일본의 1899년 소득세법 개정에 관한 연구

황 남 석*

<국문초록>

본고는 1899년 일본이 개정한 소득세법에 관한 것이다. 위 1899년 소득세법은 제정 소득세법을 큰 폭으로 개정한 것인데 다음과 같은 의미를 갖는다. 첫째, 제정 소득세법은 원로원에서 제정되었다. 따라서 납세의무자인 국민의 대표자인 의회에서 제정된 것이 아니었다. 그러나 1899년 소득세법은 최초로 의회에서 입법이 이루어진 소득세법이라는 점에서 의미가 있다. 둘째, 소득세제는 대체로 제국주의 전쟁을 통하여 비약적인 발전을 보였다. 일본의 경우에도 청일전쟁을 거쳐서 1899년 소득세법의 개정을 통하여 현대 소득세제가 형성되었다고 할 수 있다. 셋째, 제정 소득세법의 경우 영국 및 프로이센의 소득세제가 영향을 미쳤으나 둘 중에서는 프로이센의 소득세제가 보다 강한 영향을 미쳤다. 1899년 소득세법 개정시에도 위 두 나라의 소득세제가 강한 영향을 주었다. 우선 영국 소득세법의 요소로는 분류소득세로의 이행, 원천징수제도의 도입, 법인소득과세 등을 들 수 있다. 반면, 프로이센소득세법의 요소로는 프로이센의 법인실재설이 미친 영향을 들 수 있다. 우리 소득세제는 일제 강점기에 적용되던 조선소득세령에 뿌리를 두고 있다. 조선소득세령은 1920. 7. 31. 조선총독부제령 제16호로 제정되어 같은 해 8. 1.부터 시행되었는데 바로 1899년 소득세법을 바탕으로 하고 있다. 최초로 시행된 조선소득세령은 법인소

* 경희대학교 법학전문대학원 부교수, 세무학박사

** 투고일 : 2013. 4. 27. 심사일 : 2013. 6. 3. 심사완료일 : 2013. 6. 21.

득에 대한 과세부분만을 단순화시킨 것이었으나 점차로 개인소득으로 과세범위를 확대하여 1934. 4. 30. 조선총독부제령 제6호로 전면개정된 조선소득세령은 1899년 소득세법과 거의 동일한 내용을 담고 있다. 해방 이후 자주독립국가로서 여러 세법을 제정하면서 소득세법은 위 조선소득세령이 거의 그대로 계수되었다. 우리 법인세법은 각 사업연도 소득금액을 익금에서 손금을 빼는 방식으로 정의하고 있는데, 이 역시 1899년 소득세법에서 처음 나타나는 구조이다. 이런 점들을 모아 보면 1899년 소득세법은 우리 소득세제 및 법인세제의 원형이라고 할 수 있다.

▶ **주제어** : 일본 소득세법, 계수법, 영국 소득세제, 프로이센소득세제, 법인소득과세, 원천징수제도

Ⅰ. 서 론

일본 최초의 소득세법(이하 '제정 소득세법'이라고만 한다)은 1887년에 제정되었다. 제정 소득세법은 아직 소득세제 시행의 여건이 갖추어지지 않은 상태에서 실시된 것이었고,[1] 일본 정부도 긴축재정을 유지하고 있었으므로 그 후 10여년간 소득세수입이 전체 조세수입에서 차지하는 비중은 1～2퍼센트에 불과하였다.[2] 그러나 일본의 자본주의가 발전함에 따라 점차로 소득세제가 실효성을 거둘 수 있는 환경이 갖추어지기 시작하였다. 이에 일본 정부는 본격적인 소득세제의 시행을 위하여 소득세법의 개정에 착수하게 되는데, 그 결실이 1899년 개정된 일본 소득세법이다(이하 '1899년 소득세법'이라고만 한다). 1899년 소득세법이 우리와 관련을 갖는 것은 후술하는 바

1) 제정 소득세법의 주요 내용에 관하여는 황남석, "일본의 소득세법 제정과정에 관한 소고", 『한국세무학회 2013년 춘계학술발표대회 발표논문집』, 2013, p.43 참조. 소득세제 시행의 일반적인 전제 요건에 관하여는 황남석, 앞의 논문, p.25 참조.

2) 堀口和哉, "明治32年の所得税法改正の立法的沿革", 『税大論叢』 28号, 1997, pp.10～11.

와 같이 이 법이 일제시대 식민지 조선에 적용되었던 조선소득세령의 모체이기 때문이다. 따라서 본고에서는 1899년 소득세법의 성립 과정과 주요 내용을 살펴봄으로써 현재 우리 소득세제의 연원을 더듬어 보고자 한다.

Ⅱ. 제정 소득세법 개정의 필요성

제정 소득세법은 비록 세수에서 차지하는 비중이 극히 작았지만 그 제도 자체는 순조롭게 정착되었다.[3] 그러나 제정 소득세법은 최초의 입법이었던 만큼 미비점이 적지 않았고, 1890년대 중·후반으로 접어들면서 다음과 같이 일본의 사회·경제적 환경이 변화하게 되면서 소득세법 개정의 필요성이 대두하게 되었다.

1. 제정 소득세법 자체의 문제점

제정 소득세법은 호주인 개인만을 납세 주체로 하고 외국인과 법인의 소득에 대하여는 과세하지 않았다. 또한 징세기구도 충분하게 준비되지 않아서 지방행정조직 또는 조사위원회 등에 의존하고 있었다. 이처럼 초기의 소득세제가 완전하지 못하였던 것은 소득세제를 실시하기 위한 사회경제적 조건이 갖추어지지 않은 상태에서 서둘러 소득세법을 입법하였기 때문이었다. 이러한 점을 수정하기 위해서라도 소득세법의 개정이 필요하게 되었다.

2. 자본주의 고도화와 기업의 발전

1895년에 끝난 청일전쟁을 계기로 일본은 전후 군비확충, 인플레이션, 청

3) 堀口和哉, 앞의 논문(註2), pp.12～13.

일전쟁 배상금의 유입, 판매시장의 확대 등 경제발전에 필요한 제반 요건이 갖추어졌다. 이에 따라 특히 법인 기업의 수가 폭발적으로 증가하여 자본주의가 확립되는 시기로 진입한다.[4] 따라서 특히 법인소득에 대한 과세문제가 부각되었다.

3. 법제도 정비

소득세법은 사인(私人)의 경제활동을 대상으로 하는 것이므로 소득세법이 정교하게 발달하기 위하여는 대상이 되는 경제활동을 규율하는 민・상법이 정비되어 있어야 한다. 제정 소득세법이 시행될 당시에는 일본이 민・상법을 제정하지 않은 상태였지만 그 이후 점차 중요한 민사법에 관한 법제화가 진행되었다. 그 결과 1890년(메이지 23년)에는 프랑스인 고문 브아소나드(Gustave Emile Boissonade de Fontarabie)가 기초한 민법전과 독일인 고문 헤르만 뢰슬러(Hermann Roesler)가 기초한 상법전이 각각 공포되었다〔이들 법전을 각각 구(舊) 민법, 구(舊) 상법이라고 한다〕. 이들 민・상법전은 외국법의 모방에 불과하고 서로 다른 국가의 법을 모방하여 정합성이 없으며 일본 고유의 관습을 무시하였다는 이유로 이른바 법전논쟁(法典論爭)을 거쳐 그 시행이 좌절되었다. 그러나 회사법이 갖추어지지 않은 상태에서 회사제도를 악용하는 사례가 증가하면서 상법 중 회사법 부분만을 분리하여 시행하여야 한다는 주장이 힘을 얻게 되었다. 결국 회사법은 1893년(메이지 26년) 7월 1일에 우선 시행되었고 독일 민법을 바탕으로 한 민법전도 1898년 4월부터 시행에 들어갔으며, 1899년(메이지 32년) 6월에는 상법전이 시행되어 민・상법의 체계가 갖추어지게 되었다.[5]

---

4) 高木勝一, 『日本所得税発達史』, ぎょうせい, 2007, pp.33～37 ; 堀口和哉, 앞의 논문(註2), pp.13～14.

5) 堀口和哉, 앞의 논문(註2), pp.16～17.

4. 재정수요의 팽창

일본 정부는 청일전쟁 이전까지는 긴축재정의 기조를 유지하였으나 청일전쟁 직후부터 군비증강 및 제철소건설 등 산업발전을 위한 운수·통신·교육 사업 등의 대대적인 확충을 계획하여 실행에 옮겼다. 이에 따라 재원마련을 위하여도 소득세법을 전반적으로 개정할 필요가 있었다.[6]

Ⅲ. 개정 과정

1. 소득세법 개정안의 준비

가. 준비 과정

소득세법의 개정작업은 1897년 2월에 대장성 주세국장(主税局長)이었던 메가타타네타로우(目賀田種太郎)가 작성한 '의견'[7]이 대장대신(大蔵大臣) 마츠카타마사요시(松方正義)에게 채택되면서 시작되었다. 메가타타네타로우는 위 '의견'에서 소득세법의 검토과제로 ① 내국인과 외국인을 평등하게 취급할 것 ② 누진세율을 추가할 것 ③ 법인소득을 과세대상에 포함시킬 것, ④ 기타 과세방법을 정비할 것 등을 들고 있다.[8] 1898년 개정안을 준비할 때에도 제정 소득세법을 준비할 때와 마찬가지로 외국의 입법례에 대한 깊이 있는 조사가 선행되었다. 그 조사 결과는 '각국소득세법류취(各国所得税法類聚)'로 정리되어 의회 심의과정에 제공되었다.[9] 개정안에 주로 참고가

6) 高木勝一, 앞의 책(註4), pp.33～37 ; 堀口和哉, 앞의 논문(註2), pp.19～20.

7) 堀口和哉, 앞의 논문(註2), p.125 이하에 전문이 실려 있다.

8) 堀口和哉, 앞의 논문(註2), p.22.

9) 堀口和哉, 앞의 논문(註2), p.128 이하에 전문이 실려 있다.

되었던 세제는 제정 소득세법에서와 마찬가지로 영국, 프로이센의 세제였던 것으로 보인다.

나. 주요 참고 입법례

(1) 영국의 소득세제

영국에서는 1799년 수상 윌리엄 피트(William Pitt)가 소득세법을 처음으로 제정하였으나 곧 폐지되었다가 1842년에 당시 수상 로버트 필(Robert Pill)이 이를 부활시켰다. 로버트 필이 부활시킨 소득세는 더 이상 임시세가 아닌 항구세의 성격을 갖고 있었으며 조직화되기 시작한 노동자계급의 요구를 고려하여 최저생활비 면세 및 각종 공제의 확충 등 사회정책적 조치를 확충하였다. 당시 영국의 소득세제의 두 가지 특징은 분류소득세(Schedule)제도와 원천징수제도라고 할 수 있다. 분류소득세제도란 소득원천을 A : 토지 가옥수입, B : 차지농수입, C : 국고에서 지급되는 이자・배당, D : 상공업 소득 및 다른 소득에 포함되지 않는 소득, E : 노동소득으로 나누고 각각 분리하여 과세하는 제도였다. 다만, 그중 A, C, E는 원천징수제에 의하고, B, D는 직접 사정 내지 신고에 의하였다. 법인소득은 상공업소득에 포함시켜 과세하였다.[10] 영국의 소득세제는 1899년 소득세법에 상당한 영향을 미친다.

(2) 프로이센소득세법

프로이센에서는 1851년의 '계급세 및 계층별소득세법'이 1891년에 재무장관 미켈(Johannes von Miquel)의 혁신적인 세제개혁을 거쳐 '1891년 프로이센 소득세법(Das preussische Einkommensteuergesetz von 1891)'으로 단일화되었다.[11] 위 프로이센 소득세법의 주요 내용은 다음과 같았다.

---

10) 堀口和哉, 앞의 논문(註2), p.18.

11) 위 '1891년 프로이센 소득세법'에 관하여 상세한 것은 Mathiak, *Das preussische Einkommensteuergesetz von 1891 im Rahmen der Miquelschen Steuerreform 1891/93*, 2011.

① 종래의 계급세 및 계층별소득세를 소득세로 통일할 것
② 500마르크 이하의 중소소득을 가볍게 과세할 것
③ 부양가족공제 등 개인적 사정에 대한 고려를 제도화할 것
④ 소득세를 사정할 때 신고의무를 부과할 것
⑤ 납세자의 구제를 위하여 조세재판소를 창설할 것
⑥ 주식회사, 주식합자회사 등 법인도 자연인과 마찬가지로 납세의무를 부담하도록 할 것

위 소득세법안의 내용 중에서는 법인소득에 대한 과세문제와 세율에 관하여 논란이 있었다. 반대론자들은 법인소득에 대한 과세는 이중과세에 해당한다고 주장하였으나 미켈은 법인실재설을 논거로 이중과세가 아니라고 반박하였다.[12)]

2. 의회 제출 및 심의과정

가. 1898년 소득세법 개정안의 제출 및 심의

일본 정부는 1898년(메이지 31년) 5월에 제12회 의회에 다른 증세법안과 함께 1898년 소득세법 개정안(이하 '1898년 개정안'이라고만 한다)을 제출하였다.[13)] 그러나 지조(地租)의 증세를 위한 지조조례의 개정법률안을 둘러싼 다툼으로 6월에 의회가 해산되면서 폐기되었다. 위 개정안에 따르면 소득은 제1종 법인의 소득, 제2종 지대・차임・이자 등의 소득, 제3종 농업・상업・공업 등 영업의 소득, 제4종 봉급・급여 등 근로의 소득, 제5종 기타의 소득으로 분류하고 법인의 소득 이외에는 총액으로 200엔의 생계비를 공제한 후에 법인의 소득을 포함하여 각각의 소득마다 누진세율을 적용하였다. 다만, 그 잔액이 20엔 미만이면 과세하지 않았다.[14)] 당시 '중의원 소득세법

12) 堀口和哉, 앞의 논문(註2), pp.18～19.

13) 堀口和哉, 앞의 논문(註2), p.20.

14) 堀口和哉, 앞의 논문(註2), pp.46～47 ; 汐見三郎・柏井象雄/佐伯玄洞・伊藤武夫, 「各国所得税制論」, 有斐閣, 1934, pp.262～268. 각 분류소득별로는 다시 누

개정법률안 심사특별위원회'가 구성되었는데 법인에 대하여 누진세율을 적용하는 문제에 관하여 반대하는 견해가 다수 제기된 것 이외에는 더 이상 심의가 진행되지 못하였다.

나. 1899년 소득세법 개정안의 제출 및 심의

(1) 개정안의 제출

일본 정부는 지조문제를 해결하고 1898년 11월에 다시 소득세법 개정안을 제13회 의회에 제출하였다. 이는 1898년 개정안을 제12회 의회에서의 논의와 정부 내부에서의 검토결과를 반영하여 수정한 것이었다. 1898년 개정안과 비교하여 보면 ① 소득분류를 5가지에서 3가지로 줄이고 ② 제1종 소득(법인소득)에 비례세율을 적용하며, ③ 제2종 소득(공・사채이자)에 대하여 원천징수제도를 적용하고 ④ 생계비공제는 삭제하였다.[15] 그러나 1898년 개정안이 수정된 이유는 상세하게 알 수 없다.[16]

(2) 중의원에서의 심의

중의원에서 공・사채이자에 원천징수를 하면 공・사채가격에 나쁜 영향을 줄 수 있다는 이유로 제2종 소득에 관한 규정을 삭제하는 내용으로 수정하였다.[17]

진세율을 적용하고 있는 것은 분류소득세 방식과 종합소득세 방식의 이념이 결합된 것으로 볼 수 있다고 한다.

大蔵省主税局 編,『所得税百年史』, 大蔵省主税局, 1988, p.15에서도 또한 현행 일본 소득세법이 종합소득을 다시 이자소득, 잡소득 등 10종류로 분류하고 있는 것은 각 소득의 금액을 계산할 때 각각의 담세력의 차이를 고려하겠다는 사고에 바탕을 둔 것으로서 분류소득세 방식의 흔적이 남아 있는 것이라고 한다. 이는 우리 소득세법의 경우에도 타당한 설명이라고 생각한다. 金子宏,『租税法』(第17版), 弘文堂, 2012, p.179.

15) 堀口和哉, 앞의 논문(註2), p.23.

16) 堀口和哉, 앞의 논문(註2), p.47.

17) 堀口和哉, 앞의 논문(註2), p.23.

(3) 귀족원에서의 심의

귀족원은 중의원에서와 달리 공·사채이자에 원천징수를 하는 것이 징세가 간편하고 탈세방지에 효과가 있다는 이유로 본래의 규정을 되살리자는 견해가 강하여 이를 부활시켰다. 그리고 중의원도 결국은 이에 동의하였다. 그 결과 거의 정부원안과 동일한 내용으로 소득세법 개정안이 통과되었고 1899년 2월 10일 법률 제17호로 공포되어 같은 해 3월 5일 시행되었다.[18] 제정 소득세법의 경우에는 여러 쟁점을 둘러싸고 치열한 찬반논의를 거친 것과는 비교가 된다.[19] 이는 소득세법이 이미 제도로서 정착되었기 때문이 의원들 사이에서 거부감이 적었던 탓이 아닌가 한다.

Ⅳ. 1899년 소득세법의 주요 내용

1. 개 관

1899년 소득세법 개정의 주요 내용으로는 ① 법인소득에 대하여 2.5퍼센트의 비례세율로 과세를 실시하게 된 것, ② 통상조약의 개정과 관련하여 납세의무자의 범위를 정비한 것, ③ 공·사채의 이자과세를 신설하여 2퍼센트의 비례세율로 원천징수하게 된 것, ④ 개인에 대한 소득세에 대하여 누진세율을 인상하여 연 소득 2,000엔 이상의 자에 대한 조세부담을 늘린 것, ⑤ 소득금액조사를 위하여 소득조사위원회를 세무서 관내에 둔 것 등을 들 수 있다.[20] 개정 내용 중에서는 법인소득에 대하여 과세를 개시한 것과 원천징수제도가 도입된 것이 무엇보다 의미가 있다는 평가를 받고 있다.[21]

18) 堀口和哉, 앞의 논문(註2), p.23.

19) 이에 관한 상세는 황남석, 앞의 논문(註1), p.31 이하.

20) 堀口和哉, 앞의 논문(註2), p.24.

21) 土方成美, 『現代日本文明史 : 第6巻』, 東洋経済新報社, 1940, p.388.

한편, 공·사채의 이자가 분리되어 낮은 세율로 과세되고 법인으로부터의 배당 및 상여가 비과세되었으며 양도소득이 종래와 마찬가지로 비과세되었으므로 전체적으로는 자산소득이 우대되었다고 평가할 수 있다.[22] 이하에서는 구체적인 내용을 상세히 살펴보기로 한다.

2. 납세의무자의 범위 정비

[관련 규정]

제1조 제국 내 이 법률시행지에 주소를 두고 있거나 1년 이상 거소를 두고 있는 자는 이 법률에 따라 소득세를 납부할 의무가 있다.

제2조 전조에 해당하지 않는 자도 이 법률시행지에 자산, 영업 또는 직업을 갖고 있는 경우에는 그 소득에 대하여 소득세를 납부할 의무가 있다.

1899년 소득세법 제1조, 제2조는 주소, 거소, 소득원천을 기준으로 납세의무자의 범위를 정하고 있다.[23] 제정 소득세법은 외국인에 대한 과세와 관련하여 별다른 규정을 두지 않았다. 제정 소득세법이 입법될 당시 주요 국가들은 외국인에 대하여 소득세를 과세하고 있었으나 입법자들은 일본에 거주하고 있는 외국인의 소득에 대하여는 과세할 수 없다고 판단하였다. 그 이유는 구체적으로 알려져 있지 않지만, 당시 일본이 주요 국가들과 체결한 통상조약상의 치외법권 조항 때문에 일본이 거주하는 외국인에게 과세하더라도 그 외국인이 임의로 납세하지 않을 경우 이를 실효성 있게 집행할 방법이 없었으므로 일본이 과세권을 '사실상' 포기한 것이라고 생각된다. 따라서 반대 논리로 통상조약을 대등하게 개정하여 치외법권 조항을 없애더라도 당연히 일본 정부가 외국인에 대한 과세권을 갖게 되는 것은 아니었다.

일본 정부는 개항 이후 불평등조약의 개정에 힘을 쏟아 1894년 영·일통

22) 金子宏, 앞의 책(註14), pp.44～45.

23) 高木勝一, 앞의 책(註4), p.40.

상항해조약을 체결하여 치외법권을 철폐한 것을 시작으로 1897년까지는 불평등조약을 대부분 개정하는데 성공하였으므로 외국인에 대한 소득과세를 위하여 1899년 소득세법은 제1조, 제2조에서 납세의무자의 범위를 규정하게 된 것이다.[24)]

1899년 소득세법 제1조는 납세의무자의 범위와 관련하여 거주지국주의(居住地國主義)를 취하고 있는데, 이에 따르면 일본에 거주하는 외국인의 소득도 과세대상이 되지만 동시에 외국에 거주하는 일본인은 납세의무를 부담하지 않았다. 또한 거주지국주의를 취함에 따라 발생하는 국제적 이중과세를 해결하기 위하여 제5조에서 '외국 또는 이 법률을 시행하지 않는 곳의 자산, 영업 또는 직업에 의한 소득'을 비과세소득으로 규정함으로써 분류소득세 방식의 입법례가 대체로 취하는 외국소득면제방식을 채택하였다.[25)]

위 제1조, 제2조는 '주소 또는 거소'를 납세의무자와 납세의무의 범위를 정하는 기준으로 하고 있는데 그 주소 등의 의미에 대하여는 소득세법에 규정을 두고 있지 않다. 그렇다면 이를 어떤 기준으로 해석할 것인가? 사실 이 문제는 현행 우리 소득세법에서도 마찬가지로 제기될 수 있는 문제이다. 당시 입법자와 세무실무는 이들 개념은 일본 민법에 따른다고 보았다.[26)]

---

24) 堀口和哉, 앞의 논문(註2), pp.32～37.

25) 다만, 이 법률 시행지에 본점을 두고 있는 법인의 소득은 과세한다. 같은 호 단서. 국제적 이중과세를 고려한 규정을 두었다는 것은 해외와의 교류확대에 대비한 것으로 이해할 수 있다.

高木勝一, 앞의 책(註4), p.40 ; 堀口和哉, 앞의 논문(註2), p.38. 그 이후 거주자에 대하여 전세계소득을 과세하는 방식, 즉 거주자를 무제한납세의무자로 규정하는 방식이 국제적으로 인정받게 되면서도 일본도 1920년(대정 9년)의 소득세법 개정시에 거주자에 대하여는 해외소득도 과세소득에 포함시키는 것으로 하고 국제적 이중과세의 조정을 위하여 외국세액을 손금산입하는 제도를 채택하였다. 또한 1953년(소화 28년)에는 외국세액공제방식도 도입하였다.

26) 1899년(메이지 32년) 1월 16일, "제13회 제국의회 귀족원 소득세법 개정 법률안 심사특별위원회 속기록 제2호", 와카츠키레이지로우(若槻禮次郎)의 발언 ; 武本宗重郎, 『実務参考 所得税法詳解』, 帝国税務調査会, 1919, pp.59～60.

세법이 정교하게 운용되려면 민·상법과 같은 기본 법전의 정비가 필수적임을 보여주는 예라고 할 수 있다.[27]

3. 분류소득세 방식 도입

[관련 규정]

제3조 ①소득세는 다음 세율에 따라 부과한다.

제1종－법인의 소득 : 1,000분의 25

제2종－이 법률 시행지에서 지급하는 공채, 사채의 이자 : 1,000분의 20

제3종－전 각종에 속하지 않는 소득 : 10만엔 이상 1,000분의 55에서 300엔 이상 1,000분의 10까지 12단계의 전액누진세율[28), 29)]

제정 소득세법은 종합소득세 방식(global system)을 취하고 있었다. 그러나 1899년 소득세법은 분류소득세 방식(schedular system)으로 전환하였다.[30] 두 방식 중 어느 것이 우월하다고 말하기는 어렵다. 다만, 일반적으로 소득세제의 초기 단계 단계에서는 인적공제제도가 발달하지 못하고 비례세율을 채택하고 있으므로 분류소득세 방식이 각종의 소득에 대하여 담세력에 상응한 과세를 행하기에 적절하다고 평가되고 소득세제가 발달하면서 각종의 통일적인 인적공제와 누진세율이 채택되면 소득세는 각 개인의 '종합적인' 소득의 크기에 따라 과세되어야 한다는 사고가 자리잡게 되어 종합소득세 방식으로 전환하는 경향이 있다고 한다.[31] 그렇다면 일본은 어떤 이유로 기

27) 堀口和哉, 앞의 논문(註2), p.39.

28) 실제 법률 규정은 소득의 범위 및 그에 대한 세율이 개별적으로 대응되어 있다.

29) 제정 소득세법은 세율이 1퍼센트에서 3퍼센트까지 5단계로 되어 있었다. 결과적으로 1899년 소득세법 개정에 따라 증세가 되었다고 한다. 高木勝一, 앞의 책(註4), p.42.

30) 종합소득세 방식은 과세의 대상인 소득을 합산하여 세율을 적용하는 방식이고 분류소득세 방식은 소득을 그 원천 또는 성질에 따라 분류하고 각 종류의 소득별로 과세하는 방식이다. 金子宏, 앞의 책(註14), p.179.

31) 金子宏, 앞의 책(註14), p.179.

왕의 종합소득세 방식에서 분류소득세 방식으로 전환한 것일까? 제정 소득세법이 당초 종합소득세 방식을 취한 이유를 살펴보면 그 답을 알 수 있다. 제정 소득세법은 ① 굳이 소득을 분류할 만큼 법인이나 공・사채의 비중이 높지 않았고, ② 이토히로부미가 간결한 프로이센의 세제를 선호하였는데 당시 프로이센의 소득세제는 종합소득세 방식을 취하고 있었기 때문에 종합소득세 방식을 취하였던 것이다.[32] 즉, 제정 소득세법 시행 당시 종합소득세 방식을 취한 것은 일본의 소득세제가 고도로 발달하였기 때문이 아니었던 것이다. 따라서 1899년 소득세법을 개정하면서 오히려 본격적으로 소득과세의 초기 단계로 진입한다는 의미에서 분류소득세 방식을 취하였다고 볼 수 있을 것이다.

1899년 소득세법이 분류소득세 방식을 채택하였다고 보는 것이 통설적인 견해이기는 하나, 일부 견해는 분류소득세 방식을 채택한 것으로 보지 않는다. 분류된 소득의 종류를 살펴보면, 개인 소득, 법인 소득 이외에 공・사채의 이자에 관한 소득이 있지만 공・사채의 이자에 관한 소득은 개인 소득 중 일부를 원천징수하여 징수의 편의를 도모하기 위한 것에 불과하므로 법인 소득을 과세하기로 한 것 이외에는 제정 소득세법과 차이가 없다는 것이다.[33] 그러나 적어도 제도적인 측면에서는 분류소득세 방식이 처음 도입되었다는 사실을 무시하기 어렵다고 생각된다.[34] 그리고 이때 도입된 분류소득세 방식은 현재도 일본 및 우리 소득세법에 그 그림자를 남기고 있다.

4. 생계비공제제도의 미도입

1898년 개정안은 법인소득 이외의 소득은 200엔의 생계비를 공제한 잔액에 각각의 소득에 대한 누진세율을 적용하여 세액을 산출하도록 규정함으

32) 堀口和哉, 앞의 논문(註2), p.45.

33) 堀口和哉, 앞의 논문(註2), pp.48～49 ; 吉牟田勲, 『日本租税史の変遷』, ジェイ・アイ・エス, 1995, p.70.

34) 堀口和哉, 앞의 논문(註2), p.49.

로써 생계비공제제도를 처음으로 도입하고자 하였다. 이에 대하여 제12회 의회의 심의과정에서는 종전보다 진보된 입법이라는 평가와 함께, 200엔이 너무 적은 금액이 아닌가 하는 문제제기는 있었지만 반대하는 견해는 없었다.[35] 그러나 제13회 의회에 제출된 새로운 개정안은 생계비공제제도를 도입하지 않기로 하였다. 생계비 공제가 도입되지 않은 것은 아직 소득세가 광범위하게 과세되지 않아 그 모순이 표면화되지 않았고 세수의 확보가 보다 우선한다는 생각 때문이었을 것으로 추측한다.[36]

5. 원천징수제도의 도입

[관련 규정]

제42조 ②제2종의 소득에 대하여 그 금액 지급시에 지급하는 자는 소득세를 징수하여 그때마다 이를 정부에 납부하여야 한다.

일본 원로원은 제정 소득세법의 입법 과정에서 원천징수도입에 관하여 논의를 하기는 하였지만 큰 진전이 없이 입법을 포기하였다.[37] 1899년 소득세법은 공・사채에서 발생하는 이자소득(제2종 소득)에 대한 소득세는 원천징수제도에 의하여 징수하는 것으로 하였다(같은 법 제3조 제1항, 제42조 제2항). 당시 정부위원이었던 와카츠키레이지로우(若槻禮次郎)의 설명에 따르면 원천징수제도를 도입한 것은 공・사채의 이자소득에 대한 소득세의 탈세를 방지하기 위해 확실하고 간편한 징세제도가 필요하였고, 동시에 납세자의 고통을 적게 하기 위한 것이었다고 한다.[38] 또한 법인에 대한 과세는 그 실질이 배당에 대한 원천징수에 해당하므로 이것과의 균형을 맞추기 위하여

35) 堀口和哉, 앞의 논문(註2), p.58.

36) 堀口和哉, 앞의 논문(註2), p.58.

37) 제정 소득세법의 입법자료인 '수입세법률안'에는 원천징수제도가 포함되어 있었다.

38) 1898년(메이지 31년) 12월 13일 "제13회 제국의회 중의원 소득세법 개정 법률안 심사특별위원회 속기록 제1호", 와카츠키레이지로우(若槻禮次郎)의 발언.

공·사채 이자소득에 원천징수제도를 도입한 것이라고도 한다.[39] 이런 관점은 법인의제설적인 것이라고 할 수 있다.

그러나 중의원은 법안 심의과정에서 원천징수제도가 징세를 간편하게 하고 탈세를 방지할 수 있다는 점은 인정하면서도 공·사채의 가격에 부정적인 영향을 미치고 결국 공·사채의 발행자에게 과세하는 것과 다를 바 없게 될 수 있다고 하여 제2종 소득에 관한 규정을 삭제하였다. 이 수정안은 귀족원에서 다시 번복되었다. 귀족원은 탈세를 방지할 필요성이 더 크다는 이유에서 제2종 소득에 관한 규정을 다시 부활시키기로 하였던 것이다. 중의원은 귀족원의 재수정안에 대하여 재심의를 거쳐 — 일부 반대 견해도 있었으나 — 이를 수용하였다.[40]

6. 법인과세 도입

[관련 규정]

제3조 ①소득세는 다음 세율에 따라 부과한다.
제1종－법인의 소득 : 1,000분의 25
제2종－(생략)
제3종－(생략)

가. 배 경

법인소득에 대한 비과세에서 과세로 전환한 것은, 첫째, 일본정부의 재정수요가 크게 증가하였고, 둘째, 상법의 정비와 함께 상사회사가 크게 증가하여 더 이상 법인을 보호할 필요성도 적어지게 되고 오히려 개인과의 공

39) 1899년(메이지 32년) 1월 31일, "제13회 제국의회 중의원 의사속기록 제22호", 와카츠키레이지로우(若槻禮次郎)의 발언.

40) 堀口和哉, 앞의 논문(註2), pp.52～53. 그 후 1920년에는 정기예금이자소득도 제3종 소득에서 제2종 소득으로 변경되어 원천징수의 대상이 되었고, 1940년에는 근로소득도 원천징수의 대상이 되었다.

평이라는 측면에서 법인소득에 과세할 필요가 커졌으며, 셋째, 법인소득을 비과세함에 따라 법인을 이용한 조세회피행위가 횡행하게 되었기 때문이었다.[41] 이에 따라 의회에서도 별다른 논의가 없이 법인소득에 대한 과세가 수용되었다.[42]

나. 법인본질론과의 관계

법인소득에 대한 과세와 관련하여 법인세의 성격을 어떻게 볼 것인가의 문제는 법인본질론과 관련되어 논의되어 왔다. 법인의제설은 본래 법적 주체는 자연인만 될 수 있고 법인은 의제된 인격자에 불과하다고 이해하는 견해이고 법인실재설은 법인도 자연인과 마찬가지로 실재하는 실체를 가진 단체로 이해하는 견해이다. 법인의제설의 입장에서는 법인을 독립된 담세력의 주체로 보지 않으므로 법인세는 개인소득세의 선납 또는 원천과세적인 것으로 본다. 반면, 법인실재설의 입장에서는 법인세를 법인의 독자적인 담세력에 따른 조세로 본다. 따라서 법인의제설에 따르면 개인 주주에 대한 배당과세는 법인의 소득에 대한 법인세와 이중과세의 관계에 있으므로 그 조정을 위한 조치가 필요하게 된다.[43] 법인실재설에 따르면 법인에 대한 과세와 개인 주주의 소득과세는 관계가 없으므로 이중과세 조정을 위한 별도의 조치는 필요하지 않다.[44]

---

41) 堀口和哉, 앞의 논문(註2), pp.65～66 ; 明治財政史編纂会 編, 『明治財政史 : 第6卷』, 明治財政史発行所, 1928, p.12 ; 大蔵省主税局 編, 앞의 책(註14), p.17.
그중 가장 중요한 이유는 법인을 이용한 조세회피・포탈의 방지에 있다고 보는 견해로는 武田隆二, "法人税創設期の課税所得計算の特徴", 『税務会計研究の現代的課題』, 第一法規, 1995, p.69.

42) 堀口和哉, 앞의 논문(註2), p.66.

43) 초기 소득세제에서 일반적으로 법인의제설에 입각하여 이중과세 조정제도를 두고 있었다. 1803년 영국의 경우 법인도 개인과 동일하게 표준세율로 과세한 후에 수취배당은 모두 과세가 된 소득으로 하여 법인, 개인 모두 비과세하였다. 미국의 경우에도 개인의 수취배당은 비과세였다. 堀口和哉, 앞의 논문(註2), p.63.

44) 堀口和哉, 앞의 논문(註2), pp.62～63.

그러나 이런 이론적 대립은 조세의무의 존부나 다과에 직접 영향을 미치는 실질적인 다툼이라기보다는 법인세의 성격을 설명하기 위한 일종의 비유로서 시대의 흐름에 따라 어떤 견해가 힘을 얻기도 하고 혹은 쇠퇴하기도 하였다.[45] 예를 들어 1891년에 개정된 프로이센의 법인과세는 이론적으로는 법인실재설에 입각해 있었으나 실제로는 3.5퍼센트의 공제규정에 의하여 이중과세를 조정하고 있었다. 1899년 개정법 시행 직후인 1901년 마츠에 세무관리국장(松江税務管理局長)이었던 칸바야시케이지로우(上林敬次郎)가 저술한『소득세법강의』에 따르면 법인소득 과세의 실시는 현실적으로는 법인본질론과 무관하게 법인을 이용한 조세포탈의 방지를 위한 것이었다고 한다.[46]

다. 법인세율

제12회 의회에 제출된 1898년 개정안에는 법인에 대하여도 1,000분의 10에서 1,000분의 50까지 소득에 따라 9단계의 누진세율을 부과하는 것으로 되어 있었다. 그 근거는 법인은 개인과 구별되는 별개의 인격으로서 개인으로부터 독립된 존재로 본다는 것이었다.[47] 이에 대하여 제13회 의회에서 수정제출된 소득세법 개정안에는 비례세율로 수정이 되어 있고 배당소득은 제1차 개정안과 마찬가지로 면세로 되어 있었다. 당초 일본정부는 법인실재설에 입각하여 법인의 경우에도 개인과 동일하게 9등급의 누진세율을 적용하기로 하였으나 1898년 개정안에 대한 중의원 심의과정에서 비례세율을 선호하는 분위기가 나타나자 비례세율로 수정한 것이다.[48] 또한 법인소득의

45) 忠佐市, "法人税の課税根拠の素描",『會計』64(6), 1953, p.78.

46) 上林敬次郎,『所得税法講義』, 松江税務調査会, 1901, pp.21～22 ; 武田隆二, 앞의 논문(註41), p.70에서 재인용.

47) 1898년(메이지 31년) 6월 2일, "제12회 제국의회 중의원 소득세법 개정 법률안 심사특별위원회 속기록 제1호", 와카츠키레이지로우(若槻禮次郎)의 발언.

48) 堀口和哉, 앞의 논문(註2), p.69 ; 大蔵省主税局 編, 앞의 책(註14), p.17. 일반적으로 법인세율은 누진세율보다는 비례세율인 경우가 많은데 그 이유는 경제적

세율을 1,000분의 25로 정한 것은 법인과 개인의 균형을 맞추기 위한 것이었다.[49]

라. 이중과세 조정

1898년 개정안에는 법인소득에 대하여 누진세율을 적용하면서 개인이 수취한 배당소득은 비과세로 하였다. 그 이유로 정부위원인 와카츠키레이지로우(若槻禮次郎)는 법인실재설에 입각하여 개인이 수취한 배당소득에 대하여도 과세하여야 하지만 영국, 프로이센 등이 모두 이중과세를 조정하고 있으며 법인소득에 대하여 처음으로 과세하는 것이므로 급격한 변화를 피하기 위하여 정책적인 조치가 필요하다는 취지로 설명하고 있다.[50]

7. 소득계산의 방법 규정

[관련 규정]

제4조 ①소득은 다음의 구별에 따라 산정한다.

1. 제1종 소득은 각 사업연도 총익금에서 동 연도 총손금, 전년도 이월금 및 보험책임준비금을 공제한 것에 의한다. 다만, 제2조에 해당하는 법인의 소득은 이 법률시행지의 자산 또는 영업에서 발생한 각 사업연도의 익금에서 동년도 손금을 공제한 것에 의한다.
2. 제2종의 소득은 그 지급받은 금액에 의한다.

지위가 다른 주주, 경영자, 종업원 등이 관련되어 있어 법인세부담이 각각 어떻게 귀속되는지 분명하지 않기 때문이라고 한다. 田中二郎, 『租稅法』(第3版), 有斐閣, 1990, pp.506～507.

49) 1898년(메이지 31년) 12월 13일, "제13회 제국의회 중의원 소득세법 개정 법률안 심사특별위원회 속기록 제1호", 와카츠키레이지로우(若槻禮次郎)의 발언.

50) 堀口和哉, 앞의 논문(註2), pp.67～68. 그러나 그 이후에는 법인실재설적인 사고가 보다 강화되어 1920년(대정 9년)의 세제개혁시에는 법인으로부터의 배당을 3종 소득에 포함시켜 누진세율을 적용하는 제출되었고, 최종적으로는 배당의 60퍼센트를 과세대상으로 하게 되었다. 堀口和哉, 앞의 논문(註2), p.68.

3. 제3종의 소득은 총수입금액에서 필요경비를 공제한 예산(豫算)에 의한다. 다만, 이 법률시행지에서 지급받은 공채·사채의 이자, 영업이 아닌 대여금·예금의 이자, 이 법률에 따라 소득세가 부과되지 않은 법인으로부터 받은 배당금, 봉급, 급료, 수당금, 할부, 상여금, 세비, 연금, 은급금은 그 수입액의 예산금액에 의하고, 농업에서의 소득은 전 3개년소득 평균금액에 의하여 산출한다.

②전항 제1호의 경우 익금 중 이 법률에 따라 소득세가 부과된 법인으로부터 받은 배당금 및 이 법률시행지에서 지급받은 공채·사채의 이자가 있는 경우에는 이를 공제한다.

1899년 소득세법은 제4조에서는 각각의 소득의 계산방법을 규정하고 있다. 그중에서 살펴볼 필요가 있는 제1종 및 제3종 소득이다.

가. 제1종 소득(법인소득)의 계산

(1) 개 관

1898년 개정안 제9조는 "제1종 소득금액은 손익계산서를 조사하여 정부가 결정한다"라고 규정하고 있다. 그 의미는 회사의 과세소득은 기업회계의 손익에 따라 계산한다는 것이다.[51] 1899년 소득세법상 법인소득계산 규정도 1개 조문으로서 제1종 소득은 각 사업연도 총익금에서 총손금을 공제한다는 취지여서 매우 간단하다.[52] 여기서 총익금·총손금의 의미는 모두 해석에 맡겨져 있었는데 그 의미는 상법의 이익계산규정과 그 해석에 따르는 것으로서 그와 다른 세법 독자적인 해석은 일반적으로 허용되지 않았다.[53]

---

51) 堀口和哉, 앞의 논문(註2), pp.76～77.

52) 1898년 개정안은 제5조 제1항으로 "전조 제1종 소득은 각 사업연도 총익금에서 총손금 및 법률에 따라 적립하여야 하는 준비금 최소액을 공제한 것의 이전 3개년 평균에 의한다"라고 규정하고 있었고, 1899년 소득세법 개정안 제출시에는 제4조 제1항 제1호로 "제1종 소득은 각 사업연도 총익금에서 동 연도 총손금을 공제한 것에 의한다"라고 규정하고 있었다. 堀口和哉, 앞의 논문(註2), p.71.

53) 高木勝一, 앞의 책(註4), p.47 ; 大村巍, "会計思考の発展と所得計算論争 ― 大正

그러나 상법의 규정은 채권자보호의 원칙에 따라 보수주의에 입각한 것이었으므로 정확한 소득을 추구하는 세법의 요청에 부합하지 않는 경우가 많았다. 따라서 법인은 각 사업연도마다 손익계산서를 제출하고 정부는 그 손익계산서를 조정하여 소득을 결정하였다. 손익계산서를 제출하지 않으면 정부가 조사결정하였다. 징수는 각 사업연도마다 행하였지만 그 시기는 일정하지 않았다. 당시 부과과세제도가 실시되고 있었지만 소득계산규정은 법률은 물론, 시행규칙 및 대장대신 내훈(內訓, 「소득세법시행상취급방(所得稅法施行上取扱方)」)도 매우 간단하게 되어 있었다. 따라서 소득의 계산방법은 통일된 원칙에 기한 것이 아니라 전적으로 법인의 손익계산서에 의존하고 있었다.[54] 정부당국도 그 소득의 산정이라는 근대적 개념을 충분히 이해할 때까지 상당한 기간이 필요하였다.[55] 그러나 세법은 그 이후 개정을 통하여 복잡하게 바뀌고 세무실무의 필요에 따라 법인소득이론, 세무회계이론도 점차 발전하였으며 행정재판소의 판례도 이러한 발전을 수용하는 방향으로 나아가게 되었다.[56]

(2) 주요 쟁점

1899년 소득세법 제4조 제1항 제1호에 따르면 법인의 소득계산방법이 명확하지 않았으므로 몇 가지 사항에 대하여 의회 심의과정 혹은 법률 시행과정에서 문제가 되었다. 구체적으로 문제가 된 항목들은 다음의 것들이었다.

(가) 상여금

일본 정부는 1898년 개정안을 제출하면서 당시 회사의 결산실무를 조사하여 보면 상여금을 급여로 비용처리하는 경우와 이익처분에 의하는 경우의 두 가지 방식이 있는데 대체로 후자로 처리하는 경향이 있다고 보고하

年代の論爭を中心として —", 『稅大論叢』 11号, 1977, p.5.

54) 田中二郎, 앞의 책(註48), pp.493～494.

55) 행정재판소는 뒤에 가서야 판례로 감가상각비를 손금으로 인정하였다. 이상 堀口和哉, 앞의 논문(註2), pp.75～76.

56) 堀口和哉, 앞의 논문(註2), pp.77～79.

면서, 이익처분에 의한 임원상여는 손금에 산입되지 않는다고 설명하였다.[57] 행정재판소 역시 "임원상여는 급여와 같이 회사의 손익 유무와 관계없이 회사가 의무로서 지급하여야 하는 것과 달리 회사에 이익이 있는 경우에 한하여 지급하여야 하므로 이는 이익처분에 의하여야 하고 손금에 해당하지 않는다"는 취지로 판시하였다.[58] 그러나 세무실무에서는 법인이 정관에 당기순이익과 무관하게 정기적으로 혹은 일시적으로 지급하는 취지로 정하고 지급한 금원은 상여금이라는 명칭을 쓰더라도 실질이 근로의 비율에 대응하는 것으로 정하여진 것이므로 손금에 산입할 수 있다고 해석하였으므로, 결국 상여금은 정기적인 급여로서의 성격을 가진 것과 이익처분에 의한 것으로 나누어져 전자는 손금산입하고 후자는 손금불산입하는 것으로 나뉘어졌다.[59] 두 가지 유형의 상여 중에서 이익처분의 한 항목으로서의 상여는 일본에 특유한 제도로서[60] 그 연원은 에도시대 상인의 이익처분법이었던 삼분법(三ッ割法)에서 유래한 것이라고 한다.[61] 이처럼 상여금의 이중적으로 파악하는 태도는 우리 법인세법에까지 그 흔적을 남기고 있다(법인세법 시행령 제43조 제1항).

---

57) 1898년(메이지 31년) 6월 2일, "제12회 제국의회 중의원 소득세법 개정 법률안 심사특별위원회 속기록 제1호", 와카츠키레이지로우(若槻禮次郎)의 발언.

58) 1900년(메이지 33년) 제112호, 1900년(메이지 33년) 11월 14일 행정재판소판결.

59) 堀口和哉, 앞의 논문(註2), p.72. 한편 중의원은 1902년(메이지 34년)에 개최된 제15회 제국의회에 제출된 소득세법 개정안과 관련하여 상여금을 총익금에서 공제하여야 한다고 결정하였으나 귀족원이 이를 거부하여 손금에 산입하는 길이 막히게 되었다.

60) 武田隆二, "王子製紙の利益処分案の変遷", 『会計制度の展開』, 千倉書房, 1986, p.161 ; 武田隆二, 앞의 논문(註41), p.77.

61) 武田隆二, 앞의 논문(註41), p.77. 초기의 삼분법은 이익처분시 이익금을 1/3, 2/3로 나눈 후에 앞의 1/3을 상업사용인에 대한 상여로, 뒤의 2/3를 상인의 배당금으로 분배하였던 것이다. 후기에는 이익금을 3등분하여 각각 상업사용인에 대한 상여, 내부유보, 배당으로 분배하였는데 다시 3요소를 불균등하게 분배하는 방식으로까지 발전하였다. 武田隆二, "利益処分法の淵源としての三ッ割法", 『会計制度の展開』, 千倉書房, 1986, pp.139～140.

(나) 적립금

1899년 소득세법이 개정될 당시 해운회사, 철도회사 등의 대기업은 장래의 지출에 대비하여 이미 감가상각적립금, 화폐준비적립금, 배당준비금 등을 적립하고 있었다. 이러한 적립금을 어떻게 취급할 것인지에 대하여 일본 정부는 실제로 적립금이 해당 사업연도 내에 소비되는 것은 아니므로 손금에 포함되지 않는다는 입장을 취하였다. 행정재판소도 마찬가지의 입장을 취하였다.[62] 현행 일본법인세법 및 우리 법인세법은 수익비용대응의 관점에서 특정한 충당금의 손금산입을 인정하고 있지만 당시에는 "적립금은 배당할 수 없으므로 소득이 아니다" 혹은 "이월되는 경우에는 재과세된다"는 논리로 적립금을 비과세하여야 한다는 주장이 제기되고 있었다.[63]

이에 대하여 일본 정부는 "배당할 수 있는 금원만 소득인 것은 아니다"라거나 "전기의 이월금은 소득 중에 산입되지 않는다"라고 반박하였고,[64] 이를 반영하여 당초의 개정안 제4조 제1항 제1호를 1899년 소득세법 제4조 제1항 제1호와 같이 제1종 소득 계산시 전년도 이월금 및 보험책임준비금을 공제하는 내용으로 수정하였다.

또한 「소득세법시행상취급방」 제1조에 총익금에서 전년도 이월익금을 공제한다는 취지의 규정을 두었다.[65] 이러한 규정들은 이월익금도 일단 당기의 익금에 해당한다는 것으로 전제로 하는 것이다. 반면 이월결손금은 처음부터 당기의 손금으로 인정하지 않았다. 그 근본적인 원인은 당시 소득계산이 독자적이고 통일된 원칙에 기한 것이 아니었기 때문이었다.[66] 그

62) 1902년(메이지 35년) 제218호, 1903년(메이지 36년) 7월 10일 행정재판소 제1부 판결 ; 1899년(메이지 32년) 1월 12일, "제13회 제국의회 귀족원 소득세법 개정 법률안 심사특별위원회 속기록 제1호", 와카츠키레이지로우(若槻禮次郎)의 발언.

63) 堀口和哉, 앞의 논문(註2), p.73.

64) 1899년(메이지 32년) 1월 16일, "제13회 제국의회 귀족원 소득세법 개정 법률안 심사특별위원회 속기록 제2호", 와카츠키레이지로우(若槻禮次郎)의 발언.

65) 堀口和哉, 앞의 논문(註2), pp.73～74.

66) 吉国二郎, 『法人税法 : 理論篇』(昭和45年版), 財経詳報社, 1970, p.91.

이후 1919년 무렵의 실무해석을 보면, 이월익금은 이미 과세된 것이므로 총익금에 포함되면 안 되는 것으로서 만일 총익금에 포함되어 있다면 이를 공제하여야 하는 반면, 이월결손금이 있는 경우에는 당기의 손금에 산입하거나 이익으로 전보하는 경우 이를 손금으로 보아야 한다는 것으로 정리되었다.[67] 현재 일본이나 우리 법인세법은 이월결손금이 있는 경우 법인의 선택에 따라 이월공제 혹은 소급공제하지만 당시의 구 일본상법(메이지 32년 법률 제48호로 개정된 것. 이하 '구 일본상법'이라고만 한다) 제67조는 회사는 손실을 전보한 후에 이익을 분배할 수 있다고 규정하고 있었기 때문에 그 취지에 따라 세법을 해석한 것으로 판단된다.[68]

한편, 1926년(대정 15년)에는 소득세법 시행규칙 제1조로 "법인의 이전 사업연도에서 이월된 익금 또는 손금 그 사업연도의 소득계산시 익금 또는 손금에 산입하지 않는다"라는 규정이 신설되어 많은 논란을 불러 일으켰는데, 그 규정은 세법이 종래의 상법 의존 경향에서 벗어나 독자성을 갖추기 시작하였음을 보여 주는 것이었다.[69]

(다) 감가상각비

일본정부는 1899년 소득세법의 개정안을 제출하면서, 감가상각비 계상을 위하여 감가상각적립금 또는 감가상각준비금이라는 명칭으로 감가상각비 상당액을 적립하더라도 이를 손금으로 볼 수 없다고 설명하였다.[70] 이것은 감가상각비를 계상할 때 간접법을 허용하지 않는다는 취지가 아니라 감가상각비의 계상 그 자체가 허용되지 않는다는 취지였다. 당시 세무당국은 고정자산의 시가평가에 의한 평가차손은 손금으로 인정하였지만 감가상각비는 손금으로 인정하지 않았다. 구 일본상법 제26조 제2항은 "재산목록에

67) 武本宗重郎, 앞의 책(註26), pp.94～95.

68) 大村巍, 앞의 논문(註53), p.42.

69) 大村巍, 앞의 논문(註53), p.45.

70) 1899년(메이지 32년) 1월 12일, "제13회 제국의회 귀족원 소득세법 개정 법률안 심사특별위원회 속기록 제1호", 와카츠키레이지로우(若槻禮次郎)의 발언.

는 동산, 부동산, 채권(債券), 기타 재산에 그 목록 작성시의 시가를 기재하여야 한다"라고 규정하고 있었으므로, 결산기에 자산의 시가가 전기보다 감소하면 그 감소액만을 손금으로 인정하였던 것이다. 즉, 당시에는 감가상각에 의한 원가배분이라는 사고가 존재하지 않았다.[71] 이에 대하여 법인 측에서는 감가상각비를 손금으로 산입하여 줄 것을 주장하면서 다수의 행정소송을 제기하였다. 이에 대하여 초기의 판례는 감가상각비의 손금성을 부인하였으나 이후 감가상각을 재산평가의 방법 중 하나로 파악하여 전기보다 자산의 시가가 감소한 것으로 보아 감가상각비를 손금으로 인정하는 판결이 선고되었다.[72] 이에 따라 선박의 감가상각비를 손금으로 인정하는 주세국장(主稅局長)의 통첩이 나왔다.

(라) 수취배당의 익금불산입

1899년 소득세법은 법인의 소득이 최종적으로는 개인에 귀속된다고 하는 법인의제설적인 입장을 취하고 있었으므로 세무실무는 수취배당을 익금에 산입하지 않는다고 해석하였다.[73]

나. 제3종 소득(개인소득)의 계산

한편, 개인소득의 경우 소득 개념은 총수입에서 필요경비를 차감한 것이다. 또한 급여소득, 사업소득은 예산연액, 산림소득은 전년도 소득을 기준으로 과세하였다. 그러나 급여소득, 사업소득에 대하여 예산주의를 채용한 결과 소득을 정확하게 파악할 수 없게 되어 많은 탈세가 발생하게 되었다.[74]

---

71) 堀口和哉, 앞의 논문(註2), pp.75~76 ; 大村巍, 앞의 논문(註53), 앞의 논문, p.15 ; 武田隆二, 앞의 논문(註41), p.76.

72) 초기의 판결은 1900년(메이지 33년) 제112호, 1900년(메이지 33년) 11월 14일 행정재판소판결이고, 감가상각비를 손금으로 인정한 판결은 1902년(메이지 35년) 제218호, 1903년(메이지 36년) 7월 10일 행정재판소 제1부 판결 및 1903년(메이지 36년) 제51호, 1903년(메이지 36년) 7월 10일 행정재판소 제1부 판결이다.

73) 武田隆二, 앞의 논문(註41), p.80.

74) 高木勝一, 앞의 책(註4), p.47.

8. 징세기구의 정비

[관련 규정]

제9조 제3종의 소득금액은 소득조사위원회의 조사에 따라 정부가 결정한다.

제11조 각 세무서 소관 내에 소득조사위원회를 둔다.

제정 소득세법은 전문적 징세기관을 두지 않고 민간인으로 구성된 조사위원회에 의존하여 징세를 행하였다. 그러나 조세수요가 증가함에 따라 전문적인 징세기구가 필요하게 되었다.[75] 그 첫 단계로 1879년에 징세기구가 부현(府縣)의 관할에서 대장성의 관할로 이전되었다. 그 취지는 ① 국세징수사무를 지방행정에서 분리하고, ② 과거 징세장과 대장성 사이에 지방관이 개재하여 관리가 복잡하고 징세의 취급이 통일되지 않은 폐해가 있어 이를 시정하며, ③ 징세행정이 부현단위로 작게 분화되어 있어 경비가 과다하게 소요되는 폐해를 고치고, ④ 증세, 신세(新稅)의 창설에 대처하여 세무행정의 확정, 혁신이 필요하게 되었기 때문이다. 그 결과 대장성은 전국에 23개의 세무관리국을 두고 다시 그 하부기관으로 세무서를 설치하여 징세업무를 담당하게 하였다. 그러나 소득세의 조사사무 등은 여전히 부현지사군구장 등에게 맡겨져 있었다. 이에 1899년 소득세법 개정시에는 소득세의 조사사무 등을 세무서로 이관하도록 한 것이다.[76] 이 개정의 결과 조사위원회는 결의기관에서 자문기관으로, 지방관의 관할에서 대장성의 관할로 성격이 변화하였다. 결과적으로 조사위원회는 그 권한이 크게 축소되었지만 1947년(소화 22년)까지 계속 존속하였다.[77]

1899년 소득세법에 의하여 소득세 사무가 국세조직으로 편입되어 조세의

---

75) 高木勝一, 앞의 책(註4), p.47.

76) 高木勝一, 앞의 책(註4), pp.47～48 ; 堀口和哉, 앞의 논문(註2), pp.77～78.

77) 高木勝一, 앞의 책(註4), p.48.

집행업무가 통일된 체계를 갖추게 됨에 따라 훗날 소득세제의 정교화, 납세자수의 증가, 경제거래의 광역화에 대응할 수 있었다고 평가된다. 이상의 내용은 제3종 소득에 관한 것으로서, 제1종 법인소득은 정부가 독자적으로 손익계산을 조사하여 사정하였다.[78]

Ⅴ. 1899년 소득세법 개정의 의미

1. 최초의 의회 입법 소득세법

제정 소득세법은 원로원에서 제정되었다. 따라서 납세의무자인 국민의 대표자인 의회에서 제정된 것이 아니었다. 그러나 1899년 소득세법은 최초로 의회에서 입법이 이루어진 소득세법이라는 점에서 의미가 있다.

2. 일본 현대 소득세제의 형성

소득세제는 대체로 제국주의 전쟁을 통하여 비역적인 발전을 보였다. 일본의 경우에도 청일전쟁을 거쳐서 1899년 소득세법의 개정을 통하여 현대 소득세제가 형성되었다고 할 수 있다.[79] 학자 중에는 실질적으로는 제정 소득세법이 아닌 1899년 소득세법 개정에 의하여 일본에 근대적인 소득세제가 '시작'되었다고 평가하는 사람도 있다.[80]

78) 堀口和哉, 앞의 논문(註2), p.88.
79) 高木勝一, 앞의 책(註4), p.51.
80) 堀口和哉, 앞의 논문(註2), p.91.

3. 외국법의 영향

제정 소득세법의 경우 영국 및 프로이센의 소득세제가 영향을 미쳤으나 둘 중에서는 프로이센의 소득세제가 보다 강한 영향을 미쳤다.[81] 1899년 소득세법 개정시에도 위 두 나라의 소득세제가 강항 영향을 주었다. 우선 영국 소득세법의 요소로는 분류소득세로의 이행, 원천징수제도의 도입, 법인소득과세 등을 들 수 있다. 도입되지는 않았지만 논의의 대상이었던 생계비공제도 영국 소득세법의 영향이다.[82] 반면, 프로이센소득세법의 요소로는 프로이센의 법인실재설이 미친 영향을 들 수 있다. 이후 법인실재설은 샤우프(Shoup) 권고 이전까지 일본의 법인소득세제에 지속적인 영향을 미쳤다.[83]

4. 우리 소득세제와의 관계

우리 소득세제는 일제 강점기에 적용되던 조선소득세령에 뿌리를 두고 있다. 조선소득세령은 1920. 7. 31. 조선총독부제령 제16호로 제정되어 같은 해 8. 1.부터 시행되었는데 바로 1899년 소득세법을 바탕으로 하고 있다. 최초로 시행된 조선소득세령은 법인소득에 대한 과세부분만을 단순화시킨 것이었으나 점차로 개인소득으로 과세범위를 확대하여 1934. 4. 30. 조선총독부제령 제6호로 전면개정된 조선소득세령은 1899년 소득세법과 거의 동일한 내용을 담고 있다. 해방 이후 자주독립국가로서 여러 세법을 제정하면서 소득세법은 위 조선소득세령이 거의 그대로 계수되었다. 우리 법인세법은 각 사업연도 소득금액을 익금에서 손금을 빼는 방식으로 정의하고 있는데, 이 역시 1899년 소득세법에서 처음 나타나는 구조이다. 이런 점들을 모

81) 황남석, 앞의 논문(註1), pp.46～47.

82) 堀口和哉, 앞의 논문(註2), p.18.

83) 堀口和哉, 앞의 논문(註2), p.19.

아 보면 1899년 소득세법은 우리 소득세제 및 법인세제의 원형에 해당한다고 할 수 있다.

Ⅵ. 결 론

이상에서 살펴 본 바를 정리하면, 1899년 소득세법은 일본에서 처음으로 법인소득과세 및 원천징수제도를 도입한 입법으로 역사적인 의미를 갖는다고 하겠다. 특히 우리의 세제와 관련하여서는 우리 세법의 기본 제도들의 연원을 더듬어 볼 수 있다는 점에서 의미가 적지 않다. 본고에서는 시간과 분량의 제약으로 인해 1899년 소득세법의 입법 경위와 주요 내용을 간략하게 개관하는 데 그쳤으나 본 연구가 보다 큰 의미를 가지려면 1899년 소득세법의 주요 내용 혹은 요소들이 그 이후 일본 혹은 우리 소득세법의 개별 제도에 어떤 방식으로 영향을 미쳤는지를 구체적이고 분석적으로 살펴보아야 할 것이다. 그런 유형의 작업을 통해 현행 소득세법에서 마주치게 되는 여러 해석상 문제의 해결에 필요한 실마리를 찾을 수 있을 것으로 생각된다. 본 연구에 이어 개별 제도에 대한 후속 연구를 기약하며 본고를 마치고자 한다.

參 考 文 獻

1. 국내 문헌

황남석, “일본의 소득세법 제정과정에 관한 소고”, 『한국세무학회 2013년 춘계학술발표대회 발표논문집』, 2013.

2. 외국 문헌

高木勝一, 『日本所得税発達史』, ぎょうせい, 2007.

堀口和哉, “明治32年の所得税法改正の立法的沿革”, 『税大論叢』 28号, 1997.

吉国二郎, 『法人税法 : 理論篇』(昭和45年版), 財経詳報社, 1970.

吉牟田勲, 『日本租税史の変遷』, ジェイ・アイ・エス, 1995.

金子宏, 『租税法』(第17版), 弘文堂, 2012.

大村巍, “会計思考の発展と所得計算論争 ― 大正年代の論争を中心として ―”, 『税大論叢』 11号, 1977.

大蔵省主税局 編, 『所得税百年史』, 大蔵省主税局, 1988.

明治財政史編纂会 編, 『明治財政史 : 第6巻』, 明治財政史発行所, 1928.

武本宗重郎, 『実務参考 所得税法詳解』, 帝国税務調査会, 1919.

武田隆二, “利益処分法の淵源としての三ッ割法”, 『会計制度の展開』, 千倉書房, 1986.

_____, “王子製紙の利益処分案の変遷”, 『会計制度の展開』, 千倉書房, 1986.

_____, “法人税創設期の課税所得計算の特徴”, 『税務会計研究の現代的課題』, 第一法規, 1995.

汐見三郎・柏井象雄・佐伯玄洞/伊藤武夫, 『各国所得税制論』, 有斐閣, 1934.

田中二郎, 『租税法』(第3版), 有斐閣, 1990.

忠佐市, “法人税の課税根拠の素描”, 『會計』 64(6), 1953.

Mathiak, Walter, *Das preussische Einkommensteuergesetz von 1891 im Rahmen der Miquelschen Steuerreform 1891/93*, 2011.

<Abstract>

On Revision of Japanese Income Tax Act of 1899

Hwang, Nam Seok*

This article relates to the Japanese Income Tax Act amended in 1899(hereinafter referred to as 'Amended Act'). The amendment of the first Japanese Income Tax Act has the following meanings. First, the enactment of the first Income Tax Act was enacted in the Senate which had not be composed of elected representatives. Therefore, Amended Act was the first income tax act enacted by Congress, the representatives of the taxpayer in Japanese history. Second, in general the income tax system made a great advance through imperialist war. Japanese modern income tax system is thought to have been formed through Amended Act after the Sino-Japanese War in 1895. Third, the British and Prussian Income Tax regime had strong influence on the first enactment of Japanese Income Tax Act. However the influence of the latter was stronger. At the time of amendment in 1899, the income tax act of both the countries had strong influences again. On the one hand, the elements of UK Income Tax Act were the schedular system, the withholding tax, tax on corporate income, etc. On the other hand, the elements of Prussian Income Tax Act was the theory of corporate existence.

Today our income tax system is rooted in the Chosun ordinance of income tax which was applied in Japanese occupation period. And this ordinance is based on the Amended Act. After liberation from Japanese colonial occupation, we enacted the Income Tax Act which was closely associated with the foregoing ordinance. For example our corporate tax act prescribes that the corporate income is calculated from revenue minus cost, of which the structure is for the first time appeared in Amended Act. Considering foregoing various factors, the Amended Act is the prototype of our Income Tax Act and Corporate Tax Act.

▶ **Key Words** : Japanese Income Tax Act, adopted law, UK income tax regime, Prussian income tax regime, corporate income tax, withholding tax

---

* Associate Professor, Law School, Kyung Hee University