어민교실

어 선 세 무 행 정(Ⅵ)

——어 선 수 리 비 와 세 무——

수협중앙회 기획실
차 장 고 석 환

1. 어선의 원가와 수선비의 지출

□ 어선취득가액의 변동성

○수산업자가 어선을 취득한 후 이를 수산업 영위를 위하여 계속적으로 사용하게 되면, 그 어선은 시간이 경과됨에 따라 그 가치가 점점 감소하여가게 마련입니다. 그러므로 수산업자는 어선 본래의 기능을 가능한 한 오래 유지하고 계속 사용하기 위하여 어선을 수선하거나 개량하여야 할 것입니다.

이와같이 어선을 수선하거나 혹은 개량을 하기 위하여는 추가로 비용을 지출하게 되는 것입니다. 이처럼 어선은 취득후에도 이에 대한 여러가지의 지출이 행하여지게 마련인데, 이같이 어선등 고정자산의 취득후에 지출되는 구체적인 사례로서는 ① 유지 ② 수선 ③ 개량 ④ 갱신 ⑤ 대체등에 대한 지출이 있겠읍니다. 그러나 특히 세무상 문제되는 것은 "수선"을 위한 지출일 것입니다.

○수산업경영에 사용되고 있는 어선의 취득가액은 그 어선을 취득한 시점에서 확정되며 그 이후에는 절대 변동될 수 없는 것이 아니라 위 ① 내지 ⑤ 같은 지출이 추가될 때 마다 그 취득가액은 항상 변동되게 마련인 것입니다. 다만 그 지출의 구분에 따라서 어선의 취득가액증가로 볼 것이냐 아니면 단순한 어선유지비의 지출에 불과한 것이냐 하는 점입니다.

□어선가액의 증가와 자본적지출

○어선가액의 증가요인에는 어선을 새로이 취득함으로서 증가되는 경우, 이미 소유하고 있는 어선을 수선함으로서 증가되는 경우가 있을 수 있겠읍니다. 어선의 신규취득가액에 관해서는 동 취득비용의 지출에 관하여 세무처리상 크게 문제될 것이 없지만 이미 소유하고 있는 어선가액의 증가기입에 관해서는 곧 자본적지출의 개념을 도입하여 어선가액증가의 기준으로 삼고 있는 것입니다.

○세무회계에서는 고정자산의 원가 즉 어선의 원가를 변동시키는 기준으로서 "자본적지출"과 "수익적지출"의 개념을 흔히 사용하고 있읍니다 세무회계에서의 이들 구분은 당해 고정자산에 투입된 비용이 자본적지출의 경우에는 당해 자산의 원가를 증가시켜 장기간에 걸쳐서 비용화되는 것이고 동 자산과 동일하게 수익적지출의 경우에는 당해기간중에 모두 비용화되는 것이라는 개념으로 구분하고 있읍니다. 즉 자본적지출과 수익적지출은 어선의 취득 후 지출된 경우에 당해 어선의 원가변동에 실무상 유효한 기준이 되는 것입니다.

○오늘 여기서 논하고자하는 수선비는 일반적으로 수익적지출을 일컫는 일반적인 개념입니다.

그러나 수선비는 통상적인 표현 또는 장부기장만으로 되는 것이 아니고 사실의 판단 그 자체를 기준하여 결정하여야 한다는데 문제점이 있고, 그럼으로써 단순한 논리만으로 획일화할 수 없는 애로점이 있는 것입니다. 수선비의 지출에 관하여 세무당국과 마찰이 잦은 것도 그

이유 때문입니다.

2. 수선비와 자본적지출

□ 수익적지출과 자본적지출의 의의와 구분

○수선비, 즉 수익적지출이란 어떤 특정한 화폐적지출을 그 지출이 있었던 시기의 비용으로 처리하는 것을 말하며, 자본적지출이란 어떤 특정한 화폐적지출을 자산으로 처리하는 것을 말합니다. 현행 소득세법이나 법인세법에서는 이들의 구분에 관하여 규정을 두고 있읍니다. 세법내용을 어선을 예로 들어 설명하면, 수산업자가 어선을 취득한 후에는 앞에서 말한 바와같이 추가적인 지출이 필수적으로 수반되기 때문에 이들 추가적인 지출이 어선의 확충·개선·개량을 위한 지출이면 자본적지출에 해당되고 그 어선의 기능을 유지하고 회복하기 위한 지출이라면 수익적지출이라고 하겠읍니다.

○회계실무상 어선을 매입한다고 하는 것은 한편으로는 현금의 감소를 가져오지만 다른 한편으로는 현금에 상당하는 어선이라는 자산을 취득하는 것이기 때문에 이로 인해서 손익을 발생시키지는 않습니다. 왜냐하면 현금이 화폐로 변하는데 지나지 않기 때문입니다. 이와같이 어선들의 자산을 취득하는 것을 자본적지출이라고 합니다. 이처럼 어선을 새로 취득한 경우에 이를 자본적지출로 하여 자산에 계상하는 것은 하나도 이상하지 않을 것이나 어선을 수선하는 경우에는 그 수선비용이 자본적지출이 되는가, 아니면 경비지출로서 수선비 즉 수익적지출이 되는가 또는 얼마만큼이 자본적지출이고 얼마만큼이 수익적지출인가를 구별하는 것은 그리 용이한 일이 아닙니다. 또 자본적지출이라면 고정자산에 계상하여야하는 것이므로 이를 만약에 경비지출(필요경비 또는 손금)에 계상하였다면 그것은 세법상 경비지출로 인정되지 않게되고 따라서 소득세나 법인세를 부담하여야 할 것입니다. 그렇지만 수선비의 경우에는 그때 그때 경비지출로 계상되는 것이므로 이를 잘못 판단하게 되면 세부담에 많은 영향을 미치게 되는 것입니다 이 구분은 본래 관념적이기 때문에 실제적으로도 이를 증명하기가 어려우므로 세무상 항상 시비의 대상이 되고 있읍니다.

□ 구분의 실효

○어선의 수선비는 당해 과세사업년도의 경비지출로 인정되지만 자본적지출은 기존어선의 취득가액에 포함시켜 다음 과세년도 이후로 이연시키고 이를 감가상각자산으로 하여 감가상각방법에 의하여 년차로 비용배분하게 되는 것입니다. 다시 말해서 어선에 대한 추가지출이 자본적 지출에 해당되는 경우에는 그 어선의 취득가액에 산입함으로써 감가상각계산절차에 의하여 각 과세년도의 비용으로 처리하게 되는 것이고, 수선비에 해당하는 경우에는 곧 바로 과세년도의 지출경비(필요경비 또는 손금)로 처리되는 것입니다. 따라서 어선의 원가를 구성하는 지출이 수선비——즉 지출경비——이냐, 그렇지 아니하면 자본적지출——즉 자산——이냐에 따라 그 과세년도의 소득계산에 직접적으로 중대한 영향을 미치게 되는 것입니다.

○구체적으로 말해서 어선의 원가는 감가상각이란 방법에 의하여 당해 어선의 내용연수에 따라 기간배분을 하고 이 배분된 원가는 수산물생산원가를 통하여 당해 어획물의 판매기간에 걸친매출원가(기간비용)로서 당해기간수익에 대응하게 되는 것입니다. 따라서 이같은 어선의 원가를 여하히 기간비용으로 배분할 것이냐 하는 것도 문제이지만 그 이 전에 이 같은 배분계산의 기초를 형성하는 어선원가의 범위를 먼저 확정하여야 할 필요가 있는 것입니다. 어선원가의 범위를 확정하기위해서는 "어선취득시의 원가"와 "어선취득후의 원가"를 분류하여 그 각각의 가액을 정확히 파악하여야 할 것입니다.

3. 수선비와 자본적지출의 구분 곤란성

□ 구분의 곤란성

○앞에서 이미 말씀드린 바와 같이 수산업자가 어선을 취득한 후 이를 신조 대체하거나 폐선 할 때까지 추가로 지출하는 비용을 어떠한 방법에 의해서 수선비와 자본적지출로 구분할 수 있을 것인가 하는 문제는 회계이론상으로는

수학공식과 같이 용이하게 해결할 수 있을지 모르지만, 실제로 회계실무상에서는 그렇게 간단하지가 않읍니다.

○어선을 취득한 후 추가로 지출하는 비용을 그 지출목적에 따라 회계이론으로 분류하면

첫째, 유지비로서는

① 수선(수리·보수)비……어선의 일부에 대한 손상의 복구

② 대체비……파손설비 일부의 신품과의 대체

③ 갱신비…… 어선 1척 단위의 대체

둘째, 개량비로서는 어선의 가치를 증가시키기 위한 시공

셋째, 증설비 : 새로운 어선시설의 취득

넷째, 이전비로서는

① 개량의 한 방법으로 인정되는 것

② 능률의 증가에 무관계한 것

위 첫째부터 넷째까지의 추가지출 중에서 개량비와 증설비가 자본적지출에 해당되는 것에는 하등 이의를 제기할 논거가 없지만 유지비와 이전비를 어디에 귀속시켜야 할지는 의문이 있읍니다. 유지비와 이전비는 그 일부가 자본적지출에 해당되는 것이 있는가 하면 다른 일부는 수선비에 해당되는 것도 있기 때문입니다. 이처럼 그의 구분도 문제이겠지만 실제상으로는 수선의 명목으로 처리한 것이라 하더라도 개량으로 보아야 할 것이 있는가 하면 또 어떤 부분이 수선이고 어떤 부분이 개량인지조차 분명히 구분할 수 없는 경우도 많은 것입니다.

□ 구분곤란의 요인

위에서의 설명을 듣고서 수선비와 자본지출의 구분이 실무상 얼마나 어려우냐 하는 것을 이해할 수 있겠지만 특히 다음 요인들은 더욱 그의 구분을 어렵게 하는 것입니다.

첫째, 일반적으로 수선이라고 하면 어선의 손상부분을 복구하는 데 지나지 않는 것을 의미하지만 실제에 있어서는 그 공사내용이 다양하고 공사명칭도 보수·보강·대체·연마·이설·개축·규모 대체등 실로 많이 사용되고 있으므로 이들 내용을 판정해 내기란 결코 용이한 일이 아닙니다.

둘째, 보통 수선은 경상적으로 행하여지고 따라서 생산활동과 일정한 관련을 갖는 것이지만 현실적으로는 수산업자 각인의 어선형태와 경영능력에 따라 어선의 유지관리가 각기 다를 것이기 때문입니다. 여기에 수선비에 관해서 통일적이고 일률적인 기준을 설정한다는 것도 때로는 무리일 것입니다.

셋째, 형식적기준이나 금액적 기준에는 의존하지 않고 사실적판단에 의해서 수선비인가 아니면 자본적 지출인가를 결정하려고 하면 필수적으로 사실판단의 문제가 나올수 밖에 없읍니다. 가능한 한 금액의 다과에 불구하고 수선의 실질내용에 따라 판단하여야 할 것이므로 실무상은 수리개소·수리내용·수리범위등을 구체적으로 실태에 따라 판단하여야 할 것입니다.

넷째, 어선의 사용가능기간의 연장, 또는 어선의 가치증가에 대해서도 동사용가능기간을 어떻게 연장할 것이며 그 가치는 얼마만큼 증가될 것인가의 판단등 기술적인 계산문제등 계속 어려운 판단문제가 남아있는 것입니다.

이러한 판단의 곤란성에 대한 문제해결의 방법으로서 수선비와 자본적지출에 관해서 세법상 또는 회계원리상 구체적인 기준을 설정할 수 있는 것도 아니고 또 구체적인 기준을 설정했다고 하더라도 실제 이들의 발생형태가 다양하기 때문에 오히려 획일적인 기준으로 인한 피해가 더 클것으로 사료됩니다.

□ 해결방향의 제시

이에 학계에서는 수선비와 자본적지출의 구분을 기업의 적정한 판단에 따라 사실판단에 위임시켜야 할 성질의 것이라고 주장하고 그 구분이 명확하지 않는 지출은 기업이 미리 정하여진 합리적인 기준을 계속적으로 적용하는 경우에는 세법에서도 이를 그대로 인정하여야 한다는 주장입니다.

4. 수선비와 자본적지출의 구분 필요성 강조

□ 구분의 필요성

수선비와 자본적지출의 구분이 실제상 곤란한

문제임에는 틀림없으나 그럴수록 이들은 다음 사유에 의거 가일층 명확하고 정확하게 구분하여야 합니다.

첫째, 정확한 과세소득의 산정을 위하여 자본적지출로서 고정자산의 취득가액에 가산하여야 할 것을 수선비로 처리했다면 이는 소위 회계학에서 말하는 비밀적립금이 발생하게되어 당기이익의 과소표시가 되며, 대차대조표상 어선의 과소표시로 나타나기 때문에 회계원칙에 어긋날 뿐아니라 이 영향은 차기사업년도이후에도 미치게되어 감가상각비의 과소계상을 통해서 과세소득 그 자체도 부적당한 것이라는 판정을 받게 됩니다.

둘째, 회계의 자의성을 배제하기 위하여 수선비와 자본적지출의 구분이 곤란하다고 해서 이익조작의 수단이 되어서도 안될 것입니다. 이 경우에는 기업회계기준 제3조 제1호의 신뢰성의 원칙과 제4호의 계속성의 원칙을 무시한것이므로 이 양자의 구분기준을 여하의 목적에 따라 임의로 변경하여서는 안될 것입니다.

□ 회계이론상의 구분

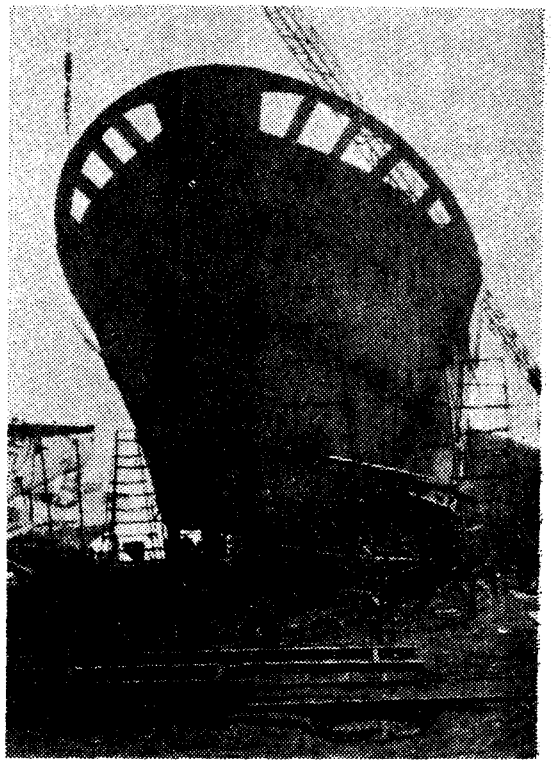
이들 양자의 구분은 어선에 대한 추가지출의 결과로 동 수선용역의 소비가 당해 과세년도에만 미치느냐 혹은 차기과세년도 이후에도 미치는가에 따라 결정하면 되는 것이므로 회계이론상 동 추가지출이 어선의 가치를 증가한다던가 내용연수를 연장시키는 것이면 자본적지출로, 그외의 것은 수선비(수익적지출)로 처리하면 될 것입니다. 그러나 회계실무에서는 이를 명확히 분할하여 기장한다는 것은 매우 곤란합니다. 그러나 이들 양자의 구분은 어디까지나 지출한 금액의 다과에 불구하고 그 실질에 의하여 판단해야 할 것입니다.

5. 세법상 양자의 구분기준

소득세법시행령 제89조 및 동 시행규칙 제38조와 법인세법시행령 제57조 및 동시행규칙 제33조에서 규정한 수선비(수익적 지출)과 자본적지출의 구분은 다음과 같읍니다.

□ 추상적인 구분

위 소득세법 및 법인세법에서는 고정자산의 내용연수를 연장(사용가능기간의 연장) 하거나 그 가치를 현실적으로 증가(자산가치의 증가)시키는 수선비는 자본적지출로, 고정자산의 원상을 회복하거나 능률유지를 위한 수선비는 수익적지출(순수한 수선비)로 규정하고 있읍니다.



○여기서 "내용연수의 연장"이란 개념속에 내용연수란 반드시 그 자산의 법정내용연수를 의미하는 것이 아니고 그 자산의 실제 내용연수를 말하는 것이나, 실제로 내용연수를 측정하기 어렵기 때문에 어선 어구와 같이 개별적으로 내용연수가 정하여진 경우에는 그 내용연수에 의하여 개개의 자산에 대한 실제의 사용가능기간에 의하여 판단하는 것이 원칙일 것입니다. 이처럼 어선에 대한 자본적 지출이 있는 경우에는 실질적으로 그 내용연수가 연장되는 것은 사실이나 실제는 사용가능기간의 연장에 관한 측정이 곤란하므로 현행세법에서는 내용연수의 연장을 인정하지않고 있기 때문에 연장된 내용연수로 감가상각할 수 없읍니다. 그러나 자본적지출로 인해서 그만큼 실제상 어선의 가액이 증가된 것이

므로 내용연수가 연장된 것과 다름이 없게됩니다.

○또 위에서 실제로 어선을 수선한 경우 "어선가치의 증가"는 그 어선의 선령, 종류, 또는 규격등에 따라 다르기 때문에 그의 측정은 결코 용이한 것이 아닙니다. 그래서 수선비 기타 지출로 인해서 가치를 증가시킨 경우에는 그 증가된 부분의 가액을 그대로 자본적지출로 합니다. 내용연수를 연장시키는 경우에는 대부분이 통상의 가치를 증가시키는 것이지만, 반대로 내용연수는 연장되지 않으나 가치는 증가되는 경우가 있을 것입니다. 어쨌던 두가지중 어느 하나에 해당되면 자본적지출로 되는 것입니다.

○요컨데 「수선비」와 「자본적지출」의 구분에 관하여는 절대적인 개념이 없고 따라서 상대적으로 구분할 수 밖에 없는 한계성을 지니고있는 것입니다.

□ 구체적인 예시

이들 양자의 구분은 그 지출금액의 "다과"에 의한 것이 아닌 그 "실질"에 따라 구분하여야 하나 이처럼 추상적인 기준만 가지고는 회계실무상 이를 명확히 적용하기 어렵기 때문에 이를 명확히 구분키 위하여 소득세법시행규칙 제38조 및 법인세법시행규칙 제33조에서 별도 규정하고 있는 바, 이중 어선에 관한 것을 열거하면 다음과 같습니다.

○수선비 즉 수익적지출에 해당하는 것으로는

①기계의 소모된 부속품의 대체와 벨트의 대체

② 재해입은 자산에 대한 외장의 복구·도장 유리의 삽입

③ 기타 조작 가능한 상태의 유지등 이와 유사한 성질의 것

○자본적지출에 해당하는 것으로는

① 본래의 용도를 변경하기 위한 개조

② 재해등으로 인하여 건물·기계·설비등이 멸실 또는 훼손되어 당해 자산의 본래의 용도에 이용가치가 없는 것의 복구

③ 기타 개량·확장·증설등 전호 각호와 유사한 성질의 것

□ 금액전인 구분

어선의 수선을 위하여 지출한 비용으로서 그 지출금액이 거래단위별로 10만원 미만이며 그것이 당해 수산업의 성질상 대량으로 보유하거나 수산업의 개시 또는 확장을 위하여 지출하는 것이 아닌 경우에는 이를 수산업경영에 공한 날이 속하는 과세년도의 필요경비 또는 손금으로 인정받을 수 있읍니다. (끝)

아 들 딸 구 별 말 고
둘 만 낳 아 잘 기 르 자