

소득처분제도의 개선방안에 관한 연구

The Study on Improvement plan of Income Disposition

고 광 북 (세무회계과)

Kwang-Bok Koh

keywords : income disposition(소득처분), bonus, dividends, other income, other outflow from the company, reservation, donated income, others (상여, 배당, 기타소득, 기타사외유출, 유보, 증여, 기타)

Income Disposition which causes additional tax liabilities through confirming the party for the difference between Net Profit and Income of Corporation Income Tax Law for the business year has greatly affected the property right of tax payer. Therefore regulation on income disposition should be reasonably legislated and income tax should be fairly levied for the attributed income.

The purpose of this study is to point out the problems and to suggest the improvement plan by reviewing the regulations related to income disposition of the Corporation Income Tax Law. Next this study confirms that income disposition which was inevitably incurred in the process of declaring, assessing and reassessing the real estate rent income and business income (based on the Income Tax system) has been executed without any legal ground suggests improvement plan.

Firstly, on the 67th provision of Corporation Income Tax Law, the objection of income disposition should be revised to include of "The amount of exclusion from expenses", "The amount of deduction of expenses" and "The amount of exclusion from gross revenue" as well as "The amount of inclusion in gross revenue" which is covered by the current regulation.

Secondly, in case of estimating assessment, the 2nd and 3rd articles of 106th provision of Corporation Income Tax Enforcement Decree enacted for the income disposition in the case of estimating assessment should be reasonably revised to avoid any interpretational confusion.

Thirdly, 2 types of income disposition such as "others" and "donated income", should be included other than the current 5 types of income disposition which are "Bonus", "Dividends", "Other income", "Other outflow

from the company" and "reservation".

Lastly, income disposition which was executed in the process of declaring, assessing and reassessing the real estate rent income and business income without legal ground should be provided with legal ground.

1. 서론

납세의무자가 법인세의 과세표준을 신고하거나 과세관청이 과세표준을 결정 또는 경정함에 있어서 익금에 산입한 금액은 그 귀속자에 따라 상여, 배당, 기타소득, 기타 사외유출 및 사내에 유보로 처분한다(법인세법 제67조, 동법시행령 제106조). 이를 소득처분이라 한다. 법인세법상의 각 사업연도소득금액은 익금의 총액에서 손금의 총액을 공제한 금액으로 한다(법인세법 제14조). 각 사업연도소득금액은 기업회계상의 손익의 계산구조에 의해서 산출된 당기순손익을 출발점으로 하여 익금산입항목 및 손금불산입항목을 가산하고, 손금불산입항목 및 익금불산입항목을 공제하여 산정한다.

기업회계상의 당기순손익과 법인세법상의 각 사업연도소득금액의 차액에 대해서 각각의 증가 및 감소항목별로 그 귀속을 확인하여 그 귀속자에 대한 제2차적인 납세의무를 특정할 필요가 있다. 익금에 산입된 금액(소득증가분)이 사내에 유보되어 기업의 순자산을 증가시켰는지, 또는 증가된 소득금액이 사외유출되어 순자산의 증가를 가져오지 않았는지와 사외유출되었다면 누구에게 어떤 종류의 소득형태로 언제 귀속되었는지를 확정하는 것이다.

소득처분에 관련된 과세요건을 대통령령에 포괄적으로 위임한 구법인세법(1994.12.22. 법률 제4804호로 개정하기 전의 것. 이하 “구법인세법”이라 한다) 제32조 제5항이 헌법재판소에 위헌으로 제소되자¹⁾ 1994.12.22. 문제된 법인세법 제32조 제5항에서 소득처분의 구체적인 태양을 개괄적으로 제시한 후 그 구체적 내용을 시행령에 위임하는 내용으로 바로잡아 개정하였으며, 이후 1998.12.28. 법률 제6047호로 법인세법을 전면 개정하여 현재에 이르고 있다. 그러나 현행 법인세법시행령 제106조 제1항 제1호 (라)목의 기타소득에 대한 규정에 대해서 위헌성 논란이 제기되기도 하였으나(김완석 2000, 임승순 2005) 동 규정은 법인세법 제67조의 위임범위를 벗어났다고 볼 수 없다는 대법원판결²⁾에 의해서 논란이 종식되기에 이르렀다.

본 연구는 현행 법인세법상의 소득처분유형의 적절성 여부를 검토하고 관련법규

1) 헌법재판소(95.11.30. 93헌바32)에 의해 위헌으로 판시 되었다.

2) 대법원 2003.04.11. 선고 2002두1854판결 : 공2003상, 1215)

의 문제점에 대한 개선방안을 제시하였다. 특히 소득세법상의 소득처분이 법적인 근거없이 부동산임대소득 및 사업소득에 대한 종합소득세 신고·결정·경정과정에서 필수적으로 소득처분이 행해지고 있는 바, 이에 대한 법적근거의 마련 등 개선방안을 제시하는 것을 그 목적으로 한다.

본 논문은 제2장에서 선행연구에 대한 검토를 하고 제3장에서 현행 소득처분제도를 알아본다. 제4장에서 현행 소득처분제도의 문제점을 도출하여 그 개선방안을 제시하며, 제5장에서 결론을 맺는다.

2. 선행연구

소득처분제도에 대한 선행연구로서 소득처분결과 세부담수준의 적절성의 검증, 소득처분유형의 분류와 대표자 상여처분제도의 타당성에 대한 연구 등 선행연구결과를 요약하면 다음과 같다.

최명근(1988)은 매출누락에 대하여 대표자에게 상여처분하는 경우 소득처분으로 인한 세부담이 너무 과중하므로 가칭 “소득처분소득공제제도” 또는 “손금산입제도”를 도입하여 과도한 세부담을 완화하자고 주장하였다.

박인주(1990)는 익금에 산입한 금액의 귀속자가 출자자이면 임원이든 사용인이든 불문하고 배당으로 처분하여야 하며, 귀속이 불분명한 경우 대표자에게 상여로 처분하는 것은 소득의 실제귀속자를 밝히지 않는 것에 대한 처벌의 성격을 갖는 것으로 적절치 못하다고 주장하였다. 또 손금산입액의 처분에 “유보”와 “기타” 2가지 이외에 “추인”을 추가하자고 제안하였다.

김완석(2000)은 법인세법 제67조의 소득처분의 대상금액을 “익금에 산입한 금액”뿐만 아니라 “익금불산입액, 손금산입액, 익금불산입액”을 추가하여야 하며, 추계방법에 의해 과세표준을 계산하는 경우는 “대차대조표상의 당기순이익과 추계방법에 의해 결정된 과세표준금액”을 “손익계산서상의 당기순이익과 추계방법에 의해 결정된 과세표준금액”으로 바꾸어야 한다고 주장하였다. 소득처분에 따른 소득금액변동통지가 취소소송의 대상이 아니라는 대법원판례³⁾에 대해 소득금액변동통지의 원천징수세액확정의 법적효과의 발생과 분쟁의 성숙성을 중간적 또는 내부적 행위로 단순하게 판단할 것이 아니라 행정행위로 입게 될 불이익의 중대성으로 판단해야 하므로 취소소송의 제기가 가능하다고 주장하여 대법원의 견해를 비판하였다.

이철송(2003)은 대표자에게 귀속된 법인소득은 근로성이 없으므로 상여처분하여 근로소득으로 과세할 것이 아니라 증여세를 과세해야 하며, 대표자의 횡령은 기타 소득으로 과세해야 한다고 주장하고, 귀속이 불분명한 법인재산을 대표자의 상여로

3) 대법원 1987.6.9. 선고, 84누667 선고 등 다수

처분하는 것은 근거과세와 응능부담의 원칙에 반하므로 폐지하고 과세자료은닉에 대해 조세범으로 다루어야 한다고 주장하였다.

3 소득처분의 법적성질과 유형 등

3.1. 소득처분의 법적성질

법인의 회계상의 당기순손익과 법인세법상의 각 사업연도 소득금액과의 차액에 대하여 그 귀속을 가려서 그 소득자·소득의 종류·소득금액 및 소득의 귀속시기를 확정하는 행위가 소득처분이다. 소득처분은 준법률적 행정행위인 확인행위(법인세의 과세표준신고시에 법인이 행하는 소득처분은 사인의 공법행위)에 해당한다.

소득처분은 법인세의 과세표준과 세액의 신고나 결정 또는 경정과 동시에 행하여지는 것이 원칙이지만 법인세의 과세표준과 세액의 신고나 결정 또는 경정과는 별개의 행위(확인행위 또는 사인의 공법행위)이다. 소득처분에 의하여 소득자 및 소득의 종류 등이 확정됨과 동시에 당해 소득자에게 소득세의 추가신고납부의무가 발생하며 소득처분의 대상법인에게는 소득세의 원천징수의무가 성립한다(김완석 2000).

3.2. 소득처분의 대상금액

소득처분의 대상금액은 기업회계상의 당기순손익과 법인세법상의 각 사업연도소득금액과의 차액이다. 따라서 소득금액의 증가항목인 익금산입금액 및 손금불산입금액과 소득금액의 차감항목인 익금불산입금액 및 손금산입금액이 소득처분의 대상이 된다.

그러나 법인세법 제67조는 소득처분의 대상이 되는 금액을 “익금에 산입한 금액”으로만 규정하고 있어 논란을 야기하고 있다.

3.3. 소득처분의 유형

3.3.1 익금산입액 및 손금불산입액에 대한 소득처분

익금산입 및 손금불산입에 의해서 증가된 소득금액의 귀속은 사내유보되거나 사외에 유출된다. 사내유보된 경우에는 “유보처분”하고, 사외유출된 경우는 그 소득의 귀속자가 임직원인 경우는 “상여처분”, 주주 및 출자자(이하 “주주 등”이라 한다)인 경우는 “배당처분”, 임직원이나 주주 등이 아닌 자에게 귀속된 경우는 “기타소득”으로 처분한다. 그러나 사외로 유출된 금액이 특정인에게 귀속된 것으로 볼 수 없는 경우와 법인이나 사업자인 개인의 소득금액을 구성하는 경우 및 증여세가

과세되는 경우에는 “기타사외유출”로 처분한다⁴⁾. 사외유출된 금액으로서 그 귀속이 불분명한 경우에는 대표자에 대한 상여로 처분한다.

국세기본법 제45조의 수정신고기한내에 매출누락, 가공경비 등 부당하게 사외유출된 금액을 회수하고 세무조정으로 익금에 산입하여 신고하는 경우의 소득처분은 사내유보로 한다. 세무조사착수 등 경정이 있을 것을 미리알고 사외유출된 금액을 익금산입하는 경우에는 유보처분에서 제외하고 상여처분 한다.

익금산입 및 손금불산입된 금액이 이미 순자산증가를 수반하면서 당기손익에 반영되지 않고 잉여금의 증가를 가져오는 거래에서 발생된 경우는 익금산입은 하지만 소득처분을 할 필요가 없으므로 “기타”로 처분한다. 법인세법상 익금에 해당하는 항목을 이익잉여금계정 또는 자본조정 내지 자본잉여금계정에 회계처리한 경우가 이에 해당한다. 임원에 대한 상여금으로서 지급기준을 초과하여 지급한 금액을 손금불산입하는 경우에도 “기타”처분하는 것이 합당하다. 왜냐하면 임원에게 지급된 모든 상여금은 장부에 비용(인건비)으로 계상되어 임원의 근로소득을 구성하여 소득세를 이미 납부하였기 때문이고, 과다지급한 인건비를 손금부인에 따라 법인 소득금액은 증가하지만 개인에게 부외로 지급한 소득이 없으므로 “상여”처분이 불가하다.

3.3.2. 손금산입액 및 익금불산입액에 의한 소득처분

손금산입 및 익금불산입에 의해서 소득금액의 감소에 대한 소득처분에 대해서는 법령(법인세법 제67조 및 동시행령 제106조)에 규정되어 있지 않다. 그러나 세무조정에 의해서 기업회계상의 당기순손익과 법인세법상의 각 사업연도소득금액과의 차이를 유발하는 세무조정에 대해서는 당연히 그에 대한 귀속을 밝혀 소득처분을 해야 한다. 법인세법시행규칙 별지 제15호서식(소득금액조정합계표)의 손금산입액 및 익금불산입액에 대한 소득처분의 유형으로서 “유보”와 “기타”로 구분하고 있다. 여기에서 “유보”는 “소극적 유보” 또는 “마이너스(-)유보”라고 하며 회계상 순자산가액에서 소극적 유보를 차감한 금액이 세무상 순자산가액이다. “기타”는 손금산입 및 익금불산입의 경우에도 법인의 순자산(자본)을 감소시키지 않은 금액을 말한다.

3.3.3. 소득금액의 산정을 추계에 의하는 경우의 소득처분

추계방법에 의하여 결정된 과세표준과 법인의 대차대조표상의 당기순이익과의 차액 (법인세 상당액을 공제하지 아니한 금액)은 대표자에 대한 이익처분에 의한

4) 법인세법시행령 제106조

상여로 처분한다. 그러나 손익계산서상의 당기순이익은 법인세공제전 당기순이익이 표시될 수 있으나 대차대조표상의 당기순이익은 법인세공제후의 당기순이익만 표시된다는 점에서 문제가 있다.

천재·지변·기타 불가항력으로 장부 기타 증빙서류가 멸실되어 과세표준을 추계결정하는 경우에는 결정된 과세표준과 대차대조표상의 당기순이익과의 차액을 기타 사외유출로 처분한다. 추계방법에 의하여 과세표준을 결정할 때 결손신고를 한 경우에는 결손은 없는 것으로 한다. 그러나 결손신고 대상금이 소득세과세표준인지, 결산서상의 당기순손실인지 불분명하다.

3.4. 처분된 소득의 지급시기의 의제와 원천징수의무

법인세의 과세표준을 신고·결정·경정함에 있어서 익금산입 및 손금불산입한 금액 중 상여·배당·기타소득으로 처분된 금액은 그 처분된 소득금액을 지급한 것으로 보는 날(지급시기 의제일, 소득금액변동통지서를 받은 날)의 다음 달 10일까지 당해 법인이 원천징수하여 납부할 의무가 있다. 지급의제의 규정은 지급시기만을 의제하는 것이 아니라 그 소득금액을 현실적으로 지급여부를 불문하고 지급의제일에 지급된 것으로 의제하는 것이다⁵⁾.

3.4.1. 법인의 소득을 결정·경정에 의해서 처분되는 소득

법인의 소득금액을 세무서장 또는 지방국세청장이 결정 또는 경정함에 있어서 처분되는 소득은 소득금액변동통지서를 받은 날에 지급한 것으로 본다⁶⁾.

3.4.2. 법인의 소득금액을 신고함에 있어서 처분되는 소득

법인세과세표준 및 세액의 신고기일에 지급한 것으로 본다⁷⁾.

3.5. 소득처분에 대한 불복

소득처분에 대하여 취소소송을 제기할 없다는 견해를 대법원이 일관하여 판시⁸⁾ 함으로써 불복청구가 받아들여지지 않고 있으므로 그에 터잡은 법인세나 소득세가

5) 소득세법시행령 제192조

6) 소득세법시행령 제192조 제2항

7) 소득세법시행령 제192조 제3항

8) 대법원 1987.6.9 선고, 84누667 판결. 대법원 1989.1.17 선고, 87누551 판결

부과되면 그 때 다투는 수밖에 없다(임승순 2005). 그러나 이에 대해 반론(김완석 2000)도 있다.

4. 소득처분제도의 문제점과 개선방안

4.1. 법인세법상 소득처분제도의 개선

4.1.1. 소득처분 대상을 확대하여 규정

법인세법 제67조에서 “제60조의 규정에 의하여 각 사업연도의 소득에 대한 법인세의 과세표준을 신고하거나 제66조 또는 제69조의 규정에 의하여 법인세의 과세표준을 결정 또는 경정함에 있어서 익금에 산입한 금액은 그 귀속자에 따라 상여·배당·기타사외유출·사내유보 등 대통령이 정하는 바에 따라 처분 한다”고 규정하여 소득처분대상을 익금산입금액으로 한정하고 있다. 법인세법시행령 제106조에서도 역시 소득처분대상을 익금산입금액만을 대상으로 하고 있다. 그러나 법인세법시행규칙 별지 제15호서식과 작성요령에는 익금산입금액 및 손금불산입금액, 손금산입 및 익금불산입금액을 대상으로 하고 있다.

당기순이익과 각 사업연도소득과의 차이를 구성하는 것은 익금산입금액 뿐만 아니라 손금불산입금액과 손금산입금액 및 익금불산입금액이다.

법조문대로 해석하면 익금산입(법 제15조 제2항 및 제16조)과 손금불산입(법 제20조 내지 제28조)은 소득금액의 증가항목이라는 점에서는 유사하지만 법조문상 익금산입과 손금불산입은 엄연히 다른 만큼 익금산입에 손금불산입이 포함된다고 볼 여지가 없다⁹⁾. 또한 득금액의 감소항목인 손금산입(법 제9조 내지 제39조)과 익금불산입(법 제17조· 제18조· 제18조의 2 등)에 대해서는 소득처분대상으로 전혀 규정하고 있지 않다. 소득처분대상을 규정한 법인세법 제67조와 법인세법시행령 제106조의 규정은 시급히 그 미비점이 보완되어야 한다.

4.1.2. 추계결정시의 소득처분규정의 합리화

법인세의 과세표준과 세액을 추계의 방법에 의하여 결정하는 경우의 소득처분에 대해서 법인세법시행령 제106조 제2항에서 “제104조 제2항의 규정에 의하여 결정된 과세표준과 법인의 대차대조표상의 당기순이익과의 차액(법인세상당액을 공제하지 아니한 금액을 말한다)은 대표자에 대한 이익처분에 의한 상여로 한다. 다만,

9) 同旨: 김완석 1997, “소득처분에 관한 연구”, 강남대학교 사회과학논총 제3집, pp, 11-12

법 제68조의 단서의 규정에 해당하는 경우에는 이를 기타사외유출로 한다.”라고 규정하고 동법시행령 제3항에서 “제2항의 경우 법인이 결손신고를 한 때에는 그 결손은 없는 것으로 본다”라고 규정하고 있는 바 다음과 같은 문제점이 있다.

첫째, “대차대조표상의 당기순이익”은 “손익계산서상의 당기순이익”의 착오다. 대차대조표상에는 법인세상당액을 차감하지 아니한 이익(법인세차감전 경상이익)은 표시되지 아니 한다. 당기순이익은 대차대조표와 손익계산서에 동시에 표시되며 법인세비용을 차감한 순이익을 말한다. 대차대조표에는 법인세차감전 이익이 표시될 수 없으나 손익계산서에는 당기순이익 산출 이전에 법인세비용차감전 경상이익이 별도항목으로 구분 표시된다.

따라서 법인세법시행령 제106조 제2항의 “…… 대차대조표상의 당기순이익과의 차액(법인세상당액을 공제하지 아니한 금액을 말한다)……”을 “……손익계산서상의 당기순이익과의 차액(법인세상당액을 공제하지 아니한 금액을 말한다)……”으로 바꾸는 것이 바람직하다(김완석 1997, 같은 뜻).

둘째, 소득처분대상은 손익계산서상의 당기순이익과 추계방법으로 결정된 과세표준과의 차액이다. 따라서 기업회계상의 당기순이익이 부(마이너스)일 경우에는 결정된 과세표준에 부(마이너스)의 금액을 합산할 것인가, 혹은 부(마이너스) 금액은 없는 것으로 볼 것인가의 문제가 남는다. 이에 대해서 법인세법시행령 제106조 제3항에서는 “법인이 결손신고를 한 때에는 그 결손금은 없는 것으로 한다”라고 규정하고 있다. 결손신고의 대상이 기업회계상의 당기순이익인지, 법인세법상의 각 사업연도소득인지, 법인세과세표준인지 불명확하다. 신고라는 용어의 관점에서 보면 법인세과세표준을 결손신고한 의미로 받아들이는 것이 자연스럽지만, 재무제표는 과세표준신고서의 첨부서류이므로 당기순이익을 결손신고한 경우의 의미로 받아들이기는 어렵다.

따라서 이러한 현행규정의 모호한 표현으로부터 혼란을 피하기 위해서는 법인세법시행령 제106조 제3항을 “……과세표준신고서에 첨부된 손익계산서상의 당기순이익(법인세를 차감하기 전의 금액을 말한다)이 결손인 때에는 …” 로 개정하여 해석상의 혼란을 피해야 한다.

4.1.3. 소득처분 유형의 확대

첫째, 소득처분의 유형에 “기타”처분을 추가해야 한다.

법인세법 제67조 및 법인세법시행령 제106조에 익금에 산입한 금액에 대한 소득처분의 유형을 상여, 배당, 기타소득, 기타사외유출, (사내)유보 등 5가지 유형으로 구분하고 있다. 법인세법시행규칙 별지 15호 서식의 작성요령에 보면 익금산입·손금불산입의 경우 상여, 배당, 기타소득, 기타사외유출, 유보, 기타 등 6가지 유형으

로 규정하고, 손금산입·익금불산입의 경우에는 유보, 기타 등 2가지 유형을 들고 있다.

따라서 법인세법 제67조 및 동시행령 제106조에 소득처분의 유형으로 규정되지 않은 “기타”처분에 대해서 규정할 필요가 있다. 그러나 기타처분은 엄밀한 의미에서 소득처분은 아니다. 왜냐하면 증가된 소득이 이미 사내에 유보(순자산증가)되어 있기 때문에 소득금액의 증가에 상응하여 “유보”처분을 하면 이중으로 순자산이 증가하기 때문에 소득처분의 필요성이 없는 것이다. 그러나 소득처분란에 그 사유를 “기타”라고 표시함으로써 소득처분을 생략한다는 의미로 표시하는 것이 합리적이며, 또한 소득세법시행규칙 별지 제15호 서식 작성요령과도 일치된다. 따라서 기타처분을 소득처분의 유형으로 추가하여 규정되어야 마땅하다.

“기타”처분과 “잉여금”처분을 동일시하는 사례가 있으나 이는 구별해야 한다. 익금에 해당하는 금액이 회계상 순자산의 증가(자산증가 또는 부채감소)와 자본의 증가(잉여금 증가)로 처리되어 있기 때문에 익금에 산입한 금액은 이미 사내에 유보(자산증가)되어 있다. 따라서 소득처분이 불필요하다. 손익계산서의 당기순이익을 구성하여 대차대조표상 잉여금에 반영되지 않고 손익계산서에 의한 당기순이익에 반영됨이 없이 바로 잉여금에 계상되었기 때문이라는 ‘소득처분을 하지 않는 사유’는 될 수 있지만 소득처분의 “유형”은 될 수 없다. “기타”처분의 대상은 익금(손금)에 해당하는 수익을 손익계산서상의 수익에 계상하지 않고 잉여금계정에 계상(증가 또는 감소)하는 경우는 물론 법인세법 임원에게 지급한 초과상여금(법인세법시행령 제43조)을 지급한 경우이다¹⁰⁾. 상여로 처분한다는 말은 장부에 급여로 반영하지 않은 채 임직원이 법인에서 돈을 가져간 것이 있다면 해당 임직원에게 근로소득(상여)이 있었음을 확인하고 관계자에게 통지하는 것을 의미하기 때문이다(이창희 2005). 또 법인세법 제18조 내지 제18조의3의 규정에 의한 국세·지방세의 과납금의 환급금이자 및 수입배당금의 익금불산입과 같은 기업회계와 세무회계의 영구적 차이로 인한 익금불산입의 경우에도 소득처분을 “기타”로 처분해야 한다. 따라서 소득처분에 있어서 “잉여금”과 “기타”는 동일한 의미를 가진 용어가 아니기 때문에 혼동하여 사용하는 것은 적절치 않다고 생각된다.

둘째, 증여처분을 추가해야 한다.

자본거래로 인한 특수관계자에게 분여한 이익에 대해서 부당행위계산부인규정을 적용하여 익금에 산입한 금액(증여 해당)이 귀속자에게 증여세가 과세되는 경우에는 기타사외유출로 처분한다고 규정하고 있다¹¹⁾. 비지정기부금을 익금에 산입한 금액은 그 기부 받은 자가 출자자나 사용인이 아닌 경우에는 기타사외유출로 처분

10) 이미 인건비로서 근로소득세가 과세되었기 때문에 다시 상여처분하면 근로소득세가 이중과세되기 때문에 처분을 생략하는 기타처분하면 된다.

11) 법인세법시행령 제106조 제1항 제1호 자목

한다고 해석하고 있다¹²⁾. 기부금에 대해서 세법은“법인이 특수관계자 외의 자에게 당해 법인의 사업과 직접관계 없이 무상으로 지출하는 재산적 증여의 가액과 특수관계자 외의 자에게 정당한 사유없이 자산을 정상가액보다 낮은 가액으로 양도하거나 정상가액보다 높은 가액으로 매입함으로써 그 차액 중 실질적으로 증여한 것으로 인정되는 금액”으로 정의하고 있다¹³⁾.

상속과 증여로 인한 이득은 순자산증가설¹⁴⁾의 입장에서 보면 소득의 한 형태이다. 법인세법이 순자산증가설의 입장에서 증여 등 모든 소득을 포괄하여 각 사업연도소득으로 규정하고 있는 것이 그 이유다. 그러나 개인에 대해서는 소득원천설¹⁵⁾의 입장에서 세무행정 내지 조세정책상의 목적에서 소득을 분류하여 크게는 소득세와 상속세 및 증여세로 세목을 달리하여 과세하면서, 소득세는 다시 종합소득(7가지 소득을 종합)·퇴직소득·양도소득으로 분류하여 종합소득세·퇴직소득세·양도소득세로 각각 독립된 과세표준과 세율로 과세하는 것 뿐 이다. 증여소득에 해당하는 소득을 “증여”처분하여 증여세를 과세하도록 하는 것은 당연하다. 구태여 기타사의 유출로 처분함으로써 비공식절차에 의해 새로이 과세자료를 생산하여 소득자의 납세지관할세무서에 통보하여 과세하는 등의 불편을 초래하거나 과세자료통보가 누락되어 과세가 누락되는 사례를 유발할 필요가 없다.

비지정 기부금의 수혜자가 영리법인인 경우에는 법인세가 과세되고 비영리법인이나 개인인 경우에는 증여세가 과세되는 것이 현행 과세제도다. 특수관계자인 개인에게 귀속되는 기부금은 기부금에 해당되지 않기 때문에 비지정기부금을 상여처분이나 배당처분에 의해서 소득세를 과세할 수 없다¹⁶⁾. 그러므로 법인세기본통칙(67-106-6)의 내용은 문제가 있다. 따라서 자본거래로 인한 특수관계자에 대한 이익분여와 특수관계자가 아닌 자에게 정상가액보다 낮은 가액으로 양도하거나 높은 가액으로 매입하여 실질적인 증여를 한 행위에 대해서, 기타사의 유출로 처분할 필요 없이 증여처분을 함으로써 그 기부금의 수혜자에게 법인세 또는 증여세를 누락 없이 과세할 수 있는 제도적 장치가 될 수 있다.

4.2. 소득세법상 소득처분의 법적근거 확보

12) 법인세기본통칙 67-106-6

13) 법인세법시행령 제35조

14) 순자산증가설은 일정한 기간을 비교하여 특정인의 순자산이 증가되면 모두 과세소득으로 정의함으로써 소득의 범위를 넓게 취하여 부담능력에 따른 공평과세에 중점을 두는 포괄적 소득개념이다. Schanz, Haig, Simon 등에 의해서 주장되었다,

15) 소득원천설은 특정한 원천에서 정기적·주기적으로 발생된 소득만을 과세소득으로 정의하며, 일시적·우발적으로 발생하는 소득은 소득개념에서 제외된다. 소득원천의 차이로 인한 담세력의 차이를 인정하여 차등과세를 인정한다. 독일의 Fuisting에 의하여 제기된 소득이론이다. 우리나라의 소득세는 순수하게 소득원천설의 입장만을 취한 것이 아니다.

16) 김완석 2000, 법인세법론, 광교아카데미, p. 599 및 법인세법시행령 제35조

4.2.1. 현행 소득세결정·경정에 따른 소득처분은 조세법률주의 위배

종합소득 중에서 부동산임대소득 또는 사업소득을 비치·기장한 장부와 증빙서류에 의하여 계산한 경우에는 기업회계기준을 준용하여 작성한 대차대조표·손익계산서와 합계잔액시산표 및 세무조정계산서를 첨부하여 종합소득세확정신고서 및 자진납부계산서를 신고할 의무가 있다¹⁷⁾. 소득세법 시행규칙 제102조(조정계산서) 제2항 제2호에서 “별지 48호서식에 의한 과목별소득금액조정명세서”의 양식에서 총수입금액산입(필요경비불산입) 및 필요경비산입(총수입금액불산입)(①)과 금액(②)의 다음에 “처분”(③)란과 조정내용(④)란이 마련되어 있다. 즉 소득세법에 의하여 부동산임대소득과 사업소득에 대해서는 법인세의 세무조정과 유사하게 세무조정계산서에 의해서 세무조정을 해야 하며, 세무조정을 할 경우에는 세무조정금액에 대한 소득처분을 필수적으로 할 수 밖에 없다.

부동산임대소득과 사업소득의 세무조정에 있어서 소득처분의 유형은 법인세법상의 소득처분유형과 크게 다르지는 않지만 “대표자상여”처분 대신 사업주에 대한 “(자본의)인출”을 추가해야 한다. 증가된 소득금액이 사외유출되어 사용인에게 귀속된 경우 “상여”, 출자공동사업자(소득세법 제43조)에게 귀속된 경우는 “배당”, 사용인과 출자공동사업자가 아닌 자에게 귀속된 경우는 “기타소득”, 사업주에게 귀속되었으면 “인출”, 접대비한도초과 조세공과금 등의 필요경비분산입과 법인과 개인의 사업소득에 귀속된 소득은 “기타사외유출”로 처분하며, 비지정기부 등 증여에 해당하는 경우에는 “증여”처분한다. 선급비용·자본적지출 등에 해당하는 필요경비불산입은 유보, 수입이자(이자소득) 등 타소득에 해당하는 총수입금액 불산입은 “기타”로 처분하는 등 법인세의 세무조정에 있어서의 소득처분에 비해서 오히려 소득처분유형의 종류가 더 많음을 알 수 있다.

부동산임대소득 및 사업소득에 대한 종합소득세과세표준신고에 있어서 세무조정에 따른 소득처분이 필요불가결하게 이루어지고 정부의 부동산임대소득과 사업소득에 대한 과세표준의 결정 또는 경정에 따라 소득처분이 당연히 이루어 질 수밖에 없다. 그러함에도 소득세법에는 소득처분에 관한 규정이 전혀 마련되어 있지 않다. 구법인세법은 모법(제32조 제5항)에 소득처분의 근거를 마련하고 대통령령에 그 구체적인 소득처분의 유형을 포괄적으로 위임했다는 이유에서 위헌결정을 내린 바 있다. 즉 헌법재판소는 구법인세법 제32조 제5항의 규정이 “납세의무의 성부 및 범위와 직접 관계있는 소득처분에 관련된 과세요건을 정함에 있어서 아무런 기준을 제시함이 없이 하위법규인 대통령령에 포괄적으로 위임하고 있으므로 조세법률

17) 소득세법 제70조, 동시행령 제130조 내지 제131조, 동시행규칙 제102조

주의와 위임입법의 한계의 법리에 위배 된다”는 요지의 위헌결정¹⁸⁾을 내린 것이다.

구법인세법상의 소득처분규정의 위헌결정에도 불구하고 부동산임대소득과 사업소득에 대한 소득처분규정은 소득세법은 물론 하위의 대통령령이나 시행규칙에도 어떠한 규정이나 근거도 없이 실무적으로 소득세의 과세표준을 신고·결정·경정할 때 당연히 소득처분이 행해지고 있는 바, 이것은 헌법상의 조세법률주의에 정면으로 위배된다는 점에서 이론의 여지가 없다. 따라서 소득세법에 법인세법과 유사한 형태로 소득처분의 근거규정을 두어 합법성을 담보해야 한다.

4.2.2. 소득세조정계산서 서식의 작성요령의 수정

소득세법시행규칙 별지 제48호서식(과목별 소득금액 조정명세서)의 기재란은 ① 과목, ② 금액, ③ 처분, ④ 조정내용으로 구분되어 있다. 이 서식의 하단에 마련된 여백에는 “※ 처분란(③)에는 총수입금액산입(필요경비불산입)액 및 필요경비산입(총수입금액불산입)액 중 유보할 사항 및 추인할 사항을 각각 “유보“ 및 “추인“으로 기재합니다.”라고 작성요령을 설명하고 있다. 그러나 이에 대해서 다음과 같은 문제점이 발견되고 있다.

첫째, 소득처분의 유형이 총수입금액산입(필요경비불산입)에는 “유보”처분만이 존재하고, 필요경비산입(총수입금액불산입)에는 “추인”처분만이 존재하여 종합소득세의 신고, 결정·경정에 따른 소득처분에는 모두 2가지 유형¹⁹⁾의 소득처분만이 존재한다는 의미로 해석된다. 앞에서 논술한 바와 같이 종합소득세과세표준의 신고 또는 결정·경정에 있어서의 소득처분의 유형은 법인의 소득처분 보다 오히려 그 종류가 많아야 한다. 그러함에도 소득세법시행규칙 별지48호서식의 작성요령에서 2가지 유형의 소득처분을 의도하고 있다면 잘 못된 것이다. 따라서 총수입금액산입(필요경비불산입)의 경우 상여, 배당, 기타소득, 증여, 인출, 기타사외유출, 기타처분으로 7가지의 소득처분유형을 예시해야 한다.

둘째, 위 작성요령에서 언급한 필요경비산입(총수입금액불산입)의 경우에 적용하

18) “법인세법 제26조의 규정에 의하여 법인세의 과세표준을 신고하거나 제1항 내지 제4항의 규정에 의하여 법인세의 과세표준을 결정 또는 경정함에 있어서 익금에 산입한 금액의 처분은 대통령령이 정하는 바에 의한다.”라고 규정한 구법인세법 제32조 제5항은 위임입법의 주체에 관하여 “익금에 산입한 금액의 처분”이라는 점만을 제시하고 있을 뿐 수입자가 따라야 할 기준인 소득의 성격과 내용 및 그 귀속자에 관하여 아무런 규정을 두고 있지 아니하여, 결국 납세의무의 성부 및 범위와 직접 관계 있는 소득처분에 관련된 과세요건을 정함에 있어서 아무런 기준을 제시함이 없이 하위법규인 대통령령에 포괄적으로 위임하고 있으므로 조세법률주의와 위임입법의 한계의 법리에 위배된다. (헌법재판소 1995.11.30. 93헌바32)

19) 실질적으로는 “추인”은 “-유보”이기 때문에 “유보”처분 1가지 유형뿐이다.

는 “추인”이라는 용어는 적절치 못하다. 추인이라는 용어는 전 과세기간에 손금불산입된 비용을 당해 과세기간에 손금으로 인정한다는 의미로 해석된다. 따라서 전 과세기간에 손익계산서에 비용으로 계상된 비용이 필요경비불산입(유보처분)되었다가 당해 과세기간에 필요경비요건에 해당되어 필요경비에 산입되는 것을 말한다. 따라서 “추인”이라는 용어는 세무조정사유 즉 조정내용에 해당되지만 소득처분의 유형은 아니다. 따라서 손금추인에 따르는 소득처분의 유형은 “유보”에 해당한다. 따라서 필요경비산입(총수입금액불산입)의 경우 소득처분 란(③)에 ‘추인’을 삭제하고 대신 ‘유보, 기타’로 바꾸는 것이 바람직하다.

5. 결론

소득처분은 기업회계상의 당기순이익과 법인세법(소득세법)상의 사업연도소득(과세기간 소득금액)과의 차액에 대하여 그 귀속자를 확정함으로써 추가적인 납세의무를 발생시키는 것으로서 납세의무자의 재산권에 지대한 영향을 미치고 있다. 따라서 소득처분에 관련되는 법규가 합리적으로 규정되어야 하고, 그 귀속되는 소득이 공평하게 과세되어야 한다.

본 연구는 법인세법의 소득처분 관련법규를 검토하여 그 문제점을 찾아내서 그에 대한 개선방안을 제시하였다. 다음으로 소득세법상의 부동산임대소득과 사업소득을 신고·결정·경정하는 과정에서 필연적으로 발생하는 소득처분이 법적인 근거 없이 집행되고 있음을 확인하고 이에 대한 개선방안을 제시하였다.

첫째, 법인세법 제67조의 소득처분의 대상금액을 현행의“익금에 산입한 금액”외에 “손금불산입금액”과 “손금산입금액” 및 “익금불산입금액”으로 확대해야 한다.

둘째, 과세표준을 추계하여 결정하는 경우에 소득처분에 대해서 규정한 법인세법 시행령 제106조 제2항 및 제3항을 합리적으로 개정하여 해석상의 혼란을 피해야 한다.

셋째, “상여, 배당, 기타소득, 기타사외유출, 유보” 등 현행의 5가지 소득처분유형 외에 “기타, 증여”등 2가지 소득처분유형을 추가한다.

넷째, 법적인 근거 없이 부동산임대소득과 사업소득에 대한 과세표준의 신고, 결정·경정 과정에서 행해지고 있는 소득처분에 대한 법적근거를 확보해야 한다.

참고문헌

- [1] 삼일회계법인, 1993, 국세편람
- [2] 안건세화회계법인, 1994 - 1999, 조세편람

- [3] 한국세무사회, 2007, 조세법전
- [4] 김완석, 2000, 법인세법론, 광교아카데미, pp. 582-605
- [5] 임승순, 2005, 조세법, 박영사, pp. 689-693
- [6] 최명근, 1998, 법인세법, 세경사
- [7] 박인주, 1990, “소득처분의 본질과 처분방법에 관한 고찰”세무학연구 제1호, 한국세무학회
- [8] 이철송, 2003, “법인대표자에 대한 상여처분제도의 타당성” 조세법연구IX, 한국세법학회
- [9] 김완석, 1997, “소득처분에 관한 연구”, 사회과학논총 제3집, 강남대학교
- [10] 이창희, 2005, 세법강의, 박영사, p. 378