

제21조

세금과 공과금의 손금불산입



제21조의 요약

- 법률상 의무금 및 세금과 공과금의 손금불산입 유형과 예시
 - ① 각 사업연도의 법인세, 외국법인세액, 법인세에 대한 소득할 주민세, 의무불이행 납부액 및 납부세액, 의무불이행 가산세, 일반과세사업자의 부가가치세 매입세액
 - ② 판매 안된 제품의 반출필 개별소비세, 주세 미납액
 - ③ 벌금·과료·과태료·가산금·체납처분비
 - ④ 불필요공과금(의무적 납부액이 아닌 임의지출, 법령의무불이행, 위반제재금 등)
 - ⑤ 연결모법인에 지급할 금액



● 제21조 【세금과 공과금의 손금불산입】

다음 각 호의 세금과 공과금은 내국법인의 각 사업연도의 소득금액을 계산할 때 손금에 산입하지 아니한다. (2010. 12. 30 개정)

1. 각 사업연도에 납부하였거나 납부할 법인세(제57조에 따른 외국법인세액을 포함한다) 또는 지방소득세 소득분과 각 세법에 규정된 의무 불이행으로 인하여 납부하였거나 납부할 세액(가산세를 포함한다) 및 부가가치세의 매입세액(부가가치세가 면제되거나 그 밖에 대통령령으로 정하는 경우의 세액은 제외한다) (2010. 12. 30 개정)
2. 판매하지 아니한 제품에 대한 반출필의 개별소비세, 주세 또는 교통·에너지·환경세의 미납액. 다만, 제품가격에 그 세액상당액을 가산한 경우에는 예외로 한다. (2010. 12. 30 개정)
3. 벌금, 과료(통고처분에 따른 벌금 또는 과료에 상당하는 금액을 포함한다), 과태료(과료와 과태금을 포함한다), 가산금 및 체납처분비
4. 법령에 따라 의무적으로 납부하는 것이 아닌 공과금
5. 법령에 따른 의무의 불이행 또는 금지·제한 등의 위반에 대한 제재(制裁)로서 부과되는 공과금
6. 연결모법인에 제76조의19제2항에 따라 지급하였거나 지급할 금액

Ⅰ. 법인소득에 대한 소득계세 등 (법 제21조제1호)

1. 본 호의 개요와 손금불산입 이유

법인이 납부하였거나 납부할 세금과 공과금·벌금 및 과료 등은 순자산의 감소를 가져오는 사항이므로, 손금으로 취급하는 것이 원칙이다. 그러나 조세 공과 가운데 이익의 처분 등에 의하여 납부하여야 할 조세공과금과 국가에서 법의 질서를 유지하기 위하여 과징하는 벌금·과료 및 각종의 가산세와 가산금 및 연결모법인에 지급하였거나 지급할 금액 등은 손금불산입한다. 또한 취득세·등록세 등 자산 취득의 부대비용에 해당하는 공과금 등에 대하여는 당기에 손금산입하지 않고 차기 이후로 이연하며, 중과세 부분금액은 손금불산입한다.

① 소득에서 산출되는 조세

이와 같이 법인세를 손금에 산입하지 아니하는 이유는, 법인세는 법인의 소득에 대하여 과세하는 것이므로 그 법인의 소득 중에서 법인세를 부담하여야 한다는 것과 법인세를 각 사업연도 소득계산상 손금에 산입한다면 그 사업연도의 소득의 감소사항인 법인세 상당액이 당해 사업연도의 소득에서 공제될 뿐 아니라 이로 말미암아 과세소득과 세액계산의 상호순환과정으로 당해 사업연도의 과세소득에 많은 영향을 주기 때문이다.

② 잉여금처분적 성질

부가가치세 매입세액은 재화나 용역의 최종소비자가 부담하여야 할 세액을 법인이 일시적으로 대납한 성질의 금액인데 부가세 신고납부세액 계산시 매출세액에서 차감공제되어야 할 것으로 손금불산입으로 규정하고 있다. 그러나 부가가치세를 공제받지 못하는 면세사업자의 제반지출(내포될 부가가치세액) 비영업용 소형승용차 관련 지급액, 영수증 및 접대비관련 매입세액과 간주임대료와 관련된 매입세액은 손금으로 용인된다.

2. 각 사업연도의 납부대상 법인세 등

① 법인세 등의 손금불산입 이유

법인세는 법인의 과세소득금액에 세율이나 세액공제 등을 감안하여 산출세액이 결정된다. 법인세는 중앙정부에 대해 납부하고, 지방소득세는 지방자치정부에 대해 납부하는 것인데, 기업의 이해관계자로서 정부가 존재한다고 볼 때 법인세 등은 법인의 이익의 일부(30% 내외)를 국가 등에 배분하여 준다는 논리가 성립된다. 이를 이익설의 입장이라 한다. 반대로 법인세는 기업의 비용이라는 비용설도 있는데 이는 지방세 등과 조세공과금에 적용되는 개념이다. 국가 또는 지방자치단체도 법인이 사업활동과 이익을 창출할 수 있도록 제도와 환경을 조성해 준 것으로 보아 이익이나 잉여금처분을 받을 수 있는 이해관계자 등의 조직으로 보아 이익의 분배를 받는 것으로 하기 때문에 법인세 등은 이익처분으로 본다는 입장이 더 논리적이다.

② 손금불산입되는 법인세 등의 범위

법인세는 법인의 이익을 배분하여 준다는 입장에서 손금불산입한다. 따라서 법인의 각 사업연도 경영활동의 결과 창출된 손익에 관련되는 세금은 모두 법인세로서 손금불산입된다. 여기에는 일반법인세, 법인소득분 지방소득세 및 연결자법인이 모법인에 지급하는 금액 등이 모두 해당된다. 납부하였거나 납부할 세액 등이 모두 비용·손실반영했어도 손금불산입한다는 뜻이다.

③ 제2차납세의무자로서 납부한 법인세액도 손금불산입

법인이 제2차납세의무자로서 납부한 법인세도 납부한 법인세의 일종이므로 손금불산입된다. 제2차납세의무의 관련 규정은 다음과 같다.

관련법령

● 국세기본법 제38조 【청산인 등의 제2차납세의무】

- ① 법인이 해산한 경우에 그 법인에 부과되거나 그 법인이 납부할 국세·가산금 또는 체납처분비를 납부하지 아니하고 청산 후 남은 재산을 분배하거나 인도하였을 때에 그 법인에 대하여 체납처분을 집행하여도 징수할 금액에 미치지 못하는 경우에는 청산인 또는 청산 후

남은 재산을 분배받거나 인도받은 자는 그 부족한 금액에 대하여 제2차 납세의무를 진다.

(2010. 1. 1 개정)

● 국세기본법 제39조 【출자자의 제2차납세의무】

① 법인(주식을 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제9조제13항제1호에 따른 유가증권시장에 상장한 법인은 제외한다. 이하 이 조에서 같다)의 재산으로 그 법인에 부과되거나 그 법인이 납부할 국세·가산금과 체납처분비에 총당하여도 부족한 경우에는 그 국세의 납세의무 성립일 현재 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 자는 그 부족한 금액에 대하여 제2차 납세의무를 진다. 다만, 제2호에 따른 과점주주의 경우에는 그 부족한 금액을 그 법인의 발행주식 총수(의결권이 없는 주식은 제외한다. 이하 이 조에서 같다) 또는 출자총액으로 나눈 금액에 과점주주의 소유주식 수(의결권이 없는 주식은 제외한다) 또는 출자액(제2호가목 및 나목의 과점주주의 경우에는 그 과점주주가 실질적으로 권리를 행사하는 주식 수 또는 출자액)을 곱하여 산출한 금액을 한도로 한다.

(2010. 1. 1 개정)

1. 무한책임사원

2. 과점주주 중 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 자

- 가. 해당 법인의 발행주식 총수 또는 출자총액의 100분의 50을 초과하는 주식 또는 출자지분에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자
- 나. 명예회장, 회장, 사장, 부사장, 전무, 상무, 이사, 그 밖에 그 명칭에 관계없이 법인의 경영을 사실상 지배하는 자
- 다. 가목과 나목에 규정된 사람의 배우자(사실상 혼인관계에 있는 사람을 포함한다) 및 그와 생계를 같이하는 직계존비속

② 제1항제2호에서 “과점주주”란 주주 또는 유한책임사원 1명과 그와 대통령령으로 정하는 친족이나 그 밖의 특수관계에 있는 자로서 그들의 소유주식 합계 또는 출자액 합계가 해당 법인의 발행주식 총수 또는 출자총액의 100분의 50을 초과하는 자들(이하 “과점주주”라 한다)을 말한다.

(2010. 1. 1 개정)

● 국세기본법 제40조 【법인의 제2차납세의무】

① 국세(둘 이상의 국세의 경우에는 납부기한이 뒤에 오는 국세)의 납부기간 만료일 현재 법인의 무한책임사원 또는 과점주주(이하 “출자자”라 한다)의 재산(그 법인의 발행주식 또는 출자지분은 제외한다)으로 그 출자자가 납부할 국세·가산금과 체납처분비에 총당하여도 부족한 경우에는 그 법인은 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에만 그 부족한 금액에 대하여 제2차 납세의무를 진다.

(2010. 1.1 개정)

1. 정부가 출자자의 소유주식 또는 출자지분을 재공매(再公賣)하거나 수의계약으로 매각하려 하여도 매수희망자가 없는 경우
2. 법률 또는 그 법인의 정관에 의하여 출자자의 소유주식 또는 출자지분의 양도가 제한된 경우

② 제1항에 따른 법인의 제2차 납세의무는 그 법인의 자산총액에서 부채총액을 뺀 가액을 그 법인의 발행주식 총액 또는 출자총액으로 나눈 가액에 그 출자자의 소유주식 금액 또는 출자액을 곱하여 산출한 금액을 한도로 한다. (2010. 1. 1 개정)

● 국세기본법 제41조 【사업양수인의 제2차납세의무】

① 사업이 양도·양수된 경우에 양도일 이전에 양도인의 납세의무가 확정된 그 사업에 관한 국세·가산금과 체납처분비를 양도인의 재산으로 총당하여도 부족할 때에는 대통령령으로 정하는 사업의 양수인은 그 부족한 금액에 대하여 양수한 재산의 가액을 한도로 제2차 납세의무를 진다. (2010. 1. 1 개정)

② 제1항에 규정된 양수한 재산의 가액은 대통령령으로 정한다. (2010. 1. 1 개정)

④ 납부할 법인세 등의 손금불산입 사례

【사 례】

갑법인은 전사업연도에 잔여재산을 분배받은 을해산법인의 법인세를 제2차납세의무자로서 부담하고 이를 세금과 공과금으로 정리한 경우, 세무조정을 하여라. 다만, 잔여재산의 분배액과 법인세 부담액은 다음과 같다.

- 갑법인의 유가증권 계정 중 해산 전 을법인 주식의 장부가액은 25,000,000원이다.
- 갑법인이 소유하고 있는 을법인의 주식지분율은 25%이다.
- 잔여재산 분배금은 32,500,000원이다. 다만, 의제배당액 7,500,000원(= 32,500,000원 - 25,000,000원)을 익금에 산입하였다.
- 갑법인이 부담한 을법인의 법인세 부담액은 4,500,000원이다. 다만, 동 법인세는 을법인의 총법인세액의 30%에 상당하는 금액이며, 이는 잔여재산을 분배받은 자 중 1명이 사망하였기 때문에 당초 지분율 25%보다 높다.
- 잔여재산을 분배받은 사업연도 00. 1. 1~00. 12. 31
- 제2차납세의무자로서 납부할 세액에 대하여는 구상권 행사가 불가능하다.

【세무조정】

⇒ 갑법인이 을법인의 잔여재산을 분배받음으로써 배당의 의제로 하여 7,500,000원(=32,500,000원 - 25,000,000원)이 익금산입(기업회계상 투자유가증권처분이익임)되었다.

⇒ 그러나 갑법인이 을법인의 제2차납세의무자로서 부담할 법정 금액은 제2차

납세의무액의 25% 상당액인 3,750,000원(=4,500,000원÷0.3×0.25)이나 잔여재산 분배받은 자 중 1명이 사망하여 4,500,000원이 되었으므로 4,500,000원 중 750,000원은 손금에 산입할 수 없다.

3. 외국법인세액도 손금불산입

① 손금불산입의 내용

국외원천소득에 대하여 외국에서 납부한 법인세도 일반적 과세소득에 대한 법인세를 손금불산입하는 것과 같은 취지로 과세 후 소득의 이익처분으로 보아 손금불산입한다. 그러나 법인의 전세계 소득에 대한 과세 차원에서 외국의 법인세 등으로 이미 과세된 소득에 대해 다시 자국에서 과세권을 행사하게 되면 동일한 과세소득에 대해 이중으로 과세하게 되는 문제가 있으므로 이로 인한 이중과세를 방지하기 위하여 본 법 제57조는 외국납부세액을 전소득의 산출세액에서 세액공제하도록 규정하고 있으며 손금산입하지 않는다.

② 외국법인세액의 범위

외국법인세는 외국정부 지방자치단체가 부과한 초과이윤세, 법인소득과세, 법인소득세의 부가세액, 기타의 법인소득세를 말한다. 다음의 시행령이 그 범위를 규정하고 있다.

관련법령

● 시행령 제94조 【외국납부세액의 공제】

① 법 제57조제1항 각 호 외의 부분에서 “대통령령으로 정하는 외국법인세액”이란 외국정부(지방자치단체를 포함한다. 이하 같다)에 의하여 과세된 다음 각 호의 세액(가산세 및 가산금은 제외한다)을 말한다. 다만, 「국제조세조정에 관한 법률」 제10조제1항에 따라 내국법인의 소득이 감액조정된 금액중 국외특수관계자에게 반환되지 아니하고 내국법인에게 유보되는 금액에 대하여 외국정부가 과세한 금액을 제외한다. (2011. 6. 3 개정)

1. 초과이윤세 및 기타 법인의 소득 등을 과세표준으로 하여 과세된 세액
2. 법인의 소득 등을 과세표준으로 하여 과세된 세의 부가세액
3. 법인의 소득 등을 과세표준으로 하여 과세된 세와 동일한 세목에 해당하는 것으로서 소득외의 수익금액 또는 기타 이에 준하는 것을 과세표준으로 하여 과세된 세액

법인의 소득 등을 과세표준으로 한 소득세나 이의 부가세액만 법인세 등으로 손금불산입되는데, 따라서 부가가치세 등의 간접세나 조세가 아닌 사회보장부담금이나 사회보험료 등은 법인세 등에 포함되지 않는다. 또한 조세가 아닌 공과금으로서 손금불산입 되는 성질의 것은 외국납부세액공제나 조세특례제한법에 의한 손금산입 대상이 아니기 때문에 본 호의 적용을 받아 손금불산입된다. 또한 법인이 외국납부세액을 세액공제방식에 의하여 감면적용받는 경우도 한도초과되어 일부금액의 불이익이 있을 수 있는데, 한도초과액은 손금불산입된다.

③ 외국납부세액의 세액공제와 손금산입간의 임의선택

결국 법인의 국외원천소득에 대해 외국에서 납부한 법인세 등은 법인의 임의선택에 따라 본 법 제57조를 적용하여 외국납부세액공제를 적용받을 수도 있고, 각 사업연도의 소득금액 계산상 손금에 산입할 수도 있다. 단, 그 중 어느 한가지만 적용받는 것이지 둘다 중복적으로 적용받을 수 있는 것은 아니다.

4. 지방소득세 소득세분

① 균등할주민세개념과 구분

주민세는 법인·자연인 등의 인격에 부과되므로 그 성질이 인세이며 또한 소득세 등에 부과되므로 소득세의 성질도 있다. 그리고 주민 집합체로서의 회비적인 성격도 있으며 일반적으로 시·군 등의 지방자치단체의 독립세로서 부과된다. 이러한 주민세는 납세의무자의 소득의 크기에 관계없이 균등한 금액으로 부과하는 균등분주민세와 납세의무자의 소득의 크기에 따라 결정된 세액(소득세·법인세·농지세)을 과세표준으로 하여 부과되는 지방소득세 소득세분으로 구분되는데 균등분주민세는 개인, 부가가치세 과세표준 일정액 이상의 개인사업자 및 법인 등에게 부과된다. 이밖에 지방소득세는 소득세분과 재산세분 등으로 구분된다.

② 지방소득세 소득세분의 손금불산입

지방소득세 소득세분은 각 주민(법인·자연인 등)에게 균등히 부과되는 균

등분주민세와는 달리 독자적인 세원을 가지고 있지 못하고 소득세, 법인세 또는 농지세의 납세의무가 있는 자에게 당해 세액의 크기에 비례하여 부가적으로 과세되는 조세(Sur Tax)이다.

따라서 지방소득세 소득세분은 부가세적인 성격을 갖는 조세인바, 이익처분설의 입장에서 법인세를 손금불산입 항목으로 규정하고 있는 법인세법에서 법인세에 부수되는 지방소득세 소득세분을 손금불산입하도록 한 것은 당연한 규정인 것이다.

5. 의무불이행으로 인한 납부세액(가산세 포함)

① 의무불이행관련 세액 및 가산세 등의 손금불산입 이유

각 조세법은 성실신고자진납부 및 조세행정상의 협력의무이행을 유도하기 위하여 이를 불이행하거나 해태하는 자에 대하여 거래금액이나 세액 등에 일정비율의 가산세를 부과하는 규정을 두고 있다. 이러한 가산세는 정부의 행정벌의 일종으로 벌과금 전체금액이 법인의 부담으로 인식되고 반영될 때 그 효과가 있다.

그러나 행정벌의 금액이나 의무불이행 부담금을 손금에 산입하면 당해 손금산입 행정벌금액의 법인세율 해당액만큼은 법인세 차감효과로 인해 그만큼 줄어들어 법인의 고통이나 부담으로 인식되지 않으므로 이를 전액 손금불산입할 필요가 있는 것이다. 따라서 본 호는 각 세법에서 규정하고 있는 의무를 불이행함에 따라 납부 또는 징수 당하는 세액 및 가산세액은 손금불산입한다고 규정하고 있다.

② 의무불이행 가산세의 유형

본 법 제76조 및 국세기본법 제47조의2~제47조의5는 의무불이행으로 인한 제반 가산세를 규정하고 있는데 무신고가산세, 장부비치기장외무 불이행가산세, 과세표준의 과소신고가산세, 납부불이행가산세, 원천징수불이행가산세, 지급명세서 미제출 및 지연제출가산세, 투명지출증빙서류 미입수가산세, 주식이동상황명세서 미제출·불분명가산세 등은 의무불이행으로 인한 가산세로서 손금불산입된다.

이의 가장 대표적인 가산세는 원천징수불이행가산세인데 원천징수불이행시에는 원천징수의무자(소득지급자)로부터 원천징수하지 않은 본세액과 그 의무불성실에 대한 가산세를 관할세무서가 징수하게 된다. 원천징수의무자는 자기의 과세소득 계산상 징수된 본 세액과 가산세 모두를 손금산입할 수 없다. 이 밖에도 각 세법에서 규정하는 신고·납부의무 및 기타 제반 협력의무의 불이행으로 인해 납부하게 되는 가산세는 손금불산입된다. 이러한 의무불이행에는 직접국세 뿐만 아니라 간접국세에 대한 의무불이행도 손금불산입된다고 다음의 시행령이 정하고 있다.

관련법령

● 시행령 제21조 【의무불이행의 범위】

법 제21조제1호의 규정에 의한 의무불이행에는 간접국세의 징수불이행·납부불이행과 기타의 의무불이행의 경우를 포함한다.

현행 세법상 간접국세에 해당하는 것은 부가가치세·주세·전화세·증권거래세·개별소비세·인지세 등이 있다.

③ 용역대가 손액지급시 원천징수세액 상당액의 손금산입

국내사업장이 없는 외국인의 용역대가를 손액지급방법 계약에 의하여 지급하고 원천징수 상당액을 내국법인이 부담하는 경우는 손금산입되는데 원천징수 상당액은 용역대가의 일부로 간주되기 때문이다. 이것은 엄격히 해석하면 용역대가에 대한 원천징수 상당액 자체를 용역대가의 일부로 보는 것이므로 당해 원천징수 상당액에 대해 또다시 세액을 징수해야 하므로 과세소득과 세액계산의 순환과정이 계속 반복되는 문제점이 있다. 따라서 일반적으로는 손액지급금액에 세율을 감안한 역산계산방법의 총액금액이 손금산입된다. 현실적으로는 손액지급액 뿐 아니라 이에 대한 원천징수상당액도 손금으로 인정해 주고 있는 것이다.

6. 부가가치세 매입세액

1) 손금불산입되는 부가가치세 매입세액

① 부가가치세 매입세액의 손금불산입 이유

부가가치세 매입세액이란 재화나 용역을 공급받을 때 부가가치세법에 의거 거래 상대방에게 징수당한 세액을 말한다. 이는 매입한 당해 물품의 매출세액에서 차감하여 순잔액을 납부하는 방법으로 계산되는데, 정부의 세금인 부가가치세 매출세액의 선납부 혹은 예납성격이므로 법인의 손비가 될 수 없다.

법인이 부가가치세 매입세액을 손금으로 경리하면 동 금액을 손금불산입하여야 하는데, 현행 부가가치세법은 전단계 매입세액공제방법에 따라 매출세액에서 매입세액을 공제하여 양(+)의 잔액이 되면 추가납부할 세액이 되고 음(-)의 잔액이 되면 환급세액으로 결정된다. 부가가치세액의 회계처리에 있어서 매입세액은 선급부가가치세 등의 자산계정으로, 매출세액은 부가가치세에 수금 등의 부채계정으로 계상하여 부가가치세 신고시 당해 금액을 상계 처리한다. 따라서 정상적인 회계처리를 따른다면 부가가치세 매입세액은 회계상 비용이나 원가 등으로 손금처리되지 않는다.

② 세금계산서 미제출로 공제안된 매입세액의 손금불산입

전단계 매입세액의 공제방식에 의한 부가가치세 신고시 부가가치세의 매입세액을 공제받으려면 교부받은 세금계산서를 정부에 제출하여야 함이 필수적이다. 그러나 법인이 만약 세금계산서를 제출하지 못하여 매입세액을 공제받지 못하였을 때 이를 손실이나 비용으로 계상하였다면 손금불산입된다. 반면에 법인이 외부로부터 재화구입시 교부받은 세금계산서가 위장세금계산서로 판명되어 부가가치세법상 매입세액공제를 받지 못한 것이라 하더라도 구입사실이 확인되면 원가나 비용으로 투입된 재화구입금액은 법인의 손금으로 인정된다.

이밖에 영세율 첨부서류 미제출로 추가징수당한 부가가치세도 손금불산입되고 부가가치세법상 신고기한내 제출하지 못한 세금계산서를 수정신고기간에 제출하는 경우 매입세액공제는 당연히 인정되지만 지연제출로 인해 부과되는 가산세는 손금불산입된다.

2) 의제매입세액

① 의제매입세액 공제시의 손금불산입

부가가치세법 제17조제3항은 제조업을 영위하는 사업자가 공급받는 재화 중 부가가치세를 면제받는 농산물·축산물·수산물 및 임산물을 원재료로 하여 제조나 가공한 재화의 공급시 부가가치세가 과세되는 경우라면 부가가치세의 과중한 부담을 경감하기 위하여 원재료에 일정률(부가가치세법시행규칙 제19조에 의거 102분의 2임. 음식점은(2012년까지 108분의 8, 그 이후는 103분의 3)을 곱한 금액을 의제매입세액으로 계산, 납부세액 계산시 매출세액에서 공제받을 수 있도록 규정하고 있다.

또한 조세특례제한법 제108조는 재활용 폐자원 및 중고품을 수집하는 사업자가 부가가치세 과세사업을 영위하지 아니하는 자(면세사업과 과세사업을 겸영하는 경우를 포함한다)로부터 재활용 폐자원 및 중고품을 취득하여 제조 또는 가공하거나 이를 공급하는 경우에는 재활용 폐자원 및 중고품의 취득가액에 106분의 6을 곱하여 계산한 금액을 부가가치세법 제17조제1항의 규정에 의한 매출세액에서 매입세액으로 공제할 수 있다고 규정하고 있다. 이러한 매입세액공제액은 당해 원재료 매입가액에서 공제한다. 즉, 매입원가로 계상하지 않고 당연히 손금으로 산입되지 않는다.

관련법령

① 시행령 제22조 【부가가치세 매입세액의 손금산입 등】

② 「부가가치세법」 제17조제3항의 규정에 의하여 공제받은 의제매입세액과 「조세특례제한법」 제108조의 규정에 의하여 공제받은 매입세액은 당해 법인의 각 사업연도의 소득금액계산에 있어서 당해 원재료의 매입가액에서 이를 공제한다. (2005. 2. 19 개정)

이러한 계산방식에 의거 매입세액으로서 공제받은 의제매입세액은 당해 원재료의 매입원가에서 공제하여 비용처리했다면 손금불산입한다. 물론 원가공제하고 매출세액차감으로 처리하고 장부상 손금비용원가로 처리하지 않았다면 손금불산입 문제는 없다. 이와 같은 논리에 따라 기말재고자산 평가시에도 의제매입세액을 차감하여 평가하는 것이 타당하다. 이는 의제매입세액으로서 매

출세액에서 공제받은 금액만큼은 원재료의 매입가격을 차감시켜 원가로 구성되지 못하도록 하는 것이다.

② 의제매입세액 미공제시의 손금산입

상기 시행령은 의제매입세액을 공제신고하여 공제한 경우만 손금불산입한다고 규정하고 있으므로 의제매입세액 공제신고를 하지 않았거나 신고했더라도 공제받지 못하면 그대로 매입원가를 구성하게 되고 사용 및 소비 과정을 통하여 손금산입된다고 규정하는 내용이다.

이밖에 직전 사업연도에 공제받은 의제매입세액 중 의제매입세액의 과다공제로 부가가치세를 추징당하였다면 가산세를 제외한 금액은 고지일이 속하는 사업연도에 손금산입된다.

③ 의제매입세액 공제 계산사례

의제매입세액과 관련된 사례는 다음과 같다(의제매입세액공제율 102분의 2).

【사 례】

통조림 제조업자가 1,020,000원에 원재료를 구입하여 통조림을 제조해서 2,000,000원에 공급했다고 한다면 그 회계처리는 다음과 같다.

○ 원재료 매입시

(차) 원재료	1,020,000	(대) 현금예금	1,020,000
---------	-----------	----------	-----------

○ 제품 판매시

(차) 현금예금	2,200,000	(대) 매출	2,000,000
		부가세예수금	200,000

○ 부가가치세 신고 납부시(원재료 속의 부가세 계정금액을 뺀)

(차) 부가세예수금	200,000	(대) 원재료	20,000
		현금예금	180,000

⇨ 의제매입세액

$$= 1,020,000 \times 2/102 = 20,000 \text{원}$$

(의제매입세액 공제받은 금액 20,000원은 원재료매입액 1,020,000에서 차감제외됨)

3) 부가가치세 매입세액 중 손금산입되는 것

① 손금산입되는 매입세액 부담액의 종류와 유형

앞에서 살펴본 바와 같이 일반 사업자인 법인의 부가가치세 매입세액은 궁극적으로 법인이 부담할 손비의 성격이 아니라 전단계공제방법에 따라 매출세액에서 차감되어야 할 세액의 선급금 성격이기 때문에 손금불산입되도록 하고 있다. 그러나 매입세액자체가 세법상 공제환급되지 않도록 법정화 되어 있는 것은 손금불산입의 예외, 즉 손금산입할 필요가 있다. 여기에는 비영업용 소형 승용차 매입세액, 면세사업자의 매입세액, 접대비에 포함된 매입세액, 영수증에 포함된 매입세액 및 임차인 전세금관련 매입세부담액 등이라고 다음의 시행령과 시행규칙이 규정하고 있다.

관련법령

● 시행령 제22조 【부가가치세 매입세액의 손금산입 등】

- ① 법 제21조제1호에서 “대통령령으로 정하는 경우의 세액”이란 다음 각호의 1에 해당하는 것을 말한다. (2011. 6. 3 개정)
1. 「부가가치세법」 제17조제2항제4호에 따른 비영업용 소형승용자동차의 유지에 관한 매입세액(제31조제2항의 규정에 의한 자본적 지출에 해당하는 것을 제외한다) (2010. 6. 8 개정)
 2. 「부가가치세법」 제17조제2항제5호에 따른 매입세액 (2010. 6. 8 개정)
 3. 기타 당해 법인이 부담한 사실이 확인되는 매입세액으로서 기획재정부령이 정하는 것

▲ 시행규칙 제11조 【부가가치세 매입세액의 손금산입】

영 제22조제1항제3호의 규정에 의하여 손금에 산입할 수 있는 매입세액은 다음 각호의 것으로 한다.

1. 부가가치세법 제32조제1항의 규정에 의한 영수증을 교부받은 거래분에 포함된 매입세액으로서 매입세액공제대상이 아닌 금액
2. 부동산 임차인이 부담한 전세금 및 임차보증금에 대한 매입세액

(1) 면세사업영위법인의 매입세액 (법 제21조제1호)

① 면세사업자의 매입세액 회계처리와 손금산입

부가가치세가 면제되는 사업자라면 부가가치세 거래징수의무 자체가 면제되어 매출세액이 발생하지 않으므로 재화나 용역의 구입시 상대방으로부터 거래

징수당한 매입세액은 공제받거나 환급받을 수 없다. 따라서 면세사업자가 재화나 용역의 구입시 거래상대방이 징수하여 부담한 매입세액은 매입부대비용으로 처리하여야 한다.

상품·원재료의 구입과 제조경비의 지출에 관련된 매입세액은 상품의 매입원가나 제품의 제조원가를 구성하여 손금화되고, 판매비·일반관리비의 지출에 관련하여 부담한 매입세액은 당기 손금이 된다. 그리고 자본재 구입에 관련하여 부담한 매입세액은 취득원가를 구성시켜서 감가상각을 통하여 손금화된다.

② 면세와 과세사업 겸영시의 매입세액 회계처리와 안분계산

법인이 부가가치세 과세사업과 면세사업을 겸영한다면 매입세액은 부가가치세법시행령 제61조의 규정에 의거 과세사업분과 면세사업분으로 구분되며 공제받지 못하는 매입세액만 손금산입한다.

또한 직전 사업연도에 공제된 매입세액 중 면세사업과 관련된 매입세액으로 판명되어 매입세액 불공제로 부가가치세를 추징당한다면 가산세를 제외한 금액은 고지일이 속하는 사업연도에 손금산입된다.

(2) 비영업용 소형승용차 유지매입세액 (시행령 제22조제1항제1호)

① 비영업용 소형승용차 관련 매입세액의 손금산입과 회계처리

비영업용 소형승용차의 유지에 관한 매입세액은 공제가 불가능하다고 규정하고 있다. 따라서 구입에 따른 매입세액은 차량운반구의 취득원가에 가산하여 감가상각을 통하여 비용화되고 유지비 지출에 따른 매입세액도 그 지출의 성격에 따라 자본적 지출인지 수익적 지출인지를 구분하여 자본적 지출에 관련된 매입세액은 자본화하여 감가상각방법으로 추후 손금산입하며, 수익적 지출에 관련된 매입세액은 당기의 손금으로 비용계상하고 손금산입한다.

여기서 비영업용 소형 승용자동차의 범위는 정원 8인 이하를 말하며, 소형 승용자동차를 구입하지 아니하고 임차하여 사용하는 경우의 관련 매입세액도 구입한 경우와 동일하게 처리한다.

관련 부가가치세 규정은 다음과 같다.

관련법령

● 부가가치세법 제17조 **【납부세액】**

- ② 다음 각 호의 매입세액은 매출세액에서 공제하지 아니한다. (2008. 12. 26 개정)
- 4. 비영업용 소형승용자동차의 구입과 임차(賃借) 및 유지에 관한 매입세액 (2010. 1. 1 개정)

(3) 접대비 등에 관련된 매입세액 (시행령 제22조제1항제2호)

① **접대비 등에 관련된 매입세액의 손금산입**

접대비 및 이와 유사한 비용의 지출에 관련된 부가가치세 매입세액은 부가가치세법 제17조제2항제5호의 규정에 의거 매출세액에서 공제되지 아니한다고 되어 있다.

접대비에 관련된 매입세액도 접대비의 일부로 보아 접대비한도액의 범위내에서만 손금산입된다.

② **사업상 증여시의 매출 부가세 해당액 손금산입**

사업자가 자기의 사업과 관련하여 취득하거나 생산한 재화를 자기의 고객이나 불특정 다수인에게 무상으로 공급한 경우 무상증여 재화에 대한 매출세액을 공급받는 자로부터 징수하지 않고 자기부담으로 자진 납부하였다면 당해 재화가액에 부가가치세액을 포함한 가액을 증여한 것으로 보고 관련 부가가치세액은 해당 계정의 손금으로 처리한다. 물론 이 경우에도 사업상 증여가 접대비에 해당하는 경우라면 부가가치세 매출세액도 접대비로 보아 손금산입한도를 계산하여야 한다. 반면에 당해 사업상 증여가 전액 손금으로 되는 것이면 해당 세액도 손금이 된다.

(4) 영수증 거래분 매입세액 (시행규칙 제11조제1호)

① **영수증 거래분 매입세액 손금산입과 회계처리**

소매업·음식점업 등 주로 최종소비자와의 거래가 대부분인 특정사업자에 대하여는 정규 세금계산서가 아닌 영수증을 발행할 수 있도록 규정하고 있다.

영수증은 공급받은 자의 인적 사항과 부가가치세를 따로 기재하지 않으므로

매입세액공제가 적용되지도 않으며 당해 거래와 관련된 매입세액은 선납세액으로 공제되지 않는다. 그러므로 영수증에 의하여 거래한 경우의 매입세액은 당해 구입 재화나 용역의 부대비용으로 당기 비용처리되거나 고정자산 계상후 감가상각방법으로 손금산입한다.

② 신용카드매출전표의 매입세액공제와 손금불산입

영수증상의 매입세액도 공제되지 않으며 99년부터는 금전등록기계산서의 매입세액도 공제되지 않는다. 이러한 증빙에 포함된 매입세액 상당액은 비용·원가로 반영된다. 그러나 신용카드매출전표의 경우 그 전표에 공급받은 자의 사업자등록번호, 성명, 부가가치세액을 별도 기재하고 사업자 본인이나 사용인이 서명·날인하여 교부한 경우는 정규의 세금계산서와 동일한 효력을 지니는 것으로 보아 매입세액 공제가 가능하다. 따라서 신용카드매출전표로서 매입세액이 매출세액에서 공제된 경우의 매입세액은 대응비용이나 손금처리하지 못하고 매입세액공제를 받아야 한다. 그러나 임의로 매입세액공제를 적용안한 경우의 매입세금은 손금산입이 되지 않는다고 본다.

(5) 간주임대료에 대한 매입세액 (시행규칙 제11조제2호)

① 간주임대료에 대한 매입세액의 손금산입

부동산 임대용역 사업자는 부동산임대에 따른 전세금이나 임차보증금에 대하여 정기에금이자율을 적용하여 계산한 간주임대료를 과세표준에 산입하여 부가가치세 신고납부하여야 한다.

그런데 이런 과표는 계산에 불과한 것이고 따라서 간주임대료에 대한 부가가치세를 입주자로부터 받지 않는다. 받지 않은 금액을 납부하면 이는 법인의 순자산이 감소하는 결과가 된다. 즉, 간주임대료에 대한 부가가치세는 임대인과 임차인간의 세금계산서의 교부와 거래정수가 이루어지지 않기 때문에 특정의 약정이 없다면 임대인이 사실상 부담하게 되는데 임대인이 직접 부담하는 간주임대료에 대한 부가가치세 매출세액(간주임대료 계산액 → 2011년 현재부터는 3.7%)은 임대인의 소득금액 계산상 부가가치세 과세기간 종료일이 속하는 사업연도의 손금으로 인정된다. 물론 세액해당액을 추가로 받으면 받은 금

액은 익금에 산입된다.

II. 미판매반출필 제품의 간접세 등 미납액

(법 제21조제2호)

1. 본 호의 개요와 손금불산입 이유

① 본 호의 개요

법인이 개별소비세나 주세 등의 소비세가 과세되는 제품을 제조하여 판매하는 경우 이러한 소비세는 간접세이므로 일반적으로 법인의 수익이나 비용으로 처리되지 않고 법인의 자산 및 부채의 증감으로 계상된다. 특히 개별소비세, 주세는 부가가치세 등의 간접세와는 달리 재화의 제조업자가 재화를 제조하여 반출하는 시점에 과세되므로 이때에 과세된 세금을 납부하였다면 손금으로 인정하나, 아직 납부하지 않은 세금은 손금불산입으로 처리한다. 즉, 제조장에서 반출하여 아직 판매되지 않은 법인이 미리 납부한 개별소비세나 주세도 구매자에 대한 미실현재권으로 보아 자산의 증감으로 처리하여야 하며 이러한 금액을 비용이나 원가로 계상하였다면 손금불산입한다. 그러나 회계처리상 비용이나 원가가 아니고 당해 제품의 제품가격에 가산하여 손익계산상 결산조정되지 않았다면 손금불산입할 필요가 없다.

② 손금불산입 이유

개별소비세법상의 과세물품이나 주세법상의 주류 등은 대부분 반출과세제도를 채택하여 제조장에서 유통과정에 들어가는 최초의 단계인 반출시점에서 과세하므로, 법인이 당해 세액을 납부하는 경우 이는 구매자가 부담하여야 할 세액을 선납한 것으로 당해 구매자에 대한 미실현재권으로서 자산으로 처리해야 할 항목이다.

그렇기 때문에 법인의 손비를 구성할 항목이 아니며 비용으로 계상해도 손금불산입하게 되는 것이다. 특히 당해 제품이 판매되어 개별소비세나 주세를

거래상대방으로부터 징수하거나 채권으로 계상한다면 익금으로 산입되고 이에 대응되는 손비로 되기 때문에 대응하는 익금이 있기 전에는 비용으로 계상처리하더라도 손금불산입하여야 기업회계상의 수익비용 대응개념 뿐 아니라 세무상의 권리의무확정의 개념과도 일치하는 처리가 된다.

2. 익금과 손금이 아닌 간접세

① 간접세의 일반적 회계처리방법

일반적으로 익금이란 법인의 재화 인도, 생산 및 서비스제공 혹은 사업실체의 지속적인 주된 사업활동을 원천으로 하여 일정기간동안 자산의 유입과 증가 및 부채의 결제에 의거 순자산이 증가된 금액을 말한다. 그런데 개별소비세 등의 간접세는 정부의 세금징수를 위해 사업자가 물건 반출시 정부를 대신하여 소비자들로부터 징수한 것이므로 법인자신의 이익이나 비용 혹은 자산·부채가 아니다. 즉, 일시적으로 경유하는 계정이다.

② 개별소비세, 주세 미납액의 손금불산입과 회계·세무처리 관련규정

개별소비세의 과세물품이나 주류 등은 반출과세제도를 채택하고 있으므로 아직 판매되지 않았더라도 제조장에서 반출되는 시점을 기준으로 반출자가 당해 세액을 장부에 계상하게 된다. 이는 법인이 아직 구매자로부터 징수하지 않은 소비세를 선납하는 결과가 되는데 관련 법령규정은 다음과 같다.

관련법령

● 개별소비세법 제4조 【과세시기】

개별소비세는 다음 각 호에 따른 판매, 반출, 수입신고, 입장, 유흥음식행위 또는 영업행위를 할 때에 그 행위 당시의 법령에 따라 부과한다. 다만, 제3조제4호의 경우에는 「관세법」에 따른다. (2010. 1. 1 개정)

1. 물품에 대한 개별소비세 : 과세물품을 판매장에서 판매할 때, 제조장에서 반출할 때 또는 수입신고를 할 때
2. 입장행위에 대한 개별소비세 : 과세장소에 입장할 때
3. 유흥음식행위에 대한 개별소비세 : 유흥음식행위를 할 때
4. 영업행위에 대한 개별소비세 : 과세영업장소의 영업행위를 할 때

● 주세법 제21조 【과세표준】

- ① 주정에 대한 주세의 과세표준은 주류 제조장에서 출고한 수량이나 수입신고하는 수량으로 한다. (2009. 12. 31 개정)
- ② 주정 외의 주류에 대한 주세의 과세표준은 주류 제조장에서 출고하는 경우에는 출고하는 때의 가격으로 하고, 수입하는 경우에는 수입신고를 하는 때의 가격으로 한다. (2009. 12. 31 개정)
- ③ 제2항에 따른 주류 제조장에서 출고하는 때의 가격에는 그 주류의 주세액에 해당하는 금액은 포함하지 아니하며, 그 용기(容器) 대금(대금)과 포장비용을 포함한다. 다만, 대통령령으로 정하는 용기 대금 또는 포장비용은 포함하지 아니한다. (2009. 12. 31 개정)
- ④ 제2항에 따른 주류 가격의 계산에 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.(2009. 12. 31 개정)

③ 개별소비세 대금금 등의 회계처리

개별소비세 대금금이 손익계산상 비용처리되면 손금불산입한 후 향후 매출시 수취하는 대가에서의 유보조정된다.

이의 분개처리 중 제조장에서의 반출시 계상된 개별소비세 대금금의 회계처리에 따른 비교는 다음과 같다.

구 분	손금 여부	소득 처분	향후 조정
① 개별소비세 대금금이 손익계산상 비용에 반영된 경우	손금불산입	유보	매출수익 중 개별소비세 수취액의 수익계상액과 상계 △유보포함.
② 개별소비세 대금금이 적송품 가격에 계상되어 자산계상된 경우	세무조정	없음.	없 음.
③ 개별소비세 대금금을 자산 계상하여 향후 상계하는 경우	세무조정	없음.	회계처리 방식으로 자동조정됨.

따라서 복식부기를 하는 대부분의 일반법인의 경우는 ③안과 같이 회계처리한다.

④ 제품가격에 세액상당액 가산한 경우는 손금산입

판매되지 않은 반출필제품의 개별소비세미납액이라도 제품가격에 세액상당

액이 가산된 경우는 제품가격계산에 포함되어 익금에 산입되었다는 뜻이므로, 해당 세액도 대응원가개념으로 손금산입된다.

III. 벌과금, 과태료, 가산금 등 (법 제21조제4호)

1. 본 호의 개요 및 손금불산입 이유

가산금, 과태료, 과료, 벌금 및 체납처분비는 모두 국법질서나 사회질서를 유지하기 위해서 불법 또는 부당행위에 대한 제재를 위해 가하여지는 사법·행정상의 금전벌이다.

이러한 행정벌금 등도 법인의 수익창출활동 과정상 부득이하게 발생하는 것이라면 손금산입할 성질의 비용이라고 할 수도 있겠으나 본 호는 벌금 등은 그 지출내용에 불구하고 모두 손금불산입하도록 규정하였다. 벌금, 과료, 과태료, 가산금과 체납처분비 등의 지출과 제재성 공과금을 손금으로 인정하지 않는 이유는 이러한 지출을 손금으로 인정하게 되면 당해 지출액에 실효세율을 적용한 금액만큼 법인세가 경감되므로 행정상의 벌금으로 법인에 경제적 불이익을 부과하려는 당초의 의도가 실효세율만큼 효과가 감소되기 때문이다. 일종의 감형이 된다는 뜻이다. 공과금으로 손금불산입되는 것은 법령으로 의무납부가 아닌 금액, 법령의무불이행·금지·제한위반제재금액 등이다. 그러나 의무납부금은 손금산입된다.

2. 벌금, 과료, 통고처분금

① 벌금 및 과료의 손금불산입

벌금과 과료는 형법에 규정된 법적 제재수단의 한 방법이다. 특히 법인은 자연인이 아니므로 징역, 사형 등의 인신구속이나 체형이 선고되지 않고 대신 벌금형이나 과료가 선고되는데 형벌의 효과를 제대로 나타내기 위하여 손금불산입하는 것이다.

② **통고처분금의 손금불산입**

통고처분이란 법률이나 일정한 행정규율을 범하였음이 확실한 경우 침해된 권한을 신속히 회복하고 범칙사건의 간편 신속한 처리를 위하여 형사적 제재에 앞서 그에 대한 벌금·과료·몰수와 추징금에 상당하는 금액을 일정한 방법으로 납부하도록 통고하는 준사법적 성질의 행정행위이다. 이러한 금액도 법적제재의 효과를 100% 발휘하기 위하여 전액 손금불산입한다.

③ **국세의 통고처분절차**

국세청장·지방국세청장 또는 세무서장은 국세에 대한 범칙사건의 조사에 의하여 범칙의 심증을 얻으면 그 이유를 명시하여 벌금 또는 과료에 상당하는 금액, 몰수 또는 몰취에 해당하는 물품, 추징금에 상당하는 금액과 서류송달·압수물건의 운반·보관에 요하는 비용을 지정한 장소에 납부할 것을 통고해야 한다고 규정하고 있다. 그리고 통고를 받은 날로부터 15일 이내에 이를 이행하지 아니하면 국세청장·지방국세청장 또는 세무서장은 고발의 절차를 밟도록 하되 15일 경과 후라 하더라도 고발하기 전에 이행하면 예외로 한다.

3. 과태료·과료·과태금

1) 손금불산입되는 과태료 등

① **과태료의 개념과 유형**

과태료란 법령 위반에 대한 금전벌의 하나로 벌금이나 과료와는 달리 형벌의 성질은 없다. 본 호는 과료와 과태금을 포함한 과태료를 손금불산입하도록 하고 있는데 과태료는 형벌이 아니므로 각 법률에 특별한 규정이 없는 한 비송사건절차법에 따르며 조례에 의한 과태료는 당해 지방자치단체의 장이 과하고 그 징수는 체납처분의 예에 따른다.

② **손금불산입되는 과태료의 기타 종류**

과태료는 결국 국가 및 사회조직이 부과하는 행정제재 금액의 효과가 법인에 그대로 부담되도록 하기 위하여 손금불산입되는 것이므로 모두 공법관계상의 제재수단인 점에서 일치한다. 예를 들어 관세법위반벌과금, 교통사고 벌과

금, 산업재해보상보험료가산금 등이 손금불산입되며 이밖에 무허가건축물을 양성화 시킴에 따른 과태료, 환경보전법상 의무불이행으로 납부하는 환경오염 배출부과금 및 관세법 위반으로 몰수 당한 수입재화의 가액 등도 손금불산입된다.

③ 손금불산입된 과태료의 소득처분 방법

법인의 임원 또는 사용인에 대해 과해진 벌금 등을 법인이 부담한 경우, 법인의 업무수행과 관계없이 부과된 것의 납부액이라면 당해 임원 또는 사용인의 급여로 보아야 하며 가지급금으로 처리한 경우에는 인정이자를 계산하여야 한다.

그러나 그 벌금이 법인의 업무수행과 관련하여 부과된 것이라면 손금불산입하지만 기타사외유출로 처분하여야 한다. 즉, 소득으로 처분할 수는 없다.

2) 손금산입되는 사법상의 지체상금·손해배상금 등

① 지체상금·연체이자 등의 종류

공법관계의 과태료·과료·벌금 등이 손금불산입되지만, 사법관계상의 의무불이행으로 인한 지체상금·추징금·연체이자·연체금·연체료·연체가산금 등은 손금산입된다. 이는 법률상 과태료의 개념이 아니라 수익비용 및 기회비용이자의 개념이므로 손금산입된다. 이밖에 의료보험법에 의거 납부한 연체금, 석유사업법에 의한 석유사업기금의 연체이자 및 금융기관이 서울어음교환소 규약에 의거 납부하는 과태금 및 제재금 등도 손금산입되는 사법상의 과태료이다.

② 임직원 과실로 인한 손해배상금

법인의 임원이나 사용인의 업무수행과 연관된 결과로서 타인에게 손해를 끼쳐 지급한 손해배상금은 고의나 중과실로 인한 경우가 아니면 손금산입된다. 그러나 이 경우도 타법률에 의하여 구상권을 행사할 수 있다면 그 구상권의 행사로서 수입될 금액이 있으면 이를 차감하여야 한다.

4. 가산금

① 가산금의 개념과 손금불산입

가산금도 벌금·과태료 등과 같이 손금불산입되는데, 이러한 가산금은 납부할 세액에 대한 연체이자의 성격이 있는 것으로서 법령상의 의무 위반에 대하여 제재를 가하는 일종의 질서벌로서의 과태료와 유사하나 처벌이 아니라는 점에서 양자는 구별된다.

이밖에 가산금은 세법상의 성실한 의무이행을 확보하기 위해 부과되는 가산세와 유사하나 가산세는 자진신고 및 납부 등을 전제로 하여 부과되는데 반해 가산금은 지정기한내에 납부하지 아니하면 자동적으로 부과된다는 점에서 다르다.

이와 같이 가산금이란 조세를 납부기한까지 납부하지 아니한 경우의 고지세액에 가산하여 징수하는 가산금과 납부기한 경과 후 일정기한까지 납부하지 아니한 때에 그 금액에 다시 가산하여 징수하는 증가산금을 모두 포함한다.

② 가산금 및 증가산금 관련규정

법인이 납부할 제반 조세에 대한 가산금 관련 규정은 다음과 같은데 일단 납부기한이 경과하면 3%에 해당하는 가산금이 징수되고 경과한 날부터 매 1월이 경과 될 때마다 1.2%씩의 증가산금이 부과된다.

관련법령

● 국세징수법 제21조 【가산금】

- ① 국세를 납부기한까지 완납하지 아니하였을 때에는 그 납부기한이 지난 날부터 체납된 국세의 100분의 3에 상당하는 가산금을 징수한다. (2011. 4. 4 개정)
- ② 체납된 국세를 납부하지 아니하였을 때에는 납부기한이 지난 날부터 매 1개월이 지날 때마다 체납된 국세의 1천분의 12에 상당하는 가산금을 제1항에 따른 가산금에 가산하여 징수한다. 다만, 체납된 국세의 납세고지서별·세목별 세액이 100만원 미만인 경우는 제외한다. (2011. 4. 4 개정)
- ③ 제2항에 따른 가산금을 가산하여 징수하는 기간은 60개월을 초과하지 못한다. (2011. 4. 4 개정)
- ④ 제1항 및 제2항은 국가와 지방자치단체(지방자치단체조합을 포함한다)에 대하여는 적용하지 아니한다. (2011. 4. 4 개정)

⑤ 상호합의절차가 진행 중이라는 이유로 체납액의 징수를 유예한 경우에는 제2항을 적용하지 아니하고 「국제조세조정에 관한 법률」 제24조제5항에 따른 가산금에 대한 특례를 적용한다. (2011. 4. 4 개정)

● 관세법 제41조 【가산금】

- ① 관세를 납부기한까지 완납(完納)하지 아니하면 그 납부기한이 지난 날부터 체납된 관세에 대하여 100분의 3에 상당하는 가산금을 징수한다. (2010. 12. 30 개정)
- ② 체납된 관세를 납부하지 아니하면 그 납부기한이 지난 날부터 1개월이 지날 때마다 체납된 관세의 1천분의 12에 상당하는 가산금(이하 이 조에서 “중가산금”이라 한다)을 제1항에 따른 가산금에 다시 더하여 징수한다. 이 경우 중가산금을 더하여 징수하는 기간은 60개월을 초과하지 못한다. (2010. 12. 30 개정)
- ③ 체납된 관세(세관장이 징수하는 내국세가 있을 때에는 그 금액을 포함한다)가 100만원 미만인 경우에는 제2항을 적용하지 아니한다. (2010. 12. 30 개정)
- ④ 국가나 지방자치단체가 직접 수입하는 물품 등 대통령령으로 정하는 물품에 대하여는 제1항부터 제3항까지의 규정을 적용하지 아니한다. (2010. 12. 30 개정)

● 지방세기본법 제59조 【가산금】

지방세를 납부기한까지 완납하지 아니할 때에는 그 납부기한이 지난 날부터 체납된 지방세의 100분의 3에 상당하는 가산금을 징수한다. 다만, 국가와 지방자치단체(지방자치단체조합을 포함한다)에 대하여는 가산금을 징수하지 아니한다.

● 지방세기본법 제60조 【중가산금】

- ① 체납된 지방세를 납부하지 아니한 때에는 납부기한이 지난 날부터 1개월이 지날 때마다 체납된 지방세의 1천분의 12에 상당하는 가산금(이하 “중가산금”이라 한다)을 제59조에 따른 가산금에 더하여 징수한다. 이 경우 중가산금을 가산하여 징수하는 기간은 60개월을 초과하지 못한다.
- ② 제1항은 제59조 단서의 경우와 체납된 납세고지서별 세액이 30만원 미만일 때에는 적용하지 아니한다. 이 경우 같은 납세고지서에 둘 이상의 세목이 병기(併記)되어 있는 경우에는 세목별로 판단한다.
- ③ 외국의 권한 있는 당국과 상호합의절차가 진행 중이라는 이유로 체납액의 징수를 유예한 경우에는 제1항을 적용하지 아니하고 「국제조세조정에 관한 법률」 제24조제5항에 따른 가산금에 대한 특례를 적용한다.

5. 체납처분비

① 체납처분비의 손금불산입

체납처분비란 체납처분에 관한 규정에 의하여 재산의 압류와 압류한 재산의 보관과 운반에 소요된 비용 및 공매에 소요된 비용을 말하는데, 국세징수법 및 기타 조세에 관한 법률 등에 의해 부담한 체납처분비도 역시 벌금·과료 및 가산금과 같은 성질의 것이므로 법인 소득금액 계산상 손금에 산입하지 아니한다. 그러나 본 호의 체납처분비 규정은 포괄규정이 아닌 열거규정이므로 실제로 체납처분에 소요된 공무원의 여비·급료·용지대·교부청구비용 등까지 체납자에게 부담시킬 체납처분비(손금불산입)에는 포함시킬 수 없고 이들은 손금산입된다.

IV. 부칙법 공과금의 손금불산입 (법 제21조제5호·제6호)

1. 공과금의 개념

① 공과금의 개념

공과금은 조세공과금 혹은 제세공과금이라 불리는데 일반 비용성 조세와 공적 부담의무 금액으로 구분된다. 본 법상으로 국가 등에 대한 조세를 제세라 칭하고 공적 비용부담을 공과금이라 칭한다. 이러한 공과금은 원칙적으로 손금산입하되, 의무납부금 아닌 것은 임의지출이므로 손금불산입하며, 법령 의무불이행, 위반관련 제재금 등은 처벌효과를 위해 손금불산입한다. 손금불산입되는 것만 열거되어 있다.

2. 손금산입되는 공과금의 범위

① 원칙적으로 손금산입되는 공과금

97년까지는 법령에 의한 각종 부담금·분담금 등 공과금에 대해 시행령에 열거된 것만을 손비로 인정하는 열거주의 방식을 채택하고 있었다. 그러나 경제환경의 변화로 새로운 형태의 공과금이 계속 발생하여 왔고 이를 원칙적인

사업경비로 보아야 한다는 헌법재판소의 위헌결정에 따라 97. 12. 31 시행령 개정과 98년말의 법률 개편에서 벌과금적 성격의 부담금 등만을 손비부인되는 공과금으로 규정하고 나머지는 모두 손금산입하는 포지티브(Positive) 방식으로 개정하였다.

따라서 동 조의 요건에 해당되지 않는 모든 공과금은 별도의 절차없이 손비로 인정된다. 일반적으로는 기업경영을 위해 어느 정도 법률적 규정 등으로 의무적 혹은 객관적으로 지출되는 비용이다.

② 공동영수 금액의 익금 및 납부시 손금

또한 공과금을 공동으로 영수하여 납부시하는 경우가 있는데 총 영수금액은 익금으로, 납부액은 손금으로 처리한다.

③ 공과금의 성격별 손금산입여부 비교

제세공과금은 법령제재·벌과금 성격이 아닌한 모두 손금산입되는데 이를 구분 비교하면 다음과 같다.

구 분	성 격	손금산입여부	관련규정
제세공과금	일반적인 제세공과금	손금산입됨(비용)	시행령 제19조제10호
일반협회비	법령에 의한 동업자·영업자 회비 등(협회비·특별회비 등)	손금산입됨.(일반비용)	시행령 제19조제11호
법인납부금	법령상의무납부금	손금산입됨.	시행령 제23조제1호
	임의납부금, 법령상 의무납부금이 아닌 것	손금불산입됨.	
벌과금 성격지출	의무불이행, 금지, 제한 등의 위반금, 제재금	손금불산입됨.	시행령 제23조제2호
동업자 회비 등	영업자조직 임의단체(법인·주무관청등록조합·협회 등)의 회비(일반회비·특별회비)	손금산입됨.	시행령 제19조제11호
	임의개인단체, 비등록단체	접대비로 간주되어 시부인계산	시행령 제19조제11호 (반대해석)

3. 손금불산입되는 공과금

① 열거한 공과금은 손금불산입, 나머지는 손금산입 원칙임

공과금은 원칙적으로 손금산입되지만 법률상으로 열거된 금액은 손금불산입한다고 규정하고 있다. 법률상 열거 내용도 부정적 표현으로 되어 있는데, 의무적으로 내야하는 것은 공과금으로 손금산입되지만 의무적으로 내야 할 필요가 없는 금액은 손금불산입된다. 즉 법령 규정 아니고 임의적 지급액은 공과금이 아니며, 회계처리를 공과금으로 반영했다더라도 손금불산입한다. 또한 법령의 의무불이행금액, 금지·제한·사행·위반으로 인한 제재금 금액도 손금불산입한다.

② 법령제재금·불이행관련 벌과금 등도 손금불산입

손비로 인정되지 않는 공과금의 범위는 i) 법령의 규정에 의하여 의무적으로 납부하지 않는 것, ii) 법령상의 의무불이행, 금지, 제한의 위반에 대한 제재로서 부과되는 것, iii) 자산의 취득과 관련된 것, 즉 자산취득원가로 인정되는 것은 자본적 지출로 향후 감가상각방법으로 손금산입된다는 뜻이다.

예를 들어 임의출연금은 법령상 의무금이 아니어서 손금불산입되고 폐수배출부담금·개발부담금 등은 의무불이행·제한 등 관련 금액이므로 손금불산입된다. 그러나 시행령상의 배제규정에 해당되지 않는 모든 공과금은 손비로 인정된다.

V. 연결법인의 개별귀속세액 손금불산입 (법 제21조제7호)

1. 본 오의 개요 및 손금불산입 사유

법인소득에 대한 제세공과금의 손금불산입 규정과 마찬가지로 연결법인의 자회사가 연결모법인에 지급하였거나 지급할 개별귀속세액도 연결법인의 소득에 대한 제세공과금에 해당하므로 손금불산입한다. 물론 연결자법인으로부터 지급받은 세액에 대하여 연결모법인도 익금에 산입하지 않는다.

2. 개별귀속세액

연결자법인은 법인별 산출세액에서 감면세액, 중간예납세액 및 원천징수된 세액을 차감한 금액에 계산된 가산세를 포함하여 연결모법인에 지급하여야 한다. 이렇게 지급된 연결자법인의 개별귀속세액은 일반법인의 소득금액에 대한 법인세와 같이 법인의 이익을 배분하는 개념으로 연결모법인에 지급하였거나 지급할 금액 등을 모두 손실반영했어도 손금불산입한다는 뜻이다.

3. 의무불이행에 따른 가산세 등

법 제76조의19제2항의 규정에 따라 연결모법인에 지급하는 연결자법인의 세액에는 공제금액 외에 법 제76조를 준용하여 계산한 금액을 가산하여 지급하여야 한다. 가산된 금액은 의무불이행에 따른 가산세 등으로 별과금적 성격의 금액으로 이를 손실로 인정하게 되면 법인세 차감효과가 되며 불이행에 따른 부담이 경감되므로 손금불산입하는 것이다.

관련법령

● 법 제76조의19 【연결법인세액의 납부 및 물납】

② 연결자법인은 제1항의 기한까지 연결법인별 산출세액에서 다음 각 호의 금액을 뺀 금액에 제76조를 준용하여 계산한 금액을 가산하여 연결모법인에게 지급하여야 한다.

(2008. 12. 26 신설)

1. 해당 연결사업연도의 해당 법인의 감면세액
2. 해당 연결사업연도의 연결법인별 중간예납세액
3. 제73조에 따라 해당 연결사업연도의 해당 법인의 원천징수된 세액