

세무학회지
제16권 제4호 2015년 8월 pp.123~175
한국세무학회

우리 법인세 소득계산구조의 성립과 계수*

황남석**

<요 약>

이 글은 우리 법인세법상 법인세 소득계산구조의 성립과 계수의 연혁을 추적한 글이다. 지금 시점에서 우리 법인세 소득계산구조의 발자취를 찾아보는 것이 어떤 의미를 갖는 것인지를 짚어 볼 필요가 있다.

우리 세법 중에는 외국, 특히 일본의 입법례를 무비판적으로 계수한 조문이 적지 않다. 그런 까닭에 우리 세법의 법조문이지만 어떤 이유에서 그런 조문이 들어와 있는 것인지 이유를 분명하게 알 수 없는 것들이 적지 않다. 따라서 이러한 조문들이 해석상의 문제를 야기하는 경우에는 그 입법 연혁을 추적하여 당초 입법 의도와 계수한 국가에서의 그 당시 입법취지 및 해석론 등을 충분히 검토할 필요가 있다고 하겠다. 그러나 실제로 특정한 세법 규정의 해석론이 문제가 되는 경우 그와 같은 충분한 고려를 베푸는 경우는 많지 않다고 판단된다. 물론 최초 입법자의 의도를 반드시 존중하여야 하는 것은 아니라는 반론도 가능하겠지만, 적어도 그 의도를 분명하게 검토하는 것은 모든 해석론적 작업의 첫 단계에서 가장 중요하게 다루어져야 할 문제라고 생각한다.

예를 들어 법인세법 시행령 제43조 제1항은 이익처분에 의한 상여금 지급액의 손금불산입에 관하여 규정하고 있는데, 이는 이익처분에 의하여 임원 상여금을 지급하는 것이 가능했던 구 일본 상법의 해석론을 전제로 하는 것으로서 우리 법인세법상으로는 전혀 의미가 없는 조항이다. 또한 법인세법상의 준비금이 상법상의 준비금과 전혀 이질적인 의미를 갖게 된 것도 계수법적인 연혁과 관련이 깊다. 이런 조문들은 일단 현행법으로 편입되어 있으므로 입법자들조차 쉽게 개정하지 못하는 경향이 있다. 따라서 우리 세법을 합리적으로 해석하고, 나아가 보다 체계적으로 다듬고 발전시키려면 개별 세법 규정에 관한 연혁적·법제사적 연구가 필수적이라고 판단된다.

위와 같은 문제의식을 바탕으로 현재까지 우리 학계의 연구 상황을 살펴 보자면 우리 세법, 특히 법인세법의 개별 규정에 관하여 이와 같은 법제사적 연구는 극히 부족한 상황이라고 여겨진다. 따라서 저자는 본고에서 법인세법의 핵심적인 내용이라고 할 수 있는 법인세 소득계산구조의 성립과 계수 과정을 살펴봄으로써 개별 규정의 연혁적·법제사적 연구를 위한 기초 작업으로 삼고자 한다.

본 연구의 범위는 일본의 법인세제 도입시를 출발점으로 하여 우리나라가 법인세법을 단행법으

* 본 논문은 한국세무학회 2014년 우수연구논문 지원사업과제로 선정되었음.

** 경희대학교 법학전문대학원 부교수, nshwang@khu.ac.kr

로 제정한 1949년까지로 한다. 그 이유는 1949년에 성립한 우리 법인세법의 소득계산구조는 현재까지 구조적인 면에서 큰 변화없이 유지가 되고 있는데, 1949년 제정된 최초의 법인세법은 일본이 1940년에 제정한 법인세법을 거의 그대로 옮겨 놓다시피 한 것이기 때문이다. 즉, 1949년 제정된 우리 법인세법은 일본에서 발전해 온 법인세 소득계산구조가 압축적으로 수용된 결과물이라고 할 수 있기 때문이다.

〈주제어〉 소득계산, 법인세, 세법의 계수, 법인세법의 역사

I. 서 론

이 글은 우리 법인세법상 법인세 소득계산구조의 성립과 계수의 연혁을 추적한 글이다. 지금 시점에서 우리 법인세 소득계산구조의 발자취를 찾아보는 것이 어떤 의미를 갖는 것인지를 짚어 볼 필요가 있다.

우리 세법 중에는 외국, 특히 일본의 입법례를 무비판적으로 계수(繼受, Rezeption)한 조문이 적지 않다. 그런 까닭에 우리 세법의 범조문이지만 어떤 이유에서 그런 조문이 들어와 있는 것인지 이유를 분명하게 알 수 없는 것들이 적지 않다. 따라서 이러한 조문들이 해석상의 문제를 야기하는 경우에는 그 입법 연혁을 추적하여 당초 입법 의도와 계수한 국가에서의 그 당시 입법 취지 및 해석론 등을 충분히 검토할 필요가 있다고 하겠다. 그러나 실제로 특정한 세법 규정의 해석론이 문제가 되는 경우 그와 같은 충분한 고려를 베푸는 경우는 많지 않다고 판단된다. 물론 최초 입법자의 의도를 반드시 존중하여야 하는 것은 아니라는 반론도 가능하겠지만, 적어도 그 의도를 분명하게 검토하는 것은 모든 해석론적 작업의 첫 단계에서 가장 중요하게 다루어져야 할 문제라고 생각한다. 즉, 우리 세법을 합리적으로 해석하고, 나아가 보다 체계적으로 다듬고 발전시키려면 개별 세법 규정에 관한 연혁적·법제사적 연구가 필수적이라고 판단된다.

예를 들어 법인세법 시행령 제43조 제1항은 이익처분에 의한 상여금 지급액의 손금불산입에 관하여 규정하고 있는데, 이는 이익처분에 의하여 임원 상여금을 지급하는 것이 가능했던 구 일본 상법의 해석론을 전제로 하는 것으로서 우리 법인세법상으로는 전혀 의미가 없는 조항이다.¹⁾ 또한 법인세법상의 준비금이 상법상의 준비금과 전혀 이질적인 의미를 갖게 된 것도 계수법적인 연혁과 관련이 깊다.²⁾

이런 사실들은 결국 개별 세법 규정에 관한 연혁적 연구를 통해서 밝혀질 수 있는 것들이다. 위와 같은 문제의식을 바탕으로 현재까지 우리 학계의 연구 상황을 살펴 보자면 우리 세법, 특

1) 이에 관한 상세는 황남석, “법인세법상 이익처분에 의한 상여금의 손금불산입 재고”, 『조세법연구』 제19권 제2호, 2013, 331면 이하.

2) 이에 관한 상세는 황남석, “세법상 준비금에 관한 고찰”, 『조세법연구』 제18권 제3호, 2012, 262면 이하.

히 법인세법의 개별 규정에 관하여 이와 같은 법제사적 연구는 극히 부족한 상황이라고 여겨진다. 따라서 저자는 본고에서 법인세법의 핵심적인 내용이라고 할 수 있는 법인세 소득계산구조의 성립과 계수 과정을 살펴봄으로써 개별 규정의 연혁적·법제사적 연구를 위한 기초 작업으로 삼고자 한다.

본 연구의 범위는 일본의 법인세제 도입시를 출발점으로 하여 우리나라가 법인세법을 단행법으로 제정한 1949년까지로 한다. 일본의 법인세제가 주된 검토의 대상이 되는 이유는 1949년에 성립한 우리 법인세법의 소득계산구조는 현재까지 구조적인 면에서 큰 변화 없이 유지가 되고 있는데, 그 법인세법은 일본이 1940년에 제정한 법인세법을 거의 그대로 옮겨 놓다시피 한 것이기 때문이다.³⁾ 즉, 일본에서 성립·발전해 온 법인세 소득계산구조가 압축적으로 수용된 결과물이 1949년 제정된 우리 법인세법이라고 할 수 있다.

본고는 서론에 이어 일본에서의 법인세 소득계산규정의 성립·발전(Ⅱ), 개별 쟁점의 검토(Ⅲ), 일본의 법인세 소득계산구조의 특징(Ⅳ), 법인세 소득계산구조의 계수 관계(Ⅴ)를 살펴 본 후에 결론에서 논의를 정리하기로 한다.

Ⅱ. 일본에서의 법인세 소득계산규정의 성립과 발전

1. 개 관

일본에서 법인의 소득에 대한 과세가 처음 시작된 것은 1899년 일본소득세법 개정시였다. 그 이후 법인의 소득에 대한 과세는 현재까지 계속되고 있다. 따라서 여기서는 중요한 세법 개정 기준으로 삼아 법인세의 소득계산 관련 규정의 성립과 개정을 살펴 보기로 한다.

2. 1899년 일본소득세법

가. 과세소득금액의 계산구조

(1) 총익금과 총손금의 개념

1899년 일본소득세법은 법인의 과세소득인 제1종 소득을 각 사업연도의 총익금에서 총손금, 전년도 이월금 및 보험책임준비금을 공제하여 계산하도록 규정하였다(같은 법 제4조 제1항 제1호). 이 기본 틀은 이후 일본의 법인소득계산 및 우리나라의 현행 법인세법까지도 근본적으로 바뀌지 않은 채 계속되고 있다. 법문에서 전년도 이월금 및 보험책임준비금을 공제한 것은 전년

3) 이 점에 대해서는 부록을 참조하라.

도에 소득세를 과세한 것에 대하여 다시 과세하지 않는다는 취지인데 이를 굳이 명시한 것은 혼란을 방지하기 위한 것이었다.⁴⁾ 보험책임준비금을 공제하기로 한 것은 그 성격이 예금이고 수익이 아니라는 사실을 명확하게 하기 위한 것이었다.⁵⁾

그러나 그 이외에 총익금, 총손금의 내용에 관하여는 아무런 구체적인 내용이 없이 ‘과세의 공평이라는 이념과 실무상의 타당성을 기초로 세법 독자적인 입장에 따른 해석’에 맡겨져 있었다.⁶⁾ 실무계의 해석을 대표하는 것으로는 1899년 개정법 시행 직후 마츠에세무관리국장[松江稅務管理局長]이었던 칸바야시 케이지로우(上林敬次郎)가 저술한 「소득세법강의」를 들 수 있는데, 그는 법인의 총익금을 「자본이용의 결과로서 수입된 금액(資本利用ノ結果トシテ收入シタル金額)의 총계」를 말하는 것으로서 ① 주금 또는 출자금을 구성하는 수입액과 ② 자본결손의 전보 목적인 사채(社債), 차입금, 예금에 따른 수입금을 제외한다고 정의하였다.⁷⁾ 첫 번째 예외는 오늘날 자본거래라고 지칭하는 거래를 말한다. 다만 그 당시에는 자본거래라는 개념 자체가 분명하지 않았다. 두 번째 예외는 이른바 손익중성적 수입을 말한다.⁸⁾ 칸바야시 케이지로우에 의하면 당시 익금과 손금의 개념과 관련하여 이미 총액주의와 순액주의의 관념을 갖고 있었던 것으로 보인다. 즉, 상품의 매매대금과 취득원가는 각각 익금과 손금으로 계상하도록 하며, 대여금이자는 이자만을 익금으로 계상하도록 하였다.⁹⁾ 전자가 총액주의고 후자가 순액주의인데, 본래의 사업에 관한 자본이용의 결과에 대하여는 총액주의를 적용하고 이와 관련된 금융·재무거래는 투자회수거래로 관념하여 순액주의를 적용한 것으로 보인다.¹⁰⁾ 한편 칸바야시 케이지로우는 총손금을 다음과 같이 정의하였다.

“법인의 총손금은 하나의 사업연도 중에 그 사업을 위하여 지출한 경비(事業ノ爲メニ支出シタル経費) 및 고정자본 기타 자산의 시가 감소액 합계로 한다. 경비는 그 사업을 위하여 지출한 것에 한하므로 상품, 원료의 대가, 사원·고용인의 임금, 고정자본인 토지, 건물, 기계, 도구 등의 임차료, 수선비, 차입금의 이자, 제공과·여비, 우편통신비, 운송비, 보험료, 소모품비 등으로 하고, 대출금·예금, 예금의 인출, 차입금의 변제 등은 손금

- 4) 위 규정의 의미에 관한 해설은 1899년 4월 1일 대장대신내훈(大藏大臣内訓) 「소득세법시행상취급방심득(所得税法施行上取扱方心得)」 제1조에 나와 있는데, 일본의 경우 법인소득과세초기부터 통달에 의하여 과세소득계산방법에 관한 보충설명이 이루어졌다는 점이 특징이다. 鈴木一水, 「稅務會計分析—稅務計畫と稅務計算の統合」, 森山書店, 2013, 192면.
- 5) 1899년(메이지 32년) 1월 21일 제13회 제국의회 귀족원의사속기록 제14호, 177면.
- 6) 雪岡重喜, 「所得税・法人税制度史草稿: 調査資料」, 大藏省主税局調査課, 1955, 48면; 大村巍, “會計思考の發展と所得計算論争—大正年代の論争を中心として—”, 「税大論叢」11号, 1977, 15면.
- 7) 上林敬次郎, 「所得税法講義」, 松江稅務調査會, 1901, 56면.
- 8) 武田隆二, “法人税創設期の課税所得計算の特徴”, 「稅務會計研究の現代的課題」, 第一法規, 1995, 72면.
- 9) 上林敬次郎(註7), 앞의 책, 56~57면.
- 10) 武田隆二(註8), 앞의 논문, 73면.

에 해당하지 않는다. 또한 토지, 건물, 기계, 기구 등의 구입 등 고정자본을 구성하기 위하여 지출한 비용은 오로지 자본이 변형된 것에 불과하므로 손금에 포함되지 않는다.”¹¹⁾

위 기술을 풀어 보면, 우선, ‘사업을 위하여 지출한 경비’라는 것은 결국 사업관련성 있는 지출경비를 말하는 것이다.¹²⁾ 둘째로 자산의 평가차손이 손금인 것은 자산의 평가차익이 익금인 것에 대응하는 것이다. 그 당시에는 감가상각에 의한 원가배분이라는 사고 자체가 존재하지 않았으므로 감가상각비는 손금항목의 예시에도 들어있지 않다.¹³⁾ 그 이외에 손익중성적 지출 및 자본적 지출은 손금에 해당하지 않는다는 것이다.¹⁴⁾

결국 1899년 일본소득세법에 최초로 규정된 총익금, 총손금이라는 개념은 현행 법인세제의 익금, 손금 개념과 크게 다르지 않지만 현행 법인세제와 비교할 때 다듬어지지 않은 상태에 있었다고 평가할 수 있다. 일본의 학계에서는 적지 않은 미비점에도 불구하고 일본의 법인세 소득계산의 구조는 이 시기에 이미 확립되어 있다고 평가하는 의견도 있다.¹⁵⁾

(2) 총익금과 총손금의 산정방법

1899년 일본소득세법은 총익금과 총손금의 개념 정의는 물론 구체적인 범위에 관한 규정도 두지 않았으므로 실제로 총익금과 총손금의 산정을 어떻게 할 것인가가 문제였다. 다시 1899년 일본소득세법으로 돌아가 보면, 법인은 매사업연도 통상총회 후 7일 이내에 관할 세무서에 각 사업연도의 손익계산서를 정부로 제출하여야 하고(같은 법 제7조, 같은 법 시행규칙 제3조), 정부는 제출된 손익계산서를 조사하여 과세소득금액을 결정하여 납세의무자에게 통지하도록 되어 있었다(같은 법 제9조, 제35조). 만일 법인이 손익계산서를 제출하지 않는 경우에는 정부가 손익을 조사하여 소득금액을 결정하였다(같은 법 시행규칙 제31조). 이러한 규정들을 종합하여 보면, 당시 법인의 소득계산은 법인이 상법에 따라 작성한 손익계산서를 바탕으로 정부가 결정하는 방식을 취하고 있었다는 것을 알 수 있다.¹⁶⁾ 판례도 같은 입장이었다.¹⁷⁾ 칸바야시 케이지로우는

11) 上林敬次郎(註7), 앞의 책, 57~58면.

12) 武田隆二(註8), 앞의 논문, 75면.

13) 武田隆二(註8), 앞의 논문, 76면.

14) 武田隆二(註8), 앞의 논문, 76면.

15) 武田隆二(註8), 앞의 논문, 81면.

16) 相京博士, “法人課税規定の変遷と法人税法22条4項の解釋”, 『税法学』 566号, 2011, 9면. 반면 개인의 소득금액은 소득조사위원회가 조사하여 정부가 결정하였다(1899년 소득세법 제9조). 당시 정부위원인 와카츠키 레이지로우(若槻禮次郎)는 이와 관련하여 귀족원 진술시 “회사의 소득은 회사에게 손익계산을 하여 그 사원이 보고 싶을 때에는 언제든지 보여주어야 한다. 어떤 경우는 관청도 있는 것이므로 특별히 의심을 가지고 조사위원을 둘 필요는 없다”라고 설명하고 있다. 1899년(메이지 32년) 1월 16일 제13회 제국의회 귀족원 소득세법중개정법률안특별위원회속기록 제2호, 6면.

17) 예를 들어, 1908년(메이지 41년) 행정재판소 제89호 판결 판결은 “소득세법시행규칙 제3조에 손익계산

제1종 소득의 결정과 관련된 위 절차규정을 근거로 총익금을 재무회계상 수익의 총액개념으로, 총손금을 재무회계상 비용·손실의 총액개념으로 해석하고 있다. 즉, 총익금, 총손금을 세법의 고유개념이 아니라 ‘상법상’ 적법하게 계산된 손익계산서에 따른 항목으로 해석하고 있다.¹⁸⁾ 당시 세무실무도 세법의 독자적인 해석은 원칙적으로 허용되지 않는다고 보았다.¹⁹⁾ 이처럼 법인 과세소득의 계산이 상법에 따른 회사의 결산에 의존하게 된 것은 세 가지 이유 때문이라고 할 수 있다. 첫째는 뒤에서 상술하는 독일법 계수의 영향에 기한 것이었다.²⁰⁾ 둘째는 당시 일본의 기업회계자제도 제대로 발전하지 못하여 소득세법에 망라적인 과세소득 계산규정을 둘 역량이 없었기 때문이다.²¹⁾ 셋째, 법인소득과세가 시작될 당시 회사의 배당가능이익을 과세대상으로 한다는 발상이 가장 이해하기 쉬운 것으로 받아들여졌기 때문이었다.²²⁾ 그런데, 이론적으로 손익계산서 작성의 기초가 되는 상법 역시 이익계산에 관한 규정을 제대로 갖추지 못하고 있었다는 점이 문제가 되었다.²³⁾ 당시 일본상법상으로는 재산목록 기재재산의 평가규정이 이익계산에 관련되는 규정의 전부였다.²⁴⁾ 보다 근본적인 문제로서 상법 규정은 기업활동의 이해관계를 조정하거나 공익적 입장에서 규제하기 위한 것이었으므로 세법 특유의 문제인 세입조달, 세부담의 공평, 조세행정의 효율성이라는 관점에서 기업의 경영성과인 소득을 계산하는 문제에 관하여 적합하다고 보기에는 어려웠다.²⁵⁾ 두 규범의 괴리는 타이쇼오 시대로 접어들면서 두드러지게 나

서를 제출하여야 하고 소득세법 제9조에 계산서에 따라 소득을 결정하는 것으로 하되 제출하여야 하는 계산서는 영리법인이 상법의 규정에 의하여 작성한 것이 아니면 안 된다는 것이 명확하다”라고 판시하고 있다. 関口健一郎, 『改正所得税法要義』, 岩松堂書店, 1916, 95면.

18) 上林敬次郎(註7), 앞의 책, 61면, 64-65면; 相京溥士(註16), 앞의 논문, 6-7면, 9-10면.

19) 大村巍(註6), 앞의 논문, 5면.

20) 川端保至, “税務會計の制度的基礎”, 高田正淳 編, 『テキストブック会计学 (6): 税務会計』, 有斐閣, 1984, 11-16면.

21) 鈴木一水(註4), 앞의 논문, 192면.

22) 井上久彌, “確定決算主義見直し論の吟味”, 『企業会計』 45卷 8号, 1993, 71면.

23) 따라서 법인소득과세를 시작하면서도 세법이 독자적인 과세소득계산규정을 두지 않고 회사회계의 실질적 기준도 갖추지 못한 상법에서 과세소득계산의 기초를 찾은 것은 법제상의 불비라는 지적이 있다. 高橋志朗, 『わが国税務會計の発達とシャウブ勸告』, 同文館出版, 2011, 19면.

24) 그 이유는 1890년(메이지 23년)에 제정된 일본상법은 뢰슬러가 기초한 『상법초안』에 바탕을 두고 있었는데, 뢰슬러의 『상법초안』은 다시 1861년 독일일반상법전(ADHGB)을 토대로 한 것이었고, 이 독일일반상법전에 이익계산규정이 제대로 갖추어져 있지 않았기 때문이었다. 그 이후 1898년(메이지 31년) 독일상법이 개정되면서 제28조에 계산규정의 최고규범으로 ‘정규부기의 원칙(Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung)’을 규정하였으나 그 다음해 성립된 1899년(메이지 32년) 상법은 그 개정사항의 조사를 게을리하여 그와 같은 규정을 두지 못하였다고 한다. 松尾俊彦, “明治期におけるわが国の商法會計制度に関する一考察”, 『吳女子短期大学紀要』 9号, 1995, 81면; 坪谷善四郎 외, 『日本商法註釋 上』, 博文館, 1890, 12면; 黒澤清, 『日本會計制度發展史』, 財経詳報社, 1990, 169-179면. 그 이후에도 일본상법의 계산 규정에는 개정이 있었지만 1940년 일본법인세법 제정시까지 본질적인 변화는 없었다.

25) 大村巍(註6), 앞의 논문, 5면.

타나게 되었다. 타이쇼오 시대로 접어들면서 법인의 수와 법인소득세의 세수가 급증함에 따라²⁶⁾ 법인들은 서구에서 수입한 회계학의 논리에 기대어 법인소득계산의 불합리성을 강하게 비판하기 시작하였다.²⁷⁾ 소득계산의 기준이 되는 규정이 세법 및 상법에 충분하게 구비되어 있지 않았으므로 과세당국은 제출된 손익계산서의 내용과 관련하여 회사측의 회계처리를 부인하고 독자적인 판단을 내릴 때도 많았던 것이다.²⁸⁾ 이에 따라 타이쇼오 시대 이후부터 법인세 소득계산과 관련하여 몇 가지 주요 쟁점을 중심으로 해석론, 입법론적 논쟁이 전개되었다.²⁹⁾ 그 결과로 메이지-타이쇼오 시대에 걸쳐서 여러 건의 의미 있는 행정소송이 제기되었고 점차로 소득계산구조가 모습을 갖추게 된다.³⁰⁾

나. 구체적인 과세소득의 범위

앞서 본 바와 같이 개별적인 계산규정이 없었기 때문에 구체적인 과세소득의 범위는 분명하지 않았다. 다만 1899년 일본상법은 독일법의 입장을 따라 재산법³¹⁾과 시가주의를 취하고 있었으므로 확정결산주의에 따라 자산의 시가평가손익은 각각 익금과 손금에 포함되게 되었다. 일본 법원도 제1종 소득은 사업연도를 통하여 모든 수입지출 및 가격의 증감등을 가감한 계산금이라고 판시하였다.³²⁾ 이와 관련하여 일본의 행정재판소 판례를 살펴 보자.

26) 일본은 제1차 세계대전을 계기로 상공업이 크게 발전하여 제1차 세계대전이 일어난 1914년에는 기업 규모가 전국에 2만개(자본금 21억엔)였지만 1918년에는 3만개(자본금 46억엔), 1916년에는 4만6천개(자본금 121억엔)로 수는 2.3배, 자본금은 6배가 증가하여 기업회계의 수요가 크게 증가하였다. 또한 법인소득세의 세수는 1914년에는 1,316만엔에 불과하였지만 1918년에는 6,195만엔, 1920년에는 1억 2,794만에 이르러 1920년을 기준으로 법인소득세가 소득세 수입에서 차지하는 비중은 67퍼센트에 달하게 되었다. 大村巍(註6), 앞의 논문, 9면.

27) 大村巍(註6), 앞의 논문, 10면.

28) 高橋志朗(註23), 앞의 책, 22면; 明治財政史編纂會 編, 『明治財政史 第6卷 租税(2)』, 丸善, 1904, 34면. 당시 세무직 공무원의 수가 적어서 가급적 간단하고 형식적인 기준으로 과세표준을 산정하였던 것도 그 이유 중 하나였다. 大村巍(註6), 앞의 논문, 10면.

29) 大村巍(註6), 앞의 논문, 5~6면. 논쟁의 그 중심에는 1917년 창간된 일본회계학회의 학술지 『회계』가 있었다. 大村巍(註6), 앞의 논문, 8면 이하. 이에 관하여는 뒤에서 쟁점별로 살펴 보기로 한다.

30) 高橋志朗(註23), 앞의 책, 22면; 明治財政史編纂會 編(註28), 앞의 책, 34면.

31) 회계학에서는 이익 또는 이윤계산의 원리로 전통적으로 재산법과 손익법의 대립이 있었다. 기업의 소득을 산정할 때 두 시점간 경제력의 순증가를 화폐가치로 측정하는 방법론을 재산법 또는 자산부채접근방법이라고 한다. 長穰, “法人税法における財産法の影響について”, 『税務大学校論叢』 第1号, 1968, 85면.

32) 행정재판소 1901. 6. 26. 선고, 메이지 39년 1호 판결; 忠佐市, “ブレ税務會計史(未定稿)(1)”, 『商学集志』 44卷 1号, 1974, 6면.

(1) 익금의 범위

일본의 행정재판소는 앞서 본 세법과 상법의 관계에 입각하여 소득세법에 따라 회사가 제출해야 하는 손익계산서는 상법상 적법한 것으로서 상법이 회사재산에 대하여 시가평가를 규정하고 있는 이상 1893년 일본상법 제26조에 따른 시가의 평가증은 익금에 포함된다는 점을 분명히 하였다.³³⁾ 이런 일본 법원의 입장은 메이지 시대 이후에도 계속되었다.

선박보험적립금 및 선박대수선적립금이 손금인지 익금인지 여부에 관하여는 다툼이 있었다. 위 적립금은 회사가 자본유지를 위하여 필요한 것이므로 회사의 손실이라는 반론이 있었지만, 판례는 훗날 사용하기 위하여 유보한 것으로서 현실적으로 자본을 전보한 손실은 아니므로 익금에 산입하여야 한다고 해석하였다.³⁴⁾

(2) 손금의 범위

행정재판소는 일반적으로 총손금은 현실의 지출 또는 동산, 부동산 가격의 하락 등을 말한다고 판시하였다.³⁵⁾ 이는 총익금의 개념에서 취한 입장과 동일한 것이다. 주로 문제가 된 것은 임원 또는 사용인의 보수·상여에 관한 것들이었다. 우선 임원에 대한 상여금은 이익처분에 의한 것은 총손금에 포함되지 않는다고 판시한 것이 다수를 차지하고 있었다.³⁶⁾ 당시 일본상법 학계의 다수설 및 판례는 임원의 보수 및 퇴직금은 경비로, 상여는 이익분여로 보는 견해를 취하고 있었는데 그 취지에 따른 것이다.³⁷⁾ 사용인에 대한 상여금 역시 이익의 일부로써 지급하는 경우에는 이익처분으로서 손금에 산입할 수 없다고 보았다.³⁸⁾

제1종 소득세의 세액은 손금에 산입하였다. 다만, 판례는 해당 사업연도분의 제1종 소득세는 그 사업연도에 확정되지 않으므로 해당 사업연도의 손금으로는 산입되지 않는다고 보았다.³⁹⁾

33) 행정재판소 1902. 2. 29. 선고, 메이지 40년 89호 판결; 忠佐市(註32), 앞의 논문, 6—7면. 회사의 재산 자체의 가격이 시가 양등에 의하여 전 사업연도말 가격보다 증가한 경우에는 그 차액은 익금에 포함된다고 판결한 것으로 행정재판소 1920. 7. 5. 선고, 타이쇼오 9년 55호 판결.

34) 행정재판소 1903. 7. 10. 선고, 메이지 36년 51호 판결; 忠佐市(註32), 앞의 논문, 10면.

35) 행정재판소 1903. 7. 10. 선고, 메이지 35년 218호 판결; 忠佐市(註32), 앞의 논문, 9면.

36) 행정재판소 1894. 11. 12. 선고, 메이지33년 138호 판결; 행정재판소 1894. 11. 14. 선고, 메이지 33년 112호 판결; 행정재판소 1894. 12. 28. 선고, 메이지 33년 233호 판결; 행정재판소 1895. 5. 30. 선고, 메이지 34년 22호 판결; 행정재판소 1924. 5. 26. 선고, 타이쇼오 12년 46호 판결; 忠佐市(註32), 앞의 논문, 9면.

37) 다만 위 행정재판소 1924. 5. 26. 선고, 타이쇼오 12년 46호 판결은 임원의 보수를 급여와 상여로 나누고 상여가 그 사업연도의 이익에 대한 비율로 정해지면 이익처분의 성격을 가지지므로 손금에 산입할 수 없다는 입장을 취했다. 忠佐市(註32), 앞의 논문, 9면. 이런 입장은 현행 우리 법인세법에까지 이어지고 있다. 상세는 황남석(註1), 앞의 논문, 331면 이하.

38) 행정재판소 1911. 2. 20. 선고, 메이지 43년 122호 판결; 忠佐市(註32), 앞의 논문, 10면. 이런 일본 판례의 입장이 우리 법인세법 시행령 제43조 제1항의 입법에까지 영향을 미치고 있는 것이다.

39) 행정재판소 1900. 11. 26. 선고, 메이지 33년 181호 판결; 忠佐市(註32), 앞의 논문, 10면.

다. 확정결산주의의 성립

일본의 학계에서는 앞서 본 소득결정의 절차규정들을 근거로 일본의 법인세제가 당초부터 상법회계에 따른 이익을 출발점으로 하여 세법에 따라 가감수정하는 확정결산주의를 채택하였다고 해석하는 것이 일반적이다.⁴⁰⁾ 일본의 법인세제에 부과과세제도가 적용되던 시기에는 법인이 상법규정에 따라 결산을 한 후 그 소득금액과 계산서류를 과세당국에 제출하면 이를 바탕으로 과세당국이 소득금액을 결정하였다. 따라서 납세자인 법인의 입장에서는 상법회계에 의존하지 않을 수가 없었으므로 자연스럽게 확정결산주의가 확립된 것이다. 법인세의 과세표준을 소득금액으로 한 이상 보고이익을 그 출발점으로 하게 된 것은 자연스러운 현상이었다.⁴¹⁾ 일본 법인세제가 채택한 확정결산주의는 독일세법 특유의 제도이다. 다른 주요 국가의 경우에는 경우 과세소득을 결산이익과 직접 결부시킨다는 의미에서의 확정결산주의를 채택하고 있지 않다.⁴²⁾ 한편 일본학계에서는 위와 같이 상법회계의 우위에 따른 간접적 결과가 아니라 세법상의 제도로서 독일의 확정결산주의를 계수한 것으로 보기도 한다. 이 견해는 구체적으로 일본 법인세제가 1874년 12월 22일자 작센소득세법(Das sächsische Einkommensteuergesetz von 1874) 제22조 제1호를 계수한 것으로 본다.⁴³⁾

40) 高橋志朗, “わが国税務会計発達史の研究(上)”, 東北学院大学論集 経済学 135号, 1997, 12면; 高橋志朗(註23), 앞의 책, 18면; 吉国二郎, 「法人税法」, 財経詳報社, 1965, 91-92면. 이때부터 확정결산주의가 시작되었다는 견해로는 武田昌輔, “確定決算基準主義”, 『企業会計』 51卷 1号, 1999, 100면; 川端保至(註20), 앞의 논문, 11-12면; 忠佐市, “確定決算主義の原則と法第22条第4項”, 『税経通信』 34卷 11号, 1979, 11면. 이에 대하여 그 당시에는 아직 기업회계의 실무나 관행 자체가 확립되지 않았으므로 일반적으로 소득계산의 상법회계에 대한 원칙적 의존을 의미하는 현행 일본세법상의 확정결산주의가 성립한 것으로 볼 수 없다는 견해로 高橋志朗(註23), 앞의 책, 18면.

41) 鈴木一水(註4), 앞의 책, 200-201면.

42) 井上久弥, “確定決算主義見直し論の吟味”, 『企業会計』 45卷 8号, 1993, 69-70면.

43) 川端保至(註20), 앞의 논문, 12-16면. 작센소득세법 제22조 제1호는 과세소득과 관련하여 다음과 같은 규정을 두고 있었다.

「상업 및 영업의 경우 순이익은 상법전이 규정하고 있는 재산목록 및 대차대조표 작성의 원칙에 따라 산정한다. 상법전에 규정되어 있지 않은 경우에는 정규 상인의 관습에 따른다. 특히 출자자본 및 채권, 채무, 채무의 이자 등의 증가 기타 감소도 동일하다…(Beim Handels- und Gewerbebetriebe ist der Reingewinn nach den Grundsätzen zu berechnen, wie solche für die Inventur und Bilanz durch das Handelsgesetzbuch vorgeschrieben sind und sonst dem Gebrauche und andererseits von der Abnutzung des Anlagecapitals sowie von Forderungen, von Schulden und deren Zinsen…」

한편, 1874년 12월 17일자 브레멘소득세법 제5조 별표B 제7호도 같은 취지의 규정을 두고 있었다.

「순소득의 계산은 다음과 같이 계산한다 : … 7. 상행위에서 발생한 이익 상법전의 규정에 따라 작성된 결산서에서 도출되는 그 금액(Zum reinen Einkommen sind zu rechnen : … 7. Der Gewinn aus Handelsgeschäften, so wie sich derselbe aus dem nach den Bestimmungen des Handelsgesetzbuchs aufgestellten Jahresabschluss ergibt…」

Schütz, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz gemäß § 5 Abs. 1 EStG — ein Fossil?, 2002, S. 24.

라. 재산법의 채택

회계학에서는 이익 또는 이윤계산의 원리로 전통적으로 재산법과 손익법의 대립이 있었다. 기업의 소득을 산정할 때 두 시점간 경제력의 순증가를 화폐가치로 측정하는 방법론을 재산법 또는 자산부채접근방법이라고 하는데,⁴⁴⁾ 재산법에 따르면 순손익은 다음과 같다.

$$\begin{aligned}\text{순손익} &= \text{기말순재산} - \text{기초순재산} - \text{추가출자액} + \text{출자환급액} \\ &= \text{기말자산} - \text{기말부채} - \text{기초자본} - \text{추가출자액} + \text{출자환급액}\end{aligned}$$

위 정의는 일반적으로 순자산증가설이라고도 하는 것으로서 독일의 산츠(Schanz), 미국의 헤이그(Haig)가 주장한 것이다. 위 정의는 결국 소득을 재무상태표에 의하여 계산한다는 것을 의미하는데, 독일세법은 현재까지도 재산법에 입각해 있다. 앞서 본 바와 같이 1890년(메이지 23년) 일본상법 제32조 제1항은 재산목록과 재무상태표의 관계를 규정한 재산법의 계산체계를 전제로 하는 것이고, 같은 조 제2항은 재산평가에 관한 시가주의 원칙을 규정한 것으로서 역시 재산법의 계산체계에 입각한 것이다.⁴⁵⁾⁴⁶⁾ 그리고 1899년 일본이 채택한 법인세 소득계산구조는 위 상법회계를 전제로 하므로 역시 재산법을 채택한 것이라고 볼 수 있다.

3. 1913년 일본소득세법

1913년(타이쇼 2년) 일본소득세법 개정시 법인의 과세소득 계산규정은 1899년의 규정에서 ‘각 사업연도의 총익금에서 총손금을 공제한 금액’만 남기는 것으로 단순하게 바뀌었다(같은 법 제4조). 즉 ‘전년도이월금’이 삭제되었다. 그러나 이때에도 총익금 및 총손금의 정의 규정을 두지 않았다. 다만 같은 해 제정된 「소득세법시행상취급방(所得税法施行上取扱方)」은 전년도에 과세가 된 이월익금을 총익금에서 공제하고 동시에 총익금에서 총손금을 공제하고 난 순익금을 전년도 이월결손금의 전보에 충당한 경우에는 전년도 이월결손금을 손금으로 하도록 규정하고 있을 뿐이었다.⁴⁷⁾ 당시의 실무는 전과 다름없이 상법의 계산규정을 존중하였다. 따라서 일본상법의 규정에 따라 법인 재산이 증가하는 것을 익금으로, 법인 재산이 감소하는 것을 손금으로

44) 長穰(註31), 앞의 논문, 85면.

45) 小林俊昭, “『シェア一簿記会计学原理』の歴史的展開—日本商法および税法が継受した原理—”, 『長野経済短期大学論叢』 第42号, 2005, 104면. 다만 재산목록으로부터 재무상태표를 작성한다는 것만으로는 둘 사이의 상관관계가 분명하게 드러나지는 않는다는 지적이 있기는 하다. 그러나, 적어도 재산법 존중의 취지를 찾을 수는 있을 것이다. 小林俊昭(註45), 앞의 논문, 106면.

46) 일본상법은 제2차 세계대전 종전 후인 1950년(쇼와 25년) 개정 및 그 이후 몇 차례 개정을 거쳐 손익법의 이익계산체제로 이행하였다. 小林俊昭(註45), 앞의 논문, 103면, 106면.

47) 鈴木一水(註4), 앞의 책, 194면.

해석하였다.⁴⁸⁾ 1913년 일본소득세법에 따르면 법인은 각 사업연도의 재산목록, 대차대조표, 손익계산서 및 소득명세서를 첨부하여 관할 세무서에 신고하여야 하고(같은 법 제7조),⁴⁹⁾ 관할 세무서는 신고에 따라 혹은 신고가 없거나 상당하지 않은 경우에는 조사에 의하여 과세소득금액을 결정하도록 하였다(같은 법 제9조). 1913년 소득세법은 첨부서류로 손익계산서 이외에도 상법이 요구하는 다른 계산서류를 추가한 것이다. 이에 따라서 과세소득금액은 납세자인 법인이 상법의 규정에 따라 작성한 계산서류를 기초로 하여 정부가 결정한다는 점이 분명하게 되어 과세소득계산의 상법회계 의존성이 더 강화되었다.⁵⁰⁾

그러나 여전히 일본상법의 계산규정 자체가 충분하지 않았기 때문에 세무실무에서는 판례 입장의 반영과 하급 과세관청의 조회에 대한 회답을 통하여 과세소득계산실무의 통일을 도모하기 위한 노력을 기울였다.⁵¹⁾

이미 1903년 12월 27일 대장성주세국장은 선령(船齡)을 25년으로 보아 6개월마다 결산할 때 2퍼센트씩을 상각하여 손금으로 인정하는 통첩(1903년 12월 27일 原甲 第565号 主税局長 通牒)을 발령하였는데, 이는 일본우선주식회사 및 동양기선주식회사와 동경세무감독국장간의 제1종 소득금액취소소송의 판결결과를 반영한 것이었다.⁵²⁾ 또한 1907년 7월 5일 아키타(秋田)국의 직(直)제175호 「매출의 익금산입시기(掛売の益金算入時期)」에 대한 조회에 대하여 주세국은 같은 달 18일 왕(往)제11535호 주세국회답으로 「권리확정의 시기(権利確定の時期)」를 냈다. 이러한 노력이 누적된 결과 점차로 법인의 과세소득계산이 체계를 잡아가기 시작했다.⁵³⁾

한편 사용인에 대한 상여금은 해당 사업연도의 주주총회에 의한 결산결의 이전에 지출된 것

48) 武本宗重郎, 『改正所得税法釋義』, 同文館, 1913, 93면(“상법규정에 의한 손익은 회사재산의 증감을 말하는 것으로서 세법에 있어서도 그 의미로 해석하여야 한다.”).

49) 그 신고기한은 매사업연도 결산확정일로부터 7일 이내였다(1913년 소득세법시행규칙 제3조 제1항). 여기서의 결산확정일은 그 사업연도 결산을 승인한 주주총회종결일 또는 총사원이 동의한 날로 해석되었다(鈴木保雄 等, 『最新会社稅務精說』, 賢文館, 1938, 37면). 회사가 신고시에 첨부하여야 하는 재산목록, 대차대조표 및 손익계산서는 ‘상법의 규정’에 따라 작성하여 정기주주총회의 승인을 받아야 하는 것으로 해석되었다[武本宗重郎(註48), 앞의 책, 93면].

50) 鈴木一水(註4), 앞의 책, 194면. 1913년 소득세법에도 법인의 소득은 정부가 결정하는 것에 반하여 개인의 소득은 소득조사위원의 조사에 의하여 정부가 결정하도록 되어 있었다(같은 법 제9조). 이와 같은 차이에 대하여 중의원위원회에서 정부위원인 스가와라 미치요시(菅原通敬)는 법인의 결산에는 공고, 감사가 의무로 되어 있어서 제출된 손익계산서를 정부가 조사하여 결정할 수 있지만 개인의 소득은 조사가 어렵고 정부가 독자적으로 결정하면 사정을 모두 살필 수 없는 폐단이 있기 때문에 조사위원의 지식을 빌리는 것이라고 설명하고 있다. 1913년(타이쇼오 2년) 3월 17일 제30회 제국의회 중의원소득세법중개정법률안위원회의록 제3회, 15-16면.

51) 鈴木一水(註4), 앞의 책, 195면.

52) 1903년(메이지 36년) 7월 10일 행정재판소 판결; 鈴木一水(註4), 앞의 책, 195면; 武本宗重郎(註48), 앞의 책, 100-101면.

53) 통첩과 회답을 통하여 세법 독자 목적에 기한 규율이 이루어지고 과세소득계산규정의 내용이 점차 갖추어지게 되었다는 것이 일본의 법인소득계산구조의 특징이라고 한다. 川端保至(註20), 앞의 논문, 12면.

은 이익처분에 의한 것임이 증명되지 않는 한 설사 그 사업연도의 이익과 비례한다고 하여도 총 손금에 포함된다는 판례가 이 시기에 나와서 그 이후에도 계속 유지되었다.⁵⁴⁾ 위 상여금의 손금 산입시기는 전년도에 근무태만 여부를 조사하여 그 다음해 첫달에 지급하는 경우에는 그 지출 연도로 보았다.⁵⁵⁾

4. 1920년 일본소득세법

가. 서설

1920년(타이쇼오 9년) 일본소득세법 개정시에도 과세소득계산은 총익금에서 총손금을 공제하여 계산하는 골격이 그대로 유지되었다(같은 법 제4조). 다만 제1종 소득을 초과소득, 유보소득, 배당소득 및 청산소득으로 세분화하는 등 과세소득의 계산 및 신고에 관하여 몇 가지 개정이 있었다(같은 법 제3조).

신고절차상으로는 재산목록, 대차대조표, 손익계산서 등에 「소득 및 자본금액 명세서」⁵⁶⁾를 첨부하여 관할세무서에 제출하고(같은 법 제24조 제1항) 그 신고기한은 매사업연도결산확정일부터 14일 이내로 하였다(같은 법 시행규칙 제16조). 종전과 같이 상당한 신고가 있는 경우에는 신고에 따라 소득금액이 결정되었다(같은 법 제26조 제1항). 위와 같이 상법에 따라 계산서류를 제출하도록 한 것은 종전과 마찬가지로 상법회계를 기초로 과세소득을 계산하는 구조가 유지되었기 때문인데, 상법회계규정이 상세하지 않은데 따른 실무적인 어려움은 여전하였으므로 세무당국은 상법규정과 별도로 과세소득계산을 보완하는 규정을 제정하였다. 즉 1920년 「소득세법 시행상취급방심득(所得税法施行上取扱方心得)」⁵⁷⁾은 법인소득계산규정으로 11개의 조문을 두었는데,⁵⁸⁾⁵⁹⁾ 그 중에는 이익처분에 의하여 자산의 감가상각과 이월결손금의 전보를 행하더라도

54) 행정재판소 1917. 2. 8. 선고, 타이쇼오 5년 5호 판결; 행정재판소 1917. 2. 13. 선고, 타이쇼오 5년 26호 판결; 행정재판소 1918. 7. 2. 선고, 타이쇼오 7년 64호 판결; 행정재판소 1918. 7. 23. 선고, 타이쇼오 6년 20호 판결; 행정재판소 1918. 7. 25. 선고, 타이쇼오 7년 39호 판결; 1919. 2. 20. 선고, 타이쇼오 7년 42호 판결; 행정재판소 1919. 5. 15. 선고, 타이쇼오 8년 9호 판결; 행정재판소 1920. 3. 3. 선고, 타이쇼오 8년 61호 판결; 행정재판소 1920. 6. 1. 선고, 타이쇼오 8년 72호 판결; 행정재판소 1920. 6. 1. 선고, 타이쇼오 9년 34호 판결 등; 忠佐市(註32), 앞의 논문, 9-10면.

55) 행정재판소 1918. 7. 23. 선고, 타이쇼오 6년 20호 판결. 개별적으로 급여액이 결정된 사령(辭令)이 교부된 연도라고 본 판례도 있다(행정재판소 1924. 5. 26. 선고, 타이쇼오 12년 46호 판결).

56) 자본금액 명세서를 첨부하도록 추가한 것은 초과소득금액의 산정에 자본금액이 필요하기 때문이었다. 鈴木一水(註4), 앞의 책, 196면 주7.

57) 大正九年八月十九日大藏大臣官房秘令 57号.

58) 이것을 요약한 것이 1945년(쇼와 20년) 9월에 공개된 「法人各税の取扱」이다. 忠佐市(註32), 앞의 논문, 9-10면.

59) 구체적인 내용은 다음과 같다. 高橋志朗(註23), 앞의 책, 54면 주83.

이를 총손금에 포함시키는 내용(같은 규정 제3조), 수취배당금과 수취공사채이자를 총익금에 포함시키는 내용(같은 규정 제5조) 등이 포함되어 있었다.⁶⁰⁾

나. 구체적인 과세소득의 범위

여전히 과세소득의 산정과 관련된 규정들이 부족했기 때문에 행정재판소의 판결들이 중요한 의미를 갖고 있었다. 그 중 의미있는 것들을 살펴 보면 다음과 같다.

(1) 익금의 범위

이 시기에 주목할 만한 판결로는 익금의 귀속시기에 관한 행정재판소의 판결들이 있다. 행정재판소는 아직 미수 상태인 소작미의 생산량 평가액은 총익금에 가산하여야 하고,⁶¹⁾ 창고보관

제1조 법인의 소득계산상 전기 이월익금은 이를 총익금 중에 산입하지 않는다.

제2조 법인합병의 경우 승계된 자산가격이 합병을 위하여 발행된 주식금액을 초과하는 경우의 합병차익은 이를 총익금중에 산입하지 않는다.

제3조 법인의 자산감가상각 및 이월결손금의 전보는 그 사업연도의 손금으로 인정되는 것으로써 법인의 계산에서 순익금의 처분으로써 이를 한 경우에도 그 순익이 발생한 사업연도의 총손금중에 이를 산입한다.

제4조 법인의 소득계산상 국채 및 저축채권법에 따라 발행된 저축채권의 이자는 그 금액을 소득세를 부과하지 않는 소득으로 간주한다.

제5조 법인의 총익금 중 국채 이외의 공채의 이자 기타 제2종 소득 또는 다른 법인으로부터 수취한 배당금(소득세를 부과한 것인지 여부를 묻지 않는다)이라도 이를 공제하지 않고 과세소득으로 계산한다.

제6조 보험회사의 이익금 또는 잉여금을 산출한 경우 보험계약으로 인한 배당금 또는 배당준비금을 공제한다. 다만 배당준비금에 대하여는 보험약관상 확정적 의무에 따라 적립된 것에 한하고 보험계약으로 인한 배당금은 이를 제3종 소득으로 계산하지 않는다.

제7조 법인이 월 또는 월의 중간에 해산한 경우 해산일을 소득세법 제6조의 월말로 간주하고 자본금을 계산한다.

제8조 소득세법 제14조 제2항에 따라 이익의 배당으로 간주되는 금액은 법인의 해당 사업연도의 배당 소득 중에 산입한다.

제9조 법인의 청산소득 또는 소득세법 제10조 제2항에 따라 배당소득계산을 할 때에는 잔여재산 또는 적립금 중 소득세를 부과하지 않은 소득 또는 소득세가 면제된 소득으로 이루어진 것이 있더라도 이를 공제하지 않는다.

제10조 합병회사 또는 합자회사가 상법 제85조 또는 제105조에 따른 임의청산에 의하여 재산을 처분하는 경우 해산당시의 총자산가액에서 채무금액을 공제한 것을 세법 제11조 제1항의 잔여재산으로 간주한다.

제11조 청산 중에 납입된 주식금액 또는 출자금에 있는 경우에는 청산소득의 산출상 이를 납입주식금액 또는 출자금액에 산입한다.

60) 수취배당금과 수취공사채이자는 종래 총익금에 포함되지 않던 항목이었다. 鈴木一水(註4), 앞의 책, 196면.

61) 1920.7.20. 선고, 타이쇼오 9년 74호 판결 ; 1920.12.23. 선고, 타이쇼오 9년 70호 판결 ; 忠佐市(註32), 앞의 논문, 8면.

료는 수탁물 출고시까지 지급을 청구할 수 없지만 출고전의 보관기간에 비례하여 보관료를 총 이익금에 가산하여야 한다고 판시하였다. 그리고 그 논거로는 총이익금 중에는 채권의 가액도 산입되어야 한다는 것을 들고 있다.⁶²⁾

또한 법원은 궤도부설비로서 지급받은 보조금과 관련하여 중도공사정지 기타 사실이 있는 경우에는 법정이자율 더하여 반환하는 조건이 붙어 있는 경우라도 현실로 반환하는 것이 확정되지 않은 이상 지급받은 보조금을 이익금에 산입해야 한다고 판시하였다.⁶³⁾

법원은 일본상법에 따른 시가의 평가증을 이익금에 포함시킨다는 입장도 계속 유지하였다. 이에 따라 행정재판소는 제1종 소득의 이익금 중에는 법인소유재산의 시가양등에 의한 평가증, 원본 자산에서 발생한 과실의 가격, 원본 자산의 처분에서 발생한 이득의 가격 등이 모두 포함된다고 판시하거나, 영리사업에 속하지 않는 일시소득도 과세된다고 판시하였다.⁶⁴⁾ 또한 회사가 시가로 평가증을 하지 않은 경우에는 과세당국이 평가증을 하여 이익금을 산정하였다.⁶⁵⁾

(2) 손금의 범위

손금의 산정과 관련하여 접대비는 해당 사업연도내에 현실로 지급된 것이 증명된 경우에는 손금산입된다는 판결이 있었고⁶⁶⁾ 합자회사의 업무집행사원에 대하여 정관이 정하는 바에 따라 해당 사업연도의 이익의 일부를 일정한 비율로 지급한 보수는 손금에 산입된다는 판결도 있었다.⁶⁷⁾ 또한 주식회사가 그 납입주금액을 초과하는 가격으로 자기주식을 매입하여 소각한 경우 납입주금액과 매입액의 차액은 회사의 손금으로 되고 배당소득을 구성하는 것은 아니라고 판시하였다.⁶⁸⁾

다. 동족회사 행위계산부인 규정의 신설

1923년(타이쇼오 12년) 일본소득세법 개정시 동족회사 행위계산부인 규정이 신설되었다. 1920년 소득세법 개정시 법인소득에 대하여 과세하면서 동시에 주주의 배당소득에 대하여도 과세를 하였으므로 개인사업이나 개인재산을 법인으로 이전하여 중복과세로 인한 조세부담 증가에 대처하려는 경향이 현저해졌다. 일본정부는 그러한 현상에 대응하기 위하여 1923년 소득세법 개정시 동족회사와 그 주주 기타 특수관계인간의 행위로 소득세를 면탈할 목적이 있다고 인

62) 忠佐市(註32), 앞의 논문, 8면.

63) 행정재판소 1922.10.28. 선고, 타이쇼오 5년 5호 판결; 忠佐市(註32), 앞의 논문, 9면.

64) 행정재판소 1917.5.17. 선고, 타이쇼오 6년 52호 판결; 忠佐市(註32), 앞의 논문, 6면.

65) 행정재판소 1922.12.23. 선고, 타이쇼오 9년 12호 판결; 忠佐市(註32), 앞의 논문, 7면.

66) 행정재판소 1920.3.29. 선고, 타이쇼오 8년 74호 판결; 忠佐市(註32), 앞의 논문, 9면.

67) 행정재판소 1917.4.4. 선고, 타이쇼오 6년 10호 판결; 忠佐市(註32), 앞의 논문, 9면.

68) 행정재판소 1928.7.20. 선고, 타이쇼오 15년 23호 판결; 忠佐市, “プレ稅務會計史(未定稿)(2)”, 『商學集志』 45卷 1号, 1975, 9면.

정되는 경우에는 과세당국이 그 행위에 관계없이 스스로 인정하는 바에 따라 소득금액을 계산할 수 있다는 규정을 신설했다(같은 법 제73조의3). 그리고 다시 1926년 소득세법 개정시에 위 규정을 “동족회사의 행위 또는 계산으로 동족회사의 소득 또는 주주 기타 특수관계인의 소득에 대하여 소득세를 면탈하려는 목적이 있다고 인정되는 경우에는 그 행위 또는 계산에 관계없이 과세당국은 그 인정되는 바에 따라 그러한 자의 소득금액을 계산할 수 있다”라고 하는 규정으로 개정하였다.⁶⁹⁾ 동종회사 행위계산부인규정은 우리나라 법인세법상 부당행위계산부인규정에 대응하는 것으로서 일본 학계에서는 구 독일조세조정법(Steueranpassungsgesetz) 제6조 및 독일법인세법상 숨은 이익처분(verdeckte Gewinnausschüttung)과의 연관 관계를 근거로 독일세법으로부터 계수한 것이라고 보는 견해가 지배적이다.⁷⁰⁾

5. 1926년 일본소득세법

가. 서설

1926년(타이쇼오 15년) 일본소득세법 개정에서는 제1종 소득세에 관하여 구조를 변경하는 개정이 있었다. 종래의 배당소득과 유보소득의 구분을 폐지하여 보통소득으로 일원화하여 5퍼센트(외국법인은 10퍼센트)의 세율로 과세하고, 초과소득에 대하여는 4퍼센트에서 20퍼센트까지의 초과누진세율을 적용하였다. 이 시기의 가장 주목할 만한 변화로는 1927년 주비(主秘) 제1호 통첩을 들 수 있다.

나. 과세소득금액의 계산구조

1926년 일본소득세법 개정 이후에도 보통소득을 계산할 때에는 총익금에서 총손금을 빼도록 하여 기존의 소득계산구조를 계속 유지하였다.

이 시기에 강학상 총익금, 총손금의 개념 정의에 관하여 주목할 만한 견해가 제시되었다. 즉, 총익금은 자본의 납입 이외에 회사의 순자산 증가를 초래하는 원인이 되는 일체의 사실로, 총손금은 자본의 환급 및 해당 사업연도 이익금의 처분 또는 적립금의 감액에 의하여 배당금 또는 상여금을 지출하는 것 이외에 회사의 순자산 감소를 초래하는 원인이 되는 일체의 사실을 말하는 것으로 해석하는 견해가 등장한 것이다.⁷¹⁾ 이 견해는 현행 익금, 손금의 정의와 거의 일치한다. 한편 소득, 총익금, 총손금의 개념에 관하여 언급한 판례는 많지 않지만, 각 사업연도의 총익금 및 총손금이라 함은 각 사업연도내의 수입금, 지출금과 동의어가 아니고 그 사업연도내의 재

69) 忠佐市(註68), 앞의 논문, 2면.

70) 대표적으로 清永敬次, “税法における同族会社の行為計算の否認規定(1)―大正12年所得税法及び大正15年所得税法―”, 『法学論叢』 72卷 1号, 1962, 45면, 66-67면.

71) 片岡政一, 『税務会計』, 森山書店, 1932, 44면.

산 및 재산가액의 증감을 포함하는 것이라는 판결이 있었다.⁷²⁾

이 시기에 법인결산실무는 점차로 상법회계가 취하는 재산법에서 벗어나 손익법으로 이동하였고, 세무회계도 상법회계로부터 독립하기 시작하였다. 이 시기의 상법회계, 기업회계, 세무회계의 관계를 정리하여 보자면, 우선 상법상 시가이하주의 및 기타 계산규정은 강행규정이므로 세법에도 원칙적으로 적용되기는 하였지만 그보다는 기업회계에 일반적으로 수용된 손익법의 원리가 세법 해석에 큰 영향을 미쳤다. 다만 상법규정 또는 기업회계에 의할 때 타당하지 않은 부분에 대하여는 세법의 규정 그 자체의 취지에 입각하여 해석하였다.⁷³⁾

이 시기에 상법상 계산규정과 법인과세소득과의 관계에 관하여는 대차대조표(재무상태표)에 의하여 과세소득을 계산한다는 원칙적 입장을 천명한 판례가 있다. 원고 회사는 대차대조표라는 것이 해당 사업연도의 손익관계를 표시하는 것은 아니므로 그 자산 및 부채로 소득을 계산하는 것은 부당하다고 주장하였으나, 행정재판소는 당시 일본상법 제26조에 따르면 대차대조표는 일정한 시기의 재산 일체를 차변과 대변에 구분하여 대조 기재한 표로서 그 차변·대변에 재산을 구분할 때 어떤 기준에 의하는지는 규정되어 있지 않으나 계산상 동일하게 처리해야 하는 것은 동일하게 구분하여 귀속시켜야 하는 것이 당연하므로 차변·대변 또는 자산·부채의 명칭과는 관계없이 ‘대차대조표로부터 소득을 계산할 수 있다’고 판시하였다. 위 판결은 나아가 당시 상법 제27조에 연 2회 이상 이익배당을 하는 회사는 매배당기에 제26조의 규정에 따라 재산목록과 대차대조표를 작성해야 한다고 규정하고 있는 것을 보더라도 위 점은 명백하다고 실시하였다.⁷⁴⁾

확정결산주의와 제1종 소득과의 관계에 관하여 판단한 판례도 있다. 원고 회사는 제2기 확정결산과 관련하여 그 후 업무담당이사의 부정행위로 인한 손실이 발견됨에 따라 앞서의 확정결산을 변경하는 결의를 한 사실을 들어 과세결정의 취소를 구하였다. 이에 대하여 행정재판소는 제3기의 확정결산을 보면 제2기의 당초 확정결산을 전제로 하여 작성된 것이므로 제2기분을 당초의 확정결산에 의하여 과세한 것은 정당하다고 판시하였다.⁷⁵⁾

행정재판소는 합병회사가 피합병회사로부터 승계한 자산가액보다 합병대가가 더 많은 경우 합병회사가 그 차액을 과세관청의 지도에 따라 자산으로 계상하였다면 제1종 소득금액 계산상으로도 자산으로 보아야 한다고 판시하였다.⁷⁶⁾ 이 판결은 합병법인이 합병의 대가로 교부한 합병교부금은 손금산입될 수 없다는 발상을 전제로 하는 것이다.⁷⁷⁾

또한 행정재판소는 1926년 일본소득세법 개정 이후에는 주식회사가 출자주금액을 초과하는 금액으로 자기주식을 매입하여 소각한 경우와 관련하여 기존의 견해를 바꾸었다. 즉, 감자가 이

72) 행정재판소 1927.7.18. 선고, 타이쇼오 15년 14호 판결; 忠佐市(註68), 앞의 논문, 8면.

73) 忠佐市(註32), 앞의 논문, 『商学集志』 44卷 1号, 1974, 15면.

74) 행정재판소 1927.7.18. 선고, 타이쇼오 15년 14호 판결; 忠佐市(註68), 앞의 논문, 7면.

75) 행정재판소 1930.9.16. 선고, 쇼와 5년 11호 판결; 忠佐市(註68), 앞의 논문, 7면.

76) 행정재판소 1929.6.20. 선고, 쇼와 2년 320호 판결; 忠佐市(註68), 앞의 논문, 7면.

77) 忠佐市(註68), 앞의 논문, 7면.

익분배의 방법으로 행해졌다고 인정되는 경우 초과환급액은 손금에 산입할 수 없다는 입장을 취하였고 이후 이를 일관되게 견지하였다.⁷⁸⁾

다. 1927년 주비(主秘) 제1호 통첩

대장성주세국은 1927년(쇼와 2년) 1월 6일 소득세, 영업수익세 및 자본이자세의 취급에 대한 종합통첩(所得稅, 營業收益稅および資本利子稅の取扱いについての総合通牒)을 주비(主秘) 제1호 통첩으로 각 세무감독국에 발령하였다.⁷⁹⁾ 1920년 소득세법시행상취급방심득이 제정된 이후에 제1종 소득세에 관한 연구가 진전되었고, 경제발전에 수반하여 경리내용이 복잡하게 되었으므로 이에 대응하기 위한 것이었다. 위 종합통첩에 의하여 상법으로부터 독립된 세법 독자의 과세소득 계산구조가 보다 뚜렷한 모습을 갖추게 되었다.⁸⁰⁾ 위 통첩은 극비였지만 세무행정의 통일성을 위한 것이었으므로 그 내용은 곧 회계실무가 및 회계학자들에게 알려지게 되었다.⁸¹⁾ 종합통첩의 규율 내용은 대체로 지금은 일본법인세법령에 규정되어 있는 것들이지만 현재의 관점에서 보면 이론적으로 타당하지 않은 것들도 적지 않다.⁸²⁾ 이 무렵부터 신고절차의 관점에서는 여전히 상법회계가 적용되면서도 소득계산의 실질적 측면에서는 과세당국이 주도적으로 규율하는 현상이 두드러지게 나타나게 되었다.⁸³⁾ 위 통첩은 세무당국의 유권적 해석으로서 그 이후 오래 동안 세무집행상의 내규로서 중요시되었지만 그 해석의 정당성을 의심받아 여러 차례 행정소송의 대상이 되었다.⁸⁴⁾⁸⁵⁾

78) 행정재판소 1933.12.14. 선고, 쇼와 8년 62호 판결; 행정재판소 1934.7.24. 선고, 쇼와 3년 345호 판결; 행정재판소 1934.7.24. 선고, 쇼와 3년 346호 판결; 행정재판소 1935.5.30. 선고, 쇼와 9년 10호 판결; 행정재판소 1935.11.19. 선고, 쇼와 2년 281호 판결; 행정재판소 1938.12.6. 선고, 쇼와 13년 31호 판결. 忠佐市(註68), 앞의 논문, 9면.

79) 위 종합통첩이 발령되기 전해인 1926년경부터 재무회계 및 과세소득계산의 중요사항은 일반적으로 공정타당하다고 인정되는 회계기준이 성문화되기 이전에 과세당국의 내규로서 성문화되기 시작하였다. 鈴木一水(註4), 앞의 책, 198면.

80) 高橋志朗(註40), 앞의 논문, 13면; 武田昌輔, “税務會計の史的発展とその現代的意義”, 『税務會計研究』第1号, 1990, 31면 이하; 雪岡重喜(註6), 앞의 책, 48면. 그 전해인 1926년경부터 재무회계 및 과세소득계산의 중요사항은 일반적으로 공정타당하다고 인정되는 회계기준이 성문화되기 이전에 과세당국의 내규로서 성문화되기 시작하였다. 鈴木一水(註4), 앞의 책, 198면.

81) 新井益太郎, “わが国法人課税の歴史的変遷: 上”, 『政治經濟論叢』第8卷 第3号, 1959, 11-12면. 과세당국의 과세소득계산방법이 국민에게 공개된 것은 사우프 권고에 따라 1950년 법인세법기본통달이 공표된 것이 처음이었다. 高橋志朗(註23), 앞의 책, 13면.

82) 雪岡重喜(註6), 앞의 책, 51면.

83) 이것이 일본 재무회계실무의 특징이며 그 경향은 제2차 세계대전 이후까지 계속되었다고 보는 견해로는 鈴木一水(註4), 앞의 책, 198면.

84) 雪岡重喜(註6), 앞의 책, 48면.

85) 위 종합통첩의 내용 중 법인소득계산에 관련된 것을 살펴보면 다음과 같다. 高橋志朗(註23), 앞의 책,

라. 개별 계산규정의 신설

이 시기부터 일본정부도 해석에 의해 가능한 분야와 그렇지 않은 분야를 의식하게 되었고, 후 39-41면.

(1) 주식발행액면초과금의 익금산입(제25항)

법인의 총익금은 자본 납입 이외에 순자산증가의 원인으로 되는 일체의 사실을 가리키는 것으로써 회사가 액면 이상의 가격으로써 주식을 모집한 경우의 액면초과액 및 주식의 소각 또는 액면가 감액시 계산상의 차익이라도 익금산입하여야 한다.

(2) 감자차손익(제26항)

무상감자에 의한 법인의 순자산 증가액은 익금에 산입한다. 다만 이월결손금 전보에 충당한 부분은 익금에 산입하지 않는다.

유상감자에 의한 법인의 순자산 감소액은 손금에 산입하지 않는다. 감자에 의한 출자환급자산 중 감소한 자본금을 초과한 부분은 소득세법 제14조 제2항에 따라 의제배당으로 취급하고 그 실질은 주주 또는 사원에 이익의 분배에 불과하므로 손금으로 다루지 않는 것이다.

(3) 합병차익(제31항)

합병법인이 피합병법인의 주주 또는 사원에 대하여 교부하는 주식의 출자금액 및 수입자산의 대가로 인정되는 금전의 총액을 수입자산가액으로부터 공제한 금액을 합병차익이라고 하고, 합병차익은 총익금에 산입하지 않는다.

합병차익을 총익금 중에 산입하지 않는다고 규정한 것은 보통의 경우 합병차익은 피합병법인의 적립금으로 구성된 부분이므로 전기이월금으로 본다는 취지이다. 따라서 합병차익으로 되어야 할 자산가액이 피합병법인의 자본금, 비밀유보금 등으로 이루어진 경우에는 이를 총익금에 산입한다.

(4) 상여 및 위로금(제40항부터 제42항까지)

법인이 그 임원에 대하여 이익이 있는 경우에만 지급하는 상여는 그 임원에 대하여 별도의 급여를 지급하지 않는다면 법인의 손금으로 한다(제40항).

법인이 그 임원에 대하여 지급하는 상여는 이를 손금으로 계상하더라도 정관의 규정 또는 총회의 결의등에 의하여 명백하게 손금인 것을 인정할 수 있는 경우 외에는 익금처분으로 인정한다(제41항).

법인이 그 임원 또는 사용인에 대하여 지급한 해산수당, 퇴직위로금, 창업공로금 등은 법인이 익금으로 계상하더라도 손금으로 취급하여야 한다(제42항).

(5) 건설이자배당(제43항)

상법 제196조에 따라 배당한 이자(이익에서 배당한 것을 제외한다) 및 상호보험회사의 기금이자 손금으로 한다.

(6) 고정자산의 감가상각(제49갑항)

고정자산의 감가상각비가 손금으로 인정된 것은 1920년(타이쇼우 9년) 소득세법 개정 이후 인 같은 해 8월 15일자 대장대신내훈(大藏大臣内訓) 소득세시행상취급심득(所得税施行上取扱心得) 제3조였다. 그러나 감가상각비의 손금한도액을 산정하는 기준이 정해져 있지 않았다. 따라서 과세관청은 상각액을 시부인할 때 법인이 채택한 상각방법과 무관하게 그 계산의 기초가 된 내용연수가 상당한지 여부를 우선 사정하고, 법인이 임의로 채택한 상각방법에 기하여 내용연수에 상당한 매년의 상각 비율에 의하여 산출된 상각액을 한도로 시인하였다. 그러나 감가상각을 법인의 임의 계산에 맡기는 것은 기업의 유지발전, 공정한 세무집행 기타 관점에서 타당하지 않았기 때문에 주비 제1호로 고정자산의 종류, 개개의 기계장치별로 개별적인 내용연수표를 정하고 상각상법도 정액법, 정률법 중에서 선택하도록 하였다.

자는 입법에 의하여 해결하려고 하였다.⁸⁶⁾ 예를 들어 1936년(쇼와 11년) 『퇴직수당적립금 및 퇴직수당법(退職手当積立金及び退職手当法)』은 퇴직수당적립금으로 적립한 금액을 총손금으로 처리하도록 규정하였다. 1939년(쇼와 14년)에는 임시조세조치법 규정이 신설되어 자본적 지출에 충당하기 위한 국고보조금을 실제로 자본적 지출에 충당했을 때에는 그 보조금의 전부 또는 일부를 손금에 산입하고, 법정의 사업에 관한 연구개발비로서 토지 이외의 자본적 지출에 속하는 것을 손금산입하며, 같은 종류의 사업에 제공된 건물, 기계설비 또는 선박에 대하여는 단기상각의 효과가 발생하는 감가상각비의 손금산입을 인정하였다.⁸⁷⁾ 특히 국고보조금과 연구개발비의 경우 법인이 그 지출액을 자산으로 계산한 경우 세법상으로는 자산으로 계산하지 않도록 간주하는 규정을 두었는데 이것이 압축기장의 시초이다.⁸⁸⁾

마. 손익의 귀속시기에 관한 판례의 집적

손익의 귀속시기에 관한 판례가 점차로 집적되기 시작하였다. 원고 회사는 제1기에 광업권 및 광업용자산을 20만엔에 매각하고 같은 해 중에 선금으로 10만엔을 수취하였다. 이에 원고 회사는 익금으로 10만엔을 산입하고 양도자산의 장부가액 6만여엔을 전액 손금산입한 후 잔금은 부외자산으로 처리하였다. 그 후 제2기에 잔금의 일부를 수령하여 확정결산에 계상하고 다시 제3기에 잔금을 수령하였다. 이에 관하여 행정재판소는 제2기에 부외자산으로 처리했던 잔금 전액을 제2기의 익금으로 산입해야 한다고 판시하였다.⁸⁹⁾ 이는 부외자산이 그 일부만이라도 장부상 정리된 경우에는 일부만이 아니라 전부가 그 사업연도로 추완되어야 한다는 입장에 선 것이다.⁹⁰⁾

또한 평가차익은 회사가 그 ‘평가증을 계상한 사업연도’의 총익금을 구성한다는 판례도 나왔다.⁹¹⁾

(7) 자산의 평가손익(제49을항)

토지, 건물, 기구, 기계 및 유동자산에 대하여 평가감을 한 경우, 시가 또는 원가보다 낮은 평가를 한 경우라도 시가 또는 원가 중에 낮은 것과 비교하여 그 감가액이 토지에 대하여는 그 가격의 5퍼센트, 기타 고정자산 및 유동자산에 대하여는 그 가격의 1할을 초과하지 않으면 이를 시인하고, 초과하면 초과부분을 부인한다. 다만, 시가 또는 원가보다 장래 현저한 하락이 예상되는 특수한 경우에는 저감비율의 3배까지 시인하고, 소득결정당시 이미 하락한 사실이 인정되면 그 정도까지 시인한다. 평가증의 경우도 평가감의 경우와 마찬가지로 시가를 넘지 않는 원가주의에 따라 처리하는 것으로 해석한다.

86) 忠佐市(註68), 앞의 논문, 2면.

87) 입법적으로는 처음으로 감가상각비의 손금산입을 인정한 규정이다. 忠佐市(註68), 앞의 논문, 2면.

88) 이상 忠佐市(註68), 앞의 논문, 1-2면.

89) 행정재판소 1939.10.24. 선고, 쇼와 14년 126호 판결 ; 忠佐市(註68), 앞의 논문, 8면.

90) 忠佐市(註68), 앞의 논문, 8면.

91) 행정재판소 1932.2.16. 선고, 쇼와 2년 240호 판결 ; 忠佐市(註68), 앞의 논문, 11면.

6. 1940년 제정 일본법인세법

가. 서설

일본은 1940년 독립입법으로서 법인세법을 제정하였다. 제정된 일본법인세법은 과세소득을 종래 제1종 소득세의 보통소득과 마찬가지로 각 사업연도의 총익금에서 총손금을 뺀 금액으로 하였다(같은 법 제4조 제1항). 신고절차의 경우 종전과 마찬가지로 재산목록, 대차대조표, 손익 계산서와 소득금액 및 자본금액의 명세서를 첨부하여 소득금액 및 자본금액을 관할 세무서에 신고하도록 하였다(같은 법 제18조). 그 신고기한은 각 사업연도 결산확정일부터 14일 이내였다(같은 법 시행규칙 제18조). 소득금액의 결정은 신고에 의하고 신고가 없거나 상당하다고 인정되지 않는 경우에는 정부의 조사에 따라 결정되었다(같은 법 제19조). 이처럼 일본법인세법 제정후에도 과세소득계산방법, 신고절차 및 소득금액 결정은 본질적으로 종전과 다르지 않았다.⁹²⁾ 다만 두 가지 측면에서만 차이가 있었다. 첫째는 납부하였거나 납부할 법인세가 손금 불산입되도록 명문의 규정을 두었다(같은 법 제4조 제2항). 이것은 과거 제1종 소득세는 손금에 산입된다는 종래의 일관된 행정해석을 뒤집은 것이었다. 두 번째로 각 사업연도 개시일 전 3년 이내에 개시된 사업연도에서 발생한 손금(이미 총익금에서 공제된 것을 제외)은 손금에 산입하도록 하였다.⁹³⁾

앞서 본 바와 같이 1926년 개정 소득세법 이후부터 법인소득계산을 위한 개별적인 규정들이 서서히 등장하기 시작했는데, 그 추세는 1940년 법인세법 제정 이후에 가속화되었다. 그러나 개별 계산 규정은 기본법인 법인세법이 아니라 임시조세조치법 또는 특정한 단행법에 규정되었다.⁹⁴⁾ 그 중에서 중요한 사항을 살펴보면, 다음과 같다.⁹⁵⁾

나. 기부금

지정기부금을 제외한 기부금은 손금산입한도액을 초과하는 부분을 손금에 산입할 수 없다는 규정을 두었다(1942년 임시조세조치법 제1조의16).

92) 鈴木一水(註4), 앞의 책, 198-199면.

93) 忠佐市(註68), 앞의 논문, 3면.

94) 그리고 그 규정들은 제2차 세계대전 종전 이후 세법정비과정에서 다시 법인세법으로 옮겨졌다. 이상 忠佐市(註68), 앞의 논문, 3-4면.

95) 그 이외에 특별로서의 성격을 갖는 개별 계산규정이 여러 특별법에 규정되었으나, 여기서는 일반적인 법인세 소득계산구조를 다루므로 더 이상 상세히 살피지는 않는다. 이에 관하여는 忠佐市(註68), 앞의 논문, 5면 참조.

다. 법인의 벌금, 과료

법인의 벌금, 과료는 손금불산입한다는 규정을 두었다(1946년 임시조세조치법 제11조).

라. 압축기장

(1) 국고보조금 및 연구개발비

교부받은 국고보조금을 자본적 지출에 충당한 부분 또는 연구개발비를 자본적 지출에 충당한 부분은 익금에 산입하지 않는다는 규정이 계속되었으나 압축기장을 법률상의 요건으로 하지 않았다. 따라서 그 보조금 또는 연구개발비 부분을 자산으로 계상한 경우에는 세법상으로는 자산으로 계상하지 않은 것으로 본다는 위임명령의 규정을 두었다(1942년 임시조세조치법 제1조의4 제1호, 제2호). 이와 관련하여 국고보조금에 관한 대장성주세국의 통첩은 압축기장을 하지 않은 경우에는 익금산입하지 않은 국고보조금 부분에 대하여는 평가감 또는 감가상각을 계산하지 않은 것으로 하고, 압축기장을 한 경우에는 그 계산에 의하는 것으로 하고 있다.

(2) 기업정비 관련

국고보조금 및 연구개발비의 경우와 달리 처음부터 압축기장이라는 명칭을 쓴 것이 있었다. 첫째, 일본발송전주식회사(日本发送電株式会社) 또는 배전주식회사(配電株式会社)에 출자하거나 제도고속도로교통영단(帝都高速度交通营団)에 사업을 양도한 법인에 대하여 그러한 법정의 기업정비 과정에서 출자 또는 양도한 자산의 대가로 교부받은 주식 기타 법정의 유가증권등의 취득가액을 출자 또는 양도한 자산의 구 장부가액으로 한 경우에는 교부가액과 구 장부가액(기장가액)과의 차액을 익금에 산입하지 않는다는 규정을 두었다.

둘째, 임시자금조정법에 근거를 둔 명령에 의하여 그 소유주식을 양도하고 그 주식양도대금으로 법정의 유가증권을 취득하여 그에 대하여 종전 자산의 장부가액(또는 그 가액을 넘지 않고 취득한 자산의 교부가액에 미치지 못하는 가액)으로 평가한 경우에는 그 교부가액과 새로운 평가액과의 차액은 익금에 산입하지 않도록 하는 규정을 두었다.⁹⁶⁾

셋째, 기업정비자금조치법에 의하여 자산의 평가교환을 하거나 기업합동으로 압축기장을 한 자산에 대하여 평가차익을 계상한 경우에는 그 평가교환을 하지 않은 것으로 본다는 규정을 두었다.⁹⁷⁾

96) 당시 상법의 자산평가규정은 주식회사의 고정재산 외에는 시가이하주의로 해석하는 것이 일반적이었기 때문이었다고 한다. 忠佐市(註68), 앞의 논문, 4면.

97) 그 입법형식에 의하면 압축기장은 하지 않지만 평가차익은 익금산입하지 않고, 구 장부가액까지의 평가차손 또는 신 장부가액과 구 장부가액과의 차액에 대하여는 감가상각액을 손금산입하지 않는다고 해석하였으므로 압축기장을 요건으로 하지 않았지만 동일한 세법상 효과를 거둘 수 있었다. 압축기장 요건이 획일화된 것은 제2차 세계대전 종전 이후이다. 이상, 忠佐市(註68), 앞의 논문, 4면.

마. 주식발행액면초과금

주식발행액면초과금에 관한 규정을 두었다. 즉 주식발행액면초과금에서 주식발행비를 공제한 잔액은 해석상 전액이 익금산입되어야 하지만 법정의 자본적 지출에 충당(설비확장유보금계정에 대기)하거나 법정의 유가증권 취득에 충당(액면초과금증권운영계정에 대기)한 경우에는 그 충당한 부분의 금액(액면초과금의 50퍼센트를 한도로 한다)을 익금에 산입하지 않도록 하였다(1942년 임시조세조치법 제1조의4 제5호).

7. 1947년 일본법인세법

1947년 일본법인세법은 각 사업연도의 보통소득금액을 계산할 때의 기본 규정으로서 각 사업연도의 총익금에서 총손금을 뺀 금액에 의한다는 종래의 구조를 승계하면서도 벌금과료등의 손금불산입, 기부금의 일부 손금불산입, 1년 이내의 이월결손금의 손금산입 등에 관하여 처음으로 법인세법에 규정을 두었고, 계산에 필요한 사항을 명령에서 정할 수 있도록 위임 규정을 두었다.⁹⁸⁾ 이에 따라 종래 조세특별조치법(구 임시조세조치법)에 있었던 국고보조금(자본적 지출에 충당하기 위하여 교부한 것), 지방공공단체보조금에 관한 규정이 법인세법시행규칙으로 옮겨졌다.⁹⁹⁾

그 후 법인세법상의 소득계산규정이 본격적으로 정비된 것은 1950년(쇼와 25년)의 이른바 샤우프(Shoup)세제부터였다. 1967년(쇼와 42년)에서야 익금의 액에 산입하여야 할 수익의 액 및 손금의 액에 산입하여야 할 원가, 비용, 손실액의 계산원칙을 ‘일반적으로 공정타당하다고 인정되는 회계처리의 기준’에 따른다고 규정한 일본법인세법 제22조 제4항이 신설되었다. 상업장부의 작성에 관한 규정의 해석시 ‘공정한 회계관행’을 참작하여야 한다는 규정이 상법에 신설된 것도 1974년(쇼와49년)에서였다.¹⁰⁰⁾

Ⅲ. 개별 쟁점의 검토

1. 개 관

앞서는 시기별로 일본법인세제의 소득계산구조를 개관하였다. 이하에서는 타이쇼오 시대 이후부터 법인세 소득계산과 관련하여 벌어진 논쟁들을 주요 쟁점별로 모아서 살펴 본다.

98) 忠佐市(註68), 앞의 논문, 12면.

99) 忠佐市(註68), 앞의 논문, 12면.

100) 高橋志朗(註23), 앞의 책, 48면 주 28.

2. 감가상각비의 손금산입문제

1899년에 법인소득과세가 도입된 이래로 감가상각비를 손금으로 인정할 것인지 여부의 문제가 법인소득계산에서 중요한 논점이 되었다. 이미 기업회계에서는 메이지 정부가 근대화계도입 작업의 ‘선도적 시행’조치로서 이미 메이지 시대 초기부터 국립은행 및 상업은행 등의 금융기관에 도입하도록 하였고, 그 후 각 산업으로 전파되었다. 메이지 10년대(1878년-1887년)에는 정부로부터 보조금을 지급받기 위한 조건으로 회계방법개선을 강요받은 해운회사들이 감가상각회계를 채택하였고, 1890년대부터 1900년대 초반까지 방적회사를 필두로 제조업의 분야에도 감가상각회계가 도입되었다.¹⁰¹⁾

감가상각비를 법인세 과세시에 손금으로 인정할 것인지 여부에 관하여는 견해가 나뉘었다. 손금산입설은 이익을 자본금이용에 의한 것과 고정자산이용에 의한 것으로 나누고 통상의 순익금은 고정자산이용에 의한 상각비를 포함하고 있으므로 그 일부를 상각비로 분할하여 손금에 넣어야 한다는 것을 논거로 들었다. 반면, 손금부정설은 고정자산의 멸실부분은 이미 기말의 시가평가에 반영이 되어 순익금 산정과정에 흡수되므로 손금산입하면 이중으로 계산된다는 것을 이유로 들고 있다.¹⁰²⁾

한편 과세당국은 「세무감가상각에 관한 특수 취급방(稅務減価償却に關する特殊な扱い方)」¹⁰³⁾을 채택하였다.¹⁰⁴⁾ 이에 의하면 회사가 이익처분방식으로 감가상각적립금을 적립한 경우에는 이를 소득으로서 과세하였지만 고정자산시가평가차손을 계상한 경우에는 손금에 산입할 수 있었다.¹⁰⁵⁾ 감가상각준비금 또는 감가상각적립금으로 적립하거나 그 명칭으로 손금계상한 경우¹⁰⁶⁾ 소득으로 보아 손금불산입한 것은 당시 과세당국이 손금 계상기준으로 현금주의를 채택

101) 高寺貞男/醍醐聡, 『大企業會計史の研究』, 同文館出版, 1979, 241-246면.

102) 손금산입설도 손익계산과정에서 감가상각비를 배분하여야 한다는 사고에는 이르지 못하고 있다는 점에서 한계가 있다. 이상 武田隆二(註8), 앞의 논문, 77-78면.

103) 1899년(메이지 32년) 10월 2일 주세국(主稅局)통첩. 그 내용은 武本宗重郎(註48), 앞의 책, 95-97면에 실려 있다.

104) 高橋志朗(註23), 앞의 책, 22면.

105) 1899년(메이지 32년) 10월 2일 주세국(主稅局)통첩; 大村巍(註6), 앞의 논문, 15-16면. 전통적으로 회계이론상 감가상각비의 개념과 관련하여서는 크게 두 가지 학설이 대립되었다. 자산평가설은 감가상각비를 자산가치의 감소로 설명하였고, 비용배분설은 감가상각비를 원가의 배분문제로 설명하였다. 국제회계기준 등 거의 대부분의 회계기준과 주요국의 세법은 비용배분설의 입장을 취하고 있다. 국제회계기준서 제1016호 문단 BC29; 김현동, “세법상 무형자산에 관한 규정의 문제점과 개선방안에 관한 연구”, 연세대학교 대학원 박사학위논문, 2011, 50-53면.

106) 감가상각회계를 도입하는 것을 조건으로 보조금을 지급받지 않은 업종의 경우 당초부터 이익처분방식을 채용하지 않을 수 없었던 기업이 많아서 1899년부터 1900년 사이에 특히 이익금분배로서 기계대소각적립금(機械代消却積立金)을 계상하는 회사가 급증하였다고 한다. 상세는 高寺貞男, 『明治減価償却史の研究』, 未來社, 1974, 246-259면.

했기 때문이었다.¹⁰⁷⁾ 1899년 소득세법 개정에 관여하였던 주세국(主稅局) 내국세과장 와카츠키 레이지로우(若槻禮次郎)도 장래의 감가 또는 멸실을 예상하여 계상한 금액은 현실적으로 지출된 금액이 아니므로 일종의 적립금에 해당하고 손금은 아니라고 하였다.¹⁰⁸⁾ 행정재판소도 그 논리를 따랐다.¹⁰⁹⁾

반면 고정자산시가평가차손을 손금으로 인정한 것은 일본상법(메이지 32년 법률 제48호로 개정된 것) 제26조 제2항이 재산평가시 시가주의를 규정하고 있었기 때문이다.¹¹⁰⁾ 위 규정에 따라 결산기에 자산의 시가가 전기에 비하여 감소한 경우에는 그 감소액을 손금으로 인정하였던 것이다.

그러나 회사측은 그와 같은 논리에 저항하였다. 그리고 1903년 일본우선주식회사(日本郵船株式會社)가 제기한 행정소송의 판결에서 약간의 진전이 있었다. 당시 행정재판소는 한 사업연도의 선박에 대한 감가로서 2퍼센트(내용연수 25년), 건물의 감가로서 1퍼센트(내용연수 50년)의 상각금 공제를 인정하고 이를 부인한 과세처분을 취소하였다. 그 이유로서 회사의 재산은 당시 상법 제26조 제2항에 따라 시가로 평가하여야 하지만 선박은 시가를 평가하기가 어렵고 건물은 가격이 변동한다는 점을 들고 있다.¹¹¹⁾ 위 판결을 전후하여 제소된 동양기선주식회사(東洋汽船株式會社), 오사카상선주식회사의 사건에 대하여도 선박의 감가상각비에 대하여 같은 취지의 판결이 선고되었다.¹¹²⁾ 위 판결들은 회사들이 감가상각비를 손금으로 인정한 것이 아니라 고정자산시가평가차손을 손금으로 인정한다는 논리를 전개하면서도, 다만 시가를 측정하기 어려우므로 회사들이 계상한 ‘원가에서 정액법에 따른 금액을 차감한 금액’을 시가 상당액으로 인정한 것에 불과했다.¹¹³⁾ 과세당국은 위 판결들을 계기로 과세당국도 감가상각비를 손금으로 인정하는 쪽으로 선회하였는데 감가상각비를 시가평가에 따른 평가차손의 한 형태로 이해하는 전제하에 있었다.¹¹⁴⁾ 그 결과 시가가 존재하는 경우에는 감가상각비를 공제한 자산 가액을 시가와 비교하여 보아야 하는 문제가 남게 되었다. 그리고 장부가액에서 직접 상각하지 않고 감가상각준비금 또는 감가상각적립금을 계상하는 간접법에 따른 감가상각은 일반적인 이익적립금으로 보

107) 高橋志朗(註23), 앞의 책, 22면.

108) 若槻禮次郎, 『現行租稅法論』, 和仏法律學校講義錄, 1900, 285~286면, 大村巍(註6), 앞의 논문, 18면에서 재인용.

109) 1900년(메이지 33년) 11월 14일 선고, 메이지 33년 제112호 판결.

110) 『財産目録에는 動産, 不動産, 債權其他ノ財産ニ其目録調製ノ時ニ於ケル價格ヲ付スルコトヲ要ス』.

111) 1903년(메이지 36년) 7월 10일 선고, 메이지 36년 제51호 판결.

112) 1903년(메이지 36년) 7월 10일 선고, 메이지 35년 제218호 판결 ; 1903년(메이지 36년) 12월 25일 선고, 메이지 36년 제123호 판결.

113) 高橋志朗(註23), 앞의 책, 23-25면 ; 忠佐市(註32), 앞의 논문, 7면.

114) 高寺貞男(註106), 앞의 책, 299-301면 ; 高寺貞男/醍醐聰(註101), 앞의 책, 254면 ; 武本宗重郎(註48), 앞의 책, 100-101면.

아 손금으로 인정하지 않았다.¹¹⁵⁾

일본정부는 1908년(메이지 41년), 1910년(메이지 43년)에 입법적인 해결책을 모색하였지만 그 목적을 달성하지 못했다.¹¹⁶⁾ 1913년(타이쇼우 2년)에 개정된 일본소득세법에도 감가상각비에 관한 규정은 들어있지 않았다. 오히려 1911년(메이지 44년) 제27회 제국의회에 제출된 일본상법 개정안 제190조의2 제2항이 감가상각비를 손금으로 인정하는 취지의 규정을 두고 있었다.¹¹⁷⁾ 그러나 위 규정도 의회 심의과정에서 폐기되었다.¹¹⁸⁾

입법적인 해결이 좌절되자 감가상각비에 관하여 적극적인 입장을 취하였던 과세당국도 주춤하였고 더 이상의 입법적 시도는 이루어지지 않았다. 그럼에도 불구하고 세무실무는 차츰 감가상각비를 손금으로 인정하는 방향으로 나아갔다. 그리하여 1918년(타이쇼우 7년) 4월 동경세무감독국은 훈령으로 「법인소득세영업세사무규정(法人所得稅營業稅事務規程)」을 작성했는데 그중에 감가상각비를 손금으로 인정하는 취지의 규정이 포함되어 있다. 또 주세국은 같은 해 7월 19일 주비(主秘) 제177호 주세국 통첩 「고정자산의 감가상각 및 시가평가손 인부취급방의 건(固定資産ノ減価償却時價評價損認否取扱方ノ件)」으로 「고정자산감구연수표(固定資産堪久年數表)」를 작성하여 각 세무감독국에 하달하였다. 위 통첩은 최초로 고정자산의 내용연수를 제시한 것이면서 동시에 고정자산을 평가감할 때의 감액비율 한도를 지시한 문건으로서 중요한 의미를 갖는다.¹¹⁹⁾ 앞서 살펴 본 1910년(메이지 43년) 제26회 제국의회에 제출된 소득세법 개정법률안의 의회논의과정에서 주세국장이 답변한 내용을 보면 주세국은 개정법의 시행에 수반하여 내용연수표의 작성을 준비하고 있었던 것 같다. 따라서 비록 소득세법의 개정은 이루어지지 않았지만 위 고정자산감구연수표는 그 작업의 결과로 보인다.¹²⁰⁾

위의 고정자산감구연수표가 나온 후 세무당국내에서도 평가감과 감가상각을 구분하자는 주장이 제기되었다. 즉, 세무부(稅務部)내에서 회계에 관한 권위자로 인정을 받았던 나카무라 츠구오(中村繼男)는 1920년 출판한 「개정 법인소득세법 상해」라는 저서에서 “평가감이라는 것은 자산의 현금에 대한 전화력(轉化力)을 말하고 감가상각이라는 것은 고정자산의 물리적 효용의 소비력을 계산하여 그 감가액을 소비연도의 수익에 부담시키는 사실을 말하는 것이므로 감가상각

115) 大村巍(註6), 앞의 논문, 17면.

116) 大村巍(註6), 앞의 논문, 17면.

117) 「계속하여 영업의 용도로 제공된 재산에 관하여는 전항의 규정에도 불구하고 그 취득가액 또는 제작가액에서 상당한 감가액을 공제한 가액을 부여할 수 있다(繼續シテ營業ノ用ニ供スル財産ニ付テハ前項ノ規定ニ拘ラズ其取得価額又ハ製作価額ヨリ相当ノ減価額ヲ控除シタル価額ヲ附スルコトヲ得)」.

118) 大村巍(註6), 앞의 논문, 18면.

119) 大村巍(註6), 앞의 논문, 18면, 25면. 그 구체적인 내용에 관하여는 위 논문 26~27면.

120) 高寺貞男(註106), 앞의 책, 318~319면. 그 후 1937년(쇼와 12년) 5월에 대장성주세국통첩으로 감구연수표가 전면적으로 개정되었고 1938년(쇼와 13년)에는 시국산업용감구연수에 관한 특례가 규정되었다. 1942년(쇼와 17년)에 기존의 규정들을 통합하여 「고정자산내용연수표」라는 명칭으로 통첩이 발령되었다. 이때부터 내용연수라는 표현이 사용되기 시작하였다. 忠佐市(註68), 앞의 논문, 1면, 6면.

액은 반드시 원가를 기초로하여 계산하여야 한다”라고 서술하고 있다.¹²¹⁾ 즉, 감가상각은 수익의 유무, 시가의 등락에 관계없이 계산된다는 점을 분명하게 한 것이다. 나카무라 츠구오의 주장은 세무부내에서 큰 영향을 주었고, 세무담당 공무원들이 감가상각의 본질에 대한 이해를 깊이 하는데 기여하였다.

세무실무상 감가상각비가 완전하게 인정을 받은 것은 1920년(타이쇼우 9년) 소득세법 개정 이후이다. 같은 해 8월 15일자 대장대신내훈(大藏大臣内訓)인 「소득세시행상취급심득(所得稅施行上取扱心得)」 제3조는¹²²⁾ 감가상각비의 손금산입을 분명하게 하는 동시에 이익처분방식도 인정하고 있다.¹²³⁾ 그러나, 감가상각준비금에 대하여는 통상의 이익유보를 위한 적립금(준비금)과 동일하게 취급하고 손금산입을 인정하지 않았다.¹²⁴⁾ 감가상각비를 손금산입할 때 자산에서 직접 평가감을 하는 방식을 직접법, 적립금을 적립하는 방식을 간접법이라고 하는데, 단순히 회계처리방식의 차이 때문에 과세상의 취급을 달리하는 점에 대해서는 지속적으로 비판이 제기되었다.¹²⁵⁾ 간접법에 의한 감가상각비의 손금산입이 인정된 것은 제2차 세계대전이 끝난 이후인 1948년(쇼와 23년) 일본법인세법시행규칙 개정을 통해서였다.¹²⁶⁾

3. 주식발행액면초과액의 과세문제

1899년(메이지 32년) 소득세법 개정시 법인소득과세가 도입된 직후부터 주식발행액면초과액의 과세 여부가 문제로 되었다.

121) 中村継男, 『改正法人所得稅法詳解』, 東京稅務二課會, 1920, 162~163면.

122) “법인의 자산감가상각 및 이월결손금의 전보는 그 사업연도의 손금으로 인정하여야 하고…(法人ノ資産減価償却及繰越缺損金ノ填補ハ其ノ事業年度ノ損金ト認ムベキモノナルヲ以テ)”라고 규정하고 있었다.

123) “법인의 계산에 있어서 순익금의 처분으로써 이를 행한 경우에도 그 순익이 발생한 사업연도에 있어서의 총손금 중에 이를 산입하는 것으로 한다(法人ノ計算ニ於テ純益金ノ処分シテ以テシタル場合ト雖其ノ純益ノ生ジタル事業年度ニ於ケル總損金中ニ以テ算入スヘキモノトス).”이상 大村巍(註6), 앞의 논문, 29면.

124) 주세국통칙으로 “법인의 자산감가상각은 손금에 속하는 것으로 하더라도 자산의 감가를 감가상각적립금으로 정리한 경우에는 그 적립금은 소득 중 유보된 것으로 한다(法人ノ資産減価償却ハ損金ニ屬スル雖會社力資産ノ減価ヲ表ハセセル減価償却積立金トシテ整理シタル場合ニ於テハ其ノ積立金ハ所得中留保シタルモノトス)”고 규정하였다. 大村巍(註6), 앞의 논문, 29면.

125) 大村巍(註6), 앞의 논문, 28-32면.

126) 高橋志朗(註23), 앞의 책, 27-28면, 51면 주50; 大村巍(註6), 앞의 논문, 32면. 吉国二郎 總監修, 『戦後法人稅制史』, 稅務研究会, 1996, 42면; 忠佐市(註68), 앞의 논문, 1면, 12-13면. 한편 1962년(쇼와 37년) 상법개정시에 회사의 계산과 관련하여 감가상각을 의무로 하는 규정이 제285조의3으로 창설되었다(“고정자산에 관하여는 그 취득가액 또는 제작가액을 매결산기에 상당하게 상각하여야 한다”). 高橋志朗(註23), 앞의 책, 51면 주51.

이 문제에 관하여 각 지역의 세무관리국에 주식발행액면초과액을 제1종소득, 즉 법인소득으로 과세할 것인지 문의가 있었는데, 주세국은 그때마다 과세하여야 한다는 회답을 주었다. 나아가 1907년(메이지 40년) 2월 4일에는 각 세무서마다 주식발행액면초과액의 과세가 다르게 처리되는 것을 막기 위해서 「주식회사가 액면 이상의 가격으로 주식을 발행한 경우 그 액을 초과한 금액은 소득에 산입하는 것으로 한다(株式会社カ額面以上ノ価格ヲ以テ株式ヲ発行シタル場合ニ於テハ其ノ額ヲ超ユル金額ハ所得ニ算入スヘキモノトス)」는 내용으로 제526호 주세국장통첩을 발령하였다. 그 의도에 관하여 앞서 본 나카무라 츠구오는 ① 회사의 통상의 업무집행에 의하여 발생하는 것은 아니지만 회사재산의 증가에 해당하고, ② 영리사업에 속하지 않는 일시의 소득에 해당하기 때문이라고 설명하고 있다.¹²⁷⁾

이 문제에 관하여는 이미 1900년대 초반부터 행정소송이 제기되었는데 초기의 행정소송은 쟁점이 적절하다고 보기 어려웠다. 1899년(메이지 32년) 소득세법 제5조 제5항은 ‘영리의 사업에 속하지 않는 일시소득’을 비과세소득으로 규정하였는데 주식발행액면초과금이 이에 속하는지 여부를 쟁점으로 하였기 때문이다. 행정재판소는 충분한 근거 제시 없이 주식발행액면초과금이 ‘영리사업에 속하는 소득’이라고 판단하였고 이러한 판단은 판례로 굳어졌다.¹²⁸⁾ 당시에는 회사 측, 과세당국, 법원 모두 주식발행액면초과금의 자본성 자체에 관한 인식이 없었다.¹²⁹⁾ 그 후 1908년의 공통은행사건(共通銀行事件) 사건에서 원고는 주식발행액면초과금을 자본과 동일시할 수 있다는 주장을 제기하였으나, 법원은 반대로 주식발행액면초과금은 영리사업에 속하는 이익임을 들어 그 주장을 배척했다.¹³⁰⁾

그 후 1913년 소득세법 개정시 비과세소득의 범위를 정한 기존 제5조가 개정되어 비과세소득 규정의 적용범위는 개인소득의 계산에 한정되게 되었다.¹³¹⁾ 따라서, 더 이상 회사들은 주식발행액면초과금이 영리사업에 속하지 않는 일시소득이라고 주장할 수는 없게 되었다.

그러나, 제1차 세계대전 후 일본경제의 호황으로 인하여 주식회사가 신주를 액면초과발행하는 경우가 많았기 때문에 주식회사들은 주식발행액면초과액에 대하여 과세하는데 더욱 반발하였다. 또한 연구가 심화됨에 따라 주식액면초과발행금의 본질에 관하여 자본설이 대두되었

127) 中村継男, “額面超過金に所得税を課する理由”, 『会計学論叢』, 제5집, 1920, 92면.

128) 행정재판소 1908. 4. 14. 선고, 메이지 40년 제48호 판결; 행정재판소 1908. 6. 23. 선고, 메이지 41년 제81호 판결.

129) 高橋志朗(註23), 앞의 책, 30면.

130) 행정재판소 1908. 10. 31. 선고, 메이지 41년 제79호 판결. 그러나 원고가 자본과 동일시할 수 있다고 주장한 근거는 그 당시 상법 제194조 제2항에 따라 주식발행액면초과금을 준비금에 전입하여야 한다는 것에 불과했다. 따라서 원고가 주식발행액면초과금의 자본성을 제대로 인식하고 있었다고는 보기 어렵다. 高橋志朗(註23), 앞의 책, 31면.

131) 이 개정을 계기로 법인소득계산이론이 소득원천설에서 순자산증가설로 전환되었다고 한다. 木村弘之亮, “シャープ法人税構想における資金調達誘引措置”, 日本租税研究協会 編, 『シャープ勧告とわが国の税制』, 日本租税研究協会, 1983, 115-116면.

다.¹³²⁾ 그 결과 자본설을 바탕으로 하여 주식발행액면초과액에 대한 과세의 취소를 구하는 행정소송이 여러 건 제기되어 큰 주목을 받게 되었다. 이런 주장에 대하여 과세당국은 법인의 자본을 제외한 순자산 증가는 모두 법인소득으로 보아야 한다는 독자적인 순자산증가설에 입각하여 반론을 제기하였다.¹³³⁾ 이런 입장은 주식액면총액만이 자본이라는 입장을 전제로 한 것이다.¹³⁴⁾

1919년 오사카상선주식회사[大阪商船株式会社]가 제기한 소송¹³⁵⁾에서 회사측은 ① 액면초과액은 주주가 회사의 목적을 달성하기 위하여 각출한 것으로서 주금과 동일한 성질을 갖고, 자본에 포함되는 것이며, ② 신주발행시의 액면초과금은 신주주가 구주주와 대등한 지위를 얻기 위하여 지출하는 것으로서 회사의 이익이 아니고, ③ 법인과세는 원천과세주의에 입각하여 각 주주에게 과세하는 대신에 편의상 회사에 과세하는 것이므로 주주가 주주로서 회사에 각출한 액면초과금은 소득세법상의 이익이라고 할 수 없으며, ④ 설사 액면초과금이 이익이라고 하더라도 법정준비금으로 전입되어 있는 금액은 이익으로 볼 수 없다는 주장을 펼쳤다.¹³⁶⁾

이에 관하여 행정재판소는 다음의 이유를 들어 원고의 청구를 기각하였다. 즉, ① 상법에서 자본이라고 하는 것은 주식액면금액을 가리키는 것이고, 액면초과금은 그 중에 포함되지 않는다. 액면초과금은 사원권을 행사하는데 어떠한 영향도 미치지 않는 동시에 주주에게 배당 등을 자유롭게 할 수 있어 자본에 관한 제한규정의 적용을 받지 않는다. ② 액면초과금이 영업상의 이익과 다른 것은 이익은 그 5퍼센트 이상을 자본의 25퍼센트에 달할 때까지 적립하면 되지만 액면초과금은 그렇지 않다는 점에 불과하고 이익과 어떠한 차이도 없다. ③ 소득세법이 원천과세주의를 취하고 있다고 해도 엄밀하게 모든 경우에 관철되고 있는 것은 아니다. 액면초과금은 반드시 각출한 해당 주주만의 이익으로 돌아가는 것은 아니고 주주중에서도 각출액과 이득액의 손익이 반드시 일치하는 것은 아니다. ④ 액면초과금을 법정준비금에 전입하는 것은 특정한 소득에 관하여 그 처리를 한정함에 따라 발생하는 결과에 불과하고 액면초과금의 성질을 변경하는 것은 아니라는 것이었다.¹³⁷⁾

위 판결이 선고된 이후 학계와 실무계에서는 격렬한 찬반론이 오갔다.¹³⁸⁾ 해석론에서는 두 입장이 팽팽하게 대립하였지만, 입법론으로서는 액면초과금을 과세하여야 한다는 견해가 다수설이었다. 이는 당시 제1차 세계대전 직후의 경제호황으로 인하여 빈부격차가 심화되었음에도 세제가 자본자에게 지나치게 유리하고 저소득자에게 불리하다는 이해에 바탕을 둔 것이었다.¹³⁹⁾

132) 木村弘之亮(註131), 앞의 논문, 118-128면.

133) 高橋志朗(註23), 앞의 책, 32면.

134) 이를 이익설이라고 한다. 高橋志朗(註40), 앞의 논문, 17면.

135) 행정재판소 1919.12.24. 선고, 타이쇼오 8년 제35호 판결.

136) 행정재판소 1919.12.24. 선고, 타이쇼오 8년 제35호 판결.

137) 大村巍(註6), 앞의 논문, 34-35면.

138) 大村巍(註6), 앞의 논문, 35-36면.

139) 大村巍(註6), 앞의 논문, 36-37면.

그 후 앞서 본 1927년 주비(主秘)제1호 통첩 제25항은 주식발행액면초과액을 익금에 산입한다고 규정하였다. 결국 이 문제는 1940년(쇼와 15년)에 임시조세조치법 개정¹⁴⁰⁾에 의하여 입법적으로 해결되었다. 즉, 액면초과금에서 주식발행비를 뺀 잔액을 액면초과금의 50퍼센트를 한도로 하여 익금불산입하도록 하였다. 그 후 1949년(쇼와 24년)에 공포된 「기업회계원칙」이 잉여금이라는 개념을 처음으로 채택함에 따라 자본잉여금과 이익잉여금간의 구분이 중요한 의미를 갖게 되었다. 이에 따라 1950년(쇼와 25년)의 개정 일본상법은 주식발행액면초과금을 자본준비금으로 적립하도록 규정하였는데 이로써 자본설의 입장이 입법적으로 확인되었다. 일본법인세법은 1950년(쇼와 25년) 개정시에 액면초과금에서 주식발행비를 공제한 금액을, 1951년(쇼와 26년) 개정시에 액면초과금 전액을 각각 익금불산입하도록 개정되었다.¹⁴¹⁾

4. 합병차익과 감자차익의 과세문제

합병차익과 감자차익은 자본거래로 인한 순자산증가에 해당하므로 그 본질은 액면초과금과 다르지 않다. 그러나, 1899년 법인소득세가 창설된 당시부터 액면초과금은 과세된 반면 감자차익과 합병차익은 과세에서 제외되었다.¹⁴²⁾

합병차익에 대하여 과세하지 않는다는 것은 과세당국의 행정해석에 따른 것이다. 과세당국은 특히 합병의 경우 당시 적용되던 일본상법 제82조의 해석상 합병회사는 피합병회사의 권리의무를 포괄적으로 승계하므로 피합병회사의 소득은 합병후에 합병회사에서 과세될 수 있어서 특별히 합병차익을 과세할 필요는 없다고 판단하였다.¹⁴³⁾

그러나, 그 후 위 일본상법 제82조와 관련하여 합병회사가 승계하는 것은 피합병회사의 ‘확정된’ 권리의무만이라고 해석이 변경되자 다시 합병차익의 과세가 문제로 되었다. 이에 주세국은 1917년(타이쇼우 6년) 7월에 회사합병차익에 대하여는 소득세를 과세하도록 하는 내용의 통첩을 발령했다. 주세국의 입장변화가 너무 갑작스러운 것이었으므로 비판이 제기되었다. 그 중에 유력한 비판은 합병차익 중에는 피합병회사의 전년도 이월금 및 적립금이 포함되어 있는데, 이 금액은 이미 과세된 것이므로 이중과세에 해당한다는 것이었다.¹⁴⁴⁾ 행정재판소는 합병차익이 자본출자 이외에 회사의 재산이 실제로 증가하는 것이라는 이유로 익금에 산입하여야 한다고 판시하였다.¹⁴⁵⁾

140) 高橋志朗(註23), 앞의 책, 38면 ; 大村巍(註6), 앞의 논문, 37면.

141) 이와 관련하여 신설회사가 승계한 자산의 시가가 소멸회사의 장부가액보다 높은 경우에 그 차액을 과세할 것인가 문제가 되었다. 행정재판소는 이를 재산평가차익이라고 볼 수 없음을 들어 과세결정을 취소하였다. 행정재판소 1915.12.15. 선고, 타이쇼오 4년 72호 판결.

142) 大村巍(註6), 앞의 논문, 38면.

143) 大村巍(註6), 앞의 논문, 38면.

144) 1922.5.15. 선고, 타이쇼오 11년 54호 판결.

주세국은 1920년(타이쇼우 9년) 소득세법 개정후 「소득세법시행상취급방심득(所得税法施行上取扱方心得)」¹⁴⁵⁾을 통해 합병차익을 총익금중에 산입하지 않는 것으로 하였다.¹⁴⁶⁾ 그러나, 단순하게 합병차익을 익금에 산입하지 않기로 한 것은 아니었다. 즉, 주비 제2호(主秘 第二号) 「소득세취급방통첩(所得税取扱方通牒)」¹⁴⁷⁾은 합병차익 중 적립금으로 이루어진 부분은 이미 과세된 것으로 보아 이는 익금에 산입하지 않지만¹⁴⁸⁾ 그 이외의 부분은 익금에 산입하여 과세를 한다는 입장을 밝히고 있다.¹⁴⁹⁾ 이러한 과세관청의 입장에 대하여는 찬반양론이 제기되었다.¹⁵⁰⁾

한편 감자차익에 대한 과세문제가 처음 불거진 것은 위 주비 제2호 「소득세취급방통첩」에서 부터였다. 위 통첩은 감자차익도 소득산출상 제외할 이유가 없다고 하여 익금에 산입하도록 하였다.¹⁵¹⁾ 그러나 판례는 이월결손금의 보전에 충당된 부분은 공제되어야 한다는 입장을 확립하였다.¹⁵²⁾ 나아가 판례는 대차대조표에 적립금과 이월결손금을 동시에 계상하고 있는 경우 이월결손금이 적립금을 초과하는 부분에 한하여 공제하여야 할 이월결손금으로 본다고 판시하였다.¹⁵³⁾

쇼와시대에 들어선 이후에도 감자차익 및 합병차익의 과세는 종종 문제가 되었으나 법의 개정은 1950년(쇼와 25년)에서야 이루어져 감자차익과 합병차익 중 합병감자차익 및 적립금으로 이루어진 부분이 익금불산입항목으로 되었다. 그리고 1965년(쇼와 40년)의 일본법인세법 전면

145) 1920년(타이쇼우 9년) 8월 19일 대장대신관방비령(大藏大臣官房秘令) 제57호.

146) 「법인의 합병의 경우에 승계된 자산가액이 합병을 위하여 발행한 주식금액을 초과한 경우의 이른바 합병차익은 이를 총익금중에 산입하지 않는 것으로 한다(法人ノ合併ノ場合ニ於テ承継シタル資産價格合併ノ為ニ発行シタル株式金額ヲ超過スル場合ノ所謂合併差益ハ之ヲ总益金中ニ算入セサルモノトス)」.

147) 1920년(타이쇼우 9년) 8월 대장대신내훈.

148) 「내훈(제2조)에 있어서의 합병차익을 총익금에 산입하지 않는다고 규정된 것은 보통의 경우에 합병차익은 이를 전기이월금으로 간주한다는 취지에 다름아니다(内訓(第二條)ニ於テ合併差益ヲ总益金中ニ算入セスト規定シタルハ普通ノ場合ニ於テ合併差益ハ之ヲ前期繰越金ト看做スノ趣旨ニ外ナラス)」.

149) 「합병차익으로 되어야 하는 자산가액이 피합병법인의 자본금, 비밀유보금으로부터 이루어진 경우에는 이를 총익금중에 산입하여야 한다(合併差益トカルヘキ資産價格カ被合併法人ノ資本金, 秘密留保金等ヨリ成ル場合ハ之ヲ总益金中ニ算入スルモノトス)」. 大村巍(註6), 앞의 논문, 39면.

150) 그 구체적인 내용은 大村巍(註6), 앞의 논문, 39-40면.

151) 「주식의 소각 또는 액면가 인하 등의 경우에 있어서 계산상의 차익이라도 소득산출상 이를 제외하여야 하는 것은 아니다(株式ノ消却又ハ切下等ノ場合ノオケル計算上ノ差益ト雖所得算出上之ヲ除外スヘキモノニアラス)」.

152) 행정재판소 1926.10.30. 선고, 타이쇼우 10년 70호 판결; 행정재판소 1927.5.27. 선고, 타이쇼우 2년 53호 판결; 행정재판소 1932.10.6. 선고, 타이쇼우 15년 43호 판결; 행정재판소 1933.7.8. 선고, 쇼와 8년 66호 판결. 忠佐市(註68), 앞의 논문, 9면.

153) 행정재판소 1933.7.8. 선고, 쇼와 8년 66호 판결; 행정재판소 1941.7.19. 선고, 쇼와 10년 69호 판결. 행정재판소는 적립금을 판단할 때 그 사용목적이 정해져 있는지 여부를 구별하지 않는 입장을 취했다. 행정재판소 1933.10.12. 선고, 쇼와 8년 63호 판결. 이상, 忠佐市(註68), 앞의 논문, 9면.

개정시 비로소 자본거래로 인한 순자산증가는 원칙적으로 익금불산입항목이 되었다.¹⁵⁴⁾

5. 이월결손금의 문제

1899년(메이지 32년) 법인소득세가 도입될 당시에 일본정부는 의회 논의과정에서 이월익금에 대하여 과세하지 않는다는 점을 분명하게 하였다.¹⁵⁵⁾

1899년(메이지 32년) 「소득세법시행상취급방심득(所得税法施行上取扱方心得)」¹⁵⁶⁾ 제1조는 전년도 이월익금은 해당년도의 익금과 관계가 없지만¹⁵⁷⁾ 전년도 이월손금은 해당년도의 손금으로서 익금에서 공제되는 것으로 하였다. 즉 전년도 이월익금은 해당년도의 익금과 관계가 없지만¹⁵⁸⁾ 전년도 이월손금은 해당년도의 손금으로서 익금에서 공제되도록 한 것이다. 당시의 구 일본상법(메이지 32년 법률 제48호) 제67조가 「회사는 손실을 보전한 후가 아니면 이익배당을 할 수 없다(会社ハ損失ノ補填ヲ为シタル後ニアラザレバ利益ノ配当ヲ为スコトヲ得ス)」라는 규정을 둔 것을 제1종 소득의 계산에 수용한 것이라고 할 수 있었다.¹⁵⁹⁾ 이러한 입장은 1920년(타이쇼오 9년) 일본소득세법 개정시까지 이어져 「소득세시행상취급방심득(所得税施行上取扱方心得)」¹⁶⁰⁾은 이월결손금을 손금으로 취급하도록 하고 있다.¹⁶¹⁾

154) 大村巍(註6), 앞의 논문, 40-41면.

155) 1899년(메이지 32년) 1월 16일 제13회 제국의회 귀족원 소득세법중개정법률안특별위원회속기록 제2호, 3면 정부위원 와카츠키 레이지로우(若槻禮次郎)의 발언. 행정재판소 메이지 1903. 5. 29. 선고, 메이지 36년 58호 판결.

156) 1899년(메이지 32년) 4월 1일 대장성내훈(大藏省内訓).

157) 「제1종소득(법인소득)을 산출하는 경우에 있어서 총익금 중 전년도 이월익금을 포함하는 것은 전년에 이미 소득세를 부과한 것이므로 이를 공제하고 또는 총손금중 전년도 이월결손금을 포함하거나 또는 이를 포함하지 않았더라도 총익금에서 총손금을 공제한 순익금으로써 전년도이월손금의 전보에 충당한 경우에는 전년도 이월손금은 손금으로써 공제하는 것으로 한다[第1種所得(法人所得)ヲ算出スル場合ニ於テ总益金中前年度繰越益金ヲ包含スルモノハ前年既ニ所得税ヲ賦セラレタルモノナルヲ以テ之ヲ控除シ又ハ总損金中前年度繰越欠損金ヲ包含シ若ハ之ヲ包含セザルモ总益金ヨリ总損金ヲ控除シタル純益金ヲ以テ前年度繰越損金ノ補填ニ充当シタルトキハ前年度繰越損金ハ損金トシテ純損金ヨリ控除スルモノトス]」. 이월익금 이외에도 일반적인 적립금 산입의 경우도 마찬가지로 익금에 산입하지 않도록 규정하고 있었다. 雪岡重喜(註6), 앞의 책, 48면.

158) 이월익금 이외에도 일반적인 적립금 산입의 경우도 마찬가지로 익금에 산입하지 않도록 규정하고 있었다. 雪岡重喜(註6), 앞의 책, 48면.

159) 大村巍(註6), 앞의 논문, 42면; 忠佐市(註32), 앞의 논문, 14면. 우리 상법은 이와 같은 규정을 두지 않고 있으나 마찬가지로 해석하고 있다는 점도 흥미롭다.

160) 1920년(타이쇼오 9년) 8월 19일 대장대신관방비령(大藏大臣官房秘令) 제57호.

161) 즉 그 제1조는 「법인의 소득계산상 전기이월금은 이를 총익금 중에 산입하지 않는 것으로 한다(法人ノ所得計算上前期繰越金ハ之ヲ总益金中ニ算入セサルモノトス)」라고 규정하고, 이어서, 제3조는 「법인의…이월결손금의 보전은 그 사업연도의 손금으로 인정하여야 하는 것으로서 법인의 계산에 있어

이월결손금의 문제는 1926년(타이쇼오 15년)의 일본소득세법 개정후에 일본소득세법시행규칙 제1조로 「법인의 전사업연도로부터 이월된 익금 또는 손금은 그 사업연도의 소득계산상 익금 또는 손금에 이를 산입하지 않는다」는 규정이 신설되면서 그때까지 인정되어 왔던 이월결손금의 손금산입규정이 없어짐에 따라 다시 논란의 대상이 되었다.

위와 같은 개정은 세 가지 이유에 기한 것이었다. 첫째, 소득의 본질이라는 관점에서, 소득의 기간적 계산단위인 1 사업연도의 소득을 순수하게 독립된 것으로 파악하려고 한 것이다. 즉, 소득세법은 소득을 ‘각 사업연도의’ 총익금과 총손금의 차액으로 계산하므로 그 취지를 충실하게 고수하겠다는 것이다. 제1종 소득을 배당가능이익과 구별하려는 의도도 담겨 있다고 하겠다.¹⁶²⁾ 둘째, 법인과 개인간에 균형을 도모하기 위한 것이다. 개인소득세에 대해서는 이월결손금 공제를 인정하지 않았던 것과 균형을 맞추기 위한 것이다. 셋째, 동족회사 기타 회사와의 사이에 결손금 처리방법과 무관하게 균형을 지키기 위한 것이었다. 일반적인 주식회사는 신용 또는 배당의 문제와 얽혀있어 쉽게 할 수 없었지만, 개인적 동족회사의 경우 자산의 평가차손을 거액으로 계상하여 그 이후 사업연도의 이월결손금으로 세부담을 면하려고 하는 경향이 있었기 때문이었다.¹⁶³⁾

이에 대한 비판으로는 다음과 같은 것이 있었다. 첫째, 입법절차가 공정하지 않았다는 것이다. 이는 1926년(타이쇼오 15년)의 일본소득세법 개정시 의회에서 상당한 수정이 이루어졌고 논의도 많았음에도 정작 중요한 사항을 의회의 논의대상으로 되지 않는 사항을 시행규칙을 통해서 개정했다는 것이다. 특히 종래 소득계산규정은 대장대신의 내훈에서 정했는데, 내훈이 아닌 시행규칙에 의한 것이라는 점에서도 비난이 거셌다.¹⁶⁴⁾ 둘째, 담세력의 관점에서 결손회사가 간신히 이익을 내는 시점에 영향을 받게 된다는 것이다. 셋째, 이월결손금을 인정하지 않더라도 다른 조작을 통해서 같은 결과를 발생시킬 수 있다는 것이다. 넷째, 영업이 계절적, 시기적인 영향을 크게 받는 법인의 경우에는 세부담이 불균형하다는 것이다.¹⁶⁵⁾

비판론에도 불구하고 위 개정은 일본법인소득과세의 역사에서 중요한 의미를 갖는다. 그 당시 소득계산에 관한 규정의 해석은 상법규정 또는 그 해석에 따르는 것이 일반적이었는데, 처음으로 ‘세법(령)’에 독자적인 계산규정이 등장한 것이기 때문이다.¹⁶⁶⁾ 그 후 1940년(쇼와 15년)의

서 순익금의 처분으로서 이를 행하는 경우에도 그 순익이 발생한 사업연도에 있어서의 총손금중에 이를 산입하여야 한다(法人ノ…繰越欠損金ノ補填ハ其ノ事業年度ノ損金ト認ムヘキモノナルヲ以テ法人ノ計算ニ於テ純益金ノ処分トシテ之ヲ爲シタル場合ト雖其純益ノ生ジタル事業年度ニ於ケル总損金中ニ之ヲ算入スヘキモノトス),」라고 규정하고 있다. 大村巍(註6), 앞의 논문, 42-43면.

162) 忠佐市(註32), 앞의 논문, 15면.

163) 이상 堀口和哉, “法人課税の創設と所得計算の発展”, 『国学院経済学』, 第47卷 第3・4号, 1999, 48-49면; 織田吉藏, “法人の繰越欠損金と所得税”, 『会計』 제19권 제5호, 1926, 87-91면.

164) 大村巍(註6), 앞의 논문, 42-43면.

165) 이상 織田吉藏, “法人の繰越欠損金と所得税”, 『会計』 제19권 제5호, 1926, 74-80면.

세제 개정시가 되어서야 이전 3년 내의 이월결손금 범위 내에서 손금산입하는 규정이 신설됨으로써 이월결손금의 공제가 인정되게 되었다.

6. 수취배당금 비과세 문제

다른 회사로부터 받은 배당금 및 이자에 관한 취급은 법인의 본질에 대한 견해의 변화, 개인 소득세의 종합과세화 등에 따라 큰 변화를 겪었다.

1899년(메이지 32년) 소득세법 제4조 제2항은 ‘전항 제1호의 경우 익금 중 이 법률에 따라 소득세가 부과된 법인으로부터 수취한 배당금 및 이 법률시행지에서 지급받은 공채·사채의 이자가 있는 경우 이를 공제한다’고 규정하였으므로 이러한 수입금은 총익금에서 공제되어 비과세되었다. 그러나 1920(타이쇼오 9년) 개정으로 위 규정은 삭제되고 수취배당금 등은 과세되었다. 법개정과 함께 「소득세법시행상취급방심득(所得稅法施行上取扱方心得)」 제5조는 ‘법인의 총익금 중 국채 이외의 공채의 이자 기타 제2종 소득 또는 다른 법인으로부터 수취한 배당금(그 소득세를 부과하였는지 여부는 묻지 않는다)이 있어도 이를 공제하지 않고 과세소득으로 계산한다’라고 규정하였다. 나아가 1926년(타이쇼오 15년) 개정시에는 이자 등 수입에 관하여 제21조 제2항으로 ‘법인이 각 사업연도에 관하여 납부한 제2종 소득에 대한 소득세액은 명령이 정한 바에 따라 해당 사업연도의 제1종 소득에 대한 소득세액으로부터 이를 공제한다’라는 규정을, 제3항으로 ‘전항의 경우 공제되어야 하는 제2종 소득에 대한 소득세는 제1종 소득 계산상 이를 손금에 산입하지 않는다’라는 규정을 각각 두었다.

IV. 일본의 법인세 소득계산구조의 특징

1. 독일법 계수의 영향

가. 재산법 및 확정결산주의의 계수

일본의 법인세 소득계산구조의 특징으로서 우선 들 수 있는 것은 독일법 계수의 영향이다. 이는 독일의 세법이 취하고 있던 확정결산주의와 독일상법회계를 그대로 수용함에 따라 자연스럽게 이루어진 것이라고 할 수 있다. 특히 당시 독일상법회계 및 독일세법의 이익계산체계는 독일 회계학자였던 요한 프리드리히 세르(Johann Friedrich Schär)의 재산법 체계(2계정설)를 바탕으로 한 것이었으므로,¹⁶⁷⁾ 세르의 이익계산체계가 일본으로 계수되는 결과가 되

166) 大村巍(註6), 앞의 논문, 45면.

167) 長穰(註31), 앞의 논문, 85면.

었다.¹⁶⁸⁾ 세르는 회계의 수학적 기초로서 이계정설(二計定說)을 주창했다. 이계정설은 재산계정과 자본계정이라고 하는 두 계정의 대조에 입각하여 기업회계의 전구조를 설명하려고 한 회계이론으로서 재산법을 확립한 이론이라고 할 수 있다.¹⁶⁹⁾

나. 독일법 계수의 한계

독일법 계수의 영향이 법인세 소득구조계산 초기에는 현저했지만, 점차로 그 영향력이 약해졌다는 점은 주목할 만하다. 즉, 다른 법률의 분야와 달리 법인세제의 경우에는 후술하는 바와 같이 세무실무의 영향력이 매우 컸다. 그 이유는 일본상법상의 상법회계가 독일상법의 상법회계와 같은 수준에 이르지 못했기 때문이었다. 따라서 세무실무가들이 이해하는 범위 내에서 세법의 규범목적에 따라 이루어진 세무관행이 행정해석의 형식으로 축적되면서 일본 독자의 소득계산구조가 성립하게 된 것이다. 이런 면에서 보자면 일본의 법인세제가 독일의 법인세제로부터 구조적인 영향을 받은 것은 사실이지만 개별 규정 수준에서 독일의 계수법제라고 단언하기는 어렵다고 판단된다.

2. 세무실무를 통한 세무회계의 형성

일본은 확정결산주의를 채택하고 있었음에도 불구하고 일본상법의 계산규정 자체가 충분하지 않았고 이를 보완할 수 있는 회계기준이나 회계관행도 확립되지 않은 상태였다. 따라서 실무계에서는 재판례 및 과세당국의 해석을 바탕으로 계산규정 및 회계실무를 보완하고 육성하기 위한 노력을 계속하였다. 그리고 그 최초의 결실이 앞서 본 1927년 주비 제1호 통첩이라고 할 수 있다. 특히 당시에는 부과과세제도를 채택하고 있었으므로 세무법령의 해석 적용은 일차적으로 과세당국에게 위임이 되어 있었기 때문에 과세당국의 역할이 컸다.¹⁷⁰⁾ 과세당국이 정립한 세무회계실무 또는 회계관행은 대체로 행정재판소의 판례에 의하여 지지를 받아 세무관습으로 확립되는 경향을 보였다. 그러나 세무법령의 해석이 법령의 형식으로 정리되는 경우는 많지 않았

168) 小林俊昭(註45), 앞의 논문, 103면, 107면.

169) 이계정설은 다음의 기본등식에서 출발한다.

$$\text{회계주체가 소유한 전재산의 가치(=재산)} = \text{자본주의 순자산(=자본)}$$

다시 재산은 적극재산(자산)과 소극재산(부채)으로 구별되므로 위의 등식은 다시 다음과 같이 표현된다.

$$\text{자산} - \text{부채} = \text{자본}$$

결국 위 등식에 따르면 이익의 증감은 순자산의 증감에 의하여 측정된다. 이상 小林俊昭(註45), 앞의 논문, 103면, 108면.

170) 吉国二郎(註40), 앞의 책, 92-93면; 鈴木一水(註4), 앞의 책, 200면.

다.¹⁷¹⁾ 또한 과세당국이 정립한 세무회계실무는 반대로 기업회계실무의 형성에 큰 영향을 미쳤다.¹⁷²⁾ 물론 타이쇼오 시대 이후 소득계산과 관련하여 기업회계이론의 영향을 적지 않게 받은 것도 부인할 수 없다.¹⁷³⁾

따라서 제2차 세계대전 이후 1950년의 샤우프 세제가 성립하기 이전까지 법인세 소득계산구조는 법령으로 정립되지 않고 전적으로 과세당국의 판단과 해석에 백지위임되어 있었다고 하여도 과언이 아닌데 이를 관료세무회계라고 부르는 이도 있다.¹⁷⁴⁾

세무실무가였던 카타오카 세이이치(片岡政一)는 법인소득이 상법 및 재무회계에 바탕을 두고 법인 재산의 증감변화를 측정한 재무제표를 기본 소재로 하여 파악되지만 세법의 독자적 필요성에 따라 이를 수정할 필요가 있다고 전제하고, 그 수정에 관한 사항을 법률에 정해 놓은 입법례도 있지만 제2차 세계대전 종전 이전의 일본은 이를 세무관습에 맡겨두었다고 하면서 그 이유로는 법률에서 정할 경우에 사정에 맞추어 신속하게 정할 수 없다는 점을 들고 있다.¹⁷⁵⁾ 일본의 경우 세무실무를 통하여 소득계산구조가 성립하였으므로 집행의 편의성과 확실성에 치중하는 경향이 강하게 되었다고 판단된다. 그리고 그 영향은 오늘날 우리나라의 법인세제에도 어느 정도 유효하다고 생각된다.

171) 吉国二郎(註40), 앞의 책, 92면.

172) 이를 ‘역기준성(逆基準性)의 싹’이라고 표현하기도 한다. 이상 鈴木一水(註4), 앞의 책, 201면.

173) 堀口和哉(註163), 앞의 논문, 67-68면.

174) 高橋志朗(註40), 앞의 논문, 13면; 高橋志朗(註23), 앞의 책, 21-22면, 48면 주29; 長谷川忠, 『近代税務會計論』, 5訂版, ダイヤモンド社, 1975, 6면; 畑山紀, “富岡税務會計学の形成・応用の過程と发展方向”, 富岡幸雄博士古稀記念論文編集委員会, 『税務會計研究の現代的課題』 第一法規, 1995, 3-4면. 예를 들어 세무실무가(토쿄세무감독국사무관)였던 카타오카 세이이치(片岡政一)은 다음과 같이 말하고 있다.

“...세무행정에서 과세기술의 문제는 우선 ‘이익’의 계량이라고 하는 것에 집중된다. 이러한 세무집행관청의 직능의 발로(發露)로서 이익계량에 관한 많은 실험칙(實驗則)에 의하여 이루어진 세관습이 성립하고, 이것이 사회적으로도 의의를 갖게 된다. 그런데, 세관습에 대해서는 재료적(材料的)으로도 방법적으로도 세무관리의 연구가 전문적이고 사실에 접촉하고 있으며 세무관청의 내규에도 부합하므로 바로 그 세무관리의 체험이 세무의 해석에 의의를 갖는 것이라고도 할 수 있다. 이러한 이유로 나는 예전부터 일반부기회계이론에 대하여 세관습화된 손익인정의 정형(定型) 해석의 기준을 종합통일하는 것에 흥미를 가져 이 연구에 대하여 ‘세무회계’라는 명제를 붙여 부르고 있는 것이다...

...세무회계는 세무당국의 실무에서 이루어진 세관습의 집적을 골자로 하여 그 원리를 연구하여야 하므로 세무의 체험을 갖기 않고 이를 논하는 것은 허용되지 않는 것이 마땅하다...”

이상 片岡政一, 『税務會計原理』, 文精社, 1935, 3-6면.

175) 片岡政一, 『税法上の損益』, 第一書房, 1938, 28면.

V. 법인세 소득계산구조의 계수 관계

1. 서 설

1920년 조선소득세령이 제령(制令)¹⁷⁶⁾으로 제정됨에 따라 조선에 대하여도 법인소득과세가 실시되었다. 조선소득세령은 일본소득세법을 조선에서 실시하기 위하여 단순화시킨 것이라고 할 수 있는데 일본소득세법의 개정에 맞추어 거의 매년 개정이 되었다. 그리고 1945년 해방 후인 1949년 11월 7일에는 우리 법인세법이 제정되었다. 이 제정 법인세법은 몇 개의 조문과 신고납세방식이 도입되었다는 점을 제외하면 1940년 제정 일본법인세법을 거의 그대로 옮겨 온 것과 다를 바 없는 법률이었다.¹⁷⁷⁾ 결국 조선소득세령과 1940년 일본법인세법이라는 두 갈래 길을 통하여 일본법인세제의 소득계산구조가 우리나라 법인세제로 계수되었다고 할 수 있다.

2. 조선소득세령에 의한 계수

가. 1920년 제정 조선소득세령(제령 제16호)

1920년 제정된 조선소득세령은 조선에 본점 또는 주된 사무소가 있는 법인은 법인의 초과소득, 유보소득, 배당소득, 청산소득, 자산·영업소득에 대하여 법인세를 납부할 의무를 지도록 하였다(같은 령 제3조). 이때 법인의 소득은 각 사업연도의 총익금에서 총손금을 공제한 금액에 의하되 보험회사의 경우 각 사업연도의 이익금 또는 잉여금에 의하도록 하였다(같은 령 제4조 제1항). 이와 같은 계산구조는 같은 해 개정된 일본소득세법의 소득계산구조와 완전히 일치하는 것이다. 그리고 역시 구체적인 총익금 및 총손금의 계산 규정이 결여되어 있는 점도 1920년 일본소득세법과 동일하다. 당시의 실무서를 보면 법인세 과세소득산정의 실무도 일본에서와 다르지 않았던 것으로 보인다.¹⁷⁸⁾

나. 1927년 조선소득세령(제령 제8호)

1927년 4월 1일 개정된 조선소득세령은 법인의 과세소득을 보통소득, 초과소득, 청산소득으

176) 1911년 제정된 법률 제30호 「조선에 시행하는 법령에 관한 법률(朝鮮ニ施行スヘキ法令ニ關スル法律)」 제1조는 “조선에서는 법률을 요하는 사항은 조선총독의 명령으로써 이를 규정할 수 있다”라고 규정하고 있으며, 같은 법 제6조는 “제1조의 명령은 제령(制令)이라고 한다”라고 규정하고 있다.

177) 두 법률의 유사성에 대해서는 부록을 참조하라.

178) 예컨대, 松田金一郎, 「朝鮮所得稅令釋義」, 朝鮮財務協會京畿道支部, 1925, 16-63면. 그 이후의 시기 도 마찬가지이다. 寺山時二, 「朝鮮所得稅令精義」, 朝鮮財務協會, 1935, 51-131면; 寺山時二, 「改訂朝鮮所得稅令精義」, 朝鮮財務協會, 1941, 52-136면.

로 나누고(같은 령 제3조), 그 중 보통소득은 법인의 각 사업연도 총익금에서 총손금을 공제한 금액에 의하되 보험회사의 경우 각 사업연도의 이익금 또는 잉여금에 의하도록 규정하고 있다(같은 령 제4조 제1항). 1927년 조선소득세령의 과세소득 계산구조는 1926년 일본소득세법의 과세소득 계산구조를 그대로 옮겨 놓은 것이다. 그리고 그 이외에는 소득계산에 관한 구체적인 규정은 없다.

다. 1940년 조선소득세령(제령 제6호)

1940년 4월 1일 개정된 조선소득세령은 법인의 과세소득을 보통소득, 청산소득으로 나누고(같은 령 제3조), 그 중 보통소득은 법인의 각 사업연도 총익금에서 총손금을 공제한 금액에 의한다고만 규정하였다(같은 령 제6조 제1항). 한편 3년 이내의 이월결손금은 이월공제가 가능하도록 하였다(같은 령 제6조 제2항). 그 이외에는 종전과 차이가 없다. 위 규정들 역시 1940년 제정 일본법인세법의 개정 사항을 그대로 반영한 것이다.¹⁷⁹⁾

3. 제정 법인세법에 의한 계수

저자가 확인한 바로 우리나라의 제정 법인세법에 관하여 현존하는 가장 오래된 저술은 1951년 경상남도 재무국 직세과장을 역임한 김을성이 쓴 「현행 법인세법의 개요」이다.¹⁸⁰⁾ 위 김을성의 기술에 따르면 총익금, 총손금의 정의에 관하여 일본의 논의를 거의 그대로 전개하고 있다.¹⁸¹⁾ 개별 쟁점에 관하여 살펴 보자면 자산의 평가손익을 총익금 또는 총손금에 산입할 수 있다고 하고[법인세법 시행규칙(1951.1.1. 재무부령 제35호) 제13조], 주식발행액면초과금은 익금 산입하며(같은 시행규칙 제13조, 제14조), 감가차익은 익금산입 또는 손금불산입하고(같은 시행규칙 제13조, 제19조) 감가상각비는 손금산입하는 것으로 기술하고 있다(같은 시행규칙 제32조). 또한 같은 시행규칙 제25조는 상여금은 사용인에 대한 것은 이익처분에 의한 것을 제외하고 손금산입하고 임원에 대한 것은 정관의 규정이나 총회의 결의에 의하여 명백히 손금임이 인정되는 경우를 제외하고 이익처분에 의한 것으로 본다고 규정하여 그 당시 일본법인세법의 해석론을 충실하게 따르고 있다.¹⁸²⁾ 위 내용들은 일본이 1947년 이후 소득계산규정을 법인세법령에 명문화한 것과 마찬가지로 법인세법 시행규칙에 규정되어 있다.

179) 앞서 1934.4.30. 개정된 조선소득세령(제령 제6호) 제65조는 동족행위계산부인을 규정하였다.

180) 저자의 서문을 보면 “小著의 意圖는…難解한 稅法을 平易하게 解説하고 稅務計算의 原則과 稅額算出의 實例를 豊富히 公開하고…關係書式까지 無漏掲載하여…”라고 되어 있어 실제 세무실무의 내용이 반영된 저술임을 알 수 있다. 김을성, 「현행 법인세법의 개요」, 대한세제연구회, 1951, 서문.

181) 김을성(註180), 앞의 책, 19-20면.

182) 김을성(註180), 앞의 책, 36-97면.

VI. 결 론

이상에서 살펴 본 바를 정리해 보면 우리 법인세법상의 과세소득계산구조는 일본 법인세제의 과세소득계산구조를 거의 그대로 계수한 것이라고 할 수 있다. 그리고 일본 법인세제의 과세소득계산구조는 독일법의 영향을 강하게 받으면서도 독자적인 발전을 거쳐서 성립한 것이다. 현재 우리가 법인세 소득계산과 관련해서 자명하게 받아들이고 있는 것들 중 적지 않은 것들이 사실 적지 않은 혼란을 거쳐서 성립한 것이기도 하고 동시에 순전히 연혁적 이유로 성립한 것이기도 하다. 전자의 예로 감가상각비의 손금산입을, 후자의 예로 확정결산주의를 들 수 있을 것이다. 따라서 우리가 법인세 소득계산과 관련된 현행 규정을 해석하고 입법론을 전개할 때에는 과거 해당 규정의 연혁을 면밀하게 검토함으로써 보다 합리적인 결론을 도출할 수 있을 것으로 생각된다.

예를 들어, 자본거래에 부당행위계산부인규정을 적용할 것인지 여부의 문제와 관련해서는 일차적으로 일본이 위 규정을 계수한 당시 독일세법규정의 해석론을 참고할 필요가 있을 것이다. 또한 국제회계기준의 도입에 따라서 확정결산주의를 그대로 고수할 것인지 여부에 대한 논의가 과거에 있었고, 지금도 그 논의는 진행중인데 확정결산주의의 도입경위에 연혁적인 측면이 강했다는 점을 이해한다면 (그 필요성이 인정된다는 전제하에서) 확정결산주의를 포기하는 결정도 용이하게 할 수 있을 것이다.

본 연구의 효용이 보다 극대화하려면 개별 규정 또는 개별 제도에 대해 보다 심화된 연구가 필요할 것이라고 생각된다. 이에 대해서는 후속 연구를 기약하기로 한다.

참고문헌

- 김을성. 1951. 『현행 법인세법의 개요』, 대한세제연구회.
- 김현동. 2011. “세법상 무형자산에 관한 규정의 문제점과 개선방안에 관한 연구”, 연세대학교 대학원 박사학위논문.
- 황남석. 2013. “법인세법상 이익처분에 의한 상여금의 손금불산입 재고”, 『조세법연구』 제19권 제2호.
- _____. 2012. “세법상 준비금에 관한 고찰”, 『조세법연구』 제18권 제3호.
- 高橋志朗. 2011. 『わが国税務会計の発達とシャウプ勸告』, 同文館出版.
- _____. 1997. “わが国税務会計発達史の研究(上)”, 東北学院大学論集「経済学」135号.
- 高寺貞男. 1974. 『明治減価償却史の研究』, 未来社.
- 高寺貞男/醍醐聡. 1979. 『大企業会計史の研究』, 同文館出版.
- 高田正淳 編. 1984. 『テキストブック会计学 (6): 税務会計』, 有斐閣.
- 関口健一郎. 1916. 『改正所得税法要義』, 巖松堂書店.
- 堀口和哉. 1999. “法人課税の創設と所得計算の発展”, 『国学院経済学』, 第47卷 第3・4号.
- 吉国二郎 総監修. 1996. 『戦後法人税制史』, 税務研究会.
- 吉国二郎. 1965. 『法人税法』, 財経詳報社, 1965.
- 大審院. 1896. 『大審院民事判決録』第8集 第5卷, 東京法学院.
- 大村巍. 1977. “会計思考の発展と所得計算論争—大正年代の論争を中心として—”, 『税大論叢』11号.
- 鈴木保雄 等. 1938. 『最新会社税務精説』, 賢文館.
- 鈴木一水. 2013. 『税務会計分析—税務計画と税務計算の統合』, 森山書店.
- ロessler. 1884. 『ロessler氏起稿商法草案: 上』, 司法省.
- 明治財政史編纂会 編. 1904. 『明治財政史 第6卷 租税(2)』, 丸善.
- 木村弘之亮. 1983. “シャウプ法人税構想における資金調達誘引措置”, 日本租税研究協会 編, 『シャウプ勸告とわが国の税制』, 日本租税研究協会.
- 武本宗重郎. 1913. 『改正所得税法釈義』, 同文館.
- 武田昌輔. 1999. “確定決算基準主義”, 『企業会計』51卷 1号.
- _____. 1990. “税務会計の史的発展とその現代的意義”, 『税務会計研究』第1号.
- 相京溥士. 2011. “法人課税規定の変遷と法人税法22条4項の解釈”, 『税法学』566号.
- 上林敬次郎. 1901. 『所得税法講義』, 松江税務調査会.
- 雪岡重喜. 1955. 『所得税.法人税制度史草稿: 調査資料』, 大蔵省主税局調査課.
- 小林俊昭. 2005. “「シェア—簿記会计学原理」の歴史的展開—日本商法および税法が継受した原理—”, 『長野経済短期大学論叢』第42号.
- 松尾俊彦. 1995. “明治期におけるわが国の商法会計制度に関する一考察”, 『呉女子短期大

学紀要」9号.

松本烝治. 1905. 「商法原論：第1巻」, 東京法学院大学.

松田金一郎. 1925. 「朝鮮所得稅令釋義」, 朝鮮財務協會京畿道支部.

寺山時二. 1935. 「朝鮮所得稅令精義」, 朝鮮財務協會.

寺山時二. 1941. 「改訂 朝鮮所得稅令精義」, 朝鮮財務協會.

新井益太郎. 1959. “わが国法人課稅の歴史的變遷：上”, 「政治經濟論叢」第8巻 第3号.

安藤英義. 1985. 「商法會計制度論」, 国元書房.

長谷川忠. 1975. 「近代稅務會計論」, 5訂版, ダイヤモンド社.

畑山紀. 1995. “富岡稅務會計学の形成・応用の過程と發展方向”, 富岡幸雄博士古稀記念論文集編集委員会, 「稅務會計研究の現代的課題」第一法規.

田中章介. 2003. “わが国商法上の財産評價問題の遡及的考察”, 「鳥取環境大学紀要」1号.

井上久弥. 1993. “確定決算主義見直し論の吟味”, 「企業會計」45巻 8号.

清永敬次. 1962. “稅法における同族会社の行為計算の否認規定(1)－大正12年所得稅法及び大正15年所得稅法－”, 「法学論叢」72巻 1号.

忠佐市. 1979. “確定決算主義の原則と法第22条第4項”, 「稅經通信」34巻 11号.

_____. 1974. “プレ稅務會計史(未定稿)(1)”, 「商学集志」44巻 1号.

_____. 1975. “プレ稅務會計史(未定稿)(2)”, 「商学集志」45巻 1号.

片岡政一. 1943. 「会社稅法の詳解」, 文精社.

_____. 1938. 「稅法上の損益」, 第一書房.

_____. 1935. 稅務會計原理, 文精社.

_____. 1932. 「稅務會計」, 森山書店.

坪谷善四郎 외. 1890. 「日本商法註釈：上」, 博文館.

Schütz, Robert, 2002, Der Maßgeblichkeitsgrundsatz gemäß § 5 Abs. 1 EStG – ein Fossil?

The Formation and Reception of Income Circulating Structure of Korean Corporate Tax

Hwang, Nam Seok^{*}

—〈Abstract〉—

In this article the author traces the formation and reception of income circulating structure of corporate tax under Korean Corporate Tax Act(hereinafter referred to as 'KCTA'). Then why do we have to trace back the foregoing theme?

Among our tax law provisions, there are not a few of them which were implanted unquestioningly from foreign law—especially from that of Japan. Therefore there are not a few of provisions which form a Korean tax law provision their *raison d'être* being not known. When such a provision is in question, it is needed to trace back the legislative history and research the intent of legislation and interpretation of such provision by the original provision of which we implanted. However in reality it is not the case in most cases. Surely there may be the opinion that the original intent of legislator does not matter. But it can be acknowledged that the research of the original intent and interpretation is the first and important step to rightly interpret the provision in question.

For example, § 43 ① of the enforcement ordinance of KCTA regulates that the payment of bonus by way of profit disposal is not qualified as a loss. But such a regulation can be worked under special circumstance of Japan of which commercial act was interpreted to permit such a payment. Also the historical background influenced the differentiated regulation of reserve under KCTA from that under Korean corporate law. Once such a unsystematic clause is legislated then even legislator could not revise it easily for it is 'existing law'. Therefore if we are to interpret our tax law reasonably and to revise compatible with the whole system, the study on individual provisions from historical perspective is essential.

Based on such a critical mind if we look into our academic circumstances such a historical researches is thought to have been extremely scarce. Therefore in this article the author tries to trace back the formation and reception of income circulating structure of corporate tax which is the core of KCTA. It may have meaning as basic work for historical research of individual provisions.

The scope of this research is from the first legislation of corporate tax in Japan to 1949, a year

* Associate Professor, Kyung Hee University Law School

when Korea enacted the first Corporate Tax Act of which the fundamental structure has continued to this day and which is very similar to Japanese Corporate Tax Act of 1940. In short the first Corporate Tax Act of Korea is the compressed and receptive result of Japanese legislation which has been developed for a long time.

〈Key words〉 circulation of taxable income, corporate tax, reception of tax law, legislative history of corporate tax law

[부 록]

우리의 제정 법인세법과 일본의 제정 법인세법 비교

우리 제정 법인세법(1949)	일본 제정 법인세법(1940)
제1조 국내에 본점 또는 주사무소를 둔 법인이거나 국내에 자산 또는 사업을 가진 법인은 본법에 의하여 법인세를 납부할 의무가 있다.	제1조 본법 시행지에 본점 또는 주된 사무소를 둔 법인 및 본법 시행지에 동산 또는 영업을 둔 법인은 본법에 따라 법인세를 납부할 의무가 있다.
제2조 법인세는 국내에 본점 또는 주사무소를 둔 법인에 대하여서는 그 소득 전부에 대하여 부과하고 국내에 본점 또는 주사무소를 두지 아니한 법인에 대하여서는 국내에 있는 자산 또는 사업의 소득에 대하여서만 이를 부과한다.	제2조 본법 시행지에 본점 또는 주된 사무소를 둔 법인의 경우 그 소득 및 자본의 전부에 대하여 법인세를 부과하고 본법 시행지에 본점 또는 주된 사무소를 두지 않은 법인에 대하여는 본법 시행지에 있어서의 자산 또는 영업의 소득 및 이에 관한 자본에 대하여만 법인세를 부과한다.
제3조 전조의 규정에 의하여 법인세를 부과할 소득은 다음과 같다. 1. 각사업연도의 소득 2. 청산소득	제3조 전조에 규정에 따라 법인세를 부과하는 소득 및 자본은 아래에 열거한 것으로 한다. 1. 각 사업연도의 소득 2. 청산소득 3. 각 사업연도의 자본
제4조 ① 법인의 각사업연도의 소득은 그 사업연도의 총익금에서 총손금을 공제한 금액에 의한다. ② 법인이 각 사업연도에서 납부한 또는 납부할 법인세는 전항의 소득계산상 이를 손금에 산입하지 아니한다. ③ 법인의 각사업연도 개시의 직전사업연도에서 발생한 이월결손금으로서 대통령령으로 정하는 것은 제1항의 소득계산상 이를 손금에 산입한다. ④ 국내에 본점 또는 주사무소를 두지 아니한 법인의 각사업연도의 소득은 국내에 있는 자산 또는 사업에 대하여 전3항의 규정에 준하여 계산한 금액에 의한다.	제4조 ① 본법 시행지에 본점 또는 주된 사무소를 둔 법인은 각 사업연도의 소득은 각 사업연도의 총익금에서 총손금을 공제한 금액에 의한다. 다만, 상호보험회사 및 회원조직의 거래소의 경우는 각 사업연도의 잉여금에 의한다. ② 법인이 각 사업연도에 있어서 납부 또는 납부하여야 할 법인세 및 임시이득세는 전항의 소득의 계산상 이를 손금에 산입한다. ③ 법인의 각 사업연도 개시일 전 3년 이내에 개시된 사업연도에 있어서 발생한 손금으로서 명령으로 정한 것은 제1항의 소득의 계산에 이를 손금에 산입한다.

우리 제정 법인세법(1949)	일본 제정 법인세법(1940)
제5조 ① 소득세법 제3조와 제4조의 규정은 법인세의 부과에 이를 준용한다. ② 신탁은행의 각사업연도의 소득계산에 대하여서는 합동운용신탁으로 인한 수입과 지출은 그 총익금과 총손금에서 각각 이를 공제한다.	제5조 ① 소득세법 제6조 및 제7조의 규정은 법인세의 부과에 이를 준용한다. ② 신탁회사의 각 사업연도의 소득의 계산에 대하여는 합동운용신탁에 인한 수입 및 지출은 그 총익금 및 총손금에서 이를 각 공제한다.
제6조 ① 법인이 해산한 경우에 그 잔여재산의 가액이 해산당시의 불입주식금액 또는 출자금액과 적립금액의 합계금액을 초과할 때에는 그 초과금액으로써 법인의 청산소득으로 한다. ② 법인이 합병을 한 경우에 합병으로 인하여 소멸한 법인의 주주, 사원 또는 출자자가 합병후 존속하는 법인이거나 합병으로 인하여 설립되는 법인으로부터 합병으로 인하여 취득하는 주식의 불입제금액 또는 출자금액과 금전의 총액이 합병으로 인하여 소멸한 법인의 합병당시의 불입주식금액 또는 출자금액과 적립금액의 합계금액을 초과하는 때에는 그 초과금액은 이를 합병으로 인하여 소멸한 법인의 청산소득으로 간주한다.	제6조 ① 법인이 해산된 경우에 있어서 그 잔여재산의 가액이 해산 당시의 출자주식 금액 또는 출자금액 및 적립금액의 합계금액을 초과하는 경우에는 그 초과금액으로서 법인의 청산소득으로 한다. ② 법인합병을 위한 경우에 있어서 합병으로 인하여 소멸한 법인의 주주 또는 사원이 합병 후 존속하는 법인 또는 합병으로 인하여 설립된 법인으로부터 합병을 원인으로 취득한 주식의 출자를 마친 금액 또는 출자금액 및 금전의 총액이 합병으로 인한 소멸한 법인의 합병 당시의 출자주식 금액 또는 출자금액 및 적립금액의 합계금액을 초과하는 경우에는 그 초과금액은 이를 합병으로 인하여 소멸하는 법인의 청산소득으로 간주한다.
	제7조 ① 본법 시행지에 본점 또는 주사무소를 둔 법인의 각 사업연도의 자본은 각 사업연도의 각 월말에 있어서의 출자주식금액, 출자금액, 기금 또는 각출금에서 각 월말에 있어서의 이월결손금을 공제한 금액의 월할평균액에 당해 사업연도의 월수를 곱한 것을 12로 나누어 계산한 금액에 의한다. ② 본법시행지에 본점 또는 주사무소를 두지 않은 법인의 각 사업연도의 자본은 본법시행지에 있어서의 자산 또는 영업에 대한 전항의 규정에 준하는 명령의 정한 바에 따라 계산한 금액에 의한다.

우리 제정 법인세법(1949)	일본 제정 법인세법(1940)
제7조 법인이 사업연도중에 해산 또는 합병으로 인하여 소멸한 경우에는 그 사업연도초부터 해산 또는 합병시까지의 기간을 사업연도로 간주한다.	제8조 법인이 사업연도 중에 해산 또는 합병으로 인하여 소멸하는 경우에 있어서는 그 사업연도의 처음부터 해산 또는 합병에 이르는 기간을 1사업연도로 간주한다.
제8조 본법에서 적립금이라 함은 적립금 기타 명의의 여하를 불문하고 법인이 각사업연도의 소득중 유보한 금액을 말한다. 법인세로서 납부할 금액은 전항의 유보한 금액에는 이를 산입하지 아니한다.	제9조 본법에 있어서의 적립금액은 적립금 기타 명의의 여하를 묻지 않고 법인의 각 사업연도의 소득 중 그 유보한 금액을 말한다.
제9조 합병후 존속하는 법인 또는 합병으로 인하여 설립된 법인은 합병으로 인하여 소멸한 법인의 소득에 대하여 법인세를 납부할 의무를 진다.	제10조 합병후 존속하는 법인 또는 합병으로 인하여 설립된 법인은 합병으로 인하여 소멸한 법인의 소득 및 자본에 대하여 법인세를 납부할 의무가 있다.
제10조 좌에 계기하는 법인에 대하여서는 법인세를 부과하지 아니한다. 단, 제2호 해당법인의 소득의 전부 또는 일부가 직접 또는 간접으로 그 법인관계자에게 귀속될 때에는 예외로 한다. 1. 대통령령으로써 지정하는 공공단체 2. 민법 제34조의 규정에 의하여 설립된 법인 기타 이에 유사한 것으로서 대통령령이 지정하는 법인	제11조 복해도, 부현, 시정촌 기타 명령으로 지정하는 공공단체, 신사 및 민법 제34조 규정에 의하여 설립된 법인에는 법인세를 부과하지 않는다.
제11조 공공성을 가진 국책상 중요한 사업을 경영하는 것을 목적으로 하는 법인에 대하여서는 대통령령의 정하는 바에 의하여 그 업무에서 생하는 소득에 대하여 법인세를 감면할 수 있다.	제12조 명령으로 지정한 중요산물의 제조, 채굴 또는 채취를 위한 법인에는 명령의 정한 바에 따라 제조, 채굴 또는 채취의 사업을 개시한 연도 및 그 다음해부터 3년간 그 의무로부터 발생하는 소득에 대하여 법인세를 면제한다.

우리 제정 법인세법(1949)	일본 제정 법인세법(1940)
제12조 국내에 본점 또는 주사무소를 두지 아니한 외국 법인으로서 외국에 선적을 둔 선박의 소득에 대하여서는 법인세를 면제한다. 단, 그 선적국이 대한민국선박의 소득에 대하여 동일한 면제를 하지 아니하는 경우에는 예외로 한다.	제13조 ① 제4조의 규정에 의하여 법인의 각 사업연도의 소득을 계산하는 경우에 있어서 법인이 국채를 소유한 경우에는 국채의 이자액 중 그 국채를 소유한 기간의 이자액의 100분의 70에 상당하는 금액을 명령의 정한 바에 의하여 그 소득에서 공제한다. 다만, 국채의 이자에 대하여 외화채특별세 또는 배당이자특별세가 부과된 경우에는 그 공제액은 그 국채를 소유한 기간의 이자액에서 그 이자액에 대한 외화채특별세 상당액 또는 배당이자특별세 상당액을 공제한 잔액의 100분의 70에 상당하는 금액으로 한다. ② 전항의 규정은 법인의 청산소득의 계산에 관하여 이를 준용한다.
제13조 법인이 소유하는 국채의 이자에 대하여서는 대통령령이 정하는 바에 의하여 법인세를 부과하지 아니한다.	제14조 ① 법인의 각 사업연도 분의 임시이득세액은 당해 사업연도의 소득금액에서 이를 공제한다. ② 법인세를 부과하여야 하는 소득과 기타 소득이 있는 법인의 소득금액에서 공제하여야 하는 임시이득세액은 명령의 정하는 바에 의하여 이를 계산한다.
제14조 조선은행법 제27조의 규정에 의한 납부금액은 제4조 제1항의 규정에 의한 법인의 소득계산상 이를 손금에 산입한다.	
제15조 법인의 청산기간중 생한 소득 또는 합병으로 인하여 생한 소득으로서 본법과 기타의 법률에 의하여 법인세를 부과하지 아니하는 금액은 법인의 청산소득금액에서 이를 공제한다.	제15조 법인은 청산기간 중에 있어서 발생하였거나 또는 합병에 의하여 발생한 소득에 있어서 본법 기타 법률에 의하여 법인세를 부과할 수 없는 금액은 법인의 청산소득금액에서 이를 공제한다.

우리 제정 법인세법(1949)	일본 제정 법인세법(1940)
제16조 ① 법인세의 세액은 각사업연도의 소득금액 또는 청산소득금액에 백분의 35를 승한 금액을 그 세액으로 한다. ② 법인이 각사업연도에서 납부한 소득세법 제25조에 규정한 특별소득에 대한 소득세액은 대통령령이 정하는 바에 의하여 당해사업연도의 소득에 대한 법인세액에서 이를 공제한다. ③ 전항의 경우에 공제할 특별소득에 대한 소득세는 소득계산상 이를 손금에 산입하지 아니한다. ④ 전2항의 규정은 법인의 청산소득에 대한 법인세액에 대하여 이를 준용한다.	제16조 ① 법인세는 다음 세율에 의하여 부과한다. 1. 각 사업연도의 소득 본법 시행지에 본점 또는 주된 사무소를 둔 법인 : 소득금액의 100분의 18 본법 시행지에 본점 또는 주된 사무소를 두지 않은 법인 : 소득금액의 100분의 28 2. 청산소득 : 소득금액의 100분의 18 3. 각 사업연도의 자본 : 자본금액의 1,000분의 15 ② 법인이 각 사업연도에 있어서 납부한 소득세법 제10조에 규정되어 있는 배당이자소득에 대한 분류 소득세액은 명령에 정한 바에 의하여 당해 사업연도의 소득에 대한 법인세액에서 이를 공제한다. ③ 전항의 경우에 있어서 공제하여야 하는 소득세법 제10조에 규정되어 있는 배당이자소득에 대한 분류소득세는 법인의 소득계산상 이를 손금에 산입하지 않는다. ④ 전 2항의 규정은 청산소득에 대한 법인세에 있어서 이를 준용한다. ⑤ 제1항의 규정에 의하여 산출된 각 사업연도의 자본에 대한 법인세액이 연 10원에 미치지 못하는 경우에는 연 10원으로 한다. ⑥ 제4조에 의하여 계산된 소득금액 없는 법인의 당해 사업연도의 자본에 대한 법인세는 이를 면제한다. 제1항 및 전항의 규정에 의하여 산출된 각 사업연도의 자본에 대한 법인세액이 그 사업연도의 소득금액에서 그 사업연도의 소득에 대한 법인세액을 공제한 잔액을 초과하는 경우에는 그 초과액에 상당하는 각 사업연도의 자본에 대한 법인세에 대하여도 같다.

우리 제정 법인세법(1949)	일본 제정 법인세법(1940)
제17조 ① 동족회사가 각사업연도에 있어서 유보한 금액 중 좌의 각호의 1에 해당하는 금액이 있을 때에는 정부는 그 사업연도의 소득을 년액으로 환산한 금액 중 백만원이하의 금액에 백분의 27, 백만원초과의 금액에 백분의 31, 5백만원 초과 금액에 백분의 46, 천만원초과의 금액에 백분의 52, 2천만원초과의 금액에 백분의 58, 3천만원초과의 금액에 백분의 65를 승한 합계금액의 소득 년액에 대한 비율을 산출하여 이를 세율로 하여 좌의 각호의 1에 해당한 금액(각호에 다 해당하는 경우에는 그 다액인 편)에 대하여 적용산출한 세액을 각사업연도의 소득에 대한 법인세에 가산할 수 있다. 1. 각사업연도의 소득 중 유보한 금액이 그 사업연도의 소득의 10분의 3에 상당하는 금액을 초과할 때에는 그 초과금액 2. 각사업연도 소득 중 유보한 금액에서 그 사업연도의 소득의 10분의 1에 상당하는 금액을 공제한 잔액과 그 사업연도말에 있어서의 적립금액의 합계가 그 사업연도말에 있어서의 불입주식금액 또는 출자금의 2분의 1에 상당하는 금액을 초과하는 때에는 그 초과금액. 단, 그 사업연도말에 있어서의 적립금액이 불입주식금액 또는 출자금의 2분의 1을 초과하는 경우에 있어서는 그 초과액은 이를 공제한다. ② 전항의 각사업연도의 소득과 각사업연도의 소득유보한 금액은 그 사업연도의 소득에 부과할 법인세액(전항의 규정에 의하여 가산하는 세액을 포함하지 아니한다)을 그 사업연도의 소득과 그 사업연도의 소득 중 유보한 금액의 쌍방에서 공제한 잔액에 의한다. ③ 본법에서 동족회사라 함은 주주 또는 사원의 1인과 이와 친족, 사용인 기타 대통령령으로 규정하는 출자관계있는 법인등 특수한 관계있는 자의 주식금액 또는 출자금의 합계가 그 법인의 주식금액 또는 출자금의 2분의 1이상에 상당하는 법인을 말한다.	제17조 ① 동족회사가 각 사업연도에 있어서 유보된 금액 중 다음 각 호의 1에 해당하는 금액이 있는 경우에는 정부는 그 사업연도의 소득을 금액으로 환산한 금액 중 5만원 이하의 금액에 100분의 20, 5만원을 초과하는 금액에 100분의 30, 10만원을 초과하는 하는 금액에 100분의 40, 50만원을 초과하는 금액에 100분의 50, 100만원을 초과하는 금액에 100분의 65를 곱한 회계금액의 소득년액에 대한 비율을 구하고 이를 세율로 하여 다음의 각 호의 1에 해당하는 금액(각 호 모두 해당하는 경우에는 그 중 다액인 것)에 적용하여 산출된 금액을 각 사업연도의 소득에 대한 법인세에 가산할 수 있다. 1. 각 사업연도의 소득 중 유보된 금액이 그 사업연도에 있어서의 소득의 10분의 3에 해당하는 금액을 초과하는 경우에는 그 초과금액 2. 각 사업연도의 소득 중 유보된 금액에서 그 사업연도에 있어서의 소득의 10분의 1에 상당하는 금액을 공제한 잔액 및 그 사업연도말에 있어서의 적립금액의 합계가 그 사업연도말에 있어서의 출자주식금액 또는 출자금의 2분의 1에 상당하는 금액을 초과하는 경우에는 그 초과금액. 단 그 사업연도말에 있어서의 적립금액이 출자주식금액 또는 출자금의 2분의 1을 초과하는 경우에 있어서는 그 초과액은 이를 공제한다. ② 전항의 각 사업연도의 소득 및 소득 중 유보한 금액은 그 사업연도의 소득 및 자본에 부과하여야 하는 법인세액(전항의 규정에 의하여 가산하는 세액을 포함하지 않는다) 및 제14조의 규정에 의하여 공제하여야 하는 임시이득세액을 그 사업연도의 소득 및 그 소득 중 유보된 금액의 쌍방에서 공제한 잔액에 의한다. ③ 본법에 의하여 동족회사라고 하는 것은 주주 또는 사원의 1인 및 그와 친족, 사용인, 명령으로 정하는 출자관계 있는 법인 등 특수한 관계 있는 자의 주식금액 또는 출자금의 합계가 그 법인의 주식금액 또는 출자금의 2분의 1 이상에 상당하는 법인을 말한다.

우리 제정 법인세법(1949)	일본 제정 법인세법(1940)
제18조 ① 납세의무있는 법인은 대통령령의 정하는 바에 의하여 재산목록, 대차대조표, 손익계산서 또는 청산이나 합병에 관한 계산서와 가치 제4조 내지 제8조의 규정에 의하여 계산한 소득금액의 명세서를 첨부하여 그 소득금액을 정부에 신고하여야 한다. 단, 국내에 본점 또는 주사무소를 두지 아니하는 법인은 그 이외에 국내에 있는 자산 또는 사업에 관한 손익을 계산한 소득금액의 명세서를 첨부하여야 한다. ② 전항의 규정은 제1조에 규정하는 법인에게 법인세를 부과할 소득이 없는 경우에 이를 준용한다.	제18조 ① 납세의무 있는 법인은 명령의 정한 바에 의하여 재산목록, 대차대조표, 손익계산서 또는 청산·합병에 관한 계산서 및 제4조부터 제9조의 규정에 의하여 계산한 소득금액 및 자본금액의 명세서를 첨부하여 그 소득금액 및 자본금액을 정부에 신고하여야 한다. 또한 본법시행지에 본점 또는 주된 사무소를 두지 않은 법인은 위의 본법시행지에 있어서의 자산 또는 영업에 관한 손익을 계산 소득금액의 명세서 및 본법시행지에 있어서의 자산 또는 영업에 관한 자본금액의 명세서를 첨부하여야 한다. ② 전항의 규정은 제1조에 규정한 법인에 법인세를 부과하여야 하는 소득 또는 자본이 없는 경우에 있어서 이를 준용한다.
제19조 납세의무있는 법인은 대통령령의 정하는 바에 의하여 전조의 규정에 의한 소득금액신고와 동시에 그 신고소득금액에 대하여 제16조에 규정한 세율을 적용하여 산출한 법인세를 정부에 납부하여야 한다.	
제20조 법인의 소득금액은 제18조의 신고에 의하여 결정한다. 단, 신고가 없거나 또는 신고가 부당하다고 인정할 때에는 정부의 조사에 의하여 이를 결정한다.	제19조 법인의 소득금액 및 자본금액은 전조의 신고에 의한 신고를 하지 않은 경우 또는 신고가 불상당하다고 인정되는 경우에는 정부의 조사에 의하여 정부가 이를 결정한다.
제21조 세무에 종사하는 공무원은 조사상 필요한 때에는 납세의무있는 법인 또는 납세의무가 있다고 인정되는 법인에 대하여 질문을 하며 그 장부서류 기타 물건을 검사할 수 있다.	제20조 세무서장 또는 그 대리관은 조사상 필요한 경우에는 납세의무 있는 법인 또는 납세의무 있다고 인정되는 법인에 질문을 하거나 또는 그 기장서류 기타 물건을 검사할 수 있다.

우리 제정 법인세법(1949)	일본 제정 법인세법(1940)
제22조 세무에 종사하는 공무원은 조사상 필요할 때에는 납세의무있는 법인 또는 납세의무가 있다고 인정되는 법인과 금전이나 물품을 거래하는 자에 대하여 그 금액, 수량, 가격, 지불기일등에 대하여 질문을 하며 또는 이에 관한 일체의 장부물건에 대하여 검사할 수 있다.	제21조 세무서장 또는 그 대리관은 조사상 필요한 경우에는 납세의무 있는 법인 또는 납세의무 있다고 인정되는 법인에 금전 또는 물품을 지급할 의무가 있다고 인정되는 자에 대하여 또는 납세의무 있는 법인 또는 납세의무 있다고 인정되는 법인으로부터 금전 또는 물품의 지급을 받을 수 있는 권리를 가지고 있다고 인정되는 자에 대하여 그 금액, 수량, 가격, 지급기일 등에 대하여 질문할 수 있다.
제23조 ① 제20조의 규정에 의하여 법인의 소득금액을 결정한 때이거나 제17조의 규정에 의하여 세액가산을 결정한 때에는 정부는 이를 납세의무있는 법인에게 통지하여야 한다. ② 국내에 자산 또는 사업만을 가진 법인으로서 납세관리인의 신고를 하지 아니한 때에는 전항의 통지는 공고로써 이를 할 수 있다. 이 경우에 있어서 공고의 초일부터 7일을 경과한 때에는 그 통지를 받은 것으로 간주한다.	제22조 제19조의 규정에 의하여 법인의 소득금액 및 자본금액을 결정한 경우 또는 제17조의 규정에 의하여 세액가산을 결정한 경우는 정부는 이를 납세의무 있는 법인에게 통지하여야 한다.
제24조 ① 납세의무있는 법인이 전조의 규정에 의하여 통지한 소득금액 또는 가산세액에 대하여 이의가 있는 때에는 통지를 받은 날로부터 30일 이내에 불복의 사유를 구비하여 정부에 심사의 청구를 할 수 있다. ② 전항의 청구가 있는 경우라도 정부는 세금의 징수를 유예하지 아니한다.	제23조 ① 납세의무 있는 법인이 전조의 규정에 의하여 정부의 통지를 받은 소득금액, 자본금액 또는 가산세액에 대한 이의가 있는 경우에는 통지를 받은 날로부터 20일 이내에 불복의 사유를 갖추어 정부에 심사의 청구를 할 수 있다. ② 전항의 청구가 있는 경우라 하더라도 정부는 세금의 징수를 유예하지 아니한다.

우리 제정 법인세법(1949)	일본 제정 법인세법(1940)
제25조 전조 제1항의 청구가 있는 때에는 소득세법 제44조의 규정에 의한 소득심사위원회의 조사에 의하여 정부에서 이를 결정한다.	제24조 ① 전조 제1항의 청구가 있는 경우에는 소득세법의 소득심사위원회의 결의에 의하여 정부가 이를 결정한다. ② 소득세법 제38조 및 제68조 제2항의 규정은 전항의 경우에 있어 이를 준용한다. 제25조 전조 제1항의 결정에 대하여 불복하는 법인은 소원을 하거나 또는 행정재판소에 출소할 수 있다.
제26조 법인세는 사업연도마다 이를 징수한다. 단, 청산소득에 대한 법인세는 청산 또는 합병하는 때에 이를 징수한다.	제26조 법인세는 사업연도마다 이를 징수한다. 다만, 청산소득에 대한 법인세는 청산 또는 합병시에 이를 징수한다.
제27조 납세의무있는 법인이 재해 기타 사유로 인하여 현저히 자력을 상실하므로써 납세곤란하다고 인정되는 때에는 대통령령의 정하는 바에 의하여 법인세를 경감 또는 면제할 수 있다.	
제28조 법인이 해산한 경우에 있어서 각사업연도의 소득에 대한 법인세 또는 청산소득에 대한 법인세를 납부하지 아니하고 잔여재산을 분배한 때에는 그 세금에 대하여 청산인은 연대하여 납세의 의무를 진다.	제27조 법인이 해산된 경우에 있어서 각 사업연도의 소득 또는 자본에 대한 법인세 또는 청산소득에 대한 법인세를 납부하지 아니하고 잔여재산을 분배한 경우에는 그 세금에 대하여 청산인은 연대하여 납세의 의무가 있는 것으로 한다.
제29조 정부는 제27조의 규정에 의하여 경감 또는 면제될 법인세에 대하여 경감 또는 면제에 관한 처분이 확정될 때까지 세금의 징수를 유예할 수 있다.	
제30조 법인세는 법인의 본점 또는 주사무소의 소재지이거나 자산 또는 사업장의 소재지로써 납세지로 한다.	
제31조 국내에 자산 또는 사업장만을 가진 법인은 납세지를 정하여 정부에 신고하여야 한다. 신고가 없는 때에는 정부가 그 납세지를 정한다.	

우리 제정 법인세법(1949)	일본 제정 법인세법(1940)
제32조 국내에 자산 또는 사업장만을 가진 법인은 그 소득의 신고, 납세 기타 법인세에 관한 일체의 사항을 처리하기 위하여 납세관리인을 정하여 정부에 신고하여야 한다. 국내의 자산 또는 사업장을 국외에 이전하고자 할 때에도 또한 같다.	
제33조 동종회사의 행위 또는 계산으로서 그 소득이거나 주주, 사원 또는 이와 친족, 사용인 기타 대통령령의 정하는 출자관계있는 법인등 특수한 관계있는 자의 소득에 대하여 소득포탈의 목적이 있다고 인정되는 경우에는 그 행위 또는 계산에 불구하고 정부는 그 인정하는 바에 의하여 당해법인의 소득금액을 계산할 수 있다.	제28조 동종회사의 행위 또는 계산에 있어서 법인세 포탈의 목적이 있다고 인정되는 경우에 대하여는 그 행위 또는 계산에 관계없이 정부는 그 인정하는 바에 의하여 소득금액 및 자본금액을 계산할 수 있다.
제34조 ① 제20조에 의한 정부의 조사로써 결정된 소득금액에 대하여서는 제16조에 규정한 세율에 백분의 10을 가산한 세율을 적용하여 법인세를 부과한다. ② 제19조의 규정에 의하여 법인세를 정부에 납부한 경우에 그 계산한 소득금액이 정부의 조사 소득금액에 비하여 소액인 때에는 그 소득의 차액에 대하여서만 전항의 규정을 적용하여 이를 추징한다.	
제35조 사위 기타 부정의 행위로 인하여 법인세를 포탈한 자는 그 포탈한 세금의 3배에 상당하는 벌금 또는 과료에 처한다. 단, 자수한 자 또는 세무서장에게 신고한 자는 처벌하지 아니할 수 있다.	제29조 사기 기타 부정한 해위에 의하여 법인세를 포탈한 자는 그 포탈한 세금의 3배에 상당하는 벌금 또는 과료에 처하고 즉시 그 세금을 징수한다. 다만, 자수 또는 세무서장에게 신고한 자는 그 죄를 묻지 아니한다.

우리 제정 법인세법(1949)	일본 제정 법인세법(1940)
제36조 제21조, 제22조에 규정한 세무에 종사하는 공무원의 질문에 대하여 답변하지 아니하거나 또는 허위의 진술을 한 자, 장부물건의 검사를 거절, 방해하거나 기피한 자 또는 허위의 기재를 한 장부를 제시한 자는 5만원이하의 벌금 또는 과료에 처한다.	제30조 제20조의 규정에 의하여 장부서류 기타 물건의 검사를 거부, 방해 또는 기피하거나 허위의 기재를 한 장부서류를 제시한 자는 1천원 이하의 벌금에 처한다.
제37조 법인의 소득조사 또는 심사의 사무에 종사하거나 종사하였던 자가 그 조사 또는 심사에 관하여 지득한 비밀을 정당한 사유없이 누설한 때에는 10만원이하의 벌금에 처한다.	제31조 법인의 소득 또는 자본의 조사 또는 심사의 사무에 종사하거나 종사한 자가 그 조사 또는 심사에 관하여 알게 된 비밀을 정당한 사유 없이 누설한 경우에는 1천원 이하의 벌금에 처한다. 제32조 제29조의 죄를 범한 자에 대하여는 형법 제38조 제3항 단서, 제39조 제2항, 제40조, 제41조, 제48조 제2항, 제63조 및 제66조의 규정을 적용하지 아니한다.
제38조 도, 서울특별시, 시, 읍, 면 기타의 공공단체는 법인세의 부가세를 부과하지 못한다.	제33조 북해도, 부현, 시정촌 다른 공공단체는 법인세의 부가세를 부과하지 못한다.
제39조 ① 대통령령으로 정하는 특별법인에 대하여서는 제14조 또는 제17조 및 제33조의 경우를 제외하고 본법을 적용하여 법인세를 부과한다. ② 전항의 적용에 있어서 본법중 소득은 잉여금으로 하고 제16조의 세율 백분의 35를 백분의 20으로 한다.	