

## 減價償却制度에 對한 研究

保健行政科 鄭 泰 鍾  
助 教 授

### I. 序 論

經濟發展과 더불어 企業은 巨大化 高度化되고 產業技術과 科學文明의 發達は 裝置產業의 登場을 가져와 企業의 資產構成上에 있어서 固定資產이 點하는 비중은 巨大하게 되었으며 아울러 固定資產의 企業會計에 미치는 지위도 점점 增大 重要示 되었다. 한편 會計理論도 종전의 貸借對照表 中心의 財產計算의 立場에서 損益計算書 中心의 成果計算의 思考로 發展하고 있으며 固定資產의 會計學的 課題도 評價爲主의 問題로부터 固定資產費用問題로 轉換되어 減價償却會計가 固定資產會計의 中心課題가 되고 있다. 따라서 이에 따른 減價償却費도 相對的으로 增大하여 固定資產의 管理 및 合理的인 減價償却費의 計算은 經營管理를 위해서나 精確한 期間損益計算 및 節稅를 위해서 매우 重要示 되고 있다.

그러나 우리나라는 減價償却方法에 있어서 企業會計上 具體的인 計算方法이 定하여져 있지 않아 企業들이 現行稅法의 規定에 따르고 있다. 이는 現在와 같이 企業의 固定資產을 爲한 財源調達이 強調되는 때에 稅法上의 規定은 企業의 固定資產에 대한 投資意慾을 低下시키며 또한 企業의 公表損益에 對한 眞實性을 期待할 수도 없게 된다.

그동안 減價償却을 둘러싼 諸般 問題點에 관해서는 會計專門家 뿐만 아니라 經營學者 法學者 稅務擔當者 技術者들로부터도 여러 각도에서 많은 論文 著書가 나와 있다. 그러나 減價償却에 관해서 解決하지 못한 많은 問題들이 있다.

따라서 本 論文에서는 現行法人稅法을 中心으로 減價償却制度를 살펴 보기도 한다.

### II. 減價償却의 概念

#### 1. 減價償却의 義義

固定資產의 大部分은 그 使用과 時日의 經過에 따라 그 價値는 減價된다. 예를 들면 建物 機械裝置 船舶 車輛 등은 그 性質 構造 保存方法 기타의 事情에 따라 程度의 차이는 있을 지라도 결국은 減損되어 이것을 폐기하지 않으면 아니된다.

이와 같이 土地를 제외한 固定資產은 모두 技術的으로나 經濟的으로나 일정 한도의 수명

이 있고 이것을 사용할 때는 물론 使用하지 않더라도 歲月의 經過에 따른 自然的 老朽나 減損 때문에 점차로 그 價値는 소멸하게 된다. 물론 대부분의 固定資產은 이것을 적당한 수리 수선을 함으로써 그 減損의 時期를 어느 程度까지는 지연시킬 수는 있으나 이것을 절대로 방지할 수는 없는 것이다. 會計學에서는 이와 같은 固定資產의 價値消滅 또는 減損을 특히 減價라 한다.

이와 같은 固定資產의 減價는 會社의 經常的인 費用이므로 會社에서는 이 減價를 利益의 有無와 多少에 관계없이 일정한 推算耐用年數 또는 推算有效期間內에 일정한 비율로 費用으로서 計上하는가 혹은 製品의 製造原價로서 計算하여 그 金額만큼 固定資產의 取得原價를 每期 계속적으로 減價함과 아울러 製品 또는 收益에 의하여 커버하여 그 固定資產에 投下된 資本을 회수할 必要가 있다. 會計學에서는 이와 같은 會計節次를 減價償却이라 하고 또한 固定資產의 使用과 消耗에 의하여 발생하는 費用項目 또는 原價項目을 減價償却費라 한다.

## 2. 減價償却과 費用配分の 原則

減價償却이란 會計節次는 固定資產 혹은 固定資產에 投下된 資本을 그 有效期間中에 적당하게 배분 부담시켜 결국 그 投下資本을 回收하려는 것이다. 이와 같이 일정기간 중의 經營活動을 위하여 支給하고 그 期間의 收益에 부담시킬 費用部分과 앞날의 經營活動을 위하여 사용할 것으로서 次期에 이월하는 費用部分과를 결정하여 全費用을 구분하는 것을 일반적으로 費用配分の 原則이라고 한다.

그러므로 이 原則의 적용에 의하여 當期負擔의 費用은 損益計算書에 기재되어 收益과 對應하고 또한 앞날 使用할 未消費部分은 現在殘存하는 것으로서 貸借對照表의 資產의 部에 기입되어 차기에 이월되는 것이다. 따라서 減價償却은 이 費用配分の 原則에 가장 전형적인 적용이 되는 것이다.

## 3. 減價償却의 目的

減價償却이란 節次 또는 方法은 固定資產의 原價를 각 推算耐用期間에 배분함과 아울러 投下資本의 回收를 하는 것이다. 그러나 이 경우에 그 投下資本의 回收를 流動資產의 형태로 하게 된다. 이것을 一般的으로 固定資產의 流動化라고 한다. 그러나 이 資本을 回收한다는 意味는 단순히 固定資產에 최초 投下된 貨弊額과 同額이 流動資產 또는 기타의 資產形態로써 存在하는 것에 지나지 않으며 그것이 과연 폐기된 固定資產과 同一한 능을 발휘하는 新規의 固定資產에 代替할 수 있을 것인가는 別問題이며 償却完了후 실제로 代替할 당시의 事情에 따라 그 結論은 당연히 다르다. 특히 新規資產과의 代替當時의 貨弊價値如下는 이 문제에 중대한 영향을 주는 것이다. 왜그러나 하면 貨弊價値는 一定不變이 아니고 物價는 일반적으로 高低가 있으므로 固定資產에 최초 投下額과 동일한 貨弊額을 유지하였다 할지라도 반드시 그 貨弊額을 가지고 당초와 同一한 資產을 취득할 수 있을 것인가는 보증할 수

없다.

만약 장래 物價가 다소라도 등귀하고 反對로 貨幣價値가 하락한 때에 當該資產에 對한 原始投下額만으로써 舊資產과 同一程度의 資產을 取得내지 代替할 수가 없다. 이렇게 하여 取得原價說과 代替原價說이 대두된다.

### 1) 取得原價說과 代替原價說

#### ① 取得原價說

減價償却의 目的은 固定資產에 投下된 資本을 유지하고 이것을 일정한 有効期間에 걸쳐 回收하려는 점에 있으나 本學說은 이 경우에 貨幣의 購買力에 관계없이 貨幣價値의 등락을 무시하고 減價償却의 目的은 原始投下資本을 유지하여 固定資產에 당초 投下된 것과 同額의 貨幣를 이것에 의하여 回收하는 데 있다고 주장하는 會計學上的 傳統的 學說이며 이른바 正統派會計學의 通說이다.

#### ② 代替原價說

代替原價說 또는 時價償却說은 금세기 초두 이후의 물가등귀 특히 第1次大戰후의 인플레이션 또는 貨幣價値의 대폭락의 영향을 받아 독일의 슈미트(J.A.F. Schmidt 1881 ~ 1950) 등을 중심으로 한 學說<sup>11)</sup>이며 오늘에 있어서도 戰後의 物價騰貴를 배경으로 하여 美國과 日本에 있어서도 論議의 對象이 되고 있는 新學說이다.

本學說은 前說과 달리 貨幣價値의 變動을 직시하는 것은 勿論이나 그 性格上 먼저 取得原價說의 비판에서 출발한다. 즉 前說에 있어서는 固定資產의 取得原價를 기초로 하여 償却하고 當該資產에 대한 投下資本 즉 貨幣資本을 회수 유지하려는 것이나 언제나 同一한 經濟狀態가 영속하는 것이 아니므로 이것으로서 당초의 資產과 同一能力을 갖는 資產을 取得할 수 있는가의 여부는 보증할 수 없고 다만 物價가 騰貴하여 貨幣價値가 下落하면 回收資本만으로는 固定資產代替에 있어 不足을 초래하여 追加投資 또는 借入이 없는 한 당초와 同一能力을 갖는 資產을 유지할 수가 없다. 取得原價에 의한 償却을 해왔기 때문에 이 不足額만큼 資本을 蚕食하는 決果가 된다고 공격한다. 그러므로 本學說은 이 폐해를 除去하기 위하여 減價償却은 償却當時의 當該固定資產의 時價 또는 代替時價를 기준으로 하여야 하며 減價償却의 本來의 目的은 名目資本의 回收가 아니라 實質的 資本의 維持에 있다고 주장하는 것이다.

### 2) 兩學說에 對한 評價

會計學의 世界에 있어서는 理論的으로 정당하다는 것과 實際的으로 타당하다는 것과는 반드시 一致하지 않는 수가 많다. 그리고 대다수의 경우에는 精緻精巧한 學說도 實際面을 考慮할 때 약간 後退하지 않을 수 없는 것이 實情이다. 이 문제에 관해서도 우리로서는 會計學이 眞實性的 原則을 第一主義로 하는 한 純理的으로는 時價論과 時價償却의 正當性을 讚

<sup>11)</sup> J.A.F. Schmidt, Kalkulation und preispolitik, Oberursel, 1930.

揚할 망정 이것을 부정할 수는 없다. 또 計算形態論의 立場에서도 會計上의 重要計算體系인 原價計算 및 損益計算은 반드시 同一計算價値를 채용할 필요는 없고 評價原則을 공통으로 할 必要는 없으므로 특히 原價計算에 있어 時價償却을 채용할 수 있을 것이다. 그러나 實際問題가 되면 計算確實性 實行可能性 計算經濟性 등이 理論的 正當性和 거의 동등하게 강조되는 것이며 어느 程度의 論理的 矛盾은 있더라도 取得原價說에 낙착되지 않을 수가 없을 것이다.<sup>2)</sup>

따라서 샌더스(Sanders) 해드필드(Hatfield) 무어(Moore)의 「會計原則書」<sup>3)</sup>에서도 代替原價의 推算은 不確實하기 때문에 그것은 減價償却計算上 既知의 原始原價보다 좋지 못한 基準이 된다. 그러므로 일반적으로는 後者 즉 原始原價가 채용된다고 說明하고 있다.

### Ⅲ. 減價償却의 制度와 方法

#### 1. 減價償却의 制度

課稅所得에 重大한 影響을 미치는 固定資産의 減價償却에 관하여 公正한 課稅所得의 算定과 効果的인 租稅債權의 確保를 위하여 여러가지 減價償却의 因數를 稅務會計上 아래와 같은 制度들이 提示되고 있다.

##### 1) 法定償却 制度

資産別 用途別 構造別 耐用年數와 定年 對象資産의 分類 收益의 支出과 資本的 支出의 區分 및 償却費 計算上의 處理方法 取得原價의 計算方法 資産再評價의 具體的 事項 一定 범위를 넘는 減價償却額의 稅務會計上 處理方法 殘存價額等에 관해서 細部的인 內容을 規制함으로써 企業이 個別的으로 定한 耐用年數와 殘存價額을 見積하여 計算한 減價償却은 認定하지 않는 制度이다.

##### 2) 自由償却 制度

企業이 全적으로 固定資産의 耐用年數와 償却方法을 自由로이 選擇할 수 있는 制度로써 減價償却費를 損金處理를 하지 않으면 損金算入을 認定하지 않고 償却範圍額 以內的 全額을 어느 程度 償却하느냐 하는 것은 企業의 任意에 달려 있다.

##### 3) 自主償却 制度

自由償却과 法定償却을 절충한 制度로서 固定資産의 耐用年數와 償却方法을 稅務當局의 承認을 條件으로 企業이 自主적으로 決定하여 減價償却을 實施할 수 있는 制度이다.

<sup>2)</sup> 鄭宇永, 新會計學, (博英社, 1982), p.183.

<sup>3)</sup> T.H. Sanders, H.R. Hatfield & U. Moore, A Statement of Accounting principles New York, 1938.

2. 減價償却의 方法

1) 法人稅法上의 減價償却의 方法

企業會計則에서는 여러가지의 減價償却方法이 있으나 現行法人稅法은 同施行令 第50條 第1項에서 定額法과 定率法 그리고 生産量比例法中에서 어느 하나를 選定하여 하도록 規定하고 있다.

減價償却方法 一覽表

資産의 種類		企業의 選擇申告	企業이 選擇申告치 않는 경우
有形 固定資産		定 率 法 定 額 法	定 率 法
無形 固定資産		定 率 法	定 額 法
鑛業團 固定資産	鑛業權	定 額 法 生産量 44例法	生産量 44例法
	광업에 직접 사 용되는 事業別 固 定 資 産	定 額 法 定 率 法 生産量 44例法	生産量 44例法

① 定額法 (fixed instalment method)

固定資産의 耐用期間中 每期均等額의 減價償却費를 計上하는 方法이며 減價償却의 進行狀況을 그래프로 나타내면 償却累計額 및 未償却殘額이 直線이 된다는데서 直線法이라고도 하며 每期均等額을 償却하기 때문에 均等償却法이라고도 한다 계산이 간단할 뿐만 아니라 비교적 公평하게 各期의 損費를 부담시키는 것이 되므로 널리 이용되고 있다.

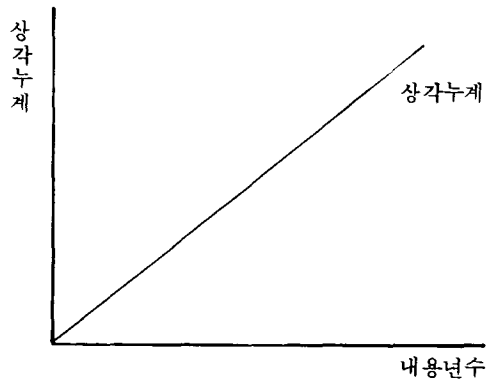
그러나 時間이 經過하여 耐用年數에 接近함으로써 얻어지는 生産性도 減감된다고 할 수 있으며 物價水準의 變動과 生産技術의 進歩에 따른 實質資本의 維持와 같은 問題들이 無視되고 있다는 점이 결함점으로 지적된다.

定額法의 計算式

$$d = \frac{c - s}{n}$$

- d = 매년상각비
- c = 기초원가
- s = 잔존가액
- n = 내용년수

定額法의 減價償却 graph



## ② 定率法(fixed percentage method)

減價償却資産의 取得原價에서 이미 償却額으로 損金에 算入한 金額을 控除한 殘額에 當該 減價償却資産의 耐用年數에 따른 비율을 곱하여 計算한 各事業年度의 범위액이 每年 減감되는 償却方法이다.<sup>4)</sup> 그러므로 定額法이 原價를 基礎로 하는 定率法인 데 대하여 殘額을 基礎로 하는 定率法이다.

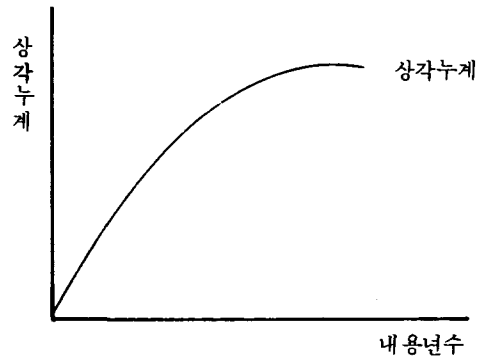
이 方法의 理論的 根據는 時間이 經過함에 따라 固定資産의 能率이 低下하여 修繕維持費가 많이 들게 되는 경우가 많기 때문에 能率이 높은 初期에 보다 많은 減價償却額을 計上하고 耐用年數가 經過됨에 따라 減價償却額을 減감시킬 수 있도록 함으로써 固定資産의 總費用의 負擔을 全體의 耐用年數에 均等하게 配分하여야 한다는 데에 있다. 따라서 耐用年數의 初期에 多額의 償却額을 計上하여 費用化시킬 수 있다는 長點을 갖고 있기 때문에 經營의 保守主義的 思考에서 이 方法을 많이 채택한다.<sup>5)</sup>

정율계산식

$$r = 1 - \sqrt[n]{\frac{S}{C}}$$

$$r = \text{정율}$$

정율에 의한 감가상각 graph



## ③ 生産量比例法

鑛業用減價償却資産(Deperciable mining asiet)의 取得原價에서 殘存價額을 控除한 償却可能殘額을 當該減價償却資産이 속하는 鑛區의 總採掘豫定量으로 除하여 計算한 一單位當의 金額에 各事業年度의 期間中 그 鑛區에서 採掘한 量을 곱하여 計算한 金額을 곧 當該 事業年度의 償却範圍額으로 하는 償却方法을 말한다.<sup>6)</sup> 이 方法은 鑛山等の 埋藏資源이나 山材等の 保有資源을 抽出 採取하는 事業의 採掘權 伐採權등을 操業度에 따라 償却하려는 경우에 適合한 方法이다.

生産量比例法은 生産이 없이는 費用이 發生하지 않는 것으로 되기 때문에 費用 收益의 對應關係를 잘 반영시켜 줄 수 있는 方法으로 보이나 時間의 經過와 함께 資産의 物的 能

<sup>4)</sup> 法人稅法施行規則 第 28 條 1 項

<sup>5)</sup> 李正浩: 現代會計理論 (서울: 經文社, 1977), pp.174 ~ 176.

<sup>6)</sup> 法人稅法施行規則 第 28 條 3 項

率이 低下되는 一般的인 現狀을 考慮치 않고 있다는 點에서 定額法과 같은 批判을 받고 있다.<sup>7)</sup>

## 2) 企業會計準則上 償却方法

法人稅法上 償却方法에 對한 定額法 定率法 生産量比例法은 以上에서 說明을 하였으므로 以外的 償却方法에 關해서만 論하기로 한다.

### ① 級數法

定率法の 代用法으로서 사용되며 固定資産의 耐用期間中 每期 一定額을 算術級數的으로 減價償却을 計上하는 方法이며 골(W.H. Lole) 氏法이라고도 하며 또한 減價償却의 일종으로 算術級數法 또는 等額減價償却이라고도 한다.

예를 들면 그 資産의 耐用年數를 10년으로 한다면 耐用年數의 數 즉 10까지의 數의 合 55를 분모로 하고 그 資産의 各年度의 期初에 있어서의 殘餘耐用年數를 각각 분자로 하는 分數를 減價償却率로 하여 資産의 取得原價에서 殘存價額을 控除한 殘額에 이것을 곱하여 減價償却費를 計算하는 方法이다.

### ② 償却基金法

이 方法은 減價基金法(sinking fund method)이라고도 하며 企業의 固定資産을 廢기할 때는 通常代替에 要하는 資金 準備이 필요하다. 減價償却은 自己金融의 手段이 된다. 그러므로 減價償却費를 費用으로 하여 計上하는 한편 同額의 資金을 營業外에 投資하여 當해 固定資産의 耐用年數가 끝났을 때에 그 元利合計額이 減價償却의 總額과 同額이 되도록 하는 方法이다. 積立額은 各年度마다 同額이지만 積立額이 增加됨에 따라 利子收入도 增加하므로 이 들을 合計한 減價償却額도 점차로 增加한다. 이와 같이 年數가 경과됨에 따라 減價償却費도 增加하게 되므로 準備法이라고도 한다.

償却基金法式

$$\text{償却基金移入額} = \frac{(\text{取得原價} - \text{殘存價額}) \times i}{(1+i)^n - 1}$$

i = 利子率

n = 年數

### ③ 利用時間比例法

固定資産의 利用時間 예를 들면 運轉時間等に 비례한 減價償却費를 計上하는 方法이다.

<sup>7)</sup> 鄭字永, 前掲書, p.197.

利用時間比例法式

$$\text{單純減價償却費} = \frac{(\text{取得原價} - \text{殘存價額})}{\text{總利用可能時間}}$$

#### Ⅳ. 法人稅法上 減價償却制度和 企業會計準則上 減價償却制度的 比較 및 法人稅法上 減價償却制度的 問題點

##### 1. 減價償却方法的 強制選擇

###### 1) 減價償却方法的 申告

企業會計에서는 會計學上 一般的으로 認定되는 定率法 定額法 比例法 級數法 등 여러 方法中 어떤 方法으로든 減價償却을 計算할 수 있도록 하고 있다. 그러나 法人稅法上의 減價償却方法은 法人稅法施行令 第 50 條 第 1 項에 의하면 無形固定資에 對해서는 定額法 有形固定資產에 對해서는 定率法 또는 生産量比例法 鑛業에 直接 使用되는 事業別 固定資產에 對해서는 定額法 定率法 또는 生産量比例法中 어느 하나를 選擇하여 法人이 所管稅務署長에게 申告한 減價償却方法으로 計算하도록 되어 있다. 따라서 두개 以上の 償却方法을 適用할 수 없으며 그 後의 事業年度에도 繼續하여 申告한 減價償却方法만을 適用하여야 한다.<sup>8)</sup> 다만 産業別로 定해진 償却方法 以外의 方法에 의한 減價償却費의 計算에 對하여는 法人稅法上의 資產別 減價償却方法에 의한 減價償却範圍額內에서만 減價償却費로 認定받을 수 있기 때문에 結果的으로 企業이 어느 한가지 方法을 選擇하여야 한다.

###### 2) 減價償却方法的 變更

減價償却方法에서 實質的으로 가장 큰 問題는 償却方法變更의 타당성에 관한 論難이나 償却方法的 變更는 繼續性의 原則에 위배되는 만큼 稅務會計나 企業會計에서나 공히 기피하는 事項이지만 이를 전혀 인정 않을 수도 없는만치 여하한 경우에 그 타당성을 認定할 것이나 에 있어서 財務構造의 健實化를 추구하는 企業會計와 租稅收入의 早期確保를 추구하는 稅務會計와는 根本的으로 양면을 充足시키는 것이 어려운 것이다. 따라서 償却方法을 달리 하는 法人의 合併이나 外國人의 投資등 特殊한 경우를 제외하고는 어떠한 경우 양면에서 타당성이 認定되리라고 단언할 수 없는 事項이므로 韓國公認會計士의 公式的인 意見(意見 第 9 號 1979.10.17)을 적어 본다.

① 財務構造健實化와 投下資本 早期回收를 目的으로 變更하는 경우 다만 1977 年 12 月 31 日 以前에 償却方法을 變更한 것은 正當한 事由로 인한 變更으로 본다.

<sup>8)</sup> 法人稅法施行令 第 50 條 7 項

<sup>9)</sup> 李相穆, 企業會計原則 및 財務諸表規則 解說(서울: 韓國稅經協會, 1981), p.438.

徐昌奎, “減價償却計算의 三大要素” (서울: 月刊經營, 1980.4), p.31.



② 企業環境의 重大한 變化로 期間損益의 配分을 보다 適正히 하기 위하여 變更이 必要하다고 認定되는 경우 다만 最近 5年 以內에 償却方法을 變更한 事實이 있거나 利益調整을 主된 目的으로 하는 경우는 除外한다.

③ 本意見은 1979年 10월 31日 以後 종료하는 事業年度부터 적용한다.

한편 法人稅法施行令 第50條 第3項의 規定에 의하면 다음과 같은 事由가 發生한 경우에는 所管稅務署長의 承認을 얻어 償却方法을 變更할 수가 있다.

① 償却方法이 서로 다른 法人이 合併한 때

② 外資導入法의 規定에 의하여 外國投資者가 內國法人의 株式 또는 持分을 100分의 40 이상 引受 또는 保有하게 된 때

③ 海外市場의 景氣變動 또는 經濟的 與件의 變動으로 因하여 從前의 償却方法을 變更할 必要가 있을 때

따라서 法人이 위와 같은 不可避한 事由로 從來부터 採用하고 있던 償却方法을 變更하려고 할 경우에는 그 變更할 償却方法을 適用하고자 하는 事業年度의 開施日로부터 30日 以內에 「減價償却資産의 償却方法變更申請書」를 所管稅務署長에게 提出하여야 하며 稅務署長은 變更 承認을 할 때에는 國稅廳長이 定하는 基準에 의하여야 한다.

### 3) 問題點

企業會計에서는 여러 減價償却方法中 어떠한 方法이든 임의 選擇하여 使用할 수 있으며 단지 償却方法의 變更에 대해서는 繼續性의 原則에 위배되기 때문에 制限을 加하고 있을 뿐이다. 그러나 法人稅法에서는 定額法과 定率法 그리고 生産量比例法 만으로 強制하고 있으며 특히 有形固定資産에 대해서는 定額法과 定率法에 局限시키고 있다. 그러므로 法人稅法이 減價償却의 方法을 3가지로 限定시켜 버렸다는 것은 企業을 不當하게 束縛하고 있다고 본다.

## 2. 耐用年數의 推定強制

### 1) 現行稅法上의 耐用年數의 推定

耐用年數를 推定할 때에는 物理的 原因에 의한 減價 뿐만 아니라 機能的 原因에 의한 減價도 고려한 후에 決定하지 않으면 안된다. 物理的인 減價要因에 의한 耐用年數의 推定은 비교적 精確하게 豫則이 可能 하겠으나 機能的인 減價要因까지 감안하여 어느 特定資産에 對한 耐用年數를 決定한다는 것은 지극히 主觀的이고 恣意的인 판단에 치우치게 됨으로 더욱 어려운 것이다. 그렇다고 耐用年數를 만약 推定하지 않는다면 減價償却費를 計算할 수 없기 때문에 實務界에서는 稅法上으로 規定한 耐用年數를 適用하는 것이 一般的이다. 現行法人稅法施行令 第49條에서는 固定資産의 耐用年數와 償却比率은 이를 財務部令에 委任해 놓았으며 財務部令인 法人稅法施行規則 第27條에서는 固定資産의 耐用年數와 償却比率을 規定하고 있으며 同一한 固定資産이 그 以上의 事業 또는 用途別로 耐用年數를 달리 할 때에는 그 使

用期間 또는 使用年度の 比率에 따라 그 使用比率이 큰 事業 또는 用途別 設備의 耐用年數에 의하며 事業別 固定資産의 耐用年數의 適用에 있어서 用途別 設備은 最終製品의 設備에 의하고 다만 中間製品製造設備가 따로 개시되어 있는 경우에는 當該 中間製品設備의 耐用年數를 適用한다.<sup>10)</sup> 고 規定하고 있다. 이것을 보면 먼저 耐用年數를 ① 機械裝置 ② 機械裝置 以外の 固定資産 ③ 無形固定資産으로 나누고 이를 事業別 用途別로 區分하여 耐用年數에 따라 償却率을 定해 놓고 있다. 따라서 稅務會計上으로는 耐用年數를 任意로 推定하여 減價償却을 하여서는 아니되며 稅法上으로 規定된 耐用年數나 償却率에 의거하여 當該 固定資産을 減價償却하여야 하는 것이다.

또한 耐用年數決定에 있어서 特殊한 것은 中古資産을 取得한 경우와 資産再評價法에 의한 資産再評價時의 耐用年數 修正에 관하여 주의할 점을 살펴 보면 耐用年數 全部 또는 一部를 經過한 中古資産을 取得한 경우에는 그 資産의 殘存耐用年數에 經過年數의 40%에 相當하는 年數를 殘存耐用年數로 한다. 이 경우에 1年 미만의 端數가 있을 때에는 그 端數는 없는 것으로 본다.

企業이 資産再評價에 의하여 資産을 再評價한 경우에도 中古資産을 取得한 경우와 같이 그 資産의 殘存年數에 經過年數의 40%에 相當하는 年數를 加算하여 耐用年數를 修正하는데 감정가격이 帳簿價格에 未達하여 帳簿價額을 再評價額으로 하는 경우에는 耐用年數를 修正할 수 없도록 規定하고 있다. 그런데 再評價日이 要하는 事業年度 終了日까지 再評價額이 決定되지 아니한 경우에는 당초의 帳簿價額을 基準하여 減價償却費를 計上하는 것이 原則이나 再評價日의 効力を 再評價日에 소급하여 發生하는 것이기 때문에 비록 行政上 節次의 지연으로 事業年度 終了日까지는 再評價額이 決定되지 아니 하였더라도 以後 그 決定이 確定時되는 경우에는 再評價申告額을 基準하여 減價償却費를 計上하고 申告額과 決定된 再評價額과 差額이 發生하면 再評價決定日이 속하는 事業年度의 減價償却範圍額을 計算할 때에 加減하여도 무방하다<sup>11)</sup> 고 하고 있으나 企業會計에서는 이와같은 경우를 따로 정하지 않고 一率적으로 未決定時에는 帳簿價額에 의하도록 하고 있다.

## 2) 問題點

現行法人稅法施行規則에서 規定하고 있는 決定耐用年數는 그 自體가 意味가 있는 것이 아니고 減價償却資産에 대한 償却限度額을 計算하기 위한 償却率을 定하는데 의의가 있는 것이지 그 耐用年數內에서만 減價償却을 計上할 수 있는 것은 아니다. 예를 들면 어느 資産의 耐用年數가 10年이면 그 資産의 壽命이 꼭 10年이 되면 廢棄된다는 것을 意味하는 것이 아니며 그 資産의 取得價額을 10年間に 一定額을 損金에 算入한다는 것을 意味할 뿐이다.

耐用年數의 推定은 資産別 用途別로 區分하여 이를 確立적으로 規定하고 있으며 企業의 任

<sup>10)</sup> 法人稅法施行規則 第 27 條 第 3 項(신설 1981, 제부 1471 號).

<sup>11)</sup> 例觀(직세 1234 ~ 3744, 78.12.18).

意的인 推定은 認定하지 아니하고 있다. 그러나 固定資産은 同一 種類의 것이라도 그 使用의 頻度 修繕 維持의 政策 如何에 따라서 耐用年數가 달라지게 마련이며 企業의 形便에 따라서 左右되는 것이기 때문에 稅法에서 이를 一括的으로 取扱한다는 것도 問題가 아닐 수 없을 것이다. 다음으로 稅法上에 規定된 減價償却資産의 耐用年數는 一般的인 資産의 壽命이라는 觀點에서 볼 때에도 너무 거리가 멀다고 할 수 있다. 特히 오늘날 世界的으로 急變하는 技術革新의 動向과 繼續的 貨弊價値의 變動으로 인한 實質資本의 維持 問題를 고려하여 投下資本을 可能한 早期에 回收하여야 한다는 理論이 強力히 대두되고 있는 點을 결코 간과할 수도 없는 것이다.

耐用年數比較表

種 類	構 造 및 用 途	細 目	韓 國	日 本
建 物	철근콘크리트造 또는 鐵骨 철근콘크리트造에서 木骨 木骨造까지	工 場	10 ~ 15	7 ~ 40
		事 務 室	25 ~ 60	24 ~ 65
		호 텔	25 ~ 45	20 ~ 40
船 舶	銅船에서 木船까지		5 ~ 18	4 ~ 18
車 輛	運送事業用	트 릭	4 ~ 5	4 ~ 5
運 般 具	自動車	버 스	4 ~ 5	3
		택 시	4 ~ 5	3
機 械 裝 置	生糸製造設備		10	7 ~ 10
	木材 木製品 製造業 製材設備		10	8 ~ 12
	펄프紙 紙加工製品 製造業		12	9 ~ 12
	其他 製紙設備		12	9 ~ 12
	製鋼設備		14	12

### 3. 償却資産의 對象 範圍

現行法人稅法은 固定資産에 대해서 定義를 내리지 않고 그 資産에 대한 償却의 對象 與否만을 規定하여 놓고 있다. 따라서 償却資産이나 非償却資産이냐의 決定이 가장 基本的인 問題이며 이것이 바로 減價償却資産의 範圍에 관한 問題이다. 現行法人稅法施行令에서 規定하여 놓고 있는 減價償却對象이 되는 固定資産은 다음과 같다.<sup>12)</sup>

#### 1) 有形固定資産

- A. 建物 建物附屬設備 構築物
- B. 車輛 및 運搬具 工具 및 備品
- C. 船舶 및 航空機와 機械裝置

<sup>12)</sup> 法人稅法施行令 第 54 條.

## 2) 無形固定資產

無形固定資產은 具體的인 存在形態를 가지지 아니하면서 經營을 위하여 長期間 便益을 提供한다고 생각되는 擬制的 資產이다. 現行法人稅法上 規定된 減價償却對象 無形固定資產은 다음과 같다.

- A. 特許權 實用新案權 意匠權
- B. 商標權
- C. 鑛業權 漁業權
- D. 水利權 營業權
- E. 其他利用權

法人稅法上 無形固定資產의 種類와 耐用年數<sup>13)</sup>

種 類	內 用 年 數
特 許 權	10年
商 標 權	10年
意 匠 權	7年
實 用 新 案 權	5年
水 利 權	15年
漁 業 權	10年
鑛 業 權	20年(海底鑛物資源 開發權에 依한 採權은 10年) 또는 生産高比例法
專 用 側 線 利 用 權	25年
電氣가스供給施設利用權	15年
電氣電話專用施設利用權	20年
工業用水道施設利用權	15年

## 3) 生 物

企業이 保有하고 있는 生物中 事業用으로 提供할 目的으로 保有하는 것은 固定資產으로 된다. 牛馬 果樹等 生物이 減價償却資產이 될 수 있느냐에 관해서는 異論이 있지만 資產의 機能的 分類라는 觀點에서 본다면 投下된 資本을 回收한다는 面에서 이를 償却對象資產으로 보아도 別 問題가 없다고 보기 때문에 法人稅法에서는 이를 償却對象資產으로 規定하고 있다.

以上에서 法人稅法施行令 第54條에 規定된 償却對象資產을 說明 하였으며 따라서 本規定에 없는 資產을 償却對象資產이라고 볼 수 없는 것이다. 그러나 이것은 어디까지나 形式的 區分에 不過한 것이다. 問題는 稅法上 規定된 償却對象資產이라 할지라도 減價의 現狀이 생기지 않는 資產은 減價償却을 할 必要가 없는 것이다. 따라서 實際적으로 減價資產과 非償却資產을 區分하기 위한 基準을 定하는 問題는 여러가지 어려움이 있게 된다. 稅法上 減價

<sup>13)</sup> 法人稅法施行規則.

償却이 될려면 먼저 그 資産을 事業用으로 供하고 있으면서 時間의 經過와 함께 그 價値가 消耗되는 資産이어야 한다. 例를 들면 割賦買入資産의 경우 法人稅法施行規則 第34條에 依해 企業이 割賦 또는 延拂條件으로 그 代金の 清算 또는 所有權의 移轉與否에 不拘하고 法人 當該固定資産의 割賦價額 또는 延拂價額의 全額을 資産으로 計上하고 事業用으로 供할 경우에는 減價償却資産에 포함시키도록 하고 있다. 이때 割賦와 延拂條件으로 固定資産을 買入한 경우에는 그 購入代價外에 割賦期間中の 利子 相當額과 販賣者側의 代金回收을 위한 費用을 負擔하는 경우가 많은데 이 경우에 購入代價는 勿論이고 利子 및 費用相當額은 割賦買入資産의 取得價額에 包含시키는 것이 原則이다.<sup>14)</sup>

#### 4) 問題點

現行法人稅法에서는 減價償却의 對象이 되는 固定資産을 具體的으로 열거하여 形式的으로 減價償却資産과 非償却資産을 區分해 놓고 있다. 償却對象이 되는 固定資産中에는 牛馬를 포함한 動物과 果樹等 植物이 포함되어 있다. 牛馬 果樹等 生物이 減價償却對象資産이 될 수 있으나에 대해서는 減價償却資産으로 取扱하는 것은 資産의 機能的 分類라는 觀點에서 본다면 資本을 回收한다는 點에서는 이를 償却資産으로 보아도 問題가 없을 것으로 보기 때문이다. 그러나 牛馬 果樹가 一般 固定資産과는 같다고 볼 수 없으며 飼育과 管理를 위한 費用 問題등과 關連하여 基礎價額을 어떻게 決定하며 어느 時期부터 減價償却을 計算하여야 할 것이며 減價償却額을 計算하기 위한 要素라고 할 수 있는 使用 또는 收穫可能年數와 殘存價値 等の 問題가 있다.<sup>15)</sup>

또한 實際的側面에서 볼 때 耐用年數表에 記載된 資産이라도 營業의 用途에 供하지 않는 資産이나 營業의 用途에 供하고 있지만 所有權이 移轉되지 않아 財産目錄에 登錄되지 않은 割賦資産의 處理등의 問題들이다. 一般的으로 企業會計에서는 減價償却對象資産을 永久資産을 除外하고는 具體的으로 價値가 있는 거의 모든 有形固定資産을 對象으로 하고 있기 때문에 매우 廣範圍 하지만 法人稅法上的 減價償却對象資産은 너무나 그 範圍가 制限되어 있다고 볼 수 있다.

### 4. 減價償却費의 是否認額計算

#### 1) 固定資産의 償却範圍額의 計算

法人稅法上 減價償却費의 範圍額은 法定되어 있고 減價償却費 計上 與否는 企業의 任意에 달려 있기 때문에 企業이 減價償却費를 進혀 計上하지 않거나 償却範圍額에 未達하게 計上하는 경우가 있을 수 있으며 이 경우에 法定된 減價償却範圍額에 未達하거나 計上하지 아니한 金額을 減價償却費 是認不足額이라 한다. 反對로 企業의 減價償却額이 稅法上 減價償却額을

<sup>14)</sup> 例規(直稅 1234.21 ~ 940, 70.6.12)

<sup>15)</sup> 李東喜, 最新稅務會計(서울: 弘文館, 1981), p.360.

超過하여 償却費를 計上한 경우 그 超過한 減價償却費는 否認되어 損金不算入되고 이 否認된 金額을 減價償却否認額이라 한다. 여기에서 法定償却範圍額은 一般償却範圍額에 特別償却範圍額을 合한 金額을 말한다. 減價償却範圍額을 計算함에 있어서는 各事業年度마다 法人稅法 施行令 第54條의 各號別로 計算하게 되는데 第1號에는 各種 有形固定資產이 規定되어 있어 이것들은 그 減價償却費를 總體的으로 合算하여 計算될 수 있지만 第2號부터 第17號까지의 各種 無形固定資產은 各各 別途로 減價償却을 計算하고 各號間의 償却費 合算은 許用되지 않는다. 固定資產에 對한 減價償却 是否認計算은 各 事業年度마다 無形固定資產은 各資產別로 是否認計算하고 有形固定資產은 各資產을 그 資產別로 是否認計算한 合計金額에 의하여 是否認計算한다. 이와같이 計算한 金額에 是認不足額이 生길 때에는 이를 그후 事業年度의 償却否認額에 充當하지 못한다.<sup>16)</sup>

減價償却費는 法人稅標準率을 決定申告時에 申告書에 計上하여서는 認定되지 아니하며 財務諸表에 計上되어야 만이 認定이 可能한 것이다.

여기서 한가지 유의하여야 할 點은 是認不足額에 對한 移越追認의 혜택을 받고 있는 錄色 申告法人이 81年度 稅法改正에 따라 삭제되었다. 이와같이 是認不足額의 移越을 認定하지 않는 이유는 利益이 적게나는 事業年度에는 減價償却額을 未計上 또는 過少計上하고 利益이 많이 나는 事業年度에는 減價償却額을 過大計上하는 등 減價償却을 利益目的에 利用하는 것을 배제하기 위한 것이라고 볼 수 있다. 反面에 償却否認額은 法定償却範圍額을 超過하여 減價償却費를 計上한 경우에 이 金額은 損金否認되고 當期の 益金에 加算된다. 益金에 加算된다 함은 當期에 課稅標準에 算入되어 課稅된다는 것을 뜻하며 損金에서 否認 되었으므로 法人稅 課稅標準計算上 同 金額은 費用化되지 아니하고 企業의 社內에 留保處理 되는 것이다. 稅法에 의하면 上記와 같이 償却否認되어 益金에 算入되는 金額은 그 후의 事業年度에서 企業이 計算한 償却額이 稅法에 規定한 償却範圍額에 未達하는 金額을 限度로 하여 損金으로 追認한다.<sup>17)</sup> 追認한다 함은 前期의 金額이 損金이 된다는 뜻이 아니고 未償却殘額의 形態로 移越되는 否認額이 是認不足額과 相計되어 損金으로 變化되면서 未償却殘額이 是認不足額만큼 減少되는 것이다. 그런데 이와같이 減價償却費를 損金으로 認定해 주면서 是否認計算하는 것은 企業이 스스로 減價償却費를 損金으로 計上하였을 때 限하여 損金으로 認定해 주는 것이다. 그러나 當期에 減價償却을 하지 아니하였다 할지라도 前期에 減價償却費로 計上한 金額中 損金否認額이 있을 경우에는 當期에 減價償却範圍額을 限度로 하여 損金으로 認定하게 된다.

<sup>16)</sup> 法人稅法施行令 第54條.

<sup>17)</sup> 法人稅法施行令 第53條.

## 2) 評價資産과 讓渡資産의 償却是否認

## A. 評價資産의 償却是否認

法人稅法은 固定資産의 評價損에 대하여는 原則적으로 이를 認定하지 않으며 法人이 固定資産에 減價償却과 評價增을 併行하는 경우에는 먼저 減價償却을 한 후에 評價增을 한 것으로 보고 是否認計算하도록 規定하고 있다.<sup>18)</sup> 그리고 當期の 減價償却額 또는 前期까지의 減價償却額에 是否認이 있는 경우에 評價資産의 償却範圍額計算을 別途로 하여야 한다. 稅法에서는 法人이 固定資産을 評價增을 하였을 경우에 償却否認額은 評價增을 하였을 경우에 償却否認額은 評價增의 限度까지 益金에 算入된 것으로 보고 이를 益金에서 控除하고 評價增의 限度를 超過하는 金額이 있으면 그 後의 事業年度로 移越할 償却否認額으로 計算한다. 이 경우의 是認不足額은 이를 消滅計算한다.<sup>19)</sup>

다시 말해서 資産을 評價한 경우에는 當該 評價增한 資産에 對한 前事業年度까지 發生한 資産別償却否認額 또는 是認不足額을 法人帳簿上에 修正記入하여 自動적으로 評價差額에서 조정됨으로 評價增한 資産의 號別償却否認額은 前期末 償却否認額累計欄에서 消滅시키고 고려할 必要가 없게 된다.

## B. 讓渡資産의 償却是否認

當期에 處分한 資産에 대해서는 減價償却의 是認否認額이 있거나 否足額이 있거나를 不問하고 有形固定資産 減價償却是否認 明細書에서 제외하고 다음과 같이 處理한다. 첫째 固定資産을 讓渡한 경우에 各 號別로 計算한 金額에 是認不足額이 있었을 때에는 讓渡한 資産에 대해서 償却否認額을 消滅시키되 讓渡한 資産의 是認不足額은 各 號別로 計算한 不足額을 超過하는 部分이 있을 경우 이를 益金에 算入하도록 되어 있다. 둘째 固定資産을 讓渡한 경우에 各 號別로 計算한 金額에 償却否認額이 있을 때에는 讓渡한 資産에 對한 償却否認額은 各 號別로 償却否認額의 範圍內에서 이를 損金에 算入하고 讓渡한 資産에 對한 是認不足額은 이를 益金에 算入하도록 되어 있다.<sup>20)</sup> 즉 讓渡한 資産에 대한 償却否認額을 各 號別償却範圍內에서 損金으로 算入하지 아니하면 法人의 帳簿價額과 稅務上 帳簿價額은 償却否認額만큼 差異가 있으므로 法人의 讓渡差益에는 償却否認額이 다시 計上하게 되어 償却否認額을 前年度와 當期에 二重課稅되는 決果를 超來하는 것이다.

## 3) 擬制償却과 即時償却擬制의 償却是否認

## ① 擬制償却의 償却是否認

現行稅法施行令 第 55 條 2 의 規定에 의한 償却을 稅法上 減價償却의 擬制라고 한다. 여기서 「各事業年度の 所得에 대하여 法人稅가 免除되거나 減免되는 事業을 영위하는 法人」이라 함은 外資導入法 第 15 條 또는 租稅減免規制法의 規定에 의하여 法人稅가 免除되거나 減免되는

<sup>18)</sup> 法人稅法施行令 第 61 條.

<sup>19)</sup> 法人稅法施行令 第 62 條.

<sup>20)</sup> 法人稅法施行令 第 63 條.

事業을 營爲하는 法人을 말한다.<sup>21)</sup>

따라서 有形固定資産 減價償却 調整明細書上의 前期末擬制償却累計欄에 會社가 稅務上 償却範圍額보다 過少計上 하거나 損費를 전혀 計上하지 아니한 경우에는 그 不足額을 그 後의 事業年度의 減價償却範圍의 基礎될 資産에서 그 擬制償却額에 相當하는 金額을 控除한 殘額을 減價償却의 基礎價額으로 하여야 됨으로 本欄에 記入控除되어야 한다. 만약 再評價法에 의해서 再評價되었을 때 再評價對象資産에 대한 擬制償却累計額은 이를 消滅시킬 것이 아니라 前期末擬制償却累計欄에 記入하여 控除하는 것이 타당한 것이다.

#### ② 即時償却擬制의 償却是否認

改正된 法人稅法施行令 第 56 條에서는 即時償却의 擬制를 規定하여 놓고 있다. 이와같이 即時償却으로 擬制된 金額은 減價償却費의 一種이나 이와 區分表示하기 위하여 資本的 支出欄에 記入하여 未償却資産欄에 合算하여 減價償却 基礎價額을 算出하는 것이다.

即時償却이라 함은 固定資産의 買入에 따른 取得稅를 租稅公課로 損費處理한 경우라든가 固定資産에 對한 資本的 支出을 修繕費로 損費處理하는 경우 등을 말한다. 또한 固定資産의 原本에 加算할 建設資金에 대한 利子로써 建設이 完工된 分에 該當되는 金額은 이를 即時償却의 擬制로 取扱한다.<sup>22)</sup>

#### 4) 問題點

稅法에서는 減價償却費는 償却額을 損金에 計上하여야 만이 償却範圍額의 限度額內에서 損金에 算入되는 것이며 減價償却費의 計上與否는 企業의 任意에 맡기고 있기 때문에 企業이 計上한 減價償却費와 稅法이 規定한 減價償却範圍額과는 一致하지 않는 경우가 많다. 따라서 企業이 計上한 減價償却額이 法定償却範圍額을 超過하는 金額을 償却否認額이라 하며 法定償却範圍額에 未達하는 金額을 是認不足額이라고 한다. 償却否認額이 있을 때에는 그 後의 事業年度에 있어서의 償却是認不足額의 範圍內에서 損金에 追認되지만 是認不足額이 있는 경우에는 그 不足額을 原則적으로 未償却殘額의 形態로 移越될 뿐이고 다음 事業年度의 償却否認額에는 充當하지 못하도록 한다는 點에서 問題가 있다고 본다. 舊稅法에서는 綠色申告法人에 限하여 是認不足額에 對한 移越追認의 혜택을 주었는데 81 年度 稅法改正에서 完全히 削除되어 버렸다. 물론 移越追認이 企業의 利益調節手段 등으로 濫用될 우려가 있다고 하지만 業種의 特殊性이나 會計擔當者의 고의성 與否를 가리지 않고 一括적으로 否認하여 버린 것은 再考의 餘지가 있다고 본다.

또한 法人稅가 免除되거나 減免되는 企業이 減價償却을 하지 않았을 때는 擬制償却을 하게 되는데 前期末擬制償却額累計欄에 記入된 償却不足額은 一般的인 是認不足과는 달리 다음 事業年度의 否認額에 充當될 수도 없으며 減價償却이 不可能하게 되기 때문에 企業의 故意

<sup>21)</sup> 例規(直稅 1234, 21 ~ 192, 1974.2.15).

<sup>22)</sup> 例規(直稅 1234, 21 ~ 599, 71.4.9).



性 有無를 전혀 考慮하고 있지 않은 것이다.

## 5. 資本的支出과 收益的支出

### 1) 資本的支出과 收益的支出의 現況

一般적으로 資本的支出이란 當期支出의 効益이 當期間에만 그치지 아니하고 次期 以後에 까지 미칠 경우의 支出으로써 資產의 取得原價에 포함되는 것을 말하며 收益的支出이란 當期 支出의 効益이 當期만 그치고 次期 以後에까지 미치지 아니하는 경우의 支出으로써 當期的 收益에 對應되는 費用에 포함되는 것을 말한다.

그러나 實際問題로써 支出의 効益이 當期에 끝날 것인가 그렇지 않으면 次期 以後에 미칠 것인가 하는 것을 정확히 判斷한다는 것은 심히 어려운 問題이다.

헨드릭센(E.S. Hendriksen)에 의하면 當該固定資產의 支出에 대한 効益이 次期 以後에 까지 미치는 경우를 다음과 같이 區分하고 있다.<sup>23)</sup>

- ① 當該固定資產의 耐用年數를 크게 延長시키는 支出
- ② 當該固定資產의 價額을 크게 增加시키는 支出
- ③ 當該固定資產의 品質을 크게 向上시키는 支出

現行 法人稅法施行令 第57條에서는 資本的支出과 收益的支出에 관한 定義를 다음과 같이 내리고 있다. 資本的支出은 그 損金性이 當該年度에만 그치는 것이 아니라 次期 以後에 까지 미치는 것이기 때문에 支出된 金額을 當期費用으로 處理하는 것이 아니라 그 固定資產의 取得原價에 加算되어야 한다. 反對로 收益的支出은 그 支出이 이루어진 會計年度의 費用으로 處理하게 된다. 그러나 稅務會計에서 가장 問題로 되는 資本的支出은 增設의 경우보다는 改良이나 對替의 경우가 될 것이며 實務적으로는 金額을 基準으로 一定額 以上은<sup>24)</sup> 資本的支出이고 一定額 以下이면 收益的支出로 處理하는 등 混線이 많이 빚어지고 있다.

이들 두가지 支出은 그 區分에 따라 當期的 損益에 影響을 크게 미칠 수 있으므로 이러한 抽象的 基準만 가지고는 會計實務上 이를 明確히 適用하기가 困難하기 때문에 法人稅法施行令規則 第33條에서 比較的 詳細하게 列舉하고 區分을 明確히 하려고 하고 있지만 區分 基準이 주로 主觀的 價値判斷에 따라 달라지기 때문에 매우 어려운 것이다. 따라서 보다더 具體的인 事實에 의해서 補完되지 않으면 안된다고 생각된다.

### 2) 問題點

資本的支出과 收益的支出을 區分하는 問題는 會計理論上으로는 數學公式처럼 容易하게 解決할 수 있을런지 모르지만 會計實務上으로는 그렇게 간단하지 않은 것이다. 따라서 稅法에서는 區分基準을 比較的 詳細하게 規定하고 그 限界를 分明히 하려고 하였지만 稅務行政의

<sup>23)</sup> E.S. Hendriksen, Accounting Theory, 3rd edi.(HomeWood III : Richard D Irwin, Inc, 1977), p.374

<sup>24)</sup> 法人稅法施行令 第56條 第2項에 의하면 取得價額이 去末單位當 10萬圓 以上인것.

實務에서는 이를 둘러싸고 紛爭이 많은 것이다. 例를 들면 減價償却資産의 維持나 아니면 改良 增設이나에 따른 區分에 있어서도 改良費나 增設費가 資本的支出이 되는 것은 別로 問題가 없지만 維持費와 移轉費는 問題가 된다. 維持費는 當切의 性能을 維持하기 위한 費用이기 때문에 性能의 向上은 없어야 한다. 그러나 어떤 部分이 性能의 向上이고 어떤 部分이 性能의 維持인지를 區分하기 어려운 狀態에서 性能의 維持를 위한 費用은 收益의 支出로 하고 性能의 向上을 위한 것은 資本的支出로 處理한다는 것은 어려운 문제이다. 또한 工事內容이나 多様하기 때문에 이들 內容을 判定하여 統一的이고 一律的인 基準을 設定한다는 것도 어려운 일이다.

다음으로 建物이 火災로 因하여 復舊를 하는 경우에 災害로 인한 損失을 帳簿에서 完全히 削除한 後에 支出된 復舊費라면 資本的支出이겠지만 그 災害損失을 帳簿에 反映시키지 않은채 災害前의 帳簿價額을 그대로 두고 復舊費를 支出했다면 그 復舊費에는 元來의 狀態대로 還元하는 것 以上の 支出도 있을 것이므로 이의 區分이 어려운 것이다.

또한 固定資産에 資本的支出을 한 경우에는 實質的으로 그 耐用年數가 延長되는 것은 事實이나 實際로 使用可能期間의 測定이 不可能한 것이므로 우리나라 現行法人稅法은 耐用年數의 延長을 認定하고 있지 않지만 現在 그 金額만큼은 固定資産에 算入해서 減價償却을 하고 있을 뿐인데 算入된 固定資産에 대해서 耐用年數를 延長시키지 않고 當初의 耐用年數를 그대로 適用한다는 것은 實質的으로 資本的支出 本來의 目的과는 거리가 있다고 볼 수 있다.

建設의 경우에 있어서도 그 建設에 直接 使用된 物品의 金額은 쉽게 計算할 수 있지만 企業內의 業務費나 其他의 經費에 대해서 어디까지를 建設에 使用한 金額으로 보느냐도 資本的 支出을 決定하는데 問題가 될 것이다.

## 6. 特別償却制度

特別償却이란 一般的인 減價償却方法에 依하여 計算한 償却範圍額에 要件을 갖춘 企業의 固定資産에 對하여는 一定한 比率만큼을 加算하여 追加로 더 償却할 수 있도록 하는 減價償却을 말한다. 特別償却의 種類나 形態는 여러가지가 있으나 그 效果를 基準으로 하여 分類하면 割増償却 初年度特別償却 均等償却 및 加速償却 등으로 區分하는 것이 一般的이다. 이 중 우리나라 稅法이 認定하고 있는 것은 주로 割増償却에 該當하는 것이다. 이 割増償却에서는 一般償却費에다 一定比率를 곱한 金額을 追加的으로 償却할 수 있도록 許容되는 것인만큼 割増比率만을 調整하면 經濟政策目標에 맞추어 적절히 活用할 수 있으며 다른 나라에서도 널리 採擇되고 있는 方法이다.

稅法上 特別償却範圍額은 一般的인 減價償却範圍額에 一定率을 곱한 金額을 計上하게 되어 있으므로 償却對象의 資産 對象金額 配分基準 및 計算方法 등은 모두 一般的인 減價償却의 경우와 같은 것이다. 다만 特別償却은 一般償却과 달라서 擬制償却의 規定이 없기 때문에 課稅所得金額의 調節上 좋은 要素가 된다. 다시 말하면 特別償却으로 因하여 投下된 資本의 回

收를 早期에 達成할 수 있는 利點이 있을 뿐만 아니라 租稅를 輕減시켜 輕減된 租稅額 만큼 資金의 餘裕를 가져와 다른 곳에 有効하게 使用할 수도 있는 것이다.

特別償却은 法人稅法과 租稅減免規制法上으로 特定産業의 特定資産에 대하여서만 可能하도록 規定하여 놓고 있다.

### 1) 法人稅法上 特別償却

現行法人稅法에서는 다음과 같은 要件과 範圍를 充足시키는 法人에 限해서만 特別償却制度를 認定하고 있다. 그렇지만 特別償却의 要件에 該當되는 法人이라고 할지라도 特別償却範圍內의 金額을 法人이 스스로 損金處理한 경우에 限하여 法人의 所得金額時 이의 損金算入을 認定하는 것이다.

#### ① 鑛業 또는 製造業의 機械設備

各事業年度에 있어서 年平均 每日 12時間 以上 使用된 것에 限하여 當該事業年度의 償却範圍額의 100분의 20에 相當하는 特別償却額을 減價償却費로 計上할 수 있고<sup>25)</sup> 當該法人이 各事業年度 終了日로부터 15日 以內에 特別償却 承認申請書를 所管稅務署에 提出하여 承認을 얻어야 한다.<sup>26)</sup>

#### ② 建設費의 重機械裝備

國土建設事業에 直接 使用하는 重機械로 重機械管理法 第3條에 의하여 主務官廳에 登錄된 것으로 各事業年度에 있어서 年平均 每日 12時間 以上 使用된 것을 그 事業을 發注한 管署의 長이 確認한 것에 限하여 當該事業年度의 償却範圍額에 100분의 20에 相當하는 特別償却을 加算한 金額을 減價償却費로 損金에 算入할 수 있다.<sup>27)</sup>

#### ③ 에너지節約施設 事業用 固定資産

에너지 利用合理化法에 規定하는 에너지 節約施設에 대하여 普通償却範圍額에 100분의 10에 相當하는 特別減價償却費를 減價償却費로써 損金에 算入할 수 있다.<sup>28)</sup>

#### ④ 國產機資材에 依한 事業用 固定資産

法人이 事業用 固定資産의 建設 또는 施設을 着手하는 경우에 國產機械와 資材를 使用하여 施設한 事業用 建物 建物附屬設備 또는 構築物에 있어서는 總資材費에 對한 國產資材費의 比率이 60%以上 機械에 있어서는 機械單位別로 國產機械의 使用比率이 60%以上인 것에 對하는 特別償却을 할 수 있다.<sup>29)</sup>

租稅減免規制法 特別減價償却에 관한 內容은 紙面關係로 省略키로 한다.

<sup>25)</sup> 法人稅法施行令 第51條 第12項 第1號.

<sup>26)</sup> 法人稅法施行令 第51條 第32項.

<sup>27)</sup> 法人稅法施行令 第51條 第1項 第2號.

<sup>28)</sup> 法人稅法施行令 第51條 第1項 第4號.

<sup>29)</sup> 法人稅法施行令 第51條 第1項 第6號의 2.

## 2) 問題點

特別償却이란 稅務會計 特有的 制度로서 企業會計에서 말하는 特別減價償却費와는 內容이 서로 다른 것이다.

現行法人稅法과 租稅減免規制法에서 規定한 特別償却制度는 企業設備을 近代化하고 輸出産業과 中小企業의 保護育成 및 科學技術振興의 促進等の 租稅政策인 面을 主된 內容으로 하고 있으나 여기엔 몇가지 問題가 있다.

① 現行稅法에서는 特別償却의 對象이 되는 資產은 事業에 直接 使用되는 固定資產으로 制限되어 있으며 適用對象企業도 限定되어 業種別 資產別로 均衡을 잃고 있다. 美國이나 西獨等 先進諸國에서는 住宅建物과 그 附屬設備에 대해서도 認定되며 對象企業도 制限이 적음을 볼 수 있다.

② 우리나라 中小企業은 自己資本의 不足 및 銀行貸出等の 困難으로 舊施設의 代替나 新設備投資에 社債의 利用率이 높은 것은 널리 알려진 事實이다. 또한 中小企業이 우리 國民經濟에 沾하고 있는 比重을 감안할 때 特別減價償却率이 낮다.

③ 美國 ADR 制度에 의한 減價償却 自由化制度나 西獨의 納稅者 實際利用年數에 의한 耐用年數의 決定等과 같이 先進諸國에 比해서 現行稅法의 耐用年數는 長期이며 耐用年數의 合理的 決定은 特別償却은 勿論이고 減價償却의 根本的 問題와도 관련이 깊은 것이다.

④ 特別償却制度和 관련하여 이의 適正한 會計處理方法에 관한 問題이다. 會計實務界에 從事하고 있는 大部分의 公認會計士들은 現行稅法上的 特別減價償却費를 製造原價에 算入할 것을 主張하고 있는데 반하여 이의 製造原價 算入을 部分的으로 反對하고 있다.

## V. 法人稅法上的 減價償却制度의 改善되어야 할點

### 1. 減價償却方法 및 償却對象資產의 改善

會計學上 減價償却의 方法은 多樣하며 어떤 方法을 選擇하여 償却하는 企業의 自由이다. 그러나 稅法에서는 定額法 定率法 生産高比例法만을 提示하고 있기 때문에 企業을 너무 束縛한다는 面이 없지 않다고 할 것이나 그렇다고 해서 企業이 自由로이 어떤 償却方法이든 마음대로 擇할 수 있도록 無制限으로 開放할 수도 없는 일이다. 따라서 다음과 같은 方向으로 改善하는 것이 바람직하다고 본다.

첫째 企業이 稅法上的 償却方法 以外の 方法으로 減價償却을 하였을 경우에만 그 償却限度額을 定하는 方法

둘째 償却方法을 完全히 開放하는 同時에 그 限度額에만 制限을 두는 方法이다. 즉 企業이 如何한 方法으로 償却을 해도 無放하며 다만 그 償却額은 稅務會計上 一定限度額을 넘을 수 없는 것으로 定하는 方法

셋째 法人稅法上 提示되어 있는 定額法 定率法 生産量比例法 以外에 年數合計法이나 代置法等의 償却方法을 追加시켜 減價償却費의 計算方法을 모든 企業들이 自律的으로 採擇할 수 있도록 調整하는 方法이다.

다음으로 償却對象資産의 問題로써 西獨의 경우에는 經濟的으로 보아 1年以上의 耐用年數를 가진 固定資産에 屬하는 經濟財를 減價償却對象資産으로 하며 美國의 경우에도 償却對象이 되는 資産은 事業用에 提供되는 資産과 所得을 얻을 目的으로 保有하는 資産에 限하도록 하고 있어 우리나라 보다 그 範圍가 擴大되어 있는 것을 알 수 있다. 또한 營業用에 提供하고 있으나 所有權이 移轉되지 않아 財産目錄에 登載되지 않는 割賦資産에 대해서는 賦拂納入金에 따라 償却額을 定할 것이 아니라 購入契約金額 또는 取得決定總額에 대하여 減價償却하도록 이를 制度化 하여야 할 것이며 牛馬나 果樹에 대해서도 애매한 部分은 具體的인 明文化가 있어야 할 것이다.

## 2. 耐用年數와 殘存價格의 再調整

現行稅法上 耐用年數의 推定은 資産別 用度別로 區分하여 이를 획일적으로 規定하고 있으며 企業의 任意的 推定을 不許하고 있다. 그러나 이러한 規定이 實際上 企業의 實情에 따른 適正한 期間損益計算을 기할 수가 있을런지는 의문이므로 어느 程度 耐用年數短縮이나 稅務當局의 承認을 條件으로 하여 企業의 自主的 判斷을 認定하여 주는 것이 바람직하다.

獨逸의 경우에는 耐用年數는 稅法上의 內規를 基準으로 當該企業과 稅務當局間에 合議에 의하여 耐用年數가 決定되며 日本의 경우에는 耐用年數의 短縮規定을 두어 企業이 所有한 償却對象資産이 特別한 事由로 인해 그 使用可能期間이 法定耐用年數보다 현저히 짧아진 경우에는 稅務署長의 承認을 얻어 耐用年數를 短縮하여 그 償却範圍額을 計算할 수 있도록 되어 있다. 우리나라의 法定耐用年數는 日本에 比하여 比較的 長期로 規定되어 있다. 耐用年數의 調整은 우선 機械裝置와 建物等에 대해 集中的으로 이루어져야 한다고 생각된다. 또한 現行稅法上 耐用年數決定에 있어서 特殊한 것은 ① 中古資産의 取得 ② 資産再評價 ③ 資本的支出이 있다. 中古資産의 取得이나 資産再評價에 대해서는 法人稅法施行令 第59條에서 그 資産의 殘存耐用年數에 經過年數의 40%에 相當하는 年數를 加算한 것을 殘存耐用年數로 하도록 規定하고 있으나 資本的支出에 대해서는 區分基準만을 定하여 놓고 있을 뿐<sup>30)</sup> 이고 具體的으로 資本的支出로 因한 耐用年數의 延長을 어떻게 計算할 것인가는 明文이 없으므로 實務上 問題가 提起되어 이에 대한 計算方法이 明文化되어야 할 것으로 생각된다.

殘存價額에 대해서는 現行稅法上 有形固定資産은 取得價額의 10%로 되어 있다. 그러나

<sup>30)</sup> 法人稅法施行令 第57條.

殘存價額이란 價却하는 資産을 廢棄處分할 때에 回收할 수 있으리라고 豫상되는 金額으로 解釋되므로 現行 稅法이 定한 一律的 規制는 不合理한 것이다. 따라서 實際 廢棄時點의 價値를 求하여 個別的으로 分類하여 規定하기는 困難하다 할지라도 極히 差異가 있는 部分은 이를 類型別로 大別해서라도 實質的인 殘存價額에 接近하도록 改善할 必要가 있다.

### 3. 減價價却過 不足의 會計處理

現行稅法에서는 減價價却費의 計上 여부는 企業의 任意에 달려 있으며 價却額을 損金에 計上하였을 경우에 限하여 限度額 內에서 損金에 算入되는 것이다. 따라서 企業이 實際로 計上한 減價價却費는 稅法上的 價却範圍額에 未達 또는 超過하여 計上한 경우가 있을 수 있다. 超過한 金額은 損金에 算入하지 않고 益金에 加算되는 동시에 同金額만큼 留保로 處理하게 된다. 따라서 價却否認額은 다음 事業年度에 當該資産의 帳簿價額에 合算되어 價却範圍額을 計算하게 되는 것이다. 反對로 未達하는 金額은 어디까지나 當期事業年度에 그치고 消滅 計算되기 때문에 次期 以後의 事業年度에서는 損金으로 認定되지 않는다. 그렇다고 해서 價却不足額이 減價對象에서 除外되는 것은 아니며 그만큼 未價却額이 많이 남게 되므로 實質的으로 耐用年數의 延長과 같은 決果를 가져 온다.

企業會計에서는 前年度의 過小價却을 調整하기 위해서 次年度에 過大價却을 할 수 있겠지만 이것은 어디까지나 보편적인 타당성을 가지고 있는 것은 아니다. 企業會計上으로는 過大價却也 過小價却也 아닌 一般價却만 認定되는 것이며 그 以外는 어떤 價却也 이를 否認할 수 밖에 없다. 따라서 減價價却過 不足分の 會計處理는 극히 우연한 會計處理의 失手에 의하고 無故意性이 뚜렷한 경우에만 次年度에 過大 또는 過小 價却할 수 있도록 하여야 하며 稅務會計上 過大價却에 대한 費用否認規定은 次年度의 過小價却에 依해 補完내지 再調整될 수 있도록 警告 또는 注意를 환기시키는 程度에 머물러야 하며 이에 대한 稅額追徵措置는 없애야 할 것이다. 또 過小價却에 대해서는 無故意性이 分明하고 失手に 依한 것이 뚜렷한 경우에만 이를 次期 年度の 過大價却에 의해 追認토록 하고 그렇지 않은 경우에는 追認치 않도록 하는 것이 타당할 것이다.

### 4. 特別價却制度의 補完

特別價却制度는 企業設備의 改善 投下資本의 早期回收 基幹産業의 育成 中小企業 및 輸出産業의 保護育成等 政策目標 達成을 위한 稅務會計 特有的 制度로써 租稅政策의 目標達成에 適合하게 만들어졌다. 이처럼 特別減價價却制度가 租稅政策的 目標를 指向하고 있다 할지라도 그것은 곧 特別價却을 통한 企業의 自己金融機能을 強化시킨다는 制度的 效果를 極大化하여 稅를 통한 産業政策的 目標達成이 同時的으로 指向되고 있음을 指摘할 수 있다.

오늘날 企業의 環境은 貨幣價値의 變動 技術革新 國際競爭力의 強化등에 의해서 急變하

고 있다. 따라서 固定資産의 比重은 날로 增大되고 있으며 그 結果 投下資本의 早期回收는 물론 設備의 更新 擴張에 따른 資金調達方法을 解決하는 것은 重大한 問題가 아닐 수 없다. 그러나 우리나라 現實에 있어서 資本市場의 침체로 直接金融方法에 의한 資金調達도 어렵고 高金利化 現狀 때문에 金融費의 負擔이 높은 것을 감안 할 때 特別償却은 매우 重要하다. 그러나 現行稅法上 規定하고 있는 特別償却制度를 보면 特殊한 경우에만 認定하고 있기 때문에 本來의 意義와 目的을 達成하기 어렵다고 보여진다. 따라서 몇가지의 改善 方案을 提示해 보기로 한다.

① 特別償却對象資産과 對象企業의 範圍를 擴張하여야 한다는 것이다. 現行 우리나라 稅法에는 償却對象資産을 事業에 直接使用하는 固定資産으로 局限하고 있으나 이를 모든 事業設備에 適用할 수 있도록 그 範圍를 擴大 實施하여야 한다는 것이다. 對象企業도 特定 產業에 局限되어 事實上 그 惠擇을 받는 企業은 小數에 不過하고 그것도 大企業에 편중된 감마저 있어 그 範圍를 擴大 適用하여야 한다는 것이다.

② 特別償却率을 增大시켜야 한다는 것이다. 現行 稅法의 特別償却 範圍額은 一般償却範圍額에 一定率을 加算하여 償却할 수 있도록 하는 割増償却을 주로 認定하고 있으나 先進國의 경우에는 取得原價에 對한 初年度 特別償却등의 早期高率償却法을 많이 採擇하고 있는 點과 比較해 볼 때 상당한 差異가 있어 우리도 이러한 方法의 導入이 바람직하다고 본다.

③ 우리나라의 中小企業은 技術의 낙후 施設과 資本의 貧弱等 어려운 與件下에 있는 점을 考慮하여 볼 때 이의 育成을 爲한 보다 積極的인 特別償却制度의 改善이 必要하다고 본다.

④ 公害防止施設 및 廢棄物再生處理施設에 對한 特別償却의 認定이다. 公害問題는 重要한 社會問題로 登場되어 있다. 日本의 경우에는 初年度에 取得價額의 2分の1의 特別償却을 實施하고 있으며 美國의 경우에는 60個月 特別償却을 認定하고 있는 點을 감안할 때 우리나라 稅法도 이러한 方向으로 補完되어야 할 것이다.

## VI. 結 論

法人稅法上の 減價償却制度和 企業會計上の 減價償却制度를 比較考察하여 보았다.

오늘날 우리나라의 企業은 急速한 經濟成長과 技術革新에 의하여 經營規模가 巨大化하고 固定資産의 投資가 增大함에 따라서 投下資本을 適期에 回收하고 新施設이나 設備를 投資財源의 확보라는 면에서 固定資産에 對한 減價償却의 重要性이 더욱 增大되고 있다.

그러나 稅法에서는 企業會計에서 計算한 減價償却費를 否認하는 事例가 적지 않으며 固定資産의 耐用年數와 定率等을 規定하여 놓고 이를 따르도록 強要하고 있어 大部分의 企業에서

는 減價償却을 適正償却 또는 法定償却 以下로 償却하는 경우가 많으며 減價償却을 期間損益의 調節手段으로 利用하는 일이 허다하여 그 結果 企業의 公表損益은 眞實性を 期待할 수 없으며 財務構造 또한 弱化되어 減價償却의 自己金融機能이 喪失되고 있는 것이다. 그 原因은 企業會計上 減價償却에 관한 標準計算方法 등이 없어서 모든 企業이 法人稅法上的 規定에 의한 減價償却을 하고 있기 때문이다.

이러한 問題들을 解決하기 위해서는 먼저 企業會計에서는 減價償却에 관한 標準方法等を 例示하고 稅務會計에서는 稅法上的 減價償却에 관한 規定들을 企業會計에 一任하는 自由償却 制度나 固定資産의 耐用年數와 償却方法을 稅務當局의 承認條件으로 企業이 自主적으로 決定할 수 있는 自主償却制度를 導入하는 것이 바람직하다고 생각된다.

### 參 考 文 獻

1. 徐昌奎：“減價償却計算의 三大要素”，서울, 月刊經營 4月號, (1980)
2. 李東喜：最新稅務會計, 弘文館, 서울(1981)
3. 李相穆：企業會計原則 및 財務諸表規則解說, 韓國稅經協會(1985)
4. 李正浩：現代會計理論, 서울, 經文社(1987)
5. 鄭宇永：新會計學, 서울, 博英社(1987)
6. 趙益淳：現代會計學, 서울, 博英社(1985)
7. E.S. Hendersen : Accounting Theory 3rd ed, (1977)
8. J.A.S. Schmidt : Kalation und preispolitik oberursee (1940)
9. T.H. Sanders, H.R. Hatfield and U. Moors : Astatement of Accounting principles New York (1938)



## A study on the depreciation system

Tae Chong Chung

Dept, of Health Administration

Kwangju Health Junior College

### > Abstract <

As economic development has led, enterprises to a large and increased the investment of fixed captial contionously, the depreciation problen has its significance from the view point of withdrawing invested captials in we time and maintaing invested vesources for the new facilities.

In korea, however, all undertaking depend on the present fax law because there isn't a conrete method about the enterprise in the depreciation system.

When the supply of a source of revenue for the fixed captial in the enterpricse is emphasied now, the rule of fax law deceases willingness to invest the fixed captialof the enterpwise.

So we Can't expect the turth on public loss and. gain of it.

To solve this problems, the introduction of auto depreciation system can be suggested with undertakings can solve automatically on condition that fax authorities admits service life of the fixed captial and depreciation method.

But if the in Hrodaction of this system is lifficult actually, the following plans are required here ;Frist by the application of enterprize the service life can be reduced.

Second, by classifying salvage value largely in type we can make it apprach to the substantial residual.

Third, besides three depreiation methods of corporation fax law the enterprise can be free in its choice and application by adding sun of years digits method.

Fourth, in the special depreciation, in the case the supplement of present general depreciation system Can't be easy actually the orginal purpose of the depreciation Should be accomplished, by magnifying special depreciation.

---

As in this field there are so many problems not to solve, a great deal of studies and examinations will be needed more and more in the future.