

제54조

소득금액계산에 관한 세부 규정



제54조의 요약

○ 경제사회변화에 탄력적으로 대응하기 위해 소득금액계산에 대한 자세한 필요사항을 시행령으로 규정하도록 포괄적으로 위임함.

● 제54조

【소득금액 계산에 관한 세부 규정】

이 법에 규정된 것 외에 내국법인의 각 사업연도의 소득금액 계산에 필요한 사항은 대통령령으로 정한다. (2010. 12. 30 개정)

1. 본 조의 개요

① 포괄적 위임규정의 범위

법인세의 과세표준은 각 사업연도의 소득금액계산이 정확히 계산됨을 조건으로 하고 있고 이에 따라 조세채권·채무의 금액이 확정되므로 각 사업연도의 소득금액계산은 경제거래가 복잡하여질수록 여러 양상을 띠고 나타나게 되어 모든 것을 법조문규정으로 규율할 수는 없다. 특히 법은 국회 등에서 확정되어야 효력이 발생되는데, 행정행위인 과세행정은 행정목적 달성을 위해 탄력적으로 집행되어야 한다. 따라서 여러 세칙을 시행령 등에 위임할 경우 행정부인 대통령과 각 부가 결정할 수 있는 범위가 넓으므로 경제현상의 발전 변화에 대응할 수 있게 되나 경우에 따라 조세법률주의의 개념을 저해할 소지는 있다.

② 소득금액 계산상의 위임

본 조는 법인세 과세행정에 가장 중요한 부분인 소득금액 계산분야를 포괄적으로 별도 위임하고 있다. 물론 소득금액계산을 위한 각각의 조문에서 별도로 시행령에 구체적인 내용을 상황에 맞게 규정하도록 기술되어 있으나 각 조문에 구체적으로 대응되지 못하는 것은 본 조의 위임을 받아 규정된 것으로 볼 수 있다.

시행령의 소득금액계산을 위한 직접적 조문 중 본 조의 위임을 받은 것들의 예로서는 시행령 제31조제1항 즉시상각의 의제, 제31조제2항 수익적 지출과 자본적 지출의 의의, 제45조 복리후생비 중 단체퇴직보험료, 제76조 외화채권·채무의 평가손익 등으로 이들은 본 법의 어떤 조문에서도 특별히 언급하지 않은 것들이다.

II. 포괄적 위임규정의 요력

① 조세법상의 효력

본 조의 규정상 각 사업연도의 소득금액계산에 관하여 필요한 사항을 구체적으로 개별위임하고 있지는 않고 일반적이고 포괄적인 위임을 하고 있는데 제반 법률과 관련을 가지는 이외에 구체적인 경제거래의 내용 및 회계처리의 기술적인 문제 등과도 관련이 깊다. 또한 내용이 복잡할 뿐만 아니라 기술적으로도 타법에 비해 자세한데 따라서 조세법은 기본을 법률로서 정하고 그 세부적인 것은 위임명령으로 보완할 수도 있으나 과세소득에 직접적 영향을 주는 소득의 계산에 있어서는 위임된 시행령 및 규칙만으로 해결할 수는 없다.

② 일반법에서의 위임규정정도와 조세법과의 비교

대부분의 법률도 법률·시행령·시행규칙 등의 법체계에 의해 위임규정되어 있어 경제환경변화에 따라 탄력적으로 대응할 수 있도록 하고 있다. 그러나 일부 규정은 별도의 위임규정없이 제정되기도 하는데 이때는 위법·위헌소지가 있어 그러한 위임없는 하위규정은 효력을 발휘하지 못하게 된다. 그러나

조세법은 포괄적인 위임규정만 정하고 구체적인 개별대응 위임규정이 없는 경우도 많다. 왜냐하면 구체적인 위임을 조세법에 대하여도 적용하면 변화무쌍한 경제현상을 모두 포괄할 수 없어 결국 발생소득에 대해 실질과세를 하지 못하는 경우도 발생하기 때문이다.

III. 소득금액계산 조문에 직접대응 안된 위임사항

1. 퇴직연금보험료 (시행령 제44조의2)

본 법 제33조는 퇴직급여충당금 손금산입조문인데 퇴직급여추계액의 25% 혹은 1년간 급여의 5% 범위에서 작은 금액을 손금용인하므로 세무상 퇴직금 한도는 늘 적게 계산되어서 손금불산입이 발생된다. 이를 위해 모자라는 금액을 퇴직연금보험료로 가입하면서 퇴직급여충당금의 손금산입이 가능하다고 규정하고 있다.

2. 외화채권·채무의 평가손익문제 (시행령 제76조)

과세표준의 계산은 국내통화인 원화로 결정하고 재무회계상의 모든 계상 및 평가도 원화로 하여야 한다. 그러나 법인의 자산 및 부채 중에서 외화로 계상되어 있는 채권 등이 있을 때는 이의 평가문제가 기업회계상 및 세무회계상 발생한다. 기업회계는 제68조에 의거 화폐성 외화자산과 외화부채는 대차대조표일 현재의 환율로 평가하며 평가손익은 당기 반영이 원칙이다. 그러나 98년까지는 장기외화채권·채무평가손익은 환율조정차와 환율조정대로 이연처리를 선택할 수는 있다고 규정하였으나 99년부터 당기손익으로 변경하였다. 법인세법도 금융기관의 외화자산·부채 및 통화관련파생상품의 평가에 대해 단기채권·채무평가손익은 당기손익반영한다고 규정하고 있다. 외화평가손익은 손금과 익금을 어느 사업연도에 귀속시키느냐의 문제이므로 본 법 제40조의 손익의 귀속사업연도에서 설명하였다.

3. 고정자산의 감가상각비 관련규정 등

법 제23조는 고정자산의 감가상각비에 대해 대통령령이 정하는 바에 의하여 계산한 금액을 초과하는 부분의 금액을 손금에 불산입한다고 하고 있는데 대통령령이 정한 방법이 바로 계산방법이 된다.

감가상각비로서 대통령령이 정하는 바에 의하여 계산한 금액이라는 말은 감가상각방법의 종류, 내용연수 계산방법의 변경 등에 관한 모든 사항을 정하는 것으로 볼 수 있으므로 사실은 대부분 법 제23조의 방법에 관한 규정이라 할 수 있다.

그러나 감가상각비와 감가상각 계산방법에 관한 직접적 규정이라고 볼 수 없는 것이라면 본 법 제54조에 의한 포괄적 위임의 결과라고 볼 수 있다. 이에 해당하는 것이 수익적 지출과 자본적 지출의 의의에 관한 정의규정(시행령 제31조 규정 등), 즉시상각의 의제규정(시행령 제31조) 및 감가상각의 의제규정(시행령 제30조) 등이라고 볼 수 있다.