

도관과세제도 연구

- 공동사업과 동업기업 과세제도를 중심으로 -

2017. 12

연구진

연구책임자

홍 범 교 선임연구위원

공동연구원

정 훈 공인회계사

홍 성 희 공인회계사

목차

I. 서론	7
II. 도관과세제도 일반 및 우리나라 과세제도와 쟁점	9
1. 도관과세제도의 기능	9
가. 이중과세조정제도	9
나. 과세체계의 명확성	10
다. 도관과세의 기능과 범위	11
라. 동업기업과세특례	13
마. 공동사업 과세제도	23
2. 주요 쟁점	33
가. 적용범위	33
나. 현물출자시 과세	37
다. 손익배분비율	39
라. 구성원과 도관과의 거래	41
마. 소득금액·결손금·세액계산 및 배분	44
바. 투자목적 구성원에 대한 예외규정	46
사. 구성원의 탈퇴·지분양도와 현물자산분배	48
아. 도관으로 전환시 과세문제	49

Ⅲ. 주요국의 도관과세제도 현황	52
1. 미국	52
가. 설립단계	52
나. 운영단계	55
다. 종료단계 및 기타	60
2. 일본	63
가. 설립단계	63
나. 운영단계	66
라. 종료단계 및 기타	72
3. 독일	73
가. 설립단계	73
나. 운영단계	77
다. 종료단계 및 기타	82
4. 프랑스	84
가. 설립단계	84
나. 운영단계	86
다. 종료단계 및 기타	88
5. 호주	90
가. 설립단계	91
나. 운영단계	94
다. 종료단계 및 기타	99
Ⅳ. 국제비교 및 시사점	101
1. 국제비교	101

가. 적용범위(또는 적용대상)	101
나. 현물출자 시 과세문제	103
다. 손익배분비율	104
라. 구성원과 도관 간의 거래	106
마. 소득금액·결손금·세액계산	108
바. 투자목적 구성원에 대한 예외규정	111
사. 구성원의 탈퇴·지분양도·현물자산분배	113
아. 도관으로 변경시 과세문제	114
2. 시사점	115
가. 동업기업과세특례와 공동사업과세제도의 통합	115
나. 도관과세제도의 개선방향	118
다. 현물출자자산의 양도차익 과세이연	123
라. 세부 사항에 대한 접근방법 분류	126
참고문헌	132

표 목차

〈표 II-1〉 공동사업장에 대한 현물출자와 관련된 판례 등	8
〈표 II-2〉 법인종류별 법인세 신고현황	36
〈표 II-3〉 현행 제도와 쟁점	51
〈표 III-1〉 파트너에게 급여 지급 시의 세무문제	96
〈표 III-2〉 신규 파트너 영입관련 자본이득세 예시	100
〈표 IV-1〉 적용범위	102
〈표 IV-2〉 현물출자 시 과세 여부	104
〈표 IV-3〉 손익배분비율	106
〈표 IV-4〉 구성원과 도관 간의 거래	108
〈표 IV-5〉 소득금액산정단위, 결손금배분	111
〈표 IV-6〉 투자목적 구성원에 대한 예외규정	113
〈표 IV-7〉 탈퇴·지분양도·현물자산 분배시 과세	114
〈표 IV-8〉 동업기업과세특례와 공동사업과세제도의 주요 세무상 차이점	116

I. 서론

- 우리나라는 현재 공동사업과 일부 인적회사에 대해 도관과세가 적용되고 있음
 - 「법인세법」 및 「소득세법」의 공동사업제도는 인격이 부여되지 않는 공동의 사업에 대해 적용되며, 「조세특례제한법」의 동업기업제도는 인격이 부여되지 않거나 법인격이 부여되더라도 일반 법인과는 다른 인적형태 등의 법인을 도관으로 봄
- 이러한 도관과세제도는 이중과세의 조정 측면과 도관에 대한 과세체계의 명확성을 고려하여 운용되고 있음
 - 공동사업의 경우 그 자체로 납세의무가 부여되는지 여부 및 도관으로 볼 경우 소득배분에 대한 과세체계를 명확히 하는 측면이 있음
 - 동업기업은 일부 법인격 있는 법인을 포함한 인적단체들에 대해 그 특성을 고려하여 도관과세를 적용하여 보다 완전한 형태의 이중과세조정이 이루어짐
 - 다른 이중과세조정은 배당을 손금산입하던가 배당소득단계에서 공제 등이 이루어지고 있어 완전한 형태의 이중과세조정이라고 볼 수 없음
- 반면에 현재 도관과세제도는 세부적인 규정의 부족으로 인해 과세 안정성이 부족할 뿐만 아니라 동시에 매우 복잡한 형태를 나타내고 있음
 - 공동사업의 경우 규정의 부족으로 인해 많은 부분을 행정해석에 의지하고 있으며, 동업기업을 포함한 도관과세제도는 국외의 파트너십 과세제도에 비해 사례별 규정이 미흡한 상태임
 - 이와 동시에 세율을 포함한 법인세·소득세 과세제도의 차이, 소득의 형태별 차별적 과세 등을 이용한 조세회피를 고려하여, 조세회피방지 성격의 규정들이 복잡하게 나타나고 있음

- 이러한 이유로 인해 현재 우리나라의 도관과세제도는 일부 특정 형태에서만 나타나 폭넓게 적용되지 않고 있음
 - 공동사업과세제도는 공동사업약정 등에 의해 적용되고 있지만, 동업기업과세제도는 일부 사모집합투자기구 이외에는 거의 선택되지 않고 있음
 - 이는 법인세율의 수준에 따른 이유일 수도 있으나 도관과세제도 그 자체에서 발생하는 쟁점이 아니므로 이는 고려하지 않음

- 따라서 현행 도관과세제도를 검토하여 문제점을 파악하고 이의 개선방안을 제시하고자 함
 - 세제인 도관과세제도 자체의 적용을 활성화할 이유는 없으나, 과세제도가 민간의 자유로운 경제활동을 제약하지 않도록 할 필요가 있음
 - 현행 과세제도·선행연구·국외사례 등을 종합적으로 검토하여 문제점을 도출하고 이를 통해 시사점을 도출함

- 도관과세제도의 많은 쟁점과 넓은 범위로 인해 본 연구에서는 내국세법으로서의 소득에 대한 도관과세제도 내에서 이의 주요 거래단계별 쟁점에 한정하여 검토함
 - 국제거래에서 도관을 이용한 조세회피문제나 주요 거래단계가 아닌 것에 대한 분석은 범위에서 제외함

Ⅱ. 도관과세제도 일반 및 우리나라 과세제도와 쟁점

1. 도관과세제도의 기능

- 도관과세제도는 인적회사 등에 대한 법인세·소득세의 이중과세조정과 법인 및 거주자들 간의 공동사업 등에 대한 과세방법의 정립을 위한 것임
 - 법인격이 존재하는 일부 인적회사에게 적용하는 것은 이중과세조정의 의미가 있음
 - 민법상 조합 등 법인격이 없어 그 자체를 거주자로 보기도 어려운 단체들에 대한 과세를 정립하기 위한 측면도 존재함

가. 이중과세조정제도

- 대부분의 국가에서는 일반적으로 자연인과 법인에 대해 납세의무를 부여하고 있음
 - 이는 우리나라의 경우도 마찬가지로 민사법상 자연인과 법인은 그 자체로 권리·의무의 주체가 될 수 있기 때문임
 - 다만, 태생적인 권리능력을 가지는 자연인과는 달리 법인은 사회경제적인 필요에 의해 이루어진 것이어서 자연인과는 다른 형태의 과세가 이루어지고 있음
 - 즉, 우리나라에서는 자연인과 법인에 대해 소득세와 법인세의 다른 세목으로 납세의무가 부여되고 있으며, 세부 과세방법도 차이를 보이고 있음
- 그러나 법인과 개인이 별개의 인격을 가지는 실체라고 하더라도 조세의 중립성을 위해 법인단계와 법인의 소득을 지급받는 인에 대한 이중과세에 대해 조정제도를 두고 있음

- 특히, 영리법인의 경우 궁극적으로는 개인에게 소득이 귀속되므로 법인단계에서의 법인세 과세와 법인의 소득배분으로 인한 개인단계의 소득세 과세는 이중과세의 성격이 나타나기 때문임
- 이러한 이중과세조정제도는 소득을 배분하는 실체단계에서의 조정과 소득의 귀속자 단계에서의 조정으로 나누어짐
 - 실체단계에서의 조정은 「법인세법」상 ‘유동화전문회사 등에 대한 소득공제’¹⁾가 대표적임
 - 유동화전문회사, 집합투자기구 등 일정 대상 회사에 대해 배당가능이익의 90% 이상 배당한 경우 이를 소득에서 공제하여, 실체단계에서 배당금액을 비용처럼 인식하여 법인세를 과세하지 않는 것임
 - 소득 귀속자 단계에서의 조정은 「법인세법」상 수입배당금액의 익금불산입²⁾, 소득세법상 귀속법인세배당세액공제³⁾가 있음

나. 과세체계의 명확성

- 원칙적으로 법인격이 없는 경우 「법인세법」이 적용되지 않으므로 일부 법인으로 보는 단체를 제외하면 민사법상 법인이 아닌 단체에 대해서는 「소득세법」이 적용됨
 - 「국세기본법」상 법인격이 없더라도 주무관청의 허가·인가·등록되면서 수익을 구성원에 배분하지 않는 등의 요건을 충족하는 경우 당연의제법인 또는 승인의제법인으로 보도록 하고 있음⁴⁾
 - 이는 법인 아닌 단체가 구성원과는 독립적으로 경제활동을 수행하는 측면에서 법인과 다르지 않으므로 납세주체로서의 지위를 인정하는 것임⁵⁾

1) 「법인세법」 제51조의2.

2) 「법인세법」 제18조의2 및 제18조의3.

3) 「소득세법」 제18조 및 제56조.

4) 「국세기본법」 제13조.

- 그러나 수익미배분요건을 충족시켜야 하기 때문에 사실상 비영리단체에만 법인으로 보는 단체 요건이 적용될 수 있음
- 「소득세법」 적용 시 공동사업을 포함한 법인격이 없는 단체에 대해 1거주자로 적용할지 아니면 구성원별로 과세할지 여부가 문제가 될 수 있음
 - 만약, 아무런 규정이 없다면 공동사업 등에 대해 1거주자로 보아야 한다는 주장과 「소득세법」은 거주자인 개인에게만 적용되므로 구성원별로 과세해야 한다는 주장이 대립할 수 있음
 - 「법인세법」이 적용되는 법인이 아닌 경우 「소득세법」이 적용된다는 주장과 「소득세법」은 납세의무가 있는 거주자는 개인에게만 적용된다는⁶⁾ 주장이 대립할 수 있음
 - 구성원별로 과세한다고 하더라도 아무런 규정이 없으면 단체나 공동사업의 소득을 구성원에게 어떻게 귀속할지 여부의 문제도 발생함

다. 도관과세의 기능과 범위

- 도관과세는 법인에 대한 이중과세조정과 공동사업 등에 대한 과세 정립의 역할을 하고 있음
- 법인에 대한 도관과세제도는 실체에 대한 법인세 과세와 소득의 귀속자에게 부과되는 소득·법인세에 대한 상대적으로 완전한 형태의 이중과세조정 역할을 수행함
 - 법인세가 과세되는 실체에 대해 도관제도를 통하여 법인세 과세가 이루어지지 않게 함으로써 이중과세조정의 역할을 수행함

5) 이종교, 「세법상 법인 아닌 단체에 대한 고찰」, 『한국조세법학회 2016년 하계학술발표회』, 2016, p. 93.

6) 「소득세법」 제1조의2 제1항 제1호.

- 예를 들어 상법상의 합병·합자회사에 대해 동업기업과세특례를 적용하면 합병·합자회사의 법인세 과세가 이루어지지 않고 동업자에 대해서만 소득·법인세가 과세되어 이중과세조정이 이루어짐
 - 다른 이중과세조정은 실체 단계에서 법인세가 과세되면서 손금으로 조정(배당손금산입) 또는 과세후 조정(수입배당금 익금불산입 또는 배당세액공제)의 형태이므로 도관제도는 이론상 보다 완전한 이중과세조정의 효과가 나타남
- 또한 도관과세제도를 통해 민사법상의 조합 등의 공동사업에 대한 과세제도를 정립하여 과세행정 및 납세협력의 안정성을 도모할 수 있음
- 구성원별 과세에 대한 명확한 과세제도를 도입하여 조세행정이나 납세자의 과세 예측성 측면에서 긍정적인 역할을 수행함
 - 예를 들어, 영리조합의 경우 「소득세법」상의 공동사업과세제도나 「조세특례제한법」상의 동업기업과세특례를 적용하여 구성원별 과세에 대한 과세 안정성을 확보하고 세부적인 과세방법에 대한 이해를 도울 수 있음
- 한편, 도관과세제도는 법령상의 용어가 아니므로 이에 대한 범위의 정의가 필요함
- 공동사업·동업기업과세특례는 단체 또는 회사 그 자체를 도관으로 보기 때문에 도관과세제도의 범위에 포함됨
 - 다만, 유동화전문회사의 배당소득공제와 납세의무자에서 제외되는 신탁의 경우 도관과세제도에 포함시킬지 여부를 고려해 볼 수 있음
 - 경제적 실질 측면에서의 도관을 고려하면 유동화전문회사 등의 배당소득공제도 과세가 회사단계에서 이루어지지 않는 점에서 도관이라고 할 수 있음
 - 신탁은 공동사업 등과 유사하게 그 자체에 대한 과세가 아닌 수익자(또는 위탁자)의 소득으로 과세⁷⁾되므로 도관이라고 볼 수 있음

7) 「법인세법」 제5조.

- 본 연구에서는 도관과세제도의 포괄범위가 매우 넓은 관계로 공동사업과 동업기업 과세특례제도만을 연구 범위에 포함함
- 도관과세제도에 대해 법적·경제적 측면에서 한 쪽이라도 부합하지 않는 배당소득공제 및 신탁은 연구의 범위에서 제외함
 - 유동화전문회사 등에 대한 배당소득공제는 유동화전문회사 등의 납세자로서의 지위가 해체되는 것은 아니므로 엄밀한 의미에서 도관과세제도라고 할 수 없음
 - 공동사업·동업기업과세특례는 별도의 제도를 형성하여 납세의무를 부여하는 것이지만, 신탁은 그 자체가 도관으로 취급받는 것이므로 제외함
- 지면과 시간 제약 측면을 고려하면 도관과세제도의 모든 쟁점을 포괄할 수 없어 설립부터 종료까지에서 주요 단계만을 검토하고, 보다 세부적인 연구는 후속 연구에서 이루어질 필요가 있음
 - 공동사업과 동업기업과세특례제도의 경우 세부적인 쟁점별로 별도 논의의 대상이 될 정도로 다양하고 깊이 있는 이슈들이 많기 때문에 여기서는 연구의 범위를 제한함

라. 동업기업과세특례

- 우리나라는 2009년에 기업과세의 선진화 차원에서 인적회사적 성격이 있는 기업 등을 대상으로 한 동업기업과세특례를 도입·시행함⁸⁾
- 기업과세의 선진화와 조합 및 인적회사 설립을 통한 공동사업 활성화를 지원하기 위하여 동업기업과세특례(파트너십 과세제도)를 도입함
- 동업기업과세특례를 적용하는 경우 동업기업 단계에서는 소득에 대하여 납세의무를 면제하되, 동업자는 동업기업으로부터 배분받은 동업기업의 소득에 대해서 소득세 또는 법인세를 부담하여야 함⁹⁾

8) 기획재정부, 『2007 간추린 개정세법』, 2008.6., p. 169

9) 「조세특례제한법」 제100조의16.

- 동업기업에 대해서 소득에 대한 소득세, 각 사업연도소득에 대한 법인세, 청산 소득법인세, 토지등양도소득법인세, 미환류소득에 대한 법인세를 부과하지 않음
 - 동업자는 실제 분배 여부와 무관하게 동업기업으로부터 배분받은 소득에 대한 소득세 또는 법인세 납부의무가 있음
 - 분배란 동업기업의 자산을 실제로 동업자에게 이전하는 것을 의미함
 - 배분이란 동업기업의 소득금액 또는 결손금 등을 각 과세연도의 종료일에 자산의 실제 분배와는 무관하게 동업자의 소득금액 또는 결손금 등으로 귀속시키는 것을 의미함
 - 동업기업은 각 과세연도의 소득의 계산 및 배분명세를 관할 세무서장에게 신고하여야 함¹⁰⁾
 - 각 과세연도의 소득금액이 없거나 결손금이 있는 경우에도 신고하여야 함
 - 동업기업에 대해서 신고불성실가산세와 원천징수불성실가산세 등이 적용됨¹¹⁾
- 동업기업 과세특례와 관련된 내용은 「조세특례제한법」에 규정되어 있음

1) 적용범위

- 동업기업과세특례는 동업기업 중 법에서 규정하는 단체가 선택적으로 적용함
- 동업기업이란 2명 이상이 금전이나 그 밖의 재산 또는 노무 등을 출자하여 공동사업을 경영하면서 발생한 이익 또는 손실을 배분받기 위하여 설립한 단체임
 - 동업기업의 출자자인 동업자는 거주자, 비거주자, 내국법인 및 외국법인이 해당됨
- 「조세특례제한법」은 동업기업과세특례를 적용할 수 있는 단체로 아래와 같이 「민법」에 따른 조합, 「상법」에 따른 합자조합 등을 열거함¹²⁾

10) 「조세특례제한법」 제100조의23.

11) 「조세특례제한법」 제100조의25; 「조세특례제한법」 제100조의26.

- 민·상법에 따른 조합 및 합명·합자회사
 - 「민법」에 따른 조합
 - 「상법」에 따른 합자조합¹³⁾ 및 익명조합¹⁴⁾
 - 「상법」에 따른 합명회사 및 합자회사(「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제9조 제18항 제4호의 투자합자회사 중 같은 조 제19항 제1호의 경영참여형 사모집합투자기구(이하 “경영참여형 사모집합투자기구”)가 아닌 것은 제외)
- 특별법에 따른 조합
 - 「변호사법」 제58조의18에 따른 법무조합
- 특별법에 따른 합명회사
 - 「변호사법」 제40조에 따른 법무법인
 - 「변리사법」 제6조의3 및 같은 법 시행령 제14조에 따른 특허법인
 - 「공인노무사법」 제7조의2에 따른 노무법인
 - 「법무사법」 제33조에 따른 법무사합동법인
- 전문적 인적용역을 제공하는 법인으로서 아래에 해당하는 것
 - 「변호사법」 제58조의2에 따른 법무법인(유한)
 - 「변리사법」 제6조의12에 따른 특허법인(유한)
 - 「공인회계사법」 제23조에 따른 회계법인
 - 「세무사법」 제16조의3에 따른 세무법인
 - 「관세사법」 제17조에 따른 관세법인
- 「법인세법」 제1조 제3호의 외국법인 또는 「소득세법」 제2조 제3항에 따른 비거주자로 보는 법인 아닌 단체 중 위에 열거된 단체와 유사한 단체로서 아래 기준을 모두 충족하는 외국단체¹⁵⁾

12) 「조세특례제한법」 제100의15조; 기획재정부, 앞의 보고서, p. 173.

13) 개정 상법에 따라 새로이 도입된 기업형태로 2012.4.15.(개정 상법 시행일) 이후 동업기업과세특례 적용을 신청하는 분부터 적용

14) 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제9조 제18항 제4호 및 제6호의 투자합자조합 및 투자의 명조합은 제외

15) 외국단체에 대해서는 최초 도입시점에는 적용하지 아니하였으나 국내 사업체와의 형평을 기하고 다양한 형태의 외국투자 유치를 지원할 목적으로 2014년부터 적용

- 「민법」 및 「상법」에 따른 조합 및 합명·합자회사(단, 경영참여형 사모집합투자기업은 제외), 특별법에 따른 조합, 특별법에 따른 합명회사, 전문적 인적용역을 제공하는 법인으로서 위에 열거된 단체와 유사한 외국단체
- 「법인세법」 제94조 또는 「소득세법」 제120조에 따른 국내사업장을 가지고 사업을 경영하는 외국단체
- 설립지국¹⁶⁾에서 동업기업과세특례와 유사한 제도를 적용받는 외국단체

□ 다만, 동업기업과세특례를 적용받는 동업기업의 동업자는 동업기업 자격으로 동업기업과세특례를 적용받을 수 없음

○ 다단계 파트너십 형성을 통한 조세회피 방지 목적¹⁷⁾

□ 동업기업과세특례는 동업기업의 선택에 의하여 적용되므로 법인세·소득세제 적용기업의 동업기업 전환 및 포기 가능

○ 동업기업과세특례를 적용받고자 하는 경우에는 과세특례를 적용받고자 하는 최초 과세연도 개시일 이전에 신청하여야 함¹⁸⁾

- 설립일이 속하는 과세연도부터 적용받고자 하는 경우에는 그 과세연도의 개시일부터 1개월 이내

○ 동업기업과세특례를 적용받지 않고자 하는 경우에는 적용받지 아니하려는 최초 과세연도 개시일 이전에 포기신청을 하여야 함¹⁹⁾

- 단, 동업기업에 적용되는 과세제도의 자의적 변경에 의한 조세회피를 방지하기 위한 목적으로 동업기업과세특례를 최초로 적용받은 과세연도와 그다음 4년 이내에 종료되는 과세연도까지는 포기할 수 없음²⁰⁾

16) 우리나라와 조세조약이 체결된 국가에 한정한다.

17) 기획재정부, 앞의 보고서, p. 174.

18) 「조세특례제한법 시행령」 제100조의16 제1항.

19) 「조세특례제한법 시행령」 제100조의16 제2항.

20) 기획재정부, 앞의 보고서, p. 176.

2) 현물출자 시의 과세문제

- 우리나라 세법은 동업기업에 현물출자 시 발생하는 양도차익 과세문제에 대하여 별도로 규정하고 있지 않으며, 학설은 양도부인설과 전부양도설 및 부분양도설로 나뉘어 있음
 - 양도부인설에 의하면 동업기업은 도관에 불과하므로 동업기업에 대한 현물출자는 유상양도로 볼 수 없음
 - 전부양도설에 의하면 동업자의 지분을 등에 불문하고 현물출자 대상 자산가액 전부를 동업기업에 양도한 것으로 봄
 - 따라서 출자시점에 양도차익 전체에 대해 법인세(또는 양도소득세) 부담
 - 부분양도설에 의하면 동업기업에 현물출자한 자산 중 자기지분을 초과하는 부분만을 동업기업에 양도한 것으로 봄
 - 따라서 출자시점에 양도차익 중 타인지분 상당액에 대해 법인세(또는 양도소득세) 부담
- 이에 대해서 동업기업과 관련된 유권해석 및 판례는 확인되지 않으나, 공동사업과 세제도와 관련된 과세관청의 해석 및 판례에서는 전부양도설의 입장을 취하고 있음
 - 실무적으로 동업기업과세특례의 적용기업에 대해서도 동일한 입장이 유지되고 있음

〈표 II-1〉 공동사업장에 대한 현물출자와 관련된 판례 등

구분	내용
과세관청 견해	소득세법기본통칙 39-89-5【공동사업에 현물출자한 토지의 취득가액】 ① 공동사업자인 주택신축판매업자의 총수입금액에 대응하는 필요경비 중 토지가액은 공동사업에 현물출자한 당시의 가액으로 하는 것으로 이 경우 공동사업계약을 체결한 날을 현물출자 시기로 본다. 기획재정부 법인세제과-0080, 2008.02.12. 법인이 부동산을 공동사업을 위해 출자시 자산을 현물출자한 때에 양도한 것으로 보는 것임. 서면인터넷방문상담4팀-1253, 2005.07.19. 거주자가 공동사업(주택신축판매업, 부동산매매업 등)을 경영할 것을 약정하는 계약에 의해 토지 등을 당해 공동사업에 현물출자하는 경우 「소득세법」 제88조 제1항의 규정에 의하여 등기에 관계없이 현물출자한 날 또는 등기접수일 중 빠른 날에 당해 자산 전체가 사실상 유상으로 양도된 것으로 보아 양도소득세가 과세되는 것임.
관련 판례	대법원2012두17414, 2012.11.15 조합에 출자된 자산은 출자자의 개인재산과 구별되는 별개의 조합재산을 이루어 조합원의 합유로 되고 출자자는 그 대가로 조합원의 지위를 취득하는 것이므로 조합에 대한 자산의 현물출자는 자산의 유상이전으로서 양도소득세 과세원인이 되는 양도에 해당하므로 양도소득세 부과처분은 적법함. 대법원2000두5852, 2002.04.23. 조합에 대한 자산의 현물출자는 자산의 유상이전으로서 양도소득세의 과세 원인인 양도에 해당하고, 그 양도시기는 조합에 현물출자를 이행한 때임.

출처: 저자 작성

3) 손익배분비율

□ 손익배분비율은 해당 사업연도의 손익 분배에 관해 동업자 간에 서면으로 약정한 단일의 비율을 의미함²¹⁾

○ 다만, 약정에 의한 손익배분비율이 없는 경우에는 출자비율에 의함

21) 「조세특례제한법 시행령」 제100조의17.

- 단일의 비율만을 인정하므로 소득배분비율과 결손금배분비율을 달리 약정하는 것이 인정되지 않음
- 그러나 조세회피의 가능성에 대비하기 위하여 다음의 2가지 경우에는 약정에 의한 손익배분비율을 인정하지 않음
 - 조세회피의 우려가 있다고 인정되는 아래의 2가지 경우
 - 해당 동업기업 내 어느 하나의 동업자군의 동업자군별 동업기업 소득금액²²⁾ 및 결손금의 합계가 직전 과세연도에는 영(零)보다 크고 해당 과세연도에는 영보다 적은 경우
 - 해당 동업기업 내 어느 하나의 동업자군의 동업자군별 동업기업 소득금액 및 결손금의 합계가 직전 과세연도에는 영보다 적고 해당 과세연도에는 영보다 큰 경우
 - 상기의 경우에는 직전 과세연도의 손익배분비율에 의함
 - 어느 동업자의 출자지분과 그의 특수관계자인 동업자의 출자지분의 합계가 가장 큰 경우
 - 상기의 경우에는 그 동업자와 특수관계자인 동업자 간에는 출자지분의 비율에 의함
- 다만, 경영참여형 사모집합투자기구에 대해서는 어떠한 경우에도 약정손익배분비율에 의하여 손익을 배분함
 - 경영참여형 사모집합투자기구는 정관, 약관, 또는 투자계약서에서 정한 비율, 순서 등에 따라 결정된 이익의 배당률 또는 손익의 배분을 인정
 - 따라서 소득배분비율과 결손금배분비율을 달리 결정할 수 있음
 - 상기한 조세회피 가능성에 대비하여 약정 손익배분비율이 인정되지 않는 것으로 열거한 경우가 발생해도 약정에 의한 손익배분비율이 인정됨

22) 동업자를 거주자, 비거주자, 내국법인 및 외국법인의 네가지 군(이하 “동업자군”)으로 구분하여 각 군별로 동업기업을 각각 하나의 거주자, 비거주자, 내국법인 또는 외국법인으로 보아 「소득세법」 또는 「법인세법」에 따라 계산한 해당 과세연도의 소득금액 또는 결손금.

- 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제86조 제1항 및 제249조의14 제11항에 따른 성과보수(이하 “성과보수”)는 업무집행사원에 대한 이익의 우선배당으로 봄
- 과세연도 중 동업자가 가입하거나 탈퇴하여 손익배분비율이 변경되는 경우에는 변경 이전과 이후 기간별로 산출한 동업자군별 배분대상 소득금액 또는 결손금을 각각의 해당 손익배분비율에 따라 계산함

4) 동업기업과 동업자 간의 거래²³⁾

- 동업자가 동업자의 자격이 아닌 제3자의 자격으로 동업기업과 거래를 하는 경우 동업기업과 동업자는 그 거래에서 발생하는 수익 또는 손비를 익금 또는 손금에 산입함
 - 제3자의 자격으로 거래를 하는 경우에는 동업자와 동업기업은 특수관계인으로 보아 「법인세법」 제52조의 부당행위계산부인규정을 적용
- 동업기업과 동업자가 제3자의 자격으로 거래를 하는 경우란 동업자가 동업기업으로부터 얻는 거래대가가 동업기업의 소득과 관계없이 해당 거래를 통해 공급되는 재화 또는 용역가치에 따라 결정되는 경우로서 아래의 어느 하나에 해당하는 거래를 의미함
 - 동업기업과 동업자 간의 재화 양수도거래
 - 동업기업과 동업자 간의 금전, 그밖의 자산의 대부 또는 임대거래
 - 동업기업과 동업자 간의 용역(해당 동업기업이 영위하는 사업에 해당하는 용역은 제외)제공 거래
 - 동업자가 동업기업이 영위하는 사업관련 용역을 동업기업에 제공하고 이에 대해 동업기업이 급여 성격의 비용을 지급하는 경우에는 손금불산입²⁴⁾

23) 「조세특례제한법」 제100조의19.

24) 법인세과-555, 2013.10.14.; 법인세과-1004, 2010.10.29.

- 기타 유사한 거래로서 기획재정부령으로 정하는 거래
- 2018년 2월 현재 열거된 거래 없음

- 다만, 동업기업이 경영참여형 사모집합투자기구인 경우 그 업무집행사원이 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제249조의 14에 따라 해당 동업기업에 용역을 제공하는 거래는 동업자가 제3자의 자격으로 동업기업과 거래한 것으로 봄
- 성과보수를 지급받는 부분은 제외

5) 소득금액·결손금·세액계산 및 배분²⁵⁾

- 동업기업은 과세연도 종료일에 동업자군별 배분대상 소득금액 또는 결손금을 해당 동업자군에 속하는 동업자들에게 동업자 간의 손익배분비율에 따라 배분함
 - 동업자군별 배분대상 소득금액 또는 결손금이란 동업자를 거주자, 비거주자, 내국법인 및 외국법인의 네가지 군(이하 “동업자군”)으로 구분하여 각 군별로 동업기업을 각각 하나의 거주자, 비거주자, 내국법인 또는 외국법인으로 보아 「소득세법」 또는 「법인세법」에 따라 계산한 해당 과세연도의 소득금액 또는 결손금
- 따라서 감가상각내용연수 신청, 접대비 한도초과액의 계산 등은 동업자군별로 각각 적용함²⁶⁾
- 동업자는 동업기업의 과세연도 종료일이 속하는 과세연도의 소득세 또는 법인세를 계산할 때 배분받은 소득금액 및 결손금을 「소득세법」 및 「법인세법」에 따라 소득 구분하여 수입금액(익금) 또는 필요경비(손금)로 함
 - 원칙적으로 동업기업 단계에서 발생한 소득의 유형이 동업자 단계에도 변화 없이 유지됨

25) 「조세특례제한법」 제100조의18.

26) 소득세과-531, 2014.9.26.

- 동업기업의 결손금은 동업기업의 해당 과세연도 종료일 현재 해당 동업자의 지분가액을 한도로 배분됨
 - 지분가액을 초과하는 해당 동업자의 결손금은 10년간 이월배분 가능
- 동업자군별로 둘 이상으로 구분된 결손금이 발생한 때에는 배분한도 초과결손금은 각각의 구분된 결손금의 크기에 비례하여 발생한 것으로 봄
 - 예를 들어 사업소득과 양도소득에서 결손금이 발생한 경우 배분한도 초과결손금은 사업소득과 양도소득 결손금 크기에 비례하여 발생한 것으로 봄
- 동업기업과 관련된 세액공제 및 원천징수세액 등은 각 과세연도 종료일에 동업자간의 손익배분비율에 따라 동업자에게 배분함
 - 「법인세법」 및 「조세특례제한법」에 따른 세액공제 및 세액감면
 - 동업기업에서 발생한 소득에 대한 「법인세법」 제73조의 원천징수세액
 - 「법인세법」 제76조 및 「조세특례제한법」 제100조의25에 따른 가산세
 - 「법인세법」 제55조의2에 따른 토지등양도소득에 대한 법인세²⁷⁾
 - 동업기업을 하나의 내국법인으로 보아 산출한 금액에 동업자의 손익배분비율의 합계를 곱한 금액

6) 수동적 동업자에 대한 예외규정

- 「조세특례제한법」은 수동적 동업자에 대해서는 소득유형 및 결손금 공제와 관련하여 예외규정을 두고 있음
- 수동적 동업자란 동업기업의 경영에 참여하지 않고 출자만 하는 자로서 아래에 해당하는 자를 말함²⁸⁾

27) 토지등양도소득에 대한 법인세는 내국법인 및 외국법인인 동업자에게만 배분함.

28) 「조세특례제한법」 제100조의18

- 아래의 요건 중 어느 하나에 해당하는 동업자
 - 동업기업에 성명 또는 상호를 사용하게 하지 않을 것
 - 동업기업의 사업에서 발생한 채무에 대해 무한책임을 부담하기로 약정하지 않을 것
 - 임원 또는 이에 준하는 자가 아닐 것
 - 경영참여형 사모집합투자기구의 유한책임사원
- 수동적 동업자가 동업기업으로부터 배분받는 소득은 “배당소득”임
- 즉, 일반적 동업자의 경우 동업기업 단계에서 발생한 소득유형이 동업자 단계에서도 변화 없이 유지되지만, 수동적 동업자에 한해서는 소득유형의 변화 발생
 - 수동적 동업자는 경영에 참여하지 않고 투자소득만 가득하는 유한책임동업자인 점을 감안하여 완전한 사업자로 인정하지 않음²⁹⁾
- 다만, 국내 경영참여형 사모집합투자기구에 투자한 외국 연·기금 등으로부터 배분받는 소득이 해당 국가에서 과세되지 않는 경우에는 배당소득으로 과세하지 않고 소득원천에 따라 과세
- 외국 연·기금 등이 국내 경영참여형 사모투자집합기구에 투자할 때와 국외 경영참여형 사모집합투자기구에 투자할 때의 과세 불균형을 해소하여 국내 경영참여형 사모집합투자기구의 활성화를 지원하기 위한 목적으로 예외를 둠
- 수동적 동업자는 동업기업으로부터 결손금을 배분받을 수 없음
- 다만, 해당 과세연도의 종료일부터 10년 이내에 그 수동적 동업자에게 소득금액을 배분할 때, 배분되지 않은 결손금을 그 배분대상 소득금액에서 공제하고 배분함

29) 기획재정부, 앞의 보고서, p. 182.

7) 지분가액의 조정

- ☐ 기과세된 배분소득(또는 기공제된 결손금)이 지분양도 또는 자산분배시점에서 이중과세 또는 이중공제되지 않도록 지분가액의 조정이 필요함
 - 동업기업과세특례에서는 동업자에게 실제 자산의 분배시점이 아닌 자산의 배분시점에 과세하므로 지분양도 또는 자산분배시점에 이중과세 또는 이중공제 문제가 발생할 수 있으므로 이에 대한 조정 필요
- ☐ 다음의 사유가 발생하는 경우 동업자의 지분가액을 증액조정함
 - 동업기업에 자산을 출자하는 경우
 - 동업기업의 지분을 매입하거나 상속·증여받는 경우
 - 동업기업으로부터 소득금액을 배분받는 경우
- ☐ 다음의 사유가 발생하는 경우 동업자의 지분가액을 감액조정함
 - 동업기업으로부터 자산을 분배받는 경우
 - 동업기업의 지분을 양도하거나 상속·증여하는 경우
 - 동업기업으로부터 결손금을 배분받는 경우
- ☐ 지분가액의 조정사유가 동시에 발생하는 경우에는 아래의 순서에 의함³⁰⁾
 - 자산의 출자, 지분매입 또는 상속·증여받음에 따른 증액조정
 - 자산의 분배, 지분양도 또는 상속·증여함에 따른 감액조정
 - 소득금액 배분에 따른 증액조정
 - 결손금 배분에 따른 감액조정

30) 단, 청산 등의 경우에는 자산의 분배 등에 따른 감액조정보다 소득금액 또는 결손금 배분에 따른 증·감액조정을 우선으로 적용함.

8) 동업자의 탈퇴·지분양도·현물자산분배

- ☐ 동업자가 동업기업의 지분을 양도하는 경우에는 이를 주식양도차손익으로 보아 소득세 또는 법인세 과세³¹⁾
 - 「소득세법」 및 「법인세법」상 일반주식 또는 특정 주식의 양도로 봄
- ☐ 동업기업이 동업자에게 현물자산을 분배하는 경우로서 분배받은 자산의 시가가 지분가액을 초과하는 경우 이를 분배일이 속하는 과세연도의 배당소득으로 보아 법인세 또는 소득세 과세³²⁾
- ☐ 반면, 동업자가 분배받은 현물자산의 시가가 지분가액에 미달하는 경우에는 해산 등의 사유가 발생한 경우에 한하여 미달액을 주식 양도차손으로 봄³³⁾
 - 주식양도차손으로 볼 수 있는 사유는 다음과 같음
 - 동업기업이 해산에 따른 청산, 분할, 합병 등으로 소멸되는 경우
 - 동업자가 동업기업을 탈퇴하는 경우
 - 그 외의 경우에는 현물을 분배받은 시점에 동업자가 손실인식할 수 없음
 - 지분가액 감액조정만 발생

9) 도관으로 변경 시 과세문제

- ☐ 내국법인이 동업기업과세특례를 적용받는 경우에는 “준청산소득에 대한 법인세”를 부담하여야 함
 - 법인세를 적용받던 내국법인이 동업기업과세특례를 적용받는 최초 사업연도의 직전 사업연도 종료일(이하 “준청산일”)에 청산하는 것으로 간주하여 「법인세법」

31) 「조세특례제한법」 제100조의21.

32) 「조세특례제한법」 제100조의22 제1항.

33) 「조세특례제한법」 제100조의22 제2항.

제79조 제1항의 '해산에 의한 청산소득'의 금액에 준하여 계산한 과세표준에 법인세율을 적용하여 계산한 금액의 납부의무 발생

- 준청산소득에 대한 법인세의 과세표준은 준청산일 현재의 잔여재산가액에서 자기 자본총액을 차감하여 계산
 - (잔여재산가액) 장부가액에 의하여 계산한 준청산일 현재의 순자산가액
 - (자기자본가액) 준청산일 현재의 자본금(또는 출자금)과 잉여금의 합계액에 「국세기본법」에 의한 법인세환급액은 가산하고 준청산일 현재의 「법인세법 시행령」 제18조 제1항에 따른 이월결손금을 차감한 금액

마. 공동사업 과세제도

- 우리나라는 공동사업 형태로 사업을 운영함에 따라 발생하는 소득에 대해서 공동사업체를 도관으로 보고 그 구성원에게 소득세를 과세하고 있음
 - 공동사업장을 1거주자로 보아 공동사업장별로 그 소득금액을 계산하고 구성원에게 배분하면, 각 공동사업자는 공동사업장으로부터 배분받은 소득과 자신의 다른 소득을 합산하여 소득세 부담
 - 공동사업장에는 소득세의 신고 및 납부의무가 없음
 - 공동사업장의 소득은 공동사업자에게 신고·납부의무가 있으므로 공동사업장에는 신고불성실가산세가 적용되지 않음
 - 공동사업자가 공동사업장의 사업자등록 시 손익분배비율 등에 대해서 무신고 또는 허위신고하거나 변동내역에 대해 무신고·허위신고하는 경우 공동사업자에게 가산세 부과³⁴⁾

34) 「소득세법」 제81조 제7항.

- 공동사업의 소득과세에 대해서는 「소득세법」 제43조 및 제87조에서 주로 다루고 있음
 - 「소득세법」 제43조에서는 공동사업의 소득금액 계산방법, 손익분배비율 등에 대해서 규정하고 있음
 - 「소득세법」 제87조에서는 공동사업장의 원천징수세액의 배분, 복식부기의무, 사업자등록 등에 대하여 규정하고 있음

1) 적용범위

- 공동사업 과세제도가 적용되는 공동사업이란 사업소득이 발생하는 사업을 공동으로 경영하고 그 손익을 분배하는 공동사업을 의미함³⁵⁾
 - 공동사업 과세제도가 적용되는 공동사업의 범위에는 익명조합도 포함됨
 - 동업기업과세특례가 적용대상을 열거하고 있는 데 반하여, 공동사업 과세제도의 적용대상에 대해서는 포괄적으로 규정하고 있음
- 공동사업의 정의에 비추어 볼 때, 공동사업 과세제도가 적용되는 대상으로는 크게 민법상 조합, 상법상 익명조합, 법인격 없는 단체 중 이익의 분배방법·비율이 정해져 있거나 사실상 이익이 분배되는 단체로 나누어 볼 수 있음³⁶⁾

2) 현물출자 시의 과세문제

- 소득세법은 공동사업에 현물출자 시의 양도차익 과세문제에 대해서 별도로 규정하고 있지 않으나 과세관청 및 판례는 전부양도설의 입장을 취하고 있음
 - 즉, 자산의 현물출자 시점에 양도차익 전체에 대해서 소득세 또는 법인세 부담

35) 「소득세법」 제43조 제1항.

36) 기획재정부, 『2006 간추린 개정세법』, 2007, p. 109.

3) 손익분배비율

- 공동사업에서 발생한 소득금액은 해당 공동사업자 간에 약정된 손익분배비율에 의하여 분배함³⁷⁾³⁸⁾
 - 약정된 손익분배비율이 없는 경우에는 지분비율에 의함
- 다만, 거주자 1인과 그의 생계를 같이하는 특수관계인³⁹⁾이 공동사업자에 포함되어 있는 경우로서 손익분배비율을 거짓으로 정하는 등 아래의 사유가 있는 경우에는 주된 공동사업자의 소득금액으로 보아 소득금액을 합산과세함⁴⁰⁾
 - 공동사업 합산과세 사유
 - 신고한 사업의 종류, 소득금액내역, 지분비율, 약정된 손익분배비율 및 공동사업자 간의 관계 등이 사실과 현저하게 다른 경우
 - 공동사업자의 경영참가, 거래관계, 손익분배비율 및 자산·부채 등의 재무상태 등을 감안할 때 조세를 회피하기 위하여 공동으로 사업을 경영하는 것이 확인되는 경우
 - 주된 공동사업자란 아래의 순서에 의하여 정함
 - 손익분배비율이 가장 큰 공동사업자
 - 공동사업소득 외의 종합소득금액이 많은 자
 - 직전 과세기간의 종합소득금액이 많은 자
 - 해당 사업에 대한 종합소득과세표준을 신고한 자
 - 납세지관할세무서장이 정하는 자

37) 「소득세법」 제43조 제2항.

38) 절반씩 투자하여 부동산을 취득·전매하여 이익금을 반분하기로 하는 동업계약을 체결한 후 당초 약정된 비율의 출자를 이행하지 아니하여 다른 출자자가 대신 출자한 경우 당초 약정된 이익분배비율이 실제 출자가액비율로 변경된다고 볼 수 없음(대법원92다5744, 1993.5.25.).

39) 거주자 1인과 「국세기본법 시행령」 제1조의2 제1항부터 제3항까지의 규정에 따른 관계에 있는 자.

40) 「소득세법」 제43조 제3항.

- 한편, 공동사업합산과세의 대상이 아니라도 특수관계인 간에 공동사업을 하는 경우 약정에 의한 비율이 정당한 손익배분비율과 상이하는 등 조세부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 부당행위계산부인규정이 적용될 수 있음⁴¹⁾
 - 약정내용, 운영형태, 출자가액 및 손익배분비율 등을 종합하여 사실 판단
- 공동사업의 과세기간 중 그 구성원이 탈퇴하면서 나머지 다른 공동사업자에게 자기지분을 양도하여 그 지분의 변동이 발생한 경우에는 변동 시마다 공동사업자별 소득배분비율에 따라 해당 거주자별로 소득금액을 구분계산함⁴²⁾

4) 공동사업장과 공동사업자 간의 거래

- 「소득세법」은 공동사업장과 공동사업자 간의 거래에 대해서 별도로 규정하고 있지 않음
- 관련 행정해석 및 과세관청의 지침 등에 의하면 공동사업장이 공동사업자에게 지급한 급여는 공동사업장의 필요경비로 인정되지 않으며 이자비용에 대해서도 필요경비로 인정되지 않음⁴³⁾
- 그 외 공동사업장과 공동사업자 간의 거래가 세무상 인정되는지에 대해서는 명확하지 않음
 - 공동사업자 중 1인이 소유한 건물을 임차해 공동사업 시 당해 공동사업장이 지급한 임차료는 필요경비로 산입된다는 행정해석이 있음⁴⁴⁾

41) 서면법규과-664, 2013.06.13.

42) 소득세법 기본통칙 43-100-4.

43) 소득46011-407, 2000.03.30.; 서일46011-10533, 2002.04.24.; 소득세법기본통칙 43-0...1; 소득세법집행기준 43-100-1.

44) 소득세과46011-3077, 1997.11.29.

- 반면, 공동사업자가 당해 공동사업장에 토지를 무상으로 제공하는 경우 자신의 토지를 자신에게 제공하는 결과가 되어 부당행위계산부인대상이 될 수 없다는 판례도 존재함⁴⁵⁾

5) 소득금액·결손금·세액계산 및 배분

- ☐ 사업소득이 발생하는 공동사업장의 경우 공동사업장을 1거주자로 보아 공동사업장 별로 소득금액을 계산함
 - 적용대상 소득의 범위는 사업소득만이 해당되는 것으로 보임⁴⁶⁾
 - 따라서 이자소득, 배당소득, 양도소득 등은 공동사업자에게 직접 귀속되는 것으로 보아 소득세 계산(금융기관 원천징수 포함)⁴⁷⁾
 - 접대비 한도시부인조정은 공동사업장을 1거주자로 하여 계산⁴⁸⁾
 - 기타 성실신고확인대상사업자 여부 및 복식부기 여부는 공동사업장을 1거주자로 보고 판단⁴⁹⁾⁵⁰⁾
- ☐ 공동사업장에서 발생한 원천징수세액 및 공동사업장과 관련된 가산세액은 각 공동사업자의 손익분배비율에 따라 배분함⁵¹⁾
- ☐ 세액공제와 관련해서는 「소득세법」에서 별도로 규정하고 있지 않음
 - 행정해석에 의하면 기장세액공제는 각 거주자별로 계산함⁵²⁾

45) 대법원2004두1261, 2005.3.11.; 조심2009서1715, 2010.1.29.

46) 딜로이트 안진회계법인, 『공동사업장 과세제도 보완방안』, 연구용역보고서, 2006, p.17.

47) 소득세과-4590, 2008.12.09.; 서면인터넷방문상담1팀-169, 2006.02.07.; 소득46011-10559, 2001.09.11.; 서면1팀-287, 2004.2.25.

48) 소득세과1264-2357, 1982.07.14.

49) 소득-364, 2012.4.30.

50) 「소득세법」 제87조 제3항.

51) 「소득세법」 제87조 제1항, 제2항.

52) 소득세과-928, 2009.06.19.

- ☐ 공동사업장에서 결손금이 발생한 경우 각 공동사업자별로 분배된 금액범위 내에서 각 공동사업자의 다른 사업장의 동일 소득 또는 다른 종합소득과 통산함⁵³⁾
 - 결손금의 이월공제 가능

6) 출자공동사업자에 대한 예외규정

- ☐ 「소득세법」은 출자공동사업자에 대해서 소득유형 관련 예외규정을 두고 있음
- ☐ 출자공동사업자란 아래의 어느 하나에 해당하지 않는 자로서 공동사업의 경영에 참여하지 않고 출자만 하는 자를 의미함
 - 공동사업에 성명 또는 상호를 사용하게 한 자
 - 공동사업에서 발생한 채무에 대해 무한책임을 부담하기로 약정한 자
- ☐ 출자공동사업자가 공동사업장으로부터 배분받는 소득은 “배당소득”으로 함
 - 소득의 원천이 사업소득인 점을 감안하여 당연 종합과세대상으로 함⁵⁴⁾
 - 출자공동사업자의 소득은 “배당소득”이므로 공동사업장으로부터 결손금을 배분 받을 수 없음

7) 공동사업자의 탈퇴·지분양도·현물자산분배

- ☐ 「소득세법」은 공동사업자의 탈퇴, 지분양도, 현물자산분배 시의 과세방법에 대하여 달리 규정하고 있지 않음
- ☐ 대법원은 탈퇴한 조합원이 조합재산 중 자신의 지분을 타 조합원에게 양도함으로써 얻는 소득은 탈퇴 당시 조합재산의 구성내역에 따라 탈퇴한 조합원의 사업소득이나 양도소득 등에 해당하는 것으로 판시함⁵⁵⁾

53) 「소득세법 기본통칙」 45-0...1; 서면인터넷방문상담1팀-800, 2006.06.16.

54) 기획재정부, 앞의 2007년 보고서, p. 112.

- 이에 대한 전심(前審)에서는 모두 배당소득으로 판시하였으나, 대법원은 조합체가 공동사업을 통하여 얻는 소득은 비율에 따라 조합원들 각자에게 곧바로 귀속되므로 개별 조합원들이 조합체로부터 수익분배를 받을 수 없으며 어느 조합원이 탈퇴하면서 지분의 계산으로 일부 조합재산을 받는 경우에도 그로 인한 소득은 곧바로 탈퇴한 조합원에게 귀속할 뿐이므로 “배당소득”에 해당하지 않는 것으로 봄
- 반면, 탈퇴 시 수령하는 대가가 출자가액에 미달하는 경우의 세무처리방법은 확인되지 않음
- 공동사업장 지분을 제3자에게 양도함에 따라 얻은 소득에 대해서는 사업소득, 일시재산소득, 양도소득으로 본 견해가 있음⁵⁶⁾

8) 법인이 포함된 공동사업

- 「법인세법」 및 「소득세법」은 법인이 포함된 공동사업의 과세방법에 대하여 달리 규정하고 있지 않음
 - 법인세법은 공동사업의 소득과세에 대해서는 별도로 규정하지 않고 있음
 - 「법인세법 시행령」 제48조에서 공동경비의 손금산입한도에 대해서만 규정
- 이에 대하여 실무적으로는 법인과 법인으로 구성된 공동사업장, 법인과 개인으로 구성된 공동사업장에 대해서 ‘총액법’에 의하여 각 사업연도 소득금액을 산정하고 있는 것으로 보임⁵⁷⁾

55) 대법원2013두21038, 2015.12.23.; 대법원2012두8977, 2015.12.23.

56) 박훈·이은미, 「파트너십 과세제도 도입에 대비한 공동사업과세의 개선방안 -민법상 조합을 중심으로-」, 『세무학연구』, 2008, p. 95; 소득세과-765, 2011.09.09.; 서일46011-10005, 2002.01.02.

57) 김완석·정지선·이병대·박준영, 『기업유형별 과세 선진화방안 연구』, 한국조세연구포럼, 2014, p. 282.

- 관련 행정해석에서는 당해 공동사업장의 자산·부채 및 수입·지출 등에 관한 거래금액 중 자신의 지분에 해당하는 금액에 대하여 「법인세법」을 적용하여 산출된 금액을 당해 법인의 수익과 손비로 하여 법인세 과세표준 및 세액을 신고·납부하도록 해석하고 있음⁵⁸⁾

2. 주요 쟁점

가. 적용범위

- 도관과세제도의 적용범위는 법인격이 없는 인적단체에 주로 허용되고 있으나 일부 예외적인 부분도 존재함
- 공동사업과세특례가 적용되는 단체는 법령에 한정짓지 않고 있어 해석에 의해 조합 등의 법인격 없는 단체에 적용되고 있음
 - 법령상으로는 ‘사업소득이 발생하는 사업을 공동으로 경영하고 그 손익을 분배하는 공동사업’⁵⁹⁾이라고 기술하고 있어 이의 해석에 따라 적용됨
 - 구체적으로 「민법」상 조합, 「상법」상의 합자·익명조합 및 「국세기본법」상의 법인으로 보지 않는 법인 아닌 단체 중 관리자가 선임되고 수익을 구성원에게 배분하는 등의 요건을 충족하는 단체에 적용될 수 있음
 - 「민법」상의 조합이나 법인으로 보지 않는 단체 중 수익을 구성원에게 배분하지 않는 경우에는 그 공동사업 자체를 1거주자로 보아 「소득세법」을 적용함
- 동업기업과세특례 역시 법인격 없는 「민법」·「상법」상 인적단체에 적용이 가능하며, 추가적으로 일부 인적회사, 특별법상의 일부 유한회사의 성격을 가지는 단체 및 이와 유사한 외국단체에 적용됨⁶⁰⁾

58) 서면-2017-법인-0739, 2017.06.22. 외.

59) 「소득세법」 제43조제1항.

- 공동사업과세특례가 적용되는 민·상법상의 조합 등과 법인격이 부여되는 회사 중 인적특성 형태가 강한 「상법」상 합명·합자회사에 적용됨
 - 특별법상 설립되어 법인격이 부여되는 농업협동조합, 소비자협동조합 등과 법인격이 부여되지 않는 주택조합 등은 제외됨
 - 다만, 「자본시장법」상의 단체에 대해서는 경영참여형 사모집합투자기구(PEF)만 포함하여 「자본시장법」상의 조합과 회사는 제외됨
 - 이는 집합투자기구 상호 간 과세형평을 위한 것이며, PEF는 공동사업적 성격, 배당·배분의 자율성·유연성을 고려하여 과세특례 적용이 적합하다는 점을 고려함⁶¹⁾
 - 유한회사 규정을 준용하는 특별법상 전문가단체인 법무법인, 회계법인, 특허법인 등은 적용대상에 포함됨
 - 이들은 유한회사를 준용하여 물적회사의 특성을 가지나 전문적 인적용역을 제공하여 인적회사적 성격이 특별법상 확인이 가능하며 대내외적 관계가 구성원의 인격과 신용에 기초하는 것이 보장되기 때문임⁶²⁾
 - 국내사업장을 가지고 설립지국에서 도관과세를 적용받는 위와 유사한 외국단체도 적용될 수 있음
- 이중과세방지와 인적단체들에 대한 과세 명확성을 도모하는 도관과세의 취지를 고려할 때 적용범위의 적정성에 대한 문제가 제기될 수 있음
- 공동사업 과세제도의 실효성을 확보하기 위해서 적용되는 단체의 범위를 명확히 할 필요가 있음
 - 구성원, 대가를 통한 이익분배, 공동사업 운영의 범위와 법인 및 다른 공동사업장을 포함한 구성원의 범위 등을 기준으로 명확히 규정할 필요가 있음⁶³⁾

60) 「조세특례제한법」 제100조의15.

61) 국세청, 『동업기업 과세특례의 이해』, 2009, p. 7.

62) 국세청, 위의 보고서, p. 7.

63) 딜로이트 안진회계법인, 『공동사업장 과세제도 보완방안』, 연구용역보고서, 2006, pp. 47~48.

- 동업기업과세특례의 경우도 인적 단체 및 구성원의 책임 기준을 재검토할 필요가 있음
 - 특별법상의 유한회사를 준용하는 법인과 일반 유한회사 또는 유한책임회사와의 구분에 대한 쟁점이 존재함
- 선행연구에서는 도관과세의 적용범위에서 유한회사·유한책임회사·『자본시장법』상의 투자조합 등에 대한 논의가 다루어지고 있음
- 조세의 중립성·형평성을 고려할 때 동업기업과세특례에 유한회사·투자합자회사는 배제하고 합자·합명회사는 포함하는 것은 문제라는 주장이 존재함⁶⁴⁾⁶⁵⁾
 - 조세회피의 가능성을 고려하여 물적회사인 유한회사를 배제하였지만 대체로 소규모이고 인적회사와 유사점이 많아 합명·합자회사와 다를 바가 없어 배제 논리가 약함
 - 이를 확장하여 유한회사 뿐만 아니라 주식회사도 폐쇄성을 가지는 일정한 기준에 해당하면 적용대상에 포함해야 한다는 확장된 주장도 존재함⁶⁶⁾
 - 동업의 실질을 가지고 있으며 법적 형태도 다른 동업기업과 유사한 투자조합·투자익명조합·투자합자회사를 배제할 논리적 근거는 미약하다는 주장도 있음⁶⁷⁾
 - 반면에 합명·합자회사는 도관과 실체를 선택할 수 있도록 하여 중립성을 해치면서 조세회피의 가능성이 존재함
- 현재 동업기업 과세특례 신청현황을 보면 매우 제한적인 이용만이 이루어지고 있는 것으로 추정됨

64) 박승재, 「기업유형의 선택과 법형식 중립적 과세원칙에 관한 연구」, 고려대학교 대학원 박사논문, 2009, p. 287~303.

65) 윤지현, 「동업기업 세제 도입에 따른 기업형태별 적절한 과세방안에 관한 연구 -기업형태 선택에 관한 조세중립성의 측면을 중심으로」, 『조세법연구』, 14(2), 2008, pp. 54~57.

66) 이석규, 「동업기업 과세제도에 관한 연구 - 문제점 및 개선방안을 중심으로 -」, 중앙대학교 대학원 박사학위 논문, 2010, p. 98.

67) 임동원, 「동업기업과세제도의 적용대상에 관한 연구」, 『조세법연구』, 20(2), 2014, pp. 256~257.

- 연도별 동업기업과세특례 신청현황을 집계하면 2008년 도입 이후 누적신청건수가 총 702건이며, 2015년 178건 이후 다시 감소하는 추세임
 - 누적신청건수로 청산 등의 사유로 철회한 숫자는 차감되지 않은 것임
 - 동업기업과세특례는 이 신청현황과 경영참여형 사모집합투자기구 설립현황을 비교해보면 신청자 대부분이 경영참여형 사모집합투자기구로 추정됨
 - 경영참여형 PEF는 배당소득공제 적용이 배제되기 때문에 이중과세 회피를 위해 동업기업과세특례를 적용할 수밖에 없음
 - 2017년 11월까지 경영참여형 PEF 설립건수가 117건으로⁶⁸⁾ 2017년 동업기업과세특례 신청건수 124건과 비교하면, 12월 한달을 추가적으로 고려할 때 동업기업 과세특례 신청은 대부분 경영참여형 PEF로 추정됨
- 유한회사에의 적용문제는 그 수나 세수효과에 있어서 다른 회사들에 비해 효과가 클 수 있음
- 국세통계에 따르면 2017년 기준 신고된 유한회사의 수는 29,279건으로 총당기순손실이 7조원, 총당기순이익이 약 8조원으로 도관 적용 시 세수가 변동하는 효과가 발생할 수 있음

〈표 II-2〉 법인종류별 법인세 신고현황

(단위: 건, 백만원)

구분	총신고 법인수	결산서상 당기순손실			결산서상 당기순이익		
		법인수	수입금액	당기 순손실	법인수	수입금액	당기 순이익
주식회사	611,641	213,367	673,181,311	-106,821,819	398,274	3,749,295,385	242,814,941
유한회사	29,279	9,187	8,893,124	-6,823,588	20,092	67,919,576	7,988,794
합자회사	3,318	884	580,913	-225,680	2,434	4,662,194	395,270
합명회사	823	236	175,165	-33,816	587	2,065,095	83,553

주: 법인세신고현황이기 때문에 동업기업과세특례를 선택한 합자·합명회사는 제외되었을 것임.
 자료: 국세통계(http://stats.nts.go.kr/national/major_detail.asp?year=2017&catecode=A08002#).

68) 금융감독원([http://www.fss.or.kr/fss/kr/bbs/view.jsp?schKey=TITLE;CONTENT&y=0&url=/fss/kr/1207395657196&bbsid=1207395657196&x=0&schValue=경영참여&idx=1515477981242&num=26&stitle=2017년 11월말 기준 경영참여형 사모집합투자기구\(PEF\) 현황](http://www.fss.or.kr/fss/kr/bbs/view.jsp?schKey=TITLE;CONTENT&y=0&url=/fss/kr/1207395657196&bbsid=1207395657196&x=0&schValue=경영참여&idx=1515477981242&num=26&stitle=2017년 11월말 기준 경영참여형 사모집합투자기구(PEF) 현황)), 검색일자: 2018.2.20.

- 2011년 「상법」에서 도입된 유한책임회사에 대해 도관과세를 적용하는 것이 적정한지 여부에 대해서도 논쟁이 존재함
 - 보다 근본적으로 도입 취지가 인적자산의 회사 유치 등이며 내부관계에 있어서도 합명회사의 규정을 적용하고 주식회사나 유한회사보다 파트너십 행태에 가까워 도관과세 적용에 부합한다는 주장이 있음⁶⁹⁾
 - 유한책임회사의 활성화, 일본과 미국의 유한책임회사에 대한 도관과세 적용, 결손금 배분의 제약을 통해 조세회피방지가 어느 정도 가능하다는 점 등을 고려할때 동업기업과세특례 범위에 포함시키는 것이 타당하다는 주장임⁷⁰⁾
 - 반면에 인적회사 여부⁷¹⁾, 세수감소, 조세회피수단으로서의 가능성, 회사형식 간의 조세중립성과 과세형평성을 고려하여 여건을 검토할 필요는 있으나 단기적으로는 적용하지 않는 것이 바람직하다는 주장도 존재함⁷²⁾
 - 특히, 이론적으로 인적회사라고 볼 수 없는 유한책임회사에 도관과세를 적용하는 것은 소규모 비공개 유한회사나 주식회사에 대한 도관과세 미적용 논리가 무너지며 주식회사가 유한책임회사로 전환 시 세수에 대한 판단이 필요함

나. 현물출자 시 과세

- 도관의 설립 단계에서 주요 쟁점은 현물출자에 대한 과세문제로 이는 도관과세제도 이용에 있어 가장 큰 저해요인 중 하나로 지목되고 있음
 - 공동사업은 대부분의 경우 물적자산이 필요하며, 동업기업도 인적형태의 단체라 하더라도 기본적으로 물적자산출자가 필요한 경우가 있을 수 있음

69) 장현진, 「유한책임회사의 구조에 관한 비교법적 연구」, 중앙대학교 대학원 박사학위논문, 2009.6., p. 139.

70) 임동원, 「동업기업과세제도에 대한 연구」, 한양대학교 대학원 박사학위 논문, 2014.2., p. 139.

71) 안경봉, 「상법개정안상 합자조합제도 및 유한책임회사제도 도입과 세법상 대응방안」, 『조세학술논집』 26(1), 2010.2., p. 477.

72) 김완석·정지선·이병대·박준영, 앞의 논문, pp. 139~146.

- 이러한 현물출자에 대한 과세는 동업기업 과세제도 설문조사 결과에서 현행 과세제도의 가장 큰 문제점으로 인식되고 있음⁷³⁾
- 현행 도관에 대한 출자가 현물로 이루어지는 경우 별도의 규정이 없어 실무상 과세가 이루어지고 있음
 - 도관에 대한 현물출자 시 별도의 규정이 없어 행정해석 또는 판례에 따라 과세가 이루어지고 있음
 - 판례는 조합 출자자산은 개인 재산과 구별되는 조합원의 합유재산이므로 유상이전에 따른 양도소득세 과세대상임을 일관되게 밝히고 있음⁷⁴⁾
- 그러나 이론상으로 실체가 아닌 도관에 대한 현물출자는 논란의 여지가 있음
 - 실체가 아닌 도관에 대한 현물출자는 별개의 납세의무가 존재하는 인격에 대한 현물 양도가 아니며, 경제적 실질상 도관으로 보는 사업에 대해 구성원 자산의 단순한 재배치 성격이 존재한다는 주장이 가능함
 - 또한 양도소득세를 과세하더라도 최소한 구성원의 지분한도 내에서는 자신의 사업 내 자산배분의 성격을 가지므로 출자 구성원 이외에 다른 공동사업자의 지분에 해당되는 부분에만 과세해야 된다는 논리도 가능함
- 공동사업의 도관성이나 민법상 재산의 합유 개념으로 비추어 볼 때 현물출자 시 과세는 이연하는 것이 바람직하다는 주장이 존재함
 - 공동사업장에 대한 현물출자 과세는 실체를 인정하지 않는 제도 취지와 어긋나므로 미실현소득으로 보아 출자 시 과세 면제(이연)할 필요가 있음⁷⁵⁾

73) 이동현, 「동업기업 과세제도의 개선방안에 관한 연구 - 조세전문가의 인식을 중심으로-」, 경원대학교 대학원 박사학위 논문, 2010, p. 205.

74) 대법원 2012.11.15. 선고 2012두17414 판결, 대법원 2002.4.23. 선고 대법원2000두5852 판결 등.

75) 박훈·이은미, 앞의 논문, p. 103. 같은 취지로 김석환, 「동업기업 현물출자에 따른 과세문제」, 『조세법연구』, 16(3), 2010, p. 118 등이 있음

- 다만, 사업용 고정자산이 아닌 재고자산이나 투자자산은 유동성을 감안할 때 과세하는 것이 타당함⁷⁶⁾
- 출자에 따른 양도차익을 이연하는 경우 미실현이익을 다른 구성원에게 전가하거나 소득 재분류를 방지하기 위해 자본계정과 관련된 제도의 보완이 필요함⁷⁷⁾
- 반면에 형평성, 조세회피 등을 고려하여 현행 현물출자 전체에 대한 과세방안이 적정하다는 주장도 존재함
 - 법인에 현물출자 시에도 전체에 대한 과세가 이루어지는 것을 고려한 형평성이나 동업기업과세제도의 선택이 가능하다는 점, 일부라도 이연하게 되면 조세회피방지규정이 복잡해질 수밖에 없는 점을 고려하여 전체에 대한 과세가 적정함⁷⁸⁾
- 현물출자 시 과세이연하는 경우 출자 후 다른 자산의 분배를 통해 소득분류를 변경하는 등의 방법으로 조세회피가 이루어질 수 있으므로 이에 대한 쟁점이 존재함
 - 현물출자 시 과세이연하는 경우 다른 현금 이외의 자산이 단기간에 분배되거나 현금분배가 이루어지면 출자행위를 부인하고 양도행위로 간주하여 과세할 필요가 있음⁷⁹⁾
 - 이러한 행위는 위장출자 등을 포함하며, 출자받은 자산의 처분을 단기간 제한할 필요도 고려할 수 있음

다. 손익배분비율

- 공동사업은 실무상 다른 손익배분비율이 가능하지만 이에 대한 명시적인 근거는 존재하지 않으며, 동업기업과세특례는 공동사업과는 달리 단일의 손익배분비율만을 허용하고 있음

76) 딜로이트 안진회계법인, 앞의 보고서, pp. 53~54.

77) 이은미, 「조합의 과세에 관한 연구」, 한양대학교 대학원 박사학위논문, 2007, p. 220.

78) 이석규, 앞의 논문, pp. 112~113.

79) 딜로이트 안진회계법인, 앞의 보고서, pp. 53~54.

- 인적 단체는 다양한 형태의 공동사업이 구성되므로 다양한 손익배분비율이 현실적으로 요구되나 동업기업과세특례는 단일의 비율을 요구하고 있음⁸⁰⁾
 - 다만, 「자본시장법」상 경영참여형 사모집합투자기구에 대해서만 예외를 인정하고 있음
- 또한 현행 제도하에서의 손익배분비율을 이용한 조세회피를 방지하고 징수를 위해 간주 손익배분배율을 규정하거나 연대납세의무를 부여하고 있음
 - 공동사업에서 실질과 다르거나 조세회피 의도가 존재하는 경우 특수관계인과 합산하여 손익분배비율이 큰 공동사업자의 소득으로 간주하며,⁸¹⁾ 이러한 합산과세 시에는 특수관계인은 손익분배비율을 한도로 연대납세의무가 존재함⁸²⁾
 - 이러한 공동사업합산과세는 공동사업을 이용하여 가족 등을 통해 소득을 분산하는 행위를 방지하기 위한 것임
 - 동업기업에서 손익분배비율이 동업자군별 소득금액·결손금 합계액의 부호가 직전과세연도와 달라서 조세회피의 우려가 있는 경우 직전 과세연도 손익배분비율에 따름⁸³⁾
 - 또한, 동업기업에서 특수관계자 간 동업자인 경우 출자지분비율로 배분함⁸⁴⁾
- 현행 연대납세의무만으로는 조세회피를 방지하기에 부족하며 간소화된 부당행위계산부인규정 같은 제도가 필요하다는 주장도 존재함⁸⁵⁾
 - 미국의 상당한 경제적 효과가 결여된 경우 같은 사례는 너무 복잡하므로 간소화하되, 출자액·이익분배액·손실보전액·잔여재산분배액 등의 요소를 고려하여 간소화된 규정의 도입이 필요함

80) 「조세특례제한법 시행령」 제100조의17 제1항.

81) 「소득세법」 제43조제3항 및 동법 시행령 제100조 제4항.

82) 「소득세법」 제2조의2 제1항.

83) 「조세특례제한법 시행령」 제100조의17 제3항.

84) 「조세특례제한법 시행령」 제100조의17 제4항.

85) 박훈·이은미, 앞의 논문 p. 100.

- 도관의 사적자치 특성 등의 실질과 도관과세의 취지를 반영하여 명시적으로 다수의 손익분배비율을 허용할지 여부에 대한 검토가 필요함
 - 명시적으로 실질에 부합한다면 차별적인 손익분배비율을 인정하는 규정을 포함 하자는 주장부터,⁸⁶⁾ 차별적인 배분비율이 필요한 경제적 현실, 공동사업과의 형 평성을 고려하여 복수의 손익배분비율을 허용할 필요가 있음⁸⁷⁾
 - 조세회피 방지를 위해 필요하다면 미국의 at-risk-limitation⁸⁸⁾과 같은 조세 회피규정을 두면 됨
 - 노무출자사원에 대해 손익분배비율상의 비율을 인정하되 여러 가지 보조적인 제 도가 필요함⁸⁹⁾
 - 노무출자사원 지분에 따른 소득 인식 규정, 신규 조합 가입, 잔여재산분배 및 조세회피 방지를 위해 노무출자 과대평가 시 증여세 과세 규정이 필요함

라. 구성원과 도관과의 거래

- 도관과 구성원 간의 거래는 자본거래인지 일반적 상거래인지 여부에 따라 조세회 피에 이용될 수 있으므로 이에 대한 명확한 구분이 필요함
 - 예를 들어, 구성원의 소득수취가 분배라면 과세되는 금액이 없지만, 제3자로서 의 거래라면 도관이 대가를 비용으로 인식하기 때문에 구성원에게 비용이 배분 되는 행태가 나타남
 - 이러한 차이는 거래를 수행한 구성원의 소득뿐만 아니라 다른 구성원의 비용에 도 영향을 미치기 때문에 누진세율의 경감 또는 소득 이연의 조세회피가 가능함

86) 딜로이트 안진회계법인, 앞의 보고서, pp. 55~56.

87) 이석규, 앞의 논문, pp. 112~113.

88) 위험을 부담하는 수준까지만 결손금 공제를 허용하는 것으로 아래의 III 1.미국을 참조.

89) 박훈·이은미, 앞의 논문, pp. 104~105

- 구성원으로서의 거래와 제3자로서의 거래는 구성원의 소득 차이를 가져올 수 있어 조세회피가 가능함
- 사례에서 도관의 사업소득이 100, 구성원 A가 도관에 용역을 제공하고 1,000을 수취하였으며, 구성원 간의 배분비율은 50:50으로 가정함
 - 복수의 손익분배비율 등은 사례의 단순화를 위해 고려하지 않음
 - 이 경우 구성원들은 구성원과 도관과의 거래 형태 분류에 따라 소득이 구성원과의 거래금액(비용)의 배분액인 500의 차이를 보이게 됨
 - 이 경우 구성원 A가 당기 다른 소득과의 합산할 소득이 많아 높은 누진세율이 적용되면 구성원으로서의 거래를 선호하며, 그렇지 않으면 제3자 거래를 선호하게 됨(구성원 B는 반대의 경우임)

제3자 거래인 경우	도관	구성원 A	구성원 B
도관의 사업소득	100	50	50
구성원 A와 거래			
구성원 A의 소득		1,000	
도관의 비용	(1,000)	(500)	(500)
계	(900)	550	(450)
구성원 분배인 경우			
도관의 사업소득	100	50	50
계	100	50	50

- 현재 도관과 구성원 간의 거래에서 공동사업은 거래기준이 존재하지 않으며, 동업 기업은 그 거래가 제3자 거래요건을 충족하는 경우에만 인정하고 있음
- 공동사업에서의 거래는 명확한 법령상 규정이 없어 대부분 예규에 따라 분배소득에 가산함⁹⁰⁾
 - 다만, 급여성격에 대해서 명확히 규정하고 있는데 공동사업자에게 급여명목의 보수를 지급하는 경우에는 소득분배로 보아 분배소득에 가산함⁹¹⁾

90) 박훈·이은미, 앞의 논문, p. 101.

- 동업기업과세특례에서는 재화·용역의 가치가 동업기업의 소득과 관계없는 재화 거래, 금전거래 및 동업기업이 사업을 영위하지 않는 용역의 제공 또는 제공받는 거래 등에 대해서만 제3자의 거래로 규정하고 있음⁹²⁾
 - 다만, 경영참여형 사모투자집합기구인 경우 업무집행사원이 제공하는 용역은 제3자의 자격으로 봄
- 공동사업의 경우에도 동업자와 공동사업 간의 제3자로서의 거래를 명확히 규정하여, 경제적인 측면에서 공동사업자가 제3의 자격으로 거래를 인정할 필요가 있다는 주장이 존재함⁹³⁾
- 또한 도관과 구성원 간의 거래에 있어 조세회피 가능성이 존재할 수 있으므로 이를 방지할 수 있는 규정의 보완이 필요하다는 다수의 주장이 제기되고 있음
 - 동업기업에서 현행 제3자 요건은 조정의 여지가 있으므로 위험부담요건과 지배요건이 충족되면 동업자로서의 거래로 간주하고, 부당행위부인규정 적용 시 다른 동업자와 특수관계가 없으면 다른 동업자에 대해서는 영향을 미치지 않도록 해야함⁹⁴⁾
 - 위험부담요건은 동업기업의 소득에 비례하는 등의 방법으로 가격결정이 이루어지는 것이며, 지배요건은 일정 지분율 이상이거나 동업기업 약정에 따라 용역이 이루어지는 것을 의미함
 - 현행 확정지급액 요건에 제3자 자격의 행동 요건을 부가하여야 할 필요가 있음
 - 관리·경영 활동의 실질적 참여, 동업기업의 계약상 명시된 활동 수행 등일 경우 제3자 거래에서 배제함⁹⁵⁾

91) 「소득세법 기본통칙」 43-0··1.

92) 「조세특례제한법 시행령」 제100조의20.

93) 박훈·이은미, 앞의 논문, pp. 101~102.

94) 이준규, 「동업기업과 동업자간의 거래에 대한 과세상 쟁점」, 『법조』, 640(1), 2010, p. 238.

95) 김진수·김태훈, 「조세회피방지를 위한 동업기업과세제도의 개선방안」, 『조세연구』, 11(2), 2011, pp. 92~93.

마. 소득금액·결손금·세액계산 및 배분

- 도관과세는 이론상 원칙적으로는 원천 소득분류에 대해 그 배분비율만큼 모든 소득·결손금 및 세액공제·가산세 등이 구성원에게 귀속되어야 하지만 실제 제도는 그렇지 않음
 - 그 이유는 제도의 복잡성, 도관제도를 이용한 조세회피 문제와 도관에 참여하는 구성원 간 및 소득분류에 따른 과세방법의 차이에 기인함
 - 따라서 소득·세액의 산정단위, 배분 시 소득의 분류, 결손금의 배분방법이 쟁점이 될 수 있음

- 공동사업은 공동사업자가 개인인 경우 사업장단위의 소득금액을 산정 후 배분하여 완전한 형태의 이론상 도관제도는 아님⁹⁶⁾
 - 즉 개인의 경우에는 개별 공동사업장을 1거주자로 의제하여 소득금액은 산정하고 이를 공동사업자에게 배분하는 방식임
 - 이러한 규정은 거주자별 산정원칙의 예외로 소득금액 산정과정의 편의를 고려하여 인정하는 것임⁹⁷⁾

- 한편, 규정의 미비로 공동사업자과세제도를 법인이 구성원인 경우도 적용할 수 있는지에 대한 쟁점이 존재하나 적용할 수 있다는 것이 통설이며 소득금액 계산은 행정해석에 따라 구성원이 법인인 경우 「법인세법」을 적용함
 - 공동사업과세특례를 「소득세법」에서만 규정하고 있으며 「법인세법」에서는 시행령에서 공동경비의 손금산입 한도액⁹⁸⁾ 및 분배이익금의 귀속사업연도에 대한 규정⁹⁹⁾만 존재함

96) 서면인터넷방문상담2팀-1251, 2004.06.17.; 서면인터넷방문상담2팀-340, 2004.3.2. 등.

97) 김완석 등, 앞의 논문, p. 275.

98) 「법인세법」 제48조.

99) 「법인세법 시행규칙」 제35조 제2항.

- 그러나 명확한 적용범위에 대한 규정이 없더라도 이러한 규정을 통해 적용이 가능하다는 유추를 하고 있음¹⁰⁰⁾
 - 소득금액 계산은 행정해석¹⁰¹⁾에 따라 공동사업에 대해 법인은 「법인세법」을 적용하고 있으며, 분배방법은 명확치 않으나 거래마다 각 구성원의 손익으로 인식하는 것으로 보이며 통일이 필요함¹⁰²⁾
 - 동업기업과세특례와 달리 공동사업에서 구성원의 인격 차이에 따른 구분된 이원적 과세를 할 필요가 없으며 통일성 있는 과세방법이 요구되며, 규정이 보다 구체적인 동업기업과세특례로의 통일이 바람직함
 - 통일된 소득금액 계산방식은 「소득세법」상의 방법이 바람직하며, 별도의 법 체계를 규정하는 것도 고려해 볼 수 있음
- 동업기업과세는 동업자군별 동업자 간 손익배분비율에 따라 소득금액 또는 결손금을 배분하지만 역시 완전한 형태의 이론상 도관제도는 아님¹⁰³⁾
- 결손금 배분은 동업자의 과세연도 종료일 지분가액을 한도로 하며 초과분은 이후 10년 이내에 이월하여 배분함
 - 배분되는 세액공제·감면, 원천징수세액, 가산세, 토지 등 양도소득에 대한 법인세는 동업자별로 산정하는 것이 아닌 동업기업을 기준으로 산정함
- 보다 단순하면서 명확한 소득배분규정을 위해서는 구성원의 구분을 명확히 하여 구성원 간의 소득구분을 분리할 필요가 있다는 주장과 소득형태를 기준으로 구성원 중심의 공동사업세제의 틀을 세워야 한다는 주장이 있음
- 공동사업에서 출자구성원과 영업자에 대한 구분을 명확히 하여 영업자는 도관소득구분을 적용하되, 출자구성원은 보다 단순한 형태로 이자·배당·양도소득으로 구분함¹⁰⁴⁾

100) 김완석 등, 앞의 논문, pp. 279~280.

101) 법인, 서면인터넷방문상담2팀-2498, 2006.12.07., 법인46012-300, 1998.02.05. 등.

102) 김완석 등, 앞의 논문, p. 282.

103) 「조세특례제한법 시행령」 제100조의18.

- 반면에 소득을 구성원에게 귀속시키는 것이 공동사업과세제도의 취지이므로 회계 통일성이 필요한 부분은 사업체단계에서, 기부금 등의 구성원에게 귀속시킬 필요가 있는 부분은 구분하는 등의 체계가 필요함¹⁰⁵⁾

바. 투자목적 구성원에 대한 예외규정

- 공동사업에서 출자공동사업자에 대한 소득은 사업소득으로 보지 않아 완전한 형태의 도관은 아님
 - 이론상 도관이라면 도관의 소득구분을 공동사업자에게 동일하게 적용하여야 하나, 공동사업장의 출자공동사업자의 소득은 배당소득으로 분류함¹⁰⁶⁾
 - 출자공동사업자란 경영에 참여하지 않으면서 출자만 하는 공동사업자를 가리킴
 - 다만, 공동사업에 성명 또는 상호를 사용하게 하거나 무한책임을 부담하는 자는 출자공동사업자에 해당하지 않음¹⁰⁷⁾
- 명확하지 않으나 행정해석상 법인이 포함된 개인으로 구성된 공동사업에서 출자공동사업자(익명조합원)에게 지급되는 금액은 영업자의 이자비용으로 분류하고 있음¹⁰⁸⁾
 - 이는 법인을 포함한 익명조합의 경우 「소득세법」상의 공동사업장 규정을 적용하지 않아¹⁰⁹⁾, 「법인세법」상에서는 출자공동사업자 개념이 없는 것에 따른 것으로 유추됨
 - 개인 간의 익명조합에서는 출자공동사업자(익명조합원)에 대한 배분을 배당소득으로 분류하고 있음¹¹⁰⁾

104) 딜로이트 안진회계법인, 앞의 보고서, p. 49~50.

105) 박훈·이은미, 앞의 논문, p. 98.

106) 「소득세법」 제17조 제1항 제8호.

107) 「소득세법 시행령」 제100조.

108) 서면-2016-법안-2758, 2016.6.2., 서면-2015-소득-0596, 2015.05.07. 소득세과-1065, 2011.12.20. 등.

109) 재소득-189, 2010.4.15.

110) 「소득세법」 제17조 제1항 제8호.

- 법인이 포함된 익명조합에서 출자공동사업자에 대한 배분은 행정해석상 명확하지 않으나 영업자의 이자비용으로 보는 것으로 판단됨¹¹¹⁾
 - 일부 행정해석에서는 ‘법인으로 지급한 금액에 한하여’ 이자비용으로 손금산입한다고 하나, 일부에서는 개인인 익명조합원의 분배금은 이자소득으로 분류함
- 동업기업과세에서 수동적 동업자는 동업기업에 대한 도관성을 약화시킨 방법으로 도관과세를 적용하고 있음¹¹²⁾
 - 수동적 동업자는 동업기업의 활동에 직접적으로 참여하는 것이 아니기 때문에 상대적으로 동업기업을 도관으로 볼 여지가 약하기 때문임
 - 따라서 수동적 동업자에 대해서는 결손금의 배분을 하지 않으며 소득구분을 배당소득으로 분류하는 등의 규정을 두고 있음
 - 수동적 동업자의 결손금은 배분하지 않고, 해당 과세연도 종료일로부터 10년 동안 소득금액 배분 시 결손금을 공제함
 - 다만, 외국의 경영참여형 사모집합투자기구인 수동적 동업자가 우리나라와 조세조약이 체결된 국가에서 설립되어 배분 소득이 비과세되는 등의 조건을 충족하는 연금·기금인 경우는 배당소득으로 분류하지 않음
- 이러한 투자목적 구성원에 대한 과세체계의 적정성 여부가 쟁점이 될 수 있음
 - 출자공동사업자(수동적 동업자)를 인적참여 구성원과 다르게 대우하는 것은 이론상 적합하나, 그 범위 및 과세체계에서 대우의 적정성은 검토해볼 필요가 있음

111) 소득, 서면-2015-소득-0356 [소득세과-520] , 2015.05.07., 법인, 서면인터넷방문상담2팀-1047, 2006.06.09. 등.

112) 『조세특례제한법 시행령』 제100조의18.

사. 구성원의 탈퇴·지분양도와 현물자산분배

- 구성원의 탈퇴·지분양도·현물자산분배 시 쟁점이 발생하는데 이는 근본적으로 출자지분 문제와 연관되어 있음
 - 해산 또는 탈퇴 시 구성원이 취득하는 지분의 초과대가에 대해서는 공동사업에서는 명확하게 규정하지 않고 있으나 법원에서는 사업소득 또는 양도소득으로, 동업기업에서는¹¹³⁾ 배당소득으로 보고 있음
 - 공동사업 판례에서 수취한 재산의 구분에 따라 양도소득 또는 사업소득으로¹¹⁴⁾ 분류하고 있음
 - 반대로 대가가 지분가액에 미달하는 경우 공동사업의 경우 분류가 명확하지 않으며, 동업기업과세특례에서는 양도차손으로 보고 있음
 - 양도 시에는 공동사업은 그 사업의 재산을 양도하는 것으로 보나 각 재산의 소득분류에 대한 규정이 없으며¹¹⁵⁾, 동업기업은 지분의 양도로 보아 양도소득세 또는 법인세를 과세하고 있음¹¹⁶⁾
- 여기서 쟁점은 출자지분가액의 조정, 탈퇴·양도·현물자산분배 시 소득계산방법 및 소득구분임
 - 기본적으로 출자지분가액이 적절하게 산정되지 않는다면 탈퇴 등의 경우 소득금액이 적절하게 산정되지 않음
 - 예를 들어 동업기업에서 지분양도에 따른 양도소득세가 과세된다면 출자지분가액은 소득에서 차감되기 때문임
 - 탈퇴 등의 경우 소득금액계산방법을 지분의 양도로 볼 것인지 아니면 사업을 구성하는 자산의 양도로 볼 것인지가 쟁점이 됨

113) 『조세특례제한법』 제100조의22.

114) 대법원 2015.12.23. 선고 2013두21038 판결, 대법원 2015.12.23. 선고 2012두8977 판결.

115) 이은미, 앞의 논문, pp. 85~86.

116) 『조세특례제한법』 제100조의21.

- 후자의 경우 도관과세제도에 보다 충실한 방법이나 각 사업자산의 양도가액과 지분가액의 산정이 요구되므로 복잡해질 수밖에 없음

- 기본적으로 출자지분 계산을 명확히 하기 위해 과세기준가액(tax basis)을 도입하고, 양도·탈퇴 시 과세를 명확히 규정할 필요가 있음¹¹⁷⁾
 - 출자지분 계산의 기준을 명확히 하여 효율적인 세무관리를 도모하기 위해 지분에 대한 증감조정을 규정할 필요가 있음
 - 또한, 양도·탈퇴 시 과세기준을 정립할 필요가 있는데 양도 시에는 양도소득세, 탈퇴 시에는 배당소득으로 일원화하여 과세하는 것이 필요함
 - 개인의 경우 세제의 복잡성을 고려하여 지분양도로 보는 것을 고려할 필요가 있음
- 출자지분 계산 시 자본잉여금은 포함되고 미배당이익잉여금은 제외되도록 하는 등의 지분가액에 대한 명확한 규정이 필요함¹¹⁸⁾
 - 향후 지분 양도하는 경우 미배당이익잉여금에 대한 부분은 배당으로 과세되지 않았기 때문에 양도 시 과세가 필요하지만, 자본잉여금 부분은 납입금에 해당하므로 과세 제외할 필요가 있음¹¹⁹⁾
 - 이러한 지분가액에 대한 제도는 분배자산에 대한 미실현손익 과세 및 지분양수인에 대한 이중과세 방지를 위해서도 필요함¹²⁰⁾

아. 도관으로 전환시 과세문제

- 동업기업으로 전환 시 준청산소득을 과세하고 있으나 과세누락이 이루어지는 부분이 존재함

117) 딜로이트 안진회계법인, 앞의 보고서, pp. 63~66.

118) 이석규, 앞의 논문, p. 117.

119) 현행 법령은 출자총액을 지분가액 기준으로 하기 때문에 자본잉여금은 양도시 과세되지 않음.

120) 박훈·이은미, 앞의 논문, pp. 105~107.

- 동업기업은 도관이므로 법인이 동업기업으로 전환하면 미실현손익과 유보금액에 대한 과세의 문제가 발생함
 - 현행 규정은 동업기업이 법인의 자산·부채를 장부가액으로 승계하는 준청산소득 형태를 가지고 있어¹²¹⁾ 유보금액만 과세되는 형태를 나타냄
 - 전환 전 미실현이익(내포이익)은 동업기업에서 실현 시 도관으로 과세되거나 동업기업에서 배당하더라도 과세되지 않는 유보된 잉여금과 같이 탈퇴·지분양도·청산 시 낮은 지분취득가액에 반영됨
- 따라서 동업기업 전환 시 기존 실체에서의 잉여금 등에 대한 과세문제의 해결에 대한 여러 의견이 제시되고 있음
- 동업기업 전환 시 내포이익과 유보소득에 대한 과세가 아닌 미배당액에 대한 과세가 필요하며¹²²⁾ 이에 따라 지분가액 조정이 필요함
 - 미배당액을 동업기업 전환 후 배당 시에는 과세가 이루어지지 않으므로 과세 시기의 차이가 발생하기 때문임
 - 전환 전·후의 선입선출에 따른 잉여금의 관리를 통해서 내포이익 및 유보금액에 대한 과세 관련 규정이 필요함¹²³⁾
 - 다만, 내포이익은 미실현이익이므로 처분될 때 과세하는 것이 적절함

121) 「조세특례제한법 시행령」 제100조의16.

122) 이석규, 앞의 논문, p. 117.

123) 이준규·박찬웅, 「법인에 대한 도관과세의 문제점과 개선방안」, 『세무와회계저널』, 제9권 제4호, 2008,

〈표 II-3〉 현행 제도와 쟁점

항목	현행제도		쟁점
	공동사업	동업기업	
적용범위	민·상법상 조합, 일부 법인 아닌 단체	조합, 일부 인적회사, 일부 유한회사 성격의 회사	도관과세의 적용범위를 어디까지 인정할 것인지 여부
현물출자시 과세	과세		현물출자시 과세 여부 및 과세범위
구성원과 도관의 거래	불명확하나 해석상 대부분 미인정	제3자 요건을 충족하는 경우 인정	구성원의 제3자 자격으로 도관과의 거래를 인정할 것인지 여부 및 그 범위
손익배분비율	복수 비율 인정	복수 비율 미인정	복수의 손익배분비율을 인정할 것인지 여부 및 그 요건
소득금액·결손금·세액계산 및 배분	개인은 공동사업장을 1거주자로 보아 산정하나 법인은 개별 익금손금을 인식	동업기업 단계에서 배분	각 구성원별 소득금액 등을 산정하거나 도관단계에서 소득금액 등을 산정하고 일정한 기준에 따라 배분할 것인지 여부
투자목적 구성원의 예외	배당소득으로 분류 (거주자 당연종합과세)	배당소득으로 분류 (거주자 종합과세)	투자목적 구성원에 대한 도관과세의 배제여부
구성원의 탈퇴·지분양도와 현물자산분배	구성자산의 양도로 보아 사업소득 또는 양도소득	탈퇴시 지분초과분은 배당, 미달분은 양도차손, 지분양도는 주식 양도로 봄	탈퇴 등의 사유 발생시 관련 소득분류 및 산정방법 지분 양도시 구성자산의 양도인지 주식의 양도인지 여부
도관으로 전환시 과세문제	-	장부가액으로 승계	도관으로 전환시 전환전 미배분 잉여금 등의 과세문제 대응방법

주: 공동사업과세제도에서는 법인과 개인으로 구성된 익명조합은 공동사업으로 보지 않음. 따라서 영업자는 이익분배금을 손금(이자비용)으로 분류.

출처: 저자 작성

Ⅲ. 주요국의 도관과세제도 현황

1. 미국

가. 설립단계

1) 적용범위¹²⁴⁾

- ☐ 현재 미국은 도관과세에 대한 적용의 선택권을 일부 당연법인을 제외한 모든 단체에 부여하고 있음
- ☐ 과거 미국은 Kintner 규정을 이용하여 실체와 도관을 구분하였으나 운영상의 복잡성으로 이를 폐지함
 - Kintner 규정은 1954년 미국 과세관청과 Kintner와의 조세사건에서 실체와 도관의 문제로 다루어진 것으로 1960년에 입법됨¹²⁵⁾
 - 구성원 간의 연관성(associates), 사업목적, 존속기간 등의 속성에 따라 판단함
 - Kintner 규정은 이론상으로는 단순하나 실무적으로 요소별 판단에 있어서 불확실성이 매우 높았음

124) IRS, *Overview of Entity Classification Regulations (a/k/a Check-the-Box)*, 2017.

125) Louis J. Andrew Jr., "Wisconsin Professional Service Corporations under the New Kintner Regulations," *Marquette Law Review*, 49(3), 1966, pp. 567~568.

- 이러한 Kintner 규정의 문제에 따라 1997년부터 check-the-box(이하 “CTB”) 규정을 도입함
 - CTB 규정은 모든 내·외국 법인에 적용되는 것으로 자동적으로 법인으로 분류되는 단체(당연법인)를 제외한 모든 단체에 세법상 법인과 도관의 적용 여부를 선택할 수 있도록 하는 것임
 - 선택하지 않는 경우에는 주주의 수, 외국단체 여부, 구성원의 무한책임 여부에 따라 결정되는데, 두 명 이상의 구성원이 존재하면 파트너십으로, 한 명인 경우 DRE(disregarded entity)로 분류함
- 연방법 또는 주 회사법에 따라 설립되거나 재무부 규정(Treas. Reg. 301.7701-2(b)(8))에 예시되어 있는 외국단체의 경우는 당연법인으로 봄
 - 연방법 또는 주 회사법에서 당연법인으로 보는 사례는 일반적인 주식회사 또는 단체(joint-stock company or association), 보험회사, 인가받은 은행, 주정부·정치단체·외국정부에 의해 설립된 단체 및 미국 세법에서 법인으로 보는 단체가 이에 해당함
 - 외국단체 중 우리나라의 경우 주식회사가 재무부 규정에 포함되어 있음
- CTB 규정을 적용받을 수 있는 단체는 개인이 아닌 사업단체면서 당연법인이 아니어야 함
 - 사업단체는 연방세법상 단체에 포섭되어야 하며 신탁이나 미국세법 규정상 특례 규정을 적용받지 않는 단체를 의미함
- 따라서 당연의제법인의 경우를 제외하고는 미국세법 Subchapter K를 적용받는 파트너십의 지위를 누릴 수 있어 상당히 폭넓게 적용되고 있음
 - 이러한 대상의 예로 유한책임회사(Limited Liability Companies), 파트너십(Partnerships), 전문가회사(Professional Corporations), 무한책임파트너십(General Partnerships), 유한파트너십(Limited Partnerships), 유한책임파트너십(Limited Liability Partnerships) 등 다양함

- CTB 규정의 선택을 위해서는 신청·이전의 분류선택 소요기간·내부적인 승인의 3가지 필요절차가 존재함
 - 신청서(Form 8832)의 작성 및 신고, 이전 분류 선택 후 60개월이 소요되었을 것, 모든 구성원 또는 영업관리자의 승인이 이루어져야 선택할 수 있음
- 당연법인의 경우도 요건에 충족하는 경우 S-corporation으로 도관과세를 적용받을 수 있음¹²⁶⁾
 - S-corporation은 파트너십과는 별개로 Subchapter S에서 별도로 규정하고 있는데, 도관과세의 취지는 동일하나 과세 적용에 있어 일부 차이가 존재함
 - 두 과세제도의 통합 시도도 있었으나 아직까지 별개의 제도로 운영되고 있음¹²⁷⁾
 - 적용 요건은 ① 내국법인 ② 주주가 개인, 특정한 신탁 등인 경우(파트너십, 법인, 비거주자외국인이면 미충족) ③ 주주 수가 100명 이하 ④ 종류주식을 발행하지 않으면서 ④ 금융기관, 보험회사, 국내의 해외판매법인 등의 특정 회사에 해당하지 않아야 함
 - S-corporation에 해당하기 위해서는 소규모법인의 선택신고서(Form 2553)를 제출해야 함

2) 현물출자 시 과세문제

- 파트너십에 대한 현물출자 시 손익을 인식하지 않도록 하고 있음¹²⁸⁾
 - 원칙적으로 파트너십의 지분 대가로 재산을 출자하는 거래에서 손익을 인식하지 않도록 하고 있음

126) IRS(<https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/s-corporations>), 검색 일자 2018.2.20.

127) 이준규·심충진, 「미국 세법상 Subchapter K와 S의 차이 및 그 시사점」, 『조세학술논집』, 28(1), 2012, pp. 293~294.

128) U.S. Code § 721.

- 다만 몇 가지 예외가 존재하는데 파트너십이 법인이었다면 투자회사로 대우받는 경우와 규정에 따라 미국인 이외의 다른 파트너 등에 대한 부분임
- 이러한 손익미인식은 출자재산이 파트너의 지분가액에 사실상 장부금액인 조정가액으로 포함됨으로 인해¹²⁹⁾ 추후 파트너십이 손익을 발생시키거나 파트너가 지분 양도 시 과세되는 형태로 나타남
- 미국은 일반 법인에 대해서도 원칙적으로 통제권을 가진 인이 출자하는 경우 손익을 인식하지 않도록 하고 있어¹³⁰⁾, 파트너십 등의 현물출자에만 특례를 제공하는 것으로는 보기 어려움
- 통제란 모든 의결권 있는 주식과 모든 종류주식 수의 80% 이상을 보유하는 것임¹³¹⁾
- 따라서 S-corporation도 현물출자 시 현물출자자가 통제하고 있다면 동일하게 손익을 인식하지 않음

나. 운영단계

1) 손익배분비율

- 파트너십의 손익 및 세액공제의 배분비율은 파트너십 약정에 의해 결정된 비율에 따르고 있어¹³²⁾, 복수의 배분비율도 인정되고 있음
- 이러한 예로 50%의 지분을 가지는 파트너에게 감가상각비의 90%를 배분하거나, 초기손실은 현금출자파트너(money partner)에게 모두 배분하고 후속적으로 발생하는 이익은 현금출자파트너와 업무집행파트너에게 50%씩 배분할 수 있음¹³³⁾

129) U.S. Code § 722.

130) U.S. Code § 351.

131) U.S. Code § 368(c).

132) U.S. Code § 704.

- 다만, 약정에 배분비율을 정하지 않거나 상당한 경제적 효과(substantial economic effect)를 가지지 못하는 배분비율일 경우에는 지분비율에 따라 배분하도록 함
- 상당한 경제적 효과는 경제적 효과와 상당성의 두 부분으로 분석됨¹³⁴⁾
- 경제적 효과가 있기 위해서는 파트너들 간의 경제적 약정에 기초하여 일관성이 있다는 것으로,¹³⁵⁾ 파트너가 배분된 손익에 대한 경제적 혜택·부담에 동의한다는 것을 의미하는데 이를 위해 세 가지 요건이 충족되어야 함
 - 파트너십은 각 파트너의 자본계정(capital account)를 적정하게 유지해야 함
 - 지분이 청산되는 경우 자본계정에 근거해서 잔여재산의 분배가 이루어져야 함
 - 유한파트너십을 제외하고 한 파트너의 지분이 청산될 때 파트너의 자본계정이 부(-)의 금액이라면 청산일 또는 과세연도말 중 늦은 날의 90일 이내에 이 금액을 보충해야 함
 - 유한파트너십은 합리적으로 추정되지 않는 손실배분으로 어떤 파트너의 자본계정이 0에 미달하면 이를 보전할 수 있도록 먼저 배분하는 조건부소득상계(qualified income offset)를 적용하고, 합리적으로 추정되는 손실의 배분이 된 후 한 파트너의 자본계정이 0에 미달하지 않아야 함
- 파트너의 자본계정에 동일한 효과를 가지게 하는 다른 방식의 배분과 비교하여 조세부담을 감소시키는 경우 상당성이 없는 것으로 판단함¹³⁶⁾
 - 이는 손익배분 조정을 통해 세액부담 감소를 발생시켜 모든 파트너의 손실 없이 전체적인 이익이 증가하는 상황을 의미하는데 두 가지 사례를 제시하고 있음

133) Walter D. Schwidetzky, "Partnership Tax Allocations: The Basics," Colo. Law, 2017, p. 39.

134) Treasury Regulation 1.704 - 1(b)(2).

135) Treasury Regulation 1.704 - 1(b)(2)(ii).

136) Treasury Regulation 1.704 - 1(b)(2)(iii).

- 자본계정의 변동이 동일하게 변동시키는 여러 손익배분이 존재할 수 있는 상황에서 실제 배분방식이 기간 내 또는 여러 기간의 배분을 통해 각 파트너의 세액부담을 감소시키는 경우
- 다른 대체가능한 손익배분방법에 비해 실제 손익배분방식이 세액부담의 감소를 통해 다른 파트너들의 경제적 이익을 감소시키지 않으면서 한 파트너의 경제적 이익을 증가시키는 경우

2) 구성원과 도관 간의 거래

- 파트너로서 자격 이외에 파트너십과 거래가 이루어진 경우 일반적으로 제3자 간의 거래로 봄¹³⁷⁾
 - 이러한 규정은 원칙론적인 것으로 파트너로서의 자격에 대한 판단에 따라 거래의 성격이 분류됨
 - 따라서 거래의 전반적인 형태를 종합하여 파트너 자격 이외로서의 거래 형태가 나타나면 이는 파트너와 파트너십 또는 파트너 간의 제3자 거래로 보도록 하고 있음¹³⁸⁾
 - 이러한 규정은 파트너가 제3자로서의 거래를 파트너 자격으로 가장하여 소득세를 회피하는 위장지급 또는 위장판매를 방지하기 위한 규정임¹³⁹⁾
- 파트너 자격과 제3자로서의 거래에 대해서는 원칙적으로 실질에 따라 판단하고 있음¹⁴⁰⁾
 - 판례에 따르면 기술적이고 부수적인 용역에 비해 포괄적인 경영관리일수록 또는 독립적인 약정에 따라 제공되는 용역에 비해 파트너십 약정에 따라 제공하는 용역일수록 파트너 자격으로 거래한 것일 가능성이 높음¹⁴¹⁾

137) U.S. Code § 707(a)(1).

138) U.S. Code § 707(a)(2).

139) 이준규·이상도, 위의 책, p. 214.

140) Treasury Regulation 1.707 - 1(a)).

141) 이준규·이상도, 『동업기업 과세특례』, 삼일인포마인, 2014, p. 213.

- 파트너에게 용역 또는 자본의 사용에 따른 대가를 지급하는 경우 이 금액이 보장된 금액까지는 제3자의 거래로 봄¹⁴²⁾
 - 보장된 금액(guaranteed payments)이란 파트너십의 소득과 무관하게 결정되는 것을 의미함
- 제3자로서 거래가 이루어지더라도 조세회피 방지를 위해 일부 손실인식 제한 및 소득분류의 강제성이 존재함¹⁴³⁾
 - 파트너십과 해당 파트너십의 자본 또는 이익 지분을 50% 이상 보유하는 파트너와의 거래 또는 동일한 파트너에 의해 자본 또는 이익 지분을 50% 이상 보유하는 파트너십들 간 거래에서 자본손실이 발생하는 경우 이를 인식하지 못함
 - 또한 위의 거래에서 양수자가 자본자산으로 인식하지 않는 경우 양도자는 이를 자본이득의 성격을 가지더라도 경상소득으로 분류함

3) 소득금액·결손금·세액계산

- 파트너의 세액결정에 있어 각 파트너들은 파트너십의 각 분류별 소득을 구분하여 자신의 계정으로 인식함¹⁴⁴⁾
 - 소득분류는 미국 내국세법상 분류를 적용하기 위한 것으로 총 8가지 항목으로 구분됨
 - 보유기간 1년 미만과 이상의 자본자산 관련 소득, 사업용 자산 관련 소득 및 배당소득
 - 기부금
 - 외국납부세액을 포함한 기납부세액
 - 기타 소득, 비용, 세액공제 등

142) U.S. Code § 707(c).

143) U.S. Code § 707(b).

144) U.S. Code § 702.

- 이러한 구분은 소득이 파트너십에서 실현 또는 발생한 것으로 보는 것임
- 파트너십의 소득계산은 일부 예외사항을 제외하고는 개인소득의 산정과 동일하게 적용함¹⁴⁵⁾
 - 파트너별 소득을 구분하여 인식하는 자본자산, 기부금 등은 각 파트너별로 산정함
 - 개인에게 적용되는 소득(면제)공제, 기납부세액공제 등은 적용하지 않음
- 모든 파트너에 대한 결손금 배분은 파트너의 지분 조정가액을 한도로 배분될 수 있으며, 배분되지 않은 결손금은 이월되어 공제됨¹⁴⁶⁾
 - 이러한 손실은 파트너십의 사업손실뿐만 아니라 자본손실도 마찬가지로 적용되며, 추후 조정가액이 증가할 때 공제할 수 있음
 - 일반적으로 개인 및 5명 이하의 개인이 50% 이상의 지분을 소유하는 일반법인(C-corporation)에 적용되는 위험을 부담하는 수준까지만의 손실이 이전되는 규정인 위험금액제한규정(Limitation to amount at risk)이 적용됨¹⁴⁷⁾

4) 투자목적 구성원에 대한 예외규정

- 미국은 투자목적 구성원에 대한 별도의 규정이 없으며, 동일한 파트너로 분류하고 있음
 - 미국 내국세법에서는 파트너의 구분이 존재하지 않으며, 파트너는 파트너십의 구성원이라고만 규정하고 있음¹⁴⁸⁾

145) U.S. Code § 703.

146) U.S. Code § 704(d).

147) U.S. Code § 465.

148) U.S. Code § 761(b).

다. 종료단계 및 기타

1) 구성원의 탈퇴·지분양도·현물자산분배

- ☐ 구성원의 일반적인 현물자산분배나 탈퇴 등으로 인한 분배에는 손익을 인식하지 않음¹⁴⁹⁾
 - 다만, 지분가액을 초과하는 현금분배나 파트너의 탈퇴(지분청산) 시 지분가액이 현금, 미실현 채권과 재고자산(장부가액)을 초과하는 부분은 자본손익으로 인식할 수 있음¹⁵⁰⁾
- ☐ 지분양도는 기본적으로 주식과 같은 자본자산의 양도로 보아 자본손익으로 과세하고 있음¹⁵¹⁾
 - 다만, 미실현채권 또는 재고자산 등이 포함된 경우 이의 실현부분은 경상소득으로 간주함¹⁵²⁾
 - 이러한 규정은 경상소득이 자본소득보다 세율이 높고 자본손실의 공제한도가 높은 점을 고려하여 경상소득을 자본소득으로 분류변경하여 조세회피를 하는 것을 방지하기 위한 것으로 판단됨¹⁵³⁾

2) 도관으로 변경 시 과세문제

- ☐ 일반법인 또는 파트너십을 선택한 후 60개월 이내에는 단체 납세지위를 변경할 수 없음¹⁵⁴⁾

149) U.S. Code § 731(b).

150) U.S. Code § 731(a).

151) U.S. Code § 741.

152) U.S. Code § 751(a).

153) 이준규·이상도, 위의 책, pp. 236~237.

154) Treas. Reg. 301.7701-3(c)(1)(iv).

- 다만, 지분이 50% 이상 변동한 경우 국세청장의 승인을 받아 변경할 수 있음
- 일반 법인에서 파트너십으로 변경 시 모든 자산·부채를 분배한 것으로 간주함¹⁵⁵⁾
 - 자산·분배 시 가액에 대한 명시적인 규정은 존재하지 않으나, 일반법인에서 파트너십으로 전환 시 일반법인 청산과 파트너십 출자에 대한 규정을 적용하여¹⁵⁶⁾ 사실상 시가평가가 이루어지고 있음
- 반면에 파트너십에서 일반법인으로 전환 시에는 세 가지 경우에 대해 언급하고 있는데, 모든 경우 파트너십은 손익을 인식하지 않으며 일반법인은 이전 파트너십의 장부가액으로 자산·부채를 승계함¹⁵⁷⁾
 - 파트너십이 자산·부채와 일반법인의 주식을 교환후 이를 파트너에게 분배하여 청산하는 경우
 - 자산·부채를 파트너에게 분배 후 파트너들이 자산·부채를 일반법인에 출자하는 경우
 - 파트너들이 파트너십 지분을 일반 법인의 지분과 교환한 후 파트너십을 청산하는 경우
- 한편 일반법인과 S-corporation 간의 전환에서는 사업의 계속 유지로 보아 변경에 따른 손익을 인식하지 않고 지분가액도 동일하게 유지함¹⁵⁸⁾
 - 일반법인은 모든 주주의 동의로 S-corporation으로 전환이 가능하나, 이전에 일반법인으로 전환이 이루어진 경우 5년간 다시는 재무부 장관 승인없이 전환이 불가능함¹⁵⁹⁾

155) Treas. Reg. 301.7701-3(g)(1)(i) 및 (ii).

156) J.G. Rienstra, United States - Corporate Taxation sec. 9., Country Analyses IBFD (accessed 9 Feb. 2018).

157) Rev. Rul. 84-111, 1984-2 CB 88, IRC Sec(s). 351.

158) 이준규·이상도, 위의 책, pp. 295~296.

159) U.S. Code § 1362(a).

- S-corporation에서 일반법인으로의 전환은 50% 이상의 주주동의, 소규모 법인 요건인 S법인 요건 미충족, 수동적 투자소득이 3개 과세연도 동안 총수입의 25%를 초과하는 경우 이루어짐¹⁶⁰⁾
 - 법인의 납세지위를 변경하더라도 이로 인한 손익은 인식되지 않고, 이전 법인의 지분가액이 전환 후 지분가액으로 유지됨
- 이러한 일반법인에서 S-corporation으로의 장부가액 승계에서 발생하는 기발생이익잉여금과 내포이익에 대한 문제에 대응하기 위해 누적조정계정(accumulated adjusted account)과 특정 내포이익(certain built-in gains)에 대한 규정을 두고 있음
- S-corporation으로 전환 시 기존재하는 잉여금의 분배와 전환 후 잉여금의 분배를 구분하기 위해 전환 후 배분되는 금액을 기준으로 누적조정계정을 설정하고 이를 초과하는 분배에 대해 배당으로 과세함¹⁶¹⁾
- 도관제도에서 분배는 지분가액을 초과하지 않는다면 과세하지 않는 것이 일반적이지만 S-corporation 전환 전 잉여금은 배당으로 과세되었어야 할 부분이므로 이의 분배 시에는 배당으로 과세함
 - 분배 시 누적조정계정에서 먼저 분배된 것으로 보는데 이는 S-corporation의 배분액이 먼저 분배되는 것으로 보는 것임
- 전환 전 미실현이익이 존재하는 경우 이를 전환 후 실현시키면 과세대우가 달라지므로 이를 방지하기 위해 이러한 내포이익에 법인세 최고세율을 적용하여 과세함¹⁶²⁾
- 도관과세를 최초 적용 시 보유하는 자산의 미실현 이익이 전환 후 10년 내에 실현시키는 경우 이러한 이익에 대해 법인세 최고세율을 적용하여 과세함

160) U.S. Code § 1362(d).

161) U.S. Code § 1368(b),(c),(e).

162) 이준규·이상도, 위의 책, p. 285; U.S. Code § 1374.

- 전환 이전의 결손금이 존재하는 경우 이러한 실현된 내포이익과 상계를 허용함
- 과세되는 순실현 내포이익은 S-corporation에서 대상 자산의 실현 손익의 과세금액과 법인이었다면 과세되었을 금액 중 작은 금액으로 산정함
 - 과세되는 순실현된 내포이익은 순미실현 내포이익에서 전기까지 인식한 순인식내포이익을 차감한 한도로 산정함
- 내포이익에 대한 납부액은 당해 사업연도 S-corporation의 비용으로 인정함

2. 일본

- ☐ 일본은 법인격이 없는 조합에 대해서만 세무상 도관으로 보고 조합원에게 직접 과세함
 - 조합으로부터 얻어지는 소득은 조합원에게 귀속시켜 조합원 단계에서 과세
- ☐ 일본은 법령에서 조합과세에 대한 규정을 두지 않고 기본통달 및 해석에 의존하고 있음
 - 「소득세법 기본통달」 36·37 공동 19-21, 「법인세법 기본통달」 14-1-3에서 공동사업에서 발생하는 이익의 귀속시기, 계산방법 및 분배비율 등에 대해서 다룸
 - 출자, 지분양도 등과 관련된 규정은 없음

가. 설립단계

1) 적용범위

- ☐ 일본은 사법상 법인격을 기준으로 과세구분을 하고 있음
 - 법인격이 있는 경우에는 실제로 인정하여 「법인세법」 적용

- 일본은 물적회사뿐만 아니라 지분회사인 합명회사, 합자회사, 합동회사 모두 법인으로 보고 「법인세법」 적용¹⁶³⁾
- 법인격이 없는 조합에 대해서는 실체로 인정하지 않고 도관으로 취급하여 조합 과세방식에 의해 그 조합원에게 직접 「소득세법」 또는 「법인세법」 적용
- 일본 세법상 조합과세의 적용대상은 아래와 같이 민법상 조합 등 총 4개로 구분할 수 있음¹⁶⁴⁾
 - 민법상 조합
 - 익명조합
 - 유한책임사업조합
 - 투자사업유한책임조합
- 민법상 조합은 당사자가 출자하여 공동으로 사업을 영위할 것을 약속함에 따라 성립됨¹⁶⁵⁾
 - 조합의 재산은 공유이지만 사실상 합유의 성격을 가지고 있는 것으로 봄¹⁶⁶⁾
 - 일본 민법상 조합재산은 공유로 규정하였으나 자산의 지분처분과 분할청구가 금지되고 조합원 간 공동의 인적결합관계가 있으므로 통상의 공유와는 다르며 사실상 합유의 성격을 가지고 있음
 - 조합의 손익은 당사자 간 약정비율에 의하여 분배됨¹⁶⁷⁾
 - 이익분배와 손실분배 비율을 달리 정할 수 있으며, 일부 조합원들이 손실을 부담하지 않는 계약도 유효¹⁶⁸⁾

163) 「일본 회사법」 제3조; 「일본 법인세법」 제4조 제1항.

164) Darcy, John W, *Japan Master Tax Guide 2015/2016*, CCH, 2015.5, p. 102.

165) 「일본 민법」 제667조.

166) 「일본 민법」 제668조; 이은미, 앞의 논문, p. 168.

167) 「일본 민법」 제674조.

168) 稲葉 陵, 「組合課税についての一考察」日本(版)UPREITの実現可能性を踏まえて, 『税に関する論文入選論文集』, 4, 2008. p. 12.

- 다만, 달리 약정된 비율이 없으면 각 조합원의 출자비율에 의하여 분배함

- 유한책임사업조합은 2005년에 도입된 실체로 개인 또는 법인이 공동으로 영리사업을 영위할 목적으로 출자하여 성립되며, 각각의 출자가액을 책임한도로 하는 점이 핵심임¹⁶⁹⁾
 - 손익분배비율은 총조합원의 동의에 의해 경제산업성령에서 정하는 바에 따라 달리 규정하고 있는 경우를 제외하고는 출자가액에 의함¹⁷⁰⁾
 - 총조합원의 동의하에 서면으로 출자비율과 다른 손익분배비율을 정하고 해당 서면에 상기 손익분배비율을 결정한 사유를 기재하여 보관하는 경우 출자가액과 다른 손익분배비율 적용 가능¹⁷¹⁾
 - 유한책임사업조합의 모든 조합원은 경영에 참여함
- 투자사업유한책임조합은 유한책임사원과 무한책임사원으로 구성되는 조합으로 주식, 조인트벤처, 신주인수권 등의 투자를 목적으로 하는 조합임¹⁷²⁾
 - 투자조합으로부터의 분배는 대차대조표의 순자산을 초과하지 않는 범위 내에서 가능하며 유한책임사원은 출자가액을 한도로 조합채무에 대해 책임을 짐¹⁷³⁾

2) 현물출자 시 과세문제

- 조합원이 조합에 현물출자를 하는 경우 「일본 소득세법」 제33조 제1항의 자산의 양도에 해당하므로 양도차익에 대해서 소득세가 과세됨¹⁷⁴⁾

169) 「일본 유한책임사업조합 계약에 관한 법률」 제3조.

170) 「일본 유한책임사업조합 계약에 관한 법률」 제33조.

171) http://www.meti.go.jp/policy/economy/keiei_innovation/keizaihousei/pdf/faq.pdf, 검색일자 2018.2.20.

172) Darcy, John W, op. cit., p. 104; 「일본 투자사업 유한책임조합 계약에 관한 법률」 제1조.

173) 「일본 투자사업 유한책임조합 계약에 관한 법률」 제10조.

174) 김완석 등, 앞의 보고서, p. 129.

- 과세대상 양도차익의 범위와 관련하여 학설은 전부양도설과 부분양도설이 병존하나, 일본 과세관청은 부분양도설에 의하여 과세하고 있음¹⁷⁵⁾
 - 즉, 출자재산 중 출자자 이외의 지분에 대해서만 양도가 발생한 것으로 보아 양도소득세 과세

나. 운영단계

1) 손익배분비율

- 임의조합의 조합원은 당해 조합이 영위하는 사업으로부터 발생하는 이익 또는 손실 중 조합계약에 따른 분배비율에 따라 분배를 받아야 할 금액 또는 손실을 소득에 포함함¹⁷⁶⁾
 - 임의조합이란 민법상의 조합, 투자사업유한책임조합, 유한책임사업조합을 말함
- 분배비율은 원칙적으로 조합계약에 규정된 손익분배비율 또는 「민법」 제674조, 「투자사업유한책임조합계약에 관한 법률」 제16조 “민법의 준용” 및 「유한책임사업조합계약에 관한 법률」 제33조 “조합원의 손익분배비율”의 규정에 의한 손익분배비율을 말함¹⁷⁷⁾
 - 「일본 민법」 제674조에 의하면 조합원의 손익분배비율은 원칙적으로 출자가액에 의하나 계약자유의 원칙으로 다른 비율 사용 가능
 - 이익과 손실에 대해서 각각 다른 분배비율 가능
 - 다만, 상기 분배비율이 경제적 합리성을 가지고 있지 않다고 인정되는 경우에는 예외로 함

175) 박훈·이은미, 앞의 논문, p. 102; 稻葉 陵, op. cit., p. 11.

176) 「소득세법 기본통달」 36·37 공동-19.

177) 「소득세법 기본통달」 36·37 공동-19; 「법인세법 기본통달」 14-1-2.

- 출자비율과 상이한 분배비율의 경제적 합리성이 인정되지 않는 경우 세무상 인정되는 분배비율에 대해서는 명시되어 있지 않음
- 다만, 개정세법 해설에서는 분배비율에 경제적 합리성이 있다고 인정되지 않는 경우의 과세방법은 개별 조합의 상황에 따라 다르지만 출자비율에 의한 금액과 분배액의 차액 상당액에 대해 조합원 간 증여가 있는 것으로 보는 방안이 있을 수 있다고 설명함¹⁷⁸⁾¹⁷⁹⁾

2) 구성원과 도관간의 거래

- ☐ 일본 세법은 조합과 조합원 간의 거래에 대한 규정을 두고 있지 않음
- ☐ 다만, 학설 및 판례에서는 조합은 조합재산에 대해 일정 범위 내에서 독립성과 실체성이 인정되므로 조합과 조합원 간의 법률관계가 성립할 수 있는 것으로 봄¹⁸⁰⁾
 - 조합원이 조합에 종사하고 받는 인건비가 일반 종업원과 같다면 이는 조합으로부터의 이익 분배가 아니고 근로소득으로 인식하여야 함
 - 지급원인이 된 법률관계에 대해 조합 및 구성원의 의사 및 인식, 노무제공, 대가지급의 구체적 양태 등을 종합적으로 고려하여 판단함

3) 소득금액·결손금·세액계산

- ☐ 조합원은 당해 조합원의 과세연도 종료일을 기준으로 조합에서 발생한 소득 및 결손 중 분배받아야 할 금액을 소득금액에 포함하여 소득세 및 법인세 계산¹⁸¹⁾

178) <https://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/joho-zeikaishaku/shotoku/shinkoku/060117/pdf/16.pdf>, 검색일자: 2018.2.5.

179) 한편, 「법인세법 기본통달」 개정세법 해설에서는 분배비율에 경제적 합리성이 없는 경우에는 원칙적으로 출자비율에 의하는 것으로 설명하고 있음
(<https://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/joho-zeikaishaku/hojin/051226/06.htm>, 검색일자 2018.2.5.)

180) 김완석 등, 앞의 보고서, p.131; 이은미, 앞의 논문, p. 176.

- 다만, 당해 조합사업에서 발생한 손익을 매년 1회 이상 특정 시기에 계산하고 당해 조합원에 대한 개별 손익의 귀속 시 해당 손익 발생 후 1년 이내인 경우에는 당해 조합사업의 계산기간을 기준으로 계산하여 당해 계산기간의 종료일이 속하는 과세연도의 소득금액 등에 산입할 수 있음
 - 조합원에 대한 손익귀속은 분배(distribution) 여부와는 무관하게 결정됨
- 조합원의 소득금액 계산상 포함할 금액은 다음의 총액법 방법에 의하여 계산하는 것을 원칙으로 하되, 예외적으로 중간법 또는 순액법에 의하여 계속 계산하고 있는 경우 그 방법을 인정함¹⁸²⁾
- (총액법) 당해 조합사업과 관련된 수입, 지출, 자산, 부채 등을 그 분배 비율에 따라 각 조합원의 수입, 지출, 자산 및 부채로 계산하는 방법
 - (중간법) 당해 조합사업과 관련된 수입, 그 수입에 따른 원가, 비용 및 손실을 그 분배 비율에 따라 각 조합원의 금액으로 계산하는 방법
 - 이 방법에 의하는 경우, 각 조합원은 당해 조합사업소득에 대해 비과세소득, 배당공제, 확정신고에 의한 원천징수세액의 공제 등에 관한 규정은 적용받을 수 있으나, 충당금 및 준비금 등에 관한 규정은 적용받을 수 없음¹⁸³⁾
 - (순액법) 당해 조합사업에 대해 계산되는 소득 또는 결손을 그 분배비율에 따라 각 조합원에게 배분하는 방법
 - 이 방법에 의하는 경우, 각 조합원은 당해 조합사업소득에 대해 비과세소득, 배당공제, 확정신고에 의한 원천징수세액의 공제 등에 관한 규정을 적용하지 않으며, 각 조합원에게 배분된 손익은 조합의 주요 사업내용에 따라 부동산소득, 사업소득, 산림소득 또는 잡소득 중 어느 하나로 함¹⁸⁴⁾

181) 『소득세법 기본통달』 36·37 공동-19; 『법인세법 기본통달』 14-1-1의2.

182) 김완석 등, 앞의 보고서, pp. 130-131 재인용; 『소득세법 기본통달』 36·37 공동-20.

183) 법인 조합원의 경우에는 중간법에 의하는 경우 당해 조합 사업의 거래 등에 대한 배당금 익금불산입, 소득세액공제 등의 규정은 적용되나 수당의 이월준비금의 적립 등의 규정은 적용받을 수 없음(『법인세법 기본통달』 14-1-2).

184) 법인 조합원의 경우 순액법에 의하는 경우 당해 조합사업 거래 등에 대해 배당금의 익금불산입, 소득세액의 공제, 이월준비금의 적립 등의 규정은 적용받을 수 없음(『법인세법 기본통달』 14-1-2).

- 「소득세법」과 「법인세법」은 중간법 및 순액법이 인정되는 경우를 구분하여 규정함
 - (소득세법) 조합사업 소득금액의 조합원에 대한 보고상황, 해당 조합원의 조합사업에 대한 관여 정도 등으로 보아 해당 조합원에게 조합사업과 관련된 수입금액, 지출금액, 자산, 부채 등을 밝힐 수 없는 경우
 - (법인세법) 중간법 및 순액법의 방법으로 계속해서 각 사업연도 소득금액을 계산하는 동안 거액의 감가상각비 조기계상 등을 하지 않는 경우에 한하여 인정 - 거액의 감가상각 조기계상 등을 이용한 조세회피를 방지하기 위한 성격으로 보임

- 총액법 또는 중간법에 의하여 소득금액을 계산하는 경우 고정자산의 감가상각방법, 재고자산의 평가방법은 조합을 조합원의 사업장과는 별개의 사업장으로 보아 결정할 수 있음¹⁸⁵⁾

- 상기 내용을 종합하여 보면, 조합을 통하여 사업을 영위하는 경우 조합원이 직접 사업을 영위하는 경우와 비교하여 볼 때 소득유형이 변하지 않는 것이 원칙임
 - 다만, 순액법에 의하여 소득을 계산하는 경우에는 조합의 사업유형에 따라 소득유형이 변동됨

- 조합원은 조합사업에서 발생하는 결손금을 배분받을 수 있으며 배분받은 결손금은 조합원의 소득에서 공제 가능함

- 다만, 유한책임사업조합의 경우 그 조합원에게 귀속되어야 하는 조합사업의 결손금 중 당해 조합원의 조정출자가액을 초과하는 부분은 당해 사업연도에 공제받을 수 없음¹⁸⁶⁾

185) 「법인세법 기본통달」 14-1-2 주3.

186) Darcy, John W, op. cit., p.104; 「조세특별조치법」 제27조의2, 제67조의13.

- 2005년 세법개정에 의하여 조합의 결손금(개인 조합원의 경우 사업·산림·부동산 사업의 결손금)은 개별 조합원의 조정출자가액을 한도로 공제할 수 있는 것으로 규정함
 - 유한책임사업조합의 경우 관련 법상 출자금액을 한도로 책임을 부담하므로 세무상으로도 이를 수용함¹⁸⁷⁾
 - 한도초과액은 이월공제 가능
- 유한책임사업조합의 개인 조합원과 법인 조합원의 조정출자가액의 산정방법은 현물출자자산의 계산방법 등에 있어 일부 상이함
- 개인 조합원의 조정출자가액은 당해 과세기간 종료일까지 출자가액¹⁸⁸⁾에 과거 과세기간의 소득금액 합계액을 가산한 금액에서 당해 과세기간 종료일까지 교부받은 금액을 공제한 금액을 차감한 금액임¹⁸⁹⁾
 - 법인 조합원의 조정출자가액은 가장 근접한 조합 손익계산기간 종료일까지의 현금 및 현물출자가액의 합계액에 직전 사업연도의 이익적립금 중 당해 조합사업에 귀속되는 부분을 가산한 금액에서 가장 근접한 조합 손익계산기간 종료일까지 교부받은 현금 및 현물가액을 차감한 금액임¹⁹⁰⁾
 - 현물출자가액 및 교부받은 현물가액을 계산함에 있어 타인지분에 대해서는 시가에 의하나 자기지분에 대해서는 종전 장부가액에 의하여 계산함

4) 투자목적 구성원에 대한 예외규정

- 익명조합의 개인 익명조합원이 분배받는 이익은 원칙적으로 '잡소득'임¹⁹¹⁾

187) <https://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/joho-zeikaishaku/shotoku/shinkoku/060117/pdf/01.pdf>, 검색일자: 2018.2.5.

188) 「유한책임사업조합계약에 관한 법률」 제11조 규정에 의하여 출자를 한 동조의 금전 그 밖의 재산의 가액에서 동법 제29조 제2항의 규정에 의하여 당해 조합의 회계 장부에 기재된 동향의 출자가액의 합계액에 상당하는 금액

189) 「조세특별조치법 시행령」 제18의3조.

190) 「조세특별조치법 시행령」 제39의32조.

- 다만, 익명조합원이 조합사업을 영업자와 함께 경영하고 있다고 인정되는 경우에는 해당 사업내용에 따라 사업소득 또는 기타 각종소득으로 함
 - 영업자로부터 받는 이익분배가 해당 영업이익의 유무에 관계없이 일정금액(또는 출자금액)에 대한 일정비율에 의한 것인 경우에는 금전의 대부로 발생하는 소득으로 봄
 - 영업자가 익명조합원에게 분배하는 이익금 상당액은 해당 영업자의 소득금액 계산상 필요경비 또는 손금에 산입함¹⁹²⁾
 - 상기의 적용대상인 익명조합원이란 「상법」 제535조의 익명조합계약을 체결하는 자에게 해당 익명조합계약에 따라 출자하는 자를 의미함
- 일본 세법은 조합을 이용한 조세회피를 방지하기 위하여 특정조합원에 대한 결손금 배분 제한규정을 두고 있음¹⁹³⁾
- 제한규정의 적용대상인 조합은 「민법」 제667조의 조합, 「투자사업유한책임조합계약에 관한 법률」 제3조의 투자사업유한책임조합, 익명조합, 상기와 유사한 외국의 계약 등임¹⁹⁴⁾
 - 단, 개인 특정조합원의 경우 ‘익명조합’은 적용대상 조합에서 제외함¹⁹⁵⁾
 - 특정조합원이란 조합계약에 관계되는 조합원 또는 익명조합의 조합원 중 조합사업에 관한 중요 재산의 처분 또는 양수 등에 관한 업무집행의 결정에 관여하고

191) 「소득세법 기본통달」 36·37 공동-21; 「소득세법 기본통달」 36·37 공동-21의2.

192) 「법인세법 기본통달」 14-1-3.

193) 김완석 등, 앞의 보고서, p. 130; Darcy, John W, op. cit., pp. 103~104; 稲葉 陵, op. cit., p. 14.

194) 유한책임사업조합의 경우 모든 조합원이 경영에 참여하여 조세회피에 이용되기 어려운 구조이며 「조세특별조치법」 제27조의2, 제67조의13에서 별도로 결손금 공제에 대한 제한규정을 두고 있으므로 상기 특정조합원에 대한 결손금 배분 제한규정의 적용대상에 해당하지 않음.
(<https://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/joho-zeikaishaku/shotoku/shinkoku/060117/pdf/03.pdf>, 검색일자: 2018.2.5.)

195) 개인 익명조합원이 분배받는 소득은 ‘잡소득’으로 분류되어 손익통산의 대상이 아닌 점을 감안.
(<https://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/joho-zeikaishaku/shotoku/shinkoku/060117/pdf/03.pdf>, 검색일자: 2018.2.5.)

더욱이 해당 업무 중 계약을 체결하기 위해 교섭 기타 중요한 부분을 스스로 집행하는 조합원 이외의 자를 의미함

- 법인 특정조합원은 조정출자가액을 초과하는 결손금을 배분받을 수 없음¹⁹⁶⁾
 - 조정출자가액은 유한책임사업조합의 법인 조합원의 계산방식과 같음¹⁹⁷⁾
- 개인 특정조합원의 경우 조합의 부동산으로부터 발생하는 결손금을 배분받을 수 없음¹⁹⁸⁾

다. 종료단계 및 기타

1) 구성원의 탈퇴·지분양도·현물자산분배

- ☐ 일본 세법에서는 조합지분의 양도와 관련해서 별도의 규정을 두고 있지 않음¹⁹⁹⁾
- ☐ 학설에서는 조합원 지위를 양도하는 경우 집합론적 관점에서 조합재산의 지분을 양도하는 것으로 보아 대상자산이 고정자산이면 양도소득으로, 재고자산이면 사업 소득이 발생하는 것으로 해석하여야 하는 것으로 보고 있음²⁰⁰⁾

2) 도관으로 변경 시 과세문제

- ☐ 일본은 선택적 도관과세제도를 운영하고 있지 않음
 - 일본은 공동사업에 대하여 법인격 유무에 따라 법인세 또는 조합과세제도를 의무적으로 적용함

196) 「조세특별조치법」 제67의12조.

197) 「조세특별조치법 시행령」 제39의31조.

198) 「조세특별조치법」 제41조의4의2 제1항.

199) 임동원, 앞의 박사학위 논문, p. 108.

200) 임동원, 앞의 박사학위 논문, p. 108; 이은미, 앞의 논문, p. 177.

- 따라서 과세실체로 인정되던 공동사업장을 도관으로 변경하는 문제가 발생하지 않음

3. 독일

- 독일은 파트너십의 법적 형태에 불문하고 세무 관점에서는 모두 도관으로 보고 파트너에게 직접 과세하되 소득계산 과정에서는 실제로 인정함
 - 파트너십으로부터 얻어지는 소득은 파트너에게 귀속시켜 파트너 단계에서 과세
 - 다만, 소득의 종류와 규모는 파트너십 단계에서 결정됨
 - 파트너십은 부가가치세, 영업세(trade tax)에 대해서만 납세의무가 있음²⁰¹⁾
- 독일은 파트너십 과세를 위한 별도의 규정을 두고 있지 않음
 - 「소득세법」 제15조에서 파트너십으로부터 받는 보수는 파트너의 사업소득에 해당한다고 규정하고 있으며, 기타 인적회사 등과 관련된 개별적 규정이 소득세법상 몇 가지 있으나 대부분 판례에 의존하고 있음²⁰²⁾

가. 설립단계

1) 적용범위

- 독일은 공동사업장에 대하여 사법상 법인격 유무에 따라 과세분류를 하고 있음²⁰³⁾
 - 독일은 물적회사에 한하여 법인격 인정

201) Andreas Perdelwitz - Corporate Taxation sec. 11., Country Analyses IBFD(accessed 9 Feb. 2018).

202) 이창희, 「독일법상 인적회사와 조합의 과세」, 『조세학술논문집』 19, 한국국제조세협회, 2003. p. 149.

203) 김완석 등, 앞의 보고서, pp. 104~105.

- 대표적인 물적회사로는 주식회사(AG), 주식합자회사(KGaA), 유한회사(GmbH), 유럽주식회사(SE)가 있음
 - 물적회사에 대하여는 그 회사에 대하여 「법인세법」 적용, 인적회사와 조합 등에 대하여는 도관인 공동사업장(Mitunternehmerschaft)으로 보아 공동사업자에게 직접 과세함
- 독일 세법상 공동사업체로 분류되어 파트너십 과세제도를 적용받는 대상은 아래와 같음²⁰⁴⁾
- 법인격이 없는 인적회사
 - 합명회사(general partnership, OHG), 합자회사(limited partnership, KG) 및 유한합자회사(GmbH & Co. KG)가 있음
 - 민법상 조합(GbR)
 - 상법상 익명조합(stille Gesellschaft/latypisch stille Gesellschaft)
 - 선박조합
 - 전문가조합(Partnerschaftsgesellschaft) 등
- 합명회사는 구성원 전원이 무한책임사원으로 구성된 형태이며, 합자회사는 1인 이상의 무한책임사원과 1인 이상의 유한책임사원으로 구성된 형태임²⁰⁵⁾
- 합자회사의 유한책임사원은 자본금 한도 내에서 책임을 부담함
 - 유한합자회사(GmbH & Co. KG)는 합자회사의 변형된 형태로 합자회사의 무한책임사원이 유한회사가 되는 형태임
- 익명조합은 전형적인 익명조합과 비전형적인 익명조합으로 구분되며, 비전형적인 익명조합에 한하여 파트너십 과세제도가 적용됨²⁰⁶⁾

204) Haase, F. & D. Steierberg, *Chapter 9: Germany in Taxation of International Partnerships: 15 Years OECD Partnership Report: Past, Present and Future*, 2014.6., p. 1

205) *Ibid.*, p.2

206) Lipp, Marisa, "The German Silent Partnership," *European Taxation*, July 2015, pp. 327~329.

- 전형적인 익명조합은 자본투자기구(capital investment)에 해당하는 것으로 보아 파트너십 과세제도를 적용하지 않음
 - 일반적으로 전형적인 익명조합원은 ‘공동사업자’ 요건을 충족하지 못함
 - 익명조합이 익명조합원에게 지급하는 금액은 익명조합의 비용으로 인정됨
 - 익명조합원이 익명조합으로부터 받는 금액은 사업소득이 아닌 「소득세법」 제 20조의 자본투자소득으로 봄²⁰⁷⁾
- 비전형적인 익명조합에 대해서는 파트너십과세제도를 적용함
 - 익명조합원이 경영상의 위험을 가지고 있고 사업상 목적을 가지고 투자한 경우 ‘비전형적인 익명조합’으로 봄
 - 법원은 비전형적인 익명조합은 합명회사 또는 합자회사와 유사한 단체로 봄
- 전문가 조합(Partnerschaftsgesellschaft)
 - 자유로운 전문가의 구성원들에게만 적용되는 새로운 형태의 파트너십
 - 책임범위에 있어서는 합자회사와 유사함
- 한편, 파트너십의 소득에 대한 과세문제에 있어 파트너십은 상업적 파트너십, 상업적으로 간주되는 파트너십, 비상업적 파트너십으로 구분할 수 있으며, 이는 이중과세조약 적용, 소득구분 등과 관련해서 중요한 차이를 가져올 수 있음²⁰⁸⁾
 - 상업적, 상업적으로 간주되는 파트너십의 파트너는 항상 「소득세법」 제15조에서 의미하는 사업소득만을 얻음
 - 상업적 파트너십은 사업활동을 목적으로 스스로 사업을 영위하며 「소득세법」 제15조에서 규정하는 사업소득을 발생시키는 공동사업체임
 - 파트너십 스스로 사업을 영위하지는 않으나 하나 이상의 법인(Corporation)이 파트너십의 무한책임사원인 경우 상업적으로 간주되는 파트너십으로 봄²⁰⁹⁾

207) 익명조합원이 사업적으로 익명조합의 지분을 가지고 있는 경우에는 사업소득.

208) F.Haase & D.Steierberg, op. cit., p. 2.

209) Ibid., p.5.

- 비상업적 파트너십의 파트너는 자본투자소득(『소득세법』 20조), 임대소득(『소득세법』 21조), 자기고용소득(『소득세법』 18조), 산림소득(『소득세법』 제13조), 기타소득(『소득세법』 제22조)의 소득을 얻을 수 있음
 - 비상업적 파트너십은 상업적 및 상업적으로 간주되는 파트너십에 해당하지 않는 파트너십²¹⁰⁾
- 즉 일반적인 ‘파트너십 과세제도’의 적용대상은 상업적 파트너십 및 상업적으로 간주되는 파트너십을 의미하며 이하에서는 ‘상업적 파트너십’의 과세제도에 대하여 살펴 봄

2) 현물출자 시 과세문제

- 인적회사 등에 대한 출자는 현금출자, 현물출자 및 노무출자 등이 모두 허용됨²¹¹⁾
- 현물출자 시에는 대상자산이 사적자산 해당 여부에 따라 과세처리를 달리함
 - 일반적으로 사적자산을 현물출자하는 경우에는 과세되지 않음
 - 사적자산이란 공동사업자의 개인적 투자를 위해 소유하던 자산을 의미함
 - 단기보유 사적자산(부동산 10년, 그 외 1년)의 양도차익은 『소득세법』 제22조에 의하여 기타소득으로 과세됨²¹²⁾
 - 사업용자산을 현물출자하는 경우에는 자신의 지분 초과액에 대해서만 과세됨
 - 사업용자산을 양도하는 경우에는 과세되는 것이 원칙임
 - 공동사업체의 재산은 합유이므로 공동사업체에 대한 출자는 출자자산 중 자기 지분을 초과하는 부분(즉, 타인지분) 해당액을 양도한 것으로 봄²¹³⁾

210) *Ibid.*, p. 5.

211) 김완석 등, 앞의 보고서, p. 110.

212) EStG §22, §23; Andreas Perdelwitz - Individual Taxation sec. 1.7., Country Analyses IBFD(accessed 9 Feb. 2018).

213) 임동원, 앞의 박사학위 논문, p.98; 이창희, 앞의 논문, p. 155.

- 영업의 전부 또는 일부를 출자하거나 공동사업에 대한 지분을 현물출자하는 경우 등에는 과세이연 가능²¹⁴⁾

나. 운영단계

1) 손익배분비율

- ☐ 독일 세법은 원칙적으로 정관 또는 약정에 의한 손익배분비율을 인정함²¹⁵⁾
 - 다만, 이익과 손실을 구분하여 별도의 비율을 정하는 것은 인정되지 않음²¹⁶⁾
- ☐ 다만, 가족 공동사업장의 경우에는 좀 더 엄격한 잣대로 심사하며 심사를 통과하지 못하는 경우 가족 공동사업장의 소득 전부 또는 자녀에게 분배된 이익 중 상당액을 부모에게 합산하여 과세함²¹⁷⁾
 - 가족 공동사업장은 누진세를 피하기 위한 목적으로 가족 내에서 소득분할의 수단으로 활용할 수 있으므로 판례와 과세관청은 두 단계에 걸쳐 심사함
 - (1단계) 가족 공동사업장의 존재에 대한 심사
 - 민사법상 유효한 계약체결 및 구성원의 사원권에 중대한 제약이 없을 것
 - (2단계) 가족 공동사업장의 이익배분의 적정성에 대한 심사
 - 자본지분의 실체가치에 근거하여 판단

2) 구성원과 도관간의 거래

- ☐ 공동사업장과 공동사업자 간의 자산이전은 제3자간의 거래조건하에서 이루어진 경우 통상적인 자산의 거래로 파악함²¹⁸⁾

214) Umwandlungssteuergesetz §24; 이창희, 앞의 논문, p. 155.

215) 이은미, 앞의 논문, p. 140; 이창희, 앞의 논문, p. 158; F.Haase & D.Steierberg op. cit., p. 8.

216) 안종석, 『파트너십 과세제도 도입방안』, 한국조세연구원, 2007.6., p. 15.

217) 이은미, 앞의 논문, p. 141.

- 그러나 공동사업장과 공동사업자 간에 자산을 고가 양수도하는 경우 시가초과액을 자본의 유출(공동사업자가 공동사업장에게 매각하는 경우) 또는 출자(반대의 경우)로 봄
 - 초과액은 양도인의 양도차익이나 인수자의 취득원가를 구성하지 않음
- 다만, 공동사업자가 특별보수로 받는 소득은 사업소득으로 분류되며,²¹⁹⁾ 공동사업장은 특별보수로 지급하는 금액에 대하여 사실상 비용공제받을 수 없음²²⁰⁾
 - 공동사업자와 공동사업장 간의 아래 3가지 유형의 거래로 인하여 공동사업자가 받는 소득은 '특별보수'라 함
 - 자금의 대여, 동산 및 부동산의 임대, 공동사업장을 위한 용역의 제공
- 특별보수는 원칙적으로 임대소득, 투자소득 등의 성격을 가지고 있으나 '사업소득'으로 재분류됨
 - 특별보수규정은 공동사업장의 공동사업자가 개인사업자와 비교하여 볼 때 세제상 우대를 받지 못하도록 제정됨
 - 공동사업장에서는 특별보수가 필요경비이므로 이를 통해 공동사업장의 세무상 이익이 줄게 되나, 이 대가를 해당 공동사업자의 사업소득에 합산하게 되면 최종적으로 이 대가의 비용으로서의 성격은 중립화됨
- 공동사업자가 특별보수를 위해 사용하는 자산은 '특별사업자산'으로 별도로 구분기장하며 해당 자산의 양도차익은 '사업용 자산'의 양도로 분류되어 과세됨²²¹⁾

218) 김완석 등, 앞의 보고서, p. 112.

219) EStG §15 (1)(2).

220) F.Haase & D.Steierberg, op. cit., p. 6.

221) F.Haase & D.Steierberg op. cit., p. 6.

3) 소득금액·결손금·세액계산

- 공동사업장의 소득이 조합원(또는 사원)에게 귀속되기 위해서는 조합원이 ‘공동사업자’로 인정되어야 함²²²⁾
 - 공동사업자로 인정받기 위해서는 ‘경영의도’와 ‘경영에 대한 위험부담’을 갖추어야 함
 - 경영의도가 있는 것으로 인정받기 위해서는 최소한 공동사업장을 관리하고 대표할 수 있는 권리가 있어야 함
 - 최소한 유한책임사원에게 상법에 의하여 부여된 거부권, 지배권 및 의결권의 행사 가능성을 요함
 - 공동사업자가 조합의 소득 및 결손금뿐만 아니라 조합의 내재이익(hidden reserves), 영업권 등에 대해서도 참여하여야 하는 경우 경영에 대한 위험을 부담하는 것으로 인정될 수 있음²²³⁾
- 공동사업자의 사업소득은 공동사업장의 소득에 대한 이익지분(Gewinnanteil)과 공동사업장에서 받는 특별보수(Sondervergütung)로 구성됨
 - (이익지분) 공동사업장의 소득금액이나 결손금 등에 대해 손익분배비율에 따라 배분된 금액
 - (특별보수) 공동사업자가 공동사업장을 위하여 제공한 용역 등과 관련된 소득
- 따라서 공동사업장의 이익을 계산하기 위해서는 아래의 2단계를 거쳐야 함
 - (1단계) 공동사업장의 대차대조표와 공동사업자의 보충적 대차대조표의 통합
 - (2단계) 공동사업자의 특별대차대조표의 고려

222) Lipp, op. cit., p. 327.

223) F.Haase & D.Steierberg op. cit., p. 3.

- 공동사업장의 소득금액이나 결손금은 공동사업장 단계에서 산정한 후 손익분배비율에 따라 각 공동사업자에게 배분함
 - 공동사업장 단계에서 공동사업자에게 귀속될 소득유형이 결정되고 총수입금액과 필요경비를 고려하여 소득금액을 계산함
 - 공동사업장의 소득금액은 과세기간의 순자산 증가액으로 산정
 - 직전 과세기간 대비 순자산가액의 증감액에 분배액을 가산하고 출자액을 공제하여 계산됨²²⁴⁾

- 공동사업장의 이익을 공동사업자에게 배분할 때 각 공동사업자의 특별한 상황을 반영하여 공동사업자별로 별도의 보충적 대차대조표 작성
 - 신규 공동사업자가 가입하거나 그 외 회사의 대차대조표에 나타난 자산이 공동사업자의 지분비율 상당액과 달리 분배되어야 할 필요가 있는 경우²²⁵⁾

- 이후 각 공동사업자의 특별보수를 고려하여 최종적으로 공동사업자에게 귀속되는 소득금액 계산
 - 이익지분에 대한 분배액에 특별보수액을 더하여 공동사업자의 총수입금액을 구하고 여기에서 특별보수와 관련된 사업상 경비를 공제하는 방식으로 소득계산
 - 예를 들어, 공동사업자가 공동사업장에 자금을 대여하기 위하여 금융기관으로부터 차입을 하여야 하는 경우 관련 금융기관 이자비용은 특별보수에서 공제됨²²⁶⁾
 - 특별보수와 관련된 자산·부채 등에 대해서 특별대차대조표 기록
 - 공동사업장의 영업에 사용되는 공동사업자의 개별자산 등

224) EStG §4 I 1.

225) 예를 들어, A파트너가 B에게 파트너십 지분의 50%를 600,000유로(해당 시점의 장부가액은 500,000유로)에 양도. 장부가액과 거래가액의 차이가 파트너십의 건물평가차익인 경우 파트너십은 해당 건물에 대해서 최초 취득원가인 500,000유로에 대해서 감가상각하지만 B파트너는 B의 보충적 대차대조표에 추가지급한 100,000유로를 기재하고 이에 대해서도 추가적으로 감가상각을 함; F.Haase & D.Steierberg op. cit., p. 7

226) F.Haase & D.Steierberg op. cit., p. 6.

- 공동사업장에서 손손실이 발생하는 경우 공동사업자에게 배분하여 공동사업자의 소득에서 공제함
 - 즉, 공동사업장 단계에서 차기이월이 허용되지 않으며 공동사업자에게 배분된 손실은 공동사업자 단계에서 차기이월 가능

- 다만, 합자회사(limited partnership)의 유한책임사원은 자본금 계정의 범위 내에서만 결손금을 공제받을 수 있음²²⁷⁾
 - 1980년 세법개정으로 유한책임사원의 자본금 계정이 음수가 되지 않는 범위 내에서 해당 유한책임사원의 소득에서 공제할 수 없음²²⁸⁾
 - 이전에는 합자회사는 사업 초기 발생하는 손실을 유한책임사원에게 귀속시켜 유한책임사원의 다른 소득과 상계하는 조세회피수단으로 악용되기도 함

- 참고로, 독일은 허구유보이익규정(fictitious retained earnings rule)을 두고 있으나 실무적으로 거의 사용되지 않고 있음²²⁹⁾
 - 계속기업 가정하에서는 공동사업장과 법인을 같은 위치에 놓고자 하는 목적에서 도입된 규정임
 - 공동사업자는 공동사업장의 이익 중 유보될 부분과 배분될 부분을 구분하여 배분된 부분에 대해서는 소득세율(또는 법인세율)에 따라 과세하고 유보된 부분에 대해서는 28.25%(5.5% 통일세 별도)로 과세
 - 추후 유보된 부분이 분배되면 그 부분에 대해서 25%(5.5% 통일세 별도)로 과세
 - 그러나 규정이 매우 복잡하고 공동사업장의 공동사업자에게 소득세 최고세율(45%)이 적용될 때에만 의미가 있으므로 실무적으로 거의 사용되지 않고 있음

227) 이창희, 앞의 논문, pp. 165~168; Lipp(2015) p. 327.

228) EStG 15(a).

229) F.Haase & D.Steierberg op. cit., p. 8.

4) 투자목적 구성원에 대한 예외규정

- 익명조합원은 익명조합의 결손금을 배분받아 동일 익명조합으로부터 배분받은 소득에서 공제받을 수 있음²³⁰⁾
 - 전형적인 익명조합뿐만 아니라 비전형적인 익명조합의 경우에도 세무상 익명조합으로부터 결손금을 배부받을 수 있음
 - 그러나, 익명조합원은 배분받은 결손금을 동일 익명조합으로부터 배분받은 소득에서만 공제할 수 있음²³¹⁾
- 전형적인 익명조합의 익명조합원이 받는 소득은 「소득세법」 제20조의 자본투자이익
 득입
 - 전형적인 익명조합은 자본투자기구(capital investment)에 해당하는 것으로 보아 파트너십과세제도를 적용하지 않음
 - 익명조합원이 익명조합으로부터 받는 금액은 사업소득이 아닌 「소득세법」 제20조의 자본투자이익으로 봄
 - 만일 익명조합원이 이를 사업적으로 영위하는 경우에는 사업소득으로 과세²³²⁾

다. 종료단계 및 기타

1) 구성원의 탈퇴·지분양도·현물자산분배

- 공동사업장의 공동사업자 등이 지분을 양도하는 경우 지분양도가액이 지분의 장부가액과 부대비용을 초과하는 경우 이에 대하여 사업소득으로 과세함²³³⁾²³⁴⁾

230) Andreas Perdelwitz - Corporate Taxation sec. 11., Country Analyses IBFD(accessed 9 Feb. 2018).

231) EStG 15(4).

232) 즉, 전형적인 익명조합의 경우에는 익명조합원이 공동사업장으로부터 받는 소득에 대해서 공동사업자 단계에서 공동사업자의 영위업종에 따라 소득유형이 변경됨.

- 공동사업자가 공동사업장을 탈퇴하면서 반대급부로 받는 대가가 공동사업자의 자본계정의 장부가액보다 높은 경우 「소득세법」 제16조 제2항의 양도차익이 발생하여 소득세 과세²³⁵⁾
 - 다만, 양도자가 55세 이상이거나 사회보험 개념에서 더 이상 취업부적격인 경우 45,000유로를 공제함
 - 그러나 양도차익이 136,000유로를 초과하는 경우 그 초과액은 공제한도액(45,000유로)을 줄임²³⁶⁾
 - 즉, 양도차익이 181,000유로를 초과하는 경우 공제액은 없음
 - 양도차익에 대해서는 「소득세법」 제34조 제1항 및 제3항에 의하여 경감세율 적용 가능
 - 상기 양도차익 공제 및 경감세율 적용은 공동사업체에 대한 특별규정이 아닌 일반적인 사업의 양도 시에 적용되는 규정임

- 공동사업자가 공동사업장을 탈퇴하면서 반대급부로 받는 대가가 공동사업자의 자본계정의 장부가액보다 낮은 경우 해당 손실액은 「소득세법」 제2조 제3항 및 10d조항에 의하여 공동사업자의 다른 소득과 상계 가능

2) 도관으로 변경 시 과세문제

- 독일은 도관과세제도를 선택적으로 적용하지 않으므로 해당사항 없음

233) EStG §16 ①, ②.

234) Andreas Perdelwitz - Corporate Taxation sec. 11., Country Analyses IBFD(accessed 9 Feb. 2018).

235) Andreas Perdelwitz - Individual Taxation sec. 1.4.1., Country Analyses IBFD(accessed 9 Feb. 2018).

236) EStG §16 ④.

4. 프랑스

- 프랑스는 파트너십 과세제도를 규정하고 있지만 다른 국가들과는 다른 접근방법을 가지고 있음²³⁷⁾
 - 소득이 투명체인 도관을 통해 파트너에게 배분된다는 개념을 배제하고 파트너십에 인격을 부여함
 - 비록 파트너 수준에서 과세징수가 이루어진다고 하더라도 파트너십은 납세의 무자로 보는 견해를 가지고 있어서, 파트너십을 준도관체(semi-transparent) 또는 반투명체(translucent)로 보고 있음
 - 이러한 접근방법은 대부분의 OECD회원국과는 차별적인 견해를 나타내는 것임

가. 설립단계

1) 적용범위

- 파트너십은 법적으로나 회계기준상 법인격이 부여되지만 조세목적상으로는 도관과 세로 접근할 수 있음²³⁸⁾
 - 파트너십이라고 하더라도 장부와 신고의무, 세무조사 대상이 되기 때문에 절반의 도관에 그치고 있음²³⁹⁾
- 프랑스의 세법은 파트너십에 대한 정의 없이 사례를 두고 있으며, 이러한 파트너십 등에 도관과 실체로서의 과세에 대한 선택권을 부여하고 있음²⁴⁰⁾²⁴¹⁾

237) Nicolas de Boynes & Andrew Howard, "Treatment of Partnerships in the 2008 France-U.K. Tax Treaty," *Tax Notes International*, 2009, p. 402.

238) J. Benamran, France - Corporate Taxation sec. 11., Country Analyses IBFD(accessed 9 Feb. 2018).

239) P. Derouin, Chapter 8: France in Taxation of International Partnerships: 15 Years OECD Partnership Report: Past, Present and Future(F. Haase ed., IBFD 2014), Online Books IBFD(accessed 9 Feb. 2018).

- 민법상의 파트너십(sociétés civiles)
 - 프랑스 민법상 가장 일반적이고 기초적인 형태의 파트너십으로 일반적으로 부동산투자, 전문가활동, 자산보유에 이용됨
 - 무한파트너십(Societe en nom collectif)과 익명파트너십(Societe en participation)
 - 구성원이 파트너십을 결성하려는 의도가 없었으나 파트너십의 요소가 포함되는 간주파트너십(Société de fait” or “sociétés créées de fait)
 - 1인 주주의 특정 유한책임회사로 사적유한회사(entreprises unipersonnelles a responsabilite limitee, EURL) 또는 사적유한농업회사 등
 - 경제이익그룹(Groupement d'intérêt économique, GIE or French EIG), 유럽경제이익그룹(EEIGs) 등의 특정 그룹
 - 경제이익은 일반적으로 자산에 기반한 금융조달을 의미하며, 부동산 등에 대해 투자하는 그룹 등은 법인세 과세선택이 제한됨
 - 변호사로 구성된 유한책임파트너십
- 일부 물적회사((sociétés de capitaux)의 경우에도 제한적으로 파트너십 과세를 적용받을 수 있음²⁴²⁾
- 설립 후 5년 이내의 특수관계인이 지배하는 유한책임회사(sociétés à responsabilité limitée, SARL) 소규모 주식회사(sociétés anonymes, SA), 간이주식회사(sociétés par actions simplifiées, SAS) 등이 이에 해당됨

2) 현물출자 시 과세문제

- 파트너가 현물을 출자하고 대가를 지급받는 경우 이는 파트너와 파트너십 간의 거래로 보아 손익에 대해 과세함²⁴³⁾

240) P. Derouin, op. cit., p. 1.

241) Code general des impots Article 8.

242) Ministère de l'économie, *Overview of the French Tax System*, 2016, p.11.

나. 운영단계

1) 손익배분비율

- 파트너십의 파트너에 대한 손익배분은 4가지 파트너 형태별로 배분됨
 - 개인거주자, 사업목적 개인 또는 프랑스 법인세의 납세의무가 있는 법인 및 기타 단체, 비거주자(일반적으로 비거주자인 개인과 법인으로 나뉘짐), 과세면제단체
- 원칙적으로 손익배분비율은 권리비율(지분비율)의 방법으로 결정되어야 함²⁴⁴⁾
 - 파트너가 법인세 또는 소득세가 과세되는 경우 지분비율에 따라 손익이 배분되도록 하고 있음²⁴⁵⁾
 - 다만, 예외적인 경우로 납세의무가 없거나 납세의무가 있는 인에 의해 소유되지 않는 파트너의 경우 등은 다른 배분비율을 정할 수 있음
 - 이러한 경우 단체의 활동 성격이나 수익금액의 산정 및 권리에 대응하는 이익의 배분방법 등을 고려하여 결정될 수 있음

2) 구성원과 도관 간의 거래

- 파트너십과 파트너 간의 거래는 일반적으로 제3자 거래 간 거래처럼 인정되고 있음²⁴⁶⁾
 - 따라서 파트너십이 파트너에게 대가를 지급하면 이는 비용으로, 파트너는 이익으로 인식함
 - 이는 파트너가 파트너십에 자산을 임대하거나 금전을 대여하는 경우에도 마찬가지로 이익의 분배로 보지 않음

243) P. Derouin, op. cit., p. 4.

244) Article 238 bis K. of the Code général des impôts

245) 김기영, 「법인과 조세제도」, 『상사법연구』, 27(4), 2009, p. 78.

246) P. Derouin, op. cit., p. 1.

- 반대로 파트너십이 파트너에게 재화·용역을 제공하는 경우 대가와 시가 중 높은 금액을 파트너십의 소득으로 보며 파트너는 비용으로 인식함
- 이러한 이유는 프랑스에서 파트너십을 법적 실체로 보는 경향이 강하기 때문임
- 제3자 거래로 보지 않는 유일한 주요 거래는 파트너 등의 근로소득을 지급하는 경우임²⁴⁷⁾
 - 이러한 근로제공자의 범위는 파트너와 배우자 및 세법상 특수관계인을 포함함

3) 소득금액·결손금·세액계산

- 기본적으로 대부분의 소득 등의 산정에 있어 파트너십 단계에서 산정이 이루어짐²⁴⁸⁾
 - 납세의무는 파트너에게 부여되었지만, 소득 등의 산정은 파트너십 단계에서 이루어짐
- 파트너십이 파트너의 사업 또는 전문가로서의 사업 수행 목적을 위한 단체라면 파트너십의 지분 취득을 위한 비용은 파트너십의 비용이 아니더라도 전문가 소득에서 공제가능함²⁴⁹⁾
 - 이러한 파트너십에서는 파트너십의 지분이 전문가 자산이기 때문임
 - 따라서 파트너의 사회보장부담금 등의 전문가 비용에도 마찬가지로 적용되어 개별 파트너의 비용이라 하더라도 각 파트너의 소득 배분 시 고려됨
- 파트너의 지분에 따른 파트너십의 손익은 파트너십 단계에서 산정되며²⁵⁰⁾ 배분 비율에 따라 파트너 자신의 순손익에 합해짐

247) P. Derouin, op. cit., p. 1.

248) Polina Kouraleva-Cazals, op. cit., p. 255.

249) P. Derouin, op. cit., p. 5.

250) Polina Kouraleva-Cazals, *Corporate Income Tax Subjects - France, EATLP International Tax Series*, 2013, p. 255.

- 파트너십 과세에 따른 손실배분제한규정은 확인되지 않으며, 손실은 6년간 이월되거나²⁵¹⁾ 소급될 수 있음
- 이자·배당·부동산에 대한 자본이득 등의 수동적 소득에 대하여 파트너십은 단순히 대리인 역할만을 수행하는 것으로 보아 그 소득분류가 파트너에게 귀속됨
- 유한책임을 가지는 유한책임사원 및 익명파트너십의 익명파트너는 도관과세를 적용하지 않고 실체과세를 적용함²⁵²⁾
 - 유한책임파트너십(societe en commandite simple)의 유한책임파트너와 익명파트너십(sociétés en participation)의 익명파트너에 대해 배분되는 소득은 법인세 과세대상이며 분배 시 배당소득으로 과세됨²⁵³⁾
 - 이러한 제도는 프랑스 이외에서는 보기 어려운 일반적이지 않은 제도임
 - 다만, 등기되지 않는 익명조합의 익명파트너가 과세당국에 신고하는 경우 도관과세의 적용도 가능함

4) 투자목적 구성원에 대한 예외규정

- 투자목적 구성원에 대한 예외규정은 확인되지 않음

다. 종료단계 및 기타

1) 구성원의 탈퇴·지분양도·현물자산분배

- 파트너의 지분 양도는 파트너십의 개별 자산·부채의 양도가 아닌 주식과 같은 무형의 재산 양도로 간주함²⁵⁴⁾

251) M. Henderson, France - Individual Taxation sec. 1., Country Analyses IBFD.

252) Polina Kouraleva-Cazals, op. cit., p. 260.

253) P. Derouin, op. cit., p. 3.

- 그러나 양도 시 취득가액에 대하여 법원은 출자 또는 취득가액이 아닌 배분된 손익을 고려하여 조정된 가액으로 결정하도록 일관되게 판단하고 있음
 - 파트너의 지분에 대해 주식으로서 감액은 인정하지 않음

2) 도관으로 변경 시 과세문제

- 파트너십 과세를 선택할 수 있는 단체들은 과세관청에 신청하여 일반 법인과세에서 파트너십 과세로 전환할 수 있으나, 되돌릴 수 없도록 하여 이러한 용이한 변경을 사실상 제한하고 있음²⁵⁵⁾
 - 원칙적으로 모든 구성원의 동의를 요구하는 이러한 파트너십으로의 선택권은 되돌릴 수 없음
 - 즉, 다시 일반법인으로 과세지위의 전환은 이루어질 수 없음
- 원칙적으로 일반법인에서 파트너십으로 전환 시 과세되지 않은 소득에 대해서는 과세가 이루어짐²⁵⁶⁾
 - 파트너십으로의 전환은 청산에 준하는 것으로 보아 과세되지 않은 정상소득, 과세가 유예된 소득, 미실현 이익 등은 파트너십으로 전환 시 과세됨
 - 그러나 두 가지 요건을 충족하면 전환 시 과세를 하지 않음
 - 단체가 자산·부채의 계정을 수정하지 않아야 하며, 이러한 미실현 이익 등의 과세대상 소득이 파트너십 과세체계에서 과세되는 경우 전환 시 과세를 면제함
- 일반 법인에서 파트너십 과세로 전환 시 이전에 발생하여 이월되고 있는 잉여금은 전환 시 분배되는 것으로 보며, 결손금은 승계되지 않음²⁵⁷⁾

254) P. Derouin, op. cit., p. 6.

255) Polina Kouraleva-Cazals, op. cit., pp. 262~263.

256) Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts(<http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/3601-PGP.html>), 검색일자: 2018.2.20.

257) Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts(<http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/>)

- 파트너십으로 전환 시 잔존하는 잉여금은 구성원의 권리비율에 따라 전환 시 배분되는 것으로 보는데 이는 청산절차에 준하는 것임
 - 다만, 위에서 언급한 미실현 이익 등은 이러한 잉여금을 구성하지 않음
- 일반 법인에서 발생한 결손금은 소멸되는데 이는 경상소득이든 기타 자본소득에서 발생한 결손금이든 관계없이 모두 승계되지 않음²⁵⁸⁾

5. 호주

- 호주 세법상 도관과세제도가 적용되는 대표적 단체로는 파트너십과 신탁이 있음
 - 호주에서는 파트너십보다는 신탁이 더 활발하게 이용되고 있음²⁵⁹⁾²⁶⁰⁾
 - 파트너십 이용자는 최근 3년 동안 계속적으로 감소하나 신탁 이용자는 계속적으로 증가하는 추세를 보이고 있음²⁶¹⁾²⁶²⁾
 - (파트너십) 2012~13년도 351,620개, 2013~14년도 343,601개, 2014~15년도 330,620개
 - (신탁) 2012~13년도 780,105개, 2013~14년도 802,645개, 2014~15년도 823,448개
- 파트너십 과세제도와 관련된 일반적인 규정은 ITAA 36 Pt III Div 5(s 90 to 94)에서 다루고 있음²⁶³⁾

3601-PGP.html), 검색일자: 2018.2.20.

258) J. Benamran, France - Corporate Taxation sec. 1., Country Analyses IBFD.

259) Dirgis, Michael, Taxation of International Partnerships - Part Two: Country Surveys - Chapter 3: Australia - Online Books (Last Reviewed: 23 June 2014.), p.1

260) <https://www.ato.gov.au/About-ATO/Research-and-statistics/In-detail/Taxation-statistics/Taxation-statistics-2014-15/?anchor=alltaxreturns#Figure1>, 검색일자: 2018.1.16.

261) <https://www.ato.gov.au/About-ATO/Research-and-statistics/In-detail/Taxation-statistics/Taxation-statistics-2014-15/?anchor=Partnerships#Partnerships>, 검색일자: 2018.1.16.

262) <https://www.ato.gov.au/About-ATO/Research-and-statistics/In-detail/Taxation-statistics/Taxation-statistics-2014-15/?anchor=Trusts#Trusts>, 검색일자: 2018.1.16.

- 일반적으로 파트너십은 파트너십 단계에서 세금을 부담하지 않고 파트너 단계에서 세금을 납부함
- 다만, 세무신고단계에서 파트너십의 단체성이 인정되는 경우가 있음
 - 파트너십도 세무보고의무가 있음
 - 파트너십 단위에서의 순소득, 순소득의 파트너 배분근거 등의 정보 제공목적
 - 세무신고 과정에서 발생하는 선택사항으로서 파트너십의 소득과 손실에 영향을 주는 결정은 파트너십 단계에서 결정 필요
 - 예) 재고자산 가치평가방법, 정률법에 의해 감가상각하는 자산의 가치계산 등

가. 설립단계

1) 적용범위

- 호주의 파트너십은 아래와 같이 5가지로 구분할 수 있음
 - 일반 파트너십(General partnership)
 - 세법상 파트너십(Tax law partnership)
 - 유한파트너십(Limited partnership)
 - 벤처캐피탈파트너십(Venture capital partnership)
 - 유한파트너십회사(Incorporated limited partnership)
- 호주 세법에서는 과세목적상 일반 파트너십, 세법상 파트너십, 벤처캐피탈파트너십은 도관으로 보고 파트너십 단계에서 과세하지 않으나, 유한파트너십과 유한파트너십회사는 파트너십 단계에서 법인세를 과세함²⁶⁴⁾²⁶⁵⁾

263) CCH, "Australian Master Tax Guide 2015," CCH, 2015.1., p. 178.

264) Dirks, op. cit., pp. 6~7.

265) 다만, 예외적으로 외국 하이브리드(foreign hybrid companies)와 특정 외국유한파트너십(foreign

- 유한파트너십은 기존에는 일반 파트너십에 적용되는 도관과세제도를 적용하였으나 1992년부터 세무상 법인으로 분류하여 법인세를 과세함
 - 유한파트너십의 유한파트너가 유한파트너십의 결손금을 이용한 조세절감을 할 수 있는 점 등을 감안하여 세법개정
- 일반 파트너십은 “공동으로 수익을 얻기 위하여 사업을 영위하는 개인들의 집단”이며 법적 실체로 인정되지 않음²⁶⁶⁾
 - 일반 파트너십의 파트너는 모두 무한책임사원임
 - 일반 파트너십은 최소 2명 이상 최대 20명 이하의 파트너로 구성됨
 - 관계부처의 허가가 있는 경우 20명 초과 가능
- 세법상 파트너십이란 공동으로 사업을 영위하는 개인들의 집단 및 통상소득 또는 법정소득을 공동으로 얻기 위한 개인들의 연대(association)를 의미함²⁶⁷⁾
 - 호주 세법상 파트너십은 일반 파트너십의 개념보다 범위가 넓음
 - 일반 파트너십이란 공동으로 사업을 영위하는 개인들의 집단을 의미함
 - 이익을 목적으로 하지 않는 협회나 조합(association)은 파트너십이 될 수 없음²⁶⁸⁾
- 유한파트너십은 최소 1인의 유한책임사원과 무한책임사원으로 구성된 파트너십을 의미하며 관련 법령에 의거 등록함으로써 설립됨²⁶⁹⁾
 - 유한파트너십의 파트너는 일반적으로 20명 이하이나 관할 주에 따라 상이함
- 벤처캐피탈파트너십은 벤처캐피탈법(Venture Capital Act 2002)에 의하여 설립된 특수목적의 유한책임파트너십으로 관련 법령에 의하여 등록함으로써 설립됨²⁷⁰⁾

limited partnership)은 도관으로 분류함.

266) Dirks, op. cit., p. 2.

267) ITTA97 §995-1(1).

268) 안중석, 『주요국의 조세제도_호주편』, 한국조세재정연구원, 2012.5, p. 72.

269) Dirks, op. cit., p. 3.

- 벤처캐피탈파트너십은 특허개발사업과 같은 고위험 스타트업 기업 또는 일반적인 경로를 통해 자금조달에 어려움을 겪는 기업에 대한 투자유치를 지원하기 위한 목적으로 형성되었음
- 벤처캐피탈파트너십은 법적 실체는 아님
- 유한파트너십회사는 법적 실체로서 관련 법령에 의하여 등록함으로써 설립됨²⁷¹⁾
 - 유한파트너회사는 2003년부터 2006년 사이에 국·내외 벤처캐피탈 자본을 유치하기 위한 유한파트너십 설립을 가능하게 하기 위한 목적으로 형성됨
 - 유한파트너십회사는 최소 1인의 유한책임사원과 무한책임사원으로 구성됨
 - 일반적으로 무한책임사원의 수는 최대 20명으로 제한되나 설립 주에 따라 제한이 없는 경우가 있음
- 이하에서는 파트너십 과세제도가 적용되는 경우의 세무문제에 대해서 살펴봄

2) 현물출자 시 과세문제

- 파트너가 파트너십에 자산을 현물출자하는 경우 파트너가 해당 자산을 양도한 것으로 보아 타인 지분 해당액에 대해서 자본이득세를 부담하는 것으로 보임²⁷²⁾
 - 파트너가 파트너십에 자산을 현물출자하는 경우, 파트너가 파트너십의 다른 파트너들에게 보유하고 있던 현물자산의 일부를 양도한 것으로 보아 자본이득세가 과세됨

270) *Ibid.*, p. 3.

271) *Ibid.*, p. 4.

272) http://www.tved.net.au/index.cfm?SimpleDisplay=PaperDisplay.cfm&PaperDisplay=http://www.tved.net.au/PublicPapers/October_2007,_Tax_Basics,_Tax_Basics___Program_20___Taxation_of_Partnerships.html, 검색일자: 2018.1.15.

나. 운영단계

1) 손익배분비율

- 파트너십에 대한 순소득(net income) 배분비율은 일반적으로 파트너십의 계약에서 규정하는 바에 따름²⁷³⁾
 - 그 배분비율이 실제 지분과 판이하게 다른 경우에는 실질 근거로 평가 가능
 - 배분비율은 순소득에 적용되는 기준이므로 특정인에게는 수익만을, 특정인에게 손실만을 인식하게 하는 기준은 인정되지 않음
 - 그러나 파트너십 계약상의 배분비율을 다양하게 할 수 있으며, 이때에는 일반적 조세회피방지규정(GAAR)에 의하여 단순히 세무상 혜택을 얻기 위하여 배분비율이 다양한 것이 아닌지에 대한 검토 필요
 - 파트너십 계약에 나타난 배분비율은 변경이 가능하며 이때에는 일반적 조세회피방지규정의 위반 여부 검토 필요²⁷⁴⁾
- 다만, 특정 세무상 파트너십의 경우에는 수익을 창출하는 자산에 대한 법적 지분율에 의하여 순소득을 배분함²⁷⁵⁾
 - 파트너십 계약에서 달리 규정하고 있는 경우에도 자산에 대한 법적 지분비율에 의하여 순소득을 배분함
 - 특정 세무상 파트너십이란 세무상 파트너십 중 일반 파트너십의 요건(즉, 사업영위)을 충족하지 못하는 파트너십을 의미함
 - 이와 같은 경우, 파트너십 계약에서 약정된 손익배분비율은 세무상 인정되지 않음

273) CCH, op. cit., p. 190.

274) 안종석, 앞의 책, p. 179.

275) <http://law.atolaw.gov.au/atolaw/view.htm?docid=ITR/IT2316/nat/ato/00001>, 검색일자: 2018.1.15.

- 추가로, 가족 파트너십(Family Partnership)의 조세회피를 방지하기 위해 통제되지 않는 파트너십 소득에 대해서 추가적 세금(분배세) 부과²⁷⁶⁾
 - 가족 간 소득의 분할을 통한 세 부담 회피를 방지하기 위한 규정임
 - 통제되지 않는 파트너십 소득이란 파트너에게 배분되어야 할 파트너십의 순소득 중에서 그 파트너가 실질적으로 통제하거나 처분할 수 없는 부분
 - 통제되지 않는 소득에 대한 추가적 과세 세율은 소득세 최고세율에서 그 납세자가 납부한 것으로서 세액공제와 환급을 고려하지 않은 통상적 세금의 평균세율을 차감한 것을 의미함
 - 즉, 추가적 과세를 통해 해당 소득에 대한 세율이 개인소득세 최고 한계세율이 됨

2) 구성원과 도관의 거래

- 일반적으로 파트너십이 파트너에게 이자를 지급하는 경우 그 지급액은 파트너십의 이자비용으로 공제할 수 있음²⁷⁷⁾
 - 단, 파트너십이 사업을 운영하지 않고 투자재산의 공유만을 목적으로 하는 경우²⁷⁸⁾ 등에는 파트너십의 비용공제 불가
- 파트너는 파트너십의 피고용인이 될 수 없으므로 파트너십의 파트너에 대한 급여의 지급은 이익의 우선분배로 봄²⁷⁹⁾
 - 파트너십의 계약상 특정 파트너에게 급여를 주기로 약정하는 경우, 이는 파트너들에게 일반 이익을 분배하기 이전에 특정 이익을 배분받을 수 있는 권리를 부여한 것으로 봄

276) CCH, op. cit., pp. 194~196.

277) *Ibid.*, p.186.

278) 세법상 파트너십 중 일반 파트너십의 요건을 충족하지 못하는 파트너십(예. 부부의 임대사업 공동자산 보유).

279) CCH, op. cit., pp. 187~177.

- 따라서 관련 급여 지급액은 파트너십의 비용으로 공제되지 않음
- 만일, 파트너십의 소득이 파트너의 급여 지급액을 초과하는 경우 해당 금액은 추후 파트너십에 충분한 이익이 발생할 때 과세됨

〈표 III-1〉 파트너에게 급여 지급 시의 세무문제

구분	내용
사실관계	X와 Y 간에 파트너십 결성 파트너십 계약상 파트너십의 소득은 동일하게 배분하되 X에게 급여로 \$20,000/연 지급하기로 약정 그 해의 파트너십 결손금 \$10,000(X에게 급여 지급 후) 발생
세무문제	당해 사업연도의 파트너십의 세무상 소득은 \$10,000($\triangle$ \$10,000+\$20,000) 파트너십은 당해 사업연도에 X에게만 \$10,000 배분한 것으로 보아 X는 \$10,000에 대해서 소득세 신고. 잔액 \$10,000은 선교부액으로 보아 추후 파트너십에 충분한 이익이 발생할 때 소득세 부담

출처: CCH, *Australian Master Tax Guide 2015*, CCH, 2015.1, p. 188.

- ☐ 파트너십이 계약에 의하여 파트너의 특수관계인에게 지급을 하는 경우로서 그 금액이 합리적이지 않은 경우에는 과세관청이 비용으로 인정되는 금액을 조정할 수 있음²⁸⁰⁾

3) 소득금액·결손금·세액계산

- ☐ 일반적으로 파트너십은 파트너십 단계에서 세금을 부담하지 않고 파트너 단계에서 세금을 납부함
- 파트너십의 소득은 파트너 단계에서도 그 성격을 유지함
 - 파트너십의 파트너는 소득의 분배(distribution) 여부와 무관하게 파트너십의 소득 중 자신의 지분에 해당하는 소득에 대하여 소득세 납세의무가 있음

²⁸⁰⁾ ITTA97 §26-35.

- 파트너십의 소득은 파트너십을 호주 거주자인 하나의 납세자로 보아 계산함
 - 그러나, 자본이득세(CCT) 규정은 고려하지 않고 모든 순자본이득은 파트너의 수입에 반영
 - 즉 파트너십 자산을 처분하는 경우 파트너십이 아닌 파트너가 해당 자산을 처분한 것으로 보아, 파트너십의 세무신고에는 해당 내용을 반영하지 않고 파트너의 세무신고에 반영함²⁸¹⁾
 - 파트너는 파트너십 계약에서 약정한 비율에 따라 순자본이득 계산²⁸²⁾
 - 파트너십의 면제소득은 파트너십을 거주자인 납세자로 보아 계산
 - 파트너가 비거주자인 경우에는 파트너십으로부터 배분된 소득 중 호주 원천소득에 한해서 파트너 단계에서 과세됨²⁸³⁾
 - 파트너십의 면제소득 및 결손금에 대해서도 동일 규정 적용

- 일반적으로 파트너십에서 순손실이 발생하는 경우 파트너에게 배분하여 파트너의 소득에서 공제함
 - 즉, 파트너십 단계에서 차기이월이 허용되지 않으며 파트너에게 배분된 손실은 파트너 단계에서 차기이월 가능
 - 단 국외손실의 경우와 퇴직연금(superannuation contributions)은 파트너십 단계에서 손실 차기이월 가능²⁸⁴⁾

- 벤처캐피탈파트너십의 유한책임파트너는 파트너십의 결손금에 대한 파트너의 재무적 위험부담액(financial exposure)을 초과하는 결손금에 대해서 공제받을 수 없음²⁸⁵⁾

281) ITTA97 §106-5; CCH, op. cit., p. 185.

282) ITTA97 §106-5.

283) CCH, op. cit., p. 192.

284) *Ibid.*, p. 185.

285) *Ibid.*, pp. 181~182; ITTA36 §92(2AA),

- 호주는 일반적으로 유한책임사원이 포함된 파트너십은 도관으로 보지 않고 법인세를 과세하나 예외적으로 벤처캐피탈파트너십의 경우 파트너십 과세제도를 적용하되 결손금 공제 제한규정을 두고 있음
- 공제되지 않은 금액은 차기로 이월공제 가능
- 재무적 부담액은 파트너의 출자가액에서 아래 금액의 합계액을 차감한 금액임
 - 파트너에게 지급된 출자가액(repaid to the partner)
 - 이전 사업연도까지 파트너가 공제한 파트너십의 결손금
 - 파트너십에 대한 지분을 담보로 한 파트너의 차입금²⁸⁶⁾
- 파트너십에 면제소득이 있고 동시에 결손이 발생하는 경우, 면제소득에서 결손금을 공제하지 않고 결손금은 결손금대로, 면제소득은 면제소득대로 파트너에게 배분함²⁸⁷⁾
 - 이후 파트너 단계에서 소득세 신고 시 면제소득에서 손실을 공제함
- 파트너는 파트너십의 사업 중에서 발생한 외국납부세액공제액 및 배당세액공제(frunked distributions) 중 자기의 지분에 해당하는 부분에 대해서 배분받을 수 있음²⁸⁸⁾
 - 이후 파트너 단계에서 소득세 신고 시 공제
- 자본이득세 관점에서, 파트너는 파트너십의 자산을 개별적으로 보유하고 있는 것으로 간주함²⁸⁹⁾

286) 만일 A파트너가 파트너십에 \$100,000을 출자하였고 파트너가 제3자로부터 \$80,000을 차입한 경우(파트너십 지분의 담보인정가액이 \$70,000이어서 \$10,000은 A파트너의 다른 재산을 담보로 제공), 대상 사업연도의 A파트너에게 배분가능한 파트너십의 결손금이 \$40,000이라면 A파트너가 실제로 공제받을 수 있는 결손금은 \$30,000임(\$100,000~\$70,000).

287) CCH, op. cit., p. 190.

288) *Ibid.*, p. 191.

289) ITTA97 §106-5 (1)(2).

- 파트너는 파트너십의 자산을 파트너십 계약에서 규정하는 비율에 따라 개별적으로 보유하고 있는 것으로 간주함
- 파트너는 개별적으로 파트너십 자산에 대한 지분의 취득가격을 계산하여야 함

4) 투자목적 구성원에 대한 예외규정

☐ 투자목적 구성원에 대한 예외규정은 확인되지 않음

다. 종료단계 및 기타

1) 구성원의 탈퇴·지분양도·현물자산분배

- ☐ 일반적으로 파트너십을 구성하는 파트너의 구성이 변경되면 세무상으로는 기존의 파트너십이 재구성되는 것으로 봄²⁹⁰⁾
 - 파트너의 사망, 은퇴 또는 신규 파트너의 영입 등으로 인해 파트너 구성이 변경될 수 있음
 - 파트너 구성내역이 변경되는 경우, 파트너십은 소득세 세무신고 시에 관련 내용을 국세청에 보고하여야 함
 - 파트너십 구성원의 변경일, 모든 파트너의 이름 등
- ☐ 파트너십의 파트너 중 일부가 은퇴하는 경우, 잔존 파트너가 은퇴하는 파트너가 보유하던 파트너십 자산에 대한 지분을 양수하는 것으로 봄²⁹¹⁾
 - 즉, 은퇴하는 파트너는 해당 양도에 대한 자산이득세 부담 있음
 - 만약, 은퇴하는 파트너가 제3자에게 파트너십 지분을 양도하는 경우에는 기존 파트너에게 미치는 세무상 변화는 없음

290) CCH, op. cit., p. 184.

291) ITTA97 §106-5 (3).

- 파트너십이 신규 파트너를 받아들이는 경우, 기존 파트너들이 신규 파트너에게 파트너십 자산에 대한 각자의 지분을 양도하는 것으로 봄²⁹²⁾
- 따라서 기존 파트너들은 신규 파트너 영입 시에 자본이득이 발생할 수 있으며, 해당 자산에 대한 취득가액의 조정이 필요함

〈표 Ⅲ-5〉 신규 파트너 영입관련 자본이득세 예시

구분	세무효과
파트너십 설립시점	A와 B는 각각 \$15,000을 출자하여 파트너십 설립 파트너십은 \$30,000의 토지를 매입
신규 파트너 영입시점	파트너십은 C를 신규파트너(A,B,C 균등 파트너)로 영입 신규 파트너 영입시점의 파트너십의 토지의 시가는 \$300,000 C는 A와 B에게 각각 \$50,000을 지급(따라서, C의 취득원가는 \$100,000) A와 B는 각각 \$50,000을 받고 파트너십 토지에 대한 그들의 지분을 1/3씩 양도한 것으로 간주됨 따라서, A와 B 각각에게 과세대상 자본이득 \$45,000[양도가액(\$50,000) - 취득원가(\$5,000=\$15,000x1/3)] 발생
파트너십 자산 외부 처분시점	파트너십은 해당 토지를 \$300,000(시장가격)에 제3자 양도 A와 B의 자본이득: \$100,000 - (\$15,000 - \$5,000) = \$90,000 C의 자본이득: \$100,000 - \$100,000 = 0

출처: ITTA97 §106-5 (4).

2) 도관으로 변경 시 과세문제

- 호주는 선택적 파트너십 과세제도를 운영하고 있지 않으므로 해당 문제가 발생하지 않음

292) ITTA97 §106-5 (4).

IV. 국제비교 및 시사점

1. 국제비교

가. 적용범위(또는 적용대상)

- 우리나라, 미국, 독일, 프랑스는 제한된 범위 내에서 회사에 대하여 도관과세제도를 적용하나, 일본 및 호주는 회사에 대해서는 도관과세제도를 적용하지 않음
- 우리나라는 사법상 법인격을 가지고 있는 합명회사, 합자회사, 전문적 인적용역을 제공하는 유한회사 성격의 법인 등에 대해서도 선택적으로 도관과세제도를 적용함
- 미국은 유한책임회사(LLC), 전문가회사 등 상대적으로 폭넓은 범위의 법인격이 존재하는 회사에 대해서 도관과세제도를 적용함
 - 과세제도는 파트너십과 달리하여 당연법인에 대해서도 과세제도를 달리하여 주주의 성격, 수, 종류주식의 발행 여부 등의 요건에 따라 S-corporation으로 도관과세제도(Subchapter S)를 적용할 수 있음
- 일본은 사법상 법인격을 기준으로 법적 실체에 대해서는 도관과세제도를 적용하지 않음
- 프랑스는 유한책임회사(SARL), 소규모 주식회사(SA), 간이주식회사(SAS) 등에 대해 도관과세제도의 적용을 허용하고 있음
- 호주는 회사에 대해서는 도관과세제도를 적용하지 않음

- 우리나라를 포함한 조사대상국은 유한책임사원을 구성원으로 하는 단체에 대해서도 도관과세제도를 적용함
- 우리나라는 원칙적으로 유한책임사원으로만 구성된 단체에 대해서는 도관과세제도를 적용하지 않음
 - 다만, 예외적으로 특별법에 의해 설립된 법무법인, 회계법인 등에 대해서는 인적형태가 나타난다고 판단하여 도관과세제도 적용
 - 미국은 유한책임사원으로 구성되는 단체에 대해서 도관과세제도를 적용할 수 있도록 하고 있음
 - 일본은 투자사업유한책임사원조합 및 유한책임사원만으로 구성된 유한책임사업조합에 대해서도 도관과세제도를 적용함
 - 독일은 합자회사 및 유한합자회사에 대해서 도관과세제도를 적용함
 - 유한합자회사는 합자회사의 무한책임사원이 유한회사가 되는 형태로 사실상 유한책임사원만으로 구성된 실체임
 - 프랑스는 유한책임회사(SARL), 간이주식회사(SAS) 등 유한책임을 지는 구성원만으로 이루어진 회사에 대해서도 도관과세제도를 적용함
 - 호주는 유한책임사원만으로 구성된 벤처캐피탈파트너십에 대해서 도관과세제도 적용
 - 호주는 원칙적으로 유한책임사원이 포함된 단체에 대해서는 도관과세제도를 적용하지 않으나, 벤처캐피탈파트너십에 대해서는 예외적으로 적용

〈표 IV-1〉 적용범위

구분	우리나라	미국	일본	독일	프랑스	호주
납세자의 선택권	○	○	×	×	○	×
회사의 포함 여부	○	○	×	○	○	×
유한책임 단체의 포함 여부	△	○	○	○	○	△

주: 우리나라는 동업기업과세특례를 기준으로 국제비교함. 공동사업과세제도를 기준으로 보면 회사 및 유한책임단체는 포함하지 않음

나. 현물출자 시 과세문제

- 미국을 제외한 우리나라 및 조사대상국은 도관에 현물출자하는 경우 양도거래가 발생한 것으로 보아 소득세 등을 과세함
- 미국은 원칙적으로 지분대가를 위해 파트너가 파트너십에 대한 현물출자 시 손익을 인식하지 않음
 - 파트너십이 법인이었다면 투자회사로 대우받는 경우나 현물출자자산의 이익 실현 시 미국인 이외의 파트너에 손익으로 인식되는 경우에는 현물출자 시에 손익을 인식함
 - 그러나 미국은 법인세 과세에서 법인에 대한 현물출자 시에도 법인을 통제하는 주주의 출자에 대해서 손익을 인식하지 않는 것으로 되어 있어 파트너십에 대해서만 존재하는 예외규정이라고 보기는 어려움
- 우리나라와 프랑스는 현물출자 시점에 전체 지분의 양도가 이루어진 것으로 보아 과세하는 데 반하여 일본·독일·호주는 타인지분에 한해서 양도가 이루어진 것으로 보고 있음
 - 프랑스는 현물출자 시 제3자 거래와 동일하게 손익에 대해 과세가 이루어지고 있음
- 일본을 제외하고 현물출자 시점에 타인지분 해당액에 대해서만 과세하는 국가들은 지분가액 조정을 위한 수단을 가지고 있는 것으로 보임
 - 일본은 출자자산의 외부 양도 후 발생하는 양도차익의 구분제도가 별도로 없음
 - 일본은 법인 출자자의 결손금 공제한도 계산 시에만 현물출자자산의 자기지분과 타인지분을 구분하는 조정출자가액제도를 운영함
 - 선행 연구²⁹³⁾에서는 개인 출자자에 대한 조정출자가액제도가 없는 점, 현물출자자산의 외부 양도 후 발생하는 양도차익 및 신규 출자자의 진입 시 과세문

제가 불명확한 문제를 지적함

- 독일은 파트너별 별도재무제표의 운영
- 호주는 파트너의 자본이득세를 계산함에 있어 각 파트너별로 취득가액을 달리 산정하도록 하고 있음

〈표 IV-2〉 현물출자 시 과세 여부

구분	우리나라	미국	일본	독일	프랑스	호주
과세여부	○	×	○	○	○	○
과세대상	전체지분	×	타인지분	타인지분	전체지분	타인지분
과세이연	-	-	확인되지 않음	가능	-	확인되지 않음

출처: 저자 작성

다. 손익배분비율

- 프랑스를 제외한 조사대상국은 약정에 의한 손익배분비율을 인정하며, 이 중 우리나라와 독일은 복수의 비율을 인정하지 않음
 - 우리나라와 독일은 단일의 손익배분비율만을 인정함
 - 우리나라는 예외적으로 경영참여형 사모투자전문회사에 대해서는 복수의 비율 인정
 - 선행 연구²⁹⁴⁾에서는 독일의 특별보수규정을 복수의 손익배분비율과 유사한 효과를 가져오는 제도로 분석함
 - 프랑스는 납세의무가 있는 파트너에게 배분하는 경우 지분비율에 의한 배분만을 인정하고 있음

293) 稻葉 陵, op. cit., p. 16.

294) Schwidetzky, Walter D., "A Comparison of Partnership Income Taxation in the United States and Germany: A Study in Differences," *American University International Law Review*, 10, 1995, p. 1345.

- 그 외의 조사대상국은 손익배분비율이 단일일 것으로 규정하고 있지 않음
- 조사대상국들은 약정에 의한 손익배분비율을 인정하나 경제적 합리성이 없는 것으로 인정되는 경우에는 부인하고 있는 것으로 보이며, 우리나라를 제외한 조사대상국은 모두 경제적 합리성에 대해서 사실판단하고 있음
 - 우리나라는 조세회피 가능성이 있는 것으로 열거된 사유에 해당하는 경우에는 직전 과세연도의 손익배분비율에 의하여 배분함
 - 동업자군별 소득금액의 합계액 기준 판단
 - 미국은 약정비율을 인정하여 복수의 배분비율도 허용하나, 상당한 경제적 효과를 가지지 못하는 경우 지분비율에 따라 배분하고 있음
 - 상당한 경제적 효과를 가지지 못한다는 것은 납세부담 감소를 위해 손익배분이 파트너의 경제적 실질과 일관되지 않는 경우를 의미함
 - 일본과 호주는 경제적 합리성 유무를 사실판단하는 것으로 보임
- 조사대상국 중 우리나라, 독일, 호주는 특수관계인 간의 공동사업을 영위하는 경우의 손익배분비율에 대한 추가 규정을 두고 있음
 - 우리나라는 어느 동업자의 출자지분과 그의 특수관계자인 동업자의 출자지분의 합계가 가장 큰 경우 그 동업자와 특수관계자 간에는 출자지분비율에 의하여 동업기업의 손익을 배분함
 - 독일은 가족파트너십에 대해서는 좀 더 엄격한 기준으로 심사하며, 심사를 통과하지 못하는 경우 가족파트너십 소득 전부 또는 자녀에게 분배된 이익 중 상당액을 부모에게 합산과세
 - 호주는 가족파트너십의 조세회피를 방지하기 위해서 파트너에게 배분되어야 할 파트너십의 순소득 중 그 파트너가 실질적으로 통제하거나 처분할 수 없는 부분에 대해서 추가적으로 세금 부과

〈표 IV-3〉 손익배분비율

구분	우리나라	미국	일본	독일	프랑스	호주
원칙	약정비율	약정비율	약정비율	약정비율	지분비율	약정비율
복수비율 인정	×	○	○	×	×	가능한 것으로 추정됨
경제적 합리성 검증	사례열거	사실판단	사실판단	확인되지 않음	-	사실판단
약정비율 미인정시 과세방법	직전년도 비율	지분비율	사실판단	확인되지 않음	-	사실판단
특수관계인에 대한 특별규정	합산과세	-	확인되지 않음	2단계심사	-	분배세

주: 1. 우리나라는 동업기업과세특례제도를 기준으로 비교함. 공동사업의 경우에는 복수비율이 인정되며 약정에 의한 비율이 정당한 손익분배비율과 상이한 경우의 과세방법에 대해서는 법에서 규정하고 있지 않음
 2. 우리나라의 경우 PEF에 대해서는 예외적으로 복수비율을 인정함
 출처: 저자 작성

라. 구성원과 도관 간의 거래

- 우리나라를 포함한 조사대상국 모두 구성원과 도관 간의 제3자 거래에 대해서는 제한적으로 인정하고 있음
- 우리나라는 세무상 인정되는 제3자 거래의 유형에 대해서 열거하고 있음
 - 다만, 「법인세법」 제52조를 준용하여 부당행위계산부인규정이 적용됨
 - 미국은 파트너자격과 제3자로서의 거래에 대해서 원칙적으로 실질에 따라 판단하도록 되어 있음
 - 보장된 금액일수록, 독립적인 약정에 의할수록, 기술적·부수적인 용역일수록 제3자 거래로 판단함

- 일본은 법상으로 명확히 규정하고 있지 않으나, 관련 학설 및 판례상 조합과 조합원 간의 법률관계가 성립할 수 있는 것으로 보고 있음
 - 독일은 공동사업장과 공동사업자 간의 정상적인 자산양수도 거래에 대해서 세무상 인정함
 - 그 외 공동사업자가 공동사업장으로부터 자금의 대여, 동산 및 부동산의 임대, 공동사업장을 위한 용역의 제공 등으로 수령하는 대가는 “특별보수”라는 항목으로 보아 공동사업자의 사업소득으로 과세함
 - 프랑스는 파트너십을 법적 실체로 보는 경향이 강하여 대부분의 거래를 제3자 거래로 인정함
 - 이러한 제3자 거래는 자산임대, 금전대여의 경우도 포함됨
 - 호주는 이에 대하여 특별히 규정하고 있지 않음
- 조사대상국 중 일본·미국을 제외하고는 구성원이 도관에 제공하는 용역의 대가에 대하여 도관의 필요경비로 인정하지 않음
- 우리나라는 원칙적으로 동업기업이 동업자에게 지급하는 급여에 대하여 필요경비 불인정
 - 경영참여형 사모집합투자기구의 업무집행사원이 제공하는 용역에 한정하여 필요경비 인정
 - 미국은 용역의 대가가 파트너십의 소득과 관계없이 보장된 금액으로 인정되는 경우 제3자의 거래로 보아 파트너십의 경비로 인정될 수 있음
 - 일본은 조합원에 대한 급여를 조합의 필요경비로 인정함
 - 독일은 공동사업장이 공동사업자에게 지급하는 급여는 필요경비 불인정
 - 개인사업자와의 형평성을 감안하여 공동사업장이 공동사업자에게 지급하는 급여는 “특별보수”라는 항목으로 별도 관리하고 사실상 필요경비 불인정
 - 프랑스는 파트너 등에게 근로소득으로 분류되는 소득을 파트너십이 지급하는 경우에는 제3자 거래로 보지 않음
 - 호주는 파트너는 파트너십에게 근로용역을 제공할 수 없는 것으로 봄

- ☐ 우리나라, 미국, 프랑스, 호주는 도관이 구성원에게 지급한 이자비용에 대해서 필요경비로 인정함
- 우리나라는 동업기업과 동업자 간의 금전대여거래에 대해서 세무상 인정함
 - 미국은 보장된 금액으로 금전대여거래가 이루어지는 경우 제3자 거래로 인정함
 - 일본은 관련 내용이 확인되지 않음
 - 독일은 이자지급액을 조합원에 대한 특별보수로 보아 사실상 필요경비 부인
 - 프랑스·호주는 파트너십과 파트너간의 금전대여거래에 대해 세무상 인정함

〈표 IV-4〉 구성원과 도관 간의 거래

구분	우리나라	미국	일본	독일	프랑스	호주
원칙: 거래의 인정 여부	○	○	○	○	○	○
급여	×	○	○	×	×	×
이자비용	○	○	확인되지 않음	×	○	○

주: 1) 우리나라는 동업기업과세특례를 기준으로 국제비교함
 2) 우리나라의 동업기업과세특례의 경우 경영참여형 사모집합투자기구의 업무집행사원의 용역보수(성공보수 제외)는 비용으로 인정
 3) 우리나라의 공동사업과세제도의 경우 급여 및 이자비용에 대해서 필요경비로 인정하지 않음
 출처: 저자 작성

마. 소득금액·결손금·세액계산

- ☐ 우리나라 및 미국, 독일, 프랑스, 호주는 도관을 기준으로 소득금액을 계산하여 동업자에게 손익배분비율에 따라 배분함
- 우리나라는 동업자군별로 동업기업을 각각 하나의 거주자 등으로 보아 「소득세법」 또는 「법인세법」에 따라 소득금액을 계산함
 - 세액공제, 원천징수세액, 가산세, 토지등양도소득에 대한 법인세 등도 동업기업을 1거주자 등으로 보고 계산한 후 동업자 간의 손익배분비율에 따라 배분

- 미국, 독일, 프랑스는 도관의 소득금액을 도관 단계에서 산정한 이후 각 구성원에게 배분함
 - 호주는 파트너십을 1거주자로 보아 소득금액을 계산 후 각 파트너에게 배분함
 - 다만, 파트너십에 면제소득이 있고 동시에 결손이 발생하는 경우 면제소득에서 결손금을 공제하지 않고 면제소득과 결손금을 각각 파트너에게 배분함
- 반면, 일본은 원칙적으로 당해 조합사업과 관련된 수입, 지출, 자산, 부채 등을 그 분배비율에 따라 각 조합원의 수입, 지출, 자산 및 부채로 계산하는 총액법을 채택하고 있음
- 일부 예외적으로 중간법, 또는 순액법에 의하여 계산할 수 있음
 - 참고로, 우리나라의 법인공동사업자에 대한 소득금액도 개별 익·손금을 각 거래별로 법인공동사업자가 배분비율만큼 인식하는 체계를 가지고 있음
- 우리나라를 포함한 조사대상국 모두 도관 단계에서 소득유형이 결정되며, 원칙적으로 구성원에게 배분되는 단계에서 소득유형의 변경이 발생하지 않음
- 우리나라는 동업기업 단계에서 발생하는 소득유형 그대로 동업자에게 배분됨
 - 미국은 파트너십의 각 분류별 소득을 구분하여 자신의 소득으로 보아 인식하므로 파트너십의 소득분류를 파트너의 분류와 동일하게 유지됨
 - 일본도 원칙적으로 조합 단계에서 소득유형이 결정됨
 - 다만, 순액법에 의해서 조합의 소득금액을 계산하는 경우에는 조합의 사업성격에 따라 소득유형이 변경됨
 - 독일은 공동사업장으로부터 배분받는 소득금액은 모두 “사업소득”임
 - 공동사업장의 이자·배당소득을 재원으로 배분받는 금액도 모두 “사업소득”이므로 공동사업장을 통해 소득유형이 변동되는 것처럼 보일 수도 있음
 - 그러나 개인사업자와 마찬가지로 공동사업장 또한 사업을 통해 발생하는 이자·배당소득 등도 모두 “사업소득”인 점을 감안하면 공동사업장을 통한 소득유형의 변경은 발생하지 않는 것임

- 프랑스는 파트너의 소득은 파트너십 단계에서 산정이 이루어지므로 파트너십의 소득분류가 파트너의 소득분류로 이어짐
 - 호주는 파트너십 단계에서 발생하는 소득유형 그대로 파트너에게 배분됨
- 원칙적으로 우리나라를 포함한 모든 조사대상국은 도관사업 결손금을 구성원에게 배분할 수 있으나, 우리나라와 미국은 모든 구성원을 대상으로 한 결손금 배분한 도규정을 두고 있음
- 우리나라와 미국은 구성원에 대한 결손금 배분 시 지분가액을 한도로 하며 초과되는 금액은 이월하여 공제할 수 있음
 - 미국은 손실공제 시 위험금액제한규정이 적용되지만 일반적으로 개인에게 적용되는 규정으로 파트너십만의 특성은 아님
 - 프랑스는 파트너에게 결손금 배분이 가능하며 지분가액 등을 한도로 하는 손실 배분제한 규정은 확인되지 않음
 - 일본, 독일, 호주는 지분가액 등을 한도로 하는 일반적 결손금 배분제한규정을 두고 있지 않음
- 한편, 프랑스는 유한책임사원에게는 결손금을 배분할 수 없으며, 일본·독일·호주는 유한책임사원에게 결손금을 배분할 수는 있으나 결손금 배분한도규정을 두고 있음
- 일본은 유한책임사업조합의 조합원에 대해서 결손금 배분한도규정을 두고 있음
 - 유한책임사업조합원은 당해 조합원의 조정출자가액을 한도로 결손금 배분
 - 독일은 합자회사의 유한책임사원을 대상으로 결손금 배분한도규정을 두고 있음
 - 조세회피를 막기 위하여 유한책임사원의 자본금 계정이 음수가 되지 않는 범위 내에서 결손금 공제 가능
 - 프랑스는 유한책임사원과 익명파트너에게 결손금이 배분되지 않고 파트너십 단계에서 결손금이 이월됨
 - 유한책임사원과 익명파트너에 대해 도관과세를 적용하지 않고, 단체에 대해 법인세를 과세하고 분배 시 배당소득으로 과세함

- 호주는 유한책임사원에 대해서는 원칙적으로 파트너십과세제도를 적용하지 않으며, 예외적으로 파트너십과세제도를 적용하는 벤처캐피탈파트너십의 유한책임사원 대상 결손금 한도규정 있음
- 벤처캐피탈파트너십의 유한책임사원은 재무적 위험부담액을 초과하는 결손금을 공제받을 수 없음

〈표 Ⅳ-5〉 소득금액산정단위, 결손금배분

구분	우리나라	미국	일본	독일	프랑스	호주
소득금액 계산방법	순액법 (동업자군 단위)	순액법	총액법 (중간법, 순액법 가능)	순액법	순액법	순액법
소득유형 변경	×	×	×	×	×	×
결손금 배분가능여부	○	○	○	○	○	○
결손금 배분 한도	무한 책임	지분가액	지분가액 및 위험금액	-	-	-
	유한 책임			자본금	배분불가	재무적 위험부담액

주: 1. 우리나라는 동업기업과세특례를 기준으로 국제비교함. 공동사업의 경우 법인공동사업자에 대해서는 총액법에 의하여 소득금액을 계산하며 공동사업의 경우 결손금배분한도 없음.
 2. 일본은 예외적으로 순액법에 의해 소득금액을 계산하는 경우 조합의 사업유형에 따라 소득유형 변동.
 3. 프랑스는 무한책임사원에게만 결손금을 배분할 수 있음.

출처: 저자 작성

바. 투자목적 구성원에 대한 예외규정

- ☐ 우리나라와 일본, 독일, 프랑스는 투자목적 구성원(익명조합원)에 대한 예외규정을 두고 있음
 - 우리나라는 동업기업의 수동적 동업자에 대한 예외규정을 두고 있음
 - 일본은 익명조합의 개인 익명조합원, 기타 임의조합의 특정조합원에 대한 예외규정을 두고 있음

- 독일은 익명조합원에 대한 예외규정을 두고 있음
 - 프랑스는 익명조합원뿐만 아니라 유한책임사원에 대한 예외규정을 두고 있음
- 우리나라와 일본·독일·프랑스는 투자목적 구성원이 도관으로부터 배분받는 소득의 유형을 변경함
- 우리나라의 수동적 동업자가 동업기업으로부터 배분받는 소득은 항상 “배당소득”임
 - 일본의 익명조합의 개인 익명조합원이 배분받는 이익은 “잡소득”임
 - 다만, 익명조합원이 사실상 조합사업의 경영에 참여하고 있다고 인정되는 경우에는 해당 사업내용에 따라 사업소득 또는 기타 각종소득으로 함
 - 독일은 전형적인 익명조합의 익명조합원 소득은 자본투자소득으로 봄
 - 전형적인 익명조합은 공동사업장이 아닌 자본투자기구에 해당하는 것으로 봄
 - 즉, 파트너십 과세제도가 적용되지 않음
 - 프랑스는 익명조합원의 소득은 배당소득으로 봄
 - 이러한 배당소득은 파트너십 단계에서 법인세가 과세된 후 소득임
- 우리나라와 프랑스는 투자목적 구성원에 대한 결손금 배분을 원천적으로 금지하나, 일본과 독일의 경우 투자목적 구성원에 대한 결손금 배분 제한규정을 두고 있음
- 우리나라는 수동적 동업자에게 동업기업의 결손금을 배분할 수 없음
 - 다만, 해당 과세연도 종료일부터 10년 이내에 종료되는 각 과세연도에 그 수동적 동업자에게 소득금액을 배분할 때 배분대상 소득금액에서 미배분 결손금을 공제하고 배분함
 - 일본은 임의조합의 특정조합원에게 배분할 수 있는 결손금의 제한규정을 두고 있음²⁹⁵⁾
 - 법인 특정조합원: 조정출자가액을 초과하는 결손금 배분불가
 - 개인 특정조합원: 조합의 부동산으로부터 발생하는 결손금 배분불가

295) 참고로, 익명조합원의 분배소득은 “잡소득”이므로 결손금 배분이 원천적으로 불가함.

- 독일은 익명조합원에게 결손금을 배분할 수는 있으나, 익명조합원은 배분받은 결손금을 동일 익명조합으로부터 배분받은 소득에서만 공제할 수 있음
 - 배분받은 결손금을 동일 익명조합으로부터 배분받은 소득에서만 공제할 수 있다는 점에서 우리나라의 수동적 동업자에 대한 결손금 조정규정과 실질적 효과가 유사한 것으로 보임
 - 파트너십과세제도가 적용되는 비전형적인 익명조합 뿐만 아니라 파트너십과세제도가 적용되지 않는 전형적인 익명조합의 익명조합원에게도 결손금을 배분할 수 있음

〈표 IV-6〉 투자목적 구성원에 대한 예외규정

구분	우리나라	미국	일본	독일	프랑스	호주
예외규정 유무	○	×	○	○	○	확인되지 않음
소득유형 변경	○ (배당)	-	○ (잡소득)	○ (자본투자 소득)	○ (배당)	-
결손금 배분가능 여부	×	-	△	△	×	-

주: 1. 우리나라는 동업기업과세특례를 기준으로 국제비교함. 공동사업의 경우에는 출자공동사업자에 대한 예외규정을 두고 있으며 내용은 동업기업과세특례의 '수동적 동업자'와 유사함.
 2. 일본은 임의조합의 특정조합원에 대해서는 결손금 배분이 가능하나(단, 한도 있음), 익명조합의 익명조합원에 대해서는 결손금 배분이 불가능함.
 3. 독일은 명문상으로는 투자목적 구성원에게 결손금을 배분할 수 있는 것으로 되어 있으나, 동일 익명조합으로부터 배분받은 소득에서만 공제할 수 있다는 점에서 우리나라의 수동적 동업자에 대한 결손금 조정과 사실상 경제적 효과가 유사함.
 4. 호주는 원칙적으로 유한책임사원이 포함된 단체에 대해서는 도관과세제도를 적용하지 않음
 출처: 저자 작성

사. 구성원의 탈퇴·지분양도·현물자산분배

- 구성원의 탈퇴·지분양도·현물자산 분배에 대해 살펴보면 아래와 같음
 - 우리나라는 공동사업 탈퇴 시 초과분은 배당소득으로, 미달분은 양도차손으로 보며 지분 양도 시에는 주식의 양도소득으로 봄

- 미국·호주는 공동사업의 지분양도 또는 탈퇴 대가가 파트너의 지분가액을 초과하는 부분에 대해서는 자본소득으로 과세하고 있음
 - 다만, 미국의 경우 미실현 채권 또는 재고자산에 해당하는 부분에 대해서는 조세회피를 방지하기 위해 경상손익으로 간주함
- 일본은 공동사업의 지분양도는 조합재산의 지분을 양도하는 것으로 보아 대상자산이 고정자산이면 양도소득으로, 재고자산이면 사업소득으로 과세함
- 독일은 공동사업의 지분양도 또는 탈퇴 시 수령하는 대가가 지분의 장부가액을 초과하는 경우 사업소득으로 과세함
- 프랑스는 파트너의 지분양도는 주식과 같은 무형의 재산 양도로 간주함

〈표 IV-7〉 탈퇴·지분양도·현물자산 분배시 과세

구분	우리나라	미국	일본	독일	프랑스	호주
탈퇴	배당소득 (주식 양도차손)	자본소득	확인되지 않음	사업소득	확인되지 않음	자본소득
지분양도	주식 양도소득	자본소득	양도소득 or 사업소득	사업소득	(주식) 자본소득	자본소득
현물자산 분배	배당소득	자본소득	확인되지 않음	확인되지 않음	자본소득	확인되지 않음

주: 우리나라는 동업기업과세특례를 기준으로 국제비교함. 공동사업의 경우 탈퇴함에 따라 발생
하는 소득은 사업소득 또는 양도소득 등에 해당하며 공동사업장 지분을 제3자에게 양도하는
경우에는 개별구성자산의 양도로 봄. 공동사업과세제도하에서 현물자산 분배와 관련된 규정
및 행정해석은 확인되지 않음.

출처: 저자 작성

아. 도관으로 변경시 과세문제

- 우리나라는 일반 법인에서 도관으로 전환 시 준청산소득세 과세제도를 두고 있으
며, 미국, 프랑스는 도관 전환 시 기존의 미배분 잉여금, 내포이익에 대한 과세제
도를 두고 있음

- 우리나라는 일반 법인에서 동업기업으로 전환 시 준청산소득세 제도를 두고 있으나 사실상 과세되는 부분은 없음
 - 일반 법인에서 동업기업으로 전환 시 장부가액 승계로 인해 유보사항을 제외하고는 과세가 이루어지지 않음
- 미국, 프랑스는 일반법인에서 파트너십으로 전환 시 청산에 준하는 절차를 통해 미실현손익(내포이익), 배분되지 않은 잉여금에 대한 과세가 이루어지고 있음
 - 다만, 프랑스는 계정을 그대로 유지하고 미실현손익이 파트너십과세체계에서도 과세가 이루어지는 경우에 한하여 미실현손익에 대한 과세를 면제함
- 일본, 독일, 호주는 도관과세제도를 선택적으로 적용하지 않으므로 관련 규정이 없음

2. 시사점

가. 동업기업과세특례와 공동사업과세제도의 통합

- ☐ 우리나라의 도관과세제도로는 동업기업과세특례와 공동사업과세제도가 있음
- ☐ 동업기업과세특례와 공동사업과세제도는 2명 이상이 공동으로 사업을 경영하면서 그 소득을 배분받기 위해 조직된 단체에 도관과세제도를 적용하는 것으로서 그 운영취지에 있어 큰 차이가 없음
- ☐ 그럼에도 불구하고, 우리나라 세법은 2가지 제도를 병행하고 있으며 그 적용대상에 있어서도 상당부분 겹치는 문제가 있음
 - 동업기업과세특례제도의 적용범위가 좀 더 넓음
 - 대부분의 공동사업과세제도 적용대상은 동업기업과세특례를 선택적으로 적용할 수 있음

- 동업기업과세특례는 비법인단체(예. 민·상법상 조합)와 법인단체(예. 합명회사, 합자회사)를 포괄하는 제도

□ 현행 동업기업과세특례와 공동사업과세제도는 그 소득계산방법에 있어 상당부분 유사하나, 손익배분비율 등 일부 상이한 부분이 있어 납세자의 선택적 조세회피가 가능한 측면이 있음

〈표 IV-8〉 동업기업과세특례와 공동사업과세제도의 주요 세무상 차이점

항목	동업기업과세특례	공동사업과세제도
도관의 신고의무	있음	없음
손익배분비율	단일비율	복수비율 가능
구성원과 도관의 거래	인정되는 경우 열거	명시규정 없으나, 해석상 대부분 인정하지 않음
법인익명조합원에 대한 배분	배당소득	이자소득
투자목적 구성원(거주자)에 대한 과세	금융소득 기준금액(2천만원) 초과 여부에 따른 종합과세	당연 종합과세
결손금 배분한도	과세연도 종료일 현재 지분가액 한도	해당사항 없음
구성원의 지분양도소득	주식양도소득	사업소득, 기타소득, 양도소득 (개별자산의 양도로 봄)

출처: 저자 작성

□ 공동사업과세제도는 그 적용대상이 적고 규정이 지나치게 간단하여 조세요건 명확
주의에 부합하지 않는다는 비판을 받았으며 이는 동업기업과세특례의 도입 필요성
중 하나로 언급되었음²⁹⁶⁾

296) 안종석, 『파트너십 과세제도 도입방안』, 한국조세연구원, 2007.6, p. 17.

- 공동사업과세제도는 「소득세법」 제43조와 동법 제87조에 규정되어 있으나, 대부분의 내용은 행정해석에 의존하여 운영되고 있음
- 이에 따라 동업기업과세특례 도입 당시 공동사업과세제도와 통합이 논의되었으나, 납세자에게 새로운 제도를 강제 도입하는 경우 발생할 수 있는 문제점을 최소화하기 위해서 병존시킴²⁹⁷⁾
 - 신규 도입제도가 납세자에게 미치는 영향을 명확히 판단하기 어려운 상황에서 새로운 제도의 적용을 강제하는 경우의 문제점을 최소화하기 위해서 납세자에게 선택권을 부여하고 장기적으로는 통합할 계획
- 그러나 2009년 동업기업과세특례가 도입된 이후 약 10년이 경과한 현재에도 2가지 제도가 병존하고 있는바, 제도 통합에 대한 논의가 필요한 시점임
 - 동업기업과세특례 도입 후 약 10년이 경과한 현재 동업기업과세특례의 개선방안에 대한 논의는 다수 있었으나, 양 제도의 통합과 관련된 논의는 부족하였음
 - 그 간의 동업기업과세특례와 공동사업과세제도의 운영 결과를 토대로 제도의 통합이 논의되어야 할 시점임
- 동업기업과세특례와 공동사업과세제도의 통합은 다음의 2가지 방법에 의하여 진행될 수 있을 것임
 - (제1안) 전면적 통합
 - 공동사업과세제도를 동업기업과세특례 내에 전면적 흡수
 - (제2안) 순차적 통합
 - 동업기업과세특례와 공동사업과세제도가 불일치하는 측면에 대해서 단계적 정비 후 통합²⁹⁸⁾

297) 안종석, 위의 보고서, p. 18.

298) 동업기업과세특례가 공동사업과세제도의 문제점으로 지적된 점을 보완하면서 도입된 점을 감안하면 큰 틀에서 공동사업과세제도를 동업기업과세특례로 흡수통합하여야 할 것임. 세부적으로는 개별 사안의 장·단점을 비교하여 만일 공동사업과세제도의 적용 내용이 동업기업과세특례의

- 동업기업과세특례가 일반화되어 있지 않은 현실에서 제도의 전면적 통합에는 사실 상 어려움이 따를 것으로 예상되는바, 순차적인 통합이 이루어져야 할 것으로 보임
- 이를 위해서는 공동사업과세제도의 소득금액 계산 등과 관련된 내용의 정비뿐만 아니라, 동업기업과세특례 이용에 저해되는 납세협력비용 증가요인에 대한 분석 또한 이루어져 안정적으로 제도가 통합되도록 하여야 할 것임
 - (소득금액 계산 등과 관련된 정비)
 - 규정이 없는 법인 공동사업자의 과세방법에 대한 내용의 정비
 - 공동사업과세제도와 동업기업과세특례가 불일치하는 부분의 정비
 - (납세협력비용 관련 정비)
 - 비법인 도관에 대한 소득금액 신고의무의 면제방안 등의 고려

나. 도관과세제도의 개선방향

1) 현 시점의 우리나라 도관과세제도의 위치

- 우리나라에서 일부 특정단체를 제외하면 도관과세제도는 거의 이용되지 않고 있음
 - 「민법」상의 조합이나 「상법」상의 합자·익명조합은 공동사업과 동업기업 중 선택할 수 밖에 없기 때문에 도관과세를 이용할 수밖에 없음
 - 경영참여형 사모집합투자기구는 「법인세법」상 배당손금산입에서 제외되었기 때문에 법인세 납세의무를 피하기 위해서는 동업기업과세를 채택할 수밖에 없음
 - PEF는 보다 넓은 약정손익배분비율을 인정하고, 비거주자 등의 유한책임사원 등이 수수료 등을 다른 집합투자기구와 동일하게 차감할 수 있으며, 업무집행 사원의 용역제공을 제3자 거래로 보는 등의 혜택이 부여됨

내용에 비하여 합리적인 것이 있으면 현재의 동업기업과세특례를 공동사업과세제도의 것으로 개정하는 방식으로 진행할 수 있음

- 여러 가지 이유가 존재할 수 있지만 그 중 하나는 조세체계가 사적 자치를 제한하여 규율하는 형태가 나타나기 때문인 것으로 보임
 - 조세체계를 통해 도관제도를 활성화할 필요는 없지만 사인 간의 자유로운 경제 활동을 사실상 규제하는 것은 바람직하지 않음
 - 이러한 이유로 우리나라 법인세율의 수준은 고려할 필요가 없음

- 사적 자치를 제한하는 규율은 조세체계를 통한 사실상의 제한, 불명확성과 복잡성으로 나눌 수 있음
 - 사실상의 제한은 조세법령에서 세법상 어떠한 행위만 인정하겠다고 하여 사실상 자유로운 경제거래를 제한하는 것임
 - 예를 들어, 동업기업에서 손익배분비율을 단일의 비율만을 인정한 것은 명시적인 제한이며 현물출자 시 양도로 보아 과세하는 것은 잠재적인 제한으로 볼 수 있음
 - 불명확성과 복잡성은 과세제도가 불명확하고 복잡함으로 인해 예측가능성의 저하와 높은 납세협력비용으로 도관과세제도의 선택을 꺼리는 것을 의미함
 - 구성원과 도관과의 거래에서 제3자 거래의 범위는 불명확성의 한 부분이며, 소득·결손금배분 등에 대한 조세회피제한 규정 등은 복잡성의 문제임

- 많은 선행연구에서 도관제도의 합리성을 위한 방향을 제시하고 있지만 대부분 추상적인 개선안이 대부분임
 - 대표적으로 사적 자치를 허용하는 방향으로 인정하는 경우 조세회피 방지를 위한 규정을 두어야 한다고 하지만 어떠한 경우가 조세회피인지 모두 열거하기 어렵기 때문에 대부분 선언적인 방지규정에 대한 논의만 존재함
 - 예를 들어 복수의 손익배분비율을 인정하는 경우 조세회피에 대한 경우의 수를 예측하기가 어렵고 너무 복잡해질 수 있는 점에서 단순화된 부당행위계산 부인 등의 규정만을 제시하는 경우도 존재함

- 가장 파트너십 과세제도가 발달해 있는 미국의 규정을 그대로 가져오는 것은 법체계적인 측면에서나 실질적인 적용에서 한계가 존재함
- 미국의 파트너십 과세제도(Subchapter K)는 제정 이후 계속적으로 재무부 규정(regulation)으로 보충되고 있음
 - 미국 내국세법(IRC)은 기본적인 원칙만을 법률에 규정하고 세부적인 내용은 대부분 재무부 규정에 위임하여 탄력적인 운용이 가능함
 - 예를 들어, 현물출자 시 손익의 미인식에 대한 원칙을 규정하고(IRC §721(a)), 특정 출자에 대한 별도 규정을 두어 재무부 장관이 미국인 이외의 인이 속한 파트너십에 대해 예외규정을 허용하고 있음
 - 이러한 재무부 규정은 2015년까지 공포된 바가 없다가 2015년 미국 과세관청과 재무부가 일부 파트너십에서 미국인 이외의 인이 파트너인 파트너십에 대해 현물출자시 비과세되는 사례를 인지하여 사전공지(Notice 2015-54) 및 임시규정((T.D. 9814)을 공포함²⁹⁹⁾
 - 미국 재무부 규정은 법적 구속력을 가지면서도 의회를 거치지 않고도 최종안이 공포되면 효력이 발생됨³⁰⁰⁾
 - 다만, 과세관청의 내부매뉴얼과 행정절차법을 따르기 때문에 공식적인 고지와 의견수렴절차를 거침
- 미국의 파트너십 과세제도는 그 양과 복잡성으로 인해 납세자의 납세협력비용이 크게 소모될 수밖에 없는 제도임

299) Ernst & Young, *US regulations forthcoming on partnership nonrecognition of property contributions*, *International Tax Alert*, 2015, p.2. & *US temporary and proposed regulations deny nonrecognition treatment to contributions of appreciated property by US persons to certain partnerships with related foreign partners*, *International Tax Alert*, 2017, p. 1.

300) Eric Solomon, "The Process for making Tax Policy in the United States: A System Full of Friction," *The Tax Lawyer*, 67(3), 2014, p. 10.

- 1954년 Subchapter K로의 통합 이전에는 파트너십 과세제도가 소득세법에서 가장 복잡하고 혼란스러운 것 중 하나로 꼽혔으며, 체계와 통일성을 강조한 Subchapter K하에서도 파트너십의 다양성으로 인해 목적 달성이 되고 있지 않고 있음³⁰¹⁾
 - 현재 외국 파트너 등과 관련된 규정을 제외한 Subchapter K와 직접적으로 관련된 재무부 규정만 36개에 달함
- 이러한 입법을 우리나라에서 추진하는 것은 시행령·규칙의 규모 및 절차 등으로 인해 어려울 것으로 판단됨
- 우리나라의 시행령·규칙은 미국의 재무부 규정에 비해 위임의 범위 수준도 낮으며, 그 내용도 상대적으로 많지 않음
 - 대통령령·총리령·부령 등의 제·개정 시 국회 소관상임위원회에 원칙적으로 제출하여야 하며³⁰²⁾, 실제 영의 제·개정의 개정이 자주 이루어지기 어려울 수 있음

2) 향후 도관과세제도의 추진 방향

- 이러한 점을 고려할 때 크게 3가지 방향 제시가 가능함
- 첫째는, 현 도관과세제도 체계를 유지하는 범위 내에서 공동사업과 동업기업과세 특례 간의 재정비를 추진하는 것임
- 앞선 국제비교에서 보듯이 우리나라는 미국에 비해서 사적 자치에 대한 폭넓은 인정이 이루어지지 않고 있으나, 일본·프랑스·독일 등의 대륙법계 국가들과 비교해서는 그 차이가 중요하지 않음

301) Andrea Monroe, "Integrity in Taxation: Rethinking Partnership Tax," *Alabama Law Review*, 64(2), 2012, p. 295.

302) 「국회법」 제98조의2 제1항.

- 따라서 우리나라의 도관과세제도가 미국을 제외한 다른 국가들에 비해 특별히 사적 자치를 침해한다고 보기도 어려우므로 현재 과세체계를 유지하는 것임
 - 다만, 프랑스에서 도관과세는 반투명 도관제도로 인해 이를 적용하는 회사가 거의 없어 사실상 사문화되었다고 하는 보고가 있어³⁰³⁾, 우리나라의 도관과세 제도도 (일부 PEF 등을 제외한) 계속적으로 사실상 채택되지 않는 제도가 될 가능성도 존재함
- 둘째는, 조합·인적회사 등의 자유로운 경제활동을 장려하기 위해 미국과 같이 사적자치를 폭넓게 인정하는 방식을 일괄적으로 도입하는 방법임
 - 도관과세제도의 활성화가 아닌 민간의 사적 자치를 폭넓게 인정하기 위해 현물 출자부터 탈퇴·지분양도까지 전면적인 개정을 한꺼번에 수행하는 것임
 - 이러한 방법은 일시에 도관과세의 전반을 모두 다루게 되므로 도관과세의 안정성을 높일 수 있음
 - 다만, 전면적인 정비를 위해서는 시간이 상당히 소요될 뿐더러 앞서 설명한 바와 같이 현재 우리나라의 법체계에서 실현가능한 것인지 의문시될 수 있음
 - 가장 근본적인 문제는 현재 도관과세제도에 대한 수요가 있는지 여부조차 불명확함
 - 조세회피목적 이외에 도관과세에 대한 수요가 있는 경우 이에 대한 민간의 요구 등이 존재하여야 하나 이러한 요구가 확인되지 않음
- 셋째는, 현행 도관과세제도 개정에 대한 수요가 있는 부분이나 도관의 시작인 설립단계부터 부분적으로 정비해 나가는 방법임

303) 박종수·장재형, 「현행 파트너십 과세제도의 문제점과 개선방향 - 수동적 동업자의 소득구분 및 원천징수를 중심으로」, 『고려법학』, 66, 2012, p. 65. 다른 문헌에서도 조세제도로 인한 것인지는 확인되지 않으나 프랑스에서 무한책임파트너십이 거의 사용되지 않는다(rarely used, not used very often)고 보고되고 있음(Moore Stephens, Doing business in France 2016, 2016, p. 6).

- 위 두 방법의 중간형태 방법으로 도관에의 출자부터 탈퇴·지분양도까지 단계별 절차를 정비하거나 민간의 수요가 발생하는 부분부터 개정하는 방법이며, 이러한 절차를 진행할 경우 현물출자부터 정비하는 것이 적절함
 - 현물출자는 도관의 시작단계일뿐더러, 설문조사 선행연구에서 현물출자 시 전 부과세가 도관의 채택을 방해하는 가장 큰 요소로 꼽히고 있기 때문임³⁰⁴⁾
 - 다만, 이 경우 전반적인 검토가 이루어지지 않아 일부 누락이 발생할 수 있는 점을 고려할 필요가 있음
 - 예를 들어, 앞단의 현물출자에서 과세이연하였는데 후단의 손익배분에서 이를 남용하여 조세회피를 하는 경우 등이 존재할 수 있음
 - 이의 장점은 도관과세의 채택이 다수 이루어지는 경우 후속적으로 민간에서 도관과세제도의 개정에 대한 수요가 자연스럽게 발생할 수 있음
- 여러 요소를 고려할 때 본 연구에서는 세 번째 방법이 적합하다고 판단하여 현물출자단계부터 정비방법을 제시함

다. 현물출자자산의 양도차익 과세이연

- 우리나라는 공동사업을 위하여 도관에 현물출자하는 경우의 과세방법에 대해 명확한 규정이 없으며, 실무상 양도차익 전체에 대하여 법인세(또는 양도소득세)를 과세하고 있음
- 행정해석 및 판례에서는 전부양도설에 의하여 과세하고 있음
 - 공동사업과세제도 관련 행정해석 등에서는 전부양도설에 의하여 과세하는 것으로 판단하고 있고, 동업기업과세특례의 경우에도 같은 맥락으로 이해됨
- 그러나 실체가 아닌 도관에 대한 현물출자 시의 과세문제는 논란의 대상이 될 수 있으며, 학설도 양도부인설, 전부양도설과 부분양도설로 나뉘어 있음

304) 이동현, 앞의 논문, p. 205.

- 양도부인설: 현물출자시점에 양도차익 미인식
 - 전부양도설: 현물출자시점에 양도차익 전체에 대하여 과세
 - 부분양도설: 현물출자시점에 타인지분에 해당하는 양도차익에 대해서 과세
- 전부양도설에 의하는 경우 조세제도를 단순화할 수 있다는 장점이 있으나, 이와 같은 경우에는 공동사업을 통한 수익을 얻기 이전에 양도차익에 대하여 과세되므로 납세자가 공동사업형태로 사업을 진행함에 있어 장애가 될 수 있음
- 반면, 양도부인설 또는 부분양도설에 의하는 경우 동업기업을 도관으로 보는 것이 이론상 타당하다고 할 수도 있으나 사후관리 측면에서 제도가 복잡해지게 됨
- 부분양도설에 의하여 과세하는 국가는 이중과세문제를 방지하기 위해서 지분가액조정을 위한 수단을 가지고 있음
 - 일본, 독일은 이중과세문제를 방지하기 위해 지분가액 조정제도 운영
 - 호주는 자본이득세는 소득에 대한 세금과 구분하여 과세함
 - 선행연구에서도 부분양도설에 의하는 경우 제도가 지나치게 복잡해져 납세자의 제도 이용이 어려워지는 점을 지적함
 - 현물출자받은 자산의 외부 양도 시의 양도차익배분, 감가상각비의 배분, 조세회피방지 규정, 신규 동업자 발생 시의 문제 등으로 제도가 지나치게 복잡해짐³⁰⁵⁾
- 현물출자 시 과세문제에 대해서는 국가마다 상이하며 이는 정책적으로 판단할 문제임
- 미국은 양도부인설과 같이 현물출자 시에 과세하지 않음
 - 일본, 독일, 호주는 부분양도설의 입장을 취하고 있음
 - 반면, 프랑스는 우리나라와 같이 전부양도설의 입장을 취하고 있음
 - 선행 연구에 의하면, 프랑스는 파트너십을 준도관체로 보는 점 등으로 인하여 제도가 활성화되지 않고 있다고 함

305) 안종석, 앞의 보고서., p.18; 稲葉 陵, op. cit., p. 16.

- 따라서 도관에 대한 현물출자에 대해서는 “전부양도설”에 의하여 현물출자시점에 과세하되, 일정기간 과세이연 후 분할납부하는 방안을 고려해 볼 수 있음
 - 현물출자시점에 양도차익 전체에 대하여 납세의무 성립
 - 다만, 일정기간 거치 후 분할납부하는 방법으로 납세자의 조세부담 완화

- 이에 의하는 경우, 현행 대법원의 판단과 상충하지 않으면서도 제도 이용의 가장 큰 애로사항으로 지적되고 있는 현물출자시점의 세부담 문제를 완화하고, 제도를 단순하게 가져갈 수 있다는 장점이 있음
 - 대법원은 도관에 대한 현물출자에 대하여 전부양도설의 입장을 나타내고 있음
 - 학계 및 실무에서 전부양도설에 의하여 납세자가 소득을 얻기 이전에 일시에 양도차익에 대한 세금을 부담하여야 하는 점을 제도 이용의 가장 큰 애로사항으로 지적하고 있는바, 과세이연혜택을 통해 이 문제를 완화할 수 있음
 - 또한, 양도부인설 또는 부분양도설에 의하는 경우에는 사후관리를 위한 제도가 추가적으로 필요하나, 납세자에게 익숙한 분할납부제도를 통해 상대적으로 제도에 대한 이해도를 높여 제도가 정착될 수 있을 것임
 - 참고로, 「조세특례제한법」에서는 공장 및 본사의 지방이전 등에 따른 양도차익에 대한 분할납부제도를 운영하고 있음³⁰⁶⁾,

- 다만, 이와 같은 경우에도 현물출자를 이용한 조세회피를 방지하기 위한 추가적인 장치가 필요함³⁰⁷⁾
 - 동업자가 동업기업에 현물출자 후 단기간 내에 현금을 분배받아가는 경우
 - 분할납부기간 종료 이전 동업기업의 탈퇴 또는 지분 감소
 - 파트너 간의 자산교환: 특정 동업자의 현물출자 후 해당 자산을 타 동업자가 현물을 분배받고, 그 동업자가 현물출자한 자산을 그 특정 동업자가 분배받는 경우

306) 「조세특례제한법」 제60조, 「조세특례제한법」 제61조, 「조세특례제한법」 제62조, 「조세특례제한법」 제63조의2 등.

307) 안종석, 앞의 보고서, p. 25; 딜로이트안진회계법인, 앞의 보고서, p. 54.

- 피출자자산을 일정기간 내에 공동사업에 사용하지 않거나 처분하는 경우: 불필요한 자산의 현물출자를 이용한 조세회피
 - 위장출자: 사실상 이용권만을 출자하였음에도 불구하고 자산을 현물출자한 것으로 하는 경우
- 참고로, 현행 「법인세법」 및 「조세특례제한법」은 내국법인의 현물출자 및 개인이 현물출자로 법인을 신설하는 경우에 과세이연 혜택을 부여하고 있는바, 도관에 대한 현물출자 시의 세제상 혜택이 물적회사의 경우와 비교하여 과다하다고 할 수 없음
- (내국법인의 현물출자) 내국법인이 내국법인에 현물출자하는 경우, 피출자법인이 출자받은 자산을 매각하거나 출자법인이 피출자법인의 주식을 매각하는 때에 현물출자 자산과 관련된 양도차익에 대한 법인세 부담 가능³⁰⁸⁾
 - (개인의 현물출자) 개인이 현물출자의 방법으로 내국법인으로 전환하는 경우 양도차익에 대한 소득세 과세이연 가능³⁰⁹⁾

라. 세부 사항에 대한 접근방법 분류

- 앞서 기술한 바와 같이 현재 상황에서 일시적인 포괄적 도관과세 적용의 확대는 가능하지도 바람직하지도 않은 것으로 판단되어, 거래형태별 다른 접근방법이 필요함
- 이는 곧 현재 제도하에서 도관과세제도를 정비하고 어느 정도 정비수준이 완료되면 확대하는 방식으로 나아가야 하는 것을 의미함
 - 최우선 순위로 현물출자에 대한 과세체계를 앞서 제시하였음
 - 단기적으로 고려할 필요가 없는 항목으로 적용범위의 확대, 손익배분비율, 투자목적 구성원에 대한 도관과세로 판단됨

308) 「법인세법」 제47조의2.

309) 「조세특례제한법」 제32조.

- 반면에, 현물출자 과세체계에 대한 검토 이후 구성원과 도관과의 거래, 소득금액 등의 계산, 구성원의 탈퇴·지분양도·현물자산분배, 도관 변경 시 과세문제 등은 단기적으로 고려해야 할 사항으로 판단됨

1) 단기적으로 검토대상에서 배제될 사항

- 유한회사·유한책임회사는 그 실질이나 국외 사례를 볼 때 이론상으로는 도관과세의 적용에 대한 근거는 분명히 존재함
 - 유한회사·유한책임회사 사원의 인적요소 및 현행 특별법상의 유한회사 성격의 단체가 포함된 점을 고려할 때 선행연구 등에서 검토된 바와 같이 도관과세 적용이 적정할 수도 있음
 - 호주를 제외한 다른 국가에서 대부분 유한책임사원으로 구성된 회사에 도관과세를 적용하는 것도 이의 근거가 될 수 있음
- 그러나 정책적인 측면에서 유한회사·유한책임회사에 대한 도관과세 적용은 단기적으로 바람직해 보이지 않음
 - 유한회사의 투명성에 대한 문제로 인해 규제가 강화되는 추세이며 이러한 결과로 「주식회사의 외부감사에 관한 법률」도 유한회사를 포함하여 「주식회사 등의 외부감사에 관한 법률」로 적용될 예정임³¹⁰⁾
 - 이러한 배경에는 특히 다국적기업의 국내 유한회사 설립을 통한 투명성 저해를 방지하기 위한 것으로 조세목적도 포함되어 있음
 - 유한책임회사의 경우 유한회사에 대한 규제로 인해 유한회사가 유한책임회사로 전환할 가능성이 존재하기 때문에 도관과세에서 단기적으로 배제할 필요가 있음
 - 현재까지 통계적인 유의미한 전환은 확인되지 않으나 이러한 경향은 간접적으로 확인되고 있음³¹¹⁾

310) 「주식회사 등의 외부감사에 관한 법률」(2017.10.31. 법률 제15022호로 전부개정).

311) 전자신문, 「[기업성장건설팅]유한책임회사에 대한 문의가 많아지는 이유」, 2017.8.19., 검색일자: 2018.2.20.

- 다양한(복수의) 손익배분비율의 인정도 이의 도입을 고려하기 전에 민간의 수요를 파악해 볼 필요가 있음
 - 사적 자치의 인정 측면에서 이론적으로 다양한 손익배분비율을 인정하지 않을 이유는 없음
 - 그러나 현재 실무에서 조세회피목적 이외에 다양한 손익배분비율에 대한 수요가 있는지에 대해 의문임
 - 도관과세에서 가장 손쉬운 조세회피는 손익배분비율 조정을 통한 과세이연 또는 누진세 회피인데 이러한 목적을 제외하고 실제 사례에서 이러한 비율이 필요한지가 관건임
 - 연구 목적에서는 다양한 손익배분비율의 요구가 확인되나, 실무상 요구가 있는지는 확인되지 않음
 - 공동사업의 경우 다양한 손익배분비율이 인정되나 실제 이러한 사건을 다루고 있는 불복은 확인되지 않음
 - 다양한 손익배분비율이 존재하는 경우 조세회피 가능성이 높기 때문에 납세자와 과세관청 간의 이견이 존재할 가능성이 높으나 복수의 손익배분비율로 다 투어진 사건은 확인되지 않고 일부 사전적인 행정해석에서만 사례가 존재함

- 투자목적 구성원에 대한 도관과세의 적용도 이론적으로나 국외사례를 비추어 볼 때 단기적으로는 필요하지 않은 것으로 판단됨
 - 투자목적 구성원(출자공동사업자, 수동적 동업자)에 대해서는 이론적으로 구성원의 개성이 단체에 포섭되는 것이 아니기 때문에 도관과세의 적용 근거가 약함
 - 미국을 제외하면 투자목자 구성원(익명조합원 등)에 대해 대부분 예외 규정을 가지고 있어 우리나라가 다른 국가에 비해 차별적으로 예외를 규정하고 있다고 할 수 없음

- 따라서 적용범위, 손익배분비율, 투자목적 구성원에 대한 과세체계의 완화는 단기적으로 고려할 필요가 없는 것으로 판단됨

- 적용범위에 증장기적으로 유한회사·유한책임회사를 포함하는 것을 고려해 볼 수 있으나, 현재 시점에서는 적용을 배제하는 것이 정책적인 접근에서 바람직함
- 다양한 손익배분비율에 대한 민간의 수요를 파악하는 것이 현재시점에서 고려될 수 있을 뿐, 이를 단기적으로 조세체계상 인정할 필요는 없는 것으로 판단됨
- 투자목적 구성원에 대한 도관과세의 확대 적용도 논리적으로나 해외 사례를 참고해보면 배제되는 것이 타당함

2) 단기적으로 검토대상에 포함될 사항

- 구성원과 도관 간의 거래에 대해서는 보다 폭넓게 인정하고 조세회피 방지를 위한 규정을 도입할 필요가 있음
 - 우리나라가 구성원과 도관 간의 거래에 대해 외국에 비해 특별히 강한 제약을 두고 있는 것은 아님
 - 급여 측면에서 보면 미국·일본보다는 강한 제약을 두고 있으나, 독일·프랑스·호주와는 크게 차이가 없음
 - 그러나 사모집합투자기구 등의 무한책임사원 용역보수를 인정하는 점, 출자와는 무관하게 동일한 사업용역을 제공할 수도 있는 점, 손익배분비율이 단일의 비율만을 인정하는 점을 고려할 때 제3자로서의 거래에 대해 폭넓게 인정하는 것이 필요함
 - 따라서 현행 열거주의 방식에서 포괄주의로의 전환이 바람직함
- 다만, 제3자 또는 구성원으로서의 거래 분류로 인한 조세회피를 방지하기 위한 규정 강화가 병행될 필요가 있음
 - 국외 사례에서 이는 결국 실질에 따라 결정되는 것으로 정해지고 있어, 이를 위해서는 다수의 사례 축적이 필요할 것임
 - 결국 시행착오를 거쳐 구분기준에 대한 실무적 사례가 축적되기 전까지는 일부 조세회피가 발생할 가능성을 피할 수가 없음

- 이를 단기적으로 완화하기 위해 거래 분류에 대한 원칙적인 기준 및 일시적으로 조세회피 여부에 대한 입증책임을 법령으로 납세자에게 전환하는 것도 고려해 볼 수 있음
 - 원칙적인 기준은 현행과 같은 지급금액의 고정성과 더불어 구성원 간 약정, 거래가 구성원 간에서만 발생하는 필수적인 것인지 여부 등임
 - 다만, 「소득세법」에서는 사업주의 근로에 따른 경비를 인정하고 있지 않으므로 이의 일관성을 유지하기 위해 개인 구성원의 근로제공은 계속적으로 제3자 거래에서 배제할 필요가 있음
- 소득금액 산정 등은 이론상 구성원별로 산정하여야 하나 모든 국가가 정도 차이만 있을 뿐 순액법을 인정하고 있으므로 특별히 고려해야 할 사항은 없는 것으로 보임
- 탈퇴·지분양도·현물자산 분배 시 현행 우리나라 체계는 도관이론상으로는 적합하지 않지만 다른 국가와 비교하였을 때 전체적인 측면에서는 문제점은 발견되지 않음
- 이론상으로는 탈퇴·지분양도·현물자산초과분배는 구성자산·부채의 양도대가를 수령하는 것이므로 배당소득·(주식)양도소득으로 보는 것은 이에 부합하지 않으나, 과세의 복잡성과 실현가능성을 고려하여 지분에 대한 소득으로 간주함
 - 이러한 경향은 독일을 제외한 다른 국가에서도 동일한 형태로 나타남
 - 독일은 탈퇴·지분양도 시 사업소득으로 분류하여 구성자산·부채의 양도 성격을 반영하는 측면이 존재하는 것으로 판단됨
- 다만, 소득구분에 있어 배당과 주식양도로 나누어져 있는 점과 도관의 소득배분을 다른 형태로 실현시킬 수 있다는 점에서 일부 문제가 있을 수 있으나 이는 세법체계와 지분양도로 간주하는 체계에서 존재하는 한계로 보임
- 초과분배를 구성자산의 실현으로 보지 않으면서 지분양도를 주식양도로 간주하는 형태를 유지하는 한, 이익 또는 손실에서의 소득분류 차이나 도관의 미래 사업소득 등을 양도소득으로 실현하는 행태는 규제하기가 어려움

- 모든 소득을 도관 자체에서 실현된 것으로 보면 문제가 해결되나 독일 이외에 이러한 사례가 없으며, 이러한 경우 구성자산이 여러 항목인 경우 항목별 소득 배분 문제가 발생함
 - 또한 지분양도를 주식양도로 보는 경우 도관이 실현하는 소득을 양도소득으로 전환되는 문제는 도관 이외의 실체에서 언제나 발생하는 문제임
 - 다만, 도관에서 소득분류의 변경이 심각하다고 판단되는 경우 미국의 사례와 같이 사업상 자산 등에 대해서는 별도로 분류하여 원래의 소득분류를 따르도록 할 수 있음
- 도관으로 변경 시 내포이익, 미분배잉여금에 대해서는 과세형평상 과세체계를 갖출 필요가 있음
- 이는 이론적으로나 해외사례를 보아도 현재 우리나라 과세체계는 문제점을 가지고 있음
 - 시가로 청산에 준하는 절차를 적용하는 것은 단순하고 명확하지만 사업의 계속성 측면에서 미실현이익에 대한 과세는 적절하지 않으므로 이연하는 방법을 고려할 수 있음
 - 다만, 내포이익은 향후 실현 시 전환 이전과 이후의 소득 구분이 요구되므로 이의 납세협력비용(전환 시 시가평가 등)을 경감하기 위해 프랑스와 같이 도관에서 과세되는 경우 과세를 면제하는 것도 고려해 볼 수 있음
 - 법인세율과 소득세율의 누진적 체계와 최대세율을 고려하면 조세회피 가능성이 크지 않을 수 있으며, 실현시기는 실체에서도 선택적으로 이루어질 수 있음
 - 다만, 낮은 세율 또는 다른 결손금이 존재하는 구성원이 존재하는 경우에만 도관 전환이 이루어지는 조세회피는 역시 가능함

참고문헌

- 기획재정부, 『2007 간추린 개정세법』, 2008.
- _____, 『2006 간추린 개정세법』, 2007.
- 김기영, 「법인과 조세제도」, 『상사법연구』, 27(4), 2009, pp. 53~85.
- 김석환, 「동업기업 현물출자에 따른 과세문제」, 『조세법연구』, 16(3), 2010, pp. 88~121.
- 김완석·정지선·이병대·박준영, 『기업유형별 과세 선진화방안 연구』, 한국조세연구포럼, 2014.
- 김진수·김태훈, 「조세회피방지를 위한 동업기업과세제도의 개선방안」, 『조세연구』, 11(2), 2011, pp. 55~106.
- 딜로이트 안진회계법인, 『공동사업장 과세제도 보완방안』, 연구용역보고서, 2006.
- 박승재, 「기업유형의 선택과 법형식 중립적 과세원칙에 관한 연구」, 고려대학교 대학원 박사논문, 2009.
- 박종수·장재형, 「현행 파트너십 과세제도의 문제점과 개선방향 - 수동적 동업자의 소득구분 및 원천징수를 중심으로」, 『고려법학』, 66, 2012, pp. 35~87.
- 박훈·이은미, 「파트너십 과세제도 도입에 대비한 공동사업과세의 개선방안 - 민법상 조합을 중심으로-」, 『세무학연구』, 2008, pp. 75~112.
- 이동현, 「동업기업 과세제도의 개선방안에 관한 연구 - 조세전문가의 인식을 중심으로-」, 경원대학교 대학원 박사학위 논문, 2010.
- 이석규, 「동업기업 과세제도에 관한 연구 - 문제점 및 개선방안을 중심으로 -」, 중앙대학교 대학원 박사학위 논문, 2010.
- 이은미, 「조합의 과세에 관한 연구」, 한양대학교 법학박사학위논문, 2007.2.

- 이준규, 「동업기업과 동업자간의 거래에 대한 과세상 쟁점」, 『법조』, 640(1), 2010, pp. 211~240.
- 이준규·박찬웅, 「법인에 대한 도관과세의 문제점과 개선방안」, 『세무와회계저널』, 제9 권제4호, 2008, pp. 9~27.
- 이준규·심충진, 「미국 세법상 Subchapter K와 S의 차이 및 그 시사점」, 『조세학술 논집』, 28(1), 2012, pp. 281~306.
- 이준규·이상도, 『동업기업 과세특례』, 삼일인포마인, 2014.
- 안경봉, 「상법개정안상 합자조합제도 및 유한책임회사제도 도입과 세법상 대응방안」, 『조세학술논집』 26(1), 2010.2, pp. 445~483.
- 안종석, 『파트너십 과세제도 도입방안』, 한국조세연구원, 2007.6.
- _____, 『주요국의 조세제도_호주편』, 한국조세재정연구원, 2012.5.
- 윤지현, 「동업기업 세제 도입에 따른 기업형태별 적절한 과세방안에 관한 연구 -기업 형태 선택에 관한 조세중립성의 측면을 중심으로」, 『조세법연구』, 14(2), 2008, pp. 8~67.
- 이창희, 「독일법상 인적회사와 조합의 과세」, 『조세학술논문집』 19, 한국국제조세학회, 2003, pp. 135~188.
- 이중교, 「세법상 법인 아닌 단체에 대한 고찰」, 『한국조세법학회 2016년 하계학술발 표회』, 2016, pp. 87~122.
- 임동원, 「동업기업과세제도에 대한 연구」, 한양대학교 법학박사학위논문, 2014.2.
- _____, 「동업기업과세제도의 적용대상에 관한 연구」, 『조세법연구』, 20(2), 2014, pp. 241~282.
- 장현진, 「유한책임회사의 구조에 관한 비교법적 연구」, 중앙대학교 대학원 박사학위논 문, 2009.6.
- 稻葉 陵, “組合課税についての一考察_日本(版)UPREITの實現可能性を踏まえて”, 税に關する論文入選論文集, 4, 2008, pp. 1~45

- Andrew Jr., Louis J., "Wisconsin Professional Service Corporations under the New Kintner Regulations," *Marquette Law Review*, 49(3), 1966, pp. 564~584.
- Boynes, Nicolas de & Andrew Howard, "Treatment of Partnerships in the 2008 France-U.K. Tax Treaty," *Tax Notes International*, 2009, pp. 401~409
- CCH, Australian Master Tax Guide 2015, CCH, 2015.1.
- Darcy, John W, *Japan Master Tax Guide 2015/2016*, CCH, 2015.5.
- Dirkis, Michael, Taxation of International Partnerships - Part Two: Country Surveys - Chapter 3: Australia - Online Books (Last Reviewed: 23 June 2014.).
- Ernst & Young, US regulations forthcoming on partnership nonrecognition of property contributions, International Tax Alert, 2015.
- Ernst & Young, US temporary and proposed regulations deny nonrecognition treatment to contributions of appreciated property by US persons to certain partnerships with related foreign partners, International Tax Alert, 2017.
- Haase, F. & D. Steierberg, Chapter 9: Germany in Taxation of International Partnerships: 15 Years OECD Partnership Report: Past, Present and Future, 2014.6.
- IRS, Overview of Entity Classification Regulations(a/k/a Check-the-Box), 2017.
- Kouraleva-Cazals, Polina, Corporate Income Tax Subjects - France, EATLP International Tax Series, 2013.
- Lipp, Marisa, "The German Silent Partnership," *European Taxation*, July 2015, 2015. pp. 325~329.
- Monroe, Andrea, "Integrity in Taxation: Rethinking Partnership Tax," *Alabama Law Review*, 64(2), 2012, pp. 290~333.

Schwidetzky, Walter D., "A Comparison of Partnership Income Taxation in the United States and Germany: A Study in Differences," *American University International Law Review*, 10, 1995, pp. 1331~1364.

Schwidetzky, Walter D., "Partnership Tax Allocations: The Basics," *Colo. Law*, 2017, pp. 39~45.

Solomon, Eric, "The Process for making Tax Policy in the United States: A System Full of Friction," *The Tax Lawyer*, 67(3), 2014, pp. 547~558.

국세법령정보시스템(<https://txsi.hometax.go.kr/docs/main.jsp>)

국가법령정보시스템(<http://www.moleg.go.kr/main.html>)

대한민국 법원 종합법률정보(<http://glaw.scourt.go.kr/wsjo/intesrch/sjo022.do>)

미국 국세청(<https://www.irs.gov>)

일본 국세청(<https://www.nta.go.jp>)

일본 경제산업성(<http://www.meti.go.jp/>)

호주 국세청(<https://www.ato.gov.au/>)

호주 텔레비전에듀케이션네트워크(<http://www.tved.net.au/>)

Cornell Law School Legal Information Institute(<https://www.law.cornell.edu/uscode/text>)

IBFD(<http://www.ibfd.org/>)

Publiques-Impôts(<http://bofip.impots.gouv.fr/>)

세법연구 17-05
도관과세제도 연구
- 공동사업과 동업기업 과세제도를 중심으로 -

발 행 2017년 12월 29일
저 자 홍범교 · 정 훈 · 홍성희
발행인 박형수
발행처 한국조세재정연구원
30147 세종특별자치시 시청대로 336
TEL: 044-414-2114(대) www.kipf.re.kr
등 록 1993년 7월 15일 제2014-24호
조 판 및 (사)남북장애인교류협회
인 쇄

© 한국조세재정연구원 2017 ISBN 978-89-8191-920-7

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.

