

세법연구 08-01

파트너십 과세제도 세수효과 추계연구

2008. 9

전병목 · 송은주 · 정희선

세 법 연 구 센 터

 한국조세연구원

목 차

I. 서 론	7
II. 파트너십 과세제도 도입	9
1. 도입 배경	9
2. 제도 개관	10
가. 적용범위	10
나. 적용신청 및 포기신청	10
다. 소득금액의 계산 및 배분	11
라. 파트너십과 파트너 간의 제3자 거래 인정	12
마. 지분의 양도 및 자산의 분배	13
바. 기타규정	13
III. 파트너십 과세제도 도입에 따른 세무상 효과	15
1. 파트너십 운영단계	15
가. 이중과세 배제	15
나. 사내유보를 통한 과세이연 불가	16
다. 약정에 따른 손익배분	17
라. 결손금 배분	18
마. 파트너십과 파트너 간 제3자 거래 인정	19
2. 파트너십 지분의 양도 및 자산분배	20
가. 지분 양도시 양도소득세 과세	20
나. 자산 분배시 초과분배금에 대한 과세	21
3. 요약	23

Ⅳ. 파트너십 과세제도 도입에 따른 세수효과 추계·····	25
1. 세수추계 개요·····	25
가. 추계대상·····	25
나. 추계방법·····	25
다. 가정 및 한계점·····	26
2. 세수효과 추계·····	28
가. 파트너십 운영단계·····	28
나. 지분 양도시·····	43
다. 자산 분배시·····	46
3. 요약 및 한계점·····	49
가. 요약·····	49
나. 한계점·····	52
Ⅴ. 결 론·····	53
참고문헌·····	56
[부 록]·····	57
Ⅰ. 조합A의 파트너십 과세시 상황별 세액 계산내역 상세·····	57
Ⅱ. 법인B의 법인 과세시 상황별 세액계산 내역 상세·····	59
Ⅲ. 법인B의 파트너십 과세시 상황별 세액 계산내역 상세·····	70
Ⅳ. 조합A의 상황별 세액 계산내역 상세·····	74
Ⅴ. 과세방법별 세액 계산내역 상세·····	78

표목차

〈표 Ⅲ-1〉 파트너십 과세제도 도입에 따른 세무상 효과.....	24
〈표 IV-1〉 세수추계 순서.....	26
〈표 IV-2〉 조합A의 상황별 소득금액 추계.....	29
〈표 IV-3〉 조합A의 상황별 세액추계.....	29
〈표 IV-4〉 조합 전체 세수추계.....	30
〈표 IV-5〉 조합A의 상황별 세액추계.....	31
〈표 IV-6〉 조합 전체 세수추계.....	31
〈표 IV-7〉 개별 조합의 세부담 변화.....	32
〈표 IV-8〉 파트너십 과세제도 도입시 전체 세수 변화.....	32
〈표 IV-9〉 법인B의 상황별 소득금액 추계.....	35
〈표 IV-10.1〉 법인B의 상황별 세액 추계-주주가 개인인 경우.....	36
〈표 IV-10.2〉 법인B의 상황별 세액 추계-주주가 법인인 경우.....	37
〈표 IV-11.1〉 법인 전체 세수추계: 주주가 개인인 경우.....	38
〈표 IV-11.2〉 법인 전체 세수추계: 주주가 법인인 경우.....	39
〈표 IV-12〉 법인B의 상황별 세액 추계.....	40
〈표 IV-13〉 법인 전체 세수추계.....	41
〈표 IV-14〉 개별 법인의 세부담 변화.....	42
〈표 IV-15〉 파트너십 과세제도 도입시 전체 세수변화.....	43
〈표 IV-16〉 지분양도시 조합A의 세액.....	45
〈표 IV-17〉 지분양도시 세수증감 효과 분석.....	45
〈표 IV-18〉 자산분배시 과세방법별 세액.....	48
〈표 IV-19〉 자산분배시 세수증감 효과 분석.....	49
〈표 IV-20〉 파트너십 과세제도 도입에 따른 세수효과.....	51

I. 서론

- 2007년 12월 개정 조세특례제한법에 의하면, 인적회사에 대한 이중과세 문제를 해소하기 위해 동업기업 과세특례(이하 ‘파트너십 과세제도’)가 도입되어 2009년 1월 1일부터 시행될 예정임

- 파트너십 과세제도의 도입으로 개별 기업 입장에서는 세부담의 유·불리에 따라 파트너십 과세로의 전환 여부를 선택할 수 있게 되었으며, 이는 전체 세수에 영향을 미칠 것으로 예상되고 있음
 - 개인기업이 파트너십 과세로 전환하는 경우 개인기업의 장점인 이중과세 배제라는 혜택을 누리면서 파트너와의 제3자 거래가 인정됨에 따라 파트너의 노무제공 대가를 인건비로 공제할 수 있는 법인기업의 장점도 갖게 되므로 세부담 측면에서 유리함
 - 또한, 법인기업 역시 인적회사의 성격이 강하거나 사내유보가 많지 않은 경우 파트너십이 유리한 측면이 있음¹⁾
 - 따라서 파트너십 과세제도가 도입되는 경우 개인기업뿐만 아니라 인적회사의 성격이 강하거나 사내유보가 많지 않은 법인기업의 과세전환이 예상되며 이에 따른 세수변화가 예상됨

- 본 연구의 목적은 파트너십 과세제도 도입에 따른 세무상 효과를 그 적용대상인 조합과 법인을 대상으로 구분하여 분석하고 이를 바탕으로 제도가 시행될 예정인 2009년부터 향후 5개 연도의 세수변화를 추계하는 것임
 - 파트너십 과세제도가 실제로 기업의 세부담을 크게 완화하는지 여부를 검증함으로써 제도 도입의 실효성을 검토하고 실제 세수효과를 예측할 수 있음

1) 안종석, 『파트너십 과세제도 도입방안』, 한국조세연구원, 2007. 6, pp. 12~13

- 또한 새로운 제도 도입에 따른 세수효과 추계는 향후 제도의 합리적인 시행방안에 대한 추가적인 논의 및 예산안 반영에 기여할 것으로 기대됨

□ 본 보고서의 구성은 다음과 같음

- 제Ⅱ장에서는 2007년 개정 조세특례제한법상 파트너십 과세제도에 대해 개관하고, 제Ⅲ장에서 동 개정법에 기초해 파트너십 과세제도 도입에 따른 세무상 효과를 파트너십 운영단계, 지분양도 및 자산분배 단계로 나누어 분석한 후, 제Ⅳ장에서 파트너십 과세제도 도입에 따른 세수효과를 추계하여 제Ⅴ장에서 결론을 맺음

II. 파트너십 과세제도 도입

1. 도입 배경

- 우리나라 세법에서는 과세주체를 개인과 법인으로 나누어 소득세 또는 법인세를 과세하고 있는데, 이와 같은 분류체계는 그 속성상 개인과 법인의 중간 단계라 할 수 있는 공동사업장 형태의 사업체에 대해 적절히 대응하지 못하는 문제가 있음
 - 이 문제를 해소하기 위해 현행 소득세법 제43조에서는 “공동사업에 대한 소득금액 계산의 특례”²⁾(이하 ‘공동사업장 과세제도’) 규정을 두고 있음
 - 하지만 동 규정은 자산의 현물출자, 지분의 양도, 자산의 분배, 법인이 공동사업자로 참여하는 공동사업 등에 관한 처리가 미비한 불완전한 규정임
 - 또한 2004년 12월 세법 개정을 통해 파트너십 과세제도에 대한 대안으로 조세특례제한법상 인적회사에 대한 과세특례³⁾가 도입되었음
 - 그 내용은 합명·합자회사 중 지식기반서비스업을 영위하는 회사가 이익이나 잉여금을 내국인에게 배당 또는 분배한 경우 이를 당해 사업연도의 소득금액에서 공제한다는 것임
 - 하지만 대상 업종이 일부 지식기반산업으로 제한적인 측면이 있고, 자산의 현물출자, 지분의 양도, 자산의 분배 등에 대한 체계적인 과세규정이 미비되어 있음
- 공동사업장 형태의 사업체에 대한 과세문제를 해소하고 관련 규정을 정비하기 위한 방안으로 2007년 12월 조세특례제한법에 파트너십 과세제도가 도입되었음

2) 개인 간의 공동사업에서 발생하는 부동산임대소득, 사업소득에 대하여 공동사업장을 하나의 단위로 보아 소득금액을 계산하되 공동사업장 단계에서는 과세하지 아니하고 그 소득금액을 손익 배분비율에 따라 배분받은 공동사업자에게 과세

3) 조세특례제한법 제104조의11

- 파트너십 과세제도의 도입으로 인적회사에 대한 이중과세 문제 해소 등 기업과 세제도가 선진화될 것으로 기대되고 있음

2. 제도 개관

- 2007년 12월 개정 조세특례제한법에서는 제100조의 14부터 제100조의 26까지 파트너십 과세제도를 규정하고 있음
- 파트너십은 '동업기업'이라는 명칭을 사용, '2명 이상이 금전 기타 재산 또는 노무 등을 출자하여 공동사업을 경영하면서 발생한 이익 또는 손실을 배분받기 위하여 설립한 단체'로 정의함
- '동업기업'이라는 명칭에 맞게 파트너에 대해서는 '동업자'라는 명칭을 사용함

가. 적용범위

- 파트너십 과세제도의 적용범위
- 민법에 의한 조합, 상법에 의한 익명조합, 합명회사, 합자회사, 이와 유사한 단체 또는 인적용역을 주로 제공하는 단체가 적용신청을 할 경우 해당 파트너십 및 파트너에 대해 적용함
 - 조세회피를 방지하기 위한 조치로 파트너십 과세를 적용받는 파트너십의 파트너는 파트너십 과세를 적용받을 수 없음
 - 또한 파트너십 과세가 선택적 규정이므로 법령 간 충돌을 방지하기 위해 각 세법에 우선하여 적용하도록 함

나. 적용신청 및 포기신청

- 파트너십 과세제도의 적용에 대한 기업의 자유로운 선택권을 인정함
- 파트너십 과세제도를 적용하려면 적용받고자 하는 최초 과세연도 개시일 이전에

관할세무서장에게 신청서를 제출하여야 하나, 설립과 함께 특례를 적용받고자 하는 경우에는 최초 과세연도 개시 후 1개월 이내에 제출해야 함

- 파트너십 과세제도의 적용을 포기하기 위해서는 파트너십 과세제도를 적용받지 않으려는 최초 과세연도 개시 이전에 관할세무서장에게 포기신청서를 제출해야 함
- 단, 파트너십이 과세방법의 자의적 변경을 통해 조세부담을 회피하는 것을 방지하기 위하여 파트너십 과세제도를 적용받게 되는 경우 최소 5년간 계속 적용할 의무를 부여함

다. 소득금액의 계산 및 배분

- 파트너군별 배분대상 소득금액 또는 결손금⁴⁾은 각 과세연도의 종료일에 해당 파트너군에 속하는 파트너들에게 파트너 간 손익배분비율에 따라 배분됨
 - 손익배분비율은 지분비율과 상관없이 약정에 따른 비율을 원칙으로 하되, 약정 비율이 없는 경우 지분비율을 사용함
 - 조세회피가 우려되는 경우에 한하여 일정기간 계속 적용할 것을 의무화함
 - 단, 경영에 참여하지 아니하고 출자만 하는 수동적 파트너에 대해서는 결손금을 배분할 수 없음
- 배분되는 결손금은 파트너의 지분가액을 초과할 수 없음
 - 지분가액을 초과하는 해당 파트너의 결손금은 현행 결손금 이월공제 기간인 5년 까지 이월배분이 허용됨
- 파트너십의 소득금액 배분은 소득계산 단계에서 이루어지는데, 동 단계에서 반영이 불가능한 항목의 경우 파트너십 단계에서 세액을 계산하여 이를 손익배분비율

4) “동업자군(群)별 동업기업 소득금액 또는 결손금”이란 동업자를 거주자, 비거주자, 내국법인 및 외국법인의 네 개의 군으로 구분하여 각 군별로 동업기업을 각각 하나의 거주자, 비거주자, 내국법인 또는 외국법인으로 보아 「소득세법」 또는 「법인세법」에 따라 계산한 해당 과세연도의 소득금액 또는 결손금을 말함(조세특례제한법 제100조의14 4호)

에 따라 파트너에게 배분함

- 배분된 세액공제·감면액은 파트너의 산출세액에서 공제하고, 원천징수세액 역시 파트너가 배분받아 기납부세액으로 공제함
- 파트너에게 배분된 가산세 및 비사업용 토지 등의 양도소득에 대한 법인세는 납부할 세액에 합산됨

□ 파트너십의 소득금액 또는 결손금을 배분하는 경우 실제 자산분배 여부와 관계없이 해당 과세연도의 손익을 파트너에게 배분하여 과세하는 것임

- 따라서 배분된 소득이 지분양도 또는 자산분배 시점에 양도소득 또는 사업소득으로 이중과세되지 않기 위해서는 지분가액의 증액조정이 필요하고 결손금이 배분될 경우에는 지분가액 감액조정이 필요함
 - 비과세소득을 배분하는 경우에도 지분가액을 증액조정하여야 지분양도 및 자산분배 시점에서 과세되지 않아 비과세 효과를 유지할 수 있음
- 파트너가 파트너십으로부터 자산을 실제로 분배받으면, 이는 출자한 자산 또는 기과세된 배분소득에 상당하는 자산을 가져오는 것이므로 지분가액을 감액조정해야 함

라. 파트너십과 파트너 간의 제3자 거래 인정

□ 파트너십과 파트너 간의 거래를 제3자간의 거래로 인정함

- 파트너가 파트너십과 거래하면서 파트너십의 소득과 관계없이 결정되는 대가를 수수하는 경우 파트너십 자산의 분배로 보기 어려우므로 독립된 제3자간 거래로 인정함
 - 단, 조세회피 방지를 위하여 파트너십과 파트너를 특수관계자로 보아 법인세 법상 부당행위계산부인 규정을 준용함

마. 지분의 양도 및 자산의 분배

- 파트너십의 지분은 주식과 마찬가지로 양도가 가능한 것으로, 파트너가 제3자에게 지분을 양도하는 경우 주식의 양도와 동일하게 과세함
 - 개인 파트너의 경우 이익은 주식양도소득으로 과세하며, 손실은 다른 주식양도차익과 상계 가능함
 - 법인 파트너의 경우 각 사업연도 소득으로 과세함
- 파트너가 파트너십으로부터 자산을 분배받는 경우 분배받은 자산의 시가가 파트너의 지분가액을 초과하는 부분에 대해서만 과세함
 - 분배받은 자산의 시가가 동업자의 지분가액에 미달하는 경우 청산분배인 경우에는 시가가 지분가액에 미달하는 부분을 주식 양도차손으로 처리하고 비청산분배인 경우에는 손실 인식을 허용하지 않고 지분가액만 감액조정함

바. 기타규정

- 파트너가 비거주자인 경우 비거주자에 대한 조세채권을 확보한다는 측면에서 파트너십에게 원천징수의무를 부여함
 - 파트너십은 소득계산 및 배분내역 신고시 비거주자·외국법인인 파트너에게 배분되는 소득에 대해 원천징수해야 함
 - 배분소득이 파트너의 국내사업장에 귀속되는 경우 최고세율로 원천징수하나, 파트너의 국내사업장에 귀속되지 않는 경우에는 비거주자 및 외국법인에 대한 원천징수세율로 원천징수함
 - 비거주자 또는 외국법인인 파트너가 조세조약의 비과세·면제, 제한세율을 적용받고자 하는 경우 3년 이내에 경정청구가 가능함
- 파트너십이 신고의무 및 원천징수의무를 이행하지 않은 경우 가산세를 부과함
 - 파트너십이 소득계산 및 배분내역을 무신고 및 과소신고하는 경우 무신고한 소

득금액의 4%, 과소신고한 소득금액의 2%를 가산세로 부과함

- 비거주자·외국법인에 대한 소득 배분시 원천징수의무를 이행하지 않은 경우, 납부하지 않았거나 미달하여 납부한 세액의 10%를 한도로 다음 중 큰 금액을 가산세로 부과함

- 납부하지 아니하거나 미달하게 납부한 세액 $\times$ 납부기한의 다음 날부터 자진 납부일 또는 납세고지일까지의 기간 $\times$ 금융기관이 연체대출금에 대하여 적용하는 이자율을 감안하여 대통령령으로 정하는 이자율
- 납부하지 아니하거나 미달하게 납부한 세액의 5%

- 조합이 파트너십 과세제도를 선택한 경우, 해당 조합을 소득·세액 계산 및 신고의 실체로 인정함

- 과세연도, 납세지, 사업자등록, 세액공제·세액감면, 원천징수, 가산세, 토지 등 양도소득에 대한 법인세 등에 대해 파트너십을 하나의 법인으로 보아 조세특례제한법 및 법인세법의 해당 규정을 준용함

Ⅲ. 파트너십 과세제도 도입에 따른 세무상 효과

- 본장에서는 파트너십 과세제도의 도입에 따른 세무상 효과를 파트너십 운영단계와 지분양도 및 자산분배 단계로 나누어 분석함
- 파트너십 과세제도의 적용대상인 조합 및 인적회사 성격을 갖는 법인이 공동사업장 과세, 법인세, 파트너십 과세를 적용받는 경우의 각각 세무상 처리 및 파트너십 과세로 전환하는 경우 세무상 효과를 항목별로 분석함

1. 파트너십 운영단계

가. 이중과세 배제

- 공동사업장 과세제도에 의하면 공동사업장 단계에서 소득을 계산하되, 공동사업장을 도관(pass-through)으로 보아 공동사업장의 소득을 공동사업자에게 배분하여 공동사업자를 단위로 하여 과세함
 - 공동사업자가 개인인 경우 배분된 소득금액에 대해 소득구분에 따라 소득세를 과세함
 - 단, 공동사업의 경영에 참여하지 않고 출자만 하는 출자공동사업자에 대해서는 배분받은 소득금액을 배당소득으로 보아 과세함⁵⁾
 - 공동사업자가 법인인 경우 배분된 소득금액에 대해 법인세로 과세함
- 법인의 경우 법인원천소득에 대해 법인 단계에서 과세를 하고 남은 소득 중 전부 또는 일부가 배당되어 주주 단계에서 또 다시 과세되므로 이중과세 문제가 발생함⁶⁾

5) 소득세법 제17조 제1항 6의3

- 이중과세를 조정하는 방법으로 출자자가 개인인 경우 소득세법상 임퓨테이션 방식의 배당세액공제제도를, 출자자가 법인인 경우 법인세법상 수입배당금 익금불산입제도를 시행하고 있음
 - 하지만 이중과세가 완전히 조정되지는 않음
 - 이와 같은 이중과세 문제로 인해 기업은 이익을 배당하기보다는 사내에 유보하여 주주 단계에서의 과세를 이연하는 것을 선호함
- 파트너십의 경우 파트너십을 도관으로 보아 파트너십 자체에는 과세하지 않고 파트너 단계에서 과세하므로 이중과세 문제가 발생하지 않음
- 파트너가 개인인 경우 파트너십 소득은 이자소득, 배당소득, 양도소득, 부동산임대소득, 사업소득의 5개 종류로 구분하여 계산하고 각각의 소득은 그 성격을 유지한 채 파트너에게 배분되어 소득세법에 따라 과세됨
 - 파트너가 법인인 경우 법인은 포괄주의 원칙에 따라 소득을 구분하지 않고 동일한 세율을 적용하여 과세함
- 세수효과
- 조합이 파트너십 과세로 전환하는 경우 세수에 미치는 영향 없음
 - 법인이 파트너십 과세로 전환하는 경우 이중과세 문제가 해결되어 이에 따른 세수감소가 예상됨

나. 사내유보를 통한 과세이연 불가

- 공동사업장 과세제도하에서는 소득의 실제 배분 여부와 관계없이 공동사업자 각 개인에게 배분되었거나 배분될 소득금액에 대해 과세하므로 사내유보를 통한 과세이연이 불가능함
- 법인의 경우 법인단계에서 과세된 후의 소득을 출자자에게 배당하는 경우에만 출

자자 단계에게 과세하고 있어 사내유보를 통한 과세이연이 가능함

- 이와 같이 사내유보에 대해 과세하지 않는다는 특성은 법인으로 사업을 운영함에 있어 조세상 매우 유리한 장점임
- 실제로 김진수(2007)의 분석에 의하면, 법인기업이 이중과세되고 있음에도 불구하고 개인기업과 비교하여 불리하지 않게 나타나고 있음
 - 이는 소득세의 최고세율에 비해 법인세의 최고세율이 낮고 유보소득에 대해 따로 과세하지 않는 현행 조세제도하에서 배당을 적게 하고 사내유보를 많이 하면 법인기업의 형태로 운영하는 경우 오히려 총조세부담을 감소시킬 수 있기 때문임

□ 파트너십 과세에서 손익배분이란 소득금액 또는 결손금 등을 각 과세연도의 종료일에 자산의 실제 분배 여부와 관계없이 파트너의 소득금액 또는 결손금 등으로 귀속시키는 것을 의미함

- 파트너십의 경우 파트너십의 소득은 실제 분배 여부와 관계없이 파트너의 소득으로 즉시 귀속되어 파트너의 소득세 한계세율로 과세되므로 사내유보를 통한 과세이연이 불가능함

□ 세수효과

- 조합이 파트너십 과세로 전환하는 경우 세수에 미치는 영향 없음
- 법인이 파트너십 과세로 전환하는 경우 사내유보를 통한 과세이연이 불가능해지므로, 사내유보율이 높을수록, 파트너의 소득세 한계세율이 높을수록 세수 증가가 예상됨

다. 약정에 따른 손익배분

- 공동사업장 과세에서는 공동사업에서 발생한 소득금액 배분시 공동사업자들 간의 사적 자치를 존중하여 당사자 간 약정된 손익분배비율에 따라 각 공동사업자에게 배분하도록 하고 있음

- 법인의 경우 출자지분에 비례한 배분만 가능함
- 파트너십의 경우에는 손익배분에 있어 사적 계약을 중시하여 약정에 따른 손익배분을 허용함
 - 원칙적으로 약정에 따른 단일의 비율을 인정하되, 조세회피 우려가 있는 경우에만 하여 일정기간 계속 적용의무를 부여함
- 세수효과
 - 조합이 파트너십으로 전환하는 경우 세수에 미치는 영향 없음
 - 법인이 파트너십으로 전환하는 경우 사적 계약으로 손익배분비율을 정할 수 있어 다양한 절세 기회를 누릴 수 있게 됨에 따라 세수 감소가 예상됨

라. 결손금 배분

- 공동사업장에서 발생한 결손금은 공동사업자의 다른 소득에서 공제할 수 있음
 - 공동사업장에서 발생한 결손금은 각 공동사업자별로 분배된 금액 범위 내에서 각 공동사업자의 다른 사업장의 동일소득 또는 다른 종합소득과 통산함
- 법인의 경우 법인 단계에서 발생한 결손금을 주주에게 배분할 수 없음
- 파트너십의 양도소득, 사업소득 및 부동산임대소득에서 발생한 결손금은 각 과세연도 말 현재 각 파트너의 지분가액을 한도로 배분되므로 파트너십에서 발생한 결손금을 파트너의 다른 소득에서 공제할 수 있음
 - 파트너에게 배분된 결손금은 개인 파트너의 경우 소득세법, 법인 파트너의 경우 법인세법을 준용하여 파트너의 다른 소득에서 공제할 수 있음
 - 결손금이 파트너의 지분가액을 초과한 경우 이는 5년간 이월배분이 가능함
 - 5년 이내에 배분되지 않은 결손금은 소멸되므로 누적된 결손금이 있는 경우 파트너의 입장에서는 추가 출자를 통해 결손금을 배분받는 것이 유리함⁷⁾

□ 세수효과

- 조합이 파트너십으로 전환하는 경우 세수에 미치는 영향 없음
- 법인이 파트너십으로 전환하는 경우 파트너십에서 발생한 결손금을 파트너의 다른 소득에서 공제할 수 있게 됨에 따라 세수감소가 예상됨

마. 파트너십과 파트너 간 제3자 거래 인정

□ 공동사업장은 도관설에 따라 그 실체가 부인되므로 공동사업장과 공동사업자 간 제3자 거래 역시 인정되지 않음

- 소득세법 기본통칙 및 관련 예규⁸⁾에 의하면 공동사업자 중 1인에게 경영에 참가한 대가로 급료 명목의 보수를 지급한 때에는 소득분배로 보아 그 공동사업자의 분배소득에 가산하도록 규정하고 있음

□ 법인의 경우 실체성이 인정되므로 법인과 주주 간의 거래는 제3자간 거래로 보아 해당 거래에서 발생하는 수익 또는 손비를 익금 또는 손금에 산입함

- 주주의 노무 제공에 대해 법인 입장에서는 인건비로 비용공제가 되고 주주 입장에서는 근로소득으로 과세됨
 - 단, 과다 인건비에 대해서는 법인세법상 손금 부인하는 규정을 두고 있음

□ 파트너십 과세에서는 파트너십을 도관으로 간주하나 완전한 도관이라기보다는 어느 정도 실체성을 인정하여 파트너가 파트너의 자격이 아닌 제3자의 자격으로 파트너십과 거래를 하는 경우 이를 제3자간 거래로 보아 그 거래에서 발생하는 수익 또는 손비를 익금 또는 손금에 산입함

- 단, 조세회피 방지를 위해 파트너십과 파트너를 특수관계자로 보아 법인세법상 부당행위계산부인 규정을 준용함
 - 예를 들어, 등기·정관에서 규정한 업무집행 사원에 해당하는 파트너가 파트

7) 안종석(2007), p. 28

8) 소득세법 기본통칙 43-1, 서면1팁-1351, 2006. 11. 9.

너십 소득과 관계없이 지급받기로 한 근로제공의 대가는 파트너의 근로소득으로 인정하고 파트너십의 비용으로 공제하며 과다인건비에 대해서는 손금부인함

☐ 세수효과

- 조합이 파트너십으로 전환하는 경우 근로제공 대가에 대해 기존에 사업소득으로 과세하던 것을 근로소득으로 과세하게 됨에 따라 근로소득공제가 적용되어 세수 감소가 예상됨
- 법인이 파트너십으로 전환하는 경우 세수에 미치는 영향 없음

2. 파트너십 지분의 양도 및 자산분배

가. 지분 양도시 양도소득세 과세

- ☐ 공동사업장 과세제도하에서는 공동사업자가 공동사업장 지분을 양도하는 경우 집합설에 따라 양도한 지분에 상당하는 공동사업장의 개별 자산들을 각각 양도한 것으로 취급하여 과세함
 - 파트너십의 지분 양도에 대해서는 주식의 양도와 같이 보는 실체론적 입장과 파트너십이 개별 자산을 양도하는 것으로 보는 집합론적 입장으로 구별됨
 - 우리 민법상 조합은 합유⁹⁾의 형태로 조합재산이 귀속되는 것으로 보므로 조합 지분의 양도를 집합론적 입장에서 보아 과세하는 것이 바람직함¹⁰⁾
- ☐ 법인 지분을 양도하는 경우 주식 양도로 보아 주주가 개인이면 양도소득세, 법인이면 법인세를 과세함

9) 수인이 조합체로서 물건을 소유하는 소유형태(민법 271조 1항)

10) 박훈, 「파트너십 과세제도 도입시 법 개정사항」(www.samili.com)

□ 파트너가 파트너십 지분을 양도하는 경우 주식양도차손익으로 처리하여 개인 파트너에게는 주식양도소득으로 법인 파트너에게는 각 사업연도의 소득으로 과세함

□ 세수효과

- 조합이 파트너십으로 전환하는 경우 지분 양도시 세무상 효과는 파트너가 개인인지 또는 법인인지 여부에 따라 다름
 - 파트너가 개인인 경우 공동사업장 과세시 적용받는 소득세 한계세율 구간 및 파트너십 과세시 적용받는 세율¹¹⁾에 따라 세부담이 달라짐
 - 예를 들어, 중소기업의 주식 혹은 대주주가 1년 미만 보유한 주식이 아닌 일반주식에 해당하는 경우 20%의 단일세율로 과세되므로, 공동사업장 과세시 적용받던 소득세 실효세율이 20%보다 낮은 경우 세수 증가가, 20%보다 높은 경우 세수 감소가 예상됨
 - 파트너가 법인인 경우 소득구분에 따라 별도로 과세되지 않으므로 세수에 미치는 영향 없음
- 법인이 파트너십으로 전환하는 경우 세수에 미치는 영향 없음

나. 자산 분배시 초과분배금에 대한 과세

- 공동사업장의 경우 소득세법상 자산의 분배와 관련 별도의 규정이 없음
 - 자산의 분배금은 출자분과 기과세된 배분소득 및 각 과세연도소득에 반영되지 아니한 소득(예를 들어, 고정자산 평가이익)으로 구성되어 있음
 - 공동사업장의 경우 자산의 분배 관련 법상 별도의 규정이 없고, 이를 과세한 관련 심판례, 행정예규 등이 없음을 보건대, 지분을 초과하는 분배금에 대해 역시 별도로 과세하지 않은 것으로 보임

11) 지분 양도시 세율

구 분		양도소득세율
일반주식	중소기업 등의 주식	10%
	중소기업 이외의 법인의 대주주가 1년 미만 보유한 주식	30%
	기타	20%

□ 법인이 주주에게 자산을 분배하는 경우 법인 및 주주 입장에서의 과세효과는 다음과 같음

- 법인의 경우 분배한 자산의 시가와 장부가액의 차이를 각 사업연도 소득에 반영하여 법인세를 과세함
- 주주의 경우 분배한 자산의 시가에 대해 배당소득으로 과세함
- 따라서 분배한 자산의 장부가액 및 평가차익에 대해 법인세 및 소득세가 모두 과세되어 이중과세되는 효과가 발생함
 - 단, 장부가액 중 출자분에 대해서는 법인 단계 과세에서 제외됨

□ 파트너십 과세제도를 적용받는 경우 파트너십의 자산분배에 따른 세무상 처리는 다음과 같음

- 분배받은 자산의 시가가 지분가액보다 큰 경우 그 초과금액에 대해서만 소득세 또는 법인세를 과세함
 - 이중과세가 되지 않도록 자산가액 중 출자분 및 기과세된 배분소득 상당액으로 구성된 지분가액을 초과하는 부분에 대해서만 과세함
 - 자산가액 중 지분가액을 초과하는 부분은 파트너의 과세소득으로 반영된 바 없으므로 이에 대해 과세하지 않을 경우 세수가 누락되는 문제가 있음
- 분배받은 자산의 시가가 지분가액보다 작은 경우 청산 자산분배¹²⁾의 경우에는 파트너가 그 미달금액을 주식 양도차손으로 처리함
 - 비청산 자산분배의 경우 파트너는 손실을 인식할 수 없고 다만 지분가액만을 감액조정할 수 있음

□ 세수효과

- 조합이 파트너십으로 전환하는 경우 자산분배시 과세 관련 명문화된 규정을 통해 자산가액 중 과거에 과세되지 않은 부분인 지분가액을 초과하는 금액에 대해 과세할 수 있게 됨에 따라 세수 증가가 예상됨

12) 청산 자산분배란 파트너십이 해산 등의 사유로 소멸되는 경우 또는 자산을 분배받은 동업자가 보유하고 있는 모든 동업기업의 지분을 반환하는 경우를 의미

- 단, 분배받은 자산의 시가가 지분가액보다 작은 경우 청산분배시 양도차손을 배분받아 파트너의 다른 주식양도차익과 통산할 수 있게 됨에 따라 분배받은 양도차손과 상계할 다른 주식양도차익이 있는 경우 세수 감소가 예상됨
- 법인이 파트너십으로 전환하는 경우 세수효과는 다음과 같음
 - 분배받은 자산의 시가가 지분가액보다 큰 경우 법인으로 과세되는 경우와 비교하여 파트너십 단계에서 자산의 평가차익에 대해 과세하지 않고 자산 분배금 중 기과세된 부분인 지분가액만큼에 대해서는 파트너에게 과세하지 않아 이중과세가 배제되므로 이에 따른 세수 감소가 예상됨
 - 분배받은 자산의 시가가 지분가액보다 작은 경우,
 - 청산 자산분배시에는 법인으로 과세되는 경우와 비교하여 i) 기과세된 부분인 분배된 자산의 시가에 대해 과세하지 않고 ii) 양도차손을 배분받아 파트너의 다른 주식양도차익과 통산할 수 있으므로 세수 감소가 예상됨
 - 한편 비청산 자산분배시에는 i)은 적용되나 ii)는 적용받을 수 없어 청산 자산분배시와 비교하여 그 효과는 적으나 세수 감소가 예상됨

3. 요약

- 파트너십 과세제도 도입에 따른 세무상 효과를 공동사업장 과세제도에 따라 과세되는 조합과 법인세가 과세되는 법인으로 나누어 표로 정리하면 다음과 같음

〈표 III-1〉 파트너십 과세제도 도입에 따른 세무상 효과

항목		세무상 처리			파트너십으로 전환시 세무상 효과
		조 합	법 인	파트너십	
파트너십 운영단계	이중과세	×	○	×	• 조합: 없음 • 법인: 세 부담 감소
	사내유보를 통한 과세이연	×	○	×	• 조합: 없음 • 법인: 세 부담 증가¹⁾
	약정에 따른 손익배분	○	×	○	• 조합: 없음 • 법인: 세 부담 감소
	결손금 배분	○	×	○	• 조합: 없음 • 법인: 세 부담 감소
	제3자 거래 인정	×	○	○	• 조합: 세 부담 감소 • 법인: 없음
지분양도시 과세		공동사업장의 개별 자산들 을 각각 양도 한 것으로 취급 하여 과세	주식양도로 보아 과세	주식양도로 보아 과세	• 조합: i) 파트너가 개인인 경 우 세 부담 변화²⁾ ii) 파트너가 법인인 경 우 변화 없음 • 법인: 없음
자산분배시 과세		- ³⁾	i) 법인단계에서 분배한 자산 의 시가와 지분가액의 차이에 대해 법인세 과세 ii) 주주단계에서 분배한 자산 의 시가에 대해 배당소 득으로 과세	i) 분배받은 자산의 시가 > 지분가액 - 지분가액을 초과한 분배금에 대해 배당소득으로 보아 과세 ii) 분배받은 자산의 시가 < 지분가액 - 청산 자산분배시 주식양도차손으로 취급 - 비청산 자산분배시 손실인식 불가	• 조합: 세 부담 증가⁴⁾ • 법인: 세 부담 감소

주: 1) 사내유보율이 높을수록 파트너의 소득세 한계세율이 높을수록 세 부담 증가 효과가 큼

2) 공동사업장 과세에서 지분 양도시 적용되는 소득세 실효세율이 20%보다 낮은 경우 세 부담 증가, 20%보다 높은 경우 세 부담 감소

3) 별도의 규정이 없어 과세되지 않는 것으로 판단

4) 단, 분배받은 자산의 시가가 지분가액보다 작은 경우 청산 분배시 양도차손을 배분받아 파트너의 다른 주식양도차익과 통산할 수 있게 됨에 따라 분배받은 양도차손과 상계할 다른 주식양도차익이 있는 경우 세 부담 감소

Ⅳ. 파트너십 과세제도 도입에 따른 세수효과 추계

1. 세수추계 개요

가. 추계대상

☐ 추계대상 회사

- 2007년 12월 개정 조세특례제한법상 파트너십 과세제도를 적용받는 조합 및 인적회사가 세수추계 대상임
 - 파트너십 과세제도를 선택하는 경우 세수효과는 현재 소득세법상 공동사업장 과세를 적용받는 조합 및 법인세법을 적용받는 인적회사(이하 “법인”)별로 다르게 나타날 것이므로 조합 및 법인으로 구분하여 세수추계
 - 또한 파트너가 개인인지 법인인지 여부에 따라 세수효과가 달라지는 경우 이를 구분하여 세수추계

☐ 추계대상 기간

- 파트너십 과세제도가 시행될 예정인 2009년을 포함한 이후 4개 연도를 추계대상 기간으로 하여 파트너십 과세제도 도입에 따른 세수효과를 추계

나. 추계방법

- ☐ 파트너십 운영단계에서 발생하는 세수증감 효과는 다음의 순서에 따라 전체 세수 효과를 추계함

〈표 IV-1〉 세수추계 순서

파트너십 운영단계 세수추계 순서

- ☐ 개별 조합(법인)의 과세소득금액 추계
 - 추계대상 조합(법인)의 과거 과세소득금액 실적치 및 조합(법인) 수 자료를 바탕으로 개별 조합(법인)당 평균 소득금액을 산출
 - 평균이 개별 조합(법인)당 평균 소득금액과 일치하게 5가지(법인의 경우 4가지)의 소득금액이 있는 상황을 설정
 - 각 상황별로 경제성장률을 반영하여 2009년부터 2013년까지 개별 조합(법인)의 과세소득금액을 추계
- ☐ 개별 조합(법인)의 세액 추계
 - 각 상황별 소득금액에 대해 공동사업장(법인)으로 과세되는 경우와 파트너십으로 과세되는 경우로 나누어 각각 세액을 계산
- ☐ 전체 세수추계
 - 각 상황별 세액을 평균한 후, 이에 조합(법인) 수를 반영하여 전체 세수를 추계
 - 공동사업장(법인)으로 과세되는 경우와 파트너십으로 과세되는 경우의 전체 세수를 비교하여 파트너십 과세제도 도입에 따른 세수증감 효과를 분석

- ☐ 지분 양도 및 자산 분배시 발생하는 세수증감 효과는 전체 세수추계에 반영하지 않고, 별도로 개별 상황을 가정하여 파트너십 과세제도 도입에 따른 세수 증감 여부를 분석함
 - 지분 양도 및 자산 분배는 일시적, 비반복적으로 발생하기 때문에 그 횟수 및 규모를 합리적으로 추정하기 어려워 전체 세수추계에 반영하지 않음

다. 가정 및 한계점

- ☐ 파트너십 과세제도의 도입 외에 다른 요인은 모두 불변이라는 전제하에 세수추계 시 공통되는 가정은 아래와 같음
 - 경제성장률은 5%¹³⁾로 변동이 없음
 - 파트너십 소득은 모두 사업소득으로 구성되어 있음

13) KDI의 2007년 경제성장률 전망치

- 조합 수(법인 수)는 재정부 자료¹⁴⁾상 2005년도 수치를 이용함
 - 신규 설립 또는 폐업으로 증감하는 파트너십의 수를 고려하지 않음
- 세율은 현행세율¹⁵⁾이 향후 유지된다고 가정하여 세액을 계산함
- 배당률은 기업의 특성에 따라 다양하게 나타날 것으로 예상되며, 이러한 각기 다른 배당성향을 반영하기 위하여 0%부터 100%에 이르는 다섯 가지의 배당률(0%, 25%, 50%, 75%, 100%)을 가정하였음
 - 법인이 파트너십 과세를 선택할 수 있게 됨에 따라 배당성향이 달라질 수 있는 부분 등 행태 변화를 별도로 고려하지 않음
 - 김진수(2007)에 의하면 우리나라 기업의 평균 배당성향은 21% 정도인데, 이와 같이 낮은 배당성향은 법인과세를 적용받는 경우 이중과세로 인한 세 부담을 줄이기 위해 배당 대신 사내유보를 택한 결과일 수 있음
 - 따라서 파트너십 과세제도로 인한 세수효과를 추계하기 위해서는 현재의 배당률보다는 다양한 배당률을 가정함

□ 가정의 한계점

- 기존의 조합 및 법인이 파트너십으로 전환하는 경우에 대한 세수효과만을 고려하고 파트너십 과세제도상 유리한 점을 이용하여 새로 기업을 설립하는 부분 즉, 사람들의 행태 변화에 따른 세수증감 효과를 고려하지 않음

14) 공동사업장의 경우 2004, 2005년도 소득금액, 사업장 수를 법인의 경우 합명회사, 합자회사, 유한회사의 2006년 납부세액 및 법인 수 자료를 이용함

15)

구분	과세표준	세 율
법인세	1억원 이하	과세표준의 100분의 13
	1억원 초과	1천 300만원 + 1억원을 초과하는 금액의 100분의 25
종합소득세	1천만원 이하	과세표준의 100분의 8
	1천만 ~ 4천만원	80만원 + 1천만원을 초과하는 금액의 100분의 17
	4천만 ~ 8천만원	590만원 + 4천만원을 초과하는 금액의 100분의 26
	8천만원 초과	1천 630만원 + 8천만원을 초과하는 금액의 100분의 35

2. 세수효과 추계

가. 파트너십 운영단계

1) 조 합

가) 개 요

□ 세부담 변화 예상 항목

- 파트너십과 파트너 간 제3자 거래 인정으로 인한 세부담 감소
 - 조합이 공동사업장 과세에서 파트너십 과세로 전환하는 경우 파트너십과 파트너 간 제3자 거래가 인정되어 파트너의 근로제공 대가에 대해 기존에 사업소득으로 과세하던 것을 근로소득으로 과세함
 - 근로제공 대가를 받는 파트너는 파트너십의 업무집행 사원에 해당할 것이기 때문에 파트너가 법인인 경우는 별도로 고려하지 않음

□ 추계대상 조합(조합A)에 대한 가정

- 가정의 단순화를 위해 조합원이 1인인 경우를 가정함
 - 소득금액을 다양하게 가정함으로써 조합원이 다수일 경우 누진세율의 낮은 구간이 적용되는 효과를 반영할 수 있음
- 조합원은 파트너십으로부터 배분받은 소득 외에 다른 소득은 없음
- 조합A의 소득금액 중 조합원의 근로제공 대가가 차지하는 비중은 10%임

나) 공동사업장 과세시 세수추계

□ 조합A의 소득금액 추계

- 재정부의 공동사업장 현황표상 2005사업연도 소득금액 33,531억원에 5%의 경제성장률을 반영하여 2009사업연도 소득금액 40,757억원을 추계함
 - 2005사업연도의 공동사업장 수 62,276개가 유지된다는 가정에 따라 2009사

업연도 사업장당 평균 소득금액을 계산하면 0.65억원임

- 2009사업연도 개별 조합 A의 예상 평균 소득금액이 0.65억원이 되도록 아래 표와 같이 다섯 가지 소득금액 상황을 가정하고 이에 경제성장률 5%를 반영하여 2010~2013사업연도 상황별 소득금액을 산출

〈표 IV-2〉 조합A의 상황별 소득금액¹⁾ 추계

(단위: 백만원)

사업연도	상황1	상황2	상황3	상황4	상황5
2009	15	25	50	100	135
2010	16	26	53	105	142
2011	17	28	55	110	149
2012	17	29	58	116	156
2013	18	30	61	122	164

주: 1) 공동사업장 과세의 경우 조합원에게 지급되는 근로제공 대가를 비용으로 공제받을 수 없으므로 이를 소득금액에서 차감하지 않음

2) 상황1~상황5의 소득금액인 15, 25, 50, 100, 135백만원의 평균이 2009년 공동사업장의 평균 소득금액인 65백만원과 같아지는 상황을 설정한 것임

□ 조합A의 세액추계

○ 조합 단계

- 공동사업장 과세시 조합 단계에서 과세되는 세액은 없음

○ 조합원 단계

- 조합A의 상황별 소득금액에 대해 세액을 계산하면 아래 〈표 IV-3〉과 같음

〈표 IV-3〉 조합A의 상황별 세액추계¹⁾

(단위: 백만원)

사업연도	상황1		상황2		상황3		상황4		상황5	
	소득금액	산출세액	소득금액	산출세액	소득금액	산출세액	소득금액	산출세액	소득금액	산출세액
2009	15	1.65	25	3.35	50	8.50	100	23.30	135	35.55
2010	16	1.78	26	3.56	53	9.15	105	25.05	142	37.91
2011	17	1.91	28	3.79	55	9.83	110	26.89	149	40.39
2012	17	2.05	29	4.02	58	10.55	116	28.82	156	43.00
2013	18	2.20	30	4.27	61	11.30	122	30.84	164	45.73

주: 1) 조합 이익의 배분액뿐만 아니라 근로제공 대가에 대해서도 소득의 분배로 보아 사업소득으로 과세

2) 근로제공 대가는 소득금액의 10%씩 발생한다고 가정

□ 전체 세수추계

- 공동사업장 과세시 조합 전체의 세수를 추계하면 2009사업연도에 약 9,011억원의 조세수입이 예상됨
- <표 IV-3>에서 산출된 상황별 세액의 평균을 구한 후 이에 사업장 수를 곱하여 2009사업연도부터 2013사업연도에 대한 조합 전체 세수를 추계하면 아래 <표 IV-4>와 같음

<표 IV-4> 조합 전체 세수추계

(단위: 백만원, 개)

사업연도	조합A		사업장 수	전체세수
	평균소득금액	평균세액 ¹⁾		
2009	65.00	14.47	62,276	901,133.72
2010	68.25	15.49		964,686.38
2011	71.66	16.56		1,031,416.67
2012	75.25	17.69		1,101,483.47
2013	79.01	18.87		1,175,053.62

주: 1) 상황1~상황5의 산출세액의 평균

다) 파트너십 과세시 세수추계

□ 조합A의 소득금액 추계

- 조합이 파트너십 과세를 적용받는 경우 조합원에게 지급한 근로제공 대가를 비용으로 인식하므로 조합A의 소득금액은 <표 IV-2>의 상황별 소득금액에서 근로제공 대가를 차감한 금액임
- 파트너십 과세시 상황별 소득금액 내역은 <표 IV-5>를 참조

□ 조합A의 세액 추계

- 파트너십 단계
 - 파트너십 과세시 파트너십 단계에서 과세되는 세액은 없음
- 파트너 단계

- 조합A의 2009사업연도부터 2013사업연도까지 소득금액 상황별 세액을 계산하면 아래 <표 IV-5>와 같음

- <표 IV-2>에서 조합의 상황별 소득금액 중 90%는 사업소득으로 나머지 10%는 근로소득으로 과세되며, 근로소득의 경우 근로소득공제와 근로소득 세액공제를 적용받음

<표 IV-5> 조합A의 상황별 세액추계¹⁾

(단위: 백만원)

사업 연도	상황1		상황2		상황3		상황4		상황5	
	소득금액	산출세액	소득금액	산출세액	소득금액	산출세액	소득금액	산출세액	소득금액	산출세액
2009	13.50	1.40	22.50	2.93	45.00	7.20	90.00	20.38	121.50	31.86
2010	14.18	1.51	23.63	3.12	47.25	7.81	94.50	22.02	127.58	34.07
2011	14.88	1.63	24.81	3.32	49.61	8.44	99.23	23.75	133.95	36.39
2012	15.63	1.76	26.05	3.53	52.09	9.11	104.19	25.55	140.65	38.89
2013	16.41	1.89	27.35	3.75	54.70	9.81	109.40	27.45	147.68	41.52

주: 1) 조합단계에서 비용으로 공제된 근로제공 대가는 조합원의 근로소득으로 과세

2) 상황별 세액계산 상세 내역은 <부록 I> 참조

□ 파트너십 과세시 전체 세수추계

- 파트너십 과세시 조합 전체의 세수를 추계하면 2009사업연도에 약 7,942억원의 조세수입이 예상됨
- <표 IV-5>에서 산출된 상황별 세액의 평균을 구한 후 이에 사업장 수를 곱하여 2009 사업연도부터 2013사업연도에 대한 조합 전체 세수를 추계하면 아래 <표 IV-6>과 같음

<표 IV-6> 조합 전체 세수추계

(단위: 백만원, 개)

사업연도	조합A		사업장 수	전체세수
	평균소득금액	평균세액 ¹⁾		
2009	58.50	12.75	62,276	794,171.49
2010	61.43	13.71		853,519.77
2011	64.50	14.71		915,817.69
2012	67.72	15.77		981,947.66
2013	71.11	16.88		1,051,503.62

라) 파트너십 과세 도입시 세수증감 효과 분석

□ 개별 조합A의 세부담 변화

- 개별 조합이 공동사업장 과세에서 파트너십 과세로 전환하는 경우 아래 <표 IV-7>과 같이 약 11% 정도의 세부담 감소가 예상됨
- 따라서 조합의 경우 공동사업장 과세에서 파트너십 과세로 전환하는 것이 유리함

<표 IV-7> 개별 조합의 세부담 변화

(단위: 백만원, %)

사업연도	평균 소득금액	공동사업장 과세시 세액(A)	파트너십 과세시 세액(B)	세부담 증감 (C=B-A)	증감률 (D=C/A)
2009	65.00	14.47	12.75	(1.72)	-11.87
2010	68.25	15.49	13.71	(1.79)	-11.52
2011	71.66	16.56	14.71	(1.86)	-11.21
2012	75.25	17.69	15.77	(1.92)	-10.85
2013	79.01	18.87	16.88	(1.98)	-10.51

□ 전체 세수 변화

- 파트너십 과세제도가 도입되는 경우 조합은 세부담상 유리한 파트너십 과세로 전환할 것이며, 이에 따라 2009년 약 1,070억원의 세수감소가 예상되는데 이는 공동사업장 과세시 예상되는 전체 세수입의 약 12% 정도임

<표 IV-8> 파트너십 과세제도 도입시 전체 세수 변화

(단위: 백만원, %)

사업연도	도입 전(A)	도입 후(B)	세수증감 (C=B-A)	증감률 (D=C/A)
2009	901,133.72	794,171.49	(106,962.23)	-11.87
2010	964,686.38	853,519.77	(111,166.61)	-11.52
2011	1,031,416.67	915,817.69	(115,598.98)	-11.21
2012	1,101,483.47	981,947.66	(119,535.81)	-10.85
2013	1,175,053.62	1,051,503.62	(123,550.00)	-10.51

2) 법 인

가) 개 요

□ 세부담 변화 예상 항목

- 파트너십 운영단계에서 법인이 파트너십 과세로 전환하는 경우 세부담 변화가 예상되는 항목은 다음과 같음
 - 법인과 주주 간의 이중과세 문제가 해결되어 세부담이 감소
 - 사내유보를 통한 과세이연이 불가능해짐에 따라 사내유보율이 높을수록, 파트너의 소득세 한계세율이 높을수록 세부담이 증가
 - 사적계약으로 손익배분비율을 정할 수 있어 다양한 절세 기회를 누릴 수 있게 됨에 따라 세부담이 감소
 - 파트너십에서 발생한 결손금을 파트너의 다른 소득에서 공제할 수 있게 됨에 따라 세부담이 감소

□ 세수추계 대상 제외 항목

- 사적계약으로 손익배분비율을 결정할 수 있음에 따라 예상되는 세부담 감소 효과는 세수추계시 반영하지 않음
 - 동 항목은 개별기업의 특수한 상황에 기반을 둔 것임
 - 개정 법률에 의하면 조세회피 우려가 있는 경우 일정기간 계속적용의무를 부여하고 있을 뿐만 아니라, 과세방법의 자의적 변경을 통한 조세부담 회피를 방지하기 위해 파트너십 과세를 적용받는 경우 최소 5년간 계속 적용할 것을 의무화하고 있어 그 효과는 크지 않을 것으로 판단됨
- 유한회사는 본 보고서상 추계 대상에서 제외함
 - 유한회사의 경우 인적용역을 주로 제공한다고 인정되는 일정 요건을 갖춘 법인에 한해 파트너십 과세제도의 적용이 가능한데 자료의 제약상 해당 법인 수 및 납부세액을 별도로 알 수 없음
 - 따라서 파트너십 과세제도 적용대상인 유한회사의 세수 규모가 크지 않을 것

이라는 가정하에 본 보고서상 추계 대상에서 제외함

□ 추계대상 법인(법인B)에 대한 가정

- 배당률은 기업마다 다양하게 발생할 수 있는 배당성향을 고루 반영하기 위하여 0%, 25%, 50%, 75%, 100%의 다섯 가지 경우를 설정함
- 배당가능금액은 해당 연도 법인의 세후 소득금액에서만 발생한다고 가정함
- 가정의 단순화를 위해 주주가 개인인 경우 1인 주주를 가정함
 - 배당률을 다양하게 가정함으로써 주주가 1인이라 하더라도 누진세율의 낮은 구간이 적용되는 효과를 반영할 수 있음
 - 법인B로부터 배당받는 소득 외에 주주는 종합과세대상 소득으로 0.2억원이 있음
 - 동 소득은 금융소득이 아님
- 주주가 법인인 경우, 주주가 1인, 2인(각각 50%의 지분율), 2인(각각 75%, 25%의 지분율)인 경우를 가정함
 - 이는 수입배당금 익금불산입률¹⁶⁾ 세 가지를 모두 적용받는 상황을 설정하기 위한 것임
 - 법인B로부터 배당받는 소득 외에 주주인 법인은 0.2억원의 소득이 있음
 - 주주가 2인인 경우는 각각 0.1억원의 소득이 있는 경우를 가정함
 - 주주인 법인은 비상장 법인으로 「독점규제 및 공정거래에 관한 법률」에 의한 계열회사에 재차출자하지 않았으며, 지급이자 또한 없는 것으로 가정하였음

16) 참고로, 비상장법인의 지분율별 수입배당금 익금불산입률은 다음과 같음

지분율*	익금불산입률
50% 이하	30%
50% 초과 100% 미만	50%
100%	100%

* 지분율은 자회사의 배당기준일 현재 3월 이상 계속하여 보유하고 있는 주식 등을 기준으로 계산

나) 법인 과세기 세수추계

□ 법인B의 소득금액 추계

- 재경부가 제공하는 합병·합자회사의 2006년도 신고 법인 수 4,449개 및 총세액 447.74억원을 기초로 산출한 2005사업연도 법인당 평균 과세표준은 0.77억원임¹⁷⁾
 - 이에 5%의 경제성장률을 반영하여 2009사업연도 법인당 평균 소득금액이 0.94억원임을 추계함
- 2009사업연도 법인B의 예상 평균 소득금액이 0.94억원이 되도록 -50, 0, 125, 300백만원의 네 가지 소득금액이 있는 상황을 가정하고 이에 경제성장률 5%를 반영하여 2010~2013사업연도에 대한 상황별 소득금액을 산출함
 - 과세표준이 0인 상황을 설정한 이유는 결손일 때 결손금을 배분받는 경우의 세수효과를 측정하기 위한 것임

〈표 IV-9〉 법인B의 상황별 소득금액 추계

(단위: 백만원)

사업연도	상황1	상황2	상황3	상황4
2009	(50.00)	-	125.00	300.00
2010	(52.50)	-	131.25	315.00
2011	(55.13)	-	137.81	330.75
2012	(57.88)	-	144.70	347.29
2013	(60.78)	-	151.94	364.65

주: 각 상황의 소득금액인 -50, 0, 125, 300백만원의 평균이 2006년 신고분 합병·합자회사의 총세액으로 2009년 과세표준을 산출한 94백만원과 동일해지는 상황을 설정한 것임

□ 법인B의 세액추계

- 법인B에 대해 법인 과세를 적용하는 경우 법인 단계에서 법인세가 과세되고 주주 단계에서 주주가 개인인 경우 소득세가, 주주가 법인인 경우 법인세가 이중으로 과세됨

17) 법인당세액 = 44,794 ÷ 4,449 = 10백만원, 세액이 13백만원 미만이므로 13% 세율 적용하여 산출

- <표 IV-9>의 상황별 소득금액에 대해 주주가 개인인 경우와 법인인 경우로 나누어 각각 세액을 계산하면 아래 <표 IV-10.1> 및 <표 IV-10.2>와 같음

<표 IV-10.1> 법인B의 상황별 세액 추계 - 주주가 개인인 경우¹⁾

(단위: 백만원)

사업 연도	배당률	상황1		상황2		상황3		상황4	
		소득금액	세액 ²⁾	소득금액	세액 ²⁾	소득금액	세액	소득금액	세액
2009	0%		2,50		2,50		21,75		65,50
	25%		2,50		2,50		23,89		72,53
	50%	(50,00)	2,50	-	2,50	125,00	27,90	300,00	88,22
	75%		2,50		2,50		34,58		103,18
	100%		2,50		2,50		41,25		118,14
2010	0%		2,67		2,67		23,48		69,42
	25%		2,67		2,67		25,89		78,07
	50%	(52,50)	2,67	-	2,67	131,25	30,41	315,00	93,74
	75%		2,67		2,67		37,38		109,41
	100%		2,67		2,67		44,35		125,08
2011	0%		2,85		2,85		25,30		73,54
	25%		2,85		2,85		27,98		83,12
	50%	(55,13)	2,85	-	2,85	137,81	33,03	330,75	99,54
	75%		2,85		2,85		40,32		115,95
	100%		2,85		2,85		47,60		132,37
2012	0%		3,04		3,04		27,21		77,86
	25%		3,04		3,04		30,19		88,42
	50%	(57,88)	3,04	-	3,04	144,70	35,80	347,29	105,62
	75%		3,04		3,04		43,40		122,82
	100%		3,04		3,04		51,01		140,02
2013	0%		3,23		3,23		29,22		82,40
	25%		3,23		3,23		32,50		93,99
	50%	(60,78)	3,23	-	3,23	151,94	38,69	364,65	112,01
	75%		3,23		3,23		46,65		130,04
	100%		3,23		3,23		54,60		148,06

주: 1) 상황별 세액계산의 상세내역은 <부록 II> 참조

2) 법인과세를 적용받는 경우 결손인 경우와 소득금액이 0인 경우 세액이 동일함

〈표 IV-10.2〉 법인B의 상황별 세액 추계 - 주주가 법인인 경우¹⁾

(단위: 백만원)

사업 연도	배당률	상황1		상황2		상황3		상황4	
		소득금액	세액 ²⁾	소득금액	세액 ²⁾	소득금액	세액	소득금액	세액
2009	0%		2.60		2.60		21.85		64.73
	25%		2.60		2.60		23.28		66.53
	50%	(50.00)	2.60	-	2.60	125.00	24.71	300.00	72.02
	75%		2.60		2.60		26.15		75.23
	100%		2.60		2.60		27.58		78.44
2010	0%		2.73		2.73		23.50		69.44
	25%		2.73		2.73		25.00		72.80
	50%	(52.50)	2.73	-	2.73	131.25	26.49	315.00	76.17
	75%		2.73		2.73		27.99		79.53
	100%		2.73		2.73		29.49		83.01
2011	0%		2.87		2.87		25.28		73.51
	25%		2.87		2.87		26.84		77.03
	50%	(55.13)	2.87	-	2.87	137.81	28.41	330.75	80.56
	75%		2.87		2.87		29.97		84.08
	100%		2.87		2.87		31.53		88.09
2012	0%		3.01		3.01		27.14		77.79
	25%		3.01		3.01		28.78		81.48
	50%	(57.88)	3.01	-	3.01	144.70	30.41	347.29	85.17
	75%		3.01		3.01		32.04		88.86
	100%		3.01		3.01		33.67		93.63
2013	0%		3.16		3.16		29.10		82.28
	25%		3.16		3.16		30.81		86.15
	50%	(60.78)	3.16	-	3.16	151.94	32.51	364.65	90.01
	75%		3.16		3.16		34.22		93.87
	100%		3.16		3.16		35.92		99.46

주: 1) 상황별 세액계산 상세 내역은 〈부록 II〉 참조

2) 법인 과세를 적용받는 경우 결손인 경우와 소득금액이 0인 경우 세액이 동일함

□ 전체 세수추계

- 법인 과세시 법인 전체의 세수를 추계하면 2009사업연도에 주주가 개인인 경우 배당률에 따라 약 1,026억원~1,828억원, 주주가 법인인 경우 약 1,021억원~1,237억원의 조세수입이 예상됨

- <표 IV-10.1> 및 <표 IV-10.2>에서 산출된 상황별 세액의 평균을 구한 후 이에 사업장 수를 곱하여 2009사업연도부터 2013사업연도에 대한 법인 전체 세수를 추계하면 아래 <표 IV-11.1> 및 <표 IV-11.2>와 같음

<표 IV-11.1> 법인 전체 세수추계: 주주가 개인인 경우

(단위: 백만원, 개)

사업연도	법인B			사업장 수	전체세수
	배당률	평균소득금액	평균세액		
2009	0%	93.75	23.06	4,449	102,605.06
	25%		25.35		112,801.54
	50%		30.28		134,718.15
	75%		35.69		158,782.90
	100%		41.1		182,847.64
2010	0%	98.44	24.56	4,449	109,270.22
	25%		27.32		121,565.68
	50%		32.37		144,021.69
	75%		38.03		169,205.42
	100%		43.69		194,389.15
2011	0%	103.36	26.13	4,449	116,268.64
	25%		29.2		129,912.70
	50%		34.57		153,790.40
	75%		40.49		180,149.07
	100%		46.42		206,507.73
2012	0%	108.53	27.79	4,449	123,616.97
	25%		31.17		138,677.07
	50%		36.87		164,047.55
	75%		43.07		191,639.90
	100%		49.28		219,232.24
2013	0%	113.95	29.52	4,449	131,332.73
	25%		33.24		147,879.67
	50%		39.29		174,817.56
	75%		45.79		203,705.27
	100%		52.28		232,592.97

〈표 Ⅳ-11.2〉 법인 전체 세수추계: 주주가 법인인 경우

(단위: 백만원, 개)

사업연도	법인B			사업장 수	전체세수
	배당률	평균소득금액	평균세액		
2009	0%	93.75	22.95	4,449	102,086.01
	25%		23.75		105,678.58
	50%		25.48		113,371.64
	75%		26.64		118,539.90
	100%		27.80		123,700.74
2010	0%	98.44	24.60	4,449	109,448.18
	25%		25.82		114,853.72
	50%		27.03		120,255.54
	75%		28.24		125,661.08
	100%		29.49		131,200.08
2011	0%	103.36	26.13	4,449	116,267.90
	25%		27.40		121,921.83
	50%		28.68		127,579.48
	75%		29.95		133,233.42
	100%		31.34		139,424.94
2012	0%	108.53	27.74	4,449	123,405.24
	25%		29.07		129,326.12
	50%		30.40		135,243.29
	75%		31.73		141,164.16
	100%		33.33		148,289.98
2013	0%	113.95	29.42	4,449	130,905.38
	25%		30.82		137,111.74
	50%		32.21		143,303.26
	75%		33.60		149,498.49
	100%		35.42		157,603.09

다) 파트너십 과세시 세수추계

□ 법인B의 소득금액 추계

○ 법인B의 상황별 소득금액은 〈표 Ⅳ-9〉와 동일함

□ 법인B의 세액 추계

- 법인B에 대해 파트너십 과세를 적용하는 경우 법인 단계에서 과세되는 세액은 없으며, 주주 단계에서 주주가 개인인 경우 소득세가, 주주가 법인인 경우 법인세가 과세됨
- <표 IV-9>의 상황별 소득금액에 대해 주주가 개인인 경우와 법인인 경우로 나누어 각각 세액을 계산하면 아래 <표 IV-12>와 같음

<표 IV-12> 법인B의 상황별 세액 추계¹⁾

(단위: 백만원)

구분	사업연도	상황1		상황2		상황3		상황4	
		소득금액	세액 ²⁾	소득금액	세액	소득금액	세액	소득금액	세액
개인 주주	2009	(50.00)	0.00	-	2.50	125.00	39.05	300.00	100.30
	2010	(52.50)	0.00	-	2.67	131.25	41.59	315.00	105.90
	2011	(55.13)	0.00	-	2.85	137.81	44.25	330.75	111.78
	2012	(57.88)	0.00	-	3.04	144.70	47.05	347.29	117.95
	2013	(60.78)	0.00	-	3.23	151.94	49.99	364.65	124.44
법인 주주	2009	(50.00)	0.00	-	2.60	125.00	24.25	300.00	68.00
	2010	(52.50)	0.00	-	2.73	131.25	26.06	315.00	72.00
	2011	(55.13)	0.00	-	2.87	137.81	27.97	330.75	76.20
	2012	(57.88)	0.00	-	3.01	144.70	29.96	347.29	80.61
	2013	(60.78)	0.00	-	3.16	151.94	32.06	364.65	85.24

주: 1) 상황별 세액 계산 상세 내역은 <부록 III> 참조

2) 결손인 경우 이를 분배받아 파트너의 다른 소득에서 차감할 수 있으므로 법인 과세를 적용받는 경우와 비교하여 세액이 감소함

□ 전체 세수추계

- 파트너십 과세시 법인 전체의 세수를 추계하면 2009사업연도에 주주가 개인인 경우 약 1,578억원, 주주가 법인인 경우 약 1,055억원의 조세수입이 예상됨
- <표 IV-12>에서 산출된 상황별 세액의 평균을 구한 후 이에 사업장 수를 곱하여 2009사업연도부터 2013사업연도에 대한 법인 전체 세수를 추계하면 아래 <표 IV-13>과 같음

〈표 IV-13〉 법인 전체 세수추계

(단위: 백만원, 개)

구분	사업연도	법인B		사업장수	전체세수
		평균소득금액	평균세액		
개인 주주	2009	93.75	35.46	4,449	157,772.66
	2010	98.44	37.54		167,015.46
	2011	103.36	39.72		176,714.28
	2012	108.53	42.01		186,902.49
	2013	113.95	44.42		197,602.34
법인 주주	2009	93.75	23.71	4,449	105,496.91
	2010	98.44	25.20		112,103.68
	2011	103.36	26.76		119,055.24
	2012	108.53	28.40		126,329.36
	2013	113.95	30.12		133,981.64

라) 파트너십 과세 도입시 세수증감 효과 분석

□ 법인의 파트너십 과세로 전환시 세수효과는 조합의 경우와 비교하여 배당률이라는 변수가 추가되므로 보다 간단명료한 분석을 위해 2009년도의 세수효과만으로 비교함

○ 그 이후 연도의 경우 경제성장률을 반영하여 증가한 소득금액에 대해 세수추계를 하였기 때문에 그 효과는 2009년도의 결과와 동일함

– 각 연도별 세수추계액은 나), 다)를 참조

□ 개별 법인B의 세부담 변화

○ 개별 법인이 법인 과세에서 파트너십 과세로 전환하는 경우 아래 〈표 IV-14〉와 같이 배당률에 따라 세부담 효과가 달라질 것으로 예상되며, 세부담 감소가 예상되는 경우 파트너십 과세로 전환할 것임

– 주주가 개인인 경우

- 세부담을 최소화하기 위해서는 법인 과세를 택하면서 세후소득을 전액 유보하는 것이 유리함

- 하지만 배당률이 75% 이상인 경우에는 파트너십 과세로 전환하는 것이 유리함
 - 우리나라의 평균 배당률이 21%임을 감안했을 때 파트너십 과세로의 전환비율은 낮을 것으로 예상됨
- 주주가 법인인 경우
- 주주가 법인인 경우 배당률이 25% 정도여도 파트너십 과세로 전환하는 것이 유리함
 - 따라서 주주가 개인인 경우보다 파트너십 과세로의 전환비율이 높을 것으로 예상됨

〈표 IV-14〉 개별 법인의 세부담 변화

(단위: 백만원, %)

구분	사업연도	배당률	법인 과세시 세액(A)	파트너십 과세시 세액(B)	세부담 증감 (C=B-A)	증감률 (C/A)	전환 여부
개인 주주	2009	0	23.06	35.46	12.40	53.77	×
		25	25.36	35.46	10.11	39.86	×
		50	30.28	35.46	5.18	17.12	×
		75	35.69	35.46	(0.23)	-0.64	○
		100	41.10	35.46	(5.64)	-13.71	○
법인 주주	2009	0	22.95	23.71	0.77	3.34	×
		25	23.75	23.71	(0.04)	-0.17	○
		50	25.48	23.71	(1.77)	-6.95	○
		75	26.65	23.71	(2.93)	-11.01	○
		100	27.81	23.71	(4.09)	-14.72	○

□ 전체 세수 변화

- 파트너십 과세제도가 도입되는 경우 아래 〈표 IV-15〉와 같이 주주가 개인인 경우에는 75%, 100%의 배당률에 대해 각각 약 10억, 251억의 세수감소가, 주주가 법인인 경우에는 25%, 50%, 75%, 100%의 배당률에 대해 각각 약 2억, 79억, 130억, 182억의 세수감소가 예상됨
- 현재 우리나라 기업의 평균 배당성향이 21% 정도임을 감안하여 25%의 배당률

하에서 2009사업연도의 세수효과를 추계하면, 주주가 모두 개인으로 구성된 경우 파트너십 과세로 전환하지 않을 것이므로 세수 변화가 없고 주주가 모두 법인으로 구성된 경우 약 2억원의 세수감소가 예상되는데 이는 법인 과세기 전체 세수의 약 0.17% 정도로 그 규모가 작음

〈표 IV-15〉 파트너십 과세제도 도입시 전체 세수변화

(단위: 백만원, %)

구분	사업연도	배당률	도입 전(A)	도입 후(B)	세수증감 (C=B-A)	증감률 (C/A)
개인 주주	2009	0	102,605.06	102,605.06	-	0
		25	112,801.54	112,801.54	-	0
		50	134,718.15	134,718.15	-	0
		75	158,782.90	157,772.66	(1,010.24)	-0.64
		100	182,847.64	157,772.66	(25,074.98)	-13.71
법인 주주	2009	0	102,086.01	102,086.01	-	0
		25	105,678.58	105,496.91	(181.67)	-0.17
		50	113,371.64	105,496.91	(7,874.73)	-6.95
		75	118,539.90	105,496.91	(13,042.99)	-11.00
		100	123,700.74	105,496.91	(18,203.83)	-14.72

나. 지분 양도시

1) 개 요

□ 세부담 변화 예상 항목

- 조합이 파트너십 과세로 전환하는 경우 조합이 개인인 경우에는 기존에 조합의 자산 구성에 따라 사업소득 또는 양도소득으로 과세되던 것이 주식양도소득으로 과세됨에 따라 세부담 변화가 예상됨
 - 예를 들어, 중소기업의 주식 및 대주주가 1년 미만 보유한 일반주식에 해당하지 않는 경우 공동사업장 과세기 지분양도에 대해 적용받았던 소득세 실효세

율이 20%보다 낮은 경우 세부담 증가가, 20%보다 높은 경우 세부담 감소가 예상됨

□ 개별 조합(조합A)에 대한 가정

- 조합원P가 조합A의 지분 양도시 양도소득금액이 0.4억원(상황1), 1억원(상황2), 2억원(상황3), 5억원(상황4)인 네 가지 상황을 가정함
- 또한, 개별 상황 내에서 조합A의 자산구성이 사업소득으로 과세되는 자산과 양도소득으로 과세되는 자산의 비율이 각각 1:3, 2:2, 3:1인 경우를 가정함
 - 상황의 단순화를 위해 공동사업장 과세시 양도소득으로 과세되는 자산에는 별도의 세율로 과세되는 주식 등이 없고, 모두 소득세법 제104조 제1항 제1호에 의한 기본세율¹⁸⁾을 적용받는다고 가정함
 - 그리고 파트너십 과세시 지분양도에 대한 주식양도차손익은 모두 20%의 세율을 적용받는다고 가정함
- 소득공제는 사업소득으로 과세되는 경우 본인공제(100만원) 및 표준공제(60만원), 양도소득으로 과세되는 경우 기본공제(250만원)만 받는 경우를 가정함

2) 세수 증감 분석

□ 과세 방법별 세액

- 양도소득금액 및 자산구성 비율에 따라 공동사업장으로 과세되는 경우와 파트너십으로 과세되는 경우 각각 조합A의 세액은 아래 <표 IV-16>과 같음

18)

구분	과세표준	세율
양도소득세	1천만원 이하	과세표준의 100분의 9
	1천만원 초과 4천만원 이하	90만원 + 1천만원을 초과하는 금액의 100분의 18
	4천만원 초과 8천만원 이하	630만원 + 4천만원을 초과하는 금액의 100분의 27
	8천만원 초과	1천710만원 + 8천만원을 초과하는 금액의 100분의 36

〈표 Ⅳ-16〉 지분양도시 조합A의 세액

(단위: 백만원)

소득금액	공동사업장 과세				파트너십 과세 ²⁾
	1:3 ¹⁾	2:2 ¹⁾	3:1 ¹⁾	평균	
40	4.72	4.48	4.60	4.60	7.50
100	18.15	16.41	17.73	17.43	19.50
200	49.48	46.14	48.57	48.06	39.50
500	153.89	152.64	151.39	152.64	99.50

주: 1) 조합A의 자산구성 비율임.(사업소득으로 과세되는 자산 : 양도소득으로 과세되는 자산)

2) 파트너십 과세를 적용받는 경우 자산구성비율과 관계없이 모두 주식양도차익으로 과세되므로 별도로 자산구성비율에 따른 세액을 별도로 구분표시하지 않음

1. 상황별 세액 계산 내역 상세는 〈부록 Ⅳ〉에 첨부함

□ 파트너십 과세 도입시 세수 증감 효과 분석

○ 공동사업장 과세시 지분 양도에 대해 적용받는 소득세 실효세율이 20%보다 높은 경우 파트너십 과세로 전환하는 것이 유리하며, 이에 따른 세수감소 효과가 예상된다

- 한편, 개인 조합원이 지분 양도에 대해 적용받는 소득세 실효세율이 20%보다 낮은 경우 파트너십 과세로 전환시 세부담이 증가할 것이므로 전환하지 않을 것이고 이에 따라 전체 세수에는 변화가 없을 것임

〈표 Ⅳ-17〉 지분양도시 세수증감 효과 분석

(단위: 백만원, %)

소득금액	공동사업장 과세시		파트너십 과세시		세수증감 (C=B-A)	증감률 (D=C/A)	전환여부
	세액(A)	실효세율	세액(B)	실효세율			
40	4.60	0.12	7.50	0.19	2.90	63.04	×
100	17.43	0.17	19.50	0.20	2.07	11.88	×
200	48.06	0.24	39.50	0.20	(8.56)	-17.81	○
500	152.64	0.31	99.50	0.20	(53.14)	-34.81	○

다. 자산 분배시

1) 개 요

□ 세 부담 변화 예상 항목

- 조합의 경우 명문화된 규정을 통해 자산가액 중 지분가액을 초과하는 금액에 대해 과세할 수 있게 됨에 따라 세 부담 증가가 예상됨
 - 단, 분배받은 자산의 시가가 지분가액보다 작은 경우에는 청산분배시 양도차손을 배분받아 파트너의 다른 주식양도차익과 통산할 수 있게 됨에 따라 세 부담 감소가 예상됨
- 법인의 경우 분배받은 자산의 시가가 지분가액보다 큰 경우 파트너 단계에서 자산의 평가차익에 대해 과세하지 않고, 자산 분배금 중 기과세된 부분인 지분가액 만큼에 대해서는 파트너에게 과세하지 않는 등 이중과세가 배제되므로 이에 따라 세 부담 감소가 예상됨
 - 그리고 분배받은 자산의 시가가 지분가액보다 작은 경우에는 청산 자산분배시 파트너 단계에서 기과세된 부분인 분배된 자산의 시가에 대해 과세하지 않고 양도차손을 배분받아 파트너의 다른 주식양도차익과 통산할 수 있으므로 세 부담 감소가 예상됨. 한편, 비청산 자산분배시에는 양도차손을 배분받지 못하나 파트너 단계에서 기과세된 부분인 분배된 자산의 시가에 대해 과세하지 않으므로 세 부담 감소가 예상됨.

□ 사례 I : 분배받은 자산의 시가 > 지분가액

- 파트너십A가 자산P를 파트너X에게 분배하는 경우로, 파트너십A 및 파트너X에게 다른 소득은 없음
 - 자산P의 시가는 2억원이고 장부가액은 1억원임
- 파트너X가 개인인 경우를 상황1, 파트너X가 법인인 경우를 상황2로 가정함
 - 상황2에서 파트너X의 지분율은 50% 이하이고, 「독점규제 및 공정거래에 관한 법률」에 의한 계열회사에 재차출자하지 않았으며, 지급이자 또한 없음

○ 소득공제는 없는 것으로 가정함

□ 사례Ⅱ : 분배받은 자산의 시가 < 지분가액

○ 파트너십B가 자산Q를 파트너Y에게 분배하는 경우로, 파트너십B 및 파트너Y에게 각각 다른 소득 1억원이 있음

- 파트너Y의 다른 소득은 20%의 세율을 적용받는 주식 양도차익으로 구성되어 있음
- 자산Q의 시가는 1억원이고 장부가액은 2억원임

○ 파트너Y가 개인인 경우를 상황1, 파트너Y가 법인인 경우를 상황2로 가정함

- 상황2에서 파트너Y의 지분율은 50% 이하이고, 「독점규제 및 공정거래에 관한 법률」에 의한 계열회사에 재차출자하지 않았으며, 지급이자 또한 없음

○ 소득공제는 없는 것으로 가정함

2) 세수 증감 분석

□ 과세 방법별 세액

○ 사례Ⅰ과 사례Ⅱ 각각에 대해 공동사업장 과세, 법인과세, 파트너십 과세를 적용한 경우의 세액을 계산하면 <표 IV-18>과 같음

□ 파트너십 과세 도입시 세수 증감 효과 분석

○ 분배받은 자산의 시가가 지분가액보다 큰 경우 <표 IV-19>와 같이 조합은 파트너십 과세로 전환하지 않는 것이, 법인은 파트너십 과세로 전환하는 것이 유리함

- 그리고 법인이 파트너십 과세로 전환하는 경우 이에 따라 세수감소효과가 예상됨

- 구체적인 수치는 양도소득금액의 크기 및 주주가 개인 혹은 법인인지 여부에 따라 달라질 것이므로 추계하기 어려움
- 단, 상기 사례Ⅰ의 가정에 따라 자산분배가 이루어진 경우 주주가 개인이면 67.58%, 법인이면 74.72%의 세수감소가 예상됨

〈표 IV-18〉 자산분배시 과세방법별 세액

(단위: 백만원)

구분	과세단계	공동사업장 과세		법인과세		파트너십 과세	
		상황1 ²⁾	상황2 ²⁾	상황1	상황2	상황1	상황2
사례 I ¹⁾	조합(법인, 파트너십)	-	-	13.0	13.0	-	-
	조합원(주주, 파트너)	-	-	38.8	23.0	13.55	9.1
	합계	-	-	41.8	36.0	13.55	9.1
사례 II ¹⁾	조합(법인, 파트너십)	-	-	-	-	-	-
	조합원(주주, 파트너)	20	13	33.55	30.5	- ³⁾	- ³⁾
	합계	20	13	33.55	30.5	-	-

주: 1) 사례 I 은 (분배받은 자산의 시가 > 지분가액)인 경우를, 사례 II 는 (분배받은 자산의 시가 < 지분가액)인 경우를 의미함

2) 상황1은 주주가 개인인 경우, 상황2는 주주가 법인인 경우임

3) 청산분배의 경우로, 비청산분배인 경우에는 상황1과 상황2는 각각 20.13임

1. 과세방법별 상세한 세액계산 내역은 〈부록 V〉에 첨부함

○ 분배받은 자산의 시가가 지분가액보다 작은 경우에는 〈표 IV-19〉와 같이 조합은 청산 자산 분배시 파트너십 과세로 전환하는 것이 유리하며, 법인은 청산 자산분배 혹은 비청산 자산 분배의 여부와 관계없이 파트너십 과세로 전환하는 것이 유리함

- 그리고 조합 및 법인이 파트너십 과세로 전환하는 경우 이에 따라 세수감소효과가 예상됨

- 상기 사례 II 의 가정에 따라 자산분배가 이루어진 경우 조합의 경우 청산 분배시 100%의 세수감소 효과가, 법인의 경우 청산분배시에는 100%, 비청산 분배시에는 주주가 개인이면 40.4%, 법인이면 57.4%의 세수감소가 예상됨

〈표 Ⅳ-19〉 자산분배시 세수증감 효과 분석

(단위: 백만원)

구분	대상	주주	공동사업장 (법인) 과세시 납부세액(A)	파트너십 과세시 납부세액(B)		세수증감 (C=B-A)		증감률 (D=C/A)		전환여부	
				x ²⁾	y ²⁾	x	y	x	y	x	y
사례 I ¹⁾	조합	개인	—	13.55		13.55		∞		×	
		법인	—	9.1		9.1		∞		×	
	법인	개인	41.80	13.55		(28.25)		-67.58%		○	
		법인	36.0	9.1		(26.9)		-74.72%		○	
사례 II ¹⁾	조합	개인	20	0	20	-20	0	-100%	0%	○	—
		법인	13	0	13	-13	0	-100%	0%	○	—
	법인	개인	33.55	0	20	-33.55	-13.55	-100%	-40.4%	○	○
		법인	30.5	0	13	-30.5	-17.5	-100%	-57.4%	○	○

주: 1) 사례 I 은 (분배받은 자산의 시가 > 지분가액)인 경우를, 사례 II 는 (분배받은 자산의 시가 < 지분가액)를 의미함

2) x는 청산 자산분배를 y는 비청산 자산분배를 의미함

3. 요약 및 한계점

가. 요약

□ 파트너십 과세제도 도입시 조합 및 법인의 세수 변화는 개별 기업의 상황별 세부담 유불리에 따른 파트너십 과세로의 전환 여부에 기반을 둘 것이므로 그 효과를 일률적으로 결론짓기는 어려움

○ 따라서 본장의 제2절에서는 특정 기업을 설정하고 여러 가지 상황을 가정하여 이를 기반으로 전체 세수효과를 추계하였음

□ 제2절의 세수추계 결과, 파트너십 과세제도가 2009년부터 이후 4개연도 세수에 미치는 효과는 〈표 Ⅳ-20〉과 같음

○ 지분양도와 자산 분배가 사업 중 빈번하게 발생하지 않는다는 특성을 고려하면

파트너십 과세로의 전환 여부 및 이에 따른 세수효과는 파트너십 운영단계를 중심으로 추계되어야 함

- 파트너십 운영단계에서 조합은 파트너십 과세로 전환하는 것이 유리하며 이에 따라 2009년 약 1,070억원의 세수 감소가 예상됨. 그리고 이는 공동사업장 과세시 전체 세수의 약 11% 정도임

- 한편, 법인의 경우 현재 우리나라 기업의 평균 배당성향이 21% 정도임을 감안하여 25%의 배당률하에서 2009사업연도의 세수효과를 추계하면, 주주가 모두 개인으로 구성된 경우 파트너십 과세로 전환하지 않을 것이므로 세수 변화가 없고 주주가 모두 법인으로 구성된 경우 약 2억원의 세수 감소가 예상됨. 그리고 이는 법인 과세시 전체 세수의 약 0.17% 정도임

○ 파트너십 운영단계에서 추계한 세수효과는 지분양도 및 자산분배시 세수효과를 반영하여 조정될 것임

- 지분 양도시 조합의 개인 조합원은 공동사업장 과세에서 지분 양도시 적용받는 실효세율이 파트너십 과세시 주식양도차익으로 처리되었을 때 과세되는 세율보다 높으면 세 부담 감소가, 낮으면 세 부담 증가가 예상됨. 그리고 동 세 부담 증감이 전체 세수에 미치는 효과는 양도소득금액의 크기에 따라 다양하게 나타날 것임

- 자산 분배시에는 조합의 경우 세 부담 증가가, 법인의 경우 세 부담 감소가 예상되며 동 세 부담 증감이 전체 세수에 미치는 효과는 분배되는 자산의 시가와 장부가액의 크기에 따라 다양하게 나타날 것임

- 단, 조합의 경우 분배받은 자산의 시가가 지분가액보다 작다면 청산 분배시 양도차손을 배분받아 파트너의 다른 주식양도차익과 통산할 수 있으므로 분배받은 양도차손과 상계할 다른 주식양도차익이 있을 경우 세수감소가 예상됨

〈표 Ⅳ-20〉 파트너십 과세제도 도입에 따른 세수효과

(단위: 백만원)

단계	구분 ¹⁾		조합		법인		합계 ³⁾
			개인조합원	법인조합원	개인주주	법인주주	
운영단계 ²⁾	2009		(106,962.23)		0	(181.67)	(107,143.90)
	2010		(111,166.61)		0	(2,750.04)	(113,916.65)
	2011		(115,598.98)		0	(2,866.59)	(118,465.57)
	2012		(119,535.81)		0	(2,996.76)	(122,532.57)
	2013		(123,550.00)		0	(3,130.10)	(126,680.10)
지분양도 ⁴⁾	40		2.90		-		n/a ⁷⁾
	100		2.07				
	200		(8.56)				
	500		(53.14)				
자산분배 ⁵⁾	사례 I ⁵⁾		13.55	9.1	(28.25)	(26.9)	
	사례 II ⁵⁾	x ⁶⁾	(20)	(13)	(33.55)	(30.5)	
		y ⁶⁾	0	0	(13.55)	(17.5)	

주: 1) 구분은 운영단계는 사업연도, 지분양도시는 양도소득금액, 자산분배시는 사례의 구분을 의미함

2) * 조합의 경우 근로제공 대가가 차지하는 비중이 근로제공 대가 차감 전 소득의 10%인 경우를 가정함

** 법인의 경우 우리나라의 평균 배당률 21%임을 감안하여 제2절의 세수추계 중 배당률이 25%인 경우를 정리함

3) 운영단계의 합계에서 법인의 세수효과는 우리나라 법인의 법인주주 구성비율을 고려하지 않고 법인주주로만 구성된 경우의 예상 감소액을 전액 반영함. 따라서 합계는 예상되는 세수 감소액을 최대한도로 반영한 것임

4) 지분양도는 특정한 상황 즉, 네 가지 양도소득금액(0.4억원, 1억원, 2억원, 5억원) 및 세 가지 자산구성 비율(사업소득으로 과세되는 자산과 양도소득으로 과세되는 자산의 비율이 각각 1:3, 2:2, 3:1인 경우)을 가정한 것임

5) * 자산분배는 분배받은 자산의 시가와 지분가액의 크기에 따라 사례I(분배받은 자산의 시가 > 지분가액)과 사례 II(분배받은 자산의 시가 < 지분가액)로 나누어 세수효과를 계산함

** 사례 I 은 자산의 시가가 2억원이고 장부가액이 1억원인 경우, 사례II는 자산의 시가가 1억원이고 장부가액이 2억원인 특정한 상황을 가정한 것임

6) x는 청산 자산분배를 y는 비청산 자산분배를 의미함

7) 지분양도 및 자산분배시 세수효과는 특정 상황을 가정하여 측정한 것이므로 합계가 갖는 의미가 없음

나. 한계점

- 본 보고서상 세수추계 결과는 기존 조합 및 법인이 파트너십 과세로 전환시 세수 변화만을 다루고 있으며, 자료의 제약상 제도 도입의 결과 신설되는 회사에 대한 세수효과는 반영하지 못하고 있음
 - 파트너십 과세제도의 도입으로 정부는 IT 등 지식기반산업을 중심으로 한 중소 규모 인적회사 창업 및 운용이 용이해지고, 외국자본 및 기술의 국내 투자가 활성화될 것으로 기대하고 있음
 - 따라서 추후 제도 도입 후 이루어지는 추계에서는 보다 정밀한 결과를 도출하기 위해 새로 신설되는 회사로 인해 증가되는 세수효과 역시 반영해야 할 것임

- 또한 조합의 세수추계시 파트너의 근로제공 비율을 자료의 제약상 10%로 가정하였는데, 현실 세계에서 파트너의 근로제공은 매우 다양하게 나타날 것임
 - 따라서 조합의 세수추계 결과 도출한 11%의 세수감소 효과는 그 수치가 갖는 의미가 적음
 - 다만, 파트너십과 파트너 간 제3자 거래가 인정됨으로써 세수감소 효과가 예상된다는 것을 특정 상황을 설정하여 시뮬레이션을 통해 검증했다는 점에서 그 의미를 둘 수 있음

- 법인의 세수 추계시 보다 실질적인 추계를 위해서는 파트너십 과세제도 도입 후 법인의 배당성향을 이용하여야 함
 - 기존 배당성향은 파트너십 과세제도가 없었을 경우 법인의 행동방식이었기 때문에 과거의 배당률 분포를 통한 세수추계는 적절하지 않음
 - 미래의 배당률 분포에 대한 자료의 제약 및 가정이 갖는 한계 때문에 본 보고서에서는 5가지의 배당률 분포를 가정하고 각각에 대해 별도로 세수추계를 하였음

V. 결 론

- 본 연구에서는 2007년 12월 개정 조세특례제한법상 파트너십 과세제도 적용대상인 조합 및 법인을 대상으로 파트너십 과세제도 도입에 따른 세무상 효과를 분석하고, 그 적용이 시작되는 2009사업연도부터 5개 사업연도에 대한 세수효과를 추계하였음
- 파트너십 과세제도가 도입됨에 따라 그 적용대상인 조합 및 법인에 대해 파트너십 운영단계 및 지분양도 혹은 자산분배시 다음과 같은 세무상 효과가 예상되고 있음
 - 조합의 경우 파트너십 운영단계에서는 이중과세 배제라는 혜택을 유지하면서 동시에 법인기업의 장점인 파트너십과 파트너 간 제3자 거래 인정을 통한 근로소득 공제를 받게 됨에 따라 세 부담 감소가 예상됨
 - 한편, 지분 양도시 양도한 지분에 해당하는 공동사업장의 개별 자산들을 각각 양도한 것으로 취급하던 것을 주식 양도차손익으로 처리하게 됨에 따라 파트너가 개인인 경우 공동사업장 과세시 적용되는 실효세율이 주식 양도차손익으로 처리될 때 세율보다 높으면 세 부담 감소가, 낮으면 세 부담 증가가 예상됨
 - 그리고 자산 분배시에는 명문화된 규정을 통해 자산가액 중 과거에 과세되지 않은 부분인 지분가액을 초과하는 금액에 대해 과세할 수 있게 됨에 따라 세 부담 증가가 예상됨
 - 단, 분배받은 자산의 시가가 지분가액보다 작은 경우 청산 분배시 양도차손을 배분받아 파트너의 다른 주식양도차익과 통산할 수 있으므로 분배받은 양도차손과 상계할 다른 주식양도차익이 있는 경우 세 부담 감소가 예상됨
 - 법인의 경우 파트너십 운영단계에서 이중과세 배제, 결손금 배분 및 손익배분 비율의 자율적 결정 등 다양한 절세기회를 누릴 수 있게 됨
 - 하지만 사내유보를 통한 과세이연이 불가능해짐에 따라 사내유보율이 높고 파

트너의 한계세율이 높은 경우 오히려 세부담이 증가할 수 있음

- 지분양도시에는 세부담 변화가 없음
- 자산 분배시에는 분배받은 자산의 시가가 지분가액보다 큰 경우 파트너십 단계에서 자산의 평가차익에 대해 과세하지 않고 자산 분배금 중 기과세된 부분인 지분가액 만큼에 대해서는 파트너에게 과세하지 않아 이중과세가 배제되므로 이에 따른 세부담 감소가 예상됨
 - 한편, 분배받은 자산의 시가가 지분가액보다 작은 경우 청산 자산분배시에는 i) 기과세된 부분인 분배된 자산의 시가에 대해 과세하지 않고 ii) 양도차손을 배분받아 파트너의 다른 주식양도차익과 통산할 수 있으므로 세부담 감소가 예상되며, 비청산 자산분배시에는 ii)는 적용받을 수 없으나 i)은 적용되어 청산 자산분배시와 비교하여 그 효과는 적으나 세부담 감소가 예상됨

□ 이와 같은 세무상 효과를 바탕으로 본 연구에서는 2009사업연도부터 5개 사업연도에 대해 다음과 같은 방법으로 세수추계함

- 파트너십 운영단계에서 발생하는 세수증감 효과는 한 개의 기업을 설정하고 이에 여러 가지 상황을 가정하여 파트너십 과세시 세부담 변화를 계산한 후 과세전환 여부를 판단하고 이에 과거 신고자료상 기업 수를 반영하여 전체 세수효과를 추계함
- 지분양도 및 자산분배의 경우 일시적, 비반복적으로 발생하여 그 횟수 및 규모를 합리적으로 추정하기 어려우므로 전체 세수추계에 반영하지 않고 파트너십 과세제도 도입시 세수 증감 여부를 별도로 분석함

□ 세수 추계 결과, 운영단계에서의 세수효과만 보면 파트너십 과세제도가 도입됨에 따라 조합은 파트너십 과세로 전환하는 것이 유리하며 이에 따라 2009년 약 1,070억원의 세수감소가 예상되며 이는 공동사업장 과세시 전체 세수의 약 12% 정도임

○ 하지만 법인의 경우 현 21% 정도의 배당률하에서는 주주가 개인인 경우 오히려 세부담이 증가하므로 파트너십 과세로 전환하지 않을 것이므로 세수 변화가 없

고, 주주가 법인으로 구성된 경우에는 약 2억원의 세수가 감소될 것으로 예상되는데 이는 법인 과세기 전체 세수의 약 0.17% 정도임

- 파트너십 운영단계에서 추계한 세수효과는 지분양도 및 자산분배시 세수효과를 감안할 경우 변동될 수 있음
 - 지분 양도시 조합원이 법인인 경우 세수 변화가 없으나 개인인 경우 공동사업장 과세기 적용받는 실효세율이 파트너십 과세기 주식양도차익으로 처리되었을 때 과세되는 세율보다 높으면 세수 감소가, 낮으면 세수 증가가 예상되는데 이는 양도소득금액의 크기에 따라 다양하게 나타날 것임
 - 자산 분배시에는 조합의 경우 세수 증가가, 법인의 경우 세수 감소가 예상되는데 이는 분배되는 자산의 시가와 장부가액의 크기에 따라 다양하게 나타날 것임
 - 단, 조합의 경우 분배받은 자산의 시가가 지분가액보다 작다면 청산 분배시 세수감소가 예상됨

□ 본 연구의 세수추계 결과는 다음과 같은 한계점을 내포하고 있음

- 본 보고서상 세수추계 결과는 기존 조합 및 법인이 파트너십 과세로 전환하는 경우의 세수 변화만을 다루고 있으며, 제도 도입의 결과 신설되는 회사에 대한 세수효과는 반영하지 못함
- 또한 조합의 세수추계시 파트너의 근로제공 비율을 자료의 제약상 10%로 가정하였는데, 현실 세계에서 파트너의 근로제공은 매우 다양하게 나타날 것임
- 법인의 세수 추계시 보다 실질적인 추계를 위해서는 파트너십 과세제도 도입 후 법인의 배당성향이 이용되어야 함

참고문헌

- 국회예산정책처, 『NABO 세수추계 및 세제분석 205-2009』, 2005.
- 김재진, 『파트너십 과세제도의 도입방안』, 한국조세연구원, 2004. 7.
- 김진수, 「법인기업과 개인기업의 세부담 비교」, 『재정포럼』, 2007년 4월호, 통권 제130호, 한국조세연구원, 2007. 4.
- 안종석, 『파트너십 과세제도 도입방안』, 한국조세연구원, 2007. 6.

[부 록]

I. 조합A의 파트너십 과세시 상황별 세액 계산내역 상세

1. 상황1 : 2009사업연도 소득금액이 0.15억원인 경우

(단위: 백만원)

구분	조합원급여 공제전 소득	사업소득	근로소득			과세표준	산출세액	근로소득 세액공제	차가감세액
			총급여액	근로소득공제	계				
2009	15	13.50	1.50	1.50	0.00	13.50	1.40	0.00	1.40
2010	16	14.18	1.58	1.58	0.00	14.18	1.51	0.00	1.51
2011	17	14.88	1.65	1.65	0.00	14.88	1.63	0.00	1.63
2012	17	15.63	1.74	1.74	0.00	15.63	1.76	0.00	1.76
2013	18	16.41	1.82	1.82	0.00	16.41	1.89	0.00	1.89

2. 상황2 : 2009사업연도 소득금액이 0.25억원인 경우

(단위: 백만원)

구분	조합원급여 공제전 소득	사업소득	근로소득			과세표준	산출세액	근로소득 세액공제	차가감세액
			총급여액	근로소득공제	계				
2009	25	22.50	2.50	2.50	0.00	22.50	2.93	0.00	2.93
2010	26	23.63	2.63	2.63	0.00	23.63	3.12	0.00	3.12
2011	28	24.81	2.76	2.76	0.00	24.81	3.32	0.00	3.32
2012	29	26.05	2.89	2.89	0.00	26.05	3.53	0.00	3.53
2013	30	27.35	3.04	3.04	0.00	27.35	3.75	0.00	3.75

3. 상황3 : 2009사업연도 소득금액이 0.5억원인 경우

(단위: 백만원)

구분	조합원급여 공제전 소득	사업소득	근로소득			과세표준	산출세액	근로소득 세액공제	차가감세액
			총급여액	근로소득공제	계				
2009	50	45.00	5.00	5.00	0.00	45.00	7.20	0.00	7.20
2010	53	47.25	5.25	5.13	0.13	47.38	7.82	0.01	7.81
2011	55	49.61	5.51	5.26	0.26	49.87	8.47	0.02	8.44
2012	58	52.09	5.79	5.39	0.39	52.49	9.15	0.04	9.11
2013	61	54.70	6.08	5.54	0.54	55.24	9.86	0.05	9.81

4. 상황4 : 2009사업연도 소득금액이 1억원인 경우

(단위: 백만원)

구분	조합원급여 공제전 소득	사업소득	근로소득			과세표준	산출세액	근로소득 세액공제	차가감세액
			총급여액	근로소득공제	계				
2009	100	90.00	10.00	7.50	2.50	92.50	20.68	0.29	20.38
2010	105	94.50	10.50	7.75	2.75	97.25	22.34	0.31	22.02
2011	110	99.23	11.03	8.01	3.01	102.24	24.08	0.34	23.75
2012	116	104.19	11.58	8.29	3.29	107.47	25.92	0.36	25.55
2013	122	109.40	12.16	8.58	3.58	112.97	27.84	0.39	27.45

5. 상황5 : 2009사업연도 소득금액이 1.35억원인 경우

(단위: 백만원)

구분	조합원급여 공제전 소득	사업소득	근로소득			과세표준	산출세액	근로소득 세액공제	차가감세액
			총급여액	근로소득공제	계				
2009	135	121.50	13.50	9.25	4.25	125.75	32.31	0.45	31.86
2010	142	127.58	14.18	9.59	4.59	132.16	34.56	0.48	34.07
2011	149	133.95	14.88	9.94	4.94	138.90	36.91	0.52	36.39
2012	156	140.65	15.63	10.09	5.53	146.19	39.46	0.57	38.89
2013	164	147.68	16.41	10.21	6.20	153.88	42.16	0.63	41.52

Ⅱ. 법인B의 법인 과세시 상황별 세액계산 내역 상세

1. 상황1 : 2009사업연도 소득금액이 -0.5억원인 경우

1) 법인단계 과세

○ 결손이 발생한 상황이므로 법인단계에서 부담할 세액은 없음.

(단위: 백만원)

구분	과세표준	산출세액
2009	(50.00)	-
2010	(52.50)	-
2011	(55.13)	-
2012	(57.88)	-
2013	(60.78)	-

2) 주주단계 과세

○ 법인B로부터 배당받은 소득이 없으므로 기타 소득 0.2억원에 대해 주주가 개인인 경우 소득세를 주주가 법인인 경우 법인세를 각각 과세함.

- 주주가 개인인 경우

(단위: 백만원)

구분	배당가능금액	배당소득			기타소득	과세표준	산출세액	배당세액공제	납부세액
		배당액	그로스업	계					
2009	-	-	-	-	20.00	20.00	2.50	0.00	2.50
2010	-	-	-	-	21.00	21.00	2.67	0.00	2.67
2011	-	-	-	-	22.05	22.05	2.85	0.00	2.85
2012	-	-	-	-	23.15	23.15	3.04	0.00	3.04
2013	-	-	-	-	24.31	24.31	3.23	0.00	3.23

－ 주주가 법인인 경우

(단위: 백만원)

구분	배당가능금액	배당소득			기타소득	과세표준	산출세액
		수입배당금	익금불산입액	계			
2009	－	－	－	－	20.00	20.00	2.60
2010	－	－	－	－	21.00	21.00	2.73
2011	－	－	－	－	22.05	22.05	2.87
2012	－	－	－	－	23.15	23.15	3.01
2013	－	－	－	－	24.31	24.31	3.16

2. 상황2 : 2009사업연도 소득금액이 0원인 경우

1) 법인단계 과세

- 과세소득이 발생하지 않았으므로 결손이 발생한 경우와 마찬가지로 법인단계에서 부담할 세액은 없음.

(단위: 백만원)

구분	과세표준	산출세액
2009	－	－
2010	－	－
2011	－	－
2012	－	－
2013	－	－

2) 주주단계 과세

- 법인B로부터 배당받은 소득이 없으므로 기타 소득 0.2억원에 대해 주주가 개인인 경우 소득세를 주주가 법인인 경우 법인세를 각각 과세함.

- 주주가 개인인 경우

(단위: 백만원)

구분	배당가능금액	배당소득			기타소득	과세표준	산출세액	배당세액공제	납부세액
		배당액	그로스업	계					
2009	-	-	-	-	20.00	20.00	2.50	0.00	2.50
2010	-	-	-	-	21.00	21.00	2.67	0.00	2.67
2011	-	-	-	-	22.05	22.05	2.85	0.00	2.85
2012	-	-	-	-	23.15	23.15	3.04	0.00	3.04
2013	-	-	-	-	24.31	24.31	3.23	0.00	3.23

- 주주가 법인인 경우

(단위: 백만원)

구분	배당가능금액	배당소득			기타소득	과세표준	산출세액
		수입배당금	익금불산입액	계			
2009	-	-	-	-	20.00	20.00	2.60
2010	-	-	-	-	21.00	21.00	2.73
2011	-	-	-	-	22.05	22.05	2.87
2012	-	-	-	-	23.15	23.15	3.01
2013	-	-	-	-	24.31	24.31	3.16

3. 상황3 : 2009사업연도 소득금액이 1.25억원인 경우

1) 법인단계 과세

○ 각 사업연도별 법인단계에서 부담할 세액은 다음과 같음.

(단위: 백만원)

구분	과세표준	산출세액
2009	125.00	19.25
2010	131.25	20.81
2011	137.81	22.45
2012	144.70	24.18
2013	151.94	25.98

2) 주주단계 과세

○ 과세소득금액에서 법인세액을 차감한 배당가능금액에 다섯 가지 배당률을 적용하여 각 상황별 배당액을 산출함.

– 주주가 개인인 경우

(단위: 백만원)

구분	배당가능금액	배당률	배당소득			기타소득	과세표준	산출세액	배당세액공제	납부세액
			배당액	그로스업	계					
2009	105.75	0%	0.00	0.00	0.00	20.00	20.00	2.50	0.00	2.50
	105.75	25%	26.44	3.97	30.40	20.00	50.40	8.60	3.97	4.64
	105.75	50%	52.88	7.93	60.81	20.00	80.81	16.58	7.93	8.65
	105.75	75%	79.31	11.90	91.21	20.00	111.21	27.22	11.90	15.33
	105.75	100%	105.75	15.86	121.61	20.00	141.61	37.86	15.86	22.00
2010	110.44	0%	0.00	0.00	0.00	21.00	21.00	2.67	0.00	2.67
	110.44	25%	27.61	4.14	31.75	21.00	52.75	9.22	4.14	5.07
	110.44	50%	55.22	8.28	63.50	21.00	84.50	17.88	8.28	9.59
	110.44	75%	82.83	12.42	95.25	21.00	116.25	28.99	12.42	16.56
	110.44	100%	110.44	16.57	127.00	21.00	148.00	40.10	16.57	23.54
2011	115.36	0%	0.00	0.00	0.00	22.05	22.05	2.85	0.00	2.85
	115.36	25%	28.84	4.33	33.17	22.05	55.22	9.86	4.33	5.53
	115.36	50%	57.68	8.65	66.33	22.05	88.38	19.23	8.65	10.58
	115.36	75%	86.52	12.98	99.50	22.05	121.55	30.84	12.98	17.86
	115.36	100%	115.36	17.30	132.66	22.05	154.71	42.45	17.30	25.15
2012	120.53	0%	0.00	0.00	0.00	23.15	23.15	3.04	0.00	3.04
	120.53	25%	30.13	4.52	34.65	23.15	57.80	10.53	4.52	6.01
	120.53	50%	60.26	9.04	69.30	23.15	92.46	20.66	9.04	11.62
	120.53	75%	90.40	13.56	103.95	23.15	127.11	32.79	13.56	19.23
	120.53	100%	120.53	18.08	138.61	23.15	161.76	44.92	18.08	26.84
2013	125.95	0%	0.00	0.00	0.00	24.31	24.31	3.23	0.00	3.23
	125.95	25%	31.49	4.72	36.21	24.31	60.52	11.24	4.72	6.51
	125.95	50%	62.98	9.45	72.42	24.31	96.73	22.16	9.45	12.71
	125.95	75%	94.47	14.17	108.64	24.31	132.95	34.83	14.17	20.66
	125.95	100%	125.95	18.89	144.85	24.31	169.16	47.50	18.89	28.61

- 주주가 법인인 경우 : 1인 주주¹⁹⁾

(단위: 백만원)

구분	배당가능 금액	배당률	배당소득			기타소득	과세표준	산출세액
			수입배당금	익금불산입액	계			
2009	105.75	0%	0.00	0.00	-	20.00	20.00	2.60
	105.75	25%	26.44	26.44	-	20.00	20.00	2.60
	105.75	50%	52.88	52.88	-	20.00	20.00	2.60
	105.75	75%	79.31	79.31	-	20.00	20.00	2.60
	105.75	100%	105.75	105.75	-	20.00	20.00	2.60
2010	110.44	0%	0.00	0.00	-	21.00	21.00	2.73
	110.44	25%	27.61	27.61	-	21.00	21.00	2.73
	110.44	50%	55.22	55.22	-	21.00	21.00	2.73
	110.44	75%	82.83	82.83	-	21.00	21.00	2.73
	110.44	100%	110.44	110.44	-	21.00	21.00	2.73
2011	115.36	0%	0.00	0.00	-	22.05	22.05	2.87
	115.36	25%	28.84	28.84	-	22.05	22.05	2.87
	115.36	50%	57.68	57.68	-	22.05	22.05	2.87
	115.36	75%	86.52	86.52	-	22.05	22.05	2.87
	115.36	100%	115.36	115.36	-	22.05	22.05	2.87
2012	120.53	0%	0.00	0.00	-	23.15	23.15	3.01
	120.53	25%	30.13	30.13	-	23.15	23.15	3.01
	120.53	50%	60.26	60.26	-	23.15	23.15	3.01
	120.53	75%	90.40	90.40	-	23.15	23.15	3.01
	120.53	100%	120.53	120.53	-	23.15	23.15	3.01
2013	125.95	0%	0.00	0.00	-	24.31	24.31	3.16
	125.95	25%	31.49	31.49	-	24.31	24.31	3.16
	125.95	50%	62.98	62.98	-	24.31	24.31	3.16
	125.95	75%	94.47	94.47	-	24.31	24.31	3.16
	125.95	100%	125.95	125.95	-	24.31	24.31	3.16

19) 1인 주주인 경우 지분율이 100%이므로 익금불산입률 100%를 적용

- 주주가 법인인 경우 : 2인 주주(50%, 50%)²⁰⁾

(단위: 백만원)

구분	배당가능 금액	배당률	배당소득			기타소득	과세표준	산출세액
			수입배당금	익금불산입액	계			
2009	105.75	0%	0.00	0.00	0.00	20.00	20.00	2.60
	105.75	25%	26.44	7.93	18.51	20.00	38.51	5.01
	105.75	50%	52.88	15.86	37.01	20.00	57.01	7.41
	105.75	75%	79.31	23.79	55.52	20.00	75.52	9.82
	105.75	100%	105.75	31.73	74.03	20.00	94.03	12.22
2010	110.44	0%	0.00	0.00	0.00	21.00	21.00	2.73
	110.44	25%	27.61	8.28	19.33	21.00	40.33	5.24
	110.44	50%	55.22	16.57	38.65	21.00	59.65	7.75
	110.44	75%	82.83	24.85	57.98	21.00	78.98	10.27
	110.44	100%	110.44	33.13	77.31	21.00	98.31	12.78
2011	115.36	0%	0.00	0.00	0.00	22.05	22.05	2.87
	115.36	25%	28.84	8.65	20.19	22.05	42.24	5.49
	115.36	50%	57.68	17.30	40.38	22.05	62.43	8.12
	115.36	75%	86.52	25.96	60.56	22.05	82.61	10.74
	115.36	100%	115.36	34.61	80.75	22.05	102.80	13.36
2012	120.53	0%	0.00	0.00	0.00	23.15	23.15	3.01
	120.53	25%	30.13	9.04	21.09	23.15	44.24	5.75
	120.53	50%	60.26	18.08	42.18	23.15	65.34	8.49
	120.53	75%	90.40	27.12	63.28	23.15	86.43	11.24
	120.53	100%	120.53	36.16	84.37	23.15	107.52	13.98
2013	125.95	0%	0.00	0.00	0.00	24.31	24.31	3.16
	125.95	25%	31.49	9.45	22.04	24.31	46.35	6.03
	125.95	50%	62.98	18.89	44.08	24.31	68.39	8.89
	125.95	75%	94.47	28.34	66.13	24.31	90.44	11.76
	125.95	100%	125.95	37.79	88.17	24.31	112.48	14.62

20) 각 주주에 대해 30%의 익금불산입률을 적용

- 주주가 법인인 경우 : 2인 주주(75%, 25%)²¹⁾

(단위: 백만원)

구분	배당가능 금액	배당률	배당소득			기타소득	과세표준	산출세액
			수입배당금	익금불산입액	계			
2009	105.75	0%	0.00	0.00	0.00	20.00	20.00	2.60
	105.75	25%	26.44	11.90	14.54	20.00	34.54	4.49
	105.75	50%	52.88	23.79	29.08	20.00	49.08	6.38
	105.75	75%	79.31	35.69	43.62	20.00	63.62	8.27
	105.75	100%	105.75	47.59	58.16	20.00	78.16	10.16
2010	110.44	0%	0.00	0.00	0.00	21.00	20.10	2.61
	110.44	25%	27.61	12.42	15.19	21.00	35.29	4.59
	110.44	50%	55.22	24.85	30.37	21.00	50.47	6.56
	110.44	75%	82.83	37.27	45.56	21.00	65.66	8.54
	110.44	100%	110.44	49.70	60.74	21.00	80.84	10.51
2011	115.36	0%	0.00	0.00	0.00	22.05	21.11	2.74
	115.36	25%	28.84	12.98	15.86	22.05	36.97	4.81
	115.36	50%	57.68	25.96	31.72	22.05	52.83	6.87
	115.36	75%	86.52	38.93	47.59	22.05	68.69	8.93
	115.36	100%	115.36	51.91	63.45	22.05	84.55	10.99
2012	120.53	0%	0.00	0.00	0.00	23.15	22.16	2.88
	120.53	25%	30.13	13.56	16.57	23.15	38.73	5.04
	120.53	50%	60.26	27.12	33.15	23.15	55.31	7.19
	120.53	75%	90.40	40.68	49.72	23.15	71.88	9.34
	120.53	100%	120.53	54.24	66.29	23.15	88.45	11.50
2013	125.95	0%	0.00	0.00	0.00	24.31	23.27	3.02
	125.95	25%	31.49	14.17	17.32	24.31	40.59	5.28
	125.95	50%	62.98	28.34	34.64	24.31	57.91	7.53
	125.95	75%	94.47	42.51	51.96	24.31	75.22	9.78
	125.95	100%	125.95	56.68	69.27	24.31	92.54	12.03

21) 한 주주에 대해서는 50%, 다른 주주에 대해서는 30%의 익금불산입률을 적용

4. 상황4 : 2009사업연도 소득금액이 3억원인 경우

1) 법인단계 과세

○ 각 사업연도별 법인단계에서 부담할 세액은 다음과 같음.

(단위: 백만원)

구분	과세표준	산출세액
2009	300.00	63.00
2010	315.00	66.75
2011	330.75	70.69
2012	347.29	74.82
2013	364.65	79.16

2) 주주단계 과세

○ 각 사업연도별 주주단계에서 부담할 세액은 다음과 같음

– 주주가 개인인 경우

(단위: 백만원)

구분	배당가능 금액	배당률	배당소득			기타 소득	과세표준	산출세액	배당세액 공제	납부세액
			배당액	그로스업	계					
2009	237.00	0%	0.00	0.00	0.00	20.00	20.00	2.50	0.00	2.50
	237.00	25%	59.25	8.89	68.14	20.00	88.14	18.42	8.89	9.53
	237.00	50%	118.50	17.78	136.28	20.00	156.28	43.00	17.78	25.22
	237.00	75%	177.75	26.66	204.41	20.00	224.41	66.84	26.66	40.18
	237.00	100%	237.00	35.55	272.55	20.00	292.55	90.69	35.55	55.14
2010	248.25	0%	0.00	0.00	0.00	21.00	21.00	2.67	0.00	2.67
	248.25	25%	62.06	9.31	71.37	21.00	92.37	20.63	9.31	11.32
	248.25	50%	124.13	18.62	142.74	21.00	163.74	45.61	18.62	26.99
	248.25	75%	186.19	27.93	214.12	21.00	235.12	70.59	27.93	42.66
	248.25	100%	248.25	37.24	285.49	21.00	306.49	95.57	37.24	58.33
2011	260.06	0%	0.00	0.00	0.00	22.05	22.05	2.85	0.00	2.85
	260.06	25%	65.02	9.75	74.77	22.05	96.82	22.19	9.75	12.43
	260.06	50%	130.03	19.50	149.54	22.05	171.59	48.36	19.50	28.85
	260.06	75%	195.05	29.26	224.30	22.05	246.35	74.52	29.26	45.27
	260.06	100%	260.06	39.01	299.07	22.05	321.12	100.69	39.01	61.68

구분	배당가능 금액	배당률	배당소득			기타 소득	과세표준	산출세액	배당세액 공제	납부세액
			배당액	그로스업	계					
2012	272.47	0%	0.00	0.00	0.00	23.15	23.15	3.04	0.00	3.04
	272.47	25%	68.12	10.22	78.33	23.15	101.49	23.82	10.22	13.60
	272.47	50%	136.23	20.43	156.67	23.15	179.82	51.24	20.43	30.80
	272.47	75%	204.35	30.65	235.00	23.15	258.15	78.65	30.65	48.00
	272.47	100%	272.47	40.87	313.34	23.15	336.49	106.07	40.87	65.20
2013	285.49	0%	0.00	0.00	0.00	24.31	24.31	3.23	0.00	3.23
	285.49	25%	71.37	10.71	82.08	24.31	106.39	25.54	10.71	14.83
	285.49	50%	142.74	21.41	164.16	24.31	188.47	54.26	21.41	32.85
	285.49	75%	214.12	32.12	246.23	24.31	270.54	82.99	32.12	50.87
	285.49	100%	285.49	42.82	328.31	24.31	352.62	111.72	42.82	68.89

－ 주주가 법인인 경우

• 1인 주주

(단위: 백만원)

구분	배당가능금액	배당률	배당소득			기타소득	과세표준	산출세액
			수입배당금	익금불산입액	계			
2009	237.00	0%	0.00	0.00	0.00	20.00	20.00	2.60
	237.00	25%	59.25	59.25	0.00	20.00	20.00	2.60
	237.00	50%	118.50	118.50	0.00	20.00	20.00	2.60
	237.00	75%	177.75	177.75	0.00	20.00	20.00	2.60
	237.00	100%	237.00	237.00	0.00	20.00	20.00	2.60
2010	248.25	0%	0.00	0.00	0.00	21.00	21.00	2.73
	248.25	25%	62.06	62.06	0.00	21.00	21.00	2.73
	248.25	50%	124.13	124.13	0.00	21.00	21.00	2.73
	248.25	75%	186.19	186.19	0.00	21.00	21.00	2.73
	248.25	100%	248.25	248.25	0.00	21.00	21.00	2.73
2011	260.06	0%	0.00	0.00	0.00	22.05	22.05	2.87
	260.06	25%	65.02	65.02	0.00	22.05	22.05	2.87
	260.06	50%	130.03	130.03	0.00	22.05	22.05	2.87
	260.06	75%	195.05	195.05	0.00	22.05	22.05	2.87
	260.06	100%	260.06	260.06	0.00	22.05	22.05	2.87
2012	272.47	0%	0.00	0.00	0.00	23.15	23.15	3.01
	272.47	25%	68.12	68.12	0.00	23.15	23.15	3.01
	272.47	50%	136.23	136.23	0.00	23.15	23.15	3.01
	272.47	75%	204.35	204.35	0.00	23.15	23.15	3.01
	272.47	100%	272.47	272.47	0.00	23.15	23.15	3.01
2013	285.49	0%	0.00	0.00	0.00	24.31	24.31	3.16
	285.49	25%	71.37	71.37	0.00	24.31	24.31	3.16
	285.49	50%	142.74	142.74	0.00	24.31	24.31	3.16
	285.49	75%	214.12	214.12	0.00	24.31	24.31	3.16
	285.49	100%	285.49	285.49	0.00	24.31	24.31	3.16

• 2인 주주(50%, 50%)

(단위: 백만원)

구분	배당가능금액	배당률	배당소득			기타소득	과세표준	산출세액
			수입배당금	익금불산입액	계			
2009	237.00	0%	0.00	0.00	0.00	20.00	20.00	2.60
	237.00	25%	59.25	17.78	41.48	20.00	61.48	7.99
	237.00	50%	118.50	35.55	82.95	20.00	102.95	13.38
	237.00	75%	177.75	53.33	124.43	20.00	144.43	18.78
	237.00	100%	237.00	71.10	165.90	20.00	185.90	24.17
2010	248.25	0%	0.00	0.00	0.00	21.00	21.00	2.73
	248.25	25%	62.06	18.62	43.44	21.00	64.44	8.38
	248.25	50%	124.13	37.24	86.89	21.00	107.89	14.03
	248.25	75%	186.19	55.86	130.33	21.00	151.33	19.67
	248.25	100%	248.25	74.48	173.78	21.00	194.78	25.32
2011	260.06	0%	0.00	0.00	0.00	22.05	22.05	2.87
	260.06	25%	65.02	19.50	45.51	22.05	67.56	8.78
	260.06	50%	130.03	39.01	91.02	22.05	113.07	14.70
	260.06	75%	195.05	58.51	136.53	22.05	158.58	20.62
	260.06	100%	260.06	78.02	182.04	22.05	204.09	27.02
2012	272.47	0%	0.00	0.00	0.00	23.15	23.15	3.01
	272.47	25%	68.12	20.43	47.68	23.15	70.83	9.21
	272.47	50%	136.23	40.87	95.36	23.15	118.52	15.41
	272.47	75%	204.35	61.30	143.04	23.15	166.20	21.61
	272.47	100%	272.47	81.74	190.73	23.15	213.88	29.47
2013	285.49	0%	0.00	0.00	0.00	24.31	24.31	3.16
	285.49	25%	71.37	21.41	49.96	24.31	74.27	9.66
	285.49	50%	142.74	42.82	99.92	24.31	124.23	16.15
	285.49	75%	214.12	64.24	149.88	24.31	174.19	22.64
	285.49	100%	285.49	85.65	199.84	24.31	224.15	32.04

• 2인 주주(75%, 25%)

(단위: 백만원)

구분	배당가능금액	배당률	배당소득			기타소득	과세표준	산출세액
			수입배당금	익금불산입액	계			
2009	237.00	0%	0.00	0.00	0.00	20.00	20.00	2.60
	237.00	25%	59.25	26.66	32.59	20.00	52.59	6.84
	237.00	50%	118.50	53.33	65.18	20.00	85.18	11.07
	237.00	75%	177.75	79.99	97.76	20.00	117.76	15.31
	237.00	100%	237.00	106.65	130.35	20.00	150.35	19.55
2010	248.25	0%	0.00	0.00	0.00	21.00	20.10	2.61
	248.25	25%	62.06	27.93	34.13	21.00	54.23	7.05
	248.25	50%	124.13	55.86	68.27	21.00	88.37	11.49
	248.25	75%	186.19	83.78	102.40	21.00	122.50	15.93
	248.25	100%	248.25	111.71	136.54	21.00	156.64	20.74
2011	260.06	0%	0.00	0.00	0.00	22.05	21.11	2.74
	260.06	25%	65.02	29.26	35.76	22.05	56.86	7.39
	260.06	50%	130.03	58.51	71.52	22.05	92.62	12.04
	260.06	75%	195.05	87.77	107.28	22.05	128.38	16.69
	260.06	100%	260.06	117.03	143.03	22.05	164.14	22.31
2012	272.47	0%	0.00	0.00	0.00	23.15	22.16	2.88
	272.47	25%	68.12	30.65	37.46	23.15	59.62	7.75
	272.47	50%	136.23	61.30	74.93	23.15	97.09	12.62
	272.47	75%	204.35	91.96	112.39	23.15	134.55	17.49
	272.47	100%	272.47	122.61	149.86	23.15	172.02	23.95
2013	285.49	0%	0.00	0.00	0.00	24.31	23.27	3.02
	285.49	25%	71.37	32.12	39.25	24.31	62.52	8.13
	285.49	50%	142.74	64.24	78.51	24.31	101.78	13.23
	285.49	75%	214.12	96.35	117.76	24.31	141.03	18.33
	285.49	100%	285.49	128.47	157.02	24.31	180.29	25.68

Ⅲ. 법인B의 파트너십 과세시 상황별 세액 계산내역 상세

1. 상황1 : 소득금액이 -0.5억원인 경우

1) 파트너십 단계

○ 파트너십 과세를 적용받는 경우 법인B 단계에서 납부할 세액은 없음

2) 파트너십 단계

○ 파트너십 과세를 적용받는 경우 법인 과세를 적용받는 경우와 비교하여 결손금을 배분받아 다른 소득과 통산할 수 있으므로 기타 종합소득은 배분받은 결손금액만큼 감소하고 이에 따라 납부세액도 감소

– 파트너가 개인인 경우

(단위: 백만원)

구분	사업소득	기타 종합소득	과세표준	산출세액
2009	(50.00)	20.00	(30.00)	–
2010	(52.50)	21.00	(31.50)	–
2011	(55.13)	22.05	(33.08)	–
2012	(57.88)	23.15	(34.73)	–
2013	(60.78)	24.31	(36.47)	–

– 파트너가 법인인 경우

(단위: 백만원)

구분	파트너십 분배소득	기타소득	과세표준	산출세액
2009	(50.00)	20.00	(30.00)	–
2010	(52.50)	21.00	(31.50)	–
2011	(55.13)	22.05	(33.08)	–
2012	(57.88)	23.15	(34.73)	–
2013	(60.78)	24.31	(36.47)	–

2. 상황2 : 소득금액이 0원인 경우

1) 파트너십 단계

○ 파트너십 과세를 적용받는 경우 법인B 단계에서 납부할 세액은 없음

2) 파트너 단계

○ 파트너가 개인인 경우

– 기타 종합소득에 대해 소득세 과세함

(단위: 백만원)

구분	사업소득	기타 종합소득	과세표준	산출세액
2009	–	20.00	20.00	2.50
2010	–	21.00	21.00	2.67
2011	–	22.05	22.05	2.85
2012	–	23.15	23.15	3.04
2013	–	24.31	24.31	3.23

○ 파트너가 법인인 경우

– 기타 소득에 대해 법인세를 과세함

(단위: 백만원)

구분	파트너십 분배소득	기타소득	과세표준	산출세액
2009	–	20.00	20.00	2.60
2010	–	21.00	21.00	2.73
2011	–	22.05	22.05	2.87
2012	–	23.15	23.15	3.01
2013	–	24.31	24.31	3.16

3. 상황3 : 소득금액이 1.25억원인 경우

1) 파트너십 단계

○ 파트너십 과세를 적용받는 경우 법인B 단계에서 납부할 세액 없음

2) 파트너 단계

○ 파트너가 개인인 경우

– 기타 종합소득에 분배받은 사업소득을 합산하여 소득세 과세

(단위: 백만원)

구분	사업소득	기타 종합소득	과세표준	산출세액
2009	125.00	20.00	145.00	39.05
2010	131.25	21.00	152.25	41.59
2011	137.81	22.05	159.86	44.25
2012	144.70	23.15	167.86	47.05
2013	151.94	24.31	176.25	49.99

○ 파트너가 법인인 경우

– 기타소득에 파트너십 분배소득을 합산하여 법인세 과세

(단위: 백만원)

구분	파트너십 분배소득	기타소득	과세표준	산출세액
2009	125.00	20.00	145.00	24.25
2010	131.25	21.00	152.25	26.06
2011	137.81	22.05	159.86	27.97
2012	144.70	23.15	167.86	29.96
2013	151.94	24.31	176.25	32.06

4. 상황4 : 소득금액이 3억원인 경우

1) 파트너십 단계

○ 파트너십 과세를 적용받는 경우 법인B 단계에서 납부할 세액 없음

2) 파트너 단계

○ 파트너가 개인인 경우

– 기타 종합소득에 분배받은 사업소득을 합산하여 소득세 과세

(단위: 백만원)

구분	사업소득	기타 종합소득	과세표준	산출세액
2009	300.00	20.00	320.00	100.30
2010	315.00	21.00	336.00	105.90
2011	330.75	22.05	352.80	111.78
2012	347.29	23.15	370.44	117.95
2013	364.65	24.31	388.96	124.44

○ 파트너가 법인인 경우

– 기타소득에 파트너십 분배소득을 합산하여 법인세 과세

(단위: 백만원)

구분	파트너십 분배소득	기타소득	과세표준	산출세액
2009	300.00	20.00	320.00	68.00
2010	315.00	21.00	336.00	72.00
2011	330.75	22.05	352.80	76.20
2012	347.29	23.15	370.44	80.61
2013	364.65	24.31	388.96	85.24

Ⅳ. 조합A의 상황별 세액 계산내역 상세

1. 상황1 : 양도소득금액이 0.4억원인 경우

1) 사업소득으로 과세되는 자산과 양도소득으로 과세되는 자산의 비율이 1:3

(단위: 백만원)

구분	공동사업장 과세				파트너십 과세			
	소득금액	소득공제	과세표준	세액	소득금액	소득공제	과세표준	세액
사업소득세	10	1.6	8.4	0.67	-	-	-	-
양도소득세	30	2.5	27.5	4.05	40	2.5	37.5	7.5
합계	40	4.1	35.9	4.72	40	2.5	37.5	7.5

2) 사업소득으로 과세되는 자산과 양도소득으로 과세되는 자산의 비율이 2:2

(단위: 백만원)

구분	공동사업장 과세				파트너십 과세			
	소득금액	소득공제	과세표준	세액	소득금액	소득공제	과세표준	세액
사업소득세	20	1.6	18.4	2.23	-	-	-	-
양도소득세	20	2.5	17.5	2.25	40	2.5	37.5	7.5
합계	40	4.1	35.9	4.48	40	2.5	37.5	7.5

3) 사업소득으로 과세되는 자산과 양도소득으로 과세되는 자산의 비율이 3:1

(단위: 백만원)

구분	공동사업장 과세				파트너십 과세			
	소득금액	소득공제	과세표준	세액	소득금액	소득공제	과세표준	세액
사업소득세	30	1.6	28.4	3.93	-	-	-	-
양도소득세	10	2.5	7.5	0.68	40	2.5	37.5	7.5
합계	40	4.1	35.9	4.61	40	2.5	37.5	7.5

2. 상황2 : 양도소득금액이 1억원인 경우

1) 사업소득으로 과세되는 자산과 양도소득으로 과세되는 자산의 비율이 1:3

(단위: 백만원)

구분	공동사업장 과세				파트너십 과세			
	소득금액	소득공제	과세표준	세액	소득금액	소득공제	과세표준	세액
사업소득세	25	1.6	23.4	3.1	-	-	-	-
양도소득세	75	2.5	72.5	12.1	100	2.5	97.5	19.5
합계	100	4.1	95.9	15.2	100	2.5	97.5	19.5

2) 사업소득으로 과세되는 자산과 양도소득으로 과세되는 자산의 비율이 2:2

(단위: 백만원)

구분	공동사업장 과세				파트너십 과세			
	소득금액	소득공제	과세표준	세액	소득금액	소득공제	과세표준	세액
사업소득세	50	1.6	48.4	8.1	-	-	-	-
양도소득세	50	2.5	47.5	8.31	100	2.5	97.5	19.5
합계	100	4.1	95.9	16.41	100	2.5	97.5	19.5

3) 사업소득으로 과세되는 자산과 양도소득으로 과세되는 자산의 비율이 3:1

(단위: 백만원)

구분	공동사업장 과세				파트너십 과세			
	소득금액	소득공제	과세표준	세액	소득금액	소득공제	과세표준	세액
사업소득세	75	1.6	73.4	14.6	-	-	-	-
양도소득세	25	2.5	22.5	3.1	100	2.5	97.5	19.5
합계	100	4.1	95.9	17.7	100	2.5	97.5	19.5

3. 상황3 : 양도소득금액이 2억원인 경우

1) 사업소득으로 과세되는 자산과 양도소득으로 과세되는 자산의 비율이 1:3

(단위: 백만원)

구분	공동사업장 과세				파트너십 과세			
	소득금액	소득공제	과세표준	세액	소득금액	소득공제	과세표준	세액
사업소득세	50	1.6	48.4	8,084	-	-	-	-
양도소득세	150	2.5	147.5	41.4	200	2.5	197.5	39.5
합계	200	4.1	195.9	49,484	200	2.5	197.5	39.5

2) 사업소득으로 과세되는 자산과 양도소득으로 과세되는 자산의 비율이 2:2

(단위: 백만원)

구분	공동사업장 과세				파트너십 과세			
	소득금액	소득공제	과세표준	세액	소득금액	소득공제	과세표준	세액
사업소득세	100	1.6	98.4	22,74	-	-	-	-
양도소득세	100	2.5	97.5	23.4	200	2.5	197.5	39.5
합계	200	4.1	195.9	46,14	200	2.5	197.5	39.5

3) 사업소득으로 과세되는 자산과 양도소득으로 과세되는 자산의 비율이 3:1

(단위: 백만원)

구분	공동사업장 과세				파트너십 과세			
	소득금액	소득공제	과세표준	세액	소득금액	소득공제	과세표준	세액
사업소득세	150	1.6	148.4	40,24				
양도소득세	50	2.5	47.5	8,325	200	2.5	197.5	39.5
합계	200	4.1	195.9	48,565	200	2.5	197.5	39.5

4. 상황4 : 양도소득금액이 5억원인 경우

1) 사업소득으로 과세되는 자산과 양도소득으로 과세되는 자산의 비율이 1:3

(단위: 백만원)

구분	공동사업장 과세				파트너십 과세			
	소득금액	소득공제	과세표준	세액	소득금액	소득공제	과세표준	세액
사업소득세	125	1.6	123.4	31.49	-	-	-	-
양도소득세	375	2.5	372.5	122.4	500	2.5	497.5	99.5
합계	500	4.1	495.9	153.89	500	2.5	497.5	99.5

2) 사업소득으로 과세되는 자산과 양도소득으로 과세되는 자산의 비율이 2:2

(단위: 백만원)

구분	공동사업장 과세				파트너십 과세			
	소득금액	소득공제	과세표준	세액	소득금액	소득공제	과세표준	세액
사업소득세	250	1.6	248.4	75.24	-	-	-	-
양도소득세	250	2.5	247.5	77.4	500	2.5	497.5	99.5
합계	500	4.1	495.9	152.64	500	2.5	497.5	99.5

3) 사업소득으로 과세되는 자산과 양도소득으로 과세되는 자산의 비율이 3:1

(단위: 백만원)

구분	공동사업장 과세				파트너십 과세			
	소득금액	소득공제	과세표준	세액	소득금액	소득공제	과세표준	세액
사업소득세	375	1.6	373.4	118.99	-	-	-	-
양도소득세	125	2.5	122.5	32.4	500	2.5	497.5	99.5
합계	500	4.1	495.9	151.39	500	2.5	497.5	99.5

V. 과세방법별 세액 계산내역 상세

1. 분배받은 자산의 시가 > 지분가액

1) 공동사업장 과세

○ 납부할 세액 없음

2) 법인 과세

○ 법인단계 과세

- 분배한 자산의 시가(2억원)와 장부가액(1억원)의 차이(1억원)에 대해 법인세 과세

(단위: 백만원)

구분	과세표준	산출세액
법인세	100	13

○ 주주단계 과세

- 분배받은 자산의 시가(2억원)에 대해 배당소득으로 보아 과세
 - 상황1 : 주주가 개인인 경우

(단위: 백만원)

구분	종합소득금액			산출세액	배당세액공제	차가감세액
	총수입금액	Gross-up금액	소득금액			
소득세	200	30	230	68.8	30	38.8

- 상황2 : 주주가 법인인 경우

(단위: 백만원)

구분	수입배당금액	익금불산입금액	과세표준	산출세액
법인세	200	60	140	23

3) 파트너십 과세

○ 파트너십단계 과세

- 과세되지 않음

○ 파트너단계 과세

- 파트너 단계에서 분배받은 자산의 시가(2억원) 중 지분가액(1억원)을 초과하는 금액(1억원)에 대해 배당소득으로 보아 과세

- 상황1 : 파트너가 개인인 경우

(단위: 백만원)

구분	종합소득금액			산출세액	배당세액공제	차가감세액
	총수입금액	Gross-up금액	소득금액			
소득세	100	15	115	28.55	15	13.55

- 상황2 : 파트너가 법인인 경우

(단위: 백만원)

구분	수입배당금액	익금불산입금액	과세표준	산출세액
법인세	100	30	70	9.1

2. 분배받은 자산의 시가 < 지분가액

1) 공동사업장 과세

○ 조합단계 과세

- 공동사업장 과세의 경우 조합단계에서 과세하지 않음

○ 조합원단계 과세

- 파트너의 다른 소득(1억원)에 대해 주식 양도차익 또는 각사업연도 소득으로 과세

- 상황1 : 주주가 개인인 경우

(단위: 백만원)

구분	기타소득	산출세액
소득세	100	20

• 상황2 : 주주가 법인인 경우

(단위: 백만원)

구분	과세표준	산출세액
법인세	100	13

2) 법인 과세

○ 법인단계 과세

- 분배한 자산의 장부가액(2억원)과 시가(1억원)의 차이(1억원)에 대해 비용으로 처리하여 과세표준 계산

(단위: 백만원)

구분	기타소득	분배한 자산의 시가 - 지분가액	과세표준	산출세액
법인세	100	(100)	-	-

○ 주주단계 과세

- 분배된 자산의 시가에 대해 배당소득으로 과세

• 상황1 : 주주가 개인인 경우

(단위: 백만원)

구분	기타소득 (주식양도차익)	종합소득금액			산출세액	배당세액공제	차감세액
		총수입금액	Gross-up금액	소득금액			
소득세	100	100	15	115	48.55	15	33.55

• 상황2 : 주주가 법인인 경우

(단위: 백만원)

구분	기타소득	수입배당금액	익금불산입금액	과세표준	산출세액
법인세	100	100	30	170	30.5

3) 파트너십 과세

○ 파트너십단계 과세

- 납부세액 없음

○ 파트너단계 과세

- 청산 자산분배의 경우 시가(1억원) 중 지분가액(2억원)을 미달하는 금액(1억원)을 주식양도차손으로 취급하여 파트너 단계에서 소득세 또는 법인세 계산
 - 상황1 : 파트너가 개인인 경우

(단위: 백만원)

구분	주식 양도소득금액			산출세액
	기타 주식양도차익	자산분배시 양도차손	소득금액	
소득세	100	(100)	-	-

- 상황2 : 파트너가 법인인 경우

(단위: 백만원)

구분	기타소득	분배한 자산의 시가 - 지분가액	과세표준	산출세액
법인세	100	(100)	-	-

- 비청산 자산분배의 경우 파트너는 동 손실(1억원)을 인식할 수 없으며 지분가액만을 감액조정할 수 있음

- 상황1 : 파트너가 개인인 경우

(단위: 백만원)

구분	주식 양도소득금액			산출세액
	기타 주식양도차익	자산분배시 양도차손	소득금액	
소득세	100	-	100	20

- 상황2 : 파트너가 법인인 경우

(단위: 백만원)

구분	기타소득	분배한 자산의 시가 - 지분가액	과세표준	산출세액
법인세	100	-	100	13

세법연구 08-01

파트너십 과세제도 세수효과 추계연구

2008년 9월 5일 인쇄

2008년 9월 9일 발행

저 자 전병목 · 송은주 · 정희선

발행인 원 윤 희

발행처 한국조세연구원

138-774 서울특별시 송파구 가락동 79-6

TEL: 2186-2114(대) www.kipf.re.kr

등 록 1993년 7월 15일 제21-466호

조판및
인쇄 고려문화사

© 한국조세연구원 2008

ISBN 978-89-8191-395-3

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.