

종속기업 및 관계기업 등에 대한 투자자산과 관련된 이연법인세의 인식

한국채택국제회계기준서 제 1012호에서 법인세회계의 목적은 다음 항목의 현재와 미래 세효과를 회계처리하는 방법에 관한 것이라고 규정하고 있다.

- (1) 재무상태표에 인식된 자산(부채) 장부금액의 미래 회수(결제)
- (2) 재무제표에 인식된 당기의 거래와 기타 사건

종속기업 및 관계기업 등에 대한 투자자산의 장부금액이 당해 투자자산 또는 지분의 세무기준액과 다른 경우 일시적차이가 발생한다. 이러한 일시적차이에 대한 이연법인세금액은 예측가능한 미래에 종속기업의 순자산을 회수할 것으로 예상되는 세효과에 기초해야 한다. 지배기업 등은 종속기업 등의 주식을 처분하거나 종속기업 등으로부터 배당을 수령할 때 세효과가 있게 된다.

이연법인세 회계처리를 위해서 지배기업 등은 종속기업 등의 순자산이 배당이나 처분 중 어느 방식으로 회수될 것인지 예상해야 하고, 그 순자산의 회수 시 회수방식에 따라 지배기업 등이 가지게 되는 세효과를 파악해야 한다. 또한 지배기업 등은 일시적차이의 소멸시점을 통제할 수 있는지와 예측가능한 미래에 일시적차이가 소멸할 가능성이 높은지를 판단해야 한다.

이연법인세 금액이 결정되었다면 해당 이연법인세를 손익항목과 자본항목으로 적절하게 회계처리하기 위해 일시적차이의 구성요소를 고려해야 한다.

이연법인세 금액을 결정하고 이를 재무제표에 반영하기 위해서는 다음과 같은 4단계의 절차를 따라야 하며, 이는 기준서 제 1012호에 내재되어 있다.

1단계: 예측가능한 미래에 경영진이 종속회사 순자산금액을 회수할 방식에 따른 일시적차이 금액을 파악한다.

2 단계: 기준서 제 1012호 문단 39나 44에서 규정하고 있는 이연법인세의 인식 예외조항이 적용되는 지를 결정한다.

3 단계: 가산할 일시적차이인 경우, 기준서 문단 39의 예외조항이 적용되지 않는다면

적용세율에 따른 이연법인세부채를 인식한다.

4 단계: 차감할 일시적차이인 경우, 기준서 문단 28내지 31에서 규정하고 있는 이연법인세자산의 인식조건을 충족시킨다면 적용세율에 따른 이연법인세자산을 인식한다.

이번 호에서는 이 4단계의 절차를 적용한 이연법인세 인식금액과 회계처리를 사례를 통해 살펴보고자 한다.

사례1 : 가산할 일시적차이

A사는 B사의 주식을 100% 소유하고 있다. 200X년 12월 31일에 A사가 보유하고 있는 B사 주식의 세무기준액은 취득원가인 1,000원이고 장부금액은 1,045원이다. 가산할 일시적차이 45원은 다음과 같이 구성된다.

미배당이익	60	손익계산서
외화환산차이	(15)	자본 항목
기말 가산할 일시적차이	45	

미배당이익 60원은 영업권 손상 10원을 반영한 이후의 금액이며, 세무상 영업권 손상은 종속기업을 매각하기 전에는 손금으로 인정되지 않는다. 즉, B사가 배당으로 지급가능한 금액은 영업권 손상 이전의 70원이다.

경상손익에 적용되는 세율은 30%; 배당수익에 적용되는 세율은 10%; 자본이득에 적용되는 세율은 40%.

대차대조표일 현재 A사는 B사로부터 배당 수령을 예상하고 있으며 B사 주식을 매각하려는 의도는 없다.

외화환산차이 중 종속기업의 미배당이익과 관련된 금액은 없다고 가정한다.

Solution

A사는 B사를 지배하고 있고 배당을 받으려는 의도가 있으며, B사는 배당을 지급하기에 충분한 재원이 있다. 그러므로, A사는 배당에 따른 세효과가 있다.

- 경영진의 의도에 따른 일시적차이의 회수방식 파악: 처분 (X), 배당 (O)

예상되는 일시적차이의 회수방식		
배당	70	손익계산서
처분	-10	손익계산서
처분	-15	자본항목
	45	

• **문단 39와 44의 예외사항 적용여부 파악**

A사가 B사 주식을 처분할 의도가 없으므로, 예측가능한 미래에 차감할 일시적차이가 소멸될 가능성이 높지 않다. 따라서, 기준서 제 1012호 문단 44에 따라 매각으로 소멸되는 차감할 일시적차이에 대해 이연법인세자산을 인식하지 않는다. 경영진이 배당할 의도가 있으므로 제 1012호 문단 39에서 규정하는 이연법인세부채 예외규정은 적용되지 않는다.

- **이연법인세부채:** 7원(=70 * 10% 배당적용세율)
- **이연법인세자산:** 해당없음. (기준서 제 1012호 문단 44 적용)

사례 2: 차감할 일시적차이

A사는 B사의 주식을 100% 소유하고 있다. 200X년 12월 31일에 A사가 보유하고 있는 B사 주식의 세무기준액은 취득원가인 1,045원이고 장부금액은 1,000원이다. 차감할 일시적차이 45원은 다음과 같이 구성된다.

미배당이익	30	손익계산서
외화환산차이	(20)	자본 항목
매도가능증권평가손실	(55)	자본 항목
기말 차감할 일시적차이	(45)	

경상손익에 적용되는 세율은 30%; 배당수익에 적용되는 세율은 10%; 자본이득에 적용되는 세율은 40%.

대차대조표일 현재 A사는 B사 주식을 처분하려는 의도는 없으나, B사가 보유중인 매도가능증권은 예측가능한 미래에 매도할 것이다. B사는 과세소득을 발생시켜 왔으며, 미래에도 과세소득이 발생할 것으로 예상된다.

A사는 예측가능한 미래에 B사에게 배당을 요구할 가능성이 높으며, 배당지급액은 배당을 지급하는 해의 이익에만 국한되지 않는다.

외화환산차이 중 종속기업의 미배당이익과 관련된 금액은 없다고 가정한다.

Solution

A사는 B사를 지배하고 있고 배당을 받으려는 의도가 있으며, B사의 매도가능증권을 처분할

의도가 있다. 그러나, 매도가능증권 매도시 평가손실이 실현되고 그 이후에 B사는 배당을 지급할 충분한 재원이 없어지게 된다. 그러므로, 이 경우 A사는 B사와 관련한 세효과가 없다.

- **경영진의 의도에 따른 일시적차이의 회수방식 파악:** 처분 (X), 배당 (O)

예상되는 일시적차이의 회수방식	
배당	30 손익계산서
배당*	-55 자본항목
처분	-20 자본항목
	-45

*매도가능증권의 매도가 예상되고 매도 시 $-92원(= -55/(1-40\%))$ 의 세전손실과 $-55원$ 의 세후 손실이 실현되므로 배당으로 회수될 것으로 예상되는 금액 계산 시에는 매도가능증권평가손실 55원을 고려해야 한다. 즉, 경영진은 예측가능한 미래에 배당을 지급받고자 하는 의도가 있으므로, 매도가능증권평가손실은 배당으로 실현될 장부금액에 포함되어야 한다. 따라서, 배당으로 실현될 것으로 예상되는 금액은 $(-25원)(=30 \text{ 미배당이익} + (-)55 \text{ 매도가능증권 실현손실})$ 이다. (주: 매도가능증권평가손실과 관련하여 B사의 재무상태표에는 37원의 이연법인세자산이 계상되어 있다.)

- **문단 39와 44의 예외사항 적용여부 파악**

A사가 B 사 주식을 처분할 의도가 없으므로, 예측가능한 미래에 차감할 일시적차이가 소멸할 가능성이 높지 않다. 따라서, 기준서 제 1012호 문단 44에 따라 매각으로 소멸되는 차감할 일시적차이에 대해 이연법인세자산을 인식하지 않는다. 경영진이 배당할 의도가 있지만 배당지급예상재원이 (-)이므로 배당금을 지급받을 수 없어 예측가능한 미래에 실현될 수 없다. 따라서 기준서 제 1012호 문단 44의 규정에 의해 이연법인세자산을 인식하지 않는다.

- **이연법인세부채:** 해당없음 (배당지급예상재원이 (-)임)
- **이연법인세자산:** 해당없음. (기준서 제 1012호 문단 44 적용)

사례 3: 결손금

A사는 B사의 주식을 100% 소유하고 있다. 200X년 12월 31일에 A사가 보유하고 있는 B사 주식의 세무기준액은 취득원가인 1,000원이고 장부금액은 1,045원이다. 가산할 일시적차이 45원은 다음과 같이 구성된다.

결손금	(30)	손익계산서
외화환산차이	20	자본 항목
매도가능증권평가이익	55	자본 항목
기말 가산할 일시적차이	45	

경상손익에 적용되는 세율은 30%; 배당수익에 적용되는 세율은 10%; 자본이득에 적용되는

세율은 40%.

대차대조표일 현재 A사는 B사 주식을 처분하려는 의도는 없으나, B사가 보유중인 매도가능증권은 예측가능한 미래에 매도할 것이다. B사는 과세소득을 발생시켜 왔으며, 미래에도 과세소득이 발생할 것으로 예상된다.

현재 세무상과 장부상 모두 결손금이 발생하여 배당은 가능하지 않지만, A사는 향후 배당이 가능해질 때 배당을 지급받을 예정이다.

예측가능한 미래에 B사가 보유한 매도가능증권을 매도하려는 의도가 없는 경우에는 어떻게 되나?

외화환산차이 중 중속기업의 결손금과 관련된 금액은 없다고 가정한다.

Solution

예측가능한 미래에 B사 보유 매도가능증권을 매도하려는 의도가 있는 경우

A사는 B사를 지배하고 있고 배당을 받으려는 의도가 있으며, B사의 매도가능증권을 매도할 의도가 있다. 또한, 매도가능증권을 매도한 이후 B사는 배당을 지급하기에 충분한 재원이 있다. 그러므로, A사는 배당에 따른 세효과가 있다.

- **경영진의 의도에 따른 일시적차이의 회수방식 파악:** 처분 (X), 배당 (O)

예상되는 일시적차이의 회수방식		
배당	-30	손익계산서
배당*	55	자본항목
처분	20	자본항목
	45	

*매도가능증권의 매도가 예상되고 매도 시 92원(=55/(1-40%))의 세전이익과 55원의 세후이익이 실현되므로 배당으로 회수될 것으로 예상되는 금액 계산 시에는 매도가능증권평가이익 55원을 고려해야 한다. 즉, 경영진은 예측가능한 미래에 배당을 지급받고자 하는 의도가 있으므로, 매도가능증권평가이익은 배당으로 실현될 장부금액에 포함되어야 한다. 따라서, 배당으로 실현될 것으로 예상되는 금액은 25원(= (-)30 결손금 + 55 매도가능증권 실현이익)이다. (주: 매도가능증권평가이익과 관련하여 B사의 재무상태표에는 37원의 이연법인세부채가 계상되어 있다.)

- **문단 39와 44의 예외사항 적용여부 파악**

A사가 B사 주식을 처분할 의도가 없으므로, 예측가능한 미래에 차감할 일시적차이가 소멸할 가능성이 높지 않다. 따라서, 기준서 제 1012호 문단 44에 따라 매각으로 소멸되는 차감할 일시적차이에 대해 이연법인세자산을 인식하지 않는다.

경영진이 배당을 의도하고 있고 배당으로 지급될 수 있는 금액이 25이므로 기준서 제 1012호 문단 39에서 규정하는 이연법인세부채 인식 예외규정은 적용되지 않아, 배당으로 회수될

금액에 대한 이연법인세부채는 인식되어야 한다.

• **이연법인세부채**

2.5원(=(55*10%-30*10%) 또는 (=25*10%))의 이연법인세부채를 인식한다. 이연법인세부채는 발생한 원천에 따라 배분한다. 전체 일시적차이 25원 중 55원은 매도가능증권평가이익으로 자본에 직접 가감되는 항목과 관련된 금액이므로, 5.5원(=55*10%)의 이연법인세는 자본에 직접 반영한다. 전체 일시적차이 25원 중 30원은 손익계산서에서 발생되었으므로, 3.0원(=30*10%)은 법인세이익으로 손익계산서에 반영한다.

이를 분개로 예시하면 다음과 같다.

자본	5.5	이연법인세부채	2.5
		법인세이익	3.0

• **이연법인세자산:** 해당없음. (기준서 제 1012호 문단 44 적용)

예측가능한 미래에 B사 보유 매도가능증권을 매도하려는 의도가 없는 경우

A사는 B사를 지배하고 있고 배당을 받으려는 의도가 있으나, B사는 예측가능한 미래에 배당을 지급할 충분한 재원이 없다. 그러므로, A사는 B사와 관련한 세효과가 없다.

• **경영진의 의도에 따른 일시적차이의 회수방식 파악:** 처분 (X), 배당 (O)

예상되는 일시적차이의 회수방식			
배당	-30		손익계산서
처분	20		자본항목
배당*	55		자본항목
	45		

*매도가능증권평가이익은 해당 매도가능증권이 처분되어 실현될 때, 배당을 통해 회수될 것이다. 그러나, 경영진은 현재 동 증권을 처분하려는 의도가 없으므로 예측가능한 미래에 배당으로 회수되지는 않을 것이다. 그러므로, A사는 배당에 따른 세효과가 없다.

• **문단 39와 44의 예외사항 적용여부 파악**

A사가 B사 주식의 처분을 의도하고 있지 않으므로 처분으로 회수될 것으로 예상되는 금액은 예측가능한 미래에 소멸하지 않을 가능성이 높다. 따라서, 기준서 제 1012호 문단 39의 예외규정에 의해 이연법인세부채는 인식되지 않는다.

경영진이 매도가능증권을 처분하여 평가이익을 실현시킬 의도가 없으므로 매도가능증권평가이익은 예측가능한 미래에 소멸하지 않을 가능성이 높아 이 부분에 대한 이연법인세부채도 기준서 제 1012호 문단 39에서 규정하는 이연법인세부채 인식 예외규정에 따라 인식되지 않는다.

종속기업이 결손을 기록하고 있으므로 배당으로 회수될 금액도 예측가능한 미래에 실현되지 않을 가능성이 높다. 따라서, 이에 대한 이연법인세자산은 기준서 제 1012호 문단 44에 의해 인식되지 않는다.

- **이연법인세부채:** 해당없음(기준서 제 1012호 문단 39 적용)
- **이연법인세자산:** 해당없음 (기준서 제 1012호 문단 44 적용)

사례 4: 배당정책의 변경

A사는 B사의 주식을 100% 소유하고 있다. 200X년 12월 31일에 A사가 보유하고 있는 B사 주식의 세무기준액은 취득원가인 1,000원이고 장부금액은 1,045원이다. 가산할 일시적차이 45원은 다음과 같이 구성된다.

미배당이익	60	손익계산서
외화환산차이	(15)	자본 항목
기말 가산할 일시적차이	45	

미배당이익 60원은 영업권 손상 10원을 반영한 이후의 금액이며, 세무상 영업권 손상은 종속기업을 매도하기 전에는 손금으로 인정되지 않는다. B사에서 배당으로 지급가능한 금액은 영업권 손상 이전의 70원이다.

경상손익에 적용되는 세율은 30%; 배당수익에 적용되는 세율은 10%; 자본이득에 적용되는 세율은 40%.

대차대조표일 현재 A사는 B사 주식을 예측가능한 미래에 매각하려는 의도가 없으며, 외화환산차이 중 B사의 미배당이익과 관련된 금액은 없다고 가정한다.

전기에 A사는 배당을 지급받지 않는다는 정책이 있었고 이에 따라 기준 제 1012호 문단 39에 따라 이연법인세부채를 인식하지 않았다. 그러나 당기 초 A사는 배당정책을 변경하여 당기부터 매년 배당을 지급하기로 했다. 다만, 배당정책 변경 이후의 이익만이 배당으로 지급된다. 미배당이익에 포함된 당기의 이익은 35원이다.

Solution

A사는 B사를 지배하고 있고, 배당정책을 변경한 당기의 이익으로 배당을 받으려는 의도가 있으며 B사는 배당을 지급할 충분한 재원이 있다. 그러므로, A사는 당기의 이익금액에 대해 B사와 관련한 배당세효과가 있다.

- **경영진의 의도에 따른 일시적차이의 회수방식 파악:** 처분 (X), 배당 (O - 다만, 당기의 이익에 대해서만)

예상되는 일시적차이의 회수방식		
배당	35	
처분*	10	(=35-10-15)
	45	

*처분을 통해 회수될 것으로 예상되는 금액은 전기까지의 미배당이익인 35원(=70원-35원)과 영업권 손상 (-)10원에 외화환산차이 (-)15원을 포함하여 10원이 된다.

• **문단 39와 44의 예외사항 적용여부 파악**

A사가 B사 주식의 처분을 의도하고 있지 않으므로 처분으로 회수될 것으로 예상되는 금액은 예측가능한 미래에 소멸하지 않을 가능성이 높다. 따라서, 기준서 제 1012호 문단 39의 예외규정에 따라 이연법인세부채는 인식되지 않는다.

경영진이 배당을 의도하고 있고 배당으로 지급될 수 있는 금액이 있으므로 기준서 제 1012호 문단 39에서 규정하는 이연법인세부채 예외규정은 적용되지 않아, 배당으로 회수될 금액에 대한 이연법인세부채는 인식되어야 한다.

- **이연법인세부채:** 3.5원(=35*10%)의 이연법인세부채를 인식하고, 손익계산서에 반영
- **이연법인세자산:** 해당사항 없음.

사례 5: 종속기업주식의 처분의의도

A사는 B사의 주식을 100% 소유하고 있다. 200X년 12월 31일에 A사가 보유하고 있는 B사 주식의 세무기준액은 취득원가인 1,000원이고 장부금액은 1,100원이다. 가산할 일시적차이 100원은 다음과 같이 구성된다.

미배당이익	120	손익계산서
외화환산차이	(20)	자본 항목
기말 가산할일시적차이	100	

경상손익에 적용되는 세율은 30%; 배당수익에 적용되는 세율은 10%; 자본이득에 적용되는 세율은 40%.

대차대조표일 현재 A사는B사의 주식을 예측가능한 미래에 매각하려 하고 있다.

B사는 일부 미배당이익을 배당으로 A사에게 지급할 것이다. 경영진은 미배당이익 중 60원을 B사 주식 처분 이전에 배당으로 지급될 것으로 예상하고 있다.

환산차이 중 B사의 미배당이익과 관련된 금액은 (-)5원이다.

Solution

A사는 B사를 지배하고 있고, 배당을 받으려는 의도가 있으며 B사는 배당을 지급할 충분한

재원이 있다. 또한, A사가 B사의 주식을 매각하려 의도하고 있으므로 배당 및 처분에 대한 세효과가 있다.

- **경영진의 의도에 따른 일시적차이의 회수방식 파악:** 처분 (O), 배당 (O)

예상되는 일시적차이의 회수방식		
배당	60	손익계산서
배당*	-2.5	자본항목
처분	60	손익계산서
처분*	-2.5	자본항목
처분	-15	자본항목
	100	

(*) 50%의 미배당이익은 배당으로 소멸되고 나머지 50%의 미배당이익은 처분으로 소멸될 것이므로, 미배당이익과 관련이 있는 50%의 외화환산차이는 배당으로 소멸되고, 나머지 50%의 외화환산차이는 처분으로 실현될 것이다.

- **문단 39와 44의 예외사항 적용여부 파악**

경영진이 배당을 지급하고 주식을 매각할 의도가 있어 예측가능한 미래에 일시적차이가 실현될 것이므로 기준서 제 1012호 문단 39의 이연법인세부채 인식 예외규정은 적용되지 않는다.

- **이연법인세부채**

22.75원{[(60 + (-)2.5)*10%=5.75] + [(60 + (-)2.5)*40%=23] + [((-)20 - (-)5)*40%=(-)6]}의 이연법인세부채가 인식된다.

총 22.75원의 이연법인세부채중 자본 항목인 외화환산차이로 인해 발생한 이연법인세부채인 - 7.25원 [=(-)2.5*10% + (-)2.5*40% + (-)15*40%]이 대변에 자본으로 계상되고, 미배당이익 120원과 관련되어 발생한 이연법인세부채인 30원(=60*10%+ 60*40%)이 법인세비용으로 차변에 계상된다.

이를 분개로 예시하면 다음과 같다.

법인세비용	30	이연법인세부채	22.75
		자본	7.25

- **이연법인세자산:** 해당사항 없음

위 사례들은 지배기업과 종속기업을 가정한 것이지만, 종속기업이 아닌 관계기업과 관련하여 발생한 일시적차이라 할지라도 이연법인세를 계산하는 방식은 달라지지 않을 것이다. 다만, 관계기업에 대한 투자자는 일시적차이의 소멸시점을 통제하기가 어려울 것이므로 배당하지 않는다는 약정 등이 없다면 이연법인세부채를 인식하게 될 것이다.