

제18조 평가이익 등의 익금불산입



제18조의 요약

순자산증가항목의 일종이어도 특별히 익금산입하지 않는 것은 다음과 같다.

- 자산의 임의평가이익(보험업법상 자산평가이익, 재고자산의 적법평가방법 적용의 평가이익 등은 익금산입함)
- 과거 이미 과세된 소득의 당연도 이익계산액, 즉 이월익금은 익금불산입
- 손금산입한 법인세·지방소득세 소득분 환급액 및 타세액충당액
- 국세·지방세 과오납금의 환급금이자
- 부가가치세 매출세액
- 무상수증익과 채무면제익 중 이월결손금보전충당액(특별이익으로 회계반영 안된 금액임)
- 적격합병 및 분할에 의해 승계받은 이월결손금보전충당액은 제외함.
- 연결자법인에게서 지급받았거나 받을 법인세 납부금액

● 제18조 【평가이익 등의 익금불산입】

다음 각 호의 수익은 내국법인의 각 사업연도의 소득금액을 계산할 때 익금에 산입하지 아니한다. (2010. 12. 30 개정)

1. 자산의 평가이익. 다만, 제42조제1항 각 호에 따른 평가로 인하여 발생하는 평가이익은 제외한다.
2. 이월익금(이월익금)
3. 제21조제1호에 따라 손금에 산입하지 아니한 법인세 또는 지방소득세 소득분을 환급받았거나 환급받을 금액을 다른 세액에 충당한 금액
4. 국세 또는 지방세의 과오납금(過誤納金)의 환급금에 대한 이자
5. 부가가치세의 매출세액
6. 무상(無償)으로 받은 자산의 가액과 채무의 면제 또는 소멸로 인한 부채(負債)의 감소액 중 대통령령으로 정하는 이월결손금을 보전하는 데에 충당한 금액
7. 연결자법인으로부터 제76조의19제2항에 따라 지급받았거나 지급받을 금액

Ⅰ. 자산평가이익의 익금불산입 (법 제18조제1호)

순자산증가항목이라 하여도 세법의 조세법률주의 개념 및 객관성과 조세중립성, 형평과세차원에서 법인익금에 산입하지 않는 특정항목이 있다.

- ① 법인소속자산의 임의평가이익은 익금불산입한다(단, 법정평가익 등은 익금산입함).
- ② 이월익금 등은 이중과세회피(이익반영된 것의 재차익금산입은 안됨) 위해 익금불산입함.
- ③ 손금산입안된 법인세 등 납부액의 환급액, 국세·지방세 과오납금 환급금이 자는 익금불산입
- ④ 부가가치세 매출세액(법인의 수입이 아님)
- ⑤ 무상수증익과 채무면제익 중 이월결손금보전충당액
- ⑥ 연결자법인으로부터 지급받았거나 받을 법인세액

1. 모든 자산의 임의평가이익(익금불산입)

기업자산의 평가이익은 익금불산입한다. 이는 일반적으로 임의평가증이익이라 불리는데 기업이익이 있을 때는 평가익의 익금산입으로 과세될 수 있지만, 기업손실인 경우 평가익이 익금으로 되어도 법인세 부담이 없다. 대신에 평가익반영으로 계상된 감가상각비가 향후에 감가상각계상되어 손금반영될 수도 있는데, 자산임의평가증차익을 익금산입하면 기업의 손익상황에 따라 기업이 임의적으로 과세소득을 조정할 수 있는 결과가 된다. 따라서 자의적 과세소득 조정을 억제한다는 차원과 조세법률주의 및 객관성의 원칙에 따라 자산평가등을 모두 익금불산입으로 규정한 것이다.

2. 보험업법 등 고정자산 법정평가증은 익금산입

① 보험평가이익 등의 익금산입

본 호는 단서규정으로 보험업법이나 기타 특별법률 규정상 실행하는 고정자

산평가이익은 익금불산입의 제외, 즉 익금산입하도록 규정하고 있다. 반면 재고자산, 유가증권, 외화자산 부채 등 평가손익의 익금산입 등 재고자산이나 유가증권 및 금융기관의 화폐성 외화자산과 부채 등은 일반물가변동이나 화폐가치변동에 계속 영향받으며, 또한 기업손익계산상 매각수입, 일반영업수입, 경상활동에 대한 대응비용으로 직접 반영된다.

즉, 매기 계속적으로 원가반영투입되면서 수익창출하는 일반이익 창출과정의 경상항목이다. 이러한 계정에 대한 세법규정상의 평가손익은 그때그때 익금산입 혹은 손금산입시킴이 타당하다.

3. 자산임의평가와 법정평가의 외계·세무차이

① 재평가차익의 법적 처리

법인이 임의로 자산의 평가이익을 계상하는 임의평가이익은 임의적 손익조정 억제차원에서 익금불산입된다. 또한 재평가차익은 일종의 자본거래 항목이라는 차원에서 익금불산입하고 토지만 재평가금지되던 것을 허용하면서 익금산입하고 있다.

자산재평가법은 자산재평가의 시기·방법 등을 규정, 평가의 임의성을 배제하고 객관적·확실적으로 평가하게 하며, 계상되는 재평가차액은 동 금액에서 이월결손금을 공제한 잔액을 재평가적립금으로 적립하고 동 재평가적립금을 재평가세의 납부와 자본에 전입하는 것 이외에는 처분하지 못하게 하고 있다. 뿐만 아니라 재평가적립금을 자본에 전입하여 받는 주식 또는 출자의 가액은 법인세의 소득금액계산상 익금에 불산입하고 자본금 증자등기시 등록세 등 지방세면제 등의 여러 특례를 부여하고 있다.

② 임의평가와 자산재평가의 처리비교

양자는 자산가액을 시가에 실지 근접하도록 한 평가차익이란 점에서 같으며, 정상 또는 비정상적인 법인의 손익거래로부터 발생한 것이 아니고 시가의 변동이나 기타 원인에 의하여 발생한 자본가치의 수정이다. 이밖에 회계상 자본잉여금의 성질인 점에서도 같다. 임의평가와 자산재평가의 기업회계와 세무회계상의 차이점은 다음과 같다.

유형 근거	임의평가 및 법정평가	자산재평가법상 일반자산 재평가익	자산재평가법상 토지의 재평가차익
기업회계	불인정 (보수주의)	기타 자본잉여금계정의 재평가적립금 (기업회계기준 제31조)	기타 자본잉여금의 재평가 적립금
세무회계	익금불산입 (법 제18조제1호) 보험회사 등은 익금 산입	익금불산입 (법 제18조제1호)	익금산입(기타처분) (법 제18조제1호·단서) 대신에 손금산입인정(⊖유 보)

II. 특별이익과 전기손익수정이익

(법 제18조제2호·제3호·제4호)

순자산증가의 대부분 항목은 익금산입되지만 비경상적인 특별거래 중에서 동일소득에 대한 이중과세의 방지, 과오납금 이자와 같이 정부의 조세행정결과 착오 등으로 인한 최소한 이익에 대한 과세를 정책적 배제하는 항목이 있으며, 원래부터 손금 및 익금이 되지 않는 항목 등이 있다.

1. 이월익금 (법 제18조제2호)

① 이월익금의 이중과세배제 이유

모든 소득은 한번 과세되면 법인이나 개인의 가치분소득으로 귀속되어야 하는데 국세기본법상 이중과세의 방지를 위한 특별한 원칙은 없으나 이는 납세자와 과세관청의 신뢰관계를 위해서도 중요한 개념이다.

이월익금이란 이미 익금에 산입되어 과세된 법인세법상의 금액으로 여러 가지 원인으로 차 사업연도에 이월되어 회계처리상 수익으로 계상되는 금액을 말하는데 이를 익금불산입한다. 이월익금의 개념에 대해 시행령은 다음과 같이 규정하고 있다.

관련법령

① 시행령 제16조 [이월익금]

법 제18조제2호에서 “이월익금”이라 함은 각 사업연도의 소득으로 이미 과세된 소득(법 및 다른 법률에 의한 비과세 소득 또는 면제소득을 포함한다)을 다시 당해 사업연도의 익금에 산입한 금액을 말한다.

② 이월익금의 유형과 회계·세무조정반영

여기서 이미 과세된 소득에는 과세표준 산정을 위해 이에 감안되었던 모든 유형의 소득을 포함하며 전기 사업연도의 소득금액계산상 익금에 가산 및 과세표준에 산입된 소득도 해당한다. 비과세소득이나 면제소득으로서 최종적으로 법인세를 부담하지 않았더라도 이는 이미 과세된 소득의 범위에 포함되어, 다음 사업연도 이후 법인결산상 수익에 반영 계상된 경우도 이월익금에 해당한다.

따라서 이러한 금액이 손익계산서에 반영되어 당기순이익을 증가시켰다면 익금불산입하고 착오로 세무조정계산상 익금에 포함되었더라도 당연히 익금불산입하여야 한다. 그리고 재무상태표 항목으로 과세표준에 영향이 없었다면 그냥 놔두면 된다.

③ 이월익금의 범위 및 사례

과세소득은 통상 총익금에서 총손금을 공제하여 산출되는데 용어는 익금이지만 과세여부의 판별은 총익금에서 총손금을 공제한 결과인 소득금액이라 할 수 있다. 이는 본 법 시행령 제16조에서 “각 사업연도의 소득으로 이미 과세된 소득”이라고 규정한 것을 보아도 알 수 있다. 그러므로 익금금액 중 관련 비용이 수반되지 않는 익금은 익금액과 소득금액이 일치할 것이나 대응손비가 있는 경우에는 그 차액만이 과세된 소득인 이월익금이 된다. 이중과세방지를 위한 이월익금은 전기 이전에 이미 과세된 소득이면 되지 과세된 사업연도가 언제인지는 관계없다.

세무상 이월익금은 이미 과세되어 사내에 유보된 것으로 회계상 수익으로

반영된 것이다. 그러나 전기 이전에 이미 사외로 유출된 것이라면 익금으로 다시 산입되지는 않고 따라서 이월익금의 세무상 문제가 없다.

이월익금의 회계·세무처리 사례

【사 례】

○00년에 부동산을 취득하고 이의 등록세 1억원을 손금으로 처리한 사실을 발견, 01년에 이를 동 부동산의 취득원가로 수정회계처리한 경우라면

【회계 및 세무처리】

○00년의 소득금액 계산시

⇒ 회계처리

(차) 공과금(등록세) 100,000,000 (대) 현 금 100,000,000

⇒ 세무처리

결산 및 세무조정계산상 손금처리된 1억원은 손금불산입하여 부인한다(유보됨).

○01년의 소득금액계산시

⇒ 회계처리

(차) 자산(부동산) 100,000,000 (대) 전기손익수정이익(특별이익) 100,000,000

⇒ 세무처리

전기손익수정이익 1억원을 익금불산입한다(특별이익이라면 세무조정함) (△ 유보처분됨).

○물론 부동산에 계상된 1억원은 서서히 감가상각된다.

소득처분이 유보로 되는 것 이외에 전기 이전에 배당·상여 등으로 소득처분하여 사외로 유출된 익금산입항목 중 다시 당기에 환입됨으로써 법인의 결산상 수익으로 계상된 경우도 있을 수 있는데 법인의 종업원 등에 대한 가지급금 인정이자의 수령이 그 예이다.

즉, 가지급금 인정이자를 세무조정계산서상 익금에 산입한 경우의 소득처분은 상여인데, 전기에 세무조정사항으로 과세한 가지급금 인정이자를 다음 사업연도의 수입금액으로 손익계산서에 반영 계상하였다면 이월익금에 해당하므로 익금불산입되며 기타사외유출로 처분한다.

2. 법인세 등 완급·충당액 (법 제18조제3호)

① 향후 환급·충당되는 법인세·지방소득세 등의 개념

법인의 소득에 대한 법인세와 지방소득세 소득분 등(이하 '법인세' 등이라 함)은 각 사업연도의 제반 익금과 손금이 모두 반영된 후의 과세표준을 대상으로 하여 부과되는 것이므로, 과세체계상 법인의 최종 비용이다. 따라서 이러한 법인세 등은 더이상 대응될 항목이 없는 것이며, 과세행정절차상의 여러 사유로 이미 납부한 법인세 등이 환급되거나 다른 세액에 충당되는 경우가 있다.

법인세 등은 법 제21조제1호가 규정하듯이 법인의 손금에 산입되지 않는 기업회계상의 경비이며 반대로 환급되거나 충당계상되어 기업회계상 수익에 반영되고 순자산이 증가된 것이라 할지라도 이는 손금불산입과 대응되는 개념으로 익금불산입해야 한다. 즉, 법인세 등의 계상액과 납부액이 순자산의 감소가 아니고 과세이익의 처분으로 보아 손금불산입하였듯이 법인세 등의 환급·충당도 순자산의 증가가 아니고 처분된 과세이익의 반환으로 보는 것이다. 법인세 등의 환급 및 충당액에 대해 다음의 국세기본법 제51조는 과오납한 금액이 있거나 환급하여야 할 환급세액이 있을 때에는 세무서장은 즉시 초과납부액 또는 환급세액을 국세환급금으로 결정하고 다른 세액에 충당한 후의 잔여금은 국세환급금의 결정을 한 날로부터 30일 이내에 납세자에게 지급하여야 한다고 규정하고 있다.

관련법령

● 국세기본법 제51조 【국세환급금의 충당과 환급】

① 세무서장은 납세의무자가 국세·가산금 또는 체납처분비로서 납부한 금액 중 잘못 납부하거나 초과하여 납부한 금액이 있거나 세법에 따라 환급하여야 할 환급세액(세법에 따라 환급세액에서 공제하여야 할 세액이 있을 때에는 공제한 후에 남은 금액을 말한다)이 있을 때에는 즉시 그 잘못 납부한 금액, 초과하여 납부한 금액 또는 환급세액을 국세환급금으로 결정하여야 한다. 이 경우 착오납부·이중납부로 인한 환급청구는 대통령령으로 정하는 바에 따른다. (2010. 1. 1 개정)

② 세무서장은 국세환급금으로 결정한 금액을 대통령령으로 정하는 바에 따라 다음 각 호의 국세·가산금 또는 체납처분비에 충당하여야 한다. 다만, 제1호(『국세징수법』 제14조에 따른 납기전 징수 사유에 해당하는 경우는 제외한다) 및 제3호의 국세에의 충당은 납세자가 그 충당에 동의하는 경우에만 한다. (2010. 1. 1 개정)

1. 납세고지에 의하여 납부하는 국세
2. 체납된 국세·가산금과 체납처분비(다른 세무서에 체납된 국세·가산금과 체납처분비를 포함한다) (2010. 12. 27 개정)
3. 세법에 따라 자진납부하는 국세
 - ③ 제2항제2호에의 총당이 있는 경우 체납된 국세·가산금 또는 체납처분비와 국세환급금은 체납된 국세의 법정납부기한과 대통령령으로 정하는 국세환급금 발생일 중 늦은 때로 소급하여 대등액에 관하여 소멸한 것으로 본다. (2010. 12. 27 신설)
 - ④ 납세자가 세법에 따라 환급받을 환급세액이 있는 경우에는 그 환급세액을 제2항제1호 및 제3호의 국세에 총당할 것을 청구할 수 있다. 이 경우 총당된 세액의 총당청구를 한 날에 해당 국세를 납부한 것으로 본다. (2010. 12. 27 개정)
 - ⑤ 원천징수의무자가 원천징수하여 납부한 세액에서 환급받을 환급세액이 있는 경우 그 환급액은 그 원천징수의무자가 원천징수하여 납부하여야 할 세액에 총당(다른 세목의 원천징수세액에의 총당은 「소득세법」에 따른 원천징수이행상황신고서에 그 총당·조정명세를 적어 신고한 경우에만 할 수 있다)하고 남은 금액을 환급한다. 다만, 그 원천징수의무자가 그 환급액을 즉시 환급해 줄 것을 요구하는 경우나 원천징수하여 납부하여야 할 세액이 없는 경우에는 즉시 환급한다. (2010. 12. 27 개정)
 - ⑥ 국세환급금 중 제2항에 따라 총당한 후 남은 금액은 국세환급금의 결정을 한 날부터 30일 내에 대통령령으로 정하는 바에 따라 납세자에게 지급하여야 한다. (2010. 12. 27 개정)
 - ⑦ 제6항에 따라 국세환급금을 환급할 때에는 대통령령으로 정하는 바에 따라 한국은행이 세무서장의 소관 수입금 중에서 지급한다. (2010. 12. 27 개정)
 - ⑧ 세무서장이 국세환급금의 결정이 취소됨에 따라 이미 총당되거나 지급된 금액의 반환을 청구하는 경우에는 「국세징수법」의 고지·독촉 및 체납처분의 규정을 준용한다. (2010. 12. 27 개정)

② 환급·총당 법인세의 회계·세무처리

기업회계상은 법인세 등이 손익계산서의 말미에 차감되어 법인세 공제 후 당기순이익을 최종의 경영성과로 표시하지만 법인세법상으로는 법인세 납부액은 손익거래가 아니고 과세상의 잉여금에서 지출된다. 따라서 국가나 지방자치단체에 대한 과세이익의 분배로 보아 법 제21조제1호에서 법인세 등의 계상 및 납부액을 손금불산입 항목으로 규정하는 것에 대응하여 법인세 등의 총당 및 환급되는 금액도 익금불산입하고 있다. 일반적으로 법인세 등이 과오납되면 신청에 의거 환급되거나 다른 세금과 총당된다. 법인세 등의 환급 및 총당은 국세기본법상의 규정이다. 이 규정에 의거 환급되거나 다른 국세, 가산금

및 채납처분비에 충당하면 익금불산입한다. 이는 과세상의 잉여금 처분 및 반환을 동등한 차원에서 익금 및 손금에 불산입함으로써 세무계산상 전혀 영향 없게 하려는 취지이다.

③ 익금불산입대상 법인세 환급·충당액 등의 범위

세무회계란 법인의 이익에 대한 법인세 자체를 구하기 위해 익금에서 손금을 차감하는 절차인바, 따라서 법인세 자체는 결과적 개념이므로 손금 및 익금과 애초부터 관련이 없었다. 즉, 법인세 자체가 비용(손금)이 아니듯이 법인세의 반환 역시 수익(익금)이 아닌 것이다. 여기서 법인세는 법인의 수익창출 활동과 관련된 이익증가액에 따라 증가·감소되는 모든 금액을 말한다.

이밖에 법인자산의 소득에 대한 법인세의 일종인 청산소득법인세 등도 익금 불산입되는 법인세 등에 포함되나, 거래 상대방의 법인세를 원천징수하지 않음으로써 납부하게 되는 법인세는 타인의 법인세이므로 익금불산입되는 법인세 등에 포함되지 않는다.

3. 국세·지방세 과오납 환급금이자 (법 제18조제4호)

① 과오납 국세 등 환급금이자의 개념

국세 및 지방세의 과세행정상 국세·지방세의 본세, 부가되는 제반 조세, 가산세, 가산금 및 채납처분비 등의 여러 세목 개념하에 과오납금이 발생할 수 있는데, 과오납금이 납세자가 불이익을 당한 것이라면 당연히 환급되며, 또한 과오납 기간에 상당하는 법정이자만큼을 환급금이자로 가산하여 납세자에게 지급하는 것이 일반적이다. 이와 같이 본세 외에 가산하여 지급된 이자상당액은 익금불산입하는데, 이는 다른 일반이자와 같은 개념으로 법인의 순자산이 증가하였다 할지라도 당해 과오납의 원인에 불구하고, 결과적으로 납세자가 당한 불이익과 자금의 기회이익·손실에 대한 최소한의 법정이자이므로 익금에 불산입하도록 하는 것이다.

② 국세 및 지방세 환급금 이자의 범위

국세 및 지방세의 환급금이자자는 국가 및 지방자치단체가 국세 및 지방세를

잘못 징수하여 납세자에게 불이익을 준 결과에 대한 최소한의 기회이자 손실 보상인데 이를 보상하기 위한 목적을 갖고 있다. 따라서 당해 금액에 법인세를 부과한다면 법인세 부담액만큼 보상금의 효과가 줄어들기 때문에 익금불산입하고 있다. 국세기본법상의 가산금과 체납처분비 자체의 과오납금에서 발생하는 환급금이라는 익금산입된다고 하는 것이 관행이다. 다만, 국세기본법 자체에 의거 산출된 세액에 가산하여 징수하는 금액인 가산세는 일종의 본세이므로 이에 대한 이자만 익금불산입된다.

③ 국세·지방세 환급이자의 계산근거 규정

환급이자의 범위는 앞에서 설명한 바와 같고 이는 다음의 관련 법 규정에서 의거 부과된다. 통상 과오납금 환급금 이자는 시중은행의 1년만기 정기예금 평균수신금리를 감안하여 기획재정부령이 정하는 이자율이 국세환급 가산금 또는 환부이자로 가산환급되거나 충당된다.

관련법령

● 국세기본법 제52조 【국세환급가산금】

세무서장은 국세환급금을 제51조에 따라 충당하거나 지급할 때에는 다음 각 호의 구분에 따른 날의 다음날부터 충당하는 날 또는 지급결정을 하는 날까지의 기간과 금융회사 등의 예금이자율 등을 고려하여 대통령령으로 정하는 이자율에 따라 계산한 금액(이하 “국세환급가산금”이라 한다)을 국세환급금에 가산하여야 한다. 이 경우 제1호를 적용할 때에는 세법에 따른 중간예납액 또는 원천징수에 의한 납부액은 해당 세목의 법정신고기한 만료일에 납부된 것으로 본다. (2010. 1. 1 개정)

1. 착오납부, 이중납부 또는 납부 후 그 납부의 기초가 된 신고 또는 부과를 경정하거나 취소함에 따라 발생한 국세환급금 : 그 국세 납부일. 다만, 그 국세가 2회 이상 분할납부된 것인 경우에는 그 마지막 납부일로 하되, 국세환급금이 마지막에 납부된 금액을 초과하는 경우에는 그 금액이 될 때까지 납부일의 순서로 소급하여 계산한 국세의 각 납부일로 한다. (2010. 1. 1 개정)
3. 적법하게 납부된 국세의 감면으로 발생한 국세환급금 : 그 감면 결정일 (2010. 1. 1 개정)
5. 적법하게 납부된 후 법률이 개정되어 발생한 국세환급금 : 그 개정된 법률의 시행일 (2010. 1. 1 개정)
6. 「소득세법」, 「법인세법」, 「부가가치세법」, 「개별소비세법」 또는 「주세법」에 따른 환급세액을 신고 또는 잘못 신고함에 따른 경정으로 인하여 환급하는 경우 : 그 신고를 한 날(법정

신고기일 전에 신고한 경우에는 그 법정신고기일)부터 30일이 지난 때. 다만, 환급세액을 신고하지 아니함에 따른 결정으로 인하여 발생한 환급세액을 환급하는 경우에는 해당 결정일부터 30일이 지난 때

7. 제45조의2제4항에 따른 경정청구에 의하여 원천징수의무자가 연말정산 또는 원천징수하여 납부한 세액을 원천징수의무자 또는 원천징수대상자에게 환급하는 경우 : 연말정산세액 또는 원천징수세액의 납부기한부터 30일이 지난 때 (2010. 1. 1 개정)

● **국세기본법시행령 제30조 【국세환급가산금의 결정】**

- ① 세무서장은 국세환급금을 법 제51조에 따라 총당하거나 환급하려는 경우에는 법 제52조에 따른 국세환급가산금을 결정하여야 한다. (2010. 2. 18 개정)
- ② 법 제52조 각 호 외의 부분 전단에서 "대통령령으로 정하는 이자율"이란 시중은행의 1년 만기 정기예금 평균 수신금리를 고려하여 기획재정부령으로 정하는 이자율을 말한다. (2010. 2. 18 개정)

▲ **국세기본법시행규칙 제13조의2 【국세환급가산금의 이율】**

영 제30조제2항에서 "기획재정부령으로 정하는 이자율"이란 연 1천분의 37을 말한다. (2011. 4. 11 개정)

④ **국세 및 지방세의 범위**

여기서 과오납금의 환급에 대한 이자계산대상이 되는 국세의 범위는 다음과 같다.

관련법령

● **국세기본법 제2조 【정 의】**

1. "국세"(국세)란 국가가 부과하는 조세 중 다음 각 목의 것을 말한다. (2010. 1. 1 개정)
- 가. 소득세
 - 나. 법인세
 - 다. 상속세와 증여세
 - 라. 부가가치세
 - 마. 개별소비세
 - 바. 주세(酒稅)
 - 사. 인지세(印紙稅)
 - 아. 증권거래세
 - 자. 교육세

- 차. 농어촌특별세
- 카. 종합부동산세

지방세는 지방세기본법 제7조의 지방세의 세목과 제6조의 지방자치단체의 세목으로 구별되며, 그 범위는 다음과 같다.

구 분	보 통 세	목 적 세
특별시세·광역시세	취득세·등록면허세·주민세·자동차세·담배소비세·레저세·지방소득세·지방소비세	지역자원시설세·지방교육세
도 세	취득세·등록면허세·레저세·지방소비세	지역자원시설세·지방교육세
시·군세 (광역시 군세포함)	주민세·재산세·자동차세·담배소비세·지방소득세(종업원분)	지역자원시설세
구 세	등록면허세·재산세	

III. 부가가치세 매출세액 (법 제18조제5호)

① 간접세액의 익금불산입

부가가치세법상에 의거 일반 과세사업자는 재화나 용역을 공급함에 있어서 공급가액의 10%를 부가가치세로 공급받는 자로부터 징수하여 정부에 납부하여야 한다. 여기에 자기가 타인으로부터 재화나 용역의 공급을 받으면서 납부한 납입세액을 차감한 잔액을 납부한다. 이와 같이 부가가치세는 재화와 용역의 공급을 받는 자가 담세자가 되고 재화와 용역의 공급자가 이를 징수 및 납부하는 납세의무자가 되는 간접세로서, 재화와 용역을 공급하는 법인이 징수한 부가가치세 매출세액은 결국 법인의 순자산이 증가된 것이라 할지라도 이는 법인의 수입이 아니고 정부가 걷을 세금을 대신 받아 놓은 것이므로 당연히 익금에 산입하지 않는 것이다. 당연히 익금이 아니지만 열거주의과세 규정에 따라 익금불산입이라고 특별히 규정을 열거한 것이다.

② 부가가치세의 회계처리

회계처리상으로는 매출처로부터 거래징수한 매출세액은 부가가치세 예수금 계정으로 대변에 분개 처리하고 매입시 부담한 매입세액은 부가가치세 대급금 등의 계정으로 차변에 분개 처리한다. 따라서 법인이 거래징수하여 납부할 매출세액은 결국 법인에 귀속되는 수익도 아니고 이와 관련된 어떤 비용도 없으므로 예수금의 성격으로 분개하고 익금에 산입하지 않는다.

분개처리는 다음과 같다.

(매출시)			
현 금	110원	매출(수익)	100원
		부가세예수금(부채)	10원
(매입시)			
매 입	50원	현 금	55원
부가세대급금(자산)	5원		

지금은 별로 발생하지 않지만 단수까지 부가가치세를 계산하던 때에는 부가가치세의 거래징수세액과 매출세액의 납부액 사이에서 단수차이 등이 발생하였는데 이런 사소한 차이 금액은 법인의 익금 및 손금에 해당한다. 그러나 단수차이나 계수차이가 아닌 매출세액과 매입세액차이가 있다면 이는 당연히 납부세액이 되며, 손금·익금이 아니다.

IV. 이월결손금에 보편된 자산수증이익과 채무면제이익 (법 제18조제8호)

1. 외사지원행위의 익금불산입의 의의

① 익금불산입의 취지

법인은 재무상태가 불량하거나 경영상태가 나쁜 경우 회생하기 위해 법인의 소유주나 주변 인격으로부터 무상으로 자산을 받거나(이하 “자산수증익”이라 함) 채무의 면제 또는 시효경과 등으로 채무가 소멸됨으로 인해 부채가 소멸(이하 “채무면제익”이라 함)되기도 한다. 이러한 자산수증익과 채무면제이익은

어떤 형태이건 법인의 순자산이 증가되는 것이므로 본 법 제15조에 의거 익금에 산입되어 각 사업연도의 소득이 됨이 원칙이다. 이에 대하여 본 법 시행령(제11조제5호·제6호)도 무상으로 받은 자산의 가액이나 채무의 면제 또는 소멸로 인하여 생기는 부채의 감소액을 순자산의 증가인 수익으로 별도 열거 규정하고 있다. 그런데 이러한 이익을 익금산입하면 회사의 지원 및 회생이라는 뜻이 반감되므로 이를 이월결손금과 상계(보전)하는 조건에서만 익금불산입을 규정하고 있는 것이다.

② 주주의 회사지원은 자본거래의 일종

왜냐하면 이월결손금은 법인의 과세소득과 차감상계되어 법인세부담을 경감시키는 효과가 있는데, 10년 이상된 이월결손금은 세법상의 제한 규정 때문에 이익과 상계될 수 없는 것이다. 따라서 법인의 과세소득계산절차상 법인세법상의 10년 제한규정 때문에 계속기업이라는 면에서 볼 때는 억울한 면이 있는 것인데, 채무면제익과 자산수증익을 이와 같이 기한이 지난 결손금과 상계처리하는 경우도 익금불산입하도록 규정한 것이다.

특히 법인의 재정상태가 어려울 때 자산을 무상으로 증여하거나 채권을 포기하는 자는 법인의 소유주 및 경영자나 법인과 아주 각별한 관계에 있는 일종의 특수관계자가 대부분이다. 이들이 법인을 지원할 수 있는 방법으로 자본을 증액시키는 방법도 선택될 수 있으나, 『상법』상의 절차(증자결의)나 주주·지분관계(특정주주 지분증가 등) 및 제반비용(취득세 및 현물출자의 양도소득세 부담) 등 상황이 용이하지 않을 수도 있다.

따라서 자본금 증액과 동일한 효과를 발생시키면서 당해 법인에 기왕에 발생된 이월결손금과 상계하는 개념하에 현금 및 현금 등의 자산을 증여하거나 부채를 경감시켜 주고 이를 이월결손금과 보전하였다면 이는 자본금 증액과 같은 개념을 갖는 일종의 자본거래로서 익금에 산입하지 않음이 논리적 설득력이 있다.

③ 익금불산입의 요건

자산수증이익이나 채무면제이익이 익금불산입이 되려면 첫째, 세무상의 이월결손금의 보전에 충당하는 형식으로 회계 및 세무처리가 되어야 하며 둘째,

자산증가 및 부채감소의 대가가 전혀 없는 무상이어야 하므로 저렴한 가액이나 계량화되지 않는 반대급부가 있다면 이에 해당되지 않는다. 셋째, 당해 이익이 발생한 당해 사업연도에 한한다. 즉, 당해 수증이익을 이연하여 발생된 다음 연도에 이월결손금과 상계하였다면 발생한 사업연도에 익금산입한다.

④ 특별이익으로 보는 기업회계기준

「기업회계기준」 제51조제1항은 자산수증이익·채무면제이익 등을 특별이익으로 회계처리한다고 규정하고 있다. 이를 종전에는 자본잉여금 계정과목으로 분류하며 기업회계상으로도 자본거래의 일종으로 보아 손익계산서상의 당기순이익에 영향을 주지 않았었는데, 96년부터 특별이익으로 당기순이익에 반영하기 시작했다. 기업회계기준은 자산수증익, 채무면제익의 목적이나 원천 및 회계처리결과에 관계없이 모두 특별이익으로 회계처리하여 당기순이익에 반영하고 있다.

기업회계기준서상은 특별손익개념을 폐지하였으며 손익계산서 본문에 별도로 표시하지 않는다.

2. 보전·충당될 이월결손금의 범위

① 세무상 산출된 이월결손금

채무면제 및 자산수증익과 상쇄된 이월결손금이란 세무상 발생·확정된 이월결손금(적격 합병 및 분할에 따라 승계받은 결손금은 제외)인데, 당해 이월결손금 발생 연도에 관계없이 각 사업연도의 소득금액계산상 손금에 산입된 적이 없거나 과세표준계산상 공제되지 아니한 금액이며, 또한 「채무자 회생 및 파산에 관한 법률」에 의한 회생계획인가결정을 받은 법인의 경우는 각 사업연도의 과세표준신고에 미리 포함되지 않았으나 법원이 나중에라도 확인한 결손금이나 「기업구조조정촉진법」에 의한 경영정상화계획 이행약정이 체결된 법인으로서 채권금융기관협의회가 의결한 결손금도 공제된다고 다음 시행령이 규정하고 있다. 따라서 발생된지 10년 등 공제시한이 경과된 이월결손금도 포함되며, 여기서 결손금은 세무조정계산 목적상의 이월결손금액을 뜻한다.

또한 회사정리인가된 법인에 한해 법원이 결손금이라고 확인해준 금액이나

회의인가법원이 확인한 금액 그리고 채권금융기관협의회가 의결한 금액도 해당된다. 따라서 기업회계상 대차대조표에 계상반영된 이월결손금만을 뜻하지는 않는다.

관련법령

● 시행령 제18조 【이월결손금】

① 법 제18조제6호에서 “대통령령으로 정하는 이월결손금”이란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 것을 말한다. (2011. 3. 31 개정)

1. 법 제14조제2항에 따른 결손금(법 제44조의3제2항 및 제46조의3제2항에 따라 승계받은 결손금은 제외한다)으로서 법 제13조제1호에 따라 그 후의 각 사업연도의 과세표준을 계산할 때 공제되지 아니한 금액 (2010. 6. 8 개정)

2. 법 제60조의 규정에 의하여 신고된 각 사업연도의 과세표준에 포함되지 아니하였으나 다음 각목의 1에 해당하는 결손금 중 법 제14조제2항의 규정에 의한 결손금에 해당하는 것 (2003. 12. 30 개정)

가. 「채무자 회생 및 파산에 관한 법률」에 따른 회생계획인가의 결정을 받은 법인의 결손금으로서 법원이 확인한 것 (2006. 2. 9 개정)

나. 삭 제 (2006. 2. 9)

다. 「기업구조조정촉진법」에 의한 경영정상화계획의 이행을 위한 약정이 체결된 법인으로서 채권금융기관협의회가 의결한 결손금

② 제10조제1항 및 제2항의 규정은 제1항의 규정에 의한 이월결손금의 계산에 관하여 이를 준용한다.

② 채무면제익 등의 절세이용전략

법인이 이월결손금을 어떻게 처리했다 하더라도, 10년이 경과된 이월결손금과 10년 이내의 이월결손금이 섞여 있는 경우에는 먼저 발생한 사업연도의 이월결손금부터 차례로 보전·충당된 것으로 보아 익금불산입한다. 이월결손금이 있는 법인은 외부로부터 자산수증을 받거나 부채를 경감시키는 혜택을 받는 경우라도 법인 자신의 세무상 이월결손금이 얼마인지를 보고 그 한도내에서 받음이 절세목적상 유리하며 그 이상은 자본의 증자 및 기타의 방식으로 받음이 좋다.

이밖에 10년 이전에 발생한 이월결손금은 어차피 향후 사업연도 소득금액에서 공제되지 않으므로 이 금액을 염두에 두고 혜택을 받을 것이며, 5년 이내

분은 가급적 향후의 과세소득에서 공제될 수 있는지의 관계에 따라 혜택금액의 범위를 결정할 것이다. 즉, 10년 이내분이 다음 사업연도의 과세소득에서 공제될 가능성이 높다면 이에 해당하는 금액은 자산수증이익이나 채무면제이익으로 받지 않고 출자로 전환하거나 미지급금 등 채무상태로 유지한 후 각 사업연도 소득이익이 없어 이월결손금이 향후 과세소득에 공제되지 못할 시점을 골라 면제익·수증익으로 전환하면 절세목적상 훨씬 유리한 것이다.

③ 이월결손금보전·총당의 개념과 회계·세무처리

기업회계상의 당기순이익과 세무회계상의 과세표준은 기본적으로 동일한 거래로 인한 손익이므로 근본적 차이는 없으나 제반세무조정사항으로 어떤 형태건 차이는 있다. 극단적으로는 기업회계상 손실인데도 세무상은 과세이익이 산출되고 반대로 기업회계상은 이익인데도 세무상으로는 결손이 계상되는 등 과 같이 기업회계상의 이월결손금과 세무상의 이월결손금이 일치하지 않음이 일반적이다.

④ 채무면제익 등의 세무조정상 이월결손금과의 상쇄

법인의 자산수증이익이나 채무면제이익이 발생하면 기업회계상은 특별이익으로 반영하도록 되어 있는데 채무면제익 등을 이월결손금과 보전하도록 하는 개념은 세무상으로만 가능하다. 그러나 채무면제익, 자산수증익 거래가 있을 때 특별히 이월결손금과 상쇄하는 회계처리를 하였다면 특별이익으로 반영하지 않았어도 기업회계상 문제없다. 결국 기업회계상의 이월결손금과의 상쇄처리여부나 특별이익반영에 관계없이 세무조정계산상 남아 있는 세무상 결손금과 상쇄하여 세무상 결손금액의 이월액을 줄여주는 세무조정이면 족하다.

⑤ 손익거래로 처리한 경우의 문제

법인은 자산수증이익이나 채무면제이익을 이월결손금보전 목적이라 하여도 기업회계상 특별이익 등으로 처리하도록 기업회계기준이 규정하고 있는데 애초부터 법인이 자본거래로 할 의사가 없고 당기순이익을 구성하여 배당가능이익을 증가시키는 것으로 보아 본 호의 기본취지에 어긋나므로 이는 익금불산

입으로 볼 수 있는지의 문제가 있다.

이월결손금의 보전에 충당된다는 뜻은 자산수증이익이나 채무면제이익이 사외에 유출되지 않고 사내에서 결손금과 상호계산상 대체되는 뜻인데, 현행 기업회계기준(기준서상 특별손익은 폐지되었음)이 자산수증익 등을 특별이익 등으로 계상하도록 규정하고 있으므로 세무상 이월결손금이 잔존함에도 불구하고 기업회계상 배당가능이익을 구성하게 되어 사외로 유출될 우려가 있다. 따라서 세무상 채무면제익·자산수증익을 익금불산입으로 적용받으려면 특별이익 계상하는 기업회계기준의 일반 규정에 불구하고 특정목적용 가진 면제익 등으로 보아 이월결손금 등과 상쇄하는 회계처리로 반영해야 한다고 본다.

⑥ 이월결손금보전·충당의 시기

이월결손금 보전·충당은 자산수증이익이나 채무면제이익이 발생한 바로 그 사업연도에 보전한 경우를 말하는데 이후 사업연도에 이를 이월결손금 보전에 충당하였다면 익금불산입의 혜택이 없다. 즉, 자산수증이익을 받은 연도에 익금산입하고 이후의 사업연도에 이월결손금과 상계하였다 하더라도 전기에 익금산입된 금액은 공제 및 손금으로 추인하지 않는다.

일단 자산수증이익으로 보전된 이월결손금은 소멸된 것으로 보는바, 동일한 이월결손금에 대하여 이중으로 손금에 산입하는 결과를 방지하기 위하여 이를 다시 이후 사업연도의 법인세 과세표준계산시 공제하지 아니한다.

⑦ 자산수증이익에 대한 회계·세무처리 사례

지금까지의 논의를 종합하여 보면 다음과 같은 사례의 회계·세무처리로 예시된다.

【사 례】

- 자본금 1억, 기업회계상 이월결손금 5천만원, 세무회계상 이월결손금은 3천만원(이중 1천만원은 5년 이전분이고 2천만원은 과세표준 계산상 손금용인 가능한 5년내 분임)

○ 대차대조표

		B/S			
자	산	60,000,000	부	채	10,000,000
			자	본	100,000,000
			이	월	(50,000,000)
			결	손	금
		60,000,000			60,000,000

- 주주 중의 1인이 현물자산 1천만원을 무상으로 증여하였고, 또한 계상된 부채 1천만원을 탕감하였고 이를 이월결손금과 보전하기로 하였다.
- 당기 각 사업연도 소득은 2천만원이다.

【회계 및 세무처리】

⇒ 회계처리

(차) 자 산	10,000,000	(대) 특별이익(이월결손금)	20,000,000
부 채	10,000,000	(결손보전목적이므로 특별이익으로 계상하지 않고 대차대조표상의 이월결손금 계정을 감액함)	

⇒ 세무처리

세무회계상 발생된 이월결손금 3천만원의 보전에 충당된 2천만원 자체를 익금불산입함. 2천만원의 세무상 이월결손금은 소멸된다. 즉,

- 10년 이전분 10,000,000 → 상쇄 소멸됨(향후 더 이상 자산수증의 등에서 공제안됨).
- 10년 이내 10,000,000 → 상쇄 소멸됨(향후 과세표준에서도 공제안됨).
- 10년 이내 2천만원중 이월되던 금액 10,000,000 → 향후에 과세표준에서 공제됨.

⇒ 당기의 과세표준

$$20,000,000 - 10,000,000 = 10,000,000 \text{원}$$

⑧ 국고보조금과 이월결손금보전의 관계

국가로부터 받은 국고보조금도 무상으로 받은 자산의 가액에 해당하므로, 법인소득금액 계산상 익금에 산입하는 것이 보통이지만 자본적 지출에 충당하기 위하여 교부받은 국고보조금에 대해서는 세무상 압축기장충당금 또는 일시

상각충당금을 설정하여 대응손금반영하는 경우에 한하여 당해 설정액을 국고 보조금의 100% 상당액 범위내에서 손금에 산입한다(기업회계상 반영안하고 세무조정만으로 가능).

반면에 자본적 지출에 충당하기 위한 것이 아니고 이월결손금의 보전목적으로 교부받은 국고보조금이라면 본 항의 규정에 의한 무상으로 교부받은 자산의 가액으로 보아 법인세법상 과세표준에서 공제하지 아니한 이월결손금 가운데 가장 먼저 발생한 이월결손금부터 순차적으로 공제하고 익금불산입한다.

3. 자산수증이익과 채무면제이익의 익금불산입 범위

① 자본거래적 성격

자산수증이익과 채무면제이익에 대한 개념 및 범위 등에 관한 구체적 설명은 본 법 제15조의 익금부분 중 본 법 시행령 제11조제5호와 제6호에 해설되어 있다. 이익으로 보는 범위의 요지는 당해 자산의 증가 및 부채의 감소로 인한 대가가 전혀 없는 무상이어야 하는바, 약간의 대가가 있거나 저렴한 가격이거나 비계량적인 잠재적 대가가 있다면 이는 본 항의 규정에 의한 익금불산입 대상이 아니다. 이는 자본거래로 보지 않는다는 의미로서 일반거래로 보아 손익인식하며 본 법의 다른 조문의 규율사항이 된다.

② 무상주교부의 포함 여부

타법인의 주식을 보유한 법인의 경우, 그 발행회사로부터 자본준비금이나 재평가적립금 이외의 잉여금을 자본전입함에 따라 교부받은 무상주가 있다면, 당해 주식을 보유한 법인에 세무상 이월결손금이 있고 당해 무상주로 이월결손금의 보전에 충당하는 것으로 회계 및 세무처리 하더라도 동 무상주의 액면가액에 상당하는 금액을 익금불산입하지는 않는다. 왜냐 하면 첫째, 발행회사가 주주에게 무상주를 교부하는 것은 주식보유회사의 이월결손금 유무에 불구하고 주주의 고유권인 신주인수권이 있으므로 교부하는 것이지 당해 법인의 이월결손금을 보전하기 위한 목적이 아니며 둘째, 세법상 이익잉여금(자본준비금과 재평가적립금은 제외)의 자본전입으로 인하여 교부받은 무상주는 배당소득으로 의제하여 당연히 익금에 산입하는 별도의 규정이 있기 때문이다.

예를 들어 투자법인으로부터 재평가적립금이나 자본잉여금·이익준비금 등을 자본에 전입함으로써 받는 무상주배당액은 출자대가로 받은 것인바, 투자에 대한 과실소득의 일종이라고 보아야 한다. 즉, 이월결손보전 목적으로 무상으로 취득한 자산가액이라고는 할 수 없기 때문에 익금에 산입한다.