

세무와회계저널
제13권 제4호 2012년 12월 pp.33~61
한국세무학회

각 사업연도소득에 대한 과세표준 산출체계에 관한 연구 - 과세표준 계산시 순차공제를 중심으로 -

안연환*

<요 약>

소득과세에는 개인소득에 과세하는 소득세와 법인소득에 과세하는 법인세가 있다. 영리내국법인 이 때 사업연도 단위로 소득을 계산할 때 각 사업연도소득금액에서 이월결손금·비과세소득·소득 공제액을 순차적으로 공제하여 과세표준을 산출하게 된다. 이렇게 과세표준을 산출할 때 이월결손 금부터 비과세소득, 소득공제 순서로 순차적으로 공제하는 방식을 순차공제라고 한다. 이러한 순차 공제는 법인세 과세표준을 산출할 때 무비판적으로 받아들여져 왔으며 이에 대한 관련판례도 찾아 보기 어렵다. 따라서 본 연구는 법인세 과세표준을 산출함에 있어서 순차공제방식이 논리적으로 타당한 산출체계인지 또한 조세공평과 조세법리에 따른 적절한 입법인지를 연구 하였다.

연구방법으로는 과세표준에서 순차로 공제되는 이월결손금, 비과세, 소득공제에 대한 개념정리와 조세법의 논리에 적합한 공제방법을 문헌을 바탕으로 정리하였으며 일본, 미국, 독일의 세법규정을 비교법적으로 연구하였다.

연구결과 현행 순차공제방식은 조세법의 논리에 모순되며 과세의 공평을 저해하는 국고주의적인 규정임으로 개정되어야 한다는 결론을 내렸다. 첫째, 비과세소득은 그 용어의 정의에 맞게 각 사업 연도소득에서 공제할 것이 아니라 소득세법과 같이 처음부터 과세대상소득에 포함시키지 말아야한 다. 둘째, 법인세가 매 사업연도 단위로 법인소득을 계산하여 과세한 것과 법인이 존속하는 전(全) 존속기간의 소득에 1회 과세하는 경우와 조세효과가 동일하게 되어야 한다. 이러한 결손금 공제방 식은 결손금 소급공제방식이다. 따라서 독일과 같이 소급공제방식을 원칙으로 하여야 하며 이월공 제방식을 예외로 인정하는 법 개정이 필요하다. 이 경우 결손금 소급공제기간은 경정청구권 행사 가능기간인 3년으로 하여야 한다. 셋째, 비과세소득과 소득공제를 이월공제를 받을 수 없도록 규정 한 법인세법 시행규칙 제5조 규정은 위임입법에 위반됨으로 위임근거규정이 필요하다. 유동화전문 회사 등이 서류상의 회사이고 단순히 주주 등에게 흘러들어가는 소득의 도관역할만 행하며, 그 회 사자체의 이익을 유보할 이유가 없으므로 결손금 공제한 후 소득공제하는 것이 보다 합리적이다. 그러나 자기관리부동산투자회사의 국민주택임대소득에 대한 소득공제와 고용유지중소기업에 대한 소득공제는 결손금 공제전 소득에서 공제함이 타당하다.

* 고려대학교 대학원 법학박사과정, 한국세무사회 연수이사, ahntax@hanmail.net, 010-8978-2016

결론적으로 법인세 과세표준을 산출할 때 비과세소득은 익금불산입과 같이 과세대상소득에서 제외하여야 하며 결손금공제는 소급공제를 원칙으로 이월공제를 후순위로 개정되어야 한다. 또는 소득공제는 입법취지와 공제대상에 따라 결손금 공제전 또는 결손금 공제후 소득에서 공제하는 것으로 나뉘어져야 한다.

〈주제어〉 순차공제, 이월결손금, 비과세, 소득공제, 법인세 과세표준

I. 서 론

현행 세법상 소득과세에는 개인소득에 과세하는 소득세와 법인소득에 과세하는 법인세가 있다. 법인소득에 대한 과세는 매 사업연도 단위별로 소득을 파악하여 과세하는 각 사업연도소득에 대한 과세와 토지 등 양도차익에 대한 과세 그리고 법인의 해산 등에 의한 청산소득에 대한 과세로 나누어진다.

법인이 매 사업연도 단위로 소득을 계산하는 경우 각 사업연도소득금액을 기초로 법인세 과세표준을 산출하여 과세하게 된다. 영리내국법인의 법인세 과세표준은 각 사업연도소득금액에서 이월결손금·비과세소득·소득공제액을 순차적으로 공제하여 산출한다. 그동안 이러한 순차공제방식은 법인세 과세표준을 계산할 때 산출방법으로 당연히 되어왔다.

따라서 본 연구는 법인세 과세표준을 산출함에 있어 논리적으로 타당한 산출체계인지 또한 순차공제제도가 조세법리에 따른 적정한 입법인지를 검토하고자 한다. 즉, 국가가 과세권을 포기한 소득인 비과세소득을 각 사업연도소득에 포함시켰다가 과세표준을 계산할 때 공제하는 것이 타당한가에 대한 의문이 제기되었다. 또한 당해사업연도소득에서 공제되어야 할 소득공제가 이월결손금이 있는 경우 공제액이 달라지거나 공제되지 못하는 문제에 대해서 과연 타당한가? 의문이 제기되었고 법인세 과세표준을 산출할 때 이월결손금을 최우선 공제하는 문제와 결손금의 이월공제와 소급공제의 입법선택의 문제 및 결손금 공제기한을 제한하는 것에 대한 타당성 검토가 필요하게 되었다.

본 연구는 법인세 과세표준 산출체계를 살펴보고 과세표준을 계산할 때 주요항목인 이월결손금·비과세·소득공제를 주요국의 세법과 비교하고자 한다. 첫째, 우리나라와 주요국가의 법인세 과세소득을 산출하는 법인세 과세표준 산출체계를 비교하였다. 둘째, 이월결손금 공제에 대한 이론과 공제방법 및 주요국의 사례를 통한 시사점을 도출하였다. 셋째, 비과세소득에 대한 개념을 정리하고 비과세소득에 대한 세법상 취급을 주요국의 사례를 통해 살펴보고 시사점을 정리하였다. 넷째, 소득공제에 대한 개념과 주요국가의 소득공제제도 및 그 취지를 살펴보고 제도간의 차이를 정리하였다. 다섯째, 과세표준을 산출할 때 순차공제의 주요항목인 이월결손금, 비과세, 소득공제에 대해 실증적 사례를 중심으로 분석하였으며 외국의 입법례 등을 참고하여 순

차공제의 문제점과 개선책을 제시하였다. 마지막으로 법인세 과세표준을 계산할 때 공제하는 순서를 명시한 순차공제제도에 대한 저자의 결론을 정리하였다.

본 연구의 목적을 달성하기 위하여 일반적인 연구방법인 문헌연구를 위주로 하였다. 또한 과세표준에서 순차로 공제되는 이월결손금, 비과세, 소득공제에 대한 개념정리와 조세법의 논리에 적합한 공제방법을 문헌을 바탕으로 정리하고 일본, 미국, 독일의 세법규정을 비교법적으로 연구검토 하였다. 그 결과 법인세 과세표준을 산출할 때 순차로 공제하는 순차공제의 문제점을 제시하여 입법론적으로 합리적인 개선방법을 제시하고자 한다.

II. 법인세 과세표준 산출체계

1. 과세표준 계산

가. 한국의 법인세 과세표준 계산구조

과세표준이란 세법에 의하여 세액산출의 기초가 되는 과세물건의 수량 또는 가액을 말하며 법인세법은 각 사업연도 소득금액을 기초로 하여 과세표준을 산출한다.

법인세 과세표준은 각 사업연도의 소득금액을 계산하여 이월결손금·비과세소득·소득공제를 순차적으로 공제하여 산출한다(법인세법 제13조: 추후 약칭을 사용하기로 한다). 이 경우 이월결손금 중 각 사업연도의 소득금액을 초과하는 금액은 공제시한이 남아있으면 차기로 이월하여 공제할 수 있다. 그러나 각 사업연도소득금액에서 이월결손금을 공제하고 남은 잔액이 비과세소득과 소득공제액을 공제할 수 없는 경우에 미공제한 비과세소득과 소득공제는 다음사업연도에 이월하여 공제할 수 없다(법칙5).

현행 세법은 익금총액에서 손금총액을 공제한 금액을 법인의 각 사업연도소득으로 보고 있다. 법인은 순자산을 증가시키는 거래를 익금으로 보고 있으며 순자산을 감소시키는 거래를 손금으로 보고 있다. 다만 법에서 정하는 익금불산입사항은 익금으로 보지 않으며 손금불산입사항 또한 손금으로 보지 않고 있다(법법9).

법인의 과세소득을 직접법에 의하여 계산한다고 규정한 현행 세법은 다분히 선언적 규정이다. 즉, 모든 거래를 순자산을 증가시키는 거래와 감소시키는 거래로 분석하여 익금과 손금을 계산하는 직접적인 방식은 계산의 복잡성으로 인하여 세무실무에서 거의 사용되진 않는다. 따라서 세무조정계산서 작성방법 및 법인세 과세표준 및 세액조정계산서 작성 등 세무실무에서는 간접법에 의한 각 사업연도소득금액의 산출과정을 보여주고 있다. 즉, 법인의 각 사업연도소득계산은 기업회계상 당기순이익에 기업회계와 세무회계의 차이조정인 세무조정사항을 가감하여 차가 감 소득금액을 계산한 후 기부금 한도초과액을 가산한 후 기부금한도초과 이월액을 손금 산입

하여 각 사업연도소득금액을 계산한다.

〈표 1〉 한국의 각 사업연도소득에 대한 법인세 계산구조

직 접 법	간 접 법
익금총액	결산서상 당기순이익 (회계상 소득)
	(+) 익금산입 및 손금불산입 (-) 손금산입 및 익금불산입 (세무조정의 차이)
	차가감 소득금액
(-) 손금총액	(+) 기부금 한도초과액 (-) 기부금 한도초과 이월액 손금산입
각사업연도 소득금액	각사업연도 소득금액
(-) 이월결손금, (-) 비과세소득, (-) 소득공제	(-) 이월결손금, (-) 비과세소득, (-) 소득공제
과세표준	과세표준

나. 일본의 법인세 과세표준 계산구조

일본 내국법인인 우리나라와 달리 각 사업연도소득금액을 과세표준으로 하고 있다(법법21). 내국법인의 각 사업연도소득금액은 해당 사업연도의 익금에서 해당 사업연도의 손금을 공제한 금액으로 한다(법법22). 법인세 각 사업연도소득금액 계산은 이론상 익금총액에서 손금총액을 차감하여 계산한다. 그러나 세무회계 실무적으로는 기업회계의 이익에서 출발하여 익금총액(익금항목과 익금불산입 항목)에서 손금총액(손금산입, 손금불산입 항목)을 가감하여 차가감 소득금액을 계산한 후 기부금 한도초과액과 법인세액에서 공제되는 소득세액을 가산하여 각 사업연도소득금액 즉, 법인세 과세표준을 산출한다.

〈표 2〉 일본의 법인세 과세표준 계산구조

직 접 법	간 접 법	
익금총액	결산서상 당기순이익 (회계상 소득)	
(－) 손금총액	가산	(+) 익금산입 및 손금불산입
	감산	(－) 손금산입 및 익금불산입
	차가감 소득금액	
	(+) 기부금 손금불산입액	
	(+) 법인세액에서 공제되는 소득세액	
	(－) 특별공제액	
	(－) 결손금공제액	
각사업연도 소득금액 = 과세표준	각사업연도 소득금액 = 과세표준	

다. 미국 법인세 과세표준 계산구조

- ① 법인세 신고서(Form 1120) : 법인세 신고서(Form 1120)¹⁾ 첫 페이지는 총소득항목(GI), 공제항목(Deductions) 등을 개괄적으로 나열하여 과세소득을 산정한다.
- － 한국과 미국의 법인세 과세표준 계산과정을 비교해보면 한국의 법인세법은 회계상 당기순이익에서 세무조정을 통해 과세표준을 산출하는 간접법을 취하고 있는 반면, 미국의 법인세법은 세법에 의한 총소득과 이에 대한 소득공제 등을 통해 과세표준을 계산하는 직접법을 취하고 있다. 다만, 미국의 경우에도 법인세 신고서의 부속서류로 회계상 이익에서 세무조정을 통해 과세표준을 계산하는 과정을 제출하도록 하고 있다.²⁾

1) 미국 내국세법 501조에 의하여 법인세가 면제된 법인(자선 및 교육 등 공공단체)을 제외한 국내 C법인 주식회사는 해당 과세연도에 과세소득이 없어도 법인세 신고를 해야 한다. 일반적으로 주식회사는 Form 1120을 작성하여 법인세 신고를 한다. 만약 총수입, 소득 그리고 총자산이 모두 50만달러 이하면 간소화된 신고서를 이용할 수 있다.(Form 1120-A)

2) 법인세 신고서의 부속명세서인 M-1서식은 재무회계상의 순이익을 세무상의 과세표준으로 조정하기 위하여 작성되며, 한국의 법인세법과 같이 영구적 차이, 일시적 차이, 가산항목, 차감항목으로 구별된다.

〈표 3〉 미국의 법인세 과세소득 산정방식³⁾(장근호 2009, 475)

분 류	항 목
소 득 (GI)	총(판매)수입-반환 및 면제(return and allowance)
	- 판매비(재고+매입경비+노동비용+기타비용-연말재고)
	총 이윤
	+ 배당+이자+임대료+로열티수입+양도수입+기타소득
공 제 (Deductions)	총 소득
	임원보상+임금+보상유지비+대손금+임대료+세금+이자비용
	+ 자선기부금+감가상각비+감모상각비+광고료
	+ 연금 이익분배금+비용인 부가급부+기타의 공제
	순영업손실(NOL) 및 특별공제 이전의 과세소득
	- 순영업손실(NOL)-특별공제(배당수입공제와 국내생산공제)
	과세소득

- ② 총소득(Income) : 총소득은 총이윤과 유사한 개념으로 소득의 원천과 상관없이 모든 소득을 포함한다. 특히 개인소득과 마찬가지로 불법 여부와 관계없이 법에서 정한 비과세소득을 제외한 모든 소득이 포함된다. 기업 경영에서 총이윤은 총수입에서 매출원가를 제외한 금액을 말한다. 재무회계와 마찬가지로 매출원가는 판매한 항목들의 비용을 합하여 구할 수도 있고, 과세연도 개시 시점의 재고에 매입비용을 합한 후 과세연도 종료 시점의 재고비용을 제외하는 방식으로 구할 수도 있다(장근호 2009, 475-476).

총수입은 모든 사업활동에서 얻은 판매대금이며 선수금은 지급받을 당시 신고해야 한다. 장기계약에 의한 선급금이나 분할판매에는 다른 규정이 적용될 수도 있다. 총소득은 이렇게 산정된 총이윤에 배당소득, 이자소득, 임대소득, 사용료소득, 양도 순소득⁴⁾, 사업용 자산의 매각에 따른 손익, 기타소득을 합한 것이다.⁵⁾

- ③ 비용(소득)공제(Deduction) : 법인의 비용은 법에서 허용하는 항목만 공제할 수 있다. 예를 들면 임원급여, 직원급여 및 임금, 수선유지비, 대손상각비, 임대료, 제세공과금, 이자비용, 감가상각비, 감모상각비, 복리후생비, 광고선전비, 연금, 기타공제, 영업권상각, 사업상

3) C corporation 「Form 1120」 U.S. Corporation Income Tax Return. IRS

4) 주식, 채권 등 투자용 자산의 처분으로 인해 발생한 소득을 양도소득이라 하며, 양도소득과 양도손실은 서로 상계하여 순양도손익을 계산한다. 이 경우 순양도손실은 3년간 소급공제 또는 5년간 이월공제하며 해당연도의 경상소득과는 상계할 수 없고 오직 양도소득과 상계된다. 법인의 모든 양도소득은 단기로 취급되며 일반 법인세율이 적용된다.

5) 「Form 1120」 U.S. Corporation Income Tax Return 서식 Line 1-10까지 총소득에 대한 내용을 소득별로 기재하게 되어있다.

선물, 접대비 등이다. 다만, 내국세법 162(a)조 “사업운영에 필요하고 일상적인 경비는 모두 공제할 수 있다.”는 규정에 따라 대부분 사업비용이 공제 가능하다.⁶⁾ 특히 사업 혹은 거래용 지출공제(business or trade deduction)는 일반적이고 필요한 경비로서 금액이 합리적이고 사업으로 간주될 수 있는 행위와 관련된 경비이어야 한다.

라. 독일의 법인세 계산구조

- ① 과세표준 산출 : 법인세 과세표준은 법인의 과세대상소득을 말한다(법법7①). 즉, 과세대상 소득은 세무대차대조표상 이익 또는 손실에서 법인세법상 소득금액에 가산할 항목은 가산하고 차감할 항목을 차감하여 소득세법 제10d조의 소득유형별 소득합산액이 산출된다. 이 소득합산액에서 결손금을 공제하고 특정법인에 대한 소득공제 및 농업 등에 대한 소득공제를 하여 과세대상소득을 산출한다(법법7②).

독일 법인세법은 법인세 과세표준(과세대상소득)을 산출하는 과정을 법인세법 시행규칙(R29KStR 2004)에 자세히 설명하고 있다.

〈표 4〉 독일의 법인세 과세표준 계산구조 (R29KStR 2004)

NO	가감항목	과세대상소득 산출과정
1		세무대차대조표나 소득세법 시행령 제60조2항에 따른 이익 / 손실 소득세법 제5a조에 따른 상사대차대조표에 따른 당기순이익 / 당기순손실
2-16	가산항목	숨겨진 이익처분, 대외조세법 제1조에 따른 조정금액, 공제할 수 없는 비용. 기부금 총액, 법인세법 소득세법상 소득금액계산상 가산할 사항
2-16	차감항목	이미 과세가 된 숨겨진 이익처분관련 증가된 이익, 출자금, 국내면세소득, 공제가 가능한 기부금, 법인세법 소득세법상 소득금액계산상 차감할 사항
17	=	소득세법 제10d조의 소득유형별 소득합산액
18	-	재산인수를 받는 법인의 경우, 기업재편세법 제12조 3항 2문이나 제15조 4항에 의거하여 재산양도가 있는 연도에 고려되어야 하는 손실
19	-	소득세법 제10d조에 따른 손실공제(결손금 공제)
20	=	소득
21	-	특정 법인들에 대한 소득공제액(법인세법 제24조)
22	-	산업, 경제협동조합 및 농업업 조합에 대한(소득공제액) (법인세법 제25조)
23	=	과세대상 소득(과세표준)

6) 'Form 1120,' U.S. Corporation Income Tax Return 서식 Line 12-26까지 법인의 일상적이고 필요한 경비를 비용별로 기재하는 란을 두고 있다.

② 소득유형별 소득합산액 : 소득유형별 소득합산액(R29KStR 2004, 17번 항목)은 우리나라 법인세법상 각 사업연도소득금액 산출방식과 유사하다. 법인의 사업소득⁷⁾에 대한 과세표준은 소득세법 제4조 제1항 및 제5조 1항(사업소득계산)의 기업재산비교방식에 의하여 산정된다(법법8①). 그러나 법인의 과세대상소득은 일반적으로 그 회사의 재무제표상의 이익과 일치되지 않는데 그 이유는 세무조정시 손금으로 인정되지 않는 손비는 손금불산입 시키고 익금에 인정되지 않고 비과세되는 수입은 익금불산입 시키기 때문이다(김유찬, 이유향 2009, 135).

독일 법인세법에서는 소득의 정의와 소득의 산출방식을 소득세법과 법인세법의 규정에 따른다.(법법8①)라고 규정하고 있다. 또한, 소득세법에서 규정하고 있는 소득계산의 방법, 자산의 평가, 감가상각 등, 비용의 인정 규정들은 개인의 과세소득 및 세액산출과정에 적용될 뿐만 아니라 법인의 과세대상소득의 계산 및 세액산출과정에도 공통적으로 적용된다. 다만, 법인세법은 자본회사에만 적용되는 특별규정을 두고 있다.

마. 시사점

각국의 법인세 과세표준계산은 큰 틀에서 대체로 유사한 방식을 취하고 있다. 다만 세부적으로 살펴보면 독일과 일본 및 한국은 기업회계의 당기순이익을 기초로 세무조정을 가감하여 소득금액을 산출하고 이 소득금액에서 이월결손금·비과세·소득공제를 하고 있다. 다만 독일과 일본은 공제대상에 비과세소득은 익금항목에서 원천적으로 제외하고 있으며 일본은 소득금액에서 소득공제와 결손금이월공제 순서로 공제하고 있다. 미국은 소득에서 공제비용을 차감하여 과세소득을 계산하는데 공제비용에는 운영업손실(결손금)과 소득공제를 포함하고 있다. 따라서 법인소득을 계산하는 산출체계는 대체로 유사하나 구체적인 과세표준을 계산할 때에는 결손금공제방법(소급공제, 이월공제)과 비과세에 대한 취급 및 소득공제순위에 대하여 차이가 있다. 비과세소득을 원천적으로 익금(수입금액)에서 제외하고 있는 일본과 독일 및 미국의 제도는 우리 세법의 개선점을 보여주고 있으며 결손금소급공제를 원칙으로 하고 있는 독일의 제도는 우리 세법의 개선방향을 시사하고 있다.

2. 이월결손금의 공제

가. 한국의 결손금 공제제도

① 결손금의 개념 : 결손금이란 각 사업연도의 소득금액을 계산할 때 손금총액이 익금총액을 초과할 경우 그 초과분을 말한다(법법14②). 이러한 세무상 결손금은 기업회계에서 발생한

7) 법인세법 제8조2항에서는 상법의 규정에 따라 기장의무가 있는 납세의무자의 경우 모든 소득은 사업소득으로 취급한다.

결손금(당기순손실)과 서로 차이가 있으며 세무상 결손금은 법정신고기한내에 법인세 과세표준을 신고할 때 그 신고한 결손금을 의미한다. 결손금의 공제방법은 이월공제방법(carry-over)과 소급공제방법(carry-back)이 있으며 결손금을 차기로 이월하여 공제하는 결손금을 이월결손금이라 한다. 현행 법인세법은 원칙적으로 결손금 이월공제방법을 취하고 있으나 중소기업에 대해서는 예외적으로 소급공제를 허용하고 있다(법법72①).

- ② 결손금 이월공제(carry-over) : 당해 사업연도의 개시일 전 10년 이내에 개시한 사업연도에서 발생한 세무계산상 결손금으로서 그 후 각 사업연도의 과세표준계산에 있어서 공제되지 아니한 금액을 이월결손금이라 한다. 세무계산상 결손금은 법인세 과세표준신고에 포함된 결손금이거나 과세관청의 결정·경정 또는 수정신고한 과세표준에 포함된 결손금에 한정한다. 또한 공제대상에는 합병·분할에 따른 승계결손금의 범위액을 포함한다(법령10③). 이월결손금이 여러 사업연도에서 발생한 경우에는 먼저 발생한 사업연도의 결손금부터 순차로 공제하며(법령10①) 임의로 특정사업연도에 발생한 것을 선택하여 공제받을 수 없다. 법인세 과세표준을 추계결정 또는 경정하는 경우에는 이월결손금을 공제하지 아니한다.
- ③ 결손금 소급공제(carry-back) : 결손금 소급공제는 계속기업의 적정한 과세를 위하여 사업연도 단위별 과세의 문제점을 완화시키는 제도이다. 현행세법은 중소기업에 한하여 결손금을 직전사업연도의 소득에서 소급공제하여 직전사업연도에 납부한 법인세를 환급받을 수 있도록 하고 있다. 따라서 차후에 과세표준을 계산할 때 소급공제한 결손금은 이미 공제받은 금액으로 보므로 그 후 사업연도 과세표준 계산상 다시 공제하지 아니한다(법법72①).

나. 일본의 결손금 공제제도

- ① 이월결손금공제 : 확정신고서를 제출하는 법인이 각 사업연도 개시일 전 7년 이내의 각 사업연도에서 결손금이 발생한 경우에는 그 결손금액을 당기의 손금에 산입할 수 있다(법법 57①). 다만, 이 규정은 법인이 결손금이 발생한 사업연도에 청색신고서인 확정신고서를 제출하고 이후 연속하여 확정신고서를 제출한 경우에 한하여 적용한다. 청색결손금은 그 결손금이 발생한 사업연도 후 7년간 이월하여 각사업연도 소득금액계산상 손금에 산입하는데 손금산입액은 결손금 공제 전 소득금액을 한도로 하고 있기 때문에 결손금 이월로 당기결손금이 발생할 여지는 없다(山本守之 平成21年, 584). 또한 법인세법 별표4호 서식에 의하면 법인세 과세표준은 위 간접법과 같은 방식으로 산출하고 있으며 이월결손금은 모든 소득을 가감하고 공제액을 공제한 후 마지막으로 공제하고 있다.
- ② 결손금 환급 : 법인이 청색신고서를 제출하는 사업연도에 결손금이 발생한 경우에는 결손사업연도 개시일 전 1년 이내에 개시하는 사업연도의 법인세액을 환급받을 수 있다(법법 80①)

다. 미국의 결손금 공제제도

주식회사의 과세소득을 산정할 때 총공제가 소득보다 많으면 순영업손실(NOL)이 발생한 것으로 간주한다(Sec.172(c)) 주식회사 순영업손실(결손금)은 과세소득을 산정하는 방식과 같은 방식으로 계산하며 순영업손실공제는 매년 별개의 항목으로 간주되므로 특정 연도의 순영업손실을 산정할 때에는 다른 연도의 순영업손실 이월금은 생략하고 계산한다(장근호 2009, 492).

순영업손실이 발생하면 해당 과세연도부터 소급하여 2년간 공제가 가능하고 이후 20년까지 이월이 가능하며 이월하는 순서는 우선 2년이전, 그 다음 전년 그리고 이후 20년이 연대순으로 적용되어야 한다(장근호 2009, 492). 그러나 주식회사는 이전연도 소급을 하지 않고 이후연도로만 손실을 이월할 수도 있으며 이후연도로 이월하기 위해서는 이러한 의사를 Form 1120에 기재해야 한다(Sec.172(b)). 순영업손실이 발생한 연도에 이러한 선택을 해야 하며 한번 선택하면 취소할 수 없으며 이전연도로 소급하여 납부한 법인세를 환급받으려면 Form 1120X(법인세 수정신고)나 Form 1139(환급요청신고)를 작성·제출하여야 한다(장근호 2009, 493).

라. 독일의 결손금 공제제도

법인의 손실이월과 관련한 규정은 법인세법에서 별도로 규정된 바 없으나 소득세법 제10d조에서 규정하는 개인사업자 관련규정을 준용하게 된다. 소득세법은 법인의 결손금이 발생하면 일차적으로 소급공제(손실전기이월, *Verlustuecktrag*)를 원칙으로 하며 소급공제하지 못한 결손금은 이차적으로 차기에 이월공제(손실차기이월, *Verlustvortrag*) 하는 방식을 채택하고 있다(김유찬, 이유향 2009, 146면). 즉, 당해연도에 발생한 손실은 일차적으로 직전년도 법인소득에서 소급공제를 할 수 있으며, 결손금에 대한 소급공제는 511,500유로를 한도로 공제가 가능하며 한도가 초과되는 결손금은 차기로 이월공제가 가능하다(소법10(d)). 결손금 차기이월공제는 100만유로까지 제한없이 공제되지만 100만유로를 초과하게 되면 초과된 결손금의 60%까지만 공제를 허용하고 있다(소법10(d)).

마. 시사점

미국은 순영업손실(결손금)이 발생하면 일반적으로 2년간 소급공제를 우선적용하고 이후 이월공제를 하고 있다. 예외적으로 주식회사의 경우 Form 1120에 이월공제만 하겠다는 의사를 표시한 경우에는 이월공제를 하고 있다. 또한 독일의 경우에도 결손금은 직전년도소득에서 공제하는 소급공제를 원칙으로 하고 있으며 예외적으로 차기이월공제를 하고 있다. 미국과 독일이 결손금 소급공제를 원칙으로 하고 있는데 이러한 소급공제방식은 차기이월공제방식 보다 이론적으로 합리적이다. 미국과 독일의 결손금 소급공제방식은 결손금이월공제를 원칙으로 하고 있는 우리나라의 결손금 이월공제제도의 개선점을 시사하고 있다.

일본 이월결손금은 각 사업연도소득금액 계산시 모든 소득과 비용을 가감하고 소득공제를 한 후 마지막으로 공제한다. 따라서 일본의 각사업연도 소득금액계산 방식은 우리나라의 법인세 과세표준 산출방식에 대한 개선방향을 시사하고 있다.

3. 비과세소득

가. 한국의 비과세 제도

비과세소득이 기업회계상 수익에 해당되더라도 국가가 처음부터 조세정책적으로 과세권을 포기한 소득이다. 따라서 납세자의 신고·신청·청구 등의 특별한 절차가 필요함이 없이 법인세 과세대상소득에서 제외되며⁸⁾(김완석 2007, 601면) 납세의무 자체가 성립되지 않는다. 그러나 현행 법인세법은 비과세소득을 각 사업연도소득금액에서 이월결손금을 차감한 후 남는 소득이 있으면 그때 비과세소득을 차감하도록 순차로 공제하는 규정을 두고 있다. 또한 비과세소득은 각 사업연도소득금액이 있는 경우에 한하여 공제되며 당해사업연도에 결손이 발생하면 공제하지 못하며 이월공제도 허용되지 않고 소멸한다(법칙5①).

법인세법은 공익신탁의 신탁재산에서 생기는 소득을 비과세소득으로 규정하고 있다. 조세특례제한법상 비과세소득은 중소기업창업투자회사 등이 직접 또는 중소기업창업투자조합을 통하여 창업자 또는 벤처기업에 2012.12.31.까지 출자함으로써 취득한 주식(또는 출자지분)을 양도함으로써 발생하는 양도차익(조특법13①)과 중소기업창업투자회사(또는 벤처기업유한출자회사, 신기술사업금융업자)가 위에 따른 출자로 인하여 창업자(또는 신기술사업자) 또는 벤처기업으로부터 2012.12.31.까지 받는 배당소득(조특법13③)이 있다.

나. 일본의 비과세 제도

일본세법은 우리나라와 달리 비과세소득이 각 사업연도소득에서 공제되지 않고 과세소득을 계산할 때 처음부터 과세대상에서 제외시키고 있으며 이는 비과세 개념과 법 원리에 적합한 입법방식이다. 일본의 비과세소득의 보편 다음과 같다(국중호 2009, 117). 공익법인 및 인격이 없는 사단 등이 수익사업 이외의 사업으로부터 얻은 소득과 청산소득, 보통법인 및 협동조합 등의 청산중에 발생한 각 사업연도 소득, 외국법인인 공익법인 또는 인격이 없는 사단 등의 일본 국내원천소득 중에서 수익사업 이외의 사업으로부터 발생한 소득 등이 있으며, 다른 법률에 의한 비과세 소득, 자본 등 거래에 대해서는 소득금액 계산상 익금 또는 손금에 산입하지 않는다.

8) 비과세소득을 과세소득으로 오인하여 과세한 처분의 법적 효력에 관하여는 견해의 대립이 있을 수 있으나 당해 소득이 비과세소득인지 또는 과세소득인지가 명백하지 못한 경우가 일반적이므로 특별한 사정이 없는 한 취소할 수 있는 행정행위로 본다.

다. 미국의 비과세 제도

일반적으로 납세자는 비과세소득을 신고할 필요가 없으며 법정 비과세소득은 소득으로 간주될 수 있음에도 불구하고 의회에서 여러 가지 이유로 일부소득에 대한 비과세를 허용하고 있다(장근호 2009, 223). 이러한 비과세소득은 법인소득을 계산할 때 총소득금액에서 제외한다. 현행 세법상 비과세소득은 지방정부 채권(Bond)에서 발생하는 이자소득(Sec.103)과 사업이 지급불능상태에 빠져 부채를 탕감 받는 경우 그 지급불능에 해당하는 탕감금액(Sec108(a)(3) 등을 두고 있다.

라. 독일의 비과세 제도

법인의 수입 중 자회사 법인으로부터 받은 수입배당금((법법8(b)①)과 다른 기업의 지분을 매각하고 얻은 양도차익(법법8(b)②)은 익금으로 보지 않고 비과세한다. 법인세법에 규정되어 있지 않아도 소득세법상 비과세소득은 법인세법상 과세대상이 되지 않는다.

법인세 과세대상소득 산정표(R29KStR 2004)에서 살펴보면 대차대조표상 당기순이익에서 세무조정사항을 가감(2번에서 16번 항목)하는데 비과세소득은 차감항목(8번 항목)으로 공제하고 있다. 결국 비과세소득은 익금불산입사항과 같이 세무조정을 하고 있다.

마. 시사점

일본은 비과세소득을 국가가 처음부터 과세권을 포기한 소득으로 보고 그 입법목적과 취지에 적합하게 과세대상에서 원천적으로 제외하고 있다. 미국의 경우 법인세 과세표준 산출방식(C corporation 「Form 1120」)을 보면 총소득 계산에서 출발하는데 총소득은 총이윤과 유사한 개념으로 법에서 정한 비과세소득을 제외한 모든 소득이 포함된다. 따라서 비과세소득은 과세소득에서 원천적으로 제외된다. 독일의 경우 비과세소득은 비과세소득 개념과 용어의 정의에 합당하게 익금불산입과 유사한 방법으로 과세소득에서 제외하고 있다. 일본 등의 입법례를 살펴보면 우리나라의 비과세소득 공제방식에 대한 시사점을 주고 있다. 즉, 각 사업연도소득을 계산 한 후 이월결손금 다음 순위로 비과세소득을 공제하는 우리나라 방식은 외국의 입법례를 참고하여 개선하여야 한다.

4. 소득공제

가. 한국의 소득공제제도

(1) 소득공제 개념

소득공제(Tax deductions)란 과세표준계산상 과세소득의 일부를 공제해 줌으로써 세부담을 경감시켜주는 제도이다. 소득공제는 비과세소득과 달리 일정한 요건을 충족하여야 하며 대부분 신

청의 절차를 밟아야 한다.

(2) 법인세법상 배당소득공제

유동화전문회사·투자회사·투자목적회사·투자유한회사·투자합자회사(사모투자전문회사 제외), 기업구조조정투자회사, 기업구조조정부동산투자회사 및 위탁관리부동산투자회사, 선박투자회사, 문화산업전문회사, 해외자원개발투자회사, 임대주택법에 따른 특수목적법인 그 밖에 이와 유사한 투자회사로서 법소정의 요건을 갖춘 회사가 배당가능이익의 90%이상을 배당한 경우 해당 사업연도 소득금액에서 그 배당한 금액 전액을 공제한다(법법 51조의2①). 이 경우 소득공제액이 해당사업연도 소득금액을 초과하는 경우에는 그 초과하는 금액은 이를 없는 것으로 본다(법령86의2②).

유동화전문회사들은 실체가 없는 서류상의 회사(Paper Company)로서 주주 등에게 흘러들어가는 소득의 도관역할을 행하므로 주주에게 배당하는 소득에 대해 법인단계에서 과세하면 이중과세의 문제가 발생하므로 이중과세를 법인단계에서 조정하기 위하여 소득공제제도를 두고 있다(강경태 2012, 779)⁹⁾.

(3) 조세특례제한법상 소득공제

- ① 자기관리부동산투자회사가 2012년 12월 31일 이전에 국민주택규모 이하의 주택을 신축하거나 취득 당시 입주된 사실이 없는 국민주택규모 이하의 주택을 매입하여 임대업을 경영하는 경우에는 그 임대업으로부터 최초로 소득이 발생한 사업연도(임대사업 개시일부터 5년이 되는 날이 속하는 사업연도까지 그 사업에서 소득이 발생하지 아니하는 경우에는 5년이 되는 날이 속하는 사업연도)와 그 다음 사업연도 개시일부터 5년 이내에 끝나는 사업연도까지 해당 주택을 임대함으로써 발생한 소득금액의 100분의 50에 상당하는 금액을 각 사업연도의 소득금액에서 공제한다(조특법 55조의2⑤).
- ② 고용유지중소기업 등에 대해 2012년 12월 31일이 속하는 과세연도까지 각 사업연도의 소득금액에서 일정비율의 소득공제를 한다(조특법30조의3).

나. 일본의 소득공제제도

일본의 소득공제제도는 조세특례제도로써 국제전략종합특구의 지정특정사업법인과 인정기술개발사업법인에 대해 해당사업 소득금액의 20%의 소득공제를 하는 특례제도를 두고 있다. 이러한 소득공제는 각 사업연도소득금액을 계산할 때 손금에 산입하여 공제한다(山本守之 平成23年, 1266).

9) 따라서 주주단계에서 다시 이중과세를 조정할 필요가 없으므로 유동화전문회사 등으로부터 법인주주가 받은 배당은 수입배당금액의 익금불산입규정을 적용하지 아니하며 개인주주가 받은 배당은 소득세법상 Gross-up대상(배당세액공제대상)이 아니다.

- ① 국제전략종합특구의 지정특정사업법인의 과세특례(소득공제) : 청색신고서를 제출하는 내국법인이 종합특별구역법의 제27조1항의 지정특정사업법인(종합특별구역법의 시행일부터 2014년(평성26년) 3월 31일 사이에 지정특정사업법인에 해당하는 하야야 한다)에 해당하는 경우 그 지정된 날부터 5년을 경과하는 날까지 기간 내에 종료하는 사업연도의 소득금액에서 20%의 소득공제를 한다(山本守之 平成23年, 1265). 즉, 지정특정사업법인이 국제전략종합특별구역안에서 국제전략종합특별구역계획에서 정한 일정한 사업을 할 경우에는 그 사업에 관한 소득금액의 20%를 손금에 산입할 수 있다.(措法60의2)
- ② 인정기술개발사업법인등의 과세특례(소득공제) : 인정연구개발사업법인(특정다국적기업연구개발사업등촉진에 관한 특별조치법 시행일부터 2014년(평성26년) 3월 31일 사이에 인정연구개발사업자 인정총괄사업자에 해당하여야 한다)이 연구개발사업 또는 총괄사업을 할 경우 그 사업에 관한 소득금액의 20%를 손금에 산입할 수 있다(措法60의3). 이 인정기술개발사업법인 등은 청색신고서를 제출한 내국법인이어야 한다.

다. 미국의 소득공제제도

(1) 배당소득공제(dividend received deduction, DRD)

- ① 제도의 취지 : C법인이 다른 주식회사의 주식을 보유한 상황에서 이 회사로부터 배당금을 받으면 총소득에 포함되는데 배당받은 주식회사가 나중에 이를 주주들에게 배당하면 삼중의 과세가 발생한다. 이러한 문제를 해결하기 위하여 국내 주식회사와 일부 외국 주식회사로부터 배당받은 금액 중 일정비율은 법인소득에서 공제할 수 있다(장근호 2009, 489-490).
- ② 배당소득공제율 : 법인세법상 공제율은 다음과 같다(Sec. 243(a),(c)).

주식소유비율	배당소득공제율	과세대상에 포함된 배당소득
① 20%이하	배당금의 70%공제	배당금의 30% 과세대상
② 20%초과 80%이하	배당금의 80%공제	배당금의 20% 과세대상
③ 80%이상 소유 ④ 같은 계열 그룹에 속하는 주식회사사이의 배당	배당금의 100%공제	

배당소득공제 대상은 C법인의 주식회사 소득과 이윤에서 배당소득이 지급되어야 하며 또한 45일 이상 보유한 주식으로부터 지급되는 배당소득이어야 한다.

- ③ 공제한도 : 20%이하의 주식을 보유하고 있는 경우에는 공제비율 70%를 배당수입금액과 조정된 주식회사 과세소득 중에서 적은 금액을 곱한 금액이다. 배당수입금액과 또한 20%에서 80%이하의 주식을 소유하고 있는 경우에도 공제비율 80%는 배당수입금액과 조정된

주식회사 과세소득 중에서 적은 금액을 곱한 금액이다. 이 경우 조정된 과세소득이란 배당소득공제 외에 이월 혹은 소급된 순영업손실(NOL), 이전연도 양도손실 이월금, 미국 국내생산공제 그리고 배당지급공제를 무시하고 산정된 과세소득이다(Sec. 246(b)). 즉, 배당소득공제 전 과세표준(Taxable income before DRD)을 말한다. 그러나 주식회사가 순영업손실(결손)을 경험하거나 조정된 과세소득을 고려하지 않은 배당소득공제로 순영업손실이 발생하면 이러한 제한이 없이 배당소득공제를 할 수 있다¹⁰⁾(장근호 2009, 490).

(2) 국내생산공제(U.S. production activities deduction)

미국정부는 1971년 미국산 제품을 해외에 수출하는 기업에 대하여 보조금을 지급하였으나 GATT에 의해 수출보조금으로 판정되자 1984년 해외판매회사 조항을 설정하여 세제혜택을 부여하자 WTO에서 수출보조금으로 판명하였다. 따라서 수출여부와 상관없이 모든 국내제조업자에게 적용되는 국내생산공제 조항을 도입하였는데 그 내용을 보면 「국내생산공제는 미국 국내제조업자에게 적용되며 미국 국내에서 생산활동을 하면 해당과세연도에 자격이 있는 국내소득과 국내생산공제 이전 과세소득 중 적은금액의 일정비율(2010년이후에는 9%)를 공제받을 수 있으며 공제금액은 주식회사 W-2 임금의 50%를 초과할 수 없다」(장근호 2009, 488).

순영업손실이 발생한 경우 주식회사의 배당수입은 과세소득의 70%까지 제한없이 공제할 수 있지만 만약 주식회사가 순영업손실이 발생하면 과세소득이 없으므로 미국 국내생산에 따른 공제는 할 수 없다(장근호 2009, 492).

다양한 공제항목의 적용순서는 우선 특별공제를 제외한 일반공제항목을 공제하고 난 후 자선기부금, 배당수입공제, 순영업손실(NOL), 그리고 미국 국내생산공제의 순으로 이루어져야하며, 미국 국내생산공제를 결정할 때에는 순영업손실을 공제(제외)하고 과세소득을 구한다(장근호 2009, 478).

라. 독일의 소득공제제도

법인세법은 특정법인들에 대한 소득공제(법법24)와 산업공제조합 및 농업·임업조합에 대한 소득공제(법법25)를 두고 있는데 이 소득공제는 특정법인과 특정연합체에 대한 조세지원체로서 소득공제 최고한도를 정하고 있다. 과세대상소득의 산출과정을 살펴보면 법인세법상 소득공제는 소득세법 제10d조의 소득유형별 소득합산액에서 결손금을 공제한 소득에서 소득공제를 하도록 하고 있다.

10) 총수입금액이 110,000달러이고 배당수입금액이 100,000달러이고 영업비용이 150,000달러이면 배당수입공제 이전의 과세소득은 60,000달러이다. 이 경우 회사의 배당소득공제액은 $60,000 \times 0.7 = 42,000$ 달러가 아니며, $100,000 \times 0.7 = 70,000$ 달러를 공제할 수 있다. 이 경우 순영업손실이 10,000달러($70,000 - 60,000$)가 발생한다(장근호 2009, 490). ; 배당소득공제로 인하여 순영업손실(결손금)이 발생하면 과세표준(과세표준 $\times 0.7$)한도에 적용되지 않고 배당소득공제액 전액이 인정된다.(이정미외 2인 2011, 323)

(1) 특정법인에 대한 소득공제

무제한 납세의무가 있는 법인, 사단 및 재단의 소득에서 소득금액을 최고한도로 5,000 유로의 소득공제가 가능하다(법법24). 다만, 법인 및 사단으로 그 지급하는 것이 수취자에게 소득세법 제20조 제1항 제1호 또는 제2호에서 의미하는 금융자산 수입에 해당하는 경우 또는 산업공제조합·농업 및 임업의 연합체에 해당하는 경우에는 적용하지 않는다.

(2) 산업공제조합·농업 및 임업에 종사하는 연합체에 대한 소득공제

무제한납세의무자로서 산업공제조합과 농업 및 임업 사업체로 활동이 제한되는 연합체의 소득에서 소득금액을 최고한도로 설립연도 및 이후 9개 사업연도에 대해 15,000유로의 소득공제가 가능하다(법법25). 소득공제는 조건은 첫째, 회원은 공제조합 또는 연합체에 사용할 경작지 또는 경작지의 생산물을 위해 필요한 건물을 양여하고 둘째, 공제조합의 경우 모든 사업부문의 합계액에서 각 회원의 사업부문의 가액이 차지하는 비율, 연합체의 경우 연합체가 해산하는 경우 개별회원에게 귀속될 연합체재산에 대한 지분에 대한 가액이 연합체재산의 가액에서 차지하는 비율이 각 개별회원들에 의해서 사용을 위해서 양여된 경작지 또는 건물의 가액이 사용을 위해서 양여된 전체 경작지 또는 건물의 가액에서 차지하는 비율에서 크게 차이가 나지 않아야 한다(법법25(1)1.2).

마. 시사점

(1) 수입배당금에 대한 소득공제

법인의 수입배당금에 대해서 한국과 일본은 익금불산입으로 미국은 배당소득공제제도를 채택하고 있다. 즉, 한국¹¹⁾과 일본¹²⁾은 수입배당금에 대해 배당금을 지급받는 법인 쪽에서 이중과세를 조정하는 제도로서 익금불산입을 하고 있다. 미국은 법인소득을 계산할 때 순영업손실(결손금)공제 전에 수입배당금에 대한 배당소득공제를 하고 있다. 수입배당금은 다른법인에 투자하여 발생한 영업외수입이므로 당해법인의 정상적인 사업에서 발생은 영업이익(영업손실)과 직접 관련이 없다. 따라서 수입배당금공제는 당해법인의 영업으로 발생한 결손금의 영향없이 이중과세를 조정하겠다는 의미이다. 특히 미국의 경우 앞에서 살펴본바와 같이 「주식회사가 순영업손실(결손)을 경험하거나 조정된 과세소득을 고려하지 않은 배당소득공제로 순영업손실이 발생하면 이러한 제한이 없이 배당소득공제를 할 수 있다」하고 있다.

-
- 11) 내국법인이 다른법인으로부터 수입배당금을 받은 경우에는 주식출자비율에 따라 30%, 50%, 100% 익금불산입을 하고 있다(법법18조의3). 지주회사가 자회사로부터 받은 수입배당금도 80%, 100% 익금불산입 하고 있다.
 - 12) 일반법인은 수입배당금에서 주식관련차입금이자를 차감한 금액의 50%, 관계법인은 관계회사주식의 수입배당금에서 관련차입금이자를 차감한 금액을 익금불산입 한다(山本守之 平成21年, 150-154).

그러나 한국의 유동화전문회사 등의 소득공제는 해당 법인단계에서 이중과세를 조정하는 제도로써 결손금을 공제한 소득에서 소득공제를 하고 있다. 이는 유동화전문회사 등이 실체가 없는 서류상의 회사(Paper Company)로서 주주 등에게 흘러들어가는 소득의 도관역할을 행하므로 그 회사자체의 이익을 유보할 이유가 없으며 결손금을 공제한 후 소득공제하는 것이 제도의 취지에 합당하다.

(2) 특정사업 또는 특정소득 등에 대한 소득공제

각국은 조세지원이 필요한 산업과 지역 및 경제부문에 소득공제 혜택을 부여하고 있다. 한국은 자기관리부동산투자회사의 주택임대소득에 대한 소득공제제도와 고용유지중소기업에 대한 소득공제가 있다. 미국의 국내생산공제와 독일의 특정법인의 소득공제 등이 있다. 일본의 국제전략종합특구의 지정특정사업법인의 소득공제와 인정기술개발사업법인 등의 소득공제가 있다. 결국 각국의 소득공제는 조세정책적으로 지원대상을 선택하여 특정산업과 특정기업 및 특정생산에 대하여 소득공제 혜택을 부여하고 있다.

특정법인 등에게 조세특혜를 부여하는 소득공제는 결과적으로 일반법인과 비교하면 과세의 형평에 문제가 있다. 그러나 각국은 현실적 필요에 의하여 소득공제제도를 두고 있으며 공제대상자와 대상소득 및 공제율 등은 입법정책적으로 규정하고 있다.

III. 과세표준 산출체계에 대한 문제점과 개선책

1. 결손금 공제의 문제점과 개선책

가. 결손금 공제에 대한 두가지 견해

- ① 원칙적으로 공제하지 못한다는 견해 : 법인세 각 사업연도 과세소득계산은 각 사업연도마다 독립하여 계산하는 것을 원칙으로 하고 있으므로 전기에 발생한 이익잉여금과 이월결손금은 당기소득금액을 계산할 때 반영할 수 없는 것이 원칙이다. 이것을 사업연도 독립의 원칙이라고 할 수 있다. 그러나 결손금이 발생했는데 사업연도 독립의 원칙을 엄격하게 적용하여 그 손해를 다른 사업연도의 소득금액과 통산하지 않을 경우에는 기업의 자본유지를 저해할 수 있으며 또한 이익과 손해의 발생상황여하에 따라서 세 부담에 현저한 불균형이 나타날 것으로 보이므로 예외적으로 결손금공제를 인정한다는 견해이다(渡辺淑夫 平成21年, 693).
- ② 당연히 공제해야 된다는 견해 : 법인세는 법인소득에 대하여 과세하는 조세이므로 법인이 설립되어 해산·청산할 때까지 법인의 전체 존속기간동안 소득을 합산하여 일회 과세함이

타당하다. 그러나 국회법상 예산회계기간을 1년 단위로 하여 예산을 편성·집행하고 있으므로 세입예산의 많은 부분을 차지하는 법인세를 1년 단위로 과세하지 않을 수 없다. 현행 법인세법은 계속되는 시간의 흐름을 인위적으로 구분하여 사업연도 단위를 정하고 그 사업연도 동안에 발생한 소득을 각 사업연도의 소득으로 과세하는 방식을 취하고 있다. 따라서 결손금의 이월공제 또는 소급공제는 계속기업의 적정한 과세를 위하여 사업연도 단위별 과세의 문제점을 완화시키는 제도이다. 즉, 법인이 존속하는 전(全)존속기간의 소득에 1회 과세하는 경우와 조세효과가 동일하도록 결손금의 이월공제 또는 소급공제제도를 두고 있다¹³⁾(김완석 2007, 533).

- ③ 소 결 : 사업연도 독립의 원칙은 익금과 손금의 귀속연도에 관해 엄격히 해석·적용하는데 중점을 두고 있는 내용으로 기간손익의 통산에 대해 반대하는 개념은 아닌 것이다. 따라서 계속기업의 적정한 과세를 위하여 사업연도 단위별 과세의 문제점을 완화시키기 위해서 결손금을 공제하는 것은 인정한다는 견해이다. 결국 결손금이 발생한 경우 이월공제를 할 것인가 소급공제를 할 것인가 하는 정책결정의 문제와 기간을 어느 정도로 할 것인가의 문제만 남는 것이다.

나. 문제점과 개선방안

(1) 결손금의 공제방법의 문제

이월공제방법(carry-over)과 소급공제방법(carry-back)이 있는데 현행세법은 결손금 이월공제를 원칙으로 하고 예외적으로 중소기업에 한하여 직전사업연도의 소득에서 소급공제를 허용하고 있다. 결손금에 대하여 이월공제를 원칙으로 하는 현행세법의 규정은 비논리적이고 국고주의적인 입법방식이다. 즉, 법인세가 매 사업연도 단위로 법인소득을 계산하여 과세한 것과 법인이 존속하는 전(全)존속기간의 소득에 1회 과세하는 경우와 조세효과가 동일하게 될 수 있는 방식의 결손금 공제방식은 결손금 소급공제방식이다.

13) 법인세는 법인의 존속기간 전체에 걸친 소득을 기준으로 과세하는 것이 타당하지만 이와 같은 과세방법은 기술적으로 사실상 불가능에 가깝다.

이것을 계산사례로 살펴보면 다음과 같다.

사 례 ...○



일반 법인으로서 16년간 사업을 영위하다 해산한 경우로서 결손금 이월공제와 결손금 소급공제 시 기간제한이 없다는 가정 하에서 계산사례를 살펴보자.

연도	(1) 각사업연도 소득금액	(2) 결손금 이월공제에 의한 전체 과세소득금액	(3) 결손금 소급공제에 의한 전체 과세소득금액
1	200,000,000		
2	200,000,000		
3	300,000,000		(100,000,000)
4	1,000,000,000		(1,000,000,000)
5	1,000,000,000		(1,000,000,000)
6	300,000,000		(300,000,000)
7	300,000,000		(300,000,000)
8	300,000,000		(300,000,000)
9	결손 (3,000,000,000)		
10	100,000,000	(100,000,000)	
11	100,000,000	(100,000,000)	
12	100,000,000	(100,000,000)	
13	100,000,000	(100,000,000)	
14	200,000,000	(200,000,000)	(200,000,000)
15	결손 (200,000,000)		
16	0		
과세소득 계	1,000,000,000	3,600,000,000	1,000,000,000

위에서 살펴본바와 같이 결손금 이월공제방식은 전체과세소득이 3,600,000,000으로서 기업 전 존속기간의 과세소득인 1,000,000,000과 비교하여 2,600,000,000이 더 많이 과세되는 결과를 초래한다. 그러나 결손금 소급공제방식은 기업의 전 존속기간의 과세소득과 동일한 1,000,000,000으로 산출된다. 따라서 결손금 소급공제방식이 이월공제방식에 비하여 더 논리적으로 타당하다.

한편 결손금 공제기간의 제한에 대하여 제한반대론과 제한찬성론이 있다.

제한반대론의 입장에서는 조세의 부과 및 징수와 관련하여 정부를 초대받지 아니한 동업자(uninvited partner)로 본다면 소득이 발생할 때 세율 상당액에 대하여 권리를 주장하듯이 결손이 발생할 때 결손 중 세율상당액을 정부가 당해 기업에게 지급하여야 한다는 견해이며 제한찬성론은 당해과세연도의 결손에 대하여 부(-)의 조세를 지급하거나 무제한 공제를 허용하는 것은 실패기업에 보조금을 지급하는 효과를 초래하므로 바람직스럽지 않다고 보는 견해이다(이준규 2003, 468). 그러나 결손금공제제도는 기간별 과세방식의 문제점을 해결하기 위한 보완책이므로 결손금 공제기간의 제한은 원칙적으로 옳지 않다고 본다. 그러나 현실적으로 결손금 공제를 무제한 허용하는 것은 세무행정상 무리가 따르며 부과권 제척기간과 경정청구권 행사 가능기간을 살펴본다 공제기간을 정하는 방식을 따라야 한다.

(2) 결손금 공제제도의 개선방안

외국의 사례를 살펴보면 독일의 경우 결손금공제방식을 소급공제를 원칙으로 하고 있으며 이월공제를 예외로 하고 있다. 또한 미국의 경우에도 당해 연도의 결손금은 2년간 소급공제 하거나 20년간 이월하여 해당 연도의 과세표준과 상계할 수 있다. 즉, 미국은 법인이 2년의 소급공제를 포기하고 20년간 이월공제만을 적용할 수 있으며, 결손금이 국가적으로 선언된 재앙 및 소규모 비즈니스 기업에서 발생된 경우에는 3년간 소급공제가 허용된다.

현행 우리나라 법인세법은 중소기업에 한하여 결손금 1년 소급공제를 허용하고 있다. 결손금 소급공제는 국가에서 혜택을 부여하는 것이 아니라 납세자가 당연히 누려야할 권리이다. 따라서 결손금 소급공제는 중소기업에 한정할 것이 아니라 모든 법인으로 확대 적용되어야 한다. 또한 결손금 소급공제는 기간별 과세방식의 문제점을 해결하기 위한 보완책이므로 이론상 결손금 공제기간의 제한은 원칙적으로 옳지 않다고 본다. 그러나 현실적으로 결손금 공제를 무제한 허용하는 것은 세무행정상 무리가 따른다.

결손금 소급공제를 받을 수 있는 권리도 납세자의 당연한 권리이지만 과세권자의 부과권 행사가능기간과 입법적 형평성을 살펴보아야 한다. 현행 과세권자의 부과권 행사가능기간(부과권의 제척기간)은 원칙적으로 5년으로 하고 있으므로 납세의무자의 권리행사기간도 5년으로 하는 것이 입법형평에 타당하다.

한편 법인이 존속하는 전(全)존속기간의 소득에 1회 과세한다는 측면에서 본다면 당기에 결손금이 발생하면 결국 종전 과세기간의 소득은 과다신고한 것이 되는 것이다. 따라서 이러한 과다신고에 대한 구제방법은 경정청구제도가 있는데 현행 세법은 법인세 과세표준과 세액의 과다신고에 대한 납세자의 경정청구권 행사가능기간을 3년으로 하고 있다. 따라서 일단 3년의 결손금 소급공제를 인정하고 차후 경정청구기간과 결손금 소급공제기간을 5년으로 개정함이 타당할 것이다.

2. 비과세소득공제의 문제점과 개선책

가. 비과세소득공제의 문제점

비과세소득은 기업회계상 수익이 해당되더라도 법인세법상 과세소득으로 보지 않는 소득으로서 국가가 정책적으로 처음부터 과세권을 포기한 소득이다. 과세소득에서 제외하였기 때문에 비과세소득은 과세물건을 구성하지 않으며 법인세 납세의무도 성립할 여지가 없다(김완석 2007, 543). 또한 개인소득을 과세물건으로 보고 있는 소득세법도 비과세소득에 대하여 원천적으로 과세대상에서 제외하고 있으며 소득세 과세대상 수입금액에 포함시키지 않고 있다. 순자산증가설에 의하여 법인의 소득을 파악하는 법인세법은 모든 소득을 과세대상으로 포함하여야 하지만 법인소득을 계산할 때 비과세대상소득을 익금의 범위에서 제외하여 한다.

그러나 현행 법인세법은 비과세소득을 각 사업연도소득금액 계산할 때 포함시키고 있으며 과세표준 계산할 때 각 사업연도소득금액에서 이월결손금을 차감한 후 남는 소득이 있으면 그때 비과세소득을 차감하도록 순차로 공제하는 규정을 두고 있다. 또한 비과세소득은 당해 사업연도 소득이 결손금이 발생한 경우에는 공제하지 못하며 각 사업연도소득금액이 있는 경우에 한하여 비과세소득이 공제되는 문제점이 발생한다.

몇가지 사례로 구분하여 비과세소득이 있는 경우 과세표준 산출체계에 대한 문제를 살펴보고자 한다.

사 례 ...



- ① A법인이 기업회계상 당기순이익이 10억이고 세무조정사항 중 익금조정사항이 5억 손금조정사항이 10억이고 이월결손금은 없으며 비과세소득은 1억인 경우
- ② B법인이 기업회계상 당기순이익이 10억이고 세무조정사항 중 익금조정사항이 5억 손금조정사항이 10억이고 이월결손금이 5억 비과세소득은 1억인 경우
- ③ C법인의 기업회계상 당기순이익이 10억이고 세무조정사항 중 익금조정사항이 5억 손금조정사항이 16억이고 비과세소득이 1억인 경우

(사례별 법인세 과세표준 산출과정)

과세표준 산출과정		A 법인 (사례①)		B법인 (사례②)		C 법인 (사례③)	
회계상 당기순이익		당기순이익	10억	당기순이익	10억	당기순이익	10억
세무 조정	+ 익금산입	익금산입	5억	익금산입	5억	익금산입	5억
	- 손금산입	손금산입	10억	손금산입	10억	손금산입	16억
각사업연도 소득 (당기 결손금)		각사업연도 소득금액	5억	각사업연도 소득금액	5억	당기결손금	-1억
과세 표준	이월결손금	이월결손금	0	이월결손금	5억	이월결손금	0
	비과세소득	비과세	-1억	비과세	-1억 (공제불가)	비과세	-1억 (공제불가)
	소득공제	소득공제	0	소득공제	0	소득공제	0
과세표준		과세표준	4억	과세표준	0	과세표준	0

위 사례를 보면 A법인의 경우 각사업연도 소득금액이 있음으로 비과세소득을 정상적으로 공제하게 된다. 그러나 B법인의 경우에는 각사업연도 소득금액이 있지만 이월결손금이 선순위로 모두 공제되어 비과세소득을 공제할 각 사업연도소득은 없게 된다. 따라서 B법인의 경우에는 비과세소득은 공제하지 못하게 된다. C법인의 경우에는 당기결손금이 발생하여 비과세소득을 공제할 수 없게 된다. 즉 각 사업연도소득이 없어 비과세소득을 공제하지 못하게 되는 것이다.

위에서 살펴본 바와 같이 정상적으로 비과세소득이 공제된 A법인과 비과세소득이 공제되지 않는 B법인과 C법인은 어떠한 차이가 있는가?

A법인의 경우에는 비과세소득이 정상적으로 공제되지만 B법인과 C법인은 비과세소득에 대한 비과세혜택을 받지 못하고 있다. 그러나 비과세소득에 대한 규정을 두고 있는 입법취지를 보면 비과세소득이 공제받지 못할 아무런 이유가 없이 단지 과세표준 산출체계의 문제로 말미암아 비과세소득을 공제하지 못하는 문제점이 있다. 즉, 각사업연도 소득금액이 없다든가 또는 각 사업연도소득이 결손금이 된 경우 또는 각 사업연도소득이 있더라도 이월결손금이 많아 선순위 이월결손금을 공제하고 소득금액이 없는 경우에는 비과세혜택을 받지 못하는 문제가 있다. 이는 조건 없이 비과세혜택을 부여한 법의 취지에도 부합하지 않으며 각 사업연도소득금액이 있는 법인과 결손금이 있는 법인간의 비과세 혜택에 대한 불공평이 초래되고 있다. 또한 선순위 이월결손금이 있는 경우 이월결손금이 있는 법인과 이월결손금이 없는 법인간의 비과세혜택이 달라질 수 있으며, 이월결손금 존재여부에 따라 비과세혜택이 달라지는 것은 조세 형평성이 결여된 입법규정이다.

나. 비과세소득 대한 개선방안

현행 법인세법은 법인의 각 사업연도 소득금액에 익금불산입 사항은 포함되지 않지만 비과세 소득은 법인의 각사업연도 소득금액에 포함되어 법인세 과세표준 산출과정에서 공제하는 차이가 있다. 즉, 과세표준 산출과정에서 익금불산입은 세무조정단계에서 과세에서 제외시키고 있으며 비과세소득은 과세표준 산출단계에서 이월결손금 다음순위로 공제하고 있는 차이를 두고 있다. 그러나 과세소득에서 제외하는 비과세소득과 익금불산입대상 소득을 별도로 구분할 특별한 이유를 찾기 어렵다.

외국사례를 살펴봐도 과세표준산출과정에서 이월결손금 다음순위로 비과세소득을 공제하는 예는 찾아볼 수 없다. 비과세소득과 유사한 것들은 처음부터 과세대상소득에 포함시키지 않고 있으며 만약 과세소득에 포함된 경우에는 대부분 세무조정에서 익금불산입으로 처리하고 있다.

특정한 소득에 대하여 「비과세, 세액공제, 세액감면, 소득공제, 이월과세, 저율과세 등 세제상 우대조치 중 어떤 우대조치를 선택할 것인가에 대해서는 입법정책의 문제이다(김완석 2007, 601)」라고 할지라도 선택된 우대조치는 각각의 용어의 정의와 입법목적에 따라 해석·적용되어야 할 것이다. 따라서 비과세소득은 국가가 처음부터 정책적으로 과세권을 포기한 소득이므로 비과세소득을 과세표준 산출과정에서 공제할 것이 아니라 비과세라는 용어의 개념과 입법목적 및 취지에 적합하게 과세대상에서 원천적으로 제외하여야 된다. 즉, 익금불산입과 동일하게 비과세소득을 취급하면 될 것이다.

3. 소득공제의 문제점과 개선책

가. 소득공제의 문제점

소득공제(Tax deductions)란 과세표준계산상 과세소득의 일부를 공제해 줌으로써 세부담을 경감시켜주는 제도로써 비과세소득과 달리 일정한 요건을 충족하여야 하며 대부분 신청의 절차를 밟아야 한다. 현행 법인세법과 조세특례제한법에 소득공제제도를 두고 있는데 법인세 과세표준을 계산할 때 각 사업연도소득에서 이월결손금·비과세·소득공제 순서로 공제함으로써 소득공제를 가장 마지막으로 공제하고 있다.

(1) 이월공제배제

법인세 과세표준을 계산할 때 공제받지 못한 소득공제액은 차기에 이월하여 공제할 수 있는가에 대하여 현행 법인세법 시행규칙에서는 「각 사업연도의 소득에 대한 법인세의 과세표준을 계산함에 있어서 공제되지 아니한 비과세소득 및 소득공제액과 「조세특례제한법」 제132조의 규정에 의한 최저한세의 적용으로 인하여 공제되지 아니한 소득공제액은 다음 사업연도에 이월하여 공제할 수 없다.(법칙5)」고 규정함으로써 비과세소득과 소득공제는 이월공제를 받을 수 없도

록 규정하고 있다.

그러나 이러한 시행규칙의 이월공제배제규정은 위임입법 위반여부가 문제가 될 수 있다. 법에서 구체적인 위임근거가 없다하더라도 과세표준을 계산할 때 순차로 공제한다는 의미를 파악하면 소득공제에 대하여 이월공제를 할 수 없다고 추론할 수 있다고 생각할 수 있지만 이는 순차공제의 의미를 확장해석 한 것으로 보인다.

(2) 순차공제문제

유동화전문회사 등은 실체가 없는 서류상의 회사(Paper Company)로서 주주 등에게 흘러들어가는 소득의 도관역할을 행하므로 이중과세를 법인단계에서 조정하기 위하여 소득공제제도를 두고 있다. 따라서 유동화전문회사 등은 소득을 유보할 이유가 없는 서류상 회사이며 도관의 역할을 담당하는 임시적으로 존재하는 회사이기에 청산할 때 이익이나 손실이 존재하지 않아야 한다. 따라서 유동화전문회사 등에 대한 소득공제는 법인의 각 사업연도소득에서 결손금을 공제한 후 소득공제를 하는 것이 타당하다.

그러나 자기관리부동산투자회사의 주택임대소득에 대한 소득공제제도와 고용유지중소기업에 대한 소득공제는 결손금 공제 후 소득공제하는 것이 타당한가에 대한 두가지 견해가 있다.

- ① 과세공평입장 : 소득공제제도는 세법상 요건에 충족되어 필요적 절차를 이행한 경우에는 이월결손금이 있는지 여부에 불구하고 동일하게 공제되어야 한다. 그러나 현행세법은 이월결손금을 선공제하는 순차공제방식을 도입하여 과세표준을 산출함으로써 이월결손금 존재여부에 따라 소득공제를 받을 수 있는지 여부가 결정된다. 따라서 세법상 소득공제요건에 충족되면 해당 법인들은 이월결손금과 관계없이 법에서 규정한 혜택을 동일하게 받을 수 있도록 하여야 한다. 미국의 이중과세조정제도인 배당소득공제는 결손금과 관계없이 공제할 수 있으며 일본의 경우 국제전략종합특구의 지정특정사업법인의 과세특례(소득공제)와 인정기술개발사업법인등의 과세특례(소득공제)는 결손금 공제전 소득을 기준으로 소득공제를 하고 있다.
- ② 입법선택의 문제 : 특정법인 등에게 조세특혜를 부여하는 소득공제는 결과적으로 일반법인과 비교하면 과세의 형평을 저해하는 제도이다. 그러나 조세정책상 현실적 필요에 의하여 소득공제제도를 두고 있으며 공제대상자와 대상소득 및 공제율 등은 입법자의 입법선택의 문제이다. 따라서 결손금 공제후 소득을 한도로 소득공제를 할 것인가 결손금 공제전 소득을 한도로 소득공제를 할 것인가 하는 문제는 입법선택의 문제이다. 또한 미국의 생산공제나 독일의 특정법인의 소득공제 및 산업공제조합·농업 및 임업에 종사하는 연합체에 대한 소득공제도 결손금을 공제한 후 소득을 기준으로 하고 있다.

나. 소득공제의 개선책

(1) 이월공제배제 개선방안

법인세법 시행규칙 제5조의 비과세소득·소득공제에 대하여 다음 사업연도에 이월하여 공제할 수 없다는 규정은 위임입법에 위반된다고 생각한다. 즉, 법인세 과세표준에서 각종공제순서를 정한 순차공제와 이월공제문제는 서로 각각의 규정으로 입법되어야 하며 이월공제를 배제한 시행규칙의 내용은 법에서 위임한 근거없이 시행규칙에서 규정한 내용임으로 위임입법에 위반된 규정으로 보인다. 따라서 비과세소득·소득공제에 대하여 이월공제를 배제 하려면 법에 근거 규정을 만들어 위임하여야 할 것이다.

(2) 순차공제문제 개선방안

- ① 유동화전문회사 등의 소득공제 : 유동화전문회사 등의 소득공제는 법인단계에서 이중과세를 조정하는 장치로서 결손금을 공제한 소득에서 소득공제를 하고 있다. 유동화전문회사는 소득을 유보할 이유가 없는 서류상 회사이며 도관의 역할을 담당하는 임시적으로 존재하는 회사이기에 청산할 때 이익이나 손실이 존재하지 않아야 한다. 따라서 유동화전문회사 등에 대한 소득공제는 법인의 각 사업연도소득에서 결손금을 공제한 후 소득공제를 하는 것이 타당하다.
- ② 자기관리부동산투자회사의 소득공제제도와 고용유지중소기업에 대한 소득공제 : 자기관리부동산투자회사의 국민주택임대소득에 대한 소득공제와 고용유지중소기업에 대한 소득공제는 결손금 공제 전 소득에서 공제함이 타당하다. 자기관리부동산투자회사가 세법의 요건에 맞게 국민주택임대를 한 경우 결손금이 있는가 여부와 관계없이 법에서 정한 소득공제를 받는 것이 타당하며 고용유지중소기업에 대한 소득공제 또한 동일하게 적용되어야 한다.

현행 세법이 각 사업연도소득에서 이월결손금을 선공제하는 순차공제방식을 도입하여 과세표준을 산출함으로써 이월결손금 존재여부에 따라 소득공제를 받을 수 있는지 여부가 결정된다. 따라서 세법상 소득공제요건에 충족되면 해당 법인들은 이월결손금과 관계없이 법에서 규정한 동일한 혜택을 받아야 조세 혜택면에서의 형평성을 유지할 수 있다. 따라서 이 두 가지 소득공제는 결손금 공제 전에 소득에서 공제하도록 공제순서를 개선하여야 한다.

IV. 결 론

법인세 과세표준을 산출할 때 각 사업연도소득금액에서 이월결손금·비과세소득·소득공제를 순차로 공제하는 방식은 그동안 납세의무자에게 무비판적이며 당연하게 받아들여져 왔으며 이에 대한 판례도 찾아보기 어렵다. 앞에서 살펴본바와 같이 이 연구에서는 이월결손금, 비과세, 소득공제에 대한 개념정리와 조세법의 논리에 적합한 공제방법을 문헌을 바탕으로 연구하였고 일본, 미국, 독일의 세법규정을 비교법적으로 연구한 결과 현행 순차공제방식은 조세법의 논리에 모순되며 과세의 공평을 저해하는 국고주의적인 규정으로 개정되어야 한다는 결론에 이르렀다. 첫째, 비과세소득은 그 용어의 정의에 맞게 각 사업연도소득에서 공제할 것이 아니라 소득세법과 같이 처음부터 과세대상소득에 포함시키지 말아야한다. 둘째, 법인세가 매 사업연도 단위로 법인소득을 계산하여 과세한 것과 법인이 존속하는 전(全)존속기간의 소득에 1회 과세하는 경우와 조세효과가 동일하게 될 수 있는 방식의 결손금 공제방식은 결손금 소급공제방식이다. 따라서 독일과 같이 소급공제방식을 원칙으로 하여야 하며 이월공제방식을 예외로 인정하는 법 개정이 필요하다. 이 경우 결손금 소급공제기간은 원칙적인 부과권 제척기간과 동일하게 5년으로 하는 것이 타당하지만 현실적으로 법인세 과다신고에 대한 경정청구권 행사가능기간인 3년으로 하고 있으므로 3년으로 우선 개정하고 차후 경정청구권과 함께 5년으로 개정함이 타당하다.

셋째, 비과세소득과 소득공제를 이월공제 받을 수 없도록 규정한 법인세법 시행규칙 제5조 규정은 위임입법에 위반됨으로 위임근거규정이 필요하다. 유동화전문회사 등이 서류상의 회사이고 단순히 주주 등에게 흘러들어가는 소득의 도관역할만 행하며, 그 회사자체의 이익을 유보할 이유가 없으므로 결손금 공제한 후 소득공제하는 것이 보다 합리적이다. 그러나 자기관리부동산 투자회사의 국민주택임대소득에 대한 소득공제와 고용유지중소기업에 대한 소득공제는 결손금 공제 전 소득에서 공제함이 타당하다.

결론적으로 법인세 과세표준을 산출할 때 비과세소득은 익금불산입과 같이 과세대상소득에서 제외하여야 하며 결손금공제는 소급공제를 원칙으로 이월공제를 후순위로 개정되어야 한다. 또는 소득공제는 입법취지와 공제대상에 따라 결손금 공제전 또는 결손금 공제후 소득에서 공제하는 것으로 나뉘어져야 한다. 법인세 과세표준 계산시 순차공제방식은 비과세소득은 익금불산입에 포함시키고 각 사업연도소득에서 일부 소득공제 결손금공제(소급공제, 이월공제) 일부 소득공제 순서로 개선되어야 한다.

참고문헌

- 강경태. 2012. 「2012 세법개론」. 지혜의 샘.
- 김광수·이성봉. 1997. 「독일세법론」. 강원대학교 출판부.
- 김완석. 2007. 「2007 개정증보판 법인세법론」. (주)광교이텍스.
- 김유찬·이유향. 2009. 「주요국의 조세제도 -독일편-」. 한국조세연구원.
- 국중호. 2009. 「주요국의 조세제도 (일본)」. 한국조세연구원.
- 이정미 외. 2011. 「미국세법의 이해」. 삼일회계법인.
- 이준규. 2003. 「이월결손금공제제도의 평가 및 개선방안」. 조세법연구. 세경사.
- 이종대. 2010. 「일본 법인세법 해설」. 교육과학사.
- 장근호. 2009. 「주요국의 조세제도(미국)」. 한국조세연구원.
- 渡辺淑夫. 平成21年度. 「法人税法」. 中央経済社.
- 山本守之. 平成21年度. 「法人税の理論と實務」. 中央経済社.
- 山本守之. 平成23年度. 「体系法人税法」. 稅務經理協會.

A Study on Assessment Standards for Each Business Year Income -Focusing on Sequential Deduction when Calculating Assessment Standards -

Ahn Yeon-hwan*

〈Abstract〉

For taxable income, there are income taxes that taxes personal income and corporate taxes that taxes corporate income. When a domestic profit corporation calculates incomes by business year, the assessment standard is calculated by deducting the deficit carried forward, tax-free income, and income tax deductions sequentially from each business year's income. When calculating the assessment standard as stated by sequentially deducting in the order of deficit carried forward, tax-free income, and income tax deductions, it is called sequential deduction. Such sequential deduction has been accepted without criticism when calculating the assessment standard of corporate taxes, and there are very few related rulings on this as well. Therefore, this study aims at verifying whether the sequential deduction method is a rational and feasible calculation system in calculating the corporate tax assessment standard, and whether it is a reasonable legislation according to tax equality and the legal principles on taxes.

This study summed up the concepts of deficit carried forward, tax-free income, and income tax deductions that are deducted in that order, and organized deduction methods suitable to the logic of tax laws based on literary resources. Finally, comparative research was conducted with the tax laws and regulations of Japan, US and Germany.

Through this result, it was concluded that the current sequential deduction method contradicts the reasoning of tax laws and is a national-treasury oriented regulation that impedes upon tax equality, and hence, must be reformed. First, tax-free income should, according to the definition of the term, not be deducted from each business year's income, and should not be included in income subject to taxation from the beginning like the income tax law. Second, in the case of taxation by calculating the corporate income after converting to each business year for the corporate tax and taxing a single time for income of the complete period that the corporation is in existence, and the deficit deduction method that can be identical to the tax effect are the deficit

* Korea University Graduate School Department of Law, PhD course, Korean Association of Certified Public Tax Accountants, training director, ahntax@hanmail.net, 010-8978-2016

retroactive deduction method. Thus, it must be based on the principle of retroactive deduction methods like that of Germany, and there is a need to make reforms on laws so that this deficit carried forward method is recognized as an exception. In this case, the deficit retroactive deduction period should be the same as the period for exercising claim of reassessment, which is three years.

Third, the Enforcement Regulation of Corporate Tax Laws Article 5, which prohibits tax-free income and income tax from being received as deficit carried forward, violates the delegated legislation, and thus, regulations for grounds of delegation are necessary. Special purpose companies are only paper companies and simply act as a conduit of income that flows into shareholders, and thus, since there is no reason to defer the company's profits, it would be more reasonable to make deductions after deducting the deficits. However, it would be reasonable for deductions for income on national home leasing of self-managed real estate investment companies and deductions for small & medium businesses that maintain employment to be taken from income before deficit deductions.

In conclusion, when calculating corporate tax assessment standards, tax-free income should be excluded from income subject to taxation such as exclusion from gross revenue, and deficit deductions should be revised being of retroactive deduction in principle, and placing its priority after deficit carried forward deductions. Or, deductions should be separated as deducting from income before or after deficit deductions depending on the objective of the legislation and the subject of deductions.

<Key words> Sequential deductions, Deficit carried forward, Tax-free, Deductions, Corporate tax assessment standards