

자료 04-05

기업과세제도 선진화 관련 공청회

기업과세제도 선진화를 통한 기업하기 좋은 조세환경 조성

2004. 7

김진수

김재진

손원익

기업과세제도 선진화 관련 공청회 개요

1. 주 제 : 기업과세제도 선진화를 통한 기업하기 좋은
조세환경 조성
2. 일 시 : 2004. 7. 27(화) 10:00~17:45
3. 장 소 : 한국조세연구원 10층 대강당
4. 세부일정 :

10:00~10:15 개회사 : 최용선 한국조세연구원 원장

10:15~12:00 제1주제 발표 및 토론

「연결납세제도 도입방안」

사회자 : 이우택 한양대 교수

발표자 : 김진수 한국조세연구원 선임연구위원

토론자 : 김정수 열린우리당 수석전문위원

박정우 서울시립대 교수

오윤택 영화회계법인 전무

이승철 전국경제인연합회 상무

이전오 법률사무소 변호사

최병철 국세청 법인납세국장

최영태 참여연대 조세개혁센터 소장

허용석 재정경제부 세제총괄심의관

13:30~15:30 제2주제 발표 및 토론

「파트너쉽 과세제도 도입방안」

사회자 : 나성린 한양대 교수
발표자 : 김재진 한국조세연구원 연구위원
토론자 : 권영준 경제정의실천시민연합 상임집행위원장
김완석 서울시립대 교수
변상구 재정경제부 법인세제과장
원경희 한국세무사회 부회장
이창희 서울대 교수
조성규 국세청 법인세과장
최홍배 한국공인회계사회 국제연구위원장
한만수 대한변호사협회 국제이사

15:45~17:45 제3주제 발표 및 토론

「톤세제도 도입방안」

사회자 : 이만우 고려대 경영학과 교수
발표자 : 손원익 한국조세연구원 선임연구위원
토론자 : 김영무 한국선주협회 상무
이인기 재정경제부 법인세제과 사무관
이준봉 한국세법연구회 변호사
임종관 한국해양수산물개발원 연구위원
임주영 서울시립대 교수
정상호 해양수산부 해운물류국장

(가나다 순)

제1주제

연결납세제도 도입 방안

2004. 7.

김진수

한국조세연구원

<목 차>

I. 서론	7
II. 우리나라에 도입할 연결납세제도의 형태	9
1. 연결납세제도의 유형	9
2. 우리나라에 도입할 연결납세제도의 모색	11
III. 연결납세제도의 기본구조	15
1. 연결납세대상의 범위	15
2. 연결납세의 적용 및 중지	21
3. 연결그룹 가입 및 탈퇴	23
4. 사업연도	25
IV. 연결소득금액 및 연결과세표준의 계산	28
1. 연결조정항목의 조정	28
2. 결손금 공제	31
3. 내재손실	34
4. 내부거래 손익의 이연	36
5. 수입배당금의 익금불산입 조정	41
6. 투자수정	42
V. 연결법인세 세율	45
1. 연결납세적용시 세율	45
2. 연결가산세	45
3. 토지 등 양도소득에 대한 특별부가세	47
4. 연결법인세의 배분	48
VI. 조세특례제한법 관련 등	51
1. 중소기업의 판정	51

2. 비과세 및 소득공제	52
3. 세액감면	53
4. 세액공제 및 이월공제	54
5. 최저한세	55
VII. 신고·납부	56
1. 연결납세의 신고	56
2. 연결세액의 납세의무	56
3. 연결납세의 중간신고	57
VIII. 연결납세제도 도입에 따른 효과	58
1. 긍정적 효과	58
2. 부정적 효과	59
3. 검토가능한 대안	60
IX. 요약 및 결론	62
<참고문헌>	69

<표 목 차>

<표 II-1> OECD 국가의 연결납세제도 운영 현황	10
<표 II-2> 소득통산형 및 손익대체형 연결납세제도의 장·단점	11
<표 III-1> 모회사의 자회사 지분비율	15
<표 III-2> 연결납세대상 지분비율에 따른 지배회사 및 종속회사 수	17
<표 III-3> 소유관계의 사례	20
<표 IV-1> 연결소득금액 및 연결과세표준 계산의 개념도	31
<표 IV-2> 내부거래 손익이연 대상자산	40
<표 IV-3> 우리나라 수입배당금 익금불산입제도	41
<표 V-1> 세수감소를 보전하기 위한 연결부가세율	47

I. 서론

- 연결납세제도는 모·자회사로 이루어진 기업그룹을 하나의 법인으로 간주하여 법인세액을 산출하는 제도로서 현재 OECD 회원국 중 21개국에서 시행하고 있음.
 - 연결납세제도는 법률적으로는 독립되어 있지만 경제적 또는 실질적으로 결합되어 있는 기업그룹에 대해 각 법인을 납세단위로 과세하지 않고 그룹 전체를 하나의 납세단위로 하여 과세하는 제도임.

- 연결납세제도가 도입되어야 한다는 주장이 본격적으로 제기되기 시작한 것은 1999년 4월 지주회사제도가 도입되면서부터임.
 - 1999년 4월부터 지주회사의 설립 및 전환이 허용된 것은 기업이 경영을 가장 효율적으로 할 수 있는 구조를 자유롭게 선택할 수 있도록 정책적으로 돕고자 하는 것이었음.
 - 정부가 기업의 지배구조를 개선하기 위한 한 방안으로서 지주회사제도를 도입하였으나 기업의 입장에서 분사화 형태가 사업부제 형태에 비해 세제상 불리하다고 판단하기 때문에 지주회사제도의 활성화가 이루어지지 않고 있다는 주장이 제기됨.
 - 연결납세제도를 도입함으로써 조직형태에 관계없이 담세력에 근거한 과세가 가능해져 조세의 중립성 및 과세의 형평성을 제고하고 기업구조의 선택에 있어 융통성과 탄력성을 부여할 수 있다는 것임.

- 그동안 정부는 『연결납세제도의 구체적 도입방안에 관한 연구』 및 『연결납세제도의 법제화방안에 관한 연구』 등을 통하여 연결납세제도의 구체적 도

입방안을 검토한 바 있음.

- 본 연구에서는 우리나라에 적합한 연결납세제도의 설계를 제시함으로써 연결납세제도의 법제화 준비를 돕고자 함.

II. 우리나라에 도입할 연결납세제도의 형태

1. 연결납세제도의 유형

- 연결납세제도는 법률적으로는 독립되어 있지만 경제적 또는 실질적으로 결합되어 있는 기업그룹을 마치 하나의 법인인 것처럼 간주하여 그 기업그룹을 과세대상으로 하는 세제임.
 - 즉, 기업의 사업부분이 자회사로서 분사된 기업그룹이나 지주회사가 소유한 기업그룹처럼 경제적 일체성을 가지고 경영되어 실질적으로 하나의 법인으로 간주할 수 있는 기업그룹에 대해서는 각 법인을 납세단위로 과세하지 않고 그룹 전체를 하나의 납세단위로 하여 과세하는 제도임.

- 연결납세제도는 OECD 회원국 중 21개 국가에서 시행되고 있으며, 우리나라를 비롯하여 이탈리아, 캐나다, 스위스, 벨기에 등이 아직도 연결납세제도를 도입하고 있지 않음.

- 연결납세제도는 소득통산형 연결납세제도와 손익대체형 연결납세제도의 두 가지 유형으로 대별될 수 있음.
 - 소득통산형 연결납세제도는 미국, 일본, 프랑스, 네덜란드, 스페인, 덴마크, 포르투갈, 멕시코, 룩셈부르크 등이 도입하고 있는 제도임.
 - 손익대체형 연결납세제도는 영국, 독일, 아일랜드, 오스트리아, 호주, 스웨덴, 뉴질랜드, 핀란드 등이 도입하고 있는 제도임.

<표 II-4> OECD 국가의 연결납세제도 운영 현황

유 형	국 가
소득통산형	미국, 일본, 프랑스, 네덜란드, 스페인, 덴마크 포르투갈, 멕시코, 룩셈부르크
손익대체형	영국, 독일, 아일랜드, 오스트리아, 호주 스웨덴, 뉴질랜드, 핀란드
미 도 입	한국, 이탈리아, 캐나다, 스위스, 벨기에

□ 소득통산형 및 손익대체형의 특징을 요약해 보면 다음과 같음.

- 소득통산형은 기업그룹의 경제적 일체성에 주목하여 일정 수준 이상의 자회사 주식을 보유하는 경우 등 일정한 요건을 충족하는 기업그룹에 대하여 각 법인의 소득을 통산하고 각 법인간의 거래로부터 발생하는 내부이익을 이연함으로써 연결과세소득 및 연결세액을 계산하는 제도임.
- 손익대체형은 기업그룹의 경제적 일체성에 주목하기보다는 기업그룹에 속하는 개별회사의 손익을 다른 개별회사에 대체하고, 대체 후의 각 개별사의 소득에 대하여 납세액을 간편하게 계산하도록 하는 구조임.

□ 소득통산형 및 손익대체형 연결납세제도의 장·단점을 요약해 보면 <표 II-2>와 같음.

- 소득통산형은 연결법인을 경제적 단일체로 보는 연결납세제도의 취지에 보다 부합하나 제도가 복잡하다는 단점이 있음.
- 손익대체형은 복잡한 세법을 필요로 하지 않고 세무당국의 행정비용과 납세자의 납세협력비용이 많이 소요되지 않는 제도라는 장점이 있으나, 연결납세의 목적과는 잘 부합하지 않는다는 단점이 있음.

<표 II-5> 소득통산형 및 손익대체형 연결납세제도의 장·단점

	장 점	단 점
소득통산형	<ul style="list-style-type: none"> ○ 연결납세의 목적에 부합 ○ 조세의 공평성 유지, 조세의 중립성 유지, 연결회계제도의 정착이라는 측면에서 우수 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 연결납세의 대상이 되는 기업 모두를 하나의 기업으로 간주하여 연결해야 하기 때문에 제도가 복잡 ○ 조세행정 및 납세협력 비용이 많이 소요
손익대체형	<ul style="list-style-type: none"> ○ 연결납세의 대상이 되는 기업 중에서 선택적으로 연결하고 손익만 대체하기 때문에 제도가 간단·명료 ○ 조세행정 및 납세협력 비용이 적게 소요 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 연결납세의 목적에 부합하지 않음 ○ 조세의 공평성 유지, 조세의 중립성 유지, 연결회계제도의 정착이라는 측면에서 미흡

2. 우리나라에 도입할 연결납세제도의 모색¹⁾

□ 연결납세제도는 기업그룹을 하나의 경제주체로 보아 경제적 실질에 따라 과세하는 제도이므로 단일 기업에 대해 개별적으로 과세를 하는 기존의 제도와는 상당히 다른 것임.

- 연결납세제도의 도입은 과세체계 전반에 복잡하고 중대한 영향을 미칠 것이며, 또한 예상치 못한 부작용을 야기할 수도 있을 것임.

1) 본 연구에서는 연결납세제도의 도입을 전제로 우리나라에 적합한 형태의 연결납세제도를 모색하고 있으므로 연결납세제도 도입의 필요성에 대해서는 별도의 논의를 하지 않음. 연결납세제도의 도입 필요성에 대해서는 김진수·이준규(2002)를 참조하기 바람.

- 따라서 연결납세제도를 도입함에 있어서 제도의 도입에 따른 부작용을 최소화하면서도 국제적인 기준과 조화하는 연결납세제도의 모델을 구축하기 위한 노력이 필요할 것임.
- 연결납세제도를 우리나라에 도입함에 있어서 무엇보다도 먼저 소득통산형과 손익대체형 중에서 우리나라에 적합한 유형이 어느 것인지를 검토해 보아야 할 것임.
- 소득통산형은 미국에서 이미 87년 전부터 시행되었고 손익대체형은 영국에서 36년 전부터 시행되었으며, 이 두 유형은 연결납세제도의 대표적인 두 가지 유형으로서 완전히 정착한 것이라고 보아야 할 것임.
 - 연결납세제도를 도입하고 있는 다른 국가들도 모두 소득통산형과 손익대체형의 두 유형 중의 하나를 따르고 있음.
- 따라서 우리나라도 새로운 유형의 연결납세제도를 모색하기보다는 소득통산형과 손익대체형 중에서 하나를 채택함으로써 국제적인 기준과 조화가 되도록 하는 것이 바람직할 것임.
- 다만 각국은 소득통산형을 채택하든 손익대체형을 채택하든 자국의 실정에 맞도록 제도를 조금씩 변형하여 운용하고 있음을 감안하여 우리나라도 우리의 실정에 맞도록 제도를 변형하여 운용할 수 있을 것임.
- 소득통산형과 손익대체형은 각각 장점과 단점을 가지고 있기 때문에 어느 유형이 우리나라에 더 적합한지는 보는 관점에 따라 달라질 수 있음.
- 연결납세의 도입 목적에 비추어 보아 소득통산형과 손익대체형 중 어느 유형이 더 적합한지를 논의하는 것이 타당한 방법이라고 생각됨.

- 연결납세제도의 도입 목적으로는 조세의 공평성 유지, 조세의 중립성 유지, 연결회계제도의 정착, 세제의 선진화 등을 들 수 있음.
- 먼저 조세의 공평성 유지라는 측면에서 본다면 소득통산형이 더 적합한 유형이라고 판단됨.
- 경제적으로는 단일 기업이지만 법적으로는 독립된 수개의 법인이 모인 기업그룹의 전체 조세부담과 이 기업그룹이 하나의 법인으로 운영될 때의 조세부담이 동일해야 조세의 공평성이 유지될 수 있을 것임.
 - 소득통산형은 지주비율을 기준으로 연결납세대상이 되는 기업 모두를 연결납세하는 반면, 손익대체형은 연결납세의 대상이 되는 기업 중에서 선택에 따라 일부만 연결납세를 할 수 있는 것이기 때문에 조세의 공평성이 유지되기 어려움.
- 다음으로 조세의 중립성 유지라는 측면에서 보더라도 소득통산형이 더 적합한 유형이라고 판단됨.
- 기업조직의 형태에 따라 납세의 유·불리가 있다면 기업이 경영에 가장 효율적인 조직구조를 선택할 수 없게 되므로 조세의 중립성은 유지될 수 없는 것임.
 - 손익대체형은 지주비율을 기준으로 연결납세의 대상이 되는 기업 중에서 절세를 많이 할 수 있는 기업간에만 연결납세를 할 수 있기 때문에 조세의 중립성을 유지하기 어렵다고 보아야 할 것임.
- 또한 연결회계제도의 정착이라는 측면에서 보더라도 소득통산형이 더 적합한 유형이라고 판단됨.

- 연결납세제도는 집단으로서의 손익과 세액의 계산만을 목적으로 하므로 자산, 부채의 계산 그 자체에는 직접적인 관심이 없는 것이지만, 지배종속관계에 있는 두 개 이상의 회사가 있는 기업그룹을 단일한 조직체계로 간주한다는 면에서 연결재무제표²⁾와 맥을 같이 한다고 보아야 할 것임.
 - 기업집단의 투명성 제고를 위해서는 연결재무제표의 작성이 필수적이며, 연결회계제도를 이용할 수 있는 소득통산형 연결납세제도는 연결재무제표의 정착을 위해서도 중요한 기능을 수행할 수 있다고 생각됨.
- 마지막으로 세제의 선진화라는 측면에서 본다면 소득통산형이든 손익대체형이든 큰 차이가 없다고 생각됨.
- OECD 각 회원국은 자국의 세제, 조세행정, 납세자의 협력, 관련 법률 등을 종합적으로 고려하여 자국에 적합한 연결납세제도를 도입하고 있음.
 - 다만 우리나라와 경제적으로 교류가 많고 우리나라의 세제와 유사한 측면이 많은 일본 및 미국이 소득통산형 연결납세제도를 운영하고 있음을 감안하면 소득통산형 연결납세제도의 도입이 더 바람직할 수도 있을 것임.
- 이상에서의 논의를 종합하여 연결납세제도의 도입 목적과 관련하여 생각해 본다면 손익대체형보다는 소득통산형이 대체로 우리나라에 더 적합한 제도라고 판단됨.

2) 연결재무제표는 지배종속관계에 있는 두 개 이상의 회사가 있는 기업집단을 단일한 조직체계로 간주하여 모회사가 당해 기업집단의 재무상태나 경영성적을 종합적으로 보고하기 위해 작성하는 것임.

III. 연결납세제도의 기본구조

1. 연결납세대상의 범위

가. 개요

- 연결납세는 연결그룹 구성법인의 주주의 이익분배액에 영향을 미치는 것이므로 연결재무제표의 작성시 고려되는 경영지배력뿐만 아니라, 법적인 지분청구권까지도 고려하여 경제적 일체를 이루는 기업간에 하도록 하는 것이 바람직할 것임.
- 연결납세제도를 도입하고 있는 국가들의 대부분은 <표 III-1>에서 보는 바와 같이 자회사 지분비율을 높은 수준으로 요구하고 있음.
 - 자회사 지분비율을 가장 높게 요구하는 국가는 일본으로서 100%이며, 그 다음이 프랑스 95%, 미국 80%, 영국 75%, 독일 50%의 순임.

<표 III-1> 모회사의 자회사 지분비율

	지 분 율
일 본	100%
프랑스	95% 이상
미 국	80%(시행 초기 95%) 이상
영 국	75% 이상
독 일	50% 이상

나. 자회사의 지분비율

- 연결납세는 경영지배력뿐 아니라 법적인 지분청구권까지 고려하여 경제적 일체를 이루는 기업간에 하도록 하는 것이 바람직하므로 100% 지분비율을 기준으로 하는 것이 합리적일 것임.
 - 자회사 지분비율을 낮출 경우 세수감소 효과가 크고, 자회사 지분비율을 이용한 세수회피 행위가 발생할 우려가 있으므로 연결납세제도의 도입 초기에는 높은 수준에서 시행하는 것이 바람직할 것임.
 - 다만 100%로 하는 경우 소수주주로 인한 문제점들을 원천적으로 해결하고 세수감소는 최소화되겠지만 연결납세의 실효성이 낮아진다는 문제점은 있을 수 있음.
 - 그러나 <표 III-2>에서 보는 바와 같이 지분비율을 100%로 하는 경우에도 2000년 기준으로 99개 기업그룹의 241개 기업이, 2001년 기준으로 128개 기업그룹의 311개 기업이 연결납세에 해당함을 알 수 있음.

 - 미국과 마찬가지로 80%로 하는 방안도 고려해 볼 수 있으나 제도의 시행 초기에는 바람직하지 않다고 판단됨.
 - 이 경우에는 연결납세의 대상이 확대된다는 장점은 있으나, 소수주주³⁾ 및 채권자⁴⁾의 보호 문제가 대두되므로 이에 대한 해결방안이 마련되
-
- 3) 연결그룹의 구성법인이 부담하여야 할 연결세액을 납부하지 못하게 되는 경우 다른 구성법인이 연대납부책임을 이행하게 되면 그 다른 구성법인의 소수주주는 기업가치의 하락으로 인한 손실을 입게 되며, 결손금 및 조세혜택의 통산으로 미래에 사용될 여지가 소멸됨에 따라 그 구성법인의 소수주주는 기업가치의 하락으로 인한 손실을 입을 가능성이 있음.
- 4) 채권자도 소수주주와 마찬가지로 연결납세로 인하여 원금 및 이자의 안전한 회수가 위협받게 될 수 있음.

어야 할 것임.

<표 III-2> 연결납세대상 지분비율에 따른 지배회사 및 종속회사 수

		50% 이상	80% 이상	95% 이상	100%
2000년	지배+종속	878	484	346	241
	지배	302	183	135	99
	종속	576	301	211	142
2001년	지배+종속	1067	594	443	311
	지배	365	225	175	128
	종속	702	369	268	183

자료: 금융감독위원회, 전자공시시스템을 사용하여 계산함.

다. 자회사의 지분비율 계산시 제외대상

□ 제외대상

- 자회사의 지분비율을 100%로 하되 우리사주조합에의 배정과 주식매수 선택권의 부여에 대하여 제한적(예: 5% 이내)으로 예외를 인정하는 방안을 고려해 볼 수 있을 것임⁵⁾.
- 우리사주조합의 경우 타법에 의해서 최대 20%를 배정할 수 있고 주식매수선택권의 경우 타법에 의해 최대 10%까지 부여할 수 있어 합쳐서 최대 30%까지 제한적으로 예외를 인정할 수 있을 것임.

5) 일본의 경우에도 자회사 지분비율을 100%로 하고 있으나, 자기주식, 종업원지주회 보유 주식 및 주식옵션 주식 등은 제한적(5% 이내)으로 예외를 인정함.

- 그러나 우리사주조합에의 배정과 주식매수선택권의 부여를 한도까지 예외적으로 인정하게 되면 예외의 규모가 너무 커지므로 제한적으로 예외를 인정하는 것이 바람직할 것임.

라. 연결납세의 적용대상회사

□ 연결납세를 적용받을 수 있는 모회사

- 연결납세를 적용받을 수 있는 모회사는 내국법인이어야 하며, 주식회사 이외에도 유한회사, 합명회사, 합자회사 등도 모회사가 될 수 있도록 함.
- 타법인에 100% 지배를 받는 법인은 연결모법인이 될 수 없도록 하고 청산 중인 법인은 연결납세를 적용받을 수 있는 모회사가 될 수 없음.
- 조합법인의 경우는 모회사가 될 수 있도록 허용하여도 조합법인 입장에서 연결납세의 이점이 별로 없을 것임⁶⁾.

□ 연결납세를 적용받을 수 있는 자회사

- 연결납세를 적용받을 수 있는 자회사는 내국법인이어야 하며, 모회사와 완전지배관계에 있는 법인이라야 하고, 주식회사 이외에도 유한회사 등도 자회사가 될 수 있도록 함.
- 모회사의 주식보유비율이 100% 미만인 자회사는 연결납세의 적용대상이 될 수 없음.

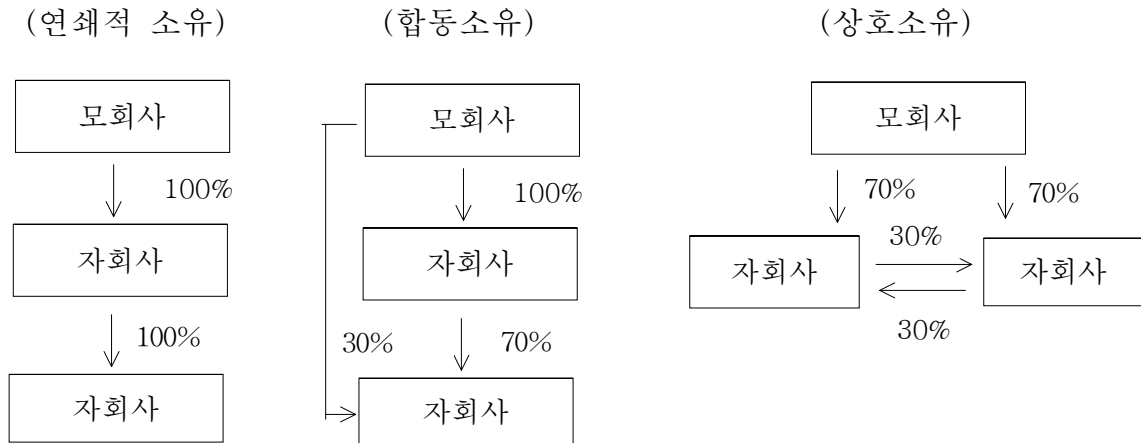
6) 조합법인의 경우는 일반법인의 경우와 달리 결산재무제표상의 법인세비용차감전순이익이 과세표준이 되고 12%의 법인세율이 부과되며, 또한 조합법인은 일반법인과 비교하여 과세표준 및 법인세 세율이 다르므로 연결납세를 적용받을 수 있는 모회사에서 제외하는 것이 좋을 것임.

- 연결납세의 대상이 되는 자회사는 모두 연결납세하도록 함.

□ 소유관계

- 모자관계의 법인만 연결납세의 대상으로 하고, 동일한 주주에 의해 소유되지만 서로 직접적인 출자관계가 없는 형제자매법인은 제외함.
- 연쇄적 소유의 경우는 기업그룹이 성립함.
 - 예: A가 B의 100%를 소유하고 B가 C의 100%를 소유하는 경우에는 A가 공통의 모회사가 되며 B와 C는 A의 자회사가 되어 기업그룹이 성립함.
- 합동소유의 경우는 기업그룹이 성립함.
 - 예: A가 B의 100%를 소유하고 B가 C의 70%를 소유하며 A가 C의 30%를 소유하는 경우에는 A가 공통의 모회사가 되며 B와 C는 A의 자회사가 되어 기업그룹이 성립함.
- 상호소유의 경우는 원칙적으로 기업그룹이 성립하지 않는 것으로 보아야 할 것임.
 - 예: A가 B, C의 70% 소유하고 B와 C가 서로 30%씩 상호소유하는 경우 A가 100% 직접 소유한 자회사가 존재하지 않음.
 - 현행 공정거래법에서는 기업집단에 속하는 회사의 경우 상호소유를 금지하고 있으므로 세법에서도 상호소유는 기업그룹이 성립하지 않은 것으로 보는 것이 좋을 것임.

<표 III-3> 소유관계의 사례



다. 연결대상제외법인

- 지분비율을 충족하더라도 연결대상에 포함될 수 없는 법인을 다음과 같이 정할 수 있을 것임.
 - 외국법인
 - 비영리법인(조합법인 포함)
 - 청산중인 법인
 - 자산유동화회사 등 paper company
 - 연결납세 승인의 취소·탈퇴 후 5년이 미경과한 법인

바. 금융회사와의 연결여부

- 일반회사와 금융회사를 별도로 연결납세하도록 하는 방안을 고려해 볼

수 있을 것이나, 이에 대해 세법에서 별도의 규정을 둘 필요성은 낮음.

- 현재 정부의 정책이 산업자본에 의한 금융의 지배를 방지하고자 하는 방향으로 추진되고 있는 상황이므로 굳이 금융·보험회사를 분리하지 않더라도 금융·보험회사와 일반회사가 연결납세를 하게 되는 일은 거의 발생하지 않을 것으로 예상됨).

2. 연결납세의 적용 및 중지

가. 개요

- 연결납세제도를 도입하고 있는 대부분의 국가에서 연결납세의 선택은 기업그룹이 임의로 결정할 수 있도록 하고 있음.
 - 또한 연결납세를 선택하기 위해서는 기업그룹을 구성하는 모든 법인의 동의를 필요로 함.
- 연결납세제도를 도입하고 있는 대부분의 국가들은 정당한 이유가 있다고 판단되지 않는 한 연결납세의 중지를 허용하지 않음.
 - 연결납세의 적용을 계속 의무화하지 않는 경우 기업그룹은 각 계열사의 경영실적에 따라 연결납세를 중단했다가 필요시 다시 시작함으로써 손익을 자의로 조절하고 조세회피를 할 수 있을 것임.

-
- 7) 사업의 내용이 밀접하게 관련되는 경우, 예를 들어 자동차회사가 자동차할부금융회사를 설립하는 경우에는 연결납세를 허용하는 것이 바람직한 방향일 것이나, 사업 내용이 전혀 관련이 없는 금융·보험회사와 일반회사간의 연결납세를 하게 되는 일이 빈번하게 발생한다면 이의 허용여부는 좀 더 검토해 볼 필요가 있을 것임.

나. 연결납세의 적용

□ 연결납세의 적용

- 세제가 과세목적 이외에 기업 활동에 주는 영향을 최소화해야 한다는 관점에서 연결납세제도를 도입하고 있는 대부분의 국가와 마찬가지로 연결납세의 선택은 기업그룹이 임의로 결정하도록 하는 것이 바람직할 것임.
- 연결납세를 선택하기 위해서는 모든 구성법인의 동의를 받도록 해야 할 것임.

□ 연결납세의 적용 승인

- 연결납세의 적용은 적용사업연도 개시일 6개월 정도의 전일까지 모회사 및 100% 자회사의 연명으로 승인신청서를 모회사 납세지 관할 세무서장을 경유하여 국세청장에게 제출하여 승인을 득하도록 함.
- 신청후 모회사 사업연도 개시일 전일까지 승인이 나거나 각하처분이 없으면 그 개시일에 승인이 있었던 것으로 간주함.
- 100% 자회사도 납세지 관할 세무서장에게 연결납세 신고서를 제출하여야 함.

다. 연결납세의 적용 중지

- 조세회피를 방지하기 위해서는 일단 연결납세를 시작하면 계속 적용을 원칙으로 하고 정당한 이유가 존재할 때만 중지할 수 있도록 하는 방안이 바람직할 것임.

- 연결납세의 계속적용을 5년 정도로 의무화하는 방안도 고려해 볼 수 있을 것이나, 조세회피를 방지하기 위해서는 계속적용 원칙이 지켜지는 것이 좋을 것임.

□ 연결납세의 중지

- 연결납세 중지 신청은 신청서 제출기한을 별도로 정하지 않고 언제든지 신청할 수 있도록 함.
- 연결납세의 중지는 국세청장이 정당한 이유가 있다고 인정하지 않는 한 허용되지 않도록 하는 것이 좋을 것임.

3. 연결그룹 가입 및 탈퇴

가. 개요

- 빈번한 가입과 탈퇴는 연결납세제도의 운영을 복잡하게 하고 조세회피의 수단으로 악용될 소지가 있음.
 - 이에 따라 연결납세제도를 도입하고 있는 대부분의 국가들은 연결납세 가입, 탈퇴, 재가입 등에 대한 처리규정을 가지고 있음.

나. 연결납세 가입에 대한 처리

- 자회사가 연결그룹에 가입하는 시점은 자회사 주식의 100%를 보유하게 되는 날로 하는 것이 좋을 것임.

- 자회사 주식의 100%를 보유하게 되는 날은 반드시 회계연도의 시작일이어야 하는 것은 아니고 중간시점의 어느 날이라도 괜찮음.
- 연결납세 적용을 받기 위한 자회사의 별도의 승인신청은 필요 없도록 하고 대신 가입일 이후 즉시 관할 세무서장에게 신고하도록 함.

□ 자회사가 연결그룹에 가입하는 시점이 사업연도 중간인 경우 가입시점 이전에는 개별법인으로 신고납부하도록 하고, 가입시점 이후에는 연결납세로 신고납부하도록 함.

다. 연결납세 탈퇴에 대한 처리

□ 자회사가 연결의 범위에서 탈퇴하는 것은 모회사의 지분 매각으로 언제든지 가능하기 때문에 탈퇴요건을 강화함으로써 자회사가 연결의 범위에서 탈퇴하는 것을 막으려는 노력은 실익이 없을 것임.

- 연결탈퇴시에 결손금의 타법인 소득과의 공제·법인세액의 대납 등 연결로 인한 내부 손익을 정산하도록 하고, 일정기간 이내에 연결법인에 재가입을 금함으로써 연결을 통한 조세회피를 막을 필요가 있음.

□ 연결탈퇴시 타법인과 연결에 따른 손익 상계, 이연되었던 손익의 인식 등 정산절차를 밟도록 함.

□ 특정 자회사의 연결탈퇴에 대한 처리

- 이월결손금, 미사용 이월세액공제 등을 탈퇴하는 자회사에게 배분하여야 할 것임.

- 적자의 연결그룹 구성법인이 존재함에 따라 과세소득을 감액한 후 그룹에서 탈퇴하는 경우 결손금을 분할이전하지 않는다면 결손법인을 이용한 조세회피가 가능할 것임.

라. 재가입의 불허

- 빈번한 가입과 탈퇴는 제도 운영을 복잡하게 하므로 일정기간(프랑스·일본 : 5년) 동안 재가입을 불허하는 것이 바람직할 것임.
 - 이는 소득이 발생하는 자회사를 연결그룹으로부터 탈퇴시켜 연결그룹의 소득을 축소하고 그 후 연결그룹의 손실이 예상되면 매각하였던 자회사 주식을 다시 매입하여 연결그룹에 가입시킴으로써 연결그룹의 손실을 축소하려는 등의 조세회피행위를 방지하기 위한 것임.

4. 사업연도

가. 개요

- 연결납세제도는 연결그룹 구성회사의 소득을 기준으로 하여 그 그룹의 담세력을 측정하는 제도이기 때문에 이 소득측정기간이 동일하다면 편리할 것임.
 - 이러한 관점에서 각 구성법인의 사업연도를 일치하는 것이 바람직할 것이나, 만일 각 구성법인의 사업연도가 일치하지 아니하는 경우에 이를 일치시키도록 강제할 것인지를 정할 필요가 있음.

- 연결납세 적용개시시점에서 모회사와의 결산기 차이로 발생하는 기간에 대한 납세방법을 정해야 할 것임.
 - 일본의 경우 연결사업연도와 다른 사업연도를 지나는 자회사는 연결납세 적용직전의 자회사사업연도 개시일부터 최초 연결사업연도 개시일 전일까지를 1개 간주사업연도로 보아 개별납세하도록 함.

나. 사업연도의 통일

- 사업연도를 통일하는 방안
 - 연결납세제도는 연결그룹 구성법인의 소득을 기준으로 하여 그 그룹의 담세력을 측정하는 제도이기 때문에 소득측정기간을 통일하도록 하는 안이 논리적으로 타당한 방안일 것임.
 - 사업연도를 통일하지 않는 안을 채택하게 되면 자회사는 매년 결산을 두 번씩 해야 하므로 매우 번거로울 것임.

다. 연결납세 적용시 사업연도

- 연결납세 적용개시시점에서 모회사와의 결산기 차이로 발생하는 기간에 대한 납세방법
 - 일본의 경우와 같이 연결사업연도와 다른 사업연도를 지나는 자회사는 연결납세 적용 직전의 자회사사업연도 개시일부터 최초 연결사업연도 개시일 전일까지를 1개 간주사업연도로 보아 개별납세하도록 함.

□ 사업연도의 변경

- 모회사의 사업연도로 통일된 각 구성법인의 사업연도는 당해 법인의 개별사업연도에도 해당하기 때문에 그 후에 연결납세를 중지하고 개별납세로 전환하더라도 계속 적용하도록 함.
- 그러나 당해 구성법인이 다른 연결납세집단의 구성법인이 되거나 사업연도의 변경에 관한 일반원칙에 따라 국세청장의 승인을 얻는 경우에는 사업연도를 변경할 수 있도록 함.

IV. 연결소득금액 및 연결과세표준의 계산

1. 연결조정항목의 범위

가. 개요

- 연결납세제도를 도입하더라도 그 기본은 개별과세의 원리에 따라 산출된 소득금액을 합산한 금액을 기초로 하고 여기에 연결조정을 가한 후 연결 소득금액을 산출함.
 - 따라서 연결과세소득은 연결조정항목의 범위에 따라 달라질 수 있음.

나. 기본적인 조정사항

- 연결납세는 기본적으로 연결그룹을 과세단위로 하므로 연결그룹내 각 구성법인의 소득 및 결손을 통산해야 함.
 - 조세회피 방지를 위해 연결납세 전에 발생한 결손금(내재손실 포함)에 대한 공제를 제한(당해 법인의 소득에서만 공제)함.
- 내재손실을 연결시점에 평가하지 않고 연결후 5년 이내에 양도함에 따라 발생한 처분손실을 구성법인의 소득에서만 공제함.
 - 이 방안은 계산방법이 간단하고 시가평가에 따른 부담을 완화해 줌.
- 내부거래 손익을 연결그룹 외부와의 거래시점까지 이연함.

- 재고자산 및 일정금액 이하의 자산은 이연대상에서 제외함.

□ 연결집단내 구성법인으로부터 수취하는 배당은 익금에 산입하지 않음.

다. 추가적인 조정사항

□ 연결기준으로 재계산할 경우 대상이 되는 항목의 예시

- 간주임대료 적용대상법인 여부의 판정(조세특례제한법 제138조)
- 연결그룹 구성법인 이외의 법인으로 받은 배당금액의 익금불산입액에서 차감되는 출자관련 이자
- 퇴직보험료 등의 손금한도
- 기부금의 손금한도
- 접대비의 손금한도
- 기준초과차입금이자(법인세법 제28조 제2항), 차입금과다법인의 이자(조세특례제한법 제135조), 업무무관자산 및 가지급금에 대한 지급 이자의 손금불산입액
- 국내광고선전비의 손금한도(조세특례제한법 제137조)
- 공동경비의 한도(법인세법 시행령 제48조)
- 대손충당금, 퇴직급여충당금 및 조세특례제한법상의 준비금 등의 손금 한도
- 외국납부세액공제 및 재해손실세액공제
- 조세특례제한법상의 감면, 세액공제의 한도
- 최저한세

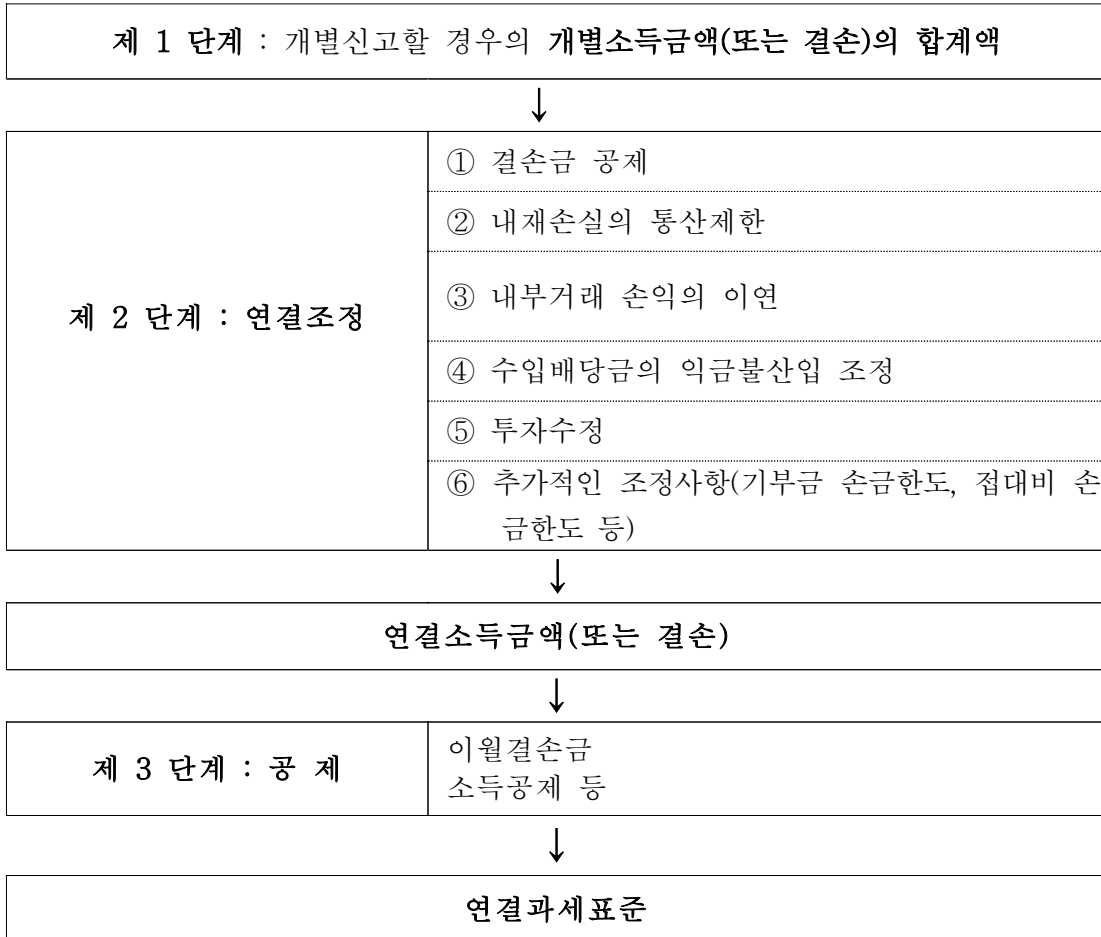
- 연결납세의 취지를 살린다면 연결조정항목을 넓게 하는 것이 바람직하나, 이에 따른 납세 이행 및 조세징수비용이 확대될 것임.
 - 제도 도입 초기단계에서는 중요한 부분만 우선 도입하고 시행과정에서 단계적으로 연결조정항목범위를 확대하는 것이 바람직할 것임.

- 연결기준으로 재계산할 항목 중에서 우선적으로 생각해 볼 수 있는 항목으로는 기부금의 손금한도와 접대비의 손금한도를 들 수 있음.
 - 이 경우 기부금과 접대비는 개별기업 단위에서 손금에 산입하지 않고 연결기준으로 계산하도록 함.
 - 그러나 기부금과 접대비를 연결기준으로 세무조정하는 것이 연결납세의 목적에 부합하지만, 제도만 복잡해질 뿐 실익이 없을 것으로 판단되므로 제도도입 초기 단계에서는 개별기업 과세소득 단계에서 조정하도록 할 수도 있을 것임.

라. 연결소득금액 및 연결과세표준 계산의 개념도

- 연결소득금액 및 연결과세표준의 계산순서를 요약하면 다음의 <표 IV-1>과 같음.

<표 IV-1> 연결소득금액 및 연결과세표준 계산의 개념도



2. 결손금 공제

가. 개요

연결그룹 내에서 한 법인의 결손금을 타법인의 소득금액과 상계하도록

하여 사업부제로 운영하는 것과 분할하여 운영하는 것에 세부담의 차이가 없도록 하는 것이 연결납세제도의 핵심적인 요소임.

- 연결납세제도는 연결그룹 내에서 한 법인의 결손금을 타법인의 소득금액과 상계할 수 있도록 허용하므로 결손법인을 이용한 여러 유형의 조세회피의 가능성이 있음.
 - 결손법인이 모회사인지 자회사인지, 그리고 결손이 언제 발생한 것인지에 따라 여러 가지 유형의 조세회피 가능성이 발생할 수 있을 것임.

나. 연결사업연도에 발생한 결손금

- 이월공제제한
 - 현행 법인세법의 이월결손금 공제제도를 준용하여 이월공제제한을 5년으로 하는 것이 바람직할 것임.
- 결손금 통산
 - 연결납세신고연도에 각 구성법인별로 산출된 개별과세소득과 개별결손을 연결그룹 차원에서 통산함으로써 각 구성법인의 결손금은 다른 구성법인의 소득과 상계하고 상계후의 소득을 연결소득으로서 과세함.
 - 미국의 경우와 마찬가지로 공제제한내 무제한 공제를 허용하는 방안이 바람직할 것임.
 - 예외적으로 일정한 제한을 두는 방안(예: 계속적으로 결손이 발생할 것이 예상되는 기업의 취득)을 고려해 볼 수 있겠지만, 입법과정이 어려울 것으로 예상됨.

다. 연결납세 적용 · 가입 전에 자회사에서 발생한 결손금

- 연결납세 적용 · 가입 전 자회사에서 발생한 결손금을 연결납세신고시 연결소득에서 공제할 수 있도록 할 경우에는 조세회피의 목적으로 자회사를 취득하는 등 남용의 가능성이 커질 것임.
 - 따라서 자회사의 이월결손금은 연결후 자회사가 기여한 연결과세소득에서만 공제하도록 하는 것이 바람직할 것임⁸⁾.

라. 연결납세 적용 전에 모회사에서 발생한 결손금

- 모회사에서 발생한 결손금은 모회사가 기여한 연결과세소득에서만 공제하도록 하는 방안이 바람직할 것임.
 - 역취득 및 지분변동에 대한 규제의 복잡성을 피하고 세수감소정도를 완화하기 위하여는 모회사의 결손도 자회사와 마찬가지로 연결후 모회사가 기여한 연결과세소득에서만 공제하도록 함.
- 현재 미국과 같이 연결그룹 구성법인을 취득하기 전에 모회사에서 발생한 결손금은 연결납세신고시 제한없이 연결과세소득에서 공제될 수 있도록 하는 방안도 고려해 볼 수 있으나, 조세회피를 방지하기 위한 복잡한 규정을 필요로 하므로 제도의 시행 초기에는 바람직하지 않음.
 - 모회사와 자회사간의 차별적인 대우는 여러 가지 조세회피의 가능성을 야기하며 이를 규제하기 위해서 역취득 및 지분변동에 대한 복잡한

8) 미국의 경우에도 연결그룹 구성법인이 되기 전에 개별기업에서 발생한 결손금은 연결납세신고를 하는 연도에 있어서 연결소득 중 당해 기업의 과세소득이 기여한 금액의 범위내에서 상계할 수 있도록 허용하고 있음.

규정이 필요함.

마. 연결납세 탈퇴시 이월결손금의 처리

- 연결그룹회사가 그룹을 탈퇴하는 경우 그룹에 남아 있는 연결이월결손금 중에서 탈퇴하는 회사에 귀속되는 결손금은 탈퇴후 승계받도록 하는 것이 바람직할 것임.
 - 적자의 연결그룹 구성법인이 존재함에 따라 과세소득을 감액한 후 그룹에서 탈퇴하는 경우 결손금을 분할이전하지 않는다면 결손법인을 이용한 조세회피가 가능하게 됨.
 - 배분후 개별납세 사업연도에 사용시 잔존 공제시한내에 적용하도록 하는 것이 바람직할 것임.

3. 내재손실

가. 개요

- 내재손실(built-in-loss)은 자회사의 개별납세신고시 이미 경제적으로 발생한 손실이지만 손실로 인식되지 아니한 것을 말함.
 - 즉, 내재손실은 연결그룹이 구성법인이 아닌 타법인을 취득할 때 그 회사에 구조적으로 내재하고 있던 손실을 의미함.
- 연결그룹이 이미 손실이 발생하였으나 손실로 인식하지 아니한 법인을

취득하여 다른 구성법인의 소득과 상계할 수 있도록 허용한다면 이를 통한 조세회피행위가 빈번히 발생할 가능성이 있음.

- 연결법인으로 가입시 법인이 자회사의 내재손실을 이용하여 조세를 회피하는 것이 가능하기 때문에 이를 방지하기 위해서 내재손실의 공제를 손실이 발생한 법인에 한정하는 방안을 마련할 필요가 있음⁹⁾.

나. 내재손실의 처리

- 내재손실을 연결시점에 평가하지 않고 연결후 5년 이내에 양도함에 따라 발생한 처분손실을 구성법인의 소득에서만 공제하는 방안을 고려해 볼 수 있을 것임.
 - 내재손실의 공제를 손실이 발생한 법인에 한정하는 이유는 연결그룹이 이미 손실이 발생하였으나 손실로 인식하지 아니한 법인을 취득하여 다른 구성법인의 소득과 상계하도록 하는 것을 규제하고자 하는 것임.
 - 공통의 모회사의 내재손실은 자회사의 내재손실과 동일하게 처리하는 것이 바람직할 것임.
 - 이 방안은 계산방법이 간단하고 시가 평가에 따른 부담을 완화해 줌.
 - 만일 처분이익이 발생한 경우에는 적용되지 않음.

- 미국의 경우와 같이 내재손실을 연결시점에 평가하고 연결후 5년 이내에

9) 미국의 경우는 연결전에 발생한 내재손은 연결후의 다른 회사의 소득과 상계할 수 없는 SRLY(Separate Return Limited Year) 원칙을 적용하며, 일본의 경우는 기본적으로 연결그룹에 가입시에 시가로 평가하도록 하여 손실을 연결시점에서 인식하도록 하고 있음(다만 조세회피의 가능성이 없는 경우에는 대부분 시가평가의 의무를 면제함).

양도함에 따라 발생한 실현된 내재손실을 구성법인의 소득에서만 공제하도록 하는 방안도 고려해 볼 수 있을 것임.

- 그러나 연결시점에 자산을 모두 시가 평가하는 것은 법인에게 부담이 되는 점을 감안하면 좋은 방안이라고 보기 어려움.

- 일본의 경우 연결납세제도 적용 전에 연결회사들이 가지고 있는 자산 등을 시가평가하여 자산의 내재손실을 근본적으로 제거하는 방안을 채택하고 있는데, 이 방안 또한 상당한 비용과 시간이 소요될 것이므로 현실적인 대안이 되기 어려움.

다. 내재손실의 대상

- 내부거래 손익의 이연자산과 동일하게 규정할 수 있을 것임.
 - ① 고정자산(유형고정자산, 무형고정자산)
 - ② 유가증권(매매목적 유가증권 제외)
 - ③ 금전채권

4. 내부거래 손익의 이연

가. 개요

- 내부거래의 유형

- 내부거래의 유형으로는 자산양도(채고자산, 고정자산, 유가증권 등 매각, 교환, 무상양도 포함), 용역제공, 임대·대여, 배당, 내부채권의 외부매각, 부당행위 등을 들 수 있음.
- 연결신고는 연결그룹의 관계를 단일실체개념(single entity concept)으로 파악한다는 기초이념에서 있음.
- 그러나 연결과세 소득·세액의 모든 내용을 법인의 법적 합병과 동일하게 처리하는 것은 아니고 어느 항목에 대해서는 각 그룹멤버를 개별법인으로 취급하는 개별실체개념(separate entity concept)으로도 파악하는 국가들이 있음.
- 미국의 경우와 같이 연결그룹의 관계를 단일실체개념으로 파악한다면 원칙적으로 연결법인 내의 모든 거래는 손익을 인식하지 않고 이를 과세이연하도록 하는 것이 타당함.
- 그러나 다른 국가의 경우 채고자산 및 고정자산의 연결신고시 단일실체개념만으로 파악하지 않는 경향이 있음.
- 프랑스나 일본의 경우 채고자산은 법인의 통상적인 사업활동과 관련이 있으므로 거래 횟수가 빈번하여 실무상 번거로운 점이 많고 재매각까지 시간이 짧아 손익을 과세이연하는 효과가 별로 크지 않은 점을 고려하여 과세이연에서 제외하고 있음.
 - 일본의 경우는 1,000만엔 이하 고정자산은 과세이연에서 제외하여 간소화하고 있음.

나. 내부거래 손익의 처리

□ 내부거래 손익의 이연

- 연결그룹 전체를 하나의 경제적 실체로 본다면 내부거래에 의한 이익은 실질적으로 이익이 발생하지 않은 것으로 볼 수 있으며, 실제의 이익은 연결그룹 이외의 법인에게 자산이 매각되는 등 실현된 시점에서 발생하게 된다고 보아야 할 것임.
- 내부거래 손익은 원칙적으로 자산이 매각되는 등 실현된 시점까지 과세이연을 하는 방안이 바람직할 것임.
- 내부거래의 당사자 중 일방 또는 쌍방이 지분비율의 감소 등으로 연결그룹에서 제외되는 경우 내부거래손익이 외부매각 등으로 실현되지 아니하였더라도 연결그룹에서 제외되는 시점에 이연되었던 손익을 인식하여야 함.

□ 내부거래 손익의 제거방법

- 양도자측 장부가액 인계방식(양수자 손익귀속방식)¹⁰⁾에 의하면 내부거래이익이 실현되기 전에 연결그룹이 해체되는 경우 내부거래이익은 과세될 기회가 상실됨.
- 따라서 양도자측 손익이연방식(양도자 손익귀속방식)¹¹⁾을 채택함으로써 양수법인의 자산가액이 내부거래이익을 포함한 가액으로 회계처리됨에 따라 양수법인이 당해 자산을 처분할 때까지 과세이연시킴.

10) 내부거래시 양도가액을 양도자의 장부가액으로 하는 것으로서 내부거래이익이 양수자에게 귀속됨.

11) 양도가액을 거래 당사자간의 실제 거래가액(또는 시가)으로 하기 때문에 내부거래이익이 양도자에게 귀속됨.

다. 내부거래 손익이연의 대상범위

- 내부거래를 모두 이연대상으로 하는 방안보다는 재고자산 및 일정금액 (예: 1억원) 이하의 고정자산은 과세이연에서 제외하는 방안이 바람직할 것임.
 - 우리나라에서는 연결재무제표에 의해 내부거래의 손익이 다 파악되고 있으므로 미국의 경우와 같이 모든 내부거래를 과세이연 대상으로 하는 것이 실무상 크게 어렵지는 않음.
 - 그러나 재고자산 및 일정금액(예: 1억원) 이하의 고정자산은 거래수량이 많고 거래가 빈번히 이루어지므로 과세이연 대상을 축소함으로써 연결납세제도를 단순화할 필요가 있을 것임.

- 내부거래 손익이연 대상자산은 다음과 같음.
 - ① 고정자산(유형고정자산, 무형고정자산)
 - ② 유가증권(매매목적 유가증권 제외)
 - ③ 금전채권

<표 IV-2> 내부거래 손익이연 대상자산

자 산		판정방법
고정자산	토지	필지단위
	건물	동단위(구분소유의 경우 소유 건물부분)
	기계, 장치	대단위
	기타	통상거래단위
유가증권		품목별
금전채권		채무자별

라. 내부거래 손익의 인식시기

- 양수법인이 양도자산을 양도하는 경우: 내부손익 전액을 실현손익으로 계상함.
- 내부거래 당사자 중 일방 또는 쌍방이 연결그룹에서 탈퇴하거나 연결납세 적용이 중지되는 경우: 전액을 실현손익으로 계상함.
- 양수법인이 양도자산을 상각, 대손, 평가하는 경우: 감가상각 등의 부분에 해당하는 내부손익을 실현손익으로 계상함.

5. 수입배당금의 익금불산입 조정

가. 개요

현행 배당소득세제

- 법인이 받는 배당소득에 대해서는 이중과세 조정을 위해 자회사 지분율 등에 따라 배당소득의 일정비율(30~100%)을 익금불산입하도록 함.
- 차입금 이자가 있는 경우에는 이에 상당하는 금액을 익금불산입 대상에서 차감함.

<표 IV-3> 우리나라 수입배당금 익금불산입제도

구 분	자회사 출자비율	수입배당금 익금불산입 비율
지주회사	100%	100%
	40%(비상장: 80%) 초과	90%
	40%(비상장: 80%) 이하	60%
일반법인	30%(비상장: 50%) 초과	50%
	30%(비상장: 50%) 이하	30%

나. 자회사로부터의 수입배당

- 연결그룹내 자회사 배당은 전액 익금에 산입하지 않음.

6. 투자수정

가. 개요

- 단일실체개념(single entity concept)에 입각한 미국식 소득통산형에서 투자수정(investment adjustment)은 자회사 주식에 대한 기초가액이 손익 및 배당 등을 반영하도록 기초가액을 수정하는 제도임.
 - 자회사에서 이익이 발생하는 경우 자회사의 과세소득이 증가하여 과세되고 자회사 주식의 기초가액을 증가시키지 않으면 자회사 주식의 매각시점에서 주식가격 상승으로 인한 주식양도차익이 다시 과세됨에 따라 이중과세됨.
 - 자회사에서 손실이 발생하는 경우 손실에 대한 손실계상 시점에서 손금공제의 대상이 되고 자회사 주식의 기초가액을 감소시키지 않으면 자회사 주식의 매각시점에서 주식가격 하락으로 인한 주식양도손실이 발생하여 적자금액이 이중공제됨.

- 미국 세법상 주식의 기초가액은 그 산정방법이나 적용용도가 동일하지는 않으나, 우리나라 세법상 장부가액에 해당하는 개념으로 볼 수 있음.
 - 투자수정제도는 연결납세규정을 복잡하게 하는 요인이 될 것이나, 연결납세의 목적에는 부합함

나. 투자수정의 요인

- 장부가액 수정이 필요한 경우

- 연결자회사 주주인 연결그룹내 법인이 연결자회사 주식의 전부나 일부를 양도한 경우
- 연결자회사 주주인 연결그룹내 법인이 연결자회사 주식을 재평가한 경우
- 연결자회사 주주인 연결그룹내 법인과 연결자회사간에 완전지배관계가 없어진 경우

□ 장부가액 수정의 요인

- 장부가액에 가산: 자회사의 소득
- 장부가액에 차감: 자회사의 결손, 자회사의 배당

다. 장부가액 수정시점

- 미국의 경우와 같이 매 연결사업연도별로 장부가액을 수정하는 방안 보다는 일본의 경우와 같이 사유가 발생할 때에만 장부가액을 수정하는 방안이 타당할 것임.
 - 자회사 주식의 평가액은 매기에 바뀌므로 매 연결사업 연도별로 행하는 안은 논리적으로는 타당하나 실무적으로 너무 복잡할 것이므로 사유가 발생할 때만 행하는 안이 좋을 것임.

라. 초과손실계정의 도입

- 투자수정제도를 도입한다면 초과손실계정(excess loss accounts)을 도입하는 것이 바람직할 것임.

- 자회사 결손 중 모회사 지분비율에 해당하는 금액이 자회사 주식의 장부가액에서 차감됨에 따라 당해 장부가액이 0 이하로 하락하는 경우 그 초과금액을 초과손실계정(excess loss accounts)이라고 함.
- 모회사가 자회사의 주식을 처분하는 경우 모회사는 자회사의 주식에 대한 초과손실계정을 처분이익으로 인식하여야 함.
- 만일 초과손실계정이 없다면 자회사 주식의 장부가액이 0 이하로 하락하는 손실은 이중으로 공제되는 결과를 초래함.

V. 연결법인세 세율

1. 연결납세적용시 세율

현행 법인세 세율의 적용

- 현행 2단계 세율구조(1억원 이하 : 15%, 1억원 초과 : 27%)하에서 연결납세제도를 도입하는 경우 세율은 연결그룹 전체로 적용하는 것이 바람직할 것임.

2. 연결가산세

가. 개요

연결납세제도를 도입하고 있는 국가들은 이 제도의 도입초기에 세수가 급격히 감소하는 것을 방지하기 위해서 연결가산세를 부과한 사례가 있음.

- 미국의 경우 연결납세제도의 시행초기에는 2%p 수준의 가산세를 부과하다가 1964년부터 폐지하였음.
- 일본의 경우도 연결납세제도를 도입하면서 2%p의 가산세를 3년간 한시적으로 부과하도록 한 바 있음.

나. 연결가산세의 도입여부

연결가산세의 도입 여부

- 연결납세제도의 도입은 조세부담을 적극적으로 감소하기 위한 것이 아니라 법인의 경영형태에 따른 조세중립성을 확보하기 위하여 행해지는 것임을 감안하여야 할 것임.
 - 우리나라의 경우 사실상 단일세율을 적용하고 있기 때문에 연결납세를 하는 기업 입장에서는 소득금액을 통산한다 하더라도 세부담이 늘어나는 경우가 거의 없고 이월결손금을 타법인의 소득금액과 상계할 수 있으므로 유리한 효과가 더 많음.
 - 연결납세제도의 도입초기에 예상하지 못한 수준의 세수감소 및 새로운 조세회피 유형의 발생을 우려한다면 이 제도의 정착시까지 2~3년 동안 가산세(surtax)를 부과할 수도 있을 것임.
- 만일 연결부가세를 부과한다면 세수감소를 완전히 보전하기 위해서는 <표 V-1>에서 보는 바와 같이 지분비율을 100%로 하는 경우 2.8%p 내지 6.9%p의 연결부가세의 부과가 필요함.
- 그러나 연결납세제도의 실효성을 위해서 우리나라도 미국이나 일본과 같이 연결납세제도의 도입초기에 연결가산세를 2%p 정도 부과할 수 있을 것임.

<표 V-1> 세수감소를 보전하기 위한 연결부가세율

지주비율		기업그룹으로부터의 개별납세시 법인세수(A)	연결납세로 인한 세수감소(B)	연결부가세 1%당 세수증가(C)	세수감소를 보전하기 위한 연결부가세율(D)
100%	2000	26,179	5,169	750	6.9
	2001	29,384	2,698	953	2.8
95% 이상	2000	46,420	6,263	1,434	4.4
	2001	52,228	3,302	1,747	1.9
80% 이상	2000	55,085	9,465	1,629	5.8
	2001	60,130	3,702	2,015	1.8
50% 이상	2000	84,982	12,075	2,604	4.6
	2001	65,075	5,497	2,128	2.6
평균	2000				5.4
	2001				2.3

주: C = (A - B)/28, D = B/C

3. 토지 등 양도소득에 대한 과세특례

가. 개요

- 현행 제도에 의하면 내국법인이 다음에 해당하는 부동산을 양도시 발생하는 토지 등 양도소득에 대해 법인세(10%)를 추가로 과세함.
 - 지가급등지역의 토지 등의 양도소득
 - 국내에 소재하는 주택의 양도소득

나. 적용방법

□ 과세방법

- 연결그룹별 전체로 양도차손익을 통산하지 않고 개별법인별로 과세함.

□ 연결그룹내의 구성법인에 양도하는 경우

- 연결그룹내의 구성법인에 양도하는 경우에도 과세이연하지 않고 즉시 과세함.

4. 연결법인세의 배분

가. 개요

- 미국의 경우 연결세액의 구성법인간 배분방법을 다음의 여러 가지로 제시하고 있으며, 각 연결그룹이 그 중 하나를 선택하여 계속 적용하도록 하고 있음.

- 구성법인간 조세특성의 사용대가를 지급하지 아니하는 방법¹²⁾
 - 개별소득비례배분법
 - 개별세액비례배분법
 - 증가세액추가배분법
 - 기타 국세청장의 승인을 얻은 방법

12) 조세특성의 사용대가를 지급하지 않는 경우란 연결세액을 안분기준에 따라 배분하되, 개별신고기준에서 볼 때 결손금이 있거나 과세소득 또는 세액의 부족으로 차기로 이월될 세액공제 또는 소득공제가 있는 법인에게 다른 법인이 세액감소의 대가를 지급하지 않는다는 전제하의 배분방법임.

- 구성법인간 조세특성의 사용대가를 지급하는 방법¹³⁾
 - 사후정산법(wait-and-see method)
 - 비율법(percentage method)
 - 기타 국세청장의 승인을 얻은 방법

나. 배분방법

□ 연결세액의 배분방법

- 우리나라 세법에는 미국의 배분방법과 같이 복잡한 규정을 둘 필요는 없을 것임.
- 구성법인간 조세특성(결손금 또는 조세혜택)을 고려하지 않는 방안이 세제를 간편화하는 데 좋을 것임.
- 개별소득비례배분법 또는 개별세액비례배분법 정도의 규정을 두는 것이 좋을 것임.

다. 배분액에 맞지 않게 배분한 경우의 취급

□ 납부시 처리 방법

- 연결법인이 개별법인세액 이상으로 납부한 경우 이를 대납법인세비용으로 하여 자산화함.
- 연결법인이 개별법인세액 이하로 납부한 경우 이를 대납법인세이익으로 부채화함.

13) 조세특성의 사용대가를 지급하는 경우란 결손금 또는 이월되는 조세혜택을 가진 법인에게 다른 법인이 세액감소의 대가를 지급한다는 전제하의 배분방법임.

- 연결이탈일이 속하는 사업연도까지 정산하도록 함.
 - 일정 기한내에 정산하지 않는 경우 대납법인세 비용을 익금에 산입시켜 과세할 수 있을 것임.

VI. 조세특례제한법 관련 등

1. 중소기업의 판정

가. 개요

□ 중소기업의 범위

- 중소기업에 대하여는 대기업에 비하여 법인세법상 지원을 해 주고 있어 연결납세에 따른 중소기업 판정기준 방법에 따라 세제지원 해당 여부가 달라지는 문제가 있음.

□ 현행 중소기업의 판정 기준은 다음의 세 가지 기준이며, 중소기업으로 인정받기 위해서는 이 기준들을 동시에 만족해야 함(① + ② + ③).

- ① 업종기준 : 제조업·광업·건설업·도매업·소매업 등 일정한 중소기업 해당사업을 주된 사업으로 영위해야 함.
- ② 규모기준 : 상시 사용하는 종업원수·자본금 또는 매출액이 업종별로 중소기업기준 이내((예) 제조업 : 상시근로자수 300인 미만 또는 자본금 80억원 이하)여야 하며, 상시사용하는 종업원수 1천명, 자기자본 1천억원, 또는 매출액 1천억원 이상인 법인, 자산총액이 5천억원 이상인 상장·협회등록 법인은 제외함.
- ③ 실질적인 독립성 기준 : 상호출자제한기업집단에 속하는 기업이 아니어야 함.

나. 연결납세에 있어서 중소기업의 판정기준

- 연결납세는 원칙적으로 연결그룹의 관계를 단일실체개념으로 파악하는 것이므로 중소기업의 판정은 연결기준으로 인정하는 것이 논리적으로 타당할 것임.
 - 연결그룹 전체로 판정하는 경우 기업에 불리한 경우도 발생함.
 - 분할(물적분할)의 경우 다양한 조세지원을 하고 있는데, 연결납세를 하는 경우 중소기업으로 인정을 받지 못하게 되어 분할과 비교한다면 세제상 매우 불리할 수도 있음.
 - 조세특례제한법상 중소기업에 대한 특례는 특정 업종에 한정하는 경우가 많으므로 연결납세의 경우 대부분 특정 업종에 한정하는 조세지원을 받지 못하게 됨.

2. 비과세 및 소득공제

가. 개요

- 비과세 중 과세표준을 계산함에 있어서 공제되지 못한 금액은 다음 사업연도에 이월하여 공제할 수 없음.
 - 소득공제는 paper company로부터 받는 배당소득만 있어 해당사항이 없음.
- 주요 비과세
 - 공익신탁의 신탁재산에서 발생하는 소득
 - 중소기업창업투자회사가 벤처기업 등에 출자하여 취득한 주식의 양도

차익 및 배당소득 등

나. 공제방법

- 개별법인의 소득금액을 기준으로 하는 방안이 바람직할 것임.
 - 타 구성법인의 개별소득금액에서 공제할 수 없도록 함.

- 연결그룹 전체의 소득금액을 기준으로 하는 방안도 고려해 볼 수 있으나, 시행초기에는 제도의 간소화를 위해 채택하지 않는 것이 좋을 것임.
 - 이 방안은 결손금 통산과 마찬가지로 연결납세제도의 기본취지에 충실하나, 제도만 복잡하게 될 뿐 실익이 많지 않다고 판단됨.

3. 세액감면

가. 개요

- 세액감면 계산 산식
 - 감면세액 = 법인세 산출세액 × (감면소득 / 과세표준) × 감면율
 - 감면소득은 이월결손금, 비과세소득 및 소득공제액을 공제한 금액임.

나. 감면방법

- 개별법인 기준으로 계산하는 방안이 바람직할 것임.
 - 타 구성법인에서 세액감면 공제를 할 수 없도록 함.

- 연결기준의 산출세액 및 과세표준을 기준으로 하는 방안도 고려해 볼 수 있으나, 제도의 시행초기에는 연결납세의 간소화를 위해 채택하지 않는 것이 좋을 것임.

4. 세액공제 및 이월공제

가. 개요

- 세액공제
 - 산출세액에서 일정액(예: 투자금액의 7%)을 공제함.

- 이월공제
 - 당해 과세연도에 납부할 세액이 없거나 최저한세의 적용으로 인하여 공제를 받지 못한 금액은 5년간 이월공제 가능함.

나. 공제 방법

- 세액공제 방법

- 개별법인기준으로 계산하도록 함.
 - 다른 연결구성법인에서 세액공제는 가능하지 않음.
 - 개별귀속법인세를 기준으로 한도액을 계산함.

□ 이월공제 방법

- 개별법인기준으로 공제함.
 - 5년 이내에 발생한 세액공제를 이월공제함.
 - 먼저 발생한 것부터 공제함.

5. 최저한세

가. 개요

- 현행 법인세 최저한세의 세율은 15%이며, 중소기업의 경우 10%임.

나. 최저한세액 계산 기준

- 결손금을 반영하여 개별기업 기준으로 계산하는 방안이 바람직할 것임.
- 결손금을 반영하지 않고 개별기업 기준으로 계산하는 방안도 고려해 볼 수 있으나, 이 방안은 개별납세에 의한 각 개별기업의 세액이 최저한세 미만인 경우에는 연결납세의 효과가 없으므로 바람직하지 않음.
 - 결손금을 반영하여 연결기준으로 계산하는 방안도 고려해 볼 수 있으나, 시행초기에는 제도의 간소화를 위해 채택하지 않는 것이 좋을 것임.

VII. 신고·납부

1. 연결납세의 신고

□ 연결납세의 신고

- 연결납세의 신고는 연결모법인이 담당하도록 함.
- 자회사도 연결법인에서 탈퇴하는 경우를 대비하여 현행과 같이 세무사항을 신고하도록 하는 것이 좋을 것임.

2. 연결세액의 납세의무

가. 개요

- 연결세액의 납부는 미국의 경우 법정기준에 따라 연결세액을 개별회사에 배분하여 개별회사가 배분세액에 관한 납세의무자가 되도록 하고 있음.
 - 일본에서는 연결그룹의 모회사가 납세의무자가 되고 세액납부는 내부적으로 조정하고 미납시 납세의무는 연대의무를 부담하는 형식으로 하고 있음.

나. 납세의무

□ 연결세액의 납세의무

- 개별 구성법인이 납세의무자가 되고, 개별 구성법인은 연결법인세에 대하여 연대납세의무를 지우는 것이 바람직할 것임.

3. 연결납세의 중간신고

가. 중간신고

- 원칙적으로 개별납세의 중간신고를 준용함.
 - 직접사업연도의 실적을 기준으로 하는 방법과 가결산 방법 중에서 선택함.

나. 실적기준에 의한 계산 방법

- 최초 연결사업연도의 경우
 - 개별납세 당시의 연결구성법인의 실적을 합산함.
- 연결납세 가입의 경우
 - 전기연결사업연도의 실적 및 가입한 법인의 실적을 합산함.
- 연결납세 탈퇴의 경우
 - 모회사 사업연도 개시일부터 6월을 경과한 날 이전까지 탈퇴가 있을 때에는 탈퇴 자회사에 귀속하는 세액상당액을 감액(탈퇴 법인이 결손인 경우 가산)하여 계산함.

VIII. 연결납세 도입에 따른 효과

1. 긍정적 효과

□ 세제의 중립성 및 형평성 유지

- 현행 조세법하에서는 동일한 그룹 내에서도 기업간 손익통산이 불가능하므로 분사화 이전에 비하여 세부담이 늘어나게 될 가능성이 많기 때문에 지주회사의 활성화가 어려움.
- 단일기업으로 경영하는 경우와 여러 기업군으로 경영하는 경우에 있어서 납세액의 차이가 없다면, 기업입장에서는 경영활동에 가장 효율적인 조직을 경영환경의 변화에 따라 탄력적으로 선택할 수 있을 것임.
- 연결납세제도를 도입함으로써 조직형태에 관계없이 담세력에 근거한 과세가 가능해져 조세의 중립성 및 과세의 형평성을 제고하고 기업구조의 선택에 있어 융통성과 탄력성을 부여할 수 있다는 것임.

□ 연결회계제도의 정착

- 우리나라의 독특한 기업지배구조하에서 연결재무제표 작성을 정착시키기 위해서는 외부로부터의 간섭이 필요함.
- 연결납세제도를 도입하는 경우 기업집단은 집단 내 기업간 손익상계라는 이점으로 인하여 연결재무제표 작성을 강화하게 되는 중요한 정책수단이 될 수 있음.

□ 세제의 선진화

- OECD에 가입한 이후 회원국 수준에 맞는 조세제도의 개선을 요구받고 있는 우리나라에서도 연결납세제도를 도입하여 우리 기업들이 외국의 경쟁기업들과 동등한 위치에서 경쟁할 수 있도록 하여야 함.
- 또한 외국의 기업들이 우리나라에 투자를 하는데 걸림돌이 되지 않도록 장애가 될 수 있는 요인을 제거해야 함.

2. 부정적 효과

□ 대기업 및 기업집단을 위한 제도라는 비판 소지

- 연결납세제도는 그 성격상 대기업을 우대하는 세제가 아닌가 하는 비판이 제기될 수 있음.
- 연결납세제도 자체가 지주회사제도와 많은 관련을 갖고 있는 제도이므로 이 제도의 이용이 대기업에 편중될 가능성이 있다는 비판 소지가 있음.

□ 세무계산의 복잡화 및 조세행정비용의 증가

- 연결납세제도의 도입은 연결법인간 결손금 통산, 내부거래, 미실현손익 등에 관하여 매우 복잡한 계산 및 조정을 필요로 하게 됨.
- 또한 세무처리가 복잡하게 됨에 따라 연결납세대상기업의 신고작업이 복잡해지고 많아질 수밖에 없으며 이와 관련된 비용이 많이 들게 됨.
- 연결납세제도를 구체적으로 시행하기 위해서는 관련 조세제도를 정교하게 구축해야 하고, 이를 집행하기 위해서는 조세행정의 복잡성과 유동성을

감당할 수 있는 인력을 양성해야 함. 이러한 연결납세제도의 복잡성은 조세행정비용의 증가를 초래하게 될 것임.

□ 세수의 감소

- 연결납세제도가 도입되면 동일한 그룹내의 모회사와 자회사간의 내부 거래이익의 제거와 손익통산이 가능하고 그룹내에서 받는 수입배당금을 전액 익금불산입하기 때문에 법인세 세수가 감소하게 됨.
- 특히, 2005년부터 법인세율이 2%p 인하(15%, 27% → 13%, 25%)됨에 따라 막대한 세수감소가 발생하는 상황에서 추가적인 연결납세제도의 도입은 법인세수의 감소에 따른 재정운영에 어려움을 초래하고 근로 소득 등 여타 세목의 세부담 경감 요구로 이어질 우려가 있음.

□ 구조조정의 지연

- 우리나라는 1997년말 경제위기 이후 기업구조조정의 과정에서 부실기업의 퇴출을 촉진하고 기업경영의 투명성을 확보해야 하는 상황임.
- 그러나 연결납세제도의 도입으로 인하여 연결그룹 구성법인간 손익통산이 가능해짐으로써 오히려 부실자회사를 지원할 수 있는 여건이 마련될 수 있으므로 부실기업의 퇴출 등 기업구조조정이 지연될 가능성이 있음.

3. 검토 가능한 대안

- 재정여건 및 주변제도 등을 감안하여 당장 연결납세제도를 도입하기 어려운 경우에는 대안으로서 우선적으로 기업집단에 대한 이중과세 문제를 해소해주는 방안을 고려할 수 있음.

- 지주회사의 경우에는 지주회사가 자회사로부터 받는 수입배당금에 대해서는 대부분 이중과세가 조정될 수 있도록 제도적 장치가 마련되어 있음.
 - 자회사 지분율이 80%(비상장·비등록 법인 기준) 이상인 경우 지주회사가 당해 자회사로부터 받는 배당금은 90% 익금불산입하고 있으며, 지분율이 100%인 경우에는 전액 익금불산입하고 있어 연결납세제도 도입시의 수입배당금 익금불산입과 같음.

- 지주회사가 아닌 법인의 경우에는 자회사로 받는 수입배당금에 대해서는 지분율에 따라 수취배당금의 50%까지만 익금불산입되고 있어 이중과세의 완전조정이 이루어지고 있지 않은 실정임.

<표 IV-5> 우리나라 수입배당금 익금불산입제도

구 분	자회사 출자비율	수입배당금 익금불산입 비율
지주회사	100%	100%
	40%(비상장: 80%) 초과	90%
	40%(비상장: 80%) 이하	60%
일반법인	30%(비상장: 50%) 초과	50%
	30%(비상장: 50%) 이하	30%

- 따라서, 현재 부분적으로 이루어지고 있는 이중과세 조정을 강화할 수 있도록 수입배당금 익금불산입률을 상향조정하는 방안을 검토할 수 있음.

IX. 요약 및 결론

- 연결납세제도는 법률적으로는 독립되어 있지만 경제적 또는 실질적으로 결합되어 있는 기업그룹에 대해 각 법인을 납세단위로 과세하지 않고 그룹 전체를 하나의 납세단위로 하여 과세하는 제도임.
 - 이러한 연결납세제도를 우리나라에도 도입함으로써 조직형태에 관계 없이 담세력에 근거한 과세가 가능해져 조세의 중립성 및 과세의 형평성을 제고하고 기업구조의 선택에 있어 융통성과 탄력성을 부여할 수 있을 것임.

- 1999년 4월 우리나라에 지주회사제도가 도입되면서부터 이 제도의 활성화를 위해서는 연결납세제도가 도입되어야 한다는 주장이 제기되기 시작했음.

- 본 연구에서는 우리나라에 적합한 연결납세제도의 설계를 최종적으로 확정하여 연결납세제도의 법제화 준비를 할 수 있도록 하는 데 목적을 둠.

- 우리나라에 도입할 연결납세제도의 유형
 - 소득통산형 연결납세제도가 연결납세의 목적에 이론적으로 부합하고, 조세의 공평성 유지, 조세의 중립성 유지, 그리고 연결회계제도의 정착이라는 각 측면에서 손익대체형 연결납세제도보다 더 적합한 제도라고 판단되어 소득통산형의 도입을 제안함.

□ 연결납세제도의 대상의 범위

- 자회사 지분비율을 100%로 시작하되 우리사주조합에의 배정과 주식매수선택권의 부여에 대하여 제한적(예: 5% 이내)으로 예외를 인정함.
- 연결납세의 대상이 되는 자회사는 모두 연결납세하도록 함.

□ 연결납세의 적용 및 중지

- 세제가 과세목적 이외에 기업 활동에 주는 영향을 최소화해야 한다는 관점에서 연결납세의 선택은 기업그룹이 임의로 선택하도록 하며, 이를 위해서 모든 구성법인의 동의를 받도록 함.
- 연결납세의 중지는 국세청장이 정당한 이유가 있다고 인정하지 않는 한 허용하지 않도록 함.

□ 연결그룹 가입 및 탈퇴

- 자회사가 연결그룹에 가입하는 시점은 자회사 주식의 100%를 보유하게 되는 날로 함.
- 자회사가 연결그룹에 가입하는 시점이 사업연도 중간인 경우 가입시점 이전에는 개별법인으로 신고납부하도록 하고, 가입시점 이후에는 연결납세로 신고납부하도록 함.
- 연결탈퇴시 이월결손금, 미사용 이월세액공제 등을 탈퇴하는 자회사에게 배분하여야 할 것임.
- 빈번한 가입과 탈퇴는 제도 운영을 복잡하게 하므로 일정기간(프랑스·일본 : 5년) 동안 재가입을 불허함.

□ 사업연도

- 연결납세제도는 연결그룹 구성법인의 소득을 기준으로 하여 그 그룹의 납세력을 측정하는 제도이기 때문에 소득측정기간을 통일하도록 하는 방안이 타당할 것임.
- 연결사업연도와 다른 사업연도를 지니는 자회사는 연결납세 적용 직전의 자회사사업연도 개시일부터 최초 연결사업연도 개시일 전일까지를 1개 간주사업연도로 보아 개별납세하도록 함.
- 모회사의 사업연도로 통일된 각 구성법인의 사업연도는 당해 법인의 개별사업연도에도 해당하기 때문에 그 후에 연결납세를 중지하고 개별납세로 전환하더라도 계속 적용하도록 함.

□ 연결조정항목의 범위

- 연결납세제도를 도입하더라도 그 기본은 개별과세의 원리에 따라 산출된 소득금액을 합산한 금액을 기초로 하고 여기에 연결조정을 가한 후 연결소득금액을 산출함.
- 기본적인 조정사항으로는 결손금 공제, 내재손실, 내부거래 손익의 이연, 수취배당금 익금 불산입 등이 있음.
- 추가적인 조정항목으로는 기부금의 손금한도, 접대비의 손금한도 등이 있으나, 제도 도입 초기단계에서는 중요한 부분만 우선 도입하고 시행과정에서 단계적으로 연결조정항목범위를 확대하는 것이 바람직할 것임.

□ 결손금 공제

- 현행 법인세법의 이월결손금 공제제도를 준용하여 이월공제시한을 5년으로 함.

- 연결납세신고연도에 각 구성법인별로 산출된 개별과세소득과 개별결손을 연결그룹 차원에서 통산함으로써 각 구성법인의 결손금은 다른 구성법인의 소득과 상계하고 상계후의 소득을 연결소득으로서 과세함.
- 자회사가 연결납세 적용·가입 전에 당해 자회사에서 발생한 결손금은 연결후 자회사가 기여한 연결과세소득에서만 공제하도록 함.
- 연결대상이 되기 전 모회사에서 발생한 결손금은 모회사가 기여한 연결과세소득에서만 공제하도록 함.

□ 내재손실

- 내재손실을 연결시점에 평가하지 않고 연결후 5년 이내에 양도함에 따라 발생한 처분손실을 구성법인의 소득에서만 공제하도록 함.
- 이 방안은 계산방법이 간단하고 시가 평가에 따른 부담을 완화해 줌.

□ 내부거래 손익의 이연

- 내부거래손익은 원칙적으로 자산이 매각되는 등 실현된 시점까지 과세 이연을 하는 방안이 바람직할 것임.
- 양도자측 손익이연방식을 채택함으로써 양수법인의 자산가액이 내부거래 이익을 포함한 가액으로 회계처리됨에 따라 양수법인이 당해 자산을 처분할 때까지 과세이연시킴.
- 내부거래 손익이연 대상자산은 고정자산, 유가증권, 금전채권 등으로 하되, 장부가액 1억원 이하의 자산은 제외함.

□ 투자수정

- 투자수정제도는 자회사의 손익을 주식의 장부가액에 가감하는 제도로서

연결납세규정을 복잡하게 하는 요인이 될 가능성이 있으나, 연결납세의 목적에는 부합함.

- 자회사 주식의 평가액은 매기에 바뀌므로 매 연결사업 연도별로 수정하는 방안은 논리적으로는 타당하나 실무적으로 너무 복잡할 것이므로 사유가 발생할 때만 수정하도록 함.
- 자회사 손실의 이중공제를 방지하기 위해서 초과손실계정을 도입함.

□ 연결납세적용시 세율

- 현행 2단계 세율구조(1억원 이하 : 15%, 1억원 초과 : 27%)하에서 연결납세제도를 도입하는 경우 세율은 연결그룹 전체로 적용함.

□ 연결가산세

- 연결납세제도의 도입초기에 예상하지 못한 수준의 세수감소 및 새로운 조세회피 유형의 발생할 우려가 있으므로 제도 정착시까지 2~3년 동안 2%p 정도의 가산세(surtax)를 부과할 수도 있을 것임.

□ 토지 등 양도소득에 대한 과세특례

- 연결그룹별 전체로 양도차손익을 통산하지 않고 개별법인별로 과세함.

□ 연결법인세의 배분

- 구성법인간 조세특성(결손금 또는 조세혜택)을 고려하지 않는 방안이 세제를 간편화하는 데 좋을 것임.
- 개별소득비례배분법 또는 개별세액비례배분법 정도의 규정을 둬.

□ 조세특례제한법 관련

- 연결납세는 원칙적으로 연결그룹의 관계를 단일실체개념으로 파악하는 것이므로 중소기업의 판정은 연결기준으로 인정하는 것이 논리적으로 타당하나 시행초기에는 제도의 간소화를 위해 채택하지 않음.
- 비과세 및 소득공제, 세액감면, 세액공제 및 이월공제 등은 개별법인 기준으로 계산하도록 함.
- 최저한세는 결손금을 반영하여 개별기업 기준으로 계산하도록 함.

□ 연결납세의 신고·납부

- 연결납세의 신고는 연결모법인이 담당하도록 하고 자회사도 연결법인에서 이탈하는 것을 대비하여 현행과 같이 세무사항을 신고하도록 함.
- 개별 구성법인이 납세의무자가 되고, 개별 구성법인은 연결법인세에 대하여 연대납세의무를 지움.
- 사업연도 중에 연결탈퇴한 자회사도 연대납세의무를 짐.

□ 연결납세 도입에 따른 효과

- 긍정적 효과 : 조직형태(사업부 또는 자회사)에 관계없이 조세의 중립성을 제고하고 기업구조의 선택에 있어 융통성과 탄력성을 부여함.
- 부정적 효과 : 손익의 통산으로 인한 세수감소, 제도의 복잡성으로 인한 납세비용 및 조세행정 비용의 증가 등의 문제가 발생함.

□ 재정여건 및 주변제도 등을 감안하여 당장 연결납세제도를 도입하기 어려운 경우에는 대안으로서 우선적으로 기업집단에 대한 이중과세 문제를 해소해주는 방안을 고려할 수 있음.

- 현재 부분적으로 이루어지고 있는 이중과세 조정을 강화할 수 있도록 수입배당금 익금불산입율을 상향조정하는 방안을 검토할 수 있음.

<참고문헌>

- 김진수, 『연결납세제도의 법제화방안에 관한 연구』, 용역보고서, 한국조세연구원, 2003.
- _____ · 이준규, 『연결납세제도의 도입에 관한 연구』, 정책보고서 02-01, 한국조세연구원, 2002.
- 김종철 · 오유탉, 『연결납세제도 도입방안 연구』, 영화회계법인, 2001.
- 김찬섭, 『연결납세제도의 도입구도에 관한 연구』, 박사학위논문, 한양대학교대학원, 1999.
- 배준호, 『일본의 연결납세제도』, 기타보고서, 한국조세연구원, 2003.
- 이우택, 『연결납세제도의 도입방안과 정책과제에 관한 연구』, 연구보고서 제26집, 한국조세연구소, 2000.
- 이준규, 『미국의 연결납세제도』, 기타보고서, 한국조세연구원, 2003.
- 한국공인회계사회, 「연결납세제도 도입의 타당성 검토와 도입방안」, 『연구보고서』, 2001.
- 剛崎和雄 · 望月光南, 『日米對比 連結納税のポイント』, ぎょうせい, 2000.
- 白須信弘, 『アメリカ法人税法 詳解』, 中央經濟社, 2002.
- 稅理士法人トーマツ(編), 『詳解 連結納税 Q&A』, 清文社, 2002.
- 稅制調査會, 「連結納税制度の基本的考え方」, 2001.
- 稅制調査會, 「平成14年度の稅制改正に關する答申」, 2001.
- 租稅研究協會, 『日本型連結納税制度について』, 2002.
- 日本 財務省, 「法人稅法等の一部を改正する法律案」, <http://www.mof.go.jp>,

2002.

井上久彌 外2人, 『法人税の計算と理論』, 税務研究会出版局, 2002.

井上久彌, 『企業集團税制の研究』, 中央経済社, 1995.

住田孝之, 『連結納税制度の導入に関する検討』, 商事法務, No, 1428, 1996.

増井良啓, 『持殊會社と租税法』, 商事法務, No.1428, 1996.

_____, 『連結納税制度の國際的側面』, ジュリスト, No.1104, 1997.

青山監査法人, 『總解説 連結納税制度 : 分社化 ・ 持ち株會社の税務と會計』, 日本經濟新聞社, 1998.

PwCコンサルティング(株) FMSグループ, 『連結納税システム』, 東洋經濟新聞社, 2002.

Bittker, I. Boris and James S. Eustice, *Federal Income Taxation of Corporations and Shareholders*, Warren Gorham & Lamont, 2002.

Blumberg, Phillip I.; Strasser, Kurt A., *Problems of Parent and Subsidiary Corporations Under State Statutory Law*, Little & Brown, 1995.

Bowen, N. and Jon Golding(ed.), *Tolley's Tax Legislation 1994-95*, Part 1 & Part 2, 1994.

CCH, *British Master Tax Guide 1997-98*, 1997.

Clive M. Schmitthoff & Frank Wooldridge, *Groups of Companies*, Sweet & Maxwell, 1991.

Crestol, Jack, Kevin M. Hennessey and Richard F. Yates, *The Consolidated Tax Return*, Warren, Gorham & Lameont, 2002.

- Dolan, D. Kevin; Walsh, Michael F., "Use of Holding Companies in International Tax Planning", *Taxes*, vol. 73, Dec. 1995.
- Kesti, J., and P. S. Andersen(ed.), *European Tax Handbook 1998*, IBFD, 1998.
- Lerner, Herbert J. and Richard S. Antes, *Federal Income Taxation of Corporations Filing Consolidated Returns*, Matthew & Company, Inc., 2000.
- Phillip I. Blumberg, *The Law of Corporate Groups—Statutory Law(General)*, Little Brown, 1989.
- Phillip I. Blumberg & Kurt A. Strasser, *The Law of Corporate Groups—Statutory Law(Specific)*, Little & Brown, 1992.
- RIA, *RIA's Internal Revenue Code & Regulations*, 2002.
- Saunders, G., J. Scott and J. M. Watterston, *Corporation Tax1997-98*, Tolley Publishing Co., 1997.
- Sheffield, Jeffrey T., "Holding Company Formations", *Taxes*, Vol. 64, Dec. 1986.

제2주제

파트너쉽 과세제도의 도입방안

2004. 7.

김 재 진

한국조세연구원

목 차

I. 개 요	77
1. 파트너쉽(Partnership)의 정의	77
2. 파트너쉽(Partnership)의 특성	77
3. 파트너쉽(Partnership)과 법인의 구분요소	78
4. 파트너쉽(Partnership) 과세제도	79
II. 파트너쉽 과세제도 도입 필요성	80
III. 파트너쉽 과세이론	81
1. 도관이론(Conduit Theory or Aggregate Theory)	82
2. 실체이론(Entity Theory)	83
IV. 우리나라 파트너쉽 제도	84
1. 민법상의 조합	84
2. 상법상의 익명조합	90
V. 우리나라 파트너쉽 과세제도	95
1. 우리나라 세법상 파트너쉽의 취급	95
2. 소득세법상 공동사업장에 대한 과세제도	96
3. 부가가치세법상 조합에 대한 과세제도	98
VI. 주요국의 파트너쉽 과세제도	99
1. 미국	99
2. 영국	102
3. 캐나다	106
4. 일본	109
VII. 파트너쉽 과세제도 도입방안	112
1. 도입방향	112
2. 적용대상	114
3. 과세방법	115

VIII. 파트너십 과세제도 도입시 효과 및 대안	121
1. 긍정적 측면	121
2. 부정적 측면	122
3. 검토 가능한 대안	124
IX. 요약 및 결론	126
참고문헌	131

I. 개요

1. 파트너십(Partnership)의 정의

- 파트너십의 법적 성격, 운영형태, 과세제도 등은 나라마다 상이
 - 조합(공동사업장)과 합명회사, 합자회사 등 인적회사가 파트너십에 해당

- 민법에서 조합은 “2인 이상이 서로 출자하여 공동사업을 경영할 목적으로 결합한 단체”라고 정의
 - 일본에서는 조합을 “2인 이상이 출자하여 공동의 사업을 영위할 것을 약속하는 합의에 의해 성립하는 단체”라고 정의
 - 일본도 우리나라와 마찬가지로 조합이라는 용어를 사용
 - 미국의 Uniform Partnership Act 제6조에서는 파트너십을 “이익을 추구하기 위한 공동 소유자로서 수행되는 복수인의 단체”로 정의
 - 반면 미국 세법(IRC: Internal Revenue Code)에서는 파트너십을 명확하게 정의하고 있지 않음
 - IRC 제761조에서는 파트너십을 “법인(corporation)·신탁(trust)·유산재단(estate)이 아닌 신디케이트(syndicate)·그룹(group)·풀(pool)·조인트벤처(joint venture)·기타 법인 이외의 조직”으로 정의¹⁴⁾

2. 파트너십(Partnership)의 특성

- 파트너십은 규모가 작고 구성원간의 유대가 강한 가족기업 또는 전문업종에 적합
 - 파트너십은 설립이 자유롭고 손익배분비율 등은 당사자간의 약정에 의함

14) IRC 제761조에서 파트너십은 다음과 같이 정의되고 있다. “...the term partnership includes a syndicate, group, pool, joint venture or unincorporated organization through or by means of which any business, financial operation, or venture is carried on, and which is not,, a corporation or trust or estate.”

- 파트너십은 창립하고 운영하는 데 있어서 상대적으로 단순하고 비공식적인 면을 선호하는 가족기업이나 상호 긴밀한 관계의 소유자들에게 유리한 기업형태
- 파트너십은 공동 소유하에서 자본과 기술을 활용하거나 기업운영에 있어서 가족의 지배와 관련성을 유지하거나 과세목적을 달성하기 위하여 사용
- 파트너십의 형태로 운영되는 기업의 영역은 소매상과 전문적인 서비스를 제공하는 기업으로부터 대규모의 자본중심적인 기업까지 다양

3. 파트너십(Partnership)과 법인의 구분요소

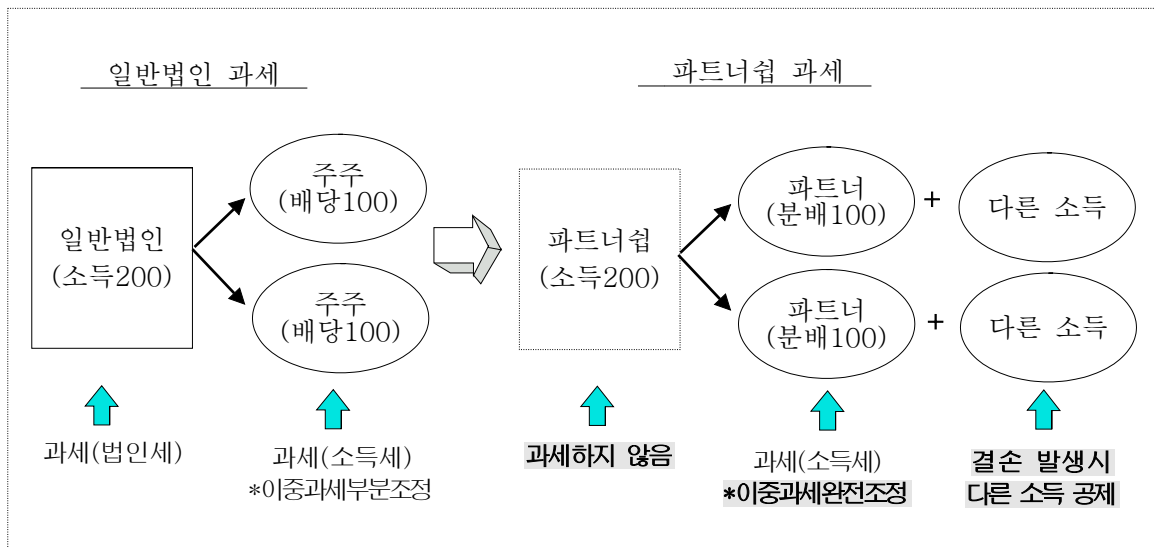
- 미국 세법은 ① 공동출자자의 존재 유무, ② 수익획득 목적의 사업활동 유무 및 이익분배의 유무, ③ 존재의 영속성, ④ 경영권의 집중화, ⑤ 유한책임, ⑥ 지분양도의 자유성 등 6개 항목에 의하여 구분
 - 파트너십과 법인은 처음 2개 항목은 공동으로 해당하기 때문에, 나머지 4개 항목에 의하여 구분하는데,
 - 이들 4가지 항목 중에서 3가지 이상이 해당되면 법인으로 판별
- 경제활동의 형태는 개인으로부터 법인까지 다양한데, 파트너십은 개인과 법인 사이에 비법인화된 형태로 존재하며 다음의 3가지 요소를 지님
 - 첫째, 사업을 수행하고
 - 둘째, 이익을 목적으로 하며
 - 셋째, 공동소유해야 함

4. 파트너십(Partnership) 과세제도

- 파트너십 과세제도란 기업(파트너십)의 소득을 모두 그 소유주(파트너)에게 귀속시켜 파트

너 단계에서만 과세하는 제도

- 파트너십의 소득을 개별 파트너에게 배분하여 과세함으로써 배당소득에 대한 이중과세 문제 완전 해결
- 파트너십의 손실을 각 파트너에게 배분하여 파트너의 다른 소득과 상계가 가능하므로 파트너의 세부담 감소



Ⅱ. 파트너쉽 과세제도 도입 필요성

- 파트너쉽의 소득에 대한 이중과세 완전조정
 - 파트너쉽의 소득에 법인세를 과세하고 파트너에게 분배되는 소득에 소득세를 부과할 경우 동일 소득에 대한 이중과세문제가 발생함
 - 파트너쉽 과세제도를 도입하여 파트너쉽에 과세하지 않을 경우 이러한 문제를 해결할 수 있음

- 벤처산업 및 지식기반서비스업 육성을 통한 투자활성화 지원
 - 창업초기 손실발생 위험이 큰 벤처기업의 경우 투자자가 투자손실을 자신의 다른 소득에 공제받지 못해 투자위험을 분산하는데 제약이 있음
 - 파트너쉽 과세제도를 도입할 경우 파트너쉽에 대한 투자손실을 다른 소득에서 상계하여 투자 위험을 분산할 수 있어 벤처기업등 사업위험이 큰 사업에 대한 투자활성화 유인이 있음
 - 한편, 지식기반산업은 사원의 인적 신뢰와 전문지식을 바탕으로 기술과 자본이 결합하는 인적회사가 적합한데 이러한 회사에 대해 주식회사와 같이 법인세를 과세하는 대신 별도의 세제를 마련하여 지원함

- 기업의 자유로운 기업형태의 선택을 가능하도록 하여 경제의 효율성 제고
 - 현행 세제에서는 개인과 법인으로 나누어 각각에 대해 소득세와 법인세를 부과하고 있어 경제적 실질에 있어 개인과 법인의 중간단계인 단체(예 : 상법상 인적회사)에 대해서는 일률적으로 법인세가 부과
 - 이러한 중간형태의 기업에 대해 별도의 세제를 마련함으로써 경제주체가 경제적 실질에 부합하는 기업형태를 선택할 수 있도록 함

- 외국 투자자에게 익숙한 파트너쉽 과세제도를 도입하여 우리나라 세제를 국제기준(Global Standard)에 맞도록 개편
 - 파트너쉽 과세제도가 없어 발생하는 조세문제(국가간 이중과세 조정 방법등)를 해결등

Ⅲ. 파트너십 과세이론

- 미국 상법에서는 파트너십을 개인의 집합체로 보는 도관이론과 독립된 실체로 보는 실체이론이 혼재함
 - 도관이론과 실체이론 사이의 이러한 긴장은 단일파트너십안(Uniform Partnership Act: UPA)에 의해서도 해결되지 않았음
 - 단일파트너십안의 최초 초안자는 실체이론의 강력한 옹호자여서 실체이론의 개념을 도입하고자 단일주법위원회(Commissioners on Uniform State Laws)의 허락을 확보하고 있었음
 - 그러나 그 계획이 완성되기 이전에 그가 서거함에 따라 그의 자리를 차지한 새로운 초안자가 실체이론의 원칙을 인정하기 위하여 몇가지 수정을 가한 후에 다시 상법상의 도관이론으로 회귀하였음
 - 따라서 단일파트너십안(UPA)을 처리함에 있어서 역사적으로 이분법을 그대로 유지하고 있음

- 미연방세법의 Subchapter K에서도 두 가지 개념을 혼용하여 사용하고 있음
 - 미 연방세법상의 Subchapter K의 규정은 기본적으로 파트너십을 파트너의 ‘집합체’로 보는 도관이론에 바탕을 두고 있지만,
 - 일부조항은 파트너십을 ‘독립된 인격체’의 개념으로 보아 파트너십이 과세의 주체가 된다고 보는 실체이론을 적용하고 있으며
 - 나머지 일부 조항은 양이론이 혼용된 경우임¹⁵⁾

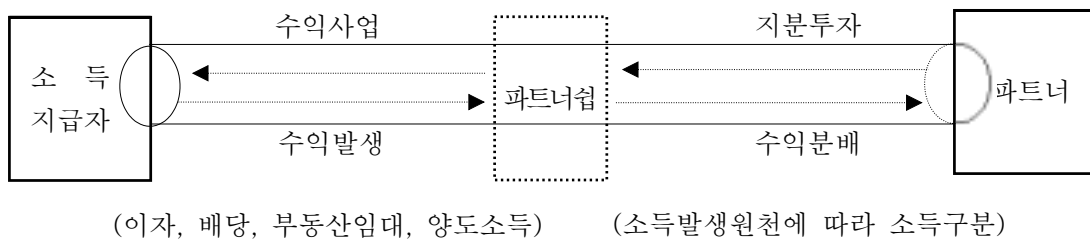
- 도관이론하에서는 파트너십을 단순히 파트너의 집합체라고 보는데, 파트너는 파트너십의 재산을 공동소유하며 파트너십의 공동목적을 추구한다고 봄
 - 이런 점에서 파트너십은 기업이나 투자활동으로 인한 과세정보를 수집하여 파트너에 의한 세무보고 목적으로 전달하는 도관으로 봄

15) 도관이론과 실체이론은 파트너십 과세이론에서만 적용되는 것이 아니고 신탁 과세이론에서도 적용된다. 신탁상품은 위탁자가 신탁상품을 신탁회사(수탁자)에 맡기면 신탁회사는 이를 투자하여 그 원본과 수익을 수익자에게 나누어 준다는 점에서 신탁회사는 파트너십 과세이론에서 파트너십과 유사한 성격을 가지고 있기 때문에 도관이론과 실체이론이 적용이 된다. 자세한 내용은 김재진·홍용식(1998)을 참조하기 바람.

- 반면에 실체이론하에서는 파트너십은 파트너의 실체와는 별개로 존재하는 과세의 실체로 보는 것임

1. 도관이론(Conduit Theory or Aggregate Theory)

[그림 1] 도관이론의 흐름



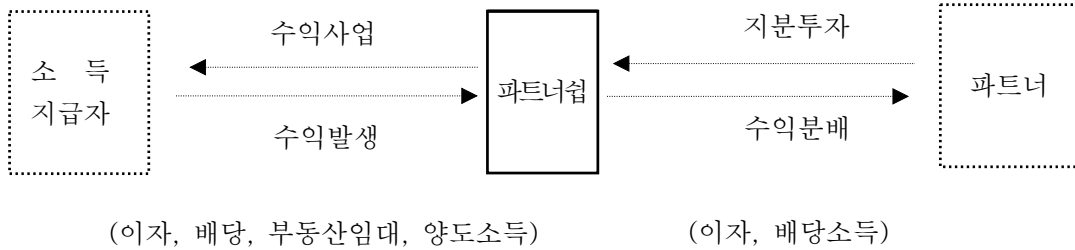
- 도관이론은 파트너십을 독립적인 실체로 인정하지 아니하고 단순히 파트너에게 수익을 배분하기 위한 수단 또는 도관(conduit, pipe)으로 보는 이론
 - 이 이론에 따르면 파트너십은 과세상의 실체로 인정되지 않기 때문에 파트너십에 대해서는 과세하지 않으며, 파트너십의 수익을 파트너 각자에게 그 지분소유비율에 따라 배분한 것으로 간주하여 개인소득세를 부과함
 - 미국은 1913년 The Revenue Act 이후 파트너십에 대해서는 원칙적으로 도관이론에 의해 과세하고 있음
 - 파트너에 대한 분배소득에 대해 과세하고 소득지급자는 원천징수의무를 부여받게 됨
 - 이 경우에 실제 수익이 파트너에게 배분되었는지는 고려되지 않음
 - 파트너십의 손실도 각 파트너에게 각자의 이익 및 손실의 분배지분에 따라 분배되어 각자의 세금신고에 포함시키고 있음
 - 또한 파트너에 대한 과세시 분배소득을 그 소득발생의 원천에 따라 이자, 배당, 부동산임대, 양도소득 등으로 구분하여 과세
 - 과세절차면에서 다소 복잡한 점은 있으나 기업의 형태에 따른 주식회사에 대한 과세와의 차별화 측면에서 더 타당하다고 할 수 있음
- 도관이론에 의한 파트너십의 과세는 주식회사의 이익 및 배당금에 대한 이중과세에 비하

여 중요한 이점으로 작용함으로써 미국내에서 소규모 자본의 기술개발사업에 파트너십의 설립을 촉진하는 요인이 되고 있음

- 도관이론의 개념은 또 파트너십에 대한 파트너의 출자, 파트너십이 파트너에게 이익과 손실을 배분할 때 파트너의 과세부담을 결정하는 데도 적합

2. 실체이론(Entity Theory)

[그림 2] 실체이론의 흐름



- 실체이론은 파트너십의 사회 및 경제적 제도로서의 역할을 인정하는 것으로 파트너십을 독립적인 과세상의 실체로 인정하는 견해
 - 따라서 파트너십은 그 수익에 대하여 법인세를 납부해야 하며, 파트너에게 분배된 소득에 대해서는 과세하지 않음
- 도관이론에 비하여 실체이론을 바탕으로 과세할 경우 과세절차가 간명해진다는 이점이 있음
 - 따라서 실체이론의 개념은 파트너십의 과세이익과 손실을 결정하거나, 파트너십과 파트너 사이의 일정한 거래에 대하여 세부담을 결정할 때에 사용됨

IV. 우리나라 파트너십 제도

- 파트너십에 해당하는 법인격 없는 단체는 우리나라에서 조합이라고 불리고 있음
 - 조합은 민법상의 조합과 상법상의 익명조합이 있음
 - 민법상 조합은 2인 이상이 서로 출자하여 공동사업을 경영할 목적으로 결합한 단체를 말함
 - 반면 상법상의 익명조합은 당사자의 일방이 상대방의 영업을 위하여 출자를 하고, 상대방은 그 영업으로 인한 이익을 분배할 것을 약정하는 계약을 말함
 - 상법상의 익명조합은 공동으로 경영하는 것이 아니라 당사자의 일방이 상대방을 위하여 출자를 하고 그 영업에서 생기는 이익을 분배받는 것이므로 민법상의 조합과는 상당히 다름
 - 따라서 파트너십은 민법상의 조합과 가장 유사한 형태라고 볼 수 있음

1. 민법상의 조합

- 조합¹⁶⁾에 있어서 핵심은 「조합의 단체성」과 「구성원인 조합원의 개성」을 어떻게 조화시키느냐에 달려 있으며, 우리 민법은 후자에 중점을 두면서 전자를 보충하는 방식을 취하고 있음
 - 조합에 법인격을 부여하지 않는 점과 각 조합원에게 해산청구권을 부여한 점 등은 개인주의의 두드러진 표현이며,
 - 반면, 조합재산을 조합원의 합유로 하고, 사무집행에 있어 다수결원리, 조합원의 탈퇴, 해산 및 청산절차 등은 단체성을 나타내는 것으로 볼 수 있음
- 조합은 「2인 이상이 서로 출자하여 공동사업을 경영할 것을 약정함으로써 성립」하며, 이로

16) 민법 제702조에 의하면 조합은 2인 이상이 서로 출자하여 공동사업을 경영할 목적으로 결합한 단체를 말한다. 단체란 일정한 목적을 이루기 위하여 2인 이상이 모인 결합을 의미하는 것으로, 여기에는 「사단」과 「조합」의 두 모습이 있는데 양자의 근본적인 차이는 단체의 독립성 정도에 있다. 즉, 사단에서는 그 구성원과는 독립하여 사단 자체가 별개의 인격으로서 등장하는 데 반해, 조합에서는 조합자체가 아니라 조합원의 집합으로서 등장하는 데에 그 차이가 있다.

인해 민법에서는 조합의 설립행위를 계약으로 규제하고 있음

- 계약이라고 할 때에 그것은 조합원 각자가 서로 출자 내지 협력할 채무를 부담한다는 점에서 쌍무¹⁷⁾, 유상, 낙성계약이라고 할 수 있음

□ 민법 제703조 제1항에 의하면 조합은 2인 이상이 서로 출자하여 공동사업을 경영할 것을 약정함으로써 성립함

- 따라서 조합은 단체의 일종이므로 그 성립에는 적어도 두 사람 이상의 당사자를 필요로 하며, 사업의 종류나 성질에는 제한이 없음
- 그러나 그 사업은 공동으로 경영하는 것이어야 하며, 따라서 이익은 조합원 전원에게 배분되어야 하며, 일부의 조합원만이 이익분배를 받는 경우는 조합이 아님
- 또 공동으로 경영하지 않는 것, 이를테면 당사자의 일방이 상대방을 위하여 출자를 하고 그 영업에서 생기는 이익을 분배받기로 하는 상법상의 익명조합¹⁸⁾은 조합이 아니며, 모든 당사자는 출자를 하여야 함
 - 당사자 중에서 출자를 하지 않는 자가 있는 때에는 조합이 되지 못함
 - 출자는 금전에 한하지 않으며, 재산 또는 노무로 할 수도 있음¹⁹⁾

□ 조합의 업무집행은 대내적인 것과 대외적인 것으로 나눌 수 있으며, 전자는 조합내부의 업무집행에 관한 것이고, 후자는 조합과 제3자의 관계에 관한 것임

- 조합의 대내관계는 업무집행자를 두지 않는 경우와 두는 경우로 나눌 수 있는데, 업무집행자를 두지 않는 경우는 조합의 대내적인 업무에 관해서는 조합원의 과반수로써 결정함²⁰⁾
 - 그러나 조합의 통상사무에 관해서는 각 조합원이 전권을 행사할 수 있으며, 다만, 그 사무의 완료전에 다른 조합원의 이의가 있는 때에는 즉시 중지하여야 함²¹⁾
 - 업무집행자를 두는 경우는 조합계약으로 일부의 조합원에게 업무의 집행을 맡길 수

17) 계약 성립 후 각 당사자가 서로 대가적 의미의 채무를 부담하는 쌍무계약은 모두 유상계약이다. 반대로 유상계약이 반드시 쌍무계약은 아니다.

18) 상법 제78조

19) 민법 제703조 제2항

20) 민법 제706조 제2항

21) 민법 제706조 제3항

있으며, 조합계약으로 업무집행자를 정하지 아니한 경우에는 조합원의 3분의 2 이상의 찬성으로써 이를 선임할 수 있음²²⁾

·업무집행자가 수인인 때에는 그 과반수로써 결정함²³⁾

- 조합이 제3자와 거래하는 행위는 그 행위의 효과는 전 조합원에게 귀속하게 되기 때문에 전 조합원의 이름으로 하여야 함

□ 각 조합원은 조합계약에 의하여 출자의 의무를 부담함²⁴⁾

- 조합원이 출자한 재산 및 조합의 공동사업으로 취득한 재산과 그 과실 등이 조합재산을 이루는 주요부분임

- 조합재산은 조합 전체의 재산이라고 하더라도 조합 자체가 법인격을 가지지 못하기 때문에 그것은 조합원 모두의 재산으로 귀속되며, 따라서 공동소유의 여러 형태²⁵⁾ 중 합유의 성격을 갖게 됨

- 그 결과, 조합원은 조합의 청산 전에 조합재산의 분할을 청구하지 못하며, 조합원 전원의 동의 없이 조합재산에 대한 지분을 처분하지도 못함²⁶⁾

22) 민법 제706조 제1항

23) 민법 제706조 제2항

24) 제703조 ①항

25) 공동소유형태로 합유 외에 물건이 지분에 의하여 수인의 소유로 되는 공유와 법인 아닌 사단의 소유형태인 총유가 있다.

26) 민법 제273조(합유지분의 처분과 합유물의 분할금지)에 의하면 조합의 동의가 있는 경우 분할 청구할 수 있다.

- 조합의 채권·채무 역시 전 조합원에게 합유적으로 귀속됨
 - 조합이 채권을 행사하는 경우에 업무집행자가 있으면 그 자만이 할 수 있고, 그 업무 집행자가 없으면 전 조합원이 공동으로 행사하여야 함
 - 이때 조합의 채무자는 그가 부담하는 채무와 조합원 개인에 대한 채권과를 상계하지 못함²⁷⁾
 - 조합의 채무가 발생하는 경우도 조합재산이 그에 대하여 책임을 지게 되나, 한편, 조합 채무는 각 조합원의 채무이기도 하기 때문에, 각 조합원은 손실분담의 비율로 각자의 개인적 재산을 가지고 책임을 지게 됨

- 조합의 사업으로 발생하는 이익과 손실은 결국 각 조합원에게 돌아가게 되며, 조합의 성격상 이익을 분배하는 이상 모든 조합원이 분배를 받아야 하며, 손실의 경우에는 부담하지 않는 조합원이 있게 되어도 무방함
 - 손익분배의 비율이나 결산의 시기는 특약으로 정할 수 있으나, 그러한 특약이 없는 경우에 대해 민법은 두 개의 특칙을 규정함
 - 즉, 당사자가 손익분배의 비율을 정하지 아니한 때에는 각 조합원의 출자가액에 비례하여 이를 정하고²⁸⁾,
 - 이익 또는 손실에 대하여 분배의 비율을 정한 때에는 그 비율은 이익과 손실에 공통된 것으로 추정함²⁹⁾

- 조합원의 탈퇴에는 조합원의 의사에 의한 「임의탈퇴」와 그의 의사에 의하지 않는 「비임의탈퇴」의 두 가지가 있음
 - 임의탈퇴로는 조합계약으로 조합의 존속기간을 정하지 아니하거나 조합원의 종신까지 존속할 것을 정한 때에는 각 조합원은 언제든지 탈퇴할 수 있음³⁰⁾
 - 그러나 조합에 불리한 시기인 때에는 부득이한 사유가 있는 때에 한해 탈퇴할 수 있으며³¹⁾,

27) 민법 제715조

28) 민법 제711조 제1항

29) 민법 제711조 제2항

30) 민법 제716조 제1항 본문

- 또 조합의 존속기간을 정한 때에도 조합원은 부득이한 사유가 있으면 탈퇴할 수 있음³²⁾

○ 비임의탈퇴로는 조합원이 사망, 파산, 금치산, 제명의 4가지 사유가 발생하였을 경우에는 탈퇴됨

<표 7> 비임의 탈퇴사유

원인	내 용
사 망	조합에서는 조합원들 사이의 개인적인 신뢰관계가 그 기초를 이루므로, 조합원이 사망하면 당연히 탈퇴하는 것이 되고, 그의 상속인이 조합원의 지위를 승계하지 않음. 다만, 조합계약에서 상속을 인정하는 특약을 한 때에는 유효하다고 할 것임.(대법원판례 1987. 6. 23 [86다카 2951]: 대법원판례집 35권 2집, 212면)
파 산	조합원이 파산하면 그의 의무의 이행을 기대할 수 없고, 그 채권자의 입장에서도 그의 조합지분을 변제에 충당하여야 그 목적을 이룰 수가 있기 때문에 당연히 탈퇴사유로 한 것임.
금치산	조합원이 금치산 선고를 받게 되면 조합의 업무집행과 관련하여 문제가 있기 때문에 탈퇴사유로 함.
제 명	정당한 사유가 있는 때에 한하여 다른 조합원 모두의 일치로써 조합원을 제명할 수 있음. 이 제명결정은 제명된 조합원에게 통지하지 않으면 그 조합원에게 대항하지 못함 ³³⁾ . 제명에는 다른 조합원의 일치된 합의가 필요하므로 두 사람만으로 된 조합에서는 제명은 있을 수 없음. 또 제명당하는 조합원 각자에 관하여 다른 조합원의 일치가 있어야 하므로, 2인 이상을 동시에 제명하지도 못함(민법 제718조 ①항)

31) 민법 제716조 제1항 단서

32) 민법 제716조 제2항

33) 민법 제718조 제2항

- 조합원의 가입에 관해서는 민법에 규정을 두고 있지 않으나, 탈퇴를 인정하는 이상 가입도 당연히 인정되는 것으로 해석함
 - 조합계약에서 특별한 정함이 없는 이상, 가입은 새로 조합원으로서 가입하려는 자와 조합원 전원과의 가입계약에 의함

- 조합은 소정의 사유가 발생하면 종료하게 되며, 조합 종료의 경우에도 법인에서와 같이 해산 및 청산의 절차가 이루어짐
 - 존속기간의 만료, 조합계약에서 정한 해산사유의 발생, 또는 조합원 전원의 합의 등으로 조합은 해산하게 됨
 - 청산은 해산한 조합의 재산관계를 정리하는 것인데, 청산이 완료하는 때에 조합은 소멸함
 - 다만 청산이 끝난 후에도 각 조합원은 그의 개인재산을 가지고 조합채권자에게 책임을 지므로 조합의 청산절차는 조합채권자의 보호를 위한 것이 아니라 조합원 사이의 재산관계를 정리하는 것을 목적으로 하는 것임

2. 상법상의 익명조합

- 익명조합(Undisclosed Association)³⁴⁾이라 함은 당사자의 일방이 상대방의 영업을 위하여 출자를 하고, 상대방은 그 영업으로 인한 이익을 분배할 것을 약정하는 계약을 말함³⁵⁾
 - 즉, 익명조합원의 출자의무와 영업자의 이익분배의무를 익명조합계약의 본질적인 요소라 할 수 있음. 익명조합원은 익명조합계약의 성질상 금전 기타의 재산만을 출자할 수 있고 신용과 노무의 출자는 할 수 없음
 - 그리고 영업자는 영업이익이 발생한 경우 반드시 익명조합원에게 그 이익을 분배하여야 함
 - 한편 익명조합은 경제적으로는 출자자와 영업자의 공동기업형태의 일종이면서 법률상으로는 영업자의 단독기업인 점을 특징으로 지적할 수 있음
 - 즉 출자자는 기업자의 뒤에 숨어 그 존재가 외부에 인식되지 않으며, 여기에 익명조합의 명칭의 유래가 있는 것임

- 익명조합의 당사자는 영업자와 익명조합원이며, 이때 영업자는 상인이어야 하며, 상인이면 회사이든 소상공인이든 무방함
 - 영업자의 상대방 당사자인 익명조합원은 상인임을 요하지 아니하며, 그 인원수도 제한이 없음
 - 즉 익명조합계약은 두 당사자간의 계약이지만 영업자는 둘 이상의 출자자와 동일한 내용의 익명조합계약을 체결할 수 있음
 - 다만 이 경우에는 영업자와 각 출자자(익명조합원) 사이에 출자자의 수에 따라서 독립한 익명조합계약이 성립하게 됨

- 익명조합의 목적은 자본가(익명조합원)와 유능한 경영자(영업자)가 합작하여 기업을 형성

34) 공동기업형태의 원형이며 소수인간의 간이한 기업형태는 민법상의 조합이다. 그러나 민법상의 조합은 조합원 전원이 업무를 집행하며 조합재산은 조합원의 합유이므로 이로 인하여 복잡한 법률문제가 발생하여 신속, 원활을 위주로 하는 상기업의 형태로는 적합하지 않다. 따라서 민법상의 조합을 상기업에 알맞게 변형을 가하여 기업활동의 수요에 적응시킨 것이 익명조합이다.

35) 상법 제78조

하는 데 있음

- 이러한 목적하에 형성된 익명조합은 익명조합원에게는 그의 사회적 지위 또는 경영능력 부족이나 경영활동의 법률상의 제한으로 인하여 직접 경영(영업)에 참여하지 않으면서 영업이익에 참여할 수 있는 기능을 부여하고,
- 영업자에게는 타인으로부터 이자 없는 자금을 공급받으면서도 타인의 간섭 없이 경영활동을 수행할 수 있는 기능을 함

□ 익명조합은 조합이라는 용어가 쓰이고 있으나 법률상으로는 영업자의 단독기업이므로 조합은 아님

- 익명조합은 경제적으로는 공동기업이므로 합자회사와 유사한 면이 있는 반면 법률상으로 합자회사는 공동기업인 데 반해 익명조합은 영업자의 단독기업이라는 점에서 차이가 있음
- 익명조합은 유상·쌍무·낙성·불요식 계약이지만 민법상의 14가지 전형계약 중 어디에도 속하지 않는 상법상의 특수한 독자적 제도임
- 이처럼 익명조합이 상법상의 특수계약이기는 하지만, 내부적으로는 조합관계가 존재하는 내적 조합성이 있으므로, 대내적인 문제에 대하여는 민법상의 조합에 관한 규정을 유추·적용할 수 있다고 봄

□ 익명조합에서 출자의무를 부담하는 자는 익명조합원뿐이며, 영업자는 출자의무가 없음

- 영업자가 익명조합의 영업을 위하여 자기의 재산 등을 출자하는 것은 무방하나 이것은 자기의 영업을 위하여 출연하는 것이고 또한 이에 대하여 익명조합원이 지분을 갖는 것도 아니므로 공동기업에서의 출자라고 볼 수 없음

- 익명조합원의 출자목적물은 금전 또는 현물에 한정되며, 신용이나 노무는 출자의 목적물이 될 수 없음
 - 익명조합원은 출자목적물에 관하여 담보책임 등을 지며³⁶⁾, 익명조합원이 출자한 재산은 법률상 영업자의 재산으로 봄³⁷⁾
- 상법은 익명조합원의 손실분담에 관한 규정을 두고 있으나 손실분담의 약정은 익명조합 계약의 요소는 아님
- 다만 당사자간의 손실을 분배하지 않기로 하는 계약이 없으면 공동기업의 일반원칙에 의하여 이익분배비율과 같다고 추정됨³⁸⁾
 - 익명조합원이 손실분담효과를 부담하는 경우 손실이 커서 손실액이 출자액을 초과하는 경우에도 익명조합원은 추가 출자할 의무나, 이미 받은 이익을 반환할 의무를 부담하지 않음³⁹⁾
 - 이 부분의 손실은 영업자의 손실로 돌아가는데, 이것은 익명조합이 대외적으로는 영업자의 단독영업이므로 영업자가 익명조합의 채권자에 대하여 무한책임을 부담하는 것은 당연함
- 익명조합원의 권리는 이익분배청구권, 영업집행청구권, 감시권으로 나뉨
- 이익분배청구권: 익명조합원은 영업자에 대하여 그 영업으로 인한 이익의 분배에 관한 청구권을 가짐
 - 영업집행청구권: 영업자는 선량한 관리자의 주의로써 업무를 집행하고, 될 수 있는 대로 많은 이익을 생기게 해야 하므로 이에 배치되는 행위를 해서는 안 되며, 영업자가 자의로 영업을 개시하지 아니하거나, 휴지·양도·변경하는 등의 경우에는 손해배상을 청구할 수 있음

36) 민법 제570조

37) 상법 제79조

38) 민법 제711조 제2항

39) 상법 제82조 제2항

- 감시권: 익명조합원은 영업을 수행할 권한이 없는 반면에 합자회사의 유한책임사원과 같이 영업을 감시할 권리가 있음⁴⁰⁾
 - 즉, 익명조합원은 영업연도 말에 있어서 영업시간 내에 한하여 영업자의 재산목록·회계장부·대차대조표 및 기타의 서류를 열람할 수 있고, 회사의 업무와 재산상태를 검사할 수 있으며, 중요한 사유가 있는 때에는 언제든지 법원의 허가를 얻어 이러한 열람과 검사를 할 수 있음
 - 이처럼 익명조합원에게 감시권을 인정한 이유는 익명조합원이 영업의 수행에서 배제됨으로 인하여 소홀하기 쉬운 익명조합원의 이익을 보호하기 위해서임

- 익명조합은 실질적으로는 익명조합원과 영업자의 공동영업이지만 법률적으로는 영업자의 단독영업이므로, 대외적으로는 영업자만이 제3자와 법률관계를 갖게 됨
 - 그러므로 영업자는 제3자에 대하여 모든 권리의무의 귀속주체가 되고, 익명조합의 채무에 대하여는 무한책임을 짐
 - 원칙적으로 익명조합원은 영업을 수행할 권리가 없으므로 제3자와의 사이에 아무런 법률관계도 생길 수 없으며, 영업을 대리할 권한 및 제3자에 대한 책임도 부담하지 않음

- 익명조합의 종료의 원인으로는 「약정으로 인한 종료」와 「법정사유로 인한 당연종료」가 있음
 - 익명조합의 약정종료 원인으로는 「존속기간의 만료」와 「계약의 해지」를 들 수 있음
 - 익명조합계약에서 조합의 존속기간을 정한 경우에는 익명조합은 이 존속기간의 만료로써 당연히 종료됨
 - 한편 익명조합계약은 원칙적으로 상대방의 채무불이행이 있는 경우에 해지될 수 있음
 - 익명조합계약은 영업의 폐지 또는 양도, 익명조합원의 파산⁴¹⁾, 영업자의 사망, 파산 또는 금치산 등의 법정사유에 의하여 종료할 수 있음

- 익명조합은 민법상의 조합과 같이 계약을 성립하는 공동기업형태이나 다음과 같은 차이점이 있음

40) 상법 제86조, 제277조

41) 그러나 익명조합원의 사망 또는 금치산은 익명조합계약의 종료사유가 되지 않는다.

- 첫째, 익명조합의 당사자는 「양당사자」에 한정되나, 민법상 조합의 당사자는 「양당사자 이상」을 말함
- 둘째, 익명조합원의 출자목적물은 「금전 또는 재산」에 한하나, 민법상 조합의 조합원의 출자목적물은 「금전 기타 재산 또는 노동」임
- 셋째, 익명조합의 영업은 「영업자의 단독영업」이나, 민법상의 조합은 「공동사업을 경영하기 위한 형태」임
- 넷째, 익명조합의 재산의 소유형태는 「영업자의 단독소유」이나, 민법상 조합의 재산의 소유형태는 「조합원의 합유」임

V. 우리나라 파트너십 과세제도

1. 우리나라 세법상 파트너십의 취급

- 우리나라의 세법에는 파트너십에 관하여 과세상의 권리, 의무관계가 명확하게 규정되어 있지 않음
 - 세법이 파트너십에 대하여 따로 규정하고 있지 않은 것은 법적인 측면에서 파트너십을 실체(entity)로서가 아니라 계약관계의 일환으로 파악하고 있기 때문임
 - 우리나라 세법은 파트너십을 투명한 존재라고 인정하는 것이므로 도관이론이 관철되어 있다고 볼 수 있음

- 우리나라의 세법에서는 법인격 없는 단체에 대해서는 다음의 두 가지 방법으로 취급하도록 하고 있음
 - 먼저 국세기본법 제13조에서는 법인격 없는 단체 중에서
 - ① 주무관청의 허가 또는 인가를 받아 설립되거나 법령에 의하여 주무관청에 등록한 사단·재단 또는 기타 단체로서 등기되지 않은 단체와
 - ② 공익을 목적으로 출연된 기본재산이 있는 재단으로서 등기되지 않은 단체를 법인으로 보아 법인세를 적용하도록 하고 있음
 - 앞에서 언급한 단체를 제외한 기타의 법인격 없는 단체에 대해서는 소득세법 제1조 제3항의 규정에 의해서 이를 개인으로 취급하여 소득세법을 적용하도록 하고 있음

- 파트너십은 국세기본법 제13조에 규정된 단체로는 보이지 않으므로 소득세법 제1조 제3항의 규정에 의해 개인으로 취급하여 소득세를 적용하는 것이 타당할 것임

- 우리나라의 소득세법에서는 파트너십에 적용할 수 있는 세 조문이 있음
 - 첫째, 제2조의 납세의무의 범위에 관한 조항,
 - 둘째, 제43조의 소득분배에 관한 조항,
 - 셋째, 제87조의 공동사업장에 대한 소득금액계산 등의 특례조항이 있음

2. 소득세법상 공동사업장에 대한 과세제도

가. 공동사업장 과세제도의 개요

- 공동사업장은 부동산임대소득, 사업소득, 산림소득이 있는 공동사업을 경영하는 장소를 말함(소득세법 제87조)
 - 공동사업장은 독립적인 법인은 아니지만 독립된 사업자로 보아 장부를 비치·관리하여야 하며, 대표공동사업자가 사업장 관할세무서에 동 공동사업장을 개인사업자로 사업자등록을 해야 함(소득세법시행령 제150조 제1항)
 - 소득세법 제43조 제1항에서는 소득금액계산에 있어서 그 공동사업장을 하나의 거주자로 보고 있음
 - 또한 동조 제2항에서는 사업자가 자산을 공유⁴²⁾ 또는 합유⁴³⁾하거나 공동으로 사업을 경영⁴⁴⁾하는 경우에는 그 공동사업장 전체의 소득금액을 계산한 다음 그 지분 또는 손익분배의 비율에 의하여 분배되었거나 분배될 소득금액에 따라 각 거주자별로 그 소득금액을 계산하도록 하고 있음
- 공동사업장에 대해서는 당해 소득이 발생한 공동사업장별로 그 소득금액을 결정해야 함
 - 이 경우에 공동사업장에 대한 소득금액의 결정 또는 경정은 당해 공동사업자 중 그 지분 또는 손익분배의 비율이 가장 큰 거주자(같은 경우에는 대표공동사업자)의 주소지 관할 세무서장이 행함

42) 공유라 함은 수인이 지분에 의하여 물건을 공동소유하는 형태를 말하며, 공동소유자 사이에 단체성을 띠지 않는 점에 특색이 있다. 지분은 특별한 정함이 없는 한 균등한 것으로 추정되며, 공유자는 지분을 자유롭게 처분할 수 있고 공유물 전부를 지분의 비율로 사용·수익할 수 있고 특약이 없는 한 공유물의 분할청구가 가능하다(민법 제262조).

43) 합유라 함은 법률의 규정 또는 계약에 의하여 수인이 조합체로서 물건을 공동소유하는 형태를 말하며, 합유자는 지분을 가지고 있으나 합유자 전원의 동의 없이는 지분을 처분할 수 없고 합유물의 분할을 청구할 수 없다. 합유자의 지분은 출자가액에 비례하여 정한다(민법 제271조).

44) 공동으로 사업을 경영한다 함은 공동사업자가 민법상의 조합계약을 맺고 그 계약에 기하여 상호출자하여 공동사업을 경영함을 뜻한다(민법 제703조). 당사자가 손익분배비율을 정하지 아니한 때에는 각 조합원의 출자가액에 비례하여 이를 정하며, 이익 또는 손실에 대하여 분배의 비율을 정한 때에는 그 비율은 이익과 손실에 공통한 것으로 추정한다(민법 제711조).

- 소득세법 제43조의 규정에 의하여 공동소유자산 또는 공동사업에 관한 소득금액을 계산하는 때에는 그 거주자별로 납세의무를 짐(소득세법 제2조 제1항)
- 국세기본법 제25조에서는 공동사업 또는 당해 공동사업에 속하는 재산에 관계되는 국세, 가산금과 체납처분비는 그 공동사업자가 연대하여 납부할 의무를 지도록 하고 있음
- 그러나 연대납세의무규정에 대해서는 개별 세법이 국세기본법에 우선하므로 공동사업에 관한 소득금액계산을 하는 경우에는 국세기본법에 따라 연대하여 납세의무를 지는 것이 아니고 소득세법이 우선하여 각 공동사업자별로 납세의무를 짐

나. 법인이 공동사업장인 경우의 세무

- 법인이 개인사업자와 공동으로 사업을 경영하는 경우 그 법인은 소득세법에 따라 공동사업장에 대한 소득계산에 관한 규정을 준용할 수 있는지에 대해서 명확한 관련규정이 없으므로 논란의 여지가 있음
- 이에 대해 소득세법 예규에서는 법인에 대해 현행 소득세법상의 공동사업장에 관한 규정을 준용할 수 있도록 하고 있음
 - 즉, 개인과 공동사업을 영위하는 법인은 공동사업장에서 발생한 자산, 부채 및 수입, 지출의 거래금액 중 각 구성원의 지분에 해당하는 금액에 대하여 법인구성원에 대해서는 법인세법을 적용하여 산출된 금액을 그 법인의 수익과 손비로 하여 법인세과세표준 및 세액을 신고·납부함(법인46012-300, 1998. 2. 5).
 - 법인과 법인이 동업계약에 의하여 공동사업을 영위하기로 하고 그 공동사업체를 개인사업체로 사업자등록을 하는 경우에 그 공동사업체에서 발생하는 수익과 손비는 동업계약에 의한 지분비율로 안분하여 이를 각 법인의 수익과 손비로 계상함(법인46012-3131, 1998. 10. 23).

다. 일부 공동사업자에게 지급하는 대가가 있는 경우의 세무

- 공동사업자 중 1인에게 경영에 참여하는 대가로 급료명목으로 보수를 지급한 때에는 그 공동사업자의 소득분배로 보고 그 공동사업자의 분배소득에 가산하도록 하고 있음(소득세법 기본통칙 43-1)

- 즉, 일부 공동사업자에게 근로의 대가로 지급한 소득금액은 당해 공동사업장의 필요경비에 산입하지 않고 이를 지급받은 공동사업자에 대한 소득분배로 보고 당해 공동사업자의 분배소득으로 가산한다고 과세당국에서는 예시하고 있음(소득 46011-3317, 1996. 11. 28).

3. 부가가치세법상 조합에 대한 과세제도

- 조합은 부가가치세법상 납세의무자가 됨
 - 부가가치세법 제2조에서는 영리목적의 유무에 불구하고 사업상 독립적으로 재화 또는 용역을 공급하는 자는 부가가치세를 납부할 의무가 있는 것으로 규정하고 있음
 - 이러한 납세의무자에는 개인·법인(국가·지방자치단체와 지방자치단체조합을 포함함)과 법인격 없는 사단·재단 기타 단체를 포함

VI. 주요국의 파트너십 과세제도

1. 미국

가. 파트너십의 정의

- 연방세법에서는 파트너십을 2인 이상이 사업 및 원활한 재정운영의 목적 달성을 위하여 조직한 기업 파트너십(syndicate), 공동출자단(pool), 공동사업자(joint venture) 또는 기타 법인 아닌 단체 등으로 정의하고 있으며, 법인, 신탁(trust), 유산재단(estate) 등은 제외시키고 있음

1) 과세방식

- 파트너십 그 자체는 소득세의 과세대상이 되지 않으며, 파트너로서 사업에 참여하는 사람들에 대해 이들이 보유한 파트너십의 배분지분에 따라 소득세를 납부하도록 하고 있음

2) 과세채무 관련 규정

가) 파트너십 소득산정을 위한 일반규칙

- 소득세액을 결정할 때에 각 파트너는 일반적으로 파트너십에서 자신이 보유하는 지분에 대해,
 - 1년 미만 보유한 자본자산(Capital Assets)의 매각 또는 교환을 통해 발생한 이득 및 손실을 고려하고,
 - 1년 이상 보유한 자본자산의 매각 또는 교환을 통해 발생한 이득 및 손실 등을 고려함

- 파트너 분배지분의 산정에 있어서 소득, 이득, 손실, 소득공제 또는 세액공제 중에서 파트너에 대한 배분액은, 아래에서 기재하는 경우에는, 파트너의 파트너십에 대한 지분 (interest in the partnership)에 따라 선정
 - 파트너십 계약에 있어서 소득, 이득, 손실, 소득공제 또는 세액공제 등의 부분에서 파트너에 대한 배분액에 관한 사항을 정하고 있지 않은 경우
 - 소득, 이득, 손실, 소득공제 또는 세액공제에 대한 본 계약에 근거한 파트너에 대한 배분(allocation)이 실질적인 경제적 효과를 가지고 있지 않은 경우

- 파트너십이 입은 손실(자본손실 포함)을 파트너에게 배분할 수 있는 한도는 손실이 발생한 회계연도의 말에 각 파트너 지분의 조정기준가액(adjusted basis)을 한도로 하여 인정됨
 - 당해 손실 중에서 위의 조정가액을 초과하는 금액은, 당해 초과액이 파트너십에게 추가하여 지불되는 파트너십의 회계연도 말에 있어서 공제가 허용됨

- 파트너가 파트너십 구성원으로서의 능력과는 별도로 파트너십과 거래하는 경우, 당해 거래는 별도로 규정하고 있는 경우를 제외하고는, 파트너십과 파트너가 아닌 자간에 발생한 거래로 간주함

- 존재하고 있는 파트너십은 그것이 종결(termination)되지 않으면 계속 존속하고 있는 것으로 간주함

나) 재산의 출연

- 파트너십 지분과 교환하여 파트너십에 출연한 재산에 대해서는 당해 파트너십이나 파트너는 이득이나 손실을 인정받지 못함
- 금전을 포함한 재산의 출연을 통해 취득한 파트너십 지분의 기준가액은, 당해 금전과 출연 당시에 출연한 파트너가 제721조(b)에 근거하여 인정되는 이익금액이 증액된 조정기준가액의 총액임
- 파트너가 파트너십에 출연한 재산의 기준가액은 그 재산을 출연한 당시 당해 파트너가 제721조(b)에 근거하여 인정된 이익금액을 증액한 당해 자산의 조정기준가액으로 함

다) 재산의 분배 및 이전

- 파트너십이 파트너에게 청산배분 이외의 명목으로 배분하는 자산(단, 현금 제외)의 기준가액은 몇가지 경우를 제외하고는, 배분 직전의 파트너십에 있어서의 조정기준가액으로 함
- 파트너십이 파트너 지분의 청산 이외의 명목으로 파트너에게 배분하는 경우, 당해 파트너가 보유한 파트너십 지분의 조정기준가액은 아래에 기재하는 금액을 차감한 금액으로 함
 - 당해 파트너에게 분배된 현금
 - 제732조에 근거하여 결정되는 현금 이외의 분배자산의 당해 파트너에게 있어서의 기준가액
- 파트너십이 분배한 미실현 수취채권을 수취인인 조합원이 처분함으로써 발생한 이득 또는 손실은, 경우에 따라 통상소득 또는 통상손실로 간주
 - 파트너십이 분배한 재고자산항목을 수취인인 조합원이 분배일로부터 5년 이내에 매각

또는 교환함으로써 발생한 이득 또는 손실은 경우에 따라 통상소득 또는 통상손실로 간주

2. 영국

가. 파트너십의 정의

- 영국은 1890년 파트너십법(Partnership Act 1890)에서 “파트너십은 이윤을 추구하는 사람들이 함께 모여 사업을 운영하는 조직”으로 개괄적으로 규정하고 있음
- 지역마다 파트너십이 독립적인 법적 실체임을 인정하는 데 있어 차이를 보임
 - 스코틀랜드의 파트너십은 법인인 반면 잉글랜드와 웨일즈에서는 사업을 수행하는 파트너십의 개별 구성원들만이 인정됨
 - 이러한 지역간 파트너십 형태의 차이에도 불구하고 과세관련 조항은 일반적으로 적용됨

나. 파트너십 관련 세제

1) 소득세법상의 파트너십 과세

가) 과세방식

- 1997/98년 이전에는 1994년 4월 6일 전에 사업을 시작한 파트너십(firm)과 그 이후 사업을 개시한 파트너십(firm)간에 과세방식에 차이가 있음
 - 전자의 경우 파트너십 자체가 과세대상이었기 때문에 파트너십의 일년간 과세이윤에 대해 개별 파트너들이 공동으로 책임지면서 총괄적으로 파트너십이 납부하도록 함
 - 반면 후자는 해당 파트너들 개개인에게 과세

- 이러한 차별화된 과세방식은 1997/98년부터 법인 아닌 파트너십이 운영하는 모든 사업에 대해 당해연도를 과세기준(Current year basis)으로 하는 과세방식⁴⁵⁾이 도입되면서 파트너 각자에게 과세하는 방식으로 단일화됨

나) 과세채무 관련 규정

- 소득세법에서는 업무집행파트너의 변경이 있는 경우, 그 변경일을 기준으로 舊사업의 종결 및 新사업의 개시를 의미하는 것으로 규정
 - 이러한 사업 단절은 업무를 집행하던 기존 파트너가 변경일 이후 아무도 남지 않는 경우로 국한
- 과세당국은 파트너십의 공유재산으로부터 발생한 소득을 파트너십 소득으로 과세할 것을 규정
 - 이러한 파트너십 소득은 과세연도의 현재지분에 따라 배당
- 파트너십의 기타소득은 영국 내 거주하는 개인과 동일하게 산정되며, 소득산정기간 동안의 파트너 지분에 따라 배당
- 파트너십과 파트너간의 거래는 제3040조의 적용을 받게 됨
 - 제3040조(이전가격에 대한 규정)⁴⁶⁾는 조세회피를 목적으로 특수관계자간의 거래로 발생할 수 있는 잠재적인 출자수익의 조정을 막기 위해 마련된 조항으로,

45) 당해연도 기준(Current Year Basis)에 따른 과세 : 1994년 4월 5일 이후 시작된 사업의 과세대상 이윤은 당해연도 기준을 토대로 과세된다. 즉 부과연도(year of assessment)내에 종결된 회계연도(accounting year) 동안의 이윤이 과세대상이 되는 것으로, 예를 들어 1996/97 과세연도의 과세대상은 1996년 3월 31일자로 끝난 회계연도 동안의 이윤을 의미한다.

46) 이전가격(Transfer Pricing)은 다국적기업집단의 주된 구성원들 상호간에 재화 및 용역, 무형자산 및 재정을 이전하는 절차를 의미한다. 사업자는 어떤 가격에서든지 판매할 수 있으나, 시가보다 낮게 평가된 가격에서 관계회사(associated person)간의 매매가 이루어지는 경우는 예외규정을 적용 받는다. 이 경우 판매한 기업은 판매된 것으로 취급되지 않기 때문에 가격대체가 필요하며, 이때의 대체가격은 재화 판매시의 기대가격이 된다. 만일 구매자가 영국 내에서 사업하는 경우에는 적용되지 않으며, 그 변동된 가격은 구매자의 사업손실 및 이윤계산시 필요경비로 간주된다. 즉 구매자가 시가보다 낮은 가격으로 구입한 재화를 장부상 기록하고 이를 시장가격으로 판매하게 되면, 엄청난 이윤이 발생하게 되고, 이에 대해 과세하면 되기 때문이다.

- 이를 위해 과세당국은 사실상의 판매수입 혹은 구매가격을 적절한 수준으로 조정할 수 있는 권한이 부여됨
- 이윤과 마찬가지로, 파트너십 손실은 파트너 각각의 지분에 따라 분배
 - 파트너는 사전공제(the Former Relief)⁴⁷⁾와 이월공제(carry-forward Relief)⁴⁸⁾ 중 하나를 선택할 수 있음
- 한편 최종손실공제(Terminal Loss Relief)는 사업이 영구적으로 종결되는 경우(파트너의 변화로 사업 종결이 초래되는 경우 포함) 적용
 - 사업종결 이후에도 계속적으로 파트너인 사람은 최종손실공제의 적용을 받지 못함
- 파트너는 각자의 지분 및 이윤에 따라 개별세액공제를 신청할 수 있으며, 지분에 따라 파트너에게 할당된 세금분을 공제
 - 파트너 지분에 의해 결정된 세액 이상의 초과공제액은 파트너에게 귀속될 기타소득에서 공제가능

2) 자본이득세법상의 파트너십과세

가) 과세방식(제5760조)

- 자산처분으로 발생하는 이득(gains)은 파트너십이 아닌 파트너 개개인에게 과세되며, 파트너십 거래(dealings of partnership)는 법인거래(dealings by the firm)가 아닌 파트너거래로서 취급됨

나) 과세채무 관련 규정

- 파트너십 자산 처분시 발생하는 이득에 대해 각 파트너가 파트너십 자산의 지분을 소유한

47) 손실이 일반적으로 회계연도가 종결된 과세연도에 발생한 것으로 취급

48) 이윤지분비율은 손실이 발생한 회계연도의 지분비율

- 것으로 간주함으로써 파트너 개개인에 대해 과세
- 각 파트너의 지분 규모는 자산잉여의 개별 지분을 규정하고 있는 파트너십 협약 (partnership agreement)에 의해 결정됨
 - 만일 규약이 상세히 규정되어 있지 않은 경우라면 회계상 자산잉여 처리에 따라 결정
- 파트너십 자산을 양도받은 파트너는 그의 지분을 처분하여 양도받는 것이 아니라 그의 지분에 의해 배당될 이득에서 취득비용을 감하게 됨
- 한편 다른 파트너에게 귀속되는 배당이득에 대해서는 자본이득세(CGT)가 부과
- 일반적으로 파트너십 내 지분이 변화하는 경우⁴⁹⁾ 과세대상 이득 혹은 공제인정손실 (allowable loss)이 발생하지 않는 것으로 봄

49) 파트너가 firm에 가입 및 탈퇴하는 경우 일어나는 지분 변화 포함

- 파트너십의 회계조정(accounting adjustment)시, 재평가로 자산의 가치가 높아지는 경우는 과세대상이 되지 않으므로 과세이익(chargeable gains)이 발생하지 않음
 - 그러나 재평가 이후 파트너의 지분이 경감하는 경우에는 그 파트너는 파트너십 자산의 일부지분을 처분한 것으로 간주

- 파트너십의 지분 변경으로 파트너십 계정외(outside the partnership accounts)에서 상환이 이루어지는 경우, 이는 파트너의 지분처분에 상응하는 대가로 볼 수 있음

3. 캐나다

가. 파트너십의 정의

- 파트너십은 2 이상의 개인, 법인, 신탁 혹은 사업을 공동으로 영위하고자 구성된 파트너십간의 결합 혹은 관계임
 - 각 파트너는 파트너십에 대해 자금, 노동, 자산 및 기술 등을 제공하고 이에 대해 파트너십 사업으로 발생하는 이윤 및 손실에 대한 지분권이 부여
 - 파트너십은 개인기업(sole proprietorship)과 마찬가지로 쉽게 설립되며, 단순히 구두상의 정관만으로도 충분히 구성될 수 있음
 - 파트너십 사업의 이윤 및 손실은 항상 파트너십 정관(partnership agreement)을 토대로 배당

나. 파트너십 관련 세제

1) 과세방식(제1095조)

- 소득세법에서 파트너십은 과세대상이 아닌 반면 개별파트너는 그들의 이윤지분에 따라 과세
 - 만일 캐나다에서 활동하는 파트너십이 캐나다 비거주 파트너를 구성원으로 하는 경우 해당 비거주 파트너에 대해 파트너십 이윤의 지분에 따라 과세

2) 과세채무 관련 규정

- 납세자인 파트너의 소득은 모든 소득원으로부터 발생 가능한 소득에 파트너십에 의해 할당되는 소득 또는 손실 지분이 포함됨으로써 산정됨
 - 이러한 과세처리방식은 파트너십에서의 납세자 이익 처분으로 발생하는 자본이득 혹은 손실에도 그대로 적용함
 - 비록 파트너들이 과세대상일지라도 파트너십 역시 별도의 법적 실체(entity)로 간주되어 파트너십 소득 산정이 이루어져야만 함
- 파트너십은 명문화된 정관 작성 없이도 구성될 수 있으며, 따라서 파트너십의 존재는 파트너들의 업무수행 사실 및 파트너가 지분에 따라 이윤을 받는다는 사실로 입증될 수 있음
- 파트너십의 모든 소득원으로부터 계산되는 이익 또는 손실의 파트너에 대한 배분은 파트너 지분에 따라 할당되는데, 이는 마치 파트너가 해당 소득원으로부터 이익 혹은 손실을 직접 얻은 것으로 간주되어 과세
 - 따라서 각 파트너는 파트너의 모든 소득 산정시 파트너의 지분에 따라 받게 되는 파트너십의 소득 또는 손실을 합산하여야 함
- 파트너십의 소득(또는 손실)산정은 캐나다에 거주하는 개인에 대한 소득(또는 손실)산정

방식을 적용하며, 파트너십 소득(또는 손실)이 다양한 소득원으로부터 발생하는 경우 소득(또는 손실)은 각 소득원별로 계상되어야 함

- 파트너는 다른 납세자에게 지분의 전부 혹은 일부를 이전하거나, 파트너십으로부터 파트너의 보유지분에 대한 가치만큼 변제 받음으로써 파트너십지분을 처분할 수 있음
- “기존 파트너의 재산이전 또는 파트너의 자격을 얻기 위한 재산이전”은 이전시점에서 공정한 재산의 시가에 따라 거래된 것으로 간주됨
- 未실현 이득에 대한 과세를 막기 위해, 캐나다 파트너십의 파트너들은 “협정금액을 자산처분수익으로 볼 것인지 아니면 협정금액을 파트너십의 취득자산 비용으로 간주할 것인지”를 함께 선택 가능
- 모든 파트너가 동의한 협정금액만큼 파트너십으로 이전된 감가자산은 이전시점에 자산을 이전해 준 파트너에 대한 감가보상이 아닌 파트너십에 대한 잠재적인 감가보상이 수반됨
- 파트너십에서 파트너에게로의 재산이전은 시가로 판매 및 구매된 것으로 취급
 - 파트너십의 모든 자산이 파트너에게 분배되었다면, 파트너십은 더 이상 존재하는 것으로 간주되지 않으며,
 - 만일 파트너십 자산이 파트너 지분대로 파트너에게 분배된 경우, 분배된 자산에 시가가 적용

- 파트너쉽법에 의하면, 한 명 이상의 파트너가 해산통지를 한 경우 또는 파트너쉽이 수행 하던 사업을 청산한 경우 파트너쉽이 해산됨
 - 그러나 소득세 목적에 비추어, 법에 의해 자산수취자격이 부여된 파트너에게 파트너쉽 자산 전부가 분배될 때까지 파트너쉽은 존속하는 것이며,
 - 수취자격이 있는 각 사람 역시 파트너로 남게 됨

- 캐나다 파트너쉽이 해산되고 해산 이전에 모든 파트너쉽 자산을 파트너들에게 분배하였 다면(자산에 대한 미분배 지분까지 분배해 줌), 종전 파트너는 공정한 시가를 적용할 지에 대한 선택권이 주어짐

4. 일본

- 공동사업을 영위하는 주체는 크게 사단과 조합으로 구별됨
 - 사단이란 구성원의 의사로부터 독립되어 있는 객관적인 존재라고 말할 수 있으나,
 - 조합은 조합원의 공동의 의사에 의하여 성립하며, 탈퇴 및 가입에 대해 서는 구성원 전원의 동의가 필요하다는 점에서 그 차이가 남

가. 민법상 임의조합의 과세제도

- 일본의 민법에서 규정하고 있는 임의조합이란 각 당사자가 출자하여 공동의 사업을 영위할 것을 약속하는 합의에 의해 성립하는 단체를 말함
 - 단체라고 하여도 어느 정도의 단체성을 가진 것에 지나지 않아 단체로서의 권리의무의 인식은 없으며 법적으로도 조합원의 권리의무로서 구성되어

있어 사단은 아님

- 민법상의 임의조합의 경우 각 조합원이 각자 조합사업의 주체로 간주되어 조합 자체는 납세주체가 되지 않음

- 조합의 당사자, 즉 조합원은 개인 외에 법인도 될 수 있고 조합의 수익 또는 손실액은 실제로 이익의 분배를 받거나 손실의 부담을 하지 않는 경우에 있어서도 조합계약에 의해 분배를 받거나 부담해야만 할 부분의 금액을 그 조합의 계산기간 종료일이 포함된 조합원인 법인(개인)의 과세 연도의 익금(수입금액) 또는 손금(필요경비)의 금액에 포함시킴

- 조합원이 법인인 경우 조합계약 또는 특약에 의해 손익의 분배비율을 정했을 때는 그 비율로 손익이 분배됨
 - 즉, 이익분배비율과 손실부담비율을 따로 정해도 좋고 일부 조합원이 손실을 부담하지 않게 정하더라도 조합계약의 성격에 어긋나지 않음

- 소득세기본통달 36·37공-1950)에 의하면 조합원이 분배받은 이익금액 또는 손실을 부담할 금액은 가령 현실적으로 이익분배를 받거나 손실을 부담하는 것이 아닌 경우라고 하더라도 조합의 계산기간 종료일을 포함하는 조합원의 결산기의 손익으로서 계산됨

50) 소득세기본통달 36·37공-19 (임의조합의 사업에 관련된 이익 등의 귀속시기 등): 임의조합(민법 제667조 조합계약의 규정에 의한 조합을 말함. 이하 36·37공-20에 있어서도 동일함) 조합원의 당해 조합의 사업에 관련된 이익금액 또는 손실금액은 당해 조합의 계산기간을 기초로 하여 계산하며, 당해 계산기간이 종료하는 날이 속하는 연도분의 각종 소득금액의 계산상 총수입금액 또는 필요경비에 산입한다. 다만 당해 조합이 매년 1회 이상 일정한 시기에 조합사업의 손익을 계산하지 않는 경우에는 그 연도중에 있어서 당해 조합의 사업에 관련된 이익 금액 또는 손실액을, 그 연도분의 각종 소득금액의 계산상 총수입금액 또는 필요경비에 산입한다.

나. 상법상의 익명조합에 대한 과세제도

- 상법상의 익명조합이란 공동출자에 의한 기업형태의 일종으로 조합원이 영업자에게 출자하여 경영 일체를 영업자에게 위탁하고 조합원은 이익 분배에만 참여하는 계약관계임(상법 제535조)
- 익명조합이란 당사자의 일방(익명조합원)이 상대방(영업자)의 영업을 위해 출자를 하고 그 영업을 의해 발생한 이익을 분배할 것을 약속하는 계약이라고 할 수 있음
- 익명조합에서는 익명조합원이 출자한 재산은 영업자의 재산으로 귀속되어 영업자의 단독 소유가 되며, 익명조합원에게는 소유권이 존재하지 않게 됨
- 상법상 익명조합의 경우에도 그 과세소득에 대해 민법상의 임의조합과 마찬가지로 법인세법에 있어 특별한 규정을 두고 있지 않으므로 소득금액 계산의 통칙인 법인세법 제22조의 해석을 통해 다루어지고 있음
 - 소득제도 이와 동일
- 익명조합에 대해서도 그 과세소득에 대해서는 민법상 임의조합과 마찬가지로, 법인세법에 있어서 특별한 규정이 정하여져 있지 않음
 - 따라서 소득금액 계산의 통칙으로서 법인세법 제22조를 해석하여 취급하는 것으로 하고 있으며, 법인세기본통달 14-1-3에서 익명조합계약에 관련된 손익에 대하여 규정
- 개인인 익명조합원의 경우 소득세 기본통달 36·37공-21에 의해 조합원이 영업자로부터 분배받는 이익은 영업자의 영업내용에 따라 사업소득 또는 그 외의 각종 소득이 됨

Ⅶ. 파트너쉽 과세제도 도입방안

1. 도입방향

- 파트너쉽의 도입초기인 점을 감안하여 제도를 단순화하고 현행 우리나라 세법체계와 조화를 이루도록 함
 - 파트너쉽 과세제도는 미국, 독일 등에서 100여년의 역사를 가지고 발전해온 제도로 매우 정치한 구조를 가지고 있음
 - 따라서, 우리나라의 소득세법, 법인세법 및 상속·증여세법등 현 제도와 상충되는 문제를 가능한 한 줄임

 - 파트너쉽 과세제도 도입방안
 - 파트너쉽을 과세상 투명한 기관으로 인정할 때 세제상 취급은 다음과 같은 방안을 생각해 볼 수 있음
 - 첫째, 파트너쉽이 산출한 소득에 대하여 파트너쉽 단계에서 과세하지만, 파트너쉽이 그 소득을 파트너에게 지급할 때 그 지급액을 소득에서 차감하여 과세하는 방법
 - 둘째, 파트너쉽에 의해 산출된 소득에 대하여 파트너쉽 단계에서 일단 원천징수적인 과세를 하고, 그 후 파트너 단계에서 지급받은 소득을 파트너의 과세소득에 포함하여 세액을 계산함으로써 파트너쉽단계에서 납부한 세액을 세액공제하는 방법
 - 셋째, 파트너쉽에 의해 산출된 소득에 대하여 처음부터 파트너 단계에서만 과세하는 방법
- ⇒ 파트너쉽을 도관으로 보는 과세이론에 충실한 것은 세 번째 방법임

○ 파트너십 과세제도의 세법상 위치와 관련하여 다음과 같은 방안을 생각해 볼 수 있음

- 첫째, 소득세법상 공동사업장 규정을 없애고 파트너십에 대한 규정을 만드는 방안
- 둘째, 소득세법상 공동사업장 규정과는 별도로 파트너십에 대한 조항을 두어, 공동으로 사업을 경영하는 경우에만 적용받도록 하고 공동사업장 규정은 공유물에 대한 과세규정으로 축소하여 자산의 공유 또는 합유로 그치는 경우에만 적용하도록 하는 방안
- 셋째, 민법상 조합을 뒷받침하려는 파트너십 과세제도를 도입하는 대신 상법상의 합명회사와 합자회사를 파트너십으로 간주하여 과세제도를 정비하는 방안

⇒ 상법상 합명회사와 합자회사만을 파트너십으로 봄

- 우리 상법과 체계가 같은 독일의 상법상 합명회사와 합자회사는 인적회사(Personengesellschaft)로서 법인세를 부담하지 않으며 영업성과를 회사에 참여하는 사원 개인에게 귀속시켜서 개인이 소득세를 부담함
- 독일 합명회사와 합자회사의 조직형태와 과세제도가 영·미국의 파트너십과 아주 유사하고 OECD에서도 이들 회사가 파트너십에 해당하는 것으로 간주함
- 현행의 세제는 합명회사와 합자회사에 대해 법인세를 부과하도록 하고 있는데, 이들 회사에 대해 법인세를 부과하지 않고 영업성과를 회사에 참여하는 사원 개인에게 귀속시켜서 개인이 소득세를 부담하도록 함

2. 적용대상

- 상법상 합명·합자회사 중 지식기반서비스업에 우선 적용하도록 함
 - 파트너쉽 과세제도 도입초기인 점을 감안 파트너쉽 과세제도 도입효과가 클 것으로 판단되는 산업에 대해 적용함
 - 지식기반서비스업은 지식·기술과 자본의 결합 정도가 높은 업종으로 파트너쉽 과세제도가 적합함
 - ※ 지식기반서비스업의 예시
 - IT관련 업종 : 정보처리 및 소프트웨어 개발업
 - 문화관련 업종 : 영화 및 애니메이션 제작, 음반제작

- 전문지식을 가진 자격사(변호사 또는 회계사)로 구성된 법인에 대해 파트너쉽 과세제도를 적용해야 할지 여부는 신중한 검토가 필요함
 - 변호사 또는 회계사로 구성된 법무 및 회계법인의 경우 별개의 특별법의 적용을 받는 법인
 - (1안) 법무·회계법인 등 미포함
 - 제도도입 초기인 점을 감안 적용대상을 최소화하며 법무·회계법인 파트너는 변호사·회계사 등 고소득자가 주로 세제상 혜택을 보게 되는 점을 감안함
 - (2안) 법무·회계법인 등 포함
 - 법무법인, 회계법인은 전문인력이 중심이 되는 인적회사로 파트너쉽 과세제도 도입이 필요함

3. 과세방법

□ 파트너십의 소득계산방법

- 파트너십에 대해서는 과세를 하지 않음에도 불구하고 파트너의 소득을 산정하기 위해서는 파트너십을 별도의 실체로 간주하여 파트너십의 소득을 산정할 필요. 즉 파트너십을 독립된 과세의 단위는 아니지만 회계상으로는 실체로 간주함
- 파트너십의 소득을 산정함에 있어 파트너십의 실체를 인정하여 총수입(익금)에서 비용(손금)을 공제한 금액을 파트너십의 소득금액으로 함
- 다만, 다음의 경우는 파트너십을 실체로 보지 않음
 - 미국의 경우 기부금은 파트너십 단계에서 비용으로 인정하지 않고 있는데, 기부행위가 기업단계가 아닌 개인단계에서 이루어지는 것이 바람직하다는 측면에서 우리나라에서도 파트너십 단계에서는 기부금을 비용으로 인정하지 않고 파트너 단계에서 비용으로 인정하는 것이 타당함
- 우리나라의 경우 법인세법과 소득세법의 소득계산방법과 과세소득의 범위가 달라 파트너십에 적용될 소득금액계산방법의 선택이 필요함
 - (1안) 법인세법상 사업연도소득금액 계산방법
 - 파트너십에 대해 과세를 하지 않지만 소득의 산정에 있어서는 실체를 인정하여 법인세법상 소득금액의 계산방법을 적용
 - 법인세법상의 과세소득을 개인파트너의 과세소득으로 하더라도 이중과세조정 목적은 달성됨
 - (2안) 소득세법상 사업소득금액 계산방법
 - 소득금액의 계산방법이 법인세법에 비해 간편함
 - 개인사업의 경우 사업주의 근로소득은 필요경비에 산입하지 않도록 하여 모두 사업소득으로 과세하고 있는 데 반해 법인의 경우 주주가 노동을 제공할 경우에는 피고용인으로서 인정하고 있다는 점을 고려하여, 파트너십의 경우에도 개인사업의 경우와 마찬가지로 파트너의 근로소득은 파트너십의 필요경비로 인정하지 않고 파트너의 사업소득으로 인정함

- 소득구분에 있어 원칙적으로 소득세법상 소득구분방법과 같으나 규정의 간소화를 위해 기타소득, 일시재산소득 및 산림소득을 사업소득에 포함하는 보완방안도 생각해 볼 수 있음

□ 파트너의 분배지분

- 손익의 분배에 대해서는 원칙으로는 파트너십의 계약에 따르도록 함
 - 다만, 파트너십의 계약에서 이를 정하지 않는 경우에는 파트너십에 대해 파트너가 가지고 있는 지분에 따라 결정함
- 파트너십의 설립에 대해서는 인적 노무의 제공 등과 같은 서비스의 출자도 인정함

□ 파트너에 대한 소득(또는 손실)의 배분

- 파트너십의 모든 소득원으로부터 계산되는 소득(또는 손실)은 파트너간의 약정에 따른 분배지분에 따라 파트너에게 배분함
 - 다만, 약정이 경제적 실질을 반영하지 않거나 손익분배비율이 없는 경우 지분비율대로 배분함

□ 파트너십으로부터 분배받는 결손금의 처리

- 파트너십으로부터 분배받은 결손금은 파트너의 지분기초가액을 한도로 다른 소득에서 공제함
 - 지분기초가액을 초과한 경우에는 초과금액을 이월(예 : 5년간)하여 공제하도록 하며, 당해연도 동안 다른 소득이 부족하여 공제를 받지 못한 결손금은 다음 과세연도에 이월해서 공제받도록 함
 - 파트너가 당해연도의 사업소득금액을 계산함에 있어서 발생하는 결손금은 당해연도 종합소득 과세표준의 계산에 있어서 부동산임대소득금액, 배당소득금액, 이자소득금액, 근로소득금액, 기타소득금액에서 순차로 공제하도록 함

□ 파트너와 파트너십간의 거래

- 파트너와 파트너십 사이에 발생한 거래가 통상적인 거래에서 벗어난 것으로 판단되면 국내 특수관계자와의 국내거래의 경우는 부당행위계산부인 규정을 적용함. 국외 특

수관계자와의 국제거래의 경우는 이전가격에 대한 규정을 적용함

- 과반수 이상의 지분을 가지고 있는 파트너의 경우 파트너십을 실질적으로 지배한다고 볼 수 있으므로 그 파트너와 파트너십간의 거래에서 발생하는 이익과 손실에 대해 제한함
 - 파트너십을 실질적으로 지배하는 파트너가 파트너십간의 거래에서 손실을 발생시켰다면 이는 손금으로 인정하지 않음
 - 미국의 경우 50% 초과 자본지분 또는 이익지분을 가진 파트너와 파트너십간의 자산매각이나 교환 등에서 발생하는 손실은 손금으로 인정되지 않으며, 50% 초과 자본지분 또는 이익지분을 가진 파트너와 파트너십간의 자산매각이나 교환 등에서 발생하는 이익은 통상소득으로 간주함

□ 파트너십에 대한 현물출자

- (1안) 과세이연
 - 파트너십이 도관이므로 출자시 양도차익에 대해 과세하지 않음
 - 파트너의 최초 취득가액을 파트너십의 취득가액으로 봄
- (2안) 과세
 - 파트너십의 실체를 인정하여 법인출자와 같이 양도차익에 대해 과세함
 - 파트너십에 출자시 시가를 취득가액으로 봄
 - 조세회피 가능성을 방지하고 현행 공동사업장에 대한 출자시 과세되는 점을 감안

□ 파트너십에 대한 노무출자시 과세

- 출자지분(capital interest) 취득시에는 파트너십의 재산을 노무출자자에게 양도한 것으로 보아 출자시점에 파트너의 사업소득으로 과세함
- 이익분배권(profit interest) 취득시에는 출자시점에는 과세하지 않고 소득발생시 파트너의 사업소득으로 과세함

□ 파트너십 재산의 처분 및 분배

- 파트너십 재산의 처분시 발생하는 양도차익에 대해 각 파트너가 파트너십 재산의 지분을 소유한 것으로 간주하여 분배지분에 따라 파트너 개인에 대해 과세함

□ 지분기초가액(Basis)의 조정

○ 지분기초가액은 파트너가 가지는 파트너쉽 소유지분의 양도시 취득가액을 결정하기 위한 기준가액임

○ 지분기초가액은 파트너쉽 부채의 변동, 파트너쉽 소득과 손실, 파트너쉽의 자산분배 등이 모두 계속적으로 반영되어 가액이 조정됨

* 지분기초가액 산정계산식 : 출자 + 파트너쉽 부채지분 + 파트너쉽 소득지분 - 파트너쉽 손실지분 - 분배가액

□ 파트너의 지분 변동에 따른 과세

○ 파트너쉽 지분의 매각이나 교환에서 발생하는 이득 및 손실은 일반법인의 지분양도와 같이 양도소득으로 과세함. 즉 파트너쉽 자산에 대한 지분양도가 아니라 파트너쉽에 대한 소유권 지분의 양도로 봄

○ 양도차익은 지분양도가액에서 지분기초가액을 차감해서 계산함

□ 파트너쉽으로부터 자산분배시 과세 및 파트너의 취득원가 결정

○ 지분기초가액을 초과하여 분배받는 경우 초과금액에 대해 과세

- 지분기초가액을 초과하지 않는 경우 분배시점의 시가만큼 파트너의 지분기초가액을 차감(추후 지분양도시 과세)

○ 현물을 분배받는 경우 분배시점의 시가를 취득원가로 함

- 파트너가 출자한 자산을 분배받는 경우 당초 출자시 출자가액을 취득원가로 함

□ 파트너쉽 과세 선택

○ 파트너쉽 적용대상 기업이 현행 법인세 과세방식과 파트너쉽 과세방식 중 선택할 수 있도록 규정하여 납세자에 선택권을 부여함

○ 다만, 과세방법의 잦은 변경으로 손익을 조절하여 조세회피하는 것을 방지하기 위해 선택한 파트너쉽 과세제도는 선택후 일정기간(예 : 5년) 경과후에만 포기할 수 있도록 규제함

□ 과세기간

- 1. 1 ~ 12. 31로 하되 별도의 약정이 가능하도록 함
 - 과세연도를 조정한 과세이연 방지하는 규정을 마련함

□ 원천징수

- 파트너쉽에게 이자 및 배당소득을 지급하는 자는 소득세법 및 법인세법의 규정에 따라 파트너쉽으로부터 원천징수하고, 파트너는 파트너쉽이 원천징수당한 세액을 기납부세액으로 공제함
- 파트너쉽이 파트너에게 소득배분시 원천징수하도록 하고 파트너쉽이 파트너 이외의 직원에게 근로소득 지급시에도 원천징수의무를 부여함

□ 파트너쉽의 납세협력의무

- 파트너쉽은 파트너쉽 소득에 대한 소득자료제출의무 및 납세협력의무를 부담함
 - 파트너쉽의 소득 및 파트너에게 귀속되는 금액을 사업연도 종료일로부터 3월내에 관할세무서장에게 신고하도록 함
- 파트너의 연대납세의무 및 제2차납세의무 부여
 - 파트너는 다른 파트너의 체납액에 대한 연대납세의무를 부담함
 - 파트너는 파트너쉽의 가산세에 대한 제2차납세의무를 부담함

VIII. 파트너십 과세제도 도입시 효과 및 대안

1. 긍정적 측면

- 파트너십의 소득에 대한 이중과세문제 조정
 - 파트너십에는 법인세를 과세하지 않고 파트너십으로부터 분배받은 소득에 대해서만 소득세(파트너가 법인일 경우 법인세)를 과세하므로 파트너십의 소득에 대한 따른 이중과세문제가 없음

- 지식기반산업 및 벤처산업 육성 지원
 - 지식기반산업은 사원의 인적 신뢰와 전문지식을 바탕으로 기술과 자본이 결합하는 인적회사가 적절하데 이러한 회사에 대해 적용되는 별도의 세제를 마련함으로써 지식기반산업 지원
 - 파트너십(벤처기업)에서 발생한 결손금을 파트너(투자자)의 다른 소득에서 상계할 수 있어 파트너(투자자)의 세부담이 감소되어 벤처기업에 대한 투자위험을 분산함

- 기업의 자유로운 기업형태의 선택을 가능하도록 경제의 효율성 제고
 - 파트너십은 세제면에서 법인보다 유리하고 대외신인도 측면에서 개인보다 우수하므로 사업의 규모 및 특성에 맞추어 기업형태를 선택할 수 있도록 함으로써 경제 전반의 효율성 제고가 가능함

- 외국인 투자자에게 익숙한 제도를 도입함으로써 투자 활성화를 지원

2. 부정적 측면

□ 파트너십에 대한 현행 私法규정 미비

- 파트너십은 영·미법계에서 발전되어 온 것으로 대륙법계를 따르고 있는 우리나라에는 이에 대한 체계적 규정이 없음
- 파트너십의 개념 및 범위에 관한 민·상법상 규정과 파트너십의 거래에 대한 회계원칙 등 파트너십 과세제도의 기초제도가 미비함
- 우리나라와 유사한 사법체계를 가진 일본의 경우 인적회사에 대해 미국식의 파트너십 과세제도를 도입하지 않고 있음

□ 현행 조세체계에 큰 변화 초래

- 파트너십 과세제도는 미국에서 100여년의 역사를 통해 보완·발전해 온 과세제도로 매우 복잡하지만 정교한 규정을 두고 있음
- 파트너십 과세제도는 소득세법과 법인세법의 중간단계로 볼 수 있는데 성급하게 도입할 경우 현행 세제의 틀이 근본에서 바뀔 수도 있음

□ 조세제도의 복잡성으로 인한 납세비용 및 조세행정 비용 증가

- 미국의 파트너십 과세에 대해 과세방식 및 조세회피 등에 관한 매우 복잡한 규정의 대부분을 regulation으로 규정함
- 파트너십 과세제도를 도입하는 경우 이러한 규정을 상당부분 원용하게 되는데 이로 인해 세법이 매우 복잡하게 되어 ‘조세의 간편성’이라는 조세제도의 기본방향과 상치됨
- 납세자가 새로운 조세제도를 이해하는 데 시간이 소요하는 등 납세협력비용이 증가할 우려가 있음
- 또한, 새로운 제도를 집행할 수 있는 인력을 갖추는 데도 상당한 시간과 예산이 소요될 것이므로 납세비용이 증가함

□ 조세회피 가능성

- 파트너십 자체에는 과세되지 않는 점과 파트너십에서 발생한 결손금을 파트너가 자신의 다른 소득에서 공제받을 수 있는 등 현행 과세체계와는 상당부분 차이가 있어 이를 이용한 조세회피 우려가 있음
- 미국 등 외국의 경험으로 볼 때 파트너십 과세제도가 조세회피(또는 절세)의 수단으로 광범위하게 이용되어 왔으며 과세당국에서도 이를 방지하기 위해 복잡한 규정을 두고 있음
- 특히, 미국 행정부는 regulation으로 규제가 가능하나 우리나라는 조세법률주의 요건이 강하게 요구되어 다양한 조세회피가능성에 신속하게 대응하는 것이 어려움

□ 제도 도입의 실익이 크지 않음

- 미국의 파트너십 과세제도와 같이 정교하지는 않으나 공동사업장에 대한 과세제도와 같은 불완전한 파트너십 과세제도가 있음
- 또한, 파트너십 과세 적용대상이 지식기반산업을 영위하는 합명·합자회사에 대해서만 도입시 적용대상이 줄어들어 제도 도입의 효과가 제한됨

□ 조세형평 측면에서 비판 소지

- 파트너십 과세제도가 법무·회계법인 등에도 적용될 경우 파트너(예 : 변호사, 회계사)의 세부담이 줄어들 수 있는데 이 경우 고소득자에게 주로 혜택이 돌아가므로 조세형평에 반한다는 비판 소지가 있음

□ 조세수입 감소 우려

- 파트너십에 과세되지 않고 파트너십에서 발생한 결손금을 개인파트너의 다른 소득에서 공제받을 수 있게 되어 조세수입이 감소됨

3. 검토 가능한 대안

- 파트너쉽 과세제도 도입시 예상되는 효과와 문제점을 감안할 때 단기적으로 성급하게 도입하는 것보다는 점진적으로 도입하는 방안 검토 가능
 - 즉, 파트너쉽 도입의 중간단계로 파트너쉽 과세제도가 가지는 배당소득이중과세문제를 완전하게 조정하는 방안을 강구해 볼 수 있음
 - 그 적용은 당초 파트너쉽 과세제도 적용대상으로 삼은 벤처기업 등 지식기반산업을 대상으로 하되 우선 사원수 5~10인의 소규모 인적회사에 한함
 - 충분한 시간을 가지고 연구·검토후 공동사업장 과세제도를 보완하여, 조합 및 인적회사(합명·합자회사)에 모두 적용될 수 있는 파트너쉽 과세제도를 도입하여도 늦지 않음

- 중간단계로 고려할 수 있는 방안으로 우선 파트너쉽(법인) 단계에서 과세된 소득에 대해서는 파트너 단계에서 비과세하는 방법을 검토해 볼 수 있음
 - 개인주주(파트너)의 경우에는 배당소득세액공제율(gross-up비율)을 상향 조정하여 이중과세문제를 조정할 수 있음
 - 현재 배당소득에 대해서는 Gross-up비율을 19%(16% 세율로 법인세가 과세된 것으로 가정)로 하여 이중과세를 조정함
 - 따라서, 법인세가 높은 세율(27%)로 과세되는 경우에는 이중과세가 부분적으로 조정되므로 Gross-up비율을 상향 조정하여 이중과세 조정
 - 법인주주(파트너)의 경우에는 수입배당금 익금불산입 비율을 높여 이중과세문제를 조정할 수 있음
 - 현재 법인의 출자비율에 따라 배당소득의 일부분(30~50%)에 대해서만 익금불산입하므로 이중과세가 부분 조정됨
 - 익금불산입률을 상향조정하는 방안의 검토가 가능(익금불산입율 100%시 이중과세 완전 조정)함

- 다음으로는 배당소득공제를 통하여 파트너십(법인) 단계에서 발생한 소득에 대해 법인세를 과세하지 않는 방법을 검토할 수 있음
 - 현행 법인세법에서는 유동화전문회사등 명목회사(Paper Company)가 90% 이상 배당하는 경우 법인이 배당한 금액을 소득금액에서 소득공제함
 - 명목회사의 경우 법인단계에서는 거의 과세되지 않고 소득의 실제 귀속자인 투자자에게 과세되어 명목회사는 소득흐름의 도관 역할을 함
 - 파트너십도 명목회사와 유사하게 취급하여 파트너십의 이익을 파트너에게 배당하는 경우 배당액에 대해 소득공제함으로써 이중과세가 조정되도록 함
 - 다만, 이러한 방식은 파트너십이 실제 지급한 배당액에 대해 적용되므로 파트너십에 과세하지 않는 원칙과는 다소 차이가 있고 기업의 사내유보시 법인세가 과세되는 점을 감안해야 함

IX. 요약 및 결론

- 파트너십의 법적 성격, 운영형태, 과세제도 등은 나라마다 상이하나, 우리나라의 경우 대체로 조합(공동사업장)과 인적회사(합자·합명회사)가 해당
- 파트너십 과세제도란, 기업(파트너십)의 소득을 모두 그 소유주(파트너)에게 귀속시켜 파트너 단계에서만 과세하는 제도임
- 파트너십 과세제도의 도입이 필요한 이유로는, 파트너십의 소득에 대한 이중과세 완전 조정, 벤처산업 및 지식기반서비스업 육성을 통한 투자활성화 지원, 기업의 자유로운 기업형태의 선택을 가능하도록 하여 경제의 효율성 제고 등을 들 수 있음
- 파트너십에 대한 과세이론은 도관이론(conduit theory)과 실체이론(entity theory)으로 나누어 볼 수 있음
 - 도관이론은 파트너십을 단순히 파트너에게 수익을 분배하기 위한 도관으로 보아 파트너십에 대해서는 과세하지 않으며, 파트너십의 수익을 파트너 각자에게 그 지분소유비율에 따라 배분된 것으로 간주하여 개인소득세를 부과함
 - 실체이론은 파트너십을 독립적인 과세상의 실체로 인정하여 파트너십은 그 수익에 대하여 법인세를 납부해야 하며, 파트너에게 분배된 소득에 대해서는 과세하지 않음
- 우리나라에서 파트너십으로 볼 수 있는 대상은 민법상의 조합과 상법상의 익명조합이 있음

- 민법상 조합은 2인 이상이 서로 출자하여 공동사업을 경영할 목적으로 결합한 단체를 말함
 - 상법상의 익명조합은 당사자의 일방이 상대방의 영업을 위하여 출자를 하고, 상대방은 그 영업으로 인한 이익을 분배할 것을 약정하는 계약을 말함
 - 상법상의 익명조합은 공동으로 경영하는 것이 아니라 당사자의 일방이 상대방을 위하여 출자를 하고 그 영업에서 생기는 이익을 분배받는 것이므로 민법상의 조합과는 상당히 다름
 - 따라서 파트너십은 민법상의 조합과 가장 유사한 형태라고 볼 수 있음
- 우리나라의 세법에는 민법상 조합에 관하여 과세상의 권리, 의무관계가 명확하게 규정되어 있지 않음
 - 세법이 조합에 대하여 따로 규정하고 있지 않은 것은 법적인 측면에서 파트너십을 실체(entity)로서가 아니라 계약관계의 일환으로 파악하고 있기 때문임
 - 우리나라 세법상 조합에 대해서는 도관이론이 관철되어 있다고 볼 수 있음
 - 공동사업장에 대한 소득세법상 규정을 파트너십 과세규정과 유사한 것으로 볼 수 있는데
 - 공동사업장의 개념이 파트너십의 개념보다 더 광범위하고 또한 공동사업장 규정이 너무 간단하기 때문에 공동사업장 규정을 파트너십에 대해 적용하는 것은 문제
 - 미국·영국·캐나다의 경우 법인과 달리 파트너십에 대해서는 과세하지 않는 별도의 파트너십 과세제도를 마련하고 있는 반면, 일본의 경우 별도의 특별규정을 두고 있지 않음

- 파트너십 과세제도의 도입방향은 도입초기인 점을 감안하여 제도를 단순화하고 현행 우리나라 세법체계와 조화를 이루도록 하여 함
 - 파트너십에 대한 세제상 취급에 있어서는 도관이론을 적용하여 파트너십에 의해 산출된 소득에 대하여 처음부터 파트너 단계에서만 과세함
 - 민법상 조합과는 별개로 상법상 합명회사와 합자회사에서만 파트너십 과세제도를 도입함

- 파트너십 과세제도 적용대상은 도입초기인 점을 감안 상법상 합명·합자회사 중 지식기반서비스업(예 : IT 및 문화산업)에 우선 적용하도록 함
 - 전문지식을 가진 자격사(변호사 또는 회계사)로 구성된 법인에 대해 파트너십 과세제도를 적용해야 할지 여부는 신중한 검토가 필요함

- 구체적인 과세방법은 다음과 같음
 - 파트너십의 소득계산방법에 있어 법인세법상 사업연도소득금액 계산방법 또는 소득세법상 사업소득금액 계산방법을 적용함
 - 계산된 소득의 구분에 있어 원칙적으로 소득세법상 소득구분에 따르되 규정의 간소화를 위해 소득구분을 간소화하는 보완방안도 적용 가능
 - 손익의 분배에 대해서는 원칙으로는 파트너십의 계약에 따르도록 함
 - 파트너십의 모든 소득원으로부터 계산되는 소득(또는 손실)은 파트너간의 약정에 따른 분배지분에 따라 파트너에게 배분함
 - 파트너십으로부터 분배받은 결손금은 파트너의 지분기초가액을 한도로 다른 소득에서 공제함
 - 파트너와 파트너십의 거래는 통상적인 거래를 벗어난 것으로 판단되는 경우에는 부당행위계산부인 규정을 적용
 - 파트너십에 대한 현물출자시에는 파트너십이 도관이므로 출자시 양도차익에 대해 과세하지 않는 방안과 파트너십의 실체를 인정하여 법인출자와 같이 양도차익에 대해 과세하는 방안이 있음
 - 파트너십에 대한 노무출자시 출자지분(capital interest)을 취득하는 경우 출자시점에 사업소득으로 과세하고 이익분배권(profit interest)만 취득하는 경우 소득발생시 파트

너의 사업소득으로 과세함

- 파트너쉽 지분의 매각이나 교환에서 발생하는 이득 및 손실은 일반법인의 지분양도와 같이 양도소득으로 과세함
- 파트너쉽 적용대상 기업이 현행 법인세 과세방식과 파트너쉽 과세방식 중 선택할 수 있도록 규정하여 납세자에 선택권을 부여함
- 파트너쉽의 과세기간은 원칙적으로 1. 1 ~ 12. 31로 함
- 파트너쉽에게 이자 및 배당소득을 지급하는 자는 소득세법 및 법인세법의 규정에 따라 파트너쉽으로부터 원천징수하고 파트너쉽은 소득자료제출의무 및 납세협력의무를 부담함

□ 파트너쉽 과세도입의 효과는 긍정적 측면과 부정적 측면이 있음

- 긍정적인 측면 : 파트너쉽 소득에 이중과세 조정, 인적회사의 성격에 맞는 과세제도를 도입하여 지식기반산업 육성 지원, 사업위험이 큰 벤처기업등 육성, 기업의 자유로운 기업형태의 선택을 가능하도록 경제의 효율성 제고, 외국인 투자 활성화 유인 기대
- 부정적인 측면 : 파트너쉽에 대한 현행 私法규정 미비, 현행 조세체계에 큰 변화 초래, 조세제도의 복잡성으로 인한 납세비용 및 조세행정 비용 증가, 파트너쉽을 이용한 조세회피 가능성, 공동사업장 과세제도가 있으며 인적회사에 한정하므로 도입의 실익이 크지 않음, 고소득 파트너에 대한 지원으로 조세형평 측면에서 비판 소지, 조세수입 감소 우려등이 있음

□ 파트너십 과세제도는 단기적으로 성급하게 도입하는 것보다는 점진적으로 도입하는 방안 검토 가능

- 즉, 파트너십 도입의 중간단계로 파트너십 과세제도가 가지는 배당소득이중과세문제를 완전하게 조정하는 장치를 방안을 강구해 볼 수 있음
- 그 적용은 벤처기업 등 지식기반산업을 대상으로 하되 우선 인원수 5~10인의 소규모 인적회사에 한함

(1안) 파트너십 단계에서 과세된 소득에 대해서는 파트너 단계에서 비과세

- 개인주주의 배당소득세액공제율(gross-up비율)을 상향 조정
- 법인주주의 수입배당금 익금불산입을 상향 조정

(2안) 파트너십 단계에서 발생한 소득에 대해 법인세 비과세

- 유동화전문회사등 명목회사(Paper Company)같이 파트너십이 이익을 파트너에게 배당하는 경우 배당액에 대해 소득공제

참고문헌

- 광고 아카데미, □□국제조세조약□□, 1996.
- 김재진·김진수, □□투자조합 활성화를 위한 조세정책방향□□, 정책보고서 98-12, 한국조세연구원, 1998.
- 손주찬, □□상법(상,하)□□, 박영사, 1997.
- 한도숙·안종석, □□한미조세조약의 개정방안에 관한 연구□□, 한국조세연구원, 2000.
- 한영혜, 「투자조합과 관련된 과세문제」, □□월간조세□□, 2000. 5.
- 大藏省, □□所得稅基本通達□□
_____, □□法人稅基本通達□□
- 大藏財務協會, □□所得稅基本通達 逐條解說□□
- 稅務研究會 出版局, □□法人稅基本通達 逐條解說□□
- 中里 實 “Partnership 課稅の國際的側面”、□□Partnershipの課稅問題□□、稅務研究會 論文集, Vol. 44, 1999, pp. 159 ~ 226.
- 増井良啓, “組合形式の投資媒體と所得課稅”, □□Partnershipの課稅問題□□、稅務研究會 論文集, Vol. 44, 1999, pp. 129 ~ 155.
- 平野嘉秋, □□Partnershipの法務と稅務□□、稅務研究會 出版局, 1994
- さくら綜合事務所, □□SPC & 匿名組合の法律·會計稅務と評價□□、清文社, 2000.
- Canada British Columbia Business Service Center, “Proprietorship, Partnership or Incorporation? : Advantages and Disadvantages of Partnership”,
www.sb.gov.bc.ca, 2000.
- CCH, *British Master Tax Guide 1998/1999*, 1998
_____, *Canadian Master Tax Guide*, 1998
_____, *Internal Revenue Code*, 1999.
- Crouch, Holmes F., *Making Partnerships Work*, Allyear Tax Guides, 1998.
- OECD, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*,

DAFFE/CFA(99)20/REV1, 1999.

_____, *Model Tax Convention on Income and On Capital*, 2000.

Willis, Arthur B., John S. Pennell, and Philip F. Postlewaite, *Partnership Taxation*, Warren, Gorham and Lamont, 1997.

제3주제

톤세제도 도입 방안

2004. 7.

손 원 익

한국조세연구원

목 차

I. 문제의 제기	137
1. 해운산업의 현황	137
2. 현행 세제와 해운산업의 경쟁력	137
II. 톤세제도 개요	140
1. 톤세제도 도입배경	140
2. 주요국의 톤세제도 도입 효과	143
3. 주요국의 톤세제도 비교	146
4. 우리나라 톤세제도 도입 필요성	149
III. 우리나라 톤세제도 도입방안	152
1. 톤세적용 대상법인의 범위	152
3. 해운소득의 범위	155
4. 톤세와 법인세 선택 방식	156
5. 톤세적용기간 및 배제	158
6. 구분경리	158
7. 톤세적용기간 중 이월결손금, 압축기장충당금, 감가상각 등 유보사항처리	159
8. 톤세기간 중 선박 매각이익 처리	160
9. 톤세적용시 중간예납	160
10. 외국납부세액공제 및 원천징수에 의한 납부액 공제 배제	161
11. 톤세적용기간 중 합병·분할·청산시 적용 방법	161
12. 톤세적용기간 중 증빙서류 수취보관의무 등	162
IV. 톤세제 도입시 기대효과	163

I. 문제의 제기

1. 해운산업의 현황

□ 해운산업의 국민경제적 기능

- 해운은 국민경제 물류체계의 대표적 수단으로서 수출입 화물의 99.7%를 차지
- 해운산업은 수출입화물 및 삼국간화물 수송으로 인한 외화 가득 및 유출 방지로 국제수지에 기여
 - 해운산업의 외화수입은 반도체수출, 자동차수출, 컴퓨터수출에 이어 4위 정도를 차지
- 해운산업의 막대한 부가가치 창출로 국민경제 발전에 기여
- 해운을 통한 해상 인적교류는 우리나라가 물류 및 동북아 해상비즈니스 중심국으로 자리매김하는 데 크게 기여

2. 현행 세제와 해운산업의 경쟁력

가. 우리나라 해운업 법인세제 현황

- 현행 법인세제에서는 해운기업의 과세표준이 환율변화에 크게 좌우되므로 해운기업의 경영실적을 제대로 반영하기 어려움
- 또한 해운기업은 흑자폭이 커지면 법인세 부담을 줄이기 위한 방편으로 시황을 무시한 무리한 선박투자를 감행할 유인이 있으며 이는 기업부실화로 이어질 우려가 있음

- 법인세제는 가변적인 영업이익을 기준으로 법인세 수익을 산정함에 따라 조세비용 예측이 불가능하여 해운기업이 경제환경과 시장환경에 알맞은 경영 및 투자전략을 추진하는데 있어서 효율을 기하기 어려운 측면도 있음

나. 주요 해운국의 법인세제 비교

- 우리나라는 영국, 네덜란드, 노르웨이와 같은 유럽의 주요 해운국들보다 명목세율은 낮은 편이나 소득공제나 그룹내 손익상계 등을 고려하면 법인세 부담이 상대적으로 큰 편임(<표 1> 참조)
- 우리나라의 선박 감가상각율이 상대적으로 낮은 편이고, 선박 매각차익 과세이연도 우리나라는 대상선박과 이연액에 제한을 두어 제한을 두지 않는 주요 해운국들(노르웨이 제외)보다 불리
- 결손금 이월공제의 경우, 우리나라는 소급공제 대상이 제한적이고, 차기 이월공제 기간이 주요 해운국들에 못미쳐 불리
- 결정적으로 주요 해운국들은 모두 시행하는 그룹내 손익 상계제도를 우리나라는 아직 시행하지 않고 있어 상대적으로 세부담이 큰 실정

<표 1> 주요 해운국의 해운산업 관련 법인세제 비교 (2002년)

국가	기본세율	감가상각	선박매각차익 과세이연	결손금 이월공제	그룹내 손실이전
영국	<ul style="list-style-type: none"> · 1만 파운드 이하(한화 약 1천8백만원 이하) : 10% · 10,001 ~ 5만 파운드(한화 약 1천8백만 1,800 ~ 9천만원) : 22.5% · 50,001 ~ 30만 파운드(한화 약 9천만 1,800 ~ 5억4천만원) : 20% · 300,001 ~ 150만 파운드(한화 약 5억4천만 1,800 ~ 27억원) : 32.5% · 150만 파운드 초과(한화 약 27억원 초과) : 30% 	정률법 25%	적용 (6년 전액이연)	1년 소급공제, 무기한 이월공제	인정
네덜란드	<ul style="list-style-type: none"> · 5만 길더 이하(한화 약 2,650만원 이하) : 30% · 5만 길더 초과(한화 약 2,650만원 초과) : 35% 	정액법(5~8.3%) 또는 정률법(11.8%) , 자유감가상각 (사업이익이 있는 경우에 한함)	적용 (준비금으로 3년 전액이연)	3년 소급공제, 무기한 이월공제	인정
노르웨이	28%	정률법 14%	적용(비자발적 처분에 한해 1년 전액이연)	소급공제 불가, 10년 이월공제	인정
한국	<ul style="list-style-type: none"> · 1억원 이하: 15% · 1억원 초과: 27% 	정액법 5% 정률법 14%	국제선박만 적용(매각익의 80% 2년 이연)	직전 2년 소급 공제(중소기업), 5년 이월공제	불인정

II. 톤세제도 개요

《 톤세제도 》

- ◇ 톤세제(Tonnage Tax System)는 해운기업의 소득을 해운소득과 비해운소득으로 구분하여 해운소득에 대하여는 경영실적이 아닌 선박의 톤수 또는 이를 기반으로 설정한 추정이익(Notional Profit)을 기준으로 과세하는 조세제도

톤세제 적용 해운기업의 세액 산출방법

$$\begin{array}{l}
 \boxed{\text{법인세제}} = \boxed{\text{세전이익} - \text{법정공제금}} \times \boxed{\text{법인세율}} \\
 \boxed{\text{톤세제}} = \boxed{\text{추정이익}} \times \boxed{\text{법인세율}}
 \end{array}$$

- 주 1) 추정이익 = 운항선박의 순톤수(NT)×운항일수×단위당 톤세율
 2) 기타소득은 법인세 적용

○ 톤세액 = ∑(선박의 순톤수×운항일수×톤당이익) × 법인세율

1. 톤세제도 도입배경

가. 해운정책의 시대별 구분

- 해운정책을 시기별로 구분하면, 제1기인 중상주의 시대의 선진국해운육성 정책 시기(세계 제2차대전 이전), 제2기인 편익치적제도 확산과 해운산업 중요성 인식기(1980년대), 제3기인 고도화된 해운지원정책 도입기(1990년대)

나. 편익치적제도 확산과 그 영향

- 제2기인 편의치적제도 확산 및 해운산업 중요성 인식시기에 주요 선진국들은 해운산업 자유화 및 시장개방, 공정경쟁체계 도입 등의 정책을 추진
- 이러한 정책 흐름을 좇아 해운기업들은 기업경쟁력 확보와 경제적 이익 극대화를 위하여, 조세회피, 운항·선원 관련 비용절감, 자유로운 투자 및 금융상의 이익 등을 목적으로 편의치적국으로 자사 선대 이적
 - 편의치적국은 자국에 선박을 등록하는 기업에 대해 선박등록수수료만 징수하고 법인세 등 일체의 세금 면제
- 편의치적의 확산으로 주요국은 다음과 같은 문제에 직면
 - 해운산업 및 관련 산업의 위축(선대감소, 해운부대서비스업 침체)
 - 자본의 해외유출(해운기업의 해외이전에 따른 자본유출 및 투자 위축)
 - 전문인력 기반 붕괴 등 해운업 공동화 초래

다. 해운지원정책 도입기

- 유럽의 주요 해운국들은 해운산업의 중요성을 재인식하고 자국 선대의 재유입 및 육성을 위한 다각적인 정책을 추진
- 제3기인 고도화된 해운지원정책 도입기(1990년대)에는 제2선적제도를 도입
 - 제2선적제도란 해운산업의 규제로 간주되었던 자국선원 승선의무, 선원규정 적용의무 등을 완화하는 제도
- 제2선적제도로 유럽의 주요 해운국들은 자국선대 증가 및 관련 산업 활성화라는 성과를 경험하였으나, 중장기적으로 비용·제도 측면에서 편의치적제도보다 월등한 이점을 제공하지 못했음

라. 톤세제도의 도입 및 확산

- 제2선적제도는 단기적 성과를 거두는 데 그침
- 해운기업들은 글로벌 차원의 경쟁에 노출되어 있기 때문에 선박등록, 운항, 선원, 조세 등 관련 비용이 저렴하고 경영환경이 자유로운 지역을 선호한다는 점을 인식
- 유럽해운국은 해운기업에게 최적의 경영환경과 비용조건을 제공할 수 있는 정책대안으로 톤세 제도를 새롭게 도입
- 1996년 네덜란드를 필두로 도입된 선박톤세제는 노르웨이('96), 독일('99), 영국('00), 스페인·핀란드('02) 등 유럽 주요 해운강국의 기본적인 해운정책으로 채택
 - 그 결과 이들 국가들은 유럽에서 괄목할 만한 해운산업 성장을 하였으며 제도 비도입국에 비해 높은 경쟁우위를 확보함
- 이처럼 도입효과가 가시화되자 스페인, 벨기에, 프랑스 등 주요 유럽국가들 역시 선박톤세제 도입을 적극 추진함으로써 경쟁우위 유지 및 확대를 도모하고 있음

<표 2> 선박톤세제 도입 현황

구 분		도 입 국 가
유럽	도 입	네덜란드, 노르웨이, 영국, 독일, 스페인, 핀란드

	도입추진	벨기에, 프랑스, 이탈리아 등
비유럽	도입추진	미국, 일본, 뉴질랜드, 인도, 파키스탄, 러시아 등

2. 주요국의 톤세제도 도입 효과

가. 영국

- 선대증가 및 관련산업(Maritime London) 활성화
- 영국은 톤세제도 도입 이후 자국선대 증가 및 외국 선사 유치
 - 자국상선 증가 : 458만톤(2000) → 503만톤(2001)
 - 덴마크의 Maersk-Sealand사, 대만의 Evergreen사, CP Ships사 등은 지배 선대를 리베리아, 파나마 등 전통적 편의치적(FOC)국으로부터 영국으로 이적하고 유럽지역 운영본부를 런던으로 이전·개설·확충
 - Maritime London(세계 해운중심국)의 활성화 기반 조성

<표 3> 영국의 톤세제도 도입에 따른 선대규모 추이

구 분	총 선 박		외항상선	
	선박수(척)	총톤수(천톤)	선박수(척)	총톤수(천톤)
1999	1,456	4,603	379	3,200
2000	1,518	5,971	417	4,579
2001	1,527	6,280	427	5,035

나. 네덜란드

- 해운산업 및 관련 지원·물류산업 활성화
- 톤세제도 도입 이후 편의치적선의 회귀 현상에 따라 자국선대는 도입 이후 5년간(1996~2001) 53% 성장함
 - 자국선대(척수) 규모 : 383척(1996) → 591척(2001) : 53% 성장
 - 자국선대(톤) 규모 : 2,800만GT → 4,000만GT : 40% 성장
- 이에 따라 해운산업 및 관련 산업의 고용 및 부가가치 창출효과가 크게 증가하는 추세를 보이고 국적 선원의 고용증가 역시 중요한 효과로 부각되고 있음
 - 네덜란드 해운 클러스터의 성장 및 물류산업 활성화

<표 12> 네덜란드의 톤세제도 도입효과

구 분		1996	1997	1998	1999	2000	2001	증가율
자국선대 규모(척)	상선대	386	439	481	524	558	594	53.9
	비상선대	298	297	305	304	308	311	4.4
고용규모 (명)	전 체	10,443	11,570	12,932	13,403	14,233	15,616	49.5
	국적선	7,280	7,794	8,335	8,210	8,116	8,387	15.2
부가가치(백만유로)		656	634	793	972	792	801	22.0

자료: Ministry of Transport, Public Work and Water Management(Netherlands)

다. 노르웨이

해운산업 및 관련산업 성장

노르웨이는 1996년 톤세제도 도입 이후, 1999년까지 자국선대의 높은 증가추세를 경험하였음

○ 국적선대 증가추이: 311척(1996년) → 950척(1997년) → 1,040척(1999년)

○ 그러나 2000년 영국 등 주요국의 톤세제도 도입에 따라 국적선의 감소 추세가 나타나고 있음

라. 톤세제도가 도입국의 상선대를 증가시키는 이유

선박회사의 경영환경 개선을 도모하는 제도

법인세 부담의 축소

- 선박톤세는 경영실적에 관계없이 일정하기 때문에 흑자폭이 커질수록 조세지원효과도 커짐
- 해운시황에 부합하는 선박투자로 경쟁력 있는 선대구성
 - 법인세제에서는 흑자 축소를 위해 무리한 선박투자를 강행하는 일이 발생하나 톤세제에서는 흑자폭에 관계없이 일정한 세금만 납부하므로
- 조세부담의 예측가능성으로 중장기 사업전략 추진이 용이함
- 선박톤세 도입국은 대부분 선박등록비를 저렴하게 책정하고 외국선원 고용에 관대한 선원정책을 실시함

3. 주요국의 톤세제도 비교

- 영국, 네덜란드 등은 순톤수, 운항일수 등을 기준으로 추정이익을 산정하고 이를 기준으로 법인세율을 적용하여 톤세 규모를 결정하나 노르웨이는 운항선박과 운항일수를 기준으로 톤세를 직접 산출
- 톤세적용 해운기업의 조건
 - 주요국들은 톤세제도 적용기업의 조건을 해운기업이나 선박의 국적에 두지 않고, 해운기업의 자국내 경영활동에 두고 있음.
 - 즉, 자국에서 해운경영 활동을 하는 기업이면 외국에 등록된 선박이나 외국선원이 승선한 선박의 소득도 톤세적용 대상으로 인정하고 있음

- 해운기업 경영, 선박의 운항 및 영업관리, 선박투자 및 금융 등의 의사 결정이 자국에서 이루어지면 톤세적용을 허용함
- 이는 외국선사도 자국에 부가가치를 기여할 수 있으면 톤세의 혜택을 받을 수 있음을 의미

□ 적용선박의 조건

- 영국과 노르웨이는 내항선과 외항선 모두 톤세를 적용하나 네덜란드는 외항선에만 톤세를 적용함

□ 선원관련 규정

- 영국은 선원양성을 위해 선원훈련서약을 톤세적용의 조건으로 내세우고 있으나, 네덜란드와 노르웨이는 일정한 선원관련 전제 조건이 없음

□ 영국, 노르웨이, 네덜란드는 선박운항에 관련된 영업이익이나 영업손실을 톤세 수익으로 모두 상계함.

- 다만 노르웨이는 톤세수익으로 상계된 영업이익이 톤세 관련 활동에 재 투자되거나 관련 범위 내에 유보되어야 함

<표 13> 주요 톤세도입국의 톤세 적용규정

구분	영국		네덜란드		노르웨이		비고	
도입시기	2000. 7. 28		1996. 1. 1		1996. 6. 1			
전환가능성	적용기간 경과 후 법인세 전환 가능		적용기간 경과 후 법인세 전환 가능		적용기간 경과 후 법인세 전환 가능			
적용기간	10년		10년		1년			
적용조건	기업	·법인세 대상기업 (전략적, 상업적 위치)		·법인세 대상기업 (선박의 전략적 관리)		·법인세 대상기업 (경영·금융전략수행위치)		
	선박	·운항선박(100GT 이상) ·운항선박의 75% 이내에서 용선 포함 ※국적조건 없음		·운항선박 ·소유선박 순톤수의 3배 이내 나용선 ¹⁾ 인정 ※국적조건 없음		·운항선박(100GT이상) ※국적조건 없음		
	선원	사관 15명당 1명 훈련		없음		없음		
	운송구간	내·외항선		국제운송		내·외항선박		
산출방법	톤수·운항일수에 따른 톤세수익에 법인세율 적용		톤수·운항일수에 따른 톤세수익에 법인세율 적용		톤수·운항일수에 따라 바로 톤세 산출			
톤세요율	구분	자국통화	유로화	자국통화	유로화	자국통화	유로화	100톤당 톤세율
	1,000NT 이하	£ 0.60	¢ 0.98	¢ 0.908	¢ 0.908	-	-	
	1,001 ~ 10,000NT	£ 0.45	¢ 0.74	¢ 0.681	¢ 0.681	7.2 NOK	¢ 0.936	
	10,001 ~ 25,000NT	£ 0.30	¢ 0.49	¢ 0.454	¢ 0.454	4.2 NOK	¢ 0.546	
	25,000NT 초과	£ 0.15	¢ 0.25	¢ 0.227	¢ 0.227	2.4 NOK	¢ 0.312	
특기사항	· 감가상각 : 비적용 · 자본 손익 : 비적용 · 선박매가차익 : 무세		· 감가상각 : 비적용 · 자본손익 : 비적용 · 손실이월 : 비적용		· 일정 톤세수익은 톤세 활동부문에 유보 또는 재투자해야 됨 · 친환경 선박은 25%까지 감면 · 자본소득, 선박매각차익 등은 법인세 부과		· 영국과 네덜란드의 톤세는 조세감면 성격이 강한데 반해 노르웨이는 조세 이연 성격이 강함	

주: 1) 선체만 빌려쓰는 선박.

4. 우리나라 톤세제도 도입 필요성

가. 우리나라 해운산업의 위상과 문제점

- 2000년 우리나라 실질 소유선박(국내외 등록선박)은 1,737만톤으로 세계 8위를 차지하고 있으나 1996년의 7위보다 후퇴
 - 외환위기 이후 새로운 신기술 선박(대형선, 고속선, 2중 선체구조 유조선)을 건조하지 못해 미래의 국제경쟁력 약화우려

- 해운기업의 경쟁력 약화로 국민경제에 기여하는 해운산업의 기능이 취약해질 것으로 예상
 - 동북아 물류중심국 실현 가능성에도 차질이 있거나 동북아 물류 관련 부가가치의 대부분을 외국선사들이 흡수해 가는 상황 전개 우려

<표 6> 우리나라 소유선박의 추이와 세계적 위상 변화

연도	소유선박		
	척수	선박량(천GT)	순위
1996	804	15,082	7
1997	853	16,020	8
1998	863	16,156	8
1999	894	16,583	8
2000	903	17,368	8

자료: Loyd's Register of Shipping.

나. 해운기업의 경영환경 개선도모 및 합리적인 투자결정 유도

- 톤세제도는 법인세 산출방법이 간편하고, 세부담의 예측가능성이 높아 중장기 사업전략 추진 용이
 - 해운시황 및 환율변동에 따라 경영실적이 크게 좌우되는 해운업의 특성상 일정한 세금부담은 경영환경 개선에 크게 도움이 되며, 합리적인 투자의사 결정 가능

※ 해운회사의 환율변동에 따른 법인세 납부

- 1999년 외화환산이익(4,133억원)이 커서 법인세(2,729억원) 납부
- 2000년 외화환산손실(9,345억원)이 커서 법인세(△1,678억원) 없음

다. 동북아 물류중심 추진전략 지원

- 현재 아시아권에서는 톤세제를 도입한 국가가 없으므로, 우리나라가 톤세제 도입시 세계 주요 해운기업의 아시아지역본부 유치 등 동북아 물류중심의 위상 정립 가능
 - ※ 유코카캐리어(스웨덴 발레니우스·빌헬름사, 현대자동차 공동출자)는 별도의 선박보유회사를 싱가포르에 설립하였으나, 톤세 도입시 우리나라에 유치 가능

라. 톤세제도의 세계적 추세에 부응

- 톤세제는 해운산업 발전 및 물류중심국 실현의 핵심수단으로 채택되어

세계적으로 보편화되고 있음

- 법인세 대체 세제로 선박톤세를 가장 먼저 도입한 네덜란드는 자국 해운 산업의 쇠퇴추세를 발전추세로 전환하기 위해 톤세 도입

□ 영국은 네덜란드 선박톤세제를 벤치마킹하여 더 낮은 세율의 선박톤세제를 도입

- 다국적 선사인 조디악사는 영국으로 이전했으며, 대만의 에버그린사, 덴마크의 머스크시랜드사 등 외국 해운기업들은 영국 이전을 검토
 - 우리나라 선사들의 이전 가능성도 배제할 수 없음

□ 따라서 우리나라도 톤세제 도입을 통해 해운기업의 경쟁력 강화 및 글로벌 해운세제에 부응

마. 안보적 측면

□ 우리나라는 삼면이 바다인 반도국으로서 만일에 발발 가능한 전시와 같은 비상사태 때 외국으로부터 조달되는 병력 및 물자 수송 등 해상수송 수요를 충족하는데 해운이 매우 중요

- 또한 우리나라는 원유, LNG, 석탄 등 중요 에너지를 모두 수입에 의존하고 있어 자국 상선대가 부족할 경우, 전쟁 발발시 외국선사의 기항 기피로 원자재 수입 및 공산품 수출 운임 등, 해상운임이 폭등하여 국민경제에 큰 타격을 줄 가능성 있음

- 실제로 1990년 걸프전 당시 원유를 수송하는 유조선 운임지수가 58% 이상 급등하였음

Ⅲ. 우리나라 톤세제도 도입방안

1. 톤세적용 대상법인의 범위

가. 대상업종

- 톤세제 도입취지가 해운업의 국제경쟁력 제고를 위한 것이므로 외항운송 사업으로 한정
 - 해운법상 외항운송사업은 외항정기여객운송사업, 외항부정기여객운송사업, 외항정기화물운송사업, 외항부정기화물운송사업(우리나라 외항운송사업자 : 83개 선박회사, 2004. 7월 현재)
 - <외국사례> 영국은 자국에서 전략적이고 상업적으로 관리되는 적격선박을 운항하는 기업, 네덜란드는 우리나라와 동일

나. 대상기업

- 2년 미만의 외국적 용선선박의 연간운항순톤수가 당해 기업의 기준선박의 연간운항순톤수의 5배 이내일 것
 - 기준선박은 보유선박과 용선기간이 2년 이상인 국내등록선박, 용선선박은 용선기간이 2년 미만인 외국적선박을 말함
 - <외국사례> 영국과 네덜란드는 용선선박의 운항순톤수가 보유선박 운항순톤수의 3배 이내 일 것

<표 15> 선박회사의 운항선박

구 분	소유선박	용선선박	
		국내등록	외국적
2년 이상	기준선박	기준선박	
2년 미만	기준선박		용선선박

* 우리나라 용선선박비율 5배 이내 선박회사(전체의 77.2%)

2. 톤세 표준이익의 산출방법

- 해운기업의 해운소득에 대하여는 다음의 산식에 의하여 산출한 선박별 톤세표준이익의 합계액(이하 “톤세표준이익”이라 함)을 법인세 과세표준으로 대체함

톤세산식

①선박별 톤세표준이익 = 운항선박의 순톤수 × 운항일수 × 1톤당 1운항일이익 × 사용률

②톤세표준이익 = 선박별 톤세표준이익의 합계액

③톤세액 = 톤세표준이익 × 법인세율

톤세제 적용 해운기업의 세액 산출방법

법인세제	=	수익 - 비용	×	법인세율
톤세액	=	톤세표준이익	×	법인세율

주) 비해운소득은 전통적인 법인세법을 적용하여 법인세 납부

□ 순톤수

- 선박법 제13조 제1항의 규정에 의한 국제톤수증서(국제총톤수 및 순톤수를 기재한 증서를 말한다)상의 순톤수

□ 사용률

- 당해 톤세기업이 독점적으로 선박을 운영하는 경우 사용률은 100%
- 공동운항(Space Charter, Slot Charter, 선복 Pool등)의 경우에는 회사가 실질적으로 점유하는 비율

□ 운항일수

- 톤세적용기업이 보유하고 있는 선박은 1년, 용선선박은 용선기간을 운항일수로 간주
 - 다만, 개량·보수 기타 불가피한 사유로 30일 이상 연속하여 운항하지 아니한 기간은 운항일수에서 제외
- 선박을 대선한 경우 대선기간

□ 1톤당 1운항일 이익(톤세표준이익률)

- 국제경쟁력 제고를 위해 주요 경쟁 해운국들의 톤세율을 감안하여 합리적으로 결정

<표 16> 주요국의 1일 1톤당 추정이익(톤세율)

구 분		영 국		네덜란드		노르웨이	
1일 100NT당 추정이익 (톤세율)	1,000NT 이하	0.006 파운드	12원	0.009유로	12원	-	-
	1,001 ~ 10,000NT	0.004 파운드	8원	0.006유로	9원	0.007 크로내	1.2원
	10,001 ~ 25,000NT	0.003 파운드	6원	0.004유로	6원	0.004 크로내	0.7원
	25,000NT 초과	0.002 파운드	4원	0.002유로	3원	0.002 크로내	0.4원

주: 1파운드 = 2,115원, 1유로 = 1420.15원, 1크로내=167.06원(2004.7.6기준)

3. 해운소득의 범위

- 해운소득은 톤세표준이익으로 대체되는 소득으로 해운기업이 다음의 활동으로 인하여 발생한 수익과 비용을 총칭
 - 톤세표준이익으로 대체되지 아니하는 부문은 비해운소득이라 하며, 톤세표준이익은 비해운소득 부문에서 발생한 손실과 서로 상계되지 아니함

- 해운소득의 범위 열거
 - 해상운송활동으로 인한 수익과 비용
 - 해상운송활동과 연계된 다음의 활동으로 인한 수익과 비용
 - 화물의 유치·선적 및 하역·유지 및 관리와 관련된 활동
 - 해상운송활동을 위해 불가피한 시설(컨테이너 등)의 임대차
 - 선원의 모집·교육·훈련
 - 선박의 취득 및 폐기와 관련한 활동
 - 선박의 매각. 다만, 매각손익은 톤세적용기간과 법인세 적용기간별 안분

하여 비율에 따라 각각 해운소득과 비해운소득으로 함

- 단일운송계약에 의한 복합운송활동
- 해상운송활동에 의한 매출의 100분의 10을 초과하지 아니하는 선상의 부대사업. 다만, 카지노 사업은 제외
- 해상운송활동과 관련하여 발생한 이자소득 및 지급이자. 다만, 투자활동 (1년 이상 장기저축예금, 채권투자 등)으로 인한 이자소득은 제외
- 해상운송활동의 결과로 발생한 매출채권의 회수나 매입채무의 지급시 발생하는 외환차손익 또는 결산시점에 발생하는 외화환산손익

4. 톤세와 법인세 선택 방식

- 톤세적용은 기업이 선택한 경우에만 적용
- 톤세적용을 받기 위해서는 해양수산부장관의 확인을 거쳐 다음의 방법으로 관할세무서장에게 신청

[방안 1]	[방안 2]
<ul style="list-style-type: none"> ○ 기존 해운기업 <ul style="list-style-type: none"> - 2005. 1. 1부터 2005. 6. 30까지 신청하여야 하며, 신청하지 아니한 경우 5년 후 신청가능 ○ 신규설립 해운기업 <ul style="list-style-type: none"> - 최초 사업연도 말까지 신청하여야 하며, 신청하지 아니한 경우 5년 후 신청 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 해운기업이 톤세적용 시기를 임의선택 <ul style="list-style-type: none"> - 톤세적용을 받고자 하는 사업연도 개시일 6월 전까지만 신청하면 가능
<p><장점></p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 기업이 조세회피 목적으로 톤세를 남용하지 못함 <p><단점></p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 이월결손금이 있는 기업의 경우 불리 	<p><장점></p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 이월결손금을 모두 소진할 수 있어 기업편의 제고 <p><단점></p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 톤세를 조세회피 목적으로 사용가능
<p>외국사례: 영국 · 네덜란드 방식</p>	

5. 톤세적용기간 및 배제

- 조세회피 목적으로 톤세제도가 오용되거나 남용되지 않도록 톤세를 한번 선택하면 의무적으로 5년간 바꿀 수 없으며
 - 계속하여 톤세적용을 받고자 하는 경우 톤세적용기간 만료일 전일까지 다시 신청을 하여야 함
 - ※ 영국과 네덜란드는 톤세를 한번 선택하면 10년간 바꿀 수 없으며, 톤세기간이 만료되는 사업연도에 톤세제 선택여부를 재결정 함
 - ※ 노르웨이는 1년마다 톤세제 선택

- 톤세적용기간 중 2회 이상 톤세적용기업 요건을 위반한 경우 위반한 당해 사업연도와 톤세 잔여기간 및 차기 5년간 톤세적용 배제
 - ※ 영국은 톤세제를 선택한 해에 요건을 충족하지 못한 경우에는 톤세제 선택이 실효되며, 톤세기간 중 요건이 미달한 경우 다음연도말까지 충족시키지 못하면 전해까지 2년간을 톤세제 적용을 받지 못하고 향후 10년간 톤세제를 선택할 수 없음

- 톤세적용 배제시 즉시 일반 법인세로 과세

6. 구분경리

- 톤세적용을 받고자 하는 법인은 손익을 해운소득에 속하는 것과 비해운 소득에 속하는 것을 각각 별개의 회계로 구분하여 경리
 - 해운소득부문과 비해운소득부문에 공통되는 손금은 매출액에 비례하여 안분계산

7. 톤세적용기간중 이월결손금, 압축기장충당금, 감가상각 등 유보사항처리

□ 톤세적용 이전에 발생한 이월결손금은 발생원천이 해운소득부문에서 발생한 것인지 비해운소득부문에서 발생한 것인지 구분하기 어려우므로 승계되지 아니하고 소멸된 것으로 봄

□ 톤세적용 이전에 발생한 해운소득과 관련한 다음의 세무조정사항은 톤세적용시에는 톤세표준이익과 상계되거나 가산되지 아니하나, 톤세기간이 종료되어 전통적인 법인세법을 적용받게 되는 경우 세무조정금액에 대하여는 톤세적용이 없었던 것으로 하여 법인세법상 계속 진행된 것으로 간주하여 각사업연도소득을 계산함

※ 세무조정사항: 압축기장충당금, 일시상각충당금, 감가상각부인액, 퇴직급여충당금 한도초과액, 대손충당금의 한도초과액, 유가증권의 평가차손익, 채권·채무의 재조정액 등

○ 다만, 톤세기간중 자산(선박제외)을 매각하는 경우 매각손익은 비해운소득부문에 속하므로 법인세법에 의하여 세무조정사항을 반영하여 법인세 계산

※ 선박을 매각하는 경우 선박매각손익은 톤세영역이므로 선박과 관련한 세무조정사항은 모두 소멸한 것으로 처리

8. 톤세기간중 선박 매각이익 처리

□ 톤세기간중 선박매각손익은 해운소득으로 보아 톤세를 적용하되, 톤세적용

이전에 이미 소유하고 있던 선박을 매각하여 차익이 발생한 경우

- 톤세적용기간과 법인세 적용기간별 안분하여 비율에 따라 각각 톤세와 법인세 적용

※ 영국의 경우에도 우리와 동일하게 선박매각손익을 안분하여 과세

9. 톤세적용시 중간예납

- 톤세적용을 받더라도 중간예납세액을 납부하여야 함

톤세적용 첫 사업연도	톤세적용 첫 해 이후	톤세탈퇴 후 법인세법 적용시
·해운소득부문과 비해운소득부문을 구분하여 각각 6월간을 1사업연도로 보고 톤세산식에 의하여 계산한 법인세와 비해운소득의 법인세를 합산하여 중간예납세액으로 납부	·직전사업연도에 납부한 법인세(톤세액+법인세)의 2분의 1을 납부하거나, 6월간을 1사업연도로 보고 각각 계산한 법인세를 합산하여 납부	·중간예납기간을 1사업연도로 보아 법인세법에 의해 계산한 과세표준에 법인세율을 적용하여 산출한 법인세를 중간예납세액으로 납부
· 법인세법 제63조제4항을 준용 하되 해운소득에 대하여는 “법인세법 제13조 내지 제54조의 규정에 의하여 계산한 과세표준”이 아니라 “톤세산식에 의하여 계산한 톤세표준이익”으로 변경	· 법인세법 제63조제1항 준용	· 톤세 탈퇴하였으므로 법인세법 제63조 적용

10. 외국납부세액공제 및 원천징수에 의한 납부액 공제 배제

- 톤세제도는 실제영업이익 대신 운항선박순톤수와 운항일수에 의하여 산출한 추정이익으로 납부하기 때문에 전통적인 법인세법 적용시 공제되었던 법인세법 제57조의 규정에 의한 외국납부세액공제 및 동법 제73조의 규정에 의하여 원천징수된 세액의 공제를 배제함

11. 톤세적용기간중 합병·분할·청산시 적용 방법

- 톤세적용기간중 합병·분할하는 경우 톤세적용기간
 - 흡수합병 : 합병법인(존속법인)의 잔여 톤세적용기간
 - * 합병법인의 톤세적용 요건 충족여부 위반시 톤세탈퇴
 - 신설합병 : 신규설립으로 새로이 톤세적용신청
 - 분할신설 : 신규설립으로 새로이 톤세적용신청
- 의제배당, 합병(분할)평가차익 및 청산소득 과세
 - 톤세적용기간 동안에도 법인세법에 의하여 진행된 것으로 간주하여 법인세법을 적용 의제배당, 합병(분할)평가차익 및 청산소득 과세

12. 톤세적용기간중 증빙서류 수취보관의무 등

- 톤세제도는 해운소득에 대하여 법인세 과세표준만 달리하여 법인세를 납부하는 것으로
 - 지출증빙서류의 수취 및 보관의무, 주식등변동상황명세서의 제출의무, 계산서의 작성·교부등 납세협력의무 등은 법인세법에 의하여 의무를 이행하여야 함

IV. 톤세제 도입시 기대효과

- 해운기업의 경영환경 개선 및 합리적인 투자결정
 - 톤세제도는 실제이익에 관계없이 운항선박의 톤수에 따라 일정하게 법인세를 납부하기 때문에 법인세 산출방법이 간편하고, 세부담의 예측 가능성이 높아 중장기 사업전략 추진 용이
 - 해운시황 및 환율변동에 따라 경영실적이 크게 좌우되는 해운업의 특성상 일정한 세금부담은 경영환경 개선에 크게 도움이 되며, 합리적인 투자의사결정 가능

- 동북아 물류중심화 전략 지원
 - 현재 아시아권에서는 톤세제를 도입한 국가가 없으므로, 우리나라가 톤세제 도입시 세계 주요 해운기업의 아시아지역본부를 유치 등 동북아 물류중심의 위상 정립 가능
 - * 유코카캐리어(스웨덴 발레니우스·빌헬름사, 현대자동차 공동출자)는 별도의 선박보유회사를 싱가포르에 설립하였으나, 톤세 도입시 우리나라에 유치 가능

- 보편적 해운세계의 세계적 추세에 부응
 - 톤세제 도입은 유럽 등 해운선진국에서 보편화되고 있는 제도이므로 톤세제 도입을 통해 해운기업의 경쟁력 강화 및 글로벌 해운세계에 부응