

法人稅 期間配分에 관한 研究

李 相 奉

目 次

- | | |
|-------------------|----------------------|
| I. 問題의 提起 | IV. 期間別 稅配分方法 및 會計處理 |
| II. 稅效果의 發生原因 | 1. 期間別 配分方法 |
| III. 期間別 稅配分의 必要性 | 2. 配分方法에 따른 會計處理 |
| 1. 法人稅의 費用性 | 3. 各 方法의 比較 |
| 2. 稅配分에 適用되는 對應概念 | 4. 稅效果의 財務諸表 公示 |
| 3. 稅配分의 必要性 | V. 結 論 |

I . 問題의 提起

企業利益은 國家나 地方自治團體의 課稅對象이 된다. 政府에 지불해야하는 法人稅를 計算할 때 企業은 課稅標準이 表示된 納稅申告書를 作成하여야 한다. 一般的으로 納稅申告書의 樣式과 內容은 財務會計의 損益計算書의 樣式과 內容이 유사하다. 그러나 損益計算書上의 會計利益은 一般的으로 認定된 會計原則과 基準에 따라 測定되는데 納稅申告書上의 課稅所得은 法人稅法上의 規程과 規則에 따라 計算된다. 더구나 稅法이 추구하는 目的과 企業會計의 目的이 서로 다르기 때문에 企業利益과 課稅所得의 計算에서 差異를 보이게 된다.

이와같이 서로 상이한 目的, 상이한 適用原則에 따라 계산된 會計上의 利益과 課稅所得은 差異를 보이게 되며 이에 따라 課稅所得에 稅率을 곱하여 산출된 法人稅額과 企業利益에 稅率을 곱하여 산출된 稅額에서도 差異가 發生하게 된다. 이러한 差異를 稅效果¹⁾(tax effects) 또는 稅影響이라고 한다.

稅效果는 法人稅率의 差異에서 발생하는 것이 아니라 그 內容에서 발생하는 것이므로 財務諸表上의 法人稅를 실제지급하거나 지급해야할 法人稅額으로 公示하는 경우, 純利益의 公示는 實際 企業活動의 內容과는 다르게 表示되어 財務諸表 利用者들의 判斷을 그르칠 餘려가 있으므로 法人稅는 企業會計上의 法人稅扣除前純利益과 相互關聯을 갖게끔 규정되어야하는 것이다.²⁾

1) "Accounting for income taxes", Opinion of the Accounting Principle Board No 11 [New York, AICPA, 1967] Par 13.

2) D.E Kieso and J. Weygandt, Intermediate Accounting, 3rd ed., John Wiley & Sons Co., 1980, p.885.

그러나 하러한 會計上의 法人稅額이 法人稅法上 納付하여야할 法人稅額과 差異가 있는 경우 그것을 어떻게 處理해야하는가 하는 것이 問題가 된다. 즉 法人稅會計에 있어서는 첫째, 法人稅는 期間收益에 負擔해야하는 費用이라는 費用性 認定與否 둘째, 稅效果發生時 그것을 어떻게 처리해야 하는가하는 會計處理方法上의 問題이다.

우리나라 會計基準 第 90條의 法人稅에 관한 規定 중 “當期負擔에 屬하는 法人稅”는 1) 實際支給額 2) 企業會計上의 稅前利益에 따른 法人稅 중 어느것을 택해도 된다³⁾고 해석하므로서 財務諸表利用者들의 혼돈을 야기시킬 소지가 있으며 稅效果에 관한 言及을 하지않고 있는 實情이다.

이러한 問題解決을 위해서 本論文은 稅效果 發生原因을 규명하고 法人稅의 費用性根據를 確認하여 稅配分の 必要性을 論하고, 그에 따른 會計處理方法을 相互比較함으로써 보다 合理的인 期間損益測定을 위한 法人稅配分方法을 摸索하려는데 目的이 있다.

Ⅱ. 稅效果의 發生原因

1. 課稅標準과 企業會計利益間의 差異

法人稅는 企業의 課稅所得에 대하여 賦課되는 것이다. 企業會計方法이 분명히 利益을 반영하는 것이라면 稅法은 納稅者들이 사용하는 定規的인 會計方法에 따라 課稅所得 計算하는 것을 前提로한다. 그러나 政府는 政策의 目標나 行政的 實行을 위하여 稅法에 많은 例外와 特別規定을 반영한다. 이와같이 稅法은 企業會計와는 다른 目的, 適用原則, 計算方法을 갖게 됨으로서 課稅所得과 企業利益과 差異가 發生하게 되는데 그 주된 原因은 다음과 같다.⁴⁾

1) 課稅所得이 會計利益을 超過하는 경우

㉞ 企業會計에서는 利益으로 認識되지 않지만, 稅法에서 益金으로 認識되는 項目(예 : 益金算入項目⁵⁾)

㉟ 企業會計에서는 費用으로 認識되지만, 稅法에서는 損金으로 認定되지 않는 項目(예 : 損金不算入項目⁶⁾)

2) 會計利益이 課稅標準을 超過하는 경우

㉞ 企業會計에서는 利益으로 認識되지만, 稅法에서는 免稅의 對象이 되는 項目(예 : 益金

3) 趙益淳, 法人稅會計에 관한 研究, 會計學 研究, 創刊號, p.2.

4) Kieso and Weygandt, Intermediate Accounting, 3rd ed., pp.881-882.

5) 法人稅法 및 租稅減免 規制法, 14 個項目 있음.

6) 租稅減免規制法 第 16 條

不算入項目 7)

㉔ 租稅目的上 損金認定되나, 企業會計에서 費用으로 認識되지 않는 項目 (損金算入項目 8)

이러한 原因 때문에 稅務會計와 企業會計는 다르게 記錄되는 경우가 있으나 財務會計의 問題는 稅費用과 法人稅負債가 會計報告書와 稅務報告書에 다르게 取扱되는 事件이나 去來에 의하여 影響을 받는 경우에 나타난다. 損益計算書上的 法人稅費用은 반드시 當該期間에 稅務報告書에 나타나는 法律的 負債로 決定해야하는가, 아니면 損益計算書에 報告된 事件과 관련을 가져야 되는가? 이런 問題의 解決을 위하여 稅務會計와 財務會計 사이의 永久的 差異와 一時的 差異를 區別해야 한다. 9)

2. 差異類型

法人稅控除前 純利益에 負擔시키는 法人稅費用과 실제로 納付할 法人稅의 差異를 APB Opinion No.11에서는 永久的 差異와 一時的 差異로 區分하고 있다. 10)

(1) 永久的 差異

永久的 差異 (Permanent difference)란 여러가지 租稅政策上的 理由에서 發生하는 課稅所得과 會計利益間的 差異로서 한 期間의 損金否認이나 益金控除가 次期以後의 期間에 있어서 損金追認된다거나 益金追加가 되어 그 影響이 相計消滅하지 않는 것을 말한다. 이와같은 企業利益과 課稅所得의 不一致는 收益 費用의 認識時點의 相異에서 發生되는 것이 아니라 租稅政策上 여러가지 理由에서 나타나는 것으로서 特定の 會計年度에 미치는 影響은 企業이 존속하는 한 계속된다. 永久的 差異는 다른 期間에 影響을 미치지 않기 때문에 法人稅費用의 期間配分 對象이 되지 않는다. 11) 그러나 完全公示 理念下에서는 그 差異가 중요한 것이라고 判明되는 경우 그것은 財務諸表의 註釋으로 說明되어야 한다. 12)

永久的 差異를 가져오는 項目에는 ① 非課稅收益 ② 損金不算入費用 ③ 益金算入·損金算入項目이 있다.

(2) 一時的 差異

一時的 差異 (timing difference)는 歸屬年度 差異라고도 하며 企業會計上的 收益·費用과 法人稅法上的 益金·損金の 認識時點의 差異로 인하여 發生하는 企業利益과 課稅標準과의 差異를 말한다. 特定年度 一時的 差異의 影響은 次期以後에 가서 그 反對의 影響으로 말미암아 相

7) 法人稅法 第15條

8) 法人稅法 및 租稅減免規制法, 18個 項目

9) Earl A. Spiller, Jr, Financial Accounting: Basic Concepts, 3rd., ed, Richard D. Irwin, Inc, 1977, p.436.

10) APB, Opinion No 11, (New York, AI CPA, 1967) Par.13.

11) APB, Opinion No 11, op, cit, Par 34.

12) Kieso and Weygandt. op, cit, p.882.

計消滅되는 것이다. 이러한 差異가 있는 경우 當期納付法人稅는 적절한 法人稅 費用을 나타낸다고 할 수 없기 때문에 法人稅 期間配分の 對象이 된다.¹³⁾

一時的 差異를 가져오는 原因은 다음 4가지로 區分된다.¹⁴⁾

① 企業會計에서 認識되는 會計年度보다 나중 年度에 課稅所得에 포함되는 收益이나 利得(예, 割賦賣出利益)

② 企業會計에서 認識되는 會計年度보다 나중 年度에 課稅所得에서 差減되는 費用이나 損失(예, 修繕費, 販賣保證費)

③ 企業會計에서 認識되는 會計年度보다 먼저 課稅所得에 포함되는 收益이나 利得(예, 先受賃貸料)

④ 企業會計에서 認識되는 會計年度보다 먼저 課稅所得에 認識되는 費用이나 損失(예, 企業會計에서는 定額法으로 減價償却하나 稅目的으로는 定率法이나 加速償却法을 사용하는 경우)

①과 ④의 項目은 企業會計利益이 課稅所得보다 많게 하는 原因이며 ②③은 企業利益이 課稅所得보다 적게되는 原因이다. 納稅者들은 稅務計劃을 통하여 되도록이면 나중年度까지 法人稅 支拂을 늦추려고 한다. 따라서 ①④ 項目은 ②③項目보다 자주 발생하며 그 金額도 크다. 그것은 근본적으로 租稅規程 때문에 생기는 것이다. ①④項目의 形態는 발생된 期間의 收益에 대한 費用으로 貸借對照表에 移延法人稅가 되는 것이며 그후 一時的 差異가 반대로 나타날 때 移延 法人稅는 利益에 差減되며 法人稅費用을 줄이는 것이다.¹⁵⁾ AICPA가 美國內 600개 회사를 調査한 바에 의하면 주요한 期間歸屬差異는 減價償却費, 未送金利益, 在庫資産評價, 年金(Pensions), 割賦販賣, 長期契約, 리스, 保證費, 建設期間중의 利子 및 租稅, 外換計定の 換算, 中止된 事業活動, 굴착비 無形資産(intangible drilling costs), 기타의 使用人給付金(other employee benefits)¹⁶⁾ 등이라고 한다.)

Ⅲ. 期間別 稅配分の 必要性

法人稅配分 問題는 法人稅가 利益의 處分이 아니라 期間費用으로 생각할 때 考慮되는 問題이다. 우리나라 會計原則이나 APB Opinion No. 11에 의하면 法人稅費用說을 支持하고 있지만 AAA는 “利子負擔額, 法人稅 및 配當 등은 會社 純利益의 決定要素가 아니다”¹⁷⁾라고 하여 利益

13) APB, Opinion No 11, op, cit., Par 13.

14) Seidler and Carmichael, Accountants' Hand book, Vol II, 6th ed., (John Wiley & sons, Inc, New York, 1981) Parl 13.9

15) Ibid, Par, 13.9.

16) AICPA, 1980 Accounting Trends & Techniques, p.282.

17) AAA, Accounting & Reporting Standards for Corporate financial statement, 1957, Revision, p.5.

處分說을 支持하고 있다.

이하에서는 法人稅의 費用性에 관한 論議를 살펴보고 稅配分의 必要性을 檢討하고자 한다.

1. 法人稅의 費用性

一連의 計定에 포함된 財務資料의 根本的인 本質이 충분히 理解될 때 만이 財務報告는 意味 있는 方法으로 作成되고 提示될 수 있는 것이다. 法人稅는 商業的 環境이며 法人稅範圍가 會計 報告書에 報告되어진다는 사실로 그 本質은 충분히 理解되어야 하는 것이다.

ARS No. 3는 “費用은 收益創出에 있어 經濟的 서비스의 使用 結果로서 純資產의 減少 또는 政府서비스에 의한 租稅賦課의 結果로서 純資產의 減少”¹⁸⁾라고 定義하고 있다. 이러한 定義는 “合理的인 正當性”이 있는 것으로 나타난다. 즉 이것은 當爲의인 것 (what should be) 보다는 現存하고 있는 것 (what is)을 記述하려 하고 있다. 이에 따르면 賦課된 稅金은 費用이 되므로 아무런 問題가 없는 것이다.¹⁹⁾ 그러나 이 定義에 나타난 費用概念의 特徵은 經濟的 用役을 利用하는 過程보다도 그 過程의 結果인 純資產의 減少에 着眼을 두고 있다는 점이다. 그러나 費用의 本質은 過程의 結果에서 보다는 過程 그 자체에서 찾아야 할 것이다.²⁰⁾ 그러므로 配分問題는 賦課된 稅金과는 관련이 없으며, 차라리 賦課된 稅金보다 많거나 적을 수 있는 會計 利益에 의하여 決定된 稅金에 기초를 두고 있는 것이다.²¹⁾ 따라서 費用은 收益創出過程에서 發生되는 것으로 理解되어야 하는 것이며 그 因果關係를 중심으로 移延 配分問題가 論議되는 것이다.

一般的으로 費用은 收益을 획득하는 과정에서 나타나는 財貨나 서비스의 使用 또는 消費²²⁾ 라고 定義되어 진다. 또한 FASB에서 발표한 SFAC No. 3에서는 “費用은 一定期間 동안에 財貨의 引渡, 生産, 用役의 提供 또는 그밖의 實體의 重要하고 중심적인 營業活動을 구성하는 活動을 수행함으로써 나타나는 資產의 流出, 資產의 使用 또는 負債의 發生 (또는 이 두 가지 結合)을 말한다”²³⁾ 고 하여 費用이란 企業의 重要한 또는 중심적인 活動과 관련이 있는 것으로 定義하고 있다. 이러한 定義에서 法人稅는 어떻게 생각되는가 하는 것은 重要한 問題이다. 法人稅는 收益이나 收益創出機能과 直接的으로 관련이 없기 때문에 費用이 아니라고 주장되어 진다.

18) R. T. Sprouse and M. Moonitz, "A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises", Accounting Research Study No 3 1962. p.49.

19) William H. Mateer, "Tax allocation, A macro Approach" Accounting Review, 1965, July p.584.

20) 李正浩, 現代會計理論, 經文社, 1984. p.371.

21) William H. Mateer, op.cit, p.584.

22) E. S. Hendriksen, Accounting Theory (Homewood, 111; Richard D. Irwin Inc, 1982), p.187. p.165.

23) FASB, Statement of Financial Accounting Concepts No 3, Elements of Financial Statements of Business Enterprises, Dec, 1980, P.165.

費用은 그 성격에 있어서 同質的인 것이 아니다. 즉 몇몇은 生産이나 販賣에 따라 變化하며 그외는 거의 固定的이다. 대부분의 비용은 收益을 증가시키거나 原價를 줄이기 위하여 計劃的으로 발생되지만 기대되거나 기대하지 않은 외부로 부터 생긴 費用(예: 貸損金)은 회사가 통제할 수 없는 것이다.²⁴⁾ 마찬가지로 法人稅도 費用으로 분류되는 하나의 環境的 費用이다.

어느 정도의 國家規定은 바람직한 것이며 이것은 社會的·經濟的 組織이 그 機能을 效率的으로 발휘할 수 있도록 組織的 構造를 유지하는데 필요하다고 하는 것은 일반적이다. 政府는 間接的으로 企業이 營業活動을 할 수 있는 環境을 提供하는 것이다. 유익한 環境에서 營利企業을 운영할 수 있는 권리는 중요한 것이며 그것은 모든 課稅實體에 提供된 하나의 서비스인 것이다. 法人稅는 政府에 의하여 提供된 유익한 財貨와 서비스의 代價다.²⁵⁾ 租稅는 氣候 처럼 하나의 環境的 性格을 갖는다. 만일 企業이 추운지방에서 營業한다면 그런 環境의 要件 때문에 보다 많은 暖房費가 들어 간다. 暖房費와 稅金은 企業活動에 포함되는 環境的 費用이며 企業活動으로 부터 생긴 收益에 대한 正當한 費用인 것이다. 만일 企業이 利益에 대한 稅金이 없고 난방이 필요 없는 Pacific Island에 위치한다면 그 때는 營業活動으로 부터 발생하는 費用은 없는 것이며 利益은 보다 많아질 것이다.²⁶⁾

W.H.Mateer는 이러한 政府의 서비스를 모든 企業은 자발적으로 代價를 지급하고 구입하는 것이므로 “價値를 받고 代價를 支拂하고 收益은 그 結果”²⁷⁾라고 하고 있다. 헨드릭센 교수도 政府는 넓은 의미에서 企業에 대한 受惠者이며 雇用人, 供給者들과 마찬가지로 그들이 提供한 서비스에 대한 代價를 받는다.²⁸⁾고 하고 있다.

이렇게 볼 때 모든 企業은 중요하고 중심적인 活動을 수행할 수 있도록 하는 서비스를 國家로부터 받고 있으며 法人稅는 그 代價로 지불되는 費用인 것이다. 企業에 割當할 수 있는 法人稅額을 決定하기 위하여 稅額은 企業利益에 의하여 決定되어야 한다. 一般的으로 企業利益은 한 期間의 收益과 관련된 費用과의 對應에 의하여 客觀的으로 測定되는 것이다.

2. 稅配분에 適用되는 對應概念

繼續企業의 利益을 決定하기 위해서는 特定 會計年度에 實現된 收益과 이에 관련된 費用을 比較해야 하며 이로써 純利益이 決定된다. 그러나 收益과 費用이 각기 다른 時點에서 報告되거나

24) E. S. Hendriksen, op, cit, p.434.

25) A. W. Baylis, "Income Tax Allocation-A Defence", ABACUS, Vol. 7, No 2 (December, 1971) p.162.
R. F. Salmonson, Basic Financial Accounting Theory (Belmont, Calif: Wards worth publishing Co., Inc, 1969) p.110.

26) A. W. Baylis, op, cit, p.162.

27) William H. Mateer, op, cit, p.585.

28) E. S. Hendriksen, op, cit, p.434.

財貨·用役의 取得이 동일한 財貨·用役의 使用·販賣·代金回收의 時點이 일치하지 않음으로써 對應概念의 問題가 나타난다.

對應은 利益決定의 基本的 節次의 하나로 “報告된 收益과 因果關係를 기초로 費用을 報告하는 過程이다.²⁹⁾ 이로써 純利益은 一定期間에 보고된 收益을 同一期間의 收益에 관련되어 발생한 費用과 비교함으로써 測定되는 것이다. 따라서 適正對應은 收益과 費用 사이에 합리적 관계가 존재할 경우 이뤄질 수 있으므로 費用의 期間歸屬 문제는 ① 費用은 收益과 關聯을 가질 것 ② 費用은 收益과 관련하여 동일기간에 報告할 것이라는 要件을 갖춰야 한다.³⁰⁾ 그러므로 당해 년도 收益과 관계없이 미래의 收益과 관련하여 認識될 수 있거나 미래기간과 관련하여 認識될 수 있는 費用은 관련되는 미래기간으로 移延되어야 한다.

이러한 對應의 결과로 나타난 純利益은 經濟環境內에서 企業의 成果를 나타내기 위한 稅前純利益인 것이다. 法人稅는 보다 正確한 純利益을 決定하기 위하여 稅前純利益에 稅率을 적용한 수칙인 것이다. 따라서 當期에 지급되었지만 未來期間에 귀속되어야 할 法人稅는 移延되었다가 그와 對應되는 收益이 報告되는 期間의 費用으로 認識되어야 한다.

法人稅會計에 대한 對應概念의 적용은 APB Opinion No.11에서 찾아진다. 委員會는 한 期間의 法人稅費用은 稅前收益을 測定하는 데 포함된 모든 收益과 費用去來의 稅效果(tax effects)를 포함해야 한다³¹⁾고 권고했던 것이다. 즉 稅效果는 一時的 差異가 생긴 기간에 그리고 그 差異가 존속되는 기간에 보고되어야 하며 이 두 기간 사이에 차이는 移延貸借로서 보고되어야 한다는 것이다.

헨드릭센(E.S. Heudriksen) 교수에 따르면 對應의 適正性 與否는 稅配分을 한 純利益이 配分을 하지 않은 純利益보다도 外部利用者에게 적절한가 아닌가하는 것이다라고 하며 만일 純利益이 미래 순이익을 豫測하기 위한 지표를 나타내는 것이면 稅配分은 適合性を 갖게 된다³²⁾고 하고 있다. 法人稅가 個別去來에 대하여 이뤄지는 경우에 특히 現金흐름이 한 期間의 純利益에 影響을 미치는 경우에는 對應에 의한 경우(case)는 課稅標準에 대한 效果와는 다른 것이다. 예를 들면 하나의 큰 割賦販賣에 있어서 對應概念에 의한 配分이 없다면 財務諸表는 會社資源이 賣出價格에 의하여 增加된다는 것을 나타낸다. 그러나 投資家들은 이러한 資源(割賦債權)이 중요한 稅負債를 발생시킴으로서 現金으로 전환되는 것을 늦게야 발견하게 될 것이다. 對應概念에 의한 稅配分은 이런 형태의 誤導되는 情報를 豫防하는 것이다.³³⁾

29) AAA, 1964 Concepts and Standards Research study Committee-Matching Concepts, Accounting Review, Vol. XL 1965, p.369.

30) 南相午, 財務會計理論, 日新社, 1984. p.796.

31) APB, Opinion No.11, op.cit. par 19.

32) E. S. Hendriksen, Accounting Theory, 3rd ed., 1982, p.434.

33) Ibid. p.435.

3. 稅配分의 必要性

一時的 差異에 의한 稅效果의 期間配分은 法人稅는 企業의 營業活動에 필요한 費用이며 營業活動을 계속하는 한 未來에도 계속될 費用이라는 前提下에서 행해지는 것이다.³⁴⁾ 發生主義 概念下에서 企業利益이 보다 正確한 算定을 위해서 對應過程이 필요하다는 것은 前述한 바와 같다.

이하에서는 稅配分에 대한 간단한 예를 가지고 稅效果가 企業利益에 미치는 영향을 살펴보고자 한다.

(예) A社는 컴퓨터 1대를 샀는데 그 內容은 다음과 같다.

- ① 減價費 및 稅差減前純利益 每年₩ 200,000
- ② 취득원가 ₩ 375,000, 耐用年數 5년 殘存價值 0
- ③ 減價方法 : 定額法 (稅目的을 위해서 年數合計法)
- ④ 稅率 40% (단일세율 가정)

以上の 假定에 따라 各 事業年度別로 一時的 差異에 따른 稅效果를 보면 다음과 같다.

일시적 차이의 稅效果

年度	감가 및 세전이익	감가상각비		稅前 利益	課稅 標準	法人稅費用		
		企業會計	稅務目的			과세표준에 대한 세금	일시적차이 조정	會計上 法人稅費用
X 1	200,000	75,000	125,000	125,000	75,000	30,000	20,000	50,000
X 2	200,000	75,000	100,000	125,000	100,000	40,000	10,000	50,000
X 3	200,000	75,000	75,000	125,000	125,000	50,000	-	50,000
X 4	200,000	75,000	50,000	125,000	150,000	60,000	(10,000)	50,000
X 5	200,000	75,000	25,000	125,000	175,000	70,000	(20,000)	50,000
	1,000,000	375,000	375,000	625,000	625,000	250,000	0	250,000

이 경우 稅法은 여러가지 政策的 目的에서 企業으로 하여금 특정된 방향으로 유도하기 위하여 加速償却을 허용하는 데 이에 따라 耐用年數 初期에 稅金을 적게 낼 수 있어 資金上의 유리한 면을 갖게 된다. 위 表에서 課稅標準과 稅前利益의 差異는 一時的 差異이며 여기에 稅率을 곱하면 法人稅額의 差異인 稅效果인 것이다 (위표의 一時的 差異 調整欄). 利益이 일정한 경우 初年度보다 後年度에는 상대적으로 法人稅額이 많아지는 것을 볼 수 있다.

위의 假定下에서 法人稅의 두 가지 方法, 즉 1) 實際支給額을 損益計算書의 法人稅費用으로 하는 納稅方法 (flow-through method)와 2) 法人稅 期間配分을 하는 경우의 損益計算書을

34) 鄭鍾岩, 中級會計, 法文社, 1983, p.516.

會計情報를 오직 會計上의 損益計算書에만 의존하는 株主 및 장래 投資家は 會社의 收益性에 대하여 그릇된 判斷을 하게 된다. 즉 法人稅前純利益이 每期 똑 같은 경우에 있어서도 제 1, 2 차년도 稅後純利益이 ₩ 95,000 ₩ 85,000이 되어 稅配分을 한 경우보다 收益性이 좋게 판단된다. 그러나 이것을 유리하게만 보는 것은 稅配分을 하지 않은 경우 一時的인 租稅惠澤을 향유하고 있다는 사실을 看過하게 된다. 제 4차 5차년도에 있어서는 稅法上 더 이상의 償却을 허용하지 않으므로 法人稅의 增加와 純利益의 減少를 초래하게 된다.

이같은 純利益 公示는 會社活動에 대해 전혀 실제와는 다른 견해를 갖게끔 하여 財務諸表讀者의 判斷을 그르치게 하므로 法人稅費用이 會計上의 納稅前純利益과 相互關聯性을 갖게끔 規定되어야 한다는 믿음에 稅配分會計가 要請되는 것이다.³⁵⁾

그러나 法人稅配分에 의하여 資産이 사용되고 있는 每 期間 동안의 法人稅費用은 稅法上 加速償却을 하는 경우라도 하등의 영향을 받지 않는다. 비록 일시적인 조세편의가 財務上으로는 實質的 意味가 있음에도 불구하고 그것은 報告되는 純利益에는 아무런 영향을 미치지 않는다.

加速償却을 허용하는 政府의 취지는 SEC 報告書³⁶⁾처럼 法律에 의한 總稅負債를 변경시키기 위한 것이 아니며 純利益을 변경시키기 위한 것도 아니다. 오히려 初期에 現金支出을 낮춤으로써 企業의 純現金흐름 패턴을 改善하자는 데 그 취지가 있는 것이다. 그러므로 收益費用의 對應에 의하여 測定된 것 처럼 現金흐름과 稅負債 差異는 적당한 期間에 配分되어야 하는 것이다. 그렇게 함으로써 稅後純利益은 對應이라는 原則에 따른 方法으로 說明되는 것이다.³⁷⁾

稅配分은 위의 例에서 보는 것 처럼 똑 같은 稅前純利益인 경우 稅後純利益도 같게 되므로 配分을 하지 않은 方法에 비하여 보다 正確한 期間間 比較가 可能하다고 할 수 있다. 만일 企業의 努力과 成果가 企業의 利害關係者들에게 중요한 判斷의 指標가 된다면, 收益과 費用의 對應 原則에 의하여 法人稅費用과 純利益을 보다 正確히 나타낼 수 있는 稅配分이 必要한 것이다. 稅配分에 의한 稅後純利益의 正常化는 配當可能性 보다는 收益力 表示에 의한 株價決定要素로서의 利益을 중시한다. 그것은 현재의 收益力보다 장래의 配當可能性이나 株價上昇에 의한 資本利得 獲得의 可能性을 豫測하여 投資者의 情報要求에 부응하고자 하는 것이다. 이러한 意味에서 納稅額方式 (flow-through method)이 法的 基準에 따른 것이라면 稅配分은 經濟的 基準에 따른 것이라 할 수 있다.³⁸⁾

APB Opinion No.11에서는 期間間 法人稅配分의 正當性에 대한 理論的 根據를 다음과 같이 제시하고 있다.³⁹⁾

35) Kieso and Weygandt, op, cit, p.885.

36) Securities & Exchange Commission, Accounting Series Release No.85, 1960.

37) William H. Mateer, "Tax Allocation: A macro Approach" Accounting Review, 1965, July p.586.

38) 梁貴茲, 國際會計, 博英社, 1984. p.174.

39) APB, Opinion No.11, "Accounting for Income Taxes" [New York: AICPA: 1967] Par.14.

① 法人稅를 納付해야 하는 企業의 營業活動은 反證이 없는한 未來에도 永久히 繼續될 것으로 期待되며 未來에도 永久히 法人稅가 課稅될 것이다.

② 法人稅는 利益을 稼得하는 企業의 費用이다.

③ 法人稅會計는 法人稅費用이 歸屬될 會計期間의 決定, 法人稅費用額의 測定問題를 수반하며 다른 費用과 마찬가지로 發生·移延·推定概念의 적용이 요구된다.

④ 對應(matching)은 損益測定을 위한 基本的 過程이다. 本質적으로 이는 原價와 ㉠ 特定の 收益 또는 ㉡ 特定の 會計期間과의 關係를 決定하는 過程이다. 當期の 費用은 當期の 收益과 직접 識別되는 原價消滅額과 收益 이외의 다른 基準에 의하여 當會計年度와 관련되는 原價消滅額으로 구성되어 있다. 未來의 收益이나 未來期間에 관련된 費用은 未來期間으로 移延되어야 한다. 어떤 費用이 未來收益이나 未來期間과 관련될 수 없거나 未來收益이 이 費用을 報償할 수 있다는 合理的인 豫測이 불가능할 때에는 그 費用은 필연적으로 當期(또는 前期) 費用으로 된다.

IV. 期間別 稅配分方法 및 會計處理

1. 期間別 配分方法

會計利益과 課稅標準의 一時的 差異에서 오는 法人稅效果를 그 영향이 미치는 각 會計期間에 配分하는 方法에는 ① 移延法(deferred method) ② 負債法(Liability method) ③ 純額法(net of tax method)이 있다.⁴⁰⁾

1) 移延法

移延法이란 一時的 差異의 稅效果를 當期에서는 移延하고, 그 效果가 消滅되는 未來期間의 法人稅費用에다 配分시키는 方法이다. 이 方法下에서는 當期에 支拂해야 하는 法人稅를 감소시키는 效果는 移延負債(deferred credit)로 處理되며 當期에 支拂해야 하는 法人稅를 增加시키는 稅效果는 移延資産(deferred charges)으로 處理된다.

移延法은 一時的 差異가 發生한 會計年度의 稅效果를 중요시하므로 一時的 差異가 發生한 會計年度의 實質稅率에 따라 計算되며 그후 法人稅率의 變動에 대해서는 修正을 하지 않는다. 移延法下에서 稅效果를 計算하는 方法에는 ① 個別法 ② 總額變動法 ③ 純額變動法이 있다.

(1) 個別法(individual item basis)

個別法은 一時的 差異를 가져오는 각각의 去來別로 稅效果를 計算하는 方法이다. 特定の 一時

40) APB, Opinion No. 11, op. cit., pp.19-25.

의 差異의 稅效果를 償却할 때도 그것이 發生한 年度를 個別的으로 찾아서 償却하게 된다. 그러나 相異한 여러가지 一時的 差異를 가져다주는 去來가 있을 때에는 이 方法下에서는 엄청난 量의 기록이 요청된다. 그러므로 이 方法은 대개 소수의 금액이 큰 一時的 差異로 인하여 法人稅 配分이 필요한 경우에만 適用될 수 있다.⁴¹⁾ 실제 企業에서는 수 많은 去來를 會計目的보다도 稅目的을 위해서 다르게 處理하는 것이 보통이므로 個別法은 실제 사용하기 어렵다. 따라서 個別法 適用이 비현실적 일 때 나머지 두 방법 중 한 방법을 사용하여 稅效果의 計算을 간소화시킬 수 있다.

(2) 總額變動法 (gross change method)

總額變動法下에서는 移延法人稅의 純變動額은 ① 當期에 稅率을 適用하여 나타나는 當期의 一時的 差異의 稅效果和 ② 前期의 法人稅率을 適用하여 나타나는 前期의 一時的 差異의 逆影響의 稅效果를 合計함으로써 決定된다. 즉 이 方法은 다음과 같은 段階를 거쳐 稅效果를 산출한다.

- ㄱ. 類似한 一時的 差異를 묶는다.
- ㄴ. 當期의 法人稅率을 適用한 當期의 一時的 差異의 稅效果를 계산한다.
- ㄷ. 前期의 稅率을 適用한 前期의 一時的 差異의 逆의 稅效果를 산출한다.
- ㄹ. ㄴ과 ㄷ의 差異를 구한다. 이것이 當期의 移延法人稅 純變動額이다.

이 方法에서는 移延法人稅 상각액은 稅效果 發生年度의 稅率에 따라 計算된다. 만일 移延法人稅 計定殘額이 서로 다른 稅率에 의하여 누적된 것이면, 상계될 때 適用되는 稅率은 先入先出法 또는 平均法에 따라 決定될 수 있다.

(3) 純額變動法 (net change basis)

稅效果는 一時的 差異가 발생하고 相計될 때 特定 一時的 差異別로 계산하지 않고, 일시적 차이의 總額上的 純變動額에 대해 一括 計算하는 方法이다. 이 경우 稅率은 現行 稅率이 적용되어 稅效果가 누적되거나 상계되는 데 그 점이 다른 두 方法과 다른 점이다. 그러나 特定 유형 一時的 差異가 모두 상계되는 기간에는 그것과 관계있는 모든 移延法人稅額은 當期에 算出된 금액이 어떠한간에 모두 償却되어야 한다.⁴²⁾

2) 負債法

負債法에서는 一時的 差異가 발생한 期間의 法人稅費用額과 實際支拂할 稅額과의 差額は 未來期間에 지급하지 않으면 안될 負債이거나 先給法人稅란 資産으로 보는 것이다. 未來 未支給 法人稅 豫想額 또는 先給法人稅額은 一時的 差異가 相計 消滅되는 기간 동안에 실제적으로 적용된다고 기대되는 豫想稅率에 따라 계산된다. 따라서 稅率이 變更될 때는 移越된 稅效果의 修正이 필요하다.

41) Kieso and Weygandt, op. cit., p.894.

42) Ibid, p.898.

3) 純額法

純額法은 一時的 差異에서 오는 法人稅效果를 발생시킨 相關 資產이나 負債計定에 대한 評價計定으로 보는 方法이다. 즉 이 方法下에서는 課稅 可能性 (taxability)과 減稅 可能性 (tax deductibility)이 個別資產 및 負債의 評價要素이므로 租稅效果는 特定資產 또는 特定負債의 時在額과 그 資產 또는 負債에 相關되는 收益 및 費用을 調整시키는 役割을 한다고 보는 것이다. 理論上 純額法에서는 負債法과 마찬가지로 豫想되는 實質稅率을 적용해야 하나, 實務上으로는 減稅 可能性의 상실에 해당하는 資產原價의 償却은 移延法과 마찬가지로 一時的 差異가 발생하는 때의 實質稅率로 기록된다.⁴³⁾

2. 配分方法에 따른 會計處理

以下에서는 稅效果 配分方法에 따른 會計處理를 ① 稅率變更이 없는 경우와 ② 稅率變更이 있는 경우로 나누고 간단한 假設例에 의하여 各 方法을 살펴봄으로서 方法間的 比較根據를 마련하고자 한다.

1) 稅率變更이 없는 경우

A社는 X1년에 컴퓨터 한 대를 ₩ 72,000에 구입하였다. 同 資產의 耐用年數 3年, 減價償却은 定額法 (稅目的으로는 年數合計法), 殘存價値는 없는 것으로 假定한다. 그리고 同年에 A社는 賃貸料 3年분을 받았다. 그러나 稅務報告에서는 一時收入으로 報告되며 企業會計에서는 3年 均等하게 實現되는 것으로 한다.⁴⁴⁾ (稅率은 50% 單一稅率)

以上の 例에서 稅目的과 會計目的이 서로 다르게 취급됨으로서 생기는 課稅所得과 稅前利益과의 每年의 一時的 差異를 보면 다음과 같다.

一時的 差異 - 加速償却				一時的 差異 - 受入賃貸料			
期間	減價償却費		課稅所得을 초과(감소)하는 會計利益	期間	受入賃貸料		課稅所得을 초과(감소)하는 會計利益
	財務報告	稅務報告			財務報告	稅務報告	
× 1	24,000	36,000	12,000	× 1	5,000	15,000	(10,000)
× 2	24,000	24,000	0	× 2	5,000	-	5,000
× 3	24,000	12,000	(12,000)	× 3	5,000	-	5,000
	<u>72,000</u>	<u>72,000</u>	<u>0</u>		<u>15,000</u>	<u>15,000</u>	<u>0</u>

위의 減價償却費와 受入賃貸料의 一時的 差異를 합계하므로써 나타나는 每年의 一時的 差異

43) Ibid, p.890.

44) Martin F. Towles, "Treasurer's and Controller's Financial Accounting Desk Book," Prentice-Hall, Inc, Englewood Cliffs, N, J, 1980. pp.29-35의 計算例를 應用한 것임.

에 대한 稅效果는 다음表와 같이 요약할 수 있다.

一時的 差異의 稅效果

一時的 差異 調整					法人 稅 費用			
期間	稅前利益에 加算(減算)			稅前利益 에 加算 (減算) 되는금액	課稅標準	實際支給額	稅效果	會計利益에 대한 法人稅
	稅前利益	減價償却費	受入賃貸料					
× 1	20,000	(12,000)	10,000	(2,000)	18,000	9,000	1,000	10,000
× 2	30,000	-	(5,000)	(5,000)	25,000	12,500	2,500	15,000
× 3	40,000	12,000	(5,000)	7,000	47,000	23,500	(3,500)	20,000
	90,000	0	0	0	90,000	45,000	0	45,000

X1년의 課稅標準은 受入賃貸料에서 생긴 一時的 差異 결과로서 會計利益보다 ₩ 10,000이 증가되었고 50%의 稅率로 일시적 차이의 稅效果는 移延法人稅借₩5,000이다. 같은 해에 稅目的을 위한 加速償却 때문에 一時的 差異 ₩ 12,000이 생겼고 一時的 差異의 稅效果는 ₩ 6,000이다. X1년에 회사는 ₩ 20,000의 法人稅前純利益을 실현했지만 減價償却費와 賃貸料의 일시적 차이로 ₩ 12,000의 課稅所得 減少와 ₩ 10,000의 課稅所得 增加로 當該年度 會社의 稅務報告書에 나타난 課稅標準은 ₩ 18,000이다. 그 결과 실제 지급할 法人稅 ₩ 9,000 稅前會計利益에 대한 法人稅費用은 ₩ 10,000으로 계산되기 때문에 移延法人稅 貸邊殘額이 생긴다.

2次 年度에는 ₩ 30,000의 稅前利益과 法人稅費用 ₩ 15,000이 계산되었다. 그러나 受入賃借料에 의한 一時的 差異의 相計가 ₩ 5,000이므로 2次 年度 課稅標準은 ₩ 25,000 現行 未支給法人稅 ₩ 12,500으로 反對效果인 ₩ 2,500의 稅效果가 생겼다.

以上の 계산에 의하여 각 方法別 分介와 賃借對照表 및 損益計算書의 表示는 아래와 같다.

(移延法)	
第 1 期 : 法人稅 10,000	{ 未支給法人稅 9,000 移延法人稅貸 1,000
第 2 期 : 法人稅 15,000	{ 未支給法人稅 12,500 移延法人稅貸 2,500
第 3 期 : 法人稅 20,000	未支給法人稅 23,500
{ 移延法人稅貸 3,500	

〈負債法〉

第1期：法人税	10,000	}	未支給法人税	9,000
			未支給法人税	1,000
			(次期以後)	
第2期：法人税	15,000	}	未支給法人税	12,500
			未支給法人税	2,500
			(次期以後)	
第3期：	{ 法人税 20,000	}	未支給法人税	23,500
	{ 未支給法人税 3,500			
			(次期以後)	

〈純額法〉

第1期：法人税	9,000	}	未支給法人税	9,000
減價償却費	6,000		減價償却充當金	6,000
先受賃貸料	5,000		受入賃貸料	5,000
第2期：法人税	12,500	}	未支給法人税	12,500
受入賃貸料	2,500		先受賃貸料	2,500
第3期：法人税	23,500	}	未支給法人税	23,500
減價償却充當金	6,000		減價償却費	6,000
受入賃貸料	2,500		先受賃貸料	2,500

損益計算書

項 目	移 延 法			負 債 法			純 額 法		
	1기	2기	3기	1기	2기	3기	1기	2기	3기
收 益 - 費 用	20,000	30,000	40,000	20,000	30,000	40,000	20,000	30,000	40,000
減 價 償 却 費							(6,000)		6,000
受 入 賃 貸 料							5,000	(2,500)	(2,500)
稅 前 純 利 益	20,000	30,000	40,000	20,000	30,000	40,000	19,000	27,500	43,500
法 人 稅				10,000	15,000	20,000			
未 支 給 額	9,000	12,500	23,500				9,000	12,500	23,500
移 延 稅 效 果	1,000	2,500							
當 期 回 復 稅 效 果			(3,500)						
	10,000	15,000	20,000						
純 利 益	10,000	15,000	20,000	10,000	15,000	20,000	10,000	15,000	20,000

貸借對照表 (1期末)

項 目	移 延 法	負 債 法	純 額 法
資 産 :			
機 械 設 備	72,000	72,000	72,000
減 價 償 却 充 當 金	24,000	24,000	30,000*
未 償 却 原 價	48,000	48,000	42,000
負 債 :			
先 受 賃 貸 料	10,000	10,000	5,000**
未 支 給 法 人 稅	9,000	9,000	9,000
未 來 未 支 給 法 人 稅		1,000	
移 延 法 人 稅 償	1,000		

* 減價費 (24,000) + 稅效果 (6,000) = 30,000

** 先受賃貸料 (10,000) - 稅效果 (5,000) = 5,000

위에서 보는 것 처럼 각 方法에 의한 每期 純利益은 똑 같다. 그러나 각 方法에 따른 稅效果의 財務諸表 表示는 차이를 보이고 있다.

移延法은 損益計算書에 法人稅費用을 當期에 支拂해야할 金額 (第 1期 ₩9,000)과 稅效果 (₩1,000)을 區分해서 表示하고 있고 貸借對照表에는 未支給法人稅와 移延法人稅貸 (₩1,000)를 區分表示하고 있다. 負債法에서는 損益計算書에 法人稅費用을 稅效果을 포함한 단일금액 (₩20,000 × 50%)으로 表示하고 있으며 貸借對照表의 負債의 部에 當期에 지급해야할 未支給法人稅 (₩9,000)과 장래 지拂해야할 稅負債 (₩1,000)을 표시하고 있어 移延法과는 損益計算書上의 差異를 볼 수 있다. 純額法은 費用으로서 法人稅는 當期에 支拂할 金額(第 1期₩9,000)만을 나타내고 稅效果는 減價償却費와 受入賃貸料에서 修正이 이뤄진다. 즉 減價償却費의 稅效果 (₩6,000)와 受入賃貸料의 稅效果 (₩5,000)를 해당계정에 반영하므로 稅前利益을 修正하고 있다. 第 3期에서는 減價償却費의 稅效果 (₩6,000)는 課稅性 增加를 나타내고 있으며 受入賃貸料의 稅效果 (₩2,500)는 모두 實現되므로서 減稅性을 나타내고 있다. 貸借對照表에서도 未支給法人稅는 다른 방법과 마찬가지로 課稅性이 實質價値를 引下시킨다는 前提下에서 해당 資產과 負債에 대한 稅效果 修正이 이뤄지므로 機械設備의 評價額은 ₩42,000으로 減稅 可能性을 나타내고 있다. 先受賃貸料는 ₩10,000이나 稅效果 ₩5,000을 修正하여 課稅性인 殘額만 나타내고 있다.

2) 稅率變更이 있는 경우

稅率이 변하는 경우에 一時的 差異가 발생하면 그에 따른 稅效果의 測定은 實際稅率 또는 관련된 未來期間 동안에 適用되리라 豫想되는 稅率로 이뤄져야 한다. 移延法下에서는 稅率의 變化를 고려하지 않는 것이 원칙이지만 實務上 總額變動法과 純額變動法에서는 差異를 보인다. 稅率變更이 移延法과 負債法에서 어떠한 영향을 미치는가를 간단한 事例를 들어 說明하고자 한다. (純額法은 移延法과 동일하므로 省略)

(例)

- ① 償却前 稅差減前純利益 每期 ₩ 2,000
- ② 機械裝置：取得原價₩ 4,200 耐用年數 6年 殘存價值 0
- ③ 減價償却：定額法 (稅目的으로 年數合計法)
- ④ 法人稅率：1·2기 50%, 3~6기 30%

稅 務 報 告 書

	1기	2기	3기	4기	5기	6기	합 계
償却·稅前利益	2,000	2,000	2,000	2,000	2,000	2,000	12,000
減價償却費	1,200	1,000	800	600	400	200	4,200
課稅標準	800	1,000	1,200	1,400	1,600	1,800	7,800
稅率	50%	50%	30%	30%	30%	30%	
未支給稅金	400	500	360	420	480	540	2,700

(1) 移延法

가. 總額變動法 (先入先出法적용 45)

損 益 計 算 書

	제 1기	2기	3기	4기	5기	6기	合 計
償却前·稅前利益	2,000	2,000	2,000	2,000	2,000	2,000	12,000
減價償却費	700	700	700	700	700	700	4,200
稅前利益	1,300	1,300	1,300	1,300	1,300	1,300	7,800
法人稅							
未支給	400	500	360	420	480	540	2,700
移延法人稅	250	150	30 ¹⁾	(50) ²⁾	(150)	(230) ³⁾	0
	650	650	390	370	330	310	2,700
稅後純利益	650	650	910	930	970	990	5,100

45) 平均法은 過去(1, 2기) 稅率이 50%로 고정되어 있기 때문에 先入先出法을 채택함.

貸借對照表 項目 分析

	1 기	2 기	3 기	4 기	5 기	6 기
移延法人稅 (貸)						
期初殘額	0	250	400	430	380	230
當期移延	250	150	30 ¹⁾	-	-	-
償却 (消滅)	-	-	-	(50) ²⁾	(150)	(230) ³⁾
期末殘額	250	400	430	380	230	0

註: 1) (稅前利益-課稅標準) × 當該 稅率 : (1,300 - 1,200) × 30 % = 30

2) 稅效果 相計, 消滅時는 稅效果 發生時 稅率適用 : (1,300 - 1,400) × 50 % = (50)

3) 1,300-1,800 = (500) 인데 400 × 50 % + 100 × 30 % = 230

나. 純額變動法

實務的 便宜에 의하여 稅效果는 一時的 差異가 發生 消滅되는 期間의 稅率로 計算하는 것이
다.

損 益 計 算 書

	1 기	2 기	3 기	4 기	5 기	6 기	合 計
稅 前 利 益	1,300	1,300	1,300	1,300	1,300	1,300	7,800
法 人 稅 未 支 給	400	500	360	420	480	540	2,700
移 延 法 人 稅	250	150	30 ¹⁾	(30) ²⁾	(90)	(310) ³⁾	0
	650	650	390	390	390	230	2,700
稅 後 純 利 益	650	650	910	910	910	1,070	5,100

註: 1) (1,300-1,200) × 30 % 2) 역효과인 경우도 30 % 적용 ; (1,300-1,400) × 30 %

3) (250 + 150 + 30) - (30 + 90) = 310 ; 제 6기 일시 조정

(2) 負債法

損 益 計 算 書

	제 1 기	2 기	3 기	4 기	5 기	6 기	合 計
稅 前 利 益	1,300	1,300	1,300	1,300	1,300	1,300	7,800
法 人 稅	650	650	390	390	390	390	2,860
稅 率 變 化 의 修 正			(160) ¹⁾				(160)
稅 後 純 利 益	650	650	1,070	910	910	910	5,100

貸借對照表 項目의 分析

	제 1 기	2 기	3 기	4 기	5 기	6 기
未來稅負債의 期 初 殘 額	0	250	400	270	240	150
發 生	250	150	30	-	-	-
推 定 의 訂 正	-	-	(160) ¹⁾	-	-	-
消 滅 (支 給)	-	-	-	(30)	(90)	(150)
期 末 殘 額	250	400	270	240	150	0

註 ; 1) 일시적 차이 누적액 (1 기 + 2 기) : $800 \times (30\% - 50\%) = (160)$

즉, 稅效果 累計額 $400 + 50\% = 800 \times (30\% - 50\%)$

위에서 보는 것 처럼 稅率이 改正된 第 3 期에 移延法과 負債法이 差異를 보이고 있다. 즉 移延法下에서 總額變動法은 稅效果의 反對效果가 생겼을 때 종전의 稅率을 적용하여 相計시키나 第 6 期 一時的 差異 ₩ 500 에 대한 稅率이 50%와 30%에 해당하기 때문에 先入先出法과 平均法의 적용문제가 생긴다. 負債法은 稅率이 變更된 第 3 期만 수정이 되고 그후는 수정을 행하지 않고 있다.

3. 各 方法의 比較

(1) 稅率變更이 없는 경우

前述한 것 처럼 稅率變化가 없는 경우에는 어떠한 配分方法을 택해도 每期純利益은 일치한다. 그러나 財務諸表에 表示하는 方法에서는 差異를 보인다.

移延法인 경우 損益計算書上에는 法人稅費用은 ① 當期에 支給해야할 稅金 ② 當期에 起因되는 一時的 差異의 稅效果 ③ 以前年度 稅效果의 當期 消滅額으로 構成된다. 貸借對照表에 있어 稅效果는 移延法人稅貸 또는 借로 表示된다.

負債法人 경우 損益計算書의 法人稅費用은 單一項目 (稅前利益×稅率)으로 表示되어 稅效果에 따른 公示가 되지 않으므로서 移延法과 差異를 보이고 있으며 貸借對照表에 稅效果는 負債 혹은 先給法人稅로 表示된다. 移延法은 貸借對照表의 移延法人稅借·貸는 負債도 資産도 아닌 稅效果의 累積效果⁴⁶⁾라고만 하여 貸借對照表項目의 性格을 分明히 하지 않고 있으나 損益計算書의 區分表示로 損益計算書를 중시하고 있음을 볼 수 있다. 이에 대해 負債法에서는 稅效果의 資産性과 負債性을 인정하여 資産 또는 負債項目으로 表示하고 있으나 損益計算書에는 法人稅費用만 公示하므로 現金흐름에 대한 公示가 상대적으로 부족하다고 할 수 있다.

純額法人 경우 損益計算書의 法人稅費用은 當期에 實際支給額을 나타내고 稅效果는 個別的 收益과 費用에서 加減하므로서 純利益 수치는 變動이 없으나 一時的 差異가 減價償却費와 같은 製造原價의 構成項目인 경우에는 純利益 수치가 다르게 나타난다. 이 方法은 稅金의 差異를 전적으로 稅金項目으로서가 아니라 特定の 資産이나 負債에 관한 會計로 取扱하므로 評價會計와 法人稅會計를 區分하지 못하고 있으며 財務諸表에 表示되는 企業稅金狀態를 분산시킴으로써 總會의 評價가 어렵게 되어 그 有用性을 상실하게 된다.⁴⁷⁾ 따라서 純額法은 費用이나 收益이 總額으로 表示되지 않는다는 短點 때문에 어느 나라에서도 採擇되지 않고 있다.⁴⁸⁾

(2) 稅率變更이 있을 경우

計算例에서 처럼 稅率의 變化가 豫想되는 경우 移延法과 負債法은 서로 상이한 稅效果의 調整을 행하고 있음을 알 수 있다.

移延法人 경우, 그 基本前提대로 一時的 差異가 發生한 年度의 稅效果를 當시하여 稅率의 變化가 있어도 修正을 하지 않는 경우에는 總額變動法의 計算과 같아 진다. 總額變動法에서는 稅率이 變化的인 경우에도 稅效果의 相計·消滅은 稅效果 發生 當時의 稅率을 적용하여 計算하기 때문에 앞의 計算例에서 보는 것 처럼 稅率이 變更된 후의 每年度 純利益 수치는 같은 稅前利益 같은 稅率下에서도 相異하게 나타난다. (第3期 ₩ 910, 第4期 ₩ 930, 第5期 ₩ 970, 第6期 ₩ 990) 이것은 一時的 差異 發生年度의 稅效果와 當期 實際支給額을 강조하므로서 損益計算書에 表示되는 法人稅費用이 稅前純利益에 稅率을 곱한 금액과 差異를 보이기 때문이다. 稅配分이 每年度 純利益의 正常化를 기하고 期間間 比較可能性을 강조한다면 總額變動法은 그 趣旨에 어긋나게 된다. 그리고 純利益에 대한 配當可能利益이나 未來 收益性을 評價하는데 아무런 도움을 주지 못하게 되어 稅配分을 하지 않은 만 못하게 된다. 이 總額變動法은 一時的 差異의 稅效果가 發生 當時의 稅率에 따라 相計된다는 점에서 個別法과 類似한 短點을 가지고 있다.

純額變動法은 實務의 便宜에 의하여 一時的 差異가 發生·消滅되는 期間의 稅率로 稅效果를

46) APB, Opinion No.11, p.178.

47) Black Homer A, "Interperiod Allocation of Corporate Income Taxes" Accounting Research Study No. 9 [New York, AICPA; 1966] pp.52-57.

48) 趙益淳, "法人稅 會計에 관한 研究, 會計學研究, 創刊號, 韓國會計學會, 1977.

計算하는 것이나 特定類型의 一時的 差異 모두가 相計되는 期間에는 그것과 관계있는 모든 移延法人稅額은 當期에 算出된 金額이 어떠한간에 모두 償却되어야 한다. 計算例에서 보는 바와 같이 稅率의 變化가 있어도 每期 純利益은 일치된다. 그러나 第6期 耐用年數의 最終年度에 稅率 變化에 따른 影響액을 전부 修正함으로써 利益이 한꺼번에 計上(₩1,070)되는 결과를 초래하게 된다. 만일 最終年度에 修正을 행하지 않으면 稅效果가 長期化되게 된다. 總額變動法에서 처럼 純額變動法에서도 一時的 差異를 發生시키는 여러 형태의 去來가 있는 경우에는 個別資產別로 稅效果의 最終年數를 점검해야하는 實務上的 번잡성을 가지고 있다.

負債法에서는 稅率이 變更되는 第3期에 稅率變化에 따른 影響액을 일시에 修正하고 있다. (3期 修正額 ₩160) 이것은 純額變動法에서 特定資產의 稅效果가 終了되는 期間에 修正되는 것보다는 合理的이다. 즉, 負債法에서의 修正은 稅率의 變化에 따른 세혜액을 發生되는 期間에 認識하는 것이 된다. 이것은 實現될 수도 實現되지 않을 수도 있는 未來利得에 대한 法人稅 支給義務를 稅節減이 實現되는 年度에 일시에 認識하는 것이 된다. 왜냐하면 前期에 費用(減價償却費)을 會計帳簿보다 過多控除하므로써 생기는 初期의 稅節減額은 나중 年度에 同額의 支拂을 해야하나 稅率變更 때문에 생긴 實質의 利益으로서 未來에 支給할 法人稅額을 그 만큼 支拂한 셈이 되므로 稅率變化에 따른 修正은 當然한 것이다. 計算例에서 처럼 第1·2期の 稅效果 ₩400은 未來期間에 支拂되는 것이지만 제3기에 稅率이 30%로 引下되므로써 ₩160의 未來 支給할 法人稅의 償還이라는 論理가 나온다. 이 方法下의 純利益(第3期)은 未來 稅節減額을 認識함으로써 그 만큼 利益이 過大計上되므로 註記 또는 註釋이 요구되며 그 후 期間에는 純利益이 每期 동일하게 된다. 個別資產의 稅效果 終了를 감안해서 修正하는 것에 비해 이 方法에서는 個別資產別 추적은 필요없게 된다. 이와 같이 볼 때 稅率變更이 豫想되는 경우에는 負債法이 보다 論理的이며 相對的으로 計算上的 便利함을 갖고 있다고 할 수 있다. 그러나 負債法도 移延法과 마찬가지로 財務諸表 公示問題를 갖고 있으므로 그에 따른 公示問題를 檢討할 필요가 있는 것이다.

4. 稅效果의 財務諸表公示

지금까지는 一時的 差異의 稅效果를 期間配分하게 되면 負債(移延法人稅貸) 또는 資產(移延法人稅借 또는 先給法人稅)이 발생한다는 假定下에서 法人稅 配分問題를 다뤄왔다.

負債로서 移延法人稅는 收益이 課稅되기 이전에 實現된 것으로 報告되었기 때문에 또는 會計上 費用으로 認識되기 이전에 課稅目的을 위해서 費用으로 差減됨으로써 생기는 것이다. 그러나 이러한 概念은 正常的인 負債의 性格을 거의 갖지 못하고 있으며 稅務當局이 未來 稅金에 대한 企業의 債務를 認識하지 않고 있기 때문에 政府에 대한 實際의인 債務가 아니라고 한다.⁴⁹⁾ 그

49) AAA: Accounting and Reporting standards for Financial Statement, 1957, Revision, pp.6-7.

러나 租稅賦課라는 중요한 去來는 하나의 未來去來이며 어떤 환경에서는 과거나 현재의 活動에 입각한 미래 稅金支拂에 대한 義務가 있을 수 있다.⁵⁰⁾ 더구나 歸屬年度 差異는 一時的인 性向을 갖는 것이고 企業實體는 繼續企業으로서의 假定을 갖는 것이므로 一時的 差異에 대한 현재의 稅節減額은 하나의 推定負債로서 現在 認識되는 事件에 기인된 未來의 現金支出인 것이다.⁵¹⁾ F-ASB의 SFAC No.3에 의하면 負債란 過去の 去來·事象의 結果로 미래에 다른 實體에 資産을 移轉하거나 用役을 提供하기 위하여 特定 實體의 현재 義務로 부터 발생하는 것으로 未來 經濟 效益의 犧牲이라고 하고 그 補充的 說明에서 資産의 移轉 또는 支給이 수행될 가능성이 있는 한 受取人의 身元은 알려질 필요가 없다고 하며 確實한 受取人의 存在與否는 負債의 필수적 요건은 아니다.⁵²⁾ 라고 하고 있다. 이렇게 볼 때 移延稅金도 販賣保證에 대한 推定, 판선코스트, 資本化되는 리스와 마찬가지로 광범위한 負債의 概念에 적합한 것이다. 즉 過去나 現在에 이미 발생된 어떤 사건에 기인되는 合理的으로 推定될 수 있는 未來의 現金支出인 것이다.

先給法人稅 (移延法人稅 借邊殘額)는 企業의 未來期間에 利用 可能한 稅利益 (tax benefit)을 나타내는 資産이라는 假定에 근거를 두고 있다. 資産으로서 先給法人稅는 無條件的 權利가 아니고 稅法에서 認識되는 權利가 아니기 때문에 正常的인 資産性에 대해서 문제가 있지만 未來 企業利益에 대한 正常的 期待와 現在の 法人稅 規定이 계속된다는 假定에서는 資産으로서 正常的 性格을 가지고 있는 것이다.⁵³⁾ 즉 先受賃貸料에 대하여 支給된 稅金은 未來에 稅義務를 발생시키지 않고 서비스를 提供할 權利를 會社에 제공하는 것으로서 이것은 미리 지급해 둔 法人稅額이 되는 것이다.

이러한 稅效果에 대하여 移延法을 支持하고 있는 APB는 貸借對照表 公示에 대하여 다음과 같이 해석하고 권고하였다. 移延法人稅 計定の 借邊殘額이나 貸邊殘額은 一時的 差異의 累積의 效果만을 나타내는 것이며 일반적 의미의 受取債權이나 支給義務를 나타내지 않는다. 그리고 이들 項目은 傳統的인 分類方法과 마찬가지로 一時的 差異를 발생시키는 計定과의 관련하에서 流動資産·非流動資産 또는 流動負債·非流動負債로 區分하도록 하고 있다. 즉 만약 割賦外上賣出金이 流動資産으로 分類되면, 未回收 割賦賣出額의 稅效果가 貸邊殘額인 경우 流動負債로 分類된다⁵⁴⁾ 고 하고 있다.

이러한 APB Opinion No.11의 강조는 거의 대부분이 損益計算書에 있는 것이며 移延法에서 貸借對照表 論理는 次善策이라 할 수 있다. 移延借貸가 단순히 한 기간에서 다른 기간에 까지

50) E. S. Hendriksen, "Accounting Theory", 4th ed., 1982. p.436.

51) Earl A. Spiller Jr. Financial Accounting; Basic Concepts, 3rd.ed, Richard D. Irwin Inc, 1977, p.441.

52) FASB, "Elements of Financial Statements of Business Enterprises" Statement of Financial Accounting Concepts No.3 (Stamford, Conn; FASB, 1980), Pars.28-29.

53) E. S Hendriksen, op, cit, p.436.

54) APB, Opinion No.11 op, cit, Par57.

변화하는 稅效果를 기록하는 方法으로서 對應概念에 의하여 支持를 받을 수 있을지라도 次期移越 金額은 複式簿記制度가 존재하는 한 資源이나 債務의 測定을 나타내야 하는 것이다.⁵⁵⁾ 그러므로 貸借對照表의 貸邊殘額을 갖는 실제적 계정은 負債이거나 株主持分 또는 資產에 대한 評價計定(Contra assets)이 되어 한다. 移延法人稅 項目이 단순히 累積의 稅效果만을 나타낸다고 하는 APB의 견해는 稅配分の 論理를 떨어뜨리는 것이고 利益의 柔軟化(income smoothing)를 강조하고 있는셈이 되는 것이다.⁵⁶⁾

負債法下의 損益計算書 公示에는 會計上 法人稅費用만 나타내는 것 보다는 實際支給額을 區分表示함으로써 現金흐름을 明確하게 나타낼 수 있는 것이다. 그러므로 實際支給額을 區分表示하거나 註釋 또는 註記에 의하여 그 內容을 충분히 밝히는 것이 바람직하다. 또한 註釋事項에는 財務諸表의 利用者가 當期의 利益을 評價하고 未來의 利益을 豫測하는데 도움이 될 課稅標準과 會計利益 사이에 차이를 발생시키는 일반적인 原因이나 法人稅와 관련된 其他 事項을 公示하는 것이 바람직 할 것이다.⁵⁷⁾

V. 結 論

法人稅配分 問題는 法人稅가 企業의 費用이라는 前提下에서 다뤄진다. 稅務會計와 企業會計의 費用收益 認識時期 差異로 인하여 會計上의 法人稅費用과 實際支給額 사이에 差異가 있는 경우에 그것을 어떻게 處理해야 하는가 하는 것이 問題가 된다.

계속기업의 利益을 決定하기 위해서는 特定 會計年度에 實現된 收益과 이 收益에 관련된 費用을 比較해야 하는 것이다. 그러므로 法人稅費用은 그것이 支給되는 時期와는 관계없이 稅金이 생기는 利益에 대하여 豫想하고 對應되어야 하는 것이다. 이러한 對應概念에 의하여 稅配分은 필요한 것이고 稅配分에 의하여 企業의 純利益을 正常化할 수 있고 期間間 比較可能性을 확보할 수 있게 된다. 法人稅配分이 필요한 경우 問題가 되는 것은 1) 稅效果 發生時 그에 대한 會計處理 方法과 2) 財務諸表 公示問題이다. 이에 따라 本 論文에서는 稅配分の 必要性을 검토하고 그에 따른 會計處理 方法을 比較 分析하였다.

稅率變化가 없는 경우에 세 가지 方法에 의한 每期 純利益은 일치하나 財務諸表 公示上에 差異를 보인다. 純額法은 實際支給額을 法人稅費用으로 公示하고 一時的 差異에 의한 稅效果는 관련된 資產과 負債의 評價要素로 取扱하는 것이다. 이 方法은 企業의 稅金狀態를 分散시킴으로써 總合的 評價가 어렵게 되어 그 有用성을 상실하며 費用이나 收益이 總額으로 表示되지 않는

55) E. S. Hendriksen, op, cit, p.435.

56) Earl A. Spiller Jr, op, cit, p.444.

57) 鄭鍾岩, 中級會計, 法文社, 1983, p.535.

다는 短點과 實務的 複雜性 때문에 채택하기 어려운 방법이다. 移延法과 負債法은 會計節次에는 差異가 없으나 단지 負債法은 損益計算書에 法人稅費用을 單一項目(稅前利益 \times 稅率)으로 表示하고 있는 反面 移延法은 當期에 支給해야할 稅額과 稅效果의 發生·消滅을 區分表示하고 있어 보다 충분한 公示가 된다고 할 수 있다. 그러나 複式簿記制度下에서 次期移越 金額은 資源이나 債務의 測定을 나타내야 하는 것이라고 볼 때 移延法에서 貸借對照表 公示 즉 移延借貸項目은 단지 稅效果의 累積의 效果만을 나타낸다고 함으로써 利益의 柔軟化(incom smoothing)을 강조하고 있다는 비판을 받는다.

稅率變化가 豫想되는 경우에 移延法下의 總額變動法은 단지 稅效果和 實際支給額을 강조하므로서 같은 稅前利益下에서도 每期 純利益의 期間間 比較가 어렵게 되며 個別法과 類似한 단점을 가지고 있다. 純額變動法은 計算上의 便宜함은 있으나 特定 稅效果가 終了되는 期間에는 그에 따른 修正을 해야하며, 修正을 하지 않으면 稅效果가 長期化되기 때문에 個別資產과 負債의 稅效果 消滅期間을 추적해야 하는 어려움을 가지고 있다. 負債法에서는 稅率變更이 豫想되는 경우는 稅率變化에 따른 稅利得은 未來 稅負債의 償還이라는 論理아래 變更年度에 稅效果가 修正되며 그 후는 每期 純利益이 일치하고 그 계산도 상대적으로 便利하다고 할 수 있다.

以上에서 살펴본 바와 같이 法人稅配分은 稅後純利益의 正常化와 期間比較를 正確히 하기 위하여 필요한 것이다. 이 경우 法人稅配分 方法은 負債法이 論理的이고 計算上 便利함을 가지고 있다고 할 수 있다. 다만 損益計算書上의 公示는 移延法 처럼 當期에 納付하여야 할 法人稅額과 稅效果의 發生·消滅을 區分 表示하거나 註記나 註釋에 의하여 그 內容을 충분히 밝히는 것이 바람직 하다.

Summary

A Study on the Interperiod Tax Allocation*Lee Sang-bong*

Corporate income taxes are the periodic charges levied by the government on the taxable income of incorporated business entities. It is generally supported that corporate income tax is an expense which is paid for the right to conduct a profitable corporation in a favorable economic climate provided by the government. Furthermore, current practice defines income taxes as an expense of doing business, and Korean accounting standard as well as official bodies in other countries has recognized income taxes as expenses. Taxable income, however, is a legal concept. The difference between income tax charge legally owed and the amount which is reported on the income statement may occur, since the regulation underlying tax accounting do not necessarily coincide with the basic concepts of financial accounting.

Interperiod tax allocation is required when, because of timing difference, revenue and expense are reported on the income statement and on the tax return in different period. In this case, the basic problems are what accounting procedure is an appropriate method and how to report tax effects in the financial statement. For solution to these problems, this study has been attempted to review the needs of the interperiod tax allocation and to propose a reasonable method by comparing the interperiod tax allocation procedures.

The results of this study are summarized as follows:

1. Tax allocation is required to normalize after tax net income and to elevate comparability of interperiod net income.
2. Income tax expense should be based on the pretax accounting income, regardless of when it has to be paid.
3. The liability method is a reasonable one of the tax allocation procedures because of its relative understandability and its practical merit.

In disclosing financial statements, the difference between the amount caused by accounting income and the amount legally owed should be reflected in the balance sheet as a liability or asset. However, in the income statement it is desirable to disclose the components of income tax expense like the deferred method. Also, in notes it is required to disclose the major types of timing difference as well as the individual and total effects on income expense.