

제63조 중간예납



제63조의 요약

- 중간예납대상법인 : 각 사업연도 기간이 6개월을 초과하는 법인(기존법인)
 - 중간예납의무없는 법인 : 신설법인의 최초 연도, 청산법인, 사업연도가 6개월 미만인 법인
- 직전 사업연도 실적에 의한 계산

$$\text{중간예납 세액} = \left\{ \begin{array}{l} \text{전기의} \\ \text{산출세액} \end{array} - \left(\begin{array}{l} \text{전기의 감면세액} \oplus \\ \oplus \text{전기의 원천납부세액} \\ \oplus \text{전기의 수시부과세액} \end{array} \right) \right\} \times \frac{6}{\text{전기사업연도 월수}}$$

- 산출세액에는 가산세와 공제감면분 추가납부세액은 포함, 지가급등지역의 토지 등 양도소득에 대한 법인세는 제외함.
- 직전 사업연도 납부세액 없는 증권투자회사·유동화전문회사·기업구조조정 투자회사 등은 중간예납 적용 배제
- 당해 사업연도 가결산에 의한 과세표준과 세액계산방법 선택(직전년 실적세액×50% 보다 적은 경우 선택)(중간예납 기한내 미납부의 경우는 가결산방식의 중간예납을 배제함)
 - 가결산을 꼭 해야 하는 법인 : 전년도 결손으로 확정된 산출세액이 없는 법인, 전년도 법인세액이 중간예납 만료일까지 아직 미확정인 경우, 분할신설법인·분할합병법인의 최초 연도(중간예납 기한내 미납부의 경우는 가결산방식의 중간예납을 배제함)
 - 가결산을 임의선택 가능법인 : 당 반기 가결산하면 결손 예상, 당 반기 실적이 직전년 ×50% 보다 낮을 경우

$$\text{- 중간예납세액} = \text{당 반기 산출세액} - \left(\begin{array}{l} \text{당 반기 해당 감면세액} \\ \text{당 반기간 동안의 실제 원천납부세액} \\ \text{당 반기 수시부과세액} \end{array} \right)$$

$$\text{- 산출세액} = \left(\text{과세표준} \times \frac{12}{6} \right) \times \text{세율} \times \frac{6}{\text{사업연도 월수}}$$

- 연결납세를 적용하지 않는 법인은 이후 최초 중간예납세액은 직전년 연결법인별 산출세액으로 함.
- 중간예납세액의 납부일은 반기 6개월의 중간예납기간 경과일로부터 2월 이내(12월말 법인이 라면 6월말이 기한이고 2달후인 8월말까지임)
- 신설합병인 경우 소멸한 피합병법인 합병등기일이 속하는 연도의 직전 연도분의 50% 납부, 흡수합병인 경우 합병법인의 직전연도와 피합병법인의 등기일 직전 연도분 합계하여 50% 납부

● 제63조 【중간예납】

① 내국법인(『고등교육법』 제3조에 따른 사립학교를 경영하는 학교법인은 제외한다)으로서 각 사업연도(합병이나 분할에 의하지 아니하고 새로 설립된 법인인 경우에는 설립 후 최초의 사업연도는 제외한다)의 기간이 6개월을 초과하는 법인은 해당 사업연도 개시일부터 6개월간을 중간예납기간(中間豫納期間)으로 하여 그 사업연도 직전 사업연도의 법인세로서 확정된 산출세액(가산세를 포함하며, 제55조의2에 따른 토지등 양도소득에 대한 법인세는 제외한다)에서 다음 각 호의 금액을 공제한 금액을 직전 사업연도의 월수로 나눈 금액에 6을 곱하여 계산한 금액(이하 “중간예납세액”이라 한다)을 그 중간예납기간이 지난 날부터 2개월 이내에 대통령령으로 정하는 바에 따라 납세지 관할 세무서, 한국은행(그 대리점을 포함한다) 또는 체신관서(이하 “납세지 관할 세무서등”이라 한다)에 납부하여야 한다. 다만, 중간예납세액의 납부의무가 있는 내국법인으로서 직전 사업연도의 법인세로서 확정된 산출세액이 없는 법인(제51조의2제1항 각 호의 법인은 제외한다)이거나 그 중간예납기간 만료일까지 직전 사업연도의 법인세액이 확정되지 아니한 법인인 경우와 분할합병법인 및 분할합병의 상대방 법인의 분할 후 최초의 사업연도의 경우에는 제5항에 따라 중간예납세액을 계산하여 납부하여야 한다. (2010. 12. 30 개정)

1. 해당 사업연도의 직전 사업연도에 감면된 법인세액(소득에서 공제되는 금액은 제외한다)
 2. 해당 사업연도의 직전 사업연도에 법인세로서 납부한 원천징수세액
 3. 해당 사업연도의 직전 사업연도에 법인세로서 납부한 수시부과세액
- ② 합병에 따라 설립된 합병법인이 설립 후 최초의 사업연도에 제1항에 따른 중간예납세액을 납부하는 경우에는 피합병법인의 합병등기일이 속하는 사업연도의 직전 사업연도를 제1항에 따른 직전 사업연도로 본다. (2010. 12. 30 개정)
- ③ 합병 후 존속하는 합병법인이 합병 후 최초의 사업연도에 제1항에 따른 중간예납세액을 납부하는 경우에는 합병법인의 직전 사업연도와 피합병법인의 합병등기일이 속하는 사업연도의 직전 사업연도를 모두 제1항에 따른 직전 사업연도로 본다. (2010. 12. 30 개정)
- ④ 제76조의9, 제76조의10 및 제76조의12에 따라 연결납세방식을 적용받지 아니하게 된 법인이 연결납세방식을 적용받지 아니하는 최초의 사업연도에 제1항에 따라 중간예납세액을 납부하는 경우에는 직전 연결사업연도의 제76조의15제4항에 따른 연결법인별 산출세액을 제1항의 직전 사업연도의 법인세로서 확정된 산출세액으로 본다. (2010. 12. 30 개정)
- ⑤ 제1항에 따른 중간예납을 하여야 할 내국법인은 같은 항에도 불구하고 그 중간예납기간을 1사업연도로 보고 제13조부터 제18조까지, 제18조의2, 제18조의3, 제19조, 제19조의2, 제20조부터 제30조까지, 제33조부터 제38조까지, 제40조부터 제44조까지, 제44조의2, 제44조의3, 제45조, 제46조, 제46조의2부터 제46조의5까지, 제47조, 제47조의2, 제50조, 제51조, 제51조의2, 제52조, 제53조, 제53조의2, 제53조의3 및 제54조에 따라 계산한 과세표준에 제55조에 따른 세율을 적용하여 산출한 법인세액에서 다음 각 호의 금액을 공제한 금액을 중간예납세액으로 하여 납세지 관할 세무서등에 납부할 수 있다. 이 경우 제1항 각 호 외의 부분 단서에

해당하는 경우를 제외하고, 같은 항에 따른 중간예납의 납부기한이 지난 경우에는 그러하지 아니하다. (2010. 12. 30 개정)

1. 해당 중간예납기간에 해당하는 감면세액(소득에서 공제되는 금액은 제외한다)
 2. 해당 중간예납기간에 법인세로서 납부한 원천징수세액
 3. 해당 중간예납기간에 법인세로서 부과한 수시부과세액
- ⑥ 납세지 관할 세무서장은 필요하다고 인정하면 제1항부터 제5항까지의 규정에도 불구하고 대통령령으로 정하는 바에 따라 해당 법인의 직전 사업연도의 법인세액(제5항에 해당하는 경우에는 해당 중간예납세액을 6으로 나눈 금액에 그 사업연도의 월수를 곱한 금액)을 초과하지 아니하는 범위에서 그 사업연도의 중간예납세액을 정할 수 있다. (2010. 12. 30 개정)
- ⑦ 내국법인이 제1항 및 제5항에 따라 납부할 세액이 1천만원을 초과하는 경우에는 제64조 제2항을 준용하여 이를 분납할 수 있다. (2010. 12. 30 개정)

Ⅰ. 중간예납 (법 제63조제1항)

1. 본 조의 개관

① 중간예납 신고납부의 원칙

세법상 정규의 사업연도는 1년간인데 모든 법인은 각 사업연도 기간이 6개월을 초과하면 6개월 단위로 중간예납을 해야 한다. 중간예납은 사업기간이 6개월이 되면서 그때까지의 실적에 대한 법인세를 납부하는 것이다. 그러나 일반적으로 법인의 영업실적과 과세소득금액실적은 매년 꾸준히 증가한다고 보아 전년도 세액의 반을 내는 것이 일반원칙이다.

그러나 실제 당 6개월간 결손이거나 아니면 법인의 판단으로 보아 작년 실적보다 나쁘다고 판단되면 6개월간의 영업실적에 대한 가결산을 뽑아 법인세 계산을 한다.

② 당년 가결산방식과 작년 산출세액 기준 50% 방식

6개월 중간예납기간의 세액계산을 위해 당연도의 6개월간 실제 수치결과를 임시 결산하여 소득을 계산한 후 세율을 적용하는 방법을 가결산방식이라 하며, 작년도에 이미 확정된 결산상 법인세 산출세액의 50%(반)를 계산하는 방

식을 직전년 기준방식이라 하는데, 법인은 2가지 방법 중 보다 편리하거나 더 세액이 적게 나오는 어떤 방법이라도 선택할 수 있다. 물론 매년 선택을 바꿀 수도 있다.

일반적으로 전년도가 결손이라 세액납부실적이 없었다면 당연히 가결산방식을 택할 수밖에 없다. 당연도가 결손이거나 수익이 전년도의 50%에 미치지 못한다면 전년도에 세액을 납부하여 50% 금액이 계산된다 하여도 가결산을 하여 낮은 금액을 선택한다. 그러나 가결산세액과 전년 50% 세액의 큰 차이가 없다면 편의상 전년금액의 50%로 함이 일반적이다.

다만, 연결납세법인이 연결납세방식을 적용하지 않게 된 경우의 중간예납세액은, 직전 연결사업연도의 연결법인별 산출세액을 직전 사업연도 산출세액으로 본다.

③ 중간예납제도의 목적 및 취지

법인세는 원칙적으로 확정된 과세소득에 부과되는 조세로서 각 소득의 확정금액을 매 사업연도 단위로 하고 있고 각 사업연도는 1년을 초과할 수 없다. 즉, 법인세 과세표준은 통상 1년 단위로 확정되어 이에 대한 세율을 적용한 금액이 법인세액인데 중간예납은 과세기간 6개월 이상이면 6개월이 되는 날을 기간으로 하는 중간예납기간을 두어 세액의 일부를 선납하도록 하는 제도이다. 이는 조세수입의 조기확보, 조세부담의 분산 내지 조세회피의 방지 등에 주목적이 있다. 결국 본 조는 일반적인 확정개념에 의한 세액계산 관련 조문과는 별도의 규정인데 소득이나 세액의 계산금액이 확정적이지 않더라도 본 조는 세액을 부과 납부할 수 있도록 하는 근거를 제공하는 특별규정이다.

2. 중간예납 신고납부대상 법인

1) 중간예납 신고의무있는 법인

① 전년부터 계속사업 수행법인(신설법인은 아님)

매 1년의 각 사업연도기간에서 경유한 기간이 6개월을 초과하는 법인은 무조건 당해 사업연도 개시일로부터 6개월간을 중간예납기간으로 하여 중간예납의 신고 납부대상이 된다. 그러나 신설법인만은 최초의 사업연도에 대해 중간

예납의무를 배제하고 있는데 이는 최초연도이므로 실무상 편리성과, 전년도가 없다는 이유로 전년도 산출세액이 없다는 의미에서 중간예납의무를 없앤 것이다. 또한 직전 사업연도의 법인세액이 없는 증권투자회사·유동화전문회사 그리고 기업구조조정투자회사 등은 수익을 그대로 배당·비용으로 지급하는 사실상 paper company인점을 감안해서 중소예납적용을 배제한다.

그러나 합병 또는 분할에 의해 신설되는 법인의 경우는 합병 또는 분할전의 존속법인이 있고 이의 동일성이 유지된다고 보아 중간예납의무가 있다. 즉, 합병법인인 경우 소멸법인이 청산되어 청산소득이 과세되지만 신설합병이거나 흡수합병이거나 간에 근본적인 경제적 실체는 유지되는 것이므로, 합병시의 새로운 신설법인(신설합병)이나 존속법인에 대해서는 합병 후 최초 사업연도 일지라도 중간예납의무가 있다.

또한 연결납세법인의 경우이었는데 당년도에 연결납세적용을 받지 않게 경우라도 직전 연결사업연도의 연결법인별 산출세액을 기준으로 당년도 중간예납을 계산한다.

② 외국법인의 중간예납

국내에 본점이나 주사무소가 있으면서 계속적으로 사업수행을 하는 내국법인 뿐 아니라 국내사업장이 있는 외국법인, 부동산소득이 있는 외국법인과 소득세법 제23조제1항이 규정하는 소득을 발생하게 하는 자산이 국내에 있는 경우의 양도소득이 있는 외국법인도 중간예납의 납세의무가 있다. 국내사업장이 있는 외국법인의 경우는 본 법 제97조에 의한 법인세액을 납부함에 있어서 본 법 제63조의 중간예납규정을 준용하도록 하고 있다.

2) 중간예납 신고납부의무없는 법인

① 사업연도가 6개월 이하 법인, 신설법인

계속사업수행법인의 각 사업연도 기간이 6개월을 초과하는 경우만 중간예납세액의 납세의무가 있으므로 사업연도가 6개월 이하인 법인은 중간예납대상에서 제외된다. 새로 신설된 법인은 직전 사업연도가 존재하지 않을 뿐 아니라 법인영업 준비단계에서 정상적인 영업활동 상태도 아니고 지속적인 자금투입

이 이루어지는 기간이므로 비록 설립 후 최초 사업연도가 6개월을 초과하더라도 중간예납신고의무를 배제하고 있다.

② 휴업법인·청산법인

휴업법인은 중간예납대상에서 제외하고 있는바, 이때는 세무서장에 의해서 수입금액이 없는 사실이 확인되는 경우에는 중간예납기간의 법인세를 징수하지 않는다고 다음의 시행령이 정하고 있다.

관련법령

① 시행령 제100조 【중간예납】

④ 납세지 관할세무서장은 중간예납기간 중 휴업 등의 사유로 사업수입금액이 없는 법인에 대하여 그 사실이 확인된 경우에는 당해 중간예납 기간에 대한 법인세를 징수하지 아니한다.

이밖에 청산법인도 중간예납대상법인이 아니다.

③ 조세특례제한법상 법인세전액 감면법인

조세특례제한법의 규정에 의한 외국인투자기업으로서 법인세를 전액 면제받은 법인이라면 전액 면제된다는 이유때문에 중간예납의무도 면제된다. 조세특례제한법 제121조의2제2항의 규정은 외국인투자기업에 대한 법인세 감면방법을 규정하고 있다. 관련 규정은 다음과 같다.

관련법령

● 조세특례제한법 제121조의2 【외국인투자에 대한 법인세 등의 감면】

② 「외국인투자촉진법」 제2조제1항제6호에 따른 외국인투자기업(이하 이 장에서 “외국인투자기업”이라 한다)에 대한 법인세 또는 소득세는 제1항에 따라 감면대상이 되는 사업을 함으로써 발생한 소득에 대해서만 감면하되, 그 사업을 개시한 후 해당 사업에서 최초로 소득이 발생한 과세연도(사업개시일부터 5년이 되는 날이 속하는 과세연도까지 해당 사업에서 소득이 발생하지 아니한 경우에는 5년이 되는 날이 속하는 과세연도)의 개시일부터 5년 이내에 끝나는 과세연도에는 해당 사업소득에 대한 법인세 또는 소득세 상당금액(총산출세액에 제1항 각 호의 사업을 함으로써 발생한 소득이 총과세표준에서 차지하는 비율을 곱한 금액을

말한다)에 외국인투자비율(외국인투자기업이 발행한 주식의 종류 등을 고려하여 대통령령으로 정하는 바에 따라 계산한 외국인투자비율을 말한다. 이하 이 장에서 같다)을 곱한 금액(이하 이 항, 제12항제1호 및 제2호에서 “감면대상세액”이라 한다)의 전액을, 그 다음 2년 이내에 끝나는 과세연도에는 감면대상세액의 100분의 50에 상당하는 세액을 감면한다. 다만, 제1항제2호의2부터 제2호의7까지 및 제3호에 따라 감면대상이 되는 사업을 함으로써 발생한 소득에 대해서는 해당 사업을 개시한 후 그 사업에서 최초로 소득이 발생한 과세연도(사업 개시일부터 5년이 되는 날이 속하는 과세연도까지 그 사업에서 소득이 발생하지 아니한 경우에는 5년이 되는 날이 속하는 과세연도)의 개시일부터 3년 이내에 끝나는 과세연도에는 감면대상세액의 전액을, 그 다음 2년 이내에 끝나는 과세연도에는 감면대상세액의 100분의 50에 상당하는 세액을 각각 감면한다. 이 경우 감면대상세액을 산정할 때 외국인투자기업이 감면기간 중에 내국법인(감면기간 중인 외국인투자기업은 제외한다)과 합병하여 해당 합병법인의 외국인투자비율이 감소한 경우에는 합병 전 외국인투자기업의 외국인투자비율을 적용한다. (2010. 1. 1 개정)

3. 중간예납 신고대상 법인세 등

1) 일반법인세 산출세액

모든 법인에 대하여 적용하는 일반법인세액이 중간예납 대상인데 본 법에 의한 각 사업연도 소득에 대한 과세표준에 본 법 제55조의 세율을 적용한 산출세액이 중간예납대상 법인세이다. 직접 사업연도 법인세 산출세액의 6개월분 해당액을 중간예납세액으로 하는데 직전 사업연도의 산출세액이 없다면 당연히 가결산으로 중간예납세액을 계산하고, 이밖에 법인이 임의로 가결산방법으로 납부하고자 하면 이에 의할 수 있다.

II. 법인세중간예납의 일반적 방법

내국법인은 중간예납세액을 계산함에 있어 제1항의 규정에 따라 직전 사업연도의 법인세 산출세액을 기준으로 하여 계산하는 방법과 제5항의 규정에 따라 당해 사업연도의 중간예납기간을 1사업연도로 보아 각 사업연도소득에 대한 법인세액 산출방법을 준용하여 계산하는 방법(이하 가결산에 의한 방법이

라 청합)을 선택적으로 적용할 수 있다. 다만, 직전 사업연도의 법인세액이 결손 등으로 인하여 계산되지 않거나 당해 중간예납기간 만료일까지 확정되지 아니한 경우에 있어서는 반드시 가결산에 의한 방법을 적용하여야 한다.

1. 직전연도 법인세산출액 기준 (법 제63조제1항)

1) 직전 사업연도기준 계산의 요건 및 계산방법

(1) 직전 연도 계산기준요건

직전 사업연도에 과세소득이 있어 법인세 산출세액이 있는 경우라면 직전 사업연도 법인세 산출세액을 기준으로 하여 중간예납세액을 계산할 수 있다. 이 경우 직전 사업연도와 당해 중간예납기간에 세법개정으로 인하여 적용되는 법인세율의 차이가 있는 경우도 있는데, 이러한 경우도 직전 사업연도의 법인세 산출세액을 기준으로 중간예납할 수 있다.

따라서 세율변동 등이 있어도 당연도에 대해 구태여 가결산할 필요까지는 없다. 여기서 직전 사업연도에 산출세액이 있다함이란 직전 사업연도 산출세액은 있으나 중간예납 등으로 결산시 납부할 납부세액이 없는 경우도 포함하도록 다음의 시행규칙이 정하고 있다.

관련법령

▲ 시행규칙 제51조 【중간예납세액의 계산】

② 직전 사업연도의 법인세 산출세액은 있으나 중간예납세액·원천징수세액 및 수시부과세액이 산출세액을 초과함으로써 납부한 세액이 없는 경우에는 법 제63조제1항단서의 규정에 의한 직전 사업연도의 법인세액이 없는 경우로 보지 아니한다.

(2) 직전 연도 계산기준에 의한 계산산식

① 일반 법인세의 중간예납세액계산

본 조 제1항에 의거 직전 사업연도의 법인세 산출세액을 기준으로 중간예납세액을 계산하는 경우의 산식은 다음과 같다.

[일반법인세의 중간예납세액]

$$= \left(\text{㉔ 직전 사업연도의 확정된 산출세액} \begin{matrix} \text{(가산세는 포함되고 지가급등토지 등} \\ \text{양도소득에 대한 법인세는 제외됨)} \end{matrix} - \begin{matrix} \text{㉕} \cdot \text{직전 사업연도 감면된 법인세액} \\ \cdot \text{직전 사업연도 원천징수납부세액} \\ \cdot \text{직전 사업연도 수시부과세액} \end{matrix} \right) \times \frac{6}{\text{직전 사업연도의 월수}}$$

극단적으로 작년의 ㉔<㉕이면 음수(-)이므로 중간예납할 세액이 없다. 그러니까 신고서만 내고 납부할 세액은 없다.

② 직전 사업연도의 월수 계산과 6개월인 중간예납기간

사업연도가 변경되는 경우 직전 사업연도 월수가 변경되면 변경된 직전 사업연도의 월수가 본항에 의한 직전 사업연도 월수가 된다. 월수는 달력기준으로 계산한다.

사업연도 변경으로 직전 사업연도가 1년 미만인 경우에는 그 기간을 직전사업연도로 본다

관련법령

▲ 시행규칙 제51조 【중간예납세액의 계산】

① 법인이 법 제63조제1항의 규정에 의하여 중간예납세액을 계산함에 있어서 사업연도의 변경으로 인하여 직전 사업연도가 1년 미만인 경우에는 그 기간을 직전 사업연도로 본다.

2) 중간예납세액 계산산식의 결정 요소

(1) 직전 사업연도의 확정된 산출세액

① 신고확정세액과 가산세

계속기업의 공준에 의거 법인에 매년 발생하는 영업상황과 업무상황은 비슷한 면이 있다. 특히 법인이 자진신고납부한 것은 법인의 모든 능력과 상황이 반영된 것이라고 볼 수 있다. 따라서 직전연도 법인세를 기준하여 6개월 세액 계산에서 직접 법인세란 직전 법인세신고시 확정된 세액을 말하며 가산세는

포함한다.

② 가산세는 포함하나 토지 등 양도소득관련 법인세는 제외

가산세도 포함되는데 이는 법인이 언제나 정당한 주의의무를 다하여 신고한다는 전제에서 가산세가 발생되었다면 올해도 마찬가지로 상황이 전개될 것이라는 가정이 성립되기 때문이다. 그러나 토지 등 양도소득에 대한 법인세는 법인의 토지·건물 등의 부동산 양도소득이 있음을 전제로 하는 특별항목이며 상·하반기 불규칙하므로 직전연도 확정세액에는 포함하지 않는다.

(2) 직전 사업연도에 감면된 법인세액

① 법인세 감면범위가 같은 경우

직전 사업연도 법인세 기준으로 할 때는 감면세액 등을 산출세액에서 공제한다. 이는 매년 비슷한 감면이나 공제상황이 계속될 것이라는 가정에서이다. 외국납부세액공제액이나 조세특례제한법상의 감면세액 등이 중간예납액 계산상 공제되는 감면세액에 포함된다.

② 사업연도간 감면범위가 변경된 경우

감면범위 자체가 계속되는 경우는 별문제 없으나 종전에는 감면대상소득인데 금년부터는 감면대상이 아닌 경우도 있다. 감면범위가 사업연도간에 변경되면 당해 사업연도에 적용될 감면범위로 계산된 금액만을 직전 사업연도 산출세액에서 공제한다.

왜냐하면 감면범위가 직전 사업연도와 완전히 달라지는 경우 중간예납세액 계산시 직전 사업연도분을 그대로 적용한다면 세액계산상 논리적으로 일치하지 않는 부적성이 있기 때문이다.

즉, 중간예납세액이 당해 사업연도분 산출세액의 일부를 선납한다는 의미에서 이미 개념이 바뀐 전년도를 기준하여 그대로 맹종한다면 비합리적이므로 이미 판명된 당해 사업연도의 감면비율이나 범위로 숫자나 금액을 변경해줌이 타당한 것이다. 그러나 특별한 규정은 없다.

(3) 중간예납시 공제할 법인세 감면세액의 계산방법

① 직전 중간예납기간의 감면비율에 의한 계산

직전 사업연도의 법인세 산출세액 등의 결과 금액을 기준으로 중간예납세액을 결정함에 있어서는 산출세액에서 차감되는 감면세액도 일반적으로는 앞에서 설명한 대로 본 조 제1항제1호와 본 조 제5항제1호에서 규정한 감면세액으로 하면 된다.

중간예납은 당해 사업연도분의 법인세액의 예납·선납이라는 의미로 볼 때 감면범위가 직전 사업연도와 상이하게 되면 직전 사업연도의 감면세액을 그대로 차감한다는 것은 논리적이지 못하다. 그러나 본 조 및 시행령에서 감면비율 변화의 적용 언급도 없고 단순히 직전연도의 반을 낸다는 의미이므로 감면비율의 변화를 반영하지는 않는다.

(4) 직전 사업연도에 법인세로서 납부한 원천징수세액

본 법 제73조는 원천징수를 규정하고 있는데, ‘법인세의 일부로서 소득수취시 선납된 세액’이 원천징수된 세액이다. 법인에 귀속되는 이자소득, 투자신탁의 이익에 대해 당해 법인 이외의 자가 당해 법인에 소득지급시 세액차감후 순액만 지급하면서 원천징수한 세액이다.

(5) 직전 사업연도에 납부한 수시부과세액

본 법 제69조는 세무서장이나 국세청장은 법인의 신고없이 본점이나 주사무소를 이전하거나 사업부진 등의 사유로 휴업이나 폐업 등의 상태에 있고 기타 조세포탈의 우려가 있다고 인정되는 상당한 사유가 있다면 이러한 기간에 대하여 법인세를 수시로 부과할 수 있다고 규정하고 있다. 이와 같은 수시부과세액으로서 직전 사업연도에 납부하는 것을 직전 사업연도 산출세액에서 차감하는 것이다.

2. 중간예납기간의 가결산방식 기준 (법 제63조제5항)

1) 가결산방식 계산요건 및 방법

(1) 계산요건 및 선택가능

① 직전 법인세 없거나 중간예납 만료시까지 전년도 법인세 미확정

직전 사업연도에 결손 등으로 인해 법인세액이 계산되지 않을 수도 있다. 또한 직전 사업연도의 법인세액이 중간예납기간만료일까지도 확정되지 않을 수도 있는데 이 경우는 직전 연도 산출세액이 없으므로 당해 중간예납기간을 하나의 사업연도로 하여 가결산하는 방법으로만 중간예납세액을 계산할 수밖에 없다. 그러나 직전 사업연도의 법인세 산출세액이 있다면 가결산에 의한 중간예납세액의 계산과 직전 연도 기준방식 중 적거나 유리한 것을 법인이 임의로 선택할 수 있다. 직전 사업연도 정상이익 법인세액은 없는데 가산세 납부세액만 있어서 세액이 있는 경우라도 가결산의 방법으로 중간예납세액을 계산납부하도록 다음의 시행규칙이 정하고 있는데, 이는 실질적으로 직전 연도의 법인세액이 없는 경우로 보아야 하기 때문이다.

관련법령

▲ 시행규칙 제51조 【중간예납세액의 계산】

③ 결손 등으로 인하여 직전 사업연도의 법인세 산출세액이 없이 가산세로서 확정된 세액이 있는 법인의 경우에는 법 제63조제4항의 규정에 의하여 당해 중간예납세액을 계산하여 납부하여야 한다.

② 미납부시 가결산 배제

중간예납 가결산으로 계산하더라도 신고기한내 자진납부하지 아니한 경우에는 가결산에 의한 중간예납을 배제한다.

③ 조합법인 등의 중간예납세액의 계산

조세특별제한법 제72조제1항은 법인의 결산재무제표상의 당기순이익을 과세표준으로 법인세액을 계산하는 조합법인 등을 규정하고 있는데 직전연도의 법인세가 없거나 미확정되면 당해 중간예납기간의 당기순이익을 과세표준으로

하여 중간예납세액을 계산하도록 다음의 시행규칙이 정하고 있다.

관련법령

▲ 시행규칙 제51조 【중간예납세액의 계산】

④ 「조세특례제한법」 제72조제1항의 규정에 의한 조합법인등(당기순이익 과세를 포기한 법인을 제외한다)이 직전 사업연도의 법인세액이 없거나 당해중간예납기간 종료일까지 법인세액이 확정되지 아니한 경우에는 당해중간예납기간을 1사업연도로 보아 계산한 당기순이익을 과세표준으로 중간예납세액을 계산하여 납부하여야 한다. (2005. 2. 28 개정)

(2) 가결산방식 중간예납 법인세 계산

① 중간예납기간 속의 1년 환산 계산

중간예납기간은 그 기간이 6개월이므로 이때의 세액계산은 사업연도가 1년 미만인 법인의 법인세 산출 계산방법을 준용한다. 관련 시행규칙 규정은 다음과 같다.

관련법령

▲ 시행규칙 제51조 【중간예납세액의 계산】

⑤ 제45조의 규정은 법 제63조제4항의 규정에 의한 중간예납기간에 대한 법인세 산출세액의 계산에 관하여 이를 준용한다.

▲ 시행규칙 제45조 【산출세액 계산방법】

법 제55조제2항의 규정에 의한 산출세액의 계산은 다음 산식에 의한다.

$$\text{산출세액} = \left(\frac{\text{법 제13조의 규정을 적용하여 계산한 금액}}{\text{사업연도의 월수}} \times \frac{12}{\text{사업연도의 월수}} \right) \times \text{세율} \times \frac{\text{사업연도의 월수}}{12}$$

이의 산식 표현은 다음과 같다.

[중간예납 산출세액]

$$= \left\{ \left(\text{과세표준} \times \frac{12}{6} \right) \times 2\text{단계 세율적용} \right\} \times \frac{6}{12}$$

상기 산식상의 과세표준에 관하여 당해 중간예납기간을 1사업연도로 보고 동 기간중의 산출금액을 기준으로 하여 그 세액을 계산하는데 본 법 제13조 내지 법 제54조에 의한 각 사업연도 소득에 대한 법인세 과세표준과 그 계산 규정을 준용하여 중간예납세액을 계산한다. 본 조의 해설 목적상 관련 규정에서 특별히 언급하였거나 중요한 사항만 설명하며 나머지는 다른 조문의 해설 내용을 참고한다.

② 가결산방식의 중간예납세액계산 산식 및 공제금액 범위

본 항에 의한 가결산 방식의 중간예납세액은 다음과 같이 계산된다.

[중간예납세액]

=중간예납기간의 과세표준×12/6×(2단계 세율)×6/12-중간예납기간 감면세액-중간예납기간에 기납부한 원천징수세액-중간예납기간의 법인세 수시부과세액

③ 가결산시 공제금액 등의 계산방법

가결산이란 1사업연도가 아니고 6개월만 대상으로 한다 하여 “가”라는 개념을 쓸 뿐이지, 제반절차나 계산관련사항은 일반법인세 계산절차와 동일하다. 따라서 해당 6개월간의 감면세액, 원천징수세액 및 수시부과세액도 가결산으로 인한 계산세액에서 공제된다.

그러나 가결산시 공제될 금액은 당해 중간예납기간에만 발생되거나 해당되는 금액이다. 가결산 감면세액의 계산에 대해서는 당반기 사업연도에 적용될 감면세액 계산방법을 준용한 감면세액을 공제한다.

감면세액상당액의 계산은 본 법 제59조(감면·세액공제규정)에서 해설하였다.

2) 가결산방법에 의한 과세표준계산방법의 요점

(1) 중간예납기간중의 수익과 비용의 확정결산 방법 준용

중간예납기간중 발생한 모든 수익과 비용은 모두 결산에 반영(법인 장부에 기장)되어야 하며, 이를 기초로 한 중간예납가결산을 해야 한다. 즉, 일반결산의 이익계산과 기본적으로 같은 방법이 적용된다.

(2) 감가상각비·퇴직급여충당금 등

① 감가상각비 등의 반년 안분 손금산입

감가상각비의 손금산입에 있어서 각 사업연도 소득에 대한 법인세 계산시의 감가상각범위액 계산에 관련된 제반 규정은 모두 1년을 기준으로 하고 있는데 중간예납기간의 상각범위액을 결정함에 있어서도 1년간의 정상상각률 및 1년 감가상각비에 중간예납기간의 해당 월수인 6개월이 1년에서 차지하는 비율을 곱하여 중간예납기간의 감가상각률을 계산한다.

즉, 1년분 정상 감가상각비 $\times \frac{\text{월수(6개월)}}{12}$ 방법으로 계산한다.

이밖에, 자산재평가 신고를 한 법인의 감가상각비계산에서 아직 재평가 결정이 안되었다 하여도 재평가신고액을 기준으로 사업연도초부터 감가상각비를 계산한다.

② 퇴직급여충당금 손금산입한도액 계산

본 법 제33조 규정에 의한 세법상 퇴직급여충당금은 퇴직급여충당금의 누적액이 당해 사업연도 종료일 현재 사용인의 전원이 퇴직한 경우에 퇴직급여로 지급되어야 할 퇴직금 추계액의 25%와 1년간 계속하여 근로한 사용인에게 지급한 총급여액의 5% 중 적은 금액을 한도로 하도록 규정되어 있다.

여기서 1년간 근속 사용인의 총급여액을 기준으로 하는 퇴직급여충당금계산 한도액의 개념에서 '1년 이상'이라 함은 '중간예납기간 종료일로부터 소급하여 1년'으로 해석하며, 총급여액의 범위는 중간예납기간을 1사업연도로 보므로 당연히 중간예납기간(6개월간)의 총급여액이다. 즉, 01년 9월 30일이 중간예납기간의 종료일이라면 여기서의 1년 이상 근속 사용인 범위는 00년 10월 1일 이전(그러니까 00년 9월 30일부터)부터 입사하여 근무한 사용인이다.

③ 최저한세 등도 적용함

중간예납세액 계산시에도 조세특례제한법 제132조의 규정에 따라 최저한세를 적용한다.

(3) 각종 준비금의 6개월분 손금산입 및 익금환입**① 준비금 등의 손금산입과 익금환입 방법규정**

법인이 중간예납을 가결산방식으로 계산하는 경우에도 일반과세연도의 법인세 계산에서와 같이 세법상의 준비금의 손금용인을 위해서는 결산에 반영하여야 한다. 따라서 이미 손금산입된 준비금을 본 법이나 조세특례제한법에서 정한 방법에 의거 환입시에는 일시환입사유 해당분은 전액을, 기타 1년분은 당해 중간예납기간인 6개월의 해당 금액(즉 50%)을 환입하여 익금산입한다.

② 결산반영없이 세무조정만으로 손금산입하는 준비금 등

다음 시행령은 준비금을 세무조정계산서상만으로도 손금산입이 가능하도록 하였다. 물론 세무조정계산서상 손금산입된 금액은 당기순손익 감액이 아니라 이익잉여금처분방법으로 적립금을 적립하며, 향후 일반 세무조정계산상의 일반상각비 해당액과 상쇄하여 익금산입한다. 여기서 준비금은 법인세법이나 조세특례제한법상의 제반 준비금을 말한다. 관련 규정은 다음과 같다.

관련법령**● 법 제61조 【준비금의 손금계상 특례】**

① 내국법인이 「조세특례제한법」에 따른 준비금을 세무조정계산서에 계상하거나 「주식회사의 외부감사에 관한 법률」 제3조에 따른 감사인의 회계감사를 받는 비영리내국법인이 제29조에 따른 고유목적사업준비금을 세무조정계산서에 계상한 경우로서 그 금액에 상당하는 금액이 해당 사업연도의 이익처분에 있어서 그 준비금의 적립금으로 적립되어 있는 경우 그 금액은 손금으로 계상한 것으로 본다. (2010. 12. 30 개정)

② 제1항에 따른 준비금의 손금 계상 및 그 금액의 처리에 필요한 사항은 대통령령으로 정한다. (2010. 12. 30 개정)

● 시행령 제98조 【준비금 등에 대한 손금계상의 특례】

① 법 제61조제1항의 규정에 의하여 손금에 산입한 준비금은 당해 준비금을 익금에 산입할 때 그 적립금을 처분하여야 한다. 이 경우 당해 준비금을 익금에 산입하기 전에 그 적립금을 처분한 경우에는 동항의 규정에 의하여 손금으로 계상한 것으로 보지 아니한다.

② 내국법인이 이 영 또는 「조세특례제한법 시행령」에 의한 일시상각총당금 또는 압축기장총당금을 제97조제3항의 규정에 의한 세무조정계산서에 계상하고 이를 법인세 과세표준신고 시 손금에 산입한 경우 그 금액은 손금으로 계상한 것으로 본다. 이 경우 각 자산별로 당해

자산의 일시상각총당금 또는 압축기장총당금과 감가상각비에 관한 명세서를 세무조정계산서에 첨부하여 제출하여야 한다. (2005. 2. 19 개정)

(4) 이월결손금

이월결손금도 10년 이내의 것만 과세소득과 상계처리된다.

중간예납의 경우도 개시일 전부터 10년 이내에 개시한 사업연도에서 발생한 이월결손금은 당해 중간예납기간을 1사업연도로 보므로 전액을 중간예납기간의 소득금액에서 차감한다. 즉, 이월되는 결손금 전액이 공제대상이지 1년치의 50% 등 안분개념이 아니다. 여기서 이월결손금은 세무상 이월결손금이다.

3. 중간예납신고 및 세액납부방법

1) 중간예납신고 및 납부절차

(1) 신고납부기간 및 필수서류

① 중간예납 과세기간 종료일부터 2개월 이내

법인의 중간예납세액은 중간예납기간인 6개월의 종료일이 경과한 날로부터 2개월 이내에 신고 및 납부하여야 한다. 신고납부시 법인세 중간예납신고납부계산서는 법인세 중간예납세액을 직전연도기준으로 계산하건 가결산 방식으로 하건 필수적 서류이고, 가결산 방식에 의한 중간예납세액의 신고납부시에는 대차대조표, 손익계산서, 세무조정계산서 및 기타 부수서류를 제출해야 한다고 다음 시행령이 규정하고 있다. 그러나 중간결산이므로 이익잉여금처분계산서는 필요없다.

관련법령

● 시행령 제100조 【중간예납】

② 법 제63조제5항에 따라 중간예납세액을 납부하는 때에는 기획재정부령으로 정하는 법인세 중간예납신고납부계산서에 법 제60조제2항 각 호의 서류(이익잉여금처분계산서 또는 결손금처리계산서는 제외한다)를 첨부하여 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 한다.

(2009. 2. 4 개정)

② 필수적 첨부서류

가결산서는 법인세 중간예납신고납부계산서·재무상태표·포괄손익계산서·과세표준과세액조정계산서 등이 필수적 서류인데 이들은 본 법 제60조의 해설 내용에 준한다.

이밖에 세무조정계산서를 첨부하는데 중간예납시의 세무조정계산서도 일반적인 경우의 서식을 준용하면 되는데, 외부조정지정대상법인인 경우도 중간예납에서는 세무사·회계사 등 외부조정자의 조정계산서는 불필요하다.

(2) 중간예납세액의 분납 (법 제63조제7항)

① 분납기한 1월(중소기업은 2월)

본 항은 각 사업연도 일반 법인세와 적정유보초과소득 법인세에 대한 6개월간의 중간예납세액이 1천만원을 초과하면 본 법 제64조의 제2항 규정을 준용하여 분납할 수 있도록 규정하고 있다. 납부할 세액의 일부를 납부기한 경과일부터 일반법인이면 1월, 중소기업인 경우는 2개월 이내에 분납할 수 있다.

② 분납금액 50%

본 법 제64조제2항은 납부할 세액이 2,000만원 이하이면 1,000만원을 초과하는 금액, 납부할 세액이 2,000만원을 초과하면 세액의 100분의 50 이하 금액을 분납할 수 있도록 하고 있다.

시행령 규정은 다음과 같다.

관련법령

● 시행령 제100조 【중간예납】

③ 제1항 및 제2항의 규정에 의한 납부에 있어서는 제101조제1항 및 제2항의 규정을 준용한다.

이밖에 본 항에 의거 법인세를 분납하려는 법인이 분납해당세액을 납부하지 않거나 미달납부하여도, 법인세의 분납 의사가 중간예납신고납부계산서에 의하여 확인된다면 법인세법상의 분납규정이 적용된다.

(3) 수정신고·징수 및 가산세

① 중간예납은 수정신고불가능

중간예납세액은 수정신고할 수 없는바, 과세표준의 확정신고서에 대하여만 수정할 수 있기 때문이다.

② 가산세 및 징수

법인이 중간예납세액을 납부하지 않거나 일부만 납부하면 관할세무서장은 그 세액을 징수해야 하며, 이와 같이 중간예납세액을 납부하지 않거나 미달하게 납부하면 미납부가산세도 포함 징수한다. 즉, 본 사업연도와 같은 개념을 적용한다.

2) 법인세 중간예납 신고납부계산서 등

법인세 중간예납신고납부계산서 관련 규정은 다음과 같다.

관련법령

● 시행령 제100조 【중간예납】

① 법 제63조제1항의 규정에 의하여 중간예납세액을 납부하는 때에는 기획재정부령이 정하는 법인세중간예납신고납부계산서를 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 한다.

(2008. 2. 29 개정)

Ⅲ. 압병 및 세무서결정시의 중간예납

1. 압병시의 중간예납세액계산 (법 제63조제2항·제3항)

1) 압병법인의 중간예납세액계산

① 신설합병·흡수합병의 구분

합병은 신설합병과 흡수합병으로 대별되는데 흡수합병은 일방법인이 다른 법인에 귀속되고 귀속된 일방법인은 소멸하는 형태이고 신설합병은 기존 수가

의 법인이 소멸하면서 통합된 다른 하나의 법인이 창출되는 형태이다.

여기서 합병 후 최초 사업연도에 대한 중간예납계산상 합병유형에 따라서 어느 사업연도를 기준으로 직전 사업연도로 보아 중간예납세액을 계산할 것인가에 따라 세액계산의 차이가 있다.

② 합병된 모든 법인의 금액합계

합병시의 중간예납세액 계산산식에서 신설합병이나 흡수합병과는 상관없이 직전 사업연도의 산출세액, 감면세액, 원천납부세액 및 수시부과세액은 합병된 모든 법인의 것을 각각 합산하여 계산하는데, 합병법인이나 피합병법인 중 어느 한 법인의 직전 사업연도에 법인세 산출세액이 있다면 본 법 제63조제1항의 직전 사업연도의 법인세 산출세액을 기준으로 하여 중간예납세액을 계산하면 된다.

이밖에 합병으로 설립된 법인의 최초 사업연도의 다음 사업연도부터의 중간예납은 일반 내국법인에 적용되는 중간예납의 규정이 적용된다.

2) 신설합병시의 중간예납세액계산 (법 제63조제2항)

① 의제사업연도의 직전 사업연도

신설합병시 직전 사업연도 법인세액 기준에 의한 중간예납계산시는 피합병 법인의 합병등기일이 속하는 사업연도의 직전 사업연도의 법인세 등 제반 금액을 합계하여 산출한다. 여기서 피합병법인의 직전 사업연도에 있어서 피합병법인의 당해 사업연도 개념이 결정되어야 하는데 내국법인이 합병에 의해서 사업연도 중 소멸하면 사업연도 개시일로부터 합병등기일까지의 기간을 소멸 법인의 당해 사업연도로 하도록 다음의 관련 법이 정하고 있다.

관련법령

● 법 제8조 【사업연도의 의제】

② 내국법인이 사업연도 중에 합병이나 분할(분할합병을 포함한다. 이하 같다)에 따라 해산한 경우에는 그 사업연도 개시일부터 합병등기일 또는 분할등기일까지의 기간을 그 해산한 법인의 1사업연도로 본다. (2010. 12. 30 개정)

따라서 신설합병법인의 직전 사업연도란 각 피합병법인의 의제사업연도(합병등기일자 속하는 사업연도)의 직전 사업연도를 말한다.

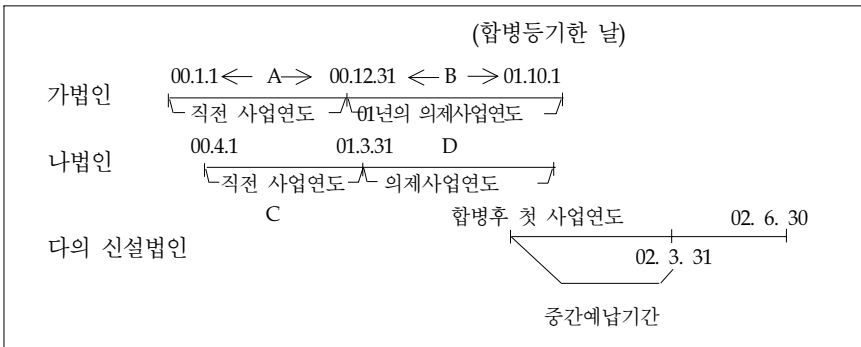
② 신설 합병시 직전 사업연도 확정사례

가법인과 나법인이 합병계약에 의거 신설 다법인을 설립한 경우 다법인의 최초 사업연도분 중간예납세액계산에 있어서 직전 사업연도의 결정은 다음과 같이 한다.

【사 례】

- 가법인의 사업연도 : 1월 1일~12월 31일
- 나법인의 사업연도 : 4월 1일~3월 31일
- 신설된 다법인의 사업연도 : 7월 1일~6월 30일
- 합병등기한 날 : 01년 10월 1일

⇨ 신설법인인 다법인의 사업연도는 01년 10월 1일부터 02년 6월 30일까지 9개월로서 6개월이 초과하므로 합병 등기후 6개월째인 02년 3월 31일까지가 중간예납기간인 중간예납 대상법인이다. 따라서 가법인과 나법인의 직전 사업연도를 결정해야 하는데 이를 다음의 도표로 판단한다.



⇨ 상기 도표에서 신설법인(다)의 합병 후 첫 사업연도 중간예납세액은 가법인의 00년 1월 1일부터 00년 12월 31일까지의 직전 사업연도 A와 나법인의 00년 4월 1일부터 01년 3월 31일까지의 직전 사업연도 C의 법인세 실적을 각각 직전 사업연도의 법인세액으로 보아 중간예납세액을 계산한다.

3) 흡수합병시의 중간예납세액계산 (법 제63조제3항)

흡수합병인 경우는 존속법인은 기존 사업연도의 연속선상에 있으므로 직전 사업연도의 결정은 용이하나, 피합병되어 소멸되는 법인은 신설합병시의 피합병법인의 직전 사업연도와 같이 합병등기일이 속하는 사업연도인 의제사업연도의 직전 사업연도로 한다. 예를 들면 가법인의 사업연도가 1월 1일~12월 31일이고 나법인의 사업연도가 4월 1일~3월 31일이고, 나법인이 가법인을 01년 10월 1일에 흡수합병하여 가법인이 소멸한 경우 가법인의 00년 사업연도와 나법인의 일반 직전 사업연도가 나법인의 합병 후 최초 사업연도의 중간예납세액 계산을 위한 직전 사업연도가 된다.

2. 연결납세법인의 중간예납세액계산 (법 제63조 제4항)

각 연결사업연도의 기간이 6월을 초과하는 연결집단은 중간예납세액을 납부해야 하는데 연결모법인이 연결집단의 전년도 납부세액의 50% 납부하며, 연결집단의 전년도 납부세액이 없거나 선택하는 경우 가결산을 통하여 납부한다.

1) 연결납세방식의 최초 적용 및 추가시 중간예납세액

연결납세방식을 최초로 적용하는 연결법인은 각 법인별 개별납세 당시의 중간예납세액을 합산하여 계산된 세액을 납부하며, 연결집단에 추가되는 법인의 경우에는 연결집단의 중간예납세액에 추가 법인의 개별납세 당시 중간예납세액을 합산하여 중간예납세액을 납부하면 된다. 자세한 해설은 해당 조문 해설에 계기한다.

2) 연결납세방식 적용배제된 법인의 중간예납세액

중간예납기간 종료일 이전 연결납세방식을 적용받지 않게 된 법인은 직전 연결사업연도의 연결법인별 산출세액을 직전 사업연도의 법인세로서 확정된 산출세액으로 본다.

즉, 전년도 연결법인별 산출세액 - (공제감면세액, 원천징수세액)×50%를 계산한 세액을 중간예납세액으로 납부한다.

3. 납세지 관할세무서장의 중간예납세액결정

(법 제63조제6항)

본 항은 납세지 관할세무서장은 중간예납에 대하여도 조세포탈의 우려가 있는 경우 등에는 직권으로 중간예납세액을 결정할 수 있다고 규정하고 있는데 납세지 관할세무서장이 필요하다고 인정하는 경우로서 시행령이 정하는 방법에 의해서 계산한 금액의 범위내에서만 납세지 관할세무서장이 중간예납세액을 직권결정할 수 있다.

현재 별도의 규정은 없으나 중간예납세액의 미납이나 과소납 혹은 조세채권의 확보가 어렵다고 느껴진다면 납세지 관할세무서장이 결정부과할 수 있다. 계산 산식은 다음과 같다.

◎ 중간예납으로 부과할 수 있는 최고금액 : 직전 사업연도 세액×(해당 월수/ 직전 월수)