

주요국의 감가상각제도

김진수 · 정희선 · 조진권

2009. 12

세 법 연 구 센 터

 한국조세연구원

목 차

I. 서론	7
II. 우리나라의 감가상각제도	9
1. 기업회계	9
가. K-GAAP 규정	9
나. K-IFRS 규정	17
2. 법인세법	23
가. 결산조정사항	23
나. 최고한도액의 제한	24
다. 감가상각방법 등의 변경	31
3. K-IFRS 도입이 세무상 감가상각제도에 미치는 영향	33
가. 감가상각 대상금액에 미치는 영향	33
나. 감가상각방법, 내용연수 및 잔존가치에 미치는 영향	37
다. 회계변경에 미치는 영향	40
라. 요약 및 시사점	43
III. 주요국의 감가상각제도	45
1. 영국	45
가. 개관	45
나. 자본공제제도	46
다. 자산그룹별 상세	52
2. 호주	65
가. 개관	65
나. 표준 자본공제제도	66

다. 자산그룹별 상세	82
3. 미국	84
가. 개관	84
나. 수정가속상각법(MACRS)	87
다. 즉시상각공제(\$179 deduction)	98
라. 특별감가상각(special depreciation allowance)	99
마. 무형자산 상각	100
4. 일본	101
가. 개관	101
나. 법인세법에서 규정하고 있는 감가상각제도	102
다. 조세특례조치법에서 규정하고 있는 감가상각제도	116
IV. 국제비교 및 시사점	119
1. 국제비교	119
가. 감가상각제도의 운영방식	119
나. 감가상각방법	120
다. 내용연수	122
라. 특수유형의 상각제도	124
2. 시사점	125
V. 결 론	128
참고 문헌	130
[부록]	131
1. 영국의 감가상각 서식	131
2. 호주의 감가상각 서식	132
3. 미국의 감가상각 서식	134
4. 일본의 감가상각 서식	136

표 차례

〈표 II-1〉 법인세법상 감가상각방법.....	25
〈표 II-2〉 시험연구용 자산의 내용연수.....	26
〈표 II-3〉 무형고정자산의 내용연수.....	27
〈표 II-4〉 건축물 등의 기준내용연수 및 내용연수범위.....	28
〈표 II-5〉 업종별 자산의 기준내용연수 및 내용연수범위.....	28
〈표 II-6〉 감가상각방법 변경시 상각범위액의 계산.....	32
〈표 II-7〉 K-IFRS 도입이 감가상각제도 관련 법인세법에 미치는 영향.....	44
〈표 III-1〉 국세청장이 정한 내용연수: 농업·임업·어업(호주).....	71
〈표 III-2〉 국세청장이 정한 내용연수: 일반 자산(호주).....	72
〈표 III-3〉 국세청장이 정한 내용연수의 종류 및 공제율(호주).....	74
〈표 III-4〉 내용연수 법정 한도: 특정 자산 I.....	76
〈표 III-5〉 내용연수 법정 한도: 특정 자산 II.....	77
〈표 III-6〉 무형자산의 법정 내용연수(호주).....	84
〈표 III-7〉 법인세 과세소득 산정방식.....	86
〈표 III-8〉 Schedule M-1 :회계이익과 과세소득의 조정.....	87
〈표 III-9〉 GDS의 내용연수와 상각기간.....	92
〈표 III-10〉 MACRS의 감가상각방법.....	95
〈표 III-11〉 GDS의 정률법 상각률.....	96
〈표 III-12〉 상각자산의 상각방법.....	104
〈표 III-13〉 정액법 또는 정률법의 상각률(예시).....	107
〈표 III-14〉 구정률법 또는 정률법의 상각률 비교(예시).....	109
〈표 III-15〉 건물의 법정 내용연수-예시(일본).....	111

〈표 Ⅲ-16〉 건축물의 부속설비 내용연수-예시(일본).....	112
〈표 Ⅲ-17〉 선박·항공기·차량운반구 내용연수-예시(일본).....	113
〈표 Ⅲ-18〉 기계 및 장치의 법정 내용연수-예시(일본).....	113
〈표 Ⅲ-19〉 무형자산의 법정 내용연수(일본).....	114
〈표 Ⅲ-20〉 개발 연구용 자산의 법정 내용연수(일본).....	115
〈표 Ⅲ-21〉 초년도 상각(일본).....	117
〈표 Ⅲ-22〉 특별 가속상각(일본).....	118
〈표 Ⅳ-1〉 주요국의 감가상각제도 운영방식.....	120
〈표 Ⅳ-2〉 주요국의 감가상각방법 비교.....	121
〈표 Ⅳ-3〉 주요국의 유형자산 법정 내용연수 또는 상각률 비교.....	123
〈표 Ⅳ-4〉 주요국의 무형자산 법정 내용연수 비교(예시).....	124
〈표 Ⅳ-5〉 주요국의 즉시상각 및 특별상각제도 비교.....	125

I. 서론

- 우리나라에서는 기업의 회계투명성 향상 및 회계분야의 경쟁력 강화를 위하여 2011년부터 상장기업을 대상으로 한국채택국제회계기준(K-IFRS)이 도입될 예정에 있음
 - K-IFRS의 도입으로 상장기업에 적용되는 기업회계기준은 전 영역에 걸쳐 대폭 변경될 것임
 - 그런데 현행 법인세법은 기업회계상 순이익에 기초하여 과세소득을 산출하는 방식으로 세무회계가 기업회계에 의존하는 “의존적 접근방법”을 택하고 있어 국제회계기준의 도입은 기업회계뿐만 아니라 세무회계에도 큰 영향을 미칠 것으로 예상되고 있음
 - 따라서 K-IFRS의 도입에 따른 기업회계기준의 변경을 앞두고 법인세법 역시 전반적인 개정작업이 필요한 실정임

- 본 연구에서는 K-IFRS 도입에 따라 필요한 법인세법 개정작업 중에서도 특히 감가상각제도에 초점을 두기로 함
 - K-IFRS의 도입으로 인해 중요성에 따라 감가상각단위의 구분이 가능해지고 무형자산에 비한정 내용연수의 개념이 도입되는 등 감가상각제도에 일부 변화가 있을 것으로 예상되고 있음
 - 특히, 현행 법인세법상 감가상각제도는 결산조정사항으로 관련 회계기준의 변경은 곧 과세소득에 영향을 미칠 것이므로 K-IFRS 도입에 따라 세무상 감가상각제도를 어떻게 운영할 것인가에 대해 검토가 필요함

- 본 연구의 목적은 국제회계기준 도입에 따라 감가상각제도 관련 법인세법 개정방안을 모색하기 위하여 주요 국가의 세무상 감가상각제도를 살펴보기 위한 것으로, 그 구체적인 연구내용은 다음과 같음

- 2011년 K-IFRS의 도입으로 변경되는 기업회계상 감가상각제도의 내용을 검토하고 이와 관련하여 법인세법상 과세소득 및 납세협력비용에 미치는 영향을 분석함
- 그리고 영국, 호주, 미국, 일본의 세무상 감가상각제도를 살펴봄으로써 감가상각제도의 운영 관련 시사점을 도출함
 - 주요국의 사례에 있어서는 세무상 감가상각제도의 운영방식(결산조정사항인지 또는 신고조정사항인지 여부)을 비롯하여 내용연수 구분기준 및 내용연수 현황, IFRS의 도입을 계기로 세무상 감가상각제도를 변경했는지 여부 등에 초점을 두어 살펴보기로 함

□ 본 연구의 구성은 다음과 같음

- 제Ⅱ장에서는 우리나라의 감가상각제도와 관련하여 현행 기업회계기준 규정과 K-IFRS 규정의 차이를 비교하고 법인세법상 감가상각제도의 특징을 살펴본 후 K-IFRS 도입이 세무상 감가상각제도에 미치는 영향을 과세소득에 미치는 영향과 납세협력비용에 미치는 영향으로 나누어 분석함
- 제Ⅲ장에서는 영국, 호주, 미국, 일본 등 주요국의 세무상 감가상각제도를 살펴봄
- 제Ⅳ장에서는 주요국의 세무상 감가상각제도를 비교하여 시사점을 도출한 후, 제Ⅴ장에서 결론을 맺음

II. 우리나라의 감가상각제도

1. 기업회계

- 기업회계상 감가상각제도는 K-GAAP의 경우 ‘제5호 유형자산’과 ‘제3호 무형자산’에, K-IFRS의 경우 ‘제1016호 유형자산’과 ‘제1038호 무형자산’에 규정되어 있음
 - 본절에서는 유형자산과 무형자산 각각의 감가상각제도에 대하여 K-GAAP과 K-IFRS의 규정을 살펴보기로 함

가. K-GAAP 규정

1) 유형자산

가) 감가상각의 목적

- 유형자산은 사용에 의한 소모, 시간의 경과와 기술의 변화에 따른 진부화 등으로 경제적 효익이 감소하게 되는데 이를 해당 자산의 장부가액에 반영하기 위하여 감가상각을 하는 것임
 - 감가상각의 주된 목적은 자산의 재평가라기보다는 취득원가의 배분으로 유형자산의 감가상각 대상금액은 내용연수에 걸쳐 합리적이고 체계적인 방법으로 배분되어야 함

나) 감가상각 대상금액

- 감가상각 대상금액은 취득원가 또는 취득원가를 대체하는 다른 금액에서 잔존가액을 차감하여 계산함

- 잔존가액은 실무상 중요하지 않은 경우가 많음
- 단, 잔존가액이 중요할 것으로 예상되는 경우 자산의 취득시점에 잔존가액을 추정함
 - 이는 향후 물가변동에 따라 수정하지 아니함

다) 감가상각방법

- 유형자산의 감가상각방법은 자산의 경제적 효익이 소멸되는 행태를 반영하여 합리적으로 결정되어야 함
 - 이는 소멸 행태가 변하지 않는 한 매기 계속 적용해야 함
- 유형자산의 감가상각방법
 - 정액법
 - 자산의 내용연수 동안 일정액의 감가상각비를 계상하는 방법임
 - 체감잔액법(예를 들면, 정률법 등)과 연수합계법
 - 자산의 내용연수 동안 감가상각비가 매 기간 감소하는 방법임
 - 생산량비례법
 - 자산의 예상 조업도 또는 예상 생산량에 근거하여 감가상각비를 계상하는 방법임

라) 내용연수

- 유형자산의 내용연수는 해당 자산으로부터 기대되는 효용에 따라 결정함
 - 유형자산의 경제적 효익은 사용 정도에 따라 감소하는 것이 일반적임
 - 자산을 사용하지 않더라도 기술 진부화 및 마모 등의 요인으로 해당 자산으로부터 기대하였던 경제적 효익이 감소할 수 있음
- 자산의 내용연수 결정시 고려해야 할 사항
 - 자산의 예상 생산능력이나 물리적 생산량을 토대로 한 자산의 예상 사용수준
 - 생산라인의 교체빈도, 수선 또는 보수 계획과 운휴 중 유지보수 등 관리수준을 고려

한 자산의 물리적 손상이나 마모

- 생산방법의 변화, 개선 또는 해당 자산으로부터 생산되는 제품 및 용역에 대한 시장 수요의 변화로 인한 기술적 진부화
- 리스계약의 만료일 등 자산의 사용에 대한 법적 또는 계약상의 제한

□ 특례

- 기업의 자산관리정책에 따라 일정 기간이 경과하거나 경제적 효익의 일정 부분이 소멸하면 유형자산을 처분하게 됨
- 이 때 내용연수는 일반적 상황에서의 경제적 내용연수보다 짧을 수 있으므로 유사한 자산에 대한 기업의 경험에 비추어 해당 유형자산의 내용연수를 추정하여야 함

마) 회계방법의 변경

□ 감가상각방법은 매기 계속 적용하여야 하며 정당한 사유가 없는 한 변경할 수 없음

- 신규 취득하는 경우
 - 새로 취득한 유형자산에 대한 감가상각방법은 동종의 기존 유형자산에 대한 감가상각방법과 일치시켜야 함
- 예외
 - 신규사업의 착수나 다른 사업부문의 인수 등의 결과로 독립된 새로운 사업부문이 창설되어 기존의 감가상각방법으로는 그 사업의 특성을 반영할 수 없어 다른 방법을 사용하게 되는 경우 회계변경으로 보지 아니함

□ 감가상각방법의 변경 또는 내용연수 추정의 변경에 대해서는 기업회계기준서 제1호 ‘회계변경과 오류수정’을 적용함

- 감가상각방법의 변경은 ‘회계정책의 변경’에 따라 회계처리함
 - 회계정책의 변경은 기업회계기준 또는 관련 법규의 개정이 있거나 새로운 회계정책을 적용함으로써 회계정보의 유용성을 향상시킬 수 있는 경우에 한하여 허용함

- 변경된 새로운 회계정책은 소급하여 적용함
- 내용연수 추정 및 잔존가액 추정의 변경은 ‘회계추정의 변경’에 따라 회계처리함
 - 일부 재무제표 항목은 기업환경의 불확실성으로 인하여 그 인식과 측정을 추정
에 의존하게 되는데 합리적인 추정은 재무제표 작성에 필수적인 과정이며 재무
제표의 신뢰성을 떨어뜨리지 않음
 - 회계추정의 변경은 전진적으로 처리하여 그 효과를 당기와 당기 이후의 기간에
반영함
- 회계정책의 변경과 회계추정의 변경이 동시에 이루어지는 경우 회계정책의 변경에
따른 누적효과를 먼저 계산하여 소급적용한 후 회계추정의 변경효과를 전진적으로
적용함

바) 감액손실

- 유형자산의 진부화 또는 시장가치의 급격한 하락 등으로 인하여 유형자산의 미래 경제
적 효익이 장부가액에 현저하게 미달할 가능성이 있는 경우 감액손실을 인식할지 여부
를 검토하여야 함
- 유형자산의 감액 가능성이 있는 경우
 - 유형자산의 시장가치의 현저한 하락
 - 유형자산의 사용 강도나 사용 방법에 현저한 변화가 있거나 심각한 물리적 변형
이 초래된 경우
 - 법률이나 기업환경의 변화 혹은 규제 등의 영향으로 인하여 해당 유형자산의 효
용이 현저히 감소한 경우
 - 해당 유형자산으로부터 영업손실이나 순현금의 유출이 발생하고 미래에도 지속
될 것이라고 판단되는 경우
- 감액손실의 인식
 - 유형자산의 감액 가능성이 있다고 판단되고 당해 유형자산의 사용 및 처분으로
기대되는 미래 현금흐름 총액의 추정액이 장부가액에 미달하는 경우 장부가액을

회수가능가액으로 조정하고 그 차액을 감액손실로 처리함

○ 감액손실의 환입

- 감액손실 인식 후 감액된 자산의 회수가능가액이 장부가액을 초과하는 경우 그 자산이 감액되기 전의 장부가액의 감가상각 후 잔액을 한도로 하여 그 초과액을 감액손실환입으로 처리함

2) 무형자산

가) 상각의 목적

□ 무형자산의 미래 경제적 효익은 시간의 경과에 따라 소비되기 때문에 상각을 통하여 장부가액을 감소시킴

- 무형자산의 상각은 해당 무형자산의 추정 내용연수 동안 상각대상금액을 체계적인 방법에 의하여 비용으로 배분하는 것임

나) 상각 대상금액

□ 상각 대상금액은 취득원가 또는 취득원가를 대체하는 다른 금액에서 잔존가액을 차감하여 계산함

□ 무형자산의 잔존가액은 없는 것을 원칙으로 함

- 단, 경제적 내용연수보다 짧은 상각기간을 정한 경우 상각기간이 종료될 때 제3자가 자산을 구입하는 약정이 있거나 해당 자산에 대한 거래시장이 존재하여 상각기간이 종료되는 시점에 자산의 잔존가액이 거래시장에서 결정될 가능성이 매우 높으면 잔존가액을 인식할 수 있음

- 무형자산의 잔존가액은 유사한 환경에서 사용하다가 매각된 동종 무형자산의 매각가격을 이용하여 추정할 수 있음
- 잔존가액을 결정한 후에는 가격이나 가치의 변동에 따라 조정하지 않음

다) 상각방법

- 무형자산의 상각방법은 자산의 경제적 효익이 소비되는 행태를 반영한 합리적인 방법이어야 함
 - 무형자산의 상각 대상금액을 내용연수 동안 합리적으로 배분하기 위해 다양한 방법이 사용될 수 있음
 - 상각방법의 종류
 - 정액법, 체감잔액법(정률법 등), 연수합계법, 생산량비례법 등
 - 다만, 합리적인 상각방법을 정할 수 없는 경우 정액법을 사용함

라) 상각기간

- 무형자산의 상각은 자산이 사용 가능한 때부터 시작되며, 무형자산의 상각기간은 독점적·배타적인 권리를 부여하고 있는 관계 법령이나 계약에 정해진 경우를 제외하고 20년을 초과할 수 없음
- 추정 내용연수 결정시 고려사항
 - 예상되는 자산의 사용방식과 자산의 효율적 관리 여부
 - 해당 자산의 제품수명주기 및 유사한 자산의 추정 내용연수에 대한 정보
 - 기술적, 공학적 또는 기타 유형의 진부화
 - 산업의 안정성 및 제품시장의 수요변화
 - 기존 또는 잠재적인 경쟁자의 예상 전략
 - 예상되는 미래 경제적 효익의 획득에 필요한 자산 유지비용의 수준과 그 수준의 비용을 부담할 수 있는 능력과 의도
 - 자산의 통제 가능 기간 및 자산 사용에 대한 법적 또는 유사한 제한
 - 해당 자산의 내용연수가 다른 자산의 내용연수와 상관이 있는지 여부
- 특수한 상황 하에서의 상각기간
 - 무형자산 중 컴퓨터소프트웨어 등과 같이 기술적 진부화의 영향을 받아 경제적 효

익이 매우 짧을 것으로 예상되는 경우

– 경제적 실질을 가장 충실히 반영하는 내용연수 동안 상각함

○ 무형자산의 내용연수가 법적 또는 계약상 20년을 초과한다는 명백한 증거가 있는 경우

– 최적 추정 내용연수 동안 상각함

– 자산의 감액손실의 발생 여부를 확인하기 위해서 최소한 매 회계연도 말에 회수 가능가액을 추정함

– 자산의 내용연수가 법적 또는 계약상 20년을 초과한다는 명백한 증거와 내용연수를 결정하는 데 중요한 역할을 한 요인들을 공시함

○ 일정 기간 동안 보장된 법적 권리를 통해 무형자산의 미래 경제적 효익에 대한 통제를 획득한 경우

– 법적 권리를 갱신할 수 있고 갱신이 실질적으로 거의 확실한 경우¹⁾를 제외하고 내용연수는 해당 법적 권리기간을 초과할 수 없음

□ 무형자산의 내용연수는 경제적 요인과 법적 요인의 영향을 받아 결정됨

○ 경제적 요인은 자산의 미래 경제적 효익이 획득되는 기간을 결정함

○ 법적 요인은 기업이 그 효익에 대한 제3자의 접근을 통제할 수 있는 기간을 결정함

○ 내용연수는 경제적 내용연수와 법적 내용연수 중 짧은 기간으로 함

마) 상각기간과 상각방법의 변경

□ 상각기간과 상각방법은 매기 계속하여 적용하고 정당한 사유 없이 이를 변경할 수 없음

○ 상각기간과 상각방법의 변경에 따른 회계처리는 기업회계기준서 제1호 '회계변경

1) 특히 다음의 조건을 모두 만족하는 경우 법적 권리의 갱신이 실질적으로 확실한 것으로 봄(기업회계기준 제3호 문단60)

(가) 무형자산의 공정가액이 최초로 설정된 만기일이 되어도 감소하지 않거나, 감소한 금액이 갱신에 필요한 비용을 초과하지 않는 경우

(나) 과거 경험 등에 비추어 법적 권리가 갱신될 것이라는 객관적인 증거가 있는 경우

(다) 법적 권리 갱신을 위해 필요한 조건들이 충족될 것이라는 증거가 있는 경우

과 오류수정'을 적용함

- 무형자산의 내용연수에 대한 추정이 적절하지 않다는 것이 명백해지는 사례로는 취득 또는 완성 후의 지출로 인하여 자산의 성능이 향상되거나 감액손실을 인식하게 되는 경우 등이 있음

바) 감액손실

□ 감액손실의 인식

- 자산의 진부화 및 시장가치의 급격한 하락 등으로 인하여 무형자산의 회수가능가액이 장부가액에 중요하게 미달하게 되는 경우 장부가액을 회수가능가액으로 조정하고 그 차액을 감액손실로 처리함

□ 감액손실의 환입

- 차기 이후에 감액된 자산의 회수가능가액이 장부가액을 초과하게 되는 경우 그 자산이 감액되기 전 장부가액의 상각 후 잔액을 한도로 하여 그 초과액을 감액손실환입으로 처리함

□ 최소한 매 회계연도 말에 회수가능가액을 반드시 추정하여야 하는 경우

- 아직 사용 가능하지 않은 무형자산
 - 무형자산이 취득원가를 회수하기에 충분한 미래 경제적 효익을 창출할 수 있을지의 여부는 사용 가능할 때까지는 확실하지 않음
 - 따라서 아직 사용 가능하지 않은 무형자산의 장부가액에 대해서는 최소한 매 회계연도 말에 감액손실 여부를 검토하여야 함
- 추정 내용연수가 20년을 초과하는 무형자산
 - 무형자산이 진부화되었다는 명백한 증거가 항상 있는 것은 아니므로 감액손실이 발생하였는지 확인하는 것은 어려우며 특히 내용연수가 장기일수록 더욱 그러함
 - 따라서 사용가능일로부터 내용연수가 20년을 초과하는 무형자산에 대해서는 최

소한 때 회계연도 말에 회수가능가액을 계산하여야 함

- 사용을 중지하고 처분을 위해 보유하는 무형자산
 - 사용을 중지한 시점의 장부가액으로 유지하고 매 회계연도 말에 회수가능가액을 평가하여 감액손실을 인식함

나. K-IFRS 규정

1) 유형자산

가) 감가상각 대상금액

- 감가상각 대상금액은 유형자산의 원가에서 잔존가치를 차감하여 계산함
 - 실무적으로 잔존가치는 경미한 경우가 많으므로 감가상각 대상금액을 계산할 때 중요하게 다루어지지 않음
 - 유형자산의 잔존가치가 해당 자산의 장부가액보다 큰 경우가 있을 수 있음
 - 이 때 자산의 잔존가치가 장부금액보다 작은 금액으로 감소할 때까지 유형자산의 감가상각액은 영(0)임

나) 감가상각방법

- 유형자산의 감가상각방법은 자산의 미래 경제적 효익이 소비되는 행태를 반영하여 결정되어야 함
 - 유형자산의 감가상각방법으로는 다양한 방법이 사용될 수 있음
 - 감가상각방법으로는 해당 자산에 내재되어 있는 미래 경제적 효익의 예상 소비 행태를 가장 잘 반영하는 방법을 선택하고, 예상 소비행태가 변하지 않는 한 매 회계기간에 일관성 있게 적용함
 - 감가상각방법의 종류로는 정액법, 체감잔액법 및 생산량비례법이 있음
 - 정액법은 잔존가치가 변동하지 않는다고 가정할 때 자산의 내용연수 동안 매 기간 일정액의 감가상각액을 계상하는 방법임

- 체감잔액법은 자산의 내용연수 동안 감가상각액이 매 기간 감소하는 방법임
- 생산량비례법은 자산의 예상 조업도 또는 예상 생산량에 근거하여 감가상각액을 계상하는 방법임

다) 내용연수

- 유형자산의 감가상각 대상금액은 내용연수에 걸쳐 체계적인 방법으로 배분되어야 함
 - 유형자산의 내용연수는 자산으로부터 기대되는 효용에 따라 결정됨
 - 유형자산의 미래 경제적 효익은 주로 사용함으로써 소비되는 것이 일반적인
 - 그러나 자산을 사용하지 않더라도 기술적 또는 상업적 진부화 및 마모나 손상 등의 요인으로 인하여 자산으로부터 기대하였던 경제적 효익이 감소될 수 있음
- 자산의 내용연수 결정시 고려사항
 - 자산의 예상 생산능력이나 물리적 생산량을 토대로 한 자산의 예상 사용수준
 - 자산을 교대로 사용하는 빈도, 수선·유지계획과 운휴 중 유지보수 등과 같은 가동 요소를 고려한 자산의 예상 물리적 마모나 손상
 - 생산방법의 변화, 개선 또는 해당 자산에서 생산되는 제품 및 용역에 대한 시장수요의 변화로 인한 기술적 또는 상업적 진부화
 - 리스계약의 만료일 등 자산의 사용에 대한 법적 또는 이와 유사한 제한

라) 구분상각

- 유형자산을 구성하는 일부의 원가가 전체 원가와 비교할 때 유의적인 경우 해당 유형 자산을 감가상각할 때 그 부분은 별도로 구분하여 감가상각함
- 또한 유형자산의 원가는 그 유형자산을 구성하고 있는 유의적인 부분에 배분하여 각 부분별로 감가상각함
 - 사례
 - 항공기의 경우 동체와 엔진을 별도로 구분하여 감가상각하는 것이 적절할 수 있음

- 기업이 리스 제공자로서 운용리스 대상 유형자산을 취득하는 경우 시장조건과 비교하여 상대적으로 유리하거나 불리한 조건에서 기인하는 금액이 그 항목의 원가에 반영되어 있다면 이를 별도로 감가상각하는 것이 적절할 것임
- 한편, 유형자산을 구성하고 있는 유의적인 부분에 해당 유형자산의 다른 유의적인 부분과 동일한 내용연수 및 감가상각방법을 적용하는 수가 있는데 이 때 감가상각액 결정시 하나의 집단으로 통합하는 것이 가능함
- 유형자산의 일부를 별도로 구분하여 감가상각하는 경우 동일한 유형자산을 구성하고 있는 나머지 부분도 별도로 구분하여 감가상각함
 - 나머지 부분은 개별적으로 유의적이지 않은 부분들로 구성됨
 - 이와 같이 나머지 부분에 대해 다양한 기대치가 존재한다면 각 부분들의 소비행태나 내용연수를 충실하게 반영하는 방법으로 근사치를 이용하여 감가상각할 필요가 있을 것임
- 유형자산의 전체 원가에 비교하여 해당 원가가 유의적이지 않은 부분도 별도로 분리하여 감가상각할 수 있음

마) 회계방법의 변경

- 유형자산의 감가상각방법, 잔존가치와 내용연수는 적어도 매 회계연도 말에 재검토하여야 함
 - 감가상각방법을 재검토한 결과 자산에 내재된 미래 경제적 효익의 예상 소비행태에 유의적인 변동이 있었다면 변동된 소비행태를 반영하기 위하여 감가상각방법을 변경함
 - 동 변경은 K-IFRS 제1008호 ‘회계정책, 회계추정의 변경 및 오류’에 따라 ‘회계추정의 변경’으로 회계처리함
 - 잔존가치 및 내용연수 역시 재검토 결과 추정치가 종전 추정치와 다르다면 그 차이는 K-IFRS 제1008호에 따라 ‘회계추정의 변경’으로 회계처리함

2) 무형자산

가) 개관

- 무형자산의 감가상각에 대한 회계처리는 해당 무형자산의 내용연수가 유한한지 또는 비한정인지에 따라 달라짐
 - 무형자산에 대한 감가상각을 위해서는 해당 무형자산의 내용연수가 유한한지 또는 비한정인지를 평가하여야 함
 - 내용연수가 비한정인지 여부는 관련 모든 요소의 분석에 근거하여 해당 자산의 순현금 유입이 창출될 것으로 기대되는 기간에 대하여 예측 가능한 제한이 없는지에 따라 판단함
 - 이 때 ‘비한정’이라는 용어가 ‘무한’을 의미하는 것은 아님
 - 내용연수가 비한정인 무형자산의 경우 상각하지 않고 정기적인 손상평가 (impairment test)를 함
 - 자산에 내재된 미래 경제적 효익이 소비되리라고 기대되는 기간에 대하여 예측 가능한 제한이 없다면 임의적으로 결정된 최대 기간 동안 자산을 상각하는 것은 표현의 충실성을 훼손하는 것임
 - 따라서 이를 상각하기보다는 정기적인 손상평가를 하는 것이 적절함
 - 내용연수가 유한한 무형자산의 경우 자산의 내용연수 기간 동안 또는 내용연수를 구성하는 생산량이나 이와 유사한 단위를 평가하여 상각함

- 무형자산의 내용연수를 결정하기 위해서는 다음의 요인을 고려하여 종합적으로 판단해야 함
 - 기업이 예상하는 자산의 사용방식과 자산이 다른 경영진에 의하여 효율적으로 관리될 수 있는지 여부
 - 자산의 일반적인 제품수명주기와 유사한 방식으로 사용되는 유사한 자산들의 내용연수 추정치에 관한 공개된 정보
 - 기술적, 공학적, 상업적 또는 기타 유형의 진부화

- 자산이 운용되는 산업의 안정성과 자산으로부터 산출되는 제품이나 용역의 시장수요 변화
- 기존 또는 잠재적인 경쟁자의 예상 전략
- 예상되는 미래 경제적 효익의 획득에 필요한 자산 유지비용 수준과 그 수준의 비용을 부담할 수 있는 능력과 의도
- 자산의 통제 가능 기간과 자산 사용에 대한 법적 또는 이와 유사한 제한(예: 관련 리스의 만기일)
- 자산의 내용연수가 다른 자산의 내용연수에 의해 결정되는지 여부

□ 또한 무형자산의 내용연수는 경제적 요인과 법적 요인의 영향을 받음

- 경제적 요인은 자산의 미래 경제적 효익이 획득되는 기간을 결정하고, 법적 요인은 기업이 그 효익에 대한 접근을 통제할 수 있는 기간을 제한함
- 내용연수는 경제적 요인 또는 법적 요인에 의해 결정된 기간 중 짧은 기간으로 함

나) 내용연수가 유한한 무형자산

① 상각방법

□ 내용연수가 유한한 무형자산의 상각대상금액은 내용연수 동안 체계적인 방법으로 배분하여야 함

- 무형자산의 상각방법은 자산에 내재된 기대 미래 경제적 효익의 예상 소비행태를 반영하여 결정함
- 상각방법의 종류
 - － 정액법, 체감잔액법, 생산량비례법
- 다만, 소비되는 형태를 신뢰성 있게 결정할 수 없는 경우 정액법을 사용함

② 상각대상금액

□ 내용연수가 유한한 자산의 상각대상금액은 잔존가치를 차감하여 결정함

- 잔존가치는 자산의 처분으로 회수가능한 금액을 근거로 하여 추정하는 데 자산이 사용될 조건과 유사한 조건에서 운영되었고 내용연수가 종료된 유사한 자산에 대해 추정일 현재 일반적으로 형성된 매각 가격을 사용함
- 잔존가치는 다음 중 하나에 해당하는 경우를 제외하고 영(0)으로 봄
 - 내용연수 종료시점에 제3자가 자산을 구입하기로 한 약정이 있는 경우
 - 무형자산에 대해 활성시장이 있고 다음을 모두 충족하는 경우
 - 잔존가치를 활성시장에 기초하여 결정할 수 있음
 - 활성시장이 내용연수 종료 시점에 존재할 가능성이 높음

③ 회계방법의 변경

- 내용연수가 유한한 무형자산의 상각기간, 상각방법, 잔존가치는 적어도 매 회계연도 말에 재검토하여야 함
 - 자산의 예상 내용연수가 과거의 추정치와 다르다면 상각기간을 이에 따라 변경하며, 자산에 내재된 미래 경제적 효익의 예상 소비행태가 변동된다면 변동된 소비행태를 반영하기 위하여 상각방법을 변경하여 K-IFRS 제1008호에 따라 회계추정의 변경으로 회계처리함
 - 잔존가치의 변동 역시 K-IFRS 제1008호에 따라 회계추정의 변경으로 처리함

다) 내용연수가 비한정인 무형자산

- 내용연수가 비한정인 무형자산은 상각하지 아니함
 - 단, K-IFRS 제1036호 '자산손상'에 따라 매년 그리고 무형자산의 손상을 시사하는 징후가 있을 때 회수가능액과 장부금액을 비교하여 무형자산의 손상검사를 수행하여야 함
- 회계방법의 변경
 - 상각하지 않는 무형자산에 대하여는 해당 자산의 내용연수가 비한정이라는 평가를 계속하므로 사건과 상황이 적절할지 매 회계기간 검토하여야 함

- 해당 자산의 내용연수가 비한정이라고 평가하기에 사건과 상황이 정당화되지 않는 경우 비한정 내용연수를 유한 내용연수로 변경하여야 하며, 이는 K-IFRS 제 1008호에 따라 회계추정의 변경으로 회계처리함

2. 법인세법

- 법인세법상 감가상각비는 기업이 결산상 회계에 반영한 경우에 한하여 법인세법상 한도액의 범위 내에서 인정되는 결산조정사항에 해당함
 - 법인세법에서는 각 사업연도에 손금으로 계상할 수 있는 감가상각비의 최고한도액을 정함으로써 이를 초과하여 계상한 금액은 과세소득 계산시 비용으로 인정하지 않고 있음

가. 결산조정사항

- 고정자산에 대한 감가상각비는 법인이 각 사업연도에 이를 손금으로 계상한 경우에 한하여 법인세법에 규정된 상각범위액 안에서 인정되는 결산조정사항에 해당함
 - 이는 법인 스스로가 상각범위액을 초과하지 않는 범위 내에서 감가상각비의 계상 여부나 금액 또는 손금산입시기를 임의적으로 선택할 수 있음을 의미함
- 따라서 법인이 임의로 감가상각비를 미계상하거나 상각 범위액에 미달하여 계상한 경우에도 과세관청은 그 부족액을 적극적으로 손금에 산입할 수 없음
 - 또한 법인이 결산시 장부에 계상하지 아니한 감가상각비는 이를 세무조정을 통해 손금에 산입하거나 국세기본법 제45조의 2의 규정에 의하여 경정청구할 수 없음

나. 최고한도액의 제한

- 법인이 감가상각비를 손금으로 계상하더라도 동 손금이 모두 용인되는 것은 아님
 - 법인세법에서는 각 사업연도에 손금으로 계상할 수 있는 감가상각비의 최고한도액을 정함으로써 이를 초과하여 계상한 금액은 손금에 산입하지 않도록 하고 있음
- 법인세법상 감가상각비 최고한도액을 계산하기 위해서는 상각방법, 잔존가액, 내용연수를 정하여야 하며, 이에 대한 상세 내용은 다음과 같음

1) 상각방법

- 법인세법상 인정되는 감가상각 방법으로는 정액법, 정률법, 생산량비례법이 있음
 - 정액법: 당해 감가상각자산의 취득가액에 당해 자산의 내용연수에 따른 상각률을 곱하여 계산한 각 사업연도의 상각범위액이 매년 균등하게 되는 상각방법
 - 정률법: 당해 감가상각자산의 취득가액에서 이미 감가상각비로 손금에 산입한 금액을 공제한 잔액에 당해 자산의 내용연수에 따른 상각률을 곱하여 계산한 각 사업연도의 상각범위액이 매년 체감되는 상각방법
 - 생산량비례법: 당해 감가상각자산의 취득가액을 그 자산이 속하는 광구의 총채굴 예정량으로 나누어 계산한 금액에 당해 사업연도의 기간 중 그 광구에서 채굴한 양을 곱하여 계산한 금액을 각 사업연도의 상각범위액으로 하는 상각방법
- 법인세법에서는 <표 II-1>과 같이 개별 감가상각자산별로 그 구분에 따라 규정한 상각방법 중 법인이 납세지 관할세무서장에게 신고한 방법을 세무상 상각방법으로 인정해 주고 있으며 무신고시에는 세무상 적용 가능한 상각방법에 제한을 두고 있음
 - 법인이 상각방법을 신고하고자 하는 때에는 다음 <표 II-1>의 구분에 의한 자산별로 하나의 방법을 선택하여 감가상각방법신고서를 다음에 해당하는 날이 속하는 사업연도의 법인세 과세표준 신고기한까지 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 함
 - 신설법인과 새로 수익사업을 개시한 비영리법인은 그 영업을 개시한 날

- 신설법인이 아닌 법인이 <표 II-1>의 구분을 달리하는 고정자산을 새로 취득한 경우에는 그 취득한 날

<표 II-1> 법인세법상 감가상각방법

자산	신고 가능한 방법	무신고시
1. 건축물과 무형고정자산 ¹⁾	정액법	정액법
2. 건축물 외의 유형고정자산 ²⁾	정률법, 정액법	정률법
3. 광업권 ³⁾	생산량비례법, 정액법	생산량비례법
4. 광업용 유형고정자산	생산량비례법, 정률법, 정액법	생산량비례법
5. 개발비	균등액 상각 ⁴⁾	5년 동안 균등액 상각 ⁷⁾
6. 사용수익기부자산가액	균등액 상각 ⁵⁾	좌동
7. 「전파법」에 의한 주파수이용권 및 「항공법」에 의한 공항시설관리권	균등액 상각 ⁶⁾	좌동

- 주: 1) 광업권, 개발비, 「전파법」에 의한 주파수이용권 및 「항공법」에 의한 공항시설관리권 제외
 2) 광업용 유형고정자산 제외
 3) 「해저광물자원 개발법」에 의한 채취권을 포함
 4) 관련제품의 판매 또는 사용이 가능한 시점부터 20년 이내의 기간 내에서 연단위로 신고한 내용 연수에 따라 매 사업연도별 경과월수에 비례하여 상각하는 방법
 5) 당해 자산의 사용수익기간(그 기간에 관한 특약이 없는 경우 신고내용연수를 말한다)에 따라 균등하게 안분한 금액(그 기간 중에 당해 기부자산이 멸실되거나 계약이 해지된 경우 그 잔액을 말한다)을 상각하는 방법
 6) 주무관청에서 고시하거나 주무관청에 등록한 기간 내에서 사용기간에 따라 균등액을 상각하는 방법
 7) 관련제품의 판매 또는 사용이 가능한 시점부터 5년 동안 매년 균등액을 상각하는 방법

신고한 상각방법은 그 후의 사업연도에 있어서도 계속하여 적용하여야 함

2) 잔존가액

감가상각 범위액을 계산함에 있어서 감가상각자산의 잔존가액은 영(0)으로 봄

정률법에 의하여 상각범위액을 계산하는 경우 잔존가액 계산 특례

- 취득가액의 5/100에 상당하는 금액으로 하되, 그 금액은 당해 감가상각자산에 대한 미상각잔액이 최초로 취득가액의 100분의 5 이하가 되는 사업연도의 상각범위액에

가산함

- 감가상각이 종료되는 감가상각자산에 대하여는 취득가액의 5/100와 1천원 중 적은 금액을 당해 감가상각자산의 장부가액으로 하고 이에 대하여는 손금에 산입하지 않음

3) 내용연수

□ 법인세법에서는 시험연구용 자산과 일부 무형고정자산에 대해서는 자산별로 내용연수를 구체적으로 정하고 있으며, 기타 자산에 대해서는 내용연수의 범위를 제시하고 있음

- 법인은 법인세법상 규정된 내용연수의 범위 내에서 자산별로 내용연수를 신고하여야 하며, 내용연수신고서는 다음의 날이 속하는 사업연도의 법인세 과세표준 신고 기한까지 납세지 관할세무서장에게 제출되어야 함
 - 신설법인과 새로 수익사업을 개시한 비영리 내국법인의 경우 그 영업 개시일
 - 그 외의 법인의 경우 자산별·업종별 구분에 의한 기준내용연수가 다른 고정자산을 새로 취득하거나 새로운 업종의 사업을 개시한 경우 그 취득일 또는 개시일

□ 자산별 내용연수

- 시험연구용 자산

〈표 II -2〉 시험연구용 자산의 내용연수¹⁾

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

주: 1) 법인세법 시행규칙 【별표 2】

○ 무형고정자산

〈표 II-3〉 무형고정자산의 내용연수¹⁾

구분	내용연수	무형고정자산
1	5년	영업권, 디자인권, 실용신안권, 상표권
2	10년	특허권, 어업권, 「해저광물자원 개발법」에 의한 채취권(생산량비례법 선택적용), 유료도로관리권, 수리권, 전기가스공급시설이용권, 공업용수도시설이용권, 수도시설이용권, 열공급시설이용권
3	20년	광업권(생산량비례법 선택적용), 전신전화전용시설이용권, 전용측선이용권, 하수종말처리장시설관리권, 수도시설관리권
4	50년	댐사용권

주: 1) 법인세법 시행규칙 【별표 3】

○ 기타 감가상각자산: 기준내용연수에 그 기준내용연수의 100분의 25를 가감하여 계산한 내용연수범위 안에서 법인이 선택하여 납세지 관할세무서장에게 신고한 내용연수

－ 건축물 등

- 건물(부속설비 포함) 및 구축물의 기준내용연수 및 내용연수범위가 서로 다른 2 이상의 복합구조로 구성되어 있는 경우 주된 구조에 의한 기준내용연수 및 내용연수범위를 적용함
- 단, 2006년부터 건물의 부속설비를 건축물과 구분하여 업종별 자산으로 회계 처리 하는 경우 법인세법 시행규칙 【별표 6】을 적용하여 구분상각하는 것이 가능함

〈표 II-4〉 건축물 등의 기준내용연수 및 내용연수범위¹⁾

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

주: 1) 법인세법 시행규칙 【별표 5】

2) 건물의 부속설비에는 당해 건물과 관련된 전기설비, 급배수·위생설비, 가스설비, 냉방·난방·통풍 및 보일러설비, 승강기설비 등 모든 부속설비가 포함되며, 구축물에는 하수도, 굴뚝, 경륜장, 포장도로, 교량, 도크, 방벽, 철탑, 터널, 기타 토지에 정착한 모든 토목설비나 공작물이 포함됨

－ 업종별 자산

- 이는 별표 3의 적용을 받는 무형고정자산, 별표 5의 적용을 받는 건축물 등을 제외한 모든 감가상각자산에 대해 적용함
- 내용연수범위가 서로 다른 2 이상의 업종에 공통으로 사용되는 자산이 있는 경우 그 사용기간이나 사용정도의 비율에 따라 사용비율이 큰 업종의 기준내용연수 및 내용연수범위를 적용함

〈표 II-5〉 업종별 자산의 기준내용연수 및 내용연수범위¹⁾

구분	기준내용연수 및 내용연수범위 (하한~상한)	적용대상자산 (다음에 규정된 한국표준 산업분류상 해당 업종에 사용되는 자산)	
		대분류	중분류
1	5년 (4년~6년)	농업 및 임업	01. 농업. 다만, 과수의 경우는 구분 5(15년~25년)를 적용한다. 02. 임업, 벌목 및 관련 서비스업
		광업	10. 석탄, 원유 및 우라늄 광업. 다만, 우라늄 및 토륨 광업(103)을 제외한다.

〈표 II-5〉의 계속

제조업	22. 출판, 인쇄 및 기록매체복제업 26. 비금속광물제품 제조업(26129. 기타 산업용 유리제품 제조업 중 평판디스플레이용 유리의 제조업과 브라운관용 벌브유리의 제조업에 한한다) 32. 전자부품, 영상, 음향 및 통신장비 제조업
건설업	45. 종합건설업 46. 전문직별 공사업
도매 및 소매업	50. 자동차판매 및 차량연료 소매업 51. 도매 및 상품중개업 52. 소매업(자동차를 제외한다)
운수업	60. 육상 운송 및 파이프라인 운송업. 다만, 철도운송업(601) 및 도시철도 운송업(60211)은 구분 5(15년~25년)를 적용한다.
금융 및 보험업	65. 금융업 66. 보험 및 연금업 67. 금융 및 보험관련 서비스업
부동산 및 임대업	70. 부동산업 71. 기계장비 및 소비용품 임대업
사업서비스업	72. 정보처리 및 기타 컴퓨터 운용관련업 73. 연구 및 개발업 74. 전문, 과학 및 기술서비스업 75. 사업지원 서비스업
공공행정, 국방 및 사회보장행정	76. 공공행정, 국방 및 사회보장행정
교육서비스업	80. 교육서비스업
보건 및 사회복지사업	85. 보건업 86. 사회복지사업
오락, 문화 및 운동관련산업	87. 영화, 방송 및 공연산업 88. 기타 오락, 문화 및 운동관련산업
기타 공공, 수리 및 개인서비스업	90. 기타 공공, 수리 및 개인 서비스업 91. 회원단체 92. 수리업 93. 기타 서비스업
가사서비스업	95. 가사서비스업
국제 및 외국기관	99. 국제 및 외국기관

〈표 II-5〉의 계속

2	8년 (6년~10년)	제조업	18. 봉제의복 및 모피제품 제조업 23. 코크스, 석유 정제품 및 핵연료 제조업 24. 화합물 및 화학제품 제조업. 다만, 의약품제조업(242)과 살충제 및 기타 농업 제조업(2431)은 구분 1(4년~6년)을 적용한다.
		숙박 및 음식점업	55. 숙박 및 음식점업
		운수, 창고 및 통신업	63. 여행알선 창고 및 운송관련 서비스업 64. 통신업
3	10년 (8년~12년)	어업	05. 일반어업, 양식업 및 관련서비스업
		광업	10. 석탄, 원유 및 우라늄 광업. 다만, 우라늄 및 토륨 광업(103)에 한한다. 11. 금속광업 12. 비금속 광물광업(연료용을 제외한다)
		제조업	15. 음식료품 제조업 17. 섬유제품 제조업(봉제의복을 제외한다) 다만, 섬유 염색 및 가공업(1740)은 구분 2(6년~10년)를 적용한다. 19. 가죽, 가방 및 신발제조업. 다만, 가죽제조업(1910)은 구분2(6년~10년)를 적용한다. 20. 목재 및 나무제품제조업(가구를 제외한다) 21. 펄프, 종이 및 종이제품 제조업 25. 고무 및 플라스틱 제품 제조업 26. 비금속광물제품 제조업(평판 디스플레이용 유리의 제조업과 브라운관용 벌브유리의 제조업을 제외한다) 27. 제1차 금속산업 28. 조립금속제품 제조업(기계 및 가구를 제외한다) 29. 기타 기계 및 장비제조업 30. 컴퓨터 및 사무용기기 제조업. 다만, 컴퓨터 및 그 주변기기 제조업(3001)은 구분 1(4년~6년)을 적용한다. 31. 기타 전기기계 및 전기 변환장치 제조업 33. 의료, 정밀, 광학기기 및 시계제조업 34. 자동차 및 트레일러 제조업 35. 기타 운송장비 제조업 36. 가구 및 기타 제품 제조업 37. 재생용 가공원료 생산업
4	12년 (9년~15년)	제조업	16. 담배제조업
		운수업	61. 수상 운송업. 다만, 외항화물운송업(61112)은 구분 5(15년~25년)를 적용한다. 62. 항공 운송업
5	20년 (15년~25년)	전기, 가스 및 수도사업	40. 전기, 가스 및 증기업 41. 수도사업

주: 1) 법인세법 시행규칙 【별표 6】

다. 감가상각방법 등의 변경

1) 감가상각방법의 변경

- 법인세법상 감가상각방법을 변경할 수 있는 사유는 다음과 같으며 법인은 납세지 관할 세무서장의 승인을 얻어 그 상각방법을 변경할 수 있음
 - 감가상각방법 변경사유
 - 상각방법이 서로 다른 법인이 합병(분할합병 포함)한 경우
 - 상각방법이 서로 다른 사업자의 사업을 인수 또는 승계한 경우
 - 「외국인투자촉진법」에 의하여 외국투자자가 내국법인의 주식 등을 100분의 20 이상 인수 또는 보유하게 된 경우
 - 해외시장의 경기변동 또는 경제적 여건의 변동으로 인하여 종전의 상각방법을 변경할 필요가 있는 경우
 - 변경신청서의 제출
 - 상각방법의 변경승인을 얻고자 하는 법인은 그 변경할 상각방법을 적용하고자 하는 최초 사업연도의 종료일 이전 3월이 되는 날까지 감가상각방법 변경신청서를 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 함
 - 또한 신청서를 접수한 납세지 관할세무서장은 신청서의 접수일이 속하는 사업연도종료일까지 그 승인여부를 결정하여 통지하여야 함
 - 만약, 법인세법상 변경사유에 따른 변경승인을 얻지 아니하고 상각방법을 변경한 경우 상각범위액은 변경하기 전의 상각방법에 의하여 계산함
- 감가상각방법 변경시 상각범위액의 계산
 - 감가상각방법 변경시에는 전진법에 따라 세무상 기초 장부가액을 상각범위액으로 함

〈표 II-6〉 감가상각방법 변경시 상각범위액의 계산¹⁾

구분	상각범위액의 계산
• 정률법 또는 생산량비례법을 정액법으로 변경하는 경우	(감가상각누계액을 공제한 장부가액 + 전기이월상각한도초과액) × 신고내용연수(또는 기준내용연수)의 정액법에 의한 상각률
• 정액법 또는 생산량비례법을 정률법으로 변경하는 경우	(감가상각누계액을 공제한 장부가액 + 전기이월상각한도초과액) × 신고내용연수(또는 기준내용연수)의 정률법에 의한 상각률
• 정률법 또는 정액법을 생산량비례법으로 변경하는 경우	(감가상각누계액을 공제한 장부가액 + 전기이월상각한도초과액) × 당해사업연도의 채굴량 / (총채굴예정량 - 변경전 사업연도까지의 총채굴량)

주: 1) 법인세법 시행령 제27조 제6항

2) 내용연수의 변경

□ 법인세법상 내용연수를 변경 적용하거나 또는 법상 내용연수범위와 다른 내용연수를 적용할 수 있는 사유는 다음과 같으며 법인은 납세지 관할 지방국세청장의 승인을 얻어 기준내용연수에 기준내용연수의 100분의 50을 가감한 범위 안에서 이를 적용할 수 있음

○ 내용연수 변경 및 특례내용연수 적용 사유

- 사업장이 위치한 지리적·환경적 특성으로 자산의 부식·마모 및 훼손의 정도가 현저한 경우
- 영업개시 후 3년이 경과한 법인으로서 당해 사업연도에 생산설비의 가동률이 직전 3개 사업연도의 평균가동률보다 현저히 증가한 경우
- 새로운 생산기술 및 신제품의 개발·보급 등으로 기존 생산설비의 가속상각이 필요한 경우
- 경제적 여건의 변동으로 조업을 중단하거나 생산설비의 가동률이 감소한 경우

○ 내용연수 승인신청서의 제출

- 내용연수의 승인 또는 변경승인을 얻고자 할 때에는 다음의 날로부터 3월 또는 변경할 내용연수를 적용하고자 하는 최초 사업연도의 종료일 이전 3월이 되는 날

- 까지 내용연수 승인신청서를 관할 지방국세청장에게 제출하여야 함
 - 신설법인과 새로 수익사업을 개시한 비영리 내국법인의 경우 그 영업 개시일
 - 그 외의 법인의 경우 자산별·업종별 구분에 의한 기준내용연수가 다른 고정자산을 새로 취득하거나 새로운 업종의 사업을 개시한 경우 그 취득일 또는 개시일
- 신청서를 접수받은 납세지 관할세무서장은 신청서의 접수일이 속하는 사업연도 종료일까지 관할 지방국세청장으로부터 통보받은 승인 여부에 관한 사항을 납세자에게 통지하여야 함
- 감가상각자산의 내용연수를 변경(재변경 포함)한 법인이 당해 자산의 내용연수를 다시 변경하고자 하는 경우 변경한 내용연수를 최초로 적용한 사업연도 종료일로부터 3년이 경과하여야 함

3. K-IFRS 도입이 세무상 감가상각제도에 미치는 영향

가. 감가상각 대상금액에 미치는 영향

1) 자산 재평가

□ 관련 규정

- K-GAAP에서는 국제회계기준 도입에 따른 기업회계기준 개정 전인 2009년 1월 14일 이전 유형자산의 평가와 관련하여 역사적 원가에 의한 원가모형만을 인정하였음
- 반면, K-IFRS에서는 유형자산의 평가방법으로 원가모형²⁾과 재평가모형³⁾ 중 하나를 선택하는 것이 가능함
 - 재평가모형을 선택한 경우 재평가손익을 해당 자산의 장부가액에 반영하는 방법

2) 원가모형을 선택하는 경우 유형자산은 원가에서 감가상각누계액과 손상차손누계액을 차감한 금액으로 평가함

3) 재평가모형을 선택하는 경우 유형자산은 재평가일의 공정가치에서 재평가일 이후의 감가상각누계액과 손상차손누계액을 차감한 금액으로 평가함

으로는 총장부금액과 감가상각누계액을 비례적으로 수정하는 방법과 감가상각 누계액만을 수정하는 방법이 있음

- 한편, 법인세법에서는 별도로 특별히 규정한 경우를 제외하고 원칙적으로 자산의 재평가를 허용하지 않고 있음

□ 기업회계에 미치는 영향

- K-IFRS의 도입으로 유형자산에 대하여 원가모형뿐만 아니라 재평가모형으로 평가하는 것이 가능해짐에 따라 감가상각 대상금액과 감가상각비의 변동성이 커질 것으로 예상되고 있음
- 또한 재평가모형을 선택한 경우 평가차손익을 장부가액에 반영하는 회계처리 방법과 관련하여 회사가 감가상각 방법으로 정액법을 사용하고 있는 경우 어떠한 방법으로 회계처리하였는지에 따라 회계상 상각대상금액과 감가상각비에 차이가 발생할 것으로 예상됨

□ 세무 측면: 과세소득에 미치는 영향

- 법인세법상 감가상각은 결산조정사항에 해당하므로 기업회계상 감가상각비의 변동이 세무상 한도 범위 내에서 발생하였다면 이는 세무상 손금으로 인정되는 감가상각비에 영향을 주어 과세소득 역시 변동성이 증가할 것으로 예상됨
- 특히, 정액법으로 상각되는 자산에 재평가모형이 적용되는 경우 평가차손익을 장부가액에 반영하는 회계처리 방법에 따라 회계상 감가상각비에 변동이 발생하게 되는데 그 변동이 세무상 감가상각 한도 범위 내에서 발생하였다면 이 역시 세무상 손금으로 인정되는 감가상각비에 영향을 주게 됨
 - 기업의 회계처리 방법에 따라 이와 같이 과세소득 계산시 비용으로 차감할 수 있는 금액이 달라지는 경우 조세형평이 훼손된다는 문제가 있음

□ 세무 측면: 납세협력비용에 미치는 영향

- 회사가 재평가모형을 택한 경우 법인세법에서는 이를 인정하지 않으므로 관련 세무조정이 더욱 복잡해져 추가적인 납세협력 비용이 발생할 것으로 예상됨

2) 유형자산의 일부교체

□ 관련 규정

- K-GAAP에서는 유형자산의 일부 교체시 기존에 이를 별도로 인식하였다면 교체된 자산을 제거하도록 규정하고 있는 반면, 별도로 인식하지 않은 경우에 대해서는 별도의 처리 규정을 두고 있지 않음
- 반면, K-IFRS에서는 교체되는 부분이 기존에 별도의 인식단위나 감가상각단위로 식별되었는지 여부와 관계없이 교체시점에 교체되는 부분의 장부금액을 결정하여 이를 장부가액에서 제거하도록 하고 있음
- 한편, 법인세법에서는 유형자산의 일부 대체시 그 장부가액을 제거할 수 있는 경우와 관련하여 그 사유가 시설의 개체 또는 기술의 낙후로 인한 것에 한하고 있으며, 해당 요건을 충족하는 경우 폐기일이 속하는 사업연도에 그 장부가액에서 1천원을 공제한 금액을 손금산입하도록 하고 있음⁴⁾

□ 기업회계에 미치는 영향

- K-IFRS 도입으로 유형자산의 일부를 교체할 때 교체되는 부분의 회계처리와 관련하여 기존의 회계처리 방식과 관계없이 당해 장부금액을 제거하게 됨에 따라 회계처리의 일관성을 제고할 수 있을 것으로 기대됨
- 또한 대체되는 부분의 장부가액으로 제거되는 자산 가액이 아닌 대체로 취득한 자산의 가액이 반영됨에 따라 경제적 실질을 보다 적절히 반영할 수 있을 것임
- 그러나 대체되는 부분을 기존에 별도의 자산으로 인식하지 않은 경우 대체 시점에 이를 별도로 평가해야 하므로 그 평가의 적정성에 대한 신뢰가 확보되어야 할 것임

□ 세무 측면: 과세소득에 미치는 영향

- 유형자산의 일부 교체 시점
 - K-IFRS의 도입으로 기존에 별도로 인식하지 않은 자산에 대해서도 교체될 경우 장부가액을 수정하게 되었으므로 대체시점에 회계상 대체되는 자산가액이 즉시

4) 법인세법시행령 제31조 제7항

비용화되는 경우가 증가할 것으로 예상됨

- 그러나 법인세법에서는 시설의 개체 또는 기술의 낙후와 같이 특정 사유를 충족한 경우에 한해 대체되는 부분을 손금산입할 수 있으므로 즉시 비용화한 부분은 손금불산입되어 대체시점에 과세소득에 미치는 영향은 없을 것임

○ 이후 감가상각비 계상시점

- 기업회계에서는 K-IFRS의 도입으로 감가상각 대상금액이 즉시 비용화된 부분만큼 줄어 감가상각비 역시 줄어들게 되었음
- 그러나 세무상으로는 해당 유형자산에 대한 시인부족액이 발생한 만큼 일부 교체 시점에서 발생한 손금불산입액이 손금으로 추인되므로 과세소득에 미치는 영향은 없음

□ 세무 측면: 납세협력비용에 미치는 영향

- K-IFRS의 도입으로 기존에 별도로 인식하지 않은 유형자산의 일부를 교체하는 경우에 대해서도 이를 손금불산입하고 사후관리하는 세무조정이 추가됨에 따라 관련 납세협력비용이 증가할 것으로 예상됨

3) 사후복구원가에 대한 처리

□ 관련 규정

- K-GAAP에서는 유형자산의 취득과 관련된 복구원가만을 유형자산의 취득원가에 포함하고 유형자산의 사용으로 발생한 복구원가에 대해서는 해당 기간의 비용으로 처리하도록 하고 있음
- 반면, K-IFRS에서는 유형자산의 취득과 관련된 복구원가뿐만 아니라 사용결과 발생한 복구의무 역시 해당 유형자산의 취득원가에 포함하여 감가상각을 통해 비용화하도록 하고 있음
- 한편, 법인세법에서는 권리·의무확정주의에 따라 취득당시 의무가 확정되지 않은 복구추정원가를 유형자산의 취득원가에 포함하지 않도록 하고 있음

□ 기업회계에 미치는 영향

- K-IFRS의 도입으로 사후 복구원가에 대해서도 취득시점의 복구원가와 동일하게 회계처리하게 됨에 따라 회계처리의 일관성이 제고될 것으로 기대됨
- 그러나 취득시점의 복구원가뿐만 아니라 사후복구원가 역시 감가상각을 위해 별도로 사후관리해야 하므로 관련 행정비용이 증가할 것으로 예상됨

□ 세무 측면: 과세소득에 미치는 영향

- K-IFRS의 도입으로 사후 복구원가가 당기 비용으로 처리되는 것이 아니라 감가상각을 통해 해당 자산의 내용연수에 걸쳐 비용화되게 되었음
- 법인세법에서는 복구추정원가가 인정되지 않으므로 이는 모두 세무상 부인되어야 하므로 과세소득에 미치는 영향은 없음

□ 세무 측면: 납세협력비용에 미치는 영향

- 사후복구원가로 인해 회계상 감가상각대상금액과 세무상 감가상각대상금액에 차이가 발생하게 되었음
- 따라서 세무상 감가상각대상금액의 계산 및 감가상각비 관련 세무조정을 위해 추가적인 납세협력비용이 발생할 것으로 예상됨

나. 감가상각방법, 내용연수 및 잔존가치에 미치는 영향

1) 부분별 상각제도

□ 관련 규정

- K-GAAP에서는 유형자산 일부의 내용연수나 경제적 효익의 제공형태가 달라 상각률과 상각방법을 달리 적용할 필요가 있는 경우, 이를 개별 유형자산으로 인식하도록 규정하고 있으나 감가상각단위를 금액의 중요성에 따라 구분하는 것과 관련해서는 명시적인 규정이 없음
- 반면, K-IFRS에서는 유형자산 일부의 원가가 전체 원가에 비추어 중요할 경우 그 부

분을 별도로 감가상각하도록 규정하고 있음

- 한편, 법인세법에서는 감가상각 시부인액 계산시 개별 감가상각 자산별로 하도록 하고 있으며⁵⁾, 관련 예규⁶⁾를 보면 구성요소별 상각은 인정하지 않고 있음

□ 기업회계에 미치는 영향

- K-IFRS 도입으로 개별 유형자산 내에서도 금액의 중요성에 따라 감가상각 단위를 구분하는 것이 가능해짐에 따라 좀 더 경제적 실질을 반영한 감가상각제도의 운영이 기대되고 있음
- 그러나 감가상각 단위의 구분 기준인 중요성과 관련하여 K-IFRS에서 명확한 기준을 제시하고 있는 것은 아니어서 그 판단에 기업의 자의가 개입될 소지가 높음
- 또한 감가상각 단위의 구분에 따른 사후관리로 기업의 회계처리 비용이 증가할 것으로 예상됨

□ 세무 측면: 과세소득에 미치는 영향

- 현행 법인세법에서는 K-IFRS에서 제시하고 있는 금액의 중요성에 따른 감가상각 단위의 구분을 인정하지 않고 있음
- 따라서 기업이 K-IFRS에 따라 구성요소별로 감가상각을 하는 경우 별도로 상각되는 부분의 내용연수 및 상각방법에 따라 감가상각 시부인액이 발생하여 과세소득에 영향을 미칠 것으로 예상됨

□ 세무 측면: 납세협력비용에 미치는 영향

- 기업이 K-IFRS에 따라 금액의 중요성에 기초하여 감가상각 단위를 구분한 경우 세무상 이를 다시 묶어 하나의 자산으로 보아 감가상각 시부인 계산을 해야 하므로 추

5) 참고로 법인세법상 감가상각 시부인 계산단위의 변천사를 보면, 1994.12.31. 이전 취득분에 대해서는 호별로, 1995.1.1.~1998.12.31에는 내용연수별로, 1999.1.1 이후에는 개별 자산별로 시부인이 이루어졌음.

6) 아연을 제련·생산하는 법인이 독립적으로는 생산설비·공구 등으로서 직접 사용할 수 없는 부속품들을 결합(SET화)해야만 독립된 생산설비로서의 기능을 갖춘 기계장치를 구성하는 경우에는 당해 부속품들의 결합체인 기계장치를 하나의 독립된 기계장치로 보아 법인세법시행령 제24조 제1항의 감가상각자산으로 하는 것임(제도46012-11065, 2001.05.11)

가적인 세무조정 비용이 발생할 것으로 예상됨

2) 내용연수가 비한정인 무형자산

□ 관련 규정

- K-GAAP에서는 무형자산의 상각기간은 독점적·배타적인 권리를 부여하고 있는 관계 법령이나 계약에 정해진 경우를 제외하고 20년을 초과할 수 없다고 규정하여 무형자산의 내용연수가 유한한 것으로 보고 있음
- 반면, K-IFRS에서는 무형자산에 비한정 내용연수의 개념을 도입하고 있음
 - K-IFRS에서는 모든 관련 요소를 분석한 결과 특정 무형자산과 관련하여 순현금 유입이 발생할 것으로 기대되는 기간에 예측 가능한 제한이 없다고 판단되면 해당 무형자산의 내용연수가 비한정인 것으로 보고 있음
 - 내용연수가 비한정인 무형자산은 상각하지 않고 정기적인 손상평가를 하도록 하고 있음
- 한편, 법인세법에서는 일부 무형자산에 대해서는 법상 내용연수를 제시하고 기타 업종별 자산에 대해서는 업종별 기준내용연수를 제시하는 등 내용연수가 유한한 것으로 보고 있음

□ 기업회계에 미치는 영향

- K-IFRS의 도입으로 무형자산의 상각기간에 당해 자산 관련 현금흐름에 대한 정보가 반영됨으로써 표현의 충실성이 증가할 것으로 기대되고 있음
- 그러나 무형자산의 내용연수가 비한정인지 여부를 판단하고 비한정이라고 평가된 무형자산에 대해서는 최소한 매년 손상검사를 해야 하므로 관련 행정비용은 증가할 것으로 예상됨

□ 세무 측면: 과세소득에 미치는 영향

- K-IFRS에 따라 내용연수가 비한정인 것으로 분류된 무형자산의 경우 기업회계상 감가상각비를 계상할 수 없게 되었는데 법인세법상 감가상각비의 계상은 결산조정사

항으로 회사가 결산에 반영하지 않은 상각비를 세무조정을 통해 손금에 산입할 수 없음

- 이와 같이 내용연수가 비한정인 무형자산에 대해서는 세무상으로도 상각이 불가능하므로 해당 사업연도의 과세소득이 증가할 것으로 예상됨

□ 세무 측면: 납세협력비용에 미치는 영향

- 내용연수가 비한정인 것으로 분류되어 기업회계상 상각이 허용되지 않는 무형자산에 대해 세무상으로도 별도의 세무조정을 통해 관련 상각비를 손금산입할 수 없으므로 관련 납세협력비용 역시 발생하지 않을 것임

다. 회계변경에 미치는 영향

1) 감가상각 구성요소의 매 회계연도 말 검토의무

□ 관련 규정

- K-GAAP에서는 감가상각방법, 내용연수, 잔존가치 등 감가상각 구성요소에 대한 주기적인 재검토 의무가 없음
- 반면, K-IFRS에서는 이를 적어도 매 회계연도 말 재검토하도록 하고 있음
- 한편, 법인세법에서는 감가상각방법, 내용연수를 변경할 수 있는 경우에 대해 별도로 규정하고 있으며, 해당 사유가 발생한 경우 외에 감가상각 구성요소를 주기적으로 재검토해야 할 의무가 없음

□ 기업회계에 미치는 영향

- K-IFRS의 도입으로 감가상각 구성요소에 대해 매 회계연도 말 재검토하게 됨에 따라 좀 더 경제적 실질을 반영한 감가상각제도의 운영이 가능해질 것으로 기대되고 있음
- 하지만 매 회계연도 말 재검토 의무로 인해 관련 행정비용은 증가할 것으로 예상됨

□ 세무 측면: 과세소득에 미치는 영향

- 법인세법에서는 특정 사유를 충족하는 경우를 제외하고 감가상각방법 및 내용연수의 임의변경을 허용하지 않고 있음
- 그러나 법인세법상 감가상각은 결산조정사항으로 회사가 K-IFRS에 따라 감가상각 구성요소를 매 회계연도 말 재검토한 결과 이를 변경하여 세무상 상각범위 내에서 감가상각비에 변동이 발생한 경우 세무상 상각비 및 과세소득에 영향을 줄 것임

□ 세무 측면: 납세협력비용에 미치는 영향

- 회사가 K-IFRS에 따라 매 회계연도 말 감가상각 구성요소를 재검토하여 이를 변경한 경우 관련 세무조정으로 인해 추가적인 납세협력비용이 발생할 것으로 예상됨

2) 감가상각방법 변경의 회계처리

□ 관련 규정

- K-GAAP에서는 감가상각방법의 변경에 대해 회계정책의 변경으로 보아 소급법으로 처리하도록 하고 있음
- 반면, K-IFRS에서는 내용연수 및 잔존가치의 변경뿐만 아니라 감가상각방법의 변경에 대해서도 모두 회계추정의 변경으로 보아 전진법으로 처리하도록 하고 있음
- 한편, 법인세법에서는 법인세법상 별도의 요건을 충족하는 경우에 한해 감가상각방법을 변경하는 것을 인정하고 있으며, 이에 대해서는 전진법으로 처리하도록 하고 있음

□ 기업회계에 미치는 영향

- K-IFRS 도입으로 감가상각 구성요소의 회계변경에 대해 모두 전진법으로 처리하게 됨에 따라 회계변경시 재무제표 재작성 부담이 줄어들 것으로 예상되고 있음
- 또한 전기 재무제표를 수정하지 않아도 됨에 따라 재무제표의 신뢰성 역시 제고될 것으로 기대됨

□ 세무 측면: 과세소득에 미치는 영향

- K-GAAP하에서 소급적용되는 부분과 K-GAAP과 K-IFRS하에서 당기부터 변경 적용되는 부분으로 나누어 살펴보면 다음과 같음
- K-GAAP하에서 소급적용되는 부분의 경우 이는 다음과 같이 과세소득에 미치는 영향이 없으므로 K-IFRS의 도입으로 소급적용이 허용되지 않더라도 역시 과세소득에 미치는 영향은 없음
 - 상각방법의 변경으로 전기 추가 상각액이 발생한 경우: 세무상 이는 당기 감가상각비로 처리되므로 상각부인액은 증가하게 되나 회계상 이익잉여금의 감소를 손금산입(기타) 처분하므로 과세소득에 미치는 영향은 없음
 - 상각방법의 변경으로 전기 상각액을 감소시켜야 하는 경우: 세무상 당기 감가상각비 감소로 상각부인액은 감소하게 되나 회계상 이익잉여금의 증가를 익금산입(기타) 처분하므로 과세소득에 미치는 영향은 없음
- K-GAAP과 K-IFRS에서 당기부터 변경 적용되는 부분과 관련하여 감가상각방법으로 정률법을 적용한 경우 K-GAAP에서 소급적용한 금액만큼 기초 상각대상금액에서 차이가 발생하므로 회계상 감가상각비에 차이가 발생하게 됨
 - K-GAAP하에서 전기 추가 상각액이 발생하여 기초 상각대상금액이 줄어든 경우: 회계상 감가상각비가 감소하나 세무상 시인부족액만큼 전기 추가상각액에 대한 기초유보를 추인하게 되므로 과세소득에 미치는 영향은 없음
 - 전기 상각액이 감소하여 기초 상각대상금액이 증가한 경우: 회계상 감가상각비가 증가하게 되나 세무상 한도액 범위 내에서 손금으로 인정되므로 과세소득에 미치는 영향은 없음
 - 단, K-GAAP과 K-IFRS의 처리에 따른 당기 상각비의 차이가 세무상 한도 범위 내에서 발생하였다면 법인세법상 감가상각비는 결산조정사항으로 이는 과세소득에 영향을 줄 것임

□ 세무 측면: 납세협력비용에 미치는 영향

- K-GAAP하에서는 소급법이 적용되어 회계상 이익잉여금으로 계상한 부분을 세무상 당기 상각비로 보아 관리해야 하는 등 별도의 세무조정 비용이 발생함

- 그러나 K-IFRS하에서는 세무상 이를 별도로 관리하지 않아도 되므로 관련 납세협력 비용은 감소할 것으로 예상됨

라. 요약 및 시사점

- K-IFRS의 도입에 따른 기업회계기준의 변경이 감가상각제도 관련 법인세법에 미치는 영향을 (1) 감가상각대상금액에 미치는 영향, (2) 감가상각방법, 내용연수, 잔존가치에 미치는 영향, (3) 회계변경에 미치는 영향 등 세 분야로 나누어 정리하면 아래 <표 II-7> 과 같음

〈표 II-7〉 K-IFRS 도입이 감가상각제도 관련 법인세법에 미치는 영향

구분	K-GAAP	K-IFRS	법인세법	과세소득에 미치는 영향	납세협력비용에 미치는 영향	
(1) 감가상각대상 금액	자산 재평가	원가모형만을 인정 ¹⁾	원가모형과 재평가모형 중 선택이 가능	원가모형만을 인정	기업회계상 감가상각비의 변동이 세무상 한도 범위 내에서 발생하였으면 과세소득에 영향을 미침	세무조정의 복잡성 증가로 납세협력비용 추가 발생
	유형자산의 일부 교체	별도의 자산으로 인식한 경우에 한해 교체되는 부분의 장부가액을 제거	별도의 자산으로 인식했는지 여부와 관계없이 교체되는 부분의 장부가액을 결정하여 제거	시설의 개체 또는 기술난후로 인한 경우에 한해 장부가액을 제거	법인세법상 특정 요건을 충족하는 경우에 한해 비용이 인정되므로 과세소득에 미치는 영향은 없음	별도로 인식하지 않은 자산에 대해서도 회계상 비용화된 부분에 대해 세무조정을 추가하여야 하므로 납세협력비용 증가
	사후복구 원가	발생시점의 비용으로 처리	유형자산의 취득원가에 포함시켜 감가상각을 통해 비용화	권리·의무 확정주의에 따라 인식하지 않음	사후복구원가는 세무상 부인되므로 과세소득에 미치는 영향은 없음	관련 세무조정이 추가되어 납세협력비용 증가
(2) 감가상각방법, 내용연수, 잔존가치	부분별 상각제도	유형자산 일부의 내용연수나 경제적 효익의 제공형태가 다른 경우 별도 상각 가능	유형자산 일부분이 전제원가에 비추어 중요한 경우에도 별도 상각 가능	개별자산 내에서 구성요소별 상각 인정되지 않음	별도 상각되는 부분의 내용연수 및 상각방법에 따라 감가상각 시부인액이 발생하여 과세소득에 영향	별도 상각되는 부분들을 개별 자산으로 관리하여 세무조정해야 하므로 납세협력비용 추가 발생
	무형자산의 내용연수	유한한 것으로 간주	비한정 내용연수 개념 도입	유한한 것으로 간주	내용연수가 비한정인 무형자산의 경우 상각이 불가능해짐에 따라 과세소득 증가 예상	추가 납세협력비용 없음
(3) 회계 변경	감가상각 구성요소의 재검토	주기적인 재검토 의무 없음	매 회계연도 말 재검토해야 함	법상 감가상각구성요소를 변경할 수 있는 사유를 별도로 규정	세무상 상각범위 내에서 감가상각비에 변동이 발생한 경우에 한해 과세소득에 영향	납세협력비용 증가
	감가상각 방법의 변경	소급법으로 처리	전진법으로 처리	전진법으로 처리	세무상 상각범위 내에서 감가상각비에 변동이 발생한 경우에 한해 과세소득에 영향	전진법 처리에 따라 유보(또는 △유보)를 별도로 관리하지 않아도 되므로 납세협력비용 감소

주: 1) 2009년 1월 14일 이후에는 국제회계기준 도입에 따른 기업회계기준 개정의 일환으로 K-GAAP에서도 재평가모형을 선택하는 것이 가능함

Ⅲ. 주요국의 감가상각제도

1. 영국

가. 개관

□ 영국에서는 EU 위원회에서 발행한 규정을 준수하여 2005년 1월 1일부터 국제회계기준(IFRS)을 도입하였음

○ EU 위원회(EU Commission)에서는 EU 관할권 내에 있는 모든 상장법인에 대해 2005년 1월 1일 이후 회계기간에 대한 결합재무제표(consolidated accounts)를 IFRS를 준수하여 작성할 것을 요구하는 규정(Regulation)을 발행한 바 있음

□ 영국에서 IFRS의 적용은 연결상장사에게는 의무사항이고 개별상장사 및 비상장사에게는 선택사항에 해당함

○ IFRS의 도입으로 기업은 법인세 신고시 기준이 되는 재무제표를 국내 회계기준(UK GAAP)뿐만 아니라 IFRS에 기초하여 작성하는 것이 가능해졌음

– 1998 재정법(Finance Act 1998)에 의하면, 세무상 거래이익과 사업소득(Case I or II of Schedule D)의 경우 이는 공정하고 정당한 방법으로 인정되는 회계기준(accounting basis which gives a true and fair view)을 기초로 계산하되, 세법 및 관련 판례에서 규정된 조정사항을 반영하여 이를 조정해야 한다고 되어 있음

– 이 때 공정하고 정당한 방법으로 인정되는 회계기준과 관련하여 2004 재정법(Finance Act 2004)에서는 일반적으로 인정되는 회계원칙(“generally accepted accounting practice”)에 유럽위원회(European Committee, EC)가 채택한 IAS와 UK GAAP가 모두 포함되는 것으로 재정의한 바 있음

- 본 연구의 주제인 감가상각제도와 관련하여 기업회계에서는 국내회계기준에 따른 계상액뿐만 아니라 IFRS에 따른 계상액 역시 인정하고 있음
 - 반면, 법인세법상 감가상각제도의 경우 별도의 법률인 ‘자본공제법(Capital Allowances Act 2001, CAA)’에 따라 계산한 자본공제(capital allowance) 금액을 과세소득에서 공제하는 신고조정 방식임

- ‘자본공제법(CAA)’은 ‘자본공제’에 관한 법으로, 이 법에서는 기업회계상 계상한 감가상각비나 감모상각비에 대한 공제를 허용하는 것이 아니라 별도의 규정을 통해 자본공제액을 설정하도록 하여 이를 과세소득 계산시 비용으로 공제해 주고 있음
 - 자본공제액은 자본공제법상 규정된 자산별 공제방법 및 공제율을 적용하여 결정함
 - 자본공제 적용대상은 요건을 갖춘 활동에 사용되는 자산 및 그 자본적 지출로 이중 공제는 허용되지 않음
 - 자본공제를 적용받기 위해서는 법인세 신고시 이를 별도로 신청하여야 함

- 이와 같이 영국에서 세무상 감가상각제도는 회계상 감가상각비 계상액과는 별도로 독립적으로 운영되고 있기에 국제회계기준의 도입에 따라 기업회계상 감가상각비에 변동이 발생했을지라도 세무상 자본공제액 및 과세소득에 미치는 영향은 없음
 - 이하는 영국의 자본공제제도에 대한 일반적인 내용과 아울러 자산그룹별로 그 상세 내용을 정리한 것임

나. 자본공제제도

1) 자본공제 요건

- 자본공제를 적용받기 위해서는 법인세 신고시 이를 별도로 신청하여야 함
 - 자본공제 신청요건은 자산의 종류에 따라 다름

□ 일반요건

- 신청인은 해당 자산의 법적 소유주(legal owner)여야 함
 - 단, 양도자가 법적 소유주라 하더라도 할부구입 계약(hire-purchase contract)에 따라 양수자에게 자본공제에 대한 권리를 이전하는 것이 가능함
- 적격활동에 사용된 자본자산에 대해서만 자본공제를 신청할 수 있음

□ 자산 종류별 특별요건

- 임대의 경우 대부분 임대인에게 자본공제에 대한 신청권리가 있음
 - 단, 장기용자 임대의 경우 2006 재정법(Finance Act 2006)에 의하면 자본공제에 대한 권리가 임차인에게 있음
- 산업용 건물(industrial building)의 경우 자본공제 신청권리는 해당 건물에 관계지분(relevant interest)이 있는 납세자에게 있음
 - 관계지분이라 함은 일반적으로 건물 건축시 건축비를 지출한 이로부터 취득한 지분을 의미함
- 50년을 초과하는 기간 동안 임대하는 경우 이를 양도로 간주할 수 있음
 - 이 때 임차인은 임대료에 대해 자본공제를 요청할 수 있음

2) 공제대상 자산

□ 자본공제 적용대상 자산은 요건을 갖춘 활동에 사용되는 자산 및 그 자본적 지출로 이 중공제는 불가능함

- 자본공제가 적용되는 자산그룹의 종류는 다음과 같음
 - 시설 및 기계장치(plant and machinery)
 - 산업용 건물(industrial building)
 - 농업용 건물(agricultural building)
 - 광물채취업(mineral extraction trade) 목적상 발생한 특정 지출
 - 연구개발비(R&D)
 - 산업용 노하우(know-how)

- 특허권(patents)
- 준설작업(dredging) 관련 특정 지출
- 보험을 든 차용권(assured tenancies)

3) 자본공제 방법

□ 자본공제법(CAA)상 자본공제 방법으로는 다음의 세 가지가 있음

- 초년도공제(first year allowance)
 - 해당 자산을 취득한 과세연도에 전액 공제하는 방법임
 - 자본공제법상 특정 지출에 대해 적용함
- 정률법(reducing-balance method)
 - 과세연도 말 장부가액의 일정비율로 공제금액을 결정하는 방식임
 - 시설 및 기계장치, 노하우, 특허권에 적용함
- 정액법(straight-line method)
 - 매년 일정액으로 공제금액을 결정하는 방식임
 - 산업용 건물, 농업용 건물, 광물채취업 관련 특정 지출 및 보험을 든 차용권 등에 적용함

4) 공제율

□ 자본공제법(CAA)상 자산그룹별 공제율은 다음과 같음

- 시설 및 기계장치: 20%
 - 2008년 4월 1일 이전에는 25%를 적용함
- 산업용 건물: 4%
 - 요건을 갖춘 사업지역(enterprise zone)에 위치한 경우 25%를 적용함
- 농업용 건물: 4%
- 광물자산 및 광물채취물: 10%
 - 기타 특정 지출의 경우 25%를 적용함

- 연구개발비: 100%
- 노하우 및 특허권: 25%
- 준설작업 및 보험을 든 차용권: 4%

5) 특수유형의 자본공제

가) 초년도공제(first-year allowance)

- 2008년 4월 1일 이전 초년도공제는 중소기업에서 발생한 시설 및 기계장치에 대한 지출에 적용되었으나 2008년 4월 1일 이후 이는 연간투자공제(Annual Investment Allowance)로 대체되었음
- 현재 초년도공제는 다음 유형의 지출에 대해 적용되고 있음
 - 물효율 기술자산(water-efficient technology assets)에 대한 지출
 - 1년 이상 사용하지 않았고 불리한 지역으로 지정된 곳에 소재한 사업자산의 보수를 위한 지출: 100%의 공제율을 적용함
 - 에너지절약 시설 및 기계장치에 대한 특정 지출: 100%의 공제율을 적용함
 - 요건을 갖춘 사업지역(qualifying enterprise zones)의 산업용 건물에 대한 지출: 100%의 공제율을 적용함
- 2008 재정법(Finance Act 2008)에 의하면 다음을 대상으로 한 초년도공제의 적용 가능 시기가 2008년에서 2013년까지로 연장되었음
 - 이산화탄소 배출량이 낮은 차량
 - 가스충전소의 설비 및 기계장치
- 이와 아울러 2008 재정법에서는 초년도 세액공제(first-year tax credits)가 도입되어 2008년 4월 1일 이후 발생한 지출에 대해 적용되고 있음
 - 초년도 세액공제는 요건을 갖춘 특정 설비 및 기계장치와 관련하여 초년도공제로

인해 이월결손금(tax losses)이 발생한 기업에 대해 적용됨

○ 이월되지 않는 손실(surrenderable loss)이 있는 기업의 경우 세액공제액을 지급받을 수 있음

– 이월되지 않는 손실: 이월결손금과 당해연도 초년도공제액 중 적은 금액으로 함

– 세액공제액: 이월되지 않는 손실의 19%로 하며, 이는 다음을 초과해서는 안됨

- 당해연도에 회사가 납부해야 할 근로소득금액과 사회보장기여금액
- £250,000

□ 2009 재정법에서는 한시적으로 40%의 초년도 공제를 허용하는 정책이 포함되어 있음

○ 이는 2009년 4월 1일부터 12개월 내에 발생한 요건을 갖춘 지출에 대해 적용함

○ 예외

– 차량, 특별세출 지출, 전기이월액 및 다른 사업에 임대한 항목의 경우 동 40%의 초년도공제를 적용할 수 없음

나) 연간투자공제(Annual Investment Allowance)

□ 2008년 재정법에서는 연간투자공제(AIA)를 도입하여 사업자를 대상으로 그 규모 및 법적형태에 관계없이 연간 £50,000을 한도로 시설 및 기계장치(차량 제외)에 대한 자본적 지출액을 과세이익 계산시 공제해 주었음

○ 연간투자공제는 법인사업자에 대해서는 2008년 4월 1일, 개인사업자에 대해서는 2008년 4월 6일부터 적용되었음

– 이는 중소기업에 대한 초년도공제를 대체하는 것으로 중소기업에 대한 초년도공제는 동 일자로 폐지되었음

□ 주요 내용

○ 사업자는 과세기간 중 그 시설 및 기계장치에 대한 지출에 대해 £50,000을 한도로 필요한 금액만큼 연간투자공제를 신청할 수 있음

– 과세기간이 1년 미만인 경우 최대공제금액인 £50,000은 해당 기간에 따라 조정되

- 둘 이상의 요건을 갖춘 사업을 영위하는 법인이라 하더라도 모든 활동을 통틀어 하나의 연간투자공제만을 신청할 수 있음
 - 요건을 갖춘 사업 간에는 법인이 적절하다고 생각하는 대로 이를 할당할 수 있음
 - 그룹회사의 경우 전체 그룹은 총 하나의 연간투자공제만을 신청할 수 있음
 - 개별 회사 및 개별 활동 별로 법인의 임의대로 이를 할당하는 것은 가능함
 - 동일한 지출에 대해 연간투자공제와 초년도공제를 이중으로 적용할 수는 없음
 - 연간투자공제가 적용되지 않는 경우
 - 사업이 영구히 종료되는 과세기간에 발생한 지출
 - 차량의 공급 관련 지출
 - 제한된 사업을 위한 지출
 - 특정 간주지출 등

6) 자산의 사용중단, 양도 및 처분

- 자산 처분시 과거 자본공제를 과도하게 받은 경우 이에 대한 과세(balancing charge)가 이루어질 수 있으며, 과거 자본공제가 부족하게 이루어진 경우에는 추가공제(balancing allowance)도 가능함
 - 처분가치 > 장부가액 : 그 차액에 대한 과세(balancing charge)가 이루어짐
 - 단, 일반자산 집단(general pool) 및 특별세율 집단(special rate pool)의 경우 영업이 종료될 때까지 동 과세문제는 발생하지 않음
 - 선박을 처분하는 경우 처분 후 6년 내에 새 선박의 취득을 위한 지출이 발생하게 되면 일반적으로 과세이연(rollover relief)이 적용 가능함
 - 처분가치 < 장부가액 : 그 차액에 대해 추가공제(balancing allowance)가 가능함

다. 자산그룹별 상세

1) 부동산(immovable property)

□ 산업용 건물(industrial buildings)의 건축을 위한 지출은 자본공제를 적용받을 수 있음

○ 공제요건

– 건물은 요건을 갖춘 사업에 사용되어야 함

○ 산업용 건물에 대한 자본공제는 2011년 4월까지 단계적으로 폐지될 예정임

□ 산업용 건물의 정의

○ 산업용 건물이라 함은 매우 포괄적인 용어로 이는 법상 열거된 요건을 갖춘 거래에 사용되는 건물 및 구조물을 의미함

– 요건을 갖춘 거래에는 제조업, 가공업, 어업, 광물채취업 등이 있으며 이 외에도 전기, 수도, 수력발전, 하수설비의 공급을 위한 거래 등이 포함됨

○ 산업용 건물의 적용범위

– 요건을 갖춘 경우 특정 호텔 및 스포츠 시설

• 호텔은 상설건물로서 4월부터 10월까지의 기간 중 적어도 4개월 이상을 영업하는 등 특정 요건을 갖추면 자본공제가 적용됨

• 요건을 갖춘 스포츠 시설은 종업원의 복지를 위해 사용되는 경우에 한해 자본공제가 적용됨

– 요건을 갖춘 사업지역에 위치한 경우 기타 상업용 건물(commercial buildings) 및 구조물

– 근로자의 복지를 위해 사용되는 건물

– 토지의 경우 자본공제를 신청할 수 없으나, 공장 및 기계장치의 설치를 위하여 토지를 복구하는 경우 관련 지출에 대해서는 자본공제가 적용 가능함

– 반면, 거주주택, 소매점, 전시실, 특정 호텔 및 사무실의 경우 자본공제가 허용되지 않음

□ 공제방법 및 공제율

○ 산업용 건물에 대한 감가공제(writing-down allowances) 방법

– 정액법(straight-line basis)을 적용함

○ 공제율

– 연간 지출액에 대해 4%를 적용함

– 단, 요건을 갖춘 사업지역(enterprise zones)에 위치한 경우 25%를 적용하며, 상업용 건물에 대해서는 100% 초년도공제가 가능함

□ 요건을 갖춘 사업지역의 상업용 건물

○ 요건을 갖춘 사업지역에 위치한 경우 일반적으로 상업용 건물 및 사무실(거주주택 제외)에 대해서도 자본공제를 적용받을 수 있음

– 요건을 갖춘 사업지역 내에서 건물 건축 후 10년 내에 발생한 지출의 경우 공제대상에 해당함

– 자본공제 신청자는 해당 건물에 관련 지분(relevant interest)이 있어야 함

□ 주상복합아파트(flats over shops)

○ 2001 재정법에 의하면, 특정 건물을 주상복합아파트로 전환하는 경우 해당 아파트에서 사업활동이 수행되고 있으면 자본공제를 적용받을 수 있음

– 주상복합아파트에 대해서는 산업용 건물에 적용되는 규칙을 준용하여 자본공제를 적용함

○ 초년도공제로는 100%가 적용가능하며, 감가공제로는 25%를 적용함

□ 중고건물(second-hand building)

○ 중고건물을 취득하는 경우 양도자의 미공제 잔액은 양수자에게 이전되어 양수자가 자본공제를 적용받을 수 있음

○ 요건을 갖춘 사업지역에 위치한 건물로서 그 최초 사용일 이후 2년이 되지 않은 것을 취득하는 경우 특별규칙이 적용됨

– 이 때 요건을 갖춘 지출은 건물 건축비용과 건물 구입비용 중 적은 금액으로 함

2) 시설 및 기계장치(plant and machinery)

가) 자본공제 요건

- 요건을 갖춘 활동을 수행하는 납세자가 시설 및 기계장치와 관련하여 요건을 갖춘 지출을 하는 경우 자본공제를 적용받을 수 있음

- 요건을 갖춘 활동(Qualifying activities)
 - 매매(trade)
 - 토지 또는 별장으로부터의 소득 관련 사업
 - 전문직(profession) 또는 생업(vocation)
 - 관리 및 투자법인의 활동

- 요건을 갖춘 지출(Qualifying expenditure)
 - 요건을 갖춘 지출이라 함은 일반적으로 시설 및 기계장치의 소유주가 요건을 갖춘 활동을 위해 지출한 시설 및 기계장치에 대한 전체적 또는 부분적인 자본적 지출을 의미함
 - 시설 및 기계장치의 정의
 - 법상 규정된 바는 없으나 건물과 구조물을 제외하고 일반적으로 회사가 사업목적으로 구입한 장치에 대해 포괄적으로 사용하고 있음
 - 건물 관련 지출 중 시설로 간주되는 부분
 - 건물에 부착된 기계류
 - 전기, 냉수, 가스 및 하수도 시스템
 - 환기 및 냉방시스템, 난방 및 온수 시스템
 - 화재 및 도난 경보 시스템
 - 컴퓨터소프트웨어
 - 특별규칙에 따라 설비로 분류함
 - 필름 완성본의 생산 및 취득비용

- 일반적으로 수익적 지출로 간주함
- 단, 기대 수명이 2년 이상일 것 등 요건을 갖춘 필름의 경우 자본적 지출로 보아 자본공제를 적용함

나) 공제방법

- 시설과 기계장치는 일반적으로 자산집단(pool)별로 묶어 자본공제 금액을 결정함
 - 자산집단으로는 특별세율 집단, 단일자산 집단, 주요자산 집단, 소규모 집단이 있음
- 특별세율 집단(special rate pool)
 - 2008 재정법에서는 2008년 4월 1일부터 특별세율 집단에 대한 특별상각제도를 도입 하였음
 - 대상자산: 다음과 관련하여 2008년 4월 1일 이후 발생한 지출
 - 장기 내용연수 자산
 - 장기 내용연수 자산이라 함은 일반적으로 기대활동수명이 적어도 25년 이상인 자산을 의미함
 - 2008년 4월 1일 이전 동 자산에 대한 감가공제율은 6%였음
 - CO₂ 배출량이 높은 차량(160g/km)
 - 건물 또는 건축물의 단열재
 - 건물 또는 건축물의 구성요소(integral features)
 - 2008 재정법을 계기로 건물 또는 건축물의 구성요소(integral features)를 별도로 분류하기 시작함
 - 그 사례로는 전기시스템, 냉수시스템, 난방 및 온수 시스템, 승강기 및 에스컬레이터 등이 있음
 - 지출액 중 일부만이 특별세율 집단에 해당하는 경우 별도의 항목으로 간주함
 - 이 때 지출액의 할당은 합리적인 기준(just and reasonable basis)에 따름
 - 공제율: 연간 10%

□ 단일자산 집단(single asset pool)

- 단일자산 집단의 경우 하나의 집단으로 분류하더라도 개별 자산에 대한 자본공제액을 별도로 계산함
- 대상자산
 - 2009년 3월 31일 이전에 구입한 차량
 - 단기 내용연수 자산
 - 보유기간이 5년 미만으로 예상되는 자산을 의미함
 - 일부 비사업용으로 사용되는 자산
- 차량에 대한 특별규칙
 - 2009년 3월 31일 이전 취득분
 - £12,000을 초과하는 자동차는 단일자산 집단으로 분류되며, 감가공제액은 한해당 최대 £3,000으로 제한됨
 - £12,000 미만인 자동차는 주요자산 집단으로 분류되어 감가공제액에 제한을 받지 않음
 - 이와 같은 규칙은 2009년 4월 1일 이전에 구입한 차량에 대해 2014년 3월 31일 이후 종료되는 첫 과세연도까지 계속 적용되며, 그 후 해당 자산집단의 잔액은 주요자산 집단으로 분류될 것임
 - 2009년 4월 1일 이후 취득분
 - 주요자산 집단으로 분류함

□ 주요자산 집단(main pool)

- 대상자산
 - 특별세율 집단 또는 단일자산 집단으로 별도로 규정한 경우를 제외하고 시설 및 기계장치와 관련하여 발생한 지출은 일반적으로 주요자산 집단에 해당함
- 공제방법: 정률법
- 공제율: 연간 20%
 - 2008년 4월 1일 이전에는 25%를 적용함
 - 과세기간이 2008년 4월 1일에 걸쳐 있는 경우 2008년 재정법에 의하면 기간별로

나누어 별도의 공제율(hybrid rate)을 적용하는 것이 가능함

□ 소규모 집단(small pools)

- 2008 재정법에서는 행정편의를 목적으로 소규모 집단에 대해 즉시 상각제도를 도입하였음
- 대상자산
 - 주요자산 집단 및 특별세율 집단의 경우 장부가액이 £1,000을 초과하지 않으면 그 금액 중 전체 또는 일부를 즉시 상각할 수 있음
 - 과세기간이 1년 미만인 경우 £1,000의 한도는 기간에 따라 균등하게 조정됨

다) 특수 사례

□ 해외 임대(overseas leasing)

- 임차인이 영국의 법인세법을 적용받지 않는 해외임대의 경우 별도의 집단으로 분류하며, 감가공제액은 10%로 줄어들게 됨
 - 이는 해외 임차인이 최종소비자인지 또는 중개상인지 여부에 관계없이 적용됨
- 예외
 - 장기내용연수 자산에는 적용되지 않음
 - 선박, 항공기 및 수송용 컨테이너의 특정 임대자 간 임대 및 단기간 임대 해당 하는 경우 일반 공제가 적용됨
 - 반조세회피 조항에 따라 자본공제의 신청이 거절될 수도 있음

□ 선박(ships)

- 선박의 경우 특별규칙이 적용되어 초년도공제 및 감가공제를 자유롭게 연기할 수 있음
- 또한 선박의 양도로 발생한 양도차익 중 기자본공제로 장부가액이 감소하여 발생한 부분에 대해서는 그 인식을 연기할 수 있음
 - 단, 양도 후 6년 내에 선박에 재투자하여야 한다는 요건을 충족해야 함

□ 톤세가 적용되는 회사

- 톤세를 적용받게 되는 경우 자본공제의 적용이 정지됨
- 톤세를 적용받지 않게 될 때 자본공제의 적용이 개시됨
 - 자본적 지출 간주금액은 실제 지출액에서 톤세 규정 2000(Tonnage Tax Regulations 2000)에 따른 간주공제액을 차감한 금액임
- 임대인의 경우 임차인에게 톤세가 적용되면 £8천만을 한도로 자본공제를 적용받을 수 있음
 - 자본적 지출 간주금액 중 £4천만까지는 25%의 공제율을 적용하고, £4천만부터 £8천만까지는 10%의 공제율을 적용함
 - 개별 선박을 기준으로 한도액을 적용하며, 선박 소유주가 둘 이상인 경우 이를 지분율에 따라 할당함

□ 반조세회피

- 할부구입, 특수관계자와의 판매 후 리스 등 특정거래에 대해서는 자본공제의 적용이 제한되고 있음
- 자본공제를 주목적으로 한 거래에 해당하는 경우 일반적인 반조세회피 조항이 적용됨

라) 적용 사례

① 1단계: 신청 가능한 공제를 확인

- 시설 및 기계장치에 대해 표준공제(standard Plant and Machinery Allowance) 외에 연간투자공제(Annual Investment Allowance), 초년도공제(First-Year allowance) 등이 적용 가능한지 여부를 확인함

□ 사례

- 친환경설비에 £88,000, 일반 설비에 £50,000을 소비한 경우
 - £88,000의 친환경설비에는 100%의 초년도공제가 적용 가능함

- £50,000의 일반 설비에는 연간투자공제가 적용 가능함

② 2단계: 자산을 자산집단별로 분류

□ 해당 과세기간 동안 구입한 자산 중 법인세법상 시설 및 기계장치로 분류되는 것을 취합한 후 이를 다음의 자산집단별로 재분류함

- 특별세율 집단
- 단일자산 집단
- 주요자산 집단

□ 사례

○ 레스토랑을 운영하는 회사 A가 2008년 12월 31일로 종료되는 회계기간 동안 건물의 구성요소(예를 들어, 전기시스템)에 £30,000, 컴퓨터시스템에 £20,000, 도자기에 £2,000을 지출함

- £30,000의 건물의 구성요소에 대한 지출은 특별세율 집단으로 분류함
- £20,000의 컴퓨터시스템의 경우 별도로 단기자산 집단으로 분류되지 않으면 주요자산 집단으로 분류함
- £2,000의 도자기는 별도로 단일자산 집단으로 분류되지 않으면 주요자산 집단으로 분류함

③ 3단계: 연간투자공제(Annual Investment Allowance) 금액을 계산

□ 과세기간 동안 특별세율 집단 및 주요자산 집단의 자산항목에 지출한 금액을 합산함

- 총액이 £50,000 미만인 경우
 - 연간투자공제를 신청하고 전체 금액을 거래이익(trading profits)에서 공제함
- 총액이 £50,000을 초과하는 경우
 - 전체 금액 중 £50,000에 대해서는 연간투자공제를 신청함

④ 4단계: 초년도공제(First-Year allowance) 금액을 계산

- 40%의 초년도공제는 2009년 4월 1일부터 2010년 3월 31일까지 12개월의 기간 동안 시설 및 기계장치와 관련하여 발생한 지출에 대해 적용함
- 이는 연간투자공제 후 잔액에 대해 적용함

사례

- 2009년 6월 30일 £100,000의 인쇄기를 구입하였으며, 그 외 지출은 없었음
- £50,000을 주요자산 집단으로 분류하여 연간투자공제를 신청함
 - £50,000의 잔액에 대해서는 40%의 초년도공제를 신청하여, £20,000($40\% \times £50,000$)의 공제를 적용받음
 - £30,000($£100,000 - £50,000 - £20,000$)의 잔액은 다음 회계기간으로 이월함

⑤ 5단계: 전기로부터 이월된 자산집단을 추가

- 개별 자산집단별로 전기로부터 이월된 금액을 합산함
- 회계기간이 2008년 4월 1일 이후 시작하고 전기로부터 이월된 장기자산 집단이 있는 경우 이는 특별세율 집단으로 분류함

사례: 주요자산 집단 가액의 계산

주요자산 집단		금액
전기 이월액		£5,000
당기 지출액	£51,000	
: 연간투자공제 신청액	(-)£50,000	
: 연간투자공제 신청 후 잔액	£1,000	£1,000
차기 이월액		£6,000

⑥ 6단계: 처분자산 가액을 차감

- 시설 및 기계장치를 처분하는 경우 처분가액을 해당 자산 집단에서 공제함

- 공제한도
 - 당초 해당 자산 집단에 가산되었던 금액을 한도로 함
- 처분가치가 장부가액을 초과하는 경우
 - 그 차액은 법인세 신고시 과세소득에 가산함

⑦ 7단계: 소규모집단 공제금액의 계산

- 2008년 4월 1일 이후 시작되는 회계기간에 대해서는 100%의 소규모집단 공제(Small Pool Allowance)를 신청할 수 있음
 - 소규모집단 공제는 특별세율 집단 및 주요자산 집단에 적용가능하며, 단일자산 집단에는 적용되지 않음
 - 6단계 이후 특별세율 집단 또는 주요자산 집단의 잔액이 £1,000 이하인 경우 전체 금액을 공제하는 것이 가능함
 - 예외
 - 40%의 초년도공제를 적용한 후 잔액이 £1,000 이하인 경우 소규모집단 공제를 신청할 수 없음
 - 초년도공제 후 남은 60%의 잔액은 다음 회계기간으로 이월됨

□ 사례

주요 자산 집단	금액
6단계 이후 잔액	£850
소규모집단 공제 신청액	£850
차기 이월액	£0

⑧ 8단계: 표준공제(Writing Down Allowance) 금액의 계산

- 7단계까지의 과정을 거친 후 각각의 자산집단 잔액에 대해서는 표준공제를 적용함
 - 공제율
 - 특별세율 집단: 10%

- 주요자산 집단: 20%
- 주요자산 집단에 대해 이미 초년도공제를 신청한 경우 동일한 회계기간에 표준공제를 신청할 수 없음
 - 초년도공제 후 잔액은 다음 회계기간으로 이월되어 해당 자산집단에 가산됨
- 단일자산 집단의 경우 감가공제와 관련하여 자산유형별로 특별규칙이 적용됨
 - 단일자산 집단의 경우 하나의 집단으로 분류하더라도 개별 자산가액을 별도로 계산하여야 함
- 감가공제 후 잔액은 다음 회계기간으로 이월됨

□ 사례

- 주요자산 집단에서 감가공제액의 계산

주요자산 집단		금액
5단계 이후 잔액		£6,000
전기 이월액	£5,000	
당기 지출액 중 연간투자공제 적용 후 잔액	£1,000	
표준공제 신청가능 금액	£5,000	
표준공제액(20%)		£1,000
차기 이월액		£5,000

3) 무형자산

가) 자본공제법상 처리

① 특허권(patents)

□ 특허권의 정의

- 법인세법상 특허권이라 함은 어떤 행위를 하거나 또는 할 수 있는 권한이 부여된 권리를 의미함
- 미래에 특허권을 취득할 수 있는 권리 역시 특허권에 해당하는 것으로 보고 있음

□ 특허권을 취득하는 경우 자본공제가 가능함

○ 공제요건

- 사업을 목적으로 특허권을 취득했을 것
- 특허권의 취득으로 발생한 소득에 대해 납세의무가 있을 것

○ 공제방법: 정률법

○ 공제율: 25%

② 노하우(know-how)

□ 노하우의 정의

○ 노하우라 함은 산업정보로 정의됨

○ 이는 상품 등의 제조, 채굴, 농업·임업·어업 활동의 수행을 보조하는 역할을 함

□ 노하우를 취득하는 경우 자본공제가 가능함

○ 공제요건

- 일반적으로 사업과정에서 또는 사업과 관련하여 노하우를 취득했을 것

○ 공제방법: 정률법

○ 공제율: 25%

나) 법인세법상 처리

□ 2002 재정법(Finance Act 2002)에 의하면, 영국에서는 무형자산(intangible assets)에 대해 (1)기업회계기준에 따라 상각하거나 또는 (2)납세자의 선택에 따라 고정비율(4%)로 상각하는 것이 가능함

□ 무형자산의 정의

○ 무형자산이라 함은 기업회계상 갖는 의미와 같으며, 특히 다음과 같은 지적재산(intellectual property)을 포함하는 개념임

- (a) 특허권(patent), 상표권(trade mark), 등록 디자인(registered design), 저작권 또

는 디자인권 등

- (b)(a)의 권리와 유사한 국외 권리
- (c)(a) 또는 (b)에서 보호를 받지 못하는 정보 또는 기술로서 상업적 또는 경제적 가치가 있는 경우
- (d)(a), (b) 또는 (c)의 권리와 관련된 라이선스 또는 기타 권리
- 영업권(goodwill)은 상기 무형자산의 범위에 포함되지 않으나 세무상 무형자산과 동일하게 처리함
 - 이 때 영업권이라 함은 기업회계상 갖는 의미와 동일함

□ 회계기준에 따른 상각(writing down on accounting basis)

- 회계기간 중 다음을 이유로 기업회계상 고정자산 가액이 줄어든 경우 세무상 이에 상응하는 금액을 손금으로 인정함
 - 감모상각(amortization)
 - 손상평가(impairment review)

□ 납세자의 선택에 따른 고정비율 상각(writing down at fixed rate)

- 납세자는 세무상 무형자산의 원가를 고정비율로 상각하는 것을 선택할 수 있음
 - 이는 회계상 무형자산을 상각했는지 여부와 관계없이 적용됨
 - 따라서 기업회계상 내용연수가 비한정인 무형자산에 대해서도 세무상 상각하는 것이 가능함
- 상각액
 - 무형자산 원가에 4%의 공제율을 적용하여 상각하거나
 - 잔존가액이 그보다 작은 경우 잔액을 전액 상각함

2. 호주

가. 개관

- 호주에서는 호주 채택 국제회계기준(Australian Equivalents to IFRS, AIFRS)의 제정을 통해 국제회계기준을 자국 기준화하는 절차를 거쳐 2005년 1월 1일부터 국제회계기준을 도입한 바 있음
 - AIFRS의 적용은 회사법(Corporation Act 2001)상 상장회사, 비상장회사(소규모 법인 제외), 외국법인의 자회사 등에 의무사항임
 - 호주 세법에서는 과세소득 금액의 계산시 기업회계기준에 따른 손익과는 별도로 세법상 규정된 과세가능 이익(assessable income)에서 공제가능한 손금(allowable deductions)을 차감하는 방식을 취하고 있음
 - 그러나 그 과정에서 재무제표상의 금액 또는 재무비율을 일부 인용하고 있기 때문에 AIFRS의 도입에 따른 기업회계기준의 변경으로 세법이 영향을 받게 되었음
 - 호주 과세관청은 이에 대해 AIFRS에 따라 작성한 재무제표를 기초로 최선의 추정치를 산출하도록 하거나 AIFRS에 따라 계산한 금액을 일부 허용하고 있음

- 본 연구 주제인 감가상각제도와 관련하여 호주에서 세무상 감가상각제도는 세법상 별도로 규정된 ‘표준 자본공제제도(uniform capital allowances system)’에 따라 계산한 자본공제 금액을 과세소득 금액 계산시 공제하는 신고조정 방식으로 운영되고 있음
 - 호주에서는 2001년 7월 1일 소득세법상 존재하던 각종 자본공제 조항을 통합하여 표준 자본공제제도를 도입한 바 있음
 - 표준 자본공제제도에 의하면 세무상 감가상각자산의 가치하락을 반영하여 과세소득 계산시 자본공제액을 공제하는 것이 가능함⁷⁾
 - 감가상각자산에 대한 자본적 지출은 특정 요건을 갖춘 경우 전액 공제가 가능하며, 기타의 경우 자산의 내용연수기간 또는 해당 프로젝트의 수행기간 동안 공제함

7) ITAA97 Div 40

- 건축물 및 그 구조적 개선 관련 자본적 지출은 별도의 규칙을 적용받으며, 연구개발비 및 필름 역시 별도의 조항에 따라 자본공제를 적용받음
- 소규모 법인의 경우 간이상각제도(simplified depreciation arrangements)를 선택할 수 있음
- 이와 같이 호주에서 세무상 감가상각제도는 회계상 감가상각비 계상액과는 별도로 독립적으로 운영되고 있기에 국제회계기준의 도입에 따른 기업회계기준의 변경으로 세무상 자본공제제도가 받는 영향은 없음
 - 이하는 호주의 표준 자본공제제도에 대한 일반적인 내용과 아울러 자산그룹별로 그 상세 내용을 정리한 것임

나. 표준 자본공제제도

1) 공제요건

- 자본공제제도에 의하면, 납세자는 과세기간 동안 보유하고 있는 감가상각대상 자산의 가치 하락에 대해 자본공제를 적용받을 수 있음
- 공제요건
 - 과세사업에 사용되는 자산일 것
 - 자산의 일부는 과세사업에, 일부는 비과세사업에 사용되는 경우 공제액을 할당하여야 함
 - 감가상각대상 자산(depreciating assets)에 해당할 것
 - 감가상각대상 자산이라 함은 내용연수가 유한하고 사용기간이 경과함에 따라 그 가치가 하락할 것으로 예상되는 자산을 의미함
 - 다음은 감가상각대상 자산에서 제외함
 - 토지
 - 주식

- 별도로 열거되지 않은 무형자산
 - 연구개발 활동에 사용되는 특정 감가상각대상 자산
 - 호주에서 영화투자와 관련된 자산 등
- 자산을 소유하고 있을 것

□ 일반적으로 자산의 경제적 소유자가 자본공제를 신청할 수 있음

- 경제적 소유자라 함은 해당 자산의 경제적 효익에 배타적으로 접근할 수 있는 실체를 의미함
 - 예를 들어, 전형적인 할부계약에서 임대자산에 대해 자본공제를 신청할 수 있는 사람은 임차인임
- 자본공제는 자산이 설치되어 사용될 준비가 된 경우 적용됨

2) 공제대상 금액

□ 감가상각대상 자산의 원가는 다음의 두 가지 요소로 구성되어 있음

- 자산의 취득비용
 - 이는 납세자가 감가상각대상 자산을 보유하기 시작한 시점에 발생하며, 자산의 취득가액과 취득부대비용으로 구성되어 있음
- 자산을 현재의 상태로 유지하는 데 추가되는 비용
 - 이는 자산을 보유한 이후 발생하는데 그 사례로는 운송비, 개수비 등이 있음
 - 감가상각자산(건물 제외)의 폐기비용은 자산의 일부를 폐기하는 경우에 한해 해당 자산의 원가를 구성하게 됨

□ 다음 항목은 감가상각대상 자산의 원가에서 제외함

- 2001년 7월 1일 이전에 발생한 비용(설비 제외)
- 소득세법상 다른 조항을 적용받아 공제되는 금액
- 수익의 특성을 갖는 비용
- 부가가치세 매입세액

3) 공제방법

- 감가상각자산의 가치감소를 측정하는 방법으로는 기초원가법(prime cost method)과 가치감소법(diminishing value method)이 있음
 - 납세자는 자산별로 공제방법을 선택하는 것이 가능하며, 해마다 다른 공제방법을 적용하는 것도 가능함
 - 단, 다음의 경우 공제방법을 선택할 수 없음
 - 특수관계자로부터 감가상각자산을 취득하는 경우: 특수관계자가 사용하던 공제방법을 그대로 적용해야 함
 - 자산의 소유주는 변동되었으나 사용자가 동일한 경우 또는 기존 사용자의 특수관계자가 사용하게 된 경우: 기존의 소유주가 사용하던 공제방법을 그대로 적용해야 함
 - 감가상각자산이 소액집단에 해당하는 경우: 별도의 산식에 따라 공제함
 - 2001년 6월 30일 이전부터 보유해온 자산의 경우 기존에 사용하던 공제방법을 표준 자본공제제도하에서도 계속 적용해야 함
 - 단, 사내 소프트웨어 및 지적재산의 경우 기초원가법만이 적용 가능함
 - 감가상각자산이 사적인 용도로 사용되거나 또는 면세소득의 창출을 위해 사용되는 경우 공제가능금액은 줄어들게 됨

가) 기초원가법(Prime cost method)

- 기초원가법에서는 자산가치가 내용연수 동안 균등하게 감소한다고 가정하여 다음의 산식에 따라 감가상각자산의 연간 감소가치를 계산함

[기초원가법하의 연간 자본공제액]

$$\frac{\text{원가(cost)}^1}{\text{내용연수}} \times \frac{\text{당해연도 보유일수}}{365}$$

1) 원가: 취득가액에 자본적 지출액을 합산하여 계산함

나) 가치감소법(Diminishing value method)

- 가치감소법에 의하면, 감가상각자산의 가치감소액은 초년도에 가장 크고 이후 연도에 점차 작아지는 것으로 가정함
 - 기초가액이 \$1,000 미만으로 줄어드는 경우 소액집단(low-value pool)으로 분류하는 것이 가능함

[가치감소법하의 연간 자본공제액]

$$\frac{\text{기초가액}^1}{\text{내용연수}} \times \frac{\text{당해연도 보유일수}}{365} \times \text{가치감소율}^2$$

- 1) 기초가액(base value): 최초 공제연도의 기초가액은 자산의 원가이며, 이후 과세연도의 기초가액은 기초 장부가액에 당해 연도 자본적 지출액을 합산한 금액임
- 2) 가치감소율: 2006년 5월 10일 이후 보유하기 시작한 자산에 대해서는 가치감소율로 200%를 적용하며, 그 이전에 보유한 자산에 대해서는 150%를 적용함

4) 내용연수

- 일반규칙
 - 납세자는 감가상각자산의 내용연수 결정시 (1)직접 추정방법과 (2)국세청장이 정한 내용연수 중 하나를 선택할 수 있음
 - 그 선택은 해당 자산이 최초로 사용되거나 사용을 위해 설치가 완료된 과세연도에 이루어져야 함
 - 단, 일부 사례에서는 이와 같은 선택이 허용되지 않고 (3)법정내용연수(statutory effective life)의 적용이 강제되고 있음
- 특례
 - 연구개발(R&D) 활동을 수행하는 법인의 경우 특례 내용연수를 적용받음
 - 소규모 사업자의 경우 소규모 사업자를 대상으로 한 감가상각제도(small business depreciation regime)를 적용받음

가) 직접 추정방법

- 납세자가 내용연수를 직접 추정하는 방법을 선택한 경우 다음을 고려하여 내용연수를 결정하여야 함
 - 감가상각자산이 생산적인 목적에 사용될 수 있는 기간
 - 마멸 및 손상
 - 합리적으로 좋은 상태로 유지될 수 있는지 여부

- 내용연수의 재계산
 - 자산의 특성과 관련된 환경의 변화(예를 들어, 자산의 개량 등)로 현재 사용하고 있는 내용연수가 적절하지 않게 된 경우 내용연수를 재계산할 수 있음
 - 당해 과세연도에 자산가치가 10% 이상 증가하거나 또는 다음에 해당하는 경우 내용연수의 재계산은 필수적임
 - 직접 추정방법을 택했거나 또는 기초원가법하에서 국세청장이 정한 내용연수를 적용하는 경우
 - 2001년 7월 1일 이전부터 보유하던 자산의 경우 표준 자본공제제도하에서도 기존의 내용연수를 계속 적용하여야 함

나) 국세청장이 정한 내용연수

- 국세청장은 납세자의 선택에 따라 적용 가능한 권장 내용연수를 과세예규 TR 2009/4에서 제시하고 있으며, 이는 정기적으로 업데이트되고 있음
 - 과세예규 TR 2009/4의 권장 내용연수는 다음과 같이 Table A와 Table B에서 두 가지 유형으로 구분 제시되어 있음
 - Table A: 산업분류별로 주로 보유하고 있는 자산에 대한 권장 내용연수가 제시되어 있음

〈표 Ⅲ-1〉 국세청장이 정한 내용연수: 농업·임업·어업(호주)

<i>AGRICULTURE, FORESTRY AND FISHING (01110 to 05290)</i>		
ASSET	LIFE (YEARS)	DATE OF APPLICATION
All terrain vehicles (ATVs) used in primary production activities	5	1 Jul 2007
Environmental control structures (including glasshouses, hothouses, germination rooms, plastic clad tunnels and igloos)	20	1 Jul 2006
Fences (excluding stockyard, pen and portable fences): Being fencing constructed at a time for a particular function (eg a line of fencing forming a side of a boundary or paddock) not being in the nature of a repair :		
General (incorporating anchor assemblies, intermediate posts, rails, wires, wire mesh and droppers)	30	1 Jul 2008
Electric	20	1 Jul 2008
Fence energisers for electric fences:		
Mains power	10	1 Jul 2008
Portable	5	1 Jul 2008
Fertigation systems:		
Pumps	3	1 Jul 2008
Tanks	10	1 Jul 2008
Grading and packing line assets used on farm:		
Banana assets:		
Air rams	3	1 Jul 2008
Bunch lines	10	1 Jul 2008
Choppers/mulchers	8	1 Jul 2008
Rails (including points)	15	1 Jul 2008
Scrap conveyors	5	1 Jul 2008
Tops	8	1 Jul 2008
Water troughs	10	1 Jul 2008
Coffee assets:		
Dryers	15	1 Jul 2008
Processors (including pulpers)	10	1 Jul 2008
Fermentation tanks	10	1 Jul 2008
Hullers	12	1 Jul 2008
Washers/separators	10	1 Jul 2008
General assets:		
Bin tippers	15	1 Jul 2008
Conveyors (including elevators)	10	1 Jul 2008
Drying tunnels	15	1 Jul 2008
Fungicide units	12	1 Jul 2008
Receival hoppers (including water dumps)	15	1 Jul 2008
Tables (including packing and sorting tables)	15	1 Jul 2008
Washing assets (including brush and barrel washer)	10	1 Jul 2008
Waxing assets	12	1 Jul 2008

〈표 III-1〉의 계속

Graders:		
Electronic	10	1 Jul 2008
Mechanical	15	1 Jul 2008
Optical	8	1 Jul 2008
Labelling assets:		
Labelling applicators (including in line labellers)	8	1 Jul 2008
Labelling guns	3	1 Jul 2008
Olive oil processing assets	15	1 Jul 2008
Tree nut assets:		
De-husking units	8	1 Jul 2008
Drying silos	20	1 Jul 2008
Trommels	15	1 Jul 2008
Packing assets (including bagging and wrapping machines)	10	1 Jul 2008
Scales (excluding platform scales)	5	1 Jul 2008
Livestock grids	40	1 Jul 2008
(…)		

– Table B: 여러 산업에서 두루 사용하고 있는 일반 자산(예를 들어, 임대자산, 차량, 컴퓨터 등)에 대한 권장 내용연수가 알파벳 순으로 제시되어 있음

〈표 III-2〉 국세청장이 정한 내용연수: 일반 자산(호주)

A		
ASSET	LIFE (YEARS)	DATE OF APPLICATION
Advertising Samples and Designs (for decorative steel and iron work)	40	1 Jan 2001
Advertising Signs:		
Billboards (hoarding)	20	1 Jan 2001
Roller board (moving surface)	6 2/3	1 Jan 2001
Solar powered (real estate signs)	13 1/3	1 Jan 2001
Air compressors:		
Compressors - reciprocating	7	1 Jul 2008
Compressors - rotary screw	10	1 Jul 2008
Air-conditioning assets (excluding pipes, duct work and vents):		
Air handling units	20	1 Jul 2003
Cooling towers	15	1 Jul 2003
Condensing sets	15	1 Jul 2003
Chillers:		
Absorption	25	1 Jul 2003
Centrifugal	20	1 Jul 2003
Volumetrics (including reciprocating, rotary, screw, scroll):		

〈표 Ⅲ-2〉의 계속

Air-cooled	15	1 Jul 2003
Water-cooled	20	1 Jul 2003
Damper motors (including variable air volume box controller)	10	1 Jul 2003
Fan coil units (connected to a condensing set)	15	1 Jul 2003
Humidifiers (steam generator)	10	1 Jul 2003
Mini split system up to 20KW (including ceiling, floor and high wall split system)	10	1 Jul 2003
Packaged air conditioning units	15	1 Jul 2003
Pumps	20	1 Jul 2003
Room units	10	1 Jul 2003
Aircraft:		
Aeroplane:		
General Use	20	1 Jul 2002
Used predominantly for agricultural spraying or agricultural dusting	10	1 Jul 2002
Gliders/sailplanes	10	1 Jan 2001
Helicopter:		
General Use	20	1 Jul 2002
Used predominantly for mustering, agricultural spraying or agricultural dusting	10	1 Jul 2002
Hot air balloons:		
Envelope and cane basket	3	1 Jan 2001
Associated equipment (inflator fan, burner unit, fuel cylinders)	10	1 Jan 2001
Amenities Provided For Employees (sanitary ware, etc., forming part of toilet accommodation or washing facilities)	20	1 Jan 2001
Art Works	100	1 Jan 2001
Automatic Teller Machine	8	1 Jul 2001
B		
Battery Chargers	20	1 Jan 2001
Batteries (Storage)	13 1/3	1 Jan 2001
Bending machines (bar, angle and rod)	10	1 Jul 2008
Bicycles	10	1 Jan 2001
Binoculars	10	1 Jan 2001
Block and brick elevators, portable	10	1 Jul 2008
Boilers	20	1 Jul 2005
Boiler pumps	5	1 Jul 2005
Boom Gates	10	1 Jan 2001
Boring Drill (rotary mole, underground)	3 1/3	1 Jan 2001
Boring Plant	10	1 Jan 2001
Bottle Washing Machine	10	1 Jan 2001
Bowser Machines (including self service)	10	1 Jan 2001
Bowser Tanks (underground)	13 1/3	1 Jan 2001
Building maintenance units	35	1 Jul 2005

(...)

□ 적용방법

- 자산의 내용연수가 산업별 권장 내용연수와 일반 자산에 대한 권장 내용연수에 모두 제시되어 있는 경우 다음을 적용함
 - 납세자가 해당 산업군에 속하는 경우: 산업별 권장 내용연수
 - 납세자가 해당 산업군에 속하지 않는 경우: 일반 자산에 대한 권장 내용연수
- 자산의 내용연수가 Table A와 Table B에 모두 제시되어 있지 않은 경우 직접 추정방법에 따라 내용연수를 직접 추정해야 함

□ 내용연수의 종류 및 공제율

- 과세예규에서 권장하고 있는 내용연수의 종류와 내용연수별 공제율을 공제방법에 따라 나누어 정리하면 다음 표와 같음

〈표 Ⅲ-3〉 국세청장이 정한 내용연수의 종류 및 공제율(호주)

(단위: %)

내용연수	기초원가법	가치감소법
1½	66.67	100
2	50	100
3	33.33	66.67
3⅓	30	60
4	25	50
4½	22.22	44.44
5	20	40
5½	18.18	36.36
6⅔	15	30
7	14.29	28.57
8	12.5	25
8⅓	12	24
9	11.11	22.22
10	10	20
12	8.33	16.67
13	7.69	15.38
13⅓	7.5	15
15	6.67	13.33

〈표 Ⅲ-3〉의 계속

내용연수	기초원가법	가치감소법
16 $\frac{2}{3}$	6	12
20	5	10
25	4	8
33 $\frac{1}{3}$	3	6
40	2.5	5
50	2	4
66 $\frac{2}{3}$	1.5	3
100	1	2

다) 법정 내용연수

- 일반적으로 자산의 내용연수는 직접 추정방법 또는 국세청장이 정한 내용연수에 따라 결정하지만 다음에 해당하는 경우 법정 내용연수(statutory effective life)를 적용하여야 함
 - 자산을 특수관계자로부터 취득한 경우
 - 자산의 소유주는 변동되었으나 사용자가 동일한 경우 또는 기존 사용자의 특수관계자가 사용하게 된 경우
 - 무형 감가상각자산

- 특수관계자로부터 취득한 자산의 내용연수
 - 특수관계자가 가치감소법을 적용한 경우
 - 기존에 특수관계자가 사용하던 내용연수를 그대로 적용함
 - 특수관계자가 기초원가법을 적용한 경우
 - 기존에 특수관계자가 사용하던 내용연수 중 잔여기간을 새로운 내용연수로 적용함
 - 법정 한도(statutory cap)가 적용되는 경우 특별규칙이 있음
 - 자산의 취득원가가 10% 이상 증가한 경우 내용연수를 재계산해야 함

- 자산의 소유주는 변동되었으나 사용자가 동일한 경우 또는 기존 사용자의 특수관계자가 사용하게 된 경우 자산의 내용연수
 - 기존 소유주가 가치감소법을 적용한 경우
 - 기존 소유주와 동일한 내용연수를 적용함
 - 기존 소유주가 기초원가법을 적용한 경우
 - 기존 소유주가 사용하던 내용연수 중 잔여기간을 새로운 내용연수로 적용함
 - 법정 한도(statutory cap)가 적용되는 경우 특별규칙이 있음
 - 자산의 취득원가가 10% 이상 증가한 경우 내용연수를 재계산해야 함

- 무형 감가상각자산의 내용연수
 - 무형자산에 대한 법정 내용연수는 '다. 자산그룹별 상세'를 참조할 것

- 특정 자산의 내용연수 법정 한도
 - 납세자가 국세청장이 정한 내용연수를 선택한 경우 특정 자산에 대해서는 법정 한도가 적용됨
 - 내용연수의 법정한도는 국세청장이 정한 내용연수보다는 짧은 기간임
 - 특정 자산의 범위

〈표 Ⅲ-4〉 내용연수 법정 한도: 특정 자산 I

항목	감가상각 자산의 종류 ¹⁾	내용연수
1	• 농약살포 등에 주로 사용되는 비행기	8년
2	• 항목 1이 적용되지 않는 비행기	10년
3	• 검열, 농약살포 등에 주로 사용되는 헬리콥터	8년
4	• 항목 3이 적용되지 않는 헬리콥터	10년
5	• 3.5톤을 초과하는 버스	7.5년
6	• 3.5톤 이하의 영업용 자동차로 1톤 초과 무게를 실을 수 있는 경우	7.5년
7	• 3.5톤 이하의 소형버스로 9명 이상을 태울 수 있는 경우	7.5년
8	• 4.5톤을 초과하는 트레일러	10년
9	• 3.5톤을 초과하는 트럭(광산의 채굴에 사용되는 트럭 제외하며, 공공 도로에서 운행하도록 등록된 것에 한함)	7.5년

주: 1) 항목1~항목4는 2002년 7월 1일 이후 사용된 자산에 대해 적용하며, 항목5~항목9는 2005년 1월 1일 이후 사용된 자산에 대해 적용함

〈표 Ⅲ-5〉 내용연수 법정 한도: 특정 자산Ⅱ

항목	감가상각 자산의 종류 ¹⁾	해당 산업	내용연수
1	• 가스공급 자산	가스공급	20년
2	• 가스배분 자산	가스공급	20년
3	• 석유생산 자산(전기발전 자산 및 해안 승강장 제외)	석유 및 가스 추출	15년
4	• 가스생산 자산(전기발전 자산 및 해안 승강장 제외)	석유 및 가스 추출	15년
5	• 해안 승강장	석유 및 가스 추출	20년
6	• 응축액, 원유, 국내 가스, 액화천연가스 및 액화석유 가스 제조에 사용되는 자산(전기발전 자산 제외)	석유 정제	15년
7	• 수확기	주요 생산 부문	6 ^중 년
8	• 트랙터	주요 생산 부문	6 ^중 년

주: 1) 항목1~항목6까지는 2002년 7월 1일 이후 사용된 자산에 대해 적용하며, 항목7과 항목8은 2007년 7월 1일 이후 사용된 자산에 대해 적용함

5) 특수유형의 자본공제

가) 즉시상각(immediate write-offs)

□ 다음의 소액자산에 대해서는 100% 즉시상각이 허용됨

- 취득원가가 AUD 300 이하인 감가상각자산
- 주로 과세소득의 창출을 위해 사용되는 자산으로 다음을 충족하는 경우
 - 취득원가가 AUD 300을 초과하는 자산의 일부를 구성하는 것이 아니어야 함
 - 해당 자산과 동일하거나 실질적으로 동일한 자산항목과 합산한 총원가가 AUD 300을 초과하지 않을 것

나) 소액집단(low-value depreciating asset pools)

□ 납세자(과세특례규정을 적용받는 소규모 사업자 제외)는 원가가 AUD 1,000 미만인 감가상각자산을 소액집단으로 분류하여 그 가치감소에 대해 별도로 자본공제를 신청할 수 있음

- 특정 자산을 소액집단으로 분류한 경우 이후 과세연도에 취득하게 되는 동일한 중

류의 자산에 대해서도 모두 소액집단으로 분류하여야 함

□ 대상자산

- 과세목적으로 사용이 개시된 시점에 원가가 AUD 1,000 미만인 자산
 - 공동소유 자산의 경우 개별 지분가액을 기초로 한도를 계산함
- 감가상각대상 자산의 과세연도 기초 장부가액이 가치감소법에 따라 AUD 1,000 미만인 경우

□ 공제금액

- 소액집단의 자본공제액은 다음을 합산하여 계산함
 - (1) 당해 과세연도에 소액집단으로 분류된 자산가액 \times 18.75%
 - (2) (직전 과세연도 말 소액집단의 장부가액 + 당해 과세연도에 소액집단으로 분류된 자산가액) \times 37.5%
- 소액집단의 감가상각대상 자산 중 과세목적으로 사용되지 않는 부분이 있는 경우 해당 부분을 감액하여 공제금액을 계산함

다) 투자공제(investment allowance)

□ 다음의 요건을 충족하는 경우 표준 자본공제 외에 투자공제를 추가적으로 적용할 수 있음

- 취득가액이 AUD 10,000을 초과하는 경우
 - 소기업(연간 매출액 AUD 200만 미만)에 대해서는 AUD 1,000을 적용함
- 자산이 호주에 위치하고 2010년 6월 30일 이전에 설치된 경우

□ 공제금액

- 투자공제 금액은 다음 가액의 30%로 계산함
 - 유형 감가상각자산의 신규 취득원가
 - 기존 유형 감가상각자산에 대해 2008년 12월 13일부터 2009년 6월 30일 사이 체

결된 계약에 따라 지출한 자본적 지출액

- 2009년 7월 1일부터 2009년 12월 31일 사이에 취득하였고 2010년 12월 31일 이전에 설치된 자산의 경우 공제금액은 10%만큼 하향 조정됨

라) 프로젝트 관련 지출(project-related expenditure)

- 2001년 7월 1일 이후 발생한 특정 지출(일명 'blackhole expenditure') 중 감가상각대상 자산의 원가에 해당하지 않으나 프로젝트 관련 비용에 해당하는 경우 이를 합산하여 해당 프로젝트의 내용연수 동안 공제함

□ 프로젝트 관련 지출의 정의

- 다음의 목적을 위해 지불했거나 발생한 금액을 의미함
 - 프로젝트를 수행하기 위한 조직의 구성 및 개선
 - 프로젝트를 수행하기 위한 정보의 획득
 - 감가상각대상 자산의 설치를 위한 장소 마련 비용
 - 프로젝트를 위한 환경평가
 - 프로젝트의 실행 가능성에 대한 연구
 - 지적재산권의 획득
 - 장식용 나무 또는 관목

□ 공제요건

- 감가상각대상 자산의 원가에 해당하지 않을 것
- 소득세법상 다른 조항을 적용받아 공제되지 않을 것
- 과세목적상 현재 수행되고 있거나 수행 예정인 프로젝트와 직접적으로 관련이 있을 것

□ 공제금액의 계산

- 공제방법: 가치감소법
- 내용연수: 프로젝트의 운영 개시시점부터 운영 종료시점까지로 함
 - 이는 매년 재계산되어야 함
- 공제금액

$$\frac{\text{프로젝트 집단가치}}{\text{내용연수}} \times 200\%$$

- 이 때 공제금액은 해당 과세연도의 프로젝트 집단가액을 초과할 수 없음

□ 포기 및 처분

- 프로젝트를 포기 또는 처분하는 경우 포기 또는 처분한 프로젝트 집단가액을 해당 과세연도의 과세소득에서 공제할 수 있음
- 프로젝트를 포기 및 처분함에 따라 수취한 금액은 과세소득으로 가산해야 함

마) 사업관련 지출(business-related costs)

- 감가상각대상 자산에 해당하지 않는 기타 지출은 관련 기초자산(underlying asset)의 내용연수 또는 5년에 걸쳐 정액법으로 상각할 수 있음

□ 예외

- 감가상각대상 자산의 일부를 구성하는 경우
- 다른 법조항에 따라 공제되는 경우
- 토지원가의 일부를 구성하는 경우
- 임차권 및 기타 법상 권리
- 과세소득에 포함된 이익을 계산하는 과정에서 고려되는 것
- 자본손익을 계산하는 과정에서 고려되는 것
- 비과세소득을 획득하기 위하여 발생한 비용

바) 소프트웨어 개발 집단(software development pools)

- 2001년 7월 1일부터 과세목적상 사내 소프트웨어의 개발을 위해 발생한 지출은 소프트웨어 개발 집단으로 분류할 수 있음
 - 소프트웨어의 개발을 위한 지출을 별도의 집단으로 분류한 경우 향후 과세연도에 발생한 관련 지출 역시 소프트웨어 개발 집단으로 분류하여야 함
 - 매해 최대 네 개까지 별도의 소프트웨어 개발 집단을 분류하는 것이 가능함

- 공제금액의 계산
 - 지출한 과세연도에는 공제가 허용되지 않음
 - 개별 소프트웨어 개발 집단별로 지출 이후 첫 2개 과세연도에는 40%의 공제율로 상각하고 세 번째 과세연도에는 잔액을 모두 상각함
 - 2008년 5월 13일 이후 취득한 소프트웨어에 대해서는 공제기간으로 4년을 적용함

6) 소규모 사업자에 대한 특별상각제도

- 소규모 사업자는 감가상각자산에 대한 자본공제액 계산시 간이제도(simplified regime)를 적용할 수 있음
 - 감가상각자산의 취득원가가 AUD 1,000 미만인 경우 즉시상각이 가능함
 - 기타 감가상각자산에 대해서는 간이분류법에 따라 공제함

- 즉시상각
 - 감가상각자산의 취득원가가 AUD 1,000 미만인 경우 사업용으로 사용이 시작된 과세연도에 전액공제가 가능함
 - 자산 중 일부만이 사업용으로 사용되는 경우 해당 부분만을 공제함

- 간이분류법(simple pooling facility)
 - 취득원가가 AUD 1,000을 초과하는 감가상각자산(건물 제외)은 소규모사업 감가상

각집단(small business depreciation pools)으로 분류하여 간이분류법에 따라 다음과 같이 감가상각함

- 내용연수가 25년 미만인 경우
 - 일반집단으로 분류하여 연간 30%의 공제율로 가치감소법을 적용하여 감가상각함
- 내용연수가 25년 이상인 경우
 - 장기내용연수집단으로 분류하여 연간 5%의 공제율로 가치감소법을 적용하여 감가상각함

다. 자산그룹별 상세

1) 부동산(immovable property)

부동산에 대한 자본공제는 공제대상 자산이 과세소득의 창출을 위해 이용되거나 이용될 준비가 된 경우에 한해 신청이 가능함

공제대상

- 과세소득의 창출을 위해 사용되는 건물 및 그 증축, 개조, 개선을 위한 지출액
- 공제대상 부동산에 해당하는 구조적 개선의 예
 - 도로포장, 진입로, 주차장, 공항 활주로, 교량, 파이프라인, 터널, 울타리의 설치 등

공제대상 금액

- 건축물 건축시 지출비용 및 자본적 지출액에 기초하여 계산함
 - 설계사 및 기술자에 대한 수수료, 굴착비용 등의 건축원가가 포함됨
 - 토지원가 및 대지조성비용은 포함되지 않음

공제율

- 공제율로는 2.5% 또는 4%가 적용됨

- 이는 주요 업무의 시작일 및 사용처에 따라 결정됨
- 특정 건물유형 및 특정 용도에 사용되는 경우를 제외하고 일반적으로 매해 2.5%의 공제율을 적용함

□ 양도

- 건물을 양도하는 경우 양도일이 속하는 과세기간의 자본공제액을 양도자와 양수자 간에 해당 과세기간의 보유기간에 따라 할당함
- 미상각 잔액은 양수자에게 이전됨

2) 시설 및 기계장치(plant, machinery and equipment)

□ 일반규칙을 적용하여 표준 자본공제를 적용함

3) 무형자산

□ 2001년 7월 1일부터 지적재산 관련 무형자산에 대한 지출은 표준 자본공제제도에 따라 상각함

- 지적재산의 종류
 - 표준 특허권, 소규모 특허권, 기술혁신 특허권, 등록 디자인, 저작권 및 이에 대한 라이선스, 기타 자산

□ 공제액의 계산

- 공제대상 금액
 - 무형자산의 원가는 납세자가 해당 자산을 취득하는 데 지출한 비용과 동일함
- 공제방법
 - 기초원가법만이 사용가능함
- 내용연수
 - 다음의 지적재산 관련 특정 무형자산에 대해서는 법정 내용연수를 적용하여야 함

- － 무형자산의 내용연수는 해당 무형자산에 대한 법적권리의 존속기간을 초과할 수 없음

〈표 Ⅲ-6〉 무형자산의 법정 내용연수(호주)

구분	내용연수
표준 특허권	20년
기술혁신 특허권	8년
소규모 특허권	6년
등록 디자인	15년
저작권	25년과 만료일까지의 기간 중 짧은 기간
라이선스(저작권 제외)	라이선스 기간
저작권 라이선스	25년과 만료일까지의 기간 중 짧은 기간
소프트웨어	4년 ¹⁾
스펙트럼 라이선스	라이선스 기간
데이터전송 라이선스	15년
전기통신 사이트 접근권	권리기간

주: 1) 2008년 5월 13일 이전 취득한 자산의 경우 2.5년

3. 미국

가. 개관

- 미국의 세무상 감가상각제도는 수정가속상각법(Modified Accelerated Cost Recovery System; MACRS)에 따라 감가상각비를 산정하여 과세소득에서 공제하는 방식임⁸⁾
- 법인이 감가상각비를 손금으로 인정받기 위해서는 서식4562(Form 4562)를 제출하여야 함⁹⁾

8) IRC Sec. 167

9) CCH, 2007 U.S. Master Depreciation Guide, p.76

- 감가상각비 산출을 위한 감가상각방법, 취득원가, 상각기간(recover period) 등의 정보와 금액은 Form 4562를 통해 파악할 수 있음¹⁰⁾
 - 감가상각 자산의 요건
 - 법인의 소유인 자산이 사업 또는 수익창출활동에 사용되어야 하며 기대 내용연수가 1년을 초과하여야 함
 - MACRS은 1986년 조세개혁법(Tax Reform Act of 1986; TRA)에 따라 도입된 것으로 종전의 가속상각법(Accelerated Cost Recovery System; ACRS)을 사실상 대체하고 있음
 - MACRS을 적용하기 위해서는 감가상각방법, 상각기간(recovery period), convention에 대한 정보가 필요
 - 일반자산계정(General Asset Account; GAA)의 운용
 - 즉시상각공제(\$179 deduction)와 특별상각비(special depreciation allowance)를 차감한 금액을 상각기초가액으로 함
 - 자동차, 특정 여객 운송 수단(항공기, 선박, 철도, 버스 등), 컴퓨터, 휴대폰 등의 통신기기 등 IRC에서 별도로 규정하고 있는 특정자산(Listed property)은 MACRS을 적용하지 않고 별도의 상각방법을 규정
- 미국세법에 산정된 감가상각비는 회계상 감가상각비 계상액과 독립적으로 ‘강제상각’ 방식을 취하고 있어, IFRS가 도입되는 경우라도 현행 세법상 감가상각제도에 미치는 영향은 미미할 것으로 판단
- 미국의 법인소득금액(taxable income)은 아래와 같이 총소득에서 총공제액과 순영업손실(net operation loss; NOL) 및 특별공제를 직접 차감하여 산정(직접법)

10) Form 4562, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f4562.pdf>

〈표 Ⅲ-7〉 법인세 과세소득 산정방식

분류	항목
소득	총(판매)수입 - 반환 및 면제(return and allowance) - 판매비(재고+매입경비+노동비용+기타비용-연말재고) 총이윤 + 배당 ¹⁾ +이자+임대료+로열티수입+양도수익+기타소득 총소득
공제	임원보상+임금+보상유지비+대손금+임대료+세금 +이자비용+자선기부금+감가상각비+감모상각비+광고비 +연금, 이익배분+피용인 부가급부+기타공제 순영업손실(NOL) 및 특별공제 이전의 과세소득 -순영업손실(NOL)-특별공제 ³⁾
	과세소득

주: 1) 일반 배당수입은 일부만 공제될 수 있고 계열회사나 일부 외국기업, 외국자회사로부터의 배당은 100% 공제됨

2) 특별공제는 배당수입공제와 국내생산공제를 의미함

자료: Form 1120, US Corporation Income Tax return, IRS

- 감가상각비 서식인 Form 4562에서는 공제가능한 감가상각비를 직접 산출하며 회계장부에 계상된 감가상각비에 대한 언급 없음
 - 다만 회계상 감가상각비와 세무상 감가상각비의 차이금액 합계는 법인세 신고서식 Form 1120의 Schedule M-1에서 확인 가능

〈표 Ⅲ-8〉 Schedule M-1 : 회계이익과 과세소득의 조정

항목	
1	회계장부상 순이익(손실)
2	회계장부상 연방법인세
3	자본이득을 상쇄하는 자본손실 초과상당액
4	익금산입(Income subject to tax not recorded on books this year)
5	손금불산입(Expenses recorded on books this year not deducted on this return)
	a. 감가상각비
	b. 기부금
	c. 여행 및 접대비 등
6	익금합계(1 + 2 + ... + 5)
7	익금불산입(Income recorded on books this year not included on this return)
8	손금산입(Deductions on this return not charged against book income this year)
	a. 감가상각비
	b. 기부금
9	손금합계(7+8)
10	과세소득(= 6 - 9) ²⁾

주: 1) Form 1120의 p.4에 있는 서식 중 일부분

2) Schedule M-1의 과세소득 금액은 Form 1120의 p.1에서 직접법으로 계산한 “순영업손실(NOL) 및 특별공제 이전의 과세소득”과 일치

자료: Form 1120, US Corporation Income Tax return, IRS

○ 이하에서 MACRS의 적용, 즉시상각공제(\$179 deduction), 특별상각비(special depreciation allowance)에 대한 상각을 중심으로 살펴보고자 함

나. 수정가속상각법(MACRS)

□ MACRS은 일반상각법(General Depreciation System; GDS)과 대체상각법(Alternative Depreciation System; ADS)으로 구성

○ MACRS에 의한 감가상각비 산정을 위해서 자산유형(property class), 감가상각방법, 상각기간(recovery period), convention에 대한 정보가 필요

– GDS와 ADS는 자산 유형, 상각기간, 감가상각방법을 각각 별도로 규정

○ 일반적으로 GDS가 적용되며 ADS는 법규 또는 법인 신청이 있을 경우 가능

□ 감가상각비의 산정방법은 MACRS Percentage table을 이용하거나, 직접 계산하는 방법이 있음

- MACRS Percentage table에는 GDS, ADS, 감가상각방법(정률법, 정액법), 상각기간, convention에 따라 상각률이 고시되어 있어 간편하게 상각기초가액에 곱하여 산정
- 자본적 지출, 재해손실로 인한 자산감액 등의 사유로 세무상 장부가액의 변동이 있는 경우에는 MACRS Percentage table을 사용할 수 없어 직접 계산하여야 함

1) 자산 유형

가) 적용 대상 자산

- MACRS은 1987년부터 사업에 사용된 자산으로 하되 아래의 열거된 자산은 제외
- 1987년 전에 사업에 사용된 자산과 1986년 현재 개인전용자산(\$1245 property)
 - 1980년 이후부터 1987년 전까지 취득한 자산에 가속상각법(ACRS)이 적용¹¹⁾
 - 무형자산(Sec. 197 intangibles)
 - 15년(180개월) 동안 감모상각(amortization)을 적용
 - 필름, 비디오테이프, 녹음기 등
 - income forecast method로 상각
 - 상각비 = (취득원가-잔존가치)× 순이익/10년간 기대총소득
 - 비과세 이전거래¹²⁾로 법인 또는 파트너십이 취득한 자산
 - MACRS적용 배제 신청한 자산
 - 자산을 사용한 날이 속하는 사업연도의 법인세 신고기한까지 Form 4562를 통해 신고

11) CCH, 2007 U.S. Master Depreciation Guide, p.505

12) IRS, Publication 946, p11

비과세이전거래(Nontaxable transfer)에 해당하는 유형은 다음과 같음

- 종속회사의 완전청산으로 인한 잔여재산분배
- 동일한 지배력하에 있는 법인과 양도하는 거래
- 기업구조조정으로 인한 법인 주식과 재산의 교환거래
- 파트너십 지분의 양도대가로 파트너십에게 재산을 이전하는 거래
- 파트너십이 파트너에게 배분하는 재산

나) GDS 적용 자산

- GDS가 적용되는 자산은 다시 내용연수(class life)와 사업에 따라 ① 3년-자산, ② 5년-자산, ③ 7년-자산, ④ 10년-자산, ⑤ 15년-자산, ⑥ 20년-자산, ⑦ 25년-자산, ⑧ 주거용 임대자산, ⑨ 비주거용 부동산으로 구분¹³⁾
 - 자산 구분에 언급된 내용연수와 세법상 상각기간(recovery period)과 다른 개념이며 후자가 보다 짧음
 - 자산 종류별 또는 업종별 내용연수에 대한 분류는 IRS가 고시한 ‘Table of Class Lives and Recovery Period’¹⁴⁾에 상세하게 기술되어 있음

- 3년-자산은 내용연수가 4년 이하인 자산으로 비운송용 견인차(tractor units for over-the-road), 생후 2년 이상인 경주마, 생후 12년 이상인 비경주마, 적격 임대용소유 자산(qualified rent-to-own property)이 있음
 - 적격 임대용소유자산(qualified rent-to-own property)은 일반적으로 가정에서 사용하는 소비재를 의미

- 내용연수가 4년 초과 10년 미만인 자산은 5년-자산으로 분류되는데 이에 해당되는 자산 유형의 예는 다음과 같음
 - 자동차, 택시, 버스와 트럭
 - 컴퓨터와 그 주변기기
 - 사무용 기계(타자기, 복사기 등)
 - 시험 연구용 자산
 - 주거용 임대부동산 사업을 위해 사용된 집기비품
 - 지열, 태양열, 풍력 에너지 관련 자산

- 내용연수가 10년 이상 16년 미만이거나 내용연수가 없는 경우는 7년-자산으로 분류되는데 이에 해당되는 자산 유형의 예는 다음과 같음

13) Sec. 168(e)

14) Rev. Proc. 87-56

- 사무용 집기 비품
 - 농업용 기계장치 및 설비
 - Natural gas gathering line
 - 여객 및 화물운송을 위한 항공기, 어업용 선박
- 내용연수가 16년 이상 20년 미만인 자산은 10년-자산으로 분류되며, 비어업용 선박(요트), 과실수, 스마트전력그리드시스템(2008년 10월 3일 이후 사용분) 등이 있음
- 내용연수가 20년 이상 25년 미만인 자산은 15년-자산으로 분류되는데 토지개량자산(울타리, 도로, 교각 등), 지역 폐수처리 설비, 69kilovolt 초과인 전력송출설비, Natural gas distribution line 등이 있음
- 내용연수가 25년 이상인 자산은 20년-자산으로 분류되는데 농업용건물, 69kilovolt 이하인 전력송출설비, 지역수도설비(1996년 6월 이전 자산) 등이 있음
- 수도시설과 관련된 자산(water utility property)과 1996년 6월 이후 사용되고 있는 지역 수도설비는 25-자산으로 분류
- 주거용임대자산(residential rental property)이란 과세소득에서 주거용 임대소득이 차지하는 비중이 80%를 초과하는 부동산을 의미
- 비주거용부동산(nonresidential real property)은 사무실 빌딩, 점포, 창고 등으로 주거용임대자산으로 분류되지 않는 것을 말함

다) ADS 적용 자산

- GDS에 해당되는 자산이라도 ADS의 적용을 신고하는 경우 ADS에 따른 감가상각자산이 되지만, 아래의 자산은 ADS를 의무적으로 적용하여야 함

- 외국에서 사용되는 자산
 - 면세사용 자산(tax exemption property)
 - 면세채권으로 조달한 자산(tax-exempt bond-financed property)
 - 대통령 명령(Executive Order)으로 지정된 불공정 무역국가로부터 수입한 자산
- 특정 자산에 대해 ADS를 적용하기로 신고한 경우, 신고 이후 취득하는 동일한 자산에 대해서 ADS가 자동 적용되며 GDS로 변경 불가
- 단 주거용임대자산, 비주거용부동산에 대해 ADS를 적용하려면 취득하는 자산건별로 신고하여야 함

2) 상각기간(recovery period)

- 상각 기간은 자산 원가에 대한 회수기간을 의미하며, 동일한 자산의 경우에도 GDS 또는 ADS 적용에 따라 상각기간이 달라짐
- 일반적으로 GDS에 의한 상각기간이 ADS의 상각기간 보다 짧으므로 과세소득이 지속적으로 증가추세에 있는 법인은 GDS를 선택하는 것이 유리
- GDS를 적용하는 경우 GDS에 의한 9가지 자산분류에 대응되어 9가지의 상각 기간이 있음

〈표 Ⅲ-9〉 GDS의 내용연수와 상각기간

내용 연수 (Class life)	자산 분류 (Property Class)	상각 기간 (Recovery Period)
1년~4년 이하	3년-자산	3년
4년~10년 미만	5년-자산	5년
10년~16년 미만	7년-자산	7년
16년~20년 미만	10년-자산	10년
20년~25년 미만	15년-자산	15년
25년 이상	20년-자산	20년
n.a.	25년-자산	25년
n.a.	주거용임대자산	27.5년
n.a.	비주거용부동산	39년

자료: IRS, Publication 946, p42. 일부 수정

□ ADS를 적용하는 경우 ADS의 상각기간은 'Table of Class Lives and Recovery Period'에서 자산별, 업종별로 규정되어 있음

○ 가령 사무실 집기비품의 내용연수는 10년으로 GDS를 적용하면 '7년-자산'으로 분류되어 상각기간이 7년이 되지만, ADS의 경우에는 상각기간이 10년으로 결정됨

- 사례 : Table of Class Lives and Recovery Period 일부 발췌

Asset class	Description of assets included	Recovery Periods (in years)		
		Class Life (in years)	GDS (MACRS)	ADS
<i>SPECIFIC DEPRECIABLE ASSETS USED IN ALL BUSINESS ACTIVITIES, EXCEPT AS NOTED:</i>				
00.11	Office Furniture, Fixtures, and Equipment: Includes furniture and fixtures that are not a structural component of a building. Includes such assets as desks, files, safes, and communications equipment. Does not include communications equipment that is included in other classes.	10	7	10
00.12	Information Systems: Includes computers and their peripheral equipment used in administering normal business transactions and the maintenance of business records, their retrieval and analysis. Information systems are defined as: 1) Computers: A computer is a programmable electronically activated device capable of accepting information, applying prescribed processes to the information, and supplying the results of these processes with or without human intervention. It usually consists of a central processing unit containing extensive storage, logic, arithmetic, and control capabilities. Excluded from this category are adding machines, electronic desk calculators, etc., and other equipment described in class 00.13. 2) Peripheral equipment consists of the auxiliary machines which are designed to be placed under control of the central processing unit. Nonlimiting examples are: Card readers, card punches, magnetic tape feeds, high speed printers, optical character readers, tape cassettes, mass storage units, paper tape equipment, key punches, data entry devices, teleprinters, terminals, tape drives, disc drives, disc files, disc packs, visual image projector tubes, card sorters, plotters, and collators. Peripheral equipment may be used on-line or off-line. Does not include equipment that is an integral part of other capital equipment that is included in other classes of economic activity, i.e., computers used primarily for process or production control, switching, channeling, and automating distributive trades and services such as point of sale (POS) computer systems. Also, does not include equipment of a kind used primarily for amusement or entertainment of the user.	6	5	5
00.13	Data Handling Equipment; except Computers: Includes only typewriters, calculators, adding and accounting machines, copiers, and duplicating equipment.	6	5	6
00.21	Airplanes (airframes and engines), except those used in commercial or contract carrying of passengers or freight, and all helicopters (airframes and engines)	6	5	6
00.22	Automobiles, Taxis	3	5	5
00.23	Buses	9	5	9
00.241	Light General Purpose Trucks: Includes trucks for use over the road (actual weight less than 13,000 pounds)	4	5	5
00.242	Heavy General Purpose Trucks: Includes heavy general purpose trucks, concrete ready mix-trucks, and ore trucks, for use over the road (actual unladen weight 13,000 pounds or more)	6	5	6

3) Convention

- 자산의 사용(placed in service)과 처분(disposal)은 감가상각의 개시와 종결을 이끌어내는 중요 사건이며, 발생한 사업연도의 감가상각비에 영향을 미침
 - Convention은 자산의 사용 또는 처분활동이 월별, 분기별, 반기별로 발생하였다고 가정하고 해당사업연도의 감가상각비를 산정하는 방식을 의미
 - Mid-month convention, Mid-quarter convention, Half-year convention 순서로 적용 여부를 고려

- Mid-Month convention(MM)은 자산의 사용과 처분시점을 해당 월의 중간에 발생한 것으로 가정하며, 주거용임대자산과 비주거용부동산에 적용
 - 2010년 3월 1일에 자산을 취득한 경우 MM에 의하면 3월1/2에 취득한 것으로 의제되므로, 2010년의 감가상각비는 실제 사용기간에 해당하는 8월1/2(=12개월-3월1/2) 부분이 됨
 - 2010년 3월 1일에 자산이 매각된 경우 MM은 3월 1/2에 매각한 것이므로 2010년의 감가상각비는 3월1/2 부분이 됨
 - 월별에 따른 MM의 비율은 다음과 같음

월	1st	2nd	3rd	4th	5th	6th	7th	8th	9th	10th	11th	12th
취득	0,9583	0,8750	0,7917	0,7083	0,6250	0,5417	0,4583	0,3750	0,2917	0,2083	0,1250	0,0417
매각	0,0417	0,1250	0,2083	0,2917	0,3750	0,4583	0,5417	0,6250	0,7083	0,7917	0,8750	0,9583

- Mid-Quarter convention(MQ)은 자산의 사용과 처분시점이 해당 분기의 중간에 발생한 것으로 의제하며, MQ를 적용하려면 다음의 요건을 충족하여야 함
 - MM이 적용되지 않고, 사업연도 종료일 3개월 전에 취득한 자산의 가액(depreciation bases)이 총감가상각자산(total depreciation bases)의 40%를 초과
 - 분기별 MQ의 비율은 다음과 같음

분기	1st	2nd	3rd	4th
취득	0.875	0.625	0.375	0.125
매각	0.125	0.375	0.625	0.875

- Half-Year convention(HY)은 자산의 사용과 처분시점이 해당 연도의 중간에 발생한 것으로 가정하므로 비율로 환산하면 0.5에 해당
- convention의 적용이 MM과 MQ에 해당되지 않을 때 HY를 적용

4) 감가상각 방법(depreciation method)

- MACRS에서는 GDS에 의한 감가상각방법 3가지, ADS에 의한 감가상각방법 1가지 총 4가지 방법이 있음
- GDS : 250%정률법, 150%정률법, 정액법
- 정률법 적용 시 감가상각비가 정액법에 의한 상각금액보다 작을 경우, 상각방법은 정액법으로 전환됨
 - MACRS의 기본 사고는 자산의 원가 회수기간을 최소한으로 단축하고자 함
- ADS : 정액법
- 자산 분류(property class)에 속한 자산에 대해서 서로 다른 상각방법이 적용 가능하며, 이 경우 법인세 신고기한까지 신고하여야 함

〈표 Ⅲ-10〉 MACRS의 감가상각방법

구분	상각방법	자산 형태
GDS	250%정률법	비농업용 and 3년-자산, 5년-자산, 7년-자산, 10년-자산
	150%정률법	<ul style="list-style-type: none"> • 모든 농업용 자산(부동산 제외) • 모든 15년-자산, 20년-자산(단, 2010년 1월 전 사업 개시된 특정임차개량자산 또는 특정레스토랑 자산) • 250%정률법 적용대상 자산에 대한 150%정률법 신고자산
	정액법	<ul style="list-style-type: none"> • 비주거용 부동산 • 2010년 1월 전 사업 개시된 특정임차개량자산 또는 특정레스토랑 자산 • 주거용 임대자산 • 과실수 • 정액법 신고자산(3년, 5년, 7년, 10년, 15년, 20년-자산)
ADS	정액법	<ul style="list-style-type: none"> • 외국 사용 자산 • 면세 사용 자산 • 면세채권으로 조달한 자산 • 불공정무역 국가로부터 수입한 자산 • 사업사용비율이 50% 이하인 특정자산(listed property) • ADS 적용으로 신고한 자산

자료: IRS, Publication 946, p. 45.

가) 정률법(declining balance method)

□ GDS의 정률법에 따른 감가상각비는 상각장부원가에 상각률을 곱하여 산정하되 정액법 전환여부를 검토해야 함

- 취득 사업연도 : 상각기초가액 × convention ratio × 정률법 상각률
 - 상각기초가액 = 취득원가 - §179 deduction - special depreciation allowance
- 취득이후 사업연도 : 상각장부가액 × 정률법 상각률
 - 상각장부가액 = 상각기초가액 - 전년도 감가상각비 공제액 누계
- 상각기간(recover period) 전 자산처분 : 연간감가상각공제액 × convention ratio
- 정액법에 의한 감가상각비가 정률법 상각비보다 클 경우 잔여 상각기간에 정액법을 적용

- GDS의 정률법 상각률은 '2.5/상각기간' 또는 '1.5/상각기간'으로 계산하며, 자산분류 (property class)에 따른 상각률은 다음과 같음

〈표 Ⅲ-11〉 GDS의 정률법 상각률

자산분류(property class)	정률법 종류	정률법 상각률
3년-자산	200%DB	66.67%
5년-자산	200%DB	40.00%
7년-자산	200%DB	28.571%
10년-자산	200%DB	20.00%
15년-자산	150%DB	10.00%
20년-자산	150%DB	7.50%

자료: IRS, Publication 946, p. 50.

나) 정액법

- 정액법에 의한 감가상각비는 상각장부원가에 정액률(straight line rate)을 곱하여 산정함
- 정액률은 '1/(상각기간-경과기간)'으로 계산되므로, 매 사업연도마다 정액률은 상이하게 산정됨
 - 취득 사업연도 : 상각기초가액 × 1/상각기간 × convention ratio
 - 상각기초가액 = 취득원가 - §179 deduction - special depreciation allowance
 - 취득이후 n사업연도 : 상각장부가액 × 정액률 n
 - 상각장부가액 = 상각기초가액 - 전년도 감가상각비 공제액 누계
 - 정액률 n = 1/(상각기간 - convention ratio - n + 2)
 - 상각기간(recover period) 전 자산처분 : 연간 감가상각공제액 × convention ratio
- 비주거용부동산을 10만달러에 2010년 1월에 취득한 경우 상각기간이 39년이고 MM이 적용되는 경우 사업연도별 정액률은 증가하지만 감가상각비는 일정
- 12월 법인 가정, 1월의 convention ratio = 0.958

구분	2010년	2011년	2012년
잔여기간	39	38.042	37.042
정액률(=1/잔여기간)	0.2564	0.2629	0.27
상각기초가액	\$ 100,000	\$ 97,544	\$ 94,980
감가상각비	\$ 2,456	\$ 2,564	\$ 2,564

주: 취득 첫해의 경우 convention ratio를 감가상각비에 고려(2,564 * 0.958)
 자료: IRS, Publication 946, p. 52.

5) 일반자산계정(GAA)¹⁵⁾

- GAA는 MACRS에 의한 감가상각비 계산을 보다 용이하게 할 수 있기 위해, 복수의 자산들을 하나의 자산계정에 통합하여 상각할 수 있도록 하는 방식
 - 집합자산에 포함되기 위해서는 감가상각 개시된 사업연도, 자산분류(property class), 상각기간, 감가상각방법, convention이 모두 동일하여야 함
 - MM convention과 MQ convention의 경우 자산의 사용 및 취득시점이 각각 동일한 월, 분기인 자산들이 GAA의 대상임
 - 사업목적이 아닌 개인전용 목적으로 취득한 자산은 GAA에 포함되지 아니함
 - GAA를 적용하는 경우 납세자는 GAA에 대한 별도의 감가상각충당금 계정으로 기장하여야 함

- GAA를 적용받기 위해서 법인은 자산이 사업에 사용된 날이 속하는 사업연도의 법인세 신고기한까지 Form 4562 서식에 신청하여야 함
 - 연결납세법인이 GAA에 따라 감가상각비를 산정할 때, 연결대상 법인이 소유한 자산이 GAA에 포함되면 연결대상 법인도 GAA의 적용을 신고하여야 함

- GAA에 대한 감가상각비는 앞서 언급한 MACRS에 따라 계산되며 GAA에 포함된 자산이 매각되더라도 GAA의 감가상각비는 변하지 않음

15) IRC Sec. 168(i)(4)

- 매각된 GAA 자산의 장부가액은 영(Zero)으로 간주하기 때문이며, 이로 인한 처분 이익은 자본이득이 아닌 ordinary income으로 과세
- GAA가 종료되는 아래의 특정한 경우에만 해당 자산의 장부가액을 GAA에서 차감하며, 감가상각충당금의 금액도 조정
 - 비과세이전거래 또는 조세회피 남용거래
 - 동종자산교환(like-kind exchange) 또는 비자발적인 전환(involuntary conversion)으로 인한 이전거래
 - 개인 전용자산으로 사업용 자산을 사용하는 경우
 - 감가상각비가 환수(recapture)된 자산

다. 즉시상각공제(\$179 deduction)

- 즉시상각공제가 적용되려면 사업목적으로 매입하여 취득한 적격한 자산이어야 함
 - 취득 방식이 '매입'에 한정되어 있어 증여 또는 상속을 통해 취득한 자산은 즉시상각공제가 적용되지 않음
 - 적격 자산의 범위
 - 유형자산(tangible personal property): 사무용가구, 설비 등
 - 제조생산, 통신, 수송, 전기, 가스, 수도, 하수처리와 관련 설비자산
 - 컴퓨터 및 컴퓨터소프트웨어
 - 사업용도와 개인용도로 사용할 목적인 경우 사업용도 부분만을 공제대상으로 함
- 즉시상각공제 제외 자산
 - 토지, 건물, 영구적 시설물 등의 부동산(수영장, 주차장, 교량, 울타리 등)
 - 타인에게 대여한 자산
 - 숙박시설의 제공과 관련된 자산
 - 에어컨디션 및 난방 시설
 - 미국 외의 지역에서 사용되는 자산
 - 비과세단체가 사용하는 자산

- 정부단체, 외국인 및 외국단체가 사용하는 자산(6개월 미만의 기간으로 리스한 자산은 제외)

- 즉시상각공제를 통해 손금산입 가능한 금액 기준(dollar limit)은 25만 달러(2008년 기준)로 과세소득 범위(business income limit)에서 가능

- Economic Stimulus Act of 2008에 따라 2010년까지 한시적으로 공제액이 증가되었고 2011년부터는 \$25,000이 적용될 예정이다.
- 80만 달러를 초과하는 자산의 경우 초과 금액에 대해서는 Phase-out rule에 따라 즉시상각공제 금액이 감소

라. 특별감가상각(special depreciation allowance)

- 특별감가상각은 즉시상각공제를 적용하고 MACRS에 의한 감가상각비를 계산하기 전에 적용하는 추가적인 감가상각제도임

- 자산의 취득 또는 사용한 날이 속하는 첫 사업연도에 상각기초가액의 50%에 상응하는 금액이 손금산입
- 상각기초가액은 즉시상각공제 적용 후의 금액을 말함
- 현행 특별감가상각제도는 Economic Stimulus Act of 2008에 의해 2008년 한해 한시적으로 적용
 - 2001.9.10~2004.9.11 기간에는 30%, 2003.5.5~2004.12.31 기간에는 50% 특별상각을 허용

- 특별상각 적용대상 자산의 요건

- 내용연수가 20년 미만이고 수정가속상각제도(MACRS)에 의해 상각하는 유형자산
- 수도시설 장비
- 출하대기인 컴퓨터 소프트웨어
- 적격한 임차시설개량권(leasehold improvement property)

□ 다음의 자산에 대해서는 특별공제가 적용되지 않음.

- 자산의 사용이 시작된 시기와 처분이 이루어진 시기가 동일 과세연도에 해당하는 자산
- 해당 자산을 취득한 과세연도에 사업용자산에서 개인용도 자산으로 용도가 전환된 자산
- ADS 의무 적용 자산

마. 무형자산 상각

□ 미국 세법에 의하면 IRC Sec. 197에 해당하는 무형자산을 15년(180개월) 동안 감모상각(amortization)을 하도록 규정하고 있음

- 감모상각으로 손금인정 받기 위해서 무형자산은 사업과 관련되거나 소득 발생과 연관이 있어야 함
- 감모상각의 개시시점은 무형자산 취득한 월과 사업에 사용한 월 중 늦은 날
- 무형자산을 처분하는 경우 처분한 사업연도에는 감모상각을 인식하지 않음

□ IRC Sec. 197에서 규정하고 있는 무형자산은 다음과 같이 10가지로 분류하고 있음

- 영업권(good will)
- going concern value : 계속사업을 위해서 필수적인 자산에 대해 추가적으로 지급하는 가치
- workforce in place : 전문 인력 채용을 위해 추가적으로 지급하는 금액
- information base : 사업과 관련하여 취득한 핵심정보(서적, 기술설명서, 고객리스트 등)
- 특허권, 저작권, 노하우, 디자인 등 이와 유사한 자산
- custom-based intangible : 시장조사, 시장점유율, 미래재화 및 용역 공급과 관련하여 지급된 가치
- supplier-based intangible : 미래 재화 및 용역의 구입과 관련된 사업자 관계를 위해 지급된 가치

- government license or permit : 정부 또는 공공기관으로부터 매입한 인허가권
- covenants not to complete
- 프랜차이즈, 상표권

4. 일본

가. 개관

- 일본의 세무상 감가상각제도는 기업회계상의 감가상각비 비용 계상금액 중에서 법인세법에서 규정한 상각범위 안에서만 손금액을 인정하는 결산조정 방식임¹⁶⁾
 - 법인세법에서 상각자산의 범위, 상각방법, 내용연수, 잔존가액, 상각가능한도액 등을 규정하고 있음
 - 세법에서 규정하고 있는 고정자산의 내용연수에 관한 성령이 별도 존재¹⁷⁾
 - 조세특례조치법에서는 초년도 공제(special first year depreciation)와 특별가속상각(special accelerated depreciation)의 내용을 규정하고 있음
 - 특히 투자촉진을 위한 국제적인 균형을 갖춘다는 관점에서 2007년 감가상각제도에 대한 대폭적인 개정이 이루어짐
 - 2007년 4월 1일 이전 취득 감가상각자산의 잔존가치를 폐지하여 1엔을 제외한 금액을 상각
 - 정률법의 상각률 높임(250%정률법)
 - 특정 설비에 대한 법정내용연수의 단축
 - 일본의 법인세법상 감가상각제도는 우리나라의 법인세법에서 규정하고 있는 감가상각제도와 상당히 유사함

- 일본의 국제회계기준 도입은 아직 진행 중에 있어 법인세법에 미치는 영향은 매우 제

16) 국중호(2009), p. 120.

17) 減価償却資産の耐用年数等に関する省令

한적일 것으로 사료됨

- 일본 금융청(Financial Service Agency)의 발표에 따르면 2010년 3월 31일 이후 종료되는 회계연도부터 일정 요건을 충족한 기업에 한해 조기도입을 허용하고, 조기적용 기업의 이행 실태 및 국제회계기준과 관련된 세무과제의 달성정도를 고려하여 2012년 전후 시점에 결정할 예정¹⁸⁾
- IFRS 조기 도입 적용 가능 기업은 일본 증권거래에 상장된 기업 중 다음 요건을 모두 충족한 기업
 - 지속적으로 재무제표를 적절히 작성·공시한 기업
 - IFRS 재무보고를 위한 적절한 내부체계가 정착되어 있는 기업
 - IFRS에 의한 내부 회계절차를 개발, 관련 자료를 공시한 기업
- IFRS 적용 대상 재무제표는 연결재무제표로 제한하고 개별재무제표는 일본GAAP을 적용하도록 함
 - 연결대상 종속기업이 있는 기업의 개별 재무제표 및 연결대상 종속기업이 없는 기업의 재무제표는 세법·상법의 관계 등을 감안하여 추후에 결정 예정
 - 조기도입 기업으로 연결대상 종속기업이 없는 경우 IFRS에 의한 재무제표와 일본 GAAP에 의한 재무제표를 동시 작성·공시하도록 함

- 일본의 IFRS 도입 후에도 개별재무제표에는 일본GAAP이 적용되므로 결산조정에 따른 법인세법상 감가상각 손금방식은 큰 문제가 없을 것으로 판단됨
 - 이에 일본의 감가상각제도에 대한 일반적인 내용을 정리하도록 함

나. 법인세법에서 규정하고 있는 감가상각제도

1) 감가상각 가능자산

- 사업에 사용하고 있는 고정자산으로 취득가액에 취득부대비용 등을 포함한 가액을 상

18) 금융감독원, 국제회계기준 동향 “일본 금융청, IFRS 도입을 위한 구상안 발표”, 2009.2.18
국제회계기준 <http://ifrs.fss.or.kr/ifrs/bbs/view.jsp?bbsid=1207912183164&idx=1234917261132&num=33>

각기초가액으로 함

- 자산의 내용연수를 연장 또는 자산의 가치 증가를 수반하는 수선유지비는 자산의 취득가액에 포함하되 별도의 감가상각자산으로 보아 상각처리¹⁹⁾
- 내용연수가 1년 미만이거나 취득가액이 10만엔 이하인 소액자산에 대해서는 감가상각하지 않고 전액 손금처리 가능²⁰⁾
 - 취득가액이 10만엔을 초과하면서 20만엔 이하인 자산의 전부나 특정 일부를 취득한 일괄취득자산에 대해서는 3년의 기간 동안 월할 상각할 수 있음²¹⁾.

□ 다음의 항목은 감가상각을 위한 상각기초가액에 포함되지 않는 것을 예시한 것임²²⁾

- 부동산, 차량운반구에 대한 취득세와 면허등록세
- 자산취득 계약위반에 따른 비용
- 자산취득을 위한 타인자본 비용(차입금 이자 또는 할부금융 이자비용)
- 불필요한 설계변경으로 인한 건설비용(설계, 측정, 기초공사 비용)

□ 감가상각가능자산의 유형은 법인세법에서 유형자산과 무형자산으로 크게 2가지로 분류하고 있음²³⁾

- 유형자산으로는 건물(부속설비 포함), 구축물, 기계 및 설비, 선박·항공기 및 차량운반구, 공구 및 기구, 비품 및 가구, 내용연수가 1년 초과하는 가축(live stock) 또는 식수(plants)
- 무형자산으로는 소프트웨어, 영업권, 특허권 및 상표권, 시설이용권, 의장권, 광업·어업권, 전기 또는 가스 공급시설 사용, 화수력 공급 시설의 사용, 전화 및 통신설비의 사용에 대한 권리

19) 법인세법 시행규칙 7-8-1...6

20) 법인세법 시행령 제133조

21) 법인세법 시행령 제133조 제2항

22) 법인세법 시행규칙 7-3-3...2

23) 법인세법 시행령 제13조

2) 감가상각 방법

□ 일본의 법인세법에서 인정하고 있는 감가상각 방법은 정액법, 정률법과 생산량비례법 3가지이며 자산 범위 내에서 법인이 선택 할 수 있음

○ 2007년 법인세법 개정으로 2007년 3월 31일 이전 취득자산에 적용되었던 상각방법은 구정액법, 구정률법, 구생산량비례법으로 통칭

〈표 Ⅲ-12〉 상각자산의 상각방법

구 분		상각방법	법정상각방법	
유형 감가 상각 자산	일반자산	건 물 건물의 부속설비, 구축물, 기계 및 장치, 선박, 항공기, 차량 및 운반구, 공구, 기구 및 비품	정액법 정률법	정률법
	광업용자산	광업 폐지로 인해 현저하게 그 가치가 줄어드는 자산으로 광업경영상 직접 필요한 것	정액법 정률법 생산량비례법	생산량비례법
무형 감가 상각 자산	일반자산	(물권적 자산권) 어업권, 수리권, 댐사용권 (공업소유권) 특허권, 의장권, 상표권, 실용신안권 (이용권) 수도시설이용권, 전기가스공급시설이용권	정액법	
	광업용자산	광업권(조광권 및 채석권 기타 토석을 채굴하거나 채취하는 권리를 포함)	정액법 생산량비례법	생산량비례법
	영업권		5년간 균등상각	
	소프트웨어	복사하여 판매하기 위한 원본 기타 (연구개발용은 3년)	3년간 균등상각 5년간 균등상각 (2000년도 개정)	
생물	(동물) 소, 말, 돼지, 면양, 염소 (과수) 감귤류, 사과나무 등 (과수이외의 식물) 차나무, 올리브나무 등	정액법		

자료: 川上尙貴編著(2008) 『圖說日本の税制』 p. 137.

가) 정액법

- 2007년 4월 1일 이후에 취득한 자산을 정액법으로 감가상각하려는 경우 법인세법상 상각한도액은 “취득가액에 정액법에 의한 상각률”을 곱하여 계산함
 - 2007년 세법개정으로 정액법 산정시 잔존가액에 대한 고려를 하지 않음
 - 정액법에 의한 상각률은 감가상각내용연수성령(減価償却資産の耐用年数等に関する省令) 별표 8에 규정되어 있음
 - 내용연수가 종료되는 해의 상각비는 상각한도액에서 잔존가액 1엔을 남긴 금액으로 함
 - 적용사례 : 취득가액 100만엔, 내용연수 8년(상각률: 0.125), 3월 말 결산법인으로 2010년 4월 1일 취득

사업년도	정액법에 의한 상각비(상각 한도액)	상각누적액	상각후 장부가액
2010.3.31	$1,000,000 \times 0.125 \times 12/12 = 125,000$	125,000	875,000
2011.3.31	$1,000,000 \times 0.125 \times 12/12 = 125,000$	250,000	750,000
2012.3.31	$1,000,000 \times 0.125 \times 12/12 = 125,000$	375,000	625,000
2013.3.31	$1,000,000 \times 0.125 \times 12/12 = 125,000$	500,000	500,000
2014.3.31	$1,000,000 \times 0.125 \times 12/12 = 125,000$	625,000	375,000
2015.3.31	$1,000,000 \times 0.125 \times 12/12 = 125,000$	750,000	250,000
2016.3.31	$1,000,000 \times 0.125 \times 12/12 = 125,000$	875,000	125,000
2017.3.31	$1,000,000 \times 0.125 \times 12/12 = 125,000 \rightarrow 124,999$	999,999	1

- 2007년 3월 31일 이전에 취득한 자산은 구정액법으로 상각한도액을 계산
 - 상각한도액 = (취득가액 - 잔존가액) × 구정액법의 상각률
 - 2007년 세법개정으로 1엔을 제외한 장부가액에 대한 손금이 가능하므로 형평성 차원에서 잔존가액(취득가액의 5%)에 도달하면 도달한 사업연도의 다음 사업연도부터 아래와 같이 계산
 - (취득가액 - 취득가액×95%²⁴) - 1엔) × 각 사업연도의 월수/60
 - 잔존가액은 취득가액에 감가상각내용연수성령(減価償却資産の耐用年数等)에 관

24) 생물의 경우 잔존가액으로 함

- る省令) 별표 9에 규정된 잔존비율을 곱하여 산정
- 유형감가상각자산 : 10%
 - 무형감가상각자산과 개발연구용 감가상각자산 중 소프트웨어 : 영(零)
 - 생물(소, 말, 돼지, 양, 과수 및 그 밖의 식물) : 5%, 10%, 20%, 30%, 50%
- 구정액법에 의한 상각률은 감가상각내용연수성령(減価償却資産の耐用年数等に関する省令) 별표 7에 규정되어 있음
- 상각률(=1/내용연수)이 정수(integer)가 아닌 경우 구정액법에 의한 상각률이 정액법에 의한 상각률보다 0.001 낮음²⁵⁾

나) 정률법

- 2007년 4월 1일 이후 취득한 자산을 정률법으로 감가상각하려는 경우 법인세법상 상각한도액은 다음과 같이 2단계로 나누어 산정됨
- 상각한도액 = (취득가액 - 세무상 상각누계액) × 정률법 상각률
 - 단, 위 산식에 의한 상각한도액이 상각보증액보다 작은 경우에는 당해 사업연도의 상각 전 기초가액에 개정상각률을 곱하여 상각한도액을 산정
 - 상각보증액은 취득가액에 내용연수에 따른 보증률을 곱하여 계산
 - 정률법 상각률, 개정상각률, 보증률은 감가상각내용연수성령(減価償却資産の耐用年数等に関する省令) 별표 8에 규정되어 있음

25) 가령 내용연수 3년인 경우 구정액법에 의한 상각률은 0.333이지만, 정액법에 의한 상각률은 0.334로 되어 있음

〈표 Ⅲ-13〉 정액법 또는 정률법의 상각률(예시)

내용연수	정액법	정률법	개정 상각률	보증률
2	0·500	1·000	—	—
3	0·334	0·833	1·000	0·02789
4	0·250	0·625	1·000	0·05274
5	0·200	0·500	1·000	0·06249
6	0·167	0·417	0·500	0·05776
7	0·143	0·357	0·500	0·05496
8	0·125	0·313	0·334	0·05111
9	0·112	0·278	0·334	0·04731
10	0·100	0·250	0·334	0·04448
15	0·067	0·167	0·200	0·03217
16	0·063	0·156	0·167	0·03063
17	0·059	0·147	0·167	0·02905
18	0·056	0·139	0·143	0·02757
19	0·053	0·132	0·143	0·02616
20	0·050	0·125	0·143	0·02517
25	0·040	0·100	0·112	0·02058
30	0·034	0·083	0·084	0·01766
35	0·029	0·071	0·072	0·01532
40	0·025	0·063	0·067	0·01317
45	0·023	0·056	0·059	0·01175
50	0·020	0·050	0·053	0·01072

자료: 減価償却資産の耐用年数等に関する省令 別表第八, 일부 편집

- 정률법 상각률은 정액법 상각률의 2.5배로 상각계산(250%정률법)이 가능하도록 수정된 것으로 구정률법보다 가속상각이 가능하게 됨
- 적용사례 : 취득가액 100만엔, 내용연수 8년(정률법 상각률: 0.313, 개정상각률 0.334, 보증률 0.05111), 3월 말 결산법인으로 2010년 4월 1일 취득

사업년도	정률법에 의한 상각비	상각누적액	상각 후 장부가액
2010.3.31	$1,000,000 \times 0.313 \times 12/12 = 313,000$	313,000	687,000
2011.3.31	$687,000 \times 0.313 \times 12/12 = 215,031$	528,031	471,969
2012.3.31	$471,969 \times 0.313 \times 12/12 = 147,726$	675,757	324,243
2013.3.31	$324,243 \times 0.313 \times 12/12 = 101,488$	777,245	222,755
2014.3.31	$222,755 \times 0.313 \times 12/12 = 69,722$	846,967	153,033
2015.3.31	$153,033 \times 0.313 \times 12/12 = 47,899 < \text{상각 보증액 } 51,110$ $\rightarrow 153,033 \times 0.334 \times 12/12 = 51,113$	898,080	101,920
2016.3.31	$153,033 \times 0.334 \times 12/12 = 51,113$	949,193	50,807
2017.3.31	$153,033 \times 0.334 \times 12/12 = 51,113 \rightarrow 50,806$	999,999	1

○ 내용연수가 종료되는 해의 상각비는 상각한도액에서 잔존가액 1엔을 남긴 금액으로 함

□ 2007년 3월 31일 이전에 취득한 자산은 구정률법으로 상각한도액을 계산함

○ 상각한도액 = (취득가액 - 세무상 상각누계액) × 구정률법의 상각률

○ 2007년 세법개정으로 1엔을 제외한 장부가액에 대한 손금이 가능하므로 형평성 차원에서 잔존가액(취득가액의 5%)에 도달하면 도달한 사업연도의 다음 사업연도부터 아래와 같이 계산

– (취득가액 - 취득가액×95% - 1엔) × 각 사업연도의 월수/60

○ 2007년 세법개정으로 정률법의 상각률은 구정률법의 상각률보다 높아 가속상각이 가능하게 됨

〈표 Ⅲ-14〉 구정률법 또는 정률법의 상각률 비교(예시)

내용연수	구정률법	정률법
2	0·684	1·000
3	0·536	0·833
4	0·438	0·625
5	0·369	0·500
6	0·319	0·417
7	0·280	0·357
8	0·250	0·313
9	0·226	0·278
10	0·206	0·250
20	0·109	0·125
25	0·088	0·100
30	0·074	0·083
35	0·064	0·071
40	0·056	0·063
45	0·050	0·056
50	0·045	0·050

자료: 減価償却資産の耐用年数等に関する省令 別表第七 과 別表第八, 일부 편집

다) 생산량비례법

□ 2007년 4월 1일 이후에 취득한 광업용자산을 생산량비례법으로 감가상각하려는 경우
 법인세법상 상각한도액은 다음과 같이 산정함

- 상각한도액 = 광업용 자산의 취득가액 × 당해 사업연도 채굴수량 / 자산의 내용연수 기간 내에 있어서 자산이 속한 광구의 채굴예정수량
- 광구 채굴예정 연수가 광구에 속한 자산의 내용연수보다 짧을 때는 광구채굴 내용연수를 자산의 내용연수로 함

□ 2007년 3월 31일 이전에 취득한 자산은 구생산량비례법으로 상각한도액 계산

- 상각한도액 = (광업용 자산의 취득가액 - 잔존가액) × 당해 사업연도 채굴수량 / 자산의 내용연수 기간 내에 있어서 자산이 속한 광구의 채굴예정수량

- 2007년 세법개정으로 1엔을 제외한 장부가액에 대한 손금이 가능하므로 형평성 차원에서 잔존가액(취득가액의 5%)에 도달하면 도달한 사업연도의 다음 사업연도부터 아래와 같이 계산
 - $(\text{취득가액} - \text{취득가액} \times 95\% - 1\text{엔}) \times \text{각 사업연도의 월수} / 60$
- 잔존가액은 취득가액에 감가상각내용연수성령(減価償却資産の耐用年数等に関する省令) 별표 9에 규정된 잔존비율을 곱하여 산정
 - 유형감가상각자산 : 10%
 - 무형감가상각자산과 개발연구용 감가상각자산 중 소프트웨어 : 영(零)

라) 감가상각방법의 변경

- 감가상각방법을 변경하고자 하는 법인은 변경하고자 하는 사업연도 개시일 전에 국세청장의 승인을 얻어야 함²⁶⁾
 - 감가상각변경에 해당하는 특별한 요건을 규정하고 있지는 않으며 다음의 내용을 감가상각변경신청서에 기재하여야 함
 - 법인의 명칭, 납세지와 대표이사의 성명
 - 새로운 감가상각방법, 적용될 감가상각자산의 종류·구조·설비의 구분
 - 변경 전 감가상각방법의 방법과 적용한 사업연도
 - 감가상각방법이 서로 다른 법인이 합병하는 경우 피합병법인의 감가상각방법 적용기간이 3년을 초과하지 않으면 합병법인은 국세청장의 승인 없이 감가상각방법 변경가능
- 정액법에서 정률법으로 변경하는 경우 변경 전 세무상 장부가액에 법정 내용연수에 의한 정률법 상각률을 적용하여 감가상각비를 계산
- 정률법에서 정액법으로 변경하는 경우 변경 전 세무상 장부가액에 정액법 상각률을 적용하여 감가상각비를 계산하되, 상각률은 아래 2가지 중 선택적용 가능²⁷⁾

26) 법인세법 시행령 제52조

27) 법인세법 기본통칙 7-44

- 법정 내용연수
- 잔존 내용연수(=법정 내용연수-정률법 상각률에 의한 경과연수)
 - 정률법 상각률에 의한 경과연수는 '변경 전 장부가액/취득가액'의 비율과 근사한 정률법상각률표에서 확인된 내용연수로 함

3) 내용연수

가) 법정 내용연수

- 일본의 법정 내용연수는 감가상각내용연수성령(減価償却資産の耐用年数等に関する省令)에서 별도로 자산 종류별, 용도별 등의 기준에 따라 총 7가지로 구분하고 있음
- 별표 1: 기계 및 장치 이외의 유형 감가상각자산의 내용연수

〈표 Ⅲ-15〉 건물의 법정 내용연수-예시(일본)

구조	용도	내용연수(년)
철골철근콘크리트조 또는 철근콘크리트구조	사무소 또는 미술관	50
	주택, 기숙사, 점포, 학교 또는 체육관 등	47
	레스토랑, 극장	41
	호텔 또는 병원	39
벽돌조, 석조 또는 블록조	사무소 또는 미술관	41
	주택, 기숙사, 점포, 학교 또는 체육관 등	38
	레스토랑, 극장	38
	호텔 또는 병원	36
금속조 (골격재의 두께가 4mm밀리미터를 초과)	사무소 또는 미술관	38
	점포, 주택, 기숙사, 학교 또는 체육관	34
	레스토랑, 극장	31
	호텔 또는 병원	29
금속조 (골격재의 두께가 3mm를 초과하고 4mm 이하)	사무소 또는 미술관	30
	주택, 기숙사, 학교 또는 체육관	27
	레스토랑, 극장	25
	호텔 또는 병원	24

〈표 Ⅲ-15〉의 계속

금속조 (골격재의 두께가 3mm밀리미터 이하)	사무소 또는 미술관	22
	주택, 기숙사, 학교 또는 체육관	19
	레스토랑, 극장	19
	호텔 또는 병원	17
목조 또는 합성수지	사무소 또는 미술관	24
	주택, 기숙사, 학교 또는 체육관	22
	레스토랑, 극장	20
	호텔 또는 병원	17
목골 모르타르조	사무소 또는 미술관	22
	주택, 기숙사, 학교 또는 체육관	20
	레스토랑, 극장	19
	호텔 또는 병원	15
간이 건물	목재 주재료가 10 square centimetres 이하	10
	임시 가설물	7

〈표 Ⅲ-16〉 건축물의 부속설비 내용연수-예시(일본)

종류	내용연수(년)
전기설비, 조명 설비	15
냉방, 난방, 통풍 또는 보일러 설비	15
냉난방 설비(냉동기의 출력이 22킬로와트 이하의 것)	13
급배수 또는 위생 설비 및 가스 설비	15
엘리베이터	17
에스컬레이터	15
소방 방재 설비 및 피난 설비	8
공기 커튼 또는 도어 자동 개폐 설비	12

〈표 Ⅲ-17〉 선박·항공기·차량운반구 내용연수-예시(일본)

구분	내용	내용연수(년)
선박	선박법에 의한 강선, 어선, 5백 톤 이상	12
	선박법에 의한 목선, 어선	6
	선박법에 의한 강화플라스틱선	7
	선박법에 의한 수중익선	8
항공기	최대 이륙 중량이 130톤을 초과하는 비행기	10
	최대 이륙 중량이 5.7톤 초과 130톤 이하인 비행기	8
	최대 이륙 중량이 5.7톤 이하인 비행기	5
	헬리콥터 및 글라이더	5
차량운반구	운송용 자동차-대형	5
	운송용 자동차-소형	3
	비운송용 자동차-소형	4
	트럭	4

○ 별표 2 : 기계 및 장치의 내용연수

〈표 Ⅲ-18〉 기계 및 장치의 법정 내용연수-예시(일본)

종류		내용연수(년)
식료품 제조업		10
음료, 담배 또는 사료 제조업		10
목재 또는 목제품 (가구를 제외) 제조업		8
가구 또는 장비 제조업		11
화학공업	플랫 패널용 컬러 필터, 편광판 또는 편광 판용 필름 제조 설비 등	5
석유제품 또는 석탄제품 제조업		7
플라스틱제품 제조업		8
고무제품 제조업		9
철강업	표면 처리 강제 또는 철분 제조업 또는 철 스크랩 가공 처리용 설비	5
	순철, 원철, 비금속, 합금철, 철소형재 또는 주철 제조업용 설비	9
비철 금속 제조업	핵연료물질 가공 설비	11

〈표 Ⅲ-18〉의 계속

전기 기계 기구 제조업		7
정보 통신 기계 기구 제조업		8
농업용		7
임업용		5
어업용		5
광업, 채석업 또는 자갈 채취업	석유 또는 천연가스 광업용 설비	3
전기업	내연력 또는 가스 터빈 발전설비	15
	송전 또는 변전 또는 배전설비	15
가스업	제조용 설비	10
열공급업		17
수도업		18
방송업		6
음식료품 도매업		10
음식료품 소매업		9
숙박업		10
음식점업		8
자동차 정비업		15

○ 별표 3: 무형 감가상각자산의 내용연수

〈표 Ⅲ-19〉 무형자산의 법정 내용연수(일본)

종류		내용년수(년)
어업권		10
댐 사용권		55
수리권		20
특허권		8
실용신안권		5
의장권		7
상표권		10
소프트웨어	복사하여 판매하기 위한 원본	3
	기타	5
영업권		5
이용권	전용 측선, 철도 궤도 통행시설	30
	전기가스 공급시설, 수도시설, 공업용수 시설	15
	전기통신시설	20

- 별표 4: 생물의 내용연수
- 별표 5: 공해방지용 감가상각자산의 내용연수
 - 건축물의 경우에는 18년, 기계 및 장치는 5년
- 별표 6: 개발연구용 감가상각자산의 내용연수

〈표 Ⅲ-20〉 개발 연구용 자산의 법정 내용연수(일본)

종류	내용	내용연수(년)
건물 및 건물 부속 설비	건물의 전부 또는 일부를 저온실, 항온실, 무향실, 방사성 동위 원소 취급실 그 밖의 특수 목적으로 설치 또는 부속 설비	5
건축물	풍향, 시험수 방비를 위한 벽	5
	가스 또는 공업 약품, 안테나, 철탑 및 특수 용도에 사용한 것	7
공구	-	4
기구 및 비품	시험 또는 측정 기기, 계산기기, 촬영기 및 현미경	4
기계 및 장치	범용 펌프, 범용 모터, 범용 금속 공작 기계, 범용 금속 가공 기계 그 밖에 이것들과 유사한 것	7
	기타	4
소프트웨어	개발연구용 목적으로 사용	3

- 법정 내용연수는 신규자산에 대해서 적용하며, 중고자산의 경우 취득 당시 법정 내용연수경과여부에 따라 다음과 같이 적용함²⁸⁾
- 법정 내용연수를 경과한 중고자산의 내용연수 : 법정 내용연수의 20%
 - 법정 내용연수를 경과하지 않은 중고자산의 내용연수
 - = 법정 내용연수 - 사용경과연수 + 사용 경과연수 × 20%
 - 중고자산의 내용연수가 1년 미만인 경우에는 즉시 상각하고, 1년 이상 2년 미만인 경우에는 2년으로 봄

28) CCH, Japan Master Tax Guide, 2007, p. 204.

나) 내용연수의 변경

- 법인세법에서는 다음 각 호의 사항에 해당하는 경우, 국세청장이 승인을 얻어 단축된 내용연수로 감가상각할 수 있음²⁹⁾.
 - 해당 자산의 재질 또는 제작 방법이 다른 감가상각자산의 통상의 것과 현저히 다르
고 사용 가능 기간이 법정 내용연수에 비해 현저하게 짧을 것
 - 자산이 사용된 장소의 지리적·환경적 특성에 기인하고 사용 가능 기간이 법정 내
용연수에 비해 현저하게 짧을 것
 - 해당 자산이 진부화되고 사용 가능 기간이 법정 내용연수에 비해 현저하게 짧을 것
 - 해당 자산에 대해 수선이 이루어지지 않아 자산의 가치가 현저하게 떨어지고 사용
가능 기간이 법정 내용연수에 비해 현저하게 짧을 것

- 2007년 세법개정으로 3가지 유형의 기계 및 설비자산의 법정 내용연수를 5년으로 단축
시켜 투자촉진을 유도함
 - 편광판 또는 편광판용 필름 제조 설비의 법정 내용연수를 종전 10년에서 5년으로 함
 - 반도체설비에 사용되는 포토레지스트 설비의 법정 내용연수를 종전 8년에서 5년으
로 단축

다. 조세특례조치법에서 규정하고 있는 감가상각제도

1) 초년도 상각

- 조세특례조치법에 따라 청색신고 법인은 기계 및 설비자산에 대한 감가상각비를 첫해
에 추가적으로 상각할 수 있음
 - 초년도 상각제도는 감가상각비 총액을 증가시키는 것이 아니고, 법정 내용연수 동
안의 원가복구기간을 실질적으로 축소시키는 효과
 - 초년도 상각률은 자산 종류에 따라 조세특별조치법에서 다양하게 규정하고 있으며,

29) 법인세법 시행령 제57조

다음과 같음

〈표 Ⅲ-21〉 초년도 상각(일본)

관련 조문	내용	초년도 상각률
42의 5조	에너지 수급 구조 개혁촉진 설비 등	30%
42의 7조	사업 기반 강화 설비	30%
42의 8조	사업 개시 설비 등	30%
42의 10조	오키나와의 소기업이 취득한 경영혁신설비	34%(건물: 20%)
42의 11조	중소기업이 취득한 기계	30%
43조	다음의 특정설비 <ul style="list-style-type: none"> • 환경오염방지 시설 • 전력 또는 통신수송을 위한 케이블 	<ul style="list-style-type: none"> • 16%(건물: 12%) • 5%
43의 1조(4)	항공사 경영 합리화를 위한 항공기 <ul style="list-style-type: none"> • 140톤 이하의 경량 • 기타 	<ul style="list-style-type: none"> • 8% • 5%
43의 2조	칸사이 문화과학 지역 내의 문화과학 연구시설	25%(건물: 13%)
43의 3조	사모기업의 핵심 설비	7%
44조	지진 재난 예방 측정을 위한 설비	9%
44의 2조	하이테크 산업단지 내 하이테크 산업설비	15%(건물: 8%)
44의 4조	경영 혁신 설비 등	다양
44의 5조	특정 레저 설비	5~13%
44의 6조	특정 통신 설비 등	5~18%
44의 7조	상업 설비	8%
44의 9조	재활용 설비	23%
44의 10조	특정 지역 내에서 수입관련 사업 자산	20%(건물: 10%)
45조	특정 지역의 산업설비	다양
45의 2조	중소기업이 사용한 설비의 취득	11%
45의 3조(1)	의료시설 장비	14~20%
45의 3조(2)	특정 메디컬 빌딩	8~10%

자료: CCH, Japan Master Tax Guide, 2007, p. 210.

2) 특별가속상각

□ 청색신고 법인은 기계 및 설비자산에 대하여 감가상각비에 추가로 특별상각비를 손금에 산입할 수 있음

- 특별가속상각은 일반적으로 5년간 허용되며, 초년도 상각과 같이 법정 내용연수 동안의 원가복구기간을 실질적으로 축소시키는 효과를 가져옴

〈표 Ⅲ-22〉 특별 가속상각(일본)

관련 조문	내용	특별 상각율
46조	경영기반강화계획을 실시하는 중소기업자의 기계설비	27%
46의 2조 1항	장애인을 고용한 사업자의 기계장치	24%(건물: 32%)
46의 2조 2항	장애인을 위한 설비 <ul style="list-style-type: none"> • 엘리베이터 • 버스 또는 택시의 리프트 	<ul style="list-style-type: none"> • 15% • 20%
46의 3조	농업강화계획을 시행하는 법인의 기계설비	20%(산림업: 12%)
46의 4조	어업강화계획을 시행하는 법인의 선박	14%
47조	<ul style="list-style-type: none"> • 고급임대주택 • 35년 이상의 내용연수를 가진 고급임대주택 	<ul style="list-style-type: none"> • 30% • 40%
47의 2조	특정 재개발 건물	10%
48조	창고용 건물 등	12%

자료: CCH, Japan Master Tax Guide, 2007, p. 210.

IV. 국제비교 및 시사점

1. 국제비교

가. 감가상각제도의 운영방식

- 우리나라와 일본의 세무상 감가상각비는 회계와 밀접한 결산조정에 따라 손금으로 인정되지만, 영국, 호주와 미국은 회계처리와 독립적으로 신고조정에 따라 세무상 감가상각비를 손금으로 인정하고 있음
 - 영국과 호주는 IFRS를 도입하여 운영하고 있지만 이로 인해 세무상 감가상각제도가 받는 영향은 없었으며, 미국과 일본은 국제회계기준을 도입중에 있음
 - 일반적으로 감가상각비는 자산 종류, 내용연수, 상각방법에 따라 개별자산별로 산정함
 - 단, 미국에서 GDS가 적용되는 자산은 상각기간별로 묶어 상각하고 있으며, 영국에서는 시설 및 기계장치에 대해 특별세율 집단, 단일자산 집단, 주요자산 집단, 소규모 집단으로 나누어 자산집단별로 상각하고 있음
 - 주요국에서는 기업회계기준과는 별도로 세무상 상각가능자산, 상각방법, 내용연수 (또는 공제율)에 대해 세법에서 규정하고 있음

〈표 IV-1〉 주요국의 감가상각제도 운영방식

구분	한국	영국	호주	미국	일본
IFRS 도입 여부	도입예정 (2010년 조기 도입)	도입 (2005.1.1.)	도입 (2005.1.1.)	미도입	미도입
세무상 손금산입 방법	결산조정	신고조정	신고조정	신고조정	결산조정
감가상각비 산출단위	개별 자산	시설 및 기계장 치: 자산집단 기타자산: 개별 자산	개별 자산	개별자산 상각기간 (GDS상각)	개별 자산
신고서식	서식 20호	CT600	NAT 3424-6	Form 4562	별지 16호

나. 감가상각방법

- 영국을 제외한 호주, 미국, 일본의 경우 유형자산에 대한 감가상각방법을 자산종류에 관계없이 정액법과 정률법 중 선택하는 것이 가능함
 - 미국의 경우 정률법으로 감가상각비를 계산하더라도 정액법상각비보다 정률법에 의한 상각비가 적은 경우 정액법으로 상각을 전환하는 것이 가능함
 - 특히, 미국과 일본은 250%, 호주는 200%의 정률법을 도입하여 다른 국가보다 설비의 원가회수에 적극적인 세제상의 혜택을 부여하고 있음
 - 선택된 감가상각방법은 계속 적용되어야 하나, 호주에서는 변경 적용을 허용하고 있음
 - 한편, 영국에서는 자본공제대상 자산별로 적용가능한 감가상각방법을 법정화하고 있어 납세자가 이를 선택 적용할 여지가 없음
 - 시설 및 기계장치에 대해 감가상각방법으로는 정률법만이 인정되고 있으며, 정액법은 산업용 건물, 농업용 건물, 광물채취업 관련 특정 지출 및 보험을 든 차용권에 대해서만 적용되고 있음

- 조사대상 주요국에서는 모두 감가상각비 산정에 대한 부담을 덜어주기 위해 집합상각 제도를 운영하고 있음
 - 영국의 경우 시설 및 기계장치에 대해 자산집단별 상각제도를 운영하고 있음
 - 호주와 일본은 소액자산을 소액집단으로 묶어 상각하고 있음
 - 미국은 감가상각비 산정에 필요한 조건(감가상각방법, 상각기간, convention, 자산 유형)이 동일한 자산을 일반자산계정(GAA)으로 묶어 상각하고 있음

- 특히, 영국의 경우 구성요소별 상각이 인정되고 있음
 - 2008년 4월 시설 및 기계장치의 자산집단 중 하나로 도입된 특별세율 집단에서는 건물 또는 구축물의 구성요소별 상각을 허용하고 있음
 - 또한 특별세율 집단에서는 지출액 중 일부만이 특별세율집단에 해당하는 경우 합리적인 기준에 따라 이를 할당하여 별도의 항목으로 간주하도록 하고 있음

〈표 IV-2〉 주요국의 감가상각방법 비교

구분		한국	영국	호주	미국	일본
감가상각방법	유형 자산	정액법 정률법 생산량비례법	정액법(건물) 정률법(시설 및 기계장치)	기초원가법, 가치감소법	GDS 250%DB GDS 150%DB GDS 정액법 ADS 정액법	250%정률법 정액법 생산량비례법
	무형 자산	정액법	정액법(특허권) 정률법(노하우)	기초원가법	15년(180개월) 기간상각	정액법
즉시 상각		소액자산상각 제도	100% 초년도공제	소액자산상각 제도	§179 deduction	소액자산상각 제도
특별상각		-	있음	있음	있음	있음
집합상각제도		-	자산집단별 상각 ¹⁾	소액집단 ²⁾	일반자산계정 (GAA)	일괄상각제도 ³⁾
부분상각제도		-	특별세율 집단	-	-	-

주: 1) 영국은 시설 및 기계장치에 대해 특별세율집단, 단일자산집단, 주요자산집단, 소규모집단으로 분류하여 자산집단별로 상각하도록 하고 있음
 2) 호주의 소액집단상각: 취득가액 또는 정률법 상각기초가액이 1천 호주달러 미만인 자산을 소액 집단으로 분류하여 높은 상각률을 적용함
 3) 일본의 일괄상각제도: 취득가액이 10만엔 초과하면서 20만엔 이하인 자산에 대해서 3년의 기간 동안 월할 상각

다. 내용연수

- 주요 국가는 감가상각자산의 내용연수(또는 공제율)를 자산별 또는 업종별로 규정하고 있으며 주요한 특징은 다음과 같음
 - 우리나라와 호주의 경우 납세자가 내용연수를 선택하여 적용하는 것이 가능함
 - 반면, 영국, 일본, 미국에서는 납세자에게 내용연수에 대한 선택권한이 없음
 - 우리나라와 호주의 내용연수는 자산의 종류, 업종별, 납세자의 선택 등을 고려하여 개별 자산에 대해 적용 가능한 내용연수가 다양함
 - 미국은 GDS가 적용되는 자산의 경우, 내용연수별로 자산이 그룹화되어 그룹별 1개의 상각기간을 부여하며 자산 종류와 수에 관계없이 총 9개의 내용연수만 존재함
 - 미국에는 자산취득과 처분시점에 대한 convention 제도를 운영하여 상각률에 영향을 미침
 - 일본, 호주와 우리나라에서는 내용연수의 적용 후 특정 조건을 충족하게 되면 이를 변경하는 것이 가능함
 - 우리나라와 일본은 법에서 규정한 특정상황에 해당하고 국세청의 승인을 얻은 경우에는 내용연수 단축 적용 가능함
 - 호주에서는 자산의 특성과 관련된 환경의 변화가 있는 경우 내용연수의 재계산이 허용되고 있음
 - 내용연수에 관한 규정
 - 한국 : 법인세법 시행규칙 별표 2, 3, 4, 5, 6
 - 영국 : 자본공제법(Capital Allowances Act 2001)
 - 호주 : ITAA97 s40-95, TR 2008/4의 Table A, Table B
 - 미국 : Rev. Proc. 87-56 Table B-1, Table B-2
 - 일본 : 감가상각내용연수성령(減価償却資産の耐用年数等に関する省令)

〈표 IV-3〉 주요국의 유형자산 법정 내용연수 또는 상각률 비교

구분	한국		영국	호주 ¹⁾	미국 (GDS)		일본		
	구조	20년(15~25년) 40년(30~50년)			25년(산업용) 1, 4년(사업지역)	25, 40년	27.5년(주거용임대) 39년(비주거용)	구조와 용도	7~50년
차량	5년(4~6년)		20%(정률법)	버스	12, 15년	3-property (tractor)	3년	운송용	2, 3, 4, 5년
				자동차	4, 5, 8년			철도궤도	5년~20년
				트럭	15년			기타	2, 3, 4, 5, 6, 7년
				트레일러	10, 15년				
선박 항공기	12년(9~15년)		10%, 20%(정률법)	선박	5, 6년, 13년, 16, 16년, 20년	7-property	7년	선박	6, 7, 8, 12년
				항공기	10, 20년			10-property (요트)	10년
기계 설비	5년(4~6년) 8년(6~10년) 10년(8~12년) 12년(9~15년) 20년(15~25년)	자산 집단별	특별세율집단 10%(정률법) 주요자산집단 20%(정률법) 소규모집단 즉시상각	임종별 내용연수 또는 일반자산에 대한 권장 내용연수	특별세율집단	3-property	3년	업종별 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 17, 18, 20, 22년 (17개)	
					주요자산집단	5-property	5년		
					소규모집단	7-property	7년		
						10-property	10년		
					즉시상각	15-property	15년		
						20-property	20년		
25-property	25년								

주: 1) 호주의 경우 (1) 납세자의 직접추정 방식 또는 (2) 국제청장이 정한 내용연수 중 하나를 선택할 수 있음. 표에서는 국제청장이 정한 권장 내용연수를 제시하였음

- 무형자산의 내용연수와 관련하여 우리나라, 일본, 호주에서는 무형자산의 종류에 따라 법정 내용연수를 달리 정하고 있지만, 미국에서는 모든 무형자산에 대해 15년(180개월)의 기간 동안 상각하도록 하고 있음
- 한편, 영국의 경우 무형자산(영업권 포함)에 대해 (1)회계기준에 따른 상각 또는 (2) 고정비율(4%) 상각을 적용하는 것이 가능하며, 특허권 및 노하우에 한해 자본공제법에서 25%의 공제율을 허용하고 있음

〈표 IV-4〉 주요국의 무형자산 법정 내용연수 비교(예시)

구분	한국	영국	호주	미국	일본
영업권	5년	납세자의 선택에 따라 (1)회계기준에 따른 상각 또는 (2)고정비율(4%) 상각. 단, 특허권은 25%	-	5년(180개월)	5년
상표권	5년		-		10년
디자인권	5년		15년		7년
특허권	10년		20년 8년(기술혁신) 6년(소규모)		8년
어업권	10년		-		10년
시설이용권	10, 20, 50년		-		15,20,30년
소프트웨어	유형자산	유형자산	4년		5년(판매) 3년

라. 특수유형의 상각제도

- 주요국은 자본재의 투자비용을 조기회수할 수 있도록 특별상각제도와 즉시상각제도를 운영하고 있음
- 미국과 영국을 제외한 국가들은 취득 당시 소액자산에 대해 전액을 공제해주는 제도를 운영하고 있음
- 한편, 미국은 세법에서 정한 특정자산에 대해 연 25만달러를 한도로 취득가액에서 차감하여 MACRS에 의한 감가상각비를 산정하고 있음
 - 영국의 경우 행정편의를 목적으로 기계설비 중 주요 자산 집단 및 특별세율 집단의 장부가액이 1천파운드 이하이면 소규모집단으로 분류하여 즉시상각을 허용

하는 제도를 운영하고 있으며, 에너지절약시설 등 특정자산에 대해서는 100%의 초년도공제를 허용하고 있음

- 특별상각제도와 관련하여 우리나라와 호주를 제외한 주요국에서는 초년도 공제제도를 운영하고 있으며 특히 호주의 경우 소규모사업자에 대해 별도의 상각제도를 운영하고 있다는 점이 특징적임

〈표 IV-5〉 주요국의 즉시상각 및 특별상각제도 비교

구분		한국	영국	호주	미국	일본
즉시상각제도	대상자산	소액자산 (100만원 이하)	(1) 소규모집단(기초장부가액이 1천파운드 이하) (2) 100% 초년도공제 적용대상 자산	소액자산 (3백호주달러 이하)	매입으로 취득한 사업용 유형동산	소액자산 (10만엔 이하, 내용연수 1년 미만)
	상각액	전액 (100만원 이하)	(1) 전액(1천파운드 한도) (2) 전액	전액(3백호주달러 한도)	25만달러 한도 (phase-out)	전액 (10만엔 한도)
특별상각제도		-	<ul style="list-style-type: none"> • 초년도공제(40%, 100%) • 연간투자공제(중소기업) 	<ul style="list-style-type: none"> • 투자공제(30%) • 소규모 사업자에 대한 특별상각제도¹⁾ 	<ul style="list-style-type: none"> • 초년도공제(50%) • 한시 규정 	<ul style="list-style-type: none"> • 초년도공제 • 특별가속상각(5년) • 한시 규정

주: 1) 호주의 소규모사업자에 대한 특별상각제도에 의하면, 취득원가가 1천호주달러 이하이면 즉시상각이 가능하고, 취득원가가 1천호주달러를 초과하면 간이분류법에 따라 내용연수가 25년 이상이면 5%의 공제율로 25년 미만이면 30%의 공제율로 상각함

2. 시사점

- 2005년부터 IFRS가 도입된 영국과 호주의 경우 IFRS 도입에 따라 기업회계기준이 변경되었으나 감가상각제도와 관련해서 세무상 미친 영향은 거의 없었음
 - 이는 영국과 호주의 감가상각제도가 기업회계와는 별도로 운영되고 있기 때문이었음
 - 미국과 일본 역시 IFRS를 도입할 계획에 있지만 미국의 경우 영국 및 호주와 같이 감

가상각제도를 기업회계와는 별도로 운영하고 있어 IFRS가 도입되더라도 세무상 큰 영향은 없을 것으로 예상되고 있음

- 다만, 일본의 경우 우리나라와 같이 감가상각제도를 결산조정방식으로 운영하고 있어 IFRS의 도입으로 회계상 감가상각제도가 변경되는 경우, 관련 세무문제를 검토해야 할 것임

□ 영국의 경우 감가상각제도를 기업회계와 세법에서 별도로 운영하고 있으나 IFRS 도입 이후 세무상 감가상각제도를 IFRS에 맞춰 일부 개정하였음

- 2008 재정법을 통해 시설 및 기계장치에 해당하는 특별세율 집단 항목에 구성요소별 상각방식을 도입하였음
 - 건축물의 구성요소를 건축물과 분리하여 특별세율 집단으로 분류함으로써 이에 대해서는 별도의 공제방법과 공제율을 적용하도록 하였음
- 또한 무형자산과 관련하여 기존에 특허권과 노하우에 대해서만 상각하던 것을 법인세법 개정을 통해 기업회계기준에 따라 상각한 금액과 납세자의 선택에 따른 고정비율 상각을 인정함으로써 상각대상 자산범위를 확대하고 상각대상금액의 인정 가능 범위를 넓혔음

□ 주요국의 경우 세법에서 바라보는 감가상각제도는 자산원가의 합리적인 배분(allocation) 외에 투자금액의 조기회수를 지원하는 조세유인(tax-benefit) 정책으로도 활용되고 있음

- 일본의 경우 2007년 세법개정을 통해 상각률을 높여 250% 정률법으로 개정한 바 있음

□ 또한 주요국에서는 수많은 자산에 대해 일정기간 손금액을 산출해야 하는 감가상각제도 운영방식의 번거로움을 고려하여 법인의 납세협력비용을 낮추어 주는 제도를 운영하고 있음

- 미국의 경우 감가상각방법, 상각기간, convention, 자산유형이 동일한 경우 일반자산계정(GAA)으로 묶어 수많은 자산을 1개의 자산으로 보아 상각하는 것을 허용하고 있음

- 영국은 시설 및 기계장치에 대해 자산집단별로 나누어 상각제도를 운영하고 있음
- 호주를 제외한 주요국에서는 하나의 자산에 1개의 법정내용연수(상각률)가 규정되어 있어 제도의 단순화를 추구하고 있음

V. 결 론

- 현행 법인세법상 감가상각제도하에서 K-IFRS의 도입에 따른 기업회계기준의 변경은 과세소득에 영향을 미칠 것이므로 세무상 감가상각제도를 어떻게 운영할 것인가에 대해 검토가 필요함
 - K-IFRS의 도입으로 중요성에 따라 감가상각단위의 구분이 가능해지고 무형자산에 비한정 내용연수의 개념이 도입되는 등 감가상각제도에 일부 변화가 있을 것으로 예상되고 있음

- 법인세법상 감가상각비는 기업이 결산상 회계에 반영한 경우에 한하여 법인세법상 한도액의 범위 내에서 인정되는 결산조정사항에 해당함
 - 법인세법에서는 각 사업연도에 손금으로 계상할 수 있는 감가상각비의 최고한도액을 정함으로써 이를 초과하여 계상한 금액은 과세소득 계산시 비용으로 인정하지 않고 있음

- K-IFRS의 도입에 따른 기업회계기준의 변경이 감가상각제도 관련 법인세법에 미치는 중요한 사항은 아래와 같이 요약할 수 있음
 - 자산재평가, 사후복구원가, 부분별 상각제도는 회계상 상각비와 세무상 상각비의 차이를 수반하여 세무조정의 복잡성과 납세협력비용을 증가시킬 것임
 - 무형자산의 비한정 내용연수 도입은 결산상 무형자산 상각비를 회계장부에 비용으로 인식하지 못함에 따라 세무상 손금인정이 불가능하여 법인의 세부담이 증가할 것임

- 주요국 중에서는 영국과 호주에서 2005년부터 IFRS가 도입되었으나 영국과 호주의 세무상 감가상각제도는 기업회계와는 별도로 운영되고 있어 IFRS 도입에 따른 기업회계

기준의 변경이 법인세법에 미치는 영향은 거의 없었음

- 다만, 영국의 경우 감가상각제도를 기업회계와 세법에서 별도로 운영하고 있기는 하지만 IFRS 도입 이후 세무상 감가상각제도를 IFRS에 맞춰 일부 개정하였다는 점을 주목할 필요가 있음
- 영국에서는 2008 재정법을 통해 시설 및 기계장치에 해당하는 특별세율 집단 항목에 구성요소별 상각방식을 도입하였음
 - 건축물의 구성요소를 건축물과 분리하여 특별세율 집단으로 분류함으로써 이에 대해서는 별도의 공제방법과 공제율을 적용하도록 하였음
- 또한 무형자산과 관련하여 기존에 특허권과 노하우에 대해서만 상각하던 것을 법인세법 개정을 통해 기업회계기준에 따라 상각한 금액과 납세자의 선택에 따른 고정비율 상각을 인정함으로써 상각대상 자산범위를 확대하고 상각대상금액의 인정 가능 범위를 넓혔음

□ 현행 우리나라의 경우 회계와 세법의 관계가 밀접한 것을 고려하더라도, 회계처리에 따라 과세소득이 영향을 받는 것은 조세중립성을 침해하는 것이므로 이에 대한 적절한 대응이 필요하며, 장기적인 관점에서 감가상각제도에서 회계와 세법의 이원화도 고려해보아야 할 것으로 판단됨

- 주요국 중 영국, 호주와 미국은 회계처리와 독립적으로 신고조정에 따라 세무상 감가상각비를 손금으로 인정하고 있음
- 주요국의 경우 세법에서 바라보는 감가상각제도는 자산원가의 합리적인 배분(allocation) 외에도 투자금액의 조기회수를 지원하는 조세유인(tax-benefit)적 성격이 포함되어 있으며, 납세협력비용 절감을 위해 묶음상각제도 등을 운영하고 있다는 점 역시 주목할 필요가 있음

참고문헌

국중호, 『주요국의 조세제도-일본편』, 한국조세연구원, 2009

김우철 · 구자은 · 송은주, 『주요국의 투자관련 조세지원제도 비교분석』, 한국조세연구원, 2008

박정수, 『주요국의 조세제도-영국편』, 한국조세연구원, 2009

CCH, 『2007 U.S. Mater Depreciation Guide』, 2007

_____, 『Japan Master Tax Guide』, 2007.

_____, 『Australian Master Tax Guide』, 2009.

Cruz · Deschamps · Niswander · Prendergast · Schisler · Trone, 『Fundamentals of Taxation 2007』, McGraw-Hill Irwin, 2007.

Internal Service Revenue, Publication 946, 2009.

_____, Publication 535, 2009.

川上尙貴編著, 『圖說日本の税制』, 2008.

<http://www.irs.gov>(미국 국세청)

<http://www.nta.go.jp>(일본 국세청)

<http://www.hmrc.gov.uk>(영국 국세청)

<http://www.ato.gov.au>(호주 국세청)

<http://www.ibfd.org>

<http://www.samili.com>

[부록]

1. 영국의 감가상각신고 서식

Page 6

Information about enhanced expenditure**Research and Development (R&D) or films enhanced expenditure**

167 Put an 'X' in box 167 if the claim is for films expenditure	167 <input type="checkbox"/>	
99 Put an 'X' in box 99 if the claim is made by a small or medium-sized enterprise (SME), including a SME subcontractor to a large company	99 <input type="checkbox"/>	
100 Put an 'X' in box 100 if the claim is made by a large company	100 <input type="checkbox"/>	
101 R&D or films enhanced expenditure	101 £	<input type="text"/>
102 R&D enhanced expenditure of a SME on work sub-contracted to it by a large company	102 £	<input type="text"/>
103 Vaccines research expenditure	103 £	<input type="text"/>

Land remediation enhanced expenditure

104 Enter amount equal to 150% of actual expenditure	104 £	<input type="text"/>
--	--------------	----------------------

Information about capital allowances and balancing charges**Charges and allowances included in calculation of trading profits or losses**

	Capital Allowances	Balancing Charges
172 Annual investment allowance	172 £ <input type="text"/>	
105-106 Machinery and plant - special rate pool	105 £ <input type="text"/>	106 £ <input type="text"/>
107-108 Machinery and plant - main pool	107 £ <input type="text"/>	108 £ <input type="text"/>
109-110 Cars	109 £ <input type="text"/>	110 £ <input type="text"/>
111-112 Industrial buildings and structures	111 £ <input type="text"/>	112 £ <input type="text"/>
162-163 Business premises renovation	162 £ <input type="text"/>	163 £ <input type="text"/>
113-114 Other charges and allowances	113 £ <input type="text"/>	114 £ <input type="text"/>

Charges and allowances not included in calculation of trading profits or losses

	Capital Allowances	Balancing Charges
173 Annual investment allowance	173 £ <input type="text"/>	
164-165 Business premises renovation	164 £ <input type="text"/>	165 £ <input type="text"/>
115-116 Other non-trading charges and allowances	115 £ <input type="text"/>	116 £ <input type="text"/>
117 Put an 'X' in box 117 if box 115 entry includes flat conversion allowances	117 <input type="checkbox"/>	

Qualifying expenditure

118 Machinery and plant on which first year allowance is claimed	118 £ <input type="text"/>
174 Designated environmentally friendly machinery and plant	174 £ <input type="text"/>
120 Machinery and plant on long-life assets and integral features	120 £ <input type="text"/>
121 Other machinery and plant	121 £ <input type="text"/>

3. 미국의 감가상각신고 서식

Form 4562 Department of the Treasury Internal Revenue Service (09)	Depreciation and Amortization (Including Information on Listed Property) ▶ See separate Instructions. ▶ Attach to your tax return.	OMB No. 1545-0172 2009 Attachment Sequence No. 67				
Name(s) shown on return		Identifying number				
Part I Election To Expense Certain Property Under Section 179 Note: If you have any listed property, complete Part V before you complete Part I.						
1 Maximum amount. See the instructions for a higher limit for certain businesses	1	\$250,000				
2 Total cost of section 179 property placed in service (see instructions)	2					
3 Threshold cost of section 179 property before reduction in limitation (see instructions)	3	\$800,000				
4 Reduction in limitation. Subtract line 3 from line 2. If zero or less, enter -0-	4					
5 Dollar limitation for tax year. Subtract line 4 from line 1. If zero or less, enter -0-. If married filing separately, see instructions	5					
6 (a) Description of property	(b) Cost (business use only)	(c) Elected cost				
7 Listed property. Enter the amount from line 29	7					
8 Total elected cost of section 179 property. Add amounts in column (c), lines 6 and 7	8					
9 Tentative deduction. Enter the smaller of line 5 or line 8	9					
10 Carryover of disallowed deduction from line 13 of your 2008 Form 4562	10					
11 Business income limitation. Enter the smaller of business income (not less than zero) or line 5 (see instructions)	11					
12 Section 179 expense deduction. Add lines 9 and 10, but do not enter more than line 11	12					
13 Carryover of disallowed deduction to 2010. Add lines 9 and 10, less line 12 ▶	13					
Note: Do not use Part II or Part III below for listed property. Instead, use Part V.						
Part II Special Depreciation Allowance and Other Depreciation (Do not include listed property.) (See instructions.)						
14 Special depreciation allowance for qualified property (other than listed property) placed in service during the tax year (see instructions)	14					
15 Property subject to section 168(f)(1) election	15					
16 Other depreciation (including ACRS)	16					
Part III MACRS Depreciation (Do not include listed property.) (See instructions.)						
Section A						
17 MACRS deductions for assets placed in service in tax years beginning before 2009	17					
18 If you are electing to group any assets placed in service during the tax year into one or more general asset accounts, check here <input type="checkbox"/>						
Section B—Assets Placed in Service During 2009 Tax Year Using the General Depreciation System						
(a) Classification of property	(b) Month and year placed in service	(c) Basis for depreciation (business/investment use only—see instructions)	(d) Recovery period	(e) Convention	(f) Method	(g) Depreciation deduction
19a 3-year property						
b 5-year property						
c 7-year property						
d 10-year property						
e 15-year property						
f 20-year property						
g 25-year property			25 yrs.		S/L	
h Residential rental property			27.5 yrs.	MM	S/L	
i Nonresidential real property			39 yrs.	MM	S/L	
				MM	S/L	
Section C—Assets Placed in Service During 2009 Tax Year Using the Alternative Depreciation System						
20a Class life					S/L	
b 12-year			12 yrs.		S/L	
c 40-year			40 yrs.	MM	S/L	
Part IV Summary (See instructions.)						
21 Listed property. Enter amount from line 28	21					
22 Total. Add amounts from line 12, lines 14 through 17, lines 19 and 20 in column (g), and line 21. Enter here and on the appropriate lines of your return. Partnerships and S corporations—see instructions	22					
23 For assets shown above and placed in service during the current year, enter the portion of the basis attributable to section 263A costs	23					
For Paperwork Reduction Act Notice, see separate Instructions.		Cat. No. 12090N	Form 4562 (2009)			

Form 4562 (2009)							Page 2	
Part V Listed Property (Include automobiles, certain other vehicles, cellular telephones, certain computers, and property used for entertainment, recreation, or amusement.)								
Note: For any vehicle for which you are using the standard mileage rate or deducting lease expense, complete only 24a, 24b, columns (a) through (c) of Section A, all of Section B, and Section C if applicable.								
Section A—Depreciation and Other Information (Caution: See the instructions for limits for passenger automobiles.)								
24a Do you have evidence to support the business/investment use claimed? <input type="checkbox"/> Yes <input type="checkbox"/> No							24b If "Yes" is the evidence written? <input type="checkbox"/> Yes <input type="checkbox"/> No	
(a) Type of property (list vehicles first)	(b) Date placed in service	(c) Business/ investment use percentage	(d) Cost or other basis	(e) Basis for depreciation (business/investment use only)	(f) Recovery period	(g) Method/ Convention	(h) Depreciation deduction	(i) Elected section 179 cost
25 Special depreciation allowance for qualified listed property placed in service during the tax year and used more than 50% in a qualified business use (see instructions)							25	
26 Property used more than 50% in a qualified business use:								
		%						
		%						
		%						
27 Property used 50% or less in a qualified business use:								
		%			S/L -			
		%			S/L -			
		%			S/L -			
28 Add amounts in column (h), lines 25 through 27. Enter here and on line 21, page 1							28	
29 Add amounts in column (i), line 26. Enter here and on line 7, page 1								29
Section B—Information on Use of Vehicles								
Complete this section for vehicles used by a sole proprietor, partner, or other "more than 5% owner," or related person. If you provided vehicles to your employees, first answer the questions in Section C to see if you meet an exception to completing this section for those vehicles.								
30 Total business/investment miles driven during the year (do not include commuting miles)	(a) Vehicle 1	(b) Vehicle 2	(c) Vehicle 3	(d) Vehicle 4	(e) Vehicle 5	(f) Vehicle 6		
31 Total commuting miles driven during the year								
32 Total other personal (noncommuting) miles driven								
33 Total miles driven during the year. Add lines 30 through 32								
34 Was the vehicle available for personal use during off-duty hours?	Yes	No	Yes	No	Yes	No	Yes	No
35 Was the vehicle used primarily by a more than 5% owner or related person?								
36 Is another vehicle available for personal use?								
Section C—Questions for Employers Who Provide Vehicles for Use by Their Employees								
Answer these questions to determine if you meet an exception to completing Section B for vehicles used by employees who are not more than 5% owners or related persons (see instructions).								
37 Do you maintain a written policy statement that prohibits all personal use of vehicles, including commuting, by your employees?							Yes	No
38 Do you maintain a written policy statement that prohibits personal use of vehicles, except commuting, by your employees? See the instructions for vehicles used by corporate officers, directors, or 1% or more owners								
39 Do you treat all use of vehicles by employees as personal use?								
40 Do you provide more than five vehicles to your employees, obtain information from your employees about the use of the vehicles, and retain the information received?								
41 Do you meet the requirements concerning qualified automobile demonstration use? (See instructions.)								
Note: If your answer to 37, 38, 39, 40, or 41 is "Yes," do not complete Section B for the covered vehicles.								
Part VI Amortization								
(a) Description of costs	(b) Date amortization begins	(c) Amortizable amount	(d) Code section	(e) Amortization period or percentage	(f) Amortization for this year			
42 Amortization of costs that begins during your 2009 tax year (see instructions):								
43 Amortization of costs that began before your 2009 tax year						43		
44 Total. Add amounts in column (f). See the instructions for where to report						44		

4. 일본의 감가상각신고 서식(계속)

[생산고비례법]

① 旧生産高比例法又は生産高比例法による鉱業用減価償却資産の償却額の計算に関する明細書		事業年度又は連結事業年度		法人名	
		・	・	()
御注意	1				
	2				
資産区分	3				
	4	・	・	・	・
	5	・	・	・	・
	6	円	円	円	円
取得価額	7				
	8				
	9				
	10				
償却額	11				
	12	外△	外△	外△	外△
	13				
	14	外	外	外	外
償却不足額	15				
	16	年	年	年	年
	17				
	18	トン	トン	トン	トン
当期分の償却額	19				
	20				
	21	円	円	円	円
	22				
前期分の償却額	23				
	24				
	25				
	26				
当期分の償却額	27				
	28				
	29				
	30				
当期分の償却額	31	()	()
	32	外	円	外	円
	33				
	34				
当期償却額	35				
	36				
	37				
	38	外	外	外	外
償却超過額	39				
	40				
	41				
	42				
特別償却不足額	43				
	44				
	45				
	46				
備考	47				

別表十六(三) 第二十一・四、一以後終了事業年度又は連結事業年度分

세법연구 09-07

주요국의 감가상각제도

2009년 12월 23일 인쇄

2009년 12월 30일 발행

저 자 김진수 · 정희선 · 조진권

발행인 원 윤 희

발행처 한국조세연구원

138-774 서울특별시 송파구 방죽말길 28

TEL: 2186-2114(대) www.kipf.re.kr

등 록 1993년 7월 15일 제21-466호

조판및
인쇄 고려문화사

© 한국조세연구원 2009

ISBN 978-89-8191-473-8

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.