

세무와회계저널
제16권 제2호 2015년 4월 pp.193~229
한국세무학회

법인세법상 손익 및 자산의 합리적 배분방안에 대한 연구

심태섭* · 구자은**

<요 약>

비영리법인, 감면법인, 기업결합법인이 매년 증가하고 있는 상황에서 구분경리가 더욱 중요하게 되었으나, 현행 법인세법은 구분경리와 관련하여 손익 및 자산의 귀속문제를 단편적으로 규정하거나 법률이 아닌 해석 등으로 운영하고 있다. 또한 선행연구도 비영리법인에 대한 집중되어 구분경리를 전체적인 관점에서 조망한 연구는 부족한 실정이다. 이에 본 연구는 구분경리 규정의 전체적인 관점에서 관련 규정을 살펴보고 문제점과 개선방향을 제안하였다.

먼저 형식적인 측면에서 구분경리의 규정체계에 대하여 본 연구는 구분경리대상별도 별도의 규정을 두는 방안과 총괄규정을 두는 방안중, 구분경리의 대상이 다르기에 별도의 규정을 두는 방안을 제시하였다. 또한 관련 조문에 대한 분석을 통하여 현재 규정 중 잘못 준용된 오류를 개선하고, 용어를 통일할 필요성을 제시하였다. 그리고 법인세법 제113조 제2항에 규정된 신탁재산귀속소득에 대해서는 구체적인 구분경리 방법에 대한 규정은 없으므로, 준용규정을 마련하여야 함을 제시하였다. 한편 현재 법, 시행령, 시행규칙에 두어야 할 내용이 혼재되어 있기에 이를 구분하여야 함도 제안하였다. 즉, 비영리법인 등에 대한 규정은 법에 두고, 감면법인에 대한 규정은 시행규칙에 두고 있으며, 그 내용이 혼재되어 있다. 또한 각 유형별 사례에 대한 국세청 해석이 거의 확립되어 있으며 납세의무자도 거의 그대로 따르고 있는데도, 여전히 해석으로만 두고 있는 규정들이 많아서 이를 법, 시행령, 시행규칙으로 규정할 필요성이 있다.

다음으로 내용적인 측면에서 개별손익과 공통손익의 구분에 대한 논란이 있다. 먼저 법인세법 기본통칙 113-156...6에서 과세사업의 개별손익으로 분류할 항목을 제시하고 그 외의 항목은 귀속에 따라 판단하도록 하고 있는데, 개별손익으로 분류된 항목이 공통손익에 가깝기에 그 귀속을 판단하는 기준을 명확히 제시할 필요가 있다. 한편 현재 공통손익의 안분기준 방법에서는 안분기준을 매출액 등으로 일률적으로 정하거나 합리적인 기준에 따르도록 하는 방법이 있다. 본 연구에서는 비용의 성격에 따라 합리적인 기준에 따르는 방법으로 하고, 이를 변경하는 경우에 과세관청이 승인하는 것으로 개정할 필요성을 제시하였다.

이 이외에 구분경리에 대하여 국세청에 제출하여야 하는 소득구분계산서에 대한 세부적인 기준을 정하고 손익계산서와의 차이내역을 작성하는 것으로 변경할 필요가 있다. 특히 국제회계기준의

* 서울시립대학교 세무전문대학원 교수, tsshim@uos.ac.kr, 주저자

** 수원대학교 경상대학 회계학과 조교수, jekoo@suwon.ac.kr, 교신저자

도입한 기업의 경우는 기업마다 손익계산서의 양식이 통일되지 않을 가능성이 있으므로, 소득구분 계산서의 서식에서 구성요소는 기업이 결정하도록 하고, 항목별로 개별귀속비용과 공통비용을 나누되, 공통비용의 안분기준을 비교에 기재하도록 개선할 필요가 있다.

본 연구를 통하여 구분경리에 대한 관련 법령이 명확해져서 납세자와 과세관청간의 불필요한 조세마찰이 발생하지 않기를 기대하며 구분경리와 관련된 연구의 시발점이 되기를 기대한다.

〈주제어〉 구분경리, 소득구분계산서, 공통손익, 배부기준, 적격조직재편

I. 서 론

법인세법 시행령 제156조에 따르면 “구분경리란 법인이 구분하여야 할 사업 또는 재산별로 자산, 부채 및 손익을 법인의 장부상 각각 독립된 계정과목에 의하여 기장하는 것”을 말한다. 조세특례를 적용받는 기업이 감면사업과 비감면사업을 겸영하는 경우 두 사업을 구분해야 하고, 비영리법인이 수익사업을 하면 비수익사업과 수익사업을 구분해야 하며, 합병과 분할시에도 적격조직재편의 판단 및 이월결손금의 승계를 위해 구분경리가 필요하다.

<표 1>과 <표 2> 및 <표 3>에서 보는 바와 같이 구분경리 적용가능성이 법인은 지속적인 증가를 보이고 있어, 법인세법상 손익 및 자산 배분에 대한 규정이 더욱 중요시 되고 있다. 우선 <표 1>은 사업목적별 공익법인 현황을 나타낸 표로 교육사업 외의 다른 목적 공익법인의 수가 매년 지속적으로 증가하고 있으며, <표 2>는 세액감면 신고법인 현황을 나타낸 표로 감면액은 2009년을 최대로 하고 있으나 감면법인의 수는 꾸준한 증가추세를 보이고 있다.

〈표 1〉 사업목적별 공익법인 현황

(단위 : 개)

	합계	종교보급	사회복지	교육사업	학술·장학	예술문화	의료목적	기타
2007년	27,793	17,591	2,692	1,751	2,937	561	495	1,766
2008년	27,811	17,586	2,693	1,745	2,960	572	503	1,752
2009년	28,905	17,958	2,830	1,749	3,163	673	610	1,922
2010년	29,132	17,863	2,895	1,735	3,134	773	671	2,061
2011년	29,170	17,753	3,028	1,681	3,229	658	700	2,121
2012년	29,509	17,708	3,093	1,702	3,394	743	759	2,110
2013년	29,849	17,629	3,135	1,704	3,510	783	817	2,271

주) 국세청(www.nts.go.kr). 2014 국세통계연보의 내용을 수정한 것임

※ 각 해당년도말 현재 등록된 법인을 기준으로 작성함

〈표 2〉 세액감면 신고법인 현황

(단위 : 개, 백만원)

연도 \ 구분	중소기업		일반법인		총 계	
	법인수	금액	법인수	금액	법인수	금액
2007년	107,377	1,021,030	1,062	455,834	108,439	1,476,864
2008년	117,225	1,226,984	1,093	582,624	118,318	1,809,608
2009년	123,285	1,181,571	1,137	819,142	124,422	2,000,713
2010년	131,922	1,063,657	1,234	779,400	133,156	1,843,057
2011년	133,450	888,539	1,373	1,032,663	134,823	1,921,202
2012년	140,534	914,738	442	700,648	140,976	1,615,386
2013년	151,589	846,864	425	565,149	152,014	1,412,013

주) 국세청(www.nts.go.kr). 2014 국세통계연보의 내용을 수정한 것임

<표 3>은 기업결합 현황을 나타낸 표로 총계를 기준으로 한 기업결합의 건수 및 총액은 꾸준한 증가추세를 보이고 있다.

〈표 3〉 기업결합 신고법인 현황

(단위 : 개, 조원)

연도 \ 구분	국내기업간		외국기업간		총 계	
	법인수	금액	법인수	금액	법인수	금액
2009년	383	29	30	121	413	150
2010년	446	31	53	184	499	215
2011년	431	30.3	112	109.9	543	140.2
2012년	543	19.7	108	130.8	651	150.5
2013년	451	18.6	134	146.6	585	165.2
2014년	451	38.2	120	172.1	571	210.3

주) 공정거래위원회(www.ftc.go.kr). 각 연도별 「기업결합 동향」를 집계한 것임

물론 공익법인 중 수익사업을 하는 경우, 감면법인 중 감면사업과 비감면사업을 겸영하는 경우, 합병 및 분할 중 이월결손금 승계 등 특정한 경우에만 구분경리가 필요하기 때문에 <표 1>, <표 2>, <표 3>이 구분경리의 중요성에 대한 직접적 증거가 될 수는 없지만, 관련 법인이 증가하고 있기 때문에 그 법인 중 구분경리가 필요한 특정법정도 증가할 수 있고 이에 따른 세무상 중요성도 증가하고 있다고 판단된다.

이와 같이 관련 법인의 증가에도 불구하고 현행 법인세법은 손익 및 자산의 귀속문제를 단편

적으로 규정하거나 법률이 아닌 해석 등으로 운영하고 있어서 손익 및 자산의 배분규정에 대하여 합리적인 개선방향을 마련할 필요가 있다고 판단하였다. 실무적으로 손익 및 자산의 배분과 관련된 과세당국과 납세자간에는 마찰은 자주 있어 왔으며 이는 납세자가 과세당국의 과세처분을 받아들이지 않고 조세불복한 예를 통해서 확인될 수 있다. 구분경리에 대한 조세불복사례는 비영리법인의 구분경리¹⁾, 수익사업의 손금인정여부²⁾, 합병시 결손금승계에 대한 구분경리³⁾, 감면사업의 구분경리⁴⁾에 대한 다수의 판례가 존재한다. 특히 최근의 판례 등을 살펴본 바, 과세당국과 납세자가 공통경비의 배부기준을 달리 판단한 사례도 있고⁵⁾, 비영리법인이 행하는 특정거래에 대한 과세거래여부를 달리 판단한 사례도 있다.⁶⁾ 또한 합병시 피합병법인의 이월결손금공제를 위한 피합병법인의 사업부분에서 발생하는 소득의 범위를 과세당국과 납세자가 달리 판단한 사례도 있다.⁷⁾ 따라서 구분경리와 관련하여 다양한 형태의 문제점이 존재한다는 인식하에 본 연구를 진행하게 되었다.

이에 본 연구는 기존 문헌 및 사례와 외국의 제도를 검토하여 법인세법상 손익 및 자산의 합리적인 배분방안을 마련하고자 한다. 구체적으로 본 연구는 현행 규정의 정리, 문제점 파악, 외국제도에 대한 조사 및 개선방향으로 구성된다. 이 연구는 과세사업·감면사업간, 수익사업·비수익사업간, 분할 및 합병 등의 경우에 손익 및 자산의 합리적 배분방안을 마련하고, 관련 법령을 명확히 하여 불필요한 조세마찰을 방지하는데 기여할 수 있을 것이다.

II. 선행연구

본 연구는 법인세법상 손익 및 자산의 합리적 배분방안을 연구하기 위한 것으로 법인세법상 손익 및 자산의 배분은 비영리법인, 감면법인, 합병법인 등 그 주체를 달리하는 다양한 기업과 관련이 있다. 실제로 법인세법은 구분경리의 주체를 나누고 이 주체별로 기준을 두고 있다. 관련 주체들의 손익 및 자산의 분배문제를 전체적인 관점에서 검토한 선행연구는 없었고 각 관련 주체들인 비영리법인, 감면법인, 합병법인의 세법규정을 검토하면서 구분경리의 중요성 등을 부수적으로 검토하였다. 선행연구가 전체적인 관점에서 법체계를 검토하지는 않았다 하더라도 각 개

1) 서울고법 2009누20528, 2010.4.13, 조심 2009부1652, 2009.6.29, 법규법인 2014-103, 2014.4.22 외 다수

2) 조심 2012서3528, 2013.11.1, 법인-592, 2011.8.19 외 다수

3) 법인-397, 2014.9.19, 재법인-182, 2013.3.11 외 다수

4) 대법 2005두5130, 2006.12.07, 조심 2011서2053, 2011.11.15, 심사법인2002-29, 2003.3.28 외 다수

5) 서울행법 2012구합 13528, 2014.4.25, 서울행법 2012구합 5039, 2012.10.11

6) 대법 2013두 12645, 2013.11.28, 조심 2012서 4403, 2014.8.11

7) 조심 2013서 973, 2014.10.23

별주체들의 세무상 문제점을 검토하면서 대두된 구분경리규정의 문제점 등은 본 논문의 출발점이 될 것으로 판단하여 각 개별주체별로 선행연구를 정리하였다.

1. 비영리법인 관련 선행연구

가. 이진호 외 2인(2013)

이진호 외 2인(2013)은 비영리법인의 과세제도 개선을 위하여 산학협력단 사례를 중심으로 연구하였다. 이 연구에서 제시된 사례에 의하면 산학협력단이 수익사업에 대한 구분경리를 하지 않았다. 이에 대한 대안으로 세법 개정을 통해 수익사업의 판단 기준을 명확히 하고, 이자소득에 대해서는 선택적 분리과세에 따라 신고한 경우에도 법인세법상 신고를 한 것으로 간주하여야 한다고 주장하였다.

나. 윤성만 · 이경영(2012)

윤성만 · 이경영(2012)은 비영리법인이 원가이전을 통한 조세부담을 최소화함을 실증분석하였다. 즉, 고유목적사업부문의 원가를 법인세법상 손금으로 인정받을 수 있는 수익사업부문의 원가로 이전시키는 현상을 분석하였다. 분석결과 고유목적사업부문에서 수익사업부문으로 원가이전이 있었으며 이러한 원가이전현상은 수익사업의 의존도가 높은 기업일수록 증가하고 비영리법인이 국가나 지방자치단체 소유인 경우 감소하였으며, 외부 세무전문가를 활용하는 법인일수록 현저히 증가하였다. 또한 지배구조를 나타내는 사외이사비율이 높은 법인일수록 원가이전 금액이 작게 나타났다.

다. 설홍균 · 최원석(2011)

설홍균 · 최원석(2011)은 공공기관의 회계처리에서 수입구조 분석이 공공기관 분류기준에 의해서 행해지는데, 이러한 회계처리에 따를 경우 재무제표 산출이 어려우므로 법인세법상의 기준을 따르는 것이 타당하다는 견해를 제시하였다. 그러나 법인세법상의 기준이 논리적으로 타당한지 여부에 대한 추가적인 검토는 없었다.

라. 이재호(2008)

이재호(2008)는 비영리법인의 법인세 과세체계를 법적인 관점에서 검토하고 대안을 제시하였다. 수익사업소득에 대한 법인세 과세의 이론적 근거를 영리법인과 비교하여 보고, 소극적 소득(금융소득과 양도소득)은 영리법인과 비교하여 불공정 경쟁을 야기하지 않으므로 과세대상 수익사업소득의 범위에서 제외하도록 제안하였다. 또한 적극적 수익사업소득의 50%에 대해 법인

세를 감면하는 기능을 하는 고유목적사업준비금 제도는 영리법인과의 공정경쟁을 저해하므로 폐지할 것을 주장하였다.

마. 김을순·노직수(2007)

김을순·노직수(2007)는 수익사업의 범위와 구분경리에 대하여 비영리법인의 수익사업의 범위를 계속성·반복성있는 사업소득으로 한정하여 규정하여야 하고, 수익사업부분의 자산·부채·자본 및 수익·비용을 전체 사업부분과 분리하여 독립적으로 인식하여야 한다고 주장하였다. 또한 비영리법인의 존재목적이 고유목적사업의 수행에 있고 수익사업도 고유목적사업을 수행하기 위한 경리의 일부라는 측면에서 공통경비를 안분하기보다 공통경비를 고유목적사업의 대응경비로 보아 수익사업부분에 대응하는 비율을 최소화하여야 한다고 주장하였다.

바. 최삼철(2001)

최삼철(2001)은 법인세법상 수익사업은 법인세법 시행령에서 정한 수익사업 중 수익이 발생하는 사업으로 한다고 규정하고 있는데, 수익사업이라도 고유목적사업 등을 위하여 설립되고 이 목적을 위하여 경영되는 교육목적사업을 수행하는 수익사업체나 공익목적사업을 수행하는 수익사업체는 과세하지 않는 것이 조세부과의 정당성 측면에서 타당하다는 견해를 제시하였다.

2. 조직재편관련 선행연구

가. 양인준(2012)

양인준(2012)은 기업구조조정세제와 관련해 미실현손실(내재손실)제약규정에 문제점과 입법적 개선을 살펴보았다. 또한 구분경리와 관련해서는 자산포괄양도도 합병에 준하는 구조조정 행위에 해당하므로 자산포괄양도에 대해서도 구분경리 규정을 도입해야 한다고 제안하였다.

나. 이준규(2009)

이준규(2009)은 법인세법상 결손금공제제도를 평가하고 외국의 입법례를 검토하여 이를 기초로 문제점을 정리하였다. 이 중 구분경리와 관련된 내용은 중소기업특례를 이용하는 합병을 규제하기 위하여 서로 관련이 없는 업종 간의 합병에 대하여는 중소기업특례를 적용하지 않도록 하거나 사업용 고정자산가액의 비율 대신 매출액 비율로 안분계산하도록 해야 한다고 주장하였다.

3. 본 연구와 선행연구와의 차이점

구분경리규정은 조세감면법인의 과세사업·감면사업간, 비영리법인의 수익사업·비수익사업간, 조직재편성기업의 분할 및 합병을 포함하여 규정하고 있다. 그러나 대부분의 선행연구는 비영리법인, 조직재편성기업별 등 기업특성별로 구분하여 세무문제를 다루었다. 이에 따라 구분경리에 대한 전체적인 분석없이 부분적인 측면만을 다루었고 그나마 조세감면법인에 대한 구분경리를 다룬 선행연구는 거의 없다. 이에 따라서 세법 전체 규정안에서 구분경리는 어떻게 다루고 있는지 살펴볼 필요가 있다. 즉, 관련 법인을 아우르는 총괄규정으로서 구분경리규정이 필요한지, 구분경리의 기준 간에 체계상 연관관계가 있는지를 살펴볼 필요가 있다. 이와 더불어 세부적으로 구분경리의 구체적인 기준에 대한 세부적인 검토가 필요하다. 이러한 관점에서 본 연구는 구분경리의 전체적인 체계와 내용을 분석함으로써 선행연구와 차별점을 가진다.

Ⅲ. 우리나라의 구분경리제도

법인세법은 제113조, 제26조, 제92조에 손익 및 자산 배분에 대한 규정을 두고 있다. 법인세법 제113조가 감면법인이 감면사업·비감면사업의 소득을 구분할 때, 비영리법인이 비수익사업·수익사업의 소득을 구분할 때, 합병법인이나 분할법인이 승계사업을 구분할 때 손익 및 자산 배분기준을 정하고 있다. 이 이외에 법인세법 제26조는 법인이 법인 외의 자와 공동으로 조직 또는 사업을 운영하거나 영위하는 경우에 발생하는 공동경비를 법인과 법인외의 자에게 배분하는 기준을 정하고 있다. 그리고 법인세법 제92조는 외국법인이 본점 경비 중 공통경비를 국내사업장에 배분하는 기준을 정하고 있다. 법인세법 외에도 소득세법 제59조의2와 조세특례제한법 제136조도 손익 및 자산 분배에 대한 규정을 두고 있으나, 이 법의 규정들은 법인세법과 유사하거나 법인세법을 준용하도록 하고 있다.

이에 본 장에서는 우선 법인세법 제113조의 법인세법상 구분경리 규정을 정리하고, 이 이외에 법인세법 제26조와 제92조의 구분경리 규정을 살펴보고자 한다.

1. 법인세법 제113조의 구분경리규정

법인세법 제113조 및 법인세법 시행규칙 제75조는 구분경리 대상법인을 정하고, 법인세법 시행령 제156조는 구분경리 대상항목을 정하였다. 법인세법 제113조 및 법인세법 시행규칙 제75조에 따르면 감면법인, 비영리법인, 합병법인 및 분할신설법인이 구분경리를 하여야 한다. 해당법인 외에도 법인세법 제113조 제2항에서 자본시장과 금융투자업에 관한 법률의 적용을 받는

법인의 신탁재산귀속소득을 구분경리 하도록 하고 있으나, 이에 대한 구체적인 구분경리 방법에 대한 규정은 없다. 한편 법인세법 시행령 제156조에서는 “구분하여야 할 사업 또는 재산별로 자산·부채 및 손익을 법인의 장부상 각각 독립된 계정과목으로 구분경리한다”고 규정하여 자산, 부채, 손익을 모두 구분경리 하도록 하며 이에 대한 구체적인 규정은 시행규칙 제76조에 규정하고 있다.

이에 본 연구에서는 구분경리 대상을 감면법인, 비영리법인, 합병법인 및 분할신설법인으로 구분하고, 각 법인별로 구분경리의 구체적인 내용을 설명한다.

가. 감면법인

법인세가 감면되는 사업과 기타의 사업을 경영하는 법인은 사업별로 자산·부채 및 손익을 각각 독립된 계정과목에 의하여 구분기장하여야 한다.⁸⁾ 다만, 각 사업별로 구분할 수 없는 공통되는 익금과 손금은 비영리법인의 공통손익의 구분계산기준을 준용하여 구분계산하도록 한다.⁹⁾ 감면법인에 대한 자산·부채 및 자본의 구분경리에 대해서는 별다른 규정이 없고, 손익은 개별 익금과 개별손금에 대해 법에 특별히 규정한 것을 제외하고는 <표 4>와 같이 구분한다.¹⁰⁾

〈표 4〉 감면사업과 과세사업의 개별손익 구분계산 방법

구 분		구체적인 예	
개별 익금	해당사업에서 직접 발생하는 수익	매출액 또는 수입금액(소득구분계산의 기준)	
	해당사업에 직접 관련하여 발생하는 부수수익	• 부산물·작업폐물의 매출액 • 원가차익 • 지출된 손금 중 환입된 금액 • 준비금 및 충당금의 환입액	• 채무면제익 • 채권추심익
	영업외수익과 특별이익 중 해당사업의 개별익금	• 수입배당금 • 유가증권처분익 • 가자금금인정이자 • 수증익	• 수입이자 • 수입임대료 • 고정자산처분익
개별 손금	해당사업에 직접 관련하여 발생한 비용	• 매출원가 • 특정사업에 전용되는 고정자산에 대한 제비용 • 특정사업에 관련하여 손금산입하는 준비금·충당금 전입액 • 기타 귀속이 분명한 제비용	
	영업외 비용과 특별손실 중 과세사업의 개별손금	• 유가증권 처분손 • 고정자산 처분손	

8) 법인세법 시행규칙 제75조 제1항

9) 법인세법 시행규칙 제75조 제2항

10) 법인세법 기본통칙 113-156...6

〈표 4〉 감면사업과 과세사업의 개별손익 구분계산 방법 (계속)

구 분		구체적인 예
지급 이자	이자의 발생장소에 따라 구분하거나 그 이자전액을 공통손금으로 구분할 수 없으며, 차입한 자금의 실제 사용용도를 기준으로 사실을 판단하여 과세 및 감면사업의 개별 또는 공통손금으로 구분	
외환 차손 익	• 해당사업에 직접 관련되는 외환차손익은 당해 사업의 개별손익으로 구분 • 외상매출채권의 회수와 관련된 외환차손익(공사수입의 본사 송금거래로 인한 외환차손익 포함)은 외국환은행에 당해 외화를 매각할 수 있는 시점까지는 당해 외상매출채권이 발생된 사업의 개별손익으로 하고 그 이후에 발생하는 외환차손익은 과세사업의 개별손익으로 구분 • 외상매출채권을 제외한 기타 외화채권과 관련하여 발생하는 외환차손익은 과세사업의 개별손익으로 구분 • 외상매입채무의 변제와 관련된 외환차손익은 당해 외상매입 채무와 관련된 사업의 개별손익으로 구분 • 외상매입채무를 제외한 기타 외화채무와 관련하여 발생하는 외환차손익은 외화채무의 용도에 따라 감면사업 또는 과세사업의 개별손익으로 구분하고, 용도가 불분명한 경우에는 공통손익으로 구분 • 외환증서, 외화표시예금, 외화표시유가증권등과 관련하여 발생하는 외환차손익은 과세사업의 개별손익으로 구분 • 감면사업의 손익수정에 따른 외환차손익은 감면사업의 개별손익으로 구분	

법인세 감면사업과 과세사업의 귀속이 분명한 개별손익을 제외하면 공통손익으로 구분하고 공통손익을 해당 사업으로 안분하는 기준은 비영리법인의 안분기준을 준용한다.¹¹⁾ 감면법인의 공통손익에 대한 구체적인 예는 <표 5>와 같다.¹²⁾

〈표 5〉 감면사업과 과세사업의 공통손익 예시

구 분		구체적인 예
공통익금	감면사업과 과세사업에 공통으로 발생하는 수익이나 귀속이 불분명한 부수수익	• 귀속이 불분명한 부산물·작업폐물의 매출액 • 귀속이 불분명한 원가차익, 채무면제익 • 공통손금의 환입액 • 기타 개별익금으로 구분하는 것이 불합리한 수익
공통손금	감면사업과 과세사업에 공통으로 발생하는 비용이나 귀속이 불분명한 비용	• 사채발행비 상각 • 사채할인발행차금 상각 • 기타 개별손금으로 구분하는 것이 불합리한 비용

11) 이하의 <표 6>의 내용을 준용함.

12) 법인세법 시행규칙 제76조 제6항 및 제7항, 법인세법 기본통칙 113-156...6

예외적으로 감면사업과 과세사업을 겸영하는 법인이 부동산임대업과 기타 사업을 영위하는 경우 공통익금의 구분계산시 적용하는 부동산 임대수입금액은 임대료 수입금액에 시행령 제11조 제1호 단서의 규정에 따라 계산한 임대보증금에 대한 수입이자 상당액을 가산한 금액으로 한다.¹³⁾

나. 비영리법인

법인세법 시행규칙 제76조에 따르면 비영리법인은 수익사업에서 생기는 소득에 대하여 법인세 납세의무가 있으므로 수익사업과 기타사업을 구분하여 경리하고, 수익과 비용 뿐 만 아니라 자산과 부채도 구분경리 하도록 한다.¹⁴⁾ 이는 구분경리를 할 때에는 구분하여야 할 사업 또는 재산별로 자산·부채 및 손익을 각각 독립된 계정과목으로 구분기장 하여야 하고 각 사업 또는 재산별로 구분할 수 없는 공통손익은 예외로 규정하여 일정한 기준에 의하여 배분한다.

먼저 자산과 부채에 대한 구분경리를 설명하면, 구분경리의 대상이 되는 사업에 귀속되는 자산·부채가 개별적으로 파악이 가능한 경우 법인은 이를 장부상 각각 독립된 계정과목에 의하여 구분기장 하여야 한다. 비영리법인의 수익사업에 속하는 자산과 부채란 수익사업의 수익을 획득하기 위하여 직접 생산활동에 사용하거나 용역을 제공하는 자산과 수익사업소득을 발생시키는 원천에 직접 또는 간접으로 관련하여 발생하는 부채를 말한다. 예를 들어, 고유목적사업을 위하여 출연한 기본재산이라 하더라도 수익사업소득에 속하는 배당소득의 원천이 되는 자산은 기타 사업자산이 아닌 수익사업자산으로 구분경리 하여야 한다. 개별적으로 파악이 가능하지 않은 자산·부채에 대해서는 수익사업과 기타사업에 공통되는 자산과 부채는 수익사업에 속하는 것으로 하고, 수익사업의 자본금은 수익사업의 자산의 합계액에서 부채(충당금 포함)의 합계액을 공제한 금액으로 하며, 기타사업에 속하는 자산을 수익사업에 지출 또는 전입한 경우에는 자산가액(시가. 단, 시가가 불분명한 경우에는 법인세법 시행령 제89조 제2항의 규정을 준용하여 평가한 가액)을 자본의 원입으로 경리한다.¹⁵⁾ 또한 수익사업에 속하는 자산을 기타의 사업에 지출한 경우에는 자산가액 중 수익사업의 소득금액(잉여금 포함)을 초과하는 금액은 자본원입액의 반환으로 처리하며, 고유목적사업준비금을 계상하고 있는 경우에는 고유목적사업준비금 중 손금산입된 금액(법 제29조 제2항 후단의 금액 포함), 고유목적사업준비금 중 손금부인된 금액, 법인세 과세 후의 수익사업소득금액(잉여금 포함), 자본의 원입액과 순차적으로 상계처리해야 한다.

다음으로 손익에 대한 구분경리를 설명하면, 구분경리의 대상이 되는 손익의 발생원천이 분명한 경우에는 개별익금 또는 개별손금으로 하여 별도의 독립된 계정과목으로 구분기장하고 발생원천이 불분명한 경우에는 공통익금 또는 공통손금으로 하여 결산시 구분계산방법에 따라 나눈다. 이 때 공통익금은 과세표준이 되는 것에 한하며, 공통손금은 익금에 대응하는 것에 한한

13) 법인세법 기본통칙 113-156...7

14) 법인세법 기본통칙 113-156...4

15) 법인세법 시행규칙 제76조 제1항 내지 제5항, 그리고 법인세법 기본통칙 113-156...2 및 113-156...3

다.16) 공통손익의 구분방법은 <표 6>과 같다.

<표 6> 비영리법인 공통손익의 구분계산방법

공통손익		구분계산방법
공통익금		수익사업과 기타사업의 수입금액 또는 매출액에 비례하여 안분계산
공통손금	수익사업과 기타사업의 업종이 동일한 경우	수익사업과 기타사업의 수입금액 또는 매출액에 비례하여 안분계산
	수익사업과 기타사업의 업종이 다른 경우	수익사업과 기타사업의 개별 손금액에 비례하여 안분계산

다만, 공통손익의 구분계산에 있어서 개별손금(공통손금 외의 손금의 합계액)이 없는 경우나 <표 6>을 적용할 수 없거나 적용하는 것이 불합리한 경우에는 공통익금의 수입항목 또는 공통손금의 비용항목에 따라 국세청장이 정하는 작업시간·사용시간 또는 사용면적 등의 기준에 의하여 안분계산 한다.¹⁷⁾ 예를 들어 수익사업과 기타사업을 겸영하는 경우에 종업원에 대한 급여 상당액(복리후생비, 퇴직금 및 퇴직급여충당금 전입액 포함)은 근로의 제공내용을 기준으로 구분하는데, 근로의 제공이 주로 수익사업에 관련된 것인 때에는 수익사업의 비용으로 하고, 기타 사업에 주로 관련된 것인 때에는 이를 기타사업에 속한 비용으로 한다.¹⁸⁾

다. 합병법인 및 신설분할법인

합병법인과 신설분할법인에 대한 구분경리는 기업의 적격조직재편과 관련된 것으로 적격합병에 따른 이월결손금 공제시 구분경리, 적격분할에 따른 이월결손금 공제시 구분경리, 연결모법인의 다른 내국법인 적격합병시 구분경리로 나눌 수 있다.¹⁹⁾

적격합병에 따른 이월결손금 공제시 구분경리는 합병을 통한 기업의 구조조정을 지원하기 위하여 적격합병인 경우 합병등기일 현재의 피합병법인의 이월결손금을 합병법인의 이월결손금으로 보아 그 승계받은 사업에서 발생한 소득금액의 범위 안에서 합병법인이 공제할 때 필요한 구분경리이다.²⁰⁾ 이에 따라 다른 내국법인을 적격합병하는 법인이 합병등기일 현재의 합병법인의 이월결손금 또는 피합병법인의 이월결손금을 공제받고자 하는 경우에는 일정 기간 동안 자산·부채 및 손익을 피합병법인으로부터 승계받은 사업에 속하는 것과 그 밖의 사업에 속하는 것을 각각 다른

16) 법인세법 시행규칙 제76조 제7항

17) 법인세법 시행규칙 제76조 제6항

18) 법인세법 기본통칙 113-156...1

19) 법인세법 시행규칙 제77조

20) 법인세법 제45조 제1항 및 제2항

회계로 구분하여 기록하여야 한다. 이 때 자산·부채 및 손익의 구분계산은 <표 7>에 의한다.²¹⁾

<표 7> 합병법인의 이월결손금 공제시 사업별 구분계산방법(1)

구 분		구분경리방법
① 고정자산과 부채		• 용도에 따라 각 사업별로 구분 • 용도가 분명하지 아니한 차입금은 총수입금액에서 각 사업의 당해 사업연도의 수입금액이 차지하는 비율에 따라 안분계산
② 현금·예금 등 당좌 자산 및 투자자산		• 자금의 원천에 따라 각 사업별로 구분 • 구분이 분명하지 아니한 경우에는 총수입금액에서 각 사업의 당해 사업연도의 수입금액이 차지하는 비율에 따라 안분계산
③ 상기①과 ②외의 자산 및 잉여금 등		• 용도·발생원천 또는 기업회계기준에 따라 계산
익금과 손금	개별손익	• 각각 독립된 계정과목에 의하여 구분기장
	공통손익	• 시행규칙 제76조 제6항 및 제7항의 규정을 준용하여 구분계산

합병법인은 <표 7>의 규정에 불구하고 <표 8>의 방법에 의하여 구분경리할 수 있는데, 이 경우 합병법인은 피합병법인의 이월결손금을 공제받고자 하는 사업연도가 종료할 때까지 이를 계속 적용하여야 한다.²²⁾

<표 8> 합병법인의 이월결손금 공제시 사업별 구분계산방법(2)

구 분		구분경리방법
① 사업장별 자산·부채 및 손익		피합병법인으로부터 승계받은 사업장과 기타의 사업장별로 자산·부채 및 손익을 각각 독립된 회계처리에 의하여 구분계산함. 이 경우 피합병법인으로부터 승계받은 사업장의 자산·부채 및 손익은 이를 피합병법인으로부터 승계받은 사업에 속하는 것으로 함
② 공통손익		본점 등에서 발생한 익금과 손금 등 각 사업장에 공통되는 익금과 손금은 법인세법 시행규칙 제76조 제6항 및 제7항의 규정을 준용하여 안분계산함
③ 합병 등 기 일 (또는 분할 등 기 일) 이후 새로이 사업장을 설치하거나 기존 사업장을 통합한 경우	사업장 신설	주된 사업내용에 따라 피합병법인으로부터 승계받은 사업장, 기타의 사업장 또는 공통사업장으로 구분함. 단, 주된 사업내용을 판정하기 곤란한 경우에는 합병법인의 사업장으로 보아 구분경리함
	사업장 통합	주된 사업내용에 따라 피합병법인으로부터 승계받은 사업장, 기타의 사업장 또는 공통사업장으로 구분함. 단, 주된 사업내용을 판정하기 곤란한 경우에는 통합한 날이 속하는 사업연도의 직전 사업연도의 각 사업장별 수입금액(수입금액이 없는 사업장이 있는 경우 각 사업장별 자산총액)이 많은 법인의 사업장으로 보아 구분경리함

21) 법인세법 시행규칙 제77조 제1항

22) 법인세법 시행규칙 제77조 제2항

적격분할에 따른 이월결손금 공제는 분할을 통한 기업의 구조조정을 지원하기 위하여 분할등기일 현재 분할법인의 이월결손금을 분할신설법인의 이월결손금으로 보아 그 승계받은 사업에서 발생한 소득금액의 범위 안에서 공제하는 것으로 이 규정을 적용할 때 승계받은 사업에서 발생하는 소득금액의 결정하고 분할대상이 되는 자산 및 부채의 범위를 판단하기 위해서는 구분경리가 필요하다.²³⁾ 이에 따라 내국법인이 적격분할합병을 하는 경우 분할신설법인 등은 일정기간 동안 자산·부채 및 손익을 분할법인 등으로부터 승계받은 사업에 속하는 것과 그 밖의 사업에 속하는 것으로 구분하여 경리해야 한다. 이 때 사업별 구분경리 및 사업장별 구분경리는 합병의 경우를 준용한다. 사업장별 구분경리를 적용함에 있어 연결모법인은 합병 후 5년간 사업장별 구분경리를 계속하여야 한다.²⁴⁾ 법인세법 제46조 제2항 제1호 나목에 의하면 분할하는 사업부문의 자산 및 부채가 포괄적으로 승계되어야 적격분할이 된다. 다만 동조의 단서조항에서 공동으로 사용하던 자산, 채무자의 변경이 불가능한 부채 등 분할하기 어려운 자산과 부채 등으로서 법인세법 시행령 제82조의2 제2항에 의한 분할하기 어려운 자산 및 부채는 포괄적으로 승계되어야 하는 범위에서 제외하도록 규정하고 있다.²⁵⁾ 대법원판례도 분할되는 사업부문의 자산과 부채를 엄격하게 해석하고 있다.²⁶⁾ 즉 법인세법 시행령 제82조의2 제2항에서 제외자산으로 규정되어 있지 아니한 사업부문의 모든 자산과 부채는 반드시 승계가 되어야 한다는 입장이다. 이러한 법원의 판단에 의하면, 일부 예외적인 자산(변전시설·폐수처리시설·전력시설·용수시설·증기시설, 사무실·창고·식당·연수원·사택 및 물리적으로 분할이 불가능한 공동의 생산시설, 사업지원시설과 그 부속토지 및 자산)을 제외하고는 대부분의 부동산이 이전되어야 할 자산에 해당된다.²⁷⁾

2. 법인세법 제26조와 법인세법 제92조의 구분경리규정

가. 법인세법 제26조의 규정

법인세법 제26조에 법인이 그 법인 외의 자와 동일한 조직 또는 사업 등을 공동으로 운영하거

23) 법인세법 제46의4 제1항 및 제2항

24) 법인세법 시행규칙 제77조 제2항의 후단과 제4항

25) 1. 자산으로는 가. 변전시설·폐수처리시설·전력시설·용수시설·증기시설, 나. 사무실·창고·식당·연수원·사택, 다. 물리적으로 분할이 불가능한 공동의 생산시설, 사업지원시설과 그 부속토지 및 자산이 있고, 2. 부채로는 가. 지급어음, 나. 차입조건상 차입자의 명의변경이 제한된 차입금, 다. 분할로 인하여 약정상 차입자의 차입조건이 불리하게 변경되는 차입금, 라. 분할되는 사업부문에 직접 사용되지 아니한 공동의 차입금이 있음

26) 대법원 2012두 2726. 조세심판원에서도 조심2009지897, 2010.07.20에서 이와 유사한 결정을 하고 있음

27) 최혜원, “부가가치세법상 부동산 제외시 사업양수도 인정여부에 대한 소고 : 유럽사법재판소의 Schriever 판결을 중심으로”, 『공평과세 실현을 위한 세법개정 방안』 한국세법학회, 2013.4.

나 경영하며 발생되거나 지출된 손비 중 대통령령으로 정하는 바에 따라 과다하거나 부당하다고 인정하는 금액은 내국법인의 각 사업연도 소득금액을 계산할 때 손금에 산입하지 아니하도록 규정하고 있다. 이 규정은 공동경비를 배분함에 있어 기업 간 통일을 기하고, 임의배분에 따른 소득의 임의조작을 방지하기 위한 것으로 법인세법에서 규정하는 공동경비의 분담기준을 초과하여 분담한 공동경비는 당해 법인의 소득금액 계산상 손금에 산입하지 아니한다. 여기서 ‘공동경비’라 함은 법인이 당해 법인 외의 자와 동일한 조직 또는 사업 등을 공동으로 운영하거나 영위함에 따라 발생되거나 지출된 손비를 말한다.²⁸⁾ 법인세법상 공동사업자의 공동경비 분담기준은 <표 9>와 같이 요약할 수 있다.²⁹⁾

〈표 9〉 공통경비 배분기준

구 분			배분기준
출자공동사업자의 공동사업비용			출자비율
비출자공동사업자가 특수관계인인 경우	공동행사비 등 참석인원의 수 에 비례하여 지출되는 손비		참석인원비율과 매출액비율*중 선택
	공동구매비 등 구매금액에 비 례하여 지출되는 손비		구매금액비율과 매출액비율 중 선택
	공동광고선전비	국내	국내매출액비율
		국외	수출액비율
	무형자산의 공동사용료		직전 사업연도의 기업회계기준에 따른 자본의 총합계액과 매출액비율 중 선택
비출자공동사업자가 특수관계인이 아닌 경우			약정한 분담비율로 하되, 그 비율이 없는 경우 에는 위의 비율로 함

* 직전사업연도 또는 해당 사업연도 매출액 비율 중 선택(선택하지 않은 경우 직전사업연도 매출액을 선택한 것으로 보며, 선택한 사업연도부터 5개 사업연도 동안 의무적용)

나. 법인세법 제92조의 규정

법인세법 제92조는 외국법인의 국내사업장에 대한 각 사업연도의 소득금액을 결정함에 있어서 본점 등의 경비 중 공통경비로서 그 국내사업장의 국내원천소득의 발생과 합리적으로 관련된 것을 국내사업장에 배분할 때 배분기준이다. 이에 대한 구체적인 내용을 규정하고 있는 법인세법 시행령 제130조에서는 공통경비 중 국내사업장의 국내원천소득의 발생과 합리적으로 관련된 것을 국내사업장에 배분한다고 규정하고 있다.

28) 이철재, 『세법강의』, 2013, p.289.

29) 법인세법 시행령 제48조 제1항 그리고 법인세법 시행규칙 제25조 제2항

그리고 국내사업장에 배분되는 경비의 범위·배분방식, 업종별경비배분방법, 경비배분시 외화의 원화환산방법 및 내부거래 명세, 경비배분계산서 등 서류의 제출, 그밖에 필요한 사항은 시행규칙에서 정하고 있다. 법인세법 시행규칙 제64조에 의하면 공통경비에 대한 구체적인 배분 기준 및 공통경비로 배분하지 않는 비용을 예시하고 있다. 이에 따르면, 본점 등에서 수행하는 업무 중 회계감사, 각종 재무제표의 작성 또는 주식발행 등 본점만의 고유업무를 수행함으로써 발생하는 경비, 본점 등의 특정부서나 특정지점만을 위하여 지출한 경비, 다른 법인에 대한 투자와 관련되어 발생하는 경비, 기타 국내원천소득의 발생과 합리적으로 관련되지 아니하는 경비는 공통경비에 포함하지 않는다.

또한 외국법인의 국내사업장에 본점 및 그 국내사업장을 관할하는 관련지점 등의 공통경비를 배분함에 있어서는 다음과 같은 두 가지 방법에 의할 수 있도록 규정하고 있다.³⁰⁾ 첫째, 배분의 대상이 되는 경비를 경비항목별 기준에 따라 배분하는 항목별 배분방법과 배분의 대상이 되는 경비를 국내사업장의 수입금액이 본점 및 그 국내사업장을 관할하는 관련지점 등의 총수입금액에서 차지하는 비율에 따라 배분하는 일괄배분방법이 있다. 항목별배분방법은 배분대상 공통경비를 경비항목별로 구분한 후 해당 경비를 가장 합리적으로 배분할 수 있는 배분기준을 설정하여 배분하는 것으로, 항목별경비배분기준으로는 수입금액, 매출총이익, 자산가액, 인건비, 그 밖의 해당 경비항목의 성격에 따라 합리적이라고 인정되는 기준을 적용한다. 국내사업장에 귀속되는 공통경비 배분액은 배분대상 공통경비를 발생장소별로 먼저 구분한 후 항목별배분대상 공통경비에 국내사업장의 배분기준액(자산가액, 인건비 등)이 본점 및 지역통합점의 배분기준액에서 차지하는 비율을 곱하여 계산하는 것이다. 일괄배분방법은 항목별배분방법을 적용하는 것이 적절하지 않거나 배분대상 공통경비액이 적어 항목별배분의 실익이 없을 때에 국내사업장에 귀속되는 공통경비 합계액을 수입금액 기준에 의하여 계산하는 방법을 말한다. 일괄배분방법에 의한 국내사업장에 귀속되는 공통경비 배분액은 배분대상 공통경비총액에 국내사업장의 수입금액이 본점 및 그 국내사업장을 관할하는 지역통합점의 총수입금액에서 차지하는 비율을 곱하여 계산한다.

IV. 주요국가의 구분경리제도

본 장에서는 주요국가의 구분경리제도에 대한 정리를 하고자 한다. 미국과 일본의 구분경리제도를 중심으로 분석하여, 우리나라 관련 규정의 개선안 마련에 참조하고자 한다.

30) 법인세법 시행규칙 제64조 제5항

1. 미국

가. 비영리법인

미국세법(IRC)은 §501(c)(3)에서 연방소득세가 면제되는 비영리 면세단체에 대하여 규정하고 있으며, 해당 단체가 국세청(IRS)에 승인을 받으면 연방소득세가 면제된다.³¹⁾ 비영리 면세단체의 세금면제는 해당 단체의 목적사업수익(related business income)에 대한 면세로 목적사업 외 소득(unrelated business income)은 과세된다. 미국은 비영리단체라도 \$1,000이상의 목적사업 외 소득(gross income)이 있으면 신고서(Form 990-T)를 제출해야 하고, 이 경우 영리법인에 적용되는 세율에 따라 고유목적 사업 외 소득세(unrelated Business Income Tax, UBIT)가 부과된다.

면세자격을 얻기 위해서 비영리단체는 비영리목적만을 위하여 조직되고 운영되어야 하기 때문에 조직테스트(Organization Test)나 운영테스트(Operation Test)를 만족시켜야 한다.³²⁾ 조직테스트(Organization Test)는 해당 단체의 목적이 미국세법 §501(c)(3)에 열거된 목적과 일치되는지, 기부 및 분배요건(Dedication and Distribution of assets)을 충족하는지 살펴보는 것이다. 목적과 일치되는지는 해당 비영리단체의 면세목적활동, 자산의 사용, 정관에 명시된 목적 등을 검토하여야 하는 것이고, 기부 및 분배요건을 충족하는지는 비영리단체가 해산하는 경우에도 자산이 비영리목적에 사용되어야 한다는 요건으로 해산시 자산이 어디로 이전되는지 살펴본다. 한편 운영테스트는 단체의 활동이 면세목적(exempt purpose)을 위한 내용이어야 한다는 원칙으로 세법에 명시된 목적사업 외의 소득이라 함은 첫째, 사업으로부터의 이익이어야 하고, 둘째, 해당 사업이 반복적으로 영위되어야 하며, 셋째, 해당 사업행위가 비영리단체의 행위와 실질적으로 관련되지 않아야 한다.³³⁾ 사업(trade or business)은 재화의 공급이나 용역의 제공으로부터 이익을 창출하기 위한 어떤 활동을 지칭하고, 해당 사업의 반복적 영위(regularly carried on)는 이익을 발생시키는 활동의 빈도와 지속성으로 판단한다. 빈도와 지속성은 일반적으로 영리단체의 비교가능한 상업활동과 비교된다. 사례별로 적용되었던 규정을 살펴보면 활동에 통상 소요되는 연간 시간을 살펴보고 판단하거나, 주된 비영리단체의 활동에 부수적인지를 보고 판단한다. 실질적인 비관련(substantially related)은 해당 단체의 고유목적과 이익을 발생시키는 사업활동과의 관련성을 의미한다. 관련성(relationship)은 사업활동이 비영리단체의 활동과 인과관계가 있어야 한다는 의미로 상품의 생산과 분배 및 관련 서비스 용역은 단체의 비영리목적 달성에 주요하게 공헌하지 못하므로 고유목적사업이라 할 수 없다. 실질적으로 관련되는지를 판단할 때는 사업활동의 규모도 고려되는데, 비영리사업을 수행하는데 필요한 정도를 초과하면 비영리 관련 활동이 아니다.

31) 한국세무학회, 『법인세법상 비영리법인 과세체계의 선진화 방안연구』, 2011.6, p.70

32) 한국세무학회, 『법인세법상 비영리법인 과세체계의 선진화 방안연구』, 2011.6, p.71

33) Teas. Reg. § 1.513-1

공통된 비용은 합리적인 기준으로 목적사업과 목적외 사업에 배분하도록 하고 있으며,³⁴⁾ 유사한 기준에 의하여 사업목적과 개인적 목적에 공통된 비용 등을 배분한다. 항목별로 배분을 위한 비율은 목적외 사업 또는 영리사업과 밀접한 관련성이 있어야 한다. 합리적 기준에 대한 구체적인 개별규정은 없지만, 실무적으로 공통비용은 회계상의 공통비용 배부기준에 따르는 것으로 판단된다.³⁵⁾

나. 감면법인

미국세법(IRC) 265조에 따르면 과세소득 산정시 과세면제사업과 관련된 비용은 공제할 수 없도록 하고 있다.³⁶⁾ 우리나라는 감면소득과 그 외의 소득을 구분경리할 때 공통익금과 공통손금을 구별하는 기준을 별도로 가지고 있으나, 미국은 감면법인인 경우에 공통익금과 공통손금을 구별하는 일반적인 기준을 가지고 있지는 않은 것으로 파악된다. 감면사업과 기타사업을 동시에 운영하는 경우에 공통손금을 어떻게 구별할 것인지는 감면의 내용 등에 따라 별도로 규정하고 있다. 미국도 하나의 사업체가 하나 이상의 사업을 하고 있는 경우에 업종별로 구분경리를 하도록 한다.³⁷⁾ 구분이유는 여러 가지가 있으나 특정업종에 대하여 발생기준이 아닌 현금기준에 의한 과세소득의 계산이 가능하기 때문에 특정업종과 다른 업종은 구분경리되어야 한다든지,³⁸⁾ 개인소유의 집을 개인목적과 임대 목적으로 사용하는 경우 임대사업에 대한 과세소득을 산정하기 위해서는 발생한 공통경비를 일정한 기준으로 나눌 필요가 있다는³⁹⁾ 규정이 있다. 이 때 구분기준을 일률적으로 정하지 않고 합리적인 방법은 어떤 방법이라도 가능하도록 하고 기준에 대한 예시를 두고 있다.⁴⁰⁾ 예를 들어 소유주택을 개인목적과 임대 목적으로 사용하는 경우 발생한 공통경비에 대한 배분기준으로 방의 수나 사용면적 비율을 사용한다.

공통익금과 공통비용이 구별되면 공통비용을 합리적인 기준에 따라 목적사업과 목적외 사업에 배분하도록 하는 규정은 있다.⁴¹⁾ 투자소득에서 과세면제소득과 과세소득 모두에 관련되는 비용이 있는 경우로 해당 비용이 어느 쪽인지 명확하게 구별할 수 없다면, 상황과 사실에 근거한 합리적인 비율을 사용하여 구별하도록 한다.⁴²⁾ 납세자는 어떻게 비용을 나누었고 공제되는 비용이 과세면제소득에 근거를 두고 있지 않았다는 계산서를 첨부해야 한다. 합리적 비

34) Treasury Regulation §1.512(a)-1(c)

35) www.ntanet.org

36) www.law.cornell.edu/uscode/text/26/265

37) www.irs.gov/pub/irs-pdf/p583.pdf

38) www.nysscpa.org/cpajournal/2004/104/text/p32.htm

39) www.irs.gov/publications/p17/ch09.html

40) www.irs.gov/publications/p17/ch09.html

41) Treasury Regulation §1.512(a)-1(c)

42) Publication 550(2012), [http : //www.irs.gov/publications/p550/ch03.html](http://www.irs.gov/publications/p550/ch03.html)

율의 예로 공통비용을 전체 소득에 대한 각 종류별 소득의 비율로 나누는 방법을 제시하고 있으며, 이 비율을 산정할 때 비용에 자본이득 및 손실이 일부 관련되어 있다면 이득은 포함하고 손실은 포함하지 않는다. 예를 들면, 6,000달러의 이자를 받았고, 이 중 4,800달러가 과세면제소득이고, 1,200달러가 과세소득이고 이 소득을 얻기 위해서 500달러의 비용이 발생했다. 각 소득을 위한 비용발생액을 명확하게 구별할 수 없다면, 비용을 나누기 위해서 소득비율을 사용한다. 면제소득비율은 $80\%(4,800/6000)$ 이므로, 비용인 500달러 중 80%인 400달러는 면제소득 대응비용으로 공제할 수 없다. 물론 소득비율은 합리적인 비율의 예시이므로 다른 기준이 사용될 수도 있다.

다. 적격조직재편

적격조직재편의 구분경리와 관련되는 부분은 피합병법인이나 분할법인이 자산·부채 중 적격으로 인정받기 위해서 이전되어야 하는 부분의 범위를 중심이 된다. 분할대상이 된 자산 및 부채는 추후 사업장별 구분경리 대상이 된다.

미국은 법적요건(statutory requirements) 및 사법상 요건(judicial requirements)을 충족하는 법인의 구조조정에 대하여 비과세특례를 적용한다. 법적요건은 각 유형별로 비과세요건을 정하고 있으며 이 중 자산 취득요건을 중심으로 각 유형별 비과세요건은 다음과 같다.⁴³⁾ A형에 해당하는 합병에서는 삼각합병 외의 합병에서 자산 취득요건은 없으며, 삼각합병시 합병법인은 피합병법인의 자산을 실질적으로 모두 취득해야 한다. ‘실질적으로 모두’는 피합병법인 전체자산 시장가치의 70% 이상 그리고 순자산 시장가치의 90%로 규정하고 있다. B형에 해당하는 주식교환에서는 자산취득요건이 없다. C형에 해당하는 자산인수에서 자산 취득요건은 자산을 실질적으로 모두 취득해야 한다. 여기서도 ‘실질적으로 모두’는 피합병법인 전체 자산 공정시장가치의 70% 이상 그리고 순자산공정시장가치의 90%로 규정하고 있다. D형에 해당하는 분할에서 자산을 필수적으로 취득해야 한다는 요건은 없으며 자산·부채가 분할신설법인에 이전되는 경우에 인수한 부채총액이 자산의 장부가액을 초과하지 않도록 한다. 자산취득요건은 없지만, 거래 및 사업 유지 요건은 있다.

다음으로 사법상 요건 중 사업계속성 요건에 자산·부채의 이전요건이 포함되는지는 다음과 같다.⁴⁴⁾ 사업의 계속성 요건이 충족되는지 여부는 개별 상황의 사실 및 정황에 따라 판단한다. 과거에는 양수법인이 목표법인의 중대한 사업라인 중 하나 이상을 계속해서 수행하는 경우에만 사업의 계속성 요건을 충족하는 것으로 보았다. 그러나 현행 규정에 의하면 양수법인이 그 사업에서 목표법인이 과거 사업에서 사용하던 ‘자산의 상당부분’을 이용하는 경우에도 사업의 계속성은 충족된다. 자산의 상당부분은 목표법인이 과거 사업에서 이용하던 자산의 상대적 중요성에

43) 김진수 외 (2010)의 pp.114-115를 정리한 것임.

44) 김진수 외 (2010)의 pp.116-117을 정리한 것임.

기초하여 판단하며, 양수법인은 목표법인의 사업자산을 직접 소유할 필요는 없이 자회사(80% 이상의 지분율)가 소유하는 것도 인정한다.

이월결손금 승계를 위한 구분경리를 살펴보면, 합병법인과 분할신설법인은 피합병법인이나 분할법인의 이월결손금을 승계할 수 있으나, 승계를 위한 조건과 공제한도는 있다. 이월결손금을 승계하기 위해서는 비과세 조직재편이어야 하고 이월결손금은 합병법인과 분할신설법인의 과세소득 중 자산인수일 이후의 기간에 발생한 소득에 대해서만 공제 가능하다.⁴⁵⁾ 따라서 7월 1일에 합병이 된 경우 피합병법인의 이월결손금 중 공제가 가능한 부분은 과세기간 전체 중 합병 후 계산된 부분에 한하여 공제가 가능하다. 피합병법인이나 분할법인의 결손금을 승계한 합병법인이나 분할신설법인이 승계한 이월결손금을 공제할 때 해당 사업에서 발생한 과세소득에서만 공제가 가능하도록 규정하지는 않으므로 별도의 구분경리는 필요없다. 다만, 지분변동에 따른 승계결손금 공제는 제한하고 있다.

2. 일본

가. 비영리법인

일본 법인세법 시행령 제6조에 의하면 수익사업을 행하는 공익법인 등에 대해서는 수익사업으로부터 발생하는 소득에 대한 경리와 수익사업 이외의 사업으로부터 발생하는 소득에 대한 경리를 구분해야 한다고 정하고 있다. 구분경리는 수익에 대한 구분경리 뿐 아니라 소득에 대한 구분경리도 하여야 한다. ‘소득에 관한 경리’는 수익 및 비용에 관한 경리 외에 자산 및 부채에 관한 경리를 포함한다. 따라서 flow부분(손익계산서)만이 아니라, stock부분(대차대조표)에 대해서도 원칙적으로 수익사업과 수익사업 이외의 사업으로 구분해서 경리하도록 한다.⁴⁶⁾ 수익에 대한 구분경리는 해당 수익의 발생원인에 따라 구분하고 특정항목에 대해서는 수익사업인지, 비수익사업인지 정하고 있다. 원칙적으로 수익이 수익사업에서 발생했는지, 비수익사업에서 발생했는지에 따라 구분한다. 수익사업은 판매업·제조업 기타 시행령으로 정하는 사업을 계속하여 사업장을 두고 영위하는 것으로 그 범위를 시행령에 한정적으로 열거하고 있기 때문에 열거되지 아니한 사업에 의한 수익은 그것이 영리사업에 해당하더라도 과세대상이 되지 않는다.⁴⁷⁾ 공익법인 등이 그 수익사업에 속하는 자금 중 수익사업 이외의 사업을 위하여 지출한 금액은 그 수익사업이 지출한 기부금으로 보아 일정 조건 하에 손금에 산입된다.⁴⁸⁾ 국가나 지방공공단체 등으로부터 받은 보조금이나 조성금은 수익사업에 포함하지 않고, 수익사업의 수입이나 경비를

45) Sec.381(c)

46) 일본 법인세법 기본통칙 15-2-1

47) 일본 법인세법 시행령 제5조

48) 일본 법인세법 제37조 제4항

보전하기 위해서 받은 것은 수익사업에 포함한다.⁴⁹⁾

비용에 대한 구분경리는 직접비와 공통비로 구별하여⁵⁰⁾ 직접비는 수익사업에 속하는 비용 또는 손실로 한다. 수익사업에 직접 요하는지에 대한 판정은 각 비용의 성질이나 발생원인 등에 따르도록 한다. 따라서 실무상으로는 그렇게 판단한 이유가 합리적으로 설명가능한지를 확인할 필요가 있다. 수익사업 이외 사업에 속하는 금전 등의 자산을 수익사업을 위해서 사용하고, 수익사업에서 수익사업 이외의 사업으로 임차료, 지급이자 등을 지급한 경우라도 해당 금액을 수익사업에 대한 비용으로 경리할 수 없다.⁵¹⁾

공통비는 자산의 사용비율, 종업원의 종사비율, 자산의 장부가액 비율, 수입금액 비율 등 해당 비용의 성질에 맞춘 합리적인 기준에 따라 수익사업과 수익사업 외의 사업으로 배부하여 구분경리를 한다. 배부기준은 각각의 비용이나 손실의 성질에 맞추어 합리적인 기준을 채택할 필요성이 있고 어떤 기준을 전체의 비용이나 손실에 일률적으로 적용할 수 있는 것은 아니다. 예를 들면 감가상각비나 임차료에 대해서는 자산의 사용비율, 급여수당이나 상여 등의 인건비에 대해서는 종업원 종사비율 등을 사용할 수 있다. 또한 배부기준의 적용에서는 ‘계속성’을 요구하기 때문에 정한 기준을 변경하기 위해서는 해당 변경에 대한 합리적 이유가 있어야 한다. 1개의 자산이 수익사업과 수익사업 외에 공통으로 사용되는 경우로 각각의 사업에 전용되는 부분이 명확하지 않으면 해당 공통자산을 구분경리하는 것이 아니라 상각비 중 수익사업에 해당하는 부분을 해당 수익사업에 대한 비용으로 구분경리한다.⁵²⁾

수익사업에 대한 자금수요에 근거하여 은행으로부터 차입한 경우라도 해당 차입금은 수익사업에 속하는 부채로 구분경리할 수 있는 것은 아니다. 차입금에 대한 지급이자는 원칙적으로 공통비용에 해당하고 합리적인 배부기준을 적용해서 구분경리를 한다. 차입금은 꼬리표가 있는 것이 아니므로 어떤 차입에서 자금이 특정용도로 쓰였는지 객관적으로 증명할 수 없다. 해당 차입금 등에 대한 이자 중 수익사업의 수행상 통상 필요하다고 인정되는 부분은 수익사업에 직접 필요한 금액으로 구분경리하는 것이 가능하다.⁵³⁾ 수익사업의 수행상 필요한 자금의 전부 또는 일부를 외부로부터 공급받은 경우에는 일정 부분은 수익사업 관련 경비로 구분경리가능하다.

고정자산에 대한 구분경리는 전부 수익사업용으로 사용하고 있는 전용자산인 경우에 수익사업에 대한 자산으로 구분경리를 한다. 1개의 자산이 공통적으로 사용되고 각각의 사업에 전용한 부분이 명확하면 공용자산의 장부가액은 전용부분의 면적비 등 합리적인 기준에 따라 구분경리를 하고, 각각의 사업에 전용한 부분이 명확하지 않으면 수익사업 이외의 사업에 속하는 자산으

49) 일본 법인세법 기본통칙 15-2-12

50) 일본 법인세법 기본통칙 15-2-5

51) 일본 법인세법 기본통칙 15-2-5

52) 일본 법인세법 기본통칙 15-2-1

53) 일본 법인세법 기본통칙 15-2-6

로 처리하되 상각비 등 해당 자산에서 발생하는 비용 중 수익사업에 대한 부분금액은 수익사업에 대한 비용으로 구분경리한다.⁵⁴⁾

사업간 전용이 있는 경우에는 전용하게 된 시기의 장부가액에 따라 경리하고 공익법인 등이 수익사업에 사용하기 위하여 수익사업 이외의 사업으로 사용하던 고정자산을 수익사업에 속하는 자산으로 구분경리를 한 경우에는 해당 수익사업용으로 사용하게 된 시기에 장부가액에 따라 경리한다. 환가하여 장부가액이 증가되었더라도 해당 증액은 없었던 것으로 취급한다. 전용했던 고정자산에 대한 상각한도액의 계산은 ‘감가상각방법을 변경한 경우의 상각한도액’의 예에 따라 처리한다.⁵⁵⁾

공익법인 등이 수익사업 개시일에 수익사업 이외의 사업에 속하는 자산 및 외부부채에 대하여 수익사업에 속하는 것으로 구분경리를 한 경우에는 구분경리를 한 자산과 부채의 차액인 순자산 상당액에 대하여 수익사업회계의 ‘원입액(元入額)’으로 경리하는데, 해당 원입액은 법인세법상 자본금이나 이익적립금 어디에도 해당하지 않는다. 이 후 수익사업 이외의 사업에 속하는 금전 기타 자산에 대해 수익사업에 속하는 것으로 구분경리를 한 경우에 금전 또는 기타자산의 가액에 대해서도 동일한 종류를 타계정대체액 등의 계정과목으로 수익 또는 비용으로 경리한 경우에는 해당 금액은 익금이나 손금에 산입하지 않는다.⁵⁶⁾

나. 감면법인

우리나라는 감면소득과 과세소득을 구분경리할 때 공통익금과 공통손금을 구별하는 기준을 별도로 가지고 있으나, 일본은 공통익금과 공통손금을 구별하는 일반적인 기준을 가지고 있지 않다. 다만 감면사업과 과세사업을 동시에 운영하는 경우에 공통손금을 어떻게 구별할 것인지는 감면의 내용 등에 따라 별도로 규정하고 있다. 구분경리와 관련하여 광업과 광업 이외의 사업에 대한 소득구분에서 일반구분기준과 특정항목에 대한 구분기준을 가지고 있으나, 일괄적으로 정하지는 않고 합리적인 기준이 가능하도록 한다. 예를 들어 채광업소득 과세특례의 내용 중 광맥 탐사비가 특정요건을 충족하는 경우에는 지출연도에 전액 손금에 산입하도록 하는데⁵⁷⁾ 채굴소득금액계산을 할 때 광업과 광업 이외의 업에 공통적인 것으로서 구분이 명확하지 아니한 것은 해당 손금의 성질에 따라 수입금액, 매출원가 또는 기타 합리적이라고 인정되는 비율에 따라 구분한다.⁵⁸⁾ 명확한 구분이 가능한 경우 그 구분에 따르고, 광업에 속한 감가상각자산의 재해손실액으로써 어쩔 수 없는 사유로 재해손실이 발생한 경우에는 발생한 재해손실을 광업과 광업 이

54) 일본 법인세법 기본통칙 15-2-1

55) 일본 법인세법 기본통칙 15-2-2

56) 일본 법인세법 기본통칙 15-2-3

57) 일본 조세특례조치법 제58조

58) 일본 조세특례조치법 기본통달 58-8

외의 사업으로 수입금액, 소득금액 또는 기타 합리적이라고 인정되는 비율에 따라 구분한다.⁵⁹⁾ 지급이자로 광업과 관련된 금액은 각사업연도의 지급이자에 기초하여 수입금액, 매출원가, 기타 합리적이라고 인정되는 비율에 따라 계산한다.⁶⁰⁾ 배당수입 익금불산입 계산상 주식 등에 대한 부분은 익금불산입된 금액이나 자회사 등을 위해 차입하고 자회사에게 대출한 부채의 지급이자로서 자회사로부터 수취한 수입이자금액은 지급이자에 포함한다. 공통된 손금 및 구분이 명확하지 아니한 손금에 대한 구분계산에 적용했던 기준은 이 후 사업연도에도 계속 적용해야 한다.⁶¹⁾ 구분경리와 관련하여 시험연구비의 공통경비 배부기준이 통일적으로 규정되어 있지 않고 적용한 배부기준을 계속 적용하여야 한다.⁶²⁾ 조세특별조치법 제42조의4 제9항 제1호의 규정에 따르면 세액공제를 계산하기 위하여 시험연구비 범위, 시험연구비를 계산하는데, 공통경비가 발생한 경우 시험연구비에 해당하는지 아닌지를 분류하여야 하며 적용한 배부기준을 계속 적용하여야 한다.

구분경리와 관련하여 일본의 지방세 중 법인사업세는 구분경리하되 구분이 어려운 경우 가장 타당하다고 인정되는 기준으로 안분하도록 하는 규정하고 있다. 법인사업세를 부과할 때 첫째, 자본금 또는 출자금이 1억엔 초과 법인 둘째, 자본금 또는 출자금이 1억엔 이하 법인 셋째, 전기공급업, 가스공급업, 생명보험업, 손해보험업을 영위하는 법인으로 나누어 과세하게 된다.⁶³⁾ 이 때 전기공급업, 가스공급업, 생명보험업, 손해보험업을 다른 사업과 같이 운영하는 법인은 이를 구분경리하여 과세표준을 결정하여야 한다.⁶⁴⁾ 예를 들어 제조업을 영위하는 외형표준과세의 대상법인이 일부 전기공급사업도 영위하는 경우라면 과세표준 산정을 위해 구분이 필요하다. 외형표준과세의 대상법인이 수입금액 과세사업을 병행하고 있는 경우에는 과세사업 및 수입금액 과세표준의 산정은 원칙적으로는 제조업과 전기공급업을 구분경리해서 얻은 각 사업의 금액을 기초로 한다. 양 사업에 공통경비가 있어서 구분경리가 곤란한 경우는 양 사업의 매출액 등 가장 타당하다고 인정되는 기준에 따라 안분한 금액을 과세표준으로 한다. 소득 등 과세사업에 대한 소득할 및 부가가치할을 산정할 때는 소득 등 과세사업부분에 따라 과세표준을 산정한다. 자본할을 산정할 때 자본금은 사업연도말에 종업원수 비율로 안분한 금액을 과세표준으로 한다.

다. 적격조직재편

사업의 계속성 요건 중 사업용자산의 승계를 위한 구분경리는 피합병법인이나 분할법인이 자

59) 일본 조세특별조치법 기본통달 58-9

60) 일본 조세특별조치법 기본통달 58-9

61) 일본 조세특별조치법 기본통달 58-9

62) www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/tsutatsu/kobetsu/hojin/sochiho/750214/01/01_42_04a.htm

63) 일본 지방세법 제72조의24의 2 제1항

64) www.tax.metro.tokyo.jp/kazei/info/gaikeiqa.html

산·부채 중 적격으로 인정받기 위해서 이전되어야 하는 부분의 범위가 중심이 된다. 일본의 조직재편은 합병, 분할, 현물출자, 사후설립, 주식교환, 주식이전으로 나뉘고, 적격요건은 기업그룹 내 완전지배(100%)인지, 기업그룹 내 부분지배인지, 공동사업을 영위하기 위한 것인지에 따라 달라진다.⁶⁵⁾ 기업그룹 내 완전지배합병인 경우에는 조직재편의 형태에 관계없이 사업계속요건이 없고, 다른 경우는 조직재편의 형태에 따라 사업계속요건이 있다. 합병은 부분지배의 경우 및 공동사업을 위한 경우에 사업계속요건은 합병 전에 영위한 중요한 사업을 합병법인이 계속하여 영위할 것이 예상되어야 한다는 요건이다. 공동사업을 위한 경우에는 사업관련성 요건이 추가되어 합병 전에 영위하던 사업과 합병 후에 영위하는 사업 간에 상호관련성이 있는지를 살펴본다. 상호관련성에 대한 판단은 사업성이 있는지를 판단하기 위해서 첫째, 합병법인과 피합병법인의 관련성, 둘째, 합병법인의 사업과 피합병법인의 사업관련성을 살펴본다.

합병법인과 피합병법인의 관련성을 판단하기 위한 기준으로 두 법인은 사무소, 점포, 공장 기타 고정시설이 있거나, 종업원(임원은 해당 법인의 업무에 전적으로 종사하는 자에 한함)이 있어야 하고, 자신의 명의를 가지고, 자신의 계산으로 상품 판매 등의 행위를 하여야 한다.⁶⁶⁾ 해당 피합병사업과 합병사업 간에 관련성을 판단하기 기준으로 합병 직전에 피합병사업과 합병사업이 동종이어야 하고, 피합병사업과 관련된 상품, 자산이나 용역(각각 판매, 대여, 제공된 것에 한함) 또는 경영자원(사업용 설비, 사업에 관한 지적재산권 등, 생산기술이나 종업원의 기능·지식, 사업관련 상품생산이나 판매방식·용역의 제공방식 기타 이에 준하는 것을 말함)과 합병사업과 관련된 상품, 자산이나 용역 또는 경영자원이 동일한 것이거나 유사한 것이어야 하며, 피합병사업과 합병사업이 합병 후에 피합병사업의 상품, 자산이나 용역, 경영자원을 활용해서 하나로 운영되는지를 본다.

일본은 사업계속성을 판단하면서 자산·부채의 포괄적 승계를 절대적인 조건으로 하지는 않는다. 즉, 사업계속성을 판단하기 위한 기준인 사업관련성을 판단할 때 자산·부채를 포괄적으

65) 김진수 외, 『주요국의 구조조정세제와 시사점』, 한국조세연구원, 2010.10, p.175

66) 관련성 판단시 자신의 계산으로 다음의 행위를 하여야 함

- (1) 상품판매 등(상품의 판매, 자산의 대여 또는 용역의 제공으로 계속해서 대가를 수수하는 것을 말하고, 해당 상품의 개발이나 생산 또는 용역의 개발을 포함)
- (2) 광고나 선전에 따라 상품판매 등에 관한 계약의 신청이나 체결권유
- (3) 상품판매 등을 위해 필요한 자료를 얻기 위한 시장조사
- (4) 상품판매 등을 행하면서 법령상 필요한 행정기관의 인허가 등을 신청하거나 인허가 등의 권리를 보유
- (5) 지적재산권(특허권, 실용신안권, 육성자권, 의장권, 저작권, 상표권, 기타 지적재산권에 대한 법령에 따라 권리나 법률상 보호된 이익을 지칭함)의 취득을 하기 위한 출원 또는 등록의 청구 또는 신청, 지적재산권의 이전등록에 대한 청구나 신청, 지적재산권 등의 소유
- (6) 상품판매 등을 하기 위해 필요한 재산(고유시설을 제외)의 소유나 임차
- (7) (1)~(6)의 행위와 유사한 행위

로 승계하였는지 살펴보기는 하지만, 이는 사실판단 근거에 불과하며 이 기준을 충족하지 못했다고 무조건 사업관련성이 없다고 판단하는 것은 아니다.

다음으로 이월결손금 승계를 위한 구분경리를 살펴보면, 일본은 적격조직재편성 중에서 적격 합병 및 합병과 유사한 적격분할에 대해서만 결손금 승계가 가능하다.⁶⁷⁾ 합병과 유사한 적격분할은 첫째, 분할법인이 분할 전에 영위하던 주요한 사업을 분할승계법인이 분할 후에도 계속되어 영위할 것이 예상되어야 하고, 둘째, 분할법인이 분할 전에 가지고 있었던 자산 및 부채의 전부를 분할승계법인에 이전해야 하며, 셋째, 분할법인이 분할 후에 즉시 해산한다는 사실이 분할일까지 분할법인의 주주총회나 사원총회에서 결정되어야 한다.

일본의 경우 분할의 종류를 구분하여 분할법인이 해산하고 분할신설법인으로 자산 및 부채를 전부 이전한 경우로 분할신설법인이 해당 사업을 계속 영위하는 경우에 한하여 이월결손금을 공제한다. 또한 공제되는 이월결손금의 한도를 승계받은 사업에서 발생한 소득에 한정하지는 않는다. 따라서 합병법인과 분할신설법인에게 원래의 사업과 승계사업으로 구분하여 경리하는 규정은 없다. 다만, 지분변동에 따른 승계결손금 공제를 제한하도록 하고 있다.

V. 구분경리의 문제점과 개선방향

본 장에서는 우리나라 구분경리에 대한 규정의 문제점을 파악하고 이에 대한 개선방향을 제시하고자 한다. 구분경리의 규정체계, 개별익금(손금)과 공통익금(손금)의 구별, 공통손익의 안분방법, 조직재편의 구분경리 등으로 나누어 각각에 대한 개선방향을 제시하고자 한다.

1. 구분경리의 규정체계

가. 문제점

우리나라의 구분경리 규정체계를 살펴보면, 법인세법이 총칙법처럼 규정되어 있고 소득세법과 조세특례제한법은 이를 준용하는 형식을 취한다. 법인세법은 비영리법인의 구분경리 등 6개의 구분경리 대상을 규정하고 있다. 비영리법인의 수익사업과 수익사업이 아닌 그 밖의 사업에 대한 회계 구분(법인세법 제113조 제1항), 자본시장과 금융투자에 관한 법률을 적용받는 법인의 신탁재산에 귀속되는 소득과 그 밖의 소득에 대한 회계 구분(법인세법 제113조 제2항), 합병법인이 피합병법인으로부터 승계받은 사업에 속하는 것과 그 밖의 사업에 속하는 것에 대한 회계 구분(법인세법 제113조 제3항), 분할합병한 경우에 분할신설법인이 분할법인으로부터 승계

67) 김진수 외 (2010)의 pp.193-194를 정리한 것임.

받은 사업에 속하는 것과 그 밖의 사업에 속하는 것에 대한 회계 구분(법인세법 제113조 제4항), 연결모법인이 다른 내국법인(합병등기일 현재 연결법인이 아닌 경우만 해당)을 합병(분할 합병 포함)한 경우에 승계받은 사업에 속하는 것과 그 밖의 사업에 속하는 것에 대한 회계 구분(법인세법 제113조 제5항), 법률에 의하여 법인세가 감면되는 사업과 기타의 사업을 겸영할 경우에 감면사업과 기타사업에 대한 구분경리(법인세법 시행규칙 제75조 제2항)를 하도록 하고 있다. 소득세법에서도 감면사업의 구분경리를 규정하여 소득세법 제59조의2 또는 다른 법률에 따라 감면되는 사업과 그 밖의 사업을 겸영하는 경우에 감면사업과 그 밖의 사업의 공통필요경비와 공통수입금액은 기획재정부령으로 정하는 바에 따라 구분 계산(소득세법 시행령 제119조, 소득세법 제161조, 소득세법 시행령 제209조)한다. 또한 조세특례제한법은 감면사업의 구분경리 및 소비성서비스업의 구분경리를 규정하고 있는데, 조세특례제한법에 의하여 세액감면을 받는 경우 감면사업과 그 밖의 사업을 구분하여 경리(조세특례제한법 제143조 제1항), 소비성서비스업과 그 밖의 사업을 하는 내국인은 사업별⁶⁸⁾로 구분하여 경리(조세특례제한법 제143조 제

68) 소득세법 제19조 제1항에 따라 구분

1. 농업(작물재배업은 제외한다. 이하 같다)·임업 및 어업에서 발생하는 소득
2. 광업에서 발생하는 소득
3. 제조업에서 발생하는 소득
4. 전기, 가스, 증기 및 수도사업에서 발생하는 소득
5. 하수·폐기물처리, 원료재생 및 환경복원업에서 발생하는 소득
6. 건설업에서 발생하는 소득
7. 도매 및 소매업에서 발생하는 소득
8. 운수업에서 발생하는 소득
9. 숙박 및 음식점업에서 발생하는 소득
10. 출판, 영상, 방송통신 및 정보서비스업에서 발생하는 소득
11. 금융 및 보험업에서 발생하는 소득
12. 부동산업 및 임대업에서 발생하는 소득. 다만, 지역권 등 대통령령으로 정하는 권리를 대여함으로써 발생하는 소득은 제외한다.
13. 전문, 과학 및 기술서비스업(대통령령으로 정하는 연구개발업은 제외한다. 이하 같다)에서 발생하는 소득
14. 사업시설관리 및 사업지원서비스업에서 발생하는 소득
15. 교육서비스업(대통령령으로 정하는 교육기관은 제외한다. 이하 같다)에서 발생하는 소득
16. 보건업 및 사회복지서비스업(대통령령으로 정하는 사회복지사업은 제외한다. 이하 같다)에서 발생하는 소득
17. 예술, 스포츠 및 여가 관련 서비스업에서 발생하는 소득
18. 협회 및 단체(대통령령으로 정하는 협회 및 단체는 제외한다. 이하 같다), 수리 및 기타 개인서비스업에서 발생하는 소득
19. 가구내 고용활동에서 발생하는 소득
20. 제1호부터 제19호까지의 규정에 따른 소득과 유사한 소득으로서 영리를 목적으로 자기의 계산과 책임 하에 계속적·반복적으로 행하는 활동을 통하여 얻는 소득

2항)하도록 한다.

이렇게 법인세법, 소득세법, 조세특례제한법에서 구분경리에 대한 규정을 따로 두었기에, 법체계를 복잡하게 하고, 해석상 충돌을 유발할 소지가 있다. 즉, 소득세법 제161조에 따르면 구분기장의 대상은 “감면소득과 그 밖의 소득”으로 규정하고 있고, 조세특례제한법 제143조에 따르면 구분경리의 대상은 “감면되는 사업과 기타의 사업에 속하는 자산·부채 및 손익”으로 규정한다. 또한 조세특례제한법은 감면사업에 대한 구분경리를 위하여 법인세법 제113조를 준용하도록 하고 있으나, 법인세법 제113조는 감면사업에 대한 규정이 없고 감면사업에 대한 구분경리의 규정은 법인세법 시행규칙 제75조 제2항에 규정하고 있다. 한편 소득세법 제161조는 “구분기장”이라는 용어를 사용하고 있으나, 법인세법 제113조와 조세특례제한법 제143조는 “구분경리”라는 용어를 사용하고 있어 동일의미에 대하여 용어를 혼용하고 있다.

나. 개선방향

앞에서 살펴본 바와 같이 먼저 구분경리의 규정체계를 어떻게 할 것인지에 대한 판단이 필요하고, 총괄 규정을 유지한다고 하더라도 구분경리의 대상이 법과 시행규칙에 나뉘어져 있거나, 용어에 대한 혼란과 개별법 간에 준용에 오류를 개선할 필요가 있다.

우선 구분경리에 대한 총괄규정을 둘 것인가를 결정할 필요가 있다. 현재 우리나라에서는 법인세법에서 구분경리에 대한 총괄규정을 두고 있으나, 미국과 일본은 구분경리에 대한 총괄규정 없이 구분경리가 필요할 때마다 별도의 규정을 두고 있다. 이에 구분경리의 규정 체계는 개별조문마다 구분경리에 대한 규정을 두는 방안과 현재의 총괄규정을 유지하는 방안으로 나뉘어 살펴볼 수 있다.

첫 번째 방안은 서로 상이한 내용을 하나의 법조항으로 규정하고 있는 현재의 규정체계를 각각 별도의 조항으로 분리하는 방안이다. 즉 비영리법인의 구분경리, 감면법인의 구분경리, 그리고 적격합병 등의 구분경리(혹은 구조조정시 구분경리)로 구분하여 각각 별도의 규정을 정하는 방식이다. 이렇게 세 개의 별도 규정으로 분리하는 경우, 비영리법인, 감면법인 그리고 적격합병 등 구조조정의 각 상황에 맞는 구분경리에 대한 내용을 합리적으로 규정할 수 있고 각 조항간의 충돌 가능성도 줄어든다. 다만, 다른 규정과 동일한 내용을 규정하여야 하는 경우 법조문이 복잡해질 수 있는 단점이 있으나, 타 규정을 준용하는 형태로 법 규정을 운영함으로써 법조문의 복잡성을 줄일 수 있다.

두 번째 방안은 현재와 같이 하나의 법조항 체계를 유지하는 방안으로, 구분경리에 대한 총괄규정을 국세기본법에 두고 이를 각 개별 세법에서 준용하는 방안이다. 현재 법인세법, 소득세법, 조세특례제한법에 각각 규정하고 있는 구분경리 규정 중 공통된 일반규정을 국세기본법에 두고 개별세법인 법인세법, 소득세법, 조세특례제한법이 이를 준용하고 세부적인 규정은 별도로 마련하는 방안을 고려할 수 있다. 이러한 총괄규정은 법규정을 보다 단순하게 할 수 있으며 법규정

에 대한 이해를 높일 수 있을 것이다.

위의 두 방안에 대한 정책적 선택은 각 방안에 대한 장점과 단점을 고려하여 결정되어야 한다. 만일 각 대상별로 실질에 맞는 규정을 둘 경우에는 첫 번째 방안처럼 개별규정을 두는 것이 바람직하다고 판단된다. 그러나 만일 구분경리에 대한 기준을 모든 구분경리대상에 대하여 통일적으로 규정하는 경우에는 두 번째 방안처럼 총괄규정을 두는 것이 바람직하다. 두 방안이 각각 장·단점이 있으나, 각 구분경리대상별로 세부적인 내용에 차이가 있을 수 있기에, 각 대상별로 별도 규정으로 구분하는 방안으로 개정하는 방안을 보다 심도 있게 검토할 필요가 있다.

구분경리의 규정체계에 관계없이 현행 규정중 개선이 필요한 사항도 있다. 우선 현행 구분경리에 대한 준용규정중에서 잘못된 준용규정은 바로 잡을 필요가 있다. 예를 들어 현행 조세특례제한법 제143조는 법인세법 제113조를 준용하도록 하고 있으나, 준용된 법인세법 제113조에는 해당 내용이 없고 법인세법 시행규칙에서 이에 대한 규정을 두고 있다. 이러한 현행 규정의 준용의 오류는 비영리법인을 법에서 규정하는 구분경리에 대상에 포함하거나 해당 내용을 규정하는 시행규칙을 준용하는 방식으로 개정되어야 한다.

다음으로 법 규정체계의 형식적인 측면 외에 내용적인 측면에서 납세자의 혼란을 방지하고 법적용을 용이하게 하기 위하여 용어를 통일할 필요가 있다. 소득세법은 구분경리의 대상을 “감면소득과 그 밖의 소득”으로 규정하고 있고, 조세특례제한법은 구분경리의 대상을 “감면되는 사업과 기타의 사업에 속하는 자산·부채 및 손익”으로 규정하고 있는데 이를 “감면되는 사업과 기타의 사업에 속하는 자산·부채 및 손익”으로 통일해야 한다. 또한 소득세법에서는 “구분기장”이라는 용어를 사용하고 법인세법과 조세특례제한법에서는 “구분경리”라는 용어를 사용하고 있는데, “구분경리”라는 용어로 통일할 필요성이 있다. 구분기장은 기장을 할 때 장부를 구분하여 작성하는 의미로 해석 될 수 있으나, 포함되어야 하는 내용은 별도장부 마련보다는 공통손익에 대해 안분 방법 등이므로 “구분경리”라는 용어가 보다 타당할 것으로 보인다.

그리고 법인세법 제113조 제2항에 규정된 구분경리대상 중 하나인 신탁재산귀속소득에 대한 구체적인 구분경리 방법에 대한 규정은 없으므로, 신탁재산귀속소득에 대하여도 비영리법인의 구분경리 방법을 준용하려면, 적격합병법인 등과 같이 별도로 그 내용을 규정화하여야 할 필요가 있다. 한편 구분경리규정은 법, 시행령, 시행규칙에 두어야 할 내용을 구분하여 정리할 필요가 있다. 법에는 구분경리 대상을 규정하고, 시행령 및 시행규칙에 구분경리 방법을 규정해야 한다. 예를 들어 현행 법인세법 시행령 제156조 및 시행규칙 제75조부터 제77조 규정은 각 시행령 및 시행규칙으로 이관하고, 법인세법 기본통칙 113-156...6 (개별손익 공통손익 등의 계산)은 시행령 또는 시행규칙으로 할 필요가 있다.

2. 개별익금(손금)과 공통익금(손금)의 구별

가. 문제점

법인세법 기본통칙 113-156...6은 개별익금과 개별손금 중 그 성격상 공통손익에 가까운 항목인 준비금 및 충당금의 환입액, 수입배당금, 수입이자, 유가증권처분익, 가지급금인정이자, 수증익, 유가증권처분손을 과세사업의 개별손익으로 분류하고 있다. 위의 항목을 감면사업과 관련이 없는 손익으로 보아 과세사업의 개별손익으로 구분하고 있지만, 감면사업만 영위하는 경우에도 수입배당금 등이 발생하면 과세사업을 겸영하는 것이 되어 소득구분계산서를 작성해야 하는 문제점이 있다.

우리나라는 과세사업의 개별손익으로 분류한 항목에 대하여 미국과 일본은 항목에 따른 일률적 분류를 하지 않고 가능한 개별손익으로 파악하고 파악되지 않는 항목에 한하여 공통으로 판단한다. 일본은 비영리법인의 손익 중 토지나 건물을 대여함에 따라 얻게 되는 소득은 과세사업의 개별손익으로 보지만, 그 외에는 실질내용에 따라 판단하고, 미국은 특정항목을 과세사업의 개별손익으로 정한 규정을 없다. 이에 개별익금(손금)과 공통익금(손금)을 구분에 대하여 다음과 같은 개선방향을 제시하고자 한다.

나. 개선방향

우선 법인세법 기본통칙 113-156...6에 규정된 항목들을 항목에 따라 일률적으로 과세사업의 개별손익으로 분류할 것이 아니라, 귀속이 분명한 부분은 해당 사업의 개별손익으로 보고, 귀속이 불분명한 부분에 한하여 과세사업의 공통손익으로 분류하는 것이 과세실질에 보다 적합하다고 판단된다.

다음으로 법인세법 기본통칙 113-156...6에서는 귀속이 분명한 부분을 개별손익으로 보고 있으나, 실무적으로 “귀속이 분명하다”는 판단근거가 불분명하다. 특정법인은 발생비용에 대한 전액 수익사업과 관련된 손익이라고 판단하였으나, 과세관청은 특정법인의 발생비용에 대하여 비수익사업과 수익사업에 공통되는 손익으로 보았다.⁶⁹⁾ 따라서 실무적으로 귀속의 판단근거가 불분명하여, “귀속이 분명하다”에 대한 보다 구체적인 판단근거를 마련할 필요가 있다.

3. 공통손익의 안분방법

가. 문제점

우리나라는 공통손익의 안분기준을 일률적으로 정하는데 비하여 미국과 일본은 비용의 성격

69) 심사중부96-827, 1996.10.11.

에 따라 합리적인 기준을 선택하여 안분하도록 한다. 즉 우리나라는 공통손익을 안분하는 기준으로 매출액이나 개별손금기준을 사용하고 이를 적용할 수 없거나 불합리한 경우에 한하여 작업시간 등 국세청장이 정하는 기준을 적용하도록 하는데 비하여 일본과 미국은 비용의 성격에 따라 자산사용비율, 인건비 등 합리적인 기준에 따르도록 하고, 특정손익을 특정기준에 따라 안분하도록 하지는 않다.

우리나라의 경우 공통손익 안분과 관련된 규정은 감면법인 등에 대한 공통손익 안분기준, 공동사업자의 공동경비 배분기준, 외국법인의 국내원천소득계산시 공통경비 배분기준이 있다. 대부분의 안분기준은 매출액기준이며, 외국법인의 국내원천소득 계산시 공통경비 배분기준 중 항목별로 합리적이라고 인정되는 기준을 적용한다. 이에 따라 우리나라의 경우 국내원천소득계산을 제외하고는 규정들 간에 통일성을 가지고 있다고 판단된다. 그러나 우리나라와 같이 공통손익의 안분기준으로 매출액 등을 일률적으로 정하는 경우 납세자가 과세소득을 자의적으로 결정할 수 있는 가능성은 줄어든다. 그러나 납세자의 과세소득이 실질소득에 가깝게 결정되지 못할 가능성은 있다.

미국과 일본의 경우에는 일률적으로 과세소득을 정하는 대신 비용의 성격에 따라 합리적인 기준을 적용하도록 하여 실질소득에 가깝게 과세소득이 결정하도록 하고 있다. 그러나 미국과 일본은 과세소득이 자의적으로 결정될 수 있는 가능성을 배제하기 위하여 변경에 대한 합리적인 이유가 없는 한 적용기준을 계속적으로 적용하도록 하고 있다.

나. 개선방향

공통손익의 안분기준은 과세소득의 예측가능성에 중점을 둘 것인지, 실질소득 과세에 중점을 둘 것인지에 대한 정책적 판단에 따라 결정될 수 있지만, 각 방법의 장·단점을 고려하여 개선이 필요하다고 판단된다. 현행 규정처럼 안분기준을 매출액 등으로 일률적으로 정하는 경우에는 실질소득에 가깝게 결정되지 못하는 약점이 있으므로, 우선 공통손익을 줄이는 것이 이를 극복하기 위한 방법이 될 수 있다. 이를 위해서 개별손익과 공통손익의 구분시 개별손익으로 귀속을 확정하는 부분을 늘려서 공통손익을 줄이는 것도 하나의 개선방법이 될 수 있다.

다음으로 공통손익의 안분기준을 일률적으로 정하지 않고 미국과 일본처럼 각 손익의 성격에 따라 합리적인 기준에 따르도록 개선할 필요가 있다. 물론 이렇게 할 경우 과세소득이 자의적으로 결정될 수 있는 약점이 있으므로 최초 적용한 공통손익 안분기준을 변경하는 경우에 과세관청이 승인하도록 하는 것이 자의적 결정에 따른 단점을 보완하기 위한 방법이 될 수 있을 것이다.

4. 조직재편의 구분경리

가. 적격조직재편을 위한 사업계속성의 판단

우리나라는 적격조직개편을 위한 사업계속성을 판단하기 위해서 이전받는 사업의 자산·부채를 포괄적으로 승계하도록 하는 규정이 있다. 일본의 경우에 사업계속성을 판단하기 위한 기준인 사업관련성을 판단할 때 자산·부채를 포괄적으로 승계하였는지 살펴보기도 하지만, 이는 사실판단을 위한 근거에 불과하며 이 기준을 충족하지 못했다고 무조건 사업관련성이 없다고 판단하는 것은 아니다. 미국의 경우에는 조직재편의 종류에 따라 다르지만 승계를 요건으로 한다고 하여도 일정비율로 정하도록 하고 있다.

또한 현행규정을 적용할 때 실무적으로는 조직재편시 사업계속성에 영향이 없는 일부자산이 이전되지 않는 경우에 적격조직재편의 기준을 충족하지 못하는 문제가 발생하고 있다. 즉 사업계속성을 판단하기 위한 기준으로 ‘자산·부채의 포괄적 승계’를 사용하고 있으나, 사업계속성과는 무관한 사업용 자산을 승계하지 않는 경우에 사업계속성이 없다고 판단해야 하는지가 의문이다. 실무적으로 분할사업과 직접적 관련성이 없는 토지 등을 승계하지 아니하여 적격분할에서 제외된 사례도 있다.⁷⁰⁾

이에 적격조직재편에 있어서 사업계속성요건에 대한 현행 규정을 재검토할 필요가 있다. 즉, 사업부문의 자산·부채를 포괄적으로 이전하여야 사업의 계속성이 유지되는지에 대해서는 심도 있는 검토가 필요하다. 왜냐하면 전산화 등 개별산업에 IT기술의 도입으로 물리적 설비의 비중이 감소되고 있고, 동일한 사업을 계속하고 있는 기업도 물리적 설비를 줄여나가는 현실에도 불구하고 합병·분할시에 사업계속성은 자산·부채를 그대로 유지해야만 인정하겠다는 규정은 시대흐름과는 맞지 않다고 판단된다. 우리나라 기업의 구조조정을 촉진하기 위하여는 사업계속성의 판단에 대한 현행 규정을 “관련성 있는 자산·부채”만을 승계하는 것으로 보다 합리적으로 개정하여야 한다.

만일 현행 기준의 개정이 어렵다면, 승계받아야 하는 자산·부채 비율을 규정하는 방식으로 현행 기준을 완화할 필요가 있다. 즉 현행 기준이 유지된다고 하더라도 사업승계와 무관한 일부 자산(예를 들어 사무실 등)을 지정하여 승계자산·부채에서 제외하는 현재의 규정과 더불어 승계받지 않아도 되는 자산·부채의 비율을 두어, 보다 현실에 맞는 방향으로 현행 개정을 개정하여야 할 필요가 있다.

나. 적격조직재편시 이월결손금에 대한 승계

현행 우리나라의 규정에 의하면, 다른 내국법인을 합병(분할합병 포함)하는 법인으로서 합병당기일 현재 이월결손금이 있는 법인과 피합병법인의 이월결손금을 공제받기 위해서는 원칙적

70) 대법원 2012두 2726판결, 2012.5.24선고

으로 승계사업과 기존의 사업을 각각 구분경리하여 소득금액을 산정하여야 한다. 다만, 중소기업간 또는 동일사업을 영위하던 법인 간 합병의 경우에는 각 사업별 소득금액을 산정함에 있어 구분경리를 하는 대신 합병당사법인의 합병등기일 현재 사업용 고정자산가액의 비율로 안분계산할 수 있다.⁷¹⁾ 이 경우 합병법인이 승계한 피합병법인의 사업용 고정자산가액은 승계결손금을 공제하는 각 사업연도의 종료일 현재 계속 보유(처분 후 대체 포함)·사용하는 고정자산에 한정하며 그 고정자산의 합병등기일 현재 가액에 따른다.

미국과 일본은 이월결손금 승계를 위한 요건에 구분경리를 요하지 아니하고, 승계받은 이월결손금의 공제한도를 승계받은 사업에서 발생한 소득에 한정하지 않기 때문에 우리나라와 같은 구분경리는 필요하지 않는다.

우리나라의 현행규정에 의한 승계받은 이월결손금을 공제받기 위한 구분경리는 승계사업에서 발생한 소득에 한정하여 이월결손금을 공제하는 제도가 부당한 이월결손금 공제를 방지하는 효과도 있다. 그러나 이러한 규정은 실무적으로 조직재편을 어렵게 만드는 요인이 되고 있다. 이에 따라 이월결손금 공제한도를 정하는 현행 구분경리 규정을 삭제하는 등을 검토할 필요가 있다. 그러나 이 규정을 삭제할 경우 발생할 수 있는 부당한 조세회피를 방지하기 위한 규정 등 보다 면밀한 검토가 동시에 이루어져야 할 것이다.

5. 기타

가. 해석사례분석을 통한 문제점 및 개선방향

구분경리와 관련하여 다음과 같은 국세청 및 기획재정부 해석이 다수 존재한다. 이러한 구분경리와 관련된 국세청 및 기획재정부 해석은 유형별로 비영리법인 수익 구분경리, 합병(분할)법인의 구분경리, 겸면사업 구분경리에 대한 해석사례로 나눌 수 있다. 각 유형별 구체적인 사례의 내용은 다음과 같다.

우선 비영리법인의 구분경리와 관련하여, 고정자산의 양도와 관련하여 발생하는 세무대리인 수수료를 수익사업에 대한 손금으로 할 것인지, 공동사용 고정자산 중 수익사업 귀속분을 어떻게 결정할 것인지, 또한 겸면사업의 경우에 고유목적사업회계에 속하는 고정자산의 취득에 지출한 금액도 고유목적사업으로 할 것인지에 대한 해석이 있다.⁷²⁾

다음으로 합병법인의 이월결손금승계와 관련하여 합병법인이 사용하다 합병 후 공동사용한 양도자산의 처분이익을 합병법인의 개별익금으로 할 것인지, 승계사업과 관련한 피합병법인과 합병법인 간 자금의 대차거래에서 발생하는 손익을 합병법인이 인식할지, 법인세법 제45조 제1항에 따라 소득금액을 안분하는 경우 중소기업 판단은 언제의 상황에 따라 판단하는 것인지 내

71) 법인세법 제45조 제1항 및 제2항, 제46조의4 제1항 및 제2항

72) 각각 국세청 법인세과-1048, 국세청 법인세과-971, 국세상담센터 서면인터넷방문상담2팀-2446

국법인이 2개 이상의 다른 내국법인을 합병함에 있어서 합병당사법인 간에 법인세법 시행령 제 156조 제2항에 따른 동일사업을 영위하지 아니하는 경우 합병법인이 피합병법인으로부터 이월 결손금을 승계하기 위해서 구분경리를 어떻게 해야 하는지, 중소기업 간 합병하여 구분경리하지 않은 경우에 감면대상사업과 그 밖의 사업을 겸영하는 경우라면 구분경리를 해야 감면 가능한 지에 대한 해석을 하고 있다.⁷³⁾

그리고 감면법인의 구분경리와 관련하여 법인세가 감면되는 사업과 기타사업을 겸영하는 법인이 기부금을 구분경리하는 경우 감면사업과 기타사업의 업종이 동일한 때와 다른 때에 어떤 기준으로 안분해야 하는지, 감면사업과 직접 관련하여 발생한 외화 외상매출채권의 회수와 관련된 외환차손익 어떻게 구분경리해야 하는지, 외국인투자기업이 증자사업을 새롭게 감면승인을 받고 동 증자분 감면대상 사업을 그 밖의 사업과 구분경리하여 증자분 감면대상사업만을 기준으로 하여 감면세액의 계산시 외국인 투자비율 등의 계산시 자본금을 어떻게 당해 법인의 사업과 직접 관련 없이 지출한 기부금의 구분경리를 어떻게 할 것인지에 대하여 해석하고 있다. 또한 법인세 면제사업과 과세사업을 겸영하는 법인이 구분경리 없이 대손충당금을 공통으로 계산한 경우에 어떻게 구분할 것인지에 대한 해석도 있다.⁷⁴⁾

위에서 구분경리의 유형별로 비영리법인 수익 구분경리, 합병(분할)법인의 구분경리, 감면사업 구분경리에 대한 해석사례를 살펴보았다. 위의 각 유형별 사례에 대한 해석은 현재 그 내용이 확립되어 있으며, 납세의무자도 거의 그대로 따르고 있는 실정이다. 이와 같이 거의 확립되어 있는 내용을 해석으로 운영하는 것이 유연하게 적용할 수 있는 장점이 있을 수 있지만, 한편으로는 납세자의 법적 안정성을 해치기 쉬운 문제점 또한 존재하고 있다. 이러한 관점에서 확립되어 있는 해석은 법인세법 시행령 또는 같은 법 시행규칙에 명문으로 규정하는 것이 납세의무자의 법적 안정성 측면에서 바람직하다고 할 것이다.

나. 서식분석을 통한 문제점 및 개선방향

법인세법 시행규칙 별지 제48호 서식인 소득구분계산서는 크게 매출액, 매출원가, 판매비와 관리비, 영업외수익 및 영업외비용의 항목별로 구분하여 손익을 구분하여 작성하도록 하고 있다. 그러나 동 서식에서 구분해 놓은 항목이 세부적이지 않아 작성자의 자의적인 구분에 따라 작성되는 문제점이 있고, 이로 인하여 손익계산서상의 금액과 세무조정사항이 구분되어 있지 않기에 이를 별도로 계산하여야 한다. 국제회계기준(IFRS)의 도입에 따라 기업마다 손익계산서 비용항목의 내용이 통일되어 있지 않은데 소득구분계산서는 이러한 상황을 반영하지 못한다.

73) 각각 기획재정부 법인세제과-182, 기획재정부 법인세제과-519와 국세청 법인세과-1046, 국세청 법인세과-840, 국세청 법인세과-762

74) 각각 서이46012-10674, 국세청 법인46012-1585, 국세청 법인세과-834, 국제세원관리담당관실-136, 대법2005두5130, 2006.12.07.

이에 따라 다음과 같은 두 가지 접근방법으로 이러한 문제를 개선할 필요가 있다. 첫 번째 방법으로, 소득구분계산서에서 구분한 판매비와 관리비, 영업외수익, 영업외비용 등의 항목에 대한 구체적이고 세부적인 기준을 정하는 방법이다. 만일 이 기준과 손익계산서의 계상금액과 차이가 있을 경우 세무조정내역 등 그 차이내역을 구분하여 작성하도록 하는 것으로 규정하는 것이 바람직할 것이다.

두 번째 방법으로 IFRS의 도입으로 손익계산서의 형태가 바뀔 수 있는 납세자의 입장을 반영하여 소득구분계산서를 모든 기업마다 동일하지 않은 방식으로 변경이 필요하다. 즉, IFRS의 도입으로 포괄손익계산서의 비용항목을 현재와 같이 비용의 성격별로 구분하거나 기능별로 구분하는 것이 둘 다 가능하다. 이에 따라 기업마다 손익계산서의 양식이 통일되지 않을 가능성이 있으므로 실무적으로 기능별 손익계산서를 작성한 후 소득구분이 필요한 경우에는 소득구분계산서 별지서식과 같은 성격별 손익계산서를 재작성해야 하는 문제점이 있다. 따라서 소득구분계산서의 서식에서 구성요소는 기업이 결정하도록 하고, 항목별로 개별귀속비용과 공통비용을 나누되, 공통비용의 안분기준을 비교에 기재하도록 개선이 필요가 있다.

위의 두 방법 중 원칙적인 방법으로 첫 번째 방법을 정하고, 예외적으로 IFRS를 도입한 기업의 경우는 두 번째 방법을 선택하게 하는 방법으로도 적용할 수 있다. 이렇게 함으로써 서식작성방법의 통일성을 기함과 동시에 기업의 편의성을 도모할 수 있다.

VI. 결 론

본 연구는 법인세법상 소득세법 및 조세특례제한법상의 구분경리에 관한 규정의 문제점을 분석하고, 이에 대한 개선방향을 제시하였다.

현재 우리나라의 세법상 구분경리 규정체계는 법인세법이 총칙처럼 규정되어 있고, 소득세법과 조세특례제한법은 이를 준용하는 형식을 취하고 있는데, 각 개별세법에서 구분경리에 대한 각각의 규정을 두고 있기 때문에 법체계가 복잡하게 되고, 해석상 충돌을 유발하고 있다. 이러한 현행 규정체계에 대하여 본 연구에서는 두 가지 개선방향을 제시하였다. 첫 번째 방법으로 서로 상이한 내용을 하나의 법조항으로 규정하고 있는 현재의 규정체계를 각각 별도의 조항으로 분리하는 방안이다. 두 번째 방안으로 현재와 같이 하나의 법조항체계를 유지하는 방안으로, 구분경리에 대한 총괄규정을 국세기본법에 두고 이를 각 개별 세법에서 준용하는 방안으로 나누어 각 방안별로 현실적인 대안을 제시하였다. 구분경리의 대상이 서로 다르고 주요 외국의 경우도 별도로 규정하는 방안을 채택하고 있기에, 현행 규정을 각 구분경리대상별로 구분하여 별도의 규정으로 개선하는 방안을 적극 검토할 필요가 있다.

이러한 규정체계의 개선과 별도로 납세자의 혼란을 방지하고 법적용을 용이하게 하기 위해서

다음과 같은 개선도 필요하다. 우선 최소한 각 개별 세법간의 용어를 통일하여야 한다. 그리고 법인세법 제113조 제2항에 규정된 구분경리대상 중 하나인 신탁재산귀속소득에 대한 구체적인 구분경리 방법에 대한 규정이 없기에, 이에 대한 규정을 마련하여야 한다. 만일 신탁재산귀속소득에 대하여도 비영리법인의 구분경리 방법을 준용하려면, 적격합병법인 등과 같이 별도로 그 내용을 규정화하여야 할 필요가 있다.

위와 같은 법체계 및 형식적인 개선안 외에도 내용상 개선이 필요한 부분도 있다. 법인세법 기본통칙 113-156...6은 개별익금과 개별손금 중 그 성격상 공통손익에 가까운 항목 중 일부를 과세사업의 개별손익으로 분류하면서 귀속이 분명한 부분은 개별손익으로 보고, 귀속이 불분명한 부분은 공통손익으로 분류한다. 그러나 실무적으로 “귀속이 분명하다”는 판단근거가 불분명하기에 추후 이를 보완할 필요가 있다. 또한 공통손익의 안분기준을 일률적으로 정하는 우리나라의 경우 납세자가 과세소득을 자의적으로 결정할 수 있는 가능성도 줄어드는 장점은 있지만, 과세소득이 실질소득에 가깝게 결정되지 못할 가능성이 있다. 이에 따라 주요외국처럼 비용의 성격에 따라 합리적인 기준을 적용하도록 하여 실질소득에 가깝게 과세소득이 결정하는 방식으로 개선할 필요가 있다. 그러나 과세소득이 자의적으로 결정될 수 있는 가능성을 배제하기 위하여 변경에 대한 합리적인 이유가 없는 한 적용기준을 계속적으로 적용하는 방향으로 개선할 필요가 있다.

조직재편과 관련된 구분경리와 관련해서 사업계속성을 판단하기 위한 기준으로 규정된 이전 받는 사업의 자산과 부채에 대한 포괄적 승계하도록 하고 있지만, 조직재편시 사업계속성에 영향이 없는 일부자산이 이전되지 않는 경우에 적격조직재편의 기준을 충족하지 못하는 문제가 발생한다. 따라서 적격조직재편에 대한 사업계속성요건에 대한 재검토가 필요하고, 현행 기준이 유지된다면 승계받아야 하는 자산과 부채의 비율을 정하는 방식으로 기준의 완화가 필요하다.

그리고 국세청 및 기획재정부 해석 중에서 일부는 그 해석이 거의 확립되어 있으며, 납세의무자도 거의 그대로 따르고 있는 실정이므로 이를 법인세법 시행령 또는 같은 법 시행규칙에 명문으로 규정하는 것이 납세의무자의 법적 안정성 측면에서 바람직하다. 또한 서식과 관련해서는 법인세법 시행규칙 별지 제48호 소득구분계산서에서 구분해 놓은 항목이 세부적이지 않아 작성자의 자의적인 구분에 따라 작성되는 문제점이 있다. 그리고 이로 인하여 손익계산서상의 금액과 세무조정사항이 구분되어 있지 않기에 이를 별도로 계산한다. 이에 서식의 각 항목 구분에 대한 구체적이고 세부적인 기준을 정하여야 한다. 다만, IFRS의 도입으로 손익계산서의 형태가 기업마다 다를 수 있는 납세자의 입장을 반영하여 소득구분계산서를 모든 기업마다 동일하지 않은 방식으로 변경할 수 있는 방향으로 개선할 필요가 있다.

이와 같은 개선을 통하여 과세사업과 감면사업간, 수익사업과 비수익사업간, 분할 및 합병 등의 경우에 손익 및 자산의 배분방법이 보다 합리적으로 되고, 관련 법령이 명확해져서 납세자와 과세관청간의 불필요한 조세마찰이 발생하지 않기를 기대한다. 또한, 지금까지 별로 관심을 가지고 연구하지 않았던 손익 및 자산의 배분방법에 대한 보다 깊이 있는 연구의 시발점이 되기를 기대한다.

참고문헌

- 김광윤. 2005. “우리나라 종교단체의 회계처리 및 재무보고상 개선방안—종교단체회계지침(안)의 제정을 위한 연구”. 세무와 회계저널 제6권 제4호. 한국세무학회 : 33—56
- 김을순·노직수. 2007. “비영리법인의 과세제도 개선방안에 관한 연구”. 경영교육저널 제11권 : 103—126
- 김진수·구자은·김태훈·송은주·정희선·기은선. 2010. 「주요국의 구조조정세제와 시사점」. 한국조세연구원
- 설홍균·최원석. 2011. “법인세법상 구분경리제도를 활용한 공공기관 회계처리 개선방안”. 조세연구 제11—1집 : 415—444
- 양인준. 2012. “기업구조조정시 미실현손실 제약규정의 개정방향”. 조세법연구 18(2). 한국세법학회 : 78—118
- 윤성만·이경영. 2012. “비영리법인의 세무계획—원가이전을 통한 조세부담 최소화”. 세무학연구 제29권 제4호. 한국세무학회 : 225—255
- 이재호. 2008. “비영리법인의 법인세 과세체계에 대한 입법론적 고찰”. 조세법연구 제14권 제2호. 한국세법학회 : 315—359
- 이진호·김 현·박춘래. 2013. “비영리법인의 과세제도 개선에 관한 연구—산학협력단 사례를 중심으로—”. 경영논총 34, 동아대학교 경영문제연구소 : 145—161
- 이준규. 2009. “결손공제제한과 조세회피방지”. 세무학연구 제26권 제2호. 한국세무학회 : 53—76
- 전병욱. 2009. “비영리법인의 과세문제의 연구—한국방송공사의 사례를 중심으로”. 세무와회계저널 제10권 제4호. 한국세무학회 : 315—339
- 정운오·김갑순·전병욱. 2008. “세무상 이월결손기업과의 합병—하나은행 사례”. 세무학연구 제25권 제2호. 한국세무학회 : 163—195
- 이철재. 2013. 「세법강의」. 세경사
- 최삼철. 2001. “비영리법인의 수익사업체에 대한 과세문제연구”. 계간 세무사, 한국세무사회 : 30—40
- 최혜원. 2013. “부가가치세법상 부동산 제외시 사업양수도 인정 여부에 대한 소고 : 유럽사법재판소의 Schriever 판결을 중심으로”. 한국세법학회 : 361—394
- 한국세무학회. 2011. 「법인세법상 비영리법인 과세체계의 선진화 방안연구」
- 한국국세청. www.nta.go.kr
- 공정거래위원회. www.ftc.go.kr
- 삼일아이닷컴. www.samili.com
- 미국세무협회. www.ntanet.org
- 미국국세청. www.irs.gov

뉴욕회계사협회. www.nysscpa.org

코넬대학교. www.law.cornell.edu/uscode/text/26/265

일본국세청. www.nta.go.jp

도쿄 주세국. www.tax.metro.tokyo.jp

Improvement of Separate Accounting Method in Corporate Tax Law of Korea

Shim, Tae-Sup^{*} · Koo, Ja-Eun^{**}

〈Abstract〉

Non-profit corporations, corporations under the tax reduction, corporations under the reorganization have increased steadily. Therefore, the necessity of separate accounting also has increased. The corporate tax law in Korea provides the regulation of separate accounting in fragments, however, taxpayers apply the cases by the tax administration (National Tax Service), not the law. Many previous studies have focused on non-profit corporations, so research on separate accounting from more various perspectives cannot be found easily. This paper is to find the problems and is to suggest proposals on separate accounting from various perspectives.

Two improvements are suggested for the frame of separate accounting. One method is to provide separate regulation for each case of separate accounting. Another is to provide overall regulation of all cases of separate accounting. This study suggests the first method, because each organization for separate accounting has different features, and other nations accept this method. Also, some mistakes of reference and using different terms must be revised. The regulations of separate accounting of the attributed earnings on trust estate must be provided.

The tax law must be more clear classification criteria on individual income and common income. Also, the allocation methods for the common income should be provided. In Korea, usually sales volume are used for allocation the common income. However, other reasonable criteria must be provided for each income, and the criteria must be used continuously and can be changed by the approval of the tax administration.

In addition, the tax form on sectional profit and loss statement has some problems. Because IFRS has been implemented since 2011 in Korea, the forms on income statement are not same among the Korean corporations. Therefore, the uniform methods for the forms must be provided, but the corporations accepting the IFRS can prepare their forms according to their income statement forms.

This paper may suggest proposals on the separate accounting from the various perspectives, which cannot be found in the previous studies. As the suggestions of this study may be reflected in the current Korea tax laws, the regulations on the separate accounting will be clear. Therefore, the friction between taxpayers and the tax administration is expected to decrease in the future.

〈Key words〉 separate accounting, sectional profit and loss statement, common income, individual income, non-profit corporate

^{*} Professor, Graduate School of Science in Taxation, University of Seoul.

^{**} Assistant Professor, Department of Accounting, University of Suwon.