

파트너십 과세제도 도입방안

2007. 6. 19.

안종석

목 차

I. 서론	1
II. 파트너십 과세제도 도입에 관한 기존 문헌 조사	3
III. 파트너십의 정의 및 파트너십 과세제도의 특징	5
1. 파트너십의 정의 및 특징	5
2. 미국 파트너십 과세제도의 특징	6
3. 파트너십 과세제도의 국제비교	10
IV. 파트너십 과세제도 도입 필요성 및 예상되는 문제점	12
1. 파트너십 과세제도의 도입 필요성	12
2. 도입시 예상되는 문제점	14
가. 조세회피 및 납세·징세 비용	14
나. 조세수입에 미치는 영향	15
3. 소결	15
V. 파트너십 과세제도 도입방안	17
1. 공동사업장 과세제도와의 관계	17
2. 적용대상	19
3. 파트너십 설립 단계에서의 과세 문제	23
가. 현물출자에 대한 과세	23
나. 노무출자	25
4. 파트너십 운영 단계에서의 과세문제	26
가. 소득의 계산 및 배분	26
나. 손익배분비율	28

다. 파트너십과 파트너간의 거래	33
5. 파트너십 지분의 양도 및 자산분배 관련된 과세 문제	34
가. 지분의 양도	34
나. 파트너십 자산의 분배	35
6. 용어의 정의	37
7. 적용시기	37
VI. 요약 및 결론	38
참고문헌	42

표목차

<표 1> 개인기업, 법인기업 및 파트너십 과세제도의 비교	9
<표 2> 주요국 파트너십 과세제도의 특징	10
<표 3> 기업에 대한 과세의 수평적 형평성 평가	13
<표 4> 현행 법인의 특징 및 과세체계	20

I. 서론

우리나라 세법에서는 영리를 목적으로 하는 사업체를 크게 개인(이하 '개인기업')과 법인(이하 '법인기업')으로 구분하고 각각에 대해 다른 과세체계를 적용한다. 이와 같은 양분체제는 법인의 실체성이 약한 공동사업 형태의 사업체를 적절히 포용하지 못한다는 문제점을 갖고 있다. 그래서 미국 등 선진 국가들은 개인기업과 법인기업의 중간 형태라고 할 수 있는 파트너십에 대해 적용하는 별도의 과세체계를 갖추고 있다. 우리나라도 민법상 조합과 상법상 임의조합에 적용하는 공동사업장 과세제도가 있는데, 적용범위가 제한적이며 규정이 단순하여 파트너십 과세제도로서의 역할을 하지 못한다는 비판을 받고 있다.

그러므로 우리나라에서도 수년 전부터 파트너십 과세제도를 도입하여 이러한 문제를 해결해야 한다는 주장이 제기되었으며, 정부에서도 도입 방안을 다각적으로 검토하였다. 2004년에는 지식기반산업을 영위하는 인적회사에 대한 과세특례(조특법 제104조의 11)제도를 도입하였는데 이 제도는 파트너십의 성격이 강한 인적회사에 한해 배당소득공제를 통해 이중과세를 배제하는 제도이다. 2006년에는 공동사업장 과세제도를 개편하여 익명조합에도 적용됨을 분명히 하였고 동시에 약정에 의한 손익배분을 인정하게 되었다. 그러나 이러한 일련의 조치는 이중과세 조정의 확대, 공동사업장 과세제도의 소폭 개편에 그친 것으로 전격적인 파트너십 과세제도의 도입이라는 관점에서 보면 부족함이 많다.

최근에는 상법개정안에 파트너십 형태의 사업체인 합자조합(LLP: Limited Liability Partnership)과 유한책임회사(LLC: Limited Liability Company)제도 도입안이 포함됨에 따라 파트너십 과세제도 도입에 대한 논의가 다시 시작되었다. 개인기업이라고 단정하기도 곤란하고 법인기업이라고 보기도 어려운 형태의 사업체 설립이 허용됨에 따라 이들 사업체에 대한 과세제도 정비가 임박한 문제가 된 것이다. 새로운 기업 형태에 대한 적절한 과세체계를 마련하기 위해서는 미국식 파트너십 과세제도를 도입해야 한다는 주장이 힘을 얻고 있으며, 이러한 요구에 부응하여 정부에서도 TF(Task Force)를 구성하여 파트너십 과세제도 도입방안에 대해 논의하였다. 파트너

십 과세제도 TF는 2007년 3월부터 6월까지 6차례의 실무대책반 회의와 3차례의 TF 전체회의를 통해 의견을 집약하였는데, 그 결과를 본고의 부록에 「파트너십 과세제도 TF 논의결과」라는 제목으로 첨부하였다.

본고에서는 파트너십 과세제도 도입에 관한 기존 문헌의 내용을 간략하게 살펴보고, 미국의 제도를 중심으로 파트너십의 정의, 파트너십 과세제도의 특징, 파트너십 과세제도 도입의 필요성 및 예상되는 문제점을 검토한 후 우리나라에서의 파트너십 과세제도 도입방안에 대해 논의한다. 파트너십 과세제도 도입방안은 부록에 수록된 「파트너십 과세제도 TF 논의결과」 중 주요 쟁점사항을 정리한 것이다.

II. 파트너십 과세제도 도입에 관한 기존 문헌 조사

정부 차원에서뿐만 아니라 학계에서도 2000년 이후 파트너십 과세제도의 필요성, 도입 방안 등에 대한 연구가 활발하게 진행되어 왔다. 이창희(2001), 손운환(2001), 최용선(2001), 이준규·이은상(2001), 김진수·김재진(2001), 윤현석(2004), 김재진(2004), 딜로이트 안진회계법인(2006), 강철승(2007), 안경봉(2007), 박훈·이은미(2007) 등이 대표적인 문헌들이라고 할 수 있을 것이다. 이 문헌들은 대부분 현행 공동사업장 과세제도의 문제점을 지적하고 미국을 비롯한 선진국의 파트너십 과세제도를 소개한 후 국내 과세제도의 개편 방안 또는 미국식 파트너십 과세제도의 도입 방안을 모색해보는 내용으로 되어 있다.

기존 문헌에서 제시된 공동사업장 과세제도가 안고 있는 문제점을 정리하면 다음과 같다. 첫째, 규정이 단순하여 복잡한 파트너십 과세제도의 내용을 모두 포괄하기 어렵다. 소득세법에 나타난 공동사업장 소득계산 규정은 제43조 한 조항뿐이며, 이 조항은 단지 세 개의 항으로 구성되어 있다. '소득금액을 사업장 단위로 계산하여 개별사업자에게 약정된 배분비율에 따라 배분한다'는 정도의 간단한 내용을 담고 있어 과세요건을 명확하게 규정하고 있다고 하기 곤란하다. 둘째, 적용범위가 좁다. 현재 공동사업장 과세제도는 민법상 조합과 상법상 익명조합에 대해서만 적용된다. 그 외에 인적회사로서 '회사'의 독립성보다는 '사업자'의 인적 요소가 강조되는 합명회사, 합자회사에 대해서는 법인에 대한 과세체계가 적용된다. 셋째, 논리적 일관성이 결여되어 있다. 공동사업장 과세제도에서는 현물출자에 대해 출자 당시 양도차익을 인식하여 과세하는데, 이는 기업의 실체를 인정하는 것이다. 한편 사업소득에 대해서는 기업의 실체를 인정하지 않고 출자자 단계에서만 과세하므로 실체론과 도관론이 혼용되고 있다. 넷째, 현물출자에 대해 출자시점에서 과세하는 것은 미실현이익에 대해 과세하는 것을 의미한다¹⁾.

이러한 공동사업장 과세제도의 문제점과 비교하여 파트너십 과세제도의 장점을 보면 첫째, 이중과세를 배제할 수 있고 둘째, 기업 형태의 자유로운 선택을 지원함

1) 이창희(2001), 손운환(2001), 김진수·김재진(2001), 이준규·이은상(2004).

으로써 소규모기업의 시장진입을 촉진하며 셋째, 설립 및 청산 절차가 단순하고 넷째, 외국인과의 공동투자 등 국제협력을 촉진시킨다는 점이 제시되었다. 반면 단점으로는 갑작스런 제도의 도입이 조세체계에 큰 변화를 초래하며, 제도가 복잡해 행정비용이 높아지며, 조세회피가 상대적으로 용이하다는 점이 지적되었다. 파트너십 과세제도 도입으로 전문직 고소득자의 세부담이 감소되는 경우 조세형평의 문제가 야기될 수도 있으며 그 밖에 조세수입이 감소될 우려가 있다는 점도 지적되었다²⁾. 파트너십 과세제도의 장단점에 대해서는 뒤에서 자세하게 검토한다.

기존 연구들에서 제시된 향후 정책방향을 보면 새로운 제도의 도입과 기존 제도의 개선으로 양분할 수 있다. 손윤환(2001), 최용선(2001), 김재진(2004), 강철승(2007)은 미국식 파트너십 과세제도를 도입하되 우리나라의 과세체계, 행정능력 등을 고려하여 단순화할 것을 주장하였다. 한편 이준규·이은상(2001), 딜로이트 안진회계법인(2006), 박훈·이은미(2007)는 공동사업장 과세제도의 대폭적인 개선을 제안했는데, 제안된 내용을 구체적으로 살펴보면 미국식 파트너십 과세제도를 우리 실정에 맞게 단순화하여 도입하자고 주장한 논문들에 제시된 것과 큰 차이가 없다. 이창희(2001)도 현행 공동사업장 과세제도에 문제가 있음을 인정하긴 하지만 현행 제도의 골격을 유지하면서 부분적으로 보완하자라는 주장을 폈다. 특히, 조세회피 방지에 역점을 두어 제도를 단순화하고 적용대상을 최소화할 것을 요구하였다.

2) 손윤환(2001), 최용선(2001), 김진수·김재진(2001), 이창희(2001), 김재진(2004), 딜로이트 안진회계법인(2006), 강철승(2007)

Ⅲ. 파트너십의 정의 및 파트너십 과세제도의 특징

1. 파트너십의 정의 및 특징

미국의 UPA(United Partnership Act) §6(1)에 의하면 파트너십은 둘 이상의 人(person)이 공동으로 영리 목적의 사업을 수행하는 단체를 의미한다. 여기서 人(person)은 개인과 법인을 모두 포괄한다. 파트너십은 파트너십의 명의로 사업을 수행하고 부동산 소유권을 등기할 수 있으며, 법원에서 당사자로서 원고가 되거나 피고가 될 수도 있다. 이러한 관점에서 파트너십은 파트너와 구분된 별개의 실체로 간주되는 것이 일반적이다((RUPA §201(1)). 그러나 이러한 형식적 정의에도 불구하고 무한책임파트너가 존재하는 경우에 독립된 실체로서 파트너십의 역할이 얼마나 중요한 실질적 의미를 가질 수 있을지는 의문이다. 어떤 경우든지 파트너십이 독립적으로 책임지지 못하는 상황에서는 궁극적으로 무한책임파트너가 책임을 질 수밖에 없기 때문이다. 미국에서는 유한책임파트너만으로 구성된 유한책임회사도 파트너십 과세제도의 적용을 선택할 수 있도록 허용하지만 다른 국가에서 유한책임사원으로만 구성된 회사를 파트너십으로 인정하여 별도의 과세체계를 적용하는 경우는 찾아보기 어렵다³⁾.

파트너십의 또 다른 특징으로는 여럿이 모여 공동으로 사업을 운영하는 사업체임에도 불구하고 기업의 설립·지배·의사결정 방법 등과 관련하여 법인기업에 적용되는 규제가 거의 적용되지 않으며 내부적인 약정에 의존한다는 점을 들 수 있을 것이다. 따라서 파트너십은 투자자들의 자율적인 합의에 따라 거의 모든 의사를 결정할 수 있다. 파트너십의 설립에는 특별한 절차가 필요치 않으며, 내부적인 약정조차 작성되지 않는 경우도 있다. 즉, 파트너십의 설립·운영에 대해 정부가 일률적으

3) 미국에서 유한책임회사에도 파트너십 과세제도의 적용을 허용하는 이유는 다음과 같은 두 가지를 고려한 때문인 것으로 판단된다. 첫째, 미국이 개인 납세자의 수취 배당소득에 대한 이중과세를 전혀 조정하지 않는 고전적 과세체계를 유지하고 있어 이중과세의 폐해가 크므로 중소기업들에게 이중과세 부담을 줄여줄 필요가 있다. 둘째, 기업의 형태와 그에 따른 조건들이 주(State)마다 달라서 어떤 형태의 사업체가 '파트너십이다'라고 일률적으로 단언하기 어렵다.

로 규제하기보다는 사적 자치를 존중하는데, 이는 파트너십의 설립·운영 결과에 대해 궁극적으로 파트너가 책임진다는 개념에 입각한 것으로 판단된다.

그 밖에도 파트너가 사망하거나 탈퇴하면 파트너십이 해산되므로 사업에 영속성이 없다는 점, 소득세 과세기 도관으로 간주되는 반면 부가가치세 등 다른 세목의 경우에는 실제로 인정된다는 점 등도 파트너십이 갖는 특징이라고 할 수 있다.

2. 미국 파트너십 과세제도의 특징

본 소절에서는 파트너십 과세제도의 대표격이라고 할 수 있는 미국의 제도를 중심으로 파트너십 과세제도의 특징을 살펴보는 데, 이에 앞서 다양한 형태의 기업 중앙쪽 극단에 있는 기업으로서 개인기업과 법인기업의 특성 및 각각에 대한 과세제도를 정리하면 다음과 같다.

개인기업이란 1인이 출자하여 만든 사업체를 지칭한다. 이때 사업체는 사업 운영을 위한 수단일 뿐 법률적으로 아무런 의미가 없는데, 이는 출자자가 개인 차원에서 세금을 포함하여 모든 법률적·실질적 책임을 부담하기 때문이다. 개인기업의 경우 어떤 형태의 자산이든지 출자하여 사업을 영위할 수 있으며, 사업체의 설립 및 청산시 특별한 세부담을 지지 않는다. 사업체의 설립 또는 청산과 관계없이 사업에 필요한 재산을 타인에게 양도할 때는 양도소득세를 부담해야 한다. 사업체와 개인이 분리되지 않으므로 이익의 사내유보란 개념이 적용되지 않고 소득이 발생한 연도에 모두 과세 대상이 된다. 출자자에 대한 급여의 지급도 인정되지 않는다.

한편 주식회사로 대표되는 법인의 경우 기업이 세부담을 포함한 모든 법률적·실질적 책임을 진다. 출자자(주주)는 투자한 금액의 한도 내에서만 책임을 지며, 출자자가 바뀌어도 사업체는 존속된다. 과세의 관점에서 보면 투자자가 법인기업에 출자할 때 현금으로 출자하는 것이 원칙이다. 만약 현물을 출자한다면 그 현물을 기업에 양도하고 양도의 대가로 받은 현금을 투자하는 것으로 간주하여 투자 시점에 양도소득을 과세대상으로 인식한다.

운영수익에 대해서는 법인단계에서 법인세를 납부하며, 법인세 납부후 소득은 사

내에 유보하거나 출자지분에 비례하여 출자자들에게 배분한다. 출자자에게 배분된 소득은 배당소득으로서 출자자가 개인인 경우 개인소득세, 법인인 경우 법인세 과세대상이 된다. 법인단계에서 세금을 납부하고 개인단계에서도 세금을 납부하여 발생하는 이중과세는 배당세액공제제도(개인소득세) 또는 배당소득익금불산입제도(법인세)를 통해 출자자 단계의 세부담을 줄임으로써 조정이 이루어진다. 사내에 유보된 소득에 대해서는 법인세만 납부하면 되므로 배당소득과세의 이연이 가능하다.

법인기업에 대해서는 출자자와 법인 간의 제3자 입장에서의 거래가 인정되므로 출자자의 근로 제공에 대한 급여 지급이 가능하다. 출자자가 취득한 근로소득에 대해서는 근로소득세가 부과되며, 법인단계에서는 비용 공제가 허용된다. 출자자가 법인에 지분을 양도하는 것도 가능하며, 양도시 양도차익이 인식된다. 개인기업과 달리 법인기업은 사업체 청산시 청산소득에 대해 세금을 부과한다.

개인 및 법인 기업과 파트너십 과세제도를 비교해 보면 미국의 파트너십 과세제도가 갖는 주요 특징을 다음과 같이 다섯 가지로 정리할 수 있다. 첫째, 이중과세가 발생하지 않는다. 소득세를 과세함에 있어서 파트너십을 도관으로 간주하여 파트너십 단계에서는 세금을 부과하지 않고 파트너 단계에서만 세금을 부과하기 때문이다. 파트너의 사업소득으로 분류되는 파트너십의 운영 소득(operating income)은 파트너십 단계에서 계산·신고되지만 이는 행정적 편의를 위한 것일 뿐 납세의무는 파트너가 진다. 한편 사업체의 운영과 직접 관련되지 않은 이자, 배당 등 특정 소득이나 비용은 다른 소득과 구분하여 따로 계산한 후 관련 파트너에게 귀속시킨다.

둘째, 현물출자에 대한 과세이연이 허용된다. 파트너십 과세제도에서는 파트너가 파트너십에 현물을 출자하는 경우 출자시 양도차익을 인식하지 않고 자산을 제3자에게 양도하는 시점까지 과세이연을 인정해 준다. 주식회사는 현물을 매도하여 현금으로 출자하는 것이 원칙으로 되어 있고 우리나라의 공동사업장 과세제도도 현물출자에 대해 양도차익을 인식하도록 명시하고 있다는 점과 비교해 볼 때 현물출자에 대한 과세이연은 파트너십이 누리는 중요한 혜택이라고 할 수 있을 것이다.

셋째, 노무출자가 가능하다. 파트너는 파트너십에 근로를 제공하고 그 대가로 이익을 배분받을 권리인 이익지분 외에 사업체 청산시 잔여재산 배분을 청구할 수 있

는 권리인 자본지분을 획득할 수 있다. 파트너가 노무출자의 대가로 자본지분을 받았을 때 그 지분은 파트너의 소득(ordinary income)으로 인식된다.

넷째, 약정에 의한 손익배분이 인정된다. 파트너십의 소득, 이익, 손실, 공제 또는 기타 세법에 규정된 다른 항목들과 관련하여 파트너에게 배분되는 금액은 파트너십 계약에 의해 결정되며 이를 특별배분(special allocations)이라고 한다. 계약이 없는 경우 파트너의 지분에 비례하여 배분되는데, 이를 정상배분이라고 한다. 특별배분이 상당한 경제적 효과 테스트(SEET: Substantial Economic Effect Test)를 만족하지 못하는 경우에도 지분에 따라 손익이 배분된다.

SEET는 경제적 효과 테스트와 상당성 테스트로 구성되는데, 경제적 효과 테스트(EET: Economic Effect Test)란 손익배분이 파트너들의 경제적 이해관계를 반영하여 적절히 이루어졌는지 여부를 판단하기 위한 것이고, 상당성 테스트(ST: Substantiality Test)는 조세회피만을 목적으로 손익배분비율을 결정해서는 안된다는 내용으로 되어 있다. ST에 따르면 정상배분과 비교해 볼 때 배분 결과에 실질적인 차이가 없음에도 불구하고 파트너의 세부담만 감소되는 특별배분(shifting allocation, transitory allocation)은 인정되지 않는다. 뿐만 아니라 특별배분이 파트너십으로부터 분배받을 금전 및 재산에 영향을 미치더라도 그에 따른 세부담 절감 효과가 경제적 손실을 만회할 정도로 충분히 커서 조세회피를 목적으로 결정되었다고 볼 수 있는 특별배분(offsetting tax effect rule)도 인정되지 않는다.

다섯째, 파트너와 파트너십 간의 제3자 거래를 인정한다. 파트너 자격으로 거래를 한 것이 아니며, 근로 제공에 대한 급여 등의 명목으로 거래에 대한 대가가 사업성과와 상관없이 결정된 확정 지급액(guaranteed payments)으로 지급되는 경우에는 제3자 거래로 취급된다. 그러나 파트너 자격으로 근로를 제공하고 그 대가로서 일정 비율에 따라 이익을 분배받는 경우에는 지급액이 확정된 상태가 아니므로 파트너십 이익의 분배로 인식한다.

<표 1>은 파트너십 과세제도가 갖는 주요 특징을 개인기업 및 법인기업의 경우와 비교한 것이다. 파트너십은 전통적으로 무한책임사원 또는 무한책임사원과 유한책임사원으로 구성되며, 도관으로 간주되어 출자자산의 형태에 제한을 받지 않고 출

자시 세부담이 없다는 특징을 지닌다. 사업 운영을 통해 발생한 소득에 대해서는 파트너 단계에서만 과세하므로 이중과세를 배제할 수 있다. 이에 비해 기타 세목에서는 파트너십의 실체를 인정하고 있다. 파트너십은 사적 계약에 따른 손익배분비율의 결정이 허용되는데, 이는 파트너십 과세제도를 복잡하게 만드는 요인이 되고 있다. 손익배분비율의 조작을 통한 조세회피를 방지하기 위해서는 약정한 손익배분비율이 조세회피 목적으로 결정된 것이 아니고 상업적·경제적 이유가 있는 것이라는 점을 입증하여야 한다. 이를 위해 미국에서는 SEET라는 복잡한 점검장치를 도입하였다. 그 외에도 파트너십은 법인기업과 마찬가지로 파트너십과 파트너 간의 제3자 거래가 인정된다는 특징도 갖고 있다.

<표 1> 개인기업, 법인기업 및 파트너십 과세제도의 비교

	개인기업	법인기업	파트너십
출자자 수	1인	다수	소수(2인 이상)
출자자산	제한 없음(비과세)	현금출자	현물출자(비과세), 노무출자
사업의 주체	출자자	법인	파트너십
법률적·실질적 책임	출자자	법인	파트너십, 출자자
출자자 책임의 범위	무한책임	유한책임	무한·유한책임 공존
거래에 대한 과세 (부가가치세 등)	개인에 대한 과세체계	법인에 대한 과세체계	법인에 대한 과세체계
사업소득에 대한 과세	개인소득세	(법인세)+(주주에 대한 배당소득세)	파트너에 대한 개인소득세 또는 법인세
소득의 사내유보	불가능	가능	불가능
이중과세	발생하지 않음	발생, 부분적 조정	발생하지 않음
소득배분비율	투자자(1인) 소득	지분비율에 따라 배분	사적 계약, 투자지분
투자지분의 양도	불가	자유로움(양도소득세)	자유롭지 못함
사업의 청산	사업용 자산양도 (양도차익 과세), 별도의 청산소득 과세 없음	청산소득 과세	사업용 자산양도 (양도차익 과세), 별도의 청산소득 과세 없음

3. 파트너십 과세제도의 국제비교

미국의 파트너십 과세제도를 다른 국가의 경우와 비교해 보면 미국의 제도가 적용범위도 가장 넓고 세제상의 혜택도 가장 많다는 점을 알 수 있다. <표 2>에서 보듯이 다른 국가들은 인적회사에 대해서만 파트너십 과세제도를 적용하는 데 비해 미국은 인적회사뿐만 아니라 물적회사인 유한책임회사도 파트너십 과세제도를 선택할 수 있도록 허용하고 있다. 일본은 조합에 대해서만, 프랑스는 인적회사인 합자회사의 경우에도 무한책임사원에 대해서만 제한적으로 파트너십 과세제도를 허용하고 있다. 이처럼 미국이 광범위하게 파트너십 과세제도를 허용하고 있는 주된 원인은 미국의 경우 개인이 법인으로부터 수취하는 배당소득에 대한 이중과세를 전혀 조정하지 않고 있어 이중과세 폐해가 크다는 점과 주별로 사업체의 형태에 대한 규정이 달라 일관된 방법으로 간단하게 파트너십을 규정하기 어렵다는데서 찾을 수 있다.

<표 2> 주요국 파트너십 과세제도의 특징

	미국	독일	프랑스	일본
적용대상의 특징	LLC 선택적 적용	인적회사	인적회사(합자회사는 무한책임사원)	조합(LLP 포함)
현물출자에 대한 과세	과세이연	과세(자기지분 제외)	비과세	과세(자기지분 제외)
손익배분비율	약정 비율 인정(SEET)	약정 비율 인정(순이익)	지분비율	약정 비율
파트너와 파트너십 간의 제3자 거래	인정	근로소득 사업소득에 합산	인정	(규정없음)

자료: 안경봉(2001), 이은미(2006), 이창희(2001), 김진수·김재진(2001)

현물출자에 대한 과세도 국가마다 차이가 큰 편이다. 미국과 프랑스는 모든 형태의 기업에 대한 과세이연을 허용하는 반면, 독일과 일본은 자기지분에 대해서만 과

세이연을 인정하고 있다. 한편 우리나라의 공동사업장 과세제도에서는 과세이연이 전혀 불가능한 것으로 되어 있다.

손익배분비율과 관련해서도 미국은 이익과 손실에 대해 각각 다른 비율을 설정할 수 있도록 허용하고 있으나 다른 국가들은 대부분 어느 정도의 제약을 가하고 있는 것으로 나타난다. 독일은 '순이익'의 배분비율에 대한 사적 계약만을 인정하며, 프랑스에서는 지분비율에 따라 손익배분을 하고 있다. 미국은 손익배분비율 설정에 상당한 자유를 부여하는 한편 SEET를 통해 조세회피를 방지하고자 노력하고 있다.

파트너십과 파트너 간의 거래를 제3자 거래로 인정하는지와 관련해서는 독일의 경우 파트너가 파트너십으로부터 수취한 근로소득을 사업소득에 포함시키고 있다는 점이 눈에 띈다.

IV. 파트너십 과세제도 도입 필요성 및 예상되는 문제점

1. 파트너십 과세제도의 도입 필요성

전체적으로 세부담 관점에서 파트너십과 개인기업을 비교해 보면 <표 3>에 나타난 바와 같이 파트너십이 단연코 유리하다는 결론을 내릴 수 있다. 개인기업의 가장 중요한 장점인 현물출자에 대한 과세이연과 이중과세 배제라는 혜택을 누리면서 동시에 법인기업의 장점인 근로소득 공제와 제3자 거래 인정이라는 혜택도 받고 있기 때문이다. 뿐만 아니라 파트너십 특유의 손익배분비율 조정을 통해 세부담을 절감할 수 있다는 장점도 갖고 있다.

법인기업과 비교해 보면 전체적으로 파트너십이 유리하지만 사내유보가 불가능하다는 점에서 법인기업에 비해 불리한 측면도 있다. 김진수(2007)에 의하면 우리나라 법인의 평균 배당률은 20% 수준에 불과한데, 이렇게 사내유보가 많은 경우 현재와 같은 이중과세의 부분조정제도하에서 동일한 규모의 소득을 가진 법인기업에 비해 개인기업의 세부담이 더 높은 것으로 나타났다. 이는 우리나라에서 법인 이익의 사내 유보율이 높고 이중과세 조정도 비교적 많이 해주는 편이어서 파트너십 과세제도의 중요한 특징인 '이중과세 배제-사내유보 불허' 조합이 기업의 세부담을 낮춰주는 효과가 크지 않거나 전혀 없을 가능성이 있다는 점을 시사한다. 오히려 파트너십의 경우 사내유보된 소득에 대해서도 높은 개인소득세율을 적용하게 됨으로 인해 세부담이 더 많아질 수도 있다.

이와 같이 파트너십에 대해 특별한 과세체계를 도입하게 된 데는 파트너십이 무한책임사원을 기반으로 하는 인적회사라는 점이 가장 크게 작용한 것으로 보인다. 인적회사라는 점을 강조하여 이중과세 배제 등 개인기업의 요소를 도입하는 한편 기업의 실체성을 완전히 무시하기 어려워 부분적으로 법인기업과 관련된 요소들을 도입하다 보니 세부담의 관점에서 납세자에게 가장 유리한 과세체계가 탄생한 것이다.

<표 3> 기업에 대한 과세의 수평적 형평성 평가

	개인	파트너십	법인	특성
출자시 과세	+	+	-	<ul style="list-style-type: none"> · 개인, 파트너십 : 과세문제가 없거나 과세이연 가능 · 법인 : 즉시 과세
이중과세	+	+	-	<ul style="list-style-type: none"> · 개인, 파트너십 : 이중과세문제 없음 · 법인 : 이중과세문제 발생
사내유보	-	-	+	<ul style="list-style-type: none"> · 법인 : 사내유보에 의한 배당소득 과세 이연 가능 · 개인, 파트너십 : 사내유보에 의한 배당 소득 과세이연 불가능
손익배분비율 조정	-	+	-	<ul style="list-style-type: none"> · 파트너십 : 약정에 의한 손익배분비율 적용을 통한 세부담 감소 가능 · 개인, 법인 : 약정에 의한 손익배분비율 조정을 통한 세부담 감소 불가능
제3자 거래 인정	-	+	+	<ul style="list-style-type: none"> · 법인, 파트너십 : 주주·파트너의 근로 소득공제 및 법인·파트너십의 인건비 비용공제 가능 · 개인 : 근로소득공제 및 인건비 비용공제 불가능
출자자의 책임	무한	무한·유한	유한	

파트너십은 세부담 측면에서 개인기업에 비해 유리하므로 파트너십 과세제도가 도입되면 개인기업에서 파트너십으로 전환하는 경우가 많이 발생할 것으로 보인다. 법인기업도 인적회사의 성격이 강하거나 사내유보가 많지 않은 경우 파트너십으로 전환할 가능성을 배제할 수 없다.

또한 파트너십 과세제도의 도입시 한계세부담 인하로 인해 투자가 촉진되는 긍정적인 효과도 얻을 수 있을 것으로 기대된다. 특히 현물출자에 대한 과세가 중요한 의미를 갖는 중소기업, 불확실성이 높은 벤처기업의 경우 파트너십 과세제도는 다양한 절세 기회를 제공함으로써 투자증대를 유발할 가능성이 크다. 현물출자에 대한 과세이연, 부분적으로 남아 있는 이중과세의 완전 조정, 손익배분비율의 자율적인 결정 등이 세부담을 줄일 수 있는 기회를 주기 때문이다. 지식과 자본을 결합하

여 사업을 영위할 필요가 있는 지식기반산업의 경우에도 파트너십 과세제도는 다양한 형태의 결합을 허용함으로써 세부담을 줄여 투자증대에 기여할 수 있다고 본다. 특히 자본시장이 불완전하여 지식과 자본의 결합이 완전하게 이루어지지 않는 상황이라면 파트너십 과세제도는 시장의 실패를 다소나마 보완할 수 있는 장치로서 기능할 수 있을 것이다. 외국기술과 국내자본, 국내기술과 외국자본의 자유로운 결합을 촉진하여 외국인투자를 증대시키는 효과도 있을 것으로 기대된다.

일부 논문에서는 사업추진을 위해 기업 형태를 선택함에 있어 조세가 장애요인으로 작용해서는 안 된다는 점을 들어 파트너십 과세제도의 도입을 주장하기도 한다. 그러나 파트너십 과세제도가 없는 경우에도 그 적용대상이 되는 기업들이 다른 기업에 비해 특별히 많은 세부담을 지는 것은 아니므로 조세가 장애요인이 된다고 할 수는 없다. 다만 파트너십 과세제도는 이들 기업이 자본시장에서 직면하게 되는 어려움으로 인해 발생하는 비용을 세부담 감소로 다소나마 상쇄해 주는 효과가 있다고 할 수 있을 것이다.

2. 도입시 예상되는 문제점

가. 조세회피 및 납세·징세 비용

사업체를 도관으로 간주한다는 점이 파트너십 과세제도의 가장 큰 특징이라면 두 번째 특징으로는 손익배분에 있어 사적 계약을 중시한다는 점을 들 수 있을 것이다. 파트너들 간의 약정에 의해서 손익배분 등 중요한 결정이 내려지고 이를 과세당국이 인정한다는 점에서 세법 규정은 오히려 간단해질 수도 있다. 그러나 사적 계약에만 의존할 경우 파트너십이 조세회피 수단으로 활용될 가능성이 크므로 조세회피를 최소화하려면 사적 계약의 타당성을 입증할 수 있는 제도적 장치를 마련할 필요가 있는데, 이는 파트너십 과세제도를 매우 복잡하게 만드는 요인으로 작용한다. 미국의 경우 자율적으로 결정한 손익배분비율을 인정받기 위해서는 SEET를 거쳐야 하며 SEET가 미국의 파트너십 과세제도를 복잡하게 만드는 핵심적인 요인이

되고 있다. 한편 다른 국가들에서는 손익배분비율 결정에 제약을 가함으로써 조세 체계가 복잡하게 되는 것을 방지함과 동시에 조세회피 문제를 최소화하고자 노력하고 있다. 예를 들면 독일에서는 손실과 이익을 구분하여 별도의 배분비율을 정하는 것을 허용하지 않으며, 프랑스에서는 약정에 의한 배분을 인정하지 않고 지분비율에 따라 배분한다.

우리나라는 지금까지 과세소득을 결정함에 있어 경제적 실질보다는 법적 형식을 중시하여 왔다. 그러한 상황에서 파트너십 과세제도와 같이 과세당국에서 경제적 실질, 사적 계약의 진실성, 조세회피 의도 등에 대해 평가할 필요가 있는 과세체계를 도입할 경우 행정적으로 상당히 많은 징세비용이 소요될 것으로 예상된다. 납세자의 납세비용 또한 증가할 것이며, 납세비용과 징세비용 모두 사회적 비용이라는 점에서 간과하기 어려운 문제들이다.

나. 조세수입에 미치는 영향

파트너십 과세제도가 도입되면 파트너십으로 기업 형태를 전환하는 사업체가 늘어날 것으로 예상된다. 어떤 경우든 새로운 과세제도가 도입되고 납세자가 그 제도의 적용을 받는 기업 형태를 선택한다는 것은 세부담이 종전보다 줄어든다는 의미이므로 결과적으로 볼 때 파트너십 과세제도의 도입은 조세수입의 감소를 초래할 것이다. 파트너십 과세제도의 도입 이후 조세회피를 효과적으로 방지하지 못하면 조세수입 감소로 인한 부정적 효과는 더욱 커지게 되며, 이를 방지하기 위해 다각도로 노력을 기울이는 경우에는 징세비용이 대폭 증가되는 결과를 낳을 것이다.

3. 소결

파트너십 과세제도의 가장 중요한 특징을 하나만 꼽으라면 이중과세의 완전한 배제를 들 수 있다. 그런데 우리나라는 현재 다양한 방법으로 이중과세를 조정 또는 배제하고 있는바 이중과세 조정의 관점에서 파트너십 과세제도의 도입이 시급을 요한다고 볼 수 없는 상황이다. 법인기업과 달리 파트너십은 사내유보소득에 대한 과

세이언이 불가능하므로 오히려 파트너십 과세제도가 불리한 측면도 없지 않다.

이런 현실을 감안할 때 사실상 중요도가 더 큰 특징은 현물출자에 대한 과세이연, 사적 계약에 의한 손익배분비율 결정, 파트너십과 파트너 간의 제3자 거래 인정 등이다. 그러므로 현 상황에 유의미한 파트너십 과세제도를 만들려면 현물출자에 대한 과세이연을 허용하고 손익배분비율에 대해서도 가능한 한 자율성을 부여할 필요가 있다. 그러나 이런 제도들이 조세회피 수단으로 남용되지 않게 하려면 이를 방지할 수 있는 장치를 마련해야 하는데 그 과정에서 제도가 복잡해지는 것은 불가피한 측면이 있다.

기존 문헌들을 보면 미국식 파트너십 과세제도를 도입하자는 주장은 대부분 소규모기업, 벤처기업, 지식기반산업을 영위하는 사업자의 한계세부담 인하에 초점을 맞추고 있으며, 현행 골격을 유지하면서 최소한의 보완만 하자는 주장은 세제의 복잡성, 조세회피 증가 가능성을 강조하고 있다. 그러나 어떤 경우든 현재의 공동사업장 과세제도로 외국의 파트너십이나 새로 도입되는 기업의 형태에 적절하게 대응하기 어려우므로 제도를 개선할 필요가 있다는 점에는 동의를 하고 있다. 단지 파트너십 과세제도의 여러 가지 특징 중 어떤 측면을 강조하고 어떤 측면을 무시 또는 약화하는지에 차이가 있을 뿐이다.

현행 공동사업장 과세제도를 개편하든지 아니면 파트너십 과세제도라는 이름으로 새로운 제도를 도입하든지, 어느 경우든 다음과 같은 두 가지 요소를 중요하게 고려하여야 한다. 첫째, 벤처기업 및 지식기반산업을 주축으로 하는 중소기업의 투자를 촉진하는 긍정적 효과를 최대화하여야 하며 둘째, 제도의 남용 가능성과 조세회피를 최소화하여야 한다. 이 두 가지는 서로 상충되는 면을 갖고 있으므로 적절하게 조화시켜 나갈 필요가 있다. 초기에는 조세행정의 수용가능성 측면에서 후자에 중점을 두고 이후 점진적으로 전자를 부각시켜 나가는 것이 바람직할 것이다. 새로 도입되는 파트너십 과세제도가 안정적으로 정착되어 내성을 갖도록 하기 위해서는 처음에는 남용소지가 있는 과세대상이나 방법에 대해 일정부분 제한을 두었다가 단계적으로 이를 해소해 나감으로써 새로운 제도로의 이행을 원활하게 할 수 있을 것이다.

V. 파트너십 과세제도 도입방안

본장에서는 우리나라의 파트너십 과세제도 도입방안에 대해 논의한다. 서론에서 언급한 바와 같이 정부는 지난 3월부터 파트너십 과세제도 도입방안을 논의하는 TF를 만들어 도입방안에 대해 논의하였으며, 그 논의 결과를 본고의 부록에 정리하였다. 본장에서는 TF에서 논의된 내용 중 지나치게 기술적인 내용이나 많은 논의가 필요하지 않은 부분은 제외하고 주요 쟁점 사항만을 요약·정리하였다.

먼저 새로 도입되는 파트너십 과세제도와 공동사업장 과세제도의 관계에 대해 검토하고, 그 다음에 파트너십 과세제도의 적용대상, 파트너십 설립 단계에서의 과세문제, 운영단계에서의 과세문제, 그리고 지분의 변동 및 자산배분 관련 과세문제로 구분하여 주요 쟁점과 TF의 의견을 정리하였다.

1. 공동사업장 과세제도와의 관계

파트너십의 정의에 근거해서 본다면 파트너십 과세제도는 2인 이상이 모여 공동으로 운영하는 사업체로서 법인이 아닌 사업체에서 발생하는 소득에 대한 과세체계를 의미한다고 할 수 있을 것이다. 우리나라에는 이러한 제도로 소득세법상의 공동사업장 과세규정이 있다.

이 규정에 의하면 둘 이상의 개인이 모여 공동으로 사업을 영위하는 경우 사업체 단위에서 소득을 계산하되 사업체를 도관으로 간주하여 사업체의 소득을 각 사업자에게 배분하고 사업자 단위에서 세금을 부과한다. 사업체 소득을 사업자에게 배분할 때에는 약정에 의하므로 사적 자치를 존중한다. 그러나 이 제도는 적용범위가 지나치게 좁고, 규정이 지나치게 간단하여 조세요건 명확주의에 부합하지 않는다는 비판을 받고 있다. 또한 사업소득의 배분에 있어서는 사업체를 도관으로 간주하지만 현물출자에 대해서는 출자시점에 양도차익을 인식하여 사업체를 실체로 보아 일관성이 없다는 비판도 제기되고 있다. 이러한 문제점을 고려할 때 현행 공동사업장 과세제도는 본격적인 파트너십 과세제도의 역할을 하지 못한다고 할 수 있다.

그러므로 현시점에서 파트너십 과세제도의 도입이란 공동사업장 과세제도를 개편하여 파트너십 과세제도의 역할을 제대로 할 수 있도록 만드는 것일 수도 있고, 현행 공동사업장 과세제도는 현행대로 유지하거나 폐지하고 새로운 제도로써 파트너십 과세제도를 도입하자는 주장일 수도 있다. 어느 쪽이든 세부적으로 검토 대상이 되는 내용은 같으며, 각 요소별로 좀더 미국식에 가깝게 하느냐 아니면 좀더 단순화하느냐가 문제가 될 것이다.

결론적으로 말하자면 어느 쪽이든지 궁극적으로 원하는 내용에는 차이가 없다고 할 수 있다. 이러한 전제하에서 TF에서는 처음 도입하는 단계에서는 현재 법인으로 분류된 기업 중 인적회사를 포괄하는 파트너십 과세제도를 별도로 만들고 현재 공동사업장에 해당하는 사업자들은 공동사업장 과세제도와 파트너십 과세제도 중 하나를 선택할 수 있도록 하는 것이 바람직하다는 것이 다수의견이었다. 이는 새로운 제도가 개별 납세자에게 미치는 영향을 명확하게 판단하기 어려운 상태에서 모든 납세자들로 하여금 새로운 제도를 적용하도록 강요함으로써 인해 나타나는 문제점을 최소화하는 데 목적이 있다. 공동사업자가 파트너십 과세제도의 적용을 강요당할 경우 자본계정의 유지·관리 등 새로운 부담을 안게 될 수도 있기 때문이다. 물론 이러한 양립체제를 항구적으로 가져가고자 하는 것은 아니며, 새로운 제도의 시행 결과를 봐 가면서 장기적으로 양 제도의 통합을 모색한다는 것을 전제로 한다.

1. 공동사업장 과세제도와의 관계

- 공동사업장 과세제도와 별도로 파트너십 과세제도 도입
- 현행 공동사업장 과세제도 적용 대상인 사업체(조합)는 공동사업장 과세제도와 파트너십 과세제도 중 하나를 선택하여 적용
- 장기적으로 양자 통합방안 모색

2. 적용대상

개인과 주식회사의 중간에 위치하여 파트너십 과세제도의 적용대상으로 고려할 만한 사업체는 현재 공동사업장 과세제도를 적용받거나 법인에 대한 과세체계를 따르고 있다. 이 중 공동사업장 과세제도의 적용을 받는 조합에 대해서는 앞 절에서 공동사업장 과세나 파트너십 과세 중 하나를 선택할 수 있도록 하는 방안을 제시하였으므로 여기서는 현재 법인에 대한 과세체계를 따르는 회사들에 대해 논의한다.

현재 법인세 과세대상인 사업체에 대해 파트너십 과세제도를 적용할 것인지 여부를 논의함에 있어 먼저 다음과 같은 세 가지 문제에 대해 검토하였다.

- (1) 상법상 회사의 구분에 관계없이 파트너십 과세제도 적용기준을 세법에 별도로 규정할 것인가?
- (2) 기존의 법인세 과세대상 기업들에게도 파트너십 과세제도를 적용할 수 있도록 할 것인가 아니면 상법에 새로 도입되는 회사들에 대해서만 파트너십 과세제도를 적용하도록 할 것인가?
- (3) 대상 기업에 대해 파트너십 과세제도 적용을 강제할 것인가 아니면 파트너십 과세제도와 법인세 중 선택할 수 있도록 할 것인가?

첫 번째 문제와 관련해서는 상법의 기준을 따르자는 것이 다수의견이었다. 경제적 실질과 다소 차이가 있을 수 있더라도 제도를 단순화하는 장점이 크며, 또한 지금까지 우리 세법이 특정 규정의 적용대상을 규정할 때 경제적 성격에 따라 별도의 자격요건을 부여하기보다는 상법 등 다른 법률에서 정한 요건들을 그대로 적용하거나 준용하는 방식으로 규정해 왔다는 점이 중요한 이유로 거론되었다.

기존의 법인세 과세대상 기업들을 파트너십 과세대상에서 제외할 것인지 여부에 대한 논의에서 중요한 이슈가 된 것은 형평성이다. 인적회사의 성격이 강하여 파트너십 과세제도를 적용받아야 함에도 불구하고 지금까지 제도가 미비하여 법인세 과세대상이 된 기업들을 파트너십 과세제도가 도입된 후에도 적용대상에서 제외하는 반면 상법에 새로 도입된 회사에 대해서만 - 기존 회사와 성격이 크게 다르지 않음에도 불구하고 - 파트너십 과세제도를 적용하는 것은 형평에 맞지 않는다는 것이다.

그러면 기존의 법인 중에서는 어디까지 파트너십 과세제도를 적용해야 하는가? 우리나라 상법에서 회사는 합명회사, 합자회사, 유한회사, 주식회사로 구분된다. 합명회사는 무한책임사원으로 구성되고, 합자회사에는 무한책임사원과 유한책임사원이 모두 존재한다. 그러므로 인적 신용관계로 형성된 회사라는 관점에서 합명회사와 합자회사를 인적회사라고 부른다. 한편 무한책임사원이 없으며 유한책임사원 또는 주주가 출자하여 회사를 형성하고 투자자는 출자액을 한도로 책임을 지는 유한회사와 주식회사는 물적회사라고 한다.

현재 우리나라는 물적회사 인적회사를 구분하지 않고 모두 법인에 대한 과세체계를 적용하고 있다. 그런데 개인소득세와 법인에 대한 과세체계에 차이를 두는 것이 법인의 실체성에 기인하는 것이라면 실체성 측면에서 주식회사 등 물적회사와 다른 인적회사에 대해 법인에 대한 과세체계를 적용하는 것은 경제적 실질을 정확하게 반영하는 과세체계라고 할 수 없다. 또한 다른 국가들에서는 인적회사에 대해 파트너십 과세제도를 적용하는데, 우리는 법인에 대한 과세체계를 고집하는 경우 국제투자기업에 대한 과세에 있어 어려움이 있고 궁극적으로 인적회사의 성격이 강한 사업분야에 국제투자를 저해하는 효과도 있다. 그러므로 인적회사에 대해서는 파트너십 과세제도를 적용하는 것이 바람직한 것으로 보인다.

<표 4> 현행 법인의 특징 및 과세체계

	무한책임사원	유한책임사원	현행 과세체계	파트너십과세 선택권
개인	○	×	개인소득세	
조합				
민법상 조합	○	×	공동사업장	○
상법상 임의조합	○	○	공동사업장	○
인적회사				
합명회사	○	×	법인세	○
합자회사	○	○	법인세	○
물적회사				
유한회사	×	○	법인세	
주식회사	×	○	법인세	

인적회사에 대해 파트너십 과세제도를 적용하는 데 있어 두 가지 현실적인 문제에 직면하였는데, 그 중 하나는 인적회사인 합명회사와 합자회사에 대해 파트너십 과세제도 적용을 강제할 것인가 하는 점이다. 이에 대해서는 조합의 경우와 마찬가지로 선택권을 주자는 의견이 다수의견이었다. 적용대상에서 제외하는 경우 적용대상이 되기 위해서 사업체의 형태를 바꾸는 부담을 지볼해야 한다. 한편 강제로 적용대상이 되도록 하는 경우 세부담 측면에서 불리해 지는 경우도 발생하므로 강제로 적용하도록 하는 것은 바람직하지 않다. 앞서 검토한 바와 같이 배당률이 낮은 기업의 경우 사내 유보를 허용하지 않는 파트너십 과세제도를 강요한다면 해당 기업의 세부담이 많아질 수 있기 때문이다.

두 번째 문제는 유한회사의 문제이다. 형식적으로 물적회사의 형태를 띠더라도 업무의 성격상 인적회사의 성격이 강하여 일반적으로 파트너십으로 많이 설립하는 법무법인, 회계법인, 세무법인의 경우 우리나라 변호사법 등 관련 법에서 유한회사의 설립이 가능하도록 되어 있다. 그러므로 유한회사를 파트너십 과세제도 적용대상에서 제외하는 경우 이미 유한회사로 설립된 법무법인, 회계법인, 세무법인을 파트너십 과세대상에서 제외한다는 문제가 발생한다. 이러한 문제가 있음에도 불구하고 처음 제도를 도입하는 단계에서 유한책임사원으로만 구성된 물적회사를 적용대상에 포함시키는 것은 무리가 있다는 의견이 다수의견이었다. 가장 우려가 되는 바는 파트너십 과세제도를 남용한 조세회피이다. 무한책임사원의 존재가 의무화되지 않는 유한책임사원만으로 구성되어 있는 회사는 조세회피의 수단으로 이용될 가능성이 크기 때문이다.

2. 적용대상

- 현행 공동사업장 과세제도 적용 대상인 조합과 법인세 과세대상 중 합명회사, 합자회사에 적용
- 새로 도입될 예정인 합자조합과 유한책임회사에도 파트너십 과세제도 적용
- 대상 기업은 현행 과세 시스템(공동사업장 과세 또는 법인세)과 파트너십 과세제도 중 하나를 선택할 수 있으며,
- 한번 선택하면 5년간 동일한 과세체계 적용

요약컨대, 파트너십 과세제도의 적용대상은 현재 공동사업장 과세대상이 되는 조합, 그리고 현재 법인세 과세대상인 회사 중 인적회사인 합명회사와 합자회사이다. 이들 조합 또는 회사는 현행 제도의 적용과 새로 도입되는 파트너십 과세제도 중 하나를 선택할 수 있다. 또한 선택권의 남용을 통한 조세회피를 방지하기 위하여 한 번 선택하면 5년간 계속 적용하도록 한다.

이러한 내용에 따라 기존의 사업체 형태 중에서 파트너십 과세제도 적용대상을 구체적으로 살펴보면 다음과 같다.

- ① 민·상법상 조합
 - ② 상법상 합명회사, 합자회사
 - ③ 기타 법률에 의한 인적용역 제공회사인 법무조합·법무법인(변호사법), 변리사법인(변리사법), 관세사법인(관세사법), 노무법인(노무사법), 법무사합동법인(법무사법): 조합 또는 합명회사 형태로 적용가능
 - ④ 간접투자기구 중 사모투자전문회사(간접투자자산운용업법): 합자회사 형태로 적용가능
 - ⑤ 간접투자기구 중 기업구조조정조합(산업발전법), 창업투자조합(중소기업창업지원법), 벤처투자조합·개인투자조합(벤처특별법), 신기술사업투자조합(여신전문금융업법), 부품소재투자조합(부품소재전문기업육성법): 조합형태로서 적용가능
- 이들 회사 외에 상법개정안에 포함되어 새로 도입될 것으로 예상되는 합자조합(Limited Partnership), 유한책임회사(Limited Liability Company)도 적용대상에 포함시키자는 의견이 다수의견이었다. 합자조합은 무한책임사원과 유한책임사원으로 구성되는 조합이므로 파트너십 과세제도를 적용하는 데 큰 문제가 없다. 한편 유한책임회사는 유한책임사원으로만 구성되지만 회사의 설립, 운영, 청산 등 내부관계에서 합명회사의 규정을 적용하도록 되어 있으므로 물적회사와 달리 취급할 필요가 있다는 점이 파트너십 과세제도 적용대상에 포함시킨 이유이다. 그러나 기업의 형태별로 과세제도에 차이를 두는 것이 기업의 실체성 즉, 경제적 역할에 근거를 두고 있으며 기업의 실체성이 사업자와 기업의 책임분담에 의해 결정된다고 할 때 무한책임사원이 한 명도 없는 유한책임회사를 파트너십 과세제도 적용대상에 포함시키는 데 대해서는 논란의 여지가 있다.

3. 파트너십 설립 단계에서의 과세 문제

가. 현물출자에 대한 과세

기업의 설립단계에서 출자 관련 세금이 중요한 문제가 된다. 주식회사의 경우 기업이 독립된 실체이므로 주주가 현물을 출자하여 기업의 소유물로 만드는 경우에 과세당국에서는 주주가 자산을 기업에 매각하고 매각대금을 현금으로 출자한 것으로 간주한다. 따라서 양도차익을 과세대상으로 인식한다. 그러나 사업체를 도관으로 간주하는 파트너십의 경우에는 이를 어떻게 처리할 것인지가 중요한 이슈가 된다.

파트너십을 단순한 개인사업체의 연합으로 보고 사업체의 실체를 인정하지 않는다면 사업주가 자신의 재산을 활용하여 사업을 운영하는 것과 같이 보는 것이 타당하며, 이 경우 현물출자를 과세대상으로 인식하는 것은 타당하지 않다. 미국에서는 이러한 논리에 따라 파트너가 파트너십에 현물출자할 때는 파트너십이 장부가액을 그대로 승계하여 양도차익을 인식하지 않는다. 파트너십이 출자받은 현물을 양도할 때 비로소 양도차익을 인식하여 파트너에게 배분한다.

한편 우리나라의 공동사업장과 관련한 대법원 판례에서는 "각 조합원이 출자하는 각종 자산은 출자자의 개인자산과는 구별되는 조합재산을 구성하게 되어 조합원의 합유가 되고, 출자자는 그 출자의 대가로 조합원의 지위를 취득하는 것이므로 조합에 대한 자산의 현물출자는 소득세법 제4조 제3항이 규정한 자산의 유상이전에 해당"한다고 하여 공동사업에 대한 현물출자를 과세대상으로 인식하였다⁴⁾.

독일과 일본에서는 중간적인 관점에서 파트너가 파트너십에 현물을 출자하여 지분을 취득하는 경우 자기 지분에 해당하는 부분에 대해서는 과세를 이연하되 다른 파트너의 지분에 해당하는 부분에 대해서는 출자시점에 과세하는 방법을 적용하고 있다.

이 문제에 대해 TF에서는 출자자산의 장부가액으로 승계하는 방안(제1안)과 시가로 승계하여 양도손익을 인식하는 방안(제2안)을 제시하였다.

4) 대법원 1985. 2. 13 선고 84두549 판결의 다수

3.가. 현물출자에 대한 과세

(제1안) 과세이연

- 현물출자 시점에는 파트너십이 출자자산의 장부가액을 그대로 계승
- 파트너십이 해당 자산을 양도할 때 양도차익을 인식하여 출자시점까지의 자산 가치 상승분은 출자파트너에게 모두 배분하고, 출자시점 이후 상승분은 출자파트너를 포함한 모든 파트너에게 배분

(제2안) 분할과세

- 현물출자 시점에 출자자산의 시가에 따라 양도손익을 인식
- 양도차익에 대한 세금은 3년 거치 3년 분할 납부
- 세금을 전액 납부하기 이전에 사업을 폐지하는 경우 폐지 시점에 미납부 잔액 추징

(조세회피 방지 규정)

- 다음에 해당하는 경우 과세이연 또는 분할과세 적용 배제
 - 출자 후 2년 이내에 현금자산을 분배받는 경우
 - 출자 후 5년 이내에 출자자산을 다른 파트너의 출자자산과 교환하여 분배하는 경우
 - 금융자산이 80% 이상인 파트너십에 대한 금융자산 출자
 - 출자 후 3년간 출자자산을 사업에 직접 사용하지 않는 경우

제1안은 파트너십을 도관으로 보아 출자 시점에 과세하지 않고 파트너십이 해당 자산을 양도할 때 과세하는 것이다. 자산의 현물출자가 공동사업을 시작하기 위하여 파트너가 보유한 자산을 한 곳에 모으는 행위에 불과한데, 여기에 세금을 부과할 경우 사업 초기의 세부담이 많아 새로운 사업체의 설립을 저해할 수 있기 때문이다. 앞서 언급한 바와 같이 우리나라에서 파트너십 과세제도의 이중과세 배제는 중요한 경제적 의미를 갖지 않는다. 그러므로 현물출자에 대한 비과세는 파트너십 과세제도 중 가장 중요한 경제적 의미를 갖는 요소 중 하나라고 할 수 있다. 파트너십에 현물을 출자할 때 현금수입이 발생하는 것이 아니므로 현물출자에 대한 과세는 미실현 이익에 대한 과세라는 문제도 갖고 있다. 뿐만 아니라 파트너십 지분은 자유롭게 양도할 수 있는 것도 아니므로 현물출자 시점에 양도차익을 과세하는 경우 납세자가 세금을 납부할 능력이 없을 수도 있다.

제2안은 현물출자 시점에 과세소득을 인식하는 방안이다. 현행 공동사업장 과세제도에 대한 대법원 판례에서 과세 입장을 표명하였다는 점이 중요하게 고려되었으며, 현물출자에 대한 과세이연시 부동산을 현물로 출자함으로써 세부담을 회피하고자 할 가능성이 있다는 점도 제2안을 제시한 근거가 되었다. 그러나 출자시 바로 과세하면 사업 초기의 세부담을 과중하게 한다는 점, 현금 수입이 발생하지 않은 상태에서 세금을 납부해야 하므로 납세자가 세금을 납부할 능력이 없을 수도 있다는 점 등의 문제가 있는바, 3년 거치 3년 분할 상황을 허용함으로써 초기 세부담 과중이라는 문제를 최소화하고자 하였다.

어느 경우든지 조세회피의 가능성이 있으므로 조세회피 방지를 위한 제도적 장치를 둘 필요가 있는바 TF에서는 다음과 같은 네 가지 방법을 조세회피 방지 장치로 제시하였다.

첫째, 파트너가 파트너십에 자산을 출자한 이후 2년 이내에 현금 등의 자산을 분배받는 경우 분배시점에서 파트너가 파트너십에게 자산을 유상양도한 것으로 취급하거나 분할과세 적용을 배제한다.

둘째, 특정 파트너가 자산을 출자한 이후 5년 이내에 그 자산을 다른 파트너가 분배받고, 그 다른 파트너가 출자한 다른 자산을 그 특정 파트너가 분배받는 경우 분배시점에 두 파트너가 자산을 교환한 것으로 처리하거나 분할과세 적용을 배제한다.

셋째, 금융자산(주식·채권 등)이 80% 이상인 파트너십의 경우 금융자산 현물출자시 과세이연·분할과세 적용을 배제한다.

넷째, 자산을 출자한 후 3년 동안 출자자산을 사업에 직접 사용하지 않는 경우에도 과세이연 또는 분할과세 적용을 배제한다.

나. 노무출자

파트너는 현물뿐만 아니라 노무를 출자하고 자본지분을 받는 것도 가능한데, 이 경우에 노무 출자자가 취득한 지분 가액에 대해서는 사업소득으로 과세하고, 노무

출자 파트너에게 배분된 지분가액은 파트너십의 비용으로 공제하지 않는다. 노무출자자 외의 기존 파트너에 대해서는 파트너십이 노무출자 파트너에게 지급하는 지분비율에 해당하는 자산을 노무출자 파트너에게 양도한 후, 노무출자 파트너가 다시 해당 자산을 파트너십에게 현물출자하는 것으로 취급하여 양도된 자산의 시가와 장부가액의 차액을 과세소득으로 인식한다.

3.나. 노무출자

- 노무출자 파트너가 취득한 자본지분의 가액은 사업소득으로 과세
 - 파트너십 비용공제 불가
- 다른 파트너의 경우 자기지분에 해당하는 재산의 일부를 노무출자 파트너에게 양도한 것으로 보아 양도차익 과세

4. 파트너십 운영 단계에서의 과세문제

가. 소득의 계산 및 배분

파트너십 과세제도의 가장 중요한 특징은 사업소득의 계산은 파트너십 단계에서 하지만 세금은 파트너십 단계에서 과세하지 않고 소득을 파트너에게 배분하여 파트너 단계에서 과세함으로써 이중과세가 발생하지 않도록 한다는 점이다. 이는 파트너십 과세제도의 본질이라고 할 수 있는바 이에 대해 별도의 논의가 필요하지는 않을 것이다. 다만 파트너십 단계에서 소득을 계산할 때 어떤 방식으로 하여 어떻게 파트너에게 배분하느냐 하는 문제가 이슈가 된다.

파트너가 개인인 경우 파트너십은 소득을 ① 이자소득, ② 배당소득, ③ 양도소득, ④ 부동산임대소득, ⑤ 사업소득의 5개 종류로 구분하여 계산하고 각각의 소득은 그 성격을 유지한 채 파트너에게 배분된다. 이 중 사업소득은 ①~④를 제외한 모든 소득을 의미하는 것으로 소득의 귀속시기 결정과 계산방법은 파트너십을 하나의 법

인으로 보아 법인세법을 준용한다. 이자, 배당, 양도소득 및 부동산 임대소득을 사업소득과 구분하여 독립된 배분체계를 유지하도록 하는 것은 개인단계의 소득세 과세에서 이들 소득과 사업소득간에 과세상 취급이 다르기 때문이다. 개인에 따라 이자, 배당소득이 종합소득세 과세대상이 되기도 하고, 원천징수만으로 납세의무가 종료되기도 한다. 부동산 양도소득은 개인별로 중과여부가 달라지며, 임대소득의 경우에도 결손금 공제가 개인의 특성에 따라 달라진다.

그러나 법인은 포괄주의 원칙에 따라 모든 소득을 구분하지 않고 동일한 세율을 적용하므로 파트너가 법인인 경우에는 이자소득과 배당소득, 양도소득, 부동산소득을 굳이 구분할 필요가 없다.

4.가. 소득의 계산 및 배분

- 파트너십 단계에서 소득을 계산하여 파트너십의 과세연도 종료일에 손익배분비율에 따라 파트너에게 배분 의제
- 파트너가 개인인 경우 소득 구분: ① 이자, ② 배당, ③ 양도소득, ④ 부동산 임대소득, ⑤ 사업소득
 - ⑤ 사업소득은 ①~④를 제외한 모든 소득 포괄
- 사업소득은 법인세법을 준용하며 계산
 - 단, ① 기부금, ② 외국납부세액, ③ 공제감면은 사업소득에 반영하지 않고 파트너에게 직접 배분
- 결손금은 각 파트너의 지분가액을 한도로 배분
 - 배분한도 초과 결손금은 5년간 이월 가능

파트너가 개인인지 법인인지를 불문하고 기부금과 외국납부세액, 공제감면액은 사업소득 계산에 포함하지 않고 개별적으로 그 성격을 그대로 유지한 채 파트너에게 배분한다. 기부금의 경우 파트너의 다른 소득과 합산하여 파트너 단계에서 공제한도를 계산한다. 기부금은 접대비 등 다른 경비와 달리 업무무관 경비로서 개별 파트너 입장에서 지출된 것으로 보는 것이 합리적이다. 외국납부세액도 파트너 단계

에서 다른 외국납부세액과 합산하여 세액공제 또는 손금산입을 선택 적용한다. 사업소득의 계산에 법인세법을 준용함에 따라 파트너십의 소득 계산시 법인세법상의 각종 공제·감면 혜택을 받을 수 있는데, 공제감면액은 각 파트너에게 배분되어 개별 파트너 단계에서 다른 공제·감면액과 합산하여 최저한세 적용여부를 선택한다.

양도소득, 사업소득 및 부동산소득의 경우 결손금은 각 과세연도말 현재 각 파트너의 지분가액을 한도로 배분하며, 파트너에게 배분된 결손금은 개인파트너의 경우 소득세법, 법인 파트너의 경우 법인세법을 준용하여 파트너의 소득에서 공제할 수 있다. 소득의 성격별로 구분해 보면 개인 파트너의 양도차손은 양도차익에서 공제할 수 있으며, 이월공제는 허용되지 않는다. 사업 결손금은 부동산임대소득, 근로소득, 연금소득, 기타소득, 이자소득, 배당소득에서 순차적으로 공제할 수 있으며, 부동산임대 결손금은 부동산임대소득에서만 공제 가능하다. 사업 결손금과 부동산임대 결손금의 경우 5년간 이월공제가 허용된다.

결손금이 파트너의 지분가액을 초과한 경우 그 초과분을 배분한도 초과 결손금이라고 하는데, 배분한도 초과 결손금도 5년을 기한으로 이월하여 배분할 수 있다. 즉, 5년 이내에 지분가액이 증가하여 지분가액보다 결손금 누적액이 적은 경우 결손금을 배분할 수 있다. 미국의 경우 배분한도 초과 결손금의 배분 기간 제한이 없는데 우리는 5년으로 기간을 제한한 것은 추가 출자 등을 통한 적극적인 사업활동을 유도하려는 데 목적이 있다. 5년 이내에 배분되지 않은 결손금은 소멸되므로 누적된 결손금이 있는 경우 파트너의 입장에서는 추가 출자 등을 통해 결손금을 배분받는 것이 유리할 수 있다.

나. 손익배분비율

손익배분비율은 어떻게 결정하는가? 미국, 독일 등에서는 파트너들이 합의하여 약정한 비율을 적용하는데, 미국에서는 소득, 손실, 공제 또는 기타 세법에 규정된 다른 항목들에 대해 서로 다른 배분비율을 정할 수 있는 한편 독일에서는 순이익에 대해 하나의 배분비율만을 인정한다. 프랑스에서는 약정에 의한 배분비율을 인정하

지 않고 지분비율에 따라 배분하도록 되어 있다. 우리나라의 공동사업장 과세제도에서는 약정에 의해 손익배분비율을 결정할 수 있도록 인정하고 있다. 손실과 이익을 구분하여 별도의 배분비율을 결정할 수 있는지에 대해서는 명확하게 언급하지 않고 있으나 문맥으로 보아 순이익(손실)에 대한 하나의 배분비율만을 인정하는 것으로 보인다.

이 이슈에 대해 TF에서는 약정에 의한 배분비율 결정을 인정하는 것이 바람직하다는 의견이 다수의견이었다. 사적 자치를 인정하는 것이 파트너십 과세제도의 중요한 특징이며, 손익배분비율의 자율적인 결정이 사적 자치를 구성하는 가장 중요한 요소 중 하나이기 때문이다. 그러나 어느 정도의 자율성을 인정할 것인지에 대해서는 자치를 최대한 허용하여 각 파트너의 경제적 역할에 맞는 배분이 이루어지도록 하여야 한다는 주장과 사적 자치가 조세회피의 수단으로 남용될 가능성이 있으며, 이를 방지하기 위해 방지장치를 도입하다 보면 제도가 지나치게 복잡해지고 운영상 어려움이 발생할 가능성이 있으므로 사적 자치를 어느 정도 제약하더라도 단순화할 필요가 있다는 주장이 대립되었다.

미국에서는 약정에 의한 손익배분 즉, 특별배분이 조세회피의 수단으로 활용되는 것을 방지하기 위하여 상당한 경제적 효과 테스트(SEET: Substantial Economic Effect Test)제도를 도입하고 사적 계약이 없는 경우나 특별배분이 SEET를 통과하지 못하는 경우에는 지분에 따라 배분한다.

SEET는 경제적 효과 테스트와 상당성 테스트로 구성되는데, 경제적 효과 테스트(EET: Economic Effect Test)란 손익배분이 파트너들의 경제적 이해관계를 반영하여 적절히 이루어졌는지 여부를 판단하기 위한 것이다. 즉, 파트너가 배분된 손익에 상당하는 경제적 혜택을 누리거나 자본보전에 대한 부담을 지고 있는지가 관건이다. 파트너십의 청산시 파트너가 잔여재산을 청구할 수 있는 권한을 표시한 자본계정이 결손으로 나타나면 무한책임파트너는 파트너십을 청산할 때 결손된 자본만큼 추가로 출연함으로써 무한책임을 지게 된다. 하지만 유한책임파트너의 경우 이미 출자한 자금의 한도내에서만 책임을 지므로 자본계정이 결손상태가 되어도 자금을 추가로 출연하지 않는다. 이러한 상황이 발생하지 않도록 하기 위해서 EET는 유한책임

파트너의 자본계정이 결손상태가 되지 않도록 조정해 주는 장치를 파트너십 계약에 규정하도록 요구하고 있다.

상당성 테스트(ST: Substantiality Test)는 파트너가 손익배분비율에 따라서 금전이나 자산을 분배받을 것으로 합리적인 예측을 할 수 있고 파트너십의 손익배분비율이 조세회피만을 목적으로 결정되서는 안된다는 내용으로 되어 있다. 이 기준에 따르면 다음 세 가지 경우에는 상당성이 충족되지 않으므로 특별배분을 인정하지 않는다. (1) 정상배분과 비교해 볼 때 배분 결과에 실질적인 차이가 없음에도 불구하고 동일한 과세연도에 파트너의 세부담이 감소되는 특별배분(shifting allocation), (2) 여러 과세연도(5년)에 걸친 배분 결과가 정상배분의 경우와 같은데도 불구하고 파트너가 부담하는 세부담은 정상배분의 경우보다 적은 특별배분(transitory allocation), (3) 특별배분이 실제 파트너십으로부터 분배받을 금전 및 재산에 영향을 미치더라도 그에 따른 세부담 절감효과가 경제적 손실을 만회할 정도로 충분히 커서 조세회피를 목적으로 실시되었다고 볼 수 있는 특별배분(offsetting tax effect rule).

미국의 파트너십 과세제도가 조세회피의 가장 중요한 수단이 되는 이유는 사적 자치에 따른 손익배분에 있으며, 미국의 파트너십 과세제도를 미국에서도 가장 복잡한 세제가 되도록 한 근본적인 이유는 SEET에 있다. 뿐만 아니라 우리나라는 지금까지 과세소득을 결정함에 있어 경제적 실질보다는 법적 형식을 중시하여 왔다. 그러한 상황에서 파트너십 과세제도와 같이 과세당국에서 경제적 실질, 사적 계약의 진실성, 조세회피 의도 등에 대해 평가할 필요가 있는 과세체계를 도입할 경우 행정적으로 상당히 많은 비용이 소요될 것으로 예상된다.

이러한 점들을 고려하여 TF에서는 사적 자치에 어느 정도 제약을 가할 수밖에 없다는 결론에 도달하였으며, 그 내용은 다음과 같다.

원칙적으로 파트너십 단계에서 계산한 순손익에 대한 단일 손익배분비율의 사적 결정을 허용한다. 단, 파트너간 출자자산이 자본과 노무로서 상이한 경우 순이익이 발생한 경우의 이익배분비율과 순손실이 발생한 경우의 손실 배분비율을 달리 정할 수 있다. 이는 자본을 출자한 파트너와 기술을 출자한 파트너가 따로 존재하는 경

우 이익은 모든 파트너가 나누어 가지지만 손실에 대한 부담은 자본을 출자한 파트너가 모두 부담하는 것이 일반적인 관행이라는 견해를 반영한 것이다. 여기서 주의해야 할 점은 이익과 손실을 구분하여 개별 항목별로 배분비율을 달리 정하는 것이 아니라 순액법에 의해 최종적으로 계산된 이익과 손실에 대해 각각 다른 비율을 정할 수 있다는 것이다.

4.2. 손익배분비율

- 약정에 의한 손익배분비율을 인정하되 순액법에 따라 순손익에 대한 단일 배분비율만 인정
- 단, 출자자산이 자본과 노무를 모두 포함하는 경우에는 순이익 발생시 적용하는 이익배분비율과 순손실 발생시 적용하는 손실배분비율을 달리 정하는 것 허용
 - 이익배분비율과 손실배분비율을 달리 정함으로써 손익배분연도의 세부담이 낮아진 경우 손실배분비율을 인정하지 않고 이익배분비율을 적용
- 약정한 손익배분비율이 없는 경우와 약정에 의한 손익배분비율이 경제적 실질에 부합하지 않는 경우에는 지분비율 적용하여 배분
 - 경제적 실질판단 조건: ① 자본계정 유지·관리, ② 청산시 자본계정에 나타난 금액에 따라 잔여자산 분배, ③ 자본계정 결손시 청산일로부터 90일 이내 결손액 보전

이와 같이 이익과 손실을 별도의 비율로 배분할 수 있도록 한 데 대해 조세회피의 가능성에 대한 우려가 있는데, 이를 방지하기 위한 장치로 다음과 같은 네 가지를 들 수 있다. 첫째, 순손익 계산 이전에 이익요소와 손실요소를 구분하여 별도의 배분비율을 적용하는 것을 허용하지 않으며, 순이익 또는 순손실을 계산하여 계산된 이익 또는 손실에 대해서는 각각 하나의 배분비율만을 인정하는 것이다. 둘째, 손실배분비율을 이익배분비율과 달리 정함으로써 손익배분 연도의 파트너들이 납부하는 총세부담이 현저하게 줄어드는 경우 손실배분비율을 인정하지 않고 이익배분

비율을 적용하여 손실을 배분한다. 이 조건은 미국의 상당성 테스트를 참고하여 유사한 조건을 규정한 것으로 판단되는데, 미국의 상당성 테스트는 지분비율에 의한 배분을 기준으로 세부담이 줄어들었는지 여부를 평가하는 데 비해 여기서는 이익배분비율을 기준으로 판단하도록 되어 있는 것이 특징이다. 셋째, 손익배분비율이 경제적 실질에 부합하지 않는 경우에는 지분비율을 적용하여 배분한다. 앞서 언급한 결손금의 배분에서 지분기준가액을 한도로 결손금을 배분한다는 조건이 있었다. 이는 파트너의 자본계정이 결손상태가 되어서는 안된다는 미국의 경제적 효과 테스트와 유사한 성격을 갖고 있다. 그러나 자본계정은 공정가액을 기준으로 산정하고 지분가액은 세무상 장부가액을 기준으로 산정하므로 지분가액이 결손이 아니어도 자본계정은 결손이 될 수 있으므로 이 규정만으로 자본계정이 결손으로 나타나는 현상을 방지할 수 없다.

이러한 문제를 인식하여 자본계정을 유지·관리하고, 청산시 자본계정에 나타난 대로 잔여재산을 분배하며, 자본계정이 결손으로 나타난 파트너는 90일 이내에 결손자본금을 보전해야 한다는 의무 규정이 있는 경우에만 약정에 의한 손익배분비율이 경제적 실질에 부합하는 것으로 인정한다는 데 의견의 일치를 보았다. 여기서 한가지 유의해야 할 점은 자본계정이 결손으로 나타나는 경우 무한책임 파트너는 물론 유한책임 파트너도 청산일로부터 90일 이내에 결손자본금을 보전해야 한다는 것이다. 이 조건은 언뜻 보기에 유한책임파트너에게까지 무한책임을 요구하는 조건처럼 보이지만 사실상 미국의 EET와 거의 같은 조건이라고 할 수 있다. 파트너십 내부 약정에 의해 유한책임파트너의 자본계정이 결손상태가 되지 않도록 조정해 주는 장치를 갖고 있다면 청산시 결손금을 보전해야 한다는 조건은 실질적인 제약이 되지 못하기 때문이다. 미국에서는 유한책임파트너의 경우 자본계정을 결손으로 만들지 않도록 하는 사전 예방 장치를 규정할 것을 요구하고 있다.

이상과 같은 조세회피 방지 장치는 전체적으로 미국의 SEET 중 EET와 유사한 규정을 포함하고 있으나 ST는 손실과 이익의 배분비율이 다른 경우에 이익배분비율을 적용한 것보다 세부담을 감소시키는 손실배분비율은 인정하지 않는다는 상당히 제한된 조건으로 표현되었다. 이는 순손익에 대해 단일배분비율만을 인정함으로써 미

국의 경우에 비해 조세회피 가능성을 상당히 줄일 수 있을 것으로 예상되기 때문이다.

다. 파트너십과 파트너간의 거래

파트너십을 도관으로 간주한다는 관점에서 보면 파트너와 파트너십간의 거래를 제3자간 거래로 인정하는 것은 타당하지 않다. 그러나 미국, 프랑스 등 다른 국가들에서는 과세목적상 파트너십과 파트너의 제3자간 거래를 인정하는데, 이는 파트너십이 개인기업과 같이 완전한 도관이라기보다는 어느 정도의 실체성이 있음을 인정하는 것이다. 파트너 중에는 출자만 하고 사업활동에 적극적으로 참여하지 않는 파트너도 있는데, 이들과 파트너십과의 관계는 경제적 실질의 관점에서 볼 때 주식회사와 그 회사 주주간의 관계와 큰 차이가 없다고 할 수 있다.

이러한 관점에서 일정한 조건하에서 진행되는 파트너와 파트너십의 거래를 제3자간 거래로 인정하자는 의견이 다수의견이었다. 그런데 우려되는 바는 이를 악용한 조세회피 문제이다. 따라서 어떤 조건을 부여하여 조세회피의 가능성을 최소화할 수 있는지가 중요한 이슈가 되었는데, 파트너십이 특수관계자인 파트너 및 파트너십과의 거래로 인해 파트너십의 소득을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우 법인세법상의 부당행위계산부인규정을 준용한다는 데 의견이 모아졌다. 파트너와 파트너십간의 특수관계 여부도 법인세법을 준용하여 결정한다.

4.다. 파트너십과 파트너간의 거래

- 파트너가 아닌 제3자의 자격으로 파트너십과 거래하는 경우 제3자간 거래로 인정하여 거래에서 발생하는 이익과 손실을 모두 인식
 - 법인세법의 부당행위계산부인규정 준용
- 근로제공의 경우 업무집행사원(등기·정관에서 규정한 사원)에 해당하는 파트너가 파트너십 소득과 관계없이 지급받기로 한 근로제공의 대가는 근로소득으로 인정하고 파트너십의 비용으로 공제
 - 법인세법상 과다인건비 손금불산입 규정 준용

파트너가 파트너십에 제공한 근로와 관련해서는 등기·정관에서 규정한 업무집행 사원에 해당하는 파트너가 파트너십 소득과 관계없이 지급받기로 한 근로제공의 대가를 파트너의 근로소득으로 인정하여 파트너 단계에서 근로소득으로 과세하고 파트너십에서는 비용으로 공제한다는 결론이 도출되었다. 그 보수가 과도한지 여부에 대한 판단을 위해서는 법인세법상 과다인건비 손금부인규정을 준용하는 것으로 하였다. 제도의 남용을 방지하기 위하여 업무집행사원이 아닌 파트너가 파트너십에 근로를 제공하고 그 대가로 받은 금액은 근로소득으로 인정하지 않고 사업소득으로 과세한다. 그리고 파트너십의 비용으로 공제하는 것도 허용하지 않는다.

업무집행 사원의 근로제공만 제3자간 거래로 인정하는 것은 조세회피의 가능성을 최소화한다는 데 그 목적이 있다. 업무집행파트너는 명시적으로 파트너십에 근로를 제공하게 되어 있으므로 제공하지 않은 근로에 대해 근로소득을 지급할 가능성이 없기 때문이다. 그러나 업무집행 사원이 파트너십에 제공한 근로는 파트너의 자격으로 제공한 것으로서 '근로제공'이라기보다는 '사업의 수행'이라고 보는 편이 타당할 수 있다. 이렇게 보면 업무집행 사원이 파트너십에 제공한 근로를 '제3자가 파트너십에 제공한 근로'라고 할 수 있는지에 대해서는 논란의 여지가 있다.

5. 파트너십 지분의 양도 및 자산분배 관련된 과세 문제

가. 지분의 양도

파트너가 지분을 다른 파트너에게 양도하는 경우 양도한 파트너는 집합설에 따라 양도한 지분에 상당하는 파트너십의 개별 자산들을 각각 양도한 것으로 취급한다. 이때 출자지분 양도가액에서 출자지분 기준가액을 차감한 것이 과세대상인 양도소득이 된다. 집합설을 적용하는 이유는 자산의 현물출자시 도관설에 따라 장부가액법을 적용한 경우 지분양도시에도 파트너십의 자산을 지분비율만큼 양도한 것으로 취급하는 것이 논리적으로 타당하기 때문이다. 또한 파트너십 설립을 통한 부동산 중과 회피를 방지하기 위해서도 자산을 지분비율만큼 양도하는 것으로 보는 것이

바람직하며, 이러한 규정은 현행 공동사업장 과세제도의 처리와 일관성을 가진다. 비거주자·외국법인의 주식 양도차익이 과세되지 않는 경우가 많음을 감안할 때 지분양도를 실체설에 따라 단순히 주식양도로 과세하게 되면 지분양도 파트너가 비거주자·외국법인이고, 지분 취득 파트너가 파트너십 보유의 자산가액을 지분 취득시점의 시가로 평가증하는 경우 조세일실의 문제가 발생한다.

5.가. 파트너십 지분의 양도

- 양도된 지분에 상당하는 파트너십의 개별자산을 각각 양도한 것으로 취급 (집합설)
- 양수 파트너의 장부가액(inside basis) 증액 조정
- 양도가액에 부채 배분액 포함

지분을 양수한 파트너의 경우에는 과세소득을 양도시점의 각 개별자산의 시가를 기준으로 안분하여 각 개별자산별로 장부가액을 증액 조정한다. 감가상각 및 자산 처분시 원가는 지분취득 시점의 시가를 기준으로 산정한다. 지분을 취득한 파트너에 대해 평가증을 인정하지 않을 경우 지분을 시가로 취득하였음에도 불구하고 감가상각비 또는 처분원가는 장부가액을 기준으로 산정됨에 따라 문제가 발생하기 때문이다. 부채가 있는 파트너십의 지분을 양도한 경우에는 부채의 배분액도 양도가액에 포함하여 양도차익을 계산한다.

나. 파트너십 자산의 분배

존속하는 파트너십이 존속하는 파트너에 대해 자산을 분배하는 비청산 자산분배의 경우 현금 분배시에는 분배받은 파트너의 지분가액에서 분배받은 현금분배액을 차감 조정한다. 현금분배액이 지분가액을 초과하는 경우 그 차액에 대해 사업소득으로 과세한다.

현금 이외의 자산을 분배하는 경우 두 가지 안을 생각할 수 있는데, 제1안은 장부가액을 기준으로 하는 장부가액법으로서 지분가액에서 분배자산의 장부가액을 차감하는 것이고 분배자산의 장부가액이 지분가액을 초과하는 경우 '지분가액을 분배자산의 장부가액에 비례하여 배분한 금액'으로 하는 결과가 나타나도록 취득가액을 조정하여 과세를 이연한다. 현금분배와 자산분배가 동시에 이루어진 경우에는 현금분배가 먼저 이루어진 것으로 취급한다. 제2안은 시가를 기준으로 하는 시가법으로서 분배자산의 시가와 장부가액의 차액에 대해 파트너십 단계에서 과세하고, 파트너의 단계에서는 지분가액에서 분배자산의 시가를 차감 조정한다. 분배자산의 시가가 지분가액을 초과하는 경우 차액에 대해 사업소득으로 과세한다.

제1안은 현물출자를 유상양도로 보지 않는 견해와 일관성을 유지한다. 즉, 도관설에 의한 처리방식이라고 할 수 있다. 한편 제2안은 현물출자를 유상양도로 보는 것과 일관성을 가지며 실체설을 반영하는 처리방법이라고 할 수 있다.

5.나. 자산의 분배

- 현금분배시 분배받은 파트너의 지분가액에서 현금분배액 차감
 - 현금분배액이 지분가액 초과시 초과분은 사업소득으로 과세
- 현금 이외의 자산 분배시
 - (제1안) 장부가액을 기준으로 하는 방법(장부가액법): 지분가액에서 장부가액 차감
 - (제2안) 시가를 기준으로 하는 방법(시가법): 시가와 장부가액의 차액에 대해 파트너십 단계과세 파트너의 지분가액에서 차감

다음으로 청산자산의 분배에 대해 검토하였는데, 청산자산의 분배란 파트너십이 소멸하면서 파트너십의 모든 자산을 파트너에게 분배하는 경우 또는 존속하는 파트너십이 퇴사 또는 사망한 파트너의 지위를 모두 소멸시켜 파트너의 지위를 소멸하는 경우를 말한다. 청산 자산 분배의 경우에도 지분가액의 조정, 과세소득의 계산

및 배분순서 등은 비청산 자산분배와 같은 방식으로 처리한다.

분배받은 청산자산이 지분가액에 미치지 못하는 경우에는 파트너 단계에서 손실 공제를 인정한다. 현금분배의 경우 분배가액이 지분가액에 미치지 못하면 그 차액을 파트너의 사업손실로 공제할 수 있으며, 현금외 자산을 분배받는 경우에는 비청산 자산의 경우와 마찬가지로 장부가액법에 의해 손실 인식을 이연시키는 방법을 제1안으로, 시가를 기준으로 손실을 인식하는 방법을 제2안으로 제시하였다.

6. 용어의 정의

파트너십 및 파트너를 지칭하는 용어로 (1) 동업기업 및 동업자, (2) 공동조합기업 및 공동조합원, (3) 공동참여기업 및 공동참여자의 세 가지 안에 대해 논의하였는데, 동업기업 및 동업자로 하자는 의견이 다수의견이었다.

7. 적용시기

마지막으로 적용시기와 관련해서는 새로운 제도에 대한 납세자와 과세관청의 원활한 적응을 위하여 유예기간을 둘 필요가 있다는 판단하에 입법을 일정 기간 이후로 연기하는 방안, 입법 후 시행시기를 연기하는 방안 등 대안을 검토하였다. 논의 결과 입법 자체를 미루는 것보다는 입법을 먼저 하고 시행을 1년간 유예하여 2009년 1월 1일 이후 개시하는 과세연도부터 적용하도록 하는 것이 파트너십 과세에 대한 과세관청의 준비를 촉진하는 데 도움이 될 것이라는 의견이 다수의견이었다. 다만, 상법개정안에 포함된 유한책임회사, 합자조합의 적용시기는 상법개정안의 시행시기와 연계하여 상법개정안 시행일 이후 최초로 개시하는 과세연도분부터 적용하여야 할 것이다.

VI. 요약 및 결론

사업체를 개인과 법인으로 구분하여 서로 다른 과세체계를 적용하는 우리나라의 과세체계는 개인과 법인의 중간 형태라고 할 수 있는 파트너십을 적절히 포용하지 못한다는 문제점을 갖고 있다. 조합 형태의 사업체에 적용하는 공동사업장 과세제도가 있긴 하지만 적용범위가 제한적이며, 규정이 단순하여 파트너십 과세제도로서의 역할을 제대로 하지 못한다는 비판을 받고 있다. 그러므로 수년 전부터 파트너십 과세제도를 도입하여야 한다는 주장이 있었으며, 특히 최근에는 상법개정안에 개인과 법인의 중간 형태인 합자조합(Limited Partnership)과 유한책임회사(Limited Liability Company)를 도입하는 내용이 포함됨에 따라 파트너십 과세제도 도입이 임박한 문제가 되었다.

이러한 요구에 부응하여 정부는 2007년 3월부터 TF를 형성하여 파트너십 과세제도 도입방안을 논의하였으며, 6월까지의 논의 결과를 정리하여 파트너십 과세제도 도입방안을 발표하게 되었다. 그 내용을 간략하게 요약하면 다음과 같다.

첫째, 파트너십 과세제도는 현행 공동사업장 과세제도 적용대상인 조합과 법인세 과세대상 중 인적회사인 합명회사, 합자회사, 그리고 새로 도입되는 합자조합 및 유한책임회사에 대해 적용한다. 적용대상 사업체는 현행 제도와 파트너십 과세제도 중 하나를 선택할 수 있으며, 한번 선택하면 5년 동안은 변경하지 못한다.

둘째, 파트너십 단계에서 사업소득을 집계하되 그 단계에서는 과세하지 않고 소득을 파트너에게 배분한 후 파트너 단계에서 과세한다. 따라서 배당소득에 대한 이중과세가 발생하지 않는다.

셋째, 파트너십의 소득을 개별 파트너에게 배분하는 배분비율은 파트너십 약정에 의해 자율적으로 정할 수 있다. 단, 소득과 비용을 구분하여 별도의 배분비율을 적용하는 것은 허용하지 않고 파트너십 단계에서 계산한 순손익을 배분하는 하나의 배분비율만을 인정한다. 손익배분비율을 조작하여 조세를 회피하는 것을 방지하기 위해 적절한 조세회피 방지장치를 도입한다.

넷째, 파트너가 파트너십에 현물을 출자하는 것에 대해서는 출자시 출자자산의 양

도차익에 대해 과세하지 않고 파트너십이 그 자산을 양도할 때 까지 과세를 이연하는 방안(제1안)과 양도차익을 인식하되 세금은 3년 거치 3년 분할 납부하도록 하여 초기 세부담을 줄여주는 방안(제2안)을 제시하였다.

다섯째, 파트너가 파트너의 입장이 아닌 제3자의 입장에서 근로를 제공하거나 기타 거래를 할 때 제3자간 거래로 간주하여 소득 및 비용의 발생을 인정한다.

이와 같은 과세제도를 적용할 때 파트너십은 전반적인 세부담의 관점에서 개인기업에 비해 유리하게 된다. 개인기업의 가장 중요한 장점인 현물출자에 대한 과세이연과 이중과세 배제라는 혜택을 누리면서 동시에 법인기업의 장점인 파트너와 파트너십의 제3자 거래 인정이라는 혜택도 받기 때문이다. 뿐만 아니라 파트너십 특유의 손익배분비율 조정을 통해 세부담을 절감할 수도 있다. 법인기업과 비교해 보아도 전반적으로 파트너십이 유리하다. 단, 파트너십의 경우 소득이 발생한 과세연도에 그 소득을 파트너에 귀속시켜 과세하므로 사내유보가 불가능하다는 점은 파트너십이 법인기업에 비해 불리한 점이다.

이와 같이 파트너십에 대해 특별한 과세체계를 적용하는 데는 파트너십이 무한책임사원을 기반으로 하는 인적회사라는 점이 가장 크게 작용한 것으로 보인다. 인적회사라는 점을 강조하여 이중과세 배제 등 개인기업의 요소를 도입하는 한편 기업의 실체성을 완전히 무시하기 어려워 부분적으로 법인기업에 적용되는 요소들을 도입하다 보니 세부담의 관점에서 납세자에게 가장 유리한 과세체계가 탄생한 것이다.

파트너십은 세부담 측면에서 개인기업에 비해 유리하므로 파트너십 과세제도가 도입되면 개인기업에서 파트너십으로 전환하는 경우가 많이 발생할 것으로 보인다. 법인기업도 인적회사의 성격이 강하거나 사내유보가 많지 않은 경우 파트너십으로 전환할 가능성이 있다.

또한 파트너십 과세제도의 도입시 한계세부담 인하로 인해 투자가 촉진되는 긍정적인 효과도 얻을 수 있을 것으로 기대된다. 특히 현물출자에 대한 과세가 중요한 의미를 갖는 중소기업, 불확실성이 높은 벤처기업의 경우 파트너십 과세제도는 다양한 절세 기회를 제공함으로써 투자증대를 유발할 가능성이 크다. 현물출자에 대한 과세이연, 부분적으로 남아 있는 이중과세의 완전 조정, 손익배분비율의 자율적

인 결정 등이 세부담을 줄일 수 있는 기회를 주기 때문이다. 지식과 자본을 결합하여 사업을 영위할 필요가 있는 지식기반산업의 경우에도 파트너십 과세제도는 다양한 형태의 결합을 허용함으로써 세부담을 줄여 투자증대에 기여할 수 있다고 본다. 특히 자본시장이 불완전하여 지식과 자본의 결합이 완전하게 이루어지지 않는 상황이라면 파트너십 과세제도는 시장의 실패를 다소나마 보완할 수 있는 장치로서 기능할 수 있을 것이다. 외국기술과 국내자본, 국내기술과 외국자본의 자유로운 결합을 촉진하여 외국인투자를 증대시키는 효과도 있을 것으로 기대된다.

한편 일부 문제도 예상이 되는데, 가장 중요한 문제는 손익배분에 있어 사적인 계약을 중시하므로 파트너십이 조세회피 수단으로 활용될 가능성이 크다는 점이다. 이를 방지하게 위해서는 복잡한 조세회피 방지장치를 도입해야 하며, 이런 경우에 납세자에게는 납세협력 비용이 늘어나게 되고 과세당국의 징세행정도 더 복잡해질 수 있다. 또한 기업들이 개인기업 또는 법인 형태와 비교하여 세부담이 줄어들 때 파트너십을 선택하게 되므로 파트너십 과세제도 도입시 세수입이 감소할 것이라는 문제도 있다.

그러므로 파트너십 과세제도 도입방안을 모색함에 있어 다음과 같은 두 가지 요소를 중요하게 고려할 수밖에 없었다. 첫째, 벤처기업 및 지식기반산업을 주축으로 하는 중소기업의 투자를 촉진하는 긍정적 효과를 최대화하여야 하며 둘째, 제도의 남용 가능성과 조세회피를 최소화하여야 한다. 이 두 가지는 서로 상충되는 면을 갖고 있으므로 적절하게 조화시켜 나갈 필요가 있는데, 초기에는 조세행정의 수용 가능성 측면에서 후자에 중점을 두고, 이후 점진적으로 전자를 부각시켜 나가는 것이 바람직하다는 데 의견이 모아졌다.

이러한 관점에서 파트너십의 자율성에 어느 정도 제약을 가하여 제도를 단순화하고 조세회피의 가능성을 축소하고자 하였다. 손익배분비율 결정에 있어 소득과 비용을 구분하여 별도의 배분비율을 정하는 것을 허용하지 않고 순손익에 대한 단일 배분비율을 정하도록 하였으며, 결손금은 장부상 지분가액 한도내에서만 파트너에게 배분할 수 있도록 제한하였다. 그리고 사적 결정에 의한 손익배분비율이 경제적 실질과 다를 경우 이를 인정하지 않고 지분비율에 따라 손익을 배분하도록 하였다.

제3자 거래를 적용하여 소득과 비용을 계상할 때에는 법인세법의 부당행위계산부인 규정, 과다인건비 지급에 대한 손비부인규정을 준용하여 지급의 정당성을 판단한다. 그리고 현물출자에 대한 초기 세부담 완화 규정은 사업에 직접 사용되는 자산을 출자하는 경우에만 적용된다.

이러한 제약이 사적 계약의 존중이라는 파트너십의 장점을 약화시키는 것은 사실이다. 그러나 아직도 현물출자시 발생하는 초기 세부담의 완화, 일정한 제약 하에서의 손익배분비율 자율 결정, 파트너와 파트너십간의 제3자 거래 인정 등 장점이 있으며, 장기적으로 제도가 정착되어 가면서 파트너십의 자율성이 더욱 증가될 것으로 예상된다.

참고문헌

- 강철승, 「한국의 파트너십제도에 관한 연구」, 『2007년 춘계학술발표대회 발표논문집』, 한국세무학회, 2007. 4.
- 김재진, 『파트너십 과세제도의 도입방안』, 한국조세연구원, 2004. 7.
- 김진수, 「법인기업과 개인기업의 세부담 비교」, 『재정포럼』, 2007년 4월호, 통권 제 130호, 한국조세연구원, 2007. 4.
- 김진수·김재진, 『파트너십 과세제도에 관한 연구』, 한국조세연구원, 2000. 12.
- 딜로이트 안진회계법인, 『공동사업장 과세제도 보완방안』, 2006. 9.
- 박 훈, 「파트너십 과세제도 도입에 대비한 공동사업과세의 개선방안 - 민법상 조합을 중심으로-」, 『2007년 춘계학술발표대회 발표논문집』, 한국세무학회, 2007. 4.
- 손윤환, 『파트너십 과세제도 도입 필요성』, 『공인회계사』, 2001년 8월호, 통권 99호, 한국공인회계사회, 2001.
- 송상우, 「파트너간 손익분배를 이용한 조세회피 방지규정의 도입가능성 도입」, 『2007년 춘계학술발표대회 발표논문집』, 한국세무학회, 2007. 4.
- 안경봉, 「합자조합(LP), 유한책임회사(LLC)의 도입에 따른 문제점과 개선방안」, 2007
- 안종석, 『ATP(Aggressive Tax Planning) 사례와 대응방안』, 한국조세연구원, 세법연구센터 개소 기념 정책토론회 발표자료, 2006. 3.
- 윤병철, 「조합과세에 관한 판례연구 - 출자, 지분양도 및 노무제공과 관련하여 -」, 『조세법연구』, 제 8-1호, pp. 84~117, 한국세법연구회, 2002.
- 이기화, 「미국의 파트너십 과세제도와 국내 파트너십 과세제도 도입방안」, 『2007년 춘계학술발표대회 발표논문집』, 한국세무학회, 2007. 4.
- 이은미, 『조합의 과세에 관한 연구』, 한양대학교 박사학위논문, 2007. 2.
- 이정수, 「미국 LLC, LLP 도입에 따른 과세상 문제점」, 『기업형태와 과세』, 2006 사단법인 한국세법학회 제85회 정기학술세미나, 한국세법학회, 2006.

이준규 · 이은상, 「조합과세의 문제점과 개선방안」, 『세무학연구』, 제18권, 제1호, 2001. 8.

이창희, 『파트너십에 대한 적정과세방안 연구』, 재정경제부, 2001

최용선, 「조합 과세제도 도입방안」, 『도시과학논총』, 제27권, 서울시립대학교 도시과학연구원, 2001. 12.

한국조세연구원 세법연구센터, 『미국의 파트너십 과세제도』, 중간보고, 2007. 4.

Harberger, A, C., "The Incidence of the Corporation Income Tax", *Journal of Political Economy*, Vol. 70, 1962, pp. 215~240.

부 록

파트너십 과세제도 TF 논의 결과

목차

I. 총칙	1
1. 파트너십 과세제도의 적용범위.....	1
2. 파트너십의 과세연도.....	4
3. 파트너십의 납세지.....	6
4. 파트너의 지분가액 결정 및 조정방법.....	6
5. 손익배분비율	10
6. 약정에 의한 손익배분비율 적용요건	12
II. 파트너십의 설립	15
1. 자산의 현물출자	15
2. 자산의 현물출자 관련 조세회피방지규정	19
3. 노무의 출자	20
III. 파트너십의 운영	22
1. 파트너십 소득의 계산 및 배분.....	22
2. 파트너십 결손금의 배분.....	25
3. 파트너십과 파트너간 거래.....	27
4. 파트너의 근로제공 대가.....	27
5. 파트너십 소득의 귀속 (소득처분)	29
IV. 파트너십 지분의 변동	30
1. 파트너십 지분의 양도.....	30

V. 파트너십 자산의 분배	32
1. 비청산 자산분배	32
2. 청산 자산분배	34
VI. 기타	36
1. 원천징수방법	36
1-1. 국내 파트너십의 거주자·내국법인인 파트너에 대한 원천징수	36
1-2. 국내 파트너십의 비거주자·외국법인인 파트너 및 국외 파트너십에 대한 원천징수	38
2. 외국파트너십의 고정사업장 판단	41
3. 외국파트너십 인정 범위	42
4. 파트너십의 납세협력의무 등	42
5. 기타 관련법령 개정사항	44
6. 파트너십 및 파트너에 대한 용어	49
7. 적용시기	50

I. 총칙

1. 파트너십 과세제도의 적용범위

가. 대안의 내용

① 선택적용 허용

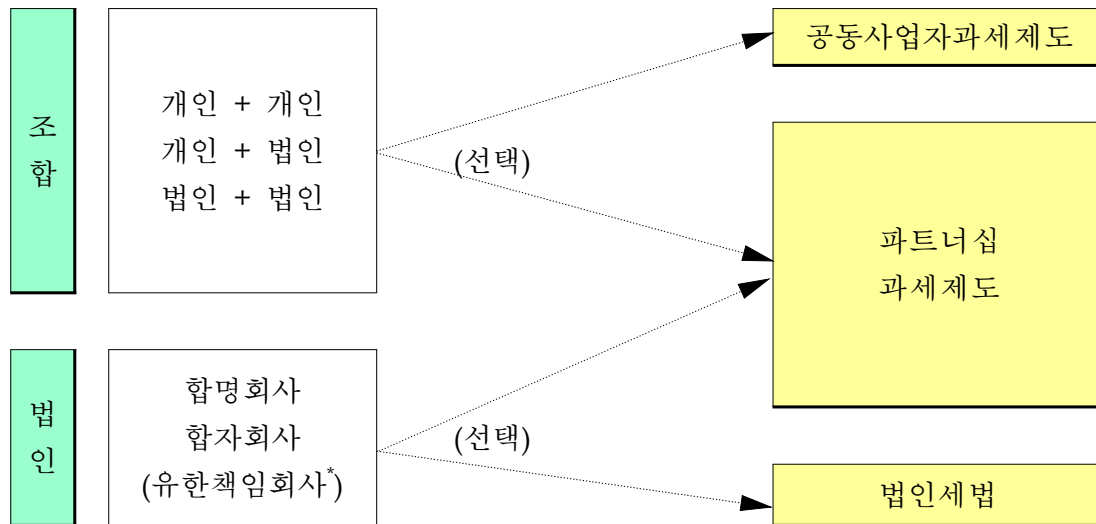
① 파트너십이 조합인 경우

- 공동사업자 과세제도와 파트너십 과세제도 중 선택

② 파트너십이 합명·합자·유한책임회사인 경우

- 일반 법인세법과 파트너십 과세제도 중 선택

※ 파트너십 과세제도를 선택하는 경우 5년간 계속적용의무 부여



* 유한책임회사 : 상법 개정시 포함

** 민·상법 외에 특별법에 의한 경우 포함

※ 파트너: 내국인·외국인 차별 없음/국내·외국파트너십이 파트너로 참여 가능

② 적용범위

- 파트너십의 개념을 정의하고 구체적 적용대상을 열거
⇒ 2 이상의 파트너가 영리를 목적으로 공동으로 사업을 영위하기 위하여 설립한 단체로서 다음 중 어느 하나에 해당하는 단체를 말함
- 기존 회사(합명·합자회사 등)가 파트너십 과세제도 선택시 세부담이 급격히 발생되지 않도록 경과조치 마련 검토

< 구체적 적용대상 >

- ① 민·상법상 조합 및 합명회사·합자회사·유한책임회사
- ② 인적용역제공
 - 법무조합·법무법인(변호사법)·변리사법인(변리사법)·관세사법인(관세사법)·노무법인(공인노무사법) 및 법무사합동법인(법무사법)
⇒ 조합 또는 합명회사 형태로서 적용가능
- ③ 간접투자기구
 - 사모투자전문회사(간투법) ⇒ 합자회사 형태로서 적용가능
 - 기업구조조정조합(산업발전법), 창업투자조합(중소기업창업지원법), 벤처투자조합, 개인투자조합(벤처특별법), 신기술사업투자조합(여성전문금융업법), 부품소재투자조합(부품소재전문기업육성법)
⇒ 조합 형태로서 적용 가능

※ 업종을 제한(예: 벤처산업)하고, 단계적으로 대상을 확대하는 방안도 검토가능

나. 대안의 논거

① 선택적용 허용

- 인적회사에 대해 파트너십 과세제도 적용을 강제(개인 - 공동사업자 과세제도 폐지, 법인 - 일반 법인세법 적용 배제)할 경우
 - 파트너십 과세제도가 오히려 더 불리한 경우도 존재
 - 새로운 제도에 적응해야 하는 부담을 강제적으로 지우는 문제

② 적용범위

- 공동사업체간 과세형평성 및 조세중립성이 저해되지 않도록 적용대상을 가급적 포괄적으로 규정
- 선택적용 방식인 경우 개인만으로 구성된 조합의 경우에도 과세소득 범위가 확대되는 문제는 심각하지 아니함

※ 유한회사 : 제도 도입후 시차를 두고 필요시 검토

- 유한회사 포함시 본래 인적회사를 적용대상으로 하는 파트너십 과세제도의 적용 범위가 과도하게 확대되는 문제
- 유한책임회사는 유한책임이라는 점 외에는 대부분 합명회사 규정을 준용하는 점에서 인적회사이므로 물적회사인 유한회사와는 달리 볼 필요

* 특별법에 의한 유한회사 : 법무법인(유한) · 회계법인 · 세무법인 등

2. 파트너십의 과세연도

가. 대안의 내용

① 파트너십의 과세연도

※ 파트너십 소득을 파트너 소득으로 귀속시키는 시점

- 파트너십 소득은 그 소득이 발생한 파트너십 과세연도의 종료일이 속하는 파트너 과세연도에 귀속됨

① (원칙) 파트너십이 법령 또는 정관 파트너십 계약서 등에서 정하는 1회계기간
(다만, 1년을 초과하지 못함)

* 현행 법인세법상 사업연도 규정을 준용

② (예외) 파트너십 과세연도의 종료일과 손익배분비율이 최대인 파트너 과세연도
의 종료일의 차이가 6월을 초과하는 경우

⇒ 손익배분비율이 최대인 파트너의 과세연도

② 파트너십 과세연도의 존속

- 파트너의 사망, 새로운 파트너의 가입, 파트너의 지분변동의 경우 파트너십 과세연도는 존속

※ 해당 사유발생일을 기준으로 전후의 기간에 따라 파트너십 손익을 안분계산하여 배분하되, 실제 배분은 정상적인 파트너십 과세연도 종료일에 시행

③ 파트너십 과세연도의 종료 (과세연도 의제)

- 과세연도 개시일부터 다음 사유발생일까지의 기간을 1과세연도로 의제
 - i) 파트너가 1인이 된 경우
 - ii) 파트너 전원의 동의로 해산 결의된 경우
 - iii) 법원의 해산 명령 또는 판결을 받는 경우
 - vi) 합병 또는 분할된 경우
 - v) 파산한 경우
 - 과세연도개시일부터 다음 사유 발생일까지의 기간과 다음 사유 발생일의 다음 날부터 그 과세연도 종료일까지의 기간을 각각 1과세연도로 의제
 - vi) 파트너십 사업이 중단되는 경우
 - vii) 직전 1년 동안 파트너십 지분의 50% 이상이 변동하는 경우
- ※ 해당 사유 발생일에 파트너십이 지분취득파트너와 기존파트너에게 파트너십 손익을 배분하고, 파트너십 자산을 파트너에게 분배한 후 즉시 해당 파트너들이 새로운 파트너십에 자산을 출자한 것으로 간주

나. 대안의 논거

- ① 과세소득을 1법인으로 보아 계산하므로 과세연도도 원칙적으로 법인세법에 따라 규정
 - 파트너의 과세연도와 파트너십의 과세연도의 차이가 큰 경우 과세이연효과가 과도하게 발생하는 것은 방지
- ② 실체설에 따라서 파트너십의 과세소득을 계산하므로 파트너의 변동에 불구하고 파트너십 과세연도는 존속
- ③ 파트너십이 민·상법상 소멸함에 따라 파트너십 과세연도도 종료되는 사유 규정 [③의 i) ~ v)]

- 1년내 지분 50% 변동 등 파트너십의 동일성이 상실되는 경우에 대해 규정 [3의 vi) ~ vii)]

3. 파트너십의 납세지

가. 대안의 내용

- 파트너십의 납세지
 - 파트너십의 본점, 주사무소 또는 사업의 실질적 관리장소 소재지를 파트너십의 납세지로 함
 - * 법인세법상 납세지 규정을 준용

나. 대안의 논거

- 파트너십이 실체로서 세법상 의무를 이행하는 경우 기준이 되는 납세지는 법인세법에 준하여 규정
- ※ 파트너십이 실체로서 세법상 의무를 이행하는 경우
 - 파트너십의 소득발생 및 배분관련 신고의무 이행
 - 원천징수세액 납부
 - 부가가치세 신고·납부

4. 파트너의 지분가액 결정 및 조정방법

가. 대안의 내용

㉠ 지분가액(Outside Basis)의 개념

- 각 파트너들의 파트너십 지분의 세무상 가액
 - * 지분양도시 양도차익을 계산함에 있어서 취득원가가 되고, 결손금 배분시 한도가 됨

② 최초 지분가액의 결정방법

구 분	지분가액
· 출자 및 구입한 경우	출자금액 및 구입가액
· 증여받은 경우	증여시점의 공정가액
· 상속받은 경우	상속시점의 공정가액

③ 지분가액의 조정

	증가항목	감소항목
자산출자/ 자산배분	① 현금·자산·용역의 출자	① 현금·자산의 분배
이익배분/ 손실배분	② 이익의 배분	② 손실의 배분
부채증감	③ 파트너십 부채의 증가 * 현금출자로 취급	③ 파트너십 부채의 감소 * 현금배분으로 취급

④ 부채가 지분가액에 미치는 영향

- ① (지분가액 증가조정) 파트너십 부채 증가 중 손익배분비율에 해당하는 금액과 개인적으로 부담하는 부채금액
- ② (지분가액 감소조정) 파트너십의 부채 감소 중 손익배분비율에 해당하는 금액과 개인부채를 파트너십이 인수함으로 인하여 감소되는 부채금액

- ※ 상환청구가능부채(recourse debt) 및 상환청구불능부채(non-recourse debt)를 구분하지 않음
 - 양자의 구분은 조세회피방지를 위해서는 의미가 있으나, 현실적으로 명확한 구분이 어려움을 감안
 - * 상환청구가능부채 : 파트너(특수관계자 포함) 1인 이상이 채무상환의무와 관련한 경제적 손실위험을 부담하는 부채
 - ⇒ 무한책임파트너가 있는 경우에는 대부분 상환청구가능부채
 - ** 상환청구불가능부채 : 파트너(특수관계자 포함) 1인 이상이 채무상환의무와 관련한 경제적 손실위험을 부담하지 않는 부채
 - ⇒ 무한책임파트너가 있는 경우에도 파트너십이 금융기관으로부터 차입하면서 단순히 파트너십 자산만으로 채무상환이 담보되는 것으로 약정한 경우에는 상환청구불가능부채

- ※ 특정 파트너가 전적으로 책임지는 파트너십의 부채를 발생시켜 다른 파트너의 손실배분한도가 되는 지분가액을 증가시키는 것을 방지하기 위한 조세회피방지규정 마련
 - 파트너십의 특정 부채에 대해 특정 파트너가 전적으로 담보책임을 부담한 경우
 - 파트너십이 특정 파트너로부터 차입한 경우
 - 기타 이와 유사한 경우
 - ⇒ 부채증가에 따른 지분가액 증액조정시 실질적으로 부채에 대한 책임을 부담하는 파트너*에게 전액 귀속시킴
 - * 실질적으로 부채에 대한 책임을 부담하는 파트너가 2인 이상인 경우 해당 파트너들에 대해서만 손익배분비율대로 귀속시킴

㉔ 지분가액의 조정순서

(1) 출자행위로 인한 증가수정

* 현금출자에는 부채의 증가도 포함



(2) 분배행위로 인한 감소수정

○ 현금분배와 현금 이외의 자산분배가 동시에 이루어진 경우 현금분배가 먼저 이루어진 것으로 간주

* 현금분배에는 부채의 감소도 포함



(3) 파트너십 소득의 배분에 따른 증가수정 (과세연도 종료일)



(4) 파트너십의 개별손금항목 (과세연도 종료일)

○ 기부금, 외국납부세액 배분



(5) 과세연도중 가불 및 인출



(6) 파트너십 손실의 배분에 따른 감소수정 (과세연도 종료일)

나. 대안의 논거

① 지분가액(outside basis)은 이중과세 또는 이중공제가 발생되지 않도록 지속적으로 조정할 필요

② 파트너십 부채의 증가는 파트너가 부채를 차입한 후 현금을 출자한 것과 동일하

계 보며

- 파트너십 부채의 감소는 파트너가 파트너십으로부터 현금을 배분받아 부채를 상환한 것으로 취급

③ 동일 과세연도에 여러 가지 지분가액 조정사유가 함께 발생한 경우 조정의 우선 순위 규정

- 자산출자·자산분배가 손익배분에 우선
- 분배시 이익이 인식되는 현금분배가 현금 이외의 자산분배에 우선
- 가불 및 인출은 과세연도중 빈번히 일어날 수 있으므로 건진이 과세소득 발생 여부를 판정할 필요 없이 과세연도 말에 조정
- 손실배분시 지분가액을 배분한도로 하므로 다른 조정이 이루어진 후에 조정

5. 손익배분비율

가. 대안의 내용

① 파트너간 출자자산이 자본과 노무로서 상이한 경우 : 이익배분비율과 손실배분비율을 달리 정하는 것 허용*

* 수익·비용의 개별항목별로 배분비율을 달리 정하는 것이 아니라 최종적으로 계산된 이익·손실에 대해 각각 배분비율 약정 가능 (순액법)

- 이 경우에도 이익배분비율과 손실배분비율을 달리 정함으로써 손익배분연도의 한계세율이 낮아진 경우: 단일의 이익배분비율만 적용(손실배분비율은 불인정)

② 파트너간 출자자산이 동종의 자산인 경우 : 약정에 의한 단일의 손익배분비율만 인정

③ 손익배분비율이 정해지지 않은 경우 및 약정에 의한 손익배분비율이 경제적 실

질에 부합하지 않는 경우 : 지분비율 적용

④ 파트너간 특수관계가 있는 경우로서 손익배분비율이 허위로 정하여진 경우

- 손익배분비율이 최대인 파트너에게 전액 배분 (합산과세)

※ 손익배분비율이 허위로 정해진 경우 (소득령§100④)

- 예외적으로 종합소득세 과세표준확정신고서 등에 제출한 신고서와 첨부서류에 기재한 사업의 종류, 소득금액내역, 지분율, 손익분배비율 및 공동사업자간의 관계 등이 사실과 현저하게 다른 경우
- 공동으로 사업을 경영하는 사업자의 경영참가, 거래관계, 손익분배비율 및 자산·부채 등의 재무상태 등을 감안하여 조세를 회피하기 위하여 공동으로 사업을 경영하는 것이 확인되는 경우

나. 대안의 논거

- ① 벤처기업인 파트너십의 경우 자본을 출자한 파트너와 기술을 출자한 파트너가 존재
 - 이 경우 이익은 모든 파트너에게 일정 비율로 배분하되 손실은 자본을 출자한 파트너가 모두 부담하는 것이 일반적
- ② 복수의 손익분배비율 인정에 따른 조세회피는 다음의 규정에 의해 해소 가능
 - 순손익 계산 이전단계에서 복수비율을 인정하지 않는 순액법 적용
 - 한계세율 변동 여부에 따른 조세회피방지 규정
 - 지분기준가액을 한도로 결손금을 배분받도록 규정

6. 약정에 의한 손익배분비율 적용요건

가. 대안의 내용

- 다음의 자본계정유지원칙이 준수하는 경우에만 약정에 의한 손익배분비율이 경제적 실질에 부합하는 것으로 인정
- 의무 위반시 손익배분비율은 지분비율 적용
 - 기적용한 손익배분비율도 부과제척기간 내에 대해서는 지분비율로 재조정

구 분	내 용
① 자본계정 유지·관리	<ul style="list-style-type: none"> ○ 파트너십은 각 파트너에 대한 자본계정을 유지·관리할 것 * 자본계정 유지·관리방법 (첨부 참조) <ul style="list-style-type: none"> · 시가법에 의해 산정 · 출자·배분·분배 등에 따라 가감조정
② 청산시 잔여재산 분배	<ul style="list-style-type: none"> ○ 청산시 각 파트너에 대한 자산분배금액은 각 파트너의 자본계정의 금액으로 함
③ 청산시 결손보전의무	<ul style="list-style-type: none"> ○ 청산시 어떤 파트너의 자본계정이 결손인 경우 일정 기한* 이내에 보전해야 하는 의무 부여 * 청산일로부터 90일 또는 파트너십 과세연도 종료일 중 늦은 날

나. 대안의 논거

- ① 손익배분비율의 합리성을 검증함으로써 조세회피를 방지하기 위해서는 자본계정 유지의무를 도입하는 것이 불가피
 - 파트너십을 Tax-shelter로 악용하여 가공의 결손금을 공제받는 것을 방지하려면 (-)자본에 대한 보전의무 규정 필요

- ② 동 규정을 통해 법률관계를 명확히 하여 파트너간 분쟁 방지
- ③ 특히, 파트너십은 외부감사대상이 아니며 별도 기업회계기준도 제정되어 있지 않음을 감안할 때 최소한의 관리의무 부여 필요
- ④ 향후 파트너십의 손익배분비율 유연성의 확대 여부는 조세회피방지 장치 마련이 선행되어야 하는바
 - 자본계정유지 원칙은 조세회피 방지 장치의 기본적 개념이므로 동 원칙의 확립이 필요

<참고> 자본계정 (Capital Account)

- ① 자본계정이 표시하는 것
 - 파트너십이 청산할 경우 채권자에 대한 채무를 변제하고 남은 금액으로 파트너가 파트너십으로부터 분배받을 수 있는 금액
- ② 자본계정(Capital Account)과 지분가액(Outside Basis)의 차이

	자본계정	지분가액
· 산정기준	공정가액	세무상 장부가액
· (-) 가능 여부	(-) 가능	(-)가 될 수는 없음
· 파트너십의 부채변동	반영하지 않음	반영함

③ 자본계정의 증감요인

구분	자본계정의 증감요인
증가	i) 파트너가 출연한 금액 ii) 파트너가 출연한 자산의 공정시장가액(부채가 담보되어 있는 경우 당해 부채를 공제한 금액) iii) 파트너십 소득금액의 각 파트너에 대한 배분
감소	i) 파트너에게 배분한 금액 ii) 파트너에게 배분한 자산의 공정시장가액(부채가 담보되어 있는 경우 당해 부채를 공제한 금액) iii) 파트너십 손실의 각 파트너에 대한 배분 iv) 파트너십 단계에서 공제되지 않는 비용항목을 각 파트너에게 배분한 금액

II. 파트너십의 설립

1. 자산의 현물출자

【1안】 자산의 현물출자를 유상양도로 보지 않는 방안

가. 대안의 내용

㉠ 일반자산 현물출자

- 현물출자 시점에서 출자자산의 장부가액을 그대로 승계하여 양도손익을 인식하지 않는 방안 (장부가액법)
 - 파트너십이 해당 자산 양도시 양도차익의 배분방법
 - 출자시점까지의 자산가치 상승분: 출자파트너에게 배분
 - 출자시점 이후 자산가치 상승분: 출자파트너를 포함한 모든 파트너에게 배분
- ※ 양도시점의 자산가치가 출자시점보다 하락한 경우
⇒ ①방식(Traditional Method) 적용

◆ 미국의 사례 : ①·② 및 ③방식 중 선택적용

① Traditional Method (Ceiling Rule)

- 양도차익(<이연된 이익)을 전액 출자파트너에게 배분

② Traditional Method with Curative Allocation

- 양도차익(<이연된 이익)을 전액 출자파트너에게 배분
- 추후 동종자산 양도시 배분하지 못한 이익을 출자파트너에게 우선 배분한 후, 나머지 잔액을 모든 파트너에게 배분

③ Remedial Method

- 이연된 이익을 출자파트너에게 배분하고, 가치 하락분을 모든 파트너에게 배분

- 파트너십이 해당 자산 감가상각시 감가상각비 배분방법
 - 해당 자산의 출자파트너를 제외한 다른 파트너: 출자 당시 시가를 기준으로 한 감가상각비 우선 배분
 - 해당 자산의 출자파트너: 장부가액을 기준으로 한 감가상각비 중 우선 배분액을 제외한 잔액을 배분

② 담보로 제공된 자산의 현물출자

- 현물출자 시점에서 출자자산의 장부가액을 그대로 승계하여 양도손익을 인식하지 않는 방안 (장부가액법)
- 출자파트너의 순채무면제효과*가 출자자산의 장부가액보다 큰 경우 채무면제이익 인식
 - * 담보로 제공된 자산을 현물출자함으로써 담보의 대상이 된 채무를 파트너십의 파트너들이 부담하게 된 경우 순채무면제효과
: (파트너십이 부담하게 된 총채무가액 - 그 중 출자파트너가 부담하는 몫의 채무가액)

나. 대안의 논거

- ① 이론적으로 파트너십은 도관에 불과하므로 파트너가 파트너십에 자산을 이전하는 것이 유상양도라고 볼 수 없음
 - * 파트너십 과세제도 설계시 특정 세무처리에 대해 정책적 판단에 따라 도관설 또는 실체설에 입각하여 규정 가능 (예 - 지분양도)
 - 그러나, 자산의 현물출자 및 자산의 분배시 세무처리는 파트너십 과세제도의 가장 본질적 부분이므로 도관설 적용 필요
- ② 자산의 현물출자는 공동사업을 시작하기 위해 파트너가 보유한 자산을 한 곳에 모으는 행위에 불과

- 이에 대해 과세할 경우 파트너십 활성화의 걸림돌로 작용
- ③ 파트너가 현물출자를 통해 현금수입이 발생하는 것이 아니므로 지분양도는 세금납부에 어려움
 - * 특히, 파트너십의 지분은 주식회사의 주식과 달리 “환금성”이 별로 없어 지분양도를 통한 세금납부도 쉽지 않음
 - 합명·합자회사 지분은 증권시장에 상장이 불가능
- ④ 미국 등 파트너십 과세제도를 도입하는 주요 외국사례를 보더라도
 - 파트너십에 대한 자산의 현물출자 및 자산분배를 유상양도로 보지 아니하고 장부가액으로 승계하도록 규정

【2안】 자산의 현물출자를 유상양도로 보는 방안

가. 대안의 내용

① 일반자산 현물출자

- 현물출자 시점에서 출자자산의 시가에 따라 양도손익을 인식하는 방안(시가법)
- 양도차익에 대해서는 3년거치 3년분할납부 허용
 - * 사후관리 규정
 - 전액 납부하기 이전에 사업을 폐지하는 경우 사업폐지일이 속하는 과세연도에 미납부 잔액을 즉시 추징
 - 당해 자산을 출자후 3년 동안 사업에 직접 사용하지 않는 경우에는 분할납부금액 전액을 즉시 추징 (이자상당액 가산)

② 담보로 제공된 자산의 현물출자

- 현물출자 시점에서 출자자산의 시가에 따라 양도손익을 인식하는 방안(시가법)
- 출자파트너의 순채무면제효과가 출자자산의 시가보다 큰 경우 채무면제이익 인식

나. 대안의 논거

- ① 파트너십에 대한 현물출자를 양도로 보지 않는 경우 현물출자를 유상양도로 보는 판례 및 세법 규정과 배치

- * 공동사업장에 대한 출자를 유상양도로 본 판례
 - 각 조합원이 출자하는 각종 자산은 출자자의 개인자산과는 구별되는 조합재산을 구성하게 되어 조합원의 합유가 되고, 출자자는 그 출자의 대가로 조합원의 지위를 취득하는 것이므로 조합에 대한 자산의 현물출자는 소득세법 제4조제3항이 규정한 자산의 유상이전에 해당 (대법원 1985.2.13 선고 84누549판결 외 다수)
- * 소득세법상 양도의 정의
 - 양도라 함은 자산에 대한 등기 또는 등록에 관계없이 매도, 교환, 법인에 대한 현물출자 등으로 인하여 그 자산이 유상으로 사실상 이전되는 것을 말함(소득세법 §88①)

- ② 3년거치 3년분할납부를 허용할 경우 현물출자를 유상양도로 보더라도 세부담을 상당수준 완화할 수 있음

- ③ 자산의 현물출자시 장부가액으로 승계토록 할 경우

- 양도차익의 배분 규정, 감가상각비의 배분 규정 및 조세회피방지 규정 등으로 제도가 복잡해짐

④ 자산의 현물출자에 대한 세무처리는 파트너십 과세제도를 도입한 나라마다 입법이 상이하므로 정책판단 사항

* 미국·독일 : 비과세, 호주 : 과세, 캐나다 : 비과세·과세 중 선택 가능

⑤ 자산의 현물출자를 유상양도로 보지 아니할 경우

- 세법과 부동산 등기·등록제도와 상충되고, 지방세인 취·등록세 부과와의 괴리가 발생될 소지

2. 자산의 현물출자 관련 조세회피방지규정

가. 대안의 내용

① 자산양도 (Disguised Sale)

- 파트너가 파트너십에 자산을 출자한 이후 파트너십으로부터 2년 이내에 현금 등의 자산을 분배받은 경우
 - 분배시점에서 파트너가 파트너십에게 자산을 유상양도한 것으로 취급(장부가액법)하거나 분할과세 적용 배제(시가법)
- * 파트너가 파트너십에 출자한 행위는 없었던 것으로 재조정
- ※ 분배받은 자산의 시가가 출자 자산의 출자시점 시가에 미달하는 경우에는 일부양도·일부현물출자로 취급

② 자산교환 (Exchange)

- 특정 파트너가 출자한 자산을 출자한 이후 5년 이내에 그 자산을 다른 파트너가 분배받고, 그 다른 파트너가 출자한 다른 자산을 그 특정 파트너가 분배받는 경우
 - 분배시점에서 두 파트너가 자산을 교환한 것으로 처리(장부가액법)하거나 분

할과세 적용 배제(시가법)

* 파트너가 파트너십에 출자한 행위는 없었던 것으로 재조정

③ 그 밖의 과세이연·분할과세 적용배제 규정

- ① 금융자산(주식·채권 등)이 80% 이상인 파트너십의 경우 금융자산 현물출자시 과세이연·분할과세 적용 배제
- ② 출자한 자산을 출자후 3년 동안 사업에 직접 사용하지 않는 경우 과세이연·분할과세 적용 배제

나. 대안의 논거

- 실질적으로 자산의 처분이 이루어지거나 자산의 교환이 이루어진 경우에는 현물출자로 보지 아니함
- 금융자산의 현물출자를 통해 사실상 자산교환을 통한 포트폴리오 변경의 결과가 발생하는 경우와
 - 사업에 사용할 목적 이외의 현물출자에 대해서는 조세회피 방지를 위해 과세이연·분할과세 적용 배제

3. 노무의 출자

가. 대안의 내용

① 노무출자에 의해 출자지분(capital interest) 취득시

- ① 노무출자 파트너
 - 실제 지분취득시 지분가액을 사업소득으로 과세

- 노무출자 파트너에게 배분된 지분가액은 파트너십의 비용으로 공제 안 됨
 - * 노무제공 완료를 지분취득요건으로 하고 있는 경우
 - : 노무 완료에 의한 실제 지분취득시 시가 기준

② 파트너십의 기존 파트너

- 과세소득 : 양도된 자산의 시가 - 양도된 자산의 장부가액
 - (⇒ 노무출자 파트너를 제외한 기존 파트너에게 배분)
 - * 파트너십이 노무출자 파트너에게 지급하는 지분비율에 해당하는 자산을 노무출자 파트너에게 양도한 후, 노무출자 파트너가 다시 해당 자산을 파트너십에게 현물출자하는 것으로 취급

㉔ 노무출자에 의해 이익분배권(profit interest) 취득시

- 출자시점에서는 과세하지 않고 소득발생시 파트너의 사업소득으로 과세
 - * 파트너십의 비용으로 인정 안 됨

나. 대안의 논거

- 노무출자자가 파트너십의 사업활동을 수행(노무출자)하는 대가로 지급받는 소득이므로 사업소득으로 구분
 - 개인 사업자와의 과세형평 차원에서 사업소득으로 과세하는 경우에는 비용공제를 허용하지 않음

Ⅲ. 파트너십의 운영

1. 파트너십 소득의 계산 및 배분

가. 대안의 내용

① 소득의 귀속시기 및 계산방법에 대해 파트너십을 하나의 법인으로 보아 법인세법 준용 (포괄주의)

- 파트너십 단계에서 소득을 계산하여 파트너십의 과세연도 종료일에 손익배분 비율에 따라 파트너에게 배분 의제
 - ※ 파트너에 대해 파트너십으로부터 배분받은 소득과 파트너십과 관련 없는 다른 소득을 합산하여 과세

② 파트너십의 소득구분

- 개인 파트너에 대한 과세를 위해 파트너십 소득을 구분 (법인 파트너의 경우 구분 불필요)

소득구분	범 위
① 이자소득	▪ 소득세법 규정에 의한 이자소득
② 배당소득	▪ 소득세법 규정에 의한 배당소득
③ 양도소득 또는 양도차손	▪ 소득세법 규정에 의한 양도소득 또는 양도차손
④ 부동산 임대소득 또는 결손금	▪ 소득세법 규정에 의한 부동산 임대소득 또는 결손금
⑤ 사업소득 또는 결손금*	▪ 파트너십의 순자산의 증감을 가져오는 모든 소득중 ①~④를 제외한 나머지 소득 또는 결손금

* 기타소득이나 소득세 비과세소득(고정자산처분익, 유가증권처분익)도 포함

③ 분리항목

- 사업소득에 반영하지 않고, 파트너에게 배분하여 직접 귀속

소득구분	적용방법
① 기부금	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 기부금을 손익배분비율대로 파트너에게 배분 - 파트너의 다른 기부금과 합산하여 파트너 단계에서 한도 계산
② 외국납부세액	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 외국납부세액을 손익배분비율대로 파트너에게 배분 - 파트너의 다른 외국납부세액과 합산하여 세액공제 또는 손금산입 선택
③ 공제감면	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 법인에게 적용되는 각종 조특법상 익금불산입·세액공제·세액감면 등을 계산하여 손익배분비율대로 파트너에게 배분 * 법인에게만 적용되는 것도 포함 - 파트너의 다른 공제감면과 합산하여 최저한세 적용 * 최저한세 적용 여부는 공제감면별로 파트너 단계에서 결정됨

나. 대안의 논거

- ① 파트너십의 과세소득은 순자산증가설(포괄주의)이 적용되는 법인세법을 준용하여 계산
 - * 미국의 경우도 포괄주의(소득세)에 따라서 파트너십의 과세소득 계산
 - 개인이 포함된 조합의 경우 선택적용이 허용되고, 법인에게만 허용되는 공제감면의 적용이 가능
- ② 소득의 구분
 - (이자·배당소득) 금융소득 종합과세를 고려하고, 특히 배당소득의 경우 배당세액공제 규정이 있음을 감안
 - (부동산 임대소득) 양도소득은 각종 증과 규정을 감안하고, 부동산 임대소득은

결손금 공제 규정을 고려

③ 분리항목

- (기부금) 파트너 단계에서 다른 기부금과 합산하여 한도계산하도록 함
 - * 기부금은 접대비 등 다른 경비와 달리 업무무관경비로서 개별 파트너 입장에서 지출된 것으로 보는 것이 합리적
- (외국납부세액) 파트너 단계에서 다른 외국납부세액과 합산하여 세액공제 또는 손금산입 중 선택하도록 함
- (공제감면) 파트너 단계에서 다른 공제감면세액과 합산하여 최저한세를 적용받도록 함

2. 파트너십 결손금의 배분

가. 대안의 내용

① 파트너십의 결손금(양도소득·사업소득·부동산임대소득)은 각 과세연도 말 현재 각 파트너의 지분가액을 한도로 배분

② 파트너에 배분된 결손금의 공제방법

- 개인파트너의 공제방법은 소득세법을 준용하여 파트너의 다른 소득에서 공제가
능

* 양도소득 (소득법§102·소득령§167의2)

- 양도차손은 각호로 구분된 동종 자산에서 구분된 자산에서 발생된 양도차익
에서 공제 (동일세율을 적용받는 자산의 양도소득에서 우선 공제)

** 사업소득·부동산임대소득 (소득법§45, 소득통칙45-1)

㉠ 사업소득에서 발생한 결손금

- : 부동산임대, 근로소득, 연금소득, 기타소득, 이자소득, 배당소득에서 순차로
공제

㉡ 부동산임대소득에서 발생한 결손금

- : 부동산임대소득에서만 공제

- 해당 과세연도의 과세표준 계산시 공제되지 아니한 금액은 5개 과세연도까지
이월공제

- 양도차손의 경우에는 이월공제를 허용하지 아니함
(현행 소득세법 규정과 일치)

③ 파트너의 지분가액을 초과한 결손금(⇒ 배분한도초과 결손금)

- 해당 과세연도 이후 5개 과세연도 이전에 결손금이 지분가액에 미달하는 경우
 - 해당 지분가액의 잔액을 한도로 발생한 배분한도초과 결손금부터 순차적으로 배분

④ 파트너가 배분받은 결손금의 공제순서

- 배분한도초과 결손금으로서 이월하여 배분된 결손금
- 한도내결손금으로서 이월된 결손금
- 당해 과세연도에 배분된 한도내결손금

나. 대안의 논거

- ① 개인파트너의 경우 현행 소득세법상 결손금 공제 규정을 준용하여 규정
- ② 배분한도 초과결손금은 차기로 이월하여 배분한도상 여유분이 발생하는 경우 추가공제 허용

3. 파트너십과 파트너간 거래

가. 대안의 내용

① 파트너가 파트너로서의 자격이 아닌 제3자의 자격으로서 파트너십과 거래를 하는 경우

- 제3자간 거래로 인정하여 거래에서 발생하는 이익과 손실을 모두 인식

② 다만, 파트너십이 특수관계자인 파트너 및 파트너십과의 거래로 인해 파트너십의 소득을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우

- 법인세법상 부당행위계산부인 규정을 준용
- * 파트너십과 파트너의 특수관계 여부: 법인세법 준용

나. 대안의 논거

- 파트너와 파트너십간의 거래를 인정하되 조세회피의 우려에 대한 방지를 위해 부당행위계산부인 규정 준용

4. 파트너의 근로제공 대가

가. 대안의 내용

① 업무집행사원(등기·정관에서 규정한 사원)에 해당하는 파트너가 파트너십 소득과 관계없이 지급받기로 한 근로제공의 대가

- 파트너에게 근로소득으로 과세하고 파트너십의 비용으로 공제
- 법인세법상 과다인건비 지급시 손금부인 규정 준용

※ 법인세법상 과다인건비 손금불산입 규정 (법인령§43)

- 법인이 그 임원 또는 사용인에게 이익처분에 의하여 지급하는 상여금 손금 불산입
 - * 합명회사 또는 합자회사의 노무출자사원에게 지급하는 보수는 이익처분에 의한 상여로 봄
- 정관 등에 의하여 결정된 급여지급기준을 초과하여 지급한 상여금 손금 불산입
- 지배주주(특수관계자 포함)인 임원 또는 사용인에게 정당한 사유없이 동일직위 지배주주인 임원 또는 사용인에게 지급하는 금액을 초과하여 지급한 보수 손금 불산입
- 비상근임원 보수 중 부당행위계산 부인에 해당하는 금액 손금 불산입

② 업무집행사원이 아닌 파트너가 파트너십에 대한 근로제공의 대가로 받는 금액

- 파트너에게 사업소득으로 과세하고 파트너십의 비용으로 공제 불허

나. 대안의 논거

- 사업소득을 근로소득으로 전환하여 조세부담을 회피하는 사례 방지할 필요
 - 업무집행사원에 한정하여 근로소득으로 인정하고, 파트너십의 비용공제 허용
 - 법인세법상 과다인건비 손금불산입 규정 준용

5. 파트너십 소득의 귀속 (소득처분)

가. 대안의 내용

① 익금산입한 금액이 파트너 외의 자에게 귀속된 것이 분명한 경우

- 그 귀속자에 대한 과세소득으로 처리

② 특정 파트너의 소득으로 귀속되는 경우

- 당해 파트너에 대한 소득배분으로 간주

③ 귀속자가 불분명한 경우

- 전체 파트너에게 손익배분비율로 소득배분을 한 것으로 취급

나. 대안의 논거

- 파트너십의 소득계산시 법인으로 보아 법인세법을 적용하므로
 - 파트너십의 각 과세연도소득 신고 결정 또는 경정에 따른 소득처분방법 규정

IV. 파트너십 지분의 변동

1. 파트너십 지분의 양도

가. 대안의 내용

① 지분을 양도한 파트너

- 양도된 지분에 상당하는 파트너십의 개별자산들을 각각 양도한 것으로 취급 (집합설)
- 과세소득 (양도차익) = 출자지분 양도가액 - 출자지분 지분기준가액
 - (개인 파트너) 과세소득을 양도시점의 각 개별자산의 시가를 기준으로 안분하여 각 개별자산별 양도차익 산출
 - 양도자산의 종류에 따라 소득구분
 - (법인 파트너) 익금산입하여 과세
- 공제되지 않은 파트너십 결손금으로서 총지분 중 양도한 지분이 차지하는 비중 상당액은 소멸되는 것으로 처리
 - * 5년 이내 발생한 파트너십 결손금으로서 지분기준가액을 초과하여 배분되지 못한 결손금과 배분되었으나 공제되지 못한 결손금

② 지분을 양수한 파트너

- 과세소득을 양도시점의 각 개별자산의 시가를 기준으로 안분하여 각 개별자산별로 장부가액(inside basis)을 증액조정
 - ⇒ 지분을 양수한 파트너의 경우 감가상각 및 자산처분시 처분원가는 지분취득시점의 시가를 기준으로 산정

③ 부채가 있는 파트너십 지분 양도

- 양도가액에 부채의 배분액도 포함하여 양도차익 계산

* 과세소득 = 양도가액 + 부채 배분액 - 지분가액

나. 대안의 근거

① 지분을 양도한 파트너

- 자산의 현물출자시 도관설에 따라 장부가액법을 적용한 경우에는 지분 양도시에도 파트너십 자산을 지분비율만큼 양도한 것으로 취급하는 것이 논리 일관적
- 파트너십 설립을 통한 부동산 중과 회피를 방지하기 위해서는 자산을 지분비율만큼 양도하는 것으로 볼 필요
- 현행 공동사업자 과세제도의 처리와 일관성 유지
- 지분양도를 실제설에 따라 단순히 주식양도로 과세할 경우 분양도 파트너가 비거주자·외국법인의 조세회피 소지

② 지분을 양수한 파트너 : 평가증 인정

- 지분취득 파트너에게 평가증을 인정하지 않을 경우 지분을 시가로 취득하였음에도
 - 감가상각비 또는 처분원가는 장부가액을 기준으로 산정됨에 따라 불형평 문제 발생
- 미국의 경우에도 선택적으로 평가증을 인정하고 있음

③ 부채가 있는 파트너십 지분 양도

- 지분양도를 통해 채무가 면제되는 것도 지분양도로 인한 수익의 범위에 포함되는 것이 타당

V. 파트너십 자산의 분배

1. 비청산 자산분배

가. 대안의 내용

① 비청산 자산분배

- 존속하는 파트너십이 존속하는 파트너에 대해 분배하는 것

② 현금 분배시

- 분배받은 파트너
 - 지분가액에서 현금분배액을 차감조정
 - 현금분배금액이 지분가액 초과시 (현금분배금액 - 지분가액)에 대해 과세 (개인 파트너 : 사업소득)

③ 현금 이외의 자산 분배시

【1안】 장부가액을 기준으로 하는 방법 (장부가액법)

- 지분가액에서 분배자산의 장부가액을 차감
- 분배자산의 장부가액이 지분가액을 초과하는 경우 취득가액 조정 (과세이연)
 - 각 분배자산의 취득가액
 - : ㉠ 분배자산의 장부가액 - ㉡ (분배자산의 장부가액 총액 - 지분가액) × (해당 분배자산의 장부가액 / 분배자산의 장부가액 총액)

⇒ 각 분배자산의 취득가액을 「지분가액을 분배자산의 장부가액에 비례하여 배
분한 금액」으로 하는 결과

※ 현금분배와 자산분배가 동시에 이루어진 경우에는 현금분배가 먼저 이루어진
것으로 취급

【2안】 시가를 기준으로 하는 방법 (시가법)

- 파트너십 : (분배자산의 시가 - 장부가액)에 대해 과세
- 분배받은 파트너
 - 지분가액에서 분배자산의 시가를 차감조정
 - 분배자산의 시가가 지분가액 초과시 (분배자산의 시가 - 지분가액)에 대해
과세 (개인파트너 : 사업소득)

나. 대안의 논거

① 【1안】 의 논거

- 현물출자를 유상양도로 보지 않는 것과 일관성 유지
- 도관설에 따른 처리방식

② 【2안】 의 논거

- 현물출자를 유상양도로 보는 것과 일관성 유지
- 실제설을 반영하는 처리방식

2. 청산 자산분배

가. 대안의 내용

① 청산 자산분배

- 파트너십이 소멸하면서 파트너십의 모든 자산을 파트너에게 분배하는 경우
(파트너십 및 파트너의 지위 모두 소멸)
- 존속하는 파트너십이 특정 파트너의 지분을 모두 소멸시키는 경우 (파트너의 지위만 소멸)
* 예 : 파트너의 퇴사, 파트너의 사망

② 지분가액의 조정, 과세소득의 계산 및 배분순서 등은 비청산 자산분배와 같은 방식으로 처리

※ 다만, 시가법 적용시 지분가액의 조정순서는 자산분배에 따른 파트너십의 소득의 배분에 따른 조정을 자산분배에 따른 조정보다 우선할 필요

③ 손실공제의 인정

① 현금분배의 경우

- 분배받는 파트너는 (지분가액 - 현금분배금액)을 사업손실로 공제

② 현금 외의 자산을 함께 분배받는 경우

【1안】 장부가액을 기준으로 하는 방법 (장부가액법)

- 분배자산의 장부가액이 지분가액에 미달하는 경우 취득가액 조정 (손실인식이연)
 - 각 분배자산의 취득가액
 - : ① 분배자산의 장부가액 + ② (지분가액 - 분배자산의 장부가액 총액) × (분배자산의 장부가액 / 분배자산의 장부가액 총액)

⇒ 각 분배자산의 취득가액을 「지분가액을 분배자산의 장부가액에 비례하여 배분한 금액」으로 하는 결과

- ※ 현금분배와 자산분배가 동시에 이루어진 경우에는 현금분배가 먼저 이루어진 것으로 취급

【2안】 시가를 기준으로 하는 방법 (시가법)

- (지분가액 - 분배자산의 장부가액 총액)에 대해 손실인식

나. 대안의 논거

- 청산 자산분배는 기본적으로 비청산 자산분배와 같은 방식으로 처리
- 다만, 청산 자산분배에서는 분배받는 파트너의 지위가 소멸된다는 점에서 손익을 정산할 필요
 - 손실인식의 이연 여부는 이익의 이연 여부와 동일하게 장부가액법과 시가법에 따라 달리 취급

VI. 기타

1. 원천징수방법

1-1. 국내 파트너십의 거주자·내국법인인 파트너에 대한 원천징수

가. 대안의 내용

㉠ 파트너십에 지급하는 소득에 대한 원천징수

① 파트너십이 이자·배당소득을 얻는 경우

○ 원칙 : 일반적인 파트너십의 경우

- 이자·배당소득을 지급하는 자가 소득세법 및 법인세법의 규정에 따라 원천징수

- 파트너십에 소득 지급시 파트너십으로부터 파트너별 손익분배비율을 제출받아 파트너별로 소득세 또는 법인세를 원천징수

- 파트너십이 소득지급자에게 관련자료를 제출하지 않는 경우에는 30%로 원천징수후 파트너 단계에서 정산

(현행 인적회사 과세특례 준용)

- 파트너는 파트너십이 원천징수당한 세액을 기납부세액으로 공제

- * 저율분리과세 소득의 경우 관련 정보를 파트너십이 파트너에게 통보하여 배분대상 소득 및 기납부세액에서 각각 제외

○ 예외 : 창투조합 등 간접투자기구인 파트너십의 경우

- 창투조합 등 간접투자기구에 대해서는 원천징수의무를 파트너십에게 부여
(현행 조특법§14⑤⑥상 특례 준용)

- * 소득지급자가 파트너십에 이자·배당소득 지급시 원천징수하지 않고, 파트너십이 파트너에게 지급시 원천징수

② 파트너십이 기타소득을 얻는 경우

- “기타소득”은 파트너십 소득에 가면 “사업소득”으로 성격이 전환되므로 파트너 입장에서 원천징수대상에서 제외
→ 소득지급자가 파트너십에게 소득지급시에도 원천징수하지 아니함

② 파트너십이 파트너에게 지급하는 소득의 원천징수

- 파트너십이 파트너 또는 파트너 이외의 직원에게 원천징수대상소득(예: 근로·퇴직소득)을 지급하는 경우
 - 파트너십에 대해 원천징수의무 부여

③ 파트너십에서 발생한 소득(예: 사업소득)을 파트너에게 귀속(배분)시키는 경우 원천징수 여부

【1안】 파트너십에 대해서 원천징수의무를 부여하는 방안

- 파트너십이 동 소득에 대한 원천징수세액을 파트너십 소득신고시(과세연도 종료 후 2월 이내) 납부
- 파트너는 과세표준신고시 동 원천징수세액을 기납부세액으로 공제

【2안】 파트너십에 대해서 원천징수의무를 부여하지 않는 방안

- 파트너는 과세표준신고시 파트너십이 작성한 배분내역서에 근거하여(①파트너십으로부터 배분받은 소득 + ②파트너십과 관계없는 소득)에 대해 세금 납부

나. 대안의 논거

- ① 조합에 대한 공동사업자 과세제도하에서 적용되는 현행 원천징수방법과 일관성 유지
 - * 조합의 대표자에 소득금액 지급시 조합으로부터 조합원별 손익분배비율을 제출받아 조합원별로 소득세 또는 법인세를 원천징수(법인46013-2672, '98.9.19)

② 소득지급자가 원천징수하는 원칙에 부합하는 대안

③ 파트너십 단계에서 발생된 소득을 파트너에게 귀속배분하는 경우 원천징수는

- 파트너십의 경우 파트너십 단계에서 발생된 소득의 배분에 관한 신고의무가 존재하므로 추가적 납세협력비용 없이 조세를 확보 가능 (1안의 논거)
- 그러나, 파트너십은 도관에 불과하고 실제 납세의무는 파트너가 부담하는 것이므로
 - 일반적으로 원천징수대상이 되는 소득이 아닌 소득(예: 사업소득)까지 배분 단계에서 원천징수하는 것은 과도한 부담이라는 문제 (2안의 논거)

1-2. 국내 파트너십의 비거주자·외국법인인 파트너 및 국외 파트너십에 대한 원천징수

가. 대안의 내용

㉠ 고정사업장에 귀속되지 않는 소득

【1안】

(원천징수 의무자) : 지급자

(원천징수 방법)

- 지급자가 실제 지급이 이루어지는 시점에 원천징수
- 파트너가 제공한 정보에 따라 조약 적용 여부(제한세율 등)를 지급자가 판단하여 원천징수
 - 파트너십이 소득지급자에게 관련자료를 제출하지 않는 경우에는 30%로 원천징수후 파트너 단계에서 정산
(현행 인적회사 과세특례 준용)

【2안】

- ① 파트너십이 국세청이 제시하는 요건을 충족하여 국세청의 승인을 얻은 경우 :
파트너십이 원천징수

- * 예) ① 국세청이 요구하는 파트너의 과세정보(국적, 주소, 전화번호 등) 제공
② 승인 요건 이행 의무자에 대한 신상정보 제공
③ 파트너간 연대납세 의무 부여 등
원천징수의무의 이행을 담보할 수 있는 요건

(원천징수 방법)

- 파트너십이 매 사업연도 종료후 비거주자 파트너 귀속소득에 대하여 원천징수
- 단, 소득신고 이전에 실제 배당 또는 지급이 이루어지는 경우 그 시점에 원천징수
- ② 국세청의 승인을 얻지 못한 경우 : 제1안과 동일

② 고정사업장에 귀속되는 소득

- 실제로 국내에서 사업을 영위하는 국내외 파트너십의 비거주자 파트너에 대하여 적용
- 파트너십이 각 사업연도의 파트너십 소득 신고시 비거주자 파트너 귀속분에 대하여 최고세율(법인 : 25%, 개인 : 35%)로 원천징수
- 파트너의 소득신고 시점에 과다 원천징수분 환급

나. 대안의 논거

- 파트너십에 대한 지불시에 원천징수가 완료되므로 비거주자 파트너에 대한 과세권 확보가 용이(지급자 원천징수 원칙 유지)

<참고> 미국의 파트너십 과세 제도

구 분		원천징수 의무자	원천징수 방법
Non-ECI	국내 파트너십	파트너십	<ul style="list-style-type: none"> · 통상 파트너십이 파트너에게 지분을 보고하는 시점에 비거주자 파트너 귀속 소득에 대하여 원천징수 · 단, 지분 보고 이전에 실제 배당 또는 지급이 이루어지는 경우에는 그 시점에 원천징수 · 추후 파트너 소득신고 시점에 파트너별 지분율에 따라 기 납부 세액공제 인정
	국외 파트너십*	withholding	파트너십
non-withholding		payor (금융기관 등)	<ul style="list-style-type: none"> · 파트너가 직접 제공한 과세자료에 근거하여 지불자가 원천징수(조세조약의 혜택 적용 가능) · 단, 과세자료 미제출시 30% 세율로 원천징수
ECI (Effectively connected income with US trade and business)		파트너십	<ul style="list-style-type: none"> · 파트너십이 결산시점에 최고세율(법인 : 35%, 개인 : 39.6%)을 적용 · 추후 파트너 소득신고 시점에 파트너별 지분율에 따라 기 납부 세액공제 인정

* IRS와 협약(WP[withholding partnership] Agreement)을 체결 여부에 따라 구분

《IRS와 협약(WP[withholding partnership] Agreement)체결 절차》

- 다음의 서류를 준비하여 IRS에 협약 체결을 신청
 - 파트너십의 EIN(employer identification number),
 - 파트너십의 국적,
 - 파트너십 내의 협약 이행자 명단

- 파트너에 대한 정보

(비거주자 여부, 조세조약 혜택 신청 여부, intermediary[중개인] 또는 flow through entity인지 여부 등, 파트너와 수익적 소유자의 수)

2. 외국파트너십의 고정사업장 판단

- 외국에서 설립한 파트너십이 국내에서 사업을 영위하고 있는 경우 고정사업장 판단에 있어서 사업장의 존속기간 계산시, 각 파트너(직원 포함)가 활동한 기간을 통산할 것인지
 - 또는 파트너 각자를 기준으로 존속기간을 계산할 것인지 여부

외국파트너십의 각 파트너 및 직원들이 활동한 기간을 통산하여 일정기간을 초과하는 경우 고정사업장으로 판단

※ 관련조문

● 소득세법 120조 제2항 및 법인세법 제94조 제2항

② 제1항에 규정하는 국내사업장에는 다음 각호의 1에 해당하는 장소를 포함하는 것으로 한다.

4. 6월을 초과하여 존속하는 건축장소, 건설·조립·설치공사의 현장 또는 이와 관련되는 감독활동을 수행하는 장소
5. 고용인을 통하여 용역을 제공하는 장소로서 다음 각목의 1에 해당하는 장소
 - 가. 용역의 제공이 계속되는 12월 기간 중 합계 6월을 초과하는 기간 동안 용역이 수행되는 장소
 - 나. 용역의 제공이 계속되는 12월 기간 중 합계 6월을 초과하지 아니하는 경우로서 유사한 종류의 용역이 2년 이상 계속적·반복적으로 수행되는 장소

※ OECD모델 조세조약

- 파트너십의 파트너 및 직원들이 현장에서 활동한 기간이 12개월을 초과하는 경우 고정사업장으로 간주

* 주식서 제5조 제19.1항

재정적으로 투명한 파트너십의 경우 12개월 기준은 파트너십 자체 활동과 관련하는 한 파트너십 단계에서 적용한다. 파트너십의 파트너 및 직원들이 현장에서(on the site) 활동한 기간이 12개월을 초과하는 경우 동 파트너십이 경영하는 기업은 고정사업장을 가진 것으로 간주할 것이다. 따라서 각 파트너는 현장에서 활동한 기간과 상관없이 파트너십이 획득한 사업소득 가운데 해당하는 소득분에 대한 과세 목적상 고정사업장을 갖는 것으로 취급된다

3. 외국파트너십 인정 범위

- 우리와 다른 제도를 가지고 있는 세계 각국의 단체에 대하여 법인으로 인정할 것인지 또는 파트너십으로 인정하여 과세할 것인지 여부

당해 외국단체가 거주지국 세법상 법인으로 과세되는지 파트너십으로 과세되는지 여부로 결정

4. 파트너십의 납세협력의무 등

가. 대안의 내용

㉠ 파트너십의 납세협력의무

- 파트너십은 파트너십의 소득계산 및 배분에 관하여 과세연도 종료일로부터 2월 이내에 관할세무서장에게 신고
- 파트너십의 사업에 대한 장부의 비치·기장의무, 지출증빙서류 수취보관의무

부여

- * 무신고 또는 과소신고시·무기장·증빙미수취 등의 경우 법인에 대한 가산세 규정 준용

② 파트너의 연대납세의무

- 파트너는 파트너십의 공동사업과 관련된 국세·가산금과 체납처분비에 대해 다른 파트너와의 연대납세의무 부담

※ 다만, 법인인 파트너십의 유한책임파트너의 경우 자본계정가액(출자지분의 시가)을 한도로 함

- 파트너십의 소득에 대한 과세의 경우(소득세·법인세)에는 파트너간에 연대납세의무 없음
 - 파트너십의 소득을 손익배분비율이 최대인 파트너에게 전액 배분(합산과세)하는 경우에는 손익배분비율에 따라 배분되는 소득을 한도로 연대납세의무를 부담함

나. 대안의 논거

- ① 파트너십은 소득에 대한 과세에 있어서는 도관이나 소득의 계산 및 신고에 있어서는 실체로 취급
 - 파트너십을 하나의 법인으로 보므로 현행 법인세법상 가산세 규정 준용
- ② 현행 공동사업자 과세제도에서 공동사업자간 연대납세의무를 규정한 것에 준하여 파트너간 연대납세의무 규정
 - 다만, 법인인 파트너십의 유한책임파트너의 경우에는 유한책임을 지므로 출자지분을 한도로 연대납세의무 부담

5. 기타 관련법령 개정사항

< 개정방향 >

- ◇ 조특법에서 파트너십에 대한 과세방법과 파트너에 대한 배분방법 등을 규정
- 소득·법인세법에서 조특법상 규정된 배분방법 등을 인용하여 파트너십 과세제도를 적용받는 파트너에 참여하는 개인·법인 파트너의 과세방법을 규정

Ⅰ 파트너십 및 파트너의 납세의무

① 파트너십의 납세의무

	파트너십	파트너
㉠ 파트너십 사업소득에 대한 법인세	납세의무 없음	납세의무 있음
㉡ 파트너십의 토지 등 양도소득에 대한 법인세	납세의무 없음	납세의무 있음
㉢ 파트너십의 청산소득에 대한 법인세	해당없음 (이유 : 분배에 대한 과세방법을 별도 규정)	

주: 법인인 파트너십(예: 합명·합자회사)

※ 파트너십은 부가가치세 등 간접세에 대해서는 납세의무 부담

② 파트너의 납세의무

- 파트너는 파트너십(국내 또는 외국파트너십)으로부터 배분받은 소득에 대해 납세의무 부담

② 파트너십으로부터 배분받은 소득

① 개인 파트너

- 이자·배당·부동산임대·양도·사업소득금액의 범위에 파트너십으로부터 배분받은 소득을 열거 (소득세법 개정)

예) 파트너십으로부터 배분된 사업소득과 파트너십과 관련없는 다른 사업소득 (각종 필요경비 한도적용이 이루어진 후의 소득)을 합산하여 사업소득금액 계산

② 법인 파트너

- 각 사업연도소득의 범위에 파트너십으로부터 배분받은 소득을 규정 (법인세법 개정)

예) 파트너십으로부터 배분된 각 사업연도소득과 파트너십과 관련없는 다른 각사업연도소득(각종 필요경비 한도적용이 이루어진 후의 소득)을 합산하여 각 사업연도 소득금액 계산

- 국내사업장이 없는 외국법인의 소득의 범위 보완 (법인세법 개정)

③ 파트너십으로부터 배분받은 기부금 및 외국납부세액 및 각종 경비규정

- 파트너십으로부터 배분받은 기부금 및 외국납부세액을 파트너의 기부금 및 외국납부세액의 범위에 포함

(소득·법인세법 개정)

* 이유 : 기부금은 파트너십의 사업소득에 반영하지 않는 분리항목

- 파트너가 파트너십과 관계없이 발생한 소득에 대하여 접대비 등 경비의 한도를 적용시

- 파트너십 단계에서 적용되는 접대비 등 경비한도와 합산하지 않고 별도로 계산

* 감가상각비 시부인, 접대비 시부인, 인건비 손금부인 등

④ 파트너십으로부터 배분받은 결손금

- 파트너십으로부터 배분받은 양도차손·사업손실·부동산 임대손실을 개인 파트너의 결손금 범위에 포함 (소득세법)
- 파트너십으로부터 배분받은 결손금을 법인 파트너의 결손금 범위에 포함 (법인세법)

⑤ 배당소득 이중과세 조정 규정

① 배당세액공제·수입배당금 익금불산입

- 파트너십의 파트너의 경우에는 배당세액공제·수입배당금 익금불산입 규정 적용 배제 (소득·법인세법 개정)
 - * 이유 : 파트너십과세제도를 적용받는 경우 법인 파트너십과 파트너간의 이중과세 문제 없음

② SPC에 대한 배당금액 소득공제

- SPC인 파트너십의 경우 배당금액 소득공제 적용 배제(법인세법 개정)
 - 예) 간투법상 사모투자전문회사는 합명회사로서 법인세법상 Paper company이므로 배당금액 소득공제 적용대상
 - * 이유 : 파트너십 과세제도를 적용받는 경우 법인 파트너십과 파트너간의 이중과세 문제 없음

⑥ 의제배당 관련 규정

- 파트너십의 출자자인 개인·법인 파트너에 대한 의제배당 관련 규정 적용 배제 (소득·법인세법 개정)
 - * 이유 : 의제배당 규정을 적용하지 않고, 파트너의 자산의 분배(distribution)

에 관한 규정을 별도 마련

㉗ 합병·분할 및 조직변경

- 합병·분할·조직변경에 따른 의제배당과세 및 청산소득관련 규정은 적용배제
 - * 이유 : 의제배당 및 청산소득 규정을 적용하지 않고, 파트너의 자산의 분배 (distribution)에 관한 규정을 별도 마련
- 합병·분할시 이월결손금 승계 규정은 적용배제 (다만, 파트너 단계에서 이월된 결손금의 승계는 허용)
 - * 이유 : 파트너십은 도관으로서 결손금을 모두 파트너에게 배분(allocation)하여 이월결손금이 없음
 - * 상법상 합병은 모든 회사가 가능하나, 분할은 주식회사만 가능 (특별법에서 허용하는 경우는 가능)

㉘ 비사업용 부동산 양도소득에 대한 소득세·법인세

- 비사업용 토지 등의 양도소득에 대한 추가 소득세·법인세는 파트너십으로부터 배분받은 금액을 포함하여 파트너단계에서 과세 (소득·법인세법 개정)
 - * 비사업용 부동산 중과내용
(개인) 장기보유특별공제 적용배제, 양도소득세율 60% 적용
(법인) 주택·비사업용토지(30%, 미등기 40%), 투기지역 부동산(10%, 미등기 20%)
 - 파트너십 단계에서 비사업용 여부를 판단하여 그 속성을 파트너 단계에서도 유지
 - 비사업용 판정시 보유기간 계산방법
- ① 파트너십이 유상취득한 자산 : 파트너십 보유기간
- ② 파트너가 출자한 자산

【1안】 현물출자시 과세된 경우(시가법) : 파트너십의 보유기간

【2안】 현물출자시 과세되지 않은 경우(장부가액법)

: 출자 파트너의 보유기간 + 파트너십의 보유기간

9 양도소득세 중과규정 (1세대 2주택 · 1세대 3주택 중과)

- 중과요건 판정시 파트너 보유주택과 파트너십 보유주택을 합산하는 방안(단, 상속주택 공유는 제외)

※ 대안의 취지

- 현행 공동사업자 과세제도하에서도 공동소유 주택에 대해서는 1채의 주택으로 취급하는 것과 일관성 유지
 - 단, 인위적 조작 우려가 없는 상속주택의 공유는 예외 인정
- * 참조 : 소득세법 기본통칙 894 (1주택을 공유하는 경우의 주택의 여부)
- 이와 같이 처리하는 취지는 공유를 통한 양도소득세 중과 회피를 방지하기 위함

10 공제감면 및 최저한세

- 공제감면 적용 여부 판단 자체는 파트너십 단계에서 결정하고 실제 적용은 파트너 단계에서 적용
- 최저한세는 파트너 단계에서 적용(조특법 개정)
 - 파트너십으로부터 배분받은 공제감면과 파트너십과 관계없는 공제감면을 합산하여 최저한세 적용
- 세액공제의 이월공제는 파트너 단계에서 적용

㉞ 특수관계

- 파트너십과 파트너의 특수관계 여부는 법인세법을 준용
- 지배파트너에 합산과세하는 경우 특수관계는 현행 공동사업자 과세제도상 특수관계의 범위를 준용

6. 파트너십 및 파트너에 대한 용어

□ 파트너십 및 파트너에 대응되는 용어를 규정

	대안의 내용	대안의 평가
【1안】	<ul style="list-style-type: none"> ○ 파트너십 : 동업기업 ○ 파트너 : 동업자 	<p><장점></p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 가장 일반적으로 사용되는 용어이며, 파트너십의 의미에 가장 부합 ○ 조합이나 조합원은 현행 공동사업자 과세제도와의 혼란 야기 <p><단점></p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 현행 공동사업의 준말이 동업이므로 소득세법상 공동사업과 세와 혼동 우려 ⇒ 조특법상 용어 정의를 한다면 적용상 큰 문제 없을 수 있음
【2안】	<ul style="list-style-type: none"> ○ 파트너십 : 공동조합기업 ○ 파트너 : 공동조합원 	<p><장점></p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 민·상법상 조합이 파트너십의 가장 대표적 형태 <p><단점></p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 조합이나 조합원은 현행 공동사업자 과세제도와의 혼란 야기
【3안】	<ul style="list-style-type: none"> ○ 파트너십 : 공동참여기업 ○ 파트너 : 공동참여자 	<p><장점></p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 현행 공동사업자 과세제도와의 혼란 우려 없음 ○ 파트너십에 참여의 의미가 포함되어 있음 <p><단점></p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 일반적으로 사용되는 용어가 아니고 생소한 표현임

7. 적용시기

가. 대안의 내용

- 2009. 1. 1 이후 개시하는 과세연도분부터 적용
 - 단, 유한책임회사·합자조합 : 상법 개정안 시행일 이후 최초로 개시하는 과세연도분부터 적용

나. 대안의 논거

- 새로운 제도에 대한 납세자와 과세관청의 적응기간을 위하여 1년의 유예기간을 둘 필요
- 적용대상으로 기존의 조합이나 합명·합자회사가 포함되는 점을 고려
- 다만, 상법 개정안에 포함된 유한책임회사·합자조합의 적용시기는 상법 개정안의 시행시기와 연계