

발 간 등 록 번 호
11-1210000-000485-10



정부혁신
보다 나은 국세청

www.nts.go.kr

2020 법인세 신고안내

I 2020. 02



국세청
National Tax Service



머리말

지난해 대·내외 어려운 경제 여건 속에서도 성실하게 납세해 주신 납세자 여러분께 진심으로 감사의 말씀을 드립니다.

국세청은 납세자가 쉽고 편리하게 신고의무를 이행할 수 있도록 빅데이터 기반의 정보기술과 축적된 과세인프라를 적극 활용하여 구체화된 신고 도움자료를 제공하는 등 맞춤형 신고지원을 확대해 나가고 있습니다.

이번 「법인세 신고안내」 책자는 법인세 신고서 작성절차와 최근 세법 개정사항 및 법령 해석사례 등을 알기 쉽게 설명하였으며, 특히 납세자가 놓치기 쉬운 항목(35개)과 자기검증 서식(16종)을 함께 수록하였으니 신고시 참고하시기 바랍니다.

이 책자가 납세자에게는 법인세 신고서를 작성하는데 도움이 되고, 직원들에게는 신고상담 업무에 유용하게 사용되기를 기대합니다.

앞으로도 국세청은 납세자의 성실신고는 최대한 지원하고, 공정사회에 역행하는 지능적이고의적 탈세 행위에는 보다 엄정하게 대응하여 『국민이 공감하고 신뢰하는 국세행정』을 구현해 나가도록 하겠습니다.

2020. 2.

국세청 법인납세국장



| 법인세 계산 흐름도 |

구 분	내 용
당기순손익	기업회계기준에 의하여 작성한 재무제표상의 당기순손익
<p>〈세무조정〉 결산상 당기순손익을 법인세법상 소득금액으로 조정하는 과정</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 결산조정 : 결산에 반영되어야 인정 예) 감가상각비, 퇴직급여충당금, 대손충당금, 일정대손금, 자산 평가손실 등 ▶ 신고조정 : 결산반영 없이 신고서 계상 가능 예) 국고보조금의 손금산입, 손익귀속시기 차이 등
p155 (+) 익금산입	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 사업수입금액 : 장기할부판매, 용역제공에 따른 수입금액 조정 ▶ 준비금·충당금 환입액 : 사유 발생시 미사용 잔액 등 환입 ▶ 임대보증금 간주익금 : 부동산임대업 & 차입금이 자기자본 2배 초과 법인 대상 ▶ 가자급금 인정이자 : 특수관계인에게 무상·저리 대여시 이자상당액 익금산입 <p>익금의 범위 : 순자산을 증가시키는 거래로 인하여 발생하는 수익의 금액</p>
p174 (-) 익금불산입	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 자본거래로 인한 수익 : 주식발행액면초과액, 합병·분할차익 등 ▶ 자산의 평가이익 : 보험업법 등 법률에 의한 평가이익 제외 ▶ 수입배당금 : 이중과세 방지 <ul style="list-style-type: none"> - 지주회사의 수입배당금액 중 일정액(100%, 90%, 80%) - 내국법인의 수입배당금액 중 일정액(100%, 50%, 30%) ▶ 국세 또는 지방세의 과오납금의 환급금에 대한 이자 ▶ 이월결손금 보전에 충당한 자산수증익·채무면제익
p180 (-) 손금산입	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 법인세법상 준비금 : 책임준비금, 비상위험준비금 ▶ 퇴직급여충당금·퇴직연금 부담금 : 장래에 지급할 퇴직급여를 대비하여 비용 설정 ▶ 대손충당금 : 채권의 세법상 장부가액×max(1%, 대손실적률) ▶ 일시상각(압축기장)충당금 : 국고보조금 등으로 취득한 사업용자산 <p>손금의 범위 : 순자산을 감소시키는 거래로 인하여 발생하는 손비의 금액</p>
p228 (+) 손금불산입	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 채권자 불분명 사채이자, 지급받은 자가 불분명한 채권 이자, 건설자금에 충당한 차입금 이자, 업무무관자산 및 가자급금 등 관련 지급이자 ▶ 감가상각비 한도초과액 : 감가상각방법, 내용연수와 상각률 등에 따라 계산한 상각범위액을 초과하는 금액 ▶ 접대비 한도초과액 : 한도액(①+②+③) <ul style="list-style-type: none"> ① 1,200만원(중소기업 2,400만원)×당해 사업연도 월수/12 ② 일반수입금액×적용률(0.2%, 0.1%, 0.03%)+특수관계자 거래 수입금액×적용률×10% ③ min[문화접대비, (①+②)×20%] ▶ 업무용승용차 관련비용 : 업무전용자동차보험 가입, 운행기록부 작성, 감가상각비 8백만원 한도 등
차가감 소득금액	(= 당기순손익 + 익금산입 - 손금불산입 - 손금산입 - 익금불산입)

구 분	내 용												
p308 (±) 기부금 한도초과 및 이월액 손금산입	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 기부금 귀속시기 : 지출한 사업연도의 손금(어음:실제 결제된 날) ▶ 현물기부금 : 법정기부금, 특수관계 없는자 지정기부금(장부가액), 특수관계인에 대한 지정기부금, 비지정기부금[max(시가, 장부가액)] ▶ 기부금 한도초과액 <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 15%;">구 분</th> <th style="width: 60%;">내 용</th> <th style="width: 25%;">한 도</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>법정기부금</td> <td>국가 기증품, 국방헌금, 이재민 구호금품 등</td> <td>소득금액 50%</td> </tr> <tr> <td>지정기부금</td> <td>지정기부금단체에 지출하는 기부금</td> <td>소득금액 10%*</td> </tr> <tr> <td>비지정기부금</td> <td>업무무관 무상지출금액 등</td> <td>손금불산입</td> </tr> </tbody> </table> <ul style="list-style-type: none"> * 사회적기업이 지출하는 지정기부금은 소득금액의 20% 한도 적용 	구 분	내 용	한 도	법정기부금	국가 기증품, 국방헌금, 이재민 구호금품 등	소득금액 50%	지정기부금	지정기부금단체에 지출하는 기부금	소득금액 10%*	비지정기부금	업무무관 무상지출금액 등	손금불산입
구 분	내 용	한 도											
법정기부금	국가 기증품, 국방헌금, 이재민 구호금품 등	소득금액 50%											
지정기부금	지정기부금단체에 지출하는 기부금	소득금액 10%*											
비지정기부금	업무무관 무상지출금액 등	손금불산입											
각 사업연도 소득금액	(= 차가감 소득금액 ± 기부금 한도초과 및 이월액 손금산입)												
p354 (-) 이월결손금	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 당해 사업연도 개시일 전 10년('08.12.31.이전 개시 사업연도 5년) 이내에 발생한 결손금 중 다음 사유로 공제되지 아니한 금액 <ul style="list-style-type: none"> - 결손금소급공제에 따라 소급공제 받은 결손금 - 당해 사업연도 이전에 이월결손금으로 이미 공제된 금액 - 자산수증익 및 채무면제익으로 충당된 이월결손금 등 ▶ 공제한도 : 중소기업 등은 당해 소득금액의 100%, 그 이외 법인은 60% ('18.1.1.~'18.12.31.개시하는 사업연도는 70%) 												
p357 (-) 비과세소득	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 공익신탁의 신탁재산에서 생기는 소득 ▶ 중소기업창업투자회사 등의 주식양도차익 등 												
p358 (-) 소득공제	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 유동화전문회사 등에 대한 소득공제 : 배당가능이익의 90% 이상 배당시 그 배당금액 ▶ 국민주택 임대소득 공제 등 												
과세표준	(= 각 사업연도 소득금액 - 이월결손금 - 비과세소득 - 소득공제)												
p362 (+) 선박표준이익	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 해운기업의 법인세 과세표준(①+②) <ol style="list-style-type: none"> ① 해운소득 : 개별선박순톤수 × 톤당 1운항일 이익* × 운항일수 × 사용률 <ul style="list-style-type: none"> * 1천톤이하 14원, 1천톤초과 1만톤이하 11원, 1만톤초과 2만5천톤이하 7원, 2만5천톤 초과 4원 ② 비해운소득 : 법법§13부터 §54까지의 규정에 따라 계산한 금액 												
(×) 세율	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 일반 법인세율 <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse; text-align: center;"> <thead> <tr> <th style="width: 15%;">과세표준</th> <th style="width: 15%;">2억원 이하</th> <th style="width: 15%;">2억원 초과 200억원 이하</th> <th style="width: 15%;">200억원 초과 3,000억원 이하</th> <th style="width: 15%;">3,000억원 초과*</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>세율</td> <td>10%</td> <td>20%</td> <td>22%</td> <td>25%</td> </tr> </tbody> </table> <ul style="list-style-type: none"> * 2018. 1. 1. 이후 개시하는 사업연도부터 적용 ▶ 토지 등 양도소득에 대한 법인세율(등기 10%, 미등기 40%) ▶ 투자·상생협력 촉진을 위한 과세특례 <ul style="list-style-type: none"> - 미환류소득(투자포함방식, 투자제외방식) × 20% 	과세표준	2억원 이하	2억원 초과 200억원 이하	200억원 초과 3,000억원 이하	3,000억원 초과*	세율	10%	20%	22%	25%		
과세표준	2억원 이하	2억원 초과 200억원 이하	200억원 초과 3,000억원 이하	3,000억원 초과*									
세율	10%	20%	22%	25%									

구 분	내 용																	
산출세액	과세표준에 세율을 적용하여 계산																	
p372 (-) 공제·감면세액	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 법인세법상 세액공제 <ul style="list-style-type: none"> - 외국납부세액공제(세액공제와 손금산입 방법 중 선택 적용) <ul style="list-style-type: none"> • 공제한도 : 산출세액×(국외원천소득/법인세 과세표준) - 재해손실세액공제 : 천재지변이나 재해로 인하여 사업용 자산총액의 20% 이상을 상실하여 납세가 곤란하다고 인정되는 경우 - 사실과 다른 회계처리 관련 세액공제 : 일반적인 경정청구에 의한 세액환급과 달리 즉시 환급하지 않고 경정일이 속하는 사업연도 분부터 법인세액에서 공제(과다 납부한 세액의 20% 한도) ▶ 조세특례제한법상 세액감면(공제) <ul style="list-style-type: none"> - 창업 중소기업 등에 대한 세액감면 - 중소기업에 대한 특별세액감면 : 소기업(10%, 20%, 30%), 중기업(5%, 10%, 15%) - 연구인력개발비 세액공제 : max(당기비용×0~25%, 전년대비 증가비용×25~50%) - 성실신고 확인비용에 대한 세액공제 : min(성실신고확인 비용×60%, 150만원) 																	
p396 ※ 최저한세의 계산	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse; text-align: center;"> <thead> <tr> <th style="width: 20%;">구 분</th> <th style="width: 50%;">과세표준</th> <th style="width: 30%;">최저한세율</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>중소기업</td> <td>유예기간 4년 포함</td> <td>7%</td> </tr> <tr> <td rowspan="5">일반기업</td> <td>유예기간 이후 1~3년차</td> <td>8%</td> </tr> <tr> <td>유예기간 이후 4~5년차</td> <td>9%</td> </tr> <tr> <td>100억원 이하</td> <td>10%</td> </tr> <tr> <td>1천억원 이하</td> <td>12%</td> </tr> <tr> <td>1천억원 초과</td> <td>17%</td> </tr> </tbody> </table>	구 분	과세표준	최저한세율	중소기업	유예기간 4년 포함	7%	일반기업	유예기간 이후 1~3년차	8%	유예기간 이후 4~5년차	9%	100억원 이하	10%	1천억원 이하	12%	1천억원 초과	17%
구 분	과세표준	최저한세율																
중소기업	유예기간 4년 포함	7%																
일반기업	유예기간 이후 1~3년차	8%																
	유예기간 이후 4~5년차	9%																
	100억원 이하	10%																
	1천억원 이하	12%																
	1천억원 초과	17%																
p407 (+) 가산세	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 국세기본법상 가산세 <ul style="list-style-type: none"> - 무신고·과소신고·납부불성실가산세 등 ▶ 법인세법상 가산세 <ul style="list-style-type: none"> - 장부의 기록·보관 불성실·주주등의 명세서 제출불성실·증명서류 수취 불성실·지급명세서 제출 불성실 가산세 등 																	
가 감 계	(=산출세액 - 공제·감면세액 + 가산세)																	
(-) 기납부세액	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 기한내 납부세액 : 중간예납세액, 수시부과세액 등(가산세 제외) ▶ 신고납부전 가산세액 : 중간예납 미납부가산세 등 																	
(+) 감면분 추가납부세액	<ul style="list-style-type: none"> ▶ 준비금의 환입에 따른 추가납부세액 ▶ 공제감면세액에 대한 추가납부세액 등 																	
차감납부할 세액	(=가감계 - 기납부세액 + 감면분 추가납부세액)																	

Contents

2020 법인세 신고안내



법인세 신고시 유의할 사항

1. 2020년 법인세 신고지원 방향	1
2. 법인세 신고시 유의할 사항	4
3. 자기검증 지원용 검토서식	16
4. 주요 세법개정내용	35
5. 법인세 신고시 참고할 해석·판례	46

I. 법인세의 신고·납부

1. 법인세의 납세의무	59
가. 법인세 납세의무가 있는 자는?	59
나. 어떤 소득에 법인세가 과세되는가?	60
다. 법인구분별 납세의무의 차이는?	61
2. 법인세 신고·납부 절차	65
가. 세무조정	67
나. 과세표준 신고 및 세액의 납부	71
다. 당초신고의 변경	84
라. 불성실하게 신고·납부하는 경우의 불이익은?	86
3. 지출증명서류의 수취 및 보관(법법§116)	89
가. 지출증명으로 인정되는 정규영수증(법법§116②, 법령§158③)	89
나. 재화 또는 용역거래의 지출증명 수취 의무	91
다. 접대비 지출액에 대한 정규영수증 수취의무	100

- 4. 계산서 교부 및 계산서 합계표 제출 101
 - 가. 계산서 교부의무 면제(소득령§211②) 102
 - 나. 계산서 교부 및 합계표 미제출 관련 주요 사례 103
- 5. 중소기업의 신고에 관한 주요내용 105
 - 가. 세법상의 중소기업 요건(조특령§2①) 105
 - 나. 중소기업의 판정 요령 106
 - 다. 중소기업의 유예기간 적용(조특령§2②) 107
 - 라. 중소기업에 대한 세법상 지원내용 110

II. 각 사업연도 소득의 계산

- 1. 각 사업연도의 소득금액 116
- 2. 익금과 손금 등의 주요내용 117
 - 가. 익금의 주요내용 117
 - 나. 손금의 주요내용 125
- 3. 손익의 귀속사업연도 139
 - 가. 익금의 귀속사업연도 140
 - 나. 손금의 귀속사업연도 147
- 4. 익금항목의 조정 155
 - 가. 수입금액의 조정 155
 - 나. 각종 준비금·충당금 환입액의 익금조정 164
 - 다. 임대보증금 등의 간주익금조정(조특법§138) 166
 - 라. 가지급금 등에 대한 인정이자의 익금조정 168



5. 익금불산입항목의 조정	174
가. 법인세법에 규정한 내용	174
나. 조세특례제한법에 규정한 내용	175
6. 손금항목의 조정	180
가. 법인세법상의 준비금	180
나. 법인세법상 총당금	181
다. 국고보조금 등으로 취득한 사업용자산의 손금산입 조정	223
라. 조세특례제한법상의 준비금	227
7. 손금불산입 항목의 조정	228
가. 지급이자의 손금불산입	228
나. 감가상각비 한도초과액의 손금불산입	241
다. 접대비 등의 손금불산입	275
라. 업무용승용차 관련비용의 손금불산입 등 특례	292
마. 기부금의 손금불산입	308
바. 기타 손금불산입 조정	326
8. 소득처분	340
가. 익금산입 또는 손금불산입액의 소득처분(법령§106)	341
나. 손금산입 또는 익금불산입액 소득처분	344
다. 조정항목별 소득처분 사례	345
9. 소득금액조정합계표의 작성	350

Ⅲ. 법인세 과세표준과 납부세액의 계산

- 1. 과세표준의 계산 354
 - 가. 이월결손금 354
 - 나. 비과세소득 357
 - 다. 소득공제 358
 - 라. 해운기업에 대한 과세표준 계산특례 362
 - 마. 기능통화 도입기업 및 해외사업장의 과세표준 계산특례 364
- 2. 납부세액의 계산 370
 - 가. 산출세액의 계산 370
 - 나. 공제·감면세액의 계산 372
- 3. 최저한세의 계산 396
 - 가. 적용대상 법인 396
 - 나. 적용범위 396
 - 다. 최저한세의 계산구조 397
 - 라. 해운기업의 비해운소득에 대한 감면적용시 최저한세 406
- 4. 세법상 가산세 407
 - 가. 법인세법상 가산세 407
 - 나. 소득세법상 가산세 411
 - 다. 국세기본법상 가산세 411
 - 라. 조세특례제한법상 가산세 412
 - 마. 상속세 및 증여세법상 가산세 412
- 5. 중소기업의 결손금 소급공제에 따른 환급(법법§72, 법령§110) 415
 - 가. 적용대상 법인 415
 - 나. 환급신청 방법 415



다. 환급세액의 결정 및 환급	415
라. 환급신청 세액의 계산	416
마. 환급세액의 추징	416

IV. 토지 등 양도소득에 대한 과세특례

1. 개 요	421
2. 법인세 계산 구조	422
3. 적용세율	422
4. 과세대상	423
가. 주 택	423
나. 비사업용 토지	425
5. 비과세 대상	427

V. 투자·상생협력촉진을 위한 과세특례

1. 개 요	429
2. 과세대상 법인	429
3. 신고방법과 과세방식	430
4. 계산흐름도	432
5. 과세대상 소득	433
가. 가산항목	433
나. 차감항목	433

6. 투자금액	436
7. 임금증가 금액	437
가. 상시근로자의 임금이 증가한 경우	437
나. 청년 정규직 근로자 수가 증가한 경우	437
다. 정규직 전환 근로자가 있는 경우	437
8. 상생협력 지출금액	438
9. 기업의 미환류소득에 대한 법인세(일몰기한 종료)	441

VI. 비영리법인에 대한 과세특례

1. 비영리법인의 범위	443
2. 수익사업의 범위	445
3. 수익사업 소득에 대한 과세	449
가. 비영리내국법인의 고유목적사업준비금 손금산입	449
나. 비영리내국법인의 이자소득에 대한 신고 특례	456
다. 조합법인 등에 대한 당기순이익 과세특례(조특법§72)	458
라. 정비사업조합에 대한 과세특례(조특법§104의7)	459
4. 기타 사항	460
가. 법인으로 보는 단체의「최초 사업연도 개시일」	460
나. 수익사업 개시 신고	460
다. 기부금영수증 발급명세의 작성·보관·제출의무(법법§112의2)	460



VII. 법인세에 대한 농어촌특별세

- 1. 농어촌특별세의 계산 464
 - 가. 감면의 범위 464
 - 나. 농어촌특별세의 비과세 464
 - 다. 과세표준과 세율 466
- 2. 농어촌특별세의 납부절차 등 467
 - 가. 신고 납부 467
 - 나. 분 납 467
 - 다. 수정신고 468
 - 라. 농어촌특별세의 회계처리 방법 468

VIII. 기업구조조정 관련 소득계산특례

- 1. 합병 및 분할 등에 관한 특례 475
 - 가. 합병 시 피합병법인에 대한 과세(법법§44) 475
 - 나. 합병 시 합병법인에 대한 과세(법법§44의2, §44의3, §45) 480
 - 다. 분할 시 분할법인 등에 대한 과세(법법§46) 485
 - 라. 분할 시 분할산설법인 등에 대한 과세(법법§46의2, §46의3, §46의4, §46의5) 489
 - 마. 물적분할 시 분할법인에 대한 과세특례(법법§47) 493
 - 바. 합병·분할에 따른 양도손익 등에 대한 납세의무 496
- 2. 현물출자로 인한 자산양도차익 상당액의 손금산입(법법§47의2) 506
 - 가. 손금산입 요건 506
 - 나. 손금산입 금액의 익금산입 507

3. 교환으로 인한 자산양도차익 상당액의 손금산입(법법§50, 법령§86) 508

 가. 손금산입 요건 508

 나. 손금산입 한도 508

 다. 손금산입 및 익금산입 방법 509

IX. 동업기업 과세특례

1. 적용 범위 511

 가. 동업기업이란(조특법§100의14) 511

 나. 동업기업의 범위(조특법§100의15) 511

 다. 동업자군(조특법§100의14) 512

 라. 준청산소득에 대한 법인세 과세표준 신고(조특법§100의16) 512

2. 소득의 계산 및 배분 등 514

 가. 소득의 계산 및 배분(조특법§100의18) 514

 나. 결손금 배분한도 및 이월배분(조특법§100의18) 514

 다. 세액의 계산 및 배분(조특법§100의18) 515

 라. 동업기업과 동업자간의 거래(조특법§100의19) 515

3. 지분가액 조정방법 516

 가. 지분가액(조특법§100의20) 516

 나. 지분 양도시 과세(조특법§100의21) 516

 다. 자산 분배시 과세(조특법§100의22) 516

4. 소득계산 및 배분명세 신고 516



X. 연결납세제도

- 1. 통칙 517
 - 가. 연결납세방식의 적용 517
 - 나. 연결납세방식의 취소·포기·추가·배제 518
- 2. 연결소득금액의 계산 520
 - 가. 계산구조 520
 - 나. 각 단계별 계산방법 520
- 3. 연결과세표준 및 납부할 세액의 계산 524
 - 가. 연결과세표준의 계산 524
 - 나. 연결집단 산출세액의 계산 524
 - 다. 연결법인별 산출세액의 계산 525
 - 라. 세액공제·감면 및 최저한세의 적용 525
- 4. 신고 및 납부 525
 - 가. 연결법인세의 신고 525
 - 나. 연결법인세의 납부 526
 - 다. 연결법인세의 결정·경정 및 징수·환급 527

XI. 소규모법인 등에 대한 성실신고 확인제도

- 1. 개 요 529
- 2. 성실신고 확인대상 529
- 3. 성실신고 확인 절차 등 530

가. 성실신고확인자 선임신고서 제출	530
나. 성실신고확인서 제출	530
다. 법인세 신고·납부기한 연장	530
라. 성실신고 확인비용 세액공제	531
마. 성실신고확인서 미제출 가산세	531

XII. 이전가격세제

1. 이전가격세제의 개요	535
가. 정상가격에 의한 과세조정(이전가격세제)	535
나. 국외특수관계인이란?	536
다. 정상가격이란?	538
2. 해외현지기업 지급보증대가의 이전가격 조정	544
가. 지급보증과 이전가격 과세조정	544
나. 지급보증 정상가격 결정방법	544
다. 지급보증 세무조정 방법	545
3. 소득금액 조정에 따른 소득처분 및 반환이자 계산	546
가. 소득처분	546
나. 반환이자 계산	546
4. 국제거래에 대한 자료제출 의무	547
가. 개요	547
나. 정상가격 산출방법 신고서(국조령§7①, 국조칙§2의4①)	547
다. 원가등의 분담액 조정명세서(국조령§14의6, 국조칙§3의2)	552
라. 국제거래명세서(국조법§11①, 국조칙§6①)	554
마. 국제거래정보 통합보고서(국조법§11②, 국조령§21의2)	554



바. 국외특수관계인의 요약손익계산서(국조칙§6②)	561
사. 거래가격 조정신고서(국조령§7②)	563
아. 국제거래에 대한 자료제출 의무관련 과태료(국조법§12)	565
자. 과태료의 부과기준(국조령§51)	565
5. 정상가격산출방법 사전승인제도	566
가. 의 의	566
나. 절 차	566
다. 납세의무자 참고사항	569

XIII. 특정외국법인의 유보소득에 대한 합산과세제도

1. 제도의 의의	571
2. 제도의 개요	571
가. 적용대상자	571
나. 경과세국의 개념	572
다. 특수관계인의 범위	573
라. 경과세국 합산과세의 적용범위	573
마. 배당간주금액의 산출	577
바. 과세자료 제출	581
사. 미제출 및 부실제출자에 대한 가산세 적용	582

XIV. 과소자본세제

1. 배당으로 간주된 이자의 손금불산입	591
-----------------------	-----

2. 손금불산입액의 계산방법	592
가. 국외지배주주의 정의	592
나. 국외지배주주의 범위	592
다. 차입금의 범위	594
라. 손금불산입 지급이자의 계산	596
마. 손금불산입된 이자의 소득처분	598
바. 통상적인 조건에 의한 차입금	598
사. 제3자 개입 차입 거래	599
아. 원천징수세액의 조정방법	599
자. 지급이자의 손금불산입 적용순서	599
차. 서식제출	600
3. 계산사례	603
가. 사례 1	603
나. 사례 2	604

XV. 소득 대비 과다이자비용의 손금 불산입

1. 개요	611
2. 손금 불산입 요건 및 방법	611
가. 이자 및 할인료의 범위	611
나. 순이자비용 계산방법	612
다. 조정소득금액 계산방법	612
라. 손금불산입 순서	612
마. 신고방법	612



XVI. 혼성금융상품에 대한 이자비용 공제 제한

- 1. 개 요 617
- 2. 손금 불산입 요건 및 방법 617
 - 가. 혼성금융상품 조건 617
 - 나. 적정기간 618
 - 다. 내국법인이 혼성금융상품 거래에 따라 지급한 이자비용이 거래상대방이 소재한 국가에서 배당소득으로 취급되어 과세되지 아니한 금액의 범위 618
 - 라. 손금불산입 금액 산출방법 618
 - 마. 혼성금융상품에 대한 이자비용을 당초 손금에서 제외하여 신고하였으나 적정기간 내에 거래상대방 소재 국가에서 거래상대방의 배당소득에 포함되는 경우 619
 - 바. 혼성금융상품에 대한 이자비용을 당초 손금에 산입하여 신고하였으나 적정기간 내에 거래상대방 소재 국가에서 배당소득으로 과세되지 않은 경우 619
 - 사. 신고방법 619

XVII. 특수관계법인과 거래를 통한 이익의 증여의제

- 1. 배 경 623
- 2. 과세개요 624
- 3. 수혜법인 법인세 신고서 작성시 유의사항 626

XVIII. 특수관계법인으로부터 제공받은 사업기회로 발생한 이익의 증여의제

- 1. ‘일감떼어주기’에 대한 증여세 과세 개요 627
- 2. ‘일감떼어주기’ 사례 629

XIX. 법인세신고 관련 자료의 작성·제출

1. 법인세 과세표준 및 세액신고서 작성·제출	631
2. 주식등변동상황명세서의 작성·제출	642
가. 제출대상 법인	642
나. 제출기한 및 제출관서	643
다. 제출방법(법법§119)	643
라. 주식등변동상황명세서 제출의무 면제(법령§161②)	644
마. 제출불성실에 대한 가산세(법법§75의2②)	645
바. 기타 유의사항	645
3. 전환사채 등 발행 및 인수인 명세서 제출 안내	654
가. 제출의무자	654
나. 제출자료	654
다. 제출시기 및 방법	655
4. 주식·출자지분을 양도한 주주 등에 대한 양도소득세 신고·납부안내 협조	658
가. 협조요청 배경	658
나. 안내방법	658
다. 안내대상(양도소득세 과세대상)	659
라. 주식 양도시 양도소득세 신고·납부 방법	661
5. 해외현지법인 명세서 등 제출	663
가. 해외현지법인 등에 대한 자료제출 의무(법법§121의2)	663
나. 해외현지법인 명세서등의 자료제출 범위의 구분	664
다. 해외현지법인 등에 대한 자료제출 및 보완요구(법법§121의2)	665
라. 해외부동산 및 해외직접투자 자료 미제출자에 대한 소명 의무 신설(법법§121의4)	665
마. 해외현지법인 등에 대한 자료제출 의무 불이행자 과태료 부과(법법§123)	666



바. 근거규정 및 제출서식	667
사. 과태료 부과기준(별표2의2)	667
아. 서식제공	668
6. 전산조직운영명세서 작성 및 제출	682
가. 제출대상 법인	682
나. 제출기한 및 제출관서	682
다. 제출방법	682
라. 근거규정	682
7. 전자기록의 보전방법 등에 관한 고시 개정 안내	685
가. 개정 사유	685
나. 주요 개정 사항	685
다. 국세청고시 제2017-33호 「전자기록의 보전방법 등에 관한 고시」 전문 ...	686

1

2020년 법인세 신고지원 방향

가. 납세자의 자발적 성실신고를 돕는 맞춤형 사전안내 확대

- 올해 법인세 신고지원 방안의 핵심은 ‘납세자 맞춤형 신고지원 확대’를 통해 납세자가 스스로 성실하게 신고할 수 있도록 신고지원에 역량을 집중하는 것임
 - 성실신고 사전지원이 실질적인 납세서비스로 인식될 수 있도록 신고시 유의사항 및 납세자가 놓치기 쉬운 세제혜택 등의 도움자료를 최대한 지원할 예정



주요 성실신고 지원 항목

- 잘못 신고하기 쉬운 사항, 신고사항·타 기관으로부터 수집한 자료를 분석하여 ‘신고 시 유의사항’으로 안내
 - * 특히, 소규모법인에 대해서는 신고시 오류가 잦은 항목을 종합하여 도움자료로 제공
- 공제감면 신청 등의 적정여부를 신고단계에서 확인하는 ‘자기검증서비스’ 제공
- 납세자가 공제·감면 등 세제혜택을 놓치지 않도록 개별법인의 특성에 맞는 공제·감면 요건 등을 안내하는 ‘맞춤형 절세 Tip’ 안내
- R&D 세액공제 신청에 어려움을 겪는 기업에 세액공제 적정여부를 사전에 확인해주는 R&D세액공제 사전심사서비스 제공
- 사전안내와 연관되는 세법내용, 최근 주요 개정세법을 개별법인 유형에 따라 맞춤형 안내하는 ‘세법도우미’ 제공
- 납세자가 연도별 수입금액, 과세표준, 산출세액, 소득율 변동 상황을 비교할 수 있도록 종합적인 도움정보 제공
- 오류가 빈번한 분야, 실수하기 쉬운 공제·감면 항목 등에 대한 자기검증용 검토서식 제공

나. 납세자가 편리하고 쉽게 신고할 수 있도록 「법인세 신고도움 서비스」 개선

- 성실신고에 실질적인 도움이 되도록 「법인세 신고도움 서비스」를 통해 제공하는 안내 항목을 확대하고 사전안내 자료의 정밀성을 제고
 - * 사전안내 자료 : ('19년) 35종, 20만 법인 → ('20년) 40종, 23만 법인
 - 맞춤형 절세 Tip : ('19년) 20종 → ('20년) 25종
 - 자기검증 서비스 : ('19년) 11개 유형 → ('20년) 18개 유형
- 소득율, 원가율, 경비율 등 주요지표를 비슷한 규모의 동종업종 영위법인의 평균과 비교하여 시각화 정보로 제공(방사형 차트)
- 홈택스 첫 화면에서 신고도움서비스로 바로 접근하도록 바로제공 서비스를 도입하여 편의성을 증대
- 외부조정 세무대리인도 수입납세자의 신고도움 자료를 조회할 수 있도록 권한을 부여하여 편의성 제고(수입납세자의 동의하에 신고도움자료 조회 가능)
 - * (대리인) 홈택스 > 세무대리인 > 신고대리/외부조정 납세자 등록
 - * (납세자) 조회발급 > 세무대리정보 > 나의신고대리/외부조정 수입동의
- 국고보조금 수취내역을 세무조정 및 세액공제 적용에 반영하도록 보조금 집행 기관, 교부자금명, 지급액 등 상세 자료를 제공

다. 신고지원 항목에 대한 신고반영 여부 정밀 검증

- 신고도움자료로 제공한 항목을 중심으로 신고 반영 여부를 분석하여 정밀한 검증을 실시할 예정
 - 지출증명서류 수취검토서 등 자기검증용 서식을 충실하게 작성하여 자발적으로 제출한 경우에는 신고내용 확인에 따른 부담을 최소화
 - * 제출방법 : 국세청 홈택스(www.hometax.go.kr)에서 신고 부속서류 제출 가능



라. 연구·인력개발비 사전심사제도 시행('20.1.1)

- '20.1.1.부터 연구·인력개발비 세액공제를 신청하기 전에 지출한 비용이 연구·인력 개발비에 해당하는지 여부 등에 대해 적정여부를 사전에 확인해 주는 제도를 시행



연구 및 인력개발비에 대한 세액공제(조특령§9)

⑬ 법 제10조제1항을 적용받으려는 내국인은 제10항에 따른 신고를 하기 전에 지출한 비용이 연구·인력개발비에 해당하는지 여부 등에 관해 국세청장에게 미리 심사하여 줄 것을 요청할 수 있다. 이 경우 심사 방법 및 요청 절차 등에 필요한 사항은 국세청장이 정한다. <신설 2019.2.12>

- (신청인) 연구·인력개발비 세액공제를 적용받고자 하는 내국법인과 거주자
- 신청방법 및 신청서류

신청방법	<ul style="list-style-type: none"> • 우편, 전자(홈택스), 세무서 방문접수(세무서민원봉사실, 국세청법인세과) * 홈택스경로 : 신청/제출 > 일반세무서류신청 > 민원명찾기“연구” > 조회하기 > 인터넷신청 				
신청대상	<ul style="list-style-type: none"> • 이미 지출한 비용뿐만 아니라 지출 예정 비용, 전체 비용 중 일부 항목에 대한 신청도 가능하며, 금액 제한 없음 				
신청기한	<ul style="list-style-type: none"> • 법인세(소득세) 과세표준 신고 전 다만, 세액공제 신청 누락분은 경정청구, 수정신고, 기한후 신고 전에 신청 가능 				
제출 서류	<table border="1"> <tr> <td>신청서</td> <td>• 연구·인력개발비 사전심사 신청서</td> </tr> <tr> <td>첨부서류</td> <td>• ① 연구개발보고서, ② 연구개발비 명세서, ③ 기타 연구개발 관련 서류 등</td> </tr> </table>	신청서	• 연구·인력개발비 사전심사 신청서	첨부서류	• ① 연구개발보고서, ② 연구개발비 명세서, ③ 기타 연구개발 관련 서류 등
신청서	• 연구·인력개발비 사전심사 신청서				
첨부서류	• ① 연구개발보고서, ② 연구개발비 명세서, ③ 기타 연구개발 관련 서류 등				

- (혜택) 신청인이 사전심사 결과에 따라 법인세(소득세)를 신고한 경우, ① 신고내용 확인대상에서 제외하고, ② 이후 심사결과와 다르게 과세처분된 경우 과소신고가산세 면제

* 단, 심사과정에서 부정확한 서류를 제출하거나, 사실관계의 변경·누락 및 탈루 혐의가 있는 경우는 제외합니다.

- 국세청 홈페이지(www.nts.go.kr)에 제도개요 및 신청서 서식 게재

* 경로 : 국세청홈페이지 > 성실신고지원 > 법인세 > 상세정보 > R&D세액공제사전심사제도

2 법인세 신고시 유의할 사항

아래 내용은 법인세 신고내용 오류를 검증하는 주요 항목으로 법인세 신고시 실수하거나 놓치는 일이 없도록 유의하시기 바랍니다.

가. 원가 과다계상

(1) 정규증빙 수취대상 계정과목에 대한 원가계상 적정 여부

- 대차대조표, 손익계산서, 부속명세서의 계정과목 중 정규증빙 수취대상인 임차료, 수수료, 외주비 등에 대해 정규증빙 없이 과다하게 계상한 경우, 관련 비용에 대하여 손금 부인 후 소득귀속에 따라 대표자 상여처분 등

* 법인세법§19【손금의 범위】

☞ 붙임의 「지출증명서류 수취 검토서식」(p.16)을 활용·검토

(2) 법인의 업무목적 이외 신용카드 등 사용 여부

- 법인신용카드·직불카드 등 사용 자료 중 피부미용실, 성형외과, 해외여행, 입시학원 등 업무와 관련 없는 경비를 복리후생비, 수수료 계정 등으로 회계처리한 비용이 있는 경우 손금부인 후 소득귀속에 따라 대표자 상여처분 등

* 법인세법§19【손금의 범위】

☞ 붙임의 「신용카드 및 상품권 등 사용내역 검토서식」(p.18)을 활용·검토

(3) 상품권 과다 매입 후 법인의 업무목적 이외의 사용 여부

- 법인카드 등으로 상품권을 구입하여 업무목적 이외에 사용하고, 복리후생비, 수수료 계정 등으로 회계처리한 경우 손금부인 후 소득귀속에 따라 대표자 상여처분 등
- 상품권을 접대의 목적으로 사용한 경우에는 접대비로 계상하고 한도액 시부인 계산하여 한도초과액은 손금불산입 기타사외유출 처분

* 법인세법§19【손금의 범위】

법인세법§25【접대비의 손금불산입】

☞ 붙임의 「신용카드 및 상품권 등 사용내역 검토서식」(p.18)을 활용·검토



(4) 실제 근무하지 않는 대표이사·주주의 가족에 대한 인건비 계상 여부

- 실제로 근로를 제공하지 않는 대표이사·주주 등의 가족 등에게 지급한 것으로 처리한 인건비는 손금부인 후 소득귀속에 따라 대표자 상여처분 등
- * 법인세법§19【손금의 범위】

(5) 자료상 등 불성실 납세자와의 거래 적정 여부

- 실물 거래 없이 자료상, 세금계산서 발급위반자, 폐업자로부터 세금계산서 등을 수취하여 원가 등에 계상한 경우 관련 비용은 손금부인 후 소득귀속에 따라 대표자 상여처분 등
- * 법인세법§19【손금의 범위】

(6) 법인 전환, 세무조사 후 원가 과다계상 여부

- 개인에서 법인으로 전환한 사업자로서 특별한 사유없이 신고소득률이 동종업종 대비 저조하거나 전년대비 감소한 원인이 원가의 과다계상 및 매출누락인 경우 손금부인 또는 익금산입 후 대표자 상여처분 등
- 세무조사를 받은 후 특별한 사유없이 신고소득률이 조사를 실시한 사업연도보다 하락한 경우 원가의 과다계상액에 대해 손금부인 후 대표자 상여처분 등
- * 법인세법§19【손금의 범위】

(7) 업무 목적 이외 사용한 경비를 사업소득 지급 등으로 처리 여부

- 기업자금을 업무 목적 이외의 용도로 유출하고 지급수수료 등으로 계상한 후 실제 용역을 제공하지 않은 친족 등에게 사업소득을 지급한 것으로 처리하여 사업소득 지급명세서를 제출한 경우 손금부인 후 소득귀속에 따라 대표자 상여처분 등
- * 법인세법§19【손금의 범위】

나. 조세특례제한법상 공제·감면세액

- ☞ 「중소기업 요건 검토서식」(p.21), 「중소기업에 대한 특별세액감면 검토서식」(p.23), 「연구·인력개발비세액 공제 검토서식」(p.25, 26), 「중소기업 고용증가 인원 사회보험료 세액공제 검토서식」(p.34), 「고용을 증대시킨 기업에 대한 세액공제 검토서식」(p.27), 「창업중소기업 등에 대한 세액감면 검토서식」(p.30)을 활용·검토

(1) 연구소 등 취소, 정부출연금으로 지출한 R&D 비용은 세액공제 대상에서 제외

- 취소된 연구소 또는 전담부서에서 발생한 비용은 연구인력개발비 세액공제 대상에서 제외되며 '14년부터 세액공제 대상 인력개발비는 연구소 또는 전담부서에서 근무하는 직원에 대한 비용으로 한정되고, '16년부터 연구관리직원에 대한 인건비는 공제대상에서 제외됨
- '19년에 연구개발 관련 정부출연금을 재원으로 연구·인력개발비에 지출한 비용은 R&D 비용 세액공제 대상에서 제외
 - '13년부터 조세특례제한법§10의2에 근거하지 않은 출연금을 받아 R&D 비용을 지출하는 경우에도 세액공제 배제
 - * 조세특례제한법§10【연구·인력개발비에 대한 세액공제】
 - 조세특례제한법§10의2【연구개발 관련 출연금 등의 과세특례】

(2) 고용 감소 법인은 고용증가 사회보험료 세액공제 대상에서 제외

- '19년의 상시근로자 수가 '18년보다 감소한 중소기업은 고용증가 인원에 대한 사회보험료 세액공제 대상에서 제외되며 상시근로자 수 계산 시 최대주주(최대출자자)와 배우자, 임원 등은 상시근로자에서 제외
 - * 조세특례제한법§30의4【중소기업 사회보험료 세액공제】

(3) 소기업의 매출액 기준을 초과하는 경우 중기업 공제율 적용

- 중소기업 특별세액감면 적용과 관련하여 '16년부터 소기업 판단시 상시근로자수 기준이 폐지되고, 매출액이 업종별로 차등화되었으므로 업종별 기준 매출액을 초과하는 경우 중기업 감면비율을 적용(단, 개정전 규정에 따라 소기업 기준에 해당하는 경우에는 '19.1.1.이 속하는 사업연도까지 소기업 유예기간 적용됨)
 - (매출액 기준) 제조업 등 120억원, 건설업 등 80억원, 음식·숙박업 등 10억원
 - * 조세특례제한법§7【중소기업에 대한 특별세액감면】



다. 외국납부세액공제

☞ 붙임의 「외국납부세액공제 주요사항 검토서식」(p.28)을 활용·검토

(1) 외국납부세액공제 한도 초과액에 대한 공제 부인

- 과세표준을 계산할 때 손금에 산입된 금액으로서 국외원천소득에 직접 또는 간접으로 대응하는 금액을 국외원천소득에서 차감하지 않고 한도를 계산한 경우 재계산하여 외국납부세액공제 적용 부인
- 국외원천소득 중 조세특례제한법이나 그 밖의 법률에 따라 면제되거나 세액 감면을 적용받은 비율을 차감하지 않은 경우 외국납부세액 공제한도 재계산하여 공제 과다금액 부인

* 법인세법§57【외국 납부 세액공제 등】
법인세법 시행령§94【외국납부세액의 공제】

(2) 외국납부세액공제 적용 배제 대상

- 외국에서 납부한 세액이 초과이윤세, 기타 법인의 소득 등을 과세표준으로 하여 과세된 세액 등이 아닌 관세, 부가가치세, 영업세(중국) 등인 경우는 외국납부세액공제 대상에서 제외
 - 또한, 국제조세조정에 관한 법률 제10조 제1항에 따라 내국법인의 소득이 감액 조정된 금액 중 국외특수관계인에게 반환되지 아니하고 내국법인에게 유보되는 금액에 대하여 외국정부가 과세한 금액도 공제대상에서 제외

* 법인세법§57【외국 납부 세액공제 등】
법인세법 시행령§94【외국납부세액의 공제】

(3) 외국납부세액공제 한도 계산방식

- '15. 1. 1. 이후 개시하는 사업연도부터 국가별 한도방식만 허용되며 시행령 개정전 발생한 한도초과액(이월공제액)은 국가별 외국납부세액 또는 국외원천 소득에 따라 국가별로 안분한 후 국가별 한도방식에 따라 공제

* 법인세법§57【외국 납부 세액공제 등】
법인세법 시행령§94【외국납부세액의 공제】

라. 특수관계인 거래

☞ 붙임의 「가지급금 인정이자 등 세무조정 검토서식」(p.19), 「업무무관가지급금 등 지급이자 검토서식」(p.20)을 활용·검토

(1) 특수관계인에 대한 업무무관 가지급금 등 관련 손금부인

- 대여금, 기타채권 등으로 재무제표에 계상된 금액 중 특수관계인에 대한 대여금이 업무무관 가지급금에 해당하는 경우, 관련 인정이자를 익금 산입 후 귀속자에 따라 소득처분하고, 지급이자는 손금불산입 기타사외유출 처분
- 특수관계가 소멸되는 날까지 회수하지 아니한 업무무관 가지급금에 대하여 대손 처리하거나 관련 인정이자·지급이자에 대하여 세무조정을 하지 않은 경우, 대손금 손금부인, 인정이자 익금산입 후 귀속자에 따라 소득처분하고 지급이자는 손금불산입 기타사외유출 처분
- 특수관계가 소멸되지 아니한 경우로서 가지급금의 이자를 이자 발생일이 속하는 사업연도 종료일부터 1년이 되는 날까지 회수하지 아니한 경우, 인정이자 익금산입 후 귀속자에 따라 소득처분
- 대여금, 기타채권 등으로 계상된 금액은 합계표준대차대조표의 차변 합계액 전액에 대하여 업무무관 가지급금 해당 여부를 검토하여 소득처분

* 법인세법§28【지급이자의 손금불산입】
 법인세법§52【부당행위계산의 부인】
 법인세법 시행령§88【부당행위계산의 유형 등】

(2) 특수관계인간 거래 등에 대하여 세무조정

- 법인이 특수관계 있는 개인으로부터 유가증권(자기주식 포함)을 시가 대비 저가로 매입한 경우 시가와 매입가액의 차액은 익금산입하고 유보처분
- 특수관계인간 자산의 고·저가 양수·도, 용역거래시 총공사예정비와 총공사비 누적액 등을 과다·과소 계상하여 작업진행률 계산오류로 소득이 과다·과소하게 되는 경우에는 부당행위계산 부인으로 세무조정

* 법인세법§15【익금의 범위】
 법인세법§41【자산의 취득가액】
 법인세법§52【부당행위계산의 부인】



(3) 임원퇴직금 지급 기준을 초과하는 경우에 대하여 세무조정

- 연봉제 전환 등의 사유로 지급되는 임원퇴직금에 대하여 지급기준은 계속·반복적으로 적용하여야 하며, 정당한 사유 없이 개인별로 지급 배율을 달리 정하거나 특정 임원에게 지급배율을 차별적으로 적용하는 경우에는 손금부인 후 소득귀속에 따라 상여처분

* 법인세법§26【과다경비 등의 손금불산입】
법인세법 시행령§44【퇴직급여의 손금불산입】

마. 손익 귀속시기

(1) 유가증권평가손실에 대한 손금불산입

- 유가증권평가손실은 법인세법에서 별도로 규정한 경우(주식발행법인 파산 등) 이외는 미실현손익으로 손금에 산입할 수 없는 것으로, 결산 시 계상한 유가증권평가 손실에 대하여 손금불산입(유보) 세무조정

* 법인세법§22【자산의 평가손실의 손금불산입】

(2) 전기오류수정손실에 대한 손금불산입

- 법인세법 상 전기의 회계오류로 발생한 전기오류수정손실을 당기에 이익잉여금 처분계산서, 손익계산서에 계상한 경우, 손금불산입 유보처분
 - 권리의무가 확정된 사업연도를 기준으로 손익의 귀속시기를 판단

* 법인세법§40【손익의 귀속 사업연도】

(3) 주식매수선택권 부여에 대한 손금불산입

- 기업회계기준은 임직원에게 근무조건에 따라 부여한 주식매수선택권에 대하여 공정가치를 측정하여 용역의 가득기간에 따라 비용처리하도록 하고 있으나 법인세법에서는 주식보상비용을 미확정 비용으로 보아 손금불산입 기타처분

* 법인세법§19【손비의 범위】

바. 부동산 양도차익

(1) 고유목적사업에 사용하지 않은 부동산의 양도차익에 대한 법인세 납부

- 비영리법인이 부동산 등 유형자산 및 무형자산을 처분일 현재 3년 이상 계속하여 법령·정관에 고유목적사업에 직접 사용하지 않은 경우 양도차익은 법인세 과세소득 대상임
* 법인세법§4【과세소득의 범위】

(2) 고유목적사업준비금으로 수익용자산 취득시 법인세 과세

- 비영리법인이 수익사업에 사용하던 부동산을 양도하고 설정한 고유목적사업 준비금으로 수익용자산을 취득하는 경우에는 고유목적사업준비금을 환입한 것으로 보아 법인세 과세대상에 해당함
* 법인세법§4【과세소득의 범위】
법인세법§29【고유목적사업준비금의 손금산입】

(3) 비사업용 토지 등을 양도한 경우 토지 등 양도소득에 대한 법인세 추가 납부

- '16년부터는 중소기업도 일정 주택 및 비사업용토지(미등기 토지 등은 양도시기에 관계없이 과세)를 양도한 경우 각사업연도 소득에 대한 법인세 이외에 토지 등 양도소득에 대한 법인세를 추가 납부하여야 함(15.12.31. 중소기업 과세유예 일몰 종료)
- 토지 등 양도소득에 대한 추가 법인세는 해당 사업연도에 결손금이 발생하거나 이월결손금 잔액이 있는 경우라도 추가 납부하여야 함
* 법인세법§55의2【토지 등 양도소득에 대한 과세특례】
법인세법§4【과세소득의 범위】



사. 익금산입 및 손금불산입

(1) 자기주식 보유 및 처분이익에 대한 익금산입

- 상법을 위배하여 자기주식을 보유한 경우 업무무관 자산에 해당하므로 지급이자 손금불산입 세무조정
- 자기주식처분이익은 기업회계상 자본잉여금(기타자본잉여금)으로 처리하도록 하고 있으나, 법인세법상으로는 익금에 해당되는 것으로 자기주식처분이익에 대하여 익금산입 후 기타처분

* 법인세법§15【익금의 범위】
법인세법§28【지급이자의 손금불산입】

(2) 해산 등으로 인한 의제배당금액에 대한 익금산입

- 법인의 해산, 감자, 합병·분할 또는 잉여금의 자본전입 등으로 주주에게 귀속되는 이익은 의제배당으로 익금산입 후 배당처분
- 특히, 기업인수 등을 위한 주식취득 후 주식발행 법인의 불균등 감자시 의제 배당 여부를 검토하여 익금산입 후 배당처분

* 법인세법§16【배당금 또는 분배금의 의제】

(3) 건설자금이자 등에 대한 손금불산입

- 사업용 자산의 매입·제작·건설에 소요된 것이 분명한 차입금(특정차입금)에 대한 지급이자 등은 당해 자산의 취득가액에 가산하여야 하므로 지급이자 등을 당기비용으로 계상한 경우 손금불산입 유보처분
- 타법인 주식, 토지 등 사업용 고정자산 취득에 필요한 자금을 조달하면서 금융기관·증권사로부터 자문, 컨설팅 용역을 제공받고 발생한 금융자문 수수료는 당해 자산의 취득가액에 가산하여야 하므로 손금 계상한 경우에는 손금불산입 유보처분

* 법인세법§28【지급이자의 손금불산입】
법인세법§41【자산의 취득가액】

(4) 특허권 등 취득·대여·양도 관련 익금산입

- 법인이 특허권, 실용신안권, 디자인권, 상표권 등을 취득하기 위해 직접 사용된 금액(재료비, 노무비, 무체재산권 설정관련 비용)을 당기 손금으로 계상한 경우 무형자산의 취득에 해당하므로 익금산입 유보처분
- 특허권·상표권 등을 타인에게 대여하여 발생한 수입수수료 등(전용실시권료, 통상실시권료) 또는 양도금액은 익금에 해당하므로 계상 누락한 경우 익금산입 후 소득귀속에 따라 대표자 상여처분 등
 - * 법인세법§15【익금의 범위】
 - * 법인세법§41【자산의 취득가액】

아. 합병·분할

(1) 합병법인의 자산처분손실 등은 승계사업 소득에서 공제 불가

- 합병법인이 보유하던 자산의 처분손실(합병등기일 이후 5년 이내 발생)을 피합병 법인으로부터 승계받은 사업에서 발생한 소득금액에서 공제 불가(2012. 1. 1. 이후 적격합병 또는 적격분할합병법인에 한함)
 - 이 경우 손금에 산입하지 아니한 처분손실은 자산 처분 시 각각 합병 전 해당법인의 사업에서 발생한 결손금으로 봄
- 적격합병의 경우 합병법인이 피합병법인으로부터 승계 받은 사업과 기타의 사업을 구분경리함에 있어 합병전 이월결손금은 합병전 사업부문에서 발생한 소득에서만 공제
 - 즉, 피합병법인의 결손금은 피합병법인으로부터 승계받은 사업에서 발생한 소득금액의 범위에서 합병법인의 각 사업연도의 과세표준을 계산할 때 공제함
 - * 법인세법§45【합병 시 이월결손금 등 공제 제한】



(2) 부동산 임대업을 주업으로 하여 분할하는 경우 적격분할 과세특례 적용 제외

- 부동산 임대업을 주업으로 하는 사업부문을 분할하는 경우, 적격분할 과세특례 적용 대상에 해당되지 않으므로 양도손익에 대하여 법인세 납부(2014. 2. 21. 이후 분할분부터 적용)

* 법인세법§46【분할 시 분할법인등에 대한 과세】
법인세법 시행령§82의2【적격분할의 요건 등】

자. 비영리법인

(1) 비영리법인의 수익사업 수입금액 누락 등에 대하여 익금산입

- 노인복지시설에서 제공하는 사회복지사업은 수익사업에 해당하지 않으나 노인전문병원 운영업은 수익사업에 해당함
- 사업서비스업 중 연구 및 개발업에서 발생하는 수입은 수익사업에 해당하지 않으나 계약 등에 의하여 그 대가를 받고 연구 및 개발용역을 제공하는 경우 수익사업에 해당함
- 비영리법인이 수익사업을 영위하면서 세금계산서, 계산서 등을 발행하거나 국고보조금 등을 수취한 경우 수익사업 수입금액은 법인세 과세대상에 해당함

* 법인세법§4【과세소득의 범위】

(2) 고유목적사업준비금 설정 한도 등

- 비영업대금의 이익이 있는 경우에는 고유목적사업준비금 설정 한도 50% 적용, 수익사업 소득금액의 50%를 초과하여 준비금을 설정한 법인이 지출한 인건비에 대해 총급여액 중 8천만원을 초과하는 금액은 원칙적으로 고유 목적사업비에 해당하지 않음
- '16년부터는 기타 수익사업에서 결손(④)이 발생한 경우 이자소득금액(①), 배당소득금액(②), 복지사업 관련 용자금에서 발생한 이자금액(③)에서 ④를 차감한 금액을 한도[(①+②+③)-④]로 고유목적사업준비금 설정하여야 함. 다만, 특별법에 의하여 설립된 공제사업을 영위하는 비영리내국법인은 '17년부터 적용

* 법인세법§29【고유목적사업준비금의 손금산입】
법인세법 시행령§56【고유목적사업준비금의 손금산입】

(3) 당기순이익 과세법인(조합법인 등에 대한 과세특례)의 세무조정

- 당기순이익은 법인세 등 차감전순이익을 말하며, 일반법인보다 낮은 세율을 적용하는 대신에 각 사업연도소득에 대한 조세특례제한법상 대부분의 조세 혜택은 배제
- 당기순이익 과세를 포기한 경우에는 그 이후 사업연도에 반드시 세무조정에 의하여 법인세를 신고하여야 하고, 접대비 등에 대해 영리법인과 동일하게 세무조정

* 조세특례제한법§72【조합법인 등에 대한 법인세과세특례】
 조세특례제한법 시행령§69【조합법인 등에 대한 법인세 과세특례】

차. 기타

(1) 업무용승용차 관련 비용의 손금불산입

- 업무용승용차별로 임직원 전용 자동차보험에 가입하면 운행기록 등을 작성·비치하지 않아도 관련 비용의 일정금액[1천만원(500만원) 한도]은 손금으로 인정되며 운행기록 등을 작성한 경우에는 업무사용 비율만큼 추가 인정받을 수 있음
 - 임직원 전용 자동차보험에 미가입한 경우 관련비용 전액 손금불산입
 - * 법인세법§27의2【업무용승용차 관련비용의 손금불산입 등 특례】
 - ☞ 붙임의 「업무용승용차 관련비용 주요사항 검토서식」(p.29)을 활용·검토

(2) 서화·골동품 등에 대한 감가상각 배제, 지급이자 손금불산입

- 장식·환경미화 목적 등으로 여러 사람이 볼 수 있는 공간이 아닌 곳에 있는 서화·골동품은 업무무관자산에 해당하므로 감가상각이 배제되며, 차입금에 대한 지급이자는 손금불산입 기타사외유출 처분
 - 고가의 서화·골동품은 시간의 경과에 따라 그 가치가 감소되지 않아 장식·환경미화 목적 등으로 여러 사람이 볼 수 있는 공간에 있더라도 감가상각이 배제됨
 - * 법인세법§27【업무와 관련없는 비용의 손금불산입】
 - 법인세법§28【지급이자의 손금불산입】



(3) 업무무관가지급금, 구상채권 등에 대한 대손금 손금불산입

- 채무보증으로 인한 구상채권, 업무무관가지급금 등에 대해 대손처리 하거나 대손충당금을 설정한 경우 손금불산입 유보처분

* 법인세법§19의2【대손금의 손금불산입】

☞ 붙임의 「대손금 관련 주요사항 검토서식」(p.33)을 활용·검토

(4) 수정신고 또는 경정결정 후 이월결손금 등 과다 공제 부인

- 수정신고나 경정결정에 의하여 소득금액이 증가되거나 결손금이 감소된 경우 이후 사업연도의 과세표준을 계산할 때 수정신고 등으로 인하여 감소된 이월결손금은 각 사업연도 소득금액에서 공제
- 기부금한도초과 이월액 손금산입, 결손금 소급공제 및 기공제액, 결손 보전액이 있는 경우 차기 이후에 이월결손금 감소액 공제 부인

* 법인세법§13【과세표준】

☞ 붙임의 「이월결손금 공제 검토서식」(p.32)을 활용·검토

3 자기검증 지원용 검토서식

서식 1 | 지출증명서류 수취 검토서식

1. 표준대차대조표 계정과목별 지출증명서류 수취금액

계정과목			지출증명서류 수취금액						⑩ 수취 제외대상 금액	⑪ 차이 (③-④ -⑩)
① 코드	② 과목명	③ 금액	④ 계 (⑤+⑥+⑦ +⑧+⑨)	신용카드 등		⑦ 현금 영수증	⑧ 세금 계산서	⑨ 계산서		
				⑤ 법인	⑥ 개인					
⑫ 소 계										

2. 표준손익계산서 계정과목별 지출증명서류 수취금액

계정과목			지출증명서류 수취금액						⑫ 수취 제외대상 금액	⑬ 차이 (⑬-⑫ -⑫)
⑬ 코드	⑭ 과목명	⑮ 금액	⑯ 계 (⑰+⑱ +⑲+⑲+⑲)	신용카드 등		⑰ 현금 영수증	⑱ 세금 계산서	⑲ 계산서		
				⑰ 법인	⑱ 개인					
⑳ 소 계										

3. 표준손익계산서 부속명세서(제조·공시원가 등) 계정과목별 지출증명서류 수취금액

계정과목				지출증명서류 수취금액						⑳ 수취 제외대상 금액	㉑ 차이 (㉑-㉒ -㉑)
㉒ 구분	㉓ 코드	㉔ 과목명	㉕ 금액	㉖ 계 (㉗+㉘+㉙+ ㉚+㉛)	신용카드 등		㉗ 현금 영수증	㉘ 세금 계산서	㉙ 계산서		
					㉗ 법인	㉘ 개인					
㉒ 소 계											

4. 합계금액

㉓ 합 계 (1+2+3)										
------------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--



(뒤 쪽)

작성 방법

※ 각 사업연도에 계상한 자산·비용 중 지출증명서류 수취대상 거래가 있는 계정의 금액에서 법인세법 제116조 제2항에 따른 지출증명서류 수취금액을 공제한 차이금액을 작성해야 합니다.

1. 표준대차대조표 계정과목별 지출증명서류 수취금액

- 가. 해당 사업연도에 계상한 자산에 대하여 작성합니다.
- 나. 계정과목(① ~ ③란): 해당 사업연도에 추가로 계상한 자산에 대하여 표준대차대조표(별지 제3호의2서식)의 각 계정과목별 코드, 계정과목명, 금액(해당 사업연도 취득금액)을 적습니다.
- 다. 지출증명서류 수취금액(④ ~ ⑨란): 각 계정과목별로 신용카드 매출전표등 「법인세법」 제116조제2항 각 호의 지출증명서류 수취금액을 적습니다. 다만, 개인 신용카드 등(⑥)의 경우에는 법인 업무용으로 사용된 것으로 「법인세법」상 인정되는 것에 한정하여 적습니다.
- 라. 수취 제외대상금액(⑩란): 지출증명서류 수취대상 거래가 아닌 유가증권, 대여금, 이자비용 등 관련 거래금액을 적습니다.(⑫, ⑬ 동일)

2. 표준손익계산서 계정과목별 지출증명서류 수취금액

- 가. 해당 사업연도에 계상한 비용에 대하여 작성합니다.
- 나. 계정과목(⑬~⑮란): 해당 사업연도에 계상한 비용에 대하여 표준손익계산서(별지 제3호의3서식)의 각 계정과목별 코드, 계정과목명, 금액(손익계산서 금액)을 적습니다.
- 다. 지출증명서류 수취금액(⑯~㉑란): 각 계정과목별로 신용카드 매출전표등 「법인세법」 제116조제2항 각 호의 지출증명서류 수취금액을 적습니다. 다만, 개인 신용카드 등 (⑱)의 경우에는 법인 업무용으로 사용된 것으로 「법인세법」상 인정되는 것에 한정하여 적습니다.
- 라. 표준손익계산서(일반법인용)의 당기총원가(코드 44)의 경우 표준손익계산서부속명세서 각 계정과목별로 "3.표준손익계산서 부속명세서 계정과목별 지출증명서류 수취금액"에 적습니다.

3. 표준손익계산서 부속명세서 계정과목별 지출증명서류 수취금액

- 가. 해당 사업연도에 계상한 비용에 대하여 작성합니다.
- 나. 구분(㉒란) : 해당 부속명세서에 따라 아래의 코드를 적습니다.

구분	제조	공사	임대	분양	운송	기타
코드	41	42	43	44	45	46

- 다. 계정과목(㉓~㉖란): 해당 사업연도에 계상한 비용에 대하여 "부속명세서[별지 제3호의3(3)서식]"의 각 계정과목별 코드, 계정과목명, 금액(부속명세서 금액)을 적습니다.
- 라. 지출증명서류 수취금액(㉗~㉙란): 각 계정과목별로 신용카드 매출전표등 「법인세법」 제116조제2항 각 호의 지출증명서류 수취금액을 적습니다. 다만, 개인 신용카드 등(㉘)의 경우에는 법인 업무용으로 사용된 것으로 「법인세법」상 인정되는 것에 한정하여 적습니다.

서식 2 | 신용카드 및 상품권 등 사용내역 검토서식

1. 계정과목별 신용카드 사적사용 여부 검토

(단위 :원)

사용 내역			사적사용 여부 검토				적정 여부	
사용일자	계정과목	금 액	귀속자	사용 내용	금 액	사용구분		
2018.7.20.	교통여비	2,300,000	대표자	국외출장	1,000,000	⑧	Y	N
			대표자	면세점 지출	1,300,000	④	Y	N
소 계								

*** 사용구분**

- ① 쇼핑물 구입 ② 신변잡화 구입 ③ 가정용품 구입 ④ 업무무관 경비 지출
- ⑤ 개인적 치료 이용 ⑥ 공휴일 사용 ⑦ 기타 사유 ⑧ 업무관련(정상)

2. 상품권·기프트카드·선불카드 등 사용금액 적정 여부 검토

(단위 :원)

사용 내역			수령자 검토					적정 여부	
사용일자	계정과목	금 액	수령자 소명가능	성 명	구 분	직 책	금 액		
2018.9.20.	복리후생비	1,000,000	가능	유상무	④	대리	1,000,000	Y	N
2018.10.2.	복리후생비	500,000	가능	이직원	②	인턴	500,000	Y	N
소 계									

*** 수령자 구분 항목**

- ① 임원 ② 직원 ③ 주주 ④ 거래처 ⑤ 고객 ⑥ 기타



서식 3 | 가지급금 인정이자 등 세무조정 검토서식

검 토 사 항		적합 여부		
가 지 급 금 인 정 이 자 세 무 조 정	특수 관계인	<ul style="list-style-type: none"> • 특수관계인 해당 여부 - 법령§2 (정의) <table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="text-align: center;">예</td> <td style="text-align: center;">아니오</td> </tr> </table>	예	아니오
	예	아니오		
	특수 관계인의 가지급금	<ul style="list-style-type: none"> • 특수관계인의 가지급금 해당 여부 단, 아래의 경우에는 가지급금의 범위에서 제외 (법칙§44) ① 미지급소득에 대한 소득세 대납액 ② 국외투자법인에 종사하는 자의 급여 등 대납액 ③ 우리사주조합에 대여한 주식취득자금 ④ 퇴직금전환금 ⑤ 귀속불분명에 대한 대표자 상여처분에 대한 소득세 대납액 ⑥ 사용인에 대한 급여의 가불금·경조사비·학자금 <table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="text-align: center;">예</td> <td style="text-align: center;">아니오</td> </tr> </table>	예	아니오
	예	아니오		
적용 이자율	<ul style="list-style-type: none"> • 당좌대출이자율(원칙 : 가중평균) 적용대상 여부 (법령§89③) - 단, 당좌대출이자율을 시가로 선택한 경우에는 3년간 계속하여 적용 <table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="text-align: center;">예</td> <td style="text-align: center;">아니오</td> </tr> </table>	예	아니오	
예	아니오			
가지급금 인정이자	<ul style="list-style-type: none"> • 적정 인정이자 익금산입 여부(법령§89⑤⑥) - 익금산입 요건 : 시가와 장부상 이자계상액의 차액 ≥ 3억원 또는 시가×5%(법령§88③) <table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="text-align: center;">예</td> <td style="text-align: center;">아니오</td> </tr> </table>	예	아니오	
예	아니오			
미수이자 회수여부	<ul style="list-style-type: none"> • 특수관계가 소멸되지 아니한 경우로서 가지급금의 이자 발생일이 속하는 사업연도종료일부터 1년이 되는 날까지 회수하지 아니한 경우 미수이자에 대해 익금산입 소득처분(상여 등) 하였는지 여부(법령§11(9)) <table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="text-align: center;">예</td> <td style="text-align: center;">아니오</td> </tr> </table>	예	아니오	
예	아니오			
가지급금 회수여부	<ul style="list-style-type: none"> • 특수관계가 소멸되는 날까지 회수하지 아니한 가지급금에 대해 익금산입 소득처분(상여 등) 여부(법령§11(9)) <table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="text-align: center;">예</td> <td style="text-align: center;">아니오</td> </tr> </table>	예	아니오	
예	아니오			
지급이자 손금부인	<ul style="list-style-type: none"> • 법법§28에 따라 업무무관 가지급금에 대해 지급이자 손금불산입 세무조정을 하였는지 여부 <table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="text-align: center;">예</td> <td style="text-align: center;">아니오</td> </tr> </table>	예	아니오	
예	아니오			

서식 4 | 업무무관가지급금 등 지급이자 검토서식

검 토 사 항		적합 여부	
대 차 대 조 표 등 계 상 현 황	<ul style="list-style-type: none"> • 특수관계인에 대한 대여금을 선금금, 선급수수료 등 타계정으로 회계처리하였는지 여부 	예	아니오
	<ul style="list-style-type: none"> • 차입금을 표준대차대조표상 선수금, 예수금 등 타계정으로 회계처리하였는지 여부 	예	아니오
	<ul style="list-style-type: none"> • 지급이자를 표준손익계산서상 임차료, 지급수수료 등 타계정으로 회계처리하였는지 여부 	예	아니오
손 금 불 산 입 대 상 지 급 이 자	<ul style="list-style-type: none"> • 업무무관부동산 등 차입금이자조정명세서상 지급이자에 아래 지급이자가 포함 되었는지 여부 <ul style="list-style-type: none"> - 금융여음 할인료, 미지급이자, 금융리스료 중 이자상당액, 사채할인 발행차금 상각액, 전환사채의 만기보유자에게 지급하는 상환할증금, 회사정리계획인가결정에 의해 면제받은 미지급이자 * 법인세법 집행기준 28-0-2 참조 	예	아니오
업 무 무 관 가 지 급 금	<ul style="list-style-type: none"> • 명칭 여하에 불구하고 특수관계인에게 업무와 관련이 없는 자금의 대여액을 '업무무관가지급금'에 포함 하였는지 여부 	예	아니오
	<ul style="list-style-type: none"> • 특수관계인과의 거래에서 발생된 외상매출금 등의 회수가 지연되어 해당 매출채권이 실질적인 소비대차로 전환된 것으로 인정되는 경우를 '업무무관가지급금'에 포함 하였는지 여부 * 법인세법 집행기준 28-53-2 참조 	예	아니오
업 무 무 관 부 동 산	<ul style="list-style-type: none"> • 법인의 업무에 직접 사용하지 않은 부동산 중 유예기간이 경과한 부동산을 '업무무관부동산'에 포함하였는지 여부 	예	아니오
	<ul style="list-style-type: none"> • 유예기간 중 업무에 직접 사용하지 아니하고 양도한 부동산을 '업무무관부동산'에 포함하였는지 여부 - 다만, 기획재정부령이 정하는 부동산매매업을 주업으로 하는 법인은 제외 	예	아니오
업 무 무 관 동 산	<ul style="list-style-type: none"> • 장식·환경미화 목적 등으로 여러 사람이 볼 수 있는 공간이 아닌 곳에 있는 서화·골동품을 '업무무관동산'에 포함하였는지 여부 	예	아니오
	<ul style="list-style-type: none"> • 업무에 직접 사용하지 않는 자동차·선박·항공기를 '업무무관동산'에 포함하였는지 여부 	예	아니오



서식 5 | 중소기업 요건 검토서식

검 토 사 항		적합 여부					
업종 기준	<p>「조세특례제한법 시행령」 제29조 제3항에 규정된 소비성서비스업*을 주된 사업으로 영위하지 않는지 여부</p> <p>* ① 호텔업 및 여관업(「관광진흥법」에 따른 관광숙박업 제외) ② 주점업(일반유희주점업, 무도유희주점업 및 「식품위생법 시행령」 제21조에 따른 단란주점 영업만 해당하되, 「관광진흥법」에 따른 외국인전용유희음식점업 및 관광유희음식점업 제외) ③ 그 밖에 오락·유희 등을 목적으로 하는 사업으로서 기획재정부령으로 정하는 사업</p>	예	아니오				
업종별 규모 기준	<p>매출액 요건이 업종별 규모기준에 적합한지 여부</p> <table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td>주된 업종</td> <td></td> </tr> <tr> <td>매출액</td> <td>백만원</td> </tr> </table> <p>* 중소기업기본법 시행령 [별표1]의 규모기준 * 중소기업기본법 시행령 [별표1]의 개정으로, 새로이 ① 중소기업 해당 → 사유발생 사업연도부터 중소기업 ② 중소기업 미해당 → 사유발생 사업연도와 그 다음 3개 사업연도까지 중소기업으로 봄</p>	주된 업종		매출액	백만원	예	아니오
주된 업종							
매출액	백만원						
졸업 기준	<p>자산총액 기준에 적합한지 여부</p> <table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td>자산총액(5,000억원 미만)</td> <td>백만원</td> </tr> </table>	자산총액(5,000억원 미만)	백만원	예	아니오		
자산총액(5,000억원 미만)	백만원						
독립성 기준	<p>「독점규제 및 공정거래에 관한 법률」에 따른 상호출자제한기업 집단에 해당하지 않는지 여부</p>	예	아니오				
	<p>자산총액 5천억원 이상인 법인(외국법인 포함)이 지분의 30% 이상을 직접적 또는 간접적으로 소유하면서 최대출자자에 해당하지 않는지 여부</p>	예	아니오				
	<p>★ 관계기업 충족여부 다른 법인과 출자 관계에 있는 경우, 관계기업간 합산한 전체 매출액이 위 규모기준의 매출액 이내인지 여부</p>	예	아니오				

• 중소기업기본법 시행령 [별표 1] (2017.10.17. 개정)

중소기업의 업종별 매출액 규모 기준

주된 업종별 평균매출액등의 중소기업 규모 기준(제3조제1항제1호가목 관련)

해당 기업의 주된 업종	분류기호	규모 기준
1. 의복, 의복액세서리 및 모피제품 제조업	C14	평균매출액등 1,500억원 이하
2. 가죽, 가방 및 신발 제조업	C15	
3. 펄프, 종이 및 종이제품 제조업	C17	
4. 1차 금속 제조업	C24	
5. 전기장비 제조업	C28	
6. 가구 제조업	C32	
7. 농업, 임업 및 어업	A	평균매출액등 1,000억원 이하
8. 광업	B	
9. 식료품 제조업	C10	
10. 담배 제조업	C12	
11. 섬유제품 제조업(의복 제조업은 제외한다)	C13	
12. 목재 및 나무제품 제조업(가구 제조업은 제외한다)	C16	
13. 코르크, 연탄 및 석유정제품 제조업	C19	
14. 화학물질 및 화학제품 제조업(의약품 제조업은 제외한다)	C20	
15. 고무제품 및 플라스틱제품 제조업	C22	
16. 금속가공제품 제조업(기계 및 가구 제조업은 제외한다)	C25	
17. 전자부품, 컴퓨터, 영상, 음향 및 통신장비 제조업	C26	
18. 그 밖의 기계 및 장비 제조업	C29	
19. 자동차 및 트레일러 제조업	C30	
20. 그 밖의 운송장비 제조업	C31	
21. 전기, 가스, 증기 및 공기조절 공급업	D	평균매출액등 800억원 이하
22. 수도업	E36	
23. 건설업	F	
24. 도매 및 소매업	G	
25. 음료 제조업	C11	
26. 인쇄 및 기록매체 복제업	C18	
27. 의약품 물질 및 의약품 제조업	C21	
28. 비금속 광물제품 제조업	C23	
29. 의료, 정밀, 광학기기 및 시계 제조업	C27	
30. 그 밖의 제품 제조업	C33	
31. 수도, 하수 및 폐기물 처리, 원료재생업(수도업은 제외한다)	E(E36 제외)	평균매출액등 600억원 이하
32. 운수 및 창고업	H	
33. 정보통신업	J	
34. 산업용 기계 및 장비 수리업	C34	
35. 전문, 과학 및 기술 서비스업	M	평균매출액등 400억원 이하
36. 사업시설관리, 사업지원 및 임대 서비스업(임대업은 제외한다)	N(N76 제외)	
37. 보건업 및 사회복지 서비스업	Q	
38. 예술, 스포츠 및 여가 관련 서비스업	R	평균매출액등 400억원 이하
39. 수리(修理) 및 기타 개인 서비스업	S	
40. 숙박 및 음식점업	I	
41. 금융 및 보험업	K	
42. 부동산업	L	
43. 임대업	N76	
44. 교육 서비스업	P	

비고

- 해당 기업의 주된 업종의 분류 및 분류기호는 「통계법」 제22조에 따라 통계청장이 고시한 한국표준산업분류에 따른다.
- 위 표 제19호 및 제20호에도 불구하고 자동차용 부품 의자 제조업(C30393), 철도 차량 부품 및 관련 장치물 제조업(C31202) 중 철도 차량용 의자 제조업, 항공기용 부품 제조업(C31322) 중 항공기용 의자 제조업의 규모 기준은 평균매출액등 1,500억원 이하로 한다.



서식 6 | 중소기업에 대한 특별세액감면 검토서식

검 토 사 항		적합 여부	
중소기업 기준	[서식5] 중소기업 여부 검토표를 충족하는지 여부	예 아니요	
업종 기준	조특법§7①1호에 열거된 업종을 영위하는지 여부 [작물재배업, 축산업, 어업, 광업, 제조업, 건설업, 도소매업, 출판업, 방송업, 전기통신업, 연구개발업, 광고업, 전문디자인업 등 열거된 업종에 한정]	예 아니요	
소기업 기준	매출액이 업종별로 「중소기업기본법 시행령」 [별표3] 규모기준 이내인지 여부 (단, 조특법 시행령 제6조 제5항 개정전 규정에 따라 소기업 기준에 해당하는 경우에는 '19.1.1.이 속하는 사업연도까지 소기업 유예기간 적용됨)	예 1번 이동 아니요 2번 이동	
감면율	1. 소기업	도매 및 소매업, 의료업(도매업 등)을 경영하는 사업장	10%
		수도권에서 도매업 등을 제외한 업종을 경영하는 사업장	20%
		수도권 외의 지역에서 도매업을 제외한 업종을 경영하는 사업장	30%
	2. 중기업	수도권 외의 지역에서 도매업 등을 경영하는 사업장	5%
		수도권에서 지식기반사업을 경영하는 사업장 <지식기반산업> 엔지니어링산업, 전기통신업, 연구개발업, 컴퓨터프로그래밍·시스템통합 및 관리업, 영화·비디오물 및 방송프로그램제작업, 전문디자인업, 오디오물 출판 및 원판녹음업, 광고물작성업, 소프트웨어 개발 및 공급업, 방송업, 정보서비스업, 서적·잡지 및 기타 인쇄물출판업, 장차 및 예술관련 서비스업 (자영업술가는 제외)	10%
		수도권 외의 지역에서 도매업 등을 제외한 업종을 경영하는 사업장	15%
한도액	감면한도액을 초과하여 적용하지 않았는지 여부 ① 해당 과세연도의 상시근로자 수가 직전 과세연도의 상시근로자 수보다 감소한 경우 ⇒ 1억원 - 감소한 상시근로자 수×5백만원 ② 그 밖의 경우 : 1억원		

• 중소기업기본법 시행령 [별표 3] (2017.10.17. 개정)

주된 업종별 평균매출액등의 소기업 규모 기준(제8조제1항 관련)

해당 기업의 주된 업종	분류기호	규모 기준
1. 식료품 제조업	C10	평균매출액등 120억원 이하
2. 음료 제조업	C11	
3. 의복, 의복액세서리 및 모피제품 제조업	C14	
4. 가죽, 가방 및 신발 제조업	C15	
5. 코코스, 연탄 및 석유정제품 제조업	C19	
6. 화학물질 및 화학제품 제조업(의약품 제조업은 제외한다)	C20	
7. 의료용 물질 및 의약품 제조업	C21	
8. 비금속 광물제품 제조업	C23	
9. 1차 금속 제조업	C24	
10. 금속가공제품 제조업(기계 및 가구 제조업은 제외한다)	C25	
11. 전자부품, 컴퓨터, 영상, 음향 및 통신장비 제조업	C26	
12. 전기장비 제조업	C28	
13. 그 밖의 기계 및 장비 제조업	C29	
14. 자동차 및 트레일러 제조업	C30	
15. 가구 제조업	C32	
16. 전기, 가스, 증기 및 공기조절 공급업	D	평균매출액등 80억원 이하
17. 수도업	E36	
18. 농업, 임업 및 어업	A	
19. 광업	B	
20. 담배 제조업	C12	
21. 섬유제품 제조업(의복 제조업은 제외한다)	C13	
22. 목재 및 나무제품 제조업(가구 제조업은 제외한다)	C16	
23. 펄프, 종이 및 종이제품 제조업	C17	
24. 인쇄 및 기록매체 복제업	C18	
25. 고무제품, 및 플라스틱제품 제조업	C22	
26. 의료, 정밀, 광학기기 및 시계 제조업	C27	
27. 그 밖의 운송장비 제조업	C31	
28. 그 밖의 제품 제조업	C33	
29. 건설업	F	
30. 운수 및 창고업	H	
31. 금융 및 보험업	K	
32. 도매 및 소매업	G	
33. 정보통신업	J	평균매출액등 30억원 이하
34. 수도, 하수 및 폐기물 처리, 원료재생업(수도업은 제외한다)	E (E36 제외)	
35. 부동산업	L	
36. 전문·과학 및 기술 서비스업	M	
37. 사업시설관리, 사업지원 및 임대 서비스업	N	
38. 예술, 스포츠 및 여가 관련 서비스업	R	평균매출액등 10억원 이하
39. 산업용 기계 및 장비 수리업	C34	
40. 숙박 및 음식점업	I	
41. 교육 서비스업	P	
42. 보건업 및 사회복지 서비스업	Q	
43. 수리(修理) 및 기타 개인 서비스업	S	

비고

- 해당 기업의 주된 업종의 분류 및 분류기호는 「통계법」 제22조에 따라 통계청장이 고시한 한국표준산업분류에 따른다.
- 위 표 제27호에도 불구하고 철도 차량 부품 및 관련 장치물 제조업(C31202) 중 철도 차량용 의자 제조업, 항공기용 부품 제조업(C31322) 중 항공기용 의자 제조업의 규모 기준은 평균매출액등 120억원 이하로 한다.

서식 7 | 연구·인력개발비세액공제 검토서식

검 토 사 항		적합 여부																					
대상자	<p>신고 또는 인정받은 연구소나 연구전담부서가 설치되어 있는지 여부</p> <table border="1"> <tr> <th>연구소</th> <th>연구전담부서</th> <th>해당 없음</th> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </table> <p>* 기초연구진흥및기술개발지원에관한법률§14의2①에 따라 인정받은 연구소 등, 문화산업진흥기본법§17의3①에 따른 연구소등</p> <table border="1"> <tr> <th>연구전담인원</th> <th>명</th> </tr> <tr> <td>인정일(고시일)</td> <td>20 . . .</td> </tr> <tr> <td>취소일</td> <td>20 . . .</td> </tr> </table>	연구소	연구전담부서	해당 없음				연구전담인원	명	인정일(고시일)	20 . . .	취소일	20 . . .	예	아니오								
	연구소	연구전담부서	해당 없음																				
연구전담인원	명																						
인정일(고시일)	20 . . .																						
취소일	20 . . .																						
공제대상비용	<p>아래의 연구인력개발비 공제대상 비용*을 지출했는지 여부</p> <table border="1"> <tr> <th>분 류</th> <th>해당 여부</th> </tr> <tr> <td>1) 신성장동력·원천기술 연구개발비**</td> <td></td> </tr> <tr> <td>2) 일반 연구·인력개발비</td> <td></td> </tr> </table> <p>* 조세특례제한법 시행령 별표6의 공제대상 연구인력개발비 ** 조세특례제한법 시행령 별표 7의 신성장동력·원천기술 분야별 기준</p> <p>(유의사항) ① 연구소 또는 연구전담부서에서 근무하는 직원에 대한 인력개발비로 한정(연구관리직임 인건비는 제외) ② 다른 업무를 겸직하는 연구원 인건비는 제외 ③ 정부 출연금 등을 받아 지출한 R&D비용은 제외 ④ 연구전담부서의 연구용 견본품·부품·원재료와 시약류구입비 포함되나 소모품비, 복리후생비는 제외 ⑤ 연구전담부서에서 직접 사용하기 위한 컴퓨터하드웨어 또는 소프트웨어 등 연구시험용 시설의 구입비용은 제외되나 해당 시설의 임차비용은 포함</p>	분 류	해당 여부	1) 신성장동력·원천기술 연구개발비**		2) 일반 연구·인력개발비		예	아니오														
	분 류	해당 여부																					
1) 신성장동력·원천기술 연구개발비**																							
2) 일반 연구·인력개발비																							
공제율	<p>일반 연구인력개발비 세액공제율이 적정한지 여부</p> <p>1. 신성장동력·원천기술 연구개발비</p> <table border="1"> <tr> <th>중소기업</th> <th>코스닥상장 중견기업</th> <th>일반기업</th> </tr> <tr> <td>최대40% (30% + α)</td> <td>최대40% (25% + α)</td> <td>최대30% (20% + α)</td> </tr> </table> <p>* α : 매출액 대비 신성장 R&D 비중 × 3배</p> <p>2. 일반 연구·인력개발비(①, ② 중 큰 것)</p> <p>① 증가분 방식*</p> <table border="1"> <tr> <th>중소기업(유예기간 포함)</th> <th>일반기업</th> </tr> <tr> <td>50%</td> <td>25%(중견기업 40%)</td> </tr> </table> <p>* 직전연도 개발비 : (‘13년) 직전 3년 평균 R&D비용 → (‘14년) 2년 평균 → (‘15년 이후) 직전년도</p> <p>③ 당기분 방식</p> <table border="1"> <tr> <th>중소기업 (유예기간 포함)</th> <th>중견기업 1~3년차</th> <th>중견기업 4~5년차</th> <th>중견기업</th> <th>일반기업</th> </tr> <tr> <td>25%</td> <td>15%</td> <td>10%</td> <td>8%</td> <td>0~2*%</td> </tr> </table> <p>* '0% + 최대 2%{(R&D비용/매출액) × 1/2}</p>	중소기업	코스닥상장 중견기업	일반기업	최대40% (30% + α)	최대40% (25% + α)	최대30% (20% + α)	중소기업(유예기간 포함)	일반기업	50%	25%(중견기업 40%)	중소기업 (유예기간 포함)	중견기업 1~3년차	중견기업 4~5년차	중견기업	일반기업	25%	15%	10%	8%	0~2*%	예	아니오
	중소기업	코스닥상장 중견기업	일반기업																				
최대40% (30% + α)	최대40% (25% + α)	최대30% (20% + α)																					
중소기업(유예기간 포함)	일반기업																						
50%	25%(중견기업 40%)																						
중소기업 (유예기간 포함)	중견기업 1~3년차	중견기업 4~5년차	중견기업	일반기업																			
25%	15%	10%	8%	0~2*%																			

서식 8 | 연구·인력개발비세액공제 대상 인건비 검토서식

검 토 사 항		적합 여부
연구 업무에 종사 하는지 여부	세액공제를 신청한 연구전담요원, 연구보조요원 등이 연구소 또는 전담부서(이하 "연구소등")에서 연구업무에 종사하는 연구요원 및 이들의 연구업무를 직접적으로 지원하는 자 또는 연구개발서비스업에 종사하는 전담요원에 해당하는지 여부 (연구개발과제를 직접 수행하거나 보조하지 않고 행정사무를 담당하는 자를 제외하였는지 여부)	예 아니요
	연구개발에 다음의 활동이 포함되지 않았는지 여부 ① 일반적인 관리 및 지원활동 ② 시장조사와 판촉활동 및 일상적인 품질시험 ③ 반복적인 정보수집 활동 ④ 경영이나 사업의 효율성을 조사·분석하는 활동 ⑤ 특허권의 신청·보호 등 법률 및 행정 업무 ⑥ 광물 등 자원 매장량 확인, 위치확인 등을 조사·탐사하는 활동 ⑦ 위탁받아 수행하는 연구활동	예 아니요
	주주인 임원으로서 다음의 어느 하나에 해당하는 자를 제외하였는지 여부 ① 부여받은 주식매수선택권을 모두 행사하는 경우 당해 법인의 총발행주식의 100분의 10을 초과하여 소유하게 되는 자 ② 당해 법인의 주주로서 「법인세법 시행령」 제43조제7항에 따른 지배주주등 및 당해 법인의 총발행주식의 100분의 10을 초과하여 소유하는 주주 ③ 위 ②에 해당하는 자(법인을 포함한다)와 특수관계인. 이 경우 「법인세법 시행령」 제87조제1항제7호에 해당하는 자가 당해 법인의 임원인 경우를 제외한다	예 아니요
겸업 여부	세액공제를 신청한 연구전담요원, 연구보조요원 등이 연구소등의 업무만을 수행하는지 여부 (회사의 수익사업 프로젝트 등과 관련하여 기술영업 등의 일반 매출활동 등을 수행하는 등 연구개발 업무 외 다른 업무를 전혀 수행하지 않는지 여부)	예 아니요
연구소등 에서 상시근무 여부	세액공제를 신청한 연구전담요원, 연구보조요원 등이 연구소등에 상시적으로 근무하는 것이 - 조직도(연구소 조직도), 인사발령서류(근무부서, 발령일), 연구소 내부 도면 등을 통해 확인되는지 여부	예 아니요
인건비 해당 여부	세액공제를 신청한 연구전담요원, 연구보조요원 등에게 지급한 금액이 근로의 대가로서 지급되는 인건비에 해당하는지 여부	예 아니요
	다음의 인건비 등을 제외하였는지 여부 ① 「소득세법」 제22조에 따른 퇴직소득에 해당하는 금액 ② 「소득세법」 제29조 및 「법인세법」 제33조에 따른 퇴직급여충당금 ③ 「법인세법 시행령」 제44조의2제2항에 따른 퇴직연금등의 부담금 및 「소득세법 시행령」 제40조의2제1항제2호에 따른 퇴직연금계좌에 납부한 부담금	예 아니요



서식 9 | 고용을 증대시킨 기업에 대한 세액공제 검토서식

검 토 사 항		적합 여부																		
대상자	내국법인에 해당하는지 여부	예	아니요																	
업종 요건	소비성서비스업을 제외한 업종을 영위하는지 여부 소비성서비스업(조세특례제한법 시행령§29③) 호텔업 및 여관업(관광진흥법에 따른 관광숙박업은 제외), 주점업(관광진흥법에 따른 외국인전용유희음식점 및 관광유희음식점업은 제외)	예	아니요																	
고용 요건	상시 근로자 수가 증가하였는지 여부 $\text{상시 근로자수} = \frac{\text{해당 기간의 매월 말 현재 상시 근로자수의 합}}{\text{해당 기간의 개월 수}}$ <table border="1" style="width: 100%; margin-top: 10px;"> <tr> <td>① 상시 근로자* 수</td> <td style="text-align: center;">명</td> </tr> <tr> <td>② 직전 과세연도 상시근로자 수</td> <td style="text-align: center;">명</td> </tr> <tr> <td>③ 증 감(①-②)</td> <td style="text-align: center;">명</td> </tr> </table> <p>* 상시근로자는 근로기준법에 따라 근로계약을 체결한 근로자로 조세특례제한법 시행령 §23⑩ 각호에 해당하는 사람은 제외</p> <ul style="list-style-type: none"> ① 근로계약기간이 1년 미만인 근로자 ② 근로기준법 제2조 제1항 제8호에 따른 단시간근로자 ③ 법인세법 시행령 제42조 제1항 각 호의 어느 하나에 해당하는 임원 ④ 해당 기업의 최대주주 또는 최대출자자와 그 배우자 ⑤ 제4호에 해당하는 자의 직계존비속(배우자 포함) 및 국제기본법 시행령 제1조의2 제1항에 따른 친족관계인 사람 ⑥ 소득세법 시행령 제196조에 따른 근로소득원천징수부에 의하여 근로소득세를 원천징수한 사실이 확인되지 아니하고, 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 금액의 납부사실도 확인되지 아니하는 자 <ul style="list-style-type: none"> 가. 국민연금법 제3조제1항 제11호 및 제12호에 따른 부담금 및 기여금 나. 국민건강보험법 제69조에 따른 직장가입자의 보험료 	① 상시 근로자* 수	명	② 직전 과세연도 상시근로자 수	명	③ 증 감(①-②)	명	예	아니요											
① 상시 근로자* 수	명																			
② 직전 과세연도 상시근로자 수	명																			
③ 증 감(①-②)	명																			
공제 금액	위의 요건을 충족하였을 경우 고용증가인원 1인당 다음 금액을 공제하였는지 여부 (만원) <table border="1" style="width: 100%; margin-top: 10px;"> <thead> <tr> <th rowspan="2">구 분</th> <th colspan="2">중소기업</th> <th rowspan="2">중견기업</th> <th rowspan="2">대기업</th> </tr> <tr> <th>수도권</th> <th>지방</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>상시근로자</td> <td style="text-align: center;">700</td> <td style="text-align: center;">770</td> <td style="text-align: center;">450</td> <td></td> </tr> <tr> <td>청년정규직, 장애인근로자 등</td> <td style="text-align: center;">1,100</td> <td style="text-align: center;">1,200</td> <td style="text-align: center;">800</td> <td style="text-align: center;">400</td> </tr> </tbody> </table> <p>* 청년정규직 근로자란 15세이상 29세 이하로서 기간제·단시간 근로자, 파견근로자, 청소년유해업소 근무 청소년 등을 제외한 근로자</p> <p>* 장애인근로자란 「장애인복지법」의 적용을 받은 장애인과 「국가유공자 등 예우 및 지원에 관한 법률」에 따른 상이자</p>	구 분	중소기업		중견기업	대기업	수도권	지방	상시근로자	700	770	450		청년정규직, 장애인근로자 등	1,100	1,200	800	400	예	아니요
구 분	중소기업		중견기업	대기업																
	수도권	지방																		
상시근로자	700	770	450																	
청년정규직, 장애인근로자 등	1,100	1,200	800	400																

서식 10 | 외국납부세액공제 주요사항 검토서식

검 토 사 항		적합 여부	
한도 초과액 계산	<ul style="list-style-type: none"> • 세액공제한도 계산은 적절한지 여부 <ul style="list-style-type: none"> - 국외원천소득에서 직·간접 대응 경비 차감 여부 - 감면, 면제 국외원천소득 감면비율만큼 차감여부 	예	아니오
	<ul style="list-style-type: none"> • 한도초과액의 이월대상금액은 적절하게 계산되었는지 여부 	예	아니오
	<ul style="list-style-type: none"> • 관련 세무조정은 적절한지 여부 <ul style="list-style-type: none"> - 세액공제 또는 손금산입 하나만 채택하였는지 (손금산입 선택시 전연이월세액 공제불가) - 공제세액에 대한 익금산입 조정은 적절한지 	예	아니오
	<ul style="list-style-type: none"> • 실제 납부한(할) 세액인지 여부 <ul style="list-style-type: none"> - 해당국가의 법률에 따라 적법하게 납부한 세금인지 - 직접세가 맞는지(간접세 포함여부 검토) - 가산세(가산금)가 제외되어 있는지 	예	아니오
조세 조약 적용	<ul style="list-style-type: none"> • 국가별 소득별 부담 세율과 조약상 제한세율 적용은 타당한지 <ul style="list-style-type: none"> - 조약상 국외원천소득의 과세권이 원천지국에 있는지 여부 	예	아니오
	<ul style="list-style-type: none"> • 조약에 간주외국납부세액을 규정하였는지 여부 	예	아니오
기타 적용 요건	<ul style="list-style-type: none"> • 간접외국납부세액 적용시 해외 자회사지분을 및 보유기간 요건은 충족하는지 여부 <ul style="list-style-type: none"> - 배당확정일(주총 등 의결일) 현재 자회사 지분 25%(해외자원 개발사업 5%) 이상을 6개월 이상 보유하였는지 여부 	예	아니오
	<ul style="list-style-type: none"> • 간접외국납부세액 대상세액 및 산식적용은 적절한지 여부 <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px 0;"> $\text{공제대상 범위액} = \text{외국자회사의 해당 사업연도 법인세액} \times \frac{\text{수입배당금액}}{\text{외국자회사의 해당 사업연도 소득금액} - \text{외국자회사의 해당 사업연도 법인세액}}$ </div> <ul style="list-style-type: none"> - 외국자회사의 해당사업연도 법인세액(②와 ③은 50%) (②,③의 경우 외국자회사 소재지국에서 국외소득 비과세면제를 적용받았거나 적용받을 경우 해당세액 포함) ① 외국자회사가 소재지국에서 납부한 세액 ② 외국자회사가 외국손회사로부터 받는 수입배당금액에 대하여 외국손회사의 소재지국 법률에 따라 납부한 세액 ③ 외국자회사가 제3국의 지점 등에 귀속되는 소득에 대하여 그 제3국에 납부한 세액 	예	아니오
	<ul style="list-style-type: none"> • 간접외국납부세액 공제시기는 적절한지 여부 <ul style="list-style-type: none"> - 자회사로부터 배당을 받은 날이 속하는 사업연도의 법인세 납부시 공제받는 것인지 여부 	예	아니오



서식 11 | 업무용승용차 관련비용 주요사항 검토서식

검 토 사 항		적합 여부
① 업무용 승용차 범 위	○ 개별소비세법 제1조 제2항 제3호에 해당하는 승용자동차에 해당하는지 여부 ※ 제외대상 - 부가가치세법 시행령 제19조 각 호에 해당하는 업종 또는 여신전문금융업법 제2조 제9호에 따른 시설대여업에서 사업상 수익을 얻기 위하여 직접 사용하는 승용자동차 - 한국표준산업분류표 중 장례식장 및 장의관련 서비스업을 영위하는 법인이 소유하거나 임차한 운구용 승용차 - 국외 사업장에서 보유·운영하고 있는 승용차(기획재정부 법인세제과-320, 2017.3.6.)	예 아니오
② 관련비용	○ 업무용승용차 관련비용은 적정한지 - 업무용승용차에 대한 감가상각비, 임차료, 유류비, 보험료, 수선비, 자동차세, 통행료 및 금융리스부채에 대한 이자비용 등	예 아니오
③ 업무전용 자동차보험	○ 업무전용 자동차보험에 가입하였는지 여부 - 해당 법인이 업무전용 자동차보험에 가입하지 아니한 경우 전액 손금불인정 * 일부기간 가입 : 가입일수 비율만큼은 손금산입 검토대상에 포함	예 아니오
④ 업 무 사용금액	○ 운행기록부를 성실하게 작성·비치하였는지 여부 - 해당 법인의 사업장 방문, 거래처 방문, 회의 참석, 판촉 활동, 출·퇴근 등 실제 업무용 사용여부	예 아니오
	○ 업무전용자동차보험을 가입하고 업무사용비율을 적정하게 계산하였는지 여부	예 아니오
	○ 업무용승용차 관련비용 손금인정 한도액 계산 적정여부 - 보유·임차기간에 따른 손금산입 한도액 월할계산 여부 - 해당 사업연도 1년 미만 여부 - 부동산임대업을 주업으로 하는 등 법령§42② 규정 해당 여부	예 아니오
⑤ 감가상각비 (상 당 액)	○ 감가상각비(상당액) 계산 적정여부 - '16.1.1. 이후 개시하는 사업연도에 취득하는 업무용승용차에 대해 5년 정액법으로 균등 강제 상각 하였는지 - 리스차량 : 리스료 중 보험료·자동차세·수선유지비를 차감한 잔액 - 렌트차량 : 렌트료의 70%	예 아니오
	○ 감가상각비(상당액) 한도액 계산 적정여부 - 보유·임차기간에 따른 손금산입 한도액 월할계산 여부 - 해당 사업연도 1년 미만 여부 - 부동산임대업을 주업으로 하는 등 법령§42② 규정 해당 여부	예 아니오
	○ 감가상각비(상당액) 한도초과액 손금산입 적정여부	예 아니오
⑥ 소득처분	○ 소득처분 적정여부 - 사적 사용이 확인된 법인 소유 업무용 승용차의 감가상각비 등 관련비용은 사용자에게 소득처분	예 아니오
⑦ 매각손실	○ 업무용승용차 처분에 따른 매각손실 발생 여부	예 아니오
	○ 매각손실 한도초과액 손금산입 적정여부	예 아니오

서식 12 | 창업중소기업 등에 대한 세액감면 검토서식

검 토 사 항		적합 여부			
대상 요건	① 수도권과밀억제권역 외 지역에서 창업한 중소기업(18.5.29 이후 수도권과밀억제권역에서 창업한 청년창업기업과 수입금액 4,800만원 이하 기업 포함)	예 아니요 (감면대상 ①~④ 중 어느 하나에 해당시 "예")			
	② 「중소기업창업 지원법」 제6조 제1항에 따라 창업보육센터 사업자로 지정받은 기업				
	③ 「벤처기업육성에 관한 특별조치법」 제2조 제1항에 따른 벤처기업 중 같은 법 제2조의2 요건(같은 조 제1항 제2호 나목은 제외)을 갖추거나 연구개발비가 당해 과세연도 수입금액의 5% 이상인 법인으로, 창업 후 3년 이내 벤처기업으로 확인받은 기업				
	④ 창업일이 속하는 과세연도와 그 다음 3개 과세연도가 종료 전 에너지신기술 중소기업으로 인증받은 기업				
창업 요건	창업에 해당하는지 여부 합병·분할·현물출자 또는 사업의 양수, 법인 전환, 폐업후 재개업, 사업을 확장하거나 다른 업종을 추가하는 경우는 창업에 해당하지 않음 (조특령§6⑥)	예 아니요			
	(감면대상 ① 또는 ③ 기업의 경우) 조특법§6③에 열거된 업종에 해당하는지 광업, 제조업, 건설업, 음식점업, 출판업, 방송업, 전기통신업, 연구개발업, 광고업, 전문디자인업 등 열거된 업종에 한정	예 아니요			
감면율	감면 대상 ①	가. '18.5.29. 이후 수도권과밀억제권역 외 지역에서 창업한 청년창업기업(조특령§5①)	감면율 100%	예 아니요	
		나. '18.5.28. 이전 수도권 외 지역에서 창업한 청년창업기업(조특령§5①)의 최초 소득발생 과세연도와 그 다음 과세연도 개시일부터 2년간의 과세연도	감면율 75%		
		다. 청년창업기업의 "나"적용 후 그 다음 과세연도 개시일부터 2년간의 과세연도	감면율 50%		
	감면 대상 ①②	라. '18.5.29 이후 수도권과밀억제권역 외 지역에서 창업한 수입금액 4천800만원 이하 기업	감면율 100%		
		마. 최초 소득발생 과세연도와 그 다음 과세연도 개시일로부터 4년간의 과세연도	감면율 50%		
		바. '18.5.29 이후 수도권과밀억제권역에서 창업한 수입금액 4천800만원 이하 기업			
	감면 대상 ③④	사. 벤처기업 확인일(에너지신기술중소기업 해당일) 이후 최초 소득발생 과세연도와 그 다음 과세연도 개시일로부터 4년간의 과세연도	감면율 75%		
	감면 대상 ①~④	아. '18.1.1. 이후 창업한 ①~④ 기업으로써 신성장 서비스업(조특령§5①)을 영위하는 기업의 최초 세액감면 과세연도와 그 다음 과세연도 개시일부터 2년간의 과세연도			감면율 75%
		자. "아"적용 후 그 다음 과세연도 개시일부터 2년간의 과세연도			감면율 50%
	추가 감면	차. 위 "나", "다", "마", "사", "아", "자"의 감면율에 더하여 전년대비 고용증가율×1/2 감면(업종별 최소고용인원 충족)	감면율 25~50%		예 아니요
* 감면대상, 창업, 업종 요건을 모두 충족한 사업에서 발생한 소득에 대한 법인세에 세액감면 적용 * 2012.12.31. 이전 창업 등의 경우 "마,사"의 4년을 3년으로 적용 * 전체 감면율은 100%를 초과할 수 없음					

서식 13 | 성실신고 확인제도 주요사항 검토서식

검 토 사 항		적합 여부		
대상 요건	<p>① 다음의 소규모 법인 요건에 모두 해당하는 법인</p> <p>i) 부동산 임대업을 주된 사업으로 하거나 이자·배당·부동산(권리) 임대소득 합계액이 매출액의 70% 이상인 법인</p> <p>ii) 해당 사업연도의 상시근로자* 수가 5인 미만</p> <p>* 상시근로자는「근로기준법」에 따라 근로계약을 체결한 내국인 근로자로서 다음에 해당하는 근로자는 제외</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px 0;"> <p>㉠ 최대주주 또는 최대출자자와 그와「국세기본법 시행령」제1조의2 제1항에 따른 친족관계인 근로자</p> <p>㉡ 「소득세법 시행령」제196조 제1항에 따른 근로소득원천징수부에 의하여 근로소득세를 원천징수한 사실이 확인되지 아니하는 근로자</p> <p>㉢ 근로계약기간이 1년 미만인 근로자. 다만, 근로계약의 연속된 갱신으로 인하여 그 근로계약의 총 기간이 1년 이상인 근로자는 제외함</p> <p>㉣ 「근로기준법」제2조 제1항 제8호에 따른 단시간근로자</p> </div> <p>iii) 지배주주 및 특수관계인의 지분합계가 전체의 50% 초과</p> <p>단, 투자자에게 배당하는 것이 목적인 유동화전문회사 등의 성격 등을 고려하여 성실신고 확인서 제출 대상 법인에서 유동화전문회사 등* 제외</p> <p>* 법인세법 제151조의2에 따른 유동화전문회사 등에 대한 소득공제 적용대상 기업</p>	<table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;">예</td> <td style="width: 50%;">아니요</td> </tr> </table> <p>(①~② 중 어느 하나에 해당시“예”)</p>	예	아니요
	예	아니요		
<p>② 성실신고확인대상인 개인사업자가 법인 전환 후 사업연도 종료일 현재 3년 이내의 법인</p> <p>* '18.2.13. 이후 법인 전환하는 분부터 적용</p>				
선임 신고서 신고	<p>성실신고를 확인하는 세무사 등을 선임하여 각 사업연도의 종료일이 속하는 달의 말일부터 2개월 이내에 「성실신고확인자 선임신고서」를 신고하였는지 여부</p>	<table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;">예</td> <td style="width: 50%;">아니요</td> </tr> </table>	예	아니요
예	아니요			
확인서 제출	<p>① 법인세의 과세표준과 세액을 신고하는 경우에 비치·기록된 장부와 증명서류에 의하여 계산한 과세표준의 금액을 세무대리인이 확인하고 작성한 「성실신고확인서」를 제출하였는지 여부</p>	<table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;">예</td> <td style="width: 50%;">아니요</td> </tr> </table>	예	아니요
	예	아니요		
	<p>② 「성실신고확인서」를 제출하는 경우 성실신고확인에 직접 사용한 비용의 100분의 60(150만원 한도)에 해당하는 금액을 해당 과세연도의 법인세에서 공제하였는지 여부</p>	<table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;">예</td> <td style="width: 50%;">아니요</td> </tr> </table>	예	아니요
예	아니요			
<p>③ 성실신고확인 대상인 내국법인이 각 사업연도의 종료일이 속하는 달의 말일부터 4개월 이내에「성실신고확인서」를 제출하지 않은 경우 법인세 산출세액*의 5%를 가산세로 계산하여 납부할 세액에 가산하였는지 여부</p> <p>* 토지 등 양도소득에 대한 법인세액 및 투자·상생협력촉진을 위한 과세특례를 적용하여 계산한 법인세액은 제외</p>	<table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;">예</td> <td style="width: 50%;">아니요</td> </tr> </table>	예	아니요	
예	아니요			

서식 14 | 이월결손금 공제 검토서식

검 토 사 항		적합 여부	
공제 대상	각 사업연도 개시일 전 10년(2008.12.31. 이전에 개시한 사업연도 발생분은 5년) 이내 발생한 결손금에 해당하는지 여부	예	아니요
기공제 여부	상기 결손금이 다음 사유 등으로 과세표준계산에 있어 공제한 것에 해당하지 않는지 여부 ① 결손금소급공제 신청에 따라 소급공제받은 결손금 ② 당기 전에 각 사업연도의 과세표준 계산을 할 때 공제한 이월결손금 ③ 무상으로 받은 자산의 가액 및 채무의 면제 또는 소멸로 인한 부채의 감소액으로 충당된 이월결손금	예	아니요
수정 (경정) 여부	결손금이 발생한 사업연도에 대하여 수정신고 또는 경정 등으로 인해 이월결손금이 감소하지 않았는지 여부	예	아니요
공제 금액	다음에 해당하는 금액을 한도로 이월결손금으로 공제하였는지 여부 ① 조세특례제한법§5①에 따른 중소기업과 회생계획을 이행중인 기업 등* : 각 사업연도 소득의 100분의 100 * i) 「채무자 회생 및 파산에 관한 법률」 §245에 따라 법원이 인가결정한 회생계획을 이행 중인 법인 ii) 「기업구조조정 촉진법」§14 ①에 따라 기업개선계획의 이행을 위한 약정을 체결하고 기업개선계획을 이행 중인 법인 iii) 해당 법인의 채권을 보유하고 있는 「금융실명거래 및 비밀보장에 관한 법률」§2(1)에 따른 금융회사 등과 경영정상화계획의 이행을 위한 협약을 체결하고 경영정상화계획을 이행 중인 법인 iv) 유동화자산을 기초로 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 증권을 발행하거나 자금을 차입할 목적으로 설립된 법인으로서 법에 정한 요건을 갖춘 법인 v) 유동화전문회사 등 「법인세법」 §51의2① 각 호의 어느 하나에 해당하는 내국법인 ② ①외의 내국법인 : 각 사업연도 소득의 100분의 60(2018년1월1일부터 2018년12월31일까지 개시하는 사업연도는 100분의 70)	예	아니요
공제 제한	① 합병 시 이월결손금 공제제한 i) 합병법인의 합병등기일 현재 이월결손금 : 피합병법인으로부터 승계받은 사업에서 발생한 소득금액에서 공제하지 않았는지 여부 ii) 적격합병에 따라 피합병법인으로부터 승계받은 이월결손금 : 피합병법인으로부터 승계받은 사업에서 발생한 소득금액의 범위를 초과하여 공제하지 않았는지 여부 ② 분할 시 이월결손금 공제제한 i) 분할합병의 상대방법인의 분할등기일 현재 이월결손금 : 분할법인으로부터 승계받은 사업에서 발생한 소득금액에서 공제하지 않았는지 여부 ii) 적격분할에 따라 분할법인 등으로부터 승계받은 이월결손금 : 분할법인 등으로부터 승계받은 사업에서 발생한 소득금액의 범위를 초과하여 공제하지 않았는지 여부	예	아니요

서식 15 | 대손금 관련 주요사항 검토서식

검 토 사 항		적합 여부	
대손 가능 채권	<p>대손금으로 손금산입한 채권이「법인세법」제19조의2 제2항 각 호의 어느 하나에 해당하지 않는지 여부</p> <p>① 채무보증으로 인하여 발생한 구상채권 ⇒ 다만, 다음의 채무보증으로 인한 구상채권은 손금으로 인정 i) 독점규제 및 공정거래에 관한 법률 제10조의2 제1항 각 호의 어느 하나에 해당하는 채무보증 ii) 금융회사 등(법령§61②)이 행한 채무보증 iii) 법률에 따라 신용보증사업을 영위하는 법인이 행한 채무보증 iv) 대중소기업 상생협력 촉진에 관한 법률에 따른 위탁기업이 수탁기업협의회외의 구성원인 수탁기업에 대하여 행한 채무보증 v) 건설업 및 전기 통신업을 영위하는 내국법인이 건설사업과 직접 관련하여 특수관계인에 해당하지 아니하는 자에 대한 채무보증. 다만, 사회기반시설에 대한 민간투자법 제2조 제7호의 사업시행자 등에 대한 채무보증은 특수관계인에 대한 채무보증을 포함함</p> <p>② 특수관계인에 대한 업무무관 가지금금</p>	예	아니요
대손 사유	<p>법인세법 시행령 제19조의2 제1항 각 호의 어느 하나에 해당하는 사유로 회수할 수 없는 채권에 해당하는지 여부</p> <p>① 상법에 따른 소멸시효가 완성된 외상매출금 및 미수금 ② 어음법에 따른 소멸시효가 완성된 어음 ③ 수표법에 따른 소멸시효가 완성된 수표 ④ 민법에 따른 소멸시효가 완성된 대여금 및 선금금 ⑤ 회생계획인가의 결정 또는 법원의 면책결정에 따라 회수불능으로 확정된 채권 ⑥ 민사집행법 제102조에 따라 채무자의 재산에 대한 경매가 취소된 압류채권 ⑦ 삭제(2019.2.12.) ⑧ 채무자의 파산, 강제집행, 형의 집행, 사업의 폐지, 사망, 실종 또는 행방불명으로 회수할 수 없는 채권 ⑨ 부도발생일부터 6개월 이상 지난 수표 또는 어음상의 채권 및 외상매출금 (중소기업의 외상매출금으로서 부도발생일 이전의 것) 다만, 저당권을 설정하고 있는 경우는 제외함 ⑩ 민사소송법에 따른 화해, 화해권고결정 등에 따라 회수불능으로 확정된 채권 ⑪ 회수기일이 6개월 이상 지난 채권 중 채권금액이 20만원 이하(채무자별 채권금액 합계액 기준)인 채권 ⑫ 금융회사 등의 채권으로 다음 중 어느 하나에 해당하는 채권 i) 금융감독원장이 기획재정부장관과 협의하여 정한 대손처리기준에 따라 금융감독원장으로부터 대손금으로 승인받은 것 ii) 금융감독원장이 i)의 기준에 해당한다고 인정하여 대손처리를 요구한 채권으로 대손금으로 계상한 것 ⑬ 중소기업창업투자회사의 창업자에 대한 채권으로서 중소벤처기업부장관이 기획재정부장관과 협의하여 정한 기준에 해당한다고 인정한 것</p>	예	아니요
손금 공제 시기	<p>대손금으로 공제한 사업연도가 적정한지 여부</p> <p>- 대손사유 ①~⑥ : 해당 사유가 발생한 날이 속하는 사업연도 - 대손사유 ⑧~⑬ : 해당 사유가 발생하여 손비로 계상한 날이 속하는 사업연도</p>	예	아니요
상각 채권 회수	<p>대손금으로 손금산입한 채권을 회수한 경우로서 그 회수한 날이 속하는 사업연도의 익금으로 계상하였는지 여부</p>	예	아니요
약정에 의한 채권 포기액	<p>약정에 의하여 채권의 전부 또는 일부를 포기하는 경우에 이를 기부금 또는 접대비로 보아 적정하게 세무조정 하였는지 여부</p> <p>다만, 특수관계인 외의 자와의 거래에서 발생한 채권에 대해 불가피하게 포기한 경우로서 객관적으로 정당한 사유가 있는 때에는 손금에 산입</p>	예	아니요

서식 16 | 중소기업 고용증가 인원 사회보험료 세액공제 검토서식

검 토 사 항			적합 여부								
중소 기업 기준	[서식5] 중소기업 여부 검토표를 충족하는지 여부			예	아니요						
	고용 요건	상시 근로자 수가 증가하였는지 여부 $\text{상시 근로자수} = \frac{\text{해당 기간의 매월 말 현재 상시 근로자수의 합}}{\text{해당 기간의 개월 수}}$ <table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td>① 상시 근로자* 수</td> <td>명</td> </tr> <tr> <td>② 직전 과세연도 상시근로자 수</td> <td>명</td> </tr> <tr> <td>③ 증 감(①-②)</td> <td>명</td> </tr> </table> <p>* 상시근로자는 근로기준법에 따라 근로계약을 체결한 근로자로 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 사람은 제외</p> <ul style="list-style-type: none"> ① 근로계약기간이 1년 미만인 근로자 ② 근로기준법 제2조 제1항 제8호에 따른 단시간근로자 ③ 법인세법 시행령 제42조 제1항 각 호의 어느 하나에 해당하는 임원 ④ 해당 기업의 최대주주 또는 최대출자자와 그 배우자 ⑤ 제4호에 해당하는 자의 직계존비속(배우자 포함) 및 국제기본법 시행령 제1조의2 제1항에 따른 친족관계인 사람 ⑥ 소득세법 시행령 제196조에 따른 근로소득원천징수부에 의하여 근로소득세를 원천징수한 사실이 확인되지 아니하는 사람 ⑦ 국민연금, 고용보험, 산업재해보상보험, 국민건강보험, 장기요양보험에 대하여 사용자가 부담하여야 할 부담금 또는 부담료의 납부사실이 확인되지 아니하는 근로자 			① 상시 근로자* 수	명	② 직전 과세연도 상시근로자 수	명	③ 증 감(①-②)	명	예
① 상시 근로자* 수		명									
② 직전 과세연도 상시근로자 수	명										
③ 증 감(①-②)	명										
감면율	① 청년	15세이상 29세 이하인 상시 근로자인 경우 * 병역이행시 복무기간(6년 한도) 차감	감면율 100%	예	아니요						
	② 경력단절 여성	해당 기업에서 1년 이상 근무한 여성이 임신출산육아 사유로 퇴직한 후, 퇴직한 날부터 3년이상 10년 이내에 동일기업과 1년 이상 근로계약을 체결한 경우	감면율 100%								
	③ 신성장 서비스업	조특령§27의4⑤에 따른 신성장서비스업을 주된 사업으로 영위하는 경우	감면율 75%								
	④ 이 외 상시근로자	①, ②, ③의 상시 근로자인 경우	감면율 50%								



4 주요 세법개정내용

가. 공통사항

법인세율(법인세법* §55), 최저한세율(조세특례제한법** §132)

* 이하 '법법'으로 기재, 법인세법 시행령은 이하 '법령'으로 기재

** 이하 '조특법'으로 기재, 조세특례제한법 시행령은 이하 '조특령'으로 기재

(1) 법인세율

과세표준	2010. 1. 1.~2011. 12. 31. 기간 중에 개시하는 사업연도	2012. 1. 1.~2017. 12. 31. 기간 중에 개시하는 사업연도	2018. 1. 1. 이후 개시하는 사업연도
3,000억원 초과	22%	22%	25%
200억원 초과			22%
2억원~200억원 이하		20%	20%
2억원 이하	10%	10%	10%

* 조특법§72의 조합법인 등은 2020.12.31. 이전에 끝나는 사업연도까지 9% 적용
(다만, 2015. 1. 1. 이후 개시하는 사업연도부터는 20억원 초과금액에 대해서는 12% 적용)

(2) 최저한세율

구분	과세표준	2009년	2010년	2011년~2012년	2013년	2014년 이후
중소기업	유예기간 4년 포함	8%	7%	7%	7%	7%
	유예기간 이후 1~3년차	-	-	8%	8%	8%
	유예기간 이후 4~5년차	-	-	9%	9%	9%
일반기업	100억원 이하	11%	10%	10%	10%	10%
	1천억원 이하		11%	11%	12%	12%
	1천억원 초과	14%	14%	14%	16%	17%

* 사회적기업(사회적기업육성법§2(1)) 및 장애인 표준사업장 등에 대한 법인세 등 감면에 대하여는 최저한세 적용 제외(2014. 1. 1. 이후 개시하는 사업연도부터 적용, 조특법§132①·②)

나. 반드시 확인해야 할 세법개정 내용

(1) 공평과세

① 대기업 이월결손금 공제한도 조정(법법§13)

- 기업 조세부담 형평성 제고를 위해 일반기업 이월결손금 공제한도를 축소
 - 일반기업 이월결손금 공제한도
 - ('18귀속) 당해연도 소득의 70% → ('19귀속) 60%
 - * (70%) 2018. 1. 1. 이후 개시하는 사업연도 분부터 적용
 - * (60%) 2019. 1. 1. 이후 개시하는 사업연도 분부터 적용

② 연결법인·외국법인의 이월결손금 공제한도 축소(법법§76의13①, §91)

- 일반법인과외의 과세 형평 제고를 위해 연결법인·외국법인의 이월결손금 공제한도를 80% → 60%로 축소
 - * 2019. 1. 1. 이후 개시하는 사업연도 분부터 적용

③ 감정평가사의 시가평가 기준 금액 요건 폐지(법령§89②)

- 동일 업무를 수행하는 감정평가법인과 감정평가사 간 형평성 제고를 위해 감정평가사의 시가평가 기준 금액 요건(중전 5억원) 폐지
 - * 2019. 2. 12. 이후 감정평가하는 분부터 적용

(2) 일자리 창출 지원

① 중소기업 육아휴직 복귀자 인건비 세액공제 신설(조특법§29의3)

- (대상) 중소기업, 중견기업
- (요건) 근로자(남성 포함)가 6개월 이상 육아휴직 후 복귀시*
 - * 아이 1명당 1번만 적용, 기업의 전체 상시 근로자 수가 감소하지 않는 경우에 한함
 - 복귀 후 1년 이상 근무하지 않는 경우 추징
- (공제율) 중소기업 10%, 중견기업 5%
- (적용기간) 1년
 - * 2019. 1. 1. 이후 지급하는 분부터 적용



② 지역특구 세액감면 제도를 고용친화적으로 재설계(조특법§12의2 등)

- (감면한도) 고용인원에 따른 추가 한도를 상향 조정
 - 투자 누계액 50% + 상사근로자 수 × 1,500만원(청년 및 서비스업 상사근로자 2,000만원)
 - * 2019. 1. 1. 이후 창업하거나 사업장을 신설, 입주하는 분부터 적용

③ 해외진출기업 국내 부분 복귀시 세액감면 대상 확대(조특법§104의24)

- 부분복귀시 감면대상을 대기업까지 확대하고, 감면을 상향
 - (감면율) 비수도권 5년간 100%, 2년간 50%, 수도권(수도권과밀억제권역 외) 3년간 100%, 2년간 50%
 - * 2019. 1. 1. 이후 국내에서 창업하거나 사업장을 신설하는 분부터 적용

(3) 조세제도 합리화

① 수입배당금 익금불산입 차입금이자 차감 대상 주식 조정(법령§17의2)

- 차입금을 통한 취득과 무관한 주식을 제외하여 수입배당금 익금불산입액 계산 합리화
 - 출자주식 적수 계산시 정부로부터 현물출자받은 주식 제외
 - * 2019. 2. 12. 이후 배당받는 분부터 적용

② 대손 사유에 재판상 화해 등 추가(법령§19의2①)

- 대손 사유 합리화를 위해 대손금 손금산입 가능한 채권의 범위를 조정
 - (제외) 외국환거래에 관한 법령에 따른 한국은행총재 또는 외국환은행의 장으로부터 채권회수 의무를 면제 받은 채권*
 - * 물품의 수출 또는 외국에서의 용역제공으로 발생한 채권
 - (추가) 재판상 화해 등 확정판결과 같은 효력을 갖는 것*에 따라 회수불능으로 확정된 채권
 - * 「민사소송법」에 따른 화해 및 화해권고결정, 「민사조정법」에 따른 강제조정결정
 - ** 2019. 2. 12. 이후 재판상 화해 등이 확정되는 분부터 적용

③ 유형자산 평가손실액의 손금귀속시기 개선(법령§78)

- 유형자산 평가손실의 손금귀속시기를 파손·멸실이 확정된 사업연도에도 손금 산입이 가능하도록 개정
 - * 2019. 1. 1. 이후 개시하는 사업연도 분부터 적용

- ④ 현금영수증 발급의무 위반 과태료의 가산세 전환 및 제재수준 조정(법법§75의6②)
 - 현금영수증 발급의무* 위반 과태료를 가산세로 전환
 - * 의무발급업종 내국법인은 거래금액 10만원 이상인 재화 등을 공급시 상대방의 발급요청이 없어도 의무 발급
 - (근거법) 조세범처벌법→법인세법·소득세법으로 이관
 - (금액) 거래대금의 50% → 거래대금의 20%
 - (중복배제) 가산세를 부과받은 경우 현금영수증 불성실 가산세 적용 배제
 - * 2019. 1. 1. 이후 현금영수증 발급의무를 위반하는 분부터 적용

- ⑤ 연결법인 간 양도손익 이연자산의 범위 합리화(법령§120의18)
 - 연결법인 간 유형(건축물제외)·무형자산·채권의 양도손익은 건별 장부가액이 1억원 이하인 경우에도 과세 이연 적용 가능하도록 개정(종전 건별 장부가액이 1억원 초과 자산에 한정)
 - * 2019. 1. 1. 이후 개시하는 사업연도 분부터 적용

- ⑥ 전자지급수단 영수증의 적격 지출증명서류 포함(법령§158③)
 - 「전자금융거래법」상 직불 전자지급수단, 기명식 선불 전자지급수단 영수증을 적격 지출증명서류에 추가
 - * 2019. 2. 12. 이후 재화나 용역을 공급받는 분부터 적용

- ⑦ 업무용승용차 이월공제 방식 조정 포함(법령§50의2⑪·⑬)
 - 업무용승용차 임차료 중 감가상각비 상당액의 이월액을 임차종료 후에도 연간 800만원 한도로 손금산입(종전 임차를 종료한 날부터 10년이 경과한 날이 속하는 사업연도에 남은 금액을 모두 손금 산입)
 - 업무용승용차 처분손실을 처분 후 연간 800만원 한도로 손금산입(종전 처분한 날부터 10년이 경과한 날이 속하는 사업연도에 남은 금액을 모두 손금 산입)
 - * 2020. 2월 법령 시행일 이후 처분(리스종료)한지 10년이 도래한 분부터 적용(법령 개정 확정 후 관련 법령 참고)

- ⑧ 성실신고확인서 제출대상에서 유동화전문회사 등 제외(법령§97의4②)
 - 투자자에게 배당하는 것이 목적인 유동화전문회사 등의 성격 등을 고려하여 성실신고 확인서 제출 대상 법인에서 유동화전문회사 등* 제외
 - * 법법§51조의2에 따른 유동화전문회사 등에 대한 소득공제 적용대상 기업
 - ** 2020. 2월 법령 시행일 이후 신고하는 분부터 적용(법령 개정 확정 후 관련 법령 참고)



⑨ 설비투자세액공제제도 통합·재설계(조특법§25·§25의4)

● 공제율 조정

- (안전설비 등) 대기업 1%, 중견기업 5%, 중소기업 10%
- (환경보전시설, 근로자복지증진시설*) 대기업 3%, 중견기업 5%, 중소기업 10%
 - * 직장어린이집(10%)
- (연구시험용 시설, 생산성향상시설, 에너지절약시설) 대기업 1%, 중견기업 3%, 중소기업 7%
- (의약품품질관리시설) 대기업 1%, 중견기업 3%, 중소기업 6%
 - * 2019. 1. 1. 이후 투자하는 과세연도 분부터 적용

(4) 중소·벤처기업에 대한 세제지원 확대

① 중소기업 접대비 손금불산입 특례 지속 적용(법법§25, 조특법§132·136)

● 중소기업의 영업활동을 지원하기 위해 특례를 지속적으로 적용

- (기본금액) 조특법2,400만원→법인세법2,400만원(중전1,800만원)
- (최저한세) 적용 제외
- (적용기한) 폐지

* 2019. 1. 1. 이후 개시하는 사업연도 분부터 적용(단, 최저한세 적용 제외는 2019. 1. 1. 이후 과세 표준을 신고하는 분부터 적용)

② 성과공유제 중소기업의 경영성과급 세제지원 신설(조특법§19)

● (대상) 성과공유 중소기업 (상시근로자 수 감소시 적용배제)

● (공제액) 근로자에게 지급하는 경영성과급*의 10%

* 임원, 총급여 7천만원 이상인 자 제외

● (중복배제) 근로소득증대세제와 중복적용 배제

* 2019. 1. 1. 이후 경영성과급을 지급하는 분부터 적용

③ 투자·상생협력촉진세제 적용시 투자범위 조정(조특령§100의32)

● 중소기업창투조합 등을 통한 간접출자도 포함

* 2019. 2. 12. 이후 주식을 취득하는 분부터 적용

④ 중소기업 특별세액감면 대상에 연료전지자동차 대여업자 추가(조특법§7③)

- (감면대상) 전기차 또는 연료전지자동차를 50% 이상 보유한 자동차대여업자
* 2019. 1. 1. 이후 개시하는 과세연도 분부터 적용

(5) 신성장산업 등 육성

① 설비투자 가속상각 특례 신설(조특법§28의3)

- (지원내용) 기준내용연수의 50% 범위 내에서 신고한 내용연수를 적용
- (대상자산)
 - (i) 중소·중견기업 : 사업용 고정자산(조특령§25의3②)
 - 기계 및 장치, 공구, 기구, 비품
 - 차량 및 운반구, 선박 및 항공기(운수업·임대업 등에서 직접 사용되는 경우에 한정)
 - (ii) 대기업 : 혁신성장 투자자산
 - 연구·인력개발을 위한 설비투자(조특령§22)
 - 신성장기술 사업화를 위한 시설투자(조특법§25의5)
- (취득기간) '18.7.1.~'19.12.31.
* 2018. 7. 1. 이후 취득하는 분부터 적용

② 신성장 연구·인력개발비 세액공제 대상 신성장기술 확대 및 적용기한 연장(조특법§10)

- (공제대상) 신성장동력·원천 기술에 신기술* 추가
* 블록체인, 양자컴퓨터 관련 기술 등 16개 기술 추가, 4개 기술 확대
- (적용기한) 2021.12.31.까지 연장
* 2019. 1. 1. 이후 개시하는 과세연도 분부터 적용

③ 신성장기술 사업화시설 투자세액공제 요건 완화(조특법§10)

- 공제요건 중 직전연도 매출액 대비 연구·인력개발비 비중 5% 이상 → 2% 이상으로 완화
* 2019. 1. 1. 이후 개시하는 과세연도 분부터 적용

④ 국세청에 연구·인력개발비용 세액공제 사전심사 제도 신설(조특령§9)

- (심의대상) 일반·신성장 연구·인력개발비용 관련 사항 사전 심의
- (운영방법) 국세청장이 훈령으로 정함
* 2020. 1. 1. 이후 시행



⑤ 콘텐츠 분야 연구·인력개발비 합리화(조특령§8·§9·별표6)

- 콘텐츠 산업에 적용 가능하도록 연구·인력개발비용 중 재료비 범위 확대
 - 전담부서의 서체·음원·이미지·창작용S/W 등 대여·구입비 추가
 - * 2019. 1. 1. 이후 개시하는 과세연도 분부터 적용

⑥ 초연결 네트워크 시설투자에 대한 투자세액공제 신설(조특법§25의7)

- (적용대상) 5세대 이동통신 기지국 장비 구입비
- (적용지역) 수도권과밀억제권역 외
- (공제율) 2% + 최대 1%(직전 과세연도 대비 상시근로자 수 증가율 × 1/5)
- * 2019. 1. 1. 이후 개시하는 과세연도 분부터 적용

⑦ 기술이전 및 기술취득 등에 대한 과세특례 정비(조특법§12)

- (기술이전 소득에 대한 과세특례) 적용기한 2018.12.31. → 2021.12.31.로 연장
- (기술취득비 세액공제) 적용기한 2018.12.31. 종료

(6) OECD 등 국제기준 반영

① 소득대비 과다 이자비용의 손금불산입(국조법§15의2)

- 내국법인이 국외특수관계인으로부터 차입한 금액에 대한 순이자 비용¹⁾이 조정소득 금액²⁾의 100분의 30을 초과하는 경우에는 그 초과하는 금액은 손금불산입
 - 1) 순이자비용 : 국외특수관계인에게 지급한 지급이자 및 할인료에서 국외특수관계인으로부터 수취한 이자수익을 차감한 금액
 - 2) 조정소득금액 : 감가상각비와 순이자비용을 차감하기 전 소득금액(국조칙 제10호서식 참고)
 - ※ 국조법§14(배당으로 간주된 이자의 손금불산입)와 동시에 적용되는 경우 둘 중 큰 금액을 적용하고, 금액이 같은 경우 국조법§14를 적용
 - * 2019.1.1. 이후 개시하는 사업연도 분부터 적용

② 외국법인의 국내사업장에서 제외되는 특정활동 장소요건 강화(법법§94④)

- OECD 국제기준을 반영하여 외국법인의 국내사업장 예외규정인 '자산의 단순 구입장소나 보관·저장 장소, 타인으로 하여금 가공하게 할 목적인 장소, 광고·시장 조사만을 위한 장소'의 전제요건으로 당해 활동이 예비적·보조적 성격을 가진 경우로 한정
- * 2019.1.1. 이후 개시하는 과세연도 분부터 적용

③ 외국법인의 국내사업장 예외 남용방지 규정 마련(법법§94⑤)

- 외국법인의 국내사업장에 해당되지 않는 법인세법§94④의 ‘특정 활동 장소에서 수행하는 사업활동이 예비적·보조적 성격’이더라도 ㉠ 또는 ㉡의 경우는 국내사업장에 해당

㉠ 다음의 요건을 모두 충족하는 경우

- 특정 활동 장소와 같은 장소 또는 국내의 다른 장소에 해당 외국법인 또는 특수관계인*의 국내사업장이 존재할 것
- * 소득세법 시행령§183의2② 및 법인세법 시행령§131②의 특수관계 준용
- 특정 활동 장소의 활동이 해당 외국법인 또는 특수관계인의 국내사업장의 사업 활동과 상호 보완적일 것

㉡ 외국법인 또는 특수관계인의 각각의 특정 활동 장소의 활동을 결합한 전체적인 활동이 상호 보완적이며 예비적·보조적 성격이 아닌 경우

* 2019.1.1. 이후 개시하는 과세연도 분부터 적용

④ 무형자산의 정의 및 적용범위 보완(국조령§6의3, §14의2①)

● 무형자산의 일반적 정의

- 유형자산 또는 금융자산이 아닌 자산
- 기업의 사업활동에 사용되며, 특정인에 의해 소유 또는 통제가 가능
- 독립된 사업자 간 거래되는 경우 통상 이에 대한 적절한 보상이 이루어질 것

● 무형자산에 포함되는 것

- 특허권, 실용신안권, 디자인권, 상표권, 서비스표권, 저작권
- 노하우, 영업비밀, 고객정보·고객망, 상호, 브랜드, 영업권, 정부사업권, 계약상 권리
- * 무형자산 공동개발에 따른 원가부담 약정, 무형자산 이전·사용허여 등에 대한 정상가격 산출에 적용

* 2019.1.1. 이후 개시하는 과세연도 분부터 적용

⑤ 무형자산 거래 정상가격 산출에 관한 원칙 마련(국조령§6의3)

● 무형자산 거래 정상가격 산출방법 결정에 관한 원칙

- 비교가능 제3자 가격방법, 이익분할방법 우선 적용
- 현금흐름 예상액, 성장률, 할인율, 무형자산의 내용연수 및 잔존가치 등에 대한 합리적 가정에 근거하여 가치평가방법* 사용 가능

* 미래 현금흐름 예상액을 현재가치로 할인



- 무형자산 수익 귀속에 관한 원칙
 - 무형자산의 개발, 향상, 유지, 보호 및 활용 등 기능을 실질적으로 수행한 기업에 대해 독립기업원칙에 따라 적절한 보상
 - 무형자산의 법적 소유만으로 무형자산의 개발, 향상, 유지, 보호 및 활용 등 수행한 기능에 비추어 과도한 보상을 받아서는 안 됨
- * 2019.1.1. 이후 개시하는 과세연도 분부터 적용

(7) 기타

① 지주회사의 수입배당금에 대한 익금불산입률 차등화(법법§18의3)

- 지주회사의 자회사에 대한 지분율 확대를 유도하기 위해 수입배당금에 대한 익금불산입률 조정
 - 지분율 30%초과 40%이하(비상장 50%초과 80%이하) 구간 익금불산입률을 80% → 90%로 조정
- * 2019. 1. 1. 이후 지급받는 수입배당금 분부터 적용

② 법인의 미술품 구입 손금한도 인상(법령§19)

- 기업의 미술품 구입 지원을 위해 즉시 손금산입 범위를 500만원 → 1,000만원으로 확대
- * 2019. 2. 12. 이후 미술품을 취득하는 분부터 적용

③ 핵심인력성과보상기금 손금산입 대상 확대(법령§19)

- 중견기업 근로자의 장기재직 지원을 위해 적용 대상에 중견기업*을 포함
- * 연 매출액 3천억원 미만 중견기업
 ** 2019. 2. 12. 이후 기여금을 납입하는 분부터 적용

④ 적격 물적분할·현물출자시 감가상각 방법 개선(법령§29의2②)

- 구조조정을 세절감 수단으로 활용하는 것을 방지하기 위해 적격 물적분할·현물출자시 승계자산에 대한 분할신설법인·피출자법인의 감가상각 기준을 분할·출자 당시 시가에서 분할·출자법인의 장부가액으로 변경
- * 2019. 2. 12. 이후 물적분할·현물출자하는 분부터 적용

- ⑤ 법인의 현금영수증 등 허위수취 가산세 신설(법법§75의8①)
 - 허위*로 현금영수증·신용카드매출전표를 수취할 경우 수취한 금액의 2%를 가산세로 부과
 - * 재화 또는 용역을 공급받지 아니하고 현금영수증 등 수취한 경우
 - ** 2019. 1. 1. 이후 수취하는 분부터 적용

- ⑥ 기부금 손금불산입의 이월공제(법법§24)
 - 이월공제 기간 내에 안정적으로 기부금 공제를 받을 수 있도록 기부금 손금산입 한도액을 초과하여 이월된 기부금을 해당 사업연도에 지출한 기부금보다 먼저 손금에 산입하도록 개정
 - * 2020. 1. 1. 이후 과세표준을 신고하는 분부터 적용

- ⑦ 업무용승용차 관련비용 손금불산입 등 특례 적용 제외 대상 개정(법법§27의2②)
 - 연구개발 목적의 승용자동차에 대한 지원을 강화하기 위하여 업무용승용차 관련 비용의 손금불산입 등 특례규정의 적용대상에서 연구개발을 목적으로 사용하는 승용자동차를 제외하도록 개정
 - * 2020. 1. 1. 이후 과세표준을 신고하는 분부터 적용

- ⑧ 계산서 등 제출 불성실 가산세 중 전자계산서 발급명세 지연 전송 및 미전송 가산세의 적용 기준일 연장(법법§75의8)
 - 전자계산서 발급명세 지연 전송 및 미전송 가산세의 적용 기준일을 전자세금계산서 발급명세를 전송하여야 하는 기한이 지난 후 재화 또는 용역의 공급시기가 속하는 사업연도 말의 다음달 11일 → 25일까지로 연장함
 - * 2020. 1. 1. 이후 개시하는 사업연도의 직전 사업연도에 재화 또는 용역을 공급하고 전자계산서 발급명세를 국세청장에게 전송하여야 하는 경우로서 이 법 시행(2020. 1. 1.) 당시 이전 사업연도 말의 다음 달 11일이 경과하지 아니한 경우에도 적용

- ⑨ 문화접대비 손금산입 적용 대상 확대(조특령§130)
 - (적용대상 확대) 관광공연장 입장권 구입비용 전액, 소액(100만원이하) 증정용 미술품 구입 비용
 - * 2019. 2. 12. 이후 지출하는 분부터 적용



- ⑩ 해외직접투자 자료 미제출시 제재 강화 및 소명의무 신설(법령§121의3, 121의4, 법령 별표)
- 해외부동산 자료 제출대상 조정 및 해외직접투자 자료 미제출 시 과태료 부과기준 강화하도록 개정
 - (제출대상 조정) 취득 및 투자운용(임대)명세 → 취득·투자운용(임대) 및 처분명세
 - (부과대상 확대) 해외영업소 설치현황표 미제출자 과태료 부과 신설
 - (부과금액) 건별 500만원 → 건별 1,000만원
 - * 2019. 1. 1. 이후 개시하는 사업연도에 대한 자료제출 의무를 불이행하는 분부터 적용
 - 해외직접투자 자료제출 의무 불이행시 취득자금 출처에 대한 소명의무 신설
 - (제출대상) 해외부동산 취득·투자운용(임대) 및 처분명세서 및 해외현지법인명세서 미·거짓 제출자
 - (소명범위) 해외부동산 및 해외현지법인 주식의 취득자금* 출처
 - * 외국환거래법 제18조에 따라 신고한 금액은 제외
 - (과태료 금액) 미·거짓 소명한 금액의 20%
 - * 2019. 1. 1. 이후 개시하는 사업연도에 대한 자료제출 의무를 불이행하는 분부터 적용

5 법인세 신고시 참고할 해석·판례

가. 특수관계자 거래

- 법인세과-270, 2014. 6. 16.

특수관계인에게 지급보증 또는 담보제공 용역을 제공하고 공정하고 정당한 대가를 수취하지 않음으로서 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 「법인세법」 제52조 규정에 의한 부당행위계산부인 대상에 해당하는 것임

- 법규법인 2014-243, 2014. 8. 25.

특수관계 성립 전 자금대여에 대해 특수관계 성립 후 대손이 발생한 경우에는 대손금을 손금에 산입할 수 있으나, 회수가 지연되어 사실상 재대여한 것으로 인정되는 경우에는 업무무관가지급금에 해당하는 것임

- 법규법인 2012-141, 2012. 6. 13.

해외 자회사 보증채무를 채무인수 방식으로 대위변제한 경우 그 대위변제에 따라 발생한 구상채권은 업무무관가지급금 등에 해당됨

- 조심 2013서722, 2013. 10. 29.

청구법인의 매입가 산정에 특별한 근거가 없고 청구법인의 분양가를 고려하여 당사자 간에 임의로 정하였다는 것은 결국 고가매입을 통하여 청구법인의 이익을 분여한 것이라는 의미가 되며, 처분청이 계산한 시가가 쟁점토지의 개별공시 지가보다는 보다 합리적인 점 등에 비추어 고가매입에 해당하는 것으로 보임

- 법인세과-536, 2013. 9. 30.

법인이 법인세법 시행령 제87조에 규정된 특수관계자(대표이사)로부터 비상장 주식을 양수함에 있어 시가가 불분명하여 같은 법 시행령 제89조 제2항 제2호의 규정에 의해 평가하는 경우 그 평가한 가액보다 고가로 양수함에 따라 부당 행위계산부인 규정을 적용하여 익금에 산입하는 시가초과액 상당액은 같은 법 제67조에 의해 소득의 실지 귀속자인 대표이사에게 상여로 소득처분하는 것임



- 서면법규과-1320, 2014. 12. 16.

귀 서면질의의 경우, 주권상장법인이 특수관계인에게 자산을 양도하면서 자본시장과 금융투자업에 관한 법률 제165조의4 제2항 및 같은 법 시행령 제176조의6 제3항에 따라 중요한 자산의 양수·양도 금액의 적정성에 대하여 외부평가기관의 평가를 받아 동 평가액으로 양도하는 경우, 그 거래로 인하여 주권상장법인의 소득에 대한 조세 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 부당행위계산부인 규정을 적용할 수 있는 것임

- 대법원2016두54213, 2019. 5. 30.

원고회사와 원고회사의 임원들인 이 사건 이사들과 함께 AA법인의 주식 및 경영권을 일괄 양도하면서 양도가액을 주식수 비율대로 나누어 가진 경우, 경영권 프리미엄과 관련없는 이 사건 이사들 양도부분은 원고회사가 받았어야 할 경영권 프리미엄 중 일부를 분여한 것으로서, 법인세법상 부당행위 계산 부인의 대상이 됨

나. 업무용승용차

- 서면-2016-법령해석법인-3468, 2016. 7. 18.

「법인세법」 제27조의2【업무용승용차 관련비용의 손금불산입 등 특례】를 적용함에 있어 내국법인이 취득·임차한 업무용승용차를 직무와 관련된 업무수행에 사용한 경우 동 주행거리는 같은 법 시행규칙 제27조의2제4항에 따른 업무용 사용거리에 해당하는 것임

- 사전-2016-법령해석법인-0539, 2016.11.21.

내국법인이 외부업체로부터 업무용승용차의 운전기사를 제공받고 지급하는 용역 대가는 「법인세법 시행령」 제50조의2 제2항에 따른 “업무용승용차 관련 비용”에 포함되지 않는 것임

- 서면-2016-법령해석법인-3465, 2017.03.09.

「법인세법 시행령」 제50조의2제4항제2호에 해당하는 임차한 승용차 중 임차계약 기간이 30일 이내(해당 사업연도에 임차계약기간의 합계일이 30일을 초과하는 승용차는 제외한다)이면서 해당 법인의 임원 또는 사용인, 계약에 따라 해당 법인의 업무를 위하여 운전하는 사람을 운전자로 한정하는 임대차 특약을 체결한 경우에는 업무전용자동차보험에 가입한 것으로 보는 것임

법인이 자동차대여사업자와 일정기간 대여계약을 체결하고 임직원전용보험에 가입한 임차한 차량을 운행하였으나 사업연도 중간에 계약이 해지된 경우 업무용으로 사용한 기간 동안의 차량임차료 중 운행기록 등 증명서류에 의해 업무에 사용한 것으로 입증되는 금액은 손금으로 하는 것임

- 서면-2017-법령해석법인-0698, 2017.09.26.

내국법인이 다른 법인과 공동으로 업무용승용차를 임차하는 임대차계약을 자동차대여사업자와 체결한 후 월 임차료를 안분하여 지급한 경우, 해당 업무용승용차가 「법인세법 시행령」 제50조의2제4항제1호 및 같은 조 제8항에서 규정하는 업무전용 자동차보험에 가입된 경우에는 해당 법인이 납부한 임차료에 업무사용 비율을 곱한 금액을 손금에 산입할 수 있는 것임

- 서면-2016-법령해석법인-5680, 2017. 6. 28.

임원을 보험의 계약자 및 피보험자로 하는 자동차보험에 가입한 경우에는 업무용 자동차보험에 가입한 것으로 볼 수 없음

다. 사적 경비

- 법규과-821, 2013. 7. 17.

내국법인이 사립학교에 해당법인의 임직원의 자녀를 기부금 수혜자로 지정하여 지출하는 기부금은 법정기부금에 해당하지 아니함

- 조심 2013서0095, 2013. 11. 20.

쟁점 경조사비의 지출처 대부분이 고교동창 및 친지들로 청구법인의 사업인 일반 음식점업 및 부동산전대업과 관련이 있다고 보기 어려우므로 청구법인의 대표이사 등이 개인적으로 부담하여야 할 성질의 비용으로 보아 손금부인함

- 조심 2012서4359, 2013. 9. 10.

청구법인 대표이사의 배우자의 출근 및 퇴근에 대한 증빙이 없고, 청구법인에게 노무를 제공한 구체적인 증빙도 없으므로 쟁점급여를 손금으로 인정할 수 없음



- 조심 2012중827, 2013. 11. 15.

전 대표이사가 회사자금을 유출한 사실을 확인한 이후 유출금액에 대하여 적극적인 소명 및 불복청구를 하지 않았고, 채권확보를 위하여 어떠한 노력도 하지 않은 점으로 보아 전 대표이사의 횡령을 묵인 또는 방조하였다고 볼 수 있는 바, 사외유출된 금액이 횡령된 것으로서 상여처분 대상이 아닌 회수할 채권이란 청구주장은 받아들이기 어려움

- 법인세과-736, 2010. 8. 4.

법인이 업무와 관계없이 주주의 개인적인 경영권 분쟁 등과 관련하여 부담한 소송비용은 법인의 손금에 산입할 수 없는 것임

라. 가수금

- 법규과-0706, 2009. 2. 24.

수차례에 걸쳐 가공경비를 장부에 계상하고 그와 유사한 금액을 대표자 가수금으로 계상한 후 당해 가수금을 반제형식을 통하여 사외로 유출한 경우 그 가공경비 상당액은 사외로 유출되어 대표이사에게 귀속된 것으로 보아 상여 처분하는 것임

- 심사소득2012-0145, 2012. 11. 27.

가공원재료를 계상하면서 그 상대계정으로 가수금을 계상한 후 처분청의 해명자료 안내문을 받은 후 가수금을 상계하여 유보로 법인세 수정 신고한 내용에 대하여, 명목상 가수금이 아닌 한 사외유출된 것으로 보아야 함

마. 손 금

- 기준-2017-법령해석법인-0193, 2017.8.31.

보험업법에 따라 보험의 모집에 종사하는 내국법인이 「보험업법」 제98조 및 제99조 제2항을 위반하여 지출한 비용은 「법인세법」 제19조제2항에 따라 손금에 해당하지 않는 것임

- 법인46012-3488, 1998. 11. 14.

건설업자와 분양대행계약에 의하여 상가 등의 분양을 대행하는 법인이 고객확보를 위하여 동 상가 등을 할인하여 분양하고, 그 할인액을 당해 법인이 건설업자로부터 받는 수수료수입에서 부담하는 경우에 동 할인액은 「법인세법」 제18조의2 제3항 규정의 접대비에 해당하는 것임

- 서면-2014-법령해석법인-20048, 2015. 5. 7.

기존에 운영하던 여객터미널 이외에 새로운 여객터미널을 추가로 건설하면서 「철도건설법」 제21조 및 같은 법 시행령 제22조의 “수익자·원인자의 비용부담” 규정에 따라 기존의 여객터미널과 추가로 건설하는 여객터미널을 연결하는 철도의 건설사업 비용을 부담하는 경우, 해당 사업비 부담액은 추가로 건설하는 여객터미널의 자본적 지출로 처리하는 것임

- 서면2팀-79, 2005. 1. 12.

임원에 대한 급여를 연봉제로 전환함에 따라 향후 퇴직금을 지급하지 아니하는 조건으로 그때까지 퇴직금을 정산하여 지급하는 때에는 현실적인 퇴직에 해당하는 것임 이 경우 지급이란 퇴직금 전액을 지급하는 경우에만 해당하므로 자금사정 등을 이유로 퇴직금을 임원과 합의에 따라 분할하여 지급하는 경우에는 현실적인 퇴직에 해당하지 아니하는 것임

- 서면-2018-법령해석법인-1291, 2018. 6. 28.

영업자가 조직한 단체로서 법인이거나 주무관청에 등록된 조합 또는 협회에 지급한 회비 중 법령 또는 정관이 정하는 바에 따라 경상경비 충당 등을 목적으로 조합원 또는 회원에게 정기적 또는 부정기적으로 부과하는 것은 「법인세법 시행령(2018.2.13. 대통령령 제28640호로 개정된 것)」 제19조제11호에 따른 손금에 해당하는 것임



바. 부동산 양도차익

- 심사법인 2010-0007, 2010. 5. 17.

법인세법상 비사업용토지의 양도에 대하여는 사실상 현황에 따라 지목을 판정하여 각 지목별 비사업용 요건에 해당하는 경우에 한하여 양도차익의 30% 추가하여 법인세를 납부하도록 하고 있는 바 이건의 경우 쟁점토지의 양도당시 공부상 지목이 '전'이고 종합토지세 과세방법이 종합합산대상토지에 해당되며 법인세법상 비사업용에 공한 기간이 비사업용토지 기간 기준에 부합되므로 사업용토지로 볼 수 없다 할 것임

- 서면-2018-법인-3767, 2019.10.06

비영리내국법인이 고정자산 처분일 현재 3년 이상 계속하여 법령 또는 정관에 규정된 고유목적사업(수익사업 제외)에 직접 사용하지 않는 경우에는 당해 고정자산의 처분으로 생기는 수입은 수익사업에 해당되어 법인세 과세대상임

사. 합병·분할

- 법규법인 2012-458, 2013. 1. 28.

분할법인이 취득한 분할신설법인 주식의 가액보다 분할신설법인에게 승계하는 순자산의 세무상 장부가액이 많아 양도차손이 발생한 경우에는 비적격물적분할에 해당하며 세무조정사항은 분할신설법인에 승계되지 아니함

- 조심 2011중3386, 2013. 9. 10.

분할법인과 인적분할로 신설된 법인의 주주의 주식소유비율이 달라 적격분할 요건인 법인세법 제46조 제1항 제2호의 규정을 충족한 것으로 볼 수 없음

- 대법원 2011두32751, 2014. 5. 16.

구 법인세법 시행령 제28조(내용연수의 특례 및 변경)는 분할법인이 적용하여 온 내용연수에 따른 잔존내용연수를 적용하는 것이 아니라 신설법인의 신고에 따른 내용연수를 적용하여야 하는 것임

- 서면-2015-법령해석법인-1621, 2016. 4.25.

분할하는 사업부문에 속하는 부동산 중 일부를 부동산 임대업에 사용한 경우 해당 임대용 부동산은 구분등기 여부와 관계없이 “분할하는 사업부문이 승계한 사업용 고정자산가액”에 포함하는 것이며, 분할하는 사업부문에 속하는 자산을 승계하지 아니한 경우 포괄승계 요건을 충족하지 못함

아. 공동경비 및 가산세

- 대법원 2012두16305, 2012. 11. 29.

원고 회사가 운영하여 왔던 경영기획실 또는 구조조정본부는 그룹 내 관계회사들의 업무를 조정하고 지원하는 업무를 수행한 것이며, 구조조정 본부의 업무내용이 기존 경영기획실의 업무내용과 본질적으로 달라진 것이 아니므로 경영기획실의 운영에 소요된 이 사건 경비는 그룹의 공동경비에 해당함

- 서면-2016-법령해석법인-3012, 2016. 4. 28.

특수관계 있는 비출자공동사업자 간 공동경비 분담기준으로 직전 사업연도 또는 해당 사업연도의 매출액 비율 중 하나를 선택하여 분담금액을 손금산입하던 내국법인은 해당 매출액 비율 기준을 선택한 사업연도부터 5개 사업연도(이하 “의무적용 기간”이라 함) 이내에 해당하는 2016.1.1. 이후 최초로 개시한 사업연도에 같은 규정(2016.2.12. 대통령령 제26981호로 개정된 것)에 따라 직전 사업연도 또는 해당 사업연도의 총자산가액 비율을 선택할 수 있는 것임 이 때 직전 사업연도 또는 해당 사업연도의 총자산가액 비율을 선택하지 아니한 경우에는 남은 의무적용 기간 동안 종전 선택 기준을 계속하여 적용하는 것임

- 대법원 2014두38248, 2014. 10. 15.

매입세금계산서를 수수하여야 된다는 사실을 알고 있는 상태에서 세금 계산서를 발급받을 수 없을 것이라는 사실을 사전에 알고 거래하였다면 적어도 미필적 고의에 의해 세금계산서를 수취하지 않았다고 보아야 함으로 국세기본법 제49조에 따라 정규증빙 미수취 가산세의 한도 적용을 배제하고 가산세를 과세한 것은 정당함



- 서면-2015-법령해석법인-0172, 2016. 2. 29.

2001.12.31. 대통령령 제17457호로 개정된 「법인세법 시행령」 제161조 제5항이 적용되기 전의 명의신탁 주식에 대해 수탁자 명의로 주식 등 변동사항명세서를 제출한 후 해당 주식의 명의신탁을 해지하여 실제 소유자 명의로 환원하는 경우

그 명의신탁일이 속하는 사업연도의 주식 등 변동사항명세서를 수정하여 제출하는 것이고, 해당 사업연도의 법인세에 대해 「법인세법」 제76조제6항에 따라 가산세를 적용하는 것임

- 법인세과-2306, 2016. 8. 31.

「조세특례제한법」에 의한 세액감면을 적용받으려는 사업자는 감면대상사업과 그 밖의 사업으로 자산·부채 및 손익을 각각 구분경리하여야 함. 다만, 각 사업별로 구분할 수 없는 공통익금과 공통손금은 그러하지 아니하며, 「법인세법 시행규칙」 제76조제6항 및 제7항의 규정에 의하여 안분계산하는 것임

- 대법원-2017-두-58717, 2017. 12. 7

법인세 과세표준과 관련이 없는 부가가치세 부분에 대하여도 가산세는 부과하는 것은 비례의 원칙에 반하므로 정규증빙미수취 가산세는 부가가치세를 포함하지 않은 공급가액을 기준으로 부과하는 것임

자. 결손금 및 이월결손금

- 법령해석과-3478, 2015.12.24.

합병법인의 합병등기일 현재 「법인세법」 제13조 제1호의 결손금은 같은 법 제45조에 따라 피합병법인으로부터 승계받은 사업을 포함한 합병법인의 모든 사업에서 발생한 소득금액을 통산한 금액에서 피합병법인으로부터 승계받은 사업에서 발생한 소득금액을 제외한 합병법인의 사업에서 발생한 소득금액의 범위에서 공제하는 것임

- 서면-2016-법인-4351, 2016. 9. 30.

재무구조 개선약정은 법인세법 시행령 제10조 제1항 제3호의 금융회사 등과 체결한 경영정상화계획에 해당하지 않음

차. 조세특례제한법상 공제·감면세액

- 법인세과-3162, 2016. 12. 9.

「조세특례제한법」 제6조제5항에 따른 소기업의 판정시에 매출액은 당해기업의 매출액만으로 판정하는 것이며, 관계기업의 매출액은 합산하지 아니하는 것임

- 서면법규과-255, 2013. 3. 7.

내국법인이 조세특례제한법 시행령 제2조 제2항에 따른 중소기업 유예기간을 적용받던 중 2012. 1. 1.이후 최초로 개시하는 사업연도에 중소기업기본법 시행령 제3조 제1항 제2호 다목의 관계기업기준을 적용함에 따라 조세특례제한법 시행령 제2조 제1항 제3호의 '실질적인 독립성' 요건을 갖추지 못하게 된 경우에는 그 사유가 발생한 사업연도부터 유예기간을 적용받을 수 없는 것임

- 서면법규과-568, 2014. 6. 2.

소기업에 해당하여 중소기업에 대한 특별세액감면을 받던 거주자가 해당 사업장을 법인전환하는 경우, 법인으로 전환된 내국법인의 소기업 해당 여부를 판정함에 있어 법인전환일 이후 발생한 매출액을 연간 매출액으로 환산한 금액으로 하는 것임

- 대법원 2011두11549, 2014. 3. 27.

종전의 사업에 사용되던 자산을 인수 또는 매입하여 동종의 사업을 영위한 경우에는 그것이 설령 종전 사업체의 유희설비를 이용하거나 사실상 폐업한 업체의 자산을 이용하여 사업을 개시하는 경우에 해당하더라도 원시적인 사업 창출의 효과가 없으므로, 조세특례제한법 제6조 창업의 범위에서 제외된다고 봄이 타당함

- 조심 2013구4077, 2013. 12. 13.

청구법인이 법인 설립으로 창업의 외형을 갖추었다고 하더라도 실질적으로 종전의 사업을 승계하고, 동종의 사업을 영위하는 경우에 해당하여 새로운 사업을 최초로 개시하는 것으로 보기 어려워 창업중소기업에 대한 세액감면을 배제한 처분은 잘못이 없음



- 대법원 2013두24310, 2014. 3. 13.

퇴직금과 같이 장기간의 근속기간을 고려하여 일시에 지급하는 후불적 임금은 해당 과세연도의 연구 및 인력개발에 직접적으로 대응하는 비용이라고 볼 수 없고, 퇴직 급여충당금은 적정한 기간손익의 계산을 위하여 합리적으로 그 비용액을 추산한 것이어서 이를 정책적 목적의 세액공제 대상인 인건비에 해당한다고 볼 수 없음

- 조심 2014중3244, 2014. 8. 11.

연구업무만을 전담하지 아니하고 다른 업무를 겸직하는 연구원의 인건비는 연구·인력 개발비 세액공제 대상에 해당되지 아니하며 연구전담요원으로 표기된 해당 임원들이 접대·영업업무를 수행한 것으로 보아 쟁점인건비는 연구·인력개발비 세액공제 대상에서 배제 처분됨

- 법규-803, 2014. 7. 29.

고용창출투자세액공제를 적용함에 있어 상시근로자는 「근로기준법」에 따라 근로계약을 체결한 내국인근로자로서 같은 법 시행령 제23조 제7항 각 호에 해당하는 자는 제외하는 것이나, 대한민국의 국적을 보유하지 아니한 외국인 근로자가 「소득세법」에 따른 거주자에 해당하는 경우에는 상시근로자에 포함되는 것임

- 법규법인 2011-380, 2011. 9. 29.

수도권과밀억제권역에 본사를 두고 3년 이상 도소매업을 영위하던 내국법인이 본사를 지방으로 이전한 후 공장을 건설하여 제조업을 영위하는 경우, 해당 제조업에서 발생하는 소득은 조세특례제한법 제63조의2【법인의 공장 및 본사를 밖으로 이전하는 경우 법인세 등 감면】적용대상에 해당하지 아니하는 것임

- 기획재정부 법인세제과-995, 2016. 10. 24.

외항해상운송활동에 사용되는 컨테이너선박의 화물운송용기인 컨테이너의 매각손익은 「조세특례제한법」 제104조의10 제1항 제1호 및 같은 법 시행령 제104조의7 제2항에서 규정하는 “해운소득”에 해당하는 것임

- 법령해석과-2642, 2016. 8. 17.
 「조세특례제한법」 제6조제2항에 따른 창업벤처중소기업이 같은 법 시행령(2015.2.3. 대통령령 제26070호로 개정되기 전의 것) 제2조제1항제3호에 따른 실질적인 독립성 기준에 부적합하게 된 경우에는 그 사유가 발생한 날이 속하는 사업연도부터 해당 세액감면을 적용받을 수 없는 것임
- 법인세과-634, 2016. 3. 21.
 개인사업자가 「조세특례제한법」 제31조, 제32조 및 같은법 시행령 제29조 제2항 및 제4항에 규정하는 법인전환요건에 따라 중소기업 법인으로 전환하고 개인사업의 창업일로부터 3년 이내에 벤처기업을 확인받는 경우 창업벤처 중소기업 세액감면을 적용받을 수 있는 것임
- 기획재정부 조세특례제도과-56, 2017. 1. 12.
 「조세특례제한법」상 중소기업은 「조세특례제한법 시행령」 제2조제1항제3호(후단규정 제외)에 의하여 실질적인 독립성이 「중소기업기본법 시행령」 제3조제1항제2호에 적합하여야 하는 것이며, 자산총액이 5천억 원 이상인 비영리법인이 기업의 주식을 30% 이상 직접적 또는 간접적으로 소유하는 경우, 해당 자회사는 「중소기업기본법 시행령」 제3조제1항제2호(2015.6.30. 대통령령 제26356호로 일부 개정된 것)에 의하여 실질적인 독립성 기준에 위배되지 않는 것임
- 기획재정부 조세특례제도과-699, 2017. 9. 12.
 「조세특례제한법」 제62조 제5항의 규정을 적용함에 있어서 “법인전체 근무인원”은 법인 전체의 상시근무인원의 연평균인원을 의미하는 것으로서 법인의 업무에 상시적으로 종사하는 “부설연구소의 연구전담요원”은 법인전체 근무인원에 포함되는 것임
- 서면-2016-법령해석법인-5259, 2017. 7. 14.
 「조세특례제한법」 제63조의2제2항의 “지방이전법인에서 최초로 소득이 발생한 과세연도”에서 “소득”이란 같은 항 제1호부터 제3호까지의 소득을 의미하는 것임



- 서면-2016-법령해석법인-3469, 2017. 3. 7.

운수업을 주된 사업으로 하는 중소기업이 바퀴와 웨이퍼 적재 부분으로 이루어진 웨이퍼 운반용 장비에 투자하여 다른 내국법인의 반도체 공장 내에서 반도체 웨이퍼를 운반하는데 주로 사용하는 경우 해당 웨이퍼 운반용 장비는 「조세특례제한법」 제24조에 따른 생산성향상시설 투자 등에 대한 세액공제 대상에 해당하지 아니하는 것이며, 같은 법 시행규칙 제3조제1항제2호에 따른 운반구에 해당하지 아니하는 것임

- 기준-2018-법령해석법인-0260, 2018. 11. 14.

내국법인이 「조세특례제한법 시행규칙」 제7조 제9항 제5호에 해당하는 훈련수당 등의 인력개발비를 지출한 후 국가로부터 전액 훈련지원금으로 수령하는 경우 해당 인력개발비 지출액은 「조세특례제한법」 제10조에 따른 연구·인력개발비 세액공제 적용대상에 해당하지 않는 것임

- 기획재정부 조세특례제도과-751, 2019. 12. 24.

2015과세연도에 종전규정에 따른 소기업에 해당하는 기업이, 개정규정 시행 이후 2019.1.1.이 속하는 과세연도까지 각 과세연도별로 개정규정에 따라 소기업에 해당하지 않으나, 종전규정에 따른 소기업에 해당하는 경우 개정부칙에 따른 소기업에 해당하는 것임

- 기획재정부 조세특례제도과-411, 2019. 5. 23.

「조세특례제한법」 제6조제1항의 창업중소기업에 대한 세액감면을 적용받은 기업이 「조세특례제한법」 제6조제2항의 벤처기업으로 확인받은 경우로서, 당초 감면받은 세액에 대하여 「국세기본법」 제45조에 따른 수정신고를 하는 경우에는 벤처기업으로 확인받은 날 이후 최초로 소득이 발생한 과세연도(벤처기업으로 확인받은 날부터 5년이 되는 날이 속하는 과세연도까지 해당 사업에서 소득이 발생하지 아니하는 경우에는 5년이 되는 날이 속하는 과세연도)와 그 다음 과세연도의 개시일부터 4년 이내에 끝나는 과세연도까지 해당 사업에서 발생한 소득에 대한 소득세 또는 법인세를 감면받을 수 있는 것입니다.

- 기획재정부 조세특례제도과-305, 2019. 5. 23.
고용창출투자세액공제 대상에서 제외하고 있는 사업용 자산의 범위에 금형(즉시상각을 적용받은 것 제외)은 포함되지 않는 것임

카. 외국납부세액공제

- 국제세원관리담당관실-371, 2014. 10. 14.
외국납부세액공제는 원천지국과의 조세조약 및 원천지국의 세법에 따라 적정하게 납부된 세액에 한하여 적용하는 것임
- 서면-2016-법령해석기본-4902, 2016. 10. 25.
과세관청의 증액경정처분으로 인하여 내국법인의 국외원천소득금액이 증가하였을 경우 증가한 해당사업연도의 국외원천소득금액을 반영하여 「법인세법」 제57조에 따른 외국납부세액공제액을 재산정한 결과 증가한 외국납부세액공제액에 대하여 「국세기본법」 제45조의2 규정에 따른 경정청구를 할 수 있는 것임
- 대법원 2007두21587, 2011. 2. 24.
내국법인이 당해 사업연도의 과세표준금액 계산상 손금에 산입한 비용 중 외국지점의 영업에 관련된 부분은 그것이 외국지점에서 직접 지출되지 아니 하였다고 하더라도 그 발생원인에 따라 적정하게 안분하여 당해 외국지점의 손금으로 계산하여야 함
- 법인-218, 2013. 5. 9.
내국법인 간에 적격합병하는 경우로서 합병등기일 이후 합병법인이 신고·납부한 피합병법인의 해외지점 소득에 대한 외국법인세액은 합병법인의 외국납부세액에 해당하는 것임

I

» 법인세의 신고·납부

1 법인세의 납세의무

가. 법인세 납세의무가 있는 자는?

- 본점, 주사무소 또는 사업의 실질적 관리장소가 국내에 있는 법인(내국법인)은
 - 국내·외에서 발생하는 모든 소득에 대하여 법인세 납세의무가 있습니다.
- 본점 또는 주사무소가 외국에 있는 법인(외국법인)은
 - 국내에서 발생하는 소득 중 법에서 정한 것(국내원천소득)에 한하여 법인세 납세의무가 있습니다.



“외국법인”의 판정기준 명확화(법령§2②)

법인세법§2(3)에서 “대통령령으로 정하는 기준에 해당하는 법인”이란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 단체를 말함

1. 설립된 국가의 법에 따라 법인격이 부여된 단체
2. 구성원이 유한책임사원으로만 구성된 단체
3. 삭제 <2019.2.12>
4. 그 밖에 해당 외국단체와 동종 또는 가장 유사한 국내의 단체가 「상법」 등 국내의 법률에 따른 법인인 경우의 그 외국단체

☞ 2013.1.1. 이후 개시하는 사업연도 분부터 적용하며, 위 분류기준에 따른 외국법인의 유형별 목록은 국세청장이 고시할 수 있으며(법령§2③) 현재는 고시가 제정되지 않았습니다.

나. 어떤 소득에 법인세가 과세되는가?

- 사업연도마다 법인에 귀속되는 소득에 대하여 “각 사업연도의 소득에 대한 법인세”가 과세되며,
 - 법인이 합병·분할하는 경우에도 피합병법인·분할법인에게 “각 사업연도 소득에 대한 법인세”가 과세됩니다.
 - * 다만, 내국법인이 해산하거나 2010.6.30. 이전 합병·분할의 경우에는 “청산소득에 대한 법인세”가 과세됨.
- 법령에서 정하는 소재하는 주택(부수토지 포함)·비사업용 토지를 양도하는 경우
 - “토지 등 양도소득에 대한 법인세”를 추가로 납부하여야 합니다.
- 각 사업연도 종료일 현재 자기자본이 500억(중소기업 제외)을 초과하는 법인 등이 해당 사업연도의 소득 중 투자, 임금 또는 상생협력출연금 등으로 환류하지 않은 소득이 있는 경우에는
 - 그 미환류소득에 대하여 100분의 20을 곱하여 산출한 세액을 추가하여 납부하여야 합니다.(조특법§100의32, 조특령§100의32)
 - * 2018. 1. 1. 이후 개시하는 사업연도 분부터 적용 (법법§56에 따른 기업소득환류세제 일몰종료)
- 다만, 법인의 소득 중에는 조세정책적 또는 사회정책적 목적을 위해
 - 비과세하거나 감면해주는 소득이 법인세법 및 조세특례제한법 등에 열거되어 있으므로
 - 해당 법인은 신고 전에 이를 충분히 검토하여야 합니다.

다. 법인구분별 납세의무의 차이는?

법인의 종류		각 사업연도 소득에 대한 법인세	토지등 양도소득에 대한 법인세	미환류 소득에 대한 법인세	청산 소득
내국 법인	영리법인	• 국내·외 모든 소득	○	○	○
	비영리법인	• 국내·외 수익사업에서 발생하는 소득	○	×	×
외국 법인	영리법인	• 국내원천소득	○	×	×
	비영리법인	• 국내원천소득 중 열거된 수익사업에서 발생한 소득	○	×	×
국가·지방자치단체		납세의무 없음			

☞ 국세기본법§13④에서 규정하는 “법인으로 보는 단체”의 납세의무는 비영리내국법인의 납세의무와 같습니다.

(1) 영리 법인

- 상법에 의하여 영리를 목적으로 설립된 주식회사, 합명회사, 합자회사, 유한 회사와 특별법에 의하여 영리를 목적으로 설립된 법인을 말합니다.
- 영리법인은 내국법인과 외국법인으로 다시 나누어지는데
 - 내국법인은 국내 또는 국외에서 발생한 모든 소득에 대하여 “각 사업연도의 소득에 대한 법인세”의 납세의무가 있으며,
 - 외국법인은 원칙적으로 국내에서 발생하는 소득(국내원천소득)에 대하여 “각 사업연도의 소득에 대한 법인세”의 납세의무가 있습니다.
- 각 사업연도 소득에 대한 법인세와는 별도로 영리법인과 비영리법인 모두 법인이 보유한 비사업용토지 및 법소정의 주택(부수토지 포함)을 양도하는 경우 “토지 등 양도소득에 대한 법인세”를 추가로 납부하여야 합니다.

* ‘토지 등 양도소득에 대한 과세특례’ 참조

(2) 비영리 법인

- 비영리법인이라 함은 다음의 법인과 법인(법인세법에 의한 내국·외국법인)이 아닌 사단, 재단, 그 밖의 단체로서 국세기본법§13① 및 ②의 규정에 의하여 법인으로 보는 단체를 말합니다.
 - 민법§32에 따라 설립된 법인
 - 사립학교법이나 그 밖의 특별법에 따라 설립된 법인으로서 민법§32에 규정된 목적과 유사한 목적을 가진 법인
- “이익을 배당할 수 있는 법인”은 영리법인으로 보는 것이나 다음의 조합법인 등은 이익을 배당할 수 있음에도 특별히 비영리법인으로 보도록 규정하고 있습니다(법령§2, 조특법§104의7).

비영리법인으로 보는 조합법인 등

- ① 법인세법에서 비영리법인으로 규정한 조합법인(법법§2, 법령§2)
 - 농업협동조합에 따라 설립된 조합과 그 중앙회
 - 소비자생활협동조합법에 따라 설립된 조합과 그 연합회 및 전국연합회
 - 수산업협동조합에 따라 설립된 조합(어촌계 및 조합공동사업법인 포함)과 그 중앙회
 - 산림조합법에 따라 설립된 산림조합(산림계 포함)과 그 중앙회
 - 엽연초생산협동조합법에 따라 설립된 엽연초생산협동조합과 그 중앙회
 - 중소기업협동조합법에 따라 설립된 조합과 그 연합회 및 중앙회
 - 신용협동조합법에 따라 설립된 신용협동조합과 그 연합회 및 중앙회
 - 새마을금고법에 따라 설립된 새마을금고와 그 연합회
 - 영업조합법에 따라 설립된 대한영업조합
- ② 조특법에서 비영리법인으로 규정한 조합법인(조특법§104의7②)
 - 도시 및 주거환경정비법에 의하여 설립된 정비사업조합

☞ “이익을 배당할 수 있는 법인”이라 함은 자본금(출자금)이 있고, 그 자본금(출자금)이 주식(출자지분)으로 구성되어 있으며, 경영성과를 출자비율에 따라 출자자 등에게 분배가 가능한 법인을 의미
 이때 이익배당은 구성원의 탈퇴 시 출자금 외에 출자비율에 따라 잉여금 등 그 동안의 경영성과를 반환할 수 있는 경우를 포함(법인세법 기본통칙* 2-0·3).

* 이하 “통칙”으로 기재

● 국세기본법§13의 법인으로 보는 단체

- 당연히 법인으로 보는 단체

다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우로서 수익을 구성원에게 분배하지 아니하는 것은 법인으로 보아 세법을 적용합니다.

- ① 주무관청의 허가 또는 인가를 받아 설립되거나 법령에 따라 주무관청에 등록한 사단, 재단, 그 밖의 단체로서 등기되지 아니한 것
- ② 공익을 목적으로 출연된 기본재산이 있는 재단으로서 등기되지 아니한 것

- 세무서장의 승인에 의해 법인으로 보는 단체

다음 각 호의 요건을 모두 갖춘 것으로서 관할 세무서장에게 신청하여 승인을 받은 단체는 이를 법인으로 보아 세법을 적용합니다.

- ① 사단, 재단, 그 밖의 단체의 조직과 운영에 관한 규정을 가지고 대표자 또는 관리인을 선임하고 있을 것
- ② 사단, 재단, 그 밖의 단체 자신의 계산과 명의로 수익과 재산을 독립적으로 소유·관리할 것
- ③ 사단·재단 그 밖의 단체의 수익을 구성원에게 분배하지 아니할 것

* 법인으로 보는 단체로 승인을 받은 경우 승인일이 속하는 과세기간과 그 과세기간이 끝난 날로부터 3년이 되는 날이 속하는 사업연도까지는 거주자 또는 비거주자로 변경할 수 없음. 다만, 세무서장 승인 요건을 갖추지 못하게 되어 승인 취소된 경우는 예외

● 이러한 비영리내국법인은 법인세법에서 열거하는 사업 또는 수입(이하 ‘수익 사업’)에서 생긴 소득(법법§4③)에 대하여만 “각 사업연도 소득에 대한 법인세”가 과세되고,

- 비영리외국법인은 국내원천소득(법법§93) 중 수익사업에서 생긴 소득에 대하여만 “각 사업연도 소득에 대한 법인세”가 과세됩니다.

- 또한, 비영리법인도 법소정의 주택(부수토지 포함)·비사업용토지를 양도하는 경우에는 내국법인과 외국법인의 차별 없이 “토지 등 양도소득에 대한 법인세”의 납세의무가 있습니다.
- 법인세법§4③ 각 호에 규정하는 수익사업을 영위하지 아니하는 비영리 법인은 토지 등 양도소득에 한하여 법인세법§60 규정의 법인세 신고 대신 소득세법의 규정을 준용하여 계산한 세액을 법인세로 신고·납부할 수 있습니다.

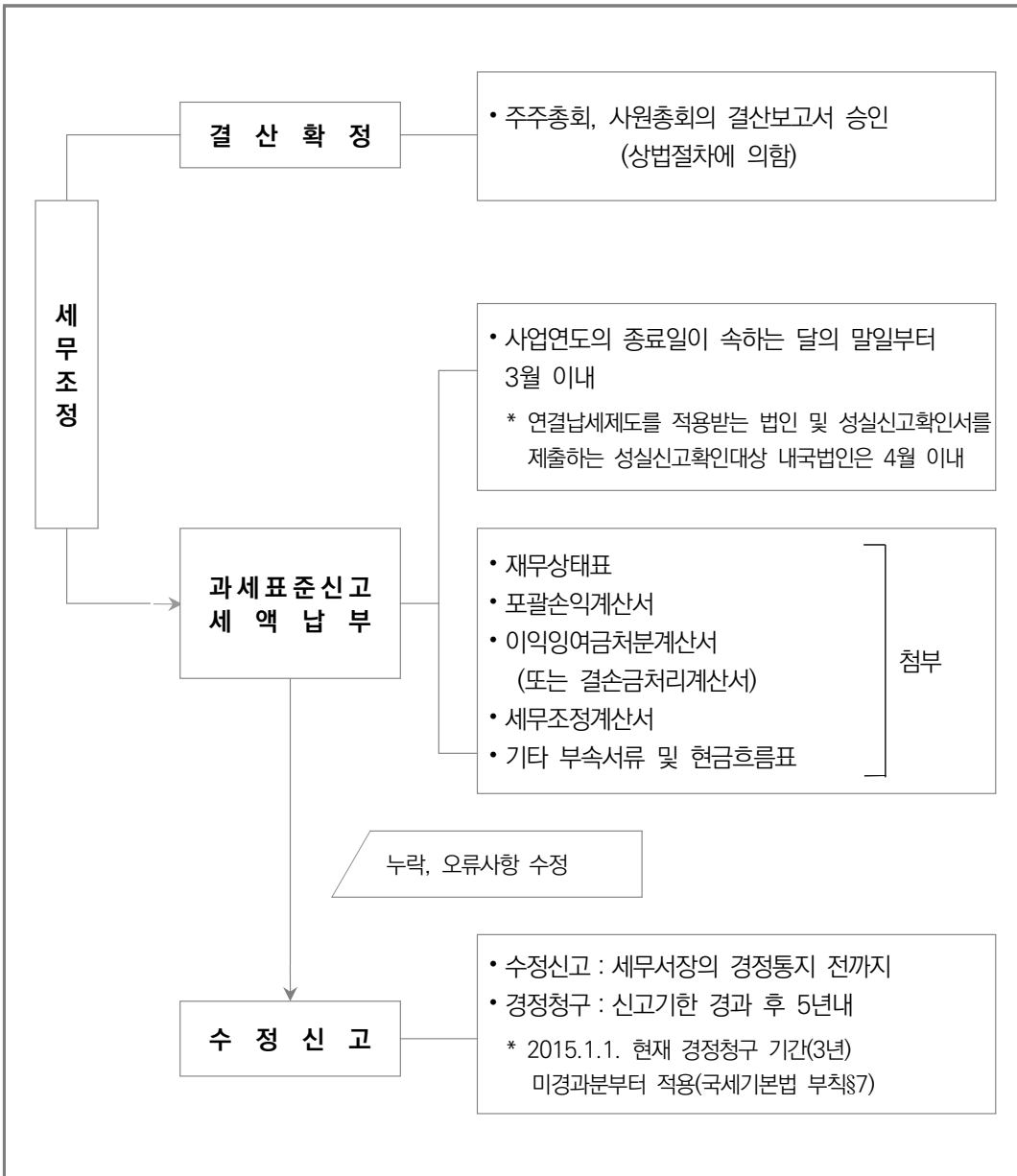
예규

▶ 사업자등록증이 직권 폐업된 경우 법인의 납세의무

상법 규정에 의하여 설립 등기된 법인은 사업자등록증이 직권 폐업된 이후에도 법인세법에서 정한 과세요건에 해당되는 경우 법인세 및 특별부가세 납세의무가 있는 것임 (법인46012-1359, 1993.5.14.)

2 법인세 신고·납부 절차

법인세를 신고·납부하는 절차를 요약하면 다음과 같습니다.



가. 세무조정

(1) 세무조정이란?

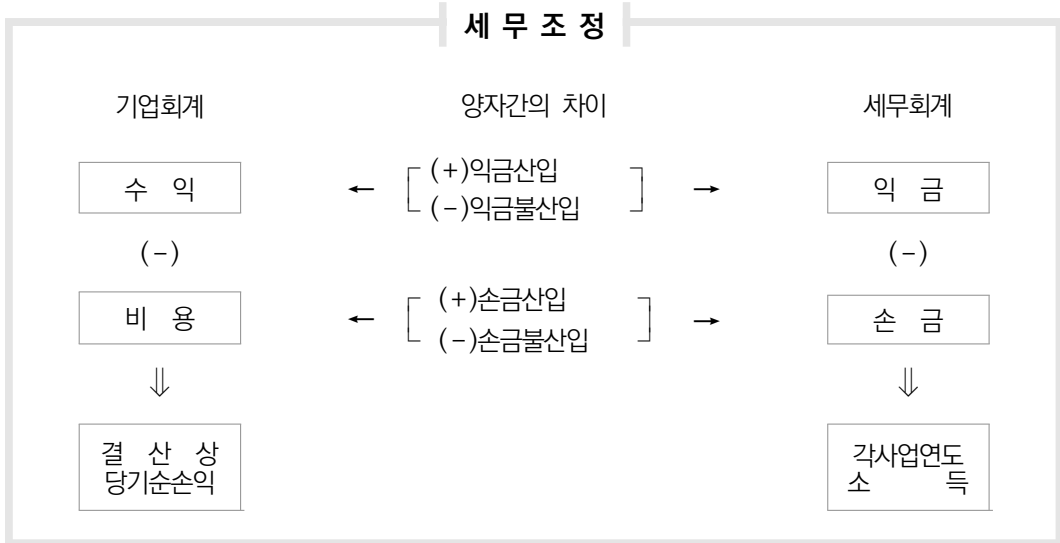
기업이 일반적으로 공정·타당하다고 인정되는 기업회계기준에 의하여 작성한 재무제표상의 당기순손익을 기초로 하여 세법의 규정에 따라 익금과 손금을 조정함으로써 정확한 과세소득을 계산하기 위한 일련의 절차를 말합니다.

- 즉, 이 책 II장에서 설명하고 있는 익금산입, 손금산입, 익금불산입, 손금불산입 사항을 가감하는 절차를 『협의의 세무조정』이라 하고
 - 과세소득과 과세표준의 산정에서부터 납부할 세액의 계산까지를 포함하는 절차를 『광의의 세무조정』이라 하며
 - 일반적으로 세법상 세무조정이라 함은 후자의 경우를 말합니다.
 - 이러한 세무조정은 절차상의 특성을 기준으로 다음과 같이 결산조정과 신고조정으로 나눌 수 있습니다.

...

세무조정의 절차상 특성에 따른 구분

- 결산조정 : 사업연도 말의 결산을 통하여 장부에 반영하여야 하는 사항
- 신고조정 : 결산서상 당기순손익의 기초가 되는 회사장부에 계상함이 없이 법인세 과세표준 및 세액신고서에만 계상해도 되는 사항
 - ☞ 위와 같이 구분하는 이유는 이들 양자간에 조정절차상의 차이가 있을 뿐만 아니라 조정형태에 따라 각 사업연도의 소득금액이 달라지기 때문입니다.
- 기업회계와 세무회계의 차이는 법인의 결산상 당기순손익과 법인세를 계산하는 각 사업연도 소득간의 차이를 말하는 것으로써 양자의 차이를 살펴보면 다음과 같습니다.



- 기업회계와 세무회계의 차이는 다음 항목들을 가·감하여 조정하게 됩니다.
 - 익금산입 : 기업회계상 수익이 아니나 세무회계상 익금으로 인정하는 것
 - 익금불산입 : 기업회계상 수익이나 세무회계상 익금으로 보지 않는 것
 - 손금산입 : 기업회계상 비용이 아니나 세무회계상 손금으로 인정하는 것
 - 손금불산입 : 기업회계상 비용이나 세무회계상 손금으로 보지 않는 것
- 세무조정이 필요한 이유는 세법의 규정도 원칙적으로 기업회계기준을 존중하고 있으나 조세정책 또는 사회정책적인 목적에서 예외적으로 기업회계기준과 다소 다른 규정(예 : 지급이자의 손금불산입 등)을 두고 있기 때문입니다.
- 따라서, 정확한 과세소득의 계산을 위해서는 기업의 모든 거래를 성실하게 기장하고 올바르게 결산서를 작성해야 함은 물론 관련 세법의 내용을 충실히 이해하여야 합니다.

예규

- ▶ 세무조정계산서 첨부(통칙 60-97...3)
- ▶ 세무조정계산서 작성의 범위(통칙 60-97...4)

(2) 결산 조정

- 기업회계와 세무회계의 차이는 양 회계의 목적과 기능에 의하여 발생합니다.
 - 그러나 세법에서는 특정한 손비에 대하여는 법인의 내부적 의사결정 즉, 결산확정에 의하여 손금으로 계상하여야만 손금으로 인정하는 항목이 있으며 이에 해당하는 것을 예시하면 다음과 같습니다.

결산조정 항목

- ① 감가상각비(즉시상각액 포함)(법법§23)
 - ☞ 조특법 부칙§4(제10068호, '10.3.12.) 적용자산('04.1.1. 이후 신고분부터), 한국채택국제회계기준 적용법인의 유형자산 및 내용연수 비한정 무형자산은 신고조정 가능('10.12.30.이 속하는 사업연도부터)
- ② 고유목적사업준비금(법법§29)
 - ☞ 외부감사를 받는 비영리법인의 경우 신고조정 가능
- ③ 퇴직급여충당금(법법§33)
- ④ 대손충당금(법법§34)
- ⑤ 구상채권상각충당금(법법§35)
 - ☞ 한국채택국제회계기준을 적용하는 법인에 한해 이익처분에 의한 신고조정 가능
- ⑥ 법인세법 시행령§19의2①(8)부터 (13)의 사유에 해당하는 대손금(법령§19의2③2)
- ⑦ 파손·부패 등의 사유로 인하여 정상가격으로 판매할 수 없는 재고자산의 평가차손 (법법§42③1)
- ⑧ 천재지변·화재 등에 의한 유형자산평가차손(법법§42③2)
- ⑨ 다음 주식으로서 발행법인이 부도가 발생한 경우, 회생계획인가의 결정을 받은 경우, 부실 징후기업이 된 경우 해당 주식의 평가차손(법법§42③3)
 - 창업자·신기술사업자가 발행한 주식 등으로서 중소기업창업투자 회사·신기술사업금융 업자가 각각 보유하는 주식
 - 주권상장 법인이 발행한 주식
 - 특수관계 없는 비상장법인이 발행한 주식(2008.2.22.이후 평가분)
- ⑩ 주식등 발행법인이 파산한 경우 해당 주식의 평가차손(법법§42③3)
- ⑪ 생산설비의 폐기손(법령§31⑦)

(3) 신고 조정

- 신고조정은 결산조정과는 달리 결산확정에 의한 손금산입을 필요로 하지 않고 세무조정계산서에서 익금과 손금을 가감 조정하여 과세표준을 계산할 수 있는 항목으로서 주요 내7용을 예시하면 다음과 같습니다.

신고조정 항목

- ① 무상으로 받은 자산의 가액과 채무의 면제 또는 소멸로 인한 부채의 감소액 중 이월결손금 보전에 총당하여 익금에 산입하지 아니한 금액(법법§18·6호)
- ② 퇴직보험료·퇴직연금 부담금 등(법령§44의2)
- ③ 국고보조금·공사부담금·보험차익으로 취득한 유형·무형자산가액의 손금 산입 (법령§64, 내지§66)
- ④ 자산의 평가손실의 손금불산입(법법§22)
- ⑤ 제 총당금·준비금 등 한도초과액의 손금불산입
- ⑥ 감가상각비의 손금불산입(법법§23)
- ⑦ 건설자금이자의 손금불산입(과다하게 장부계상한 경우의 손금산입) (법법§28①(3))
- ⑧ 손익의 귀속 사업연도의 차이로 발생하는 익금산입·손금불산입과 손금산입·익금불산입 (법법§40)
- ⑨ 조세특례제한법에 의한 준비금 (당해 사업연도의 이익처분 시 당해 준비금을 적립한 경우에 한함)

(4) 법인세 외부조정 신고제도란?

- 조세감면을 받는 법인 등과 외부회계감사 대상법인 등은 기업회계와 세무회계의 차이가 많이 발생하므로 정확한 과세소득을 자체적으로 계산하기가 쉽지 않습니다.
 - 이러한 법인이 정확하고 성실한 납세의무 이행을 위하여 법인세를 신고·납부함에 있어 세무사(공인회계사 및 변호사 포함)로 부터 세무조정계산을 받아 신고하도록 하는 제도를 “외부조정 신고제도”라 합니다.

☞ 외부조정 신고대상 법인이 이를 이행하지 아니하는 경우 무신고가산세가 부과됩니다(법법§60⑤, 법법§60⑨, 국세기본법§47의2①).

- 외부조정 신고를 하여야 할 법인을 법인세법 시행령에서 다음과 같이 정하고 있습니다 (법령§97의2①)(단, 조특법§72에 따른 당기순이익과세를 적용받는 법인은 제외).

1. 직전 사업연도의 수입금액이 70억원 이상인 법인 및 「주식회사 등의 외부감사에 관한 법률」§4에 따라 외부의 감사인에게 회계감사를 받아야 하는 법인
 2. 직전 사업연도의 수입금액이 3억원 이상인 법인으로서 법§29부터 §31까지, §45 또는 「조세특례제한법」에 따른 조세특례(같은 법§104의8에 따른 조세특례는 제외한다)를 적용받는 법인
 3. 직전 사업연도의 수입금액이 3억원 이상인 법인으로서 해당 사업 연도 종료일 현재 법 및 「조세특례제한법」에 따른 준비금 잔액이 3억원 이상인 법인
 4. 해당 사업연도 종료일부터 2년 이내에 설립된 법인으로서 해당 사업연도 수입금액이 3억원 이상인 법인
 5. 직전 사업연도의 법인세 과세표준과 세액에 대하여 법§66③ 단서에 따라 결정 또는 경정 받은 법인
 6. 해당 사업연도 종료일부터 소급하여 3년 이내에 합병 또는 분할한 합병법인, 분할법인, 분할신설법인 및 분할합병의 상대방법인
 7. 국외에 사업장을 가지고 있거나 법§57⑤에 따른 외국자회사를 가지고 있는 법인
 8. 정확한 세무조정을 위하여 세무사가 작성한 세무조정계산서를 첨부하려는 법인
- * 1~3호 : 해당 사업연도에 설립된 법인의 경우에는 해당 사업연도의 수입금액을 1년으로 환산한 금액을 직전 사업연도의 수입금액으로 봅니다.

나. 과세표준 신고 및 세액의 납부

(1) 법인세 신고기한

- 법인은 「법인세 과세표준 및 세액신고서」를 작성하여 각 사업연도의 종료일이 속하는 달의 말일부터 3월 이내에 관할세무서에 신고하고 세금을 납부해야 합니다.

- 신고기한의 말일이 공휴일인 경우 그 다음 날까지 신고·납부하면 됩니다.
- * 연결납세제도를 적용받는 법인 및 성실신고확인서를 제출하는 성실신고확인대상 내국법인은 4월 30일(12월말 법인의 경우)까지 법인세를 신고·납부하면 됩니다.
- * 외부감사 대상 법인의 결산이 신고기한까지 미확정되어 신고기한 종료일 3일전까지 연장신청하는 경우 1개월의 범위에서 연장할 수 있으나, 연장기간에 대한 이자 상당액을 추가로 납부하여야 합니다. (법법§60⑦~⑧)

(2) 법인세 신고 시 꼭 제출해야 할 서류

- 법인세신고는 법인세 과세표준 및 세액신고서에 다음 서류를 첨부하여야 합니다 (법법§60②).

- ① 기업회계기준을 준용하여 작성한 개별 내국법인의 재무상태표, 포괄손익계산서
- ② 기업회계기준을 준용하여 작성한 이익잉여금처분(결손금처리)계산서
- ③ 세무조정계산서(법칙§82①3호)
- ④ 기타 부속서류 및 현금흐름표, 표시통화재무제표·원화재무제표
- ⑤ 피합병법인 등의 재무상태표, 합병·분할로 승계한 자산·부채 명세서 등

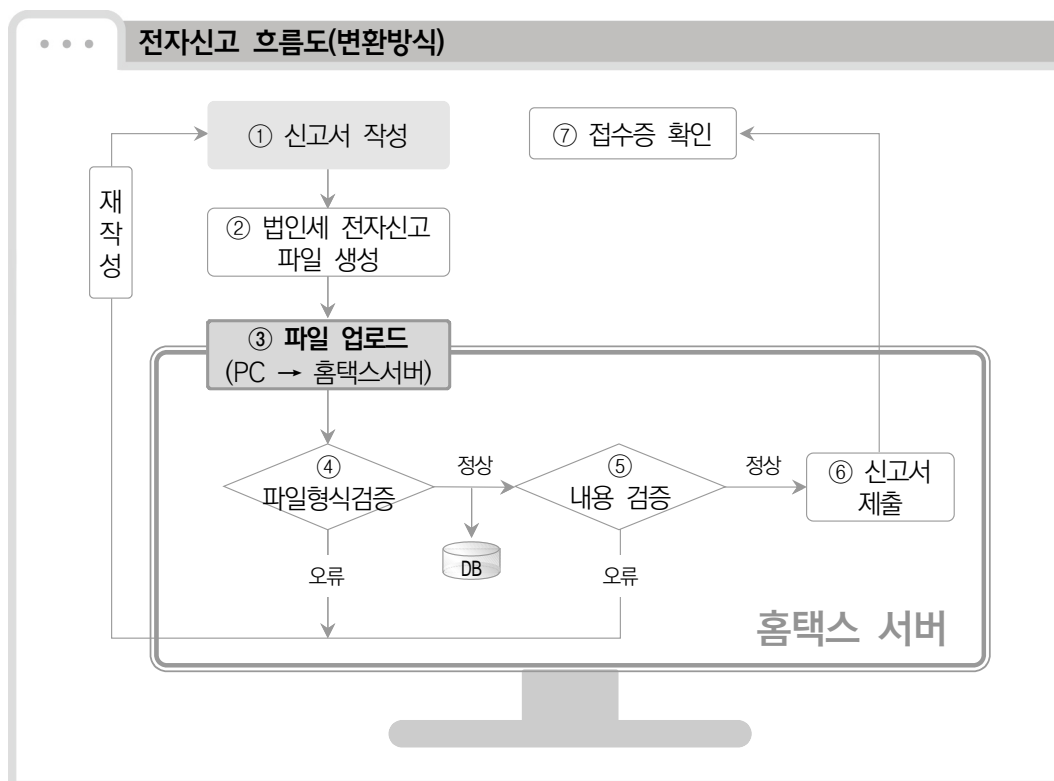
- ☞ ①~③의 서류를 첨부하지 아니한 경우에는 신고를 하지 아니한 것으로 봅니다.
- ☞ ①, ② 및 ④의 현금흐름표는 국세정보통신망을 이용하여 표준대차대조표, 표준손익계산서 및 손익계산서 부속명세서를 제출하는 것으로 갈음할 수 있습니다.

(3) 공제·감면의 신청

- 법인세법·조세특례제한법 등에서는 조세의 감면에 관한 방법과 범위 등을 규정하고 있는데,
 - 감면의 종류에 따라서는 신청서 또는 명세서를 소정기한 내에 반드시 제출하여야만 조세감면을 인정하고 있는 경우가 있으므로 특별히 유의하여야 합니다.

(4) 전자신고 절차 및 요령

- 납세자가 세무서에 가거나 세무공무원을 만날 필요 없이 사업에만 전념할 수 있는 전자신고 세정환경 조성을 위하여 2003.12월말 법인의 법인세 확정신고 분부터 전자신고 제도를 도입하여 시행해 오고 있음.
 - 당해 법인과 당해 법인의 세무대리인이 전자신고서식에 대하여 전자신고를 할 수 있으며(홈택스 이용에 관한 규정 고시 제2017-21호)
 - 전자신고 대상서식 이외에 당해 법인에게 보관의무가 부여된 제출제외 서류에 대하여는 신고 시 별도로 제출하지 않도록 하였고(법령§97⑤단서, 법칙§82③)
 - 외부회계감사 대상법인, 주식회사가 아닌 직전 사업연도 자산총액 100억원 이상인 법인, 외형 30억 이상 법인은 재무제표 부속서류를 신고기한 종료 후 10일 이내에 우편 등의 방법으로 제출하여야 합니다(법칙§82③).
- * 수동제출 또는 전자제출 대상서식이 없는 법인은 전자신고로 법인세 신고가 종결됨.



전자신고절차

- ① 적합성 검정을 받은 프로그램에 의하여 신고서 작성(10여개 업체)
 - ※ 2012.3월부터 전자신고서 작성프로그램(Smart A)을 무료 공급하고 있음.
(연결납세용 법인세 전자신고는 제공하지 않음)
- ② 홈택스 홈페이지 접속 : <http://www.hometax.go.kr>
- ③ [신고/납부] → [세금신고] → [법인세] 선택
 - (공동 사항) 홈택스에서 작성중이거나 제출된 신고서는 홈택스 DB에 저장되므로, 어디서나 다시 조회하여 작성 완료 또는 확인 가능
 - (변환방식 신고) 회계프로그램에서 작성한 신고서의 전자신고용 파일을 홈택스 서버에 올려 형식·내용검증 후 정상인 경우 신고서를 제출
 - * 변환결과 오류자료 : 신고서 보완·재작성
 - (작성방식 신고) 홈택스 접속하여 신고서를 직접 작성하고자 할 때 간편신고, 이자소득만 있는 비영리법인신고, 중간예납신고, 연결중간예납신고 중에 선택하여 해당 작성화면에서 작성 후 제출
- ④ 전송된 신고서의 일괄 접수증 확인
 - 여러 개 업체를 한번에 전송한 경우에는 여러 건의 접수증 확인 가능
 - * 또한 step2 [신고내역] 화면 신고서제출 목록에서 접수증, 납부서, 부속서류제출여부 등 확인 가능
- ⑤ 결산서류 등 부속서류 전자제출(2015.2.23. 서비스 개시)
 - [신고/납부] → [세금신고] → [법인세] → [부속서류제출] → 제출된 신고서 조회 → 해당신고서의 [제출하기] 클릭 → 부속서류 PDF 파일 업로드 후 [증빙서류 제출하기] 클릭(단, 신고한 세무 대리인 또는 법인이 제출 가능)
 - ※ 상단 메뉴의 [신고/납부] → [국세납부] → [납부할 세액 조회납부] → 납부할 건을 선택한 후 [납부하기]버튼을 클릭하면 금융결제원 지로시스템과 연계되어 법인세 납부 가능
 - ※ 상단 메뉴의 [신고/납부] → [지방소득세 납부] → [납부하러가기]버튼을 클릭하면 행정안전부 위택스 시스템으로 이동하여 지방소득세(법인세분) 납부 가능
 - ※ 홈택스(<http://www.hometax.go.kr>) 접속 후 [홈택스 홈페이지] → [고객센터] → [자료실]에서 법인세관련 사용자설명서, 자주묻는 질문과 답변 등 자료 활용

전자신고방법

- 신고대상법인 및 전자신고자
 - 신고대상법인 : 전자신고를 하고자 하는 모든 법인
 - 전자신고자 : 전자신고를 하고자 하는 모든 법인 또는 외부조정 세무 대리인 및 단순 신고대리를 하는 세무대리인
- 신고방법 및 신고기한
 - 국세청 홈택스 홈페이지(www.hometax.go.kr)에 접속, 신고서 변환·전송
 - 신고기한 : 법인세 법정신고기한(2019.12월 종료법인의 경우 2020.3.31.
단, 성실신고확인서를 제출하는 성실신고 확인대상 법인과 연결납세적용을 받는 법인은 2020.4.30.)
- 전자신고 대상 서식(홈택스 홈페이지 자료실에 게시)
 - 정기신고기준 180종(단, 성실신고 확인대상 법인과 연결납세적용을 받는 법인은 서식 일부가 상이함. 2010.12월말 법인부터 적용되며 법령 개정 등에 따라 신고서식이 증가된 경우에도 전자신고프로그램이 개발된 경우 전자신고 가능)
- 제출 제외하는 서류(법령§97⑤단서, 법칙§82③)
 - 법인세 신고 시 제출 제외되는 서식은 국세기본법§85의3의 규정에 의하여 신고기한 종료 후 5년간 당해 법인이 성실히 보관하여야 합니다.
- 전자신고시의 혜택
 - 조세특례제한법§104의8에 따라 전자신고세액공제를 받을 수 있습니다(당해 법인과 세무대리인이 중복으로 공제받을 수 없음).
 - 유형별 세액공제
 - 일반법인 : 납세자 본인이 직접 전자신고하는 경우 2만원 세액공제
 - 세무·회계법인 : 세무·회계법인 본인의 법인세 신고월이 속하는 과세 연도의 직전 과세연도 동안 납세자를 대리하여 소득세 또는 법인세 1회 및 부가가치세 확정신고 2회를 모두 전자신고한 경우에 납세자 1인당 4만원(세무·회계법인은 연간 750만원 한도)을 적용하여 법인세에서 세액공제
 - * 세무·회계법인 연간 공제 한도 : 종전 1,000만원에서 750만원으로 축소('19.1.1. 이후 세액공제를 신청하는 분부터 적용)
- 수동제출 서류의 제출기한 연장(법칙§82③)

전자신고를 하는 경우에도 국세청장이 고시하는 법인은 재무상태표, 포괄 손익계산서 및 이익잉여금처분계산서(또는 결손금처리계산서)의 부속서류 (결산보고서 및 부속명세서를 말함)를 신고기한 종료 후 10일 이내에 관할세무서에 우편 등의 방법으로 별도로 제출하여야 합니다.

- 외부회계감사대상법인, 주식회사 외의 법인은 직전 사업연도말 자산총액 100억원 이상 법인 및 해당 사업연도 수입금액 30억원 이상인 법인 (법칙§82③단서)
- 유의사항
 - 국세청의 적합성 검정을 받은 회계프로그램에 의해 작성한 전자신고서는 수시로 홈택스 웹사이트에서 오류검증이 가능하나 신고마감일전에 신고서를 전송하여 신고 마감일에 신고가 폭주하는 일이 없도록 협조하여 주시기 바랍니다.

(5) 세액의 납부방법

법인세 과세표준 및 세액신고서에 기재된 납부할 세액을 과세표준 신고기한내에 납부서를 작성하여 가까운 은행(국고수납대리점) 또는 우체국에 납부하셔야 합니다. 이때 지방세인 법인세분 지방소득세도 별도의 납부서를 작성하여 반드시 납부하여야 합니다.

● 법인세의 분납(법법§64②)

- 납부할 법인세액(가산세 및 감면분 추가납부세액을 제외한 금액)이 1천만원을 초과하는 경우에는 다음의 금액을 납부기한이 지난 날부터 1개월(중소기업의 경우 2개월)이내에 분납할 수 있습니다.

- ┌ 납부할 세액 2천만원 이하 : 1천만원 초과 금액
- └ 납부할 세액 2천만원 초과 : 50% 이하의 금액



분납할 수 있는 세액 계산 사례

- ① 납부할 세액이 1,500만원인 경우
 - 납부기한내 납부할 세액 : 1,000만원 이상
 - 분납할 수 있는 세액 : 500만원 이하
- ② 납부할 세액이 3,000만원인 경우
 - 납부기한내 납부할 세액 : 1,500만원 이상
 - 분납할 수 있는 세액 : 1,500만원 이하

● 법인세의 물납(법법§65) 폐지

제13조(물납제도 폐지에 따른 경과조치) 이 법 시행(2016.1.1.시행) 전에 양도되거나 수용된 토지등에 대해서는 제62조의2제7항 및 제65조의 개정 규정에도 불구하고 종전의 규정에 따른다(법인세법 부칙 <제13555호, 2015.12.15.>).

예규

▶ 분납내역을 미기재한 경우에도 분납 가능

내국법인이 법인세법 제63조의 규정에 의한 법인세 중간예납신고납부계산서 [별지 제58호 서식을 제출함에 있어 그 분납내역을 기재하지 않은 경우에도 같은 법 제63조 제7항의 규정이 적용되는 것임(법인46012-203, 2002.4.4.)

... **납부서 작성요령(서식 개정 진행 중)**

■ 국세징수법 시행규칙[별지 제9호서식] <개정 2019. 3. 20.>

(앞쪽)

영수증서(납세자용)

납부번호					수입징수관서			QR코드
분류기호	납부연월	납부구분	세목	발행번호	세무서명	서코드	계좌번호	
성명 (상호)				주민등록번호 (사업자등록번호)			회계연도	
주소 (사업장)				일반회계	기획재정부 소관	조세		

연도/기분	년 기 분												
	납부금액												
세목명	조	천	백	십	억	천	백	십	만	천	백	십	일
세													
농어촌특별세													
계													

왼쪽의 금액을 한국은행 국고(수납)대리점인 은행 또는 우체국 등에 납부합니다.
(인터넷 등에 의한 전자납부 가능)

납부기한 년 월 일

년 월 일
은 행 지점 ○
우 국 등

1) 기재요령

- ① 분류기호 : 0126 [국세, 국세청]
- ② 납부연월 : [사례 2020.03. → 2003]
- ③ 납부구분 : 1 [확정분 자납 : 법인·소득세 정기신고분, 부가세 확정신고]
2 [수시분 자납 : 수정신고, 추가신고, 정정신고 등 수시 자납]
3 [예정신고 및 중간예납 : 법인세 중간예납신고, 부가세 예정신고 등]
4 [원천분 자납 : 법인·소득세 원천분, 원천징수의무자가 원천징수한 세액을 납부]
- ④ 수입징수관서 및 계좌번호 : 관할세무서명과 세무서계좌번호
- ⑤ 서코드 : 관할세무서 3자리
- ⑥ 상호(성명) : 법인은 상호, 개인은 성명
- ⑦ 사업자(주민)등록번호 : 법인은 사업자등록번호, 개인은 주민등록번호
- ⑧ 사업장(주소) : 법인은 사업장 소재지, 개인은 주민등록상 주소

2) 세목코드

세 목	코드	세 목	코드	세 목	코드	세 목	코드	세 목	코드
종합소득세	10	주세	43	교육세				기타 고정자산	91
이자소득세	11	전화세	44	주세분	63			매각대	
배당소득세	12	증권거래세	45	교통세분	64	별금	77		
사업소득세	13	인지세	46	금융	65	물수금	78		
근로소득세	14	방위세	51	보험	66	변상금	79		
근로소득세(납세조합)	15			특별소비세분	67	위약금	80	토지매각대	93
기타소득세	16			기타교육세	68	가산금	81		
연금소득세	17	교통세	53			과태료	76		
기부장려금	18			토지대여료	70	징계부가금	84		
근로장려금	19					과징금	90	임야매각대	95
자녀장려금	20								
퇴직소득세	21			건물대여료	72	기타경상이익전수입	83		
양도소득세	22	종합부동산세	57			관유물 대여료	85		
산림소득세	23	교통에너지환경세	59					기타 토지 및	97
법인세	31			기타재산수입	74	기타 잡수입	87	무형자산 매각	
상속세	32	농어촌특별세	55	(금융자산, 무형		수입대체경비수입	88	대(광산자원,	
증여세	33			자산의 소유로		건물매각대	89	입업, 광업,	
자산재평가세	34	교육세		인한 수입)				특허권)	
부당이득세	35	이자분	61						
부가가치세	41	배당분	62						
특별소비세	42								
개별소비세	47								

3) 세무서 코드 및 계좌번호

세무서명	세무서 코드	세무서 계좌번호	세무서명	세무서 코드	세무서 계좌번호	세무서명	세무서 코드	세무서 계좌번호
강 남	211	180616	목 포	411	050144	역 삼	220	181822
강 동	212	180629	반 포	114	180645	영 덕	507	170189
강 흥	226	150154	보 령	313	930154	영 등	302	090311
강 서	109	012027	부산진	605	030520	영등포	107	011934
거 장	611	950419	부 천	130	110246	영 월	225	150183
경 산	515	042330	분 당	144	018364	영 주	512	910378
경 주	505	170176	북광주	409	060671	예 산	311	930167
고 양	128	012014	북대구	504	040772	용 산	106	011947
공 주	307	080460	북대전	318	023773	용 인	142	002846
관 약	145	024675	북부산	606	030533	울 산	610	160021
광 명	235	025195	북인천	122	110233	원 주	224	100269
광 주	408	060639	북전주	418	002862	은 평	147	026165
구 로	113	011756	삼 성	120	181149	의정부	127	900142
구 미	513	905244	삼 척	222	150167	이 천	126	130378
군 산	401	070399	상 주	511	905260	익 산	403	070425
금 정	621	031794	서광주	410	060655	인 천	121	110259
금 천	119	031794	서대구	503	040798	잠 실	230	019868
기 흥	236	026178	서대문	110	011879	전 주	402	070438
김 천	510	905257	서대전	314	081197	정 읍	404	070441
김 포	234	023760	서부산	603	030546	제 주	616	120171
김 해	615	000178	서 산	316	000602	제 천	304	090324
나 주	412	060642	서인천	137	111025	중 로	101	011976
남대구	514	040730	서 초	214	180658	중 량	146	025454
남대문	104	011785	성 남	129	130349	중 부	201	011989
남양주	132	012302	성 동	206	011905	중부산	602	030562
남 원	407	070412	성 북	209	011918	진 주	613	950435
남인천	131	110424	세 종	320	025467	창 원	609	140669
노 원	217	001562	속 초	227	150170	천 안	312	935188
논 산	308	080473	송 파	215	180661	청 주	301	090337
대 천	305	080486	수 성	516	026181	춘 천	221	100272
도 봉	210	011811	수 영	617	030478	충 주	303	090340
동고양	232	023757	수 원	124	130352	통 영	612	140708
동대구	502	040769	순 천	416	920300	파 주	141	001575
동대문	204	011824	시 흥	140	001588	평택	125	130381
동 래	607	030481	신광주	233	023744	포 천	231	019871
동수원	135	131157	아 산	119	024688	포 향	506	170192
동 작	108	000181	안 동	508	910365	해 남	415	050157
동안양	138	001591	안 산	134	131076	해운대	623	025470
동울산	620	001601	안 양	123	130365	화 성	143	018351
동청주	317	002859	양 산	624	026194	홍 성	310	930170
마 산	608	140672	양 천	117	012878	홍 천	223	100285
마 포	105	011840	여 수	417	920313			

(6) 전자납부절차 및 요령

① 홈택스를 통한 전자납부(모바일 홈택스 앱 포함)

- 홈택스에서 계좌이체, 신용카드, 간편결제 수단을 이용하여 전자납부 할 수 있습니다.

- 이용방법

- 홈택스 홈페이지에 접속, 공인인증서로 로그인 후 [신고/납부] → [국세납부] → 전자납부 방법(납부할 세액 조회납부, 자진납부, 타인세금납부) 선택

[납부할 세액 조회납부]

- 홈택스를 이용해 전자신고한 경우(분납포함)와 납세고지서를 받은 경우
- 조회된 목록에서 선택하여 납부

[자진납부]

- 관할세무서에 서면신고한 경우
- 납부내역을 직접 입력하여 납부

[타인세금납부]

- 세무대리인 등 타인이 납부하고자 하는 경우
- 전자납부번호 등을 정확하게 입력하여야 납부 가능
- '납부하기'를 선택하고 금융결제원 지로시스템 화면으로 이동
- '결제수단' 선택(계좌이체/신용카드/간편결제)
- 납부 및 납부 성공 메시지 확인
- [조회/발급]→[납부내역 조회] 메뉴에서 납부결과 확인 및 국세전자 납부 확인서 출력
- 법인세 전자신고분에 대하여 지방소득세(법인세분)는 [신고/납부]→[지방 소득세 납부]에서 행정자치부 위택스와 연계하여 세금납부

- 이용시간

- 365일(7:00~23:30)

② 인터넷·모바일 banking·ARS, 인터넷 지로 등에 의한 전자납부

● 인터넷 등에 의한 전자납부

- 가정이나 직장에서 인터넷·모바일 banking·ARS, 인터넷 지로, 카드로 택스 등의 전자납부 수단에 의하여 납부할 수 있습니다.

● 이용방법

- 인터넷·모바일 banking 또는 폰뱅킹 가입
 - 최초 한번은 거래은행을 방문하여 인터넷·모바일뱅킹 또는 폰뱅킹 이용신청을 하여야 함(이후는 방문 불필요)
- 인터넷지로/카드로택스 회원가입
 - 금융결제원 통합납부서비스(<https://www.giro.or.kr>) 회원가입 및 공인인증서를 등록 후 이용가능

● 납부방법

- 인터넷·모바일 banking, ARS

㉠ 은행잔고를 이용한 계좌이체

공인인증서로 은행사이트 접속(인터넷·모바일 banking) → 공과금 → 국세 선택

- 조회납부를 선택한 경우
조회납부하는 경우, 주민(사업자) 등록번호 또는 전자납부번호 입력 후 조회하여 목록에서 선택 후 납부
- 자진납부를 선택한 경우
모든 입력 항목을 정확하게 입력하여 납부
- ARS에 의한 계좌이체납부
거래은행에 전화를 한 후[국세납부] 선택(이하 절차는 인터넷 banking과 동일)

㉡ 가상계좌 및 국세계좌 납부

- 공인인증서로 은행사이트 접속(인터넷·모바일 banking) → 이체 → 당/타행 이체

- 입금은행에 은행 또는 국세 선택, 입금계좌 정보에 고지서(납부서)의 가상계좌 및 국세계좌(전자납부번호) 입력 후 이체
- 국세계좌는 우체국을 포함한 모든 금융기관(인터넷은행, 증권사 제외)에서 이체수수료 없이 납부 가능
 - * 단, 타행 가상계좌로 납부하는 경우, 이체수수료가 발생할 수 있습니다.
 - ※ 각 은행 인터넷 뱅킹의 공과금/국세 등 경로와 명칭이 다를 수 있습니다.

- 인터넷 지로/카드로 택스

- 금융결제원 통합납부서비스(<https://www.giro.or.kr>) 접속 후 인터넷지로 또는 카드로택스를 선택하여 공인인증서로 로그인
- 국고금 → 국세 → 조회납부/자진납부/연대납부 선택
- 조회납부를 선택한 경우, 주민(사업자)등록 번호 또는 전자납부번호를 입력 후 조회하여 목록에서 선택하여 납부
- 자진납부를 선택한 경우, 납부정보를 모두 입력 후 납부
- 조회/입력한 납부정보를 확인하고 결제수단 선택 후 납부[계좌이체/신용카드/복합결제(신용카드+계좌이체)/간편결제(페이코 및 앱카드)]
- 납부 후 MY GIRO → 납부확인증 보관함에서 납부확인증 확인

③ 은행·우체국 및 CD/ATM 납부

- 은행·우체국 수납창구 및 CD/ATM기를 이용한 납부
 - 은행·우체국 창구를 방문하여 고지서·납부서를 이용하여 납부할 수 있습니다.
 - ☞ 현금이나 수표는 직접 은행이나 우체국을 방문하여 납부
 - CD/ATM을 이용하여 계좌이체·카드납부할 수 있습니다.
- 이용방법
 - 거래은행의 창구에 설치된 CD/ATM 이용, 계좌이체/신용카드 납부
 - CD/ATM에서 통장 또는 카드 삽입 → 메뉴선택 → 국세/지방세/등록금/지로 → 국고/국세 → 계좌납부/신용카드 납부 중 선택 → 비밀번호 입력 → 전자납부번호 입력 → 조회 → 납부대상 확인 → 계좌이체 또는 신용카드 납부 진행

- 납부종료 시점에서 <국세납부신청확인서>를 출력하여 영수증으로 사용할 수 있음.
- ※ 각 은행에서 운영하는 CD/ATM 종류에 따라 메뉴가 다를 수 있습니다.

④ 신용카드에 의한 납부(2015.1.1.부터 납부한도 폐지)

- 모든 국세는 신용카드(포인트 포함), 직불카드 등에 의해 납부할 수 있습니다 (수수료 0.8%*를 부담해야 함).
 - * 단, 2018.5.1.부터 체크카드는 0.5% 적용
- 납부방법 및 절차
 - ㉠ 카드로택스(www.cardrotax.kr)나 인터넷지로(www.giro.or.kr)에 접속하여 납세자가 필요한 기본정보(납세자정보, 세목, 납부금액 등)를 조회 또는 입력한 후 카드결제 방식으로 세금을 납부합니다.
 - ㉡ 홈택스 홈페이지(www.hometax.go.kr)나 홈택스 앱(App)에 접속하여 납세자가 필요한 기본정보(납세자정보, 세목, 납부금액 등)를 조회 또는 입력한 후 카드결제 방식으로 세금을 납부합니다.
 - ㉢ 은행 CD/ATM기에 접속하여 납세자가 고지서(납부서)의 전자납부번호를 입력하여 조회한 후 카드결제 방식으로 세금을 납부합니다.
 - ㉣ 세무서에 직접 방문하여 카드단말기에서 납부합니다.

(7) 신고기한 연장이 가능한 경우

- 다음과 같은 사유로 인하여 법정 신고기한 내에 법인세과세표준 및 세액을 신고·납부할 수 없을 때는 관할세무서장의 승인을 받아 그 신고 및 납부기한을 연장할 수 있습니다(국세기본법 시행령§2~§4).

- ① 납세자가 화재, 전파, 그 밖의 재해를 입거나 도난을 당한 경우
- ② 납세자 또는 그 동거가족이 질병으로 위중하거나 사망하여 상중인 경우
- ③ 납세자가 그 사업에서 심각한 손해를 입거나, 그 사업이 중대한 위기에 처한 경우(납부의 경우만 해당함)
- ④ 정전, 프로그램의 오류, 그 밖의 부득이한 사유로 한국은행 및 체신관서의 정보통신망의 정상적인 가동이 불가능한 경우
- ⑤ 금융회사 등 또는 체신관서의 휴무, 그 밖의 부득이한 사유로 정상적인 세금납부가 곤란하다고 국세청장이 인정하는 경우
- ⑥ 권한 있는 기관에 장부나 서류가 압수 또는 영치된 경우
- ⑦ 납세자의 형편, 경제적 사정 등을 고려하여 기한의 연장이 필요하다고 인정되는 경우로서 국세청장이 정하는 기준에 해당하는 경우(납부의 경우만 해당함)
- ⑧ 납세자의 장부 작성을 대행하는 세무사(세무법인) 또는 공인회계사(회계법인)가 화재, 전파, 그 밖의 재해를 입거나 도난을 당한 경우
- ⑨ 위 ①, ② 또는 ⑥에 준하는 사유가 있는 경우

☞ 위의 사유로 신고기한을 연장 받는 경우에는 수정신고기한도 연장됩니다.

(8) 세액의 환급

- 법인세 신고 시 환급세액이 발생하는 때에는 법인세 과세표준 및 세액신고서의 '국세환급금 계좌신고란'에 환급금을 송금 받을 계좌번호 등을 기재하는 경우 당해 예금계좌로 동 환급금을 송금하여 줍니다.
 - 다만, 환급세액이 2천만원 이상인 경우에는 국세기본법 시행규칙 별지 제22호 서식의 계좌개설(변경)신고서를 별도로 제출하여야 합니다.
- 법인세는 환급세액이 발생되나 법인세분 농어촌특별세를 납부하여야 하는 경우에는 농어촌특별세 과세표준 및 세액신고서에 충당하고자 하는 금액을 기재하여야 합니다.

다. 당초신고의 변경

(1) 수정신고(국세기본법§45)

법정신고 기한 내에 제출한 신고서 및 §45의3①에 따른 기한후과세표준신고서* 상에 기재된 과세표준 및 세액(환급 세액포함) 또는 결손금액이 사실과 달라 증액 수정신고를 하여야 할 경우

세무서장이 과세표준과 세액을 경정하여 통지하기 전으로서 국세 부과 제척기간이 끝나기 전까지 수정신고서를 제출할 수 있으며, 추가로 납부하여야 할 세액은 납부하여야 합니다.

* 2020.1.1. 이후부터 적용되 2020.1.1.전에 기한후과세표준신고서를 제출하고 2020.1.1. 이후 과세표준 수정신고서를 제출하는 경우에도 적용(국세기본법 개정, 2019.12.31-16841호)

- 수정신고 사유(국세기본법§45①)
 - 과세표준신고서에 기재된 과세표준 및 세액이 세법에 따라 신고하여야 할 과세표준 및 세액에 미치지 못할 때
 - 과세표준신고서에 기재된 결손금액 또는 환급세액이 세법에 따라 신고하여야 할 결손금액이나 환급세액을 초과할 때
 - 세무조정 과정에서 국고보조금 등과 공사부담금에 상당하는 금액을 익금과 손금에 동시에 산입하지 아니한 경우 등
- 수정신고를 할 수 있는 기한
 - 관할세무서장이 법인세 과세표준 및 세액을 경정하여 통지를 하기 전으로서 국세 부과 제척기간이 끝나기 전까지 수정신고가 가능합니다.
- 수정신고 시 가산세 경감(국세기본법§48)
 - 법정신고기한이 지난 후 6개월 이내에 수정신고한 경우에는 100분의 50, 6개월 초과 1년 이내에 수정신고한 경우에는 100분의 20, 1년 초과 2년 이내에 수정신고한 경우에는 100분의 10에 상당하는 금액을 경감*합니다.
 - * 법정신고기한이 지난 후 1개월 이내 : 100분의 90, 1개월 초과 3개월 이내 : 100분의 75, 3개월 초과 6개월 이내 : 100분의 50, 6개월 초과 1년 이내 : 100분의 30, 1년 초과 1년 6개월 이내 : 100분의 20, 1년 6개월 초과 2년 이내 : 100분의 10(2020.1.1. 이후 수정신고하는 분부터 적용하되 2020.1.1. 이전에 법정신고기한이 만료된 경우로서 2020.1.1. 이후 최초로 수정신고하는 분에 대해서도 적용(국세기본법 개정, 2019.12.31-16841호)

- 다만, 경정할 것을 미리 알고 수정신고서를 제출한 경우에는 가산세 경감의 혜택을 주지 않습니다.

(2) 경정청구(국세기본법§45의2)

- 법정 신고기한내에 과세표준신고서를 제출한 법인 및 §45의3①에 따른 기한후과세표준신고서를 제출한 법인에 다음의 사유가 발생한 경우

* 2020.1.1. 이후부터 적용하되 2020.1.1.전에 기한후과세표준신고서를 제출하고 2020.1.1. 이후 국세의 과세표준 및 세액의 결정 또는 경정을 청구하는 경우에도 적용 (국세기본법 개정, 2019.12.31.-16841호)

- 최초신고 및 수정신고한 국세의 과세표준 및 세액의 결정 또는 경정을 법정신고 기한이 지난 후 5년* 이내에 관할 세무서장에게 청구할 수 있습니다. 다만, 결정 또는 경정으로 인하여 증가된 과세표준 및 세액에 대하여는 해당 처분이 있음을 안 날(처분의 통지를 받은 때에는 그 받은 날)부터 90일 이내(법정신고기한이 지난 후 5년* 이내에 한한다)에 경정을 청구할 수 있습니다.

* 2015.1.1. 현재 경정청구기간(3년) 미경과분부터 적용(국세기본법 부칙§7)

- 신고한 과세표준과 세액이 신고할 과세표준과 세액을 초과할 때
- 신고한 결손금액·환급세액이 신고할 결손금액·환급세액에 미치지 못할 때

- 다만, 다음 사유가 발생한 경우 그 사유가 발생한 것을 안 날로부터 3월 (2016.1.1.이후 결정 또는 경정을 청구하는 분부터 적용하되, 2016.1.1. 전 청구기간이 경과한 분에 대해서는 2개월 적용) 이내에 경정을 청구할 수 있습니다.

- 신고 과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래·행위 등이 소송의 판결에 의하여 다른 것으로 확정되었을 때
- 소득·기타 과세물건의 귀속을 제3자에게 변경시키는 결정 등이 있을 때
- 조세조약에 의한 상호합의가 최초와 다르게 이루어졌을 때
- 경정 등으로 인하여 다른 사업연도의 최초에 신고한 과세표준과 세액이 세법에 따라 신고하여야 할 과세표준과 세액을 초과하는 때
- 최초 신고 시 과세표준 및 세액의 계산근거가 된 거래 또는 행위와 관계된 관청의 허가나 그 밖의 처분이 취소된 때

- 최초 신고 시 과세표준 및 세액의 계산근거가 된 행위와 관계된 계약이 해제권의 행사에 의해 해제되거나 해당 계약 성립 후 부득이한 사유로 해제 되거나 취소된 때
- 장부·증빙서류의 압수, 기타 부득이한 사유로 과세표준과 세액을 계산할 수 없었으나 그 후 당해 사유가 소멸한 때

라. 불성실하게 신고·납부하는 경우의 불이익은?

- 법인세 과세표준 및 세액을 신고·납부하여야 할 납세의무가 있는 내국법인이 불성실하게 결산 또는 신고·납부하였을 때에는 다음과 같은 불이익을 받게 됩니다.

(1) 가산세 부담(국세기본법§47~§47의5)

- 세법에 따라 납부할 세액을 신고하여야 할 세액보다 적게 신고한 경우 부정한 신고위반과 단순 신고위반으로 구분하여 부정한 신고위반에 대하여는 가산세를 중과(40%, 국제거래 60%)하게 되고
- 당초 신고납부기한의 다음날부터 자진납부일 또는 고지일까지의 기간에 대하여 1일 0.025%에 상당하는 금액을 미납부가산세로 추가 부담하게 됩니다.

(2) 상여 등의 처분에 따른 추가부담(법령§106)

- 법인이 수입금액을 누락시키거나 부실경비 및 가공원가 등을 손비로 계상한 경우 법인세의 추징은 물론 조세범처벌법에 의하여 처벌을 받을 수도 있으며,
- 법인으로부터 그 상당금액을 가져간 사람(귀속이 불분명한 경우는 법인의 대표자 또는 사실상의 대표자)은 상여 또는 배당금 등을 받은 것으로 보아 이에 대한 소득세를 추가로 부담하게 됩니다.

(3) 불성실 신고법인은 세무조사 대상으로 선정(국기법§81의6)

- 납세자가 매년 세무서에 제출하는 법인세신고서와 그 부속서류(재무상태표, 포괄손익 계산서, 제조원가명세서 등)의 내용은 각 계정과목별로 분류되어 전산자료로 구축되며,

- 국세청에서는 이 자료를 토대로 모든 법인에 대해 전산분석에 의한 신고 성실도를 평가하여 불성실 신고법인으로 분류된 법인은 세무조사 대상으로 선정하여 정밀조사를 실시합니다.

예규

▶ **후발적 경정청구기간이 도과되었으므로 경정거부처분 취소소송은 부적법**

후발적 경정청구기간이 도과한 후에 제기된 경정청구는 부적법하여 과세관청이 과세표준 및 세액을 결정, 경정하거나 거부처분을 할 의무가 없으므로, 과세관청이 경정을 거절하였다고 하더라도 이를 항고소송의 대상이 되는 거부처분으로 볼 수 없음 (서울고등법원2017누65731, 2017.11.09.)

▶ **경정청구기간 경과 후에 이루어진 수정신고에 대한 경정청구 기한**

수정신고는 납세자 스스로가 종전의 과세표준 및 그 세액을 과소신고하였음을 인정하고 그 증액신고를 한 것이어서 그 지연 사유와 관계없이 경정청구기간이 경과한 후 이루어진 수정신고까지 경정청구를 허용할 필요가 지 않으므로 이 사건 경정청구는 국세기본법 상 경정청구기간이 지난 후에 제기된 부적법한 것임(대법원2017두50782, 2017.10.26.)

▶ **조세심판원의 결정이 후발적 경정청구 사유에 해당되는지 여부**

조세심판원의 결정은 「국세기본법」 제45조의2 제2항에서 규정하는 후발적 경정청구 사유에 해당되지 않으므로 「국세기본법」 제45조의2 제1항에서 규정하는 일반적 사유에 의한 경정청구기간이 도과한 경우에는 경정청구를 할 수 없는 것임 (서면2015법령해석기본2639, 2016.02.11.)

▶ **고유목적사업준비금 설정률 차이로 증가한 한도내 과소계상액을 경정청구를 통하여 신고조정하여 손금산입할 수 있음**

청구법인의 이 건 경정청구는 PF투자로 발생한 이자의 고유목적사업준비금 설정률에 대한 예규 변경에서 비롯된 것인 점, 청구법인은 처분가능이익이 없어 위 소득이 배당 등으로 사외유출될 여지가 없는 점 등을 종합할 때, 증가한 한도내에서 고유목적사업준비금 과소계상액을 경정청구를 통하여 신고조정하여 손금산입 할 수 있다고 봄이 타당함 (조심2014서0864, 2014.06.23.)

▶ **대손금 손금산입 경정청구 가능 여부**

「법인세법 시행령」 제19조의2 제1항 제8호에서 규정하는 채권은 같은조 제3항 제2호에 따라 해당 사유가 발생하여 손금으로 계상한 날이 속하는 사업연도의 손금으로 인정하는 것이므로, 해당 사유가 발생한 사업연도에 손금에 계상하지 아니하고 「법인세법」 제60조에 따라 법인세 과세표준 및 세액을 신고한 이후에는 동 채권을 해당 사유가 발생한 사업연도의 손금으로 계상하여 「국세기본법」 제45조의2에 따라 경정청구하더라도 이를 인정할 수 없는 것임(재경부 법인-400, 2009.5.7.)

▶ **수정신고분에 대한 경정청구 가능 여부**

국세기본법 제45조의2 제1항의 규정에 의한 경정 등의 청구는 과세표준신고서를 법정신고기한내에 제출한 후 최초의 과세표준 및 세액에 대하여 수정신고한 경우에도 경정청구기한내에는 수정신고한 과세표준 및 세액에 대하여 경정청구를 할 수 있는 것임(재경부 조세46019-135, 2003.4.7.)

▶ **준비금을 경정청구에 의해 손금산입 가능한지 여부**

법인이 중소기업투자준비금을 세무조정계산서에 계상한 경우로서 당해 사업연도의 이익처분에 있어서 당해 준비금의 적립금으로 적립되어 있는 경우 동 금액은 손금으로 계상한 것으로 보는 것이나, 당초 법인세 과세표준 신고 시 신고조정 등으로 손금에 산입하지 아니한 경우에는 국세기본법 제45조의 2의 규정에 의한 경정 등의 청구에 의하여 추가로 손금에 산입할 수 없는 것임(서이46012-12184, 2002.12.5.)

▶ **이월결손금의 보전에 충당한 채무면제의 경정청구 가능 여부**

내국법인이 채무면제의 발생한 사업연도에 채무면제 중 「법인세법 시행령」 제18조의 규정에 의한 이월결손금의 보전에 충당하였으나 동 금액을 익금에 산입하지 아니하는 세무조정을 하지 아니한 경우 수정신고나 경정청구에 의하여 이를 익금에 산입하지 아니할 수 있는 것으로, 이월결손금의 보전에 충당한 경우라 함은 이월결손금과 직접 상계한 경우와 당해 사업연도 결산주주 총회결의에 의하여 이월결손금을 보전하고 이익잉여금 처분계산서(결손금 처리계산서)에 계상하는 경우 뿐만 아니라 자산수증익이나 채무면제익을 기업회계기준에 따라 특별이익으로 계상하고 자본금과 적립금조정명세서(규칙 별지 제50호 서식)에 동 금액을 이월결손금의 보전에 충당한다는 뜻을 표시하고 세무조정으로 익금불산입한 경우를 포함하는 것입니다(서면인터넷 방문상담2팀-61, 2007.1.9.)

3 지출증명서류의 수취 및 보관(법법§116)

- 법인이 사업자로부터 건당 거래금액이 3만원 초과(2003년 이전 10만원 이상, 2007년 이전 5만원 초과)하는 재화 또는 용역을 공급받고 그 대가를 지급한 경우와 1회에 지출한 접대비가 1만원을 초과하는 경우에는
 - 신용카드 매출전표·현금영수증·세금계산서·계산서(이하 “정규 영수증”이라 함)를 수취하여 5년간 보관하여야 합니다.
 - * 다만, 5년 이전에 개시한 사업연도의 결손금을 각 사업연도의 소득에서 공제하려는 법인은 해당 결손금을 공제받는 사업연도의 증명서류를 공제받은 사업연도의 신고기한부터 1년이 되는 날까지 보관해야 함.
- 법인이 이러한 지출증명서류를 수취하지 아니한 경우
 - 일반적인 재화·용역거래의 경우 그 거래금액의 2%를 가산세로서 납부하여야 하며
 - 접대비의 경우 한도와 관계없이 손금에 산입할 수 없습니다.

가. 지출증명으로 인정되는 정규영수증(법법§116②, 법령§158③)

- 지출증명으로 인정되는 정규영수증은 다음 각 호의 것을 말합니다.

1. 여신전문금융업법에 의한 신용카드 매출전표
 - 직불카드·외국에서 발행된 신용카드·기명식직불카드·직불전자지급수단·기명식직불전자 지급수단·기명식전자화폐 포함
 - 다음의 경우도 지출증빙을 수취하여 보관하고 있는 것으로 인정
 - * 신용카드 및 직불카드 등의 월별 이용대금명세서
 - * 전사적 자원관리(ERP)시스템에 보관되어 있는 신용카드 및 직불카드 등의 거래정보 (국세기본법 시행령§65의7의 요건을 충족한 경우에 한함)
2. 현금영수증
3. 부가가치세법§32에 따른 세금계산서
4. 법인세법§121 및 소득세법§163에 따른 계산서

- 정규영수증으로 보지 아니하는 지출증명서류(통칙 116-158...1)

다음에 해당하는 경우에는 법인세법§116②의 증명서류로 보지 아니합니다.

- 실제 거래처와 다른 사업자 명의로 교부된 세금계산서·계산서, 신용카드 매출전표
- 부가가치세법상 미등록사업자로부터 재화 또는 용역을 공급받고 교부받은 세금계산서 또는 계산서
- 부가가치세법상 간이과세자로부터 재화 또는 용역을 공급받고 교부받은 세금계산서

카드종류별 정규지출증명 인정여부

구 분	내 용	인정여부
법인 개별카드	신용카드에 법인명외와 당해 법인의 종업원 개인명외가 함께 기재되고, 신용카드 이용에 따른 대금의 상환이 일차적으로 개인계좌에서 결제되나 최종적으로 해당 법인이 연대하여 책임지는 형태로 발급된 신용카드	인 정
직불카드	직불카드회원과 신용카드가맹점간에 전자 또는 자기적 방법에 의하여 금융거래계좌에 이체하는 등의 방법으로 물품 또는 용역의 제공과 그 대가의 지급을 동시에 이행할 수 있도록 신용카드업자가 발행한 증표	
신종 직불카드	직불카드와 같이 예금잔액 범위 내에서 사용이 가능 하나, 신용카드와 같이 모든 신용카드 가맹점에서 사용이 가능한 카드	
백화점 카드	기획재정부장관으로부터 신용카드업의 허가를 받은 백화점운용 사업자가 발행하여 금융기관을 통하여 이용대금을 결제하는 카드	
선불카드 (무기명)	신용카드업자가 대금을 미리 받고 이에 상당하는 금액을 전자 또는 자기적 방법으로 기록하여 발행한 증표로서 그 소지자의 제시에 따라 신용카드 가맹점이 그 기록된 범위 내에서 물품 또는 용역을 제공할 수 있도록 한 카드	불인정
포인트 카드	고객에 대한 보상프로그램(reward program)의 일환으로서 사용 실적에 따른 포인트(점수)별로 사은품 지급 등의 혜택을 부여함에 있어 그 포인트의 누적관리를 목적으로 교부된 카드	

* 기명식 선불카드는 정규영수증으로 인정(법령§158③)

나. 재화 또는 용역거래의 지출증명 수취 의무

- 법인이 사업자로부터 재화 또는 용역을 공급받고 그 대가를 지급하는 경우에는 시행령 및 시행규칙에서 별도로 정하는 경우를 제외하고는 정규영수증을 수취하여 보관하여야 합니다.
- 따라서, 사업자가 아닌 자로부터 재화 또는 용역을 공급받거나, 재화 또는 용역의 공급대가외의 지출액에 대하여는 정규영수증을 수취하지 아니 하여도 됩니다.
 - 그러나 이 경우에도 영수증·입금표·거래명세서 등 기타 증명에 의하여 거래 사실을 입증하여야 합니다.

(1) 정규영수증 수취의무 면제거래

① 사업자가 아닌 자와의 거래

- 사업자가 아닌 자와의 거래는 거래 상대방이 세금계산서 또는 신용카드 매출전표를 교부할 수 없으므로 정규영수증 수취대상이 아닙니다.

(예) • 폐업한 사업자로부터 폐업 시 잔존재화를 공급받는 경우

• 법인이 종업원 개인 소유차량을 취득하는 경우

• 별도 사업을 영위하지 아니하는 아파트관리사무소 등에 전기·수도요금 및 관리비를 납부하는 경우 등

● 사업자의 범위(법령§158①)

① 법인

- 영리내국법인(금융·보험용역을 제공하는 경우 제외), 비영리법인(수익 사업 부분에 한함), 국내사업장이 있는 외국법인

② 부가가치세법§3의 규정에 의한 사업자

- 사업 목적이 영리이든 비영리이든 관계없이 사업상 독립적으로 재화 또는 용역을 공급하는 자
- 다만, 읍·면지역에 소재하는 간이과세자로서 신용카드가맹점 또는 현금영수증 가맹점이 아닌 사업자는 제외

③ 소득세법§1의2①(5)에 따른 사업자 및 같은 법§119(3) 및 (5)에 따른 소득이 있는 비거주자

④ 국내사업장이 있는 비거주자 ☞ 2006.2.9. 이후 거래분부터 적용

※ “사업자”라 함은 사업 목적이 영리이든 비영리이든 관계없이 사업상 독립적으로 재화 또는 용역을 공급하는 자를 말하는 것으로(부가가치세법§2), 사업자에는 사업자등록을 하지 아니한 자(미등록 사업자)를 포함합니다. 다만, 사업상 독립적으로 재화·용역을 공급하는 것으로 보지 아니하는 경우에는 사업자에 해당하지 아니합니다.

☞ 별도 사업을 영위하지 아니하는 아파트관리사무소 등

② 재화 또는 용역의 공급으로 보지 아니하는 거래

- 다음에 예시하는 거래는 재화 또는 용역의 공급대가로 보지 아니하므로 정규영수증 수취대상이 아닙니다.

- 조합 또는 협회에 지출하는 경사회비(법인 46012-956, 2000.4.17.)
- 판매장려금(법인 46012-3975, 1999.11.13.)
- 회보발간 및 행사지원비(법인 46012-1338, 2000.6.9.)
- 상품권(법인 46012-2071, 2000.10.9.)
- 지체상금(법인 46012-2008, 2000.9.29.)
- 종업원에게 지급하는 경조사비 등(법인46012-296, 1999.1.23.)

☞ 재화·용역을 공급받은 대가를 회비 등의 명목으로 지급하는 경우 정규영수증 수취대상임.

③ 재화 또는 용역의 공급대가로서 정규영수증 수취의무 면제거래

- 대금지급방법에 관계없이 정규영수증 수취를 면제하는 거래

① 법령§158②에서 규정하는 거래

- 공급받은 재화 또는 용역의 건당 거래금액(부가가치세 포함)이 3만원 이하인 경우 ☞ 2007년 이전까지 5만원 이하
- 농·어민(한국표준산업분류에 의한 농업 중 작물생산업·축산업·복합 농업, 임업 또는 어업에 종사하는 자를 말하며, 법인을 제외함)으로부터 재화 또는 용역을 직접 공급받는 경우
- 소득세법§127①3호에 규정된 원천징수대상 사업소득자로부터 용역을 공급받은 경우(원천징수한 것에 한함)

- 항만공사법에 의한 항만공사가 공급하는 화물료 징수용역을 공급받는 경우

② 법칙§79에서 규정하는 거래

- 부가가치세법§10의 규정에 의하여 재화의 공급으로 보지 아니하는 사업의 양도에 의하여 재화를 공급받은 경우
- 부가가치세법§26①(8)의 규정에 의한 방송용역을 제공받은 경우
- 전기통신사업법에 따른 전기통신사업자로부터 전기통신 용역을 공급받는 경우(통신판매업자가 부가통신사업자로부터 부가통신역무를 제공받는 경우를 제외함)
- 국외에서 재화 또는 용역을 공급받은 경우(세관장이 세금계산서 또는 계산서를 교부한 경우를 제외함)
- 구매·경매 또는 수용에 의하여 재화를 공급받은 경우
- 토지 또는 주택을 구입하거나 주택의 임대업을 영위하는 자(법인은 제외함)로부터 주택임대용역을 공급받은 경우
- 택시운송용역을 제공받은 경우
- 건물(토지를 함께 공급받은 경우에는 당해 토지를 포함하며, 주택을 제외함)을 구입하는 경우로서 거래내용이 확인되는 매매계약서 사본을 법인세 과세표준신고서에 첨부하여 납세지 관할세무서장에게 제출하는 경우
- 소득세법 시행령§208의2①(3)의 규정에 의한 금융·보험용역을 제공받은 경우
- 국세청장이 정하여 고시한 전산발매통합관리시스템에 가입한 사업자로부터 입장권·승차권·승선권 등을 구입하여 용역을 제공받은 경우
- 항공기의 항행용역을 제공받은 경우
- 부동산 임대용역을 제공받은 경우로서 부가가치세법 시행령§65①의 규정을 적용받는 전세금 또는 임차보증금에 대한 부가가치세액을 임차인이 부담하는 경우
- 재화공급계약·용역제공계약 등에 의하여 확정된 대가의 지급지연으로 인하여 연체이자를 지급하는 경우

- 한국철도공사로부터 철도의 여객운송용역을 공급받는 경우
- 유료도로를 이용하고 통행료를 지급하는 경우(2008.1.1. 이후 지급분부터)
- 재화 또는 용역의 거래금액을 금융실명거래및비밀보장에관한법률에 의한 금융기관을 통하여 지급한 경우로서 법인세과세표준신고서에 송금 사실을 기재한 「경비 등의 송금명세서」를 첨부하여 납세지 관할세무서장에게 제출하는 다음의 거래
 - 부가가치세법§61의 규정을 적용받는 사업자로부터 부동산 임대용역을 제공받은 경우
 - 임가공용역을 제공받은 경우(법인과의 거래를 제외함)
 - 운수업을 영위하는 자(부가가치세법§61의 규정을 적용받는 사업자에 한함)가 제공하는 택시운송용역 외의 운송용역을 제공받은 경우
 - 부가가치세법§61를 적용받는 사업자로부터 조세특례제한법 시행령§110④ 각 호에 따른 재활용폐자원 등이나 「자원의 절약과 재활용촉진에 관한 법률」 §2,2호에 따른 재활용가능자원(동법 시행규칙 별표1, 제1호부터 제9호까지의 규정에 열거된 것에 한함)을 공급받은 경우
 - 항공법에 의한 상업서류송달용역을 제공받는 경우
 - 공인중개사의 업무 및 부동산 거래신고에 관한 법률에 따른 중개업자에게 수수료를 지급하는 경우
 - 복권 및 복권기금법에 의한 복권사업자가 복권을 판매하는 자에게 수수료를 지급하는 경우
 - 전자상거래 등에서의 소비자보호에 관한 법률 제2조 제2호 본문에 따른 통신판매에 따라 재화 또는 용역을 공급받은 경우
 - 그 밖에 국세청장이 정하여 고시하는 경우

(2) 경비 등의 지출증명서류 보관의무 면제(법령§158⑤)

- 지출법인이 아래의 어느 하나에 해당하는 지출증명서류를 받은 경우에는 법법§116①에 따라 지출증명서류를 보관한 것으로 보아 이를 별도로 보관하지 아니할 수 있습니다.
 - 조세특례제한법§126의3④에 따른 현금영수증
 - 법인세법§116②(1)에 따른 신용카드 매출전표
 - 부가가치세법§32③,⑤에 따라 국세청장에게 전송된 전자세금계산서
 - 소득세법 시행령§211⑧에 따라 국세청장에게 전송된 전자계산서
- ☞ 2013.2.15. 이후 지출증명서류를 수취하는 분부터 적용

(3) 지출증명서류 합계표 작성보관의무(법령§158⑥)

- 법인의 직전 사업연도 수입금액이 20억원(사업연도가 1년 미만인 법인의 경우 20억원에 해당 사업연도의 월수를 곱하고 12로 나누어 산출한 금액) 이상으로서 법인세법§116에 따라 지출증명서류를 수취하여 보관한 법인은 기획재정부령으로 정하는 지출증명서류 합계표를 작성하여 보관하여야 합니다(법령§158⑥).
- ※ 단, 적용시기는 2017년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도 분부터 적용합니다(법인세법 부칙(2016.2.12. 대통령령 제26981호)).

■ 법인세법 시행규칙 [별지 제24호서식] <개정 2013.6.28.>

경비등의 송금명세서

사업연도 ~		
공급받는자 (신고법인)	① 법인명	② 사업자등록번호	
	③ 대표자성명	④ 전화번호	

거래, 송금내역 및 공급자

⑤ 일련 번호	⑥ 거래 일자	⑦ 법인명(상호)	⑨ 사 업 자 등록번호	⑩ 거래내역	⑪ 거래 금액	⑫ 송금 일자	⑬ 은행명
		⑧ 성 명					⑭ 계좌번호
계							

210mm×297mm[백상지 80g/㎡ 또는 중질지 80g/㎡]

(뒤 쪽)

작성방법

1. 본 명세서의 작성대상은 아래와 같습니다.

- 가. 법인이 「법인세법 시행령」 제41조제2항제2호에 따라 농·어민(한국표준산업분류에 따른 농업 중 작물재배업·축산업·복합농업, 임업 또는 어업에 종사하는 자를 말하며, 법인은 제외한다)으로부터 직접 재화를 공급받는 경우 금융회사 등을 통하여 그 대가를 지급하는 거래에 대하여 작성합니다.
- 나. 법인이 3만원을 초과하는 재화 또는 용역을 공급받고 그 대가를 「법인세법 시행규칙」 제79조 제10호에 따라 금융회사 등을 통하여 지급하는 다음의 거래에 대하여 작성합니다.

구분	내 용
①	「부가가치세법」 제61조를 적용받는 사업자로부터 부동산임대용역을 제공받은 경우
②	임가공용역을 제공받은 경우(법인과의 거래를 제외한다)
③	운수업을 영위하는 자(「부가가치세법」 제61조를 적용받는 사업자에 한한다)가 제공하는 운송용역을 공급받은 경우(제7호의 규정을 적용받는 경우를 제외한다)
④	「부가가치세법」 제61조를 적용받는 사업자로부터 「조세특례제한법 시행령」 제110조제4항 각호의 규정에 의한 재활용폐자원 등이나 「자원의 절약과 재활용촉진에 관한 법률」 제2조제2호에 따른 재활용가능자원(동법 시행규칙 별표 1 제1호 내지 제9호에 열거된 것에 한한다)을 공급받은 경우
⑤	「항공법」에 의한 상업서류 송달용역을 제공받는 경우
⑥	「공인중개사의 업무 및 부동산 거래신고에 관한 법률」에 따른 중개업자에게 수수료를 지급하는 경우
⑦	「복권 및 복권기금법」에 의한 복권사업자가 복권을 판매하는 자에게 수수료를 지급하는 경우
⑧	「전자상거래 등에서의 소비자보호에 관한 법률」 제2조제2호 본문에 따른 통신판매에 따라 재화 또는 용역을 공급받은 경우

- 2. 「2. 거래 및 송금내역, 공급자」는 거래일자 순으로 거래상대방의 인적사항과 거래내역 등을 적습니다.
- 3. ⑩ 란은 공급받은 재화 또는 용역의 품명, 내용 등을 적습니다.
- 4. ⑭ 란은 무통장입금, 계좌자동이체, 지로송금시 거래상대방의 계좌번호 또는 지로번호를 적습니다.

(4) 정규영수증 미수취에 대한 제재

- 법인이 정규영수증을 수취하여야 하는 재화 또는 용역을 공급받고 이를 받지 아니하거나 사실과 다른 증명서류를 받은 경우에는 받지 아니한 금액 또는 사실과 다르게 받은 금액(건별로 받아야 할 금액과의 차액)의 2%를 가산세로 납부하여야 합니다(법법§75의5).

* 법인세 산출세액이 없는 경우에도 적용됨.

- 가산세 적용 제외 법인
 - 국가·지방자치단체
 - 비영리법인(법령§3①의 수익사업과 관련된 부분은 제외)
- 정규영수증을 수취하지 아니하여 손금에 산입하지 아니하는 접대비에 대하여는 위 가산세를 적용하지 아니함.

※ 정규영수증을 수취하지 아니하여 가산세가 부과되는 경우에도 기타의 증명서류에 의하여 거래사실이 확인되는 경우 그 거래금액은 법인의 경비 등으로 인정됩니다.

예규

▶ 전자기록 등에 의한 장부 등의 보존(기본법통칙 85의3-0...1)

국세기본법 제85조의3제1항의 규정에 의한 장부 및 증빙서류를 영 제65조의7 및 국세청장이 정하는 방법(전자기록의 보존방법 등에 관한 고시)에 따라 정보보존장치에 의하여 보존하는 다음의 경우 실물을 보관하지 않을 수 있음.

☞ 2007.1.1.부터 시행

1. 당초부터 전산조직을 이용하여 장부 및 증빙서류를 생산한 경우
2. 「여신전문금융법」에 의한 신용카드업자로부터 신용카드 거래정보를 전송받아 보관하는 경우

▶ 납세의무 있는 법인은 거래의 정당함을 입증

법인세의 납세의무가 있는 법인은 모든 거래에 대하여 거래증빙과 지급규정, 사규 등의 객관적인 자료에 의하여 이를 당해 법인에게 귀속시키는 것이 정당함을 입증하여야 하는 것이며, 법인이 「법인세법 시행령」 제158조 제1항 각 호의 어느 하나에 해당하는 사업자로부터 재화 또는 용역을 공급받고 그 대가를 지급하는 경우에는 세금계산서 등의 증빙서류를 수취하여 이를 보관 하여야 하는 것임(법인세과-3981, 2008.12.15.)

▶ **신용카드 등의 월별이용대금명세서를 보관하고 있는 경우**

법인이 「여신전문금융업법」에 의한 신용카드업자로부터 교부받은 신용카드 및 직불카드 등의 월별이용대금명세서를 보관하고 있는 경우에는 「법인세법」 제116조제2항제1호에 규정된 신용카드매출전표를 수취하여 보관하고 있는 것으로 보는 것임(법인세과-631, 2011.8.31.)

▶ **사실과 다른 계산서를 수취한 경우**

법인이 실제거래처와 다른 사업자명으로 교부된 계산서를 증빙서류로 수취하고 그 교부받은 계산서를 매입처별계산서합계표에 기재하여 제출한 경우에는 「법인세법」 제76조 제5항 및 제9항의 가산세가 모두 적용되는 것임(법인-1061, 2009.9.29.)

▶ **종업원 명의의 신용카드를 사용한 경우**

법인이 지출한 접대비로서 1회의 접대에 지출한 금액이 5만원을 초과하는 접대비에 대하여 법인명외의 신용카드를 사용한 경우에는 법인세법 제25조 제2항 규정에 의하여 당해 법인의 각사업연도 소득금액계산상 이를 손금에 산입하지 아니하는 것이나, 접대비외 비용을 법인의 종업원명의의 신용카드를 사용하여 지출한 것이 법인의 업무와 관련하여 지출된 비용임이 입증되는 경우에는 법인의 손금으로 산입할 수 있으며 당해 지출증빙서류가 여신전문금융업법에 의한 신용카드매출전표인 경우에는 법인세법 제116조 제2항 제1호의 증빙서류에 해당하는 것임(제도46012-10511, 2001.4.10.)

▶ **정규증빙미수취 가산세 대상금액은 부가가치세를 포함하지 않은 공급가액임**

법인세 과세표준과 관련이 없는 부가가치세 부분에 대하여도 가산세는 부과하는 것은 비례의 원칙에 반하므로 정규증빙미수취 가산세는 부가가치세를 포함하지 않은 공급가액을 기준으로 부과하는 것임(대법원-2017-두-58717, 2017.12.7.)

다. 접대비 지출액에 대한 정규영수증 수취의무

- 법인이 한 차례의 접대에 지출한 접대비가 1만원을 초과하는 경우 정규영수증을 수취하여야 하며 이를 수취하지 아니한 경우에는 당해 접대비를 손금에 산입하지 아니합니다.

* 2007년 이전까지 5만원, 2008년까지 3만원, 2009년 이후 1만원 초과

* 2009.1.1.이후 지출하는 분부터 경조사비의 경우 20만원으로 인상

* 신용카드매출전표 등 증명수취가 곤란한 일정 국외지역에서 지출하는 접대비는 증명수취의무의 예외를 인정(2006.1.1.부터)

* 2012.1.1.이후 최초 지출분부터는 농어민에 대한 지출도 증명수취의무 예외 인정

- 접대비 지출액 중 법인이 직접 생산한 제품 등으로 제공한 접대비(법칙§20②)와 매출채권 임의포기금액에 대하여는 법법§25②에 의한 신용카드 등의 의무사용 대상에서 제외됩니다(재경부 법인46012-155, 2000.10.16.).
- 법인이 접대비로 신용카드를 사용하여 지출하는 경우 당해 법인의 명의로 발급받은 신용카드 등을 사용하여야 합니다(법령§41 ⑥).
 - 이 경우 법인의 명의로 당해 법인의 사용인의 명의로 함께 기재되고 신용카드 이용에 따른 대금의 상환이 일차적으로 사용인 개인 계좌에서 결제되나, 최종적으로 해당 법인이 연대하여 책임지는 형태로 발급된 신용카드(법인 개별카드)의 경우 “당해 법인의 명의로 발급받은 신용카드”로 봅니다(재경부 법인46012-150, 2000.10.12.).
- 또한 재화 또는 용역을 공급하는 신용카드가맹점과 다른 위장가맹점 등의 명의로 작성된 신용카드 매출전표를 교부받은 경우 신용카드를 사용하여 지출한 접대비로 보지 아니합니다.
 - 위장가맹점 등으로부터 교부받은 매출전표 등이라 함은 매출전표에 기재된 상호 및 사업장소재지가 재화 또는 용역을 공급하는 신용카드 등의 가맹점의 상호 및 사업장소재지와 다른 경우를 말합니다.

4

계산서 교부 및 계산서 합계표 제출

- 법인이 재화 또는 용역을 공급하는 경우에는 계산서를 작성하여 공급받는 자에게 발급하여야 하고(법법§121)
 - 법인이 사업연도 중 교부하였거나 교부받은 매출·매입처별계산서 합계표를 다음연도 2월 10일까지 제출하여야 함(법령§164).
 - * 부가가치세법에 의한 세금계산서 및 세금계산서합계표를 작성·발급, 제출한 경우 계산서 및 계산서합계표를 작성·발급, 제출한 것으로 봄(법법§121⑥).
- 한편, 농·축·수산물 및 임산물의 위탁판매 또는 대리인에 의한 판매의 경우에는 수탁자 또는 대리인이 계산서의 교부의무를 지게 됩니다.
- 수입재화에 대하여는 세관장이 계산서를 교부하여야 합니다.
- 계산서 등 제출 불성실 가산세(법법§75의8)
 - 매입처별 세금계산서 합계표를 미제출 하거나, 거래처별 사업자등록번호·공급가액을 전부 또는 일부를 적지 아니하거나 사실과 다르게 적어 제출한 경우 : 공급가액의 0.5%
 - 발급한 계산서에 필요적 기재사항을 전부 또는 일부를 적지 아니하거나 사실과 다르게 적어 제출한 경우 : 공급가액의 1.0%
 - 다음의 경우 : 공급가액의 2.0%
 - 재화 또는 용역을 공급한 자가 계산서를 발급시기에 발급하지 아니한 경우 (단, 전자계산서를 발급하지 아니하였으나 전자계산서 외의 계산서를 발급한 경우와 계산서의 발급시기가 지난 후 해당 재화 또는 용역의 공급시기가 속하는 사업연도 말의 다음 달 25일까지 계산서를 발급한 경우는 1.0%)
 - 재화 또는 용역을 공급하지 아니하고 신용카드 매출전표, 현금영수증 및 계산서(이하 "계산서등"이라 한다)를 발급한 경우
 - 재화 또는 용역을 공급받지 아니하고 계산서등을 발급받은 경우
 - 재화 또는 용역을 공급하고 실제로 재화 또는 용역을 공급하는 법인이 아닌 법인의 명의로 계산서등을 발급한 경우

- 재화 또는 용역을 공급받고 실제로 재화 또는 용역을 공급하는 자가 아닌 자의 명의로 계산서등을 발급받은 경우
- 전송기한이 지난 후 재화 또는 용역의 공급시기가 속하는 사업연도 말의 다음 달 25일까지 국세청장에게 전자계산서 발급명세를 전송하는 경우(계산서 등 제출 불성실 가산세율 2.0%가 적용되는 분은 제외): 공급가액의 0.3%(16.12.31. 이전에 재화 또는 용역을 공급한 분에 대해서는 0.1%)
- 전송기한이 지난 후 재화 또는 용역의 공급시기가 속하는 사업연도 말의 다음 달 25일까지 국세청장에게 전자계산서 발급명세를 전송하지 아니한 경우(계산서 등 제출 불성실 가산세율 2.0%가 적용되는 분은 제외): 공급가액의 0.5%(16.12.31. 이전에 재화 또는 용역을 공급한 분에 대해서는 0.3%)
- * 법인세 산출세액이 없는 경우에도 적용됨.
- * 세관장으로부터 계산서를 교부받은 법인은 2006.1.1. 이후 개시사업연도분부터 매입처별계산서 합계표 제출의무 없음.

가. 계산서 교부의무 면제(소득령§211②)

- 부동산(토지 및 건축물)을 공급하는 경우
- 부가가치세법§36①(1) 및 같은 법 시행령§73① 및 ②을 적용받는 사업
- 부가가치세법§36①(1) 및 같은 법 시행령§73① 및 ②에 규정된 사업으로서 부가가치세가 면제되는 사업
- 주로 사업자가 아닌 소비자에게 재화 또는 용역을 공급하는 다음의 사업(소칙§96의2)
 - 금융 및 보험업, 사업시설관리 및 사업지원서비스업, 교육서비스업
 - 보건업 및 사회복지서비스업, 예술·스포츠 및 여가 관련 서비스업
 - 협회 및 단체, 수리 및 기타 개인서비스업, 가구내 고용활동에서 발생하는 소득
 - 위와 유사한 사업으로서 계산서 발급이 불가능하거나 현저히 곤란한 사업
- * 재화 또는 용역을 공급받는 사업자가 사업자등록증을 제시하고 계산서의 발급을 요구하는 때에는 계산서를 발급하여야 함.

나. 계산서 교부 및 합계표 미제출 관련 주요 사례

(1) 계산서 교부 관련

- 다음에 해당하는 재화 또는 용역의 공급에 대하여는 법인세법§121에 따른 계산서 교부의무 없음(통칙75의8-120·1).

 - 법인의 본지점간 재화의 이동
 - 사업을 포괄적으로 양도하는 경우
 - 상품권 등 유가증권을 매매하는 경우(상품권 매매업자 포함)

- 지점에서 공급받은 재화를 본점에서 계약체결 및 대금지급하는 경우
본점과 지점 등 2 이상의 사업장이 있는 사업자가 계약·발주·대금지급 등의 거래는 당해 본점에서 이루어지고 용역은 지점에서 공급받는 경우 세금계산서는 본점 또는 지점 어느 쪽에서도 교부받을 수 있는 것임(법인세과-1574, 2008.07.15.)(서면3팀-71, 2005.01.14.).
- 국외에서 인도하는 재화의 공급거래분 계산서 교부
국내사업자(A)가 국외사업자(Z)에게 공급할 목적으로 국내사업자(B)와의 계약에 의거 물품을 공급받기로 하고 “B”는 당해 물품을 국외사업자 (Y)로부터 구매하여 국내에 반입하지 아니하고 “A”가 지정하는 “Z”에게 인도하는 경우로서 “B”가 국외에서 인도하는 재화의 공급거래에 대하여 「소득세법」 제163조 및 같은 법 시행령 제211조에 따라 계산서를 작성·교부하여야 하는 것임 (서면1팀-528, 2008.04.15.).
- 토지 등의 계산서 교부 제외대상
토지 및 건축물은 고정자산 뿐만 아니라 재고자산도 포함되는 것이며, 부가가치세법 시행령 제21조 제1항 제4호에 의한 중간지급조건부로 토지 등을 공급하는 경우에는 2002.1.1. 이후 대가의 각 부분을 받기로 한 때가 도래하는 분부터 계산서교부대상에서 제외됨(법인46012-475, 2002.8.29.).

(2) 매출·매입처별 계산서합계표 제출 관련

- 재화 또는 용역을 공급받고 계산서를 교부받지 못한 경우

법인이 재화 또는 용역을 공급받고 계산서를 교부받지 못하여 매입처별 계산서 합계표를 제출하지 아니한 경우 합계표 미제출 가산세 적용대상 아님(통칙75의8-0...2).

- 지점 수수분 계산서를 본점 사업자등록번호로 일괄 제출한 경우

지점에서 교부하였거나 교부받은 계산서에 대하여 본점 사업자 등록번호로 매출·매입처별 계산서 합계표를 합산하여 일괄 제출한 경우에도 적정한 합계표 제출로 보아 가산세를 부과하지 아니함(재경부 법인46012-181, 2001.10.17.)

- 세금계산서 교부대상을 계산서로 교부한 경우

부가가치세 과세대상 재화를 공급하면서 착오로 세금계산서를 교부하지 않고 계산서를 교부한 경우 부가가치세법에 의하여 세금계산서 불성실 가산세가 부과되는 부분에 대하여는 계산서 기재 불성실 가산세를 적용하지 않으나

그 계산서를 교부받은 자가 합계표를 제출하지 아니한 경우에는 계산서합계표 미제출 가산세가 적용됨(통칙75의8-0...1).

5 중소기업의 신고에 관한 주요내용

중소기업에 해당하는 법인은 일반법인에 비하여 각종 혜택이 주어집니다.

※ 조세특례제한법의 '중소기업'과 중소기업기본법의 '중소기업'은 일치하지 않으며 '15.6.30. 일부 개정된 중소기업기본법 시행령은 공포한 날로부터 시행(일부 조문 제외)되므로 법령 등의 적용에 유의해야 합니다.

가. 세법상의 중소기업 요건(조특령§2①)

(1) 소비성서비스업을 제외한 모든 업종을 주된 사업으로 영위하는 법인



- 소비성서비스업(조특령§29③)

1. 호텔업 및 여관업(「관광진흥법」에 따른 관광숙박업은 제외)
2. 주점업(일반유희주점업, 무도유희주점업 및 「식품위생법 시행령」 제21조에 따른 단란주점 영업만 해당하되, 「관광진흥법」에 따른 외국인전용유희음식점업 및 관광유희음식점업은 제외)
3. 그 밖에 오락·유희 등을 목적으로 하는 사업으로서 기획재정부령으로 정하는 사업

(2) 매출액

- 업종별로 중소기업기본법시행령 「별표1」의 기준 이내이어야 함.

(3) 소유 및 경영의 실질적인 독립성

- 중소기업기본법시행령§3①(2)의 규정에 적합한 기업
 - 「독점규제 및 공정거래에 관한 법률」에 의한 상호출자제한기업집단 또는 채무보증제한기업집단에 속하지 아니하는 회사
 - 직전사업년도말 자산총액 5,000억원 이상인 법인(외국법인을 포함)이 발행주식 총수의 30% 이상을 직·간접적으로 소유(「자본시장과 금융 투자업에 관한 법률」에 따른 집합투자기구를 통한 간접소유의 경우는 제외)한 최대주주인 기업이 아닐 것(중소기업기본법 시행령§3①2호 나목 참조)

* 간접소유 비율은 「국제조세조정에 관한 법률 시행령」 §2② 준용

- 관계기업*에 속하는 기업의 경우 중기령§7의4에 따라 산정한 매출액이 조특령§2①(1)에 따른 중소기업 기준에 해당할 것

* 관계회사제도 : 중소기업 규모(매출액) 판단시 출자관계 형성 기업간 합산하여 계산하는 제도

(4) 졸업기준 이내일 것

- 졸업기준 : 자산총액이 5,000억원 이상

나. 중소기업의 판정 요령

(1) 업종의 구분

- 「조세특례제한법」에 특별한 규정이 있는 것을 제외하고는 통계법§22에 따라 통계청장이 고시하는 한국표준산업분류에 따름

(2) 매출액

- 기업회계기준에 따라 작성한 손익계산서상의 매출액

(3) 자산총액

- 과세연도 종료일 현재 재무상태표상 자산총액

(4) 겸업의 경우 중소기업 해당업종 판정

- 사업별 수입금액이 큰 사업을 주된 사업으로 봄(조특령§2③)

* 중소기업 해당여부는 사업전체의 매출액을 기준으로 판정함

다. 중소기업의 유예기간 적용(조특령§2②)

(1) 유예기간 적용 대상

- 중소기업의 매출액이 업종별로 「중소기업기본법 시행령」 [별표 1] 초과
- 졸업기준에 해당하는 경우
- 관계기업 기준에 따라 중소기업에 해당하지 아니하게 되는 경우
- 중소기업이 「중소기업기본법 시행령」 §3①(2), 별표 1 및 별표 2의 개정으로 새로이 중소기업에 해당하지 아니하게 되는 때(조특령 §2⑤)

(2) 유예 적용 방법

- 최초 그 사유가 발생한 과세연도와 그 다음 3과세연도까지 중소기업으로 봄
- 유예기간이 경과한 후에는 과세연도별로 중소기업 해당여부 판정

(3) 유예기간 적용 제외

- 「중소기업기본법」의 규정에 의한 중소기업 외의 기업과 합병하는 경우
- 유예기간 중에 있는 기업과 합병하는 경우
- 소유 및 경영의 실질적인 독립성기준에 적합한 기업 외의 기업에 해당되는 경우
(조특령§2①3)
 - * 관계기업 기준에 따라 중소기업에 해당하지 아니하게 되는 경우는 제외
- 창업일이 속하는 과세연도 종료일로부터 2년 이내의 과세연도 종료일 현재 중소기업 기준초과
- 주업종이 중소기업 외의 업종으로 변경되는 경우(기본통칙 4-2…5)
 - * 조특령§6⑤ 소기업은 유예기간 없음

예규

▶ 중소기업 해당업종 판정

- 겸업 법인의 주업종 판정방법
20이상의 서로 다른 사업을 영위하는 법인이 사업별 「사업수입금액」이 큰 사업을 주된 사업으로 보아 조세특례제한법 시행령 제2조 제1항의 규정에 의한 중소기업 해당여부를 판정함에 있어서, 「사업수입금액」이라 함은 같은 법 시행규칙 제2조 제4항의 규정에 의한 매출액(기업회계기준에 따라 작성한 손익계산서상의 매출액)을 말하는 것임 (서면2팀-1170, 2007.6.21.)
- 해외 위탁생산시 업종구분 및 감면대상 여부
제품을 직접 제조하지 아니하고 국외에 소재하는 제조업체에 의뢰하여 제조하는 경우에는 중소기업의 업종을 판단함에 있어서 제조업이 아닌 도매업으로 보는 것이며, 도매업으로서 중소기업에 해당하는 경우에는 같은법 제7조제1항제1호(아)목의 규정에 의해 주문자상표 부착방식에 의한 수탁생산업에 해당하여 중소기업에 대한 특별세액 감면을 적용받을 수 있음(법인세과-2707, 2016.10.27.)
- 한국표준산업분류 변경으로 조세특례를 적용받지 못하게 되는 경우
내국법인이 '제조업'에 해당하는 "비금속재생재료 가공처리업"을 영위하던 중 2008.2.1. 한국표준산업분류의 개정으로 해당 업종이 '하수·폐기물처리, 원료재생 및 환경복원업'으로 변경된 경우, 「조세특례제한법」 제7조의 중소기업에 대한 특별세액감면을 적용함에 있어 같은법 시행령 제6조제5항의 '소기업'에 해당하는지 여부는 같은법 제2조제3항 단서에 따라 2009사업연도까지는 변경 전의 한국표준산업분류에 따른 업종으로 판단하는 것임(법규법인 2009-434, 2009.12.29.)
→ 한국표준산업분류가 변경된 과세연도와 그 다음 과세연도까지는 변경 전의 한국표준 산업분류에 따른 업종에 따라 조세특례를 적용

▶ 유예기간 적용

- 소기업은 유예기간 적용 없음
중소기업 유예기간 내의 법인으로서 상시 사용하는 종업원 수가 소기업의 요건을 충족하지 못하는 법인은 중소기업에 대한 특별세액감면 규정이 적용되는 소기업이 아님(재경부 조예-290, 2006.5.12.)
- 간접소유비율 적용으로 독립성기준 불충족시 중소기업 유예기간 적용
「조세특례제한법 시행령」(2008.2.22. 대통령령 제20620호로 개정된 것) 제2조 제1항 제3호의 요건을 갖추지 아니하여 중소기업 적용이 배제되는 경우 같은 조 제5항 및 같은 시행령 부칙 제3조 제1항에 따라 2009사업연도(2009.1.1.~2009. 12.31.)와 그 다음 3개 사업연도까지 중소기업으로 보는 것임(기획재정부 조세특례제도과-972, 2011.10.26.)

- 유예기간중의 중소기업이 물적분할 시 분할신설법인의 유예기간 승계
 「조세특례제한법 시행령」 제2조 제2항 본문에 따라 ‘유예기간’의 적용을 받던 법인이 「법인세법」 제46조 제2항 각 호의 요건을 갖춰 분할하거나 같은 법 제47조 제1항의 규정에 따라 물적분할함에 있어, 분할신설법인이 「조세특례제한법 시행령」 제2조 제1항 제1호의 ‘규모기준’을 초과 하더라도 분할 당시 분할법인의 잔존 ‘유예기간’내에 종료하는 각 과세연도까지는 중소기업으로 보는 것임(법인세과-776, 2010.8.20.)
- 창업법인의 유예기간 적용 여부
 「조세특례제한법 시행령」 제2조 제2항에 의한 “중소기업 유예기간”을 적용함에 있어 중소기업이 “창업일이 속하는 과세연도의 다음 과세연도종료일 현재 중소기업기준을 초과하는 경우”의 사유로 중소기업에 해당하지 아니하게 된 경우에는 유예기간을 적용하지 아니하는 것임(법인세과-428, 2009.4.9.)
- 중소기업 유예 적용 여부
 「중소기업기본법 시행령」(2011.1.28., 대통령령 제22652호로 일부개정된 것) 별표 2의 개정 및 「조세특례제한법 시행령」(2010.12.30., 대통령령 제22583호로 일부개정된 것) 제2조 제1항 제3호의 개정예 따라 새로이 중소기업에 해당하지 아니하게 되는 경우에는 「조세특례제한법 시행령」(2012.2.2., 대통령령 제23590호로 일부개정된 것) 제2조 제5항에 따른 “「중소기업기본법 시행령」 제3조 제1항 제2호, 별표 1 및 별표 2의 개정으로 새로이 중소기업에 해당하지 아니하게 되는 때”에 해당하지 아니하는 것임(법령해석과-2650, 2015.10.2.)
- 조세특례를 적용하기 위한 관계기업 판단 기준일
 「조세특례제한법 시행령」 제2조 제1항 제3호에 따른 중소기업 판정시 「중소기업기본법 시행령」 제3조 제1항 제2호다목의 관계기업에 대한 요건은 매출액, 자산총액 등 다른 일반적인 규모 기준과 동일하게 과세연도 종료일을 기준으로 판단함(재조특-52, 2014.1.23.)

라. 중소기업에 대한 세법상 지원내용

법인세법상 지원

내 용	일 반 법 인	중 소 기 업
접대비 한도액 (법법§25) (조특법§136)	- 용인한도액 : ①+② ① 기본금액 1,200만원 ② 수입금액×수입금액 적용율 0.03%~0.2%	- 용인한도액 : ①+② ① 기본금액 2,400만원 ② 좌동
결손금소급공제	해당없음	선택에 의해 가능
분납기간(법법§64)	납부기한 경과일부터 1월 이내	납부기한 경과일부터 2월 이내

조세특례제한법상 지원

내 용	일 반 법 인	중 소 기 업
중소기업투자세액공제 (조특법§5)	해당없음	- 중소기업 : 투자금액 × 3% (중견기업은 1~2%) - 위기지역 내 투자시 : 중소기업 10%, 중견 5%
창업중소기업 등에 대한 세액감면(조특법§6)	해당없음	창업후(벤처기업 확인 후) 최초로 소득이 발생한 연도와 그 후 4년간 법인세 50(75, 100)%감면 * p.372 공제감면세액 계산 참조
중소기업에 대한 특별세액감면 (조특법§7) * 2005.1.1. 이후 최초 개시 사업 연도 분부터 본점기준 에서 사업장 기준으로 변경 (본점이 수도권 안에 있는 경우에는 모든 사업장을 수도권으로 보아 감면비율 적용)	해당없음	- 소기업(한도1억원) • 도매업 등 : 10% • 수도권내 도매업 등외 : 20% • 수도권외 도매업 등외 : 30% - 중기업(한도1억원) • 수도권외 도매업 등 : 5% • 수도권외 도매업 등외 : 15% • 수도권내 지식기반산업 : 10% * 도매업 등 : 도매업, 소매업, 의료업
상생결제 지급금액에 대한 세액공제 (조특법§7의4)	중견기업은 중소기업과 동일 * '18.1.1.이후 개시하는 과세연도에 지급하는 분부터	- 중소기업이 상생결제제도를 통해 중소·중견기업에 구매대금 지급한 경우 • 지급기한 15일내 지급금액 × 0.2% • 지급기한 15일~60일내 지급금액 × 0.1% * 한도 : 법인세의 10%

I. 법인세의 신고·납부

내 용	일 반 법 인	중 소 기 업
중소기업지원설비에 대한 손금산입 특례(조특법§8)	내국인이 사업용자산을 중소기업에 무상기증 또는 저가 양도시 · 기증금액 손금산입	- 기증받은 설비가액에 상당하는 금액 손금산입(과세이연)
연구 및 인력개발비 세액공제 (조특법§10)	신성장동력·원천기술연구개발비 × 최대 30%[20%+(매출액 대비 신성장 R&D 비중 × 3배)] * 코스닥상장 중견기업은 최대 40% (25%+α)	신성장동력·원천기술연구개발비 × 최대 40%[30%+(매출액 대비 신성장 R&D 비중 × 3배)]
	위 해당·선택 않은 경우 ①·②중 많은 것 선택 ① 직전년도 발생액 초과금액 × 25% ② 당해연도 R&D비용 × 기본 0% + 최대 2% (매출액 대비 R&D 비중의 1/2)	위 해당·선택 않은 경우 ①·②중 많은 것 선택 ① 직전년도 발생액 초과금액 × 50% ② 당해연도 R&D비용 × 25% * 중소기업 졸업에 따른 공제율 단계적 인하 - 중소기업 졸업이후(유예기간 포함) 3년간 15%, 그 이후 2년간 10%
	※ 중견기업 공제율 신설 ('13.1.1.이후 개시 과세연도) ①·②중 많은 것 선택 ① 직전년도 발생액 초과금액 × 40% ② 당해연도 R&D비용 × 8%	☞ 중견기업(조특령§9④) 1. 중소기업이 아닐 것 2. 주된 사업이 중소기업 업종 3. 소유와 경영의 실질적 독립성 충족 4. 직전 3년 평균 매출액 5천억 미만
연구 및 인력개발 설비투자 세액공제 (조특법§11)	- 투자금액의 1%(대기업), 3%(중견기업)	- 투자금액의 6%
기술이전 및 기술취득 등에 대한 과세특례 (조특법§12)	- 중견기업은 중소기업과 동일	- 특허권 등 이전소득에 대한 법인세 50% 감면
	해당없음	- 특허권 등 대여소득에 대한 법인세 25% 감면
벤처기업 등에 출자시 세액공제 (조특법§13의2)	중소기업과 동일	- 벤처기업 등에 출자시 출자금액의 5% 세액공제
성과공유제 중소기업의 경영성과급 세액공제 (조특법§19)	해당없음	- 성과공유 중소기업이 근로자에게 지급하는 경영성과급의 10% * 임원, 총급여 7천만원 이상이인 자 제외
안전설비 등 투자에 대한 세액공제 (조특법§25)	- 투자금액의 1%(대기업), 5%(중견기업)	- 투자금액의 10%

내 용	일 반 법 인	중 소 기 업
환경보전시설 투자에 대한 세액공제 (조특법§25)	- 투자금액의 3%(대기업), 5%(중견기업)	- 투자금액의 10%
근로자복지증진시설 투자에 대한 세액공제(조특법§25)	- 투자금액의 3%(대기업), 5%(중견기업) * 직장어린이집(10%)	- 투자금액의 10%
연구시험용 시설, 생산성 향상시설, 에너지절약시설 투자에 대한 세액공제 (조특법§25)	- 투자금액의 1%(대기업), 3%(중견기업)	- 투자금액의 7%
의약품 품질관리 개선시설 투자세액공제 (조특법§25의4)	- 투자금액의 1%(대기업), 3%(중견기업)	- 투자금액의 6%
신성장기술 사업화시설 투자세액공제 (조특법§25의5)	- 투자금액의 5%(대기업), 7%(중견기업)	- 투자금액의 10%
영상콘텐츠 제작비용 세액공제 (조특법§25의6)	- 투자금액의 3%(대기업), 7%(중견기업)	- 영상콘텐츠 제작비용의 10% * 공제시기: 방송·영화상영이 되는 날이 속하는 사업연도
산업수요맞춤형고등학교 등 졸업자를 병역이행 후 복직 시킨 기업에 대한 세액 공제 (조특법§29의2)	- 근로의 대가로 지급하는 비용에서 퇴직소득, 퇴직급여충당금, 퇴직연금 부담금 등을 제외한 인건비 × 15% (중견기업)	- 근로의 대가로 지급하는 비용에서 퇴직소득, 퇴직급여충당금, 퇴직연금 부담금 등을 제외한 인건비 × 30%
경력단절 여성 재고용 중소기업에 대한 세액공제 (조특법§29의3)	- 재고용 후 2년간 지급 인건비 × 15%(중견기업)	- 재고용 후 2년간 지급 인건비 × 30%
육아휴직 복귀자 인건비 세액공제 (조특법§29의3)	- 중견기업 5%	- 근로자(남성포함)가 6개월 이상 육아 휴직 후 복귀시 인건비의 10% 세액공제 * 아이 1명당 1번만 적용, 상시 근로자 수가 감소하지 않는 경우에 적용

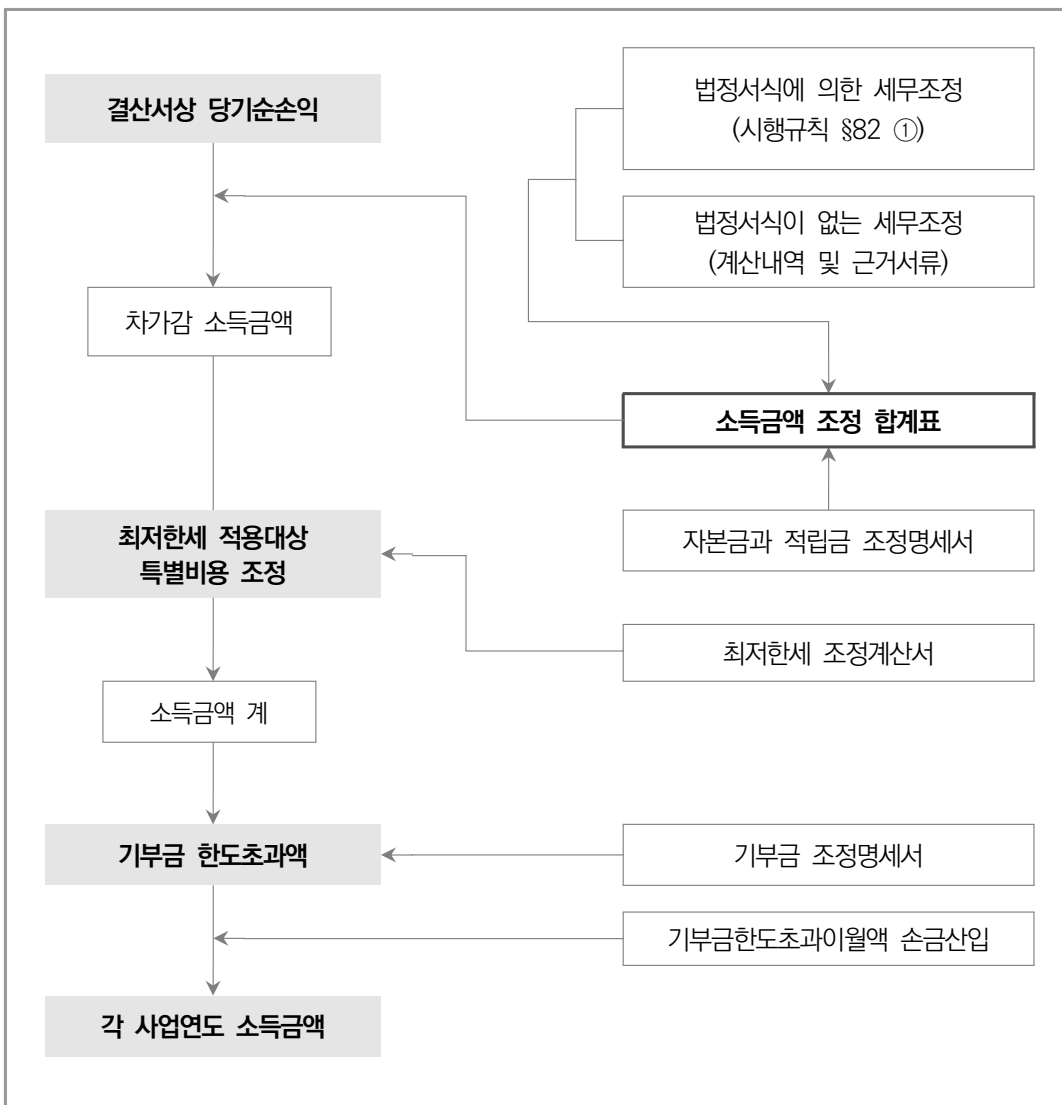
I. 법인세의 신고·납부

내 용	일 반 법 인	중 소 기 업																				
근로소득을 증대시킨 기업에 대한 세액공제 (조특법§29의4)	- 직전 3년 평균 초과 임금증가분 × 5%(중견기업 10%) - 정규직 전환근로자의 전년대비 임금증가액 합계 × 5% (중견기업 10%)	- 직전 3년 평균 초과 임금증가분 × 20% - 정규직 전환근로자의 전년대비 임금증가액 합계 × 20%																				
청년고용을 증대시킨 기업에 대한 세액공제 (조특법§29의5)	- 청년 정규직 근로자 증가 인원* × 300만원(중견기업 700만원) * 공제 인적한도 : MIN[전체 정규직 근로자 증가인원, 전체 상시근로자 증가인원] * 소비성서비스업은 제외	- 청년 정규직 근로자 증가인원* × 1,000만원 * 공제 인적한도 : MIN[전체 정규직 근로자 증가 인원, 전체상시근로자 증가 인원] * 소비성서비스업은 제외																				
고용을 증대시킨 기업에 대한 세액공제 (조특법§29의7)	- 상시근로자 증가인원 1인당 아래 금액 <table border="1" style="margin-left: 20px;"> <thead> <tr> <th>구 분</th> <th>중견기업</th> <th>대기업</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>상시근로자</td> <td>450</td> <td>-</td> </tr> <tr> <td>청년정규직, 장애인근로자 등</td> <td>800</td> <td>400</td> </tr> </tbody> </table> * 상시 근로자 수가 감소하지 않은 경우 대기업 2년, 중견기업 3년 적용	구 분	중견기업	대기업	상시근로자	450	-	청년정규직, 장애인근로자 등	800	400	- 상시근로자 증가인원 1인당 아래 금액 <table border="1" style="margin-left: 20px;"> <thead> <tr> <th rowspan="2">구 분</th> <th colspan="2">중소기업</th> </tr> <tr> <th>수도권</th> <th>지방</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>상시근로자</td> <td>700</td> <td>770</td> </tr> <tr> <td>청년정규직, 장애인근로자 등</td> <td>1,100</td> <td>1,200</td> </tr> </tbody> </table> * 상시 근로자 수가 감소하지 않은 경우 3년 적용	구 분	중소기업		수도권	지방	상시근로자	700	770	청년정규직, 장애인근로자 등	1,100	1,200
구 분	중견기업	대기업																				
상시근로자	450	-																				
청년정규직, 장애인근로자 등	800	400																				
구 분	중소기업																					
	수도권	지방																				
상시근로자	700	770																				
청년정규직, 장애인근로자 등	1,100	1,200																				
정규직 근로자 전환에 따른 세액공제 (조특법§30의2)	- 중견기업이 2018.11.30. 현재 비정규직을 정규직으로 전환시 1인당 700만원	- 2018.11.30. 현재 비정규직을 정규직으로 전환시 1인당 1,000만원																				
고용유지중소기업 등에 대한 과세특례 (조특법§30의3)	- 위기지역 중견기업은 중소기업과 동일	- 세액공제 : 연간 임금감소 총액 × 10% + 시간당 임금상승에 따른 임금 보전액 × 15%																				
중소기업 고용증가 인원에 대한 사회보험료 세액공제 (조특법§30의4)	해당없음	- 청년(15~29세), 경력단절여성 상시 근로자 순증인원의 사회보험료 100% - 청년외 상시근로자 순증인원의 사회보험료 50%(신성장서비스업 75%)																				
사회보험료 신규 가입자에 대한 사회보험료 세액공제 (조특법§30의4)	해당없음	- 2년간 사회보험료 상당액×50%(정부 보조금 차감) * 상시근로자 10인 미만, 과세표준 5억원 이하 중소기업 * 2019.1.1 현재 고용 중인 근로자로 임금이 최저임금의 100~120%이며, 사회보험에 신규가입하는 근로자																				

내 용	일 반 법 인	중 소 기 업																																								
사업전환 중소기업 세액감면 (조특법§33의2)	해당없음	- 업종전환 중소기업의 법인세 4년간 50% 감면 * 5년 이상 사업영위 중소기업 대상																																								
수도권과밀억제권역 외 지역 이전 중소기업 세액감면 (조특법§63)	해당없음	- 이전일 이후 최초로 소득이 발생하는 과세연도와 그후 6년(4년)간 100%, 그후 3년(2년)간 50% * 공장이 없는 경우 §63의2(법인 본사의 수도권 밖 이전 감면) 적용																																								
법인의 공장·본사 수도권 밖 이전에 대한 세액감면 (조특법§63의2)	중소기업과 동일	- 이전일 이후 최초로 소득이 발생하는 과세연도와 그후 6년(4년)간 100%, 그후 3년(2년)간 50% * 소비자서비스업, 부동산임대·중개·매매업, 건설업 등은 제외																																								
농공단지 입주기업 등에 대한 세액감면 (조특법§64)	- 농공단지 안에서 농어촌소득원 개발 사업을 영위하는 내국인은 최초 소득발 생연도와 그 후의 4년간 법인세 50% 감면	- 좌동 - 지방중소기업 특별지원지역 입주시 최초소득 발생연도와 그후 4년간 법인세 50%감면																																								
중소기업 공장이전에 대한 과세특례 (조특법§85의8)	해당없음	- 10년 이상 공장을 영위한 중소 기업이 수도권과밀억제권역 밖 으로 이전하기 위해 공장 양도한 경우 양도차익 상당액 2년 거치 후 2년 동안 균등액 익금산입																																								
위기지역 내 창업기업에 대한 세액감면 (조특법§99의9)	- 중견·대기업은 다음 한도 : 투자누계액 50% + 상시근로자수 × 1,500만원(청년 등 2,000만원)	- 5년간 100% 감면 - 고용 또는 산업 위기지역 내 창업하는 기업으로 지정기간 내 창업기업																																								
최저한세 (조특법§132)	①·②중 큰 금액 ① 각종 감면후의 세액 ② 감면전의 과세표준 × 최저한세율 * 중소기업과 일반기업의 최저한세율 차등적용	- 좌동																																								
<table border="1"> <thead> <tr> <th>구 분</th> <th>과세표준</th> <th>'10년</th> <th>'11~'12년</th> <th>'13년</th> <th>'14년~</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td rowspan="3">중소기업</td> <td>유예기간 4년 포함</td> <td>7%</td> <td>7%</td> <td>7%</td> <td>7%</td> </tr> <tr> <td>유예기간 이후 1~3년차</td> <td>-</td> <td>8%</td> <td>8%</td> <td>8%</td> </tr> <tr> <td>유예기간 이후 4~5년차</td> <td>-</td> <td>9%</td> <td>9%</td> <td>9%</td> </tr> <tr> <td rowspan="3">일반기업</td> <td>100억 이하</td> <td rowspan="2">10%</td> <td>10%</td> <td>10%</td> <td>10%</td> </tr> <tr> <td>1천억 이하</td> <td>11%</td> <td>12%</td> <td>12%</td> </tr> <tr> <td>1천억 초과</td> <td>14%</td> <td>14%</td> <td>16%</td> <td>17%</td> </tr> </tbody> </table>						구 분	과세표준	'10년	'11~'12년	'13년	'14년~	중소기업	유예기간 4년 포함	7%	7%	7%	7%	유예기간 이후 1~3년차	-	8%	8%	8%	유예기간 이후 4~5년차	-	9%	9%	9%	일반기업	100억 이하	10%	10%	10%	10%	1천억 이하	11%	12%	12%	1천억 초과	14%	14%	16%	17%
구 분	과세표준	'10년	'11~'12년	'13년	'14년~																																					
중소기업	유예기간 4년 포함	7%	7%	7%	7%																																					
	유예기간 이후 1~3년차	-	8%	8%	8%																																					
	유예기간 이후 4~5년차	-	9%	9%	9%																																					
일반기업	100억 이하	10%	10%	10%	10%																																					
	1천억 이하		11%	12%	12%																																					
	1천억 초과	14%	14%	16%	17%																																					

II » 각 사업연도 소득의 계산

각 사업연도의 소득금액 계산흐름은 다음과 같습니다.



1 각 사업연도의 소득금액

각 사업연도 소득금액은 그 사업연도에 속하는 익금의 총액에서 손금의 총액을 공제한 금액으로 하고, 손금의 총액이 익금의 총액을 초과하는 경우 그 초과하는 금액은 각 사업연도의 결손금으로 합니다.

- 익금 : 자본 또는 출자의 납입 및 법인세법에서 규정하는 것은 제외하고 해당 법인의 순자산을 증가시키는 거래로 인하여 발생하는 이익 또는 수입의 금액(법법§15①)
- 손금 : 자본 또는 출자의 환급, 잉여금의 처분 및 법인세법에서 규정하는 것은 제외하고 해당 법인의 순자산을 감소시키는 거래로 인하여 발생하는 손실 또는 비용의 금액(법법§19①)



2 익금과 손금 등의 주요내용

가. 익금의 주요내용

- 익금을 구성하는 “수익”은 법인세법 또는 법인세법 시행령에서 별도로 규정하는 사항을 제외하고 다음에 열거하는 것을 말합니다.

(1) 수익의 범위

- ① 사업에서 생기는 수입금액(기업회계기준에 의한 매출에누리금액 및 매출할인금액을 제외)
 다만, 법인세 과세표준 금액을 추계결정 또는 경정하는 경우에 부동산 임대에 의한 전세금 또는 임대보증금 등에 대한 수입금액은 정기에금이자율(금융기관의 정기에금 이자율을 참작하여 국세청장이 정하는 것을 말함)을 적용하여 계산한 금액 포함.
 * 정기에금이자율 : 2.1%(법칙§6)
 ☞ 2019.1.1. 이후 최초로 개시하는 사업연도 분부터 적용
- ② 자산의 양도금액
- ③ 자기주식(합병법인이 합병에 따라 피합병법인이 보유하던 합병법인의 주식을 취득하게 된 경우를 포함)의 양도금액
- ④ 자산의 임대료
- ⑤ 자산의 평가차익
- ⑥ 무상으로 받은 자산의 가액(자산수증익)
- ⑦ 채무의 면제 또는 소멸로 인하여 생기는 부채의 감소액(채무면제익)
- ⑧ 손금에 산입한 금액 중 환입된 금액
- ⑨ 법인세법 시행령§88①8 각목의 어느 하나 및 같은 항 제8호의2에 따른 자본거래로 인하여 특수관계인으로부터 분여받은 이익

- ⑩ 법인세법§28①(4)나목에 따른 가지급금 및 그 이자(이하 “가지급금등”이라 함)로서 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 금액. 다만, 채권·채무에 대한 쟁송으로 회수가 불가능한 경우 등 정당한 사유가 있는 경우는 제외
 - 가. 법령§2⑤의 특수관계가 소멸되는 날까지 회수하지 아니한 가지급금등 (나목에 따라 익금에 산입한 이자는 제외)
 - 나. 법령§2⑤의 특수관계가 소멸되지 아니한 경우로서 법 법법§28①(4)나목에 따른 가지급금의 이자를 이자발생일이 속하는 사업연도 종료일부터 1년이 되는 날까지 회수하지 아니한 경우 그 이자
- ⑪ 외국의 자회사로부터 받은 배당금에 대하여 법인세법§57④에 따라 세액공제된 외국 법인세액에 상당하는 금액
- ⑫ 그 밖의 수익으로서 그 법인에 귀속되었거나 귀속될 금액

* “⑩”은 전 사업연도 이전에 손금에 산입한 금액중 이번 사업연도에 환입되는 것으로서 예를 들면, 재산세·자동차세·공과금을 지출하고 손금에 산입하였으나 착오납부 등으로 환급받는 금액과 대손충당금, 준비금과 같이 비용으로 계상한 금액이 기한도래 등의 사유로 환입되는 금액을 말합니다.

(2) 기타 특정익금

- 세법에서 특별히 익금산입으로 규정한 것으로서 다음과 같은 것이 있습니다.

① 배당금 또는 분배금의 의제(법법§16)

- 상법상 이익배당에는 해당하지 아니하지만 법인이 감사·잉여금의 자본 전입·해산 또는 합병·분할한 경우에 법인의 이익이나 잉여금을 실질적으로 배당하는 것과 같은 다음의 경제적 이익은 주주 또는 출자자인 법인의 각 사업연도 소득금액 계산상 익금에 산입합니다.

(i) 감자·탈퇴·퇴사의 경우

주식의 소각이나 자본의 감소로 인하여 주주가 취득하는 금전의 가액과 기타 재산가액의 합계액 또는 사원의 퇴사, 탈퇴나 출자의 감소로 인하여 사원이나 출자자가 취득하는 금전 또는 기타 재산의 합계액이 당해 주식 등을 취득하기 위하여 소요된 금액을 초과하는 경우 그 초과액을 배당으로 보아 익금에 산입합니다.

$$\text{배당의제액} = \left[\begin{array}{l} \text{주주 등이 취득하는 금전} \\ \text{기타 재산가액의 합계액} \end{array} \right] - \left[\begin{array}{l} \text{당해 주식 등의} \\ \text{취득가액} \end{array} \right]$$

 감자에 따른 의제배당 사례

납입자본금이 15억원(1주당 액면가 : 1만원, 발행주식수 : 15만주), 잉여금이 7억원인 법인이 자본금 5억원을 기존주주의 지분비율에 따라 감자하면서 1주당 15,000원씩 지급하는 경우

- 당해 법인의 발행주식의 40%를 소유하고 있던 甲법인(1주당 취득가액 10,000원)의 의제배당액을 계산하면 다음과 같습니다.

i) 甲법인이 취득하는 금전 = 15,000원 × 50,000주 × 40% = 300백만원

ii) 당해 주식의 취득가액 = 10,000원 × 50,000주 × 40% = 200백만원

iii) 의제배당액 : i) - ii) = 100백만원

현금	300백만원	/	관계회사주식	200백만원
			의제배당	100백만원 → 익금산입

- 감자법인의 회계처리(감자차손은 잉여금과 상계처리)

자본금	500백만원	/	현금	750백만원
감자차손	250백만원			
잉여금	250백만원	/	감자차손	250백만원

(ii) 잉여금을 자본전입하는 경우

법인이 잉여금의 일부 또는 전부를 자본에 전입함으로써 주주 또는 출자자인 법인이 취득하는 자산의 가액은 의제배당에 해당됩니다.

- 자본전입 시 의제배당에 해당되는 잉여금

- 이익잉여금
- 적격 합병·분할에 따른 합병·분할차익 중 다음에 해당하는 금액의 합계액

합병차익 중 의제배당대상 (㉠+㉡+㉢, 합병차익 한도)	분할차익 중 의제배당대상 (㉠+㉡, 분할차익 한도)
㉠ 합병등기일 현재 합병법인이 승계한 자산의 가액이 그 자산의 피합병법인 장부가액을 초과하는 경우 그 초과하는 금액	㉠ 분할등기일 현재 분할신설법인등이 승계한 자산의 가액이 그 자산의 분할법인 장부가액을 초과하는 경우 그 초과하는 금액
㉡ 피합병법인의 자본잉여금 중 법인세법§16①(2) 각 목 외의 부분 본문에 따른 잉여금에 상당하는 금액	㉡ 분할에 따른 분할법인의 자본금 및 자본잉여금 중 의제배당대상 자본잉여금 외의 잉여금의 감소액이 분할한 사업부문의 분할등기일 현재 순자산 장부가액에 미달하는 경우 그 미달하는 금액
㉢ 피합병법인의 이익잉여금에 상당하는 금액	* 이 경우 분할법인의 분할등기일 현재의 분할 전 이익잉여금과 의제배당대상 자본잉여금에 상당하는 금액의 합계액을 한도로 함

· 자본전입 순서 : 합병차익 또는 분할차익의 일부를 자본 또는 출자에 전입하는 경우에는 의제배당대상 외의 금액을 먼저 전입

☞ 2019.2.12. 이후 합병·분할에 따라 승계한 잉여금을 자본전입하는 분부터 적용

- 자산재평가법§13①(1)(1% 세율)의 규정에 의한 토지의 재평가 차액에 상당하는 재평가적립금
- 소각일부터 2년이내에 자본에 전입하는 자기주식소각익 등
- 소각당시 주식의 시가가 취득가액을 초과하는 경우에는 소각일부터 2년이 경과한 후 자본에 전입하는 자기주식소각익을 포함
- 기타 의제배당에서 제외되는 잉여금 이외의 잉여금
- * 채무출자전환으로 주식발행시 주식발행액면초과액 중 당해 주식의 시가를 초과하여 발행된 금액은 채무면제이익으로서 이를 자본전입하면 의제배당에 해당

- 자본전입 시 의제배당에서 제외되는 잉여금

- 주식발행액면초과액
- 주식의 포괄적 교환차익
- 주식의 포괄적 이전차익
- 감자차익
- 합병차익·분할차익(2010.6.30.이전 합병·분할평가차익 등 제외)
- 자산재평가법에 의한 재평가적립금(자산재평가법§13①1호의 규정에 의한 토지의 재평가차액에 상당하는 금액 제외)
- 소각당시 주식의 시가가 취득가액을 초과하지 아니하는 경우로서 소각일부 터 2년이 경과한 후 자본에 전입하는 자기주식소각익

(iii) 자기주식이 있는 법인이 잉여금을 자본에 전입한 경우

법인이 자기주식 또는 자기출자지분을 보유한 상태에서 위 “(ii) ②”의 잉여금의 전부 또는 일부를 자본에 전입함에 따라 당해 법인 외의 주주 등의 자본비율이 증가한 경우 증가한 지분비율에 상당하는 주식 등의 가액은 의제배당으로 보아 익금에 산입합니다.

(iv) 해산의 경우

주주 등이 해산법인으로부터 잔여자산가액의 분배로서 취득한 금전과 그 밖의 재산의 가액이 그 주식 등을 취득하기 위하여 사용한 금액을 초과하는 경우 그 초과액은 의제배당에 해당됩니다.

(v) 합병의 경우

피합병법인의 주주 등이 합병에 따라 설립하거나 합병 후 존속법인으로부터 취득하는 주식등 가액과 금전이나 그 밖의 재산가액의 합계액이 그 피합병법인의 주식 등을 취득하기 위하여 사용한 금액을 초과하는 경우 그 초과액은 의제배당에 해당됩니다.

(vi) 분할의 경우

분할 또는 소멸한 분할합병의 상대방 주주가 분할에 따라 설립되는 법인 또는 분할합병의 상대방 법인으로부터 분할로 인하여 취득하는 주식의 가액과 금전이나 그 밖의 재산가액의 합계액이 그 분할법인 또는 소멸한 분할합병의 상대방 법인의 주식을 취득하기 위하여 사용한 금액을 초과하는 경우 그 초과액은 의제배당에 해당됩니다.

※ 의제배당금액 계산 시 금전 이외의 재산가액은 다음과 같이 계산합니다.

- 주식 또는 출자지분(주식 등)

유 형	재 산 가 액	
(ii), (iii)의 경우	액면가액 또는 출자금액	
(v), (vi)의 경우	2010.6.30. 이전 합병·분할	2010.7.1. 이후 합병·분할
·적격합병·분할 충족	액면가액 또는 출자금액 (시가)액면가액·출자금액 경우)	종전의 장부가액
·적격합병·분할 미충족	시 가	시 가
주식배당의 경우	발행금액	
기타의 경우	취득당시의 시가	

* 다만, (ii),(iii),(v),(vi)의 경우 투자회사 등의 취득하는 주식 등은 "0"으로 함.

- 주식 또는 출자지분 외의 재산 : 취득당시의 시가

② 특수관계에 있는 개인으로부터 유가증권 저가매입 차액

- 법인이 특수관계 있는 개인으로부터 유가증권을 시가보다 저가로 매입하는 경우 시가와 매입가액의 차액을 익금에 산입합니다.

(i) 적용범위

특수관계 있는 개인으로부터 매입한 경우에 한하여 적용되며 특수관계 있는 법인으로부터 매입한 경우에는 이 규정이 적용되지 아니합니다.

(ii) 유가증권

일반적으로 재산적 가치가 있는 증권으로서 주식·출자금, 채권 등이 해당됩니다.

(iii) 시가

시가란 특수관계자가 아닌 제3자간의 정상적인 거래에 의하여 형성된 객관적인 교환가치를 말하며 유가증권의 시가가 불분명한 경우에는 상속세 및 증여세법을 준용하여 평가하여야 합니다.



저가매입 차액의 처리

- ① 익금산입시기 : 그 매입일이 속하는 사업연도
- ② 저가매입차액의 세무조정
저가매입차액은 익금산입 유보처분하여 당해 유가증권의 세무계산상의 취득가액에 가산한 후, 동 유가증권 양도 시 손금산입합니다.

구 분	저가매입차액의 처리	세무계산상 자산취득가액
특수관계있는 개인으로 부터 저가매입 경우	익금산입 유보처분 → 매입 시 과세	시가(저가매입차액을 유가증권 취득가액에 가산)
기타의 저가매입 경우	익금으로 보지 아니함 → 처분 시 과세	취득가액

③ 손금산입한 각종 준비금·충당금 등의 환입액

→ 「II-4. 익금항목의 조정」 참조

④ 임대보증금 등의 간주익금(조특법§138)

→ 「II-4. 익금항목의 조정」 참조

⑤ 잉여금의 증가항목

- 기업회계상 자본잉여금 등으로 분류되는 아래 항목 중 법인의 순자산을 증가시키는 거래는 세법상 따로 정한 바가 있는 경우를 제외하고는 익금에 산입합니다.

- 자기주식처분이익
- 기타 순자산을 증가시킨 거래에 해당하는 자본잉여금

⑥ 부당행위계산의 부인 항목(법령§88)

→ 「II-4. 익금항목의 조정」 참조

예규

▶ **특수관계 있는 개인으로부터 최대주주 비상장주식을 법인세법에 따른 평가액으로 매입할 경우**

법인이 당해법인과 특수관계에 있는 개인A 및 법인B가 지분율이 동일한 최대주주로 되어 있는 비상장 중소기업 C의 주식을 A와 B로부터 각각 「법인세법 시행령」 제89조 제2항 제2호에 따른 평가액으로 매입할 경우, 동 개인A로부터 매입한 금액이 「소득세법 시행령」 제167조 제5항에 따른 평가액보다 높더라도 개인A와의 거래에 대하여는 「법인세법」 제52조의 부당행위계산의 부인규정이 적용되지 아니하는 것임(법인-3791, 2008.12.4.)

▶ **분할시 의제배당 계산방법**

「법인세법」 제16조 제1항 제6호의 규정을 적용함에 있어 “분할법인이 존속하는 경우 소각 등에 의하여 감소된 주식을 취득하기 위하여 소요된 금액”의 계산방법은 같은 법 기본통칙 16-0...1【분할시 의제배당 계산방법】을 따르는 것이며,
 이 때 자기자본은 세무상 자기자본으로 잉여금이 부(-)의 숫자인 경우에는 그 잉여금을 “0”으로 보아 자본금과 잉여금의 합계액을 계산하는 것임(법인세과-567, 2011.8.9. ← 법규과-992, 2011.7.27.)

▶ **비상장 중소기업 양도시 최대주주 할증평가 여부**

비상장 중소기업의 최대주주인 내국법인이 해당 주식을 특수관계에 있는 다른 최대주주에게 양도한 것에 대해 「법인세법」 제52조에 따른 부당행위계산의 부인을 적용함에 있어서 시가가 불분명한 경우에는 2011.1.1. 이후 개시하는 사업연도부터는 같은 법 시행령(2010.12.30. 대통령령 제22577호로 개정된 것) 제89조제2항제2호에 따라 「조세특례제한법」 제101조를 준용하여 할증평가를 배제한 가액을 기준으로 판단하는 것임(법인세과-37, 2012.1.11. ← 법규과-1745, 2011.12.29.)

나. 손금의 주요내용

손금을 구성하는 “손비”는 법인세법 또는 법인세법 시행령에서 별도로 규정하는 사항을 제외하고는 그 법인의 사업과 관련하여 발생하거나 지출된 손실 또는 비용으로서 일반적으로 인정되는 통상적인 것이거나, 수익과 직접 관련된 것을 말합니다.

(1) 손비의 범위

- ① 판매한 상품 또는 제품에 대한 원료의 매입가액(기업회계기준에 의한 매입에누리금액 및 매입할인금액 제외)과 그 부대비용
- ② 판매한 상품 또는 제품의 보관료, 포장비, 운반비, 판매장려금 및 판매수당 등 판매와 관련된 부대비용(판매장려금 및 판매수당은 사전약정 없는 경우 포함)
- ③ 양도한 자산의 양도 당시의 장부가액
- ④ 인건비
- ⑤ 유형자산의 수선비
- ⑥ 유형자산 및 무형자산에 대한 감가상각비
- ⑦ 특수관계인으로부터 자산 양수 시 기업회계기준에 따라 장부에 계상한 자산의 가액이 시가에 미달하는 경우 그 차액(실제취득가액이 시가에 미달하면 취득가액과 장부가액과의 차이, 시가를 초과하면 시가와 장부가액과의 차이)에 대한 감가상각비 상당액
- ⑧ 자산의 임차료
- ⑨ 차입금이자
- ⑩ 회수할 수 없는 부가가치세매출세액 미수금(부가가치세법§45에 따라 대손 세액 공제를 받지 아니한 것에 한정함)
- ⑪ 자산의 평가차손
 - 주식을 발행한 법인이 파산한 경우 평가손(2001.12.31. 신설)
- ⑫ 제세공과금(법과 영의 규정에 의거 손금에 산입하지 아니하는 것은 제외)

- ⑬ 영업자가 조직한 단체로서 법인이거나 주무관청에 등록된 조합 또는 협회에 지급한 회비
- ⑭ 광업의 탐광비(탐광을 위한 개발비 포함)
- ⑮ 보건복지부장관이 정하는 무료진료권 또는 새마을진료권에 의하여 행한 무료진료 가액
- ⑯ 식품 및 생활용품의 제조업·도매업 또는 소매업을 영위하는 내국법인이 해당 사업에서 발생한 잉여식품 등을 무상으로 기증하는 경우 기증한 잉여식품 등의 장부가액(17. 2. 4. 이후 기증분 부터 적용)
- ⑰ 업무와 관련 있는 해외시찰·훈련비
- ⑱ 다음 어느 하나에 해당하는 운영비 또는 수당
 - 초·중등 교육법에 의하여 설치된 근로청소년을 위한 특별학급 또는 산업체부설 중·고등학교의 운영비
 - 산업교육진흥 및 산학협력 촉진에 관한 법률에 따라 교육기관이 당해 법인과 계약에 의하여 채용을 조건으로 설치·운영하는 직업훈련과정·학과 등의 운영비
 - 직업교육훈련 촉진법에 따른 현장실습에 참여하는 학생들에 지급하는 수당
 - 고등교육법에 따른 현장실습수업에 참여하는 학생들에 지급하는 수당
- ⑲ 임원 또는 직원*을 위하여 지출한 복리후생비(법령§45)
 - * 이 경우 직원에 「파견근로자보호 등에 관한 법률」 제2조에 따른 파견근로자를 포함함
 - 직장체육비, 직장문화비, 직장회식비
 - 우리사주조합의 운영비
 - 국민건강보험법 및 노인장기요양보험법에 따라 사용자로서 부담하는 보험료 및 부담금
 - 영유아보육법에 의하여 설치된 직장어린이집의 운영비
 - 고용보험법에 의하여 사용자로서 부담하는 보험료
 - 기타 임원 또는 직원에게 사회통념상 타당하다고 인정되는 범위에서 지급하는 경조사비 등 위에서 열거한 비용과 유사한 비용
- ⑳ 우리사주조합에 출연하는 자사주의 장부가액 또는 금품

- ㉑ 장식·환경미화 등의 목적으로 사무실·복도 등 여러 사람이 볼 수 있는 공간에 항상 전시하는 미술품의 취득가액으로서 거래단위별 1천만원* 이하의 금액
* 2019.2.12. 이후 취득하는 분부터 5백만원에서 인상
- ㉒ 광고선전 목적으로 기증한 물품 구입비용 [특정인에게 기증한 물품(개당 1만원 이하의 물품은 제외)의 경우에 연간 3만원 이내 금액]
- ㉓ 임직원이 주식매수선택권 또는 주식기준보상을 행사하거나 지급받는 경우 해당 주식매수선택권 등을 부여하거나 지급한 법인에 그 행사 또는 지급비용으로서 보전하는 금액
- ㉔ 상법§340의2, 벤처기업육성에 관한 특별조치법§16의3 또는 소재·부품전문기업 등의 육성에 관한 특별조치법§15에 따른 주식매수선택권 또는 금전을 부여받거나 지급받은 자에 대한 다음 각 목의 금액(다만, 해당 법인의 발행주식총수의 100분의 10 범위에서 부여하거나 지급한 경우로 한정)
 - 가. 주식매수선택권을 부여받은 경우로서 다음의 어느 하나에 해당하는 경우 해당 금액
 - 1) 약정된 주식매수시기에 약정된 주식의 매수가액과 시가의 차액을 금전 또는 해당 법인의 주식으로 지급하는 경우의 해당 금액
 - 2) 약정된 주식매수시기에 주식매수선택권 행사에 따라 주식을 시가보다 낮게 발행하는 경우 그 주식의 실제 매수가액과 시가의 차액
 - 나. 주식기준보상으로 금전을 지급하는 경우 해당 금액
- ㉕ 중소기업 및 중견기업이 중소기업 인력지원 특별법에 따라 부담하는 기여금
- ㉖ 동업자 간의 손익분배비율에 따라 배분받은 결손금
- ㉗ 임원·직원(지배주주 등 제외) 사망 이후 유족에게 학자금 등으로 일시적으로 지급하는 금액
* 2015.2.3.이 속하는 사업연도에 지급하는 분부터 적용
- ㉘ 위 ① 내지 ㉗이외의 손비로서 그 법인에 귀속되었거나 귀속될 금액

해설

- ①항은 판매한 상품에 대한 매입가액과 그 부대비용(매출원가 등) 및 판매한 제품에 대한 원료의 매입가액과 그 부대비용(제조원가 등)을 의미합니다.
- ④항의 인건비는 고용관계에 의하여 제공된 근로의 대가를 말합니다.
- 임차법인이 부담한 보험료의 처리
 - 건물 등의 소유자가 보험계약자 및 피보험자로 되어 있는 경우 임차법인이 부담한 보험료는 당해 건물 등의 임차료로 손금산입합니다.
- ⑭항의 탐광비는 광물의 물리탐사, 지화학탐사, 시추탐광, 굴진탐광비용 등을 의미합니다.
- 이월이익잉여금과 상계한 제세공과금의 손금산입
 - 법인이 손금계상 가능한 제세공과금을 이익잉여금과 상계한 경우에도 신고조정에 의하여 손금에 산입할 수 있습니다.
- ⑰항의 경우 업무수행상 필요하지 아니하다고 인정되는 해외여행의 여비와 업무수행상 필요하다고 인정되는 금액을 초과하는 부분은 제외합니다.
- 임원 등의 손해배상금을 법인이 지출한 금액
 - 손해배상의 대상이 된 행위가 법인의 업무수행과 관련이 있고, 임원등의 고의 또는 중과실이 아닌 경우에 한하여 법인의 손금에 산입합니다.
- ⑳항의 경우 법인이 보유하거나 취득하여 우리사주조합에 출연하는 자사주를 말합니다.
 - 증자방식에 의하여 우리사주조합에 배정하는 자사주는 손금산입 대상이 아닙니다.
(기본통칙 19-190045 ①)
- ㉑항의 경우 사용자·임원 사망 이전에 정관, 주주총회 또는 이사회 결의에 따라 결정된 위로금 지급기준에 따라 공통적으로 적용되는 것을 말합니다.

- 상품권 사용용도에 따른 손금인정 범위 : 일반경비와 같이 사업관련성·사용용도 등에 따라 구분

사업관련성	사용용도	세무처리(관련법령)
사업관련성*이 있는 경우	차량유류대	손금인정(법법§19)
	종업원 복리후생	손금인정(법법§19)
	상품, 제품, 원·부자재 구입	손금인정(법법§19)
	종업원 급여성 경비	손금인정(법법§19)
	접대성 경비	일정한도 내에서 손금인정 (법법§25, 조특법§136)
사업관련성이 없는 경우	국가, 공익성 단체등에 기부 (법정·지정기부금 등)	일정한도 내에서 손금인정 (법법§24)
	기타 업무와 관련 없는 비용 (비지정기부금 등)	손금불인정(법법§27)

* 상품권 사용액에 대하여 법인의 업무와 관련이 있다고 인정될 만한 객관적인 자료에 의하여 입증하여야 함.

(2) 기타 특정 손금

세법에서 특별히 손금산입하는 사항으로 규정한 것으로서 다음과 같은 것이 있습니다.

① 법인세법상의 준비금·충당금 전입액의 손금조정

- 책임준비금(법법§30)
- 퇴직급여충당금(법법§33)
- 대손충당금(법법§34)
- 구상채권상각충당금(법법§35)

② 조세특례제한법상 각종 준비금의 손금조정

- 손실보전준비금(자본확충 및 신용회복목적회사 손실보전 등)
- 기타 준비금(연구·인력개발 준비금 등)

* 조세특례제한법상 준비금은 대부분 일몰종료, 연구·인력개발 준비금은 '09.1.1. 부활

③ 조세특례제한법에 따른 손금

- 중소기업이 중소기업기술혁신 촉진법§18, 산업기술혁신 촉진법§19 및 정보통신산업 진흥법§44①에 따라 2015.12.31.까지 지급받는 중소기업 정보화 지원사업을 위한 출연금 등을 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 설비에 투자하는 경우에는 그 투자금액을 소득세법§32 및 법인세법§36를 준용하여 손금산입(조특법§5의2)
- 연구·인력개발 비용에 충당할 목적으로 해당 과세연도 수입금액의 3%범위 내에서 적절한 준비금에 대해 손금산입(조특법§9①)
 - ☞ 2013.12.31.까지 적용(일몰 종료)
 - 손금산입 과세연도 이후 3년 이내 사용한 준비금은 3년 분할 균등액 익금산입(3년 이내 미사용분은 일시 익금산입)
- 2003.7.1~2004.6.30.까지 투자를 개시하거나 취득한 유형고정자산에 대하여는 기준내용연수의 50%를 가감한 범위안의 내용연수를 적용하여 감가상각 가능 (2010.3.12. 법률 제10068호로 개정전 조특법§30)
- 내국법인이 일정 요건을 갖추어 주식의 포괄적 교환등에 따라 주식의 포괄적 교환등의 상대방 법인의 완전 자회사로 되는 경우 그 주식의 포괄적 교환 등으로 발생한 완전자회사 주주의 양도차익에 상당하는 금액에 대해서는 손금산입하고 완전자회사의 주주가 완전모회사 또는 그 완전모회사의 완전모회사의 주식을 처분할 때까지 과세이연(조특법§38)
- 내국법인의 내국인 주주가 2021.12.31까지 주식을 현물출자함에 따라 지주 회사를 새로 설립하거나 기존의 내국법인을 지주회사로 전환하는 경우 그 현물출자로 인하여 취득한 주식의 가액 중 그 현물출자로 인하여 발생한 양도 차익에 상당하는 금액은 과세이연(조특법§38의2)
- 다음의 경우 해당 법인의 채무금액 중 해당 주주등이 인수·변제한 금액은 해당 연도 주주등의 소득금액 계산 시 손금산입(조특법§39①)
 - 재무구조개선계획 등에 따라 2021.12.31까지 해당 내국법인의 지배주주·출자자 및 그 특수관계인의 소유주식 또는 출자지분을 특수관계인 외의 자에게 전부 양도한 경우(조특법§39①(1))
 - 법인청산계획서를 해당 내국법인의 납세지 관할세무서장에게 제출하고 2022년 12월 31일까지 해당 내국법인의 청산을 종결한 경우(조특법§39①(2))

- 법인인 내국법인의 주주가 해당 내국법인의 재무구조개선을 위해 2015.12.31. 이전에 일정요건을 갖추어 자산을 증여한 경우 증여자산 장부가액 손금산입(조특법§40②)
- 정리계획인가 등의 결정을 받은 법인이 채권금융기관으로부터 채무면제를 받은 경우 면제한 금융기관은 동 금액을 손금산입(조특법§44④)
- 내국법인의 재무구조개선을 위해 법인 주주가 보유한 출자지분 전부를 증여하여 무상 소각한 경우 출자지분의 장부가액을 법인 주주의 소득금액 계산 시 손금산입(조특법§45②)
- 2009.12.31. 이전에 물류사업부문을 분할한 후 물류전문법인과 합병하는 경우로서 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인이 자산을 평가하여 승계한 자산가액 중 분할평가차익 상당액 손금산입(조특법§46의5)
- 인수금융기관이 부실금융기관으로부터 2021.12.31.까지 자산가액을 초과하여 인수한 순부채액의 손금산입(조특법§52)
- 기업도시개발사업전담기업에게 구역 내의 토지를 현물출자함에 따라 취득한 주식 양도차익 손금산입 과세이연(조특법§85의3①)
- 경제자유구역의 외국인투자기업인 개발사업시행자가 보유한 토지를 2014.12.31.까지 내국법인에게 현물출자함에 따라 취득한 주식 손금산입 과세이연(조특법 §85의4①)
- 자본확충목적회사가 자금조달·투자에 따른 손실을 보전하기 위하여 2021.12.31.까지 계상하는 손실보전준비금 손금산입(조특법§104의3)
- 금융기관이 2009.12.31.까지 부실채권정리기금으로부터 잔여재산을 반환받아 신용회복지원 목적의 법인에 출자하는 금액 손금산입(조특법§104의11)
- 신용회복목적회사가 2021.12.31. 이전 종료 사업연도까지 사업과 관련하여 계상한 손실보전준비금 손금산입(조특법§104의12)
- 해외자원개발사업자가 보조금을 받아 해외직접투자로 주식·출자지분을 취득하는 경우 국고보조금의 방법으로 손금산입(조특법§104의15④)

- 대학이 다른 수익용기본재산 취득을 위해 보유하던 수익용기본재산을 양도하는 경우의 양도차익 손금산입(3년 거치 3년 균등 환입), 대학이 출자하여 설립한 법인이 해당 대학에 출연하는 금액 손금산입(조특법§104의16)
- 사업재편계획*에 대한 과세특례
 - * 「기업활력 제고를 위한 특별법」에 따라 주무부처의 승인을 받은 사업재편계획
 - 모회사가 자회사의 구조조정을 위해 자회사의 금융채무를 인수·변제 시 모회사의 채무인수·변제액 손금산입(조특법§121의27)
 - 사업재편 과정에서 금융기관으로부터 채무를 면제받는 경우 금융기관이 면제한 채무금액 손금산입(조특법§121의29)

- ④ 국고보조금·공사부담금·보험차익으로 취득한 사업용자산가액의 손금산입(법법§36~§38)
- ⑤ 비영리법인의 고유목적사업준비금의 손금산입(법법§29, 조특법§74)
 - ☞ 법인으로 보는 단체의 경우 법인세법 시행령§39①(1)의 지정기부금단체와 법령에 의하여 설치된 기금, 공동주택의 입주자대표회의·임차인대표회의 또는 이와 유사한 관리기구에 한하여 고유목적사업준비금을 설정할 수 있음.
- ⑥ 합병평가차익·분할평가차익의 과세이연[법법§44, §46('09.12.31. 개정전)]
 - ☞ 2010.6.30. 이전 합병·분할 시에만 해당됩니다.
- ⑦ 물적분할로 인한 자산양도차익상당액의 손금산입(법법§47)
- ⑧ 사업용자산을 교환함에 따라 발생하는 양도차익의 손금산입(법법§50)
- ⑨ 구 조세감면규제법상의 각종 특별상각(특별상각폐지후 경과조치 규정에 따라 특별상각이 용인되는 것에 한함)

예규

▶ **신규 가입고객 확보를 위해 위약금을 대신 부담하는 경우 손금여부**

인터넷통신사업을 영위하는 법인이 신규 가입고객을 확보하기 위하여 사전공시 내용에 따라 고객이 부담하여야 할 기존 통신망 해약으로 인한 위약금을 대신 부담하는 경우 기업회계기준 및 일반적으로 공정·타당하다고 인정되는 관행에 비추어 정상적이라고 인정될 수 있는 범위 안의 금액은 「법인세법 시행규칙」 제10조에 의하여 판매부대 비용으로 손금에 산입하는 것임(법인세과-901, 2010.10.1.)

▶ **해외현지법인에 파견근무하는 직원급여의 손금산입 여부**

내국법인이 100% 출자하여 설립한 해외 현지법인에 원·부자재 등을 공급하여 생산된 제품을 다시 당해 내국법인이 수입하는 경우로서, 동 내국법인이 현지법인에 파견한 기술자 및 관리자의 인건비는 당해 기술자 등이 행하는 업무의 성격 등으로 보아 사실상 내국법인의 업무에 종사하는 것으로 인정되는 때에는 손금에 산입할 수 있는 것임(서면2팀-2108, 2004.10.18.)

내국법인이 임직원의 해외연수에 소요된 비용(동반가족의 실비 변상적 여비포함)을 지원할 경우 임직원의 해외연수가 법인의 사업 또는 수익과 직접 관련있는 경우에는 손금에 산입하는 것이나, 귀 질의가 이에 해당되는지 여부는 지급규정·사규 등의 합리적인 기준 및 사회통념상 일반적으로 용인되는 통상적인 범위 등을 종합적으로 고려하여 사실 판단할 사항임(법인-1382, 2009.12.4.)

▶ **특수관계자에게 지급하는 특허료의 손금산입 여부**

법인이 특수관계 있는 자로부터 특허권 실시권을 대여받아 제품을 생산하면서 특허료를 지급하는 경우 동 특허료는 법인의 손금에 해당하는 것이나 특허료가 적정한 금액인지 여부는 특수관계 없는 정상적인 사인 간에 유사한 특허권의 실시권을 대여하는 때에 지급하는 요율에 의한 금액 또는 건전한 사회통념 내지 상관행을 기준으로 판정하는 것임(서면2팀-1094, 2004.5.27.)

(3) 손금불산입

- 법인의 순자산을 감소시키는 거래로 인하여 발생한 손비의 항목이지만 세법에 의해 손금에서 제외되는 항목은 다음과 같습니다(법법§20~§28).

① 자본거래 등으로 인한 손비의 손금불산입(법법§20)

- 잉여금의 처분을 손비로 계상한 금액
 - * 2018.1.1. 이후 개시하는 사업연도 분부터 잉여금 처분에 의한 성과급 손금산입 폐지
- 주식할인발행차금

② 제세공과금의 손금불산입(법법§21)

- 각 사업연도에 납부하였거나 납부할 법인세(외국법인세액 포함) 또는 법인지방 소득세와 각 세법에 규정된 의무불이행으로 납부하였거나 납부할 세액(가산세 포함) 및 부가가치세의 매입세액(부가가가치세가 면제되거나 법령§22에서 정하는 경우 제외)
- 반출하였으나 판매하지 아니한 제품에 대한 개별소비세 또는 주세의 미납액 (제품가격에 세액상당액을 가산한 경우는 예외)
- 벌금·과료(통고처분에 따른 벌금 또는 과료 상당액 포함)·과태료·가산금과 체납처분비
- 법령에 따라 의무적으로 납부하는 것이 아닌 공과금
- 법령에 따른 의무의 불이행 또는 금지·제한의 위반에 대한 제재로 부과되는 공과금
- 연결모법인에 법인세법§76의19②에 따라 지급하였거나 지급할 금액

③ 징벌적 목적의 손해배상금 등에 대한 손금불산입(법법§21의2)

- 내국법인이 법인세법 시행령§23①(1) 각목에 해당하는 법률의 규정 또는 외국의 법령에 따라 지급한 손해배상액 중 실제 발생한 손해액을 초과하여 지급하는 금액(실손해액이 불분명한 경우는 지급한 손해배상금의 2/3)
 - * 2018.1.1. 이후 개시하는 사업연도 분부터 적용

④ 자산의 평가손실의 손금불산입(법법§22)

- 법인세법§42② 및 ③의 규정에 의하지 아니한 자산의 평가차손

- ⑤ 상각범위액을 초과하는 감가상각비(법법§23)
- ⑥ 기부금의 손금불산입(법법§24)
- ⑦ 접대비의 손금불산입(법법§25)
- ⑧ 과다경비 등의 손금불산입(법법§26)
 - 법령§43 규정의 상여금, 법령§44 규정의 퇴직급여 및 법령§44의2 규정의 퇴직보험료 등
 - 법령§45에서 규정하는 비용외의 복리후생비
 - 법령§46 규정의 여비·교육훈련비
 - 법령§48의 규정에 의한 분담금액을 초과하는 공동경비
- ⑨ 업무와 관련없는 비용의 손금불산입(법법§27)
 - 법령§49 ①의 업무와 관련이 없는 자산을 취득·관리함으로써 발생하는 비용, 유지비, 수선비 및 이와 관련되는 비용
 - 법인이 직접 사용하지 아니하고 다른 사람(주주 등이 아닌 임원과 소액주주인 임원 및 사용인 제외)이 주로 사용하고 있는 장소·건축물·물건 등의 유지비·관리비·사용료와 이와 관련된 지출금
 - 주주(소액주주 제외) 또는 출연자인 임원 또는 그 친족이 사용하고 있는 사택의 유지비·관리비·사용료와 이와 관련된 지출금
 - 형법상 뇌물(외국공무원에게 대한 뇌물을 포함)에 해당하는 금전 및 금전 이외의 자산과 경제적 이익이 합계액
- ⑩ 업무용승용차 관련비용의 손금불산입(법법§27의2)
- ⑪ 지급이자의 손금불산입(법법§28)
 - 채권자 불분명 사채이자 및 수령자가 불분명한 채권·증권의 이자와 할인액
 - 건설자금에 충당한 차입금의 이자
 - 업무무관자산 및 가지급금 등에 대한 지급이자
- ⑫ 부당행위계산의 유형 등에 해당하는 금액(법법§52)

해설

- ①의 “주식할인발행차금”은 회사설립 후 2년이 경과한 법인이 주주총회의 특별결의와 법원의 인가를 얻어 주식을 액면가액보다 미달하게 발행하는 경우의 그 미달하는 금액과 신주발행비의 합계액을 말합니다(상법§417).
- ②의 의무불이행으로 납부하였거나 납부할 세액에는 원천징수불이행으로 인한 본세와 가산세는 물론, 부가가치세 매입세액의 손금불산입액도 포함합니다.

* 부가가치세 매입세액 세무상 처리방법

사업자	내용	매입세액의 내용	회계처리
면세사업자		• 자본적 지출에 따른 매입세액	부대비용 손금산입
		• 수익적 지출에 따른 매입세액	
과세사업자		• 세금계산서 교부받은 분(공제분)	손·익무관
		• 의제매입세액(공제분)	취득가액 차감 부대비용
		• 의제매입세액(불공제분)	
		• 비영업용 소형승용자동차의 취득에 따른 매입세액	부대비용
		• 접대비 등에 대한 매입세액	접대비 등
	• 세금계산서의 미교부 또는 미제출한 매입세액	손금불산입	

- “벌금·가산금 등”에는 사인간의 계약위반으로 인한 지체상금(구상권행사 가능한 것 제외), 산재보험료의 납부지연 연체금은 해당하지 아니하며
- “공과금”의 경우 법령에 의하여 의무적으로 납부하는 것이 아닌 공과금은 손금에 산입하는 공과금에 해당하지 아니합니다.
- ④의 손금불산입대상 평가손실은 법법§42② 및 ③의 평가에 의하지 아니한 자산의 평가손실을 말하므로 주식 등 유가증권을 시가에 의하여 평가하거나, 유형자산 및 무형자산 등을 공신력있는 감정기관의 감정가액에 의해 장부가액을 감액한 경우에도 그 차손은 손금산입할 수 없으나
유형자산이 천재·지변·화재·수용, 채진으로 인한 폐광 등으로 인하여 파손 또는 멸실된 경우 그 유형자산의 사업연도종료일 현재 시가로 평가한 가액과 장부가액과의 평가손실은 특별히 손금에 산입할 수 있습니다(법령§78).
이 경우 동일 광구내 일부의 갱도가 폐쇄된 경우에는 광업용고정자산의 평가손실을 계상할 수 없으나(기본통칙 22-0·0·1 ②), 광업용 고정자산(토지를 포함함)을 그 고유목적에 사용할 수 없는 경우에는 “파손 또는 멸실”된 경우로 보아 평가손실을 계상할 수 있습니다.
- ⑩의 “건설자금에 충당한 차입금의 이자”란 사업용유형자산 및 무형자산의 매입·제작·건설에 소요된 차입금(자산의 건설 등에 소요된지 여부가 불분명한 것은 제외함)의 이자 또는 이와 유사한 성질의 지출금을 말합니다.

☞ 일반차입금(유형자산 및 무형자산의 건설 등에 소요된 지의 여부가 불분명한 차입금)에 대한 지급이자 계산액도 자본화 선택 가능(2010.12.30.이 속하는 사업연도 분부터)

- 농어촌특별세법에 의하여 납부하는 농어촌특별세 중 법인세법에서 손금에 산입하도록 되어 있는 세목을 본세로 하는 농어촌특별세는 본세와 같이 손금에 산입하고, 손금불산입하도록 되어 있는 본세에 대한 농어촌특별세는 손금에 산입하지 아니하는 것으로 이에 대한 유형별 세무조정요령은 다음과 같습니다.

구 분	본 세	세무조정요령
○ 조세감면에 대한 농특세 - 법인세 감면분 농특세 - 취득세 감면분 농특세 - 등록세 감면분 농특세 - 관 세 감면분 농특세	법 인 세 취 득 세 등 록 세 관 세	손금불산입 } 당해 자산의 취득원가에 산입
○ 증권거래세에 대한 농특세	증 권 거 래 세	주식 등의 매매거래가 확정된 날이 속하는 사업연도에 손금산입
○ 취득세에 대한 농특세	취 득 세	취득원가에 산입
○ 종합부동산세에 대한 농특세	종합부동산세	필요경비 또는 손금산입 • 법인세법상 업무무관 부동산에 대한 종합부동산세는 손금불산입

예규

▶ **주식매수선택권 행사이익의 임원상여금 지급기준 적용 여부**

「법인세법 시행령」 제20조제1항제3호에 따른 주식매수선택권을 임원이 행사 함으로 인하여 내국법인이 같은 호 각목의 금액을 임원에게 지급하는 금액에 대하여는 같은 법 시행령 제43조제2항의 규정이 적용되지 아니하는 것임(법인세과-848, 2011.10.31.)

▶ **노조전임자에게 지급하는 복리후생비의 손금여부**

내국법인이 노조전임자에게 「노동조합 및 노동관계조정법」 제24조제2항 및 제4항을 위반하여 지급하는 급여는 「법인세법 시행령」 제50조제1항제5호에 따라 업무무관비용으로 손금불산입하는 것이나, 종업원의 후생복지차원에서 일반 무급휴직자에게도 일률적으로 지급되는 것으로서 「법인세법 시행령」 제45조제1항 각호에서 규정한 복리후생비를 노조전임자에게 지급하는 경우에는 이를 손금산입하는 것임
 다만, 내국법인이 노조전임자에게 지급하는 것으로서 복리후생비 또는 그 명칭여하에 불구하고 그 실질이 사실상 급여성 경비에 해당하는 경우에는 「법인세법 시행령」 제50조제1항제5호가 적용되는 것임(법인세과-1038, 2011.12.28. → 법규과-1694, 2011.12.20.)

▶ **두 회사의 대표이사를 겸직하는 경우 손금처리**

법인의 대표이사가 다른 법인의 대표이사를 겸직하는 경우 대표이사의 업무를 보좌하는 종업원의 급여 및 관리비의 각 법인별 손금은 법인세법시행령 제48조 제2항의 규정에 의하여 직전연도의 매출총액을 기준으로 안분계산하는 것임(서면2팀-2101, 2004.10.15.)

▶ **부가가치세 매입세액 포함 여부가 불분명한 매입금액의 손금처리기준**

법인이 세금계산서 발행의무가 있는 사업자로부터 재화 또는 용역을 공급받고 세금계산서를 교부받지 아니하였으나 실제 거래와 관련된 계약서, 거래명세서 등 제반 증빙서류 및 대금지급내역 등에 의하여 거래사실이 객관적으로 입증되는 경우로서 당해 매입금액 중 부가가치세 매입세액 상당금액이 포함되어 있는지가 불분명한 경우에는 동 매입 금액의 110분의 100에 해당하는 금액을 소득금액 계산상 손금에 산입하는 것임 (법인46012-1762, 1999.5.10.)

3 손익의 귀속사업연도

- 각 사업연도 소득의 귀속시기를 기업 스스로 조절할 수 있도록 허용할 경우 법인세 부담의 조작 및 회사간 과세의 불공평 등과 같은 많은 문제점이 야기되므로 법인세법에서는 과세소득계산의 공평을 기하기 위하여 익금과 손금을 어느 사업연도로 귀속시킬 것인가에 관하여 특별히 규정하고 있습니다.
- 법인세법상 익금과 손금의 귀속시기는 원칙적으로 그 익금과 손금이 확정된 날이 속하는 사업연도로 하고 있으며, 거래형태별 손익의 귀속사업연도는 시행령 및 시행규칙 등에서 이를 개별적으로 규정하고 있습니다.
- 법인이 익금과 손금의 귀속사업연도에 관하여 일반적으로 공정·타당 하다고 인정되는 기업회계의 기준이나 관행을 계속적으로 적용하여 온 경우로서 세법에서 달리 규정하고 있는 경우를 제외하고는 당해 기업회계의 기준 또는 관행에 의할 수 있습니다.

※ 기업회계기준과 관행의 범위(법령§79)

- 한국채택국제회계기준
- 주식회사 등의 외부감사에 관한 법률 제5조제1항제2호 및 같은 조 제4항에 따라 한국회계기준원이 정한 회계처리기준
- 증권선물위원회가 정한 업종별 회계처리준칙
(예) 리스회계처리준칙, 건설업회계처리준칙, 은행업회계처리준칙
- 공공기관의 운영에 관한 법률에 따라 제정된 공기업·준정부기관 회계규칙
- 상법 시행령§15(3)에 따른 회계기준
- 기타 법령에 의하여 제정된 회계처리기준으로서 기획재정부장관의 승인을 받은 것

가. 익금의 귀속사업연도

(1) 자산의 판매수익(법령§68)

① 상품(부동산 제외)·제품 또는 기타 생산품의 판매수익

- 상품 등을 인도한 날

- 납품계약 또는 수탁가공계약에 의하여 물품을 납품하거나 가공하는 경우에는 당해 물품을 계약상 인도하여야 할 장소에 보관한 날
다만, 검수조건부인 때에는 검사가 완료된 날
- 수출의 경우 수출물품을 계약상 인도하여야 할 장소에 보관한 날

② 상품 등의 시용판매 수익

- 상대방이 그 상품 등에 대한 구입의 의사를 표시한 날
다만, 일정기간내에 반송하거나 거절의 의사를 표시하지 아니하면 특약 등에 의하여 그 판매가 확정되는 경우에는 그 기간의 만료일

③ 상품 등 외의 자산의 양도로 인한 수익

- 대금청산일과 소유권 이전등기일·인도일 또는 사용수익일 중 빠른 날

④ 위탁매매로 인한 수익 등 : 수탁자가 위탁자산을 매매한 날

⑤ 자본시장과 금융투자에 관한 법률§8의2④(1)에 따른 증권시장에서 같은 법§393①에 따른 증권시장업무규정에 따라 보통거래방식으로 한 유가증권의 매매 : 매매계약을 체결한 날

⑥ 장기할부조건부 판매수익 등

- 자산의 판매 또는 양도(국외거래에 있어서는 소유권이전조건부 약정에 의한 자산의 임대포함)로서

- 판매금액 또는 수입금액을 월부·연부 기타의 지불방법에 따라 2회이상 분할하여 수입하는 것 중 목적물 인도일의 다음날부터 최종의 할부금의 지급일까지의 기간이 1년 이상인 경우
- 판매수익
 - ① 및 ③의 시기를 원칙으로 하되, 장기할부조건에 따라 회수하였거나 회수할 금액을 결산상 수익으로 계상한 경우에는 당해 회수하였거나 회수할 날(결산반영시 세무조정 불가)
 - 다만, 중소기업은 장기할부조건에 따라 회수하였거나 회수할 날로 신고조정 선택 가능(2010.12.30.이 속하는 사업연도 분부터)
 - ☞ 인도일 이전에 회수하였거나 회수할 금액은 인도일에 회수한 것으로 보며, 법인이 할부기간 중에 폐업한 경우에는 폐업일 현재 익금에 산입하지 아니한 금액을 폐업일이 속하는 사업연도에 익금에 산입
- 현재가치할인차금
 - 장기할부조건 등으로 자산을 판매하거나 양도함으로써 발생한 채권에 대해 기업회계기준에 의한 현재가치할인차금을 계상한 경우
 - 당해 현재가치할인차금 상당액은 당해 채권의 회수기간동안 기업회계 기준이 정하는 바에 따라 환입하였거나 환입할 금액을 각 사업연도의 익금에 산입

(2) 용역제공 등에 의한 수익(법령§69)

- 적용대상
 - 건설·제조 기타 용역(도급공사 및 예약매출 포함)
 - * 예약매출 : 매매목적물의 견본이나 안내서와 함께 판매조건을 매수희망자에게 제시하고 매수희망자가 이를 구입하기로 약정한 경우에 그 대금의 일부 또는 전부를 수수하는 판매방식
(예) 아파트분양, 선박제조 등
- 귀속사업연도
 - 작업진행률 기준을 원칙으로 하되,
 - 다만, 장부미비 등으로 작업진행률 계산을 할 수 없거나 법법§51의2① 각 호에 해당하는 법인으로서 한국채택국제회계기준 적용 법인이 수행하는 예약매출은 목적물의 인도일, 용역제공 완료일

- 다만, 기업회계기준에 따라 그 목적물의 인도일이 속하는 사업연도의 수익과 비용으로 계상한 경우 및 중소기업이 수행하는 계약기간 1년 미만인 건설 등의 경우에는 인도기준 선택 가능

* 기업회계기준에 따른 인도기준 허용은 2012.2.2.이후 최초 신고분부터 적용가능

$$\cdot \text{익금산입액} = \text{계약금액} \times \text{작업진행률} - \text{직전 사업연도말까지 수입계상액}$$

* 작업진행률 = $\frac{\text{당해 사업연도말까지 발생한 총공사비누적액}}{\text{총공사예정비}}$

* 총공사예정비는 건설업회계처리준칙을 적용하여 계약당시 추정한 공사원가에 당해 사업연도말까지의 변동상황을 반영하여 합리적으로 추정한 공사원가임.

* 작업진행률은 기업회계기준에 의한 생산량기준법·투입량기준법으로 산정가능

$$\cdot \text{손금산입액} = \text{당해 사업연도에 발생한 총비용}$$

(3) 이자수입 등(법령§70)

① 금융보험업 영위법인의 영업수익

- 영업수익인 수입이자, 수입보험료, 부금, 수입보증료, 수입수수료
→ 실제로 수입된 사업연도(현금주의)
- 선수입이자·보험료, 선수입부금, 선수입보증료, 선수수수료 등
→ 당기 수익계상 불가함.
 - ☞ 금융보험업 영위법인(법령§111②)이 결산을 확정함에 있어서 이미 경과한 기간에 대응하는 수입이자(법령§73의 규정에 의하여 원천징수되는 이자 등은 제외)·보험료상당액 등을 수익으로 계상한 경우에는 그 계상한 사업연도의 익금으로 합니다. → 세무조정불가
- 자본시장과 금융투자업에 관한 법률에 따른 투자매매업자 또는 투자 중개업자가 정형화된 거래방식으로 증권을 매매하는 경우 그 수수료
→ 매매계약체결일이 속하는 사업연도
- 투자회사 등이 결산을 확정함에 있어서 증권의 투자와 관련된 수익 중 이미 경과한 기간에 대응하는 이자 등과 배당소득을 수익으로 계상한 경우에는 그 계상한 사업연도의 익금으로 함.

② 금융보험업 법인 이외 법인의 수입이자

- 소득세법§16①(12)의 이자와 할인액 : 약정에 의한 상환일. 다만, 기일 전에 상환하는 때에는 그 상환일
 - * 소득세법§16①(12) : 소득세법§16①(1) 내지 (11)의 소득과 유사한 소득으로서 금전의 사용에 따른 대가의 성격이 있는 것
- 소득세법§46①의 규정에 의한 채권
 - 무기명인 것의 이자와 할인액 : 그 지급을 받은 날
 - 기명인 것의 이자와 할인액 : 약정에 의한 지급일
 - * 소득세법§46① : 국가·지방자치단체, 내국법인, 외국법인의 국내지점 또는 국내영업소, 외국법인이 발행한 채권 또는 증권 및 다른 사람에게 양도가 가능한 증권 등
- 보통예금·정기예금·적금 또는 부금의 이자
 - 실제로 이자를 지급받는 날
 - 원본에 전입하는 뜻의 특약이 있는 이자는 그 특약에 의하여 원본에 전입된 날
 - 해약으로 인하여 지급되는 이자는 그 해약일
 - 계약기간을 연장하는 경우에는 그 연장하는 날
 - 정기예금연결적금의 경우 정기예금의 이자는 정기예금 또는 정기적금이 해약되거나 정기저축의 저축기간이 만료되는 날
- 통지예금의 이자 : 인출일
- 채권 또는 증권의 환매조건부 매매차익
 - 약정에 의한 당해 채권 또는 증권의 환매수일 또는 환매도일
(기일 전에 환매수 또는 환매도하는 경우 환매수일 또는 환매도일)
- 저축성보험의 보험차익
 - 보험금 또는 환급금의 지급일(기일전에 해지 시 그 해지일)
- 비영업대금의 이익
 - 약정에 의한 이자지급일(이자지급일의 약정이 없거나 약정일 이전에 이자를 지급받는 경우에는 그 이자지급일)

※ 법인이 결산을 확정함에 있어서 이미 경과한 기간에 대응하는 이자 및 할인액(법법§73의 규정에 의하여 원천징수되는 이자 등은 제외)을 해당 사업연도의 수익으로 계상한 경우에는 그 계상한 사업연도의 익금으로 합니다. → 세무조정불가

③ 수입배당금

- 잉여금처분에 의한 배당(주식배당 포함) : 잉여금처분결의일
- 주식의 소각·감자에 의한 의제배당 : 주식의 소각·감자를 결정한 날
- 퇴사·탈퇴로 인한 의제배당 : 퇴사 또는 탈퇴한 날
- 잉여금의 자본전입에 의한 의제배당금 : 자본전입을 결정한 날
- 해산으로 인한 의제배당 : 잔여재산가액의 확정일
- 합병 또는 분할로 인한 의제배당 : 합병등기일, 분할등기일

(4) 임대료 등 기타 수익(법령§71)

① 임대료 수익

- 계약에 의하여 지급기일이 정해진 경우에는 그 지급일, 지급기일이 정하여지지 아니한 경우에는 그 지급받은 날
 - ☞ 결산시 이미 경과한 기간에 대응하는 임대료상당액을 수익으로 계상한 경우 및 임대료 지급기간이 1년을 초과하는 경우 이미 경과한 기간에 대응하는 임대료상당액과 비용은 각각 당해 사업연도의 익금과 손금으로 합니다. → 세무조정불가

② 금전등록기를 설치·사용하는 경우의 수입금액

- 소득세법§162 및 부가가치세법§36④의 규정을 적용받는 업종을 영위하는 법인이 금전등록기를 설치·사용하는 경우 그 수입하는 물품대금과 용역 대가는 그 금액이 실제로 수입된 사업연도

③ 리스료 수입

- 리스이용자가 리스로 인하여 수입하거나 지급하는 리스료의 익금과 손금은 기업회계 기준이 정하는 바에 따름.

- ④ 법인이 아닌 조합 등으로부터 받는 분배이익금
- 당해 조합 등의 결산기간이 종료하는 날
- ⑤ 징발재산의 매도에 따른 익금
- 징발재산정리에 관한 특별조치법에 의해 징발된 재산을 국가에 매도하고 징발보상증권을 받은 경우
 - 상환조건에 따라 상환 받았거나 상환받을 금액을 해당 사업연도에 익금산입 (상환비율에 상당하는 매도자산의 원가는 손금산입)
 - 징발보상증권을 국가로부터 전부 상환받기 전에 양도한 경우
 - 양도한 때에 상환받은 것으로 보고, 익금과 손금을 계상
- ⑥ 자산유동화에 관한 법률§13에 따른 방법에 의하여 보유자산을 양도하는 경우 및 매출채권 또는 받을어음을 배서양도하는 경우
- 기업회계기준에 의한 손익인식방법에 따라 관련 손익의 귀속사업연도를 정함
 - ☞ K-IFRS 도입에 따른 세무조정 부담을 완화하기 위하여 자산의 매각으로 처리하던 종전의 방식을 기업회계기준에 따라 차입·매각거래로 처리할 수 있도록 변경(2012.2.2.이후 최초 신고분부터 적용)
- ⑦ 법인이 법인세법 시행령§24①(2)바목에 따른 개발비로 계상하였으나 해당 제품의 판매 또는 사용이 가능한 시점이 도래하기 전에 개발을 취소한 경우에는 다음 각 호의 요건을 모두 충족하는 날이 속하는 사업연도의 손금에 산입
- 해당 개발로부터 상업적인 생산 또는 사용을 위한 해당 재료·장치·제품·공정·시스템 또는 용역을 개선한 결과를 식별할 수 없을 것
 - 해당 개발비를 전액 손비로 계상하였을 것
- ⑧ 계약의 목적물을 인도하지 아니하고 목적물의 가액변동에 따른 차액을 금전으로 정산하는 파생상품의 거래로 인한 손익
- 그 거래에서 정하는 대금결제일이 속하는 사업연도의 익금과 손금으로 함.

⑨ 기타 익금

● 관세환급금

- 수출과 동시에 환급받을 금액이 확정되는 경우에는 당해 수출을 완료한 날
- 수출과 동시에 환급받을 관세 등이 확정되지 아니하는 경우에는 환급금의 결정통지일 또는 환급일 중 빠른날

● 국고보조금 : 교부통지를 받은 날

● 보험차익 : 보험금 지급이 확정된 날

● 수용에 따른 보상금 : 지급이 확정된 날 또는 기업자가 대금을 공탁한 날 (이의신청 등으로 손실보상액이 조정된 경우의 차액은 조정금액이 확정된 날)

● 물품매도확약서 발행업의 수익 : 당해 물품 선적일

(단, 물품매도확약서 발행에 관한 장부와 제 증빙서류를 비치하지 아니한 경우에는 신용장 개설일이 속하는 사업연도)

● 조세 등의 결정취소로 인한 환급금 및 이자 : 취소결정이 확정된 날(통지를 요하는 경우는 통지받은 날)이 속하는 사업연도

● 국내사업장이 있는 외국법인이 외국에서 자기가 생산·매입한 물품을 국내판매 시의 수익

- 인도조건이 외국항구 선적조건인 경우 계약금 영수에 불구하고 외국항구에서 선적된 날

● 공사계약의 해약에 따른 수입금액

- 당초 작업진행률에 의하여 계상한 수입금액이 공사계약의 해약으로 인하여 수입금액으로 확정된 금액과 차액이 발생한 경우 해약일이 속하는 사업연도의 손금 또는 익금으로 함.

* 2012.2.2. 시행령 개정시 계약해약의 경우 손익귀속시기를 명확히 규정(법령§69③)

● 가입회비(입회금)

- 반환의무가 없는 경우 : 수입이 확정되는 날이 속하는 사업연도(일시에 미리 받는 경우에는 이용 가능한 기간으로 안분한 금액을 각 사업연도의 익금으로 함)

* 해약이나 탈퇴시 전액 반환하기로 하는 보증금 : 수입으로 계상하지 아니하고 부채계정으로 처리



- 회원자격 기간을 일정기간으로 한정하고 회원가입시에 일정액을 받는 가입 회비로서, 자격기간 중에 탈퇴하면 잔여기간에 상당하는 가입회비를 반환할 것을 명백히 약정하고 있는 경우에는 그 가입회비를 회원자격기간에 균등하게 안분 하여 각사업연도의 익금에 산입합니다.

● 손해배상금

- 법원의 판결에 의하여 지급하거나 지급받는 손해배상금 등은 판결이 확정된 사업연도의 익금 또는 손금으로 함
 (법원의 판결이 확정된 날 : 대법원 판결일자 또는 당해 판결에 대하여 상소를 제기하지 아니한 때에는 상소제기의 기한이 종료한 날의 다음날)

나. 손금의 귀속사업연도

① 수입금액에 대응하는 비용

- 당해 수입금액이 확정되어 익금에 산입하는 때

② 기타의 손비

● 매출할인

- 상대방과의 약정에 의한 지급기일(그 지급기일이 정하여 있지 아니한 경우에는 지급한 날)이 속하는 사업연도의 매출액에서 차감함.

● 지급이자

- 소득세법 시행령§45의 규정에 의한 수입시기에 해당하는 날
 ※ 결산을 확정함에 있어서 경과기간에 대한 이자 등을 당해 사업연도의 손금으로 계상한 경우에는 그 계상한 사업연도의 손금으로 합니다.

● 자산의 평가손실(법법§42③)

- 당해 감액사유가 발생한 사업연도(법법§42③(2)에 해당하는 경우에는 파손 또는 멸실이 확정된 사업연도를 포함)(법령§78③)

- 기부금
 - 가지급금 등으로 이연계상한 경우
 - 지출한 사업연도의 기부금으로 하고, 그 후의 사업연도에 있어서는 기부금으로 보지 않음.
 - 미지급금으로 계상한 경우
 - 실제로 지출할 때까지는 기부금으로 보지 않음.
 - ☞ 어음으로 지급한 기부금은 그 어음이 실제로 결제된 날에 기부금이 지출된 것으로 보며, 수표의 경우 교부한 날에 지출된 것으로 봄.
- 장기손해보험계약 관련 보험료의 손금산입
 - 보험기간 만료후 만기환급금을 지급하는 약정이 있는 손해보험의 보험료는 그 보험료액 중 적립보험료 부분은 자산처리하고, 소멸되는 부분은 기간의 경과에 따라 손금산입함.
- 유형자산 및 무형자산 매입대금의 지급지연에 따른 지급이자의 처리
 - 유형자산 및 무형자산의 매입가격을 결정한 후 대금 중 일부를 지급지연함으로써 그 금액이 실질적인 소비대차로 전환된 경우의 지급이자 중 『건설이 준공된 날』까지의 이자는 건설자금이자로, 이후의 이자는 각 사업연도의 손금에 산입
 - * 「준공된 날」이라 함은(법령§52 ⑥)
건축물의 경우는 소득세법 시행령§162의 규정에 의한 취득일과 사용개시일 중 빠른날을 말하며, 그 밖의 사업용 유형자산 및 무형자산의 경우에는 사용개시일을 말함.
- 원자재구입에 따른 지급이자
 - 원자재구입을 위하여 금융지원을 받았을 경우에 동 자금에 대한 지급이자는 당해 사업연도의 손금으로 보며
 - 법인세법 시행규칙§37에 규정하는 연지급수입 등에 따른 이자를 취득가액과 구분하여 지급이자로 계상한 금액에 대하여도 당해사업연도 손금으로 봄.
 - ☞ 종전에는 은행 신용공여방식(Banker's Usance)에 의한 이자만 손금계상 가능하였으나 2007. 3.30. 이후 수입하는 분부터는 D/A방식과 수출자 신용공여방식(Shipper's Usance)에 의한 이자의 경우도 비용처리 가능

- 추가 납부한 산재보험료
 - 산재보험료의 개선보험료를 납부한 후 확정보험료와의 차액을 추가로 납부하는 경우
추가 납부 보험료가 확정된 날
- 조세·공과금
 - 그 확정일을 기준으로 판단함.
 - 인지세 : 과세문서에 인지를 첩용한 날
 - 재산세·균등할주민세 및 종합토지세 : 고지일
 - 등록세 : 등기일(취득원가에 산입)
 - 취득세 : 취득세 자진신고 납부기한(취득원가에 산입)
 - 증권거래세 : 대금결제일·주권인도일·권리이전일
 - 추가로 확정된 세액 : 당해 세액 고지일(원칙), 의제매입세액 추가 납부는 사유 발생일(서면2팀-460, 2004.03.16.)

예규

▶ **아파트 등을 분양하는 경우의 작업진행률 계산(통칙 40-69...7)**

- ① 주택·상가 또는 아파트 등의 예약매출로 인한 익금과 손금의 귀속사업연도를 영 제69조 제2항의 규정에 의하는 경우에 당해 아파트 등의 부지로 사용될 토지의 취득원가는 규칙 제34조의 규정에 의한 작업진행률 계산시 산입하지 아니함.
- ② 제1항의 토지 취득원가는 동항의 규정에 의하여 계산된 작업진행률에 의하여 안분하여 손금에 산입함.

▶ **받을어음 할인료의 손금 처리방법(통칙19-19...44)**

법인이 금융기관에 받을어음을 할인한 경우 상환청구권 부여 여부에 불구하고 그 거래가 기업회계기준에 의한 매각거래에 해당하는 경우에는 그 할인액을 매각일이 속하는 사업연도의 소득금액 계산시 손금에 산입함.

▶ **사용수익 약정일이 없는 경우의 사용수익일(통칙40-68...4)**

영 제68조 제1항 제3호에서 규정하는 “사용수익일”이라 함은 당사자간의 계약에 의하여 사용수익을 하기로 약정한 날을 말하는 것이나, 별도의 약정이 없는 경우에는 자산을 양도하는 법인의 사용승낙으로 인하여 매수인이 당해 자산을 실질적으로 사용할 수 있게 된 날을 말함.

▶ **분할등기일 이후 확정된 수입배당금의 귀속(통칙40-70...2)**

분할등기일 후 주주총회 결의에 따라 배당이 확정되어 분할신설법인이 수령하는 배당금은 분할법인의 권리와 의무를 승계받은 분할신설법인의 익금으로 함(2009.11.10. 신설)

▶ **경과기간에 발생한 이자수익의 손익귀속시기**

「법인세법 시행령」 제70조제1항제1호 단서의 규정에 따라 결산을 확정함에 있어서 경과한 이자를 해당 사업연도의 수익으로 계상하였다면 경과기간에 발생한 이자상당액 전액을 해당 사업연도의 익금으로 하는 것임(기획재정부 법인세제과-107, 2011.2.16.)

▶ **대손사유가 발생하여 비용계상한 대손금의 손익귀속시기**

법인이 결산서에 비용계상한 대손금이 법인세법 시행령 제19조의2 제1항에 의한 대손사유에 해당되지 않는 경우 세무조정으로 손금불산입 하여야 하는 것이며, 이후 대손사유를 충족한 경우 같은 조 제3항에 따라 손금산입하는 것이나, 같은 법 시행령 제19조의2 제1항제8호의 대손사유에 해당되어 회수할 수 없는 채권을 결산서에 대손금으로 비용계상한 경우에는 그 비용계상한 날이 속하는 사업연도의 손금에 해당되는 것임(법인세과-1155, 2010.12.15.)

▶ **추계경정 다음 사업연도의 기초 재고자산 인식**

법인이 직전 사업연도의 장부 또는 증빙서류 미비 등의 사유로 과세관청으로 부터 법인세법 시행령 제104조제2항제1호의 방법에 따라 각 사업연도 소득금액을 추계경정 받은 경우로서, 추계경정 사업연도의 기말에 실시조사에 의하여 확인된 재고자산은 그 다음 사업연도의 기초 재고자산으로 인식하는 것임(법인세과-1041, 2010.11.8.)

▶ **매출액 기준으로 지급받는 로열티의 손익귀속시기**

거래당사자간의 구체적인 계약내용이 없어 정확한 회신은 곤란하나, 법인이 다른 법인에게 자동차 부품생산에 특화된 기술적 지식 등의 노하우를 제공하고 제공받는 법인의 일정기간의 매출 액에 사전약정된 비율의 로열티를 지급받기로 한 경우 상대방 법인의 로열티 산정기준이 되는 매출액 발생기간이 종료되는 날이 속하는 사업연도에 로열티 수입을 익금에 산입하는 것임(법인세과-402, 2010.4.23.)

▶ **사후정산 조건부 거래시 손익귀속시기**

내국법인이 보유하고 있는 비상장주식을 양도하는 경우 손익의 귀속사업연도는 그 대금을 청산한 날, 주식을 인도한 날 또는 명의개서일 중 빠른 날이 속하는 사업연도로 하는 것으로, 법인이 보유중인 다른 법인의 주식을 양도함에 있어 양도일 현재 매매당사자가 합의 결정한 기준가액 으로 양도한 이후 양도일로 부터 일정기간이 경과한 시점에 당해 주식의 시가와 기준가액의 차액을 양도가액에서 가감하기로 약정한 사후정산 조건부 거래의 경우에는 양도일 이후 양도가액과의 정산차액을 그 정산일이 속하는 사업연도의 익금 또는 손금에 산입하는 것임(법인-875, 2009.7.31.)

▶ **아파트 공사시행사의 작업진행률**

시공회사와 도급계약에 의하여 아파트를 신축분양하는 내국법인이 「법인세법 시행규칙」 제34조 제1항 제1호를 적용함에 있어 “해당 사업연도말까지 발생한 총공사비누적액”은 당해 법인이 직접 부담한 공사원가의 누적액과 당해 법인이 시공회사에 지급할 도급금액의 총액에 시공회사의 작업진행률을 적용하여 계산한 금액의 합계액을 말하는 것임 (법인-760, 2009.7.2.)

▶ **선수임대료의 손익 귀속시기**

법인이 부동산을 임대하면서 임대차계약에 따라 임대료 지급기간을 1년으로 하여 임대계약기간 개시 전에 연간 임대료를 일시에 지급받은 경우로서 그 지급받은 사업연도의 결산 확정시 미경과 기간에 대한 임대료 상당액을 선수임대료로 계상한 경우에는 이를 당해 사업연도의 익금에 산입하지 아니하고 임대계약기간이 속하는 사업연도의 익금으로 하는 것임(서면2탐-2144, 2007.11.23.)

▶ **사용인에 대한 성과상여금의 손익 귀속시기**

법인이 노사간의 단체협약에 의하여 '법인세 차감후 영업순이익 및 이익경비율 목표달성'을 기준으로 사용인에게 지급하기로 한 성과배분 상여금은 그 성과배분 기준일이 속하는 사업연도의 손금에 산입하는 것임(법인세과-706, 2011.9.28. → 법규과-1246, 2011.9.21.)

▶ **종합부동산세의 손익 귀속시기**

「법인세법」 제40조의 규정에 의한 손익의 귀속사업연도를 정함에 있어서 법인이 「종합부동산세법」 제16조 제1항의 규정에 의하여 과세표준과 세액을 신고하는 종합부동산세의 손익귀속시기는 동 과세표준과 세액을 신고한 날이 속하는 사업연도의 손금에 산입하는 것임 (서면2팀-300, 2006.2.6.)

▶ **중간정산 퇴직금을 지연 지급하는 경우**

법인이 근로기준법 제34조 제3항의 규정에 의한 퇴직금 중간정산을 실시함에 있어 재원부족 등으로 중간정산 퇴직금을 지연 지급함에 따라 중간정산 기준일과 실제의 지급일간의 기간에 대한 소정의 보상액을 추가로 지급하는 경우 당해 보상액을 실제로 지급하는 때에 손금에 산입하는 것임(재법인-280, 2004.4.29.)

▶ **의제매입세액 추가납부시 손금귀속 시기**

법인이 부가가치세법 제17조 제3항 규정에 의해 공제받은 매입세액을 동법 시행령 제62조 제2항의 규정에 의해 추가납부하는 경우 당해 추가납부세액(가산세 제외)은 추가납부 사유가 발생한 날이 속하는 사업연도에 손금산입하는 것임(서면2팀-460, 2004.3.16.)

▶ **관세의 추가고지**

관세법의 규정에 의하여 관세를 신고납부한 후 세율적용 착오 등의 사유로 추가 고지되는 관세는 세관장이 결정결정하는 날이 속하는 사업연도의 손금 또는 수입물품의 취득원가에 가산하는 것임(서면2팀-2428, 2004.11.24.)

▶ **할인카드 누적포인트에 대한 손금 귀속시기**

법인이 고객과 사전약정에 의하여 일정기간의 구매금액에 따라 차등 적용되는 구매포인트를 해당기간 경과후 일시 적립하여 그 적립된 누적포인트에 상당하는 금액을 구매금액에서 할인하여 주거나 사은품을 지급하는 할인카드 누적포인트 제도를 시행하는 경우 동 누적포인트의 손금 귀속시기는 당해 고객이 누적 포인트를 실제로 사용한 날이 속하는 사업연도임(서이46012-11711, 2002.9.13.)

▶ **작업진행률을 계산할 수 없는 용역의 제공에 대한 손익귀속시기**

부동산 등에 대한 감정평가업무를 주업으로 하는 내국법인이 국토해양부로부터 공동주택 가격 조사·산정업무, 표준지 공시지가 및 표준주택가격 조사·평가업무 용역 등(이하 “부동산가격조사 업무”라 함)을 위임 받아 수행함에 있어, 일반 감정평가업무를 수행하면서 추가로 부동산가격조사 업무를 병행하고 있으나 구분경리하지 못함에 따라 부동산가격조사 업무에 대한 업무수행 시간·업무수행일수 및 업무수행원가 파악이 불가능하여 「법인세법 시행규칙」 제34조제6항의 작업진행률을 계산할 수 없는 사유에 해당하는 경우에는 「법인세법 시행령」 제69조제2항제1호에 따라 그 용역의 제공을 완료한 날이 속하는 사업연도에 익금으로 산입하는 것임(법규법인 2012-33, 2012.4.4.)

▶ **지분제 형태 공사계약에 있어 분양대금 감소로 사공사의 수입금액이 감소된 경우의 세무처리**

건설업을 영위하는 법인이 재건축조합과 지분제계약을 맺어 도급금액(수입 금액)을 조합원분담금과 일반분양금액을 합산한 금액에서 조합의 사업경비를 제외한 금액으로 받기로 약정하고 건설용역을 제공한 경우로서, 해당건설 용역이 완료된 시점에 당초 분양예정가액으로 수입금액을 계상 하였으나 이후 미분양주택의 할인분양에 따라 당초 수입금액과 실제 수입금액과의 차액이 발생한 경우, 그 차액은 그 가액이 확정된 날이 속하는 사업연도의 손금으로 계상하는 것임(법규-1429, 2012.11.30.)

▶ **도시개발사업조합 조합원의 조합 대여금 추가부담 사업비의 처리방법**

「도시개발법」에 따라 환지방식으로 도시개발사업을 수행하는 도시개발사업 조합의 조합원으로 동 도시개발구역에서 주거용 건물 개발 및 공급업을 영위하는 법인이 도시개발구역 내의 토지를 조합에 제공하고 도시개발사업에 관한 공사가 끝난 후 새로이 조성된 토지를 취득하는 경우에 해당 법인이 조합에 사업비를 대여한 경우 해당 금액은 「법인세법 시행령」 제19조의2에 따라 대손으로 확정되는 때 손금산입 하는 것이며, 「도시개발법」 제16조에 따라 도시개발사업에 소요되는 비용을 추가로 부담한 경우에 해당 금액은 토지의 자본적 지출로 보는 것임 이 경우 조합에 사업비를 대여한 금액인지 도시 개발사업에 소요되는 비용을 추가로 부담한 금액인지는 사실판단할 사항임 (기획재정부 법인세제과-1214, 2012.12.7.)

▶ **K-IFRS 도입에 따른 유동화자산 거래 세무처리 방법**

내국법인이 「자산유동화에 관한 법률」 제13조에 따른 방법에 의하여 보유자산을 양도한 경우 관련 손익의 귀속사업연도를 정함에 있어 「법인세법 시행령」(2012.2.2. 대통령령 제23589호로 개정된 것) 제71조 제4항의 개정규정은 같은 령 부칙 제14조제1항에 따라 2012.2.2 이후 최초로 신고하는 사업연도에 양도한 유동화자산부터 적용하는 것임 (법규-955, 2012.8.24.)

- ▶ **채권발행 법인의 청산절차 진행시 채권에 대한 유가증권감액손실금액의 손금 귀속시기**
 채권을 발행한 해외법인이 해당국가의 관보에 주주 및 채권자를 대상으로 해산관련 공시를 하고 청산을 위한 주주총회를 개최하는 등 해산 및 청산절차를 진행 중인 경우 해당 채권을 보유한 내국법인은 그 채권에 대한 유가증권 감액손실금액을 손금에 산입할 수 없는 것이며, 해당 채권 발행법인에 대한 해산 및 청산절차의 완료에 따라 해당 국가에서의 기업등록이 말소되고 배분 가능한 잔여재산가액이 없는 것으로 확인되는 때에 그 유가증권 감액손실금액을 손금에 산입하는 것임(법규법인2012-175, 2012.5.15.)
- ▶ **K-IFRS에 따라 자본의 차감항목으로 계상한 신종자본증권 발행비용의 손금 귀속시기 등**
 내국법인이 「상법」의 규정에 따라 사채의 형태로 발행한 신종자본증권(“해당증권”)을 한국채택국제회계기준(K-IFRS)에 따라 자본으로 분류하고 관련원가를 자본의 차감항목으로 계상하는 경우, 해당증권의 발행과 관련하여 발생한 주간사 인수수수료 등 직접발행비용은 해당증권의 할인발행차금을 구성하는 것으로 해당증권의 만기상환시에 신고조정으로 손금산입하는 것이며, 해당증권의 발행과 유통을 원활하게 하기 위해 해당증권의 투자자에게 풋옵션을 제공한 외국법인에게 지급하는 보증수수료는 「법인세법 시행령」 제69조에 규정된 날이 속하는 사업연도에 신고조정으로 손금산입하는 것임(법규법인2013-62, 2013.5.15.)
- ▶ **과세관청의 경정결정으로 손익귀속시기가 바뀌는 것이 후발적 경정청구 사유인지 여부**
 납세의무자가 유형자산처분손실을 손실이연목적으로 매각한 사업연도 이후 사업연도의 손금으로 계상하였으나 과세관청에서 해당 유형자산처분손실을 손금불산입한 경우 해당 과세관청의 결정 또는 경정은「국세기본법」 제45조의2 제2항제4호에 따른 경정청구사유에 해당하지 아니하는 것임(서면-2015-법령해석기본-22259, 2015.12.16.)



4 익금항목의 조정

가. 수입금액의 조정

기업회계기준 또는 일반적으로 공정·타당하다고 인정되는 관행에 따라 각종 수익을 인식한 경우에도 그 귀속사업연도가 세법에서 정한 것과 다른 경우에는 세법이 정하는 바에 따라 세무조정을 하여야 합니다.

... 조정에 필요한 내용

(1) 자산의 양도 등에 의한 수입금액 귀속시기(법령§68)

① 상품·제품 등의 판매 : 상품 등을 인도한 날

제품·상품 등의 경우 기업회계기준에 따라 인도기준으로 수익을 인식한 경우에는 대부분 별도의 세무조정이 필요 없으나, 세법상 “인도”의 범위가 일반적인 인도의 개념과 다를 수 있으므로 소득금액 조정시 유의하시기 바랍니다(법령§68①).

● ‘상품 등을 인도한 날’의 범위(법칙§33)

- 국내판매 : 납품계약 또는 수탁가공계약에 의하여 물품을 납품하거나 가공하는 경우에는 당해 물품을 계약상 인도하여야 할 장소에 보관한 날. 다만, 계약에 따라 검사를 거쳐 인수 및 인도가 확정되는 물품은 검사가 완료된 날
- 수출 : 수출물품을 계약상 인도하여야 할 장소에 보관한 날
계약상 별단의 명시가 없는 한 선적을 완료한 날을 말하며, 선적완료일이 분명하지 아니한 때에는 수출할 물품을 관세법§155① 단서의 규정에 의하여 보세구역이 아닌 다른 장소에 장치하고 통관절차를 완료하여 수출 면장을 발급받은 때(통칙40-68·2)
- 물품판매에 의한 손익 귀속시기는 세금계산서 발행일자에 불구하고 인도일이 속하는 사업연도임(대법82누114, 1982.10.12.)(통칙40-68·1).

- ② 시용판매 : 상대방이 상품 등에 대한 구입의사를 표시한 날
 - 다만, 일정기간 내에 반송하거나 거절의 의사 표시를 하지 아니하면 특약 등에 의하여 그 판매가 확정되는 경우에는 그 기간의 만료일

- ③ 상품 등외의 자산의 양도로 인한 수익
 - 대금청산일과 소유권 이전등기일·인도일 또는 사용수익일 중 빠른 날

- ④ 위탁판매 : 수탁자가 위탁자산을 매매한 날

- ⑤ 「자본시장과 금융투자에 관한 법률」에 따른 유가증권시장 및 코스닥시장에서 보통거래 방식으로 한 유가증권의 매매 : 매매계약을 체결한 날
 - 정형화된 유가증권의 양도 : 매매계약 체결일(재법인46012-71, 2001.3.28.)

- ⑥ 매출할인(법령§68⑤)
 - 상대방과의 약정에 의한 지급기일(지급기일이 정하여 있지 아니한 경우에는 지급한 날)이 속하는 사업연도 매출액에서 차감

- ⑦ 매출에누리 : 매출에누리 금액이 확정된 날(법인46012-3117, 1997.12.3.)

- ⑧ 판매장려금 : 약정에 따라 지급하기로 한 날(서면2팀-526, 2005.4.11.)
 - 거래수량, 금액에 따라 확정되는 장려금 : 판매한 날(법인22601-215, 1987.1.27.)

(2) 장기할부판매 수입금액 조정

- 장기할부조건으로 자산을 판매하거나 양도한 경우로서 인도일이 속하는 사업연도의 결산확정시 장기할부조건에 따라 회수하였거나 회수할 금액과 이에 대응하는 비용을 각각 수익과 비용으로 계상한 경우에는 앞부분 (1)의 인도기준으로 세무조정 할 수 없습니다.
 - 다만, 중소기업은 결산상 인도기준으로 인식한 경우에도 회수기준으로 신고조정 할 수 있습니다(법령§68②. 단서, 2010.12.30. 신설).
 - * K-IFRS에서는 회수기준 선택이 금지되어 있어, K-IFRS를 적용하는 중소기업은 회수기준이 불가능한 점을 감안(K-GAAP과의 형평성 제고 차원에서 개정)
 - ※ 장기할부판매의 요건(법령§68④)
 - 판매금액 또는 수입금액을 월부·연부 기타의 지불방법에 따라 2회이상 분할하여 수입하고
 - 목적물 인도기일의 다음날부터 최종할부금 지급기일까지의 기간이 1년 이상인 것



사례



- 장기할부조건에 따라 당해 사업연도에 회수하여야 할 금액이 600,000원이나, 실제로 회수한 금액은 차기분 포함 700,000원인 경우
 - 장기할부조건에 따라 당해 사업연도에 회수하여야 할 금액인 600,000원과 이에 대응하는 비용을 익금과 손금에 산입함.
- 세무조정시 유의사항
 - 국외거래에 있어서 소유권이전 조건부 약정에 의한 자산의 임대는 자산의 양도에 포함함 (법령§68④).
 - 장기할부판매계약시 인도일 이전에 회수하였거나 회수할 금액은 인도일에 회수한 것으로 보아 세무조정 하여야 함(법령§68③).
 - 장기할부 기간 중에 폐업한 경우에는 그 폐업일 현재 익금에 산입하지 아니한 금액과 이에 대응하는 비용을 폐업일이 속하는 사업연도의 익금과 손금에 각각 산입함 (법령§68③).
 - 장기할부조건 등에 의해 자산을 판매하거나 양도함으로써 발생한 채권에 대하여 기업회계기준에 따라 현재가치로 평가하여 현재가치할인차금을 계상한 경우 해당 현재가치할인차금 상당액은 당해 채권의 회수기간동안 기업회계기준이 정하는 바에 따라 환입하였거나 환입할 금액을 각 사업연도의 익금에 산입함(법령§68⑥).

(3) 용역제공 등에 의한 수입금액조정(법령§69)

- 내국법인의 건설·제조 기타 용역(도급공사 및 예약매출 포함)의 제공으로 인한 익금과 손금은 그 목적물의 건설 등 착수일이 속하는 사업연도부터 그 목적물의 인도일(용역제공의 경우에는 그 제공을 완료한 날을 말함)이 속하는 사업연도까지 작업진행률을 기준으로 하여 계산한 수익과 비용을 각각 해당 사업연도의 익금과 손금에 산입합니다.
 - 다만, 다음 중 어느 하나에 해당하는 경우에는 그 목적물의 인도일이 속하는 사업연도의 익금과 손금에 산입할 수 있습니다.
 - 중소기업인 법인이 수행하는 계약기간이 1년 미만인 건설 등의 경우
 - 기업회계기준에 따라 그 목적물의 인도일이 속하는 사업연도의 수익과 비용으로 계상한 경우 → 2012.2.2. 이후 최초로 신고하는 분부터 적용(법령 부칙§14①, 2012.2.2.)
 - 작업진행률에 의한 익금 손금이 공사계약의 해약으로 인하여 확정된 금액과 차액이 발생된 경우에는 그 차액을 해약일이 속하는 사업연도의 익금 또는 손금에 산입합니다.
 - * 법인통칙(40-69...4)을 영에 명시하여 명확화 하였음
- 작업진행률을 계산할 수 없다고 인정되는 경우*나 국제회계기준을 적용하는 법법§51의2 적용대상 법인(부동산투자회사 등)은 그 목적물의 인도일이 속하는 사업연도의 익금과 손금에 산입합니다(법령§69②, 2010.12.30. 개정).
 - * 법인이 비치·기장한 장부가 없거나 비치·기장한 장부의 내용이 불충분하여 실제로 소요된 총공사비 누적액 또는 작업시간 등을 확인할 수 없는 경우(법칙§34④)

- 작업진행률에 의한 수입금액 계산방법(법칙§34)
 - 익금(각사업연도소득) = [계약금액 × 작업진행률] - 직전사업연도말까지
익금에 산입한 금액
 - 손금 = 당해 사업연도에 발생한 총비용
- ※ 작업진행률 = $\frac{\text{당해 사업연도말까지 발생한 총공사비 누적액}}{\text{총공사예정비}}$

- 2007.3.30. 이후 최초로 건설·제조 기타 용역을 제공하는 분부터는 수익실현이 작업시간·작업일수 또는 기성공사의 면적이나 물량 등과 비례관계가 있고, 전체 작업시간 등에서 이미 투입되었거나 완성된 부분이 차지하는 비율을 객관적으로 산정할 수 있는 경우 그 비율로 계산할 수 있습니다.



수입금액 조정명세서 작성시 유의할 사항

- 부가가치세 신고상황과 비교하여 차액의 원인이 타당한지 확인
- 직전기 “자본금과 적립금 조정명세서”를 검토하여 익금불산입 유보 처분된 수입금액 등을 조정에 반영하였는지 확인
- 개별소비세·주세 해당물품 : 반출 및 판매 현황과 비교 검토
- 기타사항
 - 재무상태표일 전·후에 이루어진 매출의 기간귀속의 적정여부 확인
 - 본·지점간 내부미실현이익을 적정하게 조정하였는지 확인
 - 수입금액·판매장려금 누락분, 수정신고분, 조사분 반영 여부 등 확인

예규

▶ **예약매출 계산방법**

예약매출에 대해 K-IFRS 도입에 따라 인도기준으로 회계처리를 변경한 경우 해당 손익은 그 인도일이 속하는 사업연도의 익금과 손금에 산입할 수 있는 것임(법령해석법인-5899, 2017.2.21.)

▶ **작업진행률 계산방법**

작업진행률 계산시 ‘총공사예정비’는 「법인세법 시행규칙」 제34조제2항에 따라 기업회계기준을 준용하여 계약당시에 추정한 공사원가에 해당 사업연도말까지의 변동상황을 반영하여 합리적으로 추정한 공사원가로 하는 것으로,

해당 법인이 아파트 준공시 지출하는 보존등기비용(취득세, 등록세)은 총공사 예정비에 포함되는 것임(법인세과-1018, 2010.10.29.)

▶ **아파트 분양계약이 취소된 경우 손익의 인식**

아파트를 신축 분양하는 내국법인이 법인세법 시행령 제69조의 규정에 따라 작업진행률에 의해 계산한 수익과 비용을 각 사업연도의 익금과 손금으로 산입한 이후 계약상대방으로부터 분양계약 취소 및 분양대금 반환청구의 소가 제기된 경우에는 당해 소송이 확정되어 그 계약이 해제된 경우 당해 아파트의 분양수입과 분양원가 상당액을 계약의 해제일이 속하는 사업연도의 손익에 반영하는 것임(법인세과-1280, 2009.11.16.)

▶ **수용에 따른 손실보상금 및 철거이전보상금의 귀속시기**

토지 등의 수용에 따른 손실보상금은 보상금의 지급이 확정되거나 기업자가 대금을 공탁한 날이 속하는 사업연도에 귀속되며 철거이전보상금 및 철거이전비용은 철거이전이 확정되는 사업연도에 귀속됨(법인세과-3964, 2008.12.12.)

▶ **토지거래계약에 관한 허가를 받지 못한 경우**

잔금 청산 후 토지거래계약에 관한 허가를 받지 아니한 경우에는 계약의 효력이 발생하지 아니하여 자산의 양도 또는 취득으로 보지 아니하는 것이므로 잔금청산일이 속하는 사업연도 법인세 신고분을 수정신고 또는 경정청구하는 것임(서면2팀-1457, 2006.7.31.)

▶ **계약기간이 다른 경우 아파트 동별로 장·단기여부를 적용함.**

건설용역의 손익귀속시기 적용시 각 동별로 건설 등의 계약기간이 다른 경우 각 동별로 장·단기도급공사인지의 여부를 판단함(서이46012-10169, 2003.1.23.)

▶ **건설업법인의 하자보수비는 총공사예정비 및 누적액에 포함**

법인세법시행규칙 제14조의3(현행 제34조) 제1항 규정의 작업진행률을 계산함에 있어 건설업회계처리기준에 따라 예상되는 하자보수비는 총공사 예정비에 포함하고 공사가 완료되는 사업연도의 총공사비누적액에도 포함하는 것임(법인46012-312, 1998.2.6)

(4) 수입금액조정명세서 작성사례

수입금액 조정명세서(사업연도 2019. 1. 1. ~ 12. 31., 중소기업 아님)를 작성해 봅시다.

자료

① 결산서상 수입금액 내역

- 제품매출 : 800,000,000원
- 공사매출 : 675,000,000원

② 공사현장별 공사현황

공사명	공사계약 체결일	도급계약기간	도급금액	당해연도총공사비 (총공사예정비)	손익계산서상 수익계상액
A	2018.11.10.	2019.2.1.~2019.5.17.	700,000,000	460,000,000 (600,000,000)	470,000,000
B	2019. 7.20.	2019.8.10.~2019.9.30.	400,000,000	160,000,000 (300,000,000)	205,000,000
계	-	-	1,100,000,000	620,000,000	675,000,000

③ 사업용 유형자산 및 무형자산인 기계를 다음과 같이 매각하였음.

- 계약일 및 인도일 : 2019. 3. 31.
- 계약금액 : 18,000,000원
- 대금결제조건 : 2019. 3. 31. 계약금 3,000,000원을 받고, 6개월 경과시 마다 3,000,000원씩 5회에 나누어 받기로 함.
- 회사는 기계매각대금 총액(18,000,000원) 및 장부가액(15,000,000원) 전액을 당기의 수입금액 및 대응원가로 각각 계상하여 결산하였으며
- 2019. 9. 30.에 회수하여야 할 부불금 3,000,000원이 아직 결제되지 아니하였음.

④ 제품재고액 중 Y제품 8,000,000원은 타인에게 위탁판매하기 위한 위탁품 (적송품)으로서 2019. 12. 31.에 수탁자가 10,000,000원에 판매한 것임

⑤ 2018년도 거래실적이 우수한 대리점에게 사전약정에 의하여 2019년 1/4분기 중에 매출에누리 하여준 금액 5,000,000원을 영업외 비용으로 계상함.

세무조정계산

① 공사수익의 계산

공사명	①도급금액	②당해사업 연도말 총공사비 누적액	③총공사 예정비	④진행률 (②/③)	익금산입액⑤ (①×④)	⑥회사수익 계상액	⑦조정액 (⑤-⑥)
A	700,000,000	460,000,000	600,000,000	76.6%	536,200,000	470,000,000	66,200,000
B	400,000,000	160,000,000	300,000,000	53.3%	213,200,000	205,000,000	8,200,000
계	1,100,000,000	620,000,000	900,000,000		749,400,000	675,000,000	74,400,000

- 공사수익 세무조정

세무상 공사수익 : 749,400,000
 장부상 공사수익 : 675,000,000
 익 금 산 입 : 74,400,000(유보)

② 장기할부매각 수입금액 및 대응원가 계산

- 법인이 인도기준으로 결산조정 신고하였으므로 별도의 세무조정은 아니함.

③ 위탁판매 수입금액 조정계산

- 위탁판매액 10,000,000원은 익금산입, 원가 8,000,000원은 손금산입

④ 기업회계기준상 매출에누리는 매출에누리한 사업연도의 수입금액에서 제외하므로 동 에누리금액을 2019사업연도 수입금액에서 차감

조정내용정리

- 수입금액에 가산할 내용

- ① 공사매출
 - 작업진행률에 의한 수입금액 조정액 : 74,400,000원
- ② 제품매출
 - 위탁판매 수입계상 누락액 : 10,000,000원

- 수입금액에서 차감할 사항

- ① 제품매출
 - 매출에누리 금액(손금산입하는 것은 아님) : 5,000,000원

조정내용 정리사항으로 「수입금액조정명세서」를 작성하고, 작성이 끝나면 「조정후 수입금액명세서」(별지 제17호 서식)를 작성하여야 합니다.



[별지 제16호 서식] (2011.2.28. 개정)

사업연도	2019. 1. 1.	수입금액조정명세서	법인명	(주)가나
	~ 2019. 12. 31.		사업자등록번호	101-81-12345

1. 수입금액 조정계산

계정 과 목		③ 결산서상 수입금액	조 정		⑥ 수 정 후 수입금액 (③+④-⑤)	비 고
① 항 목	② 과 목		④ 가 산	⑤ 차 감		
매 출	제품매출	800,000,000	10,000,000	5,000,000	805,000,000	
	공사매출	675,000,000	74,400,000		749,400,000	
계		1,475,000,000	84,400,000	5,000,000	1,554,400,000	

2. 수입금액 조정명세

가. 작업진행률에 의한 수입금액

⑦공사명	⑧도급자	⑨도급금액	작업진행률계산			⑬누적익금 산입액 (⑨×⑫)	⑭전기말 누적수입 계상액	⑮ 당기 회사수입 계상액	⑯조정액 (⑬-⑭- ⑮)
			⑩해당사업 연도말총공 사비누적액 (작업시간 등)	⑪총공사 예정비 (작업시간 등)	⑫진행률 (⑩/⑪)				
A	갑	700,000,000	460,000,000	600,000,000	76.6%	536,200,000	0	470,000,000	66,200,000
B	을	400,000,000	160,000,000	300,000,000	53.3%	213,200,000	0	205,000,000	8,200,000
계		1,100,000,000	620,000,000	900,000,000		749,400,000		675,000,000	74,400,000

나. 중소기업 등 수입금액 인식기준 적용특례에 의한 수입금액

계정 과 목		⑰항 목	⑱과 목	⑲세법상 당기 수입금액	⑳당기 회사수입 금액 계상액	㉑조정액 (⑲-⑳)	㉒근거법령
계							

다. 기타 수입금액

㉓구 분	㉔근 거 법 령	㉕수 입 금 액	㉖대 응 원 가	비 고
위 탁 판 매		10,000,000	8,000,000	
계		10,000,000	8,000,000	

210mm×297mm[일반용지 70g/㎡(재활용품)]

나. 각종 준비금·충당금 환입액의 익금조정

직전연도 이전에 손금에 산입한 준비금·충당금 등은

- 계속하여 법인에 유보시켜 손금이 실제로 발생될 때에 상계하는 것과
- 일정기한이 경과할 때까지 발생한 손금과 상계되지 아니한 금액을 일시 또는 분할하여 환입하는 것이 있습니다.

종 류	환입개시 사업연도	환입기간	익 금 산 입 범 위
1) 고유목적사업 준비금 (법법§29) (조특법§74)	사유 발생일이 속하는 사업연도	일시	- 다음 사유 발생시 미사용 잔액 • 해산한 때 • 고유목적사업을 전부 폐지한 때 • 법인으로 보는 단체가 승인 취소 또는 거주자로 변경된 때 • 5년내 고유목적사업에 사용하지 아니한 때 * 손금계상후 5년내 준비금을 임의 환입가능 (2014.1.1.이후 개시 사업 연도 분부터 적용)
2) 책임준비금 등 (법법§30)	다음 사업연도	일시	- 직전사업연도 손금산입액을 일시 익금산입 * 2009.1.1부터 3년 후 익금산입 추가
3) 계약자 배당 준비금 (법법§30) * 2009.1.1.부터 책임 준비금으로 통합	3년이 되는 날이 속하는 사업연도	일시	- 3년내 미사용잔액 익금산입
	사유 발생일이 속하는 사업연도	일시	- 다음 사유 발생시 잔액 • 해산한 때 (보험업 영위 합병법인이 승계시 제외) • 보험사업의 허가가 취소된 때
4) 대손충당금 (법법§34④)	다음 사업연도	일시	- 직전 사업연도 손금산입액중 당해 사업연도 발생한 대손금을 상계한 잔액을 일시에 익금산입
5) 구상채권 상각 충당금 (법법§35)	다음 사업연도	일시	- 대손충당금과 같은 방법으로 익금 산입

종 류	환입개시 사업연도	환입기간	익 금 산 입 범 위
6) 연구 및 인력개발준비금 (조특법§9)	3년이 되는 날이 속하는 사업연도	사용분 3년	- 개발비 등 사용한 금액에 상당하는 준비금은 3년간 분할환입 • 비용사용액에 상당하는 준비금 $\times \frac{\text{사업연도월수}}{36}$ = 당해연도 익금산입액
		미사용분 일시	- 미사용 준비금은 전액 일시 환입 - 폐업·해산시는 익금에 산입하지 아니한 준비금 계정 전액을 익금산입
7) 자본확충목적회사에 대한 손실보전준비금 (조특법§104의3) * 2009.5.21.이후 준비금 계상 분부터 손금	5년이 되는 날이 속하는 사업연도	사용분 준비금 상계	- 손실이 발생할 때에 손실보전준비금과 상계
		미사용분 일시	- 준비금과 상계 후 잔액을 5년이 되는 사업연도에 일시익금산입 - 폐업·해산시는 익금에 산입하지 아니한 준비금 계정 전액을 익금산입
8) 신용 회복목적회사 손실보전준비금 (조특법§104의12) * 2010.1.1.이후 신고 분부터 적용	5년이 되는 날이 속하는 사업연도	사용분 준비금 상계	- 손실이 발생할 때에 손실보전준비금과 상계
		미사용분 일시	- 준비금과 상계 후 잔액을 10년이 되는 사업 연도에 일시 익금산입 - 폐업·해산시는 익금에 산입하지 아니한 준비금 계정 전액을 익금산입

다. 임대보증금 등의 간주익금조정(조특법§138)

부동산임대업을 주업으로 하는 법인으로서 차입금이 일정기준을 초과하는 법인이 부동산 또는 부동산상의 권리를 대여하고 보증금을 받은 경우

당해 보증금에 정기예금이자율(2.1%)을 곱한 금액이 임대사업 부문에서 발생한 수입이자 및 배당금 등의 합계액을 초과하는 경우에는 그 초과금액을 익금에 산입합니다.

※ 다만, 주택과 주택의 연면적, 주택정착면적의 5배(도시지역 밖의 토지는 10배) 중 넓은 면적 이내의 부속토지는 간주익금 계산대상에서 제외합니다.

... 조정에 필요한 내용

(1) 간주익금의 계산대상법인

① 부동산임대업을 주업으로 하는 법인(비영리법인 제외)일 것

- 법인의 사업연도 종료일 현재 자산총액중 임대사업에 사용된 자산가액이 50% 이상인 법인 중
 - 임대사업에 사용된 자산중에는 주택임대에 공하는 자산가액을 포함합니다(법인 46012-2896, 1996.10.18.).
 - 자산가액은 소득세법§99의 규정에 의한 기준시가에 의합니다.
 - 일부를 임대하고 있는 경우

$$= \frac{\text{일부를 임대사업에 사용하고 있는 자산의 가액}}{\text{일부를 임대사업에 사용하고 있는 부분의 면적}} \times \frac{\text{임대사업에 사용하고 있는 부분의 면적}}{\text{당해 건물의 연면적}}$$

☞ 자산의 일부를 임대사업에 사용하는 경우 임대부동산의 건설비상당액은 건설비총액을 임대면적 비율로 안분한 금액으로 합니다.

② 차입금이 자기자본의 2배(적수기준)를 초과하는 법인일 것

- 사업연도 중 합병·분할, 증자·감자 등에 따라 자기자본의 변동이 있는 경우 당해 사업연도 개시일부터 자기자본 변동일 전일까지의 기간과 변동일부터 당해사업연도 종료일까지의 기간으로 나누어 계산한 자기자본의 적수를 합한 금액을 자기자본의 적수로 합니다.

(2) 간주익금의 계산방법

- 임대보증금 등의 간주익금은 다음 산식에 의하여 계산하며
 - 익금에 가산할 금액이 “0”보다 적은 때에는 이를 없는 것으로 봅니다. 이 경우 적수는 매월말 현재의 잔액에 경과일수를 곱하여 계산할 수 있습니다.

$$\left[\begin{array}{l} \text{당해 사업연도의} \\ \text{보증금 등의 적수} \end{array} - \begin{array}{l} \text{임대용부동산의} \\ \text{건설비상당액의 적수} \end{array} \right] \times \frac{\text{정기예금이자율}}{365(\text{윤년 } 366)}$$

에서

$$\begin{array}{l} \text{당해 사업연도의 임대사업부분에서 발생한 수입이자과} \\ \text{할인료·배당금·신주인수권처분익 및 유가증권처분익의 합계액} \end{array}$$

을 차감한 금액

- 위 산식에서 “당해 사업연도의 보증금 등의 적수”는
 - 당해 사업연도의 부동산 또는 부동산상의 권리를 대여하고 받는 보증금, 전세금 또는 이와 유사한 성질의 금액의 적수를 말하며, 부동산을 임차하여 전대하는 경우에 보증금 등의 적수는 전대보증금 등의 적수에서 임차보증금 등의 적수를 차감하여 계산합니다(조특칙§59③).
- 간주익금에서 차감하는 수입이자에는 기간경과 미수이자도 포함됩니다.
- “임대용부동산의 건설비상당액”이란
 - 건축물의 취득가액(자본적지출액을 포함, 재평가차액 및 토지취득가액을 제외)으로 하고, 그 적수는 다음 산식에 의하여 계산합니다.
 - ① 지하도를 건설하여 국유재산법 기타 법령에 의하여 국가 또는 지방자치단체에 기부채납하고 지하도로 점용허가(1차 무상점용허가기간에 한함)를 받아 이를 임대하는 경우

$$\text{지하도의 건설비 적수 총계} \times \frac{\text{임대면적의 적수}}{\text{임대가능면적의 적수}}$$

㉑ “㉑” 이외의 임대부동산

$$\text{임대용 부동산의 건설비 적수 총계} \times \frac{\text{임대면적의 적수}}{\text{건물연면적의 적수}}$$

☞ 1991.1.1 이후에 개시하는 사업연도 이전에 취득·건설한 임대용부동산은 다음 ㉑, ㉒ 중 큰 금액을 건설비상당액으로 합니다(일부 임대시는 임대면적비율로 안분함).

- ㉑ 건축물의 취득가액(불분명한 경우는 기준시가에 의함)
- ㉒ 건축물 연면적에 1990.12.31이 속하는 사업연도 종료일 현재의 단위면적당 임대보증금 (보증금÷임대면적)을 곱한 금액

● “유가증권처분익”이란(조특칙§59⑤)

- 유가증권의 매각익에서 매각손을 차감한 금액을 말하며,
- 유가증권처분익의 합계액이 부수(-)인 때에는 “0”으로 합니다.

● 정기예금이자율(법칙§6)

'10	'11	'12	'13	'14	'15	'16	'17	'18	'19
4.3%	3.7%	4.0%	3.4%	2.9%	2.5%	1.8%	1.6%	1.8%	2.1%

라. 가지급금 등에 대한 인정이자율의 익금조정

● 특수관계자에게 무상 또는 시가보다 낮은 이율로 금전을 대여한 경우에는 가중평균차입이자율(적용이 불가능한 경우 당좌대출이자율 선택 허용)로 계산한 이자 상당액을 익금으로 계상하여야 합니다(법령§88①(6), §89③).

- 선택한 비율은 해당되는 모든 거래에 대하여 적용하고, 가중평균차입이자율 적용이 불가능한 사유가 있는 경우 해당 대여금 또는 차입금에 한정하여 당좌대출이자율을 적용할 수 있으며,

- 법인세 신고와 함께 당좌대출이자율 적용을 선택하면 3년간은 의무적으로 당좌대출이자율을 적용하여야 합니다.

- 가중평균차입이자율 적용이 불가능한 사유(법칙§43③)
 - 특수관계인이 아닌 자로부터 차입한 금액이 없는 경우
 - 차입금 전액이 채권자가 불분명한 사채 또는 매입자가 불분명한 채권·증권의 발행으로 조달된 경우
 - 대여법인의 가중평균차입이자율 또는 대여금리가 차입법인의 가중평균차입이자율보다 높은 경우
 - ☞ 2012.2.2. 이후 최초로 신고하는 분부터는 대여기간이 5년을 초과하는 대여금이 있는 경우 등 기획재정부령으로 정하는 경우에는 해당 대여금 또는 차입금에 한정하여 당좌대출이자율을 시가로 하도록 개정됨(법령§89③, 2012.2.2.개정)

- 당좌대출이자율 변경 전 약정한 대여금에 대한 시가적용 방법
 가중평균차입이자율을 적용할 수 없는 법인이 당좌대출이자율을 기준으로 하여 「법인세법 시행령」 제88조제1항제7호에 따른 부당행위계산 부인대상이 되지 않도록 금전대차거래 약정을 체결하였으나 이후 같은 법 시행규칙(기획재정부령 제266호 2012.2.28. 개정된 것) 제43조제2항의 당좌대출이자율이 변경된 경우, 변경된 당좌대출이자율이 시행된 후에 발생하는 이자에 대해서 「법인세법 시행령」 제88조제1항제7호에 따른 부당행위계산 부인 대상이 되는지를 판단함에 있어서는 변경된 당좌대출이자율을 기준으로 하는 것임(법인세과-431, 2012.6.28.)
- 당좌대출이자율의 3년간 의무적용 여부
 내국법인이 당좌대출이자율을 시가로 선택하여 3년간 의무적용하고 그 다음 사업연도(4년차) 법인세 신고 시 당좌대출이자율을 다시 선택한 경우, 해당 사업연도(4년차)와 이후 2개 사업연도에도 당좌대출이자율을 시가로 하는 것임(기준-2016-법령해석법인-4875, 2016.10.12.)

... **조정**에 필요한 내용

(1) 가지급금 인정이자 배제 대상

① 미지급소득(배당소득, 상여금)에 대한 소득세 대납액(법칙§44(1))

☞ 법인지방소득세와 미지급소득으로 인한 중간예납세액 상당액을 포함하며, 당해 소득을 실제로 지급할 때까지의 기간에 상당하는 금액에 한합니다.

$$\text{미지급소득에 대한 소득세} = \text{종합소득 총결정세액} \times \frac{\text{미지급소득}}{\text{종합소득금액}}$$

② 국외에 자본을 투자한 내국법인이 해당 국외투자법인에 종사하거나 종사할 자에게 여비·급료·기타 비용을 대신하여 부담하고 이를 가지급금 등으로 계산한 금액 (법칙§44(2))

☞ 그 금액을 실제로 환부받을 때까지의 기간에 상당하는 금액에 한합니다.

③ 우리사주조합 또는 그 조합원에게 해당 우리사주조합이 설립된 회사의 주식취득에 소요되는 자금을 대여한 금액(법칙§44(3))

☞ 조합원간 주식을 매매하는 경우와 조합원이 취득한 주식을 교환하거나 현물출자함으로써 독점규제및공정거래에관한법률에 의한 지주회사 또는 금융지주회사법에 의한 금융지주회사의 주식을 취득하는 경우를 포함하며, 상환할 때까지의 기간에 상당하는 금액에 한합니다.

④ 국민연금법에 의해 근로자가 지급받은 것으로 보는 퇴직금전환금(법칙§44(4))

☞ 당해 근로자가 퇴직할 때까지의 기간에 상당하는 금액에 한합니다.

⑤ 사외로 유출된 금액의 귀속이 불분명하여 대표자에게 상여처분한 금액에 대한 소득세를 법인이 납부하고 가지급금으로 계상한 금액(법칙§44(5))

☞ 특수관계가 소멸될 때까지의 기간에 상당하는 금액에 한합니다.

⑥ 사용인에 대한 월정급여액 범위안의 일시적 급료 가불금(법칙§44(6))

⑦ 사용인에 대한 경조사비 또는 학자금(자녀포함)의 대여액(법칙§44(7))

⑧ 한국자산관리공사가 출자총액의 전액을 출자하여 설립한 법인에 대여한 금액 (법칙§44(8))



(2) “가중평균차입이자율”의 계산

- 자금을 대여한 법인의 대여시점 현재 각각의 차입금 잔액(특수관계인으로 부터의 차입금은 제외)에 차입 당시의 각각의 이자율을 곱한 금액의 합계액을 해당 차입금 잔액의 총액으로 나눈 비율을 말합니다(법칙§43①).
 - 변동금리로 차입한 경우에는 차입 당시의 이자율로 차입금을 상환하고 변동된 이자율로 동 금액을 다시 차입한 것으로 봅니다.

(3) 당좌대출이자율이란

- 국세청장이 정하는 당좌대출이자율
 - 2002.1.1.이후 : 9%(국세청고시 제2001-31, 2001.12.27.)
 - 2009.1.1.이후 개시하는 사업연도 : 8.5%(법칙§43②, 2009.3.30. 개정)
 - 2012.1.1.이후 개시하는 사업연도 : 6.9%(법칙§43②, 2012.2.28. 개정)
 - 2016.3.7.이후 : 4.6%(법칙§43②, 2016.3.7. 개정)
- ☞ 시행 전에 종전의 당좌대출이자율에 따라 이자를 수수하기로 약정을 체결한 경우로서 약정기간이 있는 대여금에 대해서는 개정규정에도 불구하고 해당 약정기간 만료일까지는 종전의 규정에 따릅니다(2016.3.7. 법칙 부칙 11조)

(4) 특수관계인의 범위(법령§2)

- 특수관계인의 범위는 당해 법인과 아래 중 어느 하나의 관계에 있는자를 말하며, 이 경우 본인도 그 특수관계인의 특수관계인으로 봄
 - ① 임원의 임면권 행사, 사업방침의 결정 등 당해 법인의 경영에 대하여 사실상 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 자(상법§401의2 ①의 규정에 의하여 이사로 보는 자를 포함)와 그 친족
 - ② 주주 등(소액주주 등 제외)과 그 친족
 - * 소액주주 등 : 발행주식총수 또는 출자총액의 1%에 미달하는 주식 또는 출자지분을 소유한 주주등(국가, 지방자치단체가 아닌 지배주주 등의 특수관계인인 자는 제외)(법령§50②)
 - ③ 법인의 임원·사용인 또는 주주등의 사용인(주주등이 영리법인인 경우에는 그 임원을, 비영리법인인 경우에는 그 이사 및 설립자를 말한다)이나 사용인외의 자로서 법인 또는 주주 등의 금전 기타 자산에 의하여 생계를 유지하는 자와 이들과 생계를 함께하는 친족
 - ④ 해당 법인이 직접 또는 그와 제1호부터 제3호까지의 관계에 있는 자를 통하여 어느법인의 경영에 대하여 지배적인 영향력*을 행사하고 있는 경우 그 법인
 - ⑤ 해당 법인이 직접 또는 그와 제1호부터 제4호까지의 관계에 있는 자를 통하여 어느법인의 경영에 대하여 지배적인 영향력*을 행사하고 있는 경우 그 법인
 - ⑥ 당해 법인에 100분의 30 이상을 출자하고 있는 법인에 100분의 30 이상을 출자하고 있는 법인이나 개인
 - ⑦ 당해 법인이 「독점규제 및 공정거래에 관한 법률」에 의한 기업집단에 속하는 법인인 경우 그 기업집단에 소속된 다른 계열회사 및 그 계열회사의 임원

* 지배적인 영향력을 행사하고 있는지 여부는 국세기본법 시행령§1의2④에 따름

※ 종전에는 쌍방관계를 각각 특수관계인으로 하도록 기본통칙 통칙 52-87...1에서 규정하고 있었으나, 2012.2.2. 시행령 개정시 본인도 국세기본법에 따라 특수관계인의 특수관계인으로 본다는 내용을 법령에 명문화하고, 제2차 출자법인에 대한 출자비율을 종전 50% 이상에서 30% 이상으로 조정(법령§87①)

☞ 2012.2.2. 이후 최초로 거래하는 분부터 적용

통칙 및 예규

▶ **가지급금에 대한 인정이자자의 처분(통칙 67-106...10)**

② 법인이 특수관계인간의 금전거래에 있어서 상환기간 및 이자율 등에 대한 약정이 없는 대여금 및 가지급금 등에 대하여 결산상 미수이자를 계상한 경우에도 동 미수이자 는 익금불산입하고 영 제89조 제3항 및 제5항의 규정에 의하여 계산한 인정이자상당액을 익금에 산입함.

▶ **당좌대출이자율의 3년간 의무적용 여부**

내국법인이 「법인세법 시행령」 제88조제1항제6호 및 제7호에 따른 부당행위계산부인 규정을 적용함에 있어 「같은 법 시행령」 제89조제3항제2호에 따라 당좌대출이자율을 시가로 선택하여 3년간 의무적용하고 그 다음 사업연도(4년차) 법인세 신고 시 당좌대출 이자율을 다시 선택한 경우, 해당 사업연도(4년차)와 이후 2개 사업연도에도 당좌대출 이자율을 시가로 하는 것임(서면-2016-법령해석법인-4875, 2016.10.12.)

▶ **대손사유가 발생하기 전에 특수관계가 소멸하였다면 더 이상 비정상적으로 자금을 대여하고 있는 것이라고 볼 수 없음**

특수관계자에 대한 업무무관 가지급금인지 여부는 그 대손사유가 발생할 당시를 기준으로 판단하여야 할 것임(대법원2012두6247, 2014.07.24.)

▶ **상법을 위반한 자기주식 취득은 업무무관 가지급금에 해당**

법인이 상법 및 기타의 법률에서 자기주식의 취득을 예외적으로 허용하는 경우 외에 자기의 계산으로 자기주식을 취득함으로써, 해당 자기주식 취득행위가 「상법」 제341조에 위반되어 무효에 해당하는 경우

해당 법인이 특수관계자인 주주에게 자기주식 취득대금으로 지급한 금액은 법률상 원인없이 지급된 것으로서 이를 정당한 사유없이 회수하지 않거나 회수를 지연한 때에는 「법인세법 시행령」 제53조제1항의 ‘업무무관가지급금’으로 보는 것임(법인세과-1147, 2010.12.9. → 법규과-1796, 2010.12.2.).

5 익금불산입항목의 조정

- 법인의 순자산을 증가시키는 거래로 인하여 발생한 수익의 항목이지만 세법에 의해 익금에서 제외하는 항목은 다음과 같습니다.

가. 법인세법에 규정한 내용

- ① 자본거래로 인한 수익의 익금불산입
 - 주식발행액면초과액(단, 2012.4.15.이후 발행되는 무액면주식의 경우 주식의 발행가액 중 자본금으로 계상한 금액을 초과하는 금액)
 - 주식의 포괄적 교환·이전차익, 감자차익
 - 합병·분할차익
- ② 평가이익 등의 익금불산입
 - 자산의 평가차익 (보험업법·기타 법률에 의한 유형자산 및 무형자산의 평가차익 및 법령§73 규정의 자산을 법령§74~§76에 의하여 평가함으로써 생긴 평가차익 제외)
 - 이월익금
 - 법인세 또는 법인지방소득세를 환급받았거나 환급받을 금액을 다른 세액에 충당한 금액
 - 국세 또는 지방세의 과오납금의 환급금에 대한 이자
 - 부가가치세 매출세액
 - 이월결손금의 보전에 충당한 자산수증익 및 채무면제익
 - 연결자법인으로부터 법인세법§76의19②에 따라 지급받았거나 지급받을 금액
 - 상법§461의2에 따라 자본준비금을 감액하여 받는 배당. 다만, §16①(2) 각 목에 해당하지 아니하는 자본준비금의 배당은 제외
- ③ 지주회사가 자회사로부터 받은 배당소득금액 중 일정금액 ()는 비상장법인

지분율		100%	40(80)% 초과	30(50)~40(80)% 이하*	20(40)~30(50)% 이하*
익금 불산입률	2007년	100%	90%	70%	
	2008년	100%	90%	80%	
	2009년	100%	100%	80%	
	2019년 이후	100%	100%	90%	80%

* 지주회사는 금융지주회사를 포함하며, 2008년부터 산학협력기술지주회사 포함

* '20.1.1. 이후 배당받는 분부터는 초과에서 이상으로, 이하에서 미만으로 변경

- ④ 법인이 내국법인으로부터 받는 수입배당금 중 일정금액 ()는 비상장법인

지분율	100%	30(50)% 초과*	30(50)% 이하*
익금불산입률	100%	50%	30%

* ('20.1.1. 이후 배당받는 분부터) 초과에서 이상으로, 이하에서 미만으로 변경

- ⑤ 비영리내국법인이 이자소득을 법인세법§62에 따라 법인세 과세표준 신고를 하지 아니하고 원천납부로 종결하는 금액(비영업대금의 이익은 제외)
- ⑥ 회생계획인가 결정 등을 받은 법인이 채무를 출자전환하는 경우로서 주식 등의 시가(시가가 액면가액에 미달하는 경우 액면가액)를 초과하여 발행된 금액(출자전환채무면제익) ⇒ 향후 발생하는 결손금 보전에 충당가능

나. 조세특례제한법에 규정한 내용

- ① 연구개발 목적으로 정부출연금을 수령하고 당해연도에 사용하지 못하는 경우 출연금 수령시점에 익금불산입(조특법§10의2)
- 추후 출연금을 지출하여 손비 처리하는 시점에 익금산입
- ② 무역조정지원기업이 영위하던 사업을 조세특례제한법§6③에 열거한 업종으로 전환하기 위해 사업용 고정자산을 2021.12.31.까지 양도하고 양도일로부터 1년 이내에 전환 사업에 직접 사용할 사업용 고정자산을 취득하는 경우 양도차익 익금불산입(조특법§33①)
- 양도일이 속하는 사업연도 종료일 이후 3년이 되는 날이 속하는 사업연도부터 3년간 균분한 금액 이상 익금산입
- ③ 기업이 재무구조개선을 위해 2021.12.31. 이전에 자산을 양도하고 양도일로부터 3개월 이내에 채무를 상환한다는 내용을 포함한 재무구조개선계획에 따라 자산을 양도하는 경우 양도차익 중 채무상환액 상당액 익금불산입(조특법§34①)
- 해당연도와 해당사업연도의 종료일 이후 3년간 익금에 산입하지 않고 그 다음 3년간 균분한 금액 이상 익금산입

- ④ 내국법인이 외국자회사의 주식 등을 현물출자하여 새로운 외국법인을 설립하거나 이미 설립된 외국법인에 현물출자하는 경우 그로 인하여 발생한 외국자회사 주식 등의 양도차익 익금불산입(조특법§38의3①)
 - 양도일부터 4년이 되는 날이 속하는 연도부터 3년간 균등액 익금산입
- ⑤ 재무구조개선계획 등에 따라 내국법인의 지배주주인 법인주주와 특수관계자의 주식을 전부 양도하여 주식발행 법인의 채무를 인수·변제하는 경우 해당 내국 법인의 채무감소액 익금불산입(조특법§39②)
 - 해당연도와 해당사업연도의 종료일 이후 3년간 익금에 산입하지 않고 그 다음 3년간 균분한 금액 이상 익금산입
- ⑥ 내국법인이 주주 또는 출자자로부터 2021.12.31. 이전에 재무구조개선계획 등의 일정요건을 갖추어 자산을 무상으로 받는 경우 결손금 초과하는 자산가액 익금불산입(조특법§40①)
 - 수증일이 속하는 사업연도 종료일 이후 3년간 익금에 산입하지 않고 그 다음 3년간 균분한 금액 이상 익금산입
 - ※ 법인주주가 소유자산을 양도하고 양도대금을 해당 내국법인에게 증여하는 경우의 양도차익상당액 익금불산입(조특법§40③)
- ⑦ 회생계획인가 등의 결정을 받은 법인이 채권금융기관으로부터 채무의 면제를 받은 경우 면제받은 채무액 중 이월결손금을 차감한 금액은 익금불산입(조특법§44①)
 - 해당연도와 해당사업연도의 종료일 이후 3년간 익금에 산입하지 않고 그 다음 3년간 균분한 금액 이상 익금산입
- ⑧ 2012.12.31. 이전에 재무구조개선계획에 따라 주주 등으로부터 해당 법인의 주식 등을 무상으로 받아 소각하는 경우 해당 주식가액 중 결손금 초과금액 익금불산입(조특법§45①)
- ⑨ 내국법인의 지배주주인 법인 등이 2017.12.31. 이전에 재무구조개선 계획에 따라 소유주식 등을 전부양도하고 다른 법인의 주식 등을 양수하는 경우 주식 등 양도차익 상당액 익금불산입(조특법§46①)
 - 양수 주식 등을 처분할 때 익금산입
 - * 2014.12.31. 기간 개정(종전 2012.12.31.)

- ⑩ 제약업 등을 경영하는 내국법인간에 2021.12.31.까지 합병함에 따라 발생하는 중복자산을 처분하여 다른 자산을 대체 취득한 경우 발생하는 양도차익에 대해 익금불산입(조특법§47의4①)
 - 양도일이 속하는 사업연도 종료일 이후 3년이 되는 날이 속하는 사업 연도부터 3년간 균분액 이상 익금산입
 - * 의료용 물질 및 의약품 제조업, 의료용 기기 제조업, 건설업, 해상 운송업, 선박 건조업, 1차 철강 제조업, 기초유기화학물질 제조업, 합성고무 및 플라스틱 물질 제조업
- ⑪ 공장의 대도시 밖 이전·본사의 수도권과밀억제권역 밖 이전·공장 및 본사의 수도권 밖 이전 시 양도차익 익금불산입(조특법§60②, §61③, §63의2⑤)
 - 양도일이 속하는 사업연도 종료일 이후 5년이 되는 날이 속하는 사업 연도부터 5년간 균분한 금액 이상 익금산입
- ⑫ 행정중심복합도시 안에서 공장시설을 갖추고 사업을 영위하던 내국 법인이 지방으로 이전하기 위해 공장을 사업시행자에게 양도함으로써 발생하는 양도차익 익금불산입(조특법§85의2)
 - 양도일이 속하는 사업연도 종료일 이후 5년이 되는 날이 속하는 사업연도부터 5년간 균분한 금액 이상 익금산입
- ⑬ 기업도시개발사업전담기업에게 구역 내의 토지를 현물출자함에 따라 발생한 양도차익에 대해 취득주식 처분 시까지 익금불산입(조특법§85의3①)
- ⑭ 경제자유구역의 외국인투자기업인 개발사업시행자가 보유토지를 2014.12.31.까지 내국법인에 현물출자함에 따른 양도차익 익금불산입(조특법§85의4①)
 - 현물출자 취득주식을 처분할 때 익금산입
- ⑮ 직장보육시설 운영 자가 종전보육시설을 2009.12.31.까지 양도하고 양도일부터 1년 내에 새로운 보육시설을 취득하는 경우 종전보육시설 양도차익 익금 불산입(조특법 §85의5①)
 - 양도일이 속하는 사업연도 종료일 이후 3년이 되는 날이 속하는 사업 연도부터 3년간 균분한 금액 이상 익금산입
- ⑯ 공익사업지역 안에서 2년 이상 가동한 공장을 공익사업시행자에게 양도함에 따라 발생한 양도차익의 익금불산입(조특법§85의7①)

- 양도일이 속하는 사업연도 종료일 이후 3년이 되는 날이 속하는 사업연도부터 3년간 균분한 금액 이상 익금산입
- ⑰ 10년 이상 공장을 영위한 중소기업이 수도권과밀억제권역 밖으로 이전하기 위해 2020.12.31.까지 공장을 양도함에 따라 발생한 양도차익 익금불산입(조특법§85의8①)
 - 양도일이 속하는 사업연도가 끝나는 날 이후 2년이 되는 날이 속하는 사업연도부터 2년간 균분한 금액 이상 익금산입
- ⑱ 어업협정에 따라 어업인 등이 지급받은 어업보조금은 익금불산입(조특법§104의2②)
 - 당해 어업보조금을 지출하거나 어업보조금으로 취득한 사업용자산에 대하여 감가상각하는 때에 손금불산입
- ⑲ 사업재편계획*에 대한 과세특례
 - * 「기업활력 제고를 위한 특별법」에 따라 주무부처의 승인을 받은 사업재편계획
 - 재무건전성 목표 달성을 위해 자산을 양도하여 금융채무상환자금 총당 시 자산양도차익 익금불산입(4년거치 3년분할 익금산입, 조특법§121의26)
 - 모회사가 자회사의 구조조정을 위해 자회사의 금융채무를 인수·변제 시 자회사의 채무면제이익 익금불산입(4년거치 3년분할 익금산입, 조특법§121의27)
 - 주주등이 재무건전성 목표 달성을 위해 자산을 무상증여 시 수증법인의 자산수증이익 익금불산입(4년거치 3년분할 익금산입, 조특법§121의28)
 - 사업재편 과정에서 금융기관으로부터 채무를 면제받는 경우 면제법인의 채무면제이익 익금불산입(4년거치 3년분할 익금산입, 조특법§121의29)
 - 기업간 사업재편을 위해 주식 교환 시 주식 양도차익에 대한 법인세 과세를 교환주식 처분시까지 이연(조특법§121의30)
 - 사업재편을 위해 합병 후 중복자산을 처분하고 새로운 사업용고정자산 취득 시 모든 업종간 합병에 대해 자산양도차익 익금불산입(3년거치 3년분할 익금산입, 조특법§121의31)

예규

▶ 이월결손금의 보전에 충당한 채무면제익 등의 익금불산입(통칙 18-16...1)

채무면제익 등을 소멸한 이월결손금에 보전한 경우에도 이를 익금에 산입하지 아니함. 이 경우 “소멸한 이월결손금”이라 함은 법 제14조 제2항의 결손금으로서 법 제13조 제1호의 규정에 의한 공제시한이 경과됨으로써 그 후의 각 사업연도의 과세표준 계산에 있어서 공제되지 아니한 금액을 말함.

▶ 채무면제익 등을 이월결손금의 보전에 충당한 경우의 처리(통칙 18-16...2)

법 제18조 제8호 규정의 “이월결손금의 보전에 충당된 금액”에는 무상으로 받은 자산의 가액과 채무의 면제 또는 소멸로 인한 부채의 감소액을 기업회계기준에 따라 특별이익으로 계상한 법인이 자본금과적립금 조정명세서(규칙 별지 제50호 서식)에 동 금액을 이월결손금의 보전에 충당한다는 뜻을 표시하고 세무조정으로 익금불산입한 경우 동 금액을 포함함.

- 경정청구로 자산수증익의 이월결손금 보전에 충당 가능 여부
내국법인이 자산수증이익을 법인세법 제18조제6호에 따라 이월결손금의 보전에 충당한 경우에 해당 자산수증이익은 각사업연도 소득금액을 계산할 때 익금에 산입하지 아니하는 것이며, 자산수증이익을 해당 사업연도 이월결손금에 충당하지 아니하고 법인세를 신고한 경우에는 국세기본법 제45조의2에 따른 경정 등의 청구에 의하여 이월결손금 보전에 충당하고 익금에 산입하지 아니할 수 있는 것임(기준-2013-법령해석법인-16762, 2015.03.10.)
- 채무의 출자전환시 채무면제이익 계산
「법인세법」 제17조제1항제1호 단서의 규정을 적용함에 있어 내국법인이 채무의 출자전환으로 발행하는 주식의 시가가 액면가액에 미달하는 경우에는 액면 가액을 초과하여 발행된 금액을 채무면제이익으로 보아 익금에 산입하는 것이므로 액면가액과 시가와와의 차액은 익금에 산입하지 않는 것임(법인세과-36, 2011.1.13.)
- 수입배당금 익금불산입 출자비율 산정
「법인세법」 제18조의2【지주회사 수입배당금액의 익금불산입】규정을 적용함에 있어 지주회사의 자회사에 대한 출자비율은 자회사의 발행주식총수 중 지주회사가 자회사에 출자한 주식 전체가 차지하는 비율로 산정하는 것임(법인세과-788, 2011.10.21. → 법규과-1320, 2011.10.6.)
- 수입배당금 익금불산입액 계산시 차감하는 지급이자의 범위
한국채택국제회계기준을 적용하는 내국법인이 보유자산을 양도함에 있어 「자산유동화에 관한 법률」 제13조 각 호의 요건을 갖추지 못하여 차입거래로 회계처리하는 경우 그 차입거래에 따른 할인료 등은 「법인세법」 제18조의3 제1항에 따른 수입배당금의 익금불산입액 계산시 차감할 차입금의 이자에 포함하는 것임(법인-760, 2012.12.7.)

6 손금항목의 조정

가. 법인세법상의 준비금

(1) 책임준비금(법법§30)

대 상 법 인	손금산입 범위	환 입
보험회사(수협 공제사업, 무역 보험 공사의 무역보험사업, 새마을금고 공제사업, 중소기업협동조합 공제사업, 건설 공제조합의 공제사업 포함)	① 당해 사업연도말 현재 모든 보험계약 해약시 지급할 환금액(해약공제액포함) + ② 당해 사업연도말 현재 기발생보험 사고에 대한 추정보험금 상당액* + ③ 법령§57①3호에 따라 적용한 배당 준비금	①, ②는 다음 사업연도에 익금산입 ③은 법령§57②에 따라 처리

* 2012.2.2. 이후 최초로 신고하는 분부터는 손해사정, 보험대위 및 구상권 행사 등에 소요될 것으로 예상되는 금액을 포함함

* 중소기업협동조합, 건설공제조합의 공제사업은 2013. 2.15. 영 시행일 이후 신고하는 분부터 적용

☞ 국제회계기준을 적용하는 법인의 경우 환금액과 금융위원회가 기획재정부장관과 협의하여 고시한 최소적립액 중 큰 금액으로 합니다.

(2) 비상위험준비금(법령§57⑦)

대 상 법 인	손금산입 범위	처 리 등
보험회사(수산업협동조합법에 의한 공제사업, 무역보험법에 의한 무역보험사업, 새마을 금고법에 따른 공제사업 포함)	<ul style="list-style-type: none"> • 당해 사업연도의 단기손해보험(인보험의 경우에는 해약환급금이나 만기지급금이 없는 사망보험 및 질병보험에 한함)에 의한 보유 보험료의 합계액 × 금융감독위원회가 정하는 보험종목별 적립기준율 - 준비금의 누적액 한도 당해 사업연도의 단기손해보험에 의한 경과 보험료의 합계액의 50%(자동차 보험은 40%, 보증보험은 150%*) <p>* 2017.2.3. 이후 과세표준을 신고하는 분부터 적용</p>	준비금의 처리 및 경과 보험료의 계산방법은 보험업법시행령§63 및 동 시행규칙§29에 따라 금융위원회가 정하는 바에 의함(법칙§30).

☞ 2011.1.1. 이후 개시하는 사업연도 분부터 K-IFRS를 적용하는 보험사는 비상위험준비금을 신고조정으로 손금에 산입할 수 있습니다.

나. 법인세법상 총당금

(1) 퇴직급여총당금

...

조정에 필요한 내용

임원 또는 사용인의 퇴직급여에 총당하기 위하여 퇴직급여총당금을 결산상 손금으로 계상한 경우에는 일정금액의 범위 안에서 손금에 산입합니다(법법§33).

① 퇴직급여총당금 손금설정 대상자의 범위

- 출자임원을 포함한 임원 또는 사용인

② 손금산입 범위액 : ㉠·㉡ 중 적은 금액

㉠ 총급여액 한도

$$\left(\begin{array}{l} \text{퇴직급여 지급대상 임원 또는 사용인(확정기여형 퇴직연금 등)} \\ \text{설정자 제외의 당해 사업연도 총급여액} \end{array} \right) \times 5/100$$

㉡ 누적액 한도

$$\left(\begin{array}{l} \text{사업연도종료일 현재 재직하는 임원 또는} \\ \text{사용인 전원의 퇴직급여 추계액과 법령§44의2④1의2} \\ \text{각 목*의 금액을 더한 금액 중 큰 금액} \times 0/100 \end{array} \right) + \left(\begin{array}{l} \text{퇴직금 전환금} \\ \text{계상액} \end{array} \right)$$

* (가목) 「근로자퇴직급여 보장법」 제16조제1항제1호에 따른 금액

(나목) 해당 사업연도종료일 현재 재직하는 임원 또는 사용인 중 확정기여형 퇴직연금제도에 가입하지 아니한 사람 전원이 퇴직할 경우에 퇴직급여로 지급되어야 할 금액의 추계액과 확정기여형 퇴직연금제도에 가입한 사람으로서 그 재직기간 중 가입하지 아니한 기간이 있는 사람 전원이 퇴직할 경우에 그 가입하지 아니한 기간에 대하여 퇴직급여로 지급되어야 할 금액의 추계액을 더한 금액

☞ 퇴직급여총당금, 퇴직연금총당금 손금산입 한도 명확화(2014.1.1. 이후 개시하는 사업연도 분부터 적용)

※ 퇴직급여충당금(사내유보) 추계액 한도를 매년 5%씩 단계적으로 축소('16년 폐지)하였습니다.
(2010.12.30. 개정)

'10	'11	'12	'13	'14	'15	'16
30%	25%	20%	15%	10%	5%	0%

* 단, 既 손금인정된 총당금은 총당금 한도가 축소되더라도 한도 초과분을 익금산입하지 않음

● “총급여액”의 범위

- 위 ㉠에 의한 범위액 계산시 “총급여액”은 소득세법§20①(1) 및 (2)에 따른 금액으로 하되(같은 법§12에 따른 비과세 소득은 제외), 법인세법 시행령§43의 규정에 따라 손금에 산입하지 않는 금액은 제외합니다.
- 퇴직급여를 중간정산한 경우 “총급여액”은 중간정산기준일 익일부터 사업연도 종료일까지의 총급여액으로 합에 유의하여야 합니다.
(법인46012-776, 1998.3.30., 서이46012-11521, 2003.8.22.)

● 일시퇴직기준 “퇴직급여추계액”의 계산

- 정관이나 기타 퇴직급여지급규정 등에 의하여 계산한 금액을 말하며, 퇴직급여 지급규정 등이 없는 법인은 「근로자퇴직급여보장법」이 정하는 바에 따라 계산한 금액으로 합니다(법칙§31①).
- 법령§44에 따라 손금불산입되는 금액과 법령§44의2③에 따라 손금에 산입하는 금액은 제외합니다.

● 보험수리적 기준 “퇴직급여추계액”의 계산[㉠,㉡의 합계액]

- 법령§44에 따라 손금불산입되는 금액과 법령§44의2③에 따라 손금에 산입하는 금액은 제외합니다.
 - ㉠ 매 사업연도 말일 현재를 기준으로 산정한 가입자의 예상 퇴직시점까지의 가입 기간에 대한 급여에 드는 비용 예상액의 현재가치에서 장래 근무 기간분에 대하여 발생하는 부담금 수입 예상액의 현재가치를 뺀 금액으로서, 고용노동부령으로 정하는 방법에 따라 산정한 금액(근로자퇴직급여 보장법§16①(1))
 - ㉡ 해당 사업연도종료일 현재 재직하는 임원 또는 사용자 중 확정급여형 퇴직

연금제도에 가입하지 아니한 사람 전원이 퇴직할 경우에 퇴직급여로 지급 되어야 할 금액의 추계액과 확정급여형 퇴직연금제도에 가입한 사람으로서 그 재직기간 중 가입하지 아니한 기간이 있는 사람 전원이 퇴직할 경우에 그 가입하지 아니한 기간에 대하여 퇴직급여로 지급되어야 할 금액의 추계액을 더한 금액

● “퇴직급여충당금의 누적액”의 계산

- “퇴직급여충당금의 누적액”이라 함은 **법법§33**의 규정에 의하여 손금에 산입한 퇴직급여충당금으로서 각 사업연도 종료일 현재의 잔액을 말합니다(통칙33-60…3).
- 누적액 한도에서의 퇴직급여충당금 누적액은 ‘**확정기여형 퇴직연금 등 설정자의 설정 전 기 계상된 퇴직급여충당금**’을 차감한 금액을 말합니다(**법칙§31②**).
- ☞ ‘**확정기여형 퇴직연금 등 설정자의 설정 전에 기 계상된 퇴직급여충당금**’은 아래 산식에 따라 계산한 금액으로 합니다.

$$\frac{\text{직전사업연도 종료일 현재 퇴직급여충당금누적액}}{\text{확정기여형퇴직연금설정자의 전기말 현재 일시퇴직기준 퇴직급여추계액}} \times \frac{\text{확정기여형퇴직연금설정자의 전기말 현재 일시퇴직기준 퇴직급여추계액}}{\text{확정기여형퇴직연금설정자의 전기말 현재 일시퇴직기준 퇴직급여추계액}}$$

- 세무조정과 관련하여 누적액은 다음과 같이 계산합니다.

$$\text{장부상 총당금 기초잔액} - \text{확정기여형 퇴직연금 등 설정자의 기계상된 퇴직급여충당금} - \text{기중 총당금 환입액} - \text{총당금 부인 누계액} - \text{기중 퇴직금 지급액}$$

③ 총당금의 상계(**법법§33②**)

- 퇴직급여충당금을 손금에 산입한 법인이 임원 또는 사용인에게 퇴직금을 지급하는 경우에는 그 퇴직급여충당금에서 먼저 지급하여야 합니다.
- 퇴직급여충당금을 계상한 법인이 퇴직하는 임원 또는 사용인에게 퇴직급여를 지급하는 때에는 개인별 퇴직급여충당금과는 관계없이 이를 동 퇴직급여 충당금에서 지급하여야 합니다(통칙 33-60…4).

- 퇴직급여충당금 설정액 중 손금불산입된 금액이 있는 법인이 퇴직급여를 지급하는 경우 손금산입한 퇴직급여충당금과 상계하고 남은 금액에 대하여는 기 손금불산입된 금액을 손금으로 추인합니다(통칙 33-60...5).
- 퇴직급여충당금을 손금에 산입한 내국법인이 일부 사업의 폐지 또는 중단 등으로 인하여 부득이하게 퇴직하는 임원 및 사용인에게 퇴직급여지급규정에 따라 명예퇴직금을 지급하는 경우에도 퇴직급여충당금에서 상계처리 하지 아니하고 직접 당해 사업연도의 손금에 산입할 수 있습니다(통칙 33-60...6).
- 확정기여형 퇴직연금 등을 설정하면서 설정 전의 근무기간분에 대한 부담금을 지출한 경우 그 지출금액은 법칙§31②항에 따라 퇴직급여충당금의 누적액에서 차감된 퇴직급여충당금에서 먼저 지출한 것으로 봅니다(법칙§24①).
 - ☞ 종전에는 확정기여형 퇴직연금의 경우 임원·사용인 구분없이 사용자부담금을 전액 손금 인정 하였으나, 임원에 대하여는 2010.2.18. 이후 퇴직하는 분부터는 퇴직연금 사용자 부담금의 합계액을 퇴직급여로 보아 퇴직금지급규정에 의한 손금산입한도 초과여부를 판단합니다(법령§44의 2③).



퇴직금전환금(1999.4.1 제도 폐지)

1999.3.31 이전에 국민연금법에 의하여 납부하고 기말 재무상태표에 계상된 퇴직금전환금의 잔액이 있는 경우 그 금액을 누적액 한도액에 가산합니다(법령§60④).

④ 특수관계 법인간 전출입에 따른 퇴직급여의 처리(선택적용)

- 법인의 임직원이 당해 법인과 특수관계인 법인에 전출하여 전출법인이 그 임직원에게 퇴직급여를 지급한 경우에는 현실적인 퇴직에 해당하는 것이나
 - 전출시에 퇴직급여를 지급하지 아니하고 실질적으로 퇴직하는 때에 퇴직급여를 지급하는 방법을 이용하여 특수관계 법인에 전출하는 시점에는 현실적인 퇴직으로 처리하지 않을 수 있습니다.
 - 법인의 지배주주등인 임원 및 지배주주등과 법인세법 시행령§43⑧에 따른 특수관계 있는 임원의 경우에는 해당하지 않음.

☞ 법령 개정시(법령§44③, 2009.2.4.) 임직원의 전출입에 따른 퇴직급여 세무조정시 전출입 법인의 범위를 직·간접 출자관계 법인에서 법인세법 시행령§87에 의한 특수관계 법인으로 개정하였고, 적용대상자를 근로자에서 임원을 포함하는 것으로 개정.

- 현실적인 퇴직으로 처리하는 방법 → “근속연수 미통산”

전출법인이 임직원의 전출을 퇴직으로 처리하여 전출 임직원에게 퇴직급여를 실제 지급하고 전입법인에서는 신규채용으로 처리합니다.

- 현실적인 퇴직으로 처리하지 않는 방법 → “근속연수 통산”

특수관계있는 법인간 임직원이 전출·입하는 경우 현실적인 퇴직으로 처리하지 않음으로써 근속기간을 통산할 수 있어 근속기간 단절로 인한 불이익을 방지할 수 있습니다.

- 전입법인에게 퇴직급여 전액을 인계하는 경우 → 안분계산 없음

- 법인이 다음의 사유로 다른 법인 또는 사업자로부터 임원 또는 사용인(이하 “종업원”)을 인수하면서 인수시점에 전사업자가 지급하여야 할 퇴직급여 상당액 전액을 인수(퇴직보험 등에 관한 계약의 인수를 포함)하고 당해 종업원에 대한 퇴직급여 지급시 전사업자에 근무한 기간을 통산하여 당해 법인의 퇴직급여 지급규정에 따라 지급하기로 약정한 경우에는 당해 종업원에 대한 퇴직급여와 영 제60조 제2항의 퇴직급여추계액은 전사업자에 근무한 기간을 통산하여 계산할 수 있습니다(통칙 33-60…2).

1. 다른 법인 또는 개인사업자로부터 사업을 인수(수개의 사업장 또는 사업 중 하나의 사업장 또는 사업을 인수하는 경우를 포함)한 때
2. 법인의 합병 및 분할
3. 영 제87조에 따른 특수관계 법인간의 전출입

- 전입법인에게 퇴직급여를 인계하지 않거나 미달하게 인계하는 경우

→ 안분계산으로 부담할 퇴직급여를 계산

※ 미달인계시 세무조정 대상기준(기본통칙§33-60…2 제2항)
 - 관계회사 전출입 : 법칙§22에 의한 안분계산(추후 정산개념)

- 전출법인이 전출시 퇴직급여를 지급하지 아니한 상태에서(미달하게 인계하는 경우 포함) 임직원이 전입법인에서 실제로 퇴직하는 경우
- 당초 전출법인의 입사일로부터 전입법인의 퇴직일까지의 근속기간을 통산 하여 계산한 퇴직급여 총액을 각 법인에서의 근속연수를 기준으로 계산한 퇴직급여를 기준으로 안분한 후 일부 인계한(받은) 금액이 있는 경우에는 그 금액을 차감하여 정산합니다.
 - 전출(전입)법인 → 전출(전입)한 때를 퇴직(입사)시점으로 보아 안분계산

안분산식

- 전출법인이 부담할 퇴직급여 =

$$\text{지급할 퇴직급여 총액} \times \frac{\text{전출법인의 퇴직급여}}{\text{전출법인의 퇴직급여} + \text{전입법인의 퇴직급여}}$$
- 전입법인이 부담할 퇴직급여 =

$$\text{지급할 퇴직급여 총액} \times \frac{\text{전입법인의 퇴직급여}}{\text{전출법인의 퇴직급여} + \text{전입법인의 퇴직급여}}$$

예규

▶ 퇴직급여의 지급 순서

귀 질의의 경우 법인세법 시행령 제44조의2의 퇴직보험료 등을 손금에 산입한 법인의 임원 또는 사용인이 실제로 퇴직하는 경우 손금산입할 퇴직급여의 범위액은 퇴직급여 지급규정에 의한 퇴직급여 상당액에서 당해 사용인의 퇴직으로 인하여 보험회사 등으로 부터 수령한 퇴직보험금, 퇴직일시금신탁, 퇴직연금, 퇴직급여충당금 순으로 차감한 금액으로 하는 것임(법인세과-2076, 2017.07.27.)

▶ 퇴직급여 추계액 계산 방법

법인세법 시행령 제60조에 따라 퇴직급여충당금 한도액 계산시 퇴직급여 추계액은 법인세법 시행령 제60조 제2항에 따라 해당 사업연도종료일 현재 재직하는 임원 또는 사용인의 전원이 퇴직할 경우에 퇴직급여로 지급되어야 할 금액의 추계액과 「근로자 퇴직급여보장법」 제16조제1항제1호에 따른 금액 중 큰 금액(법인세법 시행령 제44조에 따라 손금에 산입하지 아니하는 금액은 제외한다)으로 하는 것임(법인세과-377, 2013.07.19.)

▶ **확정기여형퇴직연금제도 설정법인이 상여금을 임직원의 퇴직연금으로 추가 납입시 손금 여부**

근로자퇴직급여보장법 제19조에 따른 확정기여형퇴직연금제도를 설정한 내국법인이 근로자와 합의한 퇴직연금규약에 따라 임원 및 사용인의 상여금(법인세법 시행령 제43조 제1항 내지 제3항에 따른 상여금은 제외) 중 일부 또는 전부를 사용자 부담금으로 확정 기여형 퇴직연금에 추가하여 지출하는 경우 해당 부담금은 법인세법 시행령 제44조의2 제3항에 따라 전액 손금에 산입하는 것임

다만, 임원에 대한 부담금은 법인이 퇴직시까지 부담한 부담금의 합계액을 퇴직급여로 보아 법인세법 시행령 제44조제4항을 적용하되 손금산입한도 초과액이 있는 경우에는 퇴직일이 속하는 사업연도의 부담금 중 손금산입한도 초과액 상당액을 손금에 산입하지 아니하고 손금산입한도 초과금액이 퇴직일이 속하는 사업연도의 부담금을 초과하는 경우 그 초과금액은 퇴직일이 속하는 사업연도의 익금에 산입하는 것임(서면법규과-883, 2014.08.14.)

▶ **퇴직연금 미가입자에 대한 퇴직급여충당금 손금산입한도 산정방법**

귀 서면질의는 아래 기획재정부 법인세제과-1039(2013.10.21.)을 참고바람

◆ 기획재정부 법인세제과-1039, 2013.10.21.

「법인세법 시행령」 제60조 제2항에 따른 퇴직급여충당금의 손금산입 한도는 「근로자 퇴직급여보장법」에 따른 확정기여형퇴직연금제도 가입자에 대하여 같은 법 제16조 제1항 제1호에 따라 산정한 금액과 퇴직연금제도 미가입자의 전원이 퇴직할 경우에 퇴직급여로 지급되어야 할 금액의 추계액을 합한 금액을 임원 또는 사용인의 전원이 퇴직할 경우에 퇴직급여로 지급되어야 할 금액의 추계액과 비교하여 계산하는 것임

▶ **대표이사 겸직시 퇴직급여추계액 계산**

내국법인의 대표이사에 재직 중인 자가 다른 특수관계법인의 대표이사를 겸직하는 경우 내국법인 또는 특수관계법인의 퇴직급여추계액 계산은 내국법인과 특수관계법인의 대표이사 근무기간을 통산하여 계산할 수 없고, 각 법인별 퇴직금지급규정에 따라 계산한 퇴직급여 추계액으로 하는 것임(법인세과-633, 2012.10.19. ← 법규과-1198, 2012.10.15.)

▶ **퇴직을 원인으로 하지 않는 종업원급여와 관련된 확정급여채무 비용계상액은 퇴직급여충당금 손금계상액에 해당하지 아니하는 것임**

내국법인의 종업원급여 중 장기근속휴가, 안식년휴가, 그 밖의 장기근속급여, 장기장애 급여, 회계기간말부터 12개월 이내에 전부나 일부가 지급되지 않는 이익분배금, 상여금 및 이연보상 등(한국채택국제회계기준 제1019호 문단 4(3)의 기타장기종업원급여) 퇴직을 원인으로 하지 않는 종업원급여와 관련된 확정급여채무 비용계상액은 「법인세법」 제33조 제1항에 따른 퇴직급여 충당금손금계상액에 해당하지 아니하는 것임(법인세과-501, 2012.08.20.)

▶ **확정기여형 퇴직연금 설정시 설정전 부담금 지출**

내국법인이 임직원에 대한 확정기여형 퇴직연금을 설정하면서 설정 전의 근무기간분에 대한 부담금을 지출한 경우 그 지출금액은 법인세법 시행규칙 제31조 제2항에 따라 퇴직급여충당금의 누적액에서 차감된 퇴직급여충당 금에서 먼저 지출한 것으로 보는 것이며, 차감된 퇴직급여 충당금을 초과하여 지출한 부담금은 이를 손금에 산입하는 것임 다만, 임원에 대한 부담금은 법인이 퇴직시까지 부담한 부담금의 합계액을 퇴직급여로 보아 법인세법 시행령 제44조 제4항을 적용하되, 손금산입한도 초과금액이 있는 경우에는 퇴직일이 속하는 사업연도의 부담금 중 손금산입한도 초과금액 상당액을 손금에 산입하지 아니하고, 손금산입한도 초과금액이 퇴직일이 속하는 사업연도의 부담금을 초과하는 경우 그 초과금액은 퇴직일이 속하는 사업연도의 익금에 산입하는 것임(법규법인2012-135, 2012.06.05.)

▶ **퇴직금제도 변경시 퇴직급여추계액 계산**

「법인세법 시행령」 제60조 제2항에 따른 퇴직급여충당금을 설정함에 있어 확정기여형 퇴직연금 등이 설정된 자가 퇴직급여제도를 퇴직금제도로 변경한 경우 퇴직금제도로 변경한 자의 퇴직급여추계액에는 확정기여형 퇴직연금 등이 설정된 기간의 퇴직급여 추계액을 포함하지 아니하는 것임(법인세과-63, 2012.1.16.)

▶ **국민연금 사용자 부담금의 총급여액 포함 여부**

종전에는 국민연금법에 따른 사용자 부담금은 법인세법 시행령 제44조 제3항 제2호의 총급여액에 포함되었으나(재법인-649, 2008.10.21.), 시행령 개정으로 2009.2.4.이후 최초로 지급하는 분부터는 사용자 부담금 모두를 총급여액에서 제외함(법령§44④.2)

⑤ 퇴직금의 범위

- 사용자 또는 임원이 “현실적으로 퇴직하는 경우”
 - 실제로 지급하는 퇴직급여를 손금산입하는 것으로 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우를 포함합니다(법령§44 및 법칙§22).

- 법인의 사용인이 당해 법인의 임원으로 취임한 때
- 법인의 임원 또는 사용인이 그 법인의 조직변경·합병·분할 또는 사업양도에 의하여 퇴직한 때
- 「근로자퇴직급여 보장법」 제8조 제2항의 규정에 의해 퇴직급여를 중간정산하여 지급한 때(중간정산시점부터 새로 근무연수를 기산하여 퇴직급여를 계산하는 경우에 한정)
 - ☞ 2012.7.26.이후 「근로자퇴직급여 보장법」(2011.7.25-11967호)가 시행됨에 따라 사용자도 「근로자퇴직급여 보장법 시행령」 제3조 제1항의 사유로 요구하는 경우에만 중간정산 가능(근퇴법§8②)
- 정관 또는 정관에서 위임된 퇴직급여지급규정에 따라 임원에게 일정 사유[무주택자의 주택구입(중간정산일부터 3개월 내에 주택을 취득하는 경우만 해당), 3개월 이상 장기요양(배우자·부양가족 포함), 천재·지변]로 퇴직급여를 중간정산하여 지급한 때(중간정산시점부터 새로 근무연수를 기산하여 퇴직급여를 계산하는 경우에 한정)

☞ 현실적으로 퇴직하지 아니한 자에게 지급한 퇴직급여는 현실적으로 퇴직할 때까지 당해 임원 또는 사용인에 대한 업무와 관련없는 가지급금으로 봅니다(법칙§22②)

- 임원 퇴직급여의 손금산입 범위(법령§44④)
 - 정관에 퇴직급여(퇴직위로금 등 포함)로 지급할 금액이 정하여진 경우에는 정관에 정하여진 금액
 - 그 외의 경우 그 임원이 퇴직하는 날로부터 소급하여 1년 동안에 해당 임원에게 지급한 총급여액(법령§43의 규정에 의한 손금불산입 금액을 제외)의 10분의 1에 상당하는 금액에 근속연수를 곱한 금액
 - ☞ 근속연수의 계산은 역년에 의하여 계산하며, 1년 미만의 기간은 월수로 계산하되, 1월 미만의 기간은 이를 산입하지 아니합니다(법칙§22⑤)

⑥ 퇴직급여의 중간정산(법령§44②(3))

- 근로자퇴직급여 보장법§8②의 규정에 따라 근로자퇴직급여 보장법 시행령§3①의 사유로 근로자가 요구하여 실제 퇴직하기 전에 퇴직급여를 미리 정산하여 지급하는 경우
 - 동 중간정산일을 현실적인 퇴직일로 간주하여 중간정산지급액을 퇴직급여로 보아 손금산입하는 것이며,
 - 중간정산 이후 퇴직급여 산정을 위한 근무연수는 정산시점부터 새로이 기산하여야 하고 그에 따른 퇴직소득원천징수영수증을 교부하여야 합니다.
 - ☞ 중간정산 이후에 연월차수당 및 근속수당·호봉·상여 등을 누진 적용하는 경우에도 중간정산으로 봅니다.
- 2012.7.26. 이후에는 근로자는 근로자퇴직급여 보장법 시행령§3①의 사유로 중간정산을 요구하여 중간정산 하는 경우, 임원은 법인세법 시행규칙§22③의 사유로 중간정산하는 경우 외에 중간정산퇴직급여를 지급하는 경우 이를 업무무관가지급금으로 보아 인정이자상당액을 익금가산하고 해당 근로자 또는 임원에 대한 소득처분을 하여야 합니다.

통칙 및 예규

▶ 조직변경 후에 조직변경 전의 규정에 따라 지급한 임원 퇴직급여의 세무처리 방법

정관의 위임에 따라 주주총회의 의결을 거쳐 임원퇴직급여지급규정(이하 “종전퇴직급여 규정”이라 함)을 제정한 내국법인이 「상법」 제604조에 따라 주식회사에서 유한회사로 조직변경한 경우로서 조직변경 후에 종전퇴직급여규정에 따라 지급한 임원의 퇴직급여는 「법인세법 시행령」 제44조 제5항에 따른 정관에서 위임된 퇴직급여지급규정에 의해 지급된 금액으로 보는 것임(서면법규과-1060,2013.9.27.)

▶ 연봉제 전환 후 퇴직금제도로 재전환시 세무처리

귀 연봉제 전환 후 전환전의 퇴직금제도로 재전환시 세무처리에 대해서는 기존 예규 서면2팀-2544(2006.12.12.)호를 참조하여 주시기 바람(법인세과-451, 2013.8.28.)

◆ 서면2팀-2544(2006.12.12.)

임원에 대한 급여를 연봉제로 전환함에 따라 향후 퇴직금을 지급하지 아니하는 조건으로 그 때까지의 퇴직금을 정산하여 지급한 법인이 추후 주주총회에서 임원의 급여를 연봉제 이전의 방식으로 전환하되 그 전환일로부터 기산하여 퇴직금을 지급하기로 한 경우 당초 지급하였던 퇴직금에 대하여는 “법인의 업무와 관련없이 지급한 가지급금 등”으로 보지 아니하는 것이나, 이 경우에도 동 과정이 특정임원에 대한 자금대여의 목적에 의한 것이라고 인정되는 경우에는 그러하지 아니하는 것임

▶ **확정기여형 퇴직연금제도 폐지시 재직중인 임원이 받는 일시금의 처리 방법**

확정기여형 퇴직연금제도를 운영하던 내국법인이 근로자가 모두 퇴직하고 임원인 대표이사만이 재직하게 되어 운영중인 확정기여형 퇴직연금제도를 폐지하는 경우 「근로자퇴직급여 보장법」(2011.7.25. 법률 제10967호로 개정되기 전의 것)에 따라 퇴직연금사업자가 임원에게 지급하는 일시금은 그 내국법인의 업무무관 가지급금에 해당되지 아니하는 것임(서면법규과-109, 2013.1.31.)

▶ **중간정산 퇴직금의 미지급 시 현실적인 퇴직으로 보지 않음.**

「근로자퇴직급여 보장법」 제8조 제2항에 따라 퇴직급여를 중간정산하기로 하였으나 이를 실제로 지급하지 아니한 경우 현실적인 퇴직으로 보지 않음. 다만, 확정된 중간정산 퇴직급여를 회사의 자금사정 등을 이유로 퇴직급여 전액을 일시에 지급하지 못하고 노사합의에 따라 일정기간 분할하여 지급하기로 한 경우에는 그 최초 지급일이 속하는 사업연도의 손금에 산입함(통칙 26-44...1)

▶ **취득한 주택에 소요된 차입금을 변제하기 위한 중간정산은 현실적인 퇴직사유에 해당하지 않음.**

내국법인이 퇴직급여 중간정산일 현재 1년 이상 주택을 소유하지 아니한 세대의 세대주인 임원의 주택 구입을 위하여 그때까지의 퇴직급여를 중간정산하여 지급한 경우에는 「법인세법 시행령」 제44조 제2항 제5호 및 같은 법 시행규칙 제22조 제3항 제1호에 따라 현실적인 퇴직에 해당하는 것이나, 중간정산일 현재 주택을 소유하고 있는 임원의 주택 구입에 소요된 차입금을 변제하기 위하여 중간정산할 경우에는 현실적인 퇴직에 해당하지 아니하는 것임(법인세과-26, 2012.1.9.)

▶ **주택을 자가건설하는 경우에도 임원퇴직금 중간정산 사유에 해당됨.**

퇴직급여 중간정산일 현재 1년 이상 주택을 소유하지 아니한 세대의 세대주인 임원이 자가건설로 주택을 취득하는 경우(중간정산일로부터 3개월 내에 해당 주택을 취득하는 경우에 한함)에는 「법인세법 시행규칙」 제22조제3항제1호에 해당하는 것으로, 이 때 해당 주택의 취득시기는 「소득세법」 제98조와 같은 법 시행령 제162조에 따라 판단하는 것임(법인세과-928, 2011.11.18. ← 법규과-1504, 2011.11.15.)

▶ **급여제도가 다른 법인간의 합병**

내국법인(이하 “피합병법인”임)이 임원에 대한 급여를 연봉제로 전환함에 따라 향후 퇴직급여를 지급하지 아니하는 조건으로 그 때까지의 퇴직급여를 정산하여 지급하고 이후 연봉제를 시행하던 중 연봉제를 실시하지 아니하는 다른 내국법인(이하 “합병법인”임)에 합병된 경우, 피합병법인이 당초 연봉제 전환과정에서 퇴직급여를 지급한 것은 현실적인 퇴직에 해당하는 것이며, 합병법인에 새로 취임한 해당 임원의 퇴직급여를 계산함에 있어 근속연수의 기산일은 합병으로 인한 입사일로 하는 것임(법인세과-693, 2011.9.21.)

▶ **임원의 중간정산**

법인의 임원에 대한 퇴직급여 중간정산은 「법인세법 시행규칙」 제22조제3항 각 호의 어느 하나에 해당하는 사유로 정관 또는 정관에서 위임된 퇴직 급여지급규정에 따라 지급하는 경우에 한해서 인정되는 것으로, 임원의 전세자금 마련은 중간정산 사유에 해당되지 않는 것임(법인세과-175, 2011.3.9.)

▶ **일부기간만 중간정산하는 경우 현실적인 퇴직에 해당되지 아니함.**

법인이 「근로자퇴직급여 보장법」 제8조제2항에 따라 퇴직금중간정산을 함에 있어 근로자가 퇴직하기 전에 계속 근로한 기간 중 중간의 일부기간에 대하여만 중간정산을 실시하여 지급하는 때에는 「법인세법 시행령」 제44조제2항의 현실적인 퇴직에 해당하지 아니하는 것임(법인세과-1181, 2010.12.27. ← 법규과-1885, 2010.12.21.)

▶ **관계회사 전출입시 퇴직금 처리방법**

내국법인이 「법인세법 시행령」 제87조의 특수관계에 있는 법인의 임원을 인수하면서 인수시점에 전사업자가 지급하여야 할 퇴직급여상당액 전액을 인수하고 당해 임원에 대한 퇴직급여 지급시 전사업자에 근무한 기간을 통산하여 당해 법인의 퇴직급여지급규정에 따라 지급하기로 약정한 경우에는 당해 임원에 대한 퇴직급여와 같은 법 시행령 제60조제2항의 퇴직급여추계액은 전사업자에 근무한 기간을 통산하여 계산할 수 있는 것이며, 법인이 특수관계에 있는 법인간의 전출입에 의하여 임원을 인수하면서 퇴직급여상당액을 인수하지 아니하거나 부족하게 인수한 경우에는 같은 법 시행령 제44조제3항에 의하여 퇴직급여를 손금에 산입하는 것임(법인세과-1371, 2009.12.3.)

▶ **확정기여형 퇴직연금의 세무처리 방법**

내국법인이 임원 또는 사용인의 퇴직을 연금의 지급사유로 하고 임원 또는 사용인을 수급자로 하는 「근로자퇴직급여 보장법」 제13조에 따른 확정기여형 퇴직연금을 설정하면서 퇴직연금 설정 전의 근무기간분에 대한 부담금을 지출한 경우 그 지출금액은 「법인세법 시행규칙」 제31조 제2항에 따라 퇴직급여 총당금의 누적액에서 차감된 퇴직급여총당금에서 먼저 지출된 것으로 보는 것이며, 차감된 퇴직급여총당금을 초과하여 지출한 금액은 이를 손금에 산입하는 것이며,

내국법인이 「근로기준법」 상 근로자에 대하여 근무기간 중 일정기간은 「근로자 퇴직급여 보장법」 제8조제2항에 따라 퇴직급여를 중간정산하여 지급하고 일정기간은 확정기여형 퇴직연금을 설정하여 당해 기간에 대한 부담금을 지출한 경우 퇴직급여 중간정산에 따른 지급은 현실적인 퇴직으로 보는 것이며, 확정기여형 퇴직연금을 설정하면서 퇴직연금 설정 전 근무기간분에 대한 부담금으로 지출한 금액은 「법인세법 시행규칙」 제31조 제2항에 따라 퇴직급여충당금의 누적액에서 차감된 퇴직급여충당금에서 먼저 지출된 것으로 보는 것이며, 차감된 퇴직급여 충당금을 초과하여 지출한 금액은 이를 손금에 산입하는 것임(법인세과-1032, 2009.9.21.)

▶ **연봉제 전환시기가 다른 경우 현실적 퇴직 여부**

법인이 임원 중 일부 임원에 대한 급여를 연봉제로 전환하거나 임원별로 연봉제로 전환하는 시기가 다른 경우에도 법인세법 제44조 제2항 제4호 규정을 적용받을 수 있는 것임 (법인세과-3313, 2008.11.7.)

▶ **퇴직급여규정을 개인별로 정하는 경우**

법인의 퇴직급여지급규정이 불특정다수를 대상으로 지급배율을 정하지 아니하고 개인별로 지급배율을 정하는 경우에는 법인세법시행령 제44조 제4항에서 규정하는 정관에서 위임된 퇴직급여지급규정으로 볼 수 없는 것이며, 특수관계자인 특정임원에게만 정당한 사유 없이 지급배율을 차별적으로 높게 정하는 경우에는 법인세법 제52조의 부당행위계산 부인규정이 적용되는 것임(서면2팀-594, 2007.4.5.)

⑦ 퇴직급여충당금 조정명세서 작성사례

- 사업연도 : 2019.1.1.~2019.12.31.
- 총급여액 지급내역

계정과목	구분	총 급여액		퇴직급여지급대상이 아닌 자		퇴직급여지급 대상자	
		인원	지급액	인원	지급액	인원	지급액
판매관리비	임원급여	3	180,000,000			3	180,000,000
	급여수당	30	602,000,000	7	54,000,000	23	548,000,000
제조원가	임금	110	1,678,000,000	25	233,000,000	85	1,445,000,000
계		143	2,460,000,000	32	287,000,000	111	2,173,000,000

- 퇴직급여충당금 내역
 - 장부상 기초잔액 : 578,000,000원
 - 충당금 부인누계액 : 38,000,000원
 - 기중 퇴직금지급액 : 104,000,000원
- 기말 현재 전사용인 퇴직급여추계액(정관 규정에 따른 추계액)
 - (111명) 1,798,000,000원
- 기말 현재 전사용인 퇴직급여추계액(근로자퇴직급여보장법에 따른 추계액)
 - (111명) 1,500,000,000원
- 회사가 당기에 설정한 퇴직급여충당금 : 129,300,000원

세무조정계산

- 퇴직급여 지급대상이 아닌 자에 대한 급여는 총급여액 계산에서 제외
- 총급여액의 5/100와 퇴직급여추계액의 0/100에 퇴직급여 충당금 잔액을 차감한 금액 중 적은 금액이 한도액이 됨.
- 한도초과액 129,300,000은 손금불산입

■ 법인세법 시행규칙 [별지 제32호서식] <개정 2014.3.14.>

(앞쪽)

사업연도	2019. 1. 1. ~ 2019.12.31.	퇴직급여충당금 조정명세서	법인명	(주)가나
	사업자등록번호		101-81-12345	

1. 퇴직급여충당금 조정

「법인세법시행령」 제60조 제1항에 따른 한도액	① 퇴직급여 지급대상이 되는 임원 또는 사용인에게 지급한 총급여액(19의 계)		② 설정률	③ 한도액 (①×②)	비고	
	2,173,000,000		5/100	108,650,000		
「법인세법시행령」 제60조 제2항 및 제3항에 따른 한도액	④ 장부상 총당금 기초잔액	⑤ 확정기여형 퇴직연금자의 퇴직연금 설정 전 기계상된 퇴직급여충당금	⑥ 기중 총당금 환입액	⑦ 기초총당금 부인누계액	⑧ 기중 퇴직금 지급액	⑨ 차감액 (④-⑤-⑥-⑦+⑧)
	578,000,000	0	0	38,000,000	104,000,000	436,000,000
	⑩ 추계액 대비 설정액 (⑫ × 설정률)	⑪ 퇴직금전환금		⑫ 설정률 감소에 따른 환입을 제외하는 금액 MAX(⑨-⑩-⑪, 0)		⑬ 누적한도액 (⑩-⑨+⑪+⑫)
	0	0		436,000,000		0
한도초과액 계산	⑭ 한도액 MIN(③, ⑬)		⑮ 회사계상액		⑯ 한도초과액 (⑮-⑭)	
	0		129,300,000		129,300,000	

2. 총급여액 및 퇴직급여추계액 명세

계정명	구분	⑰ 총급여액		⑱ 퇴직급여 지급대상이 아닌 임원 또는 사용인에 대한 급여액		⑲ 퇴직급여 지급대상이 되는 임원 또는 사용인에 대한 급여액		⑳ 기말 현재 임원 또는 사용인 전원의 퇴직 시 퇴직급여 추계액	
		인원	금액	인원	금액	인원	금액	인원	금액
임원급여		3	180,000,000			3	180,000,000	111	1,798,000,000
급여수당		30	602,000,000	7	54,000,000	23	548,000,000	㉑ 「근로자 퇴직급여 보장법」에 따른 추계액 [퇴직연금미가입자의 경우 일시퇴직금(㉒)을 적용하여 계산한 금액]	
제조비 임금		110	1,678,000,000	25	233,000,000	85	1,445,000,000		
								인원	금액
								111	1,500,000,000
								㉒ 세법상 추계액 MAX(㉑, ㉒)	
계		143	2,460,000,000	32	287,000,000	111	2,173,000,000	111	1,798,000,000

210mm×297mm[백상지 80g/m² 또는 중질지 80g/m²]

(뒤 쪽)

작성 방법

1. ① 퇴직급여 지급대상이 되는 임원 또는 사용인에게 지급한 총급여액란에는 ⑬ 퇴직급여 지급대상이 되는 임원 또는 사용인에 대한 급여액란 중 계란의 금액을 적습니다.
2. ⑤ 확정기여형 퇴직연금자의 퇴직연금 설정 전 기계상된 퇴직급여총당금란에는 「법인세법 시행규칙」 제31조제2항에 따라 계산한 "확정기여형 퇴직연금 등 설정자의 설정 전 기 계상된 퇴직급여총당금"을 적습니다.
3. ⑦ 기초총당금 부인누계액란에는 ④ 장부상 총당금 기초잔액 중에 세무상 부인액이 포함되어 있는 경우에 해당 부인액(확정기여형 퇴직연금 등 설정자의 설정 전 기 계상된 퇴직급여총당금과 관련된 부인액은 제외합니다)을 적습니다.
4. ⑨ 차감액란에는 ④란의 장부상 총당금 기초잔액에서 ⑤란의 확정기여형 퇴직연금자의 퇴직급여총당금, ⑥란의 기중 총당금환입액, ⑦ 기초총당금부인누계액(기중환입분은 제외합니다) 및 ⑧란의 기중퇴직금 지급액을 뺀 잔액으로 하되, 그 잔액이 음수(-)인 경우는 "0"으로 적고, () 안에 그 잔액을 적습니다.
5. ⑩ 추계액 대비 설정액란에는 ⑳ 기말 현재 임원 또는 사용인 전원이 퇴직 시 퇴직급여추계액과 ㉑ 「근로자퇴직급여 보장법」에 따른 추계액 중 큰 금액을 ㉒ 세법상 추계액란에 적은 후 그 금액에 아래의 설정률을 곱한 금액을 적습니다.

사업연도 개시일	2010년 중	2011년 중	2012년 중	2013년 중	2014년 중	2015년 중	2016년 중
설정률	30%	25%	20%	15%	10%	5%	0%(폐지)

6. ⑪ 퇴직금전환금은 해당 사업연도종료일 현재 「국민연금법」에 따라 국민연금공단에 납부하고 재무상태표상 자산으로 계상한 금액을 적습니다.
7. ⑬ 한도초과액은 손금불산입하고, ⑨ 차감액란의 미달액(△)은 손금산입합니다.
8. ⑰ 총급여액란에는 계정별로 적되, 「법인세법 시행령」 제43조에 따라 손금불산입되는 금액과 「근로자퇴직급여 보장법」에 따른 확정기여형 퇴직연금제도가 설정된 자는 제외하며, ⑬ 퇴직급여 지급대상이 아닌 임원 또는 사용인에 대한 급여액과 ⑬ 퇴직급여 지급대상이 되는 임원 또는 사용인에 대한 급여액으로 구분하여 적습니다.
9. ⑳ 기말 현재 임원 또는 사용인 전원의 퇴직 시 퇴직급여 추계액란은 「근로자퇴직급여 보장법」에 따른 확정기여형 퇴직연금제도가 설정된 자를 제외하며, 「법인세법 시행령」 제44조에 따라 손금에 산입하지 않는 금액을 제외하여 적습니다.
10. ㉑ 「근로자퇴직급여 보장법」에 따른 추계액란은 「근로자퇴직급여 보장법」 제16조제1항제1호에 따라 산정된 금액으로써 매 사업연도 말일 현재를 기준으로 산정한 가입자의 예상 퇴직시점까지의 가입기간에 대한 급여에 드는 비용 예상액의 현재가치에서 장래 근무기간분에 대하여 발생하는 부담금 수입 예상액의 현재가치를 뺀 금액을 적되, 확정기여형 퇴직연금제도가 설정된 자를 제외하며, 「법인세법 시행령」 제44조에 따라 손금에 산입하지 않는 금액을 제외하여 적습니다. 다만, 확정기여형퇴직연금제도에 가입하지 않은 근로자의 경우에는 일시퇴직기준에 의해 계산한 금액으로 합니다.



(2) 퇴직연금 부담금 등

... **조정에 필요한 내용**

- 내국법인이 임원 또는 사용인의 퇴직을 퇴직급여의 지급사유로 하고 임원 또는 사용인을 수익자로 하는 연금으로서 법칙§23 각호에 따른 보험회사 등이 취급하는 퇴직연금(이하 “퇴직연금 등”이라 한다)의 부담금으로 지출하는 금액은
 - 당해 사업연도의 소득금액 계산에 있어서 일정 한도 내에서 이를 손금에 산입할 수 있습니다 (법령§44의2②).
- 퇴직연금 등의 부담금 중 확정기여형 퇴직연금 등[근로자퇴직급여보장법 제19조에 따른 확정기여형 퇴직연금, 동법 제24조에 따른 개인형퇴직 연금제도, 과학기술인공제회법에 따른 퇴직연금 중 확정기여형 퇴직연금]은 전액 손금에 산입하고,
 - 그 외 퇴직연금 등의 부담금은 일정한도 내에서 손금에 산입하며, 20상의 부담금이 있는 경우에는 먼저 계약이 체결된 퇴직연금 등의 부담금부터 손금에 산입합니다(법령§44의2④)

① 퇴직연금 등의 범위(법칙§23)

- 손금산입 하는 퇴직연금 등은 다음 어느 하나에 해당하는 기관이 취급하는 퇴직연금을 말합니다.
 - 「보험업법」에 따른 보험회사
 - 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 신탁업자·집합투자업자·투자매매업자 또는 투자중개업자
 - 「은행법」에 따른 은행
 - 「산업재해보상보험법」 제10조에 따른 근로복지공단
- ☞ 퇴직보험·신탁 폐지에 따라 2011.1.1. 이후 납입하는 퇴직보험·신탁 보험료 등은 손금산입 되지 않습니다(법령§44의2②, 2010.12.30. 개정).
 다만, 종전 규정에 따라 손금에 산입한 보험료 등은 익금에 환입하지 아니하며, 보험료 등을 운용함에 따라 발생하는 수익은 손금에 산입할 수 있습니다(2010.12.30. 영 부칙§19).

② 손금산입 범위액 계산

사업연도 종료일 현재 퇴직급여추계액(1)과 보험수리기준추계액(2) 중 큰 금액	-	사업연도 종료일 현재 퇴직급여충당금(3)	=	퇴직연금부담금 등 손금산입 누적 한도액(A)
퇴직연금부담금 등 손금산입누적 한도액(A)	-	이미 손금산입한 부담금 등(B)(5)	=	손금산입 한도액(C)
사업연도 종료일 현재 퇴직 연금예치금 등 합계액(4)	-	이미 손금산입한 부담금 등(B)(5)	=	손금산입대상 부담금 등(D)
손금산입 범위액=(C)와 (D)중 적은 금액				

- 해당 사업연도 종료일 현재 재직하는 임원 또는 사용인의 전원이 퇴직할 경우에 퇴직급여로 지급되어야 할 금액의 추계액(법령§44에 따른 손금불산입액과 법령 §44의2③에 따른 손금 산입액 제외)을 말합니다.
- 다음 ㉠, ㉡의 합계액(법령§44에 따른 손금불산입액과 법령§44의2③에 따른 손금 산입액 제외)
 - ㉠ 매 사업연도 말일 현재를 기준으로 산정한 가입자의 예상 퇴직시점까지의 가입기간에 대한 급여에 드는 비용 예상액의 현재가치에서 장래 근무기간분에 대하여 발생하는 부담금 수입 예상액의 현재가치를 뺀 금액으로서, 고용노동부령으로 정하는 방법에 따라 산정한 금액(근로자퇴직급여 보장법§16①(1))
 - ㉡ 해당 사업연도종료일 현재 재직하는 임원 또는 사용인 중 확정급여형 퇴직연금제도에 가입하지 아니한 사람 전원이 퇴직할 경우에 퇴직급여로 지급되어야 할 금액의 추계액과 확정급여형퇴직연금제도에 가입한 사람으로서 그 재직기간 중 가입하지 아니한 기간이 있는 사람 전원이 퇴직할 경우에 그 가입하지 아니한 기간에 대하여 퇴직급여로 지급되어야 할 금액의 추계액을 더한 금액
- 사업연도 종료일 현재 퇴직급여충당금=장부상 기말잔액-확정기여형 퇴직연금설정자의 설정전 계상된 퇴직급여충당금-당기말 부인누계액

- 사업연도 종료일 현재 퇴직연금예치금 등 합계액 = 기초 퇴직연금예치금 등 - 기중 퇴직연금예치금 등 수령 및 해약액 + 당기 퇴직연금예치금 등의 납입액
- 이미 손금산입한 부담금 등 = 기초퇴직연금충당금 등 및 전기말 신고조정에 의한 손금산입액 - 퇴직연금충당금 등 손금부인누계액 - 기중 퇴직연금 등 수령 및 해약액

③ 회계처리 및 세무조정방법

- 퇴직연금부담금 등을 납입하고 퇴직연금예치금 등으로 자산 계상한 경우에는 결산 조정에 의해 법인의 손금으로 계상하지 아니하였더라도
 - 세무계산상(신고조정) 손금에 산입할 수 있습니다.
- 임원에 대한 확정기여형 퇴직연금 부담금은 법인이 퇴직 시까지 부담한 부담금의 합계액을 퇴직급여로 보아 법인세법 시행령§44④을 적용하되,
 - 손금산입한도 초과금액이 있는 경우에는 퇴직일이 속하는 사업연도의 부담금 중 손금산입 한도 초과금액 상당액을 손금에 산입하지 아니하고,
 - 손금산입 한도 초과금액이 퇴직일이 속하는 사업연도의 부담금을 초과하는 경우 그 초과금액은 퇴직일이 속하는 사업연도의 익금에 산입합니다(법령§44의2③단서).

예규

▶ 임원 퇴직금 중간정산 후 퇴직연금 세무조정

내국법인이 임원에 대한 급여를 연봉제로 전환하면서 향후 퇴직금을 지급하지 아니하는 조건으로 그 때까지의 퇴직금을 정산하여 지급하고 추후 주주총회에서 임원의 급여를 연봉제 이전의 방식으로 전환하되 그 전환일로부터 기산하여 퇴직금을 지급하기로 결의한 경우 퇴직연금 손금산입 가능함(법인세과-1626, 2017.06.22.)

▶ 확정기여형퇴직연금제도 설정법인이 상여금을 임직원의 퇴직연금으로 추가납입시 손금 해당됨

근로자퇴직급여보장법 제19조에 따른 확정기여형퇴직연금제도를 설정한 내국법인이 근로자와 합의한 퇴직연금규약에 따라 임원 및 사용인의 상여금(법인세법시행령 제43조 제1항 내지 제3항에 따른 상여금은 제외) 중 일부 또는 전부를 사용자 부담금으로 확정기여형퇴직연금에 추가하여 지출하는 경우 해당 부담금은 법인세법 시행령 제44조의2 제3항에 따라 전액 손금에 산입하는 것임

다만, 임원에 대한 부담금은 법인이 퇴직시까지 부담한 부담금의 합계액을 퇴직급여로 보아 법인세법 시행령 제44조제4항을 적용하되 손금산입한도 초과액이 있는 경우에는 퇴직일이 속하는 사업연도의 부담금 중 손금산입한도 초과액 상당액을 손금에 산입하지 아니하고 손금산입한도 초과금액이 퇴직일이 속하는 사업연도의 부담금을 초과하는 경우 그 초과금액은 퇴직일이 속하는 사업연도의 익금에 산입하는 것임(서면법규과-883, 2014.8.14.)

▶ **확정급여형퇴직연금과 확정기여형퇴직연금을 함께 설정하는 경우 퇴직연금 부담금의 세무처리 방법**

내국법인이 확정기여형퇴직연금이 설정된 임원 또는 사용인에 대해 확정급여형퇴직 연금 부담금으로서 지출하는 금액은 「법인세법 시행령」 제44조의2에 따라 손금에 산입하지 아니하는 것임(서면-2014-법령해석법인-20651, 2015.7.16.)

▶ **퇴직보험 해약과 동시에 퇴직연금에 가입하는 경우 세무조정**

내국법인이 법인세법 시행령(2010.12.30. 대통령령 제22577호로 개정되기 전의 것) 제44조의2 제2항에 따른 퇴직보험을 해지하는 동시에 퇴직연금에 가입 하면서 퇴직보험의 해지로 수령한 금액을 새로 가입한 퇴직연금에 불입하는 경우 퇴직보험의 해지로 수령한 금액 중 신고조정 또는 결산조정으로 손금에 산입한 보험료에 상당하는 금액은 익금에 산입하고, 퇴직연금에 불입한 금액은 퇴직연금부담금의 손금산입한도 내에서 손금에 산입하는 것임(서면법규과-895, 2013.8.19.)

▶ **종신복지플랜변액연금 부담금의 손금 해당 여부**

내국법인(이하 “해당법인”)이 근로자의 퇴직금을 지급할 목적으로 근로자를 피보험자로 하고, 해당법인을 계약자와 수익자로 하여 가입한 변액연금은 「법인세법 시행령」 제44조의2 제2항에서 규정하는 퇴직연금 등에 해당하지 아니하는 것으로, 해당법인이 불입한 부담금은 각 사업연도 소득금액 계산에 있어서 손금에 산입하지 아니하는 것임(법인세과-462, 2012.7.18. <=> 법규과-678, 2012.6.18.)

▶ **퇴직보험료의 손금산입 방법(법인세과-152, 2011.2.25.)**

내국법인이 퇴직보험료를 납입한 사업연도에 손금에 산입하지 아니한 경우 세무처리에 대해서는 기존회신사례(서이46012-10897, 2002.4.29.) 참고

◆ 서이46012-10897, 2002.4.29.

법인이 퇴직보험료를 납입하고 퇴직보험예치금으로 자산계상한 금액을 결산조정에 의하여 비용계상하지 아니한 경우 각 사업연도 소득금액 계산상 이를 납입한 사업연도에 법인세법시행령 제44조의2 제3항의 손금산입한도 내에서 신고조정으로 손금에 산입하는 것임

▶ **임원에 대한 확정기여형 퇴직연금 부담금의 세무처리**

법인의 확정기여형퇴직연금 부담금은 「근로자퇴직급여보장법」 제13조에 따라 매년 1회이상 정기적으로 납부하여야 하는 것으로, 퇴직연금규약상 납입일일이 도래하기 전에 선 불입한 금액은 손금에 산입하지 아니하는 것임(법인세과-1020, 2010.10.29.)

▶ **확정기여형 퇴직연금의 손익귀속시기**

내국법인이 퇴직급여지급 규정에 따라 계속 근로기간이 1년 미만인 근로자에게 퇴직급여를 지급하지 않음에도 확정기여형 퇴직연금에 가입하고 부담하는 보험료 등은 지출한 사업연도의 손금에 산입하는 것이며, 이 경우 법인이 계속 근로기간이 1년 미만인 근로자가 퇴직함에 따라 퇴직연금사업자로부터 퇴직연금 불입금을 반환받는 경우에는 반환받은 날이 속하는 사업연도의 익금에 산입하는 것임(법인세과-1186, 2009.10.26.)

▶ **퇴직연금 설정전 근무기간을 포함하여 확정기여형 퇴직연금을 설정시 세무처리**

법인이 임직원의 퇴직급여제도를 「근로자퇴직급여 보장법」 제13조에 따른 확정기여형 퇴직연금으로 전환하면서 전환일 이전 근무기간에 대하여 같은 법 제8조제2항에 의하여 퇴직급여를 중간정산하여 지급하는 경우, 「근로기준법」상 근로자에게 지급한 중간정산 퇴직급여는 이를 현실적인 퇴직으로 보아 그 중간정산 퇴직급여 지급액을 손금산입하나, 「근로기준법」상 근로자에 해당하지 아니하는 임원에게 지급한 중간정산 퇴직급여는 현실적으로 퇴직할 때까지 이를 업무무관 가지금금으로 보는 것임

법인이 임직원의 퇴직을 연금의 지급사유로 하고 임원 또는 사용인을 수급자로 하는 「근로자퇴직급여 보장법」 제13조에 따른 확정기여형 퇴직연금을 설정하면서 퇴직연금 설정 전 근무기간분에 대한 부담금을 지출한 경우 그 지출금액은 퇴직급여총당금의 누적액에서 차감된 퇴직급여총당금에서 먼저 지출된 것으로 보는 것이며, 차감된 퇴직급여총당금을 초과하여 지출한 금액은 이를 손금에 산입하는 것임

법인이 「근로기준법」 상 근로자에 대하여 근무기간 중 일정기간은 「근로자 퇴직급여 보장법」 제8조제2항에 따라 퇴직급여를 중간정산하여 지급하고 일정기간은 확정기여형 퇴직연금을 설정하여 당해 기간에 대한 부담금을 지출한 경우 퇴직급여 중간정산에 따른 지급은 현실적인 퇴직으로 보는 것이며, 확정기여형 퇴직연금을 설정하면서 퇴직연금 설정 전 근무기간분에 대한 부담금으로 지출한 금액은 퇴직급여총당금의 누적액에서 차감된 퇴직급여 총당금에서 먼저 지출된 것으로 보는 것이며, 차감된 퇴직급여총당금을 초과하여 지출한 금액은 이를 손금에 산입하는 것임(법인세과-1032, 2009.9.21.)

④ 퇴직연금부담금 조정명세서 작성사례

- 사업연도말 현재 전사용인(확정기여형 퇴직연금 설정자 제외) 퇴직급여추계액 (정관 규정에 따른 추계액) : 100,000,000원
- 사업연도말 현재 전사용인(확정기여형 퇴직연금 설정자 제외) 퇴직급여추계액 (근로자퇴직급여보장법에 따른 추계액) : 50,000,000원
- 퇴직급여충당금 전기이월액 : 20,000,000원
당기설정액 : 10,000,000원(한도초과액 없음)
- 직전 사업연도말 현재 손금산입한 퇴직연금부담금 : 60,000,000원
- 전사업연도 종료일까지 불입한 퇴직연금부담금 : 70,000,000원
→ 이중 당해사업연도에 퇴직자에게 지급한 퇴직연금은 15,000,000원임.
- 당기회사불입액 : 25,000,000원
- 당기에 회사가 손금산입한 퇴직연금부담금 : 35,000,000원

세무조정계산

- ① 퇴직급여 추계액 : 100,000,000원[$\text{MAX}(100,000,000\text{원}, 50,000,000\text{원})$]
- ② 당기말 퇴직급여충당금 : 30,000,000원($20,000,000 + 10,000,000$)
- ③ 퇴직연금부담금 등 손금산입누적 한도액(① - ②) : 70,000,000원
- ④ 이미 손금산입한 퇴직연금부담금 : 45,000,000 ($60,000,000 - 15,000,000$)
- ⑤ 손금산입 한도액(③ - ④) : 25,000,000
- ⑥ 기말현재 퇴직연금예치금등 : 80,000,000
($70,000,000 - 15,000,000 + 25,000,000$)
- ⑦ 손금산입대상 퇴직연금부담금 등 : 35,000,000(⑥ - ④)
- ⑧ 한도액 : 25,000,000(⑤와 ⑦ 중 작은 금액)
- ⑨ 한도초과액 : 10,000,000($35,000,000 - 25,000,000$)

■ 법인세법 시행규칙 [별지 제33호서식] <개정 2014.3.14.>

사업 연도	2019.1.1. ~ 2019.12.31.	퇴직연금부담금 조정명세서	법인명	㈜가나
			사업자등록번호	101-81-12345

1. 퇴직연금 등의 부담금 조정

① 퇴직급여추계액	당기말 현재 퇴직급여총당금				⑥ 퇴직부담금 등 손금산입 누적 한도액 (①-⑤)
	② 장부상 기말잔액	③ 확정기여형 퇴직연금자의 퇴직연금 설정 전 기계상된 퇴직급여총당금	④ 당기말 부인 누계액	⑤ 차감액 (②-③-④)	
100,000,000	30,000,000			30,000,000	70,000,000
⑦ 이미 손금산입한 부담금 등(①⑦)	⑧ 손금산입 한도액 (⑥-⑦)	⑨ 손금산입대상 부담금 등(⑧)	⑩ 손금산입범위액 (⑧과 ⑨ 중 작은 금액)	⑪ 회사손금 계상액	⑫ 조정금액 (⑩-⑪)
45,000,000	25,000,000	35,000,000	25,000,000	35,000,000	△10,000,000

2. 이미 손금산입한 부담금 등의 계산

가. 손금산입대상 부담금 등 계산

⑬ 퇴직연금 예치금 등 계(⑫)	⑭ 기초퇴직 연금 총당금 등 및 전기말 신고조정에 의한 손금 산입액	⑮ 퇴직연금 총당금 등 손금부인 누계액	⑯ 기중 퇴직연금등 수령 및 해약액	⑰ 이미 손금산입한 부담금 등 (⑭-⑮-⑯)	⑱ 손금산입대상 부담금 등 (⑬-⑰)
80,000,000	60,000,000		15,000,000	45,000,000	35,000,000

나. 기말 퇴직연금 예치금 등의 계산

⑲ 기초퇴직연금예치금 등	⑳ 기중 퇴직연금예치금 등 수령 및 해약액	㉑ 당기 퇴직연금예치금 등의 납입액	㉒ 퇴직연금예치금 등 계 (⑲-⑳+㉑)
70,000,000	15,000,000	25,000,000	80,000,000

210×297mm(신문용지 54g/m²(재활용품))

작성 방법

1. ① 퇴직급여추계액란은 「법인세법 시행령」 제44조의2제4항제1호와 제1호의2의 금액 중 큰 금액인 "퇴직급여총당금조정명세서(별지 제32호서식)"의 ② 세법상 추계액란의 금액을 적습니다.
 ※ 2011.1.1. 전에 납부한 퇴직보험·신탁의 금액과 2011.1.1. 전에 납부한 퇴직보험·신탁으로 인해 2011.1.1. 이후 발생한 운용수익으로 퇴직보험·신탁을 납부한 금액이 있는 경우에는 퇴직연금예치금에 포함하여 이 서식을 작성합니다.
2. ③ 확정기여형 퇴직연금자의 퇴직연금 설정 전 기계상된 퇴직급여총당금란에는 「법인세법 시행규칙」 제31조제2항에 따라 계산한 "확정기여형 퇴직연금등 설정자의 설정 전 기 계상된 퇴직급여총당금"을 적습니다.
3. ④ 당기말 부인 누계액란에는 ② 장부상 기말잔액 중에 세무상 부인액이 포함되어 있는 경우에 그 부인액(확정기여형 퇴직연금등 설정자의 설정 전 기 계상된 퇴직급여총당금과 관련된 부인액은 제외합니다)을 적습니다.
4. ⑧ 손금산입한도액란에는 ⑥란의 퇴직부담금 등 손금산입 누적한도액에서 ⑦란의 이미 손금산입한 부담금 등을 뺀 금액을 적되, 「조세특례제한법 시행규칙」 제29조제1항을 적용받는 법인의 경우 그 금액이 음수(-)이면 "0"을 적습니다.
5. ⑪ 회사손금계상액란에는 당기의 퇴직연금총당금 등 전입액을 적습니다.
6. ⑫ 조정금액란이 양수(+)인 경우에는 손금에 더하고, 음수(-)인 경우에는 익금에 더합니다.
7. ⑭ 기초퇴직연금총당금등 및 전기말 신고조정에 의한 손금산입액란에는 재무상태표상 기초퇴직연금총당금 등 잔액과 직전 사업연도 세무조정계산서상 퇴직연금부담금 등의 손금산입누계액을 적습니다.
8. ⑯ 기중퇴직부담금 등 수령 및 해약액란에는 확정기여형 퇴직연금등으로 전환된 금액과 퇴직보험·신탁의 해약금액을 포함하여 적습니다.
9. ⑳ 기중 퇴직연금예치금 등 수령 및 해약액란에는 확정기여형 퇴직연금등으로 전환된 금액과 퇴직보험·신탁의 해약금액을 포함하여 적습니다.

210mm×297mm[백상지 80g/㎡ 또는 중질지 80g/㎡]

(3) 대손충당금

... **조정에 필요한 내용**

- 외상매출금·대여금·기타 이에 준하는 채권에 대한 대손예상액을 대손 충당금으로 손금계상한 경우에는 일정금액의 범위내에서 손금에 산입합니다(법법§34).
- 각 사업연도에 발생한 대손금은 기설정된 대손충당금계정과 상계하며, 대손충당금 잔액을 초과하는 대손금은 손금에 산입합니다.

① 대손충당금 설정대상 채권 등의 범위

- 외상매출금
 상품·제품의 판매가액의 미수액과 가공료·용역 등의 제공에 의한 사업수입 금액의 미수액
- 대여금
 금전소비대차계약 등에 의하여 타인에 대여한 금액
- 기타채권
 어음상의 채권·미수금과 기타 기업회계기준에 의한 대손충당금 설정대상 채권
 ☞ 부당행위계산부인에 따른 시가초과액에 상당하는 채권은 제외합니다.

② 대손충당금 및 대손금 손금산입 제외채권(법법§34③ 및 법령§19의2⑥)

- 다음의 채무보증을 제외한 채무보증으로 인하여 발생한 구상채권
 - 독점규제 및 공정거래에 관한 법률§10의2① 각 호의 어느 하나에 해당하는 채무보증
 - 법인세법 시행령§61② 각 호의 금융회사 등이 행한 채무보증
 - 법률에 의하여 신용보증사업을 영위하는 법인이 행한 채무보증
 - 「대·중소기업 상생협력 촉진에 관한 법률」에 따른 위탁기업이 수탁기업 협의회의 구성원인 수탁기업에 대하여 행한 채무보증

※ 신용보증기금 등에 부보증하여 발생한 구상채권

전문건설업을 영위하는 법인은 법인세법 제34조 및 동법 시행령 제61조 4항에서 규정하는 법인에 해당되지 않으므로, 당해 법인이 전문건설공제조합이나 보증보험회사에 부보증을 하기 위하여 연대보증채무를 부담하는 경우 동 연대채무의 이행으로 인하여 발생하는 구상채권에 대한 상각충당금은 세무계산상 손금에 산입할 수 없으며 동 구상채권에 대한 대손금도 손금에 산입할 수 없음(재경부 법인46012-148, 2002.9.12.).

☞ 1999.1.1 이후 최초로 채무보증(1998.12.31. 이전에 채무보증한 것으로서 그 기한을 연장하는 것을 포함)하거나 지급하는 분부터 적용합니다.

다만, 채무보증으로 인한 구상채권의 경우 종전의 법인세법§14①의 규정을 적용받던 상장법인·협회등록법인·대규모기업집단에 속하는 법인은 1998.1.1. 이후 최초로 채무보증(1997.12.31. 이전에 채무보증한 것으로서 그 기한을 연장한 것을 포함)하는 분부터 적용합니다(1998.12.28. 개정법 부칙§6③).

* 채무보증으로 인한 구상채권과 업무무관가지급금의 처분손실도 손금불산입(법령§19의2⑦)

- 건설업 및 전기통신업²⁾을 영위하는 내국법인이 특수관계인 외의 자에게 건설사업 (미분양주택 유통화 포함)과 직접 관련하여 제공한 채무보증(다만, 「사회기반시설에 대한 민간투자법」에 따른 민간투자사업시행사에 대한 채무보증 등¹⁾의 경우에는 특수관계인 간의 보증 포함)

1) ① 「사회기반시설에 대한 민간투자법」 제2조 제7호에 따른 사업시행자

② 「국유재산법」 제13조 제2항 제1호 또는 「공유재산 및 물품관리법」 제7조 제2항 제1호에 따라 기부한 행정재산을 운영하는 내국법인

③ 법 제51조의2 제1항 제1호·제2호·제4호·제6호에 해당하는 내국법인 또는 이와 유사한 투자회사로서 같은 항 제9호 각 목에 해당하는 요건을 갖춘 내국법인(법칙§10의5)

☞ 2017.2.3. 대손금으로 손금에 산입하는 분부터 적용합니다.

2) 2018.2.13. 이후 대손금으로 손금산입하는 분부터 적용

● 특수관계인에게 업무와 관련없이 지급한 가지급금 등

③ 대손충당금 손금산입 범위액 계산(법령§61②)

● 대손충당금은 외상매출금, 대여금 및 기타 채권합계액의 1%(금융회사 등은 2%, 2013.1.1. 이후 개시하는 사업연도분부터는 금융회사도 1%적용)에 상당하는 금액과 채권잔액에 대손실적률을 곱하여 계산한 금액 중 큰 금액의 범위 안에서 손금에 산입합니다.

$$\left(\begin{array}{|c|} \hline \text{B/S상} \\ \hline \text{매출채권} \\ \hline \end{array} + \begin{array}{|c|} \hline \text{세무조정} \\ \hline \text{미수계상누락} \\ \hline \end{array} + \begin{array}{|c|} \hline \text{당기말 현재} \\ \hline \text{대손금부인누계액} \\ \hline \end{array} \right) \times \begin{array}{|c|} \hline \text{1/100} \\ \hline \text{or 대손실적률} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{대 손 총 당 금} \\ \hline \text{손금산입범위액} \\ \hline \end{array}$$

* 대손실적률 = 당해 사업연도 대손금 ÷ 직전사업연도 종료일 현재 채권잔액

☞ 2010.2.18. 이후 최초로 신고하는 사업연도분부터는 채권·채무조정시 계상되는 대손총당금(현재가치할인차금)은 한도계산 대상에서 제외(법령§61④)

- 법인세법 시행령§제61③ 규정에 의한 대손실적률을 계산함에 있어, 같은 법 시행령 §62⑤ 규정에 따라 손금에 산입한 채권의 장부가액과 현재가치의 차액은 법인세법§34② 규정에 의한 대손금에 해당하지 않는 것입니다 (법인세과-2015, 2008.8.14.).
- 법인세법 시행령§61② 각 호에 해당하는 금융회사 중 (1)부터 (4)까지, (6)부터 (17)까지 및 §17호의2에 해당하는 금융회사는 금융위원회가 기획재정부장관과 협의하여 정하는 대손총당금 적립기준에 따라 적립하여야 하는 금액, 채권잔액의 1% 금액 또는 채권잔액에 대손실적률을 곱하여 계산한 금액 중 큰 금액을 손금산입합니다.
- 동일인에 대한 매출채권과 매입채무가 있는 경우에도 이를 상계하지 아니하고 대손총당금을 설정할 수 있으나, 당사자와 약정에 의해 상계하기로 한 경우에는 제외됩니다(법칙§32②).

④ 대손금의 처리

대손으로 확정된 채권은 대손총당금과 상계하여야 하고, 대손총당금을 초과하는 금액은 당해 사업연도의 손금으로 계상합니다.

● 대손이 인정되는 채권

- 영업거래에서 발행한 채권(예시)

- 상품 또는 제품 판매금액의 미수금(부가가치세 포함)
- 서비스, 용역제공대가의 미수금(부가가치세 포함)
- 상품, 원재료 등의 매입을 위한 선급금, 전도금 등
- 기타 영업거래를 위한 예치보증금 등
- 회수책임과 대손금을 부담하는 경우의 수탁판매업자 등의 미수금

- 영업외거래에서 발생한 채권(예시)

- 영업거래에 해당하지 아니하는 자산매각 대금의 미수금
- 금전대차계약 등에 의한 대여금 및 미수이자
- 사용인의 공급횡령 및 업무상 과실로 발생한 구상채권
- 법원 판결에 의한 확정된 손해배상청구권

☞ 사업의 포괄양수과정에서 양수당시 이미 회수불능으로 확정된 채권을 인수한 경우 양수법인은 대손처리 할 수 없음.

● 대손금의 범위

㉠ 법률적으로 청구권이 소멸하여 회수할 수 없게 된 채권
(채무의 면제로 인한 청구권 소멸은 제외)

- 소멸시효가 완성된 다음의 채권

- 「상법」에 따른 소멸시효가 완성된 외상매출금 및 미수금
- 「어음법」에 따른 소멸시효가 완성된 어음
- 「수표법」에 따른 소멸시효가 완성된 수표
- 「민법」에 따른 소멸시효가 완성된 대여금 및 선급금

- 「채무자 회생 및 파산에 관한 법률」에 의한 회생계획인가의 결정 또는 법원의 면책결정에 따라 회수불능으로 확정된 채권

- 「민사집행법」 §102에 따라 채무자의 재산에 대한 경매가 취소된 압류채권

- 물품의 수출 또는 외국에서의 용역제공으로 인하여 발생한 채권으로서 외국환 거래에 관한 법령에 의하여 한국은행총재 또는 외국환은행의 장으로부터 채권 회수의무를 면제받은 것(불가피하게 거래당사자간의 합의에 의해 채권금액을 감면하기로 한 경우 외국은행의 장에게 신청하여 허가)

㉠ 채무자의 상태로 보아 회수할 수 없다고 인정되는 채권

- 파산한 자에 대한 채권
 - 채무자의 파산: 「채무자회생 및 파산에 관한 법률」에 따라 법원이 파산폐지결정하거나 파산종결 결정하여 공고한 경우를 말합니다.
 - ※ 파산폐지 또는 파산종결 공고일 이전에 파산절차 진행과정에서 관계서류 등에 의해 해당 채권자가 배당받을 금액이 채권금액에 미달하는 사실이 객관적으로 확인되는 경우, 그 미달하는 금액은 회수할 수 없는 채권으로 보아 대손금으로 손금에 산입할 수 있음(통칙 19의2- 19의2...1).
- 사망·실종·행방불명된 자에 대한 채권
 - 사망하였거나 실종선고를 받은 채무자에 대한 채권으로서 채무자 소유의 재산이 없는 채권
- 해산한 법인 등에 대한 채권
 - 상법의 절차에 의하여 해산(합병에 의한 해산을 제외)하고 청산을 종결한 법인으로서 잔여재산을 분배받은 자 또는 무한책임사원이 없는 법인에 대한 채권
 - 청산중인 법인에 대하여 구상권 행사를 할 수 없는 채권
- 강제집행불능조서가 작성된 채무자에 대한 채권
 - 채무자에 대한 채권회수를 위한 법원의 강제집행결과 무재산·행방불명 등의 사유로 강제집행불능 조서가 작성되고, 회수가능한 재산이 없는 경우
- 형의 집행중에 있는 채무자에 대한 채권
 - 채무자가 형의 집행중에 있고, 회수가능한 재산이 없는 경우
- 사업을 폐지한 채무자에 대한 채권
 - 경영부실·파산 등으로 사업을 폐업한 채무자에 대한 채권으로서 회수 가능한 재산이 없는 경우

- 합병 이외의 사유로 해산한 법인이 청산을 종료하지 아니한 때에도 사업재개의 전망이 없고 채무의 초과로 회수할 재산이 전혀 없음이 명백한 경우
- 압류 또는 근저당권설정 재산 이외의 다른 재산이 없는 경우 압류 또는 근저당권설정 재산의 시가상당액을 초과하는 채권의 가액은 대손처리할 수 있으며, 압류재산에 선순위 채권이 있는 경우 실제 선순위 채권가액을 차감하고 계산합니다

㉔ 부도수표·어음상의 채권 등

- 부도발생일로부터 6월 이상 경과한 수표 또는 어음상의 채권 및 부도발생일 이전에 발생한 중소기업의 외상매출금
다만, 당해 법인이 채무자의 재산에 대해 저당권을 설정하고 있는 경우를 제외합니다.
 - ☞ 위 요건에 해당하는 경우 채무자가 부도발생일 이후 사업계속 여부, 다른 재산 소유 여부에 대하여 별도의 조사없이 대손처리할 수 있으며, 추후 회수하는 때에 익금으로 계상합니다.
 - ☞ 6개월 이상 경과한 어음상의 채권에는 배서받은 어음으로서 배서인에 대하여 어음법§43의 규정에 의한 소구권을 행사할 수 있는 어음을 포함합니다.
- 부도발생일로부터 6월이상 경과한 날로부터 소멸시효가 완성하는 때 까지는 대손처리 하여야 합니다.
- 대손처리 할 수 없는 부도수표·어음
 - 외국의 수입업자를 지급인으로 발행한 환어음
 - 금융회사가 대출금의 담보로 받은 어음
- 부도발생일
 - 소지하고 있는 부도수표나 부도어음의 지급기일
(지급기일전에 당해 수표나 어음을 제시하여 금융회사로부터 부도확인을 받은 경우에는 그 부도확인일)
- 대손처리 방법
 - 부도수표 또는 어음 금액중 1,000원을 공제한 잔액을 결산상 대손금으로 회계처리해야 합니다.

- ㉔ 세무서장으로부터 국세결손처분을 받은 채무자에 대한 채권
(저당권을 설정하고 있는 경우 제외)
 - 2013.2.15. 대손요건 삭제(2013.1.1. 이후 개시하는 사업연도 분부터 적용)
- ㉕ 회수기일을 6월 이상 경과한 채권 중 채권가액이 20만원 이하인 채권
(채무자별 채권가액의 합계액을 기준으로 함)
- ㉖ 금융회사가 금융감독원장으로부터 대손금으로 승인받은 것 등
 - 법인세법 시행령§61② 각 호 외의 부분 단서에 따른 금융회사의 채권(여신전문 금융회사인 신기술사업금융업자는 신기술사업자에 대한 것) 중 금융감독원장이 기획재정부장관과 협의하여 정한 대손처리기준에 따라 금융회사가 금융감독원장으로부터 대손금으로 승인 받은 것이나 이에 해당한다고 인정하여 대손처리를 요구한 채권으로 금융회사가 대손금으로 계상한 것
- ㉗ 중소기업창업투자회사의 창업자에 대한 채권으로서 중소기업청장이 기획재정부 장관과 협의하여 정한 기준에 해당한다고 인정한 것
- ㉘ 채권의 일부를 회수하기 위하여 해당 채권의 일부를 불가피하게 포기한 경우 포기한 그 채권금액
- ㉙ 기업회계기준에 의한 채권의 재조정에 따라 채권의 장부가액과 현재가치의 차액을 대손금으로 계상한 금액(법령§19의2⑤)
 - ☞ 채권자인 법인이 기업회계기준에 의한 채권·채무의 조정과 관련하여 원금의 일부를 감면한 경우에는 영 제19조의2 제5항의 규정이 적용되지 아니하고 19의2-19의2-5에 따라 처리합니다(통칙 19의2-19의2-8).
- ㉚ 재판상 화해 등 확정판결과 같은 효력을 가지는 것으로서 기획재정부령*으로 정하는 것에 따라 회수불능으로 확정된 채권
 - * 「민사소송법」에 따른 화해 및 화해권고결정, 「민사조정법」 §30에 따른 결정(‘19.2.12. 이후 재판상 화해 등이 확정되는 분부터 적용)
- 대손금의 귀속사업연도
 - ‘㉑’의 경우 : 해당 사유가 발생일이 속하는 사업연도
 - 기타의 경우 : 해당 사유가 발생하여 손금으로 계상한 날이 속하는 사업연도

- 법인이 다른 법인과 합병하거나 분할하는 경우로서 대손사유가 발생한 대손금을 합병등기일 또는 분할등기일이 속하는 사업연도까지 손금으로 계상하지 아니한 경우
 - 그 대손금은 해당법인의 합병등기일 또는 분할등기일이 속하는 사업연도에 손금으로 합니다(신고조정사항으로 취급)(법령§19의2④).
 - ☞ 2007.2.28. 이후 합병 또는 분할하는 분부터 적용합니다.
 - ※ 출자전환으로 취득하는 주식의 취득가액을 출자전환된 채권가액으로 하도록 하여 손익(주식시가 - 출자채권)인식을 주식처분시까지 이연(출자전환 채무 면제익을 익금불산입후 결손금과 상계)(법령§72, 4의2)
 - 「채무자 회생 및 파산에 관한 법률」에 따라 회생계획인가의 결정을 받은 법인, 「기업구조조정 촉진법」에 따라 경영정상화계획의 이행약정을 체결한 부실징후 기업인 법인, 채권금융회사와 경영정상화계획 이행을 위한 협약을 체결한 법인에 대한 출자 전환시 적용합니다(법령§15④).
 - ☞ 2006.2.9. 이후 최초로 출자전환하는 분부터 적용됩니다.

⑤ 대손충당금 일시환입액 익금산입유예(조특법§104의23)

2010.12.27.이 속하는 사업연도부터 회계기준 변경으로 인해 대손충당금 규모가 감소되어 일시 환입액이 발생하는 경우 익금산입액을 유예할 수 있도록 하였습니다.

- 대상법인 및 적용방법(선택사항)
 - 2014.12.31.이 속하는 사업연도 이전에 국제회계기준을 최초로 적용하는 법인이
 - 국제회계기준을 최초로 적용하는 경우 해당 사업연도의 과세표준 신고를 할 때 대손충당금 익금불산입 신청서를 제출합니다.
- 익금불산입액 계산

익금불산입액 = 해당 사업연도에 익금산입하여야 하는 직전 사업연도 대손충당금의 잔액
- 해당 사업연도의 대손충당금 손금 산입액
- 익금유예 및 환입방법
 - 익금유예 방법
 - 회계기준 변경 첫해에 유예대상 환입액을 익금불산입합니다.



- 유예된 환입액 익금산입 방법

- 익금유예된 사업연도 이후 대손충당금을 손금에 산입할 금액이 익금에 산입할 금액보다 큰 경우 익금불산입한 유예금액과 상계합니다(즉, 해당 사업연도에 손금산입한 대손충당금 증가분과 상계).
- 잔액은 2015.1.1. 이후 최초로 개시하는 사업연도에 익금산입합니다.

예규 및 판례

▶ **채권이 회사정리법에 의한 정리 계획인가 결정에 따라 회수불능으로 확정되었으나 보증인으로부터 그 채권을 회수할 수 있는 경우**

법인이 보유하고 있는 채권이 회사정리법에 의한 정리 계획인가 결정에 따라 회수불능으로 확정된 경우에는 법인세법시행령 제62조제1항 제5호의 규정에 의하여 그 확정일이 속하는 사업연도의 손금으로 하는 것이나, 당해 채권에 대한 보증인으로부터 그 채권을 회수할 수 있는 경우에는 그러하지 아니하는 것임(법인세과-2017, 2017.7.21.)

▶ **부도발생 후 회생계획인가결정 시 대손 가능 여부**

내국법인이 보유하고 있는 어음상의 채권 및 외상매출금(중소기업의 외상매출금으로서 부도발생일 이전의 것에 한정한다)이 부도발생일로부터 6개월 이상 경과하였으나 동일 사업연도에 채무자의 회생계획인가 결정에 따라 일부 채권은 출자전환되고 나머지 채권은 현금으로 분할 수령하기로 한 경우 해당 채권은 「법인세법 시행령」 제19조의2제1항 제9호에 의한 사유로 손금에 산입할 수 없는 것임

또한, 「채무자 회생 및 파산에 관한 법률」에 따른 회생계획인가 결정에 따라 채권이 출자전환됨에 따라 취득한 주식의 취득가액은 「법인세법 시행령」 제72조제4항제4호의2 단서에 따라 채권의 장부가액으로 하는 것임(사전-2016-법령해석법인-0114, 2016.9.7.)

▶ **피합병법인으로부터 승계한 채권의 대손 및 인테리어 시설 폐기시 해당손금의 귀속**

합병법인이 피합병법인으로부터 승계한 채권 중 합병등기일까지 대손요건을 충족하지 못하였으나 합병등기일 이후 「법인세법 시행령」 제19조의2 제1항 제1호부터 제7호까지의 규정에 해당하는 대손요건을 충족하는 채권(합병등기일 이후 5년 이내에 끝나는 사업연도에 발생한 것만 해당)의 경우, 피합병법인으로부터 승계한 사업에서 발생한 소득금액의 범위 내에서 대손금으로 손금에 산입하는 것임

또한, 피합병법인으로부터 승계한 인테리어시설의 폐기손실(합병등기일 이후 5년 이내에 끝나는 사업연도에 발생한 것만 해당)은 피합병법인으로부터 승계한 사업에서 발생한 소득금액의 범위 내에서 손금에 산입하는 것임(서면-2015-법령해석법인-22336, 2015.8.17.)

▶ **특수관계법인의 청산과정에서 포기한 공사 미수금의 대손금 손금산입 가능 여부 및 손금산입 귀속시기**

건설업을 영위하는 내국법인이 특수관계자인 PFV 법인(이하 “PFV”라 함)에게 공사도급계약에 따라 건설용역을 제공하여 공사 미수금(이하 “매출채권”이라 함)이 발생하였으나 PFV가 사업수지의 악화로 누적결손인 상태에서 목적사업이 종료되어 해산하는 과정에서 부채가 자산을 초과하고 사업은 사실상 폐지한 경우 원활한 청산절차를 위하여 부득이하게 매출채권을 포기한 것이 객관적으로 정당하다고 인정되는 경우에는 대손금으로 손금산입할 수 있는 것이나, 「법인세법」 제52조 규정에 의한 부당행위계산부인에 해당되는 경우에는 그러하지 아니하는 것으로 귀 사전담변신청의 경우가 어디에 해당하는지 여부는 당초 목적사업의 수행내역, 매출채권의 포기상황, PFV의 청산내역 등 구체적인 사실에 따라 판단하는 것임(법규법인2014-397, 2014.10.15.)

아울러 위의 경우, 내국법인이 포기한 해당 매출채권의 금액이 PFV의 청산이 종결되는 시점에 확정되는 경우에는 그 시기가 도래하여 채무면제가 확정되는 날이 속하는 사업연도에 결산조정으로 손금에 산입할 수 있는 것임

▶ **업무무관 가지급금 채권을 매각하여 채권처분손실의 형식으로 처리한 경우 이를 손금에 산입할 수 없음**

원고가 특수관계법인에게 업무와 관계없이 지급한 업무무관 가지급금 채권을 매각하여 채권처분손실의 형식으로 처리한 경우에도 이를 대손금의 형식으로 처리한 경우와 마찬가지로 이를 손금에 산입할 수 없음(대법원2013두6732, 2013.7.11.)

▶ **특수관계 성립전 발생한 채권의 특수관계 성립후 대손금 손금산입 인정여부**

내국법인이 다른 내국법인과 특수관계가 성립되기 이전에 당해 법인의 업무와 관련없이 자금을 대여하였다가 특수관계가 성립한 이후 「법인세법 시행령」 제19조의2제1항의 대손사유가 발생하는 경우, 그 대손금은 각 사업연도 소득금액을 계산할 때 손금에 산입하는 것임 다만, 특수관계 성립 후 해당 대여금에 대해 회수가 지연된 경우로서 해당 대여금이 실질적으로 그 특수관계인에게 업무와 관련없이 재대여한 것으로 인정되는 때에는 「법인세법」 제28조제1항제4호 나목에 따른 업무무관가지급금에 해당하므로 같은 법 제19조의2제2항제2호에 따라 대손금을 손금에 산입할 수 없는 것임(법규법인2014-243, 2014.8.25.)

▶ **법원판결에 의하여 확정된 외상매출채권의 소멸시기**

법원의 판결에 의하여 확정된 외상매출채권은 민법 제165조제1항의 규정에 따라 10년간 그 권리를 행사하지 아니하면 소멸시효가 완성되는 것이나, 당해 소멸시효 완성일 이전에 법인세법시행령 제19조의2 제1항 각호의 규정에 의거 이미 대손금으로 확정된 경우에는 당해 대손이 확정된 날이 속하는 사업연도의 손금에 산입하는 것임(법인세과-512, 2013.9.26.)

▶ **결산 당시 대손처리하지 아니한 경우**

법인이 회수불능이 명백하게 되어 대손이 발생하였다고 회계상 처리를 하였을 때에 한하여 대손이 확정된 사업연도의 손금으로 산입할 수 있고, 결산 당시에 대손이 발생하였다고 회계상 처리를 하지 아니한 이상, 그 후에 회계상의 잘못을 정정하였다는 등의 이유로 경정청구할 수 없음(대전고법2012누1424, 2012.10.25.)

▶ **국제회계기준 도입기업의 채권 재조정**

국제회계기준을 도입한 내국법인이 국제회계기준에 채권 재조정에 대한 규정이 없는 경우에는 「법인세법 시행령」 제19조의2제5항을 적용할 수 없는 것임
이 경우 해당 채권의 장부가액을 같은 영 제61조제1항 각 호의 채권으로 보아 계산한 대손총당금의 범위에서 해당 사업연도의 소득금액을 계산할 때 이를 손금에 산입하는 것임 (법인세과-573, 2012.9.21. ← 법규과-1060, 2012.9.14.)

▶ **부도처리된 당좌수표의 대손처리**

당좌수표의 부도발생일로부터 6개월이 경과되고, 채무자가 소유한 부동산의 선순위채권이 과다하여 청구법인이 회수할 수 있는 금액이 없는 것으로 확인된다면 채권의 대손처리는 타당함(조심2011서2106, 2012.3.21.)

▶ **미수이자채권의 대손시기**

법인세법상 각종 대여금 등을 대손총당금의 설정대상이 되는 채권으로 정의하고 있을 뿐 이자채권을 대여금과 달리 본다는 규정이 없고 민법상 주·종물이론에 의하면 원칙적으로 이자채권도 원본채권에 포함되는 것으로 보고 있는 점 등에 비추어 미수이자채권의 대손시기를 민법상 소멸시효가 완성된 때로 보는 것이 타당함(조심2011 구3137, 2011.11.3.)

▶ **회생계획인가 결정에 따라 회수불능으로 확정된 채권의 손금산입**

「채무자 회생 및 파산에 관한 법률」에 따른 회생계획인가의 결정에 따라 회수불능으로 확정된 채권은 「법인세법 시행령」 제19조의2제3항제1호에 따라 해당 사유가 발생한 날이 속하는 사업연도의 대손금으로 손금산입하는 것임
동 대손금을 해당 사유가 발생한 날이 속하는 사업연도에 손금산입하지 아니한 경우 「국세기본법」 제45조의2에 따라 경정청구를 할 수 있음(법인세과-1049, 2011.12.29.)

▶ **채권 재조정 시 현재할인차금 상당액의 채권잔액 포함여부**

내국법인이 기업회계기준에 따른 채권의 재조정에 따라 채권의 장부가액과 현재가치의 차액을 「법인세법시행령」 제19조의2제5항에 따라 손금에 산입한 경우 동 현재가치할인차금 상당액은 같은 법 시행령 제61조제2항에 의한 대손총당금 손금산입 범위액 계산시 채권잔액에 포함되지 아니하는 것임(법인세과-173, 2011.3.9.)

▶ **직원 횡령금의 대손처리**

내국법인이 금융기관에 예치한 예금을 해당 금융기관의 입·출금 업무를 담당하던 직원이 횡령한 경우, 해당법인이 횡령액을 회수하기 위해 해당 금융기관과 횡령한 직원에 대해 손해배상청구소송 또는 강제집행 등 민·형사상 법적인 제반절차를 취하였음에도 이를 회수할 수 없음이 객관적으로 입증되는 경우에는 해당 횡령액을 대손처리 할 수 있는 것이나, 해당금융기관에 대한 손해배상청구소송이 진행 중임에도 단순히 횡령한 직원이 무재산·무자력 또는 형 집행 중이라는 사유만으로는 해당 횡령액을 대손처리 할 수 없는 것임(법규법인2011-505, 2011.12.20.)

▶ **특수관계자 간 업무무관 대여금을 대손처리시 세무조정방법**

법인이 특수관계자인 다른 법인에게 업무와 관련없이 지급한 대여금은 「법인세법」 제19조의2제2항제2호의 규정에 따라 대손금으로 손금에 산입할 수 없는 것이므로 법인이 동 대여금의 회수를 포기하고 대손금으로 결산서에 계상한 경우에는 이를 손금불산입하고 같은 법 시행령 제106조의 규정에 따라 기타사외유출로 처분하는 것이며, 채무자는 채무면제이익으로 익금에 산입 하여야 하는 것이며, 이 경우 법인이 대여금의 회수를 포기한 시점이후부터는 인정이자 익금산입 및 지급이자 손금불산입 규정을 적용하지 않는 것임 (법인세과-1103, 2009.10.9.)

▶ **소멸시효가 완성된 대손금을 손금에 산입하지 못한 경우**

법인이 거래처에 대한 매출채권은 법인세법 시행령 제62조 제1항 각호의 사유가 발생한 날이 속하는 사업연도의 대손금으로 손금산입하는 것으로 소멸시효가 완성되어 회수할 수 없는 금액은 그 소멸시효가 완성된 날이 속하는 사업연도에 신고조정으로 손금에 산입할 수 있는 것으로서, 소멸시효가 완성된 대손금을 당해 사업연도의 소득금액 계산에 있어서 손금에 산입하지 못한 경우에는 국세기본법 제45조의 2의 규정에 의하여 경정청구가 가능한 것이며, 법인이 정당한 사유없이 채권회수를 위한 제반 법적조치를 취하지 아니함에 따라 채권의 소멸시효가 완성된 경우에는 동 채권의 금액은 법인세법 제25조의 규정에 의한 접대비 또는 법인세법시행령 제35조의 규정에 의한 기부금으로 보는 것임 (서면2팀-1393, 2006.7.25.)

▶ **매출채권에 대한 보험금 수령시의 대손금액**

내국법인이 물품을 수출하고 거래상대방의 지급거절로 회수할 수 없는 채권 중 외국환거래에 관한 법령에 따라 한국은행총재 또는 외국환은행의 장으로부터 채권회수의무를 면제받은 채권은 해당 사유가 발생한 날이 속하는 사업연도의 손금에 산입할 수 있는 것이며, 법인이 수출대금에 대하여 보험에 가입함에 따라 한국수출보험공사로부터 보험금을 수령한 경우에는 수출채권 중 보험금을 차감한 금액을 대손금으로 손금에 산입하는 것임 (법인세과-866, 2009.7.29.)

▶ 연대납세의무로 대신 부담액 및 파산종결전 대손처리 가능여부

인적분할에 의하여 설립된 분할신설법인이 「국세기본법」 제25조의 규정에 의한 연대납세 의무자에 해당되어 분할법인이 부담하여야 할 세액상당액을 대신 부담하고 대여금으로 계상한 금액은 「법인세법」 제28조제1항제4호 나목의 업무무관 가지금금에 해당하지 않는 것이며, 동 대여금에 대하여 「채무자회생 및 파산에 관한 법률」의 규정에 의한 파산폐지 또는 파산종결 공고일 이전 파산절차 진행과정에서 파산관재인이 파산재판부에 보고한 관계서류 등에 의해 회수 가능한 금액이 대여금 가액에 미달되는 것이 객관적으로 확인되고, 회수가능금액 이외의 사실상 회수할 수 있는 재산이 없음이 객관적으로 인정되는 경우에는 대여금 중 회수가능금액을 초과하는 금액은 「법인세법 시행령」 제19조의2제1항제8호 및 같은 조 제3항제2호에 따라 대손금으로 손금에 산입할 수 있는 것임(법인세과-1196, 2009.10.26.)

▶ 채무보증으로 인한 대위변제금액이 업무무관가지금금으로 판정된 경우 대손금을 손금에 산입할 수 없음.

법인이 1998.12.31(상장법인 등의 경우에는 1997.12.31) 이전에 지급보증한 특수관계자의 채무에 대하여 1999.1.1 이후 주채무자의 사업부진 등으로 동 채무를 임의로 대위변제 하는 경우 당해 대위변제금액은 자금의 대여에 해당하므로 법인세법 제28조 제1항 제4호 나목에서 규정하는 업무무관 가지금금에 해당하는 것이며, 대위변제에 따른 구상채권은 같은법 시행령 제62조 제1항 각호의 대손요건을 충족한 경우에도 같은법 제34조 제3항 제2호의 규정에 의하여 대손금으로 손금에 산입할 수 없음(재경부 법인-118, 2005.2.7.)

⑥ 대손충당금조정명세서 작성사례

자 료

- ① 사업연도 : 2019.1.1. ~ 12.31.(금융회사가 아닌 일반법인임)
- ② 매출채권 등 내역
- 받을 어 음 : 41,000,000(보증금담보용 견질어음 20,000,000포함)
 - 외상매출금 : 154,000,000(부가가치세 14,000,000포함)
-
- 계 : 195,000,000
- ③ 대손충당금 계정내역
- 장부상 기초충당금 : 2,300,000(전기부인액 300,000포함)
 - 다라(주) 당기 대손금상계액(12/31) : 400,000(미확정 대손금 100,000포함)
 - 당기 손금계상액 : 50,000(전기이월 대손충당금잔액 1,900,000원을 당기 손금산입할 금액에 충당하고 잔액만 손금계상함)
- ④ 대손실적률 : 0.9%

세무조정계산

- ① 매출채권 등 총액계산
- 받을 어 음 : 21,000,000원(보증금담보용 견질어음 20,000,000원 제외)
 - 외상매출금 : 154,100,000원(당기대손금상계액중 미확정대손금 100,000원을 포함)
-
- 계 : 175,100,000원
- ② 한도액 계산 = 1,751,000원($175,100,000\text{원} \times \frac{1}{100}$)
- 설정율 : 1%(일반법인)와 대손실적율 0.9%중 큰 비율임

③ 환입 또는 보충할 금액 계산

• 장부상 충당금 기초잔액	:	2,300,000원
• 충당금 부인 누계액(-)	:	300,000원
• 당기대손금 상계액(-)	:	400,000원
<hr/>		
계	:	1,600,000원

④ 과다환입 또는 보충액 계산

• 보충액	:	1,900,000원
• 보충할 금액	:	1,600,000원
<hr/>		
계	:	300,000원 ……… 과다보충액 발생

⑤ 조정내용 정리

- 당기대손금중 미확정대손금 100,000원 손금불산입
- 한도초과액 199,000원 손금불산입
 - * 회사 설정액(1,900,000 + 50,000) - 세무상 한도액(1,751,000)
- 과다보충액 300,000원 손금산입
 - * 회사 보충액(1,900,000) - 세무상 보충할 금액(1,600,000)



■ 법인세법 시행규칙 [별지 제34호서식] <개정 2014.3.14.>

(양쪽)

사업연도	2019.1.1.	대손충당금 및 대손금조정명세서	법인명	㈜가나
	~		사업자등록번호	101-81-12345
	2019.12.31.			

1. 대손충당금조정

손금 산입액 조정	① 채권잔액 (②의 금액)	② 설정률			③ 한도액 (①×②)	회사계상액			⑦ 한도 초과액 (⑥-③)
		(-) 1(2) 100 ()	(L) 실적률 (0.9%)	(C)적립 기준 ()		④ 당기계상액	⑤ 보충액	⑥ 계	
	175,100,000				1,751,000	50,000	1,900,000	1,950,000	199,000
익금 산입액 조정	⑧장부상 총당금 기초잔액	⑨ 기중 총당금 환입액	⑩ 총당금 부인 누계액	⑪ 당기 대손금 상계액 (②7의 금액)	⑫ 당기 설정총당금 보충액	⑬ 환입할 금액 (⑧-⑨-⑩ -⑪-⑫)	⑭ 회사 환입액	⑮ 과소환입· 과다환입(△) (⑬-⑭)	
	2,300,000		300,000	400,000	1,900,000	△300,000		△300,000	
채권 잔액	⑯계정과목	⑰ 채권잔액의 장부가액	⑱ 기말 현재 대손금부인누계	⑲ 합계 (⑰+⑱)	⑳ 총당금 설정제외 채권	㉑채권잔액 (⑰-⑳)	비고		
	받을어음	41,000,000		41,000,000	20,000,000	21,000,000			
	외상매출금	154,000,000	100,000	154,100,000		154,100,000			
	계	195,000,000	100,000	195,100,000	20,000,000	175,100,000			

2. 대손금조정

⑳ 일자	㉒ 계정과목	㉓ 채권 명세	㉔ 대손 사유	㉕ 금액	대손충당금상계액			당기 손금계상액			비고
					㉖ 계	㉗ 시인액	㉘ 부인액	㉙ 계	㉚ 시인액	㉛ 부인액	
12.31	외상 매출금	다라주	시효소멸	400,000	400,000	300,000	100,000				시효 미완성 100,000
계				400,000	400,000	300,000	100,000				

3. 국제회계기준 등 적용 내국법인에 대한 대손충당금 환입액의 익금불산입액의 조정

㉜ 대손충당금 환입액의 익금불산입 금액	익금에 산입할 금액			㉝ 상계 후 대손충당금 환입액의 익금불산입 금액(㉜-㉞)	비고
	㉞ 「법인세법」 제34조 제1항에 따라 손금에 산입해야 할 금액 Min(㉜,㉞)	㉟ 「법인세법」 제34조 제4항에 따라 익금에 산입해야 할 금액 Max[0, (㉞-㉟)]	㊱ 차액 Min[㉜, Max(0, ㉜- ㉝)]		

210mm×297mm[백상지 80g/㎡ 또는 중질지 80g/㎡]

(뒤 쪽)

작성 방법

1. 대손충당금 조정

가. ①채권잔액란에는 ②채권잔액란 중 계란의 금액을 적되, 그 금액은 대손금부인액을 포함한 기말현재 외상매출금 등 「법인세법 시행령」 제61조제1항에 의한 설정대상 채권(「법인세법」 제34조제3항 제외)으로 합니다.

나. ②설정률란에는 일반법인인 1/100과 실적률 $\left(\frac{\text{해당 사업연도의 ㉘과 ㉙의 합계금액}}{\text{직전사업연도 ①의 금액}} \right)$ 중 큰 비율을,

「법인세법 시행령」 제61조제2항에 따른 금융회사 등은 2/100(2013.1.1. 이후 개시하는 사업연도 분부터는 1/100)와 실적률 중 큰 비율의 해당란에 “○”표 합니다. 다만, 영 제61조제2항 단서를 적용받는 금융회사 등의 경우에는 금융위원회가 기획재정부장관과 협의하여 정하는 대손충당금적립기준, 채권잔액의 2/100(2013.1.1. 이후 개시하는 사업연도 분부터는 1/100) 또는 실적률 중 큰 비율의 해당란에 “○”표 합니다.

다. ⑤보충액란 및 ⑫당기설정 충당금보충액란에는 회사가 대손충당금잔액 중 당기에 계상할 대손충당금에 보충한 금액을 적습니다.

라. ⑪당기대손금 상계액란에는 ⑰대손충당금과 상계한 대손금의 계란의 금액을 적습니다.

마. ⑱기말현재 대손금부인누계란에는 전기말 현재 대손금부인누계액에서 당기손금산입액을 빼고 당기 부인액을 더한 금액으로 합니다.

2. 대손금조정

가. ⑳금액란에는 당기 대손발생 총액을 적고, 대손충당금상계액의 ㉙부인액란에는 부당상계액을 적으며, 당기손금계상액 중 ㉚부인액란에는 부당대손처리분을 적고 비교란에 부인사유를 간략하게 적습니다.

나. ㉑한도초과액은 손금불산입하고 ㉒과소환입액은 익금산입하며, ㉓의 과다환입액(△)인 경우에는 ㉔충당금 부인누계액 범위안에서 손금산입합니다.

다. 대손충당금상계액 중 ㉙부인액은 익금산입하고, 당기손금계상액 중 ㉚부인액은 손금불산입합니다.

3. 국제회계기준 등 적용 내국법인에 대한 대손충당금 환입액의 익금불산입액의 조정

㉛~㉞금액란은 「조세특례제한법」 제104조의23에 따라 대손충당금 익금불산입 신청을 한 법인만 작성합니다.

(4) 구상채권상각총당금

신용보증사업을 영위하는 법인이 구상채권의 대손금과 상계하기 위하여 구상채권상각총당금을 손금으로 계상한 때에는 일정금액의 범위안에서 손금에 산입합니다 (법법§35).

① 구상채권상각총당금 설정대상법인(법령§63①)

- 「신용보증기금법」에 따른 신용보증기금
 - 「기술신용보증기금법」에 따른 기술신용보증기금
 - 「농림수산업자 신용보증법」에 따른 농림수산업자신용보증기금
 - 「한국주택금융공사법」에 따른 주택금융신용보증기금
 - 「무역보험법」에 따른 한국무역보험공사
 - 「지역신용보증재단법」에 따른 신용보증재단
 - 「산업재해보상법」에 따른 근로복지공단(근로자신용보증지원사업에서 발생한 구상채권에 한함)
 - 「주택도시시기금법」에 따른 주택도시보증공사
 - 「사회기반시설에 대한 민간투자법」에 따른 산업기반신용보증기금
 - 「지역신용보증재단법」 §35에 따른 신용보증재단중앙회
 - 「서민의 금융생활 지원에 관한 법률」 §3에 따른 서민금융진흥원
- * 2017.2.3. 이후 과세표준을 신고하는 분부터 적용합니다
- 「엔지니어링산업 진흥법」에 따른 엔지니어링공제조합
 - 「소프트웨어산업진흥법」에 따른 소프트웨어공제조합
 - 「방문판매 등에 관한 법률」에 따른 공제조합
 - 「한국주택금융공사법」에 따른 한국주택금융공사
 - 「건설산업기본법에 따른 공제조합, 「전기공사공제조합법」에 따른 전기공사공제조합, 「산업발전법」에 따른 자본재공제조합, 「소방산업진흥법」에 따른 소방산업공제조합,
 - 「정보통신공사사업법」에 따른 정보통신공제조합, 「건축사법」에 따른 건축사공제조합,
 - 「건설기술 진흥법」에 따른 공제조합, 「콘텐츠산업 진흥법」에 따른 콘텐츠공제조합
- * 건설기술용역공제조합 및 콘텐츠공제조합은 2016년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도분부터 적용합니다.

- ② 손금산입 범위액 : 사업연도종료일 현재 신용보증사업과 관련된 신용보증 잔액에 1%와 구상채권발생률 중 낮은 비율을 곱하여 계산한 금액
- ③ 총당금과 상계가능한 대손금 범위
 - 법인세법 시행령§19의2① 각 호의 어느 하나에 해당하는 구상채권
 - 당해 법인의 설립에 관한 법률에 의한 운영위원회가 기획재정부장관과 협의하여 정한 기준에 해당한다고 인정한 구상채권
- ④ 익금산입
 - 대손금과 상계하고 남은 잔액은 다음 사업연도에 일시 익금에 산입하며, 구상채권 상각총당금과 상계한 대손금 중 회수된 금액은 그 회수된 날이 속하는 사업연도에 익금에 산입합니다.

다. 국고보조금 등으로 취득한 사업용자산의 손금산입 조정

구 분	국고보조금으로 취득한 사업용자산(법법§36)	공사부담금으로 취득한 사업용자산(법법§37)	보험차익으로 취득한 자산(법법§38)
	다음의 법률에 의해 보조금을 지급받는 내국법인 ㉠ 보조금관리에 관한 법률 ㉡ 지방재정법 ㉢ 농어촌 전기공급사업 촉진법 ㉣ 전기사업법 ㉤ 사회기반시설에 대한 민간투자법 ㉥ 한국철도공사법 ㉦ 농어촌정비법 ㉧ 도시 및 주거환경정비법	다음의 사업을 영위하는 내국법인 ㉠ 전기·도시가스사업 ㉡ 액화석유가스 충전·집단공급·판매사업 ㉢ 집단에너지공급사업 ㉣ 초고속정보통신기반 구축사업 ㉤ 수도사업	모든 법인

구 분	국고보조금으로 취득한 사업용자산(법법§36)	공사부담금으로 취득한 사업용자산(법법§37)	보험차익으로 취득한 자산(법법§38)
	사업용자산을 취득·개량 할 목적 으로 교부받은 국고 보조금을 그 목적에 지출	수요자 또는 편익자로 부터 금전· 자재를 교부 받아 사업시설의 유형자산 및 무형자산 취득하거나 유형자산 및 무형자산을 취득하고 이에 대한 공사부담금을 사후에 제공 받은 경우 그 시설을 구성 하는 토지, 기타 유형자산 및 무형 자산을 제공받은 경우	유형자산의 멸실손괴로 지급 받은 보험금으로 용도나 목적이 동일한 유형자산을 취득 또는 개량
	소요된 국고보조금 전액	소요된 공사부담금 전액	소요된 보험차익 전액
	㉠ 일시상각총당금은 해당 사업용자산의 감가상각비 중 다음의 금액과 상계 <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 5px 0;"> $\frac{\text{일시상각총당금에 대한}}{\text{감가상각비}} = \text{손금에 산입되는 감가상각비} \times \frac{\text{일시상각총당금}}{\text{자산의 취득가액}}$ </div> ㉡ 사업용 자산 등을 처분하는 경우 상계 후 남은 잔액을 그 처분한 날이 속하는 사업연도에 전액 익금 산입		
	㉢ 사용기한 내 미사용 시 해당 사유가 발생한 날 익금산입 ㉣ 사용 전 폐업 또는 해산 시 해당 사유가 발생한 날 익금산입 (단, 합병 또는 분할의 경우 합병법인 등이 그 금액을 승계한 경우 제외)		
	<ul style="list-style-type: none"> • 세무조정계산서에 일시상각총당금 등을 설정하여 손금산입 가능 • 감가상각비는 일시상각총당금의 범위 안에서 일시상각총당금과 상계 		

※ 2008.1.1.이후 지급받는 분부터 국고보조금을 공사의 허가 또는 인가의 지연 등의 사유로 기한 내에 사용하지 못한 경우에는 당해 사유가 종료된 날이 속하는 사업연도의 종료일까지 사용기한을 연장함(공사부담금은 2006.1.1. 제공받는 분부터 적용)

※ 2011.1.1.이후 자산을 취득·개량하는 분부터는 먼저 사업용자산을 취득·개량하고 이에 대한 국고보조금을 사후에 지급받은 경우에도 국고보조금 과세이연 적용 가능
단, 지급일이 속한 사업연도 이전 사업연도에 이미 손금에 산입한 감가상각비는 손금산입하는 금액에서 제외



통칙 및 예규

▶ **장기할부조건으로 교부받은 공사부담금의 처리(통칙 37-0...1)**

공사부담금을 장기할부조건으로 교부받은 경우 각 사업연도에 속하거나 속하게 될 공사부담금은 그 장기할부조건에 따라 각 사업연도에 교부받았거나 교부받을 금전 또는 자재에 상당하는 가액으로 한다.

▶ **보험차익으로 취득한 고정자산의 손금산입 범위(통칙 38-66...1)**

보험차익으로 취득한 고정자산의 손금산입은 법에서 정한 경우를 제외하고는 다음 각 호에 의한다.

1. 멸실된 건물과 기계장치에 대한 보험차익을 모두 건물 취득에만 사용한 경우에는 기계장치에 대한 보험차익은 이를 각 사업연도의 소득금액 계산상 익금에 산입한다.
2. 보험차익을 법 제38조 제1항의 규정에 의하여 손금에 산입한 법인이 동조 제2항에 규정하는 기간 내에 멸실된 자산과 동일 종류의 자산을 장기 도급계약에 의한 건설·제조 등의 방법으로 취득하기 위하여 보험차익을 사용한 경우에는 장기할부 조건으로 취득한 자산의 가액과 장기도급계약에 의한 건설·제조를 위하여 지출한 금액을 보험차익의 사용으로 보아 동조 제2항의 익금산입에 관한 규정을 적용하지 아니한다.

▶ **국고보조금 등의 사용기한(집행기준 36-64-1)**

- ① 국고보조금, 공사부담금, 보험차익을 지급받은 사업연도의 손금에 산입하기 위해서는 국고보조금 등을 지급받는 날이 속하는 사업연도의 종료일 또는 다음 사업연도의 개시일부터 1년(보험차익의 경우에는 2년) 이내에 사업용자산 등의 취득·개량에 사용 하여야 한다.
- ② 허가 또는 인가의 지연 등 다음의 사유로 국고보조금 등을 기한 내에 사용하지 못한 경우에는 해당 사유가 종료된 날이 속하는 사업연도의 종료일을 그 기한으로 본다.
 1. 공사의 허가 또는 인가 등이 지연되는 경우
 2. 공사를 시행할 장소의 미확정 등으로 공사기간이 연장되는 경우
 3. 용지의 보상 등에 관한 소송이 진행되는 경우
 4. 기타 위에 준하는 사유가 발생한 경우

▶ **물적분할로 승계한 국고보조금에 대한 세무조정 방법**

물적분할로 설립된 분할신설법인이 분할법인의 분할등기일 현재 국고보조금을 승계하는 경우 해당 국고보조금과 관련한 세무조정사항은 「법인세법」 제47조 제4항 및 같은 법 시행령 제85조 제2호에 따라 분할신설법인에게 승계되지 아니하는 것이며,

이 경우 승계되지 아니하는 세무조정사항은 분할법인의 각 사업연도 소득금액을 계산할 때 반대의 세무조정을 통해 익금 또는 손금에 산입하는 것임(서면법규과-421, 2013.4.12.)

▶ 선지출 후수령 국고보조금의 과세이연 적용가능 여부

「국가균형발전특별법」 제19조제1항 및 같은법 시행령 제16조제2항에 따라 지역균형 발전을 위한 수도권소재 기업의 지방이전에 따른 입지보조금 지원대상에 해당되는 법인이 지방으로 이전함에 있어 먼저 해당 법인의 자금으로 이전하고자 하는 지방에 사업용 자산을 취득한 후 해당 지방자치 단체로부터 위 법령에 따라 입지보조금을 지급받는 경우, 해당 사업용자산 취득에 사용된 금액에 대하여는 「법인세법」 제36조의 국고보조금 등으로 취득한 사업용자산가액의 손금산입 규정이 적용되는 것임(법인세과-1127, 2010.12.3. → 법규과-1747, 2010.11.24.)

▶ 법인세법상 국고보조금 해당 여부

「보조금의 예산 및 관리에 관한 법률」, 「지방재정법」에 의한 보조금, 「법인세법 시행령」 제64조 제6항에 규정하는 보조금 등에 상당하는 금액은 「법인세법」 제36조의 규정에 의하여 손금에 산입할 수 있는 것이며, 동 법 규정에 해당하지 아니하는 보조금을 수령하여 사업용 고정자산을 취득한 경우 당해 보조금은 수령한 날이 속하는 사업연도의 소득금액계산상 익금에 산입하는 것임 (법인세과-3305, 2008.11.7.)

▶ 국고보조금에 대한 세무조정방법(통칙 36-64-1)

구 분			세 무 조 정
① 수령시 (수령 2000)	현금	2,000 / 국고보조금 2,000 (현금차감계정)	국고보조금(현금차감계정) 2,000 익금산입(유보)
② 자 산 취득시등 (취득 2000)	차량운반구 취득시등 (취득 2000)	2,000 / 현금 2,000 국고보조금 2,000 / 국고보조금 2,000 (현금차감계정) (자산차감계정)	국고보조금(현금차감계정) 2,000 손금산입(△유보) 국고보조금(자산차감계정) 2,000 익금산입(유보) 일시상각총당금 2,000 손금산입(△유보)
③ 결산시 (상각 400)	감가상각비 국고보조금 (상각 400)	400 / 감가상각총당금 400 400 / 감가상각비 400 (자산차감계정)	일시상각총당금 400 익금산입(유보) 국고보조금(자산차감계정) 400 손금산입(△유보)
④ 매각시 (매각 2000)	현금 감가상각총당금 국고보조금	2,000 / 사업용자산 2,000 400 / 처분이익 2,000 1,600(자산차감계정)	일시상각총당금 1,600 익금산입(유보) 국고보조금(자산차감계정) 1,600 손금산입(△유보)

- 국고보조금 수령일 이후 사업연도에는 손금산입 할 수 없음.
국고보조금을 지급받은 날이 속하는 사업연도에 손금에 산입하지 아니한 경우에는 그 후 사업연도에 손금산입 할 수 없음(법인22601-642, 1988.3.4.)

라. 조세특례제한법상의 준비금

종 류	손금산입 대상	손금산입 범위
(가) 고유목적사업준비금 손금산입 특례(§74)	<ul style="list-style-type: none"> • 사립학교법에 따른 학교법인 • 산학협력단, 평생교육시설을 운영하는 비영리법인 • 사회복지사업법에 의한 사회복지법인 • 국립대학교병원 및 서울 대학교병원, 국립암센터, 지방의료원, 국립중앙의료원 • 도서관·박물관·미술관 운영 법인 • 지방문화원·예술의전당 • 공무원연금공단, 사립학교 교직원 연금공단 등 	<ul style="list-style-type: none"> • 수익사업에서 발생한 소득 금액 전액 * 도서관, 박물관, 미술관 운영법인은 당해 사업과 당해 시설 안에서 이용자를 대상으로 한 수익사업에 한함
	<ul style="list-style-type: none"> • 지방 시·군* 소재 비영리 의료법인 * 인구 30만명 이하이고 국립 대학교병원·사립대학교 운영병원이 없는 지역(조특칙 별표8의6) 	$\text{수익사업에서 발생한 소득금액} \times \frac{100}{100}$
(나) 자본확충목적회사 손실보전준비금 (§104의3) * 2009.5.21. 이후 준비금 손금계상 분부터 적용	<ul style="list-style-type: none"> • 금융기관*의 자본확충지원을 위해 설립된 법인 * 「은행법」에 따른 은행, 농협은행, 농협금융지주회사, 수산업협동 조합중앙회, 중소기업은행, 금융 지주회사 	<ul style="list-style-type: none"> • 다음 중 적은 금액 손금산입 ① 해당사업연도 손실보전준비금 손금산입 전 소득금액 전액 ② 신종자본증권 잔액의 10%에서 해당 사업연도 종료일 현재 손실보전준비금 잔액을 차감한 금액
(다) 신용회복목적회사 손실보전준비금 (§104의12) * 2010.1.1. 이후 신고분부터 적용	<ul style="list-style-type: none"> • 기획재정부장관이 지정한 신용회복목적회사 	<ul style="list-style-type: none"> • 해당 사업연도 손실보전준비금 손금계상액

* 조특법§9 연구 및 인력개발준비금 손금산입제도 적용기한 종료(13.12.31. 일몰종료)

7 손금불산입 항목의 조정

가. 지급이자의 손금불산입

차입금의 이자는 원칙적으로 법인의 순자산을 감소시키는 거래로서 손비에 해당합니다. 그러나 특정용도에 소요된 차입금 또는 채권자가 불분명한 차입금의 이자와 비생산적 자산을 보유하고 있는 경우의 차입금 이자는 손금불산입 하도록 규정하고 있습니다.

(1) 지급이자의 범위

- 지급이자의 범위(집행기준 28-0-2②)

지급이자에 포함되는 것	지급이자에 포함되지 않는 것
1. 금융어음 할인료 2. 미지급이자 3. 금융리스로 중 이자상당액 4. 사채할인발행차금 상각액 5. 전환사채의 만기보유자에게 지급하는 상환할증금 6. 회사정리계획인가결정에 의해 면제 받은 미지급이자	1. 상업어음 할인액(기업회계기준에 따라 매각 거래로 보는 경우) 2. 선급이자 3. 현재가치할인차금 상각액 4. 연지급수입에 있어서 취득가액과 구분하여 지급 이자로 계상한 금액(Banker's Usance 이자 등) 5. 지급보증료·신용보증료·지급수수료 6. 금융기관의 차입금을 조기 상환하는 경우 지급하는 조기상환수수료

- 차입금에서 제외되는 금액(법령§53④)
 - 금융회사(법령§61②) 등이 차입한 다음의 금액
 - 공공자금관리기금 또는 한국은행으로부터 차입한 금액
 - 국가·지방자치단체(지방자치단체 조합을 포함) 또는 법령에 의하여 설치된 기금으로부터 차입한 금액
 - 외국인투자촉진법 또는 외국환거래법에 의한 외화차입금
 - 수신자금(예금증서의 발행 또는 예금계좌를 통해 일정한 이자지급 등의 대가를 조건으로 불특정다수의 고객으로부터 수납·관리·운영하는 자금)
- 내국법인이 한국은행총재가 정한 규정에 따라 기업구매자금대출에 의하여 차입한 금액



(2) 지급이자 손금불산입 규정 적용순서(법령§55)

- ① 채권자가 불분명한 사채이자
- ② 지급받은 자가 불분명한 채권·증권의 이자·할인액 또는 차이
- ③ 건설자금에 충당한 차입금의 이자
- ④ 업무무관자산 및 가지급금 등의 취득·보유와 관련한 지급이자

예규

- ▶ **차입금 조기상환에 따른 지급수수료는 지급이자로 보지 않음.**
 내국법인이 금융회사로부터 자금을 차입하면서 수회로 분할하여 상환하기로 약정 하였으나 이를 조기에 상환함으로써 약정이자 이외에 별도로 지급하는 조기상환수수료는 법인세법시행령 제53조 제2항의 규정에 의한 지급이자의 범위에 포함되지 아니함 (법인46012-10655, 2001.12.1.)
- ▶ **만기일까지 보유기간에 대한 전환사채할증금은 지급이자에 해당함**
 전환사채를 발행한 법인이 당해 사채를 주식으로 전환하지 아니하고 만기일까지 보유하고 있는 자에게 지급하는 상환할증금은 법인세법 제18조의3 규정의 지급이자에 해당함 (법인46012-441, 1998.2.20.)

(3) 채권자가 불분명한 사채이자(법법§28①(1), 법령§51①)

- 다음에 해당하는 차입금의 이자
 - 채권자의 주소 및 성명을 확인할 수 없는 차입금
 - 채권자의 능력 및 자산상태로 보아 금전을 대여한 것으로 인정할 수 없는 차입금
 - 채권자와의 금전거래 사실 및 거래내용이 불분명한 차입금
- * 알선수수료·사례금 등 명목여하에 불구하고 사채를 차입하고 지급하는 금품을 포함하되, 거래일 현재 주민등록표에 의하여 거주사실 등이 확인된 채권자가 차입금을 변제받은 후 소재불명이 된 경우의 차입금이자 제외함.

(4) 수령자가 불분명한 채권·증권의 이자 등(법법§28①(2), 법령§51②)

- 다음의 채권·증권을 발행한 법인이 직접 지급하는 경우로서 그 지급사실이 객관적으로 인정되지 아니하는 이자·할인액 또는 차이
 - 국가 또는 지방자치단체가 발행한 채권 또는 증권에 대한 이자와 할인액
 - 내국법인이 발행한 채권 또는 증권에 대한 이자와 할인액
 - 외국법인의 국내지점 또는 국내영업소에서 발행한 채권이나 증권에 대한 이자와 할인액
 - 금융회사가 환매기간에 따른 사전약정이율을 적용하여 환매수 또는 환매도 하는 조건으로 매매하는 채권 또는 증권에 대한 매매차익
- ☞ (3) 및 (4)에 따라 손금불산입하는 이자 또는 할인액에 대한 소득처분은 원천징수세액 (소득처분 기타사외유출)을 제외한 금액을 대표자에 대한 상여로 처분합니다.

(5) 업무무관자산 및 가지급금 등의 취득·보유와 관련된 지급이자(법법§28①(4), 법령§53)

업무와 직접 관련이 없다고 인정되는 자산과 특수관계있는 자에게 업무와 관련없이 지급한 가지급금 등을 보유하고 있는 법인에 대하여는
 그 자산가액에 상당하는 차입금에 대한 지급이자와 동 업무무관 자산을 취득·관리함으로써 생기는 비용을 손금 불산입합니다(법법§27).

① 업무무관 자산의 범위(법령§49)

- 부동산
 - 부동산을 취득한 후 유예기간이 경과한 때까지 법인의 업무에 직접 사용하지 아니하는 부동산
- ☞ 법인의 업무라 함은 다음 각 호의 해당하는 업무를 말합니다(법칙§26②).
- 법령에서 업무를 정한 경우에는 그 법령에 규정된 업무
 - 각 사업연도종료일 현재의 법인등기부상의 목적사업(행정관청의 인가·허가 등으로 요하는 사업의 경우에는 그 인가·허가 등을 받은 경우에 한함)으로 정하여진 업무



- 유예기간 중에 법인의 업무에 직접 사용하지 아니하고 양도하는 부동산(부동산 매매업을 주업으로 하는 법인 제외)
 - ☞ 법령에 의하여 사용이 금지되거나 제한된 부동산 등 법칙§26⑥에서 정하는 부득이한 사유가 있는 부동산을 제외함.

● 동 산

- 서화·골동품. 다만, 장식·환경미화 등의 목적으로 사무실·복도 등 여러 사람이 볼 수 있는 공간에 상시 비치하는 것은 제외
- 업무에 직접 사용되지 아니하는 자동차·선박 및 항공기
 - 다만, 저당권의 실행 기타 채권을 변제받기 위하여 취득한 것으로서 3년이 경과되지 아니한 선박 등 부득이한 사유가 있는 것을 제외함.
- 기타 위와 유사한 자산으로서 당해 법인의 업무에 직접 사용되지 아니하는 자산

② 가지급금 등의 범위(법령§53①)

● 업무와 관련없는 가지급금이라 함은

- 명칭여하에 불구하고 당해 법인의 업무와 관련없는 자금의 대여액(법령§61② 각 호의 1에 해당하는 금융회사 등의 경우 주된 수익사업으로 볼 수 없는 자금의 대여액을 포함)을 말함.
 - ☞ 법칙§44에서 규정하는 금액은 제외

③ 업무무관 자산 등의 가액

● 업무무관자산 등의 가액은 법령§72 규정의 취득가액으로 합니다(법령§53③).

- ☞ 특수관계자로부터 시가보다 높은 가액으로 취득한 자산의 경우에 위의 “취득가액”은 부당행위계산 부인의 규정이 적용되는 시가초과액을 차감하지 아니한 금액으로 합니다(법령§53③ 후단).

④ 손금불산입할 지급이자의 계산(법령§53②)

- 차입금의 이자 중 업무무관자산 및 가지급금 등의 취득 및 보유와 관련하여 손금불산입할 금액은 다음과 같이 계산합니다.

$$\text{지급이자} \times \frac{\text{업무무관 자산가액 적수} + \text{업무무관 가지급금 적수}}{\text{총차입금 적수}}$$

* ㉠ (업무무관 자산가액 적수+업무무관 가지급금 적수)는 차입금 적수를 한도로 한다.
 ㉡ 가지급금 적수 계산시 가지급금이 발생한 초일은 산입하고 회수된 날은 제외한다.
 ㉢ 동일인에 대한 가지급금과 가수금이 함께 있는 경우에는 이를 상계한 금액으로 한다.
 다만, 발생시에 각각 상환기간 및 이자율 등에 관한 약정이 있어 상계할 수 없는 경우에는 이를 상계하지 아니한다.

- 사업연도 중에 업무무관 자산을 처분하여 사업연도 종료일 현재는 업무무관 자산이 없는 경우에도 처분전까지의 기간에 대하여는 지급이자 손금불산입 규정을 적용하여야 합니다.
 - 당해사업연도에 발생한 지급이자상당액의 범위
 - 지급이자의 손금불산입의 “지급이자의 범위”와 동일합니다.
 - 지급이나 총차입금은 업무무관 자산 등의 취득시기와 관계없이 사업연도 개시일부터 사업연도 종료일까지의 합계금액을 기준으로 계산
 - 업무무관자산 등의 가액 계산
 - 업무무관자산 및 업무무관가지급금 등의 가액은 그 합계액에 보유일수를 곱하여 산정한 적수로 계산함.
 - 당해 사업연도 중에 보유한 업무무관자산 등 모두를 포함.
 - 전기이전에 취득·대여하여 이월되었거나
 - 당기에 신규 취득·대여하였거나
 - 사업연도 중에 양도·회수된 업무무관자산 및 가지급금
- } 보유기간일수에 대하여 적수 계산
- ※ 2001.3.28. 법칙§26⑨의 개정으로 부동산을 업무에 직접 사용하지 아니한 기간 중 유예기간과 겹치는 기간을 제외토록 하였으나(동산 제외), 당해 부동산을 취득한 후 계속하여 업무에 사용하지 아니하고 양도하는 경우에는 취득일부터 양도일까지 기간을 업무에 사용하지 아니한 기간으로 함.

● 총차입금의 계산

- 당해 사업연도에 발생한 지급이자와 할인료를 부담하는 모든 부채의 매일 잔액에 의한 적수로 계산하여야 하나,
 - 다음 산식에 의하여 이자율별로 계산한 금액을 합계하여 계산할 수 있습니다.
 - 용도가 특정되지 아니한 일반차입금은 물론 용도가 특정된 시설자금, 수출금융 등도 차입금에 포함되며 상업어음을 할인한 경우와 같이 이자가 발생되지 아니하는 차입금은 포함되지 아니합니다.
 - 또한, 취득원가에 포함하지 않고 지급이자로 계상한 Banker's Usance 등 연지급수입이자 및 현재가치할인차금의 경우에도 지급이자 손금불산입대상 차입금에서 제외합니다.

$$\text{이자율별 차입금의 적수} = \text{이자율별 지급이자} \times \frac{365}{\text{연이자율}}$$

⑤ 업무무관 부동산에 대한 추가납부세액의 계산(법칙§27)

- 부동산을 취득한 후 업무에 직접 사용하지 아니하고 양도함에 따라 그 양도한 날이 속하는 사업연도의 이전에 종료한 사업연도의 지급이자 및 유지관리비 등을 손금불산입하는 경우에는 다음의 방법 중 하나를 선택하여 그 양도한 날이 속하는 사업연도의 법인세에 가산하여 납부하여야 합니다.

- 세무조정에 의한 방법
 종전 사업연도의 각 사업연도소득·과세표준 등을 다시 계산하여 산출한 결정세액에서 종전 사업연도의 결정세액을 차감한 세액(가산세 제외)
- 세무조정 없이 단순세액 계산방법

$$\begin{aligned} &\text{추가납부세액(가산세 제외)} = \\ &(\text{종전 사업연도의 과세표준금액} + \text{지급이자 손금부인액 등}) \times \text{종전사업연도의 세율} - \text{종전} \\ &\text{사업연도의 산출세액} \end{aligned}$$

- 이 경우 양도일이 속하는 사업연도의 법인세액에 가산하여 납부하는 경우에 한하여 미납부가산세를 적용하지 아니함.

예규

▶ 취득 전에 법령에 따라 사용이 금지·제한된 부동산(집행기준 27-49-4)

비업무용 부동산 판정 시 법인이 부동산을 취득하기 전부터 이미 해당 부동산이 관련 법령 등에 따라 사용이 금지 또는 제한되어 있는 경우에는 비업무용 부동산에서 제외되지 아니함

▶ 부동산 용도별 유예기간 및 기산일(집행기준 27-49-2)

① 부동산의 용도별로 다음의 유예기간 중에는 부동산을 업무에 직접 사용하지 아니하더라도 업무무관 부동산으로 보지 아니함

구 분	유예기간
1. 건축물 또는 시설물 신축용 토지	취득일부터 5년*
2. 부동산매매업을 주업으로 하는 법인이 취득한 매매용부동산	취득일부터 5년
3. 그 외의 부동산	취득일부터 2년

* 「산업집적활성화 및 공장설립에 관한 법률」 제2조제1호의 규정에 의한 공장용 부지로서 같은 법 또는 「중소기업 창업지원법」에 따라 승인을 얻은 사업계획서상의 공장건설 계획기간이 5년을 초과하는 경우에는 해당 공장건설계획기간

② 합병법인이 합병으로 인하여 취득한 부동산은 해당 합병에 따른 소유권 이전일을 그 유예기간의 기산일로 한함

③ 분할신설(분할합병)법인이 분할법인(소멸한 분할합병의 상대방법인 포함) 으로부터 승계받은 부동산에 대한 업무무관자산 유예기간 기산일은 그 분할에 의한 소유권 이전등기일로 한함

▶ 업무무관 부동산 유예기간 및 부동산매매업자 구분

부동산매매업을 주업으로 하는 법인이 매매용 부동산을 취득하여 유예기간(취득일로부터 5년) 내 양도한 경우 「법인세법 시행규칙」 제26조제3항에 의하여 당해 부동산을 업무에 직접 사용한 것으로 보는 것이며,

이 경우 부동산매매업과 다른 사업을 겸영하는 경우 같은 법 시행규칙 제26조제7항에 의하여 해당 사업연도와 그 직전 2사업연도의 부동산매매업 매출액의 합계액이 이들 3사업연도의 총수입금액의 합계액의 100분의 50을 초과하는 경우에 한하여 부동산 매매업을 주업으로 하는 법인으로 보는 것임(법인세과-709, 2009.6.11.)

▶ 사용이 금지된 부동산의 유예기간 기산일

토지 취득후 법인세법 시행규칙 제26조 제8항 제1호에 규정한 법령에 의하여 사용이 제한 또는 금지된 부동산은 해당 법령에 의한 사용의 금지·제한이 해제된 날부터 유예기간이 기산되는 것임(서면2팀-1284, 2006.7.11.)

▶ **건축물이 없는 토지의 임대**

나대지에 시멘트포장을 하고 둘레에 150cm 높이의 철망울타리 및 주차장 관리를 위한 사무실용 가건축물을 설치한 주차장을 임대하는 경우 법인세법시행규칙 제26조 제4항의 규정을 적용함에 있어 당해 주차장을 건축물이 없는 토지로 보는 것임(재경부법인 46012-5, 2002.1.7.)

▶ **피합병법인으로부터 승계한 부동산의 유예기간 기산일**

합병법인이 피합병법인으로부터 승계받은 부동산에 대하여 법인세법 제27조 제1호의 “업무와 관련이 없는 자산” 해당여부를 판정함에 있어서 같은법시행령 제49조 제1항 제1호의 유예기간의 기산일은 합병에 의한 당해 자산의 소유권이전일로 하는 것임 (재경부 법인46012-52, 2000.3.31.)

⑥ 업무무관부동산 등 관련 차입금 지급이자 조정명세서 작성사례

● 지급이자총액

이자율	지급이자	차입금 적수	비고
20%	5,000,000*	9,125,000,000	* 채권자불분명 사채이자임 (원천징수세액 1,375,000원포함)
13%	7,800,000	21,900,000,000	
10%	15,000,000	54,750,000,000	
계	27,800,000	85,775,000,000	

● 특수관계에 있는 자(대표이사)에 대한 가지급금 내역

- 2019.4.20. 가 지 급 7,000,000
- 2019.8.15. 가지급금회수 5,000,000

● 토지계정 : 임대용 나대지 20,000,000
(취득가액, 해당기간 : 2019.1.1. ~ 2019.12.31.)

● 사업연도 : 2019.1.1. ~ 2019.12.31.

세무조정계산

① 채권자불분명사채이자

손금불산입 채권자불분명 사채이자 3,625,000원(상여)

손금불산입 채권자불분명사채이자 원천징수세액 1,375,000(기타사외유출)

② 업무무관부동산등에 관련한 차입금 지급이자

$$22,800,000 \times \frac{(7,300,000,000 + 1,097,000,000)}{(76,650,000,000)} = 2,497,737$$

손금불산입 지급이자 2,497,737(기타사외유출)

[별지 제26호서식(갑)] (2006.3.14. 개정)

(앞 쪽)

사업 연도	2019. 1. 1. ~ 2019. 12. 31	업무무관부동산등에 관련한 차입금이자조정명세서(갑)	법 인 명	(주) 가나
			사업자등록번호	101-81-12345

1. 업무무관부동산 등에 관련한 차입금지급이자

①지급 이자	적 수				⑥차입금 (=⑱)	⑦ ⑤와 ⑥중 적은금액	⑧손금불산입 지급이자 (①×⑦÷⑥)
	②업무무관 부 동 산	③업무무관 동 산	④가지 금금 등	⑤계 (②+③+④)			
22,800,000	7,300,000,000		1,097,000,000	8,397,000,000	76,650,000,000	8,397,000,000	2,497,737

2. 지급이자 및 차입금 적수계산

⑨ 이자율	⑩지급 이자	⑪차입금 적 수	⑫ 채권자불분명 사채이자 등		⑮건설자금이자 등		차 감	
			⑬지급 이자	⑭차입금 적 수	⑯지급 이자	⑰차입금 적 수	⑱지급이자 (⑩-⑬-⑯)	⑲차입금적수 (⑪-⑭-⑰)
20%	5,000,000	9,125,000,000	5,000,000	9,125,000,000			0	0
13%	7,800,000	21,900,000,000					7,800,000	21,900,000,000
10%	15,000,000	54,750,000,000					15,000,000	54,750,000,000
합 계	27,800,000	85,775,000,000	5,000,000	9,125,000,000			22,800,000	76,650,000,000

210mm×297mm(신문용지 54g/m²(재활용품))



[별지 제26호 서식(을)](2006.3.14.개정)

사 업 연 도	2019. 1. 1. ~ 2019. 12. 31.	업무무관부동산 등에 관련한 차입금 지급이자 조정명세서(을)	법 인 명	(주) 가 나
------------------	-----------------------------------	---	-------	---------

		①연월일	②적 요	③차 변	④대 변	⑤잔 액	⑥일수	⑦적 수
1. 업무무관 부동산의 적수		2019.1.1	전 기 이 월	20,000,000		20,000,000	365	7,300,000,000
	계			20,000,000		20,000,000	365	7,300,000,000
2. 업무무관 동 산 의 적수								
	계							
3. 가 지 급 금 등 의 적 수	⑧	2019.4.20	가 지 급	7,000,000		7,000,000	117	819,000,000
		2019.8.15	회 수		5,000,000	2,000,000	139	278,000,000
	계			7,000,000	5,000,000	-	256	1,097,000,000
⑨ 등 가 의 적 수								
	계							
4. 그밖의 적수								
	계							

5. 자기자본 적수계산

⑩재무상태표 자산총계	⑪재무상태표 부채총계	⑫자기자본 (⑩ - ⑪)	⑬사업연도 일 수	⑭ 적 수

210mm×297mm(신문용지 54g/m²(재활용품))



(6) 건설자금이자(법법§28①(3), 법령§52)

사업용 유형자산 및 무형자산의 매입·제작·건설에 소요된 것이 분명한 차입금(자본화 강제) 및 일반차입금(자본화 선택)에 대한 지급이자 또는 이와 유사한 성질의 지출금은 건설이 준공된 날까지 당해 사업용 유형자산 및 무형자산에 대한 자본적 지출(매입 부대비용)로 하여 원본에 가산합니다.

① 건설자금이자의 계산대상

- 사업용 유형자산 및 무형자산의 매입에 한하여 적용됩니다.
 - 따라서 매매를 목적으로 하는 주택·아파트·상가 등의 재고자산에 대하여는 건설자금을 계산하지 않습니다.

② 건설자금이자 계산기간

- 건설을 개시한 날로부터 건설이 준공된 날까지만 계산합니다.

〈건설이 준공된 날의 판정〉 (법령§52⑥)

 - 건 물 : 소득세법시행령§162의 규정에 의한 취득일과 건설목적에 실제로 사용되기 시작한 날(정상제품을 생산하기 위하여 실제로 가동되는 날) 중 빠른 날
 - 토 지 : 대금청산일 또는 당해 토지가 사업에 사용되기 시작한 날 중 빠른 날
 - ※ 사업에 사용되기 시작한 날 : 공장 등의 건설에 착공한 날 또는 당해 사업용 토지로 업무에 직접 사용한 날(통칙 28-52...1)
 - 기타 사업용 유형자산 및 무형자산 : 사용개시일

③ 건설자금이자 계산대상 차입금이자 등

- 건설자금으로 사용된 것이 분명한 특정차입금의 “차입금이자 및 이와 유사한 성질의 지출금”은 강제적으로 자본화 하여야 하며, 일반차입금에 대하여도 선택적으로 자본화 할 수 있습니다.

- 특정차입금에 대한 자본화(법법§28①(3))
 - 건설등이 준공된 날까지 이를 자본적 지출로 하되 특정차입금의 일시예금에서 생기는 수입이자과 운영자금에 전용한 부분에 대한 이자는 자본화하지 아니합니다(법령§52②,③).
- 일반차입금에 대한 자본화 대상금액 계산방법(법법§28②) : $\text{Min}[\text{①}, \text{②}]$
 - ① 해당 사업연도 중 건설 등에 소요된 기간에 실제로 발생한 일반차입금의 지급이자 등의 합계
 - ② (해당 건설 등에 대하여 해당 사업연도에 지출한 금액의 적수 - 해당 사업연도 특정차입금의 적수) / 해당 사업연도 일수 \times 자본화 이자율*
 - * 자본화 이자율 = 일반차입금에서 발생한 지급이자 등의 합계액 / (해당 사업연도 일반차입금의 적수 / 해당 사업연도 일수)
- 또한, 차입과 관련된 지급보증료 및 할인료, 건설기간중의 사채할인차금상각액 및 전환사채에 대한 지급이자도 포함됩니다.
- 다만, 특정차입금의 일부를 운영자금으로 전용한 경우 그에 상당하는 지급이자는 손금에 산입하며, 차입한 건설자금의 연체로 인하여 생긴 이자를 원본에 가산한 경우에 그 가산한 금액은 당해사업연도의 자본적지출로 하고 원본에 가산한 금액에 대한 지급이자는 손금에 산입합니다(법령§52③,④).
- 특정차입금의 일시 예금에서 생긴 수입이자는 원본에 가산하는 자본적 지출 금액에서 차감합니다(법령§52②).

④ 건설자금이자를 비용처리한 경우의 세무조정

- 건설자금 이자를 비용처리하거나 과소계상한 경우에는 다음과 같이 세무 조정해야 합니다.
 - 비상각자산 : 손금불산입하여 유보처분하고 동 자산의 양도시 유보금액을 손금추인함.
 - 상각자산
 - 건설이 완료된 자산 해당분 : 감가상각한 것으로 보아 시부인 계산
 - 건설중인 자산 : 손금불산입하여 유보처분하되 건설이 완료되면 기왕의 상각 부인액으로 보며 그 이후의 시인부족액의 범위 내에서 손금으로 추인됨.

나. 감가상각비 한도초과액의 손금불산입

유형자산 및 무형자산에 대한 감가상각비는 법인이 손금으로 계상한 경우에 한하여 당해자산의 내용연수에 따른 상각률에 의하여 계산한 금액(상각범위액)을 한도로 하여 손금에 산입하는 것이므로

동 한도액을 초과하는 금액은 손금불산입 하여야 합니다(법법§23, 법령§24~34).

- 법인세법에서는 감가상각을 강제하지 아니하고 법인이 감가상각비를 손금으로 계상한 경우에 한하여 손금으로 인정하는 임의상각제도를 택하고 있습니다(K-IFRS를 적용하는 법인은 예외 → 별도 설명).
 - ☞ 상각범위액을 초과하여 상각한 경우 상각부인액은 손금불산입하나 상각범위액에 미달하여 상각한 경우에는 신고조정으로 손금산입할 수 없으며 잔존가액이 남아 있는 경우에는 내용연수가 경과되어도 상각가능 합니다.
- 또한, 법인이 손금으로 계상한 감가상각비를 모두 손금으로 인정하지 아니하고 법인이 선택하여 신고한 내용연수·상각방법에 따라 세법이 정한 계산방법에 의하여 계산한 금액 한도 내에서 손금산입이 허용됩니다.
- 감가상각비 시부인 계산은 개별자산별로 하는 것이므로 내용연수가 같은 자산이라도 각각 세무조정 하여야 합니다.
 - ☞ 1998.12.28. 법인세법시행령 개정으로 1994년 이전 취득자산과 1995년 이후 취득자산간 감가상각비 계산방법을 통합함으로써 1999.1.1.이후 개시하는 사업연도 개시일 현재 보유하고 있는 유형자산 및 무형자산에 대하여는 취득시기에 관계없이 개시일 현재의 취득가액(재평가 시 재평가액)에 대하여 새로운 내용연수 및 감가상각방법을 동일하게 적용함.

(1) K-IFRS를 적용하는 법인의 감가상각 특례(법법§23②, 2010.12.30. 개정)

2010.12.30.이 속하는 사업연도부터 K-IFRS를 적용하는 법인의 감가상각비 감소에 따른 세부담 완화를 위하여 유·무형자산 감가상각비의 신고조정을 허용하였습니다(선택사항).

① 신고조정 요건 및 대상자산

- 적용요건 : K-IFRS을 적용하는 내국법인

- 대상자산 : 사업용 유형자산과 다음 어느 하나에 해당하는 무형자산
 - 감가상각비를 손금으로 계상할 때 적용하는 내용연수(이하 “결산내용연수”라 한다)를 확정할 수 없는 것으로서 기획재정부령으로 정하는 요건을 모두 갖춘 무형자산
 - 법령 또는 계약에 따른 권리로부터 발생하는 무형자산으로서 사용 기간이 무한하거나, 무한하지 아니하더라도 취득가액의 10% 미만의 비용으로 그 사용 기간을 갱신할 수 있을 것
 - 국제회계기준에 따라 내용연수가 비한정인 무형자산으로 분류될 것
 - 결산을 확정할 때 해당 무형자산에 대한 감가상각비를 계상하지 아니할 것
 - 국제회계기준을 최초로 적용하는 사업연도 전에 취득한 영업권(합병 또는 분할로 인하여 합병법인등이 계상한 영업권은 제외)
 - ☞ 2012.2.2. 이후 최초로 신고하는 분부터 적용
 - ※ 유형고정자산 중 법인세법시행령 제31조 제6항의 즉시상각의제에 해당되는 자산은 신고조정할 수 없다(법인세과-222, 2012. 3. 28.).

② 신고조정 적용방법

- 결산서상 인식한 감가상각비에 추가하여 신고조정 한도까지 손금산입 가능

③ 신고조정 감가상각비 한도액 계산

- 2013.12.31. 이전 취득 자산(법법§23②(1), 법령§26의2①)



용어의 정의(법령§26의2)

- 기준연도 : K-IFRS를 최초로 적용한 사업연도의 직전 사업연도
- 동종자산 : 기준연도 이전에 취득한 자산(기존보유자산) 및 기존 보유자산과 동일한 종류(법칙§13①에서 정하는 감가상각자산 구분에 따름)의 자산으로서 기존보유자산과 동일한 업종(법칙§13②에서 정하는 업종구분에 다르며, 해당 법인이 해당 업종을 K-IFRS 도입 이후에도 계속하여 영위하는 경우로 한정함)에 사용되는 것
- 기준상각률 : K-IFRS 도입 이전 상각률
- 결산상각방법 : K-IFRS를 최초로 적용한 사업연도의 직전 사업연도(기준연도)에 해당 자산의 동종자산에 대하여 감가상각비를 손금으로 계상할 때 적용한 상각방법

- K-IFRS를 적용하지 아니하고 종전의 방식에 따라 감가상각비를 손금으로 계상한 경우의 감가상각비(이하 “종전감가상각비”라 함)가 법인세법§23①에 따라 손금에 산입한 금액보다 큰 경우 그 차액의 범위에서 추가로 손금산입 가능(법법§23②(1))
- (손금산입한도) 다음의 ㉠에 따른 금액의 범위에서 개별자산에 대하여 법인세법§23②에 따라 추가로 손금에 산입한 감가상각비를 동종자산별로 합한 금액이 ㉡에 따른 금액을 초과하지 아니하는 범위에서 손금에 산입함(법령§26의2②)

㉠ 개별자산의 감가상각비 한도

- 결산상각방법이 정액법인 경우 : 감가상각자산의 취득가액 × 기준상각률
 - * 기준상각률 : 기준연도 및 그 이전 2개 사업연도의(동종자산의 감가상각비 손금산입액 합계액 ÷ 동종자산의 취득가액 합계액)의 평균비율(법령§26의2④(1))
- 기준연도에 해당 자산의 동종자산에 대한 결산상각방법이 정률법인 경우
 - : 미상각잔액 × 기준상각률
 - * 기준상각률 : 기준연도 및 그 이전 2개 사업연도의 (동종자산의 감가상각비 손금 산입액 합계액 ÷ 동종자산의 미상각잔액 합계액)의 평균비율(법령§26의2④(2))
 - ** 상각범위액을 계산함에 있어 잔존가액은 취득가액의 5%로 하고 미상각잔액이 최초로 취득가액의 5% 이하가 되는 사업연도의 상각범위액에 가산(법령§26⑥. 단서 준용)

㉡ 동종자산의 감가상각비 한도(0보다 작은 경우에는 0으로 함)

- 결산상각방법이 정액법인 경우
 - (해당 사업연도에 법인세법§23①에 따라 감가상각비를 손금으로 계상한 동종자산의 취득가액 합계액 × 기준상각률) - 해당 사업연도에 동종자산에 대하여 법인세법§23①에 따라 손금에 산입한 감가 상각비 합계액
 - * 기준상각률은 ㉠의 정액법과 같이 적용
- 기준연도에 해당 자산의 동종자산에 대한 결산상각방법이 정률법인 경우(해당 사업연도에 법인세법§23①에 따라 감가상각비를 손금으로 계상한 동종자산의 미상각잔액 합계액 × 기준상각률) - 해당 사업연도에 동종자산에 대하여 법인세법§23①에 따라 손금에 산입한 감가 상각비 합계액
 - * 기준상각률은 ㉠의 정률법과 같이 적용

- 2014.1.1. 이후 취득 자산(법법§23②(2), 법령§26의3①)
 - 기준내용연수를 적용하여 계산한 기준감가상각비가 법인세법§23①에 따라 손금에 산입한 금액보다 큰 경우 그 차액의 범위에서 추가로 손금산입 가능(법법§23②(2))
 - (손금산입한도) 기준감가상각비 적용대상 감가상각자산에 대한 감가 상각비는 ㉠에 따른 금액의 범위에서 개별자산에 대하여 법인세법§23②에 따라 추가로 손금에 산입하는 감가상각비를 동종자산별로 합한 금액이 ㉡에 따른 금액과 ㉢에 따른 금액 중 작은 금액을 초과하지 아니하는 범위에서 손금에 산입함(법령§26의3②)

(손금산입한도) MAX(A, B)

- A. 기준감가상각비(㉠)
- B. 결산서상 손금산입 감가상각비+MIN(㉡, ㉢)[다만, ㉢×25%>㉡인 경우에는 ㉢×25%를 적용]

- ㉠ 개별자산의 기준감가상각비 : 해당 사업연도의 결산상각방법과 기준 내용연수를 적용하여 계산한 금액
- ㉡ 기준감가상각비를 고려한 동종자산의 감가상각비 한도(0보다 작은 경우에는 0으로 봄)

해당 사업연도에 동종자산에 대하여 해당 사업연도의 결산상각방법과 기준내용연수를 적용하여 계산한 감가상각비 합계액 - 해당 사업연도에 동종자산에 대하여 법인세법 §23①에 따라 손금에 산입한 감가상각비 합계액
- ㉢ 종전감가상각비를 고려한 동종자산의 감가상각비 한도 : 다음 각목의 금액(0보다 작은 경우에는 0으로 봄)
 - 기준연도의 결산상각방법이 정액법인 경우
(해당 사업연도에 법인세법§23①에 따라 감가상각비를 손금으로 계상한 동종자산의 취득가액 합계액 × 기준상각률) - 해당 사업연도의 동종자산에 대하여 법인세법§23①에 따라 손금에 산입한 감가상각비 합계액
 - 기준연도의 결산상각방법이 정률법인 경우
(해당 사업연도에 법인세법§23①에 따라 감가상각비를 손금으로 계상한 동종자산의 미상각잔액 합계액×기준상각률) - 해당 사업연도에 동종 자산에 대하여 법인세법 §23①에 따라 손금에 산입한 감가상각비 합계액

- * 종전에는 MIN(정률법에 따른 미상각잔액, 실제 미상각잔액)이었으나, '16. 2. 12. 이후 신고분부터는 실제 미상각잔액으로 변경되어 신고조정 방법이 간소화됨
- * 위 ㉔에 따른 금액의 25%에 해당하는 금액이 위 ㉓의 금액보다 큰 경우에는, 개별 자산에 대하여 **법법§23②**에 따라 추가로 손금에 산입하는 감가상각비를 동종자산별로 합한 금액이 위 ㉔에 따른 금액의 25%에 해당하는 금액을 초과하지 아니하는 범위에서 추가로 손금산입 가능(**법령§26의3③**)

(2) 감가상각 자산

① 감가상각 대상자산(**법령§24①**)

유형자산	무형자산
<ol style="list-style-type: none"> 1. 건축물(건물 및 그 부속설비, 구축물) 2. 차량 및 운반구, 공구, 기구 및 비품 3. 선박 및 항공기 4. 기계 및 장치 5. 동물 및 식물 6. 기타 위와 유사한 유형자산 	<ol style="list-style-type: none"> 1. 영업권(합병 또는 분할로 인하여 합병법인 등이 계상한 영업권은 제외), 디자인권, 실용신안권, 상표권 2. 특허권, 어업권, 해저광물자원채취권, 유료도로관리권, 수리권, 전기가스공급시설이용권, 공업용수도시설이용권, 수도시설이용권, 열공급시설이용권 3. 광업권, 전신전화전용시설이용권, 전용측선이용권, 하수종말처리장시설관리권, 수도시설관리권 4. 댐사용권 5. 개발비 6. 사용수익기부자산가액 7. 주파수이용권, 공항시설관리권 및 항만시설 관리권 * 항만시설관리권은 2012.2.2.이후 최초 신고분부터 적용

● 영업권의 범위

- 사업의 양도·양수과정에서 양도·양수자산과는 별도로 양도사업에 관한 허가·인가 등 법률상의 지위, 사업상 편리한 지리적 여건, 영업상의 비법, 신용·명성·거래처 등 영업상의 이점 등을 감안하여 적절한 평가방법에 따라 유상으로 취득한 금액 (**법칙§12①(1)**)
- 설립인가, 특정사업의 면허, 사업의 개시 등과 관련하여 부담한 기금·입회금 등으로서 반환청구를 할 수 없는 금액과 기부금 등(**법칙§12①(2)**)
 - ☞ 종전 합병 또는 분할시의 영업권은 감가상각대상 자산에서 삭제하였으며, 합병·분할 규정에 별도로 그 범위와 상각방법을 규정(**법법§44의2③**, **법령§80의3②**)

② 감가상각 대상에서 제외되는 자산(법령§24③)

- 사업에 사용하지 아니하는 자산(유휴설비 제외)
- 건설 중인 것
- 시간의 경과에 따라 그 가치가 감소되지 아니하는 것(토지, 석화, 골동품 등)

③ 기 타

- 장기할부조건 등으로 매입한 감가상각자산의 경우
 - 당해 자산의 가액 전액을 자산으로 계상하고 사업에 사용하는 경우에는 그 대금의 청산 또는 소유권의 이전여부에 관계없이 감가상각자산에 포함(법령§24④).
- 사용 중 철거하여 사업에 사용하지 아니하는 기계 및 장치 등과 취득후 사용하지 아니하고 보관중인 기계 및 장치 등은 감가상각대상인 유휴설비로 보지 아니함(법칙§12③).
- 설치중 또는 시운전기간중의 자산은 건설중인 자산에 포함하여 감가상각하지 아니하나 건설중인 자산의 일부가 완성되어 사업에 사용되는 경우 그 부분은 감가상각 자산에 포함함(법칙§12④).

예규

▶ 무형자산감액손실로 계상한 경우에는 감가상각비로서 손금계상한 것으로 보아 「법인세법」 제23조제1항을 적용

내국법인이 풍력발전설비에 대한 개발비를 자산으로 계상하였으나 관련산업이 급속히 발전하고, 기술이 고도화 및 평준화됨에 따라 해당 개발비의 자산가치가 급격히 하락하여 기업회계기준에 따라 무형자산감액손실로 계상한 경우에는 「법인세법 시행령」 제31조 제8항에 따라 감가상각비로서 손금계상한 것으로 보아 「법인세법」 제23조 제1항을 적용하는 것이나,

관련 산업의 급속한 발전과 시장 변화 등의 사유로 해당자산의 활용이 불가하거나, 관련제품 생산에 사용할 수 없고, 해당자산을 양도할 수 없는 등 자산성이 완전히 상실된 것으로 인정되는 경우에는 해당자산의 폐기일이 속하는 사업연도의 손금에 산입할 수 있는 것임(법규법인2013-4, 2013.3.20.)



▶ **K-IFRS 적용하는 경우 공구의 감가상각비 손금 산입**

「법인세법 시행령」 제31조제6항제2호에 따른 공구(금형을 포함한다)의 경우 국제회계 기준을 적용함에 따라 종전의 감가상각방식과의 차액을 추가로 손금에 산입할 수 있도록 한 「법인세법」 제23조제2항을 적용하지 아니하는 것임(재법인-758, 2012.8.6.)

▶ **태양광설비는 [별표5]의 감가상각 내용연수 적용**

태양광으로 전기를 생산하는데 사용되는 토지에 정착된 태양광설비는 「법인세법시행규칙」 별표5의 자산으로 보아 같은 법 시행령 제26조 및 제28조에 의한 감가상각방법과 내용연수에 따른 상각률을 적용하는 것임(법인세과-582, 2010.6.25.)

▶ **타인이 사용하는 자산이 감가상각대상 자산에 해당하는지**

화공약품 판매업을 영위하고 있는 법인이 특수관계 없는 거래처에 화공약품을 독점적으로 판매하기 위하여 화공약품 저장탱크를 무상대여 하는 경우 시설대여계약내용, 제품판매 단가 등 거래조건, 매출액 등에 비추어 판매증진을 목적으로 대여하였음이 객관적으로 입증되는 때에는 동 대여 시설은 당해 법인의 감가상각 자산에 해당하는 것임(법인세과-1138, 2009.10.15.)

▶ **개발비 해당 여부**

법인세법 시행령 제24조 제1항 제2호 바목의 규정에서 개발비는 상업적인 생산 또는 사용전에 재료, 장치, 제품, 공정, 시스템 또는 용역을 창출하거나 현저히 개선하기 위한 계획 또는 설계를 위하여 연구결과 또는 관련 지식을 적용하는데 발생하는 비용으로 규정하고 있는 바, 법인이 전용 실시권을 허여받은 특허기술을 그대로 제품화하여 상업적인 생산에 사용할 경우 이는 법인세법 시행령 제24조 제1항 제2호 바목의 규정에 의한 개발비에 해당하지 않는 것임(재경부 법인-132, 2005.2.16.)

▶ **판촉용 CD의 프로그램 제작비용**

법인이 판촉용 CD(Compact Disc)의 내용을 구성하는 프로그램(이하 “CD-Title”라 함)을 제작하기 위하여 지출한 비용은 당해 법인의 자산(기구 및 비품)으로 계상하여 CD-Title이 업무에 사용되기 시작한 날로부터 법인세법 제23조의 규정에 의하여 감가상각하는 것임(법인46012-641, 2002.11.27.)

(3) 감가상각 방법

① 감가상각 방법의 적용(법령§26①, ④)

구 분	신고시 상각방법	무신고시 상각방법
1. 건축물과 무형자산 (아래 3, 5, 6, 7 제외)	정액법	정액법
2. 건축물외의 유형자산 (아래 4 제외)	정률법과 정액법 중 선택	정률법
3. 광업권, 폐기물매립시설* * '15.2.3 이후 매립시설을 취득하는 분부터 (해저광물채취권 포함)	생산량비례법과 정액법 중 선택	생산량비례법
4. 광업용 유형자산	생산량비례법·정률법·정액법 중 선택	생산량비례법
5. 개발비	관련제품의 판매 또는 사용이 가능한 시점 부터 20년의 범위에서 연단위로 신고한 내용연수에 따라 매사업연도별 경과월수에 비례하여 상각	관련제품의 판매 또는 사용이 가능한 시점부터 5년동안 매년 균등액을 상각
6. 사용수익기부자산가액	자산의 사용수익기간(기간에 관한 특약이 없는 경우 신고내용연수)에 따라 균등 상각 * 기부자산의 멸실 또는 계약이 해지된 경우 잔액 일시상각	신고시 상각방법과 동일
7. 주파수이용권, 공항시설 관리권, 항만시설관리권	주무관청에서 고시하거나 주무관청에 등록된 기간내에서 사용기간에 따라 균등액을 상각	신고시 상각방법과 동일

● 감가상각 방법

- 정액법 : 취득가액 × 상각률

- 정률법 : (취득가액 - 기 상각액*) × 상각률

* 업무용승용차의 경우에는 법령§27의2②③에 따라 손금에 산입하지 아니한 금액을 포함

- 생산량비례법

① 광구에 속한 자산 : (취득가액 ÷ 총 채굴예정량) × 당해 사업연도의 채굴량

② 폐기물매립시설 : (취득가액 ÷ 매립예정량) × 당해 사업연도의 매립한 량

② 감가상각방법의 신고

- 법령§26① 각 호의 구분에 의한 자산별로 하나의 방법을 선택하여 다음에 규정된 날이 속하는 사업연도의 법인세과세표준 신고기한까지 납세지 관할세무서장에게 신고하여야 합니다.
 - 신설법인과 새로 수익사업을 개시한 비영리법인은 그 영업을 개시한 날
 - 위 외의 법인이 법령§26① 각 호의 구분을 달리하는 감가상각자산을 새로 취득한 경우에는 그 취득한 날
 - ☞ 종류가 동일한 자산을 사업장별로 각각 다른 상각방법으로 적용할 수 없습니다.

③ 감가상각 방법의 변경

- 신청기한 : 변경할 상각방법을 적용하고자 하는 최초사업연도 종료일 까지 신청(법령§27②)
 - 신청서를 접수한 납세지 관할세무서장은 신청서의 접수일이 속하는 사업연도 종료일로부터 1개월 이내에 승인여부를 결정하여 통지하여야 함
- 변경사유
 - 법인이 선택한 감가상각방법은 임의로 변경할 수 없고 그 후 사업연도에 있어서도 계속하여 그 상각방법을 적용(법령§26⑤)하여야 하나 다음 사유에 해당하는 경우에는 관할세무서장의 승인을 얻어 변경할 수 있습니다(법령§27①).

1. 상각방법이 서로 다른 법인이 합병(분할합병 포함)한 경우
2. 상각방법이 서로 다른 사업자의 사업을 인수 또는 승계한 경우
3. 외국인투자촉진법에 의하여 외국투자자가 내국법인의 주식 등을 20%이상 인수 또는 보유하게 된 경우
4. 해외시장의 경기변동 또는 경제적 여건의 변동으로 인하여 종전의 상각방법을 변경할 필요가 있는 경우
5. 기획재정부령이 정하는 회계정책의 변경에 따라 결산상각방법이 변경된 경우(변경한 결산상각방법과 같은 방법으로 변경하는 경우만 해당) → 2010.12.30. 신설

- ☞ K-IFRS 도입 법인의 상각방법 변경사유 추가(2010.12.30.이 속하는 사업연도 분부터 적용) 상기 '5'의 사유로 2010.12.30.이 속하는 사업연도부터 감가상각방법을 변경하려는 경우에는 2010.12.30.이 속하는 사업연도 종료일 이후 1개월 이내에 변경신청서를 제출할 수 있으며, 접수일로부터 1개월 이내에 승인 여부를 결정하여 통지하여야 함.

예규

▶ 중간예납신고 시 감가상각방법 변경가능 여부

「법인세법 시행령」 제27조의 '감가상각방법의 변경'은 같은 법 제63조제5항에 따라 중간예납세액을 납부하는 경우에도 적용되는 것이나, 중간예납기간에 변경된 감가상각방법은 해당 중간예납기간이 속하는 같은 법 제6조의 사업 연도에도 같이 적용하여야 하는 것임 다만, 같은 법 제63조제5항에 따라 중간예납세액을 납부함에 있어 감가상각방법 변경신청서를 받은 관할세무서장이 중간예납기간 종료일로부터 1개월 이내에 승인여부를 통지하지 아니한 경우에는 변경하기 전의 상각방법에 따라 감가상각비를 계상하여야 하는 것임(법인세과-41, 2012.1.12.)

▶ 사업장별·업종별 감가상각의 적용방법

법인세법시행령 제26조 제1항 각호의 자산에 대한 감가상각 방법은 같은 항 같은 호에 규정된 상각방법 중 법인이 납세지 관할세무서장에게 신고한 방법을 적용하는 것으로서 사업장별 또는 업종별로 감가상각방법을 달리 적용할 수 없는 것임(서면2팀-1961, 2004.9.22.)

④ 리스자산에 대한 상각방법

구 분	자산 계상 법인	감가상각 계상 법인
금융리스	리스이용자	리스이용자
운용리스	리스회사	리스회사

- ☞ 2011.1.1. 이후 최초 개시하는 사업연도에 대여하거나 대여받는 자산부터는 K-IFRS와 일반기업회계기준의 리스분류가 불일치함에 따른 기업의 세무조정 부담을 완화하기 위하여 금융리스의 범위를 기업회계 기준에 따른 분류 기준을 준용하도록 함(법령§24⑤).

(4) 감가상각 자산의 취득가액 계산

① 취득형태에 따른 취득가액

- 취득가액은 그 취득형태에 따라 다음과 같이 산정합니다(법령§72).

취 득 형 태	취 득 가 액
타인으로부터 매입한 자산	매입가액에 취득세(농어촌특별세와 지방교육세 포함), 등록면허세, 그 밖의 부대비용을 가산한 금액 - 단, 토지와 그 토지에 정착된 건물 및 그 밖의 구축물 등을 함께 취득하여 토지의 가액과 건물등의 가액의 구분이 불분명한 경우 시가에 비례하여 안분계산한 금액
자가 제조(건설)하여 취득한 자산	원재료비, 노무비, 운임, 하역비, 보험료, 수수료, 공과금(취득세·등록세 포함), 설치비 기타 부대비용의 합계액
적격합병·적격분할에 따라 취득한 자산	법령§80의4① 및 §82의4①에 따른 장부가액(특수관계자로부터 매입한 자산의 시가초과액은 제외) 그 밖의 경우에는 해당자산의 시가 * 2012.1.1. 이후 최초로 신고하는 분부터 적용
물적분할·현물출자에 따라 취득한 주식	<ul style="list-style-type: none"> • 물적분할 : 물적분할한 순자산의 시가 • 현물출자 <ul style="list-style-type: none"> - 피출자법인을 새로 설립하면서 그 대가로 주식만 취득하는 경우 : 출자법인이 현물출자한 순자산의 시가 - 그 외의 경우 : 해당 주식의 시가
출연재산에 대해 과세가액불산입되는 공익법인 등이 기부받은 자산	특수관계인 외의 자로부터 기부받은 지정기부금에 해당하는 자산(금전 외의 자산만 해당함)은 기부한 자의 기부 당시 장부가액 - 단, 상증법에 따라 증여세 과세가액에 산입되지 아니한 출연재산이 그 후에 과세요인이 발생하여 그 과세가액에 산입되지 아니한 출연재산에 대하여 증여세의 전액이 부과되는 경우에는 기부 당시의 시가
기타의 경우	취득 당시의 시가

- 유형자산의 취득과 함께 국·공채를 매입하는 경우 기업회계기준에 따라 그 국·공채의 매입가액과 현재가치의 차액을 유형자산의 취득가액으로 계상한 경우 인정됩니다.

② 취득가액에서 제외하는 금액

- 자산을 장기할부조건으로 취득하는 경우 발생한 채무를 기업회계기준이 정하는 바에 따라 현재가치로 평가하여 현재가치할인차금으로 계상한 경우 당해 현재가치할인차금
- 연지급수입*에 있어서 취득가액과 구분하여 지급이자로 계상한 금액
* D/A이자, Shipper's Usance이자, Banker's Usance이자
- 특수관계자로부터 매입한 자산의 시가초과액

③ 재평가자산 등의 취득가액

- 보험업법이나 그 밖의 법률에 의 규정에 의한 평가가 있는 경우에는 그 평가액

④ 자본적 지출과 수익적 지출

- 자본적 지출에 해당하는 금액은 취득가액에 가산하여 감가상각 과정을 통하여 손금에 산입하고, 수익적 지출에 해당하는 금액은 취득가액에 가산하지 아니하고 바로 손금으로 인정한다.
- 자본적 지출과 수익적 지출의 구분(집행기준 23-31-2)

구 분	자본적 지출	수익적 지출
추상적 구 분	감가상각자산의 내용연수를 연장시키거나 그 가치를 현실적으로 증가시키는 수선비	감가상각자산의 원상을 회복시키거나 능력 유지를 위하여 지출한 수선비
구체적 구 분	<ol style="list-style-type: none"> 1. 본래의 용도를 변경하기 위한 개조 2. 엘리베이터 또는 냉난방장치의 설치 3. 빌딩 등에 있어서 피난시설 등의 설치 4. 재해 등으로 인하여 멸실 또는 훼손되어 본래의 용도에 이용할 가치가 없는 건축물·기계·설비 등의 복구 5. 기타 개량·확장·증설 등 1부터 4까지와 유사한 성질의 것 	<ol style="list-style-type: none"> 1. 건물 또는 벽의 도장 2. 파손된 유리나 기와의 대체 3. 기계의 소모된 부속품 또는 벨트의 대체 4. 자동차 타이어의 대체 5. 재해를 입은 자산에 대한 외장의 복구·도장 및 유리의 삽입 6. 기타 조업가능한 상태의 유지 등 1부터 5까지와 유사한 성질의 것

예규

▶ **증설기계장치의 시운전 시 감가상각비 계산 방법 등**

대규모의 생산시설과 여러 공정을 거쳐 화학제품을 제조하는 법인이 생산능력을 배가시키기 위하여 기존 기계장치와 유사한 성능의 기계장치를 관련 생산라인에 별도로 증설하는 경우, 당해 증설되는 기계장치는 새로운 자산의 취득으로 보아 정상 제품 등의 생산에 사용하는 날부터 감가상각 할 수 있는 것이며 증설하는 기계장치의 시운전을 위하여 지출된 비용은 증설 기계장치의 자본적지출로 보는 것임(서면2팀-1436, 2006.7.27.)

▶ **진입도로 건설 후 기부 시 처리방법**

골프장을 주업으로 하는 법인이 지방자치단체의 체육시설(골프장)사업 실시계획 인가조건에 따라 당해 골프장의 진입도로를 건설한 후 지방자치단체에 무상으로 기부하는 경우 당해 진입도로 건설 및 도로포장 공사비용은 골프장 토지의 자본적 지출에 해당하는 것임(서면2팀-413, 2004.3.10.)

▶ **건물신축 시 허가조건으로 도로를 개설해 지방자치단체에 기부하는 경우**

법인이 건물을 신축하면서 허가조건으로 당해 법인의 토지에 도로를 개설하여 이를 관할지방자치단체에 기부채납하기로 한 경우 그 도로용 토지의 장부가액은 건물신축용 토지의 자본적 지출로 하는 것임(서이46012-12008, 2002.11.5.)

▶ **국제회계기준에 따라 수익적 지출을 자본적 지출로 계상한 경우 세무조정**

항공운수업을 영위하는 내국법인이, 보유하고 있는 항공기(이하 “해당자산”)를 운항 가능한 상태로 유지하기 위하여 지출하는 수선비가 「법인세법 시행규칙」 제17조에 따른 수익적지출에 해당함에도 국제회계기준에 따라 이를 자본적 지출로 계상한 경우에는, 그 자본적지출로 계상한 수선비를 세무조정 으로 손금산입하고, 감가상각 범위액을 계산함에 있어서는 이를 해당자산의 가액에서 차감하는 것임

한편 국제회계기준에 따라 계상한 감가상각비 중 손금불산입한 금액은 해당자산이 처분될 때 그 처분비율에 상당하는 금액만큼 추인(또는 감가상각 시인부족액 발생 시 그 부족액만큼 추인)되는 것임(법규법인2011-0477, 2012.2.1.)

(5) 잔존 가액(법령§26⑥, ⑦)

- 감가상각자산의 잔존가액을 “0”으로 함.
 - 다만, 정률법에 의하여 상각하는 경우에는 취득가액의 5%에 상당하는 금액으로 하되, 그 금액은 당해 감가상각자산에 대한 미상각잔액이 최초로 취득가액의 5%이하가 되는 사업연도의 상각범위액에 가산함.
 - ☞ 상각이 종료되는 감가상각자산은 취득가액의 5%와 1천원중 적은 금액을 당해 감가상각자산의 장부가액으로 하고 동 금액에 대하여는 이를 손금에 산입하지 아니함.

(6) 내용연수와 상각률(법령§28)

① 법인세법에서는 내용연수를 자산의 구조, 업종, 종류별로 내용연수 또는 기준내용연수와 내용연수범위를 규정하고 있음.

- 시험연구용자산 : 법인세법 시행규칙 [별표 2]
- 무형자산 : " [별표 3]
- 건축물 등 : " [별표 5]
- 업종별자산 : " [별표 6]

- 건축물 부속설비(냉난방·급배수 설비 등)를 건축물과 구분하여 업종별 자산으로 회계처리하는 경우에는 [별표 6] 업종별자산(기계장치)의 내용연수(업종별 3~25년)를 적용할 수 있습니다.

② 내용연수의 신고 등

- 내용연수 범위안에서 법인이 적용할 내용연수는 다음에 열거하는 날이 속하는 사업연도의 과세표준 신고기한까지 납세지 관할세무서장에게 내용연수 신고서를 제출(국세정보통신망에 의한 제출 포함)하여야 합니다.
 - 신설법인과 새로 수익사업을 개시한 비영리내국법인의 경우 그 영업을 개시한 날
 - 자산별·업종별 구분에 의한 기준내용연수가 다른 감가상각자산을 새로이 취득하거나, 새로운 업종의 사업을 개시한 경우에는 그 취득한 날 또는 개시한 날
 - ☞ 신고하지 않는 경우 법령§28①(2)의 규정에 의한 기준내용연수를 적용

③ 사업연도가 1년 미만인 경우 적용할 내용연수(법령§28②)

- 법령§6의 규정에 의한 사업연도가 1년 미만인 경우에는 다음 산식에 의하여 계산한 내용연수와 그에 따른 상각률을 적용함.

$$\text{내용연수} \cdot \text{신고내용연수 또는 기준내용연수} \times \frac{12}{\text{사업연도의 월수}}$$

④ 내용연수의 특례 및 변경(법령§29)

- 법인은 특정 사유 해당시 납세지 관할 지방국세청장의 승인을 얻어 기준내용 연수의 50%를 가감한 범위내에서 내용연수를 변경할 수 있음.
- 내용연수의 승인 또는 변경승인을 얻고자할 때에는 영업개시일로부터 3월 또는 그 변경할 내용연수를 적용하고자 하는 사업연도의 종료일까지 내용연수승인(변경승인) 신청서를 납세지 관할세무서장을 거쳐 관할 지방국세청장에게 제출하여야 합니다.
- 내용연수의 재변경(법령§29⑤)
 - 감가상각자산의 내용연수를 변경(재변경 포함)한 법인이 당해 자산의 내용연수를 다시 변경하고자 하는 경우에는 변경한 내용연수를 최초로 적용한 사업연도 종료일부터 3년이 경과하여야 함.
- 2년 연속 설비투자자산 투자액이 증가한 서비스업(고용창출투자세액공제 추가공제율 우대 대상 서비스업) 영위 기업이 '15.1.~'15.12.까지 취득한 기계 및 장치, 차량 운반구(운수업·임대업 등에서 직접 사용되는 경우에 한정) 등 설비자산의 기준내용 연수의 40%를 가감한 범위내에서 신고한 내용연수를 적용할 수 있음(신고조정 가능)(조특법§28, 조특령§25).



내용연수 특례 적용사유(법령§29)

1. 사업장의 특성*으로 자산의 부식·마모 및 훼손의 정도가 현저한 경우
* 화학약품 사용에 따른 기계의 조기 부식 등을 고려
2. 영업개시 후 3년이 경과한 법인으로서 생산설비(건축물제외)의 가동률이 직전 3개 사업연도의 평균 가동률 보다 현저히 증가한 경우
 - 생산량가동률 : $\frac{\text{당해 사업연도 실제생산량}}{\text{연간 생산가능량}} \times 100$
 - 작업시간가동률 : $\frac{\text{연간 작업시간}}{\text{연간 작업가능시간}} \times 100$
3. 새로운 생산기술 및 신제품의 개발·보급 등으로 기존 생산설비의 가속상각이 필요한 경우
4. 경제적 여건의 변동으로 조업을 중단하거나 생산설비의 가동률이 감소한 경우
5. K-IFRS를 최초로 적용하는 사업연도에 결산내용연수를 변경한 경우(결산내용연수가 연장된 경우 내용연수를 연장하고 결산내용 연수가 단축된 경우 내용연수를 단축하는 경우만 해당하되 내용연수를 단축하는 경우에는 결산내용연수보다 짧은 내용연수로 변경할 수 없음)
6. 감가상각자산에 대한 기준내용연수가 변경된 경우. 다만, 내용연수를 단축하는 경우로서 결산내용연수가 변경된 기준내용연수의 100분의 25를 가감한 범위 내에 포함되는 경우에는 결산내용연수보다 짧은 내용연수로 변경할 수 없음

- ☞ K-IFRS 도입 법인 등의 내용연수 변경사유 추가(2010.12.30.이 속하는 사업연도 분부터 적용)
- K-IFRS 도입시 일부기업의 감가상각 내용연수가 연장되거나 법인세법상 기준내용연수가 변경되는 경우를 내용연수 변경사유에 추가
 - 상기 '5 또는 6'의 사유로 2010.12.30.이 속하는 사업연도부터 내용연수를 변경하려는 경우에는 2010.12.30.이 속하는 사업연도 종료일 이후 1개월 이내에 변경신청서를 제출할 수 있으며, 납세지 관할세무서장은 접수일로부터 1개월 이내에 승인 여부를 결정하여 통지하여야 함(법령 부칙§13)

⑤ **중고 취득자산 등에 대한 내용연수 조정(법령§29의2)**

● **대상자산**

- **중고자산** : 법인 또는 개인사업자로부터 취득한 자산으로서 당해 자산을 취득한 법인에게 적용되는 기준내용연수의 50%이상의 연수가 경과한 자산

- 합병·분할에 의하여 승계한 자산
 - ☞ 2011.1.1.이후 최초로 개시하는 사업연도 분부터는 적격합병 등에 따라 취득한 자산의 경우 합병 등 전후에 동일한 감가상각한도가 적용될 수 있도록 개선(2010.12.30. 법령§29의2② 신설)
- 수정내용연수의 범위
 - 기준내용연수의 50%에 상당하는 연수와 기준내용연수의 범위내에서 법인이 선택하여 납세지 관할세무서장에게 신고한 연수(수정내용연수)를 내용연수로 할 수 있습니다(예 : 기준내용연수 10년 → 5~10년).
 - ※ 수정내용연수의 계산에 있어서 1년 미만은 없는 것으로 합니다.
- 내용연수변경신고서 제출기한
 - 중고자산 : 취득일이 속하는 사업연도의 법인세 과세표준 신고기한
 - 합병·분할로 승계한 자산 : 합병·분할등기일이 속하는 사업연도의 법인세 과세표준 신고기한
- 적격합병 등에 의하여 취득한 자산의 상각범위액(법령§29의2②)
 - 적격합병, 적격분할, 적격물적분할 또는 적격현물출자에 의하여 취득한 자산의 상각범위액을 정할 때 정액법, 정률법, 생산량비례법 계산시 취득가액은 적격합병 등에 의하여 자산을 양도한 법인의 취득가액으로 하고, 미상각 잔액은 양도법인의 양도당시의 장부가액에서 적격합병 등에 의하여 자산을 양수한 법인이 이미 감가상각비로 손금에 산입한 금액을 공제한 잔액으로 합니다.
 - 적격합병 등으로 취득한 자산의 상각범위액은 다음의 어느 하나에 해당하는 방법으로 정할 수 있으며 선택한 방법은 그 후 사업연도에 계속 적용하여야 합니다.
 - 양도법인의 상각범위액을 승계하는 방법
 - 양수법인의 상각범위액을 적용하는 방법

통칙 및 예규

▶ **건축물 등에 대한 신고내용연수의 적용기준(통칙 23-28...4)**

영 제28조 제1항 제2호의 규정에 따라 법인이 적용할 내용연수를 선택하여 납세지 관할세무서장에게 신고하는 경우에 규칙 별표5의 자산은 동 표상 각 호의 구조 또는 자산명 단위로 같은 내용연수를 적용하여야 한다. 예를 들면, 별표 5의 차량 및 운반구와 공구는 내용연수범위 안에서 각각 다른 내용연수를 선택할 수 있으나, 차량 및 운반구에 속하는 모든 차량은 같은 내용연수를 적용하여야 함.

▶ **건축물의 부속설비에 적용되는 감가상각 내용연수**

내국법인이 건축물의 부속설비(급·배수시설 중 스프링클러 등, 폭포시설 중 수중퍼프 등)를 건축물과 구분하여 업종별 자산으로 회계 처리하는 경우에는 「법인세법 시행규칙」 [별표6] “업종별 자산의 기준내용연수 및 내용연수 범위표”를 적용할 수 있는 것임 (법인세과-992, 2009.9.14.)

▶ **내용연수범위가 서로 다른 2이상의 업종에 공통으로 사용되는 자산의 내용연수적용방법**

내용연수범위가 서로 다른 2 이상의 업종에 공통으로 사용되는 자산이 있는 경우에는 그 사용기간 또는 사용정도의 비율에 따라 사용비율이 큰 업종의 기준내용연수 및 내용연수범위를 적용하여야 함(서면2팀-2007, 2006.10.4.)

▶ **감가상각 내용연수 특례를 적용받던 사업장의 자산을 신사업장으로 이전한 경우**

내국법인이 「법인세법 시행령」 제29조에 따라 사업장별로 감가상각 내용연수의 특례를 적용하던 중 사업장을 신축하여 기존 사업장에서 사용하던 자산의 일부와, 추가로 구입한 자산을 신사업장에서 사용하는 경우, 해당 신사업장에서 사용하는 자산에 대해서는 별도의 신청과 승인절차를 거쳐야만 내용연수의 특례를 적용할 수 있는 것임(서면법규-1464, 2012.12.11.).

(7) 감가상각비 시부인 방법

각 사업연도에 손금으로 계상한 감가상각비가 개별 감가상각자산별 상각범위액을 초과하는 경우 그 초과하는 금액은 손금에 산입하지 아니합니다.

① 상각부인액 및 시인부족액의 처리(법령§32①)

● 시인부족액

법인이 손금계상한 상각액이 상각범위액에 미달하는 금액을 말하며, 동 부족액은 적극적으로 손금에 산입되거나(강제상각) 다음 사업연도로 이월되지 않고 당해 사업연도에 소멸됨.

● 상각부인액

법인이 손금계상한 상각액이 상각범위액을 초과하는 부분의 금액을 말하는 것으로 전기 감가상각부인 누계액은 당기 시인부족액의 한도내에서 손금 추인하며, 법인의 당기 상각액이 없는 경우에도 그 상각범위액을 한도로 전기 상각부인 누계액을 당기에 손금 추인함.

예시	부인누계액	당기 상각범위액	당기 회사상각액	당기 시인부족액
	100	500	470	△ 30

☞ 부인 누계액은 당기 시인부족액(△30)을 한도로 손금 추인함(차액 70은 차기이월).

② 사업연도 중 취득·양도한 자산의 감가상각 범위액(법령§26⑨)

● 사업연도 중 새로이 취득한 자산

- 사용월수에 따라 월할 상각(2002.1.1. 이후 개시하는 사업연도부터 적용)

* 월수는 역에 따라 계산하되, 1월 미만의 일수는 1월로 함.

$$\text{감가상각범위액} = \text{연상각범위액} \times \text{사용월수} \div 12$$

● 사업연도 중 양도한 자산 : 감가상각비 계상 의무 없음.

③ 사업연도 변경, 해산·합병·분할 등으로 사업연도가 1년 미만인 경우 감가상각 범위액 (법령§26⑧)

$$(상각범위액 \times \text{당해 사업연도 월수}) \div 12$$

* 월수는 역에 따라 계산하되 1월 미만인 일수는 1월로 함

☞ 법령 또는 법인의 정관에서 정하는 사업연도가 1년 미만인 경우 법령§28②의 규정에 따라 계산한 내용연수를 적용합니다.

④ 양도자산에 대한 상각 시부인액 등의 처리(법령§32⑤, ⑥)

- 감가상각자산을 양도한 경우 당해 자산의 상각부인액은 양도일이 속하는 사업연도의 손금에 산입함.
- 감가상각자산의 일부를 양도한 경우 양도한 자산에 대한 감가상각누계액 및 상각부인액 또는 시인부족액의 계산

$$\text{당해자산 전체의상각부인액 등} \times \frac{\text{양도부분의 가액}}{\text{당해 감가상각 자산의 전체 가액}}$$

☞ 가액은 취득당시의 장부가액에 의함.

⑤ 평가증한 자산의 상각범위액 계산(법령§32③, ④)

- 감가상각과 평가증(보험업법 및 기타법률에 의하여 평가한 경우)을 병행한 경우에는
 - 먼저 감가상각을 한 후 평가증한 것으로 보아 다음과 같이 계산함.
 - 상각부인액이 있는 경우 :
평가증의 한도까지 익금에 산입된 것으로 보아 손금으로 추인하며, 평가증 한도를 초과하는 상각부인액은 그 후의 사업연도에 이월할 상각부인액으로 계산함.
 - 시인부족액이 있는 경우 : 시인부족액은 소멸됨.

자산별 감가상각 시부인 사례

구분	계	건물	기계 소계	기계 1	기계 2	비품
세무상 상각범위액	150,000	100,000	30,000	10,000	20,000	20,000
회사계상 상각액	165,000	120,000	28,000	12,000	16,000	17,000
시 부 인 액	15,000	20,000	△2,000	2,000	△4,000	△3,000

⇒ 한도초과액 22,000원 손금불산입(유보)

통칙 및 예규

▶ **전기오류수정손으로 계상한 감가상각비의 처리(통칙 23-0...4)**

- ① 법인이 전기에 과소 계상한 고정자산의 감가상각비를 다음 예시의 경우와 같이 기업회계기준에 따라 이월이익잉여금을 감소시키는 전기오류수정손으로 계상한 경우 동 상각비는 법 제23조의 규정에 의하여 법인이 손금에 계상한 것으로 보아 감가상각비 시부인 계산함.

예시	감가상각비	1,000	감가상각누계액	1,500
	전기오류수정손	500		

- ② 전기오류수정손으로 계상한 감가상각비 중 각 사업연도 소득금액 계산상 손금에 산입한 금액은 세무계산상 당기의 일반관리비 및 제조원가에 적정 배부하여야 함.

▶ **건설가설재의 감가상각 방법**

「법인세법」 제23조에 의한 감가상각시부인계산은 개별 자산별로 하는 것이므로 귀 질의의 경우, 건설가설재의 계정과목에 속한 개별자산별로 감가상각 시부인을 계산하는 것임 (법인세과-1326, 2009.11.27.)

(8) 개발비, 사용수익기부자산가액 등의 상각

- 개발비 : 상업적인 생산 또는 사용전에 재료·장치·제품·공정·시스템 또는 용역을 창출하거나 현저히 개선하기 위한 계획 또는 관련지식을 적용하는데 발생하는 비용으로서 당해 법인이 개발비로 계상한 것
 - 상각범위액 : 관련제품의 판매 또는 사용이 가능한 시점부터 20년의 범위에서 연단위로 신고한 내용연수에 따라 매사업연도별 경과월수에 비례하여 상각하는 방법(무신고시 5년 균등상각)
 - 미상각개발비의 처리 : 법인이 개발비로 계상하였으나 해당 제품의 판매 또는 사용이 가능한 시점이 도래하기 전에 개발을 취소한 경우에는 다음 각 호의 요건을 모두 충족하는 날이 속하는 사업연도의 손금에 산입함(법령§71⑤)
 - 해당 개발로부터 상업적인 생산 또는 사용을 위한 해당 재료·장치·제품·공정·시스템 또는 용역을 개선한 결과를 식별할 수 없을 것
 - 해당 개발비를 전액 손비로 계상하였을 것
- ☞ 2012.2.2. 이후 최초 신고분부터 적용
- 사용수익기부자산가액 : 해당 자산의 사용수익기간(그 기간에 관한 특약이 없는 경우 신고내용연수)에 따라 균등하게 안분한 금액을 상각(법령§26①)
 - 사용수익기간·신고내용연수 기간 중 멸실·계약해지된 경우 미상각 잔액을 상각
- 주파수이용권, 공항시설관리권, 항만시설관리권 : 주무관청에서 고시하거나 주무관청에 등록된 기간내에서 사용기간에 따라 균등액을 상각

(9) 지배·종속회사간 사업양수도시 유형자산 및 무형자산의 장부가액과 취득가액의 차액에 대한 감가상각비 상당액의 손금처리

기업회계기준에서는 지배종속회사간의 사업양수·양도시 해당거래와 관련하여 손익을 인식하지 않기 위하여 사업양수시 인수가액을 장부가로 하도록 하고 실제 거래가액과 장부가액과의 차이는 자본잉여금, 이익잉여금에서 차례로 차감하고 남은금액은 자본조정계정으로 회계처리 하도록 하고 있으나

세법에서는 특수관계인과 거래시 취득가액을 시가로 계상하여 이를 기준으로 감가상각하도록 되어 있고, 감가상각비는 결산을 확정함에 있어서 비용으로 계상하는 경우에 한하여 인정되기 때문에

해당 법인이 기업회계기준에 따라 양수자산의 가액을 양도법인의 장부가로 B/S에 계상하고 이를 기준으로 감가상각하는 경우 시가와와의 차액에 대하여는 항구적으로 비용으로 계상할 수 없는 문제가 발생하므로 이에 대하여는 법령§24부터 §26까지, §26의2, §26의3, §27부터 §29까지, §29의2 및 §30부터 §34까지의 규정을 준용하여 계산한 금액을 손비로 계상할 수 있도록 하였습니다(2002.12.30.이 속하는 사업연도부터 적용, 법령§19(5호의2), 부칙§3).

(10) 감가상각의 의제(법령§30)

- 각 사업연도소득에 대하여 법과 다른 법률에 따라 법인세를 면제받거나 감면 받은 경우에는
 - 개별자산에 대한 감가상각비가 법인세법§23①에 따른 상각범위액이 되도록 감가상각비를 손금에 산입하여야 합니다.
 - * 다만, 한국채택국제회계기준을 적용하는 법인은 제23조 제2항에 따라 개별자산에 대한 감가상각비를 추가로 손금에 산입가능
 - * 2014.1.1. 이후 개시하는 사업연도분부터 적용(이전은 개정 전 참조)

집행기준 및 예규

▶ 감가상각 의제상각액의 손금산입 방법

법인세를 면제·감면받는 내국법인이 2011.1.1.이후 개시하는 사업연도 분부터 각 사업연도의 소득금액을 계산할 때에는 「법인세법」 제23조 제1항 단서 및 같은 법 시행령 제30조 제1항에 따라 개별자산에 대한 감가상각비를 상각범위액만큼 손금에 산입하여야 하는 것이며,

이 경우 감가상각비를 상각범위액에 미달하게 손금에 산입함에 따라 그 이후 사업연도에 발생하는 상각부인액은 해당 자산의 양도일이 속하는 사업연도에 손금으로 추인할 수 없는 것임(서면법규과-778, 2013.7.5.)

▶ 감가상각의제 대상법인의 범위(집행기준 23-30-2)

① 감가상각의제 대상으로 “법인세가 면제되거나 감면되는 사업을 영위하는 법인”이란 특정사업에서 생긴 소득에 대하여 법인세(토지 등 양도소득에 대한 법인세를 제외한다)를 면제 또는 감면(소득공제를 포함한다)받은 법인을 말하며, 감가상각의 의제규정 적용대상 여부를 예시하면 다음과 같음.

1. 감가상각의 의제규정 적용 대상법인

- 가. 조세특례제한법 제102조 및 제121조의2제2항에 따라 법인세를 면제받는 법인
- 나. 조세특례제한법 제6조·제7조·제34조 및 제63조부터 제68조에 따라 법인세를 감면받은 법인

2. 감가상각의 의제규정 적용 제외법인

- 가. 조세특례제한법 제22조에 따라 법인세를 면제받는 법인
- 나. 조세특례제한법 제12조에 따라 법인세를 감면받은 법인

② 법인세가 면제되거나 감면되는 사업을 영위하는 법인이 법인세를 면제 또는 감면받지 아니한 경우에는 감가상각의 의제규정을 적용하지 아니한다.

③ 법인이 2개 이상의 사업장에서 각각 감면사업과 과세사업을 영위하는 경우에는 법인세가 면제되거나 감면받은 사업에 제공하는 자산에 한하여 감가상각의 의제규정을 적용한다.

▶ 결손금 또는 감면대상 소득이 발생하지 않는 경우 감가상각의제 적용여부

「법인세법 시행령」 제30조의 감가상각의 의제규정은 법인세가 면제되거나 감면되는 사업을 영위하는 법인이 법인세를 면제받거나 감면받은 경우에 적용하는 것으로, 감면사업을 영위하는 사업연도에 결손금이 발생하거나 감면대상 소득이 발생하지 않는 등의 사유로 법인세를 면제 또는 감면받지 아니한 경우에는 동 감가상각의 의제 규정을 적용하지 않는 것임(법인세과-625, 2009.5.28.)

▶ **겸업하는 경우 감가상각 의제**

법인세가 감면되는 사업과 기타의 사업에 공통으로 사용하는 영업권에 대하여 법인세법 제23조의 규정에 의하여 손금으로 계상한 감가상각비가 법인세법 시행령 제26조에서 규정하는 상각범위액에 미달하여 시인부족액이 발생하는 경우에는 동 시인부족액을 법인세법시행규칙 제76조 제6항 제2호 또는 제3호의 규정에 따라 감면사업과 기타의 사업으로 안분계산하여 감면사업 부분에 상당하는 시인부족액은 법인세법시행령 제30조에서 규정하는 감가상각의 의제로 보는 것이며, 감가상각의 의제로 인하여 손금불산입되는 감가상각비는 동 영업권을 양도하거나 영업권의 자산가치가 사실상 소멸되어 법인세법시행령 제31조 제7항의 규정에 따라 이를 폐기한 날이 속하는 사업연도의 손금에 산입하는 것임(서이46012-10705, 2003.4.4.)

(11) **즉시상각의 의제(법령§31)**

- 감가상각자산의 취득가액 또는 자본적지출액을 손금으로 계상한 경우에는 당해 손금계상액을 감가상각비로 계상한 것으로 보아 시부인 계산합니다.
- 다음의 자산을 제외한 감가상각자산으로서 취득가액이 거래단위별로 100만원 이하인 것에 대하여는 이를 사업에 사용한 날이 속하는 사업연도에 손비로 계상한 것에 한정하여 손금에 산입합니다.

- 고유업무의 성질상 대량으로 보유하는 자산
- 사업의 개시 또는 확장을 위하여 취득한 자산

- 다음의 수선비 지출액을 사업에 당해 사업연도의 손금으로 계상한 경우에는 전액 손금에 산입합니다.

- 개별자산별로 수선비로 지출한 금액이 300만원 미만인 경우
- 개별자산별로 수선비로 지출한 금액이 직전 사업연도종료일 현재 재무상태표상 미상각잔액의 100분의 5에 미달하는 경우
- 3년 미만의 기간마다 주기적인 수선을 위하여 지출하는 경우

- 다음의 자산은 이를 그 사업에 사용한 날이 속하는 사업연도의 손금으로 계상한 것에 한하여 손금에 산입합니다.

- 어업에 사용되는 어구(어선용구를 포함)
- 영화필름, 공구(금형 포함), 가구, 전기기구, 가스기기, 가정용 기구·비품, 시계, 시험기기, 측정기기 및 간판
- 대여사업용 비디오테이프 및 음악용 콤팩트디스크로서 개별자산의 취득가액이 30만원 미만인 것
- 전화기(휴대용 전화기 포함) 및 개인용 컴퓨터(그 주변기기 포함)
 - * 2011.1.1. 이후 개시하는 사업연도 분부터 전화기(휴대용 전화기 포함) 및 개인용 컴퓨터(그 주변기기 포함) 추가

- 시설의 개체 또는 기술의 낙후로 생산설비의 일부를 폐기한 경우에는
 - 당해 자산의 장부가액에서 1,000원을 공제한 금액을 폐기일이 속하는 사업연도에 손금산입할 수 있음.
- 감가상각자산이 진부화, 물리적 손상 등에 따라 시장가치가 급격히 하락하여 법인이 기업회계기준에 따라 손상차손을 계상한 경우
 - 해당 금액을 감가상각비로서 손비로 계상한 것으로 보아 일정한 상각범위액 내에서 손금 산입(법법§42③(2)에 해당하는 경우는 제외)

예규

▶ 수선비지출액의 300만원 미만 판단기준

수선비지출액이 300만원 미만 이거나 자산가액의 100분의 5에 미달하는 경우에는 수익적지출로 처리하도록 규정하고 있는바 이때 “300만원”의 기준은 당해 사업연도 단위별 지출총액을 기준으로 하며 건물의 수선비로 400만원(수익적지출과 자본적지출 해당액이 각각 200만원)을 지출한 경우에 자본적 지출로 처리할 금액은 자본적지출 해당액 200만원만을 자본적지출로 함(법인 46012-121, 1996.9.11.)

(12) 중소기업 설비투자자산의 감가상각비 손금산입 특례

(조특법§28의2, 조특령§25의2)

- 중소기업 또는 중견기업이 사업에 사용하기 위하여 설비투자자산을 2017.6.30.까지 취득하는 경우 해당 설비투자자산에 대한 감가상각비는 각 과세연도의 결산을 확정할 때 손금으로 계상하였는지와 관계없이 대통령령으로 정하는 바에 따라 계산한 금액의 범위에서 해당 과세연도의 소득금액을 계산할 때 손금에 산입할 수 있습니다.
 - 기준내용연수에 그 기준내용연수의 50%를 더하거나 뺀 범위(1년 미만은 없는 것으로 한다)에서 선택하여 신고한 내용연수를 적용하여 상각범위액을 계산합니다.
 - 상기 특례를 적용하려면 설비투자자산을 그 밖의 자산과 구분하여 감가상각비 조정명세서를 작성·보관하고 내용연수 특례적용 신청서를 설비투자자산을 취득한 날이 속하는 과세연도의 과세표준 신고기한까지 제출하여야 합니다.
- * 중소기업은 2016.7.1.이후 취득분, 중견기업은 2016.1.1.이후 취득분부터 적용

(13) 설비투자자산의 감가상각비 손금산입 특례(조특법§28의3, 조특령§25의3)

- 내국인이 다음 각 호의 구분에 따른 자산(설비투자자산)을 2019.12.31.까지 취득하는 경우 해당 설비투자자산에 대한 감가상각비는 각 과세연도의 결산을 확정할 때 손비로 계상하였는지와 관계없이 대통령령으로 정하는 바에 따라 계산한 금액의 범위에서 해당 과세연도의 소득금액을 계산할 때 손금에 산입할 수 있습니다.

1) (중소·중견기업) 사업용 고정자산(조특령§25의3②)

2) (그 외 기업) 혁신성장투자자산(조특령§22 및 조특령§4② 중 기재부령으로 정하는 자산)

- 기준내용연수에 그 기준내용연수의 50%를 더하거나 뺀 범위(1년 미만은 없는 것으로 한다)에서 선택하여 신고한 내용연수를 적용하여 상각범위액을 계산합니다.
- 상기 특례를 적용하려면 설비투자자산을 그 밖의 자산과 구분하여 감가상각비 조정명세서를 작성·보관하고 내용연수 특례적용 신청서를 설비투자자산을 취득한 날이 속하는 과세연도의 과세표준 신고기한까지 제출하여야 합니다.

* 18. 7. 1. 이후 취득분부터 적용

(14) 감가상각비에 관한 명세서 제출(법령§33)

- 법인은 개별자산별로 구분하여 감가상각비조정명세서를 작성·보관하고 다음의 서류를 법인세과세표준 신고와 함께 관할세무서장에게 제출하여야 합니다.
 - 감가상각비조정명세서 합계표
 - 감가상각비시부인 명세서
 - 취득·양도자산의 감가상각비조정명세서



자료

〈취득자산·취득일·취득가액 내역〉

- 일반자산(내용연수 4년 선택)
 - P·C등(2019.1.1. 취득) : 6,000,000
 - 화물차(2019.8.1. 취득) : 4,500,000
 - 상각률(내용연수 4년) : 0.528

- 건축물
 - 일반건축물(내용연수 40년 선택, 2019.2.25. 취득) : 31,000,000
 - 공장건축물(내용연수 20년 선택)
 - 공장 등(2019.1.27. 취득) : 17,200,000
 - 창고 등(2019.7.25. 취득) : 8,000,000

- 업종별 자산
 - 업종(18 : 인쇄업) : 내용연수 5년 선택
 - 기계장치(2019.1.27. 취득) : 17,200,000
 - 기계장치(2019.7.2. 취득) : 10,000,000
 - 상각률(내용연수 5년) : 0.451

[별지 제20호서식(1) <개정 2019.3.20.>

사업연도	2019. 1. 1. ~ 2019. 12. 31.		유형자산감가상각비 조정명세서(정률법)		법인명		(주) 가나	
					사업자등록번호	101-81-12345		
자산구분	① 종류 또는 업종명		총계	비품	차량	제조업	제조업	
	② 구조(용도) 또는 자산명			P.C	화물차	인쇄업	인쇄업	
	③ 취득			2019.1.1	2019.8.1	2019.1.27	2019.7.2	
④ 내용연수 (신고기준)					4	4	5	5
상각계산의 기초가액	재무상태표 자산가액	⑤ 말 현재 재액	37,700,000	6,000,000	4,500,000	17,200,000	10,000,000	
		⑥ 감가상각누계액	14,506,000	3,000,000	1,356,000	7,700,000	2,450,000	
		⑦ 미상각잔액(⑤-⑥)	23,194,000	3,000,000	3,144,000	9,500,000	7,550,000	
	⑧ 회사계산감가상각비		14,506,000	3,000,000	1,356,000	7,700,000	2,450,000	
	⑨ 자본적지출액							
	⑩ 전기말의제상각누계액							
	⑪ 전기말부인누계							
	⑫ 가감계(⑦+⑧+⑨-⑩+⑪)		37,700,000	6,000,000	4,500,000	17,200,000	10,000,000	
⑬ 일반상각률·특별상각률					0.528	0.528	0.451	0.451
상각범위액 계산	당기산출액	⑭ 일반상각액	14,170,200	3,168,000	990,000	7,757,200	2,255,000	
		⑮ 특별상각액						
		⑯ 계(⑭+⑮)	14,170,200	3,168,000	990,000	7,757,200	2,255,000	
	취득가액	⑰ 전기말현재취득가액						
		⑱ 당기회사계산증가액	37,700,000	6,000,000	4,500,000	17,200,000	10,000,000	
		⑲ 당기자본적지출액						
		⑳ 계(⑰+⑱)	37,700,000	6,000,000	4,500,000	17,200,000	10,000,000	
	㉑ 잔존가액(⑳ × $\frac{5}{100}$)		1,885,000	300,000	225,000	860,000	500,000	
㉒ 당기상각시인범위액 [⑯, 단 ⑫-⑮ ≤ ㉑인 경우 ⑫]		14,170,200	3,168,000	990,000	7,757,200	2,255,000		
㉓ 회사계산상각액(⑧+⑨)		14,506,000	3,000,000	1,356,000	7,700,000	2,450,000		
㉔ 차감액(㉓-㉒)		△225,200 561,000	△168,000	366,000	△57,200	195,000		
㉕ 최저한세적용에 따른 특별상각부인액								
조정액	㉖ 상각부인액(㉔+㉕)		△225,200 561,000	△168,000	366,000	△57,200	195,000	
	㉗ 기왕부인액 중 당기손금추인액 (⑩, 단 ⑩ ≤ △㉔)							
㉘ 당기말부인누계액(⑩+㉖- ㉗)		561,000		366,000	0	195,000		
당기말의 제상각액	㉙ 당기의제상각액(△㉔ - ㉗)							
	㉚ 의제상각누계(⑩+㉙)							
신고조정감가 상각비계산 (2013.12.31. 이전취득분)	㉛ 기준상각률							
	㉜ 종전상각비							
	㉝ 종전감가상각비한도[㉜-(㉜-㉛)]							
	㉞ 추가손금산입대상액							
	㉟ 동종자산 한도계산 후 추가 손금산입액							
신고조정감가 상각비계산 (2014.1.1. 이후취득분)	㊱ 기획재정부령으로 정하는 기준내용연수							
	㊲ 기준감가상각비한도							
	㊳ 추가 손금 산입액							
㊴ 추가 손금 산입 후 당기말부인액 누계(㉘-㉞-㊳)								

작성 방법

1. 자산구분란
 - 가. 종류별, 업종별, 개별자산별로 적습니다.
 - 나. 취득일(③)란은 해당 사업연도 중에 취득한 자산의 경우 사업에 사용한 날을 적습니다.
2. 상각범위액 계산란
 - 가. 일반상각액(⑭)란은 상각계산의 기초가액 가감계(⑫)에 일반상각률(⑬)을 곱한 금액을 적습니다.
 - 나. 특별상각액(⑮)란은 일반상각액(⑭)에 특별상각률(⑬)을 곱한 금액을 적습니다.
 - 다. 당기상각시인범위액(⑳)란은 상각계산의 기초가액 가감계(⑫)에서 잔존가액(㉑)을 차감한 잔액을 한도로 한 당기산출상각액(⑯)을 적습니다. 다만, 상각계산의 기초가액 가감계(⑫)에서 당기산출상각액(⑯)을 차감한 금액이 잔존가액(㉑) 이하인 경우에는 상각계산의 기초가액 가감계(⑫)를 적습니다.
3. 회사계산상각액(㉒)란은 회사계산상각비(⑧)와 세무계산 자본적지출액(⑨)의 합계액을 적습니다.
4. 차감액(㉔)란은 회사계산상각액(㉒)에서 당기상각시인범위액(㉑)을 차감한 잔액을 기입하고, 미달액이 있는 경우에는 △표시를 적습니다.
5. 최저한세 적용에 따른 특별상각부인액(㉕)란은 "특별비용조정명세서(별지 제5호서식)"의 ⑩특별 감가상각비 계란의 ⑤최저한세 적용 손금부인액을 적습니다.
6. 조정액란중 상각부인액(㉖)란에는 차감액(㉔)과 최저한세 적용에 따른 특별상각부인액(㉕)을 합하여 적고 손금불산입합니다. 단, 차감액(㉔)란에 시인부족액(△표시분)이 있고 전기말 부인누계액(⑪)이 있는 경우에는 기왕부인액중 당기손금추인액(㉗)란은 전기말 부인액 누계를 한도로 한 시인부족액을 적고 손금산입합니다.
7. 당기말 부인누계(㉘)란은 전기말 부인액 누계(⑪)에 당기상각부인액(㉖)또는 기왕부인액중 당기손금추인액(㉗)을 가감하여 적고, "자본금과 적립금조정명세서(별지 제50호(갑)서식)"의 ⑤기말잔액과 일치시킵니다.
8. 당기의제상각액(㉙)란은 감가상각의제에 해당하는 법인으로서 차감액(㉔)란의 시인부족액(△표시분)을 적습니다. 단, 기왕부인액중 당기손금추인액(㉗)을 차감한 금액으로 합니다.
 ※ ㉑~㉘은 국제회계기준을 도입한 법인만 해당됩니다.
9. 기준상각률(㉑)란에는 "감가상각신고조정명세서(별지 제20호서식(3))"의 기준상각률을 적고, 「법인세법 시행규칙」 제13조제3항제1호에 해당하는 경우에는 정률법 기준상각률과 정액법 기준상각률을 각각 적습니다.
10. 종전상각비(㉒)
 - 가. 기준연도의 결산상각방법이 정액법인 경우 : ㉑×㉑
 - 나. 기준연도의 결산상각방법이 정률법인 경우 : ㉒×㉑
 - 다. 「법인세법 시행규칙」 제13조제3항제1호에 해당하는 경우 : 「법인세법 시행규칙」 제13조제3항제1호에 따라 계산한 금액
11. 종전감가상각비 한도(㉓)란은 종전상각비(㉒)에서 「법인세법」 제23조제1항에 따라 손금에 산입한 감가상각비 {㉒-(㉒-①)}를 차감한 금액을 적습니다.
12. ㉔추가손금산입대상액 금액은 동종자산한도금액 계산 전에 종전감가상각비 한도(㉓)내에서 손금에 산입할 금액을 개별자산별로 적습니다.
13. ㉕동종자산한도 계산 후 추가손금산입액은 "감가상각비신고조정명세서(별지20호서식(3))"에서 동종자산별 한도금액 계산 후 ㉒동종자산 신고조정 손금산입액 계를 개별자산별로 종전감가상각비 한도(㉓)내에서 배분하여 적습니다.
14. ㉖추가 손금산입 후 당기말부인액 누계금액이 음수인 경우 0으로 적습니다.



[별지 제20호 서식(2)] <개정 2019.3.20.>

사 업 노 목	2019. 1. 1. ~ 2019. 12. 31.	유형·무형자산감가상각비 조정명세서(정액법)			법 인 명	(주) 가 나		
					사업자등록번호	101-81-12345		
자산구분	①종 류	또 는	업 종 명	총 계	일반건물	공 장	창 고	
	②구 조(용도)	또 는	자 산 명		철근콘크리트	콘크리트	콘크리트	
	③취 득		일		2019.2.25	2019.1.27	2019.7.25	
④ 내 용 연 수 (기 준 · 신 고)					40	20	20	
상각계산의 기초가액	재무상태표 자 산 가 액	⑤기 말 현 재 액		56,200,000	31,000,000	17,200,000	8,000,000	
		⑥감 가 상 각 누 계 액		1,810,000	800,000	960,000	50,000	
		⑦미 상 각 잔 액(⑤-⑥)		54,390,000	30,200,000	16,240,000	7,950,000	
	회 사 계 산 상 각 비	⑧전 기 말 누 계						
		⑨당 기 상 각 비		1,810,000	800,000	960,000	50,000	
		⑩ 당 기 말 누 계(⑧+⑨)		1,810,000	800,000	960,000	50,000	
	자 본 출 적액	⑪ 전 기 말 누 계						
⑫ 당 기 지 출 액								
	⑬ 합 계(⑪+⑫)							
⑭ 취 득 가 액(⑦+⑩+⑬)				56,200,000	31,000,000	17,200,000	8,000,000	
⑮ 일 반 상 각 륜 · 특 별 상 각 륜					0.025	0.050	0.050	
상각범위액 계산	당 기 산 출액	⑯ 일 반 상 각 액		1,770,416	710,416	860,000	200,000	
		⑰ 특 별 상 각 액						
		⑱ 계 (⑯+⑰)		1,770,416	710,416	860,000	200,000	
	⑲ 당 기 상 각 시 인 범 위 액 {⑱, 단(⑱≤⑭-⑧-⑩+⑫-전기⑳)}		1,770,416	710,416	860,000	200,000		
⑳ 회 사 계 산 상 각 액(⑨+⑫)				1,810,000	800,000	960,000	50,000	
㉑ 차 감 액(㉑-⑲)				△150,000 189,584	89,584	100,000	△150,000	
㉒ 최 저 한 세 적 용 에 따 른 특 별 상 각 부 인 액								
조정액	㉓ 상 각 부 인 액(㉑+㉒)		△150,000 189,584	89,584	100,000	△150,000		
	㉔ 기 왕 부 인 액 중 당 기 손 금 추 인 액 (㉓, 단, ㉓ ≤ △㉑)							
부인액 누 계	㉕ 전 기 말 부 인 액 누 계(전기㉕)		0	0	0	0		
	㉖ 당기말 부인액 누계(㉕+㉓- ㉔)		189,584	89,584	100,000	0		
당기말의 제상각액	㉗ 당 기 의 제 상 각 액(△㉑ - ㉔)							
	㉘ 의 제 상 각 누 계(전기㉘+㉗)							
신고조정감가 상각비계산 (2013.12.31. 이전취득분)	㉙ 기 준 상 각 륜							
	㉚ 종 전 상 각 비							
	㉛ 종 전 감 가 상 각 비 한 도[㉚-(㉙-㉕)]							
	㉜ 추 가 손 금 산 입 대 상 액							
신고조정감가 상각비계산 (2014.1.1. 이후취득분)	㉝ 동종자산 한도계산 후 추가 손금산입액							
	㉞ 기 획 재 정 부 령 으 로 정 하 는 기 준 내 용 연 수							
	㉟ 기 준 감 가 상 각 비 한 도							
	㊱ 추 가 손 금 산 입 액							
㊲ 추 가 손 금 산 입 후 당 기 말 부 인 액 누 계 (㉖-㉛-㊱)								



작성 방법

1. 이 서식의 작성요령은 "유형자산감가상각비조정명세서(정률법)[별지 제20호서식(1)]"을 참고하여 작성합니다.
2. 광업권, 광업용 유형자산으로서 생산량비례법에 의하는 경우에는 상각률을
당기중 해당 광구의 채굴량 / 해당 광구의 총채굴예정량 으로 하여 이 서식을 사용합니다.
3. ㉓, ㉔란의 금액을 각각 손금불산입·손금산입합니다.

[별지 제20호서식(4)] <개정 2019.3.20.>

사 업 연 도	2019. 1. 1. ~ 2019. 12. 31.	감가상각비조정명세서 합계표	법 인 명	(주) 가 나
			사업자등록번호	101-81-12345

① 자 산 구 분	코드	②합 계 액	유 형 자 산			⑥무 형 자 산	
			③건 축 물	④기계장치	⑤기타자산		
재무 상태 표상 가액	⑩① 기말현재액	01	93,900,000	56,200,000	27,200,000	10,500,000	
	⑩② 감가상각누계액	02	16,316,000	1,810,000	10,150,000	4,356,000	
	⑩③ 미상각잔액	03	77,584,000	54,390,000	17,050,000	6,144,000	
⑩④ 상 각 범 위 액		04	15,940,616	1,770,416	10,012,200	4,158,000	
⑩⑤ 회사손비계상액		05	16,316,000	1,810,000	10,150,000	4,356,000	
조정 금액	⑩⑥ 상각부인액 (⑩⑤-⑩④)	06	750,584	189,584	195,000	366,000	
	⑩⑦ 시인부족액 (⑩④-⑩⑤)	07	375,200	150,000	57,200	168,000	
	⑩⑧ 기왕부인액 중 당기손금추인액	08					
⑩⑨ 신고조정 손비계상액		09					

작성 방법

- ⑩⑤ 회사손비계상액란 : 「법인세법」 제23조제1항에 따라 결산서상 손비로 계상한 금액을 적습니다.
- ⑩⑧ 기왕부인액 중 당기손금추인액란 : 당기에 시인부족액이 발생한 경우 당기 이전까지 한도초과로 부인했던 금액과 당기 시인부족액 중 작은 금액[별지 제20호서식(1) 유형자산감가상각비조정명세서의 ②⑦금액, 별지 제20호서식(2) 유형·무형자산감가상각비조정명세서의 ②④금액의 합]을 적습니다.
- ⑩⑨ 신고조정손비계상액란 : 「법인세법」 제23조제2항에 따라 추가로 손금산입한 금액 {"유형자산감가상각비조정명세서 및 유형·무형자산감가상각비조정명세서[별지20호서식(1),(2)]"의 추가손금산입액 합계[(1)의 ③⑤,③⑧,(2)의 ③③,③⑥]} 를 적습니다.

다. 접대비 등의 손금불산입

(1) 접대비의 범위와 요건

접대비란 접대, 교제, 사례 또는 그 밖에 어떠한 명목이든 상관없이 이와 유사한 목적으로 지출한 비용으로서 내국법인이 직접 또는 간접적으로 업무와 관련이 있는 자와 업무를 원활하게 진행하기 위하여 지출한 금액을 말한다(법법§25①).

① 접대·교제·사례 등을 위한 비용

- 사업상 필요에 의하여 업무와 관련이 있는 자에게 접대·향응·위안·선물기증 등 접대행위로 지출된 모든 금품의 가액
- 정보제공·거래의 알선·중개 등 법인의 사업상 효익을 유발시킨 자에게 지출한 금품의 가액으로서 통상적인 것으로 인정할 수 없는 금액
 - ☞ 거래관계의 원활한 진행을 도모하기 위하여 지출한 비용은 “접대비”이며, 불특정다수인의 구매의욕을 자극하기 위하여 지출한 비용은 “광고선전비”에 해당합니다.

종 류	구 분 기 준	
기 부 금	업무와 관련 없는 지출	
접 대 비	업무와 관련 있는 지출	특정고객을 위한 지출
광고선전비		불특정 다수인을 위한 지출

② 기타 접대비

- 사용인이 조직한 단체에 지출한 복리시설비(법령§42②)
 - 사용인이 조직한 조합 또는 단체에 복리시설비를 지출한 경우 당해 조합이나 단체가 법인인 때에는 이를 접대비로 봅니다.
 - ☞ 조합이나 단체가 법인이 아닌 때에는 그 법인의 경리의 일부로 봅니다.
- 금융회사 등이 적금·보험 등의 계약이나 수금에 필요하여 지출하는 경비
 - ☞ 2008.1.1. 이후 개시 사업연도에 지출하는 분부터 지출성격에 따라 판매관리비, 접대비, 기부금 등으로 적용합니다.

- 약정에 의한 채권포기 금액
 - 약정에 의하여 채권의 전부 또는 일부를 포기하는 경우 당해 채권포기 금액은 접대비 또는 기부금으로 봅니다(통칙 19의2-19의2...5).
- 특정 고객에게만 선별적으로 제공된 광고선전비로 특정인에 대한 기증금품으로서 연간 3만원을 초과하는 비용
 - ☞ 2012.1.1. 이후 지출하는 분부터는 개당 1만원 이하의 물품제공시 3만원 한도 적용 제외
- 자산취득가액에 해당하는 접대·교제 등의 비용

재고자산, 유형자산 및 무형자산 등의 취득과 관련하여 지출한 비용으로서 자산의 취득가액으로 계상한 경우에도 접대·교제 등을 위하여 지출한 금액이 포함되어 있는 경우에는 접대비에 포함합니다.

③ 접대비로 보지 아니하는 금액

- 주주·사원 또는 출자자나 임원 또는 사용인이 부담하여야 할 성질의 접대비를 법인이 지출한 금액(법령§42①)
- 특수관계 외의 자에게 지급되는 판매장려금·판매수당·할인액 등으로서 건전한 사회통념과 상관행에 비추어 정상적인 거래라고 인정될 수 있는 범위의 금액(법령§42④)
 - 2009.2.4. 시행령 삭제
 - ☞ 2009.1.1. 이후 개시하는 사업연도부터 특수관계 외의 자에게 지급되는 판매장려금·판매수당·할인액은 판매부대비용으로 취급

④ 판매부대비용과 접대비의 구분 예시

- 판매장려금·판매수당 등
 - 접대비로 구분한 사례

업무와 관련하여 지출한 비용으로서 접대비 및 교제비·기밀비·사례금 기타 명목여하에 불구하고 이에 유사한 성질의 비용은 법인세법 제25조 및 같은법시행령 제42조의 규정에 의한 접대비에 해당하는 것으로 법인이 업무와 관련하여 신규 입점업체 중 특정 거래처에만 지원하는 인테리어비용은 접대비에 해당하는 것임 (서면2팀-1319, 2006.7.12.)

법인이 모든 고객을 대상으로 카드회원을 모집한 후 사전약정에 의하여 거래금액에 따라 지급하는 금액은 판매부대비용으로 보는 것이나, 가입조건이 제한된 특정고객을 구성원으로 하는 모임의 회원에 한하여 지급하는 금액 및 동 모임의 기금으로 지출되는 금액은 접대비에 해당함(법인46012-772, 2000.3.23.).

- 판매부대비용으로 구분한 사례

내국법인이 소비자의 구매의욕 증대 및 판매촉진 등 광고선전 목적으로 사전 약정에 따라 일정 기준에 해당하는 거래처에 해당 법인의 로고·상표 등 홍보물을 부착하는 상품 진열용 쇼케이스 구입비용의 일부를 지원하는 경우에 해당 법인이 부담하는 상품 진열용 쇼케이스 구입비용은 접대비에 해당하지 아니하는 것으로 귀서면질의 경우가 이에 해당하는지는 해당 비용의 지출목적 등을 종합적으로 고려하여 사실판단하시기 바람(법규과-49, 2014.01.20).

채권의 포기가 법인세법 제52조에 따른 부당행위에 해당하는 경우를 제외하고 채무자와 법 제52조에 따른 특수관계에 있는지 여부를 불문하고 채권의 일부를 조기 회수하기 위하여 해당 채권의 일부를 불가피하게 포기한 경우 그 포기한 채권은 법인세법 시행령 제62조의 제1항 제15호의 규정에 의하여 대손금의 범위에 해당되는 것이나, 귀 질의 경우가 이에 해당되는지 여부는 관련법령과 채무자의 정황 등을 참조하여 사실판단하시기 바람(서면2팀-2327, 2007.12.21.).

법인이 거래처를 대상으로 일정기간 단위로 거래건수에 따라 판매장려금을 차등 지급하기로 사전에 약정한 경우에는 법인세법 제52조의 규정에 의한 부당행위계산 부인 대상을 제외하고, 건전한 사회통념과 상관행에 비추어 정상적인 거래라고 인정될 수 있는 범위 안의 금액으로서 기업회계기준에 따라 계상한 금액은 판매부대비용으로 손금에 산입하는 것임(서면2팀-1764, 2006.9.12.).

● 거래처에 무상 제공하는 물품 등

- 접대비로 구분한 사례

광고선전을 목적으로 골프대회를 개최하면서 사전약정에 의해 법인의 불특정 거래처를 참가대상으로 한 경우에는 골프대회 개최비용은 접대비로 보지 않는 것이나, 특정거래처에 대한 사례 및 원활한 거래관계 유지 등을 목적으로 지출한 경우에는 접대비로 보는 것임(법인-2820, 2008.10.9.).

의약품을 도매하는 법인이 계속적인 납품거래관계를 유지하기 위하여 대학부속 병원에 지출하는 금전의 가액은 접대비로 보는 것임(법인46012-4019, 1999.11.18.)

- 판매부대비용으로 구분한 사례

가전제품 판매업을 영위하는 법인이 재고자산으로 보유하고 있는 PDP, 노트 PC 등을 매장 내에 광고선전 등의 목적으로 진열·설치하여 전시품으로 사용하는 경우, 당해 자산의 감가상각비 등의 비용은 광고선전비로서 이를 손금에 산입하는 것임(서면2팀-699, 2006.4.28.).

● 매출에누리·매출할인

- 접대비로 구분한 사례

법인이 제품을 구입하는 모든 거래처에 대하여 사전에 약정한 동일한 기준의 대금결제조건을 충족하는 경우에 할인하여 주는 외상매출금은 법인세법 시행령 제11조 제1호의 매출할인으로 보는 것이나 그 외 결제조건을 충족하지 못한 거래처에 대한 할인액 및 약정을 초과하여 할인한 금액은 접대비에 해당함(법인 46012-1484, 2000.7.3.).

- 판매부대비용으로 구분한 사례

제조업 영위 법인이 제품을 판매하면서 특정 판매업체가 부담하여야 할 할인판매가액 상당액을 당해법인이 대신 부담하는 경우 그 부담액은 접대비에 해당하는 것이나, 사전 약정에 따라 자사의 제품을 판매하는 모든 거래처에 동일한 조건으로 할인판매가액 상당액을 부담하는 경우로서 사회통념상 타당하다고 인정되는 범위안의 금액은 법인세법시행규칙 제10조 규정의 판매부대비용에 해당하는 것임(법인세과-3460, 2008.11.19.)

휴대폰을 수입하여 판매하는 법인이 반품을 허용하는 조건으로 자사의 휴대폰을 총판에 판매함에 있어서 가격에 비하여 성능이 향상된 신제품이 출시되는 경우 가격경쟁력이 뒤떨어지는 구형제품에서 발생할 수 있는 반품사태를 방지하고 동제품의 판매를 촉진하기 위하여 자사제품을 구매하는 모든 거래처에 동일한 조건의 사전약정에 따라 가격 인하시 인하기준일 이전 30일간의 매출수량에 대하여 판매가격을 소급하여 인하하는 금액은 매출액에서 차감하는 것임(재경부 법인 46012-43, 1999. 3.24.).

(2) 접대비의 손금불산입

① 1회 지출금액이 1만원(경조금의 경우 20만원)을 초과하는 접대비로서 다음에 해당하지 아니한 금액

- 여신전문금융업법에 의한 신용카드(동법에 의한 직불카드·기명식선불카드·외국에서 발행한 신용카드와 조세특례제한법§126의3④ 규정에 따른 현금영수증 포함)를 사용하여 지출하는 접대비
- 법인세법§121 및 소득세법§163의 규정에 따른 계산서 또는 부가가치세법§32의 규정에 따른 세금계산서를 교부받거나 조세특례제한법§126의4①에 따른 매입자 발행세금 계산서 또는 원천징수영수증을 발행하고 지출하는 접대비
 - ☞ 국외지역 지출 접대비, 농어민으로부터 구입한 재화(2012.1.1. 이후 지출분) 및 법인이 직접 생산한 제품 등으로 제공하는 경우 적격증빙 수취의무가 면제됨

② 접대비 한도초과액

- 각 사업연도에 지출한 접대비(①에 의하여 손금불산입하는 금액 외)로서 다음 ㉠,㉡의 합계액을 초과하는 금액

㉠ $1,200\text{만원(중소기업의 경우 } 2,400\text{만원}^*) \times \frac{\text{당해 사업연도의 월수}}{12}$

☞ 월수는 역에 따라 계산하되 1월 미만의 일수는 1월로 함

* '20.1.1. 이후 개시하는 사업연도분부터 3,600만원

㉡ 수입금액을 일반수입금액과 기타수입금액으로 구분하여 계산한 금액의 합계액

- 수입금액별·법인별 적용률

수입 금액	일 반 수 입 금 액	기 타 수 입 금 액
100억원 이하	$\frac{20}{10,000}$	특수관계자와의 거래에서 발생한 수입금액에 대하여
100억원 초과 500억원 이하	2천만원 + 100억 초과금액의 $\frac{10}{10,000}$	
500억원 초과	6천만원 + 500억 초과금액의 $\frac{3}{10,000}$	그 수입금액에 적용률을 곱하여 산출한 금액의 10%

* '20.1.1. 이후 개시하는 사업연도분부터 각각 30/10,000과 20/10,000으로 상향

※ 정부출자기관, 정부출자기관이 최대주주인 법인은 ㉠과 ㉡를 합한 금액의 70% 상당액을 한도로 합니다(조특법§136②).

※ 부동산임대업을 주된 사업으로 하는 등 일정 요건*에 해당하는 내국법인은 ㉠과 ㉡를 합한 금액의 50% 상당액을 한도로 합니다(법법§25①).

* ㉠ 지배주주 및 특수관계인 지분합계가 전체의 50% 초과

㉡ 부동산 임대업이 주된 사업 또는 부동산 임대수입, 이자·배당의 합이 매출액의 70%이상

㉢ 해당 사업연도의 상시근로자(최대주주 및 그와 친족 관계인 근로자, 근로계약기간이 1년 미만인 근로자 제외) 수가 5인 미만

☞ 2017.1.1. 이후 개시하는 사업연도 분부터 적용합니다.

- 「기타 수입금액에 적용률을 곱하여 산출한 금액」의 계산은 ㉠의 금액에서 ㉡의 금액을 차감하는 방법에 의합니다(법칙§20①).

㉠ 당해 법인의 전체 수입금액에 대하여 법법§25① 2호의 규정에 의한 적용률을 곱하여 산출한 금액(10% 감산을 미적용)

㉡ 당해 법인의 수입금액 중 일반 수입금액에 대하여 같은 적용률을 곱하여 산출한 금액

※ 위와 같이 산출한 금액의 10% 상당액에 위의 ㉡금액을 합하여 법인의 접대비 한도액을 산정합니다.

③ 문화접대비 한도액 추가(조특법§136③)

- 2017.12.31. 이전에 지출한 문화접대비는 접대비 한도액(법법§25① 각 호의 금액을 합친 금액)에도 불구하고 접대비 한도액의 20%에 상당하는 금액의 범위에서 손금에 산입합니다.

☞ 2016.1.1. 이후 개시하는 과세연도 분부터 적용하고, 기업의 문화·예술비 지출을 지원하여 건전한 접대문화 정착을 유도하기 위해 문화접대비 손금산입 특례 확대

(3) 접대비 한도초과액 등의 계산

① 시부인계산 대상이 되는 접대비

- 법인이 자기가 생산하거나 판매하는 제품·상품을 거래처에 제공한 때에는 제공당시 당해 물품의 시가(시가가 장부가액보다 낮은 경우에는 장부가액)로 하며, 이 경우 시가는 당해 법인의 거래가액에 의합니다.

☞ 시가를 장부가액으로 보는 경우는 2006.2.9. 이후 지출하는 분부터 적용

- 접대비를 건설가계정·개발비 등 자산으로 계상한 경우에도 시부인대상 접대비에 포함합니다.
- 자산가액에 포함할 성질이 아닌 접대비를 자산(가지급금, 미착상품 등)으로 계상한 경우에는 이를 지출한 사업연도의 손금에 산입하고 접대비에 포함하여 시부인합니다.

② 기준수입금액의 계산

- 접대비 계산기준이 되는 “수입금액”은 기업회계기준에 따라 계산한 매출액 (사업연도 중에 중단된 사업부문의 매출액을 포함)으로 하며, 증권회사 등의 경우 다음의 금액을 말합니다(법령§40①).
 - 자본시장과 금융투자업에 관한 법률에 의한 투자매매업자 또는 중개업자
기업회계기준에 의한 매출액+투자중개업 영업에 대한 보수·수수료의 9배
 - 자본시장과 금융투자업에 관한 법률에 의한 집합투자업자
기업회계기준에 의한 매출액+집합투자재산 운용에 대한 보수·수수료의 9배
 - 한국투자공사
기업회계기준에 의한 매출액+운용수수료의 6배
 - 한국수출입은행
기업회계기준에 의한 매출액+수입보증료의 6배
 - 한국자산관리공사
기업회계기준에 의한 매출액+업무수행에 따른 수수료의 6배
☞ 2013.1.1. 이후 개시하는 사업연도 분부터 적용
 - 법률에 의한 신용보증사업 영위 법인(법령§63① 각 호의 법인)
기업회계기준에 의한 매출액+수입보증료의 6배
☞ 2012.1.1. 이후 개시하는 사업연도 분부터 파생상품·파생결합증권 거래의 경우 해당 거래의 손익을 통산한 순이익('0'보다 작은 경우는 '0'으로 한다)을 매출액으로 봅니다.

(4) 접대비 손금불산입액의 처리

① 접대비의 요건을 갖추지 아니한 지출금액

법인이 접대비로 계상한 금액 중 허위 또는 업무와 관련없는 지출임이 확인되는 금액에 대하여는 당해 지출금액을 손금불산입(접대비시부인 대상금액에서 제외)하고 다음과 같이 처리합니다.

- 당해 지출금액에 대한 소득의 귀속자가 분명한 때
 - 귀속자에 대한 상여·배당 또는 기타소득
- 당해 지출금액에 대한 소득의 귀속자가 불분명한 때
 - 대표이사에 대한 상여

② 1회 지출금액이 1만원을 초과하는 접대비

1회 지출금액이 1만원을 초과하는 접대비로서 신용카드 등을 사용하지 아니한 금액은 전액 손금불산입하고 기타사외유출로 처분함. 다만, 다음의 경우에는 적격증빙 수취의무가 면제됩니다(법령§41②).

- 접대비가 지출된 장소(인근지역 안의 유사장소를 포함)에서 현금 외에 다른 지출수단이 없어 적격증빙을 구비하기 어려운 국외지역에서 지출한 접대비
- 농·어민(한국표준사업분류에 의한 농업 중 작물재배업·축산업·복합농업, 임업 또는 어업에 종사하는 자를 말하며 법인은 제외)으로부터 직접 재화를 공급받는 경우의 지출로서 그 대가를 금융실명거래 및 비밀보장에 관한 법률 제2조제1호에 따른 금융회사 등을 통하여 지출한 접대비 → 2012.1.1. 이후 최초로 지출하는 분부터 적용
 - ☞ 법인은 법인세 과세표준 신고시 송금사실을 적은 송금명세서를 첨부하여야 합니다.
- 법인이 직접 생산한 제품 등으로 제공하는 현물접대비(법칙§20②)
 - ☞ 거래처의 매출채권 임의포기 등 거래실태상 원천적으로 적격증빙을 구비할 수 없는 경우에는 적격증빙 수취의무가 면제됩니다(재법인46012-155, 2000. 10. 16.).

③ 손비로 계상한 접대비 한도초과액의 처리

손비로 계상한 접대비의 한도초과액은 각 사업연도의 소득금액 계산에 있어 손금불산입하고 기타사외유출로 처분합니다.

④ 자산으로 계상한 접대비 한도초과액의 처리

법인이 지출한 접대비 중 건설가계정·유형자산 및 무형자산 등으로 처리한 금액(자산처리 대상이 아닌 금액은 제외)은 동 금액을 지출한 사업연도에 접대비와 합산하여 시부인계산하고 그 한도초과액은 다음과 같이 처리합니다.

㉠ 한도초과액이 당기에 손비로 계상한 접대비보다 많은 때

- 당기에 손비로 계상한 접대비는 전액 손금불산입하고, 그 차액을 손금산입 유보로 처리하여 당해 자산가액을 감액합니다.

☞ 한도초과액은 당기 손비 계상액, 자산 계상액 순으로 구성된 것으로 봅니다.

- 이 경우 접대비한도 초과액이 수개의 자산계정에 계상된 경우에는 자산별 감액순위를 건설중인 자산·유형자산 및 무형자산 순으로 합니다.

㉡ '㉠'항의 세무계산에서 감액한 금액이 있는 자산에 대하여 법인이 당해자산을 감가상각하는 때에는 감가상각비 중

$$\frac{\text{감액계상액 잔액}}{\text{당해연도 감가상각전의 장부가액}}$$
에 상당하는 금액을 익금산입함.

㉢ 접대비한도초과액이 당기에 손비로 계상한 접대비보다 적은 때

- 그 초과액만큼을 손금불산입하고 자산가액을 감액하지 아니합니다.

예규

▶ **하도급업체 직원에게 지급한 성과급이 접대비에 해당하는지 여부**

하도급계약에 따라 용역을 제공받는 법인이 동 계약 조건에 따라 용역대가의 일부로서 하도급업체 직원에게 성과급을 지급하는 경우에는 용역의 대가에 포함하는 것이나, 지급의무가 없는 성과급을 법인이 임의로 하도급업체 직원에게 지급하는 경우에는 법인세법 제25조의 규정에 의한 접대비로 보는 것임 이 경우 지급의무가 있는지 여부는 도급계약서상의 실질내용, 기타 거래처와의 거래 관행, 실제 계약금액의 적정여부 등을 종합적으로 검토하여 사실판단 할 사항임(법인세과-408, 2013.07.30.)

▶ **법인명의 외의 신용카드를 사용한 경우 손금 여부**

법인이 지출한 접대비로서 1회의 접대에 지출한 금액이 3만원(2009년부터 1만원)을 초과하는 접대비에 대하여 당해 법인명의 외의 신용카드를 사용한 경우에는 각 사업연도 소득금액계산상 이를 손금에 산입하지 아니하는 것임(법인-975, 2008.8.12.)

▶ **금융기관의 접대비 손금한도 계산시 적용하는 수입금액의 범위**

한국채택국제회계기준을 적용하는 은행 등 금융 기관이 「법인세법」 제25조 제1항에 따른 접대비 손금산입 한도액을 계산함에 있어 “해당 사업연도의 수입금액”이란 기업회계기준에 따라 계산한 매출액(영업수익)을 말하는 것임

이때 기업회계기준에 따라 계산한 매출액은 같은 법 시행령 제40조제1항에 따라 사업연도 중에 중단된 사업부문의 매출액을 포함하며, 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제4조제7항에 따른 파생결합증권 및 같은 법 제5조제1항에 따른 파생상품 거래의 경우 해당 거래의 손익을 통산한 순이익(0보다 작은 경우는 0으로 한다)을 말하는 것임 (법인-478, 2012.7.27.)

▶ **접대비 한도액 계산 시 적용하는 수입금액**

고객에 대한 차량 판매가격의 할인액이 기업회계기준에 따른 매출에누리금액에 해당되는 경우에는 법인의 각 사업연도 소득금액 산정시 익금에 산입되는 수입금액에서 제외 (법인세과-3691, 2008.11.28.)

「법인세법」 제25조의 접대비 손금불산입 및 같은 법 시행령 제48조의 공동 경비의 손금 불산입 규정을 적용함에 있어 “기업회계기준에 의하여 계산한 매출액”이란 중단사업부문의 매출액을 포함한 매출액을 말하는 것임(서면2팀-1304, 2008.6.25.)

접대비한도액 계산시 적용하는 수입금액이라 함은 기업회계기준(법인세법 시행령 제79조 각호의 규정)에 의하여 계산한 매출액을 말하는 것으로서 동 기준에 의한 매출액을 세무조정으로 익금산입한 경우에는 그 금액을 포함하는 것이나, 기업회계기준에 의한 매출액과 법인세법상 익금액과의 세무조정으로 익금산입한 경우의 금액은 포함하지 아니함(법인 46012-1056, 2001.11.15.)

(5) 접대비 조정명세서 작성 사례

자료

다음은 2019.1.1.~2019.12.31.의 (주)가나의 접대비와 관련된 자료임.

① 수입금액에 관한 사항

- ㉓ 중소기업에 해당하는 법인(제조·도매 : 섬유)
- ㉔ 매출액 : 제조·도매 : 500억(특수관계자와의 거래 100억 포함)
수 출 : 300억
잡수익 중 매출액 해당액 : 10억

② 접대비 지출에 관한 사항

- ㉕ 일반관리비 중 접대비 : 9천만원
 - ┌ 1회 1만원초과 지출분 : 4천만원(신용카드 등 사용분 32백만원*)
 - └ 1회 1만원이하 지출분 : 5천만원(신용카드 등 사용분 40백만원)

* 법인신용카드 사용분에는 2017년 8월 중 지출한 문화접대비 1천만원이 포함되어 있음.
- ㉖ 광고선전비 및 회의비 중 접대비 : 22백만원
(전액 1회 1만원초과 지출분으로서 신용카드 등 사용분 : 2천만원)
- ㉗ 건설가계정(건물)중 접대비 : 57백만원
 - ┌ 1회 1만원초과 지출분 : 43백만원(전액 신용카드 사용)
 - └ 1회 1만원이하 지출분 : 14백만원(신용카드사용분 12백만원)

☞ 당해연도에 건물을 준공하여 감가상각비 계상

 - ┌ 취득가액 : 40억원
 - └ 감가상각비 계상액 : 4천만원

세무조정계산

① 세무상 접대비 해당액 :

$$159,000,000 = (90,000,000 - 8,000,000^*) + (22,000,000 - 2,000,000^*) + 57,000,000$$

* 8,000,000 및 2,000,000은 정규영수증 미수취에 따른 접대비 직부인된 금액임.

② 접대비 한도액 계산 : 100,600,000원(90,600,000 + 10,000,000)

㉠ 일반 접대비 한도액 : 90,600,000원(24,000,000 + (i) + (ii))

(i) 일반수입금액 기준

$$\bullet 60,000,000 + (71,000,000,000 - 50,000,000,000) \times 3/10,000 = 66,300,000$$

(ii) 특수관계거래 수입금액 기준

$$\bullet \{60,000,000 + (81,000,000,000 - 50,000,000,000) \times 3/10,000\} - (i) \times 10\% = 300,000$$

㉡ 문화접대비 한도액 계산 : 10,000,000원

$$\bullet \text{Min}[10,000,000, (90,600,000 \times 20\%)]$$

→ 접대비 한도초과액 : 159,000,000 - 100,600,000 = 58,400,000

③ 세무조정

● 1만원 초과 접대비중 신용카드 등 미사용금액 10,000,000*원

- 손금불산입하고 기타 사외유출로 처분

☞ 다만, 법인의 업무와 관련 없는 비용을 접대비로 허위 계상한 금액은 귀속자(불분명시 대표자)에 대한 상여로 처분

* 1회 1만원초과 지출분중 신용카드 미사용액(일반관리비 8,000,000, 광고선전비 2,000,000)

● 접대비 한도초과액 58,400,000원

- 손금불산입하고 기타 사외유출로 처분

- 한도초과액이 접대비로 비용처리한 금액(82,000,000원 + 20,000,000원)에 미달하므로 건물의 가액을 감액할 금액은 없음.



사례



접대비 한도초과액이 접대비 등으로 비용처리한 금액을 초과하는 경우로서 자산계정에 접대비 지출액이 있는 경우 그 초과액의 처리방법

※ 위 사례의 경우 접대비한도 초과액이 112,000,000원이라고 가정하면 접대비 등으로 비용 처리한 금액 102,000,000원을 10,000,000원 초과하게 되어 다음과 같은 세무조정이 필요함.

세무조정

- 10,000,000원은 자산계정인 건물에 포함되어 있으므로 건설 중인 자산·고정 자산 순으로 자산가액을 감액하고 동 금액을 손금가산 유보로 처분함.
- 건물의 당해 사업연도 상각비 중 자산감액처리분에 대한 감가상각비 상당액은 다음과 같이 손금불산입 유보로 처분함.

→ 당초 접대비 손금부인에 따른 자산감액 처리시 손금가산 유보로 처분된 금액과 상계됨.

$$\text{상각비} \times \frac{\text{자산감액처리잔액}}{\text{건물(감가상각전 장부가액)}} = \text{손금불산입액}$$

- 건물감가상각비 중 손금불산입액 계산

(당해 연도)

$$40,000,000 \times \frac{10,000,000}{4,000,000,000} = 100,000 \text{ 손금불산입(유보)}$$

(2차 연도)

$$40,000,000 \times \frac{9,900,000}{3,960,000,000} = 100,000 \text{ 손금불산입(유보)}$$

(3차 연도 이후 같은 방식으로 계산하여 손금불산입)



[별지 제23호서식(갑)]

(앞 쪽)

사업연도	2019. 1. 1. ~ 2019.12.31.	접대비조정명세서(갑)	법 인 명	(주)가나
	사업자등록번호		101-81-12345	

구 분		금 액	
①접대비 해당 금액		169,000,000	
②기준금액 초과 접대비 중 신용카드 등 미사용으로 인한 손금불산입액		10,000,000	
③차감 접대비 해당 금액(①-②)		159,000,000	
일반 접대비 한도	④ $1,200\text{만원} \times \frac{\text{해당 사업연도 월수}(12)}{12}$ (중소기업 2,400만원)	24,000,000	
	총수입금액 기준	100억원 이하의 금액×20/10,000	20,000,000
		100억원 초과 500억원 이하의 금액 ×10/10,000	40,000,000
		500억원 초과 금액×3/10,000	9,300,000
	⑤소계		69,300,000
	일반수입금액 기준	100억원 이하의 금액×20/10,000	20,000,000
		100억원 초과 500억원 이하의 금액 ×10/10,000	40,000,000
		500억원 초과 금액×3/10,000	6,300,000
	⑥소계		66,300,000
	⑦수입금액 기준	(⑤-⑥)×10/100	300,000
⑧일반접대비 한도액(④+⑥+⑦)		90,600,000	
문화접대비 한도 (「조세특례제한법」 제136조제3항)	⑨문화접대비 지출액	10,000,000	
	⑩문화접대비 한도액 (⑨과 (⑧×20/100) 중 작은 금액)	10,000,000	
⑪접대비 한도액 합계(⑧+⑩)		100,600,000	
⑫한도초과액(③-⑪)		58,400,000	
⑬손금산입한도 내 접대비지출액(③과 ⑪ 중 작은 금액)		100,600,000	

210mm×297mm[일반용지 70g/㎡(재활용품)]

(뒤 쪽)

작성 방법

1. ① 접대비 해당 금액란에는 "접대비조정명세서(을)[별지 제23호서식(을)]"의 ⑦접대비 해당 금액의 합계란 금액을 적습니다.
2. ② 기준금액* 초과 접대비 중 신용카드 등 미사용으로 인한 손금불산입액란에는 "접대비조정 명세서(을) [별지 제23호서식(을)]"의 ⑩ 신용카드 등 미사용 부인액의 합계란 금액을 적습니다.
 - * 기준금액(「법인세법 시행령」 제41조제1항)
 - 경조사비 : 20만원
 - 경조사비 외의 접대비 : 1만원
3. 일반접대비한도(④~⑧)
 - 가. ④란에서 중소기업 외의 법인은 1,200만원, 중소기업은 2,400만원을 적용합니다.
 - 나. 총수입금액 기준란의 금액란은 "접대비조정명세서(을)[별지 제23호서식(을)]"의 ③란의 금액을 금액별 적용률에 따라 계산된 금액을 적습니다.
 - 다. 일반수입금액 기준란의 금액란은 "접대비조정명세서(을)[별지 제23호서식(을)]"의 ①란의 금액을 금액별 적용률에 따라 계산된 금액을 적습니다.
 - 라. 정부가 100분의 20 이상 출자한 정부출자기관 및 정부출자기관이 출자한 법인으로서 그 정부출자기관 등이 최대주주인 법인의 경우에는 ⑧ 일반접대비 한도액의 금액란에 「법인세법」 제25조제1항 각 호 외의 부분에 따른 금액을 합한 금액(④+⑥+⑦)의 100분의 70에 상당하는 금액을 적습니다.
 - 마. ⑦ 수입금액 기준란의 적용률은 2013.1.1. 이후 개시하는 사업연도 분부터는 10%를 적용합니다.
 - 바. ⑧ 일반접대비 한도액 계산시 「법인세법 시행령」 제39조제3항에 해당하는 경우에는 ⑧ 일반접대비 한도액에 50%를 곱한 금액을 적습니다.
4. 문화접대비 한도(⑨~⑩)는 「조세특례제한법」 제136조제3항에 따른 문화접대비 지출금액이 있는 경우에 작성합니다.
 - ⑨ 문화접대비 지출액은 ③ 차감 접대비 해당 금액 중 「조세특례제한법 시행령」 제130조제5항에 따른 지출액을 적습니다.
5. ⑫ 한도초과액은 음수인 경우에 "0"으로 적습니다.



[별지 제23호서식(을)] <개정 2013.2.23.>

사업연도	2019. 1. 1.	접대비조정명세서(을)	법 인 명	(주)가나
	~ 2019.12.31.		사업자등록번호	101-81-12345

1. 수입금액명세

구 분	①일반수입금액	②특수관계인간 거래금액	③합 계 (①+②)
금 액	71,000,000,000	10,000,000,000	81,000,000,000

2. 접대비 해당 금액

④계 정 과 목		일반관리비중 접 대 비	광고선전비, 회의비 등	건설가계정 (건물)	합 계	
⑤계 정 금 액		90,000,000	22,000,000	57,000,000	169,000,000	
⑥접대비계상액 중 사적 사용경비						
⑦접대비 해당 금액 (⑤ - ⑥)		90,000,000	22,000,000	57,000,000	169,000,000	
⑧ 신 용 카 드	경조사비 중 기준금액 초과액	⑨신용카드 등 미사용금액				
		⑩총 초과금액				
등 미 사 용 금 액	국외지역 지출액 (「법인세법시행령」 제41조제2항제1호)	⑪신용카드 등 미사용금액				
		⑫총 지출액				
접 대 비 중 기 준 금 액 초 과 액	농어민 지출액 (「법인세법시행령」 제41조제2항제2호)	⑬송금명세서 미제출금액				
		⑭총 지출액				
	접대비 중 기준금액 초과액	⑮신용카드 등 미사용금액	8,000,000	2,000,000	0	10,000,000
		⑯총 초과금액	40,000,000	22,000,000	43,000,000	105,000,000
⑰신용카드 등 미사용 부인액 (⑨+⑪+⑬+⑮)		8,000,000	2,000,000	0	10,000,000	
⑱접 대비 부 인 액 (⑥+⑰)		8,000,000	2,000,000	0	10,000,000	

210mm×297mm[일반용지 70g/㎡(재활용품)]



(뒤 쪽)

작성 방법

1. ①일반수입금액란과 ②특수관계인간 거래금액란은 해당 업종별로 기업회계기준에 따라 계산한 매출액에 상당하는 금액을 적습니다. 다만, 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 투자매매업자 또는 투자중개업자, 집합투자업자 등의 법인은 「법인세법 시행령」 제40조제1항 각 호에 따라 계산한 금액을 적습니다.
2. ④계정과목란은 접대비로 사용된 비용, 건설 중인 자산 또는 유형자산 및 무형자산 등의 계정과목을 각각 적습니다.
3. ⑦접대비 해당 금액란은 접대비 지출금액 중 사적비용 성격의 접대비를 제외한 금액을 적습니다 (「법인세법」 제25조제2항에 따른 신용카드 등 증빙미수취에 따라 손금에 산입하지 아니한 금액을 포함하여 적습니다).
4. ⑧신용카드 등 미사용금액란은 해당 사업연도에 지출한 ⑦접대비 해당 금액 중 신용카드(직불카드와 해외발행 신용카드를 포함합니다), 현금영수증, 계산서·세금계산서 및 비사업자에 대한 원천징수 영수증을 발급·발행하지 아니한 금액을 경조사비, 국외지역 지출액, 농어민 지출액 및 기준금액 초과액으로 구분하여 다음과 같이 적습니다.
 - 가. 경조사비 중 기준금액 초과액란 : ⑨에는 경조사비 중 1회 20만원 초과 지출금액 중 신용카드 등 미사용금액, ⑩에는 총 초과금액을 적습니다.
 - 나. 국외지역 지출액란 : ⑪에는 국외지역에서 지출한 금액 중 「법인세법 시행령」 제41조제2항제1호에 해당하는 지역 외의 지역에서 신용카드 등 미사용금액, ⑫에는 총 지출액을 적습니다.
 - 다. 농어민 지출액란 : ⑬에는 「법인세법 시행령」 제41조제2항제2호에 따른 농어민으로부터 직접 접대 목적에 사용하기 위한 재화를 공급받는 경우의 지출로서 「금융실명거래 및 비밀보장에 관한 법률」 제2조제1호에 따른 금융회사등을 통하여 대가를 지급하지 않거나 「법인세법」 제60조에 따른 과세표준 신고시 송금명세서를 제출하지 아니한 금액, ⑭에는 총 지출액을 적습니다.
 - 라. 접대비 중 기준금액 초과액란 : ⑮에는 ⑩, ⑫ 및 ⑭란의 지출금액을 제외한 1만원 초과 접대비 지출액 중 신용카드 등 미사용금액, ⑯에는 총 초과액을 적습니다.
 - 마. ⑰신용카드 등 미사용 부인액란에는 ⑨, ⑪, ⑬ 및 ⑮란의 합계액을 적습니다.
5. ⑱접대비부인액란 : 사적사용경비 성격의 접대비와 신용카드 등 증빙미수취에 따른 손금불산입 접대비 금액을 더하여(⑥란과 ⑰란의 합계) 적습니다.

라. 업무용승용차 관련비용의 손금불산입 등 특례

(1) 업무용승용차 및 관련비용의 범위

① 업무용승용차

- 개별소비세법§1②(3)에 해당하는 승용자동차(법법§27의2)
- 제외되는 승용자동차(법령§50의2)
 - 부가가치세법 시행령§19 각 호에 해당하는 업종 또는 여신전문금융업법§2(9)에 따른 시설대여업에서 사업상 수익을 얻기 위하여 직접 사용하는 승용자동차
 - 통계법§22에 따라 작성된 한국표준산업분류표 중 장례식장 및 장의관련 서비스업을 영위하는 법인 및 사업자가 소유하거나 임차한 운구용 승용차

② 업무용승용차 관련비용

- 업무용승용차에 대한 감가상각비, 임차료, 유류비, 보험료, 수선비, 자동차세, 통행료 및 금융리스부채에 대한 이자비용 등 업무용승용차의 취득·유지를 위하여 지출한 비용(법령§50의2②)

③ 업무전용자동차보험(상품명 : 임직원운전자 한정운전 특약)

- 해당 사업연도 전체 기간(임차한 승용차의 경우 해당 사업연도 중에 임차한 기간을 말함)동안 해당 법인의 임원 또는 사용인이 직접 운전한 경우 또는 계약에 따라 타인이 해당 법인의 업무를 위하여 운전하는 경우만 보상하는 자동차보험(법령§50의2④)
- 2016.4.1. 이후 기존에 가입했던 자동차 보험의 만기시 업무전용자동차보험으로 갱신하면, '16.1.1.에 가입한 것으로 보고, '16.4.1. 이전 업무용승용차를 처분하거나 임차계약이 종료된 경우에는 '16.1.1.부터 가입한 것으로 봄(법인세법 부칙 제14조, 제26981호)

- 일부 기간만 업무전용자동차보험 가입시 손금산입 방법
 - 해당 사업연도의 업무용승용차 관련비용 × 업무사용비율 × (해당 사업연도에 실제로 업무전용자동차보험에 가입한 일수 ÷ 해당 사업연도에 업무전용 자동차보험에 의무적으로 가입하여야 할 일수)
- 업무전용자동차보험 가입 간주
 - 시설대여업자 외의 자동차대여사업자로부터 임차한 승용차로서 임차계약기간이 30일 이내인 경우(해당 사업연도에 임차계약기간의 합이 30일을 초과하는 경우는 제외) 아래에 해당하는 사람을 운전자로 한정하는 임대차 특약을 체결한 경우에는 업무전용자동차보험에 가입한 것으로 봄
 - 해당 법인의 임원 또는 사용인
 - 계약에 따라 해당 법인의 업무를 위하여 운전하는 사람

(2) 업무용승용차 관련비용의 손금불산입

① 손금인정요건

- 업무전용자동차보험을 가입하고 운행기록부 상 확인되는 업무사용 비율 만큼 인정(원칙)

② 손금인정액

- 업무용승용차 관련비용의 일정금액[1천만원(500만원)]*을 인정하되, 업무용 승용차 운행기록 등을 작성시 업무사용비율만큼 추가 인정
- 운행기록 등을 작성하지 않은 경우 해당 1천만원(500만원)* 한도내에서 업무용승용차 관련비용 인정

* 부동산 임대업을 주업으로 하는 내국법인 등의 경우(법령§42②)에는 500만원으로 함

* 취득(보유) 기간에 따라 월할계산 : 1천만원(500만원) × (보유월수 ÷ 사업연도 월수)

* 해당 사업연도가 1년 미만인 경우 1천만원(500만원)에 해당 사업연도의 월수를 곱하고 이를 12로 나누어 산출한 금액을 말함

③ 업무사용비율

- 업무용 사용거리란 제조·판매시설 등 해당 법인의 사업장 방문, 거래처·대리점 방문, 회의 참석, 판촉 활동, 출·퇴근 등 직무와 관련된 업무수행을 위하여 주행한 거리를 의미함
- 업무사용비율은 법인세법 시행규칙으로 정하는 운행기록 등에 따라 확인되는 총 주행거리 중 업무용 사용거리가 차지하는 비율을 뜻함

④ 업무용승용차 운행기록부

- 업무용승용차별로 운행기록 등을 작성·비치하여야 하며, 납세지 관할 세무서장이 요구할 경우 이를 즉시 제출하여야 함(법령§50의2⑥)

(3) 업무용승용차 감가상각비(상당액)

① 감가상각

- 2016.1.1.이후 개시하는 사업연도에 취득하는 업무용승용차는 법인세법 시행령§26①(2) 및 §28①(2)에 불구하고 정액법을 상각방법으로 하고 내용연수를 5년으로 하여 계산한 금액을 강제상각

② 감가상각비상당액

- 리스차량은 리스료 중 보험료·자동차세·수선유지비를 차감한 잔액을 감가상각비 상당액으로 하되, 수선유지비를 구분하기 어려운 경우에는 리스료(보험료와 자동차세 제외금액)의 7%로 계산
- 렌트차량은 렌트료의 70%를 감가상각비 상당액으로 함

③ 감가상각비(상당액) 손금산입 한도

- 업무용승용차별 감가상각비(상당액) 한도액은 해당 사업연도에 800만원 (400만원)*을 한도로 함

- * 부동산 임대업을 주업으로 하는 내국법인 등의 경우(법령§42②)에는 400만원으로 함
 - * 취득(보유) 기간에 따라 월할계산 : 800만원(400만원) × (보유월수÷사업연도 월수)
 - * 해당 사업연도가 1년 미만인 경우 800만원(400만원)에 해당 사업연도의 월수를 곱하고 이를 12로 나누어 산출한 금액을 말함
- 해당 사업연도의 다음 사업연도부터 800만원(400만원)을 균등하게 손금에 산입하되, 해당 업무용승용차의 업무사용금액 중 감가상각비가 800만원 (400만원)에 미달하는 경우 그 미달하는 금액을 한도로 하여 손금으로 추인
 - 임차한 경우 등은 해당 사업연도의 다음 사업연도부터 해당 업무용승용차의 업무사용금액 중 감가상각비 상당액이 800만원(400만원)에 미달하는 경우 그 미달하는 금액을 한도로 손금에 산입. 다만, 임차를 종료한 날부터 10년이 경과한 날이 속하는 사업연도(과세기간)에는 남은 금액을 모두 손금에 산입

(4) 업무용승용차 관련비용의 손금불산입 금액 계산

① 업무사용금액 계산방법

- 업무전용자동차보험을 가입하고 운행기록부를 작성한 경우
: 업무용승용차 관련비용 × 운행기록상 업무사용비율
- 업무전용자동차보험을 가입하고 운행기록부를 작성하지 아니한 경우
: 업무용승용차 관련비용에 아래 비율을 곱한 금액
 - 해당 사업연도의 업무용승용차 관련비용이 1천만원(500만원)* 이하인 경우 : 100분의 100
 - 해당 사업연도의 업무용승용차 관련비용이 1천만원(500만원)을 초과하는 경우 1천만원(500만원)을 업무용승용차 관련비용으로 나눈 비율
 - * 부동산 임대업을 주업으로 하는 내국법인 등의 경우(법령§42②)에는 500만원으로 함
 - * 취득(보유) 기간에 따라 월할계산 : 1천만원(500만원) × (보유월수÷사업연도 월수)
 - * 해당 사업연도가 1년 미만인 경우 1천만원(500만원)에 해당 사업연도의 월수를 곱하고 이를 12로 나누어 산출한 금액을 말함

- 업무전용자동차보험을 가입하지 않은 경우 : 업무사용금액 없음
 - * 다만, 업무전용자동차보험에 가입하지 아니한 승용차의 업무사용비율에 대하여 기획재정부 장관이 정하여 고시하는 조사·확인 방법에 따라 별도로 확인을 받은 경우에는 그 확인된 업무사용비율에 업무용승용차 관련비용을 곱한 금액으로 함

② 손금불산입액의 계산

업무용승용차 관련비용 - 업무사용금액

③ 손금불산입액의 소득처분

- 업무외 사용금액은 사용자에게 소득 처분함
- 업무용 사용금액 중 감가상각비 한도[800만원(400만원)]*초과액은 유보 처분함
 - 단 감가상각비상당액 한도초과의 경우 기타사외유출 처분(법령§106①3다)
 - * 부동산 임대업을 주업으로 하는 내국법인 등의 경우(법령§42②)에는 400만원으로 함
 - * 취득(보유) 기간에 따라 월할계산 : 800만원(400만원) × (보유월수 ÷ 사업연도 월수)
 - * 해당 사업연도가 1년 미만인 경우 800만원(400만원)에 해당 사업연도의 월수를 곱하고 이를 12로 나누어 산출한 금액을 말함
- 업무용승용차 처분손실은 기타사외유출 처분함(법령§106①3다)

(5) 업무용승용차 매각손실 손금불산입

① 업무용승용차 매각손실 처리방법

- 업무용승용차를 처분하여 발생하는 손실로서 업무용승용차별로 800만원 (400만원)*을 초과하는 금액은 해당 사업연도의 다음 사업연도부터 800만원 (400만원)을 균등하게 손금에 산입하고
 - * 부동산 임대업을 주업으로 하는 내국법인 등의 경우(법령§42②)에는 400만원으로 함
 - * 해당 사업연도가 1년 미만인 경우 800만원(400만원)에 해당 사업연도의 월수를 곱하고 이를 12로 나누어 산출한 금액을 말함
- 남은 금액이 800만원(400만원) 미만인 사업연도 또는 해당 업무용승용차를 처분한 날부터 10년이 경과한 날이 속하는 사업연도에 남은 금액을 모두 손금에 산입함

② 해산에 따른 매각손실 등 처리방법

내국법인이 해산(합병·분할 또는 분할합병에 따른 해산 포함)한 경우에는 감가상각비 상당액, 매각손실에 따른 이월된 금액 중 남은 금액을 해산등기일(합병·분할 또는 분할합병에 따라 해산한 경우에는 합병등기일 또는 분할등기일을 말함)이 속하는 사업연도에 모두 손금에 산입함

(6) 기타사항

① 관련서류 작성·보관·제출

- 업무용승용차 관련비용 또는 처분손실을 손금에 산입한 법인은 법인세법§60에 따른 신고 시 업무용승용차 관련비용 명세서를 첨부하여 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야 하고,
 - 업무용승용차 운행기록부를 작성하고 과세관청의 요청시 운행기록부와 관련된 증명서류로 업무사용목적을 소명하여야 함

② 적용시기

- '16.1.1. 이후 개시하는 사업연도에 지출·발생하는 분부터 적용
 - 업무사용비율은 '16.4.1. 이후 적용. 다만, 감가상각 의무화는 '16.1.1. 이후 개시하는 사업연도에 신규 취득하는 승용차부터 적용

(7) 업무용승용차 관련비용 세무조정 사례

① 차량운행기록부 작성, 차량관련 비용이 1천만원을 초과하는 경우

- A법인*(12월말 법인)이 '19.1.10. 2억원의 승용차를 구입한 후, 임원이 '19년 업무전용자동차보험에 가입하고 차량 운행기록부를 작성하고
 - * 부동산 임대업을 주업으로 하는 내국법인 등(법령§42②)에 해당하지 않음
 - '18년 운행기록부 내역 중 업무용사용비율 70%, 대표자 사적 사용분 30%로 확인된 경우

- 해당연도 차량관련비용 자동차보험료 2,000,000원, 유류비 16,000,000원, 자동차세 2,000,000원을 계상하였고, 감가상각비*는 미계상 하였으나 총 차량관련 비용은 60,000,000원임

* $200,000,000\text{원} \div 5\text{년} = 40,000,000\text{원}$

- (세무조정) 차량운행기록부를 작성한 경우, 업무용승용차 관련비용 중 업무사용비율 만큼 손금 인정(감가상각비 8백만원 한도)

차량유지 비용 세무조정

- 차량 관련 유지비 사적 사용액 6,000,000원*, 손금불산입(상여)
- * 차량유지비용 (20,000,000원) × 사적사용 (30%) = 6,000,000원

감가상각비 세무조정

- 감가상각비 미계상 세무조정 : 40,000,000원* 손금산입(유보)
- * $200,000,000\text{원} \div 5\text{년} = 40,000,000\text{원}$
- 차량 감가상각비 사적 사용액 12,000,000원*, 손금불산입(상여)
- * 감가상각비 (40,000,000원) × 사적사용(30%) = 12,000,000원
- 업무용 감가상각비 한도초과액 20,000,000*원, 손금불산입(유보**)
- * $[\text{감가상각비}(40,000,000) \times 70\%] - \text{Min}[(40,000,000\text{원} \times 70\%), \text{상각한도}(8,000,000)]$
- ** 한도 초과분은 누적잔액이 800만원 미만인 사업연도까지 이월 공제

② 차량운행기록부 미작성, 차량관련 비용이 1천만원을 초과하지 않는 경우

- B법인*(12월말 법인)이 '19.1.10. 2천만원 승용차를 구입한 후, 임원이 '19년 업무전용자동차 보험에 가입하고 차량 운행기록부를 미작성, 해당연도 차량관련비용 자동차보험료 500,000원, 유류비 2,000,000원, 자동차세 500,000원, 감가상각비 4,000,000**원 계상하여 총 차량관련 비용은 7,000,000원임

* 부동산 임대업을 주업으로 하는 내국법인 등(법령§42②)에 해당하지 않음

** $20,000,000\text{원} \div 5\text{년} = 4,000,000\text{원}$



- (세무조정) 회사가 계상한 차량관련 유지비용 7,000,000원*은 총 인정비용 1천만원 (감가상각비 한도 8백만원) 한도내이므로 세무조정 없이 전액 인정

* 500,000원+2,000,000원+500,000원+4,000,000원=7,000,000원

③ 차량운행기록부 미작성, 차량관련 비용이 1천만원을 초과하는 경우

- C법인*(12월말 법인)이 '19.1.10. 2억원의 승용차를 구입한 후, 임원이 '19년 업무전용자동차 보험에 가입하고 차량 운행기록부를 미작성, 해당연도 차량관련비용 자동차보험료 2,000,000원, 유류비 16,000,000원, 자동차세 2,000,000원을 계상하였고, 감가상각비**는 미계상한 경우

* 부동산 임대업을 주업으로 하는 법인 등(법령§39③)의 내국법인에 해당하지 않음

** 200,000,000원 ÷ 5년=40,000,000원

- (세무조정) 1천만원 한도내에서 손금인정하므로 차량관련비용이 1천만원을 초과하는 경우 차량유지비와 감가상각비용을 안분계산하여 초과분 세무조정



차량유지비 세무조정

- 간주업무사용비율 : 16.7%*
* 1천만원(10,000,000) / 총비용(60,000,000)
- 차량관련 유지비 손금 부인액 16,666,667원* 손금불산입(상여)
* 총 유지비(20,000,000) - [총 유지비(20,000,000) × 간주업무사용비율(16.7%)]



감가상각비 세무조정

- 감가상각비 회사 미계상 세무조정 40,000,000원 손금산입(유보)
- 차량 감가상각비 사적 사용액 33,333,334원*, 손금불산입(상여)
* 감가상각비(40,000,000원) - [감가상각비(40,000,000) × 간주업무사용비율(16.7%)]
- 업무용 감가상각비는 감가상각비 한도액(800만원) 이내로 세무조정 없음
* [감가상각비(40,000,000) × 간주업무사용비율(16.7%)] = 6,666,666원

예규

▶ **업무용승용차 범위 및 손금인정 방법**

「법인세법」 제27조의2를 적용받는 내국법인의 승용자동차는 「부가가치세법시행령」 제19조 각 호에 해당하는 업종, 「여신전문금융업법」 제2조 제9호에 따른 시설대여업, 한국표준산업 분류표 중 장례식장 및 장의관련 서비스업을 영위하는 법인이 사업상 수익을 얻기 위하여 직접 사용하는 승용자동차를 제외한 「개별소비세법」 제1조제2항 제3호에 해당하는 승용자동차를 말하는 것임

또한, 해당 사업연도 전체 기간(임차한 승용차의 경우 해당 사업연도 중에 임차한 기간을 말함)동안 해당 법인의 임원 또는 사용인이 직접 운전한 경우 또는 계약에 따라 타인이 해당 법인의 업무를 위하여 운전하는 경우만 보상하는 자동차보험(업무전용자동차보험)에 가입하지 아니한 경우에는 「법인세법 시행령」 제50조의2 제4항 제2호를 적용하여 해당 사업연도의 소득금액을 계산하는 것임(법인세과-1819, 2016.07.12.)

▶ **업무용승용차의 접대관련 운행이 업무용사용거리에 해당하는지 여부**

「법인세법」 제27조의2【업무용승용차 관련비용의 손금불산입 등 특례】를 적용함에 있어 내국법인이 취득·임차한 업무용승용차를 직무와 관련된 업무수행에 사용한 경우 동 주행거리는 같은 법 시행규칙 제27조의2제4항에 따른 업무용 사용거리에 해당하는 것임(법령해석과-2338, 2016.07.18.)

▶ **업무용승용차 관련비용의 범위**

내국법인이 외부업체로부터 업무용승용차의 운전기사를 제공받고 지급하는 용역대가는 「법인세법 시행령」 제50조의2 제2항에 따른 “업무용승용차 관련 비용”에 포함되지 않는 것임(사전-2016-법령해석법인-0539, 2016.11.21.)

▶ **업무용승용차 관련비용의 손금불산입 특례 적용 여부**

내국법인이 국외 사업장에서 보유·운영하고 있는 승용차는 「법인세법」 제27조의2 규정이 적용되지 않는 것임

차량정비업을 영위하는 내국법인이 차량수리 고객에게 수리기간 동안 빌려주는 임차차량은 「법인세법」 제27조의2 규정이 적용되는 것임

차량운행과 관련한 위탁용역을 체결한 위탁법인이 수탁법인에 지급하는 차량운행 업무위탁 대가는 「법인세법」 제27조의2 규정이 적용되는 것이며, 수탁법인이 차량운행 위탁용역과 관련하여 지출하는 비용(차량리스료, 유류대, 통행료 등)은 「법인세법」 제27조의2 규정이 적용되지 아니하는 것임

법인이 자동차대여사업자와 일정기간 대여계약을 체결하고 임직원전용보험에 가입한 임차한 차량을 운행하였으나 사업연도 중간에 계약이 해지된 경우 업무용으로 사용한 기간 동안의 차량임차료 중 운행기록 등 증명서류에 의해 업무에 사용한 것으로 입증되는 금액은 손금으로 하는 것임

업무용승용차 사적 사용자가 사업연도 중간에 퇴직하는 경우 해당 퇴직자에 대한 소득처분 금액은 해당 사업연도 개시일부터 퇴직시까지 발생한 업무용승용차 관련비용에 동 기간의 사적사용비율(해당 퇴직자의 사적사용거리 ÷ 총주행거리)을 곱하여 산출한 금액으로 하는 것임(기획재정부 법인세제과-320, 2017.3.6.)

▶ 제3자명의 임직원전용보험 가입 시 업무전용자동차보험에 가입의제 여부

내국법인이 업무용승용차를 리스계약으로 이용하면서 해당 내국법인이 아닌 제3자를 계약자로 하여 자동차보험에 가입한 경우에는 「법인세법시행령」 제50조의2제4항 제1호에서 규정하는 업무전용자동차보험에 가입한 경우에 해당하지 않는 것임(서면-2017-법령해석법인-1401, 2017.9.26.)

▶ 임원명으로 보험 가입 시 업무전용자동차보험 가입의제 여부

내국법인이 업무용승용차를 법인과 임원의 공동명으로 취득하고 임원을 보험의 계약자 및 피보험자로 하여 자동차보험에 가입한 경우에는 「법인세법시행령」 제50조의2제4항 제1호에서 규정하는 업무전용자동차보험에 가입한 경우에 해당하지 않는 것임(서면-2016-법령해석법인-5680, 2017.6.28.)

■ 법인세법 시행규칙 [별지 제29호서식]

(3쪽 중 제1쪽)

사업 연도	· · · · ·	법 인 명	· · · · ·
		사업 자 등 록 번호	· · · · ·

업무용승용차 관련비용 명세서

1. 업무사용비용 및 업무용승용차 관련비용 명세

① 차량 번호	② 차종	③ 임차 여부	④ 보험 가입 여부	⑤ 출주 거 리 (km)	⑥ 업무 용 거 리 (km)	⑦ 업 업 사 용 비 율 (⑥/⑤)	⑧ 취득가액 (취득일 임차기간)	⑨ 해당연도 보유 또는 임차기간 월수	⑩ 업무용승용차 관련비용									
									⑪ 감가 상각비	⑫ 임차료 각비상당액	⑬ 유류비	⑭ 보험 료	⑮ 수선비	⑯ 자동차 세	⑰ 기타	⑱ 합계		
							(. . .)											
							(. . .)											
							(. . .)											
							(. . .)											
							(. . .)											
							(. . .)											
							(. . .)											
							(. . .)											
							(. . .)											
합계																		

2. 업무용승용차 관련비용 손금불산입 계산

① 차량 번호	② 업무사용금액		③ 업무외 사용금액		④ 손금불산입 합계 (②-③)	⑤ 손금산입 합계 (③-④)
	⑥ 감가상각비 (상당액) [(① 또는 ⑦) × ⑦]	⑦ 관련비용 [(②-①) 또는 ⑧-⑨ × ⑦]	⑧ 감가상각비 (상당액) (①-④ 또는 ⑩-⑪)	⑨ 관련비용 [(⑩-⑧) 또는 ⑫-⑬ × ⑫]		
합계						

210mm×297mm(백상지) 80g/㎡ 또는 중량지 80g/㎡

(영역 줄게 쪽)

3. 감가상각비(상당액) 한도초과금액 이월명세

차량 번호	차종	취득일 (입차기간)	전기이월액	당기 감가상각비(상당액) 한도초과금액	감가상각비(상당액) 한도초과금액 누계	손금추인(산입)액	차기이월액
합계							

4. 업무용승용차 처분손실 한도초과금액 손금불신입액 계산

차량 번호	양도가액	세무상 장부가액			처분손실 ($\text{㉔} - \text{㉕} < 0$)	당기손금불신입액 ($\text{㉔} - \text{㉕}$)	한도초과금액 손금불신입 ($\text{㉔} - \text{㉕}$)
		취득가액	감가상각비 누계액	감가상각비한도초과금액 차기이월액(=㉔)			
합계							

5. 업무용승용차 처분손실 한도초과금액 이월명세

차량 번호	차종	처분일	전기이월액	손금불신입액	차기이월액 ($\text{㉔} - \text{㉕}$)
합계					

210mm×287mm 백상지 80g/㎡ 또는 중량지 80g/㎡

작성 방법

1. 업무사용비용 및 업무용승용차 관련비용 명세

가. 차량번호판(㉠) : 업무용승용차의 차량번호를 적습니다.
 나. 차종란(㉡) : 업무용승용차의 차종을 적습니다.
 다. 임차대부(㉢) : 업무용승용차의 임차대부(자가, 렌트, 리스)를 적습니다.
 라. 보험거리란(㉣) : 「법인세법 시행령」 제50조의2제4항 제1호에 따른 자동차 보험 가입 여부를 적습니다. (기재항식 : 여 또는 부)
 마. 총주행거리란(㉤) : 해당 사업연도의 총 주행거리를 적습니다.
 바. 업무용 사용거리란(㉥) : 「법인세법 시행규칙」 제27조의2제4항에 따른 거리차·대리점 방문, 회의 참석, 관속 활동, 출근 및 퇴근 등 직무와 관련된 업무수행에 따라 주행한 거리를 적습니다.
 사. 업무사용비용란(㉦) : 「법인세법 시행령」 제50조의2제4항 및 제5항에 따른 비용을 적으며, 운행기록 등을 작성하지 않은 경우에는 같은 법 시행령 제80조의2제7항에 따라 어떤 각종의 비용을 적습니다.

1. 해당 사업연도의 업무용승용차 관련비용이 1천만원(「법인세법 시행령」 제39조제3항)에 해당하는 경우에는 500만원, 이하(길음) 이하인 경우, 100분의 100
 2. 해당 사업연도의 업무용승용차 관련비용이 1천만원을 초과하는 경우, 1천만원을 초과하는 경우, 1천만원의 업무용승용차 관련비용으로 나는 비율
- * 사업연도 총 취득 또는 처분(임차)의 경우 임차개시 또는 종료하는 경우 1,000만원×보유 또는 임차기간 합수/12을 초과하는 금액
 마. 보유 또는 임차기간란(㉧) : 사업연도 중 신규 취득(임차)하는 경우 취득일(임차)의 경우 임차 개시일부터 종료일(종료일)을 적습니다.
 자. 업무용승용차 관련비용란(㉨) : 「법인세법 시행령」 제50조의2 제2항에서 규정하는 업무용승용차 관련비용을 각 항목별로 적습니다.

2. 업무용승용차 관련비용 손금불산입액 계산

가. 업무사용금액(㉩) : 업무용승용차 관련비용에 업무사용비율을 공한 비율을 적용하여 계산합니다.
 나. 업무의사용금액(㉪) : 업무용승용차 관련비용에서 업무사용금액을 차감한 금액을 적습니다.
 다. 감가상각비(상당액) 한도초과금액(㉫) : 업무사용금액 중 감가상각비(상당액)이 800만원(「법인세법 시행령」 제39조제3항)에 해당하는 경우에는 400만원(원)을 초과하는 금액을 적습니다.
 * 사업연도 총 취득 또는 처분(임차)의 경우 임차개시 또는 종료하는 경우 800만원×보유 또는 임차기간 합수/12을 초과하는 금액

3. 감가상각비(상당액) 한도초과금액 명세

가. 전기미할액(㉬) : 전기에 발생한 차기미할액을 적습니다.
 나. 감가상각비(상당액) 한도초과액 누계(㉭) : ㉫의 금액과 ㉬의 금액을 합한 금액을 적습니다.
 다. 손금추진(산입액)(㉮) : 「법인세법 시행령」 제50조의2제11항의 방법에 따른 감가상각비(상당액) 미할액을 손금으로 추인(산입) 합니다.

4. 업무용승용차 처분손실 및 한도초과금액 손금불산입액 계산

가. 감가상각비 누계액(㉯) : 「법인세법」 제23조 및 제27조의2제11항에 따른 상각범위액까지 손금에 산입한 감가상각비 누계액을 적습니다.
 나. 처분손실액(㉺) : 처분손실이 발생한 경우에만 적습니다.
 다. 당기손금산입액(㉻) : ㉯의 금액이 800만원(「법인세법 시행령」 제39조제3항)에 해당하는 경우에는 400만원(원) 이하인 금액을 적습니다.
 * 해당 사업연도가 1년 미만인 경우 800만원×해당 사업연도 합수/12을 초과하는 금액
 라. 처분손실 한도초과금액 손금불산입액(㉼) : ㉯의 금액이 ㉻을 초과하는 금액을 적습니다.

5. 업무용승용차 처분손실 한도초과금액 명세

가. 전기미할액(㉽) : 전기에 발생한 차기미할액을 적습니다.
 나. 손금산입액(㉾) : 전기미할액 중 800만원(「법인세법 시행령」 제39조제3항)에 해당하는 경우에는 400만원(원)을 한도로 손금에 산입할 금액을 적습니다.
 * 해당 사업연도가 1년 미만인 경우 800만원×해당 사업연도 합수/12을 초과하는 금액

■ 국세청고시 제2016-16호(2019. 4. 1.)

업무용승용차 운행기록 방법에 관한 고시

「법인세법」제27조의2제2항, 같은 법 시행령 제50조의2제5항, 같은 법 시행규칙 제27조의2 제3항의 위임에 따라 업무용승용차 운행기록 방법을 다음과 같이 제정하여 고시합니다.

2019년 4월 1일

국 세 청 장

제1조(목적) 이 고시는 「법인세법」 제27조의2제2항, 같은 법 시행령 제50조의2제5항, 같은 법 시행규칙 제27조의2제3항에서 국세청장에게 위임한 업무용승용차 운행기록 방법을 정함을 목적으로 한다.

제2조(운행기록 방법 및 서식) 업무용승용차 운행기록 방법은 별지 서식 「업무용승용차 운행기록부」를 작성하는 것으로 하되, 별지 서식상의 차종, 자동차등록번호, 사용일자, 사용자, 운행내역이 포함된 별도의 서식으로 작성할 수 있다.

제3조(업무목적 소명) 법인은 과세관청의 요청시 업무용승용차 관리 규정, 출장명령서 등을 통하여 업무목적을 소명하여야 한다.

제4조(재검토 기한) 「훈령·예규 등의 발령 및 관리에 관한 규정」(대통령 훈령 제334호)에 따라 이 고시 발령 후의 법령이나 현실여건의 변화 등을 검토하여 이 고시의 폐지, 개정 등의 조치를 하여야 하는 기한은 2022년 3월 31일까지로 한다.

※ 부칙(2019. 4. 1. 국세청 고시 제2019-16호)

제1조(시행일) 이 고시는 고시한 날부터 시행한다.

제2조(종전 고시의 폐지) 종전의 「업무용승용차 운행기록 방법에 관한 고시」(국세청고시 제2016-12호)는 이를 폐지한다.



【업무용승용차 운행기록부에 관한 별지 서식】 <2016. 4. 1. 제정>

사 업 연 도	· · · · · ·	~	· · · · · ·	본 인 명
				사 업 자 등 록 번 호

업무용승용차 운행기록부

1. 기본정보

① 차 종	② 자동차등록번호

2. 업무용 사용비용 계산

③ 사용 일자 (요일)	④ 사용자		운 행 내 역				⑩ 비 고
	부서	성명	⑤ 주행 전 계기판의 거리(km)	⑥ 주행 후 계기판의 거리(km)	⑦ 주행거리(km)	⑧ 출퇴근용(km) ⑨ 일반 업무용(km)	
			⑪ 사업연도 총주행 거리(km)		⑫ 사업연도 업무용 사용거리(km)		⑬ 업무사용비율(⑫/⑪)

작성 방법

1. ① 업무용승용차의 차종을 적습니다.
2. ② 업무용승용차의 자동차등록번호를 적습니다.
3. ③ 사용일자를 적습니다.
4. ④ 사용자(운전자)가 아닌 차량이용자의 부서, 성명을 적습니다.
5. ⑤ 주행 전 자동차 계기판의 누적거리를 적습니다.(당일 동일인이 2회 이상 사용하는 경우 ⑤란을 적지 않고 ⑦란에 주행거리의 합만 적을 수 있습니다.)
6. ⑥ 주행 후 자동차 계기판의 누적거리를 적습니다.(당일 동일인이 2회 이상 사용하는 경우 ⑥란을 적지 않고 ⑦란에 주행거리의 합만 적을 수 있습니다.)
7. ⑦ 사용시마다 주행거리(⑥-⑤)를 적거나, 사용자별 주행거리의 합을 적습니다.
8. ⑧ 업무용 사용거리 중 출퇴근용(원격지 출퇴근을 포함) 사용거리를 적습니다.
9. ⑨ 업무용 사용거리 중 제조판매시설 등 해당 법인의 사업장 방문, 거래처대리점 방문, 회의 참석, 판촉 활동, 업무관련 교육훈련 등 일반업무용 사용거리를 적습니다.
10. ⑩~⑬ 해당 사업연도의 주행거리 합계, 업무용 사용거리 합계, 업무사용 비율을 각각 적습니다.

210mm×297mm[백상지 80g/㎡ 또는 중질지 80g/㎡]

II. 각 사업연도 소득의 계산



마. 기부금의 손금불산입

법인이 지출하는 기부금은 일정범위 내에서 손금에 산입하는 기부금(지정기부금, 법정기부금)과 손금에 산입하지 않는 기타의 기부금으로 구분되며, 손금산입 범위액을 초과하는 기부금과 기타의 기부금은 손금에 산입할 수 없습니다.

* (법법§24⑤)손금불산입된 기부금의 이월공제기간 연장(5년→10년)

(1) 기부금의 종류

기부금이라 함은 법인이 특수관계인 외의 자에게 당해 법인의 사업과 직접 관계없이 무상으로 지출하는 재산적 증여의 가액을 말하며, 손금산입 범위에 따라 대상 기부금을 구분하면 다음과 같습니다.

① 법정기부금

2011.7.1.이후 지출하는 기부금부터 종전 특례기부금(조특법§73)은 삭제되고 법정 기부금에 통합되었으며, 기부금 구분 공익성기준을 명확히 하였습니다(2010.12.30. 법법§24 개정).

- 국가나 지방자치단체에 무상으로 기증하는 금품의 가액

다만, 「기부금품의 모집 및 사용에 관한 법률」의 적용을 받는 기부금품은 같은 법§5②의 규정에 의하여 접수하는 것에 한합니다.

☞ 법인이 개인 또는 다른 법인에게 자산을 기증하고 이를 기증받은 자가 지체 없이 다시 국가 또는 지방자치단체에 기증한 금품의 가액을 포함합니다.

- 국방헌금과 국군장병 위문금품의 가액

☞ 국방헌금에는 예비군법에 의하여 설치된 예비군에 직접 지출하거나 국방부장관의 승인을 얻은 기관 또는 단체를 통하여 지출하는 기부금을 포함합니다.

- 천재지변으로 생기는 이재민을 위한 구호금품의 가액

☞ 천재지변에는 「재난 및 안전관리 기본법」§60에 따라 특별재난지역으로 선포된 경우 그 선포의 사유가 된 재난을 포함(법령§36의2①)

● 다음의 기관(병원 제외)에 시설비·교육비·장학금 또는 연구비로 지출하는 기부금

- 「사립학교법」에 따른 사립학교
- 비영리 교육재단(국립·공립·사립학교의 시설비, 교육비, 장학금 또는 연구비 지급을 목적으로 설립된 비영리 재단법인으로 한정)
- 「근로자직업능력 개발법」에 따른 기능대학
- 「평생교육법」에 따른 전공대학의 명칭을 사용할 수 있는 평생교육시설 및 원격대학 형태의 평생교육시설
 - ☞ 「평생교육법」에 따른 전공대학은 2013.1.1. 이후 지출하는 분부터 적용합니다.
- 「경제자유구역 및 제주국제자유도시의 외국교육기관 설립·운영에 관한 특별법」에 따라 설립된 외국교육기관 및 「제주특별자치도 설치 및 국제자유도시 조성을 위한 특별법」에 따라 설립된 비영리법인이 운영하는 국제학교*
 - * 2019.1.1. 이후 과세표준을 신고하는 분부터 적용
- 「산업교육진흥 및 산학협력촉진에 관한 법률」에 따른 산학협력단
- 「한국과학기술원법」에 따른 한국과학기술원, 「광주과학기술원법」에 따른 광주과학기술원, 「대구경북과학기술원법」에 따른 대구경북과학기술원 및 「울산과학기술원법」에 따른 울산과학기술원
- 「국립대학법인 서울대학교 설립·운영에 관한 법률」에 따른 국립대학법인 서울대학교, 「국립대학법인 인천대학교 설립·운영에 관한 법률」에 따른 국립대학법인 인천대학교
- 「정부출연연구기관 등의 설립·운영 및 육성에 관한 법률」에 따라 설립된 한국개발연구원에 설치된 국제대학원
- 「한국학중앙연구원 육성법」에 따라 설립된 한국학중앙연구원에 설치된 대학원
- 「과학기술분야 정부출연연구기관 등의 설립·운영 및 육성에 관한 법률」 §33에 따라 설립된 대학원대학
- 「재외국민의 교육지원 등에 관한 법률」 §2(3)에 따른 한국학교로서 아래 요건을 모두 충족하는 학교에 한합니다. → 기획재정부장관이 지정·고시
 - 기부금 모금액 및 그 활용 실적을 공개할 수 있는 인터넷 홈페이지가 개설되어 있을 것
 - 기획재정부장관이 법정기부금단체 지정을 취소한 경우에는 그 취소된 날부터 3년, 법정기부금단체 재지정을 받지 못하게 된 경우에는 그 지정기간의 종료일로부터 3년이 지났을 것

- ☞ (한국학교)주무관청은 해당 학교의 신청을 받아 매분기 종료일부터 1개월 전이 되는 날까지 기획재정부령이 정하는 서류를 갖추어 기획재정부장관에게 추천하고, 기획재정부 장관은 매 분기 말일까지 지정하여 고시합니다(고시한 날이 속하는 연도의 1월 1일부터 6년간 법정기부금에 해당)(법령§36의2⑥·⑦)
 - * 2018.2.13. 이후 지정하는 분부터 적용
- ☞ 법정기부금단체로 지정된 한국학교는 지정기간 동안 다음 의무를 이행하여야 합니다(법령§36의2⑧)
 - 연간 기부금 모금액 및 그 활용실적을 사업연도 종료일부터 3개월 이내에 기획재정부령으로 정하는 기부금모금액 및 활용실적명세서에 따라 해당 학교 및 국세청의 인터넷 홈페이지에 각각 공개할 것(2018.2.13. 이후 공개하는 분부터 적용)
 - 해당 사업연도의 수익사업의 지출을 제외한 지출액의 100분의 80 이상을 직접 고유목적사업에 지출할 것(2012.2.2. 이후 최초로 지정 또는 재지정하는 분부터 적용)
- ☞ 학교는 요건의 충족 여부 및 의무이행 여부를 기획재정부령으로 정하는 바에 따라 주무관청에 보고해야 하며, 보고하지 아니하면 주무관청이 기획재정부령으로 정하는 바에 따라 보고하도록 요구하여야 한다.(법령§36의2⑨)

● 다음의 병원에 시설비·교육비 또는 연구비로 지출하는 기부금

- 「국립대학병원 설치법」에 따른 국립대학병원
- 「국립대학치과병원 설치법」에 따른 국립대학치과병원
- 「서울대학교병원 설치법」에 따른 서울대학교병원
- 「서울대학교치과병원 설치법」에 따른 서울대학교치과병원
- 「사립학교법」에 따른 사립학교가 운영하는 병원
- 「암관리법」에 따른 국립암센터
- 「지방의료원의 설립 및 운영에 관한 법률」에 따른 지방의료원
- 「국립중앙의료원의 설립 및 운영에 관한 법률」에 따른 국립중앙의료원
- 「대한적십자사 조직법」에 따른 대한적십자사가 운영하는 병원
- 「한국보훈복지의료공단법」에 따른 한국보훈복지의료공단이 운영하는 병원
- 「방사선 및 방사성동위원소 이용진흥법」 §13의2에 따른 한국원자력의학원
- 「국민건강보험법」에 따른 국민건강보험공단이 운영하는 병원
- 「산업재해보상보험법」 §43①(1)에 따른 의료기관

- 사회복지사업, 그 밖의 사회복지활동의 지원에 필요한 재원을 모집·배분하는 것을 주된 목적으로 하는 비영리법인으로서 아래 요건을 모두 갖춘 법인에 지출하는 기부금

- 기부금 모금액 및 그 활용실적을 공개할 수 있는 인터넷 홈페이지가 개설되어 있을 것
- 「주식회사 등의 외부감사에 관한 법률」 §3에 따른 감사인에게 회계감사를 받을 것
- 「상속세 및 증여세법」 §50의3((5)는 제외한다)에 따른 결산서류등을 인터넷 홈페이지 또는 국세청 홈페이지를 통하여 공시할 것
- 「상속세 및 증여세법」 §50의2에 따른 전용계좌를 개설하여 사용할 것
- 신청일 직전 5개 사업연도[설립일부터 신청일 직전 사업연도 종료일까지의 기간이 5년 미만인 경우에는 해당 법인의 설립일부터 신청일이 속하는 달의 직전 달의 종료일까지의 기간(1년 이상인 경우만 해당)] 평균 기부금 배분지출액이 총 지출금액의 100분의 80 이상이고 기부금의 모집·배분 및 법인의 관리·운영에 사용한 비용이 기부금 수입금액의 100분의 10 이하일 것. 이 경우 총 지출금액, 배분지출액 등의 계산에 관하여는 기획재정부령으로 정합니다.
- 신청일 직전 5개 사업연도[설립일부터 신청일 직전 사업연도 종료일까지의 기간이 5년 미만인 경우에는 해당 법인이 설립한 사업연도부터 신청일 직전 사업연도 종료일까지의 기간(1년 이상인 경우만 해당)] 평균 개별 법인(단체를 포함한다. 이하 이 호에서 같다)별 기부금 배분지출액이 전체 배분지출액의 100분의 25 이하이고, 「상속세 및 증여세법 시행령」 §38¹⁰에 따른 출연자 및 같은 영§12의2¹에 따른 출연자의 특수관계인으로서 같은 항(4), (5) 또는 (8)에 해당하는 비영리 법인에 대해서는 기부금 배분지출액이 없을 것
- 기획재정부장관이 법정기부금단체 지정을 취소한 경우에는 그 취소된 날부터 3년, 법정기부금단체 재지정을 받지 못하게 된 경우에는 그 지정기간의 종료일부터 3년이 지났을 것

☞ 주무관청은 해당 비영리법인의 신청을 받아 매분기 종료일부터 1개월 전이 되는 날까지 기획재정부령이 정하는 서류를 갖추어 기획재정부장관에게 추천하고, 기획재정부 장관은 매분기 말일까지 지정하여 고시합니다(고시한 날이 속하는 연도의 1월 1일부터 6년간 법정기부금에 해당) (법령§36의2⑥·⑦)

* 2018.2.13. 이후 지정하는 분부터 적용

☞ 해당 법인은 요건의 충족 여부 및 의무이행 여부를 기획재정부령으로 정하는 바에 따라 주무관청에 보고해야 하며, 보고하지 아니하면 주무관청이 기획재정부령으로 정하는 바에 따라 보고하도록 요구하여야 한다.(법령§36의2⑨)

- 「공공기관의 운영에 관한 법률」 §4에 따른 공공기관(같은 법§5③(1)에 따른 공기업은 제외) 또는 법률에 따라 직접 설립된 기관으로서 아래의 요건을 갖춘 기관에 지출하는 기부금

- 기부금 모금액 및 그 활용실적을 공개할 수 있는 인터넷 홈페이지가 개설되어 있을 것
- 설립 목적이 사회복지·자선·문화·예술·교육·학술·장학 등 공익목적 활동을 수행하는 것일 것
- 신청일 직전 5개 사업연도[설립일부터 신청일 직전 사업연도 종료일까지의 기간이 5년 미만인 경우에는 해당 법인의 설립일부터 신청일이 속하는 달의 직전 달의 종료일까지의 기간] 평균 정부지원금 및 기부금 합계액이 연간 총 수입금액의 3분의 1 이상일 것. 이 경우 정부지원금 및 총 수입금액의 계산에 관하여는 기획재정부령으로 정합니다.
- 기획재정부장관이 법정기부금단체 지정을 취소한 경우에는 그 취소된 날부터 3년, 법정기부금단체 재지정을 받지 못하게 된 경우에는 그 지정 기간의 종료일부터 3년이 지났을 것

- ☞ 2018.2.13. 이후 지정하는 분부터 지정기부금에 해당하며, 관련 기부금단체는 기재부장관 고시로 지정
- ☞ <경과조치> 법시행일(2018.1.1.) 이전에 법정기부금단체로 지정된 기관은 시행규칙 별표 6의7 (2017.10.31. 시행 이전)에서 지정한 기한(2018~2022년)까지 법정 기부금단체로 인정

② 지정기부금

- 다음 각 목의 비영리법인에 대하여 해당 지정기부금단체 등의 고유목적사업비로 지출하는 기부금

가. 「사회복지사업법」에 따른 사회복지법인

나. 「영유아보육법」에 따른 어린이집(2018.2.13. 이후 지정하는 분부터 적용)

다. 「유아교육법」에 따른 유치원, 「초·중등교육법」 및 「고등교육법」에 따른 학교, 「근로자직업능력 개발법」에 따른 기능대학, 「평생교육법」 §31④에 따른 전공대학 형태의 평생교육시설 및 같은 법 §33③에 따른 원격대학 형태의 평생교육시설

라. 「의료법」에 따른 의료법인

마. 종교의 보급, 그 밖에 교화를 목적으로 「민법」 §32에 따라 문화체육관광부장관 또는 지방자치단체의 장의 허가를 받아 설립한 비영리법인(그 소속 단체를 포함한다)

바. 「민법」 §32에 따라 주무관청의 허가를 받아 설립된 비영리법인(이하 이 조에서 "「민법」상 비영리법인"이라 한다), 비영리외국법인, 「협동조합 기본법」 §85에 따라 설립된 사회적협동조합(이하 이 조에서 "사회적협동조합"이라 한다), 「공공기관의 운영에 관한 법률」 §4에 따른 공공기관(같은 법 §5③(1)에 따른 공기업은 제외한다. 이하 이 조에서 "공공기관"이라 한다) 또는 법률에 따라 직접 설립된 기관 중 다음의 요건을 모두 충족한 것으로서 주무관청의 추천을 받아 기획재정부장관이 지정하여 고시한 법인

- ☞ 비영리외국법인("해외지정기부금단체"), 공공기관 또는 법률에 따라 직접 설립된 기관은 2018.2.13. 이후 지정하는 분부터 적용
- ☞ 지정일이 속하는 연도의 1월 1일부터 6년간(이하 이 조에서 "지정기간"이라 한다) 지출하는 기부금에 한정한다.
- ☞ 주무관청은 매분기 종료일부터 2개월 전까지 기재부장관에게 추천

* 2018.2.13. 이후 지정하는 분부터 적용

- * 종전 법령 §36①(1) 다, 라목에 따른 정부로부터 허가 또는 인가를 받은 학술연구단체, 장학단체, 기술진흥단체, 문화·예술·환경보호운동단체는 당연 지정기부금단체에서 지정심사를 거쳐 기재부 고시로 지정하는 것으로 변경
- ☞ 2018.2.13. 이후 지정하는 분부터 적용하며 2018.2.12. 이전 허가받은 경우에는 2020.12.31.까지 지정기부금단체로 인정

● 다음 각 목의 기부금

- 가. 「유아교육법」에 따른 유치원의 장·「초·중등교육법」 및 「고등교육법」에 의한 학교의 장, 「근로자직업능력 개발법」에 의한 기능대학의 장, 「평생교육법」 §31④에 따른 전공대학 형태의 평생교육시설 및 같은 법§33③에 따른 원격대학 형태의 평생교육시설의 장이 추천하는 개인에게 교육비·연구비 또는 장학금으로 지출하는 기부금
- 나. 「상속세 및 증여세법 시행령」 §14① 각 호의 요건을 갖춘 공익신탁으로 신탁하는 기부금
- 다. 사회복지·문화·예술·교육·종교·자선·학술 등 공익목적으로 지출하는 기부금으로서 기획재정부장관이 지정하여 고시하는 기부금

* 2012.1.1. 이후 지출하는 기부금부터는 「평생교육법」 제31조제4항에 따른 전공대학 형태의 평생교육시설에 지출하는 분 및 동 평생교육시설의 장이 추천하는 개인에게 교육비·연구비 또는 장학금으로 지출하는 분, 노인복지법§36①에 따른 경로당·노인교실에 지출하는 분을 추가합니다.

● 영업자가 조직한 단체로서 법인이거나 주무관청에 등록된 조합 또는 협회에 지급한 특별회비 및 임의로 조직된 조합 또는 협회에 지급한 회비

☞ 2018.2.13. 이후 지출하는 분부터 지정기부금에서 제외되며, 2018.2.12. 이전에 지출한 회비분에 대하여는 종전의 규정에 따름

● 다음 각 목의 무료 또는 실비로 이용할 수 있는 사회복지시설 또는 기관에 기부하는 금품의 가액. 다만, 「노인복지법」 §32①항에 따른 노인주거복지시설 중 양로시설을 설치한 자가 해당 시설의 설치·운영에 필요한 비용을 부담하는 경우 그 부담금 중 해당 시설의 운영으로 발생한 손실금(기업회계기준에 따라 계산한 해당 과세기간의 결손금을 말한다)이 있는 경우에는 그 금액을 포함합니다.

- 「아동복지법」 §52①에 따른 아동복지시설
- 「노인복지법」 §31에 따른 노인복지시설 중 다음의 시설을 제외한 시설
 - 1) 「노인복지법」 §32①에 따른 노인주거복지시설 중 입소자 본인이 입소비용의 전부를 부담하는 양로시설·노인공동생활가정 및 노인복지 주택
 - 2) 「노인복지법」 §34①에 따른 노인의료복지시설 중 입소자 본인이 입소비용의 전부를 부담하는 노인요양시설·노인요양공동생활가정 및 노인전문병원
 - 3) 「노인복지법」 §38에 따른 재가노인복지시설 중 이용자 본인이 재가복지서비스에 대한 이용대가를 전부 부담하는 시설
- 「장애인복지법」 §58①에 따른 장애인복지시설. 다만, 다음 각 목의 시설은 제외합니다.
 - 1) 비영리법인(「사회복지사업법」 §16①에 따라 설립된 사회복지법인을 포함한다) 외의 자가 운영하는 장애인 공동생활가정
 - 2) 「장애인복지법 시행령」 §36에 따른 장애인생산품 판매시설
 - 3) 장애인 유료복지시설
- 「한부모가족지원법」 §19①에 따른 한부모가족복지시설
- 「정신건강증진 및 정신질환자 복지서비스 지원에 관한 법률」 §3(6) 및 (7)에 따른 정신요양시설 및 정신재활시설
- 「성매매방지 및 피해자보호 등에 관한 법률」 §6② 및 §10②에 따른 지원시설 및 성매매피해상담소
- 「가정폭력방지 및 피해자보호 등에 관한 법률」 §5② 및 §7②에 따른 가정폭력 관련 상담소 및 보호시설
- 「성폭력방지 및 피해자보호 등에 관한 법률」 §10② 및 §12②에 따른 성폭력피해상담소 및 성폭력피해자보호시설
- 「사회복지사업법」 §34에 따른 사회복지시설 중 사회복지관과 부랑인·노숙인 시설
- 「노인장기요양보험법」 §32에 따른 재가장기요양기관
- 「다문화가족지원법」 §12에 따른 다문화가족지원센터

☞ 2013.2.15. 이후 지출하는 분부터 적용

* 2011.1.1. 이후 최초 개시하는 사업연도 분부터는 사회복지시설을 구체적으로 열거하는 방식으로 변경

- 비영리외국법인(단체 포함)으로서 주무관청의 추천을 받아 기획재정부장관이 지정하는 비영리외국법인("해외지정기부금 단체"라 함)에 대하여 지출하는 기부금으로서 지정기간 동안 지출하는 기부금(법령§39①(1) 바목)
 - ☞ 2018.2.13. 이후 지정 또는 재지정하는 경우부터 적용
- 다음 각 목의 요건을 모두 갖춘 국제기구로서 법인세법 시행규칙§18⑦(별표 6의4)에 따른 국제기구에 지출하는 기부금
 - 사회복지, 문화·예술, 교육, 종교, 자선, 활동 등 공익을 위한 사업을 수행할 것
 - 우리나라가 회원국으로 가입하였을 것
 - ☞ 2013.2.15. 이후 지정기부금단체로 정하는 국제기구에 지출하는 분부터
- 법인으로 보는 단체 중 법인세법 시행령§56①에 규정된 지정기부금단체를 제외한 단체의 수익사업에서 발생한 소득을 고유목적사업비로 지출하는 금액

③ 기타기부금

- 상기이외의 기부금 : 전액 손금불산입
 - ※ 부칙 <제10406호, 2010.12.27.> 조세특례제한법 제58조(기부금의 과세특례 폐지에 관한 경과조치) 부칙 제1조 단서에 따른 제73조(제1항 제14호의 개정규정은 제외한다), 제88조의4제13항 및 제104조의16제4항제2호의 개정 규정의 시행일 전에 지출하는 기부금에 대하여는 같은 규정의 개정규정에도 불구하고 종전의 규정에 따른다.

(2) 기부금의 가액 등

- 기부금을 금전 외의 자산으로 제공한 경우 당해 자산의 가액은 이를 제공한 때의 시가(시가가 장부가액보다 낮은 경우에는 장부가액)에 의합니다.
 - 다만, 2011.7.1. 전에 제공하거나 기부받은 법법§24③(법정기부금) 및 조특법§73①(특례기부금)에 대하여는 장부가액으로 하며
 - 2011.7.1. 이후 최초로 제공하거나 기부받은 법정기부금 및 지정기부금(단, 특수관계인에게 기부한 지정기부금은 제외)에 대하여는 장부가액으로 합니다.
 - ※ 현물 기부자산의 개정 전·후 평가방법(법령§37, 2011.3.31.개정)

구 분	2011.3.31. 전 지출분	2011.3.31.~2011. 6.30. 지출분	2011.7.1.이후 지출분
법정기부금	장부가액	장부가액	장부가액
특례기부금			폐지
지정기부금	시가와 장부가액 중 큰 금액	장부가액(단, 특수관계인에게 기부 시 시가와 장부가액 중 큰 금액)	
비지정기부금		시가와 장부가액 중 큰 금액	

- 기부금을 가지급금 등으로 이연 계상한 경우에는 이를 지출한 사업연도의 기부금으로 하고, 그 후 사업연도에 있어서는 이를 기부금으로 보지 아니합니다(법령§37②).
- 기부금을 미지급금으로 계상한 경우 실제로 지출할 때까지는 기부금으로 보지 아니합니다(법령§37③).

(3) 기부금의 손금산입 범위액(법법§24②)

① 법정기부금

$$\text{한도액} = (\text{해당 사업연도의 소득금액}^1) - \text{법법§13①1호의 이월결손금}^2) \times 50\%$$

- 1) 차가감소득금액 - 합병·분할 등에 따른 자산의 양도차익 + 합병·분할 등에 따른 자산의 양도차손 + 법정 기부금지출액 + 지정기부금지출액
- 2) 각사업연도 개시일 전 10년(2008년 이전 발생분은 5년) 이내 개시한 사업연도에 발생한 이월결손금

② 특례기부금 (舊조특법§73①(14) 제외)

$$\text{한도액} = (\text{기부금을 손금산입 하지 않은 세무조정 후 소득금액}^1) - \text{이월결손금}^2) \times 50\%$$

- 1) [차가감소득금액 + 법정기부금 + 지정기부금] - 법정기부금 손금인정액
- 2) 각사업연도 개시일 전 10년(2008년 이전 발생분은 5년)이내 개시한 사업연도에 발생한 이월결손금

③ 지정기부금

$$\text{한도액} = (\text{해당 사업연도의 소득금액} - \text{법법}\$13\text{①1호의 이월결손금} - \text{법정기부금 손금산입액} - \text{법정 또는 (구)특례기부금 이월액 중 손금산입액}) \times 10\% (20\%^*)$$

* 사업연도 종료일 현재 「사회적기업 육성법」 §2(1)에 따른 사회적 기업

④ 비지정기부금 : 전액 손금불산입

- ☞ 세법상 손금으로 인정되는 기부금으로 열거되지 아니한 기부금(신용협동조합, 새마을금고, 동창회, 향우회, 종친회 기부금 등)

(4) 기부금의 이월공제(법법\$24⑤,⑥ 2019.12.31-16833호로 개정)

- 손금불산입한 기부금 한도초과액은 그 다음 사업연도 개시일부터 10년 이내에 끝나는 각 사업연도로 이월하여 그 이월된 사업연도의 소득금액을 계산할 때 법정기부금 및 지정기부금이 각각의 손금산입 한도액에 미달하는 금액의 범위에서 손금에 산입합니다.
 - ☞ 이월된 기부금은 해당 사업연도에 지출한 기부금보다 먼저 손금에 산입하여야 합니다.(2020. 1. 1. 이후 과세표준을 신고하는 분부터 적용)
- 이월공제기간

법정기부금	지정기부금	(구)특례기부금 (조특법\$73①기타)	(구)특례기부금 (조특법\$73①11)
10년*	10년*	1년	3년

* 2019.1.1. 이후 과세표준을 신고하는 분부터 적용하되, 2013.1.1. 이후 개시한 사업연도에 지출한 기부금에 대해서도 적용【부칙 <제16008호,2018.12.24> 제4조②】.

(5) 기부금 영수증 및 기부금 영수증 발급대상

- 비영리내국법인이 법인세법\$112의2의 규정에 따라 기부금영수증을 발급하는 경우 기부자별 발급명세를 작성하여 발급한 날부터 5년간 보관하여야 합니다(법법\$112의2①).
- 기부법인별 발급명세 작성대상

2008.12.31.까지	2009.1.1.~12.31.	2010.1.1.부터
연간 100만원 초과	연간 50만원 초과	전액

- 사실과 다른 기부금영수증을 발급하거나 기부자별 발급명세를 작성·보관하지 아니한 경우 가산세가 부과됩니다(법법§75의4).

* 2020.1.1. 이후 기부금영수증을 발급하는 분부터 아래 1), 2)에 대해 100분의5

- 1) 기부금액을 사실과 다르게 적어 발급한 경우 : 사실과 다르게 발급된 금액의 100분의2
- 2) 기부자의 인적사항 등을 사실과 다르게 적어 발급하는 등 가목 외의 경우 : 영수증에 적힌 금액의 100분의 2
- 3) 기부자별 발급명세를 작성·보관하지 아니한 경우 : 해당 금액의 1천분의 2

(6) 기획재정부장관이 지정하여 고시하는 지정기부금 대상단체

- 대상단체 확인 : 기획재정부 지정 공익성지정기부금단체 공고(분기별)
 - 기획재정부(www.mosf.go.kr) > 법령 > 공고
 - ☞ 실제 적용에 있어서는 대상단체 등에 확인 후 처리하시기 바랍니다.
- 요건 : 다음 요건을 모두 충족한 것으로서 주무관청의 추천을 받아 기획재정부장관이 지정하여 고시한 법인(법령§39①(1) 바목)
 - 1) 다음의 구분에 따른 요건
 - ㉠ 「민법」상 비영리법인 : 정관의 내용상 수입을 회원의 이익이 아닌 공익을 위하여 사용하고 사업의 직접 수혜자가 불특정 다수인 것이 인정될 것
 - ㉡ 사회적협동조합 : 정관의 내용상 「협동조합 기본법」 §93①(1) 부터 (3)까지의 사업 중 어느 하나의 사업을 수행하는 것으로 인정될 것
 - ㉢ 공공기관 또는 법률에 따라 직접 설립된 기관의 경우 : 설립목적이 사회복지·자선·문화·예술·교육·학술·장학 등 공익목적 활동을 수행하는 것일 것
 - 2) 해산을 하면 잔여재산을 국가·지방자치단체 또는 유사한 목적을 가진 다른 비영리법인에 귀속하도록 한다는 내용이 정관에 포함되어 있을 것
 - 3) 인터넷 홈페이지가 개설되어 있고, 인터넷 홈페이지를 통하여 연간 기부금 모금액 및 활용실적을 공개한다는 내용이 정관에 포함되어 있으며, 재지정의 경우 매년 기부금 모금액 및 활용실적을 사업연도 종료일부터 3개월 이내에 해당 비영리법인 및 국세청의 인터넷 홈페이지에 각각 공개하였을 것

- 4) 지정·고시된 날이 속하는 연도와 그 직전 연도에 해당 비영리법인의 명의 또는 그 대표자의 명의로 특정 정당 또는 특정인에 대한 「공직선거법」 §58①에 따른 선거운동을 한 것으로 권한 있는 기관이 확인한 사실이 없을 것
- 5) 제13항에 따라 지정이 취소된 경우에는 그 취소된 날부터 3년, 같은 항에 따라 재지정을 받지 못하게 된 경우에는 그 지정기간의 종료일부터 3년이 지났을 것. 다만, 제5항제1호의 의무를 위반한 사유만으로 지정을 취소하거나 재지정을 하지 아니한 경우에는 그러하지 아니합니다.

● 지정 취소(법령§39⑧)

- 1) 법인이 상증법§48②, ③, ⑧*~⑪*에 따라 사업연도별 1천만원 이상의 상속세 또는 증여세를 추징당한 경우
* 2019.1.1. 이후 개시하는 사업연도 분부터 적용
- 2) 법인이 목적 외 사업을 하거나 설립허가의 조건에 위반하는 등 공익목적에 위반한 사실, 법령§36⑤ 각 호의 의무를 위반한 사실 또는 같은 법령§36⑥ 후단에 따른 요구에도 불구하고 의무이행 여부를 보고하지 아니한 사실이 있는 경우
- 3) 「국세기본법」 §85의5에 따라 불성실기부금수령단체로 명단이 공개된 경우
- 4) 법인의 대표자, 대리인, 사용인 또는 그 밖의 종업원이 「기부금품의 모집 및 사용에 관한 법률」을 위반하여 같은 법 제16조에 따라 법인 또는 개인에게 징역 또는 벌금형이 확정된 경우(2012.2.2. 이후 최초로 법률을 위반한 분부터 적용)
- 5) 해산한 경우



통칙 및 예규

▶ **국·공립학교 후원회 등에 대한 기부금의 처리(통칙 24-0...2)**

국·공립학교가 기부금품모집규제법 제2조 제1호 라목의 규정에 의하여 후원회 등을 통하여 받는 기부금은 동 법상의 기부심사위원회의 심의대상이 아니므로 동 법에 의한 심의절차를 거치지 아니한 경우에도 법 제24조 제2항 제1호의 기부금에 해당함.

▶ **국외난민돕기 성금의 처리(통칙 24-0...4)**

법 제24조 제2항 제3호의 기부금에는 해외의 천재·지변 등으로 생긴 이재민을 위한 구호금품의 가액을 포함하는 것으로 함.

▶ **임직원 자녀를 기부금 수혜자로 지정하여 대학교에 지출하는 기부금의 법정기부금 해당여부**

내국법인이 「사립학교법」에 따른 사립학교에 해당법인의 임직원의 자녀를 기부금 수혜자로 지정하여 지출하는 기부금은 「법인세법」 제24조제2항제4호 가목에 해당하지 아니하는 것임(법규과-821 2013.7.17.)

▶ **고유목적사업 등에 대한 지출 해당여부**

신설되는 산학협력단(B)의 설립 및 운영 지원을 고유목적사업 중 하나로 하는 산학협력단(A)이 수익사업에서 발생한 소득을 산학협력단(B)에 출연하는 경우 해당 출연 금액은 「법인세법」 제29조에 따라 손금에 산입한 고유목적사업 준비금을 고유목적사업 등에 지출한 것으로 보는 것임(법규법인2013-82, 2013.3.27.)

▶ **학교법인이 수익사업용 자산을 고유목적사업에 전출하면서 해당 자산가액을 시가로 할 경우 세무처리**

「조세특례제한법」 제74조제1항제1호에 따른 학교법인이 수익사업회계에 속하는 금전외의 자산을 비영리사업회계에 전입한 경우 「법인세법 시행규칙」 제76조제4항 후단에 따라 비영리사업에 지출한 것으로 보는 것임

이 경우 그 자산의 가액은 시가로 평가하는 것이며, 자산의 평가이익(장부가액과 시가와의 차액)은 전입일이 속하는 사업연도의 수익사업의 익금에 해당하는 것임(기재부 법인-364, 2012.5.16.)

▶ **사립학교에 연구비로 지출하는 기부금 구분 및 장부가액의 범위**

내국법인이 「사립학교법」에 의한 사립학교에 연구비로 지출하는 소프트웨어 상당액은 「법인세법」 제24조제2항제4호에서 규정하는 법정기부금에 해당하는 것이며, 「법인세법 시행령」 제37조를 적용함에 있어서 같은 조 단서 규정에 의한 장부가액은 세무상 장부가액을 의미하는 것이며, 법인이 무상으로 소프트 웨어를 기부함에 있어 당해 소프트웨어 개발비 중 이미 비용으로 계상한 부분은 법정기부금의 장부가액에 포함되지 않는 것임(법인세과-343, 2009.3.26.)

▶ **회사정리계획에 따라 지급하는 거래대금의 기부금 해당 여부**

특수관계가 없는 자간에 합의한 후 법원의 인가를 받은 회사정리계획에 따라 거래당사자간에 거래대가를 지급하는 것은 법인세법 제52조 제1항의 “조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우”에 해당되지 아니하고, 법인세법시행령 제35조 제2호의 “정당한 사유”에 해당되는 것임(재경부 법인46012-91, 2003.5.26.)

▶ **부동산 무상 임대 시 기부금 해당여부**

법인이 법인세법 제87조에 규정된 특수관계없는 자에게 당해 법인의 사업과 직접 관계없이 부동산을 무상으로 임대하는 경우에는 법인세법시행령 제35조 제1호의 규정이 적용되어 법인세법시행령 제89조의 규정에 의한 시가상당액을 기부금으로 보는 것이며, 부동산을 시가보다 낮은 가액으로 임대하는 경우에는 법인세법시행령 제35조 제2호의 규정이 적용되어 정사가액과의 차액이 기부금에 해당하는 것임(재경부 법인46012-143, 2002.9.6.)

(7) 기부금 조정명세서 작성사례

자료

- ① (주)가나의 기부금계정 금액은 104,500,000원이며 그 내역은 다음과 같다.
 - ㉠ 법정기부금 : 2019.4.1. 지출한 이재민구호금품 5,000,000원
 2019.8.1. 지출한 사립대학 시설비 10,000,000원
 2019.9.1. 지출한 국립대학병원 연구비 40,000,000원
 - ㉡ 지정기부금 : 48,000,000원 [2020.1.31. 만기 지급어음 5,000,000원 포함]
 - ㉢ 전액 손금불산입 기부금 : 1,500,000원
- ② 결산서상 당기순이익 : 178,500,000원
- ③ 세무조정
 - ㉠ 익금산입, 손금불산입 : 41,500,000원
 → 전액 손금불산입 기부금 및 어음으로 지급한 기부금 포함됨.
 - ㉡ 손금산입·익금불산입 : 39,000,000원
- ④ 법인세법§13, 1호 규정의 이월결손금 : 135,000,000원
- ⑤ 사업연도는 2019.1.1. ~ 2019.12.31.이며 일반 영리법인임.

세무조정계산

[기부금의 손금산입 한도초과액 계산]

- ① 법정기부금 손금산입 한도초과액
 - ㉠ 당해 사업연도 소득금액 : 279,000,000
 $(178,500,000 + 41,500,000 - 39,000,000) + (5,000,000 + 10,000,000 + 40,000,000 + 43,000,000^*)$
 * 어음으로 지급한 5,000,000원은 2019년 기부금이므로 손금부인
 - ㉡ 손금산입한도액 : $72,000,000 = (279,000,000 - 135,000,000) \times 50\%$
 - ㉢ 한도초과액 : $\Delta 17,000,000(\text{한도미달}) = 55,000,000 - 72,000,000$
- ② 지정기부금 손금산입 한도초과액
 - ㉠ 손금산입한도액 : $8,900,000 = (279,000,000 - 135,000,000 - 55,000,000) \times 10\%$
 - ㉡ 한도초과액 : $34,100,000(\text{한도초과}) = 43,000,000 - 8,900,000$



※ '20.3월 개정세법이 반영되어 서식이 개정될 예정이므로 개정된 서식으로 신고하시기 바랍니다.

[별지 제21호서식] <개정 2013.2.23.>

사 업 연 도	2019.1.1. ~ 2019.12.31.	기부금 조정명세서	법 인 명	(주)가나
	사업자등록번호		101-81-12345	

1. 법정기부금 손금산입액 한도액 계산

① 소득금액 계	279,000,000	⑤ 손금산입액 MIN(③, ④)	55,000,000
② 「법인세법」 제13조제1호에 따른 이월결손금 합계액	135,000,000	⑥ 이월잔액 중 손금산입액 MIN[(④-③)0, ②]	
③ 「법인세법」 제24조제2항에 따른 법정기부금 해당 금액	55,000,000	⑦ 소득금액 차감잔액 [(①-②-⑤-⑥)0]	89,000,000
④ 한도액 {[(①-②)0] × 50%}	72,000,000	⑧ 한도초과액[(③-④)0]	

2. (구) 「조세특례제한법」 제73조제1항 기부금 손금산입액 한도액 계산

⑨ (구) 「조세특례제한법」 제73조제1항에 따른 기부금 해당 금액		⑫ 이월잔액 중 손금산입액 MIN[(⑩-⑨)0, ②]	
⑩ 한도액 (⑦ × 50%)	44,500,000	⑬ 소득금액 차감잔액 [(⑦-①-⑫)0]	89,000,000
⑪ 손금산입액 MIN(⑨, ⑩)		⑭ 한도초과액[(⑨-⑩)0]	

3. 지정기부금 손금산입 한도액 계산

⑮ 「법인세법」 제24조제1항에 따른 지정기부금 해당 금액	43,000,000	⑱ 이월잔액 중 손금산입액 MIN[(⑯-⑮)0, ②]	
⑯ 한도액(⑬ × 10%)	8,900,000		
⑰ 손금산입액 MIN(⑮, ⑯)	8,900,000	⑲ 한도초과액[(⑮-⑯)0]	34,100,000

4. 기부금 한도초과액 총액

⑳ 기부금 합계액(③ + ⑮)	⑳ 손금산입 합계(⑤ + ⑰)	㉑ 한도초과액 합계(㉒ - ㉓) = (⑧ + ⑲)
98,000,000	63,900,000	34,100,000

210mm×297mm[백상지 80g/㎡ 또는 중질지 80g/㎡]

(뒤쪽)

5. 기부금 이월액 명세

사업연도	기부금 종류	㉓한도초과 손금불산입액	㉔기공제액	㉕공제가능 잔액(㉓-㉔)	㉖해당사업연도 손금추인액	㉗차기이월액 (㉕-㉖)
합계	「법인세법」 제24조제2항에 따른 법정기부금					
	(구) 「조세특례제한법」 제73조제1항에 따른 기부금					
	「법인세법」 제24조 1항에 따른 지정기부금	34,100,000		34,100,000		34,100,000
2018. 1.1.~ 12.31	「법인세법」 제24조제2항에 따른 법정기부금					
	(구) 「조세특례제한법」 제73조제1항에 따른 기부금					
	「법인세법」 제24조 1항에 따른 지정기부금	34,100,000		34,100,000		34,100,000
	「법인세법」 제24조제2항에 따른 법정기부금					
	(구) 「조세특례제한법」 제73조제1항에 따른 기부금					
	「법인세법」 제24조 1항에 따른 지정기부금					

작성 방법

- ①소득금액계란 : “법인세 과세표준 및 세액조정계산서(별지 제3호서식)”의 ㉔차기감소득금액(같은 서식 ㉕손금산입란에 법정기부금, (구) 「조세특례제한법」 제73조의 기부금 및 지정기부금 이월액 중 손금산입한 금액이 포함되어 있는 경우에는 그 금액을 가산한 금액을 말합니다)에서 이 서식의 ㉗기부금 합계액(㉓+㉕)을 합하여 적용합니다. (구) 「조세특례제한법」 제73조제1항제14호의 기부금 전기이월액이 있는 경우에는 그 금액을 차감하여 적고, ㉑손금산입 합계(㉕+㉗)에는 그 금액을 합하여 적용합니다.
- ③, ㉗란 : “기부금명세서(별지 제22호서식)”의 ㉑란의 가.~나.에 해당하는 기부금 종류별 소계 금액과 일치하여야 합니다.
- ④한도액란 : “(㉑-㉒)0”은 ㉑에서 ㉒를 차감한 금액을 적되, 그 금액이 음수(-)인 경우에는 “0”으로 적용합니다. 이하에서 (A-B)0 표시된 경우는 모두 같은 방법으로 적용합니다.
- ⑤손금산입액란 : ④금액과 ③금액 중 작은 금액을 적용합니다.
- ⑥이월잔액 중 손금산입액란 : 해당 사업연도의 「법인세법」 제24조제2항에 따른 법정기부금이 한도에 미달하는 경우에 전기 이월된 한도초과액 잔액 중 「법인세법」 제24조제5항에 따라 손금산입되는 금액을 적고, ㉖해당사업연도 손금추인액의 합계금액과 일치하여야 합니다.
- ⑦소득금액 차감잔액란 : ①금액에서 ②금액을 뺀 금액에서 ⑤란과 ⑥란의 손금산입액을 뺀 금액을 적되, 그 금액이 음수(-)인 경우에는 “0”으로 적용합니다.
- ⑧한도초과액란 : ③금액에서 ④금액을 빼서 적되, 그 금액이 음수(-)인 경우에는 “0”으로 적용합니다.
※ 3. 지정기부금 한도액 계산에 동일하게 적용합니다.
- ㉒한도초과액 합계란 : 해당 사업연도 기부금 한도초과액 총합계금액으로서 별지 제3호서식의 ㉒기부금한도초과액란에 적용합니다.
- “5. 기부금 이월액 명세”는 사업연도별로 작성하며, ㉖해당 사업연도 손금추인액 합계금액은 “법인세 과세표준 및 세액조정계산서(별지 제3호서식)”의 ㉕기부금한도초과이월액 손금산입란에 적용합니다.
※ 2. (구) 「조세특례제한법」 제73조제1항에 따른 기부금의 경우 법률제10,406호 조세특례제한법 부칙 59조에 따라 2011.7.1.전에 지출한 기부금에 한하여 기부금한도초과이월액 손금산입만 가능합니다.

바. 기타 손금불산입 조정

(1) 공동경비

공동경비 중 다음 기준에 의한 분담금액을 초과한 금액은 손금불산입(법령§48)

출자에 의한 공동사업 영위 시	비출자 공동사업 영위 시
<ul style="list-style-type: none"> 출자금액 비율로 분담 	<ul style="list-style-type: none"> 특수관계가 없는 법인간 : 약정에 따른 분담비율 특수관계가 있는 법인간 : 직전 사업연도 또는 해당 사업 연도의 매출액 비율 또는 총자산가액 비율(다른 공동사업자의 지분 보유시 주식의 장부가액은 제외)(법인이 선택 가능하며 선택시 5년 의무 적용) <ul style="list-style-type: none"> ☞ 미선택시 직전 사업연도 매출액 기준임 - 참석인원수에 비례하여 지출하는 공동행사비 : 참석인원비율 - 구매금액에 비례하여 지출하는 공동구매비 : 구매금액비율 - 국내광고는 국내매출 기준 - 국외광고는 수출금액(대행수출금액 제외) - 무형자산의 공동사용료 : 해당 사업연도 개시일의 기업회계 기준에 따른 자본의 총합계액

- 공동 광고선전비를 분담하지 않을 수 있는 법인(법칙§25④)
 - 당해 공동 광고선전에 관련되는 자의 직전 사업연도의 매출액총액에서 당해 법인의 매출액이 차지하는 비율이 100분의 1에 미달하는 법인
 - 당해 법인의 직전 사업연도의 매출액에서 당해 법인의 광고선전비(공동 광고선전비 제외)가 차지하는 비율이 1천분의 1에 미달하는 법인
 - 직전 사업연도종료일 현재 청산절차가 개시되었거나 독점거래규제 및 공정거래에 관한 법률에 의한 기업집단에서의 분리절차가 개시되는 등 공동광고의 효과가 미치지 아니한다고 인정되는 경우

예규

▶ ERP시스템 구축에 따른 공동경비의 안분계산 방법

내국법인이 특수관계 있는 법인과 공동으로 2개 이상의 사업연도에 걸쳐 ERP시스템을 구축함에 따라 발생·지출되는 금액은 「법인세법 시행령」 제48조제1항제2호가목에 따라 해당 금액이 발생·지출되는 사업연도의 직전 사업연도 또는 해당 사업연도의 매출액 총액 중 법인이 선택하는 금액 (선택하지 아니한 경우에는 직전 사업연도의 매출액 총액을 선택한 것으로 보며, 선택한 사업연도부터 연속하여 5개 사업연도 동안 적용하여야 한다)에서 해당법인의 매출액이 차지하는 비율로 안분하는 것임(서면2014 법령해석법인 21874, 2015.6.18.)

▶ 그룹의 이미지 제고를 위하여 지출한 스포츠행사 후원금이 공동광고선전비에 해당하는지 여부

그룹의 지주회사로서 상표권을 소유하면서 자회사 등으로부터 매출액에서 광고선전비를 차감한 금액의 일정 비율에 해당하는 금액을 상표권 사용료로 수취하는 내국법인이 그룹 전체의 이미지 제고 및 브랜드 가치 향상을 위해 스포츠행사를 후원하기로 하고 스포츠행사 주최자에게 지출하는 후원금 등이 「법인세법 시행령」 제48조 제1항에 따른 공동광고 선전비에 해당 하는지는 당해 후원금 등이 지주회사로서 상표권을 관리하는 본연의 업무에 대응하는 비용인지, 자회사 등으로부터 수취하는 상표권 사용료에 당해 후원금에 상응하는 대가가 반영되어있는지 여부 등 제반사항을 고려하여 사실판단할 사항임(법규법인 2013-76, 2013.3.18.)

▶ 경영기획실의 운영에 소요된 경비는 그룹의 공동경비에 해당함

회사가 운영하여 왔던 경영기획실 또는 구조조정본부는 그룹 내 관계회사들의 업무를 조정하고 지원하는 업무를 수행한 것이며, 구조조정본부의 업무내용이 기존 경영기획실의 업무내용과 본질적으로 달라진 것이 아니므로 경영 기획실의 운영에 소요된 이 사건 경비는 그룹의 공동경비에 해당함(대법원2012두16305, 2012.11.29.)

▶ 본인 부담분 광고선전비를 초과 부담하는 경우 손금불산입됨

법인이 당해 법인외의 자와 동일한 조직 또는 사업 등을 공동으로 운영하거나 영위함에 따라 발생되거나 지출된 손비 중 「법인세법 시행령」 제48조제1항의 기준에 의한 부담금액을 초과하는 금액은 당해 법인의 소득금액 계산에 있어서 이를 손금에 산입하지 않는 것이며,

이 경우 당해 법인의 손금에 산입하지 않는 금액은 동일한 조직 또는 사업 등을 공동으로 운영하거나 영위하는 다른 법인의 손금에 추가로 산입되지 않는 것임(법인세과-534, 2010.6.10.)

▶ **경정으로 공동경비 재배분하는 경우 추가분을 손금산입 가능한지**

「금융지주회사법」에 의한 금융지주회사가 다른 법인과 동일한 조직 또는 사업 등을 공동으로 운영하거나 영위함에 따라 발생되거나 지출된 금액 중 「법인세법 시행령」 제48조 제1항 각호의 기준에 의한 분담금액을 초과한 금액은 과다경비로 손금불산입 하는 것이며, 같은 법 시행규칙 제25조 제4항에 해당하는 경우에는 공동 광고선전비를 분담하지 아니할 수 있는 것임(법인세과-681, 2009.6.5.)

(2) 선금비용

법인이 일정한 기간을 정한 약정에 의하여 계속적으로 용역 등을 제공받을 경우 그 기간의 개시일 또는 기간 중에 지급한 용역 등의 대가 중

당해 사업연도종료일 현재까지 용역 등의 제공기간이 미경과된 부분에 상당하는 대가는 다음 사업연도 이후의 손금에 해당되므로 이를 손금불산입하여야 합니다.

(3) 부당행위계산 부인

내국법인의 행위 또는 소득금액계산이 특수관계인과의 거래로 인하여 그 법인의 소득에 대한 조세부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우 그 법인의 행위 또는 소득금액의 계산에 관계없이 그 법인의 각 사업연도의 소득금액을 계산합니다 (법법§52).

● 부당행위계산의 유형 등(법령§88)

- 자산을 시가보다 높은 가액으로 매입 또는 현물출자 받았거나, 그 자산을 과대상각한 경우
- 무수익자산을 매입 또는 현물출자 받았거나, 그 자산에 대한 비용을 부담한 경우
- 자산을 무상 또는 시가보다 낮은 가액으로 양도 또는 현물출자한 경우 다만, 주식매수선택권 행사에 따른 주식의 저가양도·저가발행 제외

- 특수관계인인 법인 간 합병(분할합병을 포함)·분할에 있어서 불공정한 비율로 합병·분할하여 합병·분할에 따른 양도손익을 감소시킨 경우. 다만, 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 §165의4에 따라 합병(분할합병을 포함)·분할하는 경우는 제외
- 불량자산을 차환하거나 불량채권을 양수한 경우
- 출연금을 대신 부담한 경우
- 금전 그 밖의 자산 또는 용역을 무상 또는 시가보다 낮은 이율·요율이나 임대료로 대부하거나 제공한 경우. 다만, 주식매수선택권 행사에 따라 금전을 제공하거나 주주 등이나 출연자가 아닌 임원(소액주주인 임원을 포함) 및 사용인에게 사택을 제공하는 경우를 제외함.
- 금전 기타 자산 또는 용역을 시가보다 높은 이율·요율이나 임차료로 차용하거나 제공을 받은 경우
- 특수관계자간 파생상품 거래를 하면서 권리를 행사하지 아니하거나 권리행사 기간을 조정하는 방법 등으로 이익분여를 하는 경우
 - ☞ 2007.2.28. 이후 최초로 거래하는 분부터 적용
- 다음에 해당하는 자본거래로 인하여 주주 등인 법인이 특수관계자인 다른 주주 등에게 이익을 분여한 경우
 - 특수관계자인 법인간의 합병(분할합병 포함)에 있어서 주식 등을 시가보다 높거나 낮게 평가하여 불공정한 비율로 합병한 경우
 - ※ 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따라 합병(분할합병 포함)하는 경우 제외
 - 법인의 자본(출자액 포함)을 증가시키는 거래에 있어서 신주(전환사채· 신주인수권 부사채 또는 교환사채 등을 포함)를 배정·인수받을 수 있는 권리의 전부 또는 일부를 포기(그 포기한 신주가 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 §9⑦의 규정에 의한 모집방법으로 배정되는 경우 제외)하거나 신주를 시가보다 높은 가액으로 인수하는 경우
 - 법인의 감자에 있어서 주주 등의 소유주식 등의 비율에 의하지 아니하고 일부 주주 등의 주식 등을 소각하는 경우

- 증자·감자, 합병(분할합병 포함)·분할, 상증법§40①에 따른 전환사채 등에 의한 주식의 전환·인수·교환 등 자본거래를 통해 법인의 이익을 분여하였다고 인정되는 경우. 다만, 법령§20①(3) 각 목 외의 부분에 해당하는 주식매수선택권 등 중 주식매수선택권의 행사에 따라 주식을 발행하는 경우 제외
- 기타 위에 준하는 행위 또는 계산 및 그 외에 법인의 이익을 분여하였다고 인정되는 것이 있을 때
- 시가보다 낮거나 높은 대가로 거래하는 경우 시가와 대가의 차액이 3억원 이상이거나 시가의 5%이상인 경우에 한하여 부당행위계산 부인 규정 적용(다만, 주권상장법인 및 코스닥상장법인이 발행한 주식을 거래소에서 거래한 경우 제외)(법령§88③, ④)
- 자본거래로 인한 부당행위계산 부인 시 분여이익이 시가의 30%에 미달할 때에는 분여한 이익이 3억원(1억원)이상인 경우에도 부당행위계산을 부인하지 않았으나
 - 2007.1.1.이후 최초로 개시하는 사업연도 분부터는 30%기준에 미달할 때에도 분여한 이익이 3억원(1억원)이상인 경우에는 부당행위계산 부인규정을 적용(법령§89⑥)
- 주권상장법인이 발행한 주식을 한국거래소에서 거래한 경우 해당 주식의 시가는 그 거래일의 한국거래소 최종시세가액으로 함(법령§89①).
- 특수관계인간 자금대여시의 시가인 이자율을 적용함에 있어 가중평균 차입이자율 적용이 곤란한 사유로 인정되는 경우에는 해당 대여금 또는 차입금에 한정하여 당좌대출이자율을 시가로 적용할 수 있도록 개정됨(구체적인 사유는 시행규칙에 규정)(법령§89③).
 - ☞ 2012.2.2. 이후 최초로 신고하는 분부터 적용



예규

- ▶ **내국법인이 「법인세법 시행령」 제88조제1항제6호나목 및 같은 법 시행규칙 제42조의3에 규정한 사택을 당해 법인이 직접 임차하여 주주 등이나 출연자가 아닌 임원(소액주주 등인 임원 포함) 및 사용인에게 무상으로 제공하는 경우에는 같은 법 제52조에 따른 부당행위계산의 부인 규정이 적용되지 아니하는 것이나, 사용인 등에게 주택을 임차하는데 소요되는 자금을 무상으로 지원하는 경우에는 부당행위계산의 부인 규정이 적용되는 것임(법인세과-1411, 2009.12.21.).**
- ▶ **종업원에게 할인판매가 조세를 부당히 감소시키는 거래 해당여부**
 사용인에게 자사제품 등을 취득가액 이상이고, 소비자판매가액에 비하여 현저하게 낮은 가액이 아니며, 수량이 통상 자기의 가사를 위하여 소비하는 것이라고 인정되는 정도의 것은 조세를 부당하게 감소시킨 것으로 보지 아니함(서면2팀-1534, 2007.8.21.)
- ▶ **자기주식 매입소각에 관련된 부당행위 부인 적용여부**
 자본감소의 목적으로 당해 법인이 특수관계에 있는 특정주주로부터 자기주식을 저가로 매입하여 소각한 경우 특정주주의 저가양도는 부당행위에 해당하지 아니하나, 이로 인하여 특정주주와 특수관계에 있는 다른 주주에게 이익이 부여된 것으로 인정되는 때에는 부당행위에 해당하는 것임(재경부 법인-617, 2006.9.5.)
- ▶ **금융기관의 경영개선약정에 의하여 보유주식을 무상 또는 저가 출자시**
 법인이 특수관계자인 부실금융기관의 경영개선약정을 이행하기 위하여 계열그룹 구조조정본부의 지침에 따른 법인간 합의에 의하여 보유주식을 현물출자한 것이 법인세법 시행령 제88조 제1항 제3호에 해당하는 경우에는 법인세법 제52조 규정에 의한 부당행위계산 부인규정을 적용하는 것임(재경부 법인-199, 2005.3.28.)
- ▶ **특수관계자에게 임대한 자산의 시가판정은 임대차계약일이 기준임**
 법인세법 시행령 제88조 제1항 각호의 1의 규정에 의한 부당행위계산의 유형에 해당하는지 여부는 임대차 계약일을 기준으로 판단하는 것으로 임대차계약 체결시점에서 동법 시행령 제89조 제4항 제1호의 규정(2000.12.29. 대통령령 제17033호로 개정되기 전의 것)에 의하여 산출한 시가를 임대차계약기간에 속하는 사업연도에 계속하여 적용하는 것임(재경부 법인-72, 2005.1.28.)
- ▶ **감정평가법인이 감정한 상장주식 가액을 시가로 적용할 수 없음.**
 법인세법시행령 제89조(시가의 범위 등)를 적용함에 있어 증권거래소에 상장된 주식에 대하여는 같은 영 같은 조 제2항 제1호의 가액(지가공시및토지등의 평가에관한법률)에 의한 감정평가법인이 감정한 가액을 시가로 적용할 수 없음(재경부 법인46012-63, 2003.4.15.)

(4) 외화자산·부채의 평가 및 상환차손익

증권 은행 등 금융회사가 보유하는 외화자산·부채 및 통화선도·통화스왑에 대하여만 평가손익을 인식하도록 규정하였으나,

- 2011.1.1.이후 최초로 개시하는 사업연도 분부터는 은행 등 금융회사의 경우 화폐성 외화자산·부채, 통화선도·통화스왑에 대하여
 - ☞ 2012.1.1. 이후 개시하는 사업연도 분부터는 일반형 환변동보험을 추가함
- 금융회사 이외의 법인은 화폐성 외화자산·부채, 화폐성 외화자산·부채의 환위험을 회피하기 위한 통화선도·통화스왑에 대하여 평가손익을 인식할 수 있도록 허용하였습니다(법령§73, 2010.12.30. 개정).

☞ 금융회사 이외 법인의 경우 회계상 헷지대상자산의 평가손익과 헷지거래손익이 상쇄되는 경우에도 세법상 평가손익이 부인되어 거래손익만 인식되므로 세부담이 발생하는 문제점 개선

외화자산의 평가방법

- 은행 등 금융회사 : ①, ② 중 선택

구 분	화폐성 외화자산·부채	통화선도·스왑
①	평가 ○	평가 ×
②	평가 ○	평가 ○

- 비은행 일반법인 : ①, ② 중 선택

구 분	화폐성 외화자산·부채	헷지목적의 통화선도·스왑
①	평가 ×	평가 ×
②	평가 ○	평가 ○

- 평가차손익
 - 화폐성외화자산·부채, 통화선도·통화스왑 및 환위험회피용 통화선도·통화스왑을 평가함에 따라 발생하는 평가한 원화금액과 원화가장액의 차이 또는 차손은 해당 사업연도의 익금 또는 손금에 산입합니다(법령§76④).
 - 이 경우, 통화선도·통화스왑 및 환위험회피용 통화선도·통화스왑의 계약 당시 원화가장액은 계약의 내용 중 외화자산 및 부채의 가액에 계약체결일의 매매기준율 등을 곱한 금액을 말합니다.
- 금융기관 등이 보유하는 통화선도·통화스왑을 사업연도 종료일 현재의 매매기준율 등으로 평가하고자 하거나,
 - 금융회사 등 외의 법인이 보유하는 화폐성외화자산·부채와 환위험회피용 통화선도·통화스왑을 사업연도 종료일 현재의 매매기준율 등으로 평가하고자 할 경우에는
 - 최초로 동 평가방법을 적용하려는 사업연도의 법인세 신고와 함께 '화폐성 외화자산등평가방법신고서' 및 '외화자산등 평가차손익조정명세서'를 관할 세무서장에게 제출하여야 하며(법령§76②,⑥,⑦)
 - 신고한 평가방법은 그 후의 사업연도에도 계속하여 적용하여야 하며, 신고한 평가방법을 적용한 사업연도를 포함하여 5개 사업연도가 지난 후에 다른 평가방법으로 신고할 수 있습니다(법령§76③).
- 상환차손익
 - 법인이 상환 받거나 상환하는 외화채권·채무의 원화금액과 원화가장액의 차이 또는 차손은 당해 사업연도에 익금 또는 손금에 산입합니다(법령§76⑤).
 - 한국은행의 외화채권·채무 중 외화로 상환받거나 상환하는 금액의 환율변동 분은 한국은행이 정하는 방식에 따라 해당 외화금액을 매각하여 원화로 전환한 사업연도의 익금 또는 손금에 산입합니다.

예규

- ▶ 내국법인이 외화예금을 원화로 인출함으로써 수취하는 원화금액과 해당 외화예금의 원화 기장액의 차이 또는 차손은 그 인출일이 속하는 사업연도의 익금 또는 손금에 산입하는 것이며, 이 경우 수차례에 걸쳐 입금한 외화예금의 일부를 인출한 때에는 먼저 입금된 분부터 인출하는 것으로 하는 것이나, 해당 법인이 「법인세법 시행령」 제74조제1항제1호 마목의 '이동평균법'을 준용한 평가방법을 계속적으로 적용하여 온 경우에는 그에 따른 평가방법을 적용할 수 있는 것임(법인세과-865, 2009.7.29.).

집행기준 42-76-1 — 외화자산 및 부채의 평가

- ① 은행업을 영위하는 금융회사가 보유하는 화폐성 외화자산 및 부채 등은 다음과 같이 평가한다.

평가대상 자산	평가 방법
화폐성 외화자산 및 부채	사업연도종료일 매매기준율 등
통화선도, 통화스왑, 환변동보험	다음의 방법 중 신고한 방법(신고한 평가방법은 그 후 사업연도에도 계속하여 적용) 1. 계약의 내용 중 외화자산 및 부채를 사업연도종료일 현재의 매매기준율 등으로 평가하는 방법 2. 계약의 내용 중 외화자산 및 부채를 계약체결일의 매매기준율 등으로 평가하는 방법

- ② 금융회사 등 외의 법인이 보유하는 화폐성 외화자산·부채와 환위험회피용 통화선도 등은 다음의 어느 하나에 해당하는 방법 중 신고한 방법에 따라 평가한다.

평가대상 자산	평가 방법
화폐성외화자산·부채와 환위험회피용 통화선도 등	1. 취득일 또는 발생일(통화선도의 경우 계약체결일) 현재의 매매기준율 등 2. 사업연도 종료일 현재의 매매기준율 등(2호 적용 이전에는 1호를 적용함)

집행기준 42-76-2 — 외화자산·부채의 기장환율

외화자산·부채는 다음의 방법에 따라 환산한 원화금액으로 기장한다.

구 분	원화 환산 방법
1. 사업연도 중에 발생한 외화자산·부채	발생일 현재 매매기준율 등에 따라 환산한다. 이 경우 외화자산·부채의 발생일이 공휴일인 때에는 그 직전일의 환율에 따른다.
2. 사업연도 중에 보유외환을 매각하거나 외환을 매입하는 경우	거래은행에서 실제 적용한 환율에 따른다.
3. 사업연도 중에 보유외환으로 다른 외화자산을 취득하거나 기존의 외화부채를 상환하는 경우	보유외환의 장부상 원화금액으로 회계처리한다.

주요통화별 환율

통 화(Currency)				고 시 환 율		비 고
				2018.12.31.현재	2019.12.31.현재	
미 국	달러	USD	1,118.10	1,157.80		
일 본	엔	JPY	1,013.18	1,063.47	100엔당	
유 로	유로	EUR	1279.16	1,297.43		
(독 일)	마르크	DEM	EUR통화	EUR통화		
(프랑스)	프랑	FRF	"	"		
(이태리)	리라	ITL	"	"		
(벨기에)	프랑	BEF	"	"		
(오스트리아)	실링	ATS	"	"		
영 국	파운드	GBP	1,420.32	1,518.69		
캐 나 다	달러	CAD	820.35	886.56		
스 위 스	프랑	CHF	1,136.22	1,195.52		
홍 콩	달러	HKD	142.77	148.66		
스 웨 덴	크로네	SEK	124.58	123.86		
호 주	달러	AUD	787.81	810.34		
덴 마 크	크로네	DKK	171.31	173.58		
싱 가 폴	달러	SGD	818.28	858.55		
중 국	위안	CNH	162.76	165.74		
인도네시아	루피아	IDR	7.68	8.31	100루피아당	
태 국	바트	THB	34.35	38.66		
쿠 웨 이 트	디나르	KWD	3,685.23	3,819.11		
말레이시아	링기트	MYR	269.26	281.94		
노 르 웨 이	크로네	NOK	128.51	131.31		
뉴 질 랜드	달러	NZD	750.64	779.08		
사우디아라비아	리알	SAR	298.03	308.64		
아랍에미리트연합국	디르함	AED	304.40	315.21		
바 레 인	디나르	BHD	2,965.78	3,070.60		

※ 외화자산·부채평가 시 사업연도 종료일 현재의 기준환율 또는 재정환율은 사업연도 종료일 전일의 거래실적에 의하여 사업연도 종료일에 외국환중개회사가 고시한 환율을 말합니다.

☞ 사업연도 종료일이 공휴일 등으로 고시한 환율이 없는 경우에는 사업연도 종료일 전일에 고시한 기준환율 또는 재정환율을 적용합니다(법인46012-462, 2000.2.17.).

→ 서울외국환중개주식회사(www.smbs.biz/환율조회)에서 조회 가능(단, CNY는 2016년 1월 1일부터 고시하지 않습니다)

(5) 재고자산 등 평가손익

평가대상 자산	평가 방법		
	신고시 : 신고한 방법	법정기한 내 무신고시	신고방법외의 방법으로 평가 시, 변경신고 없이 신고방법 변경 시
□ 재고자산 - 제품 및 상품 - 반제품 및 재공품 - 원재료 - 저장품	- 원가법 개별법, 선입선출법, 후입선출법, 총평균법, 이동평균법, 매출가격 환원법 - 저가법 원가법과 기업회계 기준에 따라 시가로 평가한 가액 중 낮은 가액	- 부동산 : 개별법 - 기타자산 : 선입선출법	- 선입선출법(매매용부동산은 개별법)·신고한 평가방법 중 큰 금액의 평가방법
□ 유가증권 - 일반회사 보유 - 투자 회사 보유	- 원가법중 • 개별법(채권에 한함) • 총평균법 • 이동평균법 - 시가법	- 원가법중 총평균법 - 시가법	- 총평균법·신고한 평가방법 중 큰 금액의 평가방법 - 시가법

☞ K-IFRS 도입에 따라 후입선출법에서 다른 방법으로 변경한 경우 재고자산평가차익을 5년 분할 익금에 산입할 수 있습니다(2011.12.31.이 속하는 사업연도 분부터 적용).

- 파손품 등의 평가(법법§42③1, 법령§78③1)
 - 재고자산 중에서 파손·부패 등의 사유로 인하여 정상가액으로 판매할 수 없는 것은 사업연도종료일 현재의 처분가능한 시가로 평가할 수 있습니다.
- 평가손실이 인정되는 주식(법법§42③3~4, 법령§78②)
 - 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 주식 등으로서 그 발행법인이 부도가 발생한 경우 또는 「채무자 회생 및 파산에 관한 법률」에 의한 회생계획인가의 결정을 받았거나, 「기업구조조정 촉진법」에 의한 부실징후기업이 된 경우의 당해 주식 등
 - 주권상장법인 발행한 주식 등

- 중소기업창업지원법에 따른 중소기업창업투자회사 또는 여신전문금융업 법에 따른 신기술사업금융업자가 보유하는 주식 등 중 각각 창업자 또는 신기술사업자가 발행한 것
- 특수관계 없는 비상장법인이 발행한 주식
 - ☞ 2010.2.18. 이후 평가분부터는 상장주식과의 형평성을 감안하여 일정주주(지분을 5% 이하이면서 취득가액이 10억 이하인 경우)가 보유한 부도 등이 발생한 비상장주식의 경우 감액 허용
- 주식 등을 발행한 법인이 파산한 경우의 당해 주식 등
 - ☞ 사업연도종료일 현재의 시가에 의한 평가차손을 손금산입하며, 시가로 평가한 가액이 1,000원 이하인 경우에는 1,000원을 시가로 봅니다(법령§78③).

예규

▶ 금융회사이외의 법인이 보유한 외화자산 및 부채의 평가

「법인세법시행령」 제61조제2항제1호부터 제7호까지의 금융회사이외의 내국 법인이 외화자산 및 부채의 장부가액을 증액 또는 감액한 경우 그 평가일이 속하는 사업연도 및 그 후의 각 사업연도의 소득금액 계산에 있어 당해 자산 및 부채의 장부가액은 그 평가하기 전의 가액으로 하는 것임(법인세과-368, 2009.3.31.)

▶ 부외토지 평가차의 익금 해당 여부

법인이 부외토지를 장부에 계상함에 있어 감정평가법인의 감정가액으로 계상한 경우 당해 감정가액에서 「법인세법」 제41조의 규정에 따른 취득가액을 차감한 금액은 익금에 산입하지 아니하는 것임(법인세과-4201, 2008.12.29.)

▶ 주식감액평가손실 손금계상 시기

감액사유가 발생한 사업연도에 감액평가손실로 계상하여야 손금인정 가능
(재경부 법인-785, 2006.11.8.)

▶ 유가증권 평가방법 무신고후 평가방법 변경시 적용대상 사업연도

법인설립시 「법인세법 시행령」 제74조 제3항 제1호의 규정에 의한 기한 내에 유가증권의 평가방법을 신고하지 아니함에 따라 동조 제4항 규정에 의해 세무상 총평균법을 적용받아 온 법인이 그 후 처음으로 유가증권의 평가방법을 신고하면서 변경할 평가방법을 사업연도의 종료일 이전 3월이 되는 날까지 신고한 경우에는 이를 변경신고로 보는 것이며, 이 경우 그 적용하고자 하는 사업연도부터 새로운 평가방법에 의하여 유가증권을 평가하는 것임(법인세과-1586, 2008.7.15.)

▶ **저가법에 의한 재고자산의 평가**

법인이 법인세법시행령 제37조의3의 규정에 의하여 재고자산을 평가함에 있어서 「저가법」이라 함은 원가법 또는 같은법 시행규칙 제15조의3 제1호의 규정에 의한 기업회계기준이 정하는 바에 의하여 시가로 평가한 가액 중 낮은 편의 가액을 평가액으로 하는 방법을 말하는 것으로서, 당해 재고자산의 순실현가능액 등을 감안하지 아니하고 일정기간이 경과한 재고자산의 가액을 일률적으로 그 취득원가의 10%로 평가하는 경우는 이에 해당하지 아니하는 것이며,

납세지 관할세무서장에게 재고자산의 평가방법을 원가법으로 신고한 법인이 같은법 시행령 같은조 제4항 제2호의 규정에 따라 그 평가방법을 저가법으로 변경하고자 하는 경우에는 시가와 비교되는 원가법을 저가법의 우측에 ()로 하여 반드시 함께 신고하여야 하는 것임(법인46012-3670, 1998.11.28.)

▶ **공장별로 재고자산 수불 및 원가계산을 각각 하는 경우 공장별로 평가**

재고자산 중 재공품과 제품에 대하여 총평균법을 적용하여 평가하는 법인이 기존공장 옆에 제조공법이 다른 신공장을 건설하여 기존공장의 생산제품과 동일한 제품을 생산하면서 재고자산의 수불 및 원가계산을 독립적으로 수행하는 경우에는 재공품과 제품에 대한 재고자산평가시 공장별로 각각 평가할 수 있는 것임(법인46012-3473, 1997.12.30.)

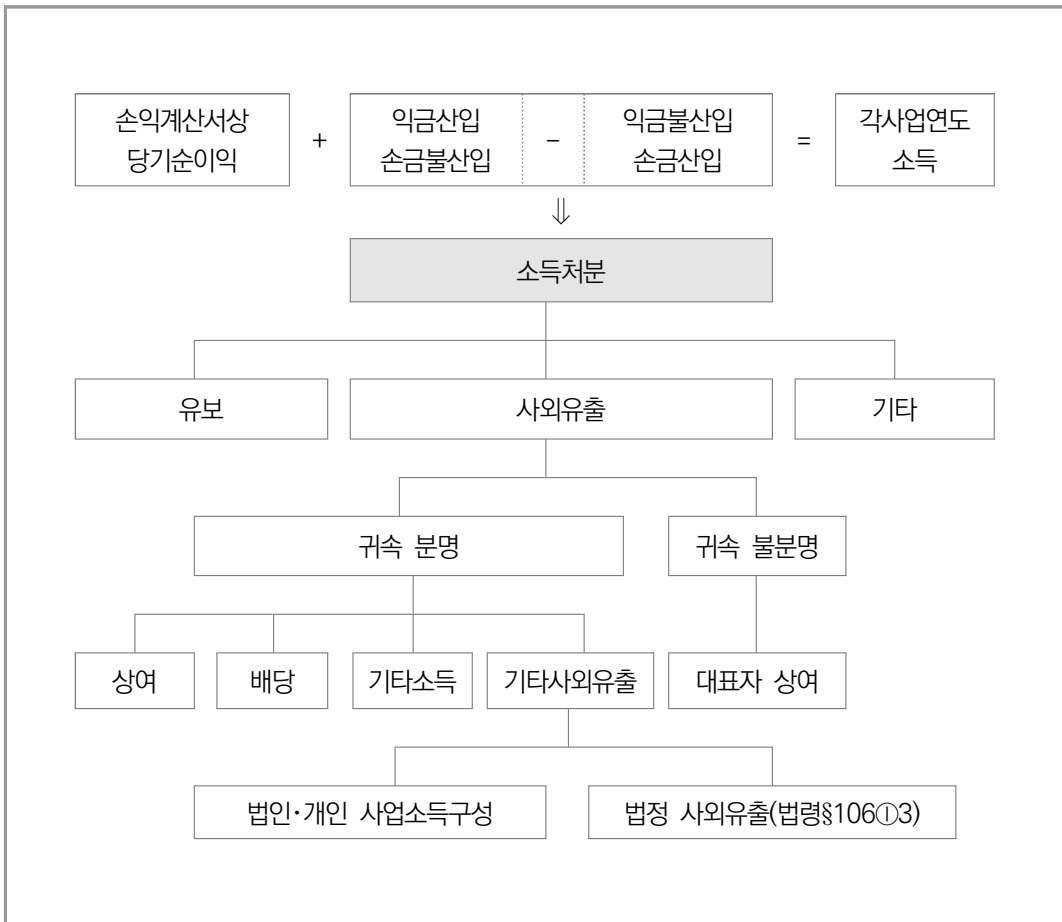
8 소득처분

법인세법상의 각사업연도 소득금액은 기업회계상 당기 순손익에서 익금산입사항과 손금불산입 사항을 가산하고, 익금불산입 사항과 손금산입 사항을 차감하여 계산합니다.

이렇게 익금에 가산된 금액 등이 누구에게 귀속하는가를 확정하는 세법상의 절차를 소득처분이라 합니다.

※ 이러한 소득처분은 수익사업이 있는 비영리법인에도 적용됩니다.

소득처분 구조



가. 익금산입 또는 손금불산입액의 소득처분(법령§106)

(1) 유 보

각 사업연도 소득금액 계산상 세무조정 금액이 사외로 유출되지 않고 회사 내에 남아있는 것으로, 다음 사업연도 이후의 각 사업연도 소득금액 및 청산소득계산과 기업의 자산가치 평가 등에 영향을 주게 되므로 자본금과 적립금조정명세서(별지 제50호)에 그 내용을 기재하여야 합니다.

또한 유보금은 자기자본에 포함되므로 청산소득에 대한 법인세의 감소요인이 됩니다.

※ 세무조정 시에는 자본금과적립금조정명세서(을)상 유보소득 기말잔액을 고려하여 세무조정을 하여야 합니다.

예) 재고자산평가감 익금산입액, 퇴직급여충당금 한도초과액, 대손충당금 한도초과액, 건설자금 이자 과소계상액, 준비금한도초과액, 감가상각비 한도초과액, 미지급기부금 등

- 내국법인이 국세기본법§45의 수정신고기한 내에 매출누락, 가공경비 등 부당하게 사외 유출된 금액을 회수하고 세무조정으로 익금에 산입하여 신고하는 경우의 소득처분은 사내유보로 합니다(경정이 있을 것을 미리 알고 사외 유출된 금액을 익금산입하는 경우에는 이를 적용하지 아니함)(법령§106④).

※ 2010.2.18.이 속하는 사업연도부터 경정이 있을 것을 미리 알고 사외유출된 금액을 익금산입 하는 경우 상여처분하는 사유를 명확하게 규정

종 전	개 정
세무조사의 통지를 받거나 세무조사에 착수된 것을 알게된 경우 등 경정이 있을 것을 미리 알고 익금산입한 경우	- 세무조사의 통지를 받은 경우 - 세무조사에 착수된 것을 알게된 경우 - 과세자료 해명안내 통지를 받은 경우 - 세무공무원이 과세자료·민원 등의 처리를 위해 현지출장·확인업무에 착수한 경우 - 수사기관의 수사·재판과정에서 확인된 경우 - 위와 유사한 경우로서 경정이 있을 것을 미리 안 것으로 인정되는 경우

(2) 상 여

각 사업연도 소득금액계산상의 세무조정(익금산입·손금불산입) 금액이 사외로 유출되어 사용인 또는 임원에게 귀속되었음이 분명한 경우에 행하는 소득처분을 말합니다.

또한, 소득이 사외로 유출되었으나 그 귀속이 불분명한 경우(기타사외유출로 처분하는 경우 제외)에는 대표자에게 귀속된 것으로 보아 상여(인정상여)로 처분하는 것입니다.

● 대표자

- 대표자가 2인 이상인 경우에는 사실상의 대표자로 합니다.
- 소액주주가 아닌 주주 등인 임원 및 그와 특수관계자에 있는 자가 소유하는 주식 등을 합하여 당해 법인 발행주식 총수의 30%이상을 소유하고 있는 경우의 그 임원이 법인의 경영을 사실상 지배하고 있는 경우에는 당해 임원을 대표자로 합니다 (법령§106①(1) 단서).
- 사업연도 중에 대표자가 변경된 경우 대표자 각인에게 귀속된 것이 분명한 경우 대표자 각인에게 구분하여 처분하고, 귀속이 불분명하지 않은 경우에는 재직기간의 일수에 따라 구분 계산하여 소득 처분합니다(법칙§54).

● 인정상여의 지급시기(소득법§135④)

- 법인세 과세표준을 신고하는 경우 → 그 신고일 또는 수정신고일
- 법인세 과세표준을 결정 또는 경정하는 경우 → 소득금액 변동통지서를 받은 날

● 인정상여의 수입시기(소득령§49①(3))

- 당해 사업연도중의 근로를 제공한 날 → 근로소득세 원천징수 납부

(3) 배 당

각 사업연도의 소득금액계산상의 익금산입 또는 손금불산입으로 생긴 세무조정 소득이 사외에 유출되어 출자자(사용인과 임원 제외)에 귀속되었음이 분명한 경우(기타사외유출로 처분되는 경우 제외)에는 그 출자자에 대한 배당으로 보는 것입니다.

- 배당으로 처분된 금액은 출자자의 배당소득에 포함되어 종합소득세가 과세되며 (소득법§17①(4)), 법인에게는 배당소득세 원천징수의무가 발생 합니다.
- 배당소득의 지급시기(소득법§131②)
 - 법인세 과세표준을 신고하는 경우 → 그 신고일 또는 수정신고일
 - 법인세 과세표준을 결정 또는 경정하는 경우 → 소득금액 변동통지서를 받은 날
- 배당소득의 수입시기(소득령§46(6))
 - 법인세법에 의하여 처분된 배당소득에 있어서는 당해 법인의 당해 사업연도 결산확정일

예) 출자자가 부담할 출연금을 법인이 부담한 경우
출자자에 대한 가지금금 인정이자

(4) 기타소득

각 사업연도 소득금액계산상의 익금산입 또는 손금불산입으로 생긴 세무조정 소득이 사외에 유출되어 출자자·사용인·임원 이외의 자에게 귀속되었음이 분명한 경우(기타 사외유출로 처분되는 경우는 제외)에는 그 귀속자에 대한 기타소득으로 처분하는 것입니다.

- 기타소득으로 처분된 금액은 그 귀속자의 기타소득금액(필요경비 공제 없음)에 포함되며 법인에게는 기타소득세 원천징수의무가 발생합니다.

- 기타소득의 지급시기(소득법§145의2)
 - 법인세 과세표준을 신고하는 경우 → 그 신고일 또는 수정신고일
 - 법인세 과세표준을 결정 또는 경정하는 경우 → 소득금액 변동통지서를 받은 날
- 기타소득의 수입시기(소득령§50①)
 - 법인세법에 의해 처분된 기타소득은 당해 사업연도 결산확정일

(5) 기타사외유출

각 사업연도 소득금액계산상의 익금산입 또는 손금불산입으로 생긴 세무조정 소득이 사외에 유출되어 법인이나 사업을 영위하는 개인에게 귀속된 것이 분명한 경우로서 그 소득이 내국법인 또는 외국법인의 국내사업장의 각 사업연도 소득이나 거주자 또는 비거주자의 국내사업장의 사업소득을 구성하는 금액과 법령§106①(3) 각목의 익금산입 금액은 기타사외유출로 처분합니다.

나. 손금산입 또는 익금불산입액 소득처분

손금산입 또는 익금불산입 금액은 그 소득귀속의 확정이 불필요하나 자본금과 적립금 조정명세서의 정리와 다음 사업연도 이후의 소득금액계산에 영향을 주는 항목 등을 명확히 하기 위하여 소득금액조정합계표의 처분란에 다음과 같이 기재하여야 합니다.

- 법인의 장부상에 자산으로 계상되어 있는 금액을 손금산입하거나, 전기에 익금산입하거나 손금불산입하여 유보처분한 금액을 당기에 손금가산하는 경우는 “유보”로 기재합니다.
 - ☞ 익금산입 및 손금불산입, 손금산입 및 익금불산입에 따른 소득처분 내용은 소득금액 조정합계표[별지 제15호 서식상]에 기재하여 표시됩니다(같은 서식의 “작성요령”을 참조 하시기 바랍니다.).

다. 조정항목별 소득처분 사례

조정항목	내 용	익 금 가 산		손 금 가 산	
		조정구분	처 분	조정구분	처 분
수입금액	<ul style="list-style-type: none"> 인도한 제품 등의 매출액 가산 동 매출원가 	익금산입	유 보	손금산입	유 보
	<ul style="list-style-type: none"> 전기매출가산분 당기결산상 매출 계상 동 매출원가 	손금불산입	유 보	익금불산입	유 보
	<ul style="list-style-type: none"> 작업진행률에 의한 수입금액 가산 전기 수입금액가산분 당기 결산 수입계상 	익금산입	유 보	익금불산입	유 보
접 대 비	<ul style="list-style-type: none"> 한도초과액 법인명의 신용카드 미사용액 	손금불산입	기타사외유출		
	<ul style="list-style-type: none"> 한도초과액 	”	기타사외유출		
지정기부금	<ul style="list-style-type: none"> 당기미지급기부금 전기미지급기부금당기지급액(당기 한도액계산시 포함) 	”	유 보	손금산입	유 보
	<ul style="list-style-type: none"> 당기가지급 계상분(한도액 계산시 포함) 			손금산입	유 보
	<ul style="list-style-type: none"> 전기 가지급 계상분 당기 비용처리 	손금불산입	유 보		
가지급금 등의 인정이자	<ul style="list-style-type: none"> 출자자(출자임원 제외) 	익금산입	배 당		
	<ul style="list-style-type: none"> 사용인(임원 포함) 	”	상 여		
	<ul style="list-style-type: none"> 법인 또는 사업영위 개인 	”	기타사외유출		
	<ul style="list-style-type: none"> 전 각 호 이외의 개인 	”	기타소득		
소득세 대납액	<ul style="list-style-type: none"> 귀속이 불분명하여 대표자 에게 처분한 소득에 대한 소득세를 법인이 대납하고 손비로 계상하거나 특수관계 소멸시까지 회수하지 아니하여 익금산입한 금액 	”	기타사외유출		
건설자금 이 자	<ul style="list-style-type: none"> 건설중인 자산분 	손금불산입	유 보		
	<ul style="list-style-type: none"> 건설완료 자산중 비상각 자산분 	”	”		
	<ul style="list-style-type: none"> 전기부인 유보분중 당기건설이 완료되어 회사 자산계상 			익금불산입	유 보

조정 항목	내 용	익 금 가 산		손 금 가 산	
		조정구분	처 분	조정구분	처 분
채권자가 불분명한 사채이자	<ul style="list-style-type: none"> 원천세 제외 금액 (대표자) 원천세 해당금액 	손금불산입 "	상 여 기타사외유출		
수령자불분명 채권·증권의 이자 할인액	<ul style="list-style-type: none"> 원천세 제외 금액 (대표자) 원천세 해당금액 	손금불산입 "	상 여 기타사외유출		
비업무용부동산 등 지급이자	<ul style="list-style-type: none"> 비업무용부동산 및 업무무관 가지급금에 대한 지급이자 	손금불산입	기타사외유출		
각 종 준비금	<ul style="list-style-type: none"> 범위초과액 과소환입 과다환입 전기범위초과액중 환입액 세무조정에 의하여 손금산입하는 준비금 	손금불산입 익금산입	유 보 "	익금불산입 " 손금산입	유 보 " 유 보
	<ul style="list-style-type: none"> 세무조정에 의해 환입하는 준비금 	익금산입	유 보		
퇴직급여 총 당 금	<ul style="list-style-type: none"> 범위초과액 전기부인액중 당기 지급 전기부인액중 당기 환입액 	손금불산입	유 보	손금산입 익금불산입	유 보 "
퇴 직 보험료	<ul style="list-style-type: none"> 범위초과액 전기부인액중 당기 환입액 	손금불산입	유 보	익금불산입	유 보
대손충당금	<ul style="list-style-type: none"> 범위초과액 전기범위초과액 중 당기 환입액 	손금불산입	유 보	익금불산입	유 보
재고자산	<ul style="list-style-type: none"> 당기평가감 전기평가감 중 당기 사용분 해당액 당기평가증 전기평가증 중 당기 사용분 해당액 	익금산입 손금불산입	유 보 유 보	손금산입 손금산입	유 보 유 보
	<ul style="list-style-type: none"> 잉여금으로 계상한 국고 보조금 등 손금산입한도 초과액 세무조정에 의한 손금계상시 	익금산입 손금불산입	기 타 유 보	손금산입	유 보
감 가 상 각 비	<ul style="list-style-type: none"> 당기부인액 기왕부인액중 당기 용인액 	손금불산입	유 보	손금산입	유 보

조정 항목	내 용	익 금 가 산		손 금 가 산	
		조정구분	처 분	조정구분	처 분
기 타	• 법인세 등	손금불산입	기타사외유출	익금불산입	기 타
	• 벌과금, 과료	"	"		
	• 임원퇴직금 범위초과액	"	상 여		
	• 법인세 환급금 및 이자	익금산입	기타사외유출		
	• 법령§88 ① 8호·8호의 2·9호 규정에 의하여 익금에 산입한 금액으로서 귀속자에게 증여 세가 과세되는 금액				
	• 잉여금증가에 따른 익금 및 손금산입	익금산입	기 타	손금산입	기 타

통칙 및 예규

- 출자임원에 대한 소득처분(통칙 67-106...1)
- 업무와 관련 없는 지출에 대한 소득처분(통칙 67-106...2)
- 채권자가 불분명한 사채이자의 처분(통칙 67-106...3)
- 퇴직금 한도초과액의 처분(통칙 67-106...4)
- 정관에 기재되지 아니한 창업비 등의 처분(통칙 67-106...5)
- 손금 불산입 되는 기부금의 처분(통칙 67-106...6)
- 의무불이행으로 납부한 원천징수액 등의 처분(통칙 67-106...7)
- 부당행위계산의 대상이 되는 거래에 대한 처분(통칙 67-106...8)
- 부당행위계산으로 부인한 시가초과액의 처분특례(통칙 67-106...9)
- 가지급금 등에 대한 인정이자의 처분(통칙 67-106...10)
- 가공자산의 익금산입 및 소득처분(통칙 67-106...12)
- 외국법인에 대한 소득처분의 특례(통칙 67-106...15)
- 추계결정(경정)시 소득처분 대상금액(통칙 67-106...20)

▶ **가공불입 자본금의 처리(통칙 4-0...10)**

- ① 상법의 규정에 의하여 정당하게 설립된 회사의 자본금은 동법의 규정에 의한 자본금이 감소될 때까지는 당초 자본금을 정당한 자본금으로 봄
- ② 일시적인 차입금으로 주금납입의 형식을 취한 후 곧 그 납입금을 인출하여 동 차입금을 변제하는 대신 가공자산을 계상한 경우에 당해 가공자산의 처리는 67-106...12에 의함

▶ **매출누락액 등의 상여처분(통칙 67-106...11)**

각 사업연도의 소득금액 계산상 익금에 산입하는 매출누락액 등의 금액은 다음 각호에 계기하는 경우를 제외하고는 그 총액(부가가치세 등 간접세를 포함한다)을 법인세법시행령 제106조에 따라 처분함

1. 외상매출금 계상누락
2. 매출누락액의 사실상 귀속자가 별도로 부담한 동 매출누락액에 대응하는 원가 상당액으로서 부외처리 되어 법인의 손금으로 계상하지 아니하였음이 입증되는 금액

▶ **대표이사가 대신부담하여야 할 금액을 부담하는 경우 소득처분**

내국법인이 업무와 관계없이 「법인세법」 제24조제1항에서 정한 비지정기 부금을 지출한 경우 같은 법 시행령 제106조제1항제3호에 의하여 당해 금액을 손금불산입하고 기타사외 유출로 소득처분하는 것이나, 사실상 법인의 대표이사가 부담하여야 할 성질의 금액을 법인이 대신 부담한 경우에는 대표이사에 대한 상여로 처분하여야 하는 것임(법인세과-1385, 2009.12.8.)

▶ **일부 거래에 대하여만 과세자료 소명안내문을 받은 소득처분**

「법인세법 시행령」 제106조제4항을 적용함에 있어 법인이 특정거래처와의 거래금액 중 일부에 대하여 과세관청으로부터 과세자료 소명안내를 받은 후 그 거래처와의 거래금액 중 과세자료 소명 안내를 받은 거래금액 뿐만 아니라 다른 거래금액도 부당하게 사외유출된 것으로 확인되어 이를 회수하고 익금에 산입하여 수정신고 하는 경우 익금에 산입한 거래금액 전액을 사내유보로 소득처분 할 수 없는 것임(법인세과-955, 2009.8.31.)

▶ **법인의 실질적인 경영자 횡령액의 대손처리 가능여부**

귀 질의와 같이 법인의 실질적 경영자의 횡령금이 대법원 확정판결에 따라 사외에 유출되지 않은 것으로 결정되어 해당 법인이 손해배상채권 등 자산으로 계상하고 있는 경우의 동 금액에 대해서는 법인세법 기본통칙 제19의2-19의 2...6 【사용인이 횡령한 금액의 대손처리】 규정을 준용하여 세무처리 하는 것임(법인세제과-806, 2010.9.14.)

▶ **실질적 경영자인 최대주주가 회사자금 횡령시 소득처분 방법**

최대주주 등 실질적 경영자가 회사자금을 무단 횡령하는 행위는 특별한 사정이 없는 한 애당초 회수를 전제로 하여 이루어진 것이 아니어서 그 금액에 대한 지출 자체로서 사외유출에 해당하는 것임

다만, 횡령 당시부터 회수를 전제하지 않은 것으로 볼 수 없는 특별한 사정이 있는 경우에는 사외에 유출되지 않은 것으로 보는 것인 바, 귀 질의가 이에 해당하는지 여부는 사실판단할 사항임(기재 법인-808, 2010.9.14.)

9 소득금액조정합계표의 작성

- 계정과목별로 세무조정이 끝나면 조정사항을 합계하기 위해 소득조정합계표를 작성해야 합니다.
- 다음 자료의 의거 소득금액조정합계표를 작성하여 봅시다.

자료

① 익금산입 및 손금불산입 해당액 내역

과 목	금 액	내 용
수 입 배 당 금	3,000,000	수입계상 누락분
재 고 자 산 평 가 감	770,000	재고자산 과소평가액
퇴 직 급 여 총 당 금	840,000	한도초과액
대 손 총 당 금	134,000	한도초과액
연구및인력개발준비금	560,000	한도초과액
인 정 이 자	130,000	대표자 가지급금 인정이자
세 금 공 과	654,000	토지매입에 다른 취득세
잡 비	75,000	벌과금
건 설 자 금 이 자	2,340,000	건설자금이자 과소계상액(토지)
법 인 세 등	2,000,000	중간예납 등

② 손금산입 및 익금불산입 해당액 내역

과 목	금 액	내 용
재 고 자 산 평 가 감	380,000	전기 손금불산입 유보분 중 당기사용분
감 가 상 각 비	1,340,000	전기 부인누계액 중 당기 용인액
수 입 이 자	22,000	국세환급금 이자



II. 각 사업연도 소득의 계산



[별지 제15호 서식] (2013.3.23개정)

사업 연도	2019. 1. 1. ~ 2019.12.31.	소득금액조정합계표	법인명	(주) 가 나
	사업자등록번호		101-81-12345	

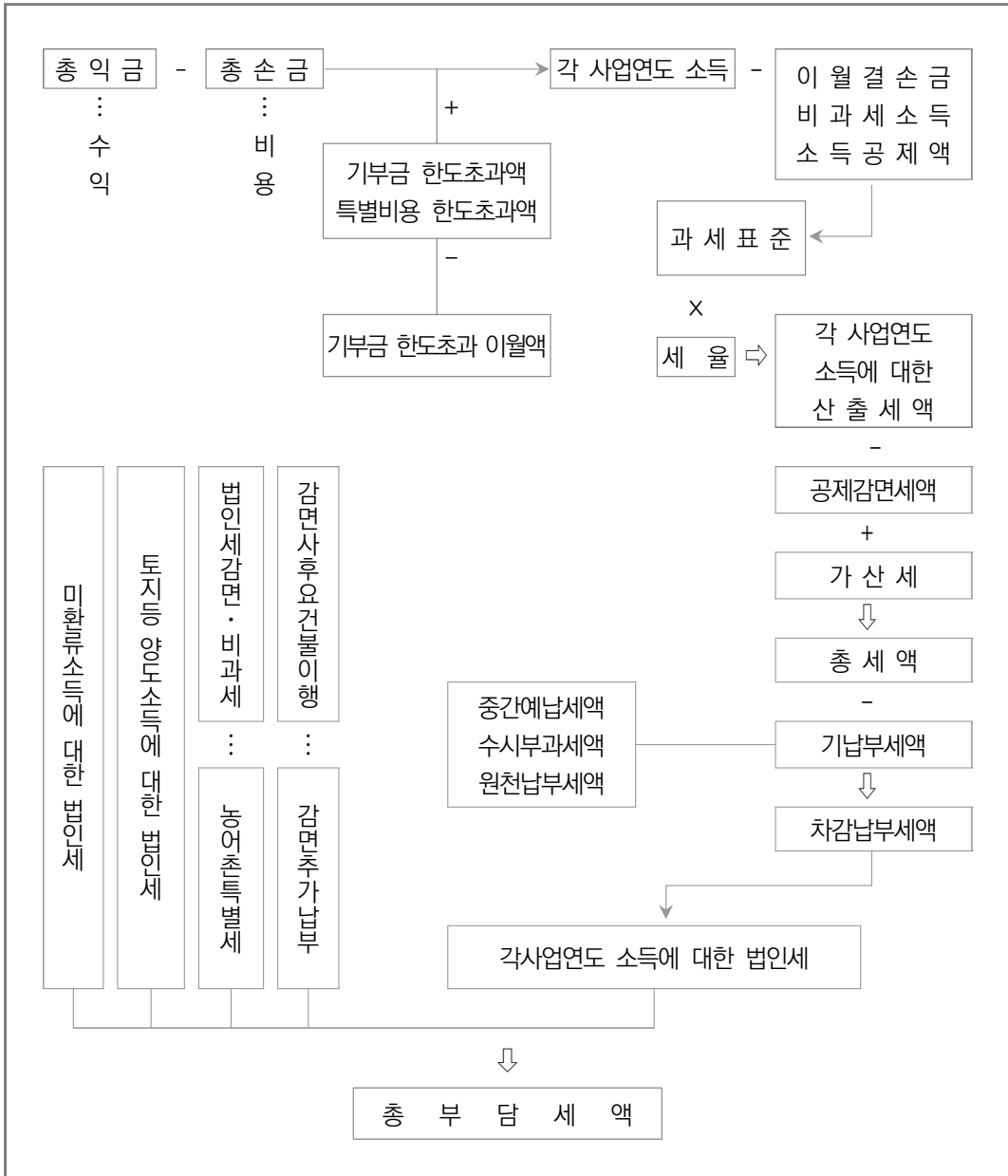
익금산입 및 손금불산입					손금산입 및 익금불산입								
①과 목	②금 액			③소득처분		④과 목	⑤금 액			⑥소득처분			
				처분	코드					처분	코드		
수 입 배 당 금	3	000	000	유보	400	재고자산평가감			380	000	유보	100	
재고자산평가감		770	000	"	400	감 가 상 각 비			1	340	000	"	100
퇴직급여충당금		840	000	"	400	수 입 이 자				22	000	기타	200
대 손 총 당 금		134	000	"	400								
연구및인력개발준비금		560	000	"	400								
가지급금인정 이 자		130	000	상여	100								
세 금 과 공 과		654	000	유보	400								
잡 비		75	000	기타 사외유출	500								
건설자금이자	2	340	000	유보	400								
법 인 세 등	2	000	000	기타 사외유출	500								
합 계	10	503	000			합 계			1	742	000		

210mm×297mm[백상지 80g/m² 또는 중질지 80g/m²]

III

법인세 과세표준과 납부세액의 계산

법인의 과세표준 및 세액의 계산절차를 요약하면 다음과 같습니다.



1 과세표준의 계산

$$\text{각사업연도소득} - \begin{matrix} \text{① 이월결손금} \\ \text{② 비과세소득} \\ \text{③ 소득공제액} \end{matrix} = \text{과세표준}$$

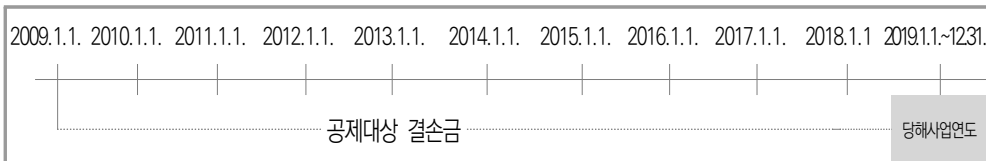
☞ ① → ② → ③ 순서로 공제액을 계산(법법§13)

가. 이월결손금

(1) 이월결손금의 범위

- 각 사업연도의 손금총액이 익금총액을 초과하는 금액을 각 사업연도의 결손금 이라 합니다.
 - 과세표준 계산 시에 각 사업연도 소득에서 공제하는 이월결손금은
 - 당해 사업연도 개시일 전 10년(2008.12.31. 이전에 개시한 사업연도에서 발생한 결손금은 5년) 이내에 개시한 사업연도에서 발생한 세무계산상 결손금으로서 그 후 사업연도의 과세표준계산에 있어서 공제되지 아니한 금액을 말합니다(법법§13).
 - 이 경우 결손금은 법인세법§60에 따라 신고하거나 §66에 따라 결정·경정되거나 수정신고한 과세표준에 포함된 결손금만 해당되는 것입니다.*
- * 2010.1.1. 이후 최초로 과세표준을 신고하거나 경정·결정하는 분부터 적용. 다만, 신고 하거나 경정·결정한 과세표준에 포함되지 아니한 결손금이 공제되도록 2009.12.31. 이전에 과세표준을 신고하거나 경정·결정한 경우에는 종전 규정에 따릅니다.

● 공제대상 결손금의 범위



* 2008.12.31. 이전에 개시한 사업연도에서 발생한 결손금은 5년 적용

- 주식발행액면초과액 등으로 충당된 이월결손금의 공제
 - 주식발행액면초과액, 감자차익·합병차익 및 분할차익으로 충당된 이월결손 금은 각 사업연도의 과세표준 계산에 있어서 공제된 것으로 보지 아니합니다(통칙 13-10…1).
- 추계결정 등으로 공제되지 아니한 이월결손금
 - 법인세의 과세표준과 세액을 추계결정 또는 경정함에 따라 법법§68 본문규정에 의하여 공제되지 아니한 이월결손금은 공제대상 결손금에 포함됩니다(법칙§4②).

(2) 이월결손금의 공제

- 「조세특례제한법」§5①에 따른 중소기업과 회생계획을 이행 중인 기업 등 대통령령으로 정하는 법인을 제외한 내국법인 및 과세표준 신고의무가 있는 외국법인의 경우 이월결손금 공제한도는 각 사업연도 소득의 100분의 80으로 합니다(법법§13, 법법§91① 및 법령§10①).

- 이월결손금 공제 한도
 - 일반기업 : 각 사업연도 소득의 80%
 - * 2018년 귀속 : 70%, 2019년 귀속 : 60% → 이월결손금 공제한도 축소
 - 중소기업 및 시행령으로 정하는 법인 : 각 사업연도 소득의 100% (현행 유지)
- 이월결손금 공제한도 적용 제외대상 법인(법령§10①)
 - 법원 결정에 의한 회생계획을 이행중인 기업
 - 「기업구조조정촉진법」상 경영정상화계획을 이행중인 기업
 - 채권금융회사와의 협약에 따른 경영정상화계획을 이행중인 기업
 - 유동화전문회사 등 자산유동화를 목적으로 설립된 특수목적법인으로서 2015.12.31.까지 기초자산을 매입한 법인
 - 지급배당소득공제를 통하여 법인세를 사실상 비과세하는 명목회사 (법법§51의2① 각 호에 해당하는 법인)
 - * 2017.2.3. 이후 과세표준을 신고하는 분부터 적용합니다.

- 10년 이내의 2개 이상의 사업연도에서 결손금이 발생한 경우에는 먼저 발생한 사업연도의 결손금부터 순차로 공제합니다(법령§10②).
- 결손금소급공제에 의한 환급규정을 적용받은 결손금과 자산수증의 및 채무면제익에 충당된 이월결손금은 공제된 것으로 봅니다(법령§10③).
 - * 중소기업은 결손금을 이월공제 받지 아니하고 직전 사업연도 법인세를 한도로 결손금 소급공제에 의해 법인세를 환급받을 수 있습니다(Ⅳ-4 참조).
- 법인세 과세표준을 추계 결정 또는 경정하는 때에는 이월결손금을 공제할 수 없습니다(법법§68).
- 외국법인의 이월결손금을 공제한도는 내국법인과 마찬가지로 각 사업연도 소득의 100분의 80으로 합니다(법법§91①).
 - * 2017.1.1.이후 개시하는 사업연도 분부터 적용합니다.
- 비영리법인의 과세표준계산 시 이월결손금 공제는 수익사업에서 발생한 이월결손금만을 공제합니다(법칙§4①).
- 합병시 피합병법인 이월결손금 공제
 - 합병시 합병법인의 이월결손금은 합병법인의 소득금액(피합병법인의 승계 사업 소득 제외)에서 공제하고, 피합병법인의 이월결손금은 일정 요건 하에 피합병법인의 승계사업 소득금액에서 공제합니다.
- 분할법인 등의 이월결손금 공제
 - 분할신설법인 등이 적격분할의 요건(법법§46②)을 갖추어 과세특례를 적용받음에 따라 분할법인 등의 자산을 장부가액으로 양도받은 경우 분할신설법인 등은 분할법인 등으로부터 승계받은 사업에서 발생한 소득 금액의 범위 내에서 승계받은 결손금을 공제할 수 있습니다.



나. 비과세소득

(1) 비과세소득의 범위

- 법인세법상 비과세 소득
 - 공익신탁의 신탁재산에서 생기는 소득(법법§51)
 - 1990.12.31. 이전 발생한 국민저축조합 저축의 이자
 - 1983.1.1.전에 발행한 산업부흥채권, 징발보상채권, 전신·전화채권, 지하철공채·도로공채 및 상수도공채, 토지개발채권, 국민주택채권(한국 주택은행의 것은 1982.1.1.전 발행분에 한함)의 이자와 할인액(1998.12.28. 법 부칙 제12조, 법률5581호)
- 조세특례제한법상 비과세소득
 - 2009.12.31.까지 어업협정에 따라 어업자 등이 받는 지원금 및 실업지원금(조특법§104의2)
 - 아래 출자방식으로 2020.12.31.까지 취득한 주식의 양도차익(조특법§13)
 - 중소기업창업투자회사가 창업자 또는 벤처기업에 출자
 - 신기술사업금융업자가 신기술사업자 또는 벤처기업에 출자
 - 중소기업창업투자회사·신기술사업금융업자·벤처기업출자유한 회사가 창투조합 등을 통해 창업자·신기술사업자·벤처기업에 출자
 - 기금운용법인 등이 창투조합 등을 통해 창업자·신기술사업자·벤처기업 또는 신기술창업전문회사에 출자
 - 중소기업창업투자회사 또는 신기술사업금융업자가 코넥스시장에 상장한 중소기업에 출자(2014.1.1. 이후 출자분부터)
 - 중소기업창업투자회사, 벤처기업출자유한회사 또는 신기술사업금융 업자가 창투조합 등을 통하여 코넥스상장기업에 출자
 - 주식 양도차익·배당소득이 비과세되는 출자대상에 신기술창업전문회사(중소기업 기본법상 중소기업에 한정)가 추가(2012.1.1.이후 최초로 출자 하는 분부터 적용) 되고, 창투조합 등에 농식품투자조합이 추가(2012.1.1. 이후 양도하는 주식·출자지분 또는 배당소득 분부터 적용)

(2) 비과세소득 등의 공제

- 과세표준을 계산함에 있어서 법인세법§13(2)의 비과세소득과 (3)의 소득공제액의 합계액이 각 사업연도 소득에서 이월결손금을 공제한 잔액을 초과하는 경우 그 초과금액은 없는 것으로 계산하여야 합니다(법칙§5).

다. 소득공제

(1) 유동화전문회사 등에 대한 소득공제(법법§51의2, 법령§86의2)

- 대상법인
 - 자산유동화에 관한 법률에 따른 유동화전문회사
 - 자본시장과 금융투자업에 관한 법률에 따른 투자회사, 투자목적회사, 투자유한회사 및 투자합자회사(경영참여형 사모집합투자기구는 제외) 및 투자유한책임회사
 - 기업구조조정투자회사법에 따른 기업구조조정투자회사
 - 부동산투자회사법에 따른 기업구조조정부동산투자회사 및 위탁관리부동산투자회사
 - 선박투자회사법에 따른 선박투자회사
 - 민간임대주택에 관한 특별법 또는 공공주택 특별법에 따른 임대사업을 목적으로 하는 SPC
 - 문화산업진흥 기본법에 따른 문화산업전문회사
 - 해외자원개발 사업법에 따른 해외자원개발투자회사
 - 일정요건을 갖춘 주식회사로 설립된 투자회사(PFV)
- 소득공제 금액
 - 각 사업연도의 배당가능이익의 90%이상 배당 시 그 배당금액을 소득금액 범위 내에서 공제



※ 배당가능이익 : 법인세비용 차감 후 당기순이익 + 이월이익잉여금 - 이월결손금 - 이익준비금
 <당기순이익 등에는 자본준비금을 감액하여 받는 배당 제외(상법에 따른 자본준비금과 자산재평가법에 따른 재평가적립금에 해당하지 아니하는 자본준비금의 배당은 제외), 유가증권평가손익 제외. 다만, 투자회사 등 자본시장과 금융투자업에 관한 법률에 따른 집합투자재산의 평가손익을 포함(법령§86의2①)>

● 소득공제 배제대상(법법§51의2②)

- 법인세법 또는 조세특례제한법에 의해 소득세 또는 법인세가 비과세되는 배당
- 배당을 지급하는 법인이 개인 등(2인 이하 또는 개인 1인 및 그 친족)이 발행주식총수의 100분의 95 이상을 소유하고 있는 사모방식으로 설립된 법인

* 프로젝트금융투자회사(PFV)의 요건(법법§51의2①9)

- 회사의 자산을 설비투자, 사회간접자본시설투자, 자원개발, 그 밖에 상당한 기간과 자금이 소요되는 특정사업에 운용하고 그 수익을 주주에게 배분하는 회사일 것
- 본점외의 영업소를 설치하지 않고 직원과 상근하는 임원을 두지 않을 것
- 한시적으로 설립된 회사로서 존립기간이 2년 이상일 것
- 상법이나 그 밖의 법률의 규정에 따른 주식회사로서 발기설립의 방법으로 설립할 것
- 발기인이 기업구조조정투자회사법 제4조 제2항 각 호의 어느 하나에 해당하지 아니하고 법령§86의2④의 요건을 충족할 것
- 이사가 기업구조조정투자회사법 제12조 각 호의 어느 하나에 해당하지 않을 것
- 감사는 기업구조조정투자회사법 제17조의 규정에 적합할 것(“기업구조조정투자회사”는 “회사”로 봄)
- 자본금 규모, 자산관리업무와 자금관리업무의 위탁 및 설립신고 등에 관하여 법령§86의2⑤의 요건을 충족할 것

통칙 및 예규

▶ **유동화전문회사 등에 대한 소득공제(통칙 51의2-86의2...1)**

- ① 법 제51조의2에 따른 소득공제는 해당 배당을 결의한 잉여금 처분의 대상이 되는 사업연도에 이를 적용함.
- ② 법 제51조의2 제1항의 “배당가능이익의 100분의 90이상을 배당”함에 있어 “배당”이라 함은 현금배당과 주식배당을 모두 포함하는 것임

▶ 기업구조조정 부동산투자회사가 상법 제462조제1항에 따라 유형자산평가이익 상당액을 배당가능이익에서 제외하고 배당함으로써 배당금액이 법인세법 제51조의2제1항에 따른 배당가능이익의 100분의 90에 미달하는 경우에는 같은 법에 따른 소득공제를 적용할 수 없는 것임(법령해석법인-21860, 2015.2.9.)

▶ **정관에 따라 채무 상황 후에 배당금을 지급하는 경우 소득공제 가능 여부**

법인이 배당가능이익의 100분의 90 이상을 배당결의하고, 해당 배당금을 미지급금으로 계상한 경우에도 소득공제를 적용하는 것임
 해당 내국법인의 주주가 그 배당금을 지급받을 수 있음에도 정당한 이유없이 받지 아니하여 실질적으로 그 배당금을 대여한 것으로 인정되는 경우에는 부당행위계산 부인 규정을 적용하는 것으로 이에 해당하는지는 배당금을 장기간 지급받지 아니한 행위의 제반 사정을 구체적이고 종합적으로 고려 하여 건전한 사회통념이나 상관행에 비추어 경제적 합리성을 결여한 비정상적인 것인지 여부에 따라 사실판단할 사항임(서면법규과-1229, 2013.11.7.)

▶ **일시 임대 후 양도하는 경우 특정사업 운용요건 충족 여부**

법인세법 제51조의 2 제1항 제6호 나목 내지 아목의 요건을 충족한 투자회사가 상가를 신축하여 양도함에 있어서 당해 회사의 정관상 존속기간 범위 내에서 수익성 제고 등을 위해 신축된 상가를 일시 임대한 후 양도하는 경우에는 동호 가목에서 규정하고 있는 “특정사업”의 운용요건을 갖춘 것으로 보는 것임(재법인-880, 2006.12.6.)

▶ **배당가능이익의 계산 방법**

배당가능이익 계산 시 당기순이익에 가산하거나 공제하는 이월이익잉여금 또는 이월결손금에는 직전 사업연도 말 현재 유가증권 평가와 관련한 세무 상 유보 잔액을 포함하지 아니하는 것임(서면2팀-2291, 2006.11.9.)



▶ **자금관리사무수탁회사와 자산관리회사의 동일인 여부**

「법인세법 시행령」 제86조의2제5항제6호 규정에 따라 자산관리회사와 자금관리사무수탁회사가 동일인인 경우 같은 법 제51조의2제1항에 규정하고 있는 소득공제는 적용되지 않으며,

이 경우 동일인의 여부를 판단함에 있어 자금관리사무수탁회사와 자산관리 회사의 출자관계는 고려하지 않음(재법인-338, 2011.4.20.)

▶ **해산한 투자회사에 대한 소득공제(통칙 51의2-86의2...2)**

간접투자자산운용업법에 의한 투자회사가 법 제79조 제6항의 규정에 의한 청산기간 중에 금융기관 등에 자산을 예치함으로써 인하여 발생하는 이자소득의 경우에도 법 제51조의2를 적용함.

(2) 조세특례제한법상 소득공제

명칭	대상법인	대상금액	공제율	공제기한	비고
국민주택 임대소득 공제 (조특법 §55의2)	자기관리 부동산 투자회사	주택임대 소득 (149㎡ 이하)	소득금액 $\times \frac{100}{100}$	최초발생 연도와 그 후 5년간	* 2009.12.31.이전 국민주택 신축 또는 취득 당시 입주 사실이 없는 국민주택을 매입하여 임대하는 경우 : 소득금액 $\times 50\%$
		주택임대 소득 (85㎡ 이하)	소득금액 $\times \frac{100}{100}$	최초발생 연도와 그 후 8년간	* 2016.1.1. 이후 신축 또는 매입하여 임대하는 분 부터 적용

라. 해운기업에 대한 과세표준 계산특례

(조특법§104의10, 2005.1.1. 이후 최초 개시사업연도부터 적용)

① 대상법인

- 내국법인 중 「해운법」 상 외항운송사업*(수산물 운송사업자 제외) 등을 영위하는 기업 (기준선박의 연간운항순톤수의 합계의 5배를 초과하지 아니하는 기업, 2019.12.31까지 적용)

* 외항 정기·부정기 여객운송사업, 외항 정기·부정기 화물운송사업(수산물운송사업 제외), 「크루즈산업의 육성 및 지원에 관한 법률」에 따른 국제순항 크루즈선 운항사업

② 특례내용

- 법인세 과세표준을 일반법인과 달리 ①과 ②의 합계액으로 계산 가능
 - 해운소득 : 개별선박표준이익의 합계액
 - * 개별선박표준이익 = 개별선박순톤수 × 1톤당 1운항일이익 × 운항일수 × 사용률
 - * 1톤당 1운항일이익 : 1천톤이하 14원, 1천톤초과 1만톤이하 11원, 1만톤초과 2만5천톤이하 7원, 2만5천톤초과 4원
 - 비해운소득 : 법인세법§13부터 §54까지의 규정에 따라 계산한 금액
 - * 과세표준계산특례를 한번 선택하면 5개 사업연도 동안 계속 적용하여야 하며, 과세표준계산특례 적용전 발생한 이월결손금은 공제할 수 없습니다.

③ 기타

- 비해운소득에서 발생한 결손금은 선박표준이익과 통산불가
- 해운소득에 대하여는 조특법, 국세기본법, 조약 등에 의한 비과세·세액 감면·세액공제·소득공제 등의 조세특례 배제
- 해운소득에 원천징수된 소득이 포함된 경우 그 소득에 대한 원천징수세액은 기납부세액으로 공제불가
- 과세표준계산특례 적용기간 중 특례요건을 2사업연도 이상 위반시 2회째 위반 사업연도부터 잔여기간과 다음 5사업연도까지 특례적용 불가

- 자기계산방법으로 중간예납하는 경우에도 해운소득은 개별선박표준이익의 합계액으로 계산

* 통세 적용기간 첫째 사업연도에는 통세규정을 적용하여 자기계산 할 수 없음.

예규

- ▶ 외항해상운송활동에 사용되는 컨테이너선박의 화물운송용기인 컨테이너의 매각손익은 「조세특례제한법」 제104조의10 제1항 제1호 및 같은 법 시행령 제104조의7 제2항에서 규정하는 “해운소득”에 해당하는 것임(기획재정부 법인세제과-995, 2016.10.24.)
- ▶ 해운기업에 대한 법인세 과세표준 계산특례가 적용되지 아니하는 「조세특례제한법 시행령」 제104조의7 제1항 제2호 단서의 “수산물운송사업”은 「해운법 시행규칙」 제19조 [별표3] 해상화물운송사업의 등록기준에 따른 “외항 정기(부정기)화물운송사업” 중 “수산물운송”을 말하는 것임(기획재정부 법인세제과-386, 2016.05.02.)
- ▶ 해운기업 과세표준 계산 특례를 적용받던 특례적용기업이 특례적용기간이 종료되어 법인세법을 적용받게 된 최초 사업연도의 과세표준신고기한까지 특례적용기간에 관하여 작성한 세무조정계산서 등 서류를 신고와 함께 제출하는 경우에는 특례적용기간에도 계속하여 법인세법을 적용받은 것으로 보고 이월결손금 공제를 적용하는 것임(법령해석과-3107, 2015.11.23.)

마. 기능통화 도입기업 및 해외사업장의 과세표준 계산특례

(1) 기능통화 도입기업 과세표준 계산특례

- 기업회계기준에 따라 원화외의 통화를 기능통화로 채택하여 재무제표를 작성하는 내국법인의 경우 다음의 방법 중 하나를 선택하여 과세표준 계산 가능합니다(법법§53의2).
 - * 같은 연결집단에 속하는 연결법인은 같은 과세표준 계산방법을 신고하여 적용하여야 함.
 - * 법인세법§53조의2 개정규정은 2010.12.30.이 속하는 사업연도 분부터 적용함(법 부칙§1 단서 및 §11).

① 과세표준 계산방법의 선택

- ㉠ 원화 외의 기능통화를 채택하지 아니하였을 경우에 작성하여야 할 재무제표를 기준으로 과세표준을 계산하는 방법
 - 손비로 계상한 경우에만 각 사업연도의 소득금액을 계산할 때 손금에 산입하는 항목은 원화 외의 통화를 기능통화로 채택하지 아니하였을 경우에 작성하여야 할 재무제표(원화재무제표)의 금액을 기준으로 손금 계상액을 산정(법령§91의3①)
- ㉡ 기능통화로 표시된 재무제표를 기준으로 과세표준을 계산한 후 이를 원화로 환산하는 방법
 - 법인세법 및 같은 법 시행령에 따른 익금 및 손금, 결손금·비과세소득·소득공제액은 기능통화로 표시하여 과세표준을 계산한 후 이를 원화로 환산(법령§91의3②)
 - 다음 각 호의 경우에는 사업연도 종료일 현재의 매매기준율 등 또는 해당 사업연도 평균환율 중 신고한 환율을 적용함(법령§91의3③).

1. 기능통화로 표시된 과세표준을 원화로 환산하는 경우
2. 접대비 한도 금액을 기능통화로 환산하는 경우
3. 법법§57 및 §57조의2, 조특법§5, §10, §11, §24부터 §26까지, §94 및 §104의5의 적용을 받아 세액공제액을 기능통화로 계산한 후 원화로 환산하는 경우

- ㉔ 재무상태표 항목은 사업연도종료일 현재의 환율, 포괄손익계산서(포괄손익 계산서가 없는 경우에는 손익계산서를 말함) 항목은 해당 거래일 현재의 환율을 적용하여 원화로 환산한 재무제표를 기준으로 과세표준을 계산하는 방법
- 다만, 감가상각비, 퇴직급여충당금, 대손충당금, 구상채권상각충당금, 현재가치 할인차금상당액, 건설등의 제공으로 인한 손익, 이자 및 할인액, 보험료상당액등, 이자 및 할인액과 배당소득, 임대료상당액, 사채할인발행 차금은 해당 사업연도 평균환율에 의함
 - 감가상각비, 퇴직보험료(확정기여형 퇴직연금등의 부담금을 말함), 퇴직급여충당금, 대손충당금, 구상채권상각충당금 등의 손금 계상액 및 손금 산입한도를 각각 기능통화로 표시하여 손금산입액을 결정

② 과세표준계산방법의 신청 및 변경

- ㉕ 상기의 ㉒번이나 ㉓번의 방법에 의하여 과세표준계산방법을 적용하려는 법인은 최초로 적용하려는 사업연도의 법인세 과세표준 신고와 함께 과세표준계산 방법신고서를 제출하여야 합니다.
- ㉖ 상기 ㉒번이나 ㉓번 방법에 의하여 과세표준계산방법을 신고하여 적용하는 법인은 아래 사유 외에는 과세표준계산방법을 변경할 수 없습니다(법법§53의2② 및 법령§91의2②).

기능통화를 변경한 경우, 과세표준 계산방법이 서로 다른 법인이 합병 (분할합병 포함)한 경우, 과세표준계산방법이 서로 다른 사업자의 사업을 인수한 경우, 연결납세방식을 최초로 적용받는 내국법인의 과세표준 계산방법이 해당 연결집단의 과세표준계산방법과 다른 경우(해당 연결집단의 과세표준계산 방법으로 변경하는 경우만 해당)

- 상기 사유로 과세표준계산방법을 변경하려는 경우에는 변경된 과세표준 계산방법을 적용하려는 사업연도 종료일까지 과세표준계산방법변경신청서를 제출하여야 하고
- 세무서장은 사업연도 종료일로부터 1개월 이내 승인 여부를 통지
 - * 승인받지 아니하고 과세표준계산방법을 변경한 경우 변경전 방법에 따라 계산

③ 일시상각충당금과 압축기장충당금의 설정 및 환입

- 상기의 ㉠번이나 ㉡번의 과세표준계산방법을 신고하여 적용하는 법인이 기능통화를 변경하는 경우에는 개별 자산·부채별로 다음 ㉢의 금액에서 ㉣의 금액을 뺀 금액을 익금에 산입하고 그 상당액을 일시상각충당금 또는 압축기장충당금으로 계상하여 손금에 산입

- ㉢ 변경 후 기능통화로 표시된 해당 사업연도의 개시일 현재 해당 자산·부채의 장부가액
- ㉣ 변경 전 기능통화로 표시된 직전 사업연도의 종료일 현재 자산·부채의 장부가액에 해당 자산·부채의 취득일 또는 발생일의 환율을 적용하여 변경 후 기능 통화로 표시한 금액. 이때 환율은 해당하는 날의 매매기준율 등으로 함.

예규

▶ 기능통화 변경 법인의 변경후 장부가액이 변경전 장부가액 미달시 세무조정 방법

한국채택국제회계기준을 도입하는 내국법인이 법인세법 제53조의2제1항제2호 또는 제3호의 과세표준방법을 적용하여 기능통화를 변경하는 경우에는 기능통화를 변경하는 사업연도의 소득금액을 계산할 때 자산·부채별로 같은 조 제3항제1호의 금액에서 제2호의 금액을 뺀 금액을 익금산입(기타)하고 그 상당액을 국고보조금의 손금산입 규정을 준용하여 일시상각충당금 또는 압축기장충당금으로 계상하여 손금산입(△유보) 하는 것이며 같은 조 제3항제1호의 금액이 제2호의 금액에 미달하는 경우에도 그 차액을 손금산입(기타)하고 동시에 동 금액을 익금산입(유보)하는 것임(법규법인2012-85, 2012.6.1.).

▶ 기능통화 도입시 외화환산손익의 세무상 유보금액 추인 여부

기업회계기준에 따라 원화 외의 통화를 기능통화로 채택하여 재무제표를 작성하는 내국법인이 기능통화로 표시된 재무제표를 기준으로 과세표준을 계산한 후 이를 원화로 환산하는 방법을 최초로 적용하는 경우 해당 기능통화로 표시된 화폐성 자산·부채에 대한 전기까지의 세무상 유보잔액은 과세표준 계산특례를 적용하는 최초 사업연도로 승계되지 아니하고 소멸함(재법인-678, 2012.7.19.)



기능통화 세액계산 사례



- 자산 3개를 3회에 걸쳐 각각 3\$에 구입(환율 1,000원, 1,100원, 1,200원) 자산 2개를 2회에 걸쳐 각각 5\$에 판매(환율 1,300원, 1,400원), 나중에 판매한 대금(5\$)은 연말까지 매출채권으로 보유
- 취득가액 10\$(취득시 환율 1,000원)인 유형자산 감가상각(5년 정액법)
- 선입선출법, 기능통화는 미국달러, 세율 50%, 12월말에 세금 납부
- 연평균 환율 1,250원, 기말환율 1,500원

구분	방법1	방법2	방법3
매출액	\$10	₩13,500	₩13,500
매출원가	\$6	₩6,300	₩6,300
감가상각비	\$2	₩2,000**	₩2,500**
외화환산이익	-	₩500***	-
당기순이익	\$2	₩5,700	₩4,700
과세표준	\$2	₩5,700	₩4,700
산출세액	\$1	₩2,850	₩2,350
납부할세액원화금액	₩1,250*	₩2,850	₩2,350

* 연평균환율 적용을 가정

** (감가상각비) 방법2는 역사적환율 적용, 방법3은 평균환율 적용(표시통화 환산시 감가 상각비·대손충당금·퇴직급여충당금 등은 평균환율 적용)

*** (외화환산이익) 매출채권 기말환율 적용에 따른 환산차익. 방법3의 경우 표시통화환산시 발생하는 외화환산손익은 기타포괄손익으로 처리



(2) 해외사업장의 과세표준 계산특례

- 내국법인의 해외사업장 과세표준 계산 방법은 다음 방법 중 하나를 관할 세무서장에게 신고한 방법에 따릅니다.

* 개정규정은 '10.12.30. 당시 국제회계기준을 적용하는 법인의 경우에는 '10.12.30.이 속하는 사업연도분부터 적용하고, 그 밖의 법인의 경우에는 '11.1.1. 이후 최초로 개시하는 사업연도 분부터 적용(법 부칙 제1조단서 및 제12조)

- ① 해외사업장 재무제표를 원화 외의 기능통화를 채택하지 아니하였을 경우에 작성하여야 할 재무제표로 재작성하여 본점의 재무제표와 합산한 후 합산한 재무제표를 기준으로 과세표준을 계산하는 방법
 - 손금으로 계상한 경우에만 각 사업연도의 소득금액을 계산할 때 손금에 산입하는 항목은 원화재무제표의 금액을 기준으로 손금 계상액을 산정함
- ② 해외사업장의 기능통화로 표시된 해외사업장 재무제표를 기준으로 과세표준을 계산한 후 이를 원화로 환산하여 본점의 과세표준과 합산하는 방법
 - 법인세법 및 다른 법률에 따른 해외사업장의 익금 및 손금을 해외사업장의 기능통화로 표시하여 과세표준을 계산한 후 이를 원화로 환산
 - 기능통화로 표시된 해외사업장 과세표준을 사업연도종료일 현재의 매매 기준율등 또는 평균환율 중 관할세무서장에게 신고한 환율을 적용하여 원화로 환산
- ③ 해외사업장의 재무제표에 대하여 재무상태표 항목은 사업연도종료일 현재의 매매기준율, 포괄손익계산서 항목은 아래의 환율을 각각 적용하여 원화로 환산하고 본점 재무제표와 합산한 후 합산한 재무제표를 기준으로 과세표준을 계산하는 방법
 - 법인세법 시행령§91의3⑥에 해당하는 항목의 경우 : 평균환율
 - 상기 항목외의 경우 : 해당 항목의 거래일 현재의 매매기준율등 또는 평균환율 중 납세지 관할세무서장에게 신고한 환율

2 납부세액의 계산

가. 산출세액의 계산

- 법인세 산출세액이란 법인세 과세표준금액에 세율을 적용하여 계산한 금액을 말합니다.

$$\text{법인세 산출세액} = \text{과세표준} \times \text{세율}$$

(1) 법인세율(법법§55)

과세표준	세 율				
	2008.12.26. 속하는 사업연도부터	2009.1.1. 이후	2010.1.1. 이후	2012. 1. 1. ~ 2017.12.31.	2018.1.1. 이후
2억 이하	11%	11%	10%	10%	10%
2억 초과	25%	22%	22%	20%	20%
200억 초과				22%	22%
3,000억 초과				25%	25%

☞ 구 세율표(해당연도 1.1. 이후 최초로 개시하는 사업연도분부터 적용)

과세표준	1991	1994	1995	1996	2002	2005
1억이하	20%	18%	18%	16%	15%	13%
1억초과	34%	32%	30%	28%	27%	25%

☞ 조특법§72① 각 호의 조합법인은 법인세 공제전 당기순이익(적대비 손금불산입액과 기부금 손금불산입액을 합한 금액)에 100분의 9의 세율을 적용하여 과세(2020.12.31. 이전에 끝나는 사업연도까지 9% 적용)

* 다만, 2015.1.1.이후 개시하는 사업연도부터는 20억원 초과금액에 대해 12% 적용

☞ 당기순이익 과세제도(과세표준) 세무조정 사항 추가(조특령§69)

적대비·기부금 외에 공정과세에 필수적인 세무조정 사항(과다경비, 업무무관자산의 유지·관리비, 차입금 지급이자, 퇴직급여충당금, 대손금·대손충당금) 추가(2013.1.1. 이후 개시하는 사업연도 분부터 적용)

☞ 당기순이익 과세를 포기한 때에는 그 후 사업연도에 대하여 당기순이익 과세를 하지 아니함.



- 사업연도가 1년 미만인 경우 산출세액 계산

$$\text{법인세산출세액} = \left(\text{과세표준} \times \frac{12}{\text{사업연도월수}} \right) \times \text{세율} \times \frac{\text{사업연도월수}}{12}$$

☞ 월수는 역에 따라 계산하되 1월 미만의 일수는 1월로 함

(2) 산출세액 계산 사례

자 료

- ① 각 사업연도소득 : 118,000,000원
- ② 비과세소득 : 8,000,000원
- ③ 당해 법인의 정관상 사업연도는 1월 1일부터 12월 31일임
- ④ 설립등기일 : 2019.7.7.

계산 내용

- ① 법인세과세표준 = 118,000,000원 - 8,000,000 = 110,000,000원
- ② 법인세산출세액 = $(110,000,000\text{원} \times 12/6) \times \text{세율} \times 6/12$
 $= (220,000,000\text{원} \times \text{세율}) \times 6/12$
 $= (200,000,000\text{원} \times 10\% + 20,000,000 \times 20\%) \times 6/12$
 $= 12,000,000\text{원}$

나. 공제·감면세액의 계산

(1) 면제(감면)세액

구 분	면제·감면 소득의 범위	면제·감면의 방법
① 창업중소기업에 대한 법인세 감면 (조특법§6)	<p>당해 사업에서 발생한 소득</p> <p>㉠ 수도권과밀억제권역 외의 지역에서 창업하는 중소기업 (‘18.5.29. 이후 수도권 내 창업한 청년창업기업 포함), 창업보육센터 사업자로 지정받은 법인</p> <p>㉡ 창업 후 3년 이내에 벤처 기업으로 확인받은 기업</p> <p>㉢ 창업일이 속하는 사업연도와 그 다음 3개 사업연도가 지나지 않은 중소기업으로서 에너지·신기술중소기업에 해당하는 법인</p>	<p>- (기본감면) 최초로 소득이 발생한 사업연도와 그 후 4년간 법인세 50% 감면</p> <p>* ‘18.5.29. 이후 수도권 외 지역에서 창업한 청년창업기업 : 5년간 100%</p> <p>* ‘18.5.28. 이전 청년창업 중소기업 : 최초로 소득이 발생한 연도와 그 후 2년간 75%, 그 이후 2년 50%</p> <p>* ‘18.1.1. 이후 창업한 대상 기업 중 신성장 서비스업 영위기업 : 최초로 세액을 감면받는 연도와 그 후 2년간 75%, 그 이후 2년 50%</p> <p>* ‘18.5.29. 이후 창업한 수입금액 4천800만원 이하 기업 : 수도권 외 : 100%, 수도권 내 : 50%</p> <p>- (추가감면) 전년대비 고용증가율 × 1/2(업종별 최소고용인원 충족)</p>
② 중소기업 등 특별세액 감면(조특법§7) * 2005.1.1.이후 최초 개시 사업연도분부터 본점기준에서 사업장기준으로 변경 (본점이 수도권 안에 있는 경우 모든 사업장이 수도권 안에 있는 것으로 간주)	- 제조업 등에서 발생한 소득	<p>- 소기업(한도1억원)</p> <ul style="list-style-type: none"> • 도매업 등 : 10% • 수도권내 도매업 등외 : 20% • 수도권외 도매업 등외 : 30% <p>- 중기업(한도1억원)</p> <ul style="list-style-type: none"> • 수도권외 도매업 등 : 5% • 수도권외 도매업 등외 : 15% • 수도권내 지식기반산업 : 10% <p>* 도매업 등 : 도매업, 소매업, 의료업</p>
③ 기술이전에 대한 과세특례 (조특법§12①,③)	<p>- 특허권·실용신안권·기술·비법 등을 내국인에게 이전함으로써 발생한 소득</p> <p>- 중소기업이 특허권 등을 대여함으로써 발생하는 소득</p>	<p>- 해당소득에 대한 법인세의 50%</p> <p>- 해당소득에 대한 법인세의 25%</p>
④ 연구개발특구에 입주하는 첨단기술 기업 등에 대한 법인세 감면(조특법§12의2)	- 연구개발특구에 입주한 첨단 기술기업 및 연구소기업	- 소득 발생 후 3년간 100%, 그 후 2년간 50%

구 분	면제·감면 소득의 범위	면제·감면의 방법
⑤ 공공차관도입에 대한 법인세 감면(조특법§20)	- 공공차관의 도입과 관련 하여 외국인에게 지급되는 기술 또는 용역의 대가	- 공공차관협약에 따라 감면
⑥ 국제금융거래에 따른 이자소득면제 (조특법§21)	- 국가 등이 국외에서 발행한 외화표시 채권의 이자 등 - 국가 등이 국외에서 발행한 유가증권을 비거주자와 외국법인이 국외에서 양도 함으로써 발생하는 소득	- 100% 면제
⑦ 사업전환중소기업과 무역조정지원기업에 대한 세액감면 (조특법§33의2)	- 중소기업을 경영하는 내국인이 5년 이상 계속하여 경영 하던 사업 및 무역조정지원 기업이 경영하던 사업을 2018.12.31. (공장시설은 2020.12.31.)까지 수도권 과밀 억제권역 밖으로 전환 하는 경우 * 무역조정지원기업은 수도권과밀 억제권역에서 전환도 해당됨	- 전환 후 최초 소득발생 과세 연도와 이후 3년간 전환사업 소득에 대한 법인세 50% 감면
⑧ 공공기관이 혁신도시 등으로 이전하는 경우 법인세 등 감면 (조특법§62)	- 이전공공기관이 본사를 혁신 도시 또는 세종시로 이전 하기 위하여 종전부동산을 양도함으로써 발생하는 양도차익 - 성장관리권역에 본사가 소재하는 이전 공공기관이 혁신도시 로 본사를 이전 하는 경우	- 양도차익을 익금불산입하고, 5년 거치 5년간 균등액 이상을 환입 - 이전일 이후 최초로 소득이 발생하는 과세연도와 그 후 2년은 100%, 그 다음 2년은 50% 감면 * 감면대상소득 : 과세표준 × 이전 본사근무원외 비율
⑨ 수도권과밀억제 권역 밖으로 이전 하는 중소기업공장의 법인세 감면(조특법§63)	- 수도권과밀억제권역의 공장 시설을 수도권과밀억제권역 밖의 지역으로 전부 이전 함에 따른 이전 후 공장소득 * 본사가 함께 있는 경우 같이 이전	- 이전일 이후 최초로 소득이 발생한 과세연도와 그 후 6년 (4년)은 100%, 그 다음 3년 (2년)은 50% 감면
⑩ 공장 및 본사의 수도권밖 이전에 대한 법인세 감면 (조특법§63의2)	- 부동산업, 건설업, 소비성 서비스업, 무점포 판매업 및 해운중개업을 영위하는 법인을 제외한 법인의 공장 및 본사의 이전에 따른 소득	- 이전일 이후 최초로 소득이 발생한 과세연도와 그 후 6년 (4년)은 100%, 그 다음 3년 (2년)은 50% 감면



구 분	면제·감면 소득의 범위	면제·감면의 방법
⑪ 농공단지 입주기업 등에 대한 법인세 감면 (조특법§64)	- 농공단지안에서 농어촌소득원 개발사업을 영위하는 내국인 - 나주·김제지평선·장흥바이오 식품·북평·나주혁신·강진환경 일반산업단지, 정읍 첨단 과학산업단지에 입주하는 중소기업	- 최초로 소득이 발생한 사업 연도와 그후 4년간 → 법인세 50% 감면
⑫ 영농조합법인에 대한 법인세 면제 (조특법§66)	- 영농조합법인 * 2014.1.1. 개정시 조합원당 수입금액 6억원을 초과하는 작물재배업 소득 분을 과세로 전환 (2015.1.1.이후 개시 하는 사업연도분부터 적용)	- 식량작물재배업소득 전액 - 식량작물재배업소득 외의 소득 중 (1,200만원 × 조합원수 × $\frac{\text{사업연도월수}}{12}$ 한도)
⑬ 영어조합법인에 대한 법인세 면제 (조특법§67)	- 영어조합법인	- 각 사업연도소득 중 (1,200만원 × 조합원수 × $\frac{\text{사업연도월수}}{12}$ 한도)
⑭ 농업회사 법인에 대한 법인세 면제 (조특법§68)	- 농업회사법인 * 2014.1.1. 개정시 수입금액 50억원을 초과 하는 작물재배업 소득분을 과세로 전환 (2015.1.1.이후 개시하는 사업연도분부터 적용)	- 식량작물재배업소득 전액 - 기타 작물재배업 소득 : 50억 원 한도 - 부대사업 소득에 대한 법인세 : 최초로 소득이 발생한 연도와 그 후 4년간 법인세 50%감면
⑮ 사회적기업 및 장애인표준사업장에 대한 법인세 감면 (조특법§85의6)	- 사회적기업이 해당 사업에서 발생한 소득 - 장애인 표준사업장에서 발생한 소득	- 최초로 소득이 발생한 사업 연도와 그후 2년은 100%, 그 다음 2년은 50% 감면 * 최저한세 적용 제외
⑯ 소형주택 임대사업자에 대한 세액감면(조특법§96)	- 내국인이 임대주택을 3호 이상 임대한 경우 임대사업에서 발생한 소득	- 법인세 : 30% 감면(준공공 임대주택의 경우 75%)
⑰ 위키내 창업기업에 대한 세액감면(조특법§99의9)	- 고용 또는 산업 위기지역 내 창업하는 기업으로 지정기간 내 창업기업	- 5년간 100% 감면 - 중견·대기업은 다음 한도 : 투자누계액 50%+상시근로자 수×1,500만원(청년 등 2,000만원)
⑱ 산림개발 소득에 대한 법인세 감면 (조특법§102)	- 산림법에 의한 영림계획 또는 특수개발 사업에 의하여 새로이 조림한 산림과 채종림·보안림 및 천연보호림으로서 당해 법인이 조림한 기간이 10년 이상인 것을 벌채 또는 양도함으로써 발생한 소득	- 법인세 : 50% 감면

III. 법인세 과세표준과 납부세액의 계산

구 분	면제·감면 소득의 범위	면제·감면의 방법
<p>⑱ 해외진출기업 국내복귀에 대한 법인세 감면 (조특법§104의24)</p>	<p>- 내국법인이 국외(개성공업지구 포함)에서 2년 이상 운영한 사업장을 국내(수도권 밖)로 이전하여 창업하거나 사업장 신설 하고 국외 사업과 동일업종을 영위하는 등 일정요건 충족</p>	<p>① 완전복귀 - 이전일 이후 최초로 소득이 발생한 과세연도와 그다음 4개 과세연도 → 법인세 : 100% 감면 - 다음 2개 과세연도 → 법인세 : 50% 감면 ② 부분복귀 - (비수도권) 5년간 100% 2년간 50% - (수도권*) 3년간 100% 2년간 50% * 수도권과밀억제권역 외</p>
<p>⑲ 제주첨단과학 기술단지 입주 기업에 대한 법인세 감면(조특법§121의8)</p>	<p>- 제주첨단과학기술단지 입주기업의 생물 산업·정보통신산업, 정보통신 서비스업, 첨단기술 및 첨단제품과 관련된 사업에서 발생한 소득</p>	<p>- 최초 소득발생 과세연도 개시일 부터 3년 → 법인세 : 100% 감면 - 다음 2년내 종료 과세연도 → 법인세 : 50% 감면</p>
<p>⑳ 제주투자진흥지구 등 입주 기업에 대한 법인세 감면(조특법§121의9)</p>	<p>㉠ 제주투자진흥지구 및 자유무역지역 입주기업의 해당 구역 사업장에서 발생 하는 소득 ㉡ 제주투자진흥지구 개발사업시행자의 해당 개발사업에서 발생한 소득</p>	<p>㉠에 대한 감면 - 최초 소득발생 과세연도 개시일 부터 3년 → 법인세 : 100% 감면 - 다음 2년내 종료 과세연도 → 법인세 : 50% 감면 ㉡에 대한 감면 - ㉠의 1/2를 각각 감면</p>
<p>㉑ 기업도시개발 구역 등의 창업 기업 등에 대한 법인세 감면 (조특법§121의17)</p>	<p>㉠ 기업도시개발구역(지역개발사업 구역, 지역활성화지역, 해양박람회 특구)에서 창업 또는 사업장 신설 시 해당 사업장에서 발생하는 소득 ㉡ 기업도시개발사업(지역개발사업 구역, 지역활성화지역, 해양박람회 특구) 시행자의 해당 개발사업에서 발생한 소득</p>	<p>㉠에 대한 감면 - 최초 소득발생 과세연도 개시일 부터 3년 → 법인세 : 100% 감면 - 다음 2년내 종료 과세연도 → 법인세 : 50% 감면 ㉡에 대한 감면 - ㉠의 1/2를 각각 감면</p>
<p>㉒ 아시아문화중심 도시 투자진흥 지구 입주기업에 등에 대한 법인세 감면 (조특법§121의20)</p>	<p>- 아시아문화중심도시 투자진흥지구 입주 하는 기업이 그 지구에서 사업을 하기 위한 투자로서 업종·투자금액 등 일정 요건을 갖춘 경우 해당 감면대상 사업에서 발생하는 소득</p>	<p>- 최초 소득발생 과세연도 개시일 부터 3년 → 법인세 : 100% 감면 - 다음 2년내 종료 과세연도 → 법인세 : 50% 감면</p>





구 분	면제·감면 소득의 범위	면제·감면의 방법
㉓ 금융중심지 창업 기업등에 대한 법인세 감면(조특법§121의21)	- 금융중심지(수도권과밀억제권역 제외) 내에서 금융·보험업을 영위하기 위해 창업 또는 사업장을 신설하여 해당 구역인의 사업장에서 감면대상사업을 영위하는 경우 감면대상사업에서 발생하는 소득 * 2010.5.14. 이후 최초로 창업하거나 사업장을 신설하는 법인부터 적용	- 최초 소득발생 과세연도 개시일 부터 3년 → 법인세 : 100% 감면 - 다음 2년내 종료 과세연도 → 법인세 : 50% 감면
㉔ 첨단의료복합단지 입주기업에 대한 법인세 감면(조특법§121의22)	- 첨단의료복합단지에 입주한 기업이 보건 의료기술 사업을 영위하는 경우 해당 사업 에서 발생하는 소득	- 최초 소득발생 과세연도 개시일 부터 3년 → 법인세 : 100% 감면 - 다음 2년내 종료 과세연도 → 법인세 : 50% 감면
㉕ 외국법인의 보세구역 물류시설의 재고자산 판매이익의 법인세 면제 (조특법§141의2)	- 국내사업장이 없는 외국법인이 국외 에서 제조하거나 양도받은 재고자산을 보세 구역 및 자유무역지역에 소재하는 물류 시설에 보관 후 양도함에 따라 발생하는 국내원천소득	- 법법§98①에 따른 법인세 면제

* 2019.1.1. 이후 지역특구에 창업하거나 사업장을 신설, 입주하는 법인은 다음 금액을 한도로 하여 법인세 감면 (대상 지역특구) 연구개발특구, 제주 투자진흥지구·첨단과학기술단지, 아시아문화중심도시, 금융중심지, 첨단의료복합단지

- 투자누계액 50% + 상시 근로자 수 × 1,500만원(청년 및 서비스업 근로자 2,000만원)

● 구분경리

법인세가 면제되는 사업과 기타의 사업을 겸영하는 경우에는 법인세법 시행령§156 및 같은 법 시행규칙 §75②에 따라 구분 경리하여야 합니다.

- 개별손익·공통손익 등의 계산(법인세법 기본통칙 113 - 156...6)

● 이월결손금·비과세소득·소득공제 등이 있는 경우의 면제소득계산

- 면제사업에서 발생한 것이 분명한 경우

• 면제소득에서 차감

- 면제사업에서 발생한 것인지의 여부가 불분명한 경우

• 소득금액에 비례하여 안분계산한 금액을 공제

- 감면(면제)세액의 범위에 있어서 100%, 50%, 30%라 함은
 - 법인의 각사업연도 소득에 대한 감면(면제)비율을 말하는 것이 아니라,
 - 당해 감면(면제)사업소득에 대한 감면(면제)비율을 뜻하므로
 - 감면(면제)세액의 계산은 다음 산식에 의합니다.

감면(면제)세액 =

$$\text{산출세액(법인세법\$55)} \times \frac{\text{감면(면제)소득}}{\text{과세표준}} \times \text{감면비율(100\%, 50\%, 30\%)}$$

예규

▶ **사업개시 전 업종변경 등이 있는 경우 창업중소기업 등에 대한 세액감면 적용 여부**

자신이 대표자로 있는 법인에 사업장의 일부를 임대하는 거주자가 동일 사업장 일부에 공장을 신축하여 제조업을 영위하는 경우 해당 제조업에서 발생하는 소득에 대하여 「조세특례 제한법」 제6조에 따른 창업중소기업 등에 대한 세액감면을 적용받을 수 없는 것임(서면법규과-1210, 2013.11.5.)

▶ **수도권과밀억제권역 내에 지점 설치시 창업중소기업세액감면 적용여부**

수도권과밀억제권역외 지역에서 창업한 중소기업이 수도권과밀억제권역 내에 지점을 설치하고, 경영진이 상주하여 사실상 본사를 수도권 내로 이전하였다고 볼 수 있는 경우에는 원칙적으로 창업중소기업 세액감면을 적용받을 수 없음(재경부 조예-100, 2007.2.9.)

▶ **법인설립등기 이후 감면사업을 영위하는 지점을 설치하는 경우**

법인설립 후 지점을 설치하여 다른 업종을 추가하는 경우 해당 지점에서 발생하는 소득에 대해서는 창업중소기업감면을 적용하지 않는 것이나, 법인설립 당시부터 지점을 설치하여 감면사업을 영위하기로 사업계획하고 일시적으로 지점설치 및 지점등기가 지연된 경우로서 사실상 법인설립 당시부터 해당 감면사업을 영위한 것으로 인정되는 경우에는 해당 세액감면 적용 가능함(법령해석과-2005, 2015.8.18.)

▶ **법인전환 시 창업중소기업 감면적용**

개인사업자가 조세특례제한법 제6조 제3항의 규정에 해당하는 업종을 창업한 후 동법 제31조 및 제32조와 동법시행령 제29조 제2항 및 제4항에 규정하는 법인전환요건에 따라 중소기업 법인으로 전환하고 개인사업의 창업일부터 2년 이내에 벤처기업을 확인받는 경우에는 동법 제6조 제2항의 창업벤처중소기업 세액감면을 적용받을 수 있는 것임(재경부조예-441, 2004.6.29.)

▶ **본사 지방이전 감면액 산출시 연간급여총액의 범위**

법인 본사의 지방이전에 대한 임시특별세액 감면액 산출에 있어 이전본사 근무인원의 연간급여총액이라 함은 이전한 본사에 근무하는 인원의 당해 과세연도 급여 중 이전일 이후의 급여총액을 말하는 것임(서면2팀-940, 2006.5.25.)

▶ **창업의 요건**

종전의 사업에 사용되던 자산을 취득(경매에 의한 취득을 포함)하여 동종의 사업을 영위하는 경우에 당해 자산가액의 합이 사업개시 당시 사업용 자산의 총가액에서 차지하는 비율이 100분의 50 미만으로서 같은 법 시행령 제5조 제14항에서 정하는 비율 이하인 경우에는 창업에 해당하는 것임(서면법인-21435, 2015.4.30.)

▶ **중소기업특별세액감면 적용시 본점·주사무소 소재지**

조세특례제한법(법률 제7322호로 개정되기 전의 것) 제7조 제1항 제2호 가목에서 “수도권 안에서 중소기업을 영위하는 내국인”이라 함은 과세연도 종료일 현재 본점 또는 주사무소가 수도권 안에 소재하는 것을 말하며, 사업장이 2개 이상인 내국법인에 대한 동법 시행령 제6조 제3항 및 동법 시행규칙 제2조 제2항의 규정에 따른 “상시 사용하는 종업원 수”는 법인세법 제1조 제1호의 규정에 따른 내국법인(법인격) 단위를 기준으로 계산함(재경부 조예-805, 2007.10.9.)

▶ **중소기업 등 특별세액 감면대상업종**

제품을 직접 제조하지 아니하고 국외에 소재하는 제조업체에 의뢰하여 제조하는 경우에는 중소기업의 업종을 판단함에 있어서 제조업이 아닌 도매업으로 보는 것이며, 도매업으로서 중소기업에 해당하는 경우에는 같은법 제7조제1항제1호 (어)목의 규정에 의해 주문자상표 부착방식에 의한 수탁생산업에 해당하여 중소기업에 대한 특별세액감면을 적용받을 수 있음(법인세과-2707, 2016.10.27.)

▶ **법인의 공장 및 본사 지방이전 후 업종 추가시 감면적용 여부**

수도권과밀억제권역에서 3년 이상 계속하여 도소매업 및 제조업을 영위하던 법인이 본사 및 공장을 지방으로 이전한 후 「한국표준산업분류표」 세분류를 기준으로 다른 업종을 추가하는 경우 추가한 업종에서 발생하는 소득은 조세특례제한법 제63조의2【법인의 공장 및 본사를 수도권 밖으로 이전하는 경우 법인세 등 감면】에 따른 감면대상 소득에 해당하지 아니하는 것임(법인세과-357, 2014.8.22.)

▶ **지방이전에 따른 감면소득 산출 시 이전본사 근무인원의 범위**

「조세특례제한법」 제63조의2 제2항에 따라 법인 본사 지방이전에 따른 법인세 감면 대상 소득을 산출함에 있어 “이전본사 근무인원”은 같은 법 같은 조 제3항에 따라 수도권 밖으로 이전한 본사에서 본사 업무에 종사하는 근무인원을 기준으로 계산하는 것임(법인세과-884, 2011.11.8.)



▶ 연구보조요원의 본사근무인원 해당여부

기업부설연구소의 연구전담요원은 조특법 제63조의 2 제2항 적용시 본사근무 인원에서 제외하는 것으로, 기술개발촉진법 시행령 제15조 제3항의 자격을 취득하지 못한 연구보조요원은 동 연구전담요원에 포함하지 아니함(법인-61, 2011.1.25.)

감면기간이 경과한 후에 수도권 안에 본사를 설치하거나 같은 법 시행령 제60조의2 제11항(2010.2.18. 대통령령 제22037호로 개정된 것)에 해당하는 사무소를 둔 때에는 감면받은 세액을 추징하지 아니하는 것임(법인세과-538, 2011.7.29.)

▶ 본사를 지방으로 이전한 후 이전 전의 업종과 다른 새로운 업종을 추가한 경우에 추가한 업종에서 발생하는 소득에 대해서는 조특법§63의2에 따른 감면규정을 적용받을 수 없는 것이나, 거래형태의 변경이 새로운 업종에 해당하는지 여부는 통계청장에게 질의할 사항임(서면법규-65, 2014.1.23.)

▶ 본사 지방이전 감면액 산출시 연간급여총액의 범위

법인 본사의 지방이전에 대한 임시특별세액 감면액 산출에 있어 이전본사 근무인원의 연간급여총액이라 함은 이전한 본사에 근무하는 인원의 당해 과세연도 급여 중 이전일 이후의 급여총액을 말하는 것임(서면2팀-940, 2006.5.25.)

▶ 연구보조요원의 본사근무인원 해당여부

기업부설연구소의 연구전담요원은 조특법 제63조의 2 제2항 적용시 본사근무 인원에서 제외하는 것으로, 기술개발촉진법 시행령 제15조 제3항의 자격을 취득하지 못한 연구보조요원은 동 연구전담요원에 포함하지 아니함(법인-61, 2011.1.25.)

▶ 법인본사의 수도권 생활지역외 지역으로 이전시 인원계산

수도권 과밀억제권역 안에 본사를 두고 5년이상 계속 사업을 영위한 법인이 본사의 일부 사업부분을 분할하여 수도권 과밀억제권역 안에 자회사를 설립하거나 아웃소싱 형태로 조직을 변경하면서 조직변경전 본사근무인원 중 일부를 자회사 또는 아웃소싱회사에 잔류시켜 실질적인 본사업무를 수행하도록 하고 나머지 사업부분의 본사는 수도권 생활지역외 지역으로 이전하는 경우 조세특례제한법 제63조의2의 규정에 의한 법인의 본사이전에 해당하여 임시특별세액감면을 적용받을 수 있으나, 감면세액계산시 자회사 또는 아웃소싱회사에 잔류하는 인원은 수도권 생활지역 안의 본사근무인원으로 보아 감면세액을 계산하는 것임(재경부 조예46019-231, 2002.12.24.)

▶ 법인전체 근무인원에 부설연구소의 연구전담요원 포함 여부

「조세특례제한법」 제62조 제5항의 규정을 적용함에 있어서 “법인전체 근무인원”은 법인 전체의 상시근무인원의 연평균인원을 의미하는 것으로서 법인의 업무에 상시적으로 종사하는 “부설연구소의 연구전담요원”은 법인전체 근무인원에 포함되는 것임(기획재정부 조세특례제도과-699, 2017.9.12.)

▶ 공장 및 본사 수도권 밖 이전 감면 적용 시 최초 소득이 발생 과세연도의 의미

「조세특례제한법」 제63조의2제2항의 “지방이전법인에서 최초로 소득이 발생한 과세연도”에서 “소득”이란 같은 항 제1호부터 제3호까지의 소득을 의미하는 것임
(서면-2016-법령해석법인-5259, 2017.7.14.)

(2) 세액공제

① 외국납부세액에 대한 세액공제 등(법법§57)

내국법인의 각 사업연도의 과세표준에 국외원천소득이 포함되어 있는 경우 그 국외원천소득에 대하여 납부하였거나 납부할 외국법인 세액이 있는 경우에는 세액공제방법과 손금산입방법 중 하나를 선택하여 적용받을 수 있습니다.

● 외국법인세액의 범위(법령§94①)(직접외국납부세액)

- 초과이윤세 및 기타 법인의 소득 등을 과세표준으로 하여 과세된 세액
 - 법인의 소득 등을 과세표준으로 하여 과세된 세의 부가세액
 - 법인의 소득 등을 과세표준으로 하여 과세된 세와 동일한 세목에 해당하는 것으로서 소득외의 수익금액 기타 이에 준하는 것을 과세표준으로 하여 과세된 세액
- ☞ 다만, 「국제조세조정에 관한 법률」 §10①에 따라 내국법인의 소득이 감액조정된 금액 중 국외특수 관계인에게 반환되지 아니하고 내국법인에게 유보되는 금액에 대하여 외국정부가 과세한 금액과 해당 세액이 조세조약에 따른 비과세·면제·제한세율에 관한 규정에 따라 계산한 세액을 초과하는 경우에는 그 초과하는 세액은 제외.

● 외국법인세액의 공제 등(㉠·㉡ 중 선택 적용)

㉠ 해당 사업연도의 법인세액에서 공제하는 방법

- 공제한도

$$\text{외국납부세액 공제한도액} = \text{산출세액} \times \frac{\text{국외원천소득}}{\text{법인세과세표준}}$$

☞ 국외원천소득에 대하여 「조세특례제한법」 기타 법률에 의한 면제 또는 세액감면을 받은 경우에는 다음의 금액을 한도로 합니다.

$$\text{산출세액} \times \frac{\text{국외원천소득} - (\text{국외원천소득} \times \text{감면비율})}{\text{법인세과세표준}}$$

- ‘산출세액’이라 함은 당해 사업연도의 국내·국외원천소득을 합산하여 계산한 과세표준금액에 법인세법§55에 따른 세율을 적용하여 산출한 해당 사업연도의 법인세액으로 함(토지 등 양도소득에 대한 법인세액은 제외).
- ‘국외원천소득’은 국외에서 발생한 소득으로서 내국법인의 각 사업연도 소득의 계산에 관한 규정을 준용하여 산출한 금액으로 함. 이 경우 국외원천소득은 해당 사업연도의 과세표준을 계산할 때 손금에 산입된 금액(국외원천소득이 발생한 국가에서 과세할 때 손금에 산입된 금액은 제외한다)으로서 국외원천소득에 대응하는 다음 각 호의 비용을 뺀 금액으로 한다.(법법§94②) <개정 2019.2.12>
 1. 직접비용: 제2호에 따른 간접비용에 해당하지 않는 비용으로서 해당 국외원천소득에 직접적으로 관련된 비용
 2. 간접비용: 해당 국외원천소득과 그 밖의 소득에 공통적으로 관련된 비용 중 기획재정부령으로 정하는 방법에 따라 계산한 국외원천소득 관련 비용
- ‘감면비율’은 실제로 감면받은 세액을 기준으로 함.
- ‘외국납부세액공제액’은 산출세액을 초과할 수 없음.
- 국외사업장이 2이상의 국가에 있는 경우 외국법인세액 공제한도
 - 국외사업장이 2이상의 국가에 있는 경우에는 국가별로 구분하여 공제한도를 계산하여야 함(법령§94⑦, 집행기준 57-94-2 참조).
- 외국법인세액의 이월공제
 - 외국정부에 납부하였거나 납부할 외국법인세액이 공제한도를 초과하는 경우 그 초과하는 금액은 해당 사업연도의 다음 사업연도 개시일로부터 5년 이내에 끝나는 각 사업연도에 이월하여 그 이월된 사업연도의 공제한도 범위에서 공제 받을 수 있음(법법§57②).
 - 다만, 해당 사업연도의 과세표준을 계산할 때 손금에 산입된 금액으로서 국외원천소득에 직접 또는 간접으로 대응하는 금액에 대해서는 이월공제를 적용 받을 수 없음(법령§94⑮).

㉠ 외국법인세액을 각 사업연도의 소득금액계산에 있어서 손금에 산입하는 방법

● 간주외국납부세액공제(법법§57③)

국외원천소득이 있는 내국법인이 조세조약의 상대국에서 해당 국외 원천소득에 대하여 법인세를 감면받은 세액상당액은 그 조세조약으로 정하는 범위에서 세액공제 또는 손금산입의 대상이 되는 외국법인 세액으로 봅니다.

- 공제대상법인

- 다음 조세조약 체결국에서 발생하는 국외원천소득에 대하여 조약상대국으로 부터 법인세를 감면 받은 법인

* 간주외국납부세액공제를 규정한 조약체결국

그리스, 말레이시아, 멕시코, 방글라데시, 베트남(2014.12.31.까지), 불가리아, 브라질, 사우디아라비아(2013.12.31.까지), 스리랑카, 슬로바키아, 싱가포르, 아일랜드, 요르단(2015.12.31.까지), 이스라엘, 이집트, 인도네시아, 중국(2014.12.31.까지), 체코, 카타르(2010.1.1부터 10년), 쿠웨이트, 터키, 튀니지, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 피지, 필리핀 등

* 간주외국납부세액공제를 받는 경우 관련 체결국과의 조세조약 체결내용(적용범위, 적용기간, 감면 등)을 반드시 확인하시기 바랍니다.

- 세액공제 또는 손금산입대상 금액

- 외국법인세액의 범위 : 해당 국외원천소득에 대하여 감면받은 세액 상당액

● 간접외국납부세액공제(법법§57④)

내국법인의 각 사업연도의 소득금액에 외국자회사로부터 받는 이익의 배당이나 잉여금의 분배액이 포함되어 있는 경우 당해 이익배당에 따른 외국법인세액 외에 외국자회사의 소득에 대하여 부과된 외국법인 세액 중 일정금액을 세액공제 또는 손금산입되는 외국법인세액으로 봅니다.

- 공제대상법인(법령§94⑨)

- 내국법인이 직접 외국자회사의 의결권 있는 발행주식총수 또는 출자총액의 25%(「조세특례제한법」 제22조에 따른 해외자원개발사업을 하는 외국법인의 경우 5%) 이상을 해당 외국자회사의 배당확정일 현재 6개월 이상 계속하여 보유하고 있는 법인으로서



- 해당 내국법인의 각 사업연도 소득금액에 외국자회사로부터 받은 수입 배당금이 포함된 경우
- 세액공제 또는 손금산입대상 금액

아래 산식에 의하여 계산한 금액을 말합니다. 이 경우 외국자회사의 해당 사업연도 법인세액은 다음의 세액으로서 외국자회사가 외국납부세액으로 공제받았거나 공제받을 금액 또는 해당 수입배당금액이나 제3국(본점이나 주사무소 또는 사업의 실질적 관리장소 등을 둔 국가 외의 국가를 말한다) 지점등 귀속소득에 대하여 외국자회사의 소재지국에서 국외소득 비과세·면제를 적용받았거나 적용받을 경우 해당 세액 중 100분의 50에 상당하는 금액을 포함하여 계산합니다.

$$\left[\begin{array}{l} \text{외국자회사의 해당} \\ \text{사업연도 법인세액} \end{array} \right] \times \frac{\text{수입배당금}}{\left[\begin{array}{l} \text{외국자회사의 해당} \\ \text{사업연도 소득금액} \end{array} \right] - \left[\begin{array}{l} \text{외국자회사의 해당} \\ \text{사업연도 법인세액} \end{array} \right]}$$

- 외국자회사가 외국손회사로부터 지급받는 수입배당금액에 대하여 외국손 회사의 소재지국 법률에 따라 외국손회사의 소재지국에 납부한 세액
- 외국자회사가 제3국의 지점 등에 귀속되는 소득에 대하여 그 제3국에 납부한 세액
- 외국 Hybrid 사업체를 통한 국외투자시 외국납부세액공제(법법§57⑥)

내국법인의 각 사업연도의 소득금액에 외국법인으로부터 받는 수입 배당금액이 포함되어 있는 경우로서 그 외국법인의 소득에 대하여 해당 외국법인이 아니라 출자자인 내국법인이 직접 납세의무를 부담하는 등 일정한 요건을 갖춘 경우에는 그 외국법인의 소득에 대하여 출자자인 내국법인에게 부과된 외국법인세액 중 해당 수입배당금액에 대응하는 것으로서 대통령령으로 정하는 산식에 따라 계산한 금액은 세액공제 또는 손금산입 대상이 되는 외국법인세액으로 봅니다.

- 공제대상요건(법령§94⑬)
- 외국법인의 소득이 거주지국에서 발생한 경우 : 거주지국의 세법에 따라 그 외국법인의 소득에 대하여 해당 외국법인이 아닌 그 주주 또는 출자자인 내국법인이 직접 납세의무를 부담하는 경우

- 외국법인의 소득이 원천지국에서 발생한 경우 : 다음의 요건을 모두 갖춘 경우
 - 거주지국의 세법에 따라 그 외국법인의 소득에 대하여 해당 외국법인이 아닌 그 주주 또는 출자자인 내국법인이 직접 납세의무를 부담할 것
 - 원천지국의 세법에 따라 그 외국법인의 소득에 대하여 해당 외국법인이 아닌 그 주주 또는 출자자인 내국법인이 직접 납세의무를 부담할 것
- * '거주지국'이란 외국법인의 본점 또는 주사무소가 있는 국가를 의미하며 '원천지국'은 외국법인의 본점 또는 주사무소가 있는 국가 이외의 국가를 의미합니다.

- 세액공제 또는 손금산입대상 금액

$$\left[\begin{array}{c} \text{내국법인이 부담한} \\ \text{외국법인의 해당} \\ \text{사업연도 소득에} \\ \text{대한 법인세액} \end{array} \right] \times \frac{\text{수입배당금}}{\left[\begin{array}{c} \text{외국법인의 해당} \\ \text{사업연도 소득금액} \\ \times \\ \text{내국법인의 해당} \\ \text{사업연도 손익분배비율} \end{array} \right]} - \left[\begin{array}{c} \text{내국법인이 부담한} \\ \text{외국법인의 해당} \\ \text{사업연도 소득에 대한} \\ \text{법인세액} \end{array} \right]$$

● 세액공제 계산서의 제출(법령§94③~⑤)

- 법인세 과세표준 신고 시 외국납부세액 공제세액 계산서 제출
- 외국정부의 국외원천소득에 대한 법인세 결정·경정·통지의 지연, 과세기간이 다른 경우 등으로 신고와 함께 제출할 수 없는 경우에는 외국정부의 결정통지를 받은 날부터 45일 내에 제출

통칙 및 예규

▶ 외국납부세액공제 적용시 외국납부세액의 원화환산방법

내국법인에 사용료소득을 지급한 일본법인이 지급 당시 세액을 원천징수하지 아니하고 추후 동 세액을 수정신고·납부함에 따라 내국법인이 이를 반환하는 경우, 내국법인이 일본에서 납부한 세액에 대하여 외국납부세액공제를 적용함에 있어 해당 외국납부세액의 원화환산은 일본법인이 일본 과세당국에 세액을 납부한 때의 「외국환거래법」에 의한 기준환율 또는 재정환율을 적용하는 것임(국제세원-279, 2012.6.5.)



▶ **간접외국납부세액 적용시의 원화 환산방법**

내국법인이 「법인세법」 제57조제4항 및 같은 법 시행령 제94조제8항에 따른 간접외국 납부세액을 계산함에 있어 각각의 계산 항목(외국자회사의 해당 사업연도 법인세액, 수입배당금, 외국자회사의 해당 사업연도 소득금액)은 수입배당금의 재원이 된 해당 잉여금 등이 발생하는 각 사업연도별로 모두 외화로 계산하는 것이며

「법인세법」 제57조제4항에 따라 세액공제 또는 손금산입 되는 외국법인 세액으로 보는 금액은 잉여금이 발생한 각 사업연도별 외국자회사의 법인세액을 자회사가 납부한 때를 기준으로 「법인세법 시행규칙」 제48조에 따라 원화로 환산하는 것임(국제세원-192, 2011.5.2.)

▶ **내국법인이 외국 자회사로부터 원천징수된 배당소득을 지급받은 경우**

내국법인이 필리핀 소재 자회사로부터 배당소득을 지급받는 경우 당해 배당소득에 대해 필리핀에서 「한국·필리핀간 이중과세방지협약」 §10② 가목의 규정에 의하여 10%의 제한세율로 원천징수하였더라도 동 협약 §23③ 및 법인세법§57 ③의 규정에 의하여 20%의 세율로 필리핀의 조세가 납부된 것으로 간주되는 것임(서면3팀-1445, 2005.9.8.)

▶ **국외원천소득은 국외에서 받는 총수입금액에서 관련 직·간접경비를 차감하여 계산하는 것임**

내국법인이 국외원천소득에 대한 외국납부세액공제 한도액을 계산함에 있어 공제대상 국외원천소득은 국외에서 받는 총수입금액에서 관련 직·간접경비를 차감하여 계산하는 것으로, 이와 관련하여 「법인세법 시행규칙」 별지 제8호 서식 부표5의 공제감면세액 계산서(5)를 참조하시기 바람(국제세원관리담당관실-367, 2012.8.14.)

② **재해손실에 대한 세액공제(법법§58)**

내국법인이 각 사업연도 중에 천재지변이나 그 밖의 재해로 인하여 사업용 자산총액*의 20%이상을 상실하여 납세가 곤란하다고 인정되는 경우에는 재해손실에 대한 세액공제를 적용받을 수 있습니다.

* 사업용 자산총액에는 타인 소유의 자산으로서 그 상실로 인한 변상책임이 있는 자산을 포함하며 토지는 제외합니다(법령§95①).

● 공제세액의 계산(법칙§49①)

$$\left[\begin{array}{l} \text{법법§55의 산출세액} + \text{법법§75의3과} \\ \text{국세기본법§47의2부터 §47의5까지의 가산세액} \\ - \text{다른 법률의 규정에 의한 공제 및 감면세액} \end{array} \right] \times \frac{\text{재해로 인하여 상실된 자산의 가액}}{\text{상실 전 사업용 자산총액}}$$

* 공제세액은 상실된 자산가액을 한도로 하는 것임

● 재해손실 자산의 계산(법령§95②)

- 재해발생일 현재의 장부가액(불명 시는 관할세무서장이 조사 확인한 가액)
 - ☞ 예금·받을어음·외상매출금 등은 당해 채권추심에 관한 증서가 멸실된 경우에도 재해 상실가액에 포함하지 않으며, 보험금 수령액은 차감하지 않음.
- 동일한 사업연도 중에 2회 이상 재해를 입은 경우의 재해상실비율(법칙§49③)

$$\frac{\text{재해로 인하여 상실된 자산가액의 합계액}}{\text{최초 재해발생 전 자산총액} + \text{최초 재해발생전까지의 증가된 자산총액}}$$

● 공제대상 세액

- 재해 발생일 현재 부과되지 아니한 법인세와 부과된 법인세로서 미납된 법인세 (가산금을 포함)
- 재해 발생일이 속하는 사업연도의 소득에 대한 법인세
- 법법§75의3과 국세기본법§47의2부터 §47의5까지의 가산세(법령§95③)

● 세액공제 신청기한(법령§95⑤)

- 과세표준 신고기한이 경과되지 아니한 법인세의 경우는 그 신고기한. 다만, 재해발생일로부터 신고기한까지의 기간이 1월 미만인 경우에는 재해발생일로부터 1월
- 재해발생일 현재 미납된 법인세와 납부하여야 할 법인세의 경우는 재해 발생일로부터 1월

* 기한 경과 후 신청한 경우에도 세액공제를 적용받을 수 있음(법인46012-2794, 1999.7.15.).

- 재해손실 세액공제를 받을 법인세에 대하여 당해 세액공제가 확인될 때까지 국세징수법에 의하여 그 법인세의 징수를 유예할 수 있음(법령§95⑥).

③ 사실과 다른 회계처리로 인한 경정에 따른 세액공제(법법§58의3)

내국법인이 다음의 요건을 모두 충족하는 사실과 다른 회계처리를 하여 과세표준 및 세액을 과다하게 계상함으로써 「국세기본법」 제45조의2에 따라 경정을 청구하여 경정을 받은 경우에는 과다 납부한 세액을 환급하지 아니하고 그 경정일이 속하는 사업연도부터 각 사업연도의 법인세액에서 과다 납부한 세액을 공제합니다. 이 경우 각 사업연도별로 공제하는 금액은 과다 납부한 세액의 100분의 20을 한도로 하고, 공제 후 남아 있는 과다 납부한 세액은 이후 사업연도에 이월하여 공제한다(16.12.20. 개정).

1. 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제159조에 따른 사업보고서 및 「주식회사 등의 외부감사에 관한 법률」 제23조에 따른 감사보고서를 제출할 때 수익 또는 자산을 과다 계상하거나 손비 또는 부채를 과소 계상할 것
2. 내국법인, 감사인 또는 그에 소속된 공인회계사가 대통령령으로 정하는 경고·주의 등의 조치를 받을 것 <개정 2016.12.20.>

* 법인세법 부칙 제5조 <제14386호, 2016. 12. 20.> : 시행 이후 경정분부터 적용

- ☞ 일반적인 경정청구에 의한 세액환급과 달리 즉시 환급하지 않고 경정일이 속하는 사업연도 분부터 각 사업연도의 법인세액에서 과다 납부한 세액을 공제
- 사실과 다른 회계처리로 인한 경정청구사유 외 다른 경정청구의 사유가 있는 경우의 공제세액의 계산(법령§95의3)

$$\text{과다 납부한 세액} \times \frac{\text{사실과 다른 회계처리로 인하여 과다 계상한 과세표준}}{\text{과다 계상한 과세표준의 합계액}}$$

④ 조세특례제한법상 세액공제

구 분	관련규정	공 제 금 내 역	
중소기업투자세액공제	조특법§5	<ul style="list-style-type: none"> 중소기업 : 투자금액 × 3%(중견기업은 1~2%) 위기지역 내 투자시 : 중소 10%, 중견 5% 	
상생결제 지급금액에 대한 세액공제	조특법§7의4	<ul style="list-style-type: none"> 중견·중소기업이 상생결제제도를 통해 중견·중소기업에 구매대금을 지급한 경우 <ul style="list-style-type: none"> - 지급기한 15일내 지급금액 × 0.2% - 지급기한 15일~60일내 지급금액 × 0.1% * 세액공제 한도 : 법인세의 10% 	
대·중소기업 상생협력을 위한 기금 출연시 세액공제	조특법§8의3	<ul style="list-style-type: none"> 출연금액 × 10% - 출연법인의 특수관계인에 대한 지원은 공제대상에서 제외 	
연구 및 인력개발비 세액 공제 * 적용시 유의사항(표하단)	조특법§10	일 반 기 업	중 소 기 업
		신성장동력·원천기술연구 개발비 × 최대 30%[20% + (매출액 대비 신성장 R&D 비중 × 3배)] * 코스닥상장 중견기업은 최대 40%(25%+α)	신성장동력·원천기술연구 개발비 × 최대40%[30% + (매출액 대비 신성장 R&D 비중 × 3배)]
		위 해당·선택 않은 경우 ①·②중 많은 것 선택 ① 직전년도 발생액 초과금액 × 25% ② 당해연도 R&D비용 × 기본 0% + 최대 2% (매출액 대비 R&D 비중의 1/2)]	위 해당·선택 않은 경우 ①·②중 많은 것 선택 ① 직전년도발생액 초과금액 × 50% ② 당해연도 R&D비용 × 25% * 중소기업 졸업에 따른 공제율 단계적 인하 - 중소기업 졸업이후(유예기간 포함) 3년간 15%, 그 이후 2년간 10%
		※ 중견기업 공제율 신설 (13.1.1.이후 개시 과세연도) ①·②중 많은 것 선택 ① 직전년도 발생액 초과금액 × 40% ② 당해연도 R&D비용 × 8%	☞ 중견기업(조특령§9④) 1. 중소기업이 아닐 것 2. 주된 사업이 중소기업 업종 3. 소유와 경영의 실질적 독립성 충족 4. 직전 3년 평균 매출액 5천억 미만

III. 법인세 과세표준과 납부세액의 계산

구 분	관련규정	공 제 금 내 역
연구·인력개발을 위한 설비 투자세액공제	조특법§11	• 투자금액의 1%(중견기업 3%, 중소기업 6%)
기술혁신형 합병에 대한 세액공제	조특법§12의3	• 피합병법인에게 지급한 양도가액중 기술가치 금액의 10%
기술혁신형 주식취득에 대한 세액공제	조특법§12의4	• 주식 등의 매입가액 중 기술가치 금액의 10%
성과공유제 중소기업의 경영성과급 세액공제	조특법§19	• 성과공유 중소기업이 근로자에게 지급하는 경영성과급의 10%
안전설비 등 투자에 대한 세액공제	조특법§25	• 투자금액 × 1% (중견기업 3%, 중소기업 10%)
환경보전시설 투자에 대한 세액공제	조특법§25	• 환경보전시설 투자금액 × 3%(중견기업 5%, 중소기업 10%)
근로자복지증진시설 투자에 대한 세액공제	조특법§25	• 투자금액 × 3% (중견기업 5%, 중소기업 10%) * 직장어린이집(10%)
연구시험용 시설, 생산성향상시설, 에너지절약시설 투자에 대한 세액공제	조특법§25	• 투자금액 × 1%(중견기업 3%, 중소기업 7%)
의약품 품질관리시설 투자세액공제	조특법§25의4	• 의약품 품질관리시설 투자금액 × 1%(중견 기업 3%, 중소기업 6%)
신성장기술 사업화시설 투자세액공제	조특법§25의5	• 신성장기술 사업화시설 투자금액 × 5%(중견 기업 7%, 중소기업 10%)
영상콘텐츠 제작비용 세액공제	조특법§25의6	• 영상콘텐츠 제작금액 × 3%(중견 기업 7%, 중소기업 10%) * 공제시기 : 방송·영화상영이 되는날이 속하는 사업연도
산업수요맞춤형고등학교 등 졸업자를 병역이행 후 복직 시킨 기업에 대한 세액공제	조특법§29의2	• 중소·중견기업이 근로의 대가로 지급하는 비용에서 퇴직소득과 퇴직급여충당금, 퇴직연금부담금 등을 제외한 인건비 × 30%(중견 15%) * 2013.1.1. 이후 복직시키는 부분부터 적용
경력단절 여성 재고용 중소기업에 대한 세액공제	조특법§29의3	• 중소·중견기업이 재고용 후 2년간 지급 인건비 × 30%(중견 15%) * 2015.1.1. 이후 재고용하는 부분부터 적용



구 분	관련규정	공 제 금 내 역																	
근로소득을 증대시킨 기업에 대한 세액공제	조특법§29의4	<ul style="list-style-type: none"> 직전 3년 임금증가율 평균 초과 임금증가분 × 5% (중견기업 10%, 중소기업 20%) 해당 과세연도에 정규직 전환 근로자의 전년대비 임금증가액의 합계 × 5%(중견기업 10%, 중소기업 20%) * 해당 과세연도 상시근로자 수가 직전 과세연도보다 크거나 같은 경우에만 적용 																	
고용을 증대시킨 기업에 대한 세액공제	조특법§29의7	<ul style="list-style-type: none"> 상시근로자 증가인원 1인당 아래 금액 <table border="1" style="margin-left: 20px;"> <thead> <tr> <th rowspan="2">구 분</th> <th colspan="2">중소기업</th> <th rowspan="2">중견기업</th> <th rowspan="2">대기업</th> </tr> <tr> <th>수도권</th> <th>지방</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>상시근로자</td> <td>700</td> <td>770</td> <td>450</td> <td></td> </tr> <tr> <td>청년정규직, 장애인근로자 등</td> <td>1,100</td> <td>1,200</td> <td>800</td> <td>400</td> </tr> </tbody> </table> <ul style="list-style-type: none"> * 상시 근로자 수가 감소하지 않은 경우 대기업 2년, 중소·중견기업의 경우 3년 적용 	구 분	중소기업		중견기업	대기업	수도권	지방	상시근로자	700	770	450		청년정규직, 장애인근로자 등	1,100	1,200	800	400
구 분	중소기업			중견기업	대기업														
	수도권	지방																	
상시근로자	700	770	450																
청년정규직, 장애인근로자 등	1,100	1,200	800	400															
정규직 근로자 전환에 따른 세액공제	조특법§30의2	<ul style="list-style-type: none"> 중소·중견기업이 2018.11.30. 현재 비정규직을 정규직으로 전환 시 1인당 1,000만원(중견기업 700만원) 																	
고용유지중소기업 등에 대한 과세특례	조특법§30의3	<ul style="list-style-type: none"> 연간 임금감소 총액 × 10% + 시간당 임금상승에 따른 임금 보전액 × 15% 																	
중소기업의 고용증가 인원에 대한 사회보험료 세액공제	조특법§30의4	<ul style="list-style-type: none"> 전년대비 고용이 증가한 중소기업의 고용증가 인원(청년(15~29세), 경력단절여성 상시근로자 순증인원)의 사회보험료 100%, 청년 외 상시근로자 순증인원의 사회보험료 50%(신성장서비스업 75%) * 고용이 감소되지 아니한 경우 다음해도 세액공제 적용 																	
사회보험료 신규 가입자에 대한 사회보험료 세액공제	조특법§30의4	<ul style="list-style-type: none"> 2년간 사회보험료 상당액 × 50%(정부보조금 차감) - 상시근로자 10인 미만, 과세표준 5억원 이하 중소기업 - 2019.1.1 현재 고용 중인 근로자로 임금이 최저임금의 100~120%이며, 사회보험에 신규가입하는 근로자 																	
전자신고세액공제	조특법§104의8	<ul style="list-style-type: none"> 직접 신고 : 2만원(납부할 세액 한도) 세무대리인 대행 : 세무대리인 본인의 소득·법인세 신고 월이 속하는 과세연도의 직전 과세연도 동안 법인세를 신고 대행한 경우 납세자 1인당 2만원(부가가치세 신고 대리에 따른 세액공제를 포함하여 300만원 한도, 세무·회계법인은 750만원 한도) 																	

III. 법인세 과세표준과 납부세액의 계산

구 분	관련규정	공 제 금 내 역
제3자 물류비용 세액공제	조특법§104의14	<ul style="list-style-type: none"> • 직전년도대비 초과분공제 방식 (해당 과세연도 지출 제3자물류비 - 직전 과세연도 지출 제3자물류비)×3%(중견기업), 5%(중소기업) * 적용요건 : 직전 및 해당연도 제3자 물류비용이 30% 이상이고 직전 과세연도보다 낮아지지 않을 것 • 해당연도대비 초과분공제 방식 (해당 과세연도 제3자물류비 - 해당 과세연도 잔체물류비의 30%)×3%(중견기업), 5%(중소기업) * 적용대상 : 직전 과세연도 제3자 물류비용이 30% 미만이거나 없는 경우 ※ 상기 두가지 모두 해당 사업연도 법인세의 10% 한도
대학 맞춤형 교육비용 등에 대한 세액공제	조특법§104의18	<ul style="list-style-type: none"> • 학교 맞춤형 교육비용에 대해 조특법§10 연구인력개발비 세액공제를 준용하여 세액공제 • 학교에 연구개발을 위한 시설을 기부하는 경우에는 조특법§11 연구인력개발 설비투자 세액공제를 준용하여 세액공제 * 수도권에 있는 대학교에 지급하거나 기부하는 경우에는 해당 금액의 50%를 지급하거나 기부한 것으로 봄 • 산업수요맞춤형고등학교등의 재학생에게 지출하는 현장훈련수당 등에 대하여는 조특법§10 연구인력개발비 세액공제를 준용하여 세액공제
기업의 운동경기부 운영비용에 대한 세액공제	조특법§104의22	<ul style="list-style-type: none"> • 취약종목의 운동경기부 운영비용에 대해 창단후 3년간 10% 세액공제
석유제품 전자상거래에 대한 세액공제	조특법§104의25	<ul style="list-style-type: none"> • (공급자) 공급가액 × 0.1%, (매수자) 매수가액 × 0.3% * 해당 사업연도 법인세의 10% 한도
금사업자와 스크랩등 사업자의 수입금액 증가 등에 대한 세액공제	조특법§122의4	<ul style="list-style-type: none"> • 매입자납부 익금 및 손금이 있는 경우 다음의 하나를 선택하여 공제 * 전년 초과금액의 50% 또는 매입자납부 익금 및 손금을 합친 금액의 5%에 상당하는 금액이 차지하는 비율
금 현물시장에서 거래되는 금지금에 대한 과세특례	조특법§126의7 ⑧	<ul style="list-style-type: none"> • ①, ②중 선택하는 금액 ① 금거래소 이용금액 초과분이 매출액에서 차지하는 비율을 산출세액에 곱한 금액 ② (금거래소 이용금액 × 5%)/매출액 × 산출세액

☞ 동일한 투자금액에 대하여 중복되는 경우는 선택 적용(조특법§127 참조)



연구 및 인력개발비 세액공제(조특법§10) 적용시 유의사항

- R&D비용 세액공제의 증가분방식 산식 조정(2013.1.1. 개시 사업연도부터)
 [당해연도 R&D비용 - 직전 3년 평균 R&D비용('13년) → 2년 평균('14년) → 직전연도('15년 이후)] × 25%(중견기업 40%, 중소기업 50%)
 다만, 소급 4년간 R&D비용이 발생하지 않거나 직전 과세연도에 발생한 R&D비용이 소급 4년 평균 R&D비용보다 적은 경우에는 증가분방식 적용 배제
- 정부출연금으로 지출한 연구개발비 또는 인력개발비는 2013.1.1.이후 개시 과세연도 분부터 연구 및 인력개발비 세액공제 배제됨(조특령§8①, §9①②)
 - 종전에는 조특법§10의2에 열거된 출연금만 배제하였으나 정부 출연금으로 지출한 모든 연구개발비를 배제하는 것으로 개정
- 자체 연구개발비 중 세액공제 대상 전담연구원 인건비에서 제외되는 금액(조특령 별표 6)
 - 퇴직소득, 퇴직급여충당금, 퇴직급여보험료
- 2016.1.1.이후 개시 과세연도 분부터 연구개발과제를 직접 수행하거나 보조하지 않고 행정 사무를 담당하는 연구관리직원 인건비 세액공제 제외(조특령 별표 6)
- 위탁연구개발비 중 국내외 기업의 전담부서 등에 위탁·재위탁함에 따른 비용은 전담부서 등에서 직접 수행한 부분에 한하여 적용됨(조특령 별표 6)

예규

▶ **동일한 과세연도 중복지원 배제된 세액의 이월공제 가능 여부**

조세특례제한법 제121조 제2항에 따라 동일한 과세연도에 같은 법 제26조 및 제30조의 4가 동시에 적용되는 경우에는 각각 그 중 하나만을 선택하여 적용받을 수 있는 것이며, 이때, 선택하여 적용받은 공제할 세액 중 해당 과세연도에 납부할 세액이 없거나 같은 법 제132조에 따른 최저한세액에 미달하여 공제받지 못한 부분에 상당하는 금액은 이월하여 세액공제 받을 수 있는 것임(법인세과-355, 2014. 8. 22.)

▶ **법인의 공장 및 본사 지방이전 후 업종 추가시 감면적용 여부 및 기존 공장 임차시 농공단지 입주 감면적용 여부**

수도권과밀억제권역에서 3년 이상 계속하여 도소매업 및 제조업을 영위 하던 법인이 본사 및 공장을 지방으로 이전한 후 「한국표준산업분류표」 세분류를 기준으로 다른 업종을 추가하는 경우 추가한 업종에서 발생하는 소득은 조세특례제한법 제63조의2 【법인의 공장 및 본사를 수도권 밖으로 이전하는 경우 법인세 등 감면】에 따른 감면대상 소득에 해당하지 아니하는 것임



조세특례제한법 제64조의 농공단지 입주기업 등에 대한 세액감면의 규정을 적용함에 있어 귀 질의와 같이 농공단지안의 기존공장을 임차하여 사업을 영위하는 경우에는 같은법에 의한 '농공단지 입주기업 등에 대한 세액감면'을 적용받을 수 없는 것임 (법인세과-357, 2014.8.22.)

▶ **합병시 과거 4년간의 일반연구·인력개발비의 연평균 발생액 계산방법**

다른 내국법인을 합병한 내국법인이 합병등기일이 속하는 사업연도의 일반 연구·인력개발비 세액공제액을 계산하는 경우 해당 내국법인의 「조세특례 제한법」 제10조 제2항에 따른 4년간의 일반연구·인력개발비의 연평균 발생액은 합병법인과 피합병법인의 과거 4년간 연구·인력개발비를 합산하여 계산함(서면법규과-594, 2013.5.27.)

▶ **제3자물류비용의 범위**

「조세특례제한법」(2013.1.1., 법률 제11614호로 일부개정된 것) 제104조의14를 적용함에 있어 제3자물류비용의 범위는 같은 법 시행령 제43조의4 제6항 및 같은 법 시행규칙 제19조의2 제2항에 따르는 것이므로, 선박 건조회사가 선박건조에 필요한 원자재 등을 구입하여 녹방지 처리를 한 후 사외 블록 제작업체에 운송하는 비용과 사외 블록제작업체에서 제작한 블록을 해당 선박 건조회사의 보관장소까지 운송하는 비용은 세액공제가 되는 제3자 물류비용의 대상에 해당하지 아니하는 것임(기획재정부 조세특례제도과-133, 2013.2.15.)

▶ **지급받은 연구개발출연금을 연구개발비로 지출하는 경우 세액공제 적용 안됨**

내국법인이 「조세특례제한법」 제10조의2에 따른 연구개발출연금등을 2009년에 지급받아 2010년에 연구개발비로 지출하는 경우, 해당 지출금액은 동법 시행령(2010.2.18. 대통령령 제22037호로 개정된 것) 제9조제7항에 따라 연구·인력개발비를 산정할 때 제외하는 것임(법규과-1188, 2011.9.7.)

▶ **연구·인력개발비 세액공제 대상 위탁연구개발비 해당 여부**

내국법인이 특수관계 있는 국내 기업의 부설연구소에 과학기술 분야의 연구개발용역을 위탁하고 용역대가로 지급한 비용(전사적 기업자원 관리설비 등 시스템 개발을 위한 위탁비용은 제외, 이하 "위탁연구개발비"라 함)은 「조세특례제한법」 제10조의 연구·인력 개발비에 대한 세액공제를 적용받을 수 있는 것으로, 이 경우 위탁연구개발비에는 해당 부설연구소에서 연구개발에 사용하는 연구용 시설의 감가상각비 및 유지관리비 등 연구개발을 직접 수행함에 따라 발생하는 비용이 포함되는 것이며, 「법인세법 시행령」 제89조에 따른 시가를 초과하여 지급한 금액은 제외하는 것임(서면-2014-법령해석법인-21771, 2015.2.10.)

▶ **연구·인력개발비 세액공제 증가분 방식 계산(조특법§10)**

조세특례제한법 제10조【연구·인력개발비 세액공제】를 적용함에 있어 세액공제액을 증가분 방식으로 계산하는 경우, 직전 3년간 발생한 연구·인력개발비는 연구개발전담부서 인정일 이후에 발생한 비용만으로 계산하는 것임(법규법인2013-557, 2014.4.1.)

▶ **감소된 상시근로자 수 해당여부(조특법§26)**

종업원을 자회사에 전출하면서 해당 직원이 퇴직시 전출법인의 근속기간을 합산하여 퇴직 급여를 지급하기로 한 경우 「조세특례제한법 시행령」(2012.2.2. 대통령령 제23590호로 개정되기 전의 것) 제27조의 4 제10항 제3호 나목에 따라 “감소된 상시근로자 수”로 보지 아니하는 것임(법규법인2012-222, 2012.6.5.)

▶ **고용창출투자세액공제를 적용함에 있어 상시근로자의 범위**

고용창출투자세액공제를 적용함에 있어 상시근로자는 「근로기준법」에 따라 근로계약을 체결한 내국인근로자로서 같은 법 시행령 제23조 제7항 각 호에 해당하는 자는 제외하는 것이나, 대한민국의 국적을 보유하지 아니한 외국인근로자가 「소득세법」에 따른 거주자에 해당하는 경우에는 상시근로자에 포함되는 것임(법규-803, 2014.7.29.)

▶ **의약품 품질관리 개선시설투자에 대한 세액공제 적용 여부**

내국인이 의약외품(醫藥外品)의 제조 및 품질관리 개선시설에 투자하는 금액은 「조세특례제한법」 제25조의4에 따른 의약품 품질관리 개선시설투자에 대한 세액공제를 적용받을 수 없는 것임(기획재정부 조세특례제도과-722, 2017.9.25.)

▶ **반도체 웨이퍼 운반용 장비의 생산성향상시설 투자세액공제 대상 여부**

운수업을 주된 사업으로 하는 중소기업이 바퀴와 웨이퍼 적재 부분으로 이루어진 웨이퍼 운반용 장비에 투자하여 다른 내국법인의 반도체 공장 내에서 반도체 웨이퍼를 운반하는데 주로 사용하는 경우 해당 웨이퍼 운반용 장비는 「조세특례제한법」 제24조에 따른 생산성향상시설 투자 등에 대한 세액공제 대상에 해당하지 아니하는 것이며, 같은 법 시행규칙 제3조제1항제2호에 따른 운반구에 해당하지 아니하는 것임(서면-2016-법령해석법인-3469, 2017.3.7.)

▶ **청년고용증대 세액공제 적용시 증가한 청년 정규직 근로자수 계산방법**

「조세특례제한법」 제29조의5제1항에 따른 청년 정규직 근로자 수 계산 시 직전 과세연도에 29세인 청년 정규직 근로자가 해당 과세연도에 30세 이상이 되는 경우 30세 이상이 되는 시점 이후에는 청년 정규직 근로자로 보지 아니하는 것임(기획재정부 조세특례제도과-365, 2019.05.09.)

(3) 공제감면세액의 공제순위

법인세 감면 규정과 세액공제 규정이 동시에 적용되는 경우 적용순위는 다음과 같습니다(법법§59①).

- ① 각 사업연도의 소득에 대한 세액감면(면제를 포함)
- ② 이월공제가 인정되지 아니하는 세액공제
- ③ 이월공제가 인정되는 세액공제(해당 사업연도중에 발생한 세액공제액과 이월된 미공제액이 함께 있을 때에는 이월된 미공제액을 먼저 공제)
- ④ 법법§58의3에 규정한 세액공제(해당 세액공제액과 이월된 미공제액이 함께 있는 때에는 이월된 미공제액을 먼저 공제)

- 세액공제를 함에 있어서는 ①의 직접감면액과 ②의 이월공제가 인정되지 아니하는 세액공제의 합계액이 법인이 납부할 법인세액(토지등 양도소득에 대한 법인세, 조특법§100의32에 따른 투자·상생협력 촉진을 위한 과세특례를 적용하여 계산한 법인세 및 가산세는 제외한다)을 초과하는 경우에는 그 초과하는 금액은 없는 것으로 봅니다.

3 최저한세의 계산

정책목적상 조세특례제도를 이용하여 세금을 감면하여 주는 경우에도 세부담의 형평성·세제의 중립성·국민개념·재정확보측면에서 소득이 있으면 누구나 최소한의 세금을 내도록 하기 위한 것이 최저한세 제도입니다(조특법§132).

가. 적용대상 법인

(1) 내국법인

- 법인세법§3의 법인세 납세의무가 있는 내국법인으로 비영리법인을 포함하되,
 - 조세특례제한법§72①의 규정을 적용받는 조합법인 등은 제외

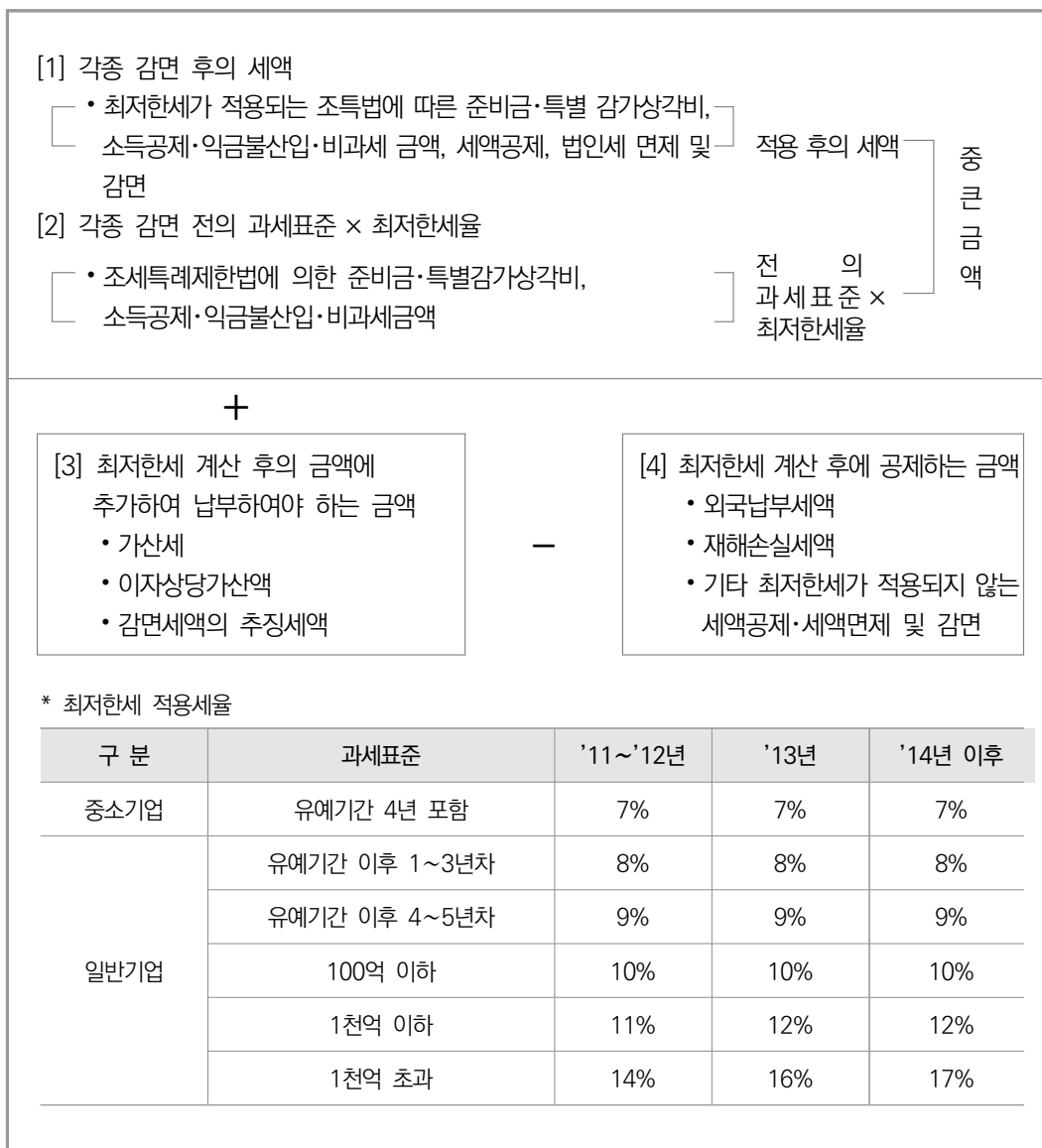
(2) 외국법인

- 국내사업장이 있는 등 법인세법§91①의 규정을 적용받는 외국법인

나. 적용범위

- 최저한세는 법인의 각 사업연도의 (국내원천)소득에 대한 법인세에 대하여만 적용하고
 - 토지등 양도소득에 대한 법인세(법법§55의2), 투자상생협력 촉진을 위한 과세특례를 적용하여 계산한 법인세(조특법§100의32), 외국법인의 지점세, 가산세, 조세특례 제한법에 의하여 각종 준비금 등을 익금산입 하는 경우와 감면세액을 추징하는 경우(소득세 또는 법인세에 가산하여 자진납부 하거나 부과징수하는 경우를 포함)에 있어서의 이자상당가산액, 감면세액을 추징하는 경우 당해 사업연도에 법인세에 가산하여 자진납부하거나 부과징수하는 세액에 대하여는 적용하지 아니합니다.

다. 최저한세의 계산구조



(1) 각종 감면 후의 세액(조특법§132①)

각종 감면 후의 세액이란 최저한세가 적용되는 아래의 공제·감면 등을 적용받은 후의 세액을 말합니다.

① 특별비용(조특법§132①(1))

「조특법」 §9에 따라 각 사업연도의 소득금액 계산을 할 때 손금으로 산입하는 연구·인력개발준비금

② 최저한세 적용대상 소득공제·손금산입·익금불산입·비과세 등(조특법§132①(2))

「조특법」 §8	중소기업지원설비에 대한 손금산입액의 특례 등
§8의2	상생협력 중소기업으로부터 받은 수입배당금의 익금불산입
§10의2	연구개발관련 출연준비금 등의 과세특례
§13	중소기업창업투자회사 등의 주식양도차익 등에 대한 비과세
§14	창업자 등에의 출자에 대한 과세특례
§28	서비스업 감가상각비의 손금산입특례
§28의2	중소·중견기업 설비투자자산의 감가상각비 손금산입특례
§28의3	설비투자자산의 감가상각비 손금산입특례
§55의2④	자기관리부동산투자회사 등에 대한 과세특례
§60②	공장의 대도시 외 지역 이전에 대한 법인세 과세특례
§61③	법인본사의 수도권과밀억제권역 외 지역 이전에 대한 법인세 과세특례
§62①	공공기관이 혁신도시로 이전하는 경우 과세이연
§63의2⑤	법인의 공장 및 본사를 수도권 밖으로 이전하는 경우 양도차익 과세이연

③ 「조특법」 §5, §7의2, §7의4, §8의3, §10(중소기업이 아닌 자만 해당. 이하 같음), §12②, §12의3, §12의4, §13의2, §19①, §25, §25의4부터 §25의7까지, §26, §29의2부터 §29의5까지, §30의2 부터 §30의4까지, §31⑥, §32④, §104의8, §104의14, §104의15, §104의18, §104의22, §104의25, §122의4① 및 §126의7⑧에 따른 세액공제(조특법§132①(3))



- ④ 「조특법」 §6, §7, §12①·③, §12의2, §21, §31④·⑤, §32④, §33의2, §62④, §63(수도권 밖으로 이전하는 경우는 제외), §64, §68(작물재배업에서 발생하는 소득 외의 소득만 해당), §96, §96의2, §102 및 §121의22에 따른 법인세의 면제 및 감면(조특법§132①(4))

(2) 각종 감면 전의 과세표준

- ① 각종 감면 전의 과세표준이라 함은 위 “(1)”의 최저한세 적용대상

[

- (1) 특별비용
- (2) 소득공제·손금산입·익금불산입·비과세금액
]
 적용 전의 과세표준을 말합니다.

- ② 최저한세의 계산

최저한세의 계산을 위한 산식은 다음과 같습니다.

- ① 조정 후 소득금액 = 결산서 상 당기순이익 + 소득조정금액(익금산입 - 손금산입)
- ② 특별비용 손금산입 전 소득금액 = ‘①’ + 최저한세 적용대상 준비금
- ③ 각 사업연도 소득금액 = ‘②’ + 기부금 한도초과액 - 기부금 한도초과 이월액 손금산입
- ④ 차가감소득금액 = ‘③’ - 이월결손금 - 비과세소득 + 최저한세 적용대상 비과세소득 + 최저한세 적용대상 익금불산입·손금산입금액
- ⑤ 각종 감면 전의 과세표준 = ‘④’ - 소득공제 + 최저한세 적용대상 소득공제
- ⑥ 최저한세 = ‘⑤’ × 최저한세율

☞ 최저한세 적용대상 준비금, 소득공제·비과세 금액은 조세특례제한법 제132조 제1항 제1호 부터 제2호의 것에 한합니다.

* 각종 감면 후의 과세표준에는 조세특례제한법상의 준비금을 관계 규정에 의하여 익금에 산입한 금액을 포함합니다.

(3) 최저한세 계산 후의 금액에 추가하여 납부하여야 하는 가산세 등의 범위

(조특령§126①)

다음의 가산세 등은 최저한세 계산 후의 금액에 추가하여 납부하여야 합니다.

① 가산세(법인세법 및 국세기본법에 의한 가산세)

② 이자상당 가산액

조세특례제한법에 의하여 각종 준비금을 익금산입하는 경우의 이자상당 가산액과 감면세액을 추징하는 경우(법인세에 가산하여 징수 또는 납부하는 경우 포함)에 있어서의 이자상당 가산액

③ 감면세액의 추징세액

조세특례제한법 또는 법인세법에 의하여 법인세 감면세액을 추징하는 경우 법인세에 가산하여 자진납부하거나 부과징수하는 세액

(4) 최저한세 계산 후에 공제하는 외국납부세액 등의 범위(조특령§126②)

법인세감면 중 최저한세 적용대상이 아닌 세액공제, 세액감면 등은 최저한세 계산 후 공제합니다.

① 외국납부세액(법법§57)

② 재해손실세액(법법§58)

③ 사실과 다른 회계처리에 기인한 경정에 따른 세액공제(법법§58의3)

④ 중소기업의 연구 및 인력개발비세액공제 등(조특법§10)

⑤ 해외자원개발투자배당 감면(조특법§22)

⑥ 수도권과밀억제권역 밖으로 이전하는 중소기업에 대한 세액감면(조특법§63)

* 수도권 외로 이전하는 경우에 한하며, 2007.1.1. 이후 이전하는 분부터 적용

⑦ 법인의 공장 및 본사를 수도권 밖으로 이전하는 경우 법인세 등 감면(조특법§63의2)

⑧ 영농(영어)조합법인 감면(조특법§66·§67)

⑨ 사회적기업 및 장애인표준사업장에 대한 세액감면(조특법§85의6)

- ⑩ 해외진출기업의 국내복귀에 대한 세액감면(조특법§104의24)
- ⑪ 외국인투자자에 대한 법인세 등의 감면(조특법§121의2)
- ⑫ 증자의 조세감면(조특법§121의4)
- ⑬ 제주첨단과학기술단지 입주기업에 대한 감면(조특법§121의8)
- ⑭ 제주투자진흥지구·제주자유무역지역 입주기업에 대한 감면(조특법§121의9) 등

(5) 각종 감면규정의 적용 배제 순서(조특령§126⑤)

① 납세의무자가 신고(수정신고 및 경정청구 포함)하는 경우

- 각종 감면 후의 산출세액이 각종 감면 전의 과세표준에 최저한세율을 곱하여 계산한 세액(최저한세)에 미달하는 경우에는 납세의무자의 임의선택에 따라 최저한세 적용대상 준비금, 소득공제, 비과세, 세액공제, 법인세의 면제 및 감면 중에서 그 미달하는 세액 만큼 적용 배제함.

② 정부가 경정하는 경우

- 납세의무자가 신고(수정신고 및 경정청구 포함)한 법인세액이 「조특법」 §132의 규정에 의하여 계산한 세액에 미달하여 법인세를 경정하는 경우에는 다음 각 호의 순서에 따라 순차로 다음 각 호의 감면을 적용배제하여 추징세액을 계산함
 - 각종 준비금(조특법§132①(1)에 규정된 것)
 - 손금산입 및 익금불산입액(조특법§132①(2)에 규정된 것)
 - 세액공제(조특법§132①(3)에 규정된 것)
 - 동일한 유형에 속하는 경우에는 조문순서에 따라 감면을 배제하고 동일조문에 의한 감면세액 중 이월된 공제세액이 있는 경우에는 나중에 발생한 것부터 적용 배제함
 - 세액감면(조특법§132①(4)에 규정된 것)
 - 비과세·소득공제(조특법§132①(2)에 규정된 것)

(6) 최저한세 적용으로 감면배제되는 세액의 처리

- 최저한세의 적용으로 공제받지 못한 부분에 상당하는 세액은 해당 사업연도의 다음 사업연도 개시일로부터 5년* 이내에 종료하는 각 과세연도에 이월하여 공제함 (조특법§144①)
 - * 중소기업이 중소기업투자세액공제를 설립일로부터 5년이 되는 날이 속하는 사업연도까지 공제받지 못하는 경우는 7년
 - * 중소기업이 연구·인력개발비에 대한 세액공제를 설립일로부터 5년이 되는 날이 속하는 사업연도까지 공제받지 못하는 경우는 10년
- 이 경우 당해 사업연도의 공제할 금액과 이월된 미공제 금액이 중복되는 경우에는 이월된 미공제 금액을 먼저 공제하고 그 이월된 미공제 금액 간에 중복되는 경우에는 먼저 발생한 것부터 차례대로 공제함(조특법§144②)

예규

▶ **최저한세 적용대상 이월공제액과 최저한세 적용제외 감면액의 적용순서**

조세특례제한법 제63조의2에 따라 “법인의 공장 및 본사의 수도권 외의 지역으로의 이전에 대한 임시특별세액감면”을 적용받는 법인이 이월된 “임시투자세액공제”가 있어 이를 동시에 적용하는 경우 법인세 납부할 세액의 계산은 이월된 “임시투자세액공제”를 먼저 적용하고 조세특례제한법 제63조의2에 따른 “법인의 공장 및 본사의 수도권 외의 지역으로의 이전에 대한 임시 특별세액감면”을 그 다음에 적용하는 것임(재정경제부 조세지출예산과-112, 2005.2.5.)

▶ **이월된 미공제세액이 있는 경우 최저한세 적용에 따른 세액공제 순서**

“외국인 투자에 대한 법인세 등 감면”을 적용받는 법인이 최저한세 적용으로 이월된 “임시 투자세액공제”가 있어 이를 동시에 적용하는 경우에 대하여는 이월된 “임시투자세액공제”를 먼저 적용하고 “외국인 투자에 대한 법인세 등 감면”을 그 다음에 적용하는 것임(국제세원 -377, 2009.7.16.)

▶ **중소기업의 일반기업 전환에 따른 연구인력비개발세액공제 이월액의 최저한세 적용 여부**

직전 과세연도에 중소기업이던 내국법인이 해당 과세연도에는 중소기업에 해당하지 않게 된 경우에 있어 직전 과세연도에 납부할 세액이 없어 「조세특례제한법」 제10조에 따른 연구·인력개발비에 대한 세액공제액 중 공제받지 못한 부분에 대하여 같은 법 제144조에 의해 이월공제하는 경우 같은 법 제132조에 따라 최저한세액에 미달하는 세액에 대해서는 세액공제를 적용하지 아니하는 것임(기획재정부조세특례제도과-36, 2012.1.20.)

▶ **손금산입한 연구·인력개발준비금을 관련 규정에 따라 환입하여 익금에 산입하는 경우 최저한세 계산시 과세표준 포함 여부**

귀 서면질의의 경우, 「조세특례제한법」 제132조 제1항에 따른 최저한세액 계산시 ‘제1호 및 제2호에 따른 손금산입 및 소득공제 등을 하지 아니한 경우의 과세표준’에는 같은 법 제9조에 따라 각 사업연도의 소득금액계산을 할 때 손금으로 산입하는 연구·인력개발준비금을 관계규정에 따라 익금에 산입한 금액’을 포함하는 것임(법령해석과-2642, 2015.10.8.)

▶ **이월된 일반기업 석박사 인건비의 연구인력개발비 세액공제액 최저한세 적용 여부**

이월된 중소기업 외 법인의 연구·인력개발비 중 석·박사 인건비 해당액은 2012.1.1.이후 최초로 개시하는 사업연도부터 최저한세 적용되는 것임(법인세과-51, 2013.1.24.)

(7) 최저한세 조정계산 사례

자 료

- A법인 : 농공단지입주 중소기업(조특법§64)
- 입주일 : 2018.5.1.
- 감면비율 : 50%
- 사업연도 : 2019.1.1.~12.31.
- 결산서상 당기순이익 : 250,000,000원
 - [과세사업 관련 소득 : 30,000,000원]
 - [감면사업 관련 소득 : 220,000,000원]
- 익금산입·손금불산입 : 5,000,000원
[전액 과세사업 관련 소득임]
- 차감소득 : 255,000,000원
 - [과세사업 관련 소득 : 35,000,000원]
 - [감면사업 관련 소득 : 220,000,000원]
- 연구·인력개발비세액공제 : 1,000,000원(최저한세적용 제외대상)



세무조정계산

다음의 '1'과 '2'중 많은 금액 17,850,000원에서 최저한세적용 배제대상
세액공제액 1,000,000원을 차감한 **16,850,000원** 을 납부하여야 합니다.

1. **각종 감면 후 세액 → 17,627,451원**

- 과세표준 : 255,000,000원
- 산출세액 : 31,000,000원(255,000,000 × 세율)
- 감면세액 : 13,372,549원(농공단지입주기업)
- * 감면세액 = 산출세액 × 감면소득 / 과세표준 × 감면율(50%)

$$13,372,549 = 31,000,000 \times 220,000,000 / 255,000,000 \times \frac{50}{100}$$

• 각종 감면후 세액 : **17,627,451원**

* 최저한세적용 제외대상인 연구및인력개발비 세액공제액 1,000,000원 미차감 금액임.

2. **최저한세 (감면전 과세표준의 7%) → 17,850,000원**

감면전 과세표준		최저한세율	최저한세
차	가	× 7% =	17,850,000원
감	소		
소	득		
	255,000,000		
계	255,000,000		

라. 해운기업의 비해운소득에 대한 감면적용시 최저한세

- 『해운기업의 과세표준 계산특례』를 적용받는 해운기업이 비해운소득에 대하여 조세특례제한법상 공제·감면 등을 적용받은 경우 ‘최저한세’의 계산방법은 다음 ①과 ②를 합한 금액으로 합니다.
 - ① 비해운소득의 공제전 과세표준×최저한세율
 - ② 산출세액×선박표준이익/전체 과세표준



사례



- 해운업 영위 일반법인
- 비해운소득 : 100,000,000(준비금 손금산입액 200,000,000 감면비율 50%)
- 산출세액 : 60,000,000 $\hookleftarrow (300,000,000 + 100,000,000) \times \text{세율}$
- 감면후 세액 : 52,500,000 $\hookleftarrow [60,000,000 - (60,000,000 \times 100/400 \times 50\%)]$
- 최저한세 : 75,000,000(①+②)
 - ① $(100,000,000 + 200,000,000) \times 10\% = 30,000,000$
 - ② $60,000,000 \times 300/400 = 45,000,000$
- 세무조정 대상 : 최저한세 미달세액 22,500,000(75,000,000 - 52,500,000) 상당액을 감면세액 또는 준비금 손금 산입액에서 선택하여 적용배제 합니다.

4 세법상 가산세

가. 법인세법상 가산세

종 류	요 건	내 용
① 성실신고확인서 제출 불성실 가산세	성실신고 확인대상인 내국법인이 각 사업연도의 종료일이 속하는 달의 말일부터 4개월 이내에 성실신고 확인서를 납세지 관할 세무서장에게 제출하지 아니한 경우	• 산출세액의 5%
② 주주등의 명세서 제출 불성실 가산세	주주등의 명세서를 제출하여야 하는 내국법인이 주주등의 명세서를 미제출, 누락제출 하거나 제출한 주주등의 명세서가 불분명한 경우	• 미제출·누락제출·불분명 주식 등의 액면금액(출자가액)의 0.5%
	주식등변동상황명세서를 제출하여야 하는 내국법인이 주식등변동상황명세서를 미제출, 누락제출 하거나 제출한 주식등변동상황명세서가 불분명한 경우	• 미제출·누락제출·불분명 주식 등의 액면금액(출자가액)의 1.0%
③ 장부의 기록·보관 불성실 가산세	장부의 비치·기장 의무를 이행하지 아니한 경우	• 산출세액의 20%와 수입금액의 0.07% 중 큰 금액
④ 기부금영수증 발급작성보관 불성실 가산세	기부금영수증을 사실과 다르게 기재 또는 기부금액 및 기부자 인적사항 등 주요 사항이 기재되지 아니하거나 기부자별 발급 명세를 작성·보관하지 아니한 경우	• 기부금영수증을 사실과 다르게 기재 또는 주요사항 미기재 하여 발급 : 해당 금액의 2%* * '20.1.1. 이후 발급분부터 5% • 기부자별 발급명세 미작성·미보관 : 해당금액의 0.2%
⑤ 증명서류수취 불성실 가산세	재화 또는 용역을 공급받고 신용카드 매출전표, 세금계산서 등 증명서류를 받지 아니하거나 사실과 다른 증명 서류를 받은 경우	• 받지 아니하거나 사실과 다르게 받은 금액으로 손금에 산입하는 것이 인정 되는 금액의 2%
⑥ 신용카드 및 현금영수증 발급 불성실 가산세	신용카드에 의한 거래를 거부하거나 신용카드 매출전표를 사실과 다르게 발급하여 납세지 관할 세무서장 으로부터 통보받은 경우에는	• 통보받은 건별 거부 금액 또는 신용카드 매출전표를 사실과 다르게 발급한 금액의 5% (건별 계산금액이 5천원 미만이면 5천원)
	법법§117의2①을 위반하여 현금 영수증 가맹점으로 가입하지 아니하거나 그 가입 기한이 지나서 가입한 경우	• 가입하지 아니한 사업연도의 수입 금액의 1%

종 류	요 건	내 용
⑥ 신용카드 및 현금영수증 발급 불성실 가산세	<p>법법§117의2③을 위반하여 현금영수증 발급을 거부하거나 사실과 다르게 발급하여 납세지 관할 세무서장 으로부터 통보받은 경우 (현금영수증의 발급대상 금액이 건당 5천원 이상인 경우만 해당하며, 법법§75의6(3)에 해당하는 경우 제외)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • 통보받은 건별 발급 거부 금액 또는 사실과 다르게 발급한 금액의 5% (건별 계산금액이 5천원 미만이면 5천원)
	<p>법법§117의2④을 위반하여 현금영수증을 발급하지 아니한 경우 (「국민건강보험법」에 따른 보험급여의 대상인 경우 등 대통령령으로 정하는 경우 제외)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • 미발급금액의 20% (착오나 누락으로 인하여 거래대금을 받은 날부터 7일 이내에 관할 세무서에 자진 신고하거나 현금영수증을 자진 발급한 경우에는 10%)
⑦ 지급명세서 제출 불성실 가산세	<p>명세서를 기한까지 제출하지 아니한 경우</p>	<ul style="list-style-type: none"> • 지급명세서 : 제출하지 아니한 분의 지급금액의 1% (제출기한이 지난 후 3개월 이내에 제출하는 경우에는 지급금액의 0.5%) • 근로소득간이지급명세서 : 제출하지 아니한 분의 지급금액의 0.5% (제출기한이 지난 후 3개월 이내에 제출하는 경우에는 지급금액의 0.25%, 다만, 19.1.1.~19.12.31.에 발생한 소득분에 대해서는 본문에 따라 계산한 금액의 50%를 적용)
	<p>제출된 명세서가 불분명하거나 제출된 명세서에 기재된 지급금액이 사실과 다른 경우</p>	<ul style="list-style-type: none"> • 지급명세서 : 불분명하거나 사실과 다른 분의 지급금액의 11% • 근로소득간이지급명세서 : 불분명하거나 사실과 다른 분의 지급금액의 0.5% (다만, 19.1.1.~19.12.31.에 발생한 소득분에 대해서는 본문에 따라 계산한 금액의 50%를 적용)

III. 법인세 과세표준과 납부세액의 계산

종 류	요 건	내 용
<p>⑧ 계산서 등 제출 불성실 가산세</p>	<p>㉠ 매입처별 세금계산서합계표를 미제출한 경우 또는 제출하였더라도 거래처별 등록번호·공급가액의 전부 또는 일부를 적지 아니하거나 사실과 다르게 적은 경우 (㉡~㉣이 적용되는 분은 제외)</p>	<p>• 공급가액의 0.5%</p>
	<p>㉡ 발급한 계산서에 필요적 기재 사항의 전부 또는 일부를 적지 아니하거나 사실과 다르게 적은 경우(㉢ 이 적용되는 분은 제외)</p>	<p>• 공급가액의 1.0%</p>
	<p>㉢ 매출·매입처별 계산서합계표를 미제출한 경우 또는 제출하였더라도 거래처별 등록번호·공급가액의 전부 또는 일부를 적지 아니하거나 사실과 다르게 적은 경우 (㉡~㉣이 적용되는 분은 제외)</p>	<p>• 공급가액의 0.5%</p>
	<p>㉣ 재화 또는 용역을 공급한 자가 계산서를 발급시기에 발급하지 아니한 경우</p>	<p>• 공급가액의 2.0% (법법§121① 후단에 따른 전자계산서를 발급하지 아니하였으나 전자계산서 외의 계산서를 발급한 경우와 같은 조⑧에 따른 계산서의 발급시기가 지난 후 해당 재화 또는 용역의 공급시기가 속하는 사업연도 말의 다음 달 25일까지 같은 조 ① 또는 ②에 따른 계산서를 발급한 경우는 0.1%)</p>
	<p>㉤ 재화 또는 용역을 공급하지 아니하고 신용카드 매출전표, 현금영수증 계산서를 발급한 경우</p>	<p>• 공급가액의 2.0%</p>
	<p>㉥ 재화 또는 용역을 공급받지 아니하고 신용카드 매출전표, 현금영수증 계산서를 발급받은 경우</p> <p>㉦ 재화 또는 용역을 공급하고 실제로 재화 또는 용역을 공급하는 법인이 아닌 법인의 명의로 계산서등을 발급한 경우</p>	<p>• 공급가액의 2.0%</p>

종 류	요 건	내 용
⑧ 계산서 등 제출 불성실 가산세	㉠ 재화 또는 용역을 공급받고 실제로 재화 또는 용역을 공급하는 자가 아닌 자의 명의로 계산서등을 발급 받은 경우	• 공급가액의 2.0%
	㉡ 전송기한이 지난 후 재화 또는 용역의 공급시기가 속하는 사업 연도 말의 다음 달 25일까지 국세청장에게 전자계산서 발급 명세를 전송 하는 경우 (㉠~㉢이 적용되는 분은 제외)	• 공급가액의 0.3% (16.12.31일 이전에 재화 또는 용역을 공급한 분에 대해서는 0.1%)
	㉢ 전송기한이 지난 후 재화 또는 용역의 공급시기가 속하는 사업연도 말의 다음 달 25일까지 국세청장에게 전자계산서 발급명세를 미전송 한 경우 (㉠~㉢이 적용되는 분은 제외)	• 공급가액의 0.5% (16.12.31일 이전에 재화 또는 용역을 공급한 분에 대해서는 0.3%)
⑨ 특정외국법인의 유보 소득 계산 명세서 제출 불성실 가산세	「국제조세조정에 관한 법률」 §20의2 (3)에 따른 특정외국법인의 유보 소득 계산명세서를 제출하여야 하는 내국 법인이 제출기한까지 명세서를 제출하지 아니하거나 제출한 명세서의 전부 또는 일부를 적지 아니하는 등 제출한 명세서가 불분명한 경우에 해당하는 경우	• 해당 특정외국법인의 배당 가능한 유보 소득금액의 0.5%

* 비영리내국법인과 이 법 또는 다른 법률에 따라 법인세가 부과되거나 전액 면제되는 소득만 있는 법인은 장부의 기록·보관 불성실 가산세 적용 제외

* ②,④,⑤,⑦,⑧(⑧의 ㉠,㉡,㉢,㉣은 제외)의 가산세는 그 의무위반의 종류별로 각각 5천만원(「중소기업기본법」 §2①에 따른 중소기업이 아닌 기업은 1억원)을 한도로 함. 다만, 해당 의무를 고의적으로 위반한 경우에는 그러하지 아니함.

* 산출세액은 토지등 양도소득에 대한 법인세액 및 투자·상생협력 촉진을 위한 과세특례를 적용하여 계산한 법인세액은 제외

* ②~⑨의 가산세는 산출세액이 없는 경우에도 적용

나. 소득세법상 가산세

종 류	요 건	내 용
근로소득간이지급 명세서 제출 불성실 관련 가산세 ²⁾ (소득법§164의3,§81①)	미제출한 경우	• 미제출 지급금액×0.5% ¹⁾ * 제출기한 경과 후 3월이내 제출 시: 0.25%
	불분명하거나 기재된 금액이 사실과 다른 경우	• 해당금액×0.5% ¹⁾

1) '19.1.1. 이 속하는 과세기간에 발생한 소득분에 대해서는 해당 가산세 금액 × 100분의 50

2) '19.1.1. 이후 소법§164의3 개정규정에 따라 근로소득간이지급명세서를 제출하여야 하거나 제출하는 분부터 적용

다. 국세기본법상 가산세

종 류	요 건	내 용
① 무신고 가산세 (국기법§47의2)	법정신고기한내 신고하지 않은 때	• 부정 무신고 → 무신고 납부세액의 40%(부정 국제거래는 60%)와 수입금액의 0.14% 중 큰 금액 • 일반 무신고 → 무신고 납부세액의 20%와 수입 금액의 0.07% 중 큰 금액
② 과소신고·초과 환급 가산세 (국기법§47의3)	납부할 세액을 신고하여야 할 세액 보다 적게 신고하거나 환급세액을 신고하여야 할 금액보다 많이 신고 한 때	• 부정행위로 인한 과소신고 → 과소신고 납부세액의 40%(부정 국제 거래는 60%)와 수입 금액의 0.14% 중 큰 금액 + (과소 신고납부 세액등 - 부정과소신고납부세액등) × 10% • 일반과소신고 → 과소신고 납부세액의 10%
③ 납부(환급)불성실 가산세 (국기법§47의4) * '20.1.1. 이후 납세의무 성립분부터 납부지연 가산세	세액을 납부하지 않거나 미치지 못하게 납부한 때 또는 세액을 초과 환급받은 때	• 미납부세액 또는 초과환급세액의 0.025% × 미납(초과환급)일수
④ 원천징수납부등 불성실 가산세	납부기한 내에 납부하지 아니하거나 부족하게 납부하는 경우	• ①과 ②를 합한 금액(10%한도) ① 미납금액×0.025%×미납일수 (미납부금액의 10% 한도) ② 미납부금액의 3%

● 가산세의 감면

- 가산세 부과 원인이 되는 사유가 국세기본법 제6조제1항에 따른 기한 연장사유에 해당하거나 납세자가 의무를 불이행한 것에 대하여 정당한 사유가 있는 경우에는 해당 가산세를 부과하지 않음(국기법§48①).

* 가산세 감면을 받고자 하는 경우 가산세 감면 신청서를 제출할 수 있음.

라. 조세특례제한법상 가산세

종 류	요 건	내 용
① 세금우대자료 미제출 가산세 (조특법§90의2)	세금우대자료 또는 세금우대 저축 자료를 기한 내 제출 또는 통보하지 않거나 불분명한 경우	• 제출 또는 통보하지 않거나 불분명하게 제출·통보한 계약 또는 해지 건당 2천원
② 동업기업 무신고·과소신고 가산세 (조특법§100의25)	소득계산 및 배분명세를 신고 하지 않거나 신고할 소득을 적게 신고한 경우	• 무신고 → 소득금액의 100분의4 • 적게 신고한 경우 → 적게 신고한 소득금액의 100분의2
③ 동업기업 원천징수 불성실 가산세 (조특법§100의25)	원천징수 세액을 기한 내에 납부하지 아니하거나 미달하게 납부한 경우	• 다음 중 큰 금액 (한도 : 미납세액의 10%) ① 미납세액 × 0.025% × 미납일수 ② 미납세액의 3%

마. 상속세 및 증여세법상 가산세

종 류	요 건	내 용
① 지급명세서 등 제출 불성실 가산세 (상증법§78⑫,⑬)	상증법 제82조 제1항·제3항· 제4항 또는 제6항에 따라 지급명세서 등을 제출하여야 할 자가 소정기한내 미제출·누락제출하거나 제출한 지급 명세서 등이 불분명한 경우	• 미제출·누락·불분명한 금액의 0.2% * 단, 상증법 제82조 제3항 및 제4항의 경우에는 0.02% 적용 • 제출기한 경과 후 1월 이내 제출 하는 경우에는 0.1% * 단, 상증법 제82조 제3항 및 제4항의 경우에는 0.01% 적용 • 산출세액이 없는 경우에도 징수

* 제출하여야 할 자가 법인인 경우 법인세에 가산하여 징수

예규

▶ 재경정 및 귀책사유가 없는 경우 가산세 적용 방법

- 납세자가 신고의무를 불이행한 것에 대하여 정당한 사유가 인정되어 과소 신고가산세가 부과되지 않은 경우에는 국세기본법 제48조 제1항에 따라 납부불성실가산세도 부과되지 아니하는 것임(기획재정부 조세정책과-89, 2011.1.21.)
- 납세지 관할세무서장 등이 경정한 법인세 과세표준 및 세액을 추후 심판결정에 따라 증액된 과세표준 및 세액으로 재경정하는 경우에는, 재경정된 과세 표준에서 당초 법인세법 (1998.12.28. 개정된 것. 이하 같음) 제60조의 규정에 따라 법인이 신고한 과세표준을 차감한 금액에 대하여 같은 법 제76조 제1항 제2호의 규정에 의한 신고불성실 가산세를 징수하고, 재경정하는 과세표준과 신고한 과세표준에 의한 산출세액의 차액에 대하여 같은 법 같은 조 같은 항 제3호의 규정에 의한 납부불성실 가산세를 징수하는 것임
 법인이 납세지 관할세무서장 등의 경정내용을 기준으로 이와 연관되는 그 다음사업 연도의 법인세 과세표준 및 세액을 신고·납부하였으나, 당초 경정 사업연도분에 대한 심판결정에 의해 당해 연관된 사업연도의 소득금액 및 과세표준과 세액을 증액하여 재경정하는 경우에는 당해 법인에게 과소신고 및 과소납부의 귀책사유가 없는 것이므로 신고불성실 가산세 및 납부불성실 가산세를 징수하지 아니하는 것임(법인세과-3129, 2008.10.28.)
- 법인이 국세기본법 제45조의 2의 규정에 의하여 경정을 청구하여 과세관청이 동 내용을 그대로 인정하는 경정결정을 함에 따라 납부세액을 환급받은 후, 동 법인이 경정청구 및 경정결정에 착오가 있음을 확인하여 경정결정한 부분에 대하여 이를 정정하여 국세기본법 제45조의 규정에 의한 수정신고를 하는 경우 법인세법 제76조 제1항 제2호의 규정에 의한 과소신고가산세는 적용하지 않는 것임(재경부 법인-37, 2004.1.12.)

▶ 과소신고가산세 적용방법

- 국세기본법 제47조의 3에 따라 법인세 과소신고가산세를 계산함에 있어서 과소신고한 익금에 대하여 그 익금과 직접 대응하는 손금이 있는 경우 과소신고과세표준은 그 손금을 차감한 금액으로 하는 것임
 국세기본법 제47조의 3 제2항을 적용함에 있어서 법인세 일반과소신고과세표준은 과소신고과세표준에서 부당과소신고과세표준을 차감하여 계산하는 것이며, 부당과소신고과세표준 또는 일반과소신고과세표준은 각각 세법에 따라 신고하여야 할 과세표준과 납세자가 신고한 과세표준과의 차액을 한도로 하는 것임

국세기본법 제47조의 3에 따라 법인세 과소신고가산세를 계산함에 있어서 신고한 과세표준에 과세표준이 되지 아니하는 금액이 포함되어 있는 경우에는 이를 신고한 과세표준에서 차감하지 아니하는 것임(기획재정부 조세정책과-707, 2010.7.22.)
 부당한 방법으로 과소신고한 과세표준에 해당하는지 여부는 「국세기본법 시행령」 제27조 제2항 각 호를 살피어 사실판단할 사항임(징세-536, 2009.1.29.)
 법인이 법정신고기한 내에 세법에 따른 과세표준신고서를 제출한 경우로서 신고한 과세표준이 세법에 따라 신고하여야 할 과세표준에 미달한 경우에 「국세기본법」 제47의3에 따라 과소신고가산세가 적용되는 것이므로 수정 신고이후 경정청구에 의해 과세관청이 경정한 과세표준이 납세자가 당초 신고한 과세표준에 미달하는 경우에는 수정신고시 납부한 과소신고가산세는 환급되는 것임(징세과-399, 2009.12.9.)
 비영업용 소형승용자동차의 임차비용 관련 매입세액에 대한 새로운 법령해석(기획재정부 부가가치세과-704, 2009.10.22.)에 따라 부가가치세 매입세액을 공제하는 경정청구와 함께 당해 매입세액을 손금불산입하여 법인세를 수정 신고하는 경우에는 「국세기본법」 제48조에 의거 가산세 감면의 정당한 사유에 해당되는 것임(징세과-117, 2010.2.2.)

▶ 토지 등 양도소득에 대한 가산세

내국법인이 법정신고 기한까지 「법인세법」에 따른 각 사업연도의 소득에 대한 법인세 과세표준 신고서는 제출하였으나 동 신고서에 토지 등 양도소득과 그에 대한 법인세를 기재하지 아니한 경우에는 「국세기본법」 제47조의2에 따른 무신고가산세와 같은 법 제47조의3에 따른 과소신고가산세가 적용되지 아니하는 것임(기획재정부 조세정책과-339, 2011.3.18.)

▶ 주식등변동상황명세서 제출불성실 가산세

사업연도 중에 주식 등의 변동 사항이 있는 내국법인이 주식등변동상황명세서를 제출하지 아니한 경우 미제출한 주식 등의 액면금액 또는 출자금액의 100분의 2에 상당하는 금액을 가산한 금액을 법인세로 징수하는 것이며, 이 경우 주식 등의 변동은 매매·증자·감자·상속·증여 및 출자 등에 의하여 주주 등·지분비율·보유주식액면총액 및 보유출자총액 등이 변동되는 경우를 말하는 것임(법인-4198, 2008.12.29.)
 내국법인이 사업연도 중에 「상법」 제329조의2에 따라 주식을 분할하였으나 「법인세법」 제60조에 따른 신고기한 내에 주식등변동상황명세서를 제출하지 아니한 경우로서, 해당 주식분할 외에는 다른 변동 사유가 없어 주주·지분비율·보유주식액면총액 등에 변동이 없는 경우에는 같은 법 제76조 제6항에 따른 가산세를 부과하지 아니하는 것임 (법인-1345, 2009.11.30.)



5 중소기업의 결손금 소급공제에 따른 환급(법법§72, 법령§110)

중소기업은 결손금을 차후 연도로 이월하여 공제하는 이월공제 방법 외에도 직전 사업연도의 소득에 대하여 과세된 법인세액을 한도로 결손금 소급공제에 의한 법인세 환급을 신청할 수 있습니다.

가. 적용대상 법인

- 조세특례제한법시행령 제2조의 규정에 의한 중소기업으로서
 - 결손금이 발생한 사업연도와 그 직전사업연도의 법인세 과세표준과 세액을 법정 신고기한 내에 각각 신고한 경우에 경우에만 적용합니다(법법§72①, ④).

나. 환급신청 방법

- 결손금의 소급공제에 의하여 법인세를 환급받고자 하는 법인은
 - 소급공제 법인세액 환급신청서(규칙 별지 제68호 서식)에 직전 사업연도 과세표준 금액 및 소급공제를 받고자 하는 결손금액 등을 기재하여 납세지 관할 세무서장에게 반드시 신청하여야 합니다(법법§72②).
 - 소급공제 신청서를 기한 내에 제출하지 않은 경우 결손금은 자동적으로 이월결손금으로 10년간 공제됩니다.
- 법법§13①(1)의 규정을 적용함에 있어서 소급공제를 적용받은 결손금은 공제받은 금액으로 봅니다(법법§72①).

다. 환급세액의 결정 및 환급

- 소급공제신청서를 접수한 납세지 관할세무서장은 즉시 환급세액을 결정하여 국세기본법§51 및 §52에 따라 환급하여야 합니다(법법§72③).

라. 환급신청 세액의 계산

- 결손금의 소급공제에 의한 환급신청세액은 다음 산식에 의하여 계산하되 환급신청일 현재 「직전 사업연도의 법인세액」를 한도로 합니다(법령§110①).
 - 여기서 「직전 사업연도의 법인세액」이란 직전 사업연도의 법인세 산출세액(토지 등 양도소득에 대한 법인세 제외)에서 직전 사업연도의 소득에 대한 법인세로서 공제 또는 감면된 법인세액을 차감한 금액을 말합니다. 따라서 가산세는 환급신청세액 계산 대상에서 제외됩니다.
- 환급신청세액의 계산(법법§72①)
 - 아래 ①(한도액)과 ②(계산액)중 적은 금액을 환급세액으로 함

- ① 직전사업연도 법인세 산출세액 - 공제 또는 감면된 법인세액
- ② 직전사업연도 법인세 산출세액 - [(직전사업연도 과세표준 - 소급공제 결손금) × 직전사업연도 법인세율]
- * 산출세액 : 토지 등 양도소득에 대한 법인세를 제외

마. 환급세액의 추정

- 결손금 소급공제에 따른 법인세의 환급 후 경정에 의하여 결손금이 발생한 사업연도의 결손금이 감소된 경우, 조세특례제한법 시행령§2에 규정된 중소기업에 해당하지 아니하는 법인이 법인세를 환급받은 경우, 결손금이 발생한 사업연도의 직전 사업연도에 대한 법인세의 과세표준과 세액을 경정함으로써 환급세액이 감소된 경우에는 그 감소된 결손금에 상당하는 세액 또는 환급세액에 이자 상당액을 가산한 금액을 해당 결손금이 발생한 사업연도의 법인세로서 징수합니다(법법§72⑤, 법령§110⑤).
 - * 이자 상당액 = 환급추징세액 × 대상기간 × 25 / 100,000 (단, 정당한 사유가 있는 경우에는 국세기본법 시행령§4조의3②에 따른 이자율^(*))

(*) 2012.2.2. 이후 최초로 이자 상당액을 징수하는 분부터 적용(국기칙§19의3)

'12.2.2.~'13.2.28. 4%, '13.3.1. 3.4%, '14.3.14. 2.9%, '15.3.6. 2.5%, '16.3.7. 1.8%, '17.3.15. 1.6%, '18.3.19. 1.8%, '19.3.20. 2.1%



환급신청세액 계산 사례



사례 1. 직전사업연도에 공제·감면받은 세액이 없는 경우

구 분	2018 사업연도	2019 사업연도
• 과세표준금액(결손금) (법인세율)	100,000,000원 (10%, 20%, 22%, 25%)	△200,000,000원
• 법인세 산출세액	10,000,000원	
• 공제감면세액	0	
• 법인세 결정세액 (납부세액)	20,000,000원 (토지 등 양도소득에 대한 법인세 10,000,000원 포함)	

☞ 위 사례에서 직전사업연도에 납부한 법인세 10백만원(총납부세액 20백만원 중 토지 등 양도소득에 대한 법인세 10백만원을 차감한 세액)을 전액 환급 받고자 하는 경우에는
 - 2019사업연도 결손금액 2억원중 1억원을 소급공제 신청하면 되고 결손금 중 나머지 1억원은 이월결손금으로서 10년간 공제됨

- 소급공제 신청할 결손금액 : 100,000,000원
 → 환급신청세액 한도액 : 10,000,000원
 • $[10,000,000\text{원}] - [(100,000,000\text{원} - 100,000,000\text{원}) \times 0.1] = 10,000,000$

사례 2. 직전사업연도에 공제·감면받은 세액이 있는 경우

구 분	2018 사업연도	2019 사업연도
• 과세표준금액(결손금) (법인세율)	100,000,000원 (10%, 20%, 22%, 25%)	△200,000,000원
• 법인세 산출세액	10,000,000원	
• 공제감면세액	2,000,000원	
• 법인세 결정세액(납부세액)	18,000,000원 (토지 등 양도소득에 대한 법인세 10,000,000원 포함)	

☞ 위 사례에서 직전사업연도에 납부한 법인세 8백만원(총납부세액 18백만원 중 토지 등 양도소득에 대한 법인세 10백만원을 차감한 세액)을 전액 환급받고자 하는 경우에는
 - 2019사업연도 결손금액 2억원중 80백만원만을 소급공제 신청하면 되고 결손금 중 나머지 120백만원은 이월결손금으로서 10년간 공제됨

- 소급공제 신청할 결손금액 : 80,000,000원
 - 환급신청세액 한도액 : 8,000,000원
 - $[10,000,000\text{원}] - [(100,000,000\text{원} - 80,000,000\text{원}) \times 0.1]$
 - = 10,000,000원 - (20,000,000원 \times 0.1) = 8,000,000원

사례 3. 결손금소급공제에 의한 법인세신고 후 직전 사업연도 법인세액 또는 과세표준이 달라진 경우

구 분	2018 사업연도		2019 사업연도	
	신 고	경 정	신 고	경 정
• 과세표준	240,000,00	300,000,00	△350,000,00	△350,000,00
• 산출세액	0	0	0	0
• 공제감면세액	28,000,000	40,000,000	(공제신청	(공제신청
• 결정세액	-	-	240,000,000)	240,000,000)
• 환급신청(재결정)세액	28,000,000	40,000,000	-	-
• 추가환급세액	-	-	28,000,000	34,000,000
	-	-	-	6,000,000

- 환급세액의 계산
 - 당초 : $28,000,000 - [(240,000,000 - 240,000,000) \times \text{세율}(10\%, 20\%)]$
 - = 28,000,000
 - 경정 : $40,000,000 - [(300,000,000 - 240,000,000) \times \text{세율}(10\%, 20\%)]$
 - = 34,000,000
 - 추가환급할 세액 : $34,000,000 - 28,000,000 = 6,000,000$
- ☞ 당초 신고 시 결손금 소급공제를 적용받지 아니한 2019사업연도의 결손금 110,000,000원 중 경정으로 인하여 증가된 2018사업연도 과세표준 60,000,000원에 상당하는 금액은 국세기본법§45의2의 규정에 의한 경정 등의 청구절차에 의하여 추가로 환급신청을 할 수 있습니다. 다만, 당초부터 환급신청서를 제출하지 아니한 경우에는 제외합니다.

예규

▶ **업무무관부동산 소급적용에 따른 추가 납부세액 계산시 결손금소급공제 가능 여부**

「법인세법」 제72조 및 같은 법 시행령 제110조제3항에 따라 ‘소급공제법인 세액환급 신청서’를 제출하여 결손금소급공제에 의한 법인세 환급을 받은 내국법인이 그 후 사업연도에 같은법 시행령 제49조 제1항 제1호 나목의 사유가 발생하여 같은법 시행규칙 제27조에 따라 업무와 관련 없는 비용 등을 손금불산입하여 부동산을 양도한 날이 속하는 사업연도의 법인세에 가산하여 납부하는 경우, 「국세기본법」 제45조의2에 따른 경정 등의 청구절차에 의하여 추가로 환급신청 할 수 없는 것임(사전-2016-법령해석법인-0063, 2016.4.19.)

▶ **사업연도 중 중소기업 해당업종을 폐업한 경우의 중소기업 해당여부**

법인이 사업연도 중에 조특령§2① 본문에 규정된 사업을 폐지하더라도 조특령§2의 규정에 의한 중소기업에 해당하는 경우에는 그 폐업일이 속하는 사업연도에 발생한 결손금에 대하여 법법§72의 규정을 적용할 수 있음(재경부 법인46012-75, 2003.4.30.)

▶ **결손금 소급공제는 사업연도 단위로 적용함.**

법인의 경우 조특법 제8조의3(중소기업의 결손금 소급공제에 의한 환급특례)에 규정된 “직전과세연도 및 직전전 과세연도”에 있어서의 과세연도는 법인세법에 의한 사업연도를 말함(재조예46019-101, 2002.6.12.)

▶ **결손금소급공제를 적용하여 환급받는 경우 농어촌특별세 환급 여부**

결손금소급공제에 의해 법인세를 환급받는 경우에도 각 사업연도 소득에 대한 법인세에 부가되는 농어촌특별세는 환급하지 않음(서이46012-10328, 2001.10.10.)

▶ **경정청구에 의하여 결손금이 증가한 경우**

법인세법 제72조의 규정에 의하여 결손금 소급공제에 의한 환급을 받은 법인이 국세기본법 제45조의2 규정에 의한 경정청구에 의하여 결손금이 발생한 사업연도의 결손금이 증가된 경우 추가로 결손금소급공제를 받을 수 있음(재법인46012-189, 2000.11.22.)

▶ **결손금 소급공제에 의한 환급신청의 경정청구 대상 여부**

법인세법 제72조의 규정에 따라 결손금소급공제에 의한 환급을 받은 법인이 경정으로 인하여 직전사업연도의 법인세 과세표준금액이 증가된 경우에는 국세기본법 제45조의 2의 규정에 의한 경정 등의 청구절차에 의하여 추가로 환급신청을 할 수 있음(법인 46012-1644, 2000.7.26.)

※ 당초부터 환급신청서를 제출하지 아니한 경우는 제외

▶ **소급공제 법인세 환급신청서를 제출하지 않는 경우**

법인이 법인세법 제72조의 규정에 의한 결손금 소급공제를 적용 받고자 하는 사업연도의 법인세 과세표준 신고기한 내에 같은조 제2항의 규정에 의한 소급공제 법인세액 환급신청을 하지 아니한 경우에는 당해 결손금 소급공제에 의한 환급을 적용 받을 수 없음(법인46012- 1314, 2000.6.7.)

▶ **결손금 소급공제에 의한 환급대상 중소기업 해당 여부**

조세특례제한법시행령 제2조 제1항 제3호의 요건을 갖추지 못한 법인이 독점규제 및 공정거래에 관한법률시행령 제21조의 규정에 의하여 대규모 기업집단 소속법인에서 제외됨에 따라 중소기업에 해당하게 된 때에는 그 통지를 받은 날이 속하는 사업연도부터 법인세법 제72조의 규정을 적용받을 수 있는 중소기업으로 보는 것임(법인46012-44, 2000.1.7.)

▶ **합병법인의 결손금은 피합병법인의 납부세액에서 공제할 수 없음.**

합병 후 존속하는 법인의 합병등기일 이후 사업연도에서 발생한 결손금에 대하여는 피합병법인의 합병등기일이 속하는 사업연도에 부과된 법인세액을 환급신청 할 수 없는 것임(법인46012-1760, 1999.5.10.)

▶ **사업을 영위하지 않는 휴업중인 법인은 환급신청 할 수 없음.**

사업을 장기간 휴업중인 법인으로서 토지 등 양도차익만 있는 법인은 법인세법 제38조의2 규정에 의한 결손금 소급공제에 의한 환급을 적용받을 수 없는 것임(법인46012-633, 1998.3.14.)

▶ **환급대상 사업연도 종료일 이후에 피합병된 경우**

법인세법 제38조의2 규정에 의한 결손금 소급공제에 의한 환급은 법인이 환급대상 사업연도 종료일 이후에 다른 법인에 피합병되어 소멸되는 경우에도 적용됨(법인46012-1833, 1998.7.7.)

▶ **신고기한 종료일 현재 부과되지 아니한 법인세액의 환급 여부**

법인세 신고기한 종료일 현재 부과되지 아니한 직전 사업연도의 법인세액은 법인세법 제38조의2의 규정에 의한 결손금소급공제 환급신청대상 세액에 포함되지 아니함(법인 46012-1255, 1998.5.14.)



IV

» 토지 등 양도소득에 대한 과세특례

법인이 보유한 비사업용 토지 또는 법령에서 정하는 주택(부수토지 포함)을 양도하는 경우에는 해당 부동산의 양도소득에 대하여 각 사업연도 소득에 대한 법인세 외에 추가로 법인세를 납부하여야 합니다.

다만, 2009.3.16.부터 2012.12.31.까지 양도하는 경우 및 2009.3.16.부터 2012.12.31.까지 취득한 자산을 양도함으로써 발생하는 소득에 대하여는 법인세 추가과세를 적용하지 않습니다.

1 개요

토지 등 양도소득에 대한 법인세란 법인의 부동산 투기를 막기 위해서 토지, 건물 등을 양도함으로써 발생하는 양도소득에 대하여 각 사업연도 소득에 대한 법인세에 추가하여 과세하는 법인세를 의미합니다.

2 법인세 계산 구조

토지 등 양도소득에 대한 법인세

$$=(\text{양도가액} - \text{양도당시의 세무상 장부가액}) \times \text{세율}$$

* 비영리 내국법인이 1990년 12월 31일 이전에 취득한 토지등 양도소득은 양도금액에서 장부가액과 1991년 1월 1일 현재 「상속세 및 증여세법」에 따라 평가한 가액 중 큰 가액을 뺀 금액으로 할 수 있다.

- 2 이상의 토지 등을 양도하는 경우에 양도한 자산별로 양도소득을 합산한 금액으로 하며, 양도한 자산 중 양도차손이 있는 토지 등의 경우 다음 자산의 양도소득에서 순차로 차감하여 토지 등 양도소득을 계산합니다(법령§92의2⑨).
 - 양도차손이 발생한 자산과 같은 세율을 적용받는 자산의 양도소득
 - 양도차손이 발생한 자산과 다른 세율을 적용받는 자산의 양도소득

3 적용세율

과세대상자산	세율		
	2009.3.16.~ 2012.12.31. 양도 자산	2013.1.1.~ 2013.12.31. 양도 자산	2014.1.1. 이후 양도 자산
(1) 투기지역에 있는 부동산 <ul style="list-style-type: none"> ■ 지정지역에 있는 주택 ■ 지정지역에 있는 비사업용 토지 ■ 지가급등지역에 있는 부동산 	10%	30% (미등기 40%)	10% (미등기 40%)
(2) 투기지역 외의 주택	-		
(3) 투기지역 외의 비사업용 토지	-		

* 舊 법인세법§25①(1)에 따른 중소기업이 (2)주택 또는 (3)비사업용 토지(미등기 토지등은 제외한다)를 2015년 12월 31일까지 양도하는 경우에는 토지 등 양도소득에 대한 법인세를 추가 과세하지 아니함(법인세법 부칙 제8조 단서, 법률 제12166호, 2014.1.1.).

* 하나의 자산이 둘 이상에 해당하는 때에는 그 중 가장 높은 세율을 적용

4 과세대상

가. 주택

- 법령§92의2②에서 정하는 주택(이에 부수되는 토지를 포함한다) 및 주거용 건축물로서 상시 주거용으로 사용하지 아니하고 휴양·피서·위락 등의 용도로 사용하는 건축물(단, 「지방자치법」 §3③ 및 ④에 따른 읍 또는 면에 있으면서 법령§92의10에서 정하는 범위 및 기준에 해당하는 농어촌주택(그 부속토지를 포함한다)은 제외)



법령§92의2②에서 정하는 주택

국내에 소재하는 주택으로서 다음에 해당하지 아니하는 주택을 의미함

1. 해당 법인이 임대하는 「민간임대주택에 관한 특별법」 제2조제3호에 따른 민간매입임대주택 또는 「공공주택 특별법」 제2조제1호의3에 따른 공공 매입임대주택으로서 법령§92의2②(1)의 요건을 모두 갖춘 주택
2. 해당 법인이 임대하는 「민간임대주택에 관한 특별법」 제2조제2호에 따른 민간건설임대주택 또는 「공공주택 특별법」 제2조제1호의2에 따른 공공 건설임대주택으로서 법령 §92의2②(1의2)의 요건을 모두 갖춘 주택이 2호 이상인 경우 그 주택
3. 「부동산투자회사법」 제2조제1호에 따른 부동산투자회사 또는 「간접투자 자산 운용업법」 제27조제3호에 따른 부동산간접투자기구가 2008년 1월 1일부터 2008년 12월 31일까지 취득 및 임대하는 「민간임대주택에 관한 특별법」 제2조제3호에 따른 민간매입임대주택 또는 「공공주택 특별법」 제2조제1호의 3에 따른 공공매입임대주택으로서 법령§92의2② (1의3)의 요건을 모두 갖춘 주택이 5호 이상인 경우 그 주택
4. 「민간임대주택에 관한 특별법」 제2조제3호에 따른 민간매입임대주택 또는 「공공주택 특별법」 제2조제1호의3에 따른 공공매입임대주택으로서 법령 §92의2 ②(1의4)의 요건을 모두 갖춘 주택. 이 경우 해당 주택을 양도하는 법인은 해당 주택을 양도하는 날이 속하는 사업연도 과세표준신고 시 시장·군수 또는 구청장이 발행한 미분양주택 확인서 사본 및 미분양주택 매입 시의 매매계약서 사본을 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 함
5. 법령§92의2②(1의5)의 요건을 모두 갖춘 「부동산투자회사법」 제2조 제1호 다목에 따른 기업구조조정부동산투자회사 또는 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제229조 제2호에 따른 부동산집합투자기구(이하 이 항에서 "기업구조조정부동산투자회사등"이라 한다)가 2010년 2월 11일까지 직접 취득(2010년 2월 11일까지 매매계약을 체결하고 계약금을 납부한 경우를 포함한다)을 하는 미분양주택(「주택법」 제54조에 따른 사업주체가 같은 조에 따라 공급하는 주택으로서 입주자모집공고에 따른 입주자의 계약일이 지나 선착순의 방법으로 공급하는 주택을 말한다. 이하 이 항에서 같다)

6. 위 5, 아래 8 또는 10에 따라 기업구조조정부동산투자회사등이 미분양주택을 취득할 당시 매입약정을 체결한 자가 그 매입약정에 따라 미분양주택(아래 8의 경우에는 수도권 밖의 지역에 있는 미분양주택만 해당)을 취득한 경우로서 그 취득일부터 3년 이내인 주택
7. 법령§92의2②(1의7)의 요건을 모두 갖춘 신탁계약에 따른 신탁재산으로 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 신탁업자(이하 이 호에서 "신탁업자"라 한다)가 2010년 2월 11일까지 직접 취득(2010년 2월 11일까지 매매계약을 체결하고 계약금을 납부한 경우를 포함한다)을 하는 미분양주택
8. 법령§92의2②(1의8)의 요건을 모두 갖춘 기업구조조정부동산투자 회사등이 2011년 4월 30일까지 직접 취득(2011년 4월 30일까지 매매계약을 체결하고 계약금을 납부한 경우를 포함한다)하는 수도권 밖의 지역에 있는 미분양주택
9. 법령§92의2②(1의9)의 요건을 모두 갖춘 신탁계약에 따른 신탁재산으로 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 신탁업자(이하 이 호에서 "신탁업자"라 한다)가 2011년 4월 30일까지 직접 취득(2011년 4월 30일까지 매매계약을 체결하고 계약금을 납부한 경우를 포함한다)하는 수도권 밖의 지역에 있는 미분양주택
10. 법령§92의2②(1의10)의 요건을 모두 갖춘 기업구조조정부동산투자회사등이 2014년 12월 31일까지 직접 취득(2014년 12월 31일까지 매매계약을 체결하고 계약금을 납부한 경우를 포함한다)하는 미분양주택
11. 법령§92의2②(1의11)의 요건을 모두 갖춘 신탁계약에 따른 신탁재산으로 「자본 시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 신탁업자(이하 이 호에서 "신탁업자"라 한다)가 2012년 12월 31일까지 직접 취득(2012년 12월 31일까지 매매계약을 체결하고 계약금을 납부한 경우를 포함한다)하는 미분양주택(「주택도시기금법」에 따른 주택 도시보증 공사가 분양보증을 하여 준공하는 주택만 해당한다)
12. 「민간임대주택에 관한 특별법」 제2조제3호에 따른 민간매입임대주택 중 같은 조 제4호에 따른 공공지원 민간임대주택 또는 같은 조 제5호에 따른 장기일반민간임대주택 으로서 법령 §92의2②(1의12)의 요건을 모두 갖춘 주택(18.4.1. 이후 양도하는 분부터 적용)
13. 「민간임대주택에 관한 특별법」 제2조제2호에 따른 민간건설임대주택 중 장기일반민 간임대주택 등으로서 법령 §92의2②(1의13)의 요건을 모두 갖춘 주택이 2호 이상인 경우 그 주택(18.4.1. 이후 양도하는 분부터 적용)
14. 주주등이나 출연자가 아닌 임원 및 직원에게 제공하는 사택 및 그 밖에 무상으로 제공하는 법인 소유의 주택으로서 사택제공기간 또는 무상제공기간이 10년 이상인 주택
15. 저당권의 실행으로 인하여 취득하거나 채권변제를 대신하여 취득한 주택으로서 취득일부터 3년이 경과하지 아니한 주택
16. 그 밖에 부득이한 사유로 보유하고 있는 주택으로서 기획재정부령으로 정하는 주택

나. 비사업용 토지

- 토지를 소유하는 기간 중 법령§92의3에서 정하는 기간 동안 다음의 어느 하나에 해당하는 토지를 의미
 - 단, 토지를 취득한 후 법령에 따라 사용이 금지되거나 그 밖에 법령§92의11에서 정하는 부득이한 사유가 있어 비사업용 토지에 해당하는 경우에는 제외함
- ① 논밭 및 과수원(이하 이 조에서 "농지"라 한다)으로서 다음의 어느 하나에 해당하는 것
 - 농업을 주된 사업으로 하지 아니하는 법인이 소유하는 토지
 - 특별시, 광역시(광역시에 있는 군 지역은 제외), 특별자치시(특별자치시에 있는 읍·면지역은 제외), 특별자치도(제주특별자치도 설치 및 국제 자유도시 조성을 위한 특별법§10②에 따라 설치된 행정시의 읍·면지역은 제외) 및 시 지역(지방자치법 §3④에 따른 도농 복합형태의 시의 읍·면 지역은 제외) 중 국토의 계획 및 이용에 관한 법률§6(1)에 따른 도시지역(대통령령으로 정하는 지역은 제외)에 있는 농지
 - ② 임야(다만, 다음 중 어느 하나에 해당하는 것은 제외 : 법령§92의6 참조)
 - 「산림자원의 조성 및 관리에 관한 법률」에 따라 지정된 채종림·시험림, 산림보호법§7에 따른 산림보호구역, 그 밖에 공익상 필요하거나 산림의 보호·육성을 위하여 필요한 임야
 - 임업을 주된 사업으로 하는 법인이나 「산림자원의 조성 및 관리에 관한 법률」에 따른 독립가(篤林家)인 법인이 소유하는 임야
 - 토지의 소유자·소재지·이용상황·보유기간 및 면적 등을 고려하여 법인의 업무와 직접 관련이 있다고 인정할 만한 상당한 이유가 있는 임야
 - ③ 다음의 어느 하나에 해당하는 목장용지

다만, 토지의 소유자·소재지·이용상황·보유기간 및 면적 등을 고려하여 법인의 업무와 직접 관련이 있다고 인정할 만한 상당한 이유가 있는 목장용지로서 법령§92의7②에서 정하는 것은 제외

- 축산업을 주된 사업으로 하는 법인이 소유하는 목장용지로서 법령§92의7④에서 정하는 축산용 토지의 기준면적을 초과하거나 특별시, 광역시, 특별자치시, 특별자치도 및 시 지역의 도시지역(법령§92의7⑤에서 정하는 지역은 제외)에 있는 목장용지(도시 지역에 편입된 날부터 대통령령으로 정하는 기간이 지나지 아니한 경우는 제외)
- 축산업을 주된 사업으로 하지 아니하는 법인이 소유하는 목장용지

④ 농지, 임야 및 목장용지 외의 토지 중 다음을 제외한 토지

- 지방세법이나 관계 법률에 따라 재산세가 비과세되거나 면제되는 토지
- 지방세법§106①(2) 및 (3)에 따른 재산세 별도합산과세대상 또는 분리과세대상이 되는 토지
- 토지의 이용상황, 관계 법률의 의무이행 여부 및 수입금액 등을 고려하여 법인의 업무와 직접 관련이 있다고 인정할 만한 상당한 이유가 있는 토지로서 법령§92의 8①에서 정하는 것

⑤ 지방세법§106②에 따른 주택 부속토지 중 주택이 정착된 면적에 지역별로 법령§92의9에서 정하는 배율을 곱하여 산정한 면적을 초과하는 토지

⑥ 별장의 부속토지. 다만, 별장에 부속된 토지의 경계가 명확하지 아니한 경우에는 그 건축물 바닥면적의 10배에 해당하는 토지를 부속토지로 봄

⑦ 그 밖에 위에서 규정된 토지와 유사한 토지로서 법인의 업무와 직접 관련이 없다고 인정할 만한 상당한 이유가 있는 대통령령으로 정하는 토지

5 비과세 대상

- 다음의 어느 하나에 해당하는 토지등 양도소득에 대하여는 토지등 양도소득에 대한 법인세를 과세하지 아니합니다(단, 미등기 토지등은 제외)
 - 파산선고에 의한 토지등의 처분으로 인하여 발생하는 소득
 - 법인이 직접 경작하던 농지로서 법령§92의2③에 해당하는 농지의 교환 또는 분할·통합으로 인하여 발생하는 소득
 - 「도시 및 주거환경정비법」이나 그 밖의 법률에 따른 환지(換地) 처분 등 법령 §92의2④에서 정하는 사유로 발생하는 소득

예규

▶ 토지수용 후 잔여토지의 비사업용토지 해당 여부

내국법인이 상가 등을 신축할 목적으로 취득한 토지의 일부가 철도부지로 수용된 경우 남은 부분의 토지가 사업에 사용이 불가능하다는 사유는 「법인세법」 제55조의2제3항 및 같은 법 시행령 제92조의11 규정이 적용되지 아니하는 것임(사전-2017-법령해석 법인-0091, 2017.8.10.)

▶ 인적분할로 분할신설법인에게 승계되는 건설임대주택의 임대기간 계산방법

「법인세법 시행령」 제92조의2 제2항제1호의2 나목의 5년 이상 임대 요건을 판단함에 있어 인적분할로 임대주택을 분할신설법인이 승계하여 주택 임대사업을 계속 영위하는 경우 분할법인의 임대기간을 포함하여 계산하는 것임(법인세과-1334, 2009.11.30.)

▶ 토지 등 양도소득 계산시 양도비용이 장부가액에 포함되는지

「법인세법」 제55조의 2 제6항에 의한 토지 등 양도소득을 계산함에 있어 부동산 매매업을 영위하는 법인이 토지를 양도하면서 지출하는 비용(계약서 작성비용, 수수료, 텔레마케터 인건비 등)이 양도금액에서 차감되지 않는 것임(법인세과-1035, 2009.9.23.)

▶ 사용이 제한된 토지를 취득한 경우 비사업용 토지 해당 여부

법인이 이미 법령의 규정으로 인하여 사용이 제한되어 있는 토지를 취득한 경우에는 법인세법 제55조의2제3항의 규정이 적용되지 않는 것이나, 농지, 임야 및 목장용지 외의 토지로서 같은 법 시행령 제92조의3 규정에 의한 기간 동안 지방세법 또는 관계 법률의 규정에 의하여 재산세가 비과세 되거나 면제되는 토지는 비사업용 토지로 보지 아니하는 것입니다. 귀 질의의 경우 지방세가 비과세 되는 면적에 한해 이를 적용하는 것임 (법인세과-3380, 2008.11.14.)



» 투자·상생협력촉진을 위한 과세특례



1 개요

내국법인이 투자, 임금 등으로 환류하지 아니한 소득이 있는 경우에는 미환류소득(차기 환류적립금과 이월된 초과환류액을 공제한 금액을 말한다)에 100분의 20을 곱하여 산출한 세액을 미환류소득에 대한 법인세로 하여 각 사업연도소득에 대한 과세표준에 세율을 적용하여 계산한 법인세액에 추가하여 납부하여야 합니다.

* 18. 1. 1.이후 개시하는 사업연도 분부터 적용

2 과세대상 법인

- 각 사업연도 종료일 현재 대통령령으로 정하는 자기자본이 500억원을 초과하는 법인(대통령령으로 정하는 중소기업은 제외한다)
- 각 사업연도 종료일 현재 독점규제 및 공정거래에 관한 법률§14①에 따른 상호출자제한기업집단에 속하는 법인

3 신고방법과 과세방식

① 신고

내국법인은 다음 중 어느 하나의 방법을 선택하여 산정한 금액(양수인 경우 "미환류소득", 음수인 경우 음의 부호를 뺀 금액을 "초과환류액"이라 함)을 각 사업연도의 종료일이 속하는 달의 말일부터 3개월 이내에 대통령령으로 정하는 바에 따라 납세지 관할 세무서장에게 신고

② 과세방식

투자포함 방식, 투자제외 방식 중 선택하여 적용하되, 투자포함방식은 3년간 계속 적용하고 투자제외방식은 1년간 계속 적용

- 투자포함방식 : $[기업소득 \times 65\% - (\text{투자금액} + \text{임금증가금액} + \text{상생협력지출금액})] \times 20\%$

- 투자제외방식 : $[기업소득 \times 15\% - (\text{임금증가금액} + \text{상생협력지출금액})] \times 20\%$

* 단, 미환류소득에 대한 법인세 과세대상이 된 법인이 합병을 하거나 사업을 양수하는 등 조특직 §45의9⑩으로 정하는 경우에는 그 선택한 방법을 변경 가능

③ 무신고시 산정방법

최초 미환류소득에 대한 적용대상에 해당하게 되는 사업연도에 미환류소득이 적거나 초과환류액이 많게 산정되는 방법을 선택하여 신고한 것으로 봅니다.

④ 초과환류액 이월

해당 사업연도 초과환류액이 있는 경우에는 그 초과 환류액을 다음 사업연도(해당 사업연도 종료 이후 최초로 개시하는 사업연도로 한정한다)로 이월하여 다음 사업연도의 미환류소득에서 공제할 수 있습니다.

⑤ 차기환류적립금 공제

내국법인은 해당 사업연도 미환류소득의 전부 또는 일부를 차기환류적립금으로 적립하여 해당 사업연도의 미환류소득에서 차기환류적립금을 공제할 수 있습니다. 단,



당해 사업연도의 초과환류액이 직전 사업연도에 적립한 차기환류적립금 상당액 보다 적은 경우는 아래 계산식에 의해 산출한 법인세액을 추가 납부하여야 합니다.

* (차기환류적립금 - 초과환류액) × 100분의 20

⑥ 투자금액공제분 사후관리

적용대상 내국법인이 투자금액으로 공제받은 기계장치 등 사업용 자산을 처분한 경우 등에는 그 자산에 대한 투자금액의 공제로 인하여 납부하지 아니한 미환류소득에 대한 법인세액에 조세특례제한법 시행령§100의32^㉑에 따라 계산한 이자상당액을 가산하여 납부하여야 합니다.

⑦ 합병법인 등의 미환류소득 및 초과환류액의 승계

합병 또는 분할에 따라 피합병법인 또는 분할법인이 소멸하는 경우 합병법인 또는 분할신설법인은 조세특례제한법 시행규칙45의9^㉒에 따라 미환류소득 및 초과환류액을 승계할 수 있습니다.

4 계산흐름도

구분	내용	
과세대상 소득	사업연도 소득	
	가산항목	국세등 환급금 이자
		수입배당금 익금불산입액
		기부금 이월 손금산입액
		투자자산 감가상각분(투자포함 방식만 적용)
	소 계	
	차감항목	법인세액등
		상법상 이익준비금 적립액
		법령상 의무적립금
		이월결손금 공제액
피합병법인(분할법인)의 양도차익, 주주인 법인의 의제배당소득		
기부금 손금한도 초과액		
유동화전문화사 등이 배당한 금액		
R&D준비금 익금산입액		
해외자회사 배당수익		
공적자금 상환액		
소 계		
기업소득(3천억원 초과시 3천억원으로 계산)		
과세대상 소득[기업소득×65%(투자포함) 또는 15%(투자제외)]		
(-) 투자금액	유형자산	기계및장치등
		업무용 건물 건축비 벤처기업에 대한 신규 출자
	무형자산	
소 계		
(-) 임금증가 금액	상시근로자 임금증가금액 계산	① 해당 사업연도 상시근로자 수
		② 직전 사업연도 상시근로자 수
		③ 해당 사업연도 상시근로자 임금지급액
		④ 직전 사업연도 상시근로자 임금지급액
		⑤ 해당 사업연도 신규 상시근로자 임금지급평균액
		⑥ 임금증가 계산금액 [(①-②) <= 0 인 경우 : ③-④, (①-②) > 0인 경우 : { (④-⑤)-(①-②)×⑤ } × 1.5 + (①-②)×⑤×2]
	청년정규직 임금증가금액 계산	⑦ 해당 사업연도 청년 정규직 근로자 수
		⑧ 직전 사업연도 청년 정규직 근로자 수
		⑨ 해당 사업연도 청년 정규직 근로자 임금지급액
		⑩ 직전 사업연도 청년 정규직 근로자 임금지급액
⑪ 임금 증가액 [(⑦-⑧) > 0 인 경우만 (⑨-⑩)]		
⑫ 정규직 전환 근로자(청년정규직 근로자 제외) 임금증가금액		
소 계 (⑥+⑪+⑫)		
(-) 상생협력 지출금액	㉠ 상생협력출연금등	
	㉡ 사내근로복지기금 및 공동근로복지기금 출연금	
	㉢ 신용보증기금에 대한 출연금 등	
상생협력 지출금액 : (㉠+㉡+㉢)×3		
미환류소득 (음수면 초과환류액)	투자포함 방식	기업소득×65% - (투자+임금증가+상생)
	투자제외 방식	기업소득×15% - (임금증가+상생)

5 과세대상 소득

가. 가산항목

① 국세 등 환급금 이자

익금불산입 세무조정 대상인 국세 또는 지방세의 과오납금의 환급금에 대한 이자

② 수입배당금 익금불산입액

내국법인이 해당 법인이 출자한 다른 내국법인으로 부터 받은 수입배당금액 중 익금에 산입하지 아니한 금액

③ 기부금 이월 손금산입액

지정기부금 및 법정기부금 손금산입 한도초과액 중 이월되어 해당 사업연도에 손금에 산입한 금액

④ 투자자산 감가상각분(투자포함 방식)

투자포함 방식을 적용받은 기계장치 등 법인세법 시행령§93⑥에서 정하는 자산에 대한 감가상각비로서 해당 사업연도에 손금으로 산입한 금액

나. 차감항목

① 법인세액등

해당 사업연도의 법인세액(법법§57에 따라 내국법인이 직접 납부한 외국법인세액으로서 손금에 산입하지 아니한 세액과 법법§15②(2)에 따른 외국법인세액을 포함한다), 법인세 감면액에 대한 농어촌특별세액 및 법인지방소득세액

② 상법상 이익준비금 적립액

상법§458에 따라 해당 사업연도에 의무적으로 적립하는 이익준비금

③ 법령상 의무적립금(법령§93④(2)다)

법령에 따라 의무적으로 적립하는 적립금으로서 「은행법」 등 개별 법령 등이 정하는 바에 따라 의무적으로 적립하여야 하는 금액 한도 이내에서 적립하는 다음 중 어느 하나(법칙§46의3②)에 해당하는 금액(단, 해당 사업연도에 손금에 산입하지 아니하는 금액으로 한정)

- 「은행법」 등 개별 법령에 따른 해당 사업연도의 이익준비금(법령§93④(2)나(상법상 이익준비금)에 따른 이익준비금으로 적립하는 금액은 제외)
- 금융회사 또는 공제조합이 해당 사업연도에 대손충당금 또는 대손준비금 등으로 의무적으로 적립하는 금액
- 보험업을 영위하는 법인이 해당 사업연도에 보험업법에 따라 배당보험손실 보전 준비금과 보증준비금으로 의무적으로 적립하는 금액

④ 이월결손금 공제액

법인세법§13(1)에 따라 해당 사업연도에 공제한 결손금(합병법인 등의 경우에는 법§45·§46의4에 따라 계산한 금액)

⑤ 피합병법인(분할법인)의 양도차익, 주주인 법인의 의제배당소득

- 법인세법§44①과 §46①에 따른 양도손익으로서 해당 사업연도에 익금으로 산입한 금액
- 법인세법§16①(5),(6)에 해당하는 금액으로 해당 사업연도의 익금에 산입한 금액 (법법§18의3에 따른 익금불산입을 적용하기 전의 금액)

⑥ 기부금 손금한도 초과액

지정기부금·법정기부금의 기부금 손금산입 한도를 넘어 손금에 산입하지 아니한 금액 (법법§24①②)

⑦ 유동화 전문회사 등이 배당한 금액

법인세법§51의2①에 따라 배당한 금액



⑧ R&D준비금 익금산입액

조세특례제한법§9①에 따라 적립한 연구·인력개발 준비금으로서 같은 조②(1)에 따라 연구·인력개발준비금 목적사용한 금액을 환입하여 해당 사업연도에 익금에 산입한 금액

⑨ 해외자회사 배당수익

외국법인이 발행한 주식등 외의 다른 주식등을 보유하지 아니하는 등 조세특례제한법 시행규칙§45의9③의 요건을 충족하는 내국법인의 경우에는 주식등을 발행한 외국법인으로부터 받는 배당소득의 금액

⑩ 공적자금 상환액

공적자금관리 특별법§2(1)에 따른 공적자금의 상환과 관련하여 지출하는 금액으로서 기획재정부령으로 정하는 금액

예규

▶ 기업의 미환류소득 계산 시 각 사업연도의 소득에서 차감하는 “해당 사업연도의 법인세액”에는 이전 사업연도의 법인세 추징세액 등이 포함되는 것임

위 사전답변 신청의 사실관계와 같이 세무조사를 통해 해당 사업연도 이전 사업연도의 법인세가 과세되어 추징세액을 해당 사업연도에 납부하는 경우 「법인세법」 제56조제2항 및 「법인세법 시행령」 제93조제4항에 따른 기업소득을 계산함에 있어 ‘해당 사업연도의 법인세액’에는 해당 사업연도에 납부한 법인세 추징세액 및 가산세액이 포함되어 해당 사업연도의 각 사업연도 소득에서 차감되는 것임(사전-2018-법령해석법인-0002, 2018.5.24.)

6

투자금액

국내사업장에서 사용하기 위하여 새로이 취득하는 사업용 자산(중고품 및 「조세특례제한법 시행령」 §3에 따른 금융리스 외의 리스자산은 제외하며, 해운기업에 대한 법인세 과세표준 계산 특례를 적용받는 내국법인의 경우에는 기재부령으로 정하는 자산으로 한정한다)으로서 아래의 자산에 대한 투자 합계액을 의미함(법령§93⑥)

① 기계 및 장치 등

기계 및 장치, 공구, 기구 및 비품, 차량 및 운반구, 선박 및 항공기, 그 밖에 이와 유사한 사업용 유형자산

② 업무용 건물 건축비

공장, 영업장, 사무실 등 해당 법인이 업무에 직접 사용하기 위하여 신축·증축하는 업무용 건축물(단, 법인이 해당 건축물을 임대하거나 업무의 위탁 등을 통하여 해당 건축물을 실질적으로 사용하지 아니하는 경우에는 제외) (법칙§46의3③)

③ 무형자산

영업권(합병 또는 분할로 인하여 합병법인등이 계상한 영업권을 포함한다)은 제외됨에 유의

④ 벤처기업에 대한 신규출자

벤처 기업의 설립시에 자본금으로 납입하는 방법, 벤처기업 설립 후 유상증자하는 경우로서 증자대금을 납입하는 방법으로 출자하여 취득한 주식

* 중소기업창업투자 등을 통한 간접출자도 포함(19.2.12.이후 주식을 취득하는 분부터 적용)

7

임금증가 금액

임금증가금액은 아래 가부터 다에 해당하는 금액의 합계액

가. 상시근로자의 임금이 증가한 경우

- ① 전년 대비 상시근로자 수가 증가하지 아니한 경우 : 상시근로자 임금증가액
- ② 전년 대비 상시근로자 수가 증가한 경우 : 기존 상시근로자 임금증가액×1.5+신규 상시근로자 임금증가액×2

나. 청년 정규직 근로자 수가 증가한 경우 : 청년정규직 근로자 임금증가액

다. 정규직 전환 근로자가 있는 경우 : 정규직 전환 근로자 임금증가액

- 상시근로자 : 조세특례제한법 시행령§26의4②에 따른 상시근로자(법인의 회장 등을 제외)를 의미(법령§93⑧)
- 임금증가액 : 소득세법§20①(1) 및 (2)에 따른 근로소득 (법령§19(16)에 따라 우리사주조합에 출연하는 자사주의 장부가액 또는 금품의 합계액을 포함, 상시근로자에게 지급하는 자사주의 장부가액 또는 금품의 합계액은 제외하되 해당 법인이 손금으로 산입한 금액에 한정)의 합계액으로서 직전 사업연도 대비 증가한 금액
- 상시근로자 수 : 조세특례제한법 시행령§26의4③ 준용
- 청년 상시근로자 : 조세특례제한법 시행령§26의5③에 따른 청년 상시근로자
- 정규직 전환 근로자 : 조세특례제한법 시행령§26의4③에 따른 정규직 전환 근로자

8 상생협력 지출금액

- 상생협력출연금등 : 대·중소기업 상생협력 촉진에 관한 법률§2(3)에 따른 상생협력을 위하여 지출하는 금액 등으로 사업연도에 지출한 조세특례제한법 시행령§100의32¹⁴ 각 호 중 어느 하나에 해당하는 출연금

참고 '16.4.1.기획재정부 보도참고자료

- ① 「법인세법 시행령」 제93조 제4항 제2호 가목의 “해당 사업연도의 법인세액”은 「법인세법」 제13조에 따른 과세표준에 제55조에 따른 세율을 적용하여 계산한 산출세액에서 공제·감면세액을 차감하고 가산세를 가산한 금액임
- ② 기업의 미환류소득 계산시 각 사업연도의 소득에서 차감하는 「법인세법시행령」 제93조 제4항 제2호 라목의 “해당 사업연도에 공제한 결손금”은 「법인세법」 제13조 제1호의 “각 사업연도의 개시일 전 10년 이내에 개시한 사업연도에서 발생한 결손금으로서 그 후의 각 사업연도의 과세표준 계산을 할 때 공제되지 아니한 금액”임
- ③ 「조세특례제한법」 제104조의10에 따른 둔세제도를 적용하고 있는 해운기업의 해운소득은 「법인세법」 제13조에 따라 과세표준을 계산하는 것이 아니므로 「법인세법」 제56조를 적용하지 아니하는 것임
- ④ 기업소득 환류세제를 적용함에 있어, 국적취득조건부 나용선계약(BBCHP) 방식으로 선박을 취득하는 경우 해운회사의 투자금액은 해운회사가 BBCHP 계약에 따라서 장기미지급금을 해외 SPC에게 해당 사업연도에 매해 지급하는 금액임
- ⑤ 외항화물운송업을 영위하는 회사가 취득하는 외항선박은 「법인세법」 제56조 제2항 제1호 가목의 “투자”에 해당하는 것임
- ⑥ 외항화물운송업을 영위하는 회사가 해외로부터 최초로 구입하는 선박은 「법인세법」 제56조 제2항 제1호 가목의 “투자”에 해당하는 것임
- ⑦ 외항운송업을 영위하는 회사가 연부연납 방식으로 기업소득 환류세제 도입 이전에 취득한 선박에 대해서, 기업소득 환류세제 적용 이후 지출하는 연부연납 금액은 「법인세법」 제56조 제2항 제1호 가목의 “투자”에 해당하는 것임
- ⑧ 외항운송업을 영위하는 회사가 기존에 보유하고 있던 선박과 관련하여 기업소득 환류세제 적용 이후 사업연도에 발생하는 자본적 지출은 「법인세법」 제56조 제2항 제1호 가목의 “투자”에 해당하는 것임
- ⑨ 알루미늄 거푸집을 제작하여 건설현장에 임대하는 법인사업자가 제작하는 거푸집판넬은 「법인세법」 제56조 제2항 제1호 가목의 “투자”에 해당하는 것임

- ⑩ 「임대주택법」에 따른 임대주택건설업자가 임대 후 분양을 목적으로 건설하는 임대주택은 「법인세법 시행규칙」 제46조의3 제3항에 따라 부동산업 또는 건설업을 주된 사업으로 하는 법인이 해당 건축물을 임대하는 경우에는 업무에 직접 사용한 것으로 보므로 「법인세법」 제56조 제2항 제1호 가목의 “투자”에 해당하는 것임
- ⑪ 「여성전문금융업법」에 따른 시설대여업을 영위하는 법인이 시설대여업 영위를 목적으로 취득하는 리스대상자산 중 리스이용자에게 운용리스의 형태로 제공되는 리스대상자산은 「법인세법」 제56조 제2항 제1호 가목의 “투자”에 해당하는 것임
- ⑫ 「법인세법 시행령」 제93조 제9항의 “근로소득의 합계액으로서 직전 사업연도 대비 증가한 금액”은 기업소득환류세제 적용대상 사업연도와 직전 사업연도 중 어느 하나의 사업연도에 「근로기준법」에 따라 근로계약을 체결한 근로자 중 「법인세법 시행령」 제93조 제8항에 해당하는 자가 있는 경우에는 양 사업연도에서 모두 제외된 근로자의 「소득세법」 제20조 제1항 제1호 및 제2호에 따른 근로소득의 합계액으로서 직전 사업연도 대비 증가한 금액으로 산출하는 것임
- ⑬ 퇴직직원이 발생하게 되는 경우, 「법인세법 시행령」 제93조 제9항의 “근로소득의 합계액으로서 직전 사업연도 대비 증가한 금액”은 퇴직 직원의 퇴직 사업연도 중 발생한 근로소득은 근로소득 합계액 산정 시 포함하는 것임
- ⑭ 근로소득이 감소하는 근로자가 발생하는 경우, 「법인세법 시행령」 제93조 제9항의 “근로소득의 합계액으로서 직전 사업연도 대비 증가한 금액”은 근로소득 합계액 산정 시 근로소득이 감소한 근로자의 소득금액도 포함하는 것임
- ⑮ 도급형태의 건설공사에서, 공동도급현장의 직원에 대한 임금을 각 법인에서 선지급 후 지분율에 따라 해당 법인 직원의 임금이 다른 공동도급사에 원가배분되는 경우에도 「법인세법」 제56조 제2항 1호에 따른 임금증가금액은 해당법인과 「근로기준법」에 따라 근로계약을 체결한 근로자(제8항에 해당하는 자를 제외한다)에 대한 「소득세법」 제20조 제1항 제1호 및 제2호에 따른 근로소득의 합계액으로서 직전 사업연도대비 증가한 금액으로 하는 것임
- ⑯ 사업연도말에 결의한 중간배당은 「법인세법 시행령」 제93조 제10항 제1호의 “잉여금 처분에 따른 배당”에 해당하는 것임
- ⑰ 연결납세가 적용되는 연결법인의 경우 미환류소득에 대한 법인세 신고는 「법인세법 시행령」 제93조 제3항에 따라 “내국법인은 「법인세법」 제76조의17에 따른 과세표준 신고를 할 때 기획재정부령으로 정하는 미환류소득에 대한 법인세 신고서를 납세지 관할 세무서장에게 제출(사업연도 종료일로부터 4개월 이내)”하는 것임
- ⑱ 연결납세가 적용되는 연결법인의 경우 「법인세법 시행령」 제93조 제4항 제2호 가목의 “해당 사업연도의 법인세액”, “법인세 감면액에 대한 농어촌특별세액”, “법인지방소득세액”은 연결납세방식을 적용하여 각 연결법인별 실제 부담한 법인세액, 농어촌특별세액 및 법인지방소득세액을 산출하는 것임
- ⑲ 분할법인이 「법인세법」 제46조 제2항 각호의 요건을 충족하지 못하는 인적 분할을 하는 경우로서, 분할법인의 각 사업연도의 소득에 포함되는 양도차익은 같은 법 제56조 제2항 제1호의 “기업소득”을 산정 시 제외하는 것임

예규

▶ **기업소득에서 차감하는 이익준비금 해당 여부**

「법인세법 시행령」 제93조제4항제2호나목의 「상법」 제458조에 따라 해당 사업연도에 의무적으로 적립하는 이익준비금은 회사가 그 자본금의 2분의 1이 될 때까지 매 결산기 적립하는 이익준비금으로서 이익배당액(주식배당 제외)의 10분의 1에 해당하는 금액을 말하는 것임(서면-2017-법령해석법인-0213, 2017.6.28.)

▶ **사업연도 월수가 상이한 경우 임금증가액 산정방법**

「법인세법」 제56조 제2항 제1호에 따른 임금증가금액을 산정함에 있어 내국법인이 사업연도 변경으로 인하여 당해 사업연도와 직전 사업연도의 월수가 다른 경우 당해 사업연도의 「법인세법 시행령」 제93조 제9항에 따른 근로소득 합계액과 직전 사업연도의 근로소득 합계액을 그 사업연도의 월수로 나눈 금액에 당해 사업연도 월수를 곱하여 산출한 금액을 대비하여 증가한 금액으로 하는 것임(사전-2016-법령해석법인-0578, 2017.1.17.)

▶ **미환류소득 계산 시 보험업 법인의 보증준비금 등 차감 여부**

보험업을 영위하는 법인이 「보험업법」 및 「보험업 감독규정」에 따라 적립하는 배당보험손실 보전준비금과 보증준비금은 「법인세법 시행규칙」 제46조의3 제2항 제2호의 “금융회사 또는 공제조합이 해당 사업연도에 대손충당금 또는 대손준비금 등으로 의무적으로 적립하는 금액”에 해당하는 것임(기획재정부 법인세제과-621, 2016.6.22.)

▶ **외항해상운송활동에 사용하는 컨테이너의 매각손익이 해운소득에 해당하는지 여부**

외항해상운송활동에 사용되는 컨테이너선박의 화물운송용기인 컨테이너의 매각손익은 「조세특례제한법」 제104조의10 제1항 제1호 및 같은 법 시행령 제104조의7 제2항에서 규정하는 “해운소득”에 해당하는 것임(기획재정부 법인세제과-995, 2016.10.24.)



9 기업의 미환류소득에 대한 법인세(일몰기한 종료)

... **일몰종료에 따른 적용규정**

- 직전 사업연도에 차기환류적립금을 적용한 경우 다음 계산식에 따라 계산한 금액(음수인 경우 영으로 본다)을 해당 사업연도의 법인세액에 추가하여 납부하여야 합니다.(법법§56⑥)

$$(\text{차기환류적립금} - \text{해당 사업연도 초과환류액}) \times 10\%$$

- 법법§56⑥을 적용할 때 차기환류적립금에서 차감하는 초과환류액을 계산하는 경우에는 2017년12월 31일이 속하는 사업연도 이후 사업연도에 대해서 같은 조 제2항 제1호를 적용합니다. (법령§93㉓)
- 해당 사업연도에 초과환류액(초과환류액으로 차기환류적립금을 공제한 경우에는 그 공제후 남은 초과환류액을 말함)이 있는 경우에는 그 초과환류액을 다음 사업연도(해당 사업연도 종료 이후 최초로 개시하는 사업연도로 한정함)로 이월하여 다음 사업연도의 미환류소득(조특법§100의32②에 따른 미환류소득을 포함)에서 공제할 수 있습니다 (법법§56⑦).

예규

- ▶ 2017.12.31.이 속하는 사업연도에 대하여 법법§56에 의한 미환류소득에 대한 법인세 신고 시 같은 조 제5항에 따라 차기환류적립금을 적용할 수 있고, 이 경우 그 다음 사업연도에는 같은 조 제2항에 따라 계산한 초과환류액을 동 차기환류적립금에서 공제하여 계산하는 것임(기획재정부 법인세제과-121, 2018.2.13.)

VI

» 비영리법인에 대한 과세특례

비영리법인의 경우 I 장에서 설명한 바와 같이 **법법§4③**에서 열거하는 사업 또는 수입에서 생긴 소득에 대하여 「각 사업연도 소득」에 대한 법인세가 과세되며, 또한 **법법§55의2(법법§95의2 포함)** 규정에 의한 「토지등 양도소득」에 대한 법인세를 추가로 납부하여야 합니다. 다만, 청산소득에 대한 법인세는 과세되지 않습니다.

과세소득의 계산방법은 대부분 영리법인과 동일하나, 과세소득의 계산·과세방법 등에 있어 다음과 같은 과세상의 특례를 두고 있습니다.

1 비영리법인의 범위

법인세법§2(2) 및 같은 법 시행령§2에서 규정하는 법인을 말합니다.

... **비영리법인의 범위**

- 민법§32에 따라 설립된 내국법인
- 사립학교법이나 그 밖의 특별법에 의하여 설립된 법인으로서 민법§32에 규정된 목적과 유사한 목적을 가진 내국법인

☞ **법령§2에서 열거하는 조합법인*** 외의 법인으로서 이익을 배당할 수 있는 법인을 제외합니다.

* 소비자생활협동조합, 연합회 및 전국연합회를 조합법인에 추가, 2013.1.1. 이후 개시하는 사업연도 분부터 적용

● 국세기본법§13 규정에 의하여 법인으로 보는 단체

- 당연히 법인으로 보는 단체

다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우로서 수익을 구성원에게 분배하지 아니하는 것은 법인으로 보아 세법을 적용합니다.

- ① 주무관청의 허가 또는 인가를 받아 설립되거나 법령에 따라 주무관청에 등록한 사단, 재단 그 밖의 단체로서登記되지 아니한 것
- ② 공익을 목적으로 출연된 기본재산이 있는 재단으로서登記되지 아니한 것

- 세무서장의 승인에 의해 법인으로 보는 단체

다음 각 호의 요건을 갖춘 것으로서 관할세무서장에게 신청하여 승인을 얻은 단체는 이를 법인으로 보아 세법을 적용합니다.

- ① 사단, 재단, 그 밖의 단체의 조직과 운영에 관한 규정을 가지고 대표자나 관리인을 선임하고 있을 것
- ② 사단, 재단, 그 밖의 단체 자신의 계산과 명의로 수익과 재산을 독립적으로 소유·관리할 것
- ③ 사단, 재단, 그 밖의 단체의 수익을 구성원에게 분배하지 아니할 것

* 법인으로 보는 단체로 승인을 받은 경우 승인일이 속하는 사업연도와 그 사업연도 종료일로부터 3년이 되는 날이 속하는 사업연도까지는 거주자로 변경할 수 없습니다.

2 수익사업의 범위

비영리법인에게 법인세가 과세되는 수익사업의 범위는 법과 시행령에 열거되어 있으며, 그 내용은 다음과 같습니다(법법§4, 법령§3).

- ① 제조업, 건설업, 도매 및 소매업 등 통계법§22에 따라 통계청장이 작성·고시하는 한국표준산업분류에 따른 사업 중 수입이 발생하는 것으로 하되 다음의 사업은 제외합니다.
- 축산업(축산관련서비스업 포함)·조경관리 및 유지 서비스업 외의 농업
 - 연구개발업(계약 등에 의하여 그 대가를 받고 연구 및 개발용역을 제공하는 사업 제외)
 - 비영리내국법인이 외국에서 영위하는 선급검사용역에 대하여 당해 외국이 법인세를 부과하지 아니하는 경우로서 당해 외국에 본점 또는 주사무소가 있는 비영리외국법인(국내에 사업의 실질적 관리장소가 소재하지 아니하는 경우에 한함)이 국내에서 영위하는 선급검사용역
 - 교육서비스업중 「유아교육법」에 따른 유치원, 「초·중등교육법」 및 「고등교육법」에 따른 학교, 「경제자유구역 및 제주국제자유도시의 외국교육기관 설립·운영에 관한 특별법」에 따른 외국교육기관(정관 등에 따라 잉여금을 국외 본교로 송금할 수 있거나 실제로 송금하는 경우는 제외한다), 「제주특별자치도 설치 및 국제자유도시 조성을 위한 특별법」에 따라 설립된 비영리법인이 운영하는 국제학교와 「평생교육법」 §31④에 따른 전공대학 형태의 평생교육시설 및 같은 법§33③에 따른 원격대학 형태의 평생교육시설을 경영하는 사업
 - 보건업 및 사회복지 서비스업 중 사회복지시설에서 제공하는 사회복지사업
☞ 비수익사업에 해당하는 사회복지사업을 별도 규정
 - 연금 및 공제업 중 법령§3①(5)에서 규정하는 사업
 - 사회보장보험업 중 의료보험사업과 산업재해보상보험사업

- 주무관청에 등록된 종교단체(그 소속단체 포함)가 공급하는 용역 중 부가가치세법§26①(18)에 따라 부가가치세가 면제되는 용역을 공급하는 사업
- 금융 및 보험 관련 서비스업 중 법령§3①(8)에서 규정하는 사업
- 대한적십자사조직법에 의한 대한적십자사가 행하는 혈액사업
- 한국주택금융공사법에 따른 주택담보노후연금보증제도를 운영하는 사업(보증사업과 주택담보노후연금 지급사업에 한함)
- 국민기초생활보장법에 따른 수급권자·차상위계층 등의 자에게 창업비 등의 용도로 대출하는 소액신용대출사업
- 비영리법인(사립학교의 신축·증축, 시설확충 그 밖에 교육환경 개선을 목적으로 설립된 법인에 한함)이 외국인학교의 운영자에게 학교시설을 제공하는 사업
- 대한체육회에 가맹한 경기단체 및 국기원의 승단·승급·승품 심사사업
- 수도권매립지관리공사가 행하는 폐기물처리와 관련한 사업

② 소득세법§16①에 따른 이자소득

③ 소득세법§17①에 따른 배당소득

④ 주식·신주인수권 또는 출자지분의 양도로 인한 수입

⑤ 유형자산 및 무형자산의 처분으로 인한 수입[자산처분일 현재 3년 이상 계속하여 당해 고유목적사업(①의 수익사업은 제외)에 직접 사용한 것 제외]

* 유형자산 및 무형자산의 유지·관리 등을 위한 관람료·입장료 수입 등 부수수익이 있는 경우에도 이를 고유목적사업에 직접 사용한 자산으로 봄.

* 비영리법인이 수익사업에 속하는 자산을 고유목적사업에 전입한 후 처분하는 경우에는 전입 시 시가로 평가한 가액을 그 자산의 취득가액으로 하여 계산

⑥ 소득세법§94①(2) 및 (4)에 따른 자산 양도로 생기는 수입

⑦ 소득세법§46①에 규정하는 채권 등(그 이자소득에 대하여 법인세가 비과세되는 것 제외)을 매도함에 따른 매매익

※ 수익사업에서 제외되는 사회복지사업의 내용('18.2.13. 개정)

- 보건업 및 사회복지 서비스업 중 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 사회복지시설에서 제공하는 사회복지사업
 - 가. 「사회복지사업법」에 따른 사회복지시설 중 사회복지관, 부랑인·노숙인 시설 및 결핵·한센인 시설
 - 나. 「국민기초생활보장법」에 따른 중앙자활센터 및 지역자활센터
 - 다. 「아동복지법」 §52①에 따른 아동복지시설
 - 라. 「노인복지법」 §31에 따른 노인복지시설(노인전문병원은 제외한다)
 - 마. 「노인장기요양보험법」 §2(4)에 따른 장기요양기관
 - 바. 「장애인복지법」 §58①에 따른 장애인복지시설 및 같은 법§63①에 따른 장애인 복지단체가 운영하는 중증장애인생산물 생산시설
 - 사. 「한부모가족지원법」 §19①에 따른 한부모가족복지시설
 - 아. 「영유아보육법」 §10에 따른 어린이집
 - 자. 「성매매방지 및 피해자보호 등에 관한 법률」에 따른 지원시설 및 성매매피해상담소
 - 차. 「정신건강증진 및 정신질환자 복지서비스 지원에 관한 법률」에 따른 정신요양시설 및 정신재활시설
 - 카. 「성폭력방지 및 피해자보호 등에 관한 법률」에 따른 성폭력피해상담소 및 성폭력 피해자보호시설
 - 타. 「입양특례법」 §20①에 따른 입양기관
 - 파. 「가정폭력방지 및 피해자보호 등에 관한 법률」에 따른 가정폭력 관련 상담소 및 보호시설
 - 하. 「다문화가족지원법」 §12①에 따른 다문화가족지원센터

예규

▶ **학교법인이 임대업에 사용하던 부동산 처분 시 법인세 과세여부**

「사립학교법」에 따른 학교법인이 임대사업에 사용하던 부동산의 양도로 인하여 발생하는 수입은「법인세법」제3조제3항제5호에 따라 법인세가 과세되는 것임 다만, 동 부동산 양도소득에 대해서는 「조세특례제한법」 제74조 제1항 제1호 가목에 따라 소득금액의 전액을 고유목적사업준비금으로 손금에 산입할 수 있으며, 손금으로 계상한 고유목적사업준비금은 5년 이내에 고유목적사업에 사용하여야 하는 것임(사전-2016-법령해석법인-0292, 2016.8.16.)

▶ **비영리법인이 부동산을 무상으로 증여받은 경우 법인세 과세 대상 여부**

비영리내국법인인 학교법인이 업무와 직접 관계없이 타인으로부터 무상으로 받은 자산을 수익사업에 사용하는 경우 해당 자산의 가액은 법인세 과세대상에 해당하지 아니하는 것임(사전-2015-법령해석법인-0151, 2016.2.17.)

▶ **실비정산 명목으로 지급받는 운영비가 수익사업에서 발생하는 수입인지 여부**

실비정산 명목으로 지급받는 운영비가 위탁 업무의 대가로서 한국표준 산업분류표에 의한 사업에서 발생하는 수입인 경우에는 해당 사업을 수익사업으로 보는 것임(법인세과-607, 2013.10.31.)

▶ **비영리내국법인의 수익사업소득계산에 관한 특례**

구 법인세법 부칙(1998.12.28. 법률 제5581호)에 의거 비영리내국법인이 법인세법 제3조 제2항 제5호의 규정을 적용함에 있어서 1990.12.31. 이전에 취득한 토지 및 건물(부속시설물과 구축물 포함)의 취득가액은 장부가액과 1991.1.1. 현재 상속세 및 증여세법 제60조 및 같은법 제61조 제1항 내지 제3항의 가액으로 평가한 가액 중 큰 금액으로 할 수 있는 것임(서면2팀-720, 2006.5.2.)

▶ **종교단체에서 묘지로 사용하던 토지 양도시 과세여부**

교회가 3년 이상 보유한 토지를 신도들의 사후 매장을 위한 묘지로 사용한다고 하더라도, 묘지 운영이 교회의 고유목적인 종교의 보급 기타 교회를 위하여 직접적으로 필요하다고 볼 수 없으므로 당해 토지의 양도는 수익사업으로 보아 법인세가 과세되는 것임(서면2팀-820, 2005.6.15.)

▶ **관리비 외에 별도로 징수하는 주차료의 수익사업 해당여부**

아파트형공장 입주자로부터 관리비 외에 별도로 징수하는 주차료는 비영리 법인의 수익사업에 해당되어 법인세가 과세되는 것임(서면2팀-1068, 2008.6.2.)

▶ **수익사업소득계산특례 적용시 적용할 개별공시지가**

1990.12.31. 이전에 취득한 토지의 1991.1.1. 현재 시가를 산정하기 어려워 「상속세 및 증여세법」 제61조 제1항 제1호 규정에 따라 개별공시지가를 적용하는 경우 당해 개별공시지가는 1991.1.1. 현재 고시되어 있는 것을 적용하는 것임(법인세과-495, 2009.4.24.)

▶ **수익사업의 채무면제이익 법인세 과세대상여부**

비영리법인이 수익사업에 속하는 건물의 건설에 소요되는 자금을 차입한 후 채무면제를 받은 경우 해당 채무면제이익은 수익사업 부채에 대한 것이므로 법인세 과세대상에 해당함(법인세과-34, 2012.1.11.)

3 수익사업 소득에 대한 과세

가. 비영리내국법인의 고유목적사업준비금 손금산입

비영리내국법인이 그 법인의 고유목적사업 또는 지정기부금을 지출하기 위하여 고유목적사업준비금을 손금으로 계상한 경우에는 일정범위 안에서 소득금액 계산상 손금에 산입합니다(법법§29).

☞ 수익사업에서 발생한 소득에 대해 법인세법 또는 조세특례제한법에 의한 비과세·면제, 준비금 손금산입, 소득공제 또는 세액감면(세액공제 제외)를 받는 경우 고유목적사업준비금을 손금 산입할 수 없습니다(법법§29③, 2006.1.1. 이후 개시하는 사업연도부터 적용).

(1) 준비금 설정 대상법인

- 고유목적사업준비금은 결산조정 사항이나(법법§29①), 감사인의 회계감사를 받는 비영리내국법인이 고유목적사업준비금을 세무조정계산서에 계상하고 그 금액 상당액을 해당 사업연도의 이익처분을 할 때 고유목적사업준비금으로 적립한 경우에는 그 금액을 결산을 확정할 때 손비로 계상한 것으로 봅니다(법법§29②).
- 준비금 설정대상 법인
 - 법인세법에서 규정하는 비영리내국법인
 - 국세기본법§13① 및 ②의 규정에 의한 법인으로 보는 단체 중 다음의 법인
 - 법령§39①(1) 해당 지정기부금 대상이 되는 단체
 - 법령에 의하여 설치된 기금
 - 공공주택관리법에 따른 공동주택의 입주자대표회의·임차인대표회의 또는 이와 유사한 관리기구
 - ☞ 비영리내국법인으로 의제하는 정비사업조합에 해당하는 경우에는 고유목적사업준비금 설정 대상에 해당하지 아니함(조특법§104의7②).
 - ☞ 당기순이익과세를 적용받는 조합법인과 청산 중에 있는 비영리내국법인은 고유목적사업 준비금을 손금에 산입할 수 없음(통칙 29-56·1).

(2) 준비금 설정한도(법법§29①)

법인세법§29①(1)부터 (3)까지에 규정된 것 외의 수익사업에서 결손금이 발생한 경우에는 (1)부터 (3)까지의 소득금액을 합한 금액에서 그 결손금을 차감한 금액의 범위에서 그 사업연도의 소득금액을 계산할 때 이를 손금에 산입합니다.

다만, 특별법에 의하여 설립된 법인으로서 공제사업을 영위하는 비영리내국법인의 경우에는 2017.1.1. 이후 개시하는 사업연도부터 적용(법률 제13555호 부칙§4 단서)

- 100% 고유목적사업준비금 설정대상 소득
 - 소득세법§16 각 호에 따른 이자소득의 금액(비영업 대금의 이익은 제외, 비영업대금의 이익은 50% 준비금 설정 가능)
 - 소득세법§17① 각 호에 따른 배당소득의 금액(상증법§16 및 §48에 의해 상속·증여세 과세가액에 산입되거나 증여세가 부과되는 주식 등으로부터 발생한 배당소득 제외)
 - ☞ 2012.1.1. 이후 개시사업연도 분부터는 소득세법상 이자소득과 배당소득 전체(비영업대금의 이익 및 상증법에 의하여 상속세 또는 증여세 과세대상에 포함된 주식 등으로부터 발생한 배당소득 제외)에 대하여 100% 준비금 설정 가능
 - 특별법에 따라 설립된 비영리법인이 해당 법률에 따른 복지사업으로서 그 회원이나 조합원에게 대출한 용자금에서 발생한 이자금액
 - 조세특례제한법§74①에 규정된 법인의 수익사업에서 발생한 소득
- 80% 고유목적사업준비금 설정대상 소득
 - 공익법인의설립·운영에관한법률에 의하여 설립된 법인으로 고유목적사업 등에 대한 지출액 중 50% 이상의 금액을 장학금으로 지출하는 법인의 수익사업소득으로서 전액 고유목적사업준비금을 설정할 수 있는 소득이 아닌 기타 수익사업소득(법법§29①)
 - ☞ 2012.1.1. 이후 최초로 개시하는 사업연도 분부터 지출액의 80% 이상을 장학금으로 사용시 100% 설정 가능(조특법§74①(8))

- 50% 손금산입 대상소득

- 기타의 수익사업에서 발생한 소득 = 해당 사업연도의 기타의 수익사업에서 발생한 소득금액(고유목적사업준비금과 법정기부금을 손금에 산입하기 전의 소득금액) - 100% 고유목적사업준비금 설정대상 이자소득 등 - 이월결손금 - 법정기부금

(3) 준비금의 사용

- 손금에 산입한 고유목적사업준비금을 설정사업연도 이후 5년 이내에 설립목적에 직접 수행하는 고유목적사업 또는 지정기부금에 사용하고 남은 잔액은 5년이 되는 날이 속하는 사업연도의 소득금액 계산시 익금에 산입합니다.

- 고유목적사업

당해 비영리내국법인의 법령 또는 정관에 따른 설립목적에 직접 수행하는 사업으로서 법인세법 시행령§3①의 수익사업 외의 사업을 말함(법령§56⑤).

- 고유목적사업에 지출 또는 사용한 것으로 보는 금액(법령§56⑥). 다만, 유형자산 및 무형자산 취득 후 고유목적사업 등에 3년 이상 자산을 직접 사용하지 않고 처분하는 경우는 제외

- 고유목적사업의 수행에 직접 소요되는 유형자산 및 무형자산 취득비용 및 인건비 등 필요경비로 사용하는 금액

* 공익법인 경영의 투명성을 제고하기 위하여 기타의 수익사업에서 발생한 소득의 50%를 초과하여 고유목적사업준비금으로 손금산입하는 장학법인 및 사회복지법인 등이 해당 법인의 임원 및 직원에게 지급하는 총급여액이 연간 8천만원을 초과하는 경우 인건비 지급규정에 대해 주무관청의 승인을 받은 경우 외에는 그 초과하는 금액은 고유목적사업에 지출 또는 사용한 금액에서 제외합니다(법령§56⑩).

☞ 2012.1.1. 이후 최초로 개시하는 사업연도 분부터 적용

- 특별법에 의하여 설립된 법인으로서 건강보험·연금관리 및 공제사업 등을 영위하는 비영리내국법인이 손금으로 계상한 고유목적사업준비금을 법령의 규정에 의하여 기금 또는 준비금으로 적립한 금액
- 농협협동조합중앙회가 법인세법§61①에 의한 신고조정에 의한 의해 계상한 고유목적사업준비금을 회원에게 무상으로 대여하는 금액
- 농협협동조합중앙회, 수산업협동조합중앙회 등이 상호금융예금자보호기금 등에 출연하는 금액



- 제주국제자유도시개발센터가 외국교육기관 및 외국의료기관 유치 및 설립·운영 지원(관련 토지 취득·비축을 포함), 국제자유도시와 관련된 투자유치업무 등에 지출하는 금액(2011.3.31.신설)

☞ 2011.3.31이 속하는 사업연도에 최초로 신고하는 분부터 적용

- 의료업을 영위하는 비영리법인이 손금에 산입한 고유목적사업준비금을 의료기기 등 유형자산 및 무형자산의 취득 또는 연구개발사업, 의료 해외진출을 위하여 지출하는 금액

- 유형자산 및 무형자산 등의 범위(연구개발사업은 '14년 지출분부터 적용)

유형·무형자산 또는 의료 해외진출 지출액	연구개발사업
㉠ 병원 건물 및 부속토지	㉠ 조세특례제한법 시행령 별표 6 제1호 가목에 따른 자체연구개발 사업
㉡ 의료기기법에 따른 의료기기	㉡ 조세특례제한법 시행령 별표 6 제1호 나목에 따른 위탁 및 공동 연구개발사업
㉢ 보건의료기본법에 따른 보건의료 정보의 관리를 위한 정보시스템 설비	

- 의료기기 등 사용금액의 처리방법

고유목적사업준비금 중 의료기기 등 취득금액을 의료발전회계로 구분 경리하여야 합니다.

- 의료발전회계의 처리방법(통칙 29-56...6)

구분	병원회계(수익사업)	의료발전회계
100 전입시	고유목적사업준비금전입 100 / 고유목적사업준비금 100	-
100 구입시	자 산 100 / 현 금 100 고유목적사업준비금 100 / 의 료 발 전 준 비 금 100	자산(별도관리) 100 /의료발전준비금 100
20 감가 상각시	감 가 상 각 비 20 / 감 가 상 각 누 계 액 20 의 료 발 전 준 비 금 20 / 의 료 발 전 준 비 금 환 입 (익금) 20	의료발전준비금 20 /자 산 20
50으로 처분시	현 금 50 / 자 산 100 감 가 상 각 누 계 액 20 / 의 료 발 전 준 비 금 환 입 (익금) 80 처 분 손 실 30 의 료 발 전 준 비 금 80	의료발전준비금 80 /자 산 80

● 준비금의 사용 순서 등

- 당해 법인의 고유목적사업 또는 지정기부금에 사용한 금액은 먼저 계상한 준비금부터 사용한 것으로 봅니다.
- 직전 사업연도 종료일 현재의 고유목적사업준비금 잔액을 초과하여 당해 사업연도의 고유목적사업 등에 지출한 금액은 이를 당해 사업연도의 고유목적사업 준비금으로 계상하여 지출한 것으로 봅니다.

(4) 준비금의 익금산입

- 고유목적사업준비금을 손금에 산입한 비영리내국법인이 다음에 해당되는 경우에는 5년이 경과하기 전이라도 당해 사유가 발생한 날이 속하는 사업연도의 소득금액 계산시 준비금 잔액을 익금에 산입합니다.
 - 해산 하거나 고유목적사업을 전부 폐지한 때

※ 고유목적사업준비금을 설정한 비영리내국법인이 사업에 관한 모든 권리와 의무를 다른 비영리내국법인에게 포괄적으로 양도하고 해산하면서 법인의 준비금을 승계하는 경우 준비금의 환입사유에서 제외됨(법법§29④)
 ☞ 상기 규정은 2011.1.1. 이후 최초로 해산등기하는 분부터 적용됨

- 법인으로 보는 단체가 승인취소 되거나 거주자로 변경된 때
- 고유목적사업준비금을 손금에 산입한 사업연도의 종료일 이후 5년이 되는 날까지 고유목적사업 등에 사용하지 아니한 경우(5년 내에 사용하지 아니한 잔액으로 한정한다)
- 고유목적사업준비금을 손금으로 계상한 사업연도의 종료일 이후 5년 이내에 그 잔액 중 일부를 감소시켜 익금에 산입하는 경우(익금에 산입한 잔액으로 한정하며, 여러 사업연도에 손금에 산입한 고유목적사업준비금의 잔액이 있는 경우에는 먼저 손금에 산입한 사업연도의 잔액부터 차례로 감소시킨 것으로 본다)

- 5년 이내에 고유목적사업 등에 사용하지 아니한 고유목적사업준비금 잔액을 익금에 산입하는 경우와 손금계상 후 5년 내 준비금을 환입계상한 경우는 이자상당액을 해당 사업연도의 법인세에 더하여 납부하여야 함(법법§29⑦).

* 이자상당액 = ① × ②

- ① 당해 고유목적사업준비금의 잔액을 손금에 산입한 사업연도에 그 잔액을 손금에 산입함에 따라 발생한 법인세액의 차액
- ② 손금에 산입한 사업연도의 다음 사업연도의 개시일부터 익금에 산입한 사업연도의 종료일까지의 기간에 대하여 1일 10만분의 25의 율

예규

▶ 고유목적사업준비금 설정이 불가능한 비영리법인의 수입배당금 익금불산입

법인세법 제18조의3 제1항을 적용함에 있어 비영리내국법인이란 같은 법 제29조에 따라 고유목적사업준비금을 손금에 산입하는 비영리내국법인을 말하는 것임(재법인-0033, 2009.1.16.)

▶ 고유목적사업준비금 설정과 경정청구의 관계

주식회사의 외부감사에 관한 법률 제3조에 따라 감사인의 회계감사를 받는 비영리내국법인이 법인세법 제61조에 따라 같은 법 제29조의 고유목적 사업준비금을 세무조정계산서에 계상한 경우로서 그 금액 상당액이 해당 사업연도의 이익처분에 의해 고유목적사업준비금으로 적립되어 있는 경우에는 그 금액을 손금으로 계상한 것으로 보는 것이나, 각 사업연도의 소득금액 계산에 있어서 고유목적사업준비금을 세무조정계산서에 손금으로 계상하지 아니 하였거나 과소 계상한 경우에는 그 이후 경정 등의 청구에 의해 손금에 산입할 수 없는 것임(법인세과-494, 2009.4.24.)

▶ 고유목적사업준비금과 특례기부금의 한도액 계산시 우선순위

고유목적사업준비금을 손금산입한 비영리내국법인이 특례기부금을 지출하는 경우 각각의 손금산입한도액은 각 사업연도 소득금액 계산순서에 따라 준비금한도액을 먼저 계산한 후 기부금 한도액을 계산하는 것임(재법인-193, 2005.3.24. 서면2탐-844. 2004.4.22.)

▶ 비영리내국법인이 법정기부금 지출시 고유목적사업준비금 지출 여부

비영리내국법인이 고유목적사업준비금을 손금산입한 후 지정기부금으로 지출하는 금액은 고유목적사업준비금을 사용한 것으로 보는 것이나, 국립대학 및 「사립학교법」에 의한 사립학교에 장학금으로 지출한 기부금은 고유목적사업준비금에서 상계처리하지 아니하고 「법인세법」 제24조 제2항에 따라 법정기부금의 손금산입한도액내에서 손금에 산입하는 것임(법인세과-138, 2009.1.12.)

▶ 사립학교법인의 고유목적사업준비금 사용시점

사립학교법에 의한 학교법인이 수익사업회계에 속하는 자산을 비영리사업 회계에 전출한 경우에는 이를 비영리사업에 지출한 것으로 보아 법인세법 제29조 제2항의 규정을 적용하는 것임

다만, 당해 전출의 행위가 명목뿐인 경우로서 당해 재산을 계속하여 수익사업에 사용하거나, 동 자산이 전출후에도 수익사업과 비영리사업에 공통되는 경우에는 그 전출이 없는 것으로 보는 것임(서면2팀-341, 2006.2.14.)

▶ 고유목적사업의 기본재산으로 편입하는 경우

장학사업을 고유목적사업으로 하는 비영리내국법인이 수익사업에 사용하던 임대용 부동산의 처분으로 인하여 발생한 수입을 법법§29①의 규정에 의하여 고유목적사업준비금을 손금으로 계상한 후 이를 다시 고유목적사업의 기본 재산으로 편입한 경우에는 고유목적사업에 사용한 것으로 볼 수 없음(재법인46012-81, 2003.5.12.)

▶ 수익사업용 고정자산 취득에 지출한 비용

비영리법인이 수행하는 사업이 당해 비영리법인의 법령 또는 정관에 규정된 고유목적사업이라 하더라도 법령§2①에 규정된 수익사업에 해당하는 경우에는 고정자산의 취득 등 동 수익사업을 위하여 지출하는 금액(의료법인의 의료기기 취득은 제외)은 고유목적사업에 사용한 것으로 보지 않음(서이46012-10969, 2002.5.7.)

▶ 신규로 설립되어 고유목적사업준비금 잔액이 없는 비영리법인의 경우

신규로 설립되어 고유목적사업준비금 잔액이 없는 비영리내국법인이 당해 법인의 고유목적 사업이나 지정기부금으로 지출한 금액은 당해 사업연도에 계상할 고유목적 사업준비금에서 지출한 것으로 보는 것이며, 이 경우 법인세법 제29조제1항에 따른 당해 사업연도의 고유목적사업준비금의 손금산입 범위를 초과하여 지출하는 금액은 손금에 산입하지 아니함(법인세과-651, 2011.9.5.)

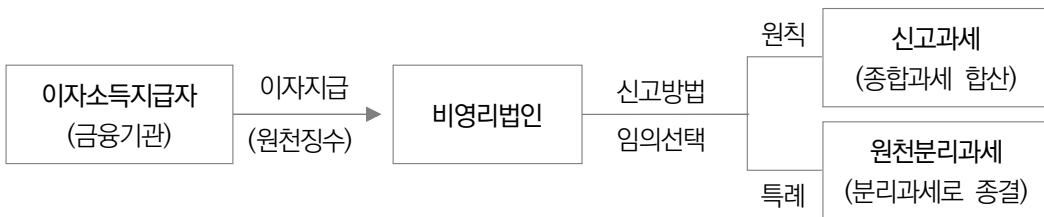
집행기준 29-56-7 — 고유목적사업준비금의 사용

- ① 고유목적사업준비금은 그 준비금을 손금에 산입한 날이 속하는 사업연도 종료일 이후 5년이 되는 날까지 고유목적사업에의 지출이나 지정기부금의 지출에 사용하여야 한다. 이 경우 고유목적사업에의 지출이란 수익사업에서 발생한 소득으로 해당 비영리법인의 고유목적사업 수행을 위하여 실제로 지출(연구비나 장학금 등 지급)하는 것을 말한다.
- ② 고유목적사업준비금의 사용 여부에 대한 사례를 예시하면 다음과 같다.

고유목적사업준비금의 사용으로 보는 경우	고유목적사업준비금의 사용으로 보지 않는 경우
<ul style="list-style-type: none"> • 비영리내국법인이 정관상 고유목적사업을 수행하는 직원의 주거용으로 취득하는 사택의 취득 비용 • 사내복지근로기금이 고유목적사업준비금을 우리 사주조합에 우리사주 구입자금지원 목적으로 지출하는 금액(단, 수익사업에 해당하는 경우 제외) • 비영리내국법인이 고유목적사업에 직접 사용하기 위해 사무실을 임차하고 지급한 임차보증금 및 임대료 	<ul style="list-style-type: none"> • 의료법인이 노인의료복지시설 중 노인요양 시설 공사를 위하여 지출한 금액 • 의료법인이 취득한 병원건물 내 진료실을 건강검진센터 및 영안실로 용도변경을 위해 지출한 공사비 • 의료법인이 의료기기 등의 유형자산 및 무형자산 취득을 위해 차입한 금액을 상환하는 경우 해당 금액 • 사내근로복지기금이 손금으로 계상한 고유목적사업준비금을 기본재산으로 편입한 경우

나. 비영리내국법인의 이자소득에 대한 신고 특례

(1) 비영리내국법인의 이자소득 과세표준 신고특례



- 비영리내국법인의 이자소득에 대하여는 다른 소득과 달리 과세표준신고를 하지 아니할 수 있습니다. 이 경우 과세표준에 포함하지 아니한 이자소득(이자소득 중 일부도 가능함)은 이자소득 수령 시 원천징수납부한 것으로 신고의무가 종결됩니다. 즉, 종합과세인 신고납부방법과 분리과세인 원천징수방법 중 하나를 선택할 수 있습니다(법법§62).
 - 소득세법§16①(11)의 비영업대금의 이익에 대하여는 위의 규정을 적용할 수 없습니다.
 - 과세표준신고를 하지 아니한 이자소득에 대하여는 수정신고, 기한 후 신고 또는 경정 등에 의하여 과세표준에 포함할 수 없습니다(법령§99②).

(2) 이자소득만 있는 비영리내국법인의 법인세 신고특례

- 이자소득만 있는 비영리내국법인은 시행규칙 별지 제56호 서식에 의하여 법인세 신고를 할 수 있습니다(법칙§82②).
 - 이 경우 대차대조표, 손익계산서·이익잉여금처분계산서·세무조정계산서를 첨부하지 않습니다.

예규 및 판례

비영리법인은 이자소득의 분리과세 원천징수방법을 매사업연도마다 선택적용 가능하며 이자소득 중 일부에 대하여도 과세표준신고를 하지 않을 수 있음(서이46012-10574, 2002.3.21.).

다. 조합법인 등에 대한 당기순이익 과세특례(조특법§72)

신용협동조합, 새마을금고, 농업·수산업협동조합 등 조특법§72① 각 호에 열거된 조합법인 등은 아래와 같이 법인세액을 계산하는 당기순이익과세를 적용받습니다.

다만, 당기순이익과세를 포기한 때에는 그 이후의 사업연도에 대하여 당기순이익과세를 하지 아니합니다.

법인세액 = [법인세차감 전 당기 순이익 + 채무보증 구상채권과 업무무관 가지급금에 대한 대손금 손금불산입(법법§19의2②) · 대손충당금 손금불산입(법법§34③) + 기부금 손금불산입(법법§24) + 접대비 손금불산입(법법§25) + 과다경비 등 손금불산입(법법§26) + 업무 무관비용 손금불산입(법법§27) + 지급이자의 손금불산입(법법§28) + 퇴직급여충당금의 한도초과액(법법§33)] × (9%, 12%)

- ☞ 2020.12.31. 이전에 끝나는 사업연도까지 세율 9% 적용
(다만, 2015.1.1.이후 개시하는 사업연도부터는 20억원(’16.1.1.~12.31.까지 합병하는 경우 2년간 과세표준 40억원)을 초과하는 금액에 대해서는 12% 적용)



조특법 기본통칙 72-0...1 【결산재무제표상 당기순이익의 범위】

- ① 법 제72조 제1항에서 “결산재무제표상 당기순이익”이라 함은 법인세법시행령 제79조의 규정에 의한 기업회계기준 또는 관행에 의하여 작성한 결산재무제표상 법인세비용차감전순이익을 말한다. 이 경우 당해 법인이 수익사업과 비수익사업을 구분경리한 경우에는 각 사업의 당기순이익을 합산한 금액을 과세표준으로 한다.
- ② 제1항의 규정을 적용함에 있어서 당해 조합법인 등이 법인세추가납부세액을 영업외비용으로 계상한 경우 이를 결산재무제표 상 법인세비용차감전 순이익에 가산한다.
- ③ 제1항의 규정에 의한 과세표준에는 법인세법 제3조 제2항 제5호 및 동법시행령 제2조 제2항의 규정에 의한 3년 이상 고유목적사업에 직접 사용하던 고정 자산의 처분익을 포함한다.
- ④ 기업회계기준상 당기순이익을 과소계상한 조합법인이 그 다음사업연도 결산 시 당해 과소계상당액을 전기오류수정손익으로 이익잉여금처분계산서에 계상한 경우 법인세 과세표준계산은 국세기본법상 수정신고 또는 경정청구를 통해 과소계상한 사업연도의 과세표준을 조정하여야 한다.

라. 정비사업조합에 대한 과세특례(조특법§104의7)

- 2003.6.30. 이전에 구 주택건설촉진법에 의하여 조합설립 인가를 받은 재건축 조합으로서 도시및주거환경정비법의 시행에 따라 법인으로 등기한 정비사업 조합(전환정비사업조합)에 대하여는 법인세법§3의 규정에 불구하고 정비사업조합과 그 조합원을 소득세법상 공동사업장 및 공동사업자로 보아 소득세법을 적용할 수 있습니다.
- 2003.7.1. 이후 설립된 정비사업조합(조특법§104조의7① 단서에 의해 법인세를 신고한 전환정비사업조합을 포함함)에 대하여 비영리내국법인으로 보아 법인세법을 적용할 수 있습니다.
 - 정비사업조합이 도시및주거환경정비법에 의하여 당해 정비사업에 관한 관리처분 계획에 따라 조합원에게 종전의 토지를 대신하여 건축물을 공급하는 사업은 법인세법§4③의 규정에 의한 수익사업이 아닌 것으로 봅니다.
 - 법인세법§29의 규정에 의한 고유목적사업준비금은 설정할 수 없습니다.
 - 정비사업의 시행으로 조성된 토지 및 건축물의 소유권을 모두 이전한 후, 당해 정비사업조합에 대하여 체납처분을 집행해도 납부할 국세·가산금 또는 체납 처분비를 징수할 수 없는 경우 잔여재산의 분배 또는 인도를 받은 자가 제2차 납세의무(분배 또는 인도받은 가액을 한도로 함)를 집니다.
- 적용시기
 - 2003.12.30.이 속하는 과세연도 분부터 적용합니다.
 - 제2차 납세의무규정은 2004.1.1.이 속하는 과세연도부터 적용합니다.



예규

▶ **2003.6.30. 이전 설립인가, 2003.7.1. 이후 변경인가를 받은 경우**
 2003.6.30. 이전에 조합설립인가를 받았으나 2003.7.1. 이후에 사업면적 및 조합원 확대로 조합변경인가를 받은 경우 공동사업자로 소득세법을 적용할 수 있음(서면1팀-262, 2006.2.27.)

4 기타 사항

가. 법인으로 보는 단체의 「최초 사업연도 개시일」

신설법인의 최초사업연도 개시일은 일반적으로 설립등기일을 말하나, 법인설립 등기를 하지 아니한 법인으로 보는 단체의 최초사업연도 개시일은 다음과 같습니다 (법령§4).

- ① 법령에 의하여 설립되고, 설립일이 정하여져 있는 경우 : 설립일
- ② 주무관청의 허가·인가를 요하는 경우 : 허가일 또는 인가일
- ③ 법령에 의하여 주무관청에 등록한 경우 : 등록일
- ④ 공익을 목적으로 출연된 기본재산이 있는 등기되지 않은 재단 : 기본재산을 출연 받은 날
- ⑤ 관할세무서장의 승인을 얻은 단체 : 승인일

나. 수익사업 개시 신고

- 비영리법인이 수익사업을 시작한 경우에는 수익사업 개시일로부터 2개월 이내에 수익사업 개시신고서와 함께 수익사업에 관련된 재무상태표 등을 납세지 관할 세무서장에게 신고하여야 합니다(법법§110).

다. 기부금영수증 발급명세의 작성·보관·제출의무(법법§112의2)

- 기부금영수증을 발급하는 법인은 법인세법 시행령§155의2에서 정하는 기부자별 발급명세를 작성하여 발급한 날부터 5년간 보관하여야 하며,
 - 기부금영수증을 발급하는 법인은 해당 사업연도의 기부금영수증 총 발급 건수 및 금액 등이 적힌 기부금영수증 발급명세서를 해당 사업연도의 종료일이 속하는 달의 말일부터 6개월 이내에 관할 세무서장에게 제출하여야 합니다(2014.1.1. 개정).



- 사실과 다른 기부금영수증을 발급하거나 기부자별 발급명세를 작성·보관하지 아니한 경우 가산세가 부과됩니다(법법§75의4).
 - * 2020.1.1. 이후 기부금영수증을 발급하는 분부터 아래 1), 2)에 대해 100분의5
 - 1) 기부금영수증을 사실과 다르게 적어 발급한 경우 : 사실과 다르게 발급된 금액의 100분의2
 - 2) 기부자의 인적사항 등을 사실과 다르게 적어 발급하는 등 가목 외의 경우
: 영수증에 적힌 금액의 100분의 2
 - 3) 기부자별 발급명세를 작성·보관하지 아니한 경우 : 해당 금액의 1천분의 2

VII

» 법인세에 대한 농어촌특별세

이 법은 농어업의 경쟁력 강화와 농어촌산업기반시설의 확충 및 농어촌지역개발사업을 위하여 필요한 재원을 확보함을 목적으로 하며, 이를 위해 감면세액의 일정액 등에 대하여는 농어촌특별세로 납부하여야 합니다.

| 법인세에 대한 농어촌특별세 과세체계 |

- 세액공제·면제·감면을 받는 경우

$$\frac{\text{세액공제·면제 또는 감면을 받은 세액}}{\text{받은 세액}} \times \text{세율}(20\%)$$

- 비과세·소득공제를 받는 경우

$$\left\{ \left(\frac{\text{과세표준금액} + \text{비과세·소득공제 금액}}{\text{과세표준금액}} \times \text{법인세율} \right) - \left(\frac{\text{과세표준금액}}{\text{금액}} \times \text{법인세율} \right) \right\} \times \text{세율}(20\%)$$

- 조합법인

$$\left\{ \left(\frac{\text{조합법인의 과세표준}}{\text{과세표준}} \times \frac{\text{일 반 법인세율}}{\text{법인세율}} \right) - \left(\frac{\text{조합법인의 과세표준}}{\text{과세표준}} \times 9\% \right) \right\} \times \text{세율}(20\%)$$

1 농어촌특별세의 계산

조세특례제한법에 의하여 감면을 받은 법인의 경우 당해 감면세액(농어촌특별세 과세표준)의 100분의 20을 농어촌특별세로 납부하여야 합니다.

가. 감면의 범위

- 조세특례제한법에 의하여 법인세가 부과되지 아니하거나 경감되는 경우로서 다음에 해당하는 것을 말합니다.
 - 세액공제, 세액면제 또는 감면
 - 비과세·소득공제
 - 조합법인에 대한 법인세 특례세율 적용

* 조세특례제한법에서 규정하고 있는 익금불산입·준비금손금산입·특별감가 상각비의 계상, 기부금의 손금산입특례(조특법§73)등은 농어촌 특별세 과세대상 “감면”의 범위에 포함되지 않습니다.

나. 농어촌특별세의 비과세

유 형	비 과 세 내 용 (조세특례제한법 조문)
1. 국가·지방자치 단체 감면(농특세법§4(1))	① 국가(외국정부 포함)·지방자치단체 또는 지방자치단체조합에 대한 감면
2. 농어업인 및 농어업인 관련 단체에 대한 감면 (농특세법§4(2)) (법령§4①(1))	① 영농조합법인 등에 대한 법인세의 면제 등(조특법§66) ② 영어조합법인 등에 대한 법인세의 면제 등(조특법§67) ③ 농업회사법인에 대한 법인세의 면제 등(조특법§68) ④ 조합법인 등에 대한 법인세 과세특례(조특법§72①) * 조세특례제한법§72①(1)의 신용협동조합·새마을금고, (5)의 중소기업협동조합 등, (8)의 소비자생활협동조합 등은 비과세 제외 ⑤ 산림개발소득에 대한 법인세의 감면(조특법§102) ⑥ 어업협정에 따른 지원금에 대한 법인세 등 비과세(조특법§104의2)

유 형	비 과 세 내 용 (조세특례제한법 조문)
3. 중소기업에 대한 감면(농특세법§4(3))	① 창업중소기업 등에 대한 세액감면(조특법§6) ② 중소기업에 대한 특별세액감면(조특법§7)
4. 비거주자, 외국법인 감면(농특세법§4(5))	① 조세특례제한법§21에 따른 이자소득 등에 대한 감면 중 비거주자 또는 외국법인에 대한 감면(조특법§21)
5. 기술 및 인력 개발, 공익사업 등 국가 경쟁력 확보, 국민경제의 효율적 운영 (농특세법§4(12)) (법령§46(1))	① 연구·인력개발비에 대한 세액공제(조특법§10) ② 연구개발관련 출연금 등의 과세특례(조특법§10의2) ③ 연구·인력개발을 위한 설비투자에 대한 세액공제 등(조특법§11) ④ 기술이전소득에 대한 세액감면(조특법§12) ⑤ 연구개발특구 입주 첨단기술기업 등에 대한 법인세 감면(조특법§12의2) ⑥ 중소기업창업투자회사등의 주식 양도차익 비과세(조특법§13) ⑦ 고용유지중소기업 등에 대한 과세특례(조특법§30의3) ⑧ 사업전환 중소기업에 대한 과세특례(조특법§33) ⑨ 수도권 외 지역이전 중소기업에 대한 세액감면(조특법§63) ⑩ 법인 공장 및 본사를 수도권 밖으로 이전하는 경우 법인세감면(조특법§63의2) ⑪ 농공단지 입주기업 등에 대한 세액감면(조특법§64) ⑫ 위기지역 창업기업에 대한 법인세 감면(조특법§99의9) ⑬ 전자신고 세액공제(조특법§104의8①,③) ⑭ 대한주택공사 및 한국토지공사의 합병에 대한 법인세 과세특례 (조특법§104의21) ⑮ 해외진출기업의 국내복귀에 대한 세액감면(조특법§104의24) ⑯ 2018 평창 동계올림픽대회 및 장애인동계올림픽대회에 대한 과세특례 (조특법§104의28) ⑰ 조특법§121의2부터 §121의4 까지에 따른 감면 ⑱ 성실신고확인비용에 대한 세액공제(조특법§126의6)
6. 고용증대를 위한 감면 (농특세법§4.11의3호)	① 정규직 근로자의 전환에 따른 세액공제(조특법§30의2) ② 중소기업 사회보험료 세액공제(조특법§30의4)
7. 기 타 (농특세법§4.11의2, 11의4)	① 조특법§20, §100, §140, §141의 규정에 의한 감면 ② 조특법§121의24에 따른 감면

※ 농어촌특별세 비과세 대상으로 규정된 조세특례제한법의 해당 규정과 같은 취지의 감면을 규정한 법률 제4666호 조세감면규제법개정법률의 해당 규정에 대하여 동법 부칙 제13조 내지 제19조의 규정에 의한 경과조치 또는 특례가 적용되는 경우에 동 경과조치 또는 특례에 대하여서도 농어촌특별세를 부과하지 아니합니다(농어촌특별세법 시행령 §4⑦).

다. 과세표준과 세율

조세감면액에 부과되는 농어촌특별세의 과세표준은 조세특례제한법상 법인세의 감면세액을 말하며, 세율은 20%입니다.

① 세액공제, 세액면제 또는 감면분에 대한 과세표준금액

- 당해 사업연도에 공제받은 세액으로서 최저한세 조정 후 공제세액을 말합니다.

② 비과세소득 및 소득공제액에 대한 과세표준금액

$$\begin{array}{ccccccc} \text{비과세소득 및 소득공제액을} & & \text{법인} & & \text{비과세소득·소득공제액을} & & \text{법인} \\ \text{과세표준에 가산한 금액} & \times & \text{세율} & - & \text{과세표준에서 차감한 금액} & \times & \text{세율} \end{array}$$

③ 특례세율이 적용되는 조합법인에 대한 과세표준금액

$$\begin{array}{ccccccc} \text{각 사업연도} & & \text{법인세법} & & \text{각 사업연도} & & \\ \text{과세표준 금액} & \times & \text{§55①의 세율} & - & \text{과세표준 금액} & \times & 9\% \end{array}$$



계산사례



2019사업연도 과세표준 금액이 7억원인 새마을금고(12월말 법인)의 경우

$$\text{감면세액(과세표준)} = [(2\text{억} \times 10\%) + (5\text{억} \times 20\%)] - [(7\text{억} \times 9\%)]$$

$$= [120\text{백만원}] - [63\text{백만원}] = 57\text{백만원}$$



2 농어촌특별세의 납부절차 등

가. 신고 납부

- 법인세 감면세액에 부과되는 농어촌특별세는 법인세법의 규정에 따라 법인세를 신고·납부하는 때에 함께 신고·납부하여야 합니다.
- 중간예납하는 법인세분에 대하여는 농어촌특별세를 납부하지 아니합니다.
- 「법인세법」에 따른 연결납세방식을 적용받는 법인은 연결모법인이 신고·납부하여야 합니다.

이자소득에 대한 법인세가 원천징수방법으로 과세되는 비영리법인이 구조세 감면규제법§82(국·공채 이자에 대한 법인세 감면)를 적용받는 경우에는 감면 신청을 하여 지급받는 환급금에서 농어촌특별세를 징수합니다.

나. 분 납

- 법인세를 분납하는 경우에는 그 분납비율에 따라 농어촌특별세도 함께 분납할 수 있습니다.
- 법인세가 1,000만원을 초과하지 아니하여 분납하지 못하는 경우에도 농어촌특별세액이 500만원을 초과하는 경우에는 분납할 수 있습니다.
 - 농어촌특별세액이 500만원 초과 1천만원 이하인 경우 → 500만원 초과 금액
 - 농어촌특별세액이 1천만원을 초과하는 경우 → 100분의 50이하 금액

다. 수정신고

- 농어촌특별세의 수정신고는 당해 본세(법인세)의 수정신고 예에 따라 신고기간, 가산세 경감 등이 적용됩니다.

라. 농어촌특별세의 회계처리 방법

- 법인세법에서 손금에 산입하도록 되어 있는 세목을 본세로 하는 농어촌특별세는 본세와 같이 손금에 산입하고,
 - 손금에 불산입하도록 되어 있는 본세에 대한 농어촌특별세는 손금에 산입하지 않습니다.



농어촌특별세 과세표준 및 세액조정계산 사례



자 료

① 사업연도 : 2019.1.1.~12.31.(일반 영리법인임)	
② 법인결산상 당기순이익	450,000,000
③ 익금산입 및 손금불산입 금액	100,000,000
㉠ 업무무관 가지급금 관련 지급이자 손금불산입	: 10,000,000
㉡ 조특법상 준비금 한도초과설정액	: 40,000,000
㉢ 접대비 한도초과액	: 50,000,000
④ 손금산입 및 익금불산입금액	50,000,000
⑤ 각 사업연도 소득금액	500,000,000
⑥ 과세표준금액	500,000,000
⑦ 산출세액	80,000,000
⑧ 공제감면세액	14,000,000
㉠ 고용을 증대시킨 기업에 대한 세액공제	: 11,000,000
㉡ 해외자원개발투자배당소득에 대한 법인세 면제액	: 3,000,000

☞ 조특법상 비과세소득·소득공제액은 없으며, 최저한세의 적용으로 인하여 익금산입되거나, 이월공제되는 세액은 없는 것으로 가정함.



작성내용

1. 조세감면액에 부과되는 농어촌특별세

가. 세액공제, 세액면제 또는 감면분에 대한 과세표준 : 14,000,000

$$11,000,000 + 3,000,000 = 14,000,000$$

나. 소득공제금액에 대한 과세표준 : 0

다. 조세감면액에 대한 농어촌특별세

$$14,000,000 \times 20\% = 2,800,000$$

※ 조특법상 특별감가상각비 및 준비금 손금산입액에 대하여는 농어촌특별세가 과세되지 않음.



■ 법인세법 시행규칙 [별지 제2호 서식] <개정 2019.3.20>

농어촌특별세 과세표준 및 세액신고서

※ 뒤쪽의 신고안내 및 작성방법을 읽고 작성하여 주시기 바랍니다.

(앞 쪽)

1. 신고인 인적사항

①소재지			
②법인명	(주)가나	③대표자성명	홍길동
④사업자등록번호	101-81-12345	⑤사업연도	2019.1.1.~ 2019.12.31.
		⑥전화번호	

2. 농어촌특별세 과세표준 및 세액 조정내역

⑦과세표준		14,000,000
⑧산출세액		2,800,000
(미납세액·미납일수·세율)	(, , 2.5/10,000)	
⑨가산세액		
⑩총부담세액		2,800,000
⑪기납부세액		
⑫차감납부할세액		2,800,000
⑬분납할세액	* 5백만원 이상인 경우에 분납	-
⑭차감납부세액		2,800,000
⑮충당후납부세액		2,800,000
⑯국세환급금 총당신청	환급법인세	
	충당할 농어촌특별세	

신고인은 「농어촌특별세법」 제7조에 따라 위의 내용을 신고하며, 위 내용을 충분히 검토하였고 **신고인이 알고 있는 사실 그대로를 정확하게 적었음을 확인합니다.**

년 월 일

신고인(대표자)

(서명 또는 인)

세무대리인은 조세전문자격자로서 위 신고서를 성실하고 공정하게 작성하였음을 확인합니다.

세무대리인

(서명 또는 인)

세무서장 귀하

■ 법인세법 시행규칙 [별지 제12호서식] <개정 2017.3.10.>

(앞 쪽)

사 업 연 도	2019. 1. 1.	농어촌특별세과세표준 및 세액조정계산서	법 인 명	(주)가나
	~ 2019.12.31		사 업 자 등록번호	101-81-12345

농어촌특별세 과세표준 및 세액 조정내역

①법 인 유 형	②과 세 표 준		세 율	③세 액
	구 분	금 액		
④일 반 법 인	⑤법 인 세 감 면 세 액	14,000,000	20%	2,800,000
	⑥			
	⑦			
	⑧소 계	14,000,000		2,800,000
⑨조 합 법 인 등	⑩법 인 세 공 제 · 감 면 세 액		20%	
	⑫소 계			

작성 방법

- ②란 중 ⑤법인세감면세액란에는 농어촌특별세과세대상감면세액합계표[별지 제13호서식]상의 ⑩감면세액 합계란의 금액을 옮겨 적습니다.
- ②란 중 ⑩법인세공제·감면세액란에는 농어촌특별세과세대상감면세액합계표[별지 제13호서식] 2. 조합법인 등 감면세액 중 ⑦감면세액란의 합계금액과 3. 조합법인 등 공제세액중 ⑨ 공제세액란 합계금액을 더하여 기입합니다.

210mm×297mm[백상지 80g/㎡ 또는 중질지 80g/㎡]

■ 법인세법 시행규칙 [별지 제13호서식] <개정 2019.3.20.>

(앞쪽)

사 업 연 도	2019. 1. 1. - 2019.12.31	농어촌특별세 과세대상 감면세액 합계표	법 인 명	(주)가나
			사 업 자 등 록 번 호	101-81-12345

1. 일반법인의 감면세액

구 분	② 감 면 내 용	③ 조세특례제한법, 근거 조항	코 드	④ 감 면 세 액 (소득금액)	비 고		
⑤ 비교세	㉑ 기업구조조정전문회사의 양도차익 비교세	법률 제272호 부칙 제10조·제11조	604	()	별지 제6호서식 ⑩란 해당 금액		
	㉒		606	()			
⑥ 소득공제	㉑ 국민주택임대소득공제	제55조의2제4항	460	()	별지 제7호서식 ⑧란 해당 금액		
	㉒ 주택임대소득공제(연면적149㎡ 이하)	제55조의2제5항	463 458	() ()			
⑦ 비교세·소득공제분 감면세액			6A1		(과세표준+소득금액) ×세율-산출세액		
⑧ 세액감면	㉑ 국제금융거래이자소득면제	제21조	123		별지 제8호서식(감면) ④란 해당 금액		
	㉒ 해외자원개발배당감면	제22조	103	3,000,000			
	㉓ 사업전환 중소기업에 대한 세액감면	제33조의2	192				
	㉔ 무역조정지원기업의 사업전환 세액감면	제33조의2	13A				
	㉕ 기업구조조정전문회사의 주식양도차익 감면	법률 제9272호 부칙 제10조·제40조	13B				
	㉖ 혁신도시 이전 공공기관 세액감면	제62조제4항	13F				
	㉗ 행정중심복합도시 등 공장이전 조세감면	제85조의2	11A				
	㉘ 사회적 기업에 대한 감면	제85조의6	11L				
	㉙ 장애인 표준사업장에 대한 감면	제85조의6	11M				
	㉚ 소형주택 임대사업자에 대한 세액감면	제96조	13I				
	㉛ 위기지역 내 창업기업 세액감면	제99조의9					
	㉜ 해외진출기업의 국내복구에 대한 세액감면(철수방식)	제104조의24제1항제1호	11F				
	㉝ 해외진출기업의 국내복구에 대한 세액감면(유지방식)	제104조의24제1항제2호	11H				
	㉞ 제주첨단과학기술단지창업기업 조세감면	제121조의8	181				
	㉟ 제주투자진흥지구 등 입주기업 조세감면	제121조의9	182				
	㊱ 기업도시개발구역 등 입주기업 감면	제121조의17제1항제1호·제3호·제5호	197				
	㊲ 기업도시개발사업 등 시행자 감면	제121조의17제1항 제2호·제4호·제6호	198				
	㊳ 아시아문화중심도시 투자진흥지구 입주기업 감면	제121조의20제1항	11C				
	㊴ 금융중심지 창업기업에 대한 감면	제121조의21제1항	11G				
	㊵ 첨단의료복합단지 입주기업에 대한 감면	제121조의22	13H 164				
	㊶						
	⑨ 세액공제	㉑ 중소기업투자세액공제	제5조	131			별지 제8호서식(감면) ④, ⑦란 세액공제 해당 금액
		㉒ 상생결재 지급금액에 대한 세액공제	제7조의4	14Z			
		㉓ 대중소기업 상생협력을 위한 기금출연 세액공제	제8조의3	14M			
		㉔ 기술혁신형 합병에 대한 세액공제	제12조의3	14T			
㉕ 기술혁신형 주식취득에 대한 세액공제		제12조의4	14U				
㉖ 상과공유 중소기업 경영성과급 세액공제		제19조					
㉗ 에너지절약시설투자세액공제		제25조제1항제2호	177				
㉘ 환경보전시설투자세액공제		제25조제1항제3호	14A				
㉙ 근로자복지증진시설투자세액공제		제94조제1항제4호	142				
㉚ 안전설비투자세액공제		제25조제1항제5호	136				
㉛ 생산성향상시설투자세액공제		제24조제1항제6호	135				
㉜ 의약품 품질관리시설투자 세액공제		제25조의4	14B				
㉝ 신성장기술 사업화를 위한 시설투자 세액공제		제25조의5	18B				
㉞ 영상콘텐츠 제작비용에 대한 세액공제		제25조의6	18C				
㉟ 초연결 네트워크 시설투자에 대한 세액공제		제25조의7					
㊱ 고용창출투자세액공제		제26조	14N				
㊲ 산업수요맞춤형고등학교등 졸업자 복지 중소기업 세액공제		제29조의2	14S				
㊳ 경력단절 여성 재고용 중소기업 세액공제		제29조의3	14X				
㊴ 육아휴직 후 고용유지 기업에 대한 인건비 세액공제		제29조의3					
㊵ 근로소득을 증대시킨 기업에 대한 세액공제		제29조의4	14Y				
㊶ 청년고용을 증대시킨 기업에 대한 세액공제	제29조의5	18A					
㊷ 고용을 증대시킨 기업에 대한 세액공제	제29조의7	18F	11,000,000				
㊸ 제3차 물류비용 세액공제	제104조의14	14E					
㊹ 대학 맞춤형 교육비용 등 세액공제	제104조의18제1항	14I					
㊺ 대학등 기부설비에 대한 세액공제	제104조의18제2항	14K					
㊻ 산업수요맞춤형 고등학교 등 재학생에 대한 현장훈련수당 등 세액공제	제104조의18제4항	14R					
㊼ 기업의 운동경기부 설치운영비용 세액공제	제104조의22	14O					
㊽ 석유제품 전자상거래에 대한 세액공제	제104조의25	14P					
㊾ 금 현물시장에서 거래되는 금지급에 대한 과세특례	제126조의7제8항	14V					
㊿ 금사업자와 스크램블사업자의 수입금액의 증가 등에 대한 세액공제	제122조의4	14W					
㉟			165				
⑩ 감 면 세 액 합 계				14,000,000			

(뒤쪽)

2. 조합법인 등의 감면세액

① 법인세 과세표준	② 「조세특례제한법」 제72조 세율	③ 산출세액 (①×②)	④ 과세표준		⑤ 「법인세법」 제55조의 세율	⑥ 산출세액	⑦ 감면세액 (⑥-③)
			구 분	금 액			
			2억 이하				
			200억 이하				
			200억 초과				
합 계			합 계				

3. 조합법인에 대한 공제세액

⑧ 공제내용	코드	⑨ 공제세액	비 고
청년고용을 증대시킨 기업에 대한 세액공제	18A		별지 제8호서식(갑)의 ⑦란 공제세액 해당 금액
합 계			

작성 방법

1. 일반법인의 감면세액 계산

가. ⑦란 중 ④ 감면세액(소득금액)란의 금액은 각 사업연도 소득에 대한 법인세 과세표준[법인세 과세표준 및 세액조정계산서(별지 제3호서식)의 ⑪③란의 금액을 말합니다]에 ⑤란의 비과세 소득금액과 ⑥란의 소득공제금액을 합산한 조정과세표준에 대한 산출세액에서 법인세 과세표준 및 세액조정계산서(별지 제3호서식)의 ⑪⑤란의 산출세액의 금액을 빼서 적습니다.

나. 그 밖에 ⑤ 비과세, ⑥ 소득공제, ⑧ 세액감면, ⑨ 세액공제의 빈 란에는 「조세특례제한법」의 개정으로 추가하여 감면세액이 발생되거나 개정 전 규정의 부칙에 따라 적용되는 감면세액이 농어촌특별세 과세대상에 해당하는 경우에 해당 감면세액을 각각 적습니다.

2. 조합법인 등의 감면세액 계산: ⑤ 「법인세법」 제55조의 세율은 다음과 같이 적용합니다.

가. 2012년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도

과세표준	세 율
2억원 이하	과세표준의 100분의 10
2억원 초과 200억원 이하	2천만원 + (2억원 초과 200억원 이하 금액의 100분의 20)
200억원 초과	39억 8천만원 + (200억원을 초과하는 금액의 100분의 22)

나. 2018년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도

과세표준	세 율
2억원 이하	과세표준의 100분의 10
2억원 초과 200억원 이하	2천만원 + (2억원 초과 200억원 이하 금액의 100분의 20)
200억원 초과 3천억원 이하	39억8천만원 + (200억원을 초과하는 금액의 100분의 22)
3천억원 초과	655억8천만원 + (3천억원을 초과하는 금액의 100분의 25)

3. 조합법인 등의 공제세액 계산: 「조세특례제한법」의 개정으로 조합법인 등에 추가로 공제되는 공제세액이 농어촌특별세 과세대상에 해당하는 공제세액을 적습니다.

1 합병 및 분할 등에 관한 특례

가. 합병 시 피합병법인에 대한 과세(법법§44)

피합병법인이 합병으로 해산하는 경우 그 법인의 자산을 합병법인에 양도한 것으로 보며, 그 양도손익은 피합병법인이 합병등기일이 속하는 사업연도의 소득금액을 계산할 때 익금 또는 손금에 산입하나, 적격합병요건을 갖춘 합병의 경우 양도손익이 없는 것으로 할 수 있습니다.

(1) 피합병법인의 양도손익(①에서 ②를 뺀 금액)

① 피합병법인이 합병법인으로부터 받은 양도가액(㉠+㉡+㉢)

- ㉠ 합병법인이 합병으로 인하여 피합병법인의 주주등에 지급한 합병법인 또는 합병법인의 모회사(합병등기일 현재 합병법인의 발행주식총수 또는 출자총액을 소유하고 있는 내국법인)의 주식등의 가액(“합병교부주식등”) 및 금전이나 그 밖의 재산가액의 합계액
- ㉡ 합병법인이 합병등기일 전 취득한 피합병교부주식등(신설합병 또는 3 이상의 법인이 합병하는 경우 피합병법인이 취득한 다른 피합병교부 주식등을 포함함. “합병포합주식등”)이 있는 경우에는 그 합병포합주식등에 대하여 합병교부주식등을 교부하지 아니하더라도 그 지분비율에 따라 합병교부주식등을 교부한 것으로 보아 합병교부주식등의 가액을 계산
- ㉢ 합병법인이 납부하는 피합병법인의 법인세, 그 법인세(감면세액 포함)에 부과되는 국세와 지방세법§88②에 따른 법인지방소득세의 합계액

- ② 피합병법인의 합병등기일 현재의 순자산장부가액(자산의 장부가액 총액-부채의 장부가액 총액). 국세기본법에 의하여 환급되는 법인세액이 있는 경우에는 그 금액을 순자산장부가액에 가산

(2) 적격합병 시 피합병법인에 대한 과세

- 다음의 적격합병요건을 모두 갖춘 경우 위 (1)①의 가액을 합병등기일 현재 피합병법인의 순자산장부가액으로 보아 양도손익이 없는 것으로 할 수 있습니다.

다만, 내국법인이 발행주식총수 또는 출자총액을 소유하고 있는 다른 법인을 합병하거나 그 다른 법인에 합병되는 경우에는 적격합병요건을 갖추지 않더라도 양도손익이 없는 것으로 할 수 있음.

* 2012.1.1. 이후 합병분부터는 자법인이 완전모법인을 합병하는 경우도 과세이연 가능

- ① 합병등기일 현재 1년 이상 사업을 계속하던 내국법인간의 합병일 것. 다만, 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률 시행령」 §6④(14)에 따른 기업인수목적 회사(같은 호 각 목의 요건을 모두 갖춘 법인)는 제외

- ② 피합병법인의 주주 등이 합병으로 인하여 받은 합병대가의 총합계액 중 합병법인의 주식 등의 가액이 100분의 80 이상이거나 합병법인의 모회사의 주식 등의 가액이 100분의 80이상인 경우로서

- 피합병법인의 지배주주 등(법령§80의2⑤)에게 다음 산식에 따른 가액 이상의 주식 등을 각각 배정하고, 피합병법인 지배주주 등이 합병등기일이 속하는 사업연도 말까지 그 주식을 보유할 것

$$\text{합병법인이 피합병법인 주주 등에 지급한 법령}\$80\text{①(2)가목에 따른 합병교부주식등의 가액의 총합계액} \times \text{지배주주 등의 피합병법인에 대한 지분비율}$$

- 지분의 연속성 판단시 포함주식에 대해 합병대가를 교부하지 않더라도 합병대가를 주식으로 교부한 것으로 보아 요건을 판단(2012.2.2. 이후 합병분부터 적용)
- 지배주주의 주식보유 요건을 모든 개별주주가 아닌 지배주주 전체를 기준으로 교부받은 주식의 1/2이상 보유하고 있는 지로 판단(2012.2.2. 이후 최초로 신고하는 분부터 적용)(법령§80의2①(1)가목)

- 지배주주간 주식처분시 지배주주가 교부주식을 처분한 것으로 보지 아니하며 해당 주주 등이 합병법인 주식 등을 처분하는 경우에는 합병법인이 선택한 주식 등을 처분하는 것으로 봄(2019.2.12. 이후 최초로 신고하는 분부터 적용)
- 합병대가의 총합계액은 법령§80①(2)가목에 따른 금액으로 하고, 합병대가의 총합계액 중 주식등의 가액이 100분의 80 이상인지를 판정할 때 합병법인이 합병등기일 전 2년 내에 취득한 합병포합주식등이 있는 경우에는 다음의 금액을 금전으로 교부한 것으로 봄.
 - 합병법인이 합병등기일 현재 지배주주 등이 아닌 경우
합병등기일 전 2년 이내에 취득한 합병포합주식 등이 피합법인의 발행주식 총수의 100분의 20을 초과하는 경우 그 초과하는 합병포합주식 등에 대하여 교부한 합병교부주식등(합병포합주식 등에 합병교부주식을 교부하지 아니하더라도 지분비율에 따라 합병교부주식을 교부한 것으로 봄)의 가액
 - 합병법인이 합병등기일 현재 지배주주 등인 경우
합병등기일 전 2년 이내에 취득한 합병포합주식 등에 대하여 교부한 합병교부주식 등(합병포합주식 등에 합병교부주식을 교부하지 아니 하더라도 지분비율에 따라 합병교부주식을 교부한 것으로 봄)의 가액
- ③ 합병법인이 합병등기일이 속하는 사업연도의 종료일까지 피합법법인으로 부터 승계받은 사업을 계속할 것
 - 합병법인이 합병등기일이 속하는 사업연도 종료일 이전에 피합법법인으로 부터 승계한 자산가액(유형자산, 무형자산 및 투자자산의 가액)의 2분의 1 이상을 처분하거나 사업에 사용하지 아니한 경우에는 승계받은 사업을 계속한 것으로 보지 않음.
 - * 다만, 피합법법인이 보유하던 합병법인의 주식을 승계받아 자기주식을 소각하는 경우에는 해당 합병법인의 주식을 제외하고 피합법법인으로 부터 승계 받은 유형자산 및 무형자산을 기준으로 사업을 계속하는 지 여부를 판정하되, 승계받은 유형자산 및 무형자산이 합병법인의 주식만 있는 경우에는 사업을 계속하는 것으로 봄.
- ④ 합병등기일 1개월 전 당시 피합법법인에 종사하는 대통령령으로 정하는 근로자* 중 합병법인이 승계한 근로자의 비율이 100분의 80이상이고, 합병등기일이 속하는 사업연도의 종료일까지 그 비율을 유지할 것

VIII

* 근로기준법 상 근로계약을 체결한 내국인 근로자. 다만, 임원, 정년퇴직예정자, 사망·상해 퇴직자, 일용근로자, 근로계약 6개월 미만인 근로자 등은 제외

- 위 적격합병요건을 갖추지 못한 경우에도 다음의 어느 하나에 해당하는 경우에는 양도손익이 없는 것으로 할 수 있습니다.
 - 내국법인이 발행주식총수 또는 출자총액을 소유하고 있는 다른 법인을 합병하거나 그 다른 법인에 합병되는 경우
 - 동일한 내국법인이 발행주식총수 또는 출자총액을 소유하고 있는 서로 다른 법인 간에 합병하는 경우('17.1.1. 이후 합병하는 분부터 적용)

(3) 적격합병 시 부득이한 사유가 있는 경우

- 다음에 해당하는 부득이한 사유가 있는 경우에는 피합병법인의 양도손익이 없는 것으로 할 수 있습니다.
 - **법법§44②(2)에 대한 부득이한 사유**

- ㉠ 지배주주 등이 합병으로 교부받은 전체 주식 등의 2분의 1 미만을 처분한 경우
 - * 이 경우 지배주주 등이 합병으로 교부받은 주식 등을 서로 간에 처분하는 것은 지배주주 등이 그 주식 등을 처분한 것으로 보지 아니하며, 해당 주주 등이 합병법인 주식 등을 처분하는 경우에는 합병법인이 선택한 주식 등을 처분하는 것으로 봄
- ㉡ 지배주주 등이 사망하거나 파산하여 주식 등을 처분한 경우
- ㉢ 지배주주 등이 적격합병, 적격분할, 적격물적분할 또는 적격현물출자에 따라 주식등을 처분한 경우
- ㉣ 지배주주 등이 조세특례제한법§38·§38의2 또는 §121의30에 따라 주식 등을 현물출자 또는 교환·이전하고 과세를 이연받으면서 주식 등을 처분한 경우
- ㉤ 지배주주 등이 「채무자 회생 및 파산에 관한 법률」에 따른 회생절차에 따라 법원의 허가를 받아 주식 등을 처분하는 경우
- ㉥ 지배주주 등이 조세특례제한법 시행령§34⑥(1)에 따른 기업개선계획의 이행을 위한 약정 또는 같은 항 (2)에 따른 기업개선계획의 이행을 위한 특별약정에 따라 주식 등을 처분하는 경우('14.10.12. 이후 주식 등을 처분하는 분부터 적용)
- ㉦ 지배주주 등이 법령상 의무를 이행하기 위하여 주식을 처분하는 경우

- 법법§44②(3)에 대한 부득이한 사유

- ㉠ 합병법인이 파산함에 따라 승계받은 자산을 처분한 경우
- ㉡ 합병법인이 적격합병, 적격분할, 적격물적분할 또는 적격현물출자에 따라 사업을 폐지한 경우
- ㉢ 합병법인이 조세특례제한법 시행령§34⑥(1)에 따른 기업개선계획의 이행을 위한 약정 또는 같은 항 (2)에 따른 기업개선계획의 이행을 위한 특별약정에 따라 승계받은 자산을 처분한 경우(18.2.13. 이후 자산을 처분하는 분부터 적용)
- ㉣ 합병법인이 「채무자 회생 및 파산에 관한 법률」에 따른 회생절차에 따라 법원의 허가를 받아 승계받은 자산을 처분하는 경우

- 법법§44②(4)에 대한 부득이한 사유

- ㉠ 합병법인이 「채무자 회생 및 파산에 관한 법률」 §193에 따른 회생계획을 이행 중인 경우
- ㉡ 합병법인이 파산함에 따라 근로자의 비율을 유지하지 못하는 경우
- ㉢ 합병법인이 적격합병, 적격분할, 적격물적분할 또는 적격현물출자에 따라 근로자의 비율을 유지하지 못한 경우
- ㉣ 합병등기일 1개월 전 당시 피합병법인에 종사하는 「근로기준법」에 따라 근로계약을 체결한 내국인 근로자가 5명 미만인 경우

나. 합병 시 합병법인에 대한 과세(법법§44의2, §44의3, §45)

합병법인이 합병으로 피합병법인의 자산을 승계한 경우에는 시가로 양도받은 것으로 보아 합병매수차손익을 익금·손금에 산입하되, 적격합병요건을 갖추어 피합병법인의 자산을 장부가액으로 양도받은 것으로 한 경우 과세특례를 적용받을 수 있습니다.

(1) 비적격합병 시 합병법인에 대한 과세

- 합병법인이 합병으로 피합병법인의 자산을 승계한 경우에는 그 자산을 피합병법인으로부터 합병등기일 현재 시가로 양도받은 것으로 보며
 - 피합병법인의 세무조정사항은 퇴직급여충당금 또는 대손충당금을 합병법인 등이 승계한 경우에는 그와 관련된 세무조정사항을 승계하고 그 밖의 세무조정사항은 모두 합병법인 등에 미승계됩니다.
- 이 경우 합병법인이 피합병법인에 지급한 양도가액이 피합병법인의 합병등기일 현재 순자산시가(자산총액-부채총액)보다 적은 경우에는
 - 그 차액(합병매수차익)을 세무조정계산서에 계상하고 합병등기일부터 5년간 균등하게 나누어 익금에 산입합니다.

$$\text{익금산입액} = \text{합병매수차익} \times \frac{\text{해당 사업연도의 월수}}{60\text{월}}$$

※ 월수는 역에 따라 계산하되 1월 미만의 월수는 1월로 하고, 이에 따라 합병등기일이 속한 월을 1월로 계산한 경우에는 합병등기일로부터 5년이 되는 날이 속한 월은 계산에서 제외

- 합병법인이 피합병법인에게 지급한 양도가액이 피합병법인의 순자산시가를 초과하는 경우로서 피합병법인의 상호·거래관계, 그 밖의 영업상의 비밀 등에 대하여 사업상 가치가 있다고 보아 대가를 지급한 경우에는
 - 그 차액(합병매수차손)을 세무조정계산서에 계상하고 합병등기일로부터 5년간 균등하게 나누어 손금에 산입합니다.

$$\text{손금산입액} = \text{합병매수차손} \times \frac{\text{해당 사업연도의 월수}}{60\text{월}}$$

(2) 적격합병 시 합병법인에 대한 과세특례

- 법인세법§44② 또는 ③에 따라 양도손익이 없는 것으로 한 경우 합병법인은 피합병법인의 자산을 장부가액으로 양도받은 것으로 합니다.
 - 피합병법인의 합병등기일 현재 법인세법§13(1)의 결손금과 피합병법인이 각 사업연도의 소득금액 및 과세표준을 계산할 때 익금·손금에 산입하거나 산입하지 아니한 금액, 그 밖의 자산·부채 및 법인세법§59에 따른 감면·세액공제 등을 승계합니다.
- 장부가액으로 양도받은 피합병법인의 자산과 부채의 가액을 합병등기일 현재의 시가로 계상하되, 시가에서 피합병법인의 장부가액(세무조정사항 중 익금 불산입액은 더하고, 손금불산입액은 뺀 가액)을 뺀 금액이
 - 0보다 큰 경우에는 그 차액을 익금에 산입하고 이에 상당하는 금액을 자산조정계정으로 손금에 산입하며
 - 0보다 작은 경우에는 시가와 장부가액의 차액을 손금에 산입하고 이에 상당하는 금액을 자산조정계정으로 익금에 산입합니다.
 - 이 경우 계상한 자산조정계정은 다음의 구분에 따라 처리합니다.

- ① 감가상각자산에 설정된 자산조정계정
 - ㉠ 자산조정계정으로 손금에 산입한 경우 : 감가상각비와 상계
 - ㉡ 자산조정계정으로 익금에 산입한 경우 : 감가상각비에 가산
 - ㉢ 해당 자산을 처분하는 경우 : 상계 또는 더하고 남은 금액을 처분하는 사업연도에 전액 익금 또는 손금에 산입
- ② ① 외의 자산에 설정된 자산조정계정
 - 해당 자산을 처분하는 사업연도에 전액 익금 또는 손금에 산입
 - 다만, 자기주식 소각시에는 익금, 손금에 산입하지 않고 소멸

(3) 적격합병 과세특례에 대한 사후관리

- 피합병법인의 자산을 장부가액으로 양도받은 합병법인은 합병등기일이 속하는 사업연도의 다음 사업연도 개시일부터 2년 또는 3년 이내의 기간에 다음의 사유(법령§80의 4⑦의 부득이한 사유 제외)가 발생하는 경우

- 그 사유가 발생한 날이 속하는 사업연도에 자산조정계정(시가가 장부 가액보다 큰 경우만 해당) 잔액의 총합계액(총합계액이 0보다 큰 경우에 한함)과 피합병법인으로부터 승계받은 결손금 중 공제한 금액을 전액 익금에 산입하고
- 합병법인의 소득금액 및 과세표준을 계산할 때 법인세법 시행령§85(1)에 따라 승계한 세무조정사항 중 익금불산입액은 더하고 손금불산입액은 빼며, 피합병법인으로부터 승계받아 공제한 감면·세액공제액 상당액을 해당 사업연도의 법인세에 더하여 납부하고, 해당 사업연도부터 감면·세액공제를 적용하지 아니합니다.

- ① 합병법인이 피합병법인으로부터 승계받은 사업을 폐지하는 경우(2년)
 - * 합병법인이 피합병법인으로부터 승계한 유형자산 및 무형자산가액의 2분의 1 이상을 처분하거나 사업에 사용하지 아니한 경우 승계받은 사업을 폐지한 것으로 봄.
- ② 피합병법인의 지배주주 등이 합병법인으로부터 받은 주식 등을 처분하는 경우(2년)
- ③ 각 사업연도 종료일 현재 합병법인에 종사하는 근로자 수가 합병등기일 1개월 전 당시 피합병법인과 합병법인에 각각 종사하는 근로자 수의 합의 100분의 80미만으로 하락하는 경우(3년)

- 위와 같은 사유로 자산조정계정 잔액의 총합계액을 익금에 산입한 경우
 - 합병매수차익 또는 합병매수차손에 상당하는 금액은 다음의 방법에 따라 익금 또는 손금에 산입합니다.

- ① 양도가액이 순자산시가에 미달하는 경우
 합병매수차익에 상당하는 금액을 **법법§44의3③** 각 호의 사유발생일이 속하는 사업연도에 손금산입하고, 그 금액에 상당하는 금액을 합병 등기일부터 5년이 되는 날까지 다음과 같이 분할하여 익금에 산입
- ㉠ 해당사유가 발생한 날이 속하는 사업연도
 합병매수차익에 합병등기일부터 해당 사업연도 종료일까지의 월수를 60월로 나눈 비율을 곱한 금액을 익금에 산입
- ㉡ 상기 ㉠ 이후 사업연도부터 합병등기일부터 5년이 되는 날이 속하는 사업연도
 합병매수차익에 해당 사업연도의 월수를 60월로 나눈 비율을 곱한 금액을 익금에 산입
- ② 양도가액이 순자산시가를 초과하는 경우
 합병매수차손에 상당하는 금액을 해당 사유 발생일이 속하는 사업연도에 익금산입하되, **법령§80의3②**(합병법인이 피합병법인의 상호·거래관계, 그 밖의 영업상의 비밀 등에 대하여 사업상 가치가 있다고 보아 대가를 지급한 경우)에 해당하는 경우에 한정하여 합병등기일부터 5년이 되는 날까지 다음과 같이 분할하여 손금에 산입
- ㉠ 해당사유가 발생한 날이 속하는 사업연도
 합병매수차손에 합병등기일부터 해당 사업연도 종료일까지의 월수를 60월로 나눈 비율을 곱한 금액을 손금에 산입
- ㉡ 상기 ㉠ 이후 사업연도부터 합병등기일부터 5년이 되는 날이 속하는 사업연도
 합병매수차손에 해당 사업연도의 월수를 60월로 나눈 비율을 곱한 금액을 손금에 산입

(4) 합병 시 이월결손금 등 공제 제한

- 합병법인의 이월결손금

- 합병법인의 합병등기일 현재 법인세법§13①(1)의 결손금은 각 사업연도의 과세표준을 계산할 때 피합병법인으로부터 승계받은 사업에서 발생한 소득금액의 범위에서는 공제하지 않습니다.

☞ 합병법인과 피합병법인의 소득금액은 법인세법§113③ 단서의 중소기업 간 또는 동일사업을 하는 법인 간에 합병하는 경우에는 구분경리하지 않을 수 있으며, 이 경우 소득금액은 합병등기일 현재의 합병법인과 피합병법인의 사업용 자산가액 비율로 안분계산한 금액으로 합니다.

- 피합병법인의 이월결손금

- 법인세법§44의3②에 따라 합병법인이 승계한 피합병법인의 결손금은 피합병법인으로부터 승계받은 사업에서 발생한 소득금액의 범위에서 합병법인의 각 사업연도의 과세표준을 계산할 때 공제합니다.

- 피합병법인으로부터 양도받은 자산의 처분손실

- 적격합병의 경우 합병법인은 합병법인과 피합병법인이 합병전 보유하던 자산의 처분손실(합병등기일 현재 해당 자산의 법법§52②에 따른 시가가 장부가액보다 낮은 경우로서 그 차액을 한도로 하며, 합병등기일 이후 5년 이내에 끝나는 사업연도에 발생한 것만 해당)을 각각 합병 전 해당 법인의 사업에서 발생한 소득금액(해당 처분손실을 공제하기 전 소득금액)의 범위에서 해당 사업연도의 소득금액을 계산할 때 손금에 산입합니다.

- 이 경우 손금에 산입하지 아니한 처분손실은 자산처분 시 각각 합병 전 해당 법인의 사업에서 발생한 결손금으로 봅니다.

* 합병법인이 소유하던 자산의 처분손실(합병후 5년 이내 발생)이 피합병법인의 승계받은 사업에서 공제 불가한 것은 2012.1.1.이후 합병분부터 적용

(5) 합병 시 감면 또는 세액공제액의 적용

- 합병법인이 피합병법인의 자산을 장부가액으로 양도받은 경우 피합병법인으로부터 승계받은 감면 또는 세액공제를 다음에 따라 적용받을 수 있습니다.

- ① 각 사업연도 소득에 대한 감면(일정기간에 거쳐 감면되는 것에 한정)
합병법인이 승계받은 사업에서 발생한 소득에 대하여 합병 당시의 잔존감면
기간 내에 종료하는 각 사업연도분까지 그 감면을 적용
- ② 이월공제가 인정되는 세액공제(외국납부세액공제 포함)
합병법인이 다음에 따라 이월공제잔여기간 내에 종료하는 각 사업연도 분까지
공제
 - ㉠ 이월된 외국납부세액공제 미공제액
승계받은 사업에서 발생한 국외원천소득을 해당 사업연도의 과세표준으로
나는 금액에 해당 사업연도의 세액을 곱한 금액의 범위에서 공제
 - ㉡ 조특법§132에 따른 최저한세에 미달하여 이월된 미공제액
승계받은 사업부문에 대하여 조특법§132를 적용하여 계산한 최저한세의
범위에서 공제
이 경우 공제하는 금액은 합병법인의 최저한세를 초과할 수 없음
 - ㉢ ㉠, ㉡외의 납부할 세액이 없어 공제받지 못한 이월된 미공제액
승계받은 사업부문에 대하여 계산한 법인세 산출세액의 범위에서 공제

VIII

다. 분할 시 분할법인 등에 대한 과세(법법§46)

내국법인이 분할(분할합병)로 해산하는 경우(물적분할 제외) 그 법인의 자산을 분할신설법인 등에게 양도한 것으로 보며, 그 양도손익은 분할법인등이 분할등기일이 속하는 사업연도의 소득금액을 계산할 때 익금 또는 손금에 산입하나, 적격분할요건을 갖춘 경우 양도손익이 없는 것으로 할 수 있습니다.

(1) 분할법인 등의 양도손익(①에서 ②를 뺀 금액)

- ① 분할법인 또는 소멸한 분할합병의 상대방법인(분할법인 등)이 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인(분할신설법인 등)으로부터 받은 양도가액(㉠+㉡)

- ㉠ 분할신설법인등이 분할(분할합병)로 인하여 분할법인의 주주에 지급한 분할신설법인등의 주식(분할합병의 경우에는 분할등기일 현재 분할합병의 상대방 법인의 발행주식총수 또는 출자총액을 소유하고 있는 내국법인의 주식을 포함) 가액 및 금전이나 그 밖의 재산가액의 합계액
 - 다만, 분할합병의 경우 분할합병포함주식이 있는 경우에는 그 주식에 대하여 분할합병교부주식을 교부하지 아니하더라도 그 지분 비율에 따라 교부한 것으로 보아 계산
- ㉡ 분할신설법인등이 납부하는 분할법인의 법인세 및 그 법인세(감면세액 포함)에 부과되는 국세와 지방세법§88②에 따른 법인지방소득세의 합계액

② 분할법인등의 분할등기일 현재의 순자산장부가액, 국세기본법에 의하여 환급되는 법인세액이 있는 경우에는 그 금액을 순자산장부가액에 가산

(2) 적격분할 시 분할법인 등에 대한 과세

다음의 적격분할요건을 모두 갖춘 경우 위 (1)①의 가액을 분할법인 등의 분할등기일 현재 순자산 장부가액으로 보아 양도손익이 없는 것으로 할 수 있습니다.

- ① 분할등기일 현재 5년 이상 사업을 계속하던 내국법인이 다음 요건을 모두 갖추어 분할하는 것(분할합병의 경우에는 소멸한 분할합병의 상대방 법인 및 분할합병의 상대방법인이 분할등기일 현재 1년 이상 사업을 계속하던 내국법인일 것)

- ㉠ 분리하여 사업이 가능한 독립된 사업부문을 분할하는 것일 것
 - 분할하는 사업부문(분할법인으로부터 승계하는 부분)이 다음에 해당하는 경우에는 분리하여 사업이 가능한 독립된 사업부문을 분할하는 것으로 보지 아니함
 - 부동산 임대업을 주업으로 하는 사업부문(승계하는 자산총액 중 부동산 임대업에 사용된 자산가액이 100분의 50 이상인 사업부문)
 - 분할하는 사업부문이 승계한 사업용 자산가액(법칙§41②의 사업용 자산의 가액은 제외) 중 토지·건물·부동산에 관한 권리가 100분의 80 이상인 사업부문

- 주식등과 그와 관련된 자산·부채만으로 구성된 사업부문
(법령§82의2③ 각 호에 해당하는 경우 제외)

㉠ 분할하는 사업부문의 자산 및 부채가 포괄적으로 승계될 것

- 다만, 공동으로 사용하던 자산, 채무자의 변경이 불가능한 부채 등 분할하기 어려운 자산과 부채 등으로서 법인세법 시행령§82의2④에 해당하는 것은 제외
- 분할하는 사업부문이 주식등을 승계하는 경우에는 분할하는 사업부문의 자산·부채가 포괄적으로 승계된 것으로 보지 아니함(다만, 법령§82의2③ 각 호에 따라 주식등을 승계하는 경우 또는 이와 유사한 경우로서 법칙§41⑧에 해당되는 경우에는 그러하지 아니함)

㉡ 분할법인등만의 출자에 의하여 분할하는 것일 것

- ② 분할법인 등의 주주가 분할신설법인 등으로부터 받은 분할대가의 전액이 주식인 경우(분할합병의 경우에는 분할대가의 80% 이상이 분할신설법인등의 주식인 경우 또는 분할대가의 80% 이상이 분할합병의 상대방 법인의 발행주식총수 또는 출자총액을 소유하고 있는 내국법인의 주식인 경우를 말함)로서

- 그 주식의 분할법인등의 주주가 소유하던 주식의 비율에 따라 배정(분할합병의 경우에는 법령§82의2⑦에 따라 배정)되고, 분할법인 등의 지배주주 등(법령§82의2⑧)이 분할등기일이 속하는 사업연도말까지 그 주식을 보유할 것

* 2012.2.2. 시행령 개정에 따른 지배주주 주식배정·보유 요건은 합병을 준용

- 분할대가의 총합계액은 법인세법 시행령§82①(2)가목에 따른 금액으로 하고, 분할합병의 경우 분할대가의 총합계액 중 주식등의 가액이 100분의80인지 여부 판단시 분할등기일 전 2년 내에 분할합병포합주식이 있는 경우에는 다음의 금액을 금전으로 교부한 것으로 봄

- ㉠ 분할합병의 상대방법인이 분할등기일 현재 분할법인의 지배주주등이 아닌 경우
 분할합병의 상대방법인이 분할등기일 전 2년 이내 취득한 분할합병 포함 주식이 발행주식총수의 20%를 초과하는 경우 그 초과하는 분할합병포함 주식에 대하여 교부한 분할합병교부주식의 가액(법령§82제1항제2호가목 단서에 따라 교부한 것으로 보는 경우 그 주식을 포함)
- ㉡ 분할합병의 상대방법인이 분할등기일 현재 분할법인의 지배주주등인 경우
 분할등기일 전 2년 이내에 취득한 분할합병포함주식에 대하여 교부한 분할합병교부주식의 가액(법령§82제1항제2호가목 단서에 따라 교부한 것으로 보는 경우 그 주식을 포함)

* 2012.2.2. 시행령 개정에 따른 포함주식에 대한 규정은 합병을 준용

- ③ 분할신설법인 등이 분할등기일이 속하는 사업연도의 종료일까지 분할법인 등으로부터 승계받은 사업을 계속할 것
 - 승계받은 사업의 계속여부의 판정 등에 관하여는 법인세법 시행령§80의2⑦을 준용함
- ④ 분할등기일 1개월 전 당시 분할하는 사업부문에 종사하는 근로자* 중 분할신설법인 등이 승계한 근로자의 비율이 100분의 80이상이고, 분할등기일이 속하는 사업연도의 종료일까지 그 비율을 유지할 것
 - * 근로기준법 상 근로계약을 체결한 내국인 근로자로서 법인세법 시행령§80의2⑥을 준용하되, 분할후 존속 사업부와 분할하는 사업부문에 모두 종사하는 근로자 등은 제외할 수 있음

(3) 적격분할 시 부득이한 사유가 있는 경우

다음의 경우에 해당하는 부득이한 사유가 있는 경우에는 분할법인 등의 양도손익이 없는 것으로 할 수 있습니다.

- 법인세법§46②(2)에 대한 부득이한 사유 : 분할법인 등의 지배주주 등이 법인세법 시행령§80의2①(1) 각목의 어느 하나에 해당하는 경우(합병참조)
- 법인세법§46②(3)에 대한 부득이한 사유 : 분할신설법인 등이 법인세법 시행령§80의2①(2) 각목의 어느 하나에 해당하는 경우(합병참조)



- 법인세법§46②(4)에 대한 부득이한 사유 : 분할신설법인 등이 법인세법 시행령§80의2①(3) 가목부터 다목까지 중 어느 하나에 해당하거나 분할등기일 1개월 전 당시 분할하는 사업부문에 종사하는 근로자가 5명 미만인 경우

라. 분할 시 분할신설법인 등에 대한 과세(법법§46의2, §46의3, §46의4, §46의5)

분할신설법인 등이 분할(물적분할 제외)로 분할법인 등의 자산을 승계한 경우에는 시가로 양도받은 것으로 보아 분할매수차손익을 익금·손금에 산입하되, 적격분할요건을 갖추어 분할법인 등의 자산을 장부가액으로 양도받은 것으로 한 경우 과세특례를 적용받을 수 있습니다.

(1) 비적격분할 시 분할신설법인 등에 대한 과세

- 분할신설법인 등이 분할로 분할법인 등의 자산을 승계한 경우에는 그 자산을 분할법인 등으로부터 분할등기일 현재의 시가로 양도받은 것으로 보며, 분할법인 등의 세무조정사항 중 퇴직급여충당금 또는 대손충당금을 분할신설법인 등이 승계한 경우에는 그와 관련된 세무조정사항을 승계하고 그 밖의 세무조정사항은 모두 미승계됩니다.
- 분할법인 등에 지급한 양도가액이 분할법인 등의 분할등기일 현재 순자산시가 (자산총액-부채총액)보다 적은 경우에는
 - 그 차액(분할매수차익)을 세무조정계산서에 계상하고 분할등기일로부터 5년간 균등하게 나누어 익금에 산입합니다.

$$\text{익금산입액} = \text{분할매수차익} \times \frac{\text{해당 사업연도의 월수}}{60\text{월}}$$

※ 월수는 역에 따라 계산하되 1월 미만의 월수는 1월로 하고, 이에 따라 분할등기일이 속한 월을 1월로 계산한 경우에는 분할등기일로부터 5년이 되는 날이 속한 월은 계산에서 제외

- 분할신설법인 등이 분할법인 등에게 지급한 양도가액이 분할등기일 현재 분할법인 등의 순자산시가를 초과하는 경우로서 분할법인 등의 상호·거래관계, 그 밖의 영업상의 비밀 등에 대하여 사업상 가치가 있다고 보아 대가를 지급한 경우에는
 - 그 차액(분할매수차손)을 세무조정계산서에 계상하고 분할등기일로부터 5년간 균등하게 나누어 손금에 산입합니다.

$$\text{손금산입액} = \text{분할매수차손} \times \frac{\text{해당 사업연도의 월수}}{60\text{월}}$$

(2) 적격분할시 분할신설법인 등에 대한 과세특례

- 법인세법§46②에 따라 양도손익이 없는 것으로 한 경우 분할신설법인 등은 분할법인 등의 자산을 장부가액으로 양도받은 것으로 합니다.
 - 이 경우 분할법인 등의 분할등기일 현재 법인세법§13(1)의 결손금과 분할법인 등의 각 사업연도의 소득금액 및 과세표준을 계산할 때 익금 또는 손금에 산입하거나 산입하지 아니한 금액(분할하는 사업부문의 세무조정사항에 한정), 그 밖의 자산·부채 및 법인세법§59에 따른 감면·세액공제 등을 승계합니다.
- 장부가액으로 양도받은 분할법인 등의 자산과 부채의 가액을 분할등기일 현재의 시가로 계상하되, 시가에서 분할법인 등의 장부가액(세무조정사항 중 익금 불산입액은 더하고, 손금불산입액은 뺀 가액)을 뺀 금액을 자산조정계정으로 계상하여야 합니다.
 - 자산조정계정의 처리에 관하여는 법인세법 시행령§80의4①을 준용합니다.

(3) 적격분할 과세특례에 대한 사후관리

- 분할법인 등의 자산을 장부가액으로 양도받은 분할신설법인 등은 분할등기일이 속하는 사업연도의 다음 사업연도 개시일부터 2년 또는 3년 이내의 기간에 다음의 사유(법령§82의4⑥의 부득이한 사유 제외)가 발생하는 경우
 - 그 사유가 발생한 날이 속하는 사업연도에 자산조정계정(시가가 장부 가액보다 큰 경우만 해당) 잔액의 총합계액(총합계액이 0보다 큰 경우에 한함)과 분할법인

등으로부터 승계받은 결손금 중 공제한 금액을 전액 익금에 산입하고

- 분할신설법인 등의 소득금액 및 과세표준을 계산할 때 법인세법 시행령§85(1)에 따라 승계한 세무조정사항 중 익금불산입액은 더하고 손금불산입액은 빼며, 분할법인 등으로부터 승계받아 공제한 감면·세액공제액 상당액을 해당 사업연도의 법인세에 더하여 납부하고, 해당 사업연도부터 감면·세액공제를 적용하지 아니합니다.

① 분할신설법인 등이 분할법인 등으로부터 승계받은 사업을 폐지하는 경우(2년)
* 승계받은 사업의 계속 여부의 판정 등에 관하여는 법령§80의4⑥을 준용

② 분할법인 등의 지배주주 등이 분할신설법인등으로부터 받은 주식을 처분하는 경우(2년)

③ 각 사업연도 종료일 현재 분할신설법인에 종사하는 근로자 수가 분할등기일 1개월 전 당시 분할하는 사업부문에 종사하는 근로자 수의 합의 100분의 80미만으로 하락하는 경우(3년)

- 다만, 분할합병의 경우에는 다음 어느 하나에 해당하는 경우를 말함

㉠ 각 사업연도 종료일 현재 분할합병의 상대방법인에 종사하는 근로자 수가 분할등기일 1개월 전 당시 분할하는 사업부문과 분할합병의 상대방법인에 각각 종사하는 근로자 수의 합의 100분의 80미만으로 하락하는 경우

㉡ 각 사업연도 종료일 현재 분할신설법인에 종사하는 근로자 수가 분할등기일 1개월 전 당시 분할하는 사업부문과 소멸한 분할합병의 상대방법인에 각각 종사하는 근로자 수의 합의 100분의 80미만으로 하는 경우

- 위와 같은 사유로 자산조정계정 잔액의 총합계액을 익금에 산입한 경우 분할매수차익 또는 분할매수차손에 상당하는 금액의 익금·손금은

- 합병의 경우(법령§80의4④ 및 ⑤)를 준용하여 계산합니다.

(4) 분할 시 이월결손금 등 공제 제한

- 분할합병의 상대방 법인의 이월결손금

- 분할합병의 상대방 법인의 분할등기일 현재 법인세법§13①(1)의 결손금은 각

사업연도의 과세표준을 계산할 때 분할법인으로부터 승계 받은 사업에서 발생한 소득금액의 범위에서는 공제하지 않습니다.

☞ 법인세법§113④ 단서의 중소기업 간 또는 동일사업을 하는 법인 간에 분할합병하는 경우에는 구분경리하지 않을 수 있으며, 이 경우 소득금액은 분할합병등기일 현재 분할법인과 분할합병의 상대방법인의 사업용 자산가액 비율로 안분계산한 금액으로 합니다.

● 분할법인 등의 이월결손금

- 법인세법§46의3②에 따라 분할신설법인 등이 승계한 분할법인 등의 결손금은 분할법인 등으로부터 승계받은 사업에서 발생한 소득금액의 범위에서 분할신설법인 등의 각 사업연도의 과세표준을 계산할 때 공제합니다.

● 분할법인 등으로부터 양도받은 자산의 처분손실

- 적격분할합병을 한 분할신설법인 등은 분할법인과 분할합병의 상대방법인이 분할합병 전 보유하던 자산의 처분손실(분할등기일 현재 해당 자산의 시가가 장부가액보다 낮은 경우로서 그 차액을 한도로 하며, 분할등기일 이후 5년 이내에 끝나는 사업연도에 발생한 것만 해당)을 각각 분할합병 전 해당 법인의 사업에서 발생한 소득금액의 범위에서 손금에 산입합니다.

- 이 경우 손금에 산입하지 아니한 처분손실은 분할법인 등으로부터 승계한 결손금으로 봅니다.

(5) 분할 시 감면 또는 세액공제의 적용

- 분할신설법인 등이 분할법인 등의 자산을 장부가액으로 양도받은 경우 분할법인 등으로부터 승계받은 감면 또는 세액공제 적용은
 - 합병의 경우(법령§81③)를 준용하여 계산합니다.

(6) 분할 후 분할법인이 존속하는 경우의 과세특례

- 내국법인이 분할(물적분할은 제외)한 후 존속하는 경우 분할한 사업부문의 자산을 분할신설법인 등에 양도함으로써 발생하는 양도손익은 분할법인이 분할등기일이 속하는 사업연도의 소득금액을 계산할 때 익금 또는 손금에 산입합니다.



분할법인이 분할신설법인 _ 분할법인의 분할한 사업부문의 분할등기일
 등으로부터 받은 양도가액 _ 현재의 순자산 장부가액

* 양도손익의 계산에 관하여는 법법§46② 및 ③을 준용합니다.

- 분할신설법인 등의 과세에 관하여는 법인세법§46의2, §46의3 및 §46의4를 준용합니다.
 - 다만, 분할법인의 결손금은 분할신설법인 등이 승계하지 아니합니다.

마. 물적분할 시 분할법인에 대한 과세특례(법법§47)

분할법인이 물적분할에 의하여 분할신설법인의 주식 등을 취득한 경우로서 적격분할요건을 갖춘 경우 그 주식 등의 가액 중 물적분할로 인하여 발생한 자산의 양도차익에 상당하는 금액은 해당 주식 등의 압축기장충당금으로 계상하여 손금에 산입할 수 있습니다.

(1) 분할법인의 자산양도차익상당액 손금산입

- 분할법인이 법인세법§46②의 적격분할요건을 갖춘 경우(분할법인이 분할 신설 법인으로부터 받은 분할대가의 전액이 주식 등인 경우에 한함)
 - 분할신설법인으로부터 취득한 주식 등의 가액 중 물적분할로 인하여 발생한 양도차익에 상당하는 금액은 해당 주식의 압축기장충당금으로 계상하여 분할 등기일이 속하는 사업연도의 손금에 산입할 수 있습니다.
 - ☞ 부득이한 사유(법령§84⑨)가 있는 경우에는 법법§46②(2)~(4) 또는 §47③(1)~(3)의 요건을 갖추지 못한 경우에도 자산양도차익상당액을 손금에 산입할 수 있습니다.
- 분할법인이 손금에 계상한 압축기장충당금은 해당 주식 등을 처분하거나 분할신설 법인이 분할법인으로부터 승계받은 감가상각자산, 토지, 주식 등을 처분하는 경우 아래의 금액을 익금에 산입하여야 합니다(법령§84⑤의 부득이한 사유가 있는 경우 제외).

$$\text{전기말 압축기장총당금(과세이연 받은 양도차익) 잔액} \times [\text{당기 주식처분 비율(A)} + \text{당기 자산처분 비율(B)} - A \times B]$$

- 당기 주식처분 비율(A) : 당기에 처분한 주식등의 장부가액 / 전기말 주식등의 장부가액
- 당기 자산처분 비율(B) : 당기에 처분한 자산의 양도차익 / 전기말 자산의 양도차익

- 자산양도차익 상당액을 손금에 산입한 분할법인은 분할등기일이 속하는 사업연도의 다음 사업연도 개시일부터 2년 또는 3년이내에 다음의 사유가 발생하는 경우에는 자산양도차익 상당액 중 법인세법§47②에 따라 익금에 산입하고 남은 금액을 그 사유가 발생한 날이 속하는 사업연도에 익금산입하여야 합니다(법령§84⑨의 부득이한 사유가 있는 경우 제외).

- ① 분할신설법인이 분할법인으로부터 승계받은 사업을 폐지하는 경우(사업의 폐지는 합병을 준용)(2년)
- ② 분할법인이 분할신설법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 50 미만으로 주식 등을 보유하게 되는 경우(2년)
 - ☞ (적용시기) 2014.1.1. 이후 분할법인이 분할신설법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 50 이상에서 100분의 50 미만으로 주식 등을 보유하게 되는 분부터 적용(부칙§7)
 - ☞ (경과규정) 2014.1.1. 현재 주식 등의 보유비율이 50% 미만인 경우로서 주식 등을 50% 이상 처분하는 경우 종전 규정에 따라 과세이연금액을 전액 익금산입(부칙§16)
- ③ 각 사업연도 종료일 현재 분할신설법인에 종사하는 근로자 수가 분할등기일 1개월 전 당시 분할하는 사업부문에 종사하는 근로자 수의 100분의 80 미만으로 하락하는 경우(3년)



계산사례



시가 100, 장부가액 70인 자산을 물적분할하여 양도차익 30을 과세이연 신청한 경우 (과세금액 계산) 당해연도의 주식처분비율과 자산처분비율을 합산하고 동일연도에 주식과 자산 동시 처분시 기과세된 부분을 고려하여 과세하되 발행주식총수의 50% 미만으로 주식등을 보유하게 되는 경우 전액과세

과세금액 계산 산식
 = 전기말 압축기장총당금 잔액 × (금년 중 주식처분비율 A + 금년 중 자산처분비율 B - A × B)

주식 또는 자산 처분시	과세금액
① 분할법인이 주식 10% 양도	3 = 30 × (주식 10% + 자산 0%)
② 분할신설법인이 자산 40% 양도 및 분할법인이 잔여주식의 10% 양도	12.42 = 27 × [(10% + 40%) - 10% × 40%]
③ 분할법인이 잔여주식 10% 양도	1.458 = 14.58 × (10% + 0%)
④ 발행주식총수의 50% 미만 보유	13.122 = 30 - (3 + 12.42 + 1.458)

VIII

(2) 적격물적분할 시 감면·세액공제 승계 및 적용

- 분할신설법인은 분할법인이 적격물적분할에 따라 압축기장총당금을 계상한 경우 분할법인이 분할 전에 적용받던 법인세법§59에 따른 감면 또는 세액공제를 승계하여 감면 또는 세액공제의 적용을 받을 수 있습니다.
 - 이 경우 분할신설법인이 감면 등의 요건을 갖춘 경우에만 이를 적용하며, 다음 구분에 따라 승계받은 사업에 속하는 감면 또는 세액공제에 한정하여 적용받을 수 있습니다.

- ① 이월된 감면·세액공제가 특정 사업·자산과 관련된 경우 : 특정 사업·자산을 승계한 분할신설법인이 공제
- ② ①외의 이월된 감면·세액공제의 경우 : 분할법인의 사업용 자산가액 중 분할신설법인이 각각 승계한 사업용 자산가액 비율로 안분하여 분할신설법인이 각각 공제

(3) 분할신설법인에 대한 과세

- 분할신설법인은 별도 과세 없음

바. 합병·분할에 따른 양도손익 등에 대한 납세의무

- 법인이 합병 또는 분할로 인하여 소멸한 경우 합병법인 등은 피합병법인 등이 납부하지 아니한 각 사업연도의 소득에 대한 법인세(합병·분할에 따른 양도손익에 대한 법인세 포함)를 납부할 책임을 집니다.

예규

▶ **분할법인의 지배주주가 분할신설법인으로부터 교부받은 주식을 처분하는 경우 적격분할 사후관리 사유 해당 여부**

귀 서면질의의 경우, 「법인세법 시행령」 제82조의2제8항에 따른 지배주주 등이 분할로 교부받은 전체 주식 등의 2분의1 미만을 처분한 경우 「법인세법」 제46조의3제3항 제2호에 대한 부득이한 사유가 있는 것으로 보는 것임(서면-2016-법령해석법인-4830, 2016.12.30.)

▶ **비적격합병시 피합병법인의 자산양도차익에 대한 교육세 과세표준 산정방법**

법인(피합병법인)이 비적격 합병으로 자산 및 부채를 합병법인에 승계하는 경우, 피합병법인의 「교육세법」 제5조 및 「같은 법 시행령」 제4조에 따른 유가증권 등 개별자산의 교육세 과세표준은 해당 자산의 「법인세법」 제52조에 따른 시가에서 「법인세법」 제41조에 따라 계산한 취득가액을 차감한 금액으로 하는 것임(사전-2015-법령해석법인-0211, 2016.6.1.)

▶ **적격합병요건 중 주식보유요건 판단시 합병법인의 포함 주식에 합병신주 교부하지 않은 경우 주식수 계산방법**

합병시 합병법인이 보유하고 있는 피합병법인의 주식 등에 대하여 합병법인이 보유하고 있던 자기주식을 합병법인 자신에게 교부하지 않은 경우 합병교부주식 등을 교부한 것으로 보아 「법인세법 시행령」 제80조의2제1항제1호가목의 교부받은 전체 주식등의 2분의 1 미만 처분여부를 판단하는 것임(기획재정부 법인세제과-227, 2014.4.2.)

▶ **분할법인이 부동산임대업을 주업으로 하는 인적분할의 경우 적격분할 해당 여부**

‘부동산임대 사업’과 ‘부동산개발 및 공급 사업’을 영위하던 내국법인이 인적분할에 따라 부동산개발 및 공급 사업부문을 분할하여 분할신설법인에게 이전하고, 분할법인은 부동산임대 사업부문을 계속 영위하는 경우, 해당 분할은 「법인세법 시행령」 제82조의2 제2항제1호의 ‘분리하여 사업이 가능한 독립된 사업부문을 분할하는 것으로 보지 아니하는 경우’에 해당하지 아니하는 것임(서면법규과-786, 2014.7.24.)

▶ **지배주주 등으로서 3년 이상 보유한 주식 해당 여부 판단 시 ‘3년 이상 보유’의 판단기준**

「법인세법 시행규칙」 제41조제3항을 적용함에 있어 ‘지배주주 등으로서 3년 이상 보유한 주식 등’은 내국법인이 다른 법인의 주식을 취득하여 지배주주 등에 해당하는 기간이 분할등기일 전일로부터 소급하여 3년 이상인 해당 다른 법인의 주식 등을 말하는 것으로, 내국법인이 다른 법인의 지배주주가 된 이후 주식을 추가 취득하여 분할등기일 전일로부터 소급하여 3년 미만인 주식을 보유한 경우에는 해당주식을 포함한 동일법인 주식 전부를 분할하여야 「법인세법 시행령」 제82조의2제3항제1호에 따른 분리하여 사업이 가능한 독립된 사업부문을 분할하는 것으로 보는 것임(서면법규과-967, 2014.9.3.)

▶ **합병포합주식에 주식 미교부시 적격합병요건 충족 여부**

합병법인이 합병등기일로부터 2년 전에 취득한 피합병법인의 주식을 보유하고 있는 상태에서 합병을 하면서 별도의 합병교부금 지급 없이 합병포합주식을 제외한 기타 주주에 대해서만 그 지분비율대로 합병교부주식을 교부하는 경우

합병포합주식에 대해서는 「법인세법 시행령」 제80조제1항제2호가목 단서에 따라 합병교부주식을 교부하지 아니하더라도 그 지분비율에 따라 합병교부 주식을 교부한 것으로 보는 것이므로 2012년 2월 2일 이후 합병하는 분부터는 「법인세법」 제44조제2항제2호 및 같은 법 시행령 제80조의2제3항 및 제4항에 따른 지분의 연속성 요건을 충족하는 것임(서면법규과-564, 2013.5.16.)

▶ **적격합병에 따른 의제사업연도의 법인세 과세표준 신고 및 합병과세특례신청서 등의 제출**

내국법인이 완전지배하고 있는 자회사를 합병하는 경우에는 「법인세법」 제44조제3항에 따라 양도손익이 없는 것으로 할 수 있으며,

이 경우에는 사업연도개시일로부터 합병등기일까지를 1사업연도로 하여 「법인세법」 제60조제1항에 따른 각 사업연도에 대한 법인세의 과세표준과 세액을 신고와 같은 법 시행령 제80조제3항에 따라 합병법인과 함께 합병과세특례신청서를 제출하여야 하는 것임 또한, 합병법인은 같은 법 시행령 제80조의4제10항에 따른 자산조정계정에 관한 명세서를 피합병법인의 납세지 관할 세무서장에게 함께 제출하여야 하는 것임(법규법인2012-506, 2013.2.5.)

▶ **분할시 연구인력개발준비금 승계**

분할법인이 연구인력개발준비금을 세무조정계산서에 계상하고 해당 사업 연도의 이익 처분시 준비금으로 적립하는 방법으로 손금에 산입하고 동 금액을 적격분할 (「법인세법」 제46조의 제2항 각호의 요건을 갖춘 분할)시 「법인세법 시행령」 제85조에 따라 분할 신설법인에 승계하는 경우

분할신설법인이 해당 준비금에 대한 적립금을 「자본금과 적립금 조정명세서 (갑)」 '①자본금과 잉여금 등의 계산'란에 승계된 준비금에 상당하는 적립금을 과목별로 구분하여 표시하고 「연구·인력개발준비금 명세서」를 별지 작성하는 경우에는 분할신설법인이 해당 준비금을 승계한 것으로 보는 것임(법인세과-512, 2012.8.4.)

▶ **비적격합병시 부채가 자산을 초과하는 경우 양도손익 및 합병매수차손 계산방법**

비적격합병시 부채가 자산을 초과하는 경우 양도손익 및 합병매수차손 계산방법 2010.7.1. 이후 비적격합병시 피합병법인의 합병등기일 현재 부채가 자산을 초과하는 경우, 「법인세법」 제44조제1항에 따른 양도소득을 계산함에 있어 해당 초과액은 피합병 법인의 양도소득에 가산되는 것이며,

합병법인은 피합병법인에 지급한 양도가액이 합병등기일 현재 피합병법인의 순자산시가를 초과하는 금액 중 「법인세법 시행령」 제80조의3제2항에 해당하는 금액에 한하여 「법인세법」 제44조의2제3항에 따라 합병매수차손으로 계상하는 것임(법인세과-181, 2012.3.13. ← 법규과-184, 2012.2.22.)

▶ **합병시 의제배당가액 계산방법**

「법인세법」 제16조제1항제5호를 적용함에 있어 합병법인이 합병등기일 전 2년 내에 취득한 피합병법인의 주식(이하 “포합주식”이라 함)에 대해 신주를 교부하지 않은 경우 합병대가에는 같은 법 시행규칙 제7조의 규정에 따라 같은 법 시행령 제80조1항제2호 가목 단서의 금액이 포함되지 않는 것이며, 동 포합주식에 대하여 신주를 교부한 경우에는 해당 신주 교부가액을 합병대가에 포함하는 것임(법인세과-906, 2011.11.11.)

▶ **포합주식에 합병신주를 교부하는 경우 적격합병 요건 판단방법**

합병법인이 합병등기일 전 2년 내에 취득한 피합병법인의 주식 등(이하 “포합주식”이라 함)에 대해 신주를 교부하는 경우로서 「법인세법」 제44조 제2항제2호의 합병으로 인하여 받은 합병대가의 총합계액 중 주식 등의 가액이 100분의 80이상인지의 여부는 해당 포합주식에 교부된 합병신주의 가액을 포함한 같은 법 제16조제1항제5호에 따른 합병대가에 같은 법 시행령 제80조의2제3항에 따라 해당 포합주식에 대해 금전으로 교부된 것으로 보는 금액을 더하여 합병대가의 총합계액을 계산하고 이를 기준으로 주식교부비율을 판단하는 것임(법인세과-841, 2011.10.28. ← 법규과-1434, 2011.10.28.)

▶ **단주가 발생하는 경우 적격합병요건 판단**

피합병법인의 주주 등이 합병으로 인하여 받은 주식 등을 「법인세법」 제44조 제2항 제2호에 따라 피합병법인에 대한 지분비율로 배정함으로써 단주가 발생한 경우 그 단주를 「상법」 제443조에 따라 처리하여 단주처리 대금과 주식배정 외에 다른 대가 지급이 없는 때에는 「법인세법」 제44조제2항 및 같은법 시행령 제80조의2의 요건을 갖춘 합병으로 보는 것임(법인세과-508, 2011.7.25. ← 법규과-937, 2011.7.19.)

▶ **내국법인이 2개 이상의 법인을 합병하는 경우**

내국법인이 동시에 2개 이상의 법인을 합병하는 경우 합병법인이 피합병법인을 각각 합병한 것으로 보아 「법인세법」 제44조(2009.12.31. 법률 제9898호로 개정된 것)의 규정을 적용하는 것임(법인세과- 1016, 2010.10.29.)

▶ **분할신설법인이 합병할 경우 사업영위기간 판단**

분할신설법인이 다른 법인과 합병하는 경우 「법인세법(2009.12.31. 법률 제9898호로 개정된 것)」 제44조제2항제1호에 따른 1년 이상 계속하여 사업을 영위하였는지 여부는 분할법인의 분할 전 사업영위기간을 포함하여 계산하는 것임(법인세과-699, 2011.9.23. ← 법규과-1244, 2011.9.21.)

▶ **물적분할 과세특례 적용시 5년 이상 사업 여부 판단**

「법인세법」 제47조제1항(2010.12.30. 법률 10423호로 개정된 것)을 적용함에 있어 같은 법 제46조제2항제1호의 분할등기일 현재 5년 이상 사업을 계속하던 내국법인인지 여부는 해당 분할법인의 계속 사업기간을 기준으로 판단하는 것임(법인세과-557, 2011.8.5.)

▶ **적격합병시 합병매수차손익 세무조정 여부**

「법인세법」 제44조제2항(2009.12.31. 법률 제9898호로 개정된 것)에 따라 피합병법인의 자산 양도손익이 없는 것으로 한 경우에는 합병법인에게 같은 법 제44조의2 제2항 및 제3항의 규정이 적용되지 않는 것이나, 합병법인이 적격합병 과세특례에 대한 사후관리 요건을 위반하여 같은 법 제44조의3제4항이 적용되는 경우에는 그러하지 아니하는 것임(법인세과-1218, 2010.12.31.)

▶ **인적분할시 분할신설법인이 교부한 주식의 평가**

「법인세법」 제46조제1항제1호(2009.12.31. 법률 제9898호로 개정된 것)에 의한 양도가액을 산정함에 있어 같은 법 시행령 제82조제1항제2호의 분할 신설법인이 분할로 인하여 분할법인의 주주에게 지급한 분할신설법인의 주식의 가액은 같은 영 제89조의 시가에 의하여 계산하는 것임(법인세과-825, 2010.08.30.)

▶ **상법상 주식회사와 유한회사가 합병할 경우 적격합병에 따른 과세특례 적용여부**

「상법」 상 유한회사와 주식회사의 합병도 적격합병에 따른 과세특례를 적용받을 수 있으므로 주식회사를 합병법인으로 유한회사를 피합병법인으로 한 합병이 「법인세법」 제44조제2항 각호의 요건을 모두 충족한 적격합병에 해당하는 경우 같은 법 제44조의3에 따라 적격합병에 따른 합병법인에 대한 과세특례를 적용받을 수 있는 것임(법인세과-939, 2010.10.13.)

▶ **합병직후 피합병법인의 상호로 변경한 경우**

내국법인이 「법인세법」(2009.12.31. 개정된 것) 제44조제2항 각호의 요건을 갖추어 적격합병을 하는 경우에는 같은 법 제44조의3에 따른 합병법인에 대한 과세특례를 적용받을 수 있는 것으로 적격합병 직후 합병법인이 피합병법인의 상호로 변경하는 것과 관계없이 같은 법 제45조에 따른 이월결손금 등의 공제를 적용하는 것임(법인세과- 786, 2010.8.25.)

▶ **승계받은 사업일부문을 다시 인적분할한 경우의 사업영위 기간**

분할신설법인(직전 분할시 설립된 법인)이 승계 받은 사업부문 중 일부를 다시 인적분할하여 새로운 법인을 설립하는 경우 분할 전 해당 사업부문을 영위하던 분할법인 및 분할신설법인(직전 분할시 설립된 법인)의 사업기간을 포함하여 계산하는 것임 (법인세과-904, 2010.10.1.)

▶ **현물출자에 따른 과세특례 적용가능여부**

내국법인이 제조업에 사용하던 일부 자산만을 다른 법인(이미 설립된 법인에 현물출자하는 경우 포함)에 현물출자한 경우로서 피출자법인이 현물출자 받은 해당 자산을 현물출자일이 속하는 사업연도의 종료일까지 처분없이 피출자 법인이 영위하는 사업에 계속 사용한 때에는 「법인세법」 제47조의2제1항(2010.12.30. 법률 제10423호로 개정된 것) 제2호의 요건을 충족한 것에 해당하는 것임(법인세과-524, 2011.7.28.)

▶ **현물출자시 과세특례 요건 충족여부**

「법인세법」 제47조의2제1항(2010.12.30. 법률 10423호로 개정된 것)제1호의 요건은 현물출자하는 사업부문의 사업기간이 아닌 현물출자하는 법인이 현물출자일 현재 5년 이상 사업을 계속한 법인인지 여부로 판단하는 것이며, 같은 항 제2호의 요건을 판단함에 있어 귀 질의와 같이 현물출자 법인이 임대업에 사용하고 있던 고정자산을 피출자법인이 현물출자 받아 현물출자일이 속하는 사업연도의 종료일까지 현물출자 받은 고정자산을 처분 없이 피출자법인이 영위하는 연수원사업 및 골프장사업에 계속 사용하는 경우에는 동 요건을 충족한 것에 해당하는 것임(법인세과- 97, 2011.2.1.)



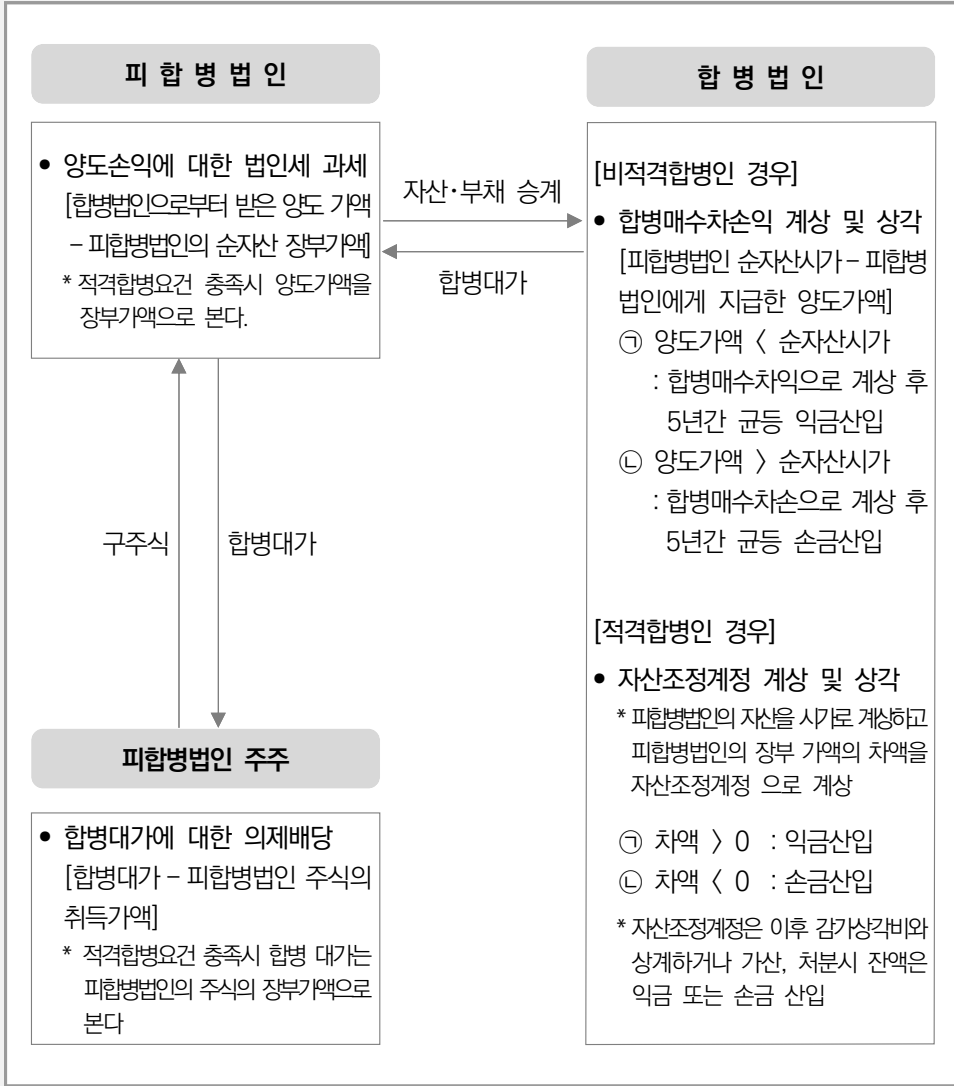
집행기준 44-0-1 — 합병

합병이란 두 개 이상의 회사가 상법의 절차에 따라 청산절차를 거치지 않고 합쳐지면서 최소한 한 개 이상 회사의 법인격을 소멸시키되, 합병 이후에 존속하는 회사 또는 합병으로 인해 신설되는 회사가 소멸하는 회사의 권리의무를 포괄적으로 승계하고 그의 사원을 수용하는 회사법상의 법률사실을 말한다.



집행기준 44-0-2 — 합병의 경우 합병당사자별 과세체계

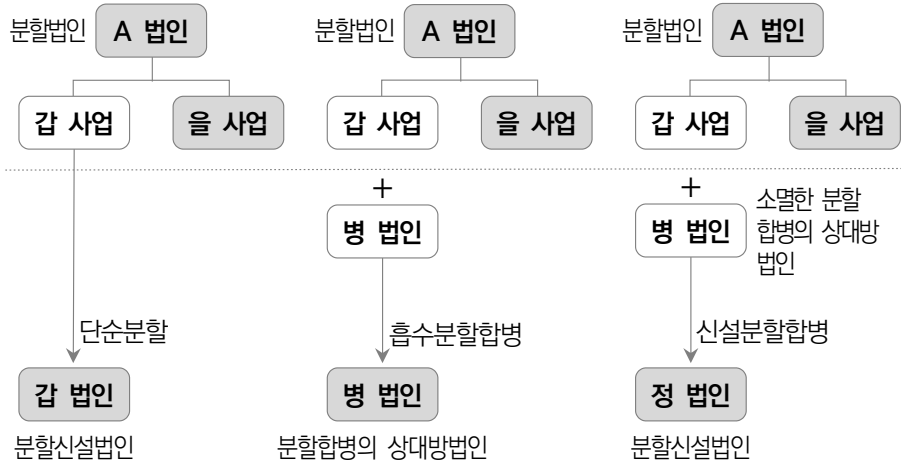
합병 시 합병당사자별 과세체계를 비교하면 다음과 같다.



집행기준 46-0-1 — 분할

분할이란 회사가 회사의 재산, 사원 등 일부분을 분리하여 다른 회사에 출자하거나 새로 회사를 설립함으로써 한 회사를 복수의 회사로 만드는 것을 말한다.

• 분할의 종류



* 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인은 「분할신설법인 등」 이라 한다.

* 분할법인 또는 소멸한 분할합병의 상대방법인은 「분할법인 등」 이라 한다.

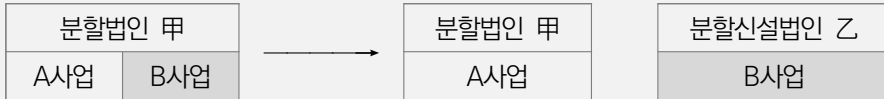
• 분할의 유형

1. 인적분할 : 분할대가를 분할법인(또는 소멸한 분할합병의 상대방법인)의 주주가 교부받는 경우의 분할
2. 물적분할 : 분할대가를 분할법인이 전부 교부받는 분할

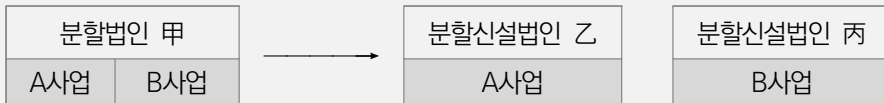
참고 분할의 유형

▶ **단순분할**

- 분할법인이 분할 후 존속하는 경우(존속분할)



- 분할법인이 분할 후 소멸하는 경우(소멸분할)



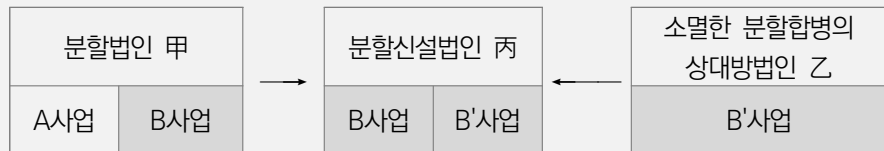
(분할후 갑법인 소멸)

▶ **분할합병**

- 분할법인의 상대방법인이 존속하는 경우(흡수분할합병)

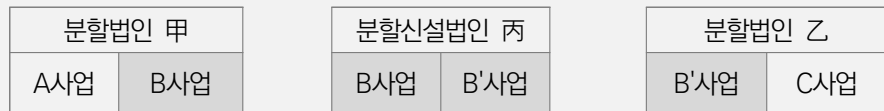


- 분할합병의 상대방법인이 소멸하는 경우(소멸분할합병)



(분할후 을법인 소멸)

- 분할법인이 합병 후 각각 존속하는 경우(분할합병)



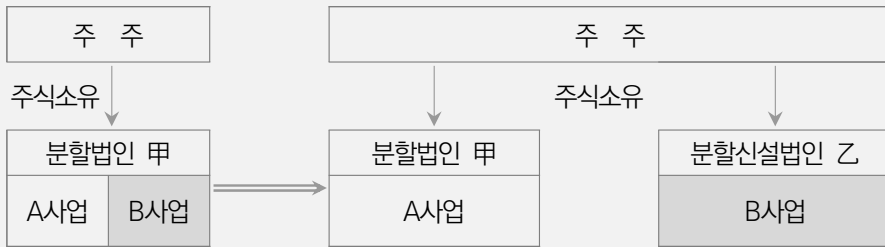


▶ 물적분할과 인적분할

- 물적분할



- 인적분할



VIII

2

현물출자로 인한 자산양도차익 상당액의 손금산입(법법§47의2)

현물출자란 회사의 설립 또는 신주의 발행 시에 금전 이외의 재산을 출자하는 것을 말하며, 현물출자는 재산승계의 대가로서 피출자법인의 주식을 취득한다는 점에서 물적분할과 유사하나, 특정재산을 선택적으로 승계 시킨다는 점에서 분할사업부문의 권리·의무를 당연 포괄승계함을 전제로 하는 물적분할과 차이점이 있습니다.

☞ 토지 및 건물, 사업용 유형자산 등의 현물출자로 인한 자산양도차익에 대하여는 조세특례제한법§38에서 과세이연 규정을 두고 있었으나, '08.12.30. 관련 규정을 법인세법§47의2 조항으로 이관하고, 과세이연 대상의 범위를 물적분할에서 지원하는 범위와 일치시켰음

가. 손금산입 요건

- 현물출자법인이 아래의 요건을 갖춘 현물출자(이하 “적격현물출자”라 함)를 하는 경우
 - 피출자법인의 주식 등의 가액 중 현물출자로 발생한 자산의 양도차익에 상당하는 금액은 피출자법인의 주식 등의 압축기장충당금으로 계상하는 방법에 의하여 현물출자일이 속하는 사업연도의 손금에 산입할 수 있습니다(단, 법령§84의2⑪에서 정하는 부득이한 사유가 있는 경우에는 법법§47의2(2) 또는 (4)의 요건을 갖추지 못한 경우에도 자산의 양도차익에 상당하는 금액을 손금에 산입할 수 있습니다.)

- ① 출자법인이 현물출자일 현재 5년 이상 사업을 계속한 법인일 것
- ② 피출자법인이 그 현물출자일이 속하는 사업연도의 종료일까지 출자법인이 현물출자한 자산으로 영위하던 사업을 계속할 것
- ③ 다른 내국인 또는 외국인과 공동으로 출자하는 경우 공동으로 출자한 자가 출자법인의 특수관계인이 아닐 것
- ④ 출자법인 및 위 ③에 따라 출자법인과 공동으로 출자한 자가 현물출자일 다음 날 현재 피출자법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 80% 이상의 주식등을 보유하고, 현물출자일이 속하는 사업연도의 종료일까지 그 주식등을 보유할 것



나. 손금산입 금액의 익금산입

- 출자법인이 피출자법인으로부터 받은 주식 등을 처분하거나 피출자법인이 출자법인(공동출자한 자 포함)으로부터 승계받은 법인세법 시행령§84의2④에 의한 자산을 처분하는 경우에는 같은 조 ③의 규정에 해당하는 금액을 그 사유가 발생한 사업연도의 익금에 산입해야 합니다(법법§47의2②)
- 또한, 현물출자일이 속하는 사업연도의 다음 사업연도 개시일부터 2년내에 피출자법인이 출자법인이 현물출자한 자산으로 영위하던 사업을 폐지하거나 출자법인(공동 출자한 자 포함)이 피출자법인의 발행주식 총수 또는 출자총액의 50%미만으로 주식 등을 보유하게 되는 경우에는 위에 따라 익금에 산입하고 남은 금액을 그 사유가 발생한 날이 속하는 사업연도의 소득금액을 계산할 때 익금에 산입해야 합니다(법법§47의2③)

3 교환으로 인한 자산양도차익 상당액의 손금산입(법법§50, 법령§86)

자산의 교환으로 인한 양도차익 상당액의 손금산입은 기업의 구조조정을 지원하기 위하여 다른 기업과 사업 또는 자산을 교환하는 경우에 발생하는 자산양도차익에 대한 일시적인 법인세 부담을 줄여주고, 교환 취득자산을 매각하거나 감가상각하는 시점에서 익금산입하여 법인세를 과세하는 과세이연제도입니다.

가. 손금산입 요건

- 조세특례제한법 시행령§29③의 규정에 의한 소비성서비스업 및 같은 령§60의2①(1)부터 (3)에 해당하는 부동산업(임대·중개·매매업) 이외의 사업을 영위하는 내국법인이
 - 2년 이상 그 사업에 직접 사용하던 자산으로서 법인세법 시행령§86②의 규정에 의한 사업용자산을 특수관계인외의 다른 내국법인이 2년 이상 그 사업에 직접 사용하던 동일한 종류의 사업용자산(이하 “교환취득자산”이라 함)과 교환하는 경우
 - 그 교환취득자산의 가액 중 교환으로 발생한 사업용자산의 양도차익에 상당하는 금액은 해당 사업연도 소득금액을 계산할 때 손금에 산입할 수 있습니다(법법§50①)

나. 손금산입 한도

- 손금에 산입하는 양도차익에 상당하는 금액은 다음의 ①과 ②중 적은 금액으로 합니다(법령§86④, 집행기준 50-0-2)

- ① 양도자산 처분이익 = 교환취득자산의 가액(교환취득자산의 시가) - (현금으로 대가의 일부를 지급한 경우 그 금액 + 교환양도자산의 장부가액)
- ② 양도자산 평가이익 = 교환양도자산의 시가 - 교환양도자산의 장부가액



다. 손금산입 및 익금산입 방법

- 손금산입 방법
 - 자산양도차익 상당액은 감가상각자산의 경우 일시상각충당금으로, 감가상각자산외 자산의 경우 압축기장충당금으로 하여 결산조정은 물론 신고조정에 의하여 손금에 산입할 수 있습니다(법령§86⑤, 법령§64③~⑤).
- 익금산입 방법
 - 손금에 산입한 자산양도차익 상당액의 익금산입은 법인세법 시행령§64④, ⑤의 규정을 준용합니다(법령§86⑤, 법령§64③~⑤).

동업기업을 실질적 측면에서 도관(Pass-through entity)으로 보아 동업 기업에서 발생한 소득에 대해 동업기업 단계에서는 과세하지 않고, 이를 구성원인 동업자에게 귀속시켜 동업자별로 과세하는 제도입니다.

※ 동업기업 과세특례에 대한 자세한 설명은 국세청 발간책자 '동업기업 과세특례의 이해'를 참조하시기 바랍니다(국세청 누리집에서 확인가능함).

1 적용 범위

가. 동업기업이란(조특법§100의14)

- 2명 이상이 금전이나 그밖의 재산 또는 노무 등을 출자하여 공동사업을 경영하면서 발생한 이익 또는 손실을 배분받기 위하여 설립한 단체를 말합니다.

나. 동업기업의 범위(조특법§100의15)

- 다음 하나에 해당하는 조합이나 인적회사적 성격이 있는 단체가 적용신청한 한 경우 동업기업 과세특례를 적용받을 수 있습니다.

1. 「민법」에 따른 조합 및 「상법」에 따른 익명조합
2. 「상법」에 따른 합명회사 및 합자회사
3. 「상법」에 따른 합자조합
 - * 2012.4.15. 이후 동업기업과세특례 적용신청하는 분부터 적용
4. 주로 인적 용역을 제공하는 아래 해당 단체
 - 변호사법에 의한 법무법인 및 법무조합
 - 변리사법에 따른 특허법인

- 공인노무사법에 따른 노무법인
- 법무사법에 따른 법무사합동법인
- 전문적인 인적용역을 제공하는 법인으로서 법무법인(유한), 특허법인(유한) ('14.1.1. 이후 개시 사업연도부터), 회계법인, 세무법인, 관세법인
- * 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 투자조합·투자익명조합·투자합자회사는 적용대상에서 제외하고 사모투자전문회사(PEF)는 적용대상에 포함.

- 동업기업 과세특례를 적용받고자 하는 경우 최초 사업연도 개시일 이전(설립 과세연도 개시일 이후 1개월 이내)에 신청하여야 하며(조특법§100의17)
 - 동업기업 과세특례를 적용받은 법인은 5년간은 동업기업과세특례의 적용을 포기할 수 없습니다(조특법§100의17).

다. 동업자군(조특법§100의14)

- 동업자군은 거주자, 비거주자, 내국법인, 외국법인으로 구분합니다.
 - 동업자군별로 각각 소득금액·결손금을 달리 구분하고 세율 및 과세방식(종합·분류·분리과세)도 달리 적용합니다.
 - * 계산·배분 순서 : ① 동업자군별 동업기업 소득금액 및 결손금 → ② 동업자군별 손익배분비율 적용 → ③ 동업자군별 배분대상 소득금액 및 결손금 계산

라. 준청산소득에 대한 법인세 과세표준 신고(조특법§100의16)

- 동업기업과세특례를 적용받는 내국법인은 법인세법§79①의 “해산에 의한 청산소득”의 금액에 준하여 대통령령으로 정하는 바에 따라 계산한 과세표준에 법인세법§55①에 따른 세율을 적용하여 계산한 금액을 법인세로 납부하여야 합니다.
 - * 신고기한 : 동업기업과세특례를 적용받는 최초 사업연도의 직전 사업연도 종료일 이후 3개월이 되는 날까지 신고
- 준청산소득에 대한 법인세는 신고기한부터 3년 동안 균등액 이상 납부하도록 규정하고 있습니다.

예규

▶ 동업기업 및 동업자의 납세의무

동업기업 전환법인이 준청산소득에 대한 법인세 납부의무를 이행한 경우, 동업기업 전환 전에 발생한 유가증권평가이익 및 미수수익 익금불산입액, 이월결손금은 동업기업에 승계되지 않음(법인-798, 2011.10.26.)

- ▶ 「민법」에 따른 조합(「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제9조 제18항 제5호의 투자조합은 제외)은 「조세특례제한법」 제100조의 17에 따라 적용신청을 한 경우 같은법에 의한 동업기업으로 보아 같은법 제100조의16 제1항에 의해 소득세 또는 법인세를 부과하지 아니하고, 동업자들은 같은 법 제100조의18에 따라 배분받은 동업기업의 소득에 대하여 소득세 또는 법인세를 납부할 의무가 있는 것임(법인세과-848, 2009.7.22)

2 소득의 계산 및 배분 등

가. 소득의 계산 및 배분(조특법§100의18)

- 동업기업에 대하여는 소득세 및 법인세를 과세하지 아니하고 그 소득을 손익배분 비율에 따라 동업자에게 배분하여 소득세 또는 법인세로 과세합니다.
 - * 동업기업의 소득금액 또는 결손금은 실제 자산분배 여부와 관계없이 동업기업의 각 과세연도 종료일에 강제적으로 배분
- 원칙적으로 동업기업이 소득의 계산 및 배분명세 신고 시 신고한 약정 손익배분비율을 적용하고 신고한 약정 손익배분비율이 없으면 지분비율을 적용합니다.

나. 결손금 배분한도 및 이월배분(조특법§100의18)

- 동업기업의 결손금은 해당 과세연도 종료일 현재 해당 동업자의 지분가액을 한도로 배분하되 배분한도 초과결손금은 10년간 이월배분을 인정하고 있습니다.
 - 수동적 동업자는 소극적 투자자의 성격을 가지므로 결손금 배분을 인정하지 않고, 소득구분도 배당소득으로 일원화하고 있습니다.

예규

▶ 출자금을 초과하여 분배하는 경우 동업자의 과세소득 산정방법

동업기업은 각 과세연도 종료일에 동업자군별 배분대상 소득금액을 해당 동업자군에 속하는 동업자들에게 배분하는 것이나, 귀 법인의 사실관계와 같이 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 사모투자전문회사로서 같은 법에 따라 초과분배(이익금을 초과하여 분배)가 가능한 동업기업이 과세연도 중에 출자금보다 더 많은 금액(이하“해당분배금”)을 분배하여 동업자가 해당분배에 따른 지분가액의 감액조정을 한 후 감액한 지분가액을 초과하는 금액에 대해 과세연도 중에 이미 소득으로 인식한 경우에는, 해당 분배금 중 출자금을 초과하는 금액 상당액은 과세연도 종료일 현재 동업기업의 배분대상 소득금액에 포함하지 아니하는 것임(법규과-1232, 2012.10.24.)

다. 세액의 계산 및 배분(조특법§100의18)

- 소득의 계산·배분 단계에서는 반영이 불가능한 동업기업 관련 세액은 동업기업 단계에서 세액을 계산하고 손익배분비율에 따라 동업자에게 배분하여 동업자의 소득세·법인세에서 공제하거나 합산합니다.
- 동업기업 관련 세액은 동업기업이 형식적으로는 법인과 같은 실체적 외관을 갖는 점을 감안 동업기업을 하나의 내국법인으로 보아 계산합니다.
- 해당 배분소득에 대해 동업기업이 원천징수함으로써 납세의무가 종결하는 때에는 동업기업 단계에서 원천징수된 세액을 동업자 단계에서 공제하기 곤란한 점을 감안하여 해당 배분소득에 대해 동업기업이 원천징수할 세액에서 공제합니다.

라. 동업기업과 동업자간의 거래(조특법§100의19)

- 동업자가 동업자의 자격이 아닌 제3자의 자격으로 동업기업과 거래하는 경우 발생한 수익 또는 손비를 익금 또는 손금에 산입할 수 있습니다.
 - 다만, 조세부담을 부당하게 감소시킨 경우 부당행위계산부인 규정을 준용하여 해당소득금액을 계산할 수 있습니다.
(동업자의 급여를 비용 계상할 수 없음)

예규

- ▶ 동업자가 동업기업이 영위하는 사업관련 용역을 동업기업에게 제공하고, 동업기업은 이와 관련 급여 성격의 비용을 동업자에게 지급하는 경우 당해 거래는 동업자가 제3자의 자격으로 동업기업과 거래하는 경우에 해당하지 아니므로 동 비용은 동업기업의 손금에 산입하지 아니하고 「법인세법」 제52조의 규정을 준용하여 동업기업의 소득금액을 재계산하여야 하는 것임 (법인세과-555, 2013.10.14.)

3 지분가액 조정방법

가. 지분가액(조특법§100의20)

- 동업자가 보유하는 동업기업 지분의 세무상 장부가액으로서 동업기업 지분의 양도 또는 동업기업 자산의 분배시 과세소득 계산 등의 기초가 되는 가액 소득금액·결손금의 배분 등에 따라 지속적으로 가감 조정해야 합니다.

나. 지분 양도시 과세(조특법§100의21)

- 동업자가 동업기업 지분을 양도하는 경우 법인의 주식·출자지분을 양도한 것으로 보아 양도소득세 또는 법인세 과세합니다.
* 자본시장과 금융투자업에 관한 법률§9⑱1의 경영참여형 사모집합투자기구는 주식등 변동상황 명세서 제출 의무 있음(법인세법§119, 법인세법 시행령§161①2)

다. 자산 분배시 과세(조특법§100의22)

- 동업자가 동업기업으로부터 자산을 실제로 분배받는 경우 지분가액을 초과 하여 분배받은 자산가액(시가)에 한하여 과세함으로써 이중과세를 방지하고 있습니다.
- 해산 등의 사유로 동업자가 동업기업으로부터 자산을 분배받은 경우 지분가액에 미달하여 분배받은 자산가액(시가)에 대해 손실로 봅니다.

4 소득계산 및 배분명세 신고

- 동업기업은 과세연도 종료일이 속하는 달 말일부터 3월이 되는 날이 속하는 달의 15일까지 소득계산·배분명세 등을 관할세무서장에게 신고하여야 하며
- 동업자에게도 해당 동업자와 관련된 신고내용을 통지하여야 합니다.
* 동업기업은 신고는 하되, 법인세 부과는 않음.



연결납세제도



연결납세제도(Consolidated tax return)는 모회사와 자회사가 경제적으로 결합되어 있는 경우 경제적 실질에 따라 해당 모회사와 자회사를 하나의 과세 단위로 보아 소득을 통산하여 법인세를 과세하는 제도로써 조직형태(사업부 또는 자회사)에 관계없이 세부담이 동일하게 유지되도록 하는 제도입니다.

☞ 2010.1.1. 이후 개시하는 사업연도 분부터 적용함

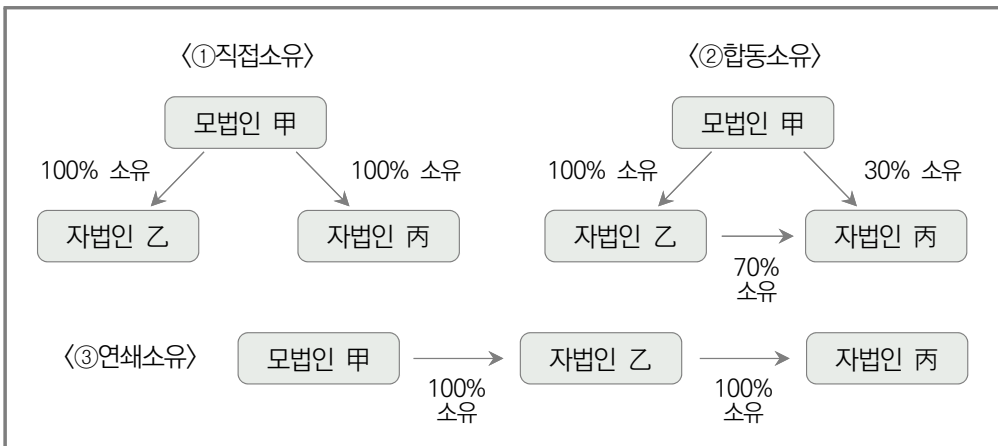
1 통칙

가. 연결납세방식의 적용

- 모법인(비영리법인 등 법인은 제외한다)과 해당 모법인이 완전지배 하고 있는 다른 자법인은 해당 내국법인의 납세지 관할지방국세청장의 승인을 받아 연결납세방식을 적용할 수 있습니다. 이 경우 자법인이 둘 이상일 때에는 해당 법인 모두가 연결납세방식을 적용하여야 합니다.

☞ 2014.2.21. 이후 신청분부터는 최초 연결사업연도 개시일부터 10일 이내 신청

- 완전지배의 유형



나. 연결납세방식의 취소·포기·추가·배제

① 취소

● 취소 사유

- 연결법인의 사업연도가 불일치, 완전 지배하지 아니하는 법인의 연결납세 적용
- 연결모법인의 완전자법인에 대하여 법인의 연결납세 미적용
- 법인세법§66③ 단서에 따른 사유로 장부나 그 밖의 증빙서류에 의하여 연결법인의 소득금액을 계산할 수 없는 경우
- 법인세법§69①에 따른 수시부과사유가 있는 경우
- 연결모법인이 다른 내국법인(비영리내국법인은 제외)의 완전 지배를 받는 경우 등

● 유의할 사항 : 연결납세방식의 적용 승인이 취소되면 취소된 날이 속하는 사업연도와 그 다음 사업연도의 개시일부터 4년까지 연결납세방식의 적용 당시와 동일한 법인을 연결모법인으로 하여 연결납세방식을 적용받을 수 없음에 유의하여야 합니다.

- 다음의 구분에 따라 소득금액이나 결손금을 연결납세방식의 적용 승인이 취소된 사업연도의 익금 또는 손금에 각각 산입해야 합니다(다만, 법령§120의14②에서 정하는 부득이한 사유가 있는 경우에는 그러하지 아니함, '16.1.1.이후 취소된 경우부터 적용)
 - 연결사업연도 동안 법인세법§76의14①에 따라 다른 연결법인의 결손금과 합한 해당 법인의 소득금액 : 익금에 산입
 - 연결사업연도 동안 법인세법§76의14①에 따라 다른 연결법인의 소득금액과 합한 해당 법인의 결손금 : 손금에 산입



부득이한 사유(법령§120의14②)

법인세법§76의9①(6)(내국법인이 다른내국법인의 완전지배를 받는 경우)의 사유로 연결납세방식의 적용 승인이 취소된 연결집단이 취소된 날부터 1개월 이내에 새로운 모법인(법인세법§76의9①(6)의 다른 내국법인을 말함)을 기준으로 연결납세방식의 적용 신청서를 제출하여 승인받은 경우를 말함

② 포기

- 포기방법 : 연결모법인이 연결납세방식을 적용하지 아니하려는 사업연도개시일 전 3개월이 되는 날까지 연결납세방식 포기신고서를 관할 세무서장을 경유하여 관할 지방국세청장에게 제출하여야 합니다.
- 유의할 사항 : 연결납세방식을 최초로 적용받은 연결사업연도와 그 다음 연결사업연도의 개시일부터 4년까지 연결납세방식의 적용을 포기할 수 없습니다.

③ 추가 및 배제

- 추가 : 연결모법인이 새로 다른 내국법인을 완전지배하게 된 경우에는 완전 지배가 성립한 날이 속하는 연결사업연도의 다음 연결사업연도부터 해당 내국법인은 연결납세방식을 적용하여야 하며,
법인의 설립등기일부터 연결모법인이 완전지배하는 내국법인은 설립등기일이 속하는 사업연도부터 연결납세방식을 적용합니다.
- 배제 : 연결모법인의 완전지배를 받지 아니하게 되거나 해산한 연결자법인은 해당 사유가 발생한 날이 속하는 연결사업연도의 개시일부터 연결납세방식을 적용하지 아니합니다.
 - 연결납세방식을 적용받은 연결사업연도와 그 다음 연결사업연도의 개시일 부터 4년 이내에 끝나는 연결사업연도 중에 법인세법§76의12① 본문에 따라 연결납세방식을 적용하지 아니하는 경우 다음에 따라 소득금액 또는 결손금을 해당 사유가 발생한 날이 속하는 사업연도의 익금 또는 손금에 각각 산입하여야 합니다(단, 대통령령으로 정하는 부득이한 사유가 있는 경우에는 그러하지 아니함, '16.1.1.이후 연결자법인이 배제된 경우부터 적용)
 - 연결사업연도 동안 법인세법§76의14①에 따라 다른 연결법인의 결손금과 합한 연결배제법인(법인세법§76의12① 본문에 따라 연결납세방식을 적용하지 아니하게 된 개별법인을 말함)의 소득금액 : 연결배제법인의 익금에 산입
 - 연결사업연도 동안 법인세법§76의14①에 따라 다른 연결법인의 소득금액과 합한 연결배제법인의 결손금 : 연결배제법인의 손금에 산입



- 연결사업연도 동안 법인세법§76의14①에 따라 연결배제법인의 결손금과 합한 해당 법인의 소득금액 : 해당 법인의 익금에 산입
- 연결사업연도 동안 법인세법§76의14①에 따라 연결배제법인의 소득금액과 합한 해당 법인의 결손금 : 해당 법인의 손금에 산입



부득이한 사유(법령§120의16②)

연결자법인이 파산함에 따라 해산하는 경우 또는 연결자법인이 다른 연결법인에 흡수합병되어 해산하는 경우

2 연결소득금액의 계산

가. 계산구조

- 연결소득금액은 다음의 단계에 따라 계산합니다.
 - 〈1단계〉 개별납세방식에 따라 각 연결법인별 각 사업연도 소득금액 및 결손금을 계산
 - 〈2단계〉 연결법인별 연결조정항목 제거
 - 〈3단계〉 연결법인간 거래손익 조정
 - 〈4단계〉 연결조정항목을 연결집단 기준으로 재계산한 후 법령에서 정한 비율별로 각 연결법인별로 배분
 - 〈5단계〉 각 연결법인별 소득금액을 합산하여 연결소득금액을 계산

나. 각 단계별 계산방법

① 연결법인별 각 사업연도소득의 계산

- 연결법인별 각 사업연도 소득은 법인세법상 각 사업연도 소득금액 계산방법(법법§14)에 따라 계산합니다.

- 다음의 처분손실은 해당 금액을 한도로 해당 연결사업연도의 소득금액을 계산할 때 손금에 산입하며, 손금에 산입하지 아니한 처분손실은 법인세법§76의13①(1)의 결손금으로 보고 해당 금액을 한도로 이후 연결사업연도의 과세표준에서 공제합니다.
 - 연결모법인이 다른 내국법인(합병등기일 현재 연결법인이 아닌 법인만 한정함)을 적격합병(연결모법인을 분할합병의 상대방법인으로 하여 적격분할합병하는 경우를 포함함)하는 경우 합병등기일 이후 5년 이내에 끝나는 연결사업연도에 발생한 합병 전 연결모법인 및 연결자법인(이하 "기존연결법인"이라 함)과 피합병법인(분할법인 포함)이 합병 전 각각 보유하던 자산의 처분손실(합병등기일 현재 해당자산의 시가가 장부가액보다 낮은 경우로서 그 차액을 한도로 함) : 아래의 구분에 따른 소득금액 (해당 처분손실을 공제하기 전 소득금액을 말하되, 각 호 외의 부분 후단을 적용할 때에는 그러하지 아니함)
 - 기존연결법인의 자산처분 손실의 경우 기존연결법인의 소득금액(합병 전 연결 모법인의 사업에서 발생한 소득금액 및 연결자법인의 연결소득 개별귀속액을 말함)
 - 피합병법인이 합병 전 보유하던 자산의 처분손실의 경우 연결모법인의 연결소득 개별귀속액 중 피합병법인으로부터 승계받은 사업에서 발생한 소득금액
 - 내국법인이 다른 내국법인의 완전자법인이 된(설립등기일부터 완전자법인이 된 경우는 제외) 이후 연결납세방식을 적용한 경우 연결납세방식을 적용한 사업연도와 그 다음 사업연도의 개시일부터 4년 이내에 끝나는 연결사업연도에 발생한 자산(연결납세방식을 적용하기 전 취득한 자산에 한정)의 처분손실 : 아래의 구분에 따른 금액(해당 처분손실을 공제하기 전 귀속액을 말하되, 각 호 외의 부분 후단을 적용할 때에는 그러하지 아니함)
 - 연결모법인의 자산처분 손실의 경우 해당 연결모법인의 연결소득개별귀속액
 - 연결자법인의 자산처분 손실의 경우 해당 연결자법인의 연결소득개별귀속액

② 연결법인별 연결조정항목의 제거

- 아래 세무조정항목에 대하여 연결집단 기준으로 재계산하기 위하여 연결법인별로 세무조정금액을 익금 또는 손금에 가산합니다.
 - 수입배당금 익금불산입액 : 익금산입(+)



- 기부금 손금불산입액 : 손금산입(-)
- 접대비 손금불산입액 : 손금산입(-)

③ 연결법인간 거래손익 조정

● 자산양도손익 조정

- 적용대상 자산

연결법인 사이에 이루어진 아래 자산(1.부터 3.까지의 자산은 거래건별 자산의 장부가액이 1억원 이하인 자산을 제외할 수 있음)의 양도에 따라 발생한 손익은 내부거래 손익으로 익금 또는 손금에 산입하지 아니합니다.

1. 유형자산(건축물은 제외한다)
2. 무형자산
3. 매출채권, 대여금, 미수금 등의 채권
4. 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제3조제1항에 따른 금융투자상품
5. 토지와 건축물

● 부당행위계산 부인대상금액의 적용 제외

연결법인간의 거래라 하더라도 자산을 저가로 양도, 고가로 매입하는 등 부당행위계산부인 규정이 적용되는 금액은 과세이연을 허용하지 않고, 그 사유가 발생한 연결사업연도의 소득금액계산상 익금에 산입하여야 합니다.

● 자산양도손익 이연액의 환입

- 양도손익이연자산을 감가상각하는 경우(i, ii방법 중 선택)
 - i) 양도소득 또는 양도손실 × 감가상각액 / 양수법인의 장부가액
 - ii) 양도소득 또는 양도손실 × 해당 사업연도의 월수 / 양도손익 이연자산의 내용연수 중 경과하지 아니한 기간의 월수
- 양도손익이연자산을 양도(다른 연결법인에 양도하는 경우를 포함한다)하는 경우 양도소득 또는 양도손실 × 양도손익이연자산의 양도비율
- 양도손익이연자산에 대손이 발생하거나 멸실된 경우

양도소득 또는 양도손실 × 대손금액 또는 멸실금액 / 양수법인의 장부가액

- 양도한 채권의 지급기일이 도래한 경우
양도법인의 양도가액 - 양도법인의 장부가액

● 수입배당금, 접대비, 대손충당금 조정

연결법인간 '수입배당금, 접대비, 대손충당금'에 대하여 다음과 같이 조정 합니다.

- 연결집단내 수입배당금 : 익금불산입(-)
- 다른 연결법인에게 지급한 접대비 : 손금불산입(+)
- 다른 연결법인에 대한 채권에 설정한 대손충당금 : 손금불산입(+)

④ 연결조정항목의 연결법인별 배분

● 수입배당금 익금불산입

연결집단내의 다른 연결법인으로부터 받은 수입배당금은 전액 익금에 산입하지 아니하며, 연결집단이 다른 내국법인으로부터 받은 수입배당금은 연결집단 전체를 기준으로 출자비율을 적용하여 익금불산입금액을 산정하여 연결법인별로 배분합니다.

$$\text{익금불산입액} \times \frac{\text{해당 연결법인의 출자비율}}{\text{각 연결법인의 출자비율 합계액}}$$

● 연결법인의 기부금 손금불산입

연결집단을 하나의 내국법인으로 보아 기부금한도액을 계산하고, 한도 초과액은 연결법인별 기부금지출액 비율로 손금불산입액을 배분합니다.

$$\text{손금불산입액} \times \frac{\text{해당 연결법인의 해당 기부금 지출액}}{\text{각 연결법인의 해당 기부금 지출액의 합계액}}$$

기부금한도초과액을 이월하여 손금산입하는 경우 먼저 발생한 것부터 손금 산입하며, 이월하여 손금에 산입하는 금액은 연결법인별 해당 기부금의 손금산입한도 초과금액 비율로 배분합니다.



$$\text{한도초과이월액 등 손금산입액} \times \frac{\text{해당 연결법인의 해당 기부금의 손금산입한도 초과액}}{\text{각 연결법인의 해당 기부금의 손금산입한도 초과금액의 합계액}}$$

- 연결법인의 접대비 손금불산입
연결집단을 하나의 내국법인으로 보아 접대비한도액을 계산하고, 한도 초과액은 연결법인별 접대비지출액 비율로 손금불산입액을 배분합니다.

$$\text{손금불산입액} \times \frac{\text{해당 연결법인의 접대비 지출액}}{\text{각 연결법인의 접대비 지출액의 합계액}}$$

3 연결과세표준 및 납부할 세액의 계산

가. 연결과세표준의 계산

- 각 연결사업연도의 소득(결손금을 차감한 소득)에 대한 과세표준은 각 연결사업연도의 소득의 범위에서 다음 각 호의 금액을 차례로 뺀 금액으로 합니다.
 - ① 이월결손금(조특법§5①에 따른 중소기업 등 법령§120의17①에서 규정하는 연결법인을 제외하고는 연결소득 개별귀속액의 100분의 60을 한도로 공제)
 - ② 각 연결법인의 비과세소득의 합계액
 - ③ 각 연결법인의 소득공제액의 합계액

나. 연결집단 산출세액의 계산

- 각 연결사업연도의 소득에 대한 법인세는 연결과세표준에 각 사업연도의 소득에 대한 법인세율(2억원 이하 10%, 2억원 초과 200억 이하 20%, 200억 초과 3,000억 이하 22%, 3,000억 초과 25%)을 곱하여 계산합니다.

다. 연결법인별 산출세액의 계산

- 각 연결법인별 산출세액은 연결소득 개별귀속액에서 해당 연결법인의 결손금 및 비과세소득·소득공제액을 순차 적용하여 산출한 '과세표준 개별귀속액'에 연결과세표준에 대한 연결산출세액(토지 등 양도소득에 대한 법인세 제외)의 비율인 '연결세율'을 적용하여 계산합니다.

라. 세액공제·감면 및 최저한세의 적용

- 연결집단의 세액감면과 세액공제액은 각 연결법인 단위별로 계산하여 각 연결법인에게 적용되는 감면·공제세액의 합계액으로 하며, 최저한세는 연결집단을 하나의 내국법인으로 보아 계산합니다. 이 경우 연결집단을 하나의 내국법인으로 보아 계산한 법인세 최저한세액에 미달하는 세액은 다음 계산식에 따라 연결법인별로 배분합니다.

$$\text{연결집단을 하나의 내국법인으로 보아 계산한 법인세 최저한세액에 미달하는 세액} \times \frac{\text{해당 연결법인의 최저한세 적용대상 공제·감면세액 등}}{\text{각 연결법인의 최저한세 적용대상 공제·감면세액 등의 합계액}}$$



4 신고 및 납부

가. 연결법인세의 신고

- 연결모법인은 각 연결사업연도의 종료일이 속하는 달의 말일부터 4개월 이내에 각 연결사업연도의 소득에 대한 법인세과세표준과 세액을 납세지 관할 세무서장에게 신고하여야 합니다.
- 연결사업연도의 소득에 대한 법인세의 과세표준과 세액의 신고의무는 연결모법인에게만 있으므로 연결자법인은 별도의 신고의무를 이행할 필요가 없습니다.



신고시 제출할 서류

1. 각 연결사업연도의 소득에 대한 법인세과세표준 및 세액신고서
2. 연결소득금액 조정명세서
3. 각 연결법인의 재무상태표, 포괄손익계산서 및 이익잉여금처분계산서 또는 결손금처리계산서, 세무조정계산서 기타 서류(법법§60②(1)~(3)까지)
4. 연결법인간 출자현황신고서 및 연결법인간 거래명세서

나. 연결법인세의 납부

● 연결법인세액의 납부

- 연결모법인은 연결산출세액에서 다음 각 호의 법인세액(가산세는 제외한다)을 공제한 금액을 각 연결사업연도의 소득에 대한 법인세로서 신고기한까지 납세지 관할세무서 등에 납부하여야 합니다.

- 해당 연결사업연도의 감면세액
- 해당 연결사업연도의 연결중간예납세액
- 해당 연결사업연도의 각 연결법인의 원천징수된 세액의 합계액

● 연결모법인과 연결자법인간의 연대납세의무

- 연결납세방식을 적용받는 연결법인은 각 연결사업연도의 소득에 대한 법인세(토지 등 양도소득에 대한 법인세를 포함한다)를 연대하여 납부할 의무가 있습니다.

● 연결모법인과 연결자법인간의 납부세액 정산

- 연결자법인은 연결법인세의 신고기한까지 연결법인별 산출세액에서 다음 각각의 금액을 뺀 금액에 법법§75, §75의2~§75의9(가산세)를 준용하여 계산한 금액을 가산하여 연결모법인에게 지급하여야 합니다.

- 해당 연결사업연도의 해당 법인의 감면세액
- 해당 연결사업연도의 연결법인별 중간예납세액
- 해당 연결사업연도의 해당 법인의 원천징수된 세액

- 연결법인세액의 분납

- 연결법인세의 납부에 관하여 법인세법상 분납 규정을 준용합니다.

다. 연결법인세의 결정·경정 및 징수·환급

- 각 연결사업연도의 소득에 대한 법인세의 결정·경정·징수 및 환급에 대하여는 법인세법상의 규정이 준용됩니다.
- 가산세의 적용에 있어서는 연결모법인이 각 연결법인별로 계산한 금액의 합계액을 연결법인세에 가산하여 납부하여야 합니다.

예규

▶ **연결법인간 자산양도로 과세이연된 주식양도차익 환입여부**

연결자법인(A)이 주식의 전부를 소유한 다른 연결자법인(B)의 주식을 연결 모법인에 전부 양도하고 양도차익을 과세이연한 경우로서, 연결자법인(B)과 다른 연결자법인(C)이 합병함에 따라 연결모법인이 연결자법인(B)의 주식을 반납하고 합병대가의 전부를 연결자법인(C)의 주식으로 교부받는 경우 「법인세법시행령」 제120조의18 제2항에 따른 연결자법인(A)의 이연된 양도 손익을 환입하는 사유에 해당하지 않는 것임(서면-2015-법령해석법인-2397, 2016.4.6.)

▶ **연결납세방식 적용제외 법인의 범위**

「법인세법시행령」 제120조의12제1항제6호에 따른 연결납세방식 적용제외 법인의 범위에는 동업자(Partner)가 포함되지 않는 것임(기획재정부 법인세제과-87, 2015.11.13.)

▶ **연결법인간 출자현황 변동시 연결납세방식 취소 및 배제 사유 해당 여부**

「법인세법」 제76조의8에 따라 연결납세방식을 적용받는 연결집단 중 특정 연결자법인(자회사A)이 완전 지배하는 다른 연결자법인(손자회사C)의 지분 전부를 연결모법인의 다른 연결자법인(자회사B)에 양도하는 경우는 같은 법 제76조의9에 따른 연결납세방식의 취소사유 및 같은 법 제76조의12에 따른 연결자법인의 배제사유에 해당하지 아니하는 것임(사전-2015-법령해석법인-0361, 2015.11.2.)

▶ **연결납세방식 적용 취소가능 여부 및 취소효력 범위**

연결납세방식을 적용하여 오던 연결집단의 모법인이 다른 내국법인의 완전자회사가 되는 경우 「법인세법」 제76조의9제2항에 따라 연결납세방식의 적용 승인이 취소된 날이 속하는 사업연도부터 연결납세방식을 적용받을 수 없는 것임(기획재정부 법인세제과-382, 2015.5.21.)

▶ **연결법인간 결손금 정산 관련 세무처리기준**

「법인세법」 제76조의8에 따라 연결납세방식을 적용받는 연결자법인은 같은 법 제76조의19 제2항에 따라 계산한 금액을 연결모법인에게 지급하는 것이며, 개별납세방식과 비교하여 감소된 세부담상당액에 대하여 결손금이 발생한 연결법인에 지급할 의무가 없는 것임(기획재정부 법인세제과-1179, 2012.12.5.)

▶ **연결납세제도의 양도손익 이연자산 범위**

연결납세방식을 적용받는 연결법인이 다른 연결법인에게 「법인세법 시행령」 제120조의18 제1항제5호의 토지와 건축물을 양도함에 따라 발생하는 소득 또는 손실은 각 연결사업 연도의 익금 또는 손금에 불산입하는 것으로 이 경우 토지와 건축물이 재고자산에 해당하는 경우에도 동일하게 적용되는 것임(법인세과-10, 2010.1.6.)



1 개요

성실신고 확인대상인 소규모 법인 또는 법인전환사업자는 성실한 납세를 위하여 법인세 신고 시 비치·기록된 장부와 증명서류에 의하여 계산한 과세표준 금액의 적정성을 세무대리인이 확인하고 작성한 성실신고확인서를 함께 제출하여야 합니다.

* 2018. 1. 1. 이후 개시하는 사업연도 분부터 적용

2 성실신고 확인대상

- 해당 사업연도에 아래의 소규모 법인 요건을 모두 갖춘 내국법인
 - ① 부동산 임대업을 주된 사업으로 하거나, 부동산 등의 권리 대여·이자·배당소득금액 합계액이 기업회계기준에 따라 계산한 매출액의 70% 이상
 - ② 상시 근로자* 수가 5명 미만
 - * 「근로기준법」에 따라 근로계약을 체결한 내국인 근로자. 다만, 최대주주 등과 친족관계인 근로자, 근로소득세 원천징수사실이 확인되지 않은 근로자, 근로계약 1년 미만 근로자, 단시간 근로자는 제외
 - ③ 사업연도 종료일 현재 지배주주 및 특수관계자 지분합계가 전체의 50% 초과
- 소득세법§702①에 따른 성실신고확인대상사업자가 사업용 유형자산 및 무형자산의 현물출자 및 사업의 양도·양수 방법에 따라 내국법인으로 경우 전환 후 사업연도 종료일 현재 3년 이내의 내국법인

* 2018. 2. 13. 이후 법인으로 전환하는 분부터 적용

- 다만, 「주식회사 등의 외부감사에 의한 법률」 제4조에 따라 감사인에 의한 감사를 받은 내국법인, 투자자에게 배당하는 것이 목적인 유동화전문회사 등의 성격 등을 고려하여 성실신고 확인서 제출 대상 법인에서 유동화전문회사 등*은 성실 신고확인서를 제출하지 아니할 수 있습니다.

* 법법§51의2에 따른 유동화전문회사 등에 대한 소득공제 적용대상 기업

3 성실신고 확인 절차 등

가. 성실신고확인자 선임신고서 제출

- 성실신고확인대상 내국법인은 성실신고를 확인하는 세무사 등을 선임하여 각 사업 연도의 종료일이 속하는 달의 말일부터 2개월 이내에 성실신고확인자 선임신고서를 납세지 관할 세무서장에게 신고하여야 합니다.

* 성실신고확인자 : 세무사(「세무사법」§20의2에 따라 등록된 공인회계사 포함), 세무법인, 회계법인

나. 성실신고확인서 제출

- 성실신고확인대상 내국법인은 법법§60에 따라 법인세의 과세표준과 세액을 신고하는 경우 성실신고확인서를 제출하여야 합니다.

다. 법인세 신고·납부기한 연장

- 성실신고확인대상 내국법인이 성실신고확인서를 제출하는 경우 법인세의 과세표준과 세액을 각 사업연도의 종료일이 속하는 달의 말일부터 4개월 이내에 납세자 관할 세무서장에 신고·납부하여야 합니다.

라. 성실신고 확인비용 세액공제

- 성실신고확인대상인 내국법인이 성실신고확인서를 제출하는 경우에는 성실신고 확인에 직접 사용한 비용의 100분의 60(150만원 한도)에 해당하는 금액을 해당 과세연도의 법인세에서 공제합니다.

다만, 해당 과세연도의 과세표준을 과소 신고한 경우로서 그 과소 신고한 과세표준이 경정(수정신고로 인한 경우를 포함)된 과세표준이 100분의 10이상인 경우에는 공제받은 금액에 상당하는 세액을 전액 추징하게 됩니다.

마. 성실신고확인서 미제출 가산세

- 성실신고확인대상인 내국법인이 각 사업연도의 종료일이 속하는 달의 말일부터 4개월 이내에 성실신고확인서를 납세지 관할 세무서장에게 제출하지 아니한 경우에는 법인세 산출세액*에 100분의 5를 곱하여 계산한 금액을 납부할 세액에 가산하여 납부하여야 합니다.

* 토지 등 양도소득에 대한 법인세액 및 투자·상생협력촉진을 위한 과세특례를 적용하여 계산한 법인세액은 제외

예규

▶ 성실신고확인서 제출 대상에 해당하는 지 여부

「주식회사의 외부감사에 관한 법률」 제2조에 따른 감사를 받지 않는 내국법인이 지점을 설치하여 「소득세법」 제70조의2 제1항에 따른 성실신고확인대상 사업자로부터 사업을 포괄적으로 양수한 경우

해당 내국법인은 「법인세법」 제60조의2 제1항 제2호에 따른 성실신고확인서 제출대상에 해당하는 것임(서면-2018-법령해석법인-0771, 2018.8.13.)



■ 법인세법 시행규칙 [별지 제63호의15서식] <신설 2018. 3. 21.>

성실신고확인자 선임 신고서

접수번호	접수일시	처리기간	즉시
성실신고 확인대상 내국법인	법인명	사업자등록번호	
	소재지		
성실신고확인자 (세무사, 공인회계사, 세무법인, 회계법인)	상호(법인명)	사업자등록번호	
	성명(대표자)	관리번호	
	사업장 소재지		

「법인세법 시행령」 제97조의4에 따라 위와 같이 성실신고확인자를 선임하였음을 신고합니다.

년 월 일

성실신고 확인대상 내국법인

(서명 또는 인)

성실신고 확인자

(서명 또는 인)

세무서장 귀하

유의사항

성실신고 확인대상 법인의 본점 관할 세무서장에게 제출합니다.

210mm×297mm[백상지 80g/㎡]



■ 법인세법 시행규칙 [별지 제63호의16서식(1)] <신설 2018. 3. 21.>

사 업 연 도	. . . ~ . . .	성실신고확인서	법 인 명
			사업자등록번호

1. 성실신고확인대상법인

① 법인명	② 사업자등록번호	-
③ 대표자성명	④ 법인등록번호	-
⑤ 업 종	(주업종코드 :)	
⑥ 소재지		

2. 성실신고확인자(세무사, 공인회계사, 세무법인, 회계법인)

⑥ 상 호	⑦ 사업자등록번호	-
⑧ 성 명	⑨ 관 리 번 호	-
⑩ 소재지		

3. 확인내용

위 성실신고확인대상 법인의 비치·기록된 장부와 증명서류에 의하여 계산한 수입금액, 비용의 계상 등 과세표준과 세액에 대하여 「법인세법」 제60조의2제1항에 따라 성실하게 확인하였음을 확인합니다.

년 월 일
성실신고확인자 (서명 또는 인)

신고인은 「법인세법」 제60조의2 제1항에 따라 위 성실신고확인자로부터 성실신고확인을 받고 그 확인서를 제출합니다.

년 월 일
성실신고확인대상 법인 (서명 또는 인)

세무서장 귀하

첨부서류	1. 성실신고 확인결과 주요항목 명세서 2. 성실신고 확인결과 특이사항 기술서 3. 성실신고 확인결과 법인사업자 확인사항
------	---

210mm×297mm[백상지 80g/㎡ 또는 중질지 80g/㎡]

1

이전가격세제의 개요

가. 정상가격에 의한 과세조정(이전가격세제)

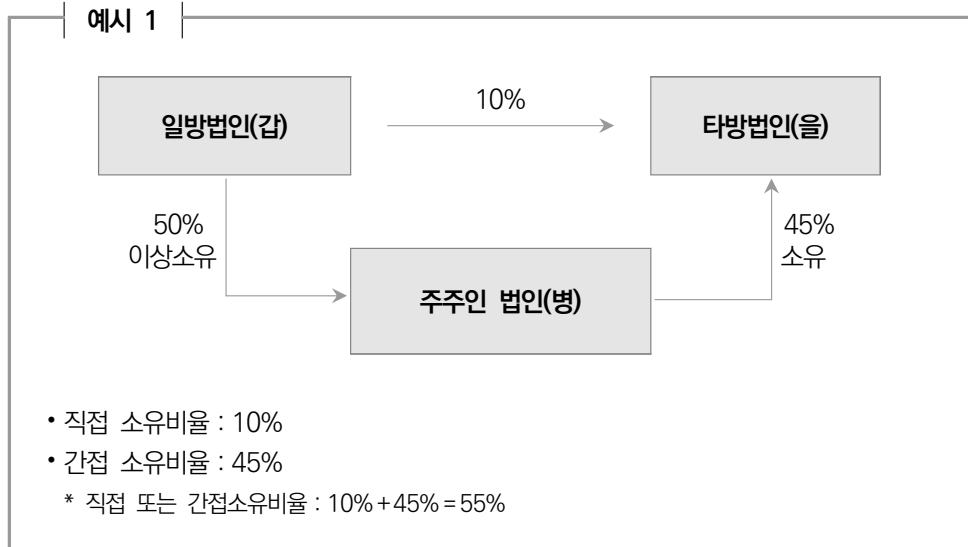
- 과세당국은 거래 당사자의 어느 한 쪽이 국외특수관계인인 국제거래에서 그 거래가격이 정상가격보다 낮거나 높은 경우에는 정상가격을 기준으로 거주자(내국법인과 국내사업장)를 포함한다. 이하 이 VII장에서 같은)의 과세표준 및 세액을 결정하거나 결정할 수 있습니다.
- 현행 이전가격세제의 특징으로서는 다음과 같은 점을 들 수 있습니다.
 - 과세당국뿐 아니라 납세의무자도 이전가격거래시에는 법령상의 정상가격 결정 방법을 통하여 정상가격을 찾아 이를 적용하여야 하며, 이러한 과정에 관한 자료를 구비하고 있어야 한다는 점을 분명히 하였습니다.
 - 아울러 납세의무자로 하여금 과세표준신고시에 과세당국이 적용가격의 타당성을 개략적으로 검토하는데 필요한 기본자료를 신고첨부자료로서 제출하도록 하는 한편, 이전가격조사를 받는 경우에는 적용한 가격이 정상가격임을 입증할 수 있는 구체적인 자료를 과세당국의 요구에 응하여 제출하도록 하였습니다.
 - 이러한 자료제출 의무의 원활한 이행을 담보하기 위하여 비협조적인 납세 의무자에 대하여는 과태료를 부과할 수 있도록 하였습니다.
 - 또한, 이전가격과 관련한 과세당국(거래상대방을 관할하는 과세당국 포함)과의 분쟁 소지를 미연에 제거하기 위하여, 납세의무자가 국세청으로 부터 향후에 적용하고자 하는 정상가격산출방법을 미리 승인받는 “정상 가격산출 방법 사전승인제도”를 운영하고 있습니다.

나. 국외특수관계인이란?

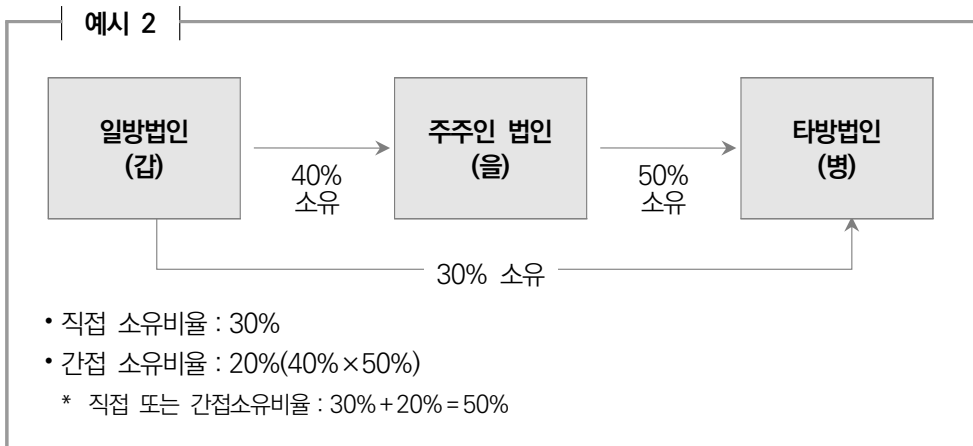
- "국외특수관계인"이란 거주자, 내국법인 또는 국내사업장과 특수관계에 있는 비거주자 또는 외국법인(비거주자 또는 외국법인의 국내사업장은 제외한다)을 말하는데(국조법 §2①(9)), "특수관계"란 다음 어느 하나에 해당하는 관계를 말합니다(국조법§2①(8)).
 - * 내국법인과 국내사업장간 거래는 부당행위계산의 부인이 적용됩니다(이전가격세제 적용 배제)
 - 거래 당사자의 어느 한 쪽이 다른 쪽의 의결권 있는 주식(출자지분을 포함한다. 이하 같다)의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유하고 있는 관계
 - 제3자가 거래 당사자 양쪽의 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 각각 소유하고 있는 경우 그 양쪽 간의 관계
 - 자본의 출자관계, 재화·용역의 거래관계, 자금의 대여 등에 의하여 거래 당사자 간에 공통의 이해관계가 있고 거래 당사자의 어느 한 쪽이 다른 쪽의 사업 방침을 실질적으로 결정할 수 있는 관계
 - 자본의 출자관계, 재화·용역의 거래관계, 자금의 대여 등에 의하여 거래 당사자 간에 공통의 이해관계가 있고 제3자가 거래 당사자 양쪽의 사업 방침을 실질적으로 결정할 수 있는 경우 그 거래 당사자 간의 관계
- "특수관계"의 세부기준은 국제조세조정에 관한 법률 시행령§2에서 규정하고 있습니다.

... 주식소유비율 계산방법

- 국외특수관계인을 판정함에 있어서 일방법인이 타방법인의 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유하는지의 여부는 일방법인의 타방법인에 대한 직접 및 간접소유 비율을 합계한 비율에 의하여 판정합니다.
- 일방법인이 타방법인의 주주인 법인을 소유함으로써 타방법인을 소유하게 되는 것을 간접소유라고 하며 그 비율의 계산방법은 다음과 같습니다.
 - 일방법인이 타방법인의 주주인 법인의 의결권 있는 주식을 50% 이상 소유하는 경우에는 그 주주인 법인의 타방법인에 대한 의결권 있는 주식소유비율



- 일방법인이 타방법인의 주주인 법인의 의결권 있는 주식을 50% 미만 소유하는 경우에는 당해 소유비율과 그 주주인 법인의 타방법인에 대한 의결권 있는 주식소유비율을 곱한 비율



XII

다. 정상가격이란?

- 내국법인 또는 외국법인 국내사업장이 국외특수관계인이 아닌 자(독립 기업)와의 통상적인 거래(비교대상거래)에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가격을 말합니다 (국조법§2①(10)).
- 비교대상거래는 거래된 재화 또는 용역의 종류 및 특성, 계약조건, 거래 당사자가 수행한 기능 및 부담한 위험, 시장 및 경제여건 등의 측면에서 해당 특수관계거래와 비교가능성이 있는 거래를 말합니다.



정상가격 산출방법(국조법§5) <정상가격 산출방법의 적용>

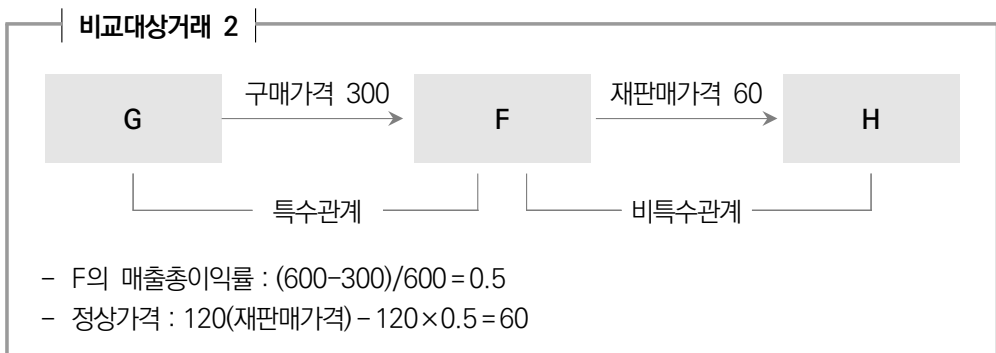
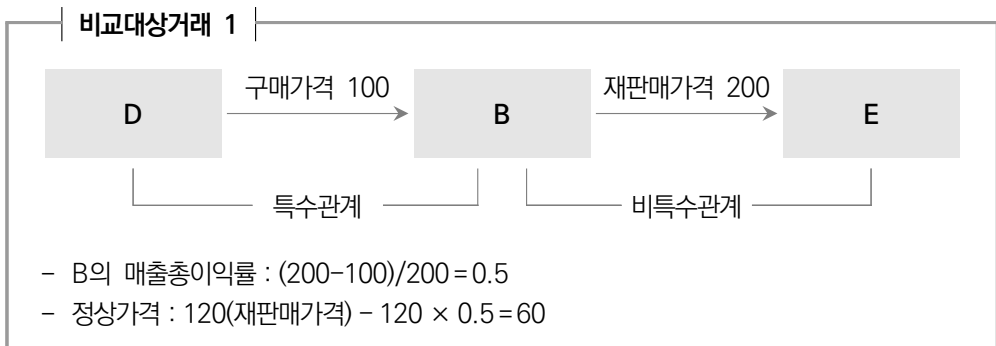
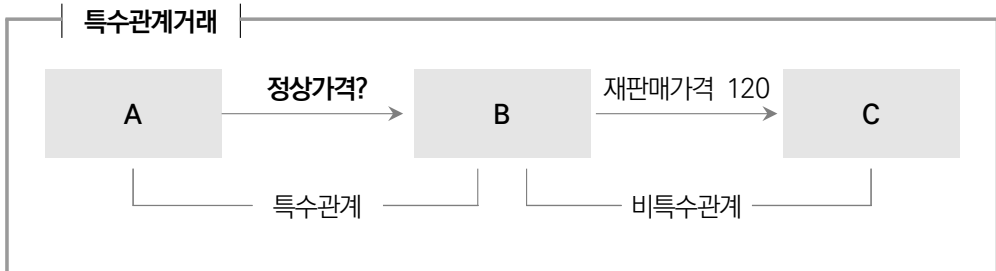
아래 [1]~[6]의 방법 중에 가장 합리적인 방법을 선택하여 적용. 다만, [6]의 방법은 [1]~[5]의 방법으로 정상가격을 산출할 수 없는 경우에만 적용

(1) 비교가능 제3자 가격방법

- 거주자와 국외특수관계인 간의 국제거래에서 그 거래와 유사한 거래 상황에서 특수관계가 없는 독립된 사업자 간의 거래가격을 정상가격으로 보는 방법

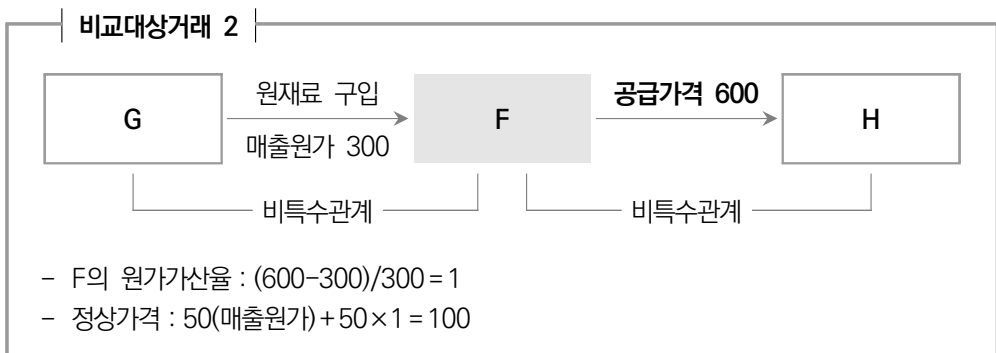
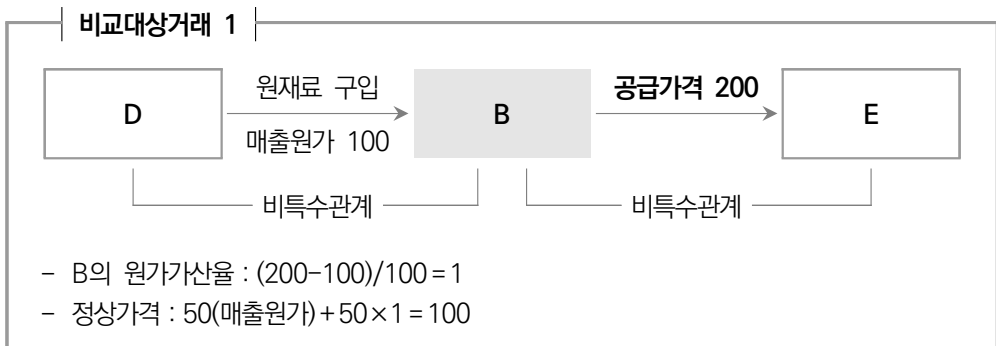
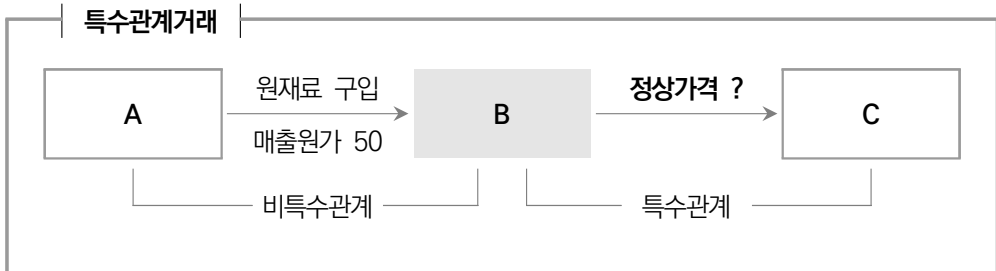
(2) 재판매가격방법

- 거주자와 국외특수관계인이 자산을 거래한 후 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 방법



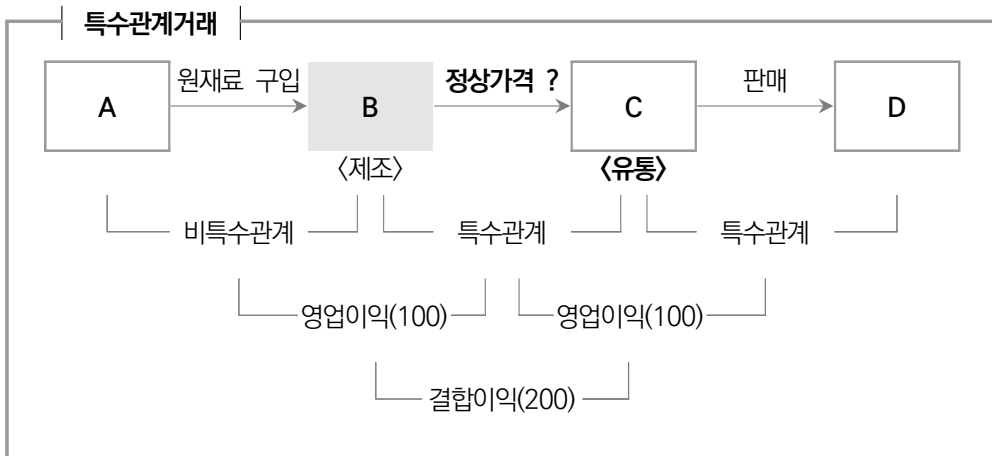
(3) 원가가산방법

- 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 방법



(4) 이익분할방법

- 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 방법
- 거래당사자의 상대적 공헌도는, 해당 거래와 관련하여 발생한 비용, 활용된 자산가액, 수행한 기능 및 부담한 위험 등의 배부기준에 의하여 유사한 상황에서 특수관계가 없는 독립된 사업자간의 거래 시 일반적으로 행하여지는 공헌도에 의하여 측정

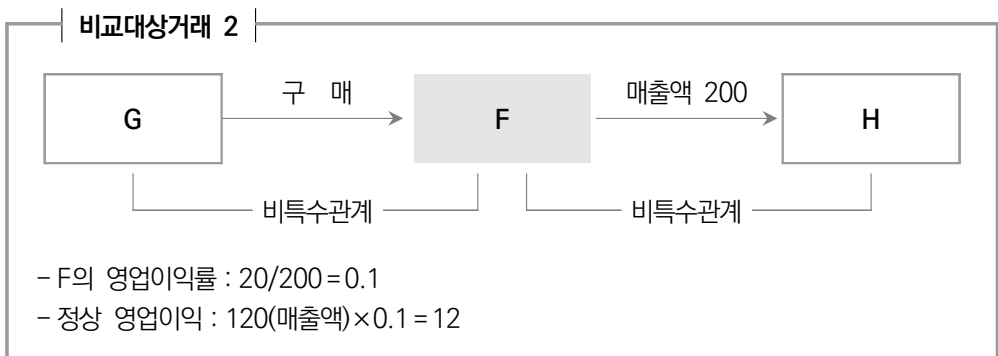
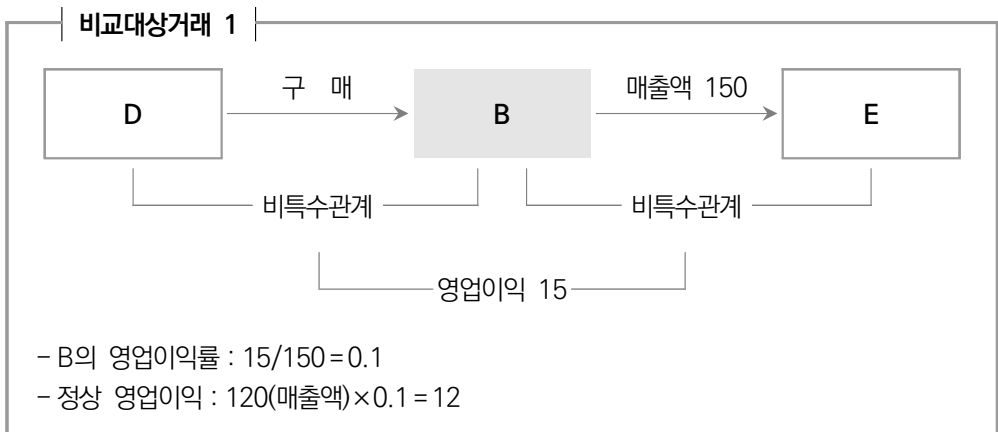
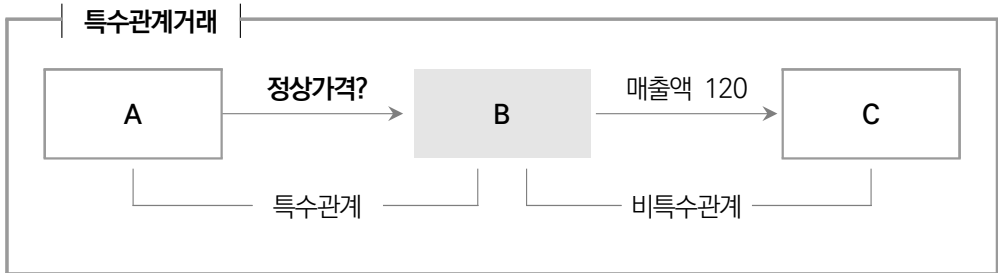


| 비용·자산기준(동일가중치) 이익분할 |

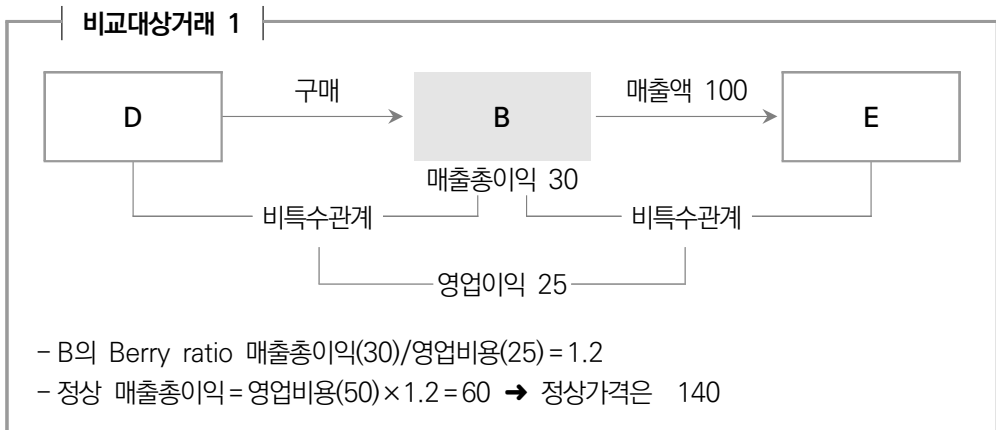
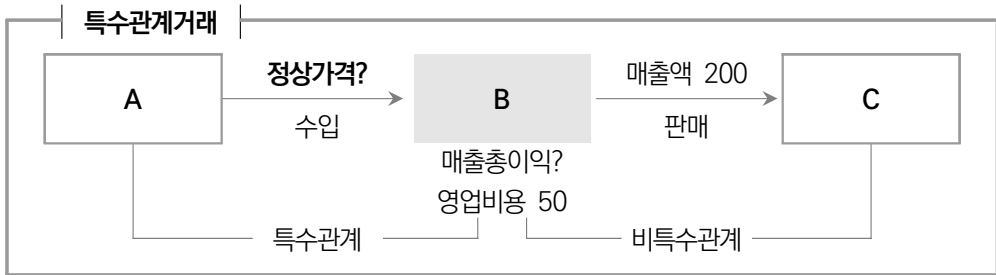
- 비용비율 $\Rightarrow B : C = 50 : 10 = 10 : 2$
- 자산비율 $\Rightarrow B : C = 200 : 100 = 10 : 5$
- 결합비율 $\Rightarrow B : C = (10 + 10) : (2 + 5) = 20 : 7$
- B의 영업이익 $\Rightarrow 200 \times \frac{20}{27}$
- C의 영업이익 $\Rightarrow 200 \times \frac{7}{27}$

(5) 거래순이익률방법

- 거주자와 국외특수관계인 간의 국제거래에 있어 거주자와 특수관계가 없는 자 간의 거래 중 해당 거래와 비슷한 거래에서 실현된 통상의 거래순이익률을 기초로 산출한 거래가격을 정상가격으로 보는 방법



- 영업비용에 대한 매출총이익(거래순이익과 영업비용을 합산한 것)의 비율(Berry Ratio)
 - 특수관계거래의 일방당사자가 특수관계없는 자와 행한 거래에서 실현한 매출총이익의 영업비용에 대한 비율(매출총이익/영업비용) 또는 서로 특수 관계없는 제3자간에 행한 거래의 매출총이익의 영업비용에 대한 비율을 사용하여 정상가격을 산출



(6) 그 밖에 거래의 실질 및 관행에 비추어 합리적이라고 인정되는 방법

다만, 이 방법은 위 [1]~[5]의 방법으로 정상가격을 산출할 수 없는 경우에만 적용

2 해외현지기업 지급보증대가의 이전가격 조정

가. 지급보증과 이전가격 과세조정

- 지급보증이란 채권·채무자가 아닌 제3자가 채무자의 채무불이행에 대하여 대신 변제할 것을 약속하는 행위(또는 그 증서)를 말합니다.
- 지급보증은 채무보증과 이행보증으로 구분되며, 채무보증은 보증기관의 유무에 따라 직접보증과 간접보증으로 구분됩니다.
- 해외현지기업에 대한 지급보증 제공거래와 관련하여 수취하여야 하는 대가는 국조법 제4조 등에 의한 정상가격 과세조정 대상입니다.



이전가격세제 적용대상 여부

내국법인이 국외특수관계자의 금융차입과 관련하여 지급보증을 하는 것은 국조법에서 규정하는 국제거래에 해당하는 것으로 정상가격에 의한 과세조정 대상임(재국조-115, 2003.12.18).

나. 지급보증 정상가격 결정방법

- 거주자와 국외특수관계인 간 지급보증 용역거래의 가격에 대한 정상가격은 다음의 어느 하나에 해당하는 방법으로 산출합니다.
 - 보증인의 예상 위험과 비용을 기초로 하여 정상가격을 산출하는 방법
 - 피보증인의 기대편익을 기초로 하여 정상가격을 산출하는 방법
 - 보증인의 예상 위험 및 비용과 피보증인의 기대편익을 기초로 하여 정상가격을 산출하는 방법
- 거주자가 다음의 어느 하나에 해당하는 금액을 지급보증 용역거래에 대한 가격으로 적용한 경우에는 이를 정상가격으로 봅니다.
 - 지급보증계약 체결 당시 해당 금융회사가 산정한 지급보증 유무에 따른 이자율 차이를 근거로 하여 산출한 수수료의 금액(해당 금융회사가 작성한 이자율 차이 산정 내역서에 의해 확인되는 것에 한정함)

- 국세청장이 정하는 바에 따라 산출한 수수료의 금액(국조법 시행령 제6조의2 제4항 제2호)

☞ 상기 내용은 2013.2.15일 이후 지급보증하는 분부터 적용합니다.

※ 국외특수관계인과의 지급보증 용역거래가 있는 거주자는 별지 제8호 서식인 국제거래 명세서에 지급보증거래금액을 구분기재하고 “지급보증 용역거래 명세서”를 추가로 작성하여야 합니다.

※ 국세청에서는 납세자 편의를 위해 거주자가 해외현지법인에 대하여 채무보증을 하고 최근 2개년 해외현지법인 재무상황표가 제출된 경우 국조법 시행령 제6조의2 제3항 제2호에 따라 산출한 지급보증수수료를 정상가격범위를 홈택스(www.hometax.go.kr)를 통해 제공해드리며 아래 경로를 통해 정상가격을 조회하여 신고하실 수 있습니다.

* 조회경로 : 홈택스 > 조회/발급 > 지급보증 정상가격 조회(화면 오른쪽 하단)

다. 지급보증 세무조정 방법

(1) 직접보증

- 익금산입 및 출자의 증가

- 모법인이 국외특수관계인인 해외자회사에게 지급보증을 제공하고 미(과소) 수취한 정상대가 상당액을 모법인에 익금산입 후 동 금액의 반환확인이 되지 않는 경우 귀속자에게 출자의 증가로 소득처분

(2) 간접보증

- 익금산입 및 출자의 증가

- 국내 모기업의 보증의뢰에 의하여 보증기관이 대출은행에 보증신용장 등을 발행하여 국외특수관계인인 해외자회사가 지급보증을 제공받은 경우, 정상대가 미(과소)수취분 상당액을 모법인에 익금산입 후 동 금액의 반환확인이 되지 않는 경우 귀속자에게 출자의 증가로 소득처분

- 손금불산입 및 기타소득

- 모법인이 국외특수관계인인 해외자회사가 부담하여야 할 지급보증료(Stand-by L/C 개설수수료 등)를 대신 지급한 경우 대지급액은 업무무관 비용에 해당하므로 손금불산입하고 귀속자에게 기타소득으로 소득처분

3 소득금액 조정에 따른 소득처분 및 반환이자 계산

가. 소득처분

- 정상가격을 기준으로 과세조정시 익금에 산입되는 금액이 내국법인에게 반환되었는지 여부를 확인하기 전까지는 임시유보로 처분하고 납세자에게 임시유보처분통지서로 통지하며, 동 통지서를 받은 날부터 90일 이내에 반환되었음을 확인하는 이전소득금액반환확인서(송금내역서 첨부)를 제출하지 않은 경우 반환하지 않은 것으로 보아 소득처분을 하게 됨.
- 반환이 확인되지 아니한 경우 소득처분
 - 국외특수관계인이 내국법인의 주주인 경우 : 배당
 - 국외특수관계인이 내국법인의 자회사인 경우 : 출자의 증가
 - 상기 외의 자인 국외특수관계인인 경우 : 배당
- 납세자가 이전소득금액 처분 요청서(국조법 시행규칙 별지 제6호의2 서식)를 제출하는 경우 임시유보로 처분하지 아니하고 위 '반환이 확인되지 아니한 경우 소득처분'에 따라 바로 처분

나. 반환이자 계산

- 임시유보 처분 통지서를 받은 날 또는 수정신고 한 날부터 90일 이내에 익금에 산입되는 금액에 반환이자를 가산하여 반환하여야 하며
 - 반환이자는 반환하려는 금액에 거래일이 속하는 사업연도 종료일의 다음 날부터 이전소득금액 반환일까지의 기간에 국제금융시장의 실세이자율을 고려하여 기획재정부령으로 정하는 이자율(이자계산대상 각 사업연도의 직전 사업연도 종료일의 통화별 12개월 만기 런던 은행 간 대출 이자율, 단 통화별 12개월 만기 런던 은행가나 대출이자율이 없는 통화의 경우 미국통화의 12개월 만기 런던 은행간 대출이자율)로 계산합니다.



4 국제거래에 대한 자료제출 의무

가. 개요

- 국외특수관계인과 국제거래를 하는 납세의무자(내국법인 및 외국법인의 국내사업장)는 정상가격 산출방법신고서(무형자산에 대한 정상가격산출방법 신고서, 용역거래에 대한 정상가격산출방법신고서, 정상가격산출방법 신고서), 원가등의분담액조정명세서, 국제거래명세서, 국외특수관계인의 요약손익 계산서 등을 과세표준의 신고 시에 함께 제출하여야 합니다.

※ 서식 작성방법은 '국세법령정보시스템(<https://txsi.hometax.go.kr/docs/main.jsp>)> 별표·서식' 참조

나. 정상가격 산출방법 신고서(국조령\$7①, 국조칙\$2의4①)

- 제출의무 면제 대상

해당 사업연도 국제거래금액이 다음 어느 하나에 해당하는 경우 제출하지 않습니다.

- ① 전체 재화거래 금액의 합계액이 50억원 이하이고 용역거래 금액의 합계액이 10억원 이하인 경우
- ② 국외특수관계인별 재화거래 금액의 합계액이 10억원 이하이고 용역거래 금액의 합계액이 2억원 이하인 경우

- 작성 시 참고사항

- 국외특수관계인과 국제거래에 적용한 정상가격결정방법의 종류와 동 방법의 적용이유를 구체적으로 기술합니다.
- 국외특수관계인에게 청구하거나 청구받은 용역대가를 직접청구방식과 간접청구방식으로 구분하여 기재합니다.
- 정상가격산출방법에 대한 근거서류는 법인세 신고당시 보관하고 있어야 하며, 과세당국의 제출요구시 제출이 가능하여야 합니다.

● 제출서식

- 무형자산의 국제거래인 경우 : 별지 제1호 서식의 무형자산에 대한 정상가격 산출방법 신고서
- 국제조세조정에 관한 법률 시행령§6의2①에 따른 용역의 국제거래인 경우 : 별지 제1호의 2서식의 용역거래에 대한 정상가격 산출방법 신고서
- 상기 외의 국제거래인 경우 : 별지 제1호의3 서식의 정상가격 산출방법 신고서

■ 국제조세조정에 관한 법률 시행규칙 [별지 제1호서식]

무형자산에 대한 정상가격 산출방법 신고서

(앞쪽)

신고인	① 법인명(상호)		② 사업자등록번호			
	③ 대표자(성명)					
	④ 업종			⑤ 전화번호		
	⑥ 소재지(주소)					

국외특수 관계인	⑦ 법인명(상호)		⑧ 소재국가			
	⑨ 대표자(성명)		⑩ 업종			
	⑪ 신고인과의 관계	피지배	지배	자매	실질 지배	본점·지점 등
⑫ 소재지(주소)						

⑬ 무형자산의 소유권자	
⑭ 무형자산의 명칭	

사용허락거래		매매거래	
⑮ 사용허락 계약일		⑳ 매매거래일	
⑯ 사용허락 기간		㉑ 매매거래 금액	
⑰ 일시불 사용료		㉒ 매매거래 금액 산정방법	
⑱ 사용료율	의 %		
⑲ 사용료율 적용대상 순매출액 등의 산정방법			
㉓ 정상가격 산출방법			
㉔ 위의 방법을 선택한 이유		㉕ 위의 방법을 선택한 이유	

「국제조세조정에 관한 법률 시행령」 제7조제1항에 따라 위와 같이 무형자산에 대한 정상가격 산출방법 신고서를 제출합니다.

년 월 일

신 고 인

(서명 또는 인)

세무서장 귀하

XII



■ 국제조세조정에 관한 법률 시행규칙 [별지 제1호의2서식]

용역거래에 대한 정상가격 산출방법 신고서

(앞쪽)

신고인	① 법인명(상호)		② 사업자등록번호	
	③ 대표자(성명)			
	④ 업종		⑤ 전화번호	
	⑥ 소재지(주소)			

국외특수 관계인	⑦ 법인명(상호)		⑧ 소재국가			
	⑨ 대표자(성명)		⑩ 업종			
⑪ 신고인과의 관계		피지배	지배	자매	실질 지배	본점·지점 등
⑫ 소재지(주소)						

⑬ 용역거래의 종류			
⑭ 주된 사업활동			
⑮ 정상가격 산출방법			
⑯ 위의 방법을 선택한 이유			
⑰ 제공 용역	⑱ 특정 용역		
	⑲ 공통 용역		
⑳ 용역 대가 청구 방식 및 금액	㉑ 직접청구		
	㉒ 간접청구		
	㉓ 계		
㉔ 간접청구배부기준			

「국제조세조정에 관한 법률 시행령」 제7조제1항에 따라 위와 같이 용역거래에 대한 정상가격 산출방법 신고서를 제출합니다.

년 월 일

신 고 인

(서명 또는 인)

세무서장 귀하

■ 국제조세조정에 관한 법률 시행규칙 [별지 제1호외3서식]

정상가격 산출방법 신고서

(앞쪽)

신고인	① 법인명(상호)		② 사업자등록번호			
	③ 대표자(성명)					
	④ 업종			⑤ 전화번호		
	⑥ 소재지(주소)					

국외특수 관계인	⑦ 법인명(상호)			⑧ 소재국가		
	⑨ 대표자(성명)			⑩ 업종		
	⑪ 신고인과의 관계	피지배	지배	자매	실질 지배	본점·지점 등
⑫ 소재지(주소)						

⑬ 대상 거래

⑭ 정상가격 산출방법

⑮ 위의 방법을 선택한 이유

「국제조세조정에 관한 법률 시행령」 제7조제1항에 따라 위와 같이 정상가격 산출방법 신고서를 제출합니다.

년 월 일
(서명 또는 인)

신 고 인

세무서장 귀하

210mm×297mm(백상지 80g/m²(재활용품))

다. 원가등의 분담액 조정명세서(국조령§14의6, 국조칙§3의2)

- 제출의무자
 - 국외특수관계인과 무형자산을 공동으로 개발 또는 확보하기 위하여 사전에 원가·비용·위험의 분담에 대한 약정을 체결하고 공동개발 하는 법인
- 작성 시 참고사항
 - 정상원가분담액은 거주자가 국외특수관계인이 아닌 자와의 통상적인 원가·비용 및 위험부담(이장에서 "원가등"이라 한다)의 분담에 대한 약정에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 분담액으로서,
 - 무형자산의 개발을 위한 원가등을 그 무형자산에 대한 §14의3①에 따른 기대편익에 비례하여 배분한 금액으로 합니다.
 - 다만, 정상원가분담액에서 원가등의 분담 약정 참여자가 소유한 무형자산의 사용대가와 분담액 차입 시 발생하는 지급이자 는 제외합니다.

■ 국제조세조정에 관한 법률 시행규칙 [별지 제5호서식]

원가등의 분담액 조정 명세서

(앞쪽)

1. 제출인 인적사항				
① 법인명(상호)		② 사업자등록번호		
③ 대표자(성명)		④ 과세연도		
⑤ 소재지(주소)				
2. 원가등의 분담에 대한 약정 내용				
⑥ 무형자산의 종류		⑦ 서면 약정일		
⑧ 최초 개발 원가 발생일		⑨ 개발 완료(예정)일		
3. 원가등의 분담 약정 참여자				
⑩ 법인명(상호)				
⑪ 국가명				
⑫ 소재지(주소)				
⑬ 업종				
⑭ 제출인과의 관계				
4. 정상원가분담액 산정				
참여 법인명				
해당 연도 무형자산 개발 원가	⑮ 거주자의 과세소득금액 계산 시 비용으로 인정하는 원가등의 분담액			
	⑯ 무형자산의 사용대가			
	⑰ 분담액 차입 시 발생하는 지급이자			
	⑱ 해당 연도 거주자의 무형자산 개발 원가등의 분담액(⑮ - ⑯ - ⑰)			㉑
정상원가분 담액 산정	⑲ 기대편익			㉒
	⑳ 기대편익 비율(⑲의 각 난 ÷ ㉒)			
	㉑ 정상원가분담액(㉑ × ㉒)			
조정액 산정	㉒ 차액(⑱ - ㉑)			
5. 참여자 지분 조정에 따른 원가등의 분담액 조정액 산정				
참여 법인명				
변동된 기대편익 산정	㉓ 변동 전 기대편익			㉔
	㉔ 변동 전 기대편익 비율(㉓의 각 난 ÷ ㉔)			
	㉕ 변동 후 기대편익			㉖
	㉖ 변동 후 기대편익 비율(㉕의 각 난 ÷ ㉖)			
	㉗ 기대편익 변동비율(㉖/㉔)			
재조정액 산정 (㉗ ≥ 20% 이상인 경우)	㉘ 실제 원가등의 분담 총액			㉙
	㉙ 정상원가분담 총액(㉙ × ㉖)			
	㉚ 원가 분담 재조정액(㉘ - ㉙)			

「국제조세조정에 관한 법률 시행령」 제14조의6에 따라 위와 같이 원가등의 분담액 조정 명세서를 제출합니다.

년 월 일
(서명 또는 인)

제 출 인

세무서장 귀하

라. 국제거래명세서(국조법§11①, 국조칙§6①)

- 제출의무자
 - 국외특수관계인과 국제거래를 하는 납세의무자(내국법인 및 외국법인의 국내 사업장)
- 작성 시 참고사항
 - 국외 특수관계인과의 거래전체에 대하여 한 장으로 작성하기 곤란한 경우에는 여러 장으로 하되, 우측 상단의 여백에 일련번호를 부기합니다.
 - 금액단위는 “원”이므로 작성에 유의하시기 바랍니다.
 - 특히, 용역거래 중 지급보증 거래가 있는 법인은 「지급보증 용역거래 명세서(별지 제8호 서식(을))」를 추가로 작성하여야 합니다.

마. 국제거래정보 통합보고서(국조법§11②, 국조령§21의2)

- 제출대상자
 - 개별·통합기업보고서 : ①, ② 조건을 모두 충족하는 내국법인 및 외국법인의 국내사업장
 - ① (개별 법인 매출액) 연간 1,000억원 초과
 - ② (국외특수관계인과 거래금액) 연간 500억원 초과
 - 국가별보고서 : 직전연도 연결기준 매출액 1조원 초과 내국법인(최종 모회사) 등
- 제출기한 : 사업연도 종료일이 속하는 달의 말일부터 12개월 이내
- 제출내용
 - 개별기업보고서 : 조직구조, 사업내용, 국외특수관계인과의 거래내역 등
 - 통합기업보고서 : 조직구조, 사업내용, 무형자산 내역, 자금조달 활동 등
 - 국가별 보고서 : 국가별 소득 배분내역, 국가별 세전이익·손실 등

■ 국제조세조정에 관한 법률 시행규칙 [별지 제8호서식(갑)] <개정 2017.3.17.>

국제거래명세서

(1쪽)

1. 제출인 인적사항

① 상호 또는 법인명				② 사업자등록번호	
③ 소재지(주소)					
④ 대표자		⑤ 업 종 (업종코드)	()	⑥ 사업연도 (과세기간)	...~...

2. 국제거래명세서 제출현황(총계)

(단위 : 개, 원)

⑦ 제출대상 국외특수관계인 수	⑧ 제출 국외특수관계인 수	⑨ 제출 국외특수관계인과의 거래금액 총계

3. 국외특수관계인 기본사항

⑩ 법인명(상호)				⑪ 현지기업 고유번호	
⑫ 소재 국가		⑬ 설립일	년 월 일	⑭ 현지 납세자 번호	
⑮ 소재지(주소)					
⑯ 주업종(업종코드)	()	⑰ 제출인과의 관계		⑱ 사업연도	: : : ~

4. 국외특수관계인과의 국제거래 현황

(단위 : 원)

항 목		국외특수관계인과의 거래금액
⑲ 재화거래, 용역거래, 대여 및 차입거래 합계(⑳ + ㉑ + ㉒)		
가. 재화거래	매출거래	⑳ 재고자산(상품·제품)
		㉑ 재고자산 외의 유형자산
		㉒ 무형자산
	매입거래	㉓ 재고자산(상품·제품)
		㉔ 재고자산 외의 유형자산
		㉕ 무형자산
㉖ 소 계		

210mm×297mm[백상지 80g/㎡(재활용품)]

XII



■ 국제조세조정에 관한 법률 시행규칙 [별지 제8호서식(갑)]

(2쪽)

항 목				국외특수관계인과의 거래금액	
나. 용역거래	매출거래	㉗ 「국제조세조정에 관한 법률 시행령」에 따른 용역거래	일반용역		
			지급보증		
		㉘ 사용료			
	매입거래	㉙ 국제조세조정에 관한 법률 시행령」에 따른 용역거래	일반용역		
			지급보증		
		㉚ 사용료			
㉛ 소 계					
다. 대여 및 차입거래	차입거래	㉜ 차입금 적수			
		㉝ 평균 차입금 [㉜÷365(366)일]			
		㉞ 지급이자			
	대여거래	㉟ 대여금 적수			
		㊱ 평균 대여금 [㉟÷365(366)일]			
		㊲ 수입이자			
	㊳ 소 계 (㉝ + ㉞ + ㊱ + ㊲)				
라. 가목부터 다목까지 및 마목 이외의 거래	㊴ 매출거래				
	㊵ 매입거래				
	㊶ 소 계				

마. 자본거래 주식 등 취득(증자)·양도(감자) (단위 : 주, 원)

국외특수관계인 주식 등 기초(期初) 소유 현황		사업연도 중 주식 등의 증·감 현황				국외특수관계인 주식 등 기말(期末) 소유 현황	
		증자 또는 기존주식 등 취득		감자 또는 보유주식 등 양도			
㊸ 수량 (지분율)	㊹ 취득가액	㊺ 수량 (지분율)	㊻ 취득가액	㊼ 수량 (지분율)	㊽ 양도가액	㊾ 수량 (지분율)	㊿ 취득가액

210mm×297mm[백상지 80g/㎡(재활용품)]

■ 국제조세조정에 관한 법률 시행규칙 [별지 제8호서식(갑)]

(3쪽)

마-(1). 사업연도 중 증자 또는 기존주식 등 취득 명세

㉔ 취득(증자)일	㉕ 취득(증자)방법	㉖ 취득(증자) 수량(지분율)	㉗ 취득(증자) 가액	양도인		
				㉘ 성명(법인명)	㉙ 소재 국가	㉚ 특수관계 유무

마-(2). 사업연도 중 감자 또는 보유주식 등 양도 명세

㉛ 양도(감자)일	㉜ 양도(감자)방법	㉝ 양도(감자) 수량(지분율)	㉞ 양도(감자) 가액	양수인		
				㉟ 성명(법인명)	㊱ 소재 국가	㊲ 특수관계 유무

「국제조세조정에 관한 법률」 제11조제1항에 따라 위와 같이 국제거래 명세서를 제출합니다.

년 월 일

제 출 인

(서명 또는 인)

세무서장 귀하

■ 국제조세조정에 관한 법률 시행규칙 [별지 제8호서식(갑)]

(4쪽)

작성방법

※ 국제거래가 있는 국외특수관계인 별로 이 서식을 작성하여야 합니다.

1. ①~⑥란 : 국제거래명세서를 작성하여 제출해야 하는 납세의무자 인적사항을 적습니다.
2. ⑦·⑧란 : 국제거래명세서를 제출할 의무가 있는 국외특수관계인의 총수를 ⑦에 기재하고, ⑦의 국외특수관계인 중 실제 국제거래명세서를 제출하는 국외특수관계인의 수를 ⑧에 적습니다.
3. ⑨란 : 각 국외특수관계인의 재화거래, 용역거래, 대여 및 차입거래 합계(⑩)를 모두 합산한 총합계를 적습니다.
4. ⑩·⑫·⑬란 : 국제거래 상대방인 국외특수관계인의 성명(상호) 또는 법인명, 국가, 소재지 등을 한글 또는 영문으로 적고, ⑭ : 내국법인이 국외특수관계인에게 직접 투자한 경우에는 국세청(세무서)에서 부여한 현지기업 고유번호(3자리~6자리)를 적으며, ⑮ : 국외특수관계인이 현지 국가에서 부여받은 납세자번호가 있으면 그 납세자번호를 적습니다.
5. ⑯란 : 국외특수관계인의 사업 중 제출인과 거래가 있는 주업종을 적고, 아래쪽 괄호에는 「통계법」 제22조에 따라 통계청장이 고시하는 한국표준산업분류에 따른 업종별 코드를 적습니다.
6. ⑰란 : 다음 각 목의 구분에 따라 적습니다.
 - 가. 국외특수관계인이 제출인의 의결권 있는 주식(출자지분)의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유한 경우(「국제조세조정에 관한 법률 시행령」 제2조제1항제1호) : "피지배"로 적습니다.
 - 나. 제출인이 국외특수관계인의 의결권 있는 주식(출자지분)의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유한 경우(「국제조세조정에 관한 법률 시행령」 제2조제1항제2호) : "지배"로 적습니다.
 - 다. 동일한 제3자가 국외특수관계인 및 제출인의 의결권 있는 주식(출자지분)의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유한 경우(「국제조세조정에 관한 법률 시행령」 제2조제1항제3호) : "자매"로 적습니다.
 - 라. 제출인과 공통의 이해관계가 있고 어느 한 쪽이 다른 쪽의 사업 방침의 전부 또는 중요한 부분을 실질적으로 결정할 수 있거나 제3자가 제출인과 어느 한 쪽의 사업 방침을 실질적으로 결정할 수 있는 경우 제출인과 어느 한 쪽의 관계(「국제조세조정에 관한 법률 시행령」 제2조제1항제4호 및 제5호) : "실질 지배"로 적습니다.
 - 마. 「법인세법 시행규칙」 제65조에 따라 국제거래명세서를 제출하는 경우 : "본점·지점", "해외타지점" 등으로 적습니다.
7. ⑳~㉑ : 제출인 기준으로 사업연도 중에 국외특수관계인과 거래한 모든 금액을 거래 종류별로 각각 구분하여 적습니다. 국외특수관계인과의 거래 중 "재화거래", "용역거래", "대여 및 차입거래" 및 "자본거래"에 속하지 않는 거래는 ㉓~㉔에 적습니다.
8. ㉒·㉓ : 매매 목적의 재고자산(상품·제품)을 제외한 유형자산 거래분을 해당란에 각각 적습니다.
9. ㉔·㉕ : 특허권, 실용신안권, 디자인권, 상표권 또는 서비스표권, 저작권, 컴퓨터프로그램저작물 등 무형자산을 매대한 금액, 원가분담약정에 따른 원가분담금액 등을 적습니다.
10. ㉖·㉗란 : 「국제조세조정에 관한 법률 시행령」 제6조의2에 따른 용역거래 중 지급보증을 제외한 금액은 '일반용역'란에 적고, 용역거래 중 지급보증 금액은 '지급보증'란에 적습니다. 용역거래 중 지급보증 거래가 있는 경우에는 별지 제8호서식(을)의 지급보증 용역거래 명세서를 추가로 작성합니다.
11. ㉘·㉙ : 유형·무형자산에 대한 사용료를 적습니다.
12. ㉚·㉛ : 금전의 대여 또는 차입 거래(채권거래 포함) 금액과 해당 사업연도 중 차입 기간 또는 대여 기간을 곱한 값의 총합(금액 × 일수)의 합계를 적습니다.
13. ㉜·㉝란 : 대여 및 차입거래에 따라 발생한 이자금액을 적습니다.
14. ㉞~㉟란 : 제출인이 국외특수관계인에게 투자한 주식 등에 대한 취득(증자)·양도(감자) 명세를 적되, 취득·양도가액은 실제 수수한 금액을 적습니다. 이 때의 주식 등은 국외특수관계인인 외국법인이 발행한 주식(증권예탁증권 등을 포함) 또는 출자지분으로, 국외특수관계인이 주식을 발행하지 않은 경우에는 수량(지분율)란에 지분비율을 적습니다.
15. ㊱~㊲란 : 제출인의 국외특수관계인에 대한 투자분과 관련하여 사업연도 중 주식 등의 증·감 현황(㊳~㊴)에 대한 개별 명세를 적되, 취득·양도가액은 실제 수수한 금액을 적습니다.
16. ㊵·㊶란 : 유상, 무상, 유상증자·유상감자, 무상증자·무상감자, 교환, 기타 등으로 적습니다.
17. ㊷·㊸란 : 「법인세법」 또는 「국제조세조정에 관한 법률」에 따른 제출인과 양도인(양수인)의 특수관계 유무를 표시합니다.

■ 국제조세조정에 관한 법률 시행규칙 [별지 제8호서식(을)] <개정 2017. 3. 17.>

(앞 쪽)

과세연도	~	지급보증 용역거래 명세서	상호 또는 법인명
------	---	----------------------	-----------

국외특수관계인명	해외현지기업 고유번호
----------	----------------

1. 매출거래 (단위 : 원, %)

① 연 번	보증(차입)거래 내역						지급보증 정상가격				
	② 채권자	③ 소재 국가	④ 통화 ⑦ 원화	⑤ 보증금액 ⑧ 보증금액	⑥ 차입금액 ⑨ 차입금액	⑩ 차입 일	⑪ 만기 (상환) 일	⑫ 이자 율	⑬ 산출 방법	⑭ 정상 요율	⑮ 금액
			KRW								
			KRW								
			KRW								

2. 매입거래 (단위 : 원, %)

① 연 번	보증(차입)거래 내역						지급보증 정상가격				
	② 채권자	③ 소재 국가	④ 통화 ⑦ 원화	⑤ 보증금액 ⑧ 보증금액	⑥ 차입금액 ⑨ 차입금액	⑩ 차입 일	⑪ 만기 (상환) 일	⑫ 이자 율	⑬ 산출 방법	⑭ 정상 요율	⑮ 금액
			KRW								
			KRW								
			KRW								

210mm×297mm[백상지 80g/m²(재활용품)]

■ 국제조세조정에 관한 법률 시행규칙 [별지 제8호서식(을)]

(뒤 쪽)

작성방법

※ 이 서식은 거주자가 해당 과세연도 동안 국외특수관계인에 대하여 지급보증을 하거나 국외특수관계인으로부터 지급보증을 받은 경우 [별지 제8호서식(갑) 제1쪽 ㉗번 항목의 지급보증 거래는 “1. 매출거래”란에, ㉘번 항목의 지급보증 거래는 “2. 매입거래”란에 각각 적습니다] 거주자가 작성합니다.

※ 이 서식에 적는 통화 종류는 서울외국환중개주식회사(www.smbs.biz)나 외국환은행의 환율 조회 사이트를 참고하여 영문 3문자 (예시 : 미국 USD)로 작성합니다.

1. ①란에는 각 보증 건의 차입일 순서대로 적습니다.
2. ②·③란에는 거주자 또는 국외특수관계인에게 자금을 대여한 자의 명칭과 소재 국가를 적습니다.
3. ④란에는 지급보증계약상 표시통화를 적습니다.
4. ⑤란에는 지급보증 용역을 제공한 자의 입장에서 ④란의 표시통화로 설정된 보증금액을 적습니다.
5. ⑥란에는 지급보증 용역을 제공받은 자 입장에서 ④란의 표시통화로 실제 차입한 금액을 적습니다. 다만, 실제 차입금액이 일별로 다른 경우 적수계산 방식에 의하여 연평균금액으로 산정합니다.
(예시) 차입금액이 USD 100(60일), USD 200(180일)인 경우 $\{(100 \times 60) + (200 \times 180)\} / 365 = 115$
6. ⑥란에는 ⑤란의 금액을, ⑨란에는 ⑥란의 금액을 각각 원화로 환산하여 적습니다. 이 경우 과세연도의 평균환율(최초 고시)을 적용하며, “평균환율”이란 해당 과세연도 매일의 「외국환거래규정」에 따른 매매기준율 또는 재정된 매매기준율의 합계를 해당 과세연도의 일수로 나눈 수치를 말합니다(서울외국환중개주식회사(www.smbs.biz)나 외국환은행의 환율 조회 사이트 참고).
7. ⑩란에는 차입일을, ⑪란에는 만기일을 적습니다. 다만, 만기 전 상환이 된 경우에는 만기일 대신 상환일을 적습니다.
8. ⑫란에는 연 단위의 차입이자율을 적습니다. 이 때 변동이자율의 경우에는 차입일을 기준으로 적습니다.
9. ⑬란에는 「국제조세조정에 관한 법률」 제5조제1항제1호부터 제6호까지의 정상가격 산출방법 중 거주자가 선택한 지급보증 용역 거래 정상가격 산출방법에 해당하는 작성코드를 다음과 같이 적습니다.

정상가격 산출방법		작성코드
「국제조세조정에 관한 법률」 제5조제1항제1호부터 제5호까지		1
「국제조세조정에 관한 법률」 제5조제1항제6호	같은 법 시행령 제6조의2제3항	2
	같은 법 시행령 제6조의2제4항제1호	3
	같은 법 시행령 제6조의2제4항제2호	4
	기타 합리적인 방법	5

10. ⑭란에는 ⑮란의 금액계산에 적용되는 요율이며, 차입기간이 1년 미만인 경우에는 연 환산 요율로 계산합니다.
(예시) 차입기간이 3개월이고, 그 기간 동안의 정상요율이 1%인 경우 $1\% \times 12\text{월} / 3\text{월} = 4\%$
11. ⑮란의 단위는 “원”이며, 해당 과세연도 법인세(소득세) 신고 시 반영된 지급보증에 대한 정상가격을 적습니다.[매출거래와 매입거래에서 ⑮란의 각 합계는 별지 제8호서식(갑) 제1쪽 ㉗와 ㉘번 항목의 금액과 각각 일치하여야 합니다]
보증건별로 지급보증 정상가격은 연평균 차입금액(해당 과세기간에 포함된 차입일수를 해당 과세기간의 일수로 나눈 값에 실제 차입금액을 곱한 금액)과 ⑭란의 정상요율을 곱하여 계산합니다. 이 경우 차입일수 산정 시 차입일은 포함하고, 만기(상환)일은 제외합니다.

바. 국외특수관계인의 요약손익계산서(국조칙§6②)

- 제출의무 면제 대상

- 다음 어느 하나에 해당하는 경우에는 해당 국외특수관계인의 요약손익계산서 제출을 생략할 수 있습니다.

- ① 해당 사업연도에 국외특수관계인과의 재화거래 금액의 합계가 10억원 이하이고 용역거래 금액의 합계가 2억원 이하인 경우
- ② 해외현지법인 명세서 및 해외현지법인 재무상황표를 제출하는 경우

- 작성 시 참고사항

- “사업연도”란에는 납세의무자의 해당 사업연도 결산 확정일을 기준으로 해당 국외특수관계인이 결산을 확정된 가장 최근의 사업연도를 적고, 금액단위는 “원”으로 작성합니다.



■ 국제조세조정에 관한 법률 시행규칙 [별지 제8호의2서식]

국외특수관계인의 요약손익계산서

(앞쪽)

납 세 의 무 자

① 상호 또는 법인명 : _____ ② 사업연도 : 년 월 일부터
 ③ 사업자등록번호 : _____ ④ 대표자 : _____ 년 월 일까지

국 외 특 수 관 계 인 (⑤단위 : 원)

⑥ 명 칭				
⑦ 소재지(주소)				
⑧ 사업연도	~	~	~	
⑨ 주 업 종	()	()	()	
⑩ 자본금액 또는 출자금액				
⑪ 특수관계의 구분				
⑫ 주식 등의 소유 비율	소유	계 : %(직접 %)	계 : %(직접 %)	계 : %(직접 %)
	피소유	계 : %(직접 %)	계 : %(직접 %)	계 : %(직접 %)
계정과목	코드			
I. 매출액	01			
II. 매출원가	02			
III. 매출총손익	03			
IV. 판매비와 관리비	04			
V. 영업손익	05			
VI. 법인세비용 차감전 손익	06			

유의사항

※ 이 표에서 각 국외특수관계인의 I.~VI.의 사항을 작성하는 데에 기초가 된 공표된 영업보고서 등의 자료를 별지로 첨부해 주십시오.

210mm×297mm[백상지 80g/㎡(재활용품)]



사. 거래가격 조정신고서(국조령§7②)

- 제출대상자
 - 실제 거래가격이 정상가격 산출방법을 적용하여 산출한 정상가격과 다른 경우에는 정상가격을 거래가격으로 보아 조정한 과세표준 및 세액을 다음 어느 하나에 해당하는 기한까지 거래가격 조정신고서를 첨부하여 신고하거나 경정청구할 수 있음을 첨부하여 신고하거나 경정청구할 수 있음
- 기한
 - 법인세법§60① 및 §76의17①에 따른 신고기한
 - 국세기본법§45에 따른 수정신고기한
 - 국세기본법§45의2①에 따른 경정청구기한
- 작성 시 참고사항
 - 조정대상 거래별 국외특수관계인별로 작성
 - 차이조정금액은 국제조세조정에 관한 법률 시행령§15, §15의2, §16 및 §18를 준용



■ 국제조세조정에 관한 법률 시행규칙 [별지 제2호서식]

거래가격 조정신고서

(앞쪽)

신고인	① 법인명(상호)		② 사업자등록번호			
	③ 대표자(성명)					
	④ 업종			⑤ 전화번호		
	⑥ 소재지(주소)					
국외특수 관계인	⑦ 법인명(상호)			⑧ 소재국가		
	⑨ 대표자(성명)			⑩ 업종		
	⑪ 신고인과의 관계	피지배	지배	자매	실질 지배	본점·지점 등
⑫ 소재지(주소)						

국외특수관계인 간 거래의 조정 내용

⑬ 대상 거래 및 조정항목	⑭ 실제 거래가격	⑮ 정상가격	⑯ 정상가격 산출방법	⑰ 차이 금액 (⑭ - ⑮)	⑱ 차 이 조 정	
					내 용	금 액
					배 당	
					출 자	
					반 환	
계					계	

「국제조세조정에 관한 법률 시행령」 제7조제2항에 따라 위와 같이 거래가격 조정신고서를 제출합니다.

년 월 일

신 고 인

(서명 또는 인)

세무서장 귀하

210mm×297mm(백상지 80g/m²(재활용품))

아. 국제거래에 대한 자료제출 의무관련 과태료(국조법§12)

- 다음 중 어느 하나에 해당하는 자가 대통령령으로 정하는 정당한 사유 없이 자료를 기한까지 제출하지 아니하거나 거짓의 자료를 제출하는 경우에는 1억원 이하의 과태료를 부과합니다.
 - ① 국제거래명세서 또는 국제거래정보통합보고서를 제출할 의무가 있는 자
 - ② 국제조세조정에 관한 법률§11④에 따라 자료 제출을 요구받은 자
- 과세당국은 국제조세조정에 관한 법률§12①에 따라 과태료를 부과받은 자에게 30일의 이행기간을 정하여 자료를 제출하거나 거짓 자료를 시정할 것을 요구할 수 있으며, 그 기간 내에 자료 제출이나 시정 요구를 이행하지 아니하는 경우에는 지연기간에 따라 2억원 이하의 과태료를 추가로 부과할 수 있습니다.

* 2020.1.1. 이후 국조법§12①에 따른 과태료를 부과받는 자부터 적용함

자. 과태료의 부과기준(국조령§51)

- 국제조세조정에 관한 법률§11①에 따른 국제거래명세서 전부 또는 일부를 제출하지 아니하거나 거짓으로 제출한 경우 : 국외특수관계인별 500만원
- 국제조세조정에 관한 법률§11②에 따른 통합기업보고서, 개별기업보고서 또는 국가별보고서의 전부 또는 일부를 제출하지 아니하거나 거짓으로 제출한 경우 : 보고서별 3,000만원
- 국제조세조정에 관한 법률 시행령§19①(1)부터 (5)까지, (7)부터 (9)까지, (13) 및 (14)의 자료 중 전부 또는 일부를 제출하지 아니하거나 거짓으로 제출한 경우 : 5,000만원
- 국제조세조정에 관한 법률 시행령§19①(6)·(10) 및 (11)의 자료 중 전부 또는 일부를 제출하지 아니하거나 거짓으로 제출한 경우: 3,000만원
- 국제조세조정에 관한 법률 시행령§19①(12)의 자료 중 전부 또는 일부를 제출하지 아니하거나 거짓으로 제출한 경우: 7,000만원



5 정상가격산출방법 사전승인제도

가. 의 의

- OECD 이전가격 가이드라인 또는 외국에서 흔히 APA(Advance Pricing Arrangement)로 통칭되는 것으로, 납세의무자가 향후 국외 특수관계자와의 거래에 적용하고자 하는 정상가격산출방법에 관하여 국세청장의 사전승인을 얻는 제도입니다.
- 국세청장의 사전승인을 얻은 납세의무자가 대상기간동안 승인된 정상가격 산출방법을 적용한 경우에는, 사전승인시 당해 방법의 전제요건으로 정해진 가정이나 조건이 충족되면, 과세당국이 승인한 방법을 최적의 방법으로 인정하게 됩니다.
- 납세의무자가 적용하고자 하는 정상가격산출방법에 관하여 거래상대방을 관할하는 국가의 과세당국과의 상호합의를 함께 신청하고, 양국 과세당국간에 상호합의가 이루어진 경우에는 상호합의에서 인정된 방법이 우리나라에서는 물론 상대국에서도 최적의 정상가격산출방법으로 인정받게 됩니다.

나. 절 차

(1) 사전승인신청서의 제출

- 대상기간·대상국제거래·거래당사자 및 정상가격산출방법을 기재한 『정상 가격산출방법의 사전승인신청서』(국조법시행규칙 제3조 제1항 별지 제3호 서식)를 적용기간 중 최초 과세연도 개시일의 전날까지 다음 각 호의 서류 2부와 함께 국세청장에게 제출하여야 합니다. 이 경우 제3호에 해당하는 서류는 이동식 저장장치 등 전자적 정보저장매체에 수록하여 제출할 수 있습니다.



사전승인신청 첨부서류(국조법 시행령§9)

1. 거래당사자의 사업연혁·사업내용·조직 및 출자관계 등에 관한 설명자료
2. 거래당사자의 최근 3년동안의 재무제표, 세무신고서 사본, 국제거래에 관한 계약서 사본 및 이에 부수되는 서류
3. 신청된 정상가격의 세부산출방법을 구체적으로 설명하는 다음 각목의 자료
 - 가. 비교가능성 평가방법 및 요소별 차이조정방법
 - 나. 비교대상기업의 재무제표를 사용하는 경우 적용된 회계처리기준의 차이와 그 조정방법
 - 다. 거래별 구분 재무자료 또는 원가자료를 사용하는 경우 그 작성기준
 - 라. 두개 이상의 비교대상거래를 사용하는 경우 정상가격으로 판단되는 범위와 그 도출방법
 - 마. 정상가격산출방법의 전제가 되는 조건 또는 가정에 대한 설명자료
4. 실제거래가격과 정상가격의 차이를 조정하는 방법에 관한 설명자료
5. 승인신청된 정상가격산출방법에 관하여 관련 계약상대국과의 상호합의를 신청하는 경우에는 상호합의절차개시신청서
6. 기타 사전승인 신청된 정상가격산출방법의 적정성을 증명하는 자료

(2) 사전승인신청의 심사

- 국세청장은 신청된 정상가격산출방법의 적정성을 심사하게 됩니다. 이 과정에서 국세청장은 추가자료의 제출 및 제출된 자료의 소명, 정상가격 산출방법의 수정, 비교대상기업 또는 거래의 교체를 요구하거나, 정상가격 산출방법적용의 전제가 되는 가정이나 조건을 달 수도 있습니다.
- 국세청장은 사전승인신청의 심사와 관련하여 신청인의 동의를 있는 경우에는 중립적 전문가의 검토의견을 구하고 이에 따른 비용의 일부를 신청인에게 부담하게 할 수 있습니다.



중립적 전문가

이전자격분야, 경제이론 또는 신청인의 사업내용인 특정 과학·기술분야의 전문가로서 적어도 최근 수년동안 신청인에게 고용되었거나, 신청인을 대리한 경험이 없는 자

(3) 사전승인 절차의 진행

- 신청인이 상호합의에 의한 사전승인을 신청한 경우 국세청장은 상대국 과세당국과 상호합의 절차를 진행하게 됩니다.
- 다만, 신청인이 당초 신청시 상호합의 절차를 요구하지 않거나 상호합의에 의한 사전승인이 일정한 사유로 상호합의절차가 중단되어 납세자가 일방 사전승인을 얻고자 하는 경우 국세청장은 상호합의 절차에 의하지 않고 사전승인을 하게 됩니다(일방적 사전승인).
 - ※ 상호합의 중단 사유
 - 사전승인신청의 접수일로부터 3년이 지날 때 까지 상호합의가 이루어지지 아니하여 국세청장이 직권으로 상호합의절차를 중단하는 경우
 - 상호합의절차에 의한 합의가 불가능하여 체약상대국과 상호합의절차를 종료하기로 한 경우
- 심사결과 신청된 정상가격산출방법이 부적절하다고 판단하는 경우에는, 승인신청을 거절하고 납세의무자가 제출한 자료일체를 반환하게 됩니다.

(4) 사전승인

- 국세청장은 상대국 과세당국과의 상호합의절차에서 정상가격산출방법에 관한 합의가 이루어진 경우에는 이를 토대로 사전승인을 하게 됩니다.
- 일방적 사전승인의 경우에는 국세청장이 상호합의절차에 의하지 않고 신청일로부터 2년 이내에 사전승인을 하게 됩니다.

(5) 연례보고서의 제출

- 국세청장으로부터 사전승인을 얻은 납세의무자는 대상 사업연도의 과세 표준신고 기한의 다음날로부터 6개월 이내에 다음 사항을 포함한 연례보고서 4부를 국세청장에게 제출하여야 합니다.



연례보고서 사항

1. 사전승인된 정상가격산출방법의 전제가 되는 근거 또는 가정의 실현여부
2. 사전승인된 정상가격산출방법을 적용하여 산출된 정상가격 및 그 산출과정
3. 실제의 거래가격과 정상가격이 다른 경우에는 그 차이에 대한 처리내용
4. 그 밖에 사전승인시에 연례보고서에 포함하도록 정한 사항



(6) 사전승인의 취소 등

- 다음의 사유가 발생한 경우에 국세청장은 사전승인을 취소하거나, 철회할 수 있습니다 (국조령§13).
 - 연례보고서가 제출되지 않거나 사전승인 신청시의 제출서류 또는 연례 보고서의 내용 중 중요한 사항이 허위로 밝혀진 경우
 - 신청인에게 보상조정(실제 거래가격과 승인된 정상가격산출방법에 의한 정상가격의 차이에 대한 조정)의 구체적 방법등 특별한 사항을 조건으로 승인한 사전승인에 있어, 신청인이 그 조건을 이행하지 않은 경우
 - 사전승인된 정상가격산출방법의 전제가 되는 중요한 조건이나 가정이 실현되지 않은 경우
 - 관련법령이나 조세조약의 변경으로 사전승인내용이 적절하지 않게 되는 경우
- 국세청장으로부터 사전승인을 얻은 납세의무자도 정상가격산출방법의 조건이나 가정이 실현되지 않았거나, 관련법령 또는 조세조약의 변경이 있을 경우에는 그러한 사유가 발생한 사업연도를 포함한 이후의 적용대상 사업연도에 대하여 국세청장에 당초 사전승인내용의 변경을 신청할 수 있습니다.

다. 납세의무자 참고사항

- 납세의무자가 사전승인신청을 한 경우에도 국세청장의 승인결정이나 승인 거부결정이 이루어지기 전까지는 승인신청의 내용을 변경하거나, 승인신청을 철회할 수 있습니다.
- 국세청장의 사전승인신청 심사시에 검토의견을 제출하는 중립적 전문가도 세무공무원과 동일한 비밀보장의무를 부담하게 됩니다.
- 신청인이 사전승인과 관련하여 제출한 자료는 사전승인의 심사 및 사후관리외의 용도로는 사용되지 않습니다.

1 제도의 의의

- 특정외국법인의 유보소득에 대한 합산과세제도는 법인의 부담세액이 실제발생소득의 100분의 15 이하인 국가 또는 지역에 본점 또는 주사무소를 둔 외국법인에 대하여 내국인(내국법인 또는 거주자)이 출자한 경우에 그 외국법인 중 내국인과 특수관계(친족 등 대통령령으로 정하는 내국인의 특수관계인이 직접 또는 간접으로 보유하는 주식을 포함하여 판단)가 있는 법인(이하 “특정외국법인”이라 함)의 각 사업연도 말 현재 배당 가능한 유보소득 중 내국인에게 귀속될 금액은 내국인이 배당받은 것으로 보아 과세하는 제도입니다(국조법§17①).

2 제도의 개요

가. 적용대상자

- 내국인의 정의
소득세법에 의한 거주자 및 법인세법에 의한 내국법인을 의미합니다(국조법§2②, 조특법§2①(1)).
- 내국인의 범위
특정외국법인의 각 사업연도 말 현재 발행주식의 총수 또는 출자총액의 100분의 10

이상을 직접 또는 간접으로 보유하고 있는 자를 말하며(국조법§17②),

- 주식소유비율 = 직접소유비율 + 간접소유비율*

* 간접소유비율 계산방법

- 50%이상 소유하는 경우에는 다른 단계 법인의 주식소유비율
- 50%미만 소유하는 경우에는 각 단계의 지분비율을 모두 곱하여 산출함.

- 발행주식의 총수 또는 출자총액의 100분의 10을 판단할 때에는 국세기본법§2(20) 따른 특수관계인 중 가목 및 나목의 관계에 있는자가 직접 보유하고 있는 지분을 포함하는 것입니다(국조법§17②).

* 국세기본법 제2조 【정의】제20호. “특수관계인”이란 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 관계에 있는 자를 말한다. 이 경우 이법 및 세법을 적용할 때 본인도 그 특수관계인의 특수관계인으로 본다 (2011.12.31.신설).

- 가. 혈족·인척 등 대통령령으로 정하는 친족관계
- 나. 임원·사용인 등 대통령령으로 정하는 경제적 연관관계

나. 경과세국의 개념

- 경과세국이란 법인의 부담세액이 당해 실제발생소득(법인세차감전당기 순이익)의 100분의 15 이하인 국가 또는 지역을 말합니다(국조법§17①).

이 경우 「법인의 부담세액이 당해 실제발생소득의 100분의 15 이하인 국가 또는 지역」이라 함은 그 거주지국 세법에 의하여 그 법인의 해당 사업연도를 포함한 최근 3사업연도의 법인세차감전당기순이익의 합계액에 대한 조세의 합계가 그 법인의 최근 3사업연도의 법인세차감전당기순이익의 합계액의 100분의 15 이하인 국가 또는 지역(국조령§30)을 말합니다.

- 법인세차감전당기순이익의 개념 및 범위(국조령§29②,③)

법인세차감전당기순이익이란 외국법인의 거주지국 세법에 따라 산출된 법인소득에 대한 조세 및 이에 부수되는 조세에 의하여 부담되는 금액을 빼기 전의 순이익을 의미합니다.

법인세차감전당기순이익의 범위는 주식 및 출자증권에 대한 평가이익 및 평가손실이 반영되어 있는 경우 그 평가이익을 빼고 평가손실을 더한 금액으로 하되, 해당

사업연도에 그 자산을 매각하거나 그 자산에서 생기는 배당금 또는 분배금을 받는 경우 그 사업연도 이전에 그 자산에 대한 평가손익이 있을 때에는 그 금액을 포함하며, 다만, 해당 거주지국에서 평가손익의 전부 또는 일부가 법인의 과세소득 계산 시 반영되어 있는 경우에는 그 평가손익을 더하거나 빼지 아니하는 것입니다.

- 법인의 부담세액(국조령§30)

특정외국법인이 실제로 부담한 세액은 당해 외국법인의 거주지국과 거주지국 외의 국가에서 납부한 세액을 포함하여 계산하는 것이며, 이월결손금이 반영됨으로써 감소된 세액도 포함하여 계산하여야 합니다.

- 실제발생소득의 범위에서 제외되는 금액의 계산(국조령§34의2)

특정외국법인의 각 사업연도말 현재 실제발생소득이 2억원 이하(사업연도가 1년 미만인 경우에는 2억원을 12로 나눈 수에 해당사업연도의 월수를 곱하여 산출한 금액)인 경우에는 특정외국법인의 유보소득에 대한 합산과세제도가 적용되지 않습니다.

다. 특수관계인의 범위

- 국제조세조정에 관한 법률§17를 적용함에 있어서 특수관계인의 범위는 같은 법 시행령 §2① 각 호에 해당하는 자와 국세기본법§2(20) 가목 또는 나목의 관계에 있는 자를 말합니다(국조령§30의2).
- 특히 도매업 등에 대한 적용범위의 판정요건 및 특례규정(국조령§35 및 §36의2)을 적용함에 있어서 특수관계의 범위에는 특정외국법인을 기준으로 내국법인 뿐만 아니라 외국법인도 포함하는 것입니다.

라. 경과세국 합산과세의 적용범위

- 실질적 사업영위에 의한 적용제외(국조법§18①)

특정외국법인이 경과세국에 사업을 위하여 필요한 사무소, 점포, 공장 등의 고정된 시설을 가지고 있고, 그 법인이 스스로 사업을 관리하거나 지배 또는 운영을 하며, 그 국가 또는 지역에서 주로 사업을 하는 경우에는 특정외국법인의 유보소득에 대한 합산과세제도를 적용하지 않습니다(다만, 아래의 경우에는 합산과세 적용).

● **특정업종에 대한 적용제외 배제(합산과세 적용, 국조법§18①단서)**

다음 중 어느 하나의 요건에 해당되는 특정외국법인은 경과세국에 고정된 시설을 가지고 있는 등 실질적 사업영위요건을 충족하고 있더라도 특정 외국법인의 유보소득에 대한 합산과세제도가 적용되는 것입니다.

- 도매업, 금융 및 보험업, 부동산업 및 임대업, 전문, 과학 및 기술서비스업 (건축기술, 엔지니어링 및 관련 기술서비스업은 제외)을 영위하는 특정 외국법인
 - 상기 업종의 수입금액 또는 매입원가의 합계액이 총수입금액 또는 총매입 원가의 50%를 초과할 것, 다만 도매업의 경우에는 최근 3사업년도(3사업 연도에 미달하는 경우에는 해당사업연도까지의 기간으로 함)의 평균금액을 기준으로 함
 - 특수관계인과의 거래금액이 상기 업종의 수입금액 또는 매입원가의 합계액의 50%를 초과하는 경우
- 주된 사업(총수입금액 중 50%를 초과하는 수입금액을 발생시키는 사업)이 주식 또는 채권의 보유, 지적재산권의 제공, 선박·항공기·장비의 임대, 투자신탁 또는 기금에 대한 투자인 법인

* 위 ①업종의 분류는 통계법§22에 의하여 통계청장이 고시하는 한국표준 산업분류에 의함 (국조법§18③).

* “주된 사업”은 해당 특정외국법인의 총수입금액 중 50%를 초과하는 수입금액을 발생시키는 사업



특정외국법인의 유보소득 합산과세제도 적용 판단 시 유의할 사항

- 상기 ① 또는 ②에서 열거한 업종이 아닌 사업(제조업, 광업, 건설업, 농·축·수산업, 소매업, 소비자용품 수리업, 운수·창고 및 통신업 등)을 영위하는 특정외국법인은 경과세국에 소재하여도 고정시설을 두고 이를 통하여 사업을 영위하는 경우에는 동 합산과세제도가 적용되지 않습니다.
- 특정외국법인이 상기 ① 및 ②에서 열거한 업종을 영위함으로써 동 합산과세제도의 적용대상이 되는 경우 해당업종 또는 해당사업에서 발생하는 소득만이 동 합산과세제도의 적용대상이 되는 것이 아니라 해당 특정외국법인의 유보소득 전체에 대하여 동 합산과세 제도를 적용하여야 합니다.

● 특정업종 중 일부 업종에 대한 특정외국법인의 유보소득 합산과세제도 적용제외

- 도매업에 대한 적용범위의 특례(국조령§36의2)

도매업을 영위하는 특정외국법인도 같은 지역(유럽연합(EU), 중국과 홍콩, 시행규칙§10의3) 또는 국가에 있는 특수관계가 없는 자에게 판매한 금액이 총매출액의 100분의 50을 초과하는 경우 특정외국법인의 유보소득 합산 과세제도를 적용하지 않습니다. 이 경우 특수관계에 관하여는 국조법§2를 적용할 때 '내국법인'은 '특정외국법인'으로 봅니다. 따라서 특수관계의 범위에는 특정외국법인을 기준으로 내국법인과 외국법인을 모두 포함하는 개념입니다.

- 수동소득에 대한 과세특례(국조법§18⑤, 국조령§36의3)

특정외국법인이 국제조세조정에 관한 법률§17①의 국가 또는 지역에 사업을 위하여 필요한 사무소, 점포, 공장 등의 고정된 시설을 가지고 있고, 그 법인이 스스로 사업을 관리하거나 지배 또는 운영을 하며, 그 국가 또는 지역에서 주로 사업을 하는 경우(국조법§18 본문) 및 도매업을 하는 특정외국법인이 같은 국가 또는 기획재정부령으로 정하는 같은 지역에 있는 특수관계가 없는 자에게 판매하는 경우로서 대통령령으로 정하는 요건을 충족하는 경우(국조법§18④)에 따라 §17를 적용받지 아니하는 특정외국법인이 다음 각 호의 행위에서 발생하는 소득이 일정한 기준(아래 소득에서 발생하는 수동소득의 합계가 총수입금액의 5%~50%¹⁾)을 충족하는 경우에는 해당 소득을 §17가 적용되는 배당 가능한 유보소득으로 보도록 국조법이 개정되었습니다.

1. 주식 또는 채권의 보유(2014. 1. 1. 신설)
2. 지식재산권의 제공(2014. 1. 1. 신설)
3. 선박·항공기·장비의 임대(2014. 1. 1. 신설)
4. 투자신탁 또는 기금에 대한 투자(2014. 1. 1. 신설)

다만, 해당 특정외국법인이 다른 외국법인의 주식을 10% 이상 보유한 경우로서 그 주식에서 발생하는 배당금은 해당소득의 합계에서 제외합니다.

이 경우 국제조세조정에 관한 법률§18⑤에 따라 §17가 적용되는 특정외국법인의

1) 이 경우 수동소득의 비율이 50%를 초과하는 경우에는 유보소득 전체에 대하여 특정외국법인의 유보소득 합산과세 제도를 적용하는 것입니다.

유보소득 계산은 (1)에 따른 금액에 (2)에 따른 금액을 곱한 후 (3)에 따른 금액으로 나눈 금액으로 합니다.

1. 국조법§31에 따른 배당 가능한 유보소득
2. 국조법§18⑤ 각 호의 행위에서 발생하는 소득의 합계에서 국조령§36의3① 단서에 따른 배당금을 제외한 금액
3. 특정외국법인의 총수입금액

- 해외지주회사에 대한 특례(국조법§18의2)

주식의 보유가 주된 사업인 특정외국법인으로서 자회사의 주식 등을 보유한 법인(‘해외지주회사’)이 다음 요건을 모두 갖춘 경우에는 사무소·점포·공장 등의 고정된 시설을 통한 사업의 영위 여부에 불구하고 특정외국법인의 유보소득 합산과세제도를 적용하지 않습니다.

- 해외지주회사가 자회사의 주식·출자지분을 그 자회사의 배당기준일 현재 6개월 이상 계속하여 보유하고,
- 해외지주회사가 같은 지역 또는 국가에 본점 등을 두고 있는 위의 자회사로부터 받은 이자소득, 배당소득의 합계액이 그 해외지주회사의 소득금액(사무실·점포·공장 등의 고정된 시설을 가지고 그 시설을 통하여 국조법§18① 각 호에 해당하는 사업 외의 사업을 실질적으로 영위함에 따라 발생하는 소득과 자회사의 주식을 처분함에 따라 발생하는 소득은 제외한다)에서 차지하는 비율이 90% 이상이어야 합니다.

‘자회사’란 당해 해외지주회사가 주식·출자지분을 보유한 법인으로서 다음 요건을 모두 갖춘 외국법인을 말합니다.

- 해외지주회사가 발행주식총수 또는 출자총액의 40% 이상을 소유하고 있을 것
- 자회사가 특정외국법인의 유보소득 합산과세제도의 적용을 받지 아니할 것

● 법인세 신고

특정외국법인의 유보소득 합산과세제도의 적용대상이 되는 내국인은 특정 외국법인의 배당가능 유보소득 중 내국인에게 귀속될 금액을 배당으로 간주하여 법인세를 신고하여야 합니다.

마. 배당간주금액의 산출

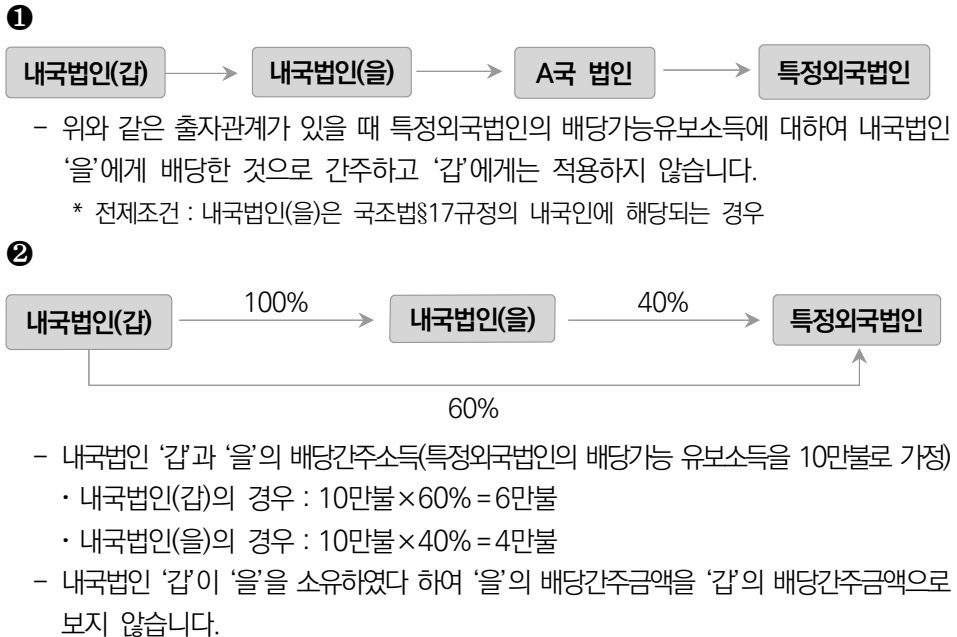
(1) 배당간주금액

- 내국인에게 배당으로 간주되는 금액은 아래와 같습니다.

$$\boxed{\text{배당간주금액}} = \frac{\text{특정외국법인의 배당가능유보소득}}{\text{총발행주식수}} \times \frac{\text{내국인의 보유주식수}}{\text{총발행주식수}}$$

- 내국인의 특정외국법인에 대한 주식보유비율 산출방법(국조령§32②,③)
 - 내국인과 특정외국법인 사이에 주식보유를 통하여 하나 이상의 법인이 모두 직렬출자관계로 연결되어 있는 경우
 - ☞ 각 단계의 지분비율을 모두 곱하여 산출합니다.
 - 내국인과 특정외국법인 사이에 둘 이상의 직렬출자관계가 있는 경우
 - ☞ 각각의 직렬출자관계에서 산출한 주식보유비율을 모두 합하여 산출합니다.
 - ※ 내국인과 특정외국법인 사이에 주식보유를 통하여 하나 이상의 내국법인이 개재되어 있는 경우 내국인 간에는 배당간주금액을 산출하지 아니합니다(국조령§32④).

내국인간 배당간주금액의 산출배제 예시



(2) 배당가능 유보소득의 산출(국조령§31①)

배당가능유보소득 = 조정이월이익잉여금 + 당기순이익 - 배당금 또는 분배금 - 상여·퇴직급여 및 기타 사외유출 - 의무적립금 - 기과세 간주배당잔여액 - 주식 및 출자증권에 대한 평가이익 중 실현되지 아니한 금액 - 최소금액(2억원 이하)

① 조정이월이익잉여금의 산출(국조법시행규칙 제9조의2)

조정이월이익잉여금 = 전기이월이익잉여금 + 당기이전의 임의적립금 처분 누계액 - 당기이전의 임의적립금 이입누계액 - 규칙시행일이전 배당가능 유보소득 잔여액 - 국조법§17가 적용되지 아니할 때 발생한 이익잉여금 잔여액

② 기 과세 간주배당 잔여액의 산출

- 기 과세 간주배당 잔여액 : 이익잉여금으로 보아 이미 과세된 금액 중 이익잉여금 처분에 의한 실제배당소득을 차감한 금액입니다.
 - 기 과세 간주배당 잔여액을 산출하는 이유 : 전년도에 간주배당 잔여액을 공제하지 아니하면 동일 소득에 대하여 그 후 사업연도에 과세대상으로 산입되어 이중 과세되므로 이를 방지하기 위한 것입니다.

(3) 배당간주금액의 적용범위

- 특정외국법인의 배당가능 유보소득이 어느 한 내국법인에게 귀속되면 동 내국법인에 출자한 다른 내국인들은 동 세제의 적용을 받지 않습니다.
 - 내국법인과 내국인간에는 배당간주사례가 발생하지 않도록 함(국조령§32④).



(4) 이익잉여금 처분시 공제순서

- 다음 각 호의 금액은 조정이월이익잉여금 및 배당가능유보소득 계산시 공제하는 항목으로 공제액의 계산은 총발생금액에서 이익잉여금 처분(국조령§31①(1) 및 (2)의 처분)이 된 금액을 차감 후 잔여액으로 합니다. 그 순서는 먼저 발생한 이익잉여금부터 처분된 것으로 보도록 하였습니다(국조령§31②).
 - 시행일(1996.12.31) 이전에 산출한 배당가능유보소득 중 처분되지 아니한 금액
 - 내국인에게 배당된 것으로 보아 이미 과세된 금액 중 이익잉여금 처분이 되지 아니한 금액
 - 경과세국 합산과세 제도가 적용되지 않을 때 발생한 이익잉여금 중 처분되지 아니한 금액
 - 주식 또는 출자지분의 평가이익 중 해당 사업연도말 현재 실현되지 않은 금액

(5) 배당간주금액의 귀속시기 및 실제배당금액의 익금불산입

① 귀속시기(국조법§19①)

- 내국인의 배당간주금액은 특정외국법인의 해당 사업연도종료일의 다음날부터 60일이 되는 날이 속하는 내국인의 사업연도에 익금 또는 배당소득에 산입해야 합니다.

예시	구분	특정외국법인의 사업연도	60일이 되는 날	내국법인 과세연도
	예시1	2012. 11. 1.~2013. 10. 31.	2013. 12. 30.	2013
	예시2	2012. 12. 1.~2013. 11. 30.	2014. 1. 29.	2014
	예시3	2013. 1. 1.~2013. 12. 31.	2014. 2. 29.	2014

② 원화환산

- 배당간주금액은 당해 특정 외국법인의 각 사업연도 종료일의 다음날 부터 60일이 되는 날 현재의 환율(기준환율 또는 재정환율)을 적용하여 환산합니다.



③ 익금불산입

- 내국인이 특정외국법인의 배당간주금액을 익금에 산입한 후 그 특정외국법인이 당해 배당가능 유보소득을 실제로 배당(법법§16에 의한 배당금 또는 분배금을 포함)한 경우 법인세법§18(2)에 따른 각 사업연도의 소득으로 이미 과세된 소득으로 보거나 소득세법§17①에 따른 배당소득에 해당되지 않는 것으로 봅니다(국조법§20①).
- 특정외국법인의 유보소득이 내국인의 익금으로 산입된 후 그 내국인이 그 특정외국법인의 주식 또는 출자지분을 양도한 경우에는 당해 양도한 주식에 대하여 실제로 배당한 금액을 이월익금으로 보아 과세하지 아니하는 것입니다(국조법§20②).
 - 이 경우 이월익금 또는 이월된 소득금액으로 보는 금액이 해당 주식의 양도차익을 초과하는 때에는 그 초과하는 금액은 없는 것으로 봅니다.
 - 이월된 익금 등의 계산에 필요한 장부 및 증명서류는 배당 또는 양도일이 속하는 과세연도의 법정신고기한까지 보존합니다.



유보소득 합산과세 익금불산입 기간 폐지

유보소득 합산과세 후 실제배당 시 또는 주식 등 양도시 익금불산입과 관련하여 종전에는 10년 한도가 있었으나 2010.12.27. 한도규정이 삭제됨 (국조법§20①~②, 국조령§36의5②, 2010.12.27. 이후 최초로 배당하거나 주식 등을 양도하는 분부터 적용).

(6) 배당금액의 외국납부세액공제

① 배당간주금액의 간접외국납부세액공제

- 배당가능유보소득은 특정외국법인의 세후 순이익의 합계이므로 이를 배당금으로 간주하는 경우 기납부한 특정외국법인의 법인세는 배당간주금으로 익금에 산입된 과세연도에 국외원천소득으로 보아 법인세법§57④에 따라 간접외국 납부세액으로 공제가 가능하며, 이 경우 간접외국납부세액에 상당하는 금액을 익금에 산입하여야 합니다(법법§15②2).

② 실제배당금액의 직접외국납부세액공제

- 특정외국법인이 내국인에게 실제로 배당을 지급하는 때에 외국에 납부한 세액이 있는 경우, 배당간주금액의 범위내의 금액은 배당간주금액을 익금에 산입한 과세연도에 외국에 납부한 세액으로 보아 법인세법§57①,② 및 소득세법§57①,②에 의하여 외국납부세액으로 각각 공제할 수 있습니다.
 - 외국납부세액공제를 받기 위해서는 외국납부세액공제계산서를 첨부하여 배당간주금액으로 익금에 산입한 연도의 법인세·소득세를 재계산하여 동 금액의 환급을 요구하는 경정청구를 하여야 합니다(국조령§36의5①).
 - 경정을 청구하려는 자가 외국정부의 배당소득에 대한 세액의 결정·통지의 지연, 과세기간의 다름 등의 사유로 소득세·법인세 신고시 경정청구를 할 수 없는 경우에는 외국정부의 국외배당소득에 대한 세액결정통지를 받은 날부터 45일 이내에 증빙서류를 첨부하여 경정을 청구할 수 있습니다(국조령§36의5②).

간접외국납부세액 및 직접외국납부세액공제 공제시기

- 배당간주금액에 대한 간접외국납부세액공제는 배당간주금액을 익금 등에 산입하는 과세연도에 바로 공제를 받지만
- 직접외국납부세액공제는 차후 배당금을 실제 지급받는 시점에 당초 배당간주금액을 익금 등에 산입한 과세연도로 소급하여 경정청구에 따라 외국납부세액공제를 받습니다.

바. 과세자료 제출

● 법인세 신고

특정외국법인의 유보소득 합산과세제도의 적용대상이 되는 내국법인은 특정외국법인의 배당가능 유보소득 중 내국법인에게 귀속될 금액을 배당으로 간주하여 법인세를 신고하여야 합니다.

● 관련자료 제출

특정외국법인의 재무제표, 특정외국법인의 법인세 신고서 및 특정외국법인이 소재한 국가 또는 지역의 과세당국이 요구하는 부속서류, 배당가능유보소득 산출근거와 기타 재정경제부령이 정하는 서류를 법인세신고시 납세지 관할 세무서장에게 제출합니다(국조령§37①,②).

특정외국법인의 유보소득 합산과세제도 적용 관련 제출서류

(특수관계가 있는 외국법인에 10% 이상 출자한 내국인이 제출하여야 할 서류)

서 식 명	제출서류 서식	가산세 적용
① 특정외국법인의 재무제표		
② 특정외국법인의 법인세신고서 및 부속서류		
③ 특정외국법인의 유보소득 계산명세서(갑)	별지 제10호의5(갑)	대상
④ 특정외국법인의 유보소득 계산명세서(을)	별지 제10호의5(을)	대상
⑤ 특정외국법인의 유보소득 합산과세 판정명세서(갑)	별지 제10호의4(갑)	국조법§17 적용대상에서 제외되어도 제출해야함
⑥ 특정외국법인의 유보소득 합산과세 판정명세서(을)	별지 제10호의4(을)	
⑦ 특정외국법인의 유보소득 합산과세 판정명세서(병)	별지 제10호의4(병)	
⑧ 특정외국법인의 유보소득 합산과세 적용범위 판정명세서(갑)	별지 제10호의7(갑)	
⑨ 특정외국법인의 유보소득 합산과세 적용범위 판정명세서(병)	별지 제10호의7(병)	
⑩ 국외출자명세서	별지 제11호	

※ 서식 작성방법은 국세청 홈페이지(www.nts.go.kr) 참조

· 국세청홈페이지>국세법령정보시스템 > 별표·서식 > 법령서식 > 국제조세

사. 미제출 및 부실제출자에 대한 가산세 적용

● 가산세 규정 신설(법법§76)

- 국제조세조정에 관한 법률§20의2에 따라 §17, §18(§17의 적용대상인 경우에 한함), §19 및 §20의 적용대상이 되는 내국법인은 위 문단 “특정외국법인의 유보소득 합산과세제도 적용 관련 제출서류 ①~⑩”까지의 서류를 법인세 신고기한까지 제출하여야 합니다(국조령§37①).
- 또한 국제조세조정에 관한 법률§18① 각 호이외의 본문, §18④ 및 §18의2의 적용대상이 되는 내국법인으로서 §17의 적용대상에서 제외되는 내국법인은 위 문단 “특정외국법인의 유보소득 합산과세제도 적용 관련 제출서류 ⑤~⑩”까지의 서류를 법인세 신고기한까지 제출하여야 합니다(국조령§37②).
- 특히, 법인세신고 기한까지 국제조세조정에 관한 법률§20의2(3)에 따른 특정외국법인의 유보소득 계산명세서(갑·을)를 미제출하거나, 제출한 명세서의 전부 또는



일부를 적지 아니하는 등 불분명한 경우에 해당 특정외국법인의 배당가능 유보소득 금액의 1천분의5(0.5%)에 상당하는 금액을 가산하여 법인세로서 징수합니다.

이 경우 산출세액이 없어도 가산세는 징수하는 것입니다.

- 또한 국세기본법§49에 따라 가산세 한도는 1억원입니다. 단, 중소기업의 경우에는 5천만원입니다.



종합사례



- 직접 투자한 2019년도 계속사업자의 경우
- 제조, 도매/ 섬유업을 영위하는 내국법인 갑을병(주)(12월말법인)는 프랑스에 1997.1.1. 섬유/도매업을 전문으로 하는 ABC Inc.(12월말법인)를 100% 출자하여 설립함.
 - 프랑스법인의 주식관련 재무자료는 다음과 같음(매년 변동 없음).
 - 발행주식수 : 2,000주 · 자 본 금 : 1,000,000 EUR
- 프랑스법인은 섬유를 전액 내국법인 갑을병(주)로부터 수입하여 이를 이집트 (60%) 및 폴란드(40%)의 비특수관계자에게 판매하고 있음(매년 동일).

(단위 : EUR)

구 분	2016.12.	2017.12.	2018.12.
매 출 액	10,000,000	16,000,000	10,000,000
매 입 액	6,000,000	10,000,000	7,000,000

- 프랑스법인인 ABC Inc.는 프랑스에서 일반적으로 인정되는 회계원칙에 따라 재무제표를 작성함(우리나라 기업회계기준과 동일하다고 가정).
- 사업연도 종료일의 다음날부터 60일이 되는 날 환율은 프랑스 1EUR = 1,500원으로 가정(외국환거래법에 의한 재정환율)
- 프랑스법인인 ABC Inc.의 이익잉여금처분계산서 등의 내용은 다음과 같음.
- 특정외국법인인 프랑스법인 ABC Inc.의 배당가능유보소득금액을 계산하고 내국법인 갑을병(주)의 배당간주금액과 실제배당액의 익금불산입액의 계산



(단위 : EUR)

구 분	2013	2014	2015	2016	2017	2018
I. 전기이월이익잉여금	150,000	100,000	130,000	30,000	30,000	80,000
II. 당기순이익	50,000	100,000	△100,000	100,000	100,000	250,000
III. 처분전이익잉여금(I + II)	200,000	200,000	30,000	130,000	130,000	330,000
IV. 임의적립금이입액	0	0	0	0	0	0
V. 이익잉여금처분액	100,000	70,000	0	100,000	50,000	80,000
가. 이익준비금	10,000	10,000	0	20,000	20,000	30,000
나. 기타법정적립금	10,000	10,000	0	20,000	10,000	10,000
다. 배당금	30,000	20,000	0	30,000	10,000	20,000
라. 임의적립금	50,000	30,000	0	30,000	10,000	20,000
마. 기타이익잉여금 처분액	0	0	0	0	0	0
VI. 차기이월이익잉여금(III + IV - V)	100,000	130,000	30,000	30,000	80,000	250,000
법인세액	5,000	10,000	0	10,000	25,000	15,000
법인세 차감전 당기순이익	55,000	110,000	△100,000	110,000	125,000	265,000
경과세국 합산과세 적용(가정)	적용	적용	적용	적용	미적용**	적용
기과세된 간주배당금 (배당, 상여등, 그밖의 사외유출)	30,000 (30,000)	80,000 (20,000)	0 (0)	0 (30,000)	- (10,000)	
연도말 간주배당금 잔여액*	150,000	210,000	210,000	180,000	170,000	

* 특정외국법인 사업연도 기준 '12년말까지 누적된 배당간주금액 과세후 미배당한 잔여액은 150,000EUR로 가정

** '17년도는 조세부담율이 15%초과이므로 경과세국 합산과세가 적용되지 않은 연도임
- 경과세국 합산과세가 적용되지 아니한 연도에 발생한 이익잉여금
= 100,000(당기순이익) - 30,000(이익준비금, 기타법정적립금 처분액) = 70,000

- 특정외국법인인 프랑스법인 ABC(Inc)의 배당가능유보소득금액을 계산하고 내국법인 갑을병(주)의 배당간주금액 계산

정답

- 배당가능유보소득금액 : 55,000,000원
- 배당간주금액 : 55,000,000 × 100% = 55,000,000

XIII. 특정외국법인의 유보소득에 대한 합산과세제도

■ 국제조세조정에 관한 법률 시행규칙 [별지 제10호의4서식(갑)] <개정 2014.3.14.>

(앞쪽)

과세연도	2019. 1. 1. ~ 2019 12. 31.	특정외국법인의 유보소득 합산과세 판정 명세서(갑)		법인명 (성명)	갑을병(주)	
[단위: 특정외국법인 소재지국(거주지국) 통화], 통화종류: (EUR)						
특정외국법인	① 법인명 ABC Inc.		② 업종 도소매/섬유			
	③ 해외현지기업 고유번호 321-100077		④ 사업연도 2018.1.1-12.31			
⑤ 소재지 프랑스 파리						
특정외국법인 자본금 명세	⑥ 자본금			⑦ 발행주식 수		
	자기자본 1,540,000	납입자본 1,000,000		2,000		
내국인과 특정외국법인의 특수관계인 판정기준	주식소유 (⑨≥50%)(「국제조세조정에 관한 법률 시행령」 제2조제1항제1호부터 제3호까지) 공통의 이해관계가 있고 실질적 지배관계가 있는지 (「국제조세조정에 관한 법률 시행령」 제2조제1항제4호 및 제5호)	구분 소유 주식 수량	⑧ 내국인	2,000		2,000
			⑨ 비거주자			
			⑩ 합계(⑧+⑨)	2,000		2,000
		⑪ 소유비율(⑩/⑦)		100%	%	100%
		⑫ 공통의 이해관계		⑬ 실질적 지배관계		
[] 예 [] 아니요		[] 예 [] 아니요				
⑭ 특정외국법인에 대한 해당 내국인 및 특수관계인의 소유주식비율 합계			100%			
최소금액	⑮ 해당 사업연도 말 조정 후 세전 당기순이익[별지 제10호의4서식(을)의 ⑩]이 2억원을 초과하는지		[○] 예 [] 아니요			
최근 3사업연도 평균 특정외국 법인 조세부담 (⑩≤15%) 판정 기준	⑯ 최근 3사업연도 평균 조세부담비율[(⑱+⑲ +⑳)/㉑]	10%	⑲ 최근 3사업연도 조정 후 세전 당기순이익 합계	500,000		
	⑲ 최근 3사업연도 납부세액 합계	세목 법인세 세액 50,000	⑳ 거주지국 외의 국가에서의 최근 3사업연도 납부세액 합계	세목 - 세액 -		
	㉑ 최근 3사업연도 감소세액 합계	세액 -	㉒ 적립금	의무 적립금	40,000	
		이월 결손금 -		임의 적립금	20,000	
업종 및 주된 사업 기준	㉒ 「국제조세조정에 관한 법률」 제18조제1항제1호의 도매업 등의 합산과세 적용기준에 해당하는지		[○] 예 [] 아니요			
	㉓ 「국제조세조정에 관한 법률」 제18조제1항제2호의 주식·채권의 보유 등의 합산과세 적용기준에 해당하는지		[] 예 [○] 아니요			
소득기준	㉔ 「국제조세조정에 관한 법률」 제18조제5항의 소득기준을 충족하여 합산과세 적용기준에 해당하는지		[] 예 [○] 아니요			
해외 지주회사	㉕ 「국제조세조정에 관한 법률」 제18조의2에 해당하는 해외지주회사 등의 합산과세 적용배제기준에 해당하는지		[] 예 [○] 아니요			

210mm×297mm[백상지 80g/m²(재활용품)]



■ 국제조세조정에 관한 법률 시행규칙 [별지 제10호의4서식(을)] <개정 2013.2.23.>

(앞 쪽)

과세연도	2019. 1. 1. ~ 2019. 12. 31	특정외국법인의 유보소득 합산과세 판정 명세서(을)	법인명 (성명)	갑을병(주)
------	----------------------------------	--	-------------	--------

특정외국법인	① 법인명	ABC Inc.	② 업종	도소매/섬유
	③ 해외현지기업 고유번호	321-100077	④ 소재지	프랑스 파리

사업연도별 조세부담액(해당 사업연도 포함 최근 3사업연도의 조세부담액)

[단위: 특정외국법인 소재지국(거주지국) 통화], 통화 종류: (EUR)

		해당 사업연도	직전 사업연도	직전 전 사업연도	
⑤ 사업연도		2018. 1. 1. ~ 2018.12. 31.	2017.1.1. ~ 2017.12.31.	2016.1.1. ~ 2016.12.31.	합계
	⑥ 세전 당기순이익	265,000	125,000	110,000	500,000
주식 또는 출자증권의 평가손익	⑦ 가산				
	⑧ 차감				
	⑨ 조정				
⑩ 조정 후 세전 당기순이익 (⑥+⑦ -⑧±⑨)		265,000	125,000	110,000	500,000
⑪ 납부세액	세목	법인세	법인세	법인세	
	세액	15,000	25,000	10,000	50,000
⑫ 그 밖의 국가 납부세액	세목				
	세액				
⑬ 감소세액	세목				
	세액				

210mm×297mm[백상지 80g/m²(재활용품)]

XIII. 특정외국법인의 유보소득에 대한 합산과세제도

■ 국제조세조정에 관한 법률 시행규칙 [별지 제10호의5서식(갑)] <개정 2014.3.14.>

(앞쪽)

과세연도	2019. 1. 1. ~ 2019. 12. 31.	특정외국법인의 유보소득 계산 명세서(갑)		법인명 (성명)	갑을병(주)		
특정외국법인명	ABC Inc.		해외현지기업 고유번호	321-100077			
특정외국법인 자본금 명세	① 자본금		② 발행주식 수				
	자기자본	납입자본	2,000				
	1,540,000	1,000,000					
각 내국인의 주식보유비율 산정	구분	직접	간접	합계			
	③ 보유주식의 수	2,000		2,000			
	④ 보유비율(③/②)	100%	%	100%			
배당 가능한 유보 소득 금액 계산	⑤ 배당 가능한 유보소득금액 계산 적용 법령		[] 우리나라 법령 [] 외국(거주지국) 법령				
	구분		외국 통화 (통화 종류:)	환율	환산 후 금액(원)		
	소득 금액	⑥ 조정 이월이익잉여금		130,000			
		⑦ 당기순이익		250,000			
		⑧ 합계(⑥ + ⑦)		380,000			
	차감 금액	⑨ 해당 사업연도 이익잉여금 처분액 중 이익의 배당금 또는 잉여금의 분배금		20,000			
		⑩ 해당 사업연도 이익잉여금 처분액 중 상여금, 퇴직급여, 그 밖의 사외유출		0			
		⑪ 해당 사업연도 이익잉여금 처분액 중 거주지국 법령에 따른 의무적립금과 의무적인 이익잉여금 처분액		40,000			
		기과세 간주배당 잔여액	⑫ 전년도 기과세 간주배당 잔여액	170,000			
			⑬ 이익잉여금 처분에 의한 배당금 (분배금) 잔여액	20,000			
			⑭ 소계[(⑫ - ⑬) ≥ 0]	150,000			
		평가 이익	⑮ 전년도 말 주식 또는 출자증권에 대한 평가이익 누계액		0		
			⑯ 평가이익 중 해당 사업연도 중에 실현된 부분		0		
			⑰ 해당 연도 말 평가이익		0		
			⑱ 소계[(⑮ - ⑯) + ⑰]		0		
	⑲ 합계(⑨ + ⑩ + ⑪ + ⑭ + ⑱)		210,000				
	⑳ 차감 유보소득(⑧ - ⑲)		170,000	1,500	255,000,000		
	㉑ 「국제조세조정에 관한 법률 시행령」 제34조의2에 따른 금액				200,000,000		
	㉒ 배당 가능한 유보소득금액(㉑ - ㉒)				55,000,000		
	계산 특례	㉓ 총수입금액에서 「국제조세조정에 관한 법률」 제18조제5항 각 호에 따른 소득의 합계가 차지하는 비율				100%	
㉔ 배당 가능한 유보소득금액(㉒ × ㉓)				0			
㉕ 각 내국인에 대한 배당 간주 금액(㉒ × ㉔)의 합계율, 계산특례가 적용되는 경우에는 ㉔ × ㉔의 합계율)					55,000,000		

210mm×297mm[백상지 80g/㎡(재활용품)]



■ 국제조세조정에 관한 법률 시행규칙 [별지 제10호의5서식(을)] <신설 2014.3.14>

(앞쪽)

과세연도	2019. 1. 1. ~ 2019. 12. 31		특정외국법인의 유보소득 계산 명세서(을)				법인명 (성명)	갑을병(주)
[단위: 특정외국법인 소재지국(거주지국) 통화], 통화 종류: ()								
특정 외국법인	① 법인명 ABC Inc.			② 업종 도소매/섬유				
	③ 해외현지기업 고유번호 321-100077			④ 사업연도 2018.1.1-2018.12.31				
⑤ 소재지 프랑스 파리								
특정 외국법인 조정 이월이익 잉여금 계산명세	⑥ 사업연도	⑦ 전기 이월이익잉여금	⑧ 전기 임의 적립금 누계액	⑨ 전기 임의적립금 이입 누계액	⑩ 소계 (⑦ + ⑧ - ⑨)			
	2016.1.1. ~ 2016.12.31.	30,000	80,000	0	110,000			
	2017.1.1. ~ 2017.12.31	30,000	110,000	0	140,000			
	2018.1.1. ~ 2018.12.31.	80,000	120,000	0	200,000			
	⑪ 시행일 이전 배당 가능한 유보소득	배당(분배) 처분액			상여금 등 처분액			⑱ 적용 제외 유보소득(⑪ - ⑭ - ⑰)
		⑫ 직전년 누계액	⑬ 해당 사업연도	⑭ 처분 누계액 (⑫+⑬)	⑮ 직전년 누계액	⑯ 해당 사업연도	⑰ 처분 누계액 (⑮+⑯)	
	⑲ 「국제조세조정에 관한 법률」 제17조 적용 제외 배당 가능한 유보소득	배당(분배) 처분액			상여금 등 처분액			⑳ 적용 제외 유보소득(⑲ - ㉒ - ㉓)
70,000	⑳ 직전년 누계액	㉑ 해당 사업연도	㉒ 처분 누계액 (⑳+㉑)	㉓ 직전년 누계액	㉔ 해당 사업연도	㉕ 처분 누계액 (㉓+㉔)	70,000	
㉗ 조정 이월이익 잉여금(⑩ - ⑱ - ㉖)								
이월 결손금 명세	㉘ 사업연도	㉙ 전기 이월액	㉚ 당기 발생액	㉛ 결손금 처리액	㉜ 차기 이월액			
특정외국 법인의 중간법인에 대한 배당 처분명세	㉝ 사업연도		㉞ 처분 전 이익잉여금	㉟ 당기 배당액		㊱ 중간법인에 지급한 배당금		

210mm×297mm[백상지 80g/㎡(재활용품)]

XIII. 특정외국법인의 유보소득에 대한 합산과세제도

■ 국제조세조정에 관한 법률 시행규칙 [별지 제10호의7서식(갑)] <개정 2014.3.14.>

(앞쪽)

과세연도	2019. 1. 1. ~ 2019. 12. 31.	특정외국법인의 유보소득 합산과세 적용범위 판정 명세서(갑)		법인명 (성명)	갑을병(주)
[단위: 특정외국법인 소재지국(거주지국) 통화], 통화종류: (EUR)					
특정외국법인명	ABC Inc.	해외현지기업 고유번호	321-100077		
실질적인 사업의 명세	① 고정시설의 종류		사무소		
	② 고정시설에서 수행한 업태·종목		도소매/섬유		
	③ 총거래금액	수입금액	36,000,000		
매입원가		23,000,000			
「국제조세조정에 관한 법률」 제18조제1항 제1호의 사업	거래기준 (⑥ > 50%)	④ 사업의 종류	⑤ 거래금액		⑥ 총거래금액 대비 비율(⑤/③)
			수입금액	36,000,000	
		1. 도매	매입원가	23,000,000	100%
			수입금액		%
		2.	매입원가		%
	수입금액			%	
	3.	매입원가		%	
		수입금액		%	
	소계		수입금액		%
			매입원가		%
특수관계인 과의 거래기준 (⑩ > 50%)	⑦ 대상 거래의 종류				
	⑧ 대상 거래의 합계금액	수입금액	10,000,000		
		매입원가	7,000,000		
	⑨ 특수관계인과의 거래 금액	수입금액	0		
		매입원가	7,000,000		
⑩ 특수관계인과의 거래비율(⑨/⑧)	수입금액	0 %			
	매입원가	100 %			
「국제조세조정에 관한 법률」 제18조제1항제2호 및 제18조의2의 사업기준 (⑭ > 50%)	⑪ 주된 사업의 종류				
	⑫ 총수입금액				
	⑬ 주된 사업 수입금액				
	⑭ 주된 사업 비율(⑬/⑫)		%		
「국제조세조정에 관한 법률」 제18조제4항에 따른 특수관계가 없는 자와의 매출기준(⑰ > 50%)	⑮ 특수관계가 없는 자에 대한 매출액		4,000,000		
	⑯ 총수입금액		10,000,000		
	⑰ 비율(⑮/⑯)		40%		
「국제조세조정에 관한 법률」 제18조제5항에 따른 소득기준 (⑳ > 5%)	⑱ 법 제18조제5항 각 호에 따른 소득의 합계		0		
	⑲ 10%이상 보유한 외국법인의 주식에서 발생한 배당금		0		
	⑳ 총수입금액		0		
	㉑ 비율[(⑱-⑲)/⑳]		0%		

210mm×297mm[백상지 80g/㎡(재활용품)]

XIII



■ 국제조세조정에 관한 법률 시행규칙 [별지 제11호서식] <개정 2014.3.14.>

(앞쪽)

사업연도	2019. 1. 1. ~ 2019. 12. 31.	국외출자 명세서	법인명 (성명)	갑을병(주)
------	-----------------------------------	-----------------	-------------	--------

[단위: 직접출자법인 또는 간접출자법인의 소재지국(거주지국) 통화, 명]

1. 직접 출자법인

① 현지 법인명	② 해외현지기업 고유번호	③ 대표자		④ 소재지		⑤ 설립일	⑥ 업종	⑦ 종업원 수	
		성명	국적	국가	도시(지역)			파견	현지
ABC Inc.	321-100077	김국세	한국	프랑스	파리	1997.1.1	도소매	1	5

⑧ 통화 종류	⑨ 수입 금액	⑩ 자본금 변동사항				⑪ 출자비율		⑫ 배당금	⑬ 유보 잉여금
		기초	증감	사유	기말	기초	기말		
EUR	10,000,000	1,000,000			1,000,000	100%	100%	20,000	
						%	%		

2. 간접 출자법인

⑭ 현지법인명	⑮ 대표자		⑯ 소재지		⑰ 설립일	⑱ 업종	⑲ 종업원 수	
	성명	국적	국가	도시(지역)			파견	현지

⑳ 통화 종류	㉑ 수입 금액	㉒ 자본금 변동사항				㉓ 출자비율		㉔ 배당금	㉕ 유보 잉여금	㉖ 비고
		기초	증감	사유	기말	기초	기말			
						%	%			
						%	%			

「국제조세조정에 관한 법률 시행령」 제37조에 따라 위와 같이 국외출자 명세서를 제출합니다.

2020년 3 월 일

제 출 인

갑을병(주) (서명 또는 인)

세무서장

귀하

210mm×297mm[백상지 80g/㎡(재활용품)]

1 배당으로 간주된 이자의 손금불산입

내국법인(외국법인의 국내사업장을 포함)의 차입금 중 국외지배주주로부터 차입한 금액*과 국외지배주주의 지급보증(담보의 제공 등 실질적으로 지급을 보증하는 경우 포함)에 의하여 제3자로부터 차입한 금액이 그 국외지배주주가 출자한 출자금액의 2배**(금융업은 6배)를 초과하는 경우에는,

그 초과분에 대한 지급이자 및 할인료는 법인세법§67(소득처분)의 규정에 의한 배당 또는 기타사외유출로 처분된 것으로 보고 그 내국법인의 손금에 산입하지 아니합니다(국조법§14).

※ 금융업의 분류는 통계청장이 고시하는 한국표준산업분류에 따름

* '15.1.1.이후 개시하는 과세연도부터는 '국외지배주주로부터 차입한 금액'에 '친족 등 대통령령으로 정하는 국외지배주주의 특수관계인으로부터 차입한 금액' 포함.

** '15.1.1.이후 개시하는 과세연도부터 2배 적용

2 손금불산입액의 계산방법

가. 국외지배주주의 정의

- “국외지배주주”라 함은 내국법인 또는 외국법인의 국내사업장을 실질적으로 지배하는 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 자를 말합니다(국조법§2①(11)).

1. 내국법인의 경우에는 외국의 주주·출자자(이하 “외국주주”라 한다) 및 그 외국주주가 출자한 외국법인
2. 외국법인의 국내사업장의 경우에는 외국법인의 본점·지점(국외에 소재한 지점을 말함), 그 외국법인의 외국주주 및 그 외국법인·외국주주가 출자한 외국법인

※ 2015.1.1. 이후 개시하는 과세연도부터는 ‘국외지배주주’에 ‘친족 등 대통령령으로 정하는 국외지배주주의 특수관계인’ 포함

나. 국외지배주주의 범위

- 내국법인의 국외지배주주의 범위는 각 사업연도 종료일 현재 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 자로 합니다(국조령§3①).

1. 내국법인의 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유하고 있는 외국주주
2. 제1호에 따른 외국주주가 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유하고 있는 외국법인
3. 내국법인과 국제조세조정에 관한 법률 시행령§2①(4)의 관계가 있는 외국주주

국조법 시행령§2①(4)

거주자·내국법인 또는 국내사업장과 비거주자·외국법인 또는 이들의 국외사업장의 관계에서 어느 한 쪽과 다른 쪽간에 자본의 출자관계, 재화·용역의 거래관계, 자금의 대여 등에 의하여 소득을 조정할 수 있는 공통의 이해관계가 있고, 어느 한쪽이 다음 각목의 어느 하나의 방법으로 다른 쪽의 사업방침 전부 또는 중요한 부분을 실질적으로 결정할 수 있는 경우 그 어느 한 쪽과 다른 쪽의 관계

- 가. 다른 쪽 법인의 대표임원이나 총 임원수의 절반이상에 해당하는 임원이 어느 한 쪽 법인의 임원 또는 종업원의 지위에 있거나 사업연도 종료일부터 소급하여 3년 이내에 어느 한 쪽 법인의 임원 또는 종업원의 지위에 있었을 것
- 나. 어느 한쪽이 조합이나 신탁을 통하여 다른 쪽의 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상을 소유할 것
- 다. 다른 쪽이 사업활동의 100분의 50 이상을 어느 한 쪽과의 거래에 의존할 것
- 라. 다른 쪽이 사업활동에 필요한 자금의 100분의 50 이상을 어느 한쪽 으로부터 차입하거나 어느 한쪽에 의한 지급보증을 통하여 조달할 것
- 마. 다른 쪽이 어느한 쪽으로부터 제공되는 지식재산권에 100분의 50 이상을 의존하여 사업 활동을 할 것

- 외국법인의 국내사업장에 대한 국외지배주주는 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 자로 합니다(국조령§3②).

1. 국내사업장이 있는 외국법인의 본점·지점(국외에 소재한 지점을 말함)
2. 제1호에 따른 외국법인의 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유하는 외국주주
3. 제1호에 따른 본점 또는 제2호에 따른 외국주주가 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유하는 외국법인

- 주식의 간접소유비율에 관해서는 국제조세조정에 관한 법률 시행령§2②의 규정을 준용합니다.



국조법 시행령§2②

주식의 간접소유비율은 다음 각 호의 방법으로 계산함

1. 어느 한 쪽 법인이 다른 쪽 법인의 주주인 법인(이하 “주주법인”이라 한다)의 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상을 소유하고 있는 경우에는 주주법인이 소유하고 있는 다른 쪽 법인의 의결권 있는 주식이 그 다른 쪽 법인의 의결권 있는 주식에서 차지하는 비율(이하 “주주법인의 주식소유비율”이라 한다)을 어느 한 쪽 법인의 다른 쪽 법인에 대한 간접소유비율로 한다. 다만, 주주법인이 둘 이상인 경우에는 주주법인별로 계산한 비율을 합계한 비율을 어느 한 쪽 법인의 다른 쪽 법인에 대한 간접소유비율로 한다.
2. 어느 한 쪽 법인이 다른 쪽 법인의 주주법인의 의결권 있는 주식의 100분의 50 미만을 소유하고 있는 경우에는 그 소유비율에 주주법인의 주식소유비율을 곱한 비율을 어느 한 쪽 법인의 다른 쪽 법인에 대한 간접소유비율로 한다. 다만, 주주법인이 둘 이상인 경우에는 주주 법인별로 계산한 비율을 합계한 비율을 어느 한 쪽 법인의 다른 쪽 법인에 대한 간접소유비율로 한다.
3. 다른 쪽 법인의 주주법인과 어느 한 쪽 법인 사이에 하나 이상의 법인이 개재되어 있고 이들 법인이 주식소유관계를 통하여 연결되어 있는 경우에도 제1호와 제2호의 계산방법을 준용한다.

다. 차입금의 범위

- 과소자본세제의 규정에 의한 차입금의 범위는 이자 및 할인료를 발생시키는 부채로 합니다. 다만, 은행법에 따른 외국은행 국내지점이 정부(한국은행법에 따른 한국은행을 포함한다)의 요청에 따라 외화로 차입하는 금액 또는 다음 각 호의 어느 하나의 방법으로 사용하기 위하여 당해 외국은행의 본점·지점으로부터 외화로 예수하거나 차입하는 금액은 제외합니다(국조령§24).

1. 외국환거래법에 따른 비거주자 또는 외국환은행에 대하여 외화로 예치하거나 대출하는 방법
2. 외국환거래법에 따른 비거주자 또는 외국환은행이 발행한 외화표시증권을 인수하거나 매매하는 방법

- 외국은행의 본점·지점으로부터 외화로 예수하거나 차입한 금액인지가 불분명한 경우로서 해당 사업연도의 재무상태표(연평균 잔액 기준) 등에 계상된 자금의 원천비율로 그 구분이 가능한 경우에는 그 비율에 따라 계산된 금액을 본점·지점으로부터 차입한 금액으로 간주합니다. 이 경우 연평균 잔액은 일별 또는 월별로 계산할 수 있습니다.
- 국외지배주주에 내국법인의 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상의 주식을 직접 또는 간접으로 소유하고 있는 외국주주와 동 외국주주가 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유하고 있는 외국법인이 모두 포함되어 있는 경우에는 외국법인으로부터 차입한 금액과 외국법인의 지급보증(담보의 제공 등 실질적으로 지급을 보증하는 경우를 포함)에 따라 제3자로부터 차입한 금액은 외국주주로부터 차입한 금액과 외국주주의 지급보증에 따라 제3자로부터 차입한 금액에 합산 합니다(국조법시행령§24③)(2009.2.4일이 속하는 과세연도부터 적용).
- 내국법인이 국외지배주주로부터 차입하거나 국외지배주주의 지급보증으로 제3자로부터 차입한 금액은 사업연도 종료일 현재의 「외국환거래법」에 따른 기준환율 또는 재정환율을 적용하여 환산합니다(국조령§24④).
- 통계법§22에 따라 통계청장이 고시하는 한국표준산업분류에 따른 금융업에 종사하는 내국법인은 차입한 금액을 환산할 때 다음 각 호의 환율 중 어느 하나를 선택하여 적용할 수 있으며, 이 경우 선택하여 적용한 환산방식은 해당 사업연도 개시일부터 최소한 5년간 계속 적용하여야 합니다(국조령§24⑤) (2009.12.31.후 최초로 신고하는 과세연도 분부터 적용).

1. 사업연도 종료일 현재의 「외국환거래법」에 따른 기준환율 또는 재정환율
2. 「외국환거래법」에 따른 일별 기준환율 또는 재정환율

라. 손금불산입 지급이자의 계산

- 내국법인이 국외지배주주로부터 차입한 전체 차입금 중 이자율이 높은 차입금(같은 이자율이 적용되는 차입금이 둘 이상인 경우에는 차입시기가 늦은 차입금부터 적용) 부터 차례대로 각 차입금에 해당 이자율을 곱하여 합산한 이자 및 할인료로 합니다.
- 합산한도는 이자율이 높은 차입금의 적수부터 누적한 적수가 초과적수가 될 때까지로 하며, 누적적수가 초과적수보다 많아지게 되는 때의 마지막 차입금의 적수 중 초과적수보다 많아지는 부분은 제외합니다.
- 이 경우 초과적수는 다음 계산식에 따릅니다.

초과적수 = 내국법인(외국법인의 국내사업장 포함)의 국외지배주주(국외지배주주의 지급보증을 통하여 내국법인에 금전을 대여하는 제3자를 포함)에 대한 총차입금의 적수 - [국외지배주주의 내국법인 출자금액 적수 × 기준배수(2배 또는 업종별 배수)]

- 이자 및 할인료의 범위는 국제조세조정에 관한 법률 시행령§24에 따른 차입금에서 발생한 모든 이자소득으로서 내국법인이 국외지배주주에게 지급하여야 할 사채할인 발행차금상각액, 융통어음할인료 등 그 경제적 실질이 이자에 해당하는 것을 말합니다. 다만, 건설자금이자 제외합니다.
- 국외지배주주의 내국법인 출자금액 계산방법은 다음과 같습니다.

$$\text{국외지배주주의 내국법인 출자금액} = A \times \frac{B}{C}$$

- A : 해당 사업연도 종료일 현재 재무상태표상 자산의 합계에서 부채(총당금을 포함하며 미지급법인세는 제외함)의 합계를 뺀 금액과, 해당 사업연도 종료일 현재의 납입자본금 {자본금 + (주식발행액면초과액 및 감자차익) - (주식할인발행차금 및 감자차손)} 중 큰 금액
- B : 사업연도 종료일 현재 국외지배주주가 납입한 자본금
- C : 사업연도 종료일 현재 내국법인의 납입자본총액

※ 국외지배주주에 국조령§24③에 따라 차입금을 합산하는 내국법인의 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상의 주식을 직접 또는 간접으로 소유하고 있는 외국주주와, 동 외국주주가 의결권 있는 주식의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유하고 있는 외국법인이 모두 포함되어 있는 경우, 외국주주가 납입한 자본금이 차지하는 비율(B÷C)을 외국주주와 외국법인이 납입한 자본금이 차지하는 비율로 봄(국조령§25③)

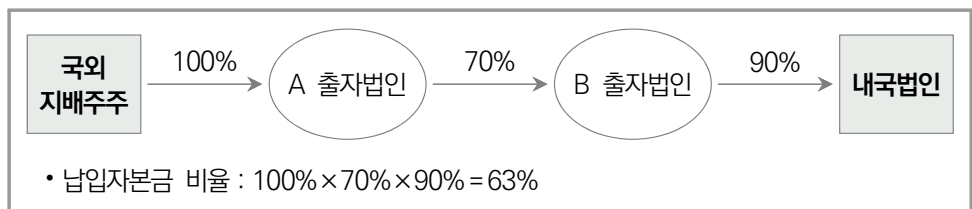
- 국외지배주주의 외국법인 국내사업장에 대한 출자금액 계산방법은 다음과 같습니다.

국외지배주주의 국내사업장 출자금액 = D - E

D : 사업연도 종료일 현재 국내사업장의 재무상태표상의 자산총액

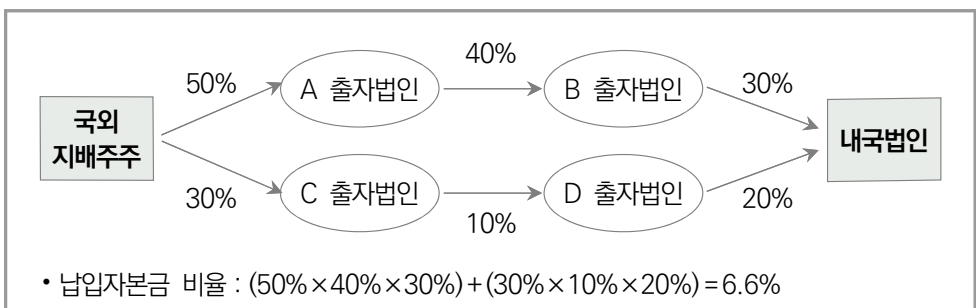
E : 사업연도 종료일 현재 국내사업장의 재무상태표상의 부채총액

- 사업연도 중 합병·분할 또는 증자·감자 등에 따라 자본이 변동된 경우에는 국제조세조정에 관한 법률 시행령§25③에도 불구하고 해당 사업연도 개시일부터 자본 변동일 전날까지의 기간과 그 변동일부터 해당 사업연도종료일까지의 기간으로 각각 나누어 계산한 자본의 적수를 합한 금액을 국제조세조정에 관한 법률 시행령§25③(1)에 따른 금액의 적수 또는 같은 항 (2)에 따른 납입자본금의 적수로 합니다(국조령§25④).
- 간접 소유의 경우 국외지배주주의 자본금비율 계산(국조령§25⑤)
 - 국외지배주주와 내국법인 사이에 주식 소유를 통하여 하나 이상의 법인이 개재되어 있고 모두 직렬로 연결(직렬출자관계)되어 있는 경우



※ 직렬출자관계에 국제조세조정에 관한 법률 시행령§24③에 따라 차입금을 합산하는 외국주주와 외국법인이 모두 포함되어 있는 경우에는 국제조세조정에 관한 법률 시행령§2②(주식의 간접소유비율)을 준용하여 산출하며, 이 경우 “간접소유비율”은 “납입자본금비율”로 봄(국조령§25⑤(1))

- 국외지배주주와 내국법인 사이에 둘 이상의 직렬출자관계가 있는 경우



마. 손금불산입된 이자의 소득처분

- 국외지배주주로부터 차입한 금액에 대한 이자 중 손금불산입된 금액은 법인세법§67의 규정에 의한 배당으로 처분된 것으로 보며(국조령§25⑥)
 - 국조법 시행령§24의2에 따른 특수관계인으로부터 차입한 금액이나 국외지배주주의 지급보증에 의하여 제3자로부터 차입한 금액에 대한 이자 중 손금불산입된 금액은 법인세법§67의 규정에 의한 기타사외유출로 처분된 것으로 봅니다(국조령§25⑥).
- * 과세관청에서 '12.2.2. 이후 결정 또는 경정하여 소득처분하는 경우 소득금액변동통지서로 통지하여야 함.(소득령§192)

바. 통상적인 조건에 의한 차입금

- 내국법인이 국외지배주주로부터 조달한 차입금의 규모 및 차입조건이 특수관계가 없는 자간의 통상적인 차입규모 및 조건과 동일 또는 유사한 것임을 입증하는 경우에는 그 차입금에 대한 지급이자 및 할인료에 대하여는 과소자본세제의 규정이 적용되지 아니합니다(국조법§14③).
 - 국외지배주주의 출자금액에 대한 차입금의 배수가 2배(금융업은 6배)를 초과하는 내국법인이 통상적인 조건에 의한 차입금의 규정을 적용받으려는 경우에는 다음 각 호의 자료를 법인세 확정신고기한 내에 제출하여야 합니다(국조령§27①).

1. 이자율, 만기일, 지급방법, 자본전환 가능성, 다른 채권과의 우선순위 등을 고려할 때 해당 차입금이 사실상 출자에 해당되지 아니함을 증명하는 자료
2. 해당 내국법인과 같은 종류의 사업을 하는 비교가능한 법인의 자기자본에 대한 차입금의 배수(이하 “비교대상배수”라 함)에 관한 자료(비교가능한 법인은 해당 내국법인과 사업규모 및 경영여건 등이 유사한 내국법인 중 차입금의 배수를 기준으로 대표성이 있는 법인을 말함)

- 국외지배주주의 내국법인 출자금액에 대한 차입금의 배수가 비교대상배수를 초과하는 경우 내국법인의 손금불산입액 산정방법은 앞의 “라”의 방법과 같습니다. 단, 이 경우 기준배수는 비교대상배수로 봅니다(국조령§27②).

사. 제3자 개입 차입 거래

- 내국법인이 국외지배주주가 아닌 자로부터 차입한 금액이 다음 각 호의 요건 모두를 충족하는 경우에는 이를 국외지배주주로부터 직접 차입한 금액으로 보아 과소자본세제의 규정을 적용합니다. 다만, 내국법인이 국외지배주주가 아닌 국외특수관계인 으로부터 차입한 경우에는 제2호의 요건에만 해당되어도 과소자본세제의 규정을 적용합니다(국조법§15).

1. 해당 내국법인과 국외지배주주간에 사전계약이 있을 것
2. 차입조건을 해당 내국법인과 국외지배주주가 실질적으로 결정할 것

아. 원천징수세액의 조정방법

- 과소자본세제의 적용을 받는 내국법인이 각 사업연도 중에 지급한 이자 및 할인료에 대하여 국외지배주주에 대한 소득세 또는 법인세를 원천징수한 경우에는 배당(즉, 손금불산입 이자·할인료)에 대한 소득세 또는 법인세를 계산함에 있어 이미 원천징수한 세액과 상계하여 조정합니다(국조법§14④).
- 원천징수세액에 대한 상계조정을 한 결과 납부할 세액이 있는 경우에는 법인세 과세표준 신고기한이 속하는 달의 다음달 10일까지 이를 관할세무서장에게 납부하여야 하며, 환급받을 세액이 있는 경우에는 관할세무서장에게 그 금액의 환급을 신청할 수 있습니다(국조령§28).

자. 지급이자의 손금불산입 적용순서

- 국제조세조정에 관한 법률§14의 규정을 적용할 때 서로 다른 이자율이 적용되는 이자나 할인료가 함께 있는 경우에는 높은 이자율이 적용되는 것부터 먼저 손금불산입 합니다(국조법§14⑤).
- 국제조세조정에 관한 법률§14(배당으로 간주된 이자의 손금불산입) 및 §15조의2(소득 대비 과다이자비용의 손금불산입)가 동시에 적용되는 경우에는 그 중 손금불산입 금액이 큰 것 하나만을 적용하고, 그 금액이 같은 경우에는 §14를 적용합니다.

- 국제조세조정에 관한 법률§14 및 §15의2는 같은 법§4(정상가격에 의한 과세조정), §4의2(정상가격에 의한 신고 등), §15의3(혼성금융상품 거래에 따라 발생하는 이자비용의 손금불산입) 및 법인세법§28(지급이자의 손금불산입)의 규정에 우선하여 적용합니다(국조법§16②).
- 국제조세조정에 관한 법률§15의3은 같은 법§4, §4의2 및 법인세법§28에 우선하여 적용합니다.(국조법§16③)

차. 서식제출

- 국외지배주주로부터 자금을 차입(지급보증을 포함함)한 내국법인은 기획 재정부령이 정하는 국외지배주주에게 지급하는 이자에 대한 조정명세서 및 원천징수세액조정 명세서를 법인세의 과세표준과 세액의 확정신고시 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 합니다(국조령§28의2).

- 과소자본세제관련 국조법 시행규칙 별지서식

- 국외지배주주에게 지급하는 이자에 대한 조정명세서(갑)
- 국외지배주주에게 지급하는 이자에 대한 조정명세서(을)
- 국외지배주주에게 지급하는 이자에 대한 조정명세서(병)
- 외국은행 국내지점이 국외지배주주로부터 차입한 금액의 적수계산 명세서(정)
- 원천징수세액 조정명세서

※ 서식 작성방법은 국세청 홈페이지 참조

- 국세청홈페이지(www.nts.go.kr) > 국세정보 > 국세법령정보시스템 > 별표·서식 > 법령서식 > 국제조세

기본통칙 및 예규

▶ 14-0...2 【지급보증의 범위】

국조법 제14조 제1항의 규정을 적용받는 내국법인(외국법인의 국내사업장을 포함한다)의 제3자 차입금에 대한 국외지배주주의 지급보증의 범위에는 지급 보증서의 유무, 지급 보증서의 종류 또는 지급보증방법에 불구하고 내국법인 등의 채무불이행시 국외지배주주가 실질적으로 채무를 이행하여야 하는 모든 형태의 지급보증을 포함.

▶ 14-0...3 【환스왑 계약수수료】

내국법인이 국조법 제2조 제1항의 국외지배주주인 해외금융기관으로부터 자금을 차입하면서 환율변동위험 등을 회피하기 위하여 국외지배주주와 관련이 없는 국내은행과 환스왑계약을 체결하고 계약조건에 따라 당해 국내은행에 지급하는 수수료는 국조법 제14조 제1항에 규정된 지급이자 및 할인료에 해당하지 아니함.

▶ 14-0...4 【미지급본점송금액의 부채 포함 여부】

법 제14조 규정 적용시, 외국법인의 국내사업장에 대한 국외지배주주의 내국법인 출자금액을 산출하기 위하여 대차대조표상 자산총액에서 차감하는 부채범위에는 미지급본점 송금액을 포함하지 아니함<신설 2009.2.2.>.

▶ 14-24...2 【이자 또는 할인료를 발생시키지 않는 차입금】

국조법 제14조 제1항 및 동법시행령 제24조 제2항에서 규정하는 차입금이란 실질적으로 이자 또는 할인료를 발생시키는 차입금이나 예수금을 말하는 것이며, 이자 또는 할인료를 발생시키지 않는 차입금은 이에 해당하지 아니함.

▶ 14-25...1 【배당으로 처분하는 경우 원천징수방법】

국외지배주주로부터 차입한 금액에 대한 지급이자 중 국조법 제14조의 규정에 의하여 손금불산입된 이자를 동법시행령 제25조 제5항의 규정에 따라 배당으로 소득처분하는 경우에는 동 이자의 지급여부에 불구하고 법인세법시행령 제137조 제1항 및 소득세법시행령 제192조 제3항의 규정에 의하여 당해 법인이 법인세 과세표준 및 세액의 신고기한 종료일에 동 배당소득을 지급한 것으로 보아 법인세 등을 원천징수함.

▶ 14-25...2 【지급이자 및 할인료의 범위】

상품, 제품 등을 판매하고 받은 상업어음을 국외특수관계자에게 할인함에 있어서 당해 거래가 동 어음의 매각거래에 해당하는 경우 당해 처분손실은 국조법시행령 제25조 제2항의 규정에 의한 지급이자 및 할인료에 해당하지 아니하나, 당해 어음의 할인이 상업어음을 담보로 하는 차입거래에 해당하는 경우 동 할인료는 동법시행령 제25조 제2항의 규정에 의한 지급이자 및 할인료에 해당함.

▶ 14-27...1 【비교 가능한 법인의 범위】

국조법시행령 제27조 제1항 제2호의 “당해 내국법인과 사업규모 및 경영여건이 유사한 내국법인 중 차입금의 배수에 있어서 대표성이 있는 법인”이란 비교 가능한 하나 또는 다수의 개별 법인을 의미함.

▶ 14-27...2 【통상적인 조건의 차입금의 입증효력 부인】

국조법시행령 제27조의 입증자료를 납세자가 법정제출기한 경과 후 제출한 경우 당해 서류의 지연 제출이 조세행정의 집행에 중대한 장애를 초래하거나 납세자의 탈루혐의와 연계되어 있다고 판단되는 등 타당한 사유가 있는 때에는 당해 서류의 효력을 부인할 수 있음.



▶ **15-25...1 【제3자로부터 자금을 차입한 경우의 소득처분】**

내국법인이 국외지배주주가 아닌 제3자로부터 차입한 금액에 대한 지급이자 중 국조법 제14조의 규정에 의하여 손금불산입된 금액에 대하여는 다음과 같이 소득 처분함.

- ① 당해 차입거래가 국조법 제15조의 “제3자 개입 차입 거래”에 해당되어 국외지배주주로부터 직접 차입한 것으로 보는 경우에는 배당으로 처분함.
- ② 당해 차입거래가 국외지배주주의 지급보증(담보의 제공 등 실질적으로 지급을 보증하는 경우를 포함한다)에 의한 경우에는 기타사외유출로 처분함.

▶ **과소자본세제 적용으로 배당 처분된 지급이자의 조세특례제한법상 감면가능 여부**

“국제조세조정에 관한 법률” 제14조 제1항의 규정에 의하여 배당으로 처분된 지급이자는 “조세특례제한법” 제121조의2 제3항의 규정에 의한 감면대상 배당금에 해당하지 아니함.[기획재정부 국제조세제도과-505, 2012.10.22.]

▶ **사업연도말에 국외지배주주관계가 해소된 경우 과소자본세제 적용 여부**

국제조세조정에관한법률 제2조 및 동법시행령제3조에 의거 국외지배주주의 범위는 사업연도 종료일 현재로 판단하는 것이므로, 연도 중 국외지배주주 관계가 해소된 경우에는 동 규정을 적용하지 않는 것임[국제세원관리담당관실-145, 2011.4.5.]

▶ **국조법에 의하여 배당으로 처분된 금액의 조세조약상 소득구분**

외국법인의 국내사업장이 한·아일랜드 조세조약 제4조의 규정에 의해 아일랜드 거주자로 판정된 국외지배주주에게 지급한 이자 중 “국제조세조정에 관한 법률” 제14조의 규정에 따라 동 국내사업장의 손금에 산입하지 아니한 금액은 같은 조의 배당처분 규정에 불구하고 한·아일랜드 조세조약 제10조 및 제11조의 규정에 의하여 이자소득에 해당하는 것임[서면2팀-1454, 2005.9.12.]

▶ **과소자본세제 적용대상 국외지배주주 해당여부**

내국법인의 주주·출자자가 「한·일 조세조약」에 따라 국내 거주자에 해당되는 경우, 동 거주자는 「국제조세조정에 관한 법률」 제2조 제1항 제11호의 ‘외국주주’ 및 ‘국외지배주주’에 해당하지 아니하는 것이며, 같은 법 시행령 제3조 제1항 제1호의 외국주주에 해당하지 아니하는 자로서, ‘동 거주자가 출자한 외국법인’ 및 같은 법 제2조 제1항 제9호에 따른 ‘동 거주자의 국외특수관계자’ 또한 동 ‘국외지배주주’에 해당하지 아니하는 것임[국제세원관리담당관실-187, 2009.4.22.]



3 계산사례

가. 사례 1

(1) 상황

- 미국법인 “ABC”는 2018.1.1. 한국에 100% 출자하여 자회사 “ABC Korea”(금융업이 아님)를 설립하였습니다. ABC Korea는 다음과 같이 자금을 차입하고 해당 이자를 지급하였습니다.
 - 2018.1.1. ABC로부터 직접 ₩600,000,000 차입하고 2019.1.1. 국내은행에서 ABC의 지급보증에 의하여 ₩400,000,000 추가 차입
 - 각 차입금에 대한 이자율은 연 10%로 동일하고 이자비용은 ₩100,000,000
 - 2019년도말 ABC Korea의 재무상태표

자	산	1,200,000,000	부	채	1,000,000,000
			자	본	금
					100,000,000
			주	식	발
			행	초	과
			금		50,000,000
			이	익	잉
			여	금	50,000,000
자	산	합	계	1,200,000,000	
			부	채	와
			자	본	합
			계		1,200,000,000

(2) 계산

① 국외지배주주의 출자금액에 대한 차입금의 배수 계산

$$= \frac{\text{차입금 적수}}{\text{국외지배주주의내국법인출자금액적수}} = \frac{1,000,000,000 \times 365}{200,000,000 \times 365} = 5\text{배}$$

- ✔ 차입금 = 1,000,000,000원(직접 600,000,000원 + 지급보증 400,000,000원)
- ✔ ABC Korea의 차입금이 ABC의 출자금액의 2배를 초과하므로 과소자본세제 적용대상임.

② 손금불산입 지급이자 계산

㉠ 높은이자율에 의한 차입금 적수(초과적수*에 도달할 때까지)

지급보증) $400,000,000 \times 365 = 146,000,000,000$

직접차입) $200,000,000 \times 365 = 73,000,000,000$

* 초과적수 $219,000,000,000 = (1,000,000,000 \times 365) - (200,000,000 \times 365 \times 2)$

✔ 이자율이 동일한 경우 차입 연월일이 낮은 것부터 적용함.

㉡ 지급이자 해당액 계산

지급보증) $146,000,000,000 \times 10\% / 365 = 40,000,000$

직접차입) $73,000,000,000 \times 10\% / 365 = 20,000,000$

즉, 지급이자 중 60,000,000원을 손금불산입

③ 손금불산입액의 소득처분을 위한 계산

- 국내은행 차입금 지급이자 40,000,000원은 기타사외유출로 처분하고, 국외지배 주주로부터 직접 차입한 차입금 지급이자 20,000,000원은 배당처분합니다.

나. 사례 2

(1) 상황

- 사례1과 동일한 상황이며, 다만 ABC Korea가 국조령 제27조에 따라 동종의 사업을 영위하는 비교가능한 법인의 자기자본에 대한 차입금의 배수(비교대상배수)가 4배임을 입증하였습니다.

- 이 경우 과소자본세제 적용에 따른 이자비용 손금불산입액은 얼마입니까?

(2) 계산

① 국외지배주주의 출자금액에 대한 차입금의 배수 계산 : 5배

✔ 사례1과 동일한 상황으로 비교가능배수의 4배를 초과함.

② 손금불산입 지급이자 계산

㉠ 높은이자율 해당 차입금 적수(초과적수*에 도달할 때까지)

$$= 73,000,000,000$$

$$* \text{초과적수 } 73,000,000,000 = 1,000,000,000 \times 365 - 200,000,000 \times 365 \times 4$$

㉡ 높은이자율 해당 차입금 지급이자 = $73,000,000,000 \times 10\% / 365 = 20,000,000$

즉, 지급이자 중 ₩20,000,000원을 손금불산입

③ 소득처분을 위한 구분계산

㉠ 국외지배주주에게 귀속되는 부분 : 0

㉡ 국내은행에게 귀속되는 부분 : 20,000,000

✔ 이자율이 동일한 경우 나중 차입한 차입금부터 적용함.

따라서, 손금불산입액 전액 ₩20,000,000원을 기타사외유출로 처분함.

Ⅰ 과소자본세제 조정명세서 작성례

[별지 제10호의2서식(갑)]

(앞 쪽)

사업 연도	2019.1.1. ~ 2019.12.31.	국외지배주주에게 지급하는 이자에 대한 조정명세서(갑)	법인명	ABC Korea
----------	-------------------------------	--	-----	-----------

1. 초과적수의 계산

① 국외지배주주로부터 차입한 금액(국외지배주주의 지급보증에 따라 제3자로부터 차입한 금액 포함)의 적수		365,000,000,000
② 내국법인(외국법인 국내사업장)의 자기자본금 적수		73,000,000,000
납입 자본	③ 내국법인의 총 납입자본금 적수	54,750,000,000
	④ 국외지배주주가 내국법인에 납입한 자본금의 적수	54,750,000,000
	⑤ 납입자본금총액에서 국외지배주주가 납입한 자본금 비율 (④÷③)	100%
⑥ ②와 ③중 큰 금액		73,000,000,000
⑦ 국외지배주주의 내국법인 출자금액의 적수(⑤×⑥)		73,000,000,000
⑧ 업종별 배수		2
⑨ 초과적수(① - (⑦×⑧))		219,000,000,000

2. 손금불산입액의 계산

⑩ 차입금 이자율	⑪ 차입금적수	⑫ 손금불산입액(⑩×⑪÷연종일수)
10%	146,000,000,000	40,000,000
10%	73,000,000,000	20,000,000
합 계	219,000,000,000	60,000,000

210mm×297mm[백상지80g/m²(재활용품)]

[별지 제10호의 2 서식 (을)]

사업 연도	2019.1.1. ~ 2019.12.31.	국외지배주주에게 지급하는 이자에 대한 조정명세서(을)	법인명	ABC Korea
----------	-------------------------------	--	-----	-----------

1. 국외지배주주의 개황

① 법인명(상호)	ABC	② 국가명(지역)	미 국		
③ 대 표 자	Thomas Jones	④ 업 종	컴퓨터 제조업		
⑤ 본점·해외지점 또는 주사무소 소재지		미합중국 캘리포니아주 로스엔젤레스시 월셔대로 3248번지			
주식 소유 및 실질적 지배관계	구 분	직접	간접	합계	
	⑥ 소 유 주 식 수 량	20,000주	-	20,000주	
	⑦ 지 분 비 율 (소유주식 / 총 주식)	100%	-	100%	
	⑧ 실 질 적 지 배 관 계 내 용	해당사항 없음			

2. 지급보증에 의하여 제3자로부터 차입한 경우 제3자의 개황

⑨ 법인명(상호)		⑩ 국가명(지역)			
⑪ 대 표 자		⑫ 업 종			
⑬ 본점·해외지점 또는 주사무소 소재지					

작성 방법

※ 국외지배주주가 외국법인 국내사업장의 본점 또는 해외지점인 경우에는 ⑥~⑧은 적지 않습니다



[별지 제10호의2서식(병)]

(앞쪽)

사업연도	2019.1.1. ~ 2019.12.31.	국외지배주주에게 지급하는 이자에 대한 조정명세서(병)	법인명	ABC Korea
------	-------------------------------	--	-----	--------------

1. 차입금액의 적수계산

①국외지배주주명	②관계	③이자율	④연월일	⑤일수	⑥금액	⑦적수(⑤×⑥)
국내은행	2	10%	2019.1.1.	365	400,000,000	146,000,000,000
ABC	1	10%	2019.1.1.	365	600,000,000	219,000,000,000
합 계						365,000,000,000

2. 자본금 적수계산

가. 자기자본금 적수계산

⑧재무상태표 자산 총계	⑨재무상태표 부채 총계	⑩자기자본금 (⑧-⑨)	⑪사업연도 일 수	⑫적수(⑩×⑪)
1,200,000,000	1,000,000,000	200,000,000	365	73,000,000,000
합 계				

나. 내국법인의 납입자본금 적수계산

다. 국외지배주주가 납입한 자본금 적수계산

⑬ 재무상태표상의 납입자본금 총계	⑭ 사업연도 일 수	⑮ 적 수 (⑬×⑭)	⑯ 재무상태표상의 국외지배주주가 납입한 자본금 총계	⑰ 사업연도 일 수	⑱ 적 수 (⑯×⑰)
150,000,000	365	54,750,000,000	150,000,000	365	54,750,000,000
합 계			합 계		

210mm×297mm[백상지80g/㎡(재활용품)]

[별지 제10호의2 서식(정)]

사업연도	2019.1.1. ~ 2019.12.31.	외국은행 국내지점이 국외지배주주로부터 차입한 금액의 적수계산명세서	법인명	ABC Korea
------	-------------------------------	---	-----	--------------

1. 당기중 국외지배주주로부터의 총차입금 적수계산

①연월일	②일 수	③금 액	④적 수(②×③)
합 계			

2. 정부의 요청에 의한 국외지배주주로부터의 외화차입금 적수계산

⑤연월일	⑥일 수	⑦금 액	⑧적 수(⑥×⑦)
합 계			

3. 역외금융 및 외국환은행간 외화대출로 사용한 외화차입금 중

가. 외국은행의 본점 및 지점으로부터 외화로 차입한 것이 분명한 경우

⑨연월일	⑩일 수	⑪금 액	⑫적 수(⑩×⑪)
합 계			

나. 외국은행의 본점 및 지점으로부터 외화로 차입한 것이 분명하지 아니한 경우

⑬연월일	⑭일 수	⑮금 액	⑯적 수(⑭×⑮)
합 계			

⑰ 자금의 원천비용

외국은행 본점 및 지점으로부터의 일별·월별 차입금 잔액 합계 / 일별·월별 총차입금 잔액의 합계)

⑱ 역외금융 및 외국환은행간 외화대출로 사용한 차입금 중 외국은행 본점 및 지점으로부터 차입한 것으로 간주되는 차입금 적수계산 (⑯×⑰)

210mm×297mm[백상지80g/m²(재활용품)]



[별지 제10호의3 서식]

사업연도	2019.1.1. ~ 2019.12.31.	원천징수세액 조정명세서	법인명	ABC Korea
------	-------------------------------	---------------------	-----	--------------

1. 당기 국외지배주주에 대한 지급이자 및 원천징수 현황

①명 칭	②원 금	③차입기간	④당 기 발생이자	당기 원천징수 내용			
				⑤지급일자	⑥지급액	⑦세 율	⑧원 천 징수세액
ABC	600,000,000	2018.1.1. ~ 2019.12.31.	60,000,000	2018.12.31.	60,000,000	12%	7,200,000
소 계							

2. 당기 국외지배주주에 대한 지급이자 손금불산입액 세액조정내용

⑨명 칭	⑩손 금 불산입액	⑪배당세율	⑫이자세율	⑬세율차이 (⑪-⑫)	⑭조정세액 (⑩×⑬)
ABC	20,000,000	10%	12%	-2%	-400,000
소 계					

작성방법

- ①은 차입금을 대여한 국외지배주주의 명칭을 적습니다.
- ④는 당기에 귀속되는 지급이자로서 손금에 산입하는 금액을 적습니다.
- ⑤는 당기 발생이자를 실제 지급한 날을 적고, 당기 말 현재 이자가 지급되지 아니한 경우에는 “미지급”으로 적습니다.
- ⑧은 가산세를 제외한 원천징수세액을 적습니다.
- ⑭의 조정세액이 양수(+)인 경우(납부할 세액이 있는 경우)에는 「법인세법」 제60조제1항의 신고기한이 속하는 달의 다음 달 10일까지 그 금액을 납세지 관할 세무서장에게 납부해야 하며, 조정세액이 음수(-)인 경우(환급받을 세액이 있는 경우)에는 납세지 관할 세무서장에게 그 금액의 환급을 신청할 수 있습니다.

210mm×297mm[백상지80g/㎡(재활용품)]

1 개요

- 내국법인이 국외특수관계인으로부터 차입한 금액에 대한 ① 순이자비용이 ② 조정소득 금액의 100분의 30을 초과하는 경우에는 그 초과하는 금액은 손금에 산입하지 아니하며 법인세법§67에 따른 기타사외유출로 처분된 것으로 봅니다(국조법§15의2).
 - ① 순이자비용 : 국외특수관계인에게 지급한 지급이자 및 할인료에서 국외특수관계인 으로부터 수취한 이자수익을 차감한 금액
 - ② 조정소득금액 : 감가상각비와 제1호의 순이자비용을 차감하기 전 소득금액
* '19.1.1.이후 개시하는 사업연도 분부터 적용
- 통계법§22에 따라 통계청장이 고시하는 한국표준산업분류에 따른 금융 및 보험업을 영위하는 내국법인에게는 적용하지 않습니다.

2 손금 불산입 요건 및 방법

가. 이자 및 할인료의 범위

- 국조조세조정에 관한 법률 시행령§24에 따른 차입금에서 발생한 모든 이자소득으로서 내국법인이 국외지배주주에게 지급하여야 할 사채할인발행차금상각액, 융통어음 할인료 등 그 경제적 실질이 이자에 해당하는 것을 모두 포함합니다(단, 건설자금이자 제외).

나. 순이자비용 계산방법

- 내국법인이 모든 국외특수관계인으로부터 차입한 전체 차입금에 대하여 지급하는 이자 및 할인료의 총액에서 내국법인이 국외특수관계인으로부터 수취하는 이자수익의 총액을 차감한 금액(그 수가 음수인 경우에는 영으로 봄)으로 합니다.

다. 조정소득금액 계산방법

$$\text{조정소득금액} = \text{해당 사업연도의 소득금액}^* + \text{세무상 감가상각비(법법§23)} + \text{국외특수관계인 관련 순이자비용}$$

* 지급이자의 손금불산입(법법§28), 정상가격에 의한 과세조정(국조법§4), 혼성금융상품 관련 이자비용 손금불산입(국조법§15의3) 규정을 적용하기 전 소득금액

라. 손금불산입 순서

- ① 서로 다른 이자율이 적용되는 이자나 할인료가 함께 있는 경우에는 높은 이자율이 적용되는 것부터 먼저 손금에 산입하지 않습니다.
- ② 국외특수관계인에게 지급하는 지급이자 및 할인료 중 같은 이자율이 적용되는 차입금이 둘 이상인 경우에는 최근 차입한 금액에 대한 지급이자 및 할인료부터 차례대로 손금에 산입하지 않습니다.

마. 신고방법

국외특수관계인으로부터 자금을 차입한 내국법인은 국외특수관계인에게 지급하는 순이자비용에 대한 조정명세서를 법인세의 과세표준과 세액의 확정 신고와 함께 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야 합니다.

■ 국제조세조정에 관한 법률 시행규칙 [별지 제10호의10서식(갑)] <신설 2018. 3. 19.>

(앞쪽)

사업 연도	. . . ~ . . .	국외특수관계인에게 지급하는 순이자비용에 대한 조정명세서 (갑)	법인명	
----------	---------------------	---	-----	--

1. 조정소득금액의 계산

① 해당 과세연도 소득금액	
② 법인세법 제23조에 따라 손금으로 계상한 감가상각비	
③ 국외특수관계인에게 지급하는 순이자비용	
④ 조정소득금액 (①+②+③)	

2. 순이자비용의 계산

⑤ 국외특수관계인에 대한 이자지급액	
⑥ 국외특수관계인으로부터의 이자수취액	
⑦ 국외특수관계인에게 지급하는 순이자비용 (=③)	

3. 조정소득금액 대비 과다이자비용 계산

⑧ 조정소득금액 대비 과다이자비용(⑦-④×30%)	
-----------------------------	--

4. 「국제조세조정에 관한 법률」 제14조에 따른 손금불산입액과 비교

⑨ 「국제조세조정에 관한 법률」 제14조에 따른 손금불산입액	
⑩ ⑧,⑨ 중 큰 금액	

5. 손금불산입액의 계산

⑪ 국외특수관계인 법인명(상호)	⑫ 차입금 이자율	⑬ 차입연월일	⑭ 차입금 적수	⑮ 손금불산입액 (⑫×⑭÷연중일수)
합 계				

210mm×297mm[백상지 80g/㎡]

(뒤쪽)

작성방법

※ 내국법인이 국외특수관계인으로부터 차입한 금액이 없는 경우에는 이 명세서를 작성하지 않습니다.

1. ① : 「법인세법」 제28조(지급이자의 손금불산입), 「국제조세조정에 관한 법률」 제4조(정상가격에 의한 과세조정) 및 제15조의 3(혼성금융상품 거래 관련 이자비용의 손금불산입) 규정을 적용하기 전 소득금액을 말합니다.
3. ③, ⑦ : [별지 제10호의10서식(을)] 중 ⑭의 합계금액을 적습니다.
4. ⑤ : [별지 제10호의10서식(을)] 중 ⑧의 합계금액을 적습니다.
5. ⑥ : [별지 제10호의10서식(을)] 중 ⑬의 합계금액을 적습니다.
6. ⑦의 계산 결과가 음수(-)인 경우에는 "0"을 적고, 이 경우 ⑧이하는 작성하지 않습니다.
7. ⑨ : [별지 제10호의2 서식(갑)] 중 ⑫의 합계금액을 적습니다.
8. ⑩ : ⑧과 ⑨의 금액 중 큰 금액을 적되, ⑨가 ⑧보다 크거나 같은 경우 ⑩이하는 작성하지 않습니다.
9. ⑪~⑮는 [별지 제10호의10서식(을)] 에 적은 차입금 순서대로 계산하되, ⑮의 누계가 ⑧이 될 때까지로 하고, ⑮의 누계가 ⑧보다 많아지게 되는 때의 마지막 차입금 중 ⑧보다 많아지는 부분은 제외합니다.
10. ⑯의 연중 일수는 "365"로 하되, 윤년의 경우에는 "366"으로 합니다.

■ 국제조세조정에 관한 법률 시행규칙 [별지 제10호의10서식(을)] <신설 2018. 3. 19.>

(앞쪽)

사업 연도	. . . ~ . . .	국외특수관계인에게 지급하는 순이자비용에 대한 조정명세서 (을)	법인명	
----------	---------------------	---	-----	--

국외특수관계인			차입금					대여금					⑭순 이자 비용
① 법인명 (상호)	② 국가명	③ 대표자	④ 이자율	⑤차입 연월일	⑥ 일수	⑦ 금액	⑧이자 지급액	⑨ 이자율	⑩대여 연월일	⑪ 일수	⑫ 금액	⑬이자 수취액	
합 계													

210mm×297mm[백상지 80g/㎡]

작성방법

1. 본 명세서는 ④의 이자율이 높은 순서대로 작성하되, 같은 이자율이 적용되는 차입금이 둘 이상인 경우에는 ⑤의 차입연월일이 낮은 차입금부터 작성합니다. 대여금만 있는 경우에는 ⑨의 이자율이 높은 순서대로 작성하되, 같은 이자율이 적용되는 대여금이 둘 이상인 경우에는 ⑩의 대여연월일이 낮은 차입금부터 작성합니다.
2. ①은 해당 법인에게 해당 차입금을 대여해 준 국외특수관계인 및 해당 법인이 해당 대여금을 대여해 준 국외특수관계인 법인명을 적습니다.
3. ④는 해당 차입금에 적용되는 이자율을 적습니다.
4. ⑤는 해당 차입금의 원래 차입 연월일을 적습니다.
5. ⑥은 해당 차입금을 실제 차입한 일수를 적습니다. 이 경우 이전 사업연도로부터 이월된 차입금은 사업연도 개시일에 차입한 것으로 보아 일수를 계산합니다.
6. ⑦은 해당 차입금의 금액을 적되, 원래 차입금 중 일부가 상환되어 금액이 변동되는 경우에는 이를 따로 구분하여 작성합니다.
7. ⑨는 해당 대여금에 적용되는 이자율을 적습니다.
8. ⑩는 해당 대여금의 원래 대여 연월일을 적습니다.
9. ⑪은 해당 대여금을 실제 대여한 일수를 적습니다. 이 경우 이전 사업연도로부터 이월된 대여금은 사업연도 개시일에 대여한 것으로 보아 일수를 계산합니다.
10. ⑫는 해당 대여금의 금액을 적되, 원래 대여금 중 일부가 상환되어 금액이 변동되는 경우에는 이를 따로 구분하여 작성합니다.

1 개요

- 내국법인이 국외특수관계인과의 자본 및 부채의 성격을 동시에 갖고 있는 금융상품 거래에 따라 지급한 이자 및 할인료 중 적정기간 내에 그 국외특수관계인이 소재한 국가에서 국외특수관계인의 소득에 포함되지 아니하는 등 과세되지 아니한 금액에 해당하는 금액은 해당 사업연도의 소득금액을 계산할 때 손금에 산입하지 아니하고 기타사외유출로 처분합니다.(국조법§15의3)
- 혼성금융상품에 대한 이자비용 공제 제한 제도는 국가간 세법차이를 이용한 조세 회피를 방지하기 위하여 신설된 제도로서 2018.1.1. 이후 개시하는 사업연도부터 적용됩니다.

2 손금 불산입 요건 및 방법

가. 혼성금융상품 조건

- 혼성금융상품이란 부채·자본 성격을 동시에 갖는 금융상품*(예, 이익참가부 사채)으로 아래 2가지 요건을 모두 충족하는 금융상품을 말합니다.(국조령§28의4①)

* 금융 및 보험업을 영위하는 내국법인이 발행하는 금융상품은 제외

- ① 우리나라의 경우 : 우리나라의 세법에 따라 해당 금융상품을 부채로 보아 내국법인이 해당 금융상품의 거래에 따라 국외특수관계인인 외국법인(이하 “거래상대방”)에게 지급하는 이자 및 할인료를 이자비용으로 취급할 것
- ② 거래상대방이 소재한 국가의 경우 : 그 국가의 세법에 따라 해당 금융상품을 자본으로 보아 거래상대방이 내국법인으로부터 지급받는 이자 및 할인료를 배당소득으로 취급할 것

나. 적정기간

- 내국법인이 혼성금융상품의 거래에 따라 이자 및 할인료를 지급하는 사업연도의 종료일 이후 12개월 이내에 개시하는 거래상대방의 사업연도의 종료일까지의 기간을 말합니다.(국조령§28의4②)

다. 내국법인이 혼성금융상품 거래에 따라 지급한 이자비용이 거래상대방이 소재한 국가에서 배당소득으로 취급되어 과세되지 아니한 금액의 범위

- ① 거래상대방의 과세소득에 포함되지 아니하는 경우, 또는
- ② 해당 배당소득의 100분의 10 미만으로 과세소득에 포함되는 경우

라. 손금불산입 금액 산출방법

- 국제조세조정에 관한 법률§15의3①에 따라 해당 사업연도의 소득금액을 계산할 때 손금에 산입하지 아니하는 금액은 ①의 금액에 ②의 율을 곱하여 산출한 금액으로 합니다.(국조령§28의4④)
- ① 내국법인이 거래상대방에게 지급하는 이자 및 할인료 금액
- ② 거래상대방이 내국법인으로부터 지급받는 배당소득 금액 중 과세되지 아니한 금액이 차지하는 비율

마. 혼성금융상품에 대한 이자비용을 당초 손금에서 제외하여 신고하였으나 적정기간 내에 거래상대방 소재 국가에서 거래상대방의 배당소득에 포함되는 경우

- 거래상대방이 내국법인으로부터 지급받는 배당소득 금액 중 100분의 10 이상이 거래상대방의 과세소득에 포함되는 경우 내국법인은 당초 손금에 산입하지 아니한 금액을 적정기간 종료일이 속하는 사업연도의 소득금액을 계산할 때 당초 손금불산입했던 금액을 손금에 산입할 수 있습니다.(국조령§28의4⑤)

바. 혼성금융상품에 대한 이자비용을 당초 손금에 산입하여 신고하였으나 적정기간 내에 거래상대방 소재 국가에서 배당소득으로 과세되지 않은 경우

- 내국법인이 혼성금융상품 거래에 따라 지급한 이자에 해당하는 금액을 손금에 산입하였으나, 그 후에 해당금액이 적정기간 내에 거래상대방 소재 국가에서 과세되지 않았음을 안 경우에는 적정기간 종료일이 속하는 사업연도의 소득금액을 계산할 때 과세소득에 포함되지 않는 비율만큼 익금에 산입하고 이자상당액을 가산하여 납부하여야 합니다.(국조법§15의3③)
- 이자상당액 계산 방법 : 아래 ①×②
 - ① 거래상대방에 대한 지급이자 및 할인료를 손금에 산입한 사업연도에 손금불산입할 금액을 손금에 산입함에 따라 발생한 법인세액의 차액
 - ② 손금에 산입한 사업연도의 다음 사업연도 개시일부터 익금에 산입한 사업연도의 종료일까지의 기간에 대하여 1일 1만분의 3의 율

사. 신고방법

- 국제조세조정에 관한 법률 시행령§28의4①에 따른 혼성금융상품 거래를 하는 내국법인은 기획재정부령으로 정하는 혼성금융상품 관련 이자비용에 대한 조정명세서를 법인세의 과세표준과 세액의 확정 신고와 함께 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야 합니다.



■ 국제조세조정에 관한 법률 시행규칙 [별지 제10호의11서식] <신설 2018. 3. 19.>

(앞쪽)

사업 연도	혼성금융상품 관련 이자비용에 대한 조정명세서										법인명
----------	-------------------------------------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	-----

1. 혼성금융상품 거래내역

① 발행일	② 만기일	③ 상품명	④발행 가액	거래상대방(국외특수관계인)								⑫비고
				⑤ 회사명	⑥ 소재국	⑦관계	⑧ 취득일	⑨ 취득 가액	⑩ 적용 이자율	⑪ 비과세 비율		

2. 해당연도 손금불산입 이자비용

⑬발행일	⑭상품명	거래상대방(국외특수관계인)								⑳손금 불산입액 (⑳×㉑)
		⑮회사명	⑯소재국	⑰취득일	⑱이자 비용	⑲ 선부인된 이자비용	㉐ 차감 이자비용 (⑱-⑲)	㉑ 비과세 비율		

3. 해당연도 추가 손금산입 이자비용

㉓발행일	㉔상품명	거래상대방(국외특수관계인)								㉖손금 산입액
		㉕회사명	㉗소재국	㉙관계	㉘당초 손금불산입 귀속연도	㉚당초 손금불산입 금액	㉜당초 비과세 비율	㉝변경 비과세 비율		

4. 해당연도 추가 손금불산입 이자비용

㉓발행일	㉔상품명	거래상대방(국외특수관계인)								㉖손금불산 입액
		㉕회사명	㉗소재국	㉙관계	㉘당초 손금산입 귀속연도	㉚당초 손금산입 금액	㉜당초 비과세 비율	㉝변경 비과세 비율		

5. 합 계

㉓ 혼성금융상품 이자비용 관련 손금불산입액 합계(㉒합계 + ㉔합계)	
㉕ 혼성금융상품 이자비용 관련 손금산입액 합계(㉖합계)	

210mm×297mm[백상지 80g/㎡]

작성방법

- ※ 「국제조세조정에 관한 법률」 제28조의4제1항에 따른 금융상품 거래를 하는 내국법인은 이 명세서를 작성하여야 합니다.
1. "1. 혼성금융상품 거래내역"에는 「국제조세조정에 관한 법률 시행령」 제28조의4에 따른 금융상품의 거래내역을 적습니다.
 2. ② : 혼성금융상품의 만기일(상환기간이 존재하는 경우 상환일, 전환사채의 경우 전환일 등)을 적습니다.
 3. ③ : 계약서상 기재된 해당 혼성금융상품의 상품명을 적습니다.
 4. ④ : 해당 혼성금융상품의 최초 발행가액을 적습니다.
 5. ⑤ : 해당 혼성금융상품의 거래가 이루어진 국외특수관계인인 거래상대방 회사명을 적습니다.
 6. ⑦, ⑲, ⑳ : 다음 구분에 따라 적습니다.
 - 가. 국외특수관계인이 제출인의 의결권 있는 주식(출자지분)의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유한 경우: "피지배"로 적습니다.
 - 나. 제출인이 국외특수관계인의 의결권 있는 주식(출자지분)의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유한 경우: "지배"로 적습니다.
 - 다. 동일한 제3자가 국외특수관계인 및 제출인의 의결권 있는 주식(출자지분)의 100분의 50 이상을 직접 또는 간접으로 소유한 경우: "자매"로 적습니다.
 - 라. 제출인과 공통의 이해관계가 있고 어느 한 쪽이 다른 쪽의 사업 방침의 전부 또는 중요한 부분을 실질적으로 결정할 수 있거나 제3자가 제출인과 어느 한 쪽의 사업 방침을 실질적으로 결정할 수 있는 경우 제출인과 어느 한 쪽의 관계: "실질 지배"로 적습니다.
 7. ⑩ : 해당 혼성금융상품에 적용되는 이자율을 적습니다.
 8. ⑪, ⑫ : 해당 혼성금융상품과 관련하여 해당 거래상대방에게 지급하는 총 이자비용 중 거래상대방 소재 국가에서 과세소득에 포함되지 않는 금액이 차지하는 비율을 적습니다.
 9. ⑬ : 해당 혼성금융상품의 발행시 이자지급조건, 변제순위 등을 적습니다.
 10. "2. 해당연도 손금불산입 이자비용"에는 "1. 혼성금융상품 거래내역" 중 「국제조세조정에 관한 법률」 제15조의3제1항에 따라 해당연도에 손금불산입되는 이자비용에 대하여 적습니다.
 11. ⑮ : 해당 혼성금융상품과 관련하여 해당 거래상대방에게 지급한 총 이자비용을 적습니다.
 12. ⑯ : ⑮ 중 「국제조세조정에 관한 법률」 제14조 또는 같은 법 제15조의2에 따라 부인된 이자비용을 적습니다.
 13. "3. 해당연도 추가 손금산입 이자비용"에는 「국제조세조정에 관한 법률」 제15조의3제2항에 따라 해당연도에 손금산입되는 이자비용에 대하여 적습니다.
 14. ⑳ : 해당 혼성금융상품과 관련하여 당초 신고시 이자비용이 손금에 산입되지 않은 귀속연도를 적습니다.
 15. ㉑ : 해당 혼성금융상품과 관련하여 당초 신고시 손금에 산입되지 않은 이자비용 금액을 적습니다.
 16. ㉒ : 해당 혼성금융상품과 관련하여 당초 신고시 비과세비율을 적습니다.
 17. ㉓ : 해당 혼성금융상품과 관련하여 변경된 비과세비율을 적습니다.
 18. ㉔ : 해당 혼성금융상품의 비과세비율 변동으로 인해 추가로 손금에 산입되는 금액을 적습니다.
 19. "4. 해당연도 추가 손금불산입 이자비용"에는 「국제조세조정에 관한 법률」 제15조의3제3항에 따라 해당연도에 익금산입되는 이자비용에 대하여 적습니다.
 20. ㉕ : 해당 혼성금융상품과 관련하여 당초 신고시 이자비용이 손금에 산입된 귀속연도를 적습니다.
 21. ㉖ : 해당 혼성금융상품과 관련하여 당초 신고시 손금에 산입된 이자비용 금액을 적습니다(「국제조세조정에 관한 법률」 제14조 또는 같은 법 제15조의2에 따라 부인된 이자비용 제외합니다).
 22. ㉗ : 해당 혼성금융상품과 관련하여 당초 신고시 비과세비율을 적습니다.
 23. ㉘ : 해당 혼성금융상품과 관련하여 변경된 비과세비율을 적습니다.
 24. ㉙ : 해당 혼성금융상품의 비과세비율 변동으로 인해 추가로 손금에 산입되지 않는 금액을 적습니다.



특수관계법인과 거래를 통한 이익의 증여의제



2019.12월말 법인의 경우 해당 주주의 증여세 신고·납부기한은 2020.6.30.입니다.

1 배 경

- 법인이 그의 지배주주와 특수관계에 있는 법인으로부터 일감을 제공받아 얻게 되는 이익에 대하여 개인인 지배주주와 그의 친족 주주에게 증여세를 과세하는 「상속세 및 증여세법」 §45의3 규정은 2012년 1월 1일 이후 개시되는 사업연도 거래분부터 적용되고 있습니다.
- 해당 법인에서는 관련 법규정의 주요내용을 참고하여 신고대상 주주 등이 증여세를 성실하게 신고·납부할 수 있도록 적극적으로 안내하여 주시기 바랍니다.

2

과세개요

- 지배주주가 소유한 수혜법인이 그 지배주주의 특수관계법인*으로부터 일감을 지원받아 지배주주가 얻게 되는 이익을 증여로 의제하여 증여세 과세

* 일감을 받은 법인의 지배주주와 그 특수관계인이 30% 이상 출자하여 지배하고 있는 법인 등 (상속세및증여세법 시행령§2의2①3~8호 해당법인)

- (과세대상자) 일감을 받은 법인(수혜법인)의 개인인 지배주주와 그 친족으로서 그 수혜 법인의 지분(간접보유지분 포함)이 한계보유비율 3%(중소·중견법인 10%)을 초과하여 보유한 주주(개인)

- (과세요건) 수혜법인의 사업연도별 매출액 중 특수관계법인과 매출액이 차지하는 비율*이 정상거래비율 30%(중견 40%, 중소기업 50%)를 초과할 것

* 비율 산정 시 일정 매출액(중소기업간 거래, 수출목적 거래, 자회사가 자회사등과 거래, 수혜법인이 50%이상 지분을 보유하고 있는 특수관계법인과 거래 등)은 제외

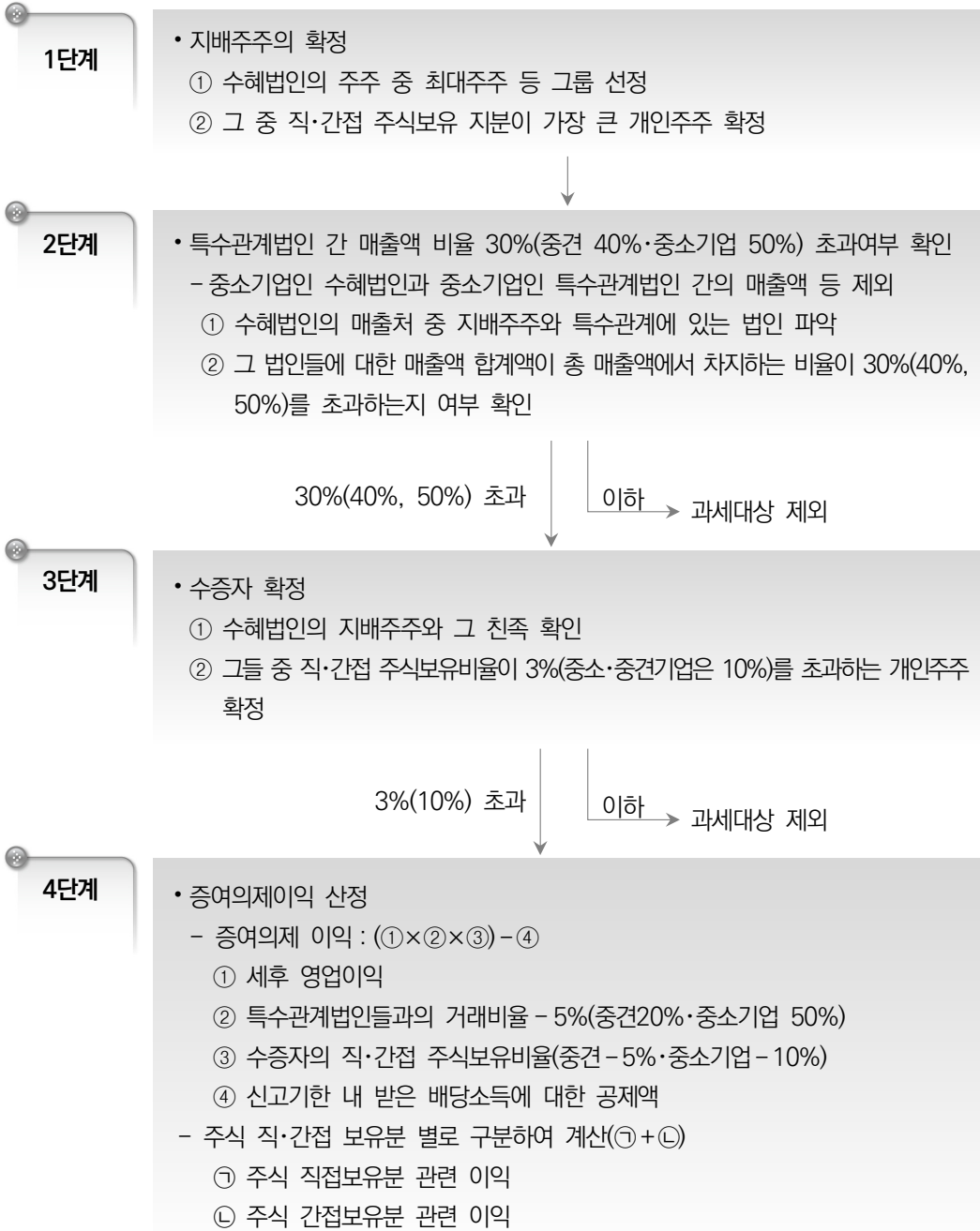
- (증여의제이익) 수혜법인의 세후영업이익에 5%(중견20%, 중소기업50%)를 초과하는 특수관계 법인과 거래비율과 과세대상자의 주식보유비율(중견 5%차감·중소기업 10%차감)을 초과한 주식보유 비율을 곱하여 계산한 금액

$$\text{세후영업이익} \times [\text{특수관계법인과 거래비율} - 5\% (20\%, 50\%) \times \text{주식보유비율} (-5\% \sim 10\%)]$$

- (증여의제시기) 수혜법인의 각 사업연도 종료일

- (증여세 신고기한) 법인세 신고기한이 속하는 달의 말일부터 3개월 이내

증여의제이익 산정 흐름도



3 수혜법인 법인세 신고서 작성시 유의사항

- 일감몰아주기 증여세 신고시 수혜법인 세후영업이익의 계산 편의와 정확성 제고를 위해 과목별 소득금액조정명세서(1),(2)상 '영업손익조정금액'란을 추가하여 해당 금액을 기재하도록 서식을 개정하였습니다.
- 수혜법인의 주주가 일감몰아주기 증여세 신고함에 있어 불편함이 발생하지 않도록 수혜법인 법인세 신고서 개정된 서식에 따라 관련내용을 충실히 기입·작성하여 주시기 바랍니다.

■ 법인세법 시행규칙 [별지 제15호서식 부표 1] <개정 2014.3.14.>

(앞쪽)

사업 연도	· · · ~ · · ·	과목별 소득금액조정명세서(1)	법 인 명	
			사업자등록번호	

1. 익금산입 및 손금불산입

① 과 목	② 금 액	③ 영업손익 조정금액	④ 처 분	⑤ 조 정 내 용
합계				

작성 방법

③ 영업손익조정금액란은 「상속세 및 증여세법」에 따른 특수관계법인과 의 거래를 통한 증여의제이익 계산과 관련된 사항으로서 ② 금액란에 해당하는 금액 중 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 세무조정사항 중 영업손익과 관련된 세무조정금액만을 별도로 적습니다. 이 경우 하단에는 반드시 합계금액을 적습니다. 다만, 「상속세 및 증여세법」 제45조의3제1항에 따른 수혜법인인 아닌 경우에는 ③ 영업손익조정금액은 적지 않아도 됩니다.

- 가. 「법인세법」 제23조에 따른 감가상각비 손금불산입
- 나. 「법인세법」 제33조에 따른 퇴직급여충당금 손금산입
- 다. 「법인세법」 제34조에 따른 대손충당금 손금산입
- 라. 「법인세법」 제40조에 따른 손익의 귀속사업연도
- 마. 「법인세법」 제41조에 따른 자산의 취득가액
- 바. 「법인세법 시행령」 제44조의2에 따른 퇴직보험료 등의 손금불산입
- 사. 「법인세법 시행령」 제74조에 따른 재고자산의 평가

※ 감가상각비 손금불산입 관련 조정금액이 2,000,000원으로서 그 중 영업과 관련된 조정금액이 1,000,000원인 경우에는 ② 금액란에 2,000,000원을 적고, ③ 영업손익조정금액란에는 1,000,000원을 적습니다.

1

‘일감떼어주기’에 대한 증여세 과세 개요

가. 특수관계법인으로부터 사업기회를 제공받은 수혜법인 지배주주(개인)의 재산 가치 증가 이익을 증여로 의제하여 과세

- (사업기회 제공방법) 특수관계법인이 직접 수행하거나, 특수관계 없는 다른 법인이 수행하던 사업기회를 임대차계약, 입점계약 등의 방법으로 제공받는 경우(상속세 및 증여세법 시행령§34의3)
- (과세대상 : 수증자) 수혜법인*의 개인인 지배주주와 그 친족
* 지배주주와 그 친족의 주식보유비율(간접보유비율 포함)이 30% 이상인 법인
- (증여자) 지배주주와 특수관계가 있는 법인(특수관계법인이 중소기업이거나 수혜법인이 50% 이상 출자한 법인 제외)
- (증여의제이익) 수혜법인이 사업기회를 최초로 제공받은 사업연도의 영업이익을 기준으로 3년분을 일시 신고·납부하고, 3개 사업연도 경과 후 실제로 발생한 영업이익에 따라 증여의제이익을 재계산하여 최종적으로 증여세를 정산

〈개시사업연도〉

[[(개시사업연도에 제공받은 사업기회로 인하여 발생한 수혜법인의 이익×지배주주 등의 주식보유비율) - 개시사업연도분의 법인세 납부세액 중 상당액] ÷ 개시사업 연도의 월 수 × 12] × 3

* 배당소득×개시사업연도의 증여의제이익 ÷ (수혜법인의 사업연도 말일의 법인세법 시행령§86의2①에 따른 배당가능이익×지배주주등의 수혜법인에 대한 주식보유비율)

〈정산사업연도〉

[(제공받은 사업기회로 인하여 개시사업연도부터 정산사업연도까지 발생한 수혜 법인의 이익 합계액)×지배주주 등의 주식보유비율]-개시사업연도분부터 정산사업 연도분까지의 법인세 납부세액 중 상당액

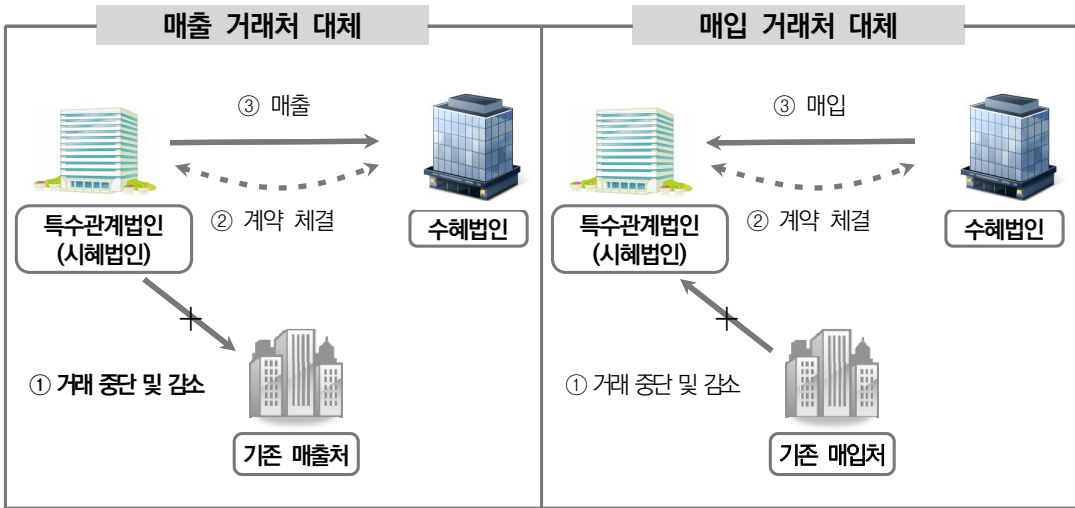
- (과세방식) 개시사업연도 경과 후 증여의제이익을 일시에 과세하고, 3년 후 실제 손익을 정산하여 증여세 재계산
- (증여의제시기) 사업기회를 제공받은 날이 속하는 사업연도 말

나. (적용시기) '16.1.1.이후 개시 사업연도

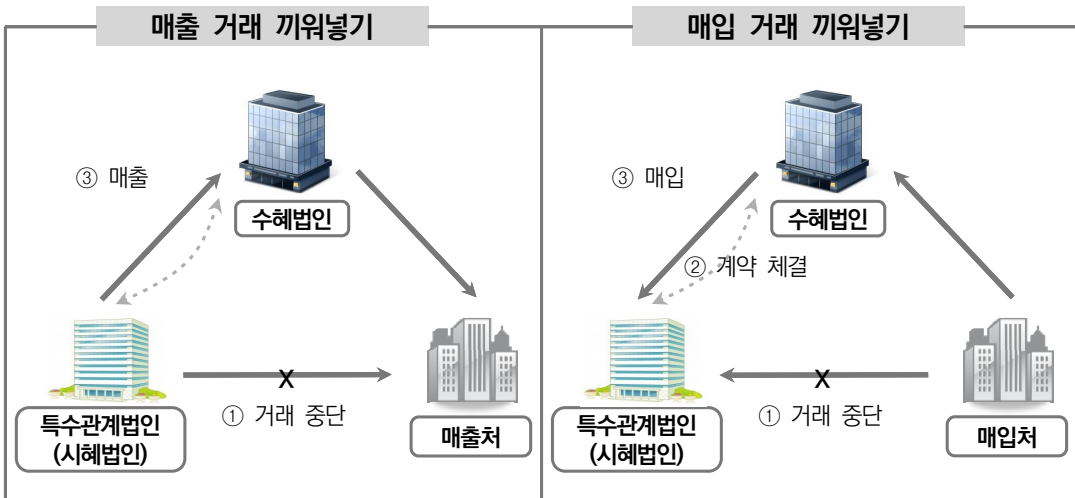
다. (신고기한) '20.6.30.('19년 12월말 결산법인 기준)

2 ‘일감떼어주기’ 사례(사업기회 제공에 따른 증여 유형)

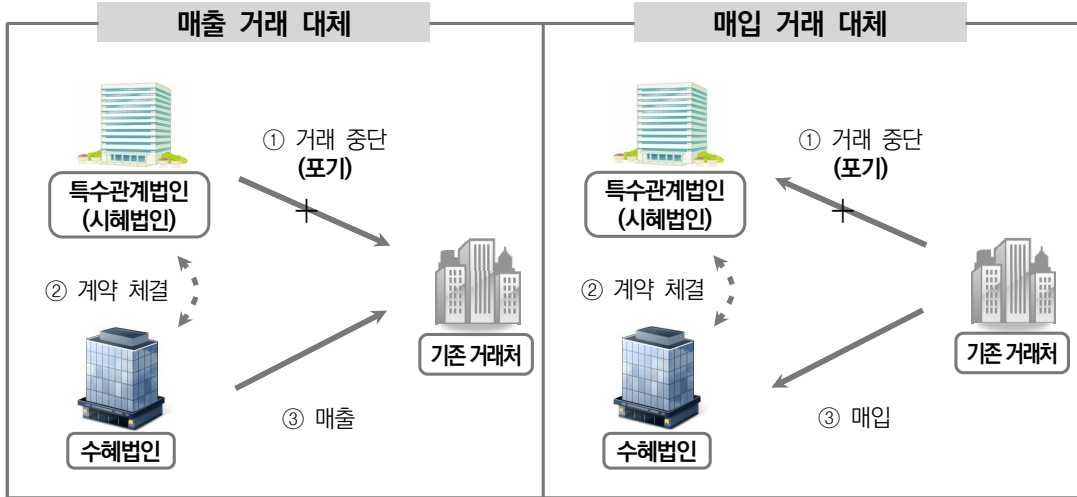
가. 시혜법인의 매출·매입 거래처를 수혜법인으로 대체



나. 시혜법인의 거래단계에 수혜법인을 끼워넣기



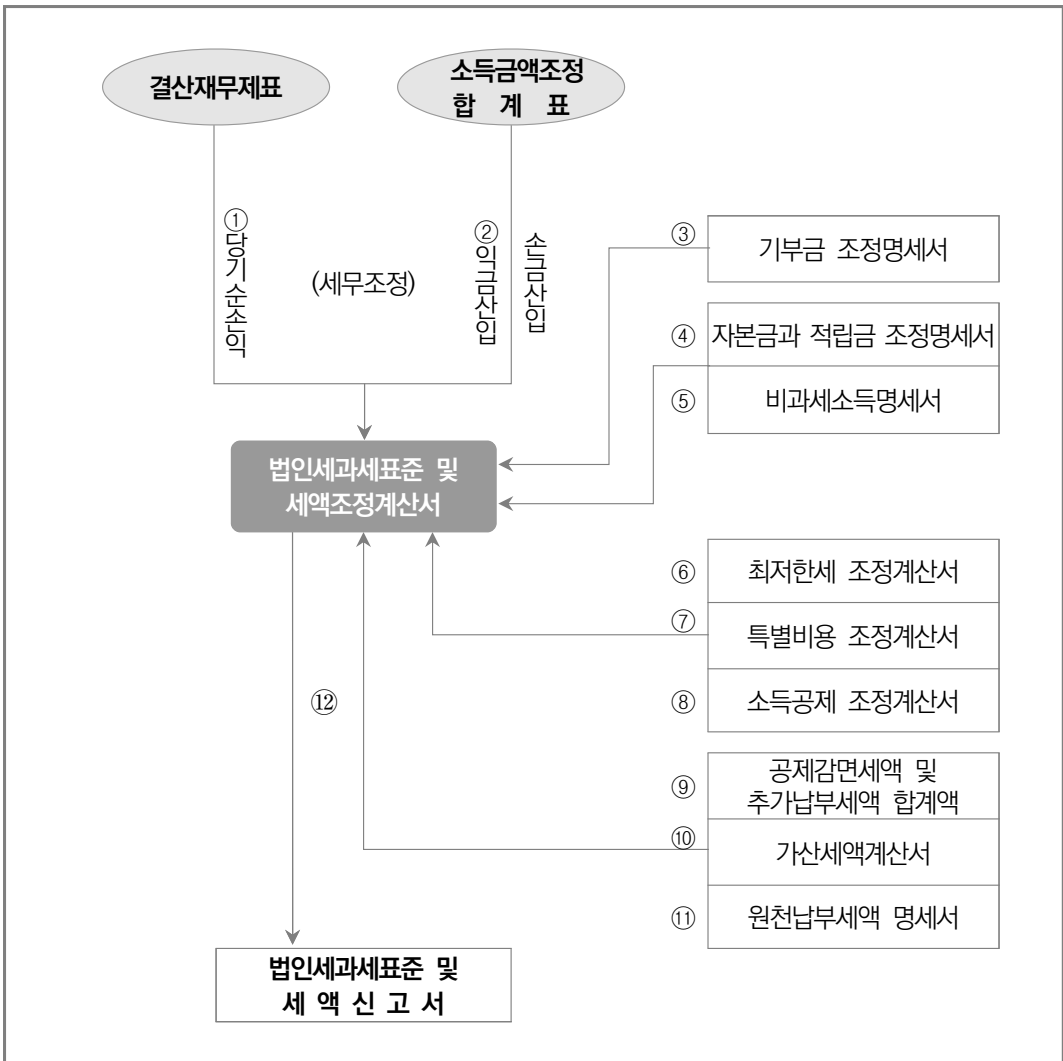
다. 시혜법인이 매출·매입거래를 중단(포기)하고 수혜법인으로 대체





1 법인세 과세표준 및 세액신고서 작성·제출

법인세 과세표준 및 세액신고서를 작성하는 절차는 아래와 같습니다.





법인세 과세표준 및 세액신고서와 조정계산서 작성사례



다음 자료에 의하여 ① 법인세과세표준 및 세액신고서, ② 조정계산서를 작성하여 보시다.

자 료

- 사업연도 : 2019.1.1. ~ 12.31.
- 중소기업임
- 동업기업 과세특례 적용대상 아님

● **익금산입 또는 손금불산입 내역**

과 목	금 액	내 용
건 설 자 금 이 자	4,520,000	건설자금이자 과소계상액
수 입 배 당 액	1,000,000	수입계상누락분(미수금임)
재 고 자 산 평 가 감	770,000	재고자산평가감액임
퇴 직 급 여 총 당 금	840,000	한도초과액임
대 손 총 당 금	694,000	한도초과액임
퇴 직 금	220,000	임원퇴직금 한도초과액
인 정 이 자	130,000	대표자 가지급금 인정이자
세 금 공 과	654,000	토지매입에 따른 취득세
잡 비	75,000	별과금임
미 지 급 기 부 금	2,340,000	전기 손금산입 유보분임
법 인 세 등	2,000,000	손금불산입
합 계	13,243,000	

● **손금산입 또는 익금불산입 내역**

과 목	금 액	내 용
전 기 대 손 부 인 액	380,000	대손부인액중 회수된 상각채권추심이익 계상액
재 고 자 산 평 가 감	4,110,000	전기손금불산입 유보분중 당기사용해당분
감 가 상 각 비	1,340,000	전기부인누계액중 당기용인액
수 입 이 자	22,000	국세환급금이자
대 손 금	2,720,000	소멸시효완성된 외상매출금
합 계	8,572,000	

* 수입배당금 익금불산입 세무조정 생략

● 기타 내역

① 법인세 공제후 당기순이익	200,000,000원
② 지정기부금 한도초과액	5,000,000원
③ 이월결손금(10년 미경과)	2,000,000원
④ 비과세 및 소득공제	없 음
⑤ 고용창출투자세액공제	250,000원
⑥ 정규지출증빙 미수취 가산세	90,000원
⑦ 중간예납법인세	18,000,000원
⑧ 원천납부법인세	3,000,000원
⑨ 조정후 수입금액	3,000,000,000원

조정계산 내역

- ① 토지 등 양도차익에 대한 법인세 → 당해연도 해당사항 없음
- ② 법인세과세표준 및 세액조정계산서의 작성·계산
 - 과세표준 207,671,000
 - 산출세액 : $200,000,000 \times 10\% + 7,671,000 \times 20\% =$ 21,534,200
 - 최저한세 적용대상 공제감면세액인 ⑤항을 동서식(121)에 기재



법인세 과세표준 및 세액신고서

①사업자등록번호	101-81-12345		②법 인 등 록 번 호	110111-1234567					
③법 인 명	(주) 가나		④전 화 번 호						
⑤대 표 자 성 명	홍길동		⑥전 자 우 편 주 소						
⑦소 재 지									
⑧업 태	제조	⑨종 목	기초화학물	⑩주업종코드	241102				
⑪사 업 연 도	2019. 1. 1. ~ 2019. 12. 31.		⑫수시부과기간						
⑬법 인 구 분	① 내국 2.외국 3.외투(비율 %)			⑭조 정 구 분	① 외부 2. 자기				
⑮종 류 별 구 분	중소기업	일반			당기순이익 과세	⑯외 부 감 사 대 상 ① 여 2. 부 ① 정기신고 2. 수정신고(가.서면분석, 나.기타) 3. 기한후 신고 4. 중도폐업신고 5. 경정청구			
		중견기업	상호출자제한기업	그 외 기업					
		영리법인	상 장 법 인	11			71	81	91
		코스닥상장법인	21	72			82	92	
		기 타 법 인	⑳	73			83	93	
비영리법인	60	74	84	94	50				
⑱법인유형별구분	코드								
⑳신 고 일									
㉑신고기한 연장승인	1. 신청일		2. 연장기한						
구 분	여	부	구 분	여	부				
㉒주식변동	1	㉑	㉒장부전산화	①	2				
㉓사업연도의제	1	㉑	㉓결손금소급공제 법인세환급신청	1	㉑				
㉔감가상각방법(내용연수)신고서 제출	1	㉑	㉔재고자산등평가방법신고서 제출	①	2				
㉕기능통화 채택 재무제표 작성	1	㉑	㉕과세표준 환산시 적용환율						
㉖동업기업의 출자자(동업자)	1	㉑	㉖국제회계기준(K-IFRS)적용	1	㉑				
㉗내용연수승인(변경승인) 신청	1	㉑	㉗감가상각방법변경승인 신청	1	㉑				
㉘기능통화 도입기업의 과세표준 계산방법	1	㉑	㉘미환류소득에 대한 법인세 신고	1	㉑				
구 분	법 인 세								
	법 인 세	토지 등 양도소득에 대한 법인세	미환류소득에 대한 법인세	계					
㉚수 입 금 액	(3,000,000,000)								
㉛과 세 표 준	207,671,000								
㉜산 출 세 액	21,534,200			21,534,200					
㉝총 부 담 세 액	21,374,200			21,374,200					
㉞기 납 부 세 액	21,000,000			21,000,000					
㉟차 감 납 부 할 세 액	374,200			374,200					
㊱분 납 할 세 액									
㊲차 감 납 부 세 액									
㊳조 정 반 번 호		㊳조정자	성 명						
㊴조 정 자 관 리 번 호			사업자등록번호						
			전화번호						
국세환급금 계좌신고 (환급세액이 2천만원 미만인 경우)	㊵예 입 처	은행 (본)지점							
	㊶예금종류								
	㊷계좌번호	예금							
<p>신고인은 「법인세법」 제60조 및 「국세기본법」 제45조, 제45조의 2, 제45조의 3에 따라 위의 내용을 신고하며, 위 내용을 충분히 검토하였고 신고인이 알고 있는 사실 그대로를 정확하게 적었음을 확인합니다.</p> <p style="text-align: right;">년 월 일</p> <p style="text-align: center;">신고인(법 인) (인) 신고인(대표자) (서명)</p>									
<p>세무대리인은 조세전문자격자로서 위 신고서를 성실하고 공정하게 작성하였음을 확인합니다. 세무대리인 (서명 또는 인)</p> <p style="text-align: center;">세무서장 귀하</p>									
첨부 서류	1. 재무상태표, 2. (포괄)손익계산서, 3. 이익잉여금처분(결손금처리)계산서, 4. 현금흐름표(「주식회사의 외부감사에 관한 법률」 제2조에 따른 외부감사의 대상이 되는 법인의 경우만 해당합니다), 5. 세무조정계산서				수수료 없음				

XIX. 법인세신고 관련 자료의 작성·제출

■ 법인세법 시행규칙 [별지 제3호서식] <개정 2015.3.13.>

사업연도	2019.1.1. 2019.12. 31.	법인세 과세표준 및 세액조정계산서		법인명	(주)가나			
				사업자등록번호	101-81-12345			
① 각 사업연도 소득계산	⑩ 결산서상당기순이익	01	200 000 000	⑬ 감면분 추가납부세액	29			
	소득조정	⑩ 익금산입	02	13 243 000	⑭ 차감납부할세액 (⑬ - ⑫ + ⑬)	30	374 200	
	금액	⑩ 손금산입	03	8 572 000				
	⑭ 차가감소득금액 (⑩+⑩-⑩)	04	204 671 000					
	⑮ 기부금한도초과액	05	5 000 000					
	⑯ 기부금한도초과이월액 손금산입	54						
② 과세표준계산	⑯ 각 사업연도소득금액 (⑩-⑩)		209 671 000	양도	⑮ 등기자산	31		
	⑰ 이월결손금	07	2 000 000	차익	⑮ 미등기자산	32		
	⑱ 비과세소득	08		⑰ 비과세소득	33			
	⑲ 소득공제	09		⑱ 과세표준 (⑯+⑯-⑰)	34			
	⑳ 과세표준 (⑯-⑯-⑰-⑱)	10	207 671 000	⑲ 세	울	35		
③ 산출세액계산	㉑ 선박표준이익	55		⑳ 산출세액	36			
	㉒ 과세표준(⑱+㉑)	56	207 671 000	㉑ 감면세액	37			
	㉓ 세율	11	20%	㉒ 차감세액(㉑-㉑)	38			
	㉔ 산출세액	12	21 534 200	㉓ 공제세액	39			
	㉕ 지정유보소득 (「법인세법」 제96조)	13		㉔ 동업기업 법인세 배분액 (가산세 제외)	58			
	㉖ 세율	14		㉕ 가산세액 (동업기업 배분액 포함)	40			
④ 납부할 세액계산	㉗ 산출세액	15		㉖ 가감계(㉑-⑬+㉑+㉑)	41			
	㉘ 합계(㉑+㉑)	16	21 534 200	기	㉑ 수시부과세액	42		
	㉙ 최저한세 적용대상 공제 감면세액	17	250 000	⑳ () 세액	43			
	㉚ 차감세액	18	21 284 200	㉑ 계 (㉑+㉑)	44			
	㉛ 최저한세 적용제외 공제 감면세액	19		㉒ 차감납부할세액(㉑-㉑)	45			
	㉜ 가산세액	20	90 000					
⑤ 납부할 세액계산	㉝ 가감계(㉑-㉑+㉑)	21	21 374 200	⑦ 미환류소득법인세	㉑ 과세대상 미환류소득	59		
	기납부세액	㉞ 중간예납세액	22	18 000 000	㉒ 세	울	60	
		㉟ 수시부과세액	23		㉓ 산출세액	61		
	기내납부세액	㊱ 원천납부세액	24	3 000 000	㉔ 가산세액	62		
		㊲ 간접투자소득등의외 국납부세액	25		㉕ 이자상당액	63		
	㊳ 소계 (㉑+㉑+㉑+㉑)	26	21 000 000	㉖ 납부할세액(㉑+㉑-㉑)	64			
	㊴ 신고납부전가산세액	27						
	㊵ 합계(㉑+㉑)	28	21 000 000					
	⑥ 차감납부할세액계	㉞ 차감납부할세액계 (㉑+㉑+㉑)	46	374 200	㉑ 사실과 다른 회계처리 경정세액공제	57		
		본납부할세액	㉟ 분납세액계산범위액 (㉑-㉑-㉑-㉑+㉑)	47		㉒ 분납세액계산범위액 (㉑-㉑-㉑-㉑+㉑)	48	
			㊱ 현금납부	48		㉓ 현금납부	49	
		㊲ 물납	49		㉔ 계 (㉑ + ㉑)	50		
차감납부세액		㊳ 현금납부	51	374 200	㉕ 현금납부	51	374 200	
		㊴ 물납	52		㉖ 물납	52		
㊵ 계(㉑+㉑) (㉑-㉑-㉑-㉑)	53	374 200						



자본금과 적립금 조정명세서 작성사례



자본금과 적립금 조정명세서 (갑)·(을)를 작성하여 보시다.

① 재무상태표

㉠ 2018.1.1. ~ 12.31.

표준대차대조표 (일반법인용) (단위 : 원)					
사업자등록번호	101-81-12345		법인명	(주) 가 나	
사업연도	2018.1.1.~18.31.				
계정과목	코드	금액	계정과목	코드	금액
I. 유동자산	01	182,000,000	I. 유동부채	229	113,000,000
II. 비유동자산	80	388,000,000	II. 비유동부채	284	8,000,000
			부채총계(I + II)	333	121,000,000
			III. 자본금	334	100,000,000
			IV. 자본잉여금	337	78,000,000
			V. 자본조정	348	△39,000,000
			VII. 이익잉여금	372	310,000,000
			자본총계(III + VI+V+VII)	382	449,000,000
자산총계(I + II)	333	570,000,000	부채와자본총계	383	570,000,000

㉡ 2019.1.1.~ 12.31.

표준대차대조표 (일반법인용) (단위 : 원)					
사업자등록번호	101-81-12345		법인명	(주) 가 나	
사업연도	2019.1.1.~12.31.				
계정과목	코드	금액	계정과목	코드	금액
I. 유동자산	01	188,000,000	I. 유동부채	229	108,000,000
II. 비유동자산	80	552,000,000	II. 비유동부채	284	33,000,000
			부채총계(I + II)	333	141,000,000
			III. 자본금	334	100,000,000
			IV. 자본잉여금	337	78,000,000
			V. 자본조정	348	△64,000,000
			VII. 이익잉여금	372	485,000,000
			자본총계(III + VI+V+VII)	382	599,000,000
자산총계(I + II)	333	740,000,000	부채와자본총계	383	740,000,000

- ② 세무조정결과 소득증가로 손익미계상 법인세 등은 다음과 같음.
 - 법인세 500,000원, • 법인지방소득세 40,000원
- ③ 세무계산상 이월결손금은 다음과 같음.
 - '02년 1월~12월 4,000,000원('03~'04년에 3,500,000원을 공제하였으며, 미공제액 500,000원이 남아있음)
- ④ 전기 자본금과 적립금 조정명세서(을) 기말잔액과 당기 소득금액 조정내역

과목 또는 사항	자본금과 적립금 조정계산서(을) 전기말금액	당기소득금액 조정합계표			
		익금산입 및 손금불산입		손금산입 및 익금불산입	
		금 액	처 분	금 액	처 분
공사수입조정	5,000,000	3,500,000	유 보	5,000,000	유 보
접대비한도초과		5,000,000	기 타 사외유출		
외화평가차손	4,000,000	200,000	유 보		
가지급금인정이자		900,000	상 여		
건설자금이자	800,000	100,000	유 보		
중소기업투자준비금 한도초과	2,200,000			1,000,000	유 보
퇴직급여충당금 한도초과	300,000	900,000	유 보		
대손충당금한도초과	700,000			700,000	유 보
재고자산평가감	400,000	600,000	유 보	400,000	유 보
유형자산 감가상각비 부인액	3,000,000			2,000,000	유 보
토지취득세	260,000	240,000	유 보		
벌과금		270,000	기 타 사외유출		
법인세 등		3,300,000	기 타 사외유출		
계	16,660,000	15,010,000		9,100,000	

자본금과 적립금 조정명세서(갑) 작성요령

과 목	기초잔액	당기중의 증감		기말잔액	작성참고자료
		감 소	증 가		
자 본 금	직 전 기 본표상의 기말잔액	감 자	증 자	기말 B/S상 잔액	재무상태표
자본잉여금	"	당 기 감 소 액	당 기 발 생 액	"	"
이익잉여금	"	"	"	"	"
자본조정	"	"	"	"	"
자본금과 적립금조정 명세서(을)계	"	감소총액	증가총액	기 말 잔 액	자본금과 적립금 조정명세서(을)
손금미계상 법인세 등	"	당기납부	당 기 미 계 상 액	좌 동	과세표준 및 세액신고서와 당초 계상액

XX. 법인세신고 관련 자료의 작성·제출

[별지 제50호서식(갑)] <2012.2.28. 개정>

사업 연도	2019. 1. 1.	자본금과 적립금 조정명세서(갑)	법 인 명	(주)가나
	~ 2019.12.31.		사업자등록번호	101-81-12345

I. 자본금과 적립금 계산서

과목 또는 사항	코드	②기초잔액	당 기 중 증 감		⑤기 말 잔 액	비 고
			③감 소	④증 가		
1. 자 본 금	01	100,000,000			100,000,000	
2. 자 본 잉 여 금	02	78,000,000			78,000,000	
3. 자 본 조 정	15	△39,000,000		△25,000,000	△64,000,000	
4. 기 타 포 괄 손 익 누 계 액	16					
5. 이 익 잉 여 금	14	310,000,000		175,000,000	485,000,000	
6. 계	20	449,000,000		150,000,000	599,000,000	
7. 자본금과 적립금명세서(을) 계	21	16,660,000	9,100,000	5,540,000	13,100,000	
8. 법 인 세	22			500,000	500,000	
9. 주 민 세	23			40,000	40,000	
10. 계 (8+9)	30			540,000	540,000	
11. 차 가 감 계(6+7-10)	31	465,660,000	9,100,000	155,000,000	611,560,000	

II. 이월결손금 계산서

1. 이월결손금 발생 및 증감내역

⑥ 사업 연도	이월결손금			감 소 내 역					잔 액			
	발 생 액			⑩ 소급공제	⑪ 차감계	⑫ 기공제액	⑬ 당기공제액	⑭ 보전	⑮ 계	⑯ 기한 내	⑰ 기한 경과	⑱ 계
	⑦계	⑧일반결손금	⑨배분한도초과결손금(⑨=⑮)									
'02.12	4,000,000	4,000,000			4,000,000	3,500,000			3,500,000		500,000	500,000
계	4,000,000				4,000,000	3,500,000			3,500,000		500,000	500,000

2. 법인세 신고 사업연도의 결손금에 동업기업으로부터 배분한도를 초과하여 배분받은 결손금(배분한도 초과결손금)이 포함되어 있는 경우 사업연도별 이월결손금 구분내역

⑲ 법인세 신고 사업연도	⑳ 동업기업 과세연도 종료일	㉑ 손금산입한 배분한도 초과 결 손 금	㉒ 법인세 신고 사업연도 결 손 금	배분한도 초과결손금이 포함된 이월결손금 사업연도별 구분			
				㉓ 합 계 (㉓ = ㉒ = ㉕ + ㉖)	배분한도 초과결손금 해당액		㉗ 법인세 신고 사업연도 이월결손금 해당액 (⑧일반결손금으로 계상) (㉑ ≥ ㉒의 경우는 "0", ㉑ < ㉒의 경우는 ㉒ - ㉑)
					㉔ 이월결손금 발생 사업연도	㉕ 이월결손금 (㉕ = ⑨) ㉑과 ㉒중 작은 것에 상당하는 금액	

III. 회계기준 변경에 따른 자본금과 적립금 기초금액 수정

㉗과목 또는 사항	㉘코드	㉙전기말 잔액	㉚기초금액 수정	㉛계(㉙+㉚)	㉜비 고

자본금과 적립금 조정명세서(을) 작성요령

과 목	기초잔액	당기중의 증감		기말잔액	작성참고자료
		감 소	증 가		
제 좌	직 전 기 본표상의 기말잔액	<ul style="list-style-type: none"> • 전기 익금산입분 중 익금불산입 유보 • 전기 손금불산입분중 손금 산입 유보 • 전기손금산입 (△)분중 손금 불산입유보(△) • 전기 익금불산입(△)분중 익금산입유보(△) 	<ul style="list-style-type: none"> • 익금산입 유보(+) • 손금불산입 유보(+) • 손금산입 유보(△) • 익금불산입 유보(△) 	기초잔액 - 당기 감소 + 당기증가	소 득 금 액 조 정 합 계 표 중 유보처분 금액



[별지 제50호 서식(을)]

사 업 연 도	2019. 1. 1. ~ 2019.12.31.	자본금과 적립금조정명세서(을)	법 인 명	(주) 가 나
---------	---------------------------------	-------------------------	-------	---------

※ 관리 번호 - 사업자등록번호 1 0 1 - 8 1 - 1 2 3 4 5

※ 표란은 납세자가 기입하지 마십시오.

세무조정유보소득계산

① 과목 또는 사항	② 기초잔액	당 기 중 증 감		⑤ 기말잔액 (익기초현재)	비 고
		③ 감 소	④ 증 가		
공 사 수 입	5,000,000	5,000,000	3,500,000	3,500,000	
외 화 평 가 차 손	4,000,000		200,000	4,200,000	
건 설 자 금 이 자	800,000		100,000	900,000	
중소기업투자준비금한도초과	2,200,000	1,000,000		1,200,000	
퇴직급여충당금한도초과	300,000		900,000	1,200,000	
대 손 충 당 금 한 도 초 과	700,000	700,000		0	
재 고 자 산 평 가 감	400,000	400,000	600,000	600,000	
(유형)감가상각비부인액	3,000,000	2,000,000		1,000,000	
토 지 취 득 세	260,000		240,000	500,000	
계	16,660,000	9,100,000	5,540,000	13,100,000	

2 주식등변동상황명세서의 작성·제출

사업연도 중에 주주(사원, 출자자등 포함)의 변동이나 주주별 출자금액의 변동이 있는 법인은 법인세과세표준 신고기한 내에 「주식등변동상황명세서」를 제출하여야 합니다 (법인세법§118 및 §119).

「주식등변동상황명세서」를 제출하지 않거나 변동상황을 누락하여 제출하는 경우와 필요적 기재사항의 기재누락·오류기재 등으로 제출한 「주식등변동상황명세서」가 불분명한 때에는 가산세가 부과되므로 유의 하시기 바랍니다.

가. 제출대상 법인

- 사업연도 중에 주식 또는 출자지분의 변동이 있는 내국법인
(예 : 주식회사, 유한회사, 합명회사, 합자회사, 조합 등)
- ※ 제출제외 법인(법령§161①)
 - 조합법인으로서 법인세법 시행령§2① 각 호의 법인(단, 그 중앙회 및 연합회는 제출대상)
 - 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 투자회사, 투자유한회사, 투자합자회사 및 투자전문회사(같은 법§9⑨(1)의 경영참여형 사모집합투자기구는 제외)
 - 기업구조조정투자회사 등 자본시장과 금융투자업에 관한 법률§6⑤ 각 호의 규정에 의한 법인
 - 해당 법인의 주주 등이 기획재정부령으로 정하는 공공기관 또는 기관투자자와 주권상장법인의 소액 주주로 구성된 법인(소액주주의 개념은 명세서 제출의무가 면제되는 소액주주의 개념과 동일)

나. 제출기한 및 제출관서

- 법인세법§60의 법인세과세표준 신고기한 내
- 납세지 관할세무서장에게 제출

다. 제출방법(법법§119)

- 사업연도 중에 주식 등의 변동사항이 있는 법인은 「주식등변동상황명세서」를 제출하여야 합니다.
 - 주식 등의 변동이 있는 경우에는 「주식등변동상황명세서」 1부
 - 주식 등의 변동원인이 양도에 의한 경우에는 「주식·출자지분 양도명세서」 1부
 - ☞ 양도소득세 과세대상이 되는 주식 등의 양도내역을 기재(주식·출자지분 양도명세서 작성방법 참조)
 - ☞ 주식등의 변동이라 함은 매매·증자·감자·상속·증여 및 출자 등에 의하여 주주 등·지분비율·보유주식 액면총액·보유출자총액 등이 변동되는 경우를 말합니다(법령§161⑦).
- 「주식등변동상황명세서」는 전자신고에 의하여 제출하거나 전산매체로 제출할 수 있습니다. 주주의 수가 많은 법인이 주주변동상황을 전산조직에 의하여 관리하는 경우에는 국세청 전산조직에 적합한 수록요령, 주의사항 등을 안내받아 전산매체로 제출가능합니다.
- 새로 설립한 법인이라 하더라도 당해 설립일이 속하는 사업연도 중에 주식 변동이 있었다면 법인세과세표준 신고기한 내에 「주식등변동상황명세서」를 제출하여야 합니다.
 - * 새로 설립한 법인은 신규설립시 주주명부가 입력되므로 당해 사업연도 중에 주식변동이 없으면 「주식등변동상황명세서」를 제출할 필요가 없습니다.

라. 주식등변동상황명세서 제출의무 면제(법령§161②)

- ① 주권상장법인으로서 해당 사업연도 중 주식의 명의개서 또는 변경을 취급하는 자를 통해 1회 이상 주주명부를 작성하는 법인의 지배주주(그 특수관계자 포함) 외의 주주 등이 소유하는 주식등
- ☞ 주권상장법인 또는 코스닥 상장법인을 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따라 “주권상장법인”으로 한다.



지배주주의 개념

법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 1 이상의 주식 또는 출자지분을 소유한 주주 등으로서 그와 특수관계에 있는 자와의 소유주식 또는 출자지분의 합계가 해당 법인의 주주 중 가장 많은 경우의 해당 주주 등을 말합니다.

- ② ‘①’ 이외 법인의 소액주주가 소유하는 주식 등



소액주주의 개념

발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 1에 미달하는 주식 또는 출자지분을 소유한 주주 등으로서 다음의 어느 하나에 해당하는 주주 등을 말함.

다만, 해당 법인의 지배주주 등과 특수관계에 있는 자는 제외

- i) 유가증권시장상장법인, 코스닥상장법인 : 보유하고 있는 주식의 액면 금액의 합계액이 3억원에 미달하고 그 주식의 시가의 합계액이 100억원 미만인 주주. 다만, 코스닥상장법인의 경우 코스닥상장전에 주식을 취득한 경우에는 해당 주식의 액면금액의 합계액이 500만원 이하인 주주와 중소기업의 주식을 증권거래법에 따른 코스닥시장을 통하여 양도한 주주
- ii) 유가증권시장·코스닥상장법인이 아닌 경우에는 보유하고 있는 주식의 액면금액 또는 출자총액의 합계액이 500만원 이하인 주주 등



지배주주 및 소액주주 판단방법

액면금액, 시가 또는 출자총액 : 사업연도 개시일과 종료일 현재의 현황에 의한다.

- 사업연도 개시일과 종료일 중 어느 한 날이라도 지배주주 등에 해당하는 경우에는 지배주주 등으로 보고
- 사업연도 개시일과 종료일 중 어느 한 날이라도 소액주주 등에 해당하지 아니하는 경우에는 소액주주 등으로 보지 아니한다.



- ☞ 「주식등변동상황명세서」 제출의무가 면제되는 주주 및 출자지분 변동은 「주식등변동 상황명세서」를 작성할 때에 “제출의무면제 주주 소계”란에 일괄하여 기재합니다(제출 의무가 면제되지 않는 주주에 대하여는 반드시 개인별 명세를 기재하여 제출하여야 합니다.).

마. 제출불성실에 대한 가산세(법법§75의2②)

- 「주식등변동상황명세서」를 제출해야 할 내국법인이 이를 제출하지 아니하거나 변동상황을 누락하여 제출하는 경우와 필요적 기재사항의 기재누락·오류기재 등으로 주식등 변동상황을 확인할 수 없는 경우에는 가산세(미제출·누락·불분명 액면금액*의 1%)가 부과됩니다. 산출세액이 없는 경우에도 동 가산세는 징수합니다.

* 무액면주식의 경우 주식발행 법인의 자본금을 발행주식총수로 나누어 계산한 금액을 의미

미제출·누락제출 및 불분명하게 제출한 주식 또는 출자지분의 액면금액 또는 출자가액의 1/100에 상당하는 금액을 법인세로 징수
(제출기한 경과 후 1월 이내에 제출하는 경우에는 1/100를 5/1,000으로 함)

- 「주식등변동상황명세서」 제출의무를 위반하는 경우 1억원을 한도(중소기업의 경우 5천만원 한도)로 가산세가 부과됩니다. 다만, 명세서 제출의무를 고의적으로 위반한 경우에는 가산세 한도규정이 적용되지 않습니다(국세기본법§49①).

바. 기타 유의사항

- 「주식등변동상황명세서」를 전산테이프 (디스켓)로 제출하는 경우에는 수동으로 제출하는 법인세신고서에 첨부한 「주식등변동상황명세서」 서식의 우측상단에 전산매체로 제출하였다는 내용을 기재하여 주시기 바랍니다.



[2016. 3. 7. 개정]

주식등변동상황명세서

(양식)

1. 제출법인 기본사항		①대 표 자 성 명
①법 인 명	②사 업 자 등 록 번 호	③사 업 영 업 연 도
②상 장 번 검 일	③과 평 분 할 일	
③주식상장(코스닥) 등록 여부	(1)주권시장 (2)코스닥 (3)리상장	(1) 어 (2) 부

2. 자본금 (출자금) 변동상황		증가(감소)한 주식의 내용	
④ 원 인 코 드	⑤ 종 류	⑥ 증가(감소)한 주식의 내용	⑦ 증가(감소) 자본금
		⑧ 주당 발행액 (인수)가액	⑨ 주당 액면가액 (인수)가액
④ 일 자	⑤ 일 자	⑥ 일 자	⑦ 일 자
④ 기 초	⑤ 기 초	⑥ 기 초	⑦ 기 말
·	·	·	·
·	·	·	·
·	·	·	·
·	·	·	·

3. 자본금 (출자금) 세부 변동 내역		변 동 상 황(주식수 · 출자외수)	
⑧ 일련 번호	주 주 · 출 자 자	증 가 주 식 수(출자외수)	감 소 주 식 수(출자외수)
		⑨ 원 인 코 드	⑩ 종 류
① 합 계	② 권 득 번 호 (사업자번호)	③ 권 득 번 호 (사업자번호)	④ 권 득 번 호 (사업자번호)
② 제 출 의 문 면 적 재 주 소 계	⑤ 주 주 지 거 구 (주주번호)	⑥ 주 주 지 거 구 (주주번호)	⑦ 주 주 지 거 구 (주주번호)
③ 01	⑧ 권 득 번 호 (사업자번호)	⑨ 권 득 번 호 (사업자번호)	⑩ 권 득 번 호 (사업자번호)
④ 02	⑪ 주 주 지 거 구 (주주번호)	⑫ 주 주 지 거 구 (주주번호)	⑬ 주 주 지 거 구 (주주번호)
⑤ 03	⑭ 주 주 지 거 구 (주주번호)	⑮ 주 주 지 거 구 (주주번호)	⑯ 주 주 지 거 구 (주주번호)
⑥ 04	⑰ 주 주 지 거 구 (주주번호)	⑱ 주 주 지 거 구 (주주번호)	⑲ 주 주 지 거 구 (주주번호)
⑦ 05	⑳ 주 주 지 거 구 (주주번호)	㉑ 주 주 지 거 구 (주주번호)	㉒ 주 주 지 거 구 (주주번호)
⑧ 06	㉓ 주 주 지 거 구 (주주번호)	㉔ 주 주 지 거 구 (주주번호)	㉕ 주 주 지 거 구 (주주번호)
⑨ 07	㉖ 주 주 지 거 구 (주주번호)	㉗ 주 주 지 거 구 (주주번호)	㉘ 주 주 지 거 구 (주주번호)
⑩ 08	㉙ 주 주 지 거 구 (주주번호)	㉚ 주 주 지 거 구 (주주번호)	㉛ 주 주 지 거 구 (주주번호)
⑪ 09	㉜ 주 주 지 거 구 (주주번호)	㉝ 주 주 지 거 구 (주주번호)	㉞ 주 주 지 거 구 (주주번호)
자 배 주 주 외 관 계	본 인(00) 배 우 자(01) 자(02) 부 모(03) 형 제 자 매(04) 손(05) 조 부 모(06) 01~07이외의 배 우 자(07) 01~07이외의 친 족(08) 기타(09) 특 유 관 계 법 인(10)	기 타	기 타
		00	00

*법인세법 제60조제119호, 같은 법 시행령 제97조제161조에 따라 위와 같이 주식등변동상황명세서 제출합니다.

년 월 일
(서명 또는 인)

대표자 :

세무서장 귀하

297mm x 402mm (백상지 60g/㎡ 또는 동등지 60g/㎡)



주식등변동상황명세서 작성요령

1. ※표 란과 은 기입하지 않으며, 모든 금액단위는 원입니다.
2. 주식등변동상황명세서 작성대상 법인은 당해 사업연도 중 1주라도 주식변동이 있는 법인입니다.
3. 해당 사업연도 중에 주권상장·코스닥상장되거나 그 내용이 변경된 경우 또는 합병·분할된 경우에는 ④상장변경일란과 ⑤합병·분할일란에 그 날짜를 적고, 해당일자를 기준으로 하여 이전·이후의 본 서식을 각각 별지로 구분 작성하여 제출합니다.
4. ⑦주권상장(코스닥) 등록 여부는 유가증권시장에서 거래되는 주권상장 법인의 경우 (01)주권상장, 코스닥시장상장법인의 경우는 (02)코스닥, 그 외 비상장법인의 경우 (03)비상장으로 구분하여 적습니다.
5. 발행주식이 무액면주식인 경우 (01)여, 일반 액면주식인 경우 (02)부를 구분하여 선택합니다.
6. 자본금(출자금) 변동상황(⑨부터 ⑰까지)은
 - ⑨일자란에는 해당 사업연도 중 자본금 변동내역을 변동일자 순으로 적고, 동일자에 종류가 다른 주식이 함께 발행된 경우에는 ⑪종류란에 보통주는 01, 우선주는 02로 각각 구분하여 적습니다.
 - ⑩원인코드란에는 다음 사유에 해당하는 코드를 적습니다.

사유	유상증자	무상증자	출자전환	주식배당	(주식수 감소) 유상감자	(액면가액 감소) 유상감자
원인코드	01	02	03	04	05	15
사유	(주식수 감소) 무상감자	(액면가액 감소) 무상감자	액면분할	주식병합	기타 (자사주소각 등)	이익소각 (자본금변동없음)
원인코드	06	16	07	08	09	10

- * (액면가액 감소) 유상·무상감자의 경우 주식수는 변동없음.
 - * 이익소각에 따른 주식수 변동(자본금 변동없음)은 10번 코드 사용
 - * 현물출자의 경우로 자본금 증가하는 경우 뿐만 아니라, 전환사채(CB), 신주인수권부사채 (BW), 교환사채(EB) 등으로 주식수가 증가하는 모든 경우에 대하여는 (03출자전환) 코드를 기입하여야 합니다.
 - * 제3자배정 유상증자, 신주인수권부사채 등으로 인한 주식 취득(전환)시 상증법 규정에 의하여 증여이익이 발생하는 경우에는 증여세를 납부할 의무가 있으나 발행법인에서는 개인주주들에게 이러한 사실을 사전에 안내하여 주시기 바랍니다.
- ⑮증가(감소) 자본금란은 증자 또는 감자로 인하여 증가하거나 감소하는 자본금을 적습니다.
 - ⑰기초 및 ⑰기말의 ⑫주식수(출자좌수)는 주식종류와 관련없이 발행된 총주식수를 의미합니다.
 - ⑰기말의 ⑮증가(감소) 자본금은 ⑫주식수(출자좌수)×⑬주당 액면가액으로서 기초자본금에서 ⑮란의 당기 중 증가(감소)한 것을 더하거나 뺀 후의 금액과 일치하여야 합니다.

- ⑰기말의 ⑫주식수(출자좌수)는 ⑰기초의 ⑫주식수(출자좌수)(기중에 액면분할·병합된 경우는 분할·병합후의 주식등수)에서 당기 증감사항을 반영한 후의 것입니다.
 - ⑰기말의 ⑫주식수(출자좌수)와 ⑮증가(감소) 자본금란에는 해당 사업 연도말 현재 주주명부 또는 사원명부상의 합계액과 일치하여야 하고, 기초 주식수(출자좌수) 합계에서 변동상황(부터 까지)을 더하거나 빼서 조정된 기말 주식수(출자좌수) 합계와 일치하여야 합니다.
7. 제출의무면제 주주 소계는 「법인세법」 제119조 제2항의 규정에 의해 주식등 변동상황명세서 제출의무가 면제되는 주주들의 합계액을 기재하며, 개별적으로 기재하지 않습니다.
- 주식등 변동상황명세서 제출의무가 면제되지 않는 주주 및 출자자의 변동 상황을 “제출의무면제 주주 소계”란에 일괄 기재하여 제출하면 이에 상당하는 부분은 주식등 변동상황명세서를 누락하여 제출한 것으로 보는 것입니다.
8. ⑲구분란은 주주(출자자)를 구분하는 것으로 다음의 코드를 기재합니다.

주주구분	개인	영리내국법인	비영리내국법인	개인단체	외국투자자	외국법인
코드	01	02	03	04	05	15

9. 외국인 또는 외국법인 주주(출자자) 적는 방법

- ⑳성명(법인명)란에는 외국인의 경우 성명을 영문으로 적되 여권에 있는 영문성명 전부를 적고, 외국법인의 경우 상호 등 명칭을 영문으로 적되, 머리글자(Initial)를 적지 않고 정식 명칭 전부를 적습니다. 일반적으로 머리글자를 사용하는 경우에는 머리글자 뒤에 괄호로 정식 명칭 전부를 적습니다.
- ㉑주민등록번호(사업자번호)란에는 아래표를 참조하여 적되 그 번호를 기준으로 동일인 여부를 판단하여 소액주주 등을 구분합니다.

	구 분	기 재 번 호
(1)	원 칙	주민등록번호 또는 사업자등록번호
(2)	(1)의 기재번호를 부여 받지 않은 경우	[개인] 국내거소신고번호(재외국민, 외국국적동포인 경우) 또는 외국인등록번호(외국인인 경우)를 적고, 그 번호가 없는 경우 여권상의 여권번호
(3)	(1),(2)의 기재번호를 부여 받지 않은 경우	투자등록증상의 투자등록번호를 적고, 그 번호가 없는 경우 해당 거주지국의 납세번호(Taxpayer Identification Number)

- 주주(출자자)인 외국투자자나 외국법인이 「법인세법」 제119조제2항에 따라 주식등변동상황 명세서 제출의무가 면제되는 주주인 경우에는 제출의무면제 주주 소계란에 합산하여 적습니다.
- ㉒거주지국과 ㉓거주지국코드는 국제표준화기구(ISO)가 정한 국가별 ISO코드 중 국명약어 및 국가코드를 적습니다. 다만, 주주의 거주지가 말레이시아 라부안인 경우는 LM(원천징수특례 사전승인받은 경우)이나 LN(원천징수특례 사전승인 받지 않은 경우)을 적습니다.

10. 변동상황(㉔부터 ㉙까지)은 증감사유별로 변동된 주식수(출자좌수)를 기재합니다.
 - ㉔유상증자란에는 사업연도 중 유상증자(출자)에 따라 증가한 주식수 (출자좌수)를 적습니다.
 - ㉕무상증자란에는 사업연도 중 자본준비금 및 재평가적립금액 자본전입· 주식배당 등에 의한 증가된 주식수(출자좌수)를 적습니다.
 - ㉖전환사채등 출자전환란은 사업연도 중 현물출자 및 전환사채, 신주인수권 부사채 등 회사채의 주식전환에 따른 증가된 주식수(출자좌수)를 적습니다.
 - ㉗, ㉘ 명의신탁등 실명전환란은 명의신탁 주식을 실제소유자 명의로 전환함에 따라 증가 또는 감소한 주식수(출자좌수)를 적습니다.
11. 지배주주와의 관계코드(㉚)
 - 지배주주 본인(00)은 1% 이상을 소유한 주주 중 그와 특수관계자가 소유한 주식(출자지분)의 합계가 주주 중 가장 많은 자를 말하며 가장 많은 자가 2인 이상인 때에는 대표자를 맡고 있는 자를 말합니다.
 - 기타주주(출자자)는 본 서식 하단의 지배주주와의 관계코드를 참고하여 적으며, 사업연도 종료일 또는 합병·분할일 등이 2012.2.2. 이후인 경우에는 (01)~(07)이외의 친족(08)은 「국세기본법 시행령」 제1조의2제1항제1호부터 제4호까지에 따라 판단하며, 특수관계법인(10)은 (00)~(08)에 해당하는 자와 「상속세 및 증여세법 시행령」 제2조의2제1항제3호부터 제8호까지의 관계에 해당하는 법인을 적습니다.
 - ※ 사업연도 종료일 또는 합병·분할일 등이 2012.2.1. 이전인 경우에는 (01)~(07)이외의 친족(08)은 구 「국세기본법 시행령」(2010. 12. 30, 제22572호) 제20조에 따라 판단하며, 특수관계법인(10)은 (00)~(08)에 해당하는 자와 구 「상속세 및 증여세법 시행령」(2011. 7. 25, 제23040호) 제19조제2항제3호부터 제8호까지의 관계에 해당하는 법인을 적습니다.
12. 주식 또는 출자좌수는 모두 [1주, 1좌] 단위로, 금액은 모두 [원] 단위로 기재합니다. 특히 변동상황란(㉔~㉙)에는 주식수 및 출자좌수를 기재하는 것이므로 주수가액 및 출자가액을 기재하지 않도록 주의하여 주십시오.
13. 모든 기재내용은 아라비아 숫자와 한글로 기재하여야 하므로 외국어로 된 명칭 (법인명, 주주 및 출자자명 등)은 모두 한글로 풀어서 기재합니다.
 - ※ 당해 사업연도 중에 주식의 액면분할로 증가한 주식수는 '㉗기타'란에, 액면병합으로 감소한 주식수는 '㉘기타'란에 기재합니다.



작성사례



- 기초현황 : 보통주 10,000주, 우선주 2,000주, 액면가 5,000원
- 유상증자 : 2018.2.5. 보통주 2,000주, 우선주 400주, 액면가 5,000원, 발행가액 15,000원(보통주), 8,000원(우선주)
- 주식배당 : 2018.3.5. 보통주 1,000주, 우선주 200주
- 액면분할 : 2018.6.1. 500원으로 액면분할
- 유상감자 : 2018.7.2. 보통주 13,000주, 우선주 2,600주 감자가액 2,000원(보통주), 900원(우선주)
- 주식병합 : 2018.8.1. 주식2주를 1주로 병합
- 출자전환 : 2018.10.1. 전환사채(액면가) 10,000천원을 4,000원당 보통주 1주로 전환

자본금(출자금) 변동상황

⑧일자	⑨원인 코드	증가(감소)한 주식의 내용				⑭ 증가(감소) 자본금
		⑩종류	⑪주식수 (출자좌수)	⑫주 당 액면가액	⑬주당발행 (인수)가액	
⑮기초			12,000	5,000		60,000,000
2. 5.	01	01	2,000	5,000	15,000	10,000,000
2. 5.	01	02	400	5,000	8,000	2,000,000
3. 5.	04	01	1,000	5,000		5,000,000
3. 5.	04	02	200	5,000		1,000,000
6. 1.	07	01	130,000 ¹⁾	500		- ²⁾
6. 1.	07	02	26,000	500		-
7. 2.	05	01	13,000	500	2,000	6,500,000
7. 2.	05	02	2,600	500	900	1,300,000
8. 1.	08	01	58,500 ³⁾	1,000		- ⁴⁾
8. 1.	08	02	11,700	1,000		-
10. 1.	03	01	2,500	1,000	4,000	2,500,000
⑯기말			72,700 ⁵⁾	1,000		72,700,000 ⁶⁾



해설

- 1) ① 액면분할전 보통주 주식수 = 기초보통주(10,000) + 유상증자(2,000) +
주식배당(1,000) = 13,000주
 ② 액면분할후 보통주 주식수 = ① × 10(5,000원 → 500원) = 130,000주
- 2) 액면분할은 주식수만 증가할 뿐이고 자본금의 총액은 변동이 없으므로 기재하지 않음
- 3) ① 주식병합전 보통주 주식수 = 액면분할후 주식수(130,000) - 유상감자
주식수(13,000) = 117,000주
 ② 주식병합후 보통주 주식수 = ① ÷ 2(2주 → 1주) = 58,500주
- 4) 주식병합은 주식수만 감소할 뿐이고 자본금의 총액은 변동이 없으므로 기재하지 않음
- 5) 기말주식수 = 주식병합후 주식수(보 ; 58,500 + 우 ; 11,700) ± 주식병합일후 증감 주식수
(보 ; 2,500) = 72,700주
- 6) 기말자본금
 ① 기말주식수(72,700주) × 1,000원 = 72,700,000원
 ② 기초자본금에서 자본금 증감사항 반영
 = 기초자본금(60,000천원) + 유상증자(보 ; 10,000천원 우 ; 2,000천원)
 + 주식배당(보 ; 5,000천원 우 ; 1,000천원) - 유상감자(보 ; 6,500천원 우 ; 1,300천원)
 + 출자전환(보 ; 2,500천원)
 = 72,700,000원



■ 법인세법 시행규칙 [별지 제54호서식 부표]

(앞 쪽)

사업 연도	. . . ~ . . .	주식·출자지분 양도명세서
----------	---------------------	----------------------

1. 주식·출자지분 발행법인 인적사항

①법인명		②사업자등록번호		③대표자	
------	--	----------	--	------	--

2. 주식·출자지분의 구분

주식·출자지분의 종류	구분코드	
「소득세법」 제94조제1항제4호나목(특정시설물 이용권 부여)	1	
「소득세법 시행령」 제158조제1항제1호(부동산 등 50% 이상 보유·양도)	2	
「소득세법 시행령」 제158조제1항제5호(골프장 등 영위, 부동산 등 80% 이상)	3	
「소득세법」 제94조제1항제3호가목 또는 나목(주권상장·코스닥상장법인)	중소 4	일반 5
	6	7
「소득세법」 제94조제1항제3호다목(비상장법인)	6	7

3. 주식·출자지분 양도 세부내용

④ 일련 번호	주식양도자			주식·출자지분양도내용		
	⑤성명 (법인명)	⑥주민등록번호 (사업자등록번호)	⑦거주지 국코드	⑧양도일자	⑨취득일자	⑩주식수 (출자좌수)
계						

210mm×297mm[백상지 80g/㎡ 또는 중질지 80g/㎡]



(뒤 쪽)

작성방법

1. 주식수 단위는 주입니다.
2. 주식·출자지분 양도명세서 「주식등변동상황명세서」의 주주가 양도한 주식(출자지분)의 양도 및 취득내용을 적습니다.
3. 사업연도란에는 개시연월일 및 종료연월일을 적습니다.
4. ①부터 ③까지의 란에는 주식·출자지분 발행법인의 법인명, 사업자등록번호, 대표자성명을 적습니다.
5. 주식·출자지분의 구분란에는 신고법인 주식이 해당되는 곳 하나에만○ 표를 합니다.
 ※ 주식구분 중 4·5·6·7로 구분되는 주식이 1·2·3에도 해당하는 경우에는 1·2·3 주식으로 구분·적습니다.
 - 「소득세법」 제94조제1항제4호나목의 주주에게 특정시설물 이용권을 부여한 법인의 주식(주식구분 1)
 - 「소득세법 시행령」 제158조제1항제1호의 자산총액 중 부동산 등이 50% 이상이고 특정인 지분이 50% 이상인 법인의 주식(주식구분 2)
 - 「소득세법 시행령」 제158조제1항제5호의 골프장·스키장·휴양콘도미니엄·전문휴양시설을 경영·분양·임대하는 사업을 영위하고, 부동산 등이 자산의 80% 이상인 법인의 주식(주식구분 3)
 - 「소득세법」 제94조제1항제3호가목 또는 나목에 의한 주권상장·코스닥상장법인의 주식(주식구분 4·5)
 - 「소득세법」 제94조제1항제3호다목에 의한 비상장법인 주식(주식구분 6·7)
 ※ 중소기업은 주식(출자지분)의 양도일이 속하는 사업연도의 직전사업연도 종료일 현재 「중소기업기본법」에 따른 중소기업을 말합니다.
6. ④ 일련번호란에는 1번부터 순차적으로 적습니다.
7. ⑤성명 ⑥주민등록번호란에는 주식(출자지분)을 양도한 주주(출자자)의 성명, 주민등록번호를 적으며, 해당 주주가 법인인 경우에는 ⑤성명 ⑥주민등록번호란에는 주식(출자지분)을 양도한 주주(출자자)의 법인명, 사업자등록번호를 적습니다.

〈외국인 또는 외국법인 주주(출자자) 적는 방법〉

- ⑤성명란에는 외국인의 경우 성명을 영문으로 적되 여권에 적혀있는 영문성명 전부를 적고, 외국법인의 경우 상호 등 명칭을 영문으로 적되 정식 명칭 전부를 적습니다. 일반적으로 머리글자(Initial)를 사용하는 경우에는 머리글자 뒤에 괄호로 정식 명칭 전부를 적습니다.
- ⑥주민등록번호란에는 아래표를 참조하여 적습니다.

	구 분	기 재 번 호
(1)	원 칙	주민등록번호 또는 사업자등록번호
(2)	(1)의 기재번호를 부여받지 않은 경우	[개인] 국내거소신고번호(재외국민, 외국국적동포인 경우) 또는 외국인등록번호(외국인인 경우)를 적고, 그 번호가 없는 경우 여권번호
(3)	(1),(2)의 기재번호를 부여받지 않은 경우	투자등록증상의 투자등록번호를 적고, 그 번호가 없는 경우 해당 거주지국의 납세번호(Taxpayer Identification Number)

- ⑦거주지국코드란에는 국제표준화기구(ISO)가 정한 국가별 ISO코드 중 국명약어 및 국가코드를 적습니다. 다만, 주주의 거주지가 말레이시아 라부안인 경우는 LM(원천징수특례 사전승인받은 경우)이나 LN(원천징수특례 사전승인 받지 않은 경우)을 적습니다.
8. ⑧양도일자란에는 주식(출자지분)의 양도일을, ⑨취득일자란에는 해당 양도주식의 취득일을 적습니다.
 - 양도일 기준으로 작성하되 수차에 걸쳐 취득한 주식을 일괄 양도하는 경우에는 해당 양도주식의 취득일별로 구분하여 각각 적습니다.(선입선출법 적용)
 - 일괄 취득한 주식을 수차에 걸쳐 양도하는 경우에는 양도일 기준으로 구분하여 각각 기재
 9. ⑩주식수(출자좌수)란에는 양도 주식수(출자좌수)를 적습니다.

3 전환사채 등 발행 및 인수인 명세서 제출 안내

2001.1.1. 이후 전환사채 등을 발행하는 법인은 그 전환사채 등의 발행 및 인수인의 구체적 사항을 관할세무서에 제출하여야 합니다.

[상속세 및 증여세법 §82 (지급명세서 등의 제출) ⑥]

※ 전환사채 등 이란 : 전환사채, 신주인수권부사채 (신주인수권증권이 분리된 경우에는 신주인수권 증권) 또는 그 밖의 주식으로 전환·교환하거나 주식을 인수할 수 있는 권리가 부여된 사채

가. 제출의무자

- 전환사채 등을 발행한 법인
 - 다만, 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 주권상장법인으로서 같은 법 §9⑦에 따른 유가증권의 모집방법으로 전환사채 등을 발행하는 법인은 제외
 - ※ 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 §9⑦에 의한 유가증권의 모집방법
 - ⇒ 公募발행 (50인 이상의 불특정 투자자의 모집·청약으로 발행하는 회사채)
- 전환사채 등을 발행한 법인이 전환사채 등을 증권회사를 통하여 매출하는 경우에 인수인(증권회사)은 제출의무가 있음(2004.1.1. 이후).

나. 제출자료

- 「전환사채 등 발행 및 인수자 명세서」 (상속세및증여세법 시행규칙 별지 제21호의2 서식)

제출의무 위반시 가산세 적용(법인세 산출세액이 없어도 가산하여 징수)
 ⇒ 전환사채 등 발행 및 인수인 내역 미제출(누락·불분명) 시에는 미제출 (누락·불분명)분에 해당하는 금액의 0.2%에 해당하는 금액을 법인세에 가산하여 징수
 ⇒ 제출기한 경과 후 1개월 이내 제출시 0.1% 적용
 ※ 한도액 5천만원 적용(단, 「중소기업법」 §2①에 따른 중소기업이 아닌 기업은 1억원)



다. 제출시기 및 방법

- 전환사채 등을 발행한 날이 속하는 분기 종료일의 다음 달 말일까지 법인(자본시장과 금융투자업에 관한 법률에 따른 인수인 포함)의 본점 또는 주된 사무소의 소재지를 관할하는 세무서에 제출
 - ☞ 전환사채 등이 당해 법인의 주식으로 전환·교환되어 주주(사원·출자자 등 포함)의 변동이나 주주별 출자금액의 변동이 있는 법인은 주식등변동상황명세서(갑) ㉔항 전환사채 등 출자전환란에 증가 주식수를 기재, 제출하여야 합니다.

(뒤쪽)

작성 방법

1. 이 전환사채등 발행 및 인수인 명세서는 전환사채등을 발행한 법인 또는 「증권거래세법」에 따른 인수인이 작성하여 제출합니다.
 2. ① 유가증권표준코드란에는 한국증권선물거래소, 증권예탁결제원 및 자산운용협회에서 부여한 상품코드를 적습니다. 유가증권표준코드를 부여받지 아니한 경우에는 사업자등록번호를 적습니다.
 3. ② 사채종류란에는 전환사채(1), 신주인수권부사채(2), 교환사채(3), 기타(4)로 구분하여 적습니다.
 4. ⑥ 표면금리란에는 사채권면에 적힌 이자율을 적습니다.
 5. ⑨ 전환가액란에는 주식으로 전환하거나 신주를 인수하는 등의 경우에 1주당 납입하여야 하는 가액을 적습니다.
 6. ⑩ 전환기간란에는 주식으로 전환하거나 신주인수권을 행사할 수 있는 기간을 적습니다.
 7. ⑪ 비고란에는 신주인수권부사채를 발행한 경우에 분리형인지, 비분리형인지를 적습니다.
 8. ⑯ 사채권면 총액란에는 주식으로 전환하거나 신주인수권을 행사할 수 있는 전환사채등의 총액을 적습니다.
 9. ⑰ 관계란에는 주주와 주주 외의 자로 구분하여 적습니다.
- ※ 전환사채등의 종류별·발행일별로 구분하여 작성하시기 바랍니다.
- ※ 주권상장법인 또는 협회등록법인이 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제9조 제7항에 따른 유가증권의 모집방법으로 전환사채등을 발행하는 경우에는 제출하지 않아도 됩니다.

4 주식·출자지분을 양도한 주주 등에 대한 양도소득세 신고·납부안내 협조

가. 협조요청 배경

- 주식·출자지분은 연중 수시로 거래되고 있으며, 주식·출자지분을 양도한 경우 일정기준에 해당되면 양도소득세를 신고·납부해야 하는 데 주식 등을 양도한 사람이 양도소득세 납세의무가 있는지 모르는 경우가 있습니다.
- 특히, 양도소득세를 예정신고·납부하지 않은 경우 추가로 가산세를 부담하는 불이익을 받는 사례가 있습니다.
- 이에 따라 주주·출자자의 주식 등 거래상황을 가장 먼저 알 수 있으며 가장 안내하기 쉬운 위치에 있는 당해 주식발행법인이 해당 주주 등에게 주식양도에 따른 양도소득세를 성실하게 신고·납부하도록 안내할 수 있게 적극적인 협조를 요청하는 바입니다.

나. 안내방법

- 법인의 대표자, 세무담당·주주명부 등을 관리하는 임·직원 등은 주식양도에 대한 양도소득세 신고·납부 등을 평소에도 주주 등에게 알려주시고
 - 실제로 주식 등을 양도한 것을 알게 되면, 서신이나 전화 등으로 안내 내용에 근거하여 양도소득세 과세대상 여부 및 신고·납부절차 등을 자세히 설명해 주시기 바라며
 - 보다 상세한 상담을 원하는 주주 등에게는 국세청 국세상담센터(☎ 126, <http://hometax.go.kr>)로 문의하도록 적극 안내하여 주시기 바랍니다.

다. 안내대상(양도소득세 과세대상)

아래의 양도소득세 과세대상 주식 등을 양도한 주주·출자자

① 유가증권 상장법인의 주식 등

- 대주주가 소유한 주식 등을 양도하는 경우에는 단 1주만 양도하여도 양도소득세 과세대상이며
 - 소액주주가 소유한 주식 등을 유가증권시장을 통해서 양도하는 경우에는 과세대상이 아닙니다.
 - ☞ 그러나, 유가증권상장법인의 소액주주가 소유한 주식 등을 유가증권시장을 통하지 아니하고 양도하는 경우에는 모두 과세대상입니다.

② 코스닥·코넥스 상장법인의 주식 등

- 대주주가 소유한 주식 등을 양도하는 경우에는 단 1주만 양도하여도 양도소득세 과세대상이며
 - 소액주주가 소유한 주식 등을 해당시장을 통하여 양도하는 경우에는 과세대상이 아닙니다.
 - ☞ 그러나, 코스닥·코넥스상장법인의 소액주주가 소유한 주식 등을 해당시장을 통하지 아니하고 양도하는 경우에는 모두 과세대상입니다.

③ 주권 비상장법인의 주식 등

- 비상장법인의 주식 등을 양도하는 경우에는 대주주·소액주주의 구분 없이 모두 양도소득세 과세대상입니다.
 - ※ 단, K-OTC를 통한 소액주주의 비상장 중소·중견기업 주식의 양도소득은 2018년 이후 양도분부터 비과세합니다.

④ 특정주식·부동산과다보유법인 주식 등

- 소득세법§94 및 소득세법 시행령§158에 규정된 특정주식·부동산 과다보유법인 주식 등을 양도하는 경우 양도소득세 과세대상입니다.
 - ※ 단, 위 상장·비상장 주식 중에도 소득세법 또는 조세특례제한법에 비과세 및 과세제외로 규정한 경우에는 양도소득세 과세대상이 아닙니다.

⑤ 국외주식 등

- 외국법인이 발행한 주식(국내 증권시장에 상장된 주식 제외) 및 해외 상장주식등을 양도하는 경우 소액주주 여부에 불구하고 양도소득세 과세대상입니다.



대주주 요건

- 주식 등의 양도일이 속하는 사업연도의 직전사업년도 종료일 현재 본인 및 특수관계인*의 지분을 포함한 지분율 또는 시가총액이 아래 요건을 충족한 경우(소득세법시행령 §157④ 및 §167의8)
 - * 1) 최대주주인 경우 : 6촌이내 혈족, 4촌이내 인척, 배우자, 친생자로서 입양된자 및 그 배우자와 직계비속, 경영지배 관계법인
 - 2) 최대주주가 아닌 경우 : 배우자, 직계존비속, 경영지배 관계 법인

세율 적용시 대주주 요건

구분	'16.4.1.이후 양도	'18.4.1.이후 양도	'20.4.1.이후 양도	'21.4.1.이후 양도
① 코스피	1% 또는 25억원이상	1% 또는 15억원이상	1% 또는 10억원이상	1% 또는 3억원이상
② 코스닥	2% 또는 20억원이상	2% 또는 15억원이상	2% 또는 10억원이상	2% 또는 3억원이상
③ 코넥스	4% 또는 10억원이상	좌동	좌동	4% 또는 3억원이상
④ 비상장*	4% 또는 25억원이상 ('17.1.1.이후)	4% 또는 15억원이상	4% 또는 10억원 이상	4% 또는 3억원이상

* K-OTC(협회 장외시장)에서 거래되는 벤처기업의 주식의 경우 : 4%이상 또는 40억원 이상

- 주식소유의 비율이 직전사업연도 종료일 현재에는 그 기준에 미달하였으나 당해 사업연도 중 주식 등을 취득함으로써 지분율이 대주주 요건에 해당하게 되는 경우에는 그 취득일 이후부터 대주주에 해당함

시가총액은 다음의 금액을 말함

- ① 주권상장법인 및 코스닥·코넥스상장법인의 주식 등 : 주식 등의 양도일이 속하는 사업연도의 직전사업연도 종료일 현재의 최종시세가액. 다만, 직전사업연도 종료일 현재의 최종시세가액이 없는 경우에는 직전 거래일의 최종시세가액
- ② '①' 외의 주식 등 : 소득세법상 기준시가(소령§165④)

라. 주식 양도시 양도소득세 신고·납부 방법

양도소득세는 원칙적으로 아래의 예정신고 기한내에 신고·납부하여야 하며, 예정신고를 하지 못한 경우에는 확정신고 기한까지 반드시 신고·납부하여야 합니다. 유의할 점은 '10년 양도분부터는 예정신고세액공제가 폐지되고 예정신고 무신고시 가산세를 부담하게 되므로 꼭 예정신고·납부를 해야 합니다.

또한, '20.1.1.이후 양도분부터 과세대상인 국내주식과 국외주식(소득세법§94①(4)에 따른 기타자산 등 제외)간 손익통산이 허용되며 양도소득 기본공제는 국내·국외주식을 통산한 양도소득금액에서 연간 250만원이 공제됩니다.

국외주식은 확정신고만 가능하므로 예정신고기간에 국내주식과 국외주식의 손익을 통산하여 신고·납부하는 경우 결과적으로 국내주식에 대한 양도소득세가 무·과소 납부가 되어 가산세 등 불이익이 발생할 수 있으니 유의하시기 바랍니다.

... 예정신고

① 신고·납부기한

- 일반주식 : 주식의 양도일이 속하는 반기의 말일부터 2월 이내
 - 반기 중에 여러 건의 주식을 양도한 경우에도 모아서 반기별로 신고함
- 특정주식 및 부동산과다 보유법인 주식 등 기타자산 : 양도일이 속하는 달의 말일부터 2개월 이내

② 신고시 제출서류

- 양도소득 과세표준 신고 및 자진납부계산서(소득세법 시행규칙 별지 제84호 서식)
- 주식 양도소득금액 계산명세서(소득세법 시행규칙 별지 제84호 서식 부표2)
- 양도 및 취득시의 실지매매계약서 사본 또는 실지거래가액을 증명할 수 있는 서류 등(KOTC 거래 비상장주식의 경우 매매내역서)
- 주식거래 내역서(소득세법 시행규칙 별지 제84호의2 서식) → 대주주만 제출

- 대주주 등 신고서 (소득세법 시행규칙 별지 제84호의3 서식)
 - 연도 중에 주식을 취득함으로써 대주주에 해당된 주주가 주식을 양도한 경우에만 제출
 - ☞ 양도소득세 신고납부요령 및 신고서식은 「국세청 홈페이지 (www.nts.go.kr) - 신고납부 - 양도소득세」를 참고하시기 바랍니다.

③ 신고방법

- '09. 11.부터는 전자신고 할 수 있어 납세자는 세무서를 방문할 필요 없이 신고할 수 있을 뿐만 아니라 인터넷납부가 가능합니다.
 - ☞ 신고의무자의 주소지 관할세무서 민원봉사실에 직접 제출하거나 우편으로 신고할 수도 있음

④ 예정신고·납부

- 예정신고를 하지 않으면 무신고가산세가 부과하며, 국외주식 거래로 발생하는 양도소득에 대해서는 예정신고·납부를 적용하지 않고 확정신고·납부하여야 합니다.

... 확정신고

① 신고대상자

- 주식 등을 양도하고 예정신고를 하지 아니한 자
- 예정신고가 면제된 국외주식
- 누진세율 적용대상 주식등에 대한 예정신고를 2회이상 한 자가 이미 신고한 양도소득과 합산하여 예정신고를 하지 아니한 자
- 주식등을 2회 이상 양도한 경우로서 양도소득 기본공제의 적용순위로 인하여 당초 신고한 양도소득산출세액이 달라지는 자

② 신고·납부기한

- 주식을 양도한 당해연도의 다음연도 5월말일 까지

③ 무신고·무납부시의 불이익

- 무신고 가산세 : 무신고세액의 20% 또는 40%
 - 일반 무신고 : 무신고세액의 20%
 - 부당 무신고 : 무신고세액의 40%
- 납부지연가산세 : 미달납부한 세액 × 미납기간 × 0.025%
 - ☞ 신고시 제출서류 및 신고방법 등은 예정신고와 같음.

5 해외현지법인 명세서 등 제출

가. 해외현지법인 등에 대한 자료제출 의무(법법§121의2)

- 외국환거래법§3①(18)에 따른 해외직접투자를 하거나 같은 항 (19)에 따른 자본거래 중 외국에 있는 부동산이나 이에 관한 권리(“해외부동산등”)를 취득하거나 처분(해외 부동산등의 물건별 취득가액 또는 처분가액이 2억원 이상인 경우로 한정)한 내국법인은 법인세 과세표준 신고기한까지 다음의 자료(“해외현지법인 명세서등”)를 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야 함

- 해외직접투자의 명세
- 해외직접투자를 받은 외국법인의 재무상황(해외직접투자를 받은 외국법인이 투자한 외국법인의 재무상황을 포함)
- 해외직접투자를 한 내국법인의 손실거래(해외직접투자를 받은 외국법인과의 거래에서 발생한 손실거래로 한정)
- 해외직접투자를 받은 외국법인의 손실거래(해외직접투자를 한 내국법인과의 거래에서 발생한 손실거래는 제외)
- 해외 영업소의 설치현황
- 해외 부동산등의 투자 명세
- 그 밖에 대통령령으로 정하는 해외직접투자 또는 해외부동산등의 투자운용 및 처분과 관련된 자료

나. 해외현지법인 명세서등의 자료제출 범위의 구분

- 해외현지법인 명세서

외국환거래법§3①(18)가목에 따른 투자를 한 내국법인

- 해외현지법인 명세서 및 해외현지법인 재무상황표

외국환거래법§3①(18)가목에 따른 투자를 한 법인 중 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 내국법인

가. 외국환거래법§3①(18)가목에 따른 해외직접투자를 받은 법인(“피투자법인”)의 발행주식총수 또는 출자총액의 10% 이상을 소유하고 그 투자금액이 1억원 이상인 내국법인

나. 피투자법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 10% 이상을 직접 또는 간접으로 소유하고 피투자법인과 국제조세조정에 관한 법률§2①(8)에 따른 특수관계에 있는 내국법인

- 해외현지법인 명세서, 해외현지법인 재무상황표와 손실거래명세서

피투자법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 10% 이상을 직접 또는 간접으로 소유하고 피투자법인과 국제조세조정에 관한 법률§2①(8)에 따른 특수관계에 있는 법인 중

법인세법§121의2①(3) 또는 (4)에 해당하는 거래 건별 손실금액이 단일 사업연도 50억원 이상이거나, 최초 손실이 발생한 사업연도부터 5년이 되는 날이 속하는 사업연도까지 누적 손실금액이 100억원 이상인 내국법인

- 해외영업소 설치현황표

외국환거래법§3①(18)나목에 따른 투자를 한 내국법인

- 해외부동산 취득·투자운용(임대) 및 처분명세서

외국환거래법§3①(19)에 따른 자본거래로서 해당사업연도 중에 외국에 있는 부동산이나 이에 관한 권리(“해외부동산등”)를 취득하거나 해외부동산등을 투자 운용(임대) 또는 처분한 사실이 있는 내국법인



다. 해외현지법인 등에 대한 자료제출 및 보완요구(법법§121의2)

- 납세지 관할 세무서장은 내국법인이 해외현지법인 명세서등을 제출하지 아니하거나 거짓된 해외현지법인 명세서등을 제출한 경우에는 해외현지법인 명세서등의 제출이나 보완을 요구할 수 있음. 다만, 법인세 과세표준 신고기한의 다음 날로부터 2년이 지난 경우에는 그러하지 아니함
- 자료제출 또는 보완을 요구받은 자는 요구받은 날로부터 60일 이내에 해당 자료를 제출하여야 함

라. 해외부동산 및 해외직접투자 자료 미제출자에 대한 소명의무 신설(법법§121의4)

- 납세지 관할 세무서장은 내국법인이 해외부동산등 또는 해외직접투자를 받은 외국법인의 주식등을 취득한 경우로서 §121의2①에 따른 기한까지 같은 항 (1), (6) 및 (7)의 자료를 제출하지 아니하거나 거짓된 자료를 제출 한 경우에는 그 내국법인에 다음 각 호의 금액(외국환거래법§18에 따라 신고한 금액은 제외하며, 이하 “취득자금 출처에 대한 소명대상 금액”이라 한다)의 출처에 대하여 소명을 요구할 수 있음.

가. §121의2①(1)의 자료를 제출하지 아니하거나 거짓된 자료를 제출한 경우
: 외국환거래법§3①(18)가목에 따른 해외직접투자를 받은 외국법인의 주식등의 취득에 든 금액

나. §121의2①(6) 및 (7)의 자료를 제출하지 아니하거나 거짓된 자료를 제출한 경우
: 해외부동산등의 취득에 든 금액

- 소명요구를 받은 내국법인은 통지를 받은 날부터 90일 이내에 소명을 하여야 함. 이 경우 소명을 요구받은 내국법인이 소명을 요구받은 금액의 100분의 80 이상에 대하여 출처를 소명한 경우에는 소명을 요구받은 전액에 대하여 소명한 것으로 봄.
- 내국법인이 자료의 수집·작성에 상당한 기간이 걸리는 등 대통령령으로 정하는 부득이한 사유로 소명기간의 연장을 신청하는 경우에 납세지 관할 세무서장은 60일의 범위에서 한차례만 연장할 수 있음.

마. 해외현지법인 등에 대한 자료제출 의무 불이행자 과태료 부과(법법§123)

- 해외현지법인 명세서등(같은 조 제1항제6호에 따른 해외부동산등의 투자 명세 및 같은 항 제7호에 따른 해외부동산등과 관련된 자료는 제외)의 자료제출 의무가 있는 법인(같은 항 제1호부터 제4호까지의 자료는 내국법인이 해외직접투자를 투자 받은 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 10 이상을 직접 또는 간접으로 소유한 경우만 해당)이 다음 어느 하나에 해당하는 경우 그 법인에 대하여 5천만원 이하의 과태료를 부과함. 다만, 기한 내에 자료제출이 불가능하다고 인정되는 경우 등 정당한 사유가 있는 경우에는 그러하지 아니함

- 가. 법인세 과세표준 신고기한까지 해외현지법인 명세서등을 제출하지 아니하거나 거짓된 해외현지법인 명세서등을 제출하는 경우
- 나. 자료제출 또는 보완을 요구받아 요구 받은 날부터 60일 이내에 해당 자료를 제출하지 아니하거나 거짓된 자료를 제출하는 경우

- 해외부동산등의 투자 명세 및 해외부동산등과 관련된 자료의 제출의무가 있는 법인이 다음 어느 하나에 해당하는 경우 그 법인에 대해서는 해외부동산등의 취득가액의 100분의 1이하의 과태료(5천만원 한도)를 부과함. 다만, 기한 내에 자료제출이 불가능하다고 인정되는 경우 등 정당한 사유가 있는 경우에는 그러하지 아니함

- 가. 법인세 과세표준 신고기한까지 해외 부동산등의 투자 명세등을 제출하지 아니하거나 거짓된 해외 부동산등의 투자 명세등을 제출하는 경우
- 나. 자료제출 또는 보완을 요구받아 요구 받은 날부터 60일 이내에 해당 자료를 제출하지 아니하거나 거짓된 자료를 제출하는 경우

- 해외현지법인 등의 자료제출의무 불이행시 취득자금 출처에 대한 소명대상 금액의 출처에 대하여 소명하지 아니하거나 거짓으로 소명한 경우에는 소명하지 아니하거나 거짓으로 소명한 금액의 100분의 20에 상당하는 과태료를 부과함. 다만, 천재지변 등 정당한 사유가 있는 경우에는 그러하지 않음

바. 근거규정 및 제출서식

- 근거법령
 - 법법§121의2(해외현지법인 등에 대한 자료제출 의무)
 - 법법§121의4(해외부동산 및 해외직접투자 자료 미제출자에 대한 소명의무)
 - 법법§123(해외현지법인 등의 자료제출 의무 불이행 등에 대한 과태료)
 - 법칙§82①(60)(별지 제81호, 별지 제82호, 별지 제82호의2, 별지 제83호, 별지 제84호)
- 제출서식
 - 해외현지법인명세서(법인세법 시행규칙 별지 제81호 서식)
 - 해외현지법인 재무상황표(법인세법 시행규칙 별지 제82호 서식)
 - 손실거래명세서(법인세법 시행규칙 별지 제82호의2 서식)
 - 해외영업소 설치현황표(법인세법 시행규칙 별지 제83호 서식)
 - 해외부동산 취득·투자운용(임대) 및 처분명세서(법인세법 시행규칙 별지 제84호 서식)

사. 과태료 부과기준(별표2의2)

- (1차) 최초자료 미(거짓)제출 시 : 법인세 과세표준 신고기한까지 해외현지법인 명세서 등 관련자료를 제출하지 아니하거나 거짓된 자료를 제출하는 경우 → 건별 1,000만원
 - 다만, 해외부동산 취득·투자운용(임대) 및 처분명세서에 대한 과태료는 해외부동산 등의 취득가액의 100분의 1(5천만원 한도)
- 추가요구자료 미(거짓)제출 시 : 자료제출 또는 보완을 요구받은 날부터 60일 이내에 해외현지법인 명세서 등 관련자료를 제출하지 아니하거나 거짓된 자료를 제출하는 경우 → 건별 1,000만원
 - 다만, 해외부동산 취득·투자운용(임대) 및 처분명세서에 대한 과태료는 해외부동산 등의 취득가액의 100분의 1(5천만원 한도)

과태료의 부과기준(법령§167)

위반행위	근거 법조문	과태료 금액
<p>1. 최초자료 미(거짓)제출 시 : 법인세 과세표준 신고 기한까지 다음 각 목의 자료를 제출하지 아니하거나 거짓된 자료를 제출하는 경우</p> <p>가. 해외현지법인 명세서등 및 관련자료 (1) 해외현지법인 명세서 (2) 해외현지법인 재무상황표 (3) 손실거래명세서 (4) 해외영업소 설치현황표</p> <p>나. 해외부동산등의 투자 명세 등 및 관련자료 : 해외부동산 취득 및 투자운용(임대) 명세서</p>	<p>법법§123①(1)· 법법§121의3②(1)</p>	<p>건별 1,000만원</p> <p>해외부동산등의 취득가액의 100분의 1 (5천만원 한도)</p>
<p>2. 추가요구자료 미(거짓)제출 시 : 자료제출 또는 보완을 요구받은 날부터 60일 이내에 다음 각 목의 자료를 제출하지 아니하거나 거짓된 자료를 제출하는 경우</p> <p>가. 해외현지법인 명세서등 및 관련자료 (1) 해외현지법인 명세서 (2) 해외현지법인 재무상황표 (3) 손실거래명세서 (4) 해외영업소 설치현황표</p> <p>나. 해외부동산등의 투자 명세서 등 및 관련자료 : 해외부동산 취득 및 투자운용(임대) 명세서</p>	<p>법법§123①(2)· 법법§121의3②(2)</p>	<p>건별 1,000만원</p> <p>해외부동산등의 취득가액의 100분의 1 (5천만원 한도)</p>

아. 서식제공

- 국세청 홈페이지에서 다운로드할 수 있습니다.
 - 국문서식(법인투자자자용)
 - 국세청홈페이지(nts.go.kr) > 국세정보 > 국제조세정보 > 국제조세자료실 > 관련서식 > 법인세법상 제출서식 > 해외현지법인 명세서·재무상황표 등

■ 법인세법 시행규칙 [별지 제81호서식] <개정 2014.3.14.>

(앞쪽)

① 모법인명	해외현지법인 명세서	③ 모법인 사업연도
② 모법인 사업자등록번호		④ 해외현지법인 사업연도

I. 해외현지법인 명세서 제출현황(총계)

구분	제출대상 법인 수				⑨ 제출법인 수	⑩ 미제출 법인 수 (⑧-⑨)
	⑤ 전기말 가동법인 수	⑥ 해당 사업연도 중 신설 법인 수	⑦ 해당 사업연도 중 청산 (지분양도)법인 수	⑧ 제출대상 법인 수(⑤+⑥)		
특수관계						
기 타						

II. 제출대상 해외현지법인 (해외현지법인별로 작성)

1. 해외현지법인 기본사항 : [] 국내모법인의 자회사 [] 국내모법인의 손회사 이하

⑪ 해외현지법인명	⑫ 해외현지사업고유번호	
⑬ 거주지국	⑭ 투자일	⑮ 현지납세자번호
⑯ 해외현지법인 소재지		
⑰ 업종 (업종코드)	⑱ 직원 수 (모법인파견 직원 수)	⑲ 현지법인 전화번호

2. 해외현지법인 투자 명세

가. 해외현지법인에 대한 투자현황 (단위 : %, 원)

⑳ 해외현지법인의 주주명 (주주의 거주지국)	출 자 명 세				대부투자 명세	
	㉑ 출자금액	㉒ 주식 수	㉓ 지분율	㉔ 배당금수입	㉕ 대여금	㉖ 대부수입이자
(주주명) (한국)						
() ()						
() ()						
() ()						
소액주주 소계						
계						

나. 해외현지법인이 10% 이상 직접 소유한 자회사 현황 (단위 : %, 원)

㉗ 자회사명	㉘ 업종	㉙ 소재지 (국가 & 도시명)	㉚ 출자일	㉛ 현지법인의 출자금액	㉜ 지분율	㉝ 당기순손익
			. . .			
			. . .			
			. . .			

다. 청산(지분양도) 여부 (단위 : 원)

㉞ 청산(지분양도)일	㉟ 청산유형	㊱ 회수금액	㊲ 주거래은행 신고 여부	[]여 []부
-------------	--------	--------	---------------	--------------

「법인세법」 제121조의2 및 「법인세법 시행령」 제164조의2에 따라 해외현지법인명세서를 제출합니다.

년 월 일
(서명 또는 인)

제출인

세무서장 귀하

(뒤쪽)

작성 방법

※ 이 서식은 「외국환거래법」 제3조제1항제18호가목에 따른 해외직접투자를 한 모든 내국법인이 제출대상이 됩니다(공동투자자도 모두 제출대상이 됩니다).

내국법인의 사업연도종료일 현재 가동 중이거나 사업연도 중 청산(폐업)한 해외현지법인(역외금융회사 포함)에 대하여 관련항목을 작성합니다.

1. '1. 해외현지법인명세서 제출현황(총계)'의 해당란은 「국세조세조정법에 관한 법률」 제2조제1항제8호에 따른 특수관계의 경우와 기타의 경우로 구분하여 각각 합산하여 적습니다.
2. '1. 해외현지법인의 기본사항'의 구분에 따라 '㉑ 해외현지법인의 주주명' 과 '㉒ 자회사명'을 다음과 같이 적습니다.

구 분	㉑ 해외현지법인의 주주명	㉒ 자회사명
"국내모법인의 자회사"에 "√" 표시한 경우	(1) 국내 모법인을 먼저 적고 (2) 해외현지법인 발행주식총수 또는 출자 지분의 10% 이상을 소유한 국내외 주주만 적으며 (3) 나머지는 "소액주주 소개"로 적음	해외현지법인이 10% 이상 직접 소유한 자회사(국내 모법인의 손회사) 명을 적음
"국내 모법인의 손회사 이하"에 "√" 표시한 경우	(1) 국내 모법인의 자회사 이하를 먼저 적고 (2) 해당 해외현지법인의 발행주식총수 또는 출자지분의 10% 이상을 소유한 국내외 주주만 적으며 (3) 나머지는 "소액주주 소개"로 적음	해외현지법인이 10% 이상 직접소유한 자회사(국내 모법인의 증손회사 이하) 명을 적음

3. ㉑ 해외현지법인명과 ㉒ 해외현지법인 소재지는 영문을 사용하여 약자가 아닌 전체이름(full name)으로 적습니다.
4. ㉓ 해외현지기업고유번호는 「외국환거래법」 제3조제1항제18호가목에 따른 투자 등에 대하여 국내 모법인의 관할 세무서장이 부여한 「해외현지기업 고유번호」(9자리)를 적어야 합니다. 해외현지기업고유번호가 없을 경우 관할 세무서(법인세과)에 해외직접투자신고서(첨부서류 포함)를 첨부하여 고유번호 부여 요청을 하면 즉시 부여받을 수 있습니다.
5. ㉔ 투자일은 기획재정부장관이 정하는 「외국환거래규정」 제9-5조에 따른 해외직접투자신고 이후 실제로 외화증권을 취득한 날 또는 실제투자(송금)일을 입력하며, 정확한 투자월일을 모를 경우 해당 연도의 초일(예 : 2012.01.01.)을 적습니다.
6. ㉕ 현지납세자번호는 해외현지법인 소재지국의 과세당국이 과세목적상 부여한 현지법인의 납세자번호(Tax Identification Number)를 적습니다.
7. ㉖ 업종은 국세청 기준경비율(단순경비율)에 따른 대분류, 업종코드는 기준경비율코드(숫자6자리)를 적습니다. (국세청 인터넷 홈페이지→조회·계산 →기준경비율·표준소득율을 참고합니다)
8. ㉗ 직원 수는 모법인이 파견한 직원 수와 현지채용 직원 수를 합하여 적고, 모법인파견 직원 수는 별도로 ()내에 적습니다.
9. ㉘ 출자금액과 ㉙ 대여금은 해외현지법인 사업연도종료일 현재 또는 현지법인 청산(지분양도)일 전일의 출자금액 및 대여금을 적습니다. 다만, ㉘ 출자금액은 투자(증액투자 포함) 당시의 매매기준율 또는 재정(裁定)된 매매기준율을 적용하여 계상하고 이후의 외환차익을 반영하지 않습니다.
10. ㉚·㉛ 지분율은 소수점 이하 1자리(예 : 15.3)까지 적습니다.
11. ㉜ 배당금수입과 ㉝ 대부수입이자는 ㉘ 출자금액과 ㉙ 대여금에 대하여 현지법인 사업연도 중에 결의된 모법인 배당금 및 발생한 이자를 적습니다.
12. 「대부투자 명세」는 모법인이 「외국환거래법 시행령」 제8조제1항제4호에 따른 해외현지법인에 상환기간을 1년 이상으로 하여 금전을 대여한 경우에만 적습니다. 다만, 모법인 이외의 현지법인주주는 적지 않습니다.
13. 현지법인을 청산(지분양도)한 경우 ㉞ 청산유형에 청산, 지분양도, 현지법인폐업, 투자자폐업, 합병, 대여금회수(대부투자의 경우) 등의 사유를 적고, ㉟ 회수금액에는 국내에 회수된 금액을 적습니다.
14. 해외직접투자신고만하고 실제로 투자를 실행하지 않은 경우에는 ㊱ 청산(지분양도)일에 원래의 투자신고일을 적고, ㊲ 청산유형에 "투자 미실행"을 적습니다.
15. ㊳ 주거래은행 신고 여부는 외국환은행에 「외국환거래규정」 제9-6조에 따라 청산 관련 보고를 하였는지 여부를 적습니다.
16. 제출대상 해외현지법인 수가 둘 이상인 경우 제출인 서명날인은 첫 장에만 합니다.

■ 법인세법 시행규칙 [별지 제82호서식] <개정 2014.3.14.>

(앞쪽)

① 모법인명	해외현지법인 재무상황표 []확정분, []가결산	③ 모법인 사업연도
② 모법인 사업자등록번호		④ 해외현지법인 사업연도

I. 해외현지법인 재무상황표 자료제출 현황(총계)

⑤ 제출대상 현지법인 수	⑥ 제출 현지법인 수	⑦ 미제출 현지법인 수(⑤-⑥)

II. 해외현지법인 재무상황(해외현지법인별로 작성)

(단위 : 원)

⑧ 해외현지법인명		⑨ 해외현지기업고유번호	
1. 해외현지법인 요약대차대조표 (⑩ 적용환율 :)		2. 해외현지법인 요약손익계산서 (⑪ 적용환율 :)	
I. 자 산 총 계	01	I. 매출액	27
1. 현금과 예금	50	1. 특수관계인에 대한 매출	28
2. 특수관계인에 대한 매출채권	02	2. 기타 매출	29
3. 기타매출채권	03	II. 매출원가	30
4. 재고자산	04	1. 특수관계인으로부터 매입	51
5. 유가증권	05	2. 기타 매입	52
6. 투자유가증권	55	III. 매출총손익	56
7. 특수관계인에 대한 대여금	06	IV. 판매비와 일반관리비	31
8. 기타대여금	07	1. 급여(모회사파견직원)	32
9. 유형자산	08	2. 급여(기타)	33
1) 토지 및 건축물	09	3. 임 차 료	34
2) 기계장치, 차량운반구	10	4. 연구개발비	35
3) 기타유형자산	11	5. 대손상각비	36
10. 무형자산	12	6. 기타 판매비와 관리비	37
11. 위 분류과목 이외 자산	13	V. 영업손익	57
II. 부 채 총 계	14	VI. 영업외수익	38
1. 특수관계인에 대한 매입채무	15	1. 이자수익	39
2. 기타매입채무	16	2. 배당금수익	40
3. 특수관계인에 대한 차입금	17	3. 채무면제익	53
4. 기타차입금	18	4. 기타영업외수익	41
5. 미지급금	19	VII. 영업외비용	42
6. 위 분류과목 이외 부채	20	1. 이자비용	43
III. 자 본 금 총 계	21	2. 기타영업외비용	44
1. 자 본 금	22	VIII. 법인세비용차감전손익	58
2. 기타 자본금	23	IX. 법인세비용	47
1) 자본잉여금	24	X. 당기순손익	48
2) 이익잉여금	25		
3) 기 타	26		

210mm×297mm[백상지 80g/㎡ 또는 중질지 80g/㎡]

(뒤쪽)

3. 해외현지법인 이익잉여금 처분계산서 (⑩ 적용환율 :)			4. 해외현지법인 결손금 처리계산서 (⑩ 적용환율 :)		
I. 미처분이익잉여금	71		I. 미처리결손금	83	
1. 전기이월미처분이익 잉여금 (전기이월미처리결손금)	72		1. 전기이월미처리결손금 (전기이월미처분이익잉여금)	84	
2. 전기오류수정이익 (전기오류수정손실)	73		2. 전기오류수정손실 (전기오류수정이익)	85	
3. 중간배당액	74		3. 중간배당액	86	
4. 당기순이익(당기순손실)	75		4. 당기순손실(당기순이익)	87	
II. 임의적립금 등의 이입액	76		II. 결손금 처리액	88	
III. 이익잉여금 처분액	77		1. 임의적립금 이입액	89	
1. 현금배당	78		2. 그 밖의 법정적립금 이입액	90	
2. 주식배당	79		3. 이익준비금 이입액	91	
3. 의무적립금	80		4. 자본잉여금 이입액	92	
4. 그 밖의 임의적립금 및 상여 등	81		III. 차기이월미처리결손금	93	
IV. 차기이월이익잉여금	82				

「법인세법」 제121조의2 및 「법인세법 시행령」 제164조의2에 따라 해외현지법인 재무상황표를 제출합니다.

년 월 일
(서명 또는 인)

제출인

세무서장 귀하

작성방법

※ 이 서식은 「외국환거래법」 제3조제1항제18호가목에 따른 해외직접투자를 한 내국법인 중 피투자법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의10 이상을 소유하고 그 투자금액(증권투자 및 대부투자 합계)이 1억원 이상이거나, 피투자법인의 발행주식 총수 또는 출자총액의 100분의 10 이상을 직접 또는 간접으로 소유하고 피투자법인과 「국제조세조정에 관한 법률」 제2조제1항제8호에 따른 특수관계에 있는 모든 내국법인이 제출대상이 됩니다(상기 요건에 해당하는 경우에는 공동투자자 모두가 제출대상이 됩니다).

여기서 1억원 이상의 외화환산은 각 투자실행일 현재의 매매기준율 또는 재정(裁定)된 매매기준율로 환산한 금액입니다.

1. 국내 모법인과 해외현지법인의 사업연도 종료일이 다른 경우 국내 모법인의 사업연도종료일 직전에 종료하는 해외현지법인 사업연도분을 대상으로 하여 작성하며 가결산하여 작성하는 경우 가결산의 []에 √ 합니다.
2. 외화의 원화환산은 요약대차대조표 및 이익잉여금(결손금)처리 계산서항목의 경우 해외현지법인 사업연도종료일 현재 매매기준율 또는 재정(裁定)된 매매기준율을 적용한 환율은 ⑩ 적용환율에, 요약손익계산서항목의 경우 해외현지법인 사업연도의 평균환율은 ⑪ 적용환율에 적용합니다.
(예 : 미 달러화의 경우 930.00/USD 방식으로 적용합니다.)
3. 해외현지기업고유번호는 국내 모법인의 납세지 관할 세무서장이 부여한 「해외현지기업고유번호」(9자리)를 적용합니다.
4. 요약대차대조표 및 요약손익계산서 상의 '특수관계인'은 해외현지법인의 특수관계인으로 국내 특수관계인뿐만 아니라 국외특수관계인도 포함합니다. 이 경우 특수관계인의 범위에는 「국제조세조정에 관한 법률」 제2조제1항제8호 및 같은 법 시행령 제2조에서 규정한 특수관계를 적용합니다.
5. 계정과목을 분류할 수 있는 항목은 반드시 해당 항목에 분류하여 적어야 합니다.
(예 : 현금+단기예금+장기예금 → 현금과예금, 단기대여금+장기대여금 → 대여금 등)
* 특히 계정과목을 분류할 수 있음에도 "위 분류과목 이외의 자산, 부채 항목"으로 분류하지 마시기 바랍니다.
6. 유가증권의 경우 유동자산에 해당하는 항목은 「유가증권」에, 비유동자산에 해당하는 항목은 「투자유가증권」에 적용합니다.
(예 : 지분법적용해외투자주식 → 투자유가증권)
7. 해외현지법인 이익잉여금처분(결손금처리)계산서의 작성요령은 별지 제3호의3서식(4) "이익잉여금처분(결손금처리) 계산서"의 작성요령을 참고하시기 바랍니다.
8. 제출대상 해외현지법인 수가 둘 이상인 경우 제출인 서명날인은 첫 장에만 합니다.

■ 법인세법 시행규칙 [별지 제82호의2서식] <신설 2014.3.14.> (앞쪽)

사업연도	~	손실거래명세서	법 인 명
			사업자등록번호

1. 손실거래 관련 해외현지법인의 인적사항

① 연번	② 법인명	③ 소재지 국가 (또는 지역)	④ 국가 코드	⑤ 해외현지기업 고유번호	⑥ 내국법인의 주식소유비율	⑦ 제출대상 손실거래 수

2. 손실거래 명세

(단위 : 원)

⑧ 일련 번호	①-1 연번	⑨ 손실 구분	⑩ 제출 구분	손실거래 발생기간		⑬ 손실거래금액	⑭ 산출기준
				⑪ 시작일	⑫ 종료일		
	1	<input type="checkbox"/> 내국법인 <input type="checkbox"/> 해외현지법인	<input type="checkbox"/> 거래건별 <input type="checkbox"/> 누적손실				<input type="checkbox"/> 기업회계기준 <input type="checkbox"/> 거주자국 회계원칙
		⑮ 거래종류	⑯ 코드	⑰ 손실거래 내용			
	1	<input type="checkbox"/> 내국법인 <input type="checkbox"/> 해외현지법인	<input type="checkbox"/> 거래건별 <input type="checkbox"/> 누적손실				<input type="checkbox"/> 기업회계기준 <input type="checkbox"/> 거주자국 회계원칙
		⑮ 거래종류	⑯ 코드	⑰ 손실거래 내용			
	1	<input type="checkbox"/> 내국법인 <input type="checkbox"/> 해외현지법인	<input type="checkbox"/> 거래건별 <input type="checkbox"/> 누적손실				<input type="checkbox"/> 기업회계기준 <input type="checkbox"/> 거주자국 회계원칙
		⑮ 거래종류	⑯ 코드	⑰ 손실거래 내용			
	1	<input type="checkbox"/> 내국법인 <input type="checkbox"/> 해외현지법인	<input type="checkbox"/> 거래건별 <input type="checkbox"/> 누적손실				<input type="checkbox"/> 기업회계기준 <input type="checkbox"/> 거주자국 회계원칙
		⑮ 거래종류	⑯ 코드	⑰ 손실거래 내용			

「법인세법」 제121조의2 및 「법인세법 시행령」 제164조의2에 따라 손실거래명세서를 제출합니다.

년 월 일
(서명 또는 인)

제출인

세무서장 귀하

210mm×297mm[백상지 80g/㎡ 또는 중질지 80g/㎡]

(뒤쪽)

작성 방법

※ 이 서식은 「외국환거래법」 제3조제1항제18호가목에 따른 해외직접투자를 한 내국법인 중 피투자법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 10 이상을 직접 또는 간접으로 소유하고 피투자법인과 「국제조세조정에 관한 법률」 제2조제1항제8호에 따른 특수관계에 있는 내국법인이 다음과 같은 손실거래가 발생한 경우에 작성하여 제출합니다.

〈 다 음 〉

「법인세법」 제121조의2제1항제3호 또는 제4호에 따른 거래 건별 손실거래금액이 단일 사업연도 50억원 이상이거나 최초 손실이 발생한 사업연도부터 5년이 되는 날이 속하는 사업연도까지 누적 손실금액이 100억원 이상인 손실거래(「법인세법 시행령」 제164조의2제1항제3호)

1. ① 연번 란에는 「법인세법」 제121조의2제1항 제3호 또는 제4호의 손실거래와 관련된 해외현지법인별로 순서대로 번호를 부여합니다.
2. ② 법인명란에는 손실거래와 관련된 해외현지법인의 상호를 영문을 사용하여 약자가 아닌 전체이름(full name)으로 적습니다. 머리글자를 사용하는 경우에는 머리글자 뒤에 괄호로 정식 명칭 전부를 적습니다.
3. ③란은 해외현지법인이 소재하는 국가 또는 지역을 국문으로 적고, ④란은 국제표준화기구(ISO)가 정한 ISO 국가코드를 적습니다.
4. ⑤란은 납세자 관할 세무서장이 부여한 해외현지기업고유번호(9자리)를 적습니다.
※ 고유번호를 부여받지 못한 경우 관할 세무서에 신청하면 부여받을 수 있습니다.
5. ⑥란은 해외현지법인의 의결권이 있는 발행주식총수 또는 출자총액에 대한 내국법인의 직접·간접 주식소유비율을 적습니다.
6. ⑦란은 해외현지법인과 관련된 제출대상 손실거래 수를 적습니다.
7. ⑧란의 일련번호는 손실거래별로 순서대로 부여합니다.
8. '2. 손실거래 명세'의 '①-1 연번'에는 '1. 손실거래 관련 해외현지법인의 인적사항'의 연번 중 손실거래 명세를 작성할 해외현지법인의 연번을 적습니다
9. ⑨ 손실 구분란은 다음에 해당하는 구분에 따라 √ 표시 합니다.

구분	내용
내국법인	해외직접투자를 한 내국법인의 손실거래(해외직접투자를 받은 외국법인과외의 거래에서 발생한 손실거래로 한정한다)
해외현지법인	해외직접투자를 받은 외국법인의 손실거래(해외직접투자를 한 내국법인과외의 거래에서 발생한 손실거래는 제외한다)

10. ⑩ 제출 구분란은 다음에 해당하는 구분에 따라 √ 표시 합니다.

구분	내용
거래건별	거래건별 손실거래금액이 단일 사업연도에 50억원 이상인 경우
누적손실	최초 손실이 발생한 사업연도부터 5년이 되는 날이 속하는 사업연도까지 누적 손실금액이 100억원 이상인 경우

11. ⑪ 시작일란은 손실거래가 최초로 발생한 날, ⑫ 종료일란은 손실거래 발생한 해당 사업연도 종료일을 각각 적습니다. 다만, 손실거래가 사업연도를 달리하여 기중에 시작(종료)되는 경우에는 시작일(그 손실거래 종료일)을 적습니다.
12. ⑬ 손실거래금액에는 내국법인의 손실거래인 경우에는 기업회계기준, 피투자법인의 경우에는 피투자법인의 거주지국에서 재무제표 작성 시 일반적으로 인정되는 회계원칙에 따라 산출한 손실거래금액을 적습니다. 다만, 그 거주지국에서 일반적으로 인정되는 회계원칙이 우리나라의 기업회계기준과 현저히 다른 경우에는 우리나라의 기업회계기준을 적용하여 산출한 금액을 적습니다.
13. ⑭ 산출기준란은 ⑬ 손실거래금액을 산출하기 위해 적용한 기준에 √ 표시 합니다.
14. ⑮ 거래종류(⑯ 코드)란은 다음의 구분에 따라 적습니다.

구분코드	11	12	13	14	15	19
자산관련	자산매입	자산처분	자산증여	자산평가	자산감액	그 밖에 자산관련 거래
구분코드	21	22	23			29
부채관련	부채인식	부채평가	부채상환			그 밖에 부채관련 거래
구분코드	31	32	33	34		39
자본거래	증자	감자	합병	분할		그 밖에 자본거래

15. ⑰ 손실거래 내용란은 손실거래내용(손실 구분이 해외현지법인일 경우에는 거래상대방 정보를 포함) 및 손실발생 사유를 간략하게 100자 이내로 적습니다.

■ 법인세법 시행규칙 [별지 제83호서식] <개정 2014.3.14.>

(앞쪽)

① 본점 법인명	해외영업소 설치현황표	② 본점 사업자등록번호
		③ 본점 사업연도
	 ~

I. 해외영업소 설치 현황

제출대상 해외영업소 수				⑧ 제출 영업소 수	⑨ 미제출 영업소 수 (⑦-⑧)
④ 전기말 가동 영업소 수	⑤ 해당 사업연도 중 설립 영업소 수	⑥ 당기 중 폐쇄(철수) 영업소 수	⑦ 제출대상 영업소 수 (④+⑤)		

II. 해외영업소 설치명세(해외영업소별로 작성)

1. 해외영업소 기본사항

⑩ 해외영업소명		⑪ 해외현지기업고유번호		⑫ 거주지국	
⑬ 해외영업소소재지		⑭ 현지납세자번호		⑮ 설립일
⑯ 설립형태	[] 1. 지점 [] 2. 사무소	⑰ 업종 (업종코드)	()	⑱ 직원 수 (본점파견 직원 수)	()

2. 해외지점 경영상황(⑯항목에서 "1. 지점"인 경우만 작성)

가. 해외지점 요약대차대조표 (⑲ 적용환율 :)			나. 해외지점 요약손익계산서 (⑳ 적용환율 :)		
I. 자산총계	01		I. 매출액	08	
1. 토지 및 건축물	02		II. 매출원가	09	
2. 기계장치, 차량운반구	03		III. 판매비와 일반관리비	10	
3. 기타	04		IV. 영업외수익	11	
II. 부채총계	05		V. 영업외비용	12	
III. 자본총계	06		VI. 소득세	15	
(본점지원경비)	07		VII. 당기순손익	16	

3. 폐업(철수) 여부

⑳ 폐업(철수)일		㉑ 회수금액	
-----------	--	--------	--

「법인세법」 제121조의2 및 「법인세법 시행령」 제164조의2에 따라 해외영업소 설치현황표를 제출합니다.

년 월 일

제출인

(서명 또는 인)

세무서장 귀하

(뒤쪽)

작성방법

1. 수익사업 수행 여부와 관계없이 본점 사업연도종료일 현재 가동 중이거나 사업연도 중 폐쇄(철수)한 지점, 연락사무소에 대하여 작성합니다.
2. ⑩ 해외영업소명과 ⑬ 해외영업소 소재지는 영문을 사용하여 약자가 아닌 전체이름(full name)으로 적습니다.
3. ⑪ 해외현지기업고유번호는 국내 본점의 납세지 관할 세무서장이 부여한 「해외현지기업 고유번호」(9자리)를 적어야 하며, 해외현지기업고유번호가 없을 경우 관할 세무서(법인세과)에 해외직접투자 신고서(첨부서류 포함)를 첨부하여 고유번호 부여 요청을 하면 즉시 부여받을 수 있습니다. ⑭ 현지납세자번호는 현지투자국의 과세당국이 과세목적상 부여한 해외영업소의 납세번호(Taxpayer Identification Number)를 적습니다.
4. 외화의 원화환산은 대차대조표항목의 경우 본점 사업연도종료일 현재 매매기준율 또는 재정(裁定)된 매매기준율을 적용한 환율은 ⑰ 적용환율, 손익계산서항목의 경우 본점 사업연도의 평균환율을 적용한 환율은 ⑳ 적용환율에 적습니다.

(예 : 미달러화의 경우 930.00/USD 방식으로 적습니다)
5. ⑮ 설립형태는 "1. 지점" 과 "2. 사무소" 중 해당되는 항목의 []에 √표를 합니다. 이 경우 해외영업소가 지점에 해당함에도 사무소에 √표를 한 경우에는 "2. 해외지점 경영상황"을 적을 수 없으니 주의바랍니다.
6. ⑱ 직원 수는 본점파견 직원 수와 현지채용 직원 수를 합하여 적고, 국내 본점에서 파견된 직원 수는 별도로 ()내에 적습니다.
7. 「2. 해외사업장 경영상황」은 ⑮ 설립형태 중 "1.지점"의 경우에만 적습니다.
8. 본점지원경비는 지원항목의 명칭에 불구하고 해당 사업연도 중에 본점에서 해외영업소로 지원한 경비 총액을 적습니다.
9. ㉒ 회수금액은 해외영업소를 폐쇄하고 국내에 회수한(할) 금액을 적습니다.
10. 해외직접투자신고만하고 실제로 해외지점 또는 연락사무소를 설립하지 않은 경우에는 ㉑ 폐쇄일에 원래의 해외직접투자 신고일을 적습니다.
11. 제출대상 해외영업소의 수가 둘 이상인 경우 제출인 서명날인은 첫 장에만 합니다.



■ 법인세법 시행규칙 [별지 제84호서식] <개정 2019. 3. 20.>

(앞쪽)

해외부동산 취득·투자운용(임대) 및 처분 명세서

① 사업연도	년 월 일부터 년 월 일까지	② 사업자 등록번호	③ 취득(소유)자 법인명
④ 주소			⑤ 전화번호

1. 해외부동산 취득 명세

부동산 소재지	⑥ 국가	⑦ 신고수리은행	⑧ 신고수리번호
⑩ 취득일	년 월 일		⑪ 취득목적 []주거, []주거 이외
⑫ 부동산의 종류	[]주택·아파트, []상가·건물, []토지, []부동산에 관한 권리, []기타		
⑬ 부동산의 규모(면적,㎡)	건물 (), 대지 ()	⑭ 소유지분	%
⑮ 총 취득금액(A)=(B+C)	현지통화 : ()	(원화환산 :₩)
⑯ 국내에서 송금액(B)	현지통화 : ()	(원화환산 :₩)
⑰ 현지조달금액(방법)(C)	현지통화 : ()	(원화환산 :₩)

2. 공동취득인 경우

구분	제출법인	공동취득인1	공동취득인2	기타 공동취득인
⑱ 공동취득자성명(상호)				
⑲ 사업자(주민)등록번호				
⑳ 제출법인과 관계				
㉑ 소유지분	%	%	%	%

3. 해외부동산 투자운용(임대) 명세

(단위: 원)

⑳ 층·호수	임차인			임대수입 등 명세		
	㉓ 상호(성명)	㉔ 개시일 (입주일)	㉕ 종료일 (퇴거일)	㉖ 보증금	㉗ 월세	㉘ 연간월세 합 계

4. 해외부동산 처분 명세

(단위: 원)

부동산 소재지	㉙ 국가	㉚ 신고은행	㉛ 신고번호
⑳ 소재지	㉜ 처분일		년 월 일
㉝ 부동산의 종류	[]주택·아파트, []상가·건물, []토지, []부동산에 관한 권리, []기타		
㉞ 부동산의 규모(면적,㎡)	건물 (), 대지 ()	㉟ 처분지분	%
㊱ 총 처분금액	현지통화 : ()	(원화환산 :₩)

붙임 서류: 1. 매매계약서 사본 2. 등기부등본 사본 3. 그 밖의 증빙서류

「법인세법」 제121조의2 및 같은 법 시행령 제164조의2에 따라 해외부동산 취득·투자운용(임대) 및 처분 명세서를 제출합니다.

년 월 일
(인)

제출법인

세무서장 귀하

작성 방법

이 서식은 「외국환거래법」 제3조제1항제19호에 따른 자본거래 중 외국에 있는 부동산이나 이에 관한 권리(이하 '해외부동산등' 이라 함)를 해당 과세기간에 취득·투자운용(임대 포함) 및 처분한 내국법인이 해당 물건별로 각각 별지로 작성하여 제출하며, 해외부동산등의 물건별 취득가액 또는 처분가액이 2억원 미만인 경우에는 다음과 같이 제출대상에서 제외됩니다.

※ 해외부동산 취득·투자운용(임대) 및 처분 명세서 제출 대상

취득가액	자료제출 의무			
	취득시	투자운용(임대)시	처분시	
			2억원 미만	2억원 이상
2억원 미만	×	×	×	○ (처분 명세)
2억원 이상	○ (취득 명세)	○ [투자운용(임대) 명세]	○ (처분 명세)	○ (처분 명세)

- ⑥, ⑨: 부동산 소재지는 한글 또는 영문으로 적어야 합니다.
- ⑬: 취득부동산 전체 규모를 적고(면적단위는 m²로 통일), 공동취득자의 경우도 취득부동산 전체 규모를 적습니다.
* 1평 = 3.3058m², 1ft² = 0.092903m², 1a = 100m²
- ⑭: 공동취득자의 경우에 제출법인의 소유지분 비율을 적습니다.
- ⑮, ⑯, ⑰: 금액은 현지통화기준으로 금액과 ()내에 통화단위를 적고, 원화환산금액을 취득 시 기준환율 또는 재정환율로 환산하여 적습니다.
※ 공동취득인 경우에도 총 취득금액(국내송금액+현지조달금액)은 총액으로 적습니다.
- ⑱~㉑: 공동취득인 경우 각각 취득인의 인적사항과 지분을 적습니다.
- ㉒: 취득 이후 연도에 계속 임대하는 경우 해당 사업연도 개시일을 적습니다.
- ㉓: 해당 사업연도말까지 계속 임대하는 경우 해당 사업연도 종료일을 적습니다.
- ㉔, ㉕, ㉖: 보증금, 월세, 연간월세합계는 현지통화를 '수입금액 획득 시 기준환율 또는 재정환율'로 환산하여 원단위로 적습니다. 다만, 공동취득자의 경우에는 제출법인의 소유지분(⑭)에 상당하는 금액을 적습니다.
- 붙임 서류: 부동산 매매계약서, 등기부등본 등은 취득 후 최초로 제출하거나 처분할 때 제출하고, 소유권 변동이 없을 경우에는 이후 다시 제출하지 않아도 됩니다.

해외금융계좌 신고제도

2011년부터 “해외금융계좌신고제도”가 시행됨에 따라 해외금융계좌를 보유한 거주자 및 내국법인 중에서 2019년도의 매월 말일 중 어느 하루의 보유 계좌잔액(보유계좌가 복수인 경우에는 각 계좌잔액을 합산)이 5억원을 초과 하는 경우 2020년 6월 1일부터 6월 30일까지 해외금융계좌정보를 납세지 관할 세무서에 신고 하여야 합니다(국제조세조정에 관한 법률§34~§37).

① 신고의무자

- 신고의무자는 다음의 조건을 모두 충족하는 자입니다.
 - 신고대상 연도 종료일 현재 거주자 또는 내국법인(지점 및 연락사무소 포함)으로서 신고의무면제자가 아닐 것
 - 해외금융회사에 개설된 해외금융계좌를 보유할 것
 - 신고대상 연도의 매월 말일 중 어느 하루의 해외금융계좌에 보유한 모든 자산 평가액의 합이 5억원을 초과하는 경우가 있을 것

신고의무 면제자

1. 소득세법§3① 단서에 따른 외국인 거주자 및 신고대상 연도 종료일 1년 전부터 국내에 거소를 둔 기간의 합계가 183일 이하인 재외국민
2. 국가, 지방자치단체 및 「공공기관의 운영에 관한 법률」에 따른 공공기관
3. 금융회사 등
4. 해외금융계좌 관련자 중 어느 하나의 신고를 통해 본인의 모든 해외금융계좌정보를 확인할 수 있게 되는 자
5. 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 금융투자업관계기관·집합투자기구·집합투자기구평가회사·채권평가회사, 「금융지주회사법」에 따른 금융지주회사, 「외국환거래법」에 따른 외국환업무취급기관·외국환 중개회사 및 「신용정보의 이용 및 보호에 관한 법률」에 따른 신용정보회사

② 신고방법

- 신고대상 연도 해외금융계좌정보*를 2020년 6월 1일부터 6월 30일까지 납세지 관할 세무서장에게 신고하여야 합니다.
 - * 성명·주소 등 보유자의 신원에 관한 정보, 계좌번호, 금융기관의 이름, 보유계좌잔액의 최고금액, 해외금융계좌 관련자 정보 등
- 신고방법은 “해외금융계좌 신고서”를 작성하여 관할 세무서에 제출하거나 국세청 홈택스 서비스(HTS)를 통해 전자신고 할 수 있습니다.
- 자세한 신고방법 및 개정내용은 국세청 홈페이지 “알기쉬운 해외금융계좌 신고제도” 참고

③ 신고의무 위반시 제재

- 신고기한 내에 해외금융계좌정보를 신고하지 않거나 과소 신고한 경우에는 미신고 또는 과소신고한 금액의 20%이하에 상당하는 과태료를 부과합니다.



과태료 부과기준

- 미신고 또는 과소신고한 금액이 20억원 이하인 경우 : 해당금액의 10%
- 미신고 또는 과소신고한 금액이 20억원 초과 50억원 이하인 경우 :
2억원 + 해당금액 중 20억원을 초과한 금액의 15%
- 미신고 또는 과소신고한 금액이 50억원 초과인 경우 : 6억 5천만원 + 해당금액 중 50억원을 초과한 금액의 20%

- 과태료는 그 위반행위의 정도, 위반횟수, 위반행위의 동기와 결과 등을 고려하여 과태료 부과금액의 2분의1 범위에서 감경하거나 가중할 수 있습니다.

- 미신고 또는 과소신고한 금액이 50억원을 초과하는 자에 대하여 인적사항 등을 공개할 수 있습니다.

* '12년도 보유분을 '13년에 신고하는 경우부터 적용

- 미신고 또는 과소신고한 금액이 50억원을 초과하는 자는 2년 이하의 징역 또는 위반금액의 13% 이상, 20% 이하에 상당하는 벌금에 처하게 됩니다.

- * (신설) '13년도 보유분을 '14년에 신고하는 경우부터 10%이하
(인상) '15년도 보유분을 '16년에 신고하는 경우부터 20%이하
(개정) '18년도 보유분을 '19년에 신고하는 경우부터 13% 이상, 20% 이하
- 납세지 관할 세무서장이 미(과소)신고한 자에게 신고의무 위반금액의 출처에 대해 소명을 요구할 수 있고, 소명하지 아니하거나 거짓으로 소명한 경우에는 미신고·과소신고 금액의 20%에 상당하는 과태료를 부과합니다.
- * (신설) '14년도 보유분을 '15년에 신고하는 경우부터 10%에 상당하는 과태료 부과
(인상) '15년도 보유분을 '16년에 신고하는 경우부터 20%에 상당하는 과태료 부과

6 전산조직이용명세서 작성 및 제출

회계기록의 전부 또는 일부를 전산시스템에 의해 작성하는 법인은 그 내용이 수록된 전산매체를 법인세법§112의 장부로서 반드시 보관·유지하여야 합니다.

그리고 「전산조직이용명세서」를 아래 요령에 따라 납세지 관할세무서장에게 제출 하여야 합니다.

가. 제출대상 법인

- 장부와 증빙서류의 전부 또는 일부를 전산조직을 이용하여 작성하는 법인
 - 법인세 과세표준 및 세액신고서(별지 제1호 서식)의 ㉔장부전산화여부에 「1.여」로 표시한 법인이 해당됨.

나. 제출기한 및 제출관서

- 법인세법§60①의 법인세 과세표준 신고기한내
- 납세지 관할세무서장에게 제출

다. 제출방법

- 전자신고를 하는 법인은 별도로 제출할 필요가 없으며 전자신고를 하지 않는 법인은 법인세 신고서에 합철하여 제출

라. 근거규정

- 국세기본법§85의3③ 및 같은 법 시행령§65의7, 법인세법§112
 - ☞ 장부와 증빙서류의 전부 또는 일부를 전산조직을 이용하여 작성하는 법인은 그 처리과정 등을 국세기본법 시행령 제65조의7 및 국세청장 고시가 정하는 기준에 따라 테이프릴(Tape Reel)·테이프카트리지(Tape Cartridge)·CD(Compact Disk)·디스켓(Diskette) 기타 정보보존 장치에 보존하여야 합니다.



■ 2018.1.1. 고시 시행일이 속하는 과세기간 분부터 적용되는 별지서식

과세기간	~	전산조직운영명세서	법인명(상호)
			사업자등록번호
<p>1. 회계프로그램(시스템) 사용현황 ① 자체개발() ② 외주개발() ③ ERP() ④ 상업용 프로그램()</p> <p>2. 관리(영업, 판매, 생산) 프로그램(시스템) 사용현황 ① 자체개발() ② 외주개발() ③ ERP() ④ 상업용 프로그램()</p> <p>3. 회계시스템 DBMS 종류(1번 ①②③ 응답자만) ① Oracle() ② MS SQL() ③ DB2() ④ Sybase() ⑤ My SQL() ⑥ 기타()</p> <p>4. 회계시스템 DBMS Version(1번 ①②③ 응답자만) ()</p> <p>5. ERP(1번 ③ 응답자만) ① SAP() ② Oracle() ③ Uni-ERP() ④ 더존ERP() ⑤ 영림원 K.System() ⑥ 자체개발() ⑦ 기타()</p> <p>6. 상업용 회계프로그램(1번 ④ 응답자만) ① 더존 Smart A() ② 세무사랑2() ③ 키컴 SA-Win() ④ 얼마에요() ⑤ Micro Win() ⑥ 기타()</p> <p>7. 상용 수입금액관리 프로그램 제조회사() S/W 명칭()</p> <p>8. 전자거래 유무 ① 있음 ② 없음</p> <p>9. 전자거래 유형(복수 선택 가능)(8번 ① 응답자만) ① 영수증 ② 청구서 ③ 견적서 ④ 주문서 ⑤ 계약서 ⑥ 기타()</p> <p>10. 단위업무시스템 종류(복수선택 가능) { , } ① 재무회계(원장, 재무제표, 채권·채무) ② 관리회계(원가, 성과) ③ 재무관리(자금, 예산) ④ 판매관리(고객, 주문, 출하, 배송, 청구) ⑤ 자재관리(구매, 검수, 입출고, 재고) ⑥ 생산(생산계획, 생산실적) ⑦ 품질관리(품질계획, 품질검사) ⑧ 인사관리(급여, 복지후생, 채용) ⑨ 기타()</p> <p>11. 전자기록의 보관 장소 (복수선택 가능) ① 회사 내() ② 외부용역업체() ③ IDC센터() () () () () ()</p> <p>12. (11 , , ,) (), (), ()</p> <p>13. 전자기록 외부 운용 업무 종류 (복수선택 가능) (11번 ②,③,④, , 응답자만) ① 재무회계(원장, 재무제표, 채권·채무) ② 관리회계(원가, 성과) ③ 재무관리(자금, 예산) ④ 판매관리(고객, 주문, 출하, 배송, 청구) ⑤ 자재관리(구매, 검수, 입출고, 재고) ⑥ 생산(생산계획, 생산실적) ⑦ 품질관리(품질계획, 품질검사) ⑧ 인사관리(급여, 복지후생, 채용) ⑨ 기타()</p>			



전산조직운영명세서 작성요령

1. 회계프로그램(시스템) 사용현황

- 회계프로그램만 개발하여 사용하는 경우는 ①자체개발, ②외주개발을 선택하고, 자체개발 ERP의 회계모듈을 사용하거나 외부에서 구매한 상용ERP의 회계모듈을 사용하는 경우는 ③ERP, 그 외 상용 회계프로그램(터존 SmartA, 세무사랑 등)을 구매하여 사용하는 경우는 ④상업용 프로그램을 선택합니다.

※ (주의) 세무대리인이 사용하는 시스템이 아닌 법인 내에서 사용하는 시스템을 선택합니다.

2. 관리(영업, 판매, 생산) 프로그램(시스템) 사용현황

- 영업·판매·생산 등 관리용 프로그램을 개발하여 사용하는 경우는 ①자체개발, ②외주개발을 선택하고, ERP의 모듈을 자체개발하였거나 상용ERP를 구매하여 영업·판매·생산 등의 모듈을 이용하는 경우는 ③ERP, 그 외 영업·판매·생산 등 관리용 상용 프로그램을 구매하여 사용하는 경우는 ④상업용 프로그램을 선택합니다.

3~4. DBMS 종류 및 버전

- '1.회계프로그램(시스템) 사용현황'이 ①자체개발, ②외주개발 또는 ③ERP에 해당하는 경우 해당 시스템의 DB서버를 관리하는 프로그램(DBMS)을 선택한 후 그 버전을 기재합니다.

5. ERP

- '1.회계프로그램(시스템) 사용현황'이 ③ERP에 해당하는 경우 그 ERP명을 선택합니다.

6. 상업용 회계프로그램

- '1.회계프로그램(시스템) 사용현황'이 ④상업용 회계프로그램에 해당하는 경우(세무대리인이 가장대리하는 경우 포함) 그 회계프로그램명을 선택합니다.
- 터존 Smart A, iPlus, PlusII, Plus에 해당하는 경우에 ①을 선택합니다.

7. 수입금액관리 프로그램

- ERP나 회계프로그램 외에 업종별로 별도의 수입금액을 관리하는 프로그램을 사용하는 경우 제조회사와 프로그램명을 기재합니다.

(예시) 소매점 POS 시스템, 병원 환자관리 프로그램, 숙박업 객실관리 프로그램

8. 전자거래 유무

- 재화나 용역을 거래함에 있어 그 전부 또는 일부를 전자기록으로 처리하는 경우 ①을 선택합니다.

9. 전자거래 유형

- 각종 거래증빙 중 전자기록을 이용하여 작성하고 있는 경우 그 유형을 선택합니다.

10. 단위업무시스템 종류

- 회사에서 전산을 이용하여 처리하고 있는 단위업무시스템의 종류를 선택합니다.



7 전자기록의 보존방법 등에 관한 고시 개정 안내

종전의 「전자기록의 보존방법 등에 관한 고시(국세청고시 제2014-39호)」가 2017년 12월 31일자로 폐지되고 2018년 1월 1일부터 「전자기록의 보존방법 등에 관한 고시(국세청고시 제2017-33호)」가 시행되었습니다.

이 고시 시행일이 속하는 과세기간 분부터 적용합니다.

가. 개정 사유

- 용어·조문 정비 및 재검토기한 재설정

나. 주요 개정 사항

- 정보보존장치 중 자기테이프에 관한 용어를 국세기본법과 통일(§2)
- 전자기록 적합성 검증 시 제출 받을 자료의 성격을 이해하기 쉽도록 조문 정비(§11)
 - 적합성 검증 시 전자기록 등을 제출할 때에는 원본 또는 원본의 형식·내용을 변경하지 않은 사본을 제출하여야 하고, 사본 제출 시에는 사본을 생성하는데 사용한 프로그램이나 명령어를 함께 제출하도록 정비

다. 국세청고시 제2017-33호 「전자기록의 보존방법 등에 관한 고시」 전문

국세청고시 제2017 - 33호

전자기록의 보존방법 등에 관한 고시

「국세기본법」 제85조의3제3항 및 같은 법 시행령 제65조의7제2항의 위임에 따라 전자기록의 보존방법 등에 관한 사항을 다음과 같이 개정하여 고시합니다.

2017년 12월 22일

국 세 청 장

제1장 총칙

제1조【목적】이 고시는 「국세기본법」 제85조의3제3항 및 같은 법 시행령 제65조의7 제2항의 규정에 따라 납세자가 장부와 증거서류의 전부 또는 일부를 전산조직을 이용하여 작성하는 경우에 그 전자기록에 관한 보존방법 그 밖에 필요한 사항에 관하여 규정함을 목적으로 한다.

제2조【정의】이 고시에서 사용하는 용어의 뜻은 다음 각 호와 같다.

1. '전산조직'이란 전자적 원리에 의하여 숫자·문자·음성·영상 등을 처리하는 하드웨어·소프트웨어·데이터베이스 등으로 구성된 시스템을 말한다.
2. '전자기록'이란 전산조직에 의하여 전자적 형태 등으로 처리되거나 송수신 또는 저장되는 정보를 말한다. 다만, 촬영형태의 마이크로필름은 전자기록으로 보지 아니한다.
3. '전자거래'란 재화 또는 용역의 거래에서 그 전부 또는 일부 정보(거래에 관해서 수령하거나 교부하는 주문서, 계약서, 청구서, 영수증, 견적서 그 밖에 이들에 준하는 서류에 통상 기록되는 사항을 말한다.)의 수수를 전자기록에 의하여 처리되는 거래를 말한다.
4. '전산매체'란 테이프릴(Tape Reel)·테이프카트리지(Tape Cartridge)·시디(CD: Compact Disk), 디스켓(Diskette), 유에스비(USB:Universal Serial Bus), 외장형 하드디스크 드라이브, 그 밖에 정보 보존 장치를 말한다.
5. '가시성'이란 저장된 전자기록을 전산조직을 이용하여 화면표시기 및 프린터로 출력하여 읽어 볼 수 있도록 되어있는 상태를 말한다.

6. '단위업무시스템'이란 회계시스템·자재관리시스템·생산관리시스템·판매관리시스템·인사관리시스템 등과 같은 개별업무별 시스템을 말한다.
7. '데이터베이스관리시스템(DBMS)'이란 데이터베이스에 자료를 작성·저장·통제·검색하고 저장된 자료에 접근하는 방법을 제공하는 소프트웨어의 일종을 말한다.
8. '텍스트파일(Text File)'이란 일반적인 문자·숫자·각종 기호들로만 이루어진 데이터를 담고 있는 파일(ASCII file, EBCDIC file 등)을 말한다.
9. '외부개발 소프트웨어'란 소프트웨어개발 전문업체에서 개발한 소프트웨어를 말하며, 업종별로 정형화한 프로그램 등을 작성하여 불특정 다수인에게 판매하는 소프트웨어(이하, "상업용 소프트웨어"라 한다)와 「조세특례제한법」 제5조의2 제1호에 따른 전사적(全社的) 기업자원관리설비(ERP시스템)를 포함한다.
10. '외부 전산조직'이란 전자기록 관리 전문업체가 전산조직을 이용하여 납세자의 전자기록을 관리 또는 보존하는 시스템을 말한다.

제3조【적용범위】 ① 이 고시는 장부와 증거서류의 전부 또는 일부를 전산조직을 이용하여 작성하는 모든 납세자와 외부개발 소프트웨어 개발자에게 적용한다.

② 이 고시는 데이터베이스관리시스템(DBMS) 및 전자거래를 포함하여 전산조직을 이용하여 작성하는 모든 전자기록에 효력을 미친다.

제2장 전자기록의 보전에 관한 사항

제4조【전자기록의 보존】 ① 납세자는 각 세법이 규정하는 바에 따라 장부와 증거서류의 전부 또는 일부를 전산조직을 이용하여 작성하는 경우 이에 관련되는 전자기록을 모두 보존하여야 한다.

② 제1항의 전자기록은 다음 각 호의 요건을 갖추어 보존하여야 한다.

1. 가시성 및 검색기능을 갖출 것
2. 입력된 순서를 확인할 수 있을 것
3. 수정·추가·삭제 등을 행한 경우에 그 내용을 확인할 수 있을 것

③ 제1항의 전자기록은 「국세기본법」 제85조의3제2항에 규정한 기간까지 보존하여야 한다.

제5조【전자조직의 개발과 운영에 관한 문서 보존】 ① 납세자는 전자기록 보존과 함께 전산조직의 개발과 운영에 관한 다음 각 호의 문서를 보존하여야 한다.

1. 전산처리업무의 처리절차 및 그에 관한 각종 규정·지침·기준
 2. 시스템의 운용설명서(System Manual)
 3. 개체관계도(Entity Relationship Diagram) 또는 프로세스 및 DB설계도
 4. 테이블 명세서(Table Description ; 목록, 용도 및 레이아웃 포함)
 5. 파일 또는 테이블 목록(File List or Table List)
 6. 각종 코드표(코드 목록 및 코드 설명서 포함)
 7. 이용자지침서(User Manual)
 8. 전산조직에 접속이 가능한 모든 계정정보(User, Schema 등)
- ② 제1항의 규정에도 불구하고 상업용 소프트웨어를 이용하여 장부 및 증거서류를 작성하는 경우에는 당해 소프트웨어 개발자가 납세자를 대신하여 제1항제1호부터 제7호까지의 문서를 보존할 수 있다.

제6조【전산조직 변경 시 전자기록 보존】 ① 전자기록을 작성한 전산조직이 기존 전자기록과 호환될 수 없는 다른 전산조직으로 교체되는 경우 납세자는 다음 각 호 중 하나의 방법으로 기존 전자기록을 보존하여야 한다.

1. 기존 전자기록을 새로운 시스템에 맞는 구조로 변환하여 보존할 것
 2. 기존 전자기록을 가시화 할 수 있는 시스템을 보유할 것
 3. 제4조제2항 각 호의 요건을 갖추어 텍스트파일 또는 DBF파일로 변환하여 보존할 것
- ② 제1항제1호 또는 제3호의 방법으로 보존한 경우에는 납세자는 기존 전자기록이 완전하게 변환되었음을 입증할 책임이 있다.
- ③ 전산조직을 변경한 경우에는 그 변경사항을 기록한 문서와 기존 시스템에 관한 제5조제1항 각 호의 문서를 보존하여야 한다.

제7조【전자 거래 시 기록 보존】 전자거래를 하는 납세자는 기업 활동 과정에서 생성되는 주요 계약서 등의 증거서류와 함께 거래자·거래품목·거래연월일·수량·단가·공급가액 등의 구체적인 정보를 담고 있는 전자기록과 이에 관련된 통제사항을 보존하여야 하며 이와 관련된 모든 책임은 해당 납세자에게 있다.

제8조【보존용 전자 기록의 관리】 ① 이 고시에 따른 전자기록은 과세기간별로 전산매체에 복사(Back-up)하여 국내의 안전한 장소에 보존하고 관리하여야 한다.

- ② 제1항의 규정에 따라 보존·관리하는 전산매체에는 자료의 종류·과세기간·보존기한·작성연월일·담당자 등을 기재한 표지를 부착하여야 한다.

- 제9조【전자기록의 복구】① 납세자는 전자기록 중 일부라도 분실·파괴·손상되어 제4조제2항 각 호의 요건을 충족하지 못하게 되는 경우에는 지체 없이 해당 파일을 복구하거나 재작성하고 그 사유가 발생한 때와 업무담당자, 사유 등을 별도로 관리하여야 한다.
- ② 제1항의 규정에 따라 해당 파일을 복구하거나 재작성할 수 없는 경우 과세표준 신고와 관련된 장부 및 증거 등의 입증에 관한 책임은 납세자에게 있다.

제3장 보 칙

- 제10조【전자기록 등의 제출 의무】① 세무공무원이 각 세법이 규정하는 바에 따라 세무조사 등 그 직무상의 목적으로 납세자가 보존하는 전자기록 및 제5조제1항 각 호의 문서를 제출하도록 요구하는 경우에는 납세자는 지체 없이 제출하여야 한다.
- ② 제1항의 규정에 의하여 세무공무원이 납세자가 보존하는 전자기록을 텍스트파일 또는 DBF파일로 변환하여 제출하도록 요구하는 경우 납세자는 원본을 변환하여 지체 없이 제출하여야 한다.
- ③ 납세자의 전자기록을 대신하여 보관하는 자는 세무공무원이 세무조사와 관련하여 조사대상자의 전자기록을 요구하는 경우 지체 없이 제출하여야 한다.

- 제11조【적합성 검증】① 세무공무원은 납세자가 보존하는 전자기록이 제4조제2항 각 호의 규정에 적합한지 검증하기 위하여 세무조사 시 또는 기타 필요한 경우에 점검을 실시할 수 있다. 이 경우 전자기록의 생성·보존과 관련된 입출력 절차, 자료갱신 절차, 통제사항 및 보안절차 등을 포함한다.
- ② 세무공무원이 제1항의 규정에 의한 적합성 검증을 위하여 전자기록 및 소프트웨어 등을 요구하는 경우 납세자 또는 외부개발 소프트웨어를 개발한 자는 지체 없이 이를 제출하여야 한다.
- ③ 세무공무원으로부터 제1항의 규정에 의한 적합성 검증 결과 “시정요구”의견을 통보받은 경우에는 즉시 시정하여 다시 검증을 받아야 한다.

- 제12조【전산조직 운용명세서 제출】전산조직을 이용하여 장부와 증거서류를 작성한 납세자는 소득세 또는 법인세 과세표준 신고서의 첨부서류로 별지서식에 의한 전산조직운용 명세서를 제출하여야 한다.

제13조【재검토 기한】「훈령·예규 등의 발령 및 관리에 관한 규정」(대통령 훈령 제248호)에 따라 이 고시 발령 후의 법령이나 현실여건의 변화 등을 검토하여 이 고시의 폐지, 개정 등의 조치를 하여야 하는 기한은 2017년 12월 31일까지로 한다.

제14조【제재 규정】① 이 고시에 정한 전자기록 등의 제출요구에 정당한 사유 없이 응하지 아니하는 경우에는 조세범처벌법 제17조제5호의 규정을 적용한다.

② 이 고시에 정한 전자기록 등을 조세 포탈을 위한 증거 인멸의 목적으로 소각하거나 파괴 또는 은닉한 경우에는 「조세범처벌법」 제8조의 규정을 적용한다.

부칙(2017.12.22. 국세청 고시 제2017-33호)

제1조【시행일】이 고시는 2018년 1월 1일부터 시행한다.

제2조【적용례】이 고시는 이 고시 시행일이 속하는 과세기간 분부터 적용한다.

제3조【종전 고시의 폐지】종전의 「전자기록의 보존방법 등에 관한 고시(국세청고시 제2014-39호)」는 이를 폐지한다.



EMO

A series of horizontal dashed lines for writing.





MEMO

A series of horizontal dashed lines for writing a memo.





EMO

A series of horizontal dashed lines spanning the width of the page, designed for handwriting practice.



이 책에 실린 내용을 실무에 적용할 때에는 반드시 관련 세법령 및 해석사례 등의 원본을 찾아 확인하시기 바랍니다.

2020 법인세 신고안내

발행일자	2020년 2월		
발행처	국세청 법인납세국 법인세과		
감수	법인세과장	양동구	
집필·편집	서기관	조풍연	
	행정사무관	임형태	
	행정사무관	정승태	
	세무조사관	김지윤	
	세무조사관	김관홍	
	세무조사관	전현혜	
	세무조사관	권영훈	
	세무조사관	도영수	
	세무조사관	강수원	
	세무조사관	권승민	
	세무조사관	정지선	

* 본 책자를 복사출판하고자 하는 경우에는 국세청 법인납세국 법인세과 (☎ 044-204-3319)로 사전에 협의하시기 바랍니다.



상담안내

국세청 대표상담전화는 전국 어디서나
국번없이 126

인터넷 홈페이지

<http://www.hometax.go.kr>

2020 법인세 신고안내

I 2020. 02



국세청
National Tax Service

[30128] 세종특별자치시 국세청로 8-14 국세청(정부세종2청사 국세청동)
국세청 대표상담전화는 전국 어디서나 **국번없이 126**