

제37조 공사부담금으로 취득한 고정자산가액의 손금산입



제37조의 요약

○ 공사부담금은 세무상 익금산입되는데, 이를 제공·지급받아 지급받은 당해 사업연도 종료일까지 사업용 자산의 취득에 사용한 금액이거나 혹은 다음 사업연도 종료일까지 사용할 금액에 상당하는 공사부담금의 해당액에 대해서는 익금산입액에 대응하여 당해 연도에 대응손금산입할 수 있음.

해당사업 : 전기, 수도, 도시가스, 액화석유가스, 집단에너지공급, 초고속통신망 등

- 손금산입을 위해 상각자산은 일시상각총당금을, 비상각자산은 압축기장총당금을 계상하는 바, 기업회계와 세무회계의 조정을 위해 총당금을 재무제표상 계상하지 않고 세무조정계산서상에서만 손금산입 가능함(기업회계상은 자산감액으로 처리, 특별이익 아님).
- 사업용 자산 기한내 취득·개량에 사용하지 않거나 폐업 및 해산시 당해 사유발생연도에 손금산입했던 금액을 일시 익금산입함.
- 감가상각자산의 일시총당금은 감가상각비와 서서히 상계되는 방법으로 익금산입하며, 비상각자산의 압축기장총당금은 자산의 처분 연도에 일시 익금산입하는 방법으로 과세이연됨.

● 제37조

【공사부담금으로 취득한 고정자산가액의 손금산입】

① 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 사업을 경영하는 내국법인이 그 사업에 필요한 시설을 하기 위하여 전기·가스·열(熱) 등의 수요자 또는 그 시설에 의하여 편익을 받는 자로부터 그 시설을 구성하는 토지등 고정자산을 제공받은 경우 또는 금전 등(이하 이 조에서 “공사부담금”이라 한다)을 제공받아 그 제공받은 날이 속하는 사업연도의 종료일까지 그 시설을 구성하는 고정자산의 취득에 사용하는 경우 그 고정자산의 가액(공사부담금으로 취득한 경우에는 그 고정자산의 취득에 사용된 공사부담금에 상당하는 금액)은 대통령령으로 정하는 바에 따라 그 사업연도의 소득금액을 계산할 때 손금에 산입할 수 있다. (2010. 12. 30 개정)

1. 「전기사업법」에 따른 전기사업
2. 「도시가스사업법」에 따른 도시가스사업

3. 「액화석유가스의 안전관리 및 사업법」에 따른 액화석유가스 충전사업, 액화석유가스 집단 공급사업 및 액화석유가스 판매사업
4. 「집단에너지사업법」 제2조제2호에 따른 집단에너지공급사업
5. 제1호부터 제4호까지의 사업과 유사한 사업으로서 대통령령으로 정하는 것
 - ② 공사부담금으로 고정자산을 취득하는 경우의 손금산입 등에 관하여는 제36조제2항 및 제3항을 준용한다. (2010. 12. 30 개정)
 - ③ 제1항과 제2항을 적용받으려는 내국법인은 대통령령으로 정하는 바에 따라 그 제공받은 고정자산 및 공사부담금과 공사부담금으로 취득한 고정자산의 명세서(제2항의 경우에는 공사부담금의 사용계획서)를 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야 한다. (2010. 12. 30 개정)
 - ④ 제1항과 제2항을 적용할 때 손금산입액 및 익금산입액의 계산과 그 산입방법 등에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다. (2010. 12. 30 개정)

Ⅰ. 공사부담금 취득 고정자산가액의 손금산입

1. 본 조의 개요

1) 공사부담금 손금산입의 개요

① 공사부담금 제공·취득가액 전액 손금산입

전기사업·도시가스사업·액화석유가스 충전사업·액화석유가스집단공급사업·액화석유가스 판매사업·집단에너지공급사업·초고속국가망사업 및 수도사업 등을 영위하는 법인은 그들의 본래 사업에 필요한 시설을 하기 위하여 전기·가스·에너지 등의 수요자나 그 시설로부터 편익을 받는 수익자로부터 시설구성토지 등 고정자산을 제공받거나 금전을 제공받아 고정자산 취득에 사용하면 제공받은 자산가액 중 고정자산의 취득에 소요된 가액의 전액에 상당하는 금액의 범위내에서 일시상각충당금의 설정이나 압축기장충당금의 방법으로 당해 사업연도의 손금으로 산입할 수 있다. 전기·가스·열 등 시설의 편익을 받는 자로부터 공사부담금을 교부받아 시설용 고정자산을 취득한 후 취득금액의 100% 이내에서 일시에 상각하여 손금산입하는데 당년도 공사부담금을 익금산입한 금액과 대응되어 당해 사업연도에는 결국 공사부담금에 대해 세금납부할 금액이 없고 향후 서서히 과세되는 것이다.

2) 일시 손금산입의 이유

① 수익자부담금의 효과적 활용

전기·가스·에너지·초고속국가통신망사업·수도사업 등은 대부분 일반 공중과의 공급관계를 가지며, 사업수행상 사회간접자본 시설투자가 많이 소요되는바, 이에 소요되는 시설구축을 위해 소비자·수요자 및 수익자들로부터 시설구성토지나 금전 등을 제공받는다. 이러한 금전제공은 법인의 순자산증가 사항으로 익금산입되어 법인세가 부담되는데 익금산입만 되도록 그대로 방치하면 공사부담금을 받은 효과가 떨어진다. 따라서 이런 공사부담 수증금액이 익금산입되는 대신, 이러한 재원으로 취득한 고정자산을 일시에 감가상각함으로써 일시 익금산입액에 대하여 일시손금이 대응되어 법인세 부담을 상쇄시킨다. 대신에 향후 일반감가상각비와 상계함으로써 향후의 사업연도에 걸쳐 세금부담이 서서히 이연되도록 한 것이다.

2. 공사부담금의 의의와 외계·세무처리

① 공사부담금의 일반적인 개념

많이 필요로 하고 국민일반의 대중재에 해당하는 사업을 영위하는 공익기업이 사업에 필요한 초기기반 시설을 하기 위하여 각 수요자·수용가로부터 설치 및 공사대금의 일부 또는 전부를 토지나 금전 또는 기타의 재산으로 교부받는 경우, 이를 공사부담금이라 한다. 이는 특정효익을 제공함에 따른 증여로 민법상은 부담부증여라 할 수 있지만 세법상 익금산입사항이다.

② 법인세법상의 개념

법인세법은 순자산증가설에 의거 이익이나 자산증가금액의 발생 원천에 불구하고 순자산이 증가하면 법인의 익금으로 하고 있다. 따라서 공사부담금도 '제공받은 사업연도의 익금으로 산입'하도록 규정하고 있는데 이는 이익설을 따른 개념이다. 그러나 특정한 목적하의 공사부담금을 교부받고 제공받은 토지나 금전으로 당해 시설을 구성하는 고정자산을 취득하면 당해 취득고정자산에 대하여 100% 상당액을 일시상각하여 손금에 산입할 수 있도록 하고 있다. 그 후 당해 공사부담금으로 취득한 고정자산의 일반감가상각비는, 계상설정되

어 있는 일시상각충당금과 상계하도록 규정함으로써 취득한 고정자산의 향후 내용연수에 걸쳐서 과세부담을 서서히 이연할 수 있도록 하는 것이다.

③ 공사부담금의 회계학적 성격

회계학적 차원에서 공사부담금은 수요자로부터 증여를 받았다는 증여설과 향후 사용료의 선수분이라는 선수수익설로 나누어지며 증여설은 이익설로 분류된다. 기업회계기준 제71조는 자본적 지출설에 의거하여 국고보조금·공사부담금 등으로 자산을 취득한 경우에는 이를 취득자산에서 차감하는 형식으로 표시하게 하고 있다. 즉, 공사부담금을 수익(영업외수익 등)으로 회계처리하지 않고 당해 취득자산의 차감항목으로 순액기표한다는 것으로 기업회계상으로는 당기 이익이 아니다.

④ 증여설적 공사부담금

증여란 증여자가 아무런 반대급부를 기대하지 않고 상대방에게 기증하는 것이므로 전기사업자 등이 공사시설 후 용역을 제공시에도 정상요금 등을 수취하기 때문에 공사부담금은 수요자 입장에서 특별한 반대급부를 기대하지 않은 것이고 또한, 실제요금과 상쇄되지도 않는 것이 현실이다. 따라서 회계상으로 공사부담금 수령은 순수한 증여거래로 보는데, 당해 공사부담금을 자본잉여금으로 처리할 수도 있고 이익으로 처리할 수도 있다는 뜻이다.

⑤ 선수수익적 공사부담금

법인이 자기의 용역을 제공하기 위해 별도의 시설을 설치해야 하는 경우 당해 시설은 법인의 용역제공수단이기도 하지만 다른 측면에서는 결국 당해 수요자만 전용할 수 있는 시설이 된다. 결국 소유권이 누구에게 있느냐는 별 중요성이 없어지고 누가 실제로 편익을 얻는 수익자인지가 중요하다. 이런 의미에서 당해 법인은 향후 편익을 얻을 수요자로부터 당해 편익에 대한 대가를 미리 받을 수 있다. 즉, 편익을 제공하기 위한 시설공사에 있어서 평균적인 기본수요시설공사를 초과하는 특별공사가 필요하다면, 당해 공사대금의 회수방법으로 수요자로부터 고율의 요금으로 계속적으로 징수하거나, 비용상당액을 일시에 징수하는 방법으로 부담시킬 수 있다는 것이다.

여기서 고율요금 징수방법은, 공익사업상의 요금은 모든 수요자에게 일정하게 부과되어야 한다는 현실적 차원을 고려할 때 바람직하지 않고, 비용상당액의 일시 징수방법이 보다 설득력이 있다. 즉, 공사부담금은 영업수익의 선수금이라는 선수수익설이 주장되는바, 이런 차원에서 공사부담금은 순수한 증여가 아니라는 점도 선수수익설을 뒷받침한다.

일반적으로 증여는 어떠한 반대급부도 수반하지 않는 무상의 행위를 의미하나, 공사부담금의 경우는 법인이 당해 공사완성 후에 계속적으로 수요자에게 편익을 제공할 의무를 부담하므로 어떠한 반대급부도 수반하지 않는 무상제공 행위인 단순한 증여가 아니고 장래의 급부의무를 포함한 부채로 보아야 한다는 것이 선수수익설의 요체이다.

II . 공사부담금 취득 고정자산가액의 손금산입 방법 (법 제37조제1항)

1. 공사부담금 취득 자산가액의 손금산입액 계산

1) 손금산입 가능법인

공사부담금은 재화 및 용역의 사적 공급계약상 수용자로부터 받아들이는 금액인바, 본 조에서 손금산입하고 있다. 그러나 본 조에서 열거하지 않은 경우는 수익 혹은 선수수익으로 보아 일반적으로는 익금산입 대상이 된다. 그러나 본 항에서 열거한 전기·도시가스·액화석유가스·집단에너지 등의 열공급사업자만은 공사부담금을 일반적 수익·익금산입으로 하면서도 이의 100% 상당액까지를 당해 사업연도에 전액을 일시 손금산입할 수 있다. 본 조에서 열거된 사업자만 공사부담금을 손금산입할 수 있다.

(1) 전기사업 영위 법인

본 항의 전기사업법 제2조의 전기사업이란 일반 전기사업·발전사업 및 특정전기사업을 말하며, 지식경제부장관의 허가를 받은 자에 한한다. 관련된 규

정은 다음과 같다.

관련법령

● **전기사업법 제2조 【정 의】**

이 법에서 사용하는 용어의 뜻은 다음과 같다. (2009. 5. 21 개정)

1. “전기사업”이란 발전사업·송전사업·배전사업·전기판매사업 및 구역전기사업을 말한다.
2. “전기사업자”란 발전사업자·송전사업자·배전사업자·전기판매사업자 및 구역전기사업자를 말한다.
3. “발전사업”이란 전기를 생산하여 이를 전력시장을 통하여 전기판매사업자에게 공급하는 것을 주된 목적으로 하는 사업을 말한다.
4. “발전사업자”란 제7조제1항에 따라 발전사업의 허가를 받은 자를 말한다.
5. “송전사업”이란 발전소에서 생산된 전기를 배전사업자에게 송전하는 데 필요한 전기설비를 설치·관리하는 것을 주된 목적으로 하는 사업을 말한다.
6. “송전사업자”란 제7조제1항에 따라 송전사업의 허가를 받은 자를 말한다.
7. “배전사업”이란 발전소로부터 송전된 전기를 전기사용자에게 배전하는 데 필요한 전기설비를 설치·운용하는 것을 주된 목적으로 하는 사업을 말한다.
8. “배전사업자”란 제7조제1항에 따라 배전사업의 허가를 받은 자를 말한다.
9. “전기판매사업”이란 전기사용자에게 전기를 공급하는 것을 주된 목적으로 하는 사업을 말한다.
10. “전기판매사업자”란 제7조제1항에 따라 전기판매사업의 허가를 받은 자를 말한다.
11. “구역전기사업”이란 대통령령으로 정하는 규모 이하의 발전설비를 갖추고 특정한 공급구역의 수요에 맞추어 전기를 생산하여 전력시장을 통하지 아니하고 그 공급구역의 전기사용자에게 공급하는 것을 주된 목적으로 하는 사업을 말한다.
12. “구역전기사업자”란 제7조제1항에 따라 구역전기사업의 허가를 받은 자를 말한다.
13. “전력시장”이란 전력거래를 위하여 제35조에 따라 설립된 한국전력거래소(이하 “한국전력거래소”라 한다)가 개설하는 시장을 말한다.
14. “전력계통”이란 전기의 원활한 흐름과 품질유지를 위하여 전기의 흐름을 통제·관리하는 체제를 말한다.
15. “보편적 공급”이란 전기사용자가 언제 어디서나 적절한 요금으로 전기를 사용할 수 있도록 전기를 공급하는 것을 말한다.
16. “전기설비”란 발전·송전·변전·배전 또는 전기사용을 위하여 설치하는 기계·기구·댐·수로·저수지·전선로·보안통신선로 및 그 밖의 설비(『댐건설 및 주변지역지원 등에 관한 법률』에 따라 건설되는 댐·저수지와 선박·차량 또는 항공기에 설치되는 것과 그 밖에 대통령령으로 정하는 것은 제외한다)로서 다음 각 목의 것을 말한다.
 - 가. 전기사업용전기설비
 - 나. 일반용전기설비

다. 자가용전기설비

- 16의2. “전선로”란 발전소·변전소·개폐소 및 이에 준하는 장소와 전기를 사용하는 장소 상호 간의 전선 및 이를 지지하거나 수용하는 시설물을 말한다. (2011. 3. 30 신설)
17. “전기사업용전기설비”란 전기설비 중 전기사업자가 전기사업에 사용하는 전기설비를 말한다.
18. “일반용전기설비”란 지식경제부령으로 정하는 소규모의 전기설비로서 한정된 구역에서 전기를 사용하기 위하여 설치하는 전기설비를 말한다.
19. “자가용전기설비”란 전기사업용전기설비 및 일반용전기설비 외의 전기설비를 말한다.
20. “안전관리”란 국민의 생명과 재산을 보호하기 위하여 이 법에서 정하는 바에 따라 전기설비의 공사·유지 및 운용에 필요한 조치를 하는 것을 말한다.

(2) 도시가스사업 영위 법인

『도시가스사업법』 제2조에 규정된 도시가스사업이란 가스도매사업 및 일반 도시가스사업을 말하는바, 서울특별시시장·광역시장 또는 도지사의 허가를 받은 자에 한한다. 관련 규정은 다음과 같다.

관련법령

● 도시가스사업법 제2조 【정 의】

- 이 법에서 사용하는 용어의 뜻은 다음과 같다. (2010. 1. 27 개정)
1. “도시가스”란 천연가스(액화한 것을 포함한다. 이하 같다) 또는 배관(配管)을 통하여 공급되는 석유가스·나프타부생(副生)가스·바이오가스 등 대통령령으로 정하는 것을 말한다.
 - 1의2. “도시가스사업”이란 수요자에게 도시가스를 공급하는 사업(『석유 및 석유대체연료사업법』에 따른 석유정제업은 제외한다)으로서 가스도매사업, 일반도시가스사업 및 도시가스충전사업을 말한다.
 2. “도시가스사업자”란 제3조에 따라 도시가스사업의 허가를 받은 가스도매사업자, 일반도시가스사업자 및 도시가스충전사업자를 말한다.
 3. “가스도매사업”이란 일반도시가스사업자 외의 자가 일반도시가스사업자, 도시가스충전사업자 또는 지식경제부령으로 정하는 대량수요자에게 천연가스를 공급하는 사업을 말한다.
 4. “일반도시가스사업”이란 가스도매사업자 등으로부터 공급받거나 스스로 제조한 도시가스를 일반의 수요에 따라 배관을 통하여 수요자에게 공급하는 사업을 말한다.

(3) 액화석유가스충전사업·액화석유가스집단공급사업 및 액화석유가스판매사업 영위 법인

「액화석유가스의안전관리및사업법」 제2조는 액화석유가스의 충전·공급·판매하는 사업을 규정하고 있는데 이런 사업을 하려는 자는 시·도지사의 허가를 받도록 하고 있다. 관련 규정은 다음과 같다.

관련법령

● 액화석유가스의 안전관리 및 사업법 제2조 【정 의】

이 법에서 사용하는 용어의 뜻은 다음과 같다. (2008. 2. 29 개정)

1. “액화석유가스”란 프로판이나 부탄을 주성분으로 한 가스를 액화(液化)한 것(기화(氣化)된 것을 포함한다)을 말한다.
2. “액화석유가스 충전사업”이란 저장시설에 저장된 액화석유가스를 용기(容器)에 충전(배관을 통하여 다른 저장 탱크에 이송하는 것을 포함한다. 이하 같다)하거나 자동차에 고정된 탱크에 충전하여 공급하는 사업을 말한다.
3. “액화석유가스 충전사업자”란 제3조에 따라 액화석유가스 충전사업의 허가를 받은 자를 말한다.
4. “액화석유가스 집단공급사업”이란 액화석유가스를 일반의 수요에 따라 배관을 통하여 연료로 공급하는 사업을 말한다.
5. “액화석유가스 집단공급사업자”란 제3조에 따라 액화석유가스 집단공급사업의 허가를 받은 자를 말한다.
6. “액화석유가스 판매사업”이란 용기에 충전된 액화석유가스를 판매하거나 자동차에 고정된 탱크(탱크의 규모 등이 지식경제부령으로 정하는 기준에 맞는 것만을 말한다)에 충전된 액화석유가스를 산업자원부령으로 정하는 규모 이하의 저장 설비에 공급하는 사업을 말한다.
7. “액화석유가스 판매사업자”란 제3조에 따라 액화석유가스 판매사업의 허가를 받은 자를 말한다.
- 7의2. “액화석유가스 위탁운송사업”이란 지식경제부령으로 정하는 액화석유가스 충전사업자나 액화석유가스 판매사업자로부터 액화석유가스의 운송을 위탁받아 지식경제부령으로 정하는 자동차에 고정된 탱크를 이용하여 소형저장탱크에 운송하여 공급하는 사업을 말한다. (2011. 5. 24 신설)
- 7의3. “액화석유가스 위탁운송사업자”란 제6조의3에 따라 액화석유가스 위탁운송사업의 등록을 한 자를 말한다. (2011. 5. 24 신설)
8. “가스용품 제조사업”이란 액화석유가스 또는 「도시가스사업법」에 따른 연료용 가스를 사용하기 위한 기기(機器)를 제조하는 사업을 말한다.
9. “가스용품 제조사업자”란 제3조에 따라 가스용품 제조사업의 허가를 받은 자를 말한다.

10. “액화석유가스 저장소”란 지식경제부령으로 정하는 일정량 이상의 액화석유가스를 용기 또는 저장 탱크에 저장하는 일정한 장소를 말한다.
11. “액화석유가스 저장지”란 제6조에 따라 액화석유가스 저장소의 설치 허가를 받은 자를 말한다.
12. “액화석유가스 사업자”이란 액화석유가스 충전사업자, 액화석유가스 집단공급사업자, 액화석유가스 판매사업자, 액화석유가스 위탁운송사업자, 가스용품 제조사업자 및 액화석유가스 저장자를 말한다. (2011. 5. 24 개정)
13. “정밀안전진단”이란 가스안전관리 전문기관이 가스사고를 방지하기 위하여 가스공급시설에 대하여 장비와 기술을 이용하여 잠재된 위험요소와 원인을 찾아내는 것을 말한다.

(4) 집단에너지공급사업 영위 법인

집단에너지사업법은 가열하거나 냉각한 물 또는 증기 기타 열매체를 열수송관으로 지역난방, 지역냉방, 공업단지 집단에너지사업 등을 규정하고 있다. 관련 규정은 다음과 같다.

관련법령

● 집단에너지사업법 제2조 【정 의】

이 법에서 사용하는 용어의 뜻은 다음과 같다. (2010. 1. 18 개정)

1. “집단에너지”란 많은 수의 사용자를 대상으로 공급되는 열 또는 열과 전기를 말한다.
2. “사업”이란 집단에너지를 공급하는 사업으로서 대통령령으로 정하는 기준에 맞는 사업을 말한다.

● 집단에너지사업법 시행령 제2조 【사업의 구분 및 기준】

- ① 법 제2조제2호의 사업(이하 “사업”이라 한다)의 구분 및 그 사업기준은 다음 각호와 같다. (09. 6. 30 개정)
 1. 지역냉난방사업 : 난방용, 급탕용, 냉방용의 열 또는 열과 전기를 공급하는 사업으로서 자가소비량을 제외한 열생산용량이 시간당 5백만킬로칼로리 이상일 것
 2. 산업단지집단에너지사업 : 산업단지에 공정용의 열 또는 열과 전기를 공급하는 사업으로서 자가소비량을 제외한 열생산용량이 시간당 3천만킬로칼로리 이상일 것

(5) 초고속정보통신기반구축사업·수도사업 (시행령이 규정한 유사사업)

① 탄력적 규정

본 항 제5호는 제1호 내지 제4호의 사업과 유사한 사업으로서 대통령령이 정하는 것도 손금산입 가능하다고 규정하고 있다.

이는 향후의 산업발전과 업무분화에 따라 유사한 사업자가 발생하는 경우를 탄력적으로 대비하기 위한 것이다.

② 초고속정보통신기반구축사업

96년부터 초고속정보통신기반구축사업이 규정되었다. 시행령 규정은 다음과 같다.

관련법령

● **시행령 제65조 【공사부담금의 손금산입】**

① 법 제37조제1항제5호에서 “대통령령으로 정하는 것”이란 다음 각호의 1에 해당하는 사업을 말한다. (2011. 6. 3 개정)

1. 「국가정보화 기본법」에 따른 초고속정보통신기반구축사업 (2009. 8. 21 개정)
2. 수도법에 의한 수도사업

③ 수도사업

전기·가스사업 등과의 과세형평차원에서 수도사업자가 받은 공사부담금도 대응손금산입한다.

2) 공사부담금의 범위

(1) 교부받는 시설구성토지 및 금전

① 전기·가스 등 사업용 시설목적

본 항에서 열거한 전기사업·도시가스사업·액화석유가스충전사업·액화석유가스집단공급사업·액화석유가스판매사업 및 집단에너지공급사업에 필요한 시설을 하기 위하여 편익을 받는 자들로부터 시설을 구성하는 토지 등 고정자산을 제공받거나 금전 등의 공사부담금을 제공받아 시설 조성 고정자산을 취

득하는 경우 당해 시설 고정자산 취득금액이 일시 손금산입 가능한 공사부담금이 된다. 여기서 교부대상으로 시설구성토지 등 고정자산이나 금전 등으로 표현되어 있는데 금전 등이므로 현금 이외에 환가성이 있는 현물을 교부한 것도 금전교부와 다를 바가 없으므로 손금산입되는 공사부담금으로 보아야 한다.

② 편익을 수취하는 자의 교부

손금산입되려면 토지나 금전 및 자재를 교부하는 자는 전기·가스 등의 수요자와 그 시설로부터 편익을 받는 자인 경우만에 한한다. 따라서 수요자나 편익을 받는 자 이외의 다른 자로부터 토지나 금전의 교부를 받는 경우에는 손금산입되는 공사부담금이 되지 않는다. 이는 무상수증익으로 그냥 익금산입되는 수증익이 된다.

③ 시설구성토지 등 고정자산의 제공과 취득

본 항은 그 “시설을 구성하는 토지 등 고정자산”이라고 표현하고 있어 이는 직접적인 사용 및 설치를 의미하는데 손금산입되려면 교부받은 토지나 금전으로 당해 시설을 구성하는 고정자산을 취득해야 한다. 그러나 공사부담계약상 사업자는 교부받은 공사부담금으로 시설을 구성하는 고정자산을 취득할 의무가 당연히 있으나, 실제 이를 취득하느냐의 여부는 계약당사자간의 별개의 문제이다. 만약 사업자가 교부받은 공사부담금으로 시설을 설치하지 않았다면 공사부담금은 손금산입할 수 없는 것이 원칙이다. 익금산입만 된다는 뜻이다.

(2) 제공받은 토지와 기타 고정자산

① 모든 고정자산이 대상임

공사부담금의 금전 및 자재 교부를 대신하여 수요자 또는 편익을 받은 자가 토지나 기타 고정자산을 제공하는 경우 당해 고정자산에 대하여도 일시상각충당금 및 압축기장을 하여 손금산입할 수 있다. 손금산입 요건인 교부받은 자산으로서 토지 및 기타 고정자산을 제공받았다면 그 사실 자체가 고정자산을 취득하는 것이 되므로 별도의 취득절차가 필요없으며 이러한 경우도 일시상각 또는 압축기장 방법에 의한 손금산입을 허용하는 것이다. 즉, 수요자의 금전·

자재·토지 등의 공급가능 상황이나 능력에 따라 가능성을 모두 부여하여 대
상간에 형평을 유지하는 것이다.

② 자산가액의 100% 손금산입

순자산증가의 개념에 의거 토지 및 기타 고정자산을 제공받으면 무상현물증
여로서 법인세법상 익금산입된다. 즉, 당해 자산을 받은 날에 당해 자산을 타
인으로부터 매입하는 경우에 소요될 정상가액으로 익금산입하고, 당해 익금산
입된 가액으로 고정자산의 공사부담금이 결정되며 제공된 공사부담금 자산가
액 전체를 손금으로 하여 ⊖유보처분하는 것이다.

2. 공사부담금의 손금산입방법

1) 일시상각충당금 등 시설방법

① 결산반영 혹은 세무조정 계산상 손금

공사부담금의 손금산입을 위해서는 일시상각충당금 또는 압축기장충당금 전
입 등으로 결산반영하여야 한다. 그러나 본 법 시행령 제98조제2항은 충당금
을 결산반영하지 않고 세무조정계산서만의 손금산입으로 손금계상과 동일한
효과가 있는 것으로 규정하고 있다. 다음 시행령은 공사부담금 손금산입을 위
해 국고보조금의 시행령 제64조제3항·제4항·제5항을 준용하도록 규정하고
있는데, 결산조정반영을 위해 감가상각 대상자산은 일시상각충당금으로, 비상
각자산은 압축기장충당금을 설정 계상하여야 한다. 이로서 당해 자산의 일반
감가상각비는 계상된 일시상각충당금과 상계하여 과세부담을 이연시키는 결과
가 되는데, 상각자산은 향후 감가상각비와 상계되고 비상각자산은 당해 자산
처분연도에 전액 익금산입하는 방법으로 과세이연된다. 관련 시행령은 다음과
같은데 국고보조금 규정을 준용하도록 하고 있다.

관련법령

● 시행령 제65조 【공사부담금의 손금산입】

③ 제64조제3항부터 제5항까지 및 제7항은 제2항의 규정에 의한 고정자산가액에 상당하는

금액의 손금산입 및 익금산입에 관하여 이를 준용한다.

(2008. 2. 22 개정)

2) 손금산입 안도액 계산

① 제공받은 시설구성토지 가액 및 고정자산 취득사용액

공사부담금 손금산입액은 공사부담금으로 받은 재원으로서 고정자산취득에 사용된 공사부담금 금액으로 한다고 다음 시행령이 규정하고 있다.

- ◎ 수용자·편익자로부터 시설구성토지 등으로 제공받은 경우 : 제공토지정상시가 : 익금 → 제공토지 정상시가 · 손금산입합(제공받은 사업연도에).
- ◎ 공사부담금의 금전 등을 제공받은 경우 : 공사부담금 등 금전가액 : 익금 → 고정자산취득·투자사용액 : 손금산입 ≤ 공사부담금 등, 즉 공사부담금액을 손금산입의 최고한도로 하며, 제공받은 공사부담금보다 초과된 투자취득액은 손금산입안함.
- ◎ 공사부담금을 제공받아 다음 연도 1년내까지 사용할 금액 : 공사부담금 · 익금 → 1년내 사용예정액 : 손금 ≤ 공사부담금

관련법령

① 시행령 제65조 【공사부담금의 손금산입】

② 법 제37조제1항의 규정에 의하여 손금에 산입하는 금액은 개별 고정자산별로 당해 고정자산가액에 상당하는 금액(공사부담금을 제공받아 고정자산을 취득하는 경우에는 그 취득에 사용된 공사부담금에 상당하는 금액을 말한다)으로 한다.

② 토지·금전·자재·고정자산 등 제공받은 자산가액 중 사용액 전액

적법한 손금산입요건을 충족한 공사부담금은 세법 규정대로 최대 100분의 100에 상당하는 금액까지를 손금에 산입할 수 있다는 뜻이므로, 100분의 100미만의 금액을 손금에 산입하는 것도 가능하다. 만일 법인의 세무계획상 과세를 미래로 이연할 필요가 없다고 판단하면 손금산입을 100% 보다 덜하거나 전혀 하지 않아도 되므로 이런 경우에는 일반감가상각만 가능한 것이다.

3. 공사부담금의 손금산입시기

1) 당기교부·취득의 손금산입

① 공사부담금 익금과 손금의 동시 산입

공사부담금의 100% 손금산입은 공사부담금을 수취함으로 인한 법인세 부담을 당장 경감시키고 향후에 서서히 이연시키는 뜻이 있다. 따라서 공사부담금의 익금산입과 이의 100% 손금산입은 동시에 하여야 한다. 이는 일시적 세액부담의 경감 및 향후 분산목적이라는 입법취지상 타당한 논리이며 따라서 공사부담금을 교부받은 사업연도와 고정자산을 취득한 사업연도가 동일한 경우에 한하여 손금산입하면 된다.

그러나 본 조 제2항은 본 법 제36조제2항을 준용하도록 규정하여 공사부담금을 교부받은 사업연도에 고정자산을 취득하지 못하면 다음 사업연도의 개시일로부터 1년 이내까지 취득하는 경우를 조건으로 하여 당해 공사부담금의 교부 사업연도에 손금으로 산입할 수 있도록 규정하고 있다.

② 장기할부조건 공사부담금의 연분 손금산입

공사부담금을 연분로 교부받으면 익금은 각 사업연도에 교부받았거나 교부받을 토지나 금전에 상당하는 가액만큼만 귀속되는데 손금도 이에 준해 연분로 교부받은 금액의 100%만큼만 각 사업연도별로 분할 산입한다. 즉, 해당 연분금을 각각 별도의 공사부담금 교부로 본다는 것이다.

③ 사전 고정자산취득시의 손금산입

법인이 공사를 함에 있어 공사부담금을 교부 및 제공받기 이전에 공사를 완료하는 경우도 있는바, 이런 경우도 공사부담금을 교부받는 것으로 확정되면 익금산입과 함께 손금에 산입할 수 있다. 본 법 제36조의 국고보조금에서 지급금액이 확정된 후 먼저 자기자산으로 고정자산을 취득하는 경우에도 국고보조금을 받은 날이 속하는 사업연도에 손금산입할 수 있다고 설명하였는바, 본 조의 입법취지상 공사부담금을 교부받기 전에 고정자산을 취득하는 경우에도 손금에 산입할 수 있는 것으로 해석한다. 여기서 상각충당금으로 설정한 손금산입하기 전의 일반감가상각비는 공사부담금의 손금산입한도에서 차감하면 된다.

2) 취득 시출조건아에 당기손금산입 (법 제37조제2항)

(1) 고정자산 취득기간의 1년 연장

본 항은 본 법 제36조제2항 및 제3항을 준용하도록 하고 있는데, 공사부담금 취득 고정자산의 손금산입규정은 법 제36조에 규정된 국고보조금의 손금산입규정과 조문의 기본취지가 같기 때문이다. 공사부담금의 교부를 받거나 토지 등 고정자산을 제공받은 날이 속하는 사업연도에 고정자산을 취득할 수 없거나 취득하지 않았다면 공사부담금 등을 교부받은 사업연도의 다음 사업연도 개시일로부터 1년 이내에 취득사용하는 경우에 한하여 공사부담금을 교부받은 연도 혹은 제공받은 사업연도의 손금으로 산입된다.

(2) 공사부담금 사용계획서의 제출

공사부담금을 1년 연장 범위내에서 고정자산을 취득하는 조건하에 손금에 산입하고자 하는 법인은 법인세의 신고시에 그 교부받은 공사부담금의 사용계획서를 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 한다.

4. 공사부담금 조정명세서 (법 제37조제3항)

1) 공사부담금 손금산입 조정명세서

① 공사부담금 손금산입 조정명세서

금전·자재 및 토지 등으로 교부받은 공사부담금을 손금산입 적용받고자 하는 법인은 법인세 과세표준신고서에 공사부담금 상당액 손금산입조정명세서 및 공사부담금사용계획서를 첨부하여 관할세무서에 제출하여야 한다. 관련 규정은 다음과 같다.

관련법령

● 시행령 제65조 【공사부담금의 손금산입】

⑤ 법 제37조제1항 및 제2항의 규정을 적용받고자 하는 내국법인은 법 제60조의 규정에 의한 신고와 함께 기획재정부령이 정하는 공사부담금상당액 손금산입조정명세서(공사부담금사용계획서)를 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 한다. (2008. 2. 29 개정)

III. 공사부담금 손금산입액의 일반익금산입 및 일시익금산입 (법 제37조제4항)

① 손금산입 ⊖유보후 향후 ⊕유보 분할익금산입

공사부담금 자체를 익금산입하는 것은 순자산증가설에 의한 당연한 과세원리이다. 즉, 공사부담금을 기업회계상 당해 자산의 차감순액 항목으로 처리하더라도 익금산입하는데 이는 당연 익금이므로 기타로 처분한다. 익금산입액에 대응하여 공사부담금의 사업용 자산 취득·개량 사용금액에의 손금산입은 ⊖유보사항으로 나중에 ⊕유보로 익금산입될 금액이다. 감가상각자산은 서서히 감가상각비로 계상되므로 이 금액과 상쇄해 나가면서 익금산입되지만, 비상각 자산은 향후 매각시에 유보된 금액이 한꺼번에 ⊕유보되어 익금산입된다. 물론 해당 자산의 장부상 취득원가가 반영되어 계산된 처분이익(매각손익)에 세무상 ⊕유보액이 익금으로 가산(충당금 환입 등)되어 과세되는 형태가 된다.

② 감가상각자산은 매년도 감가상각비와 상계, 비상각자산은 처분시 익금산입

감가상각자산은 일시상각충당금을 설정하는 방법으로 감액계상하는데, 매년의 감가상각비와 상계되는 방법(즉, 일시상각충당금과 일반상각누계액의 매년도 금액과 상계처리, 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 계정 과목으로 압축기장충당금환입으로 계상되는데, 이 금액이 특별이익으로 계상되면 세무조정이 필요없지만, 그렇지 않다면 ⊕유보로 익금산입한다. 또한 당해 자산의 일부 처분시는 사업용 자산가액 중 일시상각충당금 등이 차지하는 비율만큼 익금산입한다.

③ 미사용 사유가 발생한 사업연도 익금가산

본 조 제2항은 본 법 제36조제2항·제3항의 국고보조금 손금산입액의 익금

산입을 준용하도록 규정하고 있으므로 이에 따른 것을 본 조에 그대로 적용한다. 즉, 공사부담금을 손금에 산입한 법인이 공사부담금을 고정자산의 취득을 위하여 그 다음 사업연도 개시일부터 1년 이내의 한도내에 시설투자구입에 사용하지 않거나, 공사부담금을 고정자산의 취득에 사용하기 전에 법인이 폐업 또는 해산되는 경우, 이러한 사유가 발생한 날이 속하는 사업연도의 소득계산상 익금에 산입한다. 그러나 폐업사유가 합병이나 기업분할인 경우 합병법인이 해당액을 그대로 승계하면 피합병법인의 세무상 절차가 지속된다.