

정부출연금의 회계처리와 세무조정

- I. 정부출연금의 개요
- II. 기업회계상 정부출연금의 처리
- III. 법인세법상 정부출연금의 처리
 - 1. 일반적인 경우
 - 2. 연구개발출연금의 과세특례

정부출연금은 정부가 기술개발 등의 지원을 목적으로 일정 요건을 구비한 기업에게 관련 법령에 따라 지원하는 자금을 말한다. 이와 같은 정부출연금은 그 수령에서부터 기술개발 성공에 이르기까지의 각각의 기업회계상 회계처리방법과 법인세법상 처리방법이 일치하지 아니한다. 이에 본고에서는 정부출연금의 회계처리와 세무조정방법을 주요 사례와 함께 살펴보고자 한다.

I. 정부출연금의 개요

정부출연금이라 함은 정부가 특정 목적(국산화가 시급한 기술분야 또는 기업의 자주적인 노력만으로 기술개발이 어려운 기술분야에 대한 지원 등)을 달성하기 위하여 관련 법령에 따라 일정 요건을 구비한 기업체에 지원하는 자금을 말한다.

이러한 정부출연금은 일반적으로 지원받은 기업체의 기술개발이 최종적으로 성공판정을 받은 경우에는 일정액을 반환하도록 하고 잔액은 반환의무를 면제하지만, 기술개발에 실패한 경우에는 정부출연금 전액에 대해 반환의무를 면제한다. 다만, 연구과제를 중단하거나 관련 규정이 정한 불성실수행과제의 경우에는 정부출연금 전액을 환수할 수 있다.

II. 기업회계상 정부출연금의 처리

기업회계상 국고보조금이란 보조금의 예산 및 관리에 관한 법률에 의한 보조금뿐만 아니라 명칭에 관계 없이 실질적으로 국가 또는 지방자치단체 등으로부터 교부받은 보조금을 모두 포함하는 개념이므로 기업회계기준상 정부출연금에 대해서도 국고보조금에 대한 회계처리를 적용한다.

Ⅲ. 법인세법상 정부출연금의 처리

1. 일반적인 경우

법인세법상 정부출연금은 기술개발의 성공 여부에 따른 출연금 일부의 반환의무 여부에 불구하고 출연금의 교부통지를 받은 날이 속하는 사업연도의 익금에 산입한다. 그러나, 기술개발촉진법 등에 의하여 정부로부터 지급받는 정부출연금 등은 보조금의 예산 및 관리에 관한 법률 등의 적용을 받지 아니하는 것이므로 정부출연금의 수령시에 일시상각충당금 또는 압축기장충당금을 설정하여 손금에 산입할 수 없다.

정부출연금의 익금귀속시기와 관련하여는 2005년 중 과세관청의 유권해석이 변경되었는데, 그 변경 전·후의 내용을 요약하면 다음과 같다.

<정부출연금의 익금귀속시기 관련 유권해석 변경>

종 전	변 경
중소기업진흥 및 제품구매촉진에 관한 법률 제5조의 규정에 따라 중소기업청으로부터 기술개발에 필요한 자금을 지원받은 법인이 당해 기술혁신개발사업의 성공 여부에 따라 지원금의 반환 여부가 결정되는 경우 반환 의무가 없는 지원금에 대하여는 그 성공 여부의 확정일이 속하는 사업연도의 소득금액 계산시 익금에 산입하는 것임(법인 46012-2377, 2000. 12. 15.).	법인이 기술개발촉진법 제8조의 규정에 따라 정부로부터 기술개발에 소요되는 경비를 출연금 명목으로 지원받은 경우, 동 출연금은 추후 기술개발의 성공 여부에 따른 출연금 일부의 반환의무 여부에 불구하고 출연금 교부통지를 받은 날이 속하는 사업연도에 각 사업연도 소득금액 계산상 익금에 산입하는 것이며, 익금에 산입한 출연금 중 기술개발의 성공으로 출연금 일부의 반환통지 또는 기술료의 납부통지를 받은 날이 속하는 사업연도에 반환할 금액을 익금에서 차감하거나 손금에 산입하는 것임(서면2팀-1497, 2005. 9. 20.).

※ 변경된 예규의 적용시기

: 2005년 9월 20일이 속하는 사업연도에 지원받는 출연금부터 적용함.

[계산사례 1] 정부출연금의 회계처리와 세무조정

▶ 다음자료에 의해 (주)삼일의 정부출연금 수령에서 기술개발 성공시까지 회계처리와 세무조정을 하라.

1. 다음과 같은 조건으로 2007. 1. 1. 정부출연금 1,000,000원을 수령하였다.
- 기술개발의 성공시 : 400,000원 상환

- 기술개발의 실패시 : 전액 상환 면제
- 2. 기술개발의 성공이 거의 확실한 경우로 추정되며, 기중 다음과 같이 지출하였다.
 - ① 2007. 1. 1. 경상개발비로 지출 : 300,000원
 - ② 2007. 7. 1. 개발비(무형자산)로 지출 : 300,000원
 - ③ 2007. 7. 1. 개발장비(유형자산)의 취득 : 400,000원
- 3. 2008년 중 기술개발이 성공함에 따라 정부로부터 출연금의 반환통지를 받아 상환하였다.
- 4. 개발비 상각시 내용연수는 5년이고, 유형자산 상각은 내용연수 4년동안 정액법으로 이루어진다.
- 5. ㈜삼일의 사업연도는 1.1~12.31 이다.

▶ 해 설

(1) 정부출연금의 수령시 (2007. 1. 1.)

① 회계처리

(차) 현금및현금등가물	1,000,000	(대) 정부출연금	400,000
		국고보조금 ^(*1)	600,000

(*1) 현금및현금등가물의 차감계정임(기준해석 61-71,2001,12,27.).

② 세무조정

<익금산입> 국고보조금 600,000원 (유보) : 현금및현금등가물의 차감계정으로 계상한 정부출연금을 익금 산입함.^(*2)

<익금산입>정부출연금 400,000원 (유보) : 부채계정으로 계상한 정부출연금을 익금 산입함.^(*2)

(*2) 2005년 9월 20일이 속하는 사업연도 이후 사업연도부터 법인이 정부로부터 기술개발에 소요되는 경비를 출연금 명목으로 지원받은 경우, 동 출연금은 추후 기술개발의 성공 여부에 따른 출연금 일부의 반환의무 여부에 불구하고 출연금 교부통지를 받은 날이 속하는 사업연도의 익금에 산입함(서면2팀-1497, 2005. 9. 20.).

(2) 기술개발에 지출시

1) 경상개발비로 지출시 (2007. 1. 1.)

① 회계처리

(차) 경상개발비	300,000	(대) 현금및현금등가물	300,000
국고보조금	180,000	경상개발비 ^(*3)	180,000

(*3) 경상개발비로 계상한 금액 중 정부부담 비율에 상당하는 국고보조금은 경상개발비로 인식할 금액에서 차감 처리함(회제일 8360-00072, 2002. 3. 4.). 한편, 한국회계연구원의 질의회신에서는 경상개발비의 발생시점에 자산수증이익의 과목으로 하여 영업외수익으로 처리하도록 하고 있음(KQA 02-015, 2002. 1. 11.).

② 세무조정

<손금산입> 국고보조금 180,000원 (△유보) : 국고보조금과 상계 처리한 경상개발비를 손금 산입함(수령시점에 익금산입한 국고보조금 유보액 추인).^(※4)

(※4)기술개발사업을 수행하는 과정에서 지출한 비용은 그 지출의무가 확정되는 사업연도의 손금에 산입함(서이 46012-12337, 2002. 12. 27.).

2) 개발비(무형자산)로 지출시 (2007. 7. 1.)

① 회계처리

-2007. 7. 1.

(차) 개발비	300,000	(대) 현금및현금등가물	300,000
국고보조금	180,000	국고보조금 ^(※5)	180,000
(현등가차감계정)		(개발비차감계정)	

(※5) 무형자산의 인식요건을 충족하는 개발비가 발생하면 이에 상응하는 정부출연금을 국고보조금으로 하여 관련 무형자산(개발비)에서 차감하는 형식으로 표시(KQA 02-015, 2002. 1. 11.).

-2007. 12. 31.

(차) 개발비상각	30,000	(대) 개발비 ^(※6)	30,000
국고보조금	18,000	개발비상각	18,000

(※6) $300,000 \times 6 / 60 = 30,000$

② 세무조정 (2007. 12. 31.)

<손금산입> 국고보조금 180,000원 (△유보) : 현등가 차감계정으로 계상한 국고보조금 손금추인.

<익금산입> 국고보조금 180,000원 (유보) : 개발비 차감계정으로 계상한 국고보조금 익금산입.

<손금산입> 국고보조금 18,000원 (△유보) : 국고보조금과 상계처리한 개발비 상각액을 손금산입함(수령시점에 익금산입한 국고보조금 유보액을 추인함).^(※7)

(※7) 정부출연금으로 지출한 비용이 법인세법상 개발비에 해당하는 경우, 그 지출의무 발생일이 속하는 사업연도의 개발비로 계상하여 동법 시행령의 규정에 따라 손금에 산입함(서이 46012-12337, 2002. 12. 27.).

또한, 법인세법상 국고보조금 등에 해당하지 않는 보조금을 수령한 법인이 기업회계기준에 의하여 취득자산에서 차감하는 형식으로 장부상 표시하고 당해 자산의 내용연수에 걸쳐 감가상각비와 상계처리한 경우, 상계처리한 동 상각비는 상각범위액 내에서 손금에 산입함(법인 46012-4167, 1998. 12. 30.).

3) 개발장비의 취득시

① 회계처리

-2007. 7. 1.

(차) 유형자산	400,000	(대) 현금및현금등가물	400,000
----------	---------	--------------	---------

국고보조금	240,000	국고보조금 ^(*8)	240,000
(현등가차감계정)		(유형자산차감계정)	

(*8) 개발장비의 취득에 사용되는 정부출연금은 자산의 취득시점에 이에 상응하는 정부출연금을 국고보조금으로 하여 관련 자산에서 차감하는 형식으로 표시함(KQA 02-015, 2002. 1. 11.).
-2007. 12. 31.

(차) 감가상각비 ^(*9)	50,000	(대) 감가상각누계액	50,000
국고보조금 ^(*10)	30,000	감가상각비	50,000
경상개발비(or개발비) ^(*11)	20,000		

(*9) $(400,000 / 4) \times 6 / 12 = 50,000$

(*10) 감가상각비 중 안분한 금액(60%)을 국고보조금과 상계처리함(KQA 02-151, 2002. 9. 9.).

(*11) 감가상각비를 그 관련성에 따라 경상개발비 또는 개발비로 대체하여야 할 것이며, 본 사례에서는 설명편의상 경상개발비에 대체하는 것으로 가정함(기준해석 44-20, 1999. 6. 29.).

② 세무조정 (2007. 12. 31.)

<손금산입> 국고보조금 240,000원 (△유보) : 현등가 차감계정으로 계상한 국고보조금 손금추인.

<익금산입> 국고보조금 240,000원 (유보) : 유형자산 차감계정으로 계상한 국고보조금 익금에 산입함.

<손금산입> 국고보조금 30,000원 (△유보) : 국고보조금과 상계처리한 감가상각비를 손금산입(수령시점에 익금산입한 국고보조금 유보액 추인).^(*12)

(*12) 법인세법상 국고보조금 등에 해당하지 않는 보조금을 수령한 법인이 기업회계기준에 의하여 취득자산에서 차감하는 형식으로 장부상 표시하고 당해 자산의 내용연수에 걸쳐 감가상각비와 상계처리한 경우, 상계처리한 동 상각비는 상각범위액 내에서 손금에 산입함(법인 46012-4167, 1998. 12. 30.).

(4) 기술개발의 성공시

① 회계처리

(차) 정부출연금	400,000	(대) 현금및현금등가물 ^(*13)	400,000
-----------	---------	-------------------------------	---------

(*13) 기술개발의 성공시에는 별도의 회계처리가 필요하지 않지만, 그 이후 정부출연금 상환시 상기와 같은 회계처리가 필요함.

② 세무조정

<손금산입> 정부출연금 400,000원 (△유보) : 정부출연금 중 반환하여야 할 금액을 손금산입(수령시점에 익금산입한 정부출연금 유보액 추인).^(*14)

(*14) 기술개발 성공으로 출연금 일부의 반환통지 또는 기술료의 납부통지를 받은 날이 속하는 사업연도에 반환할 금액을 익금에서 차감하거나 손금산입함(서면2팀-1497, 2005. 9. 20.).

2. 연구개발출연금의 과세특례

(1) 연구개발출연금 등의 익금불산입

내국법인이 2009년 12월 31일까지 연구개발 등을 목적으로 다음 법률에 따라 연구개발을 위한 출연금 등의 자산(이하 ‘연구개발출연금 등’)을 지급받아 법인세법 제113조에 따라 구분 경리하는 경우 지급받은 사업연도의 소득금액 계산시 익금에 산입하지 아니할 수 있다(조특법 §10의 2 ① 및 조특령 §9의 2 ①, ②).

- ① 기술개발촉진법
- ② 산업기술혁신 촉진법
- ③ 정보화촉진 기본법
- ④ 중소기업기술혁신 촉진법
- ⑤ 그 밖에 연구개발 등을 목적으로 출연금 등을 지급하도록 규정하고 있는 법률로서 재정경제부령이 정하는 법률

개정세 법	。 연구개발출연금 등의 손금산입 특례 규정 신설(조특법 §10의 2) 수 년에 걸쳐 사용되는 연구개발 출연금의 미사용분은 법인세가 선과세되는 효과가 발생하여 연구개발 지원효과가 상쇄되는 문제점이 발생하는 바, 이를 해결하고자 연구개발 출연금 등의 수령시점에 익금불산입하고 지출시점에 익금산입하는 특례 신설 → 2007년 1월 1일 이후 최초로 출연금 등을 지급받는 분부터 적용.
----------	--

(2) 연구개발출연금 등의 익금산입

1) 일반적인 익금산입

익금에 산입하지 아니한 연구개발출연금 등은 다음과 같은 방법에 따라 익금에 산입하여야 한다(조특법 §10의 2 ②).

① 해당 연구개발비로 지출한 경우

해당 연구개발비 지출액에 상당하는 금액을 지출일이 속하는 사업연도에 익금산입한다.

② 해당 연구개발용 감가상각자산을 취득한 경우

법인세법 시행령 제25조에 따라 손금에 산입하는 감가상각비에 상당하는 금액을 익금에

산입한다. 다만, 해당 자산을 처분하는 경우에는 익금에 산입하지 아니한 금액 중 이미 익금에 산입하고 남은 잔액을 그 처분일이 속하는 사업연도에 전액 익금에 산입한다.

③ 해당 연구개발용 비상각자산을 취득한 경우

해당 자산의 처분일이 속하는 사업연도에 익금에 산입하지 아니한 금액 전액을 익금에 산입한다.

2) 일시환입

① 일시환입 대상

내국법인이 연구개발출연금 등에 대하여 익금불산입 특례를 적용받은 후 다음의 사유에 해당하는 경우에는 그 사용하지 아니한 금액은 해당 사유가 발생한 날이 속하는 사업연도에 익금에 산입한다. 다만, 합병 또는 분할하는 경우로서 합병법인 등이 그 금액을 승계한 경우를 제외하며, 그 금액은 합병법인 등이 특례규정에 의하여 익금에 산입하지 아니한 것으로 본다(조특법 §10의 2 ③).

㉠ 해당 연구개발 목적 외의 용도로 사용한 경우

㉡ 해당 연구개발에 사용하기 전에 폐업 또는 해산하는 경우

② 이자상당가산액의 납부

상기의 일시환입 대상에 해당하여 그 사용하지 아니한 금액을 일시환입하는 경우에는 조세특례제한법 제33조 제3항 후단의 규정을 준용하여 이자상당가산액을 납부하여야 한다(조특법 §10의 2 ④ 및 조특령 §30 ⑨). 이를 산식으로 표현하면 다음과 같다.

$\text{이자상당가산액} = \text{법인세액의 차액}(*1) \times \text{해당일수}(*2) \times \frac{3}{10,000}$

(*1) 법인세액의 차액

연구개발출연금 등을 익금불산입한 사업연도에 동 출연금 등을 익금에 산입한 것으로 하여 계산된 법인세액에서 익금불산입하여 계산된 법인세액을 차감하여 계산한 금액(조특통 §4-3...1)

(*2) 해당일수

연구개발출연금 등을 익금불산입한 사업연도 종료일의 익일부터 당해 출연금 등을 익금에 산입하는 사업연도의 종료일까지의 기간

(3) 명세서의 제출 등

1) 명세서의 제출

이러한 조세특례의 적용을 위해서는 법인세과세표준신고와 함께 출연금등익금불산입명세서 [조특칙 별지 제3호의 3서식]을 납세지관할세무서장에게 제출하여야 한다(조특령 §9의 2, 조특칙 §61 ① 4의 3).

2) 최저한세 적용 여부

연구개발출연금 등의 과세특례는 최저한세의 적용대상이다(조특법 §132 ①).

[계산사례-2] 정부출연금의 회계처리와 세무조정

▶ 기본사항은 '[계산사례-1] 정부출연금의 회계처리와 세무조정'과 동일한 상황에서 관련 정부 출연금이 연구개발출연금 등에 대한 과세특례 대상이라고 할 때의 회계처리와 세무조정을 하라.

▶ 해 설

(1) 연구개발출연금의 수령시 (2007. 1. 1.)

① 회계처리

(차) 현금및현금등가물	1,000,000	(대) 정부출연금	400,000
		국고보조금	600,000
		(현등가 차감계정)	

② 세무조정

<익금산입> 국고보조금(현등가 차감계정)	600,000원 (유보)
<익금산입> 정부출연금	400,000원 (유보)
<익금불산입> 연구개발출연금	1,000,000 (△유보)

(2) 기술개발에 지출시

1) 경상개발비로 지출시 (2007. 1. 1.)

① 회계처리

(차) 경상개발비	300,000	(대) 현금및현금등가물	300,000
국고보조금	180,000	경상개발비	180,000

② 세무조정

<손금산입> 국고보조금	180,000원 (△유보)
<익금산입> 연구개발출연금	300,000원 (유보)

2) 개발비(무형자산)로 지출시 (2007. 7. 1.)

① 회계처리

-2007. 7. 1.

(차) 개발비	300,000	(대) 현금및현금등가물	300,000
국고보조금	180,000	국고보조금	180,000
(현등가차감계정)		(개발비차감계정)	

-2007. 12. 31.

(차) 개발비상각	30,000	(대) 개발비	30,000
국고보조금	18,000	개발비상각	18,000

② 세무조정 (2007. 12. 31.)

<손금산입> 국고보조금(현등가차감계정)	180,000원 (△유보)
<익금산입> 국고보조금(개발비차감계정)	180,000원 (유보)
<손금산입> 국고보조금	18,000원 (△유보)
<익금산입> 연구개발출연금	30,000원 (유보)

3) 개발장비의 취득시

① 회계처리

-2007. 7. 1.

(차) 유형자산	400,000	(대) 현금및현금등가물	400,000
국고보조금	240,000	국고보조금	240,000
(현등가차감계정)		(유형자산차감계정)	

-2007. 12. 31.

(차) 감가상각비	50,000	(대) 감가상각누계액	50,000
(차)국고보조금	30,000	(대) 감가상각비	50,000
경상개발비(or개발비)	20,000		

② 세무조정 (2007. 12. 31.)

<손금산입> 국고보조금(현등가차감계정)	240,000원 (△유보)
<익금산입> 국고보조금(유형자산차감계정)	240,000원 (유보)
<손금산입> 국고보조금	30,000원 (△유보)
<익금산입> 연구개발출연금	50,000원 (유보)

(4) 기술개발의 성공시

① 회계처리

(차) 정부출연금	400,000	(대) 현금및현금등가물	400,000
-----------	---------	--------------	---------

② 세무조정

<손금산입> 정부출연금	400,000원 (△유보)
--------------	----------------

