

제50조 교환으로 인한 자산양도차익상당액의 손금산입



제50조의 요약

- 일반사업법인(부동산임대업·부동산중개업·부동산매매업·소비성서비스업 등은 제외)이 2년 이상 사업용 고정자산(토지·건물·기계장치 등)을 특수관계없는 다른 법인이 2년 이상 사용하던 동일 종류의 사업용 고정자산과 교환하는 경우, 교환거래와 관련된 자산양도차익 상당액이 기업회계상 영업외수익으로 반영하고 익금산입되는 것에 대응하여 동액을 교환거래 당연도에 손금산입하여 과세이연함.
- 과세이연금액 : 교환으로 취득하는 자산가액 - 현금지급액 - 양도자산의 장부가액
- 교환양도차익의 손금산입을 위해서는 교환취득자산을 당해 교환사업연도 종료일까지 당해 법인의 사업에 사용하여야 함.
- 손금산입을 위해 총당금을 전입하거나 세무조정계산서만으로 손금산입할 수 있으며, 향후 감가상각비와 상계하는 방법으로 분할익금산입하고, 교환취득한 토지·건물 등의 최종 양도시점에 일시익금산입하는 방법으로 과세이연됨.

● 제50조

【교환으로 인한 자산양도차익상당액의 손금산입】

- ① 대통령령으로 정하는 사업을 하는 내국법인이 2년 이상 그 사업에 직접 사용하던 고정자산으로서 대통령령으로 정하는 자산(이하 이 조에서 “사업용고정자산”이라 한다)을 제52조제1항에 따른 특수관계자 외의 다른 내국법인이 2년 이상 그 사업에 직접 사용하던 동일한 종류의 사업용고정자산(이하 이 조에서 “교환취득자산”이라 한다)과 교환(대통령령으로 정하는 여러 법인 간의 교환을 포함한다)하는 경우 그 교환취득자산의 가액 중 교환으로 발생한 사업용고정자산의 양도차익에 상당하는 금액은 대통령령으로 정하는 바에 따라 해당 사업연도의 소득금액을 계산할 때 손금에 산입할 수 있다. (2010. 12. 30 개정)
- ② 제1항은 내국법인이 교환취득자산을 교환일이 속하는 사업연도의 종료일까지 그 내국법인의 사업에 사용하는 경우에만 적용한다. (2010. 12. 30 개정)
- ③ 제1항을 적용받으려는 내국법인은 대통령령으로 정하는 바에 따라 자산 교환에 관한 명세서를 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야 한다. (2010. 12. 30 개정)
- ④ 제1항을 적용할 때 손금산입액 및 그 금액의 익금산입 방법 등에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다. (2010. 12. 30 개정)

1. 직접사용 고정자산의 동종 자산교환시

양도차익의 손금산입 (법 제50조제1항)

1. 교환차익의 손금산입 과세이연 의의

① 본 조의 개요

일반사업(부동산임대업, 부동산중개업, 부동산매매업 및 소비성서비스업은 제외) 영위법인이 자기사업에 2년 이상 직접 사용하던 고정자산(토지·건축물·사업용 고정자산·기계장치 등)을 다른 법인(특수관계자 제외)이 2년 이상 직접 사용하던 동일 종류의 사업용 고정자산과 쌍방교환 혹은 다자간 교환하는 경우, 상대방에게서 취득하는 교환취득자산가액 중 교환으로 인해 발생하는 양도차익에 상당하는 금액을 손금산입할 수 있다. 자기자산을 타인과 교환하는 경우도 유상양도로 보아 자기자산의 정상시가로 매각되는 것으로 계산하므로 매각차익이 발생하는데, 매각차익의 영업외수익계상과 익금산입 과세에 대응하여 당연도에 손금산입하고 압축기장충당금을 설정한 후 나중에 분할익금산입하여 과세이연할 수 있도록 하고 있다.

② 법인가 사업용 고정자산의 교환차익 대응 손금산입 이유

기업간의 구조조정목적과 업종 전문화 등을 위해 사업교환, 자산교환, 사업장교환 등이 있는데, 이는 교환당사법인 전체로 볼 때는 기업실체의 동질성을 유지하는 차원에서의 교환양도이므로 일반 단순양도와 다른 세무처리가 필요하다. 이를 위해 본 조는 기업간 자산·사업교환으로 인한 차익에 대해 기업회계상 유형자산 매각이익의 영업외 수익계정으로 반영한 금액을 익금산입하면서, 이에 대응하여 동액을 손금산입한 후 향후에 분할하여 서서히 익금산입하는 과세이연을 규정하고 있는 것이다. 즉, 기업실체의 개념하의 자산교환거래관련 차익에 대해 당장은 법인세를 부담하지 않되, 순자산가치가 증가된 것은 사실이므로 익금으로 가산하는 금액에 대한 법인세 과세가 서서히 부담되도록 규정한 것이다.

2. 자산교환 양도차익의 손금산입 과세이연요건

(법 제50조제2항·제3항)

- ① 교환하는 당사법인의 자격, 공통필요조건
- ◎ 일반사업으로서 부동산업이나 소비성서비스업이 아닌 사업이어야 함(조세특례제한법시행령 제9조제1항, 제60조의2제1항(1)~(3)의 사업을 제외한 모든 사업에 대해 적용한다. 즉, 부동산임대업·부동산중개업·부동산매매업·호텔업·여관업 및 주점업 등 소비성서비스업을 제외하고는 모두 적용한다고 규정하고 있다.
- ◎ 2년 이상 일반사업에 직접 사용하던 고정자산으로서 토지·건축물·사업별 고정자산·기계장치 등임.
관련 시행령 규정은 다음과 같다.

관련법령

● 시행령 제86조 【교환으로 인한 자산양도차익상당액의 손금산입】

- ① 법 제50조제1항에서 “대통령령으로 정하는 사업”이란 「조세특례제한법 시행령」 제29조제3항 및 같은 법 시행령 제60조의2제1항제1호부터 제3호까지의 규정에 해당하는 사업을 제외한 사업을 말한다. (2010. 12. 30 개정)
- ② 법 제50조제1항에서 “대통령령으로 정하는 자산”이란 토지·건축물·「조세특례제한법 시행령」 제4조제2항에 따른 자산 기타 기획재정부령이 정하는 자산을 말한다. (2011. 6. 3 개정)

● 조세특례제한법 시행령 제9조 【연구 및 인력개발비에 대한 세액공제】

- ① 법 제10조제1항제1호에서 “대통령령으로 정하는 신성장동력산업 분야의 연구개발비”란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 비용(자체기술개발비용만 해당한다. 이하 이 조에서 “신성장동력연구개발비”라 한다)을 말한다. (2010. 2. 18 개정)
 1. 기획재정부령으로 정하는 전담부서에서 별표 7에 따른 신성장동력산업 분야별 대상기술의 연구개발업무(이하 이 조에서 “신성장동력산업연구개발업무”라 한다)에 종사하는 연구원 및 이들의 연구개발업무를 직접적으로 지원하는 사람에 대한 인건비. 다만, 기획재정부령으로 정하는 사람에 대한 인건비는 제외한다.
 2. 신성장동력산업연구개발업무를 위하여 사용하는 견본품, 부품, 원재료와 시약류 구입비

① 조세특례제한법 시행령 제60조의2 【법인의 공장 및 본사를 수도권 밖으로 이전하는 경우 법인세 등 감면】

① 법 제63조의2제1항 각호외의 부분 단서에서 “대통령령으로 정하는 부동산업 및 건설업”이란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 사업을 말한다. 다만, 「공공기관 지방이전에 따른 혁신도시 건설 및 지원에 관한 특별법」 제2조제2호의 “이전공공기관”은 예외로 한다.

(2009. 2. 4 개정)

1. 부동산임대업
2. 부동산중개업
3. 「소득세법 시행령」 제122조제1항에 따른 부동산매매업

(2010. 2. 18 개정)

② 교환거래하는 상대방법인 자격요건

◎ 교환법인과 특수관계자법인(본 법 제52조제1항 : 출자자, 대규모기업집단소속법인 등은 제외함)이 아니어야 함.

◎ 교환상대방법인도 2년 이상 당해 사업에 직접 사용하던 동일 종류의 사업용 고정자산이어야 함.

◎ 2개 당사 쌍방교환이거나 3 이상의 다수법인간의 하나의 교환계약에 의하여 함.

시행령 규정은 다음과 같다.

관련법령

① 시행령 제86조 【교환으로 인한 자산양도차익상당액의 손금산입】

③ 법 제50조제1항에서 “대통령령으로 정하는 여러 법인 간의 교환”이란 3 이상의 법인간에 하나의 교환계약에 의하여 각 법인이 자산을 교환하는 것을 말한다. (2011. 6. 3 개정)

③ 교환일의 사업연도까지는 교환전 용도와 동일 용도에 사용

교환취득자산을 취득한 후 다른 용도에 사용하면 대응손금산입할 수 없으며, 교환법인이 상대방법인에게서 취득한 교환취득자산을 교환일이 속하는 사업연도 종료일까지 당해 법인의 사업용에 사용하여야 손금산입 적용한다.

사업연도 종료일까지 당해 법인의 사업용에 사용하지 않으면 손금산입할 수 없으며, 교환사업연도에 자발적으로 대응손금산입 적용하지 못한 금액은 다음

연도에 손금산입할 수 없다. 당연도에 손금반영하여야만 한다.

즉, 과세이연이 적용되지 않고 교환양도차익에 대한 일방적 익금산입 법인세 과세만 적용된다.

④ 자산교환명세서 제출 등 요건충족

자산교환일이 속하는 사업연도에 교환차익의 영업외수익으로 반영되는 익금에 대응하여 손금산입 적용받으려면, 당연도에 대한 법인세신고시 신고서에 자산교환명세서를 첨부하여 제출하여야 한다.

관련 시행령 규정은 다음과 같다.

관련법령

● 시행령 제86조 **【교환으로 인한 자산양도차익상당액의 손금산입】**

⑥ 법 제50조제1항의 규정을 적용받고자 하는 내국법인은 법 제60조의 규정에 의한 신고와 함께 기획재정부령이 정하는 자산교환명세서를 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 한다.
(2008. 2. 29 개정)

II. 자산교환차익 대응 손금산입액 계산과 이연익금산입 적용방법 (법 제50조제4항)

① 교환양도차익 전액의 교환연도 손금산입 선택가능

◎ 사업용 고정자산을 다른 법인의 사업용 고정자산(교환취득자산)과 교환하는 경우 발생하는 총차액이 손금산입 대상금액임. 예를 들어 당 법인의 사업용 고정자산 장부가액 2억, 정상시가 4억원, 교환취득자산의 정상시가 4억원인 경우, 차액 2억원(=4억원-2억원)은 영업외수익으로 반영됨.

◎ 교환시 회계처리

(차) 기계장치 등 4억원 (대) 기계장치	2억
	(대) 유형자산 매각이익 2억원(영업외수익)

◎ 유형자산 매각이익 2억원은 영업외수익으로 손익계산시에 반영되면서 자동

익금산입됨.

◎ 결산시 회계 및 세무처리⇨매각이익 2억원에 대해

(차) 일시상각충당금전입 2억원 (대) 일시상각충당금 2억원
(잉여금 감액)

으로 대차대조표 반영하면서 손금산입할 수도 있음. 그러나 본 법 제98조제 2항 규정에 의거 결산반영없이 세무조정계산서만으로 손금산입할 수 있음 (세무조정만으로 반영하면 자산증가, 자기자본증액으로 재무구조개선효과가 높음).

② 정상교환가(교환취득자산가액) - 사업용 고정자산 장부가액 - 현금지급액 = 손금산입액

자산교환 양도차익에 상당하는 손금산입 계산에서 자기의 고정자산 정상시가가 상대방의 교환취득자산의 정상시가보다 저렴한 경우 나머지 차액은 현금 지급하는바, 손금산입금액 계산에서 현금대가지급액과 교환되어 나가는 자산의 장부가액을 차감한 가액으로 손금산입액이 계산된다.

시행령 규정은 다음과 같다.

관련법령

● 시행령 제86조 【교환으로 인한 자산양도차익상당액의 손금산입】

④ 법 제50조제1항의 규정에 의하여 손금에 산입하는 양도차익에 상당하는 금액은 제1호의 금액에서 제2호의 금액을 차감한 금액(그 금액이 당해 사업용 고정자산의 시가에서 장부가액을 차감한 금액을 초과하는 경우 그 초과한 금액을 제외한다)으로 한다. (2001. 12. 31 개정)

1. 교환취득자산의 가액

2. 현금으로 대가의 일부를 지급한 경우 그 금액 및 사업용 고정자산의 장부가액

예를 들어 자기자산 장부가액 2억, 정상시가 4억, 상대방 교환취득자산 정상시가 5억인 경우

◎ 교환시 회계처리

(차) 기계장치 등 5억원 (대) 기계장치 2억원
(대) 유가증권 매각익 2억원
(대) 현 금 1억원

- 손금산입할 금액 = 자기자산매각익 = 2억 (= 4억 - 2억)
- 시행령상 규정액 = 교환취득자산가액 - 현금 - 자기자산 장부가액
= 5억 - 1억 - 2억 = 2억 ≤ (4억 - 2억) = 2억

- ③ 손금산입을 위한 총당금설정과 손금산입 후 향후 분할익금산입 등
- ◎ 교환양도차익의 손금산입과 과세이연 및 총당금설정과 향후 분할익금환입 등에 대해서는 본 법 시행령 제64조제3항 내지 제5항을 적용하는바, 본 법 제36조 해설을 참조한다. 시행령 규정은 다음과 같다.

관련법령

① 시행령 제86조 【교환으로 인한 자산양도차익상당액의 손금산입】

⑤ 제64조제3항 내지 제5항의 규정은 제4항의 규정에 의하여 손금에 산입하는 양도차익에 상당하는 금액의 손금산입 및 익금산입에 관하여 이를 준용한다.

- ◎ 손금산입시 총당금 설정여부(손금산입을 위해 대차대조표상 총당금 설정하여 잉여금(당기순이익) 감소 및 해당 자산가액에서의 감액·순액처리도 가능하며, 재무회계상 총당금 설정하지 않고 세무조정계산서만으로 손금산입도 가능함)
- ◎ 총당금 설정시 설정방법
 - 감가상각자산(기계장치·건물 등) : 일시상각총당금 설정
 - 감가상각외 자산(토지 등) : 압축기장총당금 설정
- ◎ 손금산입 과세이연방법
 - 일시상각총당금을 설정한 감가상각자산 → 매년 정규 감가상각비와 상계하여 나가는 방법으로 손금산입, 즉 ⊖유보된 금액을 ⊕유보로 환입잡으면서 줄여 나감.
 - 압축기장총당금을 설정한 비상각자산 → 당해 사업용 자산(교환으로 신규취득한 자산)의 처분연도에 전액 익금산입함. 최종 처분연도까지 과세이연됨.
- ◎ 교환취득자산의 일부 처분시 분할익금산입액
= 총당금액(손금산입하였던 금액) × 일부처분액 / 교환취득자산가액