

제36조 국고보조금 등으로 취득한 사업용 자산가액의 손금산입



제36조의 요약

- 국고보조금 등은 세무상 익금산입되는데, 이를 지급받아 지급받은 당해 사업연도 종료일까지 사업용 자산의 취득 및 개량에 사용한 금액 또는 사후 지급받는 경우 혹은 다음 사업연도(1년) 종료일까지 사용할 금액(국고보조금이 금전 아닌 자산이면 전부 사용으로 봄)에 상당하는 국고보조금 해당액에 대해서는 익금산입액에 대응하여 당해 연도에 손금산입할 수 있음(국고보조금 등=중앙정부보조금⊕지방정부보조금 등임).
- 공사의 인허가의 지연 등 부득이한 사유로 국고보조금을 기한내에 사용하지 못한 경우 사유가 종료된 날이 속하는 사업연도에 손금산입이 가능함.
- 손금산입을 위해 상각자산은 일시상각총당금을, 비상각자산은 압축기장총당금을 계상하는 바, 기업회계와 세무회계의 조정을 위해 총당금을 재무제표상 계상하지 않고 세무조정계산서상으로만 손금산입 가능함(세무신고서만 반영하면 재무구조개선됨).
- 사업용 자산 취득·개량에 사용하지 않거나 폐업 및 해산시 당해 사유발생연도에 손금산입했던 금액을 일시 익금산입함.
- 감가상각자산의 일시총당금은 감가상각비와 서서히 상계되는 방법으로 익금산입되며, 비상각자산의 압축기장총당금은 자산의 처분연도에 일시익금산입하는 방법으로 과세이연됨.



● 제36조 【국고보조금 등으로 취득한 사업용 자산가액의 손금산입】

① 내국법인이 「보조금의 예산 및 관리에 관한 법률」, 「지방재정법」, 그 밖에 대통령령으로 정하는 법률에 따라 보조금 등의 자산(이하 이 조에서 “국고보조금등”이라 한다)을 지급받아 그 지급받은 날이 속하는 사업연도의 종료일까지 대통령령으로 정하는 사업용자산(이하 이 조에서 “사업용자산”이라 한다)을 취득·개량하는 데에 사용한 경우 또는 사업용자산을 취득·개량하고 이에 대한 국고보조금등을 사후에 지급받는 경우에는 해당 사업용자산의 가액 중 그 사업용자산의 취득 또는 개량에 사용된 국고보조금등에 상당하는 금액은 대통령령으로 정하는 바에 따라 그 사업연도의 소득금액을 계산할 때 손금에 산입할 수 있다.

(2010. 12. 30 개정)

② 국고보조금등을 지급받은 날이 속하는 사업연도의 종료일까지 사업용자산을 취득하거나 개량하지 아니한 내국법인이 그 사업연도의 다음 사업연도 개시일부터 1년 이내에 사업용자산을 취득하거나 개량하려는 경우에는 취득 또는 개량에 사용하려는 국고보조금등의 금액을 제1항을 준용하여 손금에 산입할 수 있다. 이 경우 허가 또는 인가의 지연 등 대통령령으로 정하는 사유로 국고보조금등을 기한 내에 사용하지 못한 경우에는 해당 사유가 끝나는 날이 속하는 사업연도의 종료일을 그 기한으로 본다. (2010. 12. 30 개정)

③ 제2항에 따라 국고보조금등 상당액을 손금에 산입한 내국법인이 손금에 산입한 금액을 기한 내에 사업용자산의 취득 또는 개량에 사용하지 아니하거나 사용하기 전에 폐업 또는 해산하는 경우 그 사용하지 아니한 금액은 해당 사유가 발생한 날이 속하는 사업연도의 소득금액을 계산할 때 익금에 산입한다. 다만, 합병하거나 분할하는 경우로서 합병법인등이 그 금액을 승계한 경우는 제외하며, 이 경우 그 금액은 합병법인등이 제2항에 따라 손금에 산입한 것으로 본다. (2010. 12. 30 개정)

④ 제1항을 적용할 때 내국법인이 국고보조금등을 금전 외의 자산으로 받아 사업에 사용한 경우에는 사업용자산의 취득 또는 개량에 사용된 것으로 본다. (2010. 12. 30 개정)

⑤ 제1항과 제2항을 적용받으려는 내국법인은 대통령령으로 정하는 바에 따라 국고보조금등과 국고보조금등으로 취득한 사업용자산의 명세서(제2항의 경우에는 국고보조금등의 사용계획서)를 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야 한다. (2010. 12. 30 개정)

⑥ 제1항부터 제3항까지의 규정을 적용할 때 손금산입액 및 익금산입액의 계산과 그 산입방법 등에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다. (2010. 12. 30 개정)

I. 국고보조금 등 취득 사업용 자산가액의 손금산입

1. 본 조의 개요

1) 국고보조금 등 손금산입의 개요

법인이 보조금의예산및관리에관한법률·지방재정법·농어촌전환촉진법 및 전기사업법상의 보조금(금전외의 자산도 포함)을 지급받아 사업용 고정자산등을 취득 및 개량하는 경우를 국고보조금 등이라 하는데 세무상 전액 익금산입이 원칙이다. 이러한 국고보조금 등을 지급받아 당해 목적의 사업용 자산을 취득·개량하거나 사업용 자산을 취득·개량하고 사후에 국고보조금 등을 지급받는다.

이런 경우 법인은 사업용 자산취득·개량에 사용한 금액의 100분의 100에 상당하는 금액을 일시에 상각하여 당해 보조금지급을 받은 사업연도의 손금으로 전액 산입함으로써 일시익금산입과 대응되도록 한다.

법인이 국가중앙정부나 지방정부로부터 받는 보조금은 회계처리를 어떻게 하더라도 순자산의 증가로 보아 세무상 일시익금에 산입되는 것이지만 사업용 고정자산의 취득에 사용된 금액에 대하여만은 대응손금산입되도록 하여 과세가 이연되도록 한 것이다. 만일 국고보조금 등을 받은 일정 기한내(다음 사업연도 개시일부터 1년내)에 사업용 자산을 취득하지 못하면 익금에 산입하여야 하며 이밖에 국고보조금 등으로 받은 것을 사업용 자산의 취득·개량 목적으로 기한내에 사용하지 않거나 사용 전에 법인이 폐업 또는 일반해산된 경우는 손금 산입한 금액을 익금에 산입한다. 다만, 합병이나 분할로 해산한 경우로서 승계 되면 종전대로 지속된다.

2) 공사부담금·보험차익·국고보조금 등 손금산입의 비교

참고로 본 조·제37조·제38조의 공사부담금·보험차익의 손금산입 등을 본 조에서 서로 비교한다. 공사부담금, 보험차익, 국고보조금 등으로 취득한 사업용 자산가액의 손금산입규정은 그 취지나 손금산입 및 익금산입방법 등이 유사한 점이 많다.

구 분	공사부담금으로 취득한 고 정 자 산 가 액	국고보조금 등으로 취득한 사업용자산가액	보험차익으로 취득한 고 정 자 산 가 액
가능법인	전기사업자·액화석유 가스판매사업자·도시 가스사업자·액화석유 가스집단공급사업자· 액화석유가스충전사업 자·집단에너지공급사 업자 및 대통령령이 정 하는 자	전법인 (모든 내국법인)	전법인 (모든 내국법인)
대 상	• 수요자 또는 편익자 로부터 토지, 금전 등의 공사부담금을 교부받아 수익자부담	• 보조금의예산및관리에 관한법률·지방재정 법·농어촌전회촉진법 또는 전기사업법에 의	• 고정자산의 멸실· 손괴로 지급받은 보험금 및 보험차 익으로 용도나 목

제36조 국고보조금 등으로 취득한 사업용자산가액의 손금산입

대 상	금으로 사업시설의 토지와 고정자산 및 당해 목적의 시설을 취득한 경우와 그 시설을 구성하는 토지, 기타 고정자산을 제공받은 경우	거 교부받은 국고보조금 등을 그 목적에 맞게 사업용 자산을 취득 또는 개량한 경우 •금전 아닌 자산으로 받으면 전액을 사용으로 봄.	적에 적합한 동일 종류의 고정자산을 취득하거나, 취득한 고정자산 또는 손괴된 고정자산을 개량하는 경우
손금산입 한도금액	공사부담금으로 취득한 가액×100/100	국고보조금 등으로 취득 개량한 가액×100/100	보험차익 취득한 가액전액
손금산입 사업연도	공사부담금을 교부받은 연도	국고보조금 등을 지급받은 연도	보험금을 받은 연도
손금산입 방법	[제1법] 손금산입액을 상각자산인 경우 일시상각충당금으로, 토지 등의 비상각자산은 압축기장충당금으로 설정. 그 후 당해 자산에 대한 감가상각비는 위의 충당금과 상계 [제2법] 손금산입액을 취득자산과 직접 상계 처리	[제1법] 공사부담금과 같음 [제2법] 공사부담금과 같음	[제1법] 손금산입액을 일시상각충당금으로 설정. 그 후 당해 자산의 감가상각비는 위의 충당금과 상계 [제2법] 공사부담금과 같음.
지급 받은 연도에 미사용시 취득 또는 개량의 최대 기한(손금산입가능)	지급받은 사업연도 혹은 다음 사업연도 개시일로부터 1년내 취득 또는 개량에 한함.	지급받은 사업연도 혹은 다음 사업연도 개시일로부터 1년내 취득 또는 개량에 한함.	지급받은 사업연도 혹은 다음 사업연도 개시일로부터 2년내 취득 또는 개량에 한함.
기한연장시 사용계획서 제출여부	•법인세신고시 공사부담금 사용계획서 제출요	•법인세신고시 국고보조금 등 사용계획서 제출요	•법인세신고시 보험금 사용계획서 제출요
기 타	<ul style="list-style-type: none"> • 감가상각대상자산 : 일시상각충당금으로 계상 • 위 이외의 자산 : 압축기장충당금으로 계상 • 세무조정계산서에 계상하고 손금산입 가능 • 감가상각비는 일시상각충당금과 상계 		• 일시상각충당금으로 계상

3) 일시손금산입의 이유

① 순자산증가익금의 대응손금산입과 과세부담이연

법인세법은 순자산증가설에 의거 순자산이 증가된 것을 익금으로 하고 있으므로, 법인의 순수자본거래가 아닌 경우의 어떤 형태의 자산증가도 익금에 산입된다.

국고보조금 등도 국가 등이 법인의 특정업무나 상황에 대해 장려하는 차원에서 무상 혹은 조건부로 지원하는 경우이므로 순자산의 증가이며 세무상 당연히 익금산입사항이다.

그런데 이를 익금산입하여 법인세만 내게한다면 국고보조금 등의 효과가 반감되며 정책목표가 달성되지 않으므로 해당투자 지출금 해당액을 전액 일단 손금산입한 후 향후 분할익금 혹은 감가상각비 상쇄 등의 방법으로 서서히 과세되도록 하는 것이다.

2. 국고보조금 등의 의의와 외계·세무처리

1) 국고보조금 등의 개념

① 일반적 개념

정부는 법인의 업무수행에 제약을 가하거나 불법 위법사항에 대해 벌과금 부담 등을 부과하기도 하지만, 반대로 법인의 특정업무를 장려하기 위해 재정자금을 보조해주기도 한다. 이와 같이 국가가 기업의 특정분야나 특정산업 혹은 특수기술개발 등을 장려하기 위하여 아무조건없이 주는 것을 국고보조금 등이라 하는데, 민법상으로는 증여이며, 따라서 영리법인의 순자산증가로서 익금산입된다.

② 법인세법상의 의의

국고보조금 등은 법인의 차원에서 어쨌든 순자산증가로서 추가이익의 하나이므로 법인세법상의 이익설적 입장에서 '교부받은 사업연도의 익금'으로 산입되도록 본 법 제15조제1항 및 시행령 제11조제5호에 의거 규정되어 있다.

2) 국고보조금 등의 외계약적 성격

(1) 기업외계상의 개념

일반기업회계기준 제17장에서는 자산의 취득에 충당할 국고보조금 등·공사 부담금 등으로 자산을 취득한 경우에는 이를 취득자산에서 차감하는 형식으로 표시하며 내용연수 기간동안의 감가상각비와 상계하여 나가도록 하고 있다.

여기서 “자산의 취득에 충당할”이라는 개념은 본 조에 의한 ‘사업용 자산의 취득 및 개량에 사용된’이라는 표현과 대동소이하다. 기업회계는 국고보조금 등을 취득할 자산과 차감하는 회계처리를 규정하여 수익으로 보지 않는 반면, 세법은 자산의 증가로 보아 일시익금산입한다. 이러한 익금산입에 대응하여 취득사용금액 전액을 손금에 산입함으로써 기업회계상 수익으로 보지 않는 것과 같은 효과를 얻을 수 있도록 하고 있다.

(2) 이익설에 의한 국고보조금 등

① 이익설의 개념

정부 등의 국고보조금 등은 법인이 국가 및 공익을 위해 특별한 업무를 수행하였거나 수행할 것을 기대하여 이에 대한 기회이익 및 손실을 보전한다는 차원에서, 관련 고정자산을 취득할 수 있도록 법인이 지급받는 보조금이다. 이런 견해에서 국고보조금은 법인이 다른 분야에서 얻었을 기회이익의 보상액이라고 보는 개념이 이익설의 개념이다. 즉 주주의 불입액만이 자본이고 그 이외의 원인에 의한 순자산 증가는 세무상 이익으로 보는 이론이다.

(3) 자본잉여금액 국고보조금 등

법인이란 자본주가 사업을 위해 설립한 수단으로서 모든 이익은 결국 자본주에 귀속된다는 자본주이론과는 달리, 기업실체이론은 법인은 사회에서 하나의 독립된 실체로서 누구라도 당해 법인에 자본을 투자하여 사업을 수행할 수 있으며 그 이익은 공유된다고 보는 이론이다. 기업의 자본은 주주의 불입액 뿐만 아니라 자본에 해당되는 것으로 인정되는 모든 불입액을 포함하므로 불입하려는 동기 및 상황에 따라 자본잉여금이 되기도 하고 이익이 되기도 하는 융통성이 있다.

II. 국고보조금 등 취득 사업용 자산가액의 손금산입방법 (법 제36조제1항)

1. 국고보조금 등 취득자산의 손금산입액 계산

1) 국고보조금 등의 범위

(1) 국고보조금 등의 정의 및 범위

① 정부 등의 보조금

손금산입되기 위하여는 여러 유형의 보조금 중 보조금의 예산 및 관리에 관한 법률의 규정에 의한 보조금이어야 한다.

사업용 자산의 취득 또는 개량할 목적으로 정부 등으로부터 보조금을 지급받아 당해 목적에 사용한 금액이어야 한다.

보조금의 예산 및 관리에 관한 법률은 다음과 같이 국고보조금의 범위에 대해 규정하고 있는데 이 중 사업용 자산의 취득이나 개량에 사용된 금액만을 손금산입한다.

관련법령

● 보조금의 예산 및 관리에 관한 법률 제2조 【용어의 정의】

이 법에서 사용하는 용어의 정의는 다음과 같다.

1. “보조금”이라 함은 국가외의 자가 행하는 사무 또는 사업에 대하여 국가가 이를 조성하거나 재정상의 원조를 하기 위하여 교부하는 보조금(지방자치단체에 대한 것과 기타 법인 또는 개인의 시설자금이나 운영자금에 대한 것에 한한다)·부담금(국제조약에 의한 부담금은 제외한다) 기타 상당한 반대급부를 받지 아니하고 교부하는 급부금으로서 대통령령으로 정하는 것을 말한다.
2. “보조사업”이라 함은 보조금의 교부대상이 되는 사무 또는 사업을 말한다.
3. “보조사업자”라 함은 보조사업을 수행하는 자를 말한다.
4. “간접보조금”이라 함은 국가외의 자가 보조금을 재원의 전부 또는 일부로 하여 상당한 반대급부를 받지 아니하고 그 보조금의 교부목적에 따라 다시 교부하는 급부금을 말한다.
5. “간접보조사업”이라 함은 간접보조금의 교부대상이 되는 사무 또는 사업을 말한다.
6. “간접보조사업자”라 함은 간접보조사업을 수행하는 자를 말한다.

7. “중앙관서의 장”이라 함은 「국가재정법」 제6조의 규정에 의한 중앙관서의 장을 말한다.

(2006. 10. 4 개정)

● 보조금의 예산 및 관리에 관한 법률 시행령 제2조 【급부금의 지정】

「보조금의 예산 및 관리에 관한 법률」(이하 “법”이라 한다) 제2조제1호에 따른 보조금·부담금 외의 급부금은 「농산물의 생산자를 위한 직접지불제도 시행규정」 제3조에 따른 소득보조금으로 한다. (2009. 4. 30 개정)

◇ 공업장려금교부규칙 제2조 【대 상】

장려금은 다음 각호의 1에 해당하는 사업 또는 시설(이하 “장려사업”이라 한다)을 하는 자에게 그 소요되는 경비의 전부 또는 일부를 교부한다.

1. 공업경영의 합리화를 목적으로 하는 조사·연구·진단 및 교도사업
2. 공업기술의 시험·연구 및 지도사업
3. 중소기업단체의 공동사업
4. 중소기업의 근대화를 위한 시설의 대체
5. 수출진흥을 위한 기술연구 및 시착
6. 특산품의 생산시설 및 선전사업

② 지방자치단체 등의 보조금도 손금산입

국고보조금 등이란 단어에서 국고란 중앙정부를 말하지만 2000년부터 지방정부도 포함한다. 2000년부터는 지방자치단체의 교부금에 대해서도 익금산입만 반영하면서 대응손금산입한다.

지방자치단체에서 국가위임사무를 집행할 때 자금의 원천이 국고에서 나왔다면 지방자치단체명의를 경유하였다 하여도 본 조상의 국고보조금 등이라고 보아야 한다.

즉 손금산입선택할 수 있다는 뜻이다. 지방재정보조금도 손금산입하므로 자금원천의 구분이유는 없다. 또한 농어촌전기공급사업촉진법, 전기사업법, 사회기반시설 민간투자법, 한국철도공사법, 농어촌정비법, 도시 및 주거환경정비법 등에 의하여 보조금을 받아 사업용 자산의 취득·개량 등에 사용하는 경우도 손금산입이 가능하다.

관련법령

❶ 시행령 제64조 【국고보조금 등의 손금산입】

- ⑥ 법 제36조제1항에서 “대통령령으로 정하는 법률”이란 다음 각호의 법률을 말한다.
- | | |
|-----------------------|------------------|
| | (2011. 6. 3 개정) |
| 1. 「농어촌 전기공급사업촉진법」 | (2006. 2. 9 개정) |
| 2. 「전기사업법」 | |
| 3. 「사회기반시설에 대한 민간투자법」 | (2005. 3. 8 개정) |
| 4. 「한국철도공사법」 | (2005. 2. 19 신설) |
| 5. 「농어촌정비법」 | (2006. 2. 9 신설) |
| 6. 「도시 및 주거환경정비법」 | (2006. 2. 9 신설) |

③ 금전외 사업용 자산 직접 받는 경우도 전액 사용으로 보아 전액 손금산입
(법 제36조제4항)

국고보조금 등을 금전이 아닌 현물자산으로 직접 받아 사업에 사용하는 경우에도 이를 사업용 자산의 취득 또는 개량에 전부 사용된 것으로 보아 전액 손금산입이 가능하다.

(2) 국고보조금 등이 아닌 경우

① 기타법상의 국고보조금

「보조금의 예산 및 관리에 관한 법률」 및 「지방재정법」상 규정에 따른 보조금이 아닌 기타의 보조금(특정용도 및 사용지정 등)은 국고보조금 등이라도 손금산입대상이 아니다.

2) 사업용 자산의 취득·개량에 사용된 금액

① 취득·개량에 사용된 금액

국고보조금 등은 국가의 산업정책차원에서 기업의 투자 촉진과 기술개발을 위해 지원하는 것이므로, 국고보조금 등 지급조건대로 사업용 고정자산의 취득이나 개량에 사용되어야 한다. 즉, 이런 목적으로 투자되거나 지출되어야 한다. 따라서 사업용 고정자산이 아닌 부분, 예를 들어 운영자금이나 재고자산

등에 사용된다면 국고보조금 등 해당액에 대해 손금산입되지 않는다. 또한 사업용 자산을 취득·개량하고 추후 이에 대한 국고보조금을 지급받는 경우도 손금에 산입한다.

② 지급받은 사업연도내 지출 혹은 다음 사업연도 1년내 사용가능

교부받은 국고보조금 등의 지출은 국고보조금 등을 지급받은 사업연도 종료일까지 사용되어야 한다. 그렇다고 이 규정이 국고보조금을 실지 현금지급받은 이후에만 사용되어야 한다는 의미는 물론 아니며 보조금의 사용목적과 금액이 이미 확정되었다면 먼저 자기 돈·자금으로 사용한 후 해당연도에 국고보조금 등으로 대체하여도 무방하다고 본다. 이때 지출된 자기자금원천금액이 국고보조금 지급목적과 금액 이내의 조건하에 사용된 것이라면 이미 선 지출 후 교부 지급받은 국고보조금 등이라도 손금산입할 수 있다(2010. 12. 30 법률 개정으로 명문화 됨).

또한 당연도에 사용 못하면 다음 사업연도 1년내에 사용하면 되는데 다음연도 1년내 사용하는 경우라도 손금산입은 당해 국고보조금받은 연도에 적용한다.

2. 국고보조금 등의 손금산입방법

1) 국고보조금 등의 손금산입방법

지급된 국고보조금 등이 사업용 자산의 취득 또는 개량에 사용되면 당해 사용지출액 전액을 일시에 손금산입하는데 총당금계상 등 결산조정방법이 원칙이나 본 법 시행령 제98조제2항에 의거 총당금 등의 결산반영을 하지 않고 세무신고조정만으로도 손금산입이 가능하다.

(1) 결산상 일시상각충당금 등의 깨우계표 설정방법

① 일시상각충당금 설정과 과세부담의 이연효과

국고보조금 등의 교부사업연도에 받은 보조금 중 사업용 자산의 취득 및 개량에 사용된 금액의 100%를 일시 손금산입한다. 당해 취득개량자산이 감가상각 자산이라면 100% 금액을 일시상각충당금으로, 비상각자산이라면 압축기장충당금으로 설정하여 국고보조금으로 사용취득금액 전액을 손금에 산입한다.

향후 당해 고정자산에 대한 일반감가상각비 중 일시상각총당금에 상당하는 감가상각비를 일시상각총당금과 기간에 걸쳐 상계한다. 즉, 일시상각 후에는 일시상각총당금이 일반상각비와 상계되므로 추가적인 손금산입은 없고 과세부담의 이연효과만 생긴다. 관련 시행령은 다음과 같다.

관련법령

① 시행령 제64조 【국고보조금 등의 손금산입】

- ① 법 제36조제1항에서 "대통령령으로 정하는 사업용자산"이란 사업용고정자산과 석유류를 말한다. (2011. 6. 3 개정)
- ② 법 제36조제1항의 규정에 의하여 손금에 산입하는 금액은 개별사업용자산별로 당해 사업용자산의 가액중 그 취득 또는 개량에 사용된 「보조금의 예산 및 관리에 관한 법률」, 「지방재정법」 또는 제6항 각호의 1에 해당하는 법률에 의한 보조금 등(이하 이 조에서 "국고보조금등"이라 한다)에 상당하는 금액으로 한다. (2005. 2. 19 개정)
- ③ 제2항의 규정에 의하여 손금에 산입하는 금액은 당해 사업용자산별로 다음 각호의 구분에 따라 일시상각총당금 또는 압축기장총당금으로 계상하여야 한다.
 1. 감가상각자산 : 일시상각총당금
 2. 제1호외의 자산 : 압축기장총당금

② 사업용 고정자산과 석유류

국고보조금 등 손금산입가능 자산은 사업용 고정자산과 석유류만인데, 여기서 사업용 고정자산은 사업상 사용보유하는 고정자산을 전부 말한다. 따라서 기계장치·건물·집기비품·구축물도 포함되며 토지도 사업용 고정자산으로 포함되면 가능하다. 그러나 비업무용 자산 및 사업용 고정자산이 아니면 불가능하다.

③ 개별 자산별 취득·개량에 사용된 국고보조금 등만 손금산입

국고보조금 등 사용액의 손금산입 범위액은 사업용 자산의 취득·개량에 사용된 국고보조금 상당액 전액이다. 즉, 사용·지출·투자된 국고보조금 해당 금액만을 집계하여 손금산입한다. 사용안된 금액은 익금산입된채로 과세된다.

④ 회계 및 세무처리 사례

【사 례】

- 02년 7월 1일 국고보조금 등 500,000,000원의 현금수취
- 02년 11월 1일 국고보조금으로 사업용 자산 취득 및 개량
 - 토 지 200,000,000원 취득
 - 기계설비 200,000,000원 취득
 - 건 물 100,000,000원 개량
- 건물의 감가상각 내용연수 20년(정액법 상각률 5%), 기계 내용연수 10년 (정액법 상각 10%)
- 사업연도 : 02년 1월 1일 ~ 02년 12월 31일
 - 1년 상각비 : $100,000,000 \times 5\% \times 6/12 \oplus 200,000,000 \times 10\% \times 6/12 = 12,500,000$

【회계 및 세무처리】

⇨ 장부상 회계 분개처리

- 02년 7월 1일 국고보조금의 수취시

(차) 현 금	500,000,000	(대) 국고보조금	500,000,000
			(기타 자본잉여금 혹은 취득자산감액)
- 02년 11월 1일 고정자산을 취득 및 개량시

(차) 토 지	200,000,000	(대) 현 금	500,000,000
기 계	200,000,000		
건 물	100,000,000		

(차) 일시상각충당금전입액(잉여금감액) : 기계 2억+건물 1억 300,000,000(손금)
 (대) 일시상각충당금(자산의 감액사항) 300,000,000

(차) 압축기장충당금전입액(잉여금감액 : 토지 2억) 200,000,000(손금)
 (대) 압축기장충당금(자산의 감액사항) 200,000,000
- 02년 12월 31일 감가상각비 계상시

(차) 감가상각비	12,500,000	(대) 건물 감가상각누계액	2,500,000
(서로상계)		기계감가상각누계액	10,000,000

(차) 일시상각충당금 12,500,000 (대) 감가상각비(서로 상계) 12,500,000

⇨ 국고보조취득자산의 순액감액계정으로 회계처리계상된 국고보조금 500,000,000원을 익금산입하고 기타사외유출로 처분함.

⇒ 일시상각충당금·압축기장충당금 전입액의 합계 500,000,000원은 회계상 손금산입되었거나 잉여금감액처리됨(손금산입하고 ⊖유보처분함).

이밖에 기간 비용처리된 일반상각비는 서로 상계되어 추가손금은 없음.

(2) 세무조정방식으로의 손금산입

① 모든 법인의 세무조정만으로 손금산입

공사부담금·국고보조금 등·보험차익은 회계학상 특별이익이나 자본잉여금인데, 현행 기업회계기준 제71조는 이들을 당해 취득자산에서 차감하는 형식으로 회계처리하도록 규정하고 있다. 이들의 일시상각충당금 및 압축기장충당금전입은 수익에 대응되는 비용으로서가 아니고 세무상의 목적으로만 손금산입하는 것이다.

그런데 이와 같이 일시에 비용처리하는 충당금을 손익계산서 등에 비용으로 반영하거나 대차대조표상 잉여금감액으로 한다면 손익계산이나 대차대조표 숫자가 왜곡될 수 있다. 이를 위해 다음 시행령은 이러한 일시상각충당금의 손금산입을 세무조정계산서에만 반영하여도 가능하도록 규정하였다.

관련법령

① 시행령 제98조 【준비금 등에 대한 손금계상의 특례】

② 내국법인이 이 영 또는 「조세특례제한법 시행령」에 의한 일시상각충당금 또는 압축기장충당금을 제97조제3항의 규정에 의한 세무조정계산서에 계상하고 이를 법인세 과세표준신고 시 손금에 산입한 경우 그 금액은 손금으로 계상한 것으로 본다. 이 경우 각 자산별로 당해 자산의 일시상각충당금 또는 압축기장충당금과 감가상각비에 관한 명세서를 세무조정계산서에 첨부하여 제출하여야 한다.

2005. 2. 19 개정)

종전에는 공인회계사에 의한 외부회계감사 대상법인만 세무조정에 의거 손금산입이 가능하도록 하였으나 94년부터는 모든 법인에 세무조정만으로 손금산입 가능하도록 하여 기업회계와 세무회계가 일치되도록 하였다.

② 회계 및 세무처리 사례

상기의 자료를 활용하여 신고조정방식으로 회계 및 세무처리하면 다음과 같다.

【회계처리】

○02년 7월 1일

(차) 현 금 500,000,000 (대) 국고보조금관련 총당금 500,000,000
(해당 토지 등 계정감액충당금 처리 예정)

○02년 11월 1일

(차) 토 지 200,000,000 (대) 현 금 500,000,000
기 계 200,000,000 국고보조금받은 5억원은 토지 2억, 기계 2억,
건 물 100,000,000 건물 1억원의 감액계정으로 회계반영됨.

○02년 12월 31일 결산시(일반상각비만 반영)

(차) 감가상각비 12,500,000 (대) 건물감가상각누계액 2,500,000
기계감가상각누계액 10,000,000

【세무조정】

- ⇒ 자본잉여금 혹은 해당 계정감액으로 계상된 국고보조금 500,000,000원을 익금산입하고 기타 사외유출로 처분함.
- ⇒ 국고보조금으로 토지, 기계, 건물을 취득한 금액의 100%인 500,000,000원을 손금산입하고 (△)유보로 처분함.
- ⇒ 기계 및 건물감가상각비 중 국고보조금해당분인 12,500,000원을 손금불산입하고 유보 처분하면서 위의 △유보와 차감상계하여 나감.

(3) 압축기장으로 해당액을 없애는 방법

① **재무제표상의 삭제**

국고보조금으로 취득·개량한 사업용 자산가액에 대해 손금산입하면서 기업회계기준 제71조는 당해 사업용 자산의 취득가액과 상계하여 없애는 방법으로 회계처리한다. 세무상으로는 일시상각충당금 설정방법이지만 기업회계는 해당 사업용 자산취득 증가가액을 차감하는 형식으로 기재하도록 규정하고 있다. 역시 충당금설정하고 이를 직접 차감한다는 뜻이다.

② **회계 및 세무처리 사례**

앞의 자료를 활용하여 회계처리하면 다음과 같다.

【회계처리】

○02년 7월 1일

(차) 현 금 500,000,000 (대) 국고보조금 500,000,000
 (기타 자본잉여금 혹은 해당 계정감액처리)

○02년 11월 1일

(차) 토 지 200,000,000 (대) 현 금 500,000,000
 기 계 200,000,000
 건 물 100,000,000
 (차) 국고보조금 500,000,000 (대) 토 지 200,000,000
 기 계 200,000,000
 건 물 100,000,000

○02년 12월 31일

- 기계 및 건물은 총액기재되나 국고보조금과 차감상계 표시되어 잔액은 없음.
- 토지의 과소계상문제 있으나 기업회계에서 차감표시로 개정됨.

【세무조정】

⇒ 토지·건물·기계가액과 차감한 국고보조금 500,000,000원 익금산입 ⊕유보
 로 처리하고 해당 5억원이 손금산입 ⊖유보처리됨.

2) 손금산입안도액 계산

① 국고보조금 등 받은 금액의 사업용 자산취득·개량비용액

국고보조금 등의 손금산입안도액은 법인이 수취한 국고보조금 중 사업용 고정자산의 취득이나 개량에 사용하거나 투자·취득지출한 금액의 100분의 100에 해당하는 금액이다. 따라서 100분의 100 이하이더라도 관계없으며 여기서 손금산입 여부 및 금액크기는 법인의 임의선택사항이다. 그러므로 법인이 자체세금계획 등에 따라 법인세를 향후로 이연할 필요가 없다고 판단한다면 손금에 산입하지 않을 수 있는데, 즉 100분의 100 미만이거나 설정안해도 된다. 이렇게 되면 당해 자산의 감가상각은 일반자산의 상각방법으로 감가상각하게 된다.

② 자산수증익과의 구분

국고보조금도 엄밀한 의미에서 법인에 대한 증여의 일종이며, 증여자가 국가라는 점만이 일반증여와 다르다. 본 법 시행령 제11조제5호는 무상으로 받는 자산의 가액을 수익(익금)으로 열거 규정하고 있다. 본 법 제18조제8호는 자산수증익의 중 이월결손금보전을 목적으로 사용된 금액인 경우는 익금불산입한다고 규정하고 있다. 따라서 이월결손보전이 아닌 기타의 경우는 증여의 일종이므로 익금에 산입한다는 뜻이 된다. 이렇게 익금산입된 보조금이나 수증익이라도 본 조 규정으로 일시손금산입하는데 이 규정은 단지 사업용 자산의 취득 또는 개량을 목적으로 하는 국고보조금에만 적용된다. 따라서 일반 운영비 보조 등 기타의 보조금은 익금만 산입하고 손금산입은 허용되지 않는다.

여기서 국고보조금을 자산수증익으로 본다면 본 법 제18조제8호의 규정을 적용하여 이월결손금의 보전에 충당된 경우는 익금불산입한다고 할 수도 있으나 이는 경우가 다르다고 보므로 적용되지 않는다. 즉 국고보조금은 원칙적으로 익금산입사항이고 사업용 자산의 취득·개량으로 사용된 경우에 한해 동액을 손금산입한다.

3. 국고보조금 등의 손금산입시기

1) 당기 수취·당기 사용시 당기 손금

본 조 제1항은 국고보조금을 수취하여 사업용 자산의 취득·개량에 사용한 경우 손금산입하도록 규정하고 있으므로 실제 사용하여야 손금산입된다. 국고보조금받은 당해 사업연도 종료일까지 사용하여야 손금산입한다. 그러나 국고보조금의 귀속시기를 국고보조금의 교부통지를 받은 날이 속하는 사업연도로 하도록 규정되어 있는데 이때에 지급된 것으로 보기 때문이라고 생각된다.

만일, 정부로부터 교부통지를 받은 사업연도와 국고보조금을 지급받아 지출한 사업연도가 다르다면 익금산입 사업연도와 손금산입 사업연도가 달라 국고보조금에 대한 과세가 선행될 수 있다. 이렇게 과세불균형이 발생하면 본 조의 입법취지에 반하게 되므로 이러한 경우에는 실제 지급받은 날을 교부통지를 받은 날로 해석하여 손금산입하면 된다.

본 조의 취지에 따르면 국고보조금의 수취로 익금산입되는 바로 그 사업

연도에 100% 혹은 이하가 손금산입될 수 있어야 한다는 것이다. 그러나 본 조 제2항은 당연도에 지출하지 못하면 다음 사업연도까지의 1년 이내에 사용하는 경우를 조건으로 국고보조금을 받은 바로 그 사업연도에 미리 손금산입하도록 규정하고 있다.

2) 1년내 취득·개량지출 사용조건아에 당기 손금산입

(1) 취득·개량 사용기안의 1년 연장 (법 제36조제2항)

본 조 제2항은 국고보조금을 지급받은 날이 속하는 사업연도에 본 조 제1항에 의한 사업용 자산을 취득하거나 개량하는데 사용하지 아니한 경우 그 사업연도의 다음 사업연도 개시일로부터 1년 이내에 취득 또는 개량에 사용하는 경우에 한하여 당해 국고보조금을 수취하여 익금에 산입한 연도에 손금에 산입할 수 있도록 규정하고 있다.

이를 위해 지급받은 국고보조금 등의 사용계획서를 법인세 과세표준신고서에 첨부하여 제출하여야 하는데 손금에 산입되는 금액은 수취한 국고보조금의 미사용잔액 중 사용계획서상에 「사용예정」이라고 명시된 금액의 100% 상당액이다.

아무튼 여기서의 손금산입연도란 당해 국고보조금을 받은 사업연도만을 의미한다. 당연도 익금산입에 대응하여서만 손금산입한다는 뜻이다. 따라서 국고보조금 등을 지급받은 바로 그 사업연도에 본 항의 규정에 의해 손금산입을 하지 않았다면, 그 후의 사업연도에 사업용 자산을 취득 또는 개량하였다 하더라도 국고보조금 등으로 취득한 고정자산을 대응손금산입할 수 없다. 손금산입기회가 박탈된다.

(2) 부득이한 사유로 국고보조금 미사용시 기안연장 (법 제36조제2항단서)

공사의 인·허가지연, 공사기간 연장, 용지보상 등에 관한 소송 등과 같이 부득이한 사유로 인하여 국고보조금을 기한내에 사용하지 못한 경우라도 그 부득이한 사유가 종료되는 날이 속하는 사업연도의 종료일을 그 기한으로 하여 그 기간내에 사용하면 손금산입이 가능하다.

관련 시행령 규정은 다음과 같다.

관련법령

❶ 시행령 제64조 【국고보조금 등의 손금산입】

⑦ 법 제36조제2항 후단에서 “대통령령으로 정하는 사유”란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우를 말한다. (2008. 2. 22 신설)

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. 그 밖에 제1호부터 제3호까지의 규정에 준하는 사유가 발생한 경우

(3) 국고보조금 등 취득자산 및 사용계획서의 제출 (법 제36조제5항)

국고보조금 등을 손금산입하려면 국고보조금 등 명세서와 국고보조금 등으로 취득한 자산의 명세서를 제출하여야 한다. 또한 본 조 제2항의 규정에 의하여 다음 연도 1년 이내 사용조건으로 국고보조금 등을 손금산입하려는 법인은 「법인세 과세표준신고서」에 국고보조금 등 사용계획서 혹은 국고보조금 등 상당액 손금산입조정명세서를 첨부하여 제출하여야 한다. 관련 규정은 다음과 같다.

관련법령

❶ 시행령 제64조 【국고보조금 등의 손금산입】

⑧ 법 제36조제1항 및 제2항의 규정의 적용을 받고자 하는 내국법인은 법 제60조의 규정에 의한 신고와 함께 기획재정부령이 정하는 국고보조금 등 상당액 손금산입조정명세서(국고보조금 등 사용계획서)를 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 한다. (2008. 2. 29 개정)

III. 손금산입안 금액의 양후 익금산입방법

(법 제36조제6항)

① 손금산입 ⊖유보후 양후 ⊕유보 분할익금산입

국고보조금 등 자체를 익금산입하는 것은 순자산증가설에 의한 당연한 과세 원리이다. 즉 국고보조금 등에 대해 개정기업회계기준(제71조)은 당해 자산의 차감순액 항목으로 처리하여 이익·특별이익 등으로 반영하지 못하는데, 세무 상으로는 익금산입한다. 이는 당연익금이므로 기타로 처분한다. 익금산입액에 대응하여 국고보조금 등의 사업용 자산 취득·개량 사용금액에 대하여 대응손 금산입하면 이는 ⊖유보 사항인데, 나중에 ⊕유보로 익금산입될 금액이다.

국고보조금 등으로 취득한 자산이 감가상각자산이면 서서히 감가상각비로 계상되므로 이 금액과 상쇄해 나가면서 익금산입되지만, 비상각자산은 향후 매각시에 유보된 금액이 한꺼번에 ⊕유보되어 익금산입한다. 물론 해당 자산의 취득원가가 원가로 반영되어 계산된 처분이익에 ⊕유보액이 익금으로 가산 되어 과세되는 형태가 된다. 기업회계상으로는 자산감액계정금액이 환입되면서 이익이 인식된다.

② 감가상각자산은 매년도 감가상각비와 상계, 비상각자산은 처분시 익금산입

감가상각자산은 일시상각충당금을 설정하는 방법으로 감액계상하는데, 매년의 감가상각비와 상계되는 방법(즉, 일시상각충당금과 일반상각누계액과 상계 처리, 상쇄해 나가는 개념)으로 매년 서서히 익금산입해 나간다.

그러나 비상각자산은 압축기장충당금을 설정하는데, 당해 사업용 자산을 처분할 때 일시에 전액 익금산입한다. 왜냐하면 당해 자산에 대응되어 압축기장충당금이 기표되어 있기 때문에 압축기장충당금이 감액되면서 상쇄된 계정과목으로 압축기장충당금환입으로 계상되는데, 이 금액이 특별이익으로 계상되면 세무조정이 필요없지만, 그렇지 않다면 ⊕유보로 익금산입한다.

또한 당해 자산의 일부 처분시는 사업용 자산가액 중 일시상각충당금 등이 차지하는 비율만큼 안분계산하여 익금산입한다. 관련 시행령 규정은 다음과

같다.

관련법령

① 시행령 제64조 【국고보조금 등의 손금산입】

- ④ 제3항의 규정에 의하여 손금으로 계상한 일시상각총당금과 압축기장총당금은 다음 각호의 방법으로 익금에 산입한다.
1. 일시상각총당금은 당해 사업용자산의 감가상각비(취득가액 중 당해 일시상각총당금에 상당하는 부분에 대한 것에 한한다)와 상계할 것. 다만, 당해 자산을 처분하는 경우에는 상계하고 남은 잔액을 그 처분한 날이 속하는 사업연도에 전액 익금에 산입한다.
 2. 압축기장총당금은 당해 사업용자산을 처분하는 사업연도에 이를 전액 익금에 산입할 것
- ⑤ 제4항의 규정을 적용함에 있어서 당해 사업용자산의 일부를 처분하는 경우의 익금산입액은 당해 사업용자산의 가액 중 일시상각총당금 또는 압축기장총당금이 차지하는 비율로 안분계산한 금액에 의한다.

IV. 국고보조금 등 손금산입액의 일시익금산입

(법 제36조제3항)

① 국고보조금 등 미사용 사유발생 사업연도에 익금가산

본 조 제2항은 1년간의 유예기간내에 사용하여야 당연도 손금산입하는 조건 부규정으로서 1년의 유예기간내에 국고보조금을 사업용 자산의 취득 또는 개량에 사용하지 않았다면 요건을 충족하지 못해 손금산입이 무효화되어야 한다. 그렇다고 손금산입한 당해 연도를 부인하지는 않고 국고보조금의 미사용 연도의 바로 그 사업연도소득에 단순익금산입한다. 즉 국고보조금 손금산입액의 일시익금환입 사유로는, ① 당연도 혹은 그 다음 사업연도의 1년 이내에 사업용 자산의 취득·개량에 사용하지 않는 경우, ② 사용해야 할 당연도 혹은 그 다음 1년 이내에 폐업하거나 해산한 경우 등이다. 따라서 중도매각·처분·양도 등도 미사용에 해당한다.

② 합병·분할로 인한 해산사유의 익금산입 제외

해산사유 중 합병이나 분할하는 경우 합병법인 등이 당해 금액을 승계하면 미사용·처분의 일시익금산입되는 사유로 보지 않는다. 이와 같이 국고보조금을 사업용 자산의 취득 또는 개량에 사용하기 전에 법인이 합병되는 경우를 일시익금산입의 대상에서 제외한 이유는 합병시 당해 일시상각충당금이 그대로 승계되기 때문이다. 물론, 피합병법인이 손금산입한 날 이후 합병법인에 승계되고, 합병법인이 1년 이내에 사업용 자산의 취득 또는 개량에 지출 사용하지 않으면 역시 미사용 사유발생 사업연도(그러니까 합병후 연도)에 합병법인의 일시익금으로 그냥 산입된다.