

内部研究用 資料

外國의 減價償却制度

外國의 減價償却制度

— 영국·서독·프랑스 —

1994. 4

1994. 4

韓國租稅研究院

韓國租稅研究院

內部研究用 資料

外國의 減價償却制度

— 영국·서독·프랑스 —

이 자료는 日本稅務研究所에서 발간한 日稅研論集 5편 「減價償却制度」 중 일부를 번역한 것이다. 영국 및 서독은 森川八洲男 明治大學 教授가, 프랑스는 野村健太郎 神石商科大學 教授가 집필하였다.

韓國租稅研究院

目 次

第 1 章 英 國	3
I. 英國 資本控除制度의 基礎	5
1. 課稅所得의 計算方法	5
2. 資本控除의 諸形態	6
3. 資本控除 關聯法令	9
II. 資本控除制度의 內容(1)－資本控除의 構造	10
1. 控除對象 資產	10
2. 償却率	11
III. 資本控除制度의 內容(2)－各種 資產 資本控除의 體制	16
1. 産業用 建物·構築物	16
2. 機械設備	21
3. 其他 固定資產	26
IV. 英國 資產控除制度의 特質과 問題點	29
第 2 章 西 獨	33
I. 西獨 減價償却制度의 基礎	35
1. 所得稅制과 減價償却 規定	35
2. 稅法上 減價償却의 諸形態	36
3. 基準性의 原則과 商法上의 評價規定	39
II. 計劃的 減價償却의 構造	41
1. 普通償却	41
2. 實體減耗償却	52

III. 計劃外 減價償却體制	53
1. 臨時償却	53
2. 部分價值償却	55
IV. 特別償却體制	56
1. 特別償却의 두 形態	56
2. 特別償却의 種類	57
3. 特別償却의 適用要件	61
V. 西獨 減價償却稅制의 特質	62
第3章 프랑스	67
I. 減價償却의 意義	69
II. 會計處理	71
III. 償却率·償却期間	73
IV. 線形償却	78
V. 遞減償却	79
1. 指數法	80
2. 級數法	82
3. 遞減償却과 稅制	82
4. 遞減償却과 臨時償却	83
VI. 遞增償却	86
VII. 特別償却	87
VIII. 減價償却과 減價充當金	93
IX. 移延償却	95
X. 機能的 減價償却	96
XI. 組織費의 償却	97
XII. 資本償却	99

第 1 章 英 國

I. 英國 資本控除制度的 基礎

1. 課稅所得의 計算方法

英國稅制¹⁾에서 法人의 課稅所得은 所得稅法上의 各 schedule*별로 計算된 所得의 合計額에 capital gain을 加算한 것에서 各 所得에 관련된 必要經費 내지 損失控除를 뺀 差額이며 그 중에서도 특히 重要的 것은 事業所得 (schedule D 第1種)이다.

* 所得稅法上, 所得은 그 源泉에 따라 다음의 6가지의 schedule로 나눌 수 있다.

schedule A 不動產所得

schedule B 山林所得

schedule C 公債利子

schedule D

第1種 事業所得

第2種 自由職業所得

第3種 利子, 年金 等

第4種 外國證券으로부터의 利子

第5種 外國에 있는 財産으로부터의 所得

第6種 其他所得

schedule E 給與所得

schedule F 英國 居住法人으로부터의 受取配當

여기서, 事業所得의 計算方法과 減價償却의 關係에 대해 살펴보자.

事業所得은 各 事業年度의 總事業收入(益金)에서 所定의 必要經費 내지 損失控除(損金)를 차감하여 計算하나, 그 計算은 通常 會計原則(accounting principles)에 準據하여 作成된 財務諸表上의 利益을 基礎로 그것에 事業

1) 영국 稅制 全體에 대해서는 다음의 文獻 參照. Butterworths, *UK Tax Guide 1984~85*, edited by John Tiley, 3rd edition, 1984 ; Eric L. Harvey, *Tolley's Income Tax, 1984~85*, 69th edition, 1984. 日本公認會計士協會編 「各國의 租稅制度의 解説—主要 10個國의 稅制의 實態—」 (1984年)의 第3章. Author Young Consulting編, 『海外投資實務 hand book』(1986年) 第8章.

所得에 관한 損金控除의 諸規定에 따라 稅法上 必要한 調整計算을 하는 形式을 취하고 있다.

이 경우, 어떤 支出項目이 損金에 算入되기 위해서는 일반적으로 다음의 2가지 要件이 만족되어야 한다.

(1) 資本的 支出(capital expenditure)이 아닐 것

(2) 오로지 事業目的을 위해 발생한 것일 것

資本的 支出에 대해서는 損金算入이 認定되지 않는 대신에 減價償却費가 計上된다. 그러나 會計原則에 準據하여 財務諸表에 計上된 減價償却費는 事業所得의 計算上 損金으로 取扱하는 것이 認定되지 않고 그 대신에 稅法上에는 「資本控除」라는 獨自的인 制度가 採用되고 있다²⁾.

이와 같이 영국의 減價償却制度의 한 特徵은 企業會計上の 減價償却과 稅法上の 그것과는 明確하게 峻別되어 있다는 것이다.

2. 資本控除의 諸形態

영국 稅法上, 「資本控除」(capital allowances)는 다음과 같이 定義된다.

「資本控除(差額賦課)란 課稅所得을 算定함에 있어서, (所得稅法) schedule D下에서 課稅된 事業, 自由職業, 雇傭…… 등의 利益 등으로부터의 控除(그것에의 附加)이다³⁾」. 「所得稅 目的을 위해서 대개의 資本控除는 課稅額에서 控除되고, 財務諸表上の 費用으로는 取扱되지 않는다(CAA 1968, 70條; FA1971, 48條 4項). 法人稅 目的을 위해서 資本控除는 그것이 관련된 會計期間의 事業費用(trading expenses)으로 取扱된다(CAA 1968, 73條; FA1971, 48條 4項)⁴⁾」.

2) 이것에 대해서도 前記 (1)의 文獻을 參照할 것.

3), 4) E.L. Harvey, *op. cit.*, p. 74.

稅法上, 資本控除에는 다음의 4가지 形態 내지 方法이 있다고 할 수 있다⁵⁾.

(1) 償却控除(writing-down allowances)

이것은 事業用 資産에 對해 每年 適用되는 通常的인 控除이며, 年次控除 또는 年次償却(annual allowance)이라고도 한다. 따라서 이것은 소위 「普通償却」(ordinary depreciation)에 相當하는 것이다. 償却控除의 基礎價格은 當該 資産의 取得에 관련된 資本的 支出, 즉 取得原價의 總額이다. 또, 償却控除는 一般的으로 當該 資産이 事業用으로 쓰여진 때부터 開始되나 機械設備에 대해서는 1985年 財政法에 의해 當該 支出이 생긴 날부터 開始할 수 있도록 되었다.

償却控除의 方法으로는 一般的으로 定額法(straight-line method)과 定率法(reducing balance method)이 利用된다. 그 중에 定額法은 주로 工業用 建物を 비롯해, 農業用 및 林業用 建物, 適格호텔 등의 建物에 適用되고 定率法은 特히 機械設備나 乘用車에 適用되는 외에 最近에는 特許權이나 노하우 등의 無形資産에도 適用된다.

이들 외에도, 特殊한 資産에 適用되는 것으로 生産高比例法(鑛山·油井用設備 등에 適用된다) 및 取替法(소위 取替資産에 適用된다)을 들 수 있다. 또 鑛山, 油井, 기타 減耗性 資産에 대해서는 減耗償却이 이루어진다.

(2) 初期控除(initial allowances)

이것은 該當하는 資本的 支出이 생긴 年度에 限해서 適用되며 그 一定比率

5) A. H. Taylor, *Taxation Simplified: The Essentials of Personal and Business Taxes*, 74th edition, 1986, p. 57.

을 上記의 償却控除 외에 特別히 償却(控除)하는 것을 許容한 것이다. 따라서, 이것은 特別償却의 性質을 가지며 그 點에서 償却控除과 다르다. 初期控除는 1945年 所得稅法에 의해 導入되었으나 當初 控除率은 産業用 建物에 대해서는 10%, 또 機械設備에 대해서는 20%였다. 그후 이 비율은 가끔 變更되었고, 1981年 財政法에 의해 工業用 建物에 대해서는 75%에 達했다. 또 이것은 機械設備에 대해서는 1971年 財政法에 의해 다음의 初年度控除로 대체되었다. 그러나 1984年 財政法에 의해 段階적으로 廢止되게 되었다⁶⁾.

(3) 初年度控除(first year allowances)

이것은 1971年 財政法에 의해 특히 機械設備에 대하여 許容된 것으로 當該 資本的 支出의 一定比率을 그 支出年度에 特別히 償却(控除)하는 것을 容認한 것이다. 當初, 控除率은 60%였으나, 1972年 財政法에는 100%로 되었다. 이 控除는 그것이 適用된 年度에는 償却控除를 適用할 수 없다는 點에서 上記의 初期控除와 다르다.

그러나 이것도 1984年 財政法에 의해 段階적으로 廢止되었다.

(4) 差額控除·差額賦課(balancing allowances and balancing charges)

이 措置는 資本的 資産(固定資産)이 賣却, 廢棄處分 또는 災害 등으로 破壞된 年度에 適用되는 것으로 그 目的은 특히 賣却收入 等の 控除 後에 當該 資産의 純原價에 相當하는 金額이 課稅所得의 計算上 損金으로 控除될 수 있도록 保證하는 것에 있다고 할 수 있다. 만약 賣却收入이 當該 資産의 取得原價에서 지금까지의 資本控除累計額을 뺀 金額, 즉 未償却殘高보다도 작을 때는 그 差額을 差額控除로 計上하는 것이 인정되나 그 反對로 賣却收

6) John W. Shock, *Capital Allowances*, 2nd edition, 1984, p. 37.

入이 未償却殘高보다 큰 경우에는 그 差額は 差額賦課로서 課稅所得에 加算하게 된다. 만약 賣却收入이 當該 資産의 取得原價보다 큰 경우에 그 差額は capital gain으로 取扱된다⁷⁾.

이와 같이 영국에서는 資本的 資産의 賣却收入과 그 未償却殘高와의 差額에 관련된 差額控除와 差額賦課, 보다 嚴密히 말하면 差額控除가 資本控除의 한 形態에 포함되는 것이다.

또, 이들 이외에 1954년에 創設된 「投資控除」(investment allowance) — 이것은 一定한 産業用 建物 및 機械設備에 대해 取得原價의 一定比率(10%~20%)을 當該 資産의 取得年度에 課稅所得에서의 控除을 許容하였으나 1966年 産業開發法에 의해 原則적으로 廢止되었다 — 가 一部 殘存한 경우이다.

3. 資本控除 關係法令

영국 稅制에서의 資本控除 規定은 1984年 財政法에 의한 大幅的인 改正以前에는 주로 1968年 資本控除法(Capital Allowances Act 1968 : 通常 CAA 1968로 略稱), 1971年 財政法(Finance Act 1971 : 通常 FA 1971로 略稱, 以下 同一) 및 1980年 財政法(Finance Act 1980) 등에 정해져 있었으나 1984年의 大幅的인 改正 後에는 그것에 더하여, 1984年 財政法(Finance Act 1984) 및 그에 이은 1985年 財政法(Finance Act 1985) 등에도 關聯 規定이 設定되어 있다.

더욱이 관습법(common law)의 母國인 英國에서는 一般的으로 判例法(case law)에 準據하는 바가 많으며, 이것은 물론 資本控除問題에도 그대로

7) 이것에 대해서는 다음의 文獻 參照. A. H. Taylor, *op. cit.*, p. 59; Butterworths, *op. cit.*, p. 298; H. G. S. Plunket and C. A. Newport, *Income Tax*, 29th edition, 1961, pp. 64~65.

적용되어 註釋書에도 많은 判例가 인용되어 있다.

以上の 여러 가지 사항을 분명히 한 다음에 영국 資本控除制度의 內容에 대해 考察하기로 한다.

Ⅱ. 資本控除制度의 內容(1)

— 資本控除의 構造 —

1. 控除對象 資産

영국 稅制에서 資本控除의 對象이 되는 資産은 다음과 같다⁸⁾.

- (1) 産業用 建物 및 構築物
- (2) 機械 및 設備(自動車, 船舶, 計器·備品을 포함)
- (3) 鑛山, 油井 및 기타 減耗性 鑛床
- (4) 浚渫(dredging)
- (5) 農業用·林業用 土地 및 建物
- (6) 科學研究支出
- (7) 特許權 및 노하우
- (8) 其 他

또한 이들 중 (1)과 關聯하여 商業用·管理用 建物[事務所 建物, 小賣店鋪, show room, 호텔(단 「適格호텔」은 제외), 住宅 등을 除外]은 資本控除의 對象이 되지 않는다⁹⁾. 또 (7)과 關聯하여 같은 無形固定資産에 屬하는 것으로 營業權이나 商標權은 資本控除對象 資産에 포함되지 않는다.

8) *Halsbury's Laws of England*, 4th edition, vol. 23, 1978, p. 267.

9) *Halsbury's Laws of England*, p. 280; J. W. Shock, *op. cit.*, p. 114.

上記 (1)~(8)에 든 諸資産에 대한 支出이 資本控除의 資格을 갖기 위해서는 특히 다음의 2가지 條件이 滿足되어야 한다¹⁰⁾.

(1) 當該 支出이 資本的 支出일 것

(2) 當該 支出이 事業目的을 위해 使用되어질(또는 建物の 경우에는 占有에 쓰여질) 資産의 準備에 關連하여 생긴 것일 것

따라서 當該 資産의 取得에 關連된 資本的 支出, 즉 取得原價가 資本控除의 基礎價額이 된다.

2. 償却率

영국 稅法에는 各 資産 그룹별로 控除方法(償却方法)과 控除率(償却率)이 定해져 있으며 그 內容 중 産業用 建物·構築物과 機械設備에 대해 소개하면 다음과 같다.

(1) 産業用 建物·構築物

우선 産業用 建物·構築物の 償却方法과 償却率을 나타내면 <表1>과 같다.

이 <表1>에서 産業用 建物·構築物の 償却에 關하여 특히 다음의 2가지 점이 分명해진다. 즉 첫째, 初期控除率은 1966年 財政法에서는 取得原價의 15%이던 것이 1970年 財政法에서는 30%로, 72年 40%, 74年 50%로 漸增하여 81년에는 75%에 達했으나 84年 財政法에 의해 段階적으로 廢止되고, 특히 86年 4月 1日 以後의 支出에 대해서는 全廢하게 되었다. 둘째, 償却控除에 대해서는 62年 以來 一貫되게 定額法 年 4%의 償却率이 採用되고 있다.

10) J. W. Shock, *op. cit.*, p. 27.

〈表1〉 産業用 建物·構築物에 관련된 資本控除

아래날짜 以後 에 생긴 支出	初期控除 (%)	償 却 控 除		適 用 條 項
		償却方法	償却率(%)	
1959年 4月 8日	5	定額法	2	1959年 財政法 21條 1項
62年11月 6日	5	上 同	4	63年 財政法 33條, 34條, 42條 1項
66年 1月17日	15	上 同	4	66年 財政法 35條
70年 4月 6日	30	上 同	4	70年 財政法 15條 1項
72年 3月22日	40	上 同	4	72年 財政法 67條 2項(d)
74年11月12日	50	上 同	4	75年 財政法 13條
81年 3月11日	75	上 同	4	81年 財政法 73條
84年 3月14日	50	上 同	4	84年 財政法 58條
85年 4月 1日	25	上 同	4	上 同
86年 4月 1日	—	上 同	4	上 同

資料 : 本 表는 J. W. Shock의 前掲書(343페이지)에 있는 [附錄 1]을 參考로 하여 그 一部(1958年 財政法 以前의 資料)를 省略하고 또 1984年 財政法에 의한 改正部分 및 [償却方法]의 欄을 追加하여 作成했다¹¹⁾.

註 : 企業地帶, 開發地域, 中間地域 및 北아일랜드에는 1984年 財政法 改正 後에도 從來와 같이 初期控除가 許容되어 企業地帶에는 100%, 其他地域에는 75%의 特別控除가 認定된다.

(2) 機械設備

機械設備의 償却方法과 償却率은 1968年 財政法까지는 〈表2〉와 같고 또 1971年 改正 財政法 以後는 〈表3〉과 같다.

11) J. W. Shock, *op. cit.*, p. 343. 1984年 財政法에 의한 改正部分에 대해서는 다음의 文獻을 參照할 것. *The Finance Act ; Tolley's Income Tax 1984~85*, 69th edition, 1984.

〈表2〉 機械設備¹⁾에 關聯된 資本控除(1970年 10月 26日 以前의 支出)

아래날짜 以後 에 생긴 支出	初期控除 (%)	投資 및 初期控除		償 却 控 除		適用條項
		投資控除 ²⁾ (%)	初期控除 (%)	償却方法	償 却 率 (%)	
1959年 4月 8日	30	20	10	①定規方法: 定率法	耐用年數 18年以上:15 14年以上 18年未滿:20 14年未滿:25	63年 財政法 33條
62年11月 6日	30	30	10			
66年 1月17日	30	—	—	②代替的方 法:定額法 定率法	18年以上:6.25 14年以上 18年未滿:8.5 14年未滿:11.25 (劃一的으로) 25	68年 資本控 除法18條2項

參考: J. W. Shock에 의하면 償却控除는 이전에는 機械設備에 따라 또는 그것이 어느 產業에 使用되
있는가에 따라 달랐으나 1968年 資本控除法 아래서는 劃一的으로 定率法 25%로 定해졌다고
한다.

資料: 本 表는 J. W. Shock의 前揭書 345페이지에 있는 [附錄 2]를 參考로 하여 그 一部(1958年 財
政法 以前의 資料)를 省略하고, 또 [償却控除]를 追加하여 作成했다¹²⁾.

註: 1) 自動車 및 船舶에는 特別한 控除가 適用된다.

2) 投資控除는 新規의 未使用 機械設備에 대해서만 適用할 수 있다.

〈表2〉 및 〈表3〉에 의하면 機械設備의 償却에 대해 특히 다음 사항이 분
명해진다. 즉 첫째, 1971年 財政法에 의해 從來의 初期控除를 대신하여 初
年度控除(이미 指摘한 것처럼 이것은 初期控除와는 달리 그것을 適用한 年
度에는 償却控除를 할 수 없다)가 算入되고 그 率은 이미 그 時點에서 取得
原價의 60%로, 初期償却의 2倍의 규모를 나타내고 있었으며, 그후도 71年

12) J. W. Shock, *op. cit.*, p. 345.

에 80%가 되고 72년에는 드디어 100%에 達하게 된 것 둘째, 84年 財政法에 의해 段階的으로 廢止되고 특히 86年 4月 1日 以後의 支出에 대해서는 全廢되어진 것 셋째, 償却控除에 대해서는 68年 資本控除法에 의해 劃一的으로 定率法 25%의 償却率이 適用되고, 그것이 初年度控除가 段階的으로 廢止된 現在에도 계속되고 있는 것 등이다.

〈表3〉 機械設備에 關聯된 資本控除(1970年 10月 27日 以後의 支出)

아래 날짜 以後 에 생긴 支出	初年度控除 (%)	償 却 控 除		適 用 條 項
		償却方法	償却率(%)	
1970年10月27日	60	定率法	25	1971年 財政法 42條, 44條
71年 7月20日	80	上 同	25	72年 財政法 67條 1項(a)
72年 3月22日	100	上 同	25	72年 財政法 67條 2項(2)
84年 3月14日	50	上 同	25	84年 財政法 schedule 12條 2項
85年 4月 1日	25	上 同	25	上 同
86年 4月 1日	—	上 同	25	上 同

資料: 本 表는 J. W. Shock의 前掲書 347페이지에 있는 [附錄3]을 參考하여 [償却方法] 欄을 追加하여 作成했다¹³⁾.

註: 自動車 및 船舶에 대해서는 特別한 控除가 適用된다.

開發地域 및 아일랜드에 대해서는 特別한 控除가 適用되어, 1971年 財政法(42條, 44條)에 의하면 初年度控除率은 100%나 - 償却控除率은 本 表에 나타난 [機械設備(一般)]와 마찬가지로 定率法 25%이다 - 1984年 財政法 改正에 따라 初年度控除는 經過措置가 설정되면서 廢止되었다.

13) J. W. Shock, *op. cit.*, p. 347.

(3) 科學研究支出

마지막으로 科學研究支出에 關한 償却率을 나타내면 <表4>와 같다.

<表4>에서 科學研究支出에 대한 初年度控除率은 1963年 財政法에 의해 이미 支出額의 100%에 達하고 있다(즉 全額 支出年度의 損金으로 計上하도록 取扱하고 있다)는 사실을 알 수 있다. 1984年 財政法에서도 이 것은 改正되지 않았다.

<表4> 科學研究支出에 關連된 資本控除

아래 날짜以後 에 생긴 支出	初年度控除 (%)	以後年度의 控除(%)	投資控除 (%)	適用條項
1954年 4月 7日	60	10	20	1954年 財政法 16條 6項
62年 11月 6日	100	—	30	63年 財政法 33條, 36條
66年 1月 17日	100	—	—	{ 66年 財政法 35條 68年 資本控除法 91條

資料 : 本 表는 J. W. Shock의 前掲書 349페이지에 있는 [附錄 5]를 參考로 하여 그 一部(1949年 財政法 以前의 資料)를 省略하여 作成했다¹⁴⁾.

以上, 영국 稅制에서의 資本控除制度의 構造에 대해 說明했으나 그것에 포함된 여러 問題 中 특히 우리가 注目할 點을 살펴보면 다음과 같다.

첫째, 資本控除 對象資產에 關하여 産業用 建물이 對象資產에 포함되는 反面에 商業用 및 管理用 建物이나 住居用 建物は 除外되어, 資本控除의 對象 外로 되어 있다는 점이다. 그 根據는 그렇게 명확하지는 않으며 이와 같은 取扱에 의해 本來는 같은 償却性 資產에 屬하는 것이라고 보여지는 것이

14) J. W. Shock, *op. cit.*, p. 349.

라도 稅制上 差別的인 取扱을 받게 된다.

둘째, 通常의 年次償却인 償却控除에 關하여 産業用 建物에 대해서는 1963年 財政法에 의해 耐用年數의 장단에 관계없이 전부 定額法 4%, 또 機械設備에 대해서는 1968年 資本控除法에 의해 전부 定率法 25%라고 하는 劃一的인 單一 償却率이 適用되고 있는 點이다. 이 點도 영국 資本控除制度의 特質 중의 하나라고 볼 수 있다.

셋째, 특히 1984년까지는 産業用 建物에 대해서는 初期控除 75%, 또 機械設備에 대해서는 初年度控除 100%와 같이 極端的인 特別償却이 許容되었으나 1984年 財政法 改正에 의해 이들 特別措置는 段階的으로 廢止되었다. 이러한 特別償却의 撤廢는 近年의 영국 資本控除制度의 새로운 展開를 特徵짓는 主要한 포인트를 이루고 있는 것이라 할 수 있다.

Ⅲ. 資本控除制度의 內容(2)

— 各種 資産 資本控除의 體制 —

産業用 建物·構築物과 機械設備를 中心으로 各種 固定資産에 關한 資本控除制度의 內容에 대해 考察하기로 한다.

1. 産業用 建物·構築物

(1) 「建築 等」의 範圍

영국 稅法上 資本控除의 適用對象이 되는 「産業用 建物·構築物」(industrial building or structure)이란 다음 目的을 위해 使用되는 建物 내지 그 一部

를 意味한다¹⁵⁾.

1) 다음 물건들로 이루어진 事業 또는 事業의 一部 目的을 위해

- ① 財貨·原材料의 製造 내지 加工
- ② (1982年 3月 9日 以後)財貨·原材料의 維持·修繕
- ③ 製造用 原材料, 加工對象財貨, 製造·加工財貨로 아직 매입자에게 配達되지 않은 것, 船便 또는 航空便으로 영국에 到着한 財貨 等の 貯藏
- ④ 鑛山, 油井 等 또는 外國農園의 經營
- ⑤ 事業主의 占有 내지 土地에서의 農業活動
- ⑥ 魚介類의 捕獲

2) 다음 目的을 위해

- ① 製作所·工場 등에서 運營하는 事業
- ② 特定 公益事業, 橋梁·터널事業

3) 上記 1) 또는 2)에 該當하는 事業에 雇傭되는 從業員의 福祉를 위해

4) 一切의 事業에 雇傭된 從業員의 福祉用 스포츠 附屬建物

5) 適格호텔(그 內容에 대해서는 後에 說明한다)

앞에서 指摘한 것처럼 住宅, 小賣店鋪, show room, 事務所 建物, 호텔(단, 適格호텔은 제외) 등은 通常 資本控除의 對象으로 인정되지 않는다.

(2) 適格支出

資本控除가 認定되는 適格支出은 建物 等の 建設原價이다. 그 中에는 整地, 땅고르기, 터널工事 等に 소요된 原價를 포함하지만 土地 自體 또는 그 權利에 대한 支出은 除外한다¹⁶⁾.

15), 16) E. L. Harvey, *op. cit.*, pp. 82~83.

修繕費는 通常 收益的 支出로서 當該 支出年度의 課稅所得 計算上 控除되나 收益的 支出로 控除할 수 없는 것과 같은 例外的인 경우에는 그것을 建設原價에 算入한다. 한편, 建物 等이 改良 또는 改造된 경우에 當該 工事原價는 그 自體가 獨立된 控除對象으로 取扱된다¹⁷⁾.

(3) 控除請求資格者

資本控除請求資格者는 「關聯된 權利」(relevant interest)의 保有者이다. 建物 等の 建設支出에 關하여 「關聯된 權利」란 支出의 擔當者가 當該 支出을 負擔했을 때 그 資格이 주어진 建物 等に 대한 權利를 意味한다¹⁸⁾. 따라서 만약 賃借人(lessee)이 賃借한 建物을 改良하고 그에 따른 支出을 擔當한 경우에는 그것에 關된 資本控除를 請求할 수가 있다. 만약 「關聯된 權利」가 讓渡된 경우에는 讓受人은 控除請求權을 引繼할 수 있다¹⁹⁾.

(4) 資本控除의 形態

① 初期控除

從來, 特別償却의 한 形態로서의 初期控除는 事業目的으로 占有된 産業用 建物 等の 資本的 支出에 關하여 許容되었다. 이 경우 事業은 當該 支出의 負擔者(「關聯된 權利」의 所有者)이거나 그 「關聯된 權利」가 將來 享有되는 lease의 對象이 되는 建物을 占有하는 賃借人 中 누군가에 의해 運營되는 것이다.

이미 소개한 것처럼 産業用 建物 等に 關된 初期控除率은 1981年 財政法에 의해 특히 同年 3月 11日 以後의 支出에 대해 이미 取得原價의 75%

17) Butterworths, *UK Tax Guide 1984~85*, p. 302.

18) Butterworths, *UK Tax Guide 1984~85*, p. 304; J. W. Shock, *op. cit.*, p. 118.

19) Butterworths, *UK Tax Guide 1984~85*, p. 304.

규모에 달해 있었으나 그 후 1984年 財政法 改正에 의해 段階적으로 廢止되었고, 특히 1986年 4月 1日 以後의 支出에 대해서는 原則적으로 撤廢되었다. 단, 企業地帶에 대해서는 그 以後도 從來와 같이 100% 控除가 許容되며, 또 開發地域 및 北아일랜드에 대해서도 75% 控除가 그대로 남아 있다.

② 償却控除

通常의 年次償却인 償却控除는 特히 産業用 建物 等に 관하여 다음의 3가지 條件이 만족된 경우에 適用할 수 있다.

- ㉠ 請求者가 會計期間 末에 當該 建物 等に 대한 權利(自由保有權 또는 賃借權)를 가지고 있을 것
- ㉡ 그 權利는 建物 等の 建設 때문에 생긴 資本的 支出에 관한 「關聯된 權利」일 것
- ㉢ 當該 會計期間 末에서 當該 建物 等이 産業用 建物 等으로 使用되고 있을 것²⁰⁾

이미 指摘한 바 있으나 産業用 建物 等の 償却控除의 方法으로는 오직 定額法이 採用된다. 그리고 控除率(償却率)은 다음과 같이 되어 있다.

- ㉠ 1946年 4月 6日과 1962年 11月 5日 사이에 생긴 支出에 대해서는 年 2% (즉 耐用年數 50年)
 - ㉡ 1962年 11月 6日 以後에 생긴 支出에 대해서는 年 4%(즉 耐用年數 25年)
- 上述과 같이 初期控除는 1984年 財政法 改正에 따라 段階적으로 廢止되었으나, 償却控除는 전혀 變更되지 않았기 때문에 從來대로 適用된다.

③ 差額控除·差額賦課

産業用 建物 等이 事業에 使用되기 시작하여 25年 以內에 「關聯된 權利」

20) J. W. Shock, *op. cit.*, p. 131.

가 賣却되든가, 當該 建物이 헐리든가, 또는 전혀 使用하지 않게 된 경우에는 差額控除 또는 差額賦課가 생긴다.

이 경우 差額控除가 생기는가, 差額賦課가 생기는가는 當該 建物의 支出 殘余(residue of expenditure), 즉 取得原價에서 控除累計額(初期控除와 償却 控除를 포함)을 뺀 금액인 未償却殘高와 賣却收入 等の 收入額과의 關係에 따라 다르다. 즉 이 支出殘余가 建物의 賣却, 保險 또는 廢物利用收入을 넘 는 경우에 그 差額は 差額控除로 許容되나 그 反對로 當該 支出殘余가 이들 輸入額보다도 작은 경우에 그 差額は 差額賦課의 對象이 되어 課稅所得에 加算된다²¹⁾.

(5) 適格호텔

앞에서 언급한 것처럼 호텔은 一般的으로 「産業用 建物·構築物」에는 該 當하지 않고 資本控除의 對象도 되지 않으나, 특별히 1978年 財政法(38條 2項, 3項)에 定해진 一定한 要件을 갖춘 「適格호텔」은 資本控除의 對象으로 認定하고 있다. 이에 該當하는 호텔은 1978年 財政法에 의해 특히 그 建設支出이 1978年 4月 12日 以後에 생긴 것에 限하여 20%의 初期控除와 定額法에 의한 4%의 償却控除가 許容되었다. 그후, 1984年 財政法에 는 變更이 없었으나 1985年 財政法에 의해 특히 1986年 4月 1日 以後에 생긴 支出에 대해 20%의 初期控除가 廢止되었다. 그러나 定額法에 의한 4%의 償却控除는 앞으로 계속하여 許容된다²²⁾.

21) Butterworths, *UK Tax Guide 1984~85*, p. 308; E. L. Harvey, *op. cit.*, pp. 86~87.

22) P. J. Cooke, *Finance Act 1985; A Commentary on the Provisions*, 1985, p. 31.

2. 機械設備

(1) 機械設備의 範圍

「機械設備」(machinery and plant)의 定義는 英國 稅法에는 나타나 있지 않다. 따라서 이 用語는 通常的인 意味를 갖는다고 되어 있으나 具體的으로 무엇이 포함되어 있는가에 대해서는 統一的인 解釋이 確立되어 있지 않은 것으로 생각된다.

이러한 가운데 어떤 解說書는 이 問題의 지침으로서 특히 判例法(case law)에 주목해야 한다고 指摘하면서 다음과 같이 「機能的 테스트」라고 할 수 있는 識別基準을 주장하고 있다.

「判例法에서는 資本控除의 對象이 되는 資本的 資產은 事業用に 提供하기 위해 購入한 永続的 性質의 資產으로 定義되어 왔다. 그리고 이것을 「機械設備」로 더욱 限定하기 위해 「機能的 테스트」(functional test)가 종종 適用되어 왔다. 간단히 말하면 이 테스트는 어떤 資本的 資產이 「機械設備」에 該當하기 위해서는 事業의 遂行에 있어 積極的인(消極的이 아닌) 機能을 가져야 한다는 것을 意味한다. 여기서 「消極的」(passive)이란 단순히 事業이 運營되는 「環境」(setting) 또는 「背景」(background)의 一部라고 定義되어 왔다. 예를 들면 대개의 事業은 어떠한 形態를 갖는 建物 안에서 運營되어야 하며 따라서 建物, 建物の 一部 또는 代用建物は 「機械設備」가 아니다. 따라서 具體的으로 말하면 프레하브式 建物, 水上레스토랑으로 사용되는 船舶, 車庫의 天蓋,……等은 「機械設備」가 아니라고 主張되어 왔다²³⁾.

以上과 같이 이 解說書에는 특히 判例法에서 볼 수 있는 「機能的 테스트」에 의거하여 消去法으로 「機械設備」의 範圍를 限定하고자 시도하고 있다.

23) W. E. Pritchard, *Corporation Tax*, 8th edition, 1984, p. 9·2.

(2) 適格支出

資本控除의 資格이 있는 資本的 支出에는 機械設備의 取得을 위해 直接 所要된 支出 이외에 機械設備의 準備, 그의 설치에 附隨하는 既存 建物の 改造, 當該 機械設備에 의해 교체된 舊機械設備의 파괴, 또 實務上으로는 어떤 場所에서 다른 場所까지의 移動 등을 위해 생긴 支出이 포함된다.

한편, 課稅所得 算定時에 控除로서 許容되는 金額 및 稅控除의 시초에 支拂되어야 할 金額은 전부 適格支出에서 除外된다²⁴⁾.

上述과 같이 機械設備에 關한 特定の 資本的 支出에 대하여 當該 支出의 負擔者가 資本控除를 利用할 수 있는 것은 그 機械設備가 다음 目的을 위해 提供된 경우이다²⁵⁾.

① 自己가 運營하는 事業

② 住宅 또는 flat에서의 使用 以外에 賃貸(단 上記 ①에 포함되지 않는 경우이다).

(3) 資本控除의 構造

① pool計算

機械設備의 資本控除에 대해서는 1971年 財政法에 따라 새로이 pool計算制度가 採用되었다. 그 結果, 大部分의 機械設備 項目의 資本控除는 個別的으로 控除額을 計算하는 方法에 의하지 않고, 各 機械設備 項目에 대한 適格支出을 合計한 것에 上記의 償却率을 適用하여 一括 計算하게 된다. 그래서 機械設備에 關連된 資本控除의 計算은 從來에 비해 大幅 簡素化되었다.

단, 1985年 財政法에 의해, 소위 短期資産에 대해서는 다른 機械設備과

24), 25) E. L. Harvey, *op. cit.*, pp. 93~94.

함께 pool로 하지 않고 資本控除를 算定하는 方法을 選擇할 수 있도록 하였다. 즉, 1986年 4月 1日 以後에 생긴 機械設備에 대한 一定 支出에 대해서는 當該 設備가 5年內에 賣却 또는 除去될 豫定인 것에 한해서 이것을 短期資産(short-life assets)으로 보아 다른 機械設備의 取得과 함께 pool로 하지 않고 償却計算하는 方法을 選擇할 수 있도록 인정했다.

이 改訂은 특히 初年度控除 廢止의 結果로서 機械設備에 관련된 資本的 支出의 回收期間이 상당히 長期에 이르게 된 點을 考慮하고 產業界, 특히 hightech center의 要請을 받아 比較的 耐用年數가 짧은 機械設備에 대해 이와 같은 狀態를 緩和하기 위해 이루어진 것이라고 한다²⁶⁾.

② 初年度控除

機械設備에 대해 1944年 所得稅法에 의해 特別償却의 한 形態인 初期控除(當初는 20%)가 導入되었으나, 그 후 1971年 財政法에서 廢止되고 새로이 初年度控除(當初는 60%)가 採用되었다. 그리고 1972年 財政法에 의해 初年度控除率은, 71년에 대해서는 80% 또 72年 以後에 대해서는 100%로 개정되어 機械設備에 대한 投資額은 即時 그 全額을 償却하는 것이 制度的으로 可能하게 되었다.

初年度控除는 물론 그 全額을 請求할 수도 있고 또 一部分을 請求할 수도 있다. 一部分을 請求한 경우에는 後述하는 償却控除의 對象이 되는 支出이 그만큼 크게 되기 때문이다.

이미 살펴본 것처럼 이와 같은 機械設備에 관련된 初年度控除는 1984年 財政法에 의해 段階的으로 廢止되었고, 특히 1986年 4月 1日 以後에 생긴 支出에 대해서는 全廢하였다.

26) P. J. Cooke, *op. cit.*, pp. 24~25.

③ 償却控除

通常 年次償却인 償却控除는 1971年 財政法에 의하면 機械設備에 관하여 특히 다음 要件을 만족하는 支出에 대해 請求할 수가 있다²⁷⁾.

㉠ 資本的 支出일 것

㉡ 事業을 運營하는 者에 의해 負擔될 것

㉢ 事業目的을 위한 機械設備의 準備에 關連하여 생긴 것일 것

㉣ 支出 負擔의 結果로서 機械設備는 事業을 運營하는 者에게 歸屬되어 있든가, 또는 歸屬한 적이 있는 것

㉤ 當該 機械設備는 事業 또는 리스 目的을 위해 使用되었을 것

이들 要件 中 특히 ㉤은 1985年 財政法에서 1985年 4月 1日 以後에 끝나는 事業年度에 대해서는 ‘그것에 關連된 支出이 생겼을 것’으로 개정되었다²⁸⁾.

償却控除率은 앞서도 본 것처럼 1968年 資本控除 以來 모든 機械設備에 대해 劃一的으로 定率法 25%로 定해져 있다. 上記의 産業用 建物·構築物의 경우와 마찬가지로 對象資産의 性質·構造 또는 用途 等の 여하에 불문하고 單一 償却率이 劃一的으로 適用되는 點이 영국 減價償却制度의 特徵 中の 하나이다.

④ 差額控除·差額賦課

機械設備에 關連된 差額控除 또는 差額賦課의 構造는 上記의 産業用 建物·構築物의 경우와 基本的으로 같기 때문에 여기에서는 省略한다.

(4) 리스機械

리스契約에 있어서 一般的으로 賃借人은 리스機械 等に 關連된 支拂賃借

27) J. W. Shock, *op. cit.*, p. 219.

28) P. J. Cooke, *op. cit.*, p. 23.

料를 課稅所得의 計算上, 收益的 支出(損金)에 算入할 수 있을 뿐이다. 한편 賃貸人은 當該 機械 等に 대하여 資本控除를 請求할 수 있다. 특히 1980年 以前에는 賃貸人은 當該 機械 等이 「適格目的」을 위해 使用되었는가, 아닌가를 불문하고 100% 初年度控除를 請求할 수 있었으나 1980年 財政法(65條)에 의해 當該 機械 等이 「適格目的」을 위해 使用되지 않았을 경우는 이 100% 初年度控除는 25% 償却控除와 置換될 수 있으므로 그 適用이 制限되었다²⁹⁾. 이 경우 「適格目的」에 該當되는 主要한 경우는 賃借人에 의한 事業目的을 위한 使用이며 短期 리스(通常은 30日 未滿)의 경우도 여기에 포함된다고 한다³⁰⁾.

만약 賃借人이 契約에 의해 리스機械 等の 維持費를 負擔하는 경우에는 그와 관련된 償却控除를 請求할 수 있다³¹⁾.

1978年 以後 賃借人은 특히 50年 期間을 넘는 리스에 대해서는 賃借人과 賃貸人 兩者에 의한 共同 選擇이 존재하는 한 産業用 建物 等に 관련된 資本控除를 獲得할 수 있다³²⁾.

영국 國外에 資産을 리스한 경우에는 賃貸人에 대해 從來 25%의 償却控除가 許容되었으나 1982年 財政法(70條)에 의해 그 率은 10%로 줄어들게 되었다³³⁾.

(5) 自動車

乗用車(motor car)에 대해서는 通常 初年度控除는 許容되지 않고, 取得年度부터 定率法에 따른 25%의 償却控除가 適用된다. 단, 여기에는 一種의

29) Butterworths, *UK Tax Guide 1984~85*, p. 315.

30)~32) A. H. Taylor, *op. cit.*, p. 60.

33) Butterworths, *UK Tax Guide 1984-Guide*, p. 322.

制限이 있다. 즉, 1979年 6月 13日 以後의 支出에 대해 取得原價가 £8,000를 넘는 경우에는 損金에 算入할 수 있는 限度額을 每年 1台當 £2,000를 限度로 한다(1979年 財政法(第2號) 14條 5項)³⁴⁾.

트럭이나 탱크로리 등 乘用車 以外의 車輛에 대해서는 100% 初年度控除가 許容된다.

3. 其他 固定資産

其他 固定資産의 資本控除制度에 대해 簡單히 언급하기로 한다.

(1) 船 舶

新船舶에 대해서는 取得原價總額을 限度로 自由롭게 償却이 許容된다. 또, 中古船舶에 대해서는 機械設備에 關한 資本控除規定이 適用된다.

(2) 鑛山·油井

이들 資源에 대해서는 從來대로 40%의 初年度控除 및 生産高 比例法에 따른 償却控除가 適用된다.

(3) 農業用·林業用 建物 等

農業用·林業用 建物 및 作業場에 대해서는 1986년부터 從來의 20% 初年度控除 및 定額法에 의한 10%의 償却控除를 대신하여 새로운 定額法에 의한 4%의 償却控除가 適用된다.

34) W.E. Pritchard, *op. cit.*, p. 9-9.

(4) 科學研究用 支出

科學研究用 設備에 관련된 資本的 支出에 대해서는 從來대로 100%의 初年度控除가 適用된다.

(5) 特許權

特許權에 대해서는 1986년부터 從來의 耐用年數 17年(最高限)을 基礎로 한 定額法에 의한 償却控除 대신에 새로운 定率法에 따른 25%의 償却控除가 適用된다.

(6) 노하우

노하우에 대해서는 1986년부터 從來의 耐用年數 6年(最高限)을 基礎로 한 定額法에 의한 償却控除 대신에 새로운 定率法에 따른 25%의 償却控除가 適用된다³⁵⁾.

本章의 總整理로서 從來 制度의 大幅的인 改正을 도모한 1984年 財政法 및 1985年 財政法에 따른 새로운 資本控除制度의 骨子を 보다 선명히 하기 위해 從來 시스템과의 比較對照表를 제시한다. <表5>가 그것이다.

35) P.J. Cooke, *op. cit.*, pp. 26~30.

〈表5〉 資本控除制度 新舊 比較對照表

資 產 區 分	舊 制 度			新制度(1984年 財政法 等에 따른 改正 後)			
	初 年 度 控除(%)	初期控除 (%)	償却控除 (%)	初 年 度 控除(%)	初期控除 (%)	償却控除 (%)	備 考
産業用建物·構築物	—	75	定額法 4	—	段階的廢止 ¹⁾	定額法 4	1984年財政法
適 格 호 텔	—	20	定額法 4	—	廢 止	定額法 4	1985年財政法
極 小 作 業 場	—	100	定額法 25	—	廢 止	定額法 25	1985年財政法
保證付借地上的貸家	—	75	定額法 4	—	段階的廢止	定額法 4	1984年財政法
機 械 設 備	100	—	定額法 25	段階的廢止	—	定額法 25	1984年財政法
鑛 山 · 油 井	40	—	生産高比例法	40 ²⁾	—	生産高比例法	變更 없음
浚 渫	—	15	定額法 4	—	15	定額法 4	變更 없음
農業用·林業用建物等	20	—	定額法 10	廢 止	—	定額法 4	1985年財政法
科 學 研 究 支 出	100	—	—	100	—	—	變更 없음
特 許 權	—	—	耐用年數 (最高限) 17年定額法	—	—	定率法 25	1985年財政法
노 하 우	—	—	耐用年數 (最高限) 6年定額法	—	—	定率法 25	1985年財政法
船 舶	(自 由 償 却)			(自 由 償 却)			新船舶의 경우

註：1) 企業地帶에서는 從來대로 100% 初期控除(定額法에 따른 25% 償却控除을 수반)가 인정되고 또 開發地域 및 北아일랜드에서는 마찬가지로 75% 初期控除가 인정된다.

2) 開發地域 및 아일랜드에서는 自由償却이 許容된다.

(本 表의 [資產區分]은 Butterworth의 前揭書 298페이지의 表에 따름.)

IV. 英國 資本控除制度의 特質과 問題點

— 맺음말에 대신하여 —

英國 資本控除制度의 構造와 그 展開動向에 대해 이상과 같이 살펴보았다. 여기서 이들 制度와 그 展開에 포함되는 主要한 特質 및 問題를 指摘하면 아래와 같다.

첫째, 英國의 資本控除制度는 從來, 특히 産業用 建物·構築物에 관련된 基礎控除(1981年 財政法에 의하면 75%)와 機械設備에 관련된 初年度控除(1972年 財政法에 따르면 100%)로 代表되듯이 極端的이라 할 早期償却으로의 志向으로 特徵지어졌으나, 1984年 財政法에 의해 이들 特別償却이 段階적으로 廢止되어서 英國 資本控除制度史上 劃期的인 方向轉換이 이루어지게 되었다. 이와 같이 새로운 制度的 展開는 다른 主要 유럽諸國에서는 볼 수 없는 것으로 英國만의 特有的 現象인 것이다. 그러면 과연 그것이 이루어진 背景 내지 動機는 무엇이였을까.

이미 살펴본 것처럼 1984年 財政法 改正 以前の 英國에서는 初期控除나 初年度控除 등의 特別償却이 廣範하게 採用되어 있었다. 게다가 이들 特別償却은 특히 1970年 以後 急速하게 擴大된 結果 1984年 改正前에는 早期償却은 極限狀況에 達해 있었다. 1972年 財政法에 의한 機械設備, 船舶 또는 航空機 等に 관련된 100% 初年度償却의 許容, 또는 1981年 財政法에 의한 産業用 建物·構築物에 관련된 75% 初期控除의 許容은 그 象徴이었다.

이와 같이 極端的이라 할 早期償却으로의 志向은 말할 필요도 없이 그 當時 國際的인 競爭激化에서 특히 英國經濟를 이끌어 갈 産業 내지 企業의 國

際的 競爭力을 強化하기 위해 그것에 對한 投資 인센티브를 높이는 데 근거를 두고 있는 것이다. 이것에 대해 英國 稅制에 關한 代表的인 註釋書에는 다음과 같이 指摘되어 있다. 즉, 從來의 英國 稅制에서는 특히 「稅控除는 投資를 刺激한다는 敎義」가 重視되었다. 그 觀點에서 「現實의 固定資產의 減價 또는 陳腐化를 훨씬 넘는 償却을 可能하게 하는 『精巧한 控除』(elaborate allowances)가 許容되었다」³⁶⁾. 그 反面 商業用 및 管理用 建物·構築物 등은 通常的인 償却控除조차 인정되지 않았던 것이다.

이와 같은 背景下에서 1984年 財政法에 의해 特別償却의 段階的인 廢止를 規定하게 되었다. 이와 같은 特別償却 廢止의 趣旨에 대해 前述의 註釋書에 「(1984年 財政法에서) 公言된 目的은 現實의 減價償却을 초과하는 控除를 排除하고 또 法人稅率의 引下로 이것을 보충하는 것이다」라고 기술되어 있는 것에서 알 수 있듯이 上述과 같은 狀況下에서 特히 현저하게 손상된 稅의 經濟的 中立性的 回復 — tax base의 回復을 도모함으로써 法人稅 基準稅率의 引下를 實現함과 함께 課稅의 公平性을 確保하고 또한 資源配分の 適正化를 도모하기 위해 시도된 것이라고 볼 수 있다. 그 意味에서 이 1984年 資本控除制度의 改革은 1986年 美國 稅制改革의 시발점이 된 1984年 「財務省提案」에서 提起된 問題意識과 基本的으로 같은 것이고 美國보다도 한발 앞서 이것을 實現한 것이라고 할 수 있다³⁷⁾.

둘째, 注目할 만한 점은 특히 通常의 年次償却인 償却控除制度에 있어 모든 產業用 建物·構築物에 대해서는 定額法으로 4%, 또 모든 機械設備에 대

36) Butterworths, *UK Tax Guide 1984-85*, p. 297.

37) 美國의 1986年 稅制改革의 起點을 이룬 1984年 「財務省提案」 및 그것을 繼承한 1985年 「大統領提案」에서의 減價償却制度改正構想 및 新減價償却稅制의 內容에 대해서는 다음의 拙稿를 參照할 것. 「《講座：各國의 減價償却稅制의 動向》美國(1)~(4)」 稅經通信, 1985年 10月號~1986年 1月號. 「《同》美國 再論(1), (2)」 稅經通信, 1986年 12月號 및 1987年 1月號. 「美國 稅制改革과 減價償却問題」 企業會計, 1987年 4月號(39條 4號).

해서는 定率法으로 25%와 같이 劃一的으로 單一 償却率이 採用되어 있다는 것이다. 이와 같이 種類, 性質, 構造 또는 用途 등이 서로 다른 대단히 많은 項目을 포함한 各 資産그룹에 對해 單一 償却率이 適用되는 構造가 制度의 簡素化에 도움이 된다는 것을 새삼 指摘할 필요가 없을 것이다.

그러나 이러한 償却率의 劃一的인 構造가 다른 면에서는 1984年 財政法에 의한 特別償却 廢止의 基底를 이루는 「現實의 減價償却」(actual depreciation) 내지 「經濟的 減價償却」(economic depreciation)에의 志向과는 과연 잘 兩立할 수 있을까 하는 疑問이 생길 수도 있다. 왜냐하면 「經濟的 減價償却」은 本來 個個 固定資産의 利用에 관련된 經濟的 實態를 反映하는 것이는데, 위와 같이 劃一的인 償却率은 그 近似的 測定의 方向에 逆行하는 것으로 보여지기 때문이다. 특히 모든 機械設備에 관련된 定率法에 의한 25% 償却率의 適用이라는 點에서는 설혹 償却控除가 形態적으로는 普通償却의 範疇에 屬하지만 역시 早期償却의 可能性이 상당히 포함되어 있는 것이라고 생각할 수 있다. 이는 稅制上의 資本控除가 企業會計上의 減價償却과 달리 費用配分보다는 오히려 資本回收 觀點에서 構築되었다는 것을 示唆하는 것이라고 생각된다. 여기서 英國 資本控除制度에 內在하는 問題點의 하나를 볼 수 있다.

셋째, 資本控除 對象資産에 關하여 産業用 建物·構築物은 그 안에 포함되나 商業用·管理用 建物이나 住居用 建物 등은 原則적으로 除外되어 資本控除의 對象에서 제외되어 있는 點이다. 따라서 이들 建物은 工業用 建物 등이 과거에 享受한 것처럼 特別償却의 한 形態인 初期控除의 對象으로 되지 않는 것은 물론 通常的인 償却控除의 對象으로도 될 수 없다.

이 점에 대해 Kay & King은 다음과 같이 말하고 있다. 「現行制度(1984年 財政法에 의한 改正前의 制度)는 各種 형태의 資産에의 投資 및 各種

sector에의 투자를區別한다. 機械設備는 有利한 取扱을 받지만 商業用 建物は 그렇지 않다. ……이들의 相違한 理論的 根據는 不明確하다」³⁸⁾.

商業用·管理用 建物도 産業用 建物 等과 마찬가지로 本來 償却性 資産의 屬性을 갖는 한 이와 같은 差別的인 取扱은 資産間이나 産業部門間에 稅의 公平性 내지 中立性을 손상하는 것이라고 하지 않을 수 없다. 1984年 財政法에 의한 資本控除制度의 改革에서도 이것은 고쳐지지 않고 現在에도 그대로 계속되고 있다. 이 點은 역시 英國 資本控除制度에 포함된 問題點의 하나를 이루고 있다고 하겠다.

끝으로 특히 機械設備에 관련된 投資控除의 計算에 대해 소위 pool計算方法이 採用되어 있는 點에 注目할 필요가 있다. 이에 의해 機械設備에 屬하는 대부분 項目의 資本控除額은 일일이 個別的으로 計算하는 수고로부터 벗어나 各 項目에 關한 適格支出을 合計한 것에 劃一的인 償却率(控除率)을 곱하여 一括 計算하게 되므로 計算의 簡素化가 可能하게 되었다.

英國 資本控除制度에는 앞서 指摘한 劃一的인 償却率의 採用과 함께 이와 같은 機械設備의 資本控除에 關한 pool計算의 採用에서 볼 수 있는 것처럼 償却計算의 簡素化를 可能하게 하는 구조가 積極的으로 채용되어 있는데 이것도 主要한 特徵 가운데 하나이다.

38) J.A. Kay and M.A. King, *The British Tax System*, 3rd edition, 1983, p. 181.

第 2 章 西 獨

I. 西獨 減價償却制度의 基礎

먼저, 西獨 減價償却稅制¹⁾를 考察하기 위해 必要한 基礎的인 事項에 대해 說明하기로 한다.

1. 所得稅制와 減價償却 規定

現行 所得稅制의 基本的 構造는 特히 個人所得에 관련된 所得稅法(Einkommensteuergesetz) 및 所得稅法 施行令(Einkommensteuer-Durchführungsverordnung)과 法人所得에 관련된 法人稅法(Körperschaftsteuer gesetz) 및 法人稅法 施行令(Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung)으로 形成되어 있다.

이러한 現行 所得稅制 構造의 基礎는 所得稅法이며, 法人稅法은 法人所得의 計算에 관련된 規定의 많은 부분을 所得稅法에 依存하고 오로지 法人所得의 特有한 規定만을 설정하는 형식을 취하고 있다. 이것은 本稿의 테마인 減價償却 規定에도 해당된다. 그러므로 西獨의 減價償却稅制를 考察하는 경우에는 所得稅法에 정해진 關係 規定을 中心으로 그 內容을 檢討하는 것이 必要하다.

現行 所得稅法에서의 減價償却 規定의 構成은 다음과 같다.

第 7 條 普通償却 또는 實體減耗償却

第7a條 割増償却 및 特別償却에 關한 共通規定

第7b條 一世帶住宅, 二世帶住宅 및 分讓住宅에 對한 割増償却

1) 本稿는 앞서 發表한 「(各國의 減價償却稅制의 動向) 西獨 (1)~(4)」 稅經通信 1986年 4月號 (第41卷 6號) 以下를 基礎로 다시 쓴 것이다.

第7c條 (削 除)

第7d條 環境保護에 유용한 經濟財에 對한 割増償却

第7e條 工場建物, 倉庫建物 및 農業用 事業建物에 對한 評價自由

第7f條 民間病院의 償却性 固定資産에 對한 評價自由

第7g條 中小事業의 進興을 위한 特別償却

2. 稅法上 減價償却의 諸形態

現行 所得稅法에서 減價償却의 諸形態를 紹介하기로 하겠다²⁾.

(1) 普通償却(Absetzung für Abnutzung, AfA) (第7條 第1項 第1文)

이것은 償却性 固定資産의 取得原價를 耐用年數의 各 期間에 規則的으로 配分하는 것을 目的으로 하기 때문에 「配分償却」(Verteilungsabschreibung)이라고도 한다. 그 背後에는 經營經濟學上의 原則이 있다고 한다³⁾.

(2) 臨時償却(Absetzung für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung. AfaA) (第7條 第1項 第4文)

이것은 技術的 原因(各種 災害 등) 또는 經濟的 原因(製造方法의 變化나 市場에서의 流行·趣向의 變化 등)에 의해 偶發的으로 償却性 固定資産의 實體가 損傷되거나 또는 利用能力이 低下된 경우에 臨時的으로 이루어지는 償却이다.

2) 이것에 대해서는 다음의 文獻 參照. Ludwig Schmidt, *Einkommensteuergesetz, 4. neubearbeitete Aufl.*, 1985, S. 463ff; Karl-Heinz Bauda, *Gewinnsteuern durch richtige Abschreibung*, 1979. S. 18ff.

3) Wolfgang Endriss, *Grundriß des Steuerrechts*, 1978, S. 282.

(3) 實體減耗償却(Absetzung für Substanzverringeringerung, AfS) (第7條 第6項)

이것은 石炭, 石油, 鑛山, 자갈 등과 같이 採掘이나 採取가 進전됨에 따라 그 物的 實體가 점차 減耗되어가는 天然資産, 즉 減耗性 資産에 對해 適用되는 償却이다.

(4) 割增償却(erhöhte Absetzung) (第7a條 第3項, 同條 第7項, 第7b條, 第7d條 等)

이것은 廣義의 特別償却의 一種이며, (1)에 든 普通償却(AfA) 대신에 請求할 수 있는 것이다.

(5) 特別償却(Sonderabschreibungen) (第7a條 第4項, 同條 第7項, 第7e條, 第7f條, 第7g條)

이것은 狹義의 特別償却이며, (1)의 普通償却(AfA)과 함께 適用할 수 있는 것이다.

(6) 部分價值償却(Teilwertabschreibungen) (第6條 第1項 第1文 等)

이것은 固定資産에 대해 말하면 그 取得原價에서 普通償却額을 控除한 後에 殘存하는 價額(簿價)이 「部分價值」(時價)를 넘는 경우에 이것보다 낮은 部分價值를 붙여 評價減(Bewertungsabschläge)을 計上하는 것을 容認한 것이다. 이 경우 「部分價值」(Teilwert)란 事業을 包括적으로 取得하는 者가 있다고 想定한 경우 그가 그 事業을 繼續하는 것을 前提로 總購入價額의 범위 안에서 當該 資産에 부여하리라고 생각되는 價額(時價)을 말한다⁴⁾. 그 上限

4) Klaus Tiedtke, *Einkommensteuer- und Bilanzsteuerrecht*, 1983, S. 291.

은 再調達價額이고 下限은 個別的 賣却價額이다⁵⁾.

以上과 같은 現行 所得稅法上의 各種 減價償却은 그 內容에서 보면 다음의 3가지 유형으로 分類할 수 있다⁶⁾.

a. 計劃的 減價償却(planmäßige Abschreibungen)

여기서 計劃的 減價償却이란 償却性 固定資産의 取得原價를 所定の 減價償却計劃에 따라 耐用年數의 各 期間에 規則적으로 配分하는 手續 내지 方法을 말하며 日本에서 말하는 「正規 減價償却」에 該當하는 것이다. 이것에는 다음 2가지 形態의 減價償却이 屬한다.

① 普通償却(AfA)

② 實體減耗償却(AfS)

b. 計劃外 減價償却(außerplanmäßige Abschreibungen)

計劃外 減價償却이란 償却性 固定資産의 技術的 原因 또는 經濟的 原因에 의한 臨時的인 評價減 내지 그때그때의 市場價格(時價)의 低落에 따른 評價減을 意味한다. 이것에는 다음의 2가지 形態가 屬한다.

① 臨時償却(AfaA)

② 部分價值償却

이 중 ①은 日本에서 말하는 「臨時償却」(狹義의 臨時償却)과 「臨時損失」을 포함한 概念이다. 한편 ②는 固定資産에 對한 低價法의 適用形態이고 日本의 稅法에서 볼 수 없는 것이다.

c. 特別償却(Sonderabschreibungen)

特別償却(廣義의 特別償却)이란 償却性 固定資産의 實際 價值費消를 把握

5) Karl-Heinz Bauda, a. a. O., S. 28.

6) Enno Biergans, *Einkommensteuer und Steuerbilanz*, 1. Aufl., 1978, SS. 233~275; Bernhard Großfeld, *Bilanzrecht*, 1978, S. 100ff.

하기에 유용한 것이 아니고, 祕密積立金の 設定 아래서 費用을 時間적으로 先取計上하는 것이다. 이것에는 다음의 2가지 形態가 있다.

- ① 狹義의 特別償却
- ② 割増償却

3. 基準性的의 原則과 商法上的의 評價規定

그런데 現行 所得稅法은 第5條 第1項에서 營業者는 事業年度 末에 商法上的의 「正規 簿記의 諸原則」(Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung; GoB) — 소위 公正한 會計慣行 — 에 따라 事業用 資產을 評價해야 한다고 規定하여 稅法上的의 課稅所得 計算上 商法上的의 會計規定이 基準이 될 것을 要請하고 있다. 이것은 通常, 「商事貸借對照表의 稅務貸借對照表에 對한 基準性的의 原則」(Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz) — 略하여 「基準性的의 原則」 — 이라고 하는데 日本에서 말하는 「確定 決算主義」에 相當하는 것이다.

이 「基準性的의 原則」에 의해 稅法上的의 利益計算(課稅所得 計算)은 原則적으로 稅法에 特別規定이 없는 한 商法上的의 會計規定(특히 評價規定)에 따라 이루어지지 않으면 안된다.

여기서 減價償却에 直接 關係하는 商法上的의 固定資產評價 規定에 대해 살펴보기로 하겠다. 1985年 新商法典⁷⁾의 固定資產評價規定을 정리하면 다음과 같다.

7) 西獨에서는 EC理事會 第4號 指令 「一定한 會社形態의 財務諸表」, 第7號 指令 「連結財務諸表」 및 第8號 指令 「會計監査의 資格」을 國內法化하기 위해 1985年 12月 24日로 「會計法」이 公布되었고, 그것을 계기로 商法關係法令(商法典, 株式法, 有限會社法, 協同組合法, 經理公開法 其他)의 全面的인 改正이 이루어졌다. 이 新商法會計制度는 1986年 1月 1日부터 施行되고 있다. 新制度의 內容에 대해서는 「西獨 商法會計制度에 대해」會計 131卷 4號 以下를 參照할 것.

普通償却의 對象이 되지는 않는다.

위와 같은 償却對象資産에 關하여 所得稅法上 특히 償却性 動産과 償却性 不動産(建物)과의 區別이 問題가 된다. 그것은 後述하는 것처럼 動産에 대해서는 所得稅法 第7條 第1項 第1文에 定해진 定額法에 의한 償却要請(基本的 償却要請) 이외에 同項 第3文의 給付比例法(「生産高比例法」을 말함) 및 同條 第2項의 遞減法에 의한 償却이 容認되는 것에 비해 不動産 中 建物에 대해서는 다만 同條 第4項, 第5項 및 第5a項에 定해진(定額法을 前提로 한) 一定의 償却率에 따른 償却만이 要求되고 또 其他의 經濟財에 대해서는 前出의 同條 第1項 第1文에 의한 定額法이 適用되기 때문이다¹⁰⁾.

(2) 基礎價額

西獨 稅法에도 減價償却 計算의 基礎가 되는 價額は 當該 經濟財의 取得 原價이다¹¹⁾. 그것은 말할 것도 없이 西獨稅法이 資産評價의 基本原則으로 原價主義를 採用하고 있기 때문이다. 그래서 普通償却은 償却性 固定資産인 經濟財의 取得價額(調達價額 또는 製作價額)을 基礎로 하여 그것을 一定한 方法에 의해 當該 經濟財의 耐用年數 各 期間에 配分하는 형식을 취하고 있다. 그리고 取得原價의 全額이 償却된다. 즉, 殘存價額は 考慮되지 않는다.

(3) 耐用年數

西獨稅法에는 耐用年數가 法定되어 있지 않고, 事業財産인 經濟財에 대해서는 「事業慣行的 耐用年數」(betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer)가 사용된다. 이것은 「當該 經濟財가 그 投入狀況을 勘案하여 課稅對象인 收入

10) L. Schmidt, a. a. O., S. 472.

11) Karl-Heinz Bauda, a. a. O., S. 6.

을 獲得하기 위해 納稅者가 使用 또는 利用할 수 있는 年數」이고 소위 事業個別的 耐用年數(betriebsindividuelle Nutzungsdauer)를 나타내는 것이다¹²⁾.

이 事業個別的 耐用年數의 見積을 簡素化하기 위해 聯邦財務省은 經營者 團體聯合과 協議하여 「一般的으로 使用할 수 있는 設備財의 普通償却率表」 및 「各種 經濟部門의 普通償却率表」를 作成하여 公表했다. 이들 「償却率表」—通常, 「普通償却表」(AfA-Tabelle)라고 略稱된다—는 法定 拘束力은 없으나 納稅者가 見積한 耐用年數가 이것과 다를 경우에 納稅者는 그 見積을 正當化하기 위한 客觀的 根據를 明示해야 하므로 그러한 意味에서 이것은 稅法上 耐用年數測定의 基準이 된다¹³⁾.

여기서는 특히 「一般的으로 할 수 있는 設備財의 普通償却率表」(1976年)에 關係 그 內容의 一部를 紹介한다¹⁴⁾.

1) 「償却率表」의 構造

- ① 本表에는 그 耐用年數가 一定한 經濟部門 一般에서의 使用에 依存하는 設備財가 記載된다.
- ② 本表에 나타난 耐用年數에는 經濟的 磨損 및 技術的 磨損을 考慮했다. 現在 一般的으로 이루어지고 있는 交代制로 운영되는 事業의 狀況이 그 基礎가 되었다. 더구나 急激한 技術進步 때문에 한 設備財의 耐用年數는 주로 經濟的 磨損에 의해 規定되어진다는 것이 勘案되었다.

12) L Schmidt, a. a. O., S. 492.

13) L. Schmidt, a. a. O., SS. 492~493; K. Tiedtke, a. a. O., S. 296.

14) AfA Sätze für allgemein verwendbare Anlagegüter, Der Betrieb, Nr. 41 vom 15.10.1976. SS. 1938~1939; Karl-Heinz Bauda, a. a. O., S. 41.ff.

③ 本表는 한 設備財의 耐用年數가 適切하게 見積되었는가 아닌가를 判斷하는 한 기준이 될 수 있다. 여기에 나타난 耐用年數보다 짧은 경우에는 客觀적으로 檢證可能한 特別한 理由, 예를 들어 濕氣, 酸味, 특별한 高度의 利用 또는 經濟狀況의 變化 등의 影響이 存在해야 한다.

④ 本表에 나타난 定額法의 償却率은 一交代制에 依存하는 設備財를 一年中 利用하는 경우에는 二交代制下에서는 25%, 또 三交代制下에서는 50% 높일 수 있다.

2) 「償却率表」의 拔粹

여기서 普通償却率表(1982年版)에 記載되어 있는 各種의 設備財 中에서 一部主要한 것을 拔粹하여 나타내면 <表1>과 같다¹⁵⁾.

<表1> 「一般的으로 使用할 수 있는 設備財의 普通償却率表」

設 備 財	耐用年數 (年)	定額法 償却率(%)
B. 一般的 種類의 事業設備		
I. 에너지生産		
1. 蒸氣生産(附屬品付蒸氣보일러, 給水淨 化設備 等)	15	7
2. 發電(整流器, 充電設備, 發電機, 交換器 等)		
a) 大設備(「에너지·給水」經濟部門償却表)	20	5
b) 其 他	15	7

15) *Beck scher Bilanz-Kommentar*, 1986, SS. 506~510.

設 備 財	耐用年數 (年)	定額法 償却率(%)
3. 補助設備		
a) 熱氣設備, 冷却設備, 컴프레서, 換氣 裝置 等	10	10
b) 보일러, 加壓水보일러, 送風탱크, 加 壓탱크	15	7
II. 動力設備		
1. 가솔린엔진	5	20
2. 디젤엔진, 電動機	8	12
3. 蒸氣機關, 蒸氣터빈	15	7
III. 모든 種類의 乘物		
1. 鐵道用 乘物		
a) 機關車·車輛	20	5
b) 탱크車·特別車	15	7
c) 無蓋車	5	20
2. 道路用乘物		
a) 乘用車·light van	4	25
b) 트럭·semitrailer	4	25
c) 電氣트럭	5	20
d) 트랙터, 캐터필러트랙터	4	25
e) 트레일러	6	17
f) 트럭 — 交換body	5	20
3. 航空機		
a) 最高許容重量 5.7ton 未滿의 航空機	8	12
b) 最高許容中量 5.7ton 以上の 航空機	10~12	10~8
c) 헬리콥터	5	20

設 備 財	耐用年數 (年)	定額法 償却率(%)
IV. 其他 經營設備 1. 照明器具 a) 內部用 b) 外部用(電光廣告를 포함) 2. 換氣·排氣設備, 空調設備 3. 運搬車, 計量台, 車輛計量台 4. 室內暖房設備		
C. 原材料加工用 機械 다음 基本的 유형의 機械 : 마 감 평 削 盤 } 穿 孔 機 } 旋 盤 } 프 라 이 즈 盤 } 平 削 盤 } 連 結 機 } 研 磨 機 } 프 레 스 · 型 拔 器 } 梃 } 研 削 機 } 切 斷 機 } 溶 接 機 }	10	10
D. 工場用·營業用 什器 및 備品 I. 1. 作業場·實驗室·倉庫用 什器 및 備品 2. 店鋪用備品 3. 클 러	10 8 5	10 12 20

設 備 財	耐用年數 (年)	定額法 償却率(%)
II. 從業員後生用 什器 및 備品	8	12
III. 作業安全用 什器 및 備品	8	12
IV. 通信業務器具	8	12
V. 事務用機械·組織手段		
會 計 機	5	20
電 子 計 算 機		
편 차 카 드 處 理 機		
計 算 機		
自 動 金 錢 登 錄 器		
複 寫 機		
VI. 事務用 什器 및 備品		
事 務 室 家 具	10	10
鋼 鐵 製 金 庫	20	5

(4) 償却方法

償却方法에는 ㉠ 定額法, ㉡ 遞減法, ㉢ 給付償却法(生産高比例法)이 있다¹⁶⁾.

㉠ 定額法(lineare AfA)

所得稅法 第7條 第1項에 의하면 모든 償却性 固定資産(단, 建物は 제외)은 그 取得原價에서 全額 使用期間에의 均等한 配分에 의해 算定된 年度相當額이 每年 控除되어야 한다는 취지가 規定되어 있다(同項 1文). 이것이

16) 文獻에 의하면 이것 외에 遞増法(progressive Abschreibung)을 든 경우도 있으나 이것은 現行稅制에서는 인정되지 않는다. W. Klempt, A. Gerhardt und W. Winter, *Bilanz Betriebsprüfung. Gesellschaftsrecht*, 1971, pp. 11~13.

稅法上の 正規 償却方法(normale Abschreibungsmethode)을 이룬다. 여기에 西獨 減價償却稅制의 한 特質이 보여진다.

이 경우 年度償却額은 위와 같은 當該 資産의 「事業慣行的 耐用年數」에 근거하여 測定할 필요가 있다(同項 2文).

償却性 固定資産이 期中에 取得된 경우에는 原則적으로 取得年度에는 時間比例的인 償却額만을 計上할 수 있다. 단, 簡素化를 위해 償却性 動産에 대해서는 最初の 後半期에 取得된 경우에는 年度償却額을 請求할 수 있다. 또, 後半期에 取得된 경우에는 半年分の 償却額을 請求할 수 있다¹⁷⁾.

建物에 대해서도 原則적으로 定額法이 適用되나 그 경우에는 所得稅法 第7條 第4項에 의해 다음과 같은 特別한 償却率이 사용된다.

- ① 事業財産에 屬하며 居住目的에 사용되지 않는 建物로서 1985年 4月 1日 以後에 建築申請이 이루어진 것에 대해서는 1年마다 取得原價의 4%,
- ② 上記 ①의 條件을 만족하지 않는 建物로서,
 - (a) 1925年 1月 1日 以後에 完成한 것에 대해서는 1年마다 取得原價의 2%
 - (b) 1924年 12月 31日 以前에 完成한 것에 대해서는 1年마다 取得原價의 2.5%

또, 이 중에서 ①은 1986年 稅制改正에서 新設된 것이다. 단, 後述하는 것처럼 一定한 建物에 대해서는 遞減法 適用이 許容된다. 또, 建物の 경우에는 앞서 紹介한 簡素化 rule은 適用되지 않는다.

② 遞減法(degressive AfA)

所得稅法 第7條 第2項에 의하면 償却性 固定資産인 動産에 대해서는 遞

17) K. Tiedtk, a. a. O., S. 296.

減法을 이용하여 償却하는 것을 인정하고 있다.

遞減法の 適用對象인 動産에 대해서는 臨時로 技術的 또는 經濟的 償却을 하는 것은 許容되지 않는다(所得稅法 7條 4項 4文).

遞減法으로부터 定額法에로의 變更은 許容된다(同條 3項 1文). 그러나, 반대의 경우는 許容되지 않는다(同項 3文). 또, 後述하는 것처럼 各種 遞減法間의 變更도 許容되지 않는다.

定額法으로 變更 後에 年度償却額은 當該 經濟財의 殘餘簿價 및 殘餘耐用年數에 근거하여 測定된다(同 3項 2文).

한마디로 遞減法이라 해도 西獨에는 다음 3가지 形態가 인정된다.

① 幾何遞減法(geometrisch-degressive AfA)

이 償却方法 아래서는 年度償却額은 그때그때의 經濟財(動産)의 簿價(未償却殘高)에 一定한 償却率을 곱하여 算定한다. 이 경우 年度償却額은 幾何級數를 形成하기 때문에 幾何遞減法이라고 한다. 이 方法은 簿價가 年度償却額 算定の 基礎가 되기 때문에 「簿價償却法」(Buchwertabsetzung)이라고도 한다.

이 경우의 償却率은 所得稅法 第7條 第2項 第2文에 의하면 定額法 償却率의 3倍를 最高限度로 하고 또 簿價의 30%를 초과할 수는 없다. 단, 1981年 7月 29日 以前에 取得된 動産에 대해서는 定額法 償却率의 2.5倍를 最高限度로 하며, 또 簿價의 25%를 넘을 수는 없다¹⁸⁾.

나중에 다시 說明하겠으나(IV를 參照), 이 償却方法은 日本의 定率法보다도 早期에 多額의 償却을 推進할 수 있는 可能性이 있다.

18) L. Schmidt, a. a. O., S. 499.

② 算術遞減法(arithmetisch-degressive AfA)

이償却方法에서는耐用年數의等差總和를分母로하고殘餘耐用年數를分子로하는分數(算術級數)를償却率로한다. 그리고, 그것을當該經濟財의取得原價에곱하여年度償却額이算定된다. 그래서算術級數法(digitale AfA)이라고도한다.

算術遞減法도遞減償却法의一種이나, 이 경우에는等差로遞減하는償却率(算術級數)이每年取得原價에곱해지기 때문에年度償却額의遞減度는幾何遞減法의 경우에 비하여若干緩和되게 된다.

算術遞減法은現行稅法上一定한制限아래適用된다. 즉, 이 방법은所得稅法第7條第2項第3文 및 所得稅法施行令第11a條에 의해利用第1年度 또는 最初の3年間に 대해幾何遞減法의 경우보다도 큰償却額이計上되는 경우에는適用이許容되지 않는다. 따라서 이것은事業慣行的耐用年數가6年을 넘는經濟財에 대해許容되고, 그以外的 것에 대해서는 되지 않는다¹⁹⁾.

③ 段階率償却法(Abschreibung in Staffelsätzen)

이償却方法에서는事業의慣行的耐用年數가몇개部分(段階)으로分割되어同一段階의年度에 대해서는 각각同一한償却率이適用된다. 예를 들면,事業의慣行的耐用年數10年の經濟財는最初の4年間は15%, 다음의2年間は10%, 그리고 나머지4年間は5%의償却率로償却되는 경우이다²⁰⁾. 그래서「定額—遞減法」(lineardegressive Abschreibung)이라고도한다²¹⁾.

19), 20) K. Tiedtke, a. a. O., S. 299.

21) Ottmar Bühler und Peter Scherpf, *Bilanz und Steuer*, 7. neubearbeitete und erweiterte Aufl., 1971, S. 553.

段階率償却法은 現行 稅法上 原則的으로 許容되나 이 경우에도 算術遞減法의 경우와 마찬가지로 所得稅法 第7條 第2項 第3文 및 所得稅法施行令 第11a條 第1項의 制限이 適用된다.

所得稅法 第7條 第5項 第1文에 의하면 國內에 있는 建物로 納稅者 自身이 製作했거나 또는 完成年度 末까지 調達한 것에 대해서는 다음과 같이 償却할 수 있다.

㉠ 上記의 第7條 第4項①의 建物에 대해서는 完成 또는 調達年度 및 그 후 3年間은 각각 取得原價의 10%, 그후의 3年間은 5%, 남은 18年間은 각각 2.5%

㉡ 上記의 第7條 第4項②의 建物에 대해서는 完成 또는 調達年度 및 그 후 7年間은 각각 取得原價의 5%, 그후의 6年間은 2.6%, 나머지 36年間은 각각 1.25%

이 중 ㉠은 1986年 稅制改正에서 新設된 것이다.

이 遞減償却은 建物이 調達된 때에 製作者側에서 當該 建物에 대해 遞減償却, 割増償却 또는 特別償却 中 어느 것도 請求하지 않았던 경우에만 許容된다. 이와 같은 形態의 遞減償却이 段階率償却法에 該當한다.

㉢ 給付償却法(Leistungsabschreibung)

이것은 經濟財의 取得原價를 實際의 利用高(예를 들어 製造數量 또는 實際 機械運轉時間 등)에 근거하여 配分하여 年度償却額을 算定하는 方法으로 소위 「生産高比例法」에 該當하는 것이다. 이 方法을 適用하기 위해서는 우선 當該 經濟財의 全體 給付高가 見積 確定될 必要가 있다. 그리고 取得原價를 이 全體 給付高에 配分하여 給付 1單位當의 原價를 구하고, 年度實際 給付單位數를 이것에 곱하여 年度償却額이 算定된다²²⁾.

22) K. Tiedtke, a. a. O., S. 300.

所得稅法 第7條 第1項 第3文에 의하면, 經濟財의 給付에 比例하여 償却을 하는 것이 經濟的으로 根據가 있는 償却性 動産에 대해서는 定額法 대신에 이 償却方法을 適用할 수 있다. 이 경우에는 이 方法의 經濟的 正當性이 適當한 證據에 의해 證明되어야 한다.

2. 實體減耗償却(Absetzung für Substanzverringerng. AfS)

計劃的 減價償却에는 普通償却과 함께 實體減耗償却이 있다. 所得稅法 第7條 第6項에 의해 實體의 費消를 수반하는 經濟財(各種 地下資源), 즉 減耗性 資産에 대해서는 實體減耗償却이 適用된다.

實體減耗償却의 目的은 各種 減耗性 資産의 採掘이나 産出時에 생기는 價値損失을 補填하는 것이 아니라 오히려 그 取得原價를 利用期間에 配分하는데 있다. 따라서 이것은 當該 減耗性 資産이 土地의 調達 後에 처음으로 發見된 경우에는 適用되지 않는다. 이 경우에는 當該 減價性 資産에 對한 代價가 빠져있기 때문이다²³⁾(所得稅法施行令 第11a 條2項).

實體減耗償却은 定額法 또는 給付償却法 中 어느 것에 의해서도 算定된다. 定額法에서는 年度償却額은 取得原價를 豫想利用期間에 均等하게 配分함으로써 計算된다. 또 給付償却에서는 年度償却額은 見積 總實體數量에 對한 當該 事業年度の 實際 採掘 實體數量의 비율을 取得原價에 곱하여 算定된다²⁴⁾.

以上, 西獨稅法에서의 計劃的 減價償却의 체계에 대해 살펴보았다. 이것을 日本의 시스템과 比較하면 특히 (1) 耐用年數로 本來는 事業個別的 耐用年數인 「事業慣行的 耐用年數」가 사용되어야 하나, 實際로는 簡素化라는 理由에서 聯邦財務省과 經營者團體聯合과의 協議에 따라 基準的 耐用年數가 公表

23), 24) K. Tiedtke, a. a. O., SS. 300~301.

되어 있다는 것, (2)償却方法으로는 定額法이 正規 減價償却方法으로 되어 있다는 것, (3) 주로 動産에 대해 遞減法의 適用이 인정되나 그 代表的인 形態인 幾何級數法은 早期에 多額의 償却을 推進하는 可能性을 가지고 있다는 것 등을 西獨制度의 主要한 特徵으로 指摘할 수 있겠다.

Ⅲ. 計劃外 減價償却體制

다음에 計劃外 減價償却體制를 살펴본다.

1. 臨時償却(Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung, AfaA)

所得稅法 第7條 第1項 第4文에 의하면 固定資産인 經濟財에 대해서는 臨時의 技術的 또는 經濟的 償却(以下 간단히 臨時償却이라 함)이 許容된다. 단, 이미 언급한 것처럼, 遞減法의 適用對象이 되는 經濟財에 대해서는 臨時償却이 許容되지 않는다(同條 第2項 第4文). 臨時償却에 의해 上述한 計劃的 減價償却으로는 把握되지 않는 特別한 事情이 考慮되었다²⁵⁾.

臨時償却에는 技術的 償却(technisch Abnutzung)과 經濟的 償却(wirtschaftliche Abnutzung)의 2가지 形態가 있다. 이 중 우선 臨時技術的 償却은 여러 가지 災害 등 特別한 原因에 의해 固定資産인 經濟財의 實體가 通常의 磨損 程度를 넘어서 侵害된 경우에 이루어지는 것으로 그 前提條件은 當該 經濟財의 物的 利用可能性이 特別하게 侵害되었다는 것이다. 단순한 價値減少는 臨時償却의 原因이 되지 못한다²⁶⁾. 따라서 이 유형의

25) E. Biergans, a. a. O., S. 259.

26), 27) K. Tiedtke, a. a. O., S. 301; L. Schmidt, a. a. O., S. 498.

臨時償却은 日本에서 말하는 「臨時償却」에 該當하는 것이라고 할 수 있다.

한편, 臨時 經濟的 償却은 固定資産인 經濟財가 技術進步나 流行의 變化 때문에 陳腐化했다든가 등의 特別한 事情에 의해 그 經濟的 利用 可能性이 현저하게 감소된 경우에 이루어지는 것으로 그 前提條件은 當該 經濟財의 經濟的 利用 可能性이 特別하게 侵害되었다는 것이다²⁷⁾. 따라서 이 유형의 臨時償却이야말로 日本에서 말하는 「臨時償却」에 該當하는 것이다²⁸⁾.

여기서, 臨時償却의 處理에 대해 언급하고자 한다. 어떤 論者에 의하면 臨時償却은 다음의 2가지 경우에 計算上 考慮된다고 한다²⁹⁾.

- (1) 經濟財의 價値가 特別한 事情 때문에 當該 事情發生前의 時價 以下로 低下한 경우.
- (2) 經濟財의 實際 豫想되는 耐用年數가 臨時的 事情 때문에 計劃的 減價 償却에서 想定된 耐用年數보다 짧아진 경우.

이 중 (1)의 경우와 같이 耐用年數가 短縮되지 않는 경우의 臨時償却은 단 한번의 價値引下로 處理된다. 그리고 殘餘簿價가 殘餘 事業慣行的 耐用年數에 配分되게 된다. 한편, (2)의 경우와 같이 臨時的 事情에 의해 耐用年數가 短縮된 경우에는 새롭게 耐用年數가 見積되고 從來의 簿價가 이 새 耐用年數의 各 期間에 配分되게 된다.

上述한 것처럼 臨時償却은 특히 ① 固定資産인 動産에 限하며, ② 當該 納稅者가 計劃的 減價償却의 計算에 대해 定額法 또는 給付償却法(生産高比例法)을 適用하고 있는 경우에 限하여 許容된다³⁰⁾.

28), 29) E. Biergans, a. a. O., S. 259.

30) E. Biergans, a. a. O., SS. 260~261.

2. 部分價值償却(Teilwertabschreibung)

納稅者가 決算日에 經濟財(固定資産 및 流動資産)를 所得稅法 第6條 第1項 第1號 및 第2號에 의해 보다 낮은 部分價值(時價를 말함)로 評價한 경우에 이것을 部分價值償却이라 한다.

償却性 固定資産에 대해 보면 이 種의 資産은 取得原價에서 普通償却額을 控除한 後의 簿價가 이 部分價值를 넘는 경우에는 이보다 낮은 部分價值를 적용해 評價減을 計上하는 것이 許容된다. 또 非償却 固定資産에 대해서도 取得原價가 그 部分價值를 상회할 경우에는 部分價值에 따라 評價하여 評價 減을 計上할 수 있다.

그러므로 部分價值償却은 通常的인 減價償却과 달리³¹⁾, 部分價值에 의한 經濟財의 評價, 즉 低價法의 適用에 의한 資産의 評價減을 意味하는 것에 지나지 않는다³²⁾.

償却性 動産에 對한 部分價值償却의 結果, 當該 動産의 簿價, 따라서 將來의 計劃的 減價償却의 測定基礎는 減額되게 된다. 建物에 대해서도 所得稅法 施行令 第11c條 第2項에 의해 部分價值償却이 當該 建物の 取得原價에서 控除되므로 將來 減價償却의 測定基礎는 그만큼 縮小되게 된다³³⁾.

以上, 西獨稅法에서의 計劃的 減價償却의 체제에 대해 살펴보았으며, 그것을 通하여 「臨時償却」과 「部分價值償却」이라는 2가지의 다른 形態가 포함 되어 있다는 것, 또 「臨時償却」에는 特히 固定資産의 物的 利用可能性의 減少에 관련된 「臨時損失」과 그 經濟的 利用可能性의 減少에 관련된 「狹義(固

31) 部分價值償却과 減價償却(특히 普通償却)과의 相違에 대해서는 다음 文獻 參照. O. Bühler und P. Scherpf, *a. a. O.*, SS. 541~542.

32) K. Tiedtk, *a. a. O.*, S. 302.

33) E. Biergans, *a. a. O.*, S. 259.

有)의 臨時償却」이 포함되어 있다는 것, 또한 「部分價值償却」은 本質的으로 減價償却이 아니며 오히려 低價法의 適用에 의한 資産(償却性 固定資産을 포함)의 評價減을 意味하는 것에 지나지 않는다는 것 등을 명백히 하였다.

IV. 特別償却體制

1. 特別償却의 두 形態

앞에서도 指摘한 것처럼 西獨의 現行 稅制上 特別償却에는 다음의 2가지 形態가 있다.

(1) 割增償却(erhöhte Absetzungen)

이것은 앞에서 紹介한 普通償却(AfA) 대신에 許容되는 形態이다.

(2) 狹義의 特別償却(Sonderabschreibungen im engeren Sinn)

이것은 普通償却(AfA)과 함께 許容되는 形態이며, 固有한 特別償却이다.

이들 2가지 形態의 特別償却의 効果는 一般的으로 課稅의 一時的인 延期에 의한 國庫金의 無利子融資에서 찾을 수 있다. 例를 들어 K. Tiedtke는 다음과 같이 說明하고 있다. 즉, 이들 特典에 의해 立法者는 意圖된 稅負擔의 輕減을 넘어 補助金의 許與를 追求한다. 그것은 納稅者가 固定資産인 經濟財의 取得原價를 普通償却을 훨씬 넘는 範圍로 壓縮함으로써 이루어진다. 그러나 納稅者는 通常, 이것에 의해 「稅의 贈物」(Steuer-geschenk) — 免稅 혜택을 의미 — 을 받는 것은 아니다. 稅에 累進性的의 이점을 제외하면 原則

的으로 課稅가 延期된 것에 지나지 않는다³⁴⁾.

單一 固定資產을 前提로 하는 限 어떤 期間의 過大償却은 다른 期間의 過小償却과 相殺되므로 特別償却의 効果는 이 見解와 같이 課稅의 一時的 延期—國庫金의 無利子融資라는 消極的인 面에서 찾을 수밖에 없다. 그러나 企業이 特別償却의 對象이 되는 多數의 또는 多樣한 設備資產을 保有하고 또 그들 設備資產에의 投資가 連續的으로 擴張된 規模로 이루어지는 경우에는 特別償却의 實施에 의한 償却初年度에 計上된 過大償却에 相當하는 利潤部分=稅法에 許容된 祕密積立金은 設備投資가 계속되는 限 半永久的으로 表面化되지 않기 때문에 그 結果 「課稅의 永久的인 延期」—前出의 K. Tiedtke의 表現에 의하면 「稅의 贈物」이라는 積極的인 效果를 가져오는 點에 注意할 必要가 있다.

2. 特別償却의 種類

西獨에서는 從來부터 상당히 廣範하게 特別償却이 許容되어 왔으며 現在에도 基本的으로는 마찬가지이다. 여기서 그 主要한 割增償却과 狹義의 特別償却으로 나누어 살펴보면 다음과 같다³⁵⁾.

(1) 割增償却

① 住宅에 관련된 割增償却(所得稅法 第76條, 同 施行令 第15條)

이것은 國內에 있는 一世帶用 住宅, 二世帶用 住宅 및 分讓住宅에 대해

34) K. Tiedtke, *a. a. O.*, S. 303. 또는 다음의 文獻도 參照. E. Biergans, *a. a. O.*, S. 262.

35) 이것에 대해서는 關係條文 외에 다음의 文獻을 參照. L. Schmidt, *a. a. O.*, S. 511ff; E. Biergans, *a. a. O.*, S. 262ff; *Beck'scher Bilanz-Kommentar*, 1986, S. 575ff; *Wirtschaftsprüfer-Handbuch*, 1985/86, Bd. I, 9. Aufl., 1985, S. 563ff.

取得年度 및 그것에 이은 7年間に 各 年度에 대해 取得原價의 5%까지의 割増償却을 許容한 것이다. 이 경우 8年 經過 後에는 各 年度마다 殘餘簿價의 2.5%의 定額償却이 이루어진다. 단, 取得原價가 一世帶用 住宅 또는 分讓住宅에 대해서는 20萬DM를, 또 二世帶用 住宅에 대해서는 25萬DM를 넘을 경우에는 그 超過額에 所得稅法 第7條 第4項의 定額償却이 適用된다.

② 環境保護設備에 관련된 割増償却(所得稅法 第7d條, 所得稅法 指針 第77, 第78)

이것은 汚水에 의한 損害, 汚水 以外の 物質에 의한 河川의 汚染, 大氣汚染, 騒音, 振動 등의 防止·除去·輕減에 소요되는 動產 및 不動產에 대해 取得年度에는 取得原價의 60%까지, 또 그후의 年度에는 各 各 10%까지의 割増償却을 許容한 것이다. 이 경우 該當 設備은 1974年 12月 31日과 1981年 1月 1日 사이에 取得되고 또 國內의 事業에 直接 70% 以上 消費되는 것이어야 한다.

③ 베를린 援助法 第14條에 의한 割増償却

이것은 西베를린의 事業所에 3年 以上 있는 動產(船舶은 8年 以上) 및 一定한 建物(改築·増築을 포함)에 대해 取得年度 및 그후의 4年間に 全部 取得原價의 75%까지를 割増償却하는 것을 許容한 것이다. 이 경우 該當 建物は 80% 以上이 製造, 保管, 管理, 研究開發, 에너지·熱生成을 위해서 또는 勞働者住宅으로 사용된 것이어야 한다.

④ 一定한 建物關聯設備에 관련된 特別償却(所得稅法 施行令 第82a條)

이것은 省에너지 내지 에너지 生産(建物の 暖房·熱供給시스템에의 接合을 포함)이 소요되는 建物關聯設備에 대해 當該 設備에 投資造成이 부여되지 않았다면 製作年度 및 그후의 9年間に 普通償却 대신에 各 年度마다 10%까지의 割増償却을 許容한 것이다.

(2) 狹義의 特別償却

- ① 一定한 事業用 建物에 관련된 特別償却(所得稅法 第7e條, 同 施行令 第13條·第22條, 所得稅法 指針 第72條·第81條)

이것은 특히 「聯邦難民法」 등의 適用을 받는 者 및 人種·宗教 등의 理由로 迫害을 받은 者의 事業用 工場建物, 倉庫 및 農業用 建物에 대해 建築年度 및 그 翌年度에 各 年度마다 10%의 特別償却(所得稅法 第7條 4項에 의 한 普通償却 이외에)을 하는 것을 許容한 것이다. 이 경우 該當 建物の 建築時點은 原則적으로 1952年 1月 1日과 1967年 1月 1日 사이여야 한다.

- ② 民間病院의 設備에 관련된 特別償却(所得稅法 第7f條·第52條 第12項)

이것은 民間病院의 事業에 사용되는 모든 固定資產(動產·不動產)으로 1977年 1月 1日 以後에 取得된 것에 대해 取得年度 및 그후의 4年間에 動產은 全部 取得原價의 50%까지 또 不動產은 取得原價의 30%까지 特別償却을 할 수 있도록 許容한 것이다.

- ③ 中小企業의 設備에 관련된 特別償却(所得稅法 第7g條)

이것은 中小企業이 保有하는 新規動產으로 取得年度에 事業用으로 사용된 것에 대해 取得年度에 取得原價의 10% 特別償却을 許容한 것이다. 이 경우 動產은 取得 後 1年 以上 保有했어야 한다. 또한 이에 該當하는 中小企業이 란 事業의 統一價値(Einheitswert)가 12萬DM 以下이고 또 營業資本額이 50萬DM 以下の 것을 말한다.

- ④ 研究開發用 設備에 관련된 特別償却(所得稅法 施行令 第82d條)

이것은 研究開發用으로 사용된 一定한 動產 및 不動產에 대해 取得年度 및 그후의 4年間에 動產은 全部 取得原價의 40%까지, 또 不動產으로 3분의

2 이상 사용된 것은 全部 取得原價의 15%까지, 3분의 1 이상 사용된 것은 마찬가지로 取得原價의 10%까지 特別償却하는 것을 許容한 것이다. 이 경우 該當 設備는, (1) 動産에 대해서는 全部, 또는 不動産에 대해서는 3분의 2 이상(단, 中小企業의 경우는 3분의 1 이상)이 研究開發用에 사용될 것, (2) 1983年 5月 19日부터 1989年 12月 31日까지 取得된 것일 것 등 2가지 要件을 만족해야 한다.

⑤ 船舶 및 航空機에 관련된 特別償却(所得稅法 施行令 第82f條)

(a) 船 舶

이것은 一定한 商船 및 漁船에 대해 取得原價 및 그후의 4年間에 取得原價의 40%까지 特別償却을 許容한 것이다. 이것에 該當하는 商船 또는 漁船은 (1) 1989年 12月 31日 以前에 取得된 것일 것, (2) 國內海上船舶登記簿에 登錄된 것일 것이라는 2가지 要件을 만족해야 한다.

(b) 航 空 機

이것은 一定한 航空機에 대해 取得年度 및 그후의 4年間에 取得原價의 30%까지 特別償却을 許容한 것이다. 이에 該當하는 航空機는 (1) 國際線에서 旅客 및 貨物輸送에 사용된 것일 것, (2) 1989年 12月 31日 以前에 取得된 것일 것, 그리고 (3) 獨逸 航空機登記簿에 登記된 것일 것이라는 3가지 要件을 만족해야 한다.

⑥ 少額資産에 관련된 特別償却(所得稅法 第6條 第2項)

이것은 取得原價가 1單位當 800DM 以下の 動産인 經濟財에 대해 取得年度에 全額 費用計上을 許容한 것이다.

3. 特別償却의 適用要件

所得稅法 第7a條에는 各種 特別償却의 適用에 關한 要件이 規定되어 있다. 그 중에서 特히 主要한 것으로는 다음을 들 수 있다.

- (1) 한 經濟財에 대해 特別償却을 請求할 수 있는 期限 — 優待期限이라 한 다 — 에 事後的 取得原價가 생긴 경우에는 그 發生年度로부터 優待期限 末까지는 普通償却 및 特別償却은 取得原價에 이 事後的 取得原價를 加算한 金額에 의해 測定된다(同條 1項).
- (2) 割増償却이 請求된 經濟財에 대해서는 優待期限의 各 年度에 적어도 所得稅法 第7條 第1項(建物 以外の 償却性 資産에 대한 定額償却의 要請) 또는 第4項(建物에 대한 定額償却의 要請)에 의한 普通償却額에 相當하는 償却이 이루어지지 않으면 안된다(3項).
- (3) 狹義의 特別償却이 請求된 經濟財에 대해서는 그것에 추가하여 所得稅法 第7條 第1項 또는 第4項에 의한 通常的인 定額償却이 이루어져야 한다(4項). 한편, 特別償却과 함께 遞減償却을 하는 것은 原則적으로 인정되지 않는다.

以上 西獨稅法에서의 特別償却에 대해 特히 割増償却과 狹義의 特別償却의 두 形態로 나누어 각각 主要한 措置의 內容을 說明하였는데 特別償却에는 매우 多樣한 것이 포함되어 있다는 것을 알 수 있다.

V. 西獨 減價償却稅制의 特質

— 맺음말에 대신하여 —

西獨의 現行 減價償却稅制 全體 체제에 대해 살펴보았다. 여기서는 西獨의 減價償却稅制를 特徵짓는 主要한 사항으로서 特히 다음 세 가지를 指摘하고 싶다.

첫째, 西獨에는 稅法上의 耐用年數는 本來, 事業個別的 耐用年數 — 이것은 特히 「事業慣行的 耐用年數」라고 한다 — 이고, 特히 簡素化라는 理由에서 聯邦財務省과 經營者團體聯合과의 協議에 의해 「一般的으로 使用 가능한 設備財의 普通償却率表」 및 「各種 經濟部門의 普通償却率表」로서 정리·公表되어 있으나 이것은 日本의 法定耐用年數와는 다르게 一種의 基準耐用年數로서의 性格을 갖는다는 點이다. 즉 이것은 日本의 경우처럼 嚴格한 遵守를 要求하는 것이 아니고 特히 納稅者가 實際로 選擇한 耐用年數가 그것보다도 짧은 경우에는 그것을 正當化하는 客觀的인 理由 提示를 요구받는다는 意味에서 基準值로서의 性格이 인정되는 것에 지나지 않는다.

따라서 이 基準耐用年數는 特히 客觀的으로 檢證이 可能한 根據가 存在한다는 것을 條件으로 納稅者가 그것보다도 짧은 耐用年數 選定을 許容하는 것이며, 그 意味에서는 日本과 같은 劃一的·固定的인 耐用年數 시스템과 달리 彈力的인 性格을 內包하는 것이라고 할 수 있다.

둘째, 西獨에는 普通償却에 關하여 定額法이 稅法上의 「正規의 減價償却方法」으로 規定되는 한편 주로 償却性 動産에 對하여 遞減法의 適用이 許容되며, 그 중에서도 特히 幾何遞減法은 日本의 定率法보다도 一層 加速的인

償却을 可能하게 하는 것이라는 點이다. 즉, 幾何遞減法은 特別 定額法 償却率의 最高 3倍의 償却率(단, 簿價의 30%를 넘을 수는 없다)을 適用할 수 있으므로 日本의 定率法 以上으로 設備資産에 投入한 資本의 早期 相當額의 回收을 可能하게 한다. 더욱이 西獨에서는 이 方法에 의한 償却額보다도 定額法에 의한 償却額 쪽이 더 크게 되는 年度에 定額法으로의 變更이 許容되는 것이다.

【假說例】

某社는 01年 1月 1日에 加工用 機械를 百萬DM에 購入하여 事業用으로 사용했다. 이 機械의 耐用年數는 10年, 定額法償却率은 10%라고 한다. 이 경우 定額法(殘存價額 0), 幾何遞減法(定額法에로의 變更을 동반함) 및 日本의 定率法의 각각에 대한 年度償却額, 簿價, 累積償却率을 比較形式으로 나타내면 <表2>와 같이 된다.

<表2>에서 명백해지듯이 第3年度 末 時點에서 累積償却率은 定額法(殘存價額 0) 30.0%, 日本의 定率法 49.9%인 것에 對해 幾何遞減法에서는 65.7%에 達한다. 이것은 定額法의 2.19倍, 또 日本 定率法의 1.32倍에 달한다.

마지막으로 西獨稅制에서는 現在에도 經濟·産業政策의 一環으로 特定한 設備資産 및 事業用·住居用 建物에로의 投資를 獎勵·促進하기 위해 特別償却이 廣範하게 許容되어 있는 점이 注目된다. 그 背景에는 특히 經濟·産業政策的 視點에서 特定の 企業 내지 産業의 合理化의 推進이나 國際競爭力을 위해 從來와 마찬가지로 減價償却稅制를 活用해 나가겠다는 方向이 明確하게 보인다.

이와 같은 方向은 특히 近年의 英國³⁶⁾이나 美國³⁷⁾의 稅制改革의 基底에
갈려있는 課稅의 公平性 내지 中立性的 確保라는 觀點에서 비롯한 特別償却
의 廢止 내지 縮小經濟, 中立的인 減價償却稅制로의 志向과 比較하여 두드
러진 對照를 보인다고 할 수 있다.

36) 近年의 英國 稅制改革에서의 減價償却制度的 改正에 대해서는 本號에 掲載된 拙稿 「英國
의 減價償却制度」를 參照할 것.

37) 美國의 1986年 稅制改革에서의 減價償却制度的 改正에 대해서는 다음의 拙稿를 參照할
것. 「《講座·各國의 減價償却稅制의 動向》美國 (1)~(4)」稅經通信 1985年 10月號~1986年
1月號. 「《同》美國 再論 (1), (2)」稅經通信 1986年 12月號 및 1987年 1月號. 「美國 稅制改
革과 減價償却問題」企業會計 1987年 4月號(39卷4號).

(表2) 定額法, 幾何遞減法(定額法으로의變更을 수반함) 및 定率法(日本)의 比較表

年 度	定 額 法			幾 何 遞 減 法 (定額法으로의變更을 수반함)			定 率 法 (日本)		
	償 却 額 (DM)	簿 價 (DM)	累積償却率 (%)	償 却 額 (DM)	簿 價 (DM)	累積償却率 (%)	償 却 額 (DM)	簿 價 (DM)	累積償却率 (%)
1	100,000	900,000	10.0	300,000	700,000	30.0	206,000	794,000	20.6
2	100,000	800,000	20.0	210,000	490,000	51.0	163,564	630,436	37.0
3	100,000	700,000	30.0	147,000	343,000	65.7	129,870	500,566	49.9
4	100,000	600,000	40.0	102,900	240,100	76.0	103,117	397,449	60.3
5	100,000	500,000	50.0	72,030	168,070	83.2	81,874	315,575	68.4
6	100,000	400,000	60.0	50,421	117,649	88.2	65,008	250,567	74.9
7	100,000	300,000	70.0	35,295	82,354	91.8	51,617	198,950	80.1
8	100,000	200,000	80.0	27,451	54,903	94.5	40,984	157,966	84.2
9	100,000	100,000	90.0	27,451	27,452	97.3	32,541	125,425	87.5
10	100,000	0	100.0	27,452	0	100.0	25,838	99,587	90.0

註: 1) 이 경우 機械의 耐用年數는 10年, 定額法償却率은 10%이므로 幾何遞減法の 경우 償却率은 最高限 30%이다. 여기서도 30%의 償却率 이 適用된다.

2) 幾何遞減法에 의하면 第7年 末에 簿價는 82,354DM가 된다. 만약 幾何遞減法을 계속하여 適用하는 경우에는 第8年度에는 償却額 24,706DM(82,354DM×0.3)가 計上되게 되나 所得稅法 第7條 第3項의 規定에 의해 여기서 本例와 같이 定額法으로 變更하는 편이 有利하다. 이 경우에는 本表에 나타난 것처럼 殘餘簿價 82,354DM가 殘餘耐用年數 3年에 配分되게 된다.

第3章 프 랑 스

I. 減價償却의 意義

1982年版 *Plan Comptable Général*에 의하면 償却(amortissement)이란 「貸借對照表의 一定 諸項目에 관한 價額을 一定 期間에 걸쳐 不可逆적으로 減少시키는 것(p. 17)」이라고 한다. 이 경우의 償却은 널리 알려져 있는 것으로 예를 들어 貸方의 自己資本의 項目에 대하여 행할 때는 通常 「資本 償却(amortissement du capital)」이라고 하며, 또 中長期負債에 대해 행할 때는 通常 「財務償却(amortissement financier)」이라고 한다. 그러나 償却으로서 重視해야 하는 것은 貸借對照表의 借方 諸項目에 대한 것인데 예를 들어 移延資産에 관한 組織費의 償却이나 固定資産 諸項目의 減價償却(amortissement pour dépréciation des éléments de l'actif immobilisé)이 代表的인 것이다.

따라서 實務上에서 특별한 說明이 없이 「償却」이란 말을 사용할 때에는 「固定資産의 減價償却」의 경우를 가리키는 것이다¹⁾.

減價償却에 대해서는 上記 *Plan Comptable Général*에 의하면 「使用, 時間의 經過·技術變化 및 其他 모든 變化로부터 생기는 資産項目의 價値減少에 대한 會計上의 確認(constation comptable)이다(p. 17)」라고 定義하고 있다²⁾.

1) Dictionnaire de la Comptabilité(ouvrage réalisé sous la direction d'Erik de la Villeguérin H.E. C.—Expert comptable commissaire aux comptes—deuxième édition), 1984, p. 38.

2) 또 周知와 같이 國際會計基準委員會(IASC)가 公表한 國際會計基準 第4號는 「減價償却이란 資産의 償却 可能額을 그 見積 耐用年數에 걸쳐 配分하는 것을 말한다」라고 되어 있고 EC 理事會 第4號 指令도 이 規定을 받아들이고 있으며(第35條), 따라서 이것과 調和시키기 위해 制定된 프랑스의 會計法令(正確히 말하면, décret n 83-1020 du 29 novembre 1983, art. 8)도 이 定義를 繼受하고 있으나 이 定義는 減價償却에 대하여 넓은 解釋을 하고 있어 上記 *Plan Comptable Général*의 減價償却에 대한 定義와 兩立關係에 있다.

여기서 會計法令이라고 하는 것은 1978年 7月 25日 EC理事會 第4號 指令과 프랑스의 商人 및 特定會社의 會計義務와의 調和를 目的으로 制定된 法令으로 「1978年 7月 25日 理事會 採擇의 第4號 指令 및 特定會社의 會計義務와의 調和에 관한 1983年 4月 30日 法律 第 83-353號」와 그 適用에 관한 「1983年 11月 29日 디크레 第83-1020號」로 成立되었고 이것을 바탕으로 商法典, 商事會社法 등의 會計規定에 대해 補強이 도모되고 있다.

프랑스에서 예를 들어 減價償却에 대한 財務的 概念(conception financière)을 主張하는 論者도 있고 償却이란 企業이 固定資産의 更新으로 財産維持를 可能케 하는 것으로 定義하는 論者도 있으나 이와 같은 主張에 대해서 償却 그 自體는 財務資産을 만들어 내지 않는다는 批判이 있다³⁾.

上記 *Plan Comptable Général*의 定義에서 보듯이 減價償却은 使用이나 時間의 經過와 함께 減價하는 固定資産에 대해 償却이 가능하기 때문에 土地는 減價償却에서 제외된다. 또한 租稅一般法(Code Général des Impôts)에서는 不可逆적으로 減價되지 않고 따라서 減價償却이 可能하지 않은 固定資産으로 土地, 營業權, 投資株式을 들고 있다⁴⁾(C.G.I. ann. III, art. 38 *sexies*).

또 商事會社法에는 엄격한 償却 義務가 있어 利益이 缺如된 경우에도 償却을 實施하지 않으면 안 된다(第14條 第2項)라고 되어 있다. 그리고 社員에 대해 會社의 狀況(situation véritable)을 隱蔽하려는 意圖下의 償却不足·不充分性에 대해서는 會社의 業務執行者에게 嚴格한 罰則이 適用된다(第425條, 第437條).

稅務上の 償却額 취급은 商事會社法上에서 總會 提出用 計算書類에 處分 可能損益의 算定에 償却費가 計上되어 있는 경우에서만 課稅利益으로부터 控除가 인정될 수 있다(C.G.I art. 39-1-2°).

3) Dictionnaire de la Comptabilité, *op. cit.*, p. 39.

4) 단, 資産價値의 減價가 보일 때 租稅一般法 第39-1-5條에 정한 條件下에 減價充當金の 設定이 인정된다(C.G.I. ann. III, art. 38 *sexies*).

II. 會 計 處 理

會計處理에서는 直接償却을 하는가 間接償却을 하는가 하는 問題가 있을 수 있으나 *Plan Comptable Général*은 借入金의 財務償却 및 期間配分費用⁵⁾(charges à répartir sur plusieurs exercices)의 償却에 대해서만 規定하고 있다. 固定資産의 減價償却에 관해서는 間接償却을 選好하고 있는 것이다. 예를 들어 2154 機械 勘定の 償却에 대해서는 確認된 減價額을 28154 機械償却累計額 勘定の 貸方に 記入한다는 것이다⁶⁾. 間接償却의 利點은 固定資産의 取得價額과 償却累計額을 明示하여 帳簿價値를 理解하기 쉽게 하는 데 있다.

이미 본 바와 같이 稅務上으로 償却額이 控除 可能(deductible)한 것이기 위해서는 商事會社法上의 損益 計算에 實際로 償却 計上된 것이었나가 要件이다⁷⁾. 단, 商事會社法上의 會計로는 正當한 償却인지 判斷되지 않고 稅務上 控除 可能한 償却으로 취급되는 것이 있는데 이것은 「特別償却(amortissements dérogatoires)」으로 處理를 한다.

이와 같은 特別償却의 處理에 대해서 *Plan Comptable Général*은 一定 指示를 하고 있다. 즉, 特別償却累計額은 145 法定充當金(provisions réglementées) 勘定에 속하는 것으로 貸借對照表 自己資本部에 記錄하는 것이다.

예를 들어 어떤 固定資産을 減價償却할 때에 經濟的으로 正當하다고 判斷

-
- 5) 期間配分費用이란, 移延費用과 借入期間에 配分할 수 있는 社債發行費와 같이 數期間에 영향을 미치는 一定 費用으로 성립되어 있다(Conseil National de la Comptabilité, *Plan Comptable Général*, 1983, p. 22).
 - 6) 固定資産에 관한 各種 償却累計額 勘定은 最初の 2자리 數字 28 勘定에 전부 歸屬하게 된다.
 - 7) 그리고 成果申告時 稅務當局이 요구하는 印刷物에 의한 償却明細書(relevé d'amortissement)를 作成해야 한다(C.G.I., art. 54 et ann. 14 ou III, art. 38).

되는 償却額⁸⁾과 그 限度를 넘는 償却額(特別償却額 部分)이 있을 때 *Plan Comptable Général*은 前者는 經營費用에 相當하는 償却累計額 算入으로 하고 後者에 대해서는 臨時償却累計額 算入으로 處理한다. 즉,

681 償却累計額 算入·充當金 算入 …經營費用

6811 無形·有形 固定資產 償却累計額 算入

68111 無形 固定資產

68112 有形 固定資產

687 償却累計額 算入·充當金 算入 …臨時費用

6871 固定資產 臨時償却累計額 算入

6872 法定充當金 算入

등의 諸勘定이 準備되어 있다(諸勘定 앞에 있는 數字는 *Plan Comptable Général*의 勘定番號에 해당한다). 貸方側의 償却累計額 勘定은 固定資產의 讓渡·廢棄時에 清算된다.

特別償却額은 經濟的으로 正當하다고 判斷되지 않고 稅制上으로 控除 可能하게 處理할 수 있는 것이다. 즉 期末에 特別償却額 處理를 할 때에는 6872 法定充當金 算入勘定에 借方 記入하고 14 法定充當金 勘定の 下位勘定에 속하는 145 特別償却累計 勘定에 貸方 記入하는 것이다.

지금 어떤 固定資產을 200'으로 取得하여 5년간에 걸쳐 償却하는 것으로 한다. 稅務上 第1年度에 전체의 50%에 相當하는 償却을 可能하게 하는 것

8) 經濟的으로 正當하다고 判斷(économiquement justifiés)되는 것은 企業의 責任 아래 이루어지는 것이다(Dictionnaire de la Comptabilité, *op. cit.*, p. 55).

더구나 이 경우 「經濟的으로 正當하다고 判斷되는 것」의 測定基準은 取得原價基準(base du coût d'acquisition)에 基因하는 것으로 一般的으로 소위 「正當한 經濟的 償却(véritable amortissement économique)」이라는 用語로 意味되고 있는 것은 특히 取替價値(valeur de remplacement)를 적절하게 처리해야 한다는 것이며 兩者의 測定基準이 相違하다는 것에 注目해야 한다. Nathan. F., *Plan Comptable Général 1982*, 1982, p. 37. 後者는 특히 原價主義에 기인한 減價償却制度에 대한 批判에서 생긴 것이다.

으로 하면(經濟的으로 正當하다고 판단되는 償却率은 20%이다),

681 償却累計 算入·充當金 算入 40 28 固定資産償却累計額 40
(經濟的으로 正當하다고 判斷되는 償却部分)

6872 法定充當金 算入 60 145 特別償却累計額 60
(特別償却에 相當하는 部分)

第2年度에는 다음과 같은 處理를 한다.

145 特別償却累計額 15 7872 法定充當金 戻入 15
(特別償却累計의 1/4의 戻入)

681 償却累計額 算入·充當金 算入 40 28 固定資産 償却累計額 40

즉, 初年度の 第1年度에 多額의 特別償却에 관한 費用計上이 이루어지지만 第2年度 이후에 法定充當金 勘定에 포함되는 特別償却累計額 勘定에 대해 戻入記帳을 하는 데에 주목해야 한다.

Ⅲ. 償却率·償却期間

償却率(taux d'amortissement) 및 그것에 基因하여 引出되는 償却期間은 經驗이나 商業慣行으로 決定되는 것이고 損耗度·資産의 使用狀況·陳腐化 등이 감안되지 않으면 안 된다. 이 償却率의 逆數로 正常耐用年數(durée normale d'utilisation)를 決定한다. 예를 들어 어떤 固定資産의 償却率이 20%라고 하면 正常耐用年數는 $\frac{1}{0.2}=5$ 년이 된다⁹⁾. 이와 같이 償却率이나 償却期間은 經驗·商業慣行에 따라 決定되는 것이 日本의 경우와 같이 一定 耐用

9) 따라서 이와 같은 正常耐用年數의 算定에서 보면, 線形償却(amortissement linéaire) 내지 定額償却이 전제로 되어 있으나 프랑스에서는 線形償却만이 이루어지고 있는 것은 아니다. 正常耐用年數를 算定할 때에 線形償却이 基礎로 되어 있다.

年數를 稅制로 法定하고 있는 것과 다르다는 점이 주목된다.

프랑스에서는 租稅一般法上 商事會社法上의 會計에 實際로 處理되었다는 條件下에 産業, 商業 또는 經營의 各 性質의 慣行에 따라 決定되는 償却額을 控除 可能한 것으로 하고(C.G.I. art. 39-1-2°), 따라서 償却率·償却期間도 이와 關聯하여 파악된다. 즉 會社法會計나 稅務會計에서도 償却率·償却期間에 대해서는 兩立할 수 있는 關係로 파악된다. 그리고 이 경우에 重視되는 實際의 經驗이나 商業慣行으로는 *Plan Comptable Général*의 業種別 適用에 관한 業種別 會計基準을 基礎로 할 것을 권하고 있다. 各種 業種別 會計基準의 償却率이 참고가 된다¹⁰⁾. 이것을 基礎로 한 償却率은 다음과 같다.

各種 固定資産	償却率(%)	各種 固定資産	償却率(%)
研 磨 機	15	店 用 機 械 設 備	10
工 具 器 具	10~15	電 卓	15
高張力電氣機器 및 低張力大型機器	15	野 營 設 備	20
動 力 車	10	편 치 카 드 機	15
閉 塞 器	10	遷 車 台	10
挺 子 핸 들	15	大 貯 水 地	10
事 務 用 建 物	5	센 트 럸 히 팅	10~15
木 工 用 機 械	15	映 寫 機	33
의 자 · 책 상	12.5~20	金 屬 剪 斷 器	15

10) 이와 같은 業種別 會計基準으로는 예를 들어 航空宇宙産業 業種別 會計基準을 시작으로 建築·公共工事企業 業種別 會計基準, 製肉·牛豚肉 業種別 會計基準, 菓子都賣業 業種別 會計基準, 초콜릿工業 業種別 會計基準, 비스킷 精巧食料品 業種別 會計基準, 果物保存産業 業種別 會計基準, 野菜·漁業 業種別 會計基準, 香味料·bouillon 産業·炭化水素業 業種別 會計基準 등 각 종류들이 존재한다.

各種 固定資産	償却率(%)	各種 固定資産	償却率(%)
輸送貨物自動車	15	空氣·가스壓縮器	15
가스·液體파이프	10	가스·水道計量器	15
冷凍室	7~10	自動制御溫度調節器	15
四輪荷馬車	10	建築設備機器	20
보일러·蒸氣發生爐	15	輕量建築物	12.5~15
赤外線放射暖房機器	15	自轉車	25
曲機	15	製圖器械	15
貯水槽	15	捲揚電磁石	10
가이저計量器	33	住宅据付包裝器具	15
中盤	15	教育電子機器	15
測定用電氣·電子裝置	33	保全補修機器	12.5
導水管	10	台万力	33
工業用저울	15	鍛造·製鐵機器	15
內部研磨棒	33	高溫爐·耐火爐	15
建築物設備	10	起重機	10
工業用建物	5	商業用 또는 住居用不動産	2~5
室內用役提供複合設備 (에너지, 空調)	10	모노레일	10
電信·電話送受信設備	10	자갈	33
精密光學機器, 登錄電子機器	33	陰極오실로그래프	33
實驗器具·機器	20	輕便牽引車	10
空氣清淨器	15	宛名書·切手貼·消印 等機能機械	15
建築物	2~6.66	中小能力電子機械	15

各種 固定資產	償却率(%)	各種 固定資產	償却率(%)
時 計 制 御 機 器	33	印 刷 機 械	15
石 油 火 爐	10~20	포 터 블 工 作 機 械	33
手 押 車	10	담 배 製 造 機 械	10~20
識別可能回收性包裝器具	15	航 空 機 械	33
鐵 敷 · 鑄 床	33	鐵 道 機 械	10
出 勤 登 錄 器	15	海 水 用 機 械	10
水 · 空 氣 淨 化 機 器	15	熱 水 獲 得 機 械	15
나 사 切 斷 機	15	電 氣 · 水 力 · 가 스 · 에 너 지 · 製 造 機 械	15
甜機械·金屬性乾燥爐	15	납땜·酸素切斷機械	15
프 라 이 스 盤	15	아 트 리 에 家 具	15
타 임 · 스 템 프	15	人 事 管 理 關 聯 機 械	15
寄 木 細 工 不 動 產	2~5	貨 物 昇 降 機	10
特別用途複合設備	15	오 토 바 이	25
各種 固定資產間關係 樹立 目的 一般設備(通信·電話 網·물供給·電氣供給등)	10	固 定 工 具	10
卷 揚 器	10	可 動 工 具	10~15
束 禾 機	15	複 滑 車	10
固 定 · 追 尾 望 遠 鏡	33	트 리 畧	10
會 計 機	15	寫 真 機	15~33
試 驗 · 分 析 機 械	15	滑 走 路	10
工 作 機 械	15	艷 出 器	15
穿 孔 機	33	橋	10
檢 印 器	10	回 轉 橋	10

各種 固定資産	償却率(%)	各種 固定資産	償却率(%)
自 動 車	20~25	回 轉 大 梁	10
河 川 用 機 械	10	井 戸	20
고무·플라스틱使用機械	15	렌 트 렌 寫 眞 機	33
建築材料製作機械	15	冷 凍 機	10~15
表面物理化學的處理機械	15	리 메 트 締 機	15
度 量 衡 機 械	33	高 速 道 路	10
道 路 家 具	10	保 全 機	25
繼 目 없 는 벨 트	10	溶 接 機	33
電 話 機	20	整 地 機 器	10
地圖印刷·데상用機械	15	旋 盤	15
酸素切斷포터블機械	33	녹 로 대 껍 機 械	15
紙·종이상자加工機	15	情 報 處 理 機 械	15
穿 孔 機	15	輸 送 機 器	20~25
複 寫 機	15	도 르 레	10
改 札 機	15	踏 車	10
眞空펌프·모터펌프	15	水 力 · 蒸 氣 터 빈	15
跳 橋	15	暖 房 換 氣 機 器	15
柱 廊	10	鐵 軌 道 回 轉 機 器	10
壓 搾 機	15	土 道	10~20
平 削 盤	15	工 業 用 電 動 트 렉 터	15
研 削 盤	15	變 壓 器	15
模 寫 器	15	輸 送 用 道 路	10
荷 車	15	公 共 事 業 機 械	15
榻	15	터 널	10
藥 莢 裝 填 器	15	모 터 自 轉 車	25
統 計 機	15	水 道	10
택 시 미 터	10	鐵 道	10
		電 壓 計	33

IV. 線 形 償 却

線形償却(amortissement linéaire)은 또 定額償却(amortissement constant)이라고도 하며 償却對象額을 耐用年數로 나눈 액을 每年 費用으로 부담하게 하는 것을 말한다.

지금 어떤 固定資産을 20,000^f에 取得하여 耐用年數는 5년, 殘存價額은 0이라고 하면 償却年度額은 $\frac{20,000^f}{5}=4,000^f$ 이 된다.

또 다음 예를 들어 보자¹¹⁾. 1983년 10월 1일에 機械設備를 取得하여 企業이 使用하게 되었다. 당해자산의 取得原價는 1,300^f(附加價値稅引), 耐用年數 4年, 殘存價額을 100^f이라고 하면 償却年度額은 $\frac{1,300^f-100^f}{4}=300^f$ 이 된다. 이 경우에는 資産을 年度 途中에 取得하였기 때문에 償却은 5會計年度에 걸쳐서 한다. 즉 第1會計年度는 償却負擔은 1년의 4분의 1에 대해서만 해야 하므로 1983년도의 償却 算入額은 $\frac{300^f}{4}=75^f$ 밖에 안 된다.

償却의 最終年度는 1987年度가 되고 年度 途中의 9월 30일에 耐用年數가 끊어지기 때문에 1987년도의 償却額은 $300^f \times \frac{3}{4}=225^f$ 이 된다. 따라서 다음의 <表>가 完成될 수 있다.

會 計 年 度	償却年度額	償却累計額	帳 簿 價 値
1983	75	75	1,225
1984	300	375	925
1985	300	675	625
1986	300	975	325
1987	225	1,200	100

11) Dictionnaire de la Comptabilité, *op. cit.*, p. 65.

그런데 線形償却에 근거한 年度償却額은 프랑스 稅制上 控除가 可能한 것으로 취급되어 線形償却法 이외에 다른 償却시스템이 별도로 規定되어 있지 않은 경우에는 모든 固定資産에 適用되지 않으면 안 된다. 만일 稅務規定에 따라 기타의 償却시스템, 예를 들어 遞減償却시스템의 採擇이 인정된 경우라도 企業이 對象으로 하는 固定資産에 대해 線形償却을 選好 實施할 수 있다¹²⁾.

線形償却에 의한 年度額은 稅務上 최소한의 償却을 構成하는 것으로 每年度末에 固定資産의 取得 또는 製造에 기인하여 實際로 행하는 償却額은 線形償却으로 計算된 償却額을 下廻할 수 없다고 되어 있다(C.G.I., art. 39B).

이와 같은 償却義務는 個別 固定資産에 대해 考察해야 하는데, 예를 들어 어떤 固定資産의 線形償却額의 超過額과 다른 固定資産의 償却不足額 사이에 어떤 相殺도 인정되지 않는다¹³⁾. 償却對象이라고 해야 할 基礎額에 대해서는 購入價額에 당해자산의 使用·運轉開始에 필요한 附隨費用을 加算한 것으로 한다(C.G.I., ann. III art. 38 *quinquies*).

線形償却法에 의한 償却年度額의 算定은 當該 固定資産의 取得日 時點과 使用日 時點이 다를 때에는 使用時點을 基準으로 한다¹⁴⁾.

V. 遞 減 償 却

遞減償却(amortissement dégressif)은 固定資産에 대해 經驗적으로 각종

12) Dictionnaire de la Comptabilité, *op. cit.*

13) Dictionnaire de la Comptabilité, *op. cit.*

14) 단, 예를 들어 當該 固定資産에 대해, 取得日 時點과 使用日 時點 사이에 技術進步 등의 理由로 不可逆的 減價를 받았을 때에는 參事院(Conseil d'Etat)은 이 價値 減少分에 대해 償却하는 것을 인정한다(C.E. 11, juillet 1960. req. 33-203).

요인에 의해 耐用年數의 最初 數年中에는 後年度中보다도 더 큰 價値를 喪失한다는 觀點에서 未償却資産에 대하여 일정률을 적용하여 償却額을 算定하는 方式이다. 일반적으로 生産에 使用되는 機械, 工具, 設備 등에 대해 適用되고 構築物, 事務用 動産, 遊覽自動車 등에 대해서는 適用除外된다¹⁵⁾.

固定資産 價値가 經驗的으로 耐用年數의 最初 年度中에 크게 減價한다는 觀點뿐만이 아니라 예를 들어 維持·修繕의 費用은 時間의 經過와 함께 資産이 使用됨에 따라 操業度의 變化와 함께 커지는 것으로 當該 資産의 使用에 관한 一定 消費原價의 算出 때문에 償却費의 增加는 維持·修繕費의 計上과는 逆의 關係에 있어야 하며, 이러한 점에서 볼 때 遞減償却의 採擇이 바람직하다는 주장도 있다¹⁶⁾. 이와 같은 一定 原價性의 주장은 償却費와 維持·修繕費란 生産能力의 維持라는 점에서 同時並行的으로 관련이 있는 것이고 經濟的으로도 正當한 概念이라고 擁護하는 論者도 있다¹⁷⁾.

1. 指數法

遞減償却에는 指數法과 級數法이 있으며 먼저 指數法(méthode exponentielle)은 일본의 定率法에 상당하고 未償却資産에 대해 一定率을 適用하여 每年 償却額을 얻으려고 하는 方法이다. 償却額은 해마다 적어지며 따라서 帳簿 價値는 時間의 경과와 함께 減少한다.

예를 들어 어떤 固定資産의 取得價額이 100¹이고 償却率이 10%라고 하면 償却年度額과 帳簿價値와의 關係는 다음과 같다.

15) Ghez, R., *La Comptabilité langage de la gestion*, 1985, p. 162; *Dictionnaire de la Comptabilité*, *op. cit.*, p. 46.

16) *Dictionnaire de la Comptabilité*, *op. cit.*, pp. 46~47.

17) Cibert. A., *Comptabilité générale*, 7^e édition, 1984, p. 252.

		(償却年度額)	(帳簿價值)
第1年度	..... 100	- 100 × 10%	= 90
第2年度	..... 90	- 90 × 10%	= 81
第3年度	..... 81	- 81 × 10%	= 72.9
第4年度	..... 72.9	- 72.9 × 10%	= 65.6
	⋮		

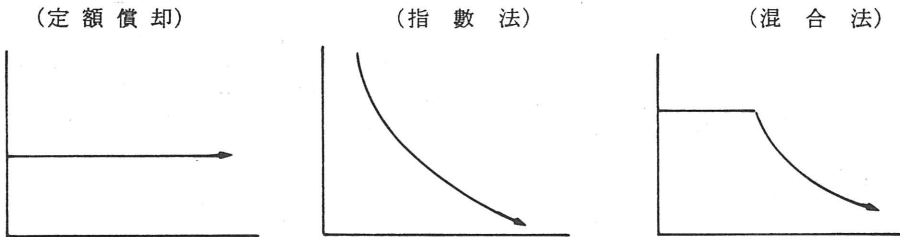
償却率의 計算에 대해서는 資産의 耐用年數와 殘存價値를 考慮하여 算定한다¹⁸⁾.

18) Dictionnaire de la Comptabilité, *op. cit.*, p. 46.

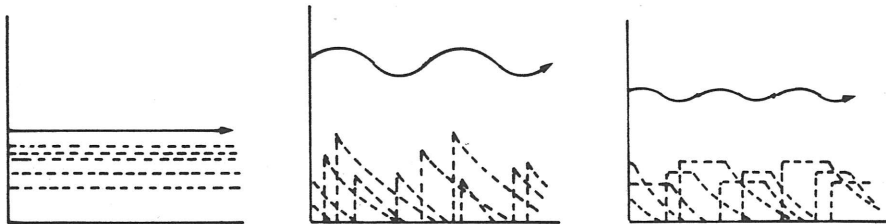
또 앞에서 본 바와 같이 固定資産價値는 經驗的으로 보아 耐用年數의 最初年度中에 크게 減價하고, 예를 들어 維持·修繕의 費用은 時間이 경과하면서 커지는 것이기에 當該 資産의 使用에 관한 一定 消費原價를 算出할 때에는 遞減償却의 採擇을 권한다고 하는 주장이 있다는 것을 명백히 했다. 그러나 維持·修繕의 費用은 時間의 경과와 함께 커진다는 것을 인정한다고 해도 耐用年數의 最初연도중은 오히려 그렇게 크게 減價하지 않는 資産이 있어 이것을 考慮하면 一定 消費原價를 算出할 때에는 耐用年數의 最初 前半部分은 오히려 線形償却法이나 定額償却法을 適用하고 後半部分에는 指數法에 의한 遞減償却制를 적용하는 「混合法(méthode mixe)」의 採擇이 바람직하다는 오라니에(Ollagnier)氏의 주장이 있다는 것에 주목해야 하겠다(*Travail et Méthode*, juillet-août, 1951).

償却額 計算의 變動과 影響의 유형을 씨베르(Cibert)氏에 따라 圖示하면 다음과 같다. Cibert, A., *op. cit.*, p. 259.

償却年度額의 變動表示



一定한 資産集團 全體에 대한 償却累計額의 推移



2. 級數法

級數法은 SOFTY法이라고도 하며 英語의 <Sum of the Years Digits>를 略稱한 것이다.

이 方法은 一定價値에 대하여 遞減率을 適用하여 償却額을 算定하기 때문에 每年 償却額은 遞減하게 된다. 예를 들어 어떤 固定資産의 耐用年數가 5년이라고 하면 5년의 級數는 $1+2+3+\dots=15$ 가 되고 第1年度는 耐用年數의 最終數値(이 경우는 5)를 分子로 한 分數인 $\frac{5}{15}$ 를 償却對象額에 적용하고 第2年度는 5에서 逆順인 4를 分子로 한 $\frac{4}{15}$ 를 같은 償却對象額에 適用하는 것이다.

예를 들어 取得價額 12,000^l의 固定資産으로 耐用年數가 5年인 경우의 償却額 計算은 다음과 같다.

計 算 要 素 (償却對象額×一定率)	償却年度額	償却累計額	帳簿價値
第1年度 : $120,000 \times 5/15$	40,000	40,000	80,000
第2年度 : $120,000 \times 4/15$	32,000	72,000	48,000
第3年度 : $120,000 \times 3/15$	24,000	96,000	24,000
第4年度 : $120,000 \times 2/15$	16,000	112,000	8,000
第5年度 : $120,000 \times 1/15$	8,000	120,000	0

3. 遞減償却과 稅制

遞減償却에 대해서는 租稅一般法 第39A條에 規定되어 있으며 法人稅制度 및 商工業利益(B.I.C.)制度의 適用을 받는 모든 企業은 遞減償却 適用의 혜택을 입으나 任意制下에 있다. 단, 償却對象인 設備財에 대해 그 性質에 대

해서는 租稅一般法 附錄Ⅱ 第22條에 정하는 것에 따를 것, 取得時點에 있어서 中古財가 아닐 것, 耐用年數가 3年 以內가 아닐 것 등이 條件으로 되어 있다.

특별히 投資獎勵를 目的으로 다음에 제시하는 資産에 대해서는 割増係數 (coéfficients majorés)에 의한 遞減償却이 인정된다. 즉, 에너지 節約을 可能하게 하는 諸活動에 쓰여지는 機械設備(租稅一般法 art. 39A-A; loi n° 78-1239 du 29 décembre 1978, art. 81), 1978년 1월 1일 이후에 取得 또는 製造된 材料를 節約하기 위한 機械設備(loi n° 77-1467 du 30 décembre 1977, art. 19-1), 1977년도중에 企業에 의해 製造된 機械設備財, 1977년 6월 1일 이후에 稼動하여 10% 以上の 價格에 상당하는 納入金を 支拂한 條件下에 1977년도중에 取得한 設備財가 이것이다¹⁹⁾.

4. 遞減償却과 臨時償却

1983年 財政法(loi de finance)은 投資稅額控除制度(reduction fiscale pour investissement)를 1983년 1월 1일과 1985년 12월 31일 사이에 取得 또는 製造한 遞減償却法에 따른 償却可能設備財에 관한 臨時償却制(amortissement exceptionnel)로 바꾸었다.

이 臨時償却은 다음에 제시하는 比率을 遞減償却의 第1年度額에 適用하여 計算한다. 즉, 耐用年數가 9年 以下の 設備財에 대해서는 40%, 耐用年數가 10년에 상당하는 設備財에 대해서는 42%, 耐用年數가 10年을 넘는 設備財에 대해서는 여기에 4%를 年數가 늘어날 때마다 더하는 것으로 한다.

19) 한편으로, 프랑스 經濟의 過熱(surchauffe)을 막기 위해 1974년 6월 30일부터 1975년 4월 1일 사이에 取得 또는 製造된 設備財에 대해서는 償却適用係數를 引下했다(loi n° 74-644 du 16, juillet 1976, art. 2 et décret n° 75-203 du 28 mars 1975).

지금 企業이 100,000^f의 價額으로 遞減償却에 따른 償却可能機械를 1984년 1월 20일에 購入했다고 하자. 이 경우의 臨時償却 金額은 다음과 같다²⁰⁾.

耐用年數가 10年인 機械의 경우

$$100,000^f \times \frac{10}{100} \times 2.5 \times \frac{42}{100} = 10,500^f$$

耐用年數가 15年인 機械의 경우

$$100,000^f \times \frac{6.66}{100} \times 2.5 \times \frac{42 + (5 \times 4)}{100} = 10,323^f \text{이 된다}^{21)}.$$

위의 경우와 같이 固定資産에 대한 購入을 年度初에 하지 않았을 때에는 주의가 필요하다. 즉 臨時償却額은 第1營業年度에 대해서는 購入한 年度の 終了日에 當該 購入月과 當該 年度 終了日 사이의 經過한 期間(月數)에 比例하여 이루어지게 된다. 臨時償却은 第1年度 通期分(12개월분)에 대해 許容되기 때문에 잔여 臨時償却額은 第2營業年度末에 控除 可能한 것으로 취급된다.

固定資産을 購入한 第1營業年度の 終了日에 稅務上으로 控除 可能한 最大 算入額은 결국 遞減償却의 正常算入額과 臨時償却의 算入額의 合計와 같아지게 된다.

다음 第2營業年度の 終了日에 控除可能 全體算入額은 第1營業年度末의 帳簿價値(當該 資産의 購入價額에서 第1營業年度末에 실시한 遞減償却額· 臨時償却額을 控除한 것)에 正常償却率을 適用하여 算定된 遞減償却算入額과 臨時償却殘高(第1年度 通期分(12개월분)에 관한 臨時償却額에서 第1營

20) Dictionnaire de la Comptabilité, *op. cit.*, p. 48.

21) 耐用年數가 15년의 償却率은 $\frac{100}{15} = 6.66\%$ 가 된다. 稅務當局은 遞減償却의 適用償却率은

耐用年數에 대응하는 線形償却率에 適切한 係數를 곱한 比率로 하고 있어 耐用年數가 3年 내지 4年일 때에는 1.5倍, 5年 내지 6年일 때에는 2倍, 6年을 넘을 때에는 2.5倍로 한다 (Dictionnaire de la Comptabilité, *op. cit.*, p. 47).

業年度 臨時償却算入額을 控除한 것)와의 合計額과 같게 된다.

그 다음 營業年度 및 그 이후 諸營業年度의 償却額은 未償却帳簿價値에 대한 正常償却率을 適用하여 計算된다(臨時償却은 이미 第1年度 通期分에 대해서만 했기 때문에 이 경우는 第1營業年度 및 第2營業年度에 대해서만 한다).

이상의 내용을 計算例를 토대로 명확하게 해보자. 지금 前掲의 固定資産 取得을 1984년 10월 18일에 하였고 이것이 臨時償却制 規定의 혜택을 받은 것이라고 하면 다음과 같은 計算表가 作成된다²²⁾.

	償却對象額	遞減償却額	臨時償却額	償却累計額	帳簿價値
1984	100,000	10,000 ¹⁾	4,000 ²⁾	14,000	86,000
1985	86,000	34,400 ³⁾	12,000 ⁴⁾	60,400 ⁵⁾	39,600
1986	39,600	15,840	0	76,240	23,760
1987	23,760	11,880 ⁶⁾	0	88,120	11,880
1988	11,880	11,880 ⁶⁾	0	100,000	0

註 : 1) $100,000 \times \frac{20 \times 2}{100} \times \frac{3}{12} = 10,000$

2) $(100,000 \times \frac{40}{100} \times \frac{3}{12}) \times \frac{40}{100} = 4,000$

↓

第1年度의 遞減償却年度額

3) $(100,000 - 14,000) \times \frac{40}{100} = 34,400$

4) $16,000 - 4,000 = 12,000$

↓

第1年度 通期에 臨時償却을 한 경우의 金額(臨時償却 第1年度의 年度額에 대해서만 행하므로)

5) $14,000 + 34,400 + 12,000 = 60,400$

6) $\frac{23,760}{2} = 11,880$

22) 이 表는 Dictionnaire de la Comptabilité, *op. cit.*, p. 49에 의한 것이나 計算例의 解説은 筆者가 補充說明을 한 것이다.

이상의 예를 記帳關係로 나타내면 다음과 같다. 1984년도말의 分介

6811 償却算入額 10,000 28154 機械減價償却累計額 10,000

6872 法定充當金 算入 4,000 145 特別償却累計額 4,000

(1984년 10월 18일에 取得한 機械의 1984년도말 償却에 관한 處理)

6811 償却算入額 36,000 28154 機械減價償却累計額 36,000

6872 法定充當金 算入 12,000 145 特別償却累計額 12,000

145 特別償却累計額 1,600 78725 特別償却累計額戻入 1,600

(1985년도말 償却에 관한 處理. 償却費를 控除可能額으로 되돌리기 위해서는 36,000-34,400)

1988년말에 145 特別償却累計額 勘定の 表示는 다음과 같이 된다.

145 特別償却累計額

1,600(1985년)	4,000(1984년)
5,760(1986년)	12,000(1985년)
4,320(1987년)	
4,320(1988년)	
(합계 16,000)	(합계 16,000)

VI. 遞 增 償 却

遞減償却과 相對的인 償却으로 遞增償却(amortissement progressif)이 있다. 遞增償却에서 償却年度額은 時間이 經過함에 따라 增大하게 된다. 이러한 種類의 償却은 一般的으로 固定資産의 減價償却에 대해 시행하는

일은 없다²³⁾.

지금 1978년 1월 1일에 特許權을 1,800^f에 取得했다고 한다. 이 特許權의 價値低下에 관한 特殊狀況에 따라 特許權의 有效期間에 대해 5%, 10%, 15%, 20%, 25%, 25%의 遞增償却을 할 것을 企業이 決定했다고 하면 다음과 같다²⁴⁾.

	遞 增 償 却		線 形 償 却	
	償却年度額	償却累計額	償却年度額	償却累計額
第1年度	90	90	300	300
第2年度	180	270	300	600
第3年度	270	540	300	900
第4年度	360	900	300	1,200
第5年度	450	1,350	300	1,500
第6年度	450	1,800	300	1,800

VII. 特 別 償 却

이미 본 바와 같이 *Plan Comptable Général*(1982年版)에 의하면 減價償却이란 使用, 時間의 經過, 技術變化 및 其他 모든 原因에 의해 생기는 資産項

23) Dictionnaire de la Comptabilité, *op. cit.*, p. 66. 稅務上에는 線形償却額이 最小限償却이라고 취급되어 있어 어떤 特定時點의 償却累計額이 線形償却累計額을 下廻할 경우 企業은 稅務上 그 差額分을 控除할 權利를 잃어 버리는 것이다(de Kerviler, I. et de Kerviler, L., *La Comptabilité générale à la portée de tous*, 1986, p. 157).

24) 이 遞增償却에 관해서는 租稅一般法 第39條에 의하면 각 연도말에 資産取得 以來 實際로 시행되는 償却額은 線形償却法에 따라 計算된 償却額을 下廻할 수 없다. 이 義務를 따르지 않을 경우 企業은 그때 移延되는 償却額部分을 控除할 수 있는 權利를 잃어 버린 것으로 되는 것에 주목해야 한다.

目的 價值減少에 대한 會計上의 確認이라고 되어 있다(p. 17). 이와 같이 確認된 償却額은 28 固定資產 償却累計額 勘定の 下位分類에서 貸借對照表의 資產側에 記錄되고 그것에 관련된 貸借對照表 項目으로부터 控除하는 형태로 表示한다. 즉, 取得原價와 償却累計額과 帳簿價值를 明瞭하게 判斷할 수 있도록 總額表示되는 것이다.

그런데 *Plan Comptable Général*은 「特別償却(amortissement dérogatoire)」에 대해 다음과 같은 定義를 내리고 있다. 즉, 減價償却의 正常的인 對象(objet normal)이 아니라 特別規定의 適用에 따라 處理되는 償却額이라는 것이다(p. 18). 이와 같이 企業이 特別規定의 適用에 따라 減價償却의 正常的인 對象이 아닌 償却額을 會計處理할 必要가 있을 때에는 14 法定充當金 勘定の 下位勘定인 142 勘定을 사용해야 한다. 이와 같이 處理되는 特別償却額은 위에서 본 바와 같이 관련이 있는 固定資產 項目에서 控除하는 형태로 表示되지 않고 貸方側에 記帳된다. 稅務上의 혜택으로 處理되는 特別償却額은 實質의 減價를 確認하는 것이라고는 말할 수 없다.

예를 들어 臨時償却(amortissement exceptionnel)이 當初 豫定된 것 이상으로 보다 強하게 使用되었다든가 격심한 技術 變化와 같은 理由에 기인할 때에는 減價償却에 相當하는 것으로 취급된다. 이와 같은 경우의 償却額은 臨時費用으로 表示되어 貸借對照表에서 關聯된 固定資產의 總額에서 控除되는 형태로 표시된다. 그러나 臨時償却이 一時的인 課稅負擔의 輕減 혜택을 받을 目的만으로 이루어질 때에는 特別償却의 범주에 포함되어야 한다²⁵⁾. 그리고 經濟적으로 정당하다고 판단되지 않는 償却額部分(partie non économiquement justifiée)에 대해서는 法定充當金에 算入함과 동시에 臨時費用에 記載되고 貸借對照表의 貸方側에는 當該 法定充當金を

25) Dictionnaire de la Comptabilité, *op. cit.*, p. 55.

增加하게 한다.

앞에서 거론한 遞減償却(amortissements dégressifs)額에 대해서도 經濟的으로 정당하다고 판단되는 理念(notion d'amortissement économiquement justifiée)에 의거하여 判定해야 한다. 이 경우의 「經濟的 正當性」에 대해서는 企業의 責任으로 判斷되는 것이다²⁶⁾. 稅務上의 혜택을 받아 償却을 한 경우 *Plan Comptable Général*에 의하면 그때의 償却額이 經濟的으로 정당하다고 판단되는 償却額에 對比하여 過剩하다고 여겨지는 경우, 當該 過剩分이 特別償却에 상당하는 것으로 취급되는 것이다.

이것에 관련하여 프랑스 證券去來委員會(C.O.B)는 遞減償却額을 上限으로 하여 이 上限額을 넘지 않는 償却算入額은 稅務當局에 의해 經濟的이라고 판단되어야 하는 一定 基準을 表明하고 있는 것에 주목해야 한다²⁷⁾.

지금 150,000^f에 取得한 機械를 稅務上의 遞減償却에 따라 5년간에 償却하는 것으로 한다(割増係數 2). 그리고 이 경우의 遞減償却制는 遞減償却에 의한 第1年度償却額에 대해 40% 상당의 臨時償却 혜택을 받을 수 있도록 許容되었다고 하자. 企業의 責任者는 技術의 급속한 진보로 級數法(SOFTY 法)의 適用만이 機械에 대해 받는 減價額에 대응하는 것이라고 판단했다(經濟的으로 정당하다고 판단되는 償却額). 이상의 狀況에 기인하여 다음과 같은 <表>를 얻을 수 있다²⁸⁾.

26) Dictionnaire de la Comptabilité, *op. cit.*

27) *Bulletin C.O.B.*, n° 168, mars 1984.

28) Dictionnaire de la Comptabilité, *op. cit.*, p. 55.

	稅務上 控除可能 償却額		經濟적으로 정 당하다고 판단 되는 償却額	特別 償却 額	
	遞減償却額	臨時償却額		戻入 額	算入 額
1984	60,000 ¹⁾	24,000 ²⁾	50,000 ³⁾		34,000 ⁷⁾
1985	26,400 ⁴⁾		40,000 ⁵⁾	13,600	
1986	15,840 ⁶⁾		30,000	14,160	
1987	11,880		20,000	8,120	
1988	11,880		10,000		1,880
	126,000		150,000	35,880	35,880
	24,000				
	150,000				

本表는 Dictionnaire de la Comptabilité, *op. cit.*, p. 55에 의한 것이나 「註」
는 붙어 있지 않다. 「註1」부터 「註6」은 筆者가 붙인 것이다.

註 : 1) $150,000 \times \frac{20}{100} \times 2 = 60,000$

2) 耐用年數가 9年 以下の 財에 대해서는 40%의 臨時償却의 適用을 받으므로
 $60,000 \times 40\% = 24,000$

3) 經濟적으로 정당하다고 판단되는 償却額은 級數法을 따라야 하므로 第1年度의 經濟의
 으로 정당하다고 판단되는 償却額은

$$150,000 \times \frac{5}{15} = 50,000$$

4) $(150,000 - 84,000) \times \frac{20}{100} \times 2 = 26,400$

5) $150,000 \times \frac{4}{15} = 40,000$

6) $(150,000 - 84,000 - 26,400) \times \frac{20}{100} \times 2 = 15,840$

7) 特別償却額에 관한 算入額, 戻入額의 算定에 대해서는 稅務上 控除可能 償却額과 經濟的
 으로 정당하다고 판단되는 償却額과 對比하여 행한다.

다음은 *Plan Comptable Général*을 따랐을 경우의 特別償却額에 관한 會計

處理에 대해 살펴보자. 特別償却額의 處理에 대해서 會計基準은 14 法定充當金(provisions réglementées) 勘定の 下位勘定인 145 特別償却累計額 勘定の 貸方に 記入함과 동시에 臨時費用에 관련된 6872 法定充當金 算入勘定の 借方に 記入한다²⁹⁾. 이후의 諸年度 해당 特別償却額은 7872 法定充當金 戻入(固定資産) 勘定에 貸方 記入함으로써 償却의 對象으로 되어 있는 固定資産의 耐用年數에 대하여 성과에 再統合된다³⁰⁾.

지금 어떤 企業이 n 年 1月 1日에 5년에 償却될 수 있는 機械를 2,000^f으로 取得하여 線形償却에 따른다고 하자. 그리고 이 경우 50%의 臨時償却在 第1年度에 稅務當局에 의해 許容된 것으로 하자.

n 年 12月 31日 現在의 分介 :

68112	有形固定資産 償却累計額算入	400	2815	機械裝置償却 累計額	400
-------	-------------------	-----	------	---------------	-----

마찬가지로 n 年 12月 31日 現在의 分介 :

6872	法定充當金算入	600	145	特別償却累計額	600
------	---------	-----	-----	---------	-----

(稅務當局에 의해 許容된 償却追加額의 計上, 즉 $50\% - 20\% = 30\%$ 分の 計上)

$n+1$ 年 12月 31日부터 $n+4$ 年 12月 31日까지의 各 決算日의 分介 :

68112	有形固定資産 償却累計額算入	400	2815	機械裝置償却 累計額	400
-------	-------------------	-----	------	---------------	-----

마찬가지로 $n+1$ 年 12月 31日부터 $n+4$ 年 12月 31日까지 各 決算日의 分介 :

145	特別償却累計額	150	7872	法定充當金戻入	150
-----	---------	-----	------	---------	-----

다음은 一定 償却在 完了된 固定資産의 경우에 대해 살펴보기로 한다. 지금 어떤 機械裝置가 1,200^f에 取得되어 이미 600^f의 償却累計額(減價償却累計額 200^f, 特別償却累計額 400^f)이 計上되었고 이것을 n 年 1月 2日에 700^f

29) Conseil National de la Comptabilité, *Plan Comptable Général*, 1983, p. 116.

30) Conseil National de la Comptabilité, *op. cit.*, p. 147.

으로 讓渡했다고 하면 同日 現在の 分介는 다음과 같다.

2815	機械裝置償却 累計額	200	215	機械裝置	200
------	---------------	-----	-----	------	-----

(減價償却累計額 殘高의 崩壞)

675	讓渡資産帳簿價値	1,000	215	機械裝置	1,000
-----	----------	-------	-----	------	-------

512	銀行預金	700	7752	有形固定資産 讓渡收益	700
-----	------	-----	------	----------------	-----

145	特別償却累計額	400	7872	法定充當金戻入	400
-----	---------	-----	------	---------	-----

(特別償却累計額 殘高의 崩壞)

1983年 4月 30日 「調和化法³¹⁾」의 適用에 관한 1983년 11월 29일 디크레는 償却額의 計算에 採擇한 方法, 稅法의 適用에 의해 實際로 償却을 한 範疇別로 金額을 計算書類에 註記·附屬明細書에 記載할 것을 要求하고 있다는 (art. 24-2°) 것에 유의해 두어야 한다.

또 實際로 행한 償却額의 明細가 明確하게 판단될 수 있도록 *Plan Comptable Général*은 다음과 같은 償却明細書의 作成을 要求한다(p. 168).

償 却 明 細 書(一般形態)

狀態와 變動(a) 科 目(b)	A	B	C	D
	期首償却 累計額	增加額： 當期算入額	當期償却 累計額減少額	期末償却 累計額(c)
無形固定資産·····				
有形固定資産·····				
金融固定資産·····				
合 計·····				

31) Loi n° 83-353 du 30 avril 1983 relative à la mise en harmonie des obligations comptables des commerçants et des certains sociétés avec la IV^e Directive adoptée par le Conseil des Communautés européennes le 25, juillet 1978.

- (a) 必要할 경우에는 固定資産明細書와 같은 分類法에 따라 細分한다.
- (b) 企業은 必要할 경우 欄을 細分한다[下記의 B欄(增加額) 및 C欄(減少額)의 細分을 참조].
- (c) 期末償却累計額은 前欄의 代數和와 같다($A+B-C=D$).

償却明細書(一般構造의 擴大)

B欄(增加額)의 細分

當期算入額	算入額의 內譯			
	再評價에 의한 補充額	線形法에 의한 償 却項目에 관하여	遞減法에 의한 償 却項目에 관하여	臨時算入額

C欄(減少額)의 細分

當期減少額	減少額의 內譯		
	流動資産으로의 振替 項目	讓渡項目	除却項目

VIII. 減價償却과 減價充當金

*Plan Comptable Général*에 의하면 減價償却과 유사한 것으로 「減價充當金 (provisions pour dépréciation)」이라는 用語가 쓰이고 있다. 兩者에 대한 誤解를 피하기 위하여 이들 用語의 차이점에 대해 살펴보자.

減價償却(amortissement pour dépréciation)과 減價充當金은 어떤 면에서 는 유사성을 共有하고 있다. 즉 양쪽 모두 資産價値의 低下를 確認하여 쓰여지기 때문이다. 이 경우에 價値의 低下란, 말 그대로 減價이므로 固定資産에 관한 償却은 보다 正確하게는 減價償却이라고 하는 것이다.

그러나 「減價」라는 말은 諸充當金에 관해서도 쓰여지며 따라서 이상과 같은 이유에서 *Plan Comptable Général*에 의하면 資産價値의 表示에 대해 다음과 같이 記錄하도록 하고 있다.

資産諸項目	取得原價	償却累計額算入· 減價充當金算入	帳簿價値

償却累計額 算入과 減價充當金 算入의 相違는 減價의 性質에 起因한다. 즉 減價充當金 算入은 「潛在的 減價(moins-values latentes)」 내지 「生起可能減價(moins-values probables)」를 考慮한 것이고 減價償却累計額 算入은 「確實한 減價(moins-values certaines)」에 관련된 것이라는 점이다³²⁾.

充當金에 의한 潛在的 減價의 確認은 企業에 대해 「慎重性の 原則(principe de prudence)」을 遵守해야 한다는 義務에서 생기는 것이며 따라서 潛在的 내지 발생할 수 있는 한 모든 減價를 處理해야 하고 한편으로 增加에 대해서는 實現分만 處理해야 한다³³⁾.

實現된 增價·減價는 會計處理시키나 潛在的 내지 발생 可能的 要素에 관해서는 減價만을 處理시키게 된다. 이와 같이 慎重性の 原則을 遵守하도록 요구하는 것은 擬制配當(dividendes fictifs)의 分配를 回避하려는 目的에서 생긴 것이라고 한다.³⁴⁾ 慎重性の 原則은 決算日 時點에 充當金 處理를 하는 것에 관련된 것으로 減價充當金の 處理는 바로 이 事例에 相當하는 것이다.

減價充當金の 對象이 되는 項目은 *Plan Comptable Général*에 의하면 有價證券, 在庫資産, 賣上債權의 3大項目이다.

요컨대, 減價償却과 減價充當金이란 兩者 모두 資産價値의 低價를 確認하기 위한 會計處理라는 점에는 유사성이 보이지만 다른 面에서 前者는 消費에 관한 確實한 減價를 確認하는 것인 데 비해 後者는 慎重性の 原則을 適用하는 데 관한 潛在的 내지 발생 可能的 減價를 確認하는 것이라는 점에서 相違性을 찾아볼 수 있다.

32) de Kerviler, I. et de Kerviler, L., *La Comptabilité générale à la portée de tous*, 1986, p. 164.

33) de Kerviler, I. et de Kerviler, L., *op. cit.*, p. 165.

34) de Kerviler, I. et de Kerviler, L., *op. cit.*, p. 165.

Ⅸ. 移 延 償 却

移延償却(amortissement différé)이란 企業이 期末 決算日 時點에 記錄 確
認을 보류했을 때의 相當額이다.

最小限 償却原則을 어기는 일이 없었을 때, 즉 固定資産의 取得 또는 生
産 以來 實際로 시행한 償却累計額이 耐用年數 期間中에 分配되는 線形償却
累計額을 下廻하지 않았을 때 移延될 수 있다.

企業이 上記 原則을 어기는 일이 없는 한 線形償却年度額을 넘은 遞減償
却年度額의 전부 또는 一部를 移延할 수 있다.

缺損年度에 移延된다고 간주되는 償却額은 通常 缺損年度末에 會計處理되
며 그때의 缺損 相當額은 稅務的 觀點에서 一定한 形式上의 條件을 만족시
키면 향후 諸年度의 成果에 이월할 수 있다.

1981년 1월 1일 20,000^f에 機械를 取得했다고 하자(決算日是 12월 31일).
이 機械는 5년에 걸쳐 遞減法(係數 2, 따라서 $\frac{20}{100} \times 2 = 40\%$ 의 償却率)에
따라 償却된다고 하면 다음과 같은 償却表가 얻어진다.

年 度	1月1日帳簿價値	償却年度額	償却累計額	12月31日 帳簿價値
1981	20,000	8,000	8,000	12,000
1982	12,000	4,800	12,800	7,200
1983	7,200	2,880	15,680	4,320
1984	4,320	2,160	17,840	2,160
1985	2,160	2,160	20,000	0

여기서 1984년도가 缺損年이었다고 하고³⁵⁾ 企業은 償却年度額의 移延을

35) 本表는 Dictionnaire de la Comptabilité, *op. cit.*, p. 57에 따른 것이나 年度表示에 미스프린트
가 있었다.

選擇한다고 하자. 이 경우 線形償却을 한 경우 1984년도말의 線形償却累計額은 $20,000 \times \frac{20}{100} \times 4 = 16,000$ 이고 그 전년도말의 遞減償却累計額은 15,680이다. 따라서 最小限償却의 原則은 다음 差額, 즉 $16,000 - 15,680 = 320$ 상당의 償却額을 會計處理하게 되고 그 剩餘額 $2,160 - 320 = 1,840$ 을 移延하는 것을 可能하게 한다.

X. 機能的 減價償却

固定資産의 特殊한 減價償却의 形態로 「機能的 減價償却(amortissement fonctionnel)」이 存在한다. 이것은 또 「變動的 減價償却(amortissement variable)」이라고도 한다³⁶⁾. *Plan Comptable Général*에 의하면 減價償却이란 耐用年數 期間에 償却可能 資産의 價値를 배분하는 것이라고 되어 있다. 이 경우의 耐用年數는 一般的으로 年度數로 나타낸다. 예를 들어 企業活動이 非正規的 活動(activités relativement irrégulières)에 관련되어 있을 경우에는 通常 固定資産에 따라 生産된 作業單位數에 의해 決定되는 耐用年數를 표시해 나갈 수 있다.

트레일러·트럭이 通常 500,000km 달린 후에 使用 不能이 된다고 見積되어 있다고 하면(殘存價値는 無視하는 것으로 한다), 償却年度額은 當該 年度中에 이 車의 주행거리에 따라 計算된다.

車의 取得價額 100^f

當該 年度中에 달린 km 200,000km

償却年度額 $100^f \times \frac{200,000\text{km}}{500,000\text{km}} = 40^f$

36) Dictionnaire de la Comptabilité, *op. cit.*, p. 63.

예를 들어 만일 상당히 特殊專門化한 機械(트랜스퍼 머신 등)에 관련된 경우의 耐用年數는 그것이 通常 生産해야 하는 物品數量에 따라 計算된다.

通常 使用에 따라 設定되는 償却플랜은 資產의 使用狀況이 바뀌는 경우에는 變更의 對象이 될 수 있다(Décret du 29 novembre 1983, art. 8 al. 1^{er}). 이와 같은 償却形態는 國聯 多國籍企業委員會가 권장하고 있는 것이나 프랑스 稅務上에서도 이와 같은 償却形態를 플라스틱 材料加工 目的의 鑄型에 대해 인정하고 있다. 産業·商業이라는 각각의 慣行에 따라 一般的으로 인정되는 償却年度額의 限度로 償却이 이루어지고 있다는 證據와 관련지을 수 있는 이 償却形態를 사용하는 것은 企業責任者의 判斷에 속하는 것이다(C.G.I. art. 39-1-2°).

그러나 이 경우의 償却年度額은 固定資產의 取得 以後의 償却累計額이 다음 2개의 限度內에 포함되는 경우에만 控除가 可能하다. (1) 그 償却累計額이 當該 資產項目의 取得價額에 미치지 않았을 경우(貸借對照表에 대해 再評價를 한 경우에는 새 帳簿價値에 미치지 않았을 경우), (2) 그 償却累計額이 線形償却法에 따라 計算된 償却累計額을 넘을 경우(C.G.I., art. 39B).

XI. 組織費의 償却

이미 본 바와 같이 *Plan Comptable Général*(第Ⅲ版)에 의하면 償却이란 貸借對照表의 一定 諸項目에 의한 價額을 一定期間에 걸쳐 不可逆적으로 減少시키는 것(p. 17)이라고 하며 償却對象은 넓다. 특히 固定資產의 償却에 관련된 경우에만 一般的으로 減價償却이라는 概念이 使用된다. 즉, 減價償却은 償却의 한 領域이고, 固定資產의 償却外에 그 밖의 貸借對照表 諸項目에 대해서도 償却을 考察할 필요가 있다. 예를 들어 移延資產에 관한 組織費의

償却이나 中長期負債에 관한 財務償却이나 自己資本 項目에 관한 資本償却이 考察되어야 할 것이다.

먼저 組織費의 償却인데 組織費(201 勘定)는 *Plan Comptable Général*에 의하면 企業의 存立·活動·發展을 條件으로 하는 거래에 관한 費用으로 그 金額을 特定 財貨·用役의 生産에 관련시키는 것은 不可能하다. 組織費는 短期間內에 組織적으로 償却되나 그 期間은 항상 5년을 넘을 수는 없다. 會社形態의 企業인 경우 組織費의 償却이 終了하지 않으면 그 純額과 같은 任意積立금이 存在하는 경우 이외에는 配當을 할 수 없다(p. 30)라고 되어 있다. 그리고, 이와 같은 組織費, 2011 創立費, 2012 開業費(20121 調査費, 20122 廣告宣傳費로 되어 있다), 2013 增資費 기타의 去來(合併, 分割, 組織變更)費³⁷⁾를 들 수 있다(p. 64). 上記의 組織費 構成要素 중에서도 특히 創立費는 利益의 分配에 앞서 早期 償却을 要求하고 있다³⁸⁾.

組織費의 償却累計額은 280 無形固定資産 償却累計額 勘定の 下位勘定인 2801 勘定에 記錄된다. 組織費償却累計額 算入은 그 性質에 따라 經營費用(6811 無形固定資産·有形固定資産 償却累計額 算入勘定)이거나 또는 臨時費用(6871 固定資産 臨時償却累計額 算入勘定) 中에 分類記錄된다.

지금 어떤 有限會社가 그 開業費(調査費 102^f, 廣告宣傳費 90^f)를 3년간에 걸쳐 償却하기로 決定했다면 年度末에는 다음과 같은 記錄이 나온다.

68111 無形固定資産	70	2801 組織費償却累計額	70
償却累計額算入			

(調査費償却 : $\frac{120}{3} = 40$, 廣告宣傳費償却 : $\frac{90}{3} = 30$)

37) 研究開發費는 組織費에 속하지 못하고 組織費 다음의 無形固定資産 勘定으로 취급된다(203 勘定).

38) Dictionnaire de la Comptabilité, *op. cit.*, p. 64.

組織費의償却實施에 대해서는 1957년 *Plan Comptable Général*(第Ⅱ版)에서는 組職費는 第1年度부터 완전히償却할 수 있었으며 企業의 財務狀況이 早期 實施를 가능하게 하지 않았을 때에는 될 수 있는 한 早期에償却을 실시해야만 하고 늦어도 5년 이내에 완료하도록 되어 있었다. 이것은 企業에 대해 그 財務狀況에 따라 組織費의償却을 變更할 수 있는 가능성을 인정하는 것이었다.

이와 같은 가능성은 1982년 *Plan Comptable Général*(第Ⅲ版)에서는 이미 存在하지 않고 설혹 企業의 財務狀況에 따라 組織費의償却을 可能하게 하는 것이 명백해졌다고 해도 當初에 決定한償却 플랜에 따라 組織的으로償却해 나갈 것을 요구하고 있다. 단, 法規定에 의해 또 組織費의 資產으로의 計上에 필요한 諸條件이 충족되지 않았을 경우에는 慎重性の 原則을 尊重하여 未償却額에 상당하는 臨時償却의 實施를 同意하고 있다고 보여진다³⁹⁾.

XII. 資 本 償 却

償却概念에서 특히 重視되고 있는 것의 하나로 資本償却이 있다. 프랑스語로 *Amortissement*라는 用語는 資產에 대해서 뿐만 아니라 資本에 대해서도 사용되고 있다. 資本償(消)却은 프랑스 會社法 獨自의 制度이며 株主에게 그 出資를 返還하는 株式의 利益消却과는 다른 制度이다.

資本償却이란 清算日에 앞서 株主에 대한 會社資本의 一部 또는 全部를 償還하는 것을 말한다.

資本償却은 定款의 規定 또는 特別總會의 決議에 의해 利益 또는 法定積

39) *Dictionnaire de la Comptabilité, op. cit.*

40) *Dictionnaire de la Comptabilité, op. cit.*, p. 44.

立金(réserve légale) 이외의 積立金으로 시행한다(1966년 7월 24일 商事會社法 第209條 第1項). 會社가 만일 議決權이 없는 第1次 配當請求權 株式 또는 轉換社債를 發行한 경우에는 資本償却을 할 수 없다⁴⁰⁾. 資本償却은 同種의 各 株式에 관한 償還方式에 의해서만 實現된다(商事會社法 同條와 同一).

株式 券面額의 一部 또는 全部 償還은 資本의 減少를 야기시키지 않고 實際로는 利益 또는 積立金의 分配에 관련된 것이다. 第三者의 保證은 資本償却에 의해 影響을 받는 것은 아니다. 全額 償却된 株式은 享益株(actions de jouissance)라고 한다(同條 第2項).

資本이 資本株 및 全額 또는 一部 償却된 株式 또는 全額 償却된 株式에 分割될 때에는 株主總會는 定款의 變更에 필요한 條件으로 全額 또는 一部 償却된 株式의 資本株로의 轉換을 決定할 수 있다.

그래서 總會는 轉換해야 될 株式의 償還額에 도달할 때에는 이 株式에 귀속하는 1個 또는 몇 個 營業年度의 會社利益의 一部에 대해 義務的 控除가 이루어진다는 것을 정한다. 단, 그럴 때 一部 償却된 株式에 대해 미리 그것이 請求할 수 있는 第1次 配當 또는 定款이 정하는 利子を 支拂해야 한다(同 211條).

株主는 동일한 조건으로 會社에 대해 그 株式의 償却 金額을 拂入할 수 있다. 이 金額에는 進行중인 營業年度의 이미 經過한 期間 때문이거나 또는 事宜에 의한 前營業年度의 第1次 配當 또는 定款 所定の 利子が 있을 때에는 이것을 더한다(同 212條).

본래 資本은 債權者에 대한 擔保로서의 意義를 가지고 있고 株主에 반환되지 않는 성질을 가지고 있어 資本償却이란 表現은 誤解를 부르기 쉽다. 資本償却은 資本의 減少를 招來하지 않고 全額 償却된 株式도 消滅되지 않

고 享益株로 존속하기 때문이다(商事會社法 209條와 同一). 그렇지만 이 享益株는 資本에 대해서는 이미 아무 기여도 하지 않기 때문에 第1次 配當請求權 및 券面額의 償還請求權을 가지고 있지 않으나 그 이외의 權利에 대해서는 一般의 資本株와 같이 이것을 維持한다(同 210條). 따라서 資本償却制度는 會社 將來의 清算에 대비해 株主에게 미리 하는 出資의 還拂이다.

이 制度는 20世紀 初에 鐵道, 가스 등의 公企業에 의해 利用되었다. 이들 事業分野의 會社는 一定한 期間 經過後에 補償 없이 國有化되는 일이 적지 않았기 때문이다. 현재는 資本償却이 利益配當과 같이 課稅되기도 하고 資金의 調達을 필요로 할 때에 한편에서 그 資金을 株主에게 分配하는 결과가 되기도 하기 때문에 그 利用은 드물다⁴¹⁾.

이 制度를 利用하는 경우로는 먼저 物理的인 理由(예를 들면 鑛脈枯竭), 法律上의 理由(예를 들어 事業免許의 消滅) 등 會社의 解散時에 會社資產이 消滅할 危險이 있는 경우가 想定된다⁴²⁾.

株金이 全部 償却된 株式을 享益株라고 부르나 株金이 一部 償却된 株式을 「株金의 一部 償却畢 株式」이라고 하고 株金의 未償却株式을 「資本株(actions de capital)」라고 한다. 享益株와 資本株는 모두 株式이지만 그 財産的 內容이 전혀 다르고 따라서 權利의 內容이 전혀 다른 異質의 株式이다. 享益株는 配當과 殘餘財産의 分配面에서 普通株(資本株의 一種)보다 權利가 뒤떨어진다.

資本償却을 할 수 있는 會社로는 구체적으로 다음 두 가지를 생각할 수 있다. 먼저 (1) 不完全 資產(actif défectible) 會社이고, 清算日에 資產이 實際上 價値를 가지고 있지 않은 會社이다. 이 會社는 認·許可事業에 割當된 모

41) Ripert par Roblot, *Traité élémentaire de droit commercial*, tome 1. 6^e éd., 1968, pp. 693~694.

42) Hémard. Terré et Mabilat, *La Réforme des sociétés commerciales*, 1967, p. 546.

43) Dictionnaire de la Comptabilité, *op. cit.*, p. 44.

은 資産을 認·許可의 滿了時點에 認·許可團體에 대해 違約金 없이 讓渡할 義務를 부여받은 公役務의 認·許可會社이다. 純資産은 消滅해야 할 것이고 資金狀況이 허락하는 한 清算을 기다리지 않고 株主에게 償還해 나갈 것이 요망된다⁴³⁾. (2) 한편 事業內容의 循環性이라는 理由에서 好景氣를 享受하고 있고 特定種類的의 株式에 대한 第1次 配當을 構成하는 財務負擔 輕減을 目的으로 하는 會社가 이것이다.

실무상, 資本의 償還이 利益으로부터 直接控除에 의해 이루어지는 것은 드문 일이고 資本償却을 目的으로 特別히 積立金を 設定하여 이 積立金の 設定額을 기초로 행해진다⁴⁴⁾.

지금 資本金 10,000^f(1株額面 1^f, 發行株 數 10,000株)의 認·許可會社가 資本償却을 위해 準備된 積立金を 하여 全株式 中 1/4을 償却할 것을 決定했다고 하자.

1013	發行·請求濟 — 拂入資本金	2,500	4567	株主 — 償還豫定資本金	2,500
	(株式全體의 1/4의 償却)				
1068	其他積立金	2,500	10132	償却資本金	2,500
	(1/4의 株式償却에 대한 積立金 喚기)				
1013	發行·請求 — 拂込資本金	7,500	10131	未償却資本金	7,500
	(未償却資本金 勘定으로의 振替)				
4567	株主償還 — 豫定資本金	2,500	512	銀行預金	2,500
	(各 株式에 대한 1/4 償却)				

또 지금 資本金 1,000^f(償却資本金 300^f, 未償却資本金 700^f)의 會社가 過

44) Dictionnaire de la Comptabilité, *op. cit.*, p. 44.

年度中에 享益株(이전에 償却된 우선 株式)를 資本株로 轉換하든지 一定種類의 株式만 가지고 있기 때문에 「償却株式轉換積立金」을 設定했다고 하자. 當期 成果를 300^f으로 한다. 10687 償却株式轉換積立金 勘定은 貸方殘高 270^f을 명확하게 하고 있다. 法定積立金은 資本金의 10%, 즉 100^f에 달한다.

120	當期成果	300	10687	償却株式 轉換積立金	30
			10688	各種 積立金	50
			4571	株主·配當· 資本株	175*
			4572	株主·配當· 享益株	30*
			110	移越金	15
(成果의 處分)					
10131	未償却資本金	700	1013	發行·請求 —拂入資本金	1,000
10132	償却資本金 (資本金의 再設定)	300			
10687	償却濟株式 轉換積立金 (借方 殘高 勘定の 各種 積立金 勘定에로의 振替)	300	10688	各種 積立金	300

* 資本株는 任意積立金 및 移越金으로 處分後의 副次的 配當(superdividende)의 70% 이상을 第1次配當(700^f에 대해 5%라고 하면 35^f)權을 가지고 있다.

$$(265 - 65) \times \frac{70}{100} = 140$$

享益株는 다음 權利를 가지고 있다.

$$(265 - 65) \times \frac{30}{100} = 60 \begin{cases} 30, \text{轉換積立金} \\ 30, \text{配當} \end{cases}$$

