

■ 재평가적립금을 감액하여 받는 배당의 익금산입 여부와 수입배당금액 익금불산입 조정 여부

1. 배경

재평가적립금은 2000년 말까지 시행된 자산재평가법에 따라 자산을 재평가한 경우에 발생한 적립금(자본잉여금)이다. 법인세법상 재평가적립금을 익금산입하는지 여부는 다음과 같다.

구 분		익금항목 여부	재평가세
① 감가상각자산의 재평가적립금		익금불산입항목	3%
② 토지의 재평가적립금	1983. 12. 31. 이전에 취득한 토지를 1984. 1. 1. 이후 최초로 재평가한 경우	익금불산입항목	3%
	위 이외의 경우	익금항목	1%

자산재평가법은 재평가적립금을 재평가세의 납부, 자본에의 전입, 재평가일 이후 발생한 대차대조표상의 이월결손금의 보전, 환율조정계정상의 금액과의 상계를 제외하고는 이를 처분하지 못하도록 하고 있다(자산재평가법 28조 2항). 그런데, 최근 일부 법인이 자산재평가법을 위반하면서 재평가적립금을 감액하여 배당을 한 사례가 있었다. 이 경우 주주법인이 받은 배당금은 익금인가? 또 익금이라면 수입배당금액 익금불산입을 적용받을 수 있는가?

종전에는 이에 대하여 규정이 없어서 논란이 있었으나 첨부한 예규 및 심판례와 같이 기획재정부와 조세심판원의 심판례에 의하여 재평가적립금 감액 배당을 배당소득으로 보았다. 그러나 이에 대한 근거규정이 없어서 계속 논란이 되므로 2023.12.31. 법인세법을 개정하여 과세근거 규정을 신설하여 이를 소개하려고 한다.

2. 쟁점사항

재평가적립금(재평가세 3%분)을 감액하여 배당을 한 경우 익금인가? 그 배당금액이 익금이라면 수입배당금액 익금불산입을 적용받을 수 있는가?

3. 관련 법률

■ 법인세법 제18조 【평가차익 등의 익금불산입】

종 전	2023.12.31.개정
8. 「상법」 제461조의 2에 따라 자본준비금을 감액하여 받는 배당금액	8. 「상법」 제461조의 2에 따라 자본준비금을 감액하여 받는 배당금액(내

<p>(내국법인이 보유한 주식의 장부가액을 한도로 한다). 다만, 제16조 제1항 제2호 각 목*에 해당하지 아니하는 자본준비금의 배당은 제외한다.</p>	<p>국법인이 보유한 주식의 장부가액을 한도로 한다). 다만, 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 자본준비금을 감액하여 받는 배당금액은 제외한다.</p> <p>가. 제16조 제1항 제2호 가목에 해당하지 아니하는 자본준비금 → 나목의 재평가적립금은 배당소득으로 과세</p> <p>나. 제44조 제2항 또는 제3항의 적격합병에 따른 제17조 제1항 제5호의 합병차익 중 피합병법인의 제16조 제1항 제2호 나목에 따른 재평가적립금에 상당하는 금액(대통령령으로 정하는 금액을 한도로 한다)</p> <p>다. 제46조 제2항의 적격분할에 따른 제17조 제1항 제6호의 분할차익 중 분할법인의 제16조 제1항 제2호 나목에 따른 재평가적립금에 상당하는 금액(대통령령으로 정하는 금액을 한도로 한다)</p>
<p><개정이유> 과세형평성 제고 <적용시기> 2024. 1. 1. 이후 자본준비금을 감액하여 받는 배당부터 적용</p>	

* 법인세법 제16조 제1항 제2호 각목

가. 「상법」 제459조 제1항에 따른 자본준비금으로서 대통령령으로 정하는 것

나. 「자산재평가법」에 따른 재평가적립금(같은 법 제13조 제1항 제1호에 따른 토지의 재평가차액에 상당하는 금액은 제외한다)

■ **법인세법 제18조의2 【내국법인 수입배당금액의 익금불산입】**

② 제1항은 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 수입배당금액에 대해서는 적용하지 아니한다.

6. 「자산재평가법」 제28조 제2항을 위반하여 이 법 제16조 제1항 제2호 나목에 따른 재평가적립금을 감액하여 지급받은 수입배당금액

■ 법인세법 제16조 【배당금 또는 분배금의 의제】

다음 각 호의 금액은 다른 법인의 주주 또는 출자자(이하 “주주등”이라 한다)인 내국법인의 각 사업연도의 소득금액을 계산할 때 그 다른 법인으로부터 이익을 배당받았거나 잉여금을 분배받은 금액으로 본다.

2. 법인의 잉여금의 전부 또는 일부를 자본이나 출자에 전입(轉入)함으로써 주주등인 내국법인이 취득하는 주식등의 가액. 다만, 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 금액을 자본에 전입하는 경우는 제외한다.

가. 「상법」 제459조 제1항에 따른 자본준비금으로서 대통령령으로 정하는 것

나. 「자산재평가법」에 따른 재평가적립금(같은 법 제13조 제1항 제1호에 따른 토지의 재평가차액에 상당하는 금액은 제외한다)

■ 예규

○ 기획재정부 법인세제과-752, 2019.5.17.

[질의]

질의법인은 2000.xx.xx. 기준으로 「자산재평가법」에 따라 재평가를 실시하고 재평가차액 xxxxx백만원에서 재평가세 xxx백만원을 차감한 xxxxx백만원을 재평가적립금으로 적립함. 「상법」 제461조의2 규정이 2011.4.14. 신설됨에 따라 질의법인은 자본금의 1.5배를 초과하는 자본준비금을 주주총회의 결의에 따라 배당하려는데 이 때 재평가적립금으로도 배당이 가능한지 여부를 질의함.

내국법인이 「자산재평가법」에 따른 재평가적립금을 「상법」 제461조의2에 따라 감액하여 배당할 수 있는지 여부?

【회신】

「자산재평가법」 제28조 제2항에 따라 재평가적립금은 같은 항 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우를 제외하고는 이를 처분하지 못하는 것임.

○ 기획재정부 법인세제과-151, 2023.3.6.

재평가적립금은 「자산재평가법」 제28조제2항 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우를 제외하고는 처분하지 못하는 것이며, 재평가적립금을 감액하여 주주에게 배당금을 지급하는 경우에는 법인세법에 따라 과세대상이 되는 것임.

○ 조심2022서2753, 2023.4.6.

「자산재평가법」 제28조 제2항에 따르면 재평가적립금은 처분이 제한되어 있음

에도 불구하고 결과적으로 「상법」상 배당가능이익에 포함되지 못하는 재평가적립금을 이익잉여금으로 전환, 쟁점상환우선주를 상환하여 위법한 배당으로 보이는 점, 법인의 출자자가 사외유출된 법인의 소득을 확정적으로 자신에게 귀속시켰다면 특별한 사정이 없는 한 이러한 소득은 주주총회의 결의 여부, 배당가능이익의 존부, 출자비율에 따라 지급된 것인지 여부 등과 관계없이 출자자에 대한 배당소득에 해당하는 것으로 추인할 수 있는바(대법원 2004.7.9. 선고, 2003두1059, 1066 판결 ; 대법원 2018.11.9. 선고, 2014도9026 판결 ; 대법원 2018.12.13. 선고, 2018두128 판결 등, 참조) 위법배당의 경우 청구인에게 지급된 것이 명백하고, 배당법인에 반환하지 아니한 이상 배당소득으로서 과세소득에 해당하는 것으로 보이는 점, 형식상 상환우선주 발행, 중간배당, 상환우선주의 상환 등 일련의 과정이 상환우선주 상환을 통해 2019년에 최종적·사실적으로 종결되고, 쟁점배당금의 반환가능성이 없어진 점에 비추어 처분청이 쟁점배당금을 주식발행초과금이 아닌 이익잉여금을 재원으로 한 배당소득으로 보아 청구인에게 종합소득세를 부과한 처분은 달리 잘못이 없는 것으로 보인다.

4. 시사점

자산재평가법 제28조 제2항에 따르면 재평가적립금은 결손보전이나 자본전입 등 일정한 용도에 사용하여야 한다. 기획재정부는 2019.5.17.에는 재평가적립금을 감액하여 배당할 수 없다고 해석하였다. 그 후 그런데, 최근 어떤 법인이 자산재평가법을 위반하면서 재평가적립금을 감액하여 현금배당을 한 사례가 발생하자 2023.3.6. 기획재정부는 재평가적립금을 감액하여 주주에게 배당금을 지급한 경우 배당받은 주주는 법인세법에 따라 과세대상이 된다고 해석하였다(기획재정부 법인세제과-151, 2023.3.6.). 기획재정부의 예규는 법령에 규정이 없는 상태에서 발표한 것이므로 그 타당성에 대하여 논란이 발생하였고, 그 예규에 따라 익금에 산입된 배당금이 수입배당금액 익금불산입인지 여부도 불분명하였다.

정부는 국회에 재평가적립금을 감액하여 배당을 하는 경우 이를 익금에 산입하고, 그 익금에 산입된 배당금은 수입배당금액 익금불산입대상에서 제외하는 내용의 법인세법 개정안을 국회에 제출하였고, 개정안이 국회를 통과하여 2023.12.31.에 공포되었다. 개정 규정은 2024.1.1. 이후 감액하는 분부터 적용된다.

주의할 점은 재평가적립금(3% 과세분)의 감액배당은 익금으로 보나, 재평가적립금(3% 과세분)을 자본에 전입하여 무상주를 교부하는 경우에는 종전과 동일

하계 의제배당으로 보지 않는 점에 유의해야 한다.

재평가적립금(3% 과세분)	주주의 익금 여부	수입배당금액 익금불산입
감액배당	배당	적용배제
자본전입 무상주	배당 아님	적용배제