

제47조의2 현물출자 시 과세특례



제47조의2의 요약

- 현물출자에 의해 법인설립시 현물출자하여 발생한 출자자산 양도차익에 상당액은 손금산입(압축기장충당금으로 계상)함.
- 손금산입 요건
 - i) 출자법인은 현물출자일 현재 5년 이상 계속 사업영위한 법인일 것
 - ii) 출자법인의 사업을 승계할 것
 - iii) 공동출자시 출자자간 특수관계자 아닐 것
 - iv) 피출자법인의 발행주식 등 80% 이상 주식보유할 것
- 출자법인이 양도차익상당액을 손금산입시 피출자법인은 시가와의 차액을 자산조정계정으로 계상함(익금 > 0 > 손금)
- 현물출자한 신설법인이 3년내 승계사업 폐지 및 주식처분시 시가와의 차액을 익금에 산입함. 다만, 주주사망 등 부득이한 사유발생시 제외

● 제47조의2 【현물출자 시 과세특례】

① 내국법인(이하 이 조에서 “출자법인”이라 한다)이 다음 각 호의 요건을 갖춘 현물출자를 하는 경우 그 현물출자로 취득한 현물출자를 받은 내국법인(이하 이 조에서 “피출자법인”이라 한다)의 주시가액 중 현물출자로 발생한 자산의 양도차익에 상당하는 금액은 대통령령으로 정하는 바에 따라 현물출자일이 속하는 사업연도의 소득금액을 계산할 때 손금에 산입할 수 있다. 다만, 대통령령으로 정하는 부득이한 사유가 있는 경우에는 제2호 또는 제4호의 요건을 갖추지 못한 경우에도 자산의 양도차익에 상당하는 금액을 대통령령으로 정하는 바에 따라 손금에 산입할 수 있다. (2010. 12. 30 개정)

1. 출자법인이 현물출자일 현재 5년 이상 사업을 계속한 법인일 것
2. 피출자법인이 그 현물출자일이 속하는 사업연도의 종료일까지 출자법인으로부터 승계받은 사업을 계속할 것
3. 다른 내국인 또는 외국인과 공동으로 출자하는 경우 공동으로 출자한 자가 출자법인의 제52조제1항에 따른 특수관계자가 아닐 것
4. 출자법인(제3호에 따라 출자법인과 공동으로 출자한 자를 포함한다)이 현물출자일 다음

날 현재 피출자법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 80 이상의 주식등을 보유하고, 현물출자일이 속하는 사업연도의 종료일까지 그 주식등을 보유할 것

② 출자법인이 제1항에 따라 양도차익에 상당하는 금액을 손금에 산입한 경우 피출자법인은 출자법인의 자산을 장부가액으로 양도받은 것으로 한다. 이 경우 장부가액과 시가와의 차액을 대통령령으로 정하는 바에 따라 자산별로 계상하여야 한다. (2010. 12. 30 개정)

③ 출자법인이 제1항에 따라 양도차익 상당액을 손금에 산입한 후 3년 이내의 범위에서 대통령령으로 정하는 기간에 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 사유가 발생하는 경우에 피출자법인은 그 사유가 발생한 날이 속하는 사업연도의 소득금액을 계산할 때 출자받은 자산의 장부가액과 현물출자일 현재의 시가와의 차액(시가가 장부가액보다 큰 경우만 해당한다)을 익금에 산입한다. 다만, 대통령령으로 정하는 부득이한 사유가 있는 경우에는 그러하지 아니하다. (2010. 12. 30 개정)

1. 피출자법인이 출자법인으로부터 승계받은 사업을 폐지하는 경우

2. 출자법인이 피출자법인으로부터 받은 주식등을 처분하는 경우

④ 제1항부터 제3항까지의 규정에 따른 손금산입 대상 양도차익의 계산, 승계받은 사업의 계속 및 폐지에 관한 판정기준, 익금산입액의 계산 및 그 산입방법, 현물출자 명세서 제출 등에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다. (2010. 12. 30 개정)

I. 본조의 개관

내국법인이 사업용 자산이나 주식을 현물출자하여 내국법인(자회사)을 설립하면 일반적인 경우는 출자방법에 의한 자산양도로 보아 특수관계법인간에 창출된 현금이나 유입현금이 없는데도 익금산입되어 과세된다.

이러한 세금부담을 없애주기 위해 5년 이상 사업영위한 법인이 현물출자로 신규법인 설립시 현물출자되는 자산양도차익에 대하여 압축기장충당금으로 계상하고 손금산입하는 방법으로 세무처리하여 법인세를 부담하지 않도록 종전 조세특례제한법에서 본 조로 이관되어 규정하고 있다.

II. 연물출자에 따른 양도차익의 손금산입 등

(법 제47조의2제1항)

1. 연물출자차익의 손금산입

① 현물출자차익의 손금산입 적용요건

내국법인이 사업용 자산이나 주식을 현물출자하여 새로운 법인설립시 관련 현물출자 자산의 양도차익에 대응하는 금액을 손금산입하여 세금부담을 덜어 주는데 손금산입의 요건으로 첫째 출자법인이 신설법인의 설립등기일 현재 5년 이상 계속하여 사업을 영위한 법인이어야 하며, 둘째 신설법인이 그 설립등기일이 속하는 사업연도의 종료일까지 출자법인으로부터 승계받은 사업을 계속 영위하여야 하며, 셋째 다른 내국인 또는 외국인과 공동으로 출자하는 경우 공동으로 출자자간 특수관계자가 아니어야 한다. 넷째, 피출자법인의 발행주식 등 80% 이상의 주식 등을 현물출자일이 속한 사업연도까지 보유해야 한다.

② 손금산입액의 압축기장충당금 계상

현물출자로 신설법인을 설립하는 경우 현물출자로 인하여 취득한 신설법인의 주식가액 중 현물출자로 인하여 발생한 자산의 양도차익에 상당하는 금액은 당해 사업연도의 소득금액 계산에 있어서 당해 주식의 압축기장충당금으로 계상하여 이를 손금에 산입함으로써 과세를 이연 받을 수 있다.

관련 시행령 규정은 다음과 같다.

관련법령

● 시행령 제84조의2 【현물출자로 인한 자산양도차익상당액의 손금산입】

① 법 제47조의2제1항에 따라 출자법인이 손금에 산입하는 금액은 피출자법인으로부터 취득한 주식의 가액 중 현물출자로 인하여 발생한 자산의 양도차익에 상당하는 금액으로 한다.

(2010. 6. 8 개정)

- ② 제1항에 따라 손금에 산입하는 금액은 해당 주식의 압축기장충당금으로 계상하여야 한다.
(2010. 6. 8 개정)

[손금산입하면서 압축기장충당금으로 계상할 금액]

=자산의 현물출자시가(=현물출자로 교부받은 주식가액)(-현물출자일 전일의 장부가액
≤출자로 취득한 주식가액

◎ 현물출자에 의한 양도차익의·회계처리예시

- 장부가액 2억, 정상시가 3억
- 현물출자로 설립될 법인자본금 3억

(차) 투자유가증권	3억	(대) 자 산	2억
		고정자산처분이익	1억
(차) 압축기장충당금전입	1억	(대) 압축기장충당금	1억
(잉여금감소)		고정자산처분이익	1억

<연말대차대조표의 표시>

투자유가증권 3억
 압축기장충당금 (1억)
 투자유가증권잔액 2억

그러나 법인세법시행령 제98조제2항에 의거 충당금의 대차대조표 계상 대신 세무조정계산서에만 손금반영해도 손금산입이 가능하다.

③ 시가차액 자산조정계정으로 계상(법 제47조의2제2항)

출자법인이 양도차익상당액을 손금에 산입한 경우 피출자법인은 양도받은 출자법인의 자산 및 부채의 가액을 현물출자일 현재의 시가로 계산하되, 시가에서 출자법인의 장부가액을 뺀 금액을 자산조정계정으로 계상하고, 0보다 큰 경우에는 익금에 작은 경우에는 손금에 각각 산입한다.

- i) 감가상각자산에 설정된 자산조정계정

자산조정계정이 0보다 큰 경우 감가상각비와 상계, 0보다 작은 경우 감가상각비에 가산하며, 자산처분시 상계 및 가산하고 남은 금액은 전액 익금 및 손금에 산입한다.

ii) 그 외 자산에 설정된 자산조정계정

자산처분 사업연도에 전액 익금 또는 손금에 산입하나 자기주식소각의 경우 익금 및 손금에 산입하지 않고 소멸한다.

관련법령

● 시행령 제84조의2 【현물출자로 인한 자산양도차익상당액의 손금산입】

④ 피출자법인은 법 제47조의2제1항에 따라 출자법인이 양도차익 상당액을 손금에 산입한 경우 양도받은 출자법인의 자산 및 부채의 가액을 현물출자일 현재의 시가로 계상하되, 시가에서 출자법인의 장부가액을 뺀 금액을 자산조정계정으로 계상하여야 한다. 이 경우 자산조정계정의 처리에 관하여는 제80조의4제1항을 준용한다. (2010. 6. 8 개정)

● 시행령 제80조의4 【적격합병 과세특례에 대한 사후관리】

① 합병법인은 법 제44조의3제1항에 따라 피합병법인의 자산을 장부가액으로 양도받은 경우 양도받은 자산 및 부채의 가액을 합병등기일 현재의 시가로 계상하되, 시가에서 피합병법인의 장부가액(제85조제1호에 해당하는 세무조정사항이 있는 경우에는 그 세무조정사항 중 익금불산입액은 더하고 손금불산입액은 뺀 가액으로 한다)을 뺀 금액을 자산조정계정으로 계상하여야 한다. 이 경우 계상한 자산조정계정은 다음 각 호의 구분에 따라 0보다 큰 경우에는 익금에, 0보다 작은 경우에는 손금에 각각 산입한다. (2010. 6. 8 신설)

1. 감가상각자산에 설정된 자산조정계정: 자산조정계정이 0보다 큰 경우에는 해당 자산의 감가상각비(해당 자산조정계정에 상당하는 부분에 대한 것만 해당한다. 이하 이 항에서 같다)와 상계하고 0보다 작은 경우에는 감가상각비에 가산. 이 경우 해당 자산을 처분하는 경우에는 상계 또는 더하고 남은 금액을 그 처분하는 사업연도에 전액 익금 또는 손금에 산입한다.
2. 제1호 외의 자산에 설정된 자산조정계정: 해당 자산을 처분하는 사업연도에 전액 익금 또는 손금에 산입. 다만, 자기주식을 소각하는 경우에는 익금 또는 손금에 산입하지 아니하고 소멸한다.

2. 연물출자주식 양도시 압축기장충당금의 익금산입

압축기장충당금 계상(혹은 세무조정계산서상 압축기장충당금의 손금산입 반영) 이후 당해 현물출자로 인한 취득주식을 일부라도 팔면 주식의 일부라도

관 사업연도에 매각주식비율에 해당하는 손금반영액을 익금산입하는데 전부를 익금산입하는 것은 아니고 손금산입액 중 양도한 주식의 비율 상당액의 총당금을 익금산입(자기주식 소각시 익금산입하지 않고 소멸된 것으로 함)한다. 주식양도개념은 현물출자취득주식을 먼저 양도한 것으로 보는 선입선출법 개념이다. 시행령은 다음과 같다.

관련법령

① 시행령 제84조의2 【현물출자로 인한 자산양도차익상당액의 손금산입】

③ 제2항에 따라 계산한 압축기장총당금은 해당 주식을 처분하는 사업연도에 익금에 산입하되, 자기주식으로 소각되는 경우에는 익금에 산입하지 아니하고 소멸하는 것으로 한다. 이 경우 해당 주식의 일부를 처분(현물출자 외의 다른 방법으로 취득한 주식에 있는 경우 현물출자로 취득한 주식을 먼저 양도하는 것으로 본다)할 때 익금에 산입하는 금액은 처분한 주식수를 피출자법인의 설립등기일 현재 현물출자로 취득한 피출자법인의 주식수(주식 소각 또는 자본 감소가 있는 경우 그 소각 또는 감소 후의 주식수를 말한다)로 나누어 계산한 값을 압축기장총당금에 곱하여 계산한 금액으로 한다. (2010. 6. 8 개정)

<양도에 따른 압축기장총당금의 익금산입 계산사례>

① 주식일부 양도시 분할익금산입 계산사례

예를 들어 현물출자연도에 취득주식수 1만주

현물출자발행주식가액 10억원(현물출자자산 장부가 5억원), 다음 연도에 주식 3천주 매각시

- 현물출자 법인신설시 양도차익 익금 : 5억원(10억-5억), 동액 5억을 손금산입 대응시킴.
- 매각연도에 익금산입할 금액 = (10억원 - 5억원) × 3천만주 / 1만주 = 150,000,000원

② 주식의 전부를 팔면 일시익금산입

일부주식 매각시 해당지분 비율 감소해당액만큼 분할익금산입하지만, 주식의 전부 혹은 최종매각시 전액을 일시 익금산입한다.

③ 현물출자방법의 양도와 법인설립의 회계·세무처리 사례

- 현물출자대상자산 : 토지·건물
장부가액 : 15억원(당초취득원가 : 10억원)

- 정상시가평가금액 : 30억원
- 현물출자 모법인의 회계·세무처리는 다음과 같다.

(가) 취득거래시

(차) 투자유가증권	30억	(대) 토지·건물	15억
압축기장충당금전입	15억	특별이익	15억
(이익잉여금감소로)		압축기장충당금	15억

⇒ 기업회계처리 : 충당금해당액을 잉여금처분사항으로 기표(기업회계상 손익)에
는 영업외 수익으로 이익만 15억)

⇒ 세무회계처리 : 특별이익 15억원에 대해 압축기장충당금 전입액방법으로 손
금산입하고 (-)유보로 처리함.

(나) 향후에 지분전부 매각시

(차) 현 금	35억	(대) 투자유가증권	30억
압축기장충당금	15억	유가증권처분이익	5억
(이익잉여금감소로)		압축기장충당금환입	15억
		(이익잉여금 증가)	

⇒ 회계상은 이익잉여금 변동으로 처리(5억만 이익, 15억은 잉여금 환입으로)

⇒ 세무상은 (-)유보된 금액을 유보환입하여 익금산입함(5억+15억이 익금으
로 과세됨).

III. 손금산입 후 신설법인이 3년내 승계사업

폐지 및 처분연도에 일시익금 산입

(법 제47조의2제3항)

1. 양도차익의 손금산입 다음연도부터 3년내 승계사업

폐지 및 처분시 일시익금환입

출자법인이 현물출자로 인한 취득주식을 계속 보유하는 경우에도 자기의 사
정이 아니라 분할신설법인·분할합작신설법인이 신설등기일이 속하는 사업연도

의 다음 사업연도부터 3년 이내에 승계한 사업을 폐지하거나 피출자법인으로 부터 받은 주식 등을 처분하는 경우에는 손금산입했던 금액 중 해당액 전액을 일시에 익금산입한다. 그러나 이자상당액 가산 등의 불이익은 적용하지 않는다. 이는 모법인이 신설법인 관계회사·자회사에 대한 경영권을 행사하는 입장에 있기 때문에 모법인 자체의 사정이 아니고 자회사의 승계사업 포기결정 등의 사정에 대해서도 세무상 과세이연의 혜택을 소멸시키도록 규정한 것이다.

2. 3년내 승계사업 폐지의 범위

승계사업자체를 폐지한 경우 뿐 아니라 현물출자 받은 자산을 사업에 직접 사용하지 않거나 현물출자 자산가액의 처분 및 승계, 6개월 이상 계속 휴·폐업 등이 승계사업폐지에 해당되어 일시익금산입되나, 주식 등의 2분의 1 미만의 처분, 주주 등의 사망 및 파산에 따른 처분, 합병·분할 등에 따른 처분 등 부득이한 사유가 발생한 때에는 사업의 폐지로 보지 않고 세무불이익을 적용하지 않는다. 관련 시행령은 다음과 같다.

관련법령

● 시행령 제84조의2 【현물출자로 인한 자산양도차익상당액의 손금산입】

⑤ 법 제47조의2제1항 각 호 외의 부분 단서 및 제3항 각 호 외의 부분 단서에서 “대통령령으로 정하는 부득이한 사유가 있는 경우”란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우를 말한다. (2011. 3. 31 개정)

1. 법 제47조의2제1항제4호 또는 제3항제2호와 관련된 경우 : 출자법인이 제80조의2제1항제1호 각 목의 어느 하나에 해당하는 경우

2. 법 제47조의2제1항제2호 또는 제3항제1호와 관련된 경우 : 피출자법인이 제80조의2제1항제2호 각 목의 어느 하나에 해당하는 경우

⑥ 법 제47조의2제3항 각 호 외의 부분 본문에서 “대통령령으로 정하는 기간”이란 현물출자일이 속하는 사업연도의 다음 사업연도 개시일부터 3년을 말한다. (2010. 12. 30 개정)

⑦ 피출자법인이 승계한 사업의 계속 또는 폐지의 판정과 적용에 관하여는 제80조의2제6항 및 제80조의4제8항을 준용한다. (2010. 12. 30 개정)

⑧ 피출자법인이 법 제47조의2제3항 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우 출자받은 자산의 장부가액과 현물출자일 현재의 시가와의 차액의 익금산입에 관하여는 제80조의4제4항을 준용한다. (2010. 12. 30 개정)

IV. 합병법인 승계시 손금산입 인정

현물출자방법으로 신설된 법인이 신설되기 전의 기존의 내국법인으로부터 승계받은 사업을 다른 합병법인이 승계하는 경우는 세무상 혜택이 지속될 수 있다. 즉 신설내국법인은 합병등기일 현재의 압축기장충당금잔액에 대하여 합병대가 중 주식가액이 차지하는 비율을 곱한 금액을 계속하여 손금에 산입할 수 있으며, 이 금액은 합병법인의 주식의 압축기장충당금으로 계상한다. 그러나 합병으로 인하여 취득한 주식을 합병 이후에 양도하는 경우에는 손금에 산입한 충당금금액 중 양도한 주식의 비율에 상당하는 금액을 익금에 산입한다.

V. 연물출자 관련 명세서 등 제출 (법 제47조의2제4항)

현물출자의 법인설립 및 합작법인설립에서 자산양도차익의 과세이연을 적용 받고자 하는 내국법인은 사업연도의 과세표준신고와 함께 현물출자과세특례신청서 및 피출자법인은 자산조정계정에 관한 명세서를 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 한다.

관련법령

● 시행령 제84조의2 【현물출자로 인한 자산양도차익상당액의 손금산입】

- ⑨ 법 제47조의2제1항을 적용받으려는 내국법인은 법 제60조에 따른 신고를 할 때 피출자법인과 함께 기획재정부령으로 정하는 현물출자과세특례신청서를 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야 한다. 이 경우 피출자법인은 제10항에 따른 자산조정계정에 관한 명세서를 출자법인의 납세지 관할 세무서장에게 함께 제출하여야 한다. (2010. 6. 8 개정)
- ⑩ 법 제47조의2제1항에 따른 현물출자로 자산을 취득한 피출자법인은 법 제60조에 따른 신고와 함께 기획재정부령으로 정하는 자산조정계정에 관한 명세서를 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야 한다. (2010. 6. 8 개정)