



Creating the future, together Korean Tax Newsletter

2021 년 7 월

• 예규·판례

가. 조세특례제한법 따른 통합투자세액공제는 시설에 투자한 내국인이 해당 시설의 사용자인 경우에 한하여 적용되는 것이며, 같은 법 시행규칙 제 12 조 제 2 항 제 4 호에 해당하는 경우와 자기가 제품을 직접 제조하지 아니하고 투자세액공제 적용 시설을 수탁가공 업체의 사업장에 설치하고 그 시설에 대한 유지·관리비용을 부담하면서 생산한 제품을 전량 인수하여 자기 책임하에 직접 판매하는 경우에는 해당 시설을 설치한 자가 사용한 것으로 보는 것임 (서면-2021-법인-3474, 2021.07.05)

<예규 전문>

▣ 질의

(사실관계)

- xx 도매업을 주업으로 하고 있는 질의법인은 '19년부터 '21년까지 xx 제조용 공장을 신축하고 있음
- xx 제조용 공장 신축과 관련하여 '20년에 공장 가동에 필요한 기계장치(이하 "쟁점 기계장치")를 구입함
- '20년에 질의법인은 xx 제조를 주업으로 하는 관계회사를 설립(지분율 60%)함
- 질의법인은 '21년부터 신축공장과 쟁점 기계장치를 관계회사에 임대할 예정임
- 질의법인은 해당 사업장에 대하여 사업자등록(지점)을 하였으며, 업종은 부동산임대업과 산업용기계장비 임대업으로 등록함

(질의내용)

- 부동산임대업과 산업용기계장비 임대업을 겸영하는 경우 '20년 쟁점 기계장치 투자에 대해 「조세특례제한법」 제 24 조에 따른 통합투자세액공제를 적용받을 수 있는지 여부

■ 회신

- 「조세특례제한법」 제 24 조에 따른 통합투자세액공제는 시설에 투자한 내국인이 해당 시설의 사용자인 경우에 한하여 적용되는 것이며, 같은 법 시행규칙 제 12 조 제 2 항 제 4 호에 해당하는 경우와 자기가 제품을 직접 제조하지 아니하고 투자세액공제 적용 시설을 수탁가공 업체의 사업장에 설치하고 그 시설에 대한 유지·관리비용을 부담하면서 생산한 제품을 전량 인수하여 자기 책임하에 직접 판매하는 경우에는 해당 시설을 설치한 자가 사용한 것으로 보는 것임

나. 차액보상형 자기주식교부방식의 경우 행사차액만큼 자기주식으로 교부하는 보상방식의 특성상 임직원의 현금지급이 발생할 수 없는 구조인 점에서 청구법인에 대한 현금 유입이 없었다는 사실을 들어 자기주식 양도금액을 0 원으로 보기는 어려운 점, 「법인세법」상 자기주식의 양도금액은 익금대상으로서 해당 주식의 평가금액은 주식매수선택권 행사일 기준으로 평가한 행사차액에 상응하여 교부한 자기주식의 당시 시가(자기주식 수 × 행사일 종가)로 산정하는 것이 타당한 점 등에 비추어 청구주장을 받아들이기 어렵다고 판단됨(조심 2020 중 2343, 2021.07.01)

■ 처분의 경위

- 청구법인은 2000.2.10. 개업하여 소프트웨어 개발 및 판매업을 영위하는 법인사업자로, 2007.8.29.부터 2013.10.24.까지 총 11 차례에 걸쳐 임직원에게 차액보상형 자기주식교부방식의 주식매수선택권을 부여하였고, 청구법인의 임직원이 등 선택권을 행사함에 따라 발생한 행사차액(행사 시점 주식 시가 - 부여 시점 약정된 행사가액)을 자기주식으로 보상함
- 청구법인은 2019.12.6. 2014~2018 사업연도 중 행사된 주식매수선택권의 행사차액에 대한 손금산입을 구하는 경정청구를 제기하였으나, 처분청은 2020.3.27. 행사차액이 법인세 과세표준 신고서상 세무조정계산서에 적정하게 반영되어 있다는 이유로 거부함
- 청구법인은 이에 불복하여 2020.6.23. 심판청구를 제기함(청구법인은 주식매수선택권 행사에 따라 임직원에게 교부된 자기주식은 현금 등의 대가를 받지 않고 무상으로 지급된 것이므로, 자기주식 양도금액을 000 원으로 보아 자기주식처분손익을 재계산하여 세무조정을 하여야 한다는 취지로 청구이유를 변경함)
- 청구법인이 자기주식 양도금액을 000 원으로 보아 자기주식처분손익을 재계산하여 세무조정을 하여야 한다고 한 이유는 아래와 같음
 - ✓쟁점주식매수선택권 행사에 따라 임직원에게 교부된 자기주식에 대하여 청구법인은 어떠한 현금 등의 대가를 수령하지 아니하였는바, **자기주식은 권리를 행사한 임직원에게 무상으로 이전되었으므로 익금에 산입될 “자기주식의 양도금액”은 존재하지 않음**
 - ✓기업회계상 자기주식처분손익을 그대로 「법인세법」상 자기주식처분손익으로 세무조정하여야 한다는 처분청 의견에 대한 근거 규정은 존재하지 않음
 - ✓주식매수선택권의 행사로 인한 행사차액은 인건비로 한 번 손금산입될 뿐이고, 자기주식 양도대금은 행사차액과는 아무런 관련이 없으므로 중복 손금이라는 처분청 의견은 부당함
- 과세관청은 아래와 같은 이유로 행사차액이 법인세 과세표준 신고서상 세무조정계산서에 적정하게 반영되어 있다고 하였음
 - ✓「법인세법」상 자기주식의 양도금액은 익금대상으로서 **양도주식의 평가금액은 주식매수선택권 행사일 기준으로 평가한 행사차액에 상응하여 교부한 자기주식의 당시 시가(자기주식수×행사일 종가)로 보아야 하고,** 해당 가액과 자기주식 장부가액과의 차액을 손금 또는 익금에 산입해야 함
 - ✓쟁점주식매수선택권 행사에 따라 교부한 자기주식은 청구법인과 임직원이 주식기준보상약정에 따라 일정기간의 용역제공 조건으로 부여받는 것인바,

기업회계기준에서는 근로에 대한 대가로 보아 근로제공 기간에 배분하여
비용으로 인식하였고, 세법에서도 해당 행사차액을 인건비로 보아
손금산입을 인정해 준 점에서 이 건 자기주식은 임직원 근로의 대가를
주식으로 보상한 것이지 무상으로 지급한 것으로 볼 수 없음

■ 결정이유(납세자 패)

- 조세심판원은 아래와 같은 이유로 청구를 거부하였음
 - ✓ 한국 채택 국제회계기준(K-IFRS)은 주식결제형 주식기준보상거래를 기업이 임직원으로부터 '재화나 용역을 제공받는 대가'로 주식, 주식선택권 등을 부여하는 거래로 규정하고 있는바(K-IFRS 1102 호 부록 A, 일반기준 19 장 문단 19.2), 청구법인은 쟁점주식매수선택권 부여 이후 동 선택권을 임직원근로에 대한 대가로 보아 가득기간 동안 이를 배분하여 주식보상비용으로 인식하였고, 행사차액에 대하여도 인건비로 보아 손금산입한 것으로 확인되는 점,
 - ✓ 이 건 차액보상형 자기주식교부방식의 경우 행사차액만큼 자기주식으로 교부하는 보상방식의 특성상 임직원의 현금지급이 발생할 수 없는 구조인 점에서 청구법인에 대한 현금 유입이 없었다는 사실을 들어 자기주식 양도금액을 000 원으로 보기는 어려운 점
 - ✓ 「법인세법」상 자기주식의 양도금액은 익금대상으로서 해당 주식의 평가금액은 주식매수선택권 행사일 기준으로 평가한 행사차액에 상응하여 교부한 자기주식의 당시 시가(자기주식 수 × 행사일 종가)로 산정하는 것이 타당한 점

다. 청구법인은 2011 년에 본사를 수도권 밖으로 이전하여 2003.12.30. 개정된 조특법이 적용되는 바, 같은 법 제 63 조의 2 제 7 항에서 법인세를 감면받은 지방이전법인이 감면받은 기간이 경과한 이후에도 수도권에 본사를 설치한 경우 감면받은 세액을 납부하도록 명백하게 규정되어 있는 점 등에 비추어 신뢰보호의 원칙에 위배된다는 청구주장은 받아들이기 어려운 것으로 판단됨(조심 2021 중 0566, 2021.07.19)

■ 처분의 경위

- 청구법인은 1999.11.13. ○○○에 본사를 설립한 후 2011.9.28. 본사를 ○○
○로 이전하고, 2013 · 2016 · 2017 사업연도에 대한 법인세 신고시 「조세특
례제한법」(이하 “조특법”이라 한다) 제 63 조의 2 에 따른 법인세 감면(이하 “쟁점
감면”이 라 한다)을 적용하여 법인세를 신고 · 납부하였음. 이후 **쟁점감면 대상 사
업연도가 종료한 후인 2018.5.1. 본사를 ○○○으로 이전하였음**
- 감사원은 2019.11.28. ~ 2019.12.18. 기간 동안 국세청에 대한 조세지출제도
운영실태 감사를 실시한 결과, 쟁점감면과 관련된 국세청 예규(○○○,
2012.2.24., 이하 “쟁점예규”라 한다)에서 “쟁점감면 기간이 경과한 뒤에 수도권
에 다시 본사를 설치한 경우 감면세액을 추징하는 않는다”고 회신하였으나, 이는
**조특법령을 잘못 해석한 것이므로 감면기간이 종료된 이후 본사를 수도권으로 재
이전한 경우 이미 감면받은 세액을 추징하도록 국세청에 처분요구를 하였음**
- 처분청은 국세청의 사후관리 지시에 따라 감면기간 종료 이후 수도권에 본사를
재설치한 청구법인으로부터 당초 감면받은 법인세를 추징하기 위해 2020.8.25.
청구법인에게 2018 사업연도 법인세 ○○○ 원을 경정 · 고지하였음
- 청구법인은 이에 불복하여 2020.11.12. 심판청구를 제기하였음
- 청구법인은 **쟁점예규를 신뢰하여 수도권에 본사를 재이전한 것이므로 이 건
처분은 「국세기본법」 제 15 조에서 규정하는 신뢰보호의 원칙 등에 반하므로**
부당하다고 주장하고, 이에 따라 청구법인의 2018 사업연도 법인세 납세의무의
해태를 탓할 수 없는 정당한 사유가 있는바 처분청이 청구법인으로부터
추징한 **2018 사업연도 법인세 중 이자상당가산액 및 관련 가산세는 취소되어야
한다고 하였음**
- 과세관청은 이 건 처분은 2003.12.30. 개정된 조특법 제 63 조의 2 제 7 항
제 3 호가 적용된 건으로, 개정 법령에서 수도권에 본사를 다시 설치한 경우
설치일부터 5 년 이내에 감면받은 세액을 추징하도록 명시하였는바 청구법인이
수도권에 본사를 재설치한 2018 사업연도부터 5 년 이내 감면받은 세액을
추징한 처분은 정당하다고 하였음

■ 결정이유(납세자 패)

- 조세심판원은 아래와 같은 이유로 **신뢰보호의 원칙에 위배된다는 청구를
거부하였음**
 - ✓ 청구법인은 2011 년에 본사를 수도권 밖으로 이전하여 2003.12.30. 개정된
조특법이 적용되는바, 같은 법 제 63 조의 2 제 7 항에서 **법인세를 감면받은
지방이전법인이 감면받은 기간이 경과한 이후에도 수도권에 본사를 설치한
경우 감면받은 세액을 납부하도록 명백하게 규정되어 있는 점**

- ✓ **쟁점예규는 과세관청 내부에 있어서 세법해석의 기준 및 집행기준을 시달한 행정규칙에 불과하여 그 자체만으로 과세관청의 공적 견해표명에 해당하지 아니한 점**
- 또한, 조세심판원은 아래와 같은 이유로 **신고불성실가산세를 제외하고 청구법인에게 법인세를 경정하는 것이 타당하다고 판단하였음**
 - ✓ 국세청은 2003.12.30. 개정된 조특법이 적용된 쟁점예규를 2012 년에 생성한 후 감사원의 감사지적에 따라 2020.6.8. 공식적으로 폐기하기 전까지 계속하여 국세법령정보시스템에 게시하여 왔는바, 청구법인이 이를 근거로 수도권에 본사를 재이전함에 따라 감면받은 법인세를 신고를 아니한 것에 대하여 청구법인에게만 귀책사유가 있다고 보기 어려운 점 등에 비추어 **청구법인이 수도권으로 본사를 재이전함에 따라 감면받은 법인세를 신고하지 못한 정당 사유가 있다고 보는 것이 타당**
 - ✓ 다만, 이자상당가산액은 청구법인이 법인세를 감면받은 사업연도부터 추정사유가 발생한 사업연도까지 부담하여 야 하는 이자 성격이고, 납부불성실가산세는 납세의무자로 하여금 성실하게 세법에 정한 의무를 이행하도록 하는 취지 외에 **법정납부기한과 납부일 간의 기간에 대한 이자에 상당하는 금액임**과 동시에 **정상적으로 납부한 자와의 형평성을 유지하기 위한 성격도** 있으므로 청구주장은 받아들이기 어렵다 할 것

Back to top



Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited (“DTTL”), its global network of member firms, and their related entities. DTTL (also referred to as “Deloitte Global”) and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/kr/about to learn more.

Deloitte is a leading global provider of audit and assurance, consulting, financial advisory, risk advisory, tax and related services. Our network of member firms in more than 150 countries and territories serves four out of five Fortune Global 500® companies. Learn how Deloitte’s approximately 286,000 people make an impact that matters at www.deloitte.com

This communication contains general information only, and none of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, its member firms or their related entities (collectively, the “Deloitte network”) is, by means of this communication, rendering professional advice or services. Before making any decision or taking any action that may affect your finances or your business, you should consult a qualified professional adviser. No entity in the Deloitte network shall be responsible for any loss whatsoever sustained by any person who relies on this communication.

© 2021. For information, contact Deloitte Anjin LLC

To no longer receive emails about this topic please send a return email to the sender with the word “Unsubscribe” in the subject line.