

# 제23조

## 감가상각비의 손금불산입



### 제23조의 요약

- 고정자산의 감가상각비는 각 사업연도의 결산확정에서 재무제표상 손금으로 계상한 경우만, 세법상 상각대상금액×상각방법선택×내용연수별 상각률로 계산한 상각범위액 범위내에서 손금산입하며, 상각범위액 초과액은 손금불산입(법인세 면제·감면시 손금산입)하고 다음 기로 유보하여 상각범위액이 부족한 시인부족액이 있으면 손금산입(추인)함.
- 국제회계기준 적용 법인이 보유한 사업용 유형고정자산, 비한정 내용연수 무형자산의 감가상각비는 자산취득시기에 따라 신고조정에 의해 결산상 인식한 감가상각비에 추가하여 신고조정한도까지 손금산입 가능하고, 개별 자산별로 신고조정이 가능함.
  - '13. 12. 31 이전 취득 자산 : K-IFRS 도입이전 개별 자산별 감가상각비
    - 기준상각률 : K-IFRS 도입이전 동일한 업종에 사용되는 동종자산의 3년 평균 상각률
    - 자산별 한도 : 자산별로 평균상각률을 적용하여 자산별 한도 계산
    - 동종자산 한도 : 동종자산에 대하여 평균상각률을 적용하여 동종자산별 한도 계산
 ⇒ 개별자산별로 신고조정한 감가상각비의 합계가 동종자산 한도를 초과하지 않도록 신고조정 감가상각비 결정
  - '14. 1. 1. 이후 취득 자산 : 세법상 기준내용연수를 적용한 개별 자산별 감가상각비
- 상각대상자산은 토지를 제외하고, 건물·기계장치·선박·항공기·차량·동물·식물 등 유형자산과 특허권·개발비·주파수이용권·공항시설관리권 등 무형고정자산 등(창업비 등은 당기 비용이며 세무상 손금불산입됨)과 비한정 내용연수 무형자산(감가상각비 손금계상시 결산내용연수를 확정할 수 없는 것으로 요건 갖춘 것)
- 상각방법은 정률법·정액법, 생산량비례법 등이며 신고한 상각방법은 계속 적용이 원칙임.
- 상각범위액(=연 상각범위액×(사용월수/12)), 부인액, 시인부족액은 각 개별자산별로 계산하며, 자산의 개별 부인액만을 합계하여 손금불산입하고, 당연도 부족액부분은 개별자산의 과거부인액과 직접 대응하여 손금추인됨.
- 내용연수는 기준연수 혹은 신고연수대로 계속 적용(내용연수범위는 기준내용연수의 ±25% 범위내는 사후신고, ±50% 범위내는 사전신고승인받아 탄력 조정 가능)
- 기준내용연수 50%가 지난 중고자산, 재평가자산, 합병·분할승계자산의 수정내용연수 적용은 기준내용연수×50%까지 단축하거나 당초의 기준내용연수 중 법인이 선택하여 신고할 수 정내용연수를 적용함.
  - 적격합병·분할·자산의 포괄적 양도를 통해 취득한 자산의 상각범위액은 다음 방법 중 선택

- ① 피합병법인등의 상각범위액을 승계하는 방법 : 피합병법인 등의 신고상각방법 및 신고 내용연수, 취득가액, 미상각잔액 등을 사용하여 상각범위액 계산
- ② 취득 이후 합병법인 등이 계속 보유한 것으로 간주하고 합병법인등의 상각범위액을 적용하는 방법 : 피합병법인의 취득가액 및 미상각잔액에 합병법인 등의 신고상각방법 및 신고내용연수를 적용하여 상각범위액 계산

### ● 제23조 [감가상각비의 손금불산입]

- ① 고정자산에 대한 감가상각비는 내국법인이 각 사업연도에 손금으로 계상한 경우에만 대통령령으로 정하는 바에 따라 계산한 금액(이하 이 조에서 “상각범위액”이라 한다)의 범위에서 해당 사업연도의 소득금액을 계산할 때 이를 손금에 산입하고, 그 계산한 금액 중 상각범위액을 초과하는 부분의 금액은 손금에 산입하지 아니한다. 다만, 해당 내국법인이 법인세를 면제·감면받은 경우에는 해당 사업연도의 소득금액을 계산할 때 대통령령으로 정하는 바에 따라 감가상각비를 손금에 산입하여야 한다. (2010. 12. 30 개정)
- ② 제1항 본문에도 불구하고 『주식회사의 외부감사에 관한 법률』 제13조제1항제1호에 따른 회계처리기준(이하 “국제회계기준”이라 한다)을 적용하는 내국법인이 보유한 고정자산 중 유형고정자산과 대통령령으로 정하는 내용연수가 비한정인 무형고정자산의 감가상각비는 개별자산별로 다음 각 호의 구분에 따른 금액이 제1항에 따라 손금에 산입한 금액보다 큰 경우 그 차액의 범위에서 추가로 손금에 산입할 수 있다. (2010. 12. 30 개정)
  1. 2013년 12월 31일 이전 취득분 : 국제회계기준을 적용하지 아니하고 종전의 방식에 따라 감가상각비를 손금으로 계상한 경우 제1항 본문에 따라 손금에 산입할 감가상각비 상당액(이하 이 조에서 “종전감가상각비”라 한다)
  2. 2014년 1월 1일 이후 취득분 : 기획재정부령으로 정하는 기준내용연수를 적용하여 계산한 감가상각비 상당액(이하 이 조에서 “기준감가상각비”라 한다)
- ③ 제1항 및 제2항에 따른 고정자산은 토지를 제외한 건물, 기계 및 장치, 특허권 등 대통령령으로 정하는 자산으로 한다. (2010. 12. 30 개정)
- ④ 제1항 또는 제2항에 따라 감가상각비를 손금으로 계상한 내국법인은 대통령령으로 정하는 바에 따라 감가상각비에 관한 명세서를 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야 한다. (2010. 12. 30 개정)
- ⑤ 제1항 및 제2항을 적용할 때 감가상각비의 손금계상방법, 상각범위액을 초과하는 금액의 처리, 국제회계기준 적용 시기의 결정, 종전감가상각비 및 기준감가상각비의 계산 등에 필요한 사항은 대통령령으로 정한다. (2010. 12. 30 개정)

## Ⅰ. 감가상각비의 손금산입 개요

### 1. 본 조의 개요

토지 이외의 대부분의 고정자산은 사용정도와 시간의 경과에 따라 그 가치가 점차 감소함이 일반적인데 이 감소되는 현상을 감가라 하며, 이러한 고정자산의 가치감소를 인위적 방법으로 합리적 추정배분하는 회계절차를 감가상각이라 한다. 따라서 감가상각비란 감가상각과정을 통해 고정자산의 취득원가가 비용화되는 과정상 계산된 금액을 말하는 것인데 본 조는 감가상각비의 손금계산범위와 한도초과액의 손금불산입을 명확히 규정하고 있다.

그러나 본 조는 법인이 각 사업연도에 손금으로 계상할 수 있는 감가상각비의 당연도 한도액을 법적 방법으로 정해 놓고 동 한도액을 초과하는 금액은 손금불산입하도록 규정하고 있다.

세법상의 감가상각제도는 본질적으로 기업회계상 일반적으로 적용되는 감가상각제도와 다를 바 없으나 조세부담의 공평성 등을 고려하여 법인의 임의적 선택범위를 상당히 제한하고 있다.

즉 감가상각비의 기본적 계산요소인 취득원가, 내용연수, 상각방법 등에 대해 구체적이고 상세하게 규정하고 있으며, 감가상각방법도 법에 규정된 특정의 방법을 신고하고 신고된 방법만을 따르도록 하고 있다.

### 2. 감가상각의 개념과 원인

#### ① 감가상각의 원가배분과정 개념

토지 이외의 건물·기계장치·차량 및 비품 등의 고정자산은 사용과 시간의 경과에 따라 그 가치가 점차 감소하는데, 이러한 고정자산의 감가원인은 아주 다양하므로 법인의 기간손익계산을 위한 고정자산의 가치감소부분의 정확한 금액 측정은 어렵다.

원가배분의 절차로서 감가상각이란 고정자산의 감가분을 합리적인 방법으로 추정하여 기간손익에 배분하는 절차인데 이는 적절한 기간손익계산을 위하여

고정자산의 원가 혹은 기타의 기초가액에서 예측처분가치인 잔존가액을 차감한 가액을 당해 자산의 추정내용연수에 걸쳐서 조직적이고 합리적인 방법으로 배분하는 것을 목적으로 하는 회계절차이다.

아울러 감가상각제도는 투입된 원가의 배분과정(allocation process)이지 계상자산의 가치평가과정(valuation process)은 아니다.

## ② 감가의 원인과 유형 및 회계처리

고정자산은 수익창출 활동에 사용하기 위하여 보유하는데 실제 사용, 보유기간 경과 및 기타 생산성 능력저하 등 여러 요인으로 인해 가치가 감소된다. 이밖에 사고·재해 등으로 인해 가치가 감소되기도 하는데 실제 사용, 보유기간 경과를 물리적 요인이라 하며 기능저하, 시대에 따른 진부화 등은 기능적 요인이라 하며 사고 등은 우발적 요인이라 한다.

이상의 세가지 감가원인 중 물리적 원인과 기능적 원인은 기업을 운영함에 있어 일반적으로 발생하기 때문에 정상적 원인이라고 하는데 일반적으로 감가상각의 대상이 되는 것은 정상적 원인에 의한 감가에 한한다. 사고 등 우발적 원인에 의한 감가는 제조원가나 판매비와 일반관리비상의 감가상각비가 아니라 특별손실의 한 요소로 다루어진다.

## 3. 고정자산감가상각제도의 특징 요약

### ① 법인세법상 감가상각의 특징

법인세법상의 감가상각제도도 기업회계와 같이 수익창출을 위한 원가의 적정기간 배분적 개념을 갖고 있다. 세법상 특징을 들면 감가상각비는 법인 내부의 의사결정에 영향받으므로 손익계산서·대차대조표 등의 재무제표에 확정결산반영되어야 한다는 것이다.

이에 대해 법 제20조제1호는 손비로 계상하여야 한다는 표현을 쓰면서 이하 같다고 하여, 손금으로 계상이라는 뜻은 회계처리과정에서 결산에 반영하고 결산확정에서 손비로 계상하는 것이라고 선언적 정의를 규정하고 있다. 따라서 감가상각비 계상액은 손익계산서나 대차대조표에 반영되어야 한다. 또한 세법상 한도 요건에 따라 손금산입되기도 하며 부인되어 차기로 이연되기도

한다. 다만, K-IFRS를 적용하는 법인은 결산서상 인식한 감가상각비에 추가하여 초과하는 금액을 신고조정 한도까지 손금에 산입할 수 있다. 또한 법인세가 면제되거나 감면받는 경우 소득금액 계산시 감가상각비를 손금에 산입(신고조정 포함)하여야 한다.

## ② 별도 시행규칙 위임

다음의 시행령은 고정자산의 감가상각에 필요한 사항을 기획재정부령으로 정하도록 특별히 위임하였다.

### 관련법령

#### ① 시행령 제34조 【감가상각비에 관한 세칙】

감가상각자산의 감가상각비계산에 관하여 기타 필요한 사항은 기획재정부령으로 정한다.

(2008. 2. 29 개정)

## ③ 고정자산 감가상각비와 과거 이연자산상각비의 비교

법인세법상 기간대응별 감가상각방식으로 손금화되는 것으로는 고정자산감가상각(종전의 이연자산상각(기업회계·세무상은 없어지면서 무형고정자산으로 분류됨. 그러나 상각방법은 종전의 이연자산과 동일함) 등)이 있는데 그 고정자산 특징을 요약하면 다음과 같다.

특 징	고정자산 감가상각
1. 규 정	법 제23조(감가상각비 손금계상)
2. 상각의 강제성 여부	법인의 의사결정에 따른 임의상각 재무제표상 손금계상반영해야 인정. 단, 법인세 감면시 감가상각의제만 예외(강제상각임)
3. 상각방법	상각방법을 자산별로 법인이 자진신고함(건축물·무형고정자산은 정액법, 일반유형고정자산은 정률법·정액법 선택). 무신고시는 다음의 방법으로 감가상각함. <ul style="list-style-type: none"> <li>• 건축물외의 유형고정자산 → 정률법</li> <li>• 건축물과 무형고정자산 → 정액법</li> <li>• 광업권·광업용 유형고정자산 → 생산량비례법</li> </ul>
4. 상각기간	별도의 자산별 내용연수표(4년~50년)

5. 잔존가치	고정자산의 경우는 취득가액(자산재평가법에 의한 재평가시 재평가액, 자본적 지출 상당 금액은 가산)의 0%이며 정률법은 5%임.
6. 상각부인액의 손금추인방법	상각부인액은 일단 손금불산입하여 유보함. 이후 감가상각부족액 계산시 상각부인액 범위내에서 손금추인(감가상각의제인 경우 제외)
7. 시인부족액의 손금산입방법	당해 사업연도 시인부족액은 소멸. 시인부족액상당금액은 결산반영 안하였고 미상각금액에 해당하므로 감가상각기초가액에 남아 있음. 다음 사업연도 이후 법인의 감가상각절차에 따라 손금산입함(내용연수를 연장하는 효과임).

## 4. 감가상각비의 계산방법과 계산요소

### ① 감가상각비의 계산방법

감가상각이란 고정자산 등의 가치의 감소부분을 법인의 과세소득 창출을 위해 소요되는 비용이나 원가로 인식하는 원가의 배분과정이므로 어떤 형태나 유형으로 가치가 감소되어 가는 지에 대한 명확한 측정이 중요하다. 특히 가치감소의 측정방법에 따라 법인의 원가, 즉 손금금액 크기가 결정되므로 세법은 이를 일정한 범위내에서 법인이 임의선택 및 사전신고하여 계속적용하도록 규정하고 있다.

세법에 규정된 고정자산에 대한 감가상각방법으로는 정률법·정액법 및 생산량비례법 등이 있는데, 이 방법은 기업회계상의 기간손익 적정계산을 위해서도 동일하게 적용되고 있다. 정률법에 의한 고정자산의 가치 감소율은 매기 일정비율이므로 초기 취득원가가 클 때는 감가상각비의 절대액이 큰 반면 말기에는 절대액이 작아진다. 따라서 기술발전속도가 급격하고 첨단산업의 설비일수록 생산성이나 품질 등의 면에서 신설비와 구설비의 차이가 크므로 이런 분야의 고정설비에는 정률법 방식의 감가상각방법을 많이 사용하나 초기에 비용이 과다하게 계상되어 기간손익이 왜곡되는 단점이 있다. 반면에 정액법하에서는 매기 일정액이 계상되므로 원가는 분산되지만 고정자산 가치감소의 흐름 및 경제적 현실을 반영하지 못한다는 단점이 있다.

### ② 감가상각비의 계산요소

고정자산의 감가상각은 취득원가, 잔존가액 및 내용연수의 3가지를 기본요

소로 하여 계산되는데 이들을 감가상각의 계산요소라고 한다.

본 조 및 관련 시행령과 시행규칙은 이러한 3요소를 구체적으로 규정하여 법인이 각 사업연도에 손금으로 계상할 수 있는 감가상각비 한도액계산을 정형화하고 있다.

취득가액은 원칙적으로 매입당시의 매입가액이나 제작·건설비용 및 부대비용의 합계액으로 하도록 하고 기타의 경우에는 취득당시의 정상가액으로 결정하도록 규정하고 있는데, 취득과 관련된 제반 비용도 자산의 가치를 실질적으로 증가시키는 지출이라면 자본적 지출로 하여 취득가액에 가산하고 그렇지 않은 지출은 수익적 지출로 하여 당기 비용화한다. 시행규칙에서 감가상각 내용연수를 별도로 상세하게 규정하고 있는데, 규정된 기준내용연수 혹은  $\pm 25\%$  범위내에 걸쳐서 상각을 해야 함이 일반적이다.

잔존가액에 대해 종전에는 10%였으나 95년부터는 0이며 정률법인 경우만 5%이다. 정률법인 경우도 감가상각이 종료된 자산의 잔존가액을 0으로 하는 대신 취득원가의 5%(100분의 5)와 1,000원 중 적은 금액을 장부가액으로 남기며, 계산상 잔존액 5% 금액은 미상각잔액이 5% 이하가 되는 바로 그 최종연도의 감가상각범위액과 합산한다. 1,000원은 일종의 비망금액이다.

## II. 감가상각비의 손금산입 한도액계산 (법 제23조제1항)

### ① 감가상각비의 손금산입 한도 계산산식

감가상각비를 손금산입하려면 먼저 법인결산확정에서 감가상각비를 손금으로 계상하여야 하는데 세무상 상각범위계산액만 손금산입되며 초과액은 부인된다.

감가상각비의 세무상 손금산입한도액 계산을 위한 기본적 요소는 다음과 같은데 여기서는 이러한 요소를 중심으로 설명한다.

#### [정액법에 의한 손금산입 한도액]

$$=(\text{적법한 취득원가}-0)\times 1/\text{내용연수}\times \text{경과월수}(1/2 \text{ 혹은 } 1)$$

**[정률법에 의한 손금산입 한도액]**

= (적법한 취득원가 - 기상각액) × 내용연수에 따른 상각률 × 경과월수 (1/2 혹은 1) : 최종연도에 원가의 5%와 1,000원 중 적은 금액을 남기면서, 취득원가 × 5% 이하 차액은 5% 이하로 계산되는 바로 그 최종연도의 상각범위액으로 봄.

**[생산량 비례법에 의한 손금산입 한도액]**

= (적법한 취득원가 - 0) × 당기채굴량 / 총채굴예정량

**1. 감가상각대상자산의 종류와 범위 (법 제23조제2항)**

**1) 감가상각대상자산의 요건과 해당여부**

① 가치감소 고정자산의 종류 열거와 상각자산여부

감가상각되는 고정자산은 일반유형고정자산 및 무형고정자산인데 토지는 가치감소자산이 아니므로 제외된다.

다음 시행령은 건물·건축물·차량 등 선박·항공기·기계장치·동물·식물 등 및 각종 무형고정자산(영업권 등, 특허권, 광업권, 개발비, 사용수익기부자산, 주파수이용권, 시설관리권 등)을 감가상각자산으로 규정하고 있다.

**관련법령**

● **시행령 제24조 [감가상각자산의 범위]**

① 법 제23조제3항에서 “건물, 기계 및 장치, 특허권 등 대통령령으로 정하는 자산”이란 다음 각 호의 고정자산(제3항의 자산을 제외하며, 이하 “감가상각자산”이라 한다)을 말한다.

(2010. 12. 30 개정)

1. 다음 각목의 1에 해당하는 유형고정자산

- 가. 건물(부속설비를 포함한다) 및 건축물(이하 “건축물”이라 한다)
- 나. 차량 및 운반구, 공구, 기구 및 비품
- 다. 선박 및 항공기
- 라. 기계 및 장치
- 마. 동물 및 식물
- 바. 기타 가목 내지 마목의 자산과 유사한 유형고정자산

2. 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 무형고정자산

(2010. 12. 30 개정)

- 가. 영업권(합병 또는 분할로 인하여 합병법인등이 계상한 영업권은 제외한다), 디자인권,



- 실용신안권, 상표권 (2010. 6. 8 개정)
- 나. 특허권, 어업권, 해저광물자원개발법에 의한 채취권, 유료도로관리권, 수리권, 전기가스 공급시설이용권, 공업용수도시설이용권, 수도시설이용권, 열공급시설이용권
- 다. 광업권, 전신전화전용시설이용권, 전용축선이용권, 하수종말처리장시설관리권, 수도시설 관리권
- 라. 댐사용권
- 마. 삭 제 (2002. 12. 30)
- 바. 개발비 : 상업적인 생산 또는 사용전에 재료·장치·제품·공정·시스템 또는 용역을 창출 하거나 현저히 개선하기 위한 계획 또는 설계를 위하여 연구결과 또는 관련 지식을 적용하는데 발생하는 비용으로서 당해 법인이 개발비로 계상한 것(산업기술연구조합육 성법에 의한 산업기술연구조합의 조합원이 동 조합에 연구개발 및 연구시설 취득 등 을 위하여 지출하는 금액을 포함한다) (2002. 12. 30 개정)
- 사. 사용수익기부자산가액 : 금전외의 자산을 국가 또는 지방자치단체, 법 제24조제2항제4 호부터 제7호까지의 규정에 따른 법인 또는 이 영 제36조제1항제1호에 따른 법인에게 기부한 후 그 자산을 사용하거나 그 자산으로부터 수익을 얻는 경우 해당 자산의 장 부가액 (2010. 12. 30 개정)
- 아. 「전파법」 제14조의 규정에 의한 주파수이용권 및 「항공법」 제105조의2의 규정에 의한 공항시설관리권 (2010. 12. 30 개정)

② 사용수익기부자산가액(외부기부자산 중 사용수익 가능한 것)

법인의 기업활동을 위해 외부 특히 정부나 지방자치단체 및 기타 지방자치 단체조합 및 특정단체에 법인의 고정자산을 기부하는 경우도 있고, 법인이 특 정자산을 구입·제작·건설하여 기부하는 경우도 있는데, 이러한 기부자산 중 미래의 사용수익권을 얻는 경우는 이연자산으로 보아 취득가액을 자산으로 계 상한 후 감가상각한다.

사용수익하기 때문에 미래의 경제적 효과와 이익이 있게 되며, 따라서 미래 의 수익에 대응시키기 위해 기부자산가액을 이연시키는 것인바, 사용수익기간 에 걸쳐 감가상각한다. 기업회계상은 비용·손실로 계상하므로 손금불산입후 ⊕유보이연하고 서서히 감가상각으로 비용반영한다.

③ 금전 이외의 자산인 경우 그 자산의 장부가액

사용수익기부자산으로서 이연자산으로 계상되기 위해서는 첫째, 금전이 아

년 자산, 즉 고정자산·재고자산 등 실물자산이어야 하며, 둘째 사용하거나 수익을 얻을 수 있어야 하며, 셋째 기부자산의 장부상 계상금액만이다. 따라서 장부가액 이상의 정상가액이 있다면 이를 평가증하지 않으며 시가로 이연하지 못하고 장부가액대로만 이연할 수 있다.

④ 가치가 감소되는 법인 실질소유자산

감가상각대상 자산이 되기 위한 기본적인 요건은 시간경과나 사용 등으로 인하여 가치가 감소하는 자산에 한하므로 토지나 골동품 등의 고정자산은 사용관련 가치감소가 되는 것이 아니므로 감가상각 대상자산이 안된다.

공부상의 등기가 타인명의로 등기된 자산이라 하더라도 사실상 법인이 취득하였음이 확인된다면 법인의 자산으로 보아 감가상각함이 실질과세원칙에 부합된다.

⑤ 실질적 취득 사용한 장기할부자산도 상각대상

장기할부조건에 의하여 고정자산을 구입한 경우에는 대금청산이나 소유권이 전 시점보다 전이라 할지라도 할부 또는 장기할부가액(현재가치할인차금 계상액은 차감 제외) 전액을 자산으로 계상하고 실제로 사업에 공할 경우에는 감가상각 대상자산에 포함한다고 다음의 시행령이 정하고 있다.

**관련법령**

● 시행령 제24조 【감가상각자산의 범위】

④ 제68조제4항에 따른 장기할부조건 등으로 매입한 고정자산의 경우 법인이 해당 고정자산의 가액 전액을 자산으로 계상하고 사업에 사용하는 경우에는 그 대금의 청산 또는 소유권의 이전여부에 관계없이 이를 감가상각자산에 포함한다. (2010. 12. 30 개정)

⑥ 비사용·건설중·가치불변자산 제외

감가상각대상자산으로 열거된 것과 유사하더라도 사업에 사용하지 않는 자산, 건설중 자산, 시간 경과해도 가치감소가 없는 자산 등은 법인의 사업상 실질사용의 가치감소와 연결되지 않으므로 감가상각되지 않는다. 시행령 규정은

다음과 같다.

### 관련법령

#### ① 시행령 제24조 【감가상각자산의 범위】

③ 감가상각자산은 다음 각호의 자산을 포함하지 아니하는 것으로 한다. (2010. 12. 30 개정)

1. 사업에 사용하지 아니하는 것(유휴설비를 제외한다)
2. 건설 중인 것
3. 시간의 경과에 따라 그 가치가 감소되지 아니하는 것

#### ⑦ 유휴설비는 상각, 철거·보관설비는 비상각, 시운전기간도 비상각

사업에 사용하지 않으면 감가상각하지 않지만, 유휴설비는 사업에 사용하지 않는 자산이 아니므로 감가상각한다. 일종의 여유시설·잉여시설로서 당장 사용하지 않고 있지만 예비·여유·잉여개념으로 간접적으로 사용하고 있는 범주에 속하면 상각한다. 다음 시행규칙은 사용중 철거한 기계·장치 등 및 미사용 단순보관 기계·장치 등은 유휴설비에 포함하지 않는다. 즉, 감가상각대상이 아니라고 규정하고 있다. 또한 설치중 자산, 성능시험 시운전 자산도 감가상각하지 않지만, 일부 완성 사용부분은 감가상각한다.

### 관련법령

#### ▲ 시행규칙 제12조 【감가상각자산의 범위】

③ 영 제24조제3항제1호에 따라 감가상각자산에 해당되는 유휴설비에는 다음 각호의 기계 및 장치등이 포함되지 아니하는 것으로 한다. (2011. 2. 28 개정)

1. 사용중 철거하여 사업에 사용하지 아니하는 기계 및 장치등
2. 취득후 사용하지 아니하고 보관중인 기계 및 장치등

④ 영 제24조제3항제2호에 따라 감가상각자산에서 제외되는 건설중인 자산에는 설치중인 자산 또는 그 성능을 시험하기 위한 시운전기간에 있는 자산을 포함한다. 다만, 건설중인 자산의 일부가 완성되어 당해부분이 사업에 사용되는 경우 그 부분은 이를 감가상각자산에 해당하는 것으로 한다. (2011. 2. 28 개정)

⑧ 사업에 실질적으로 사용하는 자산

감가상각 대상자산이 되려면 법인의 사업에 실질적으로 공하여야 하는데 비록 법인소유의 자산이라 하더라도 타인이 주로 사용하거나 업무와 직접 관련이 없는 자산의 감가상각비는 불필요경비로서 손금으로 인정받지 못한다. 이밖에 설치중이거나 시운전중 자산, 건설중인 자산이라면 미래의 업무에 공할 자산이라 하여도 실제 사업용으로 당장 사용하기 이전에는 감가상각을 할 수 없다.

⑨ 영업권의 감가상각

영업권도 실제 구입지출금액은 무형고정자산으로 계상하여 감가상각한다. 그러나 임의평가증금액은 자산취득가액으로 인정되지 않고 계상되지 않으므로 감가상각도 되지 않는다.

합병·분할시의 합병법인, 분할신설법인, 분할합병의 상대방법인은 계상하더라도 감가상각대상금액에서 제외하도록 해당 규정이 삭제되었다.

⑩ 상각대상 영업권의 범위

감가상각 가능한 영업권 자산의 종류로는, 사업양수도자산과 별도로 유상취득한 권리 등(허가·인가·특권·사업상 유리·이익·명성 등을 평가 감안한 유상취득금액), 인가·면허 등 부담기금·입회금으로서 반환청구할 수 없는 금액과 기부금 등이다. 시행규칙 규정은 다음과 같다.

**관련법령**

▲ 시행규칙 제12조 【감가상각자산의 범위】

- ① 영 제24조제1항제2호가목의 규정에 의한 영업권에는 다음 각호의 금액이 포함되는 것으로 한다.
1. 사업의 양도·양수과정에서 양도·양수자산과는 별도로 양도사업에 관한 허가·인가 등 법률상의 지위, 사업상 편리한 지리적 여건, 영업상의 비법, 신용·명성·거래선 등 영업상의 이점 등을 감안하여 적절한 평가방법에 따라 유상으로 취득한 금액
  2. 설립인가, 특정사업의 면허, 사업의 개시 등과 관련하여 부담한 기금·입회금 등으로서 반환청구를 할 수 없는 금액과 기부금 등

## ⑪ 비한정 무형고정자산의 감가상각

비한정 무형고정자산은 국제회계기준을 적용하는 내국법인이 무형고정자산 중 감가상각비를 손금으로 계상할 때 적용하는 내용연수(결산내용연수)를 확정할 수 없는 것으로 일정 요건을 갖춘 경우 결산상 인식한 감가상각비에 추가하여 개별 자산별로 신고조정한도까지 손금산입이 가능하다.

관련 규정은 다음과 같다.

### 관련법령

#### ● 시행령 제24조 【감가상각자산의 범위】

② 법 제23조제2항 각 호 외의 부분에서 “대통령령으로 정하는 내용연수가 비한정인 무형고정자산”이란 제1항제2호 각 목의 어느 하나에 해당하는 무형고정자산 중에서 감가상각비를 손금으로 계상할 때 적용하는 내용연수(이하 “결산내용연수”라 한다)를 확정할 수 없는 것으로서 기획재정부령으로 정하는 요건을 모두 갖춘 것을 말한다. (2010. 12. 30 신설)

#### ▲ 시행규칙 제12조 【감가상각자산의 범위】

② 영 제24조제2항에서 “기획재정부령으로 정하는 요건”이란 다음 각 호의 요건을 말한다. (2011. 2. 28 신설)

1. 법령 또는 계약에 따른 권리로부터 발생하는 무형고정자산으로서 법령 또는 계약에 따른 사용 기간이 무한하거나, 무한하지 아니하더라도 취득가격의 100분의 10 미만의 비용으로 그 사용 기간을 갱신할 수 있을 것
2. 「주식회사의 외부감사에 관한 법률」 제13조제1항제1호에 따른 회계처리기준(이하 “국제회계기준”이라 한다)에 따라 내용연수가 비한정인 무형고정자산으로 분류될 것
3. 결산을 확정할 때 해당 무형고정자산에 대한 감가상각비를 계상하지 아니할 것

## ⑫ 금융리스는 리스이용자, 기타리스는 리스회사의 상각

시설대여 특정물건인 리스자산에 대해 기업회계기준에 따라 금융리스로 분류된 것은 리스이용자의 취득자산으로 보아 감가상각하며, 금융리스 아닌 리스자산은 리스회사의 감가상각자산으로 한다고 다음 시행령과 시행규칙이 규정하고 있다.

**관련법령**

❶ 시행령 제24조 **【감가상각자산의 범위】**

⑤ 제1항을 적용할 때 자산을 시설대여하는 자(이하 이 항에서 “리스회사”라 한다)가 대여하는 해당 자산(이하 이 항에서 “리스자산”이라 한다) 중 기업회계기준에 따른 금융리스(이하 이 항에서 “금융리스”라 한다)의 자산은 리스이용자의 감가상각자산으로, 금융리스외의 리스 자산은 리스회사의 감가상각자산으로 한다. (2010. 12. 30 개정)

⑬ **유동화전문회사의 시설대여도 금융리스 해당**

유동화전문회사가 자산유동화에 관한 법률에 의한 자산유동화계획에 따라 금융리스자산을 양도받는 경우 그 자산은 리스이용자의 감가상각자산으로 한다. 관련 시행령은 다음과 같다.

**관련법령**

❶ 시행령 제24조 **【감가상각자산의 범위】**

⑥ 제5항의 규정을 적용함에 있어서 「자산유동화에 관한 법률」에 의한 유동화전문회사가 동 법에 의한 자산유동화계획에 따라 금융리스의 자산을 양수한 경우 당해 자산에 대하여는 리스이용자의 감가상각자산으로 한다. (2005. 2. 19 개정)

⑭ **금융리스와 운용리스의 구분방법**

구 분	금융리스자산	금융리스 아닌 자산(운용리스)
상 각 자 소 유 권 이 전	리스이용자가 상각, 이용자 소유	리스회사가 감가상각,리스사소유
종 료 시	종료시 염가이전	적정 유상이전 약정
실 행	취득가액의 10% 이하 구매	10% 초과로 구매
리 스 기 간	기준내용연수 75% 이상	내용연수×75% 미만
리 스 료 현 가	최소리스료×90% 이상	최소리스료×90% 미만
범 용 성	없는 자산	있는 자산

### 관련법령

#### ◇ 일반기업회계기준 제13장 【리 스】

13.5 리스자산의 소유에 따른 위험과 보상의 대부분을 이전하는 리스는 금융리스로 분류한다. 리스자산의 소유에 따른 위험과 보상의 대부분을 이전하지 않는 리스는 운용리스로 분류한다.

13.6 리스는 계약의 형식보다는 거래의 실질에 따라 분류한다. 다음에 예시한 경우 중 하나 또는 그 이상에 해당하면 일반적으로 금융리스로 분류한다.

- (1) 리스기간 종료시 또는 그 이전에 리스자산의 소유권이 리스이용자에게 이전되는 경우
- (2) 리스실행일 현재 리스이용자가 염가매수선택권을 가지고 있고, 이를 행사할 것이 확실시 되는 경우
- (3) 리스자산의 소유권이 이전되지 않을지라도 리스기간이 리스자산 내용연수의 상당부분을 차지하는 경우
- (4) 리스실행일 현재 최소리스료를 내재이자율로 할인한 현재가치가 리스자산 공정가치의 대부분을 차지하는 경우
- (5) 리스이용자만이 중요한 변경 없이 사용할 수 있는 특수한 용도의 리스자산인 경우

실13.2 리스는 리스자산의 소유에 따른 위험과 보상이 리스이용자에게 이전되는 정도에 따라 금융리스와 운용리스로 분류한다. 여기에서 위험이라 함은 자산의 운휴, 기술적 진부화로 인한 손실 및 경제여건의 변화에 따른 이익변동의 가능성을 포함한다. 그리고 효익이라 함은 자산을 내용연수 동안 운용하여 발생하는 수익이나 가치증대 또는 잔존가치의 실현에서 발생하는 이익 등에 대한 기대치를 말한다. (문단 13.5)

실13.5 리스에는 리스기간 종료시 또는 그 이전에 리스자산의 소유권이 리스이용자에게 이전되거나 염가매수선택권이 리스이용자에게 부여된 경우가 있다. 리스기간 종료시 또는 그 이전에 리스자산의 소유권이 리스이용자에게 이전되는 경우에는 리스기간이 리스자산의 소유권이전 약정일까지이다. 한편, 염가매수선택권이 리스이용자에게 부여되고 리스이용자가 염가매수선택권을 행사할 것이 확실시되는 경우에는 리스기간이 염가매수선택권 행사가능일까지이다. (문단 13.6)

실13.6 리스기간이 리스자산의 내용연수의 100분의 75이상이면 문단 13.6(3)의 경우에 해당한다. (문단 13.6)

실13.7 리스실행일 현재 최소리스료를 내재이자율로 할인한 현재가치가 리스자산의 공정가치의 100분의 90 이상이면 문단 13.6(4)의 경우에 해당한다. (문단 13.6)

## 2) 특수한 경우의 감가상각대상자산 여부

### ① 장기할부매입자산에 대한 감가상각

장기할부조건으로 고정자산을 매입하는 경우가 있는데 대금이 청산되거나 소유권이 이전되기 전이라 하여도 법인이 당해 고정자산의 장기할부가액 중 현재가치로 평가하여 이자부분인 현재가치할인차금을 뺀 나머지 금액을 자산으로 계상하였다면 이 금액만 감가상각한다. 이는 자산의 실질적인 사용에 비례하여 손금으로 인정하여 취득된 자산의 현재가치평가 원가를 합리적으로 배분시키고자 함에 그 목적이 있기 때문이다. 그러나 장기할부가액을 자산으로 계상하지 아니하였거나 사업용으로 공하지 아니할 경우는 감가상각비를 손금으로 산입할 수 없다는 뜻이다.

### ② 유희설비에 대한 감가상각

시행령 제24조제3항의 상각제외자산에서 ( )에 유희설비를 제외한다고 규정하고 있다. 따라서 감가상각을 할 수 있는 자산의 범위에는 유희설비의 가액도 포함한다. 이 경우 상각금액을 계산할 수 있는 유희설비는 정상적으로 사업에 공하여질 수 있는 상태의 설비가 일시적으로 사용되지 않고 있는 경우에 한정된다.

유희의 개념은 여유·잉여·예비의 개념인데 간접적이지만 사용환경속에 있다. 그러나 당해 설비를 철거시켜 사업에 공하지 않고 창고에 보관하고 사업에 사용하지 않는다면 감가상각대상자산이 될 수 없다.

### ③ 국적취득조건부 내용선에 대한 감가상각

국적취득조건부 수입선박도 감가상각 가능하며 반환시 미상각잔액과 정산차액을 익금 또는 손금으로 한다.

### ④ 항공기의 예비부품 등에 대한 감가상각

예비부품은 일반적으로 향후 수리시에 대비하여 저장중에 있는 자산으로 취급되므로 감가상각 대상에서 제외된다. 예를 들어 항공기 취득시 관련 예비부품 가액도 항공기 가액에 포함하여 감가상각한다. 별도의 자산으로 계상할 필



요가 없이 포함하여 감가상각 반영한다. 단지 항공기 뿐만 아니라 이와 유사한 성격을 가진 자산에 대하여도 적용할 수 있는데 발전기 운전에 필수적이며, 전용이 불가능한 발전기 예비부품 중 설비화 품목은 발전기 가액에 포함하여 감가상각할 수 있다.

#### ⑤ 알루미늄보빙과 지형 등

이밖에 섬유사를 제조하는데 필요한 알루미늄보빙은 고정자산으로 보아 감가상각을 할 수 있으나 도서출판업 영위법인이 소유하는 지형과 같은 내구성 소모품에 해당하는 자산은 감가상각대상 자산이 아니고 소모품으로 보아 기간손익귀속대응시킨다.

## 2. 손금산입 필수요건인 결산반영방법

### 1) 손익계상반영 및 잉여금 조정방법

#### ① 감가상각비의 일반경비특서의 확정결산 반영

기업회계상 감가상각비를 당기의 비용으로 손익계산서에 계상한 금액에 한하여 시부인계산을 하므로 비록 세법상 손금으로 인정되는 감가상각비라고 하더라도 기업이 이를 결산재무제표에 반영하지 않으면 손금으로 인정받지 못한다.

결산반영은 단기원가·제조원가, 영업외비용, 특별손실 및 전기손익수정손실 등 어떤 방법이라도 손익계산서 혹은 대차대조표에 감액표시하면 된다. 즉 본조 규정상 정한 한도액(내용연수별 상각비율로 계산한 금액)내에서 법인결산에 손금계상(제조원가, 판관비, 영업외비용, 잉여금 감소 등)한 경우에만 손금으로 인정된다.

#### ② 전기오류수정손으로 계상한 감가상각비의 처리

기업회계상 감가상각은 매기 계속 반영하여야 하지만 세법상으로는 법인의 임의에 맡기고 있다. 따라서 특정연도 결산상 감가상각 계상하지 않는 경우도 있는데 이때 나중에 반영하려면 전기오류수정손실 계정과목으로 하게 된다.

전기에 과소계상한 감가상각비를 손익계산서에 당기비용 반영하지 않고 기업회계기준에 따라서 대차대조표상 전기오류수정손으로 기장하였다 하더라도

이를 손금에 계상한 것으로 본다. 즉, 감가상각비계상은 당기비용, 원가, 제조원가, 판매관리비 및 특별손실, 전기손익 사항 등 어떤 계정과목이라도 가능하다는 뜻이다.

### ③ 수정신고서의 반영 불가

감가상각비는 확정된 결산재무제표상 반영된 것만을 대상으로 손금산입 여부를 계산한다. 만약 확정결산에서 감가상각비를 손금에 계상하지 아니하였다면 세무조정에 의해서도 손금산입할 수 없으며 국세기본법에 의한 경정청구로서도 손금산입할 수 없다.

감가상각비는 적법한 재무제표에 결산반영된 경우에 한해 조정반영 등이 필요없이 손금산입된다.

### ④ 재평가 신고서 재평가금액으로 감가상각비 계산

자산재평가가 있으면 재평가신고액을 기준으로, 즉 평가증된 금액을 상각대상금액으로 계산한 감가상각비를 손금으로 계상한다. 추후 재평가액이 수정결정된 때에 이를 정산할 수 있다.

## 2) 감가상각비의 대차대조표 표시방법

### ① 대차대조표에서의 직접 상계 혹은 간접차감방법

감가상각비를 손금으로 계상하는 방법에는 이른바 직접법과 간접법이 있다. 세법은 다음의 시행령에서 보는 바와 같이 직접 감액방법 혹은 누계액을 차감하는 간접법 모두를 원칙으로 하여 임의선택하도록 하고 있다. 감가상각비의 직접 감액시 장부가액에서 차감되므로 별 문제가 없지만 누계액으로 간접차감하는 경우는 개별자산별로 계상하고 개별자산별로 구분 작성된 감가상각비조정명세서를 보관하는 경우에는 상각액 총액을 일괄하여 누계액으로 계상할 수 있다.

다음 시행령은 각 자산의 감가상각비계산 및 한도초과액, 시인액 관리를 각 개별자산별로 구분 계상하도록 규정하고 있다.

### 관련법령

#### ❶ 시행령 제25조 【감가상각비의 손금계상방법】

① 법인이 각 사업연도에 법 제23조제1항에 따라 법 제23조제1항에 따라 감가상각자산의 감가상각비를 손금으로 계상하거나 같은 조 제2항에 따라 손금에 산입하는 경우에는 해당 감가상각자산의 장부가액을 직접 감액하는 방법 또는 장부가액을 감액하지 아니하고 감가상각누계액으로 계상하는 방법중 선택하여야 한다. (2010. 12. 30 개정)

② 법인이 감가상각비를 감가상각누계액으로 계상하는 경우에는 개별 자산별로 계상하되, 제33조의 규정에 의하여 개별 자산별로 구분하여 작성된 감가상각비조정명세서를 보관하고 있는 경우에는 감가상각비 총액을 일괄하여 감가상각누계액으로 계상할 수 있다.

#### ② 고정자산·개별자산별 감가상각비

감가상각 및 감가상각누계액의 표시와 기록방법은 개별자산별로 계상 및 구분작성함을 원칙으로 하는데 직접 감액하는 직접법으로 할 수도 있고 간접법으로 하여 고정자산원가에서 감가상각충당금을 빼는 방식으로 한다.

#### ③ 무형고정자산은 직접법 적용

개별 자산별로 자산을 관리하는 무형고정자산이나 시험연구용 자산은 직접 감액하는 직접법을 적용하여 표시함이 일반적이다. 즉 장부상 기장된 취득금액에서 감가상각누계금액을 직접 차감하여 없애는 방식으로 표시한다.

#### ④ 간접법의 대차대조표 표시방법 선택

간접법은 감가상각비를 고정자산에서 직접 차감하여 감액하지 않고 상대계정인 감가상각누계액이라는 고정자산에 대한 평가성충당금을 설정하여 감가상각비를 손금계상하는 방법인데 이의 분개처리는 다음과 같다.

(차) 감가상각비                    ×××                    (대) 감가상각누계액                    ×××

이렇게 회계처리하는 경우 법인의 재무제표는 고정자산의 장부가액과 충당금누계액을 동시에 보여줌으로써 회계정보의 유용성이 제고된다.

⑤ 기업회계기준상의 간접차감방법

기업회계기준은 건물·기계장치 등 유형자산은 무조건 간접법을, 무형자산은 간접법과 직접법을 적용하도록 다음과 같이 규정하고 있다.

**관련법령**

◇ **일반기업회계기준 제10장 【유형자산】**

10.47 유형자산은 원가에서 감가상각누계액과 손상차손누계액을 차감하는 형식으로 재무상태표에 표시한다.

◇ **기업회계기준서 제3호 【무형자산】**

A17. 무형자산의 대차대조표상 표시방법은 두 가지로 구분할 수 있다. 첫째는 무형자산의 취득원가에서 상각누계액을 직접 차감하는 직접법이고, 둘째는 취득원가에서 상각누계액을 차감하는 형식으로 표시하는 간접법이다. 재무제표 이용자에게 더 많은 정보를 제공할 수 있고 동일한 자산범주에 속하는 유형자산의 표시방법과 일관성을 가질 수 있다는 측면에서 본다면 간접법이 보다 유용할 것이다. 그러나 간접법을 적용함으로써 제공할 수 있는 정보를 주석에 의해서 제공할 수 있고, 대부분의 국가에서 아직까지는 무형자산에 대해서 직접법으로 표시하고 있는 점을 고려하여 이 기준서에서는 무형자산의 표시방법에 대해서 종전과 같이 직접법을 사용하는 경우에는 각각의 무형자산 장부가액의 증감내용을 주석으로 기재하도록 하였다.(문단74)

**3) 감가상각비 관련 명세서 작성·보관·제출**

- ◎ 감가상각비 손금반영액 기록방법－개별자산별로 구분하여 감가상각비 조정 명세서 작성·보관함(각 개별자산별 명세서는 제출불필요, 내부 보관 비치).
- ◎ 법인세신고서 제출시 첨부 제출할 서류(관할세무서)
  - ① 감가상각비 조정명세서 합계표(개별자산명세서는 보관하고 이의 합계표로 제출)
  - ② 감가상각비 시부인명세서
  - ③ 취득·양도자산의 감가상각비 조정명세서
 즉, 감가상각비부인액·시인부족액 등의 총합계표와 특별사항(시부인명세서·취득자산·양도자산 등 1년분이 아닌 경우의 예외사항)만 제출

### 관련법령

#### ① 시행령 제33조 【감가상각비에 관한 명세서】

법인이 각 사업연도에 감가상각비를 손금으로 계상한 경우에는 개별 자산별로 구분하여 기획재정부령이 정하는 감가상각비조정명세서를 작성·보관하고, 법 제60조의 규정에 의한 신고와 함께 기획재정부령이 정하는 감가상각비조정명세서합계표와 감가상각비시부인명세서 및 취득·양도자산의 감가상각비조정명세서를 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 한다.

(2008. 2. 29 개정)

### 3. K-IFRS 적용법인의 감가상각 특례

2010. 12. 30이 속하는 사업연도부터 K-IFRS를 적용하는 법인의 감가상각비 감소에 따른 세부담 완화를 위하여 유·무형자산 감가상각비의 신고조정을 허용하여 선택할 수 있도록 하였다.

#### 1) 신고조정 요건 및 대상자산

##### ① 신고조정 적용요건

K-IFRS을 적용하는 내국법인은 감가상각대상자산에 대하여 감가상각비를 손금으로 계상한 경우에 감가상각비가 결산서상 손금에 산입한 금액을 초과한 경우 그 차액의 범위내에서 신고조정으로 손금에 산입할 수 있다. 다만, 국제회계기준을 최초로 적용한 사업연도의 직전 사업연도에 국제회계기준을 준용하여 비교재무제표를 작성하고 사용한 상각방법 및 내용연수와 동일하게 해당 사업연도의 결산상각방법 및 결산내용연수를 변경한 경우 해당 사업연도에 최초로 국제회계기준을 최초로 적용한 것으로 본다.

### 관련법령

#### ① 시행령 제26조의2 【종전감가상각비의 계산 등】

⑤ 법 제23조제2항, 이 조 제1항부터 제4항까지의 규정을 적용할 때 내국법인이 국제회계기준을 최초로 적용한 사업연도의 직전 사업연도에 국제회계기준을 준용하여 비교재무제표를 작성하고 비교재무제표를 작성할 때 사용한 상각방법 및 내용연수와 동일하게 해당 사업연

도의 결산상각방법 및 결산내용연수를 변경한 경우에는 해당 사업연도에 국제회계기준을 최초로 적용한 것으로 본다. (2010. 12. 30 신설)

## ② 감가상각대상자산

사업용 유형고정자산과 내용연수가 비한정인 무형고정자산에 대하여 신고조정으로 한도 내에서 손금산입할 수 있다. 관련 규정은 다음과 같다.

### 관련법령

#### ① 시행령 제24조 【감가상각자산의 범위】

② 법 제23조제2항 각 호 외의 부분에서 “대통령령으로 정하는 내용연수가 비한정인 무형고정자산”이란 제1항제2호 각 목의 어느 하나에 해당하는 무형고정자산 중에서 감가상각비를 손금으로 계상할 때 적용하는 내용연수(이하 “결산내용연수”라 한다)를 확정할 수 없는 것으로서 기획재정부령으로 정하는 요건을 모두 갖춘 것을 말한다. (2010. 12. 30 신설)

#### ▲ 시행규칙 제12조 【감가상각자산의 범위】

- ② 영 제24조제2항에서 “기획재정부령으로 정하는 요건”이란 다음 각 호의 요건을 말한다. (2011. 2. 28 신설)
1. 법령 또는 계약에 따른 권리로부터 발생하는 무형고정자산으로서 법령 또는 계약에 따른 사용 기간이 무한하거나, 무한하지 아니하더라도 취득가액의 100분의 10 미만의 비용으로 그 사용 기간을 갱신할 수 있을 것
  2. 「주식회사의 외부감사에 관한 법률」 제13조제1항제1호에 따른 회계처리기준(이하 “국제회계기준”이라 한다)에 따라 내용연수가 비한정인 무형고정자산으로 분류될 것
  3. 결산을 확정할 때 해당 무형고정자산에 대한 감가상각비를 계상하지 아니할 것

## 2) 신고조정 적용방법 및 감가상각비 안도액 계산

2013. 12. 31 이전 취득한 동종자산. 즉 기준연도 이전에 취득한 자산(기존 보유자산) 및 기존 보유자산과 동일한 종류의 자산으로서 기존보유자산과 동일한 업종에 사용되는 것으로서 K-IFRS를 적용하지 아니하고 종전의 방식에 따라 감가상각비를 손금으로 계상한 경우의 감가상각비가 결산서상 손금에 산입한 금액보다 큰 경우 그 차액의 범위에서 추가로 손금에 산입할 수 있다.

### 관련법령

#### ● 시행령 제26조익2 【종전감가상각비의 계산 등】

① 법 제23조제2항제1호에 따른 자산은 법인이 2013년 12월 31일 이전에 취득한 감가상각자산으로서 「주식회사의 외부감사에 관한 법률」 제13조제1항제1호에 따른 회계처리기준(이하 “국제회계기준”이라 한다)을 최초로 적용한 사업연도의 직전 사업연도(이하 이 조에서 “기준연도”라 한다) 이전에 취득한 감가상각자산(이하 이 조에서 “기존보유자산”이라 한다) 및 기존보유자산과 동일한 종류(기획재정부령으로 정하는 감가상각자산 구분에 따른다. 이하 이 조에서 같다)의 자산으로서 기존보유자산과 동일한 업종(기획재정부령으로 정하는 업종 구분에 따르며, 해당 법인이 해당 업종을 국제회계기준 도입 이후에도 계속하여 영위하는 경우로 한정한다. 이하 이 조에서 같다)에 사용되는 것(이하 이 조에서 “동종자산”이라 한다)을 말한다. (2010. 12. 30 신설)

#### ▲ 시행규칙 제13조 【감가상각자산의 구분 등】

① 영 제26조의2제1항에서 “기획재정부령으로 정하는 감가상각자산 구분”이란 다음 각 호에 따른 자산 구분을 말한다. (2011. 2. 28 개정)

1. 제15조제1항에 따른 자산으로서 별표 2에 따라 동일한 내용연수를 적용받는 자산
2. 영 제24조제1항제2호가목부터 라목까지에 따른 무형고정자산으로서 별표 3에 따라 동일한 내용연수를 적용받는 자산
3. 별표 5에 해당하는 자산으로서 같은 표에 따라 동일한 기준내용연수를 적용받는 자산
4. 별표 6에 따른 기준내용연수를 적용받는 자산

② 영 제26조의2제1항에서 “기획재정부령으로 정하는 업종구분”이란 별표 6의 중분류에 따른 업종구분을 말한다. (2011. 2. 28 개정)

#### ① 2013. 12. 31 이전 취득자산의 감가상각비 손금산입한도

다음의 가)에 따른 금액의 범위에서 개별자산에 대하여 추가로 손금에 산입한 감가상각비를 동종자산별로 합한 금액이 나)에 따른 금액을 초과하지 아니하는 범위에서 손금산입한다.

가) 개별자산의 감가상각비 한도

○ 정액법인 경우

취득가액×기준상각률(기준연도 및 그 이전 2개 사업연도의 ‘동종자산의 감가상각비 합계액/동종자산의 취득가액 합계액’ 평균액)

○ 정률법인 경우

미상각잔액×기준상각률(기준연도 및 그 이전 2개 사업연도의 ‘동종자산의 감가상각비 손금산입액 합계액 / 동종자산의 미상각잔액 합계액’ 평균액)

※ 상각범위액을 계산함에 있어 잔존가액은 취득가액의 5%로 하고 미상각상각잔액이 최초로 취득가액의 5% 이하가 되는 사업연도의 상각범위액에 가산함.

나) 동종자산의 감가상각비 한도

○ 정액법인 경우

(해당 사업연도에 감가상각비를 손금으로 계상한 동종자산의 취득가액 합계액×기준상각률)－해당 사업연도에 동종자산에 대하여 손금에 산입한 감가상각비 합계액

\* 기준상각률은 ①의 정액법과 같이 적용

○ 정률법인 경우

(해당 사업연도에 감가상각비를 손금으로 계상한 동종자산의 미상각잔액 합계액×기준상각률)－해당 사업연도에 동종자산에 대하여 손금에 산입한 감가상각비 합계액

**관련법령**

① 시행령 제26조익2 【종전감가상각비의 계산 등】

② 법 제23조제2항제1호에 따른 감가상각자산에 대한 감가상각비는 제1호에 따른 금액의 범위에서 개별 자산에 대하여 법 제23조제2항에 따라 추가로 손금에 산입한 감가상각비를 동종자산별로 합한 금액이 제2호에 따른 금액을 초과하지 아니하는 범위(이하 이 조에서 “손금 산입한도”라 한다)에서 손금에 산입한다. (2010. 12. 30 신설)

1. 개별 자산의 감가상각비 한도 : 다음 각 목의 금액

가. 국제회계기준을 최초로 적용한 사업연도의 직전 사업연도에 해당 자산의 동종자산에 대하여 감가상각비를 손금으로 계상할 때 적용한 상각방법(이하 “결산상각방법”이라 한다)이 정액법인 경우 : 감가상각자산의 취득가액에 국제회계기준 도입 이전 상각률(이하 이 조에서 “기준상각률”이라 한다)을 곱하여 계산한 금액

나. 기준연도의 해당 자산의 동종자산에 대한 결산상각방법이 정률법인 경우 : 미상각잔액에 기준상각률을 곱하여 계산한 금액. 이 경우 상각범위액의 계산에 관하여는 제26조제6항 단서를 준용한다.

2. 동종자산의 감가상각비 한도 : 다음 각 목의 금액(0보다 작은 경우에는 0으로 본다)



가. 제1호가목의 경우 : 다음 산식에 따라 계산한 금액(해당 사업연도에 법 제23조제1항에 따라 감가상각비를 손금으로 계상한 동종자산의 취득가액 합계액×기준상각률)－해당 사업연도에 동종자산에 대하여 법 제23조제1항에 따라 손금에 산입한 감가상각비 합계액

나. 제1호나목의 경우 : 다음 산식에 따라 계산한 금액(해당 사업연도에 법 제23조제1항에 따라 감가상각비를 손금으로 계상한 동종자산의 미상각잔액 합계액×기준상각률)－해당 사업연도에 동종자산에 대하여 법 제23조제1항에 따라 손금에 산입한 감가상각비 합계액

③ 제2항 각 호를 적용할 때 기준연도에 해당 자산의 동종자산에 대하여 감가상각비를 손금으로 계상하지 아니한 경우에는 기준연도 이전 마지막으로 해당 자산의 동종자산에 대하여 감가상각비를 손금으로 계상한 사업연도의 결산상각방법을 기준연도의 결산상각방법으로 한다. (2010. 12. 30 신설)

④ 제2항 각 호를 적용할 때 기준상각률은 기준연도 및 그 이전 2개 사업연도에 대하여 각 사업연도별로 다음 각 호에 따른 비율을 구하고 이를 평균하여 계산한다. 이 경우 기준연도 및 그 이전 2개 사업연도 중에 법인이 신규 설립된 경우, 합병 또는 분할한 경우, 제27조에 따라 상각방법을 변경한 경우 또는 제29조에 따라 내용연수범위와 달리 내용연수를 적용하거나 적용하던 내용연수를 변경한 경우에는 그 사유가 발생하기 전에 종료한 사업연도는 제외하고 계산한다. (2010. 12. 30 신설)

1. 제2항제1호가목의 경우 : 동종자산의 감가상각비 손금산입액 합계액이 동종자산의 취득가액 합계액에서 차지하는 비율

2. 제2항제1호나목의 경우 : 동종자산의 감가상각비 손금산입액 합계액이 동종자산의 미상각잔액 합계액에서 차지하는 비율

⑤ 법 제23조제2항, 이 조 제1항부터 제4항까지의 규정을 적용할 때 내국법인이 국제회계기준을 최초로 적용한 사업연도의 직전 사업연도에 국제회계기준을 준용하여 비교재무제표를 작성하고 비교재무제표를 작성할 때 사용한 상각방법 및 내용연수와 동일하게 해당 사업연도의 결산상각방법 및 결산내용연수를 변경한 경우에는 해당 사업연도에 국제회계기준을 최초로 적용한 것으로 본다. (2010. 12. 30 신설)

## ② 2014. 1. 1 이후 취득자산의 감가상각비 손금산입한도

2014. 1. 1 이후 취득 자산은 기준내용연수를 적용하여 계산한 감가상각비 상당액이 결산서상 손금에 산입한 금액보다 큰 경우 그 차액의 범위에서 추가로 손금에 산입할 수 있다.

### 3) 적격합병, 분할 및 분할합병, 물적분할 또는 자산의 포괄적 양도로 자산 취득시 감가상각비

#### ① 동종자산 보유한 법인간 적격합병 및 자산의 포괄적 양도시 감가상각비 계산

동종자산을 보유한 법인간의 적격합병한 경우 및 자산의 포괄적 양도에 의하여 동종자산을 취득한 경우 합병등기일 또는 자산의 포괄적 양도일이 속하는 사업연도의 직전사업연도를 기준연도로 하여 동종자산의 기준상각률을 재계산한 후 그 기준상각률을 적용하여 손금에 산입하는 방법으로 한다. 이 경우 동종자산의 감가상각비 손금산입액 합계액은 적격합병등취득자산을 양도한 법인과 양수한 법인이 해당 동종자산에 대하여 손금에 산입한 감가상각비를 더한 금액으로 하고, 동종자산의 취득가액 합계액은 양도법인과 양수법인이 계상한 해당 동종자산의 취득가액을 더한 금액으로 하며, 동종자산의 미상각잔액 합계액은 양도법인 및 양수법인이 계상한 해당 동종자산의 미상각잔액을 더한 금액으로 한다.

#### ② 동종자산 보유하지 않은 법인간 적격합병 및 자산의 포괄적 양도로 자산 취득시 감가상각비 계산

동종자산을 보유하지 아니한 법인간 적격합병한 경우, 자산의 포괄적 양도에 의하여 동종자산이 아닌 자산을 취득한 경우, 적격분할 또는 적격물적분할에 의하여 신설된 법인이 적격분할 또는 적격물적분할에 의하여 취득한 자산의 경우 양도법인이 합병등기일, 분할등기일 또는 자산의 포괄적 양도일이 속하는 사업연도 이전에 국제회계기준을 적용하여 해당 자산에 대한 감가상각비를 손금에 산입한 경우에는 해당 자산에 대하여 양도법인이 이미 계산한 기준상각률을 적용하여 손금에 산입하는 방법으로 하거나 합병등기일등이 속하는 사업연도의 직전사업연도를 기준연도로 하고 적격합병등 취득자산을 양수법인이 보유한 다른 자산과 구분하여 업종 및 종류별로 기준상각률을 새로 계산한 후 그 기준상각률을 적용하여 손금에 산입하는 방법으로 한다. 이 경우 동종자산의 감가상각비 손금산입액은 양도법인이 적격합병등취득자산에 대하여 손금에 산입한 감가상각비로 하고, 취득가액 및 미상각잔액은 각각 양도법인이 계상한 적격합병등취득자산의 취득가액 및 미상각잔액으로 한다.

## 관련법령

### ❶ 시행령 제26조의2 【종전감가상각비의 계산 등】

⑥ 법인이 국제회계기준을 적용한 사업연도 및 그 후 사업연도에 법 제44조제2항 또는 제3항에 해당하여 양도손익이 없는 것으로 한 합병(이하 이 조 및 제29조의2에서 “적격합병”이라 한다), 법 제46조제2항에 해당하여 양도손익이 없는 것으로 한 분할(이하 이 조 및 제29조의2에서 “적격분할”이라 한다) 및 분할합병(이하 이 조 및 제29조의2에서 “적격분할합병”이라 한다), 법 제47조제1항에 해당하여 양도차익에 상당하는 금액을 손금에 산입한 물적분할(이하 이 조 및 제29조의2에서 “적격물적분할”이라 한다) 또는 『조세특례제한법』 제37조제1항에 해당하여 양도하는 자산의 가액을 장부가액으로 한 자산의 포괄적 양도(이하 이 조 및 제29조의2에서 “자산의 포괄적 양도”라 한다)에 의하여 취득한 자산으로서 제1항에 해당하는 자산(이하 이 조에서 “적격합병등취득자산”이라 한다)의 감가상각비는 다음 각 호의 방법에 따라 손금에 산입할 수 있다.

1. 동종자산을 보유한 법인 간 적격합병(적격분할합병을 포함한다. 이하 이 조에서 같다)한 경우 및 자산의 포괄적 양도에 의하여 동종자산을 취득한 경우 : 합병등기일 또는 자산의 포괄적 양도일이 속하는 사업연도의 직전 사업연도를 기준연도로 하여 제4항에 따라 해당 동종자산의 기준상각률을 재계산한 후 그 기준상각률을 적용하여 제2항에 따라 손금에 산입하는 방법. 이 경우 제4항 각 호를 적용할 때 동종자산의 감가상각비 손금산입액 합계액은 적격합병등취득자산을 양도한 법인(이하 이 조에서 “양도법인”이라 한다)과 양수한 법인(이하 이 조에서 “양수법인”이라 한다)이 해당 동종자산에 대하여 손금에 산입한 감가상각비를 더한 금액으로 하고, 동종자산의 취득가액 합계액은 양도법인과 양수법인이 계상한 해당 동종자산의 취득가액을 더한 금액으로 하며, 동종자산의 미상각잔액 합계액은 양도법인 및 양수법인이 계상한 해당 동종자산의 미상각잔액을 더한 금액으로 한다.
2. 동종자산을 보유하지 아니한 법인 간 적격합병한 경우, 자산의 포괄적 양도에 의하여 동종자산이 아닌 자산을 취득한 경우, 적격분할 또는 적격물적분할에 의하여 신설된 법인이 적격분할 또는 적격물적분할에 의하여 취득한 자산의 경우 : 다음 각 목의 방법
  - 가. 양도법인이 합병등기일, 분할등기일 또는 자산의 포괄적 양도일(이하 이 조에서 “합병등기일등”이라 한다)이 속하는 사업연도 이전에 국제회계기준을 적용하여 법 제23조제2항에 따라 해당 자산에 대한 감가상각비를 손금에 산입한 경우 : 해당 자산에 대하여 양도법인이 이미 계산한 기준상각률을 적용하여 제2항에 따라 손금에 산입하는 방법
  - 나. 가목 외의 경우 : 합병등기일등이 속하는 사업연도의 직전 사업연도를 기준연도로 하고 적격합병등취득자산을 양수법인이 보유한 다른 자산과 구분하여 업종 및 종류별로 제4항에 따라 기준상각률을 새로 계산한 후 그 기준상각률을 적용하여 제2항에 따라 손금에 산입하는 방법. 이 경우 제4항 각 호를 적용할 때 동종자산의 감가상각비 손금산입액은 양도법인이 적격합병등취득자산에 대하여 손금에 산입한 감가상각비로 하고, 취득가액 및 미상각잔액은 각각 양도법인이 계상한 적격합병등취득자산의 취득가액

및 미상각잔액으로 한다.

⑦ 제6항에 따라 적격합병등취득자산의 감가상각비를 손금에 산입하는 경우 제1항을 적용할 때 양도법인이 취득한 날을 적격합병등취득자산의 취득일로 보되, 양도법인이 합병등기일등이 속하는 사업연도 이전에 국제회계기준을 적용한 경우에는 양도법인의 기본보유자산과 동종자산이 아닌 자산에 대해서는 제6항을 적용하지 아니한다. (2010. 12. 30 신설)

⑧ 제6항에 따라 적격합병등취득자산의 감가상각비를 손금에 산입하는 경우 제2항 각 호를 적용할 때 적격합병등취득자산의 취득가액은 양도법인의 취득가액으로 하고, 미상각잔액은 양도법인의 양도 당시의 장부가액(양도 당시의 시가에서 제80조의4제1항, 제82조의4제1항, 제84조제4항 또는 「조세특례제한법 시행령」 제35조제10항에 따른 자산조정계정을 뺀 금액을 말한다)에서 양수법인이 이미 감가상각비로 손금에 산입한 금액을 공제한 잔액으로 한다. (2010. 12. 30 신설)

⑨ 제6항제1호 및 제2호에 따라 적격합병등취득자산의 기준상각률 및 손금산입한도를 계산할 때 양도법인 또는 양수법인의 결산상각방법이 국제회계기준을 최초로 적용한 사업연도 이후에 변경된 경우에는 변경되기 전 결산상각방법을 기준연도의 결산상각방법으로 하여 제2항 및 제4항을 적용하며, 제6항제1호를 적용할 때 법인 간 결산상각방법이 서로 다른 경우의 기준상각률 및 손금산입한도 계산방법은 기획재정부령으로 정한다. (2010. 12. 30 신설)

### ③ 적격요건 위반한 경우 감가상각비 계산

적격요건위반사유에 해당되는 경우에는 해당 사유가 발생한 날이 속하는 사업연도 이후의 소득금액을 계산할 때 적격합병에 따른 감가상각비를 최초로 적용한 사업연도 및 그 이후의 사업연도에 적격합병등에 따른 감가상각비를 적용하지 아니한 것으로 보고 감가상각비 손금산입액을 계산하며, 적격합병에 따른 감가상각비를 최초로 적용한 사업연도부터 해당 사업연도의 직전사업연도까지 손금에 산입한 감가상각비 총액에서 적격합병에 따른 감가상각비를 최초로 적용한 사업연도부터 해당 사업연도의 직전사업연도까지 적격합병 등에 따른 감가상각비를 적용하지 아니한 것으로 보고 재계산한 감가상각비 총액을 뺀 금액을 적격요건위반사유가 발생한 날이 속하는 사업연도의 소득금액을 계산할 때 익금에 산입한다.

### 관련법령

#### ● 시행령 제26조의2 【종전감가상각비의 계산 등】

⑩ 제6항에 따라 적격합병등취득자산의 감가상각비를 손금에 산입한 법인이 적격합병의 경우 법 제44조의3제3항, 적격분할의 경우 법 제46조의3제3항, 적격물적분할의 경우 법 제47조 제2항, 자산의 포괄적 양도의 경우 『조세특례제한법』 제37조제6항(이하 이 조 및 제29조의2에서 “적격요건위반사유”라 한다)에 각각 해당하는 경우에는 해당 사유가 발생한 날이 속하는 사업연도 이후의 소득금액을 계산할 때 제6항을 최초로 적용한 사업연도 및 그 이후의 사업연도에 제6항을 적용하지 아니한 것으로 보고 감가상각비 손금산입액을 계산하며, 제1호의 금액에서 제2호의 금액을 뺀 금액을 적격요건위반사유가 발생한 날이 속하는 사업연도의 소득금액을 계산할 때 익금에 산입한다. (2010. 12. 30 신설)

1. 제6항을 최초로 적용한 사업연도부터 해당 사업연도의 직전 사업연도까지 손금에 산입한 감가상각비 총액
2. 제6항을 최초로 적용한 사업연도부터 해당 사업연도의 직전 사업연도까지 제6항을 적용하지 아니한 것으로 보고 재계산한 감가상각비 총액

## 4. 감가상각대상자산의 가액결정

### ① 자산취득 및 고유기능 발휘시까지 투입된 제반원가

고정자산의 취득가액결정은 손금산입되는 감가상각대상금액의 결정에 직결되는바, 어떠한 화폐적 지출이 고정자산의 취득가액에 해당되는지의 여부는 그 지출을 장기간에 걸쳐 감가상각 방법으로 비용계상할 성질의 것이냐, 아니면 지출금액을 일시에 기간비용으로 계상할 것이냐하는 구분기준이 된다. 즉 이러한 행위의 취득원가여부 구분은 고정자산의 평가와 각 사업연도 손익계산에 중요하다. 법인이 고정자산의 취득에 있어서 타인으로부터의 매입하거나 자기건설·제조할 수 있다. 관련 제반 원가가 취득가액이 된다. 취득원가로는 매입가액·제반 조세·기타의 정상가액이 모두 포함된다. 그러나 장기할부조건 매입시는 현재가치할인차금 금액을 뺀 나머지 현금원가상당액만 취득원가로 한다. 수익으로 보지 않는 금액과 시가초과액은 제외한다. 관련 시행령의 규정은 다음과 같으며, 취득원가에 대한 자세한 내용은 본 법 제41조 해설을 참고한다.

관련법령

① 시행령 제72조 【자산의 취득가액 등】

- ② 법 제41조제1항 및 제2항에 따른 자산의 취득가액은 다음 각 호의 금액으로 한다.  
(2010. 12. 30 개정)
1. 타인으로부터 매입한 자산 : 매입가액에 취득세·등록세 기타 부대비용을 가산한 금액
  2. 자기가 제조·생산·건설 기타 이에 준하는 방법에 의하여 취득한 자산 : 원재료비·노무비·운임·하역비·보험료·수수료·공과금(취득세와 등록세를 포함한다)·설치비 기타 부대비용의 합계액
  3. 합병·분할 또는 현물출자에 따라 취득한 자산 : 법 제44조제2항·제3항, 제46조제2항, 제47조제1항 또는 제47조의2제1항에 따라 양도손익이 없는 것으로 하거나 양도차익에 상당하는 금액을 손금에 산입한 경우에는 피합병법인등 또는 출자법인의 장부가액으로 하고, 그 밖의 경우에는 해당 자산의 시가로 한다. (2011. 3. 31 개정)
  4. 현물출자, 물적분할에 따라 취득한 주식등 : 법 제47조제1항 또는 제47조의2제1항에 따라 양도차익에 상당하는 금액을 손금에 산입한 경우에는 출자법인이 현물출자한 자산의 장부가액으로 하고, 그 밖의 경우에는 해당 주식등의 시가로 한다 또는 분할법인이 양도한 자산의 장부가액으로 하고, 그 밖의 경우에는 해당 주식등의 시가로 한다.  
(2010. 12. 30 개정)
  - 4의2. 채무의 출자전환에 따라 취득한 주식등 : 취득 당시의 시가. 다만, 제15조제4항 각 호의 요건을 갖춘 채무의 출자전환으로 취득한 주식등은 출자전환된 채권(법 제19조의2제2항 각 호의 어느 하나에 해당하는 채권은 제외한다)의 장부가액으로 한다.  
(2010. 6. 8 신설)
  5. 합병 또는 분할(물적분할은 제외한다)에 따라 취득한 주식등 : 종전의 장부가액에 법 제16조제1항제5호 또는 제6호의 금액 및 제11조제9호의 금액을 더한 금액에서 법 제16조제1항제5호에 따른 합병대가 또는 같은 항 제6호에 따른 분할대가 중 금전이나 그 밖의 재산가액의 합계액을 뺀 금액  
(2010. 6. 8 개정)
  - 5의2. 단기금융자산등 : 매입가액 (2010. 12. 30 신설)
  - 5의3. 「상속세 및 증여세법 시행령」 제12조에 따른 공익법인 등이 기부받은 자산 : 제87조제1항 각 호의 어느 하나에 해당하는 특수관계자 외의 자로부터 기부받은 법 제24조제1항에 따른 지정기부금에 해당하는 자산(제37조제1항에 따른 금전 외의 자산만 해당한다)은 기부한 자의 기부 당시 장부가액[사업소득과 관련이 없는 자산(개인인 경우만 해당한다)의 경우에는 취득 당시의 「소득세법 시행령」 제89조에 따른 취득가액을 말한다]. 다만, 「상속세 및 증여세법」에 따라 증여세 과세가액에 산입되지 아니한 출연재산이 그 후에 과세요인이 발생하여 그 과세가액에 산입되지 아니한 출연재산에 대하여 증여세의 전액이 부과되는 경우에는 기부 당시의 시가로 한다. (2011. 3. 31 신설)
  6. 그 밖의 방법으로 취득한 자산 : 취득당시의 시가 (2009. 2. 4 개정)

- ③ 제2항을 적용할 때 취득가액에는 다음 각 호의 금액을 포함하는 것으로 한다.  
(2010. 12. 30 개정)
1. 법 제15조제2항제1호의 규정에 의하여 익금에 산입한 금액
  2. 제52조의 규정에 의한 건설자금에 총당한 차입금의 이자
  3. 유형고정자산의 취득과 함께 국·공채를 매입하는 경우 기업회계기준에 따라 그 국·공채의 매입가액과 현재가치의 차액을 당해 유형고정자산의 취득가액으로 계상한 금액
- ④ 제2항을 적용할 때 취득가액에는 다음 각 호의 금액을 포함하지 아니하는 것으로 한다.  
(2010. 12. 30 개정)
1. 자산을 제68조제4항에 따른 장기할부조건 등으로 취득하는 경우 발생한 채무를 기업회계기준이 정하는 바에 따라 현재가치로 평가하여 현재가치할인차금으로 계상한 경우의 당해 현재가치할인차금  
(2010. 12. 30 개정)
  2. 기획재정부령이 정하는 연지급수입에 있어서 취득가액과 구분하여 지급이자로 계상한 금액  
(2008. 2. 29 개정)
  3. 제88조제1항제1호 및 제8호 나목의 규정에 의한 시가초과액  
(2002. 12. 30 개정)
  4. 삭 제 (2001. 12. 31)

### (1) 외부 매입안 고정자산의 취득가액

#### ① 일반적 취득의 경우의 사용시까지의 제반원가

타인으로부터 매입한 고정자산의 취득가액은 매입당시의 매입가액으로 하는데, 직접 매입가액이란 취득당시 지급된 금전이나 금전등가물로 법인의 자산가액이 확정된다.

여기서 매입가액이란 자산의 구입가격 뿐만 아니라 등록세·취득세·관세·구입 수수료·공과금·운임·보험료·하역비·공정 배치를 위한 외부용역비·설비비 등 자산의 취득에 관련하여 사용하게 될 때까지 지급한 각종 부대비용이 포함된다.

부가가치세 면세사업자가 고정자산을 매입함에 따라 거래징수당한 부가가치세 매입세액이나 비영업용 소형승용자동차의 구입에 따른 매입세액 및 영수증을 교부받은 거래분에 포함된 매입세액으로서 부가세법상 공제환급대상이 아닌 금액도 당해 자산의 취득부대비용으로서 취득원가를 구성하게 된다.

#### ② 취득관련 송송비용 등

고정자산 취득과 관련하여 송사문제가 있다면 고정자산의 취득에 관련한 소

송비용도 취득원가에 포함된다.

일반적으로 소송비용은 민사소송법 및 민사소송비용법에서 규정된 것에 한하는바, 민사소송법에서는 소송비용으로 인지대, 서기료, 증인·법관 등의 일당·여비 등, 감정인 등에 대한 일당·여비 등, 감정 등에 대한 특별요금, 통신비, 공고비, 기타 비용을 포함한다.

### ③ 할인 및 감액조건서의 감액된 취득가액

고정자산의 취득에 있어 선택가능한 지급조건을 계약서에 명시하고 있다면 그 지급조건을 선택여부에 따라서 취득가액이 달라진다. 대금의 지급조건상 장기할부지급을 원칙으로 하되 특약에 의해서 첫회 불입금 이전에 고정자산 매입대금 전액을 일시에 납입하면 일정률이나 일정 금액의 할인을 받기로 한 계약에 있어서 고정자산의 대금을 할인방법으로 지급하는 경우라면, 취득가액은 당초 계약금액에서 할인받은 금액을 차감한 금액이다. 그 이유는 계약상의 지급조건이 연불 또는 현금납부의 선택이 가능하도록 되어 있고 고정자산의 매수자가 이 중 한 가지의 지불조건을 지킴으로써 형성된 가액은 매도자와 매수자간의 합의된 실제 최종거래가액이므로 당초 계약서상 약정된 금액을 취득가액으로 할 수 없고 결과적으로 실제 지급한 현금지출가액이 당해 자산의 취득가액이 되어야 하기 때문이다.

### ④ 선택조건부서의 실제 지급액

이밖에 이와 유사한 경우로서 법인이 정부기관과 현금 일시불조건으로 부동산 매매계약을 체결하고 계약상 특약에 의하여 잔금 납부시기에 따라 일정액을 감액 지급하는 경우(예 : 계약일로부터 30일 이내에 일시불로 잔금납부시는 계약 금액의 10% 차감 납부 선택가능 등)에도 선택가능한 지급조건으로 체결한 매매계약이므로 실지로 지급한 금액이 당해 자산의 취득가액으로 되어야 한다.

그러나 1회 부불금 지급 후에 특정 선택조건없이 나머지 금액을 임의적으로 일시불로 지급하여 대금조기상환으로 인한 감액이 된다면 영업외수익으로 처리하는 것이 타당하다. 따라서 취득원가에서 차감할 수 없다.



**(2) 장기할부조건 취득시의 현재가치 평가하여 취득원가 금액****① 취득원가에서 제외하는 장기할부조건외의 현재가치 평가지급이자**

자산 구입방법으로는 계약상의 대금 지급조건에 따라 일시불구입·장기할부에 의한 구입·할인구입 등이 있는데, 자산을 장기할부조건으로 구입하는 경우에는 자산의 취득원가를 결정하는 일시불구입과는 달리 취득원가에 대금지급 완불일까지의 이자가 포함되어 지급할 금액이 결정됨이 일반적이다. 이와 같은 장기할부가액에 당초의 계약조건에 의한 이자상당액이 포함되어 있다면 현재가치로 평가하여 계상한 이자상당액, 즉 현재가치할인차금 해당액을 차감한 순현재가액을 고정자산의 취득가액으로 한다. 이러한 세법규정의 변화도 기업회계기준을 따라간 것이다.

**② 기업회계상 현재가치평가와의 조정**

이론적으로 할부가액에 포함된 이자비용을 금융비용으로 보아서 발생한 사업연도의 손금으로 할 것인지 아니면 자산취득의 부대비용으로 보아서 동 자산의 취득원가로 할 것인가 하는 견해가 상반되고 있는데, 현행의 기업회계기준은 자산의 취득가액은 취득당시의 현금지출액 또는 현금등가액으로 하고 있고 장기할부대금을 현재가치로 평가하여 반영하고 있으므로 장기할부이자 상당연히 취득원가에 포함하지 않고 현재가치할인차금상각으로 하여 기간비용으로 처리한다.

법인세법도 기업회계기준을 준용하여 현재가치할인상당액을 고정자산의 취득원가로 보지 않고 기간경과에 따른 금융이자비용으로 안분계산하여 손금으로 하고 있다.

따라서 장기할부조건부 취득 고정자산에 대해서 현재가치에 따라 적절히 회계처리하였다면 세무조정할 사항이 없다는 뜻이다.

**(3) 특별조건으로 매입한 고정자산의 취득가액****① 외화채권·채무 등으로 취득하는 경우의 실제적용 환율평가**

고정자산을 현금으로 구입하기 위하여 신용장을 발행하는 경우 은행에서는 대고객외국환매도율을 적용하여 신용장을 발행하게 된다. 신용장 발행시의 실

제 거래 원화현금납입액은 대고객외국환매도율에 의한 금액이 일반적이는데, 고정자산의 취득가액도 외화금액에 실제 거래된 외화금액 혹은 대고객외국환매도율을 적용한 금액으로 계산됨이 일반적이다.

고정자산의 취득과 관련하여 외상구입으로 인한 외화채권·채무가 발생 또는 소멸하는 경우 그 취득가액은 다음의 시행령에 규정된 환율(매매기준율·재정환율)에 따라 계산하면 된다.

### 관련법령

#### ① 시행령 제76조 【외화자산 및 부채의 평가】

① 제61조제2항제1호부터 제7호까지의 금융회사 등이 보유하는 화폐성외화자산·부채와 통화선도 및 통화스왑은 다음 각 호의 방법에 따라 평가하여야 한다. (2010. 12. 30 개정)

1. 화폐성외화자산·부채 : 사업연도 종료일 현재의 기획재정부령으로 정하는 매매기준율 또는 재정(裁定)된 매매기준율(이하 “매매기준율등”이라 한다)로 평가하는 방법
2. 통화선도와 통화스왑 : 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 방법 중 관할 세무서장에게 신고한 방법에 따라 평가하는 방법. 다만, 최초로 나목의 방법을 신고하여 적용하기 이전 사업연도에는 가목의 방법을 적용하여야 한다.
  - 가. 계약의 내용 중 외화자산 및 부채를 계약체결일의 매매기준율등으로 평가하는 방법
  - 나. 계약의 내용 중 외화자산 및 부채를 사업연도 종료일 현재의 매매기준율등으로 평가하는 방법

#### ② 외화자금으로 취득하는 경우의 실제 환율적용

외화거주자계정에 예치한 자금 등으로 고정자산을 구입하는 경우에는 외화지급일 현재의 기준환율 또는 재정환율로 평가하여 취득가액을 계산한다. 고정자산을 외화로 매입함에 있어 매입 대금의 지급지연에 따라 환율차손이 발생할 수 있는데 대금지급 채무가 명백히 소비대차로 변경된 경우는 영업외비용이지만 일반거래조건이면 당해 자산의 취득원가에 산입함이 더욱 타당하다.

#### ③ 자산의 포괄 양취시 자산별 구분계산

자산취득시 영업권 등을 포함하여 포괄 취득하는 경우에는 취득가액은 영업권 및 각 자산별로 구분계산하여야 한다.

왜냐하면 감가상각방법과 내용연수가 다르므로 구분계산하여야 정확한 선택

이 가능하기 때문이다.

이때 영업권의 취득원가는 정상적인 거래 관계에서 생긴 것으로서 양도사업이 소유하고 있는 허가·인가 등 법률상의 특권, 사업상 편리한 지리적 여건, 영업상 비법·신용·명성·거래선 등 영업상의 이점 등을 감안하여 적절한 평가방법에 따라 유상으로 취득한 것에 한하여 인정된다.

따라서 영업권의 계상이 단순히 법인의 조세부담을 부당히 감소시키기 위한 것인 경우에는 부당행위부인의 대상이 된다.

#### ④ 복합자산 일괄 구입시의 구분계산

그리고 법인이 일괄 구입한 자산을 분할하여 양도하는 경우 분할된 각 자산의 취득가액은 총 취득가액을 각 구성면적, 가중치 등으로 안분하며 분할양도, 취득이 있다면 분할되는 면적비율대로 안분계산한다.

법인이 토지·건물·기계장치 등을 포괄적으로 취득하는 경우 동 자산별 취득가액은 원칙적으로 실질거래가액으로 하여야 하나 각 자산별 거래가액을 정하지 아니함으로써 자산별 취득가액이 불분명한 경우에는 먼저 기준시가가 있는 자산과 기준시가가 없는 자산을 감정가액에 의해서 1차 안분계산한 후, 기준시가가 있는 자산들에 대해 안분계산된 금액을 다시 각 자산의 기준시가에 의해서 자산별로 2차 안분하여 취득가액으로 결정한다.

이 경우 토지·건물만을 사용할 목적으로 첨가 취득한 기계장치 등을 처분함에 따라 발생한 손실은 토지·건물의 취득가액에 의하여 안분계산한 금액을 각각 당해 자산에 대한 자본적 지출로 하는 것이다.

### (4) 따기계조·생산·건설 고정자산의 취득가액

#### ① 제작·건설에 소요된 제반 직·간접비

자기건설 제작시 소요된 실제 직·간접 비용이나 원가 모두를 취득원가로 한다. 경우에 따라 일반관리 간접비도 적절한 기준에 따라 배부 계산할 수 있다.

타인소유의 토지를 임차하여 건축물을 신축하는 경우 공사기간중에 지급하는 토지임대료와 공장 등을 신축 또는 증축함에 있어 공공하수도의 개축이 불가피하게 되어 그 공사비의 일부 또는 전부를 원인자 부담금으로서 납부한 경

우 동 부담금은 부대비용으로서 취득원가에 산입하여야 한다.

② **접대비·제세공과금 등의 부대비용**

고정자산의 제작·건설과 관련하여 접대비의 지급액이 발생하였을 때 동 접대비는 제조경비로서 당해 고정자산의 취득원가에 포함되지만 접대비 지출액이 당해 사업연도의 접대비 손금인정한도액을 초과하는 경우에는 그 초과액은 취득원가에서 차감하여야 한다.

그러나 주택건설업을 영위하는 법인이 분양을 목적으로 건립한 아파트 등에 대한 취득세 및 등록세를 납부하는 경우 동 금액은 취득 부대비용에 포함시키지 않고 납세의무가 확정된 사업연도의 손금으로 계상할 수 있다.

**(5) 기타 방법으로 취득한 고정자산의 정상가액 개념**

① **기타 취득시 정상가액으로 함**

고정자산 취득을 위해 일반 매입이나 제작·건설 등의 경우가 있다. 예를 들어 현물출자·교환·수증·합병 등의 방법에 의한 것일 경우에는 당해 자산의 취득당시의 정상가액을 취득가액으로 본다.

일반적으로 「정상가액」이란 여러 다수 거래자간의 통상의 거래로 인하여 정상적으로 형성되는 자산의 가액이나 시가 등이다.

② **기부금 간주시의 시가의 30% 가감금액**

다음의 시행령 규정은 기부금과 관련하여 정상가액이란 용어를 시가의 ±30% 범위내에서 가감된 금액이라고 규정하고 있다. 즉 ±30% 범위내 조정금액은 정상가액으로 본다.

**관련법령**

① **시행령 제35조 【기부금의 범위】**

법 제24조제1항의 규정에 의한 기부금은 제36조의 규정에 의한 지정기부금과 다음 각호의 1에 해당하는 것으로 한다.

1. 법인이 제87조의 규정에 의한 특수관계자외의 자에게 당해 법인의 사업과 직접 관계없이

무상으로 지출하는 재산적 증여의 가액

2. 법인이 제87조의 규정에 의한 특수관계자외의 자에게 정당한 사유없이 자산을 정상가액보다 낮은 가액으로 양도하거나 정상가액보다 높은 가액으로 매입함으로써 그 차액 중 실질적으로 증여한 것으로 인정되는 금액. 이 경우 정상가액은 시가에 시가의 100분의 30을 가산하거나 100분의 30을 차감한 범위안의 가액으로 한다.

## (6) 교환·연물출자·증여 기타 무상취득시 공평가액

### ① 현물출자 취득시도 공정가액

상법상 회사를 설립하거나 신주발행시 현물출자를 통하여 출자자로부터 자산을 제공받을 수 있는바, 현물출자의 목적이 될 수 있는 재산은 대차대조표에 자산으로 기재할 수 있는 동산·부동산·채권·유가증권·특허권 등의 권리는 물론 고객관계, 영업상의 비결 등을 나타내는 영업권 등 영업의 전부·일부 무엇이든지 상관 없다. 현물출자의 경우도 공정가액으로 계상한다. 다만, 현물출자자산의 부당한 평가로 회사자본의 부실을 방지하기 위하여 법원이 선임한 감사인의 검사를 거치도록 하는 제도를 두고 있다.

관련 규정은 다음과 같다.

### 관련법령

#### ● 상 법 제299조 【감사인의 검사, 보고】

- ① 감사인은 제290조 각 호의 사항과 제295조에 따른 현물출자의 이행을 조사하여 법원에 보고하여야 한다. (2011. 4. 14 개정)
- ② 제1항은 다음 각 호의 어느 하나에 해당할 경우에는 적용하지 아니한다.(2011. 4. 14 개정)
1. 제290조제2호 및 제3호의 재산총액이 자본금의 5분의 1을 초과하지 아니하고 대통령령으로 정한 금액을 초과하지 아니하는 경우
  2. 제290조제2호 또는 제3호의 재산이 거래소에서 시세가 있는 유가증권인 경우로서 정관에 적힌 가격이 대통령령으로 정한 방법으로 산정된 시세를 초과하지 아니하는 경우
  3. 그 밖에 제1호 및 제2호에 준하는 경우로서 대통령령으로 정하는 경우
- ③ 감사인은 제1항의 조사보고서를 작성한 후 지체 없이 그 등본을 각 발기인에게 교부하여야 한다. (2011. 4. 14 개정)
- ④ 감사인의 조사보고서에 사실과 다른 사항이 있는 경우에는 발기인은 이에 대한 설명서를 법원에 제출할 수 있다. (2011. 4. 14 개정)

◇ 기업회계기준 제55조 【자산의 평가기준】

- ① 대차대조표에 기재하는 자산의 가액은 이 기준에 다른 정함이 있는 경우를 제외하고 당해 자산의 취득원가를 기초로 하여 계상한다.
- ② 교환·현물출자·증여 기타 무상으로 취득한 자산의 가액은 공정한 평가액을 취득원가로 한다. 다만, 토지·건물을 제외한 동종의 유형자산간의 교환시 취득가액은 양도한 자산의 장부가액으로 할 수 있다.

② 교환되는 경우 취득자산의 교환 정상가액

자산을 교환하는 경우도 많다. 이때 실제 화폐금액 수수가 없거나 일부 차액금액만 있을 수 있는데, 정상가격결정에 애매한 면이 있다. 세법상으로는 양도가격은 유출되는 자산의 가격으로, 취득가액은 유입되는 자산의 ‘교환’ 당시의 정상가액으로 취득가액을 결정한다. 즉, 교환거래의 상대방 가격으로 본다. 결국 기업회계기준은 자산의 교환취득가액 결정시 이에 상응하여 유출될 수 있는 현금 등의 정상가액으로 하는 반면 세법에서는 자산교환시 취득원가의 결정방법은 객관성에 의거 상대방의 거래가격에 더 큰 비중을 둔다.

③ 대물변제에 의한 취득

외상매출금·받을어음 및 대여금 등 채권을 현금으로 회수할 수 없는 경우에는 채무자로부터 제공받은 담보물을 유입 취득하거나 또는 토지·건물 등으로 대물변제받는 경우가 있는데, 대물변제시는 유입자산의 취득가액을 취득정상가액으로 한다. 대물변제에 의하여 채권액을 회수하게 될 때에는 채권액과 대물변제되는 자산의 가액과 다를 경우가 생긴다. 이 경우에 채권액과 대물변제로 인하여 취득되는 자산의 가액은 다음과 같이 처리하여야 한다.

i) 대물변제로 받은 고정자산의 시가가 채권액을 초과하는 경우, 즉 당사자간 합의에 의하여 채권액을 초과하는 금액을 채무자에게 지급하기로 한 경우에는 대물변제로 받은 고정자산의 시가를 취득가액으로 하여 다음과 같이 회계처리한다.

(차) 고정자산	xxx	(대) 외상매출금 등	xxx
		현 금	xxx

그러나 당사자간 합의에 의하여 채권액을 초과하는 금액에 대하여 수수하지 않기로 한 경우에는 당해 채권액을 대물변제로 받은 고정자산의 취득가액으로 하고 다음과 같이 회계처리를 한다.

(차) 고정자산                   ×××           (대) 외상매출금(전액)           ×××

ii) 대물변제받은 고정자산의 시가가 채권액에 미달한 경우에는 그 고정자산의 시가를 채권회수액으로 하여 다음과 같이 처리한다.

(차) 고정자산                   ×××           (대) 외상매출금(일부)           ×××

(고정자산 시가상당액만)

채권액에 미달하는 고정자산으로 채권액이 청산된 것으로 당사자간에 합의한 경우에는 동 고정자산의 시가와 채권액과의 차액은 사후약정에 의하여 채권액을 임의포기한 것으로 인정한다. 따라서 채권액이 매출채권인 경우에는 동 차액을 접대비로 처리하고 기타의 채권인 경우에는 손금불인정하는 비지정 기부금으로 간주하여 세무상 손금부인계산한다.

#### ④ 합병에 의한 취득

합병시도 정상가액을 취득가로 한다. 법인 합병시 고정자산의 취득가액은 합병법인의 인수가액과 자산을 사업에 사용할 때까지의 모든 부대비용을 포함한다. 이때 피합병법인의 상호, 거래관계 및 영업상의 비결 등의 실제 재산상 혹은 경제적 가치가 있어 유상으로 취득하는 경우에는 영업권의 계상이 가능하다.

그러나 피합병법인의 이월결손금이나 손실누적액, 자산부족액, 부채초과액 등을 대차계정 맞추기 개념하에 합병법인의 영업권으로 계상한 경우에는 피합병법인의 자본금의 범위내에서 세무계산상 자본의 불입이 없는 것으로 본다. 물론 합병법인은 동 영업권을 합병법인의 이익잉여금 혹은 자본금 계상액과 상계처리할 수 있다.

#### ⑤ 매립에 의한 취득시 지출된 사업비

토지를 매립에 의하여 취득하는 경우 당해 토지의 취득가액은 공유수면을 매립하기 위하여 지출한 금액의 합계액이다.

따라서 지방자치단체와 협약을 체결하여 공유수면을 매립하고 매립준공 후 매립토지 중 일부를 공공용지로 사용하기로 한 후 당해 공공용지를 제외한 토지를 취득하는 경우에도 동 매립에 소요된 사업비 전액이 매립으로 인하여 취득하는 당해 토지의 취득가액이 된다.

회사가 공장신축을 위하여 국토해양부장관으로부터 공유수면매립면허를 받아 매립한 토지 중 일부를 매립면허시의 조건에 따라 기부채납의 형식으로 국가에 기증한 경우 그 공사비는 회사의 공장부지의 취득을 위하여 지출된 자본적 지출인 공장부지의 취득원가에 포함된다.

#### ⑥ 우마·과수 등 성장자산의 성숙원가

일정기간의 성장기를 거쳐야 완전히 성숙하게 되는 우마·과수 등이 고정자산에 해당되면 그 취득가액은 최초의 매입가액에 우마·과수 등이 성숙되어 실제 용도로 사용될 때까지 지출한 모든 비용을 합한 금액이 된다.

사역용·종축용·착유용·농업용 등에 사용하기 위하여 소·말·돼지·면양 등의 가축을 사육하는 경우 사료비·노무비·경비 등 성육이 되기까지의 직접 지출한 비용은 취득원가에 포함된다. 고정자산에 해당하는 과수의 경우에도 당초의 매입대가에 성숙할 때까지의 식재비·인건비·비료대 등 직접 지출비용을 포함한 금액을 취득원가로 본다.

#### ⑦ 기부금·부담금 등의 지출이 있는 경우의 취득

법인이 토지 기타 고정자산을 취득함에 있어 취득과 관련하여 국가 또는 지방자치단체 등에 기부금 또는 부담금을 지출하는 경우, 그 지출금액의 명칭여하에 불구하고 취득하는 자산의 대가를 구성하는 것으로 인정된다면 그 자산의 취득가액에 포함된다. 따라서 공장건설을 하면서 공장 구내토지의 일부와 구축물을 설치하여 국가에 무상으로 기부한 경우 동 금액은 공장부지의 취득가액에 산입하여야 한다.

재개발사업 시행인가를 조건으로 지방자치단체에 무상으로 기부한 토지 등의 가액이 있다면, 이는 나머지 잔존토지의 취득가액에 합산한다.



## ⑧ 타인과 공유취득시 각자 부담분 구분

고정자산을 타인과 공동으로 취득하였다면 각 법인이 당해 자산을 취득하는데 소요된 금액을 취득원가로 계상한 후 각자의 부담분을 감가상각한다. 예컨대 타법인과 함께 폐수처리시설을 설치·사용할 목적으로 폐수처리장 설치에 따른 비용을 공동부담하여 설치한 경우 각자 부담분에 대하여 구축물로 처리한 후 각 법인이 채택하고 있는 감가상각 방법에 따라 감가상각비를 손금에 산입할 수 있으며 자산재평가를 실시하는 경우에도 각기 달리할 수 있다.

## ⑨ 수입영화필름

수입영화필름은 단기비용 등으로 처리하거나 즉시상각으로 할 수 있지만, 자산계상시 취득가액은 프린트대금과 상영권대금의 합계액이다.

## ⑩ 용역대가로 받은 자산

특수관계 없는 자와의 거래에 있어 도급금액이 확정된 건설용역제공의 대가로 토지를 받은 경우 동 토지의 취득가액은 도급금액과 취득당시의 정상가액 중 적은 금액과 그 취득부대비용으로 한다.

## ⑪ 지상건물의 철거비

토지의 취득가액은 토지의 매입대금과 정지비 등 그 부대비용의 합계액이다. 토지를 사용할 목적으로 매입한 토지에 지상건물이 있어 그 건물을 철거한 경우에는 그 건물의 철거비용은 토지의 정지비로 하여 그 취득가액에 산입하여야 한다.

그러나 정부의 도시계획사업에 따라 당국의 철거명령에 의하여 타의로 철거된 경우에는 동 철거건물의 장부가액을 없애는 것으로 특별손실 등으로 계상하며, 철거한 건물잔해의 매각대금은 수익으로 계상하여야 한다. 한편, 기존 건물이 노후나 용도 변경·개량·확장 및 증설 등의 사유로 법인이 임의로 철거하고 새 건물을 신축하는 경우에 있어서의 철거비는 건물을 신축하기 위하여 철거한 것이므로 기존 건물의 장부가액과 철거비는 건물을 신축하기 위하여 지출한 부대비용으로 처리하여 취득가액에 합산됨이 타당하다.

⑫ 담보물건 취득시 지급한 임대보증금

법인이 담보권의 관행으로 담보물건을 취득하는 경우, 만일 주택 등에 임대보증금이 있어 주택임대차보호법에 의거 이를 상환하고 인도받은 경우에는 동일임차보증금을 당해 자산의 취득원가에 포함한다.

⑬ 임차자산을 매입한 경우 임차자산의 자본적 지출액 중 미상각잔액

임차자산을 매입한 경우 임차기간중 당해 자산에 대하여 자기 스스로 투자하여 자본적 지출을 하고, 이를 감가상각하다가 임차자산을 매입하게 되는 경우가 있는데 자본적 지출액의 미상각액이라도 임차목적 금액이므로 임대차해지되는 날이 속하는 사업연도의 특별손실 등 손금에 산입한다. 이를 임차자산의 매입부대비용으로 하여 취득원가에 산입할 수는 없다.

(7) 자본적 지출(취득가액)과 수익적 지출(기간비용)

① 자본적 지출 · 수익적 지출의 개념과 구분기준

법인이 보유사용중인 고정자산에 대하여 비용지출을 하는 경우는 자본적 지출과 수익적 지출로 대별된다. 여기서 수익적 지출은 고정자산의 현상유지적 정상적 지출로서 고정자산 자체의 장기적 가치나 내용연수를 향상시키거나 변경시키는 것이 아니고 기존의 기본기능 및 능률을 유지하는 정도에 불과하다. 따라서 법인의 회계상 당기사업연도 손익에 직접 영향을 주는 당기비용으로 처리한다. 반면에 자본적 지출은 당해 고정자산의 미래의 사용가치나 효익을 증진시키기 위해 지출되는 금액인데 그 고정자산의 취득원가에 추가 가산하는 방법으로 회계처리하므로 당기사업연도의 손익에 영향을 주지 않는다. 그러한 비용은 그 고정자산에 대한 취득원가로 반영된 후 매년 일정비율만큼의 감가상각비로 법인의 비용에 영향을 준다. 자본적 지출과 수익적 지출의 판단기준은 원상회복 · 능률유지관련 수선비는 수익적 지출로 하고, 내용연수 연장이나 가치의 현실적 증가관련 수선비는 자본적 지출로 하여 취득원가 반영한다.

② 기업회계기준상의 구분기준

다음의 일반기업회계기준에서는 자산의 내용연수의 연장이나 고정자산가치

의 실질적 증가지출 등 미래경제적 효익을 증가시키는 경우에는 자본적 지출로 하고, 당해 고정자산의 원상회복이나 능률유지 지출은 수익적 지출(기간비용)로 한다고 규정하고 있다. 세법상의 판단과 같은 맥락을 갖고 있다.

### 관련법령

#### ◇ 일반기업회계기준 제10장 【유형자산】

10.14 유형자산의 취득 또는 완성 후의 지출이 문단 10.5의 인식기준을 충족하는 경우(예: 생산능력 증대, 내용연수 연장, 상당한 원가절감 또는 품질향상을 가져오는 경우)에는 자본적 지출로 처리하고, 그렇지 않은 경우(예: 수선유지를 위한 지출)에는 발생한 기간의 비용으로 인식한다.

#### ③ 신규자산 부대비용·건설자금이자의 자본적 지출

법인세법시행령 제31조는 고정자산에 대한 지출을 자본적 지출과 수익적 지출로 구분하는 기준을 명확히 하고 있다. 원상회복과 능률유지수선비는 수익적 지출로 하고 내용연수연장이나 고정자산가치의 현실적 증가수선비는 자본적 지출로 본다는 것이다. 이러한 수선비를 자본화할 것인지와 비용화할 것인지는 대부분, 특정고정자산이 취득된 후 중도에 어떤 지출이 있을 때마다 거론되는 고민이다.

그러나 어떤 지출의 경우는 당해 고정자산의 최초 구입당시부터 자본화할 것인지 혹은 비용화할 것인지의 판단을 하여야 하는데, 대표적인 지출항목이 당해 고정자산취득과 관련된 지급이자, 할인료, 할부취득관련 지급이자 등의 금융비용이다. 현행 규정으로는 지급이자 중 당해 고정자산의 취득에 직접 소요된 차입금의 지급이자만 건설자금이자로 하여 자본적 지출로서 자본화하고 있다.

#### ④ 자본적 지출과 수익적 지출의 비교요약

법인이 지출하는 제반 지출에 있어 자본적 지출과 수익적 지출의 명확한 구분 처리는 상당한 어려움이 있으나 그 추상적 개념과 법인세법시행령 제31조 및 시행규칙 제17조의 내용을 기준으로 양자를 비교하여 보면 다음과 같다.

구 분	자 본 적 지 출	수 익 적 지 출
추상적 구분 (일반기업회계 기준 제10장)	고정자산의 내용연수 연장, 고정자 산 가치를 현실적으로 증가시키는 등 미래경제적 효익 증가 수선비	고정자산의 원상 회복, 능률유지 를 위한 수선비
구체적 구분 (시행령 제31조)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 본래의 용도 변경 목적의 개조</li> <li>• 엘리베이터, 냉난방 장치의 설 치</li> <li>• 빌딩 등의 피난시설 등의 설치</li> <li>• 재해 등으로 인한 건물·기계· 설비 등이 소실·훼손되어 당해 자산 본래 용도에 이용가치가 없는 것의 복구</li> <li>• 기타 개량·확장·증설 등 이와 유사한 성질의 것</li> </ul>	좌의 자본적 지출이 아닌 것(시행 규칙 제17조) <ul style="list-style-type: none"> <li>• 건물·벽의 도장</li> <li>• 파손된 유리, 기와의 대체</li> <li>• 기계에 소모되는 부속품 설치 와 벨트대체</li> <li>• 자동차의 타이어·튜브의 대체</li> <li>• 재해를 입은 자산에 대한 외 장·유리의 삽입</li> <li>• 기타 조업가능상태의 유지 등 위 각 호와 유사한 성질의 것</li> </ul>
수선비인 경우 (개별자산별)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 개별 수선비 건당 300만원 이상</li> <li>• 건당 수선비 장부잔액×5% 이상</li> <li>• 3년 초과 수선기간의 지출</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 개별 수선비 건당 300만원 미만</li> <li>• 장부잔액×5% 미만</li> <li>• 3년마다의 주기적 수선</li> </ul>
금액적 구분 각 구입 건당 (일반기준)	거래 단위별 취득가액 100만원 초 과의 지출 금액 <ul style="list-style-type: none"> <li>• 고유업무의 성질상 대량으로 보 유하는 자산</li> <li>• 그 사업의 개시 또는 확장을 위 하여 취득한 자산</li> </ul>	거래 단위별 취득가액 100만원 이하의 지출 금액

⑤ 자본적 지출의 범위와 사례

자본적 지출이란 미래기간의 편익을 위한 지출로서 당기만의 편익을 위한 지출인 수익적 지출과 대응되는 개념이며 시행령 제31조 및 일반기업회계기준 제10장에서는 고정자산의 내용연수를 연장시키거나 가치를 현실적으로 증가시키는 지출은 자본적 지출에 해당된다고 하였는바, 현실적으로 이를 명확히 구분한다는 것은 상당히 어렵다.

일반적으로 신축·개축·재축에 해당되면 기존 장부가액에 새로이 지출한 금액을 더한 금액을 장부가액으로 하여 감가상각한다.

이밖에 자본적 지출로 보는 범위 및 사례는 여러 통칙이 규정하고 있다.

## ⑥ 상대적 소액의 수익적 지출 간주 범위

법인지출 중 상대적 소액의 수선비는 수익적 지출로 결산반영 회계처리할 수 있다.

- ◎ 개별자산별 수선비 300만원 미만
- ◎ 개별수선비 재무상태표상 자산가액의 5% 미만
- ◎ 3년 미만마다 주기적 수선을 위해 지출하는 비용 등

### 관련법령

#### ① 시행령 제31조 【즉시상각의 의제】

③ 법인이 각 사업연도에 지출한 수선비가 다음 각호의 1에 해당하는 경우로서 그 수선비를 당해 사업연도의 손금으로 계상한 경우에는 제2항의 규정에 불구하고 이를 자본적 지출에 포함되지 아니하는 것으로 한다.

1. 개별 자산별로 수선비로 지출한 금액이 300만원 미만인 경우
2. 개별자산별로 수선비로 지출한 금액이 직전 사업연도종료일 현재 재무상태표상의 자산가액(취득가액에서 감가상각누계액상당액을 차감한 금액을 말한다)의 100분의 5에 미달하는 경우 (2010. 12. 30 개정)
3. 3년 미만의 기간마다 주기적인 수선을 위하여 지출하는 경우

## ⑦ 수익적 지출의 범위와 사례

수익적 지출은 고정자산의 원상을 회복하거나 능률유지를 위하여 지출한 수선비를 말하는 것으로 기본통칙에서 수익적 지출의 사례를 들고 있다.

## 4. 감가상각 내용연수와 상각률

### 1) 내용연수의 의의와 상각률

## ① 기업회계상 합리적·경제적 내용연수

내용연수란 고정자산을 경제적으로 유효하게 사용할 수 있는 연수인 고정자산의 수명을 말한다. 이와 같은 내용연수의 결정은 고정자산의 통상적 유지와 보수를 원칙으로 하고 조업도·생산능력·경기변동 등의 물리적 감가와 경제적 감가를 감안하여 정하는 것이 일반적이지만 물리적 감가는 고정자산의 사용 방법과 사용자의 숙련도에 따라 차이가 생기고 경제적 감가는 신기술의 개

발 등에 의하여 결정되는 것이기 때문에 내용연수의 객관적이고 정확한 추정  
은 매우 어렵다.

기업회계기준은 일반해석상 세법에서 정한 내용연수에 의해 상각률을 적용  
하여도 기업회계상 타당한 회계처리로 인정하고 있을 뿐 내용연수에 관한 별  
도의 구체적인 규정은 두고 있지 않다. 즉, 회사의 합리적·경제적 내용연수를  
그대로 수용한다는 것이다.

## ② 세법상 법정내용연수의 개념 및 적용

내용연수가 길고 짧음에 따라 각 사업연도의 소득금액계산상의 손금 범위액  
이 달라지게 되고 또 고정자산의 내용연수가 잘못 산정된다면 납세의무자간에  
조세부담의 공평성이 상실될 뿐 아니라 조세채권의 확보가 지연될 수 있다.  
이를 위해 본 법은 법인이 감가상각시 적용하여야 할 기준내용연수를 자산  
별·업종별로 구체적으로 규정하고 이러한 기준내용연수의 25%를 가감하여  
선택적용 사전 신고하도록 하고 있는데 법인의 임의적 선택과 편의성을 어느  
정도 허용하고 있다.

기준내용연수에 대한 25% 가감의 탄력성이 부여되었다. 따라서 법정기준내  
용연수규정을 탄력적인 규정으로 바꾸어 각 법인의 상황에 따라 적절히 조정  
할 수 있도록 하였다.

## ③ 상각률을 결정하는 법정내용연수

시행령 제28조는 기준내용연수 뿐만 아니라 상각비율까지도 자산별·업종별  
로 시행규칙으로 정하도록 규정하고 있는데 내용연수가 가지는 의미는 고정자  
산의 매년 감가상각률과 감가상각한도액 및 법인세 부담액을 결정하는 중요성  
을 지닌다.

내용연수란 고정자산의 사용기간을 말한다. 따라서 합리적 내용연수 혹은  
법정내용연수기간에 걸쳐서 감가상각을 해야 적정한 회계처리로 인정된다. 그  
러나 세법개념으로 보면 내용연수란 고정자산을 사업에 사용한 후 반드시 해  
당기간내에까지 내용연수내에 감가상각을 해야 한다는 개념은 아니고 각 사업  
연도마다 감가상각률을 적용하여 계산하는 손금산입한도액을 계산하는 기준이  
된다는 것이다. 즉, 내용연수는 연도별 상각비율의 계산기준이 되며, 세법상

상각 안하면 다음 연도 이후로 자동적으로 상각이 밀리게 되며 고정자산 내용(계산상 사용)기간도 자동적으로 늘어나는 뜻이 된다.

#### ④ 감가상각 미반영시 내용연수의 자동연장

세무상 고정자산의 장부가액에 내용연수에 따른 상각률을 곱하여 감가상각비를 계산하므로 세무상·회계상 감가상각하지 않으면 해당금액이 계속 장부가액으로 남게 되고, 향후에 감가상각 가능금액이 계속 존속한다. 즉, 취득후 제기간내에 상각하지 않으면 세법상으로는 내용연수가 계속 연장되고 있다는 뜻이 된다.

## 2) 감가상각률 결정 및 내용연수 신고방법

### ① 자산별·업종별 기준내용연수 제정

고정자산 감가상각 계산을 위한 내용연수와 상각비율을 법인의 자율에 어느 정도 맡기면서도 형평과세 등을 위해 자산별·업종별로 기준내용연수를 시행규칙으로 정하는데, 종전의 법정내용연수와 비슷하다. 다만, 법인은 자신의 내부판단과 상황에 따라 기준내용연수에 25%를 가산하거나 차감하여 계산한 내용연수범위내에서 법인이 자체적으로 선택적용하여 관할세무서장에게 내용연수를 사전 신고하도록 한다. 한번 신고한 내용연수는 특별이유 없는 한 계속 적용함이 원칙이다. 그러나 시험연구용 자산과 무형고정자산은 별도의 일반상각률과 달리 단기내용연수와 상각비율(시행규칙규정)에 의한다.

관련 시행령은 다음과 같다.

### 관련법령

#### ● 시행령 제28조 【내용연수와 상각률】

- ① 감가상각자산의 내용연수와 당해 내용연수에 따른 상각률은 다음 각호의 규정에 의한다.
1. 기획재정부령이 정하는 시험연구용자산과 제24조제1항제2호가목 내지 라목의 규정에 의한 무형고정자산 (2008. 2. 29 개정)  
기획재정부령이 정하는 내용연수와 그에 따른 기획재정부령이 정하는 상각방법별 상각률 (이하 “상각률”이라 한다)
  2. 제1호 외의 감가상각자산(제24조제1항제2호바목부터 아목까지의 규정에 따른 무형고정자

산은 제외한다) (2010. 12. 30 개정)  
 구조 또는 자산별·업종별로 기준내용연수에 그 기준내용연수의 100분의 25를 가감하여  
 기획재정부령으로 정하는 내용연수범위(이하 “내용연수범위”라 한다)안에서 법인이 선택하  
 여 납세지 관할세무서장에게 신고한 내용연수(이하 “신고내용연수”라 한다)와 그에 따른  
 상각률. 다만, 제3항 각 호의 신고기한내에 신고를 하지 아니한 경우에는 기준내용연수와  
 그에 따른 상각률로 한다.

② 제1항의 규정을 적용함에 있어서 법 제6조의 규정에 의한 사업연도가 1년 미만인 경우에  
 는 다음 산식에 의하여 계산한 내용연수와 그에 따른 상각률에 의한다. 이 경우 월수는 역  
 에 따라 계산하되 1월 미만의 일수는 1월로 한다.

$$(내용연수 \cdot 신고내용연수 \text{ 또는 } 기준내용연수) \times \frac{12}{\text{사업연도의 월수}}$$

## ② 각 자산의 내용연수와 상각률 규정

- ◎ 일반자산 : 기준내용연수 및 내용연수범위 : 별표 5, 별표 6
- ◎ 건축물 부속설비 : 건축물 부속설비(냉난방설비, 급배수설비, 위생설비 등)  
 등 건축물과 별도로 구분하여 회계처리하는 업종별 자산(기계장치)의 내용  
 연수(4~25년) 적용이 가능함 : 별표 6
- ◎ 개발비는 사용가능시점부터 20년 비례상각(무신고시 5년 균등상각), 사용수  
 익기부자산은 사용기간동안 균등안분상각, 주과수이용권(15년) 및 항공권(40  
 년)은 사용기간동안 균등상각
- ◎ 시험연구용 자산의 기준내용연수 등 : 별표 2, 별표 3
- ◎ 내용연수별 상각률 : 별표 4  
 시행규칙 규정은 다음과 같다.

### 관련법령

#### ▲ 시행규칙 제15조 【내용연수와 상각률】

- ① 영 제28조제1항제1호의 규정에서 “기획재정부령이 정하는 시험연구용자산”이라 함은 별  
 표 2에 규정된 자산을 말한다. (2008. 3. 31 개정)
- ② 영 제28조제1항제1호에서 “기획재정부령이 정하는 내용연수”라 함은 별표 2 및 별표 3에  
 규정된 내용연수를 말하고, 동호에서 “기획재정부령이 정하는 상각방법별 상각률”이라 함은  
 별표 4에 규정된 상각률을 말한다. (2008. 3. 31 개정)



③ 영 제28조제1항제2호에서 “기획재정부령으로 정하는 내용연수범위”란 별표 5 및 별표 6에 규정된 내용연수범위를 말한다. (2011. 2. 28 개정)

### ③ 건축물 등의 기준내용연수 및 내용연수범위표

[별표 5]

건축물 등의 기준내용연수 및 내용연수범위표 (제15조제3항 관련)

구분	기준내용연수 및 내용연수범위(하한-상한)	구조 또는 자산명
1	5년(4년~6년)	차량 및 운반구(운수업, 기계장비 및 소비용품 임대업에 사용되는 차량 및 운반구를 제외한다), 공구, 기구 및 비품
2	12년(9년~15년)	선박 및 항공기(어업, 운수업, 기계장비 및 소비용품 임대업에 사용되는 선박 및 항공기를 제외한다)
3	20년(15년~25년)	연와조, 블록조, 콘크리트조, 토조, 토벽조, 목조, 목골모르타르조, 기타 조의 모든 건물(부속설비를 포함한다)과 구축물
4	40년(30년~50년)	철골·철근콘크리트조, 철근콘크리트조, 석조, 연와석조, 철골조의 모든 건물(부속설비를 포함한다)과 구축물

1. 건물(부속설비를 포함한다) 및 구축물이 기준내용연수 및 내용연수범위가 서로 다른 2 이상의 복합구조로 구성되어 있는 경우에는 주된 구조에 의한 기준내용연수 및 내용연수범위를 적용한다.
2. 구분 3과 구분 4를 적용함에 있어서 부속설비에는 당해 건물과 관련된 전기설비, 급배수·위생설비, 가스설비, 냉방·난방·통풍 및 보일러설비, 승강기설비 등 모든 부속설비를 포함하고, 구축물에는 하수도, 굴뚝, 경륜장, 포장도로, 교량, 도크, 방벽, 철탑, 터널 기타 토지에 정착한 모든 토목설비나 공작물을 포함한다. 다만, 부속설비를 건축물과 구분하여 업종별 자산으로 회계처리하는 경우에는 별표 6을 적용할 수 있다. (2006. 3. 14 단서신설)
3. 구분 3과 구분 4를 적용함에 있어서 건물중 변전소, 발전소, 공장, 창고, 정거장·정류장·차고용 건물, 폐수 및 폐기물처리용 건물, 「유통산업발전법 시행령」에 의한 대형점용 건물(당해 건물의 지상층에 주차장이 있는 경우에 한한다), 「국제회의산업육성에 관한 법률」에 의한 국제회의시설 및 「무역거래기반조성에 관한 법률」에 의한 무역거래기반시설(별도의 건물인 무역연수원을 제외한다), 축사, 구축물 중 하수도, 굴뚝, 경륜장, 포장도로와 폐수 및 폐기물처리용 구축물과 기타 진동이 심하거나 부식성 물질에 심하게 노출된 것은 기준내용연수를 각각 10년, 20년으로 하고, 내용연

수범위를 각각(8년~12년), (15년~25년)으로 하여 신고내용연수를 선택적용할 수 있다. (2011. 2. 28 개정)

(주석) 차양·운반구·공구·기구·비품 등 제조·생산용이거나 판매관리용·영업용에 차이없이 모든 기업에 같은 기준내용연수(5년) 적용함.

④ 업종별 자산의 기준내용연수 및 내용연수범위표

[별표 6] (2011. 2. 28 개정)

업종별자산의 기준내용연수 및 내용연수 범위표(제15조제3항 관련)

구분	기준내용연수 및 내용연수범위 (하한-상한)	적용대상자산(다음에 규정된 한국표준 산업분류상 해당 업종에 사용되는 자산)	
		대분류	중분류
1	5년 (4년~6년)	농업, 임업 및 어업	01. 농업. 다만, 과수의 경우에는 구분 5(15년~25년)를 적용한다. 02. 임업
		광업	05. 석탄, 원유 및 천연가스 광업
		제조업	18. 인쇄 및 기록매체복제업 21. 의료용 물질 및 의약품 제조업 26. 전자부품, 컴퓨터, 영상, 음향 및 통신장비 제조업. 다만, 마그네틱 및 광학 매체 제조업(2660)은 구분 2(6년~10년)를 적용하고, 전자코일, 변성기 및 기타 전자유도자 제조업(26295) 및 유선 통신장비 제조업(26410) 중 중앙통제실 송신용 칩입 및 화재경보 시스템 제조는 구분 3(8년~12년)을 적용한다.
		하수·폐기물 처리, 원료재생 및 환경복원업	37. 하수·폐수 및 분뇨 처리업 38. 폐기물 수집운반, 처리 및 원료재생업. 다만, 금속 및 비금속원료 재생업(3830) 중 재생용 금속·비금속 가공원료 생산업은 구분 3(8년~12년)을 적용한다. 39. 환경정화 및 복원업
		건설업	41. 종합건설업 42. 전문직별 공사업

도매 및 소매업	45. 자동차 및 부품 판매업 46. 도매 및 상품증개업 47. 소매업(자동차는 제외한다)
운수업	49. 육상 운송 및 파이프라인 운송업. 다만, 철도운송업(491) 및 도시철도 운송업(49211)은 구분 5(15년~25년)를 적용하고 택배업(49402) 중 택배 및 늘찬 배달업(49402)은 구분 2(6년~10년)를 적용한다.
출판, 영상, 방송통신 및 정보 서비스업	58. 출판업 59. 영상·오디오 기록물 제작 및 배급업 60. 방송업 62. 컴퓨터 프로그래밍, 시스템 통합 및 관리업 63. 정보서비스업
금융 및 보험업	64. 금융업 65. 보험 및 연금업 66. 금융 및 보험관련 서비스업
부동산업 및 임대업	68. 부동산업 69. 임대업(부동산은 제외한다)
전문, 과학 및 기술 서비스업	70. 연구개발업 71. 전문 서비스업 72. 건축기술, 엔지니어링, 기타 과학기술 서비스업 73. 기타 전문, 과학 및 기술 서비스업
사업시설관리 및 사업지원 서비스업	74. 사업시설관리 및 조경 서비스업 75. 사업지원 서비스업. 다만, 여행사 및 기타 여행 보조 서비스업(752)은 구분 2(6년~10년)를 적용한다.
공공행정, 국방 및 사회보장행정	84. 공공행정, 국방 및 사회보장행정
교육서비스업	85. 교육서비스업
보건업 및 사회복지 서비스업	86. 보건업 87. 사회복지사업
예술, 스포츠 및 여가 관련 서비스업	90. 창작, 예술 및 여가 관련 서비스업 91. 스포츠 및 오락 관련 서비스업

		<p>협회 및 단체, 수리 및 기타 개인 서비스업</p> <p>가구내 고용활동 및 달리 분류되지 않은 자가소비 생산활동</p> <p>국제 및 외국기관</p>	<p>94. 협회 및 단체</p> <p>95. 수리업</p> <p>96. 기타 개인 서비스업</p> <p>97. 가구내 고용활동</p> <p>98. 달리 분류되지 않은 자가소비를 위한 가구의 재화 및 서비스 생산활동</p> <p>99. 국제 및 외국기관</p>
2	8년 (6년~10년)	<p>제조업</p> <p>운수업</p> <p>숙박 및 음식점업</p> <p>출판, 영상, 방송통신 및 정보서비스업</p>	<p>14. 의복, 의복 액세서리 및 모피제품 제조업. 다만, 편조의복 제조업(143) 및 편조의복 액세서리 제조업(144)은 구분 3(8년~12년)을 적용한다.</p> <p>19. 코크스, 연탄 및 석유정제품 제조업. 다만, 코크스 및 연탄 제조업(1910) 중 연탄, 갈탄·토탄의 응집 유·무 연탄 및 기타 유·무연탄 제조는 구분 1(4년~6년)을 적용한다.</p> <p>20. 화학물질 및 화학제품 제조업(의약품은 제외한다). 다만, 살충제 및 기타 농약 제조업(2041)은 구분 1(4년~6년)을 적용하고, 화약 및 불꽃제품 제조업(20494) 중 성냥 제조는 구분 3(8년~10년)을 적용한다.</p> <p>52. 창고 및 운송관련 서비스업</p> <p>55. 숙박업</p> <p>56. 음식점 및 주점업</p> <p>61. 통신업</p>
3	10년 (8년~12년)	<p>농업, 임업 및 어업</p> <p>광업</p>	<p>03. 어업. 다만, 내수면 양식 어업(03212) 중 수생파충류 및 개구리 양식은 구분 1(4년~6년)을 적용한다.</p> <p>06. 금속광업</p> <p>07. 비금속 광물광업(연료용을 제외한다). 다만, 그 외 기타 비금속광물 광업(0729) 중 토탄 채굴은 구분 1(4년~6년)을 적용한다.</p>

		<p>08. 광업 지원 서비스업. 다만, 원유 및 천연가스 채굴관련 서비스업(08010) 및 기타 광업지원 서비스업(08090) 중 채굴목적 광물탐사활동, 유·무연탄 채굴 지원 서비스 및 갈탄 및 토탄 채굴 지원 서비스는 구분 1(4년~5년)을 적용한다.</p>
	제조업	<p>10. 식료품 제조업  11. 음료 제조업  13. 섬유제품 제조업(의복을 제외한다). 다만, 섬유제품 염색, 정리 및 마무리 가공업(134)은 구분 2(6년~10년)를 적용한다.  15. 가죽, 가방 및 신발제조업. 다만, 원피가공 및 가죽제조업(1511)은 구분 2(6년~10년)를 적용한다.  16. 목재 및 나무제품제조업(가구는 제외한다)  17. 펄프, 종이 및 종이제품 제조업  22. 고무제품 및 플라스틱제품 제조업  23. 비금속 광물제품 제조업. 다만, 기타 산업용 유리제품 제조업(23129) 중 평판 디스플레이용 유리의 제조업과 브라운관용 벌브유리의 제조업은 구분 1(4년~6년)을 적용한다.  24. 1차 금속 제조업. 다만, 기타 비철금속 제련, 정련 및 합금 제조업(24219) 중 우라늄 제련 및 정련업은 구분 2(6년~10년)를 적용한다.  25. 금속가공제품 제조업(기계 및 가구는 제외한다)  27. 의료, 정밀, 광학기기 및 시계 제조업  28. 전기장비 제조업  29. 기타 기계 및 장비 제조업  30. 자동차 및 트레일러 제조업  31. 기타 운송장비 제조업  32. 가구 제조업</p>

			33. 기타 제품 제조업
4	12년 (9년~15년)	제조업	12. 담배제조업
		운수업	50. 수상 운송업. 다만, 외항화물운송업(50112)은 구분 5(15년~25년)를 적용한다. 51. 항공 운송업
5	20년 (15년~25년)	전기, 가스, 증기 및 수도사업	35. 전기, 가스, 증기 및 공기조절 공급업 36. 수도사업

- 비고 1. 이 표는 별표 3이나 별표 5의 적용을 받는 자산을 제외한 모든 감가상각자산에 대하여 적용한다.
2. 내용연수범위가 서로 다른 2 이상의 업종에 공통으로 사용되는 자산이 있는 경우에는 그 사용기간이나 사용정도의 비율에 따라 사용비율이 큰 업종의 기준내용연수 및 내용연수범위를 적용한다.

⑤ 시험연구용 자산의 내용연수표

[별표 2]

시험연구용 자산의 내용연수표 (제15조제1항 및 제2항 관련)

자 산 범 위	자 산 명	내용연수
1. 새로운 지식이나 기술의 발견을 위한 실험연구시설	(1) 건물부속 설비	5년
	(2) 구축물	
	(3) 기계장치	
2. 신제품이나 신기술을 개발할 목적으로 관련된 지식과 경험을 응용하는 연구시설		
3. 신제품이나 신기술과 관련된 시제품, 원형, 모형 또는 시험설비 등의 설계, 제작 및 시설을 위한 설비	(4) 광학기기	3년
	(5) 시험기기	
4. 새로운 기술에 수반되는 공구, 기구, 금형 등의 설계 및 시험적 제작을 위한 시설	(6) 측정기기	3년
	(7) 공 구	
5. 직업훈련용 시설	(8) 기타 시험연구용 설비	

1. 시험연구용 자산 중 조세특례제한법 제11조의 규정에 의하여 기술 및 인력개발을 위한 설비투자에 대한 세액공제를 이미 받은 자산에 대하여는 이 내용연수표에 의한 감가상각비를 손급에 산입할 수 없다.
2. 법인이 시험연구용 자산에 대하여 이 내용연수표를 적용하지 아니하고자 하는 경우에는 [별표 5] 구축물 등의 기준내용연수 및 내용연수범위표 또는 [별표 6] 업종별

자산의 기준내용연수 및 내용연수범위표를 적용하여 감가상각비를 손금에 산입할 수 있다.

⑥ 무형고정자산의 내용연수표

[별표 3]

무형고정자산의 내용연수표 (제15조제2항 관련)

구분	내용연수	무 형 고 정 자 산
1	5년	영업권, 디자인권, 실용신안권, 상표권
2	10년	특허권, 어업권, 『해저광물자원 개발법』에 의한 채취권(생산량비례법 선택적용), 유료도로관리권, 수리권, 전기가스공급시설이용권, 공업용 수도시설이용권, 수도시설이용권, 열공급시설이용권
3	20년	광업권(생산량비례법 선택적용), 전신전화전용시설이용권, 전용측선 이용권, 하수종말처리장시설관리권, 수도시설관리권
4	50년	댐사용권

⑦ 감가상각자산의 상각률표

[별표 4]

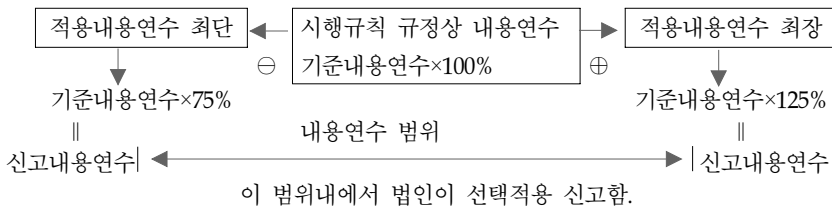
감가상각자산의 상각률표 (제15조제2항 관련)

내용연수	정액법에 의한상각률	정률법에 의한 상각률	내용연수	정액법에 의한상각률	정률법에 의한상각률
년	할분리	할분리	31	033	093
2	500	777	32	032	090
3	333	632	33	031	087
4	250	528	34	030	085
5	200	451	35	029	083
6	166	394	36	028	080
7	142	349	37	027	078
8	125	313	38	027	076
9	111	284	39	026	074
10	100	259	40	025	073
11	090	239	41	025	071
12	083	221	42	024	069
13	076	206	43	024	068

14	071	193	44	023	066
15	066	182	45	023	065
16	062	171	46	022	064
17	058	162	47	022	062
18	055	154	48	021	061
19	052	146	49	021	060
20	050	140	50	020	059
21	048	133	51	020	058
22	046	128	52	020	056
23	044	123	53	019	055
24	042	118	54	019	054
25	040	113	55	019	054
26	039	109	56	018	053
27	037	106	57	018	052
28	036	102	58	018	051
29	035	099	59	017	050
30	034	096	60	017	049

⑧ 내용연수범위내의 신고내용연수

법인은 기준내용연수의 최대 25% 가산, 최소 25% 차감한 내용연수 범위내에서 세무서장에게 선택적용할 내용연수를 신고하여야 하는데 이를 신고내용연수라 한다. 신고는 당연도 법인세 과세표준 신고기한까지 하여야 신고내용대로 인정되는바, 적법신고기한내에 신고하지 못하면 그 연도는 법정기준내용연수(즉 ±25% 하지 않은 시행규칙 중간기준연수)대로 감가상각비율을 적용하고, 그 다음연도부터는 신고내용대로 적용한다.



- 신고내용연수는 자산별, 업종별로 동일한 기준(일괄+25%, 일괄 10%, 일괄 -25% 등으로) 적용함.



## ⑨ 사업연도 1년 미만 법인의 내용연수

기준내용연수는 모두 사업연도가 1년임을 상정하여 계산한 것인바, 사업연도가 1년 미만이면 해당 기간별로 나누어 계산한 내용연수를 적용한다. 그러나 1년기준 개념보다 배울되는 내용연수 상각비율이 계산된다는 뜻이다.

즉, 자산별 신고·기준내용연수×12개월/사업연도 월수로 계산한다.

### 관련법령

#### ① 시행령 제28조 【내용연수와 상각률】

② 제1항의 규정을 적용함에 있어서 법 제6조의 규정에 의한 사업연도가 1년 미만인 경우에는 다음 산식에 의하여 계산한 내용연수와 그에 따른 상각률에 의한다. 이 경우 월수는 역에 따라 계산하되 1월 미만의 일수는 1월로 한다.

$$(\text{내용연수} \cdot \text{신고내용연수 또는 기준내용연수}) \times \frac{12}{\text{사업연도의 월수}}$$

## ⑩ 내용연수의 신고기한

법인의 신고내용연수 적용을 위해서는 당해 자산의 감가상각이 세무상 손금 반영되는 사업연도의 과세표준 신고기한내(12월말 법인이면 다음연도 3월말)이 기만 하면 되는데, 신설법인·수익사업개시 비영리법인은 영업개시일이 속하는 사업연도의 과세표준신고기한내, 새로운 고정자산의 신규취득이나 신규업종 개시의 경우 취득일, 개시일이 속하는 사업연도의 과세표준 신고기한까지 라고 다음 시행령이 규정하고 있다. 신고는 연단위로 한다.

### 관련법령

#### ① 시행령 제28조 【내용연수와 상각률】

③ 법인이 제1항제2호의 규정에 의하여 내용연수를 신고하고자 하는 때에는 기획재정부령이 정하는 내용연수신고서를 다음 각호의 날이 속하는 사업연도의 법인세과세표준의 신고기한까지 납세지 관할세무서장에게 제출(국세정보통신망에 의한 제출을 포함한다)하여야 한다.

(2008. 2. 29 개정)

1. 신설법인과 새로 수익사업을 개시한 비영리내국법인의 경우에는 그 영업을 개시한 날
2. 제1호외의 법인이 자산별·업종별 구분에 의한 기준내용연수가 다른 고정자산을 새로 취

- 득하거나 새로운 업종의 사업을 개시한 경우에는 그 취득한 날 또는 개시한 날  
⑤ 제1항제2호 및 제3항의 규정에 의한 내용연수의 신고는 연단위로 하여야 한다.

### ⑪ 신고내용연수의 계속적용

법인이 선택적용한 신고내용연수나 기준내용연수는 한번하면 신고연수·기준연수는 그 후의 사업연도에도 계속하여 신고한 내용연수를 적용하여야 한다. 관련 시행령은 다음과 같다.

특별한 변경신고 없으면 매기 계속적으로 자동적용되며, 변경하려면 변경희망연도의 과세표준신고기한까지만 신고하면 변경신고한대로 내용연수가 적용될 수 있지만, 쉽지 않다고 본다.

### 관련법령

#### ● 시행령 제28조 【내용연수와 상각률】

- ④ 법인이 제1항제2호의 규정에 의하여 자산별·업종별로 적용한 신고내용연수 또는 기준내용연수는 그 후의 사업연도에 있어서도 계속하여 그 내용연수를 적용하여야 한다.

## 3) 신고내용연수 변경 및 변경승인

### ① 신고내용연수, 내용연수범위의 변경적용

사업장의 지리·환경적 특성이 열악하거나, 영업후 3년 경과 법인의 가동률이 직전 가동률보다 현저히 증가하는 경우, 새로운 개발·보급 등으로 내용연수단축 혹은 조업중단·생산설비가동률 저하 등 내용연수 연장 등의 사유가 있으면 기준내용연수, 신고내용연수의 적용 및 계속적용원칙에 불구하고 변경된 내용연수를 적용할 수 있다.

이를 위해 납세지 관할세무서장을 거쳐 관할지방국세청장의 승인을 얻어야 하는데, 영업개시일부터 3월 이내이거나 변경내용연수를 적용할 사업연도 종료일까지 내용연수 변경승인신청서를 제출하여야 한다.

관련 시행령 규정은 다음과 같다.

### 관련법령

#### ① 시행령 제29조 【내용연수의 특례 및 변경】

① 법인은 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 제28조제1항제2호 및 같은 조 제4항에도 불구하고 기준내용연수에 기준내용연수의 100분의 50(제5호 및 제6호에 해당하는 경우에는 100분의 25)을 가감하는 범위에서 사업장별로 납세지 관할지방국세청장의 승인을 얻어 내용연수범위와 달리 내용연수를 적용하거나 적용하던 내용연수를 변경할 수 있다.

(2010. 12. 30 개정)

1. 사업장이 위치한 지리적·환경적 특성으로 자산의 부식·마모 및 훼손의 정도가 현저한 경우
2. 영업개시후 3년이 경과한 법인으로서 당해 사업연도의 생산설비(건축물을 제외하며, 이하 “생산설비”라 한다)의 기획재정부령이 정하는 가동률(이하 이 항에서 “가동률”이라 한다)이 직전 3개 사업연도의 평균가동률보다 현저히 증가한 경우 (2008. 2. 29 개정)
3. 새로운 생산기술 및 신제품의 개발·보급 등으로 기존 생산설비의 가속상각이 필요한 경우
4. 경제적 여건의 변동으로 조업을 중단하거나 생산설비의 가동률이 감소한 경우
5. 제28조제1항제2호에 해당하는 감가상각자산에 대하여 국제회계기준을 최초로 적용하는 사업연도에 결산내용연수를 변경한 경우(결산내용연수가 연장된 경우 내용연수를 연장하고 결산내용연수가 단축된 경우 내용연수를 단축하는 경우만 해당하되 내용연수를 단축하는 경우에는 결산내용연수보다 짧은 내용연수로 변경할 수 없다) (2010. 12. 30 신설)
6. 제28조제1항제2호에 해당하는 감가상각자산에 대한 기준내용연수가 변경된 경우. 다만, 내용연수를 단축하는 경우로서 결산내용연수가 변경된 기준내용연수의 100분의 25를 가감한 범위 내에 포함되는 경우에는 결산내용연수보다 짧은 내용연수로 변경할 수 없다.

(2010. 12. 30 신설)

② 법인이 제1항에 따라 내용연수의 승인 또는 변경승인을 얻고자 할 때에는 제28조제3항 각 호의 날부터 3월 또는 그 변경할 내용연수를 적용하고자 하는 최초 사업연도의 종료일까지 기획재정부령으로 정하는 내용연수승인(변경승인)신청서를 납세지 관할 세무서장을 거쳐 관할 지방국세청장에게 제출(국세정보통신망에 의한 제출을 포함한다)하여야 한다. 이 경우 내용연수의 승인·변경승인의 신청은 연단위로 하여야 한다. (2010. 12. 30 개정)

#### ② 가동률 계산 : 작업일수 혹은 실제 생산량 비율로 계산

생산설비 가동률이 현저히 증가한 경우 내용연수를 단축변경하는데, 가동률은 생산량 실적비율이나 작업시간 제공비율로 계산한다고 다음 시행규칙이 규정하고 있다.

**관련법령**

▲ 시행규칙 제16조 【가동률】

영 제29조제1항제2호에서 “기획재정부령이 정하는 가동률”이라 함은 다음 각호의 비율 중에서 당해 법인이 선택한 비율을 말한다. (2008. 3. 31 개정)

1.  $\frac{\text{당해 사업연도 실제생산량}}{\text{연간 생산가능량}} \times 100$
2.  $\frac{\text{연간 작업시간}}{\text{연간 작업가능시간}} \times 100$

- ③ 사업연도 종료일부터 1개월 이내에 승인, 종료일 후 승인시 다음 연도부터 적용
- ① 신청서 : 사업연도 종료일까지 제출 → 관할세무서장이 사업연도 종료일부터 1개월 이내에 관할 지방국세청장으로부터 통보받은 승인여부 통지 → 승인 되면 해당연도부터 내용연수변경 적용
- ② 변경승인받아 적용한 법인 → 다시 변경하려면 변경내용연수 최초 적용 사업연도 종료일부터 3년 경과해야 재변경 가능함.

**관련법령**

① 시행령 제29조 【내용연수의 특례 및 변경】

- ③ 제2항에 따른 신청서를 접수한 날부터 관할세무서장은 신청서의 접수일이 속하는 사업연도 종료일부터 1개월 이내에 관할 지방국세청장으로부터 통보받은 승인 여부에 관한 사항을 통지하여야 한다. (2010. 12. 30 개정)
- ④ 삭 제 (2010. 12. 30)
- ⑤ 제1항의 규정에 의하여 감가상각자산의 내용연수를 변경(재변경을 포함한다)한 법인이 당해 자산의 내용연수를 다시 변경하고자 하는 경우에는 변경한 내용연수를 최초로 적용한 사업연도종료일부터 3년이 경과하여야 한다.

④ 기준내용연수 변경과 상각률 적용 관련사항 요약

기준내용연수와 내용연수 범위를 별표로 규정하며, 복합구조는 주된 구조나 주된 사용용도의 내용연수를 적용한다. 내용연수신고는 1년 단위로 하며, 특별

사유시 50% 또는 25%를 가감하며, 내용연수 변경신청시 사업연도 종료일부터 1개월 이내에 통보하며, 변경승인을 얻은 당해 연도부터 변경내용연수로 감가상각 적용한다.

#### 4) 고정자산의 기준내용연수 적용방법

##### ① 각 자산별 기준내용연수표와 범위표

감가상각내용연수가 자산별·유형별로 포괄범위로 단순화되었고 기준내용연수의  $\pm 25\%$  범위내에서 탄력적으로 적용할 수 있다. 기준내용연수가 대체로 일반관리자산은 5년, 일반건축물은 20년, 철골건축물은 40년, 생산시설자산은 5년 내지 8년, 10년, 12년, 20년 등으로 기준내용연수가 규정되어 있다. 건축물의 부속설비는 건물과 동일한 내용연수를 적용하나 건축물과 별도로 구분하여 회계처리하는 경우에는 업종별 자산(기계장치)의 내용연수를 적용할 수 있다. 기준내용연수표는 시행규칙 별표 2, 3, 4, 5, 6에 열거되어 있다.

##### ② 기준내용연수에 따른 상각률의 결정

일반적으로 내용연수는 고정자산을 경제적으로 유효하게 사용할 수 있는 연수에 해당하기 때문에 동 기간내에 고정자산의 취득원가를 비용으로 배분하여야 한다. 그러나 세법상 각 사업연도의 소득금액 계산에 있어서 손금으로 계상하는 감가상각비는 고정자산의 취득가액 또는 장부가액에 내용연수를 직접 적용하여 계산하는 것이 아니라 동 자산의 내용연수에 상당하는 상각률을 계산하고 이를 적용하여 계산한다. 따라서 내용연수는 고정자산의 상각범위액을 계산하는데 필요한 상각률을 정하기 위한 수단으로 이용된다.

##### ③ 정관·신설·청산 등으로 사업연도가 1년 미만인 경우의 역산·배수계산의 상각률 적용

세법상 내용연수는 매년 단위로 규정되어 있고, 상각률표도 매년 1년 단위로 계산되어 있으므로 사업연도가 1년인 경우에 적용됨을 가정한 것이다. 그러나 신설사업자나 정관 및 특별규정에 의거 1년 미만 법인, 폐업법인은 사업연도가 1년 미만일 수가 있는데 이때는 일반내용연수 $\times 12$ 개월/사업연도 월수

로 계산한 연수의 상각률을 적용한다.

④ 우마·과수·기축 등 성숙후의 감가상각

우마·과수는 성숙자산인데 기축이 성숙하여 사육용·종축용·착유용 또는 농업용으로 사용가능한 때부터 농업·수렵업 등 관련 내용연수(기준 5년, 신고 4~6년)를 적용한다.

5) 중고자산 등에 대한 수정내용연수 적용

(기준내용연수 × 50%부터 기준연수까지) (시행령 제29조의2)

내용연수의 일부나 전부가 경과한 고정자산을 중도에 취득할 수도 있고 사용중인 자산을 재평가하는 경우라도 종전에는 특별히 내용연수를 수정하지 않았다. 그러나 본 시행령 규정으로 기준내용연수가 이미 50% 이상 경과된 중고자산이나 다른 법인, 사업자에게서 취득한 자산 그리고 합병·분할로 승계한 내용연수 50%지난 자산 등은 기준내용연수×50% 해당연수와 본래의 기준내용연수 범위내에서 선택하여 납세지 관할세무서장에게 신고한 연수, 즉 수정내용연수를 적용할 수 있다(즉 기준연수×50%가 최소, 기준연수 자체를 최대로 하여 이 사이의 내용연수를 신고하여 선택 적용함).

① 수정내용연수의 범위

수정내용연수는 기준내용연수부터 기준내용연수의 50% 상당 연수를 차감한 범위까지내에서 선택적용한다. 그러니까 합병·분할승계자산, 기준연수 50% 이상 경과된 중고자산, 다른 사업자에게서 취득자산은 고유기준연수를 최대로, 기준연수×50%를 최소로 하여 이 범위내에서 선택 적용하여 관할세무서에 신고한다. 이 경우 1년 이하는 없는 것으로 한다.

**관련법령**

● 시행령 제29조의2 【중고자산 등의 내용연수】

① 내국법인이 기준내용연수(해당 내국법인에게 적용되는 기준내용연수를 말한다)의 100분의 50 이상이 경과된 자산(이하 이 조에서 “중고자산”이라 한다)을 다른 법인 또는 「소득세법」

제28조에 따른 사업자로부터 취득(합병·분할에 의하여 자산을 승계한 경우를 포함한다)한 경우에는 그 자산의 기준내용연수의 100분의 50에 상당하는 연수와 기준내용연수의 범위에서 선택하여 납세지 관할세무서장에게 신고한 연수(이하 이 조에서 “수정내용연수”라 한다)를 내용연수로 할 수 있다. 이 경우 수정내용연수의 계산에 있어서 1년 미만은 없는 것으로 한다. (2010. 12. 30 개정)

## ② 적격합병·분할·자산의 포괄적 양도를 통해 취득한 자산의 상각범위액

적격합병, 적격분할, 적격분할합병, 적격물적분할 또는 자산의 포괄적 양도에 의하여 취득한 자산의 상각범위액은 다음의 방법 중 하나를 선택하여 그 후 사업연도에도 계속 적용한다.

### ① 양도법인(피합병법인)등의 상각범위액을 승계하는 방법

양도법인(피합병법인) 등의 신고상각방법 및 신고내용연수, 취득가액, 미상각잔액 등을 사용하여 계산한 금액

### ② 취득 이후 양수법인(합병법인) 등이 계속 보유한 것으로 간주하고 양수법인(합병법인) 등의 상각범위액을 적용하는 방법

양도법인(피합병법인)의 취득가액 및 미상각잔액에 양수법인(합병법인) 등의 신고상각방법 및 신고내용연수를 적용하여 계산한 금액

관련 규정은 다음과 같다.

## 관련법령

### ① 시행령 제29조의2 【중고자산 등의 내용연수】

② 적격합병, 적격분할, 적격분할합병, 적격물적분할 또는 자산의 포괄적 양도(이하 이 조에서 “적격합병등”이라 한다)에 의하여 취득한 자산의 상각범위액을 정할 때 제26조제2항 각 호 및 같은 조 제6항에 따른 취득가액은 적격합병등에 의하여 자산을 양도한 법인(이하 이 조에서 “양도법인”이라 한다)의 취득가액으로 하고, 미상각잔액은 양도법인의 양도 당시의 장부가액(양도 당시의 시가에서 제80조의4제1항, 제82조의4제1항, 제84조제4항 또는 「조세특례제한법 시행령」 제35조제10항에 따른 자산조정계정을 뺀 금액을 말한다)에서 적격합병등에 의하여 자산을 양수한 법인(이하 이 조에서 “양수법인”이라 한다)이 이미 감가상각비로 손금에 산입한 금액을 공제한 잔액으로 하며, 해당 자산의 상각범위액은 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 방법으로 정할 수 있다. 이 경우 선택한 방법은 그 후 사업연도에도 계속 적용한다. (2010. 12. 30 신설)

1. 양도법인의 상각범위액을 승계하는 방법. 이 경우 상각범위액은 법 및 이 영에 따라 양도 법인이 적용하던 상각방법 및 내용연수에 의하여 계산한 금액으로 한다. (2011. 3. 31 개정)
2. 양수법인의 상각범위액을 적용하는 방법. 이 경우 상각범위액은 법 및 이 영에 따라 양수 법인이 적용하던 상각방법 및 내용연수에 의하여 계산한 금액으로 한다. (2011. 3. 31 개정)

### ③ 적격요건위반시 익금산입

적격합병 등 취득자산의 감가상각비를 손금에 산입한 법인이 적격요건을 위반한 경우 위반사유가 발생한 사업연도 이후의 소득금액 계산시 최초로 적격합병 등에 따른 상각범위액을 적용하던 사업연도부터 특례규정을 적용하지 않고 감가상각비 손금산입액을 계산하며, 적격합병 등에 따른 상각범위액을 최초로 적용한 사업연도부터 사유발생 직전사업연도까지 손금에 산입한 감가상각비 총액에서 동일 사업연도까지 특례규정을 적용하지 않고 재계산한 감가상각비 총액과의 차액을 익금에 산입한다고 다음의 시행령에서 규정하고 있다.

#### 관련법령

##### ● 시행령 제29조의2 【중고자산 등의 내용연수】

③ 제2항을 적용받은 법인이 적격요건위반사유에 해당하는 경우 해당 사유가 발생한 날이 속하는 사업연도 및 그 후 사업연도의 소득금액 계산 및 감가상각비 손금산입액 계산에 관하여는 제26조의2제10항을 준용한다. 이 경우 제26조의2제10항제1호의 금액에서 같은 항 제2호의 금액을 뺀 금액이 0보다 작은 경우에는 0으로 보며, 해당 사유가 발생한 날이 속하는 사업연도의 법 제60조에 따른 신고와 함께 제1항에 따라 적격합병등으로 취득한 자산 중 중고자산에 대한 수정내용연수를 신고하되, 신고하지 아니하는 경우에는 양수법인이 해당자산에 대하여 제28조제1항에 따라 정한 내용연수로 신고한 것으로 본다. (2010. 12. 30 신설)

### ④ 수정내용연수 변경신고서 제출

중고자산 등의 수정내용연수 적용을 위해서는 기한내에 내용연수변경신고서를 제출해야 하는데 중고자산은 취득일이 속하는 사업연도의 법인세 과세표준 신고기한내에 제출해야 한다.

합병·분할로 승계취득한 자산은 합병·분할등기일이 속하는 사업연도의 법인세 과세표준 신고기한내에 제출해야 한다.



### 관련법령

#### ① 시행령 제29조의2 【중고자산 등의 내용연수】

④ 제1항의 규정은 내국법인이 다음 각호에 규정하는 기한내에 기획재정부령이 정하는 내용연수변경신고서를 제출한 경우에 한하여 적용한다. (2010. 12. 30 개정)

1. 중고자산을 취득한 경우에는 그 취득일이 속하는 사업연도의 법인세 과세표준 신고기한 (2001. 12. 31 개정)

2. 합병·분할로 승계한 자산의 경우에는 합병·분할등기일이 속하는 사업연도의 법인세 과세표준 신고기한 (2001. 12. 31 개정)

### 6) 특별한 경우의 기준내용연수 적용방법

#### ① 특정설비가동에 필수적인 시설의 본설비 내용연수적용

특정제조설비를 가동하는데 필수불가결한 시설이 내용연수표상 분명하게 분류되어 있지 아니하더라도 이는 제조설비에 부속된 시설로 하여 그 제조설비의 내용연수를 적용하여 감가상각을 하는 것이 타당하다. 예를 들어 제조설비를 가동하기 위하여 필수불가결한 보일러 시설이나 변전시설 등이 업종별 고정자산으로 분류 규정되어 있지 아니할지라도 이들의 시설이 당해 기계장치를 가동하는데 필수불가결한 시설에 해당하므로 이들의 내용연수는 당해 업종별 고정자산에 해당하는 기계장치의 내용연수와 동일하게 적용하여야 한다.

#### ② 부수설비의 주설비 내용연수적용

“제조설비를 가동하기 위하여 필수불가결한 보일러 시설·변전시설의 감가상각 내용연수는 당해 제조설비의 내용연수와 동일하게 적용한다.” 이는 부는 주에 중하며 중요성 기준으로도 타당한 해석이다.

#### ③ 감가상각비 시부인계산단위

고정자산의 감가상각비 시부인 계산은 시행령 제25조 규정에 의거 개별자산별로 계산하며 직접 감액시는 자동적으로 개별자산별 처리가 된다. 그러나 누계액 계산시도 개별자산별 시부인대응이 되도록 명세서를 유지·보관하여야 한다.

④ 사업연도가 1년 미만인 경우 내용연수 적용률 조정

고정자산의 내용연수에 따라 세법에서 규정한 상각률은 사업연도가 1년인 것을 기준으로 하여 계산된 것이므로 법인의 사업연도가 6월인 경우 고정자산에 대한 감가상각비계산에 적용할 상각률은 그 자산의 내용연수에 2배를 하여 계산한 내용연수에 해당하는 상각률을 적용하여야 한다.

이를 산식으로 나타내면 다음과 같다.

◎ 사업연도가 6월인 법인의 고정자산에 적용할 내용연수(가)=동 고정자산의 법정내용연수×(12/6)

◎ 각 사업연도의 감가상각범위액=장부가액×(가)에 해당하는 상각률

예컨대 내용연수가 5년인 고정자산을 소유하고 있는 법인의 사업연도가 6월인 경우에 그 고정자산에 적용할 내용연수는 10년(=5년×12/6)이고 10년에 해당하는 상각률을 적용하여 그 고정자산의 감가상각범위액을 계산한다.

## 7) 신고내용연수의 변경 및 계속적용 사례

① 착오적용되던 신고내용연수의 변경

고정자산의 내용연수를 적용하기 위하여 세법에서 규정한 내용연수표에 따라 적용률이 일반적이거나 어느 특정고정자산에 계속적으로 적용하던 내용연수에 오류가 있었음이 발견된다면 그 발견된 사업연도부터 세법상 규정한 내용연수를 적용하여 고정자산의 감가상각비를 손금산입한다. 예컨대 직전 사업연도까지의 법인의 사업별 고정자산의 기준내용연수가 20년이었던 것이 내용연수 개정에 따라 10년으로 단축되었다면 그 개정된 사업연도부터 그 자산의 변경된 내용연수를 적용하면 된다.

② 용도변경된 고정자산의 내용연수

고정자산의 기준내용연수는 그 자산의 종류·구조·용도 등에 의하여 결정되는데 법인이 사업용 고정자산을 특정 용도로 사용하다가 이를 다른 용도로 변경 사용한 경우 종전의 용도에 해당하는 내용연수와 현재의 용도에 해당하는 내용연수가 다르다면 당해 자산에 적용할 내용연수는 현재의 용도에 해당하는 내용연수를 적용한다.

③ **상각완료자산에 대한 자본적 지출시도 기존 내용연수 적용**

상각완료자산에 대하여 자본적 지출이 되더라도 당초 신고한 내용연수대로 감가상각한다. 한편 중고자산 취득시 취득 전의 용도와 취득법인의 자산의 사용용도가 서로 다른 경우에는 변경된 용도에 적용해야 할 기준내용연수를 적용한다. 해당 중고자산 고유의 기준내용연수 혹은 신고내용연수를 적용하며 당해 자산의 기존 경과연수는 상각범위액 계산에 전혀 영향이 없다. 취득가액에 신고내용연수 상각률을 곱하면 되기 때문이다.

④ **건물대수선 및 자본적 지출과 기존 내용연수의 계속 적용**

어떤 화폐적 지출이 고정자산의 가치를 현실적으로 증가시키거나 내용연수를 연장하는 경우에는 이를 자본적 지출로 인정하게 된다. 그러므로 특정 고정자산의 자본적 지출이 있는 경우에는 그 자산의 내용연수가 연장되는 결과가 되지만 감가상각비는 잔존가액이 0 혹은 정률법은 5%가 될 때까지 계속 적용하는 것이므로 자동적으로 내용연수가 연장되는 효과가 있다. 그렇다고 내용연수 자체를 수정할 필요는 없고 자본적 지출로 인하여 금액이 있는 한까지 감가상각해 나간다.

⑤ **잔존가액별인 자산에 대한 자본적 지출시 내용연수 연장**

자산의 내용연수가 전부 경과되고 장부상 가액도 잔존가액이나 1,000원만 있는 고정자산에 대하여 자본적 지출이 발생하였다면 동 자산은 기존의 신고 내용연수 혹은 기준내용연수에 따라 잔존가액이 없어질 때까지 계속 상각되는데 실제의 사용연수가 연장되는 뜻이 된다.

## 5. 감가상각대상자산의 잔존가액

① **잔존가액의 개념**

잔존가액이란 감가상각자산이 그 사용가치나 용역을 다하여 폐기·처분될 때 수취할 수 있는 것이라고 합리적으로 기대되는 금액을 말하는데, 자산의 취득가액에서 감가상각비를 계산하기 위하여 공제한 잔존가액은 그 자산의 내용연수가 전부 경과한 후에 이를 처분할 경우의 처분가액과 일치함이 원칙이다.

그러나 실제로는 잔존가액이 처분가액과 일치하기가 어려우며 대부분의 경우 잔존가액이 처분가액보다 초과할 때도 있고 반대로 처분가액이 잔존가액보다 초과할 때도 있다. 전자의 경우는 과소상각의 계상으로 인하여 처분손익이 발생된 때이고 후자의 경우는 과대상각으로 인하여 처분익이 발생된 때를 말한다. 감가상각이란 그 자산을 폐기할 때까지의 감가액을 당해 자산의 사용기간에 따라 적정하게 배분하는 절차로써 취득가액에서 잔존가액을 공제한 금액이 상각대상금액이 되는 것이므로 잔존가액의 결정은 감가상각에 있어 중요한 의미가 있다.

② 잔존가액의 결정방법과 취득가액의 0%, 5% 혹은 1,000원(취득가액의 5% 범위)

앞에서 설명한 바와 같이 잔존가액은 감가상각자산의 장차 처분예상액을 의미하기 때문에 이를 어떻게 결정할 것인가는 매우 어려운 문제이다. 왜냐 하면 감가상각자산 자체의 성질 및 물가변동에 따라서 적정한 처분예상액을 견적한다는 것은 거의 불가능에 가깝기 때문이다. 결국 감가상각의 계산에 있어서 잔존가액의 중요성에도 불구하고 자산을 폐기하기 전에 잔존가액을 미리 결정한다는 것은 회계실무상 어려운 일이므로 세무행정의 편의를 도모하고 감가상각계산의 자의성을 방지하기 위하여 현행 법인세법은 없는 것으로(0으로) 함을 원칙으로 하였다.

단, 정률법은 상각률의 수리계산목적으로 5%로 하였는데 나머지 5% 금액도 취득가액의 5% 이하가 되는 바로 그 사업연도에 전액을 일시상각한다. 모든 자산에 대해 1,000원과 취득원가의 5%(100분의 5) 중 적은 금액을 남긴다. 결국 1,000원만 남는다는 뜻이다. 관련 시행령은 다음과 같다.

**관련법령**

① 시행령 제26조 【상각범위액의 계산】

⑥ 상각범위액을 계산함에 있어서 감가상각자산의 잔존가액은 “0”으로 한다. 다만, 정률법에 의하여 상각범위액을 계산하는 경우에는 취득가액의 100분의 5에 상당하는 금액으로 하되, 그 금액은 당해 감가상각자산에 대한 미상각잔액이 최초로 취득가액의 100분의 5 이하가 되는 사업연도의 상각범위액에 가산한다.

⑦ 법인은 감가상각이 종료되는 감가상각자산에 대하여는 제6항의 규정에 불구하고 취득가

액의 100분의 5와 1천원 중 적은 금액을 당해 감가상각자산의 장부가액으로 하고, 동 금액에 대하여는 이를 손금에 산입하지 아니한다.

③ 잔존가액 0, 고정자산처분전 명목잔존가액은 1,000원과 연가의 5% 중 적은 금액

고정자산잔존가액은 없는 것(0으로)이 원칙인데, 상각률 계산을 위해 정률법만 5%로 하였다. 그러나 정률법상의 잔존가액 5%도 감가상각비의 손금산입을 위해 그 고정자산의 미상각잔액이 취득가액의 5% 이하가 되는 바로 그 사업연도에 전액 감가상각비로 반영하여 손금산입한다. 결국 정액법이건 정률법이건 상각가능금액은 전액이 되며 잔존가액은 없게 된다. 단, 그 고정자산을 아직 사용하고 있다면 장부상 1,000원 혹은 원가의 5% 중 적은 금액을 남기는데 이는 일종의 비망계정금액이다. 물론 그 고정자산이 매각되면 매각손익과 함께 1,000원도 없어진다.

④ 잔존가액에 대한 감가상각방법

잔존가액에 대한 자본적 지출이 있어도 잔존가액이 0이 될 때까지 상각기간 중 균등분할상각하며, 잔존가액상각이 완료된 고정자산은 취득가액의 5%와 1,000원 중 적은 금액만 남긴다(대부분은 1,000원임).

### III. 감가상각 적용방법과 상각범위액 계산

#### 1. 자산종류별 감가상각방법의 개요

① 기업회계상 감가상각방법의 요점

감가상각대상 고정자산의 상각대상가액과 내용연수가 확정되면 어떠한 방법으로 각 사업연도에 손금으로 계상할 감가상각비를 계산할 것인가를 결정하여야 하는바, 이는 감가상각의 기초가액인 취득원가인 감가상각대상금액을 그 내용연수에 걸쳐서 어떻게 배분 계산하느냐 하는 방법인 감가상각방법을 정하는 문제이다.

기업회계기준서는 “유형자산의 감가상각은 정액법, 정률법, 생산량비례법 기타 합리적인 방법에 의한다”라고 규정하고 있다. 일반적으로 가장 많이 이용되고 있는 정률법, 정액법, 생산량비례법 등을 예시한 것이고 그밖의 감가상각 방법의 적용도 배제하고 있지는 않다.

기업의 회계 환경에 비추어 일반적으로 인정되는 방법이라면 어떠한 방법이라도 적용할 수 있도록 규정하고 있으나, 무형자산에 대하여는 정액법 또는 생산량비례법에 의하여 감가상각하는데 합리적 기간동안 상각한다. 일반기업회계기준상의 관련 규정은 다음과 같다.

### 관련법령

#### ◇ 일반기업회계기준 제10장 【유형자산】

10.32 유형자산의 감가상각대상금액은 내용연수에 걸쳐 합리적이고 체계적인 방법으로 배분한다. 각 기간의 감가상각액은 다른 자산의 장부금액에 포함되는 경우가 아니라면 당손익으로 인식한다. 예를 들면, 제조공정에서 사용된 유형자산의 감가상각액은 재고자산의 원가를 구성한다.

10.40 유형자산의 감가상각방법에는 정액법, 체감잔액법(예를 들면, 정률법 등), 연수합계법, 생산량비례법 등이 있다. 정액법은 자산의 내용연수 동안 일정액의 감가상각액을 인식하는 방법이다. 체감잔액법과 연수합계법은 자산의 내용연수 동안 감가상각액이 매기간 감소하는 방법이다. 생산량비례법은 자산의 예상조업도 혹은 예상생산량에 근거하여 감가상각액을 인식하는 방법이다. 감가상각방법은 해당 자산으로부터 예상되는 미래경제적효익의 소멸형태에 따라 선택하고, 소멸형태가 변하지 않는 한 매기 계속 적용한다.

#### ◇ 일반기업회계기준 제11장 【무형자산】

11.32 무형자산의 상각방법은 자산의 경제적 효익이 소비되는 행태를 반영한 합리적인 방법이어야 한다. 무형자산의 상각대상금액을 내용연수 동안 합리적으로 배분하기 위해 다양한 방법을 사용할 수 있다. 이러한 상각방법에는 정액법, 체감잔액법(정률법 등), 연수합계법, 생산량비례법 등이 있다. 다만, 합리적인 상각방법을 정할 수 없는 경우에는 정액법을 사용한다.

## ② 법인세법상의 감가상각방법 유형 및 상각범위액 계산

그러나 본 법은 자산의 종류별로 감가상각방법을 열거된 대로 몇가지로 한

정적으로 규정하여 이 범위내에서 납세지 관할세무서장에게 신고하며 규정된 범위내에서만 법인의 선택과 적법신고에 따라 감가상각방법을 정할 수 있도록 다음의 시행령이 정하고 있다.

한번 적용 신고한 방법은 계속 적용하여야 한다.

### 관련법령

#### ● 시행령 제26조 【상각범위액의 계산】

① 법 제23조제1항에서 “대통령령으로 정하는 바에 따라 계산한 금액”이란 개별 감가상각자산별로 다음 각 호의 구분에 따른 상각방법 중 법인이 납세지 관할세무서장에게 신고한 방법에 의하여 계산한 금액(이하 “상각범위액”이라 한다)을 말한다. (2009. 2. 4 개정)

1. 건축물과 무형고정자산(제3호 및 제6호 내지 제8호의 자산을 제외한다) : 정액법  
(2002. 12. 30 개정)
2. 건축물외의 유형고정자산(제4호의 광업용 유형고정자산을 제외한다) : 정률법 또는 정액법  
(2001. 12. 31 개정)
3. 광업권(해저광물자원개발법에 의한 채취권을 포함한다) : 생산량비례법 또는 정액법
4. 광업용 유형고정자산 : 생산량비례법 · 정률법 또는 정액법 (2001. 12. 31 개정)
5. 삭 제 (2002. 12. 30)
6. 개발비 : 관련제품의 판매 또는 사용이 가능한 시점부터 20년 이내의 기간내에서 연단위로 신고한 내용연수에 따라 매사업연도별 경과월수에 비례하여 상각하는 방법
7. 사용수익기부자산가액 : 당해 자산의 사용수익기간(그 기간에 관한 특약이 없는 경우 신고 내용연수를 말한다)에 따라 균등하게 안분한 금액(그 기간중에 당해 기부자산이 멸실되거나 계약이 해지된 경우 그 잔액을 말한다)을 상각하는 방법 (2001. 12. 31 신설)
8. 전파법 제14조의 규정에 의한 주파수이용권 및 항공법 제105조의2의 규정에 의한 공항시설관리권 : 주무관청에서 고시하거나 주무관청에 등록된 기간내에서 사용기간에 따라 균등액을 상각하는 방법 (2002. 12. 30 신설)

② 제1항 각호의 규정에 의한 상각방법은 다음과 같다.

1. 정액법 : 당해 감가상각자산의 취득가액(제72조의 규정에 의한 취득가액을 말한다. 이하 이 조에서 같다)에 당해 자산의 내용연수에 따른 상각률을 곱하여 계산한 각 사업연도의 상각범위액이 매년 균등하게 되는 상각방법
2. 정률법 : 당해 감가상각자산의 취득가액에서 이미 감가상각비로 손금에 산입한 금액을 공제한 잔액(이하 “미상각잔액”이라 한다)에 당해 자산의 내용연수에 따른 상각률을 곱하여 계산한 각 사업연도의 상각범위액이 매년 체감되는 상각방법 (2010. 12. 30 개정)
3. 생산량비례법 : 당해 감가상각자산의 취득가액을 그 자산이 속하는 광구의 총채굴예정량으로 나누어 계산한 금액에 당해 사업연도의 기간중 그 광구에서 채굴한 양을 곱하여 계산한 금액을 각 사업연도의 상각범위액으로 하는 상각방법

⑤ 법인이 제3항의 규정에 의하여 신고한 상각방법(상각방법을 신고하지 아니한 경우에는 제4항 각호에 규정한 상각방법)은 그 후의 사업연도에 있어서도 계속하여 그 상각방법을 적용하여야 한다.

### ③ 기업회계기준과 세법의 감가상각방법 비교

기업회계기준상의 상각방법과 세법상의 상각방법을 고정자산 종류별로 대비하면 다음과 같다.

자산분류 형태	기업회계기준	법인세법
유형자산 (기계장치 등)	정률법, 정액법, 생산량비례법 및 기타 합리적 방법	정률법, 정액법
건축물	"	정액법
무형고정자산	정액법, 생산량비례법	정액법
영업권	정액법, 생산량비례법	정액법
광업용고정자산	정률법, 정액법, 생산량비례법 기타 합리적 방법	정률법, 정액법, 생산량비례법
광업권	정액법, 생산량비례법	정액법, 생산량비례법
개발비 및 사용수익기부자산	정액법이 원칙	매년 균등안분정액법
주파수이용권 및 공항시설관리권		매년 균등상각정액법

## 2. 감가상각방법

### 1) 정액법 (시행령 제26조제2항제1호)

#### ① 정액법의 개념과 원가비분평준화

정액법이란 당해 감가상각자산의 취득원가에 당해 자산의 내용연수에 따른 상각률을 곱하여 계산함으로써 각 사업연도의 상각범위액이 매년 균등하게 되는 상각방법을 말한다. 이 방법에 의하면 감가상각의 장부가액(book value)의 감소가 직선으로 나타나기 때문에 「직선법」(straight line method)이라고도 하며, 상각액이 매년 균등히 발생되기 때문에 균등상각법이라고도 한다.

이 방법은 계산이 간단하여 적용상 단순하고 상각액이 균등하기 때문에 매



년 비용의 배부 또는 제조원가의 배부가 평균화되므로 손익계산상 합리적이라는 장점이 있다.

이 방법은 자산의 가치감소가 일정하게 이루어진다는 것을 가정하고 있으나 이는 실제의 경제현실에 부합되지 않으며 수선비 등을 고려하지 않고 있기 때문에 정보 이용자를 오도할 위험도 있다.

## ② 정액법 상각률의 계산공식

정액법에 의한 감가상각 방법은 다음과 같이 이루어진다.

### [각 사업연도별 감가상각범위액]

=취득원가액 또는 당초 취득가액×내용연수에 따른 연도별 정액법 상각률

## 2) 정률법 (시행령 제26조제2항제2호)

### ① 정률법의 개념과 조세부담이연효과

정률법이란 당해 감가상각대상 자산의 취득가액에서 이미 상각액으로 손금에 산입한 금액을 공제한 잔액(기초가액)에 당해 고정자산의 내용연수에 따른 상각률을 곱하여 계산하는 방법으로써 각 사업연도의 상각범위액이 매년 채감되기 때문에 채감상각법(reducing balance method)이라고도 한다.

이는 미상각잔액에 일정률을 곱하여 감가상각비를 계산하기 때문에 미상각잔액법이라고도 하는 것으로서, 정률법에 의한 상각을 실시하게 되면 자산취득의 초연도에 많은 상각이 이루어지므로 조세부담을 그만큼 이연시키는 효과가 있다.

그리고 정률법에 의한 상각을 비용배분이론에서 보면 수선·유지비 등의 비용이 적게 들어가는 초기에는 많은 상각이 이루어지고, 내용연수의 경과에 따라 그 비용이 많이 들어가게 되는 때에는 보다 적은 상각이 이루어짐으로써 수선·유지비 등을 합제한 당해 고정자산에 따른 총비용액은 매기 균등하게 부담되어진다는 논리적 장점이 있다.

이밖에 보수주의에 의한 회계처리가 되어 부적용 내지 진부화에 의한 현실적인 경제적 문제 등을 예방할 수 있는 장점이 있으나 계산이 복잡하고 회사

의 창업 초기에 다액의 상각으로 재무정보가 왜곡되고 따라서 재정적 위험을 초래할 수도 있다는 결정이 있다. 이 방법은 첨단산업의 기계장치와 같이 기능적 감가가 발생할 가능성이 높은 고정자산의 상각 방법으로서 적합하다.

② 정률법 상각률의 계산공식과 적용방법

이론상 정률법 상각률의 계산을 위한 공식은 다음과 같다.

$$\text{상각률} = 1 - n \sqrt[n]{\frac{\text{잔존가액}}{\text{취득가액}}} \quad (\text{단, } n \text{은 내용연수})$$

그러나 위의 계산공식을 통하여 매년별로 상각률을 구하는 것은 상당히 불편하기 때문에 실무상으로는 시행규칙 [별표 5]의 “고정자산의 상각률표”를 많이 이용하고 있다.

이와 같이 상각률이 계산되면 다음과 같은 공식을 통하여 당해 연도에 상각해야 할 감가상각범위액이 계산된다.

**[당해 사업연도 감가상각범위액]**

$$= (\text{취득가액} - \text{이미 감가상각비로 세무상 손금산입된 상각누계액}) \times \text{정률법의 상각률}$$

**3) 생산량비례법** (시행령 제26조제2항제3호)

① 생산량비례법의 개념

생산량비례법은 감가상각이 생산량에 비례하여 나타난다고 하는 것을 전제로 감가상각비를 계산하는 상각방법이다.

감가상각비 계산은 당해 자산의 취득가액을 총 채굴예정량에 대한 각 사업연도의 실제 채굴량의 비율로 곱하여 계산한다.

② 생산량비례법에 의한 상각범위 계산산식

생산량비례법을 이용한 감가상각 가능 범위액의 계산을 산식으로 나타내면 다음과 같다.

**[감가상각범위액]**

$$= (\text{취득원가}) \times (\text{당기 중 당해 광구에서 채굴한 양} / \text{당해 광구의 총채굴예정량})$$

## ③ 채굴예정량 신규 변경시 변경적용

당초 채굴예정량이 변경되면 변경 내용대로 한다. 이러한 생산량비례법은 특정 고정자산으로부터 용역을 받은 정도에 비례하여 감가상각비를 계상하는 방법으로써 수익·비용의 대응이 합리적으로 이루어진다는 장점이 있으나 시간의 경과에 의한 감가의 원인 및 기타 변동사항을 고려하지 않고 있다는 결점도 있다.

### 3. 감가상각방법의 신고와 적용방법

#### 1) 감가상각방법의 신고절차

## ① 감가상각방법의 적법신고

자산별로 세법상 감가상각방법을 여러 가지를 규정하고 있으므로 이 중 어느 하나를 선택하여야 하는데, 법인세신고기한까지 신고한다.

신설법인과 수익사업개시 비영리법인은 영업개시 사업연도의 과세표준신고 기한내에 감가상각 방법을 신고하여야 한다. 다른 법인은 고정자산의 신규취득일이 사업연도의 법인세신고기한까지 신고한다. 관련 시행령은 다음과 같다.

#### 관련법령

##### ① 시행령 제26조 【상각범위액의 계산】

③ 법인이 제1항의 규정에 의하여 상각방법을 신고하고자 하는 때에는 동항 각호의 구분에 의한 자산별로 하나의 방법을 선택하여 기획재정부령이 정하는 감가상각방법신고서를 다음 각호에 규정된 날이 속하는 사업연도의 법인세 과세표준의 신고기한까지 납세지 관할세무서장에게 제출(국세정보통신망에 의한 제출을 포함한다)하여야 한다. (2008. 2. 29 개정)

1. 신설법인과 새로 수익사업을 개시한 비영리법인은 그 영업을 개시한 날
2. 제1호외의 법인이 제1항 각호의 구분을 달리하는 고정자산을 새로 취득한 경우에는 그 취득한 날

## ② 개별 감가상각자산별 상각방법 적용

감가상각방법을 신고함에 있어 주의할 점은 시행령 제26조제1항이 개별 감가상각자산별로 감가상각방법을 규정된 대로 적용하도록 하고 있다. 그런데

제1항 각 호는 자산의 유형별 일정방법을 규정하고 있으므로 개별상각이건 전체집단별이건 같은 상각방법이 적용된다. 이에 대해 상기 시행령 제3항도 각 호 자산별 구분(건축물, 일반 유형고정자산, 광업권 등은 각 호로 봄)에 의거 하나의 방법을 선택 적용하도록 규정하고 있다. 즉, 동일분류자산은 같은 방법만 적용되며 차이방법을 적용할 수 없다. 예를 들면 동일한 호로 분류되고 있는 건축물 외의 일반고정자산에 대한 감가상각방법을 신고함에 있어 어떤 기계는 정액법으로, 다른 기계는 정률법으로 서로 다른 감가상각방법을 신고해서는 안된다.

따라서 일단 법인이 유형고정자산에 대해 정률법으로 적법하게 신고하였다면 그 후 새로 취득하는 유형고정자산에 대해서는 감가상각방법을 다시 신고할 필요가 없이 모두 정률법이 자동으로 적용되는 것이다.

## 2) 감가상각방법 무신고시의 적용

### ① 무신고한 경우 적법한 상각방법 강제 지정

법인이 법정신고기한내에 관할세무서장에게 감가상각방법을 신고하지 않았다면 일반유형고정자산에 대하여는 정률법, 건축물과 무형고정자산에 대하여는 정액법, 광업권 또는 광업용 유형고정자산에 대하여는 생산량비례법, 개발비, 사용수익기부자산 및 주과수이용권·항공권은 매년균등정액법을 적용하도록 다음의 시행령이 규정하고 있다.

### 관련법령

#### ① 시행령 제26조 【상각범위액의 계산】

④ 법인이 제3항의 규정에 의하여 상각방법의 신고를 하지 아니한 경우 당해 감가상각자산에 대한 상각범위액은 다음 각호의 상각방법에 의하여 계산한다.

1. 제1항제1호의 자산에 대하여는 정액법
2. 제1항제2호의 자산에 대하여는 정률법
3. 제1항제3호 및 제4호의 자산에 대하여는 생산량비례법
4. 제1항제6호의 자산에 대하여는 관련제품의 판매 또는 사용이 가능한 시점부터 5년동안 매년 균등액을 상각하는 방법 (2002. 12. 30 개정)
5. 제1항제7호 및 제8호의 자산에 대하여는 동호의 규정에 의한 방법 (2002. 12. 30 개정)

## ② 무신고시 강제적용된 감가상각방법의 계속 적용


적법 신고한 방법은 계속 적용하여야 한다. 상기 시행령에 의거 수동적으로 감가상각방법이 강제 적용되었다면 이는 이미 신고한 방법이 된다. 즉, 법인이 영업 개시일이 속하는 사업연도의 법인세 과세표준신고 기한내에 적용할 감가상각방법을 신고하지 않았다면 일반자산은 정률법, 건축물은 정액법이 자동 적용된다. 이렇게 강제적용된 방법도 계속 적용해야 하며 임의변경은 안된다.

이밖에 상각방법의 무신고로 인해 일반유형고정자산에 대하여 정률법을 적용받던 법인이 신규 사업투자 등으로 유형고정자산을 새로 취득한 경우에도 감가상각방법 신고대상법인에 해당되지 아니한다.

## 3) 특별한 경우의 감가상각방법 적용

## ① 사업연도 1년 미만시 1년분 안분계산

고정자산의 기준내용연수, 상각률표 및 상각범위액 계상은 1년 기준이 원칙이나 신설법인이거나 사업연도의제로 1년 미만인 경우는 1년 단위 상각범위액 계산액×실제 사업연도 월수/12월로 계산한다. 관련 시행령은 다음과 같다. 중간예납의 경우는 1년단위 상각범위액×50%로 계산한다.


**관련법령**

## ● 시행령 제26조 【상각범위액의 계산】

⑧ 제1항의 규정을 적용함에 있어서 법 제7조 및 제8조의 규정에 의한 사업연도가 1년 미만인 경우에는 상각범위액에 당해 사업연도의 월수를 곱한 금액을 12로 나누어 계산한 금액을 그 상각범위액으로 한다. 이 경우 월수는 역에 따라 계산하되 1월 미만의 일수는 1월로 한다.

## ② 사업연도별 월할계산

사업연도가 1년 미만이면 1년 상각범위액에 사업연도 월수를 단순히 12로 나누어 상각범위액을 계산한다.

## ③ 신규취득자산의 사용월수 월할상각 및 중도양도자산의 상각불필요 자동손익반영

법인의 사업연도중 신규로 고정자산을 취득한 경우는 상각범위액 계산상 기

존 자산에 합산하며, 독립된 신규취득자산은 월할계산(사업사용일부터 사업연도 종료일까지 월수계산한 월할·분할계산함. 1월 미만은 1개월로 봄)하도록 다음의 시행령이 규정하고 있다. 그러나 사업연도중에 중도양도한 자산은 감가상각비 계상의무가 특별히 규정되어 있지 않은데, 이는 해도 되고 안해도 된다는 뜻이다. 감가상각 안하면 당연도 처분손익에 손금·익금이 자동 반영된다.

### 관련법령

#### ① 시행령 제26조 【상각범위액의 계산】

⑨ 제1항의 규정을 적용함에 있어서 사업연도 중에 취득하여 사업에 사용한 감가상각자산에 대한 상각범위액은 사업에 사용한 날부터 당해 사업연도종료일까지의 월수에 따라 계산한다. 이 경우 월수는 역에 따라 계산하되 1월 미만의 일수는 1월로 한다. (2001. 12. 31 개정)

#### ④ 사업연도중 취득자산의 범위액 계산산식

위의 시행령 내용에 의거 신규취득자산의 상각 범위액 계산산식은 다음과 같다. 이때 월수의 계산은 역, 즉 달력에 따라 날짜계산을 정확히 한다는 뜻이다.

#### 【신규자산상각범위액】

=취득한 사업연도의 당해 자산 1년분 상각범위액×(당연도 사용월수/12개월, 월 미만은 1월로 함. 종전의 반년법 상각 폐지함)

#### ⑤ 기존 자산의 자본적 지출의 가산

그러나 신규취득자산과는 달리 이미 사업용으로 사용하고 있는 고정자산에 자본적 지출을 한 경우 동 자본적 지출액에 대해서는 월할계산을 하지 않고 기존 고정자산의 장부가액에 가산하여 당해 자산의 기존 내용연수에 따라 상각범위액을 계산한다.

## 4. 감가상각방법 변경과 변경신고

### 1) 감가상각방법의 변경요건

#### ① 감가상각방법 변경가능요건과 임의적 변경제한

법인이 감가상각방법을 변경할 수 있는 요건으로는 합병(분할합병 포함), 상각방법 다른 사업자의 인수·승계, 외국투자자의 지분인수(20% 이상), 해외시장의 변경 및 회계정책의 변경 등만이라고 다음의 시행령이 정하고 있는데 법인의 과세소득계산손익에 미치는 영향이 크므로 법인의 자의적, 임의적 혹은 손익조정적 방법 변경에 제약을 가하고 있다.

#### 관련법령

##### ① 시행령 제27조 【감가상각방법의 변경】

① 법인이 다음 각호의 1에 해당하는 경우에는 제26조제5항의 규정에 불구하고 납세지 관할 세무서장의 승인을 얻어 그 상각방법을 변경할 수 있다.

1. 상각방법이 서로 다른 법인이 합병(분할합병을 포함한다)한 경우
2. 상각방법이 서로 다른 사업자의 사업을 인수 또는 승계한 경우
3. 외국인투자촉진법에 의하여 외국투자자가 내국법인의 주식 등을 100분의 20 이상 인수 또는 보유하게 된 경우
4. 해외시장의 경기변동 또는 경제적 여건의 변동으로 인하여 종전의 상각방법을 변경할 필요가 있는 경우
5. 기획재정부령으로 정하는 회계정책의 변경에 따라 결산상각방법이 변경된 경우(변경한 결산상각방법과 같은 방법으로 변경하는 경우만 해당한다) (2010. 12. 30 신설)

#### ② 외국인투자비율 20% 이상

위의 시행령 제3호는 외국인투자기업이 새롭게 투자한 후 감가상각방법을 보다 탄력적으로 운영하도록 함으로써 외국인으로 하여금 국내투자에 대한 의욕을 북돋우고자 하는 제도적인 지원조치라 할 수 있는데 20% 미만에서 20% 이상 되는 경우 혹은 신규취득으로 20% 이상 되는 경우 등이다.

#### ③ 감가상각방법 변경에 대한 기업회계기준의 규제요건

기업회계에서는 법인에 의해 일단 채택된 감가상각방법은 정당한 사유가 없

는 한 매기 계속적으로 적용하도록 하고 있다. 관련 규정은 다음과 같다.

- ① 국제회계기준을 최초로 적용한 사업연도에 결산상각방법을 변경하는 경우
- ② 지배기업이 국제회계기준을 최초로 적용한 사업연도에 결산상각방법을 변경함에 따라 지배기업의 연결재무제표 작성대상에 포함되는 종속기업이 지배기업과 회계정책을 일치시키기 위하여 결산상각방법을 지배기업과 동일하게 변경하는 경우

**관련법령**

▲ 시행규칙 제14조 【감가상각방법의 변경】

영 제27조제1항제5호에서 “기획재정부령으로 정하는 회계정책의 변경”이란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우를 말한다. (2011. 2. 28 신설)

- 1. 국제회계기준을 최초로 적용한 사업연도에 결산상각방법을 변경하는 경우
- 2. 기업회계기준에 따른 지배기업이 국제회계기준을 최초로 적용한 사업연도에 결산상각방법을 변경함에 따라 지배기업의 연결재무제표 작성 대상에 포함되는 종속기업이 지배기업과 회계정책을 일치시키기 위하여 결산상각방법을 지배기업과 동일하게 변경하는 경우

◇ 일반기업회계기준 제5장 【회계정책, 회계추정의 변경 및 오류】

5.8 매기 동일한 회계정책 또는 회계추정을 사용하면 비교가능성이 증대되어 재무제표의 유용성이 향상된다. 따라서 재무제표를 작성할 때 일단 채택한 회계정책이나 회계추정은 유사한 종류의 사건이나 거래의 회계처리에 그대로 적용하여야 한다.

회계변경시 입증할 만한 객관적 자료의 제시가 없거나 이익조정을 주된 목적으로 하는 경우에는 변경허용이 안되고 한정 의견을 받는다.

④ 회계변경의 타당성 판단 및 설득력

따라서 정당한 사유가 있는 경우에 한해서 감가상각방법의 변경은 인정되는 바, 이때 정당성 여부의 인정이 감가상각 방법의 변경여부의 타당성을 결정짓는 관건이 되므로 이에 대한 판단은 아주 중요하다.

일반적으로 회계변경은 정당한 사유가 있어야 함과 동시에 변경 후의 방법도 기업회계기준에 따라야 한다. 여기에서 “정당성”에 관한 판단은 기업회계기준 자체의 추상적인 성질 때문에 자칫 잘못하면 정당한 논리를 기업측이 임



의로 판단, 이익조작의 목적으로 변경시킬 위험이 내재하고 있다. 따라서 객관적인 검토절차가 실무적으로 요청되고 있는데, 공인회계사 외부감사를 받은 법인의 경우라면 당해 회계법인에 자문을 구하여 회계법인임원총회 등 공식기구의 결론을 받아 변경시키는 것이 현실적이다.

## 2) 감가상각방법 변경신청 및 승인절차

### ① 감가상각방법 변경신청

법인이 감가상각방법을 변경하려면 변경된 방법을 적용하려는 당해 사업연도의 종료일까지 관할세무서장에게 감가상각방법신고(변경신청)서를 제출하도록 다음의 시행령이 정하고 있다.

신청받은 세무서장은 당해 연도 종료일부터 1개월 이내에 승인여부를 결정하여 통지하여야 한다. 따라서 11사업연도에 대해 변경하려면 11년 12월말까지 변경신청하면 된다.

### 관련법령

#### ① 시행령 제27조 【감가상각방법의 변경】

② 제1항에 따라 상각방법의 변경승인을 얻고자 하는 법인은 그 변경할 상각방법을 적용하고자 하는 최초사업연도의 종료일까지 기획재정부령으로 정하는 감가상각방법변경신청서를 납세지 관할세무서장에게 제출(국세정보통신망에 의한 제출을 포함한다)하여야 한다.

(2010. 12. 30 개정)

③ 제2항에 따른 신청서를 접수한 납세지 관할세무서장은 신청서의 접수일이 속하는 사업연도 종료일부터 1개월 이내에 그 승인여부를 결정하여 통지하여야 한다. (2010. 12. 30 개정)

### ② 변경승인통지

감가상각방법의 변경신청이 있으면 변경신청서 접수일이 속하는 사업연도 종료일까지 승인여부를 결정통보한다. 상기 시행령 제3항이 규정하고 있다.

### ③ 경제적 여건변동 등 감가상각방법 변경승인 기준의 국세청장 제정

해외시장의 경기변동이나 경제적 요건의 변경으로 인하여 감가상각방법을 변경하고자 할 때에는 국세청장의 승인기준을 충족하는 경우에 한해 그 승인

을 할 수 있도록 하고 있다. 그러나 합병·인수·승계·지분 20% 인수 등은 승인기준이 명백하다.

이는 원래 해외시장에 진출하는 내국법인들로 하여금 격변하는 해외시장의 상황변동에 보다 능동적으로 대처할 수 있는 여건을 만들어 주고자 함에 그 목적을 두어 요건을 규정한 것이나 경우에 따라서는 본래의 목적보다는 조세 회피 목적으로 악용될 위험이 있으므로 이를 방지하기 위해 별도의 승인 기준을 마련한 것이다.

### 관련법령

#### ① 시행령 제27조 【감가상각방법의 변경】

④ 납세지 관할세무서장이 제1항제4호에 해당하는 사유로 인하여 상각방법의 변경을 승인하고자 할 때에는 국세청장이 정하는 기준에 따라야 한다.

#### ④ 승인없는 임의변경시 변경전 방법으로 감가상각함

감가상각방법의 변경신청을 한 법인이 관할세무서장으로부터 변경승인을 얻지 못한 때에는 종전의 상각방법에 의해 감가상각을 하여야 하며, 만일 변경승인을 얻지 아니하고 법인이 임의로 상각방법을 변경하였다면 변경 전의 상각방법에 의하여 계산한 금액을 상각범위액으로 하여 회사계상상각비를 시부인하여야 한다.

### 관련법령

#### ① 시행령 제27조 【감가상각방법의 변경】

⑤ 법인이 제1항의 규정에 의한 변경승인을 얻지 아니하고 상각방법을 변경한 경우 상각범위액은 변경하기 전의 상각방법에 의하여 계산한다.

#### ⑤ 합병·포괄양수시 승인이 없는 경우 자산취득법인의 감가상각방법 적용

법인합병시는 승계받은 고정자산에 대하여는 합병법인이나 포괄승계받은 법인의 감가상각방법을 그대로 적용한다.

### 3) 감가상각방법 변경시의 범위액 계산

#### ① 계산방법규정

법인이 감가상각방법 변경요건에 충족되는 사유가 발생하여 적법하게 감가상각 방법을 변경하였다면 상각범위액 계산은 다음의 시행령에 의한다.

- ◎ 정률법 → 정액법 변경시 상각범위액 : (상각누계액 공제한 장부잔액 + 전기이월한도초과액) × 신고내용연수 혹은 기준내용연수별 정액법 상각률
- ◎ 정액법 → 정률법 변경시 상각범위액 : (상각누계액 공제한 장부잔액 + 전기이월한도초과액) × 신고내용연수 혹은 기준내용연수별 정률법 상각률  
(단 99년 첫연도에는 건축물 등 자산을 기존의 정률법에서 정액법으로 바꾸어야 하는 경우는 당초 취득원가 × 상각률로 함)

#### 관련법령

##### ① 시행령 제27조 【감가상각방법의 변경】

⑥ 제1항의 규정에 의하여 상각방법을 변경하는 경우 상각범위액의 계산은 다음 각호의 산식에 의한다. 이 경우 제3호의 산식중 총채굴예정량은 「한국광물자원공사법」에 따른 한국광물자원공사가 인정하는 총채굴량을 말한다. (2009. 6. 26 개정)

1. 정률법 또는 생산량비례법을 정액법으로 변경하는 경우 (99. 12. 31 개정)  

$$\text{상각범위액} = (\text{감가상각누계액을 공제한 장부가액} + \text{전기이월상각한도초과액}) \times \text{제28조제1항 제2호본문의 규정에 의한 신고내용연수(동호 단서에 해당하는 경우에는 기준내용연수)의 정액법에 의한 상각률}$$
2. 정액법 또는 생산량비례법을 정률법으로 변경하는 경우 (99. 12. 31 개정)  

$$\text{상각범위액} = (\text{감가상각누계액을 공제한 장부가액} + \text{전기이월상각한도초과액}) \times \text{제28조제1항 제2호본문의 규정에 의한 신고내용연수(동호 단서에 해당하는 경우에는 기준내용연수)의 정률법에 의한 상각률}$$
3. 정률법 또는 정액법을 생산량비례법으로 변경하는 경우  

$$\text{상각범위액} = (\text{감가상각누계액을 공제한 장부가액} + \text{전기이월상각한도초과액}) \times \frac{\text{당해 사업연도의 채굴량}}{\text{총 채굴예정량} - \text{변경전 사업연도까지의 총 채굴량}}$$

#### ② 신고내용연수 상각률로 결정함

방법변경시 적용할 신규방법의 내용연수란 신고내용연수를 말한다. 신고가

없으면 기준내용연수가 바로 신고내용연수이므로 기준내용연수가 된다. 신고 있으면 신고된 내용연수로 계산한다.

결국 상각방법 변경이 되더라도 내용연수 변경도 자동적으로 고려할 이유는 없으며 법인이 기존에 적용하던 기준내용연수 혹은  $\pm 25\%$  가감범위내의 신고 내용연수 등을 적용하면 된다.

## 5. 특별한 경우의 감가상각

### ① 자산재평가시 감가상각 계산후 재평가

사업연도중 감가상각과 평가증이 병행되면 감가상각계산을 먼저 한 후 평가 증한 것으로 계산한다.

### ② 리스회사 운용리스자산의 시설대여기간 균등상각

시설대여회사 등의 운용리스자산은 시설대여회사가 상각하는데 일반적인 정률법·정액법 등의 방법대로 상각한다.

즉, 시설대여회사의 일반자산으로 보아 정률법 및 정액법 중 선택하여 일반 내용연수로 상각함이 원칙이다.

### ③ 직전 사업연도 추계결정·추계경정시 직전 장부가액 적용

법인이 각 사업연도 소득에 대한 법인세를 추계조사결정받은 경우 그 후의 사업연도에 감가상각을 함에 있어 상각범위액을 계산하기 위한 기초가액(취득가액-상각누계액 중 손금산입액)을 어떻게 정할 것인가 하는 문제에 대하여, 직전 사업연도 종료일 현재의 고정자산의 장부가액을 기초로 하여 손금산입되는 감가상각한도액을 계산함이 타당하다.

## IV. 감가상각비 부인액 처리와 시·부인 계산

(시행령 제32조)

### ① 감가상각한도와 시·부인액의 개념

세법규정대로 계산한 감가상각비를 상각범위액이라 하며, 회사의 재무제표 결산상 손금계상액 중 상각범위액 만큼만 손금산입한다. 따라서 법인이 기업 회계상 결산반영 계산한 감가상각비가 상각범위액보다 크면 초과차액은 부인액이라 하며 손금불산입하고, 향후로 유보이연하며 작으면 미달차액은 시인부족액이라 하여 소멸시키거나 개별자산별 과거부인액을 손금추인 유보하여 손금산입한다.

### 1. 개별 자산별 부인액만 압계하여 계산되는 시·부인액

#### 1) 자산의 개별 자산별 부인액만 총합계 계산

##### ① 감가상각 시·부인액의 개별 자산별 순합계 계산

종전에는 내용연수별 시부인계산 개념이었지만 개정 세법에서는 감가상각의 시·부인을 계산함에 있어 개별 자산별로 파악한다. 따라서 기업회계상 개별 자산별로 감가상각비를 계상하면 세법도 개별 자산별로 상각범위액을 계산하므로 시부인계산절차상의 복잡한 문제가 발생되지 않는다.

시행령 제25조는 감가상각비의 손금계상시 당해 자산가액에서 직접 감액(이는 개별 자산별 손금반영의 뜻임) 혹은 상각누계액으로 총액 계상하는 간접 감액을 규정하면서, 상각누계액으로 간접 감액하더라도 개별 자산별로 계상하도록 규정하고 있다.

이로 미루어 보면 감가상각비의 개별 계산 및 세법상 상각범위액 계산, 부인액·시인액 계산도 개별 계산을 원칙으로 함을 알 수 있다(즉 부인액만 개별합계하고, 동일 연도 부족액 자산은 의미 없음).

② 상각부인액 집계액의 총합액 개별관리

개별 자산별로 감가상각비 및 세무상 한도액을 계산집계하며 이의 각 사업 연도마다의 상각부인액, 시인부족액은 각각 따로 계산한다. 즉, 부인액과 부족액을 합계하여 순액으로 계산하지 않는다. 따라서 상각부인액이 나오는 개별 자산, 부족액이 나오는 자산이 있다면 이들을 따로따로 집계하여 부인액이 나오는 자산의 부인합계액은 손금불산입한다. 부족액이 나오는 개별자산의 경우 과거 당해 개별자산의 부인액이 있으면 이 개별부인액을 추출하여 손금산입 유보하여 과거 부인액을 차감시킨다. 개별부족액 자산에 대해 과거 개별부인액이 없었다면 그냥 아무 영향없이 소멸된다. 그러니까 상각부인자산은 자동으로 상각비가 이연된다.

다음 시행령은 각 연도별 상각부인액은 다음 연도부터의 시인부족액 범위내에서 손금추인하며 감가상각을 계상하지 않더라도 범위액내에서는 손금추인하도록 규정하고 있다. 각 연도 개별자산 시인부족액이 있다면 전 연도부터 부인이월되던 개별자산 손금불산입액 금액을 손금추인하지만, 다음 연도의 상각부인액과 상쇄하지 못하며 그냥 소멸되도록 규정하고 있다.

**관련법령**

● 시행령 제32조 【상각부인액 등의 처리】

- ① 법인이 각 사업연도에 손금으로 계상한 감가상각비 중 상각범위액을 초과하는 금액(이하 이 조에서 “상각부인액”이라 한다)은 그 후의 사업연도에 있어서 법인이 손금으로 계상한 감가상각비가 상각범위액에 미달하는 경우 그 미달하는 금액(이하 이 조에서 “시인부족액”이라 한다)을 한도로 하여 이를 손금으로 추인한다. 이 경우 법인이 감가상각비를 손금으로 계상하지 아니한 경우에도 상각범위액을 한도로 하여 그 상각부인액을 손금으로 추인한다.
- ② 시인부족액은 그 후 사업연도의 상각부인액에 이를 충당하지 못한다.

그러니까 매년의 감가상각비 손금부인액이 없거나 적게 하려면 개별자산별로 손금부인액(+), 부족액(-) 등이 들쭉날쭉하게 하지 말고 각 개별자산별로 감가상각비 계상액을 세법상 한도액과 가능한 일치시켜 ⊕, ⊖금액이 서로 상쇄 조정되도록 감가상각비 계산프로그램을 도입하여야 할 것이다.

## ③ 시부인액의 개별자산 별도합계 계산사례

따라서 건물이나 기계장치 등의 개별자산 상각에 있어서 세법상 과다 또는 과소 계상된 금액이 있다면 이를 개별로 계산하여 초과액만 부인하고 부족액은 부족액을 감액시키는 역할을 하지 못한다. 간단한 사례를 통하여 이를 살펴보면 다음과 같다.

	자 료		
	상각범위액	법인계상상각비 (회계서류반영)	한도초과(미달)액
① 건 축 물	40,000,000	42,000,000	2,000,000
② 기 계 장 치	4,000,000	2,500,000	(1,500,000)
③ 기 구 · 비 품	2,500,000	3,000,000	500,000
④ 무 형 자 산	700,000	500,000	(200,000)
합 계	47,200,000원	48,000,000원	한도초과⊕2,500,000원 한도미달⊖1,700,000원

⇒ 상기 자료에서 고정자산에 대한 각 사업연도 감가상각 시부인액 계산에 있어서 유형고정자산에 대한 상각범위액 합계 47,200,000원과 유형고정자산에 대한 법인계상상각비 48,000,000원의 차액인 800,000원만 상각부인액으로서 손금불산입되는 것이 아니다. 한도초과액 전액 2,500,000원이 당연도 부인된다. 즉, 개별 자산별 ①과 ③은 부인액, ②와 ④는 부족액이 있는 경우 ①과 ③의 부인액만 손금부인된다. 단, ②와 ④에 대해 과거 연도에 개별부인액이 있다면 ②, ④ 각각 금액범위내에서 당연도에 손금추인된다. 따라서 전체적으로 상각비 부인액의 손금불산입 불이익을 줄이기 위해서는 ②, ④의 상각비를 늘리고 ①과 ③은 줄이는 회계처리(전표정리)하고 개별 자산별 감가상각비조정명세서에 반영되도록 하면 유리하며 귀찮지도 않다.

## 2) 감가상각비조정명세서합계표 제출 및 개별 명세서 작성보관

① 개별 자산명세서는 보관. 감가상각비조정명세서합계표는 제출

◎ 상각범위액 계산은 각 개별 자산별로 건건이 한도액 계산하며 당연도 상각범위액 계산 및 이에 따른 상각부인액, 시인부족액 계산에서 부인액만 손금불산입함.

- ◎ 개별자산 한도초과액 총합계한 상각부인액으로 손금불산입 ⊕유보함. 개별 자산별 한도부족액은 과거의 개별부인액과 차감 상계하면서 손금산입 (-) 유보 추인함.
- ◎ 각 개별 자산별 감가상각을 하더라도 실무상 내용연수가 몇 가지로 통합되어 있고 연도 중 중도취득도 6개월 혹은 1년 단위로 상각이 단일화되어 있으며, 중도양도자산의 상각계상의무가 없으므로 현실적으로는 대부분 내용연수별 상각범위 계산액으로 계산 집계될 것임.
- ◎ 이와 관련해 세무신고시 제출할 서류는 다음과 같이 간소화 됨.
  - 개별 자산별 감가상각비조정명세서 : 회사가 작성·보관하면 됨(전산처리 등).
  - 법인세신고서에 첨부할 서류
    - ① 감가상각비조정명세서합계표(개별 자산명세서의 조정내용 합계 및 순가감액 계산됨)
    - ② 감가상각비 시부인명세서
    - ③ 취득양도자산의 감가상각비조정명세서

### 관련법령

#### ● 시행령 제33조 【감가상각비에 관한 명세서】

법인이 각 사업연도에 법 제23조제1항에 따라 감가상각비를 손금으로 계상하거나 같은 조 제2항에 따라 감가상각비를 손금에 산입한 경우에는 개별자산별로 구분하여 기획재정부령으로 정하는 감가상각비조정명세서를 작성·보관하고, 법 제60조에 따른 신고와 함께 기획재정부령으로 정하는 감가상각비조정명세서합계표와 감가상각비시부인명세서 및 취득·양도자산의 감가상각비조정명세서를 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야 한다. (2010. 12. 30 개정)

### 3) 시·부인액의 손금·익금처리와 세무상 요과

#### ① 시인부족액의 소멸과 상계불능

개별 자산별로 계산된 시인부족액은 각 개별 자산별 과거부인액이 있다면 이 금액과 상쇄하며, 상쇄한 후에도 시인부족액이 남는 금액은 소멸하며, 다음 사업연도에 상각부인액이 발생한 경우에도 이를 상각부인액에 충당하지 못한다.



### ② 상각부인액의 손금부인과 향후 손금추인

개별 자산별로 계산된 상각부인액은 당해 사업연도 소득금액계산에 있어 손금에 산입되지 않는다. 그러나 동 상각부인액은 ⊕유보된 후 그 후 사업연도에 개별 자산별로 시인부족액이 발생할 경우 그 시인부족액을 한도로 하여 손금으로 인정받을 수 있다. 이때 상각부인액이 있는 법인이 그 후 사업연도에 상각범위액이 있음에도 불구하고 감가상각비를 장부에 계상하지 않은 경우에도 감가상각범위액까지는 손금으로 추인되며 이에 따른 감가상각비조정명세서를 작성하여야 한다.

법인이 계상한 감가상각비가 비록 감가상각액을 초과하여 상각부인액이 발생한다하더라도 법인이 계상한 감가상각행위 자체를 부인하는 것이 아니고 단지 손익의 기간귀속상 상각범위액만큼만 당해 사업연도의 손금으로 인정하고자 하는 것이 세법의 취지이기 때문이다. 그리고 만약 전사업연도에도 개별 자산별 상각부인액이 있던 법인이 당기에도 상각부인액이 발생한 경우에는 전사업연도의 상각부인액에 당기의 상각부인액이 가산되어 누적되고 전액이 차기로 이월하게 되면서 정률법 자산의 상각대상금액에 합산된다.

### ③ 건설자금이자 손금불산입액의 손금추인

손금불산입된 건설자금이자 금액도 일단은 익금산입된 후 당해 고정자산의 건설이 완료되어 사용될 때 이를 상각부인액으로 보아 당해 사업연도의 시인부족액의 범위안에서 손금추인한다.

### ④ 시인부족액의 세무상 효과

법인이 정상적으로 세법에서 정한 방법에 의한 상각범위액까지 매사업연도에 감가상각하였다면 각 사업연도의 과세표준 감소액만큼의 법인세가 적절히 계산되지만 감가상각비를 적게 계상하여 시인부족액이 있다면 동 고정자산의 비용화와 관련하여 법인세의 조기납부결과가 된다. 세무계산상 시인부족액이 발생하면 부족액은 소멸한다. 그러나 해당 부족액만큼은 향후 감가상각대상 잔존기초금액을 크게 하므로 향후에 상각범위액을 크게 하는 효과가 있고 세무계산상 내용연수가 연장되는 결과가 된다.

## 2. 평가증자산의 상각부인액 계산

### ① 보험업법상 평가증한 자산에 대한 시부인액

보험업법 등에 의거 법인이 자산을 평가증하여 평가차익이 발생하는 경우 평가차익은 본 법 제18조 및 제42조 규정에 의거 익금산입된다. 따라서 해당 자산의 평가증으로 익금산입되었으므로 상각부인액은 이중과세된 금액이 되고, 평가증금액 범위까지는 손금추인된다. 평가증 초과하는 부인액은 다음으로 이월된다. 그러나 시인부족액은 소멸된다. 시행령 규정은 다음과 같다.

#### 관련법령

##### ● 시행령 제32조 【상각부인액 등의 처리】

③ 법인이 법 제42조제1항제1호에 따라 감가상각자산의 장부가액을 증액(이하 이 조에서 “평가증”이라 한다)한 경우 해당 감가상각자산의 상각부인액은 평가증의 한도까지 익금에 산입된 것으로 보아 이를 손금으로 추인하고, 평가증의 한도를 초과하는 금액은 이를 그 후의 사업연도에 이월할 상각부인액으로 한다. 이 경우 시인부족액은 소멸하는 것으로 한다.

(2010. 12. 30 개정)

상각부인액은 이미 손금불산입되어 과세된 금액인바, 평가차익을 전액 익금산입함으로써 상각부인액에 해당하는 금액에 대해서는 이중과세가 되므로 해당 상각부인액의 이중과세문제를 해소하기 위하여 익금산입된 금액만큼을 손금추인한다는 뜻이다. 상각부인액이 평가차익을 초과하는 경우에는 우선 평가차익만큼만 손금추인하며 초과상각부인액은 그후 사업연도로 이월되어 향후의 상각부족액의 범위내에서 추인된다.

만일 평가증한 자산에 대해 시인부족액이 있을 경우는 별다른 수정없이 평가차익 전액이 익금산입되는 것이며 시인부족액은 소멸되는 것으로 종결된다.

### ② 감가상각과 평가증 병행시 감가상각 먼저 계상

사업연도 중간에 상각대상자산을 평가증할 수 있는데, 평가증하기 직전의 상각대상금액에 대해 먼저 감가상각비 및 범위액을 계산한 후 이를 반영한 해당 자산의 장부잔액과 평가액을 비교하여 평가증 금액을 계산한다. 물론 평가

증 금액을 반영한 후의 기간에 대해 평가된 금액에 대해 별도로 상각범위액을 계산한다. 시행령은 다음과 같다.

### 관련법령

#### ● 시행령 제32조 【상각부인액 등의 처리】

④ 법인이 감가상각자산에 대하여 감가상각과 평가증을 병행한 경우에는 먼저 감가상각을 한 후 평가증을 한 것으로 보아 상각범위액을 계산한다.

## 3. 감가상각자산양도시의 감가상각충당금과

### 시·부인액 조정방법

#### ① 고정자산의 양도에 따른 기업회계와 세무회계의 차이

당해 연도중 양도자산은 감가상각비를 계산해도 되고 안해도 된다. 처분시에 모든 세무상 손익이 반영된다. 법인이 감가상각자산을 처분하게 되면 당해 자산에 대해 상각부인액이 있는지, 아니면 시인부족액이 있는지에 따라 기업회계와 세무회계상 인식하게 되는 고정자산처분손익에 차이가 발생한다.

#### 【사 례】

취득가액 10,000,000원 감가상각누계액 4,500,000원(상각부인누계액 500,000원 포함)인 기계장치를 6,500,000원에 매각하였다면 기업회계나 세무회계의 고정자산처분손익은 각각 다음과 같이 인식된다.

#### ○ 기업회계

(차) 현 금	6,500,000	(대) 기계장치	10,000,000
기계장치감가상각충당금	4,500,000	고정자산처분이익	1,000,000

#### ○ 세무회계

(차) 현 금	6,500,000	(대) 기계장치	10,000,000
기계장치감가상각충당금	4,000,000	고정자산처분이익	500,000

이상에서 보는 바와 같이 기업회계와 세무회계의 고정자산처분손익금액이 서로 다르다. 그러나 상각부인액 500,000원은 손금추인되어 기업회계이익 1,000,000원의 일부를 상쇄하여 세무상 이익 500,000원과 같아 진다.

99년부터 유형고정자산의 감가상각비 시·부인계산은 개별 자산별로 기록 유지되므로 원칙적으로 세무상 차이가 발생되지 않는다.

② 양도자산 총당금과 부인누계액의 손금산입방법 등

상각하던 자산을 중도양도시 양도한 자산의 총당금은 각 개별자산 감가상각누계액에서 차감하고 중도양도자산 상각부인액은 양도일에 손금산입한다.

이밖에 일부 양도에 대한 고정자산의 전체 가액은 양도자산의 취득시 장부가액으로 한다.

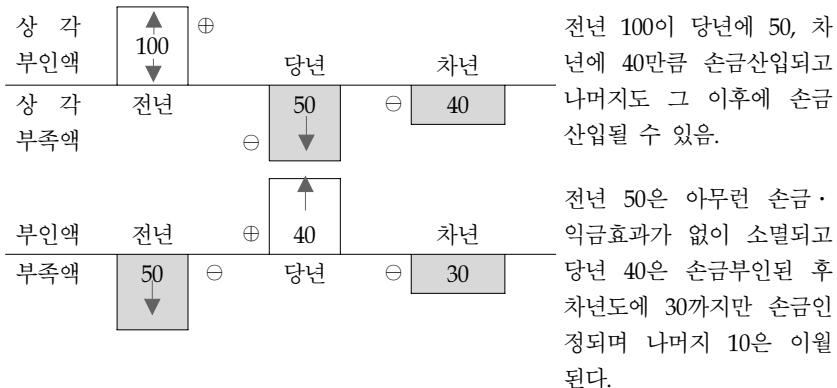
**관련법령**

● 시행령 제32조 【상각부인액 등의 처리】

- ⑤ 감가상각자산을 양도한 경우 당해 자산의 상각부인액은 양도일이 속하는 사업연도의 손금에 이를 산입한다.

③ 자산의 상각부인액 시인부족액의 손익효과 분석

계속보유 사용자산에 대해 한도초과부인액은 손금불산입 유보되며, 나중의 시인부족액이 있으면 시인부족액금액까지 부인누계액이 손금추인된다. 또한 한도미달 시인부족액은 기존의 부인누계액이 있다면 이를 손금추인하는 효력이 있지만, 나중의 상각부인액과 상계하지 못하고, 소멸되는 것이다. 즉, 그 자산의 상각범위액이 계속 남아있는 상태가 되므로 내용연수가 자동연장되는 효과가 된다. 이를 그림표로 보면 다음과 같다.



- ④ **중도양도자산에 대한 감가상각 시부인액의 조정방법**
- ◎ 감가상각자산의 양도 : 상각부인액은→양도일이 속하는 연도에 손금산입함.
  - ◎ 감가상각자산의 일부 양도 : 대부분의 현실적 상황임.  
감가상각누계액, 상각부인액(또는 시인부족액)은 양도부분가액이 감가상각자산 전체가액에서 차지하는 비율을 곱하여 안분계산함.
  - ◎ 감가상각비 계상액 및 상각누계액은 각 개별자산별로 계산하더라도 각 사업연도별 상각부인액 및 시인부족액은 전체 금액을 합계하여 순 초과액이 ⊕로 나오면 손금부인으로 하여 ⊕유보하고 ⊖로 나오면 시인부족액으로 하여 전기부인액이 있으면 손금추인하고 ⊖유보하며, 없으면 소멸된다.
  - ◎ 이때 상각자산 중 일부를 양도하면 양도되는 자산에 대한 상각누계액과 부인액은 전체 상각누계액과 부인액에 양도자산의 취득원가 장부가액/전체 자산의 취득원가 장부가액을 곱한 금액으로 세무조정한다.  
관련 시행령은 다음과 같다.

**관련법령**

① **시행령 제32조 【상각부인액 등의 처리】**

⑥ 제5항의 규정을 적용함에 있어서 감가상각자산의 일부를 양도한 경우 당해 양도자산에 대한 감가상각누계액 및 상각부인액 또는 시인부족액은 당해 감가상각자산 전체의 감가상각누계액 및 상각부인액 또는 시인부족액에 양도부분의 가액이 당해 감가상각자산의 전체가액에서 차지하는 비율을 곱하여 계산한 금액으로 한다. 이 경우 그 가액은 취득당시의 장부가액에 의한다.

⑤ **중도양도자산의 상각부인액 손금산입조정 계산사례**

구 분	취득원가	상각누계액	상각부인(부족)액	세무상 손금부인
가	1억원	2천만원	500만원	1천만원
나	6천만원	3천만원	700만원	
다	4천만원	1천만원	(200만원)	
합계	2억원	6천만원	1천만원	

상기 가, 나, 다 중 ⊕자산양도시 손금불산입액의 양도관련 손금추인액은 700만원이 아니고 다음과 같이 계산한다.

◎ 나자산 처분시

- 장부원가 감액 : 6천만원
- 상각누계액 감액 : 6천만원 ×  $\frac{6\text{천만원}}{2\text{억원}} = 18,000,000\text{원}$
- 부인액의 당기손금산입(추인액) = 1천만원 ×  $\frac{6\text{천만원}}{2\text{억원}} = 3,000,000\text{원}$

즉, 상각부인액 총액 1천만원 중 300만원만 당기에 손금추인·산입한다.

⑥ 양도자산의 감가상각누계액 계산산식

고정자산을 중도에 양도하는 경우 처분가액과 미상각잔액과의 차이는 처분손익으로 법인의 익금 및 손금이 되는데, 처분가액이 크면 고정자산처분이익, 처분가액이 적으면 고정자산 처분손실이라는 계정과목으로 손익계산서에 반영된다. 따라서 중도양도분은 당해 연도에 감가상각할 필요가 없다. 여기서 그 고정자산의 미상각잔액은 엄밀히 계산하면 그 고정자산만에 대해 개별적으로 계산된 감가상각누계액을 파악함으로써 계산된다.

그러나 고정자산의 세무상 감가상각비계산은 개별 자산별로 별도 계산하여 집계하더라도 세무조정명세서상에는 법인의 총자산의 감가비 및 한도액이 다른 고정자산과 합계가감되어 계산되므로 그 자산 자체만의 감가상각누계액 숫자기록을 개별적으로 적출해 낼 수 없다.

따라서 세무상 그 고정자산의 처분에 따른 정확한 처분손익을 반영할 수 없는데, 이를 위해 상기 시행령은 감가상각누계액 및 상각부인액 등을 양도자산 취득원가와 전체자산 취득원가의 비율로 안분계산하도록 규정하고 있다. 이를 산식으로 표현하면 다음과 같다.

**[양도자산의 감가상각누계액]** (가) = 총상각누계액 ×  $\frac{\text{양도자산 취득원가}}{\text{전체 취득원가}}$

⑦ 고정자산 양도시의 상각부인액 안분계산

고정자산 양도에 있어 전체 자산의 합계에서 상각부인액이 있는 경우, 부인액도 양도자산 취득원가가 전체 자산 취득원가에서 차지하는 비율만큼 안분계

산한다.

$$[\text{양도자산의 상각부인액}] \quad (\text{나}) = \text{상각부인액 순액} \times \frac{\text{양도자산 취득원가}}{\text{전체 취득원가}}$$

### ⑧ 고정자산 개별단위 중의 일부양도시 총당금과 부인액 안분 계산

고정자산을 개별적으로 전체를 양도하지 않고 그 개별 고정자산의 일부를 양도하는 경우도 감가상각총당금과 상각부인액을 별개로 파악한 후, 이의 일부 안분금액을 구분계산하여야 고정자산 일부 양도에 따른 처분손익의 세무조정이 가능하다. 고정자산의 일부양도시 일부분 가액이 전체 가액에서 차지하는 비율만큼 곱하여 계산한다.

계산산식은 다음과 같은데 앞의 금액에 곱하는 방식으로 표시한다.

$$[\text{일부양도부분 감가상각누계액}] = \text{일부자산 상각누계액} \times \frac{\text{양도자산 취득원가}}{\text{전체자산 취득원가}}$$

$$[\text{일부양도부분 감가상각부인액}] = \text{상각부인액 잔액} \times \frac{\text{양도자산 취득원가}}{\text{전체자산 취득원가}}$$

## V. 감가상각의 의제 (시행령 제30조)

### 1. 감가상각의제의 의의 및 목적

#### ① 감가상각의제의 의의

감가상각의제란 감가상각한 것으로 본다. 혹은 간주한다는 뜻이다. 법인이 감가상각을 제대로 계상하였다면 이러한 개념이 필요없으나 법인이 특정한 조세부담 경감이나 조정목적으로 일반적으로 계상 반영해야 할 감가상각비를 의도적으로 계상 반영하지 않은 경우, 법인의 미계상 반영에 불구하고 감가상각을 계상 반영한 것으로 하여 세무상 처리한다는 뜻이다.

특히 특정기간동안 법인세 등을 면제받거나 감면받는 법인은 감면받는 동안은 비용 계상을 적게 하고 수익은 많게 하여 감면대상 법인세를 많게 한 후,

감면기간이 끝나면 밀렸던 감가상각비를 많이 계상하여 법인세 부담액을 줄일 수 있다. 이러한 꿩먹고 알먹는 법인의 감가상각 정책을 견제하기 위한 규정이다.

### ② 법인세의 자의적 경감방지목적의 감가상각의제

법인세를 면제받거나 감면받는 법인이 감가상각의 일반 원칙을 그대로 적용하면 법인의 세무정책에 따라서 법인소득의 임의적인 조정과 이에 따른 법인세 부담이 경감될 수 있다.

법인세가 면제되거나 감면되는 사업을 영위하는 법인에 대해서도 그 법인이 감가상각비를 스스로 결산반영하여 손비에 계상한 때에 한하여 그 감가상각비에 대하여 시·부인계산을 하고, 또 그 법인이 감가상각비를 손금에 계상하지 아니한 때에 감가상각비에 대한 시·부인계산을 하지 않는다면, 당해 면제 또는 감면받는 법인이 법인세가 면제 또는 감면되는 기간에 면제소득 또는 감면소득을 과대하게 계상하기 위하여 감가상각비를 손금에 계상하지 않고 있다가 면제 또는 감면기간이 경과한 후 이에 상당하는 감가상각비를 손금에 계상함으로써 법인의 소득을 의도적으로 조작하여 조세부담의 회피현상이 초래된다.

### ③ 조세예탁의 중복부여 배제

이와 같은 조세부담의 회피현상을 방지하기 위하여 세법에서는 법인세가 면제되거나 감면되는 사업을 영위하는 법인으로서 법인세를 면제받거나 감면받는 경우에는 반드시 세법에서 규정하는 법정감가상각비를 손금에 계상하도록 규정하고 있다. 안했다더라도 계상한 것으로 보아 향후 세무조정한다는 뜻으로 강제상각의 의미가 있다.

왜냐 하면 법인세의 면제 또는 감면 기간중에는 감가상각비를 계상하지 않아도 법인세면제나 감면비용에 의해서 감소될 수 있고 면제나 감면기간 경과 후부터 감가상각비를 계상하면 계상금액만큼에 대한 법인세 부담분이 다시 감소될 수 있다.

이러한 이중조세혜택의 방지를 위해 만일 그 법인이 법인세의 면제 또는 감면기간 동안 감가상각비를 손비에 계상하지 아니한 때에는 그후 사업연도의 감가상각비계산에 기초가 될 자산의 가액은 그 법인의 고정자산의 장부가액에



서 전사업연도에 감가상각비로서 손금에 계상할 금액 중 손금으로 계상하지 아니한 금액상당액을 공제한 가액을 기초가액으로 하여 상각범위액을 계산하도록 하는 의제상각규정을 두고 있는 것이다.

## 2. 감가상각의계의 적용범위

### ① 법인세 면제·감면사업 영위법인

의제상각의 적용대상은 법인세가 면제되거나 감면되는 사업을 영위하는 법인에 한하여 적용한다.

다음의 시행령은 의제상각의 적용범위에 대하여 규정하고 있는데 면제·감면받은 경우만을 말한다. 면제·감면비율 정도는 상관없다.

#### 관련법령

##### ● 시행령 제30조 【감가상각의 의제】

① 각 사업연도의 소득에 대하여 법인세가 면제되거나 감면되는 사업을 영위하는 법인으로서 법인세를 면제받거나 감면받은 경우에는 법 제23조제1항 및 제2항에 따라 손금에 산입하는 개별 자산에 대한 감가상각비가 상각범위액 이상이 되도록 감가상각비를 손금으로 계상하거나 손금에 산입하여야 한다. (2010. 12. 30 개정)

상기 시행령에서 법인세가 면제·감면된다는 것은 법인세의 전부나 일부를 납부하지 않는 조세감면혜택을 말한다.

### ② 상각의제대상법인과 제외법인

법인세가 면제되거나 감면되는 사업을 영위하는 법인이란 조특법상 법인세 감면, 외국인투자촉진법상의 감면, 법인세 면제 적용받는 법인 등이다. 그러나 소득공제나 일부 면제·감면은 해당되지 않는다.

### ③ 법인세 면제 및 감면받은 경우의 의미

감가상각의 의제규정은 법인세가 면제되거나 감면되는 사업분야를 영위하는 법인 모두에게 적용되는 것은 아니며, 실제로 법인세를 면제적용받거나 감면

적용받은 결과가 있는 경우에 한하여만 동 규정을 적용한다.

#### ④ 실질적인 면제 및 감면

‘각 사업연도 소득에 대하여 법인세가 면제되거나 감면되는 사업을 영위하고 법인으로서는 법인세를 면제받거나 감면받은 경우’라고 규정하여 법인세의 감면·면제대상사업을 영위하는 법인일지라도 실제로 법인세를 면제받거나 감면받은 경우에만 감가상각의제 적용대상이 되도록 엄격히 제한 적용한다. 즉, 감면분야 사업에 대한 의제상각제도에서 감면 등의 실제상 혜택을 받은 법인에 대해서만 의제상각 적용된다.

실제 법인세를 면제·감면받은 여부에 불구하고 법인세 면제·감면사업을 영위하는 법인에게 감가상각의 의제를 적용한다면 결손이 발생하였거나 면제요건을 갖추지 못하여 조세감면의 혜택을 받지 못하는 법인이 감면사업을 영위하지 않는 일반법인보다도 불리해지는 결과가 된다. 왜냐하면 감면사업 영위법인에게는 감가상각의제가 적용되고 기타 일반법인은 임의대로 감가상각할 수 있도록 되어 있기 때문이다.

따라서 실질적인 면제나 감면법인에 한해서만 감가상각의제를 적용하는 것이다.

#### ⑤ 과세사업과 면세사업 겸영시의 의제상각적용 구분경리 등

법인세 면제·감면사업과 과세사업을 겸영하는 경우는 의무적으로 구분경리하여야 하는데 과세사업에 대한 자산과 감면사업에 공하는 자산을 명확히 구분하여 감면사업에 공하는 자산의 감가상각에 대해서만 의제상각을 적용한다. 왜냐하면 의제상각제도의 취지가 법인세를 감면받은 법인이 세부담을 임의적으로 조작하는 것을 방지하기 위한 것이므로 감면의 혜택이 없는 기타의 과세사업분야에는 적용할 이유가 없다.

그러나 명확히 구분경리가 되지 않은 법인에 대하여 법에서 구체적인 규정을 두고 있지는 않지만 이런 경우는 당해 법인의 전체 사업에 대하여 감가상각의제가 적용된다고 보아야 할 것이며 2개 이상의 사업장을 가지고 있는 법인으로서는 그 중 일부 사업장에서만 법인세가 면제 또는 감면되는 경우에도 감가상각의제의 대상법인에 해당된다. 그러나 이 경우 당해 법인의 모든 고정자

산에 대하여 감가상각의 의제규정을 적용할 수는 없다고 본다.

### 3. 감가상각의제액의 계산방법

#### ① 일반 상각범위내의 의제상각금액 계산

의제상각액의 계산은 일반감가상각계산에 관한 모든 규정을 준용하는 것이므로 일반법정상각액의 범위까지만을 감가상각한 것으로 의제한다.

#### ② 의제상각액의 추후 손금불산입

시행령 제30조제1항은 의제상각액을 계산하여 당해 사업연도의 손금으로 강제산입한다는 당위 규정이고, 시행령 제30조제2항은 의제상각대상금액을 손비로 계상하지 않은 경우 그 후 사업연도의 감가상각범위액 계산방법을 규정하는 것이다.

따라서 법인이 비록 의제상각 해당 사업연도에 상각을 하지 않은 경우 손금산입을 강제로 하지 않고 미래 사업연도의 손금계상 가능액의 범위를 축소된 상태에서 감가상각비를 계상하면 된다. 즉, 법인이 계상하지 아니한 감가상각비를 의제상각 해당 연도에 강제적으로 손금산입하여 법인세를 재계산할 수 없는 것이며, 나중에 해당 의제금액을 상각대상액 혹은 상각비로 인정하지 않으면 된다.

### 4. 감가상각의제처리 이후의 상각범위액계산

#### ① 의제상각 이후의 상각범위액 계산시의 차감

감가상각의제 대상법인이 고정자산에 대한 상각액을 손비로 계상하지 않은 경우 그 후 사업연도의 감가상각시 감가상각범위액의 계산에 대해서는 다음의 시행령은 상각액 상당금액을 공제한다고 규정하고 있는데 내용을 산식으로 표시하면 다음과 같다.

#### ◎ 의제상각 후 감가상각대상 기초금액

$$= \text{당초 취득가액} - \text{실제의 감가상각충당금 누계액} - \text{의제상각계산액} - \text{잔존가액}$$

**관련법령**

① 시행령 제30조 **【감가상각의 의제】**

② 제1항에 따라 감가상각비를 손금으로 계상하거나 손금에 산입하지 아니한 법인은 그 후 사업연도의 상각범위액 계산의 기초가 될 자산의 가액에서 그 감가상각비에 상당하는 금액을 공제한 잔액을 기초가액으로 하여 상각범위액을 계산한다. (2010. 12. 30 개정)

② **의제상각액을 추후 전기손익수정손실로 계상한 경우**

당해 사업연도 이전 사업연도의 의제감가상각비가 있는 법인이 당해 사업연도에 있어서 세법상 감가상각범위액보다 초과하여 감가상각비를 손금에 계상한 경우에는 의제감가상각비가 있다하더라도 동 의제감가상각비가 세법상 당해 사업연도 이전의 감가상각부족액으로 할 수 없으므로 당해 감가상각부인액은 손금산입되지 않는다.

그러나 의제감가상각액이 있는 법인이 기업회계상 전사업연도의 감가상각비 부족액을 당해 사업연도에 전기손익수정손실로 계상하고 동 금액을 단순신고조정에 의하여 손금산입(잉여금으로 처분함)하면 동 전기손익수정손실로 계상한 감가상각비와 손익계산서상 손금으로 계상한 감가상각비 및 제조경비에 계상한 감가상각비의 합계액이 세법상 당기 감가상각범위액에 미달한 경우에 한해 전기손익수정손실로 계상한 감가상각비를 손금산입한다.

③ **감가상각의제자산의 양도·재평가시 적용배제**

감가상각의제 규정은 각 사업연도소득금액계산시 감가상각비의 계산에 한하여 적용되는 것이며 당해 자산을 양도하거나 재평가하는 경우에는 적용되지 않는다.

의제상각액이 있는 고정자산을 매각시 양도원가는 장부가액에서 의제상각액을 공제하지 않은 금액이므로 감가상각의제액은 양도차익의 계산에 영향을 미치지 아니한다.

또한 자산재평가를 한 때에도 재평가액을 기초가액으로 하여 상각범위액을 계산하는 것이므로 법인의 의제상각액을 재평가액에서 차감하지 않는다.

왜냐하면 자산재평가의 목적이 법인의 사업용 자산을 현실에 적합하도록 재평가하여 적절한 감가상각을 가능하게 하고 자본의 정확성을 기하여 경영합리화를 도모하는 것이다.

따라서 자산재평가와 함께 이전의 감가상각시인부족액은 재평가시 소멸되고 재평가된 금액이 감가상각의 기초금액이 된다.

#### ④ 감가상각의제금액의 상각방법적용상의 효과

감가상각의제 금액이 그 후 상각범위액의 기초가 될 자산의 가액에 미치는 효과를 살펴보면 다음과 같다.

먼저 정률법에 의해 감가상각하는 법인의 경우에는 감가상각의제액을 공제한 효과가 그 후 사업연도에 곧바로 나타난다. 즉, 정률법에 의할 경우 당해 사업연도의 상각범위액은 취득가액에서 기감가상각액과 상각의제액을 차감한 금액에다 정률법의 상각률을 곱하여 계산하므로 감가상각의 의제금액이 발생한 바로 다음 사업연도부터 감가상각의 범위액에 영향을 미친다.

그러나 정액법에 의해 감가상각하는 법인의 경우에는 감가상각범위액이 감가상각의제액 때문에 당장 줄어드는 것이 아니고 당해 자산의 마지막 감가상각을 할 때 감가상각의제액만큼을 감가상각할 수 없도록 된다. 즉, 정액법에 의할 경우 취득가액에 정액법상 상각률을 곱하여 계산하므로 감가상각의제액이 당장에 매 상각액에 영향을 미치는 것은 아니며, 내용연수의 최종 단계에서 의제금액 상당액만큼이 감가상각의 대상금액에서 제외된다.

#### ⑤ 상각의제액과 사용기간의 관계

법인이 내용연수가 전부 경과할 때까지 당해 자산을 사용한다면 정률법을 채택하던 정액법을 채택하던 기간손익에 대한 차이는 있다 하더라도 의제상각액이 전기간에 대한 소득의 범위에는 영향을 미치지 아니하나 당해 자산을 내용연수가 경과하기 전에 처분하거나 자산재평가법에 의하여 재평가를 한다면 정액법의 경우는 감가상각의 의제금액은 소멸되기 때문에 감가상각의 의제규정은 그 의미가 상실된다.

따라서 법인이 택하고 있는 감가상각의 방법여하에 따라 의제상각액이 상각범위액에 미치는 영향이 다를 뿐만 아니라 법인이 감가상각방법을 정률법에서

정액법으로 변경함으로써 감가상각의 의제에서 오는 불이익을 피해 나갈 수도 있다는 문제점은 있다.

## VI. 즉시상각의제와 자본적 지출의 감가상각

(시행령 제31조)

### 1. 즉시상각과 자본적 지출액

#### ① 즉시상각의제의 의의와 회계처리

즉시상각의 제한지출 혹은 비용처리 자체가 감가상각하였다고 보는 것이다. 법인 입장에서 보아 장기간 사용하는 상당금액 이상의 고정자산은 고정자산 계정에 반영한 후 내용연수에 따른 감가상각 방법을 통하여 서서히 비용화·손금화 시킨다. 그러나 특정 소액지출이나 건설자금이자 등을 직접 당기의 비용으로 반영하는 경우가 있는데 이런 금액은 고정자산 계상반영 후 감가상각되어야 할 것이나 직접 비용처리하였으므로 당연도에 즉시 감가상각한 것으로 보아 상각범위액의 시부인액을 계산한다는 뜻이다. 즉, 세무계산상 자산으로 보며, 이 자산을 당연도에 전액 감가상각한 것으로 계산하여 상각범위액을 계산한다.

#### ② 즉시상각의제금액의 처리방법

이러한 비용처리 자산금액에 대하여 구태여 고정자산으로 재분류하지 않고 감가상각 범위액 계산에서 이에 감가상각비로 처리한 것으로 보아 상각범위액을 계산하는 것이다.

#### ③ 고정자산취득가액이나 자본적 지출을 당연도 비용 손금으로 계상한 경우의 상각의제

법인이 감가상각자산의 취득가액이나 당해 상각자산에 대한 자본적 지출액을 손금으로 계상한 경우에 감가상각한 것으로 보도록 다음의 시행령이 정하고 있다.

### 관련법령

#### ● 시행령 제31조 [즉시상각의 의제]

① 법인이 감가상각자산을 취득하기 위하여 지출한 금액과 감가상각자산에 대한 자본적 지출에 해당하는 금액을 손금으로 계상한 경우에는 이를 감가상각한 것으로 보아 상각범위액을 계산한다.

상기 시행령은 즉시상각의제로 보아 감가상각범위액을 계산하고 시부인계산 하도록 규정한 것이다. 즉, 자산으로 계상하여야 할 감가상각자산의 구입 및 이에 대한 자본적 지출상당액을 당기비용으로 처리하였을 경우, 이를 자산의 누락으로 보아 고정자산 계상한 후 전액 손금부인해야 함에도 불구하고 고정자산의 감가상각을 통한 비용화의 특수성을 감안하여 이를 감가상각한 것으로 보아 시부인계산을 통하여 만약 [감가상각비+즉시상각의제>상각범위액]일 경우에만 초과액에 한하여 손금부인하도록 하는 것이다.

그러나 건설자금이자를 지급이자 등으로 처리하였다면 이는 건설중인 자산에 대한 자본적 지출이기 때문에 즉시상각의제로 처리되지 않고 일단 손금불산입 처리하였다가 당해 고정자산의 건설이 완료되어 사용하는 때에 이를 전기로부터 이월된 상각부인액으로 보아 당해 사업연도의 시인부족액의 범위안에서 손금추인하게 된다.

그리고 고정자산을 매입함에 있어 자금사정상 그 대금을 계약상의 지급기일에 지급하지 못하고 지연하여 지급함으로써 환율차손이 발생하였을 경우는 동 지급채무가 소비대차로 명백히 변경된 경우를 제외하고는 취득부대비용으로 보므로 이를 자본적 지출로 보아 원본에 가산한다. 물론 만약 동 지급이자를 비용으로 계상하였더라도 즉시상각의제로 보아 감가상각범위액을 계산한다.

## 2. 자본적 지출과 수익적 지출의 구분방법

### ① 자본적 지출의 종류와 즉시상각 이유

감가상각자산 취득자체와 이에 대한 자본적 지출도 모두 고정자산투자액으로 취득원가반영 혹은 취득원가 추가반영으로 처리한 후 감가상각해야 하나

회계처리절차나 중요성 기준으로 보아 당연도 비용·원가로 직접 처리하더라도 이를 그대로 인정하는 것이다. 대신에 감가상각 범위액 계산에만 반영하는데, 자본적 지출의 예로서 용도변경 개조, 엘리베이터, 냉난방장치 설치, 피난시설 설치, 건축물 등의 복구 및 용도변경관련 개량·확장·증설 등이라고 다음 시행령이 규정하고 있다.

### 관련법령

#### ① 시행령 제31조 【즉시상각의 의제】

② 제1항에서 “자본적 지출”이라 함은 법인이 소유하는 감가상각자산의 내용연수를 연장시키거나 당해 자산의 가치를 현실적으로 증가시키기 위하여 지출한 수선비를 말하며, 다음 각호의 1에 해당하는 것에 대한 지출을 포함하는 것으로 한다.

1. 본래의 용도를 변경하기 위한 개조
2. 엘리베이터 또는 냉난방장치의 설치
3. 빌딩 등에 있어서 피난시설 등의 설치
4. 재해 등으로 인하여 멸실 또는 훼손되어 본래의 용도에 이용할 가치가 없는 건축물·기계·설비 등의 복구
5. 기타 개량·확장·증설 등 제1호 내지 제4호와 유사한 성질의 것

#### ▲ 시행규칙 제17조 【수익적 지출의 범위】

다음 각호의 지출은 영 제31조제2항의 규정에 의한 자본적 지출에 해당하지 아니하는 것으로 한다.

1. 건물 또는 벽의 도장
2. 파손된 유리나 기와의 대체
3. 기계의 소모된 부속품 또는 벨트의 대체
4. 자동차 타이어의 대체
5. 재해를 입은 자산에 대한 외장의 복구·도장 및 유리의 삽입
6. 기타 조업가능한 상태의 유지 등 제1호 내지 제5호와 유사한 것

#### ② 소액·경미한 지출·주기적 지출액의 수익적 지출 간주

아예 수익적 지출로 간주해 즉시 상각의제한 필요가 없는 경우로 다음 시행령은 개별 건당 수선비 300만원 미만, 개별자산 수선비가 장부잔액×5% 미만액, 3년 마다의 주기적 수선비 등을 열거하고 있다. 즉, 이러한 금액은 당연도 비용·원가·손실로 계상해도 상각범위액 계산대상이 아니며 자본적 지출의



범위로도 분류되지 않는다.

### 관련법령

#### ① 시행령 제31조 【즉시상각의 의제】

③ 법인이 각 사업연도에 지출한 수선비가 다음 각호의 1에 해당하는 경우로서 그 수선비를 당해 사업연도의 손금으로 계상한 경우에는 제2항의 규정에 불구하고 이를 자본적 지출에 포함되지 아니하는 것으로 한다.

1. 개별 자산별로 수선비로 지출한 금액이 300만원 미만인 경우
2. 개별자산별로 수선비로 지출한 금액이 직전 사업연도종료일 현재 재무상태표상의 자산가액(취득가액에서 감가상각누계액상당액을 차감한 금액을 말한다)의 100분의 5에 미달하는 경우 (2010. 12. 30 개정)
3. 3년 미만의 기간마다 주기적인 수선을 위하여 지출하는 경우

### 3. 자본적 지출의 즉시상각 종류와 구분

#### ① 대량보유자산 이외 소액자산의 즉시상각

거래금액이 소액인 고정자산에 대해서까지 일일이 일반감가상각의 방법에 따라 감가상각하도록 한다면 과세소득계산에는 별 영향을 미치지도 못하면서 번잡하므로 절차상의 편의를 고려하여 다음과 같이 소액자산에 대해서는 손금으로 계상하여 결산에 반영한 것에 한하여 즉시상각을 하도록 다음의 시행령 규정을 두고 있다. 물론 손금결산 반영안하고 자산처리하면 일반자산으로 상각한다.

### 관련법령

#### ① 시행령 제31조 【즉시상각의 의제】

④ 다음 각호의 것을 제외하고 그 취득가액이 거래단위별로 100만원 이하인 감가상각자산에 대하여는 이를 그 사업에 사용한 날이 속하는 사업연도의 손금으로 계상한 것에 한하여 이를 손금에 산입한다.

1. 그 고유업무의 성질상 대량으로 보유하는 자산
  2. 그 사업의 개시 또는 확장을 위하여 취득한 자산
- ⑤ 제4항에서 “거래단위”라 함은 이를 취득한 법인이 그 취득한 자산을 독립적으로 사업에 직접 사용할 수 있는 것을 말한다.

② **어업용 어구와 3년 미만 사무기기·시험기기·공구 등에 대한 즉시상각**

어업에 사용되는 어망 등 어구는 소모품의 성격이 강하므로 회계처리를 간소화하고 조기에 투자자금이 회수될 수 있도록 이를 그 사업에 사용한 날이 속하는 사업연도에 취득가액 전액을 결산상 손금으로 계상하여 즉시상각할 수 있도록 다음의 시행령이 규정하고 있다.

또한 시험기기·측정기기·공구·가구·간판 등도 사용한 연도의 비용으로 처리할 수 있는데 이 또한 즉시상각의제의 개념이다. 그리고 30만원 미만인 대여사업용 비디오테이프 및 음악용 콤팩트디스크도 사업에 사용한 사업연도에 손금계상하고 즉시상각할 수 있는 각 자산별 가격이 소액이고, 사업성격상 다량으로 보유하게 됨에 따라 개별 자산별로 감가상각 계산 및 관리하기 어려우며 현실적으로도 대여하여 사용가능한 기간이 통상은 1년 이내인 점을 감안한 것이다. 물론 당연도 손금(비용·원가·손실·잉여금 감액)으로 계상한 경우만 해당한다. 여기에 전화기(휴대용 전화기 포함) 및 개인용 컴퓨터(주변기기 포함)에 대하여도 손금으로 계상하고 즉시 상각할 수 있도록 새로 규정하였다. 이러한 자산은 별도의 감가상각 시·부인 등의 계산없이 손비로 처리할 수 있다는 뜻이다.

**관련법령**

● **시행령 제31조 【즉시상각의 의제】**

⑥ 제4항에도 불구하고 다음 각 호의 자산에 대해서는 이를 그 사업에 사용한 날이 속하는 사업연도의 손금으로 계상한 것에 한하여 이를 손금에 산입한다. (2010. 12. 30 개정)

1. 어업에 사용되는 어구(어선용구를 포함한다)
2. 영화필름, 공구(금형을 포함한다), 가구, 전기기구, 가스기기, 가정용 기구·비품, 시계, 시험기기, 측정기기 및 간판
3. 대여사업용 비디오테이프 및 음악용 콤팩트디스크로서 개별자산의 취득가액이 30만원 미만인 것 (99. 12. 31 신설)
4. 전화기(휴대용 전화기를 포함한다) 및 개인용 컴퓨터(그 주변기기를 포함한다) (2010. 12. 30 신설)

③ **시설개체와 시설낙후로 인한 폐기자산의 즉시상각**

시설을 개체하거나 또는 기술의 낙후 등으로 생산설비의 일부를 폐기한 경

우에는 장부에 비망가액 1,000원만 남기고 나머지는 폐기한 사업연도의 손금에 산입할 수 있다고 다음의 시행령이 정하고 있다.

1,000원을 남긴 것은 감가상각 종료 혹은 폐기했으나 아직 사용하고 있으면 향후 매각이나 회사자산 기록 유지목적의 비망기록을 위한 것이다.

### 관련법령

#### ① 시행령 제31조 【즉시상각의 의제】

⑦ 시설의 개체 또는 기술의 낙후로 인하여 생산설비의 일부를 폐기한 경우에는 당해 자산의 장부가액에서 1천원을 공제한 금액을 폐기일이 속하는 사업연도의 손금에 산입할 수 있다.

폐기자산에 대한 즉시상각 의제규정을 적용하기 위해서는 그 대상이 시설의 개체 또는 기술의 낙후로 인하여 폐기하는 사업별 고정자산이어야 한다.

일반적으로 시설의 개체란 시설이 낡거나 마모 또는 잦은 고장 등으로 가동에 지장이 있거나 사용하기에 적당치 않아서 새로운 시설로 바꾸는 것으로 볼 수 있고, 기술의 낙후란 설비의 가동에는 지장이 없으나 시설의 기능이 뒤떨어지거나 그 생산제품의 품질이 뒤떨어지거나 시장성이 없는 경우 등으로 볼 수 있다. 그러나 반드시 위에서처럼 제한적 의미로 이해하기보다는 사업을 기계장치로 쓸 수 없거나, 쓸 수는 있지만 활용가치가 없는 자산은 폐기하는 것으로 보아야 한다.

#### ④ 생산설비의 폐기

여기서 생산설비란 생산에 직접 소요되는 기계장치 등을 말한다. 비품이나 공구 등은 적용대상이 되지 아니한다. 또한 설비를 폐기한다는 것은 일정기간 동안 생산에 사용하지 않는 유휴의 개념과는 다르며 또 외부에 처분하거나 버리는 것을 의미하지 않는다. 처분은 종결되므로 비망기록도 남길 필요가 없다.

#### ⑤ 평가손실·차손의 즉시상각여부

그러나 법인이 폐기한 고정자산 중 일부를 재사용할 수 있음을 감안하여 이를 평가하여 저장품 등 재고자산으로 처리한 경우에는 동 폐기자산의 장부가

액과 저장품으로 대체한 가액과의 차액만을 손금에 산입할 수 있다.

폐기자산에 대한 즉시상각의제와는 달리 법인이 임의로 고정자산을 평가하여 고정자산평가손실로 계상한 경우가 있는데 이러한 임의평가손은 세무상 손금으로 인정되지 아니하므로 세무조정시 고정자산평가손실을 손금불산입하고 유보처분하여야 한다.

⑥ 시장가치급락으로 손상차손 계상한 경우

감가상각자산이 진부화 되어 유행에 뒤지거나 물리적인 손상 등에 따라 시장의 가치가 급격히 하락하여 법인이 기업회계기준에 따라 손상차손을 계상한 경우에는 해당 금액을 감가상각비로서 손금으로 계상한 것으로 본다. 관련 규정은 다음과 같다.

**관련법령**

● 시행령 제31조 【즉시상각의 의제】

⑧ 감가상각자산이 진부화, 물리적 손상 등에 따라 시장가치가 급격히 하락하여 법인이 기업회계기준에 따라 손상차손을 계상한 경우(법 제42조제3항제2호에 해당하는 경우는 제외한다)에는 해당 금액을 감가상각비로서 손금으로 계상한 것으로 보아 법 제23조제1항을 적용한다. (2010. 12. 30 신설)