

經營設備稅務와 加速消却

東洋세멘트工業株式會社

李 時 鎬

目 次

1. 序 言
2. 現代 產業構造
3. 經營 設備稅務
4. 加速消却의 本質
5. 加速消却論의 主張論據
6. 稅法上的 論旨
7. 結 言

1. 序 言

現代企業이란 資本主義的 經濟體制와 營利性을 選擇原理로 하는 概念인 同時에 有機的 組織體인 企業은 그것이 存立하고 있는 管理不能의 性格을 가지는 社會經濟的 環境과 管理可能的 性格을 가지는 企業能力(business capacity) 또는 企業內的 環境의 狀況 내지 條件을 前提로 企業目的을 達成하려고 하는 까닭에 이와같은 兩環境의 狀況 내지 條件의 差異에 따라 時代 내지 體制關聯的으로 差別的 企業生態를 가지게 된다.

企業의 類型으로 다음과 같이 二大別 할 수 있다.

第一類型의 企業; 基礎的 效用(elementary utility)과 形態效用(form utility)을 創造한다는 意味에서의 生産機能과 程度의 差異는 있으나 流通機能을 擔當하는 所謂 生産의 企業을 總稱한다.

第二類型의 企業; 所有效用(possesion utility) 場所效用(place utility), 時間效用(time utility)를 創造하는 企業으로서 流通機能에만 特化한 企業이다.

한편 選擇基準을 所有權者의 數와 關聯시켜 볼 때에는 다음 二가지 類型이 抽出된다.

單獨所有企業; 個人企業의 境遇와 같이 單一人에 依해 所有되는 企業形態로서 私有權을 前提로 企業의 經濟成果가 優先 配分된다.

共同所有企業; 二人以上の 生産手段所有者가 存在하는 企業으로서 여기에는 ① 階層集團企業과 ② 全集團所有企業으로 前者는 株式會社 協同組合에서 볼 수 있고, 後者는 社會主義 또는 全體主義下的 國有企業으로 區別되는 二 類型으로 다시 分類된다.

本論者는 이른바 企業家의 負荷機能 即 ① 投資機能(investment function) ② 豫則機能(forecast function) ③ 管理機能(management function) 中에서 企業의 實質的 形成을 實效化하는 手段 行爲로서 이루어지는 投資行爲에 依한 經營設備에 關한 經營外的 環境과의 關係를 一見하려 한다.

2. 現代 產業 構造

一國의 國民經濟의 長期的 發展過程을 質的으로 支配하게 되는 工業化過程(Industrialization process)과 總國民生産에 對한 純附加價值(net values, added by manufacture)問題의 說明을 위하여 C. Clark, Fisher 등이 세가지 部類로 産業構造를 特徵짓게 한바 있다.

一般으로 現代의 産業構造는 工業化 過程이 成熟함에 따라 高度化 되며 市場의 暴力的 創造에 依한 消費構造의 變革과 投資의 競爭 및 巨大化를 가져오며 社會的 浪費의 增大, 經營과 所有權의 分離를 示顯하고 있다.

生産力의 發展이 産業構造를 變化시킨다는 것은 加速度 理論에서 볼 수 있는바, 生産力이 高

도로 發展함에 따라 生活資料를 生産하기 위하여 必要한 勞動力의 量은 減少하는 한편 天然資源에 對한 人工 原料의 發明에 따라 製造加工産業의 比重이 增加하며 어느 産業部門에 對하여 生産력이 보다 集積되는 現狀 卽 産業에 對한 資本의 有機的 構成度の 高度化는 多様な 生活資料의 要求와 産業構造의 長期的 趨勢, 그리고 國民經濟의 法的 社會的 秩序임을 否認할 수 없다. 現代 産業構造의 高度化는 現代企業으로 하여금 經營設備 長期的 固定資産에의 增大 一路에 그의 分析和 政策을 集中하려 하고 있다.

3. 經營設備稅務

1) 資本的 支出과 修繕費

資産을 取得하기 위한 投下資金은 資本的 支出이며 稅法上의 問題點은 없으나, 修繕 때문에 支出된 金額中에 資本性이 混存하는 경우가 있다.

日本의 경우 稅法에서 이들의 區分定義를 다음과 같이 規定짓고 있다.

卽 ① 法人이 修理 또는 改良의 時에 그 固定資産에 支出한 金額中에 다음의 一에 該當하는 것은 資本的 支出로 하고 그 支出한 事業年度의 所得計算上 損金에 算入하지 않는다.

① 支出金額中 그 支出에 따라 通常의 管理 또는 修理를 行할 경우에 豫測되는 그 固定資産의 使用 可能 期間을 延長시키는 部分에 對應하는 金額.

이때 使用可能期間은 반드시 法定耐用年數를 뜻하지 않고 實際의 耐用年數에 依한다.

그리고 使用可能期間을 延長시키는 部分에 對應하는 金額이란 다음과 같이 求해진다.

$$\text{支出金額} \times \frac{(A-B) \cdots \cdots \text{延長 可能年數}}{A \cdots \cdots \text{支出後의 使用}}$$

A: 支出後의 使用 可能年數

B: 支出하지 않았을 때 支出時에 있어서 殘存 使用可能年數

② 支出金額中 그 支出에 依해 그 固資産의 取得의 時에 있어서 이에 對해 通常의 管理 또는 修理를 할 경우에 豫測되는 그 支出을 했을 때에 있어서 그 固定資産의 價額을 增加시키는 部分에 對應하는 金額이라고 지적하고 있다.

이러한 資本的 支出과 修繕費와의 區分은 理論的으로는 明確하나 實際上的 區分은 困難하며 稅務上에 있어서도 是否認의 問題가 理論的 根據가 아니고 다만 見解의 相違에 따라 行해지는 傾向이 크다. 日本稅法의 경우 그 取扱에 있어서 修繕費와 資本的 支出의 限界를 例示의 例로 보이고 있다.

卽 다음의 경우 支出한 金額은 資本的 支出과 修繕費의 區分計算을 하지 않고 그 金額을 修繕費로 하기로 한다.

다만 自己가 使用하기 위하여 他에서 購入한 固定資産에 對하여 支出한 金額 또는 現在 使用하지 않고 있는 資産에 對해 새로 使用하기 위해 支出한 金額은 修繕費로 하지 않고 있다.

卽 ① 家屋 또는 壁의 塗替, ② 家의 床의 毀損部分의 取替, ③ 家屋의 다다미의 表替, ④ 毀損한 瓦의 取替, ⑤ 毀損한 판유리의 交替 또는 碍子, ⑥ 벨트의 取替, ⑦ 自動車 다이아의 交替 등을 들고 있다.

한편 다음과 같은 것은 全額 資本的 支出로 할 것을 定하고 있다.

① 工場用 建物을 아파트 등으로 變更하는 등 特殊한 變更을 가져오는 改造

② 빌딩 등에 있어서 避難施設의 取付

더욱이 災害復舊의 경우, 費用에 關한 資本的 支出과 修繕費의 限界에 對해서는 다음과 같은 規定이 있다.

⑦ 災害 등에 따른 建物 機械 및 設備의 滅失 또는 毀損으로 資産으로서의 利用 價値가 없는 狀態로 된 資産을 復舊하는데 要한 金額은 그 全額을 資本的 支出로 認定하고 損金에 算入하지 않는다.

③ 災害에 依해서 建物 設備 등이 毀損되었을 경우에 있어서 그 建物 등에 支出한 費用으로 다음에 드는 것은 修繕費를 認定하고 損金에 算入한다.

Ⓐ 外裝의 復舊塗裝 유리 挿入 등의 費用

Ⓑ 作業假建物 是場組立 등의 費用

Ⓒ 修理用 材料 運搬 등의 費用

④ 災害 등으로 機械 設備 등이 毀損되었을 때에 있어서 다음에 드는 것은 修理費로 認定하고 損金에 算入한다.

㉑ 研磨費, ㉒ 塗裝費, ㉓ 補助部分品費, ㉔ 類似한 經費

㉕ 災害等に 依해서 建物 機械及 設備等이 毀損될때 支出한 費用이 그 支出한 金額을 修繕費 또는 資本的 支出로 區分하기에 不分明한 것에 對해서는 그 金額의 3割에 相當한 金額을 修繕費로 處理할 수 있게 하고 있다.

이와같이 稅法은 修繕費와 資本的 支出의 限界에 對하여 具體的인 取扱을 定하고 있으나 實務上에는 解決 困難點이 적지 않다.

資本的 支出과 修理費 사이에 境界(borderline)를 지을수 없을 경우에는 可及의 修繕費로 解釋하는 것이 對稅上 또는 保守主義會計上 有利하지 않을까 본다.

우리의 稅法에서는 收益의 支出과 資本的 支出의 意義를 記述한바 法人이 그 所有固定資産의 原狀을 恢復하거나 能率維持를 위하여 支出한 修繕費는 收益의 支出로 하고 當該固定資産의 耐用年數를 延長시키거나 當該固定資産의 價値를 現實的으로 增加시키는 修繕費는 이를 資本的 支出로 본다(法, 施 50條).

2) 資産의 評價損益

日本の 境遇 資産의 評價換에 따르는 損益에 對해서는 從來稅法에 있어서 原價主義를 基調로 하며 時價에 對한 評價益 評價損은 이것을 法人이 自進計上 했을 경우에 限하여 益金, 損金에 算入하기로 하고 있다. 그러나 34年 3月の 改正에 따라 營業用的 固定資産의 評價益은 그 取得價額 또는 製作價額을 초과할 수 없게 되어 있다.

또한 固定資産에 對해서는 減價消却의 手續으로 費用配賦할 수 있는 것으로 하고 固定資産에 對해서 行한 評價損은 損金에 算入하지 않기로 되었다.

그러나 固定資産에 對하여 一切 評價損을 認定하지 않으나 土地(借地權) 書畫骨董, 電話加入權 等の 非償却 資産에 對해서는 問題가 되는 바 固定資産에 다음의 事實이 있으며 더욱 그 時價가 低下되었을 때는 例外로 評價損의 計上을 認定하고 있다.

① 그 固定資産이 1年 以上에 거쳐 遊休狀態

로 된 境遇

② 그 固定資産이 本來의 用途에 使用할 수 없어 他의 用途에 使用된 境遇

③ 그 固定資産이 所在한 場所의 狀態가 현저하게 變化한 境遇

④ 그 固定資産이 災害 其他의 事故로 현저하게 損傷된 境遇

⑤ 그 法人에 對하여 會社 更新法의 規定에 따른 更新手續의 開始의 決定 또는 商法規定에 依한 會社整理 開始의 命令으로 固定資産에 評價換을 할 必要가 發生한 境遇

⑥ 前 各號에 準한 特別한 事實이 生진 境遇 등을 들고 있다.

3) 交換差益

資産을 交換했을 境遇 交換에 따라 受入한 資産의 時價와 交換한 資産의 簿價와의 差額은 交換差益이다. 稅法은 原則으로 賣買, 交換, 其他 資産形態의 轉換이 이루어질 경우 損益의 實現을 主張하므로 交換差益에 對하여도 法人의 益金에 算入되는 것으로 하나, 資産을 交換하였을 때 取得資産이 讓渡資産과 同一資産이고 同一用途인 경우 資産의 繼續性을 認定하고 그 機會에는 交換差益에 對하여 課稅를 猶豫하여, 交換差益에 對하여도 壓縮記帳을 認定하고 있다.

即 法人이 1年 以上 所有하는 固定資産中 土地(地上權, 借地權, 賃借權), 建物, 船舶 또는 機械 및 裝置를 各各 이들과 같은 資産과 交換하고 同一用途에 使用하는 경우, 그 取得資産에 讓渡資産의 讓渡直前의 帳簿價額을 下廻하지 않는 金額을 財産目録에 記載한 경우에는 그 取得價額과 財産目録에 記載한 價額과의 差額은 交換日의 事業年度의 損金에 算入하기로 하고 있다.

우리의 新稅法은 減價償却費의 計算은 法人이 固定資産의 償却額을 損金에 計上하였을 境遇에 固定資産의 耐用年數에 따른 償却比率에 依하여 計上한 額을 限度로 하여 이를 所得計上損金으로 計算한다(第41條) 라고 하고 減價償却에 있어서의 取得價額은 첫째로 買入한 固定資産은 登錄稅 取得稅 및 附帶費用을 包含한 買入當時의 代價, 둘째, 自己가 建設製作等に 依하여 取

得한 固定資産은 原材料費, 勞務費, 運賃 荷役費, 保險料, 手數料 公課金(登錄稅, 取得稅包含) 設置費 및 附帶費用의 合計金額, 세체로 前二者 外의 固定資産은 取得當時의 正常價格으로 定하게 되어 있다.

減價償却의 計算方法으로는 ① 定率法(未償却 殘額法)은 有形固定資産에서 ② 定額法은 無形 固定資産에서 ③ 生産高比例法은 鑛業權에 對하여 ④ 鑛産業等の 事業別 固定資産에는 生産高 比例法 또는 定率法을 適用하여 計算하기로 한다.

4. 加速消却의 本質

加速消却(Accelerated Depreciation, on Depreciation Acceleration)의 本質은 이것이 1) 定額法에 對한 相對的 概念으로써 加速의 減價消却이란 直線法에 比較하여 어떤 資産의 耐用年數의 初期에 보다 많은 減價消却費를 認定하는 것을 말하며, 이로써 通常의 物理的 耐用年數期間에 걸쳐 定額法에 依한 均分消却 以外의 初期多額償却 또는 早期償却의 結果를 가져오는 等會計學上의 消却外에 稅法上 特定目的을 위하여 認定된 特別消却 역시 여기에 포함되며, 2) 加速消却은 取得原價(acquisition cost)를 그 計算 基礎로 하여 取得原價主義에 立脚한 會計方式이라는 것이며, 3) 加速消却은 多分히 政策의 性格을 지니고 있어 이를 政策的 加速消却이라 特徵짓는 이유도 여기에 있다는 것이다.

5. 加速消却 論의 主張論據

加速消却論이 要請되는 現實의 諸條件을 經營 外의 面에서 보면 現實의 經濟가 動態的이라는 點을 代表的 理由로 登場시킬 수 있는바 이를 要因別로 分類하면 다음과 같다.

1) 經營外의 要因

가) 技術의 急速한 進歩

技術의 急速한 進歩와 革新에 依하여 有形 固定資産 그 中에도 特別 機械 및 設備裝置 等은 機能的 減價로 因하여 그 物理的 耐用年數가 到來하기도 前에 陳腐化(obsolescence)와 不適應(inadequacy)의 現象이 나타나 早速히 廢棄되는

傾向이 있다.

物理的 減價는 그 發生이 豫測可能하고 速度가 완만하면 經營內部的으로 어느 程度 統制할 수 있는데 對하여 陳腐化로 因한 機能的 減價는 그와 正反對의 性格을 가진다.

이러한 陳腐化 消却에 對해서는 物理的 耐用年數에 關係없이 初期에 可能한 限 加速消却을 實施하여 投下資本을 早速히 回收할 것을 勸奨하고 있다(W. A. Paton, H. R. Hetfield).

나) 貨幣價値의 變動

加速消却法은 物價變動期에 있어서 美國의 實務界에서 널리 採用된 것으로 오늘날은 物價變動期에 있어서 取得原價에 立脚한 減價消却의 缺陷을 補完하는 手段化 하고 있다.

다) 販賣競爭

減價要素 가운데 勞務費 및 材料費와 經費의 大部分은 實際로 現金이 支出됨으로써 發生하는 現金支出費用(cash-outlay expense, out-of-pocket cost)인데 對하여 減價消却費 등은 現金支出이 없는 費用(non-cash-outlay expense)이다.

減價消却費가 現金非支出費用이며 繼續企業을 前提로 하는 限 그것이 回收되지 못하고 埋沒原價(sunk cost)로 轉化할 可能性이 많다는데 있다.

流行의 變遷, 製造方法의 改善, 販賣競爭等 動態的 要因이 作用하면 할수록 加速消却을 實施하여 時間的 遲延에 의한 販賣上의 諸危險의 發生에 對備할 必要가 있다.

라) 人爲的 諸政策

加速消却은 원래 國家의 經濟的 또는 財政的 政策手段으로서 보다 重要한 意義를 가진다는 點에서 本質的 特徵을 구할 수 있는바 國家가 經濟計劃上 戰略部門 또는 特定部門을 育成하거나 國防上 必要한 産業施設을 保護 育成하기 위하여 減稅 또는 免稅를 비롯한 特典이 수반된 民間投資의 刺戟手段으로 때로는 時限立法의 性格을 가진 것이 적지 않다.

2) 經營內의 要因

가) 減價消却費의 壓力加重

資本의 有機的 構成度의 高度化는 企業으로 하여금 減價消却費의 壓力이 加重하여 製品의

原價切下が 어려울 뿐만 아니라, 그러한 減價消却費가 製品의 賣盡에 依하여 完全히 回收(recovered) 될 수 없는 危險을 가진다.

販賣不振으로 因하여 在庫品이 發生하거나 在庫損이나 貸損發生이 나타날때 減價消却費가 製品의 賣出原價에 차지하는 比率이 높은 現實에 있어서 더욱 加速消却이 要請되는 充分한 理由인 것이다.

나) 固定資産의 流動化

現代企業에 있어서 固定施設에의 投資가 漸増함에 따라 多額의 資本이 固定化 되기 쉽다.

이러한 資本을 早速히 流動化하여 企業의 可用資本源泉을 增加시키는 效果를 가져오므로 加速消却에 依한 減價消却 充當금이 社內에 留保되어 自己 金融의 重要한 資金源泉이 되는 同時에 投資能力의 増大를 가져오게 하는 것이다.

다) 性能의 減少와 減價消却費의 負擔能力問題

機械 및 裝置와 같이 生産活動과 直接 關聯되어 그 利用程度에 따라 減價速度가 빠르고 같은 性能을 계속 維持하기가 어려운 生産的 有形固定減産에서 현저히 보이는 修繕維持費의 增加現狀에 對備하여 收益性도 높고 減價消却費의 負擔能力도 큰 耐用年數 初期에 加速消却을 實施하는 것이 合理的인 것이다.

라) 租稅負擔의 遲延效果

加速消却을 實施하면 耐用年數의 初期에 減價消却費가 過大計上되는 反面에 利益이 過少計上되고 이로써 減稅(tax saving) 또는 租稅遲延效果(effects of Tax postponement)를 얻을 수 있다.

이러한 效果는 自己 金融을 통한 企業의 自發的 投資를 促進시키기 위한 手段으로서 加速消却制度가 採擇된 하나의 根據인 것이다.

6. 新稅法上の 論旨

新稅法上에서 이러한 償却은 特別償却으로 提示한바 ① 鑛山業, 水産業 또는 製造業을 經營하는 法人은 그 事業에 供하는 固定資産에 對하여 一定率 以上の 金額을 加算한 金額으로 그 償却額을 定할 수 있게 하였다.

이러한 特別償却 規制法人으로는 ① 外貨獲得事業, ② 科學技術의 振興을 爲한 研究施設, ③ 固定資産 總額이 그 事業年度 開始日로부터 그 事業年度 終了日 까지 계속하여 3千萬원 以下인 中小企業으로서의 法人에 限하고 있다.

그리고 特別償却金額은 各事業年度の 外貨獲得事業의 業種別 收入金額이 當該業種別 總收入金額의 100分の 50 以上에 相當하는 경우에는 耐用年數에 따른 償却 範圍額에 그 100分の30에 相當하는 金額, 그 總收入金額의 100分の20 以上 100分の50 未滿인 경우에는 100分の15에 相當하는 金額을 加算한 金額, 平均 每日 16時間 以上 使用한 財務部令으로 定한 機械設備는 償却範圍額에 그 100分の20에 相當하는 金額을 加算한 金額, 財務部令에 의한 研究施設과 中小企業에 있어서의 機械設備는 償却 範圍額이 그 100分の30에 相當하는 金額을 加算한 金額을 償却額으로 하므로 그의 政策的인 測面이 觀火한바 있다.

7. 結 言

租稅特別措置法等에 依한 特別償却은 企業의 合理化를 爲한 國家施策으로 機械設備의 近代化와 技術의 向上을 積極的으로 促進하여 韓國經濟의 發展을 圖謀하기 위한 經濟政策上의 必要에서 認定되고 있다.

이러한 特別償却으로 ① 縮短償却, ② 增加償却, ③ 指定事業用 機械等の 割増 特別償却, ④ 指定事業用 機械等の 初年度 半額特別償却, ⑤ 試驗研究用 機械等の 特別償却, ⑥ 新築家屋에 對한 割増特別償却 等等으로 類別할 수 있다.

이러한 特別償却의 適用對象이 되기에는 資產內容의 限定과 取得의 時期에 對한 制限을 外面할 수 없다.

따라서 特別償却의 適用對象으로 되는 機械裝置를 期間內에 取得하는데 따라서 비로소 特別償却의 惠澤을 볼 수 있다.

現代企業은 이러한 特別償却의 適用의 適否如何가 租稅負擔에 미치는 영향이 甚大함을 切感하고 있다.