

사용수익기부자산에 대한 자본적 지출의 세법상 감가상각방법

김 병 주*

목 차	
I. 서 론	293
II. 세법상 감가상각제도의 핵심 개관	295
1. 감가상각제도의 주요 특징	
2. 자본적 지출과 수익적 지출	
III. 사용수익기부자산에 대한 자본적 지출의 감가상각방법	299
1. 논의의 전제와 실마리	
2. 견해대립의 상정	
3. 판례의 태도(대법원 2025.2.27. 선고 2023두37544 판결)	
4. 구체적 검토	
5. 관련 법리의 도출 및 정리	
IV. 결 론	322

* 부산지방법원 동부지원 부장판사, 법학박사

** 투고일 : 2026. 3. 30. 1차수정일 : 2026. 5. 6. 게재확정일 : 2026. 5. 14.

<국문초록>

법인세법은 감가상각에 대해 별도로 정의하는 규정을 두고 있지 않으나 그 손금 산입방법에 대하여는 과세형평을 고려하여 특별히 정형적으로 규정하고 있다. 만일 감가상각자산의 감가상각방법이 문제 되는 경우 딱 들어맞는 규정이 없다고 하여 무한정 자유로운 손금산입을 허용하거나 임의로 제한할 것이 아니라 감가상각에 관한 여러 규정들의 문언 내용과 입법취지 및 체계를 종합하여 가장 객관적이고 합리적 방법을 도출하여야 할 것이다. 이와 같은 맥락에서 이루어진 대법원 대상판결은 사용수익기부자산에 관한 자본적 지출에 대한 감가상각방법의 일반적 법리를 합리적으로 도출하였다는 점에서 실무상 큰 의의가 있는바, 그 구체적 타당성을 논증해 보았다.

기부채납한 도로에 대한 관리운영권과 같은 사용수익기부자산은 무형고정자산으로서 도로의 수익가치를 증대시키는 도로 관리시스템의 대체비용과 같은 자본적 지출이 발생한 경우, 기존 시스템을 신규 시스템으로 대체하는 데 소용된 비용 역시 소프트웨어 측면에서 무형자산이 본체에 유기적·기능적 일체로 결합되는 것이지만, 물리적·구조적 일체를 이루는 것은 아니어서 기존 시스템을 교체·폐기하면서 더 이상 사업에 사용되지 않고 본체에서 분리되어 미상각잔액의 별도 회계처리가 가능하다면 대체 시점에 기존 시스템의 미상각잔액의 일괄·일시 상각이 가능하다고 해석할 수 있을 것이다. 따라서 법인세법 시행령 제26조 제1항 제7호 및 제31조 제7항 등의 취지와 체계 등을 토대로 사용수익기부자산에 관한 자본적 지출에 대하여 ‘원칙적인 균등 상각’과 더불어 ‘예외적인 폐기·대체의 특수 상황에서 일괄·일시 상각’을 일반적 법리로 판시한 최근의 대법원 대상판결 태도는 합목적적·체계적 해석에 의한 것으로 충분히 그 타당성을 인정할 수 있다.

▶ **주제어:** 감가상각, 과세형평, 사용수익기부자산, 자본적 지출, 균등상각, 일괄 상각, 일시 상각

I. 서 론¹⁾

건물 및 부속설비, 기계장치, 특허권, 영업권 등 법인이 소유한 유무형의 사업용 고정자산은 사용하거나 시간이 경과함에 따라 노후화되어 가치가 감소하는데, 이러한 고정자산의 가치감소를 인위적 계산방법에 의하여 일정 기간에 걸쳐 합리적으로 추정·배분하는 회계절차를 감가상각이라 한다.²⁾ 자산은 내용연수 동안 법인의 수익창출에 기여하므로 자산을 취득한 경우 취득가액을 일시에 손금산입하지 않고 자산의 감가액을 합리적으로 추정하여 배분하는 것이 수익비용대응 원칙에도 부합한다.³⁾ 감가상각자산은 법인에서 장기간에 걸쳐 수익을 창출하는 원천이므로 그 취득에 소요된 금액은 미래 수익에 대한 비용의 일괄 선지급 성질을 갖는다. 즉, 수익비용대응 원칙에 비추어, 감가상각자산에 대해서는 사용 또는 시간의 경과에 따라 서서히 비용을 지급하는 것으로 한 후 과세의 공평을 도모하는 관점에서 내용연수 및 기타 상각방법의 기준에 대하여 법령에서 정형적으로 정하고

-
- 1) 이 글은 오로지 필자의 사견을 바탕으로 논의를 전개한 것이며, 소속 기관의 공식적인 입장과는 전혀 무관함을 밝혀둔다.
 - 2) 감가상각방법이란 자산의 감가상각대상금액(원가와 잔존가치의 차액)을 내용연수에 걸쳐 자산의 경제적 효익이 소멸되는 형태를 반영한 합리적이고 체계적인 비용배분 방법 또는 취득원가를 경제적 효익이 지속되는 사용가능기간 합리적이고 체계적으로 배분하는 과정에 해당한다(이준봉, 『법인세법 강의』, 삼일인포마인, 2024, 544면; 임승순·김용택, 『조세법』, 박영사, 2024, 640면; 한만수, 『조세법강의』, 박영사, 2023, 513면; 삼일인포마인 집필팀, 『(계정과목별)일반회계와 세무해설』, 삼일인포마인, 2022, 513면; 이항수, 『(2020년 K-IFRS 주요 계정과목별)회계처리와 세무실무』, 삼일인포마인, 2020, 452면]. 근본적으로 세무상 감가상각제도의 운용은 국가별 경제 상황, 납세자 인식 등을 고려한 입법정책적 문제로 귀결되고 논리필연적 당위성의 문제로 보기 어렵다.
 - 3) 이창희, 『세법강의』, 박영사, 2024, 875면; 한만수, 위의 책, 514면.

있다.⁴⁾

법인의 사업용 고정자산의 내용연수를 연장시키거나 가치를 현실적으로 증가시키기 위하여 지출한 비용은 자산으로 일괄 처리되어 지출의 대상이 된 기존 감가상각자산의 취득가액에 가산되어 비용화된다.⁵⁾ 감가상각비의 손금산입제도는 법인 내부에 자금을 축적하고 투자자본의 회수를 가능하게 하는 기능을 하는바, 수익에 직접 대응하는 비용은 익금산입시기에 손금산입하고, 그렇지 않은 것은 발생기간에 대응하여 손금산입하게 된다.⁶⁾ 만일 감가상각비의 손금산입이 인정되지 않는다면 사업의 투자원본에 과세하는 결과가 되어 기업경영을 위축시킬 수도 있다.⁷⁾

이러한 감가상각제도의 본질적 기능과 취지를 염두에 두고 사용수익기부 자산에 대한 자본적 지출이 생긴 경우 과연 어떠한 방법으로 감가상각을 허용할 것인지 세법상 문제 될 수 있다. 이에 대한 명문의 해결 규정이 없는 상황에서 최근 대법원 대상판결⁸⁾이 관련 여러 규정들을 토대로 합목적적·체계적 해석을 하여 일반적 법리를 도출하였는바, 이 글에서는 구체적 사안을 토대로 대상판결이 제시한 새로운 일반적 법리의 타당성과 합리성을 논증하고자 한다. 예컨대 민자고속도로를 건설하여 국가에 기부채납하고 도로에 대한 30년간의 관리운영권을 설정받은 후에 당초 구축한 지능형 교통체계 시스템 등 도로 관리 시스템을 대략 10년마다 일괄하여 새로운 것으로 대체하는 데 상당한 비용이 소요되는 경우 그러한 대체비용의 감가상각 방법과 상각범위액 등이 주된 쟁점에 해당한다. 이는 사용수익기부자산에 대한 자본적 지출액의 경제적 효익의 존속기간이 본체인 사용수익기부자산의 내용연수인 사용수익기간보다 짧은 경우를 전제한 것이다.

4)金子 宏,『租稅法』,弘文堂,2021,389頁;김완석·황남석,『법인세법론』,삼일인포마인,2021,361면.
 5)한만수, 앞의 책, 513면.
 6)이창희, 앞의 책, 1032~1034면.
 7)김완석·황남석, 위의 책, 359면.
 8)대법원 2025. 2. 27. 선고 2023두37544 판결.

II. 세법상 감가상각제도의 핵심 개관

1. 감가상각제도의 주요 특징⁹⁾

감가상각제도는 조세부담의 공평, 계산의 편의성, 국가정책적 목적 등으로 임의상각제도와 확정결산주의, 감가상각비 최고한도, 기준내용연수, 상각방법의 정형화 등을 주요 특징으로 한다.¹⁰⁾

법인세법은 감가상각비의 손비계상 여부, 감가상각비로 계상할 손비의 규모 등을 법인의 임의적인 선택에 맡겨놓고 있는 임의상각제도를 채택하고 있다.¹¹⁾ 법인이 스스로 장부상에 감가상각비를 손비로 계상한 경우, 즉 결산조정한 경우에 한하여 손금에 산입하는 확정결산주의를 채택하고 있다.¹²⁾ 유무형의 고정자산에 대한 감가상각비는 내국법인이 각 사업연도에

9) 소득세법과 법인세법상의 감가상각 제도는 기본적으로 결산조정 방식인 ‘임의상각 제도’를 채택하고 있으나, 납세자의 자의적인 비용 계상을 방지하기 위해 내용연수 및 상각방법 등을 법정화하여 규정하고 있다는 공통점이 있는바, 세법에서 정한 한도 내에서 감가상각비를 필요경비 또는 비용으로 인정하지만, 법인세법은 세액 감면 시 ‘감가상각 의제’를 적용하는 등 법인의 자의적인 이익 조정을 방지하는 규정이 더 엄격하고, 개인사업자는 종합소득세와 양도소득세울 등을 고려하여 감가상각비 계상 여부를 전략적으로 결정할 수 있는 차이가 있다. 이하에서는 법인세법을 중심으로 서술하기로 한다.

10) 강석규, 『조세법 쟁론』, 삼일인포마인, 2025, 629면(법인세법은 감가상각대상자산, 감가상각방법, 내용연수 등을 법정화하여 과세소득의 조작 가능성을 차단하고, 법인세법은 재무회계상 감가상각제도를 토대로 일정한 범위에서 감가상각비를 손금으로 인정하고 있는데 법인세법상 상각한도액 계산은 수익비용대응 원칙 관점에서 투자원가의 연도 배분을 실시하는 것으로 과세공평을 도모하는 관점에서 획일적 계산이 이루어지게 된다).

11) 임승순·김용택, 앞의 책, 641면.

12) 이창희, 앞의 책, 1033면 ; 김완석·황남석, 앞의 책, 360면[손비 계상에 따라 세법

이를 손비로 계상한 경우에만 대통령령으로 정하는 바에 따라 계산한 상각범위액 내에서 손금에 산입하고, 계상한 금액 중 상각범위액을 초과하는 금액은 손금에 산입하지 않게 된다(법인세법 제23조 제1항).¹³⁾

또한 법인세법은 감가상각의 방법으로 정액법, 정률법, 생산량비례법을 인정하고 있다.¹⁴⁾ 자산의 유형별로 법정상각방법 중 하나를 임의로 선택하여 적용하되, 먼저 선택하여 적용하고 있는 방법은 변경 승인을 얻은 경우를 제외하고는 원칙적으로 변경할 수 없도록 하여 계속성의 원칙이 지켜지도록 하고 있다(법인세법 시행령 제26조, 제27조). 감가상각의 계산요소가 되는 내용연수 및 잔존가액, 상각률도 법정화함으로써 임의로 내용연수 및 잔존가액 등을 결정하여 감가상각비를 계상할 수 없도록 규제하고 있는 것이다.¹⁵⁾ 감가상각자산은 법인이 소유하는 일정한 범위의 유무형자산이고, 구체적인 범위는 법인세법 시행령에서 정하고 있다. 이러한 여러 정형화는 법인의 과세소득 산정에서 자의성을 배제하고 과세형평을 달성하기 위한 것이다.¹⁶⁾

감가상각자산은 법인의 사업용으로 제공되어 이용 중인 유무형의 자산으로 가동이 중단되거나 폐기·대체·멸실·손상으로 이용가능성 및 효용가치가 상실된 자산은 대상적격을 갖추지 못한다. 사업용으로 제공한다는 것은 일반적으로 그 자산 본래의 목적을 위해 사용하고 있는 상태를 뜻한다.¹⁷⁾ 특히 무형고정자산으로 영업권, 특허권, 개발비, 사용수익기부자산가액 등

상 한도에서 손금에 산입되는 것이 원칙이나 국제회계기준 채택에 따른 기업회계상 감가상각액이 세법상 상각액보다 적다면 차액은 신고조정이 가능하다(법인세법 제23조 제2항). ; 결산서에 수익 또는 비용으로 계상하는 형식에 의한 조정을 결산조정이라 하고, 결산서에 수익 또는 비용으로 계상하지 않고 세무조정계산서에 익금 또는 손금에 산입하는 조정을 신고조정이라 한다].

13) 강석규, 앞의 책, 629면.

14) 정액법은 균등상각법, 정률법은 미상각잔액법 또는 체감잔액법이라 한다.

15) 이창희, 앞의 책, 1036면.

16) 강석규, 위의 책, 629면 ; 김완석·황남석, 앞의 책, 362면 ; 임승순·김용택, 앞의 책, 644면 ; 대법원 2016. 1. 28. 선고 2013두7001 판결.

17) 한만수, 앞의 책, 518~519면.

이 열거되어 있다(법인세법 시행령 제24조 제1항 제2호).¹⁸⁾

2. 자본적 지출과 수익적 지출

내국법인이 감가상각자산을 취득하기 위하여 지출한 금액, 감가상각자산에 대한 대통령령으로 정하는 자본적 지출에 해당하는 금액을 손비로 계상한 경우에는 해당 사업연도의 소득금액을 계산할 때 감가상각비로 계상한 것으로 보아 상각범위액을 계산한다(법인세법 제23조 제4항). 여기서 ‘자본적 지출’은 법인이 소유하는 감가상각자산의 내용연수를 연장시키거나 해당 자산의 가치를 현실적으로 증가시키기 위하여 지출한 수선비를 말한다(법인세법 시행령 제31조 제2항).¹⁹⁾ 고정자산에 대한 자본적 지출은 자산으로 처리하여 취득가액에 가산되는 것이 원칙이다(법인세법 시행령 제72조 제5항 제2호).²⁰⁾

사용수익기부자산에 대한 자본적 지출은 본체인 사용수익기부자산의 상각범위액 산정 방식에 따라 상각범위액을 산정하게 된다.²¹⁾

한편 개별자산별로 수선비 지출액이 600만 원 미만인 경우, 3년 미만 주기로 수선을 하는 경우, 개별자산별로 수선비 지출액이 재무상태표 자산가액(취득가액에서 감가상각누계액을 차감한 금액)의 5% 미만인 경우에는 자본적 지출이라도 수선비로 보아 당기 손비로 계상한 경우 손금으로 인정하는 즉시상각의제 특례를 두고 있다(법인세법 시행령 제31조 제3항).²²⁾

18) 법인세법 시행령 제24조 제1항 제2호 (차)목은 포괄적 규정으로 ‘그 밖에 가.목부터 자.목까지의 자산과 유사한 무형자산’을 명시하고 있다.

19) 강석규, 앞의 책, 1002면; 이창희, 앞의 책, 1035면; 임승순·김용택, 앞의 책, 647면.

20) 한만수, 앞의 책, 354면; 법인이 보유한 소프트웨어에 대해 새로운 기능 추가, 기능의 향상 등에 해당하는 프로그램의 수정, 개량 등을 실시한 경우에는 자본적 지출로 처리한다(日本 法人稅基本通達 7-8-6의2, 일본 법률정보 인터넷 사이트 TKC Law Library 검색 자료).

21) 기업회계기준에는 사용수익기부자산에 대한 별도의 규정이 없다.

22) 김완석·황남석, 앞의 책, 368면; 자본적 지출인 소액수선비를 손비로 계상한 경우인데 사실상 수익적 지출로 인정하여 즉시 일괄 손금 산입을 인정하는 셈이다. 그

수익적 지출은 법인이 고정자산의 원래 상태를 회복하거나 현상유지를 위하여 지출한 수선비를 말하는데(법인세법 시행규칙 제17조), 전액 해당 사업연도의 비용으로 손금에 산입될 수 있다.²³⁾

판례는 자본적 지출과 수익적 지출의 판단기준에 관하여 “법인이 소유하는 고정자산의 원상을 회복하거나 능률 유지를 위하여 지출한 비용인지 아니면 해당 고정자산의 내용연수를 연장시키거나 고정자산의 가치를 현실적으로 증가시키는 비용인지 여부를 가려서 이에 따라 결정하여야 한다.”는 태도이다.²⁴⁾ 이러한 지출액의 실질적 성격을 구별하는 실익은 자본적 지출은 취득가액에 포함되어 원칙적으로 상각범위액 내에서 손금산입이 이루어질 것이나, 수익적 지출은 비용으로 즉시 손금산입이 가능하다는 점에 있다.

판례는 신대구부산고속도로 주식회사가 시설관리운영권을 취득한 후 2012~2016 사업연도에 절토사면 보수공사, 줄음쉼터 설치공사, 아스팔트 포장공사 등을 하고, 이를 수익적 지출인 수선비로 보아 해당 사업연도 손금에 산입하여 법인세를 신고하자 과세관청이 별개의 감가상각자산을 취득하는 데 들인 자본적 지출에 해당한다고 보아 법인세법에 따른 상각범위액을 초과하는 금액을 손금불산입하여 법인세를 부과한 사안에서, 고속도로 시설관리운영권은 법인사업자가 고속도로를 국가에 기부한 후 이를 관리·운영하면서 통행료 수익을 얻는 권리로 감가상각자산인 사용수익기부자산가액에 해당하는데, 해당 공사비는 감가상각자산인 시설관리운영권과 직접 관련된 것

밖에 거래단위별 100만 원 이하 소액자산의 취득가액을 손비로 계상한 경우(법인세법 시행령 제31조 제4항), 전화기나 개인용 컴퓨터 등을 손비로 계상한 경우(법인세법 시행령 제31조 제6항), 시설 개체나 기술의 낙후 등으로 인한 생산설비의 일부 폐기, 임차 사업장의 시설물 철거(법인세법 시행령 제31조 제7항) 등도 즉시 손금산입이 허용된다.

23) 구체적으로 ① 건물 또는 벽의 도장, ② 파손된 유리나 기와의 대체, ③ 기계의 소모된 부속품 또는 벨트의 대체, ④ 자동차 타이어의 대체, ⑤ 재해를 입은 자산에 대한 외장의 복구·도장 및 유리의 삽입, ⑥ 기타 조업가능한 상태의 유지 등 ① 내지 ⑤와 유사한 것이 열거되어 있다.

24) 대법원 1988. 12. 20. 선고 88누520 판결 등 참조.

으로 별개의 감가상각자산을 취득한 것으로 볼 수 없고 시설관리운영권 장부가액의 5% 미만인 해당 공사비 등을 전부 해당 사업연도의 손금으로 계상하였으므로 법인세법 시행령 제31조 제3항 제2호에 따라 결국 자본적 지출에 포함되지 않게 되어 법인세 부과처분이 위법하다고 본 원심판단을 유지한 바 있다.²⁵⁾

Ⅲ. 사용수익기부자산에 대한 자본적 지출의 감가상각방법

1. 논의의 전제와 실마리

법인세법 시행령 제24조 제1항 제2호 (사)목은 무형의 감가상각자산 중 하나로 사용수익기부자산가액을 열거하고 있는데, 이는 ‘금전 외의 자산을 국가 또는 지방자치단체 등에 기부한 후 그 자산을 사용하거나 그 자산으로부터 수익을 얻는 경우 해당 자산의 장부가액’을 말한다.²⁶⁾ 엄밀하게는 기부 당시 해당 기부자산의 세무상 장부가액을 의미하고 이는 감가상각자산인 무형고정자산에 해당한다. 구체적으로 기부채납한 도로 및 부속시설에 대한 관리운영권의 장부가액으로서 도로 건설비용 및 취득 비용 상당액이 사용수익기부자산가액에 해당할 것이다. ‘사용수익기부자산’이란 기부한 자산을 사용·수익할 권리를 뜻하는 무형자산으로, 예컨대 도로를 완공하여 국

25) 대법원 2021. 2. 10. 자 2020두52481 판결(심리불속행기각).

26) 법인세법 제24조 제2항 제1호 (라)~(바)목에 따른 법인(사립학교, 비영리 교육재단, 산학협력단, 한국장학재단, 대학병원, 비영리 사회복지법인 등) 또는 법인세법 시행령 제39조 제1항 제1호에 따른 법인(사회복지법인, 어린이집, 학교, 의료법인, 종교재단, 민법상 비영리법인 등)도 포함된다.

가에 기부하면서 소유권이 국가에 귀속되는 한편, 사업자는 30년간 무상으로 기부자산인 도로 등을 사용수익할 관리운영권을 설정받게 된다. 만일 사용수익기부자산을 도로와 같이 기부한 해당 유형자산으로 해석할 경우에는 여러 모순점이 발생한다.

즉, 사용수익기부자산가액은 무형고정자산에 해당하는 반면, 도로는 유형자산에 해당하여 무형자산인 사용수익기부자산가액으로 포섭하기 어렵게 되고, 도로는 기부채납하여 국가에 소유권이 이전되어 사업자 소유의 감가상각자산이 애초에 될 수 없고 오로지 사업자가 보유한 관리운영권만이 사업자 소유의 무형자산인 감가상각자산이 될 수 있을 뿐이다. 일반적으로 관리운영권은 「사회기반시설에 대한 민간투자법」 제4조 제1호에 따라 ‘사회기반시설의 준공과 동시에 해당 시설의 소유권이 국가 또는 지방자치단체에 귀속되며, 사업시행자에게 일정 기간의 시설관리운영권을 인정하는 방식’에 의하여 설정된 것이다. 사업자는 도로 및 사용기간에 설치하여 국가에 귀속된 시스템 등 사회기반시설을 실시협약에 따라 결정된 총 민간사업비의 범위에서 해당 시설의 준공 후 일정 기간 무상으로 사용·수익할 수 있고(제25조), 이러한 관리운영권은 물권으로 무형자산으로 간주된다(제27조).^{27), 28)}

27) 만일 사용수익기부자산가액을 사용·수익 중인 기부자산의 가액, 즉 사용·수익하는 도로의 장부가액으로 해석하게 되면, 타인 소유 유형자산인 도로에 대한 감가상각이 되는 모순점이 발생한다. 따라서 사용수익기부자산가액을 기부자산을 사용수익할 권리로 해석하는 것이 타당하고, 법인사업자 소유의 무형고정자산에 대한 감가상각을 규정한 법문언과 취지에도 부합하게 된다. 다만 장부상 가액을 도로 건설·취득비용으로 계상하든, 무형자산인 관리운영권의 장부가액으로 계상하든 별 차이가 없지만 실무상 무형고정자산인 관리운영권의 장부가액을 감가상각하며, 구체적으로 사용수익기부자산(관리운영권) 계정을 사용하여 존속기간 동안 매년 균등상각을 실시한다. 법인세법 시행령 제24조 제1항 제2호 사.목에 따르면, 완공 시점 기부자산인 도로의 장부가액, 즉 도로 건설비용 내지 사회기반시설 취득비용을 감가상각자산인 사용수익기부자산가액으로 한다는 것인데 이는 곧 기부자산인 도로를 사용수익할 권리로써 관리운영권의 장부가액과 사실상 같은 것이므로 실무상 무형고정자산인 관리운영권을 감가상각자산인 사용수익기부자산(가액)으로 통용하고 있다.

법인세법 시행령 제26조 제1항은 개별 감가상각자산별로 각호에서 열거한 상각방법 중 법인이 납세지 관할 세무서장에게 신고한 방법에 의하여 계산한 금액을 상각범위액으로 규정하고 있는데 제7호에서 ‘사용수익기부자산가액의 경우 해당 자산의 사용수익기간(그 기간에 관한 특약이 없는 경우 신고내용연수를 말한다)에 따라 균등하게 안분한 금액(그 기간 중에 해당 기부자산이 멸실되거나 계약이 해지된 경우 그 잔액을 말한다)을 상각하도록 하는 방법’을 명시하고 있다(이하 법인세법 시행령 제26조 제1항 제7호를 ‘쟁점규정’이라 한다).²⁹⁾ 즉, 사용수익기부자산은 균등 상각을 원칙으로 하되, 예외적으로 일시 상각을 허용하고 있다고 해석된다.

이러한 감가상각자산인 사용수익기부자산을 사용·수익하던 중에 자본적 지출액이 발생한 때와 관련하여, 그러한 자본적 지출액에 관한 경제적 효익의 존속기간이 본체인 사용수익기부자산의 사용수익기간보다 짧은 경우에 사용수익기부자산 및 자본적 지출액의 내용연수와 상각방법을 쟁점규정에 따라 파악할 수 있는지, 구체적으로 어떻게 판단할 것인가가 문제 된다.³⁰⁾

가령, 「사회기반시설에 대한 민간투자법」에 따라 설립된 법인³¹⁾ 등이 도로 등 사회기반시설을 자기 비용과 책임으로 건설하여 국가나 지방자치단체에 기부채납하고 그 대신 도로 등에 대하여 운영개시일부터 30년간의 사회기반시설 관리운영권을 설정받아 운영하면서 이용료를 징수하는 경우가 있다.³²⁾ 이때 기부채납하고 사용수익권을 얻은 도로에 당초 설치한 낡은 시

28) 「사회기반시설에 대한 민간투자법」에 따른 시설관리운영권은 공공부문과 공법상 계약인 실시협약을 체결하여 도로 등 사회기반시설을 준공하고 이를 기부채납한 대가로 부여받는 사업시행자의 공법상 권리로서 세법상 풀어쓰면 실질적으로 사용수익기부자산과 같은 취지로 이해할 수 있다.

29) 여기서 사용수익기부자산가액의 사용수익기간은 바로 관리운영권의 존속기간을 가리킨다.

30) 수익적 지출 비용은 해당 사업연도에 손금 산입이 가능하므로, 논의의 실익이 없게 된다.

31) 수도권 신공항고속도로 건설·관리 및 운영을 목적으로 설립된 신공항하이웨이 주식회사 등을 들 수 있다.

정수권 등 관리운영권을 30년간 무상으로 부여받은 경우 도로 관리제어 시스템을 교체하는 데 소요된 대체비용과 같은 자본적 지출액에 대한 경제적 효익의 존속기간(10년)이 사용수익기부자산인 관리운영권의 내용연수(30년)보다 짧은 경우가 생길 수가 있는데 그러한 경우에 과연 사용수익기부자산 및 자본적 지출액의 감가상각방법을 어떻게 파악하여야 하는지 구체적으로 논의하고자 한다.

2. 견해대립의 상정³⁵⁾

가. 제1설(내용연수 6년, 정률법 적용)

업종별·자산별 내용연수를 유추적용함을 전제로 기부채납한 도로에 당초 설치한 관리시스템을 회계 및 세무상 운수 및 창고업의 사업용자산인 기계장치로 별도 분류하고 이를 대체하는 데 소요된 대체비용에 대하여는 임차자산개량권을 취득한 것으로 파악하여 기계장치의 법정내용연수인 6년간 정률법(0.394)을 적용하여³⁶⁾ 감가상각한 금액을 손금에 산입하여야 한다는 견해이다.³⁷⁾

선급임차료에 해당할 수 있다(김완석·황남석, 앞의 책, 366면). 행정해석은, 법인이 일정기간 사용 후 소유권을 무상양도할 것을 조건으로 타인의 토지 위에 건축물을 신축한 경우 그 건축물의 신축가액은 사용계약기간에 안분하여 손금에 산입한다(법인세법 기본통칙 19-19-12 ①)].

35) 해당 쟁점을 서술한 관련 문헌을 찾아볼 수 없어 대법원 2025. 2. 27. 선고 2023두 37544 판결(이하 ‘쟁점판결’이라 한다)의 1, 2심 및 납세자, 과세관청의 입장을 토대로 서술하기로 한다.

36) 해당 감가상각자산의 미상각잔액(취득가액에서 이미 감가상각비로 손금에 산입한 금액을 공제한 잔액)에 해당 자산의 내용연수에 따른 상각률을 곱하여 계산한 각 사업연도의 상각범위액이 매년 채감되는 상각방법을 말한다(법인세법 시행령 제26조 제2항 제2호).

37) 쟁점판결의 납세자인 원고와 1, 2심의 입장에 해당한다.

나. 제2설(내용연수 10년 균등 상각, 정액법 적용)³⁸⁾

도로 시스템의 대체주기가 10년으로 일괄 적용됨을 전제로 도로 시스템 대체비용에 대해서도 내용연수 10년으로 정액법을 적용하여³⁹⁾ 10년간 매해 균등 상각하여 감가상각비를 손금에 산입하여야 한다는 견해이다.

다. 제3설(내용연수 30년 균등 상각, 정액법 적용, 다만 대체 시 일괄 상각)⁴⁰⁾

쟁점규정⁴¹⁾에 따라 도로 시스템 대체비용은 사용수익기부자산인 관리운영권에 대한 자본적 지출에 해당하여 사용수익기부자산가액의 잔여 사용수익기간까지 잔존 내용연수로 하여 정액법의 균등 상각 방법으로 매해 동일한 금액으로 감가상각 시부인 계산을 하다가, 새로운 시스템으로 전부 대체 되는 시점에는 미상각잔액을 일시에 상각하여 감가상각한 금액을 손금에 산입하여야 한다는 견해이다.

라. 제4설(내용연수 30년 균등 상각, 정액법 적용)

도로 관리운영권에 관한 자본적 지출액인 도로 시스템 대체비용에 대해서는 도로 관리운영권의 취득가액에 가산하여 해당 자산의 미상각잔액과 함께 도로 관리운영권의 잔존 내용연수동안 정액법을 적용하여 매해 균등 상각하는 것이 쟁점규정에 가장 충실한 방법이라고 보는 견해이다.

38) 쟁점판결의 사안에서 과세관청이 경정처분을 하면서 채택한 입장에 해당한다.

39) 해당 감가상각자산의 취득가액에 해당 자산의 내용연수에 따른 상각률을 곱하여 계산한 각 사업연도의 상각범위액이 매년 균등하게 되는 상각방법을 말한다(법인세법 시행령 제26조 제2항 제1호).

40) 쟁점판결의 사안에서 과세관청이 당초 과세처분을 하면서 채택한 입장이다.

41) 법인세법 시행령 제26조(상각범위액의 계산) 제1항 제7호(사용수익기부자산가액 : 당해 자산의 사용수익기간 또는 그 기간에 관한 특약이 없는 경우 신고내용연수에 따라 균등하게 안분한 금액을 상각하거나 또는 그 기간 중에 당해 기부자산이 멸실되거나 계약이 해지된 경우 그 잔액을 상각하는 방법).

3. 판례의 태도(대법원 2025. 2. 27. 선고 2023두37544 판결)

가. 일반기업회계기준이 적용되는 납세자가 인천공항고속도로를 완공하여 국가에 기부채납하고 30년간 관리운영권을 설정받아 지능형 교통체계 시스템, 교량계약관리 기존 시스템 등을 구축한 다음 이를 사용하다가 실시협약상 교체 주기에 맞추어 기존 시스템을 2008년경 1차로 다른 것으로 대체하여 사용하다가 2018년경 다시 2차로 대체 완료하였는데, 이에 대하여 2008년경 투입한 1차 대체비용을 내용연수 6년, 정률법으로 감가상각한 금액을 손금에 산입하여 2014~2018 사업연도 법인세 신고를 하자, 과세관청은 시스템 1차 대체비용에 대하여 관리운영권의 잔존 사용수익기간(만료일 2030년) 동안 균등 상각하다가 재대체 완료 시점(2018년)에 미상각잔액을 일괄 상각하여 감가상각비 한도초과액을 손금불산입하고 법인세를 경정·고지하였다.

나. 원심은 기존 시스템 대체비용이 사용수익기부자산인 관리운영권의 현실적 가치를 증가시키는 비용으로서 자본적 지출에 해당한다고 보면서,⁴²⁾ 관리운영권과 무관한 새로운 무형자산인 임차자산개량권을 취득한 것은 아니라고 보았다.⁴³⁾ 그러면서 과세관청이 증액경정처분

42) 기존 시스템 대체가 이미 정해져 있는 관리운영권의 사용수익기간 자체를 연장시킬 수는 없지만, 관리운영권에 대한 개량의 성격을 가지고, 그 지출을 통해 장기적인 투입 비용의 절감 등으로 관리운영권의 장래의 경제적 효익에 기여함으로써 관리운영권의 가치를 현실적으로 증가시킨다고 보았다. 구체적으로 하이패스 시스템은 요금수납원 인건비 절감을 가져오고, 기후반응 지능형 가변속도 단속시스템 등은 교통사고로 인한 손해배상 위험 감소 효과를 가져오고, 교량계측시스템 등은 적시의 유지·보수가 가능해져 장기적인 교량유지 비용 감소 효과를 가져온다. 즉, 기존 시스템 대체로 인해 도로의 교통관리가 개선되어 교통체증 감소, 차량통행량 증가, 통행료 등 사업 수익 증대로 인하여 관리운영권의 장래 경제적 효익에 기여한다는 것이다.

을 하면서 1차 시스템 대체비용을 관리운영권의 잔여 사용수익기간 동안 균등 상각하다가 2차 시스템으로 대체를 완료한 시점에 미상각 잔액을 일시 상각하는 방법으로 상각범위액을 계산하여 그 초과액을 손금불산입한 것은 위법하다고 판단하였다. 나아가 1차 시스템 대체비용과 같이 경제적 효익의 존속기간이 관리운영권의 사용수익기간보다 짧은 경우에는 수익비용대응 원칙에 부합하지 않고 관련 법령에서 특별히 정하고 있지 않은데 이러한 경우 건물의 부속설비 규정, 즉 원칙적으로 건물과 동일한 내용연수를 적용하되, 예외적으로 업종별 자산의 내용연수를 적용한다는 규정 내용에 따라 시스템 대체비용의 감가상각에 있어 업종별 자산의 내용연수 6년을 적용하는 것이 합리적이라고 하였다. 즉, 제1설의 입장에 해당한다.^{44), 45)}

43) 서울고등법원 2023. 2. 8. 선고 2022누36584 판결.

44) 시스템 대체비용이 사용수익기부자산인 관리운영권에 대한 자본적 지출에 해당하는 이상, 이를 관리운영권의 취득가액에 포함하여 관리운영권의 사용수익기간이 만료되는 2030년까지 균등하게 안분한 금액을 상각하는 것이 원칙이나, 시스템 대체비용과 같이 경제적 효익의 존속기간이 관리운영권의 사용수익기간보다 짧거나 별도의 실시협약 등에 그 사용수익기간보다 짧은 대체주기가 정해져 있는 경우에는 단위 설비별 경제적 효익이 존속하는 기간을 과다하게 의제하게 되므로, 감가상각 제도의 취지인 수익비용대응 원칙에 부합하지 않게 된다. 구 법인세법 시행령 제26조 제1항 제7호 쟁점규정은 사용수익기부자산의 경우 당해 자산의 사용수익기간 중 ‘당해 기부자산이 멸실되거나 계약이 해지된 경우’ 그 잔액을 상각하도록 정하고 있어, 기존 시스템이 대체되었더라도 사용수익기부자산인 관리운영권 자체가 멸실되거나 그 근거가 된 계약이 해지되었다고 볼 수 없는 경우에는 위 규정은 미상각잔액 일시 상각의 근거가 될 수 없다고 보았다.

45) 구 법인세법 시행령 제28조 제1항 제2호, 구 법인세법 시행규칙 제15조 제3항, [별표 5]는 건물의 부속설비를 건물에 종속된 것으로 보고 건물과 동일한 내용연수를 적용하는 것을 원칙으로 하되, 건물의 부속설비가 사실상 기계장치로써 실제 사용수명이 건물보다 짧고 노후화로 인해 잦은 교체가 이루어짐을 고려하여 예외적으로 업종별자산의 내용연수를 적용할 수 있도록 규정하고 있다. 원심은 각 단위 설비별 대체주기를 적용한 상당한 법인세액 산출이 곤란하다고 보아 시스템 대체비용의 감가상각비 손금불산입에 관한 부과처분 부분을 전부 취소하는 것이 타당하다고 판단하였다.

다. 대법원은 사용수익기부자산가액에 대한 자본적 지출이 있는 경우에는 원칙적으로 해당 자본적 지출액을 사용수익기부자산가액에 가산한 다음 이를 구 법인세법 시행령 제26조 제1항 제7호 쟁점규정에 따라 사용수익기부자산의 잔여 사용수익기간 동안 균등하게 안분하여 상각하는 방법으로 상각범위액을 계산하여야 하고, 다만 잔여 사용수익기간 중에 해당 자본적 지출 부분이 대체·폐기되는 등으로 법인의 사업에 더 이상 사용되지 않게 된 때에는 특별한 사정이 없는 한 해당 자본적 지출액의 미상각잔액을 그러한 시점이 속한 사업연도에 일시 상각하는 방법으로 상각범위액을 계산할 수 있다고 하였다. 제3설의 입장에 해당한다.

이러한 관점에서 대법원은 사용수익기부자산가액에 대한 자본적 지출인 1차 시스템 대체비용을 관리운영권의 잔여 사용수익기간에 따라 균등하게 안분하여 상각하다가 2차 시스템으로 대체를 완료한 시점이 속한 사업연도에 1차 시스템 대체비용의 미상각잔액을 일시 상각하여 상각범위액을 계산한 과세관청의 당초 방식은 객관적이고 합리적인 감가상각방법으로서 정당하다고 하였다. 그런데도 원심이 기존 시스템의 대체를 완료한 시점에 미상각잔액을 일시 상각할 수 없다는 잘못된 전제에서 과세관청의 상각범위액 계산방식이 위법하다고 판단하는 한편, 구 법인세법 시행령 제28조 제1항 제2호 등을 유추적용하여 시스템 대체비용에 대하여 6년의 내용연수와 정률법을 적용한 원고의 상각범위액 산정방식이 위법하다고 단정할 수 없다는 취지로 판단한 것은 사용수익기부자산가액에 관한 자본적 지출의 감가상각방법등에 관한 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 잘못이 있다고 판시하면서 파기환송하였다.⁴⁶⁾

46) 환송 후 원심(서울고등법원 2025. 10. 31. 선고 2025누6248 판결)은 같은 취지로 판단하였고, 이에 대한 원고의 상고는 심리불속행으로 기각되어 확정되었다(대법원 2026. 3. 12. 자 2025두35690 판결).

4. 구체적 검토

사용수익기부자산인 관리운영권을 사용·수익하던 중 기존 시스템 대체를 위한 대체비용은 자본적 지출액에 해당하는데 그 경제적 효익의 존속기간이 감가상각자산인 사용수익기부자산(관리운영권)의 사용수익기간(내용연수 30년)보다 짧은 경우에 자본적 지출액인 시스템 대체비용의 내용연수와 상각방법을 쟁점규정에 따라 정할 수 있는지 문제 된다.

가. 제1설의 평가 및 분석

제1설을 취한 원심은 교통체계 등 시스템을 건물의 부속설비인 기계장치에 준하여 구 법인세법 시행규칙 [별표6] 업종별 자산의 내용연수를 유추적용한 것이다.⁴⁷⁾

그러나 법인세법령은 납세자의 자의에 의한 과세소득 계산을 배제하고 과세의 형평을 도모하기 위하여 일정한 감가상각자산의 내용연수에 관하여 법정화하고 있는데, 구 법인세법 시행령 제28조 제1항 제2호가 괄호 부분에서 “사용수익기부자산가액”을 비롯한 일부 무형고정자산에 대하여 구 법인세법 시행규칙 제15조 제3항 [별표5] 건축물 등 기준내용연수, [별표6] 업종별 자산의 기준내용연수 등의 적용을 배제하고 있어 명문의 조세법규 및 입법자의 의도에 명백히 반한다는 문제가 있다. 더구나 감가상각방법을 변경하기 위해서는 일정한 법정 사유에 한하여 세무서장의 변경승인이 필요하고, 내용연수도 기준내용연수 50% 가감 범위에서 일정한 법정 사유에 한하

47) 건물 부속설비를 건축물과 구분하여 업종별 자산으로 회계처리한 경우 구 법인세법 시행규칙 [별표6]을 적용할 수 있는데, 창고 및 운송 관련 서비스업에 속하는 경우 [별표6] 기준내용연수 8년을 토대로 법령이 허용하는 25% 범위에서 감경한 6년의 내용연수로 신고할 수 있다(구 법인세법 시행령 제28조 제1항 제2호, 구 법인세법 시행규칙 제15조 제3항, 별표5 제2항 단서, 별표6).

여 지방국세청장 승인을 받도록 규정한 입법 취지에도 반한다.⁴⁸⁾

약정 대체주기보다 실제 사용기간이 더 긴 경우도 있을 수 있어 일률적으로 6년의 내용연수를 적용하는 방식은 법정 시기보다 미리 손금산입을 허용하게 되어 부당한 과세이연의 결과를 초래하고, 수익비용대응 원칙에 어긋난다. 즉, 내용연수로 단기인 6년을 적용함에 따라 1차 시스템이 2018년경 대체가 완료되기도 전에 이미 감가상각부터 먼저 만료되는 문제가 발생할 수 있는 것이다. 또한 정률법은 감가상각 초기에는 많은 금액이 상각되고, 기간이 경과함에 따라 상각액이 점차 감소하는 특징이 있어 기계장치 등에 적합한 방식으로 교통체계 등 시스템은 소프트웨어 등 전산시스템이 대부분이어서 정률법을 적용하기에 부적절한 부분도 있다. 광업권 등을 제외한 무형자산은 정액법으로 상각하고, 사용수익기부자산도 원칙적으로 정액법의 균등 상각임에도 임의로 정률법으로 감가상각하는 것은 쟁점규정에 반한다.

그렇다고 시스템 대체비용은 자본적 지출로서 원칙적으로 관리운영권의 취득가액에 가산되고 건물과 별개 고정자산인 건물의 부속설비에 해당하지 않으므로, 건물의 부속설비에 관한 규정을 그대로 유추적용하기 어렵다. 달리 구 법인세법 시행령 제28조 제1항 제2호, 구 법인세법 시행규칙 제15조 제3항, [별표 5, 6]을 사용수익기부자산의 자본적 지출에 그대로 적용할 만한 합리적 사유를 확인할 수 없다. 한편 일반기업회계기준 리스개량자산의 비용배분 규정을 준용할 수 있는지도 문제 되나, 교통체계 등 시스템 대체비용은 사용수익기부자산가액에 관한 자본적 지출로서 취득원가로 자본화 되는 것이므로 리스개량자산으로 취급하기 어려운 측면도 있다.⁴⁹⁾

48) 법인세법 시행령 제27조, 제29조.

49) 제1설의 감가상각방식은 법인세법 시행령 규정의 문언과 취지 등에 배치되어 기업회계기준 원칙의 보충성에 반하고, 법인세법 시행령 제79조에서 열거한 회계기준에도 해당하지 않으며, 일반적으로 공정·타당하다고 인정되는 회계 관행이라고 단정하기 어려운 측면이 있다. 한국채택국제회계기준(K-IFRS) 제1038호 무형자산 문단 115에 따르면, 무형자산의 일부를 대체한 경우 대체된 부분의 장부금액을 제거하고

나. 제2설의 평가 및 분석

쟁점규정 등에 따르면, 사용수익기부자산가액에 관한 자본적 지출은 원칙적으로 사용수익기부자산가액의 취득가액에 가산되어 사용수익기부자산의 잔여 사용수익기간 동안 균등하게 안분하여 감가상각함이 원칙임에도, 처음부터 감가상각자산인 사용수익기부자산가액의 내용연수(사용수익기간)와는 독립적으로 따로 시스템의 최대 대체주기인 10년을 일률적으로 적용하는 상각범위액 계산방법은 사용수익기부자산가액의 내용연수와 상각방법에 관하여 별도로 정한 쟁점규정에 명백히 배치되어 조세법규 문언해석에 반한다. 시스템 약정 대체주기가 6~10년으로 되어 있는 경우에도 일률적으로 내용연수 10년을 적용하는 방식은 합리적 사유 없이 납세자에게 불리한 결과를 초래할 수 있다. 또한 미리 예정된 약정 대체주기 자체를 내용연수로 적용하기 위해서는 입법으로 해결되어야 한다.⁵⁰⁾ 대체비용에 대하여 약정 대체주기를 고려한 내용연수 6~10년을 적용한 기업회계의 기준 또는 관행을 인정하기도 어렵다고 본다.

법인세법상 사인 간 약정에 따른 대체주기를 내용연수로 보는 규정이 없어 실시협약상 대체주기가 상각범위액 산정의 유력한 기준이 될 수는 없고 실시협약에 따른 대체의무가 강제적인 것도 아니어서 실시협약상 대체주기와 실제 대체 시점이 일치하지 않는 경우도 발생한다. 시스템의 실제 대체주기를 사후에 확인·반영하는 방식을 허용할 경우 법인이 결손 여부에 따

(미상각잔액 일괄 상각) 대체원가를 취득가액으로 인식한다고 규정하고 있어, 제1설의 회계처리는 위 규정에 배치된다. 일반기업회계기준에도 대체 시점 미상각잔액 일괄 상각의 회계기준·관행에 배치되는 내용은 없다.

50) 감가상각에서 가치 감소는 물리적 요소(자산의 사용 및 시간 경과에 따른 자산의 소모, 파손, 노후, 마멸, 사고에 의한 파괴 등), 경제적 요소(진부화, 구식화, 시대적 낙후, 부적합화, 경제적 여건 변동, 기술적·기능적 변화 등), 우발적 요소(천재, 재해, 화재 등) 등 다양하고 복합적이므로, 단순히 사용기간이 사인 간의 약정으로 예정되었다는 사유만으로 이를 법정내용연수에 준하는 합리적·체계적인 내용연수로 인정하기는 어려운 측면이 있다.

라 대체주기를 임의 조정함으로써 법인세 과세표준을 의도적으로 작출할 가능성도 있어 바람직하지 못하다. 따라서 제2설과 같이 사인 간의 약정에 의한 대체주기를 감가상각 범위를 계산함에 있어 확고한 기준으로 삼을 수는 없을 것이다.

다. 제4설의 평가 및 분석

시스템 대체비용에 대해 관리운영권의 사용수익기간(30년) 동안 균등 상각하는 방식은 쟁점규정의 문언에는 부합하나, 감가상각제도의 취지인 수익비용대응 원칙에 어긋나는 결과를 초래하는 문제가 있다. 즉, 시스템 대체비용과 같이 관리운영권의 운용에 필요한 시스템 단위 설비에 지출이 이루어져 그 지출로 인한 경제적 효익의 존속기간이 관리운영권의 사용수익기간보다 짧거나 별도의 실시협약 등에 그 사용수익기간보다 단기의 대체주기가 정해져 있는 경우 단위 설비별 경제적 효익의 존속기간을 과다하게 인정하게 되어 감가상각제도의 취지인 수익비용대응 원칙에 정면으로 어긋나게 된다. 감가상각은 수익비용대응 원칙에 따라 자산의 내용연수 동안 합리적·체계적인 방법으로 원가 또는 일정기간의 손익을 배분하는 과정임을 고려할 필요가 있다.⁵¹⁾

라. 제3설의 합리성·타당성

시스템 대체비용을 사용수익기부자산가액에 관한 자본적 지출로 보아 관리운영권의 잔여 사용수익기간에 균등 상각한 후 기존 시스템 대체·폐기가 완료된 시점에 미상각잔액을 일괄 상각하는 방식으로 상각범위액을 산정하고 그 한도 초과액을 손금불산입하는 제3설의 입장이 판례의 태도로서 법인세법 시행령 규정 및 기업회계기준에 가장 부합하면서 합리적·객관적

51) 납세자에게 가장 불리한 방법인 제4설을 취하여 신고하더라도 과세관청에서 직권으로 바로 잡을 가능성은 희박하고 경정청구로 세액을 환급받을 수 있을 것이다.

인 방법에 해당한다고 볼 수 있다.

즉, 사용수익기부자산의 사용수익기간 중 발생한 자본적 지출에 관한 감가상각방법은 균등 상각의 원칙적 방법과 일괄 상각의 예외적 방법을 결합하는 방식이 자산의 효용가치 감소분을 합리적으로 사용기간에 걸쳐 배분하는 감가상각제도의 근본취지로서 수익비용대응 원칙, 법인세법 시행령 규정, 회계기준 등에 가장 부합하여 타당하다고 생각된다.

마. 견해별 평가 요약표

	제1설 (6년, 정률법, 납세자, 원심 태도)	제2설 (10년 균등 상각, 정액법, 과세관청 경정처분 태도)	제3설 (본체 내용연수 30년 균등 상각 + 대체 시 일괄 상각, 과세관청 당초 과세처분 태도)	제4설 (30년 균등 상각, 정액법)
문제점 및 평가	<ul style="list-style-type: none"> • 쟁점규정에 반함 • 감가상각방법 및 내용연수 법정화에 반함 • 법인세법 시행령 제28조 제1항 제2호 배제규정에 반함 	<ul style="list-style-type: none"> • 쟁점규정에 반함 • 감가상각방법 및 내용연수 법정화에 반함 	<ul style="list-style-type: none"> • 가장 합리적, 객관적 방법 • 쟁점규정 및 법인세법 시행령 제31조 제7항에 가장 부합 • 대법원 대법판결 법리 	<ul style="list-style-type: none"> • 수익비용대응 원칙에 반함(시스템 폐기 후에도 계속 감가상각하는 문제)

5. 관련 법리의 도출 및 정리

가. 법인세법 시행령 제28조 제1항 제2호는 시험용연구자산과 일부 무형 고정자산을 제외한 감가상각자산의 내용연수와 상각률에 관하여 규정하면서 그 적용대상에서 사용수익기부자산가액을 제외하고 있다. 대신에 쟁점규정에서 사용수익기부자산가액의 내용연수와 상각방법에 관하여 별도의 규정을 두고 있는데 사용수익기부자산의 사용수익기간(신고내용연수)에 따라 균등하게 안분(정액법)한 금액을 상각범위액으로 정하고 있음을 알 수 있다.

원칙적 관점에서 보면, 자본적 지출액이 내용연수 기간 도중 발생한 경우 사용수익기부자산가액의 취득가액에 일단 가산하여 균등 상각하여야 한다. 시스템 대체비용은 사용수익기부자산인 관리운영권에 대한 자본적 지출에 해당하므로, 쟁점규정 등에 따라 그 대체비용을 관리운영권의 취득가액에 포함하여 관리운영권의 잔여 사용수익기간 동안 균등하게 안분한 금액을 상각함이 원칙일 것이다. 감가상각은 유무형자산의 취득원가를 그 내용연수에 걸쳐 합리적·체계적인 방법으로 배분하여 당기비용으로 인식하는 것, 즉 취득원가의 기간별 배분이므로, 자본적 지출은 사용수익기부자산가액의 취득원가에 포함하여 통합적으로 감가상각함이 원칙이다. 쟁점규정 또한 같은 취지로 이해되는바, 자본적 지출 역시 본체인 사용수익기부자산가액의 내용연수 및 감가상각방법에 따르는 것이 관련 법령 체계에 부합한다.⁵²⁾ 따라서 시스템 대체비용을 관리운영권에 대한 자본적 지출로 보면서 그 취득가액에 사실상 가산하여 관리운영권의 잔여 사용수익기간 동안 관리운영권과 함께 균등 상각한 것은 구 법인세법 시행령 제26조, 72조 등에 따른 것으로 적법하다.⁵³⁾ 앞서 본 제1, 2, 4설은 법인세법령이 감가상각을 위한 내용연수(상각기간) 및 상각방법을 엄격

52) 구 법인세법 시행규칙 제15조 제3항 [별표5] 제1항은 건물이 복합구조로 구성되어 있는 경우에는 ‘주된 구조’에 의한 기준내용연수 및 내용연수범위를 따르도록 규정하고, [별표5] 제2항 본문은 ‘건축물의 부속설비’에 대해서도 설령 부속설비의 사용수명이 건물보다 짧을지라도 원칙적으로 주물인 ‘건축물’의 내용연수를 따르도록 규정하고 있다. [별표6] 비고 제2항은 자산이 여러 업종에 공통으로 사용되는 경우에는 그 사용기간이나 사용정도의 비율에 따라 ‘사용비율이 큰 업종’의 기준내용연수 및 내용연수범위를 따르도록 규정하고, 구 법인세법 시행령 제31조 제1항도 감가상각자산에 대한 자본적 지출을 일체로 파악하여 즉시상각의제에 의한 감가상각비를 계산하도록 규정하고 있다.

53) 도로재포장비, 항로표지판 교체공사비용, 엘리베이터 공사비용에 대해서는 사용수익기부자산의 자본적 지출로 보아, 교체·대체 없이 관리운영권의 존속기간인 2030년까지 균등 상각할 수 있을 것이다.

하게 제한함으로써 법인이 임의적인 감가상각비 계산 조작을 통해 당기 손익을 조작하지 못하도록 하기 위한 감가상각제도의 근본 취지에 어긋나고 수익비용대응 원칙에도 부합하지 않는다. 세법학계 통설도 법령에 충실하게 원칙적으로 자본적 지출액은 해당 자산의 미상각잔액과 합하여 잔존내용연수 동안 감가상각한다고 보는 태도이다.⁵⁴⁾

과세실무도 ‘사용수익기부자산을 사용·수익하던 중 자본적 지출에 해당하는 비용을 지출한 경우 해당 금액은 사용수익기부자산의 잔존 사용수익기간에 안분하여 손금에 산입하여야 한다’는 태도로서⁵⁵⁾ 자본적 지출의 경우 본체 감가상각자산과 동일한 방법대로 잔여 사용수익기간의 균등 상각을 원칙으로 삼고 있는 태도이다.

일본은 자본적 지출의 경우 지출의 대상이 된 감가상각자산의 취득가액에 가산하여 그 자산에 대해 적용하는 내용연수와 방법으로 상각하는 것으로 하였다가, 2007년 세법 개정으로 자본적 지출 금액 자체를 취득가액으로 하여 자본적 지출의 대상이 된 감가상각자산 종류 및 내용연수를 같이하는 하나의 별도 감가상각자산을 새롭게 취득한 것으로 처리하는 것으로 변경하였다.⁵⁶⁾ 미국 세법도 자본적 지출액을

54) 이창희, 앞의 책, 1036면; 이종교, 『조세법개론』, 삼일인포마인, 2023, 408면.

55) ① 서면2팀-88, 2005. 1. 12. ② 서면인터넷방문상담2팀-2195, 2004. 10. 29. ③ 서면인터넷방문상담2팀-2702, 2004. 12. 21. ④ 제도 46012-11859, 2001. 7. 3. ⑤ 법인 46012-1897, 2000. 9. 8. ⑥ 법인 46012-874, 2001. 8. 10. ⑦ 법인 22601-3120, 1989. 8. 25. 한편 유형자산을 구성하고 있는 중요한 부분에는 해당 유형자산의 다른 중요한 부분과 동일한 내용연수 및 감가상각방법을 적용할 수 있는데 이러한 경우 감가상각액을 결정할 때 하나의 집단으로 통합할 수 있기도 하다(K-IFRS 제1016 문단).

56) 일본 법인세법 시행령 제55조 제1항, 제132조 참조. 일본은 2007년 세법 개정 전에는 취득가액 가산방식이었던가 2007년 개정 후에는 분별감가상각방식으로 변경하였다. 즉, 자본적 지출은 독립된 새로운 동종 감가상각자산의 취득으로 상각을 실시하고 그 상각비가 손금에 산입된다(成松洋一, 『新減價償却の法人稅務』, 大藏財務協會, 2012, 412頁); 谷口 勢津夫, 『稅法基本講義』(第6版), 弘文堂, 2018, 426頁; 세액에는 차이가 없어 보이나, 개정법에 의하면 자본적 지출비용에 의한 새로운 자산의 대체·폐기 시 미상각잔액의 일시 상각이 용이할 것으로 보인다.

주물과 동일한 법정내용연수로 상각하도록 정하되, 주물의 운영·유지에 관계된 것이 아니라면 세법상 별개 동산으로 보아 상각할 수 있도록 한다.⁵⁷⁾

나. 예외적 특수상황의 관점에서 보면, 대체·폐기 시점 일괄 상각을 허용함이 합목적적 해석, 체계적 해석에 부합하는 합리적 방식에 해당한다. 1차 시스템 대체·폐기 당시 일부 미미한 구성품을 제외한 대부분의 구성품이 일괄 대체 완료되었고 1차 시스템 구성품 폐기처리 내역도 확인되었다면, 그러한 대체비용은 사용수익기부자산가액에 관한 자본적 지출로서 그로 인한 경제적 효익의 존속기간이 사용수익기부자산의 사용수익기간보다 짧은 경우 그 상각기간에 대해서는 관련 법령에서 명확하게 규정하고 있지 않다.⁵⁸⁾ 다만 취득가액을 가산한다는 규정만이 존재할 뿐이므로, 체계적 해석, 합목적적 해석 및 합리적 근거에 의한 유추해석을 검토할 필요가 있다.

구 법인세법 시행령 제26조 제1항 제7호 괄호 부분, 제31조 제7항의 문언과 취지, 감가상각제도의 취지 등을 종합해 볼 때, 기존 시스템 대체비용과 같이 경제적 효익의 존속기간이 관리운영권의 사용수익기간보다 짧은 경우에는 수익비용대응 원칙을 고려하여 시스템 일괄 대체·폐기 시점에 일괄 상각할 수 있다고 봄이 타당하다. 왜냐하면 감가상각이란 고정자산 취득가액에서 잔존가액을 차감한 잔액을

57) IRC §168(i)(6) ; Hospital Corp. of America v. CIR, 109 TC21(1997)(이상엽 외 2인, 『주요국의 감가상각제도 비교연구』, 한국조세재정연구원, 2020, 145면).

58) 법인세법 기본통칙 23-26...7【개축하는 건축물 등에 대한 감가상각】규정은 건축물의 폐기 시점 일괄 상각을 인정한다. 즉, 기존 건축물에 대한 개량, 확장, 증설 등에 해당하는 자본적 지출액은 기존 건축물의 내용연수를 적용하여 감가상각하되, 다만, 기존 건축물의 수선이 「건축법 시행령」 제2조에서 규정하는 신축, 개축, 재축에 해당하는 경우에는 기존 건축물의 장부가액과 철거비용은 당기비용으로 처리하고 그외 새로이 지출한 금액은 신규 취득자산의 장부가액으로 보아 새로이 내용연수를 적용하여 감가상각하는 것을 인정한다.

체계적이고 합리적 방법에 따라 그 경제적 효익이 지속되는 기간에 걸쳐 비용화시키려는 것인데, 기존 시스템 폐기 이후로는 사업용으로 사용될 가능성이 없어 자본적 지출의 미래 경제적 효익이 존속하지 않은 이상, 그 폐기 시점에 일괄 상각함이 현저히 부당하다고 보기 어렵고, 객관적·합리적 방식에 해당한다고 볼 수 있다. 또한 감가상각대상 자산은 법인 사업에 대한 사용이 개시되어 수익 창출에 기여하는 것이어야 하므로, 유휴설비에 해당하지 않는 한 폐기·대체되어 사업에 사용하지 않는 자산은 원칙적으로 감가상각대상에서 제외되어야 한다. 대체·폐기된 기존 시스템은 고정자산 사용가치의 상실 또는 물리적 사용불능 상태에 이른 것이라고 평가되기 때문이다. 요컨대 특별한 예외상황에서 사용수익기부자산의 자본적 지출의 일시·일괄 상각이 가능한지 판단하기 위해서는 기존 시스템이 실제 대체·폐기된 것이 맞는지, 법인의 사업에 더 이상 사용되지 않는지, 미상각잔액이 장부상 구분·특정되어 별도로 회계처리가 될 수 있는지 여부 등 납세자의 지배영역에 속한 여러 사정을 종합적으로 고려할 필요가 있다.

대법원 대상판결은 원칙적인 균등 상각을 실시하면서 ‘다만 잔여 사용수익기간 중에 해당 자본적 지출 부분이 대체·폐기되는 등으로 법인의 사업에 더 이상 사용되지 않게 된 때에는 특별한 사정이 없는 한’ 예외적인 일시 상각이 허용된다고 하였는데, 여기서 특별한 사정이 과연 무엇인지는 명백하지 않다. 생각건대 상각방법과 내용연수 변경승인, 소액 수선비, 소액 감가상각자산 등 특례 규정을 적용받는 경우, 이 사건 최초 시스템과 같이 납세자 선택에 따라 사용수익기간의 종기까지 불리하게 균등 상각을 계속하는 경우 등 예외 사정을 상정해 볼 수 있어 원칙적인 균등 상각의 강제사항과 달리 임의사항을 전제한 것으로 이해된다.⁵⁹⁾

59) 법인세법 시행령 제31조 제7항의 취지 참조.

다. 현행 법령에는 감가상각자산의 멸실·해지·폐기 시 미상각잔액을 일시에 일괄 상각할 수 있음을 전제로 규정하고 있는 경우가 있어 그 입법 목적과 취지를 충분히 고려할 수 있을 것이다. 자본적 지출에 관한 고유한 내용연수를 인정하는 규정은 없지만, 일괄 상각할 수 있음을 전제한 규정은 여러 존재한다. 내용연수가 도래하기 전에 감가상각자산에 포함된 일부 자산이 제거될 때에는 해당 자산의 미상각잔액을 제거손이나 폐기손실로 처리 가능성을 전제한 것으로 이해된다. 법인세법 시행령 제24조 제3항 제1호,⁶⁰⁾ 제26조 제1항 제7호,⁶¹⁾ 제31조 제7항,⁶²⁾ 제8항,⁶³⁾ 법인세법 시행규칙 제12조 제3항⁶⁴⁾ 등이 그러하다.

특히 쟁점규정을 보면, 사용수익기부자산가액에 관한 자본적 지출은 사용수익기부자산의 세무상 장부가액에 가산되어 일체로 감가상각되는 것인 이상, 자본적 지출로 형성된 시스템이 대체·폐기되는 경우에는 법인세법 시행령 제26조 제1항 제7호 괄호 부분의 “당해 기부자산이 멸실된 경우”에 준하여 일괄 상각이 가능하다고 해석할 여지가 있다. 즉, 시스템 대체비용은 사용수익기부자산인 관리운영권에 대한 자본적 지출로서 무형고정자산인 사용수익기부자산의 구성 일부로 평가되는 것이다.^{65), 66)} 쟁점규정의 괄호 부분은 해당 기부자산

60) 유희설비를 제외하고 사업에 사용하지 아니하는 것은 감가상각자산에 해당하지 아니한다.

61) 쟁점규정에 해당한다.

62) 시설의 개체 또는 기술의 낙후로 인하여 생산설비의 일부를 폐기한 경우, 사업의 폐지 또는 사업장의 이전으로 임대차계약에 따라 임차한 사업장의 원상회복을 위하여 시설물을 철거하는 경우에는 해당 자산의 장부가액에서 1천원을 공제한 금액을 폐기일이 속하는 사업연도의 손금에 산입할 수 있다.

63) 감가상각자산이 진부화, 물리적 손상 등에 따라 시장가치가 급격히 하락하여 법인이 기업회계기준에 따라 손상차손을 계상한 경우에는 해당 금액을 감가상각비로서 손비로 계상한 것으로 보아 법 제23조 제1항을 적용한다.

64) 사용 중 철거하여 사업에 사용하지 아니하는 기계 및 장치, 취득 후 사용하지 아니하고 보관 중인 기계 및 장치는 감가상각자산에 해당되는 유희설비에 포함되지 아니하여 감가상각자산에 해당하지 아니한다.

(도로)이 멸실되어 효용가치(경제적 효익)를 상실하거나 사용수익관리 계약이 해지되면서 해당 기부자산의 사용·수익이 불가능하게 된 때에 기부자산가액의 잔액을 상각할 수 있다는 뜻이다. 시스템 대체공사가 완료되어 새 시스템으로 교체되면 그로써 기존 시스템에 대한 내용연수도 사실상 종료되어 미상각잔액을 일시에 일괄 상각하는 것이 바람직하다. 사용수익기부자산가액에 관한 자본적 지출로 형성된 시스템 설비가 구분·특정되어 일부씩 단계적으로 대체·폐기되는 경우에는 법인세법 시행령 제31조 제7항의 생산설비의 일부 폐기에 준하여 일시에 일괄 상각이 가능하다고 해석할 여지가 충분하다고 본다. 여기서 “폐기”는 유희설비와 달리 철거, 대체, 손상 등으로 더 이상 사업에 사용할 수 없는 단계에 이른 것을 말하는데 생산설비 일부가 폐기된 경우 그 폐기된 일부 자산은 더 이상 감가상각 대상이 아님을 의미한다.

2021. 2. 17. 법인세법 시행령 개정으로 폐기 시 즉시상각 사유로 “시설의 개체 또는 기술의 낙후로 인하여 생산설비의 일부를 폐기할 경우” 외에도 “사업의 폐지 또는 사업장의 이전으로 임대차계약에 따라 임차한 사업장의 원상회복을 위하여 시설물을 철거하는 경우”가 추가되어 입법 취지가 더욱 뚜렷해졌음을 알 수 있다.⁶⁷⁾

65) 이 사건 시스템은 외형상 유형자산(하드웨어)이나, 더 중요하고 유의적인 것은 사업 노하우가 담긴 소프트웨어로서 관리운영권에 부수되는 무형자산으로 취급되고 (K-IFRS 기업회계기준서 제1038호 문단4. 이항수, 앞의 책, 455면), 도로 및 부속시설 소유권이 완공 시 기간투자법 및 실시협약에 따라 국가에 귀속되는 것과 같이 시스템 구축 완료 시 국가에 바로 귀속되고 대신에 무형자산인 사용수익권인 관리운영권을 취득하게 된다.

66) 자본적 지출의 성격과 내용은 다양하여 단순히 고정자산에 부수적으로 기능하는 것뿐만 아니라 자본적 지출 자체가 하나의 자산으로 기능하고 자산 본체와는 별개로 관리·상각을 실시하여도 문제가 없어 보이는 경우도 있다. 장부상으로는 하나의 취득가액으로 일괄 계상하되 세부 하위 계정으로 별도·병행 관리할 수 있을 것이다.

법인세법 시행령 제31조 제2항은 자본적 지출로 엘리베이터, 냉난방장치, 빌딩피난시설을 예시하고 있는데, 이러한 수선비는 일반적으로 감가상각자산인 건물의 기초구조보다 내용연수가 짧은 경우인바, 이러한 규정도 자본적 지출에 의한 자산의 멸실·폐기 시 미상각잔액의 일괄(즉시, 일시) 상각을 전제하고 있다고 볼 수 있다.⁶⁸⁾ 감가상각자산은 법인 소유의 사업용 고정자산(유형자산과 무형자산)으로 업무무관자산은 감가상각대상이 아닌바, 일시적 사유로 가동을 중단한 유희설비는 감가상각대상이나 사업에 사용하지 않은 자산은 감가상각자산에서 제외되고(법인세법 시행령 제24조 제3항), 철거되어 사용을 중단한 자산은 감가상각대상에 해당하지 않으므로(법인세법 시행규칙 제12조 제3항), 기존 시스템이 폐기·대체되어 사용을 할 수 없게 되었다면 그에 대한 감가상각은 중단·종료하는 것이 감가상각제도의 근본적 취지에 부합할 것이다.^{69), 70)}

-
- 67) 상각범위액 계산 시 정액법의 고정자산 잔존가액은 영으로 하되 정률법에 따른 감가상각자산은 취득가액의 5%를 잔존가액으로 하며(법인세법 시행령 제26조 제6항), 제26조 제7항(법인은 감가상각이 종료되는 감가상각자산에 대해 취득가액의 5%와 1천원 중 적은 금액을 장부가액 잔액으로 남겨둠), 제31조 제7항(시설물 일부 폐기 시 1천 원을 공제한 잔액을 일시 상각)에서 1천 원 잔액을 남겨두는 것은 비망기록을 위한 것으로(잔존물의 처분·양도에 대한 세무처리 특정), 만일 전부 폐기·멸실되어 잔존물이 아예 부존재하거나 가치가 없다면 1천 원을 남겨둘 필요는 없으나, 잔존물 가치를 고려하여 1천 원 잔액을 남겨 두는 세무처리를 전제하는 경우가 많다.
- 68) 일시 상각은 시간적 관점(대체 시점에 즉시)에서의 용어이고, 일괄 상각은 물리적·유기적 관점(미상각잔액 덩어리 통째로)에서의 용어로서 어느 것이든 별 차이는 없다고 본다.
- 69) 감가상각제도의 기본 전제인 수익비용대응 원칙은 기본적으로 비용을 수익에 종속시키는 것이어서 수익이 없는 경우에는 비용을 분배할 수 없어 이 원칙이 그대로 적용될 여지가 없게 된다.
- 70) 일본 법인세법 기본통달 7-7-2의2(소프트웨어 제각)는 ‘소프트웨어에 대해 물리적인 제각, 폐기, 소멸 등이 없는 경우라도, 아래 일정한 법정 사유가 있으면 해당 소프트웨어를 향후 사업의 용도로 제공하지 않는 것이 분명한 사실이 있는 경우 당

감가상각자산이 진부화, 물리적 손상 등으로 시장가치가 급격히 하락하여 법인이 손상차손을 계상한 경우 감가상각비로 손금에 산입할 수 있는바(법인세법 시행령 제31조 제7항) 물리적 수명 종료, 경제적 진부화 등으로 감가상각자산의 법정내용연수가 사실상 단축될 수 있음을 전제한 것으로 미상각잔액의 일괄 상각을 전제한 것으로 이해된다. 또한 법인세법 시행령 제29조는 기준내용연수가 없는 사용수익기부자산에는 적용되지 않으나, 자산의 부식·마모·훼손 정도가 현저한 경우, 새로운 생산기술 및 신제품 보급·개발 등으로 기존 생산설비의 가속상각이 필요한 경우, 경제적 여건 변동으로 조업을 중단하거나 생산설비의 가동률이 감소한 경우 등 일정한 사유에 한하여 기준내용연수 50% 가감 범위에서 내용연수 변경승인 특례를 규정하고 있는데 내용연수 단축에 따른 미상각잔액의 일괄 상각 가능성을 인정한 것으로 볼 수 있다.

- 라. 시스템 대체, 폐기 시 미상각잔액의 일시 즉시 상각을 허용하는 명문의 규정이 없는 이상, 예외적 관점에서 도출하는 위와 같은 법리가 조세법규 문언해석에 다소 배치되는 측면도 있기는 하다. 그러나 이러한 해석이 항상 납세자에게 불리한 결과만 가져오는 것은 아니고 사안에 따라 납세자에게 유리한 결과도 충분히 있을 수 있으므로, 불합리한 확장해석 내지 유추해석으로 평가할 것은 아니다. 앞서 논증하였듯이 쟁점규정을 비롯한 현행 법령에는 감가상각자산의 멸실·해지·폐기 시 미상각잔액을 일시에 일괄 상각할 수 있음을 전제로 규정하고 있는 경우가 많아 관계 법령의 입법 목적과 취지 및 전체 법령의 조화로운 체계를 종합하여 충분히 가능한 해석으로 보아야

해 소프트웨어의 장부가액(처분 예상가액이 있는 경우에는 이를 공제한 잔액)을 당해 사실이 발생한 날이 속하는 사업연도의 손금액에 산입할 수 있다'고 규정하고 있다(일본 법률정보 인터넷 사이트 TKC Law Library 검색 자료).

할 것이다. 판례도 간접적 과세요건 또는 조세기술적 요소에 관하여 그대로 적용되는 마땅한 조항이 없는 경우에는 관련 조세법령이 마련한 방법 중에서 객관적이고 합리적인 방법을 준용하는 것을 허용하고 있다.⁷¹⁾ 같은 맥락에서 판례는 조세법규 해석에 있어 합리적 이유 없이 확장해석하거나 유추해석하는 것은 허용되지 않지만(합리적 이유가 있으면 확장·유추해석도 제한적으로 허용) 법규 상호 간의 해석을 통하여 그 의미를 명백히 할 필요가 있는 경우에는 조세법률주의가 지향하는 법적 안정성 및 예측가능성을 해치지 않는 범위 내에서 입법 취지 및 목적 등을 고려한 합목적적인 해석을 하는 것은 허용된다고 판시하고 있다.⁷²⁾ 한국채택국제회계기준이나 일반기업회계기준에는 사용수익기부자산가액에 관한 별도의 명문 규정이 없으나, 무형자산 인식요건에 부합하는 경우 그에 관한 회계처리를 준용하고 있는데 중요한 것은 해당 자산을 사용 가능한 기간, 자산으로부터 기대할 수 있는 효익이 발생하는 기간에 대응하여 상각한다는 것이다(수익비용대응 원칙 고려).⁷³⁾ 결국 1차 대체시스템 비용을 사용수익기부자

71) 대법원 1990. 9. 28. 선고 90누4761 판결 ; 대법원 2003. 10. 23. 선고 2002두4440 판결 ; 대법원 2007. 6. 15. 선고 2005두13148 판결 ; 대법원 2012. 4. 26. 선고 2010두26988 판결 ; 대법원 2023. 5. 18. 선고 2023두32839 판결.

72) 대법원 1985. 9. 10. 선고 85다카571 판결 ; 대법원 1997. 6. 24. 선고 95다39014 판결 ; 대법원 2001. 3. 9. 선고 99다13157 판결 ; 대법원 2006. 4. 13. 선고 2005두15151 판결 ; 대법원 2008. 4. 24. 선고 2006두187 판결 ; 대법원 2008. 7. 10. 선고 2006두9337 판결 ; 대법원 2011. 1. 27. 선고 2010도1191 판결 ; 대법원 2015. 12. 10. 선고 2015두41531 판결 ; 대법원 2015. 12. 23. 선고 2015두43353 판결 ; 대법원 2016. 3. 24. 선고 2013두19875 판결.

73) K-IFRS 기업회계기준서 제1016호 문단 6., 제1038호 문단 8., 일반기업회계기준 제11장 문단 11.26., 11.27. 일반기업회계기준을 적용하는 기업들은 사용수익기부자산을 무형자산으로 인식하여 기부채납 시 사용수익기부자산으로 전액 대체한 후, 사용수익기부자산에 대해 사용수익기간 동안 정액법으로 감가상각비로 인식하는 방법을 채택하고 있다(이항수, 앞의 책, 456면, 공사 기간 중에는 건설중자산으로 회계처리, 완공 후 건물·도로 등 기부자산으로 전액 대체, 기부채납 시 사용수익기부자산으로 전액 대체).

산가액의 자본적 지출로 보면서 그 잔여 사용기간에 균등 상각하다가 1차 대체시스템의 일괄 대체·폐기 시점에 미상각잔액을 일괄 상각한 것은 법인세법 시행령 제26조 제1항 제7호 괄호 부분, 제31조 제7항 등을 준용한 객관적·합리적인 방법으로서 적법하다고 생각된다.⁷⁴⁾

IV. 결 론

도로의 관리운영권은 기부 법인이 국가나 지방자치단체에 도로를 건설, 기부한 후 이를 관리·운영하면서 통행료 수익을 얻는 권리로서 감가상각 자산인 사용수익기부자산가액에 해당한다. 이처럼 기부한 자산은 국가나 지방자치단체 소유에 속하고 기부 법인은 사용수익기부자산에 대한 무형자산인 관리운영권을 가진 것으로 보아 감가상각을 하게 된다.

이러한 사용수익기부자산가액에 자본적 지출이 발생한 경우 원칙적으로 자본적 지출을 사용수익기부자산의 취득가액에 가산하고(법인세법 시행령 제72조 제5항 제2호) 쟁점규정에 따라 사용수익기부자산의 잔여 사용수익기간 동안 함께 균등 상각하게 된다. 자본적 지출에 의한 추가상각자산은 자본적 지출의 대상이 된 기존 감가상각자산과 같은 내용연수 및 상각방법에 의해 상각을 실시하여야 하고, 그 자본적 지출에 대해 정액법, 정률법, 생산고비례법을 임의로 선택할 수 없다.

다만 예외적으로 폐기의 특수한 사정이 있는 경우에는 일정한 요건하에 쟁점규정의 괄호부분 및 제31조 제7항 등에 따라 일시·일괄 상각하는 것

74) 과세실무례(법인 22601-3120, 1989. 8. 25.) 또한 같은 입장으로 이해된다(삼일아이닷컴 인터넷 사이트 검색 자료). 즉 자본적 지출에 해당하는 금액은 기부채납 자산의 잔존 사용수익기간에 안분하여 손금산입하며 이 경우 멸실·훼손되어 폐기한 자산의 가액 중 이미 손금에 산입하고 남은 금액은 멸실된 사업연도의 손금에 산입한다는 것이다.

이 허용된다고 볼 것인데, 자본적 지출의 대상이 된 기존 감가상각자산의 내용연수 도중에 자본적 지출로 인한 추가상각자산의 경제적 효익이 종료 되는 대체·폐기 완료 시점에는 그 미상각잔액을 일괄 상각할 수 있다고 본다. 왜냐하면 감가상각이란 수익비용대응 원칙에 따라 투하자본 회수를 위해 수익이 발생하는 사용가능기간(내용연수) 동안 효용가치 감소분을 비용화시켜 나가는 비용배분의 기술임을 고려할 필요가 있기 때문인바, 감가상각비를 손금에 산입하기 위해서는 사업에 사용하는 자산이어야 하는데 대체·폐기 자산은 그러한 전제를 상실하게 됨은 당연하다.

요컨대, 대법원 대상판결에서 판시한 바와 같이 시스템 대체비용을 사용수익기부자산가액에 관한 자본적 지출로 보아 관리운영권의 잔여 사용수익기간에 균등 상각한 후 시스템 대체·폐기가 완료된 시점에 미상각잔액을 일괄 상각하는 방식으로 상각범위액을 산정하고 그 한도 초과액을 손금불산입한 감가상각방법이 법인세법 시행령 규정 및 기업회계기준에 가장 부합하면서 합리적·객관적인 방법에 해당한다고 할 것이다.

參 考 文 獻

1. 국내 문헌

강석규, 『조세법 쟁론』, 삼일인포마인, 2025.

김완석·황남석, 『법인세법론』, 삼일인포마인, 2021.

삼일인포마인 집필팀, 『(계정과목별)일반회계와 세무해설』, 삼일인포마인, 2022.

이상엽·홍성희·이서현, 『주요국의 감가상각제도 비교연구』, 한국조세재정연구원, 2020.

이준봉, 『법인세법 강의』, 삼일인포마인, 2024.

이중교, 『조세법개론』, 삼일인포마인, 2023.

이창희, 『세법강의』, 박영사, 2024.

이항수, 『(2020년 K-IFRS 주요 계정과목별)회계처리와 세무실무』, 삼일인포마인, 2020.

임승순·김용택, 『조세법』, 박영사, 2024.

한만수, 『조세법강의』, 박영사, 2023.

2. 국외 문헌

金子 宏, 『租税法』, 弘文堂, 2021.

谷口 勢津夫, 『税法基本講義』(第6版), 弘文堂, 2018.

成松洋一, 『新減價償却の法人稅務』, 大藏財務協會, 2012.

<Abstract>

**Depreciation Method of Capital Expenditures
for Donated Assets of Use-Profit under the Tax Law**

Kim, Byung Joo*

Although the Corporate Tax Act does not contain provisions separately defining depreciation, it specifically stipulates standardized methods for including it as a deductible expense in consideration of tax equity. When the depreciation method of a depreciable asset becomes an issue, the inclusion of expenses should not be allowed indefinitely freely or arbitrarily restricted simply because there is no perfectly fitting regulation ; rather, the most objective and rational method should be derived by comprehensively considering the wording, legislative intent, and structure of the various regulations regarding depreciation. In this context, the recent Supreme Court ruling under review holds great practical significance in that it rationally derived general legal principles regarding the depreciation method of capital expenditures on donated assets for use-profit. I tried to argue for concrete validity.

Donated assets for use-profit, such as the right to manage and operate a donated road, are intangible fixed assets. In cases where capital expenditures occur, such as the replacement costs of a road management system that increases the revenue value of the road, the costs incurred to replace the existing system with a new system can be interpreted as allowing for the lump-sum and one-time amortization of the unamortized balance of the existing system at the time of replacement, provided that the intangible asset is organically and functionally integrated with the main body in terms of software, but does not form a physical or structural unit. Therefore, based on the intent and structure of Article 26, Paragraph 1, Subparagraph 7 and Article 31, Paragraph 7 of the Enforcement Decree of the Corporate Tax Act, the legal principle of the recent Supreme Court ruling in question, which established ‘collective and lump-sum

* Busan District Court Dongbu Branch Presiding Judge, Ph.D. in Korea

depreciation under exceptional special circumstances of disposal or replacement' alongside 'equal depreciation in principle' for capital expenditures on donated assets for use-profit, is based on purposive and systematic interpretation and can be fully recognized for its validity.

▶ **Key Words** : depreciation, tax equity, donated assets for use-profit, capital expenditures, equal depreciation, collective depreciation, lump-sum depreciation