

일반기업회계기준

제22장 법인세회계

한국회계기준원 회계기준위원회

의결 2018. 9. 21.

제22장 법인세회계

목 적

22.1 이 장의 목적은 법인세에 대한 회계처리와 공시에 필요한 사항을 정하는 데 있다.

적용범위

22.2 이 장에서 규정하는 법인세에는 국내 및 국외에서 법인의 과세소득에 기초하여 부과되는 모든 세금이 포함된다.

22.2의2 과세당국(법원이 포함될 수 있다. 이하 같다)이 기업이 법인세 신고에 사용하였거나 사용하려는 처리(이하 ‘법인세 처리’라 한다)를 세법에 따라 수용할지가 불확실한 경우의 법인세 회계처리에도 이 장을 적용한다.

자산 · 부채의 세무기준액

22.3 자산의 세무기준액은 해당 자산이 세무상 자산으로 인정되는 금액이다.

22.4 부채의 세무기준액은 해당 부채가 세무상 부채로 인정되는 금액이다.

22.5 일반기업회계기준에서는 자산 · 부채로 인식하지 않지만 세무회계상으로는 인식하는 경우가 있다. 이러한 경우에도 일시적차이가 발생한다. 예를 들어, 일반기업회계기준에서는 발생시점에 비용으로 처리하는 항목에 대하여 세법상 이를 이연하여 상각하도록 한

경우에는 자산의 장부금액은 영(0)이지만 그 자산의 세무기준액은 영(0)이 아니다. 일반기업회계기준에서는 부채로 인식하지 아니하는 준비금을 세무회계상 부채로 인식하는 경우에도 장부금액과 세무기준액의 차이가 발생한다.

- 22.6 연결재무제표에서는 연결재무제표상 자산·부채의 장부금액과 관련 세무기준액을 비교하여 일시적차이를 결정한다.

당기법인세부채와 당기법인세자산의 인식

- 22.7 기업이 납부하여야 할 법인세부담액 중 아직 납부하지 않은 금액은 부채(당기법인세부채)로 인식하여야 한다. 그리고 납부하여야 할 금액을 초과해서 납부한 금액은 자산(당기법인세자산)으로 인식하여야 한다.
- 22.8 세무상결손금이 과거에 납부한 법인세액에 소급 적용되어 환급될 수 있다면 결손금이 발생한 기간에 자산(당기법인세자산)으로 인식하여야 한다.

이연법인세부채와 이연법인세자산의 인식

- 22.9 자산·부채의 장부금액과 세무기준액의 차이인 일시적차이에 대하여 원칙적으로 이연법인세를 인식하여야 한다.

가산할 일시적차이

- 22.10 모든 가산할 일시적차이에 대하여 이연법인세부채를 인식하여야 한다. 다만 문단 22.31에 해당하는 경우와 다음의 경우에는 이연법인세부채를 인식하지 아니한다.

- (1) 영업권의 상각이 과세소득을 계산할 때 손금으로 인정되지 않는 경우
- (2) 자산·부채가 최초로 인식되는 거래가 (ㄱ)사업결합거래가 아니고 (ㄴ)회계이익이나 과세소득에 영향을 주지 아니하는 경우

사업결합

22.11 사업결합에서 이전대가는 취득한 식별가능한 자산·부채에 그 공정 가치로 배분된다. 만일 이 사업결합의 결과 인식되는 장부금액이 해당 자산·부채의 세무기준액과 다른 경우에는 일시적차이가 존재 한다. 예를 들어 합병 후 재무상태표에 자산이 피취득자의 장부금 액보다 높은 공정가치로 인식되고 세무기준액은 피취득자의 장부금액으로 유지된다면, 가산할 일시적차이가 존재하게 된다. 따라서 취득자는 동 차이에 대하여 이연법인세부채를 인식하여야 하고 이 이연법인세부채는 영업권의 크기에 영향을 미친다.

공정가치로 평가된 자산

22.12 제6장 '금융자산·금융부채' 등 다른 장에 따라 어떤 자산은 공정가치로 평가하여야 한다. 그러나 이러한 자산의 세무기준액은 변동되지 않을 수 있다. 이 경우 향후에 기업이 당해 자산을 경제적효익의 형태로 회수하면 이 때 유입되는 경제적효익의 금액과 이에 대응하여 세무상 손금으로 차감하는 금액이 다르므로 일시적차이가 존재한다. 만일 공정가치로 평가된 자산의 장부금액이 세무기준액보다 크다면 그 차이가 가산할 일시적차이이며 이에 대하여 이연법인세부채를 인식하여야 한다.

영업권

22.13 사업결합에서 발생하는 영업권은 이전대가에서 취득한 식별가능한 순자산의 공정가치를 차감한 잔여금액으로 결정된다. 그런데 영업권의 상각액이 세무상 손금으로 인정받을 수 없다면 영업권의 장부금액과 세무기준액(0)의 차이가 가산할 일시적차이에 해당한다. 그러나 영업권은 잔여금액이기 때문에 만일 영업권과 관련하여 이연법인세부채를 인식하게 되면 순자산이 감소하게 되고 이는 영업권의 증가로 이어져 결국 이연법인세부채를 추가로 인식해야 하며 이런 과정을 순환적으로 반복하게 된다. 따라서 영업권과 관련된 일시적차이에 대해서는 이연법인세부채를 인식하지 않는다.

자산·부채의 최초인식

- 22.14 일시적차이는 자산·부채를 최초로 인식하는 시점에서도 존재할 수 있다. 예를 들어 어떤 자산의 원가의 일부 또는 전부가 세무상 자산으로 인정되지 않는 경우에 일시적차이가 존재한다. 이와 같은 일시적차이에 대한 이연법인세 인식 여부는 자산의 최초인식을 유발한 거래의 성격에 따라 다르다.
- (1) 그 거래가 사업결합거래인 경우 기업은 이연법인세자산이나 이연법인세부채를 인식하고 이는 영업권이나 염가매수차익 금액에 영향을 미친다.
 - (2) 그 거래가 회계이익이나 과세소득에 영향을 미치는 경우 기업은 이연법인세자산이나 이연법인세부채를 인식하고 이에 따른 이연법인세비용은 손익계산서에 반영한다.
 - (3) 그 거래가 위의 (1) 또는 (2)에 해당하지 않는 경우에는, 문단 22.10과 문단 22.16에 따라 그 자산의 최초 인식시점이나 그 이후 기간에 이연법인세자산이나 이연법인세부채를 인식하지 않는다.

22.15 제6장 ‘금융자산·금융부채’에서 전환사채 등의 발행자는 발행가액을 부채요소와 자본요소로 분리하여 인식할 것을 요구하고 있다. 그런데 세무상으로는 기업회계상 부채부분과 자본부분의 합계액인 발행가액이 부채로 인식된다면, 최초 인식시점에 부채의 장부금액과 세무기준액이 차이가 발생하는데, 이로 인한 일시적차이는 부채요소로부터 자본요소를 분리하여 인식함에 따라 발생하게 된 것이므로 문단 22.10의 (2)에서 설명하고 있는 예외조항에 해당하지 않는다. 따라서 동 일시적차이에 대하여는 이연법인세부채를 인식하여야 하며 문단 22.48에 따라 법인세효과는 자본요소의 장부금액에 직접 반영된다. 그리고 기간의 경과에 따른 이연법인세부채의 사후 변동액은 문단 22.46에 따라 손익계산서의 법인세비용에 반영된다.

차감할 일시적차이

22.16 차감할 일시적차이에 대하여 인식하는 이연법인세자산은 향후 과세소득의 발생가능성이 매우 높은 경우에 인식한다. 다만 다음의 경우에는 이연법인세자산을 인식하지 아니한다.

- (1) 염가매수차익이 과세소득을 계산할 때 익금으로 인정되지 않는 경우
- (2) 자산·부채가 최초로 인식되는 거래가 (ㄱ)사업결합거래가 아니고 (ㄴ)회계이익이나 과세소득에 영향을 주지 아니하는 경우

또한 종속기업, 지분법피투자기업 및 조인트벤처의 지분에 대한 투자자산과 관련된 차감할 일시적차이에 대하여는 문단 22.36의 규정에 따라 이연법인세자산의 인식여부를 결정하여야 한다.

사업결합

22.17 사업결합에서 이전대가는 취득한 식별가능한 자산·부채에 그 공정 가치로 배분한다. 만일 취득일에 인식한 부채와 관련된 이전대가가 차기연도 이후에 세무상 손금으로 인정된다면 차감할 일시적 차이가 존재하며, 사업결합으로 취득한 자산의 공정가치가 세무기준액보다 작은 경우에도 차감할 일시적차이가 존재한다. 이에 대하여 인식하는 이연법인세자산은 영업권의 크기에 영향을 미친다.

공정가치로 평가된 자산

22.18 자산의 장부금액을 공정가치로 평가하였지만 세무상으로는 변동되지 않는 경우에 일시적차이가 존재하게 되는데, 만일 공정가치 평가 후 장부금액이 세무기준액보다 작아진 경우에는 차감할 일시적차이가 존재한다.

이연법인세자산의 실현가능성

22.19 차감할 일시적차이는 미래기간의 과세소득을 감소시킨다. 그러나 차감할 일시적차이를 활용할 수 있을 만큼 미래기간의 과세소득이 충분할 경우에만 차감할 일시적차이의 법인세효과는 실현될 수 있다. 따라서 차감할 일시적차이가 활용될 수 있는 가능성이 매우 높은 경우에만 이연법인세자산을 인식하여야 한다.

22.20 다음의 회계기간에 소멸될 것으로 예상되는 가산할 일시적차이가 충분한 경우에는 차감할 일시적차이가 활용될 가능성이 매우 높으므로, 이러한 경우에는 차감할 일시적차이에 대하여 이연법인세자산을 인식한다.

- (1) 차감할 일시적차이가 소멸될 것으로 예상되는 기간
- (2) 세무상결손금등의 이월공제가 적용되는 기간

- 22.21 만약 가산할 일시적차이가 충분하지 않은 경우에도 다음의 경우에는 차감할 일시적차이에 대하여 이연법인세자산을 인식한다.
- (1) 차감할 일시적차이가 소멸될 기간 (또는 세무상결손금 등의 이월공제가 적용되는 기간)에 과세소득이 충분할 것으로 예상되는 경우
 - (2) 미래 적절한 기간에 과세소득이 나타날 수 있도록 세무정책이 가능한 경우
- 22.22 세무정책이란 이월공제가 가능한 세무상결손금이나 세액공제의 공제가능기간이 소멸되기 이전에 과세소득이 발생하도록 하기 위하여 기업이 택할 수 있는 행동이다. 예를 들어 국채나 공채 등 비과세소득을 발생시키는 자산을 매각하고 과세소득을 발생시키는 다른 투자자산을 취득함으로써 미래기간에 과세소득이 발생하도록 할 수 있다.
- 22.23 최근 회계연도에 회계손실이 발생한 경우에는 문단 22.26과 문단 22.27에 따라 회계처리한다.
- 22.24 <삭제>
- ### 세무상결손금과 세액공제
- 22.25 이월공제가 가능한 세무상결손금과 세액공제에 따라 인식하는 이연법인세자산은 결손금공제 등이 활용될 수 있는 미래의 과세소득이 예상되는 범위 안에서 인식하여야 한다.
- 22.26 세무상결손금과 세액공제에 대한 이연법인세자산의 인식기준은 차감할 일시적차이로 인한 이연법인세자산의 인식기준과 원칙적으로 동일하다. 그러나 미사용 세무상결손금이 존재한다는 것은

미래에 과세소득이 발생하지 않을 수 있는 가능성이 높다는 것을 의미한다. 따라서 기업이 최근에 회계손실을 기록한 경우에는 충분한 가산할 일시적차이가 있는 경우나 미래에 과세소득이 발생할 것이라는 확실한 증거가 있는 경우에만 그 범위 안에서 이연법인세자산을 인식하여야 한다. 그리고 이 경우에는 문단 22.61에서 요구하는 것처럼 인식한 이연법인세자산의 금액과 그 인식근거를 주석으로 기재하여야 한다.

- 22.27 세무상결손금과 세액공제가 활용될 수 있는 미래과세소득의 발생 가능성 평가함에 있어서 다음을 고려하여야 한다.
- (1) 세무상결손금과 세액공제의 이월공제가능기간이 소멸되기 전 까지 이를 활용할 수 있는 충분한 가산할 일시적차이가 있는 지의 여부
 - (2) 세무상결손금과 세액공제의 이월공제가능기간이 소멸되기 전 까지 활용 가능한 과세소득이 발생할 수 있을 것인지의 여부
 - (3) 세무상결손금이 비반복적이고 확인 가능한 원인으로 발생하였는지의 여부
 - (4) 세무상결손금과 세액공제의 이월공제가능기간 내에 과세소득을 창출할 수 있는 세무정책(문단 22.22 참조)이 활용 가능한 지의 여부
- 22.28 법인세법상 최저한세가 적용되어 세액공제 또는 세액감면 등이 적용배제 되었으나 이월공제가 인정되는 경우에도 이월공제가 활용될 수 있는 미래기간에 발생할 가능성이 매우 높은 과세소득의 범위 안에서 이연법인세자산을 인식하여야 한다. 법인세법상 최저한세가 적용되는 기업이 이연법인세자산을 측정할 때에도 역시 문단 22.37 내지 문단 22.44의 규정을 적용하여야 한다.

인식되지 않은 이연법인세자산의 재검토

22.29 매 보고기간마다 과거에 실현가능성이 낮아서 인식하지 아니한 이연법인세자산의 인식가능성에 대하여 재검토하여야 한다. 과거에는 인식하지 않았지만 재검토 시점에 활용 가능한 미래과세소득이 발생할 가능성이 매우 높은 경우 그 범위 내에서 이연법인세자산을 인식하여야 한다. 예를 들어 사업 환경이 개선되어 문단 22.16 또는 문단 22.25에 규정된 이연법인세자산의 인식기준을 충족하는 과세소득이 기대될 수도 있다. 또 다른 예로는 사업결합일 또는 그 이후에 이연법인세자산에 대한 재검토를 하는 경우이다.

종속기업, 지분법피투자기업 및 조인트벤처의 지분에 대한 투자자산

22.30 종속기업 등에 대한 투자자산(영업권을 포함한 종속기업 등의 순자산에 대한 지배기업 또는 투자회사의 지분)의 장부금액이 세무기준액과 다를 경우 일시적차이가 발생한다.

22.31 다음의 두 가지 조건을 모두 만족하는 경우에는 종속기업, 지분법피투자기업 및 조인트벤처의 지분에 대한 투자자산과 관련된 모든 가산할 일시적차이에 대하여 이연법인세부채를 인식하지 아니한다.

- (1) 지배기업, 투자회사 또는 조인트벤처의 지분투자자가 일시적차이의 소멸시점을 통제할 수 있으며,
- (2) 예측 가능한 미래에는 일시적차이가 소멸하지 않을 가능성이 매우 높은 경우

22.32 지배기업은 종속기업의 배당정책을 통제함으로써 투자자산과 관련된 일시적차이의 소멸시점을 통제할 수 있다. 또한 일시적차이가 소멸되는 시점에 납부하게 될 세액을 결정한다는 것이 실무적으로 매우 어렵다. 따라서 지배기업이 종속기업의 이익을 예측 가

능한 미래에 배당하지 않는다는 결정을 내린 경우에는 이연법인 세부채를 인식하지 아니 한다.

- 22.33 비화폐성 자산과 부채는 기능통화로 측정된다. 기업의 과세소득 또는 세무상결손금(그리고 비화폐성 자산과 부채의 세무기준액)이 다른 통화로 결정된다면 환율의 변동은 이연법인세부채 또는 이연법인세자산을 인식하게 하는 일시적차이를 발생시킨다. 그 결과인 이연법인세는 당기손익으로 반영한다.
- 22.34 지분법피투자기업에 투자한 경우는 그 피투자기업을 지배할 수 없으며 그 기업의 배당정책을 결정할 수 있는 위치에 있지 않다. 따라서 지분법피투자기업의 이익을 예측 가능한 미래에 배당하지 않는다는 약정이 없는 경우에는 지분법피투자기업에 대한 투자자산과 관련된 가산할 일시적차이에 대하여 이연법인세부채를 인식하여야 한다.
- 22.35 조인트벤처의 지분투자자들은 통상 이익분배 사항을 논의하고 전원의 동의가 필요한 사안과 일정한 지분율 이상의 동의를 필요로 하는 사안 등을 결정한다. 조인트벤처의 지분투자자가 이익분배방법을 통제할 수 있으며 앞으로 예측 가능한 미래에 이익을 분배하지 않을 것이 예상되는 경우에는 이연법인세부채를 인식하지 않는다.
- 22.36 종속기업, 지분법피투자기업, 조인트벤처의 지분 등에 대한 투자자산과 관련된 모든 차감할 일시적차이에 대하여는 차감할 일시적차이가 예측 가능한 미래에 소멸할 가능성이 매우 높은 경우에만 문단 22.19 내지 문단 22.23에서 규정한 실현가능성에 따라 이연법인세자산을 인식한다.

측 정

- 22.37 매기 기업이 납부할 법인세부담액은 각 보고기간말 현재의 세율과 세법을 적용하여 측정한다.
- 22.38 이연법인세자산과 부채는 보고기간말 현재까지 확정된 세율에 기초하여 당해 자산이 회수되거나 부채가 상환될 기간에 적용될 것으로 예상되는 세율을 적용하여 측정하여야 한다.
- 22.39 이연법인세자산(이연법인세부채)은 일시적차이의 소멸 등으로 인하여 미래에 경감될(추가적으로 부담할) 법인세로 측정한다. 과세소득의 수준에 따라 적용되는 세율이 다른 경우에는 일시적차이가 소멸될 것으로 예상되는 기간의 과세소득(세무상결손금)에 적용될 것으로 예상되는 평균세율을 사용하여 이연법인세자산(이연법인세부채)을 측정한다.
- 22.40 이연법인세자산과 부채를 측정할 때에는 보고기간말 현재 기업이 예상하고 있는 자산의 회수 또는 부채의 상환 방식에 따라 나타날 법인세 효과를 반영하여야 한다.
- 22.41 기업이 자산(부채)의 장부금액을 회수(상환)하는 방식에 따라 다음 중 하나 또는 모두에 영향을 줄 수도 있다.
- (1) 기업이 자산(부채)의 장부금액을 회수(상환)하는 시점에 적용되는 세율
 - (2) 자산(부채)의 세무기준액
- 이러한 경우에는 예상되는 자산의 회수방법 또는 부채의 상환방법에 적용되는 세율과 세무기준액을 사용하여 이연법인세를 측정하여야 한다.

- 22.42 이연법인세자산과 부채는 현재가치로 할인하지 않는다.
- 22.43 일시적차이는 자산과 부채의 장부금액과 세무기준액의 차이로 계산한다. 이것은 장부금액 자체가 현재가치로 평가되는 경우에도 동일하게 적용한다.
- 22.44 이연법인세자산의 실현가능성은 보고기간마다 재검토되어야 한다. 재검토 결과 이연법인세자산의 법인세절감효과가 실현되기에 충분한 과세소득이 예상되지 않는 경우, 제20장 '자산손상'에서 규정한 일반원칙에 따라 처리한다.

당기법인세와 이연법인세의 인식

- 22.45 특정한 거래나 사건이 가져온 당기 및 이후기간의 법인세효과에 대한 회계처리는 그 사건이나 거래 자체에 대한 회계처리와 일관성을 가져야 한다. 문단 22.46 내지 문단 22.52는 이러한 원칙에 따라 법인세효과의 회계처리를 규정하고 있다.

손익계산서

- 22.46 당기법인세부담액(환급액)과 이연법인세는 손익계산서상 법인세비용의 계산에 반영되어야 한다. 이 경우 전기이전의 기간과 관련된 법인세부담액(환급액)을 당기에 인식한 금액(법인세 추납액 또는 환급액)은 당기법인세부담액(환급액)으로 하여 법인세비용에 포함한다. 그러나 다음의 사항으로부터 발생되는 경우는 예외로 한다.
- (1) 당해 기간 또는 다른 기간에 자본에 직접적으로 인식되는 거래나 사건
 - (2) 사업결합

22.47 이연법인세자산과 부채의 장부금액은, 관련된 일시적차이 금액에 변동이 없더라도, 변경될 수 있는데 그러한 예는 다음과 같다.

- (1) 세율이나 세법이 변경된 경우
- (2) 이연법인세자산의 회수가능성을 재검토하는 경우
- (3) 자산의 예상되는 회수 방법이 변경된 경우

이로 인한 이연법인세의 변동액은 당초에 자본에 직접 귀속시키는 항목과 관련된 부분을 제외하고는 손익계산서에 반영된다.

자본에 직접 가감되는 항목

22.48 자본에 직접 가감되는 항목과 관련된 당기법인세부담액과 이연법인세는 자본에 직접 가감되어야 한다.

22.49 회계상의 평가와는 무관하게 세법의 변경 등으로 인하여 세무기준액이 변경되는 경우에는 그에 따른 법인세효과는 당기손익에 반영한다.

사업결합시에 발생한 이연법인세

22.50 문단 22.11과 문단 22.17에서 설명한 바와 같이 사업결합에서 일시적차이가 발생할 수 있다. 취득자는 취득일에 일시적차이에 대하여 이연법인세자산(문단 22.16의 인식 기준을 만족하는 범위 안에서)이나 이연법인세부채를 인식하게 되며, 결과적으로 이러한 이연법인세자산과 부채는 영업권이나 염가매수차익에 영향을 미친다. 그러나 문단 22.10(1)와 문단 22.16(1)의 규정에 따라 영업권과 염가매수차익으로부터의 이연법인세는 인식하지 않는다.

22.51 사업결합의 결과로서 취득자는 사업결합 이전에는 인식할 수 없었던 자신의 이연법인세자산을 인식할 수 있는 경우도 있다. 예를

들어 취득자는 피취득자의 미래 과세소득으로 인하여 취득자의 세무상결손금등의 활용이 가능하게 될 수도 있는데 이러한 경우에는 이연법인세자산을 인식할 수 있으며, 동 이연법인세자산은 사업결합으로 인해 발생하는 영업권이나 염가매수차익의 결정에 반영되어야 한다.

- 22.52 취득자가 피취득자의 이연법인세자산을 취득일 현재 식별가능한 자산으로 인식하지 않고 사후에 취득자의 재무제표에서 인식하는 경우에는 이로 인한 법인세혜택을 손익계산서에 반영하며 동시에 다음과 같이 회계처리 하여야 한다.
- (1) 취득일에 그 이연법인세 자산이 식별가능한 자산으로 인식되었을 경우의 금액으로 영업권의 장부금액을 감소시키고,
 - (2) 영업권 장부금액의 감소분만큼을 비용으로 인식한다.
- 그러나 취득자는 염가매수차익을 인식하지는 않는다.

표시

법인세자산과 법인세부채

- 22.53 법인세관련 자산과 부채는 재무상태표의 다른 자산이나 부채와 구분하여 표시되어야 한다. 이연법인세자산과 이연법인세부채는 당기법인세자산과 당기법인세부채로부터 구분되어야 한다.
- 22.54 이연법인세자산(이연법인세부채)은 관련된 자산항목 또는 부채항목의 재무상태표상 분류에 따라 재무상태표에 유동자산(유동부채) 또는 기타비유동자산(기타비유동부채)으로 분류한다. 세무상결손금에 따라 인식하게 되는 이연법인세자산의 경우처럼 재무상태표상 자산항목 또는 부채항목과 관련되지 않은 이연법인세자산과 이연법인세부채는 세무상결손금 등의 예상소멸시기에 따라서 유동항

목과 기타비유동항목으로 분류한다.

상계

- 22.55 당기법인세부채와 당기법인세자산 그리고 동일한 유동 및 비유동 구분내의 이연법인세자산과 이연법인세부채가 동일한 과세당국과 관련된 경우에는 각각 상계하여 표시한다.

법인세비용

- 22.56 손익계산서에서 계속사업손익과 관련된 법인세비용은 법인세비용 차감전계속사업손익에서 차감하는 형식으로 기재하고, 중단사업손익과 관련된 법인세비용은 해당 손익에 직접 반영한 후 해당 손익항목을 법인세비용 반영후 금액으로 기재한다.

연결재무제표

- 22.57 연결재무제표 작성 시에는 이 장의 다른 규정과 함께 다음의 문단들을 고려하여 법인세효과를 연결재무상태표와 연결손익계산서에 반영하여야 한다.

미실현손익 제거에 따른 법인세효과의 인식

- 22.58 연결재무제표를 작성할 때 연결실체 내 기업간 자산거래에 포함된 미실현손익을 제거하게 된다. 이때 연결재무제표상에 해당 자산은 거래전의 금액이 장부금액으로 나타나게 되는데 세무기준액은 거래금액으로 그대로 유지되기 때문에 장부금액과 세무기준액 사이에 차이가 발생한다. 이러한 차이에 대하여 이연법인세자산(이연법인세부채)을 인식한다.

종속기업

- 22.59 종속기업이 제31장 '중소기업 회계처리 특례'에서 규정하는 중소기업이어서 종속기업의 개별재무제표에서는 제31장의 특례규정에 따른 법인세회계를 적용하는 경우에도, 연결재무제표를 작성할 때에는 중소기업인 종속기업이 이 장의 규정에 따른 법인세회계를 적용한 경우에 나타나는 이연법인세를 반영하여 작성한다.
- 22.60 외국에 소재하는 종속기업의 경우에는 당해 해외종속기업이 법인세 기간배분을 고려하여 이연법인세자산(이연법인세부채)을 인식할 경우의 재무제표를 기준으로 연결재무제표를 작성한다.

공시

- 22.61 다음 사항은 주석으로 기재한다.
- (1) 계속사업손익법인세비용 또는 법인세비용(중단사업이 없는 경우)의 산출내역

[예시]

당기법인세(법인세추납액 · 환급액 포함)	xxx
± 일시적차이로 인한 이연법인세 변동액	xxx
± 세무상결손금 등으로 인한 이연법인세 변동액	xxx
= 총 법인세효과	xxx
± 자본에 직접 반영된 법인세비용	xxx
± 중단사업손익에 직접 반영된 법인세비용	xxx
=계속사업손익법인세비용	xxx

- (2) 법인세비용차감전계속사업손익 또는 법인세비용차감전순손익(중단사업손익이 없는 경우)과 법인세비용간의 관계 설명
- (3) 중단사업손익 법인세효과의 계산근거
- (4) 일시적차이 및 이연법인세자산(이연법인세부채)의 증감내역

- (5) 모든 차감할 일시적차이 및 세무상결손금 등에 대한 이연법인세자산 및 이연법인세자산의 실현가능성이 미래 과세소득의 발생여부에 따라 결정되는 경우 실현가능성에 대한 판단에 따라서 인식한 이연법인세자산과 그의 판단근거
- (6) 재무상태표에 이연법인세자산으로 인식되지 아니한 차감할 일시적차이, 미사용 세무상결손금 및 세액공제 등의 금액 및 만기일
- (7) 이연법인세부채로 인식되지 않은 종속기업, 지분법피투자기업, 조인트벤처의 지분에 대한 투자자산 및 사업용 유형자산인 토지와 관련된 일시적차이 총액
- (8) 자본에 직접 부가되거나 차감된 당기법인세와 이연법인세의 내역
- (9) 세법의 변경 또는 실현가능성의 변경에 따른 이연법인세 자산 및 부채의 변동액
- (10) 상계 전 총액기준에 의한 이연법인세자산과 이연법인세부채 및 당기법인세부채와 당기법인세자산
- (11) 세무상결손금과 관련된 다음 사항
 - (가) 세무상결손금이 발생한 회계연도의 당기순손익에 반영한 법인세효과
 - (나) 세무상결손금에 대한 법인세효과를 당기까지 인식하지 않은 경우 이후 회계연도에 반영가능성 여부
 - (다) 이연법인세자산을 인식하지 않고 이월된 세무상결손금 중 당기에 소멸된 세무상결손금의 법인세효과

용어의 정의

회계이익(회계손실)	기업회계기준에 의하여 산출되는 법인세비용 차감전순이익(법인세비용차감전순손실)을 말한다.
과세소득(세무상결손금)	법인세법에 따라 법인세부담액을 산출하는 대상 소득(결손)을 말한다.
법인세부담액	법인세법 등의 법령에 의하여 각 회계연도에 부담할 법인세 및 법인세에 부가되는 세액의 합계액을 말한다.
법인세비용	법인세부담액에 이연법인세 변동액을 가감하여 산출된 금액을 말한다.
자산·부채의 세무기준액	세무회계상 자산 · 부채의 금액을 말한다.
일시적차이	자산 · 부채의 장부금액과 세무기준액의 차이를 말하는데 다음의 두 가지로 구분된다. (1) 가산할 일시적차이 : 자산 · 부채가 회수 · 상환되는 미래기간의 과세소득을 증가시키는 효과를 가지는 일시적차이 (2) 차감할 일시적차이 : 자산 · 부채가 회수 · 상환되는 미래기간의 과세소득을 감소시키는 효과를 가지는 일시적차이
이연법인세부채	가산할 일시적차이로 인하여 미래에 부담하게 될 법인세부담액을 말한다.
이연법인세자산	다음의 항목들로 인하여 미래에 경감될 법인세부담액을 말한다. (1) 차감할 일시적차이 (2) 이월공제가 가능한 세무상결손금 (3) 이월공제가 가능한 세액공제 및 소득공제 등

일반기업회계기준 제22장 ‘법인세회계’의 부록

결론도출근거

- 결22.1 가산할 일시적차이에 대하여 인식하는 이연법인세부채는 ‘재무회계개념체계’상 부채의 정의에 부합한다. 이연법인세부채는 세법의 규정에 따라 미래기간에 과세될 법적인 의무로서, 가산할 일시적 차이를 가져온 과거 사건과 동일한 사건에 의하여 발생한 의무이다. 즉 이연법인세부채는 “과거의 거래나 사건의 결과로 현재 기업 실체가 부담하고 있고 미래에 자원의 유출 또는 사용이 예상되는 의무”이다. (문단 22.10)
- 결22.2 회계상 자산을 인식할 때는 그 장부금액이 미래에 경제적효익의 형태로 기업에 유입된다고 판단하는 것이다. 만일 자산의 장부금액이 세무기준액보다 크다면 미래에 과세될 경제적효익이 세무상 손금으로 차감될 금액을 초과하게 된다. 이때의 차이가 가산할 일시적차이이며 그로 인하여 미래에 법인세를 납부하게 될 의무가 이연법인세부채이다. 기업이 당해 자산을 경제적효익의 형태로 회수하면 가산할 일시적차이가 소멸되고 과세소득이 발생하며, 결과적으로 법인세 납부의 형태로 기업으로부터 경제적효익이 유출된다. 따라서 문단 22.10에서 규정하고 있는 경우를 제외하고는 모든 가산할 일시적차이에 대하여 이연법인세부채를 인식하여야 한다. (문단 22.10)
- 결22.3 한국채택국제회계기준은 자산과 부채의 최초 인식 시에 나타나는 일시적차이에 대하여도 이연법인세를 인식하도록 요구하면서 예외를 인정하고 있다. 즉 최초 인식 거래가 사업결합거래가 아니며 회계이익이나 과세소득에 영향을 미치지도 않는 경우에는 최초인

식시점과 그 이후의 기간에 이연법인세를 인식하지 않는다. 이 경우 만일 취득 시 이연법인세부채를 인식하면서 이연법인세비용을 당기의 법인세비용에 반영한다면 자산의 취득행위가 손실을 발생시키는 문제가 있으며, 이연법인세비용을 자산의 취득원가에 반영한다면 자산을 과대 인식하는 결과를 가져오게 된다. 이러한 이유에서 이연법인세인식의 예외를 가지게 된 것이다. 참고로 2009년 3월에 발표한 국제회계기준위원회(IASB)의 공개초안에서는 미국기준과의 정합성 추구 차원에서 최초인식 시 예외조항을 삭제하는 방안을 제시하였다. 향후 이러한 국제회계기준의 제정방향 및 논의과정을 면밀히 검토한 후 국제적 정합성 및 논리적 타당성 등 다양한 측면을 검토하여 일반기업회계기준에서도 자산과 부채의 최초 인식 시 이연법인세 인식의 예외조항을 삭제할 필요가 있는지에 대해 재검토할 필요가 있을 것이다. (문단 22.14)

결22.4 회계상 부채를 인식할 때에는 미래에 경제적자원의 유출에 의해 장부금액이 상환된다고 판단하는 것이다. 이때 유출되는 자원의 일부 또는 전체금액이 부채가 인식되는 기간 이후의 기간에 과세 소득 계산에서 차감공제 될 수도 있는데, 이러한 경우에 부채의 장부금액과 세무기준액 간에 일시적차이가 존재하게 되며, 그 일시적차이에 대하여 이연법인세자산을 인식하여야 한다. 또한 자산의 장부금액이 세무기준액보다 작은 경우에는 미래기간에 절감될 법인세부담액과 관련하여 이연법인세자산을 인식하여야 한다. (문단 22.16)

결22.5 차감할 일시적차이와 세무상결손금 등은 미래의 과세 소득과 법인세부담액을 감소시킴으로써 간접적으로 미래의 현금흐름 창출이라는 효익을 가져온다. 또한 기업은 이러한 미래 효익에 대해 배타적인 권리를 가짐으로써 타인의 접근을 통제할 수 있으므로, 이연법인세자산의 자산성이 인정될 수 있다. (문단 22.16)

- 결22.6 이연법인세자산의 법인세혜택은 특정 미래기간에 충분한 과세소득이 있을 경우에만 실현될 수 있다. 따라서 차감할 일시적차이와 세무상결손금 등의 법인세 효과는 미래의 과세소득이 충분하여 그 혜택이 실현될 것으로 예상될 때 자산의 정의를 충족한다. 이 경우 과세소득의 발생가능성을 어느 수준으로 요구하느냐에 따라 당기말 차감할 일시적차이와 세무상결손금 등에 따른 법인세효과의 인식여부가 결정되므로 미래 과세소득 금액 발생가능성의 수준설정이 유의적인 요소가 된다. 본 장에서는 이연법인세자산으로부터 기대되는 미래 법인세절감의 실현가능성을 평가하여 그 가능성이 매우 높은 경우에만 자산으로 인식하도록 하였다. (문단 22.16, 22.19)
- 결22.7 차감할 일시적차이 중 실현가능성이 없어 이연법인세자산으로 인식하지 아니한 부분에 대하여 주석으로 공시함으로써, 모든 일시적차이로 인한 법인세효과 중 실현가능성이 없는 부분을 차감 표시하는 충당금설정법과 마찬가지로 충분한 정보를 공시할 수 있도록 하였다. (문단 22.26, 22.61)
- 결22.8 기업이 세무상결손금 등의 이월공제가능기간이 경과되어 소멸됨으로써 세무상 혜택을 받지 못할 경우를 대비하여 과세소득이 공제가능기간동안 발생하도록 만드는 세무정책을 수행할 수 있다면, 차감할 일시적차이와 세무상결손금 등에 따른 미래 세차감효과의 실현가능성을 매우 높여줄 것이다. 그런데 이러한 정책을 수행하는데 있어 유의적인 비용이나 손실이 예상되는 경우 이를 이연법인세자산의 인식시점에 인식하는 것이 수익과 비용의 대응 관점에서 타당하다. 다만, 정책의 수행시기가 확정적이지 않을 수 있고, 유의적인 비용의 측정상의 문제가 있기 때문에 관련비용 또는 손실의 인식을 함께 언급하지 않음으로써 비용 등은 실제로 발생하는 기간에 인식하는 것으로 하였다. (문단 22.22)

- 결22.9 2009년 3월에 발표한 국제회계기준위원회(IASB)의 공개초안에서는 종속기업, 지분법피투자기업 및 조인트벤처 지분에 대한 이연법인 세부채 인식의 예외조항을 삭제할 것을 제안하고 있다. 다만, 동 공개초안에서는 해외에 소재하고 있는 종속기업 등에 대하여만 이연법인세 자산과 부채의 인식예외를 남겨두고자 하는데, 이 때에도 지배기업에 의한 투자가 거의 영구적이며 예측가능한 미래에 일시적 차이가 소멸되지 않을 것이 명백한 경우에 한하여 이연법인세를 인식하지 않도록 하고 있다. 이러한 결정을 하게 된 이유는 기업의 의도에 따라 부채의 인식여부가 결정되는 것은 바람직하지 않다는 것이다. 그러나 종속기업 등의 투자와 관련하여 아직 국제회계기준위원회의 기준서가 그 내용을 공식적으로 수정하지 않았고 이와 관련된 논의의 진행이 성숙되지는 않은 상황이기 때문에 이 장에서는 인식예외조항을 포함시키기로 하였다. (문단 22.31-22.36)
- 결22.10 일시적차이가 가져오는 미래 세효과의 측정은 적용할 세율에 영향을 받게 된다. 이때, 단일 세율구조에서는 문제가 없지만 일반적인 모습인 누진세율구조에서는 이연법인세의 계산에 적용할 세율의 결정 문제가 있다. 다만 2단계 세율구조에서 한계세율은 복잡한 추정 및 계산 과정을 거치지 않고도 산출할 수 있는 경우가 많아 처음에는 한국채택국제회계기준과는 달리 한계세율을 적용하도록 하였다. 그러나 현재 우리나라의 세율구조가 3단계로 바뀜에 따라 한계세율을 적용하더라도 과세소득의 총액을 예상하여야 하는 상황이 많아졌다. 이러한 변화와 이연법인세 자산·부채 측정 원칙이 한국채택국제회계기준과 비슷한 점을 고려하여 이연법인세 자산 또는 부채를 측정할 때 평균세율을 적용하도록 개정하였다. (문단 22.39)
- 결22.11 이연법인세 자산과 부채를 현재가치로 할인할 것이냐 하는 문제

는 개념적으로 현재가치 계산이 타당한가 하는 점과 실무적으로 수행가능한가 하는 점에서 복잡하고 다양한 논란이 제기될 수 있다. 일시적차이(또는 세무상결손금 등)의 법인세효과를 현재가치로 평가하기 위해서는 미래 현금흐름에 영향을 주는 일시적차이 등의 소멸시기(미래 과세소득의 발생시기), 소멸되는 금액(과세소득 금액의 크기) 및 적정 할인율을 정확히 예측하여야 하나 실무적으로 이를 예측하기가 어렵거나 복잡하므로 이연법인세자산과 부채는 현재가치로 계산하지 아니한다. (문단 22.42)

- 결22.12 자본에 직접 가감되는 항목에 대한 당기 법인세 부담액과 이연법인세는 자본에 직접 가감하여 자본을 세효과 반영 후 순액으로 표시하여야 한다. 그런데 전기에 인식한 이연법인세와 관련하여 변동이 있는 경우 이를 반영하는 방법은 미국의 경우처럼 당기의 손익계산서에 반영하는 방법과 한국채택국제회계기준처럼 자본항목에 반영하는 방법이 있다. 전자의 방법은 적용상의 복잡성을 회피할 수 있는 방법이지만 보다 논리적으로 타당한 후자의 방법을 따라서 자본항목에 반영하는 것으로 하였다. (문단 22.48)
- 결22.13 일반기업회계기준 제22장 문단 16에서는 향후 과세소득의 발생가능성이 매우 높은 경우에 이연법인세자산을 인식하도록 요구한다. 결22.6에서는 이연법인세자산으로부터 기대되는 미래 법인세절감의 실현가능성을 평가하여 그 가능성이 매우 높은 경우에만 자산을 인식하도록 하였다고 기술한다. 이 장의 본문에서는 비록 당기 법인세 자산·부채의 인식 조건을 분명하게 언급하지 않지만, 다른 자산·부채의 인식 조건(경제적 효익의 유입 또는 유출 가능성이 매우 높다)과 마찬가지로 경제적 효익의 유입 '가능성이 매우 높다'라는 조건도 충족할 때 인식하는 것으로 보아야 한다. (문단 22.2의2, 문단 22.7)

실무지침

실22.1 많은 경우 일시적차이는 기업회계상의 수익과 비용의 인식시점과 세무상의 익금과 손금의 인식시점이 다른 경우에 존재한다. 그러나 일시적차이는 다음과 같은 경우에도 존재한다. (문단 22.9)

- (1) 사업결합시 이전대가를 취득한 식별가능한 자산·부채의 공정가치에 따라 배분하여 동 자산·부채의 장부금액은 변동하였으나 세무기준액은 변동하지 않는 경우
- (2) 자산을 공정가치 등으로 평가하여 그 장부금액은 변동하였으나 세무기준액은 변동하지 않는 경우
- (3) 영업권이나 염가매수차익이 발생하는 경우
- (4) 자산·부채를 최초로 인식하는 시점에 장부금액과 세무기준액이 다른 경우
- (5) 종속기업, 지분법피투자기업 및 조인트벤처의 지분에 대한 투자자산의 장부금액이 세무기준액과 다른 경우

실22.2 자산의 세무기준액과 일시적차이 예시 (문단 22.3)

문단 22.3의 자산의 세무기준액을 달리 표현하면 자산이 회수되어 과세대상 경제적효익이 유입되는 기간에 과세소득에서 차감될 금액으로 정의할 수 있다. 그러나 유입되는 경제적효익이 과세대상이 아니라면 자산의 세무기준액은 (세무상으로 인정하지 않는 평가금액을 반영하지 않은)장부금액을 의미한다. 이는 한국채택국제회계기준의 정의와 동일하다.

- (1) 재고자산, 유가증권, 유형자산 등 기업활동과 관련된 일반적인 자산의 세무기준액은 미래기간에 세무상 손금(비용)으로 인정될 금액이다. 예를 들어 취득원가 100원의 기계에 대하여 당회계연도말까지 누적하여 40원의 감가상각액을 인식하였는데, 세무상으로는 누적하여 30원을 손금으로 인정받았다면 기계의 세무기준액은 70원이며 장부금액 60원과의 차이가 차감할 일

시적차이이다.

- (2) 선급비용의 경우 기업회계상으로는 미래의 비용을 미리 지급한 것이기 때문에 그만큼 자산으로 인식하는 것이나, 세무상 현금주의를 적용하여 당기에 지급된 금액이 전액 당기의 세무상 손금으로 인식되는 경우라면 세무상으로는 미래의 비용을 미리 지급한 것이 아니기 때문에 세무상 자산은 존재하지 않는다. 따라서 이 경우 기업회계에서 자산으로 인식하는 선급비용의 세무기준액은 영(0)이 되며 가산할 일시적차이가 존재하게 된다.
- (3) 미수수익의 경우 기업회계상으로는 당기에 발생한 수익을 아직 현금으로 회수하지 못한 것이므로 그만큼 자산으로 인식하는 것이나, 세무상 현금주의를 적용하여 당기에 현금으로 회수한 금액만을 당기의 세무상 익금(수익)으로 인식하는 경우라면 세무상으로는 회수 못한 당기수익은 없는 것이기 때문에 세무상 자산은 존재하지 않는다. 따라서 이 경우 기업회계상 자산으로 인식하는 미수수익의 세무기준액은 0이 되며, 가산할 일시적차이가 존재하게 된다.
- (4) 대여금과 같은 자산은 기업회계상 장부금액이 그대로 세무상 자산으로 인정되므로 세무기준액은 장부금액과 일치한다. 다만 대여금 등에 대하여 대손을 인식하는 경우에는 취득원가에서 세무상 대손비용으로 인정된 금액(세무상 대손충당금)을 차감한 금액이 세무기준액이 되며 그 금액이 장부금액과 다를 수 있다. 예를 들어 연말에 대여금 20,000원에 대하여 1,000원(5%)의 대손충당금을 설정하였지만 세무상으로는 400원(2%)만 당기의 대손상각비로 인정되는 경우(즉, 대손상각비로 인식한 1,000원 중 600원이 손금불산입된 경우), 대여금의 기업회계상 장부금액은 19,000원이지만 세무기준액은 19,600원이 되어 600원의 차감할 일시적차이가 존재하게 된다.

실22.3

부채의 세무기준액 예시 (문단 22.4)

문단 22.4의 부채의 세무기준액은 장부금액과 미래기간에 당해 부채와 관련하여 과세소득에서 차감될 금액의 차액으로 정의할 수 있다. 그러나 수익이 선수되어 발생하는 부채의 세무기준액은 장부금액과 미래기간에 과세되지 않을 수익금액의 차액을 의미한다. 이는 한국채택국제회계기준의 정의와 동일하다.

- (1) 차입금과 같은 일반적인 부채의 경우 세무상으로도 전액 부채에 해당하므로 세무기준액은 장부금액과 일치하며 일시적차이가 존재하지 않는다.
- (2) 선수수익의 경우 기업회계상으로는 미래에 제공할 용역의 대가를 미리 현금으로 수령한 것이므로 부채(선수수익)로 인식되나, 세무상 현금주의를 적용하여 당기에 현금으로 수령한 금액 전부를 당기의 세무상 익금으로 인식하는 경우라면 세무상으로는 발생하지 않은 수익에 대하여 미리 현금으로 수령한 금액은 없는 것이 된다. 따라서 이 경우 기업회계상 부채로 인식하는 선수수익의 세무기준액은 0이 되어 차감할 일시적차이가 존재하게 된다.
- (3) 미지급비용의 경우 기업회계상으로는 발생한 비용의 지급이 아직 이루어지지 않은 부채에 해당하지만, 세무상 현금주의를 적용하여 당기에 현금으로 지급한 금액만 당기의 세무상 손금(비용)으로 인식하는 경우라면 세무상으로는 발생한 비용에 대하여 지급되지 않은 금액은 없는 것이 된다. 따라서 이 경우 기업회계상 부채로 인식하는 미지급비용의 세무기준액은 0이 되어, 차감할 일시적차이가 존재하게 된다.
- (4) 세법상 인정되어 설정되는 준비금은 기업회계상으로는 비용으로 인정되지 않지만 세무상으로는 당기의 비용으로 인정하여 손금에 산입하여 주는 것이다. 그런데 세무상 비용의 발생을 인정하였지만 그에 대응한 세무상 자산의 감소가 없었으므로 세무상 부채를 인식하게 된다. 따라서 준비금의 설정과 관련하

여 기업회계상 부채는 존재하지 않으나 설정액만큼 세무상 부채는 존재하는데 그 금액이 세무기준액이 되어 가산할 일시적 차이가 존재하게 된다. 준비금을 환입하는 경우에 기업회계상으로는 수익이 아니지만 세무상으로는 부채가 대가없이 상환되는 것이고 따라서 세무상으로는 수익을 인식하여 익금에 산입하여 주는 것이다. 그러므로 준비금이 환입되면 세무상 부채가 소멸함으로써 세무기준액이 0이 된다. 즉 가산할 일시적 차이가 소멸한다.

실22.4 자산 · 부채의 세무기준액이 명백하지 아니한 경우에는 법인세회계의 기본 원칙에 따라 판단하는 것이 도움이 될 것이다. 즉 자산 · 부채의 회수 · 상환시점에 세무상으로 아무런 영향이 없는 경우와 비교하여 미래의 법인세부담액을 증가(감소)시킨다면 이 장에서 제시한 몇 가지 예외를 제외하고는 이연법인세부채(자산)를 인식하여야 한다. (문단 22.3, 22.4)

실22.5 법인세관련 자산항목을 인식할 경우에는 법인세비용 계정의 차감으로 처리한다. 즉, 별도의 법인세수익 또는 음(-)의 법인세비용 등의 항목을 신설하여 표시하는 실익이 없으므로 법인세비용의 차감표시 또는 경우에 따라서 법인세비용에 부의 금액이 표시되는 것을 허용하는 것이다. (문단 22.7, 22.8, 22.56)

실22.6 유형자산의 취득에 사용된 국고보조금의 경우 기업회계에서 내용연수에 걸쳐서 감가상각액과 상계처리 하고 있으며, 세법에서는 일시상각충당금을 설정하여 손금 산입하여 당해연도 익금과 상계한 다음에 후속연도의 취득가액에 따른 감가상각액과 상계(충당금 중 해당부분 익금산입)하도록 허용하고 있다. 따라서 기업이 일시상각충당금을 설정하는 경우 현행의 일반기업회계기준과 법인세법 하에서는 국고보조금이 관련되어 있는 유형자산의 장부금액과

세무기준액이 차이가 나지 않는다.

실22.7 이연법인세부채의 예시 (문단 22.10)

취득원가가 150원이고 장부금액이 100원인 자산이 있다. 이 자산의 세무상 감가상각누계액이 90원이라면, 이 자산의 세무기준액은 60원(취득원가 150원에서 세무상 감가상각누계액 90원을 차감한 금액)이다. 해당 자산의 장부금액 100원을 회수하면 기업은 100원의 과세소득을 획득하지만 세무상 감가상각액은 60원만큼만 공제할 수 있을 뿐이다. 결과적으로, 만일 세율이 25%라면 기업은 자산의 장부금액을 회수할 때 10원(40원의 25%)의 법인세를 납부할 것이다. 이때 장부금액 100원과 세무기준액 60원의 차이 40원이 가산할 일시적차이이다. 그러므로 기업은 자산의 장부금액을 회수할 때 납부할 법인세액인 10원(40원의 25%)을 이연법인세부채로 인식한다.

실22.8 다음 중 하나 이상에 해당하는 경우에는 차감할 일시적차이 및 세무상결손금에서 발생하는 법인세효과의 실현가능성이 매우 높은 것으로 볼 수 있다. (문단 22.26)

- (1) 차기이후 각 회계연도에 소멸되는 가산할 일시적차이를 한도록 하여 계산된 차감할 일시적차이
- (2) 보고기간말 현재 존재하는 미이행계약에서 기대되는 미래의 과세소득이 차감할 일시적차이 및 세무상결손금을 초과하는 경우. 이 경우 미이행계약이 매출과 관련된 경우에는 미래의 과세소득은 당기의 매출이익률을 적용하여 계산한다.
- (3) 당기를 포함한 최근 3년간 계속하여 계속사업이익이 발생한 기업으로서 차기이후 예상연평균계속사업이익이 각 회계연도에 소멸되는 차감할 일시적차이 및 세무상결손금을 초과하는 경우. 이 경우 예상연평균계속사업이익은 최근 3년간의 연평균 계속사업이익을 말한다.

- 실22.9 다음 중 하나 이상에 해당하는 경우에는 차감할 일시적차이 및 세무상결손금에서 발생하는 법인세효과의 실현가능성이 낮은 것으로 볼 수 있다. (문단 22.26)
- (1) 당기를 포함한 최근 3년간 계속하여 결손금이 발생한 경우
 - (2) 누적적인 계속사업손실로 인하여 기업회계상 당기말 현재 완전자본잠식 상태인 경우
- 실22.10 최저한세율을 적용받는 기업이 일시적차이에 대한 법인세효과를 계산할 때 일반세율을 적용하여 측정하여야 한다. (문단 22.28)
- 실22.11 문단 22.31 내지 문단 22.36은 종속기업 등에 대한 투자자산 관련 일시적차이에 대하여 이연법인세부채와 자산을 인식하는 조건을 규정하고 있으며, 조건들 중에 “예측 가능한 미래에 일시적차이가 소멸할 가능성”이 있는데, 그 경우 “소멸”이란 배당이나 자산의 처분에 따른 소멸을 의미하며, 피투자기업의 향후 순손익에 따른 소멸은 의미하지 않는다. 즉 지분법평가이익을 인식한 피투자기업이 미래 순손실을 나타낼 것으로 예상된다 하더라도 예측 가능한 미래에 배당이나 처분계획이 없다면 가산할 일시적차이에 대한 이연법인세부채를 인식하지 않는 것이다. 마찬가지로 지분법평가 손실을 기록한 경우에도 피투자기업의 미래 순이익예상만으로 이연법인세자산을 인식할 수 없다. (문단 22.31-22.36)
- 실22.12 지배기업 등이 지분법 적용대상 피투자기업의 투자계정에서 발생하는 가산할 일시적차이의 소멸시기를 통제할 수 있고, 배당재원이 있는 피투자기업이 과거 5년간 배당을 하지 않거나 투자기업과의 계약에 의하여 배당을 하지 않는다는 합의를 함으로써 예측 가능한 미래기간 내에 일시적차이가 소멸하지 않을 가능성이 매우 높다면 당해 가산할 일시적차이에서 발생하는 법인세효과인 이연법인세부채를 인식하지 않는다. (문단 22.34)

- 실22.13 문단 22.41에 규정된 내용처럼 이연법인세 산정 시 적용할 세율이 자산의 회수방법에 따라 달라질 수 있다. 예를 들어 어느 자산의 장부금액은 100원이고 세무기준액은 60원인데, 이 자산의 처분이 익에 대하여는 20%, 계속사용에 따른 이익에 대하여는 30%의 세율이 적용된다면, 기업이 당해 자산을 더 이상 사용하지 않고 매각할 계획이면 8원(40원의 20%)의 이연법인세부채를 인식하고, 계속 보유하면서 사용을 통하여 자산을 회수할 계획이면 12원(40원의 30%)을 이연법인세부채로 인식하여야 한다. (문단 22.41)
- 실22.14 문단 22.44에 따라 이연법인세 자산의 실현가능성이 변경된 경우 제5장 ‘회계정책, 회계추정의 변경 및 오류’에 따라 회계처리한다. (문단 22.44)
- 실22.15 이연법인세자산과 이연법인세부채를 인식하고 그 효과를 당기손익 등에 반영하는 순서는 다음과 같다.
- (1) 일반기업회계기준에 따라 회계처리
 - (2) 결산일에 자산부채의 장부금액과 세무기준액을 비교하여 일시적차이의 존재여부 확인
 - (3) 가산할 일시적차이에 대하여 예외사항이 인정되는 경우 이외에는 이연법인세부채를 인식
 - (4) 차감할 일시적차이 등에 대하여 실현가능성에 대한 평가를 통하여 이연법인세자산을 인식
 - (5) 인식한 이연법인세자산과 이연법인세부채의 법인세효과가 차본에 직접 반영된 항목과 관련된 경우 당해 차본항목에 반영하고 기타의 경우에는 당기손익에 반영
- 실22.16 대부분의 이연법인세자산과 부채는 수익이나 비용이 기업회계에서 인식되는 회계기간과 세무상 인식되는 회계기간이 다른 경우에 발생한다. 즉, 이자수익이 회계상으로는 제16장 ‘수익’의 제1절

‘수익인식’에 의거하여 발생주의로 인식되는데 세무상으로는 금융업종이 아니라면 현금주의로 인식되어 이러한 차이가 발생한다. 이처럼 수익이나 비용의 인식시점에 대한 기업회계와 세법의 차이 때문에 나타나는 일시적차이의 법인세효과는 손익계산서에 반영된다. (문단 22.46)

- 실22.17 회계정책이 변경되거나 과거의 회계처리에 오류가 있어 이를 소급적으로 수정하는 경우 이와 관련하여 법인세효과가 발생할 수 있다. 이 경우 당해 법인세비용은 제5장 ‘회계정책, 회계추정의 변경 및 오류’ 및 이 장 문단 22.48에 따라 회계처리한다. 그러나, 오류수정을 당기 손익계산서에 전기오류수정손익으로 처리하는 경우 또는 회계처리와 무관하게 전기이전의 법인세부담액(환급액)에 대한 조정사항이 있어 당기에 법인세를 부담하거나 환급받는 경우 그에 대한 법인세효과는 당기 법인세비용에 반영한다. (문단 22.46)
- 실22.18 일반기업회계기준은 특정항목에 대해 자본에 직접 인식하도록 요구하고 있는데 예를 들어 다음과 같다. (문단 22.48)
- (1) 제5장 ‘회계정책, 회계추정의 변경 및 오류’에 따라 소급 적용되어야 하는 회계정책의 변경이나 중대한 오류의 수정으로 인한 기초이익잉여금의 수정
 - (2) 전환증권의 자본요소에 대한 최초 인식에서 발생되는 금액
 - (3) 해외법인 재무제표의 환산차이
 - (4) 매도가능증권을 공정가치로 평가함에 따라 인식하는 매도가능증권평가차손익
- 실22.19 기간내 배분을 할 때에는 다음에 유의하여 회계처리한다. (문단 22.48)
- (1) 기타포괄손익의 인식에 따른 일시적차이에 대한 이연법인세는

관련 기타포괄손익에 직접 반영한다. 전기 이전에 인식된 기타포괄손익 항목과 관련된 이연법인세에 변동이 있는 경우에도 관련 기타포괄손익에 직접 반영한다.

- (2) 당기의 법인세납부액에 영향을 미치는 자기주식처분손익은 세차감후 금액으로 재무상태표에 표시한다. 자기주식처분손익 때문에 세무상결손금이 영향을 받은 경우 추후 세율변경이나 결손금이월공제의 실현가능성 변화에 따른 이연법인세자산 변경의 세효과는 변경연도의 법인세비용에 반영한다.

실22.20 경우에 따라서는 자본에 직접 귀속되는 항목과 관련된 당기법인세와 이연법인세의 크기를 결정하기 어려운 경우가 있는데, 예를 들어, 다음과 같은 경우이다. (문단 22.48)

- (1) 과세소득(세무상결손금)의 특정 요소에 대한 적용세율을 산정하는 것이 누진세율 때문에 불가능한 경우
(2) 세율이나 기타 세법상의 변화가 과거에 자본에 귀속된 항목과 관련되었던 이연법인세자산이나 부채에 영향을 미치는 경우.
(3) 실현가능성이 재검토된 이연법인세자산의 전부 또는 일부금액이 과거에 자본에 귀속된 항목과 관련된 경우

이러한 경우에는 자본에 귀속된 항목과 관련된 당기법인세부담액과 이연법인세를 합리적인 비례율로 안분하거나 상황에 따라 보다 적정하게 배분할 수 있는 방법을 택해야 할 것이다.

실22.21 연결재무제표를 작성할 때 내부거래로 인한 미실현손익을 제거하는 경우 일시적차이가 발생한다. 이러한 일시적차이에 대한 법인세효과를 계산할 때 관련 자산을 보유하고 있는 기업에 적용되는 세율을 기준으로 계산한다. 이렇게 회계처리하여야 향후 미실현손익의 실현 시점에 세무상 손금으로 인정되는 금액에 대한 법인세효과만큼을 이연법인세자산 또는 부채로 인식할 수 있고, 이는 자산부채법의 논리에 충실한 회계처리 방법이 된다. (문단 22.58)

실22.22 문단 22.55의 상계규정은 하나의 과세대상기업과 관련하여 규정한 것이다. 따라서 개별재무제표에서는 관련 금액들이 문단 22.55에 따라 상계하여 표시되는 것이고, 연결재무상태표에서도 개별기업들의 관련 금액들은 문단 22.55에 따라 상계표시된다. 그러나 연결에 포함되는 둘 이상의 기업들의 관련 금액들은 다음의 조건을 충족하는 경우에만 상계표시가 가능할 것이다. (문단 22.55)

가. 당기법인세부채와 당기법인세자산의 상계

- (1) 기업들이 당기법인세부채와 당기법인세자산을 상계할 수 있는 법적 권한을 가지고 있으며,
- (2) 기업들이 당기법인세부채와 당기법인세자산을 순액으로 결제하거나, 당기법인세자산을 실현하는 동시에 당기법인세부채를 결제할 의도가 있다.

나. 동일한 유동 및 비유동 구분내의 이연법인세자산과 이연법인세부채의 상계

- (1) 기업들이 당기법인세부채와 당기법인세자산을 상계할 수 있는 법적 권한을 가지고 있으며,
- (2) 이연법인세자산과 이연법인세부채가 동일한 과세당국과 관련되며, 기업들이 유의적인 금액의 이연법인세부채가 결제되거나 이연법인세자산이 회수될 미래의 각 회계기간마다, 당기법인세부채와 당기법인세자산을 순액으로 결제할 의도가 있거나 당기법인세자산을 실현하는 동시에 당기법인세부채를 결제할 의도가 있다.

실22.23 제29장 '중간재무제표'에서 규정하고 있는 중간재무제표를 작성할 때 누적중간기간에 대하여 이 장에 따른 법인세회계를 적용한다. 즉 일시적차이 및 세무상결손금에 대한 이연법인세를 누적중간기간을 중심으로 인식한다.

실22.24 제29장 '중간재무제표'에서는 중간보고기간말 현재 '예상되는 연간

법인세율'을 적용하여 중간기간의 법인세비용을 인식하도록 하고 있다. 이 경우 '예상되는 연간법인세율'이란 연간예상 당기법인세를 연간예상 과세소득으로 나눈 비율을 말한다. 이처럼 연간법인세율을 적용하도록 한 것은 누적중간기간을 독립적인 회계기간으로 파악하는 제29장의 접근법 대신 연간의 부분회계기간으로 보아 회계처리 하도록 규정한 것이다. 그렇게 함으로써 중간기간의 회계이익과 법인세비용 사이의 대응이 보다 적절하게 이루어 질 수 있는 것이다.

실22.25 중간재무제표 작성 시 소득공제와 세액공제의 항목들은 다음과 같이 분기의 법인세계산에 반영한다.

- (1) 연간 실적과 관련하여 금액이 결정되는 경우에는 연간예상세율의 결정에 반영한다.
- (2) 특정한 거래나 사건에 관련되어 발생하는 항목들은 발생한 분기에 전액 반영한다.

실22.26 과세당국이 기업의 법인세 처리를 세법에 따라 수용할지가 불확실한 경우에 기업은 과세당국이 이를 수용할 가능성이 매우 높은지를 고려하고, 수용할 가능성이 매우 높다면 그 법인세 처리와 일관되게 과세소득(세무상결손금), 세무기준액, 미사용 세무상결손금, 미사용 세액공제, 세율을 산정한다. 예를 들면, 기업이 법인세 신고·납부 후에 국세청의 세무조사 결과로 추징세액을 고지 받는 경우가 있다. 이 기업은 일단 납부기한 내 전액을 납부하고, 소송을 거쳐 해당 세액을 환급받으려고 한다. 국세청과의 소송에서 기업이 추가 납부한 금액을 환급받을 가능성이 매우 높은 경우에는 법인세로 추가 납부한 금액은 추징세액 납부 시점에 자산으로 인식한다. 그러나 과세당국이 불확실한 법인세 처리를 수용할 가능성이 매우 높지는 않은 경우에는 해당 금액 등을 산정할 때에 가능성이 가장 높은 금액과 기댓값(가능한 결과치의 범위에 있는 모든 금액에 각 확률을 곱한 금액의 합) 가운데 불확실성의 해소를 더 잘 예측할 것으로 예상하는 방법을 사용하여 불확실성의 영향을 반영한

다. 이 경우에 가능한 결과치가 두 가지이거나 하나의 값에 집중되어 있다면 가능한 결과치의 범위에서 가능성이 가장 높은 금액으로 산정하고 가능한 결과치의 범위가 두 가지 값도 아니고 하나의 값에 집중되어 있지도 않다면 기댓값으로 산정한다. (문단 22.2의2, 문단 22.7)

적용사례

사례1 공정가치로 평가된 자산의 일시적 차이에 대한 이연법인세 (문단 22.12)

매도가능증권의 경우 기업회계상 공정가치로 평가하지만 세무상으로는 원가법만을 인정하므로 일시적차이가 나타난다. (문단 22.12)

<관련 회계처리 사례>

- 매도가능증권(주식)을 1,000원에 취득함.

(차) 매도가능증권 1,000 (대) 현금 1,000

- 연말에 평가차익 100원 발생함 : (세율은 30% 가정)

(차)	매도가능증권	100	(대)	매도가능증권평가차익	100
	법인세비용	30		이연법인세부채	30
	매도가능증권평가차익	30		법인세비용	30[기간내배분]

- 다음연도에 매도가능증권을 1,100원에 처분함 :

(차)	현금	1,100	(대)	매도가능증권	1,100
	매도가능증권평가차익	70		매도가능증권처분이익	100(*)
	이연법인세부채	30			

- 매도가능증권의 처분이익에 따른 법인세 납부 :

(차) 법인세비용 30(*) (대) 당기법인세부채 30

* 결국 매도가능증권의 처분연도에 100원의 처분이익과 30원의 법인세비용을 인식하게 됨.

사례2 최초인식거래에서 나타난 일시적차이에 대한 이연법인세 인식 예외의 예시 (문단 22.14)

취득원가 1,000원 내용연수 5년의 잔존가치 없는 자산을 취득하였고 법인세

율은 25%이다. 그런데 당해자산이 업무와 무관한 호화자산으로 인정되어 당해자산의 감가상각액이 세무상 손금 처리되지 않으며 자산의 처분시점에 발생할 이익이나 손실도 과세소득의 계산에 반영되지 않는 자산이다. 즉 이연법의 관점에서 영구적차이가 발생하게 되는 경우이다.

이 경우 기업은 당해자산을 사용하는 전체기간에 감가상각액 등 비용을 순금으로 인정받지 못하므로 그에 따른 법인세 250원을 부담하게 된다. 그러나 이 경우에는 이연법인세부채 250원을 취득시점에 인식하지 아니 한다. 왜냐하면 취득과 관련하여 이연법인세부채를 인식하면서 이연법인세비용을 당기의 법인세비용에 반영한다면 자산의 취득행위가 손실을 발생시키는 문제가 있으며, 자산의 취득원가에 반영한다면 자산을 과대 인식하는 결과를 가져오기 때문이다.

또한 다음연도에 자산의 장부금액은 800원이 되며 앞으로 남은 기간에 200원의 법인세를 부담하게 된다. 그러나 이 경우에도 이연법인세부채 200원을 인식하지 아니 한다. 왜냐하면 자산의 최초인식으로부터 유래하였기 때문이다.

사례3 자본항목에서 직접 가감되는 법인세비용 사례 (문단 22.48)

갑회사의 20×4년의 계속사업이익은 1,000원이고 자기주식처분이익이 500원이며, 법인세율은 20%이다. 일시상각충당금 손금산입액 300원을 제외하고 갑회사의 당기 법인세를 계산하기 위한 기타 세무조정사항은 없다.

회계처리

(차) 법인세비용 300

(대) 당기법인세부채 240(*1)
이연법인세부채 60(*2)

$$(*1) \quad 1,200(1,000 - 300 + 500) \times 20\% = 240$$

(*) 가산할 일시적차이에 대한 이연법인세: $300 \times 20\% = 60$

(차) 자기주식처분이익 100 (대) 법인세비용 100(*)

* 자기주식처분이익 때문에 추가된 법인세부담액 100원의 세효과를 자기주식처분이익에 반영하고 잔액은 계속사업이익에 반영한다.

<재무제표의 표시>

손익계산서	재무상태표
...	...
계속사업이익 1,000	이연법인세부채 60
<u>법인세비용 200</u>	...
당기순이익 800	자기주식처분이익 400 (자본잉여금)
	...

사례4 사업결합 후 인식한 이연법인세자산 (문단 22.52)

취득자가 300원의 차감할 일시적차이를 보유하고 있는 피취득자를 취득하였으며 취득당시의 세율은 25%이었다. 그런데 취득거래에서 발생된 500원의 영업권을 결정할 때 피취득자의 차감할 일시적차이에 대한 이연법인세자산 75원을 식별가능한 자산으로 인식하지 않았고, 영업권은 20년에 걸쳐 상각된다. 2년 후에 모든 차감할 일시적차이의 효과를 회수하기에 충분한 과세소득이 장래에 발생될 것으로 평가하였다. 취득자는 75원(300원의 25%)의 이연법인세자산을 결합실체의 손익으로 인식하면서, 영업권의 장부금액을 취득시점에서 이연법인세자산을 인식하였더라면 나타났을 금액으로 손상차손을 인식한다.

(차) 이연법인세자산 75 (대) 법인세비용 75
영업권손상차손 67.5 영업권 67.5*

* 결합시 이연법인세자산을 인식하였다면 나타날 영업권 잔액(순액)은 $(500-75) \times (18/20) = 382.5$ 원이며, 따라서 67.5원($=450-382.5$)만큼 영업권(순액) 손상차손을 인식한다.

사례5 문단 22.61 (2)의 공시 형식 예시 및 사례

[공시 형식 예시]

법인세비용차감전순손익	100,000
적용세율(x%)에 따른 법인세	XXX
조정사항	
* 비과세수익 (XXX)	- xxx
* 비공제비용 (XXX)	+ xxx
* 세액공제	- xxx
* 기타(세율차이 등)	± xxx
법인세비용	25,130
유효세율(법인세비용 / 법인세비용차감전순손익) : 25.13%	

[공시 사례]

<기본 자료>

- 세율 : 1억 이하 14.3%(주민세 포함), 1억 초과분 27.5%(주민세 포함)
- 당기의 세전 순이익 300,000,000
- 준비금 손금산입 : 100,000,000 일시적차이
- 비과세이자수익 : 10,000,000
- 기부금한도초과 : 5,000,000
- 자기주식처분손실 : 3,000,000
- 투자세액공제 : 2,000,000

(법인세비용의 산출)

<u>세전이익</u>	300,000,000
[참고 : 적용세율 = {1억x14.3% + (3억-1억)x27.5%} / 3억 = 23.1%]	
준비금손금산입	(100,000,000) 일시적차이
비과세이자수익	(10,000,000)
기부금한도초과	5,000,000
자기주식처분손실	(3,000,000)
<u>과세표준</u>	192,000,000
	<u>39,600,000</u>
<u>산출세액</u>	<u>(=1억x14.3% + (1.92억-1억)x27.5%)</u>
투자세액공제	(2,000,000)
<u>법인세부담액</u>	<u>37,600,000</u>
이연법인세부채 (준비금)	27,500,000
<u>총 법인세비용</u>	<u>65,100,000</u>
자본에 반영된 법인세비용	825,000(*)
<u>손의계산서상 법인세비용</u>	<u>65,925,000</u>

(*) 자기주식처분손실이 없었다면 3,000,000의 27.5% 상당액의 법인세부담액이 증액 되었을 것임. 그러한 감소금액의 효과는 법인세비용이 아니라 자본에 직접 반영 됨 (기간내배분)

(관계 설명: 공시 내용)

세전이익	300,000,000
적용세율(23.1%)에 따른 세부담액	69,300,000
조정사항	
● 비과세수익 (10,000천)	- 2,310,000
● 비공제비용 (5,000천)	+ 1,155,000
● 세액공제	- 2,000,000
● 기타(세율차이 등)	- 220,000(*)
법인세비용	65,925,000

유효세율(법인세비용/법인세비용차감전순손익) : 21.975%

(*) 비과세수익(10,000천)과 비공제비용(5,000천)의 순 금액 -5,000,000에 대하여 적용세율인 23.1%와 1억 초과분에 대해 적용하는 세율인 27.5%의 세율차이 (4.4%)에 해당하는 금액임.

$$-5,000,000 \times (27.5\%-23.1\%) = -220,000$$

<참고사항>

- 일시적차이의 경우 이연법인세를 인식하였다면, 자동 조정이 된 것이기 때문에 조정사항의 조정대상이 될 이유가 없음. 그러나 실현가능성 등을 이유로 당기에 발생한 일시적차이에 대하여 이연법인세를 인식하지 않았다면, 조정사항에 포함되어야 함.
- 자기주식처분손실은 법인세부담액에는 영향을 주지만 법인세비용에는 영향이 없음. 따라서 관계설명에서 조정될 필요 없음.
- 기타사항에 반영되는 세율차이는 단일세율이 아닌 상황에서 발생할 수 있음

사례6 이연법인세의 회계처리 I

갑회사의 20×4년의 법인세비용차감전순이익은 ₩1,000,000이며 법인세율은

30%이다. 그러나 법인세법의 개정으로 20×6년 회계연도 이후 적용되는 법인 세율은 26%이다. 갑회사의 당기 법인세부담액을 계산하기 위한 세무조정사항 및 이연법인세계산 관련 자료는 다음과 같다.

1. 20×4년의 세무조정사항은 다음과 같다.

- ① 퇴직급여총당금 한도초과액은 ₩200,000이 발생하였으며, 동 한도초과액은 20×5년 및 20×6년에 각각 ₩100,000씩 손금추인된다.
- ② 회사는 보유 재고자산 중 장부금액이 ₩300,000인 상품의 순실현가능가치가 ₩200,000으로 하락하여 제7장 ‘재고자산’의 규정에 따라 저가법으로 평가하였다. 세법상 갑회사는 재고자산 평가방법을 원가법 중 총평균법으로 신고하였으며 위의 재고자산평가손실은 법인세법상 손상이 인정되는 평가손실에 해당하지 않는다. 그리고 당해 상품은 20×5년에 모두 판매되었다.
- ③ 세법상 손금한도를 초과하여 지출한 기부금은 ₩70,000이다.
- ④ 회사는 만기일이 20×5년 6월 30일인 정기예금에 대한 2004년도 분 미수수익 ₩80,000을 재무상태표에 계상하였다.
- ⑤ 회사는 다음과 같이 20×4년부터 기술개발준비금을 설정하고 환입하였다.

연 도	준비금 설정액	준비금 환입액
20×4년	₩120,000	-
20×5년	150,000(예상)	-
20×6년	90,000(예상)	-
20×7년	100,000(예상)	₩40,000(예상)
20×8년	100,000(예상)	90,000(예상)

20×7년의 기술개발준비금 환입액은 20×4년 설정분에 대한 환입액이며, 20×8년의 기술개발준비금 환입액은 20×4년 설정 분 및 20×5년 설정분에 대한 환입액으로 구성되어 있다.

- ⑥ 회사가 매출채권 중 거래처의 부도발생으로 인하여 대손 처리한 부도 어음 ₩200,000은 결산일 현재 6개월이 경과되지 않았다.
- ⑦ 비과세이자소득 ₩50,000을 수취하여 영업외수익에 계상하였다.

(8) 위의 사항이외에 직전사업연도로부터 이월되어온 일시적차이는 없다.

2. 회사는 당기 이전 수년전부터 과세소득을 실현해오고 있으며 20×5년 이후 세무조정사항 반영 전 예상 과세소득은 ₩500,000이다.

사례6의1 20×4 회계연도의 법인세 부담액 계산

I . 법인세비용차감전 순이익	₩1,000,000
II. 차이조정	320,000
II-1. 가산조정	
1. 재고자산평가손실(매출원가)	100,000
2. 대손상각비	200,000
3. 퇴직급여충당금한도초과액	200,000
4. 기부금한도초과액(*)	70,000
	570,000
II-2. 차감조정	
1. 미수이자	(80,000)
2. 기술개발준비금전입액	(120,000)
3. 비과세이자수익(*)	(50,000)
	(250,000)
III. 과세소득(법인세 과세표준)	₩1,320,000
법인세율	30%
IV. 법인세부담액	₩396,000

(*) 일시적차이를 유발하지 않는 조정항목임.

사례6의2 20×4 회계연도의 인식할 이연법인세

1. 20×4년 말 현재 자산과 부채의 장부금액, 세무기준액, 일시적차이, 법인세효과(일시적차이가 존재하는 항목만 제시함)

계정과목	장부금액		세무기준액	일시적차이		법인세 효과
	자산항목	부채항목		가산할	차감할	
퇴직급여충당금		A(*)	A-200,000		200,000	56,000
재고자산 (평가충당금)	300,000 (100,000)		300,000 (0)		100,000	30,000
미수이자수익	80,000		0	80,000		(24,000)
기술개발준비금		0	120,000	120,000		(31,200)
매출채권 (대손충당금)	B(*) (200,000)		B (0)		200,000	60,000
합계				200,000	500,000	90,800

* 장부금액이 사례에서 제시되지 않았으므로 임의의 금액 A와 B로 표시함.

2. 이연법인세의 계산

	20×4말 현재	일시적차이의 소멸				20×4말 현재
계정과목	일시적 차이	20×5	20×6	20×7	20×8이후	이연 법인세 자산(부채)
재고자산	(100,000)	(100,000)	-	-	-	30,000
매출채권	(200,000)	(200,000)	-	-	-	60,000
퇴직급여충당금	(200,000)	(100,000)	(100,000)	-	-	56,000
차감할 일시적차이 소계	(500,000)	(400,000)	(100,000)			146,000
미수이자	80,000	80,000	-	-	-	(24,000)
기술개발준비금	120,000	-	-	40,000	80,000	(31,200)
가산할 일시적차이 소계	200,000	80,000	-	40,000	80,000	(55,200)
일시적차이 합계 적용될 법인세율	(300,000) 30%	(320,000) 26%	(100,000) 26%	40,000 26%	80,000 26%	
법인세액절감(부담)		96,000	26,000	(10,400)	(20,800)	

3. 이연법인세자산의 실현가능성 검토

	20×5	20×6	20×7	20×8
가산할 일시적차이 소멸액 소계	80,000	-	40,000	80,000
세무조정사항 반영 전 예상 과세소득	500,000	500,000	500,000	500,000
합 계	580,000	500,000	540,000	580,000
차감할 일시적차이 소멸액 소계	(400,000)	(100,000)	-	-

- 세무조정사항 반영 전 예상 과세소득과 가산할 일시적차이의 합계액이 차감할 일시적차이를 초과하므로 이연법인세자산을 전액 인식한다.

사례6의3 20×4 회계연도 법인세비용의 회계처리와 주석공시 예시

1. 이연법인세자산과 부채의 당기 변동액

- 이연법인세자산 : 146,000(기말) - 0(기초) = 146,000(증가)
- 이연법인세부채 : 55,200(기말) - 0(기초) = 55,200(증가)
- (이연법인세자산과 부채가 동일한 과세당국과 관련된 것이기 때문에)
재무상태표에는 유동과 비유동으로 구분된 이연법인세자산과 이연법인세부채를 각각 상계한 순액으로 계상한다.

$$2. \text{법인세비용} : 396,000 - 146,000 + 55,200 = 305,200$$

(차) 법인세비용	396,000	(대) 당기법인세부채	396,000
이연법인세자산	146,000	법인세비용	146,000
법인세비용	55,200	이연법인세부채	55,200

- 법인세비용은 당기법인세부담액에서 이연법인세자산(부채)의 당기 변동액을 가감하여 계산한다. 다만 일시적차이가 발생한 당해 사업연도의 과세소득에 대한 법인세율과 이후 사업연도의 법인세율이 동일하다면 법인세비용은 법인세비용차감전순이익에 일시적차이를 유발하지 않는 소득조정항목을 가감한 금액에 대해 사업연도의 법인세율을 곱하여 계산한 금액과 일반적으로 일치한다.

당해 사례의 경우 법인세비용차감전순이익에 일시적차이를 유발하지

않는 소득조정항목을 가감한 금액에 대해 사업연도의 법인세율을 곱하여 계산한 금액 306,000원[=(1,000,000 + 70,000 - 50,000)×30%]과 당기 법인세비용 305,200원의 차액 800원은 20×6년도이후에 소멸하는 일시적 차이부분(순가산 20,000)에 대한 세율차이(4%)에 해당한다.

※ 즉 세율의 변동에 의하여 20×6년도 이후에 소멸할 순 가산할 일시적 차이의 미래법인세효과가 800원 감소하고 이로 인하여 동 금액만큼 20×4년도의 법인세비용이 감소된 것이다.

3. 20×4 회계연도의 주석공시 예시

(a) 법인세비용의 산출내역

당기 법인세부담액	396,000
± 일시적차이로 인한 이연법인세 변동액	(90,800)
± 세무상결손금 등으로 인한 이연법인세 변동액	0
= 총 법인세효과	305,200
± 자본에 직접 반영된 법인세비용	0
± 중단사업손익에 직접 반영된 법인세비용	0
= 법인세비용	305,200

(b) 법인세비용차감전순손익과 법인세비용간의 관계 설명

		(단위 : 원)
법인세비용차감전순이익		1,000,000
적용세율에 따른 법인세		300,000
조정사항		
* 비과세수익 (50,000)	- 15,000	
* 비공제비용 (70,000)	+ 21,000	
* 20X6년 이후 세율변동 효과(*)	- 800	
법인세비용		305,200
유효세율(법인세비용/법인세비용차감전순이익) :		30.52%

(*) 세율이 26%로 변경되는 20×6년도이후에 소멸하는 순 일시적차이부분(순가산 20,000)에 대한 세율차이(4%)에 해당한다.

(d) 중단사업손익 법인세효과의 계산근거

- 해당사항 없음

(e) 일시적차이 및 이연법인세자산(부채)의 증감내역

관련 계정과목	가산할(차감할)일시적차이				인식한 이연법인세자산(부채)			
	기초 잔액	증 가	감 소	기말 잔액	기초 잔액	증 가	감 소	기말 잔액
퇴직급여 충당금	-	(200,000)	-	(200,000)	-	56,000	-	56,000
재고자산	-	(100,000)	-	(100,000)	-	30,000	-	30,000
매출채권	-	(200,000)	-	(200,000)	-	60,000	-	60,000
기술개발 준비금	-	120,000	-	120,000	-	(31,200)	-	(31,200)
미수이자수익	-	80,000	-	80,000	-	(24,000)	-	(24,000)
기타(*)	-	-	-	-	-	-	-	-
소 계	-	(300,000)	-	(300,000)	-	90,800	-	90,800

(*) 유의적인 항목들은 개별적으로 증감내역을 보이고, 기타 항목들은 합계금액의 증감내역을 보임.

(f) 모든 차감할 일시적차이 및 세무상결손금 등에 대한 이연법인세자산 및 이연법인세자산의 실현가능성이 미래 과세소득의 발생여부에 따라 결정되는 경우, 실현가능성에 대한 판단에 따라서 인식한 이연법인세 자산과 그의 판단 근거.

당기말 현재 가산할 일시적차이 금액(200,000원)이 차감할 일시적차이 금액(500,000원) 보다 작지만, 예상 과세소득이 충분할 것으로 예상되므로 모든 차감할 일시적차이에 대하여 이연법인세자산을 인식하였음.

(g) 재무상태표에 이연법인세자산으로 인식되지 아니한 차감할 일시적차이, 미사용 세무상결손금 및 세액공제 등의 금액 및 만기일

- 해당사항 없음

(사) 이연법인세부채로 인식되지 않은 종속기업, 지분법피투자기업, 조인트 벤처의 지분에 대한 투자자산(문단 22.31 참조) 및 사업용 유형자산인 토지와 관련된 일시적차이 총액

- 해당사항 없음

(아) 자본에 직접 부가되거나 차감된 당기 법인세부담액과 이연법인세의 내역

- 해당사항 없음

(자) 세법의 변경 또는 실현가능성의 변경에 따른 이연법인세자산 및 부채의 변동액

- 해당사항 없음 : 2006년부터 세율이 변경되지만 2004년 이전부터 존재 하던 이연법인세가 있으므로 세율 변경에 따른 이연법인세의 변동은 없음.

(차) 상계 전 총액기준에 의한 이연법인세자산과 이연법인세부채 및 당기 법인세부채와 당기법인세자산

	유동	비유동	합계
이연법인세자산	90,000	56,000	146,000
이연법인세부채	24,000	31,200	55,200
당기법인세부채			396,000(*)
당기법인세자산			-

(*) 중간예납액이 있다면 그 금액을 차감한 금액이 됨.

(카) 세무상결손금과 관련된 사항

- 해당사항 없음

사례6의4 20×5 회계연도의 법인세 부담액 계산

사례6의 상황에서 20×5 년의 법인세비용차감전순이익은 ₩1,000,000이며 20×5 년의 세무조정사항은 20×4 년에 발생한 세무조정사항 및 신고조정으로 손금 산입한 기술개발준비금 ₩150,000과 관련된 사항 이외는 없다고 가정한다.

I . 법인세비용차감전 순이익		₩1,000,000
II. 차이조정		(470,000)
II-1. 가산조정		
1. 전기미수이자수익	80,000	
	80,000	
II-2. 차감조정		
1. 전기재고자산평가손실(매출원가)	(100,000)	
2. 전기대손부인액추인	(200,000)	
3. 퇴충한도초과액손금추인	(100,000)	
4. 기술개발준비금전입액	(150,000)	
	(550,000)	
III. 과세소득(법인세 과세표준)		₩530,000
법인세율	30%	
IV. 법인세부담액		₩159,000

사례6의5 20×5 회계연도의 인식할 이연법인세

1. 20×5 년 말 현재 자산과 부채의 장부금액, 세무기준액, 일시적차이, 법인세효과(일시적차이가 존재하는 항목만 제시함)

계정과목	장부금액		세무기준액	일시적차이		법인세효과
	자산항목	부채항목		가산할	차감할	
퇴직급여 충당금		C(*)	C-100,000		100,000	26,000
기술개발 준비금		0	270,000	270,000		(70,200)
합계				270,000	100,000	(44,200)

* 사례에서 장부금액이 제시되지 않아 임의의 금액인 C로 표시함.

2. 이연법인세의 계산

	20×5말 현재	일시적차이의 소멸				20×5말 현재
계정과목	일시적 차이	20×6	20×7	20×8	20×9이후	이연법인세 자산(부채)
퇴직급여충당금	(100,000)	(100,000)	-	-	-	26,000
차감할 일시적차이 소계	(100,000)	(100,000)	-	-	-	26,000
기술개발준비금	270,000	-	40,000	90,000	140,000	(70,200)
가산할 일시적차이 소계	270,000	-	40,000	90,000	140,000	(70,200)
일시적차이 합계 적용될 법인세율	170,000	(100,000)	40,000	90,000	140,000	
		26%	26%	26%	26%	
법인세액절감(부담)		26,000	(10,400)	(23,400)	(36,400)	

3. 이연법인세자산의 실현가능성 검토

	20×6	20×7	20×8	20×9
가산할 일시적차이소멸액 소계	-	40,000	90,000	140,000
세무조정사항 반영 전 예상 과세소득	500,000	500,000	500,000	500,000
합 계	500,000	540,000	590,000	640,000
차감할 일시적차이소멸액 소계	(100,000)	-	-	-

- 가산할 일시적차이의 합계액이 차감할 일시적차이를 초과하므로 이연법인세자산을 전액 인식한다.

사례6의6 20×5 회계연도 법인세비용의 회계처리와 주석공시 예시

1. 이연법인세자산과 부채의 당기 변동액

- 이연법인세자산 : 26,000(기말) - 146,000(기초) = -120,000(감소)
- 이연법인세부채 : 70,200(기말) - 55,200(기초) = 15,000(증가)
- (이연법인세자산과 부채가 동일한 과세당국과 관련된 것이기 때문에)
재무상태표에는 유동과 비유동으로 구분된 이연법인세자산과 이연법인세부채를 각각 상계한 순액으로 계상한다.

$$2. \text{법인세비용} : 159,000 + 120,000 + 15,000 = 294,000$$

(차)	법인세비용	159,000	(대)	당기법인세부채	159,000
	법인세비용	120,000		이연법인세자산	120,000
	법인세비용	15,000		이연법인세부채	15,000

- 법인세비용은 당기법인세부담액에서 이연법인세자산(부채)의 당기 변동액을 가감하여 계산한다.

3. 20×5 회계연도의 주석공시 예시

(가) 법인세비용의 산출내역

당기 법인세부담액	159,000
± 일시적차이로 인한 이연법인세 변동액	135,000
± 세무상결손금 등으로 인한 이연법인세 변동액	0
= 총 법인세효과	294,000
± 자본에 직접 반영된 법인세비용	0
± 중단사업손익에 직접 반영된 법인세비용	0
= 법인세비용	294,000

(나) 법인세비용차감전순손익과 법인세비용간의 관계 설명

법인세비용차감전순이익	(단위 : 원)
적용세율에 따른 법인세	1,000,000
조정사항	300,000
* 20X6년 이후 세율변동 효과(*)	-6,000
법인세비용	294,000
유효세율(법인세비용/법인세비용차감전순이익) :	29.4%

(*) 당기에 발생한 가산할 일시적차이 150,000원에 대하여 법인세부담액 계산에서는 30%의 당기세율이 반영되었으나 이연법인세부채의 측정에서 는 26%의 미래세율이 반영됨에 따른 세율차이(4%)에 해당한다.

(다) 중단사업손익 법인세효과의 계산근거

- 해당사항 없음

(라) 일시적차이 및 이연법인세자산(부채)의 증감내역

관련 계정과목	가산할(차감할)일시적차이				이연법인세자산(부채)			
	기초잔액	증 가	감 소	기말잔액	기초 잔액	증 가	감 소	기말 잔액
퇴직급여총 당금	(200,000)	-	(100,000)	(100,000)	56,000	-	30,000	26,000
재고자산	(100,000)	-	(100,000)	-	30,000	-	30,000	-
매출채권	(200,000)	-	(200,000)	-	60,000	-	60,000	-
기술개발준 비금	120,000	150,000	-	270,000	(31,200)	(39,000)	-	(70,200)
미수이자수 익	80,000	-	80,000	-	(24,000)	-	(24,000)	-
기타(*)	-	-	-	-	-	-	-	-
소 계	(300,000)	150,000	(320,000)	170,000	90,800	(39,000)	96,000	(44,200)

(*) 유의적인 항목들은 개별적으로 증감내역을 보이고, 기타 항목들은 합계금액의 증감내역을 보임.

(마) 모든 차감할 일시적차이 및 세무상결손금 등에 대한 이연법인세자산 및 이연법인세자산의 실현가능성이 미래 과세소득의 발생여부에 따라 결정되는 경우, 실현가능성에 대한 판단에 따라서 인식한 이연법인세 자산과 그의 판단 근거.

당기말 현재 가산할 일시적차이 금액(270,000원)이 차감할 일시적차이 금액(100,000원) 보다 크므로 모든 차감할 일시적차이에 대하여 이연법인세 자산을 인식하였음.

(바) 재무상태표에 이연법인세자산으로 인식되지 아니한 차감할 일시적차이, 미사용 세무상결손금 및 세액공제 등의 금액 및 만기일
- 해당사항 없음

(사) 이연법인세부채로 인식되지 않은 종속기업, 지분법피투자기업, 조인트

벤처의 지분에 대한 투자자산(문단 22.31 참조) 및 사업용 유형자산인 토지와 관련된 일시적차이 총액

- 해당사항 없음

(아) 자본에 직접 부가되거나 차감된 당기 법인세부담액과 이연법인세의 내역

- 해당사항 없음

(자) 세법의 변경 또는 실현가능성의 변경에 따른 이연법인세자산 및 부채의 변동액

- 해당사항 없음 : 20x6년부터 세율이 변경되지만 20x4년에 존재하던 이연법인세 중 20x6년 이후에 소멸할 이연법인세는 이미 변경되는 세율로 측정하였음.

(차) 상계 전 총액기준에 의한 이연법인세자산과 이연법인세부채 및 당기 법인세부채와 당기법인세자산

	유동	비유동	합계
이연법인세자산	-	26,000	26,000
이연법인세부채	-	70,200	70,200
당기법인세부채			159,000(*)
당기법인세자산			-

(*) 중간예납액이 있다면 그 금액을 차감한 금액이 됨.

(라) 세무상결손금과 관련된 사항

- 해당사항 없음

사례7 이연법인세의 회계처리 II

중소기업에 해당하지 않는 을회사의 20x4년의 법인세비용차감전순실은

₩500,000, 당해 회계연도의 법인세율은 30%이며 법인세율의 변동은 없다. 20×4년 초 현재 가산할 일시적차이(기술개발준비금)는 ₩300,000이며 재무상태표에는 관련 이연법인세대 ₩90,000이 계상되어 있고 동 누적일시적차이는 20×6년에 전액 소멸한다. 20×4년 초 현재 세무상결손금은 없다.

을회사의 당기법인세부담액을 계산하기 위한 세무조정사항 및 이연법인세계산 관련 자료는 다음과 같다.

1. 20×4년 세무조정사항은 다음과 같다.

- ① 취득원가 ₩1,000,000, 내용연수 4년, 잔존가치가 영(0)인 기계장치를 당해 사업연도 초에 취득하여 연수합계법으로 상각하나 세법상으로는 정액법으로 상각한다.
- ② 세법상 손금한도를 초과하여 지출한 기부금은 ₩50,000이다.

2. 을회사의 20×5년부터 20×7년까지 세무조정사항 반영 전 예상 과세소득은 ₩80,000이다. 그 후 기간의 예상과세소득은 없다.

사례7의1 20×4년 당기 법인세 부담액의 계산

I . 법인세비용차감전 순이익	₩(500,000)
II . 차이조정	200,000
<hr/>	
II -1. 가산조정	
1. 감가상각액한도초과액	150,000
2. 기부금한도초과액(*)	50,000
	200,000
<hr/>	
II -2. 차감조정	
<hr/>	
III . 과세소득(법인세 과세표준)	₩(300,000)
법인세율	30%
IV . 법인세부담액	₩0
<hr/>	

(*) 일시적차이를 유발하지 않는 조정항목임.

사례7의2 20×4년 이연법인세 계산

1. 20×4년 말 현재 자산과 부채의 장부금액, 세무기준액, 일시적차이, 법인세효과(일시적차이가 존재하는 항목만 제시함)

계정과목	장부금액		세무기준액	일시적차이 및 세무상결손금		법인세효과
	자산항목	부채항목		가산할	차감할	
기계장치 (상각누계액)	1,000,000 (400,000)		1,000,000 (250,000)		150,000	45,000
기술개발준비금		0	300,000	300,000		(90,000)
세무상결손금					300,000	90,000
합계				300,000	450,000	45,000

2. 이연법인세의 계산(이연법인세자산의 실현가능성이 충분한 경우)

	20×4현재	일시적차이의 소멸			20×4현재
계정과목	일시적차이 및 세무상결손금	20×5	20×6	20×7이후	이연법인세 자산(부채)
기계장치	(150,000)	-	(50,000)	(100,000)	45,000
세무상결손금	(300,000)	(80,000)	(220,000)	-	90,000
차감할 일시적차이 및 세무상결손금 소계	(450,000)	(80,000)	(270,000)	(100,000)	135,000
기술개발준비금	300,000	-	300,000	-	(90,000)
가산할 일시적차이 소계	300,000	-	300,000	-	(90,000)
일시적차이 등 합계 적용될 법인세율	(150,000)	(80,000)	30,000	(100,000)	
		30%	30%	30%	
법인세액절감(부담)		24,000	(9,000)	30,000	

3. 이연법인세자산의 실현가능성 검토

	20×5	20×6	20×7이후
가산할 일시적차이 소멸액 소계	-	300,000	-
세무조정사항 반영 전 예상 과세소득	80,000	80,000	80,000
합계	80,000	380,000	80,000
차감할 일시적차이 소멸액 소계	-	(50,000)	(100,000)

- 20×7년 이후의 예상 과세소득 80,000이 차감할 일시적차이 100,000보다 작으므로 예상과세소득을 초과하는 차감할 일시적차이 20,000에서 발생

하는 법인세절감효과(6,000)를 이연법인세자산으로 인식할 수 없다. 따라서 20×4 년에 인식할 수 있는 이연법인세자산총액은 129,000원($= 135,000 - 6,000$)이다.

사례7의3 20×4 회계연도 법인세비용의 회계처리와 주석공시 예시

1. 이연법인세자산과 부채의 당기 변동액

- 이연법인세자산 : 129,000(기말) - 0(기초) = 129,000(증가)
- 이연법인세부채 : 90,000(기말) - 90,000(기초) = 0(변동 없음)
- (이연법인세자산과 부채가 동일한 과세당국과 관련된 것이기 때문에) 재무상태표에는 유동과 비유동으로 구분된 이연법인세자산과 이연법인세부채를 각각 상계한 순액으로 계상한다.

2. 법인세비용 : $0 - 129,000 + 0 = - 129,000$

(차)	법인세비용	0	(대)	당기법인세부채	0
	이연법인세자산	129,000		법인세비용	129,000
	법인세비용	0		이연법인세부채	0

- 법인세비용은 당기법인세부담액에서 이연법인세자산(부채)의 당기 변동액을 가감하여 계산한다.

3. 20×4 회계연도의 주석공시 예시

④) 법인세비용의 산출내역

당기 법인세부담액	0
± 일시적차이로 인한 이연법인세 변동액	(39,000)
± 세무상결손금 등으로 인한 이연법인세 변동액	(90,000)
= 총 법인세효과	(129,000)
± 자본에 직접 반영된 법인세비용	0
± 중단사업손익에 직접 반영된 법인세비용	0
= 법인세비용	(129,000)

(4) 법인세비용차감전순손익과 법인세비용간의 관계 설명

		(단위 : 원)
법인세비용차감전순이익 적용세율에 따른 법인세 조정사항		-500,000
* 비공제비용 (50,000)	+ 15,000	-150,000
* 당기발생 일시적차이 중 이연법인세자산 미인식 효과	+ 6,000	
법인세비용 유효세율(법인세비용/법인세비용차감전순이익) :		-129,000 25.8%

(4) 중단사업손익 법인세효과의 계산근거

- 해당사항 없음

(4) 일시적차이 및 이연법인세자산(부채)의 증감내역

관련 계정과목	가산할(차감할)일시적차이 및 세무상결손금				이연법인세자산(부채)			
	기초 잔액	증 가	감 소	기말잔액	기초 잔액	증 가	감 소	기말잔액
기계장치	-	(150,000)	-	(150,000)	-	39,000(*)	-	39,000(*)
기타(**)	-	-	-	-	-	-	-	-
세무상 결손금	-	(300,000)	-	(300,000)	-	90,000	-	90,000
기술개발 준비금	300,000	-	-	300,000	(90,000)	-	-	(90,000)
소 계	300,000	(450,000)	-	(150,000)	(90,000)	129,000	-	39,000

(*) 실현가능성 때문에 일시적차이 중 20,000에 상당하는 6,000의 이연법인세자산을 인식하지 못함.

(**) 유의적인 항목들은 개별적으로 증감내역을 보이고, 기타 항목들은 합계금액의 증감내역을 보임.

(4) 모든 차감할 일시적차이 및 세무상결손금 등에 대한 이연법인세자산 및 이연법인세자산의 실현가능성이 미래 과세소득의 발생여부에 따라 결정되는 경우, 실현가능성에 대한 판단에 따라서 인식한 이연법인세

자산과 그의 판단 근거.

- 20X4 회계연도 말 현재 차감할 일시적차이 총액은 150,000이고 미사용 세무상결손금은 300,000이다. 따라서 실현가능성이 있다면 135,000의 이 연법인세자산을 인식하게 된다.
- 그런데, 20×7년 이후의 예상 과세소득이 충분하지 않아서 20×4년에 인식한 이연법인세자산총액은 129,000원이다.

(바) 재무상태표에 이연법인세자산으로 인식되지 아니한 차감할 일시적차이, 미사용 세무상결손금 및 세액공제 등의 금액 및 만기일

- 기계장치의 감가상각액에 따른 일시적차이 중 이연법인세자산으로 인식되지 아니한 차감할 일시적차이 20,000원이 있으며, 20×7년에 소멸할 예정이다.

(사) 이연법인세부채로 인식되지 않은 종속기업, 지분법피투자기업, 조인트 벤처의 지분에 대한 투자자산(문단 22.31 참조) 및 사업용 유형자산인 토지와 관련된 일시적차이 총액

- 해당사항 없음

(아) 자본에 직접 부가되거나 차감된 당기 법인세부담액과 이연법인세의 내역

- 해당사항 없음

(자) 세법의 변경 또는 실현가능성의 변경에 따른 이연법인세자산 및 부채의 변동액

- 해당사항 없음

(체) 상계 전 총액기준에 의한 이연법인세자산과 이연법인세부채 및 당기

법인세부채와 당기법인세자산

	유동	비유동	합계
이연법인세자산	24,000	105,000	129,000
이연법인세부채	-	90,000	90,000
당기법인세부채			0
당기법인세자산			-

(카) 세무상결손금과 관련된 사항

- 당기에 발생한 세무상결손금 300,000원에 대하여 법인세효과 90,000원을 이연법인세자산으로 인식하고 90,000원을 전액 20×4년의 당기순이익에 반영하였다.

사례7의4 20×5년 당기 법인세 부담액의 계산

사례7의 상황에서 20×5년의 법인세비용차감전순이익은 ₩80,000이며 20×5년의 세무조정사항은 20×4년에 발생한 세무조정사항과 관련된 사항 이외는 없다고 가정한다.

I . 법인세비용차감전 순이익	₩80,000
II. 차이조정	50,000
II-1. 가산조정	
1. 감가상각액 한도초과액	50,000
II-2. 차감조정	-
III. 이월결손금	(130,000)
IV. 과세소득(법인세 과세표준)	0
법인세율	30%
V. 법인세부담액	0

사례7의5 20×5년 이연법인세 계산

1. 20×5년 말 현재 자산과 부채의 장부금액, 세무기준액, 일시적차이, 법인세효과(일시적차이가 존재하는 항목만 제시함)

계정과목	장부금액		세무기준액	일시적차이 및 이월결손금		법인세 효과
	자산항목	부채항목		가산할	차감할	
기계장치 (상각누계액)	1,000,000 (700,000)		1,000,000 (500,000)		200,000	60,000
기술개발준비금		0	300,000	300,000		(90,000)
세무상결손금					170,000	51,000
합계				300,000	370,000	21,000

2. 이연법인세의 계산(이연법인세자산의 실현가능성이 충분한 경우)

	20×5현재	일시적차이의 소멸		20×5현재
계정과목	일시적차이 및 결손금	20×6	20×7이후	이연법인세 자산(부채)
기계장치	(200,000)	(50,000)	(150,000)	60,000
세무상결손금	(170,000)	(170,000)	-	51,000
차감할 일시적차이 및 세무상결손금 소계	(370,000)	(220,000)	(150,000)	111,000
기술개발준비금	300,000	300,000	-	(90,000)
가산할 일시적차이 소계	300,000	300,000	-	(90,000)
일시적차이 등 합계	(70,000)	80,000	(150,000)	
적용될 법인세율		30%	30%	
법인세액절감(부담)		(24,000)	45,000	

3. 이연법인세자산의 실현가능성 검토

	20×6	20×7 이후
가산할 일시적차이 소멸액 소계	300,000	-
세무조정사항 반영 전 예상 과세소득	80,000	80,000
합계	380,000	80,000
차감할 일시적차이 소멸액 소계	(50,000)	(150,000)
세무상결손금의 소득차감액	(170,000)	-

- 20×7년 이후의 예상 과세소득 80,000이 차감할 일시적차이 150,000 보다 작으므로 예상과세소득을 초과하는 차감할 일시적차이 70,000에서 발생하는 법인세절감효과(21,000)를 이연법인세자산으로 인식할 수

없다.(중소기업이 아니기 때문에 결손금소급공제가 불가능함) 따라서 20×5 년에 인식할 수 있는 이연법인세자산총액은 $90,000\text{원} (= 111,000 - 21,000)$ 이다.

사례7의6 20×5 회계연도 법인세비용의 회계처리와 주석공시 예시

1. 이연법인세자산과 부채의 당기 변동액

- 이연법인세자산 : $90,000(\text{기말}) - 129,000(\text{기초}) = -39,000(\text{감소})$
- 이연법인세부채 : $90,000(\text{기말}) - 90,000(\text{기초}) = 0(\text{변동 없음})$
- (이연법인세자산과 부채가 동일한 과세당국과 관련된 것이기 때문에)
재무상태표에는 유동과 비유동으로 구분된 이연법인세자산과 이연법인세부채를 각각 상계한 순액으로 계상한다.

2. 법인세비용 : $0 - (-39,000) + 0 = 39,000$

(차)	법인세비용	0	(대)	당기법인세부채	0
	법인세비용	39,000		이연법인세자산	39,000
	법인세비용	0		이연법인세부채	0

- 법인세비용은 당기법인세부담액에서 이연법인세자산(부채)의 당기 변동액을 가감하여 계산한다.

3. 20×5 회계연도의 주석공시 예시

④ 법인세비용의 산출내역

당기 법인세부담액	0
± 일시적차이로 인한 이연법인세 변동액	0(*)
± 세무상결손금 등으로 인한 이연법인세 변동액	39,000
= 총 법인세효과	39,000
± 자본에 직접 반영된 법인세비용	0
± 중단사업손익에 직접 반영된 법인세비용	0
= 법인세비용	39,000

(*) 감가상각액과 관련된 차감할 일시적차이는 50,000이 증가하였지만,

실현가능성 때문에 감가상각액과 관련하여 인식한 이연법인세자산은
20X4 회계연도와 변동 없음.

(4) 법인세비용차감전순손익과 법인세비용간의 관계 설명

	(단위 : 원)
법인세비용차감전순이익	80,000
적용세율에 따른 법인세	24,000
조정사항	
* 당기발생 일시적차이 중 이연법인세자산 미인식 효과	+ 15,000
법인세비용 유효세율(법인세비용/법인세비용차감전순이익) :	39,000 48.75%

(4) 중단사업손익 법인세효과의 계산근거

- 해당사항 없음

(4) 일시적차이 및 이연법인세자산(부채)의 증감내역

관련 계정과목	가산할(차감할)일시적차이 및 세무상결손금				이연법인세자산(부채)			
	기초잔액	증 가	감 소	기말잔액	기초잔액	증 가	감 소	기말잔액
기계장치	(150,000)	(50,000)	-	(200,000)	39,000(*)	-	-	39,000(**)
세무상 결손금	(300,000)		(130,000)	(170,000)	90,000	-	39,000	51,000
기술개발 준비금	300,000	-	-	300,000	(90,000)	-	-	(90,000)
소 계	(150,000)	(50,000)	(130,000)	(70,000)	39,000	-	39,000	-

(*) 실현가능성 때문에 일시적차이 중 20,000에 상당하는 6,000의 이연법인세자산을 인식하지 못함.

(**) 실현가능성 때문에 일시적차이 중 70,000에 상당하는 21,000의 이연법인세자산을 인식하지 못함.

(4) 모든 차감할 일시적차이 및 세무상결손금 등에 대한 이연법인세자산

및 이연법인세자산의 실현가능성이 미래 과세소득의 발생여부에 따라 결정되는 경우, 실현가능성에 대한 판단에 따라서 인식한 이연법인세 자산과 그의 판단 근거.

- 20X5 회계연도 말 현재 차감할 일시적차이 총액은 200,000이고 미사용 세무상결손금은 170,000이다. 따라서 실현가능성이 있다면 111,000의 이연법인세자산을 인식하게 된다.
- 그런데, 20×7년 이후의 예상 과세소득이 충분하지 않아서 20×5년에 인식한 이연법인세자산총액은 90,000원이다.

(바) 재무상태표에 이연법인세자산으로 인식되지 아니한 차감할 일시적차이, 미사용 세무상결손금 및 세액공제 등의 금액 및 만기일

- 기계장치의 감가상각액에 따른 일시적차이 중 이연법인세자산으로 인식되지 아니한 차감할 일시적차이가 70,000원 있으며, 20×7년 이후에 소멸할 예정이다.

(사) 이연법인세부채로 인식되지 않은 종속기업, 지분법피투자기업, 조인트 벤처의 지분에 대한 투자자산(문단 22.31 참조) 및 사업용 유형자산인 토지와 관련된 일시적차이 총액

- 해당사항 없음

(아) 자본에 직접 부가되거나 차감된 당기 법인세부담액과 이연법인세의 내역

- 해당사항 없음

(자) 세법의 변경 또는 실현가능성의 변경에 따른 이연법인세자산 및 부채의 변동액

- 해당사항 없음

(체) 상계 전 총액기준에 의한 이연법인세자산과 이연법인세부채 및 당기 법인세부채와 당기법인세자산

	유동	비유동	합계
이연법인세자산	51,000	39,000	90,000
이연법인세부채	90,000	-	90,000
당기법인세부채			0
당기법인세자산			-

(카) 세무상결손금과 관련된 사항

- 전기에 발생한 세무상결손금 300,000원 중 당기에 130,000이 감소하였고 그에 따른 법인세효과 39,000원을 당기순이익에 반영하였다.

사례8 평균세율 (문단 22.39)

20X1년의 가산할 일시적차이는 4,000백만원이고, 해당 일시적차이는 다음 연도인 20X2년에 소멸될 것으로 예상된다. 해당 일시적차이의 소멸을 고려하지 않은 20X2년의 과세소득은 18,000백만원으로 추정되며, 과세소득에 적용될 법인세율은 다음과 같은 누진세율구조이다.

과세표준	200백만원 이하	200백만원 초과 ~20,000백만원 이하	20,000백만원 초과
적용세율	11%	22%	24.2%

20X1년의 가산할 일시적차이에 대한 이연법인세부채 계산은 다음과 같다.

- 20X2년의 과세소득 추정 : 18,000백만원 + 4,000백만원 = 22,000백만원
- 20X2년의 평균세율 추정 : $\{200\text{백만원} \times 11\% + (20,000\text{백만원} - 200\text{백만원}) \times 22\% + (22,000\text{백만원} - 20,000\text{백만원}) \times 24.2\%\} \div 22,000\text{백만원} = 22.1\%$
- 20X2년의 가산할 일시적차이에 대한 이연법인세부채 : $4,000\text{백만원} \times 22.1\% = 884\text{백만원}$