

기업회계기준서 제1012호

법인세

한국회계기준원 회계기준위원회

의결 2023. 9. 15.

저작권

국제회계기준(IFRSs) 및 부속 출판물은 국제회계기준위원회(International Accounting Standards Board: IASB)가 발표한 것입니다. 국제회계기준위원회 연락처는 다음과 같습니다.

7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

Tel: +44 (0)20 7246 6410 Fax: +44 (0)20 7246 6411

Email: info@ifrs.org Web: www.ifrs.org

Copyright © 2025 IFRS Foundation

국제회계기준위원회, 국제회계기준재단(International Financial Reporting Standards Foundation: IFRS Foundation) 및 이 출판물의 저작자와 출판자는, 이 출판물에 의거하여 행위를 하거나 행위를 하지 않은 자의 부주의 등 여하한 원인으로 발생한 손해에 대하여 책임을 지지 않습니다.

국제회계기준(IAS) 및 해석서(Interpretations)를 포함하는 국제회계기준(IFRSs)은 국제회계기준재단에 저작권이 있습니다. 국제회계기준(IFRSs)의 정본은 IASB가 발표한 영문판입니다. 사본은 국제회계기준재단에서 얻을 수 있습니다. 출판 및 저작권에 대해서는 아래 연락처로 문의하시기 바랍니다.

IFRS Foundation Publications Department

7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.

Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749

Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

모든 저작권은 보호됩니다. 국제회계기준재단의 서면에 의한 사전승인이 없이, 이 출판물의 일부 또는 전부의 번역, 재인쇄, 재출간 또는 전자, 기계 또는 기타의 방법(복사와 리코딩을 포함한 정보저장과 검색의 방법으로서 알려진 것과 이후 개발될 것을 포함)에 의한 형태의 사용이 금지됩니다.

한국회계기준원 회계기준위원회는 국제회계기준재단의 동의 하에 국제회계기준과 이 출판물에 포함된 관련 문서들의 한국어 번역을 승인했습니다. 한국어 번역판에 대한 저작권은 국제회계기준재단에게 있습니다. 한국어 번역판은 국제회계기준재단이나 한국회계기준원에서 얻을 수 있습니다. 한국회계기준원의 연락처는 다음과 같습니다.

서울특별시 중구 세종대로 39, 대한상공회의소빌딩 3층, 04513, 전화: +82 (0)2 6050-0150, 팩스: +82 (0)2 6050-0170, 이메일: webmaster@kasb.or.kr, 홈페이지: www.kasb.or.kr

국제회계기준재단은 정부의 동의를 얻어 한국 내에서 사용하는 경우와 한국 내에 소재하는 기업의 해외 종속기업, 공동기업, 관계기업 또는 지점의 한국 이외 지역에서 사용하는 경우와 관련하여, 한국어로 구성된 일부 저작물에 대한 저작권을 주장할 권리를 포기했습니다. 이러한 저작물은 국제회계기준위원회가 제정 또는 채택한 번호가 매겨진 모든 국제회계기준(IAS) 및 국제재무보고기준(IFRS)의 본문, 또는 국제회계기준해석위원회(IFRS IC)나 상설해석위원회(SIC)가 발표한 해석서의 본문(이하 '기준서 본문')으로 구성됩니다.

한국 내에서 사용하는 경우와 한국 내에 소재하는 기업의 해외 종속기업, 공동기업, 관계기업 또는 지점이 한국 이외의 지역에서 사용하는 경우에는 기준서 본문을 한국어로 재출간할 수 있습니다.

국제회계기준재단은 한국 이외 지역에서 모든 권리와 한국 내에 소재하는 기업의 해외 종속기업, 공동기업, 관계기업 또는 지점이 한국 이외의 지역에서 한국어로 구성된 기준서 본문을 사용하는 경우를 제외한 모든 권리를 보유하고 있습니다.

COPYRIGHT NOTICE

International Financial Reporting Standards (IFRSs) together with their accompanying documents are issued by the International Accounting Standards Board (IASB):

7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7246 6410 Fax: +44 (0)20 7246 6411
Email: info@ifrs.org Web: www.ifrs.org

Copyright © 2025 IFRS Foundation

The IASB, the IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

IFRSs (which include International Accounting Standards and Interpretations) are copyright of the International Financial Reporting Standards (IFRS) Foundation. The authoritative text of IFRSs is that issued by the IASB in the English language. Copies may be obtained from the IFRS Foundation Publications Department. Please address publication and copyright matters to:

IFRS Foundation Publications Department
7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

All rights reserved. No part of this publication may be translated, reprinted or reproduced or utilised in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IFRS Foundation.

The Korean translation of the International Financial Reporting Standards and related material contained in this publication has been approved by the Korea Accounting Standards Board in Korea with the permission of the IFRS Foundation. The Korean translation is the copyright of the IFRS Foundation. Copies of the Korean translation may be obtained from the IFRS Foundation or the KASB, KCCI Building 3th Flr., 39 Sejong-daero, Jung-gu, Seoul, 04513, Korea.

Tel: +82 (0)2 6050 0150
Fax: +82 (0)2 6050 0170
Email: webmaster@kasb.or.kr
Web: www.kasb.or.kr

The IFRS Foundation has waived the right to assert its copyright in certain materials in the Korean language, such materials consist of all numbered, bare International Accounting Standards (IASs) and International Financial Reporting Standards (IFRSs) in the form that they are issued or adopted by the IASB, or Interpretations issued by the IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) or Standing Interpretations Committee (SIC) (hereinafter referred to as 'integral part of the standards'), in the territory of the Republic of Korea with sovereign consent and in connection with any use of the integral part of the standards outside of the Republic of Korea by any foreign subsidiary, joint venture, associate or branch of a corporation, which resides in the Republic of Korea.

Reproduction of the integral part of the standards in the Korean language is permitted for any use within the Republic of Korea and by any foreign subsidiary, joint venture, associate or branch of a corporation, which resides in the Republic of Korea.

The IFRS Foundation reserves all rights outside of the Republic of Korea and in any use other than use of the integral part of the standards in the Korean language by any foreign subsidiary, joint venture, associate or branch of a corporation, which resides in the Republic of Korea.

문
본

목 차

기업회계기준서 제1012호 ‘법인세’

	문단번호
목적	
적용	한1.1
적용범위	1~4
용어의 정의	5~11
세무기준액	7~11
당기법인세부채와 당기법인세자산의 인식	12~14
이연법인세부채와 이연법인세자산의 인식	15~45
가산할 일시적차이	15~23
사업결합	19
공정가치를 장부금액으로 하는 자산	20
영업권	21~21B
자산 또는 부채의 최초 인식	22~23
차감할 일시적차이	24~33
영업권	32A
자산 또는 부채의 최초 인식	33
미사용 세무상결손금과 세액공제	34~36
인식되지 않은 이연법인세자산의 재검토	37
종속기업, 지점 및 관계기업에 대한 투자자산과	
공동약정 투자지분	38~45
측정	46~56
당기법인세와 이연법인세의 인식	57~68C
당기손익으로 인식되는 항목	58~60
당기손익 이외로 인식되는 항목	61A~65A

목 차

사업결합에서 발생한 이연법인세	66~68
주식기준보상 거래에서 발생한 당기법인세와 이연법인세 표시	68A~68C 69~78
법인세자산과 법인세부채	69~76
상계	71~76
법인세비용	77~78
정상활동에서 발생한 손익과 관련된 법인세비용(수익)	77
외화이연법인세 부채 또는 자산에 대한 외환차이	78
공시	79~88D
국제조세개혁 - 필라2 모범규칙	88A~88D
시행일	89~98M
제2021호 ‘법인세: 재평가된 비상각자산의 회수’ 대체	99
기업회계기준서 제1012호의 제·개정 등에 대한 회계기준위원회의 의결	

※ 적용사례·실무적용지침, 결론도출근거, 기타 참고사항은 기업회계기준서 제1012호를 구성하지는 않으나 기준서를 적용하는 데 편의를 제공하기 위해 제시된다.

[적용사례·실무적용지침]

적용사례 (부록A·부록B)

[결론도출근거]

IAS 12의 결론도출근거 (BC1-BC117)

IAS 12에 대한 소수의견

[기타 참고사항]

국제회계기준과의 관계

이 기준서의 주요 특징

제·개정 경과

기업회계기준서 제1012호 '법인세'는 문단 한1.1~99로 구성되어 있다. 모든 문단에는 동등한 권위가 부여되어 있다. 이 기준서는 이 기준서의 목적, 결론도출근거, '기업회계기준 전문' 및 '재무보고를 위한 개념체계'를 배경으로 이해하여야 한다. 회계정책의 선택 및 적용에 대하여 명시적으로 규정하지 않은 경우에는 기업회계기준서 제1008호 '회계정책, 회계추정치 변경과 오류'에 따른다.

기업회계기준서 제1012호

법인세

목적

이 기준서의 목적은 법인세에 대한 회계처리에 필요한 사항을 정하는데 있다. 법인세회계의 주요사항은 다음 항목의 현재와 미래 세효과를 회계처리하는 방법에 관한 것이다.

- (1) 재무상태표에 인식된 자산(부채) 장부금액의 미래 회수(결제)
- (2) 재무제표에 인식된 당기의 거래와 기타 사건

보고기업이 자산이나 부채를 인식한다는 것은 본질적으로 당해 장부금액이 회수되거나 결제될 것으로 기대한다는 것을 의미한다. 만약 장부금액을 회수하거나 결제할 때 이에 따른 세효과가 없는 경우보다 많은(적은) 미래 세금을 납부할 가능성이 높다면 일부 예외적인 경우를 제외하고 이 기준서에 따라 이연법인세부채(이연법인세자산)를 인식한다.

이 기준서는 거래나 사건의 세효과를 당해 거래나 사건을 회계처리하는 방법과 동일하게 회계처리하도록 하고 있다. 그러므로 거래나 사건이 당기손익으로 인식되면, 관련된 세효과도 당기손익으로 인식한다. 거래나 사건이 자본에 직접 인식되면 관련된 세효과도 자본에 직접 인식한다. 이와 마찬가지로 사업결합에서 이연법인세 자산과 부채를 인식한 경우 사업결합으로부터 발생한 영업권 금액 또는 인식된 잉가매수차익에 영향을 미친다.

이 기준서는 미사용 세무상결손금이나 미사용 세액공제로부터 발생하는 이연법인세자산의 인식, 법인세에 관한 재무제표 표시 및 법인세 관련 정보의 주석공시에 대하여도 다루고 있다.

적용

- 한1.1 이 기준서는 '주식회사 등의 외부감사에 관한 법률'에서 정하는 한국채택 국제회계기준 의무적용대상 주식회사의 회계처리에 적용한다. 또한 이 기준서는 재무제표의 작성과 표시를 위해 한국채택국제회계기준의 적용을 선택하거나 다른 법령 등에서 적용을 요구하는 기업의 회계처리에도 적용한다.

적용범위

- 1 이 기준서는 법인세에 대한 회계처리에 적용한다.
- 2 이 기준서의 법인세는 기업의 과세소득에 기초하여 국내 및 국외에서 부과되는 모든 세금을 포함한다. 또한 법인세는 종속기업, 관계기업 또는 공동약정이 보고기업에게 배당할 때 납부하는 원천징수 세금 등도 포함한다.
- 3 [국제회계기준위원회에 의하여 삭제됨]
- 4 이 기준서는 정부보조금(기업회계기준서 제1020호 '정부보조금의 회계처리와 정부지원의 공시' 참조) 또는 투자세액공제에 대한 회계처리방법에 대하여는 다루지 아니한다. 그러나 이 기준서는 이러한 보조금 또는 투자세액공제로부터 발생하는 일시적차이에 대한 회계처리에 대하여 다룬다.
- 4A 이 기준서는 경제협력개발기구(OECD)가 발표한 필라2 모범규칙을 시행하기 위하여 제정되었거나 실질적으로 제정된 세법(그 규칙에서 기술하는 적격소재국추가세를 시행하는 세법 포함)에서 생기는 법인세에 적용한다. 이하, 이러한 세법과 그 세법에서 생기는 법인세를 각각 '필라2 법률', '필라2 법인세'라고 한다. 이 기준서 요구사항에 대한 예외로, 필라2 법인세와 관련되는 이연법인세

자산 및 부채를 인식하지 아니하고 이에 대한 정보도 공시하지 아니한다.

용어의 정의

5 이 기준서에서 사용하는 용어의 정의는 다음과 같다.

회계이익: 법인세비용 차감 전 회계기간의 손익

과세소득(세무상결손금): 과세당국이 제정한 법규에 따라 납부할(환급받을) 법인세를 산출하는 대상이 되는 회계기간의 이익(손실)

법인세비용(수익): 당기법인세 및 이연법인세와 관련하여 당해 회계기간의 손익을 결정하는 데 포함되는 총액

당기법인세: 회계기간의 과세소득(세무상결손금)에 대하여 납부할(환급받을) 법인세액

이연법인세부채: 가산할 일시적차이와 관련하여 미래 회계기간에 납부할 법인세 금액

이연법인세자산: 다음과 관련하여 미래 회계기간에 회수될 수 있는 법인세 금액

- (1) 차감할 일시적차이
- (2) 미사용 세무상결손금의 이월액
- (3) 미사용 세액공제 등의 이월액

일시적차이: 재무상태표상 자산 또는 부채의 장부금액과 세무기준액의 차이. 이러한 일시적차이는 다음의 두 가지로 구분된다.

- (1) 가산할 일시적차이: 자산이나 부채의 장부금액이 회수나 결제되는 미래 회계기간의 과세소득(세무상결손금) 결정시 가산할 금

액이 되는 일시적차이

- (2) 차감할 일시적차이: 자산이나 부채의 장부금액이 회수나 결제되는 미래 회계기간의 과세소득(세무상결손금) 결정시 차감할 금액이 되는 일시적차이

자산이나 부채의 세무기준액: 세무상 당해 자산 또는 부채에 귀속되는 금액

- 6 법인세비용(수익)은 당기법인세비용(수익)과 이연법인세비용(수익)으로 구성된다.

세무기준액

- 7 자산의 세무기준액은 자산의 장부금액이 회수될 때 기업에 유입될 과세대상 경제적효익에서 세무상 차감될 금액을 말한다. 만약 그러한 경제적효익이 과세대상이 아니라면, 자산의 세무기준액은 장부금액과 일치한다.

예시	
1	한 기계의 원가가 100원이었다. 세무상 감가상각비 30원은 이미 당기와 과거기간에 공제되었고 미상각잔액은 미래 회계기간에 감가상각이나 처분으로 공제된다. 기계를 사용하여 창출할 수익과 기계의 처분시 차익은 과세대상이며 처분시 손실은 세무상 차감된다. 이 기계의 세무기준액은 70원이다.
2	미수이자의 장부금액이 100원이다. 관련 이자수익은 현금기준으로 과세된다. 이 미수이자의 세무기준액은 영(0)이다.
3	매출채권의 장부금액이 100원이다. 관련 수익(매출액)이 이미 과세소득(세무상결손금)에 포함되었다. 이 매출채권의 세

예시	
	무기준액은 100원이다.
4	<p>종속기업으로부터의 미수배당금 장부금액이 100원이다. 배당소득은 과세대상이 아니다. 실질적으로, 자산의 전체 장부금액이 경제적효익으로부터 차감될 금액이다. 결과적으로, 이 미수배당금의 세무기준액은 100원이다.</p> <p>(주: 이러한 분석에 따르면 가산할 일시적차이가 없다. 다른 방법으로는 미수배당금의 세무기준액이 영(0)이고, 그 결과인 100원의 가산할 일시적차이에 대하여 영(0)의 세율이 적용된다고 보아도 된다. 두 가지 방법 모두 이연법인세부채는 없다.)</p>
5	대여금의 장부금액이 100원이다. 대여금의 회수는 아무런 세 효과가 없다. 이 대여금의 세무기준액은 100원이다.

- 8 부채의 세무기준액은 장부금액에서 미래 회계기간에 당해 부채와 관련하여 세무상 공제될 금액을 차감한 금액이다. 수익을 미리 받은 경우, 이로 인한 부채의 세무기준액은 당해 장부금액에서 미래 회계기간에 과세되지 않을 수익을 차감한 금액이다.

예시	
1	유동부채에 장부금액이 100원인 미지급비용이 포함되어 있다. 관련 비용은 현금기준으로 세무상 공제될 것이다. 이 미지급비용의 세무기준액은 영(0)이다.
2	유동부채에 장부금액이 100원인 선수이자가 포함되어 있다. 관련 이자수익은 현금기준으로 이미 과세되었다. 이 선수이

예시	
	자의 세무기준액은 영(0)이다.
3	유동부채에 장부금액이 100원인 미지급비용이 포함되어 있다. 관련 비용이 세무상 이미 공제되었다. 이 미지급비용의 세무기준액은 100원이다.
4	유동부채에 장부금액이 100원인 미지급벌과금이 포함되어 있다. 벌과금은 세무상 공제되지 않는다. 이 미지급벌과금의 세무기준액은 100원이다. (주: 이러한 분석에 따르면 차감할 일시적차이가 없다. 다른 방법으로는 미지급벌과금의 세무기준액이 영(0)이고, 그 결과 100원의 일시적차이에 대하여 영(0)의 세율이 적용된다고 보아도 된다. 두 가지 방법 모두 이연법인세자산은 없다.)
5	차입금의 장부금액이 100원이다. 차입금의 상환은 아무런 세 효과가 없다. 이 차입금의 세무기준액은 100원이다.

9 재무상태표에 자산과 부채로 인식되지 않지만 세무기준액을 가지는 항목이 있다. 예를 들면, 회계이익을 결정할 때 발생기간에 비용으로 인식하는 연구원가가 과세소득(세무상결손금)을 결정할 때에는 차기 이후에 공제되는 경우이다. 과세당국이 미래 회계기간에 공제하도록 한 금액이 연구원가의 세무기준액이 되므로 이 금액과 영(0)인 장부금액의 차이는 이연법인세자산을 초래하는 차감할 일시적차이이다.

10 자산 또는 부채의 세무기준액이 명확하지 않은 경우에는 이 기준서의 토대가 되는 기본 원칙을 고려하는 것이 도움이 된다. 즉 자산 또는 부채의 장부금액을 회수하거나 결제할 때 세효과가 없는 경우

와 비교하여 미래의 법인세 납부액을 증가(감소)시킨다면, 일부 예외를 제외하고는 이연법인세부채(자산)를 인식한다. 문단 51A에 따르는 예시 C에서는 이러한 기본 원칙을 고려하는 것이 도움이 될 수 있는 상황을 제시하였다. 이러한 상황의 예로 향후 회수 또는 결제 방식에 따라 자산이나 부채의 세무기준액이 다른 경우를 들 수 있다.

- 11 연결채무제표에서는 연결채무제표상 자산과 부채의 장부금액과 적절한 세무기준액을 비교하여 일시적차이를 결정한다. 연결납세제도를 운영하는 국가에서의 세무기준액은 제출되는 연결세무신고서를 참조하여 결정한다. 다른 국가에서는 세무기준액을 연결실체 내 각 기업의 세무신고서를 참조하여 결정한다.

당기법인세부채와 당기법인세자산의 인식

- 12 당기 및 과거기간에 대한 당기법인세 중 납부되지 않은 부분을 부채로 인식한다. 만일 과거기간에 이미 납부한 금액이 그 기간 동안 납부하여야 할 금액을 초과하였다면 그 초과금액은 자산으로 인식한다.
- 13 과거 회계기간의 당기법인세에 대하여 소급공제가 가능한 세무상결손금과 관련된 혜택은 자산으로 인식한다.
- 14 과거 회계기간의 당기법인세를 환급받기 위하여 세무상결손금을 이용하는 경우는, 당해 혜택이 기업으로 유입될 가능성이 높고 이를 신뢰성 있게 측정할 수 있기 때문에 세무상결손금이 발생한 회계기간에 이를 자산으로 인식한다.

이연법인세부채와 이연법인세자산의 인식

가산할 일시적차이

- 15 모든 가산할 일시적차이에 대하여 이연법인세부채를 인식한다. 다만, 다음의 경우에 생기는 이연법인세부채는 인식하지 아니한다.
- (1) 영업권을 최초로 인식하는 경우
 - (2) 다음에 모두 해당하는 거래에서 자산이나 부채를 최초로 인식하는 경우
 - (가) 사업결합이 아니다.
 - (나) 거래 당시 회계이익과 과세소득(세무상결손금)에 영향을 미치지 않는다.
 - (다) 거래 당시 동일한 금액으로 가산할 일시적차이와 차감할 일시적차이가 생기지는 않는다.

그러나 종속기업, 지점 및 관계기업에 대한 투자자산 그리고 공동약정 투자지분과 관련된 가산할 일시적차이에 대하여는 문단 39에 따라 이연법인세부채를 인식한다.

- 16 자산의 인식은 미래 회계기간에 기업에 유입될 경제적효익의 형태로 장부금액만큼 회수될 것을 의미한다. 자산의 장부금액이 세무기준액을 초과하는 경우 과세대상 경제적효익이 세무상 손금으로 차감될 금액을 초과하게 될 것이다. 이러한 차이가 가산할 일시적차이이며 이로 인하여 미래 회계기간에 법인세를 납부하게 될 의무가 이연법인세부채이다. 자산의 장부금액을 회수할 때 가산할 일시적 차이가 소멸되며 과세소득이 발생한다. 이에 따라 기업은 법인세를 납부하게 될 것이므로, 경제적효익이 유출될 가능성이 높아진다. 그러므로 문단 15와 39에서 설명한 특정 상황을 제외하고, 모든 이연법인세부채를 인식한다.

예시
취득원가가 150원인 자산의 장부금액이 100원이다. 당해 자산의

예시

세무상 감가상각누계액은 90원이며, 세율은 25%이다.

이 자산의 세무기준액은 60원(취득원가 150원에서 세무상 감가상각누계액 90원을 차감한 금액)이다. 장부금액 100원을 회수하기 위하여 기업은 100원의 과세대상수익을 얻어야 하나 세무상 감가상각비는 60원만큼만 공제할 수 있을 뿐이다. 결과적으로, 기업은 자산의 장부금액을 회수할 때 10원(40원의 25%)의 법인세를 납부할 것이다. 장부금액 100원과 세무기준액 60원의 차이인 40원이 가산할 일시적차이이다. 그러므로 기업은 자산의 장부금액을 회수할 때 납부할 법인세액인 10원(40원의 25%)을 이연법인세부채로 인식한다.

17

일부 일시적차이는 수익이나 비용이 회계이익에 포함되는 기간과 과세소득에 포함되는 기간이 다를 때 발생한다. 이러한 일시적차이를 기간적차이라고 설명하기도 한다. 이연법인세부채가 인식되는 기간적차이인 가산할 일시적차이의 예는 다음과 같다.

- (1) 이자수익은 발생기준으로 기간경과시 회계이익에 포함하지만, 일부 국가에서는 현금이 수취될 때 과세소득에 포함하는 경우가 있다. 재무상태표에 인식한 이러한 미수수익의 세무기준액은 영(0)이다. 이는 당해 미수수익이 현금으로 수취되기 전까지 과세소득에 영향을 주지 않기 때문이다.
- (2) 과세소득(세무상결손금)의 결정시 사용된 감가상각금액이 회계이익의 결정시 사용된 감가상각금액과 다를 수 있다. 일시적차이는 당해 자산의 장부금액과 최초 취득원가에서 당기 및 과거 기간의 과세소득 결정시 세무상 이미 공제된 금액을 차감한 금액인 세무기준액의 차이이다. 세무상 감가상각누계액이 회계상 감가상각누계액보다 더 큰 경우, 이연법인세부채를 초래하는 가산할 일시적차이가 발생한다. (회계상 감가상각누계액이 세무상 감가상각누계액보다 더 크다면 이연법인세자산을 초래하는 차

감할 일시적차이가 발생한다.)

- (3) 개발원가는 회계이익을 결정할 때 자본화하여 미래 회계기간에 걸쳐 상각될 수 있지만, 과세소득을 결정할 때에는 해당 개발원가가 발생한 기간에 공제될 수 있다. 이러한 개발원가는 과세소득에서 이미 공제되었으므로, 당해 세무기준액은 영(0)이다. 따라서 그 일시적차이는 개발원가의 장부금액과 영(0)인 세무기준액의 차이가 된다.

18 일시적차이는 다음과 같은 경우에도 발생한다.

- (1) 사업결합에서 식별가능한 취득자산과 인수부채는 기업회계기준서 제1103호 '사업결합'에 따라 공정가치로 인식하지만 세무상으로는 동일하게 조정되지 않는 경우(문단 19 참조)
- (2) 자산은 재평가되었으나 세무상으로는 동일하게 조정되지 않는 경우(문단 20 참조)
- (3) 사업결합에서 발생한 영업권의 경우(문단 21 참조)
- (4) 자산 또는 부채의 최초 인식 시점에 장부금액과 세무기준액이 다른 경우. 자산과 관련하여 비과세 정부보조금을 받는 경우가 이러한 예이다(문단 22와 33 참조).
- (5) 종속기업, 지점 및 관계기업에 대한 투자자산 또는 공동약정 투자지분의 장부금액이 세무기준액과 다른 경우(문단 38~45 참조)

사업결합

19 일부 제한적인 예외는 있지만, 사업결합에서 식별가능한 취득자산과 인수부채는 취득일의 공정가치로 인식한다. 사업결합이 식별가능한 취득자산과 인수부채의 세무기준액에 영향을 미치지 않거나 다르게 영향을 미치는 경우 일시적차이가 발생한다. 예를 들어 자산의 장부금액은 공정가치로 증가하였으나 자산의 세무기준액은 이전 소유자의 원가로 남아있는 경우 이연법인세부채를 초래하는 가

산할 일시적차이가 발생한다. 이 경우 이연법인세부채는 영업권의 금액에 영향을 미친다(문단 66 참조).

공정가치를 장부금액으로 하는 자산

20 한국채택국제회계기준에서는 특정 자산의 경우에 공정가치를 장부금액으로 하거나 재평가하도록 요구하거나 허용하고 있다(기업회계기준서 제1016호 ‘유형자산’, 제1038호 ‘무형자산’, 제1040호 ‘투자부동산’, 제1109호 ‘금융상품’, 제1116호 ‘리스’ 등 참조). 일부 국가에서는 자산을 공정가치로 재평가하거나 재작성하면 당기의 과세소득(세무상결손금)에 영향을 미친다. 결과적으로 자산의 세무기준액이 조정되고 일시적차이는 생기지 않는다. 다른 국가에서는 자산을 재평가하거나 재작성하더라도 해당 기간의 과세소득에 영향을 미치지 않고 따라서 자산의 세무기준액이 조정되지 아니 한다. 그럼에도 불구하고 미래에 장부금액이 회수될 때에 과세대상 경제적효익이 유입될 것이며 세무상 차감될 금액이 그 경제적효익의 금액과 다르게 될 것이다. 이 경우에 재평가된 자산의 장부금액과 세무기준액의 차이는 일시적차이가 되고 이연법인세 부채 또는 자산을 생기게 한다. 다음의 경우에도 이러한 상황이 벌어진다.

- (1) 기업이 당해 자산을 처분할 의도가 없는 경우. 이러한 경우, 당해 자산의 재평가된 장부금액은 자산을 사용함으로써 회수되며 이는 미래 회계기간에 세무상 감가상각을 초과하는 과세대상수익을 창출하게 될 것이다.
- (2) 당해 자산의 처분대금을 유사한 자산에 투자함으로써 자본이득에 대한 법인세를 이연하는 경우. 이러한 경우, 궁극적으로는 유사한 자산을 사용하거나 매각할 때 법인세를 납부하게 될 것이다.

영업권

21 사업결합에서 발생한 영업권은 다음 (1)이 (2)보다 클 경우 그 초과 금액을 측정하여 영업권으로 인식한다.

(1) 다음의 합계 금액

(가) 기업회계기준서 제1103호에 따라 측정된 이전대가로서 일반적으로 취득일의 공정가치

(나) 기업회계기준서 제1103호에 따라 인식된 피취득자에 대한 비지배지분의 금액

(다) 단계적으로 이루어지는 사업결합의 경우, 취득자가 이전에 보유하고 있던 피취득자에 대한 지분의 취득일의 공정가치

(2) 기업회계기준서 제1103호에 따라 측정된 취득일의 식별가능한 취득자산과 인수부채의 순액

많은 과세당국은 영업권 장부금액의 감소를 과세소득에서 차감하는 것을 인정하지 않는다. 더욱이 그러한 국가에서는 종종 종속기업이 당해 사업을 처분할 때에도 영업권의 원가가 공제되지 아니한다. 이 경우 영업권의 세무기준액은 영(0)이고, 당해 영업권의 장부금액과의 차이는 가산할 일시적차이이다. 그러나 이 기준서에서는 그로 인한 이연법인세부채를 인식하지 않도록 하였다. 왜냐하면 영업권은 잔여금액으로 측정되므로 이연법인세부채의 인식은 영업권의 장부금액을 증가시킬 것이기 때문이다.

21A 영업권의 최초인식에서 발생하였기 때문에 인식되지 아니한 이연법인세부채가 향후 감소되는 경우에도 영업권의 최초인식으로부터 발생한 것으로 간주하여 문단 15(1)에 따라 인식하지 않는다. 예를 들어, 사업결합에서 100원의 영업권을 인식하는데 그 세무기준액은 영(0)인 경우 문단 15(1)에 따라 이연법인세부채를 인식하지 아니한다. 만일 당해 영업권에 대하여 20원의 손상차손을 인식한다면, 영업권과 관련된 가산할 일시적차이는 100원에서 80원으로 감소되고, 그 결과 미인식된 이연법인세부채의 가치가 감소한다. 당해 미인식된 이연법인세부채의 가치 감소는 영업권의 최초인식과 관련된 것으로 보아 문단 15(1)에 따라 인식하지 아니한다.

- 21B 그러나 영업권과 관련된 가산할 일시적차이에 대한 이연법인세부채 중 영업권의 최초인식에서 발생하지 않은 부분에 대한 이연법인세부채는 인식한다. 예를 들어, 사업결합에서 100원의 영업권을 인식하는데 취득연도부터 시작하여 연 20%씩 세무상 공제할 수 있는 경우, 영업권의 세무기준액은 최초 인식시 100원이고 취득연도의 말에 80원이 된다. 만일 취득연도의 말에 영업권 장부금액이 변경되지 않아 100원이라면, 취득연도의 말에 20원의 가산할 일시적차이가 발생한다. 당해 가산할 일시적차이는 영업권의 최초인식과 관련한 것이 아니므로 그에 따른 이연법인세부채를 인식한다.

자산 또는 부채의 최초 인식

- 22 일시적차이는 자산이나 부채를 최초로 인식하는 시점에도 생길 수 있다. 예를 들어, 자산 취득원가의 일부나 전부가 세무상 공제되지 아니할 경우에 일시적차이가 존재한다. 이러한 일시적차이를 회계처리하는 방법은 자산이나 부채를 최초로 인식하도록 한 거래의 성격에 따라 다르다.
- (1) 사업결합에서 인식한 이연법인세자산이나 이연법인세부채는 인식하는 영업권 금액이나 염가매수차익의 금액에 영향을 미친다(문단 19 참조).
 - (2) 최초 인식 거래가 회계이익이나 과세소득에 영향을 미치거나, 동일한 금액으로 가산할 일시적차이와 차감할 일시적차이를 생기게 하는 경우, 이연법인세 부채 또는 자산을 인식하고 이에 따른 이연법인세 비용 또는 수익을 당기손익으로 인식한다(문단 59 참조).
 - (3) 사업결합이 아니고, 회계이익과 과세소득에 영향을 미치지 않으며, 동일한 금액으로 가산할 일시적차이와 차감할 일시적차이가 생기지는 않는 거래인 경우, 문단 15와 24에서 제공하는 예외규정이 없다면, 기업은 이연법인세 부채 또는 자산을 인식하고 자

산이나 부채의 장부금액을 동일한 금액만큼 조정하게 되는데 그러한 조정은 재무제표의 투명성을 저하할 것이다. 그러므로 이 기준서에서는 최초 인식시점이나 그 후에 그에 따른 이연법인세 부채 또는 자산을 인식하지 아니 하도록 하였다(아래의 예 참조). 특히, 관련 자산이 감가상각됨에 따라 최초에 미인식한 이연법인세 부채 또는 자산이 향후에 변동되어도 이를 인식하지 않는다.

문단 22(3)을 설명하는 예시

기업이 취득원가 1,000원인 자산을 내용연수 5년 동안 사용한 후 영(0)의 잔존가치에 처분하려고 한다. 법인세율은 40%이다.

당해 자산의 감가상각비는 세무상 공제되지 아니한다. 또한 자산의 처분시 발생할 수 있는 자본이득과 자본손실도 과세소득을 계산할 때 반영하지 않는다.

자산의 장부금액을 회수하면서 기업은 과세대상수의 1,000원을 획득하고 법인세 400원을 납부하게 된다. 그러나 기업은 이연법인세 부채 400원을 인식하지 않는데, 그 이유는 자산의 최초인식으로부터 발생한 것이기 때문이다.

다음연도에 자산의 장부금액은 800원이 된다. 향후 800원의 과세대상수익을 획득하면서 기업은 320원의 법인세를 납부하게 된다. 그러나 기업은 이연법인세부채 320원을 인식하지 않는데, 그 이유는 자산의 최초인식으로부터 발생한 것이기 때문이다.

- 22A 사업결합이 아닌 거래의 결과로 자산과 부채가 최초로 인식되고, 거래 당시 회계이익과 과세소득에 영향을 미치지 않을 수 있다. 예를 들면, 리스이용자는 일반적으로 리스개시일에 리스부채를 인식하고 대응하는 금액을 사용권자산 원가의 일부로 인식한다. 적용되

는 세법에 따라 달라질 수 있지만, 이러한 거래에서 자산과 부채를 최초로 인식하는 시점에 동일한 금액으로 가산할 일시적차이와 차감할 일시적차이가 생길 수 있다. 문단 15와 24에서 제공하는 예외 규정은 이러한 일시적차이에는 적용되지 않으므로 그에 따른 이연법인세 부채 및 자산을 인식한다.

- 23 기업회계기준서 제1032호 ‘금융상품: 표시’에 따라, 복합금융상품(예: 전환사채)의 발행자는 당해 금융상품의 부채요소와 자본요소를 각각 부채와 자본으로 분류한다. 일부 국가에서는 최초인식시 부채요소의 세무기준액이 부채요소와 자본요소의 최초 장부금액을 합한 금액과 동일하다. 이 경우 가산할 일시적차이는 부채요소에서 자본요소를 분리하여 최초 인식하기 때문에 발생한 것이다. 따라서 문단 15(2)에서 규정한 예외가 적용되지 아니 하므로, 결과적으로 이연법인세부채를 인식한다. 이 경우 이연법인세는 문단 61A에 따라 자본요소의 장부금액에 직접 반영한다. 향후 이연법인세부채가 변동될 때 문단 58에 따라 당기손익에 이연법인세비용(수익)으로 인식한다.

차감할 일시적차이

- 24 차감할 일시적차이가 사용될 수 있는 과세소득의 발생 가능성이 높은 경우에, 모든 차감할 일시적차이에 대하여 이연법인세자산을 인식한다. 다만, 다음에 모두 해당하는 거래에서 자산이나 부채를 최초로 인식할 때 생기는 이연법인세자산은 인식하지 아니한다.
- (1) 사업결합이 아니다.
 - (2) 거래 당시 회계이익과 과세소득(세무상결손금)에 영향을 미치지 않는다.
 - (3) 거래 당시 동일한 금액으로 가산할 일시적차이와 차감할 일시적 차이가 생기지는 않는다.

그러나 종속기업, 지점 및 관계기업에 대한 투자자산 그리고 공동
 약정 투자지분과 관련된 차감할 일시적차이에 대하여는 문단 44에
 따라 이연법인세자산을 인식한다.

25 부채의 인식은 당해 경제적효익이 있는 자원이 기업으로부터 유출
 되는 형태로 장부금액만큼 미래 회계기간에 결제될 것을 의미한다.
 기업으로부터 유출되는 자원의 일부 또는 전부가 부채를 인식한 기
 간보다 나중에 과세소득에서 공제될 수 있다. 이러한 경우 부채의
 장부금액과 세무기준액 사이에 일시적차이가 존재하게 된다. 따라
 서 미래 회계기간에 당해 부채의 일부가 과세소득에서 공제되는 때
 회수가능한 법인세만큼 이연법인세자산이 발생한다. 이와 마찬가지로
 자산의 장부금액이 세무기준액보다 작다면 당해 일시적차이는
 미래 회계기간에 회수가능한 법인세만큼 이연법인세자산을 발생시
 킨다.

예시
<p>기업이 미지급된 제품보증원가 100원을 부채로 인식한다. 세무상 제품보증원가는 지급되기 전에는 공제되지 아니한다. 법인세율은 25%이다.</p> <p>당해 부채의 세무기준액은 영(0)(장부금액 100원에서 미래 회계기 간에 당해 부채와 관련하여 세무상 공제될 금액을 차감한 금액) 이다. 당해 부채를 장부금액으로 결제할 때, 기업의 미래 과세소 득이 100원만큼 감소될 것이며 따라서 향후 법인세납부액은 25원 (100원의 25%)만큼 감소하게 된다. 장부금액 100원과 세무기준액 영(0)과의 차이 100원이 차감할 일시적차이이다. 그러므로 미래 회계기간에 법인세납부액이 감소하는 혜택을 볼 수 있을 만큼 충 분한 과세소득을 창출할 가능성이 높은 경우, 25원(100원의 25%) 의 이연법인세자산을 인식한다.</p>

다음은 이연법인세자산을 초래하는 차감할 일시적차이의 예이다.

- (1) 퇴직급여원가는 회계이익을 결정할 때에는 종업원이 근무용역을 제공하는 시점에 차감되지만, 과세소득을 결정할 때에는 퇴직연금기금에 출연하는 시점이나 퇴직급여를 지급하는 시점에 공제될 수 있다. 당해 부채의 세무기준액이 일반적으로 영(0)이므로 부채의 장부금액과 세무기준액 사이에 일시적차이가 존재한다. 이러한 차감할 일시적차이는 출연하는 시점이나 퇴직급여를 지급하는 시점에 과세소득에서 차감됨으로써 경제적효익이 기업에 유입되므로 이연법인세자산을 초래한다.
- (2) 연구원가는 회계이익을 결정할 때 발생한 회계기간에 비용으로 인식하지만, 과세소득(세무상결손금)을 결정할 때에는 이후 기간에 공제될 수도 있다. 과세당국이 미래 회계기간에 공제하도록 한 금액인 연구원가의 세무기준액과 영(0)인 장부금액의 차이는 이연법인세자산을 초래하는 차감할 일시적차이이다.
- (3) 사업결합원가는 식별가능한 자산과 부채를 취득일의 공정가치로 인식함으로써 배분된다. 인수부채를 취득일에 인식하였으나, 관련 원가는 이후 기간의 과세소득에서 공제되는 경우, 이연법인세자산을 초래하는 차감할 일시적차이가 발생한다. 또한 식별가능한 자산의 공정가치가 세무기준액보다 작을 때에도 이연법인세자산이 발생한다. 두 가지 경우 모두 그 결과로 발생하는 이연법인세자산은 영업권의 금액에 영향을 미친다.(문단 66 참조)
- (4) 일부 자산은 세무상으로 인정되지 않지만 공정가치로 장부에 기록되거나 재평가될 수 있다(문단 20 참조). 당해 자산의 세무기준액이 장부금액을 초과하는 경우 차감할 일시적차이가 발생한다.

문단 26(4)을 설명하는 예시

2차 연도 말의 차감할 일시적차이 식별:

기업 A는 1차 연도 시작일에 채무상품을 1,000원에 매입하였는데, 액면금액 1,000원은 만기일인 5년 후에 지급되며 매년 말 2%의 이자가 지급되는 조건이다. 유효이자율은 2%이다. 이 채무상

문단 26(4)을 설명하는 예시

품은 공정가치로 측정한다.

2차 연도 말에 시장이자율이 5%로 상승하여 이 채무상품의 공정가치는 918원으로 하락하였다. 기업 A가 채무상품을 계속 보유한다면 계약상 현금흐름을 모두 회수할 가능성이 높다.

채무상품에 대한 차익(차손)은 실현될 때에만 과세(공제)된다. 세무상으로 채무상품의 매각에서나 만기에 생기는 차익(차손)은 채무상품의 회수 금액과 최초 원가의 차이로 산출된다.

따라서 채무상품의 세무기준액은 최초 원가이다.

기업 A가 채무상품의 장부금액을 매각으로 회수할 것으로 예상하는지, 사용으로 회수(채무상품을 보유하여 계약상 현금흐름을 회수)할 것으로 예상하는지, 아니면 사용과 매각의 조합으로 회수할 것으로 예상하는지에 관계없이, 기업 A의 재무상태표에서 채무상품의 장부금액 918원과 그 세무기준액 1,000원의 차이는 2차 연도 말에 82원의 차감할 일시적차이를 생기게 한다(문단 20과 26(4) 참조).

이는 차감할 일시적차이가 자산 또는 부채의 재무상태표 장부금액과 세무기준액의 차이로서, 자산 또는 부채의 장부금액이 회수되거나 결제되는 미래 기간의 과세소득(세무상결손금)을 산정할 때에 차감할 금액이 되기 때문이다(문단 5 참조). 기업 A는 자산의 매각시점이나 만기에 과세소득(세무상결손금)을 산정할 때에 자산의 세무기준액과 동일한 1,000원을 공제받게 된다.

- 27 차감할 일시적차이는 미래 회계기간에 과세소득에서 차감되는 형태로 소멸된다. 그러나 법인세납부액이 감소되는 형태의 경제적효익은 공제가 상쇄될 수 있는 충분한 과세소득을 획득할 수 있는 경우에만 기업에 유입될 것이다. 따라서 차감할 일시적차이가 사용될 수 있는 과세소득의 발생가능성이 높은 경우에만 이연법인세자산을 인식한다.

- 27A 차감할 일시적차이를 사용할 수 있는 과세소득이 발생할지를 평가할 때에는 그 차감할 일시적차이가 소멸될 때 공제할 수 있는 과세소득의 원천을 세법에서 제한하는지를 고려해야 한다. 세법에서 그러한 제한을 두지 않는다면 개별 차감할 일시적차이를 다른 모든 차감할 일시적차이와 통합하여 평가한다. 그러나 세법에서 손실을 특정 유형의 이익에서 공제하는 데에만 사용하도록 제한한다면 개별 차감할 일시적차이는 그러한 적절한 유형의 다른 차감할 일시적차이와만 통합하여 평가한다.
- 28 동일 과세당국과 동일 과세대상기업에 관련하여 다음의 회계기간에 소멸이 예상되는 충분한 가산할 일시적차이가 있을 때, 차감할 일시적차이가 사용될 수 있는 과세소득의 발생가능성이 높은 경우가 된다.
- (1) 차감할 일시적차이의 소멸이 예상되는 기간과 동일한 회계기간
 - (2) 이연법인세자산으로 인하여 발생하는 세무상결손금이 소급공제되거나 이월공제될 수 있는 회계기간
- 이러한 상황에서 이연법인세자산은 차감할 일시적차이가 발생하는 회계기간에 인식한다.
- 29 동일 과세당국과 동일 과세대상기업에 관련된 가산할 일시적차이가 충분하지 않다면 이연법인세자산은 다음 중 하나에 해당하는 경우에 인식한다.
- (1) 차감할 일시적차이가 소멸될 회계기간(또는 이연법인세자산으로 인하여 발생된 세무상결손금이 소급공제되거나 이월공제되는 회계기간)에 동일 과세당국과 동일 과세대상기업에 관련된 충분한 과세소득이 발생할 가능성이 높다. 미래 회계기간에 충분한 과세소득이 있을지를 평가할 때 다음과 같이 한다.
 - (가) 차감할 일시적차이와 그 차감할 일시적차이의 소멸에서 생기는 과세소득을 결정할 때 차감할 금액(이하 '세무상 공제'

라고 한다)을 제외한 미래 과세소득을 비교한다. 이 비교로 그 차감할 일시적차이의 소멸에서 생기는 금액을 공제하기에 미래 과세소득이 충분한지를 알 수 있다.

(나) 미래 회계기간에 발생할 것으로 예상되는 차감할 일시적차이로 인한 과세대상금액은 무시한다. 왜냐하면 이러한 차감할 일시적차이에서 발생하는 이연법인세자산은 당해 차감할 일시적차이 자체가 사용되기 위하여 미래 과세소득이 필요하기 때문이다.

(2) 세무정책으로 적절한 기간에 과세소득을 창출할 수 있는 경우

29A 장부금액을 초과하는 금액으로 기업 자산의 일부를 회수할 가능성이 높다는 증거가 충분하다면 발생 가능성이 높은 미래 과세소득 추정치에 그 회수액을 포함할 수 있다. 예를 들면, 자산이 공정가치로 측정될 때, 장부금액을 초과하는 금액으로 그 자산을 회수할 가능성이 높다고 결론 내릴 만한 증거가 충분한지를 고려한다. 고정 이자율 채무상품을 보유한 기업이 그 계약상 현금흐름을 회수할 것으로 예상하는 경우가 이에 해당할 수 있다.

30 세무정책이란 세무상결손금이나 세액공제의 이월기간이 만료되기 전의 특정 기간에 과세대상수익을 발생시키거나 증가시키기 위하여 기업이 취할 수 있는 행위이다. 예를 들면, 일부 국가에서는 다음과 같은 행위에 의하여 과세소득이 발생되거나 증가될 수 있다.

- (1) 이자수익의 과세기준(회수기준 또는 발생기준)의 선택
- (2) 과세소득에서 특정 공제대상 항목의 이연
- (3) 가치가 증가하였으나 세무상으로는 이를 반영하여 조정하지 않은 자산의 매도. 그리고 이를 재리스할 수도 있음
- (4) 과세대상수익을 창출하는 다른 투자자산을 매입하기 위하여 비과세대상수익을 창출하는 자산(예: 국공채)을 매도

세무정책에 따라 차기 이후의 과세대상수익을 앞당겨 과세소득 결정시 포함한 경우라도, 이월된 세무상결손금과 세액공제의 사용은

여전히 미래 발생할 일시적차이를 제외한 다른 원천으로부터의 미래 과세소득이 존재하는지 여부에 따라 달라진다.

31 최근 세무상결손금이 발생한 기업의 경우에는 문단 35와 36의 지침을 고려한다.

32 [국제회계기준위원회에 의하여 삭제됨]

영업권

32A 사업결합에서 발생한 영업권의 장부금액이 세무기준액보다 작을 경우에 그 차이로 이연법인세자산이 발생한다. 영업권의 최초 인식시점에서 발생한 이연법인세자산은 차감할 일시적차이가 사용될 수 있는 과세소득의 발생가능성이 높은 경우 그 범위 안에서 사업결합에 대한 회계처리의 일부로 인식한다.

자산 또는 부채의 최초인식

33 자산의 최초인식에서 발생하는 이연법인세자산의 예로는 자산과 관련된 비과세 정부보조금을 회계상 장부금액에서 차감하였으나 세무상 당해 자산의 감가상각대상금액(즉, 세무기준액)에서는 공제하지 않는 경우를 들 수 있다. 이 경우는 당해 자산의 장부금액이 세무기준액보다 작으므로 차감할 일시적차이가 발생한다. 정부보조금은 수익을 이연하는 방식으로 처리될 수도 있는데 이러한 경우에는 이연수익과 영(0)인 세무기준액의 차이가 차감할 일시적차이가 된다. 정부보조금을 표시하는 방법에 관계없이, 문단 22에서 제시하는 이유로 이러한 일시적차이로 인한 이연법인세자산은 인식하지 아니한다.

미사용 세무상결손금과 세액공제

- 34 미사용 세무상결손금과 세액공제가 사용될 수 있는 미래 과세소득의 발생가능성이 높은 경우 그 범위 안에서 이월된 미사용 세무상결손금과 세액공제에 대하여 이연법인세자산을 인식한다.
- 35 이월된 미사용 세무상결손금과 세액공제로 인한 이연법인세자산의 인식 조건은 차감할 일시적차이로 인한 이연법인세자산의 인식조건과 동일하다. 그러나 미사용 세무상결손금이 존재한다는 것은 미래 과세소득이 발생하지 않을 수 있다는 강한 증거가 된다. 따라서 기업이 최근 결손금 이력이 있는 경우, 충분한 가산할 일시적차이가 있거나 미사용 세무상결손금 또는 세액공제가 사용될 수 있는 충분한 미래 과세소득이 발생할 것이라는 설득력있는 기타 증거가 있는 경우에만 그 범위 안에서 미사용 세무상결손금과 세액공제로 인한 이연법인세자산을 인식한다. 이러한 경우에는 문단 82에 따라 이연법인세자산의 금액과 이를 인식하는 근거가 된 증거의 내용을 주석으로 공시한다.
- 36 미사용 세무상결손금 또는 세액공제가 사용될 수 있는 과세소득의 발생가능성을 검토할 때 다음의 판단기준을 고려한다.
- (1) 동일 과세당국과 동일 과세대상기업에 관련된 가산할 일시적차이가 미사용 세무상결손금이나 세액공제가 만료되기 전에 충분한 과세대상금액을 발생시키는지의 여부
 - (2) 미사용 세무상결손금이나 세액공제가 만료되기 전에 과세소득이 발생할 가능성이 높은지의 여부
 - (3) 미사용 세무상결손금이 다시 발생할 가능성이 없는 식별가능한 원인으로부터 발생하였는지의 여부
 - (4) 미사용 세무상결손금이나 세액공제가 사용될 수 있는 기간에 과세소득을 창출할 수 있는 세무정책(문단 30 참조)을 이용할 수 있는지의 여부
- 미사용 세무상결손금이나 세액공제가 사용될 수 있는 과세소득이

발생할 가능성이 높지 않은 범위까지는 이연법인세자산을 인식하지 아니한다.

인식되지 않은 이연법인세자산의 재검토

- 37 매 보고기간말에 인식되지 않은 이연법인세자산에 대하여 재검토한다. 미래 과세소득에 의해 이연법인세 자산이 회수될 가능성이 높아진 범위까지 과거 인식되지 않은 이연법인세자산을 인식한다. 예를 들어, 거래조건이 개선되어 문단 24 또는 34에 규정된 이연법인세자산의 인식조건을 충족하도록 미래 충분한 과세소득을 창출할 가능성이 더 높아질 수 있다. 또 다른 예로는 기업이 사업결합일 또는 그 이후 시점에 이연법인세자산에 대하여 재검토하는 경우가 있다(문단 67과 68 참조).

종속기업, 지점 및 관계기업에 대한 투자자산과 공동약정 투자지분

- 38 종속기업, 지점 및 관계기업에 대한 투자자산 또는 공동약정 투자지분(즉, 종속기업, 지점 및 관계기업 또는 피투자기업에 대한 영업권의 장부금액을 포함하여 순자산 중 지배기업 또는 투자자의 지분)의 장부금액이 당해 투자자산 또는 지분의 세무기준액(대개 원가임)과 다른 경우 일시적차이가 발생한다. 이러한 차이는 여러 가지 상황에서 발생할 수 있는데 예를 들면 다음과 같다.

- (1) 종속기업, 지점, 관계기업 및 공동약정의 미배당 이익이 존재하는 경우
- (2) 지배기업과 종속기업이 서로 다른 국가에 소재하고 있을 때 환율이 변동하는 경우
- (3) 관계기업에 대한 투자자산의 장부금액을 회수가능액으로 감액하는 경우

지배기업의 별도재무제표에서 투자자산을 원가나 재평가금액으로 기록하는 경우 그 투자자산과 관련된 일시적차이는 연결재무제표에

서의 일시적차이와 다를 수 있다.

- 39 다음의 두 가지 조건을 모두 만족하는 정도까지를 제외하고는 종속 기업, 지점 및 관계기업에 대한 투자자산과 공동약정 투자지분과 관련된 모든 가산할 일시적차이에 대하여 이연법인세부채를 인식한다.
- (1) 지배기업, 투자자, 공동기업 참여자 또는 공동영업자가 일시적차이의 소멸시점을 통제할 수 있다.
 - (2) 예측가능한 미래에 일시적차이가 소멸하지 않을 가능성이 높다.
- 40 지배기업은 종속기업의 배당정책을 통제할 수 있으므로, 그 투자자산과 관련된 일시적차이(미배당 이익뿐 아니라 외화 환산차이로 인한 일시적차이도 포함)의 소멸시점을 통제할 수 있다. 또한 일시적차이가 소멸될 때 납부하게 될 세액을 실무적으로 결정할 수 없는 경우도 있다. 따라서 지배기업이 이러한 이익을 예측가능한 미래에 배당받지 않을 것으로 결정한 경우에는 이연법인세부채를 인식하지 아니한다. 지점에 대한 투자자산에 대하여도 이를 고려하여 동일하게 적용한다.
- 41 비화폐성 자산과 부채는 기능통화로 측정된다(기업회계기준서 제 1021호 ‘환율변동효과’ 참조). 기업의 과세소득 또는 세무상결손금(그리고 비화폐성 자산과 부채의 세무기준액)이 다른 통화로 결정된다면 환율의 변동은 이연법인세부채 또는 (문단 24의 조건을 충족하는 경우) 이연법인세자산을 인식하게 하는 일시적차이를 발생시킨다. 그 결과인 이연법인세는 당기손익으로 반영한다(문단 58 참조).
- 42 관계기업에 대한 투자자는 그 기업을 지배하지 않으며 일반적으로 배당정책을 결정할 수 없다. 따라서 관계기업으로부터 이익을 예측가능한 미래에 배당받지 않는다는 약정이 없다면 투자자는 관계기

업에 대한 투자자산과 관련된 가산할 일시적차이로 인하여 발생하는 이연법인세부채를 인식한다. 경우에 따라서 투자자가 관계기업에 대한 투자자산을 회수하는 경우에 납부하게 될 세액을 산출할 수는 없지만 최소한의 금액 이상일 것으로 추정할 수는 있다. 이 경우 이연법인세부채는 당해 금액으로 측정한다.

43 공동약정의 당사자 사이의 약정은 통상 이익 분배를 다루고 그러한 문제에 대하여 결정할 때 모든 당사자 또는 당사자 집단의 동의가 필요한지를 명시하고 있다. 공동기업 참여자 또는 공동영업자는 공동약정 이익 중 자신의 몫을 분배하는 시점을 통제할 수 있고 예측 가능한 미래에 이익이 배당되지 않을 가능성이 높은 경우, 이연법인세부채를 인식하지 아니한다.

44 종속기업, 지점 및 관계기업에 대한 투자자산과, 공동약정 투자지분과 관련된 모든 차감할 일시적차이에 대하여 다음의 조건을 모두 만족하는 정도까지만 이연법인세자산을 인식한다.

- (1) 일시적차이가 예측가능한 미래에 소멸할 가능성이 높다.
- (2) 일시적차이가 사용될 수 있는 과세소득이 발생할 가능성이 높다.

45 종속기업, 지점 및 관계기업에 대한 투자자산과, 공동약정 투자지분과 관련된 차감할 일시적차이에 대하여 이연법인세자산을 인식할 것인지를 결정할 때 문단 28~31의 지침을 고려한다.

측정

46 당기 및 과거기간의 당기법인세부채(자산)는 보고기간말까지 제정되었거나 실질적으로 제정된 세율(및 세법)을 사용하여, 과세당국에 납부할(과세당국으로부터 환급받을) 것으로 예상되는 금액으로 측정한다.

- 47 이연법인세 자산과 부채는 보고기간말까지 제정되었거나 실질적으로 제정된 세율(및 세법)에 근거하여 당해 자산이 실현되거나 부채가 결제될 회계기간에 적용될 것으로 기대되는 세율을 사용하여 측정한다.
- 48 당기법인세 자산과 부채 및 이연법인세 자산과 부채는 보통 제정된 세율(및 세법)을 사용하여 측정된다. 그러나 일부 국가에서는 정부가 세율(및 세법)을 입법예고하면 실질적인 제정의 효과를 가지는데, 입법예고 후 수개월 뒤에 실제 법이 제정되기도 한다. 이러한 상황에서는 입법이 예고된 세율(및 세법)을 사용하여 법인세 자산과 부채를 측정한다.
- 49 과세대상수익의 수준에 따라 적용되는 세율이 다른 경우에는 일시적차이가 소멸될 것으로 예상되는 기간의 과세소득(세무상결손금)에 적용될 것으로 기대되는 평균세율을 사용하여 이연법인세 자산과 부채를 측정한다.
- 50 [국제회계기준위원회에 의하여 삭제됨]
- 51 이연법인세부채와 이연법인세자산을 측정할 때에는 보고기간말에 기업이 관련 자산과 부채의 장부금액을 회수하거나 결제할 것으로 예상되는 방식에 따른 세효과를 반영한다.
- 51A 일부 국가에서는 자산(부채)의 장부금액을 회수(결제)하는 방식이 다음 중 하나 또는 모두에 영향을 미칠 수 있다.
- (1) 기업이 자산(부채)의 장부금액을 회수(결제)하는 시점에 적용되는 세율
 - (2) 자산(부채)의 세무기준액

이러한 경우에는, 향후 회수 또는 결제 방식과 일관성 있는 세율과 세무기준액을 사용하여 이연법인세 부채와 이연법인세 자산을 측정한다.

예시 A

어느 유형자산 항목의 장부금액은 100원이고 세무기준액은 60원이다. 당해 항목을 매각하면 20%, 다른 소득에 대하여는 30%의 세율이 적용된다.

기업이 당해 항목을 더 이상 사용하지 않고 매각할 계획이라면 8원(40원의 20%)의 이연법인세부채를 인식하고, 당해 항목을 계속 보유하면서 사용을 통하여 당해 자산의 장부금액을 회수할 예정이라면 12원(40원의 30%)을 이연법인세부채로 인식한다.

예시 B

취득원가가 100원이고 장부금액이 80원인 유형자산 항목을 150원으로 재평가하였다. 세무상으로는 상응하는 조정이 이루어지지 않았다. 세무상 감가상각누계액은 30원이고 세율은 30%이다. 이 항목이 취득원가 이상으로 매각되면 세무상 감가상각누계액 30원이 과세대상수익에 포함되나 취득원가를 초과하는 매각대금에 대하여는 과세되지 않는다.

당해 항목의 세무기준액은 70원이고 가산할 일시적차이 금액은 80원이다. 기업이 당해 항목을 계속 사용하여 당해 자산의 장부금액을 회수할 계획인 경우에는 150원의 과세대상수익이 발생될 것이나, 70원의 감가상각비만 공제가능할 것이다. 이 경우의 이연법인세부채는 24원(80원의 30%)이다. 이 항목을 즉시 150원의 대가로 매각하여 장부금액을 회수할 계획이라면 이연법인세부채는 다음과 같이 계산된다.

예시 B

	가산할 일시적차이	세율	이연 법인세부채
세무상 감가상각누계액 원가를 초과하는 매각대금 계	30 50 <u>80</u>	30% -	9 - <u>9</u>
(주: 문단 61A에 따라, 재평가로 인한 추가적인 이연법인세는 기 타포괄손익으로 인식한다.)			

예시 C

예시 B에서, 그 항목이 취득원가 이상으로 매각되면 감가상각누계액이 과세대상수익(세율 30%)에 포함되고 매각대금은 물가상승이 조정된 원가 110원을 공제한 후 40%의 세율로 과세된다는 점을 제외하고는 예시 B의 상황과 같다.

당해 항목을 사용함으로써 당해 자산의 장부금액을 회수할 계획이라면, 과세대상수익 150원이 발생될 것이나, 감가상각비공제는 70원에 그친다. 이 경우, 예시 B에서와 같이 세무기준액은 70원이고, 가산할 일시적차이는 80원, 이연법인세부채는 24원(80원의 30%)이다.

이 항목을 즉시 150원의 대가로 매각하여 장부금액을 회수할 계획이라면, 110원의 물가상승을 조정한 원가를 공제받을 수 있다. 순매각대금 40원은 40%로 과세된다. 또한, 감가상각누계액 30원이 과세대상수익에 포함되어 30%로 과세된다. 이 경우, 세무기준액은 80원(110원에서 30원 차감)이고, 가산할 일시적차이는 70원, 이연법인세부채는 25원(40원의 40%에 30원의 30%를 더한 금액)

<p>예시 C</p> <p>이 된다. 이 예시에서 세무기준액이 명확하지 않은 경우 문단 10에서 기술한 기본원칙을 고려하면 도움이 될 것이다.</p> <p>(주: 문단 61A에 따라, 재평가로 인한 추가적인 이연법인세는 기타포괄손익으로 인식한다.)</p>

51B 이연법인세부채 또는 이연법인세자산이 기업회계기준서 제1016호 ‘유형자산’의 재평가모형을 사용하여 측정된 비상각자산에서 발생하는 경우, 그 이연법인세부채나 이연법인세자산을 측정할 때에는 비상각자산의 장부금액 측정기준과 관계없이 매각으로 동 장부금액을 회수할 것으로 예상되는 세효과를 반영한다. 따라서 만일 세법이 자산의 매각으로 발생하는 과세소득에 적용되는 세율과 자산의 사용으로 발생하는 과세소득에 적용되는 세율을 다르게 규정하고 있다면, 비상각자산과 관련된 이연법인세 부채나 자산은 전자의 세율을 적용하여 측정한다.

51C 이연법인세부채 또는 이연법인세자산이 기업회계기준서 제1040호 ‘투자부동산’의 공정가치모형을 사용하여 측정된 투자부동산에서 발생하는 경우, 여기에는 동 투자부동산의 장부금액이 매각을 통해 회수될 것이라는 반증가능한 가정을 전제하고 있다. 따라서 이러한 가정에 대한 반증이 없다면, 이연법인세부채 또는 이연법인세자산의 측정에는 투자부동산 장부금액이 모두 매각을 통하여 회수되는 세효과를 반영한다. 투자부동산이 감가상각 대상자산으로서, 매각을 위해 보유하기 보다는 그 투자부동산에 내재된 대부분의 경제적 효익을 기간에 걸쳐 소비하는 것을 목적으로 하는 사업모형하에서 보유하는 경우 이러한 가정이 반증된다. 이러한 가정이 반증된다면, 문단 51 및 문단 51A의 요구사항에 따라야 한다.

<p>문단 51C를 설명하는 예시</p>

문단 51C를 설명하는 예시

한 투자부동산의 원가는 100원이고 공정가치는 150원이다. 기업 회계기준서 제1040호의 공정가치모형을 사용하여 측정된다. 이 투자부동산은 원가가 40원이고 공정가치는 60원인 토지와 원가가 60원이고 공정가치는 90원인 건물로 구성되어 있다. 토지의 내용 연수는 무한하다.

건물의 세무상 감가상각누계액은 30원이다. 투자부동산의 공정가치 중 미실현변동분은 과세소득에 영향을 미치지 않는다. 투자부동산이 원가를 초과하여 매각되면, 세무상 감가상각누계액 30원은 과세소득에 포함되어 소멸될 것이고 일반 세율은 30%이다. 세법은 원가를 초과하는 매각대금에 대해서 2년 미만 보유하는 자산의 경우 25%, 2년 이상 보유하는 자산의 경우 20%의 세율을 적용한다.

이 투자부동산은 기업회계기준서 제1040호에 따라 공정가치모형을 사용하여 측정되기 때문에, 투자부동산의 장부금액이 모두 매각을 통하여 회수될 것이라는 반증가능한 가정이 전제된다. 이러한 가정에 대한 반증이 없다면, 비록 매각 전에 당해 부동산에서 임대수익을 얻을 것이라고 예상하더라도, 이연법인세는 장부금액이 매각을 통하여 모두 회수되는 세효과를 반영한다.

토지가 매각되면 세무기준액은 40원이고 세무상 가산할 일시적차이는 20원($60-40$)이다. 건물이 매각되면 세무기준액은 30원($60-30$)이고 세무상 가산할 일시적차이는 60원($90-30$)이다. 그 결과로 투자부동산과 관련된 세무상 가산할 일시적차이의 합계는 80원($20+60$)이다.

문단 47에 따라, 세율은 당해 투자부동산이 실현될 회계기간에 적용될 것으로 기대되는 세율이다. 그러므로, 당해 부동산을 2년

문단 51C를 설명하는 예시

초과하여 보유한 후 부동산을 매각할 예정이라면, 이연법인세부채는 다음과 같이 계산된다.

	세무상 가산할 일시적차이	세율	이연법인세 부채
세무상 감가상각 누계액 원가를 초과하는 매각대금 계	30 50 <u>80</u>	30% 20%	9 10 <u>19</u>

2년 미만 보유하고 부동산을 매각할 것으로 예상하는 경우, 위의 계산은 원가를 초과하는 매각대금에 대하여 20%가 아닌 25%의 세율을 적용하여 수정되어야 된다.

대신에 당해 건물에 내재된 대부분의 경제적효익을 매각이 아닌, 기간에 걸쳐 소비하는 것이 목적인 사업모형에서 보유하는 경우에는 이러한 가정이 반증된다. 그러나 토지는 감가상각 대상이 아니다. 그러므로 토지는 매각을 통하여 회수된다는 가정에 대한 반증이 없을 것이다. 따라서 이연법인세부채는 사용을 통한 건물 장부금액 회수의 세효과와 매각을 통한 토지 장부금액 회수의 세효과를 반영한다.

건물이 사용된다면 세무기준액은 30원(60-30)이고, 가산할 일시적 차이는 60원(90-30)이며, 이에 따른 이연법인세부채는 18원(60×30%)이다.

토지가 매각된다면 세무기준액은 40원이고, 가산할 일시적차이는

<p>문단 51C를 설명하는 예시</p> <p>20원(60-40)이며, 이에 따른 이연법인세부채는 4원(20×20%)이다.</p> <p>결과적으로 매각을 통해 건물의 장부금액이 회수된다는 가정에 대한 반증이 있다면, 당해 투자부동산에 대한 이연법인세부채는 22원(18+4)이다.</p>
--

51D 문단 51C의 반증가능한 가정은 사업결합으로 취득한 투자부동산을 후속적으로 공정가치모형을 사용하여 측정할 때에, 발생하는 이연법인세부채나 이연법인세자산에도 적용한다.

51E 문단 51B~51D는 이연법인세자산을 인식하고 측정할 때 이 기준서의 문단 24~33(차감할 일시적차이) 및 문단 34~36(미사용 세무상결손금과 세액공제)의 원칙을 적용하기 위한 요구사항을 변경하지 않는다.

52A 일부 국가에서는 순이익이나 이익잉여금의 전부 또는 일부를 주주에게 배당으로 지급하는 경우 더 높거나 낮은 세율을 적용하여 법인세를 납부하는 경우가 있다. 또 다른 국가에서는 순이익이나 이익잉여금의 전부 또는 일부를 주주에게 배당으로 지급하는 경우 법인세를 환급받거나 납부할 수도 있다. 이러한 상황에서는 당기법인세 자산과 부채 및 이연법인세 자산과 부채는 미배당 이익에 적용될 세율로 측정한다.

52B [국제회계기준위원회가 삭제함]

<p>문단 52A와 57A를 설명하는 예시</p> <p>다음의 예시는 미배당 이익에 대하여 50%의 높은 세율로 법인세를 납부하고 이익이 배당될 때 환급가능한 경우 당기법인세 자산과 부채 및 이연법인세 자산과 부채의 측정에 대하여 다루</p>
--

<p>문단 52A와 57A를 설명하는 예시</p> <p>고 있다. 배당된 이익에 대한 법인세율은 35%이다. 20X1년 12월 31일 보고기간말 현재 보고기간 후 결의된 배당금을 부채로 인식하지 않았다. 그 결과 20X1년에 인식된 배당은 없다.</p> <p>20X1년의 과세대상수익은 100,000원이며, 순 가산할 일시적차이는 40,000원이다.</p> <p>기업은 당기법인세부채와 당기법인세비용으로 50,000원을 인식하며, 미래 배당의 결과 잠재적으로 환급가능한 금액을 자산으로 인식하지 아니한다. 또한 미배당이익에 적용되는 세율에 근거하여 당해 자산과 부채의 장부금액을 회수하거나 결제할 때 지급할 법인세를 나타내는 20,000원(40,000원의 50%)을 이연법인세부채와 이연법인세비용으로 인식한다.</p> <p>향후 20X2년 3월 15일에 전기 영업이익에서 10,000원의 배당을 부채로 인식하였다.</p> <p>20X2년 3월 15일에 1,500원(부채로 인식한 배당의 15%)의 법인세환급액을 당기법인세자산과 20X2년의 당기법인세비용의 감소로 인식한다.</p>

53 이연법인세 자산과 부채는 할인하지 아니한다.

54 이연법인세 자산과 부채를 신뢰성 있게 현재가치로 할인하기 위해서는 각 일시적차이의 소멸시점을 상세히 추정하여야 한다. 많은 경우 소멸시점을 실무적으로 추정할 수 없거나 추정이 매우 복잡하다. 따라서 이연법인세 자산과 부채를 할인하도록 하는 것은 적절하지 않다. 또한 할인을 강요하지 않지만 허용한다면 기업 간 이연법인세 자산과 부채의 비교가능성이 저해될 것이다. 따라서 이 기준서에서는 이연법인세자산과 부채를 할인하지 않도록 하였다.

- 55 일시적차이는 자산 또는 부채의 장부금액을 참조하여 결정된다. 이것은 장부금액 자체가 퇴직급여채무(기업회계기준서 제1019호 ‘종업원급여’ 참조)와 같이 현재가치로 할인되어 있는 경우에도 동일하게 적용된다.
- 56 이연법인세자산의 장부금액은 매 보고기간말에 검토한다. 이연법인세자산의 일부 또는 전부에 대한 혜택이 사용되기에 충분한 과세소득이 발생할 가능성이 더 이상 높지 않다면 이연법인세자산의 장부금액을 감액시킨다. 감액된 금액은 사용되기에 충분한 과세소득이 발생할 가능성이 높아지면 그 범위 내에서 환입한다.

당기법인세와 이연법인세의 인식

- 57 거래나 사건의 당기 및 이연 법인세효과는 그 사건이나 거래 자체에 대한 회계처리와 일관되게 회계처리한다. 이러한 원칙은 문단 58~68C에 따라 적용한다.
- 57A 기업은 배당을 지급하기 위해 부채를 인식할 때 기업회계기준서 제1109호에서 정의된 배당에 대하여 법인세효과를 인식한다. 배당의 법인세효과는 소유주에 대한 분배보다는 분배가능한 이익을 창출하는 과거의 거래나 사건에 보다 직접적으로 연관된다. 따라서 기업은 과거의 거래나 사건을 어디에 인식하였는지에 따라 배당의 법인세효과를 당기손익, 기타포괄손익 또는 자본으로 인식한다.

당기손익으로 인식되는 항목

- 58 당기와 이연 법인세는 다음으로부터 발생하는 세액을 제외하고는 수익이나 비용으로 인식하여 당기손익에 포함한다.
- (1) 동일 회계기간 또는 다른 회계기간에, 당기손익 이외에, 기타포괄손익이나 자본에 직접 인식되는 거래나 사건(문단61A~65 참

조).

- (2) 사업결합(기업회계기준서 제1110호 '연결재무제표'에서 정의된 것처럼 투자기업이 공정가치로 측정하여 당기손익에 반영하도록 요구되는 종속기업에 대한 취득은 제외)(문단 66~68 참조)

59 대부분의 이연법인세부채와 이연법인세자산은 수익 또는 비용이 회계이익에 포함되는 기간과 과세소득(세무상결손금)에 포함되는 기간이 다를 때 발생한다. 이로 인한 이연법인세는 당기손익으로 인식한다. 예를 들면 다음과 같다.

- (1) 기업회계기준서 제1115호 '고객과의 계약에서 생기는 수익', 기업회계기준서 제1039호 '금융상품: 인식과 측정', 기업회계기준서 제1109호 '금융상품' 중 관련되는 기준서에 따라 후취조건의 이자수익, 로열티수익, 배당금수익이 회계이익에 포함되지만 과세소득(세무상결손금)에는 현금기준으로 포함되는 경우
- (2) 무형자산의 원가는 기업회계기준서 제1038호에 따라 자본화된 후 상각되어 당기손익에 반영되지만 세무상으로는 발생되었을 때 공제되는 경우

60 이연법인세 자산과 부채의 장부금액은 관련된 일시적차이의 금액에 변동이 없는 경우에도 다음과 같은 원인으로 변경될 수 있다.

- (1) 세율이나 세법이 변경되는 경우
- (2) 이연법인세자산의 회수가능성을 재검토하는 경우
- (3) 예상되는 자산의 회수 방식이 변경되는 경우

이로 인한 이연법인세는 이전에 당기손익 이외의 항목으로 인식되었던 항목(문단 63 참조)과 관련된 부분을 제외하고는 당기손익으로 인식한다.

당기손익 이외로 인식되는 항목

61 [국제회계기준위원회에 의하여 삭제됨]

- 61A 동일 회계기간 또는 다른 회계기간에, 당기손익 이외로 인식되는 항목과 관련된 당기법인세와 이연법인세는 당기손익 이외의 항목으로 인식된다. 따라서 동일 회계기간 또는 다른 회계기간에 인식된 당기법인세와 이연법인세는 다음과 같이 회계처리한다.
- (1) 동일 회계기간 또는 다른 회계기간에 기타포괄손익에 인식된 항목과 관련된 금액은 기타포괄손익으로 인식한다. (문단 62 참조)
 - (2) 동일 회계기간 또는 다른 회계기간에 자본에 직접 인식된 항목과 관련된 금액은 자본에 직접 인식한다. (문단 62A 참조)
- 62 한국채택국제회계기준에서는 특정 항목에 대해 기타포괄손익으로 인식하도록 요구하거나 허용하고 있는데 이러한 예는 다음과 같다.
- (1) 유형자산의 재평가로 인하여 발생하는 장부금액의 변동(기업회계기준서 제1016호 참조)
 - (2) [국제회계기준위원회에 의하여 삭제됨]
 - (3) 해외사업장 재무제표의 환산에서 발생하는 외환차이(기업회계기준서 제1021호 참조)
 - (4) [국제회계기준위원회에 의하여 삭제됨]
- 62A 한국채택국제회계기준에서는 특정 항목에 대해 자본에 직접 가감하도록 요구하거나 허용하고 있는데 이러한 예는 다음과 같다.
- (1) 소급 적용되는 회계정책의 변경이나 오류의 수정으로 인한 기초이익잉여금 잔액의 조정(기업회계기준서 제1008호 ‘회계정책, 회계추정치 변경과 오류’ 참조)
 - (2) 복합금융상품의 자본요소에 대한 최초 인식에서 발생하는 금액 (문단 23 참조)
- 63 예외적인 경우로서 당기손익 이외의 항목으로(기타포괄손익이나 자본에 직접) 인식되는 항목과 관련된 당기법인세와 이연법인세 금액

을 결정하기 어려울 수 있다. 예를 들면 다음과 같은 경우이다.

- (1) 과세되었던 과세소득(세무상결손금)의 특정 요소에 대한 적용세율을 결정하는 것이 누진세율 때문에 불가능한 경우
 - (2) 세율이나 기타 세법상의 변화가 과거에 당기손익 이외의 항목으로 인식된 항목과 (전부 또는 일부가) 관련된 이연법인세 자산이나 부채에 영향을 미치는 경우
 - (3) 과거에 당기손익 이외의 항목으로 인식된 항목과 (전부 또는 일부가) 관련된 이연법인세자산에 대하여 이연법인세자산으로 인식할지 또는 더 이상 전액 인식할 수 없는지를 결정하는 경우
- 이러한 경우에는 당기손익 이외의 항목으로 인식된 항목과 관련된 당기법인세와 이연법인세는 관련 국가 내 기업의 합리적인 당기법인세와 이연법인세 비율로 배분하거나 또는 상황에 따라 더 적절히 배분할 수 있는 방법에 따른다.

64 기업회계기준서 제1016호에서는 재평가된 자산의 감가상각 또는 상각 금액과 원가에 기초한 감가상각 또는 상각 금액의 차이에 해당하는 금액을 매년 재평가잉여금에서 이익잉여금으로 대체하여야 하는지 여부를 명확히 규정하지 않고 있다. 만일 기업이 그렇게 대체한다면 대체된 금액은 관련된 이연법인세를 차감한 순액이다. 마찬가지로 유형자산의 처분의 경우에도 동일하게 적용하여 대체한다.

65 세무상으로 자산의 재평가가 이루어지고, 동 재평가가 과거에 이루어진 회계상의 재평가나 미래에 이루어질 회계상의 재평가와 관련이 있다면, 자산재평가와 세무기준액의 조정으로 인한 세효과는 세무상 재평가가 이루어진 회계기간의 기타포괄손익에 인식한다. 그러나 세무상의 재평가가 과거에 이루어진 회계상의 재평가나 또는 미래에 이루어질 회계상의 재평가와 관련이 없다면, 세무기준액의 조정으로 인한 세효과는 당기손익에 반영한다.

65A 기업이 주주에게 배당금을 지급할 때, 주주를 대신하여 과세당국에

배당금의 일부를 납부하는 경우가 있다. 많은 국가에서는 이 금액을 원천징수세금이라고 한다. 이렇게 과세당국에 납부하거나 납부할 금액은 배당금의 일부로서 자본에서 차감한다.

사업결합에서 발생한 이연법인세

- 66 문단 19와 26(3)에서 설명한 바와 같이, 사업결합으로 일시적차이가 발생할 수 있다. 기업회계기준서 제1103호 ‘사업결합’에 따라, 취득일에 식별가능한 자산과 부채로서 이연법인세자산(문단 24의 인식조건을 충족시키는 범위 내에서)이나 이연법인세부채를 인식한다. 결과적으로 이러한 이연법인세자산과 이연법인세부채는 인식하는 영업권 금액이나 염가매수차익의 금액에 영향을 미친다. 그러나 문단 15(1)에 따라 영업권의 최초 인식에서 발생하는 이연법인세부채는 인식하지 아니한다.
- 67 사업결합의 결과로서, 취득자의 취득 전 이연법인세자산의 실현가능성이 변동할 수 있다. 취득자는 사업결합 전에는 인식할 수 없었던 자신의 이연법인세자산이 회수될 가능성이 높아질 것을 생각할 수 있다. 예를 들어 취득자는 피취득자의 미래 과세소득으로 인하여 자신의 미사용 세무상결손금의 혜택을 사용할 수 있을 것이다. 이와 반대로 사업결합의 결과, 미래과세소득으로 인하여 이연법인세자산이 회수될 가능성이 더 이상 높지 않을 수도 있다. 이러한 경우에 취득자는 사업결합이 이루어진 기간에 이연법인세자산의 변동을 인식하지만, 사업결합에 대한 회계처리의 일부로 포함하지 아니 한다. 따라서 취득자는 이를 영업권 또는 사업결합에서 인식하는 염가매수차익을 측정하는 데 고려하지 아니한다.
- 68 피취득자의 세무상결손금 이월액 또는 기타 이연법인세자산의 잠재적 효익이 사업결합의 최초 회계처리지 별도로 인식하는 조건을 충족하지 못할 수 있지만, 향후에 실현될 수도 있다. 기업은

사업결합 후에 실현되는 취득 이연법인세효익을 다음과 같이 인식한다.

- (1) 취득일에 존재하는 사실과 상황에 대한 새로운 정보의 결과 측정기간 동안에 인식된 취득 이연법인세효익은 취득과 관련된 영업권의 장부금액을 감소시키는 데 적용된다. 영업권의 장부금액이 영(0)인 경우에는 남아 있는 이연법인세효익을 당기손익으로 인식한다.
- (2) 실현된 모든 그 밖의 취득 이연법인세효익은 당기손익으로(또는 이 기준서에서 요구할 경우 당기손익 이외의 항목으로) 인식한다.

주식기준보상 거래에서 발생한 당기법인세와 이연법인세

68A 일부 국가에서는 주식, 주식옵션 또는 기타 지분상품으로 지급되는 보상과 관련하여 세무상 공제(과세소득을 결정할 때 차감할 금액)를 받는다. 이 경우 세무상 공제 금액과 관련 누적보상비용 사이에 차이가 있을 수 있으며, 공제가 차기 이후에 발생할 수도 있다. 예를 들어, 기업회계기준서 제1102호 '주식기준보상'에 따라 부여된 주식옵션의 대가로 제공받은 종업원 근무용역의 소비에 대하여 비용으로 인식하였으나, 당해 주식옵션이 행사되어야 행사일 현재의 주가에 근거하여 측정한 금액으로 세무상 공제를 받을 수도 있다.

68B 이 기준서의 문단 9와 26(2)에서 논의한 연구원가와 마찬가지로, 현재까지 제공받은 종업원 근무용역의 세무기준액(미래 회계기간에 과세당국이 과세소득에서 차감하도록 인정하는 금액)과 영(0)인 장부금액의 차이는 차감할 일시적차이가 되고 이연법인세자산을 발생시킨다. 과세당국이 미래 회계기간에 차감되도록 인정하는 금액을 회계기간 말에 알 수 없다면, 이용가능한 정보에 근거하여 추정한다. 예를 들어, 과세당국이 미래 회계기간에 미래일자의 주가를 기준으로 과세소득에서 차감하도록 하는 경우, 회계기간 말 현재의

주가에 근거하여 차감할 일시적차이를 측정하여야 한다.

- 68C 문단 68A에 언급한 바와 같이 세무상 공제액(또는 문단 68B에 따라 측정한 미래 세무상 공제의 추정액)은 관련 누적보상비용과 다를 수 있다. 이러한 당기법인세와 이연법인세는 문단 58에 따라 해당 회계기간의 포괄손익계산서에 법인세비용(수익)으로 인식한다. 다만, (1) 동일 회계기간이나 다른 회계기간에 당기손익 이외의 항목으로 인식된 거래나 사건에서 발생한 법인세 또는 (2) 사업결합(기업회계기준서 제1110호 '연결재무제표'에서 정의된 것처럼 투자기업이 공정가치로 측정하여 당기손익에 반영하도록 요구되는 종속기업에 대한 취득은 제외)에서 발생한 법인세인 경우는 그러하지 아니하다. 만약 세무상 공제액(또는 미래 세무상 공제의 추정액)이 관련 누적보상비용을 초과한다면 이는 세무상 공제가 보상원가뿐만 아니라 자본항목에도 관련되어 있음을 나타내는 것이다. 이러한 경우에 관련 당기법인세 또는 이연법인세의 초과분은 자본에 직접 인식한다.

표시

법인세자산과 법인세부채

- 69 [국제회계기준위원회에 의하여 삭제됨]

- 70 [국제회계기준위원회에 의하여 삭제됨]

상계

- 71 다음의 조건을 모두 충족하는 경우에만 당기법인세자산과 당기법인세부채를 상계한다.
- (1) 기업이 인식된 금액에 대한 법적으로 집행가능한 상계권리를 가지고 있다.
 - (2) 기업이 순액으로 결제하거나, 자산을 실현하는 동시에 부채를

결제할 의도가 있다.

72 당기법인세 자산과 부채가 구분되어 인식되고 측정되더라도 기업회계기준서 제1032호에서 규정한 금융상품에 대한 상계기준과 유사한 기준에 따라 재무상태표에서 상계한다. 동일 과세당국에 의해 부과되고 과세당국이 순액으로 납부하거나 환급받도록 허용하는 경우, 기업은 일반적으로 당기법인세자산을 당기법인세부채와 상계할 법적으로 집행가능한 권리를 가지게 될 것이다.

73 연결재무제표에서, 관련 기업들이 순액으로 납부하거나 환급받을 법적으로 집행가능한 권리를 가지고 있고 순액으로 결제하거나, 자산을 실현하는 동시에 부채를 결제할 의도가 있는 경우에만, 연결실체 내 한 기업의 당기법인세자산을 다른 기업의 당기법인세부채와 상계한다.

74 다음의 조건을 모두 충족하는 경우에만 이연법인세자산과 이연법인세부채를 상계한다.

- (1) 기업이 당기법인세자산과 당기법인세부채를 상계할 수 있는 법적으로 집행가능한 권리를 가지고 있다.
- (2) 이연법인세자산과 이연법인세부채가 다음의 각 경우에 동일한 과세당국에 의해서 부과되는 법인세와 관련되어 있다.
 - (가) 과세대상기업이 동일한 경우
 - (나) 과세대상기업은 다르지만 당기법인세 부채와 자산을 순액으로 결제할 의도가 있거나, 유의적인 금액의 이연법인세부채가 결제되거나 이연법인세자산이 회수될 미래의 각 회계기간마다 자산을 실현하는 동시에 부채를 결제할 의도가 있는 경우

75 이 기준서는 동일 과세당국이 부과하는 법인세이고 기업이 당기법인세자산과 당기법인세부채를 상계할 수 있는 법적으로 집행가능한

권리를 가진 경우에만 보고기업의 이연법인세자산과 이연법인세부채를 상계하도록 규정하였는데, 이는 각 일시적차이가 소멸되는 시점을 상세히 추정할 필요가 없도록 하기 위해서이다.

- 76 매우 드물지만, 기업이 다른 기간을 제외한 어떤 특정 기간에만 법적으로 집행가능한 상계권리와 순액으로 결제할 의도를 가진 경우도 있다. 이러한 경우에는 어느 한 과세대상기업의 이연법인세부채로 인하여 납부할 법인세가 증가되는 기간과 다른 과세대상기업의 이연법인세자산으로 인하여 납부할 법인세가 감소되는 기간이 동일한지 여부를 신뢰성 있게 입증하기 위하여 상세한 추정이 필요할 수 있다.

법인세비용

정상활동에서 발생한 손익과 관련된 법인세비용(수익)

- 77 정상활동 손익과 관련된 법인세비용(수익)을 포괄손익계산서에 당기손익의 일부로서 표시한다.

외화이연법인세 부채 또는 자산에 대한 외환차이

- 78 기업회계기준서 제1021호에서는 특정한 외환차이를 수익이나 비용으로 인식하도록 규정하고 있으나, 이러한 차이를 포괄손익계산서의 어느 항목에 표시해야 하는지에 대하여는 규정하지 않고 있다. 그러므로 외화이연법인세 자산이나 부채에 대한 외환차이를 포괄손익계산서에 인식하는 것이 재무제표 이용자에게 가장 유용한 표시 방법으로 간주되는 경우, 이러한 차이를 이연법인세비용(수익)으로 분류할 수 있다.

공시

79 법인세비용(수익)의 주요 구성요소는 구분하여 공시한다.

80 법인세비용(수익)의 구성요소는 다음을 포함한다.

- (1) 당기법인세비용(수익)
- (2) 과거기간의 당기법인세에 대하여 당기에 인식한 조정사항
- (3) 일시적차이의 발생과 소멸로 인한 이연법인세비용(수익)의 금액
- (4) 새로운 세금의 부과나 세율의 변동으로 인한 이연법인세비용(수익) 금액
- (5) 당기법인세비용을 감소시키는 데 사용된 이전에 인식하지 못한 세무상결손금, 세액공제 또는 전기이전의 일시적차이로 발생한 효익의 금액
- (6) 이연법인세비용을 감소시키는 데 사용된 과거에 인식하지 못한 세무상결손금, 세액공제 또는 과거기간의 일시적차이로 인한 효익의 금액
- (7) 문단 56에 따른 이연법인세자산의 감액 또는 전기이전 감액의 환입에서 발생한 이연법인세비용
- (8) 기업회계기준서 제1008호에 따라, 소급적으로 회계처리할 수 없으므로 당기손익에 포함된 회계정책의 변경 및 오류와 관련된 법인세비용(수익)의 금액

81 다음의 사항도 별도로 공시되어야 한다.

- (1) 자본에 직접 가감되는 항목과 관련된 당기법인세와 이연법인세 총액
- (1의2) 기타포괄손익의 각 구성요소와 관련된 법인세액(2007년에 개정된 이 기준서 문단 62와 기업회계기준서 제1001호 참조)
- (2) [국제회계기준위원회에 의하여 삭제됨]
- (3) 법인세비용(수익)과 회계이익의 관계에 대한 설명. 다음 중 하나의 형식을 사용하거나 두 가지 형식을 모두 사용하여 설명할 수 있다.
 - (가) 회계이익에 적용세율을 곱하여 산출한 금액과 법인세비용

(수익)간의 수치 조정 및 적용세율의 산출근거

(나) 평균유효세율과 적용세율간의 수치 조정 및 적용세율의 산출근거

- (4) 직전 회계기간 대비 적용세율의 변동에 대한 설명
- (5) 재무상태표에 이연법인세자산으로 인식되지 않은 차감할 일시적차이, 미사용 세무상결손금, 미사용 세액공제 등의 금액(만일 만료시기가 있는 경우, 당해 만료시기)
- (6) 이연법인세부채로 인식되지 않은 종속기업, 지점 및 관계기업에 대한 투자자산, 그리고 공동약정 투자지분과 관련된 일시적차이 총액(문단 39 참조)
- (7) 일시적차이, 미사용 세무상결손금 및 미사용 세액공제의 각 유형별로 다음의 사항
 - (가) 표시되는 각 회계기간의 재무상태표에 인식된 이연법인세 자산과 부채의 금액
 - (나) 이연법인세 수익 또는 비용이 재무상태표에 인식된 금액의 변동으로부터 명확히 나타나지 않는 경우, 당기손익으로 인식된 이연법인세 수익 또는 비용의 금액
- (8) 중단영업이 있는 경우, 다음 사항으로 인한 법인세비용
 - (가) 중단으로 인한 이익이나 손실
 - (나) 중단된 영업의 정상 활동에서 당기 중 발생한 손익과 이에 상응하는 비교표시되는 각 과거기간의 금액
- (9) 재무제표의 공표가 승인되기 전에 주주에게 배당을 제안하거나 선언하였으나 재무제표에 부채로 인식되지 않은 배당금의 법인세효과
- (10) 기업이 취득자인 사업결합으로 인하여 취득자가 취득 전에 인식한 이연법인세자산 금액이 변동한 경우(문단 67 참조) 그 변동금액
- (11) 사업결합으로 획득한 이연법인세효익을 취득일에 인식하지 않았지만 취득일 후에 인식한 경우(문단 68 참조), 이연법인세효익을 인식하는 원인이 된 사건이나 상황의 변동에 대한 설명

- 82 다음에 해당하는 경우에 이연법인세자산의 금액과 이를 인식하는 근거를 공시한다.
- (1) 차감할 일시적차이 등의 금액이 기존 가산할 일시적차이의 소멸로 인한 이익을 초과하기 때문에 이연법인세자산의 사용이 미래 과세소득의 발생여부에 따라 결정되는 경우
 - (2) 이연법인세자산과 관련된 국가 내에서 기업이 당기 또는 전기에 손실을 입은 경우
- 82A 문단 52A에서 설명하는 상황에서, 기업은 주주에게 지급하는 배당이 가저울 잠재적 법인세효과의 성격을 주석으로 공시한다. 또한 실무적으로 결정될 수 있는 잠재적인 법인세효과의 금액과 실무적으로 결정하기 어려운 법인세효과가 있는지 여부를 주석으로 공시한다.
- 83 [국제회계기준위원회에 의하여 삭제됨]
- 84 문단 81(3)의 주석공시사항은 법인세비용(수익)과 회계이익의 관계가 비정상적인지의 여부와 미래에 당해 관계에 영향을 미칠 수 있는 유의적인 요인에 대하여 재무제표이용자가 이해하는 데 유용하다. 법인세비용(수익)과 회계이익과의 관계는 과세되지 않는 수익, 과세소득(세무상결손금) 결정시 차감되지 않는 비용, 세무상결손금의 효과 및 외국 세율의 효과 등의 요인으로부터 영향을 받는다.
- 85 법인세비용(수익)과 회계이익의 관계는 재무제표 이용자에게 가장 의미 있는 정보를 제공하는 적용세율을 사용하여 설명한다. 가장 의미 있는 세율은 종종 기업이 소재하는 국가의 내국세율이며, 이는 실질적으로 유사한 과세소득(세무상결손금) 수준에 대하여 적용되는 지방세율과 국세에 적용되는 세율의 합을 의미한다. 그러나 여러 국가에서 영업을 하는 기업의 경우에는 각 개별 국가의 내국세율을 사용하여 작성한 각각의 조정내역을 합하는 것이 더 의미가

있을 수 있다. 다음 예는 적용세율의 선택에 따라 어떻게 수치 조정을 표시하는가를 보이기 위한 것이다.

문단 85를 설명하는 예시		
<p>19×2년에, 기업이 자기 국가(A국)에서 1,500원(19×1년:2,000원), B국에서 1,500원(19×1년:500원)의 회계이익을 냈다. A국의 세율은 30%, B국의 세율은 20%이다. A국에서는 비용 중 100원(19×1:200원)은 세무상 공제되지 않는다.</p> <p>다음은 내국세율 조정에 대한 예이다.</p>		
	19X1	19X2
회계이익	2,500	3,000
30%의 내국세율에 의한 세금	750	900
세무상 공제되지 않는 비용의 세효과	60	30
B국의 낮은 세율의 효과	(50)	(150)
법인세비용	760	780
<p>다음은 각 국가별 개별 조정 후 합산하여 조정하는 예이다. 이 방법에서는 보고기업의 내국세율과 다른 국가의 내국세율 간의 차이의 효과가 조정시 별도의 항목으로 나타나지 않는다. 문단 81(4)에서 요구하는 적용세율의 변동을 설명하기 위하여, 다른 국가에서 획득한 이익구성이나 세율의 유의적인 변동의 효과에 대한 논의가 필요할 수 있다.</p>		
회계이익	2,500	3,000
관련 국가에서 이익에 적용되는 내국세율에 의한 세금	700	750
세무상 공제되지 않는 비용의 세효과	60	30
법인세비용	760	780

- 86 평균유효세율은 법인세비용(수익)을 회계이익으로 나눈 값이다.
- 87 종속기업, 지점 및 관계기업에 대한 투자자산과 공동약정 투자지분으로부터 발생하였으나 미인식된 이연법인세부채를 실무적으로 계산할 수 없는 경우가 있다(문단 39 참조). 따라서 이 기준에서는 기초가 되는 일시적차이의 총액에 대한 공시를 요구할 뿐 이연법인세부채의 공시는 요구하지 않는다. 그러나 미인식된 이연법인세부채를 실무적으로 계산할 수 있다면, 이러한 정보가 재무제표 이용자에게 유용한 정보를 제공할 수 있으므로, 이를 주석으로 공시하도록 권장한다.
- 87A 문단 82A에서 배당금의 지급이 가져올 잠재적 법인세효과의 성격을 주석으로 공시하도록 요구하고 있다. 법인세 제도의 중요한 특징과 배당의 잠재적 법인세효과 금액에 영향을 미치는 요인에 대하여 주석으로 공시한다.
- 87B 배당금지급이 가져올 잠재적 법인세효과의 총금액을 실무적으로 계산할 수 없을 수도 있다. 그 예로 기업이 다수의 해외 종속기업을 갖고 있는 경우를 들 수 있다. 그러나 이러한 경우일지라도 총금액의 일부는 쉽게 결정될 수도 있다. 예를 들어 연결실체 내에서 지배기업과 일부 종속기업들이 미배당이익에 대하여 더 높은 세율로 법인세를 납부하였고 연결이익잉여금으로부터 미래에 배당을 지급할 때 당해 환급가능한 금액을 알고 있을 수 있다. 이러한 경우에 환급가능한 금액을 주석으로 공시한다. 실무적으로 결정할 수 없는 잠재적 법인세효과가 있는 경우 그 사실도 주석으로 공시한다. 지배기업의 별도재무제표를 작성한 경우에는 지배기업의 이익잉여금과 관련된 잠재적 법인세효과를 주석으로 공시한다.
- 87C 문단 82A에 따라 공시하는 기업은 종속기업, 지점 및 관계기업에

대한 투자자산 또는 공동약정 투자지분과 관련한 일시적차이에 관하여 주석으로 공시할 수도 있다. 그러한 경우에는 문단 82A에 따라 주석으로 공시할 정보를 결정할 때 이를 고려한다. 예를 들어 이연법인세부채가 인식되지 않은 종속기업에 대한 투자자산과 관련하여 일시적차이 총액을 주석으로 공시할 수도 있다(문단 81(6) 참조). 만일 인식하지 않은 이연법인세부채 금액을 실무적으로 계산할 수 없다면(문단 87 참조) 이러한 종속기업과 관련하여 실무적으로 계산할 수 없는 잠재적인 법인세효과 금액이 있을 수 있다.

- 88 기업회계기준서 제1037호 ‘충당부채, 우발부채, 우발자산’에 따라 법인세와 관련된 우발부채와 우발자산을 주석으로 공시한다. 예를 들어 우발부채와 우발자산은 과세당국과의 미해결된 분쟁에서 발생할 수 있다. 마찬가지로 보고기간 후에 세율 및 세법이 변경되어 제정되거나 입법예고된 경우 이러한 변경이 당기와 이연 법인세 자산과 부채에 미치는 중요한 효과를 주석으로 공시한다.(기업회계기준서 제1010호 ‘보고기간후사건’ 참조)

국제조세개혁 - 필라2 모범규칙

- 88A 필라2 법인세와 관련되는 이연법인세 자산·부채의 인식 및 공시에 대한 예외 규정을 적용하였다는 사실을 공시한다(문단 4A 참조).
- 88B 필라2 법인세와 관련되는 당기법인세비용(수익)은 별도로 공시한다.
- 88C 필라2 법률이 제정되었거나 실질적으로 제정되었지만 아직 시행일이 도래하지는 않은 기간에는, 재무제표이용자가 그 법률에서 생기는 필라2 법인세에 대한 기업의 익스포저를 이해하는 데 도움이 되는, 이미 알고 있거나 합리적으로 추정할 수 있는 정보를 공시한다.

88D 문단 88C의 공시 목적을 이루기 위하여 보고기간 말에 기업의 필라2 법인세 익스포저에 대한 질적 정보와 양적 정보를 공시한다. 이 정보는 필라2 법률의 모든 구체적인 요구사항을 반영할 필요는 없고 대략적인 범위의 형태로 제공할 수도 있다. 정보를 알지 못하거나 합리적으로 추정할 수 없는 경우에는 그 대신에 그러한 사실을 기술하고 기업의 익스포저 평가 진행 상황에 대한 정보를 공시한다.

문단 88C~88D를 설명하는 예시

문단 88C~88D의 목적과 요구사항을 충족하기 위하여 공시할 수 있는 정보의 예는 다음을 포함한다.

- (1) 필라2 법률에 기업이 어떻게 영향을 받는지와 필라2 법인세에 익스포저가 존재할 수 있는 주요 국가와 같은 질적 정보
- (2) 다음 (가) 또는 (나)와 같은 양적 정보
 - (가) 필라2 법인세 적용 대상이 될 수 있는 순이익의 비율과 해당 순이익에 적용되는 평균유효세율을 나타내는 정보
 - (나) 필라2 법률이 시행되었다면 기업의 평균유효세율이 어떻게 달라졌을지를 나타내는 정보

시행일

89 [한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]

90 [한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]

91 [한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]

92 [한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]

한92.1 이 기준서는 2011년 1월 1일 이후 최초로 개시하는 회계연도부터 적용한다. 다만, 2009년 1월 1일 이후 개시하는 회계연도부터 적용

할 수 있다.

한92.2 이 기준서를 2009년 1월 1일 이후 개시하는 회계연도부터 적용하는 경우에는 문단 95를 적용한다.

93 문단 68은 사업결합으로 취득한 이연법인세자산의 인식에 대하여 기업회계기준서 제1103호(2008년 전면개정)의 시행일부터 전진적으로 적용한다.

94 그러므로 기업은 취득일에 존재하는 사실과 상황에 대한 새로운 정보의 결과 측정기간 동안에 인식된 법인세효익을 제외하고, 법인세효익이 취득일 현재 별도로 인식하는 기준을 충족하지 못하고 취득일 후에 인식된다면 과거의 사업결합 회계처리를 조정하지 않는다. 그 밖의 인식된 법인세효익은 당기손익(또는 이 기준서에서 요구하는 경우 당기손익 이외의 항목)으로 인식한다.

95 기업회계기준서 제1103호(2008년 전면개정)는 이 기준서의 문단 21과 67을 개정하고 문단 32A, 81⁽¹⁰⁾ 및 ⁽¹¹⁾을 추가하였다. 이 개정 내용은 2009년 7월 1일 이후 개시하는 회계연도부터 적용한다. 기업회계기준서 제1103호(2008년 전면개정)를 조기에 적용하는 경우에는 이 개정 내용도 동시에 적용한다.

96 [국제회계기준위원회에서 삭제함]

97 [국제회계기준위원회에서 삭제함]

98 2011년에 공표된 '이연법인세: 기초자산의 회수'에 의해 문단 52의 문단번호가 51A로 수정되었으며, 문단 10과 문단 51A에 따르는 예시가 개정되었으며, 문단 51B, 문단 51C와 이에 따른 예시, 문단 51D, 51E 그리고 99는 추가되었다. 이 개정사항은 2012년 1월

1일 이후 최초로 개시하는 회계연도부터 적용한다. 조기적용을 허용한다. 개정사항을 조기적용하는 경우에는 그 사실을 공시한다.

- 98A 2012년 11월에 발표된 기업회계기준서 제1111호 ‘공동약정’은 문단 2, 15, 18(5), 24, 38, 39, 43~45, 81(6), 87 및 87C를 개정하였다. 동 개정내용은 기업회계기준서 제1111호를 적용하는 경우 적용한다.
- 98B 2012년 6월에 발표된 기업회계기준서 제1001호의 개정에 따라 문단 77이 개정되었고 문단 77A가 삭제되었다. 이 개정 내용은 개정된 기업회계기준서 제1001호를 적용할 때 적용한다.
- 98C 2013년 6월에 발표된 ‘투자기업’(기업회계기준서 제1110호 ‘연결재무제표’, 제1112호 ‘타 기업에 대한 지분의 공시’ 및 제1027호 ‘별도 재무제표’의 개정)에서 문단 58과 68C를 개정하였다. 동 개정내용은 2014년 1월 1일 이후 최초로 시작하는 회계연도부터 적용한다. 조기 적용이 허용된다. 기업이 조기적용할 경우 그러한 사실을 공시하고 ‘투자기업’에 포함된 모든 개정내용을 동시에 적용한다.
- 98D [국제회계기준위원회에서 삭제함]
- 98E 2015년 12월에 공표한 기업회계기준서 제1115호 고객과의 계약에서 생기는 수익’에 따라 문단 59를 개정하였다. 이 개정 내용은 기업회계기준서 제1115호를 적용할 때 적용한다.
- 98F 2015년 12월에 공표한 기업회계기준서 제1109호에 따라 문단 20을 개정하였고 문단 96, 97, 98D를 삭제하였다. 기업회계기준서 제1109호를 적용할 때에 이 개정 내용을 적용한다.
- 98G 2017년 12월에 공표한 기업회계기준서 제1116호에 따라 문단 20

을 개정하였다. 이 개정 내용은 기업회계기준서 제1116호를 적용할 때 적용한다.

98H 2016년 12월에 공표한 기업회계기준서 제1012호 개정 '미실현손실에 대한 이연법인세자산 인식'에 따라 문단 29를 개정하였고, 문단 27A, 29A와 문단 26에 대한 예시를 추가하였다. 이 개정 내용은 2017년 1월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 적용하되, 조기 적용할 수도 있다. 개정 내용을 조기 적용하는 경우에는 그 사실을 공시한다. 기업은 이 개정 내용을 기업회계기준서 제1008호 '회계정책, 회계추정치 변경과 오류'에 따라 소급하여 적용한다. 그러나 개정 내용을 최초로 적용할 때 비교 표시되는 가장 이른 기간의 기초 자본의 변동은 기초 이익잉여금과 자본의 다른 항목에 배분하지 않고 기초 이익잉여금(적절하다면 자본의 다른 항목)으로 인식할 수도 있다. 이 경감 규정을 적용하는 경우에는 그 사실을 공시한다.

98I 2018년 4월에 발표한 '한국채택국제회계기준 2015-2017 연차개선'에 따라 문단 57A를 추가하였고 문단 52B를 삭제하였다. 이 개정 내용은 2019년 1월 1일 이후 처음 시작되는 회계연도부터 적용하되 조기 적용할 수도 있다. 조기 적용하는 경우에는 그 사실을 공시한다. 이 개정 내용을 처음 적용하는 경우, 비교 표시되는 가장 이른 기간 이후에 인식된 배당의 법인세효과에 이 개정 내용을 적용한다.

98J 2021년 12월에 공표한 '단일 거래에서 생기는 자산과 부채에 관련되는 이연법인세'에 따라 문단 15, 22, 24를 개정하였고, 문단 22A를 추가하였다. 이 개정 내용은 문단 98K~98L에 따라 2023년 1월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 적용하되 조기 적용할 수도 있다. 조기 적용하는 경우에는 그 사실을 공시한다.

- 98K '단일 거래에서 생기는 자산과 부채에 관련되는 이연법인세'는 비교 표시되는 가장 이른 기간의 시작일 이후에 이루어진 거래에 적용한다.
- 98L '단일 거래에서 생기는 자산과 부채에 관련되는 이연법인세'를 적용하는 기업은 비교 표시되는 가장 이른 기간의 시작일에 다음 항목도 모두 인식한다.
- (1) 다음 (가)와 (나)에 관련되는 모든 차감할 일시적차이와 가산할 일시적차이에 대하여 이연법인세자산(차감할 일시적차이가 사용될 수 있는 과세소득의 발생 가능성이 높은 경우에 한정됨)과 이연법인세부채를 인식한다.
 - (가) 사용권자산과 리스부채
 - (나) 사후처리 및 복구 관련 부채, 그리고 이 부채에 대응하여 관련 자산 원가의 일부로 인식한 금액
 - (2) 개정 내용의 최초 적용에 따른 누적 효과를 비교 표시되는 가장 이른 기간 시작일에 이익잉여금(또는 적절하다면 자본의 다른 구성요소) 기초 잔액을 조정하여 인식한다.
- 98M 2023년 12월에 공표한 '국제조세개혁 - 필라2 모범규칙'에 따라 문단 4A와 88A~88D를 추가하였다.
- (1) 문단 4A와 88A는 이 개정 내용이 공표되는 즉시 기업회계기준서 제1008호에 따라 소급 적용한다.
 - (2) 문단 88B~88D는 2023년 1월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 적용한다. 2023년 12월 31일 이전에 종료되는 중간기간의 경우, 해당 문단에서 요구하는 정보를 반드시 공시해야 하는 것은 아니다.

기업회계기준해석서 제2021호

'법인세: 재평가된 비상각자산의 회수' 대체

- 99 2011년에 공표된 '이연법인세: 기초자산의 회수'에 의해 개정된 사항은, 기업회계기준해석서 제2021호 '법인세: 재평가된 비상각자산의 회수'를 대체한다.

기업회계기준서 제1012호의 제·개정 등에 대한 회계기준위원회의 의결

기업회계기준서 제1012호의 제정에 대한 회계기준위원회의 의결(2007년)

기업회계기준서 제1012호 ‘법인세’의 제정(2007.11.23.)은 회계기준위원회 위원 7인 전원의 찬성으로 의결하였다.

회계기준위원회 위원:

이효익(위원장), 서정우(상임위원), 김성남, 윤순석, 최상태, 황성식, 황인태

기업회계기준서 제1012호의 개정에 대한 회계기준위원회의 의결(2011년)

기업회계기준서 제1012호 ‘법인세’의 개정(2011.04.27.)은 회계기준위원회 위원 7인 전원의 찬성으로 의결하였다.

회계기준위원회 위원:

임석식(위원장), 김찬홍(상임위원), 고완석, 박영진, 변용희, 전 팔, 최 관

기업회계기준서 제1012호의 개정에 대한 회계기준위원회의 의결(2016년)

기업회계기준서 제1012호 ‘법인세’의 개정(2016.11.15.)은 회계기준위원회 위원 7인 전원의 찬성으로 의결하였다.

회계기준위원회 위원:

장지인(위원장), 권성수(상임위원), 신병일, 이길우, 전영교, 정석우, 한봉희

기업회계기준서 제1012호의 개정에 대한 회계기준위원회의 의결(2021년)

기업회계기준서 제1012호 '법인세'의 개정(2021. 10. 15.)은 회계기준위원회 위원 9명 전원의 찬성으로 의결하였다.

회계기준위원회 위원:

김의형(위원장), 박세환(상임위원), 김광오, 박권추, 오병관, 윤성수, 이경호, 이동근, 전영순

기업회계기준서 제1012호의 개정에 대한 회계기준위원회의 의결(2023년)

기업회계기준서 제1012호 '법인세'의 개정(2023. 9. 15.)은 회계기준위원회 위원 9명 전원의 찬성으로 의결하였다.

회계기준위원회 위원:

이한상(위원장), 박세환(상임위원), 김광오, 박권추, 오병관, 윤재원, 이동근, 전영순, 허세봉

적용사례

실무적용지침

기업회계기준서 제1012호 ‘법인세’의 적용사례

이 적용사례는 기업회계기준서 제1012호에 첨부되지만, 이 기준서의 일부를 구성하는 것은 아니다.

일시적차이의 예시

A. 가산할 일시적차이를 발생시키는 상황의 예시

모든 가산할 일시적차이는 이연법인세부채를 발생시킨다.

당기손익에 영향을 미치는 거래

- 1 후취조건의 이자가 기업회계상으로는 발생기준으로 회계이익에 포함되지만, 과세소득에는 현금기준으로 포함되는 경우
- 2 재화의 판매로 인한 수익이 기업회계상으로는 재화의 인도시점에 회계이익에 포함되지만 과세소득에는 대금의 회수시점에 포함되는 경우 (*참조: B3에서 설명하듯이 관련 재고자산에 관한 차감할 일시적차이도 발생한다*)
- 3 자산의 감가상각이 기업회계보다 세무회계에서 더 빨리 진행되는 경우
- 4 회계이익 결정시 개발원가를 자본화하여 미래 회계기간에 걸쳐 상각되지만 과세소득을 결정할 때는 당해 개발원가가 발생한 때에 공제되는 경우
- 5 선급비용이 당기나 과거의 과세소득을 결정할 때에 현금기준으로 이미 공제된 경우

재무상태표에 영향을 미치는 거래

- 6 자산의 감가상각비가 세무상 공제되지 않으며, 자산이 처분되거나 폐기될 경우에도 공제되지 않는 경우 (참조: 이 기준서 문단 15(2)에 따르면, 당해 자산이 사업결합에서 취득된 경우가 아니면 이연법인세 부채의 인식이 금지된다. 문단 22도 참조)
- 7 차입자는 대여 받은 금액(만기시 지급액과 동일한 금액)에서 거래원가를 차감한 금액을 차입금으로 인식한다. 후속적으로 거래원가를 상각하여 손익에 반영함으로써 차입금의 장부금액이 증가한다. 그런데 세무상으로는 차입금이 최초로 인식될 때 거래원가가 공제되는 경우 (참조: (1) 가산할 일시적차이는 당기와 과거기간의 과세소득을 결정할 때 이미 공제된 거래원가에서 회계상 누적상각액을 차감한 금액이다. (2) 차입금의 최초 인식이 과세소득에 영향을 미치기 때문에 이 기준서 문단 15(2)의 예외가 적용되지 않는다. 따라서 차입자는 이연법인세부채를 인식한다)
- 8 차입금은 거래원가를 차감한 순액으로 최초 인식하며, 거래원가는 기업회계상 만기까지 상각한다. 이러한 거래원가의 상각액이 미래, 현재 또는 과거기간의 과세소득을 결정할 때 공제되지 않는 경우 (참조 : (1) 가산할 일시적차이는 상각되지 않은 거래원가이다. (2) 이 기준서 문단 15(2)에서는 그 결과로 발생하는 이연법인세부채의 인식을 금지한다)
- 9 복합금융상품(예: 전환사채)의 부채요소는 만기상환액을 할인하여 측정한다(기업회계기준서 제1032호 ‘금융상품: 표시’ 참조). 그런데 할인가액은 과세소득(세무상 결손금)을 결정할 때 공제되지 않는 경우

공정가치 조정과 재평가

- 10 금융자산이나 투자부동산을 원가보다 큰 공정가치로 평가하지만 세무상으로는 동일하게 조정되지 않는 경우
- 11 기업은 유형자산을 재평가하지만(기업회계기준서 제1016호 ‘유형 자산’ 재평가모형), 세무상으로는 동일하게 조정되지 않는 경우 (참조: 이 기준서 문단 61A에서 관련 이연법인세의 세효과를 기타 포괄손익으로 인식하도록 요구한다)

사업결합 및 연결

- 12 사업결합에서 자산의 장부금액은 공정가치로 평가하지만 세무상으로는 동일하게 조정되지 않는 경우 (최초 인식한 때 이에 따른 이연법인세부채는 영업권을 증가시키거나, 염가매수차익을 감소시킨다. 이 기준서 문단 66 참조)
- 13 영업권 장부금액 감소분이 과세소득을 결정할 때 공제되지 않으며 영업권의 원가도 사업을 처분할 때 공제되지 않는 경우 (참조: 이 기준서 문단 15(1)는 결과적으로 발생하는 이연법인세부채의 인식을 금지한다)
- 14 내부거래에서 발생한 미실현손실이 재고자산이나 유형자산의 장부금액에 반영됨으로써 제거되는 경우
- 15 종속기업, 지점, 관계기업 및 공동기업의 이익잉여금은 연결이익잉여금에 포함되지만, 법인세는 이익이 지배기업에 배당될 때 부과되는 경우 (참조: 이 기준서 문단 39는 지배기업, 투자자 또는 공동기업 참여자 또는 공동영업자가 일시적차이의 소멸시점을 통제할 수 있고 예측가능한 미래에 일시적차이가 소멸하지 않을 가

능성이 높은 경우 이연법인세부채의 인식을 금지한다)

- 16 외국의 종속기업, 지점, 관계기업 및 공동기업의 투자가 환율의 변동에 영향을 받는 경우 (참조: (1) 가산할 일시적차이나 차감할 일시적차이가 발생할 수 있다. (2) 이 기준서 문단 39에서는 지배기업, 투자자 또는 공동기업 참여자 또는 공동영업자가 일시적차이의 소멸시점을 통제할 수 있고 예측가능한 미래에 일시적차이가 소멸하지 않을 가능성이 높은 경우 이연법인세부채의 인식을 금지한다)
- 17 기업의 비화폐성자산 및 부채가 기능통화로 측정되지만, 과세소득 또는 세무상 결손금이 다른 통화로 결정되는 경우 [참조: (1) 가산할 일시적차이나 차감할 일시적차이가 발생할 수 있다. (2) 가산할 일시적차이가 있는 경우, 그에 따른 이연법인세부채가 인식된다 (이 기준서 문단 41). (3) 이연법인세의 세효과는 당기손익에 반영된다. 이 기준서 문단 58 참조]

초인플레이션

- 18 비화폐성자산이 보고기간말의 측정단위로 재작성되는데(기업회계 기준서 제1029호 ‘초인플레이션 경제에서의 재무보고’ 참조) 세무상으로는 동일하게 조정되지 않는 경우 (참조: (1) 이연법인세의 세효과는 당기손익으로 반영된다. (2) 만약 비화폐성자산이 재작성될 뿐만 아니라 재평가된다면, 재평가와 관련된 이연법인세의 세효과는 기타포괄손익에 반영하고 재작성과 관련된 이연법인세의 세효과는 당기손익에 반영한다)

B. 차감할 일시적차이를 발생시키는 상황의 예시

차감할 일시적차이는 모두 이연법인세자산을 발생시킨다. 그러나 일부 이연법인세자산은 이 기준서 문단 24의 인식요건을 충족하지 못할 수 있다.

당기손익에 영향을 미치는 거래

- 1 퇴직급여원가는 회계이익을 결정할 때 종업원이 근무용역을 제공하는 시점에 차감되지만, 과세소득을 결정할 때에는 퇴직급여를 지급하거나, 퇴직연금기금에 출연하는 시점에 공제되는 경우 (참조: 제품보증원가나 이자와 같은 비용이 과세소득을 결정할 때 현금기준으로 공제될 경우 유사한 차감할 일시적차이가 발생한다)
- 2 재무제표상 자산의 감가상각누계액이 보고기간말까지 허용된 세무상 감가상각누계액보다 큰 경우
- 3 보고기간말 전에 판매된 재고자산의 원가는 재화나 용역이 인도되는 시점에 공제되지만 과세소득을 결정할 때에는 현금이 회수되는 시점에 공제되는 경우 (참조: 앞의 A2에서 설명한 것처럼 관련 매출채권에서 가산할 일시적차이가 발생한다)
- 4 재고자산의 순실현재가치나 유형자산의 회수가능액이 기존 장부금액보다 작아서 자산의 장부금액을 감액하지만, 세무상으로는 이러한 감액이 자산의 판매시점까지 인정되지 않는 경우
- 5 연구원가(또는 창업원가 또는 기타 개업원가)가 회계이익을 결정할 때에는 비용으로 인식되지만 과세소득을 결정할 때는 차기이후까지 공제되지 않는 경우
- 6 수익이 재무상태표상에서는 이연되지만, 당기나 과거기간의 과세소득에는 이미 포함되어있는 경우
- 7 재무상태표에 이연수익으로 처리되어있는 정부보조금이 미래 회계기간에 과세되지 않는 경우 (참조: 이 기준서 문단 24에서 이에 따른 이연법인세자산의 인식을 금지한다. 문단 33도 참조)

공정가치 조정 및 재평가

- 8 금융자산이나 투자부동산을 원가보다 작은 공정가치로 평가하지만 세무상으로는 동일하게 조정되지 않는 경우

사업결합 및 연결

- 9 사업결합에서는 부채가 공정가치로 인식되지만, 관련비용은 과세소득을 결정할 때 차기이후까지 공제되지 않는 경우 *(이에 따른 이연법인세자산은 영업권을 감소시키거나, 염가매수차익을 증가시킨다. 이 기준서 문단 66 참조)*
- 10 [국제회계기준위원회에 의하여 삭제됨]
- 11 내부거래에서 발생한 미실현이익이 재고자산이나 유형자산과 같은 자산의 장부금액에서는 제거되지만, 세무상으로는 동일하게 조정되지 않는 경우
- 12 외국의 종속기업, 지점, 관계기업 및 공동기업 투자가 환율변동의 영향을 받는 경우 *(참조: (1) 가산할 일시적차이나 차감할 일시적 차이가 발생할 수 있다. (2) 이 기준서 문단 44에 따라 (가) 예측가능한 미래에 일시적차이가 소멸할 가능성이 높으며 (나) 일시적차이가 사용될 수 있는 과세소득이 발생할 가능성이 높은 경우 이 연법인세자산을 인식한다)*
- 13 기업의 비화폐성자산과 부채가 기능통화로 측정되지만, 과세소득 또는 세무상 결손금은 다른 통화로 결정되는 경우 [참조: (1) 가산할 일시적차이나 차감할 일시적 차이가 발생할 수 있다. (2) 차감할 일시적 차이가 발생하는 경우, 향후 충분한 과세소득이 발생할 가

능성이 높은 경우에만 이연법인세자산이 인식된다. (이 기준서 문단 41) (3) 이연법인세의 세효과는 당기손익에 반영한다. 이 기준서 문단 58 참조]

자산 또는 부채의 장부금액이 세무기준액과 일치하는 상황의 예시

- 1 미지급비용이 당기나 과거 회계기간의 당기법인세부채를 결정할 때 이미 공제된 경우
- 2 차입금이 원래 수령한 금액으로 측정되며 이 금액이 만기에 상환될 금액과 동일한 경우
- 3 미지급비용이 세무상 절대 공제되지 않는 경우
- 4 미수수익이 절대 과세되지 않는 경우

계산 및 표시의 예시

다음에 기술되는 거래의 영향을 보여주기 위하여 재무상태표와 포괄손익계산서에서의 발취내용을 제시한다. 이 발취내용은 다른 기준서에서 정한 공시 및 표시규정을 모두 준수하고 있는 것은 아니다.

이 부록에 포함된 모든 사례에서 해당기업이 아래에 기술된 것 이외의 거래는 없다고 가정한다.

사례 1 - 감가상각자산

원가 10,000원인 비품을 기대 내용연수 5년 동안 정액법으로 감가상각한다. 세무상, 해당 비품은 정액법으로 연 25%씩 감가상각한다. 세무상 결손금은 과거 5년간의 과세소득에 대하여 소급공제할 수 있다. X0년도에 기업의 과세소득은 5,000원이며 법인세율은 40%이다.

기업은 판매용 제품의 생산에 비품을 사용함으로써 장부금액을 회수할 것이다. 기업의 당기법인세는 다음과 같다.

					(단위: 원)
연 도	X1	X2	X3	X4	X5
과세대상수익	2,000	2,000	2,000	2,000	2,000
세무상 감가상각	2,500	2,500	2,500	2,500	0
과세소득					
(세무상결손금)	(500)	(500)	(500)	(500)	2,000
당기법인세비용(수익):					
법인세율 40%	(200)	(200)	(200)	(200)	800

기업은 X1년도부터 X4년도까지 당기법인세자산을 인식한다. 왜냐하면 X0년도의 과세소득을 이용하여 세무상결손금의 효익을 회수할 수 있기 때문이다.

비품과 관련된 일시적차이와 그에 따른 이연법인세 자산과 부채 그리고 이

연법인세 비용과 수익은 다음과 같다.

(단위: 원)					
연 도	X1	X2	X3	X4	X5
장부금액	8,000	6,000	4,000	2,000	0
세무기준액	<u>7,500</u>	<u>5,000</u>	<u>2,500</u>	<u>0</u>	<u>0</u>
가산할 일시적차이	<u>500</u>	<u>1,000</u>	<u>1,500</u>	<u>2,000</u>	<u>0</u>
기초 이연법인세부채	0	200	400	600	800
이연법인세비용(수익)	<u>200</u>	<u>200</u>	<u>200</u>	<u>200</u>	<u>(800)</u>
기말 이연법인세부채	<u>200</u>	<u>400</u>	<u>600</u>	<u>800</u>	<u>0</u>

가산할 일시적차이의 소멸로 후속 회계연도에 과세대상수익이 발생하기 때문에 X1년도부터 X4년도까지 이연법인세부채를 인식한다. 포괄손익계산서는 다음과 같다.

(단위: 원)					
연 도	X1	X2	X3	X4	X5
수익	2,000	2,000	2,000	2,000	2,000
감가상각	<u>2,000</u>	<u>2,000</u>	<u>2,000</u>	<u>2,000</u>	<u>2,000</u>
세전이익	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>
당기법인세비용(수익)	(200)	(200)	(200)	(200)	800
이연법인세비용(수익)	<u>200</u>	<u>200</u>	<u>200</u>	<u>200</u>	<u>(800)</u>
총법인세비용(수익)	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>
당기순이익	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>

사례 2 - 이연법인세 자산과 부채

사례는 X5와 X6 두 회계기간을 다루고 있다. X5년도의 법인세율은 40%이며, X6년도의 법인세율은 35%이다.

자선기부금은 지출할 때 비용으로 인식되지만, 세무상으로는 공제되지 않는다.

X5년도에 관련 당국에서 유황 배출물과 관련하여 일종의 조치를 취할 것이라는 통보를 받았다. 비록 X6년말 현재 그러한 조치가 아직 법정에까지 가지는 않았으나 기업은 조치에 따른 벌금의 최선의 추정치로 700원의 부채를 인식하였다. 벌금은 세무상 공제되지 않는다.

X2년도에 신상품개발과 관련해 1,250원의 원가가 발생되었다. 해당 원가는 세무상 X2년도에 공제되었다. 회계상으로는 해당 비용을 자본화하여 5년 동안 정액법으로 상각하였다. X4년 12월 31일 해당 개발원가의 미상각잔액은 500원이다.

X5년도에 기존 종업원에게 퇴직할 때 의료보험혜택을 제공하기로 약정하였다. 기업은 종업원이 용역을 제공하는 기간에 의료보험혜택 비용을 인식한다. X5, X6년 동안 퇴직자에게 해당 혜택에 따른 지급을 하지 않았다. 의료보험원가는 퇴직자에게 실제 지급될 때 세무상 공제된다. 기업은 이연법인세자산을 활용할 수 있을 정도의 과세소득이 가능할 것이라고 결정하였다.

건물은 회계상 연 5%, 세무상 연 10%로 정액법으로 감가상각한다. 차량운반구는 회계상 연 20%, 세무상 연 25%로 정액법으로 감가상각한다. 회계상 자산이 취득되는 연도에 1년분을 감가상각한다.

X6년 1월 1일에 건물이 65,000원으로 재평가되었으며, 잔존내용연수는 재평가 시점부터 20년으로 추정하였다. 이러한 재평가는 X6년도의 과세소득에 영향을 미치지 않으며 과세당국은 재평가를 반영하기 위하여 건물의 세무기준액을 조정하지 않는다. X6년에 기업은 재평가적립금에서 이익잉여금으로 1,033원을 대체하였다. 이 1,033원은 건물의 실제 감가상각비인 3,250원과 건물원가에 근거한 감가상각비 (X6년 1월 1일의 장부금액 33,200원을 잔존내용

연수 20년으로 나눈 1,660원)의 차이 1,590원에서 관련 이연법인세 557원을 차감한 금액이다. (이 기준서 문단 64 참조)

당기법인세비용

	X5	(단위: 원) X6
회계이익	8,775	8,740
가산		
회계상 감가상각	4,800	8,250
자선기부금	500	350
환경오염벌과금	700	-
제품개발원가	250	250
의료보험혜택	2,000	1,000
	<u>17,025</u>	<u>18,590</u>
차감		
세무상 감가상각	(8,100)	(11,850)
과세소득	<u>8,925</u>	<u>6,740</u>
당기법인세비용(법인세율 40%)	<u>3,570</u>	
당기법인세비용(법인세율 35%)		<u>2,359</u>

유형자산의 장부금액

원가	건물	차량 운반구	(단위: 원) 합계
잔액 (X4/12/31)	50,000	10,000	60,000
증가 (X5)	<u>6,000</u>	<u>-</u>	<u>6,000</u>
잔액 (X5/12/31)	56,000	10,000	66,000
재평가에 따른 감가상각 누계액의 제거 (X6/1/1)	(22,800)	-	(22,800)
재평가 (X6/1/1)	<u>31,800</u>	<u>-</u>	<u>31,800</u>
잔액 (X6/1/1)	<u>65,000</u>	<u>10,000</u>	<u>75,000</u>
증가 (X6)	<u>-</u>	<u>15,000</u>	<u>15,000</u>
	<u>65,000</u>	<u>25,000</u>	<u>90,000</u>

			(단위: 원)
감가상각누계액	건물	차량 운반구	합계
	5%	20%	
잔액 (X4/12/31)	20,000	4,000	24,000
감가상각비 (X5)	2,800	2,000	4,800
잔액 (X5/12/31)	22,800	6,000	28,800
재평가 (X6/1/1)	(22,800)	-	(22,800)
잔액 (X6/1/1)	-	6,000	6,000
감가상각비 (X6)	3,250	5,000	8,250
잔액 (X6/12/31)	3,250	11,000	14,250
장부금액			
X4/12/31	30,000	6,000	36,000
X5/12/31	33,200	4,000	37,200
X6/12/31	61,750	14,000	75,750

유형자산의 세무기준액

			(단위: 원)
원가	건물	차량 운반구	합계
잔액 (X4/12/31)	50,000	10,000	60,000
증가 (X5)	6,000	-	6,000
잔액 (X5/12/31)	56,000	10,000	66,000
증가 (X6)	-	15,000	15,000
잔액 (X6/12/31)	56,000	25,000	81,000
감가상각누계액	10%	25%	
잔액 (X4/12/31)	40,000	5,000	45,000
감가상각비 (X5)	5,600	2,500	8,100
잔액 (X5/12/31)	45,600	7,500	53,100
감가상각비 (X6)	5,600	6,250	11,850
잔액 (X6/12/31)	51,200	13,750	64,950
세무기준액			
X4/12/31	10,000	5,000	15,000
X5/12/31	10,400	2,500	12,900
X6/12/31	4,800	11,250	16,050

이연법인세 자산과 부채 및 비용(X4/12/31)

	장부금액	세무 기준액	(단위: 원) 일시적 차이
매출채권	500	500	-
재고자산	2,000	2,000	-
제품개발원가	500	-	500
투자자산	33,000	33,000	-
유형자산	36,000	15,000	21,000
총자산	<u>72,000</u>	<u>50,500</u>	<u>21,500</u>
당기 미지급법인세	3,000	3,000	-
매입채무	500	500	-
미지급별과금	-	-	-
의료보험혜택부채	-	-	-
장기성 차입금	20,000	20,000	-
이연법인세부채	8,600	8,600	-
총부채	<u>32,100</u>	<u>32,100</u>	
납입자본	5,000	5,000	-
재평가잉여금	-	-	-
이익잉여금	34,900	13,400	
총부채/자본	<u>72,000</u>	<u>50,500</u>	
일시적차이			<u>21,500</u>
이연법인세부채	(21,500의 40%)		<u>8,600</u>
이연법인세자산	-	-	-
순이연법인세부채			<u>8,600</u>

이연법인세 자산과 부채 및 비용(X5/12/31)

	장부금액	세무 기준액	(단위: 원) 일시적 차이
매출채권	500	500	-
재고자산	2,000	2,000	-
제품개발원가	250	-	250
투자자산	33,000	33,000	-
유형자산	37,200	12,900	24,300
총자산	<u>72,950</u>	<u>48,400</u>	<u>24,550</u>
당기 미지급법인세	3,570	3,570	-

매입채무	500	500	-
미지급벌과금	700	700	-
의료보험혜택부채	2,000	-	(2,000)
장기성 차입금	12,475	12,475	-
이연법인세부채	9,020	9,020	-
총부채	<u>28,265</u>	<u>26,265</u>	<u>(2,000)</u>
납입자본	5,000	5,000	-
재평가잉여금	-	-	-
이익잉여금	39,685	17,135	-
총부채/자본	<u>72,950</u>	<u>48,400</u>	
일시적차이			<u>22,500</u>
이연법인세부채	24,550의 40%		9,820
이연법인세자산	2,000의 40%		(800)
순이연법인세부채			9,020
차감: 기초이연법인세부채			(8,600)
일시적차이의 발생 및 소멸과 관련된 이연법인세비용(수익)			<u>420</u>

이연법인세 자산과 부채 및 비용(X6/12/31)

	장부금액	세무 기준액	(단위: 원) 일시적 차이
매출채권	500	500	-
재고자산	2,000	2,000	-
제품개발원가	-	-	-
투자자산	33,000	33,000	-
유형자산	75,750	16,050	59,700
총자산	<u>111,250</u>	<u>51,550</u>	<u>59,700</u>
당기 미지급법인세	2,359	2,359	-
매입채무	500	500	-
미지급벌과금	700	700	-
의료보험혜택부채	3,000	-	(3,000)
장기성 차입금	12,805	12,805	-
이연법인세부채	19,845	19,845	-
총부채	<u>39,209</u>	<u>36,209</u>	<u>(3,000)</u>
납입자본	5,000	5,000	-
재평가잉여금	19,637	-	-
이익잉여금	47,404	10,341	-
총부채/자본	<u>111,250</u>	<u>51,550</u>	

일시적차이		56,700
이연법인세부채	59,700의 35%	20,895
이연법인세자산	3,000의 35%	(1,050)
순이연법인세부채		19,845
차감:		
기초이연법인세부채		(9,020)
법인세율의 하락에 따른 기초이연법인세부채의 조 정	22,500의 5%	1,127
재평가잉여금에 귀속되는 이연법인세	31,800의 35%	(11,130)
일시적차이의 발생 및 소 멸과 관련된 이연법인세비 용(수익)		822

공시의 예시

이 기준서에서 요구하는 공시금액은 다음과 같다.

법인세비용(수익)을 구성하는 주요 요소 (문단 79)

	(단위: 원)	
	X5	X6
당기법인세비용	3,570	2,359
일시적차이의 발생 및 소멸과 관련 된 이연법인세비용(수익)	420	822
법인세율의 하락에 따른 이연법인세비용(수익)	-	(1,127)
법인세비용	3,990	2,054

기타포괄손익의 각 구성요소와 관련된 법인세 (문단 81(1의2))

	(단위: 원)	
	X5	X6
건물재평가 관련 이연법인세	-	(11,130)

추가로 이연법인세 557원은 이익잉여금에서 재평가적립금으로 X6년도에 대체되었다. 이는 건물의 실제 감가상각비와 이와 대응하는 건물원가에 근거한 감가상각비의 차이와 관련이 있다.

법인세비용과 회계이익 사이의 관계에 대한 설명(문단 81(3))

이 기준서에서는 법인세비용(수익)과 회계이익의 관계 설명에 대해 두 가지 방법을 허용한다. 이러한 두 가지 방법에 대한 예시는 다음과 같다.

(i) 회계이익에 적용세율을 곱하여 산출한 금액과 법인세비용(수익)간의 수치 조정과 적용세율의 산출근거

	(단위: 원)	
	X5	X6
회계상 이익	8,775	8,740
적용세율 35%(X5: 40%)하에서의 법인세	3,510	3,059
과세소득 결정시 공제되지 않는 비용의 세효과:		
자선기부금	200	122
환경오염벌과금	280	-
세율인하에 따른 기초 이연법인세의 감소	-	(1,127)
법인세비용	3,990	2,054

적용세율은 법인세율 30%(X5: 35%)와 지방세율 5%의 합계이다.

(ii) 평균유효세율과 적용세율 간의 수치 조정과 적용세율의 산출근거(문단 81(3)의(나))

	(단위: 원)	
	X5	X6
	%	%
적용세율	40.0	35.0
세무상 공제되지 않는 비용의 세효과		
기부금	2.3	1.4

환경오염벌과금	3.2	-
법인세율 인하에 따른 기초이연법인세의 효과	-	(12.9)
평균유효세율(법인세비용을 세전이익으로 나누어 산출)	45.5	23.5

적용세율은 법인세율 30%(X5: 35%)와 지방세율 5%의 합계이다.

직전 회계기간 대비 적용세율의 변동에 대한 설명 (문단 81(4))

X6년도에 정부는 법인세율을 35%에서 30%로 인하하였다.

일시적차이의 각 유형, 미사용 세무상 결손금과 미사용세액공제액의 각 유형과 관련하여:

(i) 보고하는 각 회계기간의 재무상태표에 인식된 이연법인세 자산과 부채의 금액

(ii) 이연법인세 수익이나 비용이 재무상태표에 인식된 금액의 변동으로부터 명확히 나타나지 않는 경우, 보고하는 각 회계기간의 포괄손익계산서에 인식된 이연법인세 수익이나 비용의 금액 (문단 81(7))

	X5	(단위: 원) X6
세무상 감가상각누계액	9,720	10,322
세무상 실제 지급할 때에만 공제될 수 있는 의료보험혜택부채	(800)	(1,050)
과거 과세소득 산출시 공제된 제품개발원가	100	-
관련 감가상각비 차감 후 재평가금액	-	10,573
이연법인세부채	9,020	19,845

(참조: 당기손익으로 인식된 이연법인세 수익과 비용은 재무상태표에 인식된 금액의 변동으로부터 명백히 나타난다)

사례 3 - 사업결합

X5년 1월 1일에 A사는 600원의 원가로 B사 지분의 100%를 취득하였다. 취득일에 B사에 대한 A사 투자의 세무기준액은 600원이다. 영업권장부금액의 감소는 세무상 공제되지 않으며, B사가 해당 사업부를 처분할 때에도 공제되지 않는다. A국의 법인세율은 30%이며 B국의 법인세율은 40%이다.

A사가 인식한 식별가능한 취득자산과 인수부채(이연법인세 자산과 부채 제외)의 공정가치는 B국에서의 세무기준액과 그 결과로 발생하는 일시적차이와 함께 다음의 표에 나타나있다.

(단위: 원)			
	취득시 인식한 금액	세무 기준액	일시적 차이
유형자산	270	155	115
매출채권	210	210	-
재고자산	174	124	50
퇴직급여채무	(30)	-	(30)
매입채무	(120)	(120)	-
이연법인세를 제외한 식별가능한 취득자산과 인수부채	<u>504</u>	<u>369</u>	<u>135</u>

퇴직급여채무에서 발생한 이연법인세자산은 유형자산과 재고자산에서 발생한 이연법인세부채와 상계된다(이 기준서 문단 74 참조).

B국에서는 영업권 원가가 공제되지 않으므로, 영업권의 세무기준액은 영(0)이다. 그러나 이 기준서 문단 15(1)에 따라 A사는 B국가에서의 영업권과 관련된 일시적차이에 대해 이연법인세부채를 인식하지 않는다.

A사의 연결재무제표에서 B사에 대한 투자의 장부금액은 다음과 같다.

	(단위: 원)
이연법인세를 제외한 식별가능한 취득자산과 인수부채의 공정가치	504
이연법인세부채 (135의 40%)	(54)
식별가능한 취득자산과 인수부채의 공정가치	450
영업권	150
장부금액	600

취득일에 B사에 대한 투자의 A국 세무기준액이 600원이기 때문에, A국가에서 투자와 관련하여 일시적차이가 발생하지 않는다. X5년에 B사의 자본(사업결합의 결과로 발생한 공정가치 조정을 포함)은 다음과 같이 변동하였다.

	(단위: 원)
X5년 1월 1일	450
X5년 유보이익(순이익 150에서 미지급배당금 80차감)	70
X5년 12월 31일	520

A는 미수배당금 80원에서 발생하는 원천징수세와 기타 세금과 관련된 부채를 인식한다.

X5년 12월 31일에 미수배당금을 제외한 A사의 B사에 대한 투자의 장부금액은 다음과 같다.

	(단위: 원)
B사의 순자산	520
영업권	150
장부금액	670

A사의 투자와 관련된 일시적차이는 70원이다. 이 금액은 취득일 이후 발생한 누적 유보이익과 같다.

예측가능한 미래에 A사가 투자자산을 처분하지 않고 B사가 유보이익을 배당하지 않는다면, A사의 B사 투자와 관련하여 이연법인세부채가 인식되지 않는다(이 기준서 문단 39와 40참조). 다만, 관계기업에 대한 투자의 경우에는 관계기업이 예측가능한 미래에 이익을 배당하지 않는다는 약정이 있는 경우에 한하여 이러한 예외가 적용된다(이 기준서 문단 42 참조). A사는 이연법인세가 인식되지 않는 일시적차이 70원을 공시한다(이 기준서 문단 81(6) 참조).

A사가 B사의 지분을 처분하거나, B사가 예측가능한 미래에 유보이익을 배당할 것으로 예상한다면, A사는 일시적차이가 소멸될 것으로 기대되는 수준까지 이연법인세부채를 인식한다. 세율은 A사가 투자자산의 장부금액을 회수할 것으로 예상하는 방식을 반영한다(이 기준서 문단 51 참조). A사는 기타포괄손익에 인식된 외화환산차이와 관련된 이연법인세 부분은 기타포괄손익으로 인식한다(이 기준서 문단 61A 참조). A사는 다음 사항을 별도로 공시한다.

- (1) 기타포괄손익에 인식된 항목과 관련된 이연법인세 금액(이 기준서 문단 81(1의 2))
- (2) 예측가능한 미래에 소멸되지 않을 것으로 예상되어 이연법인세를 인식하지 않은 잔여 일시적차이 금액(이 기준서 문단 81(6) 참조)

사례 4 - 복합금융상품

X4년 12월 31일에 X8년 1월 1일 액면 상환조건으로 1,000원의 무이자 전환사채를 발행하였다. 기업회계기준서 제1032호에 따르면, 금융상품의 부채요소는 부채로, 자본요소는 자본으로 분류한다. 기업은 최초장부금액으로 751원을 부채요소로, 249원을 자본요소로 분류한다. 후속적으로 부채요소의 기초 장부금액에 연간이자율 10%를 적용한 할인액을 이자비용으로 인식한다.

과세당국은 전환사채 부채요소의 할인액에 대한 공제를 인정하지 않는다. 세율은 40%이다.

부채요소와 관련된 일시적차이와 그에 따른 이연법인세부채 및 이연법인세비용과 수익은 다음과 같다.

	회계연도			
	X4	X5	X6	X7
부채요소의 장부금액	751	826	909	1,000
세무기준액	1,000	1,000	1,000	1,000
가산할 일시적차이	249	174	91	-
기초 이연법인세부채(40%)	0	100	70	37
자본에 반영된 이연법인세	100	-	-	-
이연법인세비용(수익)	-	(30)	(33)	(37)
기말 이연법인세부채(40%)	100	70	37	-

이 기준서 문단 23에서 설명한 바와 같이 X4년 12월 31일에 기업은 전환사채 자본요소의 최초 장부금액을 조정하는 방식으로 이연법인세부채를 인식한다. 따라서 당일에 인식된 금액은 다음과 같다.

	(단위: 원)
부채요소	751
이연법인세부채	100
자본요소(249-100)	149
	1,000

이연법인세부채의 차후 변동은 당기손익의 법인세수익으로 인식된다(이 기준서 문단 23 참조). 따라서 당기손익은 다음과 같다.

	회계연도			
	X4	X5	X6	X7
이자비용(할인액)	-	75	83	91

이연법인세비용(수익)	-	(30)	(33)	(37)
	-	45	50	54

사례 5 - 주식기준보상 거래

IFRS 2에 따라, 부여된 주식선택권의 대가로 제공받은 종업원 근무용역의 소비에 대하여 비용으로 인식하였다. 해당 비용은 주식선택권이 행사되기 전에는 세무상 공제받지 못하며, 공제금액은 행사일의 주식선택권 내재가치로 측정한다.

이 기준서의 문단 68B에서 설명하듯이 현재까지 제공받은 종업원 근무용역의 세무기준액(해당 근무용역과 관련하여 미래에 과세당국이 공제를 인정할 금액)과 영(0)인 장부금액의 차이는 차감할 일시적차이가 되고 이연법인세자산이 발생한다. 과세당국이 미래에 공제를 인정할 금액을 기말에 알 수 없다면, 이용할 수 있는 정보에 근거하여 추정하여야 한다. 만약 과세당국이 미래에 공제를 허용할 금액이 기업의 미래 주가에 따라 달라진다면, 차감할 일시적차이는 기말 현재의 주가에 근거하여 측정한다. 따라서 이 사례에서 미래 세무상 공제 예상금액(그리고 그에 따른 이연법인세자산의 측정)은 기말 시점의 주식선택권의 내재가치에 근거하여 측정되어야 한다.

이 기준서 문단 68C에서 설명하듯이, 만약 세무상 공제액(또는 추정된 미래 세무상 공제액)이 관련 누적보상비용을 초과한다면, 이는 세무상 공제액이 보상비용뿐만 아니라 자본과도 관계가 있음을 보여준다. 이 경우 문단 68C에서는 당기법인세나 이연법인세를 자본에 직접 반영할 것을 요구한다.

기업의 법인세율은 40%이다. 주식선택권은 1차연도초에 부여되었고 3차연도 말에 가득되며, 5차연도말에 행사되었다. 각 회계기간에 제공받아 소비된 종업원 근무용역의 비용, 매 기말에 존속하는 주식선택권의 수량과 내재가치는 다음과 같다.

	기말시점 주식선택권	(단위: 원) 주식선택권당 내재가치
종업원비용		

		수량	
1차연도	188,000	50,000	5
2차연도	185,000	45,000	8
3차연도	190,000	40,000	13
4차연도	0	40,000	17
5차연도	0	40,000	20

기업은 1-4차연도에 이연법인세자산과 이연법인세수익을, 5차연도에 당기법인세수익을 다음과 같이 인식한다. 4차와 5차연도에 추정된(그리고 실제의) 세무상 공제액이 누적보상비용을 초과하기 때문에 이연법인세수익과 당기법인세수익의 일부를 자본에 직접 반영한다.

1차연도

이연법인세자산과 이연법인세수익:	(단위: 원)
$(50,000 \times 5 \times 1/3^1) \times 0.40 =$	33,333

이연법인세수익은 전액 당기손익으로 인식한다. 왜냐하면 추정 미래 세무상 공제액 83,333($50,000 \times 5 \times 1/3$)원이 누적보상비용 188,000원보다 작기 때문이다.

2차연도

기말 이연법인세자산:	(단위: 원)
$(45,000 \times 8 \times 2/3 \times 0.40) =$	96,000
기초 이연법인세자산의 차감	(33,333)
당기의 이연법인세수익	62,667*

1) 제공받은 종업원 근무용역의 세무기준액은 주식선택권의 내재가치를 기준으로 산정하며, 이러한 주식선택권은 3년도의 근무용역동안 부여된다. 1차연도에는 일 년의 근무용역만을 제공받았기 때문에 종업원 근무용역의 세무기준액을 산정하기 위해서는 주식선택권의 내재가치에 1/3을 곱해야 한다.

*이 금액은 다음 방식으로 구성한다.

	(단위: 원)
일년 간 제공된 종업원근무용역의 세무기준액과 장부금액 영(0) 사이의 일시적차이에 대한 이연법인세수익:	
$(45,000 \times 8 \times 1/3 \times 0.40) =$	48,000
과거에 제공받은 종업원근무용역의 세무기준액의 조정으로 발생하는 법인세수익:	
(1) 내재가치의 증가:	18,000
$(45,000 \times 3 \times 1/3 \times 0.40) =$	
(2) 주식선택권 수량의 감소:	(3,333)
$(5,000 \times 5 \times 1/3 \times 0.40) =$	
당기의 이연법인세수익	62,667

이연법인세수익은 전액 당기손익으로 인식한다. 왜냐하면 추정 미래 세무상
공제액 240,000 ($45,000 \times 8 \times 2/3$)원이 누적보상비용 373,000 ($188,000 +$
 $185,000$)원보다 작기 때문이다.

3차연도

	(단위: 원)
기말 이연법인세자산:	
$(40,000 \times 13 \times 0.40) =$	208,000
기초 이연법인세자산의 차감	(96,000)
당기의 이연법인세수익	112,000

이연법인세수익은 전액 당기손익으로 인식한다. 왜냐하면 추정 미래 세무상
공제액 520,000($40,000 \times 13$)원이 누적보상비용
563,000($188,000 + 185,000 + 190,000$)원보다 작기 때문이다.

4차연도

	(단위: 원)
--	---------

기말 이연법인세자산:		
$(40,000 \times 17 \times 0.40) =$	272,000	
기초 이연법인세자산의 차감	(208,000)	
당기의 이연법인세수익		64,000

이연법인세수익은 다음과 같이 일부는 당기손익으로, 일부는 자본에 직접 인식한다.

		(단위: 원)
추정 미래 세무상 공제($40,000 \times 17$) =	680,000	
누적보상비용	563,000	
		117,000
초과 세무상 공제액		
당기의 이연법인세수익	64,000	
자본에 직접 인식한 초과분($117,000 \times 0.40$) =	46,800	
손익에 반영된 부분		17,200

5차연도

		(단위: 원)
이연법인세비용 (이연법인세자산의 소멸)	272,000	
자본에 직접 인식한 금액	46,800	
(자본에 직접 인식한 누적 이연법인세수익의 소멸)		
손익으로 인식한 금액		225,200
행사일에 주식선택권의 내재가치에 기초한 당기법인세수익($40,000 \times 20 \times 0.40$) =	320,000	
손익으로 인식한 금액($563,000 \times 0.40$) =	225,200	
자본에 직접 인식한 금액		94,800

요약

	(단위: 원)
--	---------

연도	종업원 급여	포괄손익계산서			재무상태표	
		당기법인세 비용(수익)	이연법인세 비용(수익)	총법인세 비용(수익)	자본	이연법인세 비용(수익)
X1	188,000	0	(33,333)	(33,333)	0	33,333
X2	185,000	0	(62,667)	(62,667)	0	96,000
X3	190,000	0	(112,000)	(112,000)	0	208,000
X4	0	0	(17,200)	(17,200)	(46,800)	272,000
X5	0	(225,000)	225,200	0	46,800	0
					(94,800)	
합계	563,000	(225,200)	0	(225,200)	(94,800)	0

사례 6 - 사업결합에서의 대체보상

20X1년 1월 1일에 기업 A는 기업 B를 100% 취득하였다. 기업 A는 기업 B의 이전 소유주에게 현금대가 400원을 지급하였다.

취득일에 기업 B는 결제되지 않은 종업원 주식선택권이 있으며, 이 주식선택권의 시장기준 측정치는 100원이다. 주식선택권은 완전히 가득되었다. 사업결합의 일부로서 기업 B의 결제되지 않은 주식선택권은 기업 A의 주식선택권으로 대체(대체보상)되며, 기업 A의 주식선택권의 내재가치는 80원이고 시장기준 측정치는 100원이다. 대체보상은 완전히 가득되어 있다. IFRS 3의 문단 B56~B62에 따라, 대체보상은 기업 B에 대한 이전대가의 일부이다. 대체보상에 대한 세무상 공제는 주식선택권이 행사될 때 이루어질 것이다. 세무상 공제는 행사일 시점의 주식선택권의 내재가치를 기초로 하게 될 것이다. 기업 A의 법인세율은 40%이다. 기업 A는 취득일에 대체보상과 관련하여 이연법인세자산 32원(내재가치 80원 × 40%)을 인식한다.

기업 A는 사업결합에서 획득한 식별가능한 순자산(이연법인세자산 및 이연법인세부채를 제외한)을 450원으로 측정한다. 획득한 식별가능한 순자산의 세무기준액은 300원이다. 기업 A는 취득일에 식별가능한 순자산에 대해 60원[(450원-300원)×40%]의 이연법인세부채를 인식한다.

영업권은 다음과 같이 계산된다.

	(단위: 원)
현금 대가	400
대체보상에 대한 시장기준 측정치	100
총 이전대가	500
이연법인세자산 및 이연법인세부채를 제외한 식별가능한 순자산	(450)
이연법인세자산	(32)
이연법인세부채	60
영업권	78

영업권 장부금액의 감소는 세무상 공제되지 아니한다. 이 기준서 문단 15(1)에 따르면, 기업 A는 사업결합에서 인식한 영업권과 관련된 가산할 일시적 차이에 대하여 이연법인세부채를 인식하지 아니한다.

사업결합과 관련된 회계처리는 다음과 같다.

	(단위: 원)
(차변) 영업권	78
(차변) 식별가능한 순자산	450
(차변) 이연법인세자산	32
(대변) 현금	400
(대변) 자본 (대체보상)	100
(대변) 이연법인세부채	60

20X1년 12월 31일에 대체보상의 내재가치는 120원이다. 기업 A는 48원(120원×40%)의 이연법인세자산을 인식한다. 기업 A는 대체보상의 내재가치 상승으로 인하여 16원(48원-32원)의 이연법인세수익을 인식한다. 회계처리는 다음과 같다.

	(단위: 원)
--	---------

현행 세법하에서 대체보상이 세무상 공제되지 않는 경우에는 기업 A는 취득 일에 이연법인세자산을 인식하지 않는다. 기업 A는 대체보상과 관련하여 세무상 공제받게 되는 후속 사건에 대해 당해 사건이 발생한 기간의 이연법인세수익 또는 이연법인세비용으로 회계처리한다.

IFRS 3의 문단 B56~B62는 대체보상 중 어떤 부분이 사업결합에 따른 이전대가의 일부인지 또는 어떤 부분이 미래 근무용역과 관련된 부분으로써 사업결합 후의 보상비용인지를 결정하는 지침을 제공한다. 사업결합 후의 비용인 대체보상에 대한 이연법인세자산과 이연법인세부채는 적용사례 5에서와 같이 일반적인 원칙에 따라 회계처리한다.

사례 7 - 공정가치로 측정되는 채무상품

채무상품

20X1년 12월 31일에 기업 Z는 다음의 세 가지 채무상품으로 구성된 포트폴리오를 보유하고 있다.

채무상품	원가(원)	공정가치(원)	계약상 이자율
A	2,000,000	1,942,857	2.00%
B	750,000	778,571	9.00%
C	2,000,000	1,961,905	3.00%

기업 Z는 모든 채무상품을 발행시점에 액면금액으로 취득하였다. 채무상품의 조건에 따르면 발행자는 만기일인 20X2년 12월 31일에 채무상품의 액면금액을 지급해야 한다.

이자금 지급은 채무상품을 취득하는 시점의 시장이자율과 같은 계약상 고정 이자율로 매년 말에 지급된다. 20X1년 말에 시장이자율은 5%인데 이 때문에 채무상품 A와 C의 공정가치는 원가보다 하락하였고, 채무상품 B의 공정가치는 원가보다 상승하였다. 기업 Z가 채무상품을 계속 보유한다면 계약상 현금흐름을 모두 받을 가능성이 높다.

20X1년 말에 기업 Z는 채무상품 A와 B의 장부금액은 사용으로(채무상품을 계속 보유하여 계약상 현금흐름을 회수), 채무상품 C는 20X2년 초에 20X1년 12월 31일의 공정가치로 매각하여 회수할 것으로 예상한다. 채무상품 C를 매각하여 생기는 자본손실과 상계할 수 있도록 채무상품 B를 매각하여 자본이익을 창출하는 것 외에 기업 Z가 쓸 수 있는 다른 재무정책은 없다고 가정한다.

채무상품은 기업회계기준서 제1109호 금융상품(또는 기업회계기준서 제1039호 금융상품: 인식과 측정)에 따라 공정가치로 측정하고 그 변동액을 기타포괄손익으로 인식한다.

세법

채무상품의 세무기준액은 원가이다. 이 금액이 세법에서 원금이 지급되는 만기일에 상계되거나 채무상품을 매각할 때의 매각가격에서 상계를 허용하는 금액이다. 세법에서는 채무상품에 대한 차익(차손)은 실현될 때에만 과세(공제)된다고 규정하였다.

세법에서는 통상적 손익과 자본손익을 구분하고 있다. 통상적 손실은 통상적 이익과 자본이익에서 모두 상계할 수 있다. 자본손실은 자본이익에서만 상계할 수 있다. 자본손실은 5년간 이월될 수 있고, 통상적 손실은 20년간 이월될 수 있다.

통상적 이익은 30% 세율로 과세되고, 자본이익은 10% 세율로 과세된다.

세법에서는 채무상품의 이자수익을 '통상적인 것'으로 분류하고, 채무상품의 매각에서 생기는 손익을 '자본'손익으로 분류한다. 채무상품의 발행자가 만기일에 원금을 지급하지 못하여 생기는 손실은 세법에 따라 통상적인 것으로 분류된다.

일반 사항

20X1년 12월 31일 현재 기업 Z는 통상적 과세소득(또는 통상적 세무상결손금)으로 소멸될 다른 원천의 가산할 일시적차이 50,000원과 차감할 일시적차이 430,000원이 있다.

20X1년 말 현재 기업 Z는 과세당국에 20X2년의 통상적 세무상결손금으로 200,000원을 신고할 가능성이 높다. 이 세무상결손금은 20X1년 12월 31일 현재 존재하는 일시적차이로서 세법에 따라 통상적인 것으로 분류되는 모든 과세대상 경제적 효익과 세무상 공제를 포함한 것이다. 이 금액들은 세법에 따라 그 기간의 결손금에 동일하게 영향을 준다.

기업 Z는 20X1년과 20X2년에 생기는 자본손실을 사용할 수 있는 자본이익이 없다.

이전 문단들에 주어진 정보를 제외하고는, 기업 Z의 20X1년과 20X2년의 이연법인세 회계처리에 관련되는 추가 정보는 없다.

일시적차이

20X1년 말에 기업 Z는 다음과 같이 일시적차이를 식별한다.

	장부금액	세무기준액	가산할 일시적차이	(단위:원) 차감할 일시적차이
채무상품 A	1,942,857	2,000,000		57,143
채무상품 B	778,571	750,000	28,571	
채무상품 C	1,961,905	2,000,000		38,095
다른 원천	명시되지 않음		50,000	430,000

자산 또는 부채의 장부금액과 세무기준액의 차이는 차감할(가산할) 일시적차이를 생기게 한다(이 기준서 문단 20, 26(4) 참조). 차감할(가산할) 일시적차이는 자산 또는 부채의 재무상태표 장부금액과 세무기준액의 차이로서 자산 또는 부채의 장부금액이 회수되거나 결제되는 미래 회계기간의 과세소득(세무상결손금)을 산정할 때 차감할(가산할) 금액이 되기 때문이다(이 기준서 문단 5 참조).

차감할 일시적차이의 사용

몇 가지 예외를 제외하고, 차감할 일시적차이에서 생기는 이연법인세자산은 차감할 일시적차이가 사용될 수 있는 충분한 미래 과세소득 금액까지 인식한다(이 기준서 문단 24 참조).

기업회계기준서 제1012호 문단 28~29에서는 차감할 일시적차이를 사용할 수 있는 과세소득의 원천을 구별하고 있다. 이는 다음 항목을 포함한다.

- (1) 존재하는 가산할 일시적차이의 미래 소멸
- (2) 미래 기간의 과세소득
- (3) 세무정책

채무상품 C에서 생기는 차감할 일시적차이를 사용할 수 있는지는 구분하여 평가한다. 이는 세법에서 매각으로 채무상품 C의 장부금액을 회수할 때 생기는 손실을 자본손실로 분류하고, 자본손실은 자본이득으로만 상계하도록 하기 때문이다(문단 27A 참조).

구분하여 평가한 결과, 채무상품 C에서 생기는 차감할 일시적차이에 대하여 이연법인세자산을 인식할 수 없다. 기업 Z는 세법에서 자본손익으로 분류하

는 사용 가능한 과세소득의 원천이 없기 때문이다.

이와 달리 채무상품 A나 다른 원천에서 생기는 차감할 일시적차이는 사용할 수 있는지를 서로 통합하여 평가한다. 이는 관련된 세무상 공제를 세법에서 통상적인 것으로 분류하기 때문이다.

채무상품 A에 관련되는 차감할 일시적차이로 나타나는 세무상 공제는 통상적인 것으로 분류된다. 세법에서 만기일에 세무기준액을 공제하여 과세소득(세무상결손금)에 미치는 영향을 통상적인 것으로 분류하기 때문이다.

20X1년 12월 31일 현재의 차감할 일시적차이를 사용할 수 있는지를 평가할 때에 기업 Z는 다음 두 단계를 수행한다.

1 단계: 가산할 일시적차이의 소멸로 인한 차감할 일시적차이의 사용(이 기준서 문단 28 참조)

기업 Z는 먼저 가산할 일시적차이의 사용 가능성을 다음과 같이 평가한다.

	(단위:원)
20X2년에 소멸할 것으로 예상되는 차감할 일시적차이	
채무상품 A	57,143
다른 원천	430,000
소멸할 차감할 일시적차이의 합계	487,143
20X2년에 소멸할 것으로 예상되는 가산할 일시적차이	
채무상품 B	(28,571)
다른 원천	(50,000)
소멸할 가산할 일시적차이의 합계	(78,571)
가산할 일시적차이의 소멸로 인한 사용 (1 단계)	78,571
2 단계에서 사용을 평가해야 하는 나머지 차감할 일시적차이	
(487,143 - 78,571)	408,572

1 단계에서 기업 Z는 차감할 일시적차이 78,571원과 관련하여 이연법인세자산을 인식할 수 있다.

2 단계: 미래 과세소득으로 인한 차감할 일시적차이의 사용(이 기준서 문단 29(1) 참조)

이 단계에서 기업 Z는 다음과 같이 미래 과세소득의 사용 가능성을 평가한다.

	(단위:원)
20X2년에 발생 가능성이 높은 법인세 납부(환급) 대상 미래 과세소득(세무상결손금)	(200,000)
가산: 20X2년에 소멸할 것으로 예상되는 차감할 일시적차이를 다시 가산	487,143
차감: 소멸할 가산할 일시적차이(1 단계에서 사용함)	(78,571)
발생 가능성이 높은 20X2년의 과세소득(차감할 일시적차이의 사용을 평가하기 위해 세무상 공제를 제외)	208,572
1 단계에서 사용을 평가한 부분을 제외한 나머지 차감할 일시적차이	408,572
미래 과세소득으로 인한 사용(2 단계)	208,572
가산할 일시적차이의 소멸로 인한 사용(1 단계)	78,571
사용 가능한 차감할 일시적차이의 합계	287,143

세무상결손금 200,000원은 채무상품 A의 원금 회수에서 생기는 과세대상 경제적 효익 2백만원과 그에 상응하는 세무상 공제를 포함하고 있다. 기업 Z가 장부금액을 초과하는 금액으로 그 채무상품을 회수할 가능성이 높기 때문이다(이 기준서 문단 29A 참조).

그러나 차감할 일시적차이의 사용은 법인세가 과세되는 특정 기간의 발생 가능성이 높은 미래 과세소득과 비교하여 평가하는 것이 아니다(이 기준서 문단 5 참조). 그 대신에 차감할 일시적차이의 사용은 차감할 일시적차이의 소멸에서 생기는 세무상 공제를 제외한 발생 가능성이 높은 미래 과세소득과 비교하여 평가하는 것이다(이 기준서 문단 29(1) 참조). 세무상 공제를 제외하지 않은 발생 가능성이 높은 미래 과세소득과 비교하여 차감할 일시적차이를 사용할 수 있는지를 평가하면 차감할 일시적차이를 이중 계산하게 된다.

2 단계에서 기업 Z는 차감할 일시적차이의 소멸에서 생기는 세무상 공제를 제외한 미래 과세소득 208,572원과 관련하여 이연법인세자산을 인식할 수 있다고 판단한다. 따라서 사용할 수 있는 차감할 일시적차이의 금액은 287,143 원[78,571원(1 단계) + 208,572원(2 단계)]이다.

이연법인세 자산 및 부채의 측정

기업 Z는 다음 이연법인세자산과 이연법인세부채를 20X1년 12월 31일의 재무상태표에 표시한다.

	(단위: 원)
가산할 일시적차이 합계	78,571
사용할 차감할 일시적차이 합계	287,143
이연법인세부채(78,571의 30%)	23,571
이연법인세자산(287,143의 30%)	86,143

이연법인세자산과 이연법인세부채는 기초가 되는 자산(부채)의 장부금액을 회수(결제)할 것으로 예상되는 방식을 반영하여 통상적 이익의 세율인 30%를 적용하여 측정한다(이 기준서 문단 51 참조).

이연법인세자산의 변동을 당기손익과 기타포괄손익에 배분

당기손익으로 인식되는 항목에서 생기는 이연법인세의 변동은 당기손익으로 인식한다(이 기준서 문단 58 참조). 기타포괄손익으로 인식되는 항목에서 생기는 이연법인세의 변동은 기타포괄손익으로 인식한다(이 기준서 문단 61A 참조).

기업 Z는 20X1년 12월 31일 현재 차감할 일시적차이 전부에 대하여 이연법인세자산을 인식하지는 못하였고, 세법에 따라 차감할 일시적차이로 나타나는 모든 세무상 공제는 그 기간의 세무상결손금에 동일하게 영향을 준다. 따라서 차감할 일시적차이의 사용을 평가할 때에는 과세소득이 당기손익(다른 원천에서 생긴 차감할 일시적차이)으로 인식되는 이연법인세 항목에 대하여 사용되었는지, 기타포괄손익(기타포괄손익-공정가치로 측정하는 채무상품에 관련된 차감할 일시적차이)으로 인식되는 이연법인세 항목에 대하여 사용되는지를 특정할 수 없다.

문단 63에서는 이러한 상황에서 이연법인세의 변동을 합리적인 비율 기준으로 배분하거나, 상황에 따라 더 적절히 배분할 수 있는 다른 방법으로 배분하도록 요구한다.

사례 8 - 리스

리스

기업(리스이용자)은 건물을 5년 동안 리스하는 계약을 체결하였다. 연간 리스료는 100원이고 매년 말에 지급한다. 리스개시일 전에 리스이용자는 리스료 15원을 지급하고(선급리스료) 리스개설직접원가 5원을 지급한다. 리스의 내재이자율은 쉽게 산정할 수 없다. 리스이용자의 증분차입이자율은 연 5%이다.

리스이용자는 리스개시일에 기업회계기준서 제1116호 '리스'를 적용하여 리스부채를 435원(100원씩 5회 리스료를 연 5% 이자율로 할인한 현재가치로 측정함)으로 인식한다. 리스이용자는 사용권자산(리스자산)을 455원으로 측정하는데 이는 리스부채의 최초 측정치(435원), 선급리스료(15원)와 리스개설직접원가(5원)로 구성된다.

세법

세법에서는 기업이 리스료(리스개시일 전에 지급한 리스료를 포함함)와 리스개설직접원가를 지급할 때 그 지급액에 대한 세무상 공제를 허용한다. 리스이용자가 리스자산의 장부금액을 회수할 때 리스이용자에게 유입될 경제적 효익은 과세된다.

리스이용자가 리스자산의 장부금액을 회수하고 리스부채를 결제할 기간에는 세율 20%가 적용될 것으로 예상된다.

적용되는 세법을 고려한 다음에 리스이용자는 리스료에 대하여 받을 세무상 공제가 리스부채의 상환에 관련된다고 결론 내린다.¹⁾

1) 적용되는 세법에 따라, 기업은 리스료에 대하여 받을 세무상 공제가 리스자산에 관련된다는 다른 결론을 내릴 수도 있다. 이 경우, 리스부채와 관련 리스자산 원가의 구성요소를 최초로 인식할 때 일시적차이가 생기지 않는다. 따라서 최초 인식시점에는 이연법인세를 인식하지 않겠지만 최초 인식 후에 일시적차이가 생기는 경우에는 이연법인세를 인식할 것이다.

선급리스료 및 리스개설직접원가에 대한 이연법인세

리스이용자는 선급리스료(15원)와 리스개설직접원가(5원)를 리스자산 원가의 구성요소로 인식한다. 이러한 구성요소의 세무기준액은 영(0)인데, 이는 리스이용자가 선급리스료와 리스개설직접원가를 지급할 때 이에 대한 세무상 공제를 이미 받았기 때문이다. 세무기준액(0)과 각 구성요소 장부금액의 차이 때문에 15원(선급리스료에 관련됨)과 5원(리스개설직접원가에 관련됨)의 가산할 일시적차이가 생긴다.

거래 당시 리스이용자의 과세소득에 영향을 미치는 거래(리스이용자가 선급리스료와 리스개설직접원가를 지급했을 때 받은 세무상 공제가 과세소득을 줄임)에서 일시적차이가 생기기 때문에 이연법인세부채 인식에 대한 예외규정인 문단 15는 적용되지 않는다. 따라서 리스이용자는 선급리스료와 리스개설직접원가에 관련되는 가산할 일시적차이에 대하여 각각 3원($15\text{원} \times 20\%$)과 1원($5\text{원} \times 20\%$)으로 이연법인세부채를 인식한다.

리스부채와 관련 리스자산 원가의 구성요소에 대한 이연법인세

리스개시일에 리스부채의 세무기준액은 영(0)이다. 리스이용자가 리스부채의 장부금액(435원)과 동일한 금액으로 세무상 공제를 받을 것이기 때문이다. 관련 리스자산 원가의 구성요소에 대한 세무기준액도 영(0)이다. 리스이용자는 리스자산 원가의 장부금액(435원)을 회수할 때에는 세무상 공제를 받지 않을 것이기 때문이다.

리스부채와 관련 리스자산 원가의 구성요소의 장부금액(435원)과 그 세무기준액(0원)의 차이 때문에 리스개시일에 다음과 같은 일시적차이가 생긴다.

- (1) 리스자산에 관련되는 가산할 일시적차이 435원
- (2) 리스부채에 관련되는 차감할 일시적차이 435원

이 거래에서 동일한 금액으로 가산할 일시적차이와 차감할 일시적차이가 생

기기 때문에 이연법인세 자산 및 부채의 인식에 대한 예외규정인 문단 15와 24는 적용되지 않는다. 리스이용자는 차감할 일시적차이가 사용될 수 있는 과세소득의 발생 가능성이 높다고 결론 내린다. 따라서 리스이용자는 차감할 일시적차이와 가산할 일시적차이에 대하여 이연법인세자산과 이연법인세부채를 각각 87원($435\text{원} \times 20\%$)씩 인식한다.

인식된 이연법인세 요약

다음 표에서는 리스이용자가 리스(선급리스료와 리스개설직접원가를 포함함)를 최초로 인식할 때 인식하는 이연법인세를 요약한다.

	장부금액	세무기준액	차감할(가산할) 일시적차이	(단위: 원) 이연법인세 자산(부채)
리스자산				
선급리스료	15	-	(15)	(3)
리스개설직접원가	5	-	(5)	(1)
리스부채의 최초 측정금액	435	-	(435)	(87)
리스부채	435	-	435	87

IAS 12 문단 22(2)를 적용하여, 리스이용자는 이 사례에서 설명하는 바와 같이 이연법인세 자산 및 부채를 인식하고 이에 따른 이연법인세 수익 또는 비용을 당기손익으로 인식한다.

결론도출근거

한국회계기준원은 한국채택국제회계기준 제정시 기준서를 제정한 과정 등을 기술하여 결론도출근거로 제공하고자 하였다. 그러나 한국채택국제회계기준이 IASB가 제정한 국제회계기준에 근거하여 제정되었으므로, IASB가 동 기준 제정시 제시한 결론도출근거를 반영하여 제공함으로써 이를 갈음하고자 한다.

다만, 한국회계기준원이 한국채택국제회계기준이나 국제회계기준의 제·개정 절차에 참여한 경우, 이와 관련된 내용을 국제회계기준의 결론도출근거와 구분하여 한국채택국제회계기준의 결론도출근거로 별도 제시한다.

결론도출근거 목차

IAS 12 ‘법인세(Income Taxes)’의 결론도출근거

	문단번호
도입	BC1~BC4
재평가된 비상각자산의 회수	BC5~BC7
투자부동산의 회수	BC8~BC28
예외의 근거	BC8~BC12
예외의 적용범위	BC13~BC18
측정기준	BC19~BC26
이연법인세자산의 검토	BC27
공시요구사항	BC28
IAS 12 개정에 따르는 원가와 효익	BC29~BC32
경과규정과 시행일	BC33~BC36
IFRS 최초채택	BC36
미실현손실에 대한 이연법인세자산 인식(2016년 개정 내용)	BC37~BC62
차감할 일시적차이의 존재	BC39~BC45
장부금액을 초과하는 금액으로 자산을 회수함	BC46~BC54
차감할 일시적차이를 사용할 수 있는지를 평가하는	
경우에 발생 가능성이 높은 미래 과세소득	BC55~BC56
통합 평가 대 구분 평가	BC57~BC59
경과 규정	BC60~BC62
자본으로 분류된 금융상품에 관한 지급의 법인세효과	
(2017년 12월 개정)	BC63~BC70
경과 규정	BC70
단일 거래에서 생기는 자산과 부채에 관련되는	
이연법인세(2021년 개정)	BC71~BC95

결론도출근거 목차

배경	BC74~BC79
일시적차이와 인식 예외규정의 적용	BC74~BC77
인식 예외규정의 목적	BC78~BC79
인식 예외규정의 범위 축소	BC80~BC88
인식 불가능한 이연법인세자산	BC82~BC87
다른 세율의 적용	BC88
그 밖의 고려사항	BC89~BC95
리스자산 또는 리스부채에 대한 세무상 공제의 귀속	BC89
선급리스료와 리스개설직접원가	BC90~BC91
영향분석	BC92
경과규정	BC93~BC95
국제조세개혁 - 필라2 모범규칙 (2023년 개정)	BC96~BC117
배경	BC97~BC99
필라2 모범규칙	BC97~BC98
법인세 회계처리의 잠재적 영향	BC99
이연법인세 회계처리에 대한 한시적 예외 규정	BC100~BC102
적용범위	BC103~BC104
의무적용	BC105
존속기간	BC106
공시	BC107~BC114
법률시행일 도래 전의 기간	BC107~BC113
법률이 시행되는 기간	BC114
영향분석	BC115
경과규정	BC116~BC117
IAS 12에 대한 소수의견	

IAS 12의 결론도출근거 관련 참고사항

이 결론도출근거는 국제회계기준의 제정주체(IASB, IASC, IFRIC 등)가 IFRS를 제정한 과정과 외부의견 등에 대한 논의내용 등을 기술한 것이다.

이 결론도출근거는 국제회계기준의 이용자를 위해 IASB가 작성한 문서이지만 한국채택국제회계기준을 이해하는데 매우 유용하므로 원문을 번역하여 제공한다.

이 결론도출근거에 언급되는 국제회계기준의 개별 기준서 및 해석서에 각각 대응되는 K-IFRS의 개별 기준서 및 해석서를 이용자들이 보다 쉽게 파악할 수 있도록 아래의 대응표를 제시한다.

국제회계기준		한국채택국제회계기준	
<i>Framework</i>	Conceptual Framework for Financial Reporting	개념체계	재무보고를 위한 개념체계
IAS 1	Presentation of Financial Statements	제1001호	재무제표 표시
IAS 8	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	제1008호	회계정책, 회계추정치 변경과 오류
IAS 16	Property, Plant and Equipment	제1016호	유형자산
IAS 38	Intangible Assets	제1038호	무형자산
IAS 40	Investment Property	제1040호	투자부동산

IAS 12 ‘법인세(Income Taxes)’의 결론도출근거

이 결론도출근거는 기업회계기준서 제1012호에 첨부되지만, 이 기준서의 일부를 구성하는 것은 아니다.

도입

- BC1 IASB가 IAS 12 ‘소득에 대한 법인세 회계’(1979년 7월 공표)를 대체하기 위해 1996년에 IAS 12 ‘법인세’를 공표하였을 때에는 결론도출근거가 첨부되지 않았다. 이 결론도출근거는 포괄적이지는 않다. 이 결론도출근거는 2010년 이후 IAS 12의 개정 내용을 개발할 때 IASB가 고려한 사항만을 요약하였다. IASB 위원들은 개인에 따라 일부 사항을 다른 사항들보다 더 비중을 두고 다루었다.
- BC1A 2014년 8월에 IASB는 공정가치로 측정하는 채무상품의 미실현손실에 대한 이연법인세자산의 인식에 대한 요구사항을 명확히 하기 위하여 IAS 12 개정 공개초안을 발표하였다. IASB는 그후에 그 제안을 수정하고 확정하여 2016년 1월에 ‘미실현손실에 대한 이연법인세자산 인식(IAS 12 개정)’을 공표하였다. 문단 BC37~BC62에서는 IASB가 결론을 내리기 위하여 고려한 사항과 이유가 제시되어 있다.
- BC2 IASB는 IAS 40 ‘투자부동산’의 공정가치모형을 사용하여 측정하는 투자부동산의 일시적차이에 대하여 IAS 12의 측정원칙을 적용할 때 발생하는 문제점을 다루기 위하여 IAS 12를 개정하였다.
- BC3 2009년 3월에 IASB는 IAS 12를 대체하기 위하여, 새로운 IFRS를 제안하는 공개초안 ‘법인세(2009년 ED)’를 발표하였다. 2009년 공개초안에서 IASB는 이러한 문제점을 세무기준액 결정에 관한 광범위한 제안사항의 일부분으로 다루었다. 2009년 10월에 IASB는

2009년에 제안한 공개초안을 진행하지 않기로 결정하고, 향후에 미국의 FASB와 함께 법인세 회계의 근본적인 재검토를 수행할 것이라고 발표하였다. 그러한 재검토가 완료될 때까지, IASB는 현행 실무상 유의적인 특정 문제점을 다룰 것이다.

- BC4 2010년 9월에 IASB는 실무에서의 문제점들 중 한 가지를 다루기 위해 공개초안 ‘이연법인세: 기초자산의 회수’를 60일의 검토기간을 두고 발표하였다. 보통 120일의 검토기간에 비해 단축되었으나, IASB는 개정내용이 단순하고 공개초안의 내용이 짧기 때문에 단축할 수 있다고 결론내렸다. 게다가 개정내용은 실무상 존재하고 가능한 빨리 해결이 필요한 문제를 다루었다. IASB는 접수된 공개초안에 대한 검토의견을 고려하고, 2010년 12월에 IAS 12 개정을 발표하였다. IAS 12에 따른 그 밖의 실무에서의 문제점은, IASB 안건의 우선 순위상 허용되는 적절한 때에 다룰 계획이다.

재평가된 비상각자산의 회수

- BC5 2010년 12월 IASB는 IAS 12의 문단 51B에 SIC 21 ‘법인세: 재평가된 비상각자산의 회수(Income Taxes – Recovery of Revalued Non-Depreciable Assets)’에 있는 결론을 포함하였다. 그러나 문단 51C가 공정가치를 장부금액으로 하는 투자부동산을 다루기 때문에, IASB는 이러한 자산을 문단 51B의 적용범위에서 제외하였다. 문단 BC6과 BC7은 SIC(Standing Interpretations Committee)가 SIC 21의 결론을 도출하면서 내린 근거를 제공한 것이다.
- BC6 SIC는 미래경제적효익이 유입될 가능성이 높은 경우에 자산으로 인식하도록 규정하고 있는 *Framework*¹⁾에 주목하였다. 일반적으로 그러한 미래경제적효익은 매각, 사용, 또는 사용 후 매각을 통하

1) IASB가 2001년에 채택하여 상설해석위원회(SIC)가 이 문제를 논의할 당시 시행 중이었던 IASB의 ‘재무제표의 작성과 표시를 위한 개념체계’를 말한다.

여 이루어질(이에 따라 자산의 장부금액은 회수될) 것이다. 감가상각의 인식은 상각자산의 장부금액이 상각가능한 금액까지 사용을 통해 회수되고, 잔존가치는 매각을 통해 회수될 것으로 예상한다는 것을 의미한다. 이와 일관되게, 내용연수가 무한한 토지와 같은 비상각자산의 장부금액은 매각을 통해서만 회수될 것이다. 달리 말해서 그러한 자산은 감가상각 되지 않으므로, 장부금액 중 사용을 통해 회수될(즉, 소비될) 것으로 예상되는 부분은 없다. 비상각자산과 관련된 이연법인세는 자산매각으로 인한 세효과를 반영한다.

- BC7 SIC는 자산의 기대되는 회수방식이 장부금액에 대한 측정기준에 의하여 정해지는 것은 아니라고 보았다. 예를 들어, 비상각자산의 장부금액이 자산의 사용가치로 측정되는 경우, 동 측정기준은 당해 자산의 장부금액이 사용을 통해서가 아니라 최종 처분시의 잔존가치를 통해 회수될 것으로 예상된다는 것을 의미한다.

투자부동산의 회수

예외의 근거

- BC8 IAS 12가 적용하는 원칙은 이연법인세부채와 이연법인세자산의 측정은 자산 및 부채의 장부금액을 회수 또는 결제할 것으로 기대되는 방식에 따른 세효과를 반영하여야 한다는 것이다. 그러나 기업은 많은 경우에 임대수익을 얻기 위해 투자부동산을 임대하고, 미래에 언젠가는 시세차익에서 이득을 얻기 위해 매각한다. 투자부동산 처분에 대한 특정한 계획이 없다면, 임대수익에 따른 현금유입으로 회수되는 투자부동산의 장부금액이 얼마인지, 자산매각에 따른 현금유입으로 회수되는 투자부동산의 장부금액이 얼마인지를 추정하는 것은 어렵고 주관적이다.

- BC9 IAS 40의 공정가치모형을 사용하여 측정하는 투자부동산에 대한 기업의 기대되는 회수방식을 결정하는 것은 특히 어렵고 주관적이다. 이와 반대로 IAS 40의 원가모형을 사용하여 측정하는 투자부동산의 경우, IASB는 당해 자산의 장부금액이 사용을 통해 감가상각대상 금액까지 회수하고, 매각을 통해 잔존가치를 회수한다는 일반적인 가정이 있기 때문에, 감가상각을 위해 요구되는 추정치에 의해 기대회수방식도 결정된다고 본다.
- BC10 이러한 문제점을 다루기 위하여, IASB는 투자부동산을 공정가치로 재측정하는 회계정책을 도입할 때 적용하도록 IAS 12의 원칙에 대한 예외를 도입하였다. 이 예외의 목적은 투자부동산의 회수에 대한 기대를 주관성이 거의 없는 실무적 방식으로 반영하기 위한 것이다.
- BC11 많은 의견제출자들은 2010년 9월에 발표된 공개초안에 대하여 IASB가 예외를 만들기보다 적용지침을 개발하여야 한다고 지적하였다. 투자부동산에 기초원칙을 적용하기 위한 방법에 대하여 적용지침을 제공함으로써 IASB는 경우에 따라 유사한 결과를 얻어낼 수도 있었을 것이다. 그러나 IASB는 예외가 간단하고 단순하며, 적용범위의 엄격한 정의에 의해 의도하지 않은 결과를 회피할 수 있기 때문에 예외를 선택하였다. 사실, 이러한 예외는 적용지침과 매우 유사하다. 그러나 경우에 따라 장부금액의 일부는 매각으로 일부는 사용을 통하여 회수될 것으로 기대되더라도, 자산의 장부금액이 매각을 통하여 모두 회수되는 것으로 가정하기 때문에 이것은 엄밀히 말하자면 예외에 해당한다.
- BC12 또한 IASB는 자산에서 창출되는 미래수익이 자산의 장부금액을 초과할 것으로 기대되고 둘 이상의 다른 세제의 과세대상에 해당될 때 발생하는 실무상의 문제점을 적용지침이 해결하지 못할 것으로 보았다. 이러한 상황에서 IAS 12는 어떤 세율과 세무기준액을 장부금액 회수에 적용할지에 대한 기준을 제공하지 못한다.

IASB는 이러한 문제점을 해결하기 위한 실무방안은 예외의 적용범위내에 포함되는 자산의 회수방식을 예외적으로 규정하는 것이라고 결론 내렸다.

예외의 적용범위

BC13 IASB는 실무에서 제기하는 우려는 IAS 40의 공정가치모형을 사용하여 측정하는 투자부동산과 주로 관련된다고 이해하고 있다. IASB는 공개초안에서, 그러한 예외는 IAS 16 '유형자산'이나 IAS 38 '무형자산'의 재평가모형을 사용하여 측정하는 유형자산 또는 무형자산에도 적용하여야 한다고 제안하였다. 그것은 기초자산 장부금액의 기대 회수방식을 결정하는 데 관련된 어려움과 주관성을 평가함에 있어서, 재평가 회계정책에 따라 정기적으로 자산을 공정가치로 평가하는 것과 공정가치 측정모형을 적용하는 것에는 근본적인 차이점이 없기 때문이다.

BC14 많은 의견제출자들이 예외의 적용범위에 IAS 16이나 IAS 38의 재평가모형을 사용하여 측정되는 유형자산이나 무형자산을 포함하는 제안에 동의하지 않았다. 유형자산의 많은 항목이 매각보다는 사용을 통하여 회수되며, 이는 IAS 16의 유형자산의 정의와 일관된다고 언급하였다. 이뿐만 아니라 많은 의견제출자들은 유사한 이유를 들어, 기초자산이 무형자산인 경우에 매각을 통하여 회수된다는 가정에 동의하지 않았다. 또한 의견제출자들은 무형자산의 다양한 성격 때문에 발생할 수 있는 의도하지 않은 결과에 대하여 경고하였다. 많은 의견제출자들은 예외의 적용범위를 IAS 40의 공정가치모형을 사용하여 측정되는 투자부동산에 국한할 것을 제안하였다. IASB는 그러한 검토의견을 고려하고 그러한 제안을 받아들였다.

BC15 일부 의견제출자들은 예외의 적용범위에, 원가기준으로 측정되는 유형자산까지 포함한, 유형자산을 포함하는 것을 지지하였다. 그

이유는 이연법인세자산과 이연법인세부채를 할인하지 않는 것에 대한 우려와 세효과의 이중계산 가능성(문단 BC19 참조)에 대한 우려 때문이라는 것이다. 그러나 IASB는 할인하지 않는 것에 대한 우려와 이중계산 가능성에 대한 우려를 고려하는 것은 개정의 제한된 적용범위 밖의 문제라고 결론내렸다.

BC16 IASB는 투자부동산이 후속적으로 IAS 40의 공정가치모형을 사용하여 측정된다면, 사업결합에서 취득된 투자부동산의 최초측정에도 그러한 예외가 적용된다는 것을 명확하게 하였다. 만일 그 예외가 이러한 상황에서 적용되지 않는다면, 이연법인세가 취득일에는 사용의 세효과를 반영하지만 취득일후에는 매각의 세효과를 반영할 수도 있다. IASB는 취득일의 이연법인세 측정은 동 이연법인세의 후속측정과 일관되어야 한다고 생각한다. 동일한 이유로, IASB는 기업이 후속적으로 원가모형을 사용한다면, 사업결합에서 공정가치로 최초 측정된 투자부동산에는 예외를 적용하지 못한다고 결론내렸다.

BC17 공개초안에 대한 검토의견을 고려하여, IASB는 금융상품이나 생물자산을 포함하여 공정가치로 평가되는 기타 기초 자산과 부채에 예외를 확장하지 않기로 결정하였다. 왜냐하면 IASB는 가장 유의적인 현행 실무상의 문제점은 투자부동산과 관련된 것이라고 이해하기 때문이다. 또한, IASB는 공정가치 기준으로 측정된 기타 자산 및 부채로 범위를 확장함으로써 인해 발생하는 의도하지 않은 결과를 피하고자 하였다.

BC18 IASB는 개정내용은 기초자산의 재측정으로 인하여 발생한 개별적인 일시적차이 뿐만 아니라, 예외의 적용범위에 해당하는 기초자산과 관련되어 발생하는 모든 일시적차이에 개정내용을 적용하여야 한다고 결론내렸다. 이것은 이 기준서에서 회수방식을 결정하는 데 적용되는 회계단위는 개별적인 일시적 차이가 아니라 기초자산 전체이기 때문이다.

측정기준

- BC19 IASB는 예외를 적용할 때, 투자부동산 장부금액이 모두 매각을 통하여 회수하는 세효과를 반영하여 이연법인세를 측정한다는 가정이 있어야 한다고 결정하였다. 이렇게 결정하면서 IASB는 이해관계자들이 표명한 다음을 포함하는 다양한 견해(이에 한정되지는 않는다)를 고려하였다.
- (1) 공정가치로 측정된 투자부동산은 그 공정가치에 사용으로 인한 세효과의 일부를 반영하기 때문에, 이연법인세가 사용으로 인한 세효과 기준으로 측정되는 경우에 세효과가 이중계산 될 수 있다.
 - (2) 매각 가정은 투자부동산이 매각된다면 수령할 가격을 반영하는 공정가치 측정기준과 일관된다.
- BC20 공개초안에 대한 많은 의견제출자들은 공정가치 측정기준을 선택한다는 것은 회계정책의 선택이지만 매각으로 투자부동산을 회수한다는 것을 의미하거나 예상하는 것은 아니라고 보았다. 또한 많은 의견제출자들은 제안된 예외가 이중계산 문제를 부분적으로 해결하지만, 완전하게 해결하지는 못한다고 언급하였다. IASB는 예외의 목적이 회계정책과 이연법인세측정을 연결시킨다거나(문단 BC7참조), 세효과의 이중계산을 완벽하게 제거하는 것이 아니라고 보았다(문단 BC15 참조). 이러한 예외의 목적은 기대 회수방식을 결정하기가 어렵고 주관적일 때 실무적인 접근법을 제공하는 데 있다.
- BC21 투자부동산에 공정가치모형을 적용할 때 많은 경우, 투자부동산은 매각으로 회수된다. 투자부동산이 일정기간 동안 임대사용으로 수익을 얻더라도, 투자부동산의 미래의 수익능력 가치는 종종 감소하지 않고 그러한 가치는 매각을 통하여 궁극적으로 실현된다. 따라서 IASB는 매각을 통하여 회수된다는 가정을 도입하는 제안을 유지하였다.

BC22 IASB는 매각으로 투자부동산을 회수한다고 가정하는 것이 항상 적절한 것은 아니라고 생각하기 때문에 그 가정을 반증가능하도록 하였다. IASB가 처음에는 공개초안에서 기업이 자산의 경제적 내용연수에 걸쳐 자산의 경제적효익을 소비할 것이라는 명백한 증거를 갖고 있다면 매각을 통하여 회수된다는 가정은 적절하지 않다고 제안하였다. IASB는 사용이나 매각으로 장부금액을 회수한다는 의미에 관하여 다양한 실무가 있다고 이해하기 때문에, 장부금액 회수라고 언급하지 않고 자산의 경제적효익 소비라고 언급한 기준으로 정하였다.

BC23 공개초안에 대한 검토의견을 고려한 후에, IASB는 반증가능한 가정을 수정하여, 가정을 반증하기 위한 명백한 증거를 요구하지 않았다. 대신에, 매각보다는 투자부동산에 내재된 경제적효익의 대부분을 기간에 걸쳐 소비하는 것이 목적인 사업모형에서 보유한다면 이러한 가정은 반증된다. 많은 의견제출자들은 명백한 증거는 애매한 용어이기 때문에, 명백한 증거를 수집하도록 요구하는 규정은 기존 IAS 12의 원칙을 적용하는 데 문제점이 없는 기업에게 부담이 되고, 유리한 결과를 얻기 위해 명백한 증거의 수집 여부를 선택하는 기업에 의해 남용될 수 있다고 우려하였다. IASB는 ‘사업모형’이라는 용어가 IFRS 9 ‘금융상품’에서 이미 사용되었고, 사업모형이 개별자산에 대한 경영진의 의도에 의존하지 않기 때문에 ‘사업모형’이라는 용어를 사용하기로 하였다. 많은 의견제출자들은 그러한 가정이 사소한 잔존가치가 매각으로 회수된다면 반증되지 않기 때문에, 경우에 따라서 부적절한 결과를 가져온다고 우려하였다. IASB는 그러한 우려도 반영하기 위하여 반증가능한 가정을 수정하였다. 또한, IASB는 자산이 상각되지 않는다면, 그 사실은 자산의 장부금액이 사용으로 소비되는 부분이 없다는 것을 의미하기 때문에, 매각을 통하여 회수된다는 가정이 반증되지 않을 것이라고 명확히 하였다(문단 BC6 참조).

- BC24 또한 IASB는 예외를 적용할 때, 이연법인세부채와 이연법인세자산을 측정하기 위한 기타 접근법을 고려하였다. 특히 이연법인세가 사용 및 매각으로 회수하는 세효과 중 낮은 기준으로 측정되어야 하는지의 여부에 대해 고려하였다. 그러나 IASB는 다음과 같은 문제점이 발생하므로 그러한 접근법을 채택하지 않았다.
- (1) 이연법인세자산을 사용 및 매각에 의한 세효과 중에서 낮은 세효과를 반영하여 측정할지 높은 세효과를 반영하여 측정할지에 대한 개념적이고 실무적인 우려가 있다.
 - (2) 일부에서 자의적일 수 있다고 생각하는 측정기준을 만들 수 있다.
 - (3) 기초자산의 장부금액 회수에 대한 기대와 일관되지 않는 기준에 따라 이연법인세를 측정하도록 요구할 우려가 있다.
- BC25 공개초안에 대한 일부 의견제출자는 공개초안에서 매각을 통하여 회수된다는 가정을 평가할 때 보고기간말에 즉시 매각한다는 가정을 요구한다는 잘못된 결론을 도출해냈다. IASB는 IAS 12 문단 47이 이연법인세자산과 부채는 보고기간말까지 제정되었거나 실질적으로 제정된 세율(및 세법)에 근거하여 당해 자산이 실현되거나 부채가 결제될 회계기간에 적용될 것으로 기대되는 세율을 사용하여 측정되도록 요구한다고 보았다. 이 요구사항은 매각으로 회수된다는 가정이 사용될 때에도 적용된다. 이를 명확히 하기 위해, IASB는 문단 47의 요구사항을 반영하여 문단 51C에 따른 예시를 수정하였다.
- BC26 공개초안에서 IASB는 SIC 21을 대체할 것을 제안하였다. 그러나 많은 의견제출자들은 의도하지 않은 결과를 피하기 위하여 SIC 21이 유지되어야 한다는 의견을 제출하였다. 공개초안에 대한 검토의견을 고려하여, IASB는 투자부동산을 문단 51C의 규정을 적용하도록 하여 SIC 21의 적용범위에서 제외한 후 SIC 21 전체를 IAS 12에 포함하기로 결정하였다.

이연법인세자산의 검토

- BC27 IASB는 매각을 통하여 회수된다는 가정이 발생할 때에도, 이연법인세자산의 검토와 관련된 문단 24~33(차감할 일시적차이)과 문단 34~36(미사용 세무상결손금과 세액공제)의 요구사항을 계속 적용한다는 사실을 확실히 하기 위해 문단 51D를 삽입하였다. IASB는 추가 지침이 필요하다고 생각하지 않았다.

공시요구사항

- BC28 IASB는 공개초안에서 기업이 가정을 반증했다면, 매각을 통하여 회수된다는 가정이 반증되었다는 사실과 이유를 공시하도록 제안하였다. 그러나 많은 의견제출자들은 이러한 공시는 재무제표의 가치를 거의 제고하지 못한다고 보았다. IAS 1 '재무제표 표시'는 이미 중요성 판단에 따라 공시를 요구하고 있다. 따라서 특정 유형의 자산에 대한 까다로운 판단을 공시하도록 요구할 필요는 없다. IASB는 그러한 주장을 인정하여, 제안된 공시사항을 더 이상 진행하지 않았다.

IAS 12 개정에 따르는 원가와 효익

- BC29 일부 국가에서는 자산매각에 따른 세효과 계산이 복잡하여 IAS 12 개정이 그러한 국가의 일부 기업에게 관리상 부담을 증가시킬 것이라는 우려가 있다.
- BC30 그러나 IASB는 예외를 제공하여 발생하는 효익이 일부 기업에서의 관리상 부담의 잠재적 증가보다 더 크다고 본다. 이것은 예외의 목적이 이러한 환경에서 작성자에게 가장 덜 주관적인 방식으로 그리고 재무제표 이용자들의 효익을 위해 이연법인세에 대한 재무정보의 비교가능성을 높이기 위해 이연법인세를 측정하도록 하는 것이기 때문이다. 또한 이연법인세를 측정할 때, 투자부동산

의 사용과 매각 모두의 세효과를 고려해야 했던 이전의 관리상 부담이 전반적으로 감소될 것으로 기대된다.

BC31 공개초안에 대한 많은 의견제출자들은 이러한 실무상의 문제점이 존재하지 않고 개정 결과로 행정적인 부담만 증가하는 일부 국가에서는 개정으로 얻는 효익이 없다고 보았다. 이러한 비판은 문단 BC22와 BC23에 논의된 바와 같이 주로 반증가능한 가정에 중점을 두었다. 그들은 공개초안에서 제안된 공시사항도 부담이 된다고 보았다.

BC32 공개초안에 대한 검토의견을 고려한 뒤, IASB는 공정가치가 장부금액인 투자부동산에만 적용하기로 예외의 적용범위를 축소하였다. 반증가능한 가정을 수정하여, 명백한 증거는 가정을 반증하기 위해 더 이상 요구되지 않는다. 또한 IASB는 가정이 반증되는 사실과 이유에 대해 제안된 공시사항을 요구하지 않기로 하였다. 이러한 변경 이후에도, 공정가치가 장부금액인 투자부동산을 회수하기 위해 기대한 방법을 개정 이전부터 어려움 없이 정해온 기업에게는 이 개정이 부담이 될 수 없다고 IASB는 생각한다.

경과규정과 시행일

BC33 IAS 8 '회계정책, 회계추정치 변경과 오류'에 의하면 경과규정이 없는 IFRS는 이를 최초로 적용하여 발생하는 회계정책의 변경을 소급하여 적용하여야 한다. IASB는 IAS 12의 변경에 대해 소급하여 적용하는 것이 기업에게 과도한 부담이 되지 않을 것이라고 보기 때문에, 개정에 경과규정을 포함하지 않았다.

BC34 IASB는 개정내용을 이전 보고기간에 발생한 사업결합에서 취득한 투자부동산에 적용한다면, 일부 관리상 부담이 추가될 것이라고 본다. 예를 들어, 일부 정보가 유효하지 않고 기업이 사후판단의 효과를 분리할 수 없다면 영업권을 재작성하고 이전의 손상을 재

검토하는 것이 어려울 수 있다. 그러나 IASB는 개정이 특정 상황에서만 적용되는 것이므로 문제가 없다고 생각한다. 또한, IAS 8은 영업권 손상이나 이연법인세자산의 회수가능성을 실무적으로 재평가 할 수 없는 경우를 다루는 충분한 지침을 제공하고 있다.

BC35 따라서 IASB는 소급적용을 요구하여 발생하는 원가보다 재무제표에 표시되는 모든 기간에 일관되게 개정을 적용하는 경우에 발생하는 효익이 더 크다고 결론내렸다. 따라서 IASB는 IAS 12의 개정내용을 IAS 8에 따라 소급하여 적용하도록 결정하였다.

IFRS 최초채택

BC36 IASB는 IFRS 전환일에 최초채택기업의 적용을 위해 예외를 수정해야 할 근거를 찾지 못하였다.

미실현손실에 대한 이연법인세자산 인식(2016년 개정 내용)

BC37 IFRS 해석위원회(이하 ‘해석위원회’라고 한다)는 다음 모두에 해당할 때 IAS 12에 따라 이연법인세자산의 인식 여부를 어떻게 판단해야 할지 지침을 제공해 줄 것을 요청받았다.

- (1) IAS 39²⁾에 따라 매도가능금융자산으로 분류되는 채무상품을 보유한다. 시장이자율이 변동되어 채무상품의 공정가치가 원가 미만으로 하락하였다(‘미실현손실’ 발생).
- (2) 채무상품의 발행자가 계약상 금액을 모두 지급할 가능성이 높다.
- (3) 채무상품의 세무기준액은 원가이다.
- (4) 세법에서는 손실이 세무상 실현될 때까지는 채무상품에 대하여 손실의 공제를 허용하지 않는다.
- (5) 기업은 채무상품의 미실현손실이 소멸될 때(만기일일 수 있음)

2) IFRS 9 ‘금융상품’은 IAS 39를 대체하였다. IFRS 9는 이전의 IAS 39의 적용범위에 포함된 모든 항목에 적용한다. IFRS 9하에서도 공정가치측정 채무상품에 대해 동일한 의문이 발생한다.

까지 이를 보유할 능력과 의도가 있다.

- (6) 세법에서는 자본손익과 통상적 손익(ordinary income and losses)을 구분한다. 자본손실은 자본이득에서만 상계되지만, 통상적 손실은 자본이득과 통상적 이익 모두와 상계될 수 있다.
- (7) 가산할 일시적차이는 불충분하고 기업이 차감할 일시적차이를 사용할 수 있는 발생 가능성이 높은 다른 과세소득은 없다.

BC38 해석위원회는 다음의 질문에 대하여 서로 다른 견해가 있기 때문에 실무의 회계처리가 다양하다고 IASB에 보고하였다.

- (1) 원금이 만기에 지급되는 고정 이자율 채무상품이 공정가치로 측정되고, 세무기준액은 원가로 유지되는 경우에, 장부금액이 줄어들면 언제나 차감할 일시적차이가 생기는가? 특히, 채무상품의 보유자가 이 자산의 장부금액을 사용(자산을 계속 보유)으로 회수할 것이라고 예상하고 발행자가 계약상 현금흐름을 모두 지급할 가능성이 높은 경우에, 장부금액이 줄어들면 차감할 일시적차이가 생기는가? (문단 BC39~BC45 참조)
- (2) 차감할 일시적차이를 사용할 수 있는지를 평가하기 위하여 발생 가능성이 높은 미래 과세소득을 추정할 때 장부금액을 초과하는 금액으로 자산을 회수할 가능성이 높다면 그러한 금액으로 회수할 것이라고 가정하는가? 이 질문은 공정가치로 측정되는 채무상품과 관련된 차감할 일시적차이를 사용하기에 다른 원천에서 생기는 과세소득이 불충분한 경우와 관련이 있다. 이 경우에 기업은 채무상품의 현금흐름 전부를 회수하고, 따라서 그 장부금액을 초과하여 회수할 가능성이 높은 경우에만 차감할 일시적차이에 대하여 이연법인세자산을 인식할 수 있을 것이다. (문단 BC46~BC54 참조)
- (3) 차감할 일시적차이를 발생 가능성이 높은 미래 과세소득에 대하여 사용할 수 있는지를 평가할 때에 그 발생 가능성이 높은 미래 과세소득은 차감할 일시적차이가 소멸되는 효과를 포함하는가? (문단 BC55~BC56 참조)

- (4) 이연법인세자산을 인식할지를 판단할 때에 각 차감할 일시적차이를 별도로 고려하는가, 다른 차감할 일시적차이와 통합하여 고려하는가? 이 질문은, 예를 들면 세법에서 자본손익과 다른 과세대상 손익을 구별하고, 자본손실이 자본이득에 대해서만 상계될 수 있을 때와 관련이 있다. (BC57~BC59 참조)

차감할 일시적차이의 존재

- BC39 많은 채무상품의 경우에 만기일에 원금을 회수하여도 세무상 신고되는 과세소득이 늘거나 줄지 않는다. IAS 12 문단 26(4)를 설명하는 예시가 그 경우에 해당한다. 이자는 매년 계약상 이자율에 따라 지급되고, 채무상품의 만기에 발행자는 원금 1,000원을 지급한다. 이 예시에서 투자자가 채무상품을 계속 보유한다면, 투자자는 이자수익에 대해서만 세금을 납부할 것이다. 원금의 회수는 법인세 납부액을 유발하지 않는다.
- BC40 원금을 회수하더라도 세무상 신고되는 과세소득이 늘거나 줄지 않기 때문에 원금의 회수가 과세대상 사건이 아니라고 생각하는 이들도 있었다. 때로는 세법에서 원금의 회수에 세효과가 있는지를 분명히 다루지 않기도 한다. 따라서 이 견해의 지지자들은 채무상품의 재무상태표 장부금액과 이를 초과하는 세무기준액의 차이가, 세무상 실현되지 않을 것으로 예상되는 손실에서 비롯된 것이라면, 차감할 일시적차이를 생기게 하지 않는다고 생각했다.
- BC41 이 견해를 가진 이들은 기업이 채무상품을 손실이 환입될 때(채무상품의 만기일일 수 있음)까지 보유할 능력과 의도가 있고, 계약상 현금흐름을 모두 받을 가능성이 높다면 이 손실은 세무상 실현되지 않는다고 생각하였다. 이 경우에, 채무상품을 계속 보유하는 결과로, 채무상품의 재무상태표 장부금액과 세무기준액의 차이는 만기까지의 기간에 걸쳐 소멸된다.

- BC42 IASB는 일시적차이의 식별에 대한 IAS 12의 지침을 참고하여 문단 BC40과 BC41의 논거를 채택하지 않았다. IAS 12 문단 20과 26(4)에서는 공정가치로 측정되는 자산의 장부금액과 그보다 더 많은 세무기준액은 차감할 일시적차이를 생기게 한다고 규정한다. 이는 IAS 12에서 기업이 자산의 장부금액을 회수할 것이고, 따라서 미래 기간에 보고기간 말 현재의 자산 장부금액까지는 경제적 효익이 기업에 유입될 것임을 전제로 차감할 일시적차이를 계산하기 때문이다. 이와 달리 문단 BC40과 BC41의 견해는 만기에 예상되는 경제적 효익의 평가에 기초하고 있다. IASB는 차감할 일시적차이는 보고기간 말 현재 자산의 장부금액과 세무기준액의 비교로만 존재하고, 가능한 미래 장부금액의 변동에 영향을 받지 않는다는 점에 주목하였다.
- BC43 따라서 IASB는 세무기준액이 원가이고, 공정가치로 측정되는 고정 이자율 채무상품의 장부금액이 원가 미만으로 하락하면 차감할 일시적차이가 생긴다고 결론 내렸다. 이는 채무상품의 보유자가 채무상품의 장부금액을 매각이나 사용(계속 보유) 중 어떤 방법으로 회수할 것으로 예상하는지, 발행자가 계약상 현금흐름을 모두 지급할 가능성이 높은지에 관계없이 적용된다. 보통은 원금을 모두 회수한다면 세무상 보고되는 과세소득이 늘거나 줄지 않는다. 세무기준액이 원금이 지급될 때의 과세대상 경제적 효익의 유입액과 동일하기 때문이다. 보통 채무상품의 세무기준액은 매각할 때나 만기일에 공제된다.
- BC44 관련되는 이연법인세자산에 내재된 경제적 효익은 차감할 일시적차이의 금액에 해당하는 미래 과세대상 이익을 달성하여 그 이익에 대하여 세금을 납부하지 않을 채무상품 보유자의 능력에서 생긴다. 이와 달리, IAS 12 문단 26(4)를 설명하는 예시에서 기술하는 채무상품을 어떤 기업이 2차 연도 말에 공정가치(예시에서는

918원)로 취득하여 계속 보유한다면 82원의 차익에 대하여 세금을 납부해야 하지만, 해당 예시에서의 기업은 1,000원의 원금 회수에 대하여 세금을 납부하지 않을 것이다. IASB는 같은 상품을 보유하는 그 두 당사자가 갖는 서로 다른 세효과를 채무상품에 대한 이연법인세 회계에 반영하는 것이 적절하다고 결론 내렸다.

- BC45 IASB는 만기에 원금이 지급되는 고정 이자율 채무상품을 공정가치로 측정하는 경우에 차감할 일시적차이의 식별을 설명하기 위하여 IAS 12 문단 26 다음에 예시를 추가하였다.

장부금액을 초과하는 금액으로 자산을 회수함

- BC46 IASB는 IAS 12 문단 29에서 미래 기간의 과세소득을, 차감할 일시적차이를 사용할 수 있는 과세소득의 원천으로 구별하였다는 점에 주목하였다. 이연법인세자산의 인식을 정당화하기 위해서는 미래 과세소득의 발생 가능성이 높아야 한다.

- BC47 IAS 12 문단 29의 지침에서는 발생 가능성이 높은 미래 과세소득 추정의 맥락에서 자산의 장부금액을 언급하지는 않는다. 그러나 일부는 미래 과세소득 추정치에서 일시적차이가 관련되어 있는 자산의 장부금액이 한도가 된다고 생각한다. 그들은 이연법인세 회계처리는 일관된 가정에 기초하여야 한다고 주장하였고, 이는 하나의 같은 자산에 대하여 기업이 다음과 같이 해서는 안 된다는 뜻이다.

- (1) 차감할 일시적차이와 가산할 일시적차이를 산정할 때에는 자산을 장부금액으로 회수할 것으로 가정하면서
- (2) 차감할 일시적차이를 사용할 수 있는지를 평가하기 위해 발생 가능성이 높은 미래 과세소득을 추정할 때에는 그 장부금액을 초과하는 금액으로 회수할 것으로 가정한다.

- BC48 따라서 이 견해의 지지자들은 IAS 12 문단 26(4)를 설명하는 예시에서 기업이 발생 가능성이 높은 미래 과세소득을 산정할 때 원금 전체인 1,000원을 회수할 수 있다고 가정해서는 안 된다고 생각하였다. 그 대신에 그들은 기업이 자산의 장부금액만을 회수할 것이라고 가정해야 한다고 생각하였다.
- BC49 IASB는 일시적차이를 산정하는 것과 차감할 일시적차이를 사용할 수 있는지를 평가하기 위해 발생 가능성이 높은 미래 과세소득을 추정하는 것은 두 개의 별도의 단계이며, 자산의 장부금액은 일시적차이의 산정에만 관련되어 있다는 점에 주목하였다. 자산의 장부금액을 한도로 발생 가능성이 높은 미래 과세소득을 추정해야 하는 것은 아니다. 발생 가능성이 높은 미래 과세소득의 추정치에는 자산의 회수에 따른 발생 가능성이 높은 과세대상 경제적 효익의 유입을 포함한다. 이 발생 가능성이 높은 과세대상 경제적 효익의 유입은 자산의 장부금액을 초과할 수 있다.
- BC50 더욱이 발생 가능성이 높은 미래 과세소득의 추정치를 자산의 장부금액으로 제한하면 다른 상황에서는 부적절한 결과로 이어질 수 있다. 예를 들면, 수익성이 좋은 제조기업의 자산 중 유의적인 부분이 유형자산과 재고자산인데 유형자산은 원가모형(IAS 16 문단 30)을 사용하여 측정하고, 재고자산은 원가와 순실현가능가치 중 적은 금액(IAS 2 문단 9)으로 측정할 수 있다. 이러한 기업이 미래 과세소득을 창출할 것으로 예상하는 경우에 이 자산들을 장부금액으로만 회수한다고 가정하는 것은 일관성이 없다. 이는 제조기업의 발생 가능성이 높은 미래 과세소득의 유의적인 부분이 장부금액을 초과하는 과세소득을 창출하기 위하여 그 자산들을 사용한 결과이기 때문이다.
- BC51 BC 50에서 설명한 바와 같은 제한이 있다면, 이를 일관되게 적용하기 위하여 어떠한 자산도 장부금액을 초과하여 회수하지 않을

것이라고 가정해야 한다. IASB는 발생 가능성이 높은 미래 과세 소득의 추정치를 관련되는 자산의 장부금액으로 제한하는 것을 일시적차이가 관련되어 있는 자산에만 적용하는 것은 적절하지 않을 것이라고 결론 내렸다. 차감할 일시적차이가 어떤 하나의 자산에 관련되어 있는지 아닌지에 따라 다르게 판단할 근거가 없기 때문이다.

BC52 공개초안에 대한 일부 의견제출자는 그 지침이, 그들이 보기에는 부적절하게, 공정가치로 측정되는 채무상품 외의 다른 자산에까지 더 넓게 적용될 수 있다는 우려를 나타냈다. 다른 의견제출자들은 그 지침이 미래 과세소득이 개별 자산 기준으로 추정되어야 한다는 잘못된 인식을 가져올 수 있다고 우려하였다. IASB는 장부금액을 초과하여 자산을 회수할 것이라는 예상을 반영하여 발생 가능성이 높은 미래 과세소득을 추정한다는 원칙은 특정 유형 또는 분류의 자산에만 한정되지 않는다고 보았다.

BC53 그러나 IASB는 장부금액을 초과하는 금액으로 자산을 회수할 가능성이 높지 않은 경우가 있다는 점에도 주목하였다. 기업은 장부금액을 초과하는 금액으로 자산을 회수할 것이라고 부적절하게 가정해서도 안 된다. IASB는 이것이 자산이 공정가치로 측정될 때에 특히 중요하다고 생각하였다. 그 우려에 대응하여 IASB는 장부금액을 초과하는 금액으로 자산을 회수한다는 가정을 포함하여, 기업이 발생 가능성이 높은 미래 과세소득의 추정치를 뒷받침할 충분한 증거를 갖추어야 할 필요가 있다는 점에 주목하였다. 예를 들면, 공정가치로 측정되는 고정 이자율 채무상품의 경우에 예상되는 현금흐름이 채무상품의 장부금액을 초과한다면, 계약상 현금흐름을 받을 수 있을 가능성의 평가뿐만 아니라 미래현금흐름의 계약상 특성이, 기업이 장부금액을 초과하는 금액으로 고정 이자율 채무상품을 회수할 가능성이 높다는 결론을 적절하게 뒷받침하는지를 판단해야 할 수 있다. IASB는 이러한 예시가 미래

과세소득에 대한 이해를 높이고, 미래 과세소득을 임의로 추정할 위험을 줄일 수 있을 것으로 생각하였다.

- BC54 IASB는 IAS 12에 문단 29A를 추가하여 기업의 미래 과세소득 추정치에(문단 29) 장부금액을 초과하는 금액으로 자산을 회수하는 금액을 어느 정도까지 포함해야 하는지를 명확히 하였다.

차감할 일시적차이를 사용할 수 있는지를 평가하는 경우에 발생 가능성이 높은 미래 과세소득

- BC55 해석위원회는 모든 이연법인세자산의 인식 여부를 결정하기 위하여 과세소득을 산정할 때에 차감할 일시적차이가 사용될 수 있는지를 평가하기 위해 발생 가능성이 높은 미래 과세소득을 어떻게 산정해야 하는지가 명확하지 않다고 보았다. 이 불명확성은 발생 가능성이 높은 미래 과세소득에 이 차감할 일시적차이가 소멸될 때의 세무상 공제를 포함해야 하는지, 제외해야 하는지에 관련이 있다.

- BC56 IASB는 차감할 일시적차이는 과세소득에서 공제함으로써 사용되는데, 그 과세소득은 그 차감할 일시적차이가 소멸될 때 생기는 세무상 공제를 제외한 과세소득이라는 점에 주목하였다. 따라서 차감할 일시적차이가 사용될 수 있는지를 평가할 때 사용되는 과세소득은 IAS 12의 문단 5에서 정의하는 법인세가 과세되는 과세소득과는 다르다. 이 세무상 공제가 과세소득에서 제외되지 않으면 이를 두 번 고려하게 된다. IASB는 문단 29(1)을 개정하여 이 점을 명확하게 하였다.

통합 평가 대 구분 평가

- BC57 IASB는 이연법인세자산의 인식에 대한 IAS 12의 지침을 고려하였다. IAS 12 문단 24에서는 차감할 일시적차이를 사용할 수 있는 발생 가능성이 높은 미래 과세소득까지만 이연법인세자산을 인식하도록 요구한다. 문단 27에서는 다음과 같이 설명한다.
- (1) 차감할 일시적차이는 그 소멸로 미래 기간의 과세소득과 상계되어 공제될 때에 사용되는 것이며,
 - (2) 그 세무상 공제가 상계될 수 있는 충분한 과세소득이 있는 경우에만 법인세 납부액이 줄어드는 형태로 경제적 효익이 기업에 유입될 것이다.
- BC58 IASB는 다음에 주목하였다.
- (1) 세법에서 과세소득을 산정할 때에 어떤 공제가 과세대상 이익에서 상계되는지를 결정한다. IAS 12 문단 5에서 과세소득은 과세당국이 제정한 법규에 따라 납부할 법인세를 산출하는 대상이 되는 회계기간의 이익으로 정의한다.
 - (2) 차감할 일시적차이의 소멸이 세무상 공제로 이어지지 않는다면 이연법인세자산은 인식하지 않는다.
- BC59 따라서 세법에서 서로 다른 원천에서 생기는 공제를 구분하지 않고 기업 단위의 과세대상 이익에서 상계한다면, 같은 과세당국과 같은 과세대상기업에 관련되는 모든 차감할 일시적차이를 통합하여 평가한다. 그러나 세법에서 특정 유형의 손실은 특정 유형(들)의 이익에서만 상계한다면(예: 세법에서 자본손실을 자본이익에서 상계하도록 제한), 같은 유형의 차감할 일시적차이와는 통합하지만 다른 유형의 차감할 일시적차이와는 구분하여 평가한다. 과세소득이 차감할 일시적차이를 사용하기에 충분한지를 판단하기 위하여 차감할 일시적차이를 세법에 따라 구분하고 그러한 구분된 단위에서 평가하는 것이 필요하다. IASB는 이를 명확히 하게 위하여 IAS 12에 문단 27A를 추가하였다.

경과 규정

- BC60 IASB는 표시되는 더 이른 기간의 비교 정보를 조정하도록 요구하기로 결정하였다. 그러나 개정 내용을 처음 적용할 때 생기는 비교 표시되는 가장 이른 기간의 기초 자본 변동금액은, 기초 이익잉여금과 자본의 다른 항목에 배분할 필요 없이, 기초 이익잉여금 (또는 적절하다면 자본의 다른 항목)으로 인식하는 것을 허용하였다. 이 규정은 지나친 원가와 노력이 드는 것을 피하기 위한 것이다.
- BC61 IASB는 자본 안에서 조정해야 할 금액에 대한 예외 규정을 제외하고는 개정 내용에서 요구하는 회계처리가 보고기간 말 현재의 금액과 추정치에 기초한다는 점에 주목하였다. 그 회계처리의 변경은 본질적으로 기계적인 것이고, 따라서 IASB는 비교 정보를 조정하는 원가가 비교 가능성 향상이라는 효익을 초과하지 않을 것으로 생각하였다.
- BC62 IASB는 최초채택기업을 위하여 추가적으로 경과 규정을 경감하지 않았다. 이는 IFRS 1이 IAS 12의 소급 적용에 예외 규정이나 면제 규정을 포함하지 않는다는 점과 일관된다.

자본으로 분류된 금융상품에 관한 지급의 법인세효과 (2017년 12월 개정)

- BC63 IASB는 자본으로 분류된 금융상품에 관한 지급의 법인세효과를 당기손익 또는 자본 중 어디에 인식해야 하는지에 대해 질의를 받았다. 특히, IASB는 문단 57A(개정 전 문단 52B)에서의 규정이 문단 52A에서 기술된 상황(예: 배당 이익과 미배당 이익에 대해 세율이 다른 경우)에만 적용되는지 또는 자본으로 분류된 금융상

품에 관한 지급이 이익의 분배인 경우에도 해당 규정이 적용되는 지에 대해 질의를 받았다.

BC64 IASB는 다음과 같이 보았다.

- (1) 문단 57A에서는 지급된 배당의 세효과에 대한 회계처리 방법을 기술한다. IFRS 9에서 배당은 '지분상품의 보유자가 특정 종류의 자본의 보유비율에 비례하여 받는 이익의 분배금'으로 정의하고 있다.
- (2) 문단 57A에서는 우선 기업에게 분배가능한 이익을 창출하는 과거의 거래나 사건에 배당의 법인세효과를 연관 짓도록 요구한다. 그다음, 기업은 그러한 법인세효과를 어디에 인식하는지 결정하기 위해 문단 58의 요구사항을 적용한다. 문단 57A를 적용하여, 기업은 분배가능한 이익을 창출하는 과거의 거래나 사건을 어디에 인식하였는지에 따라 배당의 법인세효과를 인식한다.
- (3) 배당의 법인세효과의 원인은 그러한 법인세효과가 어디에 인식되는지에 영향을 미치지 않아야 한다. 예를 들어, 배당 이익과 미배당 이익에 대한 세율이 다르기 때문에 또는 배당의 세무상 공제가능성 때문에 그러한 효과가 발생하는지는 중요하지 않다. 두 경우 모두, 법인세효과는 이익의 분배에서 발생하기 때문이다.
- (4) 배당의 법인세효과의 인식을 그 세효과가 어떻게 발생하는지와 연관 짓는 경우(예: 세무상 공제 규정의 차이가 아닌 세율의 차이 때문에) 다른 국가에 있는 기업마다 결과가 자의적으로 달라지고 비교가능성을 저해시킬 수 있을 것이다. 국가마다 세금을 부과하거나 감면하는 방법이 다르다. 중요한 것은 방법이 아닌 발생한 세효과이다.

BC65 따라서 IASB는 기업이 문단 57A의 요구사항을 적용하여 배당의 법인세효과를 모두 인식하여야 한다고 결론지었다. 그러나 IASB

는 이러한 요구사항이 개정되기 전에는, 문단 57A의 요구사항이 문단 52A에서 기술한 상황에만 적용되는 것으로 잘못 해석될 수 있다고 보았다.

BC66 결과적으로, IASB는 문단 57A의 요구사항이 배당의 법인세효과 모두에 적용된다는 점을 명확히 하였다.

BC67 IASB는 문단 57A가 자본으로 분류된 금융상품에 관한 모든 지급의 법인세효과에 적용되는 것은 아니라고 보았다. 오히려, 문단 57A는 자본으로 분류된 금융상품에 관한 지급이 이익의 분배(예: 배당)라고 결정되는 경우에만 적용된다. 기업은 이 과정에서 판단이 필요할 수 있다.

BC68 IASB는 자본으로 분류된 금융상품에 관한 지급이 이익의 분배인지를 결정하기 위한 요구사항을 포함할지 고려하였다. IASB는 다음의 이유로 해당 요구사항을 포함하지 않기로 결정하였다.

- (1) 이익의 분배와 그 밖의 분배를 구별하는 지표 및 요구사항을 포함하는 것은 IAS 12의 개정 범위를 넘어선다. 이익의 분배를 정의하거나 설명하려는 IASB의 시도는 다른 IFRS 기준서와 IFRIC 해석서에 영향을 미칠 수 있고, 의도하지 않은 결과를 초래할 수 있다.
- (2) 이 개정 내용은 이익의 분배가 무엇인지, 무엇이 아닌지를 결정하는 것이 아니다. 이 개정 내용은 단순히 문단 57A의 요구사항이 배당의 법인세효과 모두에 적용된다는 점을 명확히 한다.

BC69 IASB는 문단 BC68에서 언급된 요구사항을 추가하지 않고 이 개정을 마무리하는 것이 재무제표 작성자와 이용자에게 도움이 된다고 결론지었다. 특히, 이 개정은 해당 요구사항이 개정되기 전

에 있었던, 문단 57A의 적용범위의 모호성으로 인해 회계처리가 일관되지 않을 가능성을 없앨 것이다.

경과 규정

BC70 IASB는 이 개정 내용을 처음 적용하는 경우, 비교 표시되는 가장 이른 기간 이후에 인식된 배당의 법인세효과에 이 개정 내용을 적용한다고 결정하였다. 비교 표시되는 가장 이른 기간 전에 개정 내용을 적용하면, 비교 표시되는 가장 이른 기간 초의 자본의 구성요소에만 영향을 줄 수 있기 때문이다. IASB는 기업들이 보고되는 비교기간에 발생한 배당의 법인세효과에 이 개정 내용을 적용하기 위한 충분한 정보를 가지고 있으며, 이러한 방식으로 개정 내용을 적용하는 것이 보고기간들의 비교가능성을 높일 것이라고 결론지었다.

단일 거래에서 생기는 자산과 부채에 관련되는 이연법인세(2021년 개정)

BC71 2021년 5월에 IASB는 ‘단일 거래에서 생기는 자산과 부채에 관련되는 이연법인세’를 공표하였다. 이 개정 내용은 IAS 12 문단 15와 24의 인식 예외규정(이하 ‘인식 예외규정’이라 한다) 적용범위를 축소하여, 최초 인식시점에 동일한 금액으로 가산할 일시적차이와 차감할 일시적차이를 생기게 하는 거래에 더는 이 인식 예외규정이 적용되지 않도록 하였다.

BC72 이 개정 내용은 해석위원회의 권고에 대응하여 공표되었다. 해석위원회가 수행한 조사에 따르면, 리스와 같이 자산과 부채를 인식하게 하는 거래에 인식 예외규정이 적용되는지에 대하여 서로 다른 견해가 존재하는 것으로 나타났다. 이 견해 차이로 그러한 거

래에 대한 이연법인세 회계처리가 기업마다 다르게 되어 재무제표 간 비교 가능성이 저하되었다.

BC73 문단 BC74~BC91에서는 단순히 리스를 예로 사용하여 개정 내용의 근거를 설명한다. 이 설명은 이 개정 내용의 영향을 받는 다른 거래[예: 사후처리 및 복구 관련 충당부채(이하 '사후처리 의무'라 한다)와 이 부채에 대응하여 관련 자산의 원가 일부로 인식된 금액]에도 동일하게 적용된다.

배경

일시적차이와 인식 예외규정의 적용

BC74 IFRS 16을 적용하면, 리스개시일에 사용권자산(이하 '리스자산'이라 한다)과 리스부채를 인식한다. 리스자산과 리스부채를 처음 인식하는 시점에, 이연법인세 인식 여부를 판단하는 과정에서 일시적차이가 생기는지 평가한다. 이 평가를 할 때, 세무상 리스자산과 리스부채에 귀속되는 금액을 식별하여 리스자산과 리스부채의 세무기준액을 산정한다. 일부 국가에서는 리스료를 지급할 때 리스료에 대하여 세무상 공제를 받을 수도 있다. 이러한 상황에서, 기업은 그 세무상 공제가 다음 중 어느 항목에 귀속되는지를 판단한다.

- (1) 리스자산(과 이자비용) - 세무상 공제가 리스에서 생기는 비용(감가상각비와 이자비용)에 관련되기 때문이다.
- (2) 리스부채(와 이자비용) - 세무상 공제가 리스부채와 이자비용의 상환에 관련되기 때문이다.

BC75 세무상 공제가 리스자산과 리스부채 중 어느 항목에 귀속되는지는 적용되는 세법을 고려하여 판단한다.

BC76 IAS 12를 적용하면, 최초 인식시점에 일시적차이는 기업이 세무상 공제가 리스부채에 귀속된다고 판단하는 경우에만 생긴다. 그 이유는 다음과 같다.

- (1) 세무상 공제가 리스자산에 귀속되는 경우, 리스자산 및 리스부채의 세무기준액은 그 장부금액과 동일하다. 이는 기업이 리스자산의 장부금액과 동일한 금액의 세무상 공제를 받을 것이고, 리스부채와 관련해서는 세무상 공제를 받지 않을 것이라는 점을 반영한다. 따라서 리스의 최초 인식시점에 일시적차이는 생기지 않으므로 인식 예외규정이 적용되지 않는다. 따라서 최초 인식시점에 이연법인세를 인식하지 않지만 최초 인식시점 후에 일시적차이가 생기는 경우에는 이연법인세를 인식한다.
- (2) 세무상 공제가 리스부채에 귀속되는 경우, 리스자산 및 리스부채의 세무기준액은 영(0)이다. 이는 기업이 리스부채와 관련해서는 그 장부금액과 동일한 금액의 세무상 공제를 받을 것이고, 리스자산 장부금액의 회수에 대해서는 세무상 공제를 받지 않을 것이라는 점을 반영한다. 따라서 리스자산 및 리스부채에 관련되는 일시적차이는 리스의 최초 인식시점에 생긴다.

BC77 이 개정 내용이 공포되기 전에는 문단 BC76(2)에 기술된 상황에서 생기는 일시적차이에 인식 예외규정을 적용할지에 대하여 서로 다른 견해가 존재하였다. 기업이 인식 예외규정을 적용한다고 결론 내린 경우에는 (최초 인식시점이든 후속적으로 리스기간 내내든) 리스와 관련하여 이연법인세를 인식하지 아니하였다.

인식 예외규정의 목적

BC78 IAS 12 문단 22(3)에서는 인식 예외규정의 목적을 설명한다. 사업결합이 아니고 회계이익과 과세소득에 영향을 미치지 않는 거래에서 자산이나 부채를 최초로 인식할 때 일시적차이가 생기는 경우, 이러한 인식 예외규정이 없다면 이연법인세 부채 또는 자산을 인식

하고 자산이나 부채의 장부금액을 동일한 금액만큼 조정하게 되는데 그러한 조정은 재무제표의 투명성을 저하할 것이다. 그러므로 IAS 12에서는 이러한 상황에서 이연법인세 인식을 금지한다.

BC79 IASB는 리스자산과 리스부채의 최초 인식시점에 일시적차이가 생기는 경우, 이러한 일시적차이는 보통 동일하고 서로 상계된다(가산할 일시적차이와 차감할 일시적차이의 금액은 같다)고 보았다. 인식 예외규정을 적용하지 않는다면 일반적으로 이 일시적 차이에 대하여 같은 금액으로 이연법인세 자산 및 부채를 인식하게 될 것이다. 이연법인세부채와 같은 금액으로 이연법인세자산을 인식하면 관련되는 리스자산 또는 리스부채의 장부금액을 조정할 필요가 없고 당기손익에도 영향을 미치지 않을 것이다. 따라서 그러한 상황에서는 인식 예외규정을 고안할 때 방지하려고 한 결과가 생기지는 않을 것이다. 그러므로 IASB는 어떤 거래가 최초 인식시점에 동일한 금액으로 가산할 일시적차이와 차감할 일시적차이를 생기게 하는 경우에는 인식 예외규정이 일반적으로 필요하지 않다고 결론 내렸다.

인식 예외규정의 적용범위 축소

BC80 문단 BC79에 요약된 의견을 고려하여, IASB는 최초 인식시점에 동일한 금액으로 가산할 일시적차이와 차감할 일시적차이를 생기게 하는 거래에 인식 예외규정이 적용되지 않도록 인식 예외규정의 적용범위를 축소하기로 결정하였다.

BC81 IASB는 동일한 금액의 가산할 일시적차이와 차감할 일시적차이에 대하여 같은 금액으로 이연법인세 자산 및 부채를 인식하지 않을 때, 이 축소된 적용범위의 인식 예외규정을 어떻게 적용할지를 검토하였다. 특히 이연법인세자산을 전부 인식할 수는 없거나(문단 BC82~BC87 참조), 각 일시적차이의 측정치에 서로 다른 세율이

적용되는 경우에는(문단 BC88 참조) 서로 다른 금액으로 이연법인세 자산 및 부채를 인식할 수 있다.

인식 불가능한 이연법인세자산

BC82 IAS 12 문단 24에서는 '차감할 일시적차이가 사용될 수 있는 과세 소득의 발생 가능성이 높은 경우'에만 이연법인세자산을 인식하도록 요구한다(이하 '회수 가능성 요건'이라 한다). 회수 가능성 요건 때문에, 때로는 가산할 일시적차이와 차감할 일시적차이의 금액이 동일함에도, 동일하지 않은 금액으로 이연법인세 자산 및 부채를 인식하는 결과를 가져올 수도 있다.

BC83 이러한 상황을 해결하기 위하여 IASB는 외부검토의견을 수렴하기 위한 개정 공개초안을 공개하였을 때, 인식 예외규정을 적용하지 않으면 생길 이연법인세 자산 및 부채의 차액에는 인식 예외규정을 적용할 것을 제안하였다(이하 '상한 제안'이라 한다). 이러한 상한 제안을 적용하면, 같은 금액으로 이연법인세 자산 및 부채를 인식할 것이고 회수 가능성 요건을 적용하여 그 범위까지만 이연법인세자산을 인식할 것이다.

BC84 개정 공개초안에 대한 외부검토의견은 다음과 같은 사실을 나타낸다.

- (1) 상한 제안은 IAS 12의 원칙과 일관되지 않을 것이다. 이 기준서에서는 모든 가산할 일시적차이에 대하여 이연법인세부채를 인식하도록 요구하기 때문이다.
- (2) 상한 제안은 적용하기가 복잡하고 힘들 것이다.

BC85 이러한 외부검토의견에 대응하여, IASB는 상한 제안을 삭제하였고, 다음과 같이 결론 내렸다.

- (1) 회수 가능성 요건이 적용되어 대응하는 이연법인세자산을 인식할 수 없다는 이유만으로 이연법인세부채에 인식 예외규정을 적용하는 것은 다른 상황에 인식 예외규정을 적용하는 방법과 일관되지 않을 것이다.
- (2) 상한 제안을 삭제하면 개정 목적을 이루면서도 그 적용의 복잡성을 유의적으로 줄일 것이다(BC92(1) 참조). 특히 상한 제안을 삭제함으로써,
 - (가) IASB는 이연법인세부채를 인식할 수 있는 범위를 판단하기 위하여 해당되는 각 거래의 최초 인식시점에 회수 가능성 요건을 평가하도록 요구하지 않을 것이다.
 - (나) IASB는 최초 인식시점에 이연법인세자산을 전부 인식하지는 않는 경우의 회계처리를 단순화할 것이다. 개정 내용에 상한 제안이 유지되었다면, 그러한 경우에 인식 예외규정이 적용되는 일시적차이의 부분을 별도로 추적해야 했을 것이다.

BC86 상한 제안을 삭제하면 거래의 최초 인식시점에 동일하지 않은 금액으로 이연법인세 자산 및 부채를 인식하는 결과를 가져올 수 있다. 그러한 경우, 그 차액을 당기손익으로 인식할 것이다(IAS 12 문단 22(2) 참조). 예를 들면, 최초 인식시점에 이연법인세부채를 인식하지만, 이와 금액이 동일하고 상계되는 이연법인세자산을 인식할 수 없다면 법인세손실을 인식하게 될 것이다. IASB는 이 회계처리가 부채를 결제할 때 사용할 수 있는 세무상 공제에서 효익을 완전하게 얻을 수는 없을 것이지만, 그럼에도 기업이 자산을 회수할 때 미래 법인세를 납부해야 한다는 기업의 예상을 적절히 반영한다고 결론을 내렸다. 문단 BC85(1)에서 설명하는 바와 같이, 대응하는 이연법인세자산을 인식할 수 없다는 이유만으로 이연법인세부채에 인식 예외규정을 적용하는 것은 다른 상황에 인식 예외규정을 적용하는 방법과 일관되지 않을 것이다.

BC87 더욱이, IASB는 같은 거래에서 생기는 가산할 일시적차이의 미래 소멸을 통하여 회수 가능성 요건을 보통 충족할 수 있을 것이기 때문에, 최초 인식시점에 동일하지 않은 금액으로 이연법인세 자산 및 부채가 생기는 경우는 드물 것으로 예상한다.

다른 세율의 적용

BC88 이연법인세 자산 및 부채의 측정치에 서로 다른 세율이 적용되는 경우에는 동일한 금액의 가산할 일시적차이와 차감할 일시적차이에 대하여 서로 다른 금액으로 이연법인세 자산 및 부채를 인식할 수도 있다. 문단 BC86에서 언급하는 바와 같이, 기업은 이연법인세 자산 및 부채의 차액을 당기손익으로 인식할 것이다. IASB는 다음과 같은 이유로, 이러한 상황에서 인식 예외규정을 적용할 때 예상되는 효익이 원가를 초과하지 않을 것이라고 결론 내렸다.

- (1) 이연법인세의 적은 일부에만 인식 예외규정이 적용될 것이기 때문에 이러한 상황에서 인식 예외규정을 적용하는 것은 복잡할 것이다.
- (2) 이러한 상황은 제한된 수의 국가에서만 일어날 것으로 예상되며, 다른 세율을 적용할 때 생기는 순효과는 보통 중요하지 않을 것이다.

그 밖의 고려사항

리스자산 또는 리스부채에 대한 세무상 공제의 귀속

BC89 개정 공개초안에 대한 일부 의견제출자는 세무상 공제가 리스자산과 리스부채 중 어느 항목에 귀속되는지를 평가하는 데 도움을 주는 적용지침을 IASB가 제공해 달라고 제안하였다(문단 BC74 참조). IASB는 그러한 적용지침의 예상 효익이 원가보다 크지 않을

것이기 때문에, 적용지침을 제공하지 않기로 결정하였다. IASB는 그러한 적용지침 제공에 대하여 다음과 같이 결론 내렸다.

- (1) 개정 목적을 이루는 데 불필요하다. 개정 내용을 적용하면 세무상 공제가 리스자산과 리스부채 중 어느 항목에 귀속되는지에 관계없이 리스에서 생기는 일시적차이에 대하여 이연법인세를 (최초 인식시점이든 후속적으로든) 인식하는 결과를 가져올 것이다.
- (2) 의도하지 않은 결과를 가져올 수 있다. 그러한 지침은 다른 상황에서 자산 및 부채의 세무기준액을 산정할 때 적용되는 세법을 고려하는 방법에 영향을 줄 수 있다.

선급리스료와 리스개설직접원가

- BC90 IFRS 16을 적용하면, 리스개시일에 그날 현재 지급되지 않은 리스료의 현재가치로 리스부채를 처음 측정한다. 리스자산의 최초 측정치에는 리스부채의 최초 측정금액뿐만 아니라 선급리스료와 리스개설직접원가도 포함된다.
- BC91 리스부채와 관련 리스자산 원가의 구성요소를 인식하면 문단 BC79에서 설명하는 바와 같이, 동일한 금액으로 가산할 일시적차이와 차감할 일시적차이가 생길 수 있다. 이 개정 내용은 그렇게 생기는 동일한 금액의 가산할 일시적차이와 차감할 일시적차이에 적용된다. 또한, 선급리스료나 리스개설직접원가를 지급하면 리스자산과 관련하여 가산할 일시적차이가 추가로 생기는 결과를 가져올 수 있는데 그러한 일시적차이에는 IAS 12의 해당되는 요구사항을 적용할 것이다. 사례를 제공해 달라는 요청에 대응하여 IASB는 선급리스료와 리스개설직접원가에 대한 이연법인세 회계처리를 설명하는 사례를 포함하였다.

영향 분석

BC92 IASB는 다음과 같은 이유로 개정 내용의 예상 효익이 원가를 초과한다고 결론 내렸다.

- (1) 개정 내용은 리스 및 사후처리 의무와 같은 거래의 보고 다양성을 줄이고, 그러한 거래의 이연법인세 회계처리를 일시적차이에 대하여 이연법인세를 인식하는 IAS 12의 일반 원칙과 일치시킬 것이다.
- (2) 개정 공개초안의 적용원가에 대한 우려는 주로 상한 제안의 적용과 관련되었다(문단 BC84(2) 참조). IASB는 상한 제안을 삭제하기로 결정하여 그러한 우려를 대부분 해소하였다.

경과 규정

BC93 IASB는 IAS 8에 따라 개정 내용을 소급 적용하도록 요구하지는 않기로 결정하였다. 그 대신에 비교 표시되는 가장 이른 기간의 시작일에 리스 및 사후처리 의무에 관련되는 모든 일시적차이에 대하여 이연법인세를 인식하는 방식으로 개정 내용을 처음 적용하도록 요구하기로 결정하였다. IASB는 이러한 요구사항으로 예상되는 효익과 원가가 적절히 균형을 이룬다고 결론 내렸다. 소급 적용하면 오래 전에 생겼던 각 리스 및 사후처리 의무가 최초 인식시점에 동일한 금액의 가산할 일시적차이와 차감할 일시적차이를 생기게 했는지를 소급하여 평가해야 할 것이다. 그러므로 IASB는 이러한 경과 규정의 접근법이 개정 목적을 이루면서도 완전 소급법보다 적용하기에 쉽고 원가도 적게 들 것이라고 결론 내렸다. 그러한 접근법은 개정 내용이 IFRS 16의 경과 규정과 상호작용하는 방식에 대한 불확실성도 막는다.

BC94 IASB는 리스 및 사후처리 의무 외의 거래(비교 표시되는 가장 이른 기간의 시작일 이후에 이루어지는 그러한 거래)에도 이 개정 내용을 전진적으로 적용하도록 요구하였다. 개정 내용을 소급 적용

하면, 그러한 거래가 개정 내용의 적용범위에 포함되는지를 판단한 다음에 해당 거래의 회계처리를 다시 검토하는 데 원가가 많이 들고 복잡할 수 있다. IASB는 그러한 다른 거래에 개정 내용을 소급 적용하도록 요구하는 원가가 그 효익을 초과할 것이라고 결론 내렸다.

BC95 문단 BC93에서 설명하는 바와 비슷한 이유로, IASB는 최초채택기업이 IFRS 전환일에 존재하는 리스 및 사후처리 의무에 관련되는 모든 일시적차이에 대하여 이연법인세를 인식하도록 요구하였다.

국제조세개혁 - 필라2 모범규칙(2023년 개정)

BC96 2023년 5월에 IASB는 '국제조세개혁 - 필라2 모범규칙'을 공표하였고 개정 내용에 다음과 같은 규정을 도입하였다.

- (1) 필라2 법인세와 관련되는 이연법인세 자산 및 부채를 인식하고 이에 대한 정보를 공시하도록 하는 요구사항에 대한 한시적 예외 규정
- (2) 영향 받는 기업에 한정되는 공시 요구사항

배경

필라2 모범규칙

BC97 2021년 10월, 135개국 이상의 국가가 경제협력개발기구(OECD)/G20의 세원잠식과 소득이전에 대한 포괄적 이행체계가 발표한 '경제의 디지털화에서 생기는 세금 문제를 해결하기 위한 두 가지 해결책(Two-Pillar Solution)에 관한 성명서'에 동의하였다. 이후, OECD는 이 해결책의 두 번째 필라와 관련되는 모범규칙과 그 밖의 문서(필라2 모범규칙)를 발표하였다.

BC98 필라2 모범규칙은 합의된 공통 접근법의 일부로서 각국이 국내 법인세법으로 전환하여 시행할 수 있는 틀을 제공한다. 이 규칙은 다음과 같다.

- (1) 대규모 다국적 연결실체가 사업을 하는 각 국가에서 생기는 이익에 대한 최저한세를 확실히 납부하는 것을 목적으로 한다.
- (2) 이러한 목적은 각국의 초과이익에 대해 납부해야 하는 총 세액이 적어도 15%가 되도록 하는 추가세액 체계를 적용하여 이를 것이다.
- (3) 일반적으로 이 규칙은 연결실체의 최상위 지배기업이 15% 미만으로 과세된 종속기업의 이익에 대해 해당 지배기업 소재지 관할국에 추가세액을 납부하도록 요구한다.

법인세 회계처리의 잠재적 영향

BC99 이해관계자들은 단시일 내에 필라2 모범규칙을 시행하는 국가에서 생기는 법인세 회계처리의 영향에 대한 우려를 IASB에 알렸다. 그 우려는 다음과 관련된다.

- (1) *IAS 12의 적용범위* - 이해관계자들은 일반적으로 추가세액이 그 규칙 적용 대상인 연결실체 최상위 지배기업의 연결재무제표에서는 법인세이므로 IAS 12 적용범위에 포함된다고 보았다. 그러나 이해관계자들은 추가세액이 연결실체 내 종속기업의 재무제표에서 법인세인지는 불명확하다고 하였다[예: 기업이 자신의 보고 연결실체에 속하지 않는 기업(연결실체 내에서 서열이 같은 다른 종속기업 등)의 이익과 관련하여 이러한 세금을 납부할 의무가 있는 경우].
- (2) *이연법인세 회계처리* - 이해관계자들은 기업이 추가세액과 관련된 이연법인세를 어떻게 회계처리할지가 불명확하다고 하였다. 예를 들면 다음과 같은 의문이 있었다.
 - (가) 이 규칙이 일시적차이를 추가로 생기게 하는가? 특히, 자산과 부채의 장부금액 회수나 결제가 미래 추가세액 납부(납

부액에서 차감)와 직접 관련될 수 있는가?

- (나) 필라2 모범규칙에 따른 잠재적인 추가세액 납부액을 반영하기 위해 국내 법인세법에 따라 인식된 이연법인세를 재측정해야 하는가?
- (다) IAS 12 문단 47에서 미래 기간에 적용될 것으로 예상되는 세율을 사용하도록 요구한다는 점을 고려하면 추가세액과 관련되는 이연법인세를 측정하기 위해 기업은 어떤 세율을 적용해야 하는가? 이 기간에 적용될 세율은, 신뢰성 있게 예측하는 것이 불가능하지는 않을지라도 어려운 몇 가지 요인에 따라 달라진다.
- (3) *이연법인세 정보의 유용성* - 이해관계자들은, 특히 기업이 이러한 이연법인세를 측정할 때 적용할 세율을 추정하는 경우, 추가세액과 관련되는 이연법인세를 인식하여 생기는 정보의 유용성에 의문을 제기하였다.
- (4) *명확화에 대한 긴급한 필요* - 이해관계자들은 일부 국가에서 이 규칙의 시행이 임박하여 추가세액에 대한 회계처리에 IAS 12를 적용하는 방법에 대한 불확실성을 해결할 시간이 별로 없다고 하였다. 이러한 명확성의 결여는 영향을 받는 기업들이 적용하는 회계처리를 다양하게 하고 잠재적으로 유용하지 않은 정보를 제공하게 하는 결과를 가져올 수 있다.

이연법인세 회계처리에 대한 한시적 예외 규정

BC100 이해관계자들의 우려를 고려하여 IASB는 기업이 추가세액과 관련되는 이연법인세를 회계처리하기 위하여 IAS 12의 원칙과 요구사항을 적용하는 방법을 판단하는 데 시간이 필요하다는 점에 동의하였다. IASB도 이해관계자와 더 많이 접촉하고, IAS 12의 일관된 적용을 지원하기 위해 어떤 조치가 필요한지를 검토할 시간이 필요하다. IASB는 각국에서 새로운 세법을 제정하기 전에, 그리고 그 결과로 기업이 이연법인세 회계처리에 그 법을 반영해야 하기

전에, 이 활동을 완료하는 것이 가능하지 않을 것이라고 결론 내렸다.

BC101 그러므로 IASB는 필라2 법인세와 관련하여, 이연법인세 자산 및 부채를 인식하고 이에 대한 정보를 공시하도록 하는 IAS 12의 요구사항에 대한 한시적 예외 규정을 도입하기로 결정하였다. IASB는 예외 규정 도입이 다음과 같은 결과를 가져올 것이라고 결론 내렸다.

- (1) 단시일 내에 다수 국가에서 제정될 복잡하고 새로운 세법과 관련되는 이연법인세 자산 및 부채 회계처리에 대한 면제 규정을 영향을 받는 기업에 제공한다.
- (2) IAS 12에 대하여 다양한 해석이 개발되고 그 결과로 기준서가 일관성 없이 적용되는 것을 방지한다.
- (3) 이해관계자에게는 서로 다른 국가에서 필라2 모범규칙이 어떻게 시행되었는지를 평가할 시간을, 기업에는 기업이 어떻게 영향을 받는지를 평가할 시간을, IASB에는 추가 작업을 해야 하는지를 고려할 시간을 준다.

BC102 또 IASB는 기업이 한시적 예외 규정을 적용하였다는 사실을 공시하도록 요구하기로 결정하였다. IASB는 이 요구사항이 다음과 같은 결과를 가져올 것이라고 결론 내렸다.

- (1) 기업 특유의 정보를 제공한다. 일부 기업은 필라2 법률의 영향을 받지 않으므로 예외 규정을 적용하지 않을 것이기 때문이다.
- (2) 이 예외 규정이 적용되는 기간에 재무제표이용자에게 예외 규정의 적용 사실을 투명하게 공개한다.

적용범위

BC103 IASB는 추가세액이 법인세인 상황에 대한 추가 설명이나 지침을 제공하지 않기로 결정하였다(문단 BC99(1) 참조). IASB는 긴급히 필요한 개정의 완료를 지연하지 않으면서 추가 설명이나 지침을 제공하는 것은 가능하지 않다고 결론 내렸다. 또 IASB는 기업이 모든 상황에서 추가세액을 법인세로 보도록 요구하지도 않기로 결정하였다. 그렇게 하면 의도하지 않은 결과를 가져올 수 있기 때문이다. 그러므로 기업은 IAS 12의 요구사항을 적용하기 전에 기업이 처한 상황에서 추가세액이 법인세인지를 판단한다.

BC104 IASB는 한시적 예외 규정의 적용범위를 국내 법인세법에 따라 인식된 이연법인세의 측정을 포함하도록 확대할 필요는 없다고 결론 내렸다. IASB는 기업이 관련되는 자산이나 부채를 회수하거나 결제할 때 납부할 것으로 예상되는 필라2 법인세를 반영하기 위해 그러한 이연법인세를 재측정하지 않을 것이라고 결론 내렸다. 그러한 법인세와 관련되는 이연법인세 자산·부채에 한시적 예외 규정이 적용되기 때문이다.

의무 적용

BC105 IASB는 다음과 같은 이유로 한시적 예외 규정을 의무 적용하도록 결정하였다.

- (1) 재무제표의 기업 간 비교 가능성이 높아져 재무제표이용자에게 더 유용한 정보를 제공하는 결과를 가져온다.
- (2) 기업이 의도하지는 않았으나 IAS 12의 원칙 및 요구사항과 일치하지 않는 회계정책을 개발할 위험을 제거한다.

존속 기간

BC106 IASB는 문단 BC100에서 기술한 활동에 필요한 시간을 산정할 수 없다고 결론 내렸다. 그 활동들은 국가들이 필라2 모범규칙을 어

떻게 그리고 언제 시행하는지에 따라 달라지기 때문이다. 그러므로 IASB는 한시적 예외 규정이 언제까지 적용될지를 규정하지 않기로 결정하였다. 그리고 IASB는 추가 작업을 할 시기를 결정하기 위해 필라2 모범규칙의 시행과 관련되는 상황 변화를 관찰하기로 결정하였다.

공시

법률 시행일 도래 전의 기간

공시 목적

- BC107 필라2 법률이 제정되었거나 실질적으로 제정되었지만 아직 시행일이 도래하지는 않은 기간에 재무제표이용자는 그 법률에서 생기는 필라2 법인세에 대한 기업의 익스포저를 이해하는 데 도움이 되는 정보가 필요하다. 이 기간에, 제정된 법률은 그 기간 법인세비용에 아직 반영되지 않은 익스포저를 만들 수 있고, 이용자는 기업의 재무제표에 공시하는 다른 정보에서 이러한 익스포저를 알아낼 수 없을 것이다. 따라서 IASB는 이 정보 수요에 기초하여 공시 목적을 설정하기로 결정하였다.

공시 목적을 이루는 정보

- BC108 IASB는 필라2 법률이 제정되었거나 실질적으로 제정되었지만 아직 시행일이 도래하지 않은 기간에 기업은 필라2 법률을 따르기 위한 준비와 기업의 익스포저를 평가하는 과정에 있을 가능성이 높다고 보았다. 기업이 그 법률의 구체적인 요구사항을 모두 반영하는 정보를 공시하도록 요구하는 것은 실현 가능하지도 않고 과도한 비용이나 노력을 유발할 수도 있다. 따라서 의견수렴을 위한 공개초안을 발표했을 때, IASB는 기업이 IAS 12의 요구사항에 기

초한 특정 정보 항목을 공시하도록 요구하는 제안을 하였다. 그러나 검토의견에서는 특히 다음과 같은 이유 때문에 그 정보를 공시하는 효익이 공시를 작성하는 원가를 초과하지 않을 수 있다고 하였다.

- (1) IAS 12의 요구사항에 기초한 정보가 필라2 모범규칙의 요구사항에 기초한 정보와 다르기 때문이다. 응답자들은 필라2 법인세에 대한 기업의 익스포저를 재무제표이용자에게 알리려는 목적에 비추어 IAS 12 요구사항에 기초한 정보의 유용성에 대해 엇갈린 견해를 나타냈다. 일부 응답자는 이러한 정보가 오해를 일으킬 수 있고 기업은 기업의 익스포저에 대한 평가에서 구할 수 있는 정보를 공시할 수 있으며 이를 선호할 수 있다고 하였다.
- (2) 그 공시 요구사항은 소수 보고기간에만 적용될 것으로 예상되기 때문이다. 응답자들은 오직 소수 보고기간 때문에 IAS 12의 요구사항에 기초한 정보를 제공하는 효익은 그 정보를 작성하기 위해 부담하는 기업의 원가(예: 새로운 절차를 설정하기 위한 원가)를 초과하지 않을 수 있다고 하였다.

BC109 검토의견을 고려하는 과정에서, IASB는 일부 국가에서 2024년 1월 1일부터 그 법률이 시행될 예정임을 알게 되었다. 그러므로 IASB는 공시 요구사항이 적용될 때까지 많은 기업이 자신의 익스포저에 대한 정보를 일부 구할 수 있을 것으로 예상하였다. 예를 들면, 일부 기업은 이미 자신의 익스포저 평가가 상당히 진행되어 현재 법인세 회계에 필라2 법인세 회계처리를 준비하고 있을 수 있다.

BC110 문단 BC108~BC109에서 논의된 요소들의 균형을 맞추기 위해 IASB는 다음과 같이하기로 결정하였다.

- (1) 공시 목적을 이루는 정보를 공시하도록 기업에 요구하지만, 기업이 공시해야 하는 정보의 항목이나 그 정보를 작성하는 기준을 규정하지는 않는다. 이 접근법은 기업마다 다를 수 있는

상황을 반영하고 평가에서 구할 수 있는 정보를 공시하도록 허용할 것이다.

- (2) 이미 알고 있거나 합리적으로 추정할 수 있는 정보만 공시하도록 요구한다. IASB는 이 접근법이 비교 가능한 상황에 적용되는 IAS 8 문단 30~31의 요구사항과 비슷하다고 결론 내렸다. IASB는 정보를 알지 못하거나 합리적으로 추정할 수 없는 경우에는 그 대신에 그러한 사실을 기술하고 익스포저 평가 진행 상황에 대한 정보를 공시하도록 결정하였다. IASB는 이 정보가 기업이 추가 정보를 공시할 수 없는 이유를 재무제표 이용자가 이해하는 데 도움이 될 것이라고 결론 내렸다.

BC111 IASB 위원 일부는 기업이 알고 있거나 합리적으로 추정할 수 있는 정보만 공시하도록 요구하면 일부 기업이 공시 목적을 이루기 위한 양적 정보를 공시하지 않는 결과를 가져올 수 있다고 우려하였다. 그럼에도 불구하고, IASB 위원 일부는 검토의견을 고려한 후 공시 요구사항이 적용될 때까지 많은 기업은 이미 알고 있거나 합리적으로 추정할 수 있는 정보를 구할 수 있을 것이라고 예상하였다. 이러한 견해를 고려한 후 IASB 위원 다수는 이러한 요구사항이 이용자의 정보 수요 충족과 그러한 정보 보고원가 사이에서 적절히 균형을 유지한다고 결론 내렸다.

BC112 또 IASB는 공시 목적을 이루기 위해 기업에 다음과 같은 공시를 요구하기로 결정하였다.

- (1) 양적 특성과 질적 특성을 가진 정보를 모두 공시해야 한다. IASB는 필라2 법인세에 대한 기업의 익스포저를 이해하기 위해 질적 정보와 양적 정보 모두가 필요하다는 재무제표이용자의 의견을 고려하였다. IASB는 공시 목적을 이루기 위해 기업이 제공할 수 있는 정보의 유형을 이해하는 데 도움이 되도록 질적 정보와 양적 정보의 예시를 포함하였다.
- (2) 보고기간 말 기업의 상황에 기초한 정보를 공시해야 한다.

IASB는 이 요구사항을 충족하기 위해 기업이 가능성 있는 미래 거래와 그 밖의 사건에 대한 정보(미래전망 정보)를 공시할 필요는 없을 것이라고 결론 내렸다. 예를 들면, 기업은 미래 이익을 예측하거나, 미래 기간에 예상되는 경감 조치를 반영하거나, 세법의 향후 개정 가능성을 고려할 필요는 없을 것이다.

BC113 더욱이 IASB는, 기업이 공시 목적을 이루기 위해 공시해야 하는 정보는 필라2 법률의 구체적인 요구사항을 모두 반영할 필요는 없고 대략적인 범위의 형태로 제공될 수도 있다는 점을 명확히 하였다. IASB는 공시 목적을 이루기 위해 공시하는 정보가 다음과 같더라도 유용할 수 있을 것이라고 결론 내렸다.

- (1) 그 법률의 모든 구체적인 요구사항을 반영하지는 않는, 단순화된 기준으로 작성된다.
- (2) 정확성의 수준이 높지 않다.

법률이 시행되는 기간

BC114 IASB는 필라2 법인세와 관련되는 당기법인세비용을 별도로 공시하도록 요구하기로 결정했다. IASB는 이 정보가 다음과 같을 것이라고 결론 내렸다.

- (1) 재무제표이용자가 기업 전체 법인세와 비교하여 필라2 법인세의 규모를 이해하는 데 도움이 될 것이다.
- (2) 기업은 이미 필라2 법인세와 관련되는 당기법인세비용을 인식해야 할 것이기 때문에, 정보를 작성하는 데 원가가 많이 들지 않을 것이다.

영향 분석

- BC115 IASB는 다음과 같은 이유로 이 개정의 효익이 원가를 초과한다고 결론 내렸다.
- (1) 개정 내용은 영향을 받는 기업에 적시에 면제 규정을 제공하여 실무에서 IAS 12의 다양한 해석이 개발되는 것을 방지한다.
 - (2) 개정 내용은 이 기준서를 적용하는 방법에 대한 의문이 해결될 때까지 IAS 12의 요구사항을 적용하여 작성된 정보가 유용하도록 보호한다.
 - (3) 개정 내용은 필라2 법률이 시행되기 전과 시행된 후에 재무제표이용자에게 제공되는 정보를 개선한다.

경과 규정

- BC116 IASB는 다음과 같이 결론 내렸다.
- (1) 한시적 예외 규정이 효과적이기 위해서는 개정 내용이 공표되는 즉시 기업이 그 규정을 적용할 수 있어야 한다.
 - (2) 문단 88B~88D의 공시 요구사항은 2023년 1월 1일 이후 최초로 시작되는 회계연도부터 적용하도록 요구하지만 2023년 12월 31일 이전에 종료되는 중간기간에는 요구하지 않아 기업이 필요한 정보를 작성하는 데 충분한 시간을 제공한다.
- BC117 IASB는 기업이 한시적 예외 규정을 소급 적용하도록 요구하기로 결정하였다. 이 요구사항은 필라2 법률이 제정되었거나 실질적으로 제정된 날(비록 그 날이 개정 내용 공표 전일지라도)부터 예외 규정을 적용하게 하며 추가 원가가 들지는 않게 할 것이다.

소수의견

‘국제조세개혁 - 필라2 모범규칙’에 대한 Zach Gast의 반대

DO1 Gast 위원은 ‘국제조세개혁 - 필라2 모범규칙’ 공표에 반대하였다. 그는 이 개정이 재무제표이용자가 기업의 미래현금흐름을 평가하는 데 덜 유용한 정보를 공시하는 결과를 가져오는 것을 우려하였다. 필라2 모범규칙의 시행은 다국적 연결실체가 전 세계적으로 과세되는 방식에 영구적인 변화를 가져올 것이다. Gast 위원은, 개정으로 도입된 공시 요구사항을 포함한 IAS 12의 공시 요구사항에 따라 제공되는 정보가, 이용자가 이 변화를 분석하기에는 불충분하다고 보았다.

DO2 Gast 위원은 원가와 효익의 이유로 IASB가 한시적 예외 규정을 도입하는 것에 동의한다. 그러나 예외 규정은 재무제표이용자에게 유의적인 정보 손실을 초래하고 그 손실을 보충하기 위해 효과적인 공시가 필요하다고 보았다. Gast 위원은 이 개정이 정보를 쉽게 구할 수 있을 때 효과적이고 목적에 기반한 공시를 허용해야 한다는 점에 동의한다. 그러나 Gast 위원은 기업이 정보를 알지 못하거나 합리적으로 추정할 수 없다고 생각될 때, 대체하는 양적 정보(보장책) 제공을 요구함 없이 공시 목적을 이루기 위해 이미 알고 있거나 합리적으로 추정할 수 있는 정보만 공시하도록 요구한다면 충분히 설득력이 있지 않다고 보았다. 그 결과, Gast 위원은 법률이 제정되었거나 실질적으로 제정되었지만 아직 시행일이 도래하지는 않은 기간에는 많은 기업이 이용자의 정보 수요를 충족하지 못하는 제한적이고 표준적인 공시만 제공하게 되는 것을 우려하였다.

DO3 Gast 위원은 보장책(예: IASB가 의견수렴을 위한 공개초안을 발표했을 때 제안한 IAS 12의 요구사항에 기초한 특정 정보 항목을 공시하도록 요구)이 도입되어야 기업이 공시 목적을 이루기 위해 이미 알고 있거나 합리적으로 추정할 수 있는 정보가 없다고 결론 내릴 때,

재무제표이용자들이 분석을 시작하기 위해 사용할 수 있는 최소한의 기본적인 양적 정보를 받을 수 있도록 보장한다고 보았다. 비록 Gast 위원회는 IAS 12의 요구사항에 기초한 정보가 필라2 모범규칙의 요구사항과 완전히 일치하지는 않는다는 점은 인정하지만 효과적인 공시를 제공하지 않으면 오해하게 할 수 있고, 재무보고를 위한 개념체계에 명시된 재무제표의 목적을 이루지 못할 것이라고 보았다.

기타 참고사항

국제회계기준과의 관계

기업회계기준서 제1012호와 국제회계기준 제12호(IAS 12)

기업회계기준서 제1012호는 국제회계기준위원회가 제정한 국제회계기준 제12호(IAS 12) '법인세(Income Taxes)'에 대응하는 기준이다.

한국의 법률체계와 일관성을 유지하기 위하여 형식적인 부분이 제한적으로 수정되었다. 즉, 한국채택국제회계기준의 의무적용대상기업과 적용시기를 명시하기 위하여 문단 한1.1, 한92.1 및 한92.2가 추가되었으며, 적용시기 이후 최초채택기업으로서 이 기준서를 적용하게 됨에 따라 시행일과 관련된 문단 89~92가 삭제되었다. 이러한 수정을 명시적으로 표시하기 위하여 동 국제회계기준에 추가한 문단은 관련된 국제회계기준 문단번호에 '한'이라는 접두어를 붙여 구분 표시하였다. 그리고 동 국제회계기준의 문단을 삭제한 경우는 관련된 국제회계기준 문단번호 옆에 '[한국회계기준원 회계기준위원회가 삭제함]'이라고 표시하였다.

국제회계기준 제12호(IAS 12)의 준수

형식과 관련하여 수정된 위의 문단들을 제외하고는 기업회계기준서 제1012호가 IAS 12의 내용에 근거하여 제정되었기 때문에 기업회계기준서 제1012호를 준수하면 동시에 IAS 12를 준수하는 것이 된다.

이 기준서의 주요 특징

이 기준서는 법인세에 필요한 사항을 정하기 위하여 제정하였다.

1. 당기 및 과거기간의 당기법인세 중 납부되지 않은 부분을 부채로 인식한다. 만일 과거기간에 납부하여야 할 금액을 초과해서 납부하였다면 그 초과금액은 자산으로 인식한다.
2. 과거 회계기간의 당기법인세에 대하여 소급공제가 가능한 세무상결손금과 관련된 혜택은 자산으로 인식한다.
3. 모든 가산할 일시적차이에 대하여 이연법인세부채를 인식한다. 다만, 다음의 경우에 생기는 이연법인세부채는 인식하지 아니한다.
 - (1) 영업권을 최초로 인식하는 경우
 - (2) 다음에 모두 해당하는 거래에서 자산이나 부채를 최초로 인식하는 경우
 - (가) 사업결합이 아니다.
 - (나) 거래 당시 회계이익과 과세소득(세무상결손금)에 영향을 미치지 않는다.
 - (다) 거래 당시 동일한 금액으로 가산할 일시적차이와 차감할 일시적차이가 생기지는 않는다.

그러나 종속기업, 지점 및 관계기업에 대한 투자자산 그리고 공동약정 투자지분과 관련된 가산할 일시적차이에 대하여는 문단 39에 따라 이연법인세부채를 인식한다.
4. 차감할 일시적차이가 사용될 수 있는 과세소득의 발생 가능성이 높은 경우에, 모든 차감할 일시적차이에 대하여 이연법인세자산을 인식한다. 다만, 다음에 모두 해당하는 거래에서 자산이나 부채를 최초로 인식할 때 생기는 이연법인세자산은 인식하지 아니한다.

- (1) 사업결합이 아니다.
- (2) 거래 당시 회계이익과 과세소득(세무상결손금)에 영향을 미치지 않는다.
- (3) 거래 당시 동일한 금액으로 가산할 일시적차이와 차감할 일시적차이가 생기지는 않는다.

그러나 종속기업, 지점 및 관계기업에 대한 투자자산 그리고 공동약정 투자지분과 관련된 차감할 일시적차이에 대하여는 문단 44에 따라 이연법인세자산을 인식한다.

- 5. 미사용 세무상결손금과 세액공제가 사용될 수 있는 미래 과세소득의 발생가능성이 높은 경우 그 범위 안에서 이월된 미사용 세무상결손금과 세액공제에 대하여 이연법인세자산을 인식한다.
- 6. 다음의 두 가지 조건을 모두 만족하는 정도까지를 제외하고는 종속기업, 지점 및 관계기업에 대한 투자자산과 공동약정 투자지분과 관련된 모든 가산할 일시적차이에 대하여 이연법인세부채를 인식한다.
 - (1) 지배기업, 투자자 또는 공동기업 참여자 또는 공동영업자가 일시적차이의 소멸시점을 통제할 수 있다.
 - (2) 예측가능한 미래에 일시적차이가 소멸하지 않을 가능성이 높다.
- 7. 종속기업, 지점 및 관계기업에 대한 투자자산과, 공동약정 투자지분과 관련된 모든 차감할 일시적차이에 대하여 다음의 조건을 모두 만족하는 정도까지만 이연법인세자산을 인식한다.
 - (1) 일시적차이가 예측가능한 미래에 소멸할 가능성이 높다.
 - (2) 일시적차이가 사용될 수 있는 과세소득이 발생할 가능성이 높다.
- 8. 당기 및 과거기간의 당기법인세부채(자산)는 보고기간말까지 제정되었거나 실질적으로 제정된 세율(및 세법)을 사용하여, 과세당국에 납부할(과세당국으로부터 환급받을) 것으로 예상되는 금액으로 측정한다.

9. 이연법인세 자산과 부채는 보고기간말까지 제정되었거나 실질적으로 제정된 세율(및 세법)에 근거하여 당해 자산이 실현되거나 부채가 결제될 회계기간에 적용될 것으로 기대되는 세율을 사용하여 측정한다.
10. 이연법인세부채와 이연법인세자산을 측정할 때에는 보고기간말에 기업이 관련 자산과 부채의 장부금액을 회수하거나 결제할 것으로 예상되는 방식에 따른 세효과를 반영한다.
11. 이연법인세 자산과 부채는 할인하지 아니한다.
12. 이연법인세자산의 장부금액은 매 보고기간말에 검토한다. 이연법인세자산의 일부 또는 전부에 대한 혜택이 사용되기에 충분한 과세소득이 발생할 가능성이 더 이상 높지 않다면 이연법인세자산의 장부금액을 감액시킨다. 감액된 금액은 사용되기에 충분한 과세소득이 발생할 가능성이 높아지면 그 범위 내에서 환입한다.
13. 당기와 이연 법인세는 다음으로부터 발생하는 세액을 제외하고는 수익이나 비용으로 인식하여 당기손익에 포함한다.
 - (1) 동일 회계기간 또는 다른 회계기간에, 당기손익 이외에, 기타포괄손익이나 자본에 직접 인식되는 거래나 사건(문단61A~65 참조).
 - (2) 사업결합(문단 66~68 참조)
14. 동일 회계기간 또는 다른 회계기간에 자본에 직접 가감되는 항목과 관련된 당기법인세와 이연법인세는 자본에 직접 가감한다.
15. 다음의 조건을 모두 충족하는 경우에만 당기법인세자산과 당기법인세부채를 상계한다.
 - (1) 기업이 인식된 금액에 대한 법적으로 집행가능한 상계권리를 가지고 있다.
 - (2) 기업이 순액으로 결제하거나, 자산을 실현하는 동시에 부채를 결제할

의도가 있다.

16. 정상활동 손익과 관련된 법인세비용(수익)을 포괄손익계산서에 표시한다.

제 · 개정 경과

한국회계기준원 회계기준위원회는 국제회계기준위원회가 제정한 국제회계기준을 채택하여 기업회계기준의 일부로 구성하기로 한 정책에 따라 이 기준서를 다음과 같이 제 · 개정하였다.

제 · 개정일자	한국채택국제회계기준	관련되는 국제회계기준
2023.9.15. 개정	법인세	'International Tax Reform - Pillar Two Model Rules(amendments to IAS 12)'
2021.10.15. 개정	법인세	'Deferred Tax related to Assets and Liabilities arising from a Single Transaction(amendments to IAS 12)'
2018. 4.27. 개정	한국채택국제회계기준 2015-2017 연차개선	Annual Improvements to IFRSs 2015 – 2017 Cycle
2016.11.15. 개정	법인세	'Recognition of Deferred Tax Assets for Unrealised Losses(amendments to IAS 12)'
2011. 4.27. 개정	법인세	'Deferred Tax Recovery of Underlying Assets(amendments to IAS 12)'
2007.11.23. 개정	법인세	Income Taxes

이 기준서는 타 기준서의 제 · 개정에 따라 다음과 같이 개정되었다.¹⁾

제 · 개정일자	타 기준서	관련되는 국제회계기준
2018.11.14. 개정	한국채택국제회계기준에서 개념체계의 참조에 대한 개정	Amendments to References to the Conceptual Framework in IFRS Standards
2017. 5.22. 제정	기업회계기준서 제1116호 리스	IFRS 16 Leases
2015.11. 6. 제정	기업회계기준서 제1115	IFRS 15 Revenue from

1) 아래 표의 순서는 개정안에 대한 최근 공표일 순으로 표시된다. 기업회계기준서 제1111호 '공동약정'의 제정의결일은 2011년 11월 18일이나 공표일은 2012년 11월 28일이므로, 기업회계기준서 제1001호 '기타포괄손익 항목의 표시'보다는 최근에 공표된 것이다.

제 · 개정일자	타 기준서	관련되는 국제회계기준
	호 고객과의 계약에서 생기는 수익	Contracts with Customers
2015. 9.25. 제정	기업회계기준서 제1109호 금융상품	IFRS 9 Financial Instruments
2013. 2.22. 개정	투자기업 (기업회계기준서 제1110호, 제1112호 및 제1027호의 개정)	Investment Entities (Amendments to IFRS 10, IFRS 12 and IAS 27)
2011.11.18. 제정	공동약정	IFRS 11 Joint Arrangements
2012. 1.27. 개정	기타포괄손익 항목의 표시	Amendment to IAS 1 Presentation of Financial Statements: Presentation of Items of Other Comprehensive Income

개정 주요 내용

○ 2011년 4월 개정

1. 기업회계기준해석서 제2021호 ‘법인세: 재평가된 비상각자산의 회수’를 철회하고 모든 회계처리 내용을 기업회계기준서 제1012호에 반영한다.

- 문단 51B 신설: 기업회계기준서 제1016호 ‘유형자산’의 재평가모형을 사용하여 측정되는 비상각 유형자산에서 이연법인세자산(부채)가 발생하는 경우에는 매각으로 세효과를 반영한다.

- 문단 51C신설: 기업회계기준서 제1040호 ‘투자부동산’의 공정가치모형을 사용하여 측정되는 투자부동산에서 이연법인세자산(부채)이 발생하는 경우에는 매각으로 세효과를 반영한다. 이러한 투자부동산의 장부금액은 매각을 통해 회수될 것이라는 가정을 기초로 이연법인세자산(부채)을 측정한다.

2. 사업결합으로 인해 발생한 투자부동산

- 문단 51D 신설: 후속적으로 공정가치모형을 적용한 경우, 동 투자부동산의 장부금액은 매각을 통해 회수될 것이라는 가정 적용한다.

○ 2021년 10월 개정

- 문단 15와 문단 24에 요건 추가: 자산이나 부채를 최초 인식하는 거래가 사업결합이 아니고 거래 당시 회계이익과 과세소득에 영향을 미치지 않으며, 거래 당시 동일한 금액의 가산할 일시적차이와 차감할 일시적차이가 생기지는 않는 거래에 이연법인세 최초 인식 예외규정을 적용한다.

○ 2023년 9월 개정

1. 이연법인세에 대한 예외 규정 신설

- 문단 4A와 문단 88A 추가: 필라2 법인세와 관련되는 이연법인세 자산·부채는 인식하지 않고, 이에 관한 정보도 공시하지 않는다.

2. 필라2 법률 시행 전·후로 필라2 법인세 관련 정보 추가

- 문단 88C와 문단 88D 추가: 필라2 법률이 (실질적으로) 제정되었지만 아직 시행일이 도래하지 않는 기간에는 필라2 법인세에 대한 익스포저 관련 질적·양적 정보를 공시한다. 다만 익스포저를 알지 못하거나 합리적으로 추정할 수 없는 경우에는 그 사실과 익스포저 평가 진행상황에 대한 정보를 공시한다.
- 문단 88B 추가: 필라2 법률이 시행되는 기간에는 필라2 법인세에 따른 당기법인세비용(수익)을 별도 공시한다.