

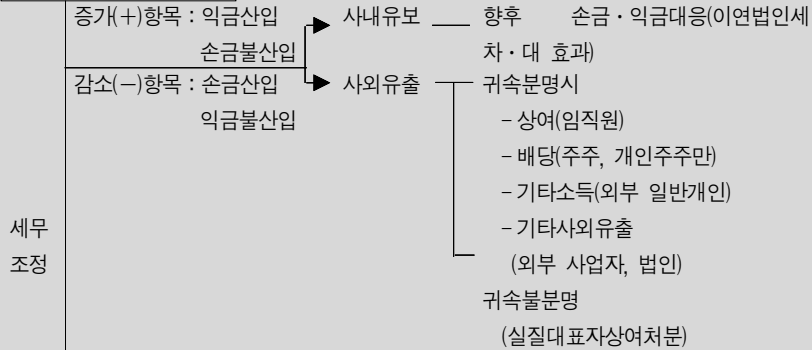
# 제67조 소득처분



## 제67조의 요약

### ☑ 소득처분 절차 ☑

#### 기업회계상 당기순이익



세무회계상 당기 순이익 :  
각 사업연도 소득

### ☑ 익금산입 및 손금불산입의 소득처분 ☑

- 사외유출된 경우
  - 귀속자 분명
    - 주주 등 → 배당(개인주주는 배당, 법인주주는 기타사외유출로)
    - 임원·사용인 → 상여(주주이면서 임원·사용인 경우도 상여처분)
    - 법인 또는 개인사업자 → 기타 사외유출
    - 이외의 자 → 기타소득, 부당사외유출의 회수 익금산입시 → 사내유보
  - 귀속자 불분명 → 대표자에 대한 상여(실질대표자)
- 사외유출되지 않은 경우 → 사내유보
- 기타 사외유출로 인정되는 경우
  - 접대비 한도초과액                      - 기부금 부인액
  - 업무무관 자산이자                      - 채권자 불분명차입금이자 등에 대한 원천징수세액
  - 지급이자 손금부인액                    - 외국법인의 본점에 귀속되는 소득
  - 고가, 저가 양수도로서 귀속자에게 증여세가 과세되는 금액

## ● 제67조 【소득처분】

제60조에 따라 각 사업연도의 소득에 대한 법인세의 과세표준을 신고하거나 제66조 또는 제69조에 따라 법인세의 과세표준을 결정 또는 경정할 때 익금에 산입한 금액은 그 귀속자 등에게 상여(賞與)·배당·기타사의유출(其他社外流出)·사내유보(社內留保) 등 대통령령으로 정하는 바에 따라 처분한다. (2010. 12. 30 개정)

# Ⅰ. 신고·결정·경정시의 소득처분 (법 제67조)

## 1. 소득처분의 개요

### 1) 소득처분의 의의

#### ① 본 조의 개요와 소득처분의 개념

법인이 각 사업연도 소득에 대한 법인세 과세표준을 세무조정하여 신고하거나 납세지 관할세무서장 등이 과세표준을 조사하여 결정·경정 및 재경정하는 경우에 익금에 가산하는 금액은 그 가산금액의 발생원천이나 성격에 따라 소득의 귀속자가 정해지는데 각각의 소득귀속자를 구분하여 소득처분할 필요가 있다. 소득처분의 개념상 익금산입 금액이 사내에 유보되었는지 혹은 사외로 유출되었는지의 여부에 따라 사내유보와 사외유출로 처분한다.

사외유출은 소득귀속자의 신분에 따라 귀속자가 불분명한 경우에는 대표자 상여로 처분하고 귀속자가 출자자인 경우에는 그 귀속자에 대한 배당으로 처분한다.

그리고 사용인(임원 포함)인 경우에는 그 귀속자에 대한 상여로 처분하고, 귀속자가 법인이거나 사업영위개인으로서 그 귀속될 이익이 법인의 각 사업연도 소득이나 개인의 사업소득을 구성한다면 기타사외유출로 처분하며, 그밖의 경우에는 그 귀속자에 대한 기타소득으로 처분한다. 이와 같이 법인으로부터 사외유출되는 배당·상여 및 기타 소득금액은 소득세법상 이를 수취하는 자의 소득금액이 되어, 소득세 과세대상이 되고 소득별로 세율이나 소득 산출방법이 다르므로 명확한 구별이 중요하다.

이밖에 법인의 사내유보 처분해당액은 다음 사업연도 이후의 각 사업연도의 소득금액계산과 기업회계상 이연법인세 차·대의 계산에 영향을 주므로 또한 중요하다.

### ② 세무상의 소득처분과 기업회계상의 잉여금처분의 관련성

법인세법상의 각 사업연도 소득금액은 기업회계상의 당기순손익에서 익금산입사항과 손금불산입 사항을 가산하고 익금불산입 사항과 손금산입 사항을 차감하여 계산되고 이러한 손금조정액 및 익금조정액의 귀속을 확정하는 세법상의 절차를 소득처분이라 한다.

즉, 법인의 자진신고 및 관할세무서 등의 결정·경정·수시부과 결정에 의한 법인세 과세소득계산을 위하여는 기업회계상의 당기순이익에 기업회계와 세법의 차이로 인한 발생하는 원리상의 차이금액과 허위나 오류로 인해 발생하는 차이금액까지도 가감하여 독자적으로 계산하는 방법을 적용하므로 세무회계 차원에서의 잉여금이 발생한다.

이러한 세무회계 차원에서의 잉여금도 법인의 의결기관에서 처분결정한 기업회계상 잉여금과 마찬가지로 처분소득의 귀속자와 소득의 종류를 확정할 필요가 있는데 이러한 세무상 소득금액에 대하여 그 귀속자와 소득의 종류를 확정하는 것을 소득처분이라 하는 것이다.

### ③ 소득처분·잉여금처분과 회계업무완결

법인세법상의 소득처분은 법인이 자진신고하거나 관할세무서 등이 결정·경정·재경정 및 수시부과 결정시에 익금산입한 금액에 대하여 하는 것이다. 따라서 경정·재경정에 의하여 당초의 익금산입한 금액이 취소되는 경우라면 당초 소득처분된 금액도 당연히 취소된다. 한편 기업회계상의 잉여금처분은 기업회계기준에 준거하여 산출된 당기순이익을 당해 법인의 최고 의결기관인 주주총회 등의 결의에 의하여 배당·상여·퇴직급여 등과 같이 사외로 유출하는 처분과 적립금의 적립·잉여금의 차기이월 등과 같이 사내에 유보하는 처분으로 구분되는데, 상법 절차에 의한 이러한 법정처분으로 당해 사업연도 경영성과에 대한 회계업무가 종결된다.

## 2) 소득처분 대상금액

### ① 각 사업연도 소득금액 계산요소만 처분함

본 조는 소득처분 대상금액으로서 각 사업연도 소득에 대한 법인세의 과세표준을 자진신고하거나 결정·경정 및 수시부과 결정함에 있어서 익금에 산입한 금액이라고 규정하고 있다. 각 사업연도 소득에 대한 법인세의 과세표준계산의 경우가 아니라면 소득처분대상이 아니다. 예를 들어 각 사업연도 소득이 아닌 지가급등지역 토지 등 양도에 대한 법인세의 과세표준계산 및 청산소득 계산의 경우에는 익금산입·손금부인 등의 개념이 있어도 소득처분개념이 발생하지 않는다.

이밖에 본 조는 소득처분대상을 ‘익금에 산입한 금액’이라고 규정하고 있는데 조문의 표현상 익금산입액만이라고 기술되어 있어 손금불산입 항목이나 손금산입 항목, 익금불산입 항목 및 각 사업연도 과세소득의 증감항목이 아닌 항목도 소득처분대상으로 할 수 있는지의 여부가 불분명하다.

### ② 익금산입·손금불산입, 손금산입·익금불산입 등 모든 항목 포괄

본 법과 시행령은 익금에 산입한 금액에 대한 처분만을 규정하고 있는데 과세소득은 기업회계와 세무회계의 원리상의 차이금액과 원리상의 차이금액이 아닌 허위나 오류로 인한 차이금액을 모두 포함하여 법인의 당기순이익에 가감하는 방법으로 계산되므로 세무조정상의 모든 가산액과 차감액 전체에 대하여 귀속자를 확정할 필요가 있다.

법인의 당기순이익에 가산하는 항목뿐 아니라 차감항목은 손금산입이나 익금불산입항목도 소득처분대상으로 하여야 한다.

이밖에 손금불산입은 익금산입과 함께 각 사업연도 소득을 계산함에 있어 법인의 당기순이익에 가산하는 항목인바, “익금에 산입한 금액”과 구분의 실익이 없다. 소득처분의 기본정의에 의거 “손금불산입 항목”도 “익금에 산입한 금액”으로 소득처분대상에 당연히 포함된다. 즉, 본 조에서 익금에 산입한 금액이란 익금산입액 자체 뿐만 아니라 손금불산입액을 포함한 개념으로 해석하여야 한다.

③ 과세소득 증감에 영향없는 사항

소득처분의 기본목표는 법인의 각 사업연도 소득금액계산 자체가 아니고 거래상대방에 대한 소득세부과 및 과세에 초점을 두는 것이므로 각 사업연도 과세소득의 가감사항이 아닌 항목도 소득처분의 대상으로 모두 일관되게 해석하고 있다. 예를 들어 정관에 기재되지 아니한 창업비 등, 부당행위계산의 대상이 되는 거래, 가공자산의 계상 등도 소득처분된다.

그러나 조세법률주의에 입각하여 조세의 종목이나 세율뿐 아니라 과세표준, 과세대상 및 납세의무의 한계가 세법에 명백히 규정되어야 하고 세법의 확장 해석이나 유추해석으로 납세의무자에게 불리한 결과가 초래되지 않도록 하여야 함을 전제한다면 과세소득 가감항목이 아닌 것은 소득처분의 합목적성을 떠나서 명확한 규정이 필요한 부분이다.

3) 소득처분시기

① 자진신고·수정신고·결정·경정·수시부과시기

처분대상 소득금액은 법인의 과세소득에 영향을 줄 뿐 아니라 세무상 당해 소득수취자의 소득에도 영향을 주므로 소득이 처분된 것으로 보는 시기는 중요하다. 법인세법상 소득처분을 행하는 시점은 법인의 법인세 과세표준의 신고시점과 관할세무서가 법인세의 과세표준을 결정·경정 및 수시부과하는 시점이 되는데, 여기서 신고·결정·경정·수시부과 결정에는 국세기본법 제45조 규정에 의한 수정신고 등의 경우도 포함된다.

② 수정신고 및 수시부과 처분 경우도 소득처분

국세기본법 제45조는 과세표준신고서를 결정신고기한내에 제출한 자가 그 기재사항에 탈루·오류가 있는 때에는 수정신고를 할 수 있도록 규정하고 있는데 당초 신고시 과세표준계산에 누락된 금액과 당초 신고시 소득처분에 잘못이 있는 금액에 대하여는 수정신고시의 실질내용에 따라 소득처분을 할 수 있다.

이밖에 수시부과제도는 조세포탈을 방지하기 위한 행정편의의 수단으로 납세의무자에 대한 자진 납세기한의 이익을 제한하는 제도인바, 수시로 부과되

는 세액은 중간예납세액이나 원천징수세액과 함께 예납적 조세에 불과하기 때문에 수시부과시에는 소득처분을 하여서는 안된다는 견해도 있지만 수시부과세액은 일종의 확정된 세액으로 보아 시행령에서 규정하듯이 수시부과시에도 소득처분을 하는 것이다. 수시부과를 하는 경우에도 법 제60조의 규정에 의한 신고는 하여야 하고 수시부과시 익금가산한 금액이 당해 사업연도 법인세 과세표준 신고시 신고금액에 포함되었다면 관할세무서는 당초 처분한 내용과 차이가 있는 부분을 실질내용에 따라 경정한다.

## 2. 소득처분유형 및 처분방법

### ① 배당·상여·기타소득·기타사외유출·사내유보

익금산입·손금불산입금액의 사내외 유출여부에 따라, 유출된 경우에는 사외유출로 처분하고 유출되지 않은 경우에는 사내유보로 처분하는데 사외유출은 그 귀속자에 따라 배당, 이익처분에 의한 상여, 이익처분에 의한 기타사외유출, 이익처분에 의한 기타소득으로 처분한다. 매출누락, 가공경비 등 사외유출액을 회수하고 익금산입하면 사내유보로 하며 세무조사의 통지를 받은 후에 사외유출금액을 회수하여 익금산입하는 경우는 소득처분한다.

여기서 '이익처분에 의한'이란 개념은 처분된 소득의 귀속자가 종업원이나 임원인 경우로서 인건비 등으로 계상하여도 손비로 인정되지는 않는다는 뜻이다. 이를 인정배당, 인정상여, 인정기타사외유출, 인정기타소득이라고 하여 법인의 사업연도 소득계산의 비용·손금으로 보지 않는다는 뜻이다. 법인세 과세표준의 신고·수정신고·결정·경정·재경정 및 수시부과처분시 익금산입된 금액의 소득처분 유형은 다음의 시행령 규정과 같다.

### 관련법령

#### ● 시행령 제106조 【소득처분】

- ① 법 제67조에 따라 익금에 산입한 금액은 다음 각 호의 규정에 의하여 처분한다. 비영리 내국법인과 비영리외국법인에 대하여도 또한 같다. (2009. 2. 4 개정)
1. 익금에 산입한 금액이 사외에 유출된 것이 분명한 경우에는 그 귀속자에 따라 다음 각 목에 따라 배당·이익처분에 의한 상여·기타소득·기타사외유출로 할 것. 다만, 귀속이 불분명한 경우에는 대표자(소액주주등이 아닌 주주등인 임원 및 그와 제43조제8항에 따른

특수관계에 있는 자가 소유하는 주식 등을 합하여 해당 법인의 발행주식총수 또는 출자 총액의 100분의 30 이상을 소유하고 있는 경우의 그 임원이 법인의 경영을 사실상 지배하고 있는 경우에는 그 자를 대표자로 하고, 대표자가 2명 이상인 경우에는 사실상의 대표자로 한다. 이하 이 조에서 같다)에게 귀속된 것으로 본다. (2009. 2. 4 개정)

가. 귀속자가 주주 등(임원 또는 사용인인 주주 등을 제외한다)인 경우에는 그 귀속자에 대한 배당

나. 귀속자가 임원 또는 사용인인 경우에는 그 귀속자에 대한 상여

다. 귀속자가 법인이거나 사업을 영위하는 개인인 경우에는 기타사외유출. 다만, 그 분여된 이익이 내국법인 또는 법 제94조의 규정에 의한 외국법인의 국내사업장의 각 사업연도의 소득이나 거주자 또는 『소득세법』 제135조의 규정에 의한 비거주자의 국내사업장의 사업소득을 구성하는 경우에 한한다.

라. 귀속자가 가목 내지 다목외의 자인 경우에는 그 귀속자에 대한 기타소득

2. 익금에 산입한 금액이 사외에 유출되지 아니한 경우에는 사내유보로 할 것

3. 제1호에도 불구하고 다음 각 목의 금액은 기타사외유출로 할 것 (2009. 2. 4 개정)

가. 삭 제 (2006. 2. 9)

나. 법 제24조의 규정에 의하여 익금에 산입한 금액

다. 법 제25조 및 『조세특례제한법』 제136조의 규정에 의하여 익금에 산입한 금액

라. 법 제28조제1항제1호 및 제2호의 규정에 의하여 익금에 산입한 이자·할인액 또는 차익에 대한 원천징수세액에 상당하는 금액

마. 법 제28조제1항제4호의 규정에 의하여 익금에 산입한 금액 (2006. 2. 9 개정)

바. 삭 제 (2006. 2. 9)

사. 『조세특례제한법』 제138조의 규정에 의하여 익금에 산입한 금액

아. 제1호 각 목 외의 부분 단서 및 제2항에 따라 익금에 산입한 금액이 대표자에게 귀속된 것으로 보아 처분한 경우 당해 법인이 그 처분에 따른 소득세 등을 대납하고 이를 손비로 계상하거나 그 대표자와의 특수관계가 소멸될 때까지 회수하지 아니함에 따라 익금에 산입한 금액 (2009. 2. 4 개정)

자. 제88조제1항제8호·제8호의2 및 제9호(같은 호 제8호 및 제8호의2에 준하는 행위 또는 계산에 한정한다)에 따라 익금에 산입한 금액으로서 귀속자에게 『상속세 및 증여세법』에 의하여 증여세가 과세되는 금액 (2009. 2. 4 개정)

차. 법 제94조에 따른 외국법인의 국내사업장의 각 사업연도의 소득에 대한 법인세의 과세표준을 신고하거나 결정 또는 경정함에 있어서 익금에 산입한 금액이 그 외국법인 등에 귀속되는 소득과 『국제조세조정에 관한 법률』 제4조 또는 제6조의2에 따른 과세조정으로 익금에 산입한 금액이 국외특수관계자로부터 반환되지 아니한 소득

(2009. 2. 4 개정)

② 제104조제2항의 규정에 의하여 결정된 과세표준과 법인의 대차대조표상의 당기순이익과의 차액(법인세상당액을 공제하지 아니한 금액을 말한다)은 대표자에 대한 이익처분에 의한 상여로 한다. 다만, 법 제68조단서의 규정에 해당하는 경우에는 이를 기타사외유출로 한다.

- ③ 제2항의 경우 법인이 결손신고를 한 때에는 그 결손은 없는 것으로 본다.
- ④ 내국법인이 「국세기본법」 제45조의 수정신고기한내에 매출누락, 가공경비 등 부당하게 사외유출된 금액을 회수하고 세무조정으로 익금에 산입하여 신고하는 경우의 소득처분은 사내유출로 한다. 다만, 다음 각 호의 어느 하나에 해당되는 경우로서 경정이 있을 것을 미리 알고 사외유출된 금액을 익금산입하는 경우에는 그러하지 아니하다. (2010. 2. 18 개정)
1. 세무조사의 통지를 받은 경우
  2. 세무조사가 착수된 것을 알게 된 경우
  3. 세무공무원이 과세자료의 수집 또는 민원 등을 처리하기 위하여 현지출장이나 확인업무에 착수한 경우
  4. 납세지 관할세무서장으로부터 과세자료 해명안내 통지를 받은 경우
  5. 수사기관의 수사 또는 재판 과정에서 사외유출 사실이 확인된 경우
  6. 그 밖에 제1호부터 제5호까지의 규정에 따른 사항과 유사한 경우로서 경정이 있을 것을 미리 안 것으로 인정되는 경우

## 1) 사외유출 처분

### ① 익금산입후 사외로 유출

익금에 산입한 익금산입 및 손금불산입 금액이 사외유출되면 그 소득 귀속자를 판정하여 귀속자가 분명한 경우에는 귀속자의 법인과의 신분관계에 따라 배당·상여·기타소득·기타사외유출 등으로 처분하고 귀속자가 불분명한 경우에는 실질대표자에게 귀속된 것으로 간주하여 처분한다. 사외유출된 금액은 세무조정계산상 익금산입된다 하더라도, 법인의 회계상 혹은 실질잉여금을 증가시키지는 못한다.

#### (1) 배 당

각 사업연도 소득계산상 익금에 산입한 금액 또는 손금불산입으로 생긴 조세조정소득이 사외에 유출된 것이 분명하고 주주 등(사용인과 임원이면서 주주는 상여처분하므로 제외)에 귀속되었음이 분명한 경우(기타사외유출로 처분하는 경우 제외)는 당해 주주 등에 귀속시켜 이를 배당으로 본다. 배당으로 보기 때문에 당연히 손금불산입 사항이다. 즉, 당해 소득 귀속자가 법인으로부터 배당을 받은 것으로 간주하여 법인에게는 당해 배당소득의 지급에 대한 원천징수납부의무를 부과하고, 그 귀속자에 대하여는 배당으로 처분된 금액에 대



한 소득세(개인) 납세의무를 부과한다. 그러나 법인주주이면 익금산입되지만, 배당이 아니라 기타사외유출로 보고 법인에 대한 익금산입의 법인세만 부과된다. 주주 등이 임원이나 사용인이면 주주가 아니고 임원이나 사용인으로 보아 상여처분하며 배당처분하지 않는다.

이밖에 주주 등이 법인인 경우는 익금에 산입한 금액이 내국법인이나 외국법인인 국내사업장의 각 사업연도 소득을 구성하면 익금산입되지만 원천징수하지는 않으며 기타사외유출로 세무처리한다. 그러나 주주 등이 비거주자라면 익금에 산입한 금액이 비거주자의 국내사업장의 사업소득을 구성하지 않는 경우이므로 배당소득으로 하여 원천징수된다.

## (2) 임직원의 상여처분

### ① 임직원에 대한 상여처분

각 사업연도 소득계산상의 익금에 산입한 금액, 손금불산입으로 생긴 세무조정소득이 사외에 유출된 것이 분명하고 사용인 또는 임원에 귀속되었음이 분명한 경우는 당해 귀속자에 대한 상여로 처분하고 귀속이 불분명한 경우(기타사외유출로 처분하는 경우 제외)는 대표자에게 각각 귀속시켜 이를 이익처분에 의한 상여(인정상여)로 처분하는데 이익처분개념이므로 각 연도 소득계산상 손금불산입한다. 익금에 산입한 금액의 귀속자인 사용인(임원 포함)이나 간주귀속자인 대표자에게 법인이 상여를 지급한 것으로 간주하므로 법인에 대하여는 근로소득(상여)을 지급하는데 따른 원천징수납부의무를 부과하고 그 귀속자(간주귀속자 포함)에 대하여는 상여로 처분된 금액에 대한 근로소득세 납세의무(연말정산에 포함)를 부과한다.

여기서 시행령 제106조제1항제1호단서는 귀속 불분명액은 대표자에의 귀속으로 간주하고 있는데 대표자는 임원이기 때문에 상여로 처분하는 결과가 된다. 즉, 단순주주가 아닌 근무하는 대표자·실질대표자·임원은 모두 상여처분되며 주식이 있더라도 주주이기에 앞서 근무자이므로 배당소득처분되지 않고 대신에 상여소득처분된다(배당처분보다는 상여처분의 소득세부담이 더 크다).

## ② 주주 겸 임원에 대한 상여처분

소득이 귀속된 자가 출자자·주주이면서 임원인 경우가 있는데 이때 발생되는 익금산입액은 당해 소득귀속자를 주주자격이 아니라 법인근로자로 보아 상여로 처분한다. 여기서의 사용인에는 종업원뿐 아니라 임원이 포함되는 개념이므로 대표자인지의 여부, 출자여부 및 당해 법인에의 상근여부에 관계없이 임직원에 귀속되는 것은 모두 상여로 처분한다. 따라서 익금에 산입한 금액이 임원들에 귀속되는 부분은 그 소득성격이 배당 등 일지라도 상여로 보는바, 다 같은 주주이고, 같은 성격의 소득처분이라도 임원이 아닌 단순주주에 대하여는 배당으로 처분하고 임원인 주주에 대하여는 상여로 처분하여야 한다. 여기서 임원이란 사실상 임원(임원으로 행동)뿐 아니라 등기부등본상 임원으로 등재된 자를 포함한다. 즉, 비상근임원도 임원에 해당된다. 또한 명목상 임원이나 사외이사도 모두 임원에 해당되어 관련 소득은 모두 상여처분(근로소득과세)된다.

## (3) 대표자에 대한 상여처분

### ① 대표자상여

소득의 귀속자가 불분명하지만 법인과 관련된 자에게 귀속된 것이 분명하면 이러한 소득은 대표자에게 상여처분된 것으로 본다. 소득귀속이 불분명한 경우의 간주귀속자인 대표자는 앞의 시행령 제106조제1항제1호단서가 규정하는 바와 같이 조세특례제한법상 법인이 신고한 자를 법인의 대표자로 인정하는 경우를 제외하고는 사실상의 대표자를 말한다.

이와 같이 불분명한 소득은 무조건 대표자에게 귀속되었다고 보는 이유는 대표자는 법인의 모든 상황에 대한 최종 책임과 권한이 있으므로 이를 알고 있다고 보아 조세편의상 과세하는 것이다. 따라서 귀속이 불분명한 법인의 익금산입된 소득이 있어 대표자에 대한 상여로 인정되면, 그 소득금액이 현실적으로 대표자에게 귀속되었는지 여부에 관계없이 대표자는 상여처분된 당해 소득금액에 대하여 소득세 납세의무를 진다. 이와 같이 소득세 납세의무가 일단 발생하였다면, 향후에 대표자가 그 소득금액을 법인에 환원시키더라도 이미 발생한 납세의무가 경감되거나 배제되지는 않는다.

② 사실상 대표자의 범위 (시행령 제101조제1항제1호단서)

모든 귀속불분명 소득이 대표자에 대한 상여로 귀속되는데 이는 대표자가 법인의 모든 행위에 대해 최종책임을 지는 것으로 보기 때문이다. 따라서 대표자의 범위가 중요한데, 법인의 행위 및 과세관련사실이나 자산의 처분과 거래계상의 발생당시의 사실상 대표자에게 처분한다. 사실상 대표자는, 소액주주 아닌 주주 겸 임원과 특수관계자가 소유한 주식합계비율이 30% 이상인 경우로서 법인경영을 사실상 지배하고 있는 임원인 경우를 말한다. 또한 대표자가 2인 이상이어도 사실상 대표자 1인에게만 처분한다.

③ 사업연도 중 사실상 대표자 변경시 각각 구분귀속

사업연도 중 대표자(사실상 대표자)가 바뀌면 각인에게 소득귀속이 분명한 대로 처분하며, 귀속불분명시 각 대표자의 재직기간 일수로 안분하여 대표자 각각의 상여로 처분한다고 다음 시행규칙이 규정하고 있다.

**관련법령**

▲ 시행규칙 제54조 【대표자 상여처분방법】

영 제106조제1항제1호단서의 규정을 적용함에 있어서 사업연도중에 대표자가 변경된 경우 대표자 각인에게 귀속된 것이 분명한 금액은 이를 대표자 각인에게 구분하여 처분하고 귀속이 분명하지 아니한 경우에는 재직기간의 일수에 따라 구분계산하여 이를 대표자 각인에게 상여로 처분한다. (2003. 3. 26 개정)

(4) 기타사의유출 (시행령 제106조제1항제1호다목)

① 소득귀속 다른 법인과 개인의 과세소득구성

소득처분은 법인에게서 유출된 소득이 타인에 귀속됨에 있어서 귀속받은 자의 과세소득도 정확히 과세하기 위함이다. 법인의 소득처분 내용 중 그 법인 외의 다른 법인이나 외부의 다른 개인(개인사업자)에게 귀속되는 경우도 있는데, 이들 외부의 과세대상조직에 귀속된 소득도 또한 익금산입 및 손금불산입으로 과세된다.

이들에 대한 소득처분에 대하여서까지는 법인이 과세문제에 신경쓸 필요가

없다. 이런 경우는 기타사외유출로 처분하는데 소득귀속된 외부의 법인이나 개인도 역시 수입익금으로 반영되어 법인세나 소득세를 납세하기 때문이다. 이렇게 기타사외유출된 소득은 귀속된 법인이나 개인의 소득·익금·수입·매출액 혹은 영업의 수익을 구성하므로 자동적으로 과세된다. 따라서 동일한 소득이나 수익의 세무조정에 대해 당해 법인도 과세하고 상대방 법인 등도 과세한다면 이중과세가 되므로, 이런 문제를 없애기 위해 소득처분항목 중 기타사외유출개념이 필요한 것이다.

### ② 타법인·개인사업자는 모두 기타사외유출, 일반개인은 기타소득

익금산입액 귀속의 성격에 따라 상대방의 사업소득을 구성하면 기타사외유출로 하여 원천징수하지 않고, 사업소득이 아니면 기타소득으로 하여 원천징수한다. 동일 성격의 소득이 배당(주주)·상여(근무자)인 경우라도 외부사업자(법인, 개인사업자)에게 귀속되면 기타사외유출이라는 소득처분개념이 된다. 그러니까 원래부터 배당·상여라는 고유특성이 있는 것이 아니고 소득귀속자의 지위·특성·신분에 따라서만 소득처분 유형이 구분되는 것이다.

- ① 타법인 귀속, 타개인사업자에게 귀속되는 모든 소득·익금 : 내국법인, 외국 법인의 국내사업장, 거주자·비거주자의 국내사업장의 과세소득·사업소득을 구성하는 경우에 한하여 → 기타사외유출로 처리(원천징수하지 않음)
- ② 타법인 귀속, 타개인사업자 귀속 : 상대방 사업자의 과세소득 구성하지 않는 경우 → 기타소득으로 하여 원천징수함.
- ③ 일반개인, 비거주자 일반개인, 외국으로 직접 유출 → 기타소득으로 하여 원천징수함.

### (5) 무조건 기타사외유출 처분 (시행령 제106조제1항제3호)

#### ① 특수목적·특별지출한 손금불산입금액의 기타사외유출 처분

소득귀속자의 종류에 따라 여러 유형의 처분이 있지만 이에 불구하고, 귀속자가 외부사업자라면 무조건 기타사외유출로 처분하는 것이 있다. 세법상 특별한 항목이나 목적으로 손금부인하는 것이 주로 해당된다.

- ① 지정기부금 이외의 기부금으로서 손금불산입된 금액 중 거래상대방이 주주

- 또는 사용인이 아닌 경우 및 기부금 한도초과로 손금불산입된 금액(나목)
- ② 접대비 한도초과로 손금불산입된 금액(다목)
  - ③ 채권자가 불분명한 사채이자와 소득귀속 불명한 채권·증권이자로 손금불산입된 금액 중 원천징수세액에 상당하는 금액(라목)
  - ④ 업무와 관련없는 자산을 취득하기 위해 차입한 금액의 지급이자 중 손금불산입된 금액(마목)
  - ⑤ 임대보증금의 간주익금(사목)
  - ⑥ 대표자상여 간주에 대한 세액대납액 등의 손비계상액(아목)
  - ⑦ 합병·증자·감자 등 자본거래 이익의 상속세·증여세 과세액(자목)
  - ⑧ 외국법인 본점 등에 귀속되는 소득 등이 해당된다(차목).

따라서 이러한 경우에는 익금산입 금액의 귀속이 법인의 각 사업연도 소득을 구성하는 경우 및 사업영위 개인의 사업소득을 구성하는 경우 뿐 아니라 물론 이에 해당되지 않는 경우에도 기타사외유출로 처분한다. 그러니까 원천징수하지 않는다.

② 임직원 벌과금 등의 손금불산입 사외유출과 상여처분 구분

임직원의 법인업무수행 관련벌금 등도 손금불산입하면서 기타사외유출로 처분한다. 그러나 각자의 개인적 변상조치약정액이라면 상여처분한다.

**(6) 기타소득**

각 사업연도 소득계산상의 익금에 산입된 금액 또는 손금불산입으로 생긴 세무조정 소득이 사외에 유출된 것이 분명하고 그 귀속자가 주주 등, 일반 임원·사용인 및 주주 겸 임직원, 법인 및 사업을 영위하는 개인(분여된 이익이 당해 법인의 각 사업연도 소득이나 당해 개인의 사업소득을 구성하는 경우)은 앞에서 따로 배당·상여·기타사외유출로 처분한다.

이러한 처분 이외의 경우에는 그 귀속자에 대한 기타소득으로 처분하여 원천징수하는데 기타사외유출로 처분하는 경우는 제외된다.

따라서 기타소득귀속자가 법인으로부터 기타소득을 받은 것으로 간주되는 경우에는 기타소득 지급에 따른 원천징수납부의무를 소득지급법인에게 부과하고 그 귀속자에 대하여는 기타소득으로 처분되는 금액에 대한 소득세 원천징

수납부의무를 부과한다. 이와 같이 본 법상의 소득처분규정에 의거 처분되는 기타소득은 소득세법 제37조 및 동 법 시행령 제87조가 규정하는 수입금액에 대응하는 법정 필요경비가 인정되지 않는 점이 소득세법상의 다른 기타소득과의 세무상 차이점이다.

## 2) 사내유보처분 (시행령 제106조제1항제2호)

### ① 사내유보 및 세무상 잉여금 구성

유보는 익금산입과 손금불산입으로 발생한 세무상 과세소득이 사외유출되지 않고 법인내에 남아 있는 것으로 다음 사업연도 이후의 손금산입 또는 익금불산입으로 처리할 수 있는 항목이다. 기업회계상 당기순이익×법인세율과 각 사업연도 소득×법인세율의 차이금액인 이연법인세차와 대에 직접 영향을 주는 항목이다.

처분금액의 귀속자가 회사외부가 아니라 당해 법인이라는 점에서 기업회계상의 법정잉여금과는 별도로 세무회계상의 잉여금을 구성한다. 이와 같은 세무회계상의 잉여금인 유보금액은 차기 이후 법인 장부에 익금계상되거나 사외유출되면서 또는 손금으로 추인되는 경우 감소한다. 이와 같이 법인의 과세소득계산상 익금산입 금액으로 사외로 유출되지 아니한 금액을 사내유보 혹은 유보라 하는데 유보에 관한 특별한 정의 규정은 없으나 유보는 사외유출 여부를 기준으로 판단하여 사외로 유출되지 아니한 소득금액을 지칭한다.

### ② 향후 소득금액에 ⊖유보·손금추인 등 영향

사외유출이 당해 사업연도의 소득금액에만 영향을 주는 것과는 달리, 유보는 다음 사업연도 이후의 과세소득계산 및 청산소득계산을 위한 기초자료가 되므로, 법인은 반드시 시행규칙에서 규정하는 자본금과 적립금 조정명세서 서식에 그 내용을 명확히 기재하여 다음 사업연도 이후의 소득금액계산에 참조하도록 한다. 당해 사업연도의 소득금액계산에 있어서의 세무조정은 당해 사업연도에 발생한 익금과 손금에 대한 조정에 한할 것이 아니라, 직전 사업연도까지 유보로 처분된 세무조정액 중 당해 사업연도의 소득금액의 조정에 관련된 금액이 있는가도 검토하여야 한다.

③ 이연법인세차·대표과 영향

익금산입·손금불산입의 유보사항은 당연도에 법인세를 더 많이 내게하는 효과가 있으므로, 당기순이익×법인세율보다 더 낸 금액은 이연법인세차로 계상한 후 향후 ⊕유보·손금추인시 서서히 상계하여 나간다.

### 3. 특수한 경우의 처분방법

#### 1) 기업회계상 잉여금계상한 익금산입액의 소득처분

① 익금확정시 계상

기업회계와 세무회계와의 조화 도모를 위해 기업회계상 잉여금처분 방식으로 기록한 잉여금도 손금산입을 허용하고 있으며 기업회계상 잉여금으로 계상된 금액을 법인세법상 익금산입한 금액은 기타사외유출로 처분된다.

잉여금으로 계상한 익금산입 대상금액은 i) 전기 이전 손익을 수정하여 기업회계상 전기손익수정이익으로 계상한 금액을 익금에 산입하는 경우와, ii) 기업회계상 자본잉여금으로 계상한 특별 목적의 채무면제이익·자산수증이익·자산의 평가증으로 인하여 발생하는 합병차익 등을 익금에 산입하는 경우 등을 들 수 있다. i)의 경우에 대해 전기손익수정이익 중 익금 해당사항은 당기의 과세소득계산상 익금산입하고 기타사외유출로 처분하지만 조세부담을 부당히 감소시킬 목적으로 전기손익을 당기에 계상하였다면 그 익금이 확정된 날이 속하는 사업연도의 소득금액을 경정하여야 한다.

② 사후관리를 위한 처분

이러한 사항들은 법인이 잉여금으로 계상되어 스스로 유보처분을 행한 상태이므로 다시 유보로 처분하면 세무회계상 이증으로 잉여금이 계상되는 모순이 있어 유보로 처분할 수는 없다. 물론 사외로 유출된 것도 아니므로 배당·상여·기타사외유출·기타소득으로 처분할 수도 없어 결국 소득처분대상금액이 아니라고도 볼 수 있다.

따라서 실무적으로는 익금산입한 금액을 표시하기 위하여 기타사외유출로 처분하고 사후관리가 필요 없도록 하는 것이다.

## 2) 관할세무서 추계결정 및 경정시의 소득처분

(시행령 제106조제2항·제3항)

### ① 추계시 차액의 대표자상여처분 및 기타사외유출

관할세무서가 법인의 과세표준과 세액을 추계결정하거나 추계경정하는 경우에는 추계에 의한 과세표준과 대차대조표상의 당기순이익 차이가 소득처분된다. 일반적인 추계결정 및 경정의 경우에 대하여 본 법 시행령 제106조제2항은 시행령 제104조제2항에 의하여 추계결정된 과세표준과 법인이 작성·비치한 대차대조표상의 당기순이익과의 차액은 이미 지급된 것으로 대표자상여로는 처분하도록 규정하고 있다.

### 관련법령

#### ① 시행령 제106조 【소득처분】

- ② 제104조제2항의 규정에 의하여 결정된 과세표준과 법인의 대차대조표상의 당기순이익과의 차액(법인세상당액을 공제하지 아니한 금액을 말한다)은 대표자에 대한 이익처분에 의한 상여로 한다. 다만, 법 제68조단서의 규정에 해당하는 경우에는 이를 기타사외유출로 한다.
- ③ 제2항의 경우 법인이 결손신고를 한 때에는 그 결손은 없는 것으로 본다.

반면에 천재나 지변 및 기타의 불가항력으로 장부와 기타 증빙서류가 멸실되어 정부가 추계결정 및 경정하는 경우에 대하여는 과세표준과 대차대조표상 당기순이익과의 차이를 일반적인 추계결정 및 경정시의 소득처분 방법을 준용하되, 대표자상여로는 처분하지 않고 기타사외유출로 처분한다. 추계결정시의 처분대상소득금액을 대표자상여로 처분할 때 대표자는 일반적인 소득처분과 마찬가지로 적용하여야 하므로 추계결정이라 하여 사실상의 대표자가 아닌 자에게 상여처분을 할 수는 없다. 대표자가 변경된 사업연도의 추계결정시에는 처분대상금액의 귀속자가 불분명하여도 시기별로 귀속시킬 수 있는 경우에는 그 귀속시기의 대표자에게 처분하고 시기별로 귀속시킬 수 없는 경우에는 대표자의 재직기간에 따라 안분하여 처분한다.

이 경우 기타사외유출로 처분하는 것 이외의 사업수입 이외의 수익(영업외수익·특별이익), 특수관계자와의 거래에 있어 부당행위계산에 의한 부인액과



가지급금에 대한 인정이자상당액, 충당금·준비금의 환입액의 과세표준가산액과 사업수입금액에 포함되지 아니함으로써 과세표준에 가산한 금액에 직접 대응되는 원가 상당액, 영업외비용 등에 해당되지 아니하는 특별손실로서 법인에 귀속된 것으로 과세표준에서 차감한 금액들은 소득처분에 대한 일반적 방법에 따라 귀속자별로 처분한다. 여기서 소득처분되는 차액은 법인세 상당액을 공제하지 않은 전체 차액으로 한다. 이밖에 시행령 제106조제3항은 법인이 장부상 결손신고를 한 때에는 그 결손은 없는 것으로 한다라고 규정하고 있는데 이는 소득처분대상금액 계산시 대차대조표상의 당기순이익을 영(0)으로 간주하여 계산한다는 의미이다. 결손만큼 더 상여처분있는 것으로 볼 수는 없기 때문이다.

## ② 소득처분대상금액 계산

법인세의 추계결정 및 경정시는 법인의 공시 대차대조표의 당기순이익(0금액을 최하한으로 함)과 결정된 과세표준과의 차액을 소득처분대상금액으로 하는데, 여기서 당기순이익과의 차액은 '법인세 상당액을 공제하지 아니한 금액으로서 당기순이익과의 차액'으로 해석하여야 한다. 왜냐 하면 결정된 과세표준이 세액산출전 소득이므로 이와 비교하는 당기순이익도 법인세차감전 순이익이어야 합리적이기 때문이다. 관할세무서추계조사시의 소득처분대상금액에 대한 계산산식은 다음과 같다.

### [소득처분대상금액]

$$= \text{결정된 과세표준} - (\text{대차대조표상의 당기순이익} + \text{손금 계상한 당기법인세} + \text{손금 계상한 전기분 추가법인세} - \text{수익계상한 법인세환수액} - \text{수익계상한 전기오류수정익} + \text{손금계상한 전기오류수정손})$$

상기 산식에서 결정된 과세표준은 시행령 제104조제2항에 의한 과세표준, 즉 기준경비율이나 동업자권형으로 결정된 과세표준을 의미하며, 앞에서 제기한 과세표준에 가감할 사항들은 포함되지 않는다. 과세표준 가감사항들은 일반적인 소득처분방법에 따라 처분하여야 한다.

### ③ 대차대조표상의 당기순이익

상기 산식의 당기순이익은 법인의 대차대조표상의 당기순이익인데 법인은 기업회계에 따라 작성한 결산서에 세무회계에 맞추어 조정을 하여 신고할 수 있으므로 세무조정 여부에 따라 법인의 과세표준신고금액은 정부가 결정한 과세표준금액과 일치할 수도 있다. 그러나 처분대상금액계산은 법인의 신고조정 여하에 불구하고 법인의 대차대조표상의 당기순이익을 기준으로 하는 것이다. 또한 대차대조표상의 당기순이익이면 되므로 신고여부, 수정신고여부 및 공고여부는 문제되지 않는다. 이밖에 신고한 과세표준금액 중 법인이 조정신고한 금액은 원래부터 법인의 결산상에도 조정내용과 같이 기장처리되어 그 금액의 처분까지 되어 있는 것이 아니고 또한 세무조정시의 조정금액은 법인이 적절히 처리했다 하더라도 그것이 법인세법상 처분내용과 일치하지 않는 경우가 많다.

### ④ 수정신고시의 대차대조표 금액과 일치여부

법인확정 결산을 수정 확정된 후 주주총회의 결의를 얻어 결산상의 손익을 수정한 후 국세기본법 제45조의 규정에 의한 수정신고기한내에 신고한 경우도 있으며 그 수정된 대차대조표상의 당기순이익을 공제될 당기순이익으로 인정하여야 한다고 본다. 대차대조표상 당기순이익을 실질적인 측면에서 보면 그 계정의 수정내용이 기업회계기준이나 세무회계이론에 비추어 단순히 처분대상 금액을 줄이기 위하여 부당하게 당기순이익을 증가시킨 것으로 인정되는 경우에는 수정된 대차대조표상의 당기순이익은 이를 신고하였거나 공고하였거나에 관계없이 공제될 금액으로 볼 수 없다 할 것이다. 반면에 수정된 대차대조표상의 당기순이익을 형식적인 측면에서 보면 정식으로 주주총회의 결의를 얻어 장부상 수정을 가하여 당기순이익이 수정계상되고 동 수정계상으로 법인의 이익은 장부 결산상 표시되어 이익분배에 의하여 귀속이 명백히 된 이상 그 귀속이 불분명한 때에 대표자상여로 처분하려는 법령 규정의 취지로 보아 이는 공제될 통상의 당기순이익과 다름이 없다 할 것이므로 공제될 대차대조표상의 당기순이익으로 보아야 한다.

따라서 구체적인 경우에 있어서 전자의 경우에 해당되는지 여부에 관하여 검토되어야 할 것이나 통상의 경우 계정의 수정 내용이 명백히 부당하다든가

그 처분대상금액만을 감소시키려는 의사가 있었다는 것이 객관적으로 입증되지 않는 한 수정된 대차대조표상의 당기순이익도 그대로 인정되어야 한다.

⑤ 수정신고기한내 부당사외유출회수금액 소득처분 (시행령 제106조제4항)

법인이 적법한 수정신고기한내에 매출누락이나 가공경비 등으로 부당하게 사외유출과세처분된 금액을 법인스스로 회수하고 세무조정으로 익금에 산입하여 수정신고한 경우는 사내유보로 처리한다. 따라서 이중과세하지 않는다. 그러나 세무조사 통지를 받거나 착수된 것을 미리 알아내어 사외유출된 금액을 익금산입하는 경우에는 그 실질에 따라 귀속자의 상여 등으로 처분한다.

관련 시행령은 다음과 같다.

**관련법령**

① 시행령 제106조 【소득처분】

④ 내국법인이 「국세기본법」 제45조의 수정신고기한내에 매출누락, 가공경비 등 부당하게 사외유출된 금액을 회수하고 세무조정으로 익금에 산입하여 신고하는 경우의 소득처분은 사내유보로 한다. 다만, 다음 각 호의 어느 하나에 해당되는 경우로서 경정이 있을 것을 미리 알고 사외유출된 금액을 익금산입하는 경우에는 그러하지 아니하다. (2010. 2. 18 개정)

1. 세무조사의 통지를 받은 경우
2. 세무조사가 착수된 것을 알게 된 경우
3. 세무공무원이 과세자료의 수집 또는 민원 등을 처리하기 위하여 현지출장이나 확인업무에 착수한 경우
4. 납세지 관할세무서장으로부터 과세자료 해명안내 통지를 받은 경우
5. 수사기관의 수사 또는 재판 과정에서 사외유출 사실이 확인된 경우
6. 그 밖에 제1호부터 제5호까지의 규정에 따른 사항과 유사한 경우로서 경정이 있을 것을 미리 안 것으로 인정되는 경우

**3) 외국법인의 소득처분특례**

① 추계결정차액의 기타사외유출

본 법 제97조제1항 및 시행령 제106조제1항은 외국법인인 경우도 내국법인의 제반규정을 준용하도록 규정하고 있으므로 외국법인의 소득처분도 지금까지의 설명으로 대신한다. 그러나 외국법인의 과세표준을 추계결정 및 추계경

정하는 경우에는 결정된 과세표준과 당기순이익의 차이를 기타사외유출로 처분한다. 외국법인 국내지점은 지점장이지 대표자 개념이 아니므로 이는 내국법인의 대표자 상여처분과 다르다.

## ② 외국법인의 기타사외유출 처분 이유

외국법인에 대한 특례규정으로 일반적인 경우에는 내국법인에 대한 소득처분 규정을 준용하면서도 불성실 납세자에 적용되는 추계결정의 경우에는 소득 귀속자의 추가과세부담이 없는 기타사외유출로만 처분하도록 한 것은 본 조의 규정상 합리적이지 못하다.

그러나 외국법인 국내지점은 외국법인의 법적 대표자가 국내에 없고 국내지점장 등은 납세관리인에 불과할 뿐 아니라 법인결산과 이익처분은 본사에서만 할 수 있고 이밖에 외국법인은 국내원천소득만 과세하기 때문에 외국법인에 특례규정을 둔 것으로 보인다.

## 4. 손금산입양목의 소득처분

익금에 산입하는 것이 아닌 손금산입 및 익금불산입금액의 처분에 대하여는 앞에서 설명한 익금에 산입하는 금액의 반대개념 및 이들의 사전 및 사후관리를 위하여 유보의 차감인  $\Delta$ 유보와 기타로 처분한다. 법인세법상의 세무조정에 의하여 당해 사업연도에 손금으로 산입하는 금액 중 추후에 익금산입될 금액과 전 사업연도에 익금산입되고 유보처분된 금액 중 세법상 당해 사업연도에 손금으로 산입하는 금액도 유보로 처분한다.

이는 전 사업연도에 익금산입한 금액의 처분인 유보와 상대되는 성격을 가지고 있으므로 이들과 서로 구분하기 위하여  $\Delta$ 유보(-)로 표시한다. 따라서 법령 등에서 손금산입하거나 익금불산입한 금액에 대한 유보처분은  $\Delta$ 유보처분이라는 개념으로 하는 것이다.

이밖에 손금산입금액 중  $\Delta$ 유보처분되어 다음 소득에 영향주는 처분이 아닌 금액은 기타로 처분하는데 이는 기타사외유출이나 기타소득과는 다른 성격의 처분이다. 아무런 유보나 대응소득개념이 아닌 그야말로 기타이다.

### 5. 익금가산 유형별 소득처분의 요약

익금가산금액			처분내역					
			유보	배당	상여		기타소득	기타사외유출
					귀속자	대표자		
일반원칙	사외유출	귀속분명분		○				
		주주 등(임원·사용인인 주주 등 제외)에 귀속						
		임직원·사용인(주주 겸 임원, 주주 겸 직원에 귀속)			○			
		법인 또는 개인사업자에 귀속, 법인의 각 사업연도소득—구성경우 개인의 사업소득—에 한함					○	
	위 이외의 자에 귀속					○		
		귀속 불분명한 모든 소득				○		
		사내유보	○					
예외	외	기부금부인액(지정기부금 이외의 기부금으로서 상대방이 주주 또는 사용인인 경우 제외)					○	
		접대비한도초과액					○	
		업무무관자산이자					○	
		자본거래로서 귀속자에게 증여세가 과세되는 금액					○	
추계결정	계정	고가, 저가 양수도로서 귀속자에게 증여세가 과세되는 금액					○	
		과세표준-대차대조표 당기순이익(법인세상당액 공제전)			○			
		친재·지변 기타 불가항력 등으로 인한 추계 결정·경정시					○	

## II. 손금과 익금의 소득처분 및 사후관리

### 1. 손금과 익금조성항목별 소득처분 사례요약

세무조정에 따른 손금과 익금 각 항목별 소득처분 사례를 예시하면 다음과 같은바, 편의상의 순서대로 설명한다.

조정 항목	내 용	익금가산		손금가산	
		조정구분	처분	조정구분	처분
수입금액	<ul style="list-style-type: none"> <li>실질적 인도 등의 매출액 가산</li> <li>동 매출원가</li> </ul>	익금산입	유보	손금산입	유보
	<ul style="list-style-type: none"> <li>전기매출가산분 당기결산상 매출계상</li> <li>동매출원가</li> </ul>	손금불산입	유보	익금불산입	유보
	<ul style="list-style-type: none"> <li>작업진행률에 의한 수입금액가산(매출원가)</li> <li>전기수입금액가산분 당기결산상 수입계상 (매출원가)</li> </ul>	익금산입 (손금산입)	유보 △유보	(손금산입) 익금불산입	△유보 유보
접 대 비	<ul style="list-style-type: none"> <li>범위초과액, 법인명의 신용카드 미사용액</li> </ul>	손금불산입	기타		
증 병 불비지출	<ul style="list-style-type: none"> <li>지출증빙없는 거래로 귀속불분명</li> </ul>	"	대표자 상 여		
지 정 기부금	<ul style="list-style-type: none"> <li>범위 초과액</li> </ul>	"	기타		
	<ul style="list-style-type: none"> <li>당기미지급 기부금</li> <li>전기미지급기부금 당기지급액 (한도액계산시 포함)</li> </ul>	"	유보	손금산입	유보
	<ul style="list-style-type: none"> <li>당기 가지급계상분(한도액계산에 포함)</li> <li>전기 가지급계상분 당기비용처리</li> </ul>	손금불산입	유보	"	유보
가지급금 등의 인정이자	<ul style="list-style-type: none"> <li>주주 등(주주 등인 임원 제외), 단순주주</li> <li>사용인(임원 포함), 주주 겸 임직원</li> <li>법인 또는 사업영위 개인</li> <li>전각호 이외의 개인</li> </ul>	익금산입	배당 상여 기타 소득		
건설자금이 자	<ul style="list-style-type: none"> <li>건설중인 자산분</li> <li>건설완료자산 중 비상각자산분</li> </ul>	손금불산입	유보		
	<ul style="list-style-type: none"> <li>전기부인유보분 당기건설 완료되어 회사자산 계상</li> </ul>	"	"	익금불산입	유보

업무무관 자산지급 이자	•업무와 관련없는 자산의 취득에 소요되는 자금의 이차(당해 자산을 사용하는 자가 따 로 있는 경우 포함)	손금불산입	기타		
주식취득 자금이자	•주식취득 소요자금이자	손금불산입	기타		
각 중 준 비 금	•범위초과액 •과소환입 •과다환입 •전기범위초과액 중 환입 •외부회계감사법인이 세무조정에 의하여 손 금산입하는 준비금 •외부회계감사법인이 세무조정에 의하여 환 입하는 준비금	손금불산입 익금산입	유보 "	익금불산입 " 손금산입	유보 " 유보
퇴직급여 충 당 금	•범위초과액 •전기부인액 중 당기지급 •전기부인액 중 당기환입	손금불산입	유보	손금산입 익금불산입	유보 "
퇴 직 보 험 료	•범위초과액 •전기부인액 중 당기지급 •전기부인액 중 당기환입	손금불산입	유보	손금산입 익금불산입	유보 유보
대 손 충 당 금	•범위초과액 •전기범위초과액 당기환입	손금불산입	유보	익금불산입	유보
외화평가 손 익	금융기관 외	•외화평가차익계상액 •외화평가차손계상액	손금불산입	유보	익금불산입 △유보
	금융기관	•외화평가차익과소계상 •외화평가차익과대계상 •외화평가차손과소계상 •외화평가차손과대계상	익금산입 익금불산입	유보 △유보	손금산입 손금불산입 △유보 유보
재고자산	•당기평가감 •전기평가감 중 당기사용분 해당액 •당기평가증 •전기평가증 중 당기사용분 해당액	익금산입  손금불산입	유보  유보	손금산입 손금산입	유보 유보
국 고 보조금등	•잉여금으로 계상한 국고보조금 등 •손금산입한도 초과액 •외부회계감사법인의 손금조정	익금산입 손금불산입	기타 유보	손금산입	유보
감 가 상 각 비	•당기부인액 •기왕부인액 중 당기용인	손금불산입	유보	손금산입	유보

기 타	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 법인세 등</li> <li>• 벌과금, 과료</li> <li>• 주주나 임원 상여금의 손금부인</li> <li>• 임원퇴직금 범위초과액</li> <li>• 법인세 환급금 및 이자</li> <li>• 잉여금 증감에 따른 익금 및 손금산입</li> </ul>	손금불산입	기타		
		"	"		
		"	상여		
		"	"		
				익금불산입	기타
		익금산입	기타	손금산입	기타

## 2. 소득처분의 결과 및 사후관리

### ① 배당·상여·기타소득 처분금액의 납세관리

법인이 소득귀속자의 유형에 따라 배당이나 상여 및 기타소득으로 처분하면 당해 소득은 귀속자의 배당소득·근로소득·기타소득에 포함되는데 법인은 이들로부터 원천징수하여 납부하여야 하고 소득귀속자의 입장에서는 자신의 소득세 계산시 이를 포함시켜 재계산한다.

소득세법시행령 제191조와 제192조 등은 신고조정시 처분된 이러한 소득의 지급시기에 대하여, 법인세 과세표준 신고기일에 지급한 것으로 규정하는데 결정 및 경정시에 처분된 금액은 소득금액변동통지서를 받은 날에 지급한 것으로 본다. 따라서 소득처분에 의거 소득을 지급하는 법인은 이러한 지급시기에 맞추어 소득세를 원천징수하여 납부하여야 한다. 소득처분상 유보로 계상된 금액이 그 후 사외유출된 것으로 간주되어 대표자상여로 처분되었다면 원천징수될 소득세 납세의무는 당해 유보소득을 사외유출로 처분할 때 발생하므로 당초 유보처분시점부터 5년이 경과하여도 시효가 소멸되는 것은 아니기 때문에 원천징수하여야 한다.

### ② 기타사외유출 처분금액과 사후관리

기타사외유출로 처분된 금액에 있어서는 법인이나 당해 소득의 상대방 귀속자 모두에게 사후관리가 필요없다.

### ③ 사내유보(△유보)처분금액의 손익관리와 과세소득영향

법인의 익금가산 및 손금가산금액 중 유보 및 △유보처분된 금액은 차기 이후의 세무계산상 손익에 영향을 미치는데 「자본금과 적립금 조정명세서」상



그 변동내역을 기재하여 증감사항을 관리하고 기타의 사후관리도 철저히 하여야 한다. 왜냐 하면 유보처분되는 금액은 대부분 기업회계와 세무회계의 차이에서 발생하는 것이며 이밖에 기업회계상의 착오가 세무회계상으로 정확히 되는 경우도 포함되는데 이들은 모두가 세무상의 잉여금을 구성하여 법인의 불특정자산 속에 비밀적립금으로 내재되어 있다. 99년부터는 유보처분액 등 향후 세금납부에 영향을 주는 금액은 이연법인세차·대로 계상하도록 함으로써 세액부담 차이금액이 기업회계상 반영되도록 하였다.

법인의 자산이란 언젠가는 소비되는 원가집단으로서 사내유보처분금액도 언젠가는 다시 손금화되는데 그 손금화되는 기간이 길지는 않은 것이 일반적이거나 장기간 소요되는 것도 있고, 경우에 따라서는 법인의 해산시까지 남아 있는 항목도 있다. 이밖에 예외적으로 소득처분이 △유보로 되는 경우도 있으나, 이는 향후 유보상계될 금액을 미리 처분해 놓은 것이다. 즉 소득처분의 사내유보는 같으나 그 유보를 미리 해 놓은 것으로 성격은 동일하다.

#### ④ 유보금액추인의 귀속시기 및 방법

법인의 소득처분에 따른 유보나 △유보처분된 금액을 세무조정만으로 반영하기도 하나 법인의 장부를 수정할 필요가 있는 것도 있다. 세무조정만으로 손금 및 익금을 익금 및 손금으로 반영하는 것을 추인이라 하는데 유보나 △유보처분된 금액은 그 후 사업연도에 자동적으로 혹은 장부수정에 따라 추인된다.

그러나 추인되어야 할 사업연도에 추인되지 못하고 이월되면 그 후 사업연도의 과세표준에서 조정할 수는 없고 추인되어야 할 사업연도의 과세표준을 경정함으로써 추인된다. 이밖에 익금에 해당되지 않는 사항인 경비를 법인이 익금산입하여 신고한 후 과세당국이 「자본금과 적립금 조정명세서」상에 유보처분하고 이월시킨 금액은 그 후 사업연도에 손금에 산입하지 않고 당해 사업연도분만을 경정한다.

#### ⑤ 유보금액 중 자동추인사항

기간의 경과나 기업회계상의 자기계산반영에 따라 익금자산 내용 등이 자동적으로 추인되기도 하는데 세무상의 부인항목은 단기간내에 자동적으로 용인

이 되는 것이 일반적이다. 단기간내에 자동추인받는 사항을 법인이 수정기장하면 오히려 계산내용과 결산처리를 복잡하게 만드는 결과가 된다.

예를 들어 법인이 선급비용으로 수정기장해도 곧 다시 선급비용을 각 비용 과목에 대체하는 처리가 필요하며 또 재고자산으로 수정기장한 경우에 있어서도 전기이월재고자산을 제조원가에 포함시킨 후 매출원가에 대체시켜야 하기 때문이다.

그러므로 다음기 또는 단기간내에 자동적으로 용인이 되는 것이 분명한 경우에는 결산수정을 필요로 하는 특별한 사유가 없는 한 오직 신고조정 방식만으로 신고서상의 소득금액을 가감하여 유보액 또는 △유보액을 상계처분하는 것이 간편하다. 이러한 단기 자동추인사항의 대표적인 예는 지출비용 중 기간이 경과하지 않은 보험료·지급이자·임차료 등의 부인액인 선급비용이나, 결산기말에 판매된 상품매출액의 계상시기를 잘못 파악하여 다음 사업연도초 계상하여 부인받은 금액 등의 유보처분액과 지출되지는 않았으나 당기의 비용에 해당하는 미지급비용의 △유보처분액 등을 들 수 있다. 반면에 세무부인액의 용인시기가 다음 사업연도 이후의 장기간에 걸쳐 도래되는 항목은 이 세무계산과 법인계산과의 차액을 매기의 신고서상 조정함은 불편하며 조정에서 누락되는 경우도 발생할 수가 있으므로 당초부터 결산수정을 하는 것이 보다 합리적이다.

예를 들어 감가상각자산 또는 이연자산과 같이 법정 내용연수와 일정한 상각방법에 의하여 계산되는 자산의 상각액을 부인한 금액이나 할부기준을 적용하여 수익을 계상하는 경우의 할부판매부인액의 경우 등은 부인액의 손금용인 계산이 장기간에 걸쳐 이루어지는 항목이다.

#### ⑥ 결산장부상의 수정요구사항

세무조정 계산대상이 된 항목 중 세무회계에 맞추어 수정회계처리하는 것이 유리할 수도 있는데 자산누락인 경우 이를 계속 부외자산으로 두면 자산관리에 어려움이 있고 어떤 경우에는 실지로 사용하고도 이를 잊어버려 손금으로 용인받지 못하고 오히려 부당유출로 인정되어 다시 상여처분되는 등의 불이익이 발생할 수도 있다. 재고가 있는 것이 확인되는 경우에는 사정이 다르므로 장래에 반영구적으로 용인될 기회가 없는 부인액은 법인이 적극적으로 결산상

수정기장하지 않는 한 계속 이월되기 때문에 이러한 처분사항에 대해 가급적 법인의 결산내용을 정확하게 수정할 필요가 있다. 세무조정부인액 중 법인이 결산상 장부에 수정처리하지 않는 한 반영구적으로 용인되지 않는 사항으로서 는 토지 등의 비상각자산에 관련된 자본적 지출액의 손비처리액이나 현금예금 등과 같이 사용소비되지 않는 자산의 누락액과 가공부채의 부인액 등을 예로 들 수 있다.

⑦ 유보, △유보처분의 사후관리 연결요약

세무조정계산상 소득처분에 의거 유보되거나 △유보처분된 금액의 사후관리 관계를 비교예시하면 다음과 같다.

세 무 상 과 목	당해 사업연도 유보, △유보 발생		향후 사업연도 발생된 유보의 정리	
	세무조정사유내역	손익조정및소득처분	사후조정 시기 사유	손익반영 및 처분상계
수 입 금 액	제품 등의 매출조기인식	익금산입 유보	차년도 법인결산상 매출 계상시	익금불산입 △유보
	작업진행률상 계산한 수입금액 가산	익금산입유보	법인결산상 수입 계상시	익금불산입 △유보
매 출 원 가	제품 등의 매출에 대한 매출원가	손금산입 △유보	차년도 법인결산상 매출원가에 계상시	손금불산입 유보
외 화 평 가 차 손 익 (금융기관)	평가차익 과소계상	익금산입 유보	법인결산상 수입 계상시	익금불산입 △유보
	평가차손 과대계상	손금불산입 유보	기간경과에 따른 손금 해당액	손금산입 △유보
	평가차익 과대계상	익금불산입 △유보	기간경과에 따라 당기 익금 해당액	익금산입 유보
	평가차손 과소계상	손금산입 △유보	법인의 손비에 계상시	손금불산입 유보
각종 준비금	한도초과액	손금불산입 유보	법인의 한도초과액 환입시	익금불산입 △유보
	과소환입	익금산입 유보	법인의 환입시	익금불산입 △유보
	과다환입(임의환입이 인정되지 아니한 것에 한함)	익금불산입 △유보	기간경과에 따라 당기 익금해당액	익금산입 유보
	잉여금처분에 의한 신고조정	손금산입 △유보	세법상의 환입시	익금산입 유보

기 부 금	당기말 미지급계상 기 부금	손금불산입 유보	회사가 지급했을 때	손금산입 △유보
	기부금을 가지급금 계 상	손금산입 △유보	회사가 결산상손금에 계상한 때	손금불산입 유보
재 고 자 산	당기평가감	손금불산입 유보	전기평가감 중 당기 사용해당액	손금산입 △유보
	당기평가증	손금산입 △유보	당기평가증 중 당기 사용해당액	손금불산입 유보
퇴 직 급 여 총 당 금	한도초과액	손금불산입 유보	회사가 손금에 산입한 총당금보다 초과하여 지급한 때	손금산입 △유보
			회사가 한도 초과액을 환입한 때	익금불산입 △유보
대 손 총 당 금	한도초과액	손금불산입 유보	회사가 한도초과액을 환입한 때	익금불산입 △유보
퇴 직 보 험 료 등	한도초과액	손금불산입 유보	회사가 계약이 해약되 어 보험료를 수령한 때	익금불산입 △유보
건 설 자 금 이 자	건설중인 자산 (상각자산)	손금불산입 유보	건설완료시 감가상각 부족액이 있는 경우	손금산입 △유보
	건설중인 자산 (비상각자산)	손금불산입 유보	회사가 자산에 계상했 을 때	익금불산입 △유보
	건설완료자산 (비상각자산)	손금불산입 유보		
감 가 상 각 비	당기부인액	손금불산입 유보	회사가 과소상각하여 부족액이 발생한 때	손금산입 △유보
공 사 부 담 금 등	한도초과액	손금불산입 유보	회사가 한도초과액을 결산상 환입한 때	익금불산입 △유보