



기업은 대개 다른 기업 또는 개인과 특수관계를 유지하고 있다.

이러한 특수관계의 존재는 거래조건 등에 영향을 주어 기업의 재무상태와 경영성파가 왜곡될 수 있다. 따라서 특수관계자거래의 공시는 정보이용자들이 특수관계자거래가 재무제표에 미치는 영향을 예측하고 분석하는 데 도움을 주는 목적적합한 정보라고 볼 수 있다.

일반적으로 정보이용자들은 재무제표에 반영된 거래는 공정한 거래라고 생각하는 경향이 있으나 특수관계자간에는 경쟁적이고 자유로운 시장조건에 의한 거래가 이루어지지 않을 가능성이 높다. 따라서 특수관계자거래가 있는 경우 특수관계의 성격, 거래유형, 거래규모, 거래조건 등의 정보제공은 재무제표의 표현의 충실성을 유지하게 된다.

비록 특수관계자거래가 발생하지 않았다 하더라도 특수관계가 있다는 것 자체가 기업의 재무상태

와 경영성과에 영향을 줄 수 있다. 예를 들면, 지배기업이 종속기업의 거래처와 동일한 활동을 하는 기업을 인수하여 그 기업의 지배기업이 되는 경우에 종속기업은 이전 거래처와 거래를 중단할 수 있다. 또 기업은 특수관계자의 중대한 영향력으로 인하여 활동에 제약을 받을 수 있다. 예를 들면 종속회사 등은 구조조정을 하도록 지시받을 수 있다.

이러한 이유로 특수관계자거래, 특수관계자와의 채권·채무잔액 및 특수관계에 대한 이해는 당해 기업의 영업을 평가하는 데 중요하다. 따라서 의사결정에 영향을 줄 수 있는 특수관계자거래에 대한 정보를 공시하여 정보이용자들이 특수관계자 거래의 영향을 적절히 평가할 수 있도록 해야 한다.

한편 법인세법에서는 특수관계자거래를 이용한 탈세 또는 조세회피를 방지하는 규정을 두고 있다. 특수관계자와의 거래로 인하여 법인의 행위 또는 소득금액의 계산이 당해 법인의 소득에 대한 조세를 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그 법인의 행위 또는 계산에 관계없이 공정가액, 정상가액 및 시가를 기준으로 재계산하여 과세하도록 규정하고 있다. 이를 부당행위계산부인이라 하는 바, 부당행위계산부인은 특수관계자간 거래에 있어서 법인소득에 대한 조세의 부담을 부당히 감소시킨 경우에 적용한다.

아래에서는 한국채택국제회계기준과 법인세법상의 특수관계자의 범위를 살펴보고 특수관계자에 관한 공시와 법인세법상의 규정들에 대해 알아보고자 한다.

■ 한국채택국제회계기준(K-IFRS) 제1024호(특수관계자 공시)

다음에 해당하는 경우 당사자는 당해 보고기업과 특수관계가 있다고 본다.

(1) 개인이나 그 개인의 가까운 가족의 경우

(가) 보고기업에 지배력 또는 공동지배력이 있는 경우

(나) 보고기업에 유의적인 영향력이 있는 경우

(다) 보고기업 또는 그 지배기업의 주요 경영진의 일원인 경우

(2) 기업의 경우

- (가) 기업과 보고기업이 동일한 연결실체 내의 직원인 경우(지배기업과 종속기업 및 연결실체 내의 다른 종속기업은 서로 특수관계에 있음을 의미)
- (나) 한 기업이 다른 기업의 관계기업이거나 조인트벤처인 경우(또는 그 다른 기업이 속한 연결실체 내의 직원의 관계기업이거나 조인트벤처인 경우)
- (다) 두 기업이 동일한 제3자의 조인트벤처인 경우
- (라) 제3의 기업에 대해 한 기업이 조인트벤처이고 다른 기업이 관계기업인 경우
- (마) 기업이 보고기업이나 그 보고기업과 특수관계에 있는 기업의 종업원급여를 위한 퇴직급여제도인 경우. 보고기업 자신이 퇴직급여제도인 경우, 그 제도의 책임사용자도 보고기업과 특수관계에 있다.
- (바) 기업이 (1)에서 식별된 개인에 의하여 지배 또는 공동지배되는 경우
- (사) (1)의 (가)에서 식별된 개인이 기업에 유의적인 영향력이 있거나 그 기업(또는 그 기업의 지배기업)의 주요 경영진의 직원인 경우

특수관계 유무를 고려할 때에는 단지 법적 형식뿐만 아니라 실질 관계를 고려하여야 한다. 따라서 다음의 경우는 반드시 특수관계자를 의미하는 것은 아니다.

- (1) 단순히 두 기업의 이사가 동일인이거나 그 밖의 주요 경영진의 직원이 동일인인 경우의 두 기업 또는 한 기업의 주요 경영진의 직원이 다른 기업에 유의적인 영향력이 있는 경우의 두 기업
- (2) 하나의 조인트벤처를 공동지배하는 두 참여자
- (3) 기업과 단순히 통상적인 업무 관계를 맺고 있는 (가) 자금제공자, (나) 노동조합, (다) 공익기업 그리고 (라) 보고기업에 지배력, 공동지배력 또는 유의적인 영향력이 없는 정부부처와 정부기관(기업 활동의 자율성에 영향을 미치거나 기업의 의사결정과정에 참여할 수 있다 하더라도 상관없음)
- (4) 유의적인 규모의 거래를 통해 단지 경제적 의존 관계만 있는 고객, 공급자, 프랜차이저, 유통업자 또는 총대리인

개인의 가까운 가족이란 당해 기업과의 거래 관계에서 당해 개인의 영향을 받거나 당해 개인에게 영향력을 행사할 것으로 예상되는 가족으로서 다음의 경우를 포함한다.

- (1) 자녀 및 배우자(사실상 배우자 포함. 이하 같다)
- (2) 배우자의 자녀
- (3) 당해 개인이나 배우자의 피부양자

지배력이란 활동에서 효익을 얻기 위하여 재무정책과 영업정책을 결정할 수 있는 능력을 말하고 공동지배란 계약상 합의에 의하여 활동에 대한 지배력을 공유하는 것을 의미한다. 주요 경영진은 직·간접적으로 당해 기업 활동의 계획·지휘·통제에 대한 권한과 책임을 가진 자로서 모든 이사(업무집행 이사 여부를 불문함)를 포함하고 유의적인 영향력은 지배력은 없지만 기업의 재무정책과 영업정책에 관한 의사결정에 참여할 수 있는 능력을 의미한다.

■ 특수관계자에 관련된 공시

- (1) 지배기업과 종속기업 사이의 관계

거래의 유무에 관계없이 지배·종속관계를 공시한다. 왜냐하면 당사자간에 거래가 없더라도 지배·종속관계인 경우에는 기업의 경영성과 또는 재무상태가 독립적인 관계인 경우와는 다르게 나타날 수 있기 때문이다.

공시사항은 지배기업의 명칭, 최상위지배자와 지배기업이 다른 경우에는 최상위지배자의 명칭, 지배기업과 최상위지배자가 일반이용자가 이용할 수 있는 연결재무제표를 작성하지 않는 경우에는 이를 작성하는 가장 가까운 상위의 지배기업의 명칭 등이다.

- (2) 주요 경영진에 대한 보상의 총액과 분류별 보상 금액

단기종업원급여, 퇴직급여, 기타장기종업원급여, 해고급여, 주식기준보상 등 분류별로 보상의 총액을 공시해야 한다.

- (3) 특수관계자 거래

특수관계자 거래란 대가의 부담 여부에 관계없이 보고기업과 특수관계자 사이의 자원, 용역 또는 의무의 이전을 말한다. 특수관계자거래가 있는 경우에는 재무제표에 미치는 특수관계의 잠재적

영향을 파악하는 데 필요한 거래와 채권·채무 잔액 및 약정사항에 대한 정보와 특수관계의 성격을 공시해야 하며 최소한 다음 내용을 포함해야 한다.

(가) 거래금액

(나) 채권·채무의 잔액(약정사항 포함)과 조건(담보제공여부 포함), 결제할 때 제공될 대가의 성격, 제공하거나 제공받은 보증의 상세내역

(다) 채권 잔액에 대하여 설정된 대손충당금

(라) 특수관계자 채권에 대하여 당해 기간 중 인식된 대손상각비

특수관계자거래가 독립된 당사자 사이의 거래조건에 따라 이루어졌음을 입증할 수 있는 경우에 한하여 특수관계자거래가 그러한 조건으로 이루어졌다는 것을 공시할 수 있다.

■ 법인세법상의 특수관계자 규정

부당행위계산부인의 적용기준이 되는 특수관계자의 범위를 살펴보고, 특수관계자에 관한 법인세법상 규정은 어떤 것들이 있는지 살펴보기로 한다.

(1) 특수관계자의 판정기준

법인세법상 특수관계자의 범위는 당해 법인과 다음 중 어느 하나의 관계에 있는 자를 말한다. 여기서 특수관계에 있는 자라 함은 그 쌍방관계를 각각 특수관계자로 하는데 쌍방관계란 어느 일방을 기준으로 특수관계에 해당하기만 하면 이들 상호 간은 특수관계자에 해당하는 것을 의미하는 바, 일방을 기준으로 할 때 특수관계에 해당되지 않더라도 타방을 기준으로 하여 특수관계에 해당되는 경우에는 이들 모두가 특수관계자에 해당하는 것이다.

(가) 임원의 임면권의 행사, 사업방침의 결정 등 당해 법인의 경영에 대하여 사실상 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 자(상법 제401조의 2 제1항의 규정에 의하여 이사로 보는 자를 포함함)와 그 친족

- (나) 주주 등(주주·사원 또는 출자자를 말하며, 소액주주 등을 제외함)과 그 친족
- (다) 법인의 임원·사용인 또는 주주 등의 사용인(주주 등이 영리법인인 경우에는 그 임원을, 비영리법인인 경우에는 그 이사 및 설립자를 말함)이나 사용인 외의 자로서 법인 또는 주주 등의 금전 기타 자산에 의하여 생계를 유지하는 자와 이들과 생계를 함께하는 친족
- (라) 상기 (가)·(다)에 해당하는 자가 발행주식총수 또는 출자총액의 30% 이상을 출자하고 있는 다른 법인
- (마) 상기 (라) 또는 (아)에 해당하는 법인이 발행주식총수 또는 출자총액의 50% 이상을 출자하고 있는 다른 법인
- (바) 당해 법인에 50% 이상을 출자하고 있는 법인에 50% 이상을 출자하고 있는 법인이나 개인
- (사) 당해 법인이 독점규제 및 공정거래에 관한 법률에 의한 기업집단에 속하는 법인인 경우 그 기업집단에 소속된 다른 계열회사 및 그 계열회사의 임원
- (아) 상기 (가)·(다)에 해당하는 자 및 당해 법인이 이사의 과반수를 차지하거나 출연금(설립을 위한 출연금에 한함)의 50% 이상을 출연하고 그 중 1인이 설립자로 되어 있는 비영리법인

(2) 특수관계자의 판정시기

특수관계자에 해당하는지에 대한 판정은 그 행위 당시를 기준으로 하는 것이며, 특수관계가 성립되기 전이나 특수관계가 소멸된 후에 발생한 거래에 대하여는 적용할 수 없다. 즉, 특수관계에 있는 기간 동안에만 부당행위를 적용할 수 있는 것이다. 이때, 특수관계자간의 거래에는 특수관계자 외의 자를 통하여 이루어진 우회거래 또는 다단계거래 등 제3자를 통하여 특수관계자간에 이루어진 간접거래를 포함한다.

한편, 합병의 경우에는 합병비율 등 주요 의사결정이 합병등기일 전에 상당기간 동안 이루어지는 점을 고려하여야 하므로, 합병등기일이 속하는 사업연도의 직전 사업연도의 개시일부터 합병등기일까지의 기간 동안 특수관계에 해당하는지를 판단한다. 이때, 사업연도 개시일이 서로 다른 법인이 합병하는 경우에는 개시일이 빠른 법인을 기준으로 하여 합병등기일까지의 기간 동안 판정한다.

(3) 특수관계자 관련 규정

거래당사자간에 특수관계가 있는 경우에는 조세의 부담을 감소시키기 위한 목적 등으로 일반적

인 거래와는 다른 거래형태를 보일 수 있으므로 특수관계가 없는 자간의 거래와는 달리 취급할 필요가 있다. 이에 법인세법에서는 특수관계자간 거래에 대해 다음과 같은 규정을 두고 있다.

(가) 유가증권 저가매입시 익금산입

법인이 특수관계자인 개인으로부터 유가증권을 시가에 미달하는 가격으로 매입하는 경우 시가와 당해 매입가격의 차액에 상당하는 금액은 이를 익금에 산입한다.

(나) 접대비 한도축소

당해 사업연도의 수입금액을 기준으로 접대비한도액을 계산함에 있어, 특수관계자와의 거래에서 발생한 수입금액에 대하여는 그 이외의 수입금액에 적용되는 접대비한도액의 20%에 상당하는 금액을 접대비한도액으로 한다.

(다) 가지급금에 대한 지급이자 손금불산입

특수관계자에게 당해 법인의 업무와 관련없이 지급한 가지급금을 보유하고 있는 법인은 각 사업연도에 지급한 차입금의 이자 중 일정 산식에 따라 계산한 금액을 손금불산입한다.

(라) 현물출자시 과세특례의 적용배제

내국법인이 일정 요건을 갖춘 현물출자를 하는 경우 그 현물출자로 취득한 현물출자를 받은 법인의 주식가액 중 현물출자로 발생한 자산의 양도차익에 상당하는 금액은 현물출자일이 속하는 사업연도의 소득금액을 계산할 때 손금에 산입할 수 있다. 동 규정은 공동출자의 경우에도 적용가능하나, 이 경우 공동출자자간에는 특수관계자가 아니어야 한다.

(마) 교환으로 인한 자산양도차익상당액 손금산입의 적용배제

내국법인이 2년 이상 당해 사업에 직접 사용하던 사업용 고정자산을 다른 내국법인이 2년 이상 당해 사업에 직접 사용하던 동일한 종류의 사업용 고정자산과 교환하는 경우 당해 교환취득자산의 가액 중 교환으로 발생한 사업용 고정자산의 양도차익에 상당하는 금액은 당해 사업연도의 소득금액계산에 있어서 이를 손금에 산입할 수 있는 바, 이 경우 교환당사법인간에 특수관계자가 아닌 경우에 한하여 양도차익 상당액을 손금산입할 수 있다.

