

세법연구 20-03

# 주요국의 감가상각제도 비교연구

2020. 10

**연 구 진**

**연구책임자**

이 상 엽 선임연구위원

**공동연구원**

홍 성 희 특수전문직3급(공인회계사)

이 서 현 연구원

# 목 차

I. 서론 .....	9
II. 우리나라의 감가상각제도 .....	12
1. 기업회계기준상 감가상각제도 .....	12
가. 개요 .....	12
나. 유형자산 .....	12
다. 무형자산 .....	14
2. 「법인세법」상 감가상각제도 .....	17
가. 개요 .....	17
나. 감가상각제도의 일반규정 .....	20
다. 감가상각제도의 특례규정 .....	36
III. 주요국의 감가상각제도 .....	40
1. 미국 .....	40
가. 개요 .....	40
나. 감가상각제도의 일반규정 .....	41
다. 감가상각제도의 특례규정 .....	56
2. 일본 .....	65
가. 개요 .....	65
나. 감가상각제도의 일반규정 .....	66

다. 감가상각제도의 특례규정 .....	76
3. 영국 .....	80
가. 개요 .....	80
나. 감가상각제도의 일반규정 .....	82
다. 감가상각제도의 특례규정 .....	97
4. 호주 .....	100
가. 개요 .....	100
나. 감가상각제도의 일반규정 .....	101
다. 감가상각제도의 특례규정 .....	109
5. 독일 .....	118
가. 개요 .....	118
나. 감가상각제도의 일반규정 .....	119
다. 감가상각제도의 특례규정 .....	124
IV. 국제비교 및 시사점 .....	127
1. 국제비교 .....	127
가. 감가상각제도의 개요 .....	127
나. 감가상각제도의 일반규정 .....	129
다. 감가상각제도의 특례규정 .....	136
2. 시사점 .....	141
가. 감가상각대상 무형자산 범위의 확대 .....	141
나. 무형자산 내용연수의 개선 .....	145
다. K-IFRS 도입 기업에 대한 영업권의 상각 허용 .....	147
라. 즉시상각제도 기준금액의 상향 조정 .....	149
마. 집합상각제도 도입 검토 .....	150

바. 투자 촉진을 위한 특별가속상각제도의 활용 .....	151
3. 요약 및 결론 .....	154
참고문헌 .....	157

## 표 목차

〈표 II-1〉 우리나라의 유형자산 상각방법 연혁 .....	23
〈표 II-2〉 건축물 등의 기준내용연수 및 신고내용연수 .....	25
〈표 II-3〉 업종별자산의 기준내용연수 및 신고내용연수 범위 .....	26
〈표 II-4〉 우리나라 무형자산의 내용연수 .....	35
〈표 III-1〉 미국의 GDS 자산분류별 상각률 및 정액법 전환시기 .....	45
〈표 III-2〉 미국의 유형별 감가상각방법 .....	46
〈표 III-3〉 미국 특별비용공제의 금액한도(2000년대 이후) .....	61
〈표 III-4〉 2017년 9월 27일 이후 취득한 자산의 미국 보너스상각 공제율 .....	64
〈표 III-5〉 미국 보너스상각 공제율의 추이 .....	64
〈표 III-6〉 일본의 유형자산 종류별 감가상각방법 .....	68
〈표 III-7〉 일본의 무형자산 내용연수 .....	75
〈표 III-8〉 일본의 초년도 특별상각제도 .....	77
〈표 III-9〉 일본의 할증상각제도 .....	79
〈표 III-10〉 영국의 연간투자공제 한도액 추이 .....	98
〈표 III-11〉 표준자본공제 적용 무형자산의 내용연수 .....	108
〈표 III-12〉 호주의 즉시상각자산 적용대상 및 한도(2011~2020) .....	115
〈표 V-1〉 감가상각제도 개요 .....	128
〈표 V-2〉 유형자산의 감가상각제도 .....	131

〈표 V-3〉 감가상각대상 무형자산 .....	134
〈표 V-4〉 주요 무형자산의 상각기간 .....	136
〈표 V-5〉 소액자산에 대한 즉시상각제도 및 집합상각제도 .....	137
〈표 V-6〉 특별가속상각제도 .....	140



## I. 서론

- 감가상각이란 법인이 취득한 고정자산의 가치 감소분을 경제적 효익의 발생기간 동안 합리적으로 배분하여 비용으로 공제하는 것으로 이해됨
  - 기업회계는 감가상각을 원가의 배분과정으로 이해하고 고정자산의 취득가액을 경제적 효익이 발생하는 기간 동안 안분하여 비용으로 인식하도록 하고 있으며, 「법인세법」 또한 고정자산의 취득가액을 일정기간 동안 안분하여 손금으로 공제하도록 함
  
- 우리나라에서 감가상각 인식 시 기업회계는 합리성을 전제로 기업에 재량권을 부여하지만, 「법인세법」은 장부에 계상된 감가상각비 중 일정 한도 이내의 금액만 인정하여 제약을 둠
  - 우리나라 「법인세법」은 조세부담의 공평성을 도모하기 위해서 법인이 장부에 감가상각비를 계상한 경우, 「법인세법」에서 규정하는 한도 이내의 금액에 대해서만 손금으로 인정함
    - 이를 위해 「법인세법」은 감가상각 대상자산, 내용연수, 상각방법 등에 대해 별도로 규정하고 있음
  
- 한편 「법인세법」은 1995년, 1998년 「법인세법」 개정 시 감가상각제도를 대폭 수정한 후, 이를 바탕으로 일부 개정을 하여 현재까지 운영하고 있음
  - 우리나라는 큰 틀에서 1998년 「법인세법」 개정에 의한 감가상각제도를 유지하되, 이후 유형자산의 내용연수를 현실화하는 등의 일부 사항을 개정하였음
    - 2011년 K-IFRS 도입 시에도 현행 제도를 유지하는 방향을 선택하고, K-IFRS

도입 기업에 대해서도 종전과 유사한 수준의 「법인세법」상 감가상각이 이루어지도록 제도를 부분 개편함

- 2012년 유형자산의 내용연수를 개정함

□ 그러나 유형자산 중심에서 무형자산 중심으로 산업구조가 변화하고 있으며, 감가상각비는 기업의 과세소득 결정 시 큰 비중을 차지하고 있는 점을 감안하면 현재의 감가상각제도에 대한 전반적 검토가 필요함

○ 제조업 기반에서 서비스업 기반으로 산업구조가 재편되고 있는 점을 감안하여 감가상각제도에 대한 추가적 검토가 필요함

- 미국의 경우 1990년대 중반 이후부터 무형자산에 대한 투자 비중이 유형자산에 대한 투자 비중을 앞서고 있으며,<sup>1)</sup> 우리나라의 경우에도 제약·바이오기업을 선두로 기업들의 무형자산 투자 비중이 증가하고 있는 추세임<sup>2)</sup>

- 산업 환경의 변화에 따라 새로운 유형의 무형자산, 또는 그 중요성이 새로이 부각되는 무형자산이 등장할 가능성이 있으나, 「법인세법」이 이들을 포섭하지 못하는 경우가 발생할 수 있음

○ 또한 제도 측면에서 감가상각비에 대해 검토한 선행연구가 많지 않음

- 기존 선행연구는 감가상각방법과 이익조정 간의 영향 분석, 감가상각률 및 기업회계상 상각 실태 등에 대한 실증분석이 주를 이루고 있음

□ 이에 따라 본 연구에서는 현행 우리나라와 해외 주요국의 감가상각제도를 살펴보고 검토해야 할 과제 등을 소개함으로써 향후 감가상각제도 개정 시 기초자료로 활용되는 것을 목적으로 함

○ 유형자산과 무형자산으로 구분하여 각각의 「법인세법」상 감가상각대상, 감가상각방법, 상각기간을 정리하고 비교 분석함

1) 이지영, 「무형자산 가치의 부각, IP가 핵심 평가요소」, 『SCR ISSUE REPORT』, 서울신용평가(주), 2018, pp. 2~3.

2) 『뉴스웨이』 「NW리포트, '무형자산 회계처리 논란' 재무제표 이대로 괜찮나」, 2018. 9. 16., <http://m.newsway.co.kr/news/view?tp=1&ud=2018091416342313032>, 검색일자: 2020. 8. 14.

- 무형자산의 중요성이 증대된 점을 감안하여 감가상각제도를 유형자산과 무형자산으로 구분하여 대상자산의 범위, 제도 개편 과정에서의 고려사항 등을 기술함

○ 분석 결과를 바탕으로 향후 감가상각제도 개정에 고려해야 할 과제들을 제시함

□ 이하 본 보고서의 구성은 다음과 같음

- 제Ⅱ장에서는 우리나라 기업회계 및 「법인세법」의 감가상각제도를 살펴 봄
- 제Ⅲ장에서는 해외 주요국의 감가상각제도를 검토함
  - 조사대상국으로는 우리나라와 같이 결산조정방식을 채택하고 있는 일본·독일, 신고조정방식을 채택하면서 감가상각제도에 대한 구체적 검토가 있었던 미국·영국·호주를 선정함
- 제Ⅳ장에서는 우리나라와 주요국의 감가상각제도를 국제비교하고 관련된 시사점을 도출함

## Ⅱ. 우리나라의 감가상각제도

### 1. 기업회계기준상 감가상각제도

#### 가. 개요

- 2011년부터 국내 상장회사는 기업회계기준으로 한국채택국제회계기준(이하 K-IFRS)을 의무 적용하고 있으며, 일반기업은 일반기업회계기준 또는 K-IFRS 중 하나를 선택하여 적용함
  - K-IFRS는 법인의 선택에 따라 2009년부터 조기 적용하기 시작했으며, 일반기업이라도 법인이 원한다면 선택하여 적용할 수 있음
- 이하에서는 K-IFRS, 일반기업회계기준상 감가상각자산의 유형, 감가상각방법, 내용연수를 살펴봄

#### 나. 유형자산

- 유형자산은 재화의 생산·용역의 제공·타인에 대한 임대 또는 자체사용 목적으로 보유하는 물리적 형체가 있는 자산으로서, 1년 또는 한 회계기간을 초과하여 사용할 것으로 예상되는 자산을 의미함<sup>3)</sup>

---

3) 일반기업회계기준 10.4; K-IFRS 기준서 제1016호 6

- 기업이 어떤 항목을 유형자산으로 인식하기 위해서는 미래 경제적 효익이 기업에 유입될 가능성이 높고 자산의 원가를 신뢰성 있게 측정할 수 있어야만 함<sup>4)</sup>
  - 미래 경제적 효익이 유입될 가능성이 높다고 하더라도 원가금액을 신뢰성 있게 측정할 수 없다면 자산으로 인식될 수 없음
  
- 유형자산은 기업의 영업에서 특성과 용도가 비슷한 자산의 집합이며, 유형자산의 분류는 업종의 특성 등을 반영하여 기업이 별도로 정할 수 있음
  - 유형자산의 예로는 토지, 건물, 구축물, 기계장치, 차량운반구, 비품, 선박, 공기구, 집기, 사무용비품, 항공기, 선박 등이 있음<sup>5)</sup>
  - 유형자산 항목을 구성하는 분류에 대해서는 별도로 정하지 않고, 중요성이 낮은 자산은 다른 자산과 통합하여 표시할 수 있으며 중요하다면 별도 과목을 신설할 수 있음
    - 일반회계기준은 항공회사의 경우 항공기, 해운회사의 경우 선박을 별도 과목으로 표시할 수 있으며, 기계장치의 비중이 크지 않은 서비스 업종과 같은 경우 기계장치를 기타 유형고정자산으로 분류할 수 있다고 제시함<sup>6)</sup>
    - K-IFRS 기준서는 금형, 공구 및 틀 등과 같이 경미한 항목은 통합하여 그 전체 가치에 대하여 인식기준을 적용하는 것이 적절하다고 제시함<sup>7)</sup>
  
- 감가상각방법으로 정액법, 체감잔액법, 생산량비례법 등이 있음
  - 해당 자산으로부터 예상되는 미래 경제적 효익의 감소형태에 따라 선택하도록 하고, 감소형태가 변하지 않는 한 매기 계속 적용하도록 함
  - 일반기업회계기준은 감가상각방법의 한 종류로 정률법을 예시하나, K-IFRS는 정률법을 예시하지 않음
    - 일반기업회계기준 10.40에서는 감가상각방법을 ‘정액법, 체감잔액법(예를 들면, 정률법 등), 연수합계법, 생산량비례법 등’이라고 제시하나 K-IFRS 기준서 제

4) 일반기업회계기준 10.5; 일반기업회계기준 실무 10.1; K-IFRS 기준서 제1016호 7

5) 일반기업회계기준 10.46; K-IFRS 기준서 제1016호 37

6) 일반기업회계기준 실무 10.12, 10.46

7) K-IFRS 기준서 제1016호 9

1016호 62에서는 ‘정액법, 체감잔액법과 생산량비례법’이라고 제시하여 정률법을 언급하지 않음

- 일반기업회계기준은 정률법을 적용하는 데 별다른 제약이 없으나, K-IFRS에서는 정률법을 적용하기가 사실상 어려워짐<sup>8)</sup>
  - 정률법을 적용하기 위해서는 초기에 더 많은 감가상각비를 계상해야 하는 이유를 기업이 입증해야 하나 이를 입증하기 어렵기 때문임

- 유형자산의 내용연수는 자산으로부터 기대되는 효용에 따라 결정하도록 함<sup>9)</sup>
  - 내용연수는 기업이 자산을 사용할 것으로 예상하는 기간이나 자산에서 얻을 것으로 예상하는 생산량 또는 이와 비슷한 단위를 의미함<sup>10)</sup>
  - 자산에 내재된 미래 경제적 효익의 소비 형태에 유의한 변동이 발생하여 내용연수에 대한 추정이 변경되는 경우 회계추정의 변경으로 보아 회계처리해야 함
    - K-IFRS는 유형자산의 잔존가치, 내용연수, 감가상각방법을 적어도 매 회계연도 말에 재검토하도록 함

## 다. 무형자산

- 무형자산은 재화의 생산이나 용역의 제공, 타인에 대한 임대 또는 관리에 사용할 목적으로 기업이 보유하고 있으며, 물리적 실체는 없지만 식별 가능하고 기업이 통제하고 있으며 미래 경제적 효익이 있는 비화폐성 자산을 의미함<sup>11)</sup>
- 기업이 어떤 항목을 무형자산으로 인식하기 위해서는 미래 경제적 효익이 기업에 유입될 가능성이 높고 자산의 원가를 신뢰성 있게 측정할 수 있어야만 함<sup>12)</sup>

8) 이만우·김정선·심준용, 「회계 및 세무 장부 이원화를 통한 감가상각절차 개선방안」, 『세무와 회계 저널』, 제15권 제1호, 한국세무학회, 2014, pp. 127~128.

9) 일반기업회계기준 10.36; K-IFRS 기준서 제1016호 57

10) 일반기업회계기준 용어 정의; K-IFRS 기준서 제1016호 용어 정의

11) 일반기업회계기준 1; IFRS 기준서 제1038호 10

- 먼저 무형자산의 종류를 살펴보면 일반기업회계기준과 K-IFRS는 무형자산의 종류 (산업재산권, 저작권, 컴퓨터소프트웨어 등)를 각각 예시하는데, 그 범위는 대체로 비슷하나 기업결합으로 계상된 영업권의 감가상각 처리에서 차이가 있음<sup>13)</sup>
  - 일반기업회계기준은 산업재산권(특허권, 실용신안권, 의장권, 상표권, 상호권 및 상품명 포함), 라이선스와 프랜차이즈, 저작권, 컴퓨터 소프트웨어, 개발비(제조 비법, 공식, 모델, 디자인 및 시작품 등의 개발), 임차권리금, 광업권, 어업권 등, 영업권(사업결합으로 취득한 것은 제외함)을 무형자산으로 예시함<sup>14)15)</sup>
    - 영상 및 음반판권 역시 무형자산으로 분류함
  - K-IFRS는 브랜드명, 제호와 출판표제, 컴퓨터 소프트웨어, 라이선스와 프랜차이즈, 저작권·특허권·기타 산업재산권·용역운영권, 기법·방식·모형·설계 및 시제품, 개발 중인 무형자산을 무형자산으로 예시함<sup>16)</sup>
  - 일반기업회계기준, K-IFRS 모두 내부적으로 창출한 영업권,<sup>17)</sup> 내부적으로 창출한 브랜드, 제호, 출판표제, 고객목록과 이와 실질이 유사한 항목은 무형자산으로 인식하지 않음<sup>18)</sup>
  - 단 일반기업회계기준은 영업권(단 사업결합으로 취득한 것은 제외함)을 상각할 수 있도록 하나, K-IFRS는 영업권을 상각하지 못하도록 하여 차이가 있음

12) 일반기업회계기준 11.7; IFRS 기준서 제1038호 21

13) 참고로 회원권(특정시설의 이용권 등)의 경우 명확한 규정은 없으며 여러 유권해석 및 질의회신을 참고하여 무형자산 또는 그 외의 자산으로 구분할 수 있을 것임. 일례로 골프회원권의 경우 현금 등을 수취할 권리 또는 주주권 부분은 현재가치 또는 공정가치로 환산하여 금융자산으로 인식하고, 잔여 부분은 무형자산으로 인식함(금융감독원, 「2011. 12월 K-IFRS 적용·결산시 유의사항 안내」, 보도자료, 2012. 1. 4., p. 3.)

14) 일반기업회계기준 11.40

15) 컴퓨터 소프트웨어, 특허권, 저작권, 영화필름, 거래처목록, 어업권, 수입할당량, 프랜차이즈, 고객 또는 공급자와의 관계, 고객충성도, 시장점유율과 판매권으로 식별 가능성과 자원에 대한 통제, 미래 경제적 효익이라는 무형자산의 인식요건을 충족하는 경우 무형자산으로 인식한다고 예시됨(일반기업회계기준 실무지침 11.5) 단 이와 같은 항목을 사업결합으로 취득한 경우에는 취득일에 인식한 영업권의 일부로 포함함(일반기업회계기준 실무지침 11.6)

16) K-IFRS 기준서 제1038호 119

17) K-IFRS 기준서 제1038호 48; 일반기업회계기준 11.16, 11.26

18) K-IFRS 기준서 제1038호 63; 일반기업회계기준 실무지침 11.16

- 다음으로 무형자산의 상각방법은 일반적으로 자산의 경제적 효익이 소비될 것으로 예상되는 형태를 반영한 방법을 적용하나 그 형태를 신뢰성 있게 결정할 수 없는 경우에는 정액법을 적용함<sup>19)</sup>
- 일반기업회계기준에 따르면 무형자산은 정액법, 체감잔액법(정률법 등)과 생산량 비례법 등 자산의 경제적 효익이 소비되는 형태를 반영한 합리적 방법을 적용하여 상각함
  - K-IFRS에 따르면 내용연수가 유한한 무형자산은 정액법, 체감잔액법과 생산량 비례법 등 합리적인 방법을 적용하여 내용연수 동안 상각하나 내용연수가 비한정인 무형자산은 상각하지 않고 손상 평가함<sup>20)</sup>
    - 내용연수가 비한정인 무형자산은 매기 또는 무형자산의 손상 징후가 있을 때 수행해야 함
- 마지막으로 무형자산의 내용연수는 경제적 효익의 창출기간 등을 고려하여 결정하는데, 일반기업회계기준은 모든 무형자산의 내용연수를 유한하다고 보나 K-IFRS는 무형자산의 내용연수가 유한한지 비한정인지를 평가하도록 하여 차이가 있음
- 일반회계기준에 따르면 무형자산의 내용연수는 경제적, 법적 요인의 영향을 받아 결정된 기간 중 짧은 기간으로 하며 일반적으로 20년을 초과할 수 없음<sup>21)</sup>
    - 경제적 요인에 따른 내용연수는 자산의 미래 경제적 효익이 획득되는 기간, 법적 요인에 따른 내용연수는 기업이 그 효익에 대한 제3자의 접근을 통제할 수 있는 기간을 의미함
    - 독점적, 배타적인 권리를 부여하는 관계 법령이나 계약으로 정해진 경우를 제외하면 20년을 초과할 수 없음
  - K-IFRS에 따르면 무형자산의 내용연수는 여러 요인을 종합적으로 고려하여 결정하며, 모든 요소의 분석에 의거하여 해당 자산이 순현금유입을 창출할 것으로 기대되는 기간을 예측할 수 없는 경우 내용연수가 비한정인 것으로 보고 그렇지

19) 일반기업회계기준 11.32; K-IFRS 기준서 제1038호 97, 98

20) K-IFRS 기준서 제1038호 88~96, 107~110

21) 일반기업회계기준 11.30

않은 경우 유한한 것으로 봄<sup>22)</sup>

- 권리를 행사할 수 있는 기간이 정해져 있지 않은 경우, 또는 기간이 정해져 있더라도 추가 비용 없이 연장할 수 있을 가능성이 높은 경우에는 비한정 내용연수 무형자산으로 구분함

## 2. 「법인세법」상 감가상각제도

### 가. 개요

- 「법인세법」상 감가상각은 유·무형자산의 취득원가에서 잔존가액을 제외한 금액을 해당 자산의 내용연수 동안 각 과세기간에 배분하는 것을 의미하는데, 감가상각 대상자산의 조건은 다음과 같음<sup>23)</sup>
  - 법인이 실질적으로 소유하고 있어야 함
  - 사업용 고정자산(유형자산, 무형자산)이어야 함
    - 고정자산은 판매·처분 목적이 아니며 1년 이상 기업 내부에 고정화되어 반복 사용되고 장기적으로 사용형태에 변화를 가져오지 않는 자산을 의미함<sup>24)</sup>
    - 사업에 사용하지 않는 자산, 건설 중인 자산, 시간의 경과에 따라 그 가치가 감소하지 않는 자산은 감가상각할 수 없음<sup>25)</sup>

22) 문단 90은 내용연수 결정요인들로 다음과 같은 8가지를 열거함 ① 기업이 예상하는 자산의 사용 방식과 자산이 다른 경영진에 의하여 효율적으로 관리될 수 있는지 여부 ② 자산의 일반적인 제품 수명주기와 유사한 방식으로 사용되는 유사한 자산들의 내용연수 추정치에 관한 공개된 정보 ③ 기술적·공학적·상업적 또는 기타 유형의 진부화 ④ 자산이 운용되는 산업의 안정성과 자산으로부터 산출되는 제품이나 용역의 시장수요 변화 ⑤ 기존 또는 잠재적인 경쟁자의 예상 전략 ⑥ 예상되는 미래 경제적 효익의 획득에 필요한 자산 유지비용의 수준과 그 수준의 비용을 부담할 수 있는 능력과 의도 ⑦ 자산의 통제가능 기간과 자산사용에 대한 법적 또는 이와 유사한 제한(예: 관련된 리스의 만기일) ⑧ 자산의 내용연수가 다른 자산의 내용연수에 의해 결정되는지의 여부

23) 「법인세법」 제23조; 「법인세법 시행령」 제24조 제3항

24) 국세청 용어사전, 「고정자산」, [https://txsi.hometax.go.kr/docs/customer/dictionary/view.jsp?word=&word\\_id=2572](https://txsi.hometax.go.kr/docs/customer/dictionary/view.jsp?word=&word_id=2572), 검색일자: 2020. 8. 21.

25) 「법인세법 시행령」 제24조 제3항

- 시간의 경과에 따라 가치가 감소하는 자산이어야 함
  - 토지는 감가상각할 수 없음
  
- 우리나라 「법인세법」상 감가상각제도는 다음과 같은 다양한 특징이 있음<sup>26)</sup>
  - 결산조정사항, 신고조정특례, 임의상각제도, 감가상각의제, 개별 감가상각자산별 시부인 계산, 월할상각 등
  - 다음에서는 개별 특징 및 관련 제도에 대해서 구체적으로 살펴봄
  
- (결산조정사항) 원칙적으로 법인이 결산을 확정함에 있어 비용으로 계상한 경우에 한하여 손금으로 인정함
  - 감가상각비는 결산조정사항이므로, 신고 당시에 계상하지 않은 감가상각비를 수정신고서에 새로 계상하여 손금으로 처리할 수는 없음<sup>27)</sup>
  
- (신고조정특례) 단 결산조정에 대한 예외로서 K-IFRS를 적용하는 법인은 특정요건을 충족하는 유·무형자산의 감가상각비를 신고조정 한도액까지 손금에 산입할 수 있도록 함<sup>28)</sup>
  - 본 특례를 제정한 이유는 2011년부터 우리나라 상장기업들이 K-IFRS를 의무도입하게 되었는데, 그 결과 법인이 계상할 수 있는 감가상각비가 감소하여 세 부담이 증가할 우려가 있기 때문임<sup>29)</sup>
  - K-IFRS를 처음 적용하는 사업연도 이전에 취득한 영업권(단 합병·분할로 인해 합병법인이 계상한 것은 제외) 또한 대상임<sup>30)</sup>

26) 이수천, 『세법개론(2020)』, 삼일인포마인, 2020, pp. 548~560. 내용을 따라 정리함

27) 법인 22601-2388, 1985. 08. 07.

28) 「법인세법」 제23조 제2항. 만일 내국법인이 감가상각비 신고조정 특례를 적용하지 않고 법인세를 신고한 경우, 경정청구를 통해 동 특례를 적용할 수 있음(법인, 사전-2016-법령해석법인-0337, 법령해석과-3077, 2016.09.29.)

29) 국세청, 『2020년도 법인세 신고안내 책자』, 국세청, 2020, p. 241.

30) 「법인세법 시행령」 제24조 제1항 제2호 가목

- (임의상각제도) 법인은 상각범위액 안에서 상각 여부, 상각금액, 상각시기를 임의로 선택할 수 있음
  - 「법인세법」은 해당 사업연도에 손금으로 인정하는 감가상각비 한도액(상각범위액)을 규정하며 법인이 감가상각을 하지 않고 내용연수를 경과한 경우에도 미상각잔액이 남아 있다면 해당 사업연도 상각범위 내에서 손금으로 인정함
  
- (감가상각의제) 단 임의상각에 대한 예외로서 해당 과세연도의 소득에 대해 법인세를 감면·면제받은 법인에 대해서는 「법인세법」 제23조 제1항상 상각범위액까지 상각한 것으로 간주하여 손금에 강제 산입하도록 함<sup>31)</sup>
  - 「법인세법」 제23조 제1항에 따라 감가상각의제 규정을 적용받는 자산은 토지를 제외한 건물, 기계 및 장치, 특허권 등 대통령령으로 정하는 자산으로 무형자산을 포함함
  - 동 규정은 소득에 대해 법인세가 면제·감면되는 기간에는 감가상각비를 계상하지 않고 소득을 높게 계상하였다가 해당 기간이 종료되면 감가상각비를 손비로 계상하여 법인세 부담을 임의로 조작하는 행태를 막기 위한 것임
    - 단 면제·감면대상 법인이 사실상 면제·감면을 받지 않은 경우에는 감가상각의제 규정을 적용하지 않음
  
- (시부인 계산 단위) 법인의 각 사업연도 감가상각액은 개별 감가상각자산별로 계산한 금액에 따라 시부인함
  - 시부인 계산은 법으로 정한 상각범위액과 기업이 회계장부에 손비로 계상한 감가상각비 간 차액을 계산하는 절차를 의미함
  - 우리나라는 1999년부터 개별자산 단위로 시부인하도록 하고 있음<sup>32)</sup>

31) 「법인세법 시행령」 제30조

32) 기획재정부, 「'99 법인세법 시행규칙 개정(안)」, 1999. 3. 15., [http://www.moef.go.kr/com/bbs/detailComtPolbbsView.do?menuNo=5020200&searchBbsId1=MOSFBBS\\_00000000039&searchNttId1=OLD\\_40248](http://www.moef.go.kr/com/bbs/detailComtPolbbsView.do?menuNo=5020200&searchBbsId1=MOSFBBS_00000000039&searchNttId1=OLD_40248), 검색일자: 2020. 8. 24.

- (월할상각) 감가상각 규정을 적용할 때 신규 취득한 자산은 사업에 사용한 날부터 해당 사업연도 종료일까지 월수에 따라 계산한 금액을 상각함<sup>33)</sup>
  - 1995년부터 반년법에 의하였으나 2001년 12월 31일 개정 시 월할상각하도록 하여 현재에 이룸<sup>34)</sup>
    - 취득일로부터 사업에 사용한 월수가 6개월 이하인 경우에는 당해 연도의 상각 기간을 6개월, 6개월을 초과하는 경우에는 1년으로 보아 감가상각하는 반년법에 의하였으나 2001년 12월 31일 세법 개정에 의해 월할상각함
  
- (감가상각요소의 법정화) 「법인세법」은 감가상각대상자산, 감가상각방법, 내용연수 등을 법정화하여 과세소득 조작 가능성을 차단함
  - 정률법에서는 상각률을 산정하기 위해 잔존가액을 감가상각대상 자산가액의 5%로 가정하여 산정하며, 해당 잔존가액은 해당 자산의 미상각 잔액이 취득가액의 5% 이하가 되는 사업연도의 손금으로 함
  - 자산유형별 또는 업종별자산에 따라 내용연수를 구체적으로 제시함
    - 법인이 법정 내용연수범위에서 선택하여 신고할 수 있으며, 무신고 시에는 법에서 정한 기준 내용연수를 적용함

## 나. 감가상각제도의 일반규정

### 1) 유형자산

#### 가) 대상자산

- 「법인세법 시행령」 제24조는 감가상각대상 유형자산으로 건물, 공구, 기구 및 비품, 기계 및 장치, 기타 유사한 유형자산 등을 각목에서 열거함

33) 「법인세법 시행령」 제26조 제9항

34) 「구 법인세법 시행령」〈1994. 12. 31.〉 제58조; 「구 법인세법 시행령」〈2001. 12. 31.〉 제26조 제9항

- 가: 건물(부속설비를 포함함) 및 구축물(이하 건축물)
- 나: 차량 및 운반구, 공구, 기구 및 비품
- 다: 선박 및 항공기
- 라: 기계 및 장치
- 마: 동물 및 식물
- 바: 그 밖에 가목부터 마목까지의 자산과 유사한 유형자산

- 유형자산의 범위는 1951년 「법인세법」 제정 이래로 크게 개정된 바 없음
  - 「법인세법」이 제정된 1951년 1월 1일에는 「법인세법 시행규칙」 별표 제7조 제1호에서 유형자산의 종류를 ‘건물, 구축물, 선박, 어구, 어선용구, 차량, 운반구, 공구, 기구, 비품 및 사업별 고정자산’으로 열거함
  - 1968년 1월 1일부터 「법인세법 시행령」 제47조 제1호에서 유형자산의 종류를 규정하였는데, 1951년 제정 초기와 범위상 큰 차이가 없음
  - 1995년 12월 30일부터 「법인세법 시행령」 제56조에서 어업에 사용되는 어구, 어선용구를 감가상각자산에서 제외하고 즉시상각의제 대상 자산으로 함

#### 나) 상각방법

- 「법인세법」상 인정되는 상각방법으로 정액법, 정률법, 생산량비례법이 있음<sup>35)</sup>
  - 정액법은 해당 감가상각자산의 취득가액에 내용연수에 따른 상각률을 곱하여 상각범위액을 산출하는 방법으로, 상각범위액은 매년 동일함
  - 정률법은 해당 감가상각자산의 취득가액에서 기존에 감가상각한 금액을 공제하여 남은 잔액에 내용연수에 따른 상각률을 곱하여 상각범위액을 산출하는 방법으로, 상각범위액이 매년 체감됨
  - 생산량비례법은 해당 자산의 취득가액을 그 자산이 속하는 광구의 총채굴 예정량(또는 그 자산인 폐기물매립시설의 매립 예정량)으로 나누어 계산한 금액에

35) 「법인세법 시행령」 제26조 제2항

해당 과세기간 중 광구에서 채굴한 양(또는 매립한 양)을 곱해서 계산한 금액을 상각범위액으로 하는 방법임

- 유형자산은 개별자산 단위로 시부인 계산하여 상각하며, 종류에 따라 법정 상각방법 또는 법인이 선택한 상각방법으로 상각함<sup>36)</sup>
  - 건축물은 정액법으로 상각하며 건축물 외의 유형자산은 정액법, 정률법 중 법인이 선택한 방법으로 상각하나 무신고 시 정률법을 적용함
  - 광업용 유형자산은 정액법, 정률법, 생산량비례법 중 법인이 선택한 방법으로 상각하나 무신고 시 생산량비례법을 적용함
  
- 유형자산의 상각방법은 1995년에 시부인 계산 단위, 건축물에 대한 감가상각방법 등이 개정된 이후로 큰 변화가 없음<sup>37)</sup>
  - 시부인 계산을 1994년 이전까지는 각 호별, 1995년부터 동일한 내용연수자산별, 1999년부터는 개별자산 단위별로 함<sup>38)</sup>
    - 각 호별로 시부인하기 위해서는 개별자산별로 시부인한 것을 다시 호별로 모아서 시부인해야 하므로 이중으로 계산해야 하는 불편이 있다는 산업계의 지적이 있어 1999년부터 개별자산 단위별로 함<sup>39)</sup>
  - 건축물의 경우 기존에는 다른 유형자산과 동일하게 정액법, 정률법을 적용하도록 하나 1995년부터는 정액법만을 적용하도록 하여 현재에 이룸
  - 광업용 유형자산의 경우 1971년부터 정액법도 적용할 수 있게 됨

36) 국세청, 2020, p. 248.

37) 「구 법인세법 시행령」(1967. 12. 30.) 제43, 47조; 「구 법인세법 시행령」(1971. 12. 30.) 제50, 54조; 「구 법인세법 시행령」(1974. 12. 31.) 제50, 54조; 「구 법인세법 시행령」(1994. 12. 31.) 제50조

38) 개정 직전 시행령인 「구 법인세법 시행령」(1993. 12. 31.) 제54조 1호는 건물, 건물부속설비, 건축물, 차량 및 운반구, 공구, 기구 및 비품, 선박, 항공기와 사업별 고정자산을 제시함. 이는 우마·과수(동조 제3호에서 열거함) 외의 유형자산을 모두 포괄함

39) 재정경제부·산업자원부·노동부·공정거래위원회·금융감독위원회, 『전경련 등 건의사항에 대한 세부 검토자료(2001. 5. 31.)』, 재정경제부, 2001, p. 61.

〈표 II-1〉 우리나라의 유형자산 상각방법 연혁

구분 \ 개정일	1967. 12. 30. <sup>1)</sup>	1971. 12. 30.	1974. 12. 31.	1994. 12. 31.~
건축물 <sup>2)</sup>	정률법		정률법, 정액법	정액법
건축물 외 유형자산	정률법		정률법, 정액법	정률법, 정액법
광업용 유형자산	생산량비례법, 정률법	생산량비례법, 정률법, 정액법		

주: 1. 1967. 12. 30. 이후

1) 1967년 12월 29일까지는 「구 법인세법 시행규칙」 별표 '고정자산 감가상각 계산규정'에 따라 감가상각할. 상각방법에 대해 「법인세법」상 정률법, 정액법과 같은 용어는 사용되지 않음. 유형자산의 상각비율은 내용연수가 2년이라면 0.684, 3년이라면 0.536과 같은 식으로 제시됨. 단 동 규칙 제33조는 광업용 유형자산에 대해 생산량비례법을 적용할 수 있다고 함

2) 1994년까지는 건축물은 별도로 구분된바 없었으며, 유형자산은 유형자산과 광업용 유형자산으로만 구분되었음

자료: 개정 일자별 「구 법인세법 시행령」과 현행 「법인세법 시행령」을 참조하여 저자 정리

다) 내용연수

- 「법인세법」은 감가상각 시 사용하는 기준내용연수 및 신고내용연수를 규정하며, 법인이 자산의 내용연수를 신고한 경우 신고내용연수, 신고하지 않은 경우 기준 내용연수를 적용함
  - 기준내용연수는 「법인세법 시행규칙」에서 구조, 자산별, 업종별로 정한 내용연수로 시험연구용 자산, 무형자산, 내용연수를 신고하지 않은 업종별자산에 대해서 적용함<sup>40)</sup>
    - 해당 기업의 목적사업에 전용하는 기계 및 장치는 업종별자산으로서 업종별 내용연수를 적용하고 그 외에 어느 기업이나 공통적으로 사용하는 자산은 공통자산으로서 자산 유형만을 고려하여 내용연수를 적용함
  - 신고내용연수는 기준내용연수에 25%를 가감한 범위 내에서 개별 법인이 스스로 정한 내용연수를 의미함
    - 신고내용연수를 적용하기 위해서는 과세표준 신고기한까지 신고해야 하며, 한번 정한 신고내용연수는 계속적으로 적용해야 함

40) 「법인세법 시행령」 제28조; 제29조

- 또한 특정한 사유로 인해 관할 지방 국세청장에게 승인을 받은 경우에는 내용연수 설정범위의 폭이 더 넓은 변경내용연수·특례내용연수를 적용할 수 있음<sup>41)</sup>
  - 변경내용연수·특례내용연수는 기준내용연수에 50%를 가감한 범위 내에서 정할 수 있음
  
- 「법인세법」은 당초 기준내용연수에 의해서만 감가상각을 하도록 규정하였으나, 1995년 1월 1일부터 신고내용연수 및 변경내용연수·특례내용연수를 적용할 수 있도록 개정되어 현재에 이름<sup>42)</sup>
  - 개정된 이유는 기업이 내용연수를 실정에 맞게 선택 적용할 수 있도록 하기 위함임
  
- 한편 시험연구용 목적으로 구입한 자산은 기준내용연수 및 신고내용연수가 아닌 시험연구용 자산의 내용연수를 적용하여 상각할 수 있음<sup>43)</sup>
  - 1995년부터 시험연구용 자산의 내용연수를 별도로 신설하여 기존보다 더 짧은 기간(3, 5년) 내에 비용을 상각할 수 있도록 하여 기업의 시험연구를 지원함
    - 건물부속설비·구축물·기계장치: 5년
    - 광학기기·시험기기·측정기기·공구·기타 시험연구용 설비: 3년
  - 시험연구용 자산의 내용연수를 적용하기 위해서는 해당 자산이 다음과 같은 범위에 포함되어야 함
    - 새로운 지식·기술의 발견을 위한 실험연구시설
    - 신제품·신기술을 개발하기 위해 관련 지식과 경험을 응용하는 연구시설

41) 「법인세법 시행령」 제29조 제1항 각호에서 열거한 특정한 사유란 다음과 같음  
 - 사업장의 특성으로 자산의 부식·마모 및 훼손의 정도가 현저한 경우  
 - 영업 개시 후 3년이 경과한 법인으로 해당 사업연도의 생산설비 가동률이 직전 3개 사업연도의 평균값에 비해 현저하게 증가한 경우  
 - 새로운 생산기술·신제품의 보급 등으로 인해 기존 생산설비를 가속상각할 필요성이 있는 경우  
 - 경제적 여건이 변동되어 조업을 중단하거나 생산설비 가동률이 감소한 경우  
 - K-IFRS를 처음 적용하는 사업연도에 시험연구용 자산 및 무형자산에 해당하지 않는 자산에 대해 결산내용연수를 변경한 경우  
 - 시험연구용 자산 및 무형자산에 해당하지 않는 자산의 기준내용연수가 변경된 경우

42) 「구 법인세법 시행령」〈1994. 12. 31.〉

43) 「구 법인세법 시행규칙」〈1994. 12. 31.〉; 「법인세법 시행규칙」 별표 2

- 신제품·신기술 관련 시제품·원형·모형·시험설비 등의 설계·제작·시설을 위한 설비
  - 신기술에 수반되는 공구·기구·금형 등의 설계와 시험제작을 위한 시설
  - 직업훈련용 시설
- 법인은 시험연구용 자산에 대해 시험연구용 자산의 내용연수 외에도 건축물 등의 기준내용연수·신고내용연수, 또는 업종별자산의 기준내용연수·신고내용연수를 적용할 수 있음
- 「법인세법」은 건축물 등 공통자산, 업종별자산의 기준내용연수를 별도로 규정하고 있는데, 2020년 현재 건축물 등 공통자산의 기준내용연수는 자산의 종류에 따라 5, 12, 20, 40년의 네 가지가 있음

〈표 II-2〉 건축물 등의 기준내용연수 및 신고내용연수

(단위: 년)

연번	종류	기준내용연수 및 신고내용연수 범위
1	차량 및 운반구[운수업, 임대업(부동산 제외)에 사용되는 차량 및 운반구를 제외한다], 공구, 기구 및 비품	5(4~6)
2	선박 및 항공기[어업, 운수업, 임대업(부동산 제외)에 사용되는 선박 및 항공기를 제외한다]	12(9~15)
3	연와조, 블록조, 콘크리트조, 토조, 토벽조, 목조, 목골모르 타르조, 기타 조의 모든 건물(부속설비를 포함한다)과 구축물	20(15~25)
4	철골·철근콘크리트조, 철근콘크리트조, 석조, 연와석조, 철골조의 모든 건물(부속설비를 포함한다)과 구축물	40(30~50)

자료: 「법인세법 시행규칙」 별표 5

- 업종별자산의 기준내용연수는 2020년 현재 4, 5, 6, 8, 10, 12, 14, 16, 20년의 9가지가 있으며 법인은 여기에 25%를 가감산한 범위 내에서 내용연수를 선택하여 신고할 수 있음

- 유형자산의 기준내용연수를 보면 1995년 분류기준을 591개에서 8개로 통폐합하고, 2012년 업종별 유형자산의 내용연수를 개정한 이후로 큰 변동 없이 유지됨
- 기획재정부는 1995년 분류기준을 대폭 통폐합한 것은 미국식 분류방식을 참조하여 기업의 세무조정 부담을 완화하기 위한 것이라고 함<sup>44)</sup>
- 2012년까지는 업종별 기준 내용연수는 5, 8, 10, 12, 20년의 다섯 가지였으나 2012년 세법 개정안을 통해 4, 6, 14, 16년의 4가지를 추가함
  - 2014년 1월 1일 이후 취득한 자산부터 적용하며 기획재정부는 개정 목적을 내용연수에 경제상황 변화를 반영하기 위함이라고 밝힘

〈표 II-3〉 업종별자산의 기준내용연수 및 신고내용연수 범위

(단위: 년)

구분	기준내용연수, 신고내용연수 범위	적용대상자산 (아래 규정된 한국표준산업분류상 해당 업종에 사용되는 자산)	
		대분류	중분류
1	4년 (3~5년)	제조업	15. 가죽, 가방 및 신발제조업. 다만, 원피가공 및 가죽 제조업(1511)은 구분 4(6~10년)를 적용한다.
		교육서비스업	85. 교육서비스업
2	5년 (4~6년)	농업, 임업 및 어업	01. 농업. 다만, 과수의 경우에는 구분 9(15년~25년)를 적용한다. 02. 임업
		광업	05. 석탄, 원유 및 천연가스 광업
		제조업	18. 인쇄 및 기록매체복제업 21. 의료용 물질 및 의약품 제조업
		수도, 하수 및 폐기물 처리, 원료 재생업	37. 하수·폐수 및 분뇨 처리업 38. 폐기물 수집운반, 처리 및 원료재생업. 다만, 해체, 선별 및 원료재생업(383) 중 재생용 금속·비금속 가공원료 생산업은 구분 5(8~12년)를 적용한다. 39. 환경 정화 및 복원업
		건설업	42. 전문직별 공사업
		도매 및 소매업	45. 자동차 및 부품 판매업 46. 도매 및 상품중개업 47. 소매업(자동차는 제외한다)

44) 『매일경제』, 「감가상각 내용연수 개선」, 1995. 2. 20., <https://www.mk.co.kr/news/home/view/1995/02/7960/>, 검색일자: 2020. 8. 18.

〈표 II-3〉의 계속

구분	기준내용연수, 신고내용연수 범위	적용대상자산 (아래 규정된 한국표준산업분류상 해당 업종에 사용되는 자산)	
		대분류	중분류
2	5년 (4~6년)	운수업	49. 육상 운송 및 파이프라인 운송업. 다만, 철도 운송업(491) 및 도시철도 운송업(49211)은 구분 9(15~25년)를 적용하고 택배업(49401) 및 늘찬 배달업(49402)은 구분 4(6~10년)를 적용한다.
		정보통신업	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 보험 관련 서비스업
3	6년 (5~7년)	전문, 과학 및 기술 서비스업	70. 연구개발업 71. 전문 서비스업 72. 건축기술, 엔지니어링, 기타 과학기술 서비스업 73. 기타 전문, 과학 및 기술 서비스업
		사업시설관리, 사업지원 및 임대서비스업	74. 사업시설관리 및 조경 서비스업 75. 사업지원 서비스업. 다만, 여행사 및 기타 여행 보조 서비스업(752)은 구분 4(6~10년)를 적용한다. 76. 임대업(부동산은 제외한다)
		공공행정, 국방 및 사회보장행정	84. 공공행정, 국방 및 사회보장행정
		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
		협회 및 단체, 수리 및 기타 개인 서비스업	94. 협회 및 단체 96. 기타 개인 서비스업
		가구 내 고용활동 및 달리 분류되지 않은 자가소비 생산활동	97. 가구 내 고용활동 98. 달리 분류되지 않은 자가소비를 위한 가구의 재화 및 서비스 생산활동
		국제 및 외국기관	99. 국제 및 외국기관

〈표 II-3〉의 계속

구분	기준내용연수, 신고내용연수 범위	적용대상자산 (아래 규정된 한국표준산업분류상 해당 업종에 사용되는 자산)	
		대분류	중분류
3	6년 (5~7년)	제조업	26. 전자부품, 컴퓨터, 영상, 음향 및 통신장비 제조업. 다만, 마그네틱 및 광학 매체 제조업(2660)은 구분 4(6~10년)를 적용하고, 전자코일, 변성기 및 기타 전자유도자 제조업(26294) 및 유선 통신장비 제조업(26410) 중 중앙통제실 송신용 침입 및 화재경보 시스템 제조는 구분 5(8~12년)를 적용한다.
		정보통신업	61. 우편 및 통신업
4	8년 (6~10년)	제조업	14. 의복, 의복 액세서리 및 모피제품 제조업. 다만, 편조 의복 제조업(143) 및 편조 의복 액세서리 제조업(1441)은 구분 5(8~12년)를 적용한다. 20. 화학물질 및 화학제품 제조업(의약품은 제외한다). 다만, 살균·살충제 및 농약 제조업(2032)은 구분 1(3~5년)을 적용하고, 화약 및 불꽃제품제조업(20494) 중 성냥 제조는 구분 5(8~12년)를 적용한다. 34. 산업용 기계 및 장비 수리업
		건설업	41. 종합건설업
		운수 및 창고업	52. 창고 및 운송관련 서비스업
		숙박 및 음식점업	55. 숙박업 56. 음식점 및 주점업
		부동산업	68. 부동산업
		협회 및 단체, 수리 및 기타 개인 서비스업	95. 수리업
5	10년 (8~12년)	농업, 임업 및 어업	03. 어업. 다만, 내수면 양식 어업(03212) 중 수생파충류 및 개구리 양식은 구분 2(4년~6년)를 적용한다.
		광업	06. 금속광업 07. 비금속 광물광업(연료용을 제외한다). 다만, 그 외 기타 비금속광물 광업(0729) 중 토탄 채굴은 구분 2(4~6년)를 적용한다. 08. 광업 지원 서비스업. 다만, 광업지원서비스업(08000) 중 채굴목적 광물탐사활동, 유·무연탄 채굴 지원 서비스 및 갈탄 및 토탄 채굴 지원 서비스는 구분 2(4~6년)를 적용한다.

〈표 II-3〉의 계속

구분	기준내용연수, 신고내용연수 범위	적용대상자산 (아래 규정된 한국표준산업분류상 해당 업종에 사용되는 자산)	
		대분류	중분류
5	10년 (8~12년)	제조업	10. 식료품 제조업 11. 음료 제조업 13. 섬유제품 제조업(의복을 제외한다). 다만, 섬유 제품 염색, 정리 및 마무리 가공업(134)은 구분 4(6~10년)를 적용한다. 16. 목재 및 나무제품 제조업(가구는 제외한다) 17. 펄프, 종이 및 종이제품 제조업 22. 고무제품 및 플라스틱제품 제조업 23. 비금속 광물제품 제조업. 다만, 기타 산업용 유리 제품 제조업(23129) 중 평판 디스플레이용 유리의 제조업과 브라운관용 벌브유리의 제조업은 구분 2(4~6년)를 적용한다. 24. 1차 금속 제조업. 다만, 기타 비철금속 제련, 정련 및 합금 제조업(24219) 중 우라늄 제련 및 정련업은 구분 4(6~10년)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 31. 기타 운송장비 제조업 32. 가구 제조업 33. 기타 제품 제조업
6	12년 (9~15년)	제조업	12. 담배제조업 30. 자동차 및 트레일러 제조업
		운수업	50. 수상 운송업. 다만, 외항화물운송업(50112)은 구분 9(15~25년)를 적용한다. 51. 항공 운송업
7	14년 (11~17년)	제조업	19. 코크스, 연탄 및 석유정제품 제조업. 다만, 코크스 및 연탄 제조업(1910) 중 연탄, 갈탄·토탄의 응집 유·무연탄 및 기타 유·무연탄 제조는 구분 2(4~6년)를 적용한다.
8	16년 (12~20년)	전기, 가스, 증기 및 공기조절 공급업	35. 전기, 가스, 증기 및 공기조절 공급업
9	20년 (15~25년)	수도, 하수 및 폐기물 처리, 원료재생업	36. 수도사업

주: 2020년 현재 기준  
자료: 「법인세법 시행규칙」 별표 6

## 2) 무형자산

### 가) 무형자산의 범위

- 「법인세법 시행령」 제24조 제1항 제2호 각 목은 영업권, 특허권, 상표권, 개발비 등 감가상각 대상 무형자산의 종류를 열거함
  - 가: 영업권(합병 또는 분할로 인하여 합병법인 등이 계상한 영업권은 제외함), 디자인권, 실용신안권, 상표권
  - 나: 특허권, 어업권, 채취권, 유료도로관리권, 수리권, 전기가스공급시설이용권, 공업용수도시설이용권, 수도시설이용권, 열공급시설이용권
  - 다: 광업권, 전신전화전용시설이용권, 전용측선이용권, 하수종말처리장시설관리권, 수도시설관리권
  - 바: 개발비
  - 사: 사용수익기부자산가액
  - 아: 주파수이용권, 공항시설관리권
  - 자: 항만시설관리권
  
- 무형자산의 범위는 2002년 개발비 등을 추가한 이래로 크게 변경된 바 없음
  - 「법인세법」 제정 당시인 1951년 무형자산으로는 특허권, 상표권, 의장권, 실용신안권, 수리권, 어업권, 영업권, 시험연구비, 개발비가 있음<sup>45)</sup>
  - 이후 무형자산의 범위에 1959년 미장특허권·실용특허권, 1961년 광업권, 전용측선이용권이 추가되었다가 1968년 미장특허권·실용특허권·시험연구비가 제외되고 1978년 12월 개발비가 제외됨<sup>46)</sup>
    - 시험연구비, 개발비는 각각 1968년, 1978년 12월부터 이연자산이 됨

45) 「구 법인세법 시행규칙」(1951. 1. 1.) 별표 제7조 제2~10호

46) 「구 법인세법 시행규칙」(1959. 5. 27.) 별표; 「구 법인세법 시행규칙」(1961. 6. 14.) 별표; 「구 법인세법 시행규칙」(1968. 3. 27.) 별표3; 「구 법인세법 시행령」(1967. 12. 30.) 제47조; 「구 법인세법 시행령」(1978. 12. 30.) 제54조

- 2002년 이연자산이었던 개발비, 사용수익기부자산, 창업비를 무형자산에 포함하였으며 이 중 창업비는 2003년부터 무형자산의 범위에서 제외함<sup>47)48)</sup>
    - 국세청은 연구개발비 등은 종전에 기업회계기준과 세법이 다르게 규정하여 세무조정이 필요했으나, 이번 개정을 통해 법인세 신고 시 기업회계와 같은 방법으로 손금 처리하면 된다고 밝힘<sup>49)</sup>
  - 그 밖에 각종 공공시설 이용권·관리권 등을 무형자산의 범위에 추가해 옴<sup>50)</sup>
- 개별 무형자산의 정의는 별도 법률 규정 등을 준용하나 영업권 등 일부 무형자산의 경우 별도 법률 규정이 존재하지 않으므로 이하에서 추가 설명함
- 예를 들어 특허권은 특허법, 상표권은 상표법에서 정의 및 존속연수를 규정함
- 영업권은 판례, 「법인세법」상 예시를 통해 적절한 평가방법에 따라 유상으로 취득한 장차 초과수익을 올릴 수 있는 무형의 재산적 가치라고 볼 수 있음
- 판례는 영업권을 그 기업의 전통, 사회적 신용, 그 입지조건, 특수한 제조기술 또는 특수거래관계의 존재 등을 비롯하여 제조판매의 독점성 등으로 동종의 사업을 영위하는 다른 기업이 올리는 수익보다 큰 수익을 올릴 수 있는 초과수익력이라는 무형의 재산적 가치로 봄<sup>51)</sup>

47) 「구 법인세법 시행령」(2001. 12. 31.) 제24조; 「구 법인세법 시행령」(2002. 12. 30.) 제24조; 사용수익기부자산은 1995년부터 이연자산으로서 상각하기 시작함(「구 법인세법 시행령」(1994. 12. 31.) 제38조)

48) 창업비는 지출 시기에 따라 구분이 상이함. 2001년 이전에 지출한 것은 이연자산으로서 5년 이내에 균등상각하며 미상각 시 강제상각함. 2002년 중 개시한 사업연도에 지출한 것은 무형자산으로 계상하여 5년간 정액법으로 감가상각함. 2003년 이후 지출한 창업비는 당기비용으로 처리함

49) 국세청, 『2003년 법인세 신고안내책자』, 국세청, 2003.

50) - 1972년 11월 1일 개정: 전기가스공급시설이용권, 전신전화전용시설이용권, 공업용수도시설이용권

- 1982년 3월 20일 개정: 수도시설이용권, 열공급시설이용권, 댐사용권(1982년 3월 20일 개정으로 공업용수도시설이용권은 삭제되고 수도시설이용권으로 대체됨)

- 1983년 7월 1일 개정: 수도시설관리권, 유료도로관리권

- 1991년 2월 28일 개정: 하수종말처리장시설관리권

- 2002년 12월 30일 개정: 주파수이용권, 공항시설관리권

- 2012년 2월 2일 개정: 항만시설 관리권

51) 대법원 2004. 4. 9., 선고, 2003두7804, 판결

- 「법인세법」은 감가상각자산에 포함되는 영업권을 사업의 양도·양수과정에서 양도·양수자산과는 별도로 양도사업에 관한 허가·인가 등 법률상의 지위, 사업상 편리한 지리적 여건, 영업상의 비법, 신용·명성·거래처 등 영업상의 이점 등을 감안하여 적절한 평가방법에 따라 유상으로 취득한 금액으로 예시함<sup>52)</sup>
  - 설립인가, 특정사업의 면허, 사업의 개시 등과 관련하여 부담한 기금·입회금 등으로서 반환청구를 할 수 없는 금액과 기부금 등도 포함함
  
- 단 합병법인 또는 분할신설법인 등이 계상한 영업권은 감가상각대상이 아님
  - 2010년 7월 1일 이후 최초로 합병 또는 분할했으며, 이로 인하여 합병법인 등이 계상한 영업권은 「법인세법」 제44조의2 합병·분할에 대한 과세규정을 적용함
    - 2010년 6월 30일 이전까지 기업합병에 있어 영업권으로 인정된 것은 합병법인이 피합병법인의 자산을 평가하여 승계하였으며 피합병법인 또는 분할법인이 보유하는 상호 거래관계 기타 영업상의 비밀 등으로 사업상 가치가 있어 대가를 지급한 것에 한하며, 이에 대해서는 감가상각자산으로 보았음<sup>53)</sup>
  
- 개발비는 기업회계기준에 따라 법인이 해당 지출을 개발비로 계상했다면 감가상각대상인 무형자산으로 보며, 개발비로 계상하지 않았다면 지급이 확정된 사업연도에 손금으로 산입함<sup>54)</sup>
  - 개발비는 상업적인 생산 또는 사용 전에 재료·장치·제품·공정·시스템 또는 용역의 창출 및 현저한 개선을 목적으로 하는 계획·설계를 위해 연구결과 또는 관련 지식을 적용하는 데 발생하는 비용으로, 해당 법인이 개발비로 계상한 것을 의미함<sup>55)</sup>
    - 다른 법인이 개발 중인 기술을 적절한 평가방법에 따라 평가하여 유상으로 취득한 것 또한 감가상각대상인 개발비로 봄<sup>56)</sup>

52) 「법인세법 시행규칙」 제12조 제1항

53) 선고, 2006구합 12425, 2010. 6. 8.; 「구 법인세법 시행령」(2010. 6. 8.) 제24조 제4항 문언

54) 집행기준 23-26-7; 법인, 서울고등법원-2016-누-39766, 2017. 05. 31.

55) 「법인세법 시행령」 제24조 제1항 제2호 바목

- 법인이 자체 개발한 소프트웨어는 장부에 무형자산으로 계상했으며, 개발비 요건 (「법인세법 시행령」 제24조 제1항 제2호 바목)을 충족한다면 개발비로 간주함<sup>57)</sup>
  - 자체 개발한 소프트웨어가 회계상 개발비로 계상된 경우 개발비로 상각하고, 그 외의 경우 기구 및 비품(유형자산)으로 상각함
    - 법인이 소프트웨어 개발비용을 개발비가 아니라 당기비용으로 회계처리한 경우에는 당기비용으로 인정함<sup>58)</sup>
  - 법인이 외부에서 소프트웨어를 구입했으며 감가상각비가 판매비와 관리비를 구성하는 경우에는 기구 및 비품으로 처리하고, 감가상각비가 원가를 구성하는 경우에는 유형자산 중 업종별자산으로 처리함<sup>59)</sup>

나) 상각방법 및 내용연수

- 무형자산은 광업권 등을 제외하고 모두 정액법으로 상각함
  - 광업권은 법인이 정액법을 선택하여 신고한 경우에는 정액법으로 상각하며, 신고하지 않은 경우에는 생산량비례법으로 상각함
  - 사용수익기부자산은 해당 자산의 사용수익기간에 따라 균등하게 안분된 금액을 상각하는 방법을 적용하여 상각함
    - 단 기부자산의 멸실 또는 계약 해지가 발생한 경우 잔액을 일시상각함
  - 주파수이용권, 공항시설관리권은 주무관청에서 고시하거나 주무관청에 등록된 기간 내에서 사용기간에 따라 균등액을 상각하는 방법을 적용함
- 무형자산의 상각방법은 1970년대 이후로 크게 개정된 바 없음
  - 무형자산의 시부인 계산 단위는 1968년 각 자산별로 하여 현재에 이름

56) 법인, 법인세과-482, 2011. 07. 18.

57) 법인, 서면인터넷방문상담2팀-2016, 2007. 11. 07.; 서면2팀-705, 2004. 04. 06.; 서이 46012-11017, 2003. 05. 21.

58) 법인, 서면2팀-2778, 2004. 12. 29.

59) 법인 46012-540, 1996. 02. 16.

- 무형자산의 자산유형별 상각방법을 보면, 1951년부터 광업권은 생산량비례법을 적용하도록 했는데 1972년부터 정액법도 적용할 수 있게 된 것 외에는 큰 변화가 없음<sup>60)</sup>
- 무형자산은 법정내용연수에 의하여 상각하는 것이 원칙이나 개발비, 사용수익기부 자산 등에 대해서는 일부 예외를 두고 있음
  - 개발비의 내용연수는 20년 이내로 하되 무신고 시 5년으로 함<sup>61)</sup>
    - 신고내용연수는 관련 제품별로 판매 또는 사용이 가능한 시점으로부터 20년 이내의 기간 내에서 연 단위로 해당 법인이 선택하여 신고한 날짜로 함
    - 개발비는 도중에 무형자산이 아닌 이연자산이 되었다가 2002년부터 다시 무형자산이 되었는데, 「법인세법」 제정 당시 내용연수는 5년이었음<sup>62)</sup>
  - 사용수익기부자산은 해당 자산의 사용수익기간, 주파수이용권·공항시설관리권·항만시설관리권은 주무관청에서 고시하거나 주무관청에 등록된 기간 내 사용기간으로 함

60) 「구 법인세법 시행규칙」(1951. 1. 1.) 제33조; 「구 법인세법 시행령」(1971. 12. 30.) 제50조

61) 집행기준 23-26-7 ③

62) 개발비, 창업비가 이연자산이던 당시에는 해당 비용을 계상한 사업연도 개시일로부터 5년 이내에 걸쳐 매 사업연도에 균등액을 상각하도록 함(「구 법인세법 시행령」(1981. 12. 31.) 별표 2; 「구 법인세법 시행령」(2000. 12. 29.) 제38조 제2항)

〈표 II-4〉 우리나라 무형자산의 내용연수

(단위: 년)

구분 \ 개정 일자	51.1.1	72.11.1	82.3.20	83.7.1	91.2.28	95.3.30	01.12.31	02.12.30	12.2.2.	15.3.13	
영업권	10	5	5	5	5	5	5	5	5	5	
디자인권(의장권) <sup>3)</sup>	7	7	7	7	7						
실용신안권	7	5	5	5	5						
상표권	15	10	10	10	10	10 <sup>2)</sup>	10 <sup>2)</sup>	10 <sup>2)</sup>	10 <sup>2)</sup>	10 <sup>2)</sup>	
특허권	10	10	10	10	10						
어업권	10	10	10	10	10						
채취권	-	- (광업권에 포함됨)									
유료도로관리권	-	-	-	10	10						
수리권	20	15	15	15	15						
전기공급시설이용권	-	15	15	15	15	20 <sup>2)</sup>	20 <sup>2)</sup>	20 <sup>2)</sup>	20 <sup>2)</sup>	20 <sup>2)</sup>	
공업용수도시설이용권	-	15	15	15	15						
수도시설이용권	-	-	15	15	15						
열공급시설이용권	-	-	15	15	15						
광업권	-	20(채취권은 10년) 또는 생산량비례법				20 <sup>2)</sup>	20 <sup>2)</sup>	20 <sup>2)</sup>	20 <sup>2)</sup>	20 <sup>2)</sup>	
전산화전용시설이용권	-	-	20	20	20						
전용측선이용권	-	25	25	25	25						
하수종말처리장시설관리권	-	-	-	-	25						
수도시설관리권	-	-	-	35 <sup>1)</sup>	30	50	50	50	50	50	
댐사용권	-	-	50	50	50						
창업비	- (이연자산)						5	- (비용처리)			
개발비	5	3	3	- <sup>3)</sup>		20년 내의 기간 (무신고시 5년)					
사용수익기부자산	-						사용수익기간				
주파수이용권	-						고시등록기간				
공항시설관리권	-										
항만시설관리권	-						고시등록기간				

주: 1) 1983년 7월 1일에는 공업용수도시설관리권으로 내용연수가 35년이었음  
 2) 광업권, 채취권은 생산량비례법을 선택하여 적용할 수 있음  
 3) 개발비는 1983년 7월 1일부터 무형자산이 아닌 이연자산으로 구분했음. 2001년 12월 31일 개정 「법인세법 시행령」에 따라 다시 무형자산으로서 상각함  
 자료: 개정 일자별 「구 법인세법 시행규칙」 별표 3; 「법인세법 시행령」 제26조를 참조하여 저자 작성

- 무형자산의 내용연수는 1972, 1995, 2015년에 일부 자산의 내용연수를 단축한 것 외에는 크게 개정된 바 없음
  - 영업권(1972년), 디자인권(1995년), 실용신안권(1972년, 1995년), 상표권(1972년, 1995년), 수리권(1972년), 특허권(2015년)의 내용연수를 각각 단축한 것 외에는 대체로 처음 설정한 내용연수를 그대로 적용하고 있음
    - 기존에는 각 무형자산별로 내용연수를 하나하나 열거하였으나, 1995년 내용연수를 단축하여 5, 10, 20, 50년의 네 가지로 간소화하였음
    - 2015년 특허권 취득비용의 조기회수를 지원하기 위해 내용연수를 7년으로 단축함에 따라 무형자산의 내용연수는 5, 7, 10, 20, 50년의 5가지가 됨

## 다. 감가상각제도의 특례규정

### 1) 즉시상각의제

- 「법인세법」은 납세자가 소액수선비 및 소액자산 등을 발생연도에 비용으로 처리한 경우 손금으로 인정하는 즉시상각의제규정을 두고 있음
- (소액수선비) 각 사업연도에 지출한 수선비가 일정 금액 이하인 경우 등 다음과 같은 조건을 충족하는 경우 즉시상각할 수 있음<sup>63)</sup>
  - 개별자산별로 수선비로 지출한 금액이 600만원(2020년 2월 11일 이전에는 300만원) 이하인 경우 해당 비용이 발생한 과세연도의 손금으로 함
    - 기획재정부는 「2019년 세법개정안 발표」에서 수선비한도액을 인상한 이유는 물가상승 등을 감안하여 한도액을 현실화하기 위함이라고 밝힘<sup>64)</sup>
  - 개별자산별로 수선비로 지출한 금액이 재무상태표상 자산가액의 5%에 미달하는

63) 「법인세법 시행령」 제31조 제3항

64) 기획재정부, 「2019년 세법개정안 발표」, 보도자료, 2019. 7. 25., [http://www.moef.go.kr/nw/nes/detailNesDtaView.do?menuNo=4010100&searchBbsId1=MOSFBBS\\_000000000028&searchNttId1=MOSF\\_000000000029187](http://www.moef.go.kr/nw/nes/detailNesDtaView.do?menuNo=4010100&searchBbsId1=MOSFBBS_000000000028&searchNttId1=MOSF_000000000029187), 검색일자: 2020. 9. 1.

경우

- 3년 미만의 기간마다 주기적인 수선을 위하여 수선비를 지출하는 경우
- (소액자산) 취득가액이 거래단위별로 100만원 이하인 감가상각자산은 사업에 사용한 사업연도에 손금으로 계상한 것에 한해 즉시상각할 수 있음<sup>65)</sup>
  - 단 고유 업무 성질상 대량으로 보유하는 자산인 경우, 또는 그 사업을 개시·확장하기 위해 취득한 자산인 경우에는 즉시상각을 허용하지 않음
  - 1994년 12월 31일 세법 개정을 통해 1995년 1월 1일부터 즉시상각의제 금액을 종전 30만원에서 100만원으로 상향 조정하여 현재에 이룸<sup>66)</sup>
- 또한 공구, 기기, 어업용 어구 등 아래와 같은 자산도 사업에 사용한 사업연도에 비용으로 계상한 경우 당해 연도의 손금으로 보아 즉시상각할 수 있음<sup>67)</sup>
  - 어업에 사용하는 어구(어선용구 포함)
  - 영화필름, 공구, 가구, 전기기구, 가스기기, 가정용 기구·비품, 시계, 시험기기, 측정기기 및 간판
    - 기존에는 공구에 금형을 포함하였으나 2020년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도 분부터 금형을 제외함
  - 대여사업용 비디오테이프 및 음악용 콤팩트디스크로서 개별자산의 취득가액이 30만원 미만인 것
  - 전화기(휴대용 전화기를 포함함) 및 개인용 컴퓨터(그 주변기기를 포함함)
    - 2011년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도 분부터 추가됨
- 시설 낙후로 인해 일부를 폐기하거나 감가상각의 가치가 급락함에 따라 회계상 장

65) 「법인세법 시행령」 제31조 제4항

66) 법제처, 「제정·개정이유(「법인세법 시행령」(1994. 12. 31.))」, <http://www.law.go.kr/lsInfoP.do?lsiSeq=19926&lsId=&efYd=19950101&chrClsCd=010202&urlMode=lsEfInfoR&viewCls=lsRvsDocInfoR&ancYnChk=#>, 검색일자: 2020. 8. 27.

67) 「법인세법 시행령」 제31조 제6항, 「구 법인세법 시행령」(1987. 12. 31.)

부가액을 일시에 비용으로 처리한 경우에도 당해 연도의 손금으로 인정함<sup>68)</sup>

- 시설의 개체·기술이 낙후되어 생산설비 중 일부를 폐기한 경우, 해당 자산의 장부가액에서 1천원을 뺀 금액을 폐기일이 속하는 사업연도에 손금으로 산입할 수 있음
- 감가상각자산에 진부화, 물리적 손상이 발생하여 가치가 급락함에 따라 손상차손을 계산한 경우 해당 금액을 당해 연도의 감가상각비로 인정함

## 2) 특별가속상각

- 우리나라는 현재 법인에 대한 특별가속상각제도를 운영하고 있지 않으며, 현행 「조세특례제한법」상 특별가속상각 관련 경과규정은 있음
- 「조세특례제한법」은 중소기업이 사업에 사용하기 위해 설비투자자산을 2017년 1월 1일부터 6월 30일까지 취득한 경우, 단축내용연수를 적용할 수 있도록 하며 신고조정을 허용하였음<sup>69)</sup>
  - 설비투자자산은 다음과 같은 자산을 의미하며 중소기업이 2016년 7월 1일, 중견기업이 2016년 1월 1일 이후 취득한 자산이 대상임
    - 차량 및 운반구(운수업에 사용되거나 임대목적으로 임대업에 사용되는 경우로 한정함)
    - 선박 및 항공기(어업 및 운수업에 사용되거나 임대목적으로 임대업에 사용되는 경우로 한정함)
    - 공구, 기구 및 비품
    - 기계 및 장치
  - 기준내용연수의 50% 범위 내에서 내용연수를 가감조정하여 상각범위액을 조정할 수 있으며, 해당 설비투자자산에 대한 감가상각비는 손금으로 계상하지 않았

68) 「법인세법 시행령」 제31조 제7항; 제8항

69) 「조세특례제한법」 제28의2

더라도 상각할 수 있도록 하여 신고조정을 허용함

- 또한 내국인(중소기업 및 대기업)이 설비투자자산을 2018년 12월 24일부터 2020년 6월 30일까지 취득한 경우, 단축내용연수를 적용할 수 있도록 하며 신고조정을 허용하는 특별가속상각제도를 운영하였음<sup>70)</sup>
- 제정 당시에는 적용 기한을 2019년 12월 31일까지로 하였으나 2020년 6월 30일까지로 한 차례 기한을 연장하면서 2019년 7월 3일 이후 취득한 설비투자 자산에 대해 상각률을 인상하고 대상자산의 범위를 확장함
  - 2019년 7월 3일 전에 취득한 설비투자자산에 대한 상각률은 기준내용연수의 50%(기업 규모와 무관)이며 대상자산은 중소·중견기업의 경우 사업용 고정자산(설비투자자산), 대기업의 경우 혁신투자자산(연구·인력개발 시설과 신성장기술 사업화 시설)이었음
  - 2019년 7월 3일 이후 취득한 설비투자자산에 대해서는 이전에 비해 중소·중견기업의 상각률을 기준내용연수의 75%로 인상하고, 대기업의 특례적용대상이 되는 혁신성장투자자산의 범위에 에너지 절약시설 및 생산성 향상시설을 추가함
- 동 특례는 2020년 6월 30일까지 적용한 뒤 일몰 종료됨

---

70) 「조세특례제한법」 제28조의3

### Ⅲ. 주요국의 감가상각제도

#### 1. 미국

##### 가. 개요

- 미국 세법상 자산의 상각제도는 「내국세법」 제167조, 제168조 및 제197조에 의함
  - 「내국세법」 제167조 및 제168조는 유형자산의 감가상각과 관련된 기본 조항임
    - 감가상각대상자산, 상각방법, 상각기간 등 감가상각제도의 전반에 대하여 규정하고 있음
  - 「내국세법」 제197조는 무형자산의 상각과 관련된 기본 조항임
    - 동법에 열거되지 않은 무형자산 중 일부(컴퓨터 소프트웨어, 창업비, 연구개발비 등)는 동법 제167조 등의 적용대상이 될 수 있음<sup>71)</sup>
  
- 미국은 신고조정방식에 의하여 감가상각비를 세무상 비용으로 인식함<sup>72)</sup>
  - 세무상 감가상각비는 회계상 감가상각비 계상 여부와 무관하게 별도로 인식됨
  
- 세무상 감가상각비는 강제상각 대상임<sup>73)</sup>
  - 납세자는 매년 감가상각비용 공제를 신청하여야 하며 누적 또는 이연하여 공제할 수 없음<sup>74)</sup>

---

71) I.R.C. §167(f)

72) E&Y, *2019 Worldwide Capital Fixed Assets Guide*, 2019a, p. 191.; 이만우·김정선·심준용, 2014, pp. 132~133.

73) IRS, *Publication 946, How To Depreciate Property*, IRS, 2020a, p. 12.

- 전년도 소득세 신고서상의 감가상각비 비용공제 여부와 무관하게 다음 연도의 상각 대상 장부가액은 취득가액에서 전년도 상각가능 누계액(depreciation allowable)을 차감하여 결정됨

## 나. 감가상각제도의 일반규정

### 1) 유형자산

- 1913년 「내국세법」은 사업에 사용되는 자산 중 가치가 감소하는 자산을 대상으로 납세자가 추정하는 경제적 내용연수에 의해 상각하도록 함<sup>75)</sup>
  - 경제적 실질에 부합한다는 장점이 있으나, 납세자의 경제적 내용연수 입증의 어려움 및 세무행정의 통일성에 있어 문제가 발생함
    - 경제적 내용연수와 관련한 분쟁이 다수 발생하고, 법원이 일관된 판결을 내리지 못하는 경우가 발생함
- 이후 1962년에 내용연수에 대한 가이드라인을 제시하였으며, 1971년에는 범위제도(Asset Depreciation Range System, ADR)가 도입되어 납세자가 해당 내용연수에 20%를 가감한 범위 내에서 상각하는 경우에는 이견을 제시하지 않음<sup>76)</sup>
  - 과세관청은 납세자의 불확실성을 낮추고 세무행정 절차에 있어 통일성을 확대하기 위해서 1942년에 Bulletin f를 통해 내용연수에 대한 가이드라인을 제시하였으며, 1962년에 해당 내용을 revenue procedure 62-21로 발전시켰
    - 납세자가 정당성을 입증하는 경우 유권해석상의 내용연수보다 단축된 내용연수의 적용이 가능함
  - ADR 제도는 기존보다 조기상각을 가능하게 함

74) IBFD - United States - Corporate Taxation - Country Tax Guides - 1. Corporate Income Tax - 1.5.1. General principles(Last Reviewed: 1 April 2020).

75) GAO, "Tax policy-Issues and policy proposals regarding tax treatment of intangible assets," GGD-91-88, GAO, 1991, p. 16.

76) GAO, 1991, pp. 16~17.

- 미국은 1981년에 기존의 복잡한 감가상각제도를 단순화하고 상각기간을 단축할 목적으로 가속상각제도(Accelerated Cost Recovery System, ACRS)를 도입함<sup>77)78)</sup>
  - ACRS는 「경제회복법안(Economic Recovery Tax Act)」의 일부로서 유형자산 투자의 유효세율을 낮출 목적으로 도입됨
  - ACRS는 기존 ADR 제도에 비하여 제도가 단순함
    - ACRS는 125개 이상이었던 기존 자산 유형을 6개 그룹으로 단순화함
  - ACRS는 세법상 상각비를 계산함에 있어 납세자의 개별 상황 및 산업에 의한 경제적 상황을 크게 고려하지 않음
    - 상당수 자산의 납세자 내용연수 선택권이 삭제됨
  
- 미국은 1986년에는 ACRS를 보완한 수정가속상각제도(Modified Accelerated Cost Recovery System, MACRS)를 도입하였으며, 해당 제도는 현재까지 적용되고 있음<sup>79)80)81)</sup>
  - MACRS는 상각방법, 상각기간, 잔존가액 등에 대해 법률 등의 형식으로 규정함
  - MACRS는 ACRS에 비하여 자산구분을 좀 더 세분화하여 적용함
    - MACRS는 세무상 상각비의 계산 시 경제적 실질을 좀 더 고려하여 ACRS에 비해 자산구분을 좀 더 세분화함(기존 6개 그룹 → 8개 그룹)

#### 가) 상각대상자산

- 감가상각은 납세자가 소유한 사업에 사용되거나 소득을 창출하는 데 사용되는 자산으로서 내용연수를 판단할 수 있고 기대내용연수가 12개월을 초과하는 자산을

77) GAO, 1991, p. 17.

78) David W. Brazell Lowell Dworin Michael Walsh, "A History of federal tax depreciation policy," *Depreciation Analysis Staff Office of Tax Analysis*, 1989, pp. 20~21.

79) Hospital Corp. of Am v. Commissioner, 109 T.C.21(1997)

80) ACRS는 1981년에서 1986년 사이에 취득한 자산에 대해서는 아직 적용되고 있음. 이하에서는 현재 일반적으로 적용되고 있는 MACRS를 중심으로 설명함

81) 현진권, 『감가상각의 현황과 정책방향』, 한국조세연구원, 1994, p. 233.

대상으로 함<sup>82)</sup>

- 따라서 토지는 감가상각대상자산에 해당하지 않음
  - 「소득세법」은 감가상각대상자산의 유형을 정의하고 있지 않음
    - 미국 국세청은 감가상각대상자산을 부동산과 개인자산(자동차, 가구, 비품 등 부동산에 해당하지 않는 대부분의 자산)으로 설명함<sup>83)</sup>
- MACRS 중 일반상각제도(General Depreciation System, GDS)는 유형자산을 내용연수에 기초하여 3년자산, 5년자산, 7년자산, 10년자산, 15년자산, 20년자산, 25년이 적용되는 수도시설 및 부동산(주거용 임대자산, 비주거용부동산, 철도시설 등)으로 구분함<sup>84)</sup>
- 예를 들어, 3년자산은 일반적으로 내용연수가 4년 이하인 자산임
    - 법은 3년자산으로 비운송용 견인차, 생후 2년 이상인 경주마, 생후 12년 이상인 비경주마, 적격 임대용 소유자산을 예시하고 있음
    - 예시되지 않은 자산이라 하더라도 내용연수가 4년 이하인 경우에는 3년자산에 해당됨

#### 나) 상각방법

- 대부분의 유형자산은 MACRS에 의하여 상각되며, MACRS는 일반상각제도(General Depreciation System, GDS)와 대체상각제도(Alternative Depreciation System, ADS)로 구분됨<sup>85)</sup>
- MACRS는 공공 유틸리티 자산(public utility property), 필름, 비디오테이프, 1986년 이전 취득자산 등에는 적용되지 않음<sup>86)</sup>

82) I.R.C. §167(a); IRS, 2020a, p. 4.

83) IRS, "Depreciation, Frequently Asked Questions," [https://www.irs.gov/pub/irs-regs/depreciation\\_faqs\\_v2.pdf](https://www.irs.gov/pub/irs-regs/depreciation_faqs_v2.pdf). 검색일자: 2020. 9. 8.

84) IRS, 2020a, pp. 29~30.

85) IRS, 2020a, pp. 27~28.

86) James Edward Maule, "Portfolio 531-3rd: Depreciation: MACRS and ACRS," Bloomberg Law,

- 대부분의 경우 GDS가 적용되며, ADS는 법령에서 강제 적용하도록 지정하였거나 납세자의 신청이 있는 경우에 적용됨
- GDS의 감가상각방법으로는 200% 정률법, 150% 정률법 및 정액법이 있으며, 각 자산유형별 감가상각방법이 규정되어 있음<sup>87)</sup>
  - 연도별 감가상각비는 상각장부가액에 상각률을 곱하여 계산함
    - 상각장부가액은 상각기초가액<sup>88)</sup>에서 전년도 상각누계액을 차감하여 계산함
    - 정률법 상각률은 200%(또는 150%)를 상각기간으로 나눈 값임<sup>89)</sup>
    - 정액법 상각률은 1을 잔여상각기간으로 나눈 값임<sup>90)</sup>
  - 대부분의 동산은 200% 정률법에 의하여 상각됨
    - 3년자산, 5년자산, 7년자산 및 10년자산은 200% 정률법에 의하여 상각됨
    - 15년자산과 20년자산은 150% 정률법에 의해 상각됨
  - 일반적으로 부동산은 정액법에 의하여 상각됨
- 다만 GDS가 적용되는 자산의 경우에는 납세자의 선택에 의해 규정된 상각방법보다 초기상각을 적게 하는 상각방법을 적용할 수 있음<sup>91)</sup>
  - 200% 정률법 적용대상 자산에 대해 150% 정률법 또는 정액법의 적용을 선택할 수 있음
  - 150% 정률법 적용대상 자산에 대해 정액법의 적용을 선택할 수 있음
  - GDS 적용대상 자산에 대해 ADS의 적용을 선택할 수 있음
  - 한 번 선택한 후에는 변경이 불가능하며, 선택방법은 해당 연도에 취득한 동일 자산분류(property class)에 속한 모든 자산에게 적용되어야 함

<https://www.bloomberglaw.com/product/tax/document/2658108968>, 검색일자: 2020. 9. 11.

87) IRS, 2020a, p. 35.

88) 상각기초가액은 취득가액에서 후술한 특별비용공제와 보너스상각비를 차감한 금액임

89) 예를 들어 3년자산에 대해 200% 정률법이 적용되는 경우 상각률은 200%를 3으로 나눈 값임

90) 상각률의 적용대상이 취득가액이 아닌 상각기초가액이기 때문에, 정액법의 경우 매년도 감가상각비가 동일함

91) I.R.C. §168(b)(5)

- 한편 GDS 적용자산에 대해 정률법에 의해 상각하는 중에 정률법 적용 시의 감가 상각금액이 정액법에 의한 상각금액보다 적게 되면 감가상각방법이 정액법으로 전환됨<sup>92)</sup>
- 예를 들어 7년자산의 경우에는 5년차부터 감가상각방법이 정액법으로 전환됨

〈표 III-1〉 미국의 GDS 자산분류별 상각률 및 정액법 전환시기

(단위: %, 년차)

자산분류	상각방법	상각률	정액법으로 전환되는 해
3년자산	200% 정률법	66.667	3
5년자산		40	4
7년자산		28.571	5
10년자산		20	7
15년자산	150% 정률법	10	7
20년자산		7.5	9

자료: IRS, 2020a, p. 41.

- ADS를 적용하는 자산은 정액법에 의해서만 상각되는데,<sup>93)</sup> 국외에서 사용되는 자산과 같이 법에 열거된 일부 자산은 의무적으로 ADS를 적용하여야 함<sup>94)</sup>
- 사업에 사용되는 비율이 50% 이하인 특정 자산
  - 특정 자산에는 자동차, 트럭 등이 포함됨<sup>95)</sup>
- 주로 국외에서 사용되는 자산
- 면세사용자산
  - 일반적으로 비과세단체(tax exempt entity)에 임대된 자산을 의미함

92) I.R.C. §168(b)(1)(B)

93) I.R.C. §168(g)(2)

94) I.R.C. §168(g)

95) CCH, *U.S. Master Depreciation Guide*, 2020, p. 514.

- 면세채권으로 조달한 자산
- 특정 부동산사업자의 주거용임대부동산, 비주거용부동산, 적격임차개량자산
- 특정 농산업자가 보유하는 상각기간이 10년을 초과하는 자산
- 대통령령으로 지정된 불공정무역국가로부터 수입한 자산

〈표 III-2〉 미국의 유형별 감가상각방법

방법		대상자산
GDS	200% 정률법	비농업용 3년, 5년, 7년, 10년자산 2017년 후 사용되는 농업용 3년, 5년, 7년, 10년자산
	150% 정률법	2018년 전 사용되는 농업용 3년, 5년, 7년, 10년자산 모든 15년, 20년자산
	정액법	비주거용 부동산 주거용 임대자산 과실수 수도시설 2017년 이후 사용되는 적격임차개량자산
ADS	정액법	국외사용자산 등 ADS 적용대상으로 열거된 자산

주: 상기 표는 원칙적인 유형별 감가상각방법별 대상자산을 기재하고 있음. 한편 GDS의 경우 납세자는 초기 상각을 적게 하는 방법을 선택할 수 있음(예: 200% 정률법 적용 자산에 대해 150% 정률법 또는 정액법의 적용)

자료: IRS, 2020a, p. 37.

- 납세자가 연도 중 취득·처분한 자산의 상각방법(convention)으로는 월별상각(mid-month convention), 분기상각(mid-quarter convention), 반년상각(half-year convention)이 있음<sup>96)</sup>
  - 월별상각법은 주거용 임대자산과 비주거용 부동산에 적용됨
  - 분기상각법은 월별상각법이 적용되지 않고 지난 3개월간 취득한 총자산가액이 당해 사업연도에 취득한 총자산가액의 40%를 초과하는 경우에 적용됨
  - 반년상각법은 월별상각법 및 분기상각법이 적용되지 않는 경우에 적용됨

96) IRS, 2020a, pp. 34~35.

- 반년상각법이 일반적으로 적용됨

다) 상각기간

- 미국은 자산의 내용연수와 상각기간을 구분하여 정의하고 있으며, 세무상 비용으로 인정되는 기간은 상각기간임
  - 미국은 세법상 상각기간과 경제적 내용연수를 구분함
    - 과거에는 경제적 실질을 우선시하여 경제적 내용연수에 의해 세법상 상각비를 계상하였으나, ACRS부터는 경제적 내용연수와 세법상 상각기간을 구분하여 봄<sup>97)</sup>
  - 일반적으로 상각기간(recovery period)이 내용연수(class life)보다 짧음
    - 예를 들어, 내용연수가 4년 초과 10년 미만인 자산의 상각기간은 5년임
  
- IRS는 각 자산별 내용연수 및 상각기간표를 제시하고 있음<sup>98)99)</sup>
  - IRS는 자산별, 사업활동별 상각기간을 구분하여 제시함
    - 모든 사업유형에 적용될 수 있는 자산유형별 상각기간과 특정 사업활동에 적용되는 상각기간을 구분하여 제시함
  - 하나의 자산이 자산별 상각기간과 사업활동별 상각기간 모두의 적용대상인 경우에는 사업활동별 상각기간을 적용하여야 함
  - 열거되지 않은 자산유형 또는 사업활동유형의 경우에는 일반적으로 7년(GDS) 또는 12년(ADS)의 상각기간을 적용함
  
- 동일 자산의 경우에도 GDS가 적용되는 경우와 ADS가 적용되는 경우의 상각기간은 상이할 수 있음
  - 일반적으로 GDS보다 ADS의 상각기간이 긴 편임

97) CCH, 2020, p. 25.

98) Rev. Proc. 87-56, 1987-2 CB 674.

99) IRS, 2020a, p. 97.

## 2) 무형자산

- 세법상 무형자산의 상각제도는 1993년을 기점으로 전면 개정됨<sup>100)</sup>
  - 1993년 이전까지는 「내국세법」의 입법(1913년) 이래 무형자산의 상각과 관련된 큰 개정은 없었음
    - 영업권의 경우 1927년 재무부 규정이 큰 변경 없이 적용되고 있었음
  
- 1993년 이전에는 영업권 등 일부 무형자산의 상각액은 세무상 비용으로 인정되지 않았으며, 그 외의 무형자산의 경우에는 납세자가 경제적 내용연수를 입증하는 경우에 한하여 비용으로 인정되었음<sup>101)</sup>
  - 영업권 및 내용연수를 한정할 수 없는 무형자산의 상각액은 세무상 비용으로 인정되지 않았음
    - 영업권, 상표권(trade mark) 등은 사업과정에서 감모되지 않는 것으로 보아 감가상각대상자산에서 제외됨<sup>102)</sup>
  - 일부 다른 무형자산은 납세자가 단축된 내용연수를 입증하는 경우에도 법정 내용연수에 걸쳐 비용으로 인정됨
    - 예를 들어, 특허권의 경우에는 17년에 걸쳐 비용으로 인정됨
  
- 이로 인해 납세자와 국세청 간에 자산의 일괄취득 시 상각자산과 비상각자산의 취득가액 안분, 무형자산의 경제적 내용연수와 관련된 다수의 분쟁이 발생함<sup>103)</sup>
  - 납세자는 여러 자산을 일괄 취득하는 경우, 상각이 가능한 자산에 취득가액을 더 많이 배분하려는 경향이 있는 반면 국세청은 영업권과 같은 비상각자산의 취

100) GAO, 1991, p. 16.

101) GAO, 1991, p. 2.

102) Christopher H. Bowen, "Websites and intangible asset amortization under 27 U.S.C.§197: A marriage that bears little fruit," *Marquette Intellectual Property Law Review*, Vol. 16 Issue 1, Marquette University Law School, 2012, p. 196.

103) Annette Nellen, "Portfolio 533-4th: Amortization of Intangibles," Bloomberg Law, <https://www.bloomberglaw.com/product/tax/document/15016748072>, 검색일자: 2020. 9. 9.

득가액을 증액시키려고 함

- 납세자와 국세청 간에 다수의 분쟁이 발생함에 따라 관련 조세소송이 증가하였으며 법원의 결정이 일관되지 않은 문제가 발생함

- 이에 따라 미국은 조세제도의 단순화를 목표로 1993년 「내국세법」 제197조를 신설하여 영업권 등을 포함한 무형자산은 15년의 법정내용연수에 의해 상각하도록 하는 등 무형자산의 상각방법을 전면 개정함<sup>104)</sup>

- 「내국세법」 제197조는 이후 큰 변동 없이 현재까지 적용되고 있음

가) 상각대상자산<sup>105)</sup>

- 미국 세법상 무형자산에는 영업권, 특허권 등과 같이 「내국세법」 제197조에 열거된 무형자산과 그 외 연구개발비, 창업비, 광업권 등이 있음

- 미국 세법상 무형자산의 상각과 관련된 기본 조항은 「내국세법」 제197조임

- 연구개발비, 창업비, 유전·천연가스 탐사비 등에 대해서는 그 외의 조항에서 별도로 규정하고 있음

- 「내국세법」 제197조는 감가상각대상 무형자산을 다음과 같이 10가지로 분류함<sup>106)</sup>

- 영업권

- 적절한 인력(workforce in place)

- 정보기반(information base)

- 특허권, 저작권, 노하우, 디자인, 필름의 이권(interest) 등 이와 유사한 자산

- 고객기반 무형자산(customer-based intangible)

- 공급자기반 무형자산(supplier-based intangible)

104) Annette Nellen, "Portfolio 533-4th: Amortization of Intangibles," Bloomberg Law, <https://www.bloomberglaw.com/product/tax/document/15016748072>, 검색일자: 2020. 9. 9.

105) IRS, *Publication 535, Business Expenses*, IRS, 2020b, pp.30~31.

106) I.R.C. §197(d)

- 적절한 인력, 정보기반, 특허권 등 고객기반 무형자산 및 공급자기반 무형자산과 유사한 무형자산<sup>107)</sup>
  - 정부 또는 공공기관으로부터 매입한 인허가권
  - 사업의 양수도 과정에서 취득한 비경쟁약속(covenant not to compete)
  - 프랜차이즈, 상표권
- 영업권은 이름, 사업상의 평판 및 기타 다른 요인에 의해서 지속적인 고객지원을 기대하게 하는 사업상의 가치를 의미함<sup>108)</sup>
- 영업권의 취득가액은 사업양수도 등을 위해 지불한 총 구매대가에서 유형자산과 기타 무형자산 등 확인 가능한 자산의 취득가액을 차감하는 '잔여가치법'에 의해 결정됨<sup>109)</sup>
- 계속기업가치(going concern value)는 지배주주의 변화에도 불구하고 수익을 지속적으로 창출할 수 있는 능력을 의미함<sup>110)</sup>
- 계속기업가치의 취득가액은 영업권과 마찬가지로 잔여가치법에 의해 결정됨
- 적절한 인력(workforce in place)은 고도로 훈련된 직무상 능력(경험, 교육, 훈련 등), 고용계약, 근로자와의 관계 등에 의해 창출된 가치임<sup>111)</sup>
- 정보기반(information base)은 영업상의 기록, 운영체계 등을 의미함<sup>112)</sup>
- 고객명단, 구독자명단, 트레이닝 매뉴얼 등도 포함됨

107) 「내국세법」 제197조의 적용을 피하기 위해서 새로운 항목의 무형자산을 개발하는 것을 방지하기 위해서 적절한 인력, 정보기반, 특허권 등 고객기반 무형자산, 공급자기반 무형자산과 유사한 무형자산 또한 「내국세법」 제197조의 적용대상에 해당하도록 포괄적으로 규정함(I.R.C. §197(d)(c)).

108) Regulation § 1.197-2(b)(1)

109) CCH, 2020, p. 54.

110) Regulation § 1.197-2(b)(2)

111) Regulation § 1.197-2(b)(3)

112) Regulation § 1.197-2(b)(4)

- 특허권, 저작권, 공식, 노하우, 디자인, 컴퓨터 소프트웨어, 필름의 이권(interest) 및 이와 유사한 자산 등이 해당됨<sup>113)</sup>
  - 필름, 사운드레코딩, 비디오테이프, 책, 기타 이와 유사한 자산과 관련된 이권(라이선스 형식 포함)이 포함됨
  - 사업양수도에 의해 인수한 개발 중인 프로젝트는 회계상 비용으로 처리하지만, 세무상으로는 「내국세법」 제197조의 무형자산(성격에 따라 공식, 노하우 등 또는 적절한 인력 등으로 배분)으로 보아 상각함<sup>114)</sup>
  
- 고객기반 무형자산(custom-based intangible)은 시장점유율, 시장에서의 위치, 기타 고객관계에 의하여 일상적인 영업과정에서 얻는 가치를 의미함<sup>115)</sup>
  
- 공급자기반 무형자산(supplier-based intangible)은 공급자와의 관계를 통해 일반 영업과정 중에서 얻는 가치를 의미함<sup>116)</sup>
  - 유통업자와의 우호적 관계 등이 포함됨
  
- 정부 또는 공공기관으로부터 매입한 인·허가권에는 주류면허, 공항 이·착륙권, 규제되는 항공경로, 텔레비전 및 라디오방송권 등이 포함됨<sup>117)</sup>
  - 계약기간이 무기한이거나 계속적으로 갱신될 것으로 예상된다 하더라도 「내국세법」 제197조의 감가상각대상 무형자산으로 분류함
  - 도메인(URL)의 포함 여부는 불명확함<sup>118)</sup>

113) Regulation § 1.197-2(b)(5)

114) Annette Nellen, "Portfolio 533-4th: Amortization of Intangibles," Bloomberg Law, [https://www.bloomberglaw.com/product/tax/document/XDVH2PH8#section\(8\)\\_0](https://www.bloomberglaw.com/product/tax/document/XDVH2PH8#section(8)_0), 검색일자: 2020. 9. 8.

115) Regulation § 1.197-2(b)(6)

116) Regulation § 1.197-2(b)(7)

117) Regulation § 1.197-2(b)(8)

118) Annette Nellen, "Portfolio 533-4th: Amortization of Intangibles," Bloomberg Law, [https://www.bloomberglaw.com/product/tax/document/XDVH2PH8#section\(9\)\\_0](https://www.bloomberglaw.com/product/tax/document/XDVH2PH8#section(9)_0), 검색일자: 2020. 9. 9.

- 비경쟁약속(covenant not to compete)은 사업의 양수도 과정에서 취득한 경우에만 「내국세법」 제197조의 상각대상 자산으로 인정됨<sup>119)</sup>
- 프랜차이즈, 상표권, 상표이름<sup>120)</sup>
  - 프랜차이즈란 특정 지역 내에서 재화, 서비스 또는 시설을 유통, 판매 또는 제공할 수 있는 권리를 계약 당사자에게 제공하는 모든 계약을 포함함
  - 상표권이란 재화나 용역을 식별하고 다른 사람이 제공하는 것과 구별하기 위해 채택하여 사용하는 모든 단어, 이름, 기호 또는 장치 등의 조합을 포함함
  - 상표이름이란 특정 사업을 식별하거나 지정하기 위해 사용하는 이름 또는 사업에 종사하는 개인 또는 단체가 사용하는 이름을 포함함
- 다만 상기한 무형자산 중에서 사업 양수과정이 아닌 개별적으로 취득하는 다음의 무형자산 등에 대해서는 「내국세법」 제197조를 적용하지 않음<sup>121)122)</sup>
  - 필름, 사운드레코딩, 비디오테이프, 책, 기타 이와 유사한 자산과 관련된 이권
  - 정부기관 등으로부터 보장받거나 계약에 의해 유형자산이나 서비스를 제공받을 수 있는 권리
  - 특허권 또는 저작권과 관련된 이권
  - 정부기관 등으로부터 보장받거나 계약에 의해 취득한 권리로서 15년 미만의 확정된 기간을 가지거나 생산량비례법(unit-of-production method)과 유사한 방법에 의해 상각될 수 있는 확정금액이 있는 권리
    - 영업권, 계속기업가치, 비경쟁약속, 프랜차이즈 등 고객기반 무형자산, 공급자 기반 무형자산 및 이와 유사한 것은 포함되지 않음
  - 컴퓨터 소프트웨어

119) Regulation § 1.197-2(b)(9)

120) Regulation § 1.197-2(b)(10)(i)

121) 이러한 예외규정을 통해 15년보다 짧은 내용연수를 가지는 무형자산을 개별 취득하는 경우 제 197조가 적용되는 경우보다 단기간에 비용 처리할 수 있음

122) Annette Nellen, "Portfolio 533-4th: Amortization of Intangibles," Bloomberg Law, <https://www.bloomberglaw.com/product/tax/document/15016754728>, 검색일자: 2020. 9. 8.

- 특정 모기지 서비스 권리
- 「내국세법」 제197조의 10가지 무형자산의 사용을 허가하는 라이선스, 계약, 기타 약정에 따른 권리를 포함함

나) 상각방법 및 상각기간

- 무형자산은 일반적으로 정액법에 의해서만 상각됨<sup>123)</sup><sup>124)</sup>
  - 「내국세법」 제197조의 적용대상인 무형자산과 그 외의 무형자산 모두 정액법에 의해서만 상각이 가능함
  - 예외적으로 필름, 사운드레코딩 등의 권리, 특허권, 저작권 등과 관련하여 취득한 권리는 소득추계법에 의해서도 상각할 수 있음
    - 소득추계법은 해당 자산으로부터 향후 10년간 발생할 것으로 예상되는 총순소득 대비 당해 과세연도에 해당 자산으로부터 발생한 순소득의 비율에 의하여 자산의 취득가액을 상각하는 방법임
- 「내국세법」 제197조의 적용대상인 무형자산의 상각기간은 15년임<sup>125)</sup>
  - 법정 및 경제적 유효기간이 15년에 미달하는 경우에도 세무상으로는 15년에 걸쳐 상각함
  - 연중 취득한 자산에 대해서는 월할상각함<sup>126)</sup>
- 다만 개별적으로 취득하여 「내국세법」 제197조가 적용되지 않는 무형자산은 확정

123) Annette Nellen, "Portfolio 533-4th: Amortization of Intangibles," Bloomberg Law, <https://www.bloomberglaw.com/product/tax/document/15016746536>, 검색일자: 2020. 9. 8.; Annette Nellen, Portfolio 533-4th: Amortization of Intangibles, Bloomberg Law, [https://www.bloomberglaw.com/product/tax/document/XDVH2UH8#section\(6\)\\_0](https://www.bloomberglaw.com/product/tax/document/XDVH2UH8#section(6)_0), 검색일자: 2020. 9. 8.

124) IRS, 2020a, p.10.

125) I.R.C. §197(a).

126) Regulation §1.197-2(f)(1)(iv).

- 기간 등에 비례한 정액법 등으로 상각될 수 있음<sup>127)</sup><sup>128)</sup>
- 정부기관 등으로부터 보장받거나 계약에 의해 유형자산이나 서비스를 제공받을 수 있는 권리
    - 확정계약기간 또는 확정계약물량 등에 비례하여 균등상각함
  - 특허권 등과 관련된 이권
    - 연도별 고정액을 지급하거나 발생한 수익의 고정비율을 적용한 금액을 지급하는 경우에는 해당 금액을 비용 처리함
    - 그 외의 경우에는 잔여 법정유효기간에 의하여 균등상각하거나 예외적으로 소득추계법에 의하여 상각할 수 있음<sup>129)</sup>
- 「내국세법」 제197조가 적용되지 않는 자가창설 비한정 무형자산은 15년의 기간 동안 정액법에 의하여 상각될 수 있음<sup>130)</sup><sup>131)</sup>
- 다른 법령에서 상각방법을 규정하지 않은 자가창설 비한정 무형자산(예: 멤버십 회원권)은 15년의 기간 동안 균등상각 가능함
    - 부동산(도로, 다리, 터널 등) 관련 무형자산은 25년의 기간 동안 상각됨
- 한편 사업에 사용되는 무형자산 중 「내국세법」 제197조가 적용되지 않는 자산(예: 소프트웨어, 연구개발비 등)은 다른 규정에 의한 감가상각방법에 대해 추가적 판단이 필요함
- 취득가액을 특정할 수 있고 내용연수를 예측할 수 있는 자산 등에 대해 감가상

127) Regulation §1.167(a)-14.

128) Annette Nellen, "Portfolio 533-4th: Amortization of Intangibles," <https://www.bloomberglaw.com/product/tax/document/XDVH2VH8?bc=W1siRG9jdW1lbnQiLCIvcHJvZHVjdC90-vZG9jdW1lbnQvMT9jaXRhdGlvbj1UTSUyMDUzMyUyMElWJTlWRSZzdW1tYXJ5PXBllcyJdX-7121ad10308025e70f989dac74fa9d31381c7774&jcsearch=TM%2520533%2520IV%2520E#jcite>, 검색일자: 2020. 7. 29..

129) 일반적으로 특허권의 법정 유효기간은 14년 또는 17년이며, 저작권의 경우 작가의 사후 70년 까지임

130) Regulation §1.167(a)-3(b).

131) IRS, 2020a, p. 10.

각 일반규정인 「내국세법」 제167조가 적용될 수 있음

- 창업비, 유전·천연가스 탐사비 등에 대해서는 별도로 규정함
- 구매한 소프트웨어는 기성품 및 개별 취득 여부 등에 따라 상각방법을 달리함<sup>132)</sup>
  - 소프트웨어 중 기성품은 컴퓨터와 같이 MACRS에 의해 상각함
    - 기성품인 소프트웨어란 일반 공공이 취득 가능하고 라이선스 대상이 아니며 실질적으로 수정되지 않는 소프트웨어를 의미함
  - 기성품이 아닌 소프트웨어
    - 사업양수과정에서 취득한 소프트웨어는 「내국세법」 제197조에 따라 상각함
    - 「내국세법」 제197조의 적용대상이 아닌 소프트웨어는 36개월 정액법으로 상각함<sup>133)</sup>
- 연구개발비는 「내국세법」 제197조의 적용대상은 아니지만, 발생연도에 즉시 비용 처리하거나 자본화 후 60개월 이상의 기간 동안 정액법으로 상각할 수 있음<sup>134)</sup>
  - 납세자는 연구개발비를 1차년도에 전액 상각하거나, 지출에 대한 효익이 발생한 날부터 60개월 이상의 기간 동안 균등상각할 수 있음
    - 2017년 세법 개정에 의해 2022년 1월 1일 이후로 개시하는 과세연도부터는 자본화 후 5년간(해외에서 지출한 비용은 15년간) 균등상각하여야 함
  - 자체 소프트웨어 개발비용에 대해서도 해당 규정이 적용됨<sup>135)</sup>
    - 자체개발 소프트웨어는 연구개발비 규정을 준용하여 발생 시 비용처리 또는 60개월 이상 기간 동안 정액법으로 상각하거나, 구매한 소프트웨어에 적용되는 36개월 정액법에 따른 상각을 선택할 수 있음<sup>136)</sup>

132) CCH, 2020, p. 70.

133) I.R.C. §167(f).

134) I.R.C. §174(b).

135) CCH, 2020, p. 70.

136) Annette Nellen, "Portfolio 533-4th: Amortization of Intangibles," Bloomberg Law, <https://www.bloomberglaw.com/product/tax/document/XDVH2VH8?bc=W1siRG9jdW1lb nQiLCIvcH-VjdC90YXgvZG9jdW1lbnQvMT9jaXRhdGlvbj1UTSUyMDUzMyUyMElWJTlw>

- 창업비는 5천달러 이내의 금액은 즉시 비용처리하나 초과분에 대해서는 180개월 동안 균등 상각함<sup>137)</sup>
  - 창업비는 5천달러 이하까지는 발생연도에 즉시 비용공제를 선택할 수 있음
  - 5천달러를 초과하는 부분은 사업 개시일이 속하는 달부터 180개월 동안 균등상각함
  
- 미국 내에서 유전, 천연가스의 탐사 및 개발과 관련하여 지출한 금액은 24개월 동안 균등상각함<sup>138)</sup>
  - 유전, 천연가스 탐사 등과 관련된 금액은 반년상각법에 의해서 상각함
  - 특정 대규모 석유회사의 경우에는 7년의 상각기간이 적용됨

#### 다. 감가상각제도의 특례규정

##### 1) 즉시상각제도<sup>139)</sup>

- 미국은 납세자 편의를 위해서 송장 또는 자산별 취득가액이 2,500달러(확인된 재무제표가 있는 경우에는 5천달러) 이하인 유형자산의 취득가액을 취득연도에 즉시 비용으로 처리할 수 있는 즉시상각제도를 운영하고 있음<sup>140)</sup>
  - 납세자가 비세무 목적상 자본화하지 않고 비용 처리할 것을 선택한 경우에는 해당 자산에 대해 취득연도에 세무상 비용으로 인정함
    - (대상자산) 송장 또는 자산별 취득가액이 2,500달러(확인된 재무제표가 있는

RSZzdW1tYXJ5PXllcyJdX—7121ad10308025e70f989dac74fa9d31381c7774&jcsearch=TM%2520533%2520IV%2520E#cite, 검색일자: 2020. 8. 10.

137) I.R.C. §195.

138) I.R.C. §167(h).

139) James L. Atkinson, "Portfolio 509-2nd: Principles of Capitalization," Bloomberg Law, [https://www.bloomberglaw.com/product/tax/document/XNBMK818#section\(7\)\\_0](https://www.bloomberglaw.com/product/tax/document/XNBMK818#section(7)_0), 검색일자: 2020. 9. 8.

140) Regulation §1.263(a)-1(f).

경우 5천달러) 이하인 유형자산

- 확인된 재무제표는 다음의 항목을 순차적으로 적용함
  - 증권거래위원회(SEC)에 제출된 재무제표
  - 외부 공인회계사로부터 감사받은 공인된 재무제표(신용평가, 주주 보고목적, 기타 비세무 목적)
  - 연방 또는 주정부 등의 요청으로 제시된 재무제표
  
- 납세자는 즉시상각제도의 적용 여부를 연도별로 선택하여 적용하되, 연도 내에서는 선택적으로 적용할 수 없음
  - 즉시상각제도를 선택한 경우에는 해당 연도에 취득한 모든 대상 유형자산에 대해서 즉시상각제도를 적용하여야 함
    - 단, 재고자산에 투입될 목적으로 취득한 자산, 토지, 자산화를 선택한 예비적 보조적 부품에 대해서는 적용하지 않음

## 2) 집합상각제도<sup>141)</sup>

- 감가상각비 계산의 편의를 위해 복수의 자산을 하나의 계정(General Asset Account, GAA)에 통합하여 상각하는 집합상각이 허용됨
  - 집합상각은 감가상각 개시 사업연도, 자산분류, 상각기간, 감가상각방법, 연도 중 취득·상각 시의 적용방법(convention)이 모두 동일한 자산을 대상으로 함
  
- 집합상각자산의 감가상각비는 GAA를 하나의 자산으로 보아 MACRS를 적용하여 계산함
  - 집합상각의 적용 중 일부 자산이 처분되었다 하더라도 변동사항 없음
    - 처분된 자산의 장부가액을 0원으로 간주하여 자본이득을 계산함

---

141) IRS, 2020a, pp. 47~48.

### 3) 특별가속상각제도

- 미국은 기본적인 감가상각제도인 MACRS 외에 특별비용공제(Election to expense certain depreciable business assets)와 보너스상각(Special allowance for certain property)과 같은 가속상각제도를 두고 있음
  - 두 가지의 가속상각제도 모두 사업용 자산에 대하여 납세자가 선택하면 취득 첫 해에 한하여 추가적인 비용공제를 허용하는 방식임
  - 특별비용공제 제도는 영구적 규정인 반면, 보너스상각 제도는 한시규정임
  - 감가상각비의 산출은 ① 특별비용공제 ② 보너스상각 ③ 당기 MACRS에 의한 감가상각비의 순서로 이루어짐<sup>142)</sup>
    - 당기 구입한 자산의 경우 특별비용공제와 보너스상각을 하고 남은 금액에 대하여 당기 MACRS의 감가상각률을 적용하는 구조임

#### 가) 특별비용공제 제도<sup>143)</sup>

- 특별비용공제 제도는 일정 요건을 충족하는 유형자산 및 컴퓨터 소프트웨어 등에 대해 취득연도에 전액 비용으로 공제받을 수 있도록 하는 제도임
  - 특별공제제도는 소기업의 조세부담 경감 및 투자촉진, 그리고 세무회계의 단순화를 목표로 1958년에 최초로 도입되었음<sup>144)</sup>
    - 최초 도입 시 내용연수가 6년 이상인 사업용 기계 및 장비에 대해 연간 2천달러를 한도로 적용되었음
  - 납세자는 연간 한도 내에서 특별비용공제의 적용 여부를 자산별로 선택할 수 있음<sup>145)</sup>
    - 개별 자산 내에서 부분 적용도 가능함

142) IRS, 2020a, p. 23.

143) I.R.C. §179.

144) Gary Guenther, *The section 179 and section 168(k) Expensing Allowances*, CRS, 2018, p. 5.

145) IRS, 2020a, p.18.

- 특별비용공제는 매입한 사업용 유형자산 중 적격자산에 대해서 적용됨
  - 특별비용공제를 적용받기 위해서는 반드시 자산을 매입하여야 하므로 상속·증여 받은 자산 등에는 적용되지 않음<sup>146)</sup>
    - 특수관계인 간의 매입자산에 대해서는 적용되지 않음<sup>147)</sup>
  - 특별비용공제는 신규자산 및 중고자산 모두를 대상으로 함<sup>148)</sup>
  
- 특별비용공제의 적용대상인 적격자산이란 사업용으로 매입한 기계장치 등 다음과 같음<sup>149)</sup>
  - 사업용으로 매입한 기계장치
  - 기성품 컴퓨터 소프트웨어
  - 사무용 가구와 사무용 설비
  - 건물에 부착된 기계설비(printing press, large manufacturing tools and equipment)
  - 제조, 생산 또는 추출 또는 운송, 통신, 전기, 가스, 수도 또는 하수처리 서비스를 제공하는 데 필수적인 기타 유형자산
  - 농업 및 원예 목적 자산
  - 유류저장시설
  - 에어컨디션 및 난방시설
  - 일부 숙박시설의 제공과 관련된 자산
  - 가축
  - 일부 비거주용 부동산 관련 설비
  
- 특별비용공제는 건물, 타인에게 대여한 자산 등 다음의 자산에 대해서는 적용할

146) IRC, 2020a, p. 17.

147) Bloomberg Law, Scott Mackay, Sam Weiler and Tim Powell, "Portfolio 532-2nd: First-Year Expensing and Additional Depreciation," Bloomberg Law, [https://www.bloomberglaw.com/product/tax/document/X5TFI318#section\(2\)\\_0](https://www.bloomberglaw.com/product/tax/document/X5TFI318#section(2)_0), 검색일자: 2020. 9. 8.

148) Bloomberg Law, Scott Mackay, Sam Weiler and Tim Powell, "Portfolio 532-2nd: First-Year Expensing and Additional Depreciation," Bloomberg Law, <https://www.bloomberglaw.com/product/tax/document/6358107176>, 검색일자: 2020. 9. 11.

149) IRS, 2020a, pp. 15~16.

수 없음<sup>150)</sup>

- 토지(토지개발권 포함), 건물, 영구적 시설물 등의 부동산
- 타인에게 대여한 자산
- 정부기관 및 비과세단체 등이 사용하는 자산
- 미국 외의 지역에서 사용되는 자산 등

□ 한편 특별비용공제는 한도규정(금액한도와 소득한도)을 두고 있으므로 한도를 초과하는 부분에 대해서는 적용받을 수 없음<sup>151)</sup>

- (금액한도) 납세자별 적용되는 연간 한도금액임
  - 동일 지배그룹 구성원은 금액한도를 합산하여 계산함<sup>152)</sup>
- (소득한도) 특별비용공제는 해당 연도의 영업활동에서 발생하는 과세소득(특별비용공제 전)을 한도로 적용됨
  - 해당 연도의 과세소득이 없는 납세자는 특별비용공제를 적용받을 수 없음

□ (금액한도) 2020년 기준 비용으로 처리할 수 있는 금액의 한도는 104만달러이며, 해당 연도의 적격자산 총투자금액 규모(2020년 기준 259만달러)에 따라 비용으로 처리 가능한 금액이 점차 줄어드는 구조임(phase-out)<sup>153)</sup><sup>154)</sup><sup>155)</sup>

- 금액한도는 2018년 기준 100만달러(투자한도기준 250만달러)이며, 해당 금액은 매년 물가상승률에 따라 조정됨
  - 국세청은 유권해석(Revenue Procedure)을 통해 해당 연도의 금액한도 및 투자한도금액을 고시함

150) IRS, 2020a, p. 17.

151) I.R.C. §197(b)

152) Bloomberg Law, Scott Mackay, Sam Weiler and Tim Powell, "Portfolio 532-2nd: First-Year Expensing and Additional Depreciation," Bloomberg Law, [https://www.bloomberglaw.com/product/tax/document/X5TFI2H8#section\(1\)\(1\)\(d\)\\_0](https://www.bloomberglaw.com/product/tax/document/X5TFI2H8#section(1)(1)(d)_0), 검색일자: 2020. 9. 9.

153) IRS, 2020a, p.18.

154) 기업구역(Enterprise Zone) 내의 기업 등에 대해서는 금액한도를 일부 상향 조정함

155) Rev. Proc. 2019-44.

- 2019년 금액한도는 2018년 기준 100만달러에 물가상승률이 조정된 102만달러(투자한도기준 255만달러)임

○ 2020년의 경우 투자한도 기준금액인 259만달러를 넘어서 363만달러 이상을 투자하는 경우 특별비용처리할 수 있는 금액은 없음

- 예를 들어 260만달러를 투자하는 경우에는 103만달러를 금액한도로 하며, 총 투자금액이 363만달러를 초과하는 경우에는 금액한도가 0이 됨

□ 금액한도는 2000년대 이후 미국의 경제상황에 따라 계속하여 개정되어 왔으며, 꾸준히 증가하는 추세를 보이고 있음

〈표 III-3〉 미국 특별비용공제의 금액한도(2000년대 이후)

(단위: 달러)

연도	금액한도	투자한도
2000년	20,000	200,000
2001~2002년	24,000	200,000
2003년	100,000	400,000
2004년	102,000	410,000
2005년	105,000	420,000
2006년	108,000	430,000
2007년	125,000	500,000
2008~2009년	250,000	800,000
2010~2017년	500,000	2,000,000
2018년 이후	1,000,000	2,500,000

주: 2004년에서 2006년의 금액한도와 투자한도금액은 기준금액에 연도별 물가상승 조정이 반영된 금액임. 2018년 이후의 금액한도 및 투자한도금액 또한 물가상승 조정의 반영대상임  
 자료: Gary Guenther, 2018., pp. 2~3. Table 1.

□ (소득한도) 소득한도를 초과하여 적용받지 못한 특별비용은 기한 제한 없이 이월 공제될 수 있음<sup>156)157)</sup>

156) Bloomberg Law, Scott Mackay, Sam Weiler and Tim Powell, "Portfolio 532-2nd: First-Year Expensing and Additional Depreciation," Bloomberg Law, <https://www.bloomberglaw.co>

- 납세자는 이월대상 투자자산을 선택하여 적용함
- 이월된 금액은 이월공제 받는 해의 금액한도 계산 시 합산하여 적용됨

나) 보너스상각 제도<sup>158)</sup>

- 보너스상각 제도란 특정요건을 만족하는 자산에 대해 감가상각 개시연도에 일정률의 추가 감가상각을 허용하는 제도임
  - 보너스상각 제도는 2001년 9월에 2004년 12월 31일까지 한시 적용할 계획으로 도입되었음<sup>159)</sup>
  - 보너스상각 제도는 당초 신규자산에만 적용되었으나, 2017년 9월부터는 신규자산뿐만 아니라 특정 중고자산에도 적용됨<sup>160)</sup>
    - 특수관계인 또는 동일 그룹구성원 등으로부터 취득하지 않은 중고자산 등 법정 요건을 충족한 중고자산에 대해 적용됨
  - 납세자는 자산그룹(class of property)<sup>161)</sup>별로 보너스상각 제도의 적용 여부를 선택함<sup>162)</sup>
    - 특정 자산그룹에 대해 보너스상각을 선택하면 동일 과세연도에 취득한 해당 자산그룹에 속한 모든 자산에 대해 보너스상각을 적용하여야 함
- 보너스상각 제도의 대상자산은 MACRS 적용자산(내용연수 20년 이하일 것) 등 다음과 같음<sup>163)</sup>

m/product/tax/document/X5TFI2H8#section(2)(2)(i)\_0, 검색일자: 2020. 9. 8.

157) IRS, 2020a, p. 20.

158) I.R.C. §168(k).

159) Gary Guenther, 2018. p. 3.

160) IRS, "New rules and limitations for depreciation and expensing under the Tax Cuts and Jobs Act," <https://www.irs.gov/newsroom/new-rules-and-limitations-for-depreciation-and-expensing-under-the-tax-cuts-and-jobs-act>, 검색일자: 2020. 9. 8.

161) 자산그룹은 보너스상각 제도 대상자산의 각 유형임(단, MACRS 적용자산은 개별 상각기간에 따른 유형)

162) Regulation §1.168(k)-2(f)(1).

163) IRS, 2020a, pp. 23~26.

- 내용연수가 20년 이하인 MACRS 적용자산
  - 수도시설 장비
  - 기성품 컴퓨터 소프트웨어
  - 적격 리사이클링 자산, 적격 바이오연료 설비 자산, 적격 재해복구지원 자산 등
  - 적격 필름, TV 프로그램, 라이브공연, 전시회 등의 작품
  - 특정 과실수
- 다만 사용한 연도에 처분한 자산 등 다음의 자산에 대하여는 보너스상각을 적용할 수 없음<sup>164)</sup>
- 자산의 사용시기와 처분시기가 동일 과세연도인 자산
  - 자산을 취득한 과세연도에 사업용 자산에서 개인용 자산으로 용도 전환된 자산
  - MACRS상 ADS(대체상각법) 적용 자산
- 2020년 현재 보너스상각 공제율은 100%로, 납세자는 「내국세법」 제179조상의 특별비용 공제 후의 감가상각 기준금액에 100%의 공제율을 적용하여 추가적으로 감가상각할 수 있음
- 2018년부터 2022년까지의 보너스상각 공제율은 100%임
  - 2023년부터는 매년 20%씩 단계적으로 공제율을 인하하여 2027년부터는 보너스상각 공제율이 0%로 유지될 예정임<sup>165)</sup>

---

164) IRS, 2020a, p. 25.

165) 2017년 9월 27일(관련 법 개정일) 이전에 취득한 자산에 대한 보너스상각 공제율은 별도의 경과규정에 의해 적용함

〈표 Ⅲ-4〉 2017년 9월 27일 이후 취득한 자산의 미국 보너스상각 공제율

(단위: %)

사용 개시일	보너스상각 공제율
2017~2022년	100
2023년	80
2024년	60
2025년	40
2026년	20
2027년	0

자료: I.R.C. §168(k)(6)(A)

- 보너스 상각제도는 한시규정이지만 도입 이후 공제율을 달리 하며 계속적으로 운용되고 있음

〈표 Ⅲ-5〉 미국 보너스상각 공제율의 추이

(단위: %)

시기	보너스상각 공제율
2001~2003년	30
2003~2010년	50
2010~2011년	100
2012~2017년	50
2018~2022년	100
2023~2027년	0~80(단계적 인하)

주: 2017년 9월 28일 이전 취득한 자산은 사용 개시일에 따라 2018년 40%, 2019년 30%, 2020년 이후 0%의 단계적으로 인하된 보너스상각 공제율을 적용함

자료: Gary Guenther, 2018, pp. 8~9.

- 금액한도 및 소득한도를 두고 있는 특별상각제도와는 달리 보너스상각 제도는 별도의 한도규정이 없음<sup>166)</sup>
- 대규모 기업, 대규모 투자 등에 대해서도 금액제한 없이 적용할 수 있음

166) Bloomberg Law, Scott Mackay, Sam Weiler and Tim Powell, "Portfolio 532-2nd: First-Year Expensing and Additional Depreciation," Bloomberg Law, <https://www.bloomberglaw.com/product/tax/document/6358107176>, 검색일자: 2020. 9. 8.

## 2. 일본

### 가. 개요

- 일본 세법상 고정자산의 상각은 「법인세법 시행령」, 「감가상각자산의 내용연수 등에 대한 성령」에 의함
  - 「법인세법 시행령」 제13조는 감가상각자산의 범위를 제시하는데, 동조 제1~7항은 유형자산, 제8항은 무형자산, 제9항은 생물(生物)의 범위를 열거함
  - 「법인세법 시행령」 제48조는 감가상각자산 유형별 감가상각방법을 제시함
  - 「감가상각자산의 내용연수 등에 대한 성령(減価償却資産の耐用年数等に関する省令)」은 각 자산의 유형별로 내용연수를 규정함
- 개별 자산별로 감가상각을 하는 것이 원칙임
  - 단 유형자산 중 기계·장치·건축물의 경우 복수의 자산을 하나의 그룹으로 감가상각하는 종합상각방법을 적용할 수 있음
- 일본에서 감가상각비는 우리나라와 마찬가지로 결산조정 사항임
  - 「법인세법」 제31조 제1항은 상각비로서 손금경리한 금액 중 해당 자산의 종류와 취득일자에 따라 정액법, 정률법, 기타 정령으로 정한 상각방법 중 해당 내국법인이 선택한 상각방법에 따르도록 함
  - 손금, 즉 비용으로서 인정할 수 있는 감가상각비는 법정내용연수에 근거한 상각한도액과 법인이 감가상각비로서 회계처리한 금액 중 더 적은 금액으로 함
- 법인의 경우 세무상 감가상각비는 자신의 선택으로 임의로 상각할 수 있음
  - 개인의 경우 「소득세법」 제49조에 따라 감가상각비를 강제상각해야 하는 데 비해, 법인의 경우 「법인세법」 제31조에 따라 손금경리한 금액을 상한으로 임의로 상각할 수 있음<sup>167)</sup>

## 나. 감가상각제도의 일반규정

### 1) 유형자산

#### 가) 상각대상자산

- 감가상각자산은 고정자산 중 사용 가능 기간이 1년 이상이며 시행령에 열거된 것 (사업용으로 사용하지 않는 것, 시간의 경과에 따라 가치감소가 발생하지 않는 것은 제외함)을 의미함<sup>168)</sup>
  - 토지, 전화가입권은 감가상각자산이 아님
    - 고정자산 중 토지(지상권, 차지권과 같이 토지 위에 존재하는 권리를 포함함), 전화가입권은 감가상각자산이 아닌 것으로 구분함<sup>169)</sup>
  - 해당 자산을 통해 향후 경제적 편익 또는 수익을 획득할 수 있어야 함
- 유형자산은 「법인세법 시행령」 제13조 제1~7호에 열거된 자산을 의미함
  - 「법인세법」 제2조 제23호는 감가상각자산을 '건물, 구축물, 기계·장치, 선박, 차량·운반구, 공구, 기기·비품, 광업권 및 그 외 자산으로 상각해야 하는 자산으로 정령(시행령 등)으로 정한 것'이라고 명시함
  - 「법인세법 시행령」 제13조 각 호는 다음과 같은 자산을 유형자산으로 열거하나, 각 자산을 정의하는 규정은 별도로 두지 않음
    - 제1호: 건물·그 부속설비(냉난방설비, 조명설비, 통풍설비, 승강기 그 외 건물

167) 각 문언을 보면 다음과 같음. 「소득세법」 제49조는 '필요경비로 산입하는 금액은 ... 선정한 상각방법을 적용하며 정령으로 정한바에 따라 계산한 금액으로 한다.'라고 함. 반면 「법인세법」 제31조는 '내국법인의 각 사업연도 종료 시, 갖고 있는 감가상각자산에 대한 상각비로서 ... 손금액에 산입하는 금액은 그 내국법인이 해당 사업연도상 그 상각비로서 손금경리를 한 금액 중 ... 정령으로 정한 바에 따라 계산한 금액 ... 에 도달하는 금액까지로 한다.'라고 함.

168) 「법인세법 시행령」 제133조

169) 「법인세법」 제22조. 또한 고정자산은 재고자산·유가증권·이연자산이 아닌 자산을 의미함. 따라서 감가상각자산은 재고자산·유가증권·이연자산이 아니어야 함

에 부속된 설비)

- 제2호: 구축물(도크, dock), 교량, 피안, 궤도, 항도, 연 그 외 토지에 고정된 토목설비 또는 공작물을 의미함)
- 제3호: 기계·장치
- 제4호: 선박
- 제5호: 항공기
- 제6호: 차량·운반구
- 제7호: 공구·기구·비품(관상·홍행·그 외 이에 준하는 용도로 사용하는 생물을 포함함)

□ 유형자산의 범위는 처음 제정된 이래로 크게 개정된 바 없음<sup>170)</sup>

#### 나) 상각방법

- 일본의 감가상각방법으로는 정액법, 정률법, 생산량비례법이 있음
  - 정액법은 우리나라의 정액법과 마찬가지로 법정내용연수에 따라 매년도 동일한 금액(취득가액×상각률)을 상각하는 방법임
  - 정률법은 초년도 상각액이 정액법상각액의 200%가 되도록 상각률을 설정하는 방법임<sup>171)</sup>
    - 정률법의 상각률은 기존에는 250%였으나 2012년 4월 1일 이후 취득분에 대해서 200%로 인하됨<sup>172)</sup>
  - 생산량비례법은 우리나라의 생산량비례법에 상당함

170) 山本純子, 「新しい減価償却制度の提案」, 『租税資料館賞受賞論文集』, 租税資料館, 2013, pp. 4~34.

171) 김학수, 「일본 법인세제 개혁의 시사점」, 『재정포럼』, 제250호, 한국조세재정연구원, 2017, p. 12.

172) 정률법의 상각률을 인하한 것은 250% 상각률이 과도하며 효과가 한정적이라는 비판을 수용하고, 2011년도 세제 개정으로 인한 법인세율 5% 인하로 인한 세수감소분을 메우기 위해서임(山本純子, 2013, pp. 33~34.)

- 유형자산의 종류에 따라 법정 상각방법 또는 법인이 선택한 상각방법을 적용함
- 건물, 건물부속설비, 구축물의 경우 정액법만을 적용함
    - 건물부속설비, 구축물의 경우 기존에는 정률법과 정액법 중 하나를 적용하도록 하였으나, 2016년 세제 개정으로 2016년 4월 1일 이후 취득한 것은 정률법을 적용할 수 없고 정액법만 적용할 수 있음
  - 광업용 감가상각자산 중 유형자산(건물·건물부속설비·구축물)은 정액법, 생산량비례법 중 하나를 선택하여 적용해야 함
    - 기존에는 정액법, 정률법, 생산량비례법 중 하나를 선택하여 적용할 수 있었으나, 2016년 세제 개정으로 2016년 4월 1일 이후 취득한 자산의 경우 정률법을 적용할 수 없게 됨
  - 그 외 나머지 유형자산(기계·장치, 선박, 항공기, 차량·운반구, 공구·기기·비품)은 법인의 선택에 따라 정액법 또는 정률법을 적용함
    - 법인이 별도로 감가상각방법을 선택하지 않았다면 정액법을 적용함<sup>173)</sup>

〈표 Ⅲ-6〉 일본의 유형자산 종류별 감가상각방법

구분	2016년 개정 전	2016년 개정 후
건물	정액법	좌동
건물부속설비, 구축물	정액법 또는 정률법	정액법
기계·장치, 선박, 항공기, 차량·운반구, 공구·기기·비품	정액법 또는 정률법	좌동
광업용 감가상각자산 중 유형자산 (건물·건물부속설비·구축물)	정액법, 정률법 또는 생산량비례법	정액법 또는 생산량비례법

주: 개정 전 규정은 2016년 3월 31일 이전에 취득한 자산을 대상으로 하며, 개정 후 규정은 2016년 4월 1일 이후 취득한 자산을 대상으로 적용함

자료: 일본 국세청, 「Ⅲ 減価償却に関する改正」, [https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/kaisei\\_gaiyo2016\\_4/pdf/05.pdf](https://www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/kaisei_gaiyo2016_4/pdf/05.pdf), 2016, p. 2.를 저자가 재편집함

- 대부분 개별자산별로 상각하나 유형자산 중 기계·장치·구축물은 납세자가 선택하는

173) 일본 국세청, 「No. 2100 減価償却のあらまし」, <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/2100.htm>, 검색일자: 2020. 7. 21.

- 경우 여러 자산을 그룹으로 묶어 감가상각하는 종합상각방법을 적용할 수 있음<sup>174)</sup>
- 「내용연수 적용에 관한 취급통달」 1-5-8 괄호 문언에서는 종합상각자산에 대해 ‘기계·장치·구축물로 해당 자산에 속하는 개별자산 전부에 대해 상각 기초가 되는 가액을 개별자산 전부를 종합하여 정해진 내용연수에 따라 상각한다’라고 명시함
  - 주로 공장 생산라인에서 사용하는 기계장치와 같이 사업을 행할 때 일체로 기능하는 자산이 대상이며, 종합상각방법으로는 두 가지가 있음
    - 내용연수가 다른 다수의 이종 자산에 대해 평균 내용연수를 사용하여 일괄적으로 감가상각계산 및 기장을 하는 방법<sup>175)</sup>
    - 내용연수가 같은 동종자산 또는 내용연수는 다르지만 물질적 성질 및 용도에 서 공통성이 있는 일정한 자산을 그룹화하여 그룹별로 평균내용연수를 적용하고 일괄로 감가상각계산 및 기장을 하는 방법
  - 西住憲祐(2018)는 기계·장치(종합상각)와 기구·비품(개별상각)의 구분이 불분명한 경우가 존재하는데, 복수의 자산이 하나가 되어 설비를 형성하고 해당 설비의 목적을 수행하기 위해 설비의 일부로서 기능을 다한다면 기계·장치로 볼 수 있을 것이라고 제시함<sup>176)</sup>
    - 자산의 구분은 규모, 구조, 기능, 용도 등을 고려하여 판정하나 기계·장치와 기구·비품에 대한 명확한 사전적 정의가 없으며 사회 통념상으로도 명확한 구분이 없어 불분명한 부분이 있다고 함

174) E&Y Japan, 「有形固定資産第4回：減価償却方法」, <https://www.shinnihon.or.jp/corporate-accounting/commentary/tangible-fixed-assets/2017-02-03-01.html>, 검색일자: 2020. 7. 23.

175) 평균 내용연수는 종합상각대상 자산의 상각총액을 1년당 상각액으로 나눠서 산출한 내용연수임. 예를 들어 건물, 구축물, 기계를 종합상각하는 경우 평균 내용연수는 다음과 같이 산출함. 건물의 상각총액은 108만엔, 내용연수가 36년이면 1년당 상각액은 108/36=3만엔임. 구축물의 상각총액은 90만엔, 내용연수는 30년이면 1년당 상각액은 90/30=3만엔임, 기계의 상각총액은 72만엔, 내용연수는 18년이면 1년당 상각액은 74/18=4만엔임. 따라서 종합상각대상 자산의 1년당 상각액은 3+3+4=10만엔이 되고, 상각총액은 108+90+72=270만엔이 됨. 평균 내용연수는 270/10=27년이 됨(일본 총무성, 「耐用年数に関する参考資料」, [https://www.soumu.go.jp/main\\_sosiki/joho\\_tsusin/policyreports/chousa/d\\_saihaibun/pdf/030312\\_1\\_05.pdf](https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/joho_tsusin/policyreports/chousa/d_saihaibun/pdf/030312_1_05.pdf), 검색일자: 2020. 8. 21.)

176) 西住憲祐, 「減価償却資産における「機械及び装置」と「器具及び備品」の区分について」, 『税務大学校論叢』 Vol. 93, 國稅廳稅務大學校, 2018, p. 12.

- 판례를 통해 볼 때 기구·비품은 도구, 가구, 구조가 단순한 기계 등 그 자체로 고유의 기능을 가지면서 고유의 목적을 수행하기 위해 독립적으로 사용되는 것으로 볼 수 있다고 함

#### 다) 상각기간

- 일본은 「감가상각자산의 내용연수 등에 대한 성령」에서 자산 종류별로 내용연수를 규정함
  - 별표 1은 기계·장치가 아닌 유형감가상각자산의 내용연수를 해당 자산의 종류, 구조·용도 및 세목에 따라 각각 규정함
    - 건물 7~50년, 건물부속설비 3~18년, 구축물 3~60년, 선박 4~12년, 항공기 5~10년, 차량·운반구 2~20년, 공구 2~13년, 기구 및 비품 2~20년
  - 별표 2는 기계·장치의 내용연수를 업종별로 3~22년으로 규정함
    - 일본은 2008년 세법 개정으로 기존에는 390개로 구분하던 기계·장치의 내용연수를 55개로 통폐합함<sup>177)</sup>
- 단 「법인세법 시행령」 제57조 제1항 각호에 열거된 사유로 감가상각자산의 내용연수가 법정내용연수에 비해 현저하게 짧아진 경우, 관할 국세국장이 승인한 단축된 내용연수를 적용할 수 있음
  - 감가상각자산의 내용연수(원문에서는 ‘사용가능연수’라고 표기함)가 법정내용연수에 비해 현저하게 짧아졌다는 것은 해당 감가상각자산의 실제 사용 가능 기간이 법정내용연수에 비해 약 10% 이상 짧아졌다는 것을 의미함<sup>178)</sup>
  - 「법인세법 시행령」 제57조 제1항 제1~6호에 열거된 사유는 다음과 같음
    - 해당 자산의 재질·제작방법을 그 종류 및 구조상 동일한 다른 감가상각자산의 재질·제작방법과 비교했을 때 현저하게 차이가 있는 경우

177) 일본 국세청, 「耐用年数等の見直し(平成20年度税制改正)に関するQ&A」, <https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/7142/index.htm>, 검색일자: 2020. 8. 19.

178) 「법인세법」 기본통달 7-3-18

- 해당 자산이 존재하는 지반이 융기하거나 침하한 경우
  - 해당 자산이 진부화된 경우
  - 해당 자산이 사용되는 장소의 상황으로 인해 현저하게 부식된 경우
  - 해당 자산이 일반적인 수리 또는 수선을 하지 않아 감모된 경우
  - 앞서 열거한 사유 외에 재무성령으로 정한 경우: 해당 자산이 기계·장치이며 내용연수성령 별표 제2에 별도로 기재한 설비가 아닌 경우
- 법인은 적용하고자 하는 단축된 내용연수(사용가능연수)를 산정하여 근거자료와 함께 관할 세무서장에게 제출하고, 세무서장으로부터 서면으로 승인을 받으면 승인일이 속하는 사업연도부터 사용가능연수를 적용할 수 있음<sup>179)</sup>
- 사용가능연수는 일반적인 사용방법으로 사용하였다고 가정하였을 때, 자산의 효과가 다하여 교체(갱신)하거나 폐기할 필요가 있을 시기까지의 연수로 함

## 2) 무형자산

### 가) 상각대상자산

- 「법인세법」상 감가상각대상 무형자산으로는 다음과 같은 18가지를 열거하며, 그 외의 무형자산은 감가상각대상이 아님<sup>180)</sup>
- 광업권, 어업권, 댐 사용권, 수리권, 특허권, 실용신안권, 의장권, 상표권, 소프트웨어, 품종보호권(育成者權), 공공시설 등 운영권, 영업권, 전용측선 이용권, 철도궤도 연결통행시설 이용권, 전기가스 공급시설 이용권, 수도시설 이용권, 공업용 수도시설 이용권, 전기통신시설 이용권
- 저작권, 초상권, 영업비밀(노하우 등)<sup>181)</sup> 등은 위의 18가지 중 어느 하나에도

179) 근거자료로는 예상 사용가능연수를 산정한 명세서, 해당 자산의 취득가액, 개별 자산 내용, 견적서·사양서 등 사용가능연수를 확인할 수 있는 자료, 신청자산의 현황을 증명할 수 있는 자료(사진, 카탈로그, 설계도 등)가 있음(일본 국세청, 「耐用年数の短縮制度について」, <https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/h19/durability.pdf>, 검색일자: 2020. 8. 21.)

180) 「법인세법 시행령」 제13조 제8호

181) 영업비밀은 기업이 비밀로 하는 기술·노하우·경영정보·고객정보 등으로 비밀로서 관리되고 있으며,

해당하지 않으므로 감가상각자산이 아님

- 단 저작권 중 출판권, 복제권, 방송권, 상영권 등 상업적 이용과 관련된 권리들은 이연자산으로서 상각할 수 있음(「법인세법」 기본통달 8-1-10)<sup>182)</sup>

□ 일본의 무형자산범위는 1951년, 2000년 이래로 크게 개정된 바 없음

- 1951년 무형자산범위에서 시험연구비와 개발비를 제외하고 이연자산으로 함<sup>183)</sup>
  - 2020년 현재 개발비·창립비·개업비 등은 이연자산이며 시험연구비는 2007년 3월 31일 이전에 지출된 것은 이연자산으로 구분하나 2007년 4월 1일 이후 지출된 것은 당기비용으로 처리함
- 1964년 이후 각종 공공시설 이용권 등을 무형자산 범위에 추가였음
- 2000년 이연자산이었던 소프트웨어를 무형자산에 포함하고 2011년 공공시설 등 운영권을 신설하여 무형자산에 포함함

□ 공공시설 등 운영권은 민간 사업자가 공공시설 등의 관리자에게 소유권이 있는 공공시설 등의 운영을 맡기고 이용요금을 자신의 수입으로 수취하는 사업을 의미함<sup>184)</sup>

- 공공시설 운영권은 민간 사업자가 자치단체 등에 대가를 지불하여 권리를 취득하고, 해당 권리는 부동산에 준거하는 물권으로 간주되며 법인 합병이나 사업계승, 양도, 체납처분, 강제집행, 차압, 가처분, 저당권의 목적물이 될 수 있음

□ 영업권은 「법인세법」상 규정된 바 없으며, 타인으로부터 유상으로 양수하였거나 합병을 통해 취득한 것에 한해 상각할 수 있음

---

유용한 영업·기술상 정보이며 공중에 알려지지 않은 것을 의미함(일본 경제산업성, 「営業秘密~営業秘密を守り活用する~」, <https://www.meti.go.jp/policy/economy/chizai/chiteki/trade-secret.html>, 검색일자: 2020. 8. 19.)

182) 関正春, 「著作権の減価償却制度の確立—デジタル時代の著作権の税務—」, 『日税研究賞入選論文集』 第28号, 日本税務研究センター, 2005, p. 4.

183) 山本純子, 2013, pp. 9~12.

184) 「민간자금 활용을 통한 공공시설 정비촉진법(民間資金等の活用による公共施設等の整備等の促進に関する法律, Private Finance Initiative, 이하 PFI법)」 제2조 제6항

- 판례들은 세무회계상 영업권에 대해 초과이익을 얻을 수 있는 무형의 재산적 가치, 기업회계상 일반적으로 사용하는 개념(피취득기업·사업의 취득원가가 취득한 자산·인수된 부채의 순액을 초과하는 금액)에 따라 이해해야 하는 것 등으로 설명함<sup>185)</sup>
- 소프트웨어는 스스로 창설한 것인지 외부에서 구입했는지를 따지지 않고 모두 감가상각대상으로 함<sup>186)</sup>
  - 취득방법이 아니라 이용목적에 따라 복사해서 판매하기 위한 원본과 그 외의 두 가지로 나눔
  - 향후 수익획득 또는 비용삭감 효과가 없다는 것이 명확한 경우를 제외하고는 무형고정자산으로 계상하도록 함

나) 상각방법 및 상각기간

- 무형자산의 상각방법으로 정액법만을 인정하며 큰 개정사항은 없음<sup>187)</sup>
  - 단 광업권의 경우 정액법과 생산량비례법 중 선택하여 적용할 수 있음
- 영업권은 처음에는 정액법으로 상각하도록 했다가 1967년부터 임의상각을 허용하였으며, 1998년 3월 1일부터 다시 정액법으로 상각하도록 함<sup>188)</sup><sup>189)</sup>
  - 1967년 임의상각을 허용한 것은 영업권의 내용연수가 「법인세법」상으로는 10년, 「상법」상으로는 5년 이내여서 부조화를 이루므로, 가능한 기업이익과 과세소득 간 차이를 축소시키기 위해 임의상각을 허용함
    - 임의상각을 통해 취득가액을 한도로 법인은 상각기간과 상각금액을 자유롭게

185) 角田享介, 「法人税法22条4項に関する一考察: 企業利益概念の変革と公正処理基準の解釈の観点から」, 『税務大学校論叢』 Vol. 79, 国税廳税務大學校, 2015, p. 284; p. 296.  
 186) 일본 국세청, 「No. 5461 ソフトウェアの取得価額と耐用年数」, <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/hojin/5461.htm>, 검색일자: 2020. 8. 21.  
 187) 1942년 이래로 무형자산의 상각방법은 정액법만을 인정하였음(山本純子, 2013, pp. 7~12.)  
 188) 細川健, 『M&Aと営業権(のれん)の税務』, 税務研究会出版局, 2000, pp. 48~49.  
 189) 山本純子, 2013, pp. 19~20.

설정하여 영업권을 상각할 수 있게 됨

- 단 1996년 정부 법인과세 소위원회에서 영업권의 임의상각이 기업의 자의적인 이익조정 수단으로 이용되고 있어 임의상각이 부적절하다는 의견이 개진됨
  - 1997년 세제를 개정하여 영업권을 5년간 균등상각하도록 함
- 무형자산은 원칙적으로 법정내용연수만을 적용하여 상각하도록 함
- 무형자산(광업권, 갭도, 공공시설 등 운영권 제외)의 내용연수는 「감가상각자산의 내용연수 등에 대한 성령」 별표 3에 따라 3, 5, 7, 8, 10, 20, 30, 55년임
  - 무형자산 중 광업권, 갭도, 공공시설 등 운영권의 내용연수는 동 성령 제1조 제2항에서 별도 규정함
- 단 무형자산 중 특허권·실용신안권·의장권·상표권의 경우 취득 후 존속기간이 내용연수보다 짧은 경우, 해당 존속기간을 내용연수로 할 수 있음<sup>190)</sup>
- 「법인세법 시행령」 제57조 제1항 각호에 열거된 사유로 감가상각자산의 내용연수가 법정내용연수에 비해 현저하게 짧아진 경우, 관할 국세국장의 승인을 받아 내용연수를 단축할 수 있음

---

190) 「법인세법」 기본통달 6-1-6

〈표 III-7〉 일본의 무형자산 내용연수

(단위: 년)

구분	내용연수	
어업권	10	
매표사용권	55	
수리권	20	
특허권	8	
실용신안권	5	
의장권	7	
상표권	10	
소프트웨어	복사해서 판매하기 위한 원본	3
	그 외	5
품종보호권 (育成者權)	「종묘법」 제4조 제2항에 규정된 품종	10
	그 외	8
영업권	5	
전용측선 이용권	30	
철도궤도 연결통행시설 이용권	30	
전기가스 공급시설 이용권	15	
수도시설 이용권	15	
공업용 수도시설 이용권	15	
전기통신시설 이용권	20	
채굴권, 조광권·채석권, 그 외 토석을 채굴·채취할 권리 및 갱도	세무서장이 인정한 연수	
시굴권	석유·아스팔트·가연성 천연가스와 관련된	8
	그 외	5
공공시설 등의 운영권	운영권 존속기간 <sup>1)</sup>	

주: 1) 공공시설 등의 운영권의 존속기간이란 「공공시설 등 운영권 관련 민간자금 활용을 통해 공공시설 정비를 촉진하기 위한 법률(이하 PFI법)」 제19조 제3항 규정에 따라 공포된 동 법 제17조 제3호상 '존속기간 연수'를 의미함  
 자료: 「감가상각자산의 내용연수 등에 대한 성령」 별표 3, 성령 제1조 제2항을 참조하여 저자 작성

□ 2020년 현재 개발비·창립비·개업비 등은 이연자산으로 해당 자산의 가액을 상각 한도액으로 하여 법인이 임의로 전액을 상각할 수 있음<sup>191)</sup>

191) 일본 국세청, 「第3節 繰延資産の償却費の計算」, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc>

## 다. 감가상각제도의 특례규정

### 1) 소액자산 등

- 소액 감가상각자산 특례에 따라 취득가액이 10만엔 미만인 소액자산은 즉시상각할 수 있음<sup>192)</sup>
  - 취득가액이 10만엔 미만인 유·무형자산의 취득가액 전액을 손금으로 경리한 경우, 감가상각자산으로서 계상하지 않고 사업용으로 사용한 연도에 손금으로 산입하여 즉시상각할 수 있음
  - 단 중소기업이 2006년 4월 1일부터 2020년 3월 31일 사이에 취득하여 사업용으로 사용한 자산은 취득가액이 30만엔 미만이라면 동 특례를 적용할 수 있음<sup>193)</sup>
    - 청색신고법인인 중소기업자 또는 농업협동조합이며 상근 종업원 수가 1천명 이하인 중소기업이 신청할 수 있음
    - 사업연도별로 소액감가상각자산 취득가액의 합계액 300만엔(사업연도가 1년 미만인 경우에는 300만엔을 월할 비례한 금액)을 한도로 함
    - 해당 자산을 사업용으로 사용한 연도에 취득가액을 손금경리하고 확정신고서에 취득가액에 대한 명세표를 첨부하여 제출해야 적용할 수 있음
- 또한 취득가액이 20만엔 미만인 소액자산은 3개 사업연도에 걸쳐 균등하게 손금에 산입하여 상각할 수 있음<sup>194)</sup>

/kohon/houjin/pdf/05-3.pdf, 검색일자: 2020. 8. 25.

192) 「법인세법 시행령」 제133조

193) 「조세특별조치법」 제67조의5; 일본 국세청, 「No.5408 中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例」, <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/hojin/5408.htm>, 검색일자: 2020. 8. 10.

194) 「법인세법 시행령」 제133조의2

2) 특별상각

- 특별상각은 「조세특별조치법」에서 규정한 정책세제로, 설비투자를 촉진하기 위해 조기에 더 많은 감가상각비를 손금에 산입할 수 있도록 함
  - 특별상각에는 초년도 특별상각제도와 할증상각제도가 있음
  
- 초년도 특별상각제도는 특정한 기계나 설비를 구입하여 이용하는 청색신고법인을 대상으로 초년도에 가속상각을 허용함<sup>195)</sup>
  - 특정한 기계·설비를 취득한 최초 연도에 한해 특별상각한도액을 추가로 상각할 수 있으며, 특별상각한도액은 취득가액에 특별상각률을 곱해서 산출함
  - 2020년 현재 운영되는 초년도 특별상각제도로는 <표 III-8>과 같은 것들이 있음

<표 III-8> 일본의 초년도 특별상각제도

(단위: %)

조문	제도 내용	특별상각률
42의5	에너지 수급 구조 개혁 촉진 설비 등	30
42의6	중소기업이 기계 등을 취득한 경우	30
42의10	국가전략 특별구역에서 기계 등을 취득한 경우	50(건물 및 부속설비·구축물은 25)
42의11	국제전략 종합 특별구역에서 기계 등을 취득한 경우	40(건물 및 부속설비·구축물은 20)
42의11의2	지역경제 견인사업 촉진구역에서 특정사업용 기계 등을 취득한 경우	40(건물 및 부속설비·구축물은 20)
42의11의3	지역 활력 향상지역에서 특정 건물 등을 취득한 경우	15(「지역재생법」 제17조의2 제1항 제1호와 관련된 사업에 해당할 경우 25)
42의12의3	특정 중소기업자 등이 경영 개선 설비를 취득한 경우	30
42의12의4	중소기업자 등이 특정경영 향상설비를 취득한 경우	전액 즉시상각 <sup>196)</sup>

195) E&Y Japan, 「有形固定資産-第9回: 圧縮記帳等」, <https://www.shinnihon.or.jp/corporate-accounting/commentary/tangible-fixed-assets/2017-03-10-01.html>, 검색일자: 2020. 8. 10.

196) 일본 국세청, 「No.5434 · 中小企業経営強化税制(中小企業者等が特定経営力向上設備等を取得した場合

〈표 III-8〉의 계속

조문	제도 내용	특별상각률									
42의12의6	혁신적 정보 산업 활용설비	30									
43	특정설비 등	- 재생가능에너지발전설비: 20 - 특정선박(경영합리화 대상 및 환경 부하수준이 낮은 선박): 18(「선박법」상 일본선박에 해당할 경우 20) - 특정선박 중 선진선박에 해당하지 않는 외항선박: 15(일본선박은 17) - 특정선박 중 외항선박이 아닌 선박: 16(환경 부하수준이 낮은 것은 18)									
43의2	내진기준 적합건물	- 내진기준 적합건물 25 - 기술기준 적합시설 20									
43의3	재난피해 대체자산	<table border="1"> <thead> <tr> <th>취득</th> <th>재난발생 후 3년 내</th> <th>재난발생 후 3년 초과</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>건물, 구축물</td> <td>18 (비중소기업 15)</td> <td>12 (비중소기업 10)</td> </tr> <tr> <td>기계, 장치</td> <td>36 (비중소기업 30)</td> <td>24 (비중소기업 20)</td> </tr> </tbody> </table>	취득	재난발생 후 3년 내	재난발생 후 3년 초과	건물, 구축물	18 (비중소기업 15)	12 (비중소기업 10)	기계, 장치	36 (비중소기업 30)	24 (비중소기업 20)
취득	재난발생 후 3년 내	재난발생 후 3년 초과									
건물, 구축물	18 (비중소기업 15)	12 (비중소기업 10)									
기계, 장치	36 (비중소기업 30)	24 (비중소기업 20)									
44	칸사이 문화학술연구도시 문화학술연구지구상 문화학술연구시설	12(건물 및 부속설비는 6)									
44의2	특정사업 지속력 강화시설 등	20									
44의3	「생위법」 진흥계획에 따라 설치된 공동이용시설	6									
44의5	특정지역의 전기통신설비	10									
45	특정지역의 산업설비	지역에 따라 8~50로 상이함 - 10(건물 및 부속설비는 6) - 34(건물 및 부속설비는 20) - 50(건물 및 부속설비는 25) - 8									
45의2	의료용기기	12									

주: 2020년 현재 기준  
자료: 「조세특별조치법」 각 조문을 저자 정리

□ 할증상각제도는 특정한 요건을 충족하는 자산을 취득한 청색신고법인을 대상으로 일정기간 가속상각을 허용함

の特別償却又は税額控除), <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/hojin/5434.htm>, 검색일자: 2020. 8. 10.; 中小企業廳, 『中小企業税制(令和元年度版)』, 中小企業廳, 2019, p. 9.

- 일반 상각한도액에 할증상각률을 곱해서 산출한 금액을 일정 기간 동안 추가로 상각할 수 있도록 함
- 2020년 현재 운영되는 할증상각제도로는 <표 III-9>와 같은 것들이 있음

<표 III-9> 일본의 할증상각제도

(단위: %)

조문	제도 내용	할증상각률
46	장애인을 고용한 중소기업이 취득한 기계 등	5년간 24(공업용건물 등은 32)
46의2	사업재편계획 인정을 받은 경우	- 기계장치 5년간 40 - 건물 등 5년간 45
47	기업주도형 보육시설용 자산	3년간 12(건물 및 부속설비, 구축물은 15)
47의2	특정도시재생건축물	① 「도시재생특별조치법」 인정계획에 따라 정비된 건축물 - 특정도시재생긴급정비지역 내 정비된 것: 5년간 50 - 도시재생 긴급정비지역 내 정비된 것: 5년간 30 ② 「하수도법」상 침수피해대책구역 내에 정비된 구축물: 5년간 10
48	창고용건물 등	5년간 10

주: 2020년 현재 기준  
자료: 「조세특별조치법」 각 조문을 저자 정리

### 3) 증가상각

- 법인이 예산상 가동시간을 초과하여 기계장치 자산을 가동한 경우, 가속상각으로 증가상각을 허용함<sup>197)</sup>
  - 법인이 동일 공장구역 내에 2개 이상의 동을 가지고 있으며, 한 가지 종류를 구성하는 기계장치가 독립적으로 존재하는 동이 존재할 경우 해당 동별로 증가상각을 적용할 수 있음
  - 증가상각한도액은 다음과 같이 산출함

197) 일본 국세청, 「法令解釈通達-第3章・増加償却」, [https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kobetsu/sonota/700525/03/03\\_01.htm](https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kobetsu/sonota/700525/03/03_01.htm), 검색일자: 2020. 7. 7.

- 증가상각한도액 = 통상의 상각액×(1+증가상각비율)
- 증가상각비율 = 그 사업연도의 1일당 초과사용시간×35/1,000
- 증가상각을 적용하기 위해서는 다음 세 가지 요건을 모두 충족해야 함
  - 기계장치 자산에 정액법·정률법으로 감가상각을 하고 있었어야 함
  - 증가상각비율이 10% 이상이어야 함
  - 관할 세무서장으로부터 초과 가동사실을 증명받아 증명서류를 보관해야 함

### 3. 영국

#### 가. 개요

- 영국은 법인의 자산이 유형자산인지, 무형자산인지에 따라 「자본공제법(Capital Allowance Act, 이하 CAA)」 또는 「법인세법」상 규정을 적용하여 감가상각을 허용함
- 법인의 유형자산이 「자본공제법」에 열거된 특정자산이라면 동법을 적용하여 상각을 허용함
  - 「법인세법」상 법인의 유형자산 감가상각 관련 규정은 없음
  - 영국은 1945년 「소득세법」에 자본공제제도를 법문으로 도입하였으며, 1968년 통합규정으로 「자본공제법」을 도입하여 현재까지 정책적으로 특별히 필요한 경우를 제외하고는 고정자산의 감가상각을 기본적으로 허용하지 않는다는 원칙을 유지해 옴<sup>198)</sup>
    - 「자본공제법」은 1990년 개정된 후 2001년에 재개정되었는데, 2020년 현재 2001년판 「자본공제법」에 따라 자본공제를 적용함
  - 「자본공제법」에 열거된 특정 유형자산으로는 설비·기계장치, 건물·구조물 등이 있음

198) 菊谷正人·酒井翔子, 「英国税法における減価償却制度の特徴-減価償却制度の日英比較」, 『経営志林』, Vol. 48 No. 3, 2011, p. 33.

- 법인의 무형자산에 대해서는 「자본공제법」을 적용하지 않고, 「법인세법」상 무형자산(intangible fixed asset)에 해당한다면 동법을 적용하여 상각을 허용함<sup>199)</sup>
  - 법인은 무형자산에 대해 「자본공제법」 규정을 적용할 수 없으며 「법인세법」상 규정을 적용하여 상각함
    - 반면 「소득세법」 적용대상인 개인사업자의 무형자산은 「자본공제법」을 적용하여 특허권, 노하우, 개발비만을 상각할 수 있음
  
- 세무상 감가상각비는 신고조정방법에 따라 산출하며, 상각단위는 일반적으로 개별 자산이 아니라 자산 그룹(pool)임
  - 가장 기본적인 공제방식인 표준공제를 보면 자산 유형별로 자산 그룹을 나누고 해당 자산 그룹별로 감가상각함
  
- 참고로 영국은 자국의 자본공제제도를 타국과 같은 감가상각제도로 변경하는 방안을 검토해 왔으나, 변경에 수반되는 비용이 혜택에 비해 큰 것으로 보고 2020년 현재에도 기존 체제를 유지함
  - 자국의 자본공제제도상 감가상각이 되지 않는 항목이 많아 기업에 불리하게 작용한다는 지적이 과거부터 다수 존재해 오며 따라, 타국과 같은 감가상각제도로 변경하는 방안을 검토함
  - 2002년 영국 정부는 기존 자본공제 대상자산은 그대로 자본공제를 적용하고 자본공제 적용대상이 아닌 자산에 대해서만 감가상각제도를 도입하는 방안을 검토하였으나, 이 경우 제도가 복잡해져 오히려 실이 많을 것으로 보고 기존 체제를 유지하기로 함<sup>200)</sup>

199) Alan melville, *Taxation Finance Act 2019*, Pearson, 2020a, p. 173, 361.; IBFD, “United Kingdom-Corporate Taxation-Country Tax Guides-1. Corporate Income Tax(Last Reviewed: 1 July 2020) 1.3.4. Depreciation and amortization,” [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/gtha\\_uk\\_s\\_1.3.4.&refresh=1597992027915#gtha\\_uk\\_s\\_1.3.4](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/gtha_uk_s_1.3.4.&refresh=1597992027915#gtha_uk_s_1.3.4), 검색일자: 2020. 8. 24.

200) HMRC, *Reform of Corporation Tax A Consultation Document*, HM Treasury, 2002, p. 14.

- 2017년 영국 조세간소화위원회(Office of Tax Simplification)는 기업 인터뷰 조사를 통해 현행 자국의 자본공제 제도는 조세행정부담이 크므로 타국과 동일한 감가상각제도로 전환하는 방안을 검토했으나 기존 체제를 유지하기로 함<sup>201)</sup>
  - 다른 국가들의 감가상각제도를 조사한 후, 여러 장점에도 불구하고 자국의 자본공제제도가 오랫동안 유지되어 온 만큼 이를 전면 개편한다면 과세당국과 납세자의 혼란이 증가할 것이라고 보고 기존 체제를 유지하기로 함

## 나. 감가상각제도의 일반규정

### 1) 유형자산

#### 가) 상각대상자산

- 「자본공제법」은 감가상각대상인 유형자산으로 설비·기계장치, 일부 비주거용 건물, 광물채취 목적상 발생한 특정지출, 준설작업(dredging) 관련 특정지출을 열거함
  - 토지는 감가상각대상이 아니나 설비·기계장치를 설치할 목적으로 건물·토지를 개조하는 비용은 감가상각할 수 있음<sup>202)</sup>
- 최근 개정사항을 보면 유형자산 중 건물의 감가상각 범위를 축소하였다가 다시 확대하는 추세를 보임
  - 열거된 적격 비주거용 건물에 한해 상각을 허용하다 2011년부터 모든 건물을 상각대상에서 배제했으며, 2019년부터 비주거용 건물에 대한 상각을 재허용함
- 설비·기계장치(plant and machinery)에 대한 적격지출은 판례에 따라 감가상각

201) Office of Tax Simplification, *Simplification of the Corporation Tax Computation*, UK Government, 2017, p. 48.

202) 「자본공제법(CAA 2001)」 S.25

자산인지 여부를 판단함<sup>203)</sup>

- 설비·기계장치는 사업에 사용한 항목(item, 자동차를 포함함), 기구(fixtures) 등을 모두 포괄할 정도로 범위가 넓으며 영국 세법상 설비·기계장치를 정의하는 규정은 존재하지 않음<sup>204)</sup>
- 적격지출은 적격활동을 계속적으로 행하기 위한 목적으로 전체·부분적으로 설비 또는 기계장치를 공급하기 위한 자본지출을 의미하며, 지출을 한 자는 지출의 결과로서 설비 또는 기계장치를 소유해야 함
  - 설비·기계장치에 대한 적격활동으로는 거래(trade), 일반적인 영국 부동산사업, 영국 휴가용 임대사업, 해외부동산사업, 전문 직업(profession or vocation), 「자본공제법」 S.12(4)에 열거된 것(광업·채석장·수로업 등), 투자회사 경영, 특정 임대사업(special leasing business), 고용 등이 있음

□ 건물 단열재 등과 같이 「자본공제법」 S23(2)에 열거된 다음 자산은 무조건 설비·기계장치로 간주함<sup>205)</sup>

- 건물 단열재(thermal insulation of qualifying buildings)에 관한 지출
- 방범·안전장치(personal security)를 위한 지출
- 건물·구조물과 불가분한 구성요소(integral features)를 위한 지출: 전기시스템 (조명시스템을 포함함), 냉수시스템, 급탕시스템, 환기·냉방·공기정화 시스템, 이

203) 영국 정부, “Plant and Machinery Allowances (PMA): qualifying expenditure: general rule,” <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/capital-allowances-manual/ca23010>, 검색일자: 2020. 7. 27.; 영국 정부, “Plant and Machinery Allowances(PMA): introduction: qualifying activities,” <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/capital-allowances-manual/ca20010>, 검색일자: 2020. 7. 27.; 영국 정부, “Plant and Machinery Allowances(PMA): meaning of plant and machinery: whether an asset is plant is a question of fact,” <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/capital-allowances-manual/ca21135>, 검색일자: 2020. 7. 27.; 삼일회계법인, 『K-IFRS 도입에 따른 세법상 고정자산 감가상각 방법 개선안 연구』, 2010, pp. 57~58.

204) 영국 정부, “Claim capital allowances,” <https://www.gov.uk/capital-allowances/what-you-can-claim-on>, 검색일자: 2020. 10. 3.

205) 영국 정부, “Plant & Machinery Allowances(PMA): Buildings & structures: Expenditure unaffected by legislation,” <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/capital-allowances-manual/ca22030>, 검색일자: 2020. 7. 27.

와 같은 시스템에 포함되는 바닥 및 천장, 엘리베이터·에스컬레이터·무빙워크, 외부 차양을 의미함

- 소프트웨어 및 이와 관련된 권리(software and rights to software): OS 프로그램, 게임 등등 모든 종류의 컴퓨터 프로그램과 데이터(물리적 형태가 없는 것도 포함함)로 법인이 무형자산이 아닌 유형자산으로서 자본공제를 적용하기로 선택한 것<sup>206)207)</sup>
  - 자신이 창출한 것과 외부에서 구입한 것 모두 포함하며 단순히 라이선스만 구입한 경우에도 소프트웨어를 취득한 것으로 간주함
- 2011년 산업용 건물에 대한 자본공제제도를 폐지하여 건물을 자본공제 대상에서 제외하였으나, 2019년 비주거용건물에 대한 자본공제제도를 도입하여 비주거용 건물에 대해서는 자본공제를 허용함
  - 일정 요건을 충족하는 비주거용 건물에 대해서는 산업용 건물에 대한 자본공제 제도를 적용하여 상각을 허용하였으나, 2011년 4월 1일부터 동 제도를 폐지하여 약 8년간 건물에 대한 지출은 상각을 일체 허용하지 않았음
  - 영국 정부는 산업계의 요청 및 조세간소화위원회의 권고를 받아들여 2018년 10월 29일 이후 지출된 비주거용 건물·구조물에 대해 자본공제를 허용함<sup>208)</sup>
    - 산업계에서는 건물에 대한 투자액을 다른 자산에 대한 투자액과 동일하게 취급하여 자본공제를 허용해 달라고 지속적으로 요구함
    - 건물·구조물과 불가분한 구성요소(integral features)는 설비·기계장치로서 상각되는 데 비해, 건물은 상각되지 않는 점 또한 모순적이라는 지적이 있었음

206) 「자본공제법」상 별도로 소프트웨어를 정의한 바 없으나, 영국 정부는 Windows 같은 OS 프로그램부터 Solitaire 같은 게임까지 모두 소프트웨어로 보고, 설비로 구분한다고 밝힘(영국 정부, "PMA: Computer software: Computer software and rights are plant," <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/capital-allowances-manual/ca23410>, 검색일자: 2020. 7. 27.)

207) 개인사업자의 경우 소프트웨어 및 이와 관련된 권리는 무조건 설비·기계장치로 간주하고 자본공제함. 법인의 경우 소프트웨어를 「법인세법」상 일반무형자산으로서 상각하는 것이 원칙이나 법인이 선택한 경우 「자본공제법」에 따라 설비·기계장치로서 자본공제할 수도 있음(「법인세법」(CTA 2009)), Part 8 815; Alan Melville, 2020a, p. 158; p. 361.)

208) HMRC, *Capital Allowances for Structures and Buildings*, HM Treasury, 2018a, p. 2.

- 영국 조세간소화위원회(2018)는 조세협력비용 등을 고려했을 때 가장 중립적인 자본공제제도 개선방안은 자본공제 대상 자산의 범위를 확대하는 것이라고 권고함<sup>209)</sup>
- 영국 정부는 비주거용 건물·구조물에 대한 자본공제를 도입함으로써 자국의 국제 경쟁력을 강화할 수 있을 것이라고 밝힘<sup>210)</sup>
- 산업용 건물에 대한 자본공제제도는 적격사용된 산업용 건물(industrial buildings in qualifying use)로 열거된 비주거용 건물에 2011년 3월 31일까지 자본지출을 한 경우 자본공제를 허용함
  - 2007년 세법 개정으로 2011년 4월 1일부터 산업용 건물에 대한 자본공제 제도를 폐지했음
  - 적격사용이란 건물을 적격거래 목적·적격 호텔·적격 스포츠 가설 건물로 사용한 경우 또는 특정산업지역에 입주한 건물을 상업적으로 사용한 경우를 의미함
    - 적격거래 목적에서 배제하는 대상으로는 거주용 주택(dwelling house), 소매점이나 수리업 등 이와 유사한 것(shop including repair work), 쇼룸(showroom), 일반적인 호텔, 경영 이사진이나 인사 담당자 등의 거처 등이 있음
    - 적격 호텔은 항구적인 건물 내에 소재하며 4월 초순부터 10월 하순까지 4개월 이상 개점하는 호텔로, 10개 이상의 객실을 보유하며 조식·석식을 공급하고 객실 청소서비스를 제공해야 함<sup>211)</sup>
    - 적격 스포츠 가설건물은 사업을 행하는 자가 보유하고 자신이 고용한 노동자 복지를 위해 사용하는 스포츠용 시설물을 의미함<sup>212)</sup>

209) Office of Tax Simplification, *Accounting depreciation or capital allowances? simplifying tax relief for tangible fixed assets*, UK Government, 2018, pp. 8~9; p. 12.

210) HMRC, 2018a, p. 1.

211) 따라서 휴가철, 스키철에만 잠시 운영하는 숙박업체 등은 기본적으로 적격 사용된 산업용 건물로서 감가상각할 수 없음(영국 정부, "IBA: Qualifying hotels: Background and meaning of qualifying hotel," <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/capital-allowances-manual/ca32401>, 검색일자: 2020. 7. 27.)

212) 영국 정부, "Industrial Buildings Allowance(IBA): Qualifying sports pavilions," <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/capital-allowances-manual/ca32500>, 검색일자: 2020. 7. 27.

- 특정산업지역에 입주한 건물을 상업용 건물로 사용한 경우는 일정 요건을 충족하는 기업이 소유한 건물(입주 후 10년 이내에 취득한 건물 및 관련 지출)을 사업·전문 직업 목적으로 사용한 경우를 의미함<sup>213)</sup>

□ 비주거용 건물·구조물(buildings and structures)에 대한 자본공제제도는 2018년 10월 29일 이후 비주거용 건물에 대해 적격 건축비용을 지출한 경우 자본공제를 허용함<sup>214)</sup>

- 「재정법(Finance Act) 2019」에 따라 2018년 10월 29일 이후 건물·구조물에 지출한 다음과 같은 적격 건축비용(construction costs)이 대상임
  - 적격 건축비용은 디자인, 건축지 정리 작업, 건설, 보수·수리·개조, 내장재 준비(fitting out works)를 포함하는 것을 의미함
  - 만일 직접 구조물을 건설하였거나 보수(renovate)하였다면 납세자가 해당 구조물의 임차인일지라도 자신이 지출한 적격 건축비용은 공제할 수 있음
  - 만일 부동산 개발업자로부터 구조물을 구입하였다면 대금 등을 적격 건축비용으로 공제할 수 있음<sup>215)</sup>
- 토지(land) 및 주거용으로 사용하는 부분은 대상에서 제외함
  - 기존에 주거용으로 사용된 적이 없어야 하며, 비주거용 부분과 주거용 부분(재택근무 사무실 등)이 혼재하는 건물·구조물의 경우 비주거용 부분에 대한 지출

213) 영국 정부, "IBA: enterprise zones: background and definition," <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/capital-allowances-manual/ca37050>, 검색일자: 2020. 7. 27.; 영국 정부, "IBA: enterprise zones: meaning of commercial building," <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/capital-allowances-manual/ca37200>, 검색일자: 2020. 7. 27.

214) 영국 정부, "Claiming capital allowances for structures and buildings," <https://www.gov.uk/guidance/claiming-capital-allowances-for-structures-and-buildings>, 검색일자: 2020. 7. 31.

215) 구입방법에 따라 적격 건축비용은 달라질 수 있음. 사용된 적 없는 구조물을 부동산 개발업자로부터 최초로 구입하였다면 자신이 지급한 대금에서 적격 건축비용이 아닌 금액(주거용 부분의 가액, 다른 자본공제 적용대상, 대출금 등)을 공제한 금액임. 사용된 적 없는 구조물을 부동산 개발업자로부터 구입하였으나 최초 구입자는 아니며, 최초 사용자인 경우 부동산개발업자의 최초 매도가액 또는 자신의 구입가액 중 더 적은 금액임. 부동산 개발업자가 아닌 자로부터 구조물을 구입한 경우 자신이 지급한 대금에서 적격 건축비용이 아닌 금액을 제한 금액 또는 최초 건설비용 중 더 적은 금액임

만 공제대상으로 함

- 광물채취사업을 행하는 자가 사업(광물채취) 목적으로 적격지출한 비용(mineral extraction allowance)은 자본공제할 수 있음<sup>216)</sup>
  - 광물이 포함되지 않은 토지(non-mineral bearing land)를 취득하는 데 소요한 비용은 적격지출한 비용이 아니며, 해당 토지의 기존 사용가치에 프리미엄이 붙은 것으로 간주함
  
- 준설작업(dredging) 관련 적격사업을 하는 자가 해당인이 점유하는 도크 또는 다른 시설에 출입하는 선박의 편익 목적으로 지출한 적격비용은 공제할 수 있음<sup>217)</sup>
  - 적격사업이란 항만, 하구 또는 수로 항행을 유지하거나 개선하는 사업 또는 산업용 건물 공제상 적격사업으로 분류되는 것을 의미함
    - 산업용 건물 공제제도 자체는 2011년 4월부터 종료되었으나 이에 따른 적격사업 정의는 2020년 현재도 준용함

나) 상각방법

- 일반적으로 유형자산은 표준공제를 적용하여 정액법 또는 정률법으로 상각함
  - 표준공제(writing down allowance, WDA)는 적격활동에 사용된 자본자산에 대해 별도로 그룹(pool)을 설정하여 그룹별로 자산의 가액을 합산하고 일괄하여 공제하는 방법임<sup>218)</sup>

216) 영국 정부, “MEA: Qualifying expenditure: Overview,” <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/capital-allowances-manual/ca50210>, 검색일자: 2020. 7. 31.; 영국 정부, “MEA: Qualifying expenditure: Acquisition of mineral deposits and rights,” <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/capital-allowances-manual/ca50220>, 검색일자: 2020. 7. 31.

217) 영국 정부, “Dredging: Meaning,” <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/capital-allowances-manual/ca80200>, 검색일자: 2020. 7. 24.; 영국 정부, “Dredging: Qualifying trades,” <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/capital-allowances-manual/ca80300>, 검색일자: 2020. 7. 24.

218) 김지영·송은주·김태훈, 『주요국의 감가상각자산 내용연수 분석』, 한국조세재정연구원, 2012, p. 90.

- 특례제도인 연간투자공제(AIA), 초년도공제(FYA)를 먼저 적용한 뒤 남은 잔액에 대해 적용하는데, 특례제도에 대해서는 ‘다. 감가상각제도의 특례규정’에서 설명함

- 유형자산 중 상각대상 건물, 준설작업 관련 특정지출은 정액법으로 상각함
  - 산업용 건물(industrial buildings allowance)과 관련하여 2011년 3월 31일까지 지출한 금액의 상각률은 4%였음<sup>219)</sup>
  - 비주거용 건물·구조물(structures and buildings)의 상각률은 도입 당시에는 2%였으나 2020년 4월 1일부터 3%로 인상됨<sup>220)</sup>
    - 2018년 10월 29일부터 2020년 4월 1일 사이에 상각을 신청한 건물·구조물에 대해서도 3%의 상각률을 가동일자(operative date)부터 적용할 수 있도록 함
    - 해당 자산의 소유권에 변화가 발생하는지 여부는 불문하며 양수인은 양도인의 잔여 내용연수를 이어받음
  - 준설작업(dredging) 관련 특정지출의 상각률은 4%임<sup>221)</sup>
- 유형자산 중 설비·기계장치, 광물 채취 목적상 발생한 특정지출은 정률법(reducing balance basis)으로 상각함
  - 광물 채취 목적상 발생한 특정지출(mineral extraction allowance)은 광물자원의 취득과 관련된 경우 10%, 그 외의 경우 25%의 상각률로 상각함<sup>222)</sup>

219) 영국 정부, “Industrial Buildings Allowance(IBA): allowance,” <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/capital-allowances-manual/ca31200>, 검색일자: 2020. 7. 27.

220) 영국 정부, “Capital Allowances / Increase in rate of Structures and Buildings Allowances and technical changes,” <https://www.gov.uk/government/publications/increase-in-structures-and-buildings-allowance-for-capital-allowances/capital-allowances-increase-in-rate-of-structures-and-buildings-allowances-and-technical-changes>, 검색일자: 2020. 7. 29.

221) 영국 정부, “Dredging: Outline,” <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/capital-allowances-manual/ca80100>, 검색일자: 2020. 7. 24.

222) 영국 정부, “Capital allowances: mineral extraction allowance - rates of writing down allowances,” <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/oil-taxation-manual/ot26315>, 검색일자: 2020. 8. 14.

- 이하에서는 설비·기계장치의 상각방법을 설명함
  
- 설비·기계장치는 종류에 따라 기본그룹과 특별그룹으로 나누고, 그룹별로 18% 또는 6%의 상각률을 적용함<sup>223)</sup>
  - 기본그룹(main pool, 상각률 18%): 대부분의 일반적인 설비·기계장치(공장기계, 사무집기, 기기 등)가 이에 속하고 화물자동차(motor vans), 오토바이(motor cycle), 대형트럭(lorries)도 이에 속함
    - 일반적으로 오염물 배출량이 110g/km(2018년 4월 1일 이전에 취득한 것은 130g/km)인 자동차는 기본그룹으로 분류함
  - 특별그룹(special rate pool, 상각률 6%): 내용연수가 25년 이상인 것, 종합구조물 등 다음의 설비·기계 장치
    - 오염물 배출량이 110g/km(2018년 4월 1일 이전에 취득한 것은 130g/km)를 초과하는 자동차를 취득한 경우
    - 건물·구조물의 어떤 종합구조물(integral features)을 취득한 경우(CAA2001에서 열거한 것으로는 전기·물·열·냉방 시스템, 리프트, 에스컬레이터·무빙워크, 외부 차양이 있음)
    - 건물 단열재 및 태양광 패널에 대한 지출
    - 내용연수가 25년 이상인 자산(long-life asset)이나 회사가 1년에 10만파운드 이상을 이와 같은 자산에 지출한 경우
  - 설비·기계장치의 상각률은 최근 계속 인하되고 있음<sup>224)</sup>
    - 기본그룹의 상각률은 2007~2008년까지 25%였으나 2008~2009년부터 20%, 2012~2013년부터 18%로 인하됨
    - 특별그룹의 상각률은 2008~2009년 10%였으나 2012~2013년부터 8%, 2019~2020년부터 6%로 인하됨

223) Alan Melville, 2020a, p. 4.

224) 영국 정부, "PMA: WDA & balancing adjustments: Rate of WDA," <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/capital-allowances-manual/ca23220>, 검색일자: 2020. 8. 21.

- 단 기본그룹에 속하는 설비·기계장치 중 납세자가 단기자산으로 취급하기로 선택한 자산은 단일자산(single asset pool)으로서 개별 자산별로 자본공제함
- 단기자산(short life)은 기본그룹에 속하는 설비·기계장치 중 기대 내용연수가 8년 이하인 것을 의미함
  - 만일 해당 자산이 취득일로부터 8년 이내에 처분되지 않는다면 해당 자산은 기본그룹으로 옮기고, 개별상각자산으로 상각하기로 한 납세자의 과거 8년간 상각을 거친 가액으로 효력을 잃음
  - 해당 자산이 취득일로부터 8년 이내에 처분되었다면 처분이익 또는 손실에 대해 추가과세(balancing charge)가 이뤄지거나 추가공제(balancing allowance)가 허용됨
- 자동차, 사업 외의 용도로도 사용하는 자산은 단기자산으로 선택할 수 없음
- 상각률은 기본그룹과 동일한 상각률을 적용함

#### 다) 내용연수

- 정액법으로 상각하는 유형자산의 내용연수는 종류에 따라 25년 또는 33.3년임
  - 산업용 건물의 내용연수는 25년임
    - 중고로 산업용 건물을 구입하였더라도 최초 건설 후 25년의 내용연수만을 적용할 수 있음<sup>225)</sup>
  - 비주거용 건물·구조물(structures and buildings)의 내용연수는 처음에는 50년이었으나 2020년 4월 1일 이후 취득분부터 33.3년으로 단축됨
  - 준설작업 관련 특정지출의 내용연수는 25년임
- 정률법으로 상각하는 유형자산의 경우, 내용연수는 별도로 정한 바가 없음<sup>226)</sup>
  - 자산의 종류나 용도별로 상세하게 법정 내용연수를 정하지 않고, 여러 자산을

225) UK Law, "Capital Allowances," <http://uklegal.ie/capital-allowances/>, 검색일자: 2020. 8. 20.

226) JETRO, 『英国進出における税制Q&A』, JETRO LONDON, 2018, p. 8.

자산 그룹으로 묶어 그룹별로 상각률을 적용함

- 정률법으로 상각하는 유형자산에 대해서는 내용연수가 아닌 상각률을 법에 규정하고 있음

## 2) 무형자산

### 가) 상각대상자산

- 법인은 「법인세법」상 상각대상인 무형자산 및 개발비를 상각할 수 있음
  - 개인사업자의 경우에는 무형자산 중 특허권, 노하우를 「자본공제법」 규정을 적용하여 상각하나 법인은 「법인세법」상 무형자산에 대한 상각규정을 적용함<sup>227)</sup>
    - 법인은 특허권, 노하우에 대한 「자본공제법」상 규정을 적용할 수 없음
  - 개인사업자의 경우 「자본공제법」에 제시된 무형자산인 특허권, 노하우, 개발비만을 상각할 수 있는 데 비해, 법인의 경우 「법인세법」에 제시된 무형자산 전반을 상각할 수 있어 범위가 더 넓은
    - 단 개인사업자에 비해 법인의 무형자산 상각속도가 더 느릴 것으로 보임<sup>228)</sup>
- 「법인세법」상 상각대상인 무형자산(intangible fixed assets)은 사업을 하는 과정에서 사용할 목적으로 취득하였거나 창출한 특허권, 상표권, 등록된 디자인, 저작권 또는 디자인권, 식물육성자권과 같은 것을 의미함
  - 「법인세법」 Part 8에서는 다음과 같은 것들을 무형자산으로 제시함
    - (a) 특허권, 상표권, 등록된 디자인, 저작권 또는 디자인권, 식물육성자권

227) Alan Melville, 2020a, p. 173, p. 361; IBFD, “United Kingdom-Corporate Taxation-Country Tax Guides-1. Corporate Income Tax (Last Reviewed: 1 July 2020) 1.3.4. Depreciation and amortization,” [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/gtha\\_uk\\_s\\_1.3.4.&refresh=1597992027915#gtha\\_uk\\_s\\_1.3.4.](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/gtha_uk_s_1.3.4.&refresh=1597992027915#gtha_uk_s_1.3.4.), 검색일자: 2020. 8. 21.

228) 개인사업자의 경우 정률법(reducing balance basis)을 적용하여 25%의 상각률로 상각할 수 있는 데 비해, 법인의 경우 회계상 상각방법 또는 정액법을 적용하여 4%의 상각률로 상각하므로 상각속도가 개인사업자에 비해 더 느림

- (b) 외국법상 보장되는 권리로 (a)와 유사한 권리
- (c) (a) 또는 (b)를 통해 보호받지 못하는 정보 또는 기술이지만 여타 상업적·경제적 가치를 갖고 있는 경우
- (d) (a)부터 (c) 중 어느 하나에 포함되는 권리, 또는 권리와 관련된 라이선스
- 또한 영업권에 대해서도 일반적인 무형자산과 동일하게 동 규정을 적용함(This Part applies to goodwill as it applies to an intangible fixed asset)<sup>229)</sup>

- 「법인세법」상 상각대상인 무형자산은 회계상 무형자산의 정의를 준용하나, 이와 완전히 동일하지는 않음<sup>230)</sup>
  - 유형자산에 대한 권리, 금융 자산, 석유 라이선스 등은 회계상 무형자산이지만 「법인세법」상 상각대상인 무형자산의 범위에서 전면 배제함<sup>231)</sup>
  - 소프트웨어의 경우 회계상 무형자산에 속하므로 「법인세법」상 무형자산으로 상각하는 것이 원칙이나, 법인이 해당 소프트웨어를 「자본공제법」에 따라 상각하기로 선택한 경우 「법인세법」상 상각대상인 무형자산에서 제외하고 유형자산인 기계·장치로 상각함<sup>232)</sup>
- 「법인세법」상 상각대상인 무형자산의 범위는 2002년, 2015년, 2019년 대폭 개정되었는데, 이하에서는 일반적인 무형자산과 영업권으로 나누어서 설명함
  - 영국은 기존에는 대부분의 무형자산을 상각하지 못하도록 하였으나 지식기반 경제가 확산되는 가운데 법인의 투자를 촉진할 필요가 있다고 보고 2002년 이후 법인에 한해 상각할 수 있는 무형자산의 범위를 확대했음<sup>233)</sup>

229) 「법인세법」 Part 8, 715

230) 영국 정부, “Intangible assets within CTA09/PART8: asset conditions: legislative approach,” <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/corporate-intangibles-research-and-development-manual/cird11035>, 검색일자: 2020. 8. 10.; 菊谷正人·酒井翔子, 2011, p. 47.

231) 「법인세법」 Part 8 803~809

232) 법인의 경우 소프트웨어를 「법인세법」상 일반무형자산으로서 상각하는 것이 원칙이나 「자본공제법」에 따라 설비·기계장치로서 자본공제할 수도 있음. 「자본공제법」에 따라 상각하기 위해서는 기업은 「법인세법」상 상각대상인 일반무형자산에서 동 소프트웨어를 제외하고 「자본공제법」에 따르면 신청해야 함(「법인세법」, Part 8 815; Alan Melville, 2020a, p. 361.)

- 2002년 이전까지는 특허권, 노하우 외에는 상각을 인정하지 않았으며 따라서 영업권, 상표권, 저작권 등 대부분의 무형자산이 상각되지 않았음
  - 「재정법(Financial Act 2002)」을 통해 「법인세법」상 무형자산제도(Intangible Fixed Asset Regime)를 도입하여 2002년 4월 1일 이후 법인이 취득한 상표권, 저작권, 영업권 등에 대해서도 상각을 허용함<sup>234)</sup>
  - 2015년 영업권의 상각을 전면 부인하였다가 2019년 적격 지적재산권과 함께 취득한 영업권의 상각을 다시 허용함
- 일반적인 무형자산은 2002년 4월 1일 이후에 제3자(unrelated party)로부터 취득한 것(post-FA2002 asset)만을 상각대상으로 했으나 2020년 7월부터 범위가 일부 확대됨<sup>235)</sup>
- 2002년 이전에 창설된 무형자산(pre-FA2002 asset)의 경우, 납세자가 2002년 4월 1일 이후에 취득하였다도 감가상각을 할 수 없었음
  - 2020년 세법 개정으로 2002년 이전에 창설되었으며 특수관련인으로부터 2020년 7월 1일 이후 취득한 무형자산이 취득 전 시점에 법인세가 과세된 적이 없다면(not within the charge to corporation tax prior to acquisition) 상각대상에 포함함
    - 개정 이유는 취득 시점이 2002년 4월 1일 전후인지에 따라 무형자산의 상각 여부를 결정하는 기존 규정이 납세자들에게 큰 혼란을 유발한다(source of complexity)는 문제점이 지적되었기 때문임<sup>236)</sup>
    - 취득 전 시점에 법인세가 과세된 적이 있다면 기존에 적용하던 규정을 그대로

233) European Parliament, "Taxation in Europe: recent developments," *Economic Affairs Series*, ECON 131 EN, European Parliament, 2003, p. 34.

234) 菊谷正人·酒井翔子, 2011, p. 47.

235) 영국 정부, "Corporation Tax treatment of intangible fixed assets from 1 July 2020," <https://www.gov.uk/government/publications/corporation-tax-treatment-of-intangible-fixed-assets-from-1-july-2020/corporation-tax-treatment-of-intangible-fixed-assets-from-1-july-2020>, 검색일자: 2020. 8. 18.

236) HMRC, Review of the Corporate Intangible Fixed Assets Regime, HM Treasury, 2018b, p. 3. .

적용함(already within the charge to corporation tax prior to 1 July 2020 will be preserved)

- 「법인세법」상 영업권은 일반적으로 회계기준상 영업권과 동일한 의미라고 간주함<sup>237)</sup>
  - 영업권은 회계상 사업의 양수도가 일어났을 때 취득가액과 인식 가능한 자산(무형자산을 포함함), 부채, 우발적 채무의 순가액 간 차이를 의미함
- 영국에서 영업권은 취득시기에 따라 감가상각 여부가 갈리는데, 2002년 4월 1일부터 2014년 12월 2일 사이에 제3자로부터 취득한 영업권은 일반적인 무형자산(post-FA2002 asset)과 동일하게 상각대상임
  - 내부에서 창출한 영업권은 상각할 수 없음<sup>238)</sup>
- 2014년 12월 3일부터 2015년 7월 7일 사이에 합병과정에서 피합병대상(특수관계인)으로부터 취득한 영업권은 상각, 손상평가 등이 부인됨<sup>239)</sup>
- 2015년 7월 8일부터 2019년 3월 31일 사이에 취득한 영업권 및 고객과 관련된 무형자산(customer related intangible assets)은 모두 상각할 수 없게 됨<sup>240)241)</sup>
  - 고객과 관련된 무형자산은 고객정보, 고객과의 관계, 비등록된 상표권, 이에 상응하는 라이선스를 포함함
  - 영국 정부는 기존 규정은 기업이 M&A를 통해 임의로 기업이익을 축소할 수 있

237) 「법인세법(CTA 2009)」 Part 8, 715

238) 영국 정부, “Intangible assets within CTA09/PART8: asset conditions: goodwill,” <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/corporate-intangibles-research-and-development-manual/cird11070>, 검색일자: 2020. 8. 10.

239) 영국 정부, “Intangible assets: Restrictions for goodwill and relevant assets: introduction to FA19 rules,” <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/corporate-intangibles-research-and-development-manual/cird44055>, 검색일자: 2020. 8. 18.

240) PWC, “United Kingdom Corporate-Deductions,” <https://taxsummaries.pwc.com/united-kingdom/corporate/deductions>, 검색일자: 2020. 8. 10.

241) HMRC, *Corporation Tax: Restriction of CT Relief for Business Goodwill Amortisation*, HM Treasury, 2015, pp. 1~7.

도록 하고, 지분이 아닌 자산을 취득하게 하는 인위적인 인센티브를 제공하였기 때문에 이를 폐지하여 조세 공평성을 추구하고자 한다고 밝힘<sup>242)</sup>

- 제3자로부터 취득하였더라도 모두 상각할 수 없도록 하되 영업권을 처분하여 발생한 이익은 과세대상이며 손실은 공제대상임(Subsequent profits and losses on disposals of such goodwill remain taxable/deductible)

□ 그러나 2019년 4월 1일부터 영업권 및 관련 자산은 제3자로부터 사업과 관련하여 적격 지적재산권과 함께 취득한 경우에 한해 상각대상에 포함됨<sup>243)</sup>

- 영업권에 대한 상각제한은 영국의 국제 경쟁력을 저해하는 요소로 지적되어 있음
- 적격 지적재산권(qualifying IP assets)은 특허권(patent), 등록된 디자인(registered designs), 판권(copyright)·디자인권(design right), 식물육성자권(plant breeders right) 및 앞서 열거한 자산에 대한 라이선스를 포함함<sup>244)</sup>
  - 컴퓨터 소프트웨어 사용 라이선스, 상표권, 그 외 정보·기술은 적격 지적재산권이 아님<sup>245)</sup>
- 영업권 및 관련 자산(relevant asset)은 다음과 같은 것을 의미함
  - 사업상 영업권(goodwill)
  - 고객 또는 잠재고객과 관련된 정보(information which relates to customers or potential customers)

242) 2015년 개정으로 인해 약 500개의 대기업, 2만 5천개의 중소기업이 부정적인 영향을 받을 것이라고 예측하였음(영국 정부, "Restriction of corporation tax relief for business goodwill amortisation," <https://www.gov.uk/government/publications/restriction-of-corporation-tax-relief-for-business-goodwill-amortisation>, 검색일자: 2020. 7. 31.)

243) Deloitte UK, "Deloitte Alerts - 09/01/2019," <https://www.taxpublications.deloitte.co.uk/tis/ntp.nsf/ta/292D7F01B4DE413B8025837D00588911?OpenDocument>, 검색일자: 2020. 8. 14.

244) 영국 정부, "Intangible assets: Restrictions for goodwill and relevant assets: Definition of relevant assets and qualifying IP assets," <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/corporate-intangibles-research-and-development-manual/cird44060>, 검색일자: 2020. 8. 14.

245) 정보·기술은 「법인세법」 S712 (3)(c)에 규정된 것임. 이는 특허권·상표권·등록된 디자인·판권·디자인권·식물육성자권으로서 보호되는 자산이 아닌 정보·기술이나 산업적·상업적·기타 경제적 가치를 갖는 것을 의미함(any information or technique not protected by a right ... but having industrial, commercial or other economic value)

- 고객과의 관계(a customer relationship (whether contractual or not))
- 미등록된 상표권 또는 그에 준하는 것(an unregistered trade mark or other sign)
- 이상에 열거한 자산에 준하는 라이선스 또는 권리(a licence or other right in respect of any of the above assets)

#### 나) 상각기간 및 상각방법

- 일반적인 무형자산은 회계상 상각방법(accounting depreciation) 또는 정액법(straight-line method)을 적용하여 4%로 상각함<sup>246)</sup>
  - 회계장부상 상각방법을 따르되, 만약 장부상 상각되지 않았다면 4%의 상각률(내용연수는 25년이 됨)로 정액법을 적용하여 상각하도록 함
    - 영국 정부는 실제로 손상차손이 발생했는지 여부를 따지지 않고, 4%의 상각률로 상각을 허용하는 것이 바람직한지에 대해 논쟁의 여지가 있으나 내용연수가 길거나 비한정인(indefinite) 무형자산에 대한 기업 투자를 촉진하기 위한 목적으로 동 제도를 운영한다고 밝힘<sup>247)</sup>
- 「법인세법」에 따라 상각하는 영업권은 취득시기에 따라 4% 또는 6.5%의 상각률로 상각할 수 있음<sup>248)</sup>
  - 2002년 4월 1일부터 2015년 7월 7일 사이에 취득한 상각대상 영업권의 경우 일반적인 무형자산과 동일하게 회계상 상각방법(accounting depreciation) 또는 정액법을 적용하여 4%로 상각함
  - 2015년 7월 8일부터 2019년 3월 31일 사이에 취득한 영업권 및 고객 관련 무

246) 「법인세법」상 일반적인 무형자산으로서 정액법을 적용하여 4%의 상각률로 상각할 수 있으나, 특허권, 노하우의 경우 「자본공제법」상 무형자산으로서 정률법에 따라 25%의 상각률로 상각이 허용됨(김진수·정희선·조진권, 『주요국의 감가상각제도』, 한국조세재정연구원, 2009, p. 124.)

247) HMRC, 2018b, p. 12.

248) 「재정법(Finance Act) 2019」 S25, 26

형자산(Pre-1 April 2019 asset)은 상각할 수 없음<sup>249)</sup>

- 2019년 4월 1일 이후에 취득한 상각대상 영업권 및 관련 자산은 정액법에 따라 6.5%의 상각률로 상각함

- 단 상각한도액은 사업을 취득하여 얻은 적격 지적재산권 가액의 6배임

- 연구개발비는 해당 연도에 100% 즉시상각할 수 있음<sup>250)</sup>

- 연구개발비(Research and development)는 자체적으로 연구개발을 수행하며 지출한 금액과 외부 하청업자에게 지불한 계약 금액을 모두 포함함

- 자체 인건비, 소모품비, 하청업자에게 지불한 금액을 포함함

## 다. 감가상각제도의 특례규정

### 1) 연간투자공제

- 연간투자공제(AIA)는 기업의 형태·규모와 무관히 대부분의 설비·기계장치에 대한 지출을 연간 한도액에 한해 전액(100%) 즉시 상각하는 제도로, 2008년 도입됨<sup>251)</sup>

- 해당 자산에 대한 지출이 발생한 사업연도에만 적용할 수 있으며, 연간투자공제를 적용할 수 없는 대상 자산은 다음과 같음

- 자동차, 사업 외의 이유(사적사용 등)로 보유하는 자산, 증여받은 자산(items given to you or your business)

- 비주거용 건물·구조물<sup>252)</sup>

249) IBFD, "United Kingdom Budget 2018 - business taxation," [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/data/tns/docs/html/tns\\_2018-10-30\\_uk\\_3.html](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/data/tns/docs/html/tns_2018-10-30_uk_3.html), 검색일자: 2020. 8. 3.

250) 영국 정부, "Claiming Research and Development tax reliefs," <https://www.gov.uk/guidance/corporation-tax-research-and-development-rd-relief>, 검색일자: 2020. 8. 21.; Alan Melville, 2020a, p. 360.

251) 영국 정부, "Claim capital allowances," <https://www.gov.uk/capital-allowances/annual-investment-allowance>, 검색일자: 2020. 9. 2.

252) HMRC, 2018a, p. 4.

- 법인은 자신의 재량으로 지출항목 간에 연간투자공제액을 배분할 수 있으며 연간 투자공제 연간 한도액을 초과하는 지출액은 자산 그룹에 따라 표준공제(WDA)방법을 적용하여 상각할 수 있음
  - 해당 자산에 대해 기업은 표준공제(WDA)와 연간투자공제(AIA) 중 자신에게 유리한 방법을 선택하여 적용할 수 있으며, 한 자산에 대해 표준공제와 연간투자공제를 동시에 적용할 수도 있음
- 연간 한도액은 국가 정책에 따라 매년 변경되는데 2019~2020 과세연도에 이루어진 지출에 대해서는 특례로서 100만파운드, 그 전후에 이루어진 지출에 대해서는 기본적인 20만파운드를 연간 한도액으로 함
  - 기본적인 연간 한도액은 2014년에 20만파운드로 정했으나, 매년 정책적 필요에 따라 연간 한도액을 조정함

〈표 III-10〉 영국의 연간투자공제 한도액 추이

(단위: 파운드)

과세연도	연간투자공제(AIA) 한도액	과세연도	연간투자공제(AIA) 한도액
2008~09, 2009~10	5만	2015~16	42만 5천 <sup>1)</sup>
2010~11, 2011~12	10만	2016~17, 2017~18	20만
2012~13	2만 5천	2018~19	20만/100만 <sup>2)</sup>
2013~14	25만	2019~20	100만
2014~15	50만 <sup>1)</sup>	2020~21	20만/100만 <sup>2)</sup>

주: 1) 2013, 2014 Finance Bill 발표 시 2014년과 2015년 연간투자공제 한도액을 각각 일시적으로 25만파운드, 50만파운드로 인상하기로 함. 또한 Summer Budget 2015 발표에서 기본적인 연간투자공제(AIA) 한도액을 20만파운드로 영구 인상하기로 함. 2015~16년도의 연간 공제한도액 42만 5천파운드는 50만파운드×9/12개월분과 20만파운드×3/12개월분을 합한 값임

2) 2019년 1월 1일부터 2020년 12월 31일까지 이뤄진 투자 분은 연간 100만파운드로 함. 해당 기간 전후에 이루어진 투자분은 연간 20만파운드로 함

자료: HMRC, 매년도 *Overview of Tax Legislation and Rates* 중 법인세 자본공제 관련 표를 저자 재편집

## 2) 초년도공제

- 초년도공제(FYA)는 미사용된(중고가 아니어야 함) 친환경 설비·기계장치, 에너지 절약, 저배출 차량운반구 등에 대한 지출에 대해 한도 없이 전액(100%) 즉시상각할 수 있도록 하는 제도임<sup>253)</sup>
  - 초년도공제는 취득가액에 초년도공제 상각률을 곱한 금액을 가속상각할 수 있도록 하는 제도로 1945년부터 도입되었으며, 영국 정부는 정책적 필요에 의해 초년도공제의 상각률 및 제도 자체의 운용 여부를 조정해 왔음<sup>254)</sup>
  - 해당 자산에 대한 지출이 발생한 사업연도에만 적용할 수 있고 적용대상을 특정 자산으로 열거하고 있음<sup>255)</sup>
    - 2021년 3월 31일까지 지출된 것: 친환경(현행 배출량 50g/km, 2018년 4월 1일까지는 75g/km) 자동차에 대한 지출, 차량에 천연가스·바이오가스·수소 연료를 보급하는 설비·기계장치에 대한 지출, 무배출물 차량(zero emission goods vehicle)에 대한 지출
    - 2016년 11월 23일부터 2023년 3월 31일 사이에 지출된 것: 전기차 충전소(charging points for electric vehicle)에 대한 지출
    - 2016년 11월 23일부터 2023년 3월 31일 사이에 지출된 것: 특정 에너지 절약, 물 절약 설비·기계장치에 대한 지출
    - 초년도공제 적용대상 자산에 대해서는 표준공제를 적용할 수 없음
  - 2020년 현재 운용되는 초년도공제 제도는 친환경 설비·기계장치를 주로 대상으로 하며 초년도공제 상각율은 100%임

253) Alan Melville, *Taxation Finance Act 2019-Chapter 23 Appendix 2*, Pearson, 2020b, p. 11.

254) 1973년 대처 정권은 법인세율을 52%에서 35%로 대폭 인하한 대신 과세 베이스를 확대하기 위해 초년도공제의 공제율을 100%에서 1984년 75%, 1985년 50%로 축소했으며, 1986년에는 초년도공제를 폐지했음. 1997년 블레어 정권은 다시 초년도공제를 도입하여 소규모사업자에 한해 50%의 초년도 상각을 허용하였으며 1998년부터 40%로 상각률을 인하했음. 2008년 4월에 연간투자공제(AIA)를 도입하면서 초년도공제를 폐지하였으나 2009년 「재정법」에 따라 다시 재도입하여 현재에 이룸(菊谷正人·酒井翔子, 2011, pp. 39~41)

255) Alan Melville, 2020b, p. 11.

### 3) 소액자산그룹

- 또한 연간투자공제, 초년도공제를 적용한 후에 기본상각그룹 또는 특별상각그룹의 잔액 총합이 1천파운드 이하인 경우 소액자산그룹(small pools)에 대한 즉시상각 특례를 적용할 수 있음<sup>256)</sup>
  - 동 특례는 2008년 4월 1일부터 적용하며 초년도공제, 연간투자공제 후 표준공제 대상 자산그룹의 자산 잔액 총합이 1천파운드 이하인 경우 전액을 즉시상각할 수 있도록 함
    - 단 단일자산그룹(single asset group)에는 적용할 수 없음
  - 동 특례를 적용할 경우 해당 기업은 매 회계연도마다 소액자산그룹을 계상하고 상각액을 이월하는 절차를 거치지 않고 일시에 상각할 수 있음
  - 동 특례 적용 여부는 해당 기업의 자유이므로 기업은 표준공제(WDA)를 선택하여 적용할 수 있으나, 표준공제와 동 특례를 동시에 적용할 수는 없음

## 4. 호주

### 가. 개요

- 호주는 자산 취득원가의 비용화 방법으로 '표준자본공제제도(Uniform Capital Allowance)'를 채택하여 운영하고 있음
  - 호주는 「소득세법」 여러 조항에 걸쳐 자본공제 관련 내용을 규정하고 있었으나 2001년 해당 내용을 통합한 표준 자본공제제도를 도입함
    - 표준자본공제제도 도입 이전에는 37개의 개별 조항에서 자본공제 관련 내용을 담고 있었음<sup>257)</sup>

256) Alan Melville, 2020b, pp. 13~15.

257) Miranda Stewart, "Capital Allowances for Depreciating Assets: A Successful Reform?," *BUSINESS TAX REFORM: MEET THE CRITICS*, No. 24, 2008, p. 1.

- 개별 조항 간의 통일성 결여, 조항의 복잡성에 대한 지적이 있었음
- 「소득세법(ITTA 1997)」 Div. 40.은 표준자본공제제도에 대해 규정하고 있음
- 호주는 신고조정방식에 의해서 세무상 상각비를 인식함<sup>258)</sup>
  - 회계상 감가상각비 계상 여부와 무관하게 인식됨

## 나. 감가상각제도의 일반규정

### 1) 유형자산

#### 가) 상각대상자산

- 표준자본공제는 납세자가 경제적으로 소유한 사업에 사용되는 자산으로서, 내용연수가 한정되어 있으며 시간의 경과에 따라 가치가 하락할 것으로 예상되는 자산을 대상으로 함<sup>259)</sup>
  - 호주는 표준자본공제제도 도입 이전에는 상각대상자산을 열거하였으나, 시간의 경과에 따른 가치 하락이 예상됨에도 불구하고 감가상각대상에서 누락되는 문제점을 해결하기 위해 표준자본공제대상 자산의 유형을 구체적으로 열거하지 않음<sup>260)</sup>
  - 호주 국세청은 설명자료를 통해 기계장치, 비품, 컴퓨터 등의 감가상각대상 자산 유형을 예시함
- 다만 토지, 재고자산 등 다음의 자산은 표준자본공제제도의 적용대상에서 제외됨<sup>261)</sup>
  - 토지
  - 재고자산(trading stock)

258) E&Y, 2019a, p. 12.

259) ITAA 97 §40-30.

260) Miranda Stewart, 2008, p. 9.

261) ATO, *Guide to Depreciating Assets 2019*, ATO, 2019, pp. 3~4.

- 열거되지 않은 무형자산
- 연구개발활동에 사용되는 특정 감가상각대상 자산
  - 연구개발세액공제를 신청한 기업은 연구개발활동에 사용된 자산의 감가상각비에 대해 비용공제를 할 수 없음<sup>262)</sup>
- 건물 및 구축물과 같은 자본재(capital works), 광산탐사에 사용되는 자산 등
  - 건물 및 구축물, 유실수 및 농산업에 사용되는 급수시설, 전기설비 및 광산탐사에 사용되는 자산 등에 대해서는 별도의 규정에 의하여 상각함<sup>263)</sup>

#### 나) 상각방법

- 일반적으로 표준자본공제제도하에서 납세자는 정액법(prime cost method)과 정률법(diminishing value method) 중 선택하여 상각할 수 있음<sup>264)</sup>
  - 정액법의 연도별 상각비는 취득가액에 상각률을 곱하여 계산함
    - 정액법 상각률은 1을 내용연수로 나눈 값임
  - 정률법의 연도별 상각비는 상각장부가액에 상각률을 곱하여 계산함
    - 상각장부가액은 상각기초가액에서 전년도 상각누계액을 차감하여 계산함
    - 정률법 상각률은 200%<sup>265)</sup>를 내용연수로 나눈 값임
  - 감가상각방법은 각 자산별 및 취득연도별로 달리 적용할 수 있으나, 해당 자산에 대해 최초 선택한 방법은 계속적으로 적용하여야 함
- 과세연도 중 취득하거나 처분한 자산에 대해서는 일할상각함<sup>266)</sup>
  - 호주의 표준자본공제는 일할상각을 원칙으로 함

262) CCH, *Australian Master Tax Guide*, CCH, 2018, p. 1134.

263) ATO, "capital allowances," <https://www.ato.gov.au/Business/Depreciation-and-capital-expenses-and-allowances/General-depreciation-rules---capital-allowances/>, 검색일자: 2020. 9. 8.

264) ATO, 2019, pp. 6~7.

265) 2006년 5월 10일 이전 취득자산은 150% 상각률을 적용하였으나 이후 취득분부터 200% 상각률로 변경됨

266) ATO, 2019, p. 6.

- 한편 표준자본공제제도의 적용대상이 아닌 사업에 사용되는 건물 및 구축물 등 자본재는 취득가액에 2.5% 또는 4.0%의 상각률을 적용하여 상각하여야 함<sup>267)</sup>
  - 일반적인 유형자산에 비해 장기간에 걸쳐 사용되는 자본재는 표준자본공제제도가 아닌 「소득세법(ITTA 97)」 Div.43. 규정에 의해 상각됨
  - 자본재란 과세소득의 획득을 위해 사용되는 건물 및 증축 비용, 구조물(예: 펜스, 옹벽), 환경보호를 위한 토공사(예: 둑) 등을 말함
  - 기중 취득한 자산은 일할상각함

다) 상각기간

- 표준자본공제제도하에서 납세자는 납세자가 직접 추정하는 내용연수 또는 국세청장이 고시하는 권장 내용연수 중 선택하여 감가상각할 수 있음<sup>268)</sup>
  - 자산을 취득하여 사용하거나 사용이 가능한 날이 속하는 과세연도에 선택하여 적용하여야 함
- 다만 특수관계인(associate)으로부터 취득한 경우 등 법에서 열거한 자산에 대해서는 반드시 법정내용연수를 적용하여야 함
  - 특수관계인으로부터 자산을 취득한 경우 및 자산의 소유권은 변동되었으나 사용자가 변경되지 않았거나 기존 사용자의 특수관계인이 사용하는 경우<sup>269)270)</sup>
    - (기존 사용자가 정률법을 사용한 경우) 기존 사용자의 내용연수를 적용하여 정률법으로 상각함
    - (기존 사용자가 정액법을 사용한 경우) 잔여 내용연수 동안 정액법에 의해 상각함
- 납세자가 직접 추정방식을 선택하는 경우에는 다음의 사항을 고려하여 내용연수를

267) ATO, "Capital works deductions," <https://www.ato.gov.au/business/depreciation-and-capital-expenses-and-allowances/capital-works-deductions/>, 검색일자: 2020. 9. 8.

268) ATO, 2019, p. 11.

269) ITAA 1997, §40-95(4)

270) CCH, *Australian Master Tax Guide*, 2018, p. 1,149.

결정하여야 함<sup>271)</sup>

- 감가상각자산이 생산활동에 사용될 수 있을 것으로 예상되는 기간
- 예상되는 사용 환경하에서의 마모 및 손상기간
- 합리적인 수준에서 양호한 상태로 유지될 것이라는 가정

□ 국세청은 산업별 내용연수와 일반 내용연수로 구분된 자산의 권장 내용연수를 주기적으로 발표함<sup>272)</sup>

- 국세청은 유권해석 형태로 자산의 권장 내용연수를 발표하며 매년 업데이트함
  - 2020년 현재 유효한 유권해석은 TR 2019/5임
  - 국세청장이 고시하는 권장 내용연수는 편의성과 확실성이 보장되지만 자산 유형이 누락되거나 개별 상황을 반영하지 못하는 단점이 있음. 국세청은 해당 단점을 보완하기 위해 권장 내용연수를 주기적으로 업데이트함<sup>273)</sup>
- 국세청장은 산업별 내용연수와 일반 내용연수를 구분하여 제시함
  - 대상 자산이 산업별 내용연수표와 일반 내용연수표에 중복 기재된 경우에는 산업별 내용연수를 적용함
- 버스, 트럭 등 특정 자산 중 납세자 추정내용연수가 아닌 국세청장 권장 내용연수를 사용하는 경우에는 국세청장 권장 내용연수보다 짧은 법정상한 내용연수 (statutory caps on the effective life)을 적용해야 함<sup>274)275)</sup>
  - 예) 특정 미니버스의 권장 내용연수는 12년이지만 내용연수 상한은 7.5년임

271) ITAA 1997, §40.105

272) ATO, "Effective life of on asset," <https://www.ato.gov.au/business/depreciation-and-capital-expenses-and-allowances/general-depreciation-rules---capital-allowances/effective-life-of-an-asset/>, 검색일자: 2020. 9. 11.

273) RBT, "A tax system redesigned: more certain, equitable and durable," *Review of Business Taxation Treasury*, 1999, p. 312.

274) ATO, "Capital allowances: statutory caps on the effective life of buses, light commercial vehicles, minibuses, trucks and truck trailers," <https://www.ato.gov.au/Business/Depreciation-and-capital-expenses-and-allowances/In-detail/Effective-life/Statutory-cap/Capital-allowances---statutory-caps-on-the-effective-life-of-buses,-light-commercial-vehicles,-minibuses,-trucks-and-truck-trailers/>, 검색일자: 2020. 9. 8.

275) CCH, 2018, p. 1, 150.

- 한편 자산 특성과 관련된 환경의 변화로 인해 기대내용연수가 변경되는 경우에는 내용연수를 재추정하여 적용할 수 있음<sup>276)</sup>
  - 자산의 개량이 이루어진 경우와 같이 자산의 특성과 관련된 환경의 변화로 기대 내용연수가 변경되는 경우에는 내용연수를 재추정할 수 있음
  - 다만 다음의 경우에는 반드시 기대내용연수를 재추정하여야 함
    - 자산의 취득가액이 최소 10% 이상 증가한 경우
    - 직접 추정방식을 선택한 경우
    - 국제채장의 권장 내용연수 방식을 선택한 경우로서 정액법을 채택한 경우
  - 재추정된 내용연수는 기존과 동일할 수도 있음

## 2) 무형자산

### 가) 상각대상자산

- 호주는 대부분의 무형자산에 대해 감가상각을 허용하지 않으며, 특허권, 저작권 등 법에서 열거한 특정 무형자산만이 감가상각대상임<sup>277)</sup>
  - 채광권, 채석권, 탐사권
  - 채광, 채석 또는 탐사 정보
  - 지적재산: 호주 연방법 또는 유사 외국 법령에 따라 다음의 실체가 보유한 권리
    - 특허권자 또는 라이선스 사용자
    - 등록된 디자인의 소유자 또는 라이선스 사용자
    - 저작권의 소유자 또는 정식 사용자
  - 인하우스 소프트웨어<sup>278)</sup>

276) ATO, "Uniform capital allowance system - Changing a depreciating asset's effective life," <https://www.ato.gov.au/Business/Depreciation-and-capital-expenses-and-allowances/In-detail/Depreciating-assets/Uniform-capital-allowance-system--changing-a-depreciating-asset-s-effective-life/>, 검색일자: 2020. 9. 8.

277) ITTA97 40-32

278) ATO, "In-house software," <https://www.ato.gov.au/Business/Depreciation-and-capital->

- 주로 사업에 사용할 목적으로(판매 제외) 취득하거나 개발한 컴퓨터 소프트웨어 또는 컴퓨터 소프트웨어를 이용할 수 있는 권리를 말함
  - 유효기간 1년 이하의 상용 기성 소프트웨어나 사용료를 주기적으로 지급하는 소프트웨어는 해당되지 않음
  - IRU(Indefeasible rights to use a telecommunications cable system)
    - 통신케이블시스템을 사용할 수 있는 파기할 수 없는 권리
  - 스펙트럼 라이선스(spectrum licence)
  - 데이터캐스팅 송신권(datacasting transmitter licence)
  - 통신사이트 접근권
- 또한 호주는 주요 무형자산인 영업권의 감가상각을 인정하지 않음<sup>279)</sup>
- 호주 「소득세법」은 영업권에 대해 별도로 정의를 두고 있지 않음
    - 판례는 영업권이란 좋은 이름, 평판, 사업상 관계의 이점 및 혜택 또는 구매를 불러일으키는 ‘매력적인 점(attractive force)’, 기존 사업과 신규 사업을 구분할 수 있는 하나의 요소로 이해될 수 있는 것으로 판시함<sup>280)</sup>
    - 일반적으로 영업권의 취득원가는 잔여가치법에 의해 결정됨
  - 호주는 영업권 취득가액 평가의 어려움 등을 감안하여 감가상각을 인정하지 않고 추후 처분 시에 비용으로 처리함
    - 2001년 감가상각제도 개편 시 영업권의 감가상각 허용에 대한 검토가 있었으나, 영업권의 시가와 관련한 다수의 다툼이 발생하고 있는 점, 세수상의 영향을 감안하여 감가상각을 허용하지 않고 추후 처분 시에 비용으로 처리하는 제도를 고수함
- 프랜차이즈, 상표권 등도 「소득세법」상 감가상각대상 자산에 해당하지 않음

---

expenses-and-allowances/In-detail/Depreciating-assets/In-house-software/, 검색일자: 2020. 9. 8.

279) RBT, 1999, p. 333.

280) RBT, 1999, p. 135.

- 관련 취득원가는 추후 자본이득세 과세시점에 취득가액으로 비용 공제함<sup>281)</sup>
  
  - 연구개발비는 발생연도에 비용으로 처리함<sup>282)283)</sup>
    - 과학연구사업을 하는 연구기관에 대한 지급비용, 과학연구와 관련된 자본적 지출 성격의 비용에 대해서는 발생한 사업연도의 비용으로 인정함
      - 다만 연구개발세액공제를 신청한 경우에는 관련 비용에 대해서 공제받을 수 없음
  
  - 구매하거나 자체 개발한 웹사이트는 인하우스 소프트웨어로 보아 상각함<sup>284)</sup>
    - 호주 국세청은 유권해석을 통해 웹사이트는 인하우스 소프트웨어의 일종에 해당하므로 감가상각할 수 있는 것으로 회신함
  
  - 반면 도메인을 사용할 수 있는 권리는 감가상각할 수 없음<sup>285)</sup>
    - 제3자로부터 구매한(예: 경매) 특정 도메인 사용권은 자본이득세 과세대상 자산이지만, 시간에 따라 가치가 감소하지 않으므로 감가상각대상이 아님
      - 추후 처분에 따른 자본이득세액 산정 시 취득가액으로 비용 공제될 수 있음
- 나) 상각방법 및 상각기간
- 표준자본공제제도의 적용대상인 특허권, 저작권 등의 무형자산은 법정내용연수 기간 동안 정액법에 의해 상각됨<sup>286)</sup>
    - 「소득세법」은 표준자본공제제도의 적용대상인 무형자산의 내용연수를 규정하고

281) Paul McNab, Brady Dever, Jenny Elliott, Sandra Boswell and Costa Koutsis, "Mastering the IP Life Cycle from a Legal," *Tax and Accounting Perspective*, IBFD, [https://research.ch.ibfd.org/#/doc?url=/collections/mip/html/mip\\_p06\\_c19.html](https://research.ch.ibfd.org/#/doc?url=/collections/mip/html/mip_p06_c19.html), 검색일자: 2020. 9. 8.

282) Brian Richards, *Intellectual Property: The Taxation Implications*, CPA Australia, 2015, pp. 6~7.

283) ITAA 1997 §73A

284) TR 2016/3.

285) TR 2016/3.

286) ITAA 1997 §40-70(2)

있음<sup>287)</sup>

- 법정내용연수가 부여되지 않은 자산은 추정내용연수에 의하여 하나 광산정보, 영화 관련 저작권 등 매우 예외적임<sup>288)</sup>

○ 무형자산은 법정내용연수에 걸쳐 상각되어야 하므로 내용연수 재추정의 적용대상이 아님<sup>289)</sup>

〈표 III-11〉 표준자본공제 적용 무형자산의 내용연수

자산	내용연수
표준 특허권(standard patent) <sup>1)</sup>	20년
혁신 특허권(innovation patent) <sup>1)</sup>	8년
기타 특허권(petty patent) <sup>1)</sup>	6년
의장등록권	15년
저작권(영화 제외)	Min(25년, 저작권 종료까지의 기간)
라이선스(저작권 또는 인하우스 소프트웨어 관련 제외)	라이선스 기간
저작권 관련 라이선스(영화 관련 제외)	Min(25년, 라이선스 종료까지의 기간)
인하우스 소프트웨어	5년(2015년 7월 이전은 4년)
스펙트럼 라이선스	라이선스 기간
IRU	권리 보장기간 (납세자 또는 국세청 권고 내용연수)
데이터캐스팅 송신권	15년
통신사이트 접근권	권리 부여 기간

주: 1) 호주 「특허권법」상 표준 특허권은 법적 기준에 따라 실질적인 심사과정을 거쳐 부여되는 것으로서 20년 동안 권리가 보장되며, 혁신 특허권은 표준 특허권에 비해 상대적으로 빠르고 저렴한 비용에 의해 심사되며 8년 동안 권리가 보장됨(Isabel Verlinden and Anuschka Bakker, Mastering the IP Life Cycle from a Legal, "Tax and Accounting Perspective - Grasping the Intangible," IBFD, 2018. [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/mip/html/mip\\_p06\\_c19.html](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/mip/html/mip_p06_c19.html), 검색일자: 2020.7.22.)

자료: ATO, 2019, p. 12.

□ 다만 영화 관련 저작권은 일반적인 저작권과 구분하여 상각방법 및 내용연수에 있어 납세자의 재량을 허용함<sup>290)</sup>

287) ITAA 1997 §40-95(7)

288) Miranda Stewart, 2008, p. 27.

289) ATO, 2019, p. 13.

290) CCH, 2018, p. 1, 150.

- (상각방법) 정률법, 정액법 중 납세자가 선택하여 적용함
- (내용연수) 법정내용연수가 제시되지 않으며, 납세자 추정내용연수와 국세청장 권고 내용연수 중 선택하여 적용함
- 한편 2016년 7월 1일 이후 취득하는 특허권 등에 대해 납세자 추정내용연수를 선택 적용하도록 하는 정부 세법 개정안이 발표되었으나, 국회의 승인을 받지 못함<sup>291)</sup>
- 호주 정부는 상대적으로 무형자산을 많이 보유하고 있는 혁신적인 회사의 성장을 지원하기 위해 무형자산에 대해서도 납세자 추정내용연수를 선택 적용할 수 있는 법안을 추진함
  - 법정내용연수에 비해 좀 더 경제적 실질에 부합하게끔 지원하고 적절한 경우 감가상각을 조기에 완료하여 간접적 조세지원의 제공을 목표로 함

## 다. 감가상각제도의 특례규정

### 1) 즉시상각제도

- 일반적으로 호주는 법인을 대상으로 한 즉시상각제도를 운영하고 있지 않음
  - 호주는 비사업자를 대상으로 한 소액자산 즉시상각제도는 운영하고 있으나 법인 및 개인사업자를 대상으로 한 즉시상각제도는 운영하고 있지 않음<sup>292)</sup>
    - 납세자가 비사업 과세소득을 창출하는 데 주로 사용한 300호주달러 이하 자산의 취득가액은 취득일이 속하는 사업연도에 전액 비용으로 공제될 수 있음
  - 일반적으로 적용되는 즉시상각제도는 없으나, 광산 등 특정 산업 활동과 관련된

291) Deloitte, "Creating Australia's future innovation landscape?," <https://www.taxathand.com/article/390/Australia/2015/Creating-Australias-future-innovation-landscape>, 검색일자: 2020. 9. 8.

292) ATO, "Capital allowances - \$300 immediate deduction tests," [https://www.ato.gov.au/Individuals/Income-and-deductions/In-detail/Capital-allowances---\\$300-immediate-deduction-tests/](https://www.ato.gov.au/Individuals/Income-and-deductions/In-detail/Capital-allowances---$300-immediate-deduction-tests/), 검색일자: 2020. 9. 8.

즉시상각제도는 운영하고 있음<sup>293)</sup>

- 환경보호활동(오페수 관련), 광산 탐사 및 시굴장비, 농축수산업의 특정 자본적 지출 등에 대한 즉시상각특례 규정을 두고 있음

## 2) 집합상각제도

가) 저가자산 집합상각(Low-value pools)

- 납세자는 소규모자산(low-cost assets)과 저가치자산(low-value assets)에 대해서 개별자산상각이 아닌 집합상각을 선택하고, 집합상각장부가액에 37.5%의 상각률을 적용하여 일괄 상각할 수 있음<sup>294)</sup>
  - 집합상각제도의 적용대상은 소규모자산과 저가치자산임
    - (소규모 자산) 취득가액 1천호주달러 미만인 자산
    - (저가치 자산) 소규모 자산이 아니면서 전년도에 정률법에 의해 상각한 자산 중 기초상각 기준가액이 1천호주달러 미만인 자산
  - 저가자산 집합상각제도에 해당하는 자산은 전년도 말 집합상각 장부가액에 37.5%의 상각률을 적용하여 일괄 상각함
    - 연중 취득한 소규모 자산에 대해서는 취득일자와 무관하게 18.75%의 상각률을 적용함
  - 정액법으로 상각하던 자산, 소규모 사업자특례 적용자산, 300호주달러 이하의 즉시상각제도의 적용대상, 원예식물 등은 저가자산 집합상각제도의 적용이 배제됨
- 소규모 자산에 대해 집합상각을 선택한 경우에는 모든 소규모 자산에 대해서 집합상각제도를 적용하여야 함<sup>295)</sup>

293) PWC, "Depreciation and depletion," <https://taxsummaries.pwc.com/australia/corporate/deductions>, 검색일자: 2020. 9. 8.

294) ATO, 2019, p. 22.

295) ATO, "Low-value assets(pool)," <https://www.ato.gov.au/business/depreciation-and-capital-expenses-and-allowances/general-depreciation-rules---capital-allowances/low-val>

- 반면 저가치 자산의 경우에는 개별 자산별로 납세자가 적용 여부를 결정할 수 있음
- 납세자가 집합상각을 선택한 경우에는 해당 자산에 대해서는 이후 과세연도에도 계속적으로 적용하여야 함<sup>296)</sup>
  - 소규모 자산, 저가치 자산 모두 집합상각의 적용을 선택한 자산에 대해서는 이후 과세연도에도 계속하여 적용하여야 함
- 집합상각 풀 내의 일부 자산을 처분한 경우에는 당해 연도의 집합상각비에는 영향을 미치지 않으나, 기말 집합상각 장부가액에서 처분자산의 처분가액을 차감 조정함<sup>297)</sup>
  - 예를 들어 기초 집합상각장부가액 5천호주달러인 집합에서 일부 자산을 500호주달러에 양도한 경우, 당기 상각액은 1,875호주달러( $5,000 \times 37.5\%$ )이며, 기말 집합상각 장부가액은 2,625호주달러( $5,000 \times (1 - 37.5\%) - 500$ )임

나) 소프트웨어 개발 집합상각(Software development pools)

- 전적으로 소득을 창출하는 데 사용되는 소프트웨어 개발비용은 발생시점에 별도의 집합을 구성하여 상각할 수 있음<sup>298)</sup>
  - 집합상각을 선택한 경우에는 모든 소프트웨어 개발비용에 대해 집합상각제도를 적용함
  - 소프트웨어 개발과 관련해서는 매년 새로운 집합을 생성하여 상각함
  - 소프트웨어 개발 집합은 첫 해는 상각하지 않고, 이후 연속 3개년 동안 30%의 상각률을, 마지막 해에는 10%의 상각률을 적용하여 상각함
  - 참고로 인하우스 소프트웨어 개발비용은 집합상각방법에 의하거나 법정내용연수

ue-assets-(pool)/, 검색일자: 2020. 9. 8.

296) ATO, 2019, p. 23.

297) ATO, 2019, p.24.

298) ATO, "Software development pools," <https://www.ato.gov.au/Business/Depreciation-and-capital-expenses-and-allowances/In-detail/Depreciating-assets/In-house-software/#softwaredevelopmentpools>, 검색일자: 2020. 9. 8.

(5년)에 의해 정액법으로 상각함<sup>299)</sup>

다) 프로젝트 관련 지출 상각제도<sup>300)301)</sup>

- 프로젝트 관련 지출 중 감가상각자산의 취득원가에 해당되지 않는 금액은 프로젝트별로 그룹화하여 프로젝트 기간 동안 상각할 수 있음
  - 호주 「소득세법」은 프로젝트에 대해서 정의를 내리고 있지 않으나, 관련 판례는 납세자가 행하는 일련의 활동(단순히 수동적 투자수단을 보유하는 것 제외)을 포함하는 어떤 계획, 사업을 의미하는 것으로 해석함<sup>302)</sup>
  - 다음의 요건을 모두 충족하는 프로젝트 관련 지출을 대상으로 함
    - 감가상각자산의 취득원가를 구성하지 않을 것
    - 「소득세법」의 다른 조항에 의해 공제되지 않을 것
    - 프로젝트와 직접적으로 관련 있거나 과세목적상 수행될 예정인 것
  - 프로젝트 관련 지출에는 다음과 관련하여 발생하거나 지출한 비용을 포함함
    - 프로젝트 수행을 위한 조직의 구성 및 업그레이드
    - 프로젝트 수행을 위한 자료의 수집
    - 감가상각자산의 설치를 위한 장소 준비 비용
    - 프로젝트를 위한 환경평가
    - 프로젝트의 실행 가능성 연구
    - 프로젝트 관련 지적재산권을 획득하기 위한 비용
    - 장식용 나무 및 관목

299) ATO, "In-house software," <https://www.ato.gov.au/Business/Depreciation-and-capital-expenses-and-allowances/In-detail/Depreciating-assets/In-house-software/>, 검색일자: 2020. 9. 8.

300) IBFD - Australia - Corporate Taxation - Country Tax Guides - 1. Corporate Income Tax - 1.5. Depreciation and amortization - 1.5.1. General principles (Last Reviewed: 9 August 2020)

301) ATO, 2019, p. 33.

302) Miranda Stewart, 2008, p. 23. 재인용

- 프로젝트 관련 지출 그룹은 200% 정률법에 의해서 상각됨
  - 상각기간은 프로젝트의 운영 개시 시점부터 종료 시점까지임
  - 상각기간은 매년 재계산되어야 함
  - 상각기초잔액은 과세연도 말에 프로젝트 풀에 배정된 금액의 합계액에서 직전 사업연도에 공제를 신청한 금액을 차감한 잔액임
  
- 프로젝트가 폐기되거나 처분되는 경우 프로젝트 풀의 잔액을 일시에 비용 공제함

### 3) 특별가속상각제도

- 호주의 특별가속상각제도로는 초년도 즉시상각제도와 사업투자지원 가속상각제도가 있음
  - 감가상각비의 산출은 ① 초년도 즉시상각공제 ② 사업투자지원 가속상각 ③ 당기 자본공제제도에 의한 감가상각비의 순서로 이루어짐<sup>303)</sup>
  
- 가) 초년도 즉시상각제도<sup>304)305)</sup>
  
- 연간 총매출액이 5억호주달러 이하인 사업자는 취득가액이 15만호주달러 이내인 감가상각자산의 취득가액을 즉시 비용으로 공제할 수 있음
  - 신규 및 중고 감가상각자산을 적용대상으로 함

303) ATO, "Backing business investment - accelerated depreciation," <https://www.ato.gov.au/Business/Depreciation-and-capital-expenses-and-allowances/Backing-business-investment---accelerated-depreciation/>, 검색일자: 2020. 9. 11.

304) ATO, "Instant asset write-off for eligible businesses," <https://www.ato.gov.au/Business/Depreciation-and-capital-expenses-and-allowances/Simpler-depreciation-for-small-business/Instant-asset-write-off/>, 검색일자: 2020. 8. 1.

305) PWC, "Instant asset write-off and accelerated depreciation deductions," <https://www.pwc.com.au/taxtalk-alert/tax-policy-reform1.html>, 검색일자: 2020. 8. 1.; RSM, "Instant asset write-off - what can you claim?," <https://www.rsm.global/australia/insights/tax-insights/instant-asset-write-what-can-you-claim>, 검색일자: 2020. 8. 1.

- 기계장치, 비품, 특정 무형자산(특허권 등) 등
  - 다만 다음의 자산은 적용대상에서 제외됨<sup>306)</sup>
    - 저가자산 집합상각의 적용을 선택한 자산, 유실수, 소프트웨어 개발그룹에 배정된 소프트웨어, 건물(capital works deductions) 등
  - 초년도 즉시상각제도는 한시규정으로 적용대상자 및 적용한도가 계속적으로 변동됨
  - 개별자산의 취득가액이 한도 내인 경우 다수의 자산에 대해 적용할 수 있음
- 초년도 즉시상각제도는 당초 소규모 사업자를 대상으로 운영된 제도이나 2019년에 연매출액 5천만호주달러 미만 사업자까지 적용범위를 확대하였으며, 2020년에는 코로나19로 인한 경제위기 대응을 위해 적용대상 및 적용범위를 대폭 상향 조정하였음<sup>307)</sup>
- 2020년 3월에 코로나19로 인한 경제위기 대응을 위해 즉시상각제도의 적용기간을 연장하고 적용대상(매출액 기준 5천만→5억호주달러) 및 적용한도금액(3만→15만호주달러)를 대폭 인상함
- 그러나 2021년 1월 1일 이후로는 소규모 사업자의 즉시상각제도만 운영될 예정임
- 소규모 사업자(매출액 1천만호주달러 이하)를 대상으로 자산의 취득가액이 1천호주달러 이하인 자산을 적용대상으로 함

306) ATO, "Excluded assets," [https://www.ato.gov.au/Business/Depreciation-and-capital-ex-penses-and-allowances/In-detail/Depreciating-assets/Simplified-depreciation---rules-and-calculations/?page=2#Excluded\\_assets](https://www.ato.gov.au/Business/Depreciation-and-capital-ex-penses-and-allowances/In-detail/Depreciating-assets/Simplified-depreciation---rules-and-calculations/?page=2#Excluded_assets), 검색일자: 2020. 9. 11.

307) ATO, "Enhancing the instant asset write-off," <https://www.ato.gov.au/General/New-legislation/The-Australian-Government-s-Economic-Response-to-Coronavirus/#Enhancingtheinstantassetwriteoff>, 검색일자: 2020. 9. 11.

〈표 III-12〉 호주의 즉시상각자산 적용대상 및 한도(2011~2020)

(단위: 호주달러)

적용대상 연간 총 매출액 한도	자산을 처음 사용했거나 설치할 준비가 된 날짜	적용 한도금액	
5억호주달러 미만	2020년 3월 12일 ~ 2020년 12월 31일	15만	
5천만호주달러 미만	2019년 4월 2일 pm 7:30 ~ 2020년 3월 11일	3만	
소규모 사업자	1천만호주달러 미만	2019년 1월 29일 ~ 2019년 4월 2일 pm 7:30	2만 5천
		2016년 7월 1일 ~ 2019년 1월 28일	2만
	2백만호주달러 미만	2015년 5월 12일 pm 7:30 ~ 2016년 6월 30일	2만
		2014년 1월 1일 pm 7:30 ~ 2015년 5월 12일	1천
		2012년 7월 1일 ~ 2013년 12월 31일	6,500
	2011년 7월 1일 ~ 2012년 7월 30일	1천	

자료: ATO, "Eligibility," <https://www.ato.gov.au/business/small-business-entity-concessions/eligibility/>, 검색일자: 2020. 8. 1.

나) 사업투자지원 가속상각제도(Backing business Accelerated Depreciation)<sup>308)</sup>

- 호주는 2020년 3월 12일부터 15개월 동안(2021년 6월 31일까지) 한시적으로 사업투자지원 가속상각제도를 운영함<sup>309)</sup>
  - 코로나19로 인한 경제위기에 대한 대응책으로 사업투자를 촉진하고 경제성장을 도모하기 위해 가속상각공제 제도를 도입함
  - 자산별 적용 한도금액 및 적용대상 자산의 개수에 제한이 없음
- 따라서 연간 총매출액이 5억호주달러 미만인 납세자는 대상기간 중의 신규 투자액에 대해 취득가액의 50%를 당해 연도에 비용으로 공제받을 수 있음
  - 대상 납세자는 취득일이 속하는 사업연도에 취득가액의 50%를 비용으로 공제받

308) ATO, "Backing business investment - accelerated depreciation," <https://www.ato.gov.au/Business/Depreciation-and-capital-expenses-and-allowances/Backing-business-investment---accelerated-depreciation/>, 검색일자: 2020. 8. 1.

309) ATO, "The Australian Government's economic response to coronavirus," <https://www.ato.gov.au/General/New-legislation/The-Australian-Government-s-Economic-Response-to-Coronavirus/>, 검색일자: 2020. 9. 11.

을 수 있음

- 잔여금액은 일반적인 표준자본공제방법에 의해 상각함

- 소규모 사업자의 단순상각특례 적용 납세자는 소규모 사업자 풀의 취득연도 상각률을 57.5%로 상향 조정하는 방식으로 적용함(15→57.5%)
- 가속상각제도는 대상기간 중에 상각을 개시한 표준자본공제제도가 적용되는 신규 감가상각자산을 적용대상으로 함<sup>310)</sup>
  - 기계장치, 비품, 특정 무형자산(예: 특허권) 등을 적용대상으로 함
  - 중고자산, 저가자산 집합상각 적용자산, 소프트웨어개발 풀 적용자산, 일부 농업용 자산, 건물 또는 구축물 등의 자본재(capital works) 등에 대해서는 적용하지 않음

#### 4) 소규모사업자의 단순상각특례

- 호주는 소규모 사업자가 전체 자산을 감가상각집단(small business pool)으로 분류하여 집단상각할 수 있는 단순상각특례 제도를 두고 있음<sup>311)</sup>
  - 소규모 사업자란 당해 과세연도에 사업을 수행하고 있는 자로서 연간 총매출액이 1천만호주달러 미만인 자임
  - 매년 특례의 적용을 신청할 필요는 없지만, 매년 적용대상인지 여부를 자체적으로 평가하여야 함
- 특례의 적용을 선택한 소규모 사업자는 취득가액이 ‘초년도 즉시상각공제 기준금액’을 초과하는 자산을 감가상각집단으로 분류하여, 30%의 상각률로 집단상각할 수 있음<sup>312)</sup>

310) Australian Government, *Fact Sheet: Delivering Support for Business Investment*, Australian Government, 2020, p. 3.

311) ATO, 2019, p.35.

312) ATO, “Pooling and depreciating assets costing more than the threshold,” <https://www.ato.gov.au>.

- 연도 중 취득한 자산에 대해서는 15%의 공제율을 적용함
  - 소규모 사업자 특례를 적용하는 경우에는 초년도 즉시상각공제를 반드시 적용하여야 하므로 취득가액이 기준금액을 초과하는 자산만이 감가상각집단으로 분류됨<sup>313)</sup>
  - 소규모 사업자 특례는 납세자의 모든 자산을 대상으로 적용하여야 함
    - 다만 소규모 사업자 특례를 적용하기 전에 저가자산 집합상각의 적용을 선택한 자산, 건물(capital works deductions) 등 초년도 즉시상각공제의 적용이 배제되는 자산에 대해서는 소규모 사업자 특례가 적용되지 않음
- 조정 후 그룹상각가액이 초년도 즉시상각공제 기준금액 이하가 되면 그룹상각가액 전액을 당해 과세연도의 비용으로 공제하여야 함<sup>314)</sup>
- 기초 그룹상각잔액에 당해 연도 취득 및 처분 자산가액을 조정한 후의 잔액이 초년도 즉시상각공제 기준금액 이하인 경우에는, 해당 금액만큼 당해 연도에 감가상각함
- 향후 소규모 사업자의 감가상각특례를 적용받지 않기로 결정한 경우 또는 매출액 기준 초과로 적용대상에서 제외되는 경우에도 감가상각특례를 적용받던 감가상각집단에 대해서는 특례를 계속 적용하여야 함<sup>315)</sup>

gov.au/Business/Depreciation-and-capital-expenses-and-allowances/In-detail/Depreciating-assets/Simplified-depreciation---rules-and-calculations/?page=5#Pooling\_and\_depreciating\_assets\_costing\_more\_than\_the\_threshold, 검색일자: 2020. 9. 9.

313) ATO, "Instant asset write-off for eligible businesses," <https://www.ato.gov.au/Business/Depreciation-and-capital-expenses-and-allowances/Simpler-depreciation-for-small-business/Instant-asset-write-off/>, 검색일자: 2020. 9. 9.

314) ATO, "Low pool value - instant asset write-off," [https://www.ato.gov.au/Business/Depreciation-and-capital-expenses-and-allowances/In-detail/Depreciating-assets/Simplified-depreciation---rules-and-calculations/?page=5#Low\\_pool\\_value\\_\\_\\_instant\\_asset\\_write\\_off](https://www.ato.gov.au/Business/Depreciation-and-capital-expenses-and-allowances/In-detail/Depreciating-assets/Simplified-depreciation---rules-and-calculations/?page=5#Low_pool_value___instant_asset_write_off), 검색일자: 2020. 8. 10.

315) ATO, "If you no longer use simplified depreciation," [https://www.ato.gov.au/Business/Depreciation-and-capital-expenses-and-allowances/In-detail/Depreciating-assets/Simplified-depreciation---rules-and-calculations/?page=7#If\\_you\\_no\\_longer\\_use\\_simplified\\_depreciation](https://www.ato.gov.au/Business/Depreciation-and-capital-expenses-and-allowances/In-detail/Depreciating-assets/Simplified-depreciation---rules-and-calculations/?page=7#If_you_no_longer_use_simplified_depreciation), 검색일자: 2020. 8. 10.

## 5) 사업 관련 지출 상각제도

- 창업비 등과 같이 과세목적상 수행되는 사업의 설립·운영·종료와 관련하여 발생한 자본적 지출액은 5년 동안 정액법에 의해 상각할 수 있음<sup>316)</sup>
  - 과세목적상 수행되는 사업의 설립·운영·종료와 관련하여 발생한 자본적 지출액 중 다음에 해당되지 않는 것을 대상으로 함
    - 감가상각자산의 취득가액을 구성하는 경우
    - 다른 조항에 의해서 상각가능한 경우
    - 토지의 취득가액을 구성하는 경우
    - 임차권 및 기타 법적 권리
    - 과세소득에 포함되는 이익을 계산하는 과정에서 고려되는 것
    - 자본소득(CGT)을 계산하는 과정에서 고려되는 것
    - 비과세소득 등을 획득하는 과정에서 발생하는 것
  - 다만 소규모 사업자는 특정 창업비를 5년간 상각하는 대신 발생일이 속하는 사업연도에 즉시 비용으로 공제할 수 있음<sup>317)</sup>
    - 소규모 사업자가 사업의 창업을 위해 지출한 전문가 자문비용, 국가에 납부한 금액(예: 세금 및 인·허가비용)은 발생일에 즉시 비용으로 공제할 수 있음

## 5. 독일

### 가. 개요

- 세법상 자산의 상각제도는 「소득세법」 제7조와 「상법」 제253조 및 제254조에 의함<sup>318)</sup>

316) ITTA97 §40-880, ATO, 2019, pp. 34~35.

317) ATO, "Certain start-up expenses immediately deductible," [https://www.ato.gov.au/individuals/tax-return/2017/in-detail/publications/guide-to-depreciating-assets-2017/?page=19#Certain\\_start\\_up\\_expenses\\_immediately\\_deductible](https://www.ato.gov.au/individuals/tax-return/2017/in-detail/publications/guide-to-depreciating-assets-2017/?page=19#Certain_start_up_expenses_immediately_deductible), 검색일자: 2020. 9. 9.

318) IBFD - Germany - Corporate Taxation - Country Tax Guides - 1. Corporate Income

- 「법인세법」은 「소득세법」을 준용하며,<sup>319)</sup> 「소득세법」은 세법에서 달리 규정하고 있는 것을 제외하고는 「상법」상의 회계기준에 의함<sup>320)</sup>
- 독일은 결산조정 방식에 의하여 감가상각비를 계상함<sup>321)</sup>
  - 독일은 회계상 감가상각비를 계상한 경우에 한하여 세무상 비용으로 인정함
  - 세법에서 인정하는 회계상 감가상각비란 「상법」에 의하여 계상되는 상각비임
    - 우리나라는 기업회계기준에 의하여 계상된 감가상각비를 세무상 비용으로 인정하는 반면, 독일은 법률에 의한 감가상각비를 세무상 비용으로 인정함
- 감가상각을 개시한 이후 감가상각 계상시기의 임의조정은 허용되지 않음<sup>322)</sup>
  - 독일은 강제상각을 채택하고 있으므로 감가상각이 개시된 이후에는 매년 상각하여야 함

## 나. 감가상각제도의 일반규정

### 1) 유형자산

#### 가) 상각대상자산

- 감가상각은 납세자가 소득을 창출하는 데 사용되는 자산으로서 내용연수를 판단할

---

Tax-1.5.1. General principles(Last Reviewed: 1 April 2020)

319) KStG §8(1)

320) EStG §5(1)

321) IBFD-Germany-Corporate Taxation-Country Tax Guides-1. Corporate Income Tax-1.5.1. General principles(Last Reviewed: 1 April 2020)

322) Walter Maier, *Beck'sches Steuer-und Bilanzrechtslexikon*, Edition 51, 2020, "Abschreibung - IV. Zwang zur AfA und Nachholung unterlassener AfA," [http://beck-online.beck.de.ssl.oca.korea.ac.kr/Dokument?vpath=bibdata%2Fflex%2Fbestlex\\_51%2Fcont%2Fbestlex.abschreibung.htm&anchor=Y-500-W-BESTLEX\\_51-NAME-TOC\\_11\\_3](http://beck-online.beck.de.ssl.oca.korea.ac.kr/Dokument?vpath=bibdata%2Fflex%2Fbestlex_51%2Fcont%2Fbestlex.abschreibung.htm&anchor=Y-500-W-BESTLEX_51-NAME-TOC_11_3), 검색일자: 2020. 9. 9.; NWB, "BFH Urteil v. 22.06.2010 - VIII R 3/08 BStBl 2010 II S. 1035," <https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/378382/>, 검색일자: 2020. 9. 9.

수 있고 기대내용연수가 1년을 초과하는 자산을 대상으로 함<sup>323)</sup>

- 토지는 감가상각대상자산에서 제외됨
  - 예외적으로 비경상적 사유(예: 오염)로 인해 공정가치가 영구적으로 손상된 경우 감액 가능함
- 「소득세법」은 감가상각대상 유형자산의 유형을 열거하고 있지 않음
  - 재무부의 내용연수 고시 등에 의하면, 감가상각대상 유형자산에는 건물, 기계 장치 등이 있음

#### 나) 상각방법

- 원칙적으로 유형자산은 정액법에 의해서만 상각될 수 있음<sup>324)</sup>
  - 2008년 이전에는 정액법, 정률법 등에 의해 상각할 수 있었으나 2007년 12월 31일 후에 취득하는 자산부터 원칙적으로 정액법에 의해서만 상각할 수 있음
    - 세법 개정 이전 적용되던 정률법 상각률은 정액법 상각률의 2배(최대 20%의 상각률)를 한도로 적용되었음
  - 유형자산 중 생산량비례법을 사용하는 것이 경제적으로 합리적임이 입증되는 자산에 대해서는 예외적으로 생산량비례법에 의해 상각할 수 있음<sup>325)</sup>
- 다만 한시적으로 2020년 1월부터 2021년 12월 31일 사이에 취득한 동산은 정률법에 의해 상각될 수 있음<sup>326)</sup>
  - 독일은 코로나19로 야기된 경제위기를 감안하여 기업지원 및 투자촉진을 위해 동산에 대한 정률법 상각을 한시적으로 허용함<sup>327)</sup>

323) EStG §7.

324) Germany-Corporate Taxation-Country Tax Guides-1. Corporate Income Tax-1.5. Depreciation and amortization-1.5.1. General principles(Last Reviewed: 1 July 2020)

325) EStG §7(1) Sentence 6.

326) EStG §7(2).

327) E&Y, "German Government announces additional stimulus package in response to COVID-19," [https://www.ey.com/en\\_gl/tax-alerts/german-government-announces-addition](https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/german-government-announces-addition)

- 정률법 상각률은 정액법 상각률의 2.5배(최대 25%의 상각률)까지 인정됨
- 참고로 독일은 2009년 1월부터 2010년 12월의 기간에도 경기부양을 위해 한시적으로 정률법을 허용한 적이 있었음<sup>328)</sup>
- 정률법 상각률은 정액법 상각률의 2.5배(최대 25%의 상각률)까지 인정됨
  
- 감가상각방법이 정률법인 자산의 경우 추후 정액법으로 변경이 가능함<sup>329)</sup>
  - 정액법에서 정률법으로는 변경할 수 없음
  
- 과세연도 중 취득한 자산에 대해서는 월할상각함<sup>330)</sup>

#### 다) 상각연수

- 일반적으로 유형자산은 경제적 내용연수에 의해 상각되며, 이는 재무부가 고시하는 권고내용연수(AfA-tAbellen) 또는 납세자의 추정내용연수에 의함<sup>331)</sup>
  - 재무부는 산업별 내용연수와 일반 내용연수를 고시함<sup>332)</sup>
    - 대상 자산이 산업별 내용연수표와 일반 내용연수표에 중복 기재된 경우에는 산업별 내용연수를 적용함
    - 권고내용연수에 법적 효력이 있는 것은 아니지만 일반적으로 법원 및 과세당국에게 인정됨
  - 납세자는 권고내용연수와 상이한 내용연수에 의하여 상각할 수 있음

---

al-stimulus-package-in-response-to-covid-19, 검색일자 2020. 7. 29.

328) IBFD-Germany-Corporate Taxation-Country Tax Guides-1. Corporate Income Tax-1.5. Depreciation and amortization-1.5.1. General principles(Last Reviewed: 1 April 2020).

329) EStG §7(3).

330) IBFD-Germany-Corporate Taxation-Country Tax Guides-1. Corporate Income Tax-1.5. Depreciation and amortization-1.5.1. General principles(Last Reviewed: 1 April 2020).

331) E&Y, 2019b, p. 583.

332) Bundesministerium der Finanzen, "AFA-Tabellen," [https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Steuerverwaltung-Steuerrecht/Betriebspruefung/Afa\\_Tabellen/afa\\_tabellen.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Steuerverwaltung-Steuerrecht/Betriebspruefung/Afa_Tabellen/afa_tabellen.html), 검색일자: 2020. 7. 29.

- 납세자가 채택한 내용연수에 대한 입증이 필요함

- 다만 건물은 원칙적으로 33년의 내용연수에 의해서 상각됨<sup>333)</sup>
  - 1985년 3월 31일 이후 건설허가를 득한 건물(비주거용)은 33년의 내용연수에 의해서 상각됨
  - 건물의 실제 내용연수가 기준내용연수보다 짧음을 입증하는 경우에는 실제 내용연수에 의하여 상각될 수 있음

## 2) 무형자산

### 가) 상각대상자산

- 「소득세법」은 상각대상 무형자산의 정의 규정을 별도로 두고 있지 않으므로, 「상법」상 무형자산의 정의를 따름
  - 「소득세법」에서 별도로 규정하지 않은 사항은 「상법」을 준용하여야 하므로, 「상법」상의 무형자산의 정의를 따름
  - 「상법」은 재무제표에 계상하는 무형자산에 대해 다음과 같이 구분하고 있음<sup>334)</sup>
    - 자가창설 산업재산권 및 이와 유사한 권리
    - 취득한 산업재산권 및 이와 유사한 권리, 라이선스 등
    - 기업가치
    - 선급금
- 다만 「소득세법」은 개발비를 포함한 자가창설 무형자산은 상각대상자산에서 제외하도록 규정하였음<sup>335)336)</sup>

333) IBFD-Germany-Corporate Taxation-Country Tax Guides-1. Corporate Income Tax-1.5. Depreciation and amortization-1.5.3. Immovable property(Last Reviewed: 1 April 2020).

334) HGB §266(2)

335) IBFD-Germany-Corporate Taxation-Country Tax Guides-1. Corporate Income Tax-1.5.

- 자체 개발한 소프트웨어, 창업비와 같은 자가창설 무형자산에 대해서는 세무상 자본화 및 감가상각이 허용되지 않음
  - 반면 회계는 일반적으로 자본화 및 감가상각을 허용함<sup>337)</sup>
- 개발비 또한 자본화 및 감가상각이 허용되지 않음<sup>338)</sup>
  - 회계는 연구비는 당해 연도 비용으로, 개발비는 자본화하여 감가상각하나 「소득세법」은 개발비에 대해서도 감가상각을 허용하지 않음
  
- 한편 「소득세법」은 영업권에 대해 별도의 정의를 두고 있지 않으나 상각대상자산으로 인정하고 있음
  - 「상법」에 의하면 영업권이란 사업양수도에 따라 지급한 대가 중 순자산의 공정가치를 초과하는 것을 의미함<sup>339)</sup>
  
- 자산의 사용권(Zuwendungsniessbrauch)도 상각대상 무형자산에 해당됨

나) 상각방법 및 내용연수

- 무형자산은 정액법에 의해서 상각되어야 함
  
- 「소득세법」은 영업권의 법정내용연수로 15년을 규정하였으므로, 영업권은 15년 동안 정액법에 의해 상각됨<sup>340)</sup>
  - 회계상으로는 일반적으로 추정내용연수에 의해 상각됨<sup>341)</sup>

---

Depreciation and amortization-1.5.5. Trademarks and patents(Last Reviewed: 1 April 2020).

336) EStG §5(2)

337) 상표권, 인쇄제권, 출판권 등은 회계상으로도 자본화할 수 없음

338) Deloitte, *Current amendment to accounting legislation The German act on modernisation of accounting regulations*, Praxis-Forum Alert, 2009, p. 6.

339) HGB §246(1) sentence 4.

340) EStG §7(1).

341) HGB §253.

- 2010년 1월 이전에는 일반적으로 4년간 상각되었음

- 「소득세법」은 그 외의 무형자산에 대해서는 법정내용연수를 규정하고 있지 않으므로 일반적으로 경제적 내용연수에 의해 상각됨
  - 특허권은 일반적으로 15년의 내용연수 동안 정액법에 의해 상각됨<sup>342)</sup>
    - 법원은 비한정 기간 동안 사업에 계속적으로 사용되는 특허권은 감가상각대상 자산에서 배제되는 것으로 보았으나, 과세관청은 일반적으로 15년의 내용연수를 적용하여 상각을 허용함
  - 자산의 사용권만을 취득한 경우에는 사용권이 부여된 기간(최대 10년) 동안 상각함<sup>343)</sup>
    - 자산의 사용권과는 별개로 자산의 소유자는 해당 자산에 대해 상각할 수 있음
  - 그 외의 무형자산은 경제적 내용연수에 의해 상각함

## 다. 감가상각제도의 특례규정

### 1) 즉시상각제도

- 납세자는 개별적으로 사용 가능한 소액자산에 대해서는 즉시상각제도와 집합상각제도 중 반드시 선택하여 적용하여야 함<sup>344)</sup>
  - 납세자는 매 과세연도별로 2개의 상각제도 중 하나를 반드시 선택하여 적용하여야 함
  - (즉시상각제도) 취득가액 800유로 이하의 동산에 대한 즉시상각제도

342) IBFD-Germany-Corporate Taxation-Country Tax Guides-1. Corporate Income Tax-1.5. Depreciation and amortization-1.5.5. Trademarks and patents(Last Reviewed: 1 April 2020).

343) IBFD-Germany-Corporate Taxation-Country Tax Guides-1. Corporate Income Tax-1.5. Depreciation and amortization-1.5.2.2. Usufruct(Last Reviewed: 1 April 2020).

344) IBFD-Germany-Corporate Taxation-Country Tax Guides-1. Corporate Income Tax-1.5. Depreciation and amortization-1.5.7. Other assets(Last Reviewed: 1 July 2020)

- (집합상각제도) 취득가액 1천유로 이하의 동산에 대한 집합상각제도
  
- 납세자가 즉시상각제도를 선택한 경우에는 취득가액 800유로 이하의 동산은 취득 연도에 비용으로 공제됨<sup>345)</sup>
  - 즉시상각의제 기준금액은 2018년 1월에 종전 410유로에서 800유로로 상향 조정됨
  - 장부에서 취득가액이 확인되지 않는 취득가액 250유로 이하의 자산은 개별 거래기록을 보관하여야 함
  
- 반면 납세자가 집합상각제도를 선택하는 경우에는 취득가액 250유로 초과 1천유로 이하의 동산에 대해 집합을 구성하여 5년간 정액법으로 상각하여야 함<sup>346)347)</sup>
  - 2010년까지는 선택이 아닌 강행규정이었음
  - 집합상각제도가 적용되는 자산에 대해서는 취득연도에 월할상각하지 않음
    - 취득연도에도 1년치 감가상각비를 비용 공제함
  - 집합 내의 개별 자산이 매각되거나 사용이 중단된 경우에도 집단의 장부가액에는 영향이 없음
  - 집합상각제도의 적용을 선택한 경우에는 취득가액 250유로 이하의 자산은 취득 연도에 즉시 상각하여야 함

## 2) 특별가속상각제도

- 독일은 소기업의 경우 일반적인 감가상각에 추가하여 20%의 상각률로 5년간 가속상각할 수 있는 가속상각제도를 운영하고 있음<sup>348)349)</sup>

---

345) EStG §6(2).

346) EStG §6(2). §6(2a).

347) IBFD-Germany-Corporate Taxation-Country Tax Guides-1. Corporate Income Tax-1.5. Depreciation and amortization-1.5.7. Other assets(Last Reviewed: 1 April 2020).

348) IBFD-Germany-Corporate Taxation-Country Tax Guides-1. Corporate Income Tax-1.9.1. Accelerated depreciation(Last Reviewed: 1 April 2020).

- 가속상각의 대상인 소기업이란 순자산 23만 5천유로 이하 또는 과세소득 10만 유로 이하인 기업임
  - 농업·임업의 경우에는 순자산이 12만 5천유로 이하인 기업임
- 소기업은 통상적인 감가상각에 추가하여 20%의 상각률로 취득연도와 이후 4개년 동안 가속상각할 수 있음
- 가속상각을 적용받는 법인은 최소한 취득연도의 다음연도까지 해당 자산을 국내에서 사업을 위해 전적으로 사용하여야 함

---

349) EStG §7g(5).

## IV. 국제비교 및 시사점

### 1. 국제비교

#### 가. 감가상각제도의 개요

- 우리나라를 포함한 주요국 모두 회계와는 별도로 「법인세법」상 감가상각제도에 대해서 규정하고 있음
  - 우리나라를 포함한 주요국 모두 세법에서 감가상각대상자산, 상각방법, 상각단위, 상각기간 등에 대해서 별도로 규정하고 있음
  - 영국과 호주는 우리의 감가상각제도와 유사한 자본공제제도를 운영하고 있음
  
- 우리나라와 일본, 독일은 「법인세법」상 감가상각비에 대해 결산조정 방식을 채택하고 있는 반면, 미국, 영국, 호주는 신고조정방식을 채택하고 있음
  - 우리나라, 일본, 독일은 납세자가 회계상 감가상각비를 비용으로 계상한 경우에만 한하여 세무상 감가상각비로 인정하고 있음
  - 반면 미국, 영국, 호주는 회계장부에 감가상각비의 계상 여부와 무관하게 납세자가 법인세 신고 시 감가상각비를 신고한 경우 손금으로 인정함
  
- 우리나라와 일본은 세무상 감가상각비에 대해 임의상각방식을 채택하고 있으나, 미국과 독일은 강제상각방식을 채택하고 있음
  - 우리나라와 일본은 상각범위액 내에서는 납세자가 감가상각 여부, 감가상각금액

을 임의로 선택할 수 있는 임의상각방식을 채택하고 있음

- 미국은 매년 「소득세법」상의 감가상각금액을 신청하여 공제하여야 하며, 누적 또는 이연하여 공제받을 수 없음
- 독일은 감가상각을 개시한 이후 감가상각 시기 및 금액의 임의조정을 허용하지 않음
  - 독일은 우리나라와 같은 결산조정방식을 채택하고 있지만, 세법에서 인정하는 회계상 감가상각비는 기업회계기준이 아닌 「상법」에 의한 감가상각비임

□ 영국을 제외한 주요국 모두 원칙적으로 개별자산을 단위로 감가상각비를 계산함

- 우리나라를 포함한 미국, 일본, 호주, 독일은 개별자산을 단위로 감가상각비를 계산하는 것을 원칙으로 함
- 영국은 자산그룹별 상각을 원칙으로 함
  - 예외적으로 건물 및 납세자가 단기자산으로 취급하기로 선택한 자산의 경우 개별적으로 상각함

〈표 V-1〉 감가상각제도 개요

구분	우리나라	미국	일본	영국	호주	독일
관련 법령	「법인세법」	「내국세법」	「법인세법」	「자본공제법」 「법인세법」 <sup>2)</sup>	「소득세법」	「법인세법」 「소득세법」
손금산입 방법	결산조정	신고조정	결산조정	신고조정	신고조정	결산조정
강제상각 여부	×	○	×	- <sup>1)</sup>	- <sup>1)</sup>	○
감가상각단위	개별자산	개별자산	개별자산	집합상각	개별자산	개별자산

주: 1) 영국과 호주의 강제상각 여부는 확인되지 않음

2) 영국은 법인의 감가상각 시 유형자산에 대해서는 「자본공제법」을 적용하고 무형자산에 대해서는 「법인세법」을 적용함

자료: 제Ⅲ장 내용을 참조하여 저자 작성

## 나. 감가상각제도의 일반규정

### 1) 유형자산

- 우리나라와 미국, 호주, 독일은 감가상각대상 유형자산 범위와 관련 원칙을 제시하는 반면, 일본과 영국은 감가상각대상 유형자산을 열거하고 있음
  - 우리나라를 비롯한 미국, 호주, 독일은 사업에 사용하는 자산으로서 내용연수를 한정할 수 있고 기대내용연수가 1년 이상인 자산을 감가상각대상으로 한다는 원칙규명 방식을 채택하고 있음
    - 호주는 과거 감가상각대상 유형자산을 열거하였으나, 시간의 경과에 따른 가치 하락이 예상됨에도 불구하고 감가상각대상에서 누락되는 문제를 해결하기 위해 2001년부터는 원칙을 제시하고 개별 자산 유형을 열거하지 않음
  - 일본과 영국은 감가상각대상 유형자산의 유형을 열거함
  
- 주요국 모두 사업용 유형자산에 대해 감가상각을 허용함
  - 주요국 모두 시간의 경과에 따른 가치하락이 없는 토지에 대해서는 감가상각을 허용하지 않음
  - 영국은 2011년부터 건물에 대한 감가상각을 일체 허용하지 않았으나 2019년부터 다시 비주거용 건물에 대한 감가상각을 허용함
    - 열거된 적격 비주거용 건물에 한해 감가상각을 허용하는 ‘산업용 건물에 대한 자본공제제도’를 운영하다가 2011년 4월 1일부터 동 제도를 폐지하였으며, 이후 건물에 대해서는 감가상각을 허용하지 않았음
    - 2018년 10월 29일 이후 적격 건축비용을 지출한 비주거용 건물에 감가상각을 허용하는 ‘비주거용 건물·구조물에 대한 자본공제제도’를 신설함
  
- 주요국 모두 건물의 상각방법으로는 정액법만을 허용함
  - 일본은 2016년 4월 1일 이전까지는 건물부속설비·구축물의 경우에도 정액법과

정률법 중 선택하여 감가상각할 수 있었음

- 일본 정부는 건물부속설비는 건물과 함께 정비되는 대상이며 구축물은 건물과 마찬가지로 장기간 안정적으로 사용된다는 이유로 건물과 동일하게 정액법으로 상각하도록 개정함

- 건물 이외 유형자산의 감가상각방법으로 우리나라와 일본, 호주는 정액법과 정률법 중 선택하여 적용할 수 있는 반면, 미국과 독일, 영국은 단일의 감가상각방법을 적용함
  - 우리나라는 납세자가 정액법과 정률법 중 감가상각방법을 선택할 수 있음
    - 회계상 상각방법과는 무관하게 세무상 감가상각 한도계산 시 정액법 또는 정률법 중 선택하여 적용할 수 있음
  - 일본과 호주는 납세자가 정액법과 정률법 중 감가상각방법을 선택할 수 있음
    - 일본은 2016년 세제 개정 당시 건물 이외의 자산에 대해서도 정액법에 의해서만 감가상각하는 방안을 논의하였으나 종전과 같이 정액법과 정률법 중 선택하는 제도를 유지함
  - 미국은 「세법」에서 자산그룹별 감가상각방법을 규정함
    - 다만 일반상각제도(GDS) 적용 자산의 경우 규정된 상각방법보다 초기상각을 적게 하는 방법을 납세자가 선택할 수 있음
  - 독일은 건물 외의 자산에 대해서는 정액법에 의해서만 상각할 수 있으며, 영국은 건물 외의 자산(단 준설 관련 특정지출은 제외함)은 정률법에 의해서만 상각할 수 있음
    - 영국의 준설 관련 특정지출은 건물과 마찬가지로 정액법으로만 상각함
- 우리나라와 호주, 독일은 유형자산을 법정내용연수 또는 납세자가 선택한 상각기간에 의해 상각할 수 있도록 하나 미국, 일본, 영국은 법정내용연수에 의해서만 상각할 수 있음
  - 우리나라는 법정내용연수의 25%를 가감한 범위 내에서 납세자가 내용연수를 선택하여 적용함

〈표 V-2〉 유형자산의 감가상각제도

구분	우리나라	미국	일본	영국	호주	독일
규정 방식	원칙방식	원칙방식	열거방식	열거방식	원칙방식	원칙방식
열거된 상각배제자산	토지	토지	토지, 전화가입권	토지, 주거용 건물 <sup>4)</sup>	토지, 채고자산	토지
감가상각 방법 <sup>1)</sup>	- 건물: 정액법 - 그 외: 정액법, 정률법 중 납세자 선택	- 건물: 정액법 - 그 외 <sup>2)</sup> : 150% 정률법, 200% 정률법, 정액법	- 건물: 정액법 - 그 외: 정액법, 정률법 중 납세자 선택	- 건물, 준설 관련 지출: 정액법 - 그 외: 정률법	- 건물: 정액법 - 그 외: 정액법, 200% 정률법 중 납세자 선택	정액법
상각 기간	법정내용연수의 25%를 가감한 범위 내에서 납세자 선택	법정 내용연수	법정 내용연수 <sup>3)</sup>	법정 내용연수	납세자 추정내용연수, 국세청장 권고내용연수 중 선택	- 건물: 법정내용연수 - 그 외: 납세자 추정내용연수, 재무부 권고 내용연수 중 선택

주: 1) 각 국은 광업용 자산에 대해서는 생산량비례법을 허용함  
 2) 미국은 광업용 자산 및 필름 등에 대해 생산량비례법을 허용함  
 3) 단 법에 열거된 사유로 자산의 내용연수가 법정내용연수보다 10% 이상 짧아진 경우 국세국장으로 부터 승인받은 내용연수를 적용할 수 있음  
 4) 영국은 기존에는 건물 중 적격 비주거용 건물로 열거된 것(산업용건물)에 한해 감가상각을 허용했으나, 2011년 4월 1일부터 모든 건물에 대해 감가상각을 허용하지 않았음. 2018년 10월 29일 이후 적격 건축비용을 지출한 비주거용 건물·구조물에 대해 감가상각을 재허용하기 시작함  
 자료: 제Ⅲ장 내용을 참조하여 저자 작성

- 과거에는 법정내용연수만이 허용되었으나 1995년부터 기업의 실정에 맞게끔 내용연수를 적용할 수 있도록 25% 범위의 선택권을 부여함
- 호주와 독일은 납세자가 추정한 내용연수 또는 정부의 권고내용연수 중 납세자가 선택한 상각기간 동안 상각함
  - 호주와 독일은 각각 국세청 및 재무부에서 개별 자산유형 및 산업별 권고내용연수를 주기적으로 고시함
  - 정부의 권고내용연수에 법적 효력이 있는 것은 아니지만 일반적으로 법원 및

과세당국에서 인정됨

- 미국, 일본, 영국은 법정내용연수에 의해서만 상각할 수 있음
  - 미국은 과거 납세자 추정내용연수에 의해 상각하는 것을 원칙으로 하였으나, 과세당국과 납세자 간의 조세분쟁 및 법적 불확실성 등의 문제로 법정내용연수에 의해서만 상각하도록 개정함
  - 일본은 법정내용연수를 원칙으로 하되, 해당 자산이 진부화되는 등 법에 열거된 사유로 해당 자산의 내용연수가 법정내용연수에 비해 10% 이상 짧아진 경우에는 국세국장으로부터 승인을 받은 단축내용연수를 적용할 수 있음

## 2) 무형자산

- 영국, 독일을 제외한 모든 주요국은 감가상각대상 무형자산의 유형을 열거함
  - 우리나라, 미국, 일본, 호주는 감가상각대상 무형자산 유형을 열거함
    - 미국은 열거주의를 채택하고 있으나 새로운 유형의 무형자산을 대비하여 부분적으로 '기타 열거된 자산과 유사한 자산' 또한 상각대상으로 규정하고 있음
  - 영국은 「법인세법」상 무형자산이란 기업회계에서 사용하는 의미와 동일하게 본다고 하여 회계상 무형자산의 정의를 준용함
    - 특허권, 상표권, 등록된 디자인, 저작권 또는 디자인권, 식물육성자권을 예시하며, 법에 의해 보호받지 못하는 정보 또는 기술이지만 여타 상업적·경제적 가치를 갖고 있는 경우도 이에 포함함
    - 다만 상각대상 무형자산이 아닌 것(석유 라이선스 등)을 별도로 규정함
  - 독일은 세법에서 상각대상 무형자산의 범위를 규정하지 않고 「상법」의 상각대상 무형자산의 범위를 준용함
    - 다만 상각이 불가능한 자산(개발비, 자가창설무형자산)에 대해서는 세법에서 별도로 규정함
- 주요국 중 미국은 감가상각대상 무형자산의 범위가 넓은 편이나, 호주는 감가상각

대상 무형자산의 범위가 좁음

- 미국은 조세제도의 단순화 및 일괄자산 취득 시 취득가액 안분과 관련된 조세분쟁의 문제 등을 감안하여 1993년부터 상각대상 무형자산의 범위를 확대함
- 호주는 세법에서 열거하는 일부 무형자산을 제외하고는 감가상각을 허용하지 않음
- 영국은 당초 특허권과 노하우에 대해서만 상각을 허용하였으나, 2002년 이후 상각대상 무형자산의 범위를 확대하였음

□ 주요 무형자산인 영업권의 경우를 보면 호주를 제외한 모든 국가에서 감가상각을 허용하고 있음

- 미국은 당초 영업권에 대한 상각을 허용하지 않았으나 일괄자산 취득 시 영업권과 그 외 상각 가능 자산 간의 취득가액 안분과 관련된 조세분쟁이 다수 발생함에 따라 1993년부터 영업권의 상각을 허용함
- 영국은 2019년부터 적격 지적재산권(특허권 등)과 함께 취득하는 영업권의 감가상각을 허용함
  - 영국은 2002년부터 영업권의 상각을 허용하였으나 M&A 과정에서 기업의 임의적 이익조정을 우려하여 2015년부터 상각을 금지하였음
  - 기업 경쟁력 강화를 목표로 2019년부터 적격 지적재산권과 함께 취득하는 경우에 한하여 영업권의 상각을 허용함
- 호주는 영업권의 상각을 허용하지 않음
  - 호주 기업의 국제 경쟁력에 대한 우려가 있으나 영업권 취득가액 평가의 어려움 및 세수상의 영향을 고려하여 감가상각을 허용하지 않음

〈표 V-3〉 감가상각대상 무형자산

구분	우리나라	미국	일본	영국	호주	독일
규정 방식	열거주의	열거주의	열거주의	열거주의	열거주의	「상법」 준용
주요 감가 상각 대상 자산	영업권 특허권 상표권 디자인권 실용신안권 어업권 채취권 개발비 광업권 등	영업권 특허권 저작권 노하우 적절한 인력 정보기반 비경쟁약속 고객기반 무형자산 공급자기반 무형자산 개발비 상표권 등	영업권 특허권 상표권 의장권 실용신안권 소프트웨어 덤 사용권 광업권 등	적격영업권 특허권 노하우 상표권 디자인권 등록 디자인 저작권 라이선스	특허권 저작권 라이선스 통신사이트 접근권 등	영업권 특허권 사용권 등

주: 1) 영국, 호주, 독일은 개발비를 감가상각하지 않고 발생연도에 즉시 비용으로 공제함  
 2) 일본은 개발비를 이연자산으로 구분함  
 자료: 제Ⅲ장 내용을 참조하여 저자 작성

- 감가상각방법을 살펴보면 영국을 제외한 주요국 모두 무형자산을 정액법에 의해서만 상각함
  - 우리나라, 미국, 일본, 호주 및 독일은 무형자산의 상각방법으로 정액법만을 허용함
  - 반면 영국은 영업권은 정액법에 의해서만 상각하지만 그 외의 무형자산은 정액법 또는 회계상 상각방법에 의해 상각할 수 있도록 함
- 주요국 중 영국과 독일을 제외한 국가들은 법정내용연수에 의해서만 무형자산을 상각함
  - 우리나라, 미국, 일본, 호주는 무형자산의 상각기간으로 법정내용연수만 인정함
    - 단 일본은 특허권·실용신안권·의장권·상표권의 경우 취득 후 존속기간이 내용연수보다 짧은 경우, 국세국장의 승인을 받아 해당 존속기간을 내용연수로 할

수 있도록 함

- 호주는 영화 관련 저작권에 대해서 예외적으로 납세자 추정내용연수도 허용함
- 호주는 혁신적 회사의 성장을 지원할 목적으로 그 외의 무형자산에 대해서도 납세자 추정내용연수를 적용하는 방안을 추진하였으나 시행되지는 않았음
- 영국과 독일은 영업권을 법정내용연수에 의해서만 상각하도록 하나 그 외의 자산은 납세자 추정 경제적 내용연수에 의해 상각할 수 있도록 함
  - 영국은 영업권 이외의 무형자산은 회계상 상각방법 또는 법정내용연수 중 납세자의 선택에 의해 상각함
  - 독일은 영업권 이외의 무형자산에 대해서는 납세자 추정에 의한 경제적 내용연수에 의해서 상각함
- 주요 무형자산의 상각기간을 살펴보면, 미국은 원칙적으로 15년의 단일 상각기간을 적용하는 반면, 그 외의 국가들은 개별 자산별로 상각기간을 달리 규정함
- 미국은 「내국세법」 제197조가 적용되는 무형자산에 대해 15년의 단일 상각기간을 적용함
  - 「내국세법」 제197조가 적용되지 않는 개별적으로 취득한 특허권, 저작권 등에 대해서는 잔여 법정내용연수를 적용함
  - 「내국세법」 제197조가 적용되지 않는 개발비는 즉시상각하거나 5년 이상의 기간 동안 상각함

〈표 V-4〉 주요 무형자산의 상각기간

구분	우리나라	미국	일본	영국	호주	독일
특허권	7년	15년/ 잔여내용 연수 <sup>1)</sup>	8년	25년 또는 회계상 상각방법	6, 8, 20년 <sup>3)</sup>	경제적 내용연수
저작권	-		-		Min(25년, 저작권 종료 까지 기간)	
상표권	5년		10년		-	
개발비	20년 이내	즉시상각 또는 5년 이상 <sup>2)</sup>	- <sup>6)</sup>	즉시상각 <sup>4)</sup>	즉시상각 <sup>4)</sup>	즉시상각 <sup>4)</sup>
영업권	5년	15년	5년	약 15년 (6.5%로 상각)	-	15년

주: 1) 미국은 특허권, 저작권 등에 대해 사업양수도 과정에서 취득한 경우와 개별적으로 취득한 경우의 상각기간을 달리 적용함

2) 미국은 2022년 1월 이후로는 개발비를 5년간 균등상각할 예정임

3) 호주는 특허권 종류에 따라 상각기간을 구분하여 적용함. 또한 외부로부터 구입한 특허권, 저작권 등에 대해서는 법정내용연수가 아닌 잔여내용연수에 의해 상각함

4) 영국, 호주, 독일은 개발비를 세무상 감가상각대상자산으로 보지 않고 즉시상각하나 〈표 V-4〉에는 비교목적으로 기재함

5) 독일 세법은 특허권의 상각기간을 규정하고 있지 않으나, 일반적으로 15년에 의해 상각함

6) 일본은 개발비를 이연자산으로 분류하여 임의상각을 허용함

자료: 제Ⅲ장 내용을 참조하여 저자 작성

## 다. 감가상각제도의 특례규정

### 1) 소액자산에 대한 특례규정

- 우리나라를 포함한 주요국 모두 납세자의 행정편의를 고려하여 소액자산에 대한 즉시상각제도 및 집합상각제도를 운영하고 있음
  - 우리나라는 소액수선비, 거래단위별 취득가액이 100만원 이하인 자산 등에 대해 즉시상각을 허용함
  - 미국은 송장·자산별 취득가액이 2,500달러(확인된 재무제표가 있을 시 5천달러) 이하인 유형자산의 취득가액에 대해 즉시상각을 허용함

- 일본은 취득가액이 10만엔 미만인 소액자산에 대해 즉시상각을 허용함
  - 10만엔 초과 20만엔 미만인 소액자산은 3개 사업연도 간 균등액을 상각함
- 영국은 연간투자공제, 초년도공제를 적용한 후 기본상각그룹, 특별상각그룹의 잔액 총합이 1천파운드 이하인 소액자산에 대해 즉시상각을 허용함
- 호주는 법인을 대상으로 한 즉시상각제도를 운영하지 않고 소규모자산, 저가치 자산에 대해 집합상각제도를 허용함
  - 비사업자를 대상으로는 소액자산(취득가액 300호주달러 이하) 즉시상각제도를 운영하고 있음
- 독일은 소액인 동산에 대해서는 즉시상각제도 또는 집합상각제도 중 반드시 선택하여 적용하도록 함
  - (즉시상각제도) 취득가액 800유로 이하인 동산
  - (집합상각제도) 취득가액 1천유로 이하인 동산

〈표 V-5〉 소액자산에 대한 즉시상각제도 및 집합상각제도

구분	즉시상각제도	집합상각제도
우리나라	소액수선비, 거래단위 100만원 이하의 자산	-
미국	자산별 취득가액 2,500달러(확인된 재무제표가 있다면 5천달러) 이하인 유형자산	-
일본	취득가액 10만엔 미만 자산	-
영국	연간투자공제, 초년도공제 적용 후 기본상각그룹, 특별상각그룹의 잔액 총합이 1천파운드 이하인 경우 즉시상각	-
호주	-	소규모자산(취득가액 1천호주달러 미만), 저가치자산(기초상각기준액 1천호주달러)에 대한 집합상각
독일	소액자산은 즉시상각 또는 집단상각 중 반드시 하나를 선택하여 적용하여야 함 - 즉시상각: 취득가액 800유로 이하 동산 - 집합상각: 취득가액 1천유로 이하 동산(이 중 250유로는 즉시상각, 250유로 초과분부터 집합상각)	

자료: 제Ⅲ장 내용을 참조하여 저자 작성

## 2) 집합상각제도

- 개별자산을 상각단위로 채택하고 있는 주요국 중 우리나라를 제외한 국가들은 감가상각비 계산 편의를 고려한 집합상각제도를 특례로 운영하고 있음
  - 미국은 납세자의 선택에 의한 집합상각을 허용함
  - 일본은 기계·장치·건축물에 대해서 납세자의 선택에 의한 집합상각을 허용함
  - 호주는 저가자산, 소프트웨어 개발비, 프로젝트 관련 지출 중 감가상각자산의 취득원가에 해당되지 않는 금액 및 소규모 기업에 대해서는 납세자의 선택에 의한 집합상각을 허용함
  - 독일은 소액자산에 대하여 집합상각을 허용함

## 3) 특별가속상각제도

- 우리나라를 제외한 주요국 모두 투자촉진을 목적으로 특별가속상각제도를 운영하고 있음
  - 미국, 일본, 영국은 모든 법인을 대상으로 하고 있는 반면, 호주와 독일은 소규모 기업을 대상으로 특별가속상각제도를 운영하고 있음
  - 특별가속상각제도는 취득한 연도에 추가상각을 허용하는 방식과 감가상각기간 동안의 상각률을 특별히 상향조정하는 방식으로 나뉨
- 미국, 일본, 영국, 호주는 감가상각자산을 취득한 첫 해에 한하여 추가상각을 허용하는 특별가속상각제도를 운영하고 있음
  - 미국은 특별비용공제, 보너스상각제도와 같은 특별가속상각제도를 두고 있음
    - 특별비용공제제도는 적격 유형자산 및 컴퓨터 소프트웨어를 대상으로 취득연도에 전액 비용으로 공제받을 수 있는 제도로, 2020년 비용한도액은 104만달러이며 총 투자금액 규모(2020년 259만달러)에 따라 한도액이 줄어들
    - 보너스상각제도는 특정자산에 대해 감가상각 개시 연도에 일정률(2020년 기준

100%)의 추가 감가상각을 허용하는 제도임

- 일본은 특정자산을 취득한 경우 초년도 특별상각제도를 적용할 수 있도록 함
    - 2020년 현재 일본에서 운영 중인 초년도특별상각 제도는 총 18가지임
  - 영국은 연간투자공제(AIA), 초년도공제(FYA)를 두어 즉시상각을 허용하며, 정책적 필요에 따라 대상 범위 및 즉시상각액 등을 조정함
    - 연간투자공제의 경우 기업의 형태·규모와 무관하게 대부분의 설비·기계 장치에 대해 연간 한도액을 즉시상각할 수 있도록 하는 제도로, 기본 연간한도액(영구)은 20만파운드이나 정책적 필요에 따라 한도액을 매년 조정하고 있음
    - 초년도공제의 경우 친환경설비 등 특정한 자산에 대해 한도 없이 즉시상각할 수 있도록 하는 제도인데, 정책적 필요에 따라 대상 자산의 범위를 조정해 옴
  - 호주는 초년도 즉시상각제도와 사업투자지원 가속상각제도를 운영함
    - 초년도 즉시상각제도는 본디 소규모 사업자를 대상으로 한 제도이나 2018년, 2020년 각각 적용대상과 범위를 확대하였음. 2021년부터는 다시 소규모 사업자만을 대상으로 운영할 예정임
    - 코로나19로 인한 경제위기 대응을 위해 한시적으로(2020년 3월부터 2021년 6월) 신규 투자에 대해 사업투자지원 가속상각제도(초년도 취득가액 50% 비용 처리)를 운영함
- 일본과 독일은 감가상각기간 동안 상각률을 특별히 상향조정하는 방식의 특별가속상각제도를 운영하고 있음
- 일본은 특정자산을 취득한 청색신고법인을 대상으로, 일반 상각한도액에 할증상각률을 곱해 산출한 금액을 일정기간 동안 추가상각할 수 있는 할증상각제도를 운영하고 있음
    - 2020년 현재 할증상각제도는 5가지임
  - 독일은 소기업을 대상으로 통상적 감가상각에 추가하여 20%의 상각률로 취득연도와 이후 4개년간 가속상각할 수 있는 특별가속상각제도를 운영함
    - 한편 독일은 정액법에 의한 상각만을 허용하지만 코로나19로 인한 경제위기

대응을 위해서 납세자가 2020~2021년 사이에 취득한 동산에 대해서 정률법 상각을 허용하는 방식으로 특별가속상각제도를 운영함

〈표 V-6〉 특별가속상각제도

구분	초년도 상각방식	감가상각기간 동안 추가상각방식
우리나라	-	-
미국	- 특별비용공제(영구적 규정): 특별비용공제액 총 한도는 104만달러(2020년 기준) <sup>1)</sup> - 보너스상각제도(한시적 규정): 공제한도액 없이 취득가액의 100%를 상각(2020년 기준)	-
일본	특정 기계·설비를 취득한 사업연도에 6~100%의 특별상각률 적용	특정요건 자산에 대해 할증상각률 (10~45%) 적용
영국	- 연간투자공제: 대부분의 설비·기계장치에 대해 연간총한도액(2019~2020 기준 100만파운드) 내에서 취득가액의 전액 즉시상각 - 초년도공제: 친환경설비 등 특정한 자산에 대해 한도 없이 즉시상각 허용	-
호주	- 초년도 즉시상각제도: 연간매출 5억호주달러 미만 사업자의 취득가액 15만호주달러 이내인 감가상각자산 취득에 대해 즉시상각(2020년 기준) <sup>2)</sup> - 사업투자지원 가속상각제도: 2020. 3~2021. 6 사이에 신규 투자한 자산에 대해 취득가액의 50%를 해당 연도에 비용으로 공제	-
독일	-	소기업을 대상으로 5년간 가속상각 허용

주: 1) 미국의 특별비용공제 한도액은 적격자산 총투자금액 규모에 따라 감소하는 방식으로 2020년 기준 363만달러를 초과하는 경우 공제한도액은 0임

2) 호주는 2021년 이후로는 소규모 사업자(매출액 1천만 호주달러 이하)의 취득가액 1천호주달러 이하의 자산을 대상으로만 특별가속상각제도를 운영할 예정임

자료: 제Ⅲ장 내용을 참조하여 저자 작성

## 2. 시사점

### 가. 감가상각대상 무형자산 범위의 확대

- 최근 전 세계 산업구조가 유형자산 기반 생산구조에서 무형자산 기반 생산구조로 전환되면서 무형자산의 중요성이 증대되고 있음
  - 2017년 세계지식재산기구(WIPO)는 생산요소별 소득창출 비중을 보면 산업계 전반에서 유형자산보다 무형자산의 비중이 더 높아졌으며 기업 내 무형자산의 중요성은 갈수록 증가하고 있다고 밝힘<sup>350)</sup>
  - 우리나라에서도 무형자산에 대한 투자비중이 지속적으로 증가하고 있음
    - 정선영(2020)에 따르면 우리나라의 무형자산 투자가 GDP 대비 차지하는 비중은 2001~2015년 평균 8.0%로, 동시기 미국 10.0%에 비해서는 낮은 수준이나 유럽 주요 10개국 평균 7.8%를 상회하는 수준이라고 함<sup>351)</sup>
- 새로운 유형의 무형자산, 또는 이전에는 주목되지 않았으나 새로 중요성이 부각되는 무형자산이 등장할 가능성이 있으나 우리나라 「법인세법」은 무형자산의 범위를 열거하고 있어 이들을 감가상각대상으로 포섭하지 못할 수 있음
  - 심태섭·서희열·김진수·조용언(2010), 이성우(2010) 및 김현동(2011)은 「법인세법」은 무형자산의 범위를 구체적으로 열거하고 있는데 무형자산의 종류와 형태가 다양해지고 있는 시류를 고려해 볼 때 무형자산 범위를 확대할 필요가 있다고 지적함<sup>352)</sup>

350) WIPO, "WORLD INTELLECTUAL PROPERTY REPORT 2017-Intangible Capital in Global Value Chains," WIPO, 2017, p. 12.

351) 정선영, 「무형경제의 부상: 무형자산의 역할 및 시사점」, 『이슈노트』, 2020-3호, 한국은행, 2020, p. 7.

352) 심태섭·서희열·김진수·조용언, 「일반기업회계기준 제정에 따른 법인세법 개정방안」, 『회계저널』, 제19권 제4호, 한국회계학회, 2010, p. 117; 이성우, 「K-IFRS 적용과 법인세법상 문제점」, 『동아법학』, 제49호, 동아대학교 법학연구소, 2010, pp. 117~118; 김현동, 「법인세법상 무형자산에 관한 규정의 문제점과 개선방안에 관한 연구」, 『조세법연구』, 제17권 제2호, 한국세법학회, 2011, p. 21.

- 즉 현행 「법인세법」상 감가상각대상 무형자산으로 열거되지 않은 무형자산의 세무 처리와 관련하여 규정과 실무가 상이한 경우가 발생하고, 새로운 무형자산의 세무 처리에 대한 납세자의 혼란이 발생하고 있음
  - 「법인세법」은 무형자산을 열거하는 방식을 채택하고 있음에도 불구하고 과세 관청의 유권해석에서 관련 규정에 열거되지 않은 자산에 대해서 무형자산으로 회신하는 사례가 있음
    - 일례로 저작권, 인터넷 도메인의 경우 과세관청은 「법인세법」상 무형자산에 해당하는 것으로 보았으나, 「법인세법」에서는 무형자산으로 열거하고 있지 않음<sup>353)</sup>
    - 「법인세법」은 무형자산에 대해 별도의 정의를 두지 않고 감가상각대상 자산을 열거하고 있으나, 과세관청은 타인에게 양도 또는 승계할 수 있는 배타적 권리의 취득대가에 대해 감가상각대상 무형자산으로 본 것으로 보임<sup>354)</sup>
  - 그 외 산업 환경의 변화에 따라 새로이 발생하거나 중요성이 부각된 무형자산의 세무처리상 불확실성이 존재함
    - 예를 들어 독점 영화판권, 라이선스, 온라인게임의 해외배급권, 사업양수도와 별도로 양도하는 고객정보, 노하우, 상표사용권 등이 「법인세법」상 무형자산에 해당하는지 여부를 두고 납세자의 혼란이 발생하는 경우가 있음<sup>355)</sup>
- 관련하여 영국은 무형자산의 중요성을 감안하여 2002년에 「법인세법」을 개정하여 감가상각대상 무형자산의 범위를 대폭 확대한바 있음
  - 영국은 당초 특허권, 노하우의 상각만을 허용하였으나 무형자산의 중요성이 증가하고 있는 점을 감안하여 2002년에 감가상각대상 무형자산의 범위를 대폭 확대하였음

353) 법인, 서면-2018-법인-2152, 2018. 09. 21.; 사전-2017-법령해석법인-0031, 2017. 09. 22.; 서이46012-10722, 2003. 04. 07.

354) 제도46012-12622, 2001. 08. 09.; 법규법인2014-133, 2014. 06. 17.

355) 조심-2018-서-4780, 2019. 02. 27.; 법규법인 2011-0074, 2011. 05. 17.; 법규법인 2014-133, 2014. 06. 17.; 조심2018서1182, 2018. 08. 29. 참고

- 따라서 전 세계적으로 무형자산의 중요성이 증가하고 있으며 무형자산의 상각 여부가 기업의 경쟁력으로 이어진다는 점을 고려할 때, 「법인세법」상 감가상각대상 무형자산 범위의 확대가 필요함
  - 참고로 상대적으로 감가상각대상 무형자산의 범위가 좁은 호주는 이와 관련하여 국제경쟁력에 대한 우려가 제기된바 있음
  
- 주요국의 사례를 보면 영국과 독일은 회계를 준용하는 방식, 일본과 독일은 우리나라와 같이 열거방식을 채택하고 있으며, 미국은 대상자산을 열거하되 일부 열거된 자산과 유사한 자산도 상각대상으로 규정하고 있음
  - 영국과 독일은 일반적으로 회계 및 「상법」상 무형자산의 정의를 준용하므로 새로운 유형의 무형자산에 유연하게 대응할 수 있을 것으로 보임
  - 미국은 상당히 다양한 유형의 무형자산을 열거하고 있으며, 새로운 유형의 무형자산을 대비하여 부분적으로 ‘기타 열거된 자산과 유사한 자산’ 또한 상각대상으로 규정하고 있음
  
- 무형자산의 범위를 확대하기 위해서 영국, 독일과 같이 기업회계를 준용하는 경우에는 새로운 유형의 무형자산에 적극적으로 대응할 수 있는 장점이 있으나, 법적 안정성이 저해될 수 있는 단점이 있음<sup>356)</sup>
  - 기업회계는 원칙중심(principle)의 특성을 가지고 있어 기업에 상당한 재량권을 부여하고 무형자산의 정의 규정이 모호하므로 인해 법적 안정성이 저해될 위험이 있음
  - 비계약적 고객관계와 같이 측정의 객관성과 적정성에 우려가 있는 항목이 존재함
  
- 반면 우리나라, 미국과 같이 열거주의를 따르는 경우에는 기업의 자의적 해석을 배제해 조세공평성을 달성할 수 있다는 장점이 있으나,<sup>357)</sup> 계속적으로 새로운 무

356) 김현동, 2011, pp. 21~23.

357) 심태섭 외, 2010, p. 117.

형자산을 추가하여야 하는 단점이 있음

- 생각건대 법적 안정성을 고려하여 지금과 같은 열거주의 방식하에서 신규 자산을 추가하되, 미국과 같이 유사한 무형자산을 포괄하는 규정을 두는 보완규정을 두는 방식으로 무형자산의 범위를 확대하는 것이 적절할 것으로 생각됨
  - 무형자산의 특성상 정의 규정에도 불구하고 개념의 모호성이 존재할 수 있으므로 납세자 간의 형평성 및 예측 가능성이 중요함
  - 미국은 다양한 무형자산을 열거하는 동시에 일부 항목에 대해서는 이와 유사한 자산도 범위에 포함하도록 규정하여 새로운 유형의 무형자산에 대응하고 있음
    - 참고로 우리나라 「법인세법」상 유형자산의 범위 또한 이와 유사한 방식임
  - 또한 우리나라는 영국, 독일과 달리 법정내용연수를 적용하도록 규정하고 있는 바, 기업회계를 그대로 준용하는 경우 대상 자산의 「법인세법」상 내용연수를 판단하는 데 있어 새로운 혼란이 발생할 수 있음
    - 일반적으로 영국과 독일은 「법인세법」에서 경제적 내용연수를 인정하고 있음
  
- 이를 위해 산업계의 의견을 청취하고 2019년에 개정된 국세조정에 관한 법률의 무형자산의 범위<sup>358)</sup> 등을 참고하여 추가하여야 할 새로운 무형자산을 확인하는 작업이 수행되어야 할 것으로 생각됨
  - 2019년의 국세조정에 관한 법률상의 무형자산은 일반적으로 「법인세법」보다 범위가 넓으며 미국의 감가상각대상 무형자산의 범위와 유사함
  - 앞서 살펴본 바와 같이 「법인세법」과 유권해석이 상이한 부분을 정비하고 주요 질의 및 분쟁사례 등에 대한 확인 또한 병행되어야 할 것임

358) 「국세조정에 관한 법률 시행령」 제6조의3은 무형자산에 대하여 정의를 내리고, 이에 포함되는 자산으로 「특허법」에 따른 특허권, 「실용신안법」에 따른 실용신안권, 「디자인보호법」에 따른 디자인권, 「상표법」에 따른 상표권, 「저작권법」에 따른 저작권, 서비스표권, 상호, 브랜드, 노하우, 영업비밀 및 고객정보·고객망, 계약에 따른 권리 및 채취권, 유료도로관리권 등 정부로부터 부여 받은 사업권, 영업권 및 계속기업가치를 예시함

## 나. 무형자산 내용연수의 개선

- 감가상각은 고정자산의 가치 감소분을 경제적 효익의 발생기간 동안 비용으로 공제하는 것으로서, 취득가액, 내용연수 및 잔존가액에 따라 매년의 상각금액이 결정되므로 경제적 실질을 반영한 내용연수의 적용이 필요함
  - 조태형(2012)은 고정자산의 내용연수를 실제 경제적 수명과 다르게 설정한다면 자본 저량을 과소·과다추정하게 되어 국가에서 각 경제주체의 투자행위를 과다 투자, 과소투자로 오판하게 될 수 있다고 지적함<sup>359)</sup>
    - 예를 들어 고정자산의 내용연수를 실제 경제적 수명에 비해 단기간으로 설정한다면 개별 기업 입장에서는 해당 자산에 투자한 자본을 조기에 회수할 수 있어 세무상 유리할 수 있음
    - 그러나 국가 전체 차원에서 보면 자본 축적상황을 실제보다 과소추계하게 되고, 이는 현실 경제와 부합하지 않는 정책결정으로 이어질 수 있음
  - 김현동(2011)은 법적 요인과 경제적 요인이 고려되지 않은 내용연수에 의해 「법인세법」상 감가상각을 하는 경우 담세력의 왜곡이 발생할 수 있음을 지적함<sup>360)</sup>
    - 무형자산에 의해 창출되는 수익과 관련 비용이 적절히 대응되지 않아 기간손익의 왜곡이 발생하게 됨
- 경제적 실질을 반영한 내용연수의 결정을 위하여 기업회계는 법인이 제반 환경을 고려하여 추정할 수 있도록 하고 있는 반면, 「법인세법」은 법정내용연수에 의해서만 상각할 수 있도록 하고 있음
  - 기업회계는 법인이 대상 무형자산의 경제적 요인과 법적 요인을 고려하여 내용연수를 추정하여 적용하고, 매 회계연도 말마다 재검토하도록 하고 있음
  - 반면 「법인세법」은 기업의 자의적 계산을 방지하기 위하여 법정내용연수를 규정

359) 조태형, 「자산별 내용연수와 감가상각률의 국제비교 및 시사점」, 『집중조명』, Vol. 47, 한국은행, 2012, p. 1.

360) 김현동, 2011, p. 34.

하고, 이에 의해서만 상각할 수 있도록 규정하고 있음

- 우리나라의 주요 무형자산의 「법인세법」상 내용연수를 살펴보면 법적 존속기간에 비해 단기간인 것으로 확인됨
  - 디자인권(의장권)의 존속기간은 20년이나 내용연수는 5년임<sup>361)</sup>
    - 디자인권의 존속기간은 2014년 6월까지는 15년이었으나 20년으로 연장됨
  - 실용신안권의 존속기간은 10년이나 내용연수는 5년임<sup>362)</sup>
  - 상표권의 존속기간은 10년이며 만료 후에도 10년 단위로 갱신할 수 있으나 내용연수는 5년임<sup>363)</sup>
  - 특허권의 존속기간은 20년이나 내용연수는 10년(2014년 이전 취득분) 또는 7년(2015년 이후 취득분)임<sup>364)</sup>
  
- 즉 현행 우리나라 「법인세법」상 무형자산의 내용연수는 법적 존속기간과 상당한 괴리가 있으나 이의 정당성을 뒷받침할 수 있는 경제적 요인에 대한 심도 깊은 검토가 이루어지지 않은 것으로 보임
  - 우리나라 무형자산의 내용연수는 1995년 개편된 이후 거의 개정되지 않았으며, 현행 내용연수의 적정성 여부에 대한 검토 자료는 확인되지 않음
    - 「법인세법」 개정 이후 기술의 진보 및 사회·경제적 상황의 변화를 반영하고 있는지에 대한 검토가 부재함
    - 한편 우리나라는 유형자산에 대해서는 경제상황 변화를 반영하여 2012년에 내용연수를 개편한 바 있음
  
- 이에 비하여 영국, 호주, 독일은 무형자산의 내용연수를 대체로 법적 권리 보장기간, 경제적 유효기간에 상당하는 기간으로 설정하고 있음

361) 「디자인보호법」 제91조

362) 「실용신안법」 제22조 제1항

363) 「상표법」 제83조 제1항, 제2항

364) 「특허법」 제88조 제1항; 제89조

- 영국은 무형자산을 회계상 상각방법을 따라 상각하거나 25년의 내용연수(상각률 4%) 동안 상각할 수 있도록 함
  - 호주는 대체로 무형자산의 법정내용연수와 법적 권리보장기간이 동일한 것으로 보임  
- 특허권의 경우 특허 유형별로 법적 권리보장기간과 동일한 6, 8, 20년으로 함
  - 독일은 특허권의 경우 15년의 내용연수를 적용하도록 하고, 그 외의 무형자산은 경제적 내용연수에 따라 상각하도록 함
  - 한편 미국은 「내국세법」 제197조 적용대상인 무형자산은 법정 및 경제적 유효기간이 15년에 미달하더라도 일률적으로 15년의 상각기간을 적용하나, 이는 경제적 내용연수와 관련된 조세분쟁을 방지하기 위한 정책적 목적을 가지고 있음
- 따라서 우리나라 「법인세법」상 무형자산의 내용연수를 해당 자산의 법적·경제적 실질에 보다 부합하는 방향으로 개선하여야 할 것이며, 이를 위해서 경제적 내용연수의 분석이 이루어져야 할 것으로 판단됨
- 「법인세법」상 무형자산의 적정 내용연수의 결정을 위해서는 법적 권리보장기간뿐만 아니라 경제적 내용연수의 분석이 이루어져야 할 것임
  - 변화된 산업 환경하에서 무형자산의 경제적 내용연수를 심층적으로 검토하여 적정 법정내용연수를 면밀히 고찰할 필요가 있음
  - 참고로 내용연수의 결정과정에 관련 산업의 특성을 감안하여 정책적 지원 필요성 등이 고려될 수도 있을 것이나 다른 지원방안과의 비교 형량의 과정이 있어야 할 것임

#### 다. K-IFRS 도입 기업에 대한 영업권의 상각 허용

- 호주를 제외한 모든 주요국은 주요 무형자산인 영업권을 감가상각대상 무형자산에 포함함
- 영업권은 기업 간의 합병·분할 및 사업양수도 거래 시 가장 중요한 고려사항으로서 호주를 제외한 주요국은 모두 영업권에 대한 감가상각을 허용하고 있음

- 우리나라 「법인세법」은 영업권의 감가상각을 허용하고 있으나, K-IFRS를 도입한 이후로 영업권의 「법인세법」상 상각 여부는 법인이 적용하는 회계기준에 따라 갈리게 되었음
  - 우리나라는 영업권을 「법인세법」상 감가상각대상 자산으로 열거하고 있으나, 감가상각은 결산조정방식에 의하므로 기업의 회계처리 기준에 따라 영업권의 「법인세법」상 감가상각 여부가 달라지게 됨
  - K-IFRS를 적용하는 기업은 영업권을 처분 또는 손상처리하지 않는 한 손금으로 인정받을 수 없게 되나, 일반기업회계기준을 적용하는 기업은 K-IFRS 도입 이전 시기와 동일하게 영업권을 5년간 정액법으로 상각할 수 있음
    - K-IFRS는 기본적으로 영업권의 상각을 인정하지 않음
  
- 주요국의 사례에서 확인되듯 영업권의 상각은 국제 경쟁력에 도움이 될 수 있지만 기업의 세무처리에 왜곡을 유발할 수도 있다고 평가되는 만큼, 각국의 상황에 비추어 정책적으로 결정할 사항으로 판단됨<sup>365)</sup>
  - 미국은 당초 영업권의 상각을 인정하지 않았으나, 사업양수도 시 자산취득가액의 안분과 관련된 다수의 조세분쟁을 겪으며 1993년부터 영업권에 대해서도 상각을 허용함
  - 영국은 기업이 임의로 이익을 축소하는 등 영업권 상각이 경영을 왜곡하는 인위적 인센티브로 작용한다는 점을 들어 2015년부터 영업권을 상각대상에서 전면 배제하였으나, 동 사항이 국제경쟁력을 저해하는 요소로 지적됨에 따라 2019년부터 다시 영업권에 대한 상각을 부분적으로 허용함
  - 호주는 영업권 상각에 대해 2001년 논의하였으나 영업권 취득가액 평가가 어렵다는 점과 세수상 영향 등을 감안하여 감가상각을 인정하지 않고 추후 처분 시에 비용으로 처리하도록 하는 방안을 고수함
  
- 다만 주요국 중 어느 국가에서도 기업이 채택한 회계처리방식에 따라 영업권의 「법

---

365) 김현동, 2011, pp. 95~98.

인세법」상 상각 여부를 달리하고 있지는 않음

- 미국과 영국은 감가상각을 신고조정방식에 의하므로 회계처리에 따라 「법인세법」상 감가상각 여부가 달리 결정되지 않음
- 주요국 중 일본과 독일은 우리나라와 같이 결산조정방식을 적용하나, 일본은 IFRS 적용이 의무가 아니며<sup>366)</sup> 독일은 개별 재무제표 작성 시 IFRS의 적용을 배제하고 과세소득 계산은 자국의 회계처리 기준에만 따르므로 우리나라와 같이 회계기준에 따라 영업권 상각 여부가 좌우되는 문제가 발생하지 않음<sup>367)</sup>

□ 따라서 우리나라는 원칙적으로 영업권에 대해 감가상각을 허용하고 있는바, 기업의 회계처리기준과 무관하게 「법인세법」상 동등하게 대우하는 것이 조세 형평성 측면에서 바람직할 것으로 판단됨

- 구체적으로 현행 「법인세법」은 K-IFRS를 적용하는 기업의 경우 비한정 무형자산에 대한 신고조정을 허용하고 있는바, 해당 규정에 영업권을 포함하여 K-IFRS를 적용하는 기업의 경우에도 일반기업회계기준을 적용하는 기업과 마찬가지로 영업권에 대한 「법인세법」상 감가상각을 허용하여야 할 것으로 생각됨

#### 라. 즉시상각제도 기준금액의 상향 조정

□ 우리나라는 소액자산에 대한 즉시상각 기준금액을 1995년 100만원으로 개정한 이래 2020년 현재까지 동일한 기준을 적용하고 있음

- 동 특례는 1968년 처음 도입되었는데, 기준금액은 1986년 30만원에서 1995년 100만원으로 인상된 이후 지금까지 동일한 수준으로 유지됨
  - 도입 당시 대상자산은 취득금액 또는 수선비가 1만원 미만인 것이었으나,<sup>368)</sup> 1972년에 거래단위별 취득금액이 2만원 미만인 것으로 개정함

366) IFRS, "Who uses IFRS Standards? - Japan," <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/japan/>, 검색일자: 2020. 10. 12.

367) 이성우, 2010, p. 105.

368) 「구 법인세법 시행령」(1967. 12. 30.) 제49조, 「구 법인세법 시행령」(1976. 12. 31.) 제56조

- 이후 1977년 거래가액별 취득가액이 5만원으로 인상된 이후, 1982년 10만원, 1986년 30만원, 1995년 100만원으로 인상되어 현재에 이룸<sup>369)</sup>

- 2019년 기준 우리나라 명목GDP는 1,919,040십억으로 1995년(436,989십억)<sup>370)</sup> 대비 약 4배 증가했다는 점을 감안하면, 현재의 경제 규모 및 기업의 자산 현황에 부합하도록 즉시상각의제 기준금액을 상향 조정하여야 할 것으로 생각됨
  - 즉시상각의제 기준금액은 국가별 경제상황 및 제반상황, 그리고 해당 국가의 기업의 재무상황 및 자산보유 형태를 감안하여 결정<sup>371)</sup>하여야 하는 것으로, 단순 비교대상은 아님
    - 참고로 우리나라의 현재 소액자산 기준금액은 미국, 영국에 비하면 낮고 일본, 독일과는 유사한 수준임
  - 참고로 즉시상각 의제대상인 소액수선비는 기준금액이 300만원에서 2020년 600만원으로 인상되었음
    - 기획재정부가 물가상승 등을 감안하여 소액수선비 기준금액을 인상하였다고 밝힌 점을 고려할 때, 소액자산에 대한 기준금액에 대해서도 물가인상분 등을 고려한 상향 조정이 필요할 것으로 생각됨

#### 마. 집합상각제도 도입 검토

- 우리나라에서는 현재 집합상각제도를 운영하고 있지 않으나, 우리나라와 같이 개별자산별 시부인 계산을 원칙으로 하고 있는 주요국 모두 납세자 편의를 고려한 집합상각제도를 운영하고 있음
  - 미국은 납세자가 선택 시 집합상각을 할 수 있음

369) 「구 법인세법 시행령」〈1971. 12. 30., 1976. 12. 31., 1980. 12. 31., 1984. 12. 31., 1985. 10. 5., 1988. 12. 31., 1994. 12. 31.〉

370) e-나라지표, 「국내총생산 및 경제성장률(GDP)」, [http://www.index.go.kr/potal/stts/idxMain/selectPoSttsIdxSearch.do?idx\\_cd=2736](http://www.index.go.kr/potal/stts/idxMain/selectPoSttsIdxSearch.do?idx_cd=2736), 검색일자: 2020. 8. 25.

371) 현진권, 『감가상각의 현황과 정책방향』, 한국조세연구원, 1994, p. 135.

- 일본은 개별자산별로 감가상각하는 것이 원칙이나 기계·장치·구축물의 경우 납세자가 선택하는 경우 집합상각할 수 있도록 함
    - 주로 공장 생산라인에서 사용하는 기계장치와 같이 사업을 행할 때 일체로 기능하는 자산이 대상임
  - 호주는 소규모 자산·저가치 자산, 소프트웨어 개발비용, 프로젝트 관련 지출, 소규모 기업의 자산을 집합상각할 수 있도록 함
  - 독일은 개별적으로 사용할 수 있는 소액자산에 대해 집합상각을 허용함
- 집합상각제도를 적용한다면 법인의 감가상각비용 계산 시 발생하는 납세협력비용이 경감될 것으로 예상되므로, 주요국의 사례를 참조하여 집합상각제도를 도입하는 방안을 고려해 볼 수 있음
- 일본의 경우 하나의 설비를 이루어 한 가지 설비 목적으로 사용되는 기계장치 등을 집합상각할 수 있도록 함
  - 호주와 독일은 소액자산에 대해 집합상각제도를 운영함
  - 단 집단상각을 하게 되면 개별 자산의 장부가치가 불분명해져 집단상각자산 중 일부를 처분한 경우 관련 손익을 처분일에 손금으로 인정받지 못하므로, 납세자에게 집단상각 적용 여부를 선택할 수 있도록 해야 할 것임

#### 바. 투자 촉진을 위한 특별가속상각제도의 활용

- 우리나라를 제외한 주요국은 모두 특별가속상각제도를 운영하고 있음
- 우리나라는 과거 「조세특례제한법」에서 설비투자에 대한 감가상각비 손금산입특례를 두었으나 동 규정은 한 차례 연장된 뒤 제도 상시화에 따른 실효성 저하를 사유로 2020년 6월 30일부로 일몰종료됨<sup>372)</sup>
  - 미국, 일본, 영국은 모든 법인을 대상으로 하고 있는 반면, 호주와 독일은 소규모 기업을 대상으로 특별가속상각제도를 운영하고 있음

372) 「조세특례제한법」 제28조의3

- 선행연구들에 따르면 특별가속상각제도는 투자를 촉진하는 데 효과적인 것으로 나타남
- 미국 의회조사처(2018)에 따르면 특별가속상각제도는 적격 자산에 대한 투자를 유의하게 증진시켰다고 함<sup>373)</sup>
  - 일본 정부는 중소기업의 설비투자에 대한 초년도 특별상각제도 등이 투자를 촉진하는 효과가 있다고 발표함<sup>374)</sup>
  - Giorgia Maffini, Jing Xing and Michael P. Devereux(2019)에 따르면 영국의 초년도공제는 기업의 투자를 유의하게 증가시키는 효과가 있다고 함<sup>375)</sup>
  - 독일은 현재 대기업에 대한 특별가속상각제도를 운영하고 있지 않으나 Eichfelder Sebastian and Kerstin Schneider(2014)에 따르면 독일 통일 직후 동독지역을 대상으로 시행된 가속상각제도가 대기업의 투자를 유의미하게 촉진하였으나, 동 제도가 폐지된 후 투자가 감소하였다고 함<sup>376)</sup>
- 단 특별가속상각제도는 해당 제도를 적용하는 법인에 대한 우대조치이므로, 조세공평성을 저해할 여지가 있다는 점을 고려할 필요가 있음
- 미국 의회조사처(2018)에 따르면 특별가속상각제도로 인해 국내 산업, 투자기회가 비효율적으로 배분될 가능성이 있으며 고소득 사업주에 대한 조세부담을 경감해 주는 부정적 효과를 유발할 여지도 있다고 함<sup>377)</sup>
  - 일본 세제조사회(2014)에서는 특별가속상각제도가 일정한 보조금으로 작용할 여지가 있으므로 조정할 필요가 있다는 의견이 제시됨<sup>378)</sup>

373) Gary Guenther, 2018, p. 1.

374) 일본 후생노동성, 「平成30年度・租税特別措置等に係る政策の事前評価書」, <https://www.mhlw.go.jp/wp/seisaku/jigyuu/18sozei01/>, 검색일자: 2020. 8. 28.

375) Giorgia Maffini, Jing Xing and Michael P. Devereux, “The impact of investment incentives: evidence from UK corporation tax returns,” *American Economic Journal: Economic Policy*, Vol. 11 No. 3, 2019, p. 27.

376) Eichfelder Sebastian and Kerstin Schneider, “Tax Incentives and Business Investment: Evidence from German Bonus Depreciation,” CESifo Working Paper, No. 4805, CESifo, 2014, pp. 23~25.

377) Gary Guenther, 2018, pp. 9~10.

378) 税制調査會, 『第三回税制調査会法人課税ディスカッショングループ議事録』, 財務省, 2014, pp.

- 기업은 차입금으로 자금을 조달하는 경우가 많은데 여기에 즉시상각·가속상각을 허용하면 법인세가 투자에 대한 보조금으로 작용하게 되며, 차입금도 손금 처리를 할 수 있으므로 비용을 이중으로 공제해 주게 되는 효과가 발생한다고 지적됨
- 그밖에 제도로 인한 효과가 주로 유형자산에 집중된다는 문제점이 있음
- 그러나 특별가속상각제도가 정책 대상 집단을 지원하는 효과적인 수단이라는 점은 분명한 만큼 주요국은 상각금액, 상각대상 자산범위 등을 조정하면서 동 제도를 계속 운영해 옴
- 학계에서 특별가속감가상각제도는 가장 효과가 큰 투자 지원제도 중 하나로 널리 알려져 있음
  - Hall and Jorgenson(1967)의 실증분석에 따르면 1931~1963까지 미국의 특별가속상각제도는 사용자의 자본비용은 9% 감소시키고 설비투자는 17.5% 증가시켜 강한 투자 촉진효과가 있었다고 함<sup>379)</sup>
  - Zwick and Mahon(2016)의 실증분석에 따르면 미국의 특별가속상각제도는 투자를 2001년부터 2004년 사이에는 연평균 10.4%, 2008년부터 2010년 사이에는 연평균 16.9% 증가시켰다고 함<sup>380)</sup>
- 미국은 2000년대 이후 경제상황에 따라 공제한도를 계속 개정해 왔으며, 한도액은 꾸준히 증가하는 추세임<sup>381)</sup>
- 일본은 「조세특별조치법」상 여러 가지 특별가속상각제도를 두고 정책적 필요에 따라 각 제도를 일몰종료하거나 신설해 왔음
- 영국은 연간투자공제 한도액, 초년도공제 대상 자산범위를 매년 조정함

16~18.

379) Hall, R. E., and Jorgenson, D. W., "Tax policy and investment behavior," *The American Economic Review*, Vol. 57 No. 3, 1967, p. 399, p. 407,

380) Zwick, E., and Mahon, J., "Tax policy and heterogeneous investment behavior," *American Economic Review*, Vol. 107 No. 1, 2017, p. 241.

381) Gary Guenther, 2018, pp. 7~9.

- 우리나라도 코로나19 등과 같이 경기침체가 예상되는 경우 법인의 투자촉진을 위해 한시적으로 특별가속상각제도를 운영하는 방안을 고려해 볼 수 있음
  - 호주는 코로나19와 같은 경제위기 상황에 대응하기 위해 당초 소규모 기업만을 대상으로 하던 초년도 즉시상각공제의 적용대상과 금액을 확대 적용하고 사업투자지원 가속상각제도를 한시적으로 운영함
  - 독일은 소기업을 대상으로 특별가속상각제도를 운영하지만, 코로나19로 인한 경제위기에 대응하기 위해 납세자에게 한시적으로 정률법을 통한 상각을 허용하는 방식으로 특별가속상각을 허용함
    - 독일은 원칙적으로 감가상각방법으로 정액법만을 허용함

### 3. 요약 및 결론

- 감가상각제도는 기업이 취득한 고정자산을 일정 기간 비용으로 공제하는 제도로서, 기업의 재무구조 및 조세부담을 결정하고 투자를 촉진하는 중요한 제도임<sup>382)</sup>
- 한편 우리나라 「법인세법」상 감가상각제도는 2000년대 이후로 큰 변화 없이 유지되어 왔는데, 본 보고서에서는 현행 제도가 변화된 사회경제적 상황에 부합하는지 전반적으로 검토함
  - 「법인세법」상 감가상각제도는 1995년과 1998년에 대폭 개정되었으나 그 이후로는 큰 변화 없이 기존 체제가 유지됨
  - 유형자산 중심에서 무형자산 중심으로 산업구조가 변화하고 있으며, 기업의 경제규모가 확대되고 있는 점을 고려하면 제도에 대한 전반적 검토가 필요함
- 우리나라와 주요국의 「법인세법」상 감가상각제도를 비교·검토한 결과, 현행 우리나라 「법인세법」상 감가상각제도 중 특히 다음 사항에 대한 고려가 필요한 것으로 판단됨

---

382) 현진권, 1994, p. 1.

- 무형자산의 중요성이 증가하고 있는 점을 감안하여, 현행 「법인세법」상 감가상각대상 무형자산의 범위를 확대하고 무형자산 내용연수를 개선할 필요가 있음
  - 제도 일반 측면에서 즉시상각제도 기준금액의 상향 조정 및 집합상각제도 도입에 대한 고려가 필요함
  - 우리나라도 경기침체가 예상되는 상황하에서는 투자 촉진을 위해 특별가속상각제도의 활용을 고려할 필요가 있음
- 먼저 「법인세법」상 무형자산의 감가상각규정은 제도 도입 이후 큰 변화 없이 유지되고 있어 무형자산의 다양성 및 중요성이 증가한 최근 상황을 반영하지 못하고 있으므로, 감가상각대상 무형자산의 범위를 확대하고 관련 내용연수를 개선할 필요가 있음
- 우리나라는 「법인세법」상 감가상각대상 무형자산을 열거하고 있는데, 그 범위는 「법인세법」 제정 이후 큰 변화 없이 유지되고 있음
  - 그러나 산업 구조의 변화에 따라 저작권 등이 중요해지고 도메인, 고객정보 등 신규 무형자산이 등장하고 있는 점을 감안하면 「법인세법」상 감가상각대상 무형자산의 범위를 확대할 필요가 있음
  - 또한 우리나라는 1995년 이후 무형자산의 내용연수에 대한 큰 변화 및 검토가 없었으나 급변하는 경제환경 등을 감안하여 현행 법정내용연수에 대한 개편이 필요함
    - 우리나라는 경제상황 변화를 반영하여 2012년 업종별 유형자산의 내용연수를 전면 개정하였으나, 무형자산의 내용연수는 최근 25년간 특허권 내용연수의 단축(2015년) 외에는 개정된 바 없음
- 또한 즉시상각의제 기준금액을 상향 조정하고 집단상각제도의 도입을 검토하여 감가상각제도를 현실에 부합하는 수준으로 조정하고 납세협력비용을 경감하는 방안을 고려할 필요가 있음
- 즉시상각의제 기준금액은 1995년 이후로 개정된 바 없는데, 우리나라의 경제

규모의 성장 및 물가상승률 등을 감안할 때 현실에 부합하는 수준으로 상향 조정할 필요가 있음

- 주요국 중 미국, 일본, 호주, 독일은 납세자의 행정부담을 고려하여 개별상각을 원칙으로 하되 납세자의 선택으로 집단상각제도를 적용할 수 있도록 하는데, 이를 참고하여 집단상각제도 도입을 고려할 필요가 있음
- 마지막으로 특별가속상각제도는 기업의 투자지원을 위한 정책 수단 중 효과가 큰 것으로 보고되는바, 우리나라도 코로나19 등과 같이 경기침체가 예상되는 경우에 한시적으로 특별가속상각제도를 운영하는 방안을 고려해 볼 수 있음
  - 2020년 9월 현재 우리나라는 특별가속상각제도를 운영하고 있지 않음
    - 한시규정을 두어 중소기업 등이 취득한 설비투자자산에 대해 특별가속상각을 허용하였으나, 동 조세특례는 2020년 6월 30일 이후로 일몰종료됨
  - 우리나라를 제외한 주요국 모두 일반적인 감가상각비보다 조기에 많은 금액을 상각할 수 있는 특별가속상각제도를 운영하고 있음
  - 특별가속상각제도는 유동성 제약이 있는 기업의 투자를 촉진하는 데 특히 효과가 큰 투자 지원제도 중 하나로 알려져 있으며, 여러 국가를 대상으로 하여 효과를 분석한 선행연구에서도 특별가속상각제도가 투자를 촉진시키는 효과가 있는 것으로 보고함
    - 특별가속상각제도를 적용할 경우 납세액 자체는 동일하며 초기 납세액을 후기로 이연하는 효과만 존재하나 화폐의 시간가치를 고려할 경우, 납세자인 법인은 세금의 이자분에 해당하는 금액만큼 경제적 이익을 얻을 수 있기 때문임<sup>383)</sup>

383) 이를 상세히 설명하자면 다음과 같음. 기업이 조기에 감가상각비를 계상하면 현재 사업연도의 소득이 더 줄어들고 그만큼 해당 감가상각비를 계상하지 못하는 미래 사업연도의 소득은 증가하게 됨. 현재 사업연도와 미래 사업연도에 적용되는 세율에 차이가 없다면, 초기 사업연도와 미래 사업연도의 소득 총합은 동일함. 그러나 현재 사업연도에 납부해야 할 세금을 미래 사업연도에 납부하게 되면 그 이자 분만큼 법인에는 경제적 이익이 발생함. 특별가속상각제도를 통해 이연한 세액의 현재가치가 증가하기(즉 미래가치는 이자율만큼 할인되기) 때문임. 따라서 가속상각대상 고정자산이 창출하는 순이익이 증가하게 됨. 결과적으로 추가 투자를 위해서는 대출을 해야 하는, 자금 유동성에 제약이 있는 기업들에게 특별가속상각제도는 큰 효용을 발생시키는 제도이자 투자를 촉진하는 제도가 됨

## 참고문헌

### 1. 국내자료

- 국세청, 『2003년 법인세 신고안내책자』, 국세청, 2003.
- \_\_\_\_\_, 『2020년도 법인세 신고안내책자』, 국세청, 2020.
- 금융감독원, 「2011. 12월 K-IFRS 적용·결산시 유의사항 안내」, 보도자료, 2011. 1. 4.
- 기획재정부, 「'99 법인세법 시행규칙 개정(안)」, 1999. 3. 15.
- \_\_\_\_\_, 「2019 세법개정안 발표」, 보도자료, 2019. 7. 25.
- 김지영·송은주·김태훈, 『주요국의 감가상각자산 내용연수 분석』, 한국조세재정연구원, 2012.
- 김진수·정희선·조진권, 『주요국의 감가상각제도』, 한국조세재정연구원, 2009.
- 김학수, 「일본 법인세제 개혁의 시사점」, 『재정포럼』, 제250호, 한국조세재정연구원, 2017, pp. 6~26.
- 김현동, 「법인세법상 무형자산에 관한 규정의 문제점과 개선방안에 관한 연구」, 『조세법 연구』, 제17권 제2호, 한국세법학회, 2011, pp. 7~50.
- 『뉴스웨이』, 「NW리포트, '무형자산 회계처리 논란' 재무제표 이대로 괜찮나」, 2019. 9. 16., <http://m.newsway.co.kr/news/view?tp=1&ud=2018091416342313032>, 검색일자: 2020. 8. 14.
- 『매일경제』, 「감가상각 내용연수 개선」, 1995. 2. 20., <https://www.mk.co.kr/news/home/view/1995/02/7960/>, 검색일자: 2020. 8. 18.
- 삼일회계법인, 『K-IFRS 도입에 따른 세법상 고정자산 감가상각 방법 개선안 연구』, 기획재정부, 2010.

- 심태섭·서희열·김진수·조용언, 「일반기업회계기준제정에 따른 법인세법 개정방안」, 『회계저널』, 제19권 제4호, 한국회계학회, 2010, pp. 91~135.
- 이만우·김정선·심준용, 「회계 및 세무 장부 이원화를 통한 감가상각절차 개선방안」, 『세무와 회계저널』, 제15권 제1호, 한국세무학회, 2014, pp. 127~161.
- 이성우, 「K-IFRS 적용과 법인세법 상 문제점」, 『동아법학』, 제49호, 2010, pp. 101~135.
- 이수천, 『세법개론(2020)』, 삼일인포마인, 2020.
- 이지영, 「무형자산 가치의 부각, IP가 핵심 평가요소」, 『SCR ISSUE REPORT』, 2018. 6. 28., 서울신용평가(주), 2018.
- 정선영, 「무형경제의 부상: 무형자산의 역할 및 시사점」, 『이슈노트』, 2020-3호, 한국은행, 2020.
- 조태형, 「자산별 내용연수와 감가상각률의 국제비교 및 시사점」, 『집중조명』, Vol. 47, 한국은행, 2012.
- 재정경제부·산업자원부·노동부·공정거래위원회·금융감독위원회, 『전경련 등 건의사항에 대한 세부 검토자료(2001. 5. 31.)』, 재정경제부, 2001.
- 현진권, 『감가상각의 현황과 정책방향』, 한국조세연구원, 1994.

## 2. 해외자료

- 角田享介, 「法人税法22条4項に関する一考察: 企業利益概念の变革と公正処理基準の解釈の観点から」, 『税務大学校論叢』, Vol. 79, 國稅廳稅務大學校, 2015, pp. 89~109.
- 関正春, 「著作権の減価償却制度の確立—デジタル時代の著作権の税務—」, 『日税研究賞入選論文集』, 第28号, 日本税務研究センター, 2005, pp. 96~106.
- 菊谷正人·酒井翔子, 「英国税法における減価償却制度の特徴—減価償却制度の日英比較」, 『経営志林』, Vol. 48 No. 3, 経営志林, 2011, pp. 33~52.
- 税制調査會, 『第三回税制調査会法人課税ディスカッショングループ議事録』, 財務省, 2014.
- 中小企業廳, 『中小企業税制〈令和元年度版〉』, 中小企業廳, 2019.
- 西住憲祐, 「減価償却資産における「機械及び装置」と「器具及び備品」の区分について」, 『税

- 務大学校論叢』, Vol. 93, 國稅廳 稅務大學校, 2018, pp. 1~107.
- 細川健, 『M&Aと營業権(のれん)の稅務』, 稅務研究会出版局, 2000.
- 山本純子, 「新しい減価償却制度の提案」, 『租稅資料館賞受賞論文集』, 租稅資料館, 2013, pp. 1~78.
- JETRO, 『英國進出における稅制Q&A』, JETRO LONDON, 2018.
- Alan Melville, *Taxation Finance Act 2019*, Pearson, 2020a.
- \_\_\_\_\_, *Taxation Finance Act 2019-Chapter 23 Appendix 2*, Pearson, 2020b.
- ATO, *Guide to depreciating assets 2019*, ATO, 2019.
- Australian Government, *Fact Sheet: Delivering support for business investment*, Australian Government, 2020.
- Brian Richards, *Intellectual property: the taxation implications*, CPA Australia, 2015.
- CCH, *Australian Master Tax Guide*, CCH, 2018.
- \_\_\_\_\_, *U.S. Master Depreciation Guide*, CCH, 2020.
- Christopher H. Bowen, “Websites and intangible asset amortization under 27 U.S.C. §197: A marriage that bears little fruit,” *Marquette Intellectual Property Law Review*, Vol. 16, Issue 1, Marquette University Law School, 2012.
- David W. Brazell, Lowell Dworin and Michael Walsh, *A History of federal tax depreciation policy*, Depreciation analysis staff office of tax analysis, 1989.
- Deloitte, *Current amendment to accounting legislation The German act on modernisation of accounting regulations*, praxis-forum Alert, 2009.
- Eichfelder Sebastian and Schneider Kerstin, “Tax Incentives and Business Investment: Evidence from German Bonus Depreciation,” CESifo Working Paper, No. 4805, CESifo, 2014.

- European Parliament, "Taxation in Europe: recent developments," *Economic Affairs Series*, ECON 131 EN, European Parliament, 2003.
- E&Y, *2019 Worldwide capital fixed assets guide*, 2019a.
- \_\_\_\_\_, *2019 Worldwide corporate income tax*, 2019b.
- GAO, "Tax policy-Issues and policy proposals regarding tax treatment of intangible assets," GGD-91-88, GAO, 1991.
- Gary Guenther, "The section 179 and section 168(k) expensing allowances," CRS, 2018.
- Giorgia Maffini, Jing Xing and Michael P. Devereux, "The impact of investment incentives: evidence from UK corporation tax returns," *American Economic Journal: Economic Policy*, Vol. 11 No. 3, 2019, pp. 1~44.
- Hall, R. E., and Jorgenson, D. W., "Tax policy and investment behavior," *The American Economic Review*, Vol. 57 No. 3, 1967, 391-414.
- HMRC, *Reform of Corporation Tax A consultation document*, HM Treasury, 2002.
- \_\_\_\_\_, *Corporation tax: restriction of CT relief for business goodwill amortisation*, HM Treasury, 2015.
- \_\_\_\_\_, *Capital allowances for structures and buildings*, HM Treasury, 2018a.
- \_\_\_\_\_, *Review of the corporate Intangible Fixed Assets regime*, HM Treasury, 2018b.
- \_\_\_\_\_, *Overview of Tax Legislation and Rates*, HM Treasury, 매년도.
- Isabel Verlinden and Anuschka Bakker, *Mastering the IP Life Cycle from a Legal, Tax and Accounting Perspective - Grasping the Intangible*, IBFD, 2018.
- IRS, Publication 946, *How To Depreciate Property*, IRS, 2020a.
- \_\_\_\_\_, Publication 535, *Business expenses*, IRS, 2020b.
- Miranda Stewart, "Capital Allowances for Depreciating Assets: A Successful

- Reform?,” *BUSINESS TAX REFORM: MEET THE CRITICS*, No. 24, 2008, pp. 217~264.
- Office of Tax Simplification, *Simplification of the corporation tax computation*, UK Government, 2017.
- \_\_\_\_\_, *Accounting depreciation or capital allowances? simplifying tax relief for tangible fixed assets*, UK Government, 2018.
- Paul McNab, Brady Dever, Jenny Elliott, Sandra Boswell and Costa Koutsis, “Mastering the IP Life Cycle from a Legal,” *Tax and Accounting Perspective*, IBFD, [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/mip/html/mip\\_p06\\_c19.html](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/mip/html/mip_p06_c19.html), 검색일자: 2020. 9. 8.
- RBT, *A tax system redesigned: more certain, equitable and durable*, Review of Business Taxation Treasury, 1999.
- WIPO, “WORLD INTELLECTUAL PROPERTY REPORT 2017-Intangible Capital in Global Value Chains,” WIPO, 2017.
- Zwick, E., and Mahon, J. “*Tax policy and heterogeneous investment behavior*,” *American Economic Review*, Vol. 107 No. 1, 2017, pp. 217~248.

### 3. 홈페이지

국세청, <https://www.nts.go.kr>

국세청 용어사전, <https://txsi.hometax.go.kr/docs/customer/dictionary/wordList.jsp>

기획재정부, <http://www.moef.go.kr>

법제처, <http://www.law.go.kr/>

e-나라지표, <http://www.index.go.kr/>

독일 NWB, <https://datenbank.nwb.de/>

독일 Beck Online, <http://beck-online.beck.de/>  
독일 재무부, <https://www.bundesfinanzministerium.de/>  
미국 국세청(IRS), <https://www.irs.gov/>  
미국 코넬 로스쿨, [https://www.law.cornell.edu/lii/get\\_the\\_law](https://www.law.cornell.edu/lii/get_the_law)  
미국 Bloomberg Tax, <https://www.bloomberglaw.com/>  
일본 국세청, <https://www.nta.go.jp>  
일본 경제산업성, <https://www.meti.go.jp>  
일본 총무성, <https://www.soumu.go.jp>  
일본 후생노동성, <https://www.mhlw.go.jp/>  
호주 국세청(ATO), <https://www.ato.gov.au/>  
Deloitte, <https://www.taxathand.com/>  
Deloitte UK, <https://www.taxpublications.deloitte.co.uk/>  
E&Y, <https://www.ey.com/>  
E&Y Japan, <https://www.shinnihon.or.jp/>  
IBFD, <https://www.ibfd.org/>  
IFRS, <https://www.ifrs.org/>  
PWC, <https://taxsummaries.pwc.com/>  
RSM, <https://www.rsm.global/>  
UK Law, <http://uklegal.ie/capital-allowances/>

세법연구 20-03  
주요국의 감가상각제도 비교연구

---

발 행 2020년 10월 31일  
저 자 이상엽·홍성희·이서현  
발행인 김유찬  
발행처 한국조세재정연구원  
30147 세종특별자치시 시청대로 336  
TEL: 044-414-2114(대) www.kipf.re.kr  
등 록 1993년 7월 15일 제2014-24호  
조 판 및 쇄 거목정보산업(주)  
© 한국조세재정연구원 2020 ISBN 979-11-6655-003-4

---

\* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.