

企業利益과 課稅所得과의 差異調整에 대한 小考

= < 우리나라 稅法과 先進國의 稅法을 中心으로 > =

崔 誠 實*

- I. 머 리 말
- II. 稅務會計의 基礎的 思考
- III. 課稅所得計算上의 原則
- IV. 收益 및 費用에 대한 認識과 測定
- V. 稅務財務諸表(納稅申告書調整)
- VI. 맺는 말

I

企業會計上의 利益(企業利益)과 稅務會計上의 利益(課稅所得)과의 사이에는 여러가지 原因에 立脚한 差異點이 存在하고 있는 것이 事實이다. 이와 같은 差異點을 보다 具體的으로 取扱하고 나아가서는 稅法에 대한 意見까지를 添附해서 내 놓고 있는 權威있는 것으로서는 AAA^① 및 AICPA^②의 두가지 意見書를 들 수 있다. 이들 意見書에서 重要的 內容을 간추려 본다면 먼저 企業會計와 稅務會計와의 사이에 存在하고 있는 差異點의 種類와 諸原因들을 企業會計上의 諸原則과 稅法上의 所得計算原則에 立脚해서 이것을 分析하고 있을 뿐 아니라 稅法規定上에 있어서 修正을 加해야 할 問題點 등을 指摘하고 있다.

*法經大學 經營學科 教授

註 ① "Accounting principles and Taxable Income" (Supplementary Statement No. 4, August 1, 1952)

② "Divergences Between Rules of Tax Accounting and Generally Accepted Accounting Principles(December 1953)

그러나 아직까지도 課稅所得과 企業利益과의 差異에 對한 根本的인 原因을 밝혀내서 이 兩者間的 差異點에 對하여 稅法上에서 改正을 要求해야 할 점과 또 稅務財務諸表(納稅申告調整)에 의해서 이 兩者의 調和를 圖謀하고자 하는 努力에 對해서 본다면 그것은 不充分한 點이 없지않다는 事實이다. 이하에서 先進各國을 우리나라와 比較檢討하면서 이 問題를 紙面이 許容하는 範圍 안에서 이 關係를 解明해 보려고 하는 것이다. 稅法和 企業會計原則과의 調整을 論議하기에 앞서서 그 前提로서 먼저 稅務會計에 對한 理論的인 研究를 하고, 다음에는 稅務自體의 問題點과 함께 稅務會計를 支配하고 있는 基礎的인 思考와 所得計算原則 등을 解明해 보려고 한다. 왜냐하면 이것을 올바르게 解明하는 데서만이 稅務規定의 批判과 調整에 對한 提案이 어느 程度까지 可能하다고 생각하기 때문이다.

생각하면, 企業會計를 支配하고 있는 會計原則이나 또는 稅務會計를 支配하고 있는 所得原則을 莫論하고 모두가 다 함께 生成發展하고 있을 뿐만 아니라 이 兩者間에 存在하고 있는 差異點도 先進各國의 例에서 보면 漸次로 줄어들고 있는 傾向을 보이고 있는 것만은 숨길 수 없는 事實이다. 그러나 嚴格히 따져서 말 한다면, 이 兩者間에 있어서는 可變的인 것과 不變的인 것이 存在하고 있다는 事實을 결코 잊어서는 안된다.

租稅原則을 反映하고 있는 所得計算原則이란 그것은 어디까지나 納稅者(企業)間的 租稅分擔의 公平, 稅務當局(政府·地方公共團體)과 企業과의 利害調整, 納稅手續과 稅務行政의 簡素化, 企業의 租稅負擔能力에 對한 考慮 등을 그 基礎로 해서 形成되고 있다. 그러므로 이와 같은 性質의 所得計算原則이란, 그것은 租稅原則이 變化하지 않는 限에 있어서는 不變한 것이라고 말할 수 있다.

그러므로 이런 경우에 있어서는 可變的인 原則에 立脚한 差異點에 對해서 稅法은 어디까지나 一般的으로 認定된 會計原則에 接近하므로 해서 實質的 調和를 圖謀하도록 해야 할 것이며, 또 不變的인 原則에 立脚한 差異點에 對해서는 稅務財務諸表(또는 納稅申告書調整)의 방식에 의한 妥協이 容認되지 않으면 안된다고 보는 것이다.

以下에서 稅務會計上의 基礎的인 思考를 明確히 밝히고 또 所得計算原則에 對한 檢討를 통해서 筆者의 小考를 적어 보려고 한다.

II

먼저 稅務會計의 基礎的인 思考에 對해서 論及해 보기로 한다.

첫째로 생각할 수 있는 것은 무엇보다도 經濟政策과 社會政策에의 參加에 대한 思考가 바로 그것이다. 本來 租稅란 國家가 그 政治機構의 維持 및 國民經濟發展 「그리고」 나아가서는 社會福祉向上이란 諸目的을 達成하기 위해서 徵收하는 것이기 때문에 어느 國家를 莫論하고 租

稅를 分析해 보면 法人稅와 所得稅가 歲入部門에서 占하고 있는 比重은 대단히 큰 것이다.

法人稅制를 이런 面에서 考察한다면 國民經濟가 願하고 있는 企業의 資本充實 企業의 近代化 및 重要產業의 助成 등을 통해서 企業基盤의 強化와 아울러 社會發展에도 間接的으로 貢獻하고 있기 때문에 實質的으로는 國家의 經濟政策과 나아가서는 社會政策 遂行에 寄與하고 있다고 보는 것이다. 이런 理由 때문에 法人稅法에서는 政策的인 考慮를 多分히 하고 있는 것이다. 利益金과 損金에 關한 特別規定이 바로 그것이다.

그러므로 이와같은 法人稅法에 있어서 經濟政策 및 社會政策에의 參加에 對한 思考는 곧 企業利益과 課稅所得과의 差異를 가져오게 하는 根本的인 原因인 것이다.

둘째는 租稅公平負擔에 對한 思考가 바로 그것이다. 租稅負擔이란 本來 <同一한 條件에 있는 納稅者는 同一한 租稅를 負擔해야 한다>라는 公平負擔이란 租稅原則에 立脚해서 納稅者(企業) 間에 있어서의 租稅란 어디까지나 公平하게 配分되지 않으면 안되는 것이다.

이런 뜻에서 본다면 課稅所得에 關한 計算이란, 그것은 어디까지나 租稅負擔을 公平하게 實現하기 위한 基準을 提供하는 것이 아니고서는 안되는 것이다. 그러므로 他企業과의 關係를 無視한, 企業 個別的인 立場에서 行하는 所得計算이란 客觀的으로 볼때 그것은 絶대 容納되는 것은 아니다.

따라서 稅務會計가 經濟的 實態에 알맞는 課稅實現을 꾀하기 위해서는 實質主義의 原則과 함께 個別企業에 對한 主觀的인 判斷 등에 대한 介入을 排除한 計算의 客觀性이 要請되는 恣意的 排除原則이 自然히 存在하게 되는 것이다. 그러므로 이와 같은 原則을 形成化하는 根本的인 前提가 되는 것이 바로 租稅公平負擔에 對한 基礎的인 思考가 된다는 것은 두말할 것도 없다.

세째, 租稅負擔能力에 對한 思考다. 本來 所得에 對한 租稅란 어디까지나 納稅者의 租稅負擔能力에 좇아서 그것을 適正하게 負擔시켜야만 한다는 것은 너무나도 當然하다. 그러므로 課稅所得 그것은 어디까지나 擔稅力 또는 負擔能力에 應할 수 있는 것으로서 租稅原則에 立脚해서 科學的으로 算出한 租稅負擔能力이 있는 所得이 아니면 안된다는 事實이다.

그러므로 稅務會計는 어디까지나 財政理論에 立脚한다는 것은 두말할 것도 없지만 會計理論에도 根據를 둔 公平한 課稅所得을 算定하는 것을 目的으로 하지 않으면 안되는 것이다. 이런 理由에서 본다면 稅務會計란 어디까지나 會計的인 測定方法에 의해서 把握이 된 企業利益을 中心으로 租稅負擔能力이란 立場에서 그것을 修正하고 또 適正한 課稅所得을 算定하는 方法을 取하고 있는 것이다.

稅務會計에 있어서는 어디까지나 課稅에 適正한 狀態의 所得을 課稅所得으로서 把握하려고 하는 것이기 때문에, 收益에 對한 것을 認識함에 있어서 割賦基準・延拂基準의 適用・交

換差益・保險差益・國庫補助金 등에 대한 課稅延期, 資產整理에 隨伴되는 私財提供利益의 課稅除外 및 移越缺損金の 損金控除 등이 認定되고 있는 것이다. 이와 같이 그 根底에 흐르고 있는 思考가 바로 租稅負擔能力에 對한 基礎的인 思考인 것이다.

네째, 所得計算上의 簡素化에 對한 思考다.

租稅는 어디까지나 納稅者에게 便宜를 圖謀한다는 租稅原則에 따라서 負擔되어야만 한다. 그렇기 때문에 課稅所得計算에 있어서도 煩雜한 手續節次는 避하고 可能한 限 簡素化하도록 圖謀한다는 것은 무엇보다도 必要하다. 이와같은 簡素化問題는 納稅者의 自主的인 納稅 體制를 基調로하는 申告納稅制度下에 있어서는 무엇보다도 重要視되어야 한다. 이것은 一步 더 나아가서 생각할 때 그것은 稅納行政이란 立場에서 본다고 하더라도 納稅者의 負擔을 어느 程度까지 輕減시켜 주기 때문에 特別히 考慮되어야만 한다는 것이다.

이렇게 본다면 稅務會計는 어디까지나 租稅公平負擔의 思考를 基礎로 하면서도 納稅者의 納稅手續에 隨伴되는 諸經費 負擔도 可及的으로 輕減시켜주고 同時에, 納稅行政을 簡素化하기 위해서 劃一性의 原則을 導入하게 되는 것이다.

이 原則의 根底를 이루고 있는 것이 바로 所得計算上에서 말하는 簡素化에 對한 思考인 것이다.

다섯째, 所得計算單位 및 主體에 關한 思考다.

法人稅法은 納稅主體로서의 企業(法人)과 企業에 出資한 株主 集團과를 同一視하고있는 立場을 取하고 있는 것이다. 稅法理論上으로 말한다면, 企業이 稼動해서 얻은 所得 그것은 株主集團의 所得이라고 解釋하고 있다. 바로 이와 같은 思考方式은 받아야할 取配當과 其他 이것과 흡사한 收益은 益金에 算入하지 않는다는 것으로서 各國 稅法規定에 나타나고 있는 것이다. 이와 같이 企業과 株主와를 同一會計單位로 보는 思考란, 法人稅法上의 特異한 思考인 것이다. 그러나 이와 같은 思考란 企業理論上으로 본다면 그것은 全的으로 잘못된 것이다. 왜냐하면 企業은 하나의 entity인데 반하여 株主는 어디까지나 別個의 entity인 것이기 때문이다.

法人稅法에서는 어디까지나 株主를 所得計算의 主體로서 생각하고 있기 때문에 株主의 出資 資本額만을 資本으로서 생각하고 있을 뿐만 아니라, 모든 것은 이와 같은 立場에 서서 收益과 費用을 생각하고 있는 것이다. 여기에 대해서 企業會計理論에서는 企業自體를 어디까지나 會計主體로서 생각하고 있기 때문에 株主의 出資 資本額 以外에도 第三者(贈與者)의 出資額까지도 資本으로 認定해야 한다는 餘地를 남겨두고 있는 것이다. 以上과 같은 會計單位 및 會計主體에 關한 思考의 相異가 바로 企業利益과 課稅所得과의 差異를 가져오게 한 根本的인 原因이 되고 있는 것이다.

III

다음은 課稅所得計算上の 諸原則에 對해서 先進各國의 共通된 見解를 여기에 밝히 보고자 한다. (우리나라의 경우는 약간 다르다)

첫째, 實質主義 原則에 對하여……

稅務會計上에서 말하는 實質主義原則이란 所得의 歸屬者 및 課稅所得을 確定함에 있어서 다만 表面上으로 나타난 事實만을 判定하고 認識할 것이 아니라 그보다도 經濟的 實態에 即應한 課稅的 事實을 가지고 判定하고 認識 하도록 要求하려는 原則인 것이다.

企業이 行하고 있는 契約과 去來 등에서 본다면 實質的으로는 表面上으로 나타나는 事實과 그 經濟的 實態가 合致하지 않는 경우가 往往 있는 것이다. 例를 들면 課稅所得이 생겨나는 名義人이란 반드시 所得의 實質的 歸屬者가 아닌 것이다. 왜냐하면, 租稅回避를 하기 위해서 迂回的, 不自然的인 去來가 行하여지므로 해서 實際的으로는 租稅負擔에 對한 公平性이 阻害되는 可能性도 없지 않기 때문이다. 그러므로 이와같은 事實에 對處하기 위해서는 무엇보다도 實質主義에 立脚해서 課稅所得을 計算하고, 또 이것에 對해서 課稅의 公平을 期하려고 하는 것이다.

稅務會計에서는 企業이 行한 去來에 對하여 第1次的으로는 表面上으로 나타난 事實을 무엇보다도 重要視하지만 去來內容에 따라서는 이것을 實質的으로 公開 못할만한 經濟的인 事情이 있을 경우도 없지 않는 것이다. 그러므로 이런 경우에는 그 經濟的 實態에 對해서 課稅所得을 計算해야만 한다는 것이다. 즉 名義株에서 생겨난 利得, 信託財産에서 얻어진 收益·費用·登記未畢의 不動産에서 얻어진 利得 등은 名義人여하를 不拘하고 實質的 歸屬者의 所得이 되는 것이다. 重役에게 支拂한 過大한 報酬, 資産의 低廉讓渡 및 高價買入에 대해서는 이것에 包含된 非控除損金額, 贈與額은 이것을 分離하게 되는 것이다.

租稅回避를 위해서 行하여지게 되는 迂回的, 不自然的인 契約 또는 去來 등에 대해서는 이것을 全的으로 認定하지 않고 다만 實質的인 內容에 따라서만 所得 計算의 修正이 行하여지게 되는 것이다.

實質主義原則이란 그것은 어디까지나 實質所得課稅의 原則, 租稅回避否認의 原則, 實質的 所得의 認識 및 測定의 原則에서 成立되는 것이기 때문에, 收益과 費用을 名義人의 그것으로 하지 않고 實質的 歸屬者의 것으로 하는 原則은, 企業會計上에서도 이것은 存在하는 것이다.

實質的 所得에 對한 認識과 測定에 대한 原則도 企業會計上에서는 이것은 存在하는 것이다. 그러나 單純한 市場價格의 下落에 基因되는 것은 이것을 無視하고 다만 災害, 陳腐化 등에 基因하는 資産의 評價損만은 이것을 計上할 것. 信託車輛과 같이 賃貸買入資産 (法律上으로는 所有權이 移轉되지 않은 것을 말함)이라고 할지라도 提供使用하고 있는 것에 對해서만 減價償却의

對象이 되고 있다는 것은, 企業會計에서 볼 때도 그것은 너무나도 當然한 것이다.

重役報酬의 金額中에서 過大한 部分은 이것을 期別로 經理하고, 또 高價買入 資産額中에서 適正時價를 超過하는 部分에 대해서는 이것을 贈與額으로서 處理하는 것과 같은 것에 대하여는 企業會計上으로는 特別한 檢討가 行하여지고 있지 않다.

問題는 租稅回避否認의 原則이, 企業會計上의 原則으로서 그것이 意識되지 못하고있기 때문에, 바로 이것이 稅務會計와 企業會計와의 差異를 發生시키는 原因이 되고 있는 것이다.

둘째, 劃一性의 原則에 對하여……

稅務會計上에서 말하는 劃一性의 原則(形式基準)이란 課稅所得의 決定에 關해서 課稅負擔 公平을 그 基調로 하면서 納稅者와 稅務官廳과의 相互間의 便宜를 考慮하고, 나아가서는 그 課稅所得의 計算基礎가 되는, 즉 事實을 認定함에 앞서서 먼저 形式基準을 만들므로 해서 稅務運營을 圓滑하게 하려고 하는 原則이다.

本來, 法을 實際로 適用함에 있어서는 무엇 보다도 먼저 事實에 對한 認定을 必要로 하지만 各 企業에서 생겨나고 있는 各種 事實에 대해서는 이것을 個別的으로 올바르게 認定한다는 것은 困難한 점이 없지 않다. 그러므로 이것을 해결하는 方法의 하나로서, 形式基準을 設立해서, 企業은 이 形式基準에 의해서 計算되는 金額範圍內에서 課稅所得을 計算하려고 하는 것이다. 바로 이와 같은 形式基準設定은 稅務行政의 簡素化를 圖謀하려는 方法의 하나인 것이다.

그러나 形式基準을 設定함에 있어서 具體的으로 어떠한 事項에 대해서 할 것인가에 대하여는 그것은 보다 신중히 다루어지지 않으면 안된다. 그러므로 形式基準은 다음 條件에 따라서 이것을 設定해야 한다고 보는 것이다.

1. 어디까지나 事實에 對한 것을 認定함에 있어서는, 그 性質上 困難하다고 생각되는 것에만 限定시킬 것이다.

2. 形式基準을 設定함에 있어서는 그것은 어디까지나 納稅者와 納稅官廳 相互間에 있어서 稅務運營上 도움을 줄 수 있는 것이어야만 한다.

3. 그리고 形式基準은 事實과 너무 거리가 생겨나서는 안된다는 것이다. 이와 같은 點에 留意해서 만들어진 形式基準은 事實을 認定함에 있어서 생겨날 수 있는 紛糾를 事前에 막기 위한 方便이기 때문에, 그것은 稅務運營上에서 뿐만 아니라 稅務會計的인 立場에서 본다고 하더라도 큰 役割을 수행한다는 것은 두 말할 나위도 없다. 그러나 이와 같은 形式基準 設定은 個別企業의 實態와는 合致하지 않은 點이 생겨날 경우도 없지않다는 事實이다. 예를 들면, 必要한 費用이 損金으로서 認定받지 못하고, 또 不必要한 費用이 損金으로서 認定받는 것과 같은 不合理한 點을 惹起시키는 경우도 생겨난다는 事實이다. 따라서 이와 같은 不合理한 點을 除去하기 위해서는 第一次의으로 企業自體가 認定하고 있는 事實을 가지고 이것을 根據로 해서 行한

다는 것을 原則으로 하고있다. 그러나 만일 그것이 實際와 맞지 않을 경우에 限해서만, 形式基準에 의한 方式을 採用한다는 것과 같은 것이 보다 바람직한 일이다.

세째, 法的 test의 嚴格한 適用에 대하여……

稅務會計上에서 볼 때 收益과 費用에 對한 認識이란, 그것은 주로 法的 test에 依한 것이기 때문에 그것은 어디까지나 嚴格하게 適用하는 데에서만 얻어진다고 보기 때문에, 企業會計上으로 認識하고 있는 收益과 費用과를 比較할때 稅務會計는 企業會計에 比하여 融通性이 缺如되고 있다고 보는 것이 一般的이다.

바꾸어 말하면, 企業會計上으로 생각하고 있는 收益 및 費用에 對한 認識이란, 그것은 法的 test에 依한 收益 및 費用에 對한 認識 그것에다가, 內部證據에 立脚해서 記錄된 會計去來와 또 企業會計상의 慣習 및 會計專門家の 判斷 등을 綜合한 것이다. 그러나 稅務會計에서 말하는 收益 및 費用에 對한 認識이란, 그것은 어디까지나 發生 그 自體를 客觀的인 法的事實에 立脚해서 行하고 있는 것이다. 그러므로 稅務會計的인 立場에서는, 무엇보다도 먼저 收益과 費用이 確實히 發生했는가 하는 法的인 安定性을 먼저 問題로 삼는 것이다. 그 다음에 가서 이와같이 해서 收益과 費用을 認識하는 것이, 租稅를 公平하게 負擔한다는 原則에서 볼때 그것이 妥當한가를 判定하는 것이다. 즉, 稅務會計는 어디까지나 法的 安定성과 公平성과를 前提로 해서 收益과 費用에 對한 것을 認識하고 있는 것이다.

그러므로 稅務會計가 法律上的 制度로서 存在하지 않을 수 없다고 하더라도, 그것은 자칫 잘못하면 劃一的이고 또 機械的인 束縛을 企業會計에 賦與하고 그 可能性을 發生시킬 여지도 없지 않다는 것이다. 예를 들면, 特定物, 不動產과 같은 賣買에 對해서 본다고 하더라도 여기에서 생겨나는 收益은, 賣買契約締結日을 가지고 認識하고 있지만, 企業會計에서는 原則적으로 資產의 引渡日을 가지고 認識하고 있는 것이다. 그러나 稅務會計에서는 이것을 許容하지 않고 있는 것이다. 같은 例로서 土地를 賃貸했을 경우에 그 權利金을 稅務會計에서는 一般的으로 이것을 收益으로서 認定하고 課稅하고 있지만, 이것을 前受收益으로서 處理하고 있는 企業會計의 立場에서는 이와같이 取扱하는 것은 認定하지 않는다. 또 費用에 對한 認識에 있어서도 마찬가지다. 稅務會計的인 立場에서 본다면, 販賣費 및 一般管理費 또는 其他 費用에 對해서는 이것이 債務로서 確定되지 않는 것은 除外하므로 해서, 企業會計上 收益에 對應할 만한 費用의 計上을 一部 認識 못하는 事實이 發生하는 것이다. (우리나라의 경우는 약간 다르지만…)

이상과 같은 稅務會計的인 立場, 또 企業會計的인 立場에 대한 間隔을 메꾸어나갈 수 있는 唯一한 方法이란 그것은 稅務會計가 그 規定을 보다 融通性있게 運用하는데서만 비로소 調整이 可能하다고 보는 것이다.

네째, 確定決算基準에 對한 原則에 대하여……

稅務會計의 立場에서 말하는 確定決算基準原則이란, 課稅所得에 對한 計算을 함에 있어서, 企業에게 選擇이 認定된 事項에 對해서는 이것을 納稅申告書로서 하는 것이 아니고, 株主總會에서 承認을 받은 財務諸表를 基準으로 해서 計算하는 原則을 말하는 것이다.

確定決算基準을 稅務會計가 課稅所得의 計算原則으로서 認定하고 있는 것은, 課稅所得의 計算이 企業利益으로부터 誘導된 것이 아니면 안된다는 것을 意味하고 있는 것이다. 그러므로 이 基準을 適用함으로써만 企業에 對한 經理의 自主性을 尊重할 수 있고, 同時に 企業의 意思로서 最終의 確定한 財務諸表에 表示되고 있는 것을 그 基準으로 해서 課稅所得計算을 하자라는 것을 意味하는 것이다.

이것은 課稅所得에 對한 計算의 確實性이란 觀點에서 볼때 企業의 窺極의 窮思決定을, 法的으로나 또 社會的으로 承認된 企業의 財務諸表에서 求해야 한다는 것으로서 생각되는 것이다. 이 確定決算基準은, 減價償却費·資産의 評價 損益·各種 充當金·準備金の 移越額·壓縮記帳 등에 이것이 適用된다. 이런 項目은 企業이 確定한 決算에 있어서 費用 또는 損失로서 計上되고 있는 경우에 限하여, 法人稅法上에도 이것을 費用 또는 損失로서 損金에 計上할 것을 認定하고 있는 것이다. 그러나 이와 같은 費用 또는 損失을 確定한 決算에 計上하지 않고 單純히 納稅申告書에다 이것을 計上하면 課稅所得計算上, 이것을 費用 또는 損失로서 損金에 算入하는 것을 容納하지는 않는다. 이와같은 것은 收益에 있어서도 마찬가지다. 例를 들면 割賦基準 및 延拂基準의 適用에 對해서도 同一하게 確定決算基準이 要求되고 있는 것이다.

法人稅法은 確定決算基準의 原則에 의해서, 課稅所得에 對한 計算의 基礎를 企業의 財務諸表에서 求하고 있다는 것은 너무나도 妥當한 것이다. 그러나 確定決算基準이 適用되어야 할 事項은, 企業會計의 觀點에서 본다면 그것은 一般的으로 認定한 公正 妥當한 會計原則에 비추어서 適正하다고 보는 것에만 限해야 할 것은 勿論이지만, 그렇다고 이것과 違背되는 會計處理를 企業會計에 要請해서는 안된다는 것이다.

이런 뜻에서는 稅租特別措置에 의한 各種 準備金の 計上·壓縮記帳·特定充當金處理 등은 一般的으로 認定된 公正妥當한 會計原則에 비추어 볼때, 그것은 모두가 다 適正한 것 만은 아니기 때문에 法人稅法은 劃一的으로 強制하는 것만은 이것을 避해야만 할 것이다. 따라서 法人稅法이, 이와 같은 事項에 對해서 課稅所得을 計算함에 있어서 그것을 損金에 算入한다고 할 경우에는, 確定決算基準에 依據할 것이 아니고 稅務財務諸表를 作成시켜서 이것에다 記載시킨다든가 아니면, 納稅申告書에 立脚해서 調整시키도록 해야 할 것이다.

IV

以上에서 企業會計와 稅務會計의 差異를 發生시키는 根本 原因으로서 稅務會計 特有的 基

礎의인 思考 및 그 原則에 대하여 밝혀 보았다.

다음에는 具體的 項目을 中心으로 企業會計와 稅務會計와의 사이에 어떠한 差異點이 存在하고 있으며, 또 稅務會計의인 立場에서 볼때 그것은 어떠한 原則 (또는 基本的 思考)에 立脚하고 있는가를 먼저 檢討해보고, 이것이 一般的으로 認定되고 있는 會計原則의 立場에서 批判해 보려고 한다.③

첫째, 收益에 對한 概念과 그 認識에 對하여……

1. 法人稅法의 立場에서 본다면 收益은 資産의 販賣 또는 有償·無償에 의한 資生의 讓受 其他의 去來등 (資本去來 以外의 去來)에 의해서 생겨나고 있다. 단 內國法人으로부터의 受取配當金 및 資産評價益과 같은 收益은, 課稅所得의 計算上 그것은 益金으로 算入하지 않는다.④ (1968. 12. 17. 法律 第2050號을 根據로 쓴 것이므로 改正現行法과는 差異가 있다는 것을 유의해 주기 바란다.)

2. 受取配當(證券投資信託의 收益證券에 의한 分配등을 包含한다)이 企業entity에 있어서 收益項目이 되는 것은 會計理論上으로 볼 때 그것은 當然하지만, 法人稅法에는 앞서서도 言及한 바와 같이 法人·個人 一體說을 取하고 있는 關係上 이것은 益金에 算入하지 않는다.

3. 稅務會計上에서 말하는 資産의 評價益은, 會計理論上으로 본다면, 그것은 收益을 養成하는 性質의 項目이 되는 것이다. 그러나 法人稅法에서 이것을 益金에 算入하지 않는 理由는,

註 ③『課稅所得의 研究』日本會計學研究學會·稅務特別委員會報告書, (昭和 40年 7月 1日)

④法人稅法 1967. 11. 26. 法律 第1964號; 改正 1968. 3. 7. 法律 第1982號 1968. 11. 22. 法律 第2047號 1968. 12. 17. 法律 第2050號

第15條(益金不算入) ① 다음 各號에 掲記하는 益金은 內國法人의 各 事業年度의 所得金額 計算上 當該 事業年度의 益金에 算入하지 아니한다.

1. 株式發行額面超過額
2. 減資差益
3. 合併差益, 다만 資産의 評價增으로 인하여 생기는 것은 除外한다.
4. 資本的 支出에 充當하기 위하여 交付받은 國庫補助金으로서 資本的 支出에 充當한 金額
5. 資産再評價法의 規定에 의한 再評價差額
6. 資産再評價法의 規定에 의한 再評價積立金을 資本에 轉入함으로써 받은 株式 또는 出資의 價額은 大統領令이 定하는 바에 의한다.
7. 第16條 第3號의 規定에 의한 法人稅를 還付받았거나 또는 還付받을 金額을 다른 稅額에 充當한 金額
8. 國稅의 過誤納金의 還付에 對한 利子

② 無償으로 받은 資産의 價額과 債務의 免除 또는 消滅로 인한 負債의 減少額中 大統領令이 定하는 移越欠損金의 補填에 充當된 金額은 內國法人의 各 事業年度의 所得金額 計算上 이를 益金에 算入하지 아니한다.

(참조조문) 法34條(政府推計決定에 對한 課稅標準과 稅額計算의 事例), 法43條(清算所得金額의 計算)7項, 法54條(國內源泉所得金額의 計算)1項

⑤前掲 法人稅法 第55條(評價資産의 價却範圍額 計算): 法人이 固定資産의 評價增을 하였을 경우의 價却否認額은 評價增의 限度까지 益金에 算入된 것으로 認定하여 이를 益金에서 控除하고, 評價額의 限度를 초과하는 것은 이를 그 후의 事業年度에 移越한 價却否認額으로 計算한다. 이 경우의 是認不足額은 이를 消滅計算한다.

⑥法人稅法 施行令(1967. 12. 30. 大統領令 第3319號)

改正 1968. 4. 27. 大統領令 第3453號 1968. 7. 2. 大統領令 第3495號 1969. 1. 6. 大統領令 第3700號 1969. 4. 15. 大統領令 第3880號

第9條(移越缺損金) ① 法第8條 第2號, 法第15條 第2項 法 第43條 第5項 및 法第53條 第1項 第3號와 第12條 第1項 第6號 第7號 및 第102條 第1項 第1號에서 「移越缺損金」이라 함은 法 第32條, 法 第33條와 法 第35條의 規定에 의하여 決定된 缺損金으로서 그 후의 事業年度의 所得計算上 損金에 算入하지 아니한 金額을 말한다. (69. 1. 9. 改正) <令102條(過少申告所得의 計算) 1項 1號참조>

② 前項의 規定에 依한 移越缺損金은 먼저 發生한 事業年度의 缺損金부터 順次로 控除한다.

諸法令⁵에서 資産評價益의 計上을 禁止하고 있다는 點과, 또 移越缺損金⁶을 補填하므로써 課稅上 被害가 생겨날 수 있다는 것을 考慮해서 取해진 것이라고 본다.

4. 國庫補助金, 工事負擔金, 保險差益⁷ 등은 法人稅法에서는 資産의 無償取得에 依한 收益으로서 認定하지만 會計理論으로서, 이것은 (保險差益에 對해서는 貨幣價値의 變動에 따라서) 資本剩餘金으로서 해야 한다는 思考가 가장 有力하다. 뿐만 아니라 또다른 한편에서는 이것을 收益으로 思考하는 理論도 없지 않는 것이다. (改正된 現行法의 內容과는 다르다는 것을 밝혀 둔다.)

法人稅法이 資産의 賣買에 따르는 差益과 特定の 交換差益(capital-gain의 一部)에서 얻어지는 收益을 益金에 算入하지 않는다는 것은 企業의 租稅負擔能力을 特別히 考慮해 주기 위한 것이다. 企業會計에서도 involuntary의 賣却과 交換에 對해서는 差額을 收益으로 하지 않는 經理가 一般的으로 適用되고 있을 뿐만 아니라 또 企業理論上으로도 支持를 받고 있는 것이다.

5. 法人稅法에서는 資産을 無償讓渡한다거나, 또는 低廉讓渡가 있었을 경우에는 資産의 適正時價額과 資産簿價와의 差額은 收益으로서 認識하고, 이것을 益金에 算入하고 同時に 適正時價에 相當할만한 金額은 이것을 贈與등으로서 取扱하려고 하고 있는 것이다.

企業會計에서는, 無償取得資産은 이것을 適正時價등으로서 하게끔 되어있으나, 다만 無償讓渡의 경우에 있어서 資産의 適正時價를 가지고 經理를 행하는 것에 대한 適否에 對해서는 아직껏 意識的으로 檢討를 하지 못하고 있는 것이다. (우리나라의 경우는 若干 다르다)

6. 稅務는 計上 收益에 대한 認識으로서(日本의 경우) 資産의 賣買에 따르는 損益은 所有權登記의 有無 및 代金支拂의 決濟如何는 不問에 부치고, 賣買契約의 効力發生의 날로부터 事業年度의 益金 또는 損金에 算入한다(日本法人稅法基本通達249)는 것과 또 우리나라(法人稅法 第17條)에서 보면, 內國法人의 各 事業年度의 損金과 益金の 歸屬年度는 그 益金과 損金이 確定된 날이 屬하는 事業年度로 한다로 되어 있다.⁸ (損益의 歸屬事業年度) 以上の 例에서 보면 法人稅法이 收益認識의 基準로서 法的 test를 採用하고 있다는 것은 明白한 事實이다. (우리나라의 경우는 改正된 現行法이 아니고 從前 것을 土臺로 해서 쓴 것이다)

이것에 의하면 一般的으로 販賣資産以外的 賣買에 對해서는 그 所權權이 移轉된 날을 가지고 收益을 計上하는 것이기 때문에, 課稅도 그 引渡前에 行한다고 解釋할 수가 있으나, 이것도

註 ⑦ 前掲 施行令 第18條의 2(공사부담금의 損金算入) ① 法 第14條의 2 제1항 및 제2항의 規定에 의하여 損金에 算入하는 金額은 그 교부받은 金錢 또는 자재의 가액중 고정재산의 취득에 所要된 가액의 100분의 90으로 하되, 그 固定資産의 帳簿價額은 工事負擔金(또는 剩餘金)中 損金에 算入한 金額과 相計하여 記帳處理 하여야 한다.

② 前項의 規定에 依하여 記帳된 金額은 第48條의 規定에 依하 殘存價額으로 본다.

③ 法 第14條의 2 第3項의 規定에 의한 明細書는 別表 第13의 2號 書式의 工事負擔金으로 取得한 固定資産 明細書에 依한다.

⑧ 前掲 法人稅法 第17條 ① 內國法人의 各 事業年度의 益金과 損金의 歸屬事業年度는 그 益金과 損金이 確定된 날에 屬하는 事業年度로 한다.

②, ③, ④, ⑤, ⑥, ⑦, ⑧, ⑨, ⑩項은 省略함

一般的인 販賣資産과 同一하게, 引渡한 날자를 가지고 收益을 實現하는 것이 어디까지나 適當하다고 본다. 그러므로 이 兩者라 구태어 區別할 必要는 없다고 보는 것이다.

왜냐하면 法人稅法에 있어서는 이와 같은 資産에 關係되는 收益에 對한 認識 基準으로서는 引渡基準을 採用해서 모든 것을 統一的으로 取扱해야 한다고 보기 때문이다.

둘째, 費用・損失의 概念과 認識에 對한 問題……

1. 우리나라 法人稅法은 內國法人의 各 事業年度의 所得計算方法에서 다음의 金額은 所得計算上 이것을 損金에 算入하지 아니한다고 規定하고 있다.^⑨(改正된 現行法이 아님을 밝혀둔다) 즉

- ① 剩餘金の 處分을 損費로 計上한 金額
- ② 建設利子の 配當金
- ③ 各 事業年度에서 納付하였거나 納付할 法人稅(加算稅를 包含한다)와 各 稅法에 規定하는 徵收不履行으로 인하여 納付하였거나 納付할 稅額
- ④ 罰金・科料(通告處分に 의한 罰金 또는 科料에 相當하는 金額을 包含한다) 過怠料(過料와 過怠金を 包含한다) 加算金과 滯納處分費
- ⑤ 大統領令으로 定하는 것 以外の 公課金
- ⑥ 短期投資資産(在庫資産을 包含한다) 以外の 資産의 評價差損 다만, 大統領令이 定하는 固定資産의 正常價額과 帳簿價額과의 評價差損에 對하여는 例外로 한다.
- ⑦ 法人이 各 事業年度에 支出한 經費中 大統領令이 定하는 바에 의하여 直接 그 業務에 關聯이 없다고 政府가 認定하는 金額
- ⑧ 法人이 株主 또는 出資者인 任員에게 支給한 賞與金
- ⑨ 販賣하지 아니한 製品에 對한 査定畢 또는 搬出畢의 酒稅 기타 消費稅의 未納額 다만, 製品價格에 그 稅額相當額을 加算한 境遇에는 例外로 한다.
- ⑩ 保險業을 營爲하는 法人이 保險契約者에게 配當하기 위하여 積立한 準備金으로서 大統領令으로 定하는 金額
- ⑪ 法人의 借入金中 大統領令이 定하는 建設資金에 充當한 金額의 利子(延滯利子を 包含한다)
- ⑫ 法人의 各 事業年度에 計上한 固定資産의 減價償却費(減價償却充當金を 包含한다)로서 大統領令이 定하는 바에 의하여 計算한 金額을 超過하는 部分의 金額.
- ⑬ 法人이 株主 또는 出資者가 아닌 任員에게 支給한 賞與金이나 任員에게 支給한 退職金中 大統領令이 定하는 金額을 超過하는 金額
- ⑭ 各 事業年度의 營業稅 課稅標準 相當額에 對한 營業稅額을 超過하는 金額

註 ⑨ 前掲 法人稅法 第16條 (損金不算入)

2. 資産의 評價損은 이것을 會計理論上으로 본다면 損費를 構成하는 性質의 項目이다. 그러나 法人稅에서는 原則적으로 資産의 評價損을 損金에 算入하지 않는 것으로 하고, 在庫資産 및 上場有價證券(企業所有株式은 除外한다)의 低價法에 依한 評價損과 災害에 의한 顯著한 損傷 및 其他 特別히 定한 法令의 特定한 事實에 立脚한 評價損만을 損金으로서 算入할 것을 認定하고 있는 것이다. 그러나 이것은 資産의 評價益을 益金에 算入하지 않는다는 것과 相應한 措置이긴 하지만, 會計理論上으로 본다면, 原則적으로 資産의 評價損을 認定하지 않으면 안된다. (固定資産 및 投資의 市場價格 下落으로 인한 評價損은 이것을 除外한다)⑩

3. 資産賣却 또는 交換에 隨伴하는 差額(capital-loss)에서 오는 損失은, 法人稅法에서는 이것을 損金에 算入시킨다. 또 企業會計의 立場에서 볼 때도 이것은 特別損失(臨時損失)로서 處理해야만 마땅한 것이기 때문에 이런 경우에는 稅務會計와 企業會計와의 사이에는 差異가 存在하지 않는 것이다.

4. 自己株式의 賣却差損은, 法人稅法的인 立場에서는 損金에 算入되지만, 自己株式去來를 有價證券의 賣買라고 解釋하는 것이 妥當하다고 보는 경우에 있어서는, 賣却差損을 損失로 본다는 것은 會計理論으로 그것은 妥當한 것이다.

5. 日本法人稅法에서 보면, 當該事業年度の 收益과 關係되는, 賣出原價, 完成工事原價 其他 이것에 準하는 原價의 金額은 當該事業年度の 損金の 金額에 算入하는 項目이 되고 있다.⑪ 즉 이와 같은 規定은 當該事業年度の 收益에 對應하는 賣出原價 등은 이것을 損益으로 한다는 뜻이다. 그러나 이것은 表面上으로 볼 때는 아무 問題가 없는 것이지만, 賣出原價 등의 計算에 關해서는 稅務會計와 企業會計와의 사이에서 볼때 그것은 一致안되는 點이 있다는 것이 事實이다. 즉 法人稅法上 原價에 算入할 것을 要求되고 있는 費用으로서 企業會計上에서 이것을 꼭 原價에 算入한다는 것이 妥當하다고 만은 볼 수가 없는 것들이 있는 것이다. 그러므로 이것은 反對로 法人稅法에서는 原價에 算入을 要求하지 않는 費用인 것이며, 企業會計에서 본다면 原價에 算入시키는 것이 妥當한 것도 있기 때문이다.

특히 後者의 原價額에 對해서는, 企業會計上 費用性이 없는 金額을 稅務財務諸表에 記載(또는 納稅申告書에 의한 調整)가 認定되어야 하는 것과 마찬가지로 確定決算基準의 適用을 排除하는 것을 理論으로는 認定되어야 할 것이다.

6. 法人稅에서는, 販賣費, 一般管理費, 其他 費用(賣出原價 以外の 것)으로서 損金에 算入시켜야할 것으로서는 減價賣却費를 除外하고서는 債務가 確定된 것이 아니면 안되게 되어 있다.⑫ 債務 確定이란 思考 그 自體가 公法的 test의 適用을 表明한 것이다.

註 ⑩ 前掲 法人稅法 第9條 3項, 施行令 12條 2項 11號, 法29條, 令75條 第4項

⑪ 日本, 法人稅法, 第22條 第3項 1號

⑫ 日本, 法人稅法, 第22條 第3項 2號

減價償却費, 其他 別途로 定한 費用 즉 貸損充當金, 返品調整充當金, 賞與充當金, 退職給與充當金, 特別修繕充當金^⑭에 對해서는 法的 test의 適用을 排除하고 充當費用으로서 이에 對한 計上을 許用하고 있으나 特別修繕充當金の 修繕充當金・after-service 充當金(製品保證充當金)・賣出割引充當金・景品充當金 등에 對해서도 이것은 當然히 損金에 算入할 것을 認定해 주어야만 한다는 것이다. 賣出原價 등에 包含시켜야 할 費用도 마찬가지로 充當金으로서 計上되어야 한다는데에 對해서는 同一한 理論이다.

法人稅法이 이와같이 充當費用項目을 制限列舉의으로 認定하고 또 損金算入額에 嚴格한 條件을 賦課하고 있는 것은 劃一性의 原則과 함께 法的 test의 嚴格한 適用에 立脚하고 있기 때문이다. 그러나 充當費用項目은 嚴格히 制限하는 것과 損金算入限度額을 劃一的으로 定하고 있는 것은 費用收益對應의 原則에서 본다면 이것은 原則에 違反하고 있다고 보아야 할 것이다.^⑮

세째 資本剩餘金에 對하여……

1. 日本 法人稅法에서는 資本 등에 對한 金額은 이것을 出資額과 資本積立金額과의 合計額으로서 定하고 있다.^⑯

그리고 資本積立金額의 內容에 있어서는 다음과 같은 것을 들고있다. 즉 株式發行差金・無額面株式 拂入剩餘金, 新規加入者 出資金(協同組合등의 경우)・減資差益・再評價積立金・合併差益中 資本積立金에서 되는 것과 財團 또는 社團의 醫療法人으로서 持分이 定해져 있는 者가 그 設立에 對하여 贈與 또는 遺贈을 받은 金錢의 額 또는 金錢以外의 資産의 價格을 일곱가지나 列舉하고 있다.^⑰

2. 企業會計原則에서 보면, 株式發行差金(額面超過金)・無額面株式의 拂入剩餘金・減資差益・合併差益(이 중에서 利益準備金・其他 利益剩餘金으로서 處理한 것은 除外한다) 再評價積立金 以外에도, 會社 更新 및 整理 등으로 인해서 생겨난 固定資産評價差益・資本的 支出에 充當된 國庫補助金(建設助成金) 및 工事負擔金・資本補填을 目的으로 하는 贈與剩餘金 또는 債務免除益, 貨幣價値의 變動으로 인해서 생겨난 保險差益^⑱ 등 소위 말하는 其他에 屬하는 資本剩餘金 등을 列舉하고있다.

3. 法人稅法에서는 소위 말하는 其他에 屬하는 資本剩餘金에 屬하는 것에 對해서는 이것을 資本積立金으로서는 認定하지 않고 있는 것이다.

4. 그러나 稅法에서는 其他에 屬하는 資本剩餘金中에서^㉑ 資本的 支出에 充當된 國庫補助金(建設助成金)과 工事負擔金(가스會社・電力社會)등을 資本積立金으로서 全的으로 認定하지

註 ⑬ 日本, 法人稅法, 第52條~第56條

⑭ 『課稅所得の研究』日本會計研究學會・稅務特別委員會報告書, 昭和 40年 7月 1日, p. 19

⑮ 日本, 法人稅法, 第2條 第16號

⑯ 日本, 法人稅法, 第2條 第17號

않고 있는 것이다. 왜냐하면 稅法에서는 entity를 株式集團으로서 보는 思考가 (法人個人一體主義) 全的으로 法人稅法上에서 採用되고 있다는데 그 根本的인 理由가 있는 것이다.

즉 entity를 株式集團으로서 思考함에 있어서는, 株主에 의해서 支出된 資本額만이, 資本金 또는 資本剩餘金이 되는 것이다.

여기에 對해서 企業會計理論으로서 entity를 株主의 集合體로 보지 않고 企業自體로서 보는 思考가 根本的으로 存在하고 있는 것이다. 이런 경우, 즉 entity를 企業自體로서 보는 경우에 있어서는 株主 以外の 第三者도 資本提供者로서 認定한다는 餘地가 생겨나게 되는 것이다.

例를 들면, 이런 따위의 資本投資者로서는, 工事負擔金의 釀出者와 公共機關 등에 土地의 提供者를 들 수가 있다. 만일 이것을 認定하게 된다면, 工事負擔金 또는 土地受贈額을 收益項目(또는 利益剩餘金)이나 또는 負債項目으로서 處理하는 것이 아니라 資本剩餘金項目으로서 處理하는 것이 妥當하다.^㉔

그러므로 여기에서 工事負擔金과 土地受贈額을 釀出資本으로 볼 것인가, 아니면 收益(또는 剩餘金)으로 볼 것인가 하는 會計理論上의 問題가 自然히 提起되는 것이다. (日本商法에서는 이것을 受益으로 본다) 그러므로 現段階에서는, 會計帳簿上 工事負擔金과 土地受贈額을 資本剩餘金으로서 處理하도록 法人稅法은 여기에 對해서 特別한 配慮가 있어야 한다는 것이다.

法人稅法에서 보면, 企業이 土地受贈額을 資本剩餘金으로서 處理하는 것에 對해서는 이것을 妨害하지 않지만, 다만 工事負擔金에 對해서만은 壓縮記帳 또는 特定充當金에 依한 經理를 要求하고 있기 때문에, 企業에서 處理하는 資本剩餘金經理를 妨害하는 結果가 되고 있는 것이다. 이 점을 特別히 留意해서 稅務財務諸表를 作成시키고, 또 이것에 記載(또는 納稅申告書에서의 調整)시키도록 해야 할 것이다.

5. 合併差益을 全額 資本剩餘金으로서 해석할 것인가, 아니면 被合併會社로서의 資本項目의 構成과 合併減資의 有無를 考慮해서 合併差益이 資本剩餘金 및 利益剩餘金에서 된다고 解釋할 것인가의 相違란 合併을 現物出資로서 볼 것인가, 아니면 人格合一(人格承繼: 持分 bring)로서 볼 것인가에 따라서 달라지는 것이다.

法人稅法에서는 合併差益은 資本剩餘金 또는 利益剩餘金에서 成立된다는 것이다. 母會社와 子會社와의 合併은 이것은 어디까지나 人格合一로서 보아야만 하는 것이 當然한] 것이지만, 以外的 경우에 있어서는 合併을 現物出資로서 보는 것이 妥當하다. 法人稅法에 있어서는, 後者の 合併을 現物出資로서 보는 現物出資說에 立脚한 會計原則 및 會計慣習을 容認하고 있지는 않지만, 그렇다고 해서 合併差益을 資本剩餘金으로 하는 會計處理를 妨害하는 것도 아니

註 ㉔ 前掲, 『課稅所得の研究』 p. 21

다. (여기에서 다만 企業帳簿上의 資本剩餘金中, 稅法上 益金으로 보는 金額을 否認하는데 그친다)

6. 自己株式의 賣買差損益에 對해서는, 이것을 收益 또는 損費로 보는 立場과, 差益을 資本剩餘金의 增加로서 보고, 差損을 資本剩餘金의 減少 또는 一株當 資本剩餘金의 額을 超過하는 部分에 對해서는 利益剩餘金의 減少로서 보는 두 가지 立場이 있는 것이다. 前者의 경우는 自己株式의 取得 및 賣却을 有價證券의 取得 및 賣却으로 하는 有價證券說을 代表하는데 反하여, 後者は 自己株式의 取得을 減資(經濟的 意味에서의)로서 解釋하고, 賣却을 增資로서 解釋하는 增減資說을 代表하는 것이다.

그러므로 自己株式을 賣買함에 있어서 이것이 投機的 利益을 目的으로 行해지는 경우에 있어서는 어디까지나 有價證券說에 立脚해서 經理를 하는 것이 妥當한 것이지만, 合併, 企業買收 기타 不得已한 理由 때문에 取得한 自己株式의 賣買差額에 對해서는, 이것을 損益으로서 處理하지 않고, 資本利益金의 增減說에 따라서 經理를 해야 한다는 것이다.

法人稅法上에서 보면, 賣買差損益은 이것을 두가지 種類로 나누고, 後者に 屬하는 것을 課稅所得計算上의 益金 또는 損金으로 하지 않는다는 것을 認定해 주어야 할 것이다. 會計를 處理하는 立場에서 본다면 稅務上의 益金(賣買差益)을 會計帳簿上 資本剩餘金으로 處理하는데 對해서 法人稅法과 妨害하는 것은 全然없다. 또 會計帳簿上 資本剩餘金 charge 또는 利益剩餘金을 charge한 것을(買入 消却을 行하는 경우를 除外) 納稅申告書上 이것을 損金에 包含시키는 것도 함께 認定되고 있는 것이다

7. 一般的인 經濟狀態下에서의 資産의 再評價에 立脚한 差損益은 企業會計 理論에서는 이것을 收益 또는 損益의 性質을 가지는 것이라고 解釋하는데 反해서 貨幣價値의 變動에 基因한 資産의 評價修正額에 相當하는 貸邊項目은 대개의 경우 이것을 資本修正이라고 解釋하는 것이다. 그러므로 後者の 경우와 같은 差益은 資本剩餘金의 增加로 하고 差損은 이것을 資本剩餘金의 減少로 해서 經理할 것을 要求하고 있는 것이다.

保險差益에 對해서도 貨幣價値의 變動에 基因한 實現評價差益으로서 보이는 部分은 이것을 資本剩餘金으로서 處理할 것을 要求하고 있는 것이다.

그러므로 法人稅法은 企業에서 上記와 같은 經理를 했을 경우에도 課稅上으로는 不利한 取扱을 하지 않도록 해야 할 것이다.

8. 企業이 組織變更(企業形態의 變更)을 行하고, 新規로 發足했을 경우에는 舊企業이 新企業에 現物出資를 행한 것으로서 解釋하고, 當該 新企業의 資本은 資本金(또는 資本金 및 拂込剩餘金)만으로서 하는 經理를 適用시키는 것이 妥當한 것이다. 그러나 舊企業으로부터 利益剩餘金의 一部 또는 全部를 利益剩餘金으로서 引繼한 것과 같이 處理하는 것은 옳지 않다.

企業이 財務를 整理하고 更生해서 再出發함에 있어서도 當該 企業의 資本은 資本金(또

는 資本金 및 拂込剩餘金)만으로서 會計를 처리하는 經理를 適用시키도록 하는 것이 妥當하다고 본다.

즉 財務를 整理함에 있어서는, 減資差益, 固定資産評價益 또는 債務免除益을 計上하고, 이것을 가지고 缺損을 補填한 後에도, 若干의 差益이 남아 있는 경우에는, 그것은 更生會社의 利益剩餘金으로서 處理하지 않고, 拂込剩餘金으로서 處理해야 할 것이다.

企業이 會計帳簿에서 이 金額을 資本剩餘金으로 處理했을 경우라고 하더라도, 當該 金額은 稅務上 그것은 認定되지만, 利益剩餘金은 益金으로서 認定되지 않는 것이다.

네째, 在庫資産에 대하여……

1. 法人稅法에서는 在庫資産의 評價에 대해서 그 範圍·評價方法·評價基準이 되는 取得價格 및 그 取得價格에 關한 原價差額調整方式 등을 規定하고 있다.

2. 그러나 法人稅法의 規定에서 살펴본다면, 企業會計上에서 問題가 되는 事項들은 다음과 같은 것이 있다. 즉

① 在庫資産의 範圍에서 有價證券이 除外되고 있으나, 企業會計上, 在庫資産이 되는 有價證券도 이것을 在庫資産으로서 取扱하고, 在庫資産에 대해서 認定되고 있는 評價方法에 따라서 이것을 評價하는 것을 認定해 주어야 한다. ⑧

② 評價方法에 대하여, 法人稅法은 여덟가지 종류의 原價法^⑨과 이것을 基本으로한 低價法을 認定하고 있으나 原價法에 대해서는, 企業會計에서 適正하다고 認定받고 있는, 後入先出賣價還元原價法, 金額後入先出法, 通算式 後入先出法을 一定한 條件下에서 이것을 認定해야 한다. 그리고 基準在庫法, 再調達原價法 등의 採用도 이것을 檢討해야 할 것이다.

그리고 低價法^⑩에 대해서는 賣價還元低價法을 인정해 주어야 한다. 또 低價法의 算出 기초가 되는 時價는 法人稅法에서는 再取得價에 의해서 이것을 행하고 있지만, 實現可能原價 및 正味實現可能價格에 의해서 이것을 행할 수 있도록 인정해 주어야 한다.

③ 取得價格에 대해서, 法人稅法은 一般的으로 附隨費用으로서 當該 資産을 消費하고 또 販賣用으로서 支出된 直接費用까지를 여기에다 包含시키고 있으나 附帶費用은, 이것을 一率의 으로 取得原價에다 算入시킬 것이 아니라, 費用收益 對應의 原則과 重要性의 原則 등을 考慮하고 있는 企業經理의 融通性도 이것을 함께 認定해 주어야 할 것이다.

④ 原價差額의 調整에 있어서는, 무엇보다도 調整方式의 簡素化 및 合理化를 圖謀할 必要가 있다. 法人稅法에서는, 原則差額이 생겨날 경우에는 適正한 原價計算에 의해서 행하여진 算定原價로서 하고 있으나, 原價差損이 생겨날 경우에도 이것을 同一하게 取扱해야만 할 것

註 ⑧ 前掲 法人稅法施行令, 第75條 第1項

⑨ 前掲 法人稅法施行令, 第75條 第2項

⑩ 前掲 法人稅法施行令, 第76條 第1項 ③

이다.

다섯째, 有價證券에 대하여……

1. 法人稅法에서는, 有價證券에 대해서도 그 範圍・評價方法・取得價格 등에 대해서 이것을 規定하고 있다.

2. 法人稅法의 規定에 關해서 企業會計上 問題가 되는 事項들을 간추려보면 다음과 같은 것들이 있다. 즉,

① 有價證券에 대해서 法人稅法은 固定資産인 有價證券이나 在庫資産인 有價證券을 莫論하고 形態的으로 有價證券을 規定하고 있다. 그러나 企業會計에서는 有價證券은 그 所有目的에 따라서 이것을 固定資産・在庫資産・在庫資産以外의 流動資産에 屬하는 것 등을 區別하고 각기 그것에 適合한 評價方法을 規定하고 있는 것이다. 그러므로 稅法도 이와같이 企業會計에서 행하고 있는 適正한 方法을 인정 해야만 한다는 것이다.

② 法人稅法에 一般的으로서는 上場有價證券(企業支配株式은 이것을 除外)에 대해서 原價法으로서 總平均法과 移動平均法 및 이것을 原價法으로 하는 低價法을 인정하고 있고, 非上場有價證券에 대해서는 앞에서 言及한대로 原價法만을 認定하고 있는 것이다. 그러므로 이것은 原價法으로만 限定시키지 말고 다른 適正한 評價方法도 이것을 함께 인정해 주어야만 한다는 것이다.

③ 低價法의 時價에 대해서는 이것을 實現可能價額 또는 正味實現可能價格으로서 처리할 것을 인정해 주어야 한다는 것이다.

여섯째, 固定資産에 대하여……

1. 法人稅法에서는, 固定資産에 대해서도 固定資産 및 減價償却資産의 範圍・償却方法・計算基礎가 되는 取得價格・耐用年數・殘存價格 등에 대해서 이것을 規定하고 있다.

2. 이와같은 法人稅法의 規定에 關해서 企業會計上으로 問題가 되는 事項들은 다음과 같은 것들이다.

① 無形固定資産의 範圍와 移延資産의 範圍에 대해서는 이것을 統一된 基準下에서 明確히 區分해야 할 것이다.

② 法人稅法에서는 固定資産의 取得價格에 대해서 購買價額外에 當該 資産을 事業에 提供하기 위해서 直接所要한 費用도 加算하도록 되어 있으나 이와 같은 附帶費用을 一律的으로 取得價格에다 算入시키지 않고 重要性의 原則 등을 考慮한 企業經理의 融通性을 認定해 주도록 해야 한다는 것이다.

③ 法人稅에서는 減價償却資産의 耐用年數 및 殘存價格에 대해서는 이것을 劃一的으로 規定하고 있으나 企業의 實情에 適應한 自主的 耐用年數와 自主的 殘存價格을 採用할 수 있도록 一定한 條件下에서 認定해 주어야 할 것이다.

④ 法人稅法에서는 一般的으로 有形減價償却方法으로서 定率法 定額法을 規定하고 特殊한 資産에 대해서만 生産額比例法 등을 規定하고 있으나 이것도 一定한 條件下에서 級數法 償却基金法 등의 減價償却方法을 사용하도록 認定해 주어야 할 것이다.

⑤ 法人稅法에서는 少額多量資産(日本の 法人稅法에서는 取得價格 3萬圓未滿의 것)의 損金計上을 認定해 주고 있을 뿐만 아니라, 當該 企業의 業務의 性質上으로 보아 基本的으로 重要的한 減價償却資産 및 當該 企業의 固有的 必要性에 基因하는 多量으로 保有하는 減價償却資産에 대해서는 이것을 資産으로서 計上하도록 되어 있다.

企業會計上에서는 重要性의 原則이란 立場에서 當該 企業의 規模에 應해서 이것을 費用으로 할 것인가 아닌가를 判定하게 되므로, 法人稅法에서도 이와같이 劃一的인 基準에 의해서 損金으로 할 것인가 아닌가를 定할 것이 아니라, 例를 들어, 固定資産總額의 一定率以下가 될 경우에 限해서만 이것을 費用으로서 認定하는 것과 같은 基準을 採用할 수 있도록 해야 할 것이다.

일곱째, 移延資産에 대하여……

1. 法人稅法에서는 移延資産에 대해서도 그 範圍・償却方法・償却額의 基礎가 되는 取得額 등을 規定하고 있는 것이다.

2. 法人稅法の 規定에서 본다면, 企業會計上 問題가 되는 것은 다음과 같은 것들이다.

① 移延資産中 商法에서 認定하고 있는 移延資産外의 移延資産의 償却에 대해서는 例를 들면, 自己가 傳益을 받고있는 公共的 施設과 共同的 施設의 設置 또는 改良을 의해서 支出하는 費用에 대해서는, 例로서 그 支出의 目的이된 資産의 耐用年數의 70%(日本の 경우)에 대해서도 償却을 행하는 것과 같다. 劃一的인 償却期間을 定하고 있는 것도 있다.

移延資産의 償却期間은 이것을 劃一的으로 定할 것이 아니라 어디까지나 企業이 實情에 適應시킨 自主的 償却期間을 採用할 수 있도록 一定한 條件下에서 이것을 認定해 주어야 한다는 것이다.

② 法人稅法에서는 少額移延資産(日本の 경우 3萬圓未滿)은 그 支出한 事業年度의 損金에다 計上할 것을 認定하고 있지만 法人의 業務固有的 必要에 따라서 支出하는 費用으로서 그 支出의 目的이 된 資産의 大量인 것과 또 事業의 開始・擴張을 위해서 支出된(日本の 경우 1,000萬圓以上 것에 限한다) 것에 대해서는, 이것을 資産에 計上하도록 되어 있는 것이다. 이 資産에 計上할 必要가 없는 資産의 判定基準에 대해서는, 이와같이 劃一的인 金額 또는 大量으로 保有한다는 것을 가지고 定할 것이 아니라 그것은 어디까지나 企業의 現狀을 考慮해서, 定해야 할 것이다. 例를 들면 移延資産總額에서 占하고 있는 그 支出額의 比率을 가지고 基準으로 하는 것과 같은 어디까지나 企業의 實情에 適應시켜서 處理를 認定하도록 해야만 할 것이다.

V

끝으로 稅務財務諸表(納稅申告書調整)에 대하여 言及해 보기로 한다.

첫째, 法人稅法에서는 減價償却費(特別償却費를 包含)·資產의 評價損益의 計上·固定資產 등의 壓縮記帳充當金·準用金の 移入 등에 대해서는, 確정한 決算에 의해서만 損益處理를 행하는 것을 條件으로 해서 損金에 算入할 것을 認定하고 있는 것이다.

둘째, 上記의 法人稅法の 이와같은 規定은 企業會計上으로 보면 問題가 되는 것으로서는 다음과 같은 것이 있다.

1. 確定決算基準이 適用되는 事項: 一般的으로 公正妥當하다고 認定된 會計原則에 비추어서 適正한 것에만 限해야하기 때문에 企業會計에서는 費用으로서 認定되지 않은 項目을 稅務會計에서는 이것을 費用으로서 處理하고 있는데 이것을 確定決算基準으로서 하려는 것은 適當하다고는 보지 않는다. 그러므로

① 企業會計上 費用으로서 認定하는 項目에 대하여, 會計原則上 適正하다고 認定되는 金額을 超過해서까지 損金으로서 認定하려는 金額.

② 企業會計上 費用성이 認定되지 않는 項目 등에 대해서는 法人稅法은 이것을 費用으로 해서, 確定決算基準에 依存시키도록 改正해야만 할 것이다.

이것과 關係가 되는 主要한 項目에는 다음과 같은 것들이 있다.

(가) 固定資產 등의 壓縮記帳 또는 特別充當金(目的積立金)處理

- ① 國庫補助金 등으로서 取得한 固定資產
- ㉠ 工事負擔金 등으로서 取得한 固定資產
- ㉡ 保險金 등으로서 取得한 固定資產
- ㉢ 交換에 의해서 取得한 固定資產
- ㉣ 收益 등에 의해서 補償金 등으로서 取得한 代替資產
- ㉤ 換地處分 등에 의해서 取得한 代替資產
- ㉥ 特定の 事業用 資產의 換買에 의해서 取得한 固定資產

(나) 固定資產의 特別償却 등

- ① 合理化機械 등의 特別償却
- ㉠ 開發研究用機械 등의 特別償却
- ㉡ 低開發地域 등에 있어서의 工業用機械 등의 特別償却
- ㉢ 中小企業者의 機械 등의 割増償却
- ㉣ 新築貸家住宅의 割増償却
- ㉤ 海外去來 등 경우의 割増償却

(다) 利益留保인 準用金

- ㉠ 價格變動 準用金
- ㉡ 海外市場開拓 準用金
- ㉢ 海外投資損失 準用金
- ㉣ 證券去來責任 準用金

2. 法人稅法에서는, 둘째의 1. 의 ①②에 대해서 特定充當金を 計上할 것을 條件으로 해서 대개는 그 損金算入을 認定하려고 하고 있으나 費用性이 없는 것을 確定한 決算에다가 費用으로 計上시키려는 것은 企業會計에 대한 不當한 干涉이 되기 때문에 特別充當金 處理는 이것을 廢止시켜야 할 것이다.

3. 法人稅法에서는 壓縮記帳을 할 경우에 非減價償却資産 등에 대해서 目的을 定한 任意積立金(目的積立金)은 剩餘金處分項目으로서 計上했을 경우에 있어는, 當該金額을 申告調整에 의해서 損金에 算入하는 方式을 採用하고 있으나, 申告調整方式의 基本的인 思考와의 調整을 考慮하면서, 目的積立金 方式을 再檢討해야 할 것이다.

4. 上記의 둘째, 1의 ①②의 處理에 대해서, 確定決算基準에 依存하지 않는 方式으로서는 다음과 같은 두가지 方式을 생각할 수가 있는 것이다.

- ① 稅務財務諸表를 作成시키고 上記의 項目 또는 金額을 여기에다 記載시키는 方法
- ② 納稅申告書를 가지고 調整시키는 方法

그러나 이상 두가지 方法을 採用함에 앞서서 무엇보다도 稅務會計와 企業會計 雙方의 立場에서 보아 여러가지 角度에서 檢討해야 할 문제들이 存在하고 있기 때문에, 이 方法에 대해서는 앞으로도 계속해서 慎重하게 檢討하고 研究해야 할 것으로 본다.

VI

以上에서 우리나라 稅法과 先進各國의(특히 日本)稅法을 中心으로 企業會計의 立場에서 이것을 檢討하고 여기에 따라서 問題點을 指摘하고 그 解決方法에 대한 筆者의 小考를 적어 보았다.

結論的으로 말해서 企業會計上의 利益(企業利益)과 稅務會計上의 利益(課稅利益)과의 사이에 存在하고 있는 여러가지 差異點을 매꾸어 나가려면, 무엇보다도 法人稅法을 會計原則에 맞추어서 修正을 加해야 한다는 것을 特別히 指摘하고 또 修正이 되지 않은 性質의 事項以外的 差異에 대해서는 稅務財務諸表(또는 納稅申告書調整)의 方式을 適用하는것 만이 唯一한 解決方法이라고 믿는다. (이 論文은 改正前의 法人稅法・企業會計原則 및 諸規定을 中心으로 쓴 것이기 때문에 現行稅法條文 및 內容과는 若干의 差異點이 있다는 것을 여기에 特別히 밝혀둔다)

Some Considerations on the Difference-Adjustment of Business-Income and Taxable-Income.

Choi, Sung-Shill

Summary

The object of this treatise is to clarify the difference between Business-Income and Taxable-Income.

For this purpose I cited two reports, issued from AAA and AICPA.

Both of these reports are “Accounting Principles and Taxable Income” (from AAA) and “Divergences Between Rules of Tax Accounting and Generally Accepted Accounting Principles” (from AICPA).

And furthermore, I studied in this treatise taxable system in Korea compared with ones in the developed countries.

This treatise consists of six parts; Preface, Some considerations on the tax-accounting, principles on the Rules of Tax Accounting, Measuring on the Income and Cost, Balance Sheet and Conclusion.