

# 파트너십 과세제도에 관한 연구

2000. 12

김진수 · 김재진

**kipf** 한국조세연구원

## 서 언

최근 컴퓨터와 인터넷의 발달로 국경의 의미가 점차 퇴색하고 있으며 국가간의 거래도 과거보다 용이해져서 급속도로 증가하고 있는 추세이다. 우리나라가 급속하게 변화하는 국제환경에 신속하게 적응하고 외국기업과의 경쟁에서 우위를 확보하기 위해서는 정부는 관련 제도나 법규도 국제적 규범에 맞추어 고쳐나가야 할 것이다. 조세법률주의를 채택하고 있는 우리나라에서는 세법도 과세대상인 경제주체들의 행동변화에 따라 변화·발전시켜야 함은 이런 관점에서 당연하다고 하겠다.

우리나라 세법에서는 과세대상이 개인과 법인으로만 구분되어 있으며 법인의 경우 개인 기업에 비하여 엄격한 법의 적용을 받기 때문에 소수의 인원이 큰 제약 없이 기업활동을 하려는 경우에는 관련 제도의 미흡으로 인해 기업활동에 장애가 되고 있는 형편이다. 이에 따른 경제주체들의 왜곡된 행위 유발도 큰 문제로 대두되고 있다. 따라서 파트너쉽 과세제도를 도입하는 것은 법인에 비하여 상대적으로 설립 및 운영상의 융통성을 지닌 파트너쉽을 통한 기업활동을 적극 장려하여 새로운 아이디어를 가진 소수의 전문인 또는 친지들이 좀더 자유롭게 모여서 기업활동을 할 수 있도록 세법상으로 뒷받침을 하자는 것이다. 이는 과거의 대기업 중심의 경제정책에서 탈피하고 중소·벤처기업 중심으로 정책의 방향을 선회하여 소비자들의 다양한 욕구와 변화하는 국제환경 속에서 신속하게 대처하며 고용유발 효과도 최대화하자는 정부의 정책과도 일맥상통하는 것이다. 파트너쉽 과세제도를 도입함으로써 우리가 얻을 수 있는 또 다른 장점은 외국에는 보편화되어 있는 제도를 우리도 국제규범에 맞추어 갖추게 됨으로써 세계화의 물결 속에서 점증하는 국가간의 거래와 M&A를

제도적으로 뒷받침하는 장점도 있다.

조합은 우리나라 민법에 규정되어 있지만 세법상에는 파트너쉽 과세제도가 정립되어 있지 않다. 현행 우리나라 민법에 나타난 조합은 2인 이상이 서로 출자하여 공동사업을 경영할 목적으로 결합한 단체이지만, 그 구성원과 독립하여 별개의 인격을 가지지 못하는 단체이다. 하지만 현행 세법상에는 민법에서 규정한 조합이라는 사업형태를 뒷받침할 만한 규정이 없기 때문에 민법상의 조합에 해당될 수 있는 단체들이 상법상의 합명회사, 합자회사, 그리고 유한회사 등의 다른 형태를 취하는 경우가 많아 과세상의 왜곡이 발생할 가능성이 많다. 이러한 문제를 인식하여 본 연구에서는 파트너쉽 과세제도를 도입할 필요가 있는지, 현행 소득세법상의 공동사업장규정을 적용할 경우 어떠한 문제가 발생할 것인지 등에 대하여 검토하였다. 또 파트너쉽 과세제도를 도입할 경우 도관이론과 실체이론 중에서 어디에 기준을 두어야 하는지, 미국처럼 과세의 편의상 두 가지 이론을 혼용해야 하는지 등에 대하여 외국제도와 비교하여 세밀하게 검토하였으며, 파트너쉽 제도를 도입할 경우 발생할 수 있는 여러 가지 경우에 대하여 과세방안을 제시하였다.

파트너쉽 과세제도를 도입하고자 하는 본 연구의 근본이유는, 법률의 근거 없이 국가는 조세를 부과할 수 없고 국민은 조세의 납부를 요구받지 않는다는 조세법률주의의 원칙을 지키기 위함이다. 또한 사회가 변화·발전함에 따라 경제주체들의 행위도 변화·발전함은 당연하기 때문이다. 바람직한 조세제도란 시대상황에 따라 변화하여야 함을 고려할 때 파트너쉽 과세제도의 도입은 지식기반 경제하에서 기술집약형 중소·벤처기업의 활성화를 도모하여 급변하는 세계시장에 유연하게 대처하고 국가산업구조를 내실화하며 고비용·저효율을 해결하여 국가경쟁력을 제고할 수 있도록 하는 제도적 뒷받침이 된다는 점에서도 그 당위성이 있다.

본 보고서는 본원의 김진수 박사와 김제진 박사가 집필하였다. 저

자들은 본 보고서를 읽고 유익한 의견을 준 본원의 안종석 박사와 박기백 박사, 그리고 익명의 논평자 두 분, 연구를 수행함에 있어서 자료수집과 분석 그리고 외국자료의 번역에 헌신적인 노력을 아끼지 않은 심재진·이은경 주임연구원과 원고정리에 수고한 장정순·홍유남 연구조원, 그리고 원고교정을 맡아 준 출판과 직원 여러분에게도 깊은 감사를 드린다.

마지막으로 본 보고서에 담긴 내용은 저자 개인의 견해이며 본 연구원의 공식적인 견해를 반영하는 것은 아니라는 점을 밝혀둔다.

2000년 12월  
한국조세연구원

원장 유 일 호

# 목 차

I. 서론 .....	9
II. 파트너십의 의의 .....	12
1. 파트너십의 정의 .....	12
2. 파트너십의 특징 .....	16
III. 파트너십 과세이론 .....	20
1. 도관이론과 실체이론의 상법상 배경 .....	20
2. 세법상 파트너십에 관한 두 가지 과세이론 .....	20
IV. 우리나라의 파트너십 제도 .....	31
1. 민법상의 조합 .....	31
2. 상법상의 익명조합 .....	44
V. 우리나라의 파트너십 과세제도 .....	56
1. 우리나라의 세법상 파트너십의 취급 .....	56
2. 소득세법상 공동사업장에 대한 과세제도 .....	57
3. 부가가치세법상 조합에 대한 과세제도 .....	62
VI. 주요국의 파트너십 과세제도 .....	63
1. 미국 .....	63
2. 영국 .....	81
3. 캐나다 .....	90
4. 일본 .....	105

5. 시사점 .....	136
VII. 파트너쉽 과세제도 도입의 필요성 검토 .....	139
1. 사법과의 관계 .....	139
2. 공동사업장 규정 검토 .....	143
3. 파트너쉽 과세의 국제적 측면 .....	147
VIII. 파트너쉽 과세제도의 도입방안 .....	151
1. 파트너쉽 과세제도의 기본방향 .....	151
2. 파트너쉽 과세제도의 구체적 도입방안 .....	155
IX. 요약 및 결론 .....	164
참고문헌 .....	168

## 표 목 차

<표 1> 비임의 탈퇴사유 .....	41
----------------------	----

## 그림목차

[그림 II-1] 도관이론의 흐름 .....	26
[그림 II-2] 실체이론의 흐름 .....	28

## I. 서 론

최근 10년간 인류는 역사상 그 유래가 없는 과학기술의 변화를 경험하고 있다. 컴퓨터의 보급이 전세계적으로 급속하게 증가하면서, 우리의 생활문화도 과거와는 전혀 다른 양상을 띄고 있다. 인터넷과 과거 대형 컴퓨터만큼의 성능을 가진 PC의 덕분에 전자상거래가 확대되고 있으며, 현금거래가 없어지고 점차 전자화폐의 시대로 나아가고 있다. 이러한 변화는 인류에게 많은 경제적 기회를 제공하며 이러한 기회를 선점하려는 경제주체들간의 경쟁이 첨예화되고 있다.

이러한 변화에 대한 수용·적응력이 새로운 경제질서 속에서 생존할 수 있는 중요한 관건이 되고 있다. 새로운 변화를 수용·적응하지 못하면 낙오자가 되고 만다는 사실을 역사가 우리에게 가르쳐 주고 있다. 유럽의 여러 나라들이 제2의 산업혁명기에는 세계를 선도하고 있었지만 그 지위를 양보하고 말았으며, 10년 전만 하더라도 초고속 경제성장으로 세계의 주목을 받았던 일본은 현재 오랫동안 정체를 벗어나지 못한채 생존을 위하여 스스로의 변화를 강요받고 있다. 미국도 거의 한 세기동안 선두주자의 지위를 누려 왔으나 현재의 우월적 지위가 앞으로도 영원히 보장된 것이 아니다.

우리나라도 이렇듯 급변하는 경제적 환경에 신속하게 적응하고 외국기업과의 경쟁에서 우위를 확보하기 위해서는 과거의 대기업 위주의 정책은 근본적인 한계를 가진다는 것은 당연한 것이다. 정부는 과거의 재벌중심의 경제정책에서 탈피하여 중소·벤처기업 중심으로 정책의 방향을 선회하였고, 이는 소비자들의 다양한 욕구와 변화하는 국제경제환경에 신속하게 적응하기 위해서도 바람직한 방향이라고 생각된다. 이러한 정부정책의 변화에 부응하여 소규모 기업활동

을 권장하기 위해서는 관련법규도 이를 뒷받침할 수 있도록 변화해야 한다.

세법도 과세대상인 경제주체들의 행동변화에 따라 변화·발전되어야 하며 민법, 상법 등의 사법과의 일관성을 유지해야만 한다. 조합에 관한 규정은 민법상에 규정이 있지만, 세법상에는 파트너십 과세제도가 정립되어 있지 않다. 즉, 우리나라 세법에서는 개인과 법인으로만 구분되어있고, 법인의 경우 개인기업에 비하여 엄격한 법적용을 받는다. 개인과는 달리 법인은 상법의 적용을 받으며, 설립과 기업자금을 인출하는 데 제한이 있다. 또, 세법상으로도 법인은 복식기장의 의무, 결산공고의 의무 등을 적용 받으며, 가산세 세율이 개인보다 높으며, 자산총액이 일정액 이상인 경우 공인회계사에 의한 외부감사를 받게 되어 있다. 이렇듯 법인에게는 개인기업과는 달리 엄격한 법적용을 받기 때문에, 특히 소규모로 큰 제약 없이 기업활동을 하려는 경우에는 장애가 되고 있는 것이 사실이다.

이러한 관점에서 파트너십 과세제도를 정립하는 것은 법인에 비하여 설립 및 운영상의 융통성을 지닌 파트너십을 통한 기업활동을 장려하여 새로운 아이디어를 가진 소수의 전문인 또는 친지들이 좀더 자유롭게 모여서 기업활동을 할 수 있도록 세법상으로 뒷받침을 하는 것이다. 더구나, 파트너십에 관한 과세는 일반적으로 법인에 비하여 세제상 혜택과 융통성이 부여되기 때문에 경쟁력 제고에도 도움이 될 수 있다는 장점이 있다.

우리나라 민법에 규정된 조합은 2인 이상이 서로 출자하여 공동사업을 경영할 목적으로 결합한 단체이지만, 그 구성원과 독립하여 별개의 인격을 가지지 못하는 단체이다. 다시 말하면, 민법상의 조합은 2인 이상의 개인의 집합체이지만 법인은 아닌 단체, 즉 개인과 법인의 중간적인 성격을 가지고 있는 단체라고 볼 수 있다. 우리나라처럼 세법이 사법과 밀접한 관련이 있는 국가에서는 민법에 규정된 이러한 조합이라는 사업형태를 뒷받침할 수 있는 세법상의

규정이 제대로 정비되어 있지 않다는 것은 큰 문제점으로 지적되어야 할 것이다.

이처럼 현행 세법상에 파트너십에 관한 규정이 없기 때문에 민법에 규정되어 있는 조합에 해당될 수 있는 단체들이 상법상의 합명회사, 합자회사, 그리고 유한회사 등의 다른 형태를 취하고 있는 경우가 많다. 따라서 파트너십이라는 원래의 사업형태가 아닌 다른 사업형태를 취하게 되면 과세상의 왜곡이 발생할 가능성이 많다. 법인격이 없는 파트너십과는 달리 합명회사, 합자회사 및 유한회사는 법인격이 부여되기 때문에 주식회사와 마찬가지로 법인세의 과세대상이 된다는 것이다.

이와 같은 문제를 인식하여 본 보고서에서는 사법과의 관계, 공동사업장 규정, 그리고 국제적 측면 등 세 가지 측면에서 파트너십 과세제도의 도입 필요성을 검토하였다. 또한 파트너십 과세제도를 도입한다면 도관이론 또는 실체이론 중에서 어떤 이론에 입각하여 과세이론을 정립할 것인지에 대하여 검토하였다. 이러한 논의의 근본 이유는 법률의 근거 없이 국가는 조세를 부과·징수할 수 없고 국민은 조세의 납부를 요구받지 않는다는 조세법률주의원칙 때문이다. 경제주체들이 어떠한 형태의 기업활동을 하든지 세법은 이에 대한 명확한 과세이론을 정립하는 것은 당연하다.

본 보고서에서는 제1장의 서론에 이어서 제2장에서는 파트너십의 의의를 살펴보고, 제3장에서는 파트너십의 과세이론을 살펴본다. 제4장에서는 우리나라의 파트너십 제도를 검토해보고, 제5장에서는 우리나라의 파트너십 과세제도를 고찰하기로 한다. 제6장에서는 주요국의 파트너십 과세제도를 분석하고, 제7장에서는 우리나라 파트너십 과세제도 도입의 필요성에 대해 논의하기로 한다. 마지막으로 제8장에서는 이상에서의 논의를 바탕으로 파트너십 과세제도의 도입방안을 모색하기로 한다.

## II. 파트너십의 의의

### 1. 파트너십의 정의

우리나라에서는 ‘파트너십(partnership)’ 대신 ‘조합’이라는 용어를 사용하고 있는데, 민법에서는 조합을 “2인 이상이 서로 출자하여 공동사업을 경영할 목적으로 결합한 단체”라고 정의하고 있다). 다른 나라의 파트너십에 대한 정의도 우리나라와 크게 다르지 않다. 일본도 우리나라와 마찬가지로 조합이라는 용어를 사용하고 있으며, 민법에서 조합(민법상 ‘임의조합’이라고 함)을 “2인 이상이 출자하여 공동의 사업을 영위할 것을 약속하는 합의에 의해 성립하는 단체”라고 정의하고 있다. 미국의 「파트너십통일방안(Uniform Partnership Act)」 제6조에서는 파트너십을 “이익을 추구하기 위한 공동소유자로서 수행되는 복수인의 단체”로 정의하고 있다. 반면 미국 연방세법(IRC: Internal Revenue Code)에서는 파트너십을 명확하게 정의하고 있지 않다. IRC 제761조에서는 파트너십을 “법인(corporation), 신탁(trust), 유산재단(estate)이 아닌 신디케이트(syndicate), 그룹(group), 풀(pool), 조인트벤처(joint venture), 기타 법인 이외의 조직”으로 정의

---

1) 우리나라에서 조합은 협동조합, 노동조합, 우리스주조합, 주택조합 등 다양한 분야에서 사용되고 있고 조합의 성격에 따라 그 조합에만 발생하는 특수한 과세문제가 많다. 따라서 본 보고서에서는 ‘조합’이라는 용어를 사용하는 경우 이와 같이 다양한 각 조합의 과세현황 및 과세문제를 설명해야 하는 불필요한 작업을 피하기 위해서 ‘파트너십’이라는 용어를 사용하기로 한다. 다만 우리나라의 민법이나 상법에는 조합이라는 용어를 사용하고 있기 때문에 민법 또는 상법상 파트너십을 설명하는 경우에는 조합이라는 용어를 그대로 사용하기로 한다.

하고 있다<sup>2)</sup>.

기업(business)의 구성 형태는 크게 법인(corporation)과 파트너십(partnership)으로 나눌 수 있는데, 이 중에서 파트너십은 주로 가족기업 또는 전문업종에 적합한 기업형태이다. 즉, 파트너십은 창립과 운영에 있어서 상대적으로 단순하고 비공식적인 면을 선호하는 가족기업이나 상호 긴밀한 관계의 소유자들에게 유리한 기업형태이다. 따라서 파트너십은 공동 소유하에서 자본과 기술을 활용하거나, 기업 운영에 있어서 가족의 지배와 관련성을 유지하거나, 과세 목적을 달성하기 위하여 사용되어 왔다<sup>3)</sup>. 파트너십의 형태로 운영되는 기업의 영역은 소매상과 전문적인 서비스를 제공하는 분야로부터 대규모의 자본중심적인 기업까지 다양하다.

미국은 다른 나라에 비해 비교적 파트너십이 발달해 있고 파트너십에 대한 과세제도가 정비되어 있으므로 이하에서는 미국에서 파트너십을 어떻게 보고 있는지 살펴보기로 한다. 미국의 많은 주에서는 파트너십을 합명회사(무한책임사원만으로 구성)와 합자회사(무한 및 유한책임사원으로 구성)의 두 가지 형태로 설정하고 있으나, 이익배분 등에 관하여는 파트너간의 계약으로 자유롭게 결정할 수 있는 요소들이 많다. 이처럼 파트너간의 관계는 계약에 의하여 자유롭게 결정할 수 있으며<sup>4)</sup>, 계약서에는 최소한 사업의 명칭과 목적, 결산시기나 회계처리기준, 각 파트너의 출자방법과 출자비율, 각 파트너의 권한, 자격, 의결권, 그리고 파트너간의 이익과 손실 분배비율 등이 포함되어야 한다. 파트너십은 파트너의 집합체이지만 파트너십 자체에

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

3) 중소기업진흥공단, 『연구개발기술의 기업화 진흥시책』, 1983.

4) 대외적으로는 유한책임사원은 그 출자의 범위 내에서만 책임을 진다.

대하여 법률행위의 당사자 능력을 부여하고 있고 상행위에 있어서 파트너는 파트너십의 대리인 겸 보증인의 역할을 한다.

州法상에서 파트너십으로 규정되어 있는 것은 세법에 있어서도 중요하지만, 재무부규칙(Treasury Regulation)에서는 요건을 추가하고 있다. 즉 특정한 조직이 무엇에 해당하는가의 여부를 결정하는 기준과 테스트(test)를 정하는 것은 주법이 아니라 세법이다. 주법은 설립된 조직과 관련된 법률관계를 결정하는 경우에는 중요하며, 따라서 조직 구성원의 법률관계나 조직의 자산에 관련된 구성원의 이익을 결정하는 것은 주법이다. 또한 주법은 IRC 제761(a)조에서의 파트너십에 해당하는지에 대한 여부를 확정하는 것은 아니지만 조직의 성질을 확정하는 출발점이 된다.

그러나 주법상의 취급이 세법에서 결정적인 것은 아니다. 주법상으로는 금지되어 있는 파트너십이라고 하더라도 세법상으로는 파트너십이 될 수 있다. 예를 들면 의사나 변호사와 같은 전문적인 (professional) 사업형태에 대하여 주법상 규제되어 있는 경우가 많이 있지만 세법에서는 주법상의 규제를 불문한다.

파트너십과 법인의 구분요소로서 미국의 세법은 다음의 6가지 항목을 열거하고 세법상 법인과 파트너십을 구분할 수 있도록 하였다.

- ① 공동출자자의 존재유무
- ② 수익획득 목적의 사업활동 유무 및 이익분배의 유무
- ③ 존재의 영속성
- ④ 경영권의 집중화
- ⑤ 유한책임
- ⑥ 지분양도의 자유성

이들 여섯 가지 항목 중에서 파트너십과 법인은 처음 두 개의 항목은 공동으로 해당하기 때문에 나머지 네 가지 항목에 의하여 구분하는데, 이들 네 가지 항목 중에서 세 가지 이상이 해당되면 법인으로 판별한다.

존재의 영속성에 의한 구분에 의하면 구성원의 사망, 정신장애, 파산, 탈퇴, 사임, 추방 등의 원인으로 해당 조직체가 해산(구성원간의 계약관계 종료)하는 경우 또는 특정기간(혹은 특정 사업목적달성까지의 기간)만 존속하고 그 기간내라고 하더라도 구성원의 의지에 따라 해산할 수 있는 경우는 파트너십으로 본다.

경영권의 집중화에 의한 구분은 일부 구성원(또는 그 대리인)에 의해 지속적으로 해당 조직체의 의사결정 및 관리가 이루어지고 있는 경우는 법인으로 본다. 즉, 법인의 경우는 이사회에 경영권이 집중되어 있으나, 파트너십의 경우는 파트너 전원에게 경영권이 있다.

유한책임 여부에 따른 구분에 의하면 구성원이 해당 조직체의 채무에 대하여 유한책임을 지는 경우는 법인으로 본다. 즉, 법인의 경우 주주유한책임원칙에 따라 주주는 그 출자액을 한도로 하는 책임만 지는 데 반해 파트너십에는 1인 이상의 무한책임조합원이 존재한다.

지분양도의 자유성에 의한 구분은 구성원이 해당 조직체에 대한 지분(경영참가권, 이익분배권을 포함하는 모든 권리)을 다른 구성원의 동의없이 제3자에게 양도할 수 있는 경우에는 법인으로 본다.

그러나 이상에서 언급한 내용은 지극히 번잡하고 복잡한 것이어서 재무부에서는 1996년 말에 IRC 제7701조에 대한 시행령을 제정하여 1997년 1월 1일부터 사업주가 과세목적상 사업체의 형태를 선택할 수 있도록 하였다. 이 규정에는 법인의 자격조건을 명시하고 이 조건을 만족하는 사업체는 법인(corporation)이 되는데, 그 자격조건은 다음과 같다.

- ① 연방법, 주법, 인디안법(a statute of federally reorganized Indian tribe)에 법인에 대한 규정이 있는 경우 그 규정에 의해 설립된 사업체
- ② 재무부규칙 제301.7701조에 의한 단체(association)
- ③ 주법에 joint-stock company 또는 joint-stock association에 대한 규정이 있는 경우 그 규정에 의해 설립된 사업체

- ④ 보험회사
- ⑤ 주의 면허를 획득한 은행업을 영위하는 사업체로서 예금보험법(Federal Deposit Insurance Act) 또는 이와 유사한 규정에 의해 예금보험에 가입한 사업체
- ⑥ 주정부 또는 그 하부조직이 보유한 사업체
- ⑦ IRC 제7701(a)(3)조에 규정된 이외의 법인에 대한 IRC의 과세 규정이 적용되는 사업체
- ⑧ 외국의 사업체로 재무부규칙 제301.7701-2(b)(8)조에 규정된 사업체

법인으로 분류되지 않는 사업체는 과세목적상 다음과 같이 사업체의 형태를 선택할 수 있다. 소유주 또는 회원이 적어도 2인 이상인 경우는 법인과 같이 과세되는 단체(association)나 파트너십 중에서 하나를 선택할 수 있다. 소유주가 1인인 경우에는 법인과 같이 과세되는 단체를 선택하거나 아니면 독립된 실체로 인정받지 못한다. 독립된 실체로 인정받지 못하면 단독소유(sole proprietorship), 지점(branch), 소유주의 지부(division of the owner) 등으로 간주된다.

재무부규칙 제301.7701-3조에서는 사업체가 그 형태를 선택하지 않을 경우에 다음과 같이 분류하도록 하고 있다. 국내 사업체의 경우에는 소유주 또는 회원이 2인 이상이면 파트너십으로 간주하고, 소유주가 1인일 경우에는 독립된 실체로 인정하지 않는다. 외국사업체의 경우에는 2인 이상의 회원이 있고 적어도 무한책임을 지는 회원이 1인 이상인 경우 파트너십으로 간주하고, 모든 회원이 유한책임을 지는 경우에는 단체(association)로 간주하며, 소유주가 1명이며 무한책임을 지는 경우에는 독립된 실체로 인정하지 않는다.

## 2. 파트너십의 특징

각국의 파트너십에 대한 정의는 크게 다르지 않지만, 실제로 파트

너십의 법적 성격, 운영형태, 과세제도 등에 있어서는 나라마다 상당한 차이가 있다. 본절에서는 다른 나라에 비해 비교적 파트너십이 발달해 있고 파트너십에 대한 과세제도가 잘 정비되어 있는 미국의 경우 어떤 특징이 있는지 살펴보고자 한다.

파트너십의 역사는 상업활동의 초기시대로 거슬러 올라간다. 상업이 발달하던 초기에는 두 명 또는 그 이상의 개인이 동업을 하여 공동이익을 추가할 때 파트너십을 구성했다. 파트너십이란 특별한 형태를 지닌 것은 아니며 파트너십의 경영에 참여하는 구성원 사이의 계약에 지나지 않는다.

경제활동은 개인으로부터 법인까지 분포되어 있다. 이 두 가지 극사이에 비법인화된 파트너십이 존재하는데 파트너십은 최소한 다음의 세 가지 요소를 지녀야 한다. ① 사업을 수행하고, ② 이익을 목적으로 하며, ③ 공동소유를 해야 한다. 그러나 파트너십의 이론적인 정의가 이와 같이 간단하다고 하더라도 실질적인 과세 목적상 어떤 것이 파트너십으로 분류되는지를 결정하는 것은 매우 복잡하다.

미국에서는 연방세법의 Subchapter K의 규정에 의하여 파트너십을 판별하였다. 각 주의 商法에서 파트너십으로 분류될 수 있는 것이라도 연방세법에서는 달리 규정될 수가 있다. 반대로 각 주의 상법에서 파트너십으로 고려되지 않는 것들도 Subchapter K의 규정에 의하면 과세 목적상 파트너십으로 분류될 수가 있다. 그래서 모든 사업체는 법인이건 아니건 어디에 자신이 속하는지를 먼저 고려해야 한다. 연방세를 확정할 때 다음의 두 가지 질문 중에서 하나에는 직면하게 된다. 첫 번째는 개인의 경우에 단지 재산의 공동소유로 볼 것인지 또는 Subchapter K 조항하의 파트너십으로 볼 것인지의 문제이고, 두 번째는 유한책임조합이나 유한책임회사의 경우에 주법의 지위가 그대로 인정될 것인지 또는 법인으로서 과세실체의 연합으로 간주될 것인지의 문제이다.

기업의 형태로 파트너십을 선택할 경우에는 상법과 세법의 영향을

받는다. 파트너십의 가장 두드러진 기업상 단점은 파트너 모두에게 파트너십의 부채에 대한 책임이 지워진다는 것이다. 그러나 과도한 금융차입이 필요한 사업에 있어서 이러한 법인과 파트너십의 차이는 현실적이라기보다는 이론적임을 알 수 있다. 즉, 법인의 경우도 채권자가 주주에게 그들이 파트너인 것처럼 개인적으로 용자금에 대한 상환보장을 요구할 수 있고, 이 경우 파트너와 마찬가지로 용자금에 대해 개인적으로 책임을 져야한다.

소득세 측면에서 파트너십이 갖는 중요한 특징은 파트너십이 여러 가지 수입, 소득과 손실, 공제 등이 파트너에게 흘러 들어가는 도관으로써 과세되지 않는다는 것이다. 예를 들어 파트너십이 비과세이자나 자본이득을 실현했다면 이러한 소득항목들은 파트너가 파트너십의 출자지분에 준하여 배분받는 것으로 보아 파트너에게 소득세가 부과된다.

1954년 연방세법(IRC)이 채택된지 약 15년 후에 파트너십의 도관적 성격이 일시적으로 부각되었다. 즉, 파트너십은 파트너의 집합체로서 파트너십 자체는 과세되는 실체가 아니기 때문에 도관이론이 타당한 것으로 받아들여졌으며, 이러한 파트너십의 도관적 성격은 조세피난처로서의 역할을 가능하게 하였다. 파트너십의 손실은 파트너에게 인계되기 때문에 투자자는 다른 과세소득을 상쇄하기 위하여 파트너십의 손실을 이용할 수 있다. 이런 공제는 경기침체와 같은 비금전적인 지출로 인하여 손실이 발생하였거나 공제손실을 동반한 현금의 실질적인 분배가 있을 때 명백한 유인효과가 있게 된다.

파트너에 대한 이러한 공제는 세 가지 제한이 있다. 첫째, 파트너십이 입은 손실의 배분에 대한 공제는 손실이 발생한 회계연도 말에 각 파트너 지분의 조정된 기초가액까지만 허용되고 조정된 기초가액을 초과하는 부분은 이 초과분이 다시 파트너십에 환급되는 회계연도 말에 공제가 허용된다. 둘째, 제한된 예외 조항으로 공제는 파트너의 자본출자분과 파트너십에 유보된 순소득분, 그리고 파트너십의

상환부채의 합을 초과할 수 없다. 셋째, 소극적인 손실제한 규정으로써 소극적 활동으로부터 입은 손실을 그런 행동으로 인하여 발생하는 소득의 크기만큼만 제한한다.

### Ⅲ. 파트너십 과세이론

#### 1. 도관이론과 실체이론의 상법상 배경

역사적으로 볼 때, 미국의 상법은 파트너십을 개인의 집합체로 보는 견해를 따르기도 하고 독립된 실체로 보는 견해를 따르기도 했다. 『파트너십통일법안(Uniform Partnership Act: UPA)』에 의해서도 도관이론과 실체이론 중 하나의 이론이 채택되지 못했다. 단일파트너십안의 최초 초안자는 실체이론의 강력한 옹호자여서 실체이론의 개념을 도입하고자 단일주법위원회(Commissioners on Uniform State Laws)의 허락을 확보하고 있었다. 그러나 그 계획이 완성되기 이전에 그가 사망함에 따라 그의 자리를 차지한 새로운 초안자가 실체이론의 원칙을 인정하기 위하여 몇 가지 수정을 한 후, 다시 상법상의 도관이론으로 회귀하였다. 따라서 『파트너십통일법안(UPA)』을 처리함에 있어서 역사적으로 이분법을 그대로 유지하고 있다.

#### 2. 세법상 파트너십에 관한 두 가지 과세이론

위와 같은 역사적 배경으로 인하여 세법상의 과세이론도 도관이론과 실체이론이 병존하게 되었다. 비록 모든 파트너십 과세문제가 도관 또는 실체이론의 개념에 의해 해결될 수는 없지만, 미국 연방세법의 Subchapter K에서는 두 가지 개념을 혼용하여 사용하고 있다는 것을 간과해서는 안 된다. 어떤 문제를 해결하기 위해서는 특정 조항이 도관이론 또는 실체이론을 반영하고자 하는지를 판별함으로써 가능하지만, 다른 문제를 해결하기 위해서는 해당 파트너십이 도

관인지 또는 실체인지의 여부와는 아무런 관계가 없을 수도 있다. 한때는 법정에서조차 그 결정이 도관 또는 실체의 개념에 의하여 가장 잘 설명될 수가 있었어도, 파트너십의 도관 또는 실체의 개념에 대하여 전혀 토의하지 않은 시대도 있었다.

파트너십에 관한 세법상 과세이론을 살펴보기 위하여 파트너십에 관한 독립적인 법체계를 두고 이에 대한 이론적 바탕을 마련하고 있는 미국 연방세법의 Subchapter K를 살펴보고자 한다. 1945년 이래로 미국 의회에서는 개인기업(proprietorship) 및 파트너십(partnership)에 대해 연방과세법인의 경우에 준하여 과세되어야 한다는 논의가 계속되어 왔다. 1947년에 재무부는 소규모법인 과세(Taxation of Small Business)라는 연구를 공표하였는데, 그 속에는 일정한 법인에 대한 파트너십 과세 및 비법인기업의 재투자수익에 대한 과세여부에 관한 문제를 포함하여 소규모법인(법인 및 개인의 쌍방을 포함)에 대한 과세상의 불균형문제를 시정하기 위한 각종 제안에 관한 분석이 이루어졌다. 1952년에는 이 문제에 대해 상하양원합동위원회는 소법인에 대해서는 개인업주 또는 파트너십으로서의 과세를, 파트너십에 대해서는 법인으로서의 과세를 각각 선택할 것을 인정해야 한다고 보고를 하였다. 그 뒤 1958년 기술적 수정법안(Technical Amendment Act of 1958)에 의하여 파트너십 과세방식이 도입되었다.

이 파트너십 과세제도를 도입한 목적은 본래 기업의 형태에 따른 세부담불균형을 시정하려는 데 있었다. 특히 이 제도가 도입됨으로써 법인(특히 가족기업법인)소득에 대한 이중과세문제가 완전 배제되도록 한 것은 주목해야 한다. 이러한 원칙은 더욱 세분되어 파트너십의 소득, 손실, 소득공제, 또는 세액공제 중 어떤 항목들은 파트너십에 관한 규정의 적용을 받게 되었던 반면, 다른 항목들은 개인(파트너)에 관한 규정의 적용을 받게 되었다. 그 결과 파트너십은 소득세법상 별도의 독립된 인격체(a separate entity) 취급을 받기도 하고, 한편으로

는 단순히 파트너 이익의 집합체(an aggregate of the interests of partners)로서 취급되기도 한다. 이러한 파트너십에 대한 원칙들은 연방세법의 Subchapter K에 종합적 규정을 두고 있다.

미국 연방세법상의 Subchapter K의 규정은 기본적으로 파트너십을 파트너의 '집합체'로 보는 도관이론에 바탕을 두고 있지만, 일부조항은 파트너십을 '독립된 인격체'의 개념으로 보아 파트너십이 과세의 주체가 된다고 보는 실체이론을 적용하고 있으며 나머지 조항의 경우는 양이론이 혼용되어 있다<sup>5)</sup>. 도관이론하에서는 파트너십을 단순히 파트너의 집합체라고 보는데, 파트너는 파트너십의 재산을 공동소유하며 파트너십의 공동목적을 추구한다고 본다. 이런 점에서 파트너십은 기업이나 투자활동으로 인한 과세정보를 수집하여 파트너에 의한 세무보고 목적으로 전달하는 도관으로 보는 것이다. 반면에 실체이론하에서는 파트너십은 파트너의 실제와는 별개로 존재하는 과세의 실체로 보는 것이다.

연방세법에 있어서 기본적으로는 도관이론을 채택하여 파트너십을 파트너에 대한 도관으로 보고 있으나, 일부조항에 있어서는 파트너십을 파트너와 별개의 실체로 보고 있다. 역사적으로도 연방소득세법 내에서 도관이론과 실체이론이 병행하여 발전하여왔다. 이 두 가지 이론의 병존은 파트너십으로 하여금 기업을 영위하는 데 있어 바람직한 형태로 파트너십을 구성할 수 있는 유연성을 제공하기 때문에 이점이 있는 반면, 세법을 적용하는 데 있어서 임의성과 자의성을 제공한다는 점에 있어서 문제점도 있다. 세법상의 일부 문제점에

---

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

대한 해결책은 해당 세법조항이 도관 또는 실체이론 중 어떤 개념을 반영하고자 하였느냐에 의하여 해결될 수 있지만 기타 문제에 대한 해결책은 파트너십이 과세의 실체인지 또는 개인의 집합인지의 여부와는 상관이 없다<sup>6)</sup>.

파트너십과 파트너에 대한 과세문제를 기술한 미국연방세법 Subchapter K는 파트너십에 대하여 어느 이론을 적용할 것인가에 대하여 구체적으로 밝히지는 않고 있다. 하지만 파트너십에 대한 양 이론은 세법의 각 조항에 내재되어 있고 Subchapter K의 입법 역사와 이 이론을 현실에 적용하여 세법 판결을 하는 데 있어서 종종 인용되고 있다. 따라서 파트너십과 파트너에 대한 연방세법을 이해하기 위하여 양 이론에 대한 이해가 필수적이다.

#### 가. 도관이론(Conduit Theory or Aggregate Theory)

미국은 1913년 The Revenue Act 이후 파트너십에 대해서는 원칙적으로 도관이론에 의해 과세하고 있다. 도관이론은 파트너십을 독립적인 실체로 인정하지 아니하고 단순히 파트너에게 수익을 분배하기 위한 수단 또는 도관(conduit, pipe)으로 보는 이론이다. 이 이론에 따르면 파트너십은 과세상의 실체로 인정되지 않기 때문에 파트너십에 대해서는 과세하지 않으며, 파트너십의 수익을 파트너 각자

6) 도관이론과 실체이론은 종종 특정 세법조항 내에서 혼합 적용되는 경우도 있다. 예를 들면, 제705조에서 파트너십 내에서 파트너의 소유권에 대한 이자는 파트너십의 재산에 대한 파트너의 이자와 구분된다는 점에서 실체이론이 적용된다고 하겠고, 파트너십의 이익과 손실 중 파트너의 지분에 따라 파트너 이윤의 기준이 조정된다는 점에서 도관이론이 적용된다고 하겠다. 다른 예로 파트너는 파트너십의 지분을 처분함에 따라 자기의 자본소득이나 손실이 실현된다는 점에서 실체이론이 적용된다고 하겠고, 도관이론은 만일 미수금이나 평가절상된 채고자산이 파트너십의 재산에 속할 경우 위의 일반 규칙을 무시하고 일반소득이 실현된다고 본다.

에게 그 지분소유비율에 따라 배분한 것으로 간주하여 개인소득세를 부과한다.

즉, 파트너에 대한 분배소득에 대해 과세하고 소득지급자는 원천징수의무를 부여받게 된다. 이 경우에 실제 수익이 파트너에게 배분되었는지는 고려되지 않는다. 파트너십의 손실도 각 파트너에게 각자의 이익 및 손실의 분배지분에 따라 분배되어 각자의 세금신고에 포함시키고 있다. 또한 파트너에 대한 과세시 분배소득을 그 소득발생의 원천에 따라 이자, 배당, 부동산임대, 양도소득 등으로 구분하여 과세하므로 과세절차면에서 다소 복잡한 점은 있으나 기업의 형태에 따른 주식회사에 대한 과세와의 차별화 측면에서 더 타당하다고 할 수 있다.

즉 현행 세법상 주식회사의 경우 수익발생시 법인세를 부과하고 배당금에 대하여 소득세를 부과하여 동일 세액에 대하여 이중과세하는 문제가 있는 반면 파트너십의 경우, 특히 벤처기업을 설립하는 경우는 대부분 특수목적을 위해 소수의 파트너가 설립하는 경우에 해당되므로 과세차원에서 차별화가 필요하다. 이처럼 도관이론에 의한 파트너십의 과세는 주식회사의 이익 및 배당금에 대한 이중과세에 비하여 중요한 이점으로 작용함으로써 미국 내에서 소규모 자본의 기술개발사업에 파트너십의 설립을 촉진하는 요인이 되고 있다. 도관이론의 개념은 또 파트너십에 대한 파트너의 출자, 파트너십이 파트너에게 이익과 손실을 배분할 때 파트너의 과세부담을 결정하는데에도 적합하다.

연방세법의 Subchapter K는, “파트너십은 소득세부과의 대상이 되지 않으며, 파트너의 형태로 사업을 영위하는 개인들은 각자의 능력한도 내에서 소득세 부담의 의무만 진다”는 제701조를 시작으로 도관이론을 반영한 조항이 많다. 이러한 세법상의 처리는 명확히 도관이론을 반영한 것이다. 미국 연방세법 제701조와 제702조에 의하면 파트너십은 세금을 내는 실체가 아니며, 파트너십의 이익과

손실에 대한 과세결정은 파트너에 의하여 보고될 때 이루어진다. 즉 파트너십은 과세대상인 실체가 아니며, 그 이익과 손실의 과세 속성은 파트너들에게 그대로 이전되는 것이다. 또 파트너십과 파트너사이에 출자나 배당의 형태로 재산이 이전될 때에는 일반적으로 당해 재산의 장부가액이 그대로 넘어가는 재산의 교환으로 보아 비과세된다.

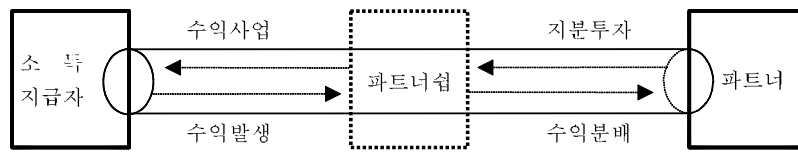
제702조에서는 파트너십의 정상소득 계산에 포함되지 않고 별도로 취급되는 항목들에 대해 규정하고 있다. 이 항목들은 파트너십 단위에서 계산된 후 출자지분에 따라 파트너 개인들에게 배분된다. 이들 항목은 별도의 제한규정의 적용을 받아 특별취급을 받거나 파트너 개인의 세액계산에 있어서 특별한 영향을 미치게 된다. 예를 들면, 자선기부금(charitable contribution)의 경우 파트너십 단위에서 별도로 계산되어 각 파트너에 대한 귀속금액이 확정되면 파트너는 그 금액을 자기의 기타 자선기부금과 합산하여 한도액을 계산하게 된다. 내국법인으로부터 파트너십이 받는 배당액이나 일정한 이자도 같은 방법으로 취급되어 파트너 개인의 비과세 해당금액과 과세소득에 포함해야 할 금액이 결정되고, 파트너십이 외국에 납부한 세액도 같은 방법으로 파트너 개인에게 귀속되어 세액공제 금액이 결정된다.

제705조는 도관이론의 개념을 더욱 확장한 것으로 각 파트너는 자기의 파트너십 지분에 대한 조정된 취득원가를 결정해야하며, 파트너 지분의 조정된 과세표준액은 다음 사항들을 결정하는 데 있어서 중요하다.

- ① 현금을 포함한 파트너십의 재산을 분배함으로써 발생하는 이익이나 손실
- ② 파트너십으로부터 파트너에게 분배된 현금 이외의 재산의 조정된 과세표준액
- ③ 파트너의 파트너십 지분을 매각하거나 교환하여 실현되는 이익이나 손실액

- ④ 파트너가 손실이 발생한 파트너십 지분에 대하여 공제할 수 있는 한도

[그림 II-1] 도관이론의 흐름



(이자, 배당, 부동산임대, 양도소득) (소득발생원천에 따라 소득구분)

나. 실체이론(Entity Theory)

실체이론은 파트너십의 사회적 및 경제적 제도로서의 역할을 인정하는 것으로 파트너십을 독립적인 과세상의 실체로 인정하는 견해이다. 따라서 파트너십은 그 수익에 대하여 법인세를 납부해야 하며, 파트너에게 분배된 소득에 대해서는 과세하지 않는다. 도관이론에 비하여 실체이론을 바탕으로 과세할 경우 과세절차가 간명해진다는 이점이 있다. 따라서 실체이론의 개념은 파트너십의 과세이익과 손실을 결정하거나, 파트너십과 파트너사이의 일정한 거래에 대하여 세부담을 결정할 때에 사용된다.

미국연방세법의 취지상 파트너십은 확실한 실체의 성격도 지니고 있다. 몇 가지 예를 들어보면 다음과 같다.

- ① 파트너십은 그 자체로 과세연도를 가지고 있다<sup>7)</sup>.
- ② 파트너십은 제708(b)조의 경우가 발생하지 않으면 해지되지 않는다.

7) 제706조 참조.

- ③ 파트너는 파트너십의 일원이지만 파트너십과 거래를 할 수 있으며, 동 거래는 파트너십과 파트너가 아닌 사람간에 발생하는 거래로 간주한다<sup>8)</sup>.
- ④ 대부분의 선택은 파트너십에 의하여 이루어진다<sup>9)</sup>.

연방세법 제703조에 의하면 파트너십의 과세소득 계산방법은 개인 납세자의 과세소득 계산방법과 같다고 규정하고 있다. 그러나 파트너십은 자연인이 아니기 때문에 인적공제·의료비공제·자선기부금·부양비등 개인납세자에게 적용되는 소득공제의 적용을 받을 수 없다. 뿐만 아니라 파트너십에게는 이월결손금에 대한 공제가 인정되지 않는데 이는 순손실이 파트너인 개인단위로만 고려되기 때문이다. 실제로 파트너십의 과세소득은 신고서에 ‘정상소득(ordinary income) 이라고 명칭을 붙였으며, 세무종사자들은 이를 ‘결산소득(bottom-line income) 이라고 부른다. 많은 파트너십 소득계산 요소들이 정상소득 으로부터 분리되어 각 파트너의 과세소득에 포함된다. 이외에도 제 707조에서는 파트너는 독립적 지위에서 거래를 하는 경우 관련이 없는 한도 내에서 재산의 판매나 리스와 같은 거래를 파트너십과 할 수 있도록 허락하고 있다<sup>10)</sup>.

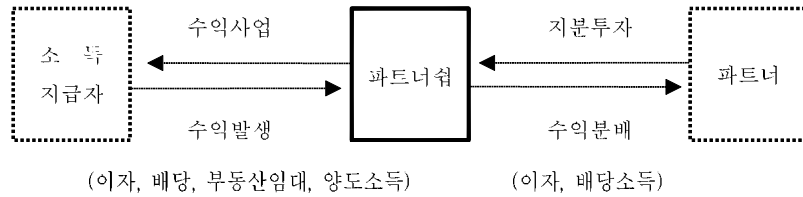
---

8) 제707(a)조 참조.

9) 제703(b)조 참조.

10) 파트너와 파트너십간의 자산의 매각이나 리스, 서비스에 대한 보상 지급 등의 거래가 발생할 경우에는 특히 도관 또는 실체이론 중에서 어떤 이론을 적용할 것인가가 매우 중요하다. 즉, 파트너십이 파트너와 독립된 실체라면, 동 거래는 과세목적상 인식되어야 하고, 파트너십이 도관이론에 의하여 개인의 집합체라면 파트너가 파트너십의 멤버로서 자기자신과 거래를 한다는 점에서 그 거래는 무시되어야 한다. 파트너에게 봉급을 지급하는 것과 같은 거래의 경우에는 제707(a)조에서처럼 파트너십과 제3자간의 거래로 간주하여 실체이론이 적용된다. 하지만 예외가 존재하여, 보상결정방법에 따라 파트너십 소득의 분배지분의 한도가 영향을 받을 때에는 제702조에서처럼 도관이론이 적용된다.

[그림 Ⅱ-2] 실체이론의 흐름



그럼에도 불구하고 파트너십 소득과 이를 구성하는 모든 요소소득은 파트너십 단위로 사업연도별로 파트너십이 선택한 파트너십 회계 처리방법과 기타 세법상 기준에 따라 산정된다.

판례의 경우에도 과세의 목적상 파트너십에 대하여 실체이론을 강력하게 입증하고 있지만, 타당성이 있는 경우에는 도관이론을 적용할 수 있는 여지를 남겨두고 있다. 본 주제에 관한 가장 권위있는 의견인 대법원도 Basye의 판례<sup>11)</sup>에서 제3자가 파트너십 은퇴신탁에 지불한 금액은 그 금액을 취득한 파트너십의 총소득의 일부로 판정하였다. 대법원은 파트너십은 은퇴신탁에 지불한 금액을 절대로 받은 것이 아니며 파트너만이 은퇴수익에 대하여 경우에 따라 권한을 가진다는 파트너의 주장을 기각하였다. 반면 대법원은 은퇴신탁에 납입한 금액은 소득을 미리 할당한 것이므로 파트너십이 과세대상이 된다고 판결하였다<sup>12)</sup>.

실체의 관점에서 볼 때, 파트너십은 발생소득에 대하여 주로 개인의 경우처럼 보고해야 한다고 대법원은 주석을 달았다<sup>13)</sup>. 대법원은 이어서 일단 소득이 확보되고 보고되면, 파트너십의 존재는 무시되

11) 410 U.S. 441

12) 동 판례는 파트너는 현금주의로 소득을 계산하고 파트너십은 발생주의로 소득을 계산한다는 것을 의미한다.

13) “이러한 목적으로 파트너십은 개별 파트너의 집합과는 별도로 독립적으로 인정되는 실체로 간주된다.”

는데, 그 이유는 개별 파트너는 파트너십이 마치 소득이 통과하는 도관에 불과한 것처럼 총소득의 일정부분에 대하여 세금을 납부하기 때문이라고 하였다. 위의 판결은 비록 강력한 실체이론 중심적이지만, 도관이론과 실체이론사이의 양분법을 훼손하지 않고, 각 경우에 따라서 결정될 수 있다는 의견을 제시한 것이다.

일반적인 실체이론적 접근은 연방세법 제183조에서 이윤목적 이외의 행위에 대해서는 개인에게 적용할 수 있는 공제를 제한한다는 법률해석에도 적용되어 왔다. 국세청도 제183조하의 결정은 파트너로서의 개인차원이 아니라 과세실체로서 파트너십의 차원에서 이루어져야 한다고 하였다. 국세심판원<sup>14)</sup>과 고등법원에서도 이윤동기의 문제는 파트너십에게 적용되는 것이지, 개별 파트너의 의향에 적용되지 않는다고 하였다.

소득과세의 목적상 파트너십에 대한 과세는 논리적으로나 정당성으로 볼 때, 도관이론에 더욱 가깝다. 특히, 재산을 납입자의 조정된 취득가액보다 다른 가치로 파트너십에 납입하였을 경우나 매각이나 파트너의 사망으로 인하여 파트너십 지분을 양도할 경우에는 더욱 그러하다. 하지만, 앞으로도 파트너십을 확실히 계산상 실체(computational entity)로 간주하게 될 것이다. 즉, 파트너십을 관련 과세자료를 수집하고 보고하는 초점으로 활용하는 것이 과거 수년동안 만족스럽게 수행되어 왔던 것이다.

파트너십을 행정상 실체(administrative entity)로 인식하는 것이 앞으로의 추세이다. 예를 들면 파트너십에 대하여 세금보고서의 의무를 지운 것을 들 수 있다. 즉, 제6698조에 의하면 만약 파트너십이 규정된 기간안에 세금보고서를 제출하지 못하거나, 제6031조에 의한 정보를 제공하지 못할 경우 벌과금을 물게되어 있는 것은 파트너십의 행정상 실체를 나타낸 것이다. 행정상 실체로서 파트너십의 또

---

14) 조세법원의 진신

다른 측면은 제6501(o)(2)조에 잘 나타나 있는데, 동 조항은 연방정부에 등록된 파트너십에 속한 파트너에 대하여 추가적으로 세금을 부과할 경우에는 산정기간을 연장하였다.

#### 다. 양 이론의 결합

도관이론과 실체이론은 미국연방세법의 특정 조문 내에서 혼용되어 사용되는 경우가 종종 있다. 예를 들면 제705조의 경우 파트너의 파트너십 소유지분은 파트너십 재산에 있어서 자기지분과는 별개라는 점에서 실체이론을 따르고 있다. 하지만, 파트너십의 소득이나 손실에 대한 파트너 지분을 반영하여 파트너의 취득가액이 조정된다는 점에서는 도관이론을 따르고 있다. 또 다른 예로는, 제741조에서 파트너십 지분을 매각할 경우 파트너에게 생기는 이익이나 손실이 자본적 손익이 된다는 점에서 실체이론이 적용되고 있다. 하지만, 파트너십의 재산 중에 미실현 매출채권이나 평가절상된 재고자산이 있을 경우에는 도관이론이 위의 일반 규정에 우선하여 통상적인 소득으로 인식한다.

미국연방세법 제743(a)조에서 일반적으로 파트너십 재산의 취득가액은 매각, 교환 또는 파트너의 사망으로 인한 파트너십 지분의 이전의 결과로 조정될 수 없다고 하였다. 하지만, 제743(b)조에서는 예외조항으로 제754조의 선택이 이루어 졌을 경우에는 조정이 가능하도록 하였는데, 일반 법칙인 제743(a)조는 실체이론을 반영한 것이고, 제743(a)조는 도관이론을 반영한 것이다.

## IV. 우리나라의 파트너십 제도

파트너십에 해당하는 법인격이 없는 단체는 우리나라에서 조합이라고 지칭되고 있다. 조합은 민법상의 조합과 상법상의 익명조합이 있다. 민법상 조합은 2인 이상이 서로 출자하여 공동사업을 경영할 목적으로 결합한 단체를 말한다. 반면 상법상의 익명조합은 당사자 일방이 상대방의 영업을 위하여 출자를 하고, 상대방은 그 영업으로 인한 이익을 분배할 것을 약정하는 계약을 말한다. 상법상의 익명조합은 공동으로 경영하는 것이 아니라 당사자 일방이 상대방을 위하여 출자를 하고 그 영업에서 생기는 이익을 분배받는 것이므로 민법상의 조합과는 상당히 다르다.

따라서 파트너십은 민법상의 조합과 가장 유사한 형태라고 볼 수 있다. 이 장에서는 법률상 두 가지 형태인 민법상의 조합과 상법상의 조합을 자세히 살펴보기로 한다.

### 1. 민법상의 조합

#### 가. 조합의 의의

##### 1) 민법상의 조합

조합에 있어서 중심문제는 「조합의 단체성」과 「구성원인 조합원의 개성」을 어떻게 조화시키느냐에 달려있다. 우리 민법은 후자에 중점을 두면서 전자를 보충하는 방식을 취하고 있다. 조합에 법인격을 부여하지 않는 점과 각 조합원에게 해산청구권을 부여한 점 등은 개

인주의의 두드러진 표현이다. 반면, 조합재산을 조합원의 合有로 하고, 사무집행의 다수결원리, 조합원의 탈퇴, 해산 및 청산절차 등은 단체성을 나타내는 것으로 볼 수 있다.

조합에 관한 민법 규정은 특별법의 규율을 받지 않으며 또한 사단 아닌 조합으로서의 실질을 갖춘 단체(예: 각종 동업관계·계·발기인 조합 등)에 대해 통칙적으로 적용된다. 다만, 조합에 관한 민법의 규정은 대부분 임의법규이므로, 조합의 구성이나 관리에 관하여 당사자가 자유로이 정할 수 있다.

## 2) 조합과 사단의 차이

민법 제702조에 의하면 조합은 2인 이상이 서로 출자하여 공동사업을 경영할 목적으로 결합한 단체를 말한다. 단체란 일정한 목적을 이루기 위하여 2인 이상이 모인 결합을 의미하는 것으로, 여기에는 「사단」과 「조합」의 두 모습이 있는데 양자의 근본적인 차이는 단체의 독립성 정도에 있다<sup>15)</sup>.

### 가) 단체 행위

사단의 경우에는 사단 자체가 행위를 한다. 구체적으로는 기관을 통해 행위를 하고 기관이 사단을 대표하는 형태를 띤다. 이에 반해 조합에서는 조합원 전원이 행위를 하며, 어느 1인의 조합원이 조합 업무를 집행하는 경우에도 그것은 다른 조합원으로부터 위임 및 대리권을 수여받아 하는 것이다.

---

15) 사단에서는 그 구성원과는 독립하여 사단 자체가 별개의 인격으로서 등장하는 데 반해, 조합에서는 조합자체가 아니라 조합원의 집합으로써 등장하는 데에 그 차이가 있다.

나) 재산의 귀속

사단에서는 자산이나 부채 모두 사단 자체에 귀속된다. 사원은 정관에서 정한 바에 따라 일정한 이익을 얻을 수 있을 뿐이고, 나아가 정관에서 정한 회비 등을 내는 것 이외에는 사단의 부채에 대해 어떠한 책임도 지지 않는다. 반면 조합의 경우 자산은 각자 소유이되 단체적인 귀속을 받게 된다. 그리고 조합의 부채도 조합원 각자의 부채로서, 조합원으로서 소유하는 재산 이외에 각자의 개인재산을 가지고서 그 변제를 하여야 할 책임을 진다.

나. 조합계약의 법적 성질

조합은 「2인 이상이 서로 출자하여 공동사업을 경영할 것을 약정함으로써 성립」하며, 이로 인해 민법에서는 조합의 설립행위를 계약으로 규제하고 있다. 계약이라고 할 때에 그것은 조합원 각자가 서로 출자 내지 협력할 채무를 부담한다는 점에서 쌍무<sup>16)</sup>, 유상,낙성 계약이라고 할 수 있다. 그러나 조합의 설립행위는 각 조합원 사이에 여러 권리·의무를 발생케 하는 것뿐만 아니라, 하나의 「단체」를 성립케 하는 효과가 있어 단체로서의 성격이 충분히 고려되어야 할 것으로 본다. 이러한 관점에서 조합의 설립행위는 賣買나 貸借과 같은 보통의 계약과는 다르며, 실질적으로는 사단법인의 설립행위와 크게 차이가 없다. 사단법인의 설립행위도 단순히 법인이라는 단체를 성립시킬 뿐만 아니라, 각 설립자가 출자 및 기타의 의무를 부담하고 배당 및 기타의 이익분배에 관하여는 권리·의무를 발생케 한다. 다만 차이가 있다면, 전자의 경우 법인이라는 권리주체가 생기기

---

16) 계약성립 후 각 당사자가 서로 대가적 의미의 채무를 부담하는 쌍무 계약은 모두 유상계약이다. 그러나 유상계약이 반드시 쌍무계약인 것은 아니다.

때문에 설립에 참가한 각자의 이들 권리·의무를 법인에 대한 것으로 볼 수 있으나, 조합 설립행위의 경우 설립되는 단체가 법인격을 취득하지 못하므로 조합원의 권리·의무는 다른 조합원에 대한 권리·의무로 보게 되는 것이다. 요컨대 조합의 설립행위는 형식적으로는 계약이지만 실질적으로는 합동행위라고 하여야 한다<sup>17)</sup>.

#### 다. 조합의 성립

##### 1) 조합의 성립요건

민법 제703조 제1항에 의하면 「조합은 2인 이상이 서로 출자하여 공동사업을 경영할 것을 약정함으로써」 성립한다. 따라서 조합은 단체의 일종이므로 그 성립에는 적어도 두 사람 이상의 당사자를 필요로 한다. 사업의 종류나 성질에는 제한이 없다. 그러나 그 사업은 공동으로 경영하는 것이어야 한다. 따라서 이익은 조합원 전원에게 배분되어야 하며, 일부의 조합원만이 이익분배를 받는 경우는 조합이 아니다. 또 공동으로 경영하지 않는 것, 예를 들면 당사자의 일방이 상대방을 위하여 출자를 하고 그 영업에서 생기는 이익을 분배받기로 하는 상법상의 익명조합<sup>18)</sup>은 조합이 아니다. 또 모든 당사자는 출자를 하여야 한다. 당사자 중에서 출자를 하지 않는 자가 있는 때에는 조합이 되지 못한다. 출자는 금전에 한정된 것이 아니라 재산 또는 노무로도 할 수 있다<sup>19)</sup>. 한편 금전을 출자의 목적으로 하는 조합원이 출자시기를 지체한 때에는 연체이자를 지급하는 외에 손해를

---

17) 계약은 2개의 서로 대립되는 의사표시의 합치로 성립되는 법률행위인 반면, 합동행위는 방향을 같이하는 2개 이상의 의사표시 합치로 성립된다. 전자의 경우 민법에 규정된 14가지 전형계약이 있으며, 후자는 정관작성에 의거한 사단법인 설립행위가 대표적이다.

18) 상법 제78조

19) 민법 제703조 제2항

배상할 책임을 진다<sup>20)</sup>.

## 라. 조합의 효력

### 1) 조합의 업무집행

조합의 업무집행은 대내적인 것과 대외적인 것으로 나눌 수 있다. 전자는 조합내부의 업무집행에 관한 것이고, 후자는 조합과 제3자의 관계에 관한 것이다.

#### 가) 대내관계

조합의 대내관계는 업무집행자를 두지 않는 경우와 두는 경우로 나눌 수 있는데, 업무집행자를 두지 않는 경우는 조합의 대내적인 업무에 관해서는 조합원의 과반수로써 결정한다<sup>21)</sup>. 그러나 조합의 통상사무에 관해서는 각 조합원이 진행할 수 있다. 다만, 그 사무의 완료전에 다른 조합원의 이의가 있는 때에는 즉시 중지하여야 한다<sup>22)</sup>. 또 조합업무를 집행하는 조합원에는 위임에 관한 규정을 준용하며<sup>23)</sup>, 그 밖에 각 조합원은 언제든지 조합의 업무 및 재산상태를 검사할 수 있다<sup>24)</sup>.

업무집행자를 두는 경우는 조합계약으로 일부의 조합원에게 업무의 집행을 맡길 수 있다. 조합계약으로 업무집행자를 정하지 아니한 경우에는 조합원의 3분의 2 이상의 찬성으로써 이를 선임할 수 있다<sup>25)</sup>. 한편 업무집행자가 다수인인 때에는 그 과반수로써 결정한

---

20) 민법 제705조

21) 민법 제706조 제2항

22) 민법 제706조 제3항

23) 민법 제707조

24) 민법 제710조

다<sup>26)</sup>. 그러나 조합의 통상사무에 관해서는 각 업무집행자가 진행할 수 있지만, 다른 업무집행자의 이의가 있는 때에는 즉시 중지를 하여야 한다. 또 업무집행자에게는 위임에 관한 규정이 준용된다<sup>27)</sup>. 그리고, 업무집행자인 조합원은 정당한 이유 없이 사임하지 못하며, 다른 조합원의 일치가 아니면 해임하지 못한다<sup>28)</sup>. 그 밖에 각 조합원은 언제든지 조합의 업무 및 재산상태를 검사할 수 있다<sup>29)</sup>.

#### 나) 대외관계

조합이 제3자와 거래하는 행위는 전조합원의 이름으로 하여야 한다. 그 행위의 효과는 전조합원에게 귀속하게 되기 때문이다. 따라서 사실상으로는 한 사람의 조합원이 거래를 하는 경우에도, 전조합원의 대리인으로서 하여야만 한다. 그러나 그 대리행위는 반드시 전조합원의 이름을 모두 둘 필요는 없고, 조합의 이름을 두는 것으로 충분하다.

한편 조합원의 거래행위는 전조합원의 대리인으로서 행하여지는 것이므로, 조합원은 서로 대리인으로서의 권한을 갖는 것이 된다. 즉 조합계약 가운데에는 각 조합원에게 서로 대리할 수 있는 권한을 주는 의사표시가 당연히 포함되어 있다고 할 수 있다. 그러나 이 대리권의 수여는 그 범위를 제한할 수도 있다. 업무집행 조합원을 선정한 경우에는, 원칙적으로 그 자에게만 대리권을 수여하는 것이 옳으며, 이와 관련하여 민법은 「조합의 업무를 집행하는 조합원은 그 업무집행의 대리권이 있는 것으로 추정한다」고 제709조에서 규정하고 있다.

---

25) 민법 제706조 제1항

26) 민법 제706조 제2항

27) 민법 제706조 제3항

28) 민법 제708조

29) 민법 제710조

## 2) 조합의 재산관계

### 가) 조합원의 출자

각 조합원은 조합계약에 의하여 출자의 의무를 부담한다<sup>30)</sup>. 업무집행자는 각 조합원에게 출자를 청구할 수 있으나 업무집행자가 없으면 각 조합원이 전 조합원을 위하여 각 조합원에게 출자를 청구할 수 있다. 금전출자의무를 부담하는 조합원이 이를 게을리 한 때에는, 이자를 지급할 뿐만 아니라 손해도 배상하여야 한다<sup>31)</sup>.

### 나) 조합재산의 구성 및 성격

조합원이 출자한 재산 및 조합의 공동사업으로 취득한 재산과 그 과실 등이 조합재산을 이루는 주요부분이다. 조합재산은 조합전체의 재산이라고 하더라도 조합 자체가 법인격을 가지지 못하기 때문에 그것은 조합원 모두의 재산으로 귀속되며, 따라서 공동소유의 여러 형태<sup>32)</sup> 중 합유의 성격을 갖게 된다. 따라서 조합재산에는 합유에 관한 규정인 민법 제271조 내지 제274조가 적용된다. 그 결과, 조합원은 조합의 청산 전에 조합재산의 분할을 청구하지 못하며, 조합원 전원의 동의 없이 조합재산에 대한 지분을 처분하지도 못한다<sup>33)</sup>.

한편 조합재산의 합유성에서 오는 당연한 결과로서, 조합원의 합유지분에 대한 압류는 그 잠재적인 지분에 대하여서는 효력이 없고, 다만 그 지분에서 유출하는 장래의 이익배당 및 지분을 반환 받을

---

30) 제703조 제1항

31) 민법 제705조(금전출자지체의 책임)

32) 공동소유형태로 합유 외에 물건이 지분에 의하여 다수인의 소유로 되는 공유와 법인이 아닌 사단의 소유형태인 총유가 있다.

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

권리에 대하여서만 그 효력을 가지게 된다.

#### 다) 조합의 채권·채무

조합의 채권·채무 역시 모든 조합원에게 합유적으로 귀속된다. 우선 조합이 채권을 행사하는 경우에 업무집행자가 있으면 그만일 수 있고, 업무집행자가 없으면 전조합원이 공동으로 행사하여야 한다. 이때 조합의 채무자는 그가 부담하는 채무와 조합원 개인에 대한 채권을 상계하지 못한다<sup>34)</sup>.

조합의 채무가 발생하는 경우도 조합재산이 그에 대하여 책임을 지게 된다. 그러나 한편으로는 조합채무는 각 조합원의 채무이기도 하기 때문에, 각 조합원은 손실분담의 비율로 각자의 개인적 재산을 가지고 책임을 지게 된다. 따라서 조합의 채권자는 전조합원을 상대로 채권전액에 관한 이행의 소를 제기하고, 그 판결에 의거하여 조합재산에 대해 청구(집행)할 수 있다. 또는 각 조합원이 부담하는 금액에 관하여 각 조합원의 개인재산에 대하여 청구할 수도 있다. 실제에 있어서는 먼저 전자를 행사하고, 조합재산이 부족한 때에 후자를 행사하는 것이 보통이겠지만 이론상으로는 그들 사이에 主從의 차이가 없고, 채권자는 어느 쪽을 행사하든 그의 자유이다.

한편 민법은 채권자가 각 조합원에게 변제를 청구하는 경우와 관련하여 채권자 보호를 위한 두 개의 특칙을 두고 있다. 첫째, 각 조합원의 채무분담비율에 관한 것으로 민법 제712조에서 규정하고 있다. 즉 원칙적으로 각 조합원은 손실부담의 비율로 조합채무에 대하여 책임을 지나, 조합채권자가 채권이 발생한 당시에 그 손실부담의 비율을 알지 못한 때에는 각 조합원에 대하여 균등한 비율로 변제를 청구할 수 있다. 둘째, 민법 제713조에 의하면 조합원 중에 변제자력

---

34) 민법 제715조

이 없는 자가 있는 경우, 그 변제할 수 없는 부분은 다른 조합원들이 균분하여 변제할 책임을 규정하고 있다.

#### 라) 손익분배

조합의 사업으로 발생하는 이익과 손실은 결국 각 조합원에게 돌아가게 되는데 이때 어떠한 비율로 분배하느냐가 문제가 된다. 한편, 이익분배의 비율과 손실부담의 비율이 동일해야 하는 것은 아니며 다르게 정하더라도 상관이 없다. 다만 주의할 것은, 조합의 성격상 이익을 분배하는 이상 모든 조합원이 분배를 받아야 하며, 일부의 조합원만이 이익의 분배를 받는 것은 조합이 아니다. 하지만 손실의 경우에는 부담하지 않는 조합원이 있게 되어도 무방하다. 왜냐하면 모든 조합원은 출자를 하여야 하나, 손실의 공동부담은 조합의 본질상 요구되지 않기 때문이다.

손익분배의 비율이나 결산의 시기는 특약으로 정할 수 있으나, 그러한 특약이 없는 경우와 관련하여 민법은 두 개의 특칙을 규정하고 있다. 즉, 당사자가 손익분배의 비율을 정하지 아니한 때에는 각 조합원의 출자가액에 비례하여 이를 정하고<sup>35)</sup>, 이익 또는 손실에 대하여 분배의 비율을 정한 때에는 그 비율은 이익과 손실에 공통된 것으로 추정한다<sup>36)</sup>.

#### 라. 조합원의 탈퇴와 가입

조합이 존속하는 동안에 조합원이 그 지위 내지 자격을 벗어나는 것을 「탈퇴」라고 하고, 반대로 새로운 자가 조합원으로 들어오는 것을 「가입」이라고 한다. 민법은 탈퇴에 관해서는 규정하고 있지만

35) 민법 제711조 제1항

36) 민법 제711조 제2항

가입에 관해서는 그 규정이 없다. 민법은 조합원의 변동이 있더라도 조합의 동일성은 유지되는 것으로 보는 입장을 취한다.

#### 1) 조합원의 탈퇴

조합원의 탈퇴에는 조합원의 의사에 의한 「임의탈퇴」와 그의 의사에 의하지 않는 「비임의탈퇴」의 두 가지가 있다.

##### 가) 탈퇴의 종류

###### (1) 임의탈퇴

조합계약으로 조합의 존속기간을 정하지 아니하거나 조합원의 종신까지 존속할 것을 정한 때에는 각 조합원은 언제든지 탈퇴할 수 있다<sup>37)</sup>. 그러나 조합에 불리한 시기인 때에는 부득이한 사유가 있는 때에 한해 탈퇴할 수 있다<sup>38)</sup>. 또 조합의 존속기간을 정한 때에도 조합원은 부득이한 사유가 있으면 탈퇴할 수 있다<sup>39)</sup>.

###### (2) 비임의탈퇴

조합원이 사망, 파산, 금치산, 제명의 4가지 사유가 발생하였을 경우에는 탈퇴되며, 그 내용은 <표 1>과 같다.

---

37) 민법 제716조 제1항 본문

38) 민법 제716조 제1항 단서

39) 민법 제716조 제2항

<표 1> 비입의탈퇴 사유

원 인	내 용
사 망	조합에서는 조합원들 사이의 개인적인 신뢰관계가 그 기초를 이루므로, 조합원이 사망하면 당연히 탈퇴하는 것이 되고, 그의 상속인이 조합원의 지위를 승계하지 않는다. 다만, 조합계약에서 상속을 인정하는 특약을 한 때에는 유효하다고 할 것이다(대법원판례 1987. 6. 23 [86 다카 2951]; 대법원판례집 35권 2집, 212면).
파 산	조합원이 파산하면 그의 의무의 이행을 기대할 수 없고, 그 채권자의 입장에서도 그의 조합지분을 변제에 충당하여야 그 목적을 이룰 수가 있기 때문에 당연히 탈퇴사유로 한 것이다.
금치산	조합원이 금치산선고를 받게 되면 조합의 업무집행과 관련하여 문제가 있기 때문에 탈퇴사유로 한다.
제 명	정당한 사유가 있는 때에 한하여 다른 조합원 모두의 일치로써 조합원을 제명할 수 있다. 이 제명결정은 제명된 조합원에게 통지하지 않으면 그 조합원에게 대항하지 못한다. 제명에는 다른 조합원의 일치된 합의를 필요하므로 두 사람만으로 된 조합에서는 제명은 있을 수 없다. 또 제명 당하는 조합원 각자에 관하여 다른 조합원의 일치가 있어야 하므로, 2인 이상을 동시에 제명할 수도 없다(민법 제718조 제1항).

나) 탈퇴의 효과

조합원의 탈퇴가 있더라도 조합은 동일성을 유지하면서 그대로 존속하는 것이므로 탈퇴한 조합원이 자신의 지분을 가져가지는 못한다. 다만 자신의 이익은 보호되어야 하기 때문에, 자신의 합유지분을 계산하여 청산하는 절차가 필요하다. 탈퇴한 조합원은 자신의 종전의 지분에 대해 계산을 하여 반환 받는 반면에 그만큼의 지분은 잔존조합원들에게 각자의 지분에 따라 분배되어 잔존조합원의 지분이 확대되게 된다. 다만 조합재산에 속하는 부동산에 관하여는 탈퇴조합원을 제외한 잔존조합원의 합유로 등기를 변경하지 않으면 그들의 합유지분의 확대는 일어나지 않는다<sup>40)</sup>.

지분계산과 관련하여 민법은 다음과 같이 규정한다. 첫째, 탈퇴한 조합원과 다른 조합원간의 계산은 탈퇴한 당시의 조합재산상태에 의하여 한다<sup>41)</sup>. 다만 탈퇴당시에 완결되지 아니한 사항에 대하여는 완결 후에 계산할 수 있다<sup>42)</sup>. 둘째, 탈퇴한 조합원의 지분은 그 출자의 종류 여하에 불구하고 금전으로 반환할 수 있다<sup>43)</sup>. 그러나 적자인 때에는 오히려 탈퇴조합원이 그의 손실부담의 비율에 따라 조합에 지급하여야 한다.

## 2) 조합원의 가입

조합원의 가입에 관해서는 민법에 규정을 두고 있지는 않다. 그러나 탈퇴를 인정하는 이상 가입도 당조합계약에서 특별히 정함이 없는 이상, 가입은 새로 조합원으로서 가입하려는 자와 조합원 전원의 가입계약에 의한다.

## 바. 조합의 해산 및 청산

### 1) 해산

조합은 소정의 사유가 발생하면 종료하게 되며, 조합의 종료의 경우에도 법인에서와 같이 해산 및 청산의 절차가 이루어진다. 존속기간의 만료, 조합계약에서 정한 해산사유의 발생, 또는 조합원 전원의 합의 등으로 조합은 해산하게 된다. 이 밖에도 민법 제720조는 부득이한 사유가 있는 때에는 각 조합원은 조합의 해산을 청구할 수 있

---

40) 민법 제186조

41) 민법 제719조 제1항

42) 민법 제719조 제3항

43) 민법 제719조 제2항

다고 규정하고 있으며, 이러한 해산청구는 다른 조합원 전원에 대한 의사표시로써 한다.

## 2) 청산

청산이란 해산한 조합의 재산관계를 정리하는 것인데, 청산이 완료된 때에 조합은 소멸한다. 다만 청산이 끝난 후에도 각 조합원은 자신의 개인재산을 가지고 조합채권자에게 책임을 지므로 조합의 청산절차는 조합채권자의 보호를 위한 것이 아니라 조합원사이의 재산관계를 정리하는 것을 목적으로 하는 것이다.

### 가) 청산절차

청산사무는 모든 조합원이 공동으로, 또는 조합원의 과반수로써 선임된 청산인이 집행한다<sup>44)</sup>. 이때 청산인은 반드시 조합원 중에서 선임하여야 하는 것은 아니다. 다만 조합원 중에서 청산인을 정할 때에는, 그 청산인은 정당한 사유 없이 사임하지 못하며 다른 조합원의 일치가 아니면 해임하지 못한다<sup>45)</sup>. 한편 청산인이 다수인 때에는 청산사무의 집행은 그 과반수로써 결정한다<sup>46)</sup>.

청산인의 직무는 현존사무의 종결·채권의 추심 및 채무의 변제·잔여재산을 인도하는 것이고, 이 직무를 행하기 위하여 필요한 모든 행위를 할 수 있다<sup>47)</sup>. 한편 잔여재산은 각 조합원의 출자가액에 비례하여 이를 분배한다<sup>48)</sup>.

---

44) 민법 제721조

45) 민법 제723조

46) 민법 제722조

47) 민법 제724조 제1항

48) 민법 제724조 제2항

## 2. 상법상의 익명조합

### 가. 개념

익명조합(undisclosed association)<sup>49)</sup>이라 함은 당사자의 일방이 상대방의 영업을 위하여 출자를 하고, 상대방은 그 영업으로 인한 이익을 분배할 것을 약정하는 계약을 말한다<sup>50)</sup>. 즉 익명조합원의 출자 의무와 영업자의 이익분배의무를 익명조합계약의 본질적인 요소라 할 수 있다. 익명조합원은 익명조합계약의 성질상 금전 기타의 재산만을 출자할 수 있고 신용과 노무의 출자는 할 수 없다. 그리고 영업자는 영업이익이 발생한 경우 반드시 익명조합원에게 그 이익을 분배하여야 한다. 만일 영업자가 영업이익을 분배하지 않을 것을 약정한 경우에는 익명조합계약이라고 할 수 없다.

한편 익명조합은 경제적으로는 출자자와 영업자의 공동기업형태의 일종이면서 법률상으로는 영업자의 단독기업인 점을 특징으로 지적할 수 있다. 즉 출자자는 기업자의 뒤에 숨어 그 존재가 외부에 인식되지 않는다. 여기에 익명조합의 명칭의 유래가 있는 것이며, 이것은 출자능력은 있지만 사회적 지위, 경영능력의 부족, 법률적인 제한 등으로 영업을 할 수 없는 자가 익명의 출자자가 됨으로써 영업이익에의 참여를 가능하게 하는 제도이다.

---

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

50) 상법 제78조

### 나. 당사자

익명조합의 당사자는 상인인 영업자와 출자자인 익명조합원이다. 따라서 익명조합은 그 상인으로서의 영업을 위한 것이며 보조적 상행위가 된다. 익명조합원은 상인이든 비상인이든 관계없이 누구나 될 수 있으며, 다수인이 공동으로 익명조합원이 될 수도 있다. 이 경우에 익명조합원 상호간에는 민법의 조합관계가 형성된다. 영업자는 상인이어야 하며 소상인을 포함한다. 또 그 상인자격은 익명조합계약 당시에 이미 존재하고 있어야 하는 것은 아니며, 계약의 체결 자체가 영업자로서 개업을 위하여 하는 준비행위일 수도 있는 것이다. 출자의 목적인 상인의 영업은 영업의 전부이든 지점과 같은 일부이든 불문한다.

익명조합원은 영업자의 이익을 위하여 출자하여야 한다. 한편 영업자의 상대방 당사자인 익명조합원은 상인임을 요하지 아니하며, 그 인원수도 제한이 없다. 즉 익명조합계약은 두 당사자간의 계약이지만 영업자는 둘 이상의 출자자와 동일한 내용의 익명조합계약을 체결할 수 있다. 즉, 영업은 반드시 영업자의 모든 영업일 필요는 없고 영업의 일부라도 상관없다. 다만 이 경우에는 영업자와 각 출자자(익명조합원) 사이에 출자자의 수에 따라서 독립한 익명조합계약이 성립하게 된다. 출자의 목적은 금전이나 기타의 재산에 한하며, 신용 및 노무는 인정되지 않는다. 그러나 물건의 사용권만은 출자의 목적으로 할 수 있다. 출자는 법률상 영업자의 재산에 귀속된다.

### 다. 기능

익명조합의 목적은 자본가(익명조합원)와 유능한 경영자(영업자)가 합작하여 기업을 형성하는 데 있는데, 출자자인 기업주는 배후에 숨어있기 때문에, 외부에서 보면 기업인의 개인기업으로 보이지만 내

부관계에 있어서는 공동기업인 것이다. 이러한 목적하에 형성된 익명조합은 익명조합원에게는 자신의 사회적 지위 또는 경영능력 부족이나 경영활동의 법률상의 제한으로 인하여 직접 경영(영업)에 참여하지 않으면서 영업이익에 참여할 수 있는 기능을 부여하고, 영업자에게는 타인으로부터 이자없는 자금을 공급받으면서도 타인의 간섭 없이 경영활동을 수행할 수 있는 기능을 한다.

#### 라. 법적 성질

익명조합은 민법상의 조합의 일종으로 볼 수도 있겠으나 조합원의 공동사업과 합유재산 및 무한책임의 관념이 없기 때문에 적당하지 않다. 그러나 양자는 전혀 무관한 것이 아니고 익명조합은 기업거래의 특수한 수요를 위하여 민법상의 조합이 수정된 것으로서 다만 공동관계를 대외적으로 나타내지 않는 점에서 차이가 있을 뿐이다. 이처럼 익명조합이 상법상의 특수계약이기는 하지만, 내부적으로는 조합관계가 존재하는 내적 조합성이 있으므로, 대내적인 문제에 대하여는 민법상의 조합에 관한 규정을 유추적용할 수 있다고 본다.

익명조합은 또 경제적으로는 공동기업이므로 합자회사와 유사한 면이 있는 반면 법률상으로 합자회사는 공동기업인 데 반해 익명조합은 상술한 바와 같이 영업자의 단독기업이라는 점에서 차이가 있다. 또한 익명조합은 불확정한 이익의 분배를 목적으로 하고, 익명조합원이 업무감시권을 가지며 익명조합계약의 종료의 경우에 익명조합원이 반드시 재산출자 또는 출자금액 전액을 반환 받을 수 있는 것도 아니므로 민법상의 소비대차와도 다르다. 결국 익명조합은 유상·쌍무·낙성·불요식 계약이지만 민법상의 14가지 전형계약 중 어디에도 속하지 않는 상법상의 특수한 독자적 제도이다.

마. 익명조합의 효력

1) 내부관계

내부관계는 익명조합원과 영업자와의 법률관계이며, 이를 익명조합원의 의무와 권리면에서 설명하고자 한다.

가) 익명조합원의 의무

(1) 출자의무

익명조합원은 영업자와는 달리 계약에서 정한 출자의무를 진다<sup>51)</sup>. 익명조합원의 출자의무는 익명조합계약의 본질적 요소이다. 그러나 영업자는 출자의무가 없다. 영업자가 익명조합의 영업을 위하여 자기의 재산 등을 출자하는 것은 무방하나 이것은 자기의 영업을 위하여 출연하는 것이고 또한 이에 대하여 익명조합원이 지분을 갖는 것도 아니므로 공동기업에서의 출자라고 볼 수 없다.

출자의 목적은 금전 기타 재산에 한하며 신용 또는 노무는 인정하지 않는다<sup>52)</sup>. 출자목적물인 재산은 소유권에 한하는 것은 아니고, 당사자간의 특약에 의하여 특정한 재산에 대한 사용권 또는 채권 등도 포함된다고 본다. 출자목적물의 종류, 금액 등 구체적인 내용은 조합계약에서 정하여 진다.

출자이행시기는 계약에서 특별히 정한 바가 없으면, 영업자로부터 이행할 것을催告받은 때이다<sup>53)</sup>. 출자는 영업자의 재산에 귀속되므로 재산권이전에 필요한 모든 행위<sup>54)</sup>를 하여야 한다. 그러나 출자목

---

51) 상법 제78조

52) 상법 제86조, 제272조

53) 민법 제387조 제2항

54) 등기, 양도의 통지, 명의개서 등

적물이 사용권이면 영업자에게 사용권만을 이전하면 된다.

익명조합계약은 유상계약이므로 익명조합원의 출자이행에 대하여는 민법의 매매에 관한 규정이 준용된다<sup>55)</sup>. 따라서 익명조합원은 출자목적물에 관하여 담보책임 등을 진다<sup>56)</sup>. 익명조합원이 출자한 재산은 법률상 영업자의 재산으로 본다<sup>57)</sup>.

## (2) 손실분담의무

상법은 익명조합원의 손실분담에 관한 규정을 두고 있으나 손실분담의 약정은 익명조합계약의 요소는 아니다. 하지만 익명조합도 경제적으로는 공동기업이므로 이익을 분배하는 이상 손실도 분담하는 것이 원칙이라고 본다. 손실분담에 관한 특약이 없으면 이익분배비율과 같다고 추정된다<sup>58)</sup>. 손실은 기업 그 자체나 영업재산의 손실이 아니라 영업으로 인한 손실을 말한다. 손실분담의 방법은 계산상의 출자액이 감소되는 것을 의미하는 것이고 현실적으로 추가출자를 의미하는 것은 아니다. 그러므로 익명조합원이 위와 같이 손실분담의무를 부담하게 되면, 익명조합원의 출자가 손실로 인하여 감소된 때에는 그 손실을 보전한 후가 아니면 익명조합원은 이익분배를 청구하지 못한다<sup>59)</sup>. 즉, 별도의 재산을 제공하여 손실을 전보하여야 할 의무는 없다.

익명조합의 영업은 영업자의 단독기업이고 그 채무에 대하여 영업자만이 무한책임을 진다. 영업상의 채권자에 대한 관계에서 익명조합원이 책임을 지는 일은 없다. 따라서 익명조합원이 손실분담효과를 부담하는 경우 손실이 커서 손실액이 출자액을 초과하는 경우에도 익명조합원은 추가출자할 의무나, 이미 받은 이익을 반환할 의무

55) 민법 제567조

56) 민법 제570조

57) 상법 제79조

58) 민법 제711조 제2항

59) 상법 제82조 제1항

를 부담하지 않는다<sup>60</sup>). 이 부분의 손실은 영업자의 손실로 돌아가는데, 이것은 익명조합이 대외적으로는 영업자의 단독영업으로서 영업자가 익명조합의 채권자에 대하여 무한책임을 부담하는 관계상 당연하다. 그러나 이 때 익명조합원이 출자를 이행하지 않은 부분이 있으면 당연히 이를 이행하여야 한다.

### (3) 地位不讓渡義務

익명조합계약은 당사자간의 인적 신뢰를 전제로 하는 것이므로, 익명조합원은 출자의무를 이행한 후에라도 영업자의 동의가 없는 한 그 지위를 타인에게 양도·상속하지 못하며, 합병 등에 의해서도 이 전될 수 없다고 본다. 이점은 영업자의 경우에도 마찬가지이다. 익명조합원의 지위는 합자회사의 유한책임사원과 유사하기 때문이다.

## 나) 익명조합원의 권리

### (1) 이익분배청구권

익명조합원은 계약의 효력으로서 영업자에 대하여 그 영업으로 인한 이익의 분배를 청구할 수 있다<sup>61</sup>). 이 권리는 익명조합원의 출자의무와 대조되는 것으로 영업자에 대한 권리 가운데 가장 본질적인 것이다. 그러나 출자가 손실에 의하여 감소된 경우에는 그것을 전보한 경우가 아니면 이익배당의 청구를 하지 못한다<sup>62</sup>). 이 경우의 이익은 고유의 의미의 자본이라는 것이 없으므로, 회사법상의 이익, 즉 純재산액에서 자본금액과 준비금 등을 공제한 것과는 달리 영업에 의한 재산액의 증가를 의미한다.

---

60) 상법 제82조 제2항

61) 상법 제78조

62) 상법 제78조 제1항

## (2) 영업집행청구권

익명조합원은 영업자에 대하여 계약에서 정한 바에 따라 영업을 할 것을 청구할 권리가 있다. 그러므로 계약에 위반하여 영업을 하는 때에는 그에 대한 손해배상청구권과 계약의 해지권을 갖는다<sup>63)</sup>. 영업자는 선량한 관리자의 주의로써 업무를 집행하고, 가능한 한 많은 이익을 생기게 하여야 하므로 이에 배치되는 행위를 해서는 안된다. 즉 영업자가 자의로 영업을 개시하지 아니하거나, 휴지·양도·변경하는 등의 경우에는 손해배상을 청구할 수 있다.

그러나 익명조합원의 영업에 대한 개입권이 인정되지 않으므로 상술한 바와 같이 영업자가 선량한 관리자의 주의로써 업무를 집행할 의무를 위반하더라도, 부작위와 손해배상의 청구를 할 수 있는 데 그치며, 영업주가 한 행위의 무효를 주장할 수는 없다.

## (3) 업무감시권

익명조합원은 익명조합의 성질상 영업자의 경영에 참가할 수 없다<sup>64)</sup>. 그러나 익명조합원은 출자자로서 영업자의 영업에 대하여 이해관계가 크므로, 익명조합원에게는 합자회사의 유한책임사원과 동일한 감시권이 인정되고 있다<sup>65)</sup>. 즉, 익명조합원은 영업년도 말에 있어서 영업시간내에 한하여 영업자의 재산목록·회계장부·대차대조표 및 기타의 서류를 열람할 수 있고, 회사의 업무와 재산상태를 검사할 수 있으며, 중요한 사유가 있는 때에는 언제든지 법원의 허가를 얻어 이러한 열람과 검사를 할 수 있다. 이처럼 익명조합원에게 감시권을 인정한 이유는 익명조합원이 영업의 수행에서 배제됨으로 인하여 소홀하기 쉬운 익명조합원의 이익을 보호하기 위한 것이다.

---

63) 상법 제83조 제2항

64) 상법 제86조, 제278조

65) 상법 제86조, 제277조

2) 외부관계

가) 영업자와 제3자와의 관계

익명조합은 실질적으로는 익명조합원과 영업자의 공동영업이지만 법률적으로는 영업자의 단독영업이므로, 대외적으로는 영업자만이 제3자와 법률관계를 갖게 된다. 즉, 영업자는 대리인으로서가 아니라 자기의 명의로써 영업을 한다. 다만 내부적으로 익명조합의 계산으로 영업을 하는 것이다. 영업자가 익명조합계약에 반하여 영업재산의 양도 등의 처분을 한 경우에도 대외적으로는 영업자의 행위로서 유효하다. 그러므로 영업자는 제3자에 대하여 모든 권리의무의 귀속 주체가 되고, 익명조합의 채무에 대하여는 무한책임을 진다. 이와 같이 영업자만이 제3자와 법률관계를 갖고 또한 책임을 지도록 하는 것은 영업자와 거래하는 제3자도 그렇게 믿었을 것이므로 제3자의 신뢰보호에 아무런 문제가 없기 때문이다.

나) 익명조합원과 제3자와의 관계

익명조합은 익명조합원과 영업자 사이에 계약에 의하여 성립되지만, 대외적으로는 영업자의 개인기업과 같기 때문에 익명조합원은 영업을 수행할 권리가 없으므로 익명조합원은 제3자에 대하여 권리나 의무가 없고, 제3자와의 사이에 아무런 법률관계도 생길 수 없으며, 영업을 대리할 권한 및 제3자에 대한 책임도 부담하지 않는다. 상법은 이 점을 명확히 하여 익명조합원은 영업자의 행위에 관하여는 제3자에 대하여 권리나 의무가 없다고 규정하고 있다<sup>66)</sup>.

하지만 예외적으로 익명조합원이 자기의 성명을 영업자의 상호 중

---

66) 상법 제80조

에 사용하게 하거나, 자기의 상호를 영업자의 상호로 사용할 것을 허용한 때에는 그 사용 이후의 채무에 대하여 영업자와 연대하여 변제할 책임이 있다<sup>67)</sup>. 이러한 규정은 상법 제24조의 명의대여자의 책임과 같은 취지로서 제3자의 신뢰이익을 보호하기 위하여 외관주의 또는 禁反言의 법리를 규정한 것이다.

#### 바. 익명조합의 종료<sup>68)</sup>

##### 1) 종료의 원인

##### 가) 約定으로 인한 종료

익명조합의 약정종료원인으로는 존속기간의 만료와 계약의 해지를 들 수 있다. 우선 익명조합계약에서 조합의 존속기간을 정한 경우에는 익명조합은 이 존속기간의 만료로써 당연히 종료된다.

한편 익명조합계약은 원칙적으로 상대방의 채무불이행이 있는 경우에 해지될 수 있는데, 이러한 채무불이행이 없더라도 상법은 다음과 같은 경우에 익명조합계약이 해지될 수 있음을 규정하고 있다. 즉, 익명조합의 존속기간을 정하지 아니한 경우 또는 어느 당사자의 종신까지 존속기간을 정한 경우에도 각 당사자는 6월 전에 상대자에게 예고를 하고 영업년도말에 계약을 해지할 수 있다<sup>69)</sup>. 이러한 해지권은 익명조합의 존속기간을 정하지 않은 경우만 인정된다. 익명조합의 존속기간을 정한 경우에는 이 기간을 경과한 다음에도 묵시적으로 익명조합이 계속되고 있는 때에는 해지권이 인정된다고 할 것이다. 그러나 부득이한 사유, 예를 들면 익명조합원의 출자의무 불

67) 상법 제81조

68) 최기원, 『신상법총론』, 형설출판사, 1999, p. 398~400.

69) 상법 제83조 제1항

이행, 영업자의 이익분배 불이행 등이 있으면 존속기간에 대한 약정의 유무를 불문하고 언제든지 해지할 수 있다<sup>70)</sup>. 이 경우의 해지권을 제한하는 특약은 그 효력이 없다.

이 외에도 민법 제406조에 따르면 익명조합원이 익명조합원의 채권자를 실향을 알고 익명조합계약을 체결하여 자기의 재산을 영업자에게 출자하는 경우, 익명조합원의 채권자는 채권자취소권을 행사할 수 있다. 다만 영업자가 선의인 경우에는 그러하지 아니한다<sup>71)</sup>. 이외에도 부득이한 사정이 있는 경우에는 각 당사자는 언제든지 계약을 해지할 수 있다<sup>72)</sup>.

#### 나) 법정사유로 인한 당연종료

익명조합계약은 영업의 폐지 또는 양도, 익명조합원의 파산<sup>73)</sup>, 영업자의 사망, 파산 또는 금치산 등의 법정사유에 의하여 종료할 수 있다. 이 때 영업자의 사망으로 인한 익명조합계약의 종료는 특약에 의하여 달리 정할 수 있으며, 예컨대 영업자의 상속인이 영업을 계속하는 것으로 정할 수 있다.

#### 2) 종료의 효과

익명조합계약이 종료한 때에는 계약의 존속을 전제로 한 각 당사자의 의무는 종료하고, 당사자는 익명조합이 종료되기까지 발생한 채권·채무를 계산하여야 한다. 즉 출자의 반환, 이익의 분배<sup>74)</sup>, 손

---

70) 상법 제83조 제2항

71) 민법 제406조

72) 상법 제83조 제2항

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

74) 영업이익으로 구성된 적립금은 물론 영업활동에 의하여 조성된 투자

실분담에 관한 계산관계 등을 종결지어야 하며, 이 때 유의할 점은 익명조합원이 손실분담의무에 대한 특약여부에 따라 계산방식이 달리 적용된다는 것이다. 영업재산은 모두 영업자의 소유에 속하기 때문에 영업자의 재산으로 결제하며, 이 때에 영업의 존폐문제는 영업자의 자유에 속한다. 채권·채무의 결제는 영업자가 익명조합원에게 출자의 가액을 반환하는 것을 말한다.

우선 익명조합원이 손실을 분담한다는 특약이 없는 경우라면, 손실로 인하여 출자재산이 감소된 때에도 영업자는 익명조합원의 출자 가액을 전액 반환하여야 한다<sup>75)</sup>. 이 때 “출자의 가액”은 상법 제85조에 따라 특약이 있는 경우를 제외하고는 반드시 금전으로 평가하여야 한다. 따라서 현물출자의 경우에는 출자한 목적물 자체를 반환할 필요는 없고 출자의 목적재산을 금액으로 평가하여 금전으로써 지급하면 된다.

반면 익명조합원이 손실을 분담하는 경우에는 출자에서 손실분담을 공제한 잔액을 반환하면 되고, 손실분담액이 출자액을 초과하더라도 출자미납부분이 존재하지 않는 한 추가출자의 의무는 없다. 이 때 초과하는 손실부분은 영업자가 부담하여야 하는데, 영업재산은 모두 영업자의 소유이기 때문이다<sup>76)</sup>.

한편 계산의 결과에 따른 익명조합원의 이익분배청구권 또는 출자 반환청구권에 관하여는 만일 영업자가 파산한 경우에는 익명조합원은 다른 일반채권자와 평등한 지위에서 그 권리를 행사할 수 있을 뿐이지 우선변제권이나 환취권을 행사할 수는 없다. 그러나 익명조합원이 사용권만을 출자한 경우에는 그 목적물에 관하여 소유권을 근거로 한 반환청구권을 가지며, 다른 채권자에 우선한다. 그리고 사

---

재산의 평가액, 계약체결 이후에 생긴 영업가치의 증가분 등이 익명조합원에게 분배될 대상에 포함된다.

75) 상법 제85조

76) 상법 제79조

용출자의 경우, 영업자가 파산한 때에는 익명조합원은 그 출자재산에 대하여 환취권을 행사할 수 있다.

#### 사. 민법상의 조합과의 비교

익명조합은 민법상의 조합과 같이 계약을 성립하는 공동기업형태이나 다음과 같은 차이점이 있다. 첫째, 익명조합의 당사자는 「양당사자」에 한정되나, 민법상 조합의 당사자는 「양당사자 이상」을 말한다. 둘째, 익명조합원의 출자목적물은 「금전 또는 재산」에 한하나, 민법상 조합의 조합원의 출자목적물은 「금전 기타 재산 또는 노동」이다. 셋째, 익명조합의 영업은 「영업자의 단독영업」이나, 민법상의 조합은 「공동사업을 경영하기 위한 형태」이다. 넷째, 익명조합의 재산의 소유형태는 「영업자의 단독소유」이나, 민법상 조합의 재산의 소유형태는 「조합원의 합유」이다. 즉, 민법상의 조합은 조합원의 공동사업이고 조합재산은 조합원의 합유에 속하지만, 익명조합은 영업자의 개인영업이고 익명조합의 출자도 영업자의 재산에 귀속하며 합유의 조합재산이 아니다. 다만 실질적으로 익명조합도 공동사업으로부터 생기는 이익의 분배를 목적으로 하므로, 민법의 조합에 관한 규정 중에서 공동의 이해를 기초로 하는 규정이 적용된다고 할 것이다.

## V. 우리나라의 파트너십 과세제도

### 1. 우리나라의 세법상 파트너십의 취급

우리나라의 세법에는 파트너십에 관하여 과세상의 권리, 의무관계가 명확하게 규정되어 있지 않다. 세법이 파트너십에 대하여 따로 규정하고 있지 않은 것은 법적인 측면에서 파트너십을 실체(entity)로서가 아니라 계약관계의 일환으로 파악되고 있기 때문일 것이다. 우리나라 세법은 파트너십을 투명한 존재라고 인정하는 것이므로 도관이론이 관철되어 있다고 볼 수 있을 것이다.

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

따라서 파트너십은 개인으로 취급하여 소득세를 적용하는 것이 타당하다. 즉 파트너십은 국세기본법 제13조에 규정된 단체로는 보이지 않으므로 소득세법 제1조 제3항의 규정에 의해 개인으로 취급하여 소득세를 적용한다. 우리나라의 소득세법에서는 파트너십에 적용할 수 있는 세 가지 조문이 있는데, 제2조의 납세의무의 범위에 관

한 조항, 제43조의 소득분배에 관한 조항 및 제87조의 공동사업장에 대한 소득금액계산 등의 특례조항이 그것이다.

## 2. 소득세법상 공동사업장에 대한 과세제도<sup>77)</sup>

### 가. 공동사업장 과세제도의 개요

공동사업장은 부동산임대소득, 사업소득, 산림소득이 있는 공동사업을 경영하는 장소를 말한다(소득세법 제87조). 공동사업장은 독립적인 법인은 아니지만 독립된 사업자로 보아 장부를 비치·관리하여야 하며, 대표공동사업자가 사업장 관할세무서에 동 공동사업장을 개인사업자로 사업자등록을 해야 한다(소득세법시행령 제150조 제1항). 소득세법 제43조 제1항에서는 소득금액계산에 있어서 그 공동사업장을 하나의 거주자로 보고 있다. 또한 동조 제2항에서는 사업자가 자산을 공유<sup>78)</sup> 또는 합유<sup>79)</sup>하거나 공동으로 사업을 경영<sup>80)</sup>하는

77) 한영혜(2000) 참조.

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

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

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

경우에는 그 공동사업장 전체의 소득금액을 계산한 다음 그 지분 또는 손익분배의 비율에 의하여 분배되었거나 분배될 소득금액에 따라 각 거주자별로 그 소득금액을 계산하도록 하고 있다. 공동사업자가 과세표준확정신고를 하는 때에는 과세표준확정신고서에 공동사업장에서 발생한 소득과 그 이외의 소득을 구분한 계산서를 첨부하여 제출하여야 한다. 이 경우에 대표공동사업자는 공동사업장에서 발생한 소득금액과 가산세액 및 원천징수된 세액의 각 공동사업자별 분배명세서를 첨부해야 한다(소득세법시행령 제150조 제4항).

공동사업장에 대해서는 당해 소득이 발생한 공동사업장별로 그 소득금액을 결정해야 한다. 이 경우에 공동사업장에 대한 소득금액의 결정 또는 경정은 당해 공동사업자 중 그 지분 또는 손익분배의 비율이 가장 큰 거주자(같은 경우에는 대표공동사업자)의 주소지 관할 세무서장이 행한다. 다만 국세청장이 특히 중요하다고 인정하는 때에는 사업장 관할세무서장 또는 주소지 관할 지방국세청장이 행한다(소득세법시행령 제150조 제1항).

공동사업을 경영하는 자가 그 공동사업장에 관한 사업자등록을 하는 때에는 공동사업자, 그 지분 또는 손익분배의 비율, 대표자 기타 필요한 사항을 기재한 공동사업장 등 이동신고서를 당해 사업장 관할 세무서장에게 제출해야 한다(소득세법 제87조 제4항, 동법시행령 제150조 제2항).

공동사업장에 대한 감가상각방법 및 재고자산평가방법의 신고는 대표공동사업자의 주소지 관할세무서장에게 해야 한다(소득세법시행령 제150조 제3항).

이상과 같은 소득세법상 공동사업소득계산방식의 예외로서 소득세법 제43조 제3항의 규정이 있다. 거주자 1인과 그와 특수관계에 있는 자<sup>81)</sup>가 부동산임대소득, 사업소득, 또는 산림소득이 발생하는 사

81) 특수한 관계에 있는 자라고 함은 거주자 1인과 생계를 같이 하는 동거가족으로서 배우자, 직계존속 및 직계비속과 그 배우자, 또는 형제

업을 공동으로 경영하는 자 중에 포함되어 있는 경우에는 그 특수관계자의 소득금액은 그 지분 또는 손익분배의 비율이 큰 공동사업자(이하 “주된 공동사업자”라고 함)의 소득금액으로 본다. 이 규정을 적용함에 있어서 특수관계에 있는 자의 지분 또는 손익분배비율이 동일한 경우에는 ① 공동사업소득 외의 종합소득금액이 많은 자, ② 공동사업소득 외의 종합소득금액이 동일한 경우에는 직전 연도의 종합소득금액이 많은 자, ③ 직전 연도의 종합소득금액이 동일한 경우에는 그 사업에 대한 종합소득과세표준을 신고한 자에 해당하는 자의 지분 또는 손익비율이 큰 것으로 본다. 이 경우 그 합산되는 소득금액에 대하여는 주된 공동사업자 외의 특수관계자는 그의 지분 또는 손익분배의 비율에 해당하는 소득금액을 한도로 주된 공동사업자와 연대하여 납세의무를 진다(소득세법 제2조 제1항 단서).

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

#### 나. 법인이 공동사업자인 경우의 세무

법인이 개인사업자와 공동으로 사업을 경영하는 경우 그 법인은 소득세법에 따라 공동사업장에 대한 소득계산에 관한 규정을 준용할

---

자매와 그 배우자를 말한다.

수 있는지에 대해서 명확한 관련규정이 없으므로 논란의 여지가 있다. 이에 대해 소득세법 예규에서는 법인에 대해 현행 소득세법상의 공동사업장에 관한 규정을 준용할 수 있도록 하고 있다. 즉, 개인과 공동사업을 영위하는 법인은 공동사업장에서 발생한 자산, 부채 및 수입, 지출의 거래금액 중 각 구성원의 지분에 해당하는 금액에 대하여 법인구성원에 대해서는 법인세법을 적용하여 산출된 금액을 그 법인의 수익과 손비로 하여 법인세 과세표준 및 세액을 신고·납부한다(법인46012-300, 1998.2.5).

법인과 법인이 동업계약에 의하여 공동사업을 영위하기로 하고 그 공동사업체를 개인사업체로 사업자등록을 하는 경우에 그 공동사업체에서 발생하는 수익과 손비는 동업계약에 의한 지분비율로 안분하여 이를 각 법인의 수익과 손비로 계상한다(법인 46012-3131, 1998.10.23).

#### 다. 일부 공동사업자에게 지급하는 근로의 대가가 있는 경우의 세무

공동사업자 중 1인에게 경영에 참여하는 대가로 급료명목으로 보수를 지급한 때에는 그 공동사업자의 소득분배로 보고 그 공동사업자의 분배소득에 가산하도록 하고 있다(소득세법기본통칙 43-1). 즉, 일부 공동사업자에게 근로의 대가로 지급한 소득금액은 당해 공동사업장의 필요경비에 산입하지 않고 이를 지급받은 공동사업자에 대한 소득분배로 보고 당해 공동사업자의 분배소득으로 가산한다고 과세당국에서는 예시하고 있다(소득 46011-3317, 1996.11.28).

지급한 근로의 대가를 필요경비에 산입하지 않도록 하는 이유는 일부 공동사업자에게 근로의 대가를 지급함으로써 전체 공동사업자에게 분배할 금액이 줄어들었고 그 줄어든 금액을 바탕으로 각 공동사업자에게 다시 분배하는 경우에는 근로의 대가를 지급받지 않는

공동사업자는 원래 분배받을 수 있는 금액에서 근로의 대가에 각자의 손익분배율을 곱한 만큼 감소하였으므로 추가로 필요경비로 산입하여 분배금액을 줄여줄 필요가 없기 때문이다.

#### 라. 조합지분의 양도

민법상 조합원은 조합계약으로 조합의 존속기간을 정하지 않거나 조합원의 종신까지 존속을 정한 때에는 각 조합원은 언제든지 탈퇴할 수 있다. 그러나 부득이한 사유없이 조합의 불리한 시기에 탈퇴하지 못한다. 조합의 존속기간을 정한 때에도 사망, 파산, 금치산, 제명 등 부득이한 사유가 있으면 탈퇴할 수 있다(민법 제716조). 또한 탈퇴한 조합원의 지분계산은 탈퇴당시의 조합재산상태에 따라 행하며 탈퇴한 조합원의 지분은 그 출자의 종류여하에 불구하고 금전으로 반환할 수 있다(민법 제719조).

그러나 조합 지분의 양도에 관하여 명시하고 있는 세법규정은 없다. 소득세법 제94조에 열거된 양도소득의 범위에 조합 지분의 양도는 포함되어 있지 않다. 다만 조합 탈퇴시 조합원이 취득하는 금전 기타 재산의 가액이 당해 조합의 출자를 취득하기 위하여 소요된 금액을 초과하는 금액은 소득세법 제17조 제2항 제1호의 규정에 의하여 의제배당소득으로 본다는 예규(법인46013-2435, 1997.9.19)가 있다. 법인세법상으로는 순자산증가설에 입각하여 법인이 조합지분의 양도로 인한 양도차익이 있을 경우에는 소득의 종류에 관계없이 법인세로 과세할 수 있다.

각종 예규와 판례를 살펴보면 과세당국은 조합지분의 양도를 독립된 지분양도로 인식하여 과세하겠다는 것이 아니고 간접적으로 조합지분의 대상이 되는 조합자산이 양도소득세 과세대상자산에 해당할 경우 조합지분의 양도를 해당 자산의 양도로 보아 각각 해당되는 소득에 대하여 과세하겠다는 입장을 취하고 있다. 즉, 공동사업자 중 1

인이 타인에게 자기지분을 양도함으로써 공동 소유한 토지 또는 건물의 지분이 사실상 유상으로 양도되는 경우 소득세법 제4조에 규정되어 있는 자산의 양도에 해당하므로 동 자산의 지분양도로 인하여 발생하는 양도소득에 대하여도 소득세를 부과하겠다는 입장이다(직세세 1234-4067, 1977.11.7). 또한 조합원이 조합재산에 속하는 임차권에 대한 자기지분을 파트너쉽을 탈퇴하면서 타 조합원에게 인도하고 그 대가를 받는 경우 임차인으로서의 지위를 양도하는 것으로 보아 양도소득세의 과세대상이 된다고 판시하였다(대법원 89누3175, 1989.10.24).

### 3. 부가가치세법상 조합에 대한 과세제도

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

## VI. 주요국의 파트너십 과세제도

Ⅱ장 및 Ⅲ장에서 살펴본 바에 의하면 각 나라의 파트너십에 대한 정의는 거의 비슷하지만, 실제로 파트너십의 법적 성격, 운영형태 등에 있어서는 나라마다 차이가 있게 된다. 그럼에도 불구하고 대부분의 국가에서 파트너십을 과세를 위한 독립적 실체로 인정하지 않는 대신 파트너를 과세대상으로 하는 공통점을 보이고 있다<sup>82)</sup>. 따라서 본 장에서는 주요국의 파트너십관련 과세제도를 살펴봄으로써 이러한 국가별 과세방식의 공통점 및 특징을 보다 상세히 파악해보고자 한다.

### 1. 미국

#### 가. 파트너십의 정의

미국의 연방세법에서는 파트너십을 2인 이상이 사업 및 원활한 재정운영의 목적 달성을 위하여 조직한 기업파트너십(syndicate), 공동출자단(pool), 공동사업자(joint venture) 또는 기타 법인 아닌 단체 등으로 정의하고 있으며, 법인, 신탁(trust), 유산재단(estate) 등은 제외시키고 있다. 단 법인이 아닌 단체가 아래에 열거하는 3가지에 해당하는 경우에는 파트너십에 관한 규정을 적용 받을 수 없다.

82) 영국은 일부지역에서 파트너십을 법률상 독립된 실체로 인정하고 있으며, 불과 몇 년전까지만해도 파트너십 자체가 과세대상이었다. 그러나 1997/98년부터는 전 파트너십에 대해 과세대상을 파트너로 하고 있다.

- ① 사업수행에 대한 목적은 없고 단지 투자만을 목적으로 하는 경우
- ② 산출된 자산 또는 서비스 판매를 목적으로 하지 않으면서 공동 생산 및 재산을 활용하는 경우
- ③ 주식 달러가 단기간 동안 특정 주식발행에 따른 인수, 매각, 분배를 목적으로 하면서, 단체 구성원의 소득을 파트너십 과세소득으로 산정하지 않을 수 있는 경우

#### 1) 과세방식 (제701조)

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

#### 2) 과세채무 관련 규정

##### 가) 파트너십 소득산정을 위한 일반규칙

##### (1) 파트너의 소득 및 세액공제(제702조)

일반적으로 소득세액을 결정할 때에 각 파트너는 파트너십에서 자신이 보유하는 지분에 대해, 1년 미만 보유한 자본자산(capital assets)의 매각 또는 교환을 통해 발생한 이득 및 손실, 1년 이상 보유한 자본자산의 매각 또는 교환을 통해 발생한 이득 및 손실 및 영업·불가항력에 의한 자산의 매각 또는 교환을 통해 발생한 자본이득 및 손실을 고려하게 된다. 또한 자선기부금, 공제가 적용되는 배당금, 외국 및 미국 속령에서 납부 또는 발생한 조세 등도 고려하여야 하며, 기타 재무성 규칙에 규정된 소득, 자본이득, 손실, 소득공제 또는 세액공제 등을 참작하여야 한다.

파트너에게 배분되는 위에서 열거된 소득, 이득, 손실, 소득공제

또는 세액공제의 각 항목들은, 당해 항목이 파트너십에 의해 실현된 원천으로부터 직접 발생된 것으로서, 또는 파트너십에 의해 부담된 것과 마찬가지로 방법으로 부담된 것으로 간주한다.

마지막으로 파트너의 총소득(gross income)을 결정해야 할 경우에는 파트너십의 총소득 가운데 자기가 분배받을 몫이 포함된다.

### (2) 파트너십의 소득산정법(제703조)

파트너십의 과세소득은 일반적으로 개인의 경우와 동일한 방식으로 산정된다. 그러나 위에서 언급한 미국 연방세법 제702조에 규정된 고려항목들은 개별적으로 정하며, 아래에서 게재하는 소득공제는 파트너십에는 인정하지 않는 것으로 하고 있다.

- ① 제151조에서 규정하는 개인공제
- ② 제901조에서 설명된 해외납부세액과 관련한 제164조(a)의 세액공제
- ③ 제170조의 자선기부금공제
- ④ 제172조의 순영업손실공제
- ⑤ Subchapter B Part VII의 제211조 이하에서 규정하는 개인에 대한 추가 인적공제
- ⑥ 제611조에서 정하는 유전과 천연가스의 고갈에 대한 공제

한편 파트너십에서 발생한 과세소득 산정에 영향을 미치는 모든 선택은 파트너십에 의해서 이루어져야 한다. 다만 연방세법 제108조의 subsection (b)(5)와 (c)(3)의 부채상환으로 인한 소득관련 사항, 제617조의 광산탐사 비용의 공제 및 회수관련 사항 및 제901조의 외국 및 미국 속령의 세금관련 등의 선택에 대해서는 파트너가 개별적으로 선택하여야 한다.

### (3) 파트너의 분배지분(제704조)

연방세법 제704조는 파트너십 계약의 효력에 대하여 규정하고 있

다. 동 규정에 의하면 별도로 규정되지 않은 경우를 제외하고는 파트너의 분배지분에 대한 소득, 자본이득 및 손실, 소득공제 혹은 세액공제 등은 파트너십 계약에 의하여 산정되는 것으로 하고 있다. 또한 분배지분의 산정과 관련하여, 파트너십 계약에서 파트너의 배분에 관한 사항을 정하고 있지 않은 경우나 파트너에 대한 배분이 실질적인 경제적 효과를 가지고 있지 않은 경우에는 소득, 이득, 손실, 소득공제 또는 세액공제 중에서 파트너에 대한 배분액은 파트너의 파트너십에 대한 지분(interest in the partnership)에 따라 산정한다.

또한 파트너의 납입자산과 관련하여, 파트너가 파트너십에 제공한 납입자산에 대한 소득, 자본이득 및 손실 및 공제 등은 파트너십에 대한 그 자산의 기준가액과 납입당시 그 자산의 시장가액과의 차이를 고려하여 각 파트너에게 할당된다. 이와 같이 납입된 자산에 대하여, 파트너십이 7년 이내에 그 납입자산을 납입파트너 이외의 파트너에게 분배할 경우, 납입파트너는 납입자산을 매각하여 얻어지는 이득 또는 손실이 분배 시기의 공정시장가격과 같은 금액의 이득 또는 손실을 얻은 것으로 간주한다. 또한 이득/손실의 성질은 납입자산이 파트너십에 의해 배분 받는 자에게 매각되었을 때에 발생하는 이득/손실의 성격을 참조하여 결정된다. 그러나 파트너십 내에서 파트너의 지분기준을 조정하고, 인정되는 모든 손실 및 이득을 반영하기 위한 배분된 자산의 조정된 기준을 만들 수 있도록 적절한 조정이 취하여 지는 것은 당연하다. 그러나 재무부규칙에 따라 파트너가 출자한 자산이 파트너십에 의해 다른 파트너에게 분배된 경우와, 연방세법 제1031조에 규정된 자산 이외의 동종의 다른 자산이 파트너십에 의해 배분일 이후 180일 또는 출자파트너의 소득신고 마감일 중 빠른 일자보다 늦지 않게 납입파트너에게 분배될 경우, 위의 규정은 그 자산의 가치에 따라 파트너가 동 자산을 파트너십에게 납입한 것처럼 적용하도록 하고 있다.

한편 연방세법 제704조에서는 손실공제에 대한 제한으로서, 파트너십이 입은 손실(자본손실 포함)을 파트너에게 배분할 수 있는 한도는 손실이 발생한 회계연도의 말에 각 파트너지분의 조정기준가액(adjusted basis)을 한도로 하여 인정하고 있다. 당해 손실 중에서 위의 조정가액을 초과하는 금액은, 당해 초과액이 파트너십에게 추가하여 지불되는 파트너십의 회계연도 말에 있어서 공제가 허용된다.

마지막으로 제704조는 가족파트너십(family partnerships)의 지분에 대해서도 규정하고 있는데, 먼저 특정 개인이 파트너십에 대해서 물질적 소득을 생산하는 요소가 되는 자본지분(capital interest)을 갖고 있다면, 비록 그 지분이 다른 사람으로부터의 취득이나 증여에 의하여 얻어졌다 하더라도, 파트너로 인정하고 있다. 증여로 인해 발생하는 파트너십 지분의 경우에는, 파트너십 계약에 따른 수증자의 분배지분은 자신의 총소득에 포함된다. 다만, 이와 같은 지분은 기증자에 의해 파트너십에 주어지는 서비스에 대한 정당한 보상 한도없이 결정된다. 또한 파트너십의 소득에 대한 파트너의 분배지분은兵役으로 인하여 부재중이라고 하여도 축소되지는 않는다. 또한 가족의 어떤 구성원으로부터 다른 구성원에게로의 지분 매입은 판매자에게서 받은 증여로 간주된다. 또한 기증받은 자본은 매입된 지분의 공정시장가치로 평가된다. 여기에서 한 개인의 "가족"이라고 하는 것은 그 배우자, 조상, 그리고 직계 자손들과 이들의 근본적 이익을 위한 신탁재산만을 포함한다.

#### (4) 파트너 지분의 기준가액 결정(제705조)

파트너십에서 파트너 지분의 조정기준가액은 파트너십 기여분에 관한 연방세법 제722조 또는 파트너십 지분의 양도에 관한 제742조의 규정에 근거하여 산정되는 해당지분의 기준가액이다. 그러나 기준가액은 당해 과세연도 및 종전 과세연도의 당해 파트너의 아래 기재 배분액의 합계액을 가산한다.

- ① 제703조(a)에 기초하여 산정되는 파트너십의 과세소득
- ② 조세가 면제되는 파트너십의 소득
- ③ 감모상각액이 감모상각 대상 자산의 기준가액을 초과하는 초과액 또한 기준가액에 대하여, 연방세법 제733조에서 정하는 파트너십에 대한 배분액 및 당해 과세연도 또는 종전 과세연도의 당해 파트너의 배분액에 있어서 파트너십의 손실, 파트너십 과세소득의 산정에서 공제되지만 자본계정(capital account)에 해당하지 않는 파트너십의 경비 등은 감산한다. 이와 함께 파트너십이 보유한 석유 및 천연가스 자산에 대한 감모상각액도 감산하는데, 이 때 공제액은 연방세법 제613A조(c)(7)(D)에 근거하여 당해 파트너에게 당해 자산의 조정기준가액의 비례지분(proportionate share)한도를 초과하지 않는 범위이다.

한편 재무부는 파트너의 파트너십 지분에 대한 조정기준가액이 파트너십의 해산시 파트너십 자산의 조정기준가액중에서 당해 파트너의 비례지분을 참고하여 산정할 수 있다는 것을 재무부규칙에서 정할 수 있다.

#### (5) 파트너와 파트너십의 과세연도(제706조)

##### (a) 과세연도

연방세법 제706조는 파트너십 및 파트너의 과세연도에 대하여 규정하고 있다. 우선 과세연도동안 어느 파트너의 과세소득을 산출하는 데 있어서 요구되는 산입액은, 그 파트너의 과세연도 기간 내에 종료하는 파트너십의 과세연도에 있어서, 파트너십의 소득, 이득, 손실, 비용공제 또는 세액공제에 근거하여 산출하는 것으로 하고 있다.

과세연도와 관련하여 파트너십의 경우에는 파트너십을 납세자로 간주하여 결정된다. 그러나 원칙적으로 파트너십은 ① 주요지분의 과세연도 ② 모든 주요 파트너의 과세연도와 다른 과세연도를 가질 수 없다. 위의 두 경우가 적용되지 않을 경우에는 재무부규칙에 특

별히 다른 규정이 명시되어 있지 않는 한, 당해 연도가 과세연도가 된다. 그러나 파트너십이 재무부의 요건을 만족하는, 특별사업목적으로 설립되었을 경우에는 위에서 규정한 것 이외의 과세연도를 가질 수 있다.

다음으로 파트너의 과세연도와 관련하여, 파트너는 자신이 파트너십의 주요 파트너가 아닌 한, 또는 재무부 요건을 만족하는 사업 목적이 아닌 한, 과세연도를 바꿀 수 없다. 여기에서 주요 파트너란 파트너십 수익이나 자본의 5% 이상의 지분을 갖는 자를 말한다.

한편 연방세법 제706조에서는 과반수 지분을 가지고 있는 파트너의 과세연도에 대해서도 규정하고 있는데, 과반수지분을 가지고 있는 파트너의 과세연도란 각 판정일에 있어서 당해일에 50%를 초과하는 파트너십의 이익 및 지분을 갖는 1명 이상의 파트너의 과세연도를 말한다. 또한 동 조에서 규정하고 있는 판정일이란 파트너십의 과세연도 최초일이나 재무부장관이 규정하는 대표적(representative) 기간 중의 어느 날로 규정하고 있다.

이와 더불어 파트너십의 과세연도가 변경되는 경우, 재무부규칙에서 규정하고 있는 경우를 제외하고는 당해 파트너십은 변경연도 이후 2년간은 기타의 과세연도로의 변경을 요구할 수 없다.

#### (b) 파트너십 연도의 종료

파트너십의 과세연도는 파트너십이 종료되는 경우를 제외하고는, 파트너의 사망, 새로운 파트너의 가입, 파트너에 의한 파트너십 지분의 청산, 매각, 교환이 있을 때에도 종결되지 않는다. 즉 파트너십의 과세연도는 당해 파트너십의 한 파트너가 자신의 총지분을 처분 또는 교환할 때, 파트너의 지분이 청산될 때에 종결되는 것이다. 그러나 파트너십 내의 파트너가 사망하더라도, 과세연도는 파트너십의 과세연도가 끝날 때까지 종결되지 않는다. 또한 파트너가 파트너십 내의 자신의 총지분보다 적은 양을 처분 또는 교환할 때, 또는 파트너의 지분이 새로운 파트너의 가입, 지분의 부분적 청산, 증여 등의

원인에 의해서 감소되는 경우에도 파트너십의 과세연도는 종결되지 않는다.

(c) 파트너의 지분 변경시 배분액의 결정

만약 파트너십의 과세연도 도중에 파트너의 지분에 변동이 있는 경우 당해 과세연도의 파트너십의 소득, 이득, 손실, 소득공제 또는 세액공제 중에서 당해 파트너에 대한 배분액은 당해 과세연도 동안 파트너의 다양한 이해관계를 고려하여 재무부장관이 정한 방법에 의하여 결정된다.

귀속기간을 초과하여 비례할당된 현금기준 항목과 관련하여 일반적으로 파트너십의 과세연도 동안에 파트너십 지분에 변화가 있는 경우, 재무부규칙에서 정하고 있는 한도를 제외하고는, 그 후 배분되는 현금주의 항목 중에서 각 파트너에 대한 배분액은 ① 귀속되는 기간의 어느 일에 당해 항목의 적정한 몫 ② 당해일의 말일에 파트너십 지분에 비례하여 파트너간에 당해일에 할당되어 있던 몫을 배분한다. 여기에서 배분가능한 현금주의 항목(allocable cash term basis)이란 파트너십이 현금주의를 이용하는 이자, 조세, 자산사용 및 서비스 사용에 따른 비용 및 기타 이와 동종의 항목으로서 파트너의 소득을 심각하게 허위진술하는 것을 피하기 위하여 재무부규칙에 정한 항목을 말한다.

또한 어떤 「배분 가능한 현금기준 항목(allocable cash term basis)」의 일정 부분이 당해 과세연도 개시이전에 발생하였을 경우, 해당 부분은 위에서와 같이 과세연도 최초일에 할당되며, 과세연도 종결이후의 어떤 기간에 발생하였을 경우에는 과세연도의 최종일에 할당된다. 만약 「공제가능한 현금기준 항목(deductible cash basis item)」의 일정 부분이 과세연도의 최초일에 할당되었을 경우, 동 부분이 발생한 기간동안 파트너십에서 파트너였던 사람들에 대하여 그들의 다양한 지분관계에 따라 할당된다. 그리고 과세연도 최초일에 파트너가 아닌 사람에게 할당되었을 경우에는 파트너십에 의하여 자

본환원 되며 연방세법 제755조의 방식대로 처리한다.

(6) 파트너와 파트너십간의 거래(제707조)

파트너가 파트너십 구성원으로서의 능력과는 별도로 파트너십과 거래하는 경우, 당해 거래는 별도로 규정하고 있는 경우를 제외하고는, 파트너십과 파트너가 아닌 자간에 발생한 거래로 간주한다. 당해 거래가 자산 또는 노무제공에 의한 것인 경우에는, 파트너가 파트너십에 대하여 노무를 제공하거나 파트너십에 자산을 양도하고, 당해 파트너에 대하여 직접 또는 간접으로 관련이 있는 배분(allocation) 또는 분배가 이루어지며, 또한 당해 노무(또는 양도)의 제공, 배분 및 분배가 파트너십 구성원으로서의 능력과는 별도로 행위하는 파트너와 파트너십간에 발생한 거래이어야만 한다. 또한 특정한 자산양도와 관련된 거래일 경우에는, 파트너가 파트너십에 금전 또는 기타 자산을 직접 또는 간접적으로 양도하고, 파트너십이 당해 파트너(또는 기타의 파트너)에게 금전 또는 기타의 자산을 직접 또는 간접적으로 양도하며, 또한 당해 양도가 자산의 매매 또는 교환으로서의 특징을 갖는 경우에는 파트너십과 파트너가 아닌 자간의 거래 또는 파트너십 구성원으로서의 능력과는 별도로 행위하는 2인 이상의 파트너간의 거래 중 한가지로 취급한다.

한편 피지배파트너십(controlled partnership)과 관련한 재산의 특정한 매각 또는 교환과 관련하여 직접 또는 간접으로 다음의 당사자간에 이루어지는 자산의 매각 또는 교환으로부터 발생하는 손실에 대해서는 소득공제가 인정되지 않는다.

- ① 파트너십과 당해 파트너십의 자산지분 또는 이익지분의 50% 이상을 직접 또는 간접적으로 소유하는 자
  - ② 자본지분 또는 이익지분의 50% 이상을 직접 또는 간접적으로 동일한 자가 소유하는 두 개의 파트너십
- 또한 연방세법 제1221조에서 정의되는 자본자산 이외의 자산을 직

접 또는 간접적으로 매각 또는 교환하는 경우에 있어서, 당해 파트너십의 자본지분 또는 이익지분의 50% 이상을 직접 또는 간접적으로 소유하는 자와 파트너십간, 또는 자본지분 또는 이익지분의 50% 이상을 직접 또는 간접적으로 동일한 자가 소유하는 2개의 파트너십 간에 인정되는 이득은, 통상소득(ordinary income)으로 간주된다. 그리고 이 경우 파트너십의 자본지분 또는 이익지분의 소유권은, 연방세법 제267조(c)에 규정하고 있는 주식의 간주소유권(constructive ownership)의 규칙에 따라 결정된다.

마지막으로 노무제공 또는 자본의 사용에 관한 파트너에 대한 지불에 대해서는, 파트너십의 소득과 관계없이 결정되는 한, 파트너십의 구성원이 아닌 자에게 지불하는 것으로 간주한다.

#### (7) 파트너십의 존속(제708조)

존재하고 있는 파트너십은 그 것이 종결(termination)되지 않으면 계속 존속하고 있는 것으로 간주한다. 파트너십은, 파트너십의 사업, 재무활동 또는 영업이 당해 파트너십의 파트너에 의해 계속 이루어지지 않는 경우나 12개월 이내에 파트너십의 자본과 이익에 대한 총지분의 50% 이상이 매각 또는 교환되었을 경우에만 종결된 것으로 간주한다.

그러나 연방세법 제708조에서는 파트너십의 존속과 관련하여 몇 가지 특칙을 규정하고 있다. 먼저, 둘 또는 그 이상의 파트너십이 합병 또는 연결하는 경우, 그 결과로 새로 출범한 파트너십은 당해 파트너가 새로운 파트너십의 자본과 이익의 50% 이상의 지분을 소유하는 합병 파트너십의 존속으로 간주하고 있다. 또한 파트너십이 둘 또는 그 이상으로 분할하는 경우, 그 결과로 생긴 파트너십(단 분할 결과로 생긴 파트너십의 파트너가 분할 이전의 파트너십의 자본 및 이익지분의 50% 이하를 소유한 경우를 제외함)은 분할 이전의 파트너십이 존속하는 것으로 간주한다.

(8) 파트너십 창업비 및 개업비의 처리(제709조)

파트너십을 창업하거나 그 파트너십의 지분매각을 촉진하기 위하여 발생하였거나 납부한 금액에 대하여, 파트너십 자체나 파트너는 소득공제를 인정받을 수 없다.

그러나 조성비용(organizational expense)의 상각은 허용되고 있다. 조성비용이라고 하는 것은 파트너십 조성에 부수되는 비용을 말하며, 명확한 존속기간을 가진 파트너십의 조성에 부수하여 지불된 경우에는, 당해 존속기간에 걸쳐서 상각되는 성격을 갖고 있는 비용이어야 한다. 즉, 파트너십을 구성하기 위해 발생하였거나 납부한 금액은, 재무성규칙에 준거하여 파트너십을 선택한 경우, 이연비용(deferred expense)으로 처리된다. 당해 이연비용은 파트너십의 선택에 따라 파트너십이 사업을 개시한 월로부터 60개월까지 일정 비율에 따라 공제가 허용되며, 60개월 이내에 파트너십이 청산될 경우에는, 본 조항의 규정에 의하여 공제되지 않는 범위 내에서, 당해 이연비용은 연방세법 제165조에서 규정하는 바에 따라 공제된다.

나) 재산의 출연

(1) 재산출연에 따른 이득과 손실의 불인정(제721조)

파트너십 지분과 교환하여 파트너십에 출연한 재산에 대해서는 당해 파트너십이나 파트너는 이득이나 손실을 인정받지 못한다. 그러나 이러한 연방세법상의 조항은 파트너십이 법인화된 경우에 연방세법 제351조에서 언급하고 있는 투자회사(investment company)로 취급되는 파트너십에 대한 자산의 양도에 따라 실현된 이득에 대해서는 적용하지 않는다.

(2) 파트너 출연 지분의 기준가액(722조)

금전을 포함한 재산의 출연을 통해 취득한 파트너십 지분의 기준

가액은, 당해 금전과 출연당시에 출연한 파트너가 연방세법 제721조(b)에 근거하여 인정받은 이익금액이 증액된 조정기준가액의 총액이다.

(3) 파트너십에 대한 출연재산의 기준가액(제723조)

위에서 언급한 출연지분의 기준가액과 마찬가지로 파트너가 파트너십에 출연한 재산의 기준가액은 그 재산을 출연한 당시 당해 파트너가 연방세법 제721조(b)에 근거하여 인정된 이익금액을 증액한 당해 자산의 조정기준가액으로 한다.

(4) 출연한 미실현수취채권, 재고자산, 자본손실재산에 대한 이득 및 손실의 성격(제724조)

먼저 미실현수취채권의 출연과 관련된 규정을 보면 파트너가 파트너십에 대하여 출연한 자산이고, 그 자산이 출연직전에 파트너의 미실현수취채권이었을 경우에는, 당해 자산의 처분에 따라 파트너십이 취득한 이득 또는 손실은, 통상소득 또는 통상손실로 취급한다.

다음으로 파트너가 재산의 형태로 출연하고, 출연직전에 파트너의 재고자산이었을 경우에는, 출연한 날로부터 5년 동안 동 재산을 처분하여 실현된 파트너십의 이익이나 손실은 통상소득이나 통상손실로 처리한다.

마지막으로 파트너가 재산의 형태로 출연하고, 당해 출연직전에 당해 파트너의 단계에서는 자본자산이었을 경우에는, 출연한 날로부터 5년 이내에 동 재산을 처분하여 실현된 파트너십의 손실은, 당해 출연직전에, 파트너가 소유하는 당해 자산의 조정기준가액이 당해 자산의 공정시장가격을 초과하는 금액을 한도로 하여, 자본자산의 매각에 의한 손실로 취급한다.

다) 재산의 분배 및 이전

(1) 배분에 따른 이득 및 손실의 인정한도(제731조)

파트너십이 파트너에게 배분을 실시하는 경우에는, 배분된 현금, 배분직전의 당해 파트너의 파트너십 지분의 조정기준가액을 초과하고 있는 경우에만 당해 파트너의 이득으로 인정되고 있다. 마찬가지로 분배된 현금, 또는 미실현수취채권 및 재고자산의 수취인측 기준가액 이외의 자산이 당해 파트너에게 분배되지 않는 파트너에 의한 파트너십 지분의 청산분배를 제외하고는, 당해 파트너는 손실을 인정받을 수 없다. 다만 파트너의 파트너십 지분에 대한 조정기준가액이 분배된 현금, 또는 미실현수취채권 및 재고자산의 수취인측 기준가액의 합계액을 초과하는 경우에는, 그 초과액을 한도로 하여 손실이 인정된다. 이 때 인정되는 이득 및 손실은 파트너가 파트너십 지분을 매각 혹은 교환하여 발생하는 이득 및 손실을 의미한다.

이와는 대조적으로 파트너십에 대해서는 어떠한 손실 및 이득도 인정되지 않는다. 더불어 제731조에 규정하고 있는 이러한 조항은 탈퇴한 파트너 또는 사망한 파트너의 지분 승계자에 대한 지분에 관하여 규정하는 제736조와 미실현수취채권 및 재고자산에 대해 언급하고 있는 제751조, 그리고 특정 배분시 사전적인 이익을 인정하는 경우인 제737조에는 적용되지 않는다.

(2) 현금이외의 분배재산에 대한 기준가액(제732조)

파트너십이 파트너에게 청산배분 이외의 명목으로 배분하는 현금 이외의 자산의 기준가액은 배분직전의 파트너십에 있어서의 조정기준가액으로 한다.

그러나 이 경우 자산의 분배를 받은 파트너에게 있어서의 기준가액은, 파트너십에 대한 당해 파트너의 파트너십 지분의 조정기준가액에서 동일한 거래를 통하여 분배된 현금을 차감한 금액을 초과할

수 없다. 또한 파트너가 파트너십 지분을 청산할 경우, 파트너십이 파트너에게 배분한 현금 이외의 자산의 기준가액은, 파트너의 파트너십 지분 조정기준가액에서 동일거래로부터 분배된 현금액을 차감한 금액에 상당하는 금액이다. 이 때 배분자산의 기준가액은, 먼저 파트너십 측의 당해 각 자산의 조정기준가액에 상당하는 금액의 미실현 수취채권 및 채고자산항목에 배분되며(또는 할당된 기준가액이 파트너십의 당해 각 자산 조정기준가액의 합계액보다 큰 경우에는 당해 기준가액에 비례하여 배분), 잔존기준가액(remaining basis)을 한도로 하여, 파트너십의 조정기준가액에 비례하여 기타의 분배자산에 배분한다.

마지막으로 이와 같은 제732조의 규정은 분배가 제751조 제(b)항(미실현수취채권 및 채고자산항목에 관한 규정)에 근거한 자산의 매각이나 교환의 경우에는 적용되지 않는다.

#### (3) 배분받은 파트너의 지분에 대한 과세표준액 결정(제733조)

파트너십이 파트너 지분의 청산 이외의 명목으로 파트너에게 배분하는 경우, 당해 파트너가 보유한 파트너십 지분의 조정기준가액은 ① 당해 파트너에게 분배된 현금, ② 연방세법 제732조에 근거하여 결정되는 현금 이외의 분배자산의 당해 파트너에게 있어서의 기준가액에 상당하는 금액을 차감한 금액으로 한다.

#### (4) 미분배 파트너십 자산의 기준가액에 대한 선택적 조정(제734조)

파트너십 자산의 기준가액은, 파트너십 자산의 기준가액에 대한 선택적 조정을 규정하고 있는 연방세법 제754조에서 정하는 선택이 적용되지 않는 한, 파트너에 대한 자산분배 결과로 인하여 조정되지 않는다.

그러나 파트너에게 자산을 분배할 경우에 제754조의 결정이 효력을 갖게 되면 파트너십 자산의 조정기준가액이 조정될 수 있는데,

이 경우 파트너십 자산의 조정기준가액은 위에서 언급한 제731조에 의거 동 배분을 받은 파트너에게 인정되는 이익금액, 또는 제732조 자산분배의 경우 분배직전 분배자산에 대한 파트너십의 조정기준가액이 자산을 배분받은 파트너의 조정기준가액 초과하는 금액만큼 증가하게 된다. 역으로 파트너십 자산의 조정기준가액은 파트너가 인정한 손실금액이 있거나 자산을 분배받은 파트너의 조정기준가액이 분배직전에 동 자산에 대한 파트너십의 조정기준가액을 초과하는 금액만큼 감소하게 된다. 그러나 이와 같은 규정은 분배자산이 제754조가 효력을 갖지 않는 다른 파트너십의 지분일 경우에는 적용되지 않는다.

(5) 배분된 재산의 처분에 따른 이득 및 손실의 성격(제735조)

파트너십이 분배한 미실현수취채권을 수취인인 조합원이 처분함으로써 발생한 이득 또는 손실은 통상소득 또는 통상손실로 간주된다. 또한 파트너십이 분배한 재고자산항목을 수취인인 조합원이 분배일로부터 5년 이내에 매각 또는 교환함으로써 발생한 이득 또는 손실은 통상소득 또는 통상손실로 간주한다.

(6) 파트너의 탈퇴 또는 사망으로 인한 지분 상속인에 대한 지급액(제736조)

탈퇴 또는 사망한 파트너의 지분청산을 위해 이루어진 지불은, 그 금액이 파트너십의 소득을 고려하여 결정되는 경우, 파트너십 소득의 수령자에 대한 배분으로 간주하고, 당해 소득이 파트너십 소득을 고려하지 않고 결정된 경우에는 연방세법 제707조(c)에서 정하는 확정지불로 간주한다.

그러나, 당해 지불이 보유한 파트너십 자산에 대한 당해 파트너의 지분과 교환하는 방식으로 이루어질 경우에는 파트너십에 의한 배분으로 간주한다.

이와 같이 파트너십 자산에 대한 지분과의 교환으로 이루어지는 지불에는, ① 파트너십의 미실현수취채권, 또는 ② 파트너십의 영업권(good will)(단, 파트너십 계약이 영업권에 대한 지불을 규정하고 있는 경우를 제외함)에 대하여 지불되는 금액을 제외하게 된다. 그러나 이와 같은 특칙은 오직 자본이 파트너십을 위하여 물질적 소득을 생산하는 요소가 아닐 경우, 또는 탈퇴나 사망 파트너가 파트너십 내의 일반 조합원일 경우에만 적용된다.

(7) 파트너십 지분의 매각이나 교환에 따른 이득 및 손실의 성격과 인정(제741조)

파트너십지분의 매각이나 교환에서 발생하는 이득 및 손실은 지분의 양도자인 파트너에게 있어서 인정된다. 이 때 발생하는 이득 및 손실은, 자본자산의 매각 또는 교환에 의해 발생하는 이득 또는 손실로 간주한다. 단 실질적 가치가 증가하고 있는 미실현수취채권이거나 채고자산에 대해 실질가치로 평가할 것을 규정하고 있는 제751조에서 별도로 규정하고 있는 경우에는 이에 제한받지 않는다.

(8) 이전받은 파트너지분의 기준가액(제742조)

출자 이외의 방식으로 취득된 파트너십 지분의 기준가액은 Subchapter O의 Part II (제1011조 이하)에서 규정하는 자산의 기준가액에 따라 결정된다.

(9) 파트너십 자산의 과세표준에 대한 선택적 조정(제743조)

파트너십 자산의 기준가액은, 매각, 교환, 또는 파트너의 사망에 의한 파트너십 지분의 양도가 있다고 하여도 조정되지 않는다. 단, 파트너십 자산의 기준가액에 대한 선택적 조정에 관해서 규정하고 있는 제754조에서 정한 선택이 당해 파트너십에 대하여 적용되는 경우에는 이에 제한받지 않는다.

매각이나 교환, 또는 파트너의 사망으로 파트너의 지분을 양도할 경우에는, 제751조에서 정하는 선택이 적용되는 파트너십인 경우에 있어서, 파트너십 지분의 양도자인 파트너의 기준가액은, 파트너십 자산의 조정기준가액의 비례지분을 초과하는 초과액만큼 파트너십 자산의 조정기준가액을 증액하게 된다. 또한 파트너십 자산의 조정 기준가액에 대한 양수인인 파트너의 비례지분이, 당해 파트너의 파트너십 지분의 기준가액을 초과하는 경우에는 그 초과액만큼 파트너십 자산의 기준가액을 감액한다.

재무부규칙에 따라, 당해 증액분 또는 감액분은 당해 파트너에 대해서만 파트너십 자산의 기준가액을 조정하는 데에 적용한다. 파트너십 자산의 조정기준가액에 대한 파트너의 비례적 지분액은 그 파트너가 파트너십 자본에 대해 보유하고 있는 지분에 따라 결정되며, 또한 출연한 자산에 대한 규정인 제704조(c)항은, 당해 지분을 결정할 때에 적용된다.

한편 감모상각의 대상이 되는 파트너십 자산의 기준가액에 대하여 본 항에 근거한 조정이 이루어지는 경우에는, 공제되어야 하는 감모상각은 양수인인 당해 파트너의 자산에 관련한 지분에 대하여 개별적으로 결정된다.

(10) 미실현수취채권과 재고자산항목(제751조)

양도자인 파트너가 (1) 미실현수취채권이나, (2) 실질적으로 평가익이 있는 파트너십의 재고자산에 기인하는 당해 파트너의 지분의 전부 또는 일부와 교환하여 수령한 현금이나 자산의 공정시장가치는, 자본자산 이외의 자산의 매각 또는 교환으로 실현된 금액으로 간주한다.

또한 아래에 열거한 특정한 분배로서 파트너가 수령하는 한도 내에서 당해 거래는, 재무부규칙에 근거하여 분배를 받은 자와 분배 후에 구성된 파트너십간에 이루어지는 당해 자산의 매각 또는 교환

으로 간주한다.

- ① 미실현수취채권이나, 실질적으로 평가익이 있는 파트너십의 재고자산 이외의 파트너십 자산에 대한 지분의 전부 또는 일부와의 교환으로 취득한 동일한 파트너십의 자산
- ② 미실현수취채권이나, 실질적으로 평가익이 있는 파트너십의 재고자산에 대한 지분의 전부 또는 일부와의 교환으로, 취득한 이들 자산 이외의 파트너십 자산(현금 포함)

그러나 이러한 규정은 배분받은 파트너가 파트너십에 출연한 자산의 분배나 탈퇴한 파트너 및 사망한 파트너의 지분 승계자에 대한 지분에 대해서는 적용하지 않는다.

한편 여기에서 언급되는 미실현수취채권에는, 파트너십이 적용하는 회계처리방법에 근거하기 이전에 소득에 산입되지 않는 한도 내에서 (1)교부된 또는 교부될 자산 (2) 제공된 또는 제공될 노무에 대한 지분을 받을 권리를 포함한다.

또한 실질적으로 평가익이 있는 재고자산과 관련하여, 일반적으로 파트너십이 보유하고 있는 재고자산은, 당해 자산의 공정시장가격이 당해 자산의 파트너십에 있어서의 조정기준가액의 120%를 초과할 경우 실질적으로 평가익이 있는 것으로 간주한다. 그러나 동 자산을 취득한 주된 이유가 재고자산과 관련한 상기 규정을 회피할 목적인 경우에는 그 재고자산은 제외된다.

마지막으로 재고자산항목 아래에 게재하는 자산을 말한다.

- ① 연방세법 제1221조 제(1)항에서 규정된 종류의 파트너십 자산,
- ② 파트너십의 기타자산으로서 파트너십이 이를 매각 혹은 교환할 때 제1231조의 자산 및 자본자산 이외의 것으로 간주되는 파트너십 자산,
- ③ 파트너십이 이를 처분할 때 제1246조에서 규정된 과세소득을 가져오는 파트너십 자산,
- ④ 파트너십이 매각하거나, 배분받는 파트너(distributee partner)가

보유하게 될 경우 앞의 ①, ②, ③에서 규정한 성격을 갖는 파트너십 자산

(11) 특정채무의 처리(제752조)

파트너십의 채무에 대한 파트너의 지분의 증가 또는 파트너십의 채무를 파트너가 인수함에 따른 파트너의 개인채무 증가는, 당해 파트너가 파트너십에 현금을 출연하는 것으로 간주된다.

파트너십의 채무에 의한 파트너의 지분 감소 또는 파트너십의 당해 개인채무의 인수로 인한 파트너 개인채무의 감소는, 파트너십이 파트너에게 현금배분을 실시한 것으로 간주된다.

자산에 대한 채무는 그 자산의 공정시장가액을 한도로 하여 소유자 개인의 채무로 간주된다.

마지막으로 파트너십 지분을 매각하거나 교환하는 경우, 이에 따른 채무는 파트너십과 아무런 관련성이 없는 자산의 매각 및 교환과 관련한 부채와 동일한 방식으로 처리된다.

## 2. 영국

### 가. 파트너십의 정의

영국은 1890년 파트너십법(Partnership Act 1890)에서 “파트너십은 이윤을 추구하는 사람들이 함께 모여 사업을 운영하는 조직”으로 개괄적으로 규정하고 있다.

그러나 지역마다 파트너십이 독립적인 법적 실체임을 인정하는 데 있어 차이를 보이고 있는데, 스코틀랜드의 파트너십은 법인인 반면 잉글랜드와 웨일즈에서는 사업을 수행하는 파트너십의 개별 구성원들만이 인정되고 있다. 이러한 지역간 파트너십형태의 차이에도 불구하고 과세관련 조항은 일반적으로 적용된다.

## 나. 파트너십관련 세제

### 1) 소득세법상의 파트너십 과세

#### 가) 과세방식

1997/98년 이전에는 1994년 4월 6일 전에 사업을 시작한 파트너십(firm)과 그 이후 사업을 개시한 파트너십(firm)간에 과세방식에 차이가 있었다. 전자의 경우 파트너십자체가 과세대상이었기 때문에 파트너십의 일년간 과세이윤에 대해 개별 파트너들이 공동으로 책임지면서 총괄적으로 파트너십이 납부하도록 하였다. 반면 1994년 4월 6일 이후 사업을 시작한 파트너십 혹은 1994년 4월 6일 이전에 구성되었으나 상당기간 휴지기에 있다가 새로이 사업을 시작한 파트너십의 경우에는 해당 파트너들 개개인에게 과세하여 왔다.

그러나 이러한 차별화된 과세방식은 1997/98년부터 법인 아닌 파트너십이 운영하는 모든 사업에 대해 당해 연도를 과세기준으로 하는 과세방식(current year basis)<sup>83)</sup>이 도입되면서 파트너 각자에게 과세하는 방식으로 단일화되었다.

즉 과거에는 소득세가 파트너십에 공동으로 부과되는 공동과세제도가 시행되었으나, 자기부과과세제도(self-assessment regime)<sup>84)</sup>도

---

83) 당해연도기준(current year basis)에 따른 과세 :

1994년 4월 5일 이후 시작된 사업의 과세대상 이윤은 당해연도기준을 토대로 과세된다. 즉 부과연도(year of assessment)내에 종결된 회계연도(accounting year)동안의 이윤이 과세대상이 되는 것으로, 예를 들어 1996/97 과세연도의 과세대상은 1996년 3월 31일자로 끝난 회계연도 동안의 이윤을 의미한다.

84) 1994년 4월 6일 이후 사업을 개시한 파트너십은 사업개시 한 때부터 그리고 1997/98년부터는 전체 파트너십에 대해 당해연도를 과세기준으로 하는 과세방식이 보편적으로 적용되면서 소득세를 직접 부과하는 제도를 의미한다.

입 이후에는 파트너들에 대해서 소득세를 직접 부과하고 있다.

나) 과세채무 관련규정

(1) 파트너십 구성원의 변경(제752조)

소득세법에서는 업무집행파트너의 변경이 있는 경우, 그 변경일을 기준으로 舊사업의 종결 및 新사업의 개시를 의미하는 것으로 규정하고 있다. 이러한 사업단절은 업무를 집행하던 기존 파트너가 변경일 이후 아무도 남지 않는 경우로 국한하며, 만일 사업단절의 상황에 해당하게 되더라도 다음과 같은 경우에는 사업이 지속되는 것으로 간주되어 파트너들이 기존 규정을 적용 받게 된다.

- ① 구성원 변경 이전에 종사했던 업무집행파트너가 변경 이후에 종사하는 경우
- ② 변경 이전 및 이후에, 전체 파트너들이 사업의 연속성을 유지하기로 결정(election)을 내리고 이를 감독관에게 서면으로 통지한 경우<sup>85)</sup>

이와 같은 사업지속성 유지결정은 아무런 변화가 없었던 것처럼 간주되어 변경 전 업무를 집행하던 파트너와 변경 이후 소속된 파트너들에 대해 개별 과세한다. 과세대상이 되는 소득은 구성원의 변경이 있는 기간에도 다른 기간과 마찬가지로 배당이 이루어진다.

(2) 파트너십 소득(제756조)

과세당국은 파트너십의 공유재산으로부터 발생한 소득을 파트너십 소득으로 과세할 것을 규정하고 있으며, 이러한 파트너십 소득은 과세연도의 현재지분에 따라 배당된다. 만일 각 파트너의 지분 확정 전에 파트너에게 지급되는 급여 및 파트너의 출자지분에 따른 수익

85) 이와 같은 사업지속 결정은 파트너십 구성원 변경이 있는 날로부터 2년 이내에 이루어져야 한다.

은 파트너십 이윤으로부터 공제된다.

파트너십의 기타소득은 영국 내 거주하는 개인과 동일하게 산정되며, 소득산정기간 동안의 파트너 지분에 따라 배당된다. 기타소득 역시 파트너십의 사업소득과 마찬가지로 처리되며, 만일 기타소득이 비과세 처리되는 경우에는 별도의 사업에서 발생한 것으로 취급된다.

### (3) 사업을 승계한 생존배우자에 대한 과세(제758조)

남편과 아내가 파트너십을 구성하여 사업을 수행하다가 한 사람은 사망하고 생존한 배우자가 사업을 승계 하였다면, 자기부과과세제도 시행이전에는 사업을 지속하기로 하였더라도 조세제도상 사업이 단절된 것으로 보았다(제680조)<sup>86</sup>. 그러나 사업단절을 특별히 청구한 경우를 제외하고는 정부의 허가가 있는 경우에는 사업단절로 보지 않으며, 이런 경우 이미 발생한 손실과 출자수익(capital allowances)은 생존배우자에게 그 지분에 따라 적절히 분배된다.

### (4) 파트너십과 파트너간 거래(제759조)

파트너십이 사업상의 목적으로 개인파트너 소유인 자산 혹은 법령상 기계 또는 플랜트를 이용하는 경우 출자수익이 발생하며, 이러한 파트너십과 파트너간의 거래는 제3040조의 적용을 받는다. 제3040조(이전가격에 대한 규정)<sup>87</sup>는 조세회피를 목적으로 특수관계자간의

86) 제680조 사업주 변경 및 사업의 승계(change of ownership / succession to trade) : 사업주(the owners of a trade)가 바뀌는 경우,舊 사업주는 사업을 그만 둔 것으로 소득세 처리가 되며, 새로운 사업주체는 새로 사업을 개시하는 것으로 처리된다.

87) 이전가격(transfer pricing) : 이전가격제는 다국적기업집단의 주된 구성원들 상호간에 재화 및 용역, 무형자산 및 재정을 이전하는 절차를 의미한다. 사업자는 어떤 가격에서든지 판매할 수 있으나, 시가보다 낮게 평가된 가격에서 관계회사(associated person)간의 매매가 이루어지는 경우는 예외규정

거래로 발생할 수 있는 잠재적인 출자수익 조정을 막기 위해 마련된 조항으로, 이를 위해 과세당국은 사실상의 판매수입 혹은 구매가격을 적절한 수준으로 조정할 수 있는 권한이 부여된다.

한편 파트너십과 파트너간의 주식 양도가 이루어지는 경우에는 제 3040조와 제636조(시가보다 낮은 수준에서의 보유 주식 처분)에 관한 조항 중 하나를 선택하여 적용할 수 있다.

(5) 법인을 구성원으로 하는 파트너십(제762조)

법인은 다른 법인 혹은 개인과 함께 파트너십을 구성할 수 있다. 법인이 파트너인 경우 소득, 이윤 및 손실 산정을 위해 적용되는 일반 규정(general rules)이 아래와 같이 변경된다.

파트너십 사업과 관련해 발생하는 이윤 및 손실은 파트너십을 영국 소재 기업과 동일하게 취급함으로써 산정하며, 이는 법인파트너의 법인세액을 파악하기 위함이다. 그러나 법인세 부과원칙<sup>88)</sup>에 따라 세액이 산정 될지라도, 첫 번째 배당금(distribution)은 무시되며 소득 또는 출자 수익에 부과하는 세금에 대해 전혀 조정이 이루어지지 않는다. 또한 이전 회계연도에서 발생한 손실에 대해 회계연도동안 어떠한 공제도 이루어지지 않는다.

사업수행주체의 변경은 다른 법인(변경이전에는 파트너가 아니었으나, 변경 이후 파트너의 자격을 취득한 법인)에 사업을 양도한 것으로 취급되는데, 이러한 사업 양도는 출자수익과 관련한 과세액 균형문제를 초래할 수 있다. 일정 회계연도동안의 수익 및 손실에 대

---

을 적용 받는다. 이 경우 판매한 기업은 판매된 것으로 취급되지 않기 때문에 가격대체가 필요하며, 이때의 대체가격은 재화 판매시의 기대가격이 된다. 만일 구매자가 영국 내에서 사업하는 경우에는 적용되지 않으며, 그 변동된 가격은 구매자의 사업손실 및 이윤계산 시 필요경비로 간주된다. 즉 구매자가 시가보다 낮은 가격으로 구입한 재화를 장부상 기록하고 이를 시장가격으로 판매하게 되면, 엄청난 이윤이 발생하게 되고, 이에 대해 과세하면 되기 때문이다.

88) 회계연도 기준

한 법인의 지분은 해당 회계기간동안의 법인 권리에 따라 계산된다. 이 경우 법인세는 당해 회계연도동안의 법인파트너의 지분을 법인 단독으로 사업수행을 함으로써 얻은 것처럼 취급하여 과세한다.

한 명 이상의 개인파트너가 있는 경우에는 소득세는 모든 파트너를 개인인 것처럼 과세한다. 이 때 파트너들의 이윤에 대한 지분은 법인세 산정과 전통적 과세기준 연도(conventional basis period) 동안의 이윤 지분을 기준으로 계산된다.

#### (6) 일반적인 파트너십 손실(제766조)

이윤과 마찬가지로, 파트너십 손실은 파트너 각각의 지분에 따라 분배된다. 즉 파트너가 계속해서 당해 파트너십의 파트너라면, 동일 과세연도에 발생하는 기타소득 및 그 다음해에 발생하는 소득과 달리 파트너는 파트너십 손실 중 그의 지분만큼 손실공제를 받을 수 있다. 또한 파트너는 손실을 다음해로 이월하여, 다음해의 그의 지분에 해당하는 사업이윤에서 차감 함으로써 조정할 수 있다.

각 파트너는 사전공제(the former relief)와 이월공제(carry-forward relief) 중 하나를 선택할 수 있다. 파트너십 이윤지분비율이 변화하는 경우, 양 공제의 계산은 달라질 수 있다. 왜냐하면 사전공제(손실이 일반적으로 회계연도가 종결된 과세연도에 발생한 것으로 취급)의 경우, 적합한 이윤지분비율은 회계연도의 종결이 이루어지는 과세연도를 기준으로 하고, 이월공제(carry-forward relief)를 위한 이윤지분비율은 손실이 발생한 회계연도의 지분비율이기 때문이다. 만일 파트너가 사망 혹은 은퇴를 하는 경우에는 공제하지 않은 손실은 이월되지 않는다.

한편 최종손실공제(terminal loss relief)는 사업이 영구적으로 종결되는 경우(파트너의 변화로 사업 종결이 초래되는 경우 포함) 적용된다. 사업종결 이후에도 계속적으로 파트너인 사람은 최종손실공제의 적용을 받지 못한다.

(7) 유한책임파트너십의 손실(제767조)

유한책임파트너십이란 적어도 한사람은 무한책임파트너, 하나 혹은 둘 이상은 유한책임파트너로 구성된 파트너십을 말한다. 유한책임파트너십에서 사업손실이 발생하는 경우 파트너는 일반파트너십(ordinary partnership)의 파트너와 마찬가지로 소득세액공제(tax relief)를 신청할 권리가 있다. 유한책임파트너의 손실지분은 출자액을 한도로 하며, 그 출자 범위에서만 유한책임파트너의 다른 소득을 공제할 수 있다. 이러한 소득공제 제한은 개인유한책임파트너와 법인유한책임파트너 모두에게 적용된다. 또한 1907년 유한책임파트너십법(the Limited Partnership Act 1907)에서 규정한 파트너십의 유한책임파트너뿐만 아니라 기타 공동벤처협약(다른 국가의 법률 또는 계약, 협약에 따라 책임의 범주가 제한)에 참여한 사람들에 대해서도 일정범위 내에서의 소득공제가 적용된다.

유한책임파트너의 파트너십 손실지분에 대한 차감잔액이 있는 경우 기타소득에서 공제 할 수 없는데, 왜냐하면 손실공제의 이월 적용이 가능하고, 유한책임파트너는 파트너십으로부터 받게 될 장래이익의 지분을 통해 손익균형을 이룰 수 있기 때문이다.

(8) 개별세액공제(제768조)

파트너는 각자의 지분 및 이윤에 따라 개별세액공제를 신청할 수 있으며, 지분에 따라 파트너에게 할당된 세금분을 공제하게 된다. 파트너 지분에 의해 결정된 세액 이상의 초과공제액은 파트너에게 귀속될 기타소득에서 공제할 수 있다.

2) 자본이득세법상의 파트너십 과세

가) 과세방식(제5760조)

자산처분으로 발생하는 이득(gains)은 파트너십이 아닌 파트너 개인에게 과세되며, 파트너십 거래(dealings of partnership)는 법인거래(dealings by the firm)가 아닌 파트너 거래로서 취급된다.

#### 나) 과세채무 관련규정

파트너십 거래에 관해 자본거래이득세(CGT)가 실질적으로 어떻게 적용되는지 국세청 시행령 제5765조~제5795조에서 개괄적으로 정리하고 있다. 특히 특수관계인(connected person)<sup>89)</sup>과의 자산 취득 및 처분이 이루어지는 경우, 시가대로 거래한 것으로 간주한다. 다만 자산취득 및 처분이 특수관계인간에 이루어졌다 할 지라도, 실질적으로 업무상 협약(commercial arrangement)에 의한 것이라면 거래가격 그대로를 인정하여, 시가로 대체하지 않는다는 예외규정을 두고 있다.

##### (1) 파트너십 자산(제5765조)

파트너십 자산 처분시 발생하는 이득에 대해 각 파트너가 파트너십 자산의 지분을 소유한 것으로 간주함으로써 파트너 개인에게 대해 과세한다. 각 파트너의 지분 규모는 자산잉여의 개별 지분을 규정하고 있는 파트너십협약(partnership agreement)에 의해 결정된다. 만일 규약이 상세히 규정되어 있지 않은 경우라면 회계상 자산잉여 처리에 따라 결정된다. 파트너들에 대해 잉여가 전혀 배당되지 않은 경우에는 일반적인 이윤분할비율(profit-sharing ratio)을 고려하도록 한다.

##### (2) 양도받은 파트너십 자산(제5770조)

---

89) 특히 파트너십 구성원 또는 파트너십 구성원의 배우자 및 친척과 거래하는 경우

파트너십 자산을 양도받은 파트너는 그의 지분을 처분하여 양도받는 것이 아니라 그의 지분에 의해 배당될 이득에서 취득비용을 차감하게 된다. 한편 다른 파트너에게 귀속되는 배당이득에 대해서는 자본이득세(CGT)가 부과되며, 이러한 원칙은 자산처분으로 초래되는 손실에서도 동일하게 적용된다.

(3) 파트너십 내 지분 변화와 자본이득세(제5775조)

일반적으로 파트너십 내 지분이 변화하는 경우<sup>90)</sup> 과세대상 이득 혹은 공제인정손실(allowable loss)이 발생하지 않는 것으로 본다. 파트너가 그의 지분을 줄이거나 포기하는 경우 그에 대해 어떠한 이득 및 손실도 발생하지 않은 채, 그 단편적 지분(fractional share)이 처분되는 것으로 처리된다<sup>91)</sup>.

(4) 파트너십의 회계조정 및 자본이득세(제5780조)

파트너십의 회계조정(accounting adjustment)시, 재평가로 자산의 가치가 높아지는 경우는 과세대상이 되지 않으므로 과세이익(chargeable gains)이 발생하지 않는다. 그러나 재평가 이후 파트너의 지분이 경감하는 경우에는 그 파트너는 파트너십자산의 일부지분을 처분한 것으로 간주되고, 이 경우 대가산정을 위해 장부시가(fraction of the current book value)를 고려하게 된다. 한편 지분이 증가하는 파트너는 취득비용이 유사하게 증가한다. 이러한 원칙은 재평가로 인해 자산의 가치가 낮아지는 경우에도 적용된다.

(5) 자본이득세 납부의무가 없는 파트너에 의한 상황(제5785조)

90) 파트너가 파트너십에 가입 및 탈퇴하는 경우 일어나는 지분 변화 포함한다.

91) 1989년 4월 6일 이전까지, 파트너의 지분율 감소 및 포기를 내용으로 하는 거래는 각 자산의 현행장부가(current book value)의 일부를 지불하고 성사되는 것으로 간주되었다.

파트너십의 지분 변경으로 인하여 파트너십계정 외(outside the partnership accounts)에서 상환이 이루어지는 경우, 이는 파트너의 지분처분에 상응하는 대가로 볼 수 있다. 예를 들어 그러한 상황은 선의로 대차대조표상에 포함하지 않을 수 있는데, 이런 경우 대가를 지급 받은 파트너는 그의 자본이득세액에서 취득비용에 따른 공제를 전혀 인정받지 못한다.

#### (6) 특수관계 파트너간의 거래(제5790조)

파트너십계정 외에서 상환이 이루어지는 경우를 제외하면, 파트너십 내 지분 변화시 일반적으로 과세대상 이익 및 공제허용손실이 발생하지 않는다(제5775조). 그러나 특수관계인간의 거래시에는 세금이 부과되며, 이때 지분처분에 따른 대가산정을 위해 시가를 적용한다.

당사자간 특별한 관계가 있는 경우에 특수관계인간 거래로 본다. 기존 파트너간의 거래는 흔히 사실적인 상업상의 거래가 이루어지기 때문에 굳이 시가규정을 적용하지 않는다. 그러나 파트너십이 아닌 다른 특수관계(예, 아버지와 아들)가 있는 경우에는 시가를 적용한다.

만일 거래 당사자가 특수한 관계이지만 대가로 상환하는 것이 전혀 없거나, 지불액 전부를 이미 상환하였다면 시가기준으로 대체하지 않는다.

### 3. 캐나다

#### 가. 파트너십의 의미

파트너십은 2인 이상의 개인, 법인, 신탁 혹은 사업을 공동으로 영위하고자 구성된 파트너십간의 결합 혹은 관계이다. 각 파트너는 파트너십에 대해 자금, 노동, 자산 및 기술 등을 제공하고 이에 대해

파트너십 사업으로 발생하는 이윤 및 손실에 대한 지분권이 부여된다. 파트너십은 개인기업(sole proprietorship)과 마찬가지로 쉽게 설립되며, 단순히 구두상의 정관만으로도 충분히 구성될 수 있다. 그러나 자금, 자산이 문제의 소지가 될 수 있는 경우라면, 반드시 서면상의 정관이 작성되어야 한다.

한편 파트너십 사업의 이윤 및 손실은 항상 파트너십정관(partnership agreement)을 토대로 배당되며, 파트너 활동이 파트너십 운영의 범주에 속하는 한 파트너십은 파트너의 활동에 영향을 받게 된다.

#### 나. 파트너십 관련 세제

##### 1) 과세방식(제1095조)

소득세법에서 파트너십은 과세대상이 아닌 반면 개별파트너는 그들의 이윤지분에 따라 과세된다. 이러한 과세방식은 파트너십의 등록여부와 관계없이 모든 파트너십에 적용된다. 만일 캐나다에서 활동하는 파트너십이 캐나다 비거주 파트너를 구성원으로 하는 경우 당해 비거주 파트너에 대해 파트너십 이윤의 지분에 따라 과세하게 되며, 이 규정은 비거주 파트너가 유한책임파트너인 경우에도 동일하게 적용된다.

##### 2) 과세채무 관련 규정

###### 가) 파트너십 소득산정을 위한 일반규칙

###### (1) 파트너십 소득과 파트너 소득의 차이(제7005조)

납세자인 파트너의 소득은 모든 소득원으로부터 발생 가능한 소득에 파트너십에 의해 할당되는 소득 또는 손실지분이 포함됨으로써

산정된다. 이러한 과세처리방식은 파트너쉽에서의 납세자 이익처분으로 발생하는 자본이득 혹은 손실에도 그대로 적용된다. 납세자로는 일반파트너, 유한파트너 및 의제파트너<sup>92)</sup>일 수 있다.

비록 파트너들이 과세대상일지라도 파트너쉽 역시 별도의 법적 실체(entity)로 간주되어 파트너쉽 소득산정이 이루어져야만 한다. 그러나 파트너쉽 소득산정시 고려되는 소득 혹은 손실은 파트너에게 지속적으로 배당되는 소득 또는 손실의 流量개념을 계산한 것이기 때문에 파트너에 대해 과세한다.

### (2) 파트너쉽의 구성(제7015조)

파트너쉽은 명문화된 정관작성 없이도 구성될 수 있으며, 따라서 파트너쉽의 존재는 파트너들의 업무수행 사실 및 파트너가 지분에 따라 이윤을 받는다는 사실로 입증될 수 있다.

반면 정관에 의해 사업상 연계되는 당사자들은 파트너쉽 혹은 다른 명목으로 그들의 관계를 설명할 수는 있으나 파트너쉽의 존재 여부를 증명하지는 못한다. 또한 2명 혹은 그 이상의 당사자들이 파트너쉽정관을 작성하였다 하더라도, 정관이 실제적으로 시행되지 않는다면 파트너쉽은 설립된 것이 아니다. 즉 배우자의 사업으로 개인이 출자한 경우는 파트너쉽 관계에 의해서가 아닌 결혼으로 기인된 한 예이다.

파트너쉽 구성원이 보편적으로 개인일지라도 법인 역시 구성원이 될 수 있으며, 개인파트너와 동일한 규정이 적용된다.

### (3) 파트너에 대한 이익배분(제7020조)

파트너쉽의 모든 소득원으로부터 계산되는 이익 또는 손실에 대한 파트너로의 이익배분은 파트너 지분에 따라 할당되는데, 이는 마치

---

92) 해산파트너쉽 혹은 탈퇴파트너 처리에 관한 규정에서 언급되고 있다.

파트너가 해당 소득원으로부터 이익 혹은 손실을 직접 얻은 것으로 간주되어 과세된다. 따라서 각 파트너는 파트너의 모든 소득산정시 파트너의 지분에 따라 받게되는 파트너십의 소득 또는 손실을 합산하여야 한다.

한편 파트너십정관은 대개 파트너에게 지급되는 자본이득, 급여 및 특정비율에 따른 배당잉여를 합산한 후 파트너들간의 이익(혹은 손실)을 배분한다. 파트너의 급여 또는 자본이득은 파트너십으로부터 제공되는 파트너의 소득에 포함되므로 파트너십의 장부계정에서 공제될 수 없다. 이들 항목은 파트너십으로부터 제공되는 파트너의 소득에 포함된다. 특히 파트너십정관에 따라 파트너에게 급여가 지급되는 경우, 당해 연도 동안 파트너십 이윤이 부족하여 손실을 초과할 수 있다. 만일 정관에 의거해 파트너의 지분만큼 손실을 분담하기로 하였다면 그 손실은 사업손실로 인정되어 당해 연도동안 파트너에게 발생하는 다른 소득에서 공제를 받을 수 있으며, 이에 따라 환불을 받거나 이월공제할 수 있다. 그러나 파트너에게 지불하는 임대료는 파트너십의 경비와 특정 파트너의 개별적 소득으로 처리되며, 파트너십 소득으로 포함되지 않는다.

유한책임파트너는 파트너십 운영과 관련하여 유한책임을 지게되는데, 손실을 부담해야 하는 파트너들의 자금공급의무를 초과하는 할당 손실에 대해서 공제가 허용되지 않는다(제7055조).

(4) 퇴직파트너에 대한 배당협약(제7025조)

납세자가 영구적인 파트너십으로부터 탈퇴하는 경우, 일반적으로 파트너십 이윤과 더 이상 관련이 없다. 그러나 파트너의 주요 업무가 캐나다에서의 사업수행이었다면, 파트너십의 소득 혹은 손실이 퇴직파트너, 이들의 배우자 및 상속인 혹은 의제파트너<sup>93)</sup>에게 지속

93) 퇴직파트너의 권리를 승계 하는 기타의 사람

적으로 배당될 수 있다는 내용의 협약을 맺을 수 있다. 그러한 소득 혹은 손실을 배당 받는 사람들은 조세목적에 비추어 파트너로 취급되며, 배당액은 파트너십의 회계연도 종결이 이루어지는 과세연도의 파트너 소득으로 계산된다.

협약에 의거해 파트너가 파트너십의 소득 또는 손실 지분에 관해 갖게되는 권리는 자산(capital property)이 아니다. 이 권리 처분에 따른 수익은 납세자 소득에 포함되며, 권리양도의 대가로 지급되는 자산은 권리 양도시점에서의 공정시가에 해당하는 비용을 전제로 한다. 의제파트너가 사망하는 경우 당 파트너의 권리가 고인의 수익자에게 이전되지 않는다면, 이는 공정시가를 기준으로 고인의 소득에 포함된다. 그리고 수익자가 있는 경우에는 수익자는 의제파트너(deemed partner)으로 취급되며, 이로 인해 파트너십으로부터 제공받는 광범위한 배당소득에 대해 과세된다. 의제파트너가 파트너십의 배당소득권 취득을 위해 지출한 비용은 파트너에 대한 배당소득액 정도까지 공제될 수 있다.

#### (5) 파트너십의 소득(또는 손실) 산정(제7035조)

파트너십의 소득(또는 손실)산정은 캐나다에 거주하는 개인에 대한 소득(또는 손실)산정방식을 적용하며, 파트너십 소득(또는 손실)이 다양한 소득원으로부터 발생하는 경우 소득(또는 손실)은 각 소득원별로 계상되어야 한다. 파트너십이 캐나다 법인으로부터 과세대상이 되는 배당금을 받거나 혹은 그 법인에 대해 파트너십이 합당한 지출을 하게되는 경우 파트너십은 총배당금과 지출을 개별 파트너에게 분배할 수 있으며, “배당세액공제”는 순배당소득이 아닌 총배당소득을 기준으로 계산된다.

한편 파트너십 소득(또는 손실) 산정시 ①자원소유권에 대한 처분 수익 혹은 자원개발에 따른 비용<sup>94)</sup> ②제한적인 농업손실분<sup>95)</sup> 및 경작토지에 대한 조정기준비용 ③자선기부금 ④개인적 지출 ⑤정치기

부금 등은 공제되지 않으며, 파트너에 대해 개별적으로 공제된다<sup>96)</sup>.

(6) 파트너십의 회계연도(제7047조)

1994년 이후부터 사업을 개시하는 파트너십으로 파트너십 구성원의 유형이 다음 중 하나에 해당하면서 별도로 회계연도에 대한 결정을 하지 않은 경우, 12월 31일에 파트너십의 회계연도가 종료되는 것으로 간주된다.

- ① 개인(유언집행재단, 비과세개인, 정통적인 비과세신탁 제외)
- ② 전문직 종사자들에 의한 법인(회계사, 치과의사, 변호사, 의사, 수의사, 척추교정사 등 전문 업무를 수행하는 법인)
- ③ ①과②의 파트너십

다만 12월 31일 이후 파트너십에 가입한 구성원들은 당해 회계연도동안 파트너십에 속하지 않으며(단 다음 회계연도부터 소속됨), 회계연도가 12월 31일에 종료되더라도 회계연도동안 발생하는 파트너십의 소득 또는 손실에 대한 지분이 없는 구성원들은 파트너십 구성원이 아니라고 간주된다.

한편 캐나다에서 사업을 하지 않는 파트너십의 경우 파트너십의 회계연도 종료를 12월 31일로 하는 규정을 적용하지 않는다.

(7) 유한책임파트너<sup>97)</sup> : 채무부담에 관한 규제(제7055조)

---

94) 파트너십 소득산정시 캐나다의 석유·천연가스 소유권에 수반되는 비용, 자원고갈로 초래되는 비용, 탐사·개발비용 등  
 95) 사업의 일환으로 농업을 할 지라도 파트너십이 농업파트너십이 아니라면, 농업손실분에 대한 공제는 제한된다.  
 96) 제7045조  
 97) 유한책임파트너에 대한 정의(제7070조) :  
 유한책임파트너만이 채무부담 규정의 적용을 받는다. 유한책임파트너는 지역법(provincial law)으로 결정된 유한책임파트너십의 유한책임파트너외에 일반파트너십에서 간접적으로 유한책임을 부담하게 되는 일부파트너까지 포함한다.  
 일반적으로, 유한책임파트너십은 유한책임파트너에 대해 유한책임을

1986년 2월 25일 이후부터 유한책임파트너가 공제 받을 수 있는 손실액의 규모는 채무부담액<sup>98)</sup>으로 제한되었다. 당해연도 파트너 소득 산정시 공제대상에 포함될 수 없는 금액은 유한책임파트너십의 손실로 간주되며, 다음연도에 파트너십의 미래소득에서 이월공제 받을 수 있다. 그리고 유한책임파트너가 주장할 수 있는 투자세액공제의 범주 역시 “채무부담액”으로 제한된다.

(8) 제한된 유한책임파트너의 손실인정분(제7060조)

사업 또는 자산에서 발생하는 파트너십 손실에 대한 파트너의 지분을 산정하는 일반적인 방식에 예외가 있는데, 이는 파트너가 유한책임파트너인 경우이다.

그리고 유한책임파트너에 대해서는 손실액이 「회계연도 종료시 파트너십으로 인한 채무자의 채무부담액」과 「다음에 열거된 액수의 합계」의 차액을 초과한 경우, 그 초과분에 대해 “사업손실(농업 이외의 사업) 혹은 재산손실”에 대한 공제를 허용하지 않고 있다.

- ① 파트너의 투자세액공제
- ② 회계연도동안 파트너의 농업손실 지분
- ③ 파트너십의 캐나다 및 해외에서의 탐사·개발비용에 대한 파트너의 지분

한편 유한책임파트너십 손실 중 공제되지 않은 손실은 파트너십의

---

규정하고 있는 지역법에 근거하여 등기한 단체이다. 그러나 조세회피를 사전에 차단하려는 목적에서, 유한책임파트너에 대한 정의가 보다 확대되었으며, 이로 인해 파트너는 특정시점(유한책임파트너 지정시점 또는 그 이후 3년간)에서 파트너십의 유한책임파트너로 간주된다.

98) 제7065조(채무부담액에 대한 정의) :

채무부담액 산정식 = (a) + (b) - (c)

(a) : 파트너십이득에 대한 유한책임파트너의 조정기준비용

(b) : 당해연도 소득에 대한 유한책임파트너의 지분

(c) : 파트너십으로 인한 유한책임파트너의 부채액

장래소득 산정시 이월하여 계산할 수 있다. 따라서 파트너십의 투자액 증가로 파트너십과 관련한 파트너인 납세자의 채무부담액이 증가하는 경우, 유한책임파트너십의 손실은 장래에 공제할 수 있다.

나) 파트너십의 지분거래 관련규정

(1) 지분처분(제7095조)

파트너는 단순히 파트너십의 구성원이 되거나 혹은 파트너십에 현금 및 재산을 출자함으로써 파트너십의 지분을 취득할 수 있다. 또는 파트너 중 한명으로부터 기존지분을 매수할 수도 있다. 이런 맥락에서 파트너는 다른 납세자에게 지분의 전부 혹은 일부를 이전하거나, 파트너십으로부터 파트너의 보유지분에 대한 가치만큼 변제받음으로써 파트너십 지분을 처분할 수 있다. 그리고 파트너십 해산시 파트너는 그들의 지분을 처분한 것으로 간주되며 제7155조의 차환규정(rollover rules)이 준용된다.

자본이득 산정시, 일반적으로 자본의 ACB<sup>99)</sup>(조정기준비용)가 마이너스라면 해당 (-)금액은 자본이득으로 간주되나, 실제로 파트너십 지분의 ACB가 (-)인 경우는 몇 가지 경우<sup>100)</sup>를 제외하고는 거의 없다.

99) 제5170조~제5175조(ACB 정의) :

ACB란 “자산이 감모자산(depreciable property)인 경우 자산에 대한 자본비용”을 의미하며, 감모자산 외의 자산에 대해서는 일반적으로 납세자에게 발생하는 비용에 일정한 조정을 가하거나 뺀다. 단 조정은 처분시점에서 자산의 ACB는 영(0)보다 작을수 없다. 만일 관련 자산이 종전 처분 후에 再취득한 것이라면, 再취득 전의 자산에 조정이 필요했다 하더라도 재취득 후에는 그러하지 아니한다. 한 회계연도 내 ACB 定算시 공제하는 총금액이 “자산비용과 조정으로 포함되는 추가금액”의 합산비용을 초과한다면, 그 공제초과분(마이너스 ACB)은 자산처분이득으로 간주된다. 그 후에 이 의제이득(deemed gain)<sup>11)</sup>은 ACB 정산시 포함되며, ACB를 영(0)으로 만든다. 비록 납세자가 여전히 자산을 보유하고 있을지라도 이러한 의제이득의 3/4이 과세대상이 된다. 앞서 보았듯이 자산의 ACB는 결코 마이너스(-)일 수는 없으며, 영(0)까지만 인정된다.

## (2) 유한책임파트너에 대한 마이너스 ACB 처리(제7097조)

제7095조에 따르면, 파트너십의 ACB는 다양한 조정을 받기 때문에 일반적으로 의제자본이득 규정(마이너스 ACB는 의제자본이득을 초래)의 적용이 배제된다. 그러나 1994년 2월 21일 이후의 특정 회계 기간동안 “유한책임파트너의 파트너십 ACB 혹은 파트너십 내 임명 파트너의 ACB”가 마이너스라면 ACB는 0으로 처리한다는 새로운 규정이 마련되었다. 이 규정에서는 파트너의 ACB가 (+)인 경우 이전연도 의제자본이득까지 자본손실로 주장하도록 하고 있으며, 단지 파트너가 유한책임파트너이거나 명부파트너<sup>101)</sup>인 경우에만 적용된다.

한편 이 새로운 규정은 1994년 2월 22일 당시 파트너가 “실제로 사업하고 있는 파트너십이거나 혹은 1994년 2월 22일 당시와 이후에 보유자산으로부터 지속적으로 소득을 벌어들이고 있는 파트너십”의

100) ① 지분의 ACB가 (-)일때 파트너가 파트너십 지분 전부를 처분한다면, 그 파트너는 파트너십 지분 처분수익과 마이너스 ACB를 합산한 금액과 일치하는 자본이득을 보고해야만 한다(또는 지분의 ACB가 (-)일때 파트너가 파트너십 지분 일부를 처분하는 경우 동일).

② 파트너가 탈퇴하는 파트너십의 회계연도에 파트너의 잔여지분 전부에 대한 지급이 이루어지는 경우, 파트너십의 회계연도 종료시까지 처분하지 않은 것으로 간주한다. 이 조항은 의제처분이 발생하기 전에는 파트너의 전년도 회계기간에 대한 조정 기간을 허용하고 있다.

③ 파트너십 재산전부가 분배되지 않은 가운데 파트너십을 해산하려는 경우, 각 개인파트너들은 파트너를 탈퇴한 것으로 간주되지 않으며 파트너십 재산에 대한 파트너의 지분권은 파트너십 지분으로 간주된다. 파트너십 지분에 대한 ACB가 1971년 이후 시점에서 마이너스라면, 그러한 지분을 소유하고 있다고 의제되는 사람은 해당 (-)금액만큼 당해연도에 자본이득이 있는 것으로 간주된다.

101) 명부파트너(specified partner)이란 유한책임파트너 외에 다음에 해당하는 파트너를 포함한다.

① 파트너십사업에 실제 관여하지 않으면서 자금지원만을 하는 경우

② 파트너십과 별도로 파트너십사업과 유사한 사업을 수행하지 않는 경우

지분을 보유하고 있는 경우에는 적용되지 않는다.

(3) 파트너가 캐나다 거주자인 경우의 자산비용(제7107조)

캐나다 거주자가 캐나다 이외 지역에서의 소득으로 캐나다 소득세의 적용을 받지 않는 파트너십의 파트너라면 또는 그러한 파트너가 캐나다 거주자가 되는 경우라면, 파트너십의 자본자산 및 재고자산(inventory)에 대한 자본비용은 ‘자본자산의 공정한 시장가치’와 ‘비용’ 중 작은 것에 맞추어 조정된다. 예를 들어, 캐나다 거주인이 파트너가 되는 시점에서 파트너십의 감가자산에 소요된 과거비용이 자산의 시가를 초과했다면, 감가자산의 자본비용은 마치 그 당시의 자산 시가인 것처럼 산정된다.

재고자산의 경우, 캐나다 파트너를 첫 번째로 갖게 되는 회계연도 개시 이전에 발생한 파트너십의 재고자산손실은 사용할 수 없다. 이와 같은 금지는 캐나다 거주인이 파트너가 되기 전까지 파트너십의 회계연도 내에 발생하는 파트너십의 재고자산 손실 사용에 적용된다.

다) 파트너십에 대한 재산출연

(1) 파트너십에 대한 재산이전(제7115조)

“기존 파트너의 재산이전 또는 파트너의 자격을 얻기 위한 재산이전”은 이전시점에서 공정한 재산의 시가에 따라 거래된 것으로 간주된다. 따라서 파트너십의 설립 또는 기존 파트너십에 대한 가입시 신규 파트너는 파트너십에 출연하는 재산을 시가대로 처분한 것으로 그리고 파트너십은 시가대로 자산을 취득하는 것으로 간주된다.

(2) 캐나다 파트너십의 선택(제7120조)

미실현 이득에 대한 과세를 막기 위해, 캐나다 파트너십의 파트너들은 “협정금액을 자산처분수익으로 볼 것인지 아니면 협정금액을

파트너십의 취득자산 비용으로 간주할 것인지”를 함께 선택할 수 있다. 이와 같은 선택은 자산, 재산(resource property), 적합한 자본자산(eligible capital property) 및 채고자산의 이전과 관련된다.

(3) 대지분보유파트너(majority-interest partner)가 이전한 파트너십 자산(제7125조)

1995년 4월 26일 이전에는 대지분보유파트너(캐나다 파트너십 여부와는 관계없음)가 파트너십에 이전한 자산으로 입계되는 자본손실은 인정되지 않았으며, 양도인의 파트너십 지분에 관한 ACB에 추가되었다. 그러나 1995년 4월 26일 이후에 발생하는 자산이전부터는 자본손실 인정은 물론 부인된 자본손실은 더 이상 ACB에 추가되지 않는 대신 “이후 발생하는 처분(subsequent disposition), 의제처분 혹은 법인의 해산시까지 이월된다. 즉 이 새로운 규정에 의하면 대지분보유파트너의 자본손실이 “이후 발생하는 처분, 의제처분 혹은 법인의 해산”중 가장 먼저 발생하는 경우까지 이월되어 인정된다.

(4) 감가자산의 이전(제7130조)

모든 파트너가 동의한 협정금액만큼 파트너십으로 이전된 감가자산은 이전시점에 자산을 이전해준 파트너에 대한 감가보상이 아닌 파트너십에 대한 잠재적인 감가보상이 수반된다.

파트너가 자본 비용보다 적은 금액으로 자산을 이전한 경우 파트너십은 파트너로부터 출연재산의 자본비용에 해당하는 금액으로 그 재산을 취득받은 것으로 간주되며, 장래에 이전재산 매각으로 가치가 실현될 때 과세된다.

(5) 신규파트너에 의한 파트너십 지분매수-영업권(제7135조)

파트너십 가입시, 소득을 추구하는 신규파트너(incoming partner)은 파트너십에 자산을 이전하는 대신 한 명 이상의 다른 파트너으로

부터 파트너십 지분을 구매한다. 그리고 이 신규파트너는 파트너십 지분구매가격을 그의 파트너십지분에 대한 비용으로 처리한다.

이 비용 중 어떠한 부분도 타당한 자본지출이 되지 못하기 때문에 신규파트너는 영업권(goodwill)확보를 위한 지출의 3/4만큼 감가되는 것이 허용되지 않는다. 파트너십 지분에 대한 파트너 비용과 ACB는 파트너십 내 기존 영업권에 대한 것이며, 이의 처분시 자본이득 혹은 손실이 나타난다.

#### 라) 파트너십 자산의 처분

##### (1) 파트너십에 의한 자산의 의제처분(제7145조)

별도의 특별규정이 없으므로, 파트너십에서 파트너에게로의 자산이전은 시가로 판매 및 구매된 것으로 취급된다.

파트너십의 모든 자산이 파트너에게 분배되었다면, 파트너십은 더 이상 존재하는 것으로 간주되지 않으며, 만일 파트너십자산이 파트너 지분대로 파트너에게 분배된 경우, 분배된 자산에 시가가 적용된다.

##### (2) 파트너십 해산(제7150조)

파트너십법에 의하면, 한 명 이상의 파트너가 해산통지를 한 경우 또는 파트너십이 수행하던 사업을 청산한 경우 파트너십이 해산된다. 그러나 소득세 목적에 비추어, 법에 의해 자산수취자격이 부여된 파트너에게 파트너십 자산 전부가 분배될 때까지 파트너십은 존속하는 것이며, 수취자격이 있는 각 사람 역시 파트너로 남게된다.

파트너십이 종전파트너 중 일부에 의해 존속되거나 혹은 종전파트너 중 한명에 의해 소유되는 경우, 캐나다파트너십의 제7155조 차환규정(rollover rules)의 적용은 제한을 받게 된다. 그리고 파트너가 이전한 자산 또는 이전 받은 자산이 파트너십에 의해 시가대로 처분된 것으로 간주될 경우, 파트너십에 대한 차환규정(rollover

rules)은 전혀 적용되지 않는다. 만일 종전파트너십의 사업을 신규 파트너십이 수행하면서 차환규정(rollover rules)이 적용되지 않은 경우, 종전 파트너십의 각 파트너는 자산시가대로 파트너의 지분을 처분하고 동일금액으로 신규파트너십의 지분을 취득한 것으로 간주된다.

청산파트너십(discontinued partnership)의 파트너가 파트너십자산 수취권을 지속적으로 보유하는 경우, 이러한 권리는 계속해서 파트너십지분으로 처리되며 파트너는 지속적으로 소득세 목적상의 납세자가 된다.

### (3) 파트너십 청산에 대한 선택 - 차환(rollover)(제7155조)

캐나다 파트너십이 해산되고 해산 이전에 모든 파트너십 자산을 파트너들에게 분배하였다면(자산에 대한 미분배 지분까지 분배해 줌), 종전파트너는 공정한 시가를 적용할지 에 대한 선택권이 주어진 다. 이에 따른 선택은 파트너들에게 파트너십의 비과세 자산차환 (tax-free rollover)을 허용하는 결과를 가져온다.

### (4) 파트너십 청산시 파트너의 의제수익(제7160조)

파트너십 청산여부가 결정되었다면, 특별규정이 파트너의 파트너십 지분매각으로 인한 수익에 적용되고 개별파트너의 수익<sup>102)</sup>은 다음 중 큰 것으로 결정된다.

- ① 자산 분배 전, 파트너의 파트너십 지분에 대한 ACB
- ② 파트너십으로부터 파트너가 수취해야 할 자산에 대한 총지분과 수취한 금액의 합산액(분배 전 파트너십의 각 개별자산에 대한 비용금액이기도 함)

---

102) 파트너가 분배시 이득을 실현하고 감가자산과 관련이 없는 경우라면, 파트너십으로부터 취득한 자산에 대한 비용을 의미하기도 한다.

(5) 수취자산에 대한 의제비용(제7165조)

지분에 따라 파트너가 부담하게 되는 비용은 반드시 파트너가 수취한 자산 비용과 일치하는 것은 아니다. 만일 파트너십 지분의 ACB가 파트너 지분에 따른 총 비용액을 초과하는 경우, 파트너는 그 초과분을 非감가자본자산에 적용하도록 할 수 있으나, 이러한 지정은 일정한 제한을 받게된다.

(6) 파트너십 청산으로 되돌려 받는 감가상각액(제7170조)

분배된 감가자산과 관련해 되돌려 받는 감가상각액에 대한 과세를 보전하기 위하여 다음의 추가적 규제들이 종전 파트너에게 적용된다.

- ① 종전파트너의 감가자산 지분에 따라 계산된 자본비용은 파트너의 파트너십 내 지분비중에 파트너십의 총자산비용을 곱하여 구한 금액에 해당하는 금액으로 간주된다.
- ② 파트너의 의제수익을 초과하는 의제자본비용의 초과분은 전년도 소득대비 자본비용공제액으로 인정되었을 것으로 간주되기 때문에 파트너에게 되돌려 주어야 한다.

마) 파트너십의 승계

(1) 파트너십으로부터 자영업자로의 자산전환(제7180조)

캐나다 파트너십 청산일로부터 3월 이내에 그리고 단일파트너가 기존 파트너십의 사업을 양도받아 개시하면서 파트너가 파트너십 지분처분으로 수취하게 되는 파트너십자산을 이용하는 경우, 단일 구성원으로 이루어진 자영업자(sole proprietorship)에게 캐나다 파트너십 자산에 대한 파트너 지분의 비과세 전환이 허용되고 있다.

또한 파트너십 자산처분에 따른 자영업자의 비용 및 수익결정에 관한 규정은 파트너십 청산시 적용되는 규정들과 원칙적으로 유사하다.

## (2) 이전 파트너십의 승계 - 차환(제7185조)

캐나다 파트너십이 청산되고 파트너십의 모든 자산이 다른 캐나다 파트너십(파트너가 기존 파트너 전부로 구성된 경우)에 이전된다면, 자산의 전체 차환(full rollover)이 허용된다. 이 경우 신규파트너십은 기존파트너십을 승계한 것으로, 신규파트너십 내 각각의 파트너 지분은 기존파트너십의 파트너 지분을 승계한 것으로 간주된다.

## 바) 파트너십 지분의 처분

## (1) 면세자에게 처분하는 경우의 이득(제7215조)

면세자에게 파트너십 지분을 처분시 세액감면 혜택이 없음을 특별 조항으로 규정하고 있다. 이런 상황에서 납세자의 자본이득은 ① 파트너십의 자본자산 가치를 증가시키는 자본이득의 3/4 ② 자본이득의 나머지 부분 전체를 합산한 것으로 간주한다.

## (2) 파트너십 지분 처분에 따른 이득(제7220조)

처분순수익(net proceeds of disposition)이 처분되는 자산의 ACB를 초과하는 경우, 그 초과액을 자본이득으로 하는 것이 자본이득계산의 일반적 방식이다.

부가총액(the aggregate of all amounts added)은 자본이득으로 간주되는 자본자산 ACB의 부채(credit balance)에 포함된다. 그러나 파트너가 단순 의제파트너가 아닌 경우, 이러한 규정은 일반적으로 파트너십 지분에 적용되지 않는다. 만일 파트너십 지분 ACB에 부채가 발생된다면 부채는 그 시점에서 자본이득이 아니다. 만일 부채(credit balance)가 있음에도 불구하고 지분이 매각되는 경우, 자본이득을 이유로 파트너에 대해 절대 과세하지 못한다. 왜냐하면 자본자산(capital property)의 처분에 따른 이득 혹은 손실 산정시, ACB가 결코 영(0)보다 적을 수 없기 때문이다.

(3) 파트너십 지분처분에 따른 손실(제7225조)

파트너십 지분의 처분시 납세자가 입게되는 손실은 ①-②과 같이 계산된다.

- ① 손실액 아니면 다른 결정금액
- ② 만일 법인의 자본주식(capital stock)이 특별파트너십의 자산이었던 시점(at that time)을 포함하는 모든 파트너십의 회계연도가 그 시점 전에 종료되고, 그 시점에서 특별 파트너십이 수익을 얻기 위해 회계연도 종료 전에 시가대로 지분을 처분하였다면, 감면되었을 파트너십 손실에 대한 납세자 지분별 손실총액(당시에 법인의 자본주(capital stock)가 특별파트너십의 자산이었던 것과 관련함)

#### 4. 일본

공동사업을 영위하는 주체는 크게 사단과 조합으로 구별된다. 판례에 의하면 사단이란 단체로서의 조직을 갖추고 다수결의 원칙이 이루어지며, 구성원의 변경에 상관없이 단체 그 자체가 존속하게 된다. 따라서 그 조직에 의하여 대표의 방법, 총회의 운영, 재산의 관리 및 기타 단체로서의 주요한 점들이 확정되어 있는 단체라고 할 수 있다<sup>103)</sup>.

이에 반하여 조합이란 다수인이 금전이나 기타 재산·노무 등을 출자하여 공동의 사업을 영위할 것을 약정하는 계약(민법 제667조~688조)이다. 따라서 조합의 대외적인 법률행위는 조합원 전원의 명에 의하여 이루어지거나 조합원 전원 또는 일부의 조합의 대리행위에 의하여 이루어진다.

결국 사단이란 구성원의 의사로부터 독립되어 있는 객관적인 존재

---

103) 最高裁 昭和39年 10月 15日 判決民集 18卷 8號 1671項

라고 말할 수 있으나 조합은 조합원의 공동의 의사에 의하여 성립하며, 탈퇴 및 가입에 대해서는 구성원 전원의 동의가 필요하다는 점에서 그 차이가 난다.

조합은 민법상의 임의조합과 상법상의 익명조합으로 나눌 수 있는데 이하에서는 이들 조합의 개념 및 과세제도에 대하여 설명하기로 한다.

### 가. 민법상 임의조합의 과세제도

#### 1) 민법상의 임의조합의 개념<sup>104)</sup>

##### 가) 임의조합의 개념 및 구성

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

조합을 설립하기 위해서는 2명 이상의 당사자가 필요하며, 조합원의 수에 대한 제한은 없다. 따라서 자연인 이외에 법인, 인격이 없는 사단, 조합 등도 당사자, 즉 조합원이 되는 것이 가능하다. 또한 조합원의 출자와 관련해서는 조합원 전원이 출자하는 것을 요건으로 하고 있으며, 금전이나 기타 재산 이외에 노무를 출자하는 것도 가능하다. 물권(예: 지상권), 채권(예: 유가증권), 무형재산권(예: 특허권) 등도 출자의 목적물이 될 수 있다.

104) 이하 본항에서 기술하는 부분은 平野嘉秋, 『Partnershipの法務と稅務』, 稅務研究會出版局, 1994, pp.196~205의 내용을 발췌 정리한 것임을 밝혀둔다. .

임의조합의 모든 당사자는 공동사업의 운영에 참가할 뿐만 아니라 의무적으로 출자를 하여야 한다. 따라서 출자를 하지 않고서는 조합원이 될 수 없으며, 출자를 하지 않는 자를 구성원으로 하는 단체는 민법상 임의조합이 될 수 없다.

민법상 임의조합의 목적사업은 공익을 목적으로 하든지 또는 영리를 목적으로 하든지에 대한 제한이 없으며, 그 목적사업이 일시적 사업이어도 상관이 없다. 따라서 민법상의 임의조합에는 이익을 목적으로 하지 않는 단체를 포함하게 된다. 그러나 조합이 목적으로 하는 사업은 모든 당사자에 의한 공통의 사업이 되어야만 한다.

#### 나) 임의조합의 재산에 관한 권리관계

조합이란 그 구성원인 조합원이 상호 직접계약을 체결하여 결합된 단체라고 할 수 있다. 따라서 조합 자체가 재산의 귀속주체가 될 수는 없다. 조합재산에 대한 귀속주체는 모든 조합원이 되며, 조합재산은 각 조합원이 소유하게 되지만 총 조합원의 “共有”에 속하게 되고, 조합은 조합의 명의로 부동산을 취득하는 것이 불가능하다.

또한 조합재산에 대하여 각 조합원은 지분을 갖게 되는데 그 지분의 처분 및 조합재산의 분할을 청구하는 것은 불가능하다. 따라서 조합 재산은 단체적 귀속을 받게 되며, 관리처분에 관한 권능이 제한되는 것이다. 일본의 현행 등기법 상으로도 조합재산에 대해서는 組合名에 의한 공유를 인정하지 않고 있을 뿐 아니라 조합명에 의한 단독등기도 인정하고 있지 않다. 따라서 조합재산은 각 조합원명에 의한 공유등기를 할 수 밖에 없으며, 등기 시에는 조합재산에 속하는 부동산에 대한 각 조합원의 공유지분을 표시하게 된다.

#### 다) 임의조합의 업무집행관계

민법상 임의조합이 그 사업목적을 달성하기 위한 활동을 전개함에 있어서 원칙적으로 각 조합원은 각자가 조합의 사업운영에 참가할 권한을 갖게 되며, 일상적인 업무를 제외하고는 다수결원칙에 의해 이를 행사하게 된다. 또한 조합계약에 의거하여 업무의 집행을 위임하는 것도 가능하다. 이 경우 위임한 조합원은 가령 업무집행에 참가하지 않았더라도 위임사무에 대하여 그 집행을 감독하고 조합의 재산상황을 검사할 권한을 가지게 된다.

한편 사회적·경제적으로 조합의 사업활동에 있어서 독립성 및 단체성이 인정되고 있다고 하더라도 민법상의 임의조합은 법인격을 갖지 않을 뿐 아니라 단체로서의 독립성도 비교적 약하기 때문에 그 자체가 권리의무의 주체가 되지 않는다. 따라서 각 조합원 자신 또는 전원으로부터 대리권을 부여받은 자에 의해 행위가 이루어지며, 그 법률효과는 각 조합원에게 귀속된다.

#### 라) 조합원의 지분

일반적으로 임의조합의 조합원은 조합재산에 대하여 잠재적인 지분을 갖게 되지만, 일반적인 共有와는 달리 공유물에 대한 분할청구권을 갖지는 않는다. 따라서 이와 같은 특정재산상의 지분을 처분한다고 하여도 조합 등에 대항하는 것은 불가능하다. 또한 조합원 개인에 대한 채권자는 그 채권과 조합에 대한 채무를 상쇄하는 것도 불가능하다.

결국 조합원 각자가 조합재산에 대하여 자유로운 지배권을 가질 수가 없는 것이다. 조합원이 공동의 목적을 위해 결합되어 있다는 점이 그 재산의 소유관계에도 반영되어 그 지분의 처분이 제한되는 것이다. 임의조합의 조합원에 의한 조합재산의 공유형태를 합유라고

해석하는데, 바로 위에서 언급한 점들이 이러한 해석을 가능하게 해 주는 유력한 근거가 되고 있다고 할 수 있다.

한편 조합원의 지분양도와 관련하여, 조합원의 지위를 양도하게 되면 조합의 구성이 변하게 되는지에 대해서는 민법상 아무런 규정이 존재하고 있지 않다. 그러나 일반적으로는 조합계약에서 이를 허용하고 있다면 조합원의 지위를 양도하는 것은 가능하다고 해석되고 있다.

다만 조합원의 지위를 양도함에 따른 조합원의 교체는 실질적으로는 양도인이 탈퇴하고 양수인이 가입하는 것과 동일하다고 할 수 있다. 그러나 이 경우 양수인의 가입수속 즉 다른 조합원과의 가입계약을 할 필요가 없다는 점이 특징이라고 할 수 있다. 따라서 다른 조합원이 인정하는 경우는 그 지위를 양도하는 것이 가능하다고 해석되고 있다.

조합원의 지위양도는 양도계약에 의해 효력이 발생하지만 조합계약에서 개괄적으로만 양도의 가능성을 정하고 있는 경우에는 양도의 사실 및 양수인의 성명 등을 조합에 통지하여야만 한다. 통지되지 않는 경우 양도와 관련하여 다른 조합원에게 대항하는 것은 불가능하게 된다.

#### 마) 조합원의 탈퇴

임의조합의 조합원은 특별한 사유가 있을 때 임의로 조합을 탈퇴할 수가 있으며, 그 요건은 민법 제678조에 규정되어 있다. 부득이한 사유로서 판례상 인정된 예로서는, 조합의 운영방침의 변경에 따라 조합원의 이익이 현저하게 저해되어 공동경영을 할 수 없는 정도까지 이르게 된 경우 등이 있다.

조합원 1인이 탈퇴한 때에는 탈퇴자의 지분만큼 조합채권이 감소하는 것이 아니라 잔존조합원에게 귀속되는 공동채권으로 된다. 즉 잔존하는 조합원의 지분이 자동적으로 확장되며, 탈퇴한 조합원은

조합에 대한 지분반환청구권을 취득하게 되는 것이다.

한편 사망에 따라 조합원이 존재하지 않게 됨에도 불구하고 사망은 탈퇴원인이 되는데 이를 조합원의 의사에 의하지 않는 탈퇴사유, 즉 비임의적 탈퇴사유라고 한다. 사망에 의한 탈퇴는 상속인이 당연히 조합원의 지위를 계승하는 것으로 되지 않는다는 점에 유의할 필요가 있다.

마지막으로 탈퇴한 조합원은 탈퇴시에 있어서 조합의 재산상황에 따라 지분의 반환을 받게 된다. 잔존하는 조합원은 출자의 종류를 불문하고 금전으로써 그 지분을 반환하는 것이 가능하다.

## 2) 민법상 임의조합에 대한 과세구조의 개요

법인세법에서는 민법상의 임의조합의 과세소득 산정에 관해서 특별규정을 두고 있지 않다. 그래서 조합에 관한 세무상의 취급에 대해서는 소득금액 계산의 통칙인 법인세법 제22조의 해석 문제로서 다루어지고 있다. 또 소득세법에 있어서도 민법상의 임의조합의 과세소득 산정에 관해서는 별도의 규정이 정해져 있지 않다.

법인세법 제3조에서는 인격이 없는 사단 등에 대해서는 법인으로 간주한다는 취지가 명시되어 있다. 그러나 조합계약에 의한 단체 자체는 독립된 납세의무의 주체로서 다루어지고 있다고 볼 수 없다. 따라서 민법상의 임의조합의 경우 각 조합원이 각자 조합사업의 주체로 간주되어 조합 자체는 납세주체가 되지 않는다.

조합의 당사자, 즉 조합원은 개인 외에 법인도 될 수 있고 조합의 수익 또는 손실액은 실제로 이익의 분배를 받거나 손실의 부담을 하지 않는 경우에 있어서도 조합계약에 의해 분배를 받거나 부담해야만 할 부분의 금액을 그 조합의 계상기간 종료일이 포함된 조합원인 법인(개인)의 과세연도의 익금(수입금액) 또는 손금(필요경비)의 금액에 포함시킨다. 세무신고와 관련해서는 조합 자체의 확정신고서 제출은

불필요하며 각 조합원이 그의 소득에 대해 각각 신고하게 된다<sup>105)</sup>.

### 3) 법인인 조합원의 세무

#### 가) 이익의 분배

조합원이 법인인 경우 조합계약 또는 특약에 의해 손익의 분배비율을 정했을 때는 그 비율로 손익이 분배된다. 즉, 이익분배비율과 손실부담비율을 따로 정해도 좋고 일부 조합원이 손실을 부담하지 않도록 정하더라도 조합계약의 성격에 어긋나지 않는다. 단, 이익을 혼자 또는 일부에게만 배당하고 그 밖의 자는 전혀 배당받지 못하도록 하는 것(흔히 말하는 獅子組合)은 민법상의 임의조합이 아니라 증여 또는 이득담보계약의 성질을 가진 특수한 경우에 지나지 않는다고 할 수 있다. 이익분배비율은 출자액에 비례하지 않아도 되나 규정이 없을 때는 각 조합원의 출자액에 준한 비율에 의해 손익이 분배된다. 그리고 노무나 신용을 출자한 경우 그것을 금전적으로 평가하여 분배비율을 정해야만 한다<sup>106)</sup>.

법인세기본통달 14-1-1<sup>107)</sup>에서도 법인이 조합원으로 되어 있는

105) 平野嘉秋(1994), p.236.

106) 平野嘉秋(1994), p.239.

107) 법인세기본통달 14-1-1 (임의조합 사업에 관련된 이익 등의 귀속 시기 등): 법인이 조합원인 조합의 이익 전액 또는 손실금액 중에서 조합계약 또는 민법 제674조(손익분배의 비율)의 규정에 의해 이익분배를 받아야 할 금액 또는 손실을 부담해야 할 금액은, 가령 현실적으로 이익분배나 손실부담을 받지 않는 경우라고 하더라도, 당해 조합의 계산시기의 종료일이 속하는 당해 법인의 사업연도의 이익금액 또는 손금액에 산입한다. 다만 조합이 매년 1회 이상 일정한 시기에 있어서 조합사업의 손익을 계산하지 않는 경우에는 당해 법인의 각 사업연도의 기간에 대응하는 조합사업의 손익을 계산하여 당해 법인의 당해 사업연도의 이익금액 또는 손금액에 산입한다. 주: 동업자가 구성하는 단체로서 영업활동을 하지 않는 것은 이 취급을 적용하지 않는다.

민법상의 임의조합의 이익금액 또는 손실금액은 조합계약이나 민법 제674조(손익분배의 비율)의 규정에 따라서 분배하도록 정하고 있다. 따라서 법인이 조합원으로 있는 조합이 영업활동을 하고 있는 경우에는 그 조합활동의 결과로 발생한 이익 또는 손실은 조합계약에서 정하는 바에 따라, 또는 민법 제674조에서 정하는 바에 따라 각 조합원이 부담하게 되며, 그 부담액은 그 조합원의 이익 또는 손실을 구성하는 금액이 된다는 것은 분명하다.

법인세기본통달 14-1-1에 의하면 조합원이 분배받은 이익금액 또는 손실부담액은 비록 현실적으로 이익분배를 받거나 손실부담을 하지 않는 경우라고 하더라도 조합의 계산시기 종료일을 포함하는 조합원의 결산기의 손익으로서 계산된다.

예를들면 A조합이 계산기간으로서 3월 결산, 조합원인 B법인이 사업연도로서 9월 결산을 채용하고 있다고 하자. 이 경우 A조합의 1999년 4월 1일부터 2000년 3월 31일까지의 계산기간에 관련된 손익은 B법인의 1999년 10월 1일부터 2000년 9월 30일의 사업연도에 관련된 손익으로 산입된다.

이론적으로는 각 조합원의 과세연도에 포함시켜 그 기간에 있어서의 조합의 손익을 계산할 수 있지만 계산의 편의를 기약하면 조합원의 과세에 있어서는 조합의 계산기간 종료일이 속하는 과세연도의 손익금액에 산입하는 것이 더 좋기 때문이다.

#### 나) 손익의 계상시기

법인세기본통달 14-1-1에서는 이와 같이 분배된 손익의 계상시기에 대해서도 규정하고 있다. 이에 따르면 조합원이 분배받은 이익금액 또는 손실을 부담해야만 하는 금액은 실제로 이익의 분배를 받거나 손실을 부담하지 않았을 경우라도 조합의 계상기간 종료일이 포함된 조합원의 결산기의 손익으로 계상된다.

조합사업에 의한 손익의 계상시기는 원칙적으로는 각 조합원의 과세시기, 즉 법인의 사업연도와 일치하는 그 기간의 손익을 계산해야 하지만, 계산의 편의를 위해 조합의 계산기간의 종료일이 속하는 사업연도의 익금액 또는 손금액에 산입하는 것으로 하고 있다. 이 경우 조합의 손익계산에 근거한 분담액에서 현실적으로 그 수수가 이루어졌는지는 불문한다. 다만 조합이 매년 1회 이상 일정한 시기에 조합사업의 손익을 계산하지 않은 경우에는 원칙에 따라 계산하는 것으로 하고 있다.

또한 이 취급은 동업자가 조직하는 단체로서 영업활동을 하지 않는 것에 대해서는 적용하지 않으며, 통상적인 회비로서 지출된 금액에 상당하는 것은 지출시의 손금이 되며, 특별한 회비에 대해서는 그 용도에 따라 비용의 성질이 판정된다. 또한 조합에서 소비되지 않는 성격의 것에 대해서는 조합원의 손금으로 되지 않는다<sup>108)</sup>.

결국 조합원에게 분배된 손익의 계상시기와 관련하여 이론적으로는 각 조합원의 과세연도에 맞추어 그 기간에 발생한 조합의 손익을 계상해야만 되나, 조합의 계상기간 종료일이 속하는 조합원의 과세연도의 손익금액으로 처리하는 편이 훨씬 용이하기 때문에 이를 이용하는 것으로 하고 있는 것이다.

#### 다) 손익의 계상방법

조합사업의 손익은 조합 자체의 이익금이나 손실금이 되는 것이 아니고 조합에 출자한 조합원인 법인의 이익금이나 손실금이 된다. 이러한 손익의 계상방법은 각 조합계약 등에 의한 조합원은 이익분배청구권을 갖으며 이익분배가 조합재산으로 유보되어 있는 경우에도 공유지분권에 의해서 조합원 재산의 증가로 인식할 수 있다는 점

108) 稅務研究會 出版局, 『法人稅基本通達 逐條解說』, pp. 981~982.

에 착안한 것이라고 할 수 있다<sup>109)</sup>. 조합원에 대한 손익의 계상방법에 관하여 법인세기본통달 14-1-2에 나타난 규정을 토대로 설명하면 아래와 같다.

우선 법인세기본통달 14-1-2<sup>110)</sup>에 의하면 조합원의 손익의 계상방법에 관하여 다음의 세 가지 방식이 채택되고 있으며, 그 중 어느 하나의 방법에 의해 계속해서 계상하는 것을 인정하고 있다.

- ① 이익·손실 배분방식(순액방식)
- ② 수입·비용 배분방식(중간방식)
- ③ 수입지출·자산부채 배분방식(총액방식)

법인세기본통달에서는, 법인의 소득금액 계산상으로 특별히 어떠한 방법으로 해야만 한다고 일방적으로 규제를 할 필요가 없기 때문에, 그 계산은 조합원이 되는 법인의 경리상 선택사항으로 위임함으로써 탄력적인 운용을 추구하고 있다. 즉 위의 세가지 방법중에서 어떤 방법에 의해 계속하여 그 이익금액 또는 손실금액을 계산하고

109) 平野嘉秋(1994), p.240.

110) 법인세기본통달 14-1-2 (임의조합에서 분배받은 이익 등의 금액계산): 법인이 조합원인 조합에서 분배받은 이익 금액 또는 부담해야 할 손실의 금액은 14-1-1에 따라 각 사업연도의 익금액 또는 손금액에 산입하는 경우에 있어서 다음 중 한가지 방법에 의하여 계속하여 그 이익금액 또는 손실금액을 계산하고 있는 때에는 이를 인정한다.

- (1) 당해 조합에 대하여 계산되는 이익금액 또는 손금액을 그 분배비율에 따라 각 조합원에게 분배 또는 부담하도록 하는 방법  
이 방법에 의하는 경우에는 각 조합원은 당해 조합의 거래 등에 대하여 수취배당 등의 익금불산입, 소득세액의 공제, 예비금의 이월, 준비금의 적립 등의 규정 적용은 받지 않는다.
- (2) 당해 조합의 수입금액, 그 수입금액에 관한 원가액 및 비용액 또는 손실액을 그 분배비율에 따라 각 조합원의 해당금액으로서 계산하는 방법  
이 방법에 따르는 경우 각 조합원은 당해 조합의 거래 등에 대하여 수취배당의 익금불산입, 소득세액의 공제규정의 적용은 있지만, 예비금의 이월, 준비금의 규정은 적용되지 않는다.
- (3) 당해 조합의 수입금액, 지출금액, 자산, 부채 등을 그 분배비율에 따라 각 조합원의 금액으로 하여 계산하는 방법

있는 때에는 그 계산을 인정하고 있는 것이 그 예라고 할 수 있다. 다만 그 계산방법에 따라 세법상의 계산이 다르다는 점에 유의해야 하는데 이는 그 계산방법이 인식의 차이를 나타내고 있다고 생각되기 때문이다.

위의 방법 중에서 첫 번째 방법인 이익·손실배분방식(순액방식)에 의한 경우는 각 조합원이 조합손익의 계산결과만을 그 법인이 조합사업에서 받는 손익으로 인식한다는 점을 반영하고 있는 방식이다. 따라서 이 순액방식에 의한 경우에는 조합원이 되는 법인에서는 대차대조표에 표시되지 않기 때문에 그 조합이 행한 거래 등에 대하여 수취배당 등의 익금불산입은 인정되지 않으며, 소득세액의 공제, 예비금의 적립 및 준비금의 이월 등은 모두 인정되지 않는다. 또한 순액방식에 따르는 경우 조합의 지출금액 중에서 기부금이나 교제비에 해당하는 금액이 있을 때에는, 그 조합을 자본이나 출자를 갖지 않는 법인으로 간주함으로써, 일괄하여 기부금이나 교제비 등의 손금불산입액을 계산하고 그 손금불산입액을 가산한 후에 각 조합원에게 분배할 순 손익금액을 계산한다.

다음으로 수입·비용배분방식(중간방식)에 의한 경우는, 각 조합원은 조합의 수익, 비용 및 손실에 대하여 자기의 분배비율에 따라 자신의 수익, 비용 및 손실을 인정하는 방법이다. 따라서 법인인 조합원은 그 조합의 거래 등에 대하여 수취배당 등의 익금불산입, 소득세액의 공제 등 수익 및 비용을 기초로 하는 것에 대한 규정을 적용할 수는 있지만, 예비금의 이월, 준비금의 적립 등 자산을 기준으로 하는 것에 대한 규정을 적용할 수는 없다.

마지막으로 수입지출·자산부채배분방식(총액방식)은, 조합의 수입, 지출, 자산, 부채 등은 조합원 자신의 분배비율에 따라 자신의 수입, 지출, 자산, 부채로 인식하는 것으로서 이것은 법인의 고유한 이득금액과 마찬가지로 취급하는 방법이다<sup>11)</sup>.

## 라) 토지 등에 대한 토지양도증과세의 적용

한편 토지 등의 양도에 관계되는 대가금액, 원가금액 및 경비금액은 각 조합원의 지분에 대응하여 각 조합원에 귀속되는 것으로 해서 토지양도증과세를 계산하므로 조합원에게도 토지양도증과세가 부과된다<sup>112)</sup>.

## 4) 개인인 조합원의 세무

## 가) 이익의 분배

소득세기본통달 36·37공-19<sup>113)</sup>에 의하면 조합원이 분배받은 이익금액 또는 손실을 부담할 금액은 가령 현실적으로 이익분배를 받거나 손실을 부담하는 것이 아닌 경우라고 하더라도 조합의 계산기간 종료일을 포함하는 조합원의 결산기의 손익으로서 계산된다.

즉 역년계산에 의해 소득계산을 하는 것이 원칙이라는 점에서 볼 때 이와 같은 취급은 예외적인 소득계산방법이라고 할 수 있다. 원칙적인 방법을 적용하게 된다면 역년 이외의 계산기간에서 결산하는 조합에 대해서는 이를 무시하는 것이 되며, 또한 법인조합원도 있다

111) 稅務研究會 出版局, pp. 983~985.

112) 平野嘉秋(1994), p.241.

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

는 점을 고려하는 경우 사실상 불가능하게 되기 때문이다<sup>114)</sup>.

#### 나) 수익, 비용의 계상시기

민법상의 임의조합은 권리·의무의 주체가 되지 못하며, 소득세법 상으로도 특별한 규정이 없기 때문에 소득계산의 방법, 신고, 신청 등의 제반수속, 원천징수방법 등에 대하여 다양한 문제가 존재하고 있는 것이 사실이다. 이러한 문제점들과 관련하여 일본의 소득세기본통달에서는 소득계산의 기간과 소득계산의 기본적인 취급만을 규정해놓고 있다.

소득세기본통달 36·37공-19에 의하면 조합원이 분배 받을 이익금액 또는 부담해야만 하는 손실금액은 실제로 이익의 분배를 받거나 손실을 부담하지 않은 경우에도 조합의 계상기간 종료일이 포함된 조합원의 결산기의 손익으로 처리된다. 즉, 역년계산에 의해 소득계산을 하는 것이 원칙이나 이의 예외로서 인정되고 있다.

즉 소득세의 원칙적인 계산을 관철하게 되면 역년 이외의 계산기간(사업연도)으로 결산하는 조합은 소득세기본통달의 규정을 무시하는 것이 되어 각 조합원이 독자적으로 역년 계산에 포함된 이익계산을 할 수밖에 없게 되며, 또한 개인조합원 이외에 법인조합원도 있는 경우를 고려하면 사실상 소득계산이 불가능하게 되기 때문에 조합의 사업연도에 포함하여 소득계산을 하는 것을 인정하고 있는 것이다<sup>115)</sup>.

#### 다) 수익, 비용의 분배

소득세법기본통달 36·37공-20에 따르면 개인인 조합원의 매년 과

114) 平野嘉秋(1994), p.242.

115) 大藏財務協會, 『所得稅基本通達 逐條解說』 pp. 334~335.

세소득 계산과 관련하여

- ① 수입지출·자산부채배분비율(총액방식)(소기통36·37공-20(1))
- ② 수입·비용배분방식(중간방식)(소기통36·37공-20(2))
- ③ 이익·손실배분방식(순액방식)(소기통36·37공-20(3))

의 3가지 방식으로 계산할 수 있다고 규정하고 있다<sup>116)</sup>. 이러한 계산방법은 그 순위면에서 앞에서 언급한 법인인 조합원의 경우의 역순이라고 할 수 있다.

즉 위의 ①의 방법에서와 같이 임의조합의 조합원 소득은 원칙적으로 조합의 각 사업년도 종료일이 속하는 연도분의 소득으로 계산하며, 그 소득의 계산방법은 조합원이 그 분배비율에 상응하여 조합

116) 소득세기본통달 36·37공-20 (임의조합의 사업에 관련된 이익 등의 금액계산): 소득세기본통달 36·37공-19에 의해 임의조합 조합원의 각종 소득금액의 계산상 총수입금액 또는 필요경비에 산입하는 이익금액 또는 손실금액은 다음의 (1)의 방법에 의해 계산한다. 다만 그 자가 계속하여 다음의 (2) 또는 (3)의 방법에 의해 계산하고 있는 경우에는 그 계산을 인정하는 것으로 한다.

- (1) 당해 조합의 수입금액, 지출금액, 자산, 부채 등을 조합계약 또는 민법 제674조(손익분배의 비율)의 규정에 따른 손익분배의 비율(이하 본항에 있어서 “분배비율”이라고 함)에 상응하여 각 조합원의 이러한 금액으로 하여 계산하는 방법
- (2) 당해 조합의 수입금액, 그 수입금액에 관련된 원가 금액 및 비용금액 또는 손실금액을 그 분배비율에 상응하여 각 조합원의 이러한 금액으로 하여 계산하는 방법  
이 방법에 따르는 경우에는, 각 조합원은 당해 조합의 거래 등에 대하여 비과세소득, 배당공제, 확정신고에 의한 원천징수세액의 공제 등에 관련된 규정을 적용하지만, 예비금, 준비금 등에 대한 규정의 적용은 하지 않는다.
- (3) 당해 조합에 대하여 계산되는 이익금액 또는 손실금액을 그 분배비율에 상응하여 각 조합원에게 안분하는 방법  
이 방법에 따르는 경우에는, 각 조합원은 당해 조합의 거래 등에 대하여 비과세소득, 예비금, 준비금, 배당공제, 확정신고에 의한 원천징수세액의 공제 등에 관련된 규정을 적용하지 않으며, 각 조합원에게 안분된 이익금액 또는 손실금액은 당해 조합의 주된 사업내용에 따르며, 부동산소득, 사업소득, 산림소득 또는 잡소득 중에서 어느 한 소득에 관련된 수입금액 또는 필요경비로 한다.

의 수입, 지출금액, 자산, 부채를 소유하는 것으로 하여 계산된 소득 금액에 따르는 것을 원칙으로 한다. 세법상으로는 조합 자체를 소득의 귀속주체로 고려할 수 없기 때문에, 예를 들면 수입금액에 대해서는, 조합이 수취하는 수입은 그 때마다 조합원이 분배비율에 따라 수입한 것으로 간주하는 방법이라고 할 수 있다.

이 방법에 따르는 경우에는 조합의 매출금, 재고자산 등 중에서 그 조합원의 분배비율에 상응한 부분의 것은, 그 조합원 자신의 매출금, 재고자산인 것으로 하여 소득계산이 이루어지기 때문에, 그 조합원이 청색신고자 등과 같은 일반적인 경우의 요건을 구비하고 있게 되면 貸損充當金 등의 규정 적용을 받을 수 있게 된다.

그러나 이 방법에서는 각 조합원 등에게 조합의 각 계정을 분할해야만 하기 때문에 실제상으로는 곤란한 경우도 발생하게 되므로, 계속적용을 요건으로 하여 위의 ②와 같이 조합의 손익계산서면의 계정만을 분할하는 방법과 ③의 조합의 이익금액이나 손실금액만을 분할하는 방법 중 한 가지 방법에 의하여 소득계산방법의 간소화를 추구하고자 하고 있다.

그러나 ②의 수입비용배분방식을 따르는 경우에는, 각 조합원은 당해 조합의 거래 등에 대하여 비과세소득, 배당공제, 확정신고에 의한 원천징수세액의 공제 등에 관련된 규정을 적용할 수 있지만 예비금, 준비금 등에 대한 규정의 적용은 할 수가 없게 된다.

또한 ③의 이익·손실배분방식으로 과세소득을 계산하는 경우에는, 각 조합원은 당해 조합의 거래 등에 대하여 비과세소득, 예비금, 준비금, 배당공제, 확정신고에 의한 원천징수세액의 공제 등에 관련된 규정을 적용할 수 없게 된다. 따라서 각 조합원에게 안분된 이익금액 또는 손실금액은 당해 조합의 주된 사업내용에 따르며, 부동산소득, 사업소득, 산림소득 또는 잡소득 중에서 어느 한 소득에 관련된 수입금액 또는 필요경비로 계산하게 된다<sup>17)</sup>.

5) 조합원의 탈퇴에 관한 세무<sup>118)</sup>

민법상 조합원의 탈퇴이유로서는 조합원의 사망 이외에 조합원의 의사에 따른 임의탈퇴, 정당한 사유가 있는 경우의 제명에 의한 탈퇴, 기타 파산이나 금치산 등이 있다.

조합원 중 1인이 탈퇴한 때에는 탈퇴자의 지분만큼 조합채권이 감소하는 것이 아니라 당연히 잔존하는 조합원에게만 귀속하는 공동채권이 된다. 즉 잔존하는 조합원의 지분이 자동적으로 확장되고, 탈퇴 조합원은 조합에 대한 지분반환청구권을 취득하는 것이 된다. 따라서 탈퇴조합원과 잔존하는 조합원 사이에 지분채권의 양도가 이루어지는 것은 아니다.

탈퇴조합원은 탈퇴시점에 있어서의 조합의 재산상황에 따라 지분반환을 받는 것이 된다. 잔존조합원은 탈퇴조합원에 대하여 출자의 종류를 불문하고 금전으로 그 지분을 반환할 수 있다.

결국 조합원이 탈퇴한 경우 탈퇴조합원에 대해서는 탈퇴시점에 있어서의 조합의 재산상황에 따라 계산된 탈퇴조합원의 출자에 대응하는 금액이 지분반환으로 지불되는 것이다.

출자지분과 일치하는 환불은 각 조합원인 법인(개인)의 익금(수입금액)으로서 인식되지 않지만 지분의 환불이 출자지분을 초과하는 부분의 금액은 익금(수입금액)으로 인식된다.

사망에 의해 조합원이 존재하지 않게 됨에도 불구하고 사망을 탈퇴원인으로 하고 있지만 이는 상속인이 당연히 조합원의 지위를 승계하는 것이 아니라는 것을 의미하고 있다. 따라서 조합원이 사망한 경우 그 상속인이 사망한 조합원의 출자 또는 조합원의 지위를 상속하는 것은 아니지만, 사망한 조합원의 조합재산에 대한 권리의무(조합재산의 환불청구권)를 상속인이 승계하는 것이 되며, 그 권리승계

117) 大藏財務協會, 『所得稅基本通達 逐條解說』 pp. 335~336.

118) 平野嘉秋(1994), pp.245~246.

에 대하여 상속세가 부과된다.

이 경우 상속세의 과세기초가 되는 조합재산에 대한 권리의무를 조합재산의 공유지분으로 생각함으로써 상속개시시점에 있어서 사망한 조합원의 출자지분에 상응하는 조합재산의 가액으로 볼 것인가, 또는 사망으로 인한 탈퇴에 의해 지분환불을 받을 권리로 생각할 수 있는 것인지에 대해서는 견해가 나누어져 있지만 일반적으로는 합병회사 또는 합자회사 사원의 사망·탈퇴의 경우와 마찬가지로, 탈퇴에 의하여 going concern으로서의 조합재산에 대한 지분의 반환청구권을 상속한다고 생각하여 반환받을 금액으로 할 수 있을 것이다.

#### 6) 민법상 임의조합의 해산에 관련된 세무<sup>119)</sup>

##### 가) 해산의 의무

조합의 해산이란 조합이라는 인적 결합관계의 해산 및 合有的 財産關係의 개인적 재산관계로의 환원을 가져오는 원인이 되는 법 사실을 말한다. 해산에 따라 직접적으로는 인적 결합관계, 부수적으로는 합유적 재산관계가 소멸하는 것은 아니며, 조합이 그 목적이 되는 사업을 집행하기 위한 적극적 활동을 중지하고, 조합재산의 정리를 하게 되는 상황으로 되는 것만을 의미한다. 합유적인 재산관계를 개인적인 재산관계로 환원하기 위해서는 일정한 절차(청산)를 필요로 하며, 청산절차의 종료에 의해 조합은 종료된다.

##### 나) 해산사유

해산사유로서는 다음의 사유가 있다.

---

119) 平野嘉秋(1994), pp.247~248.

## (1) 법정해산사유

- ① 조합의 목적이 되는 사업의 성공 또는 실패
- ② 조합원의 해산청구

## (2) 법정사유 이외의 사유

- ① 존속기간의 만료, 또는 조합계약에서 정하여진 해산사유의 발생
- ② 총 조합원의 합의
- ③ 조합원이 1인으로 되는 때

## 다) 청산

청산은 해산된 조합의 재산관계를 정리하는 것이며, 법인의 청산과 유사하다.

- (1) 청산인은 총조합원, 조합계약에 따라 정하여진 일부 조합원 또는 조합원의 과반수 이상에 의하여 정하여진 자가 된다.
- (2) 잔여재산은 각 조합원의 출자가액에 따라 분할한다.

각 조합원에게 분할된 잔여재산이 조합원의 출자지분을 초과하는 경우, 그 초과하는 부분에 해당하는 금액은 각 조합원인 법인(개인)의 익금(수입금액)이 되며, 출자지분에 미치지 못하는 경우 그 부족한 부분에 해당하는 금액은 손금(필요경비)가 된다.

7) 민법상 임의조합과 소비제<sup>120)</sup>

개인 또는 법인이 민법상의 조합계약에 의해 손익분배비율을 정하고 금전 또는 노무를 각출하여 공동으로 사업을 행하는 경우, 소비

---

120) 平野嘉秋(1994), p.249.

세의 적용에 있어서, 그 사업주체가 그 공동사업 그 자체인 것으로 보아 그 공동사업체 그 자체가 납세의무자에 해당한다고 보는 방법과, 공동사업체는 단순한 계약관계이므로 그 공동사업에 대한 참여자가 공동사업에 관한 손익분배비율에 상응하여 과세자산을 양도한 것으로 보는 방법이 있지만, 소비세법취급통달 1-3-1에 있어서 민법상의 조합계약에 의한 공동사업(인격이 없는 사단 또는 익명조합이 행하는 사업 제외)에 속하는 과세자산의 양도 등에 대해서는, 그 공동사업의 구성원이 그 공동사업의 지분비율 또는 이익의 분배비율에 해당하는 부분에 상응하여, 그 공동사업에 관련된 자산의 양도 등 및 과세매입, 또는 외국화물의 거래를 행한 것으로 간주하여 각 구성원이 납세의무자가 되는 것이 명확하다고 할 수 있다.

또한 공동사업에 관련된 부분의 소비세 납부에 대해서는 납세의무자인 각 구성원이 연대하여 납세의무를 부담하게 된다.

#### 나. 상법상의 익명조합에 대한 과세제도

##### 1) 상법상의 익명조합의 개념<sup>121)</sup>

###### 가) 익명조합의 개념

상법상의 익명조합이란 공동출자에 의한 기업형태의 일종으로 조합원이 영업자에게 출자하여 경영 일체를 영업자에게 위탁하고 조합원은 이익분배에만 참여하는 계약관계이다(상법 제535조). 즉, 익명조합의 조합원은 경영에 참가하지 않고 단순히 이익분배에만 참여하는 것에 불과하다. 그러나 익명조합이라고 하여도 소비위탁계약이나

121) 이하에서 기술하는 부분은 平野嘉秋, 『Partnershipの法務と稅務』, 稅務研究會出版局, 1994, pp.211~219의 내용을 발췌 정리한 것임을 밝혀둔다.

소비대차계약에 가까운 것도 있다.

실질적으로는 출자자인 익명조합원과 영업자 공동의 기업형태이나 외부에 대해서는 영업자만이 권리의무의 주체로 나타난다. 그 결과, 익명조합원은 영업자의 배후에 숨어 외부에는 그 존재를 드러내지 않고 계약을 이용하여 투자를 행하는 것이 가능하다. 한편 영업자는 익명조합원의 출자에 대해 손익을 분배하는 것만으로 경영을 위탁받았기 때문에 자본관계를 공개하는 일 없이 자유로이 경영을 할 수가 있다.

상법상의 익명조합은 민법상의 임의조합과 달리 출자의 대상이 금전 그 외의 재산에 한정되고 노무 또는 신용에 의한 출자는 인정되지 않는다.

#### 나) 익명조합의 성립관계

익명조합이란 당사자의 일방(익명조합원)이 상대방(영업자)의 영업을 위해 출자를 하고 그 영업에 의해 발생한 이익을 분배할 것을 약속하는 계약이라고 할 수 있다. 또한 익명조합원의 출자는 영업자의 재산에 귀속되며, 익명조합원의 영업자의 행위에 대하여 제3자에 관하여 권리의무를 갖지 않는다<sup>122)</sup>. 따라서 익명조합은 두 당사자간의 계약이기 때문에 단체성은 인정되지 않는다. 즉 익명조합이란 출자하는 익명조합원과 영업을 행하는 영업자간의 양 당사자간의 계약이며, 口頭로도 계약의 성립이 인정되는 諾成契約이다. 출자자가 배후에 감추어지고 대외적으로는 영업자의 단독기업으로서 존재하게 되며 출자자와 영업자간의 쌍방의 이익이 일치하는 것에 의해 계약이 성립하는 것이다.

익명조합의 연혁과 상법 제535조 및 제539조의 규정으로 볼 때 1개

122) 日本 商法 第535條 및 第536條.

의 익명조합에 있어서 당사자는 영업자와 익명조합원이라고 하는 양 당사자에 국한되며 민법상 익명조합에서와 같이 3명 이상의 당사자가 존재할 수는 없다고 해석되고 있다. 영업자는 법인 또는 개인이어도 무방하지만 사업자(商人)이어야만 한다. 이에 반하여 익명조합원은 개인이든, 법인이든 상관이 없다는 점에서 민법상 임의조합의 경우와 같으며, 또한 사업자(상인)이든 비사업자이든 상관이 없다.

익명조합원이 복수인 경우 익명조합계약은 복수로 존재하며 익명조합원 상호간에는 어떠한 법률관계도 발생하지 않게 된다. 또한 복수의 익명조합원이 공동으로 민법상 임의조합을 형성하고 그 민법상 임의조합이 익명조합원으로 되는 것도 가능하다. 이 경우 복수의 자에 의한 공동체와 영업자간의 계약은 익명조합계약이 되는 것이다.

#### 다) 익명조합의 재산에 관한 권리

익명조합에서는 익명조합원이 출자한 재산은 영업자의 재산으로 귀속되어 영업자의 단독소유가 되며, 익명조합원에게는 소유권이 존재하지 않게 된다. 또한 이 출자는 영업자의 소득으로 구성되는 것이 아니며, 영업자에 따라서는 예금이 될 수 있으며, 사업용 자산으로 취급된다. 따라서 민법상 임의조합에서와 같은 공유재산이나 지분과 같은 개념은 존재하지 않는다.

따라서 영업자가 법적 주체로 존재하며, 익명조합원은 이에 대한 계약상의 채권자에 불과하게 되고, 영업자만이 대외적인 법률관계에 관계하게 된다. 따라서 익명조합원은 영업자가 행한 행위에 관해서는 제3자에 대하여 권리의무를 갖지 않는다.

#### 라) 익명조합의 업무집행

익명조합원은 실질적으로는 출자자인 익명조합원과 영업을 하는

영업자간의 공동기업형태이지만 대외적으로는 영업자만이 권리의무의 주체로서 존재하게 되는 것이며 익명조합원은 영업자의 배후에 은폐되어 존재하지 않는 것이 된다.

다시 말하면 법률적으로는 영업자의 단독기업으로서 영업자만이 영업의 운영에 관여하고 익명조합원에게는 스스로 업무를 집행하거나 영업자를 대리할 권한이 주어지지 않는 것이다.

그러나 익명조합원에게는 업무나 재산의 상황을 검사할 영업감시권이 인정되고 있다. 또한 특약에 의해 업무집행에 참여하는 것(예를 들어 일정한 중요사항에 대하여 영업자와 익명조합원의 협의를 필요로 하는 것)은 익명조합의 본질에 어긋나지 않는다고 해석된다.

#### 마) 익명조합원의 권리 및 대외책임

익명조합원의 출자는 영업자의 재산으로 귀속되며 민법상 임의조합과 같은 공유의 조합재산은 존재하지 않기 때문에 익명조합원에게는 공유지분의 개념은 존재하지 않는다. 익명조합원에게는 이익분배청구권과 익명조합계약 종료시의 출자금반환청구권이 부여된다. 따라서 익명조합원은 영업자에게 재산을 출자할 의무를 부담하지만 그 반면에 이익의 분배를 받을 권리를 갖게 되는 것이다. 또한 익명조합계약이 종료된 경우 영업자는 익명조합원에게 그 출자가액 또는 출자가액에서 손실을 차감한 잔액을 반환하여야만 한다. 또한 익명조합원은 업무집행권이나 대표권을 갖지는 못하지만 영업감시권은 보유하게 된다. 또한 익명조합원도 영업감시권을 이용하여 업무내용에 정통할 수 있다는 점에서 영업자의 지위 및 익명조합원의 지위는 양 당사자 각각의 동의가 없는 한 양도할 수 없다.

한편 익명조합은 영업자의 단독사업이 되며, 영업자의 영업활동에 의해 발생하는 제3자와의 권리의무관계는 모두 영업자에게 귀속된다. 따라서 익명조합과 제3자간의 관계는 영업자와 제3자간의 법률관계

가 되며, 익명조합원과 제3자간에는 어떠한 법률관계도 발생하지 않는다. 즉 익명조합원에게는 영업자의 행위와 관련하여 제3자에 대한 권리의무가 발생하지 않는 것이다. 다만 익명조합원이 그 명의를 영업자의 상호에 사용하는 것을 인정한 때에 그 사용 이후에 발생한 채무에 대해서는 익명조합원이 영업자와 연대하여 책임을 부담하여야만 한다 또한 익명조합원은 손실부담의무를 부담하지만 특약이 없는 한 출자액을 초과하여 손실의 부담의무를 부담하지는 않는다.

## 2) 상법상 익명조합의 과세제도

상법상 익명조합의 경우에도 그 과세소득에 대해 민법상의 임의조합과 마찬가지로 법인세법에 있어 특별한 규정을 두고 있지 않다. 따라서 소득금액 계산의 통칙인 법인세법 제22조의 해석을 통해 다루어지고 있다. 소득제도 이와 동일하다.

익명조합제도의 연혁 및 상법규정에 관한 문헌을 보면 일개 익명조합에 있어 당사자는 영업자와 익명조합원의 두 사람으로 한정되고, 민법상의 임의조합처럼 3명 이상의 당사자의 존재는 인정되지 않는다고 해석된다. 영업자와 익명조합원의 자격요건을 살펴보면 법인이든 개인이든 상관없으나 전자는 사업자(상인)이 아니면 안되는 데 반해 후자는 반드시 사업자일 필요는 없다.

익명조합원이 복수일 경우에는 익명조합계약이 복수 병존하며 익명조합원 상호간에는 어떠한 법률관계도 없다. 그리고 복수의 익명조합원이 공동으로 민법상의 임의조합을 결성하여 그 민법상의 임의조합이 익명조합원이 되는 일도 가능한데, 이러한 경우 복수의 익명조합원으로 구성된 공동체와 영업자 사이의 계약이 익명조합계약이 된다.

익명조합원인 법인 또는 개인은 조합사업에서 생기는 이익이나 손실에 대해 민법상의 임의조합과 마찬가지로 실제로 이익의 분배를 받거나 손실을 부담하지 않은 경우에도 조합계약에 의해 분배를 받거나

부담해야 할 부분의 금액을 조합의 계상기간 종료일이 포함되는 조합원인 법인(개인)의 과세연도의 익금(수입금액) 또는 손금(필요경비)으로 처리해야 한다. 또 익명조합계약에 특약이 없는 경우 익명조합원은 출자액을 넘는 손실에 대해서는 부담하지 않으므로 출자액을 초과하는 손실은 그 조합원의 損金(필요경비)으로 계상되지 않는다.

### 3) 영업자 및 조합원이 법인인 경우의 세무<sup>123)</sup>

익명조합에 대해서도 그 과세소득에 대해서는 민법상 임의조합과 마찬가지로, 법인세법에 있어서 특별한 규정이 정하여져 있지 않다. 따라서 소득금액 계산의 통칙으로서 법인세법 제22조를 해석하여 취급하는 것으로 하고 있으며 법인세기본통달 14-1-3에서 익명조합계약에 관련된 손익에 대하여 규정하고 있다<sup>124)</sup>.

#### 가) 손익의 분배

영업자는 영업에서 생기는 이익을 익명조합원에게 분배해야만 한다. 익명조합원은 출자의무에 대응하는 것으로서 이익분배를 청구할 수 있다. 이익분배비율은 계약규정에 의하나 별도의 규정이 없을 때

123) 平野嘉秋(1994), pp.250~254.

124) 법인세기본통달 14-1-3 (익명조합계약에 관련된 손익): 법인이 익명조합원인 경우에 있어서 그 익명조합의 영업에 대해 발생한 이익의 금액 또는 손실액에 대해서는, 현실적으로 이익의 분배를 받거나 또는 손실을 부담하지 않은 경우라고 하더라도 익명조합계약에 의해 그 분배를 받거나 부담해야 할 부분의 금액을 그 계산기간의 말일이 속하는 사업연도의 익금금액 또는 손금금액에 산입하며, 법인인 영업자인 경우에 있어서 그 익명조합 영업에 대하여 발생한 이익금액 또는 손실금액에 대해서는, 그 이익금액 또는 손실금액에서 익명조합계약에 의해 익명조합원에게 분배해야 할 이익금액 또는 부담해야 할 손실금액을 공제한 잔액을 당해 사업연도의 익금 금액 또는 손실금액에 산입한다.

주: 14-1-2의 주1)은 이 취급을 적용하는 경우에 대하여 준용한다.

에는 민법상의 임의조합에 관한 규정이 유추 적용되어 각 당사자의 출자비율에 따라서 정해진다고 해석된다. 그러나 영업자에게는 출자의 관념이 없기 때문에 영업자가 투입한 재산과 노무를 평가하여 출자에 준해서 취급한다. 출자액이 손실에 의해 감소한 경우 익명조합원은 그 손실을 보충한 후가 아니면 이익배당을 청구할 수 없다. 이를 사전에 방지하고 이익분배를 실현시키기 위하여 익명조합원은 영업연도의 종료시에 영업자에게 대차대조표의 열람을 요구하고 영업자의 업무 및 재산을 검사할 수 있다. 한편 이익분배의 최고한도를 협정하는 것은 상관없으나 이익분배의 최저한도를 보증하는 것은 확정자의 지분이 되어 익명조합의 본질에 어긋나는 것이 된다.

#### 나) 손실분담의무

익명조합원은 통상적으로 손실분담의무도 진다. 그러나 이것은 이익분배처럼 익명조합의 요소는 아니므로 손실분담의무를 부담하는지에 대한 여부는 계약에 의해서 결정된다. 손실분담에 관한 특별한 규정이 없을 때에는 당사자간의 공동사업인 익명조합의 성질상 분담 규정이 있다고 보고 분담비율이 정해져 있지 않을 때에는 이익분배 비율과 동일한 것으로 추정한다. 손실부담은 이익분배와 틀려서 실제적인 부담이 아니고 계산상의 부담에 지나지 않는다.

손실이 투자액을 초과하는 경우 손실부담의 범위가 투자액을 한도로 하는가 아닌가(즉, 유한책임인가 무한책임인가)에 대해서는 학설이 갈라져 있으나, 특약이 없는 한 출자액을 초과해서 손실을 부담하는 일은 없다는 것이 통설이다.

#### 다) 손익의 계상시기

##### (1) 익명조합원

손익의 계상방법은 영업자인가 아니면 익명조합원인가에 따라 달라진다. 법인인 익명조합원은 익명조합의 영업에서 생기는 손익금액에 대해 실제로 이익분배를 받거나 손실부담을 하지 않은 경우에도 익명조합계약에 의해 분배받을 또는 부담해야만 할 부분의 금액을 익명조합의 계상기간 종료일이 속하는 사업연도의 익금 또는 손금으로 계상해야 한다.

## (2) 영업자

법인인 영업자는 익명조합의 영업에서 생기는 이익금액 또는 손실금액에서 익명조합원에게 분배해야 할 이익금액 또는 부담시켜야만 할 손실금액을 공제한 잔액을 그 사업연도의 익금 또는 손금으로 계상한다.

## 라) 손익의 인식

법인인 익명조합원의 경우 영업자가 가진 재산이나 거래를 조합원 자신의 재산이나 거래로서 인식하는 일이 없기 때문에 각 조합원은 조합의 이익금액 또는 손실금액을 분배비율에 따라 인식하게 된다. 익명조합에 대해 특약이 없는 경우 익명조합원은 출자액을 초과해서 손실을 부담하는 일이 없기 때문에 통상 출자액을 초과하는 손실액은 익명조합원의 과세소득을 산정할 때 손금으로 계산하지 않는다.

또한 익명조합 자체는 단순한 계약관계일 뿐 납세주체가 아니기 때문에 익명조합의 지출액 중에서 기부금이나 교제비에 해당하는 금액이 있을 때에는 앞의 임의조합에서 설명한 법인세법기본통달 14-1-2 (2)와 동일한 문제가 발생한다. 따라서 임의조합의 손익에 있어서 순액방식의 취급과 마찬가지로 익명조합의 손익배분에 있어서도 당해 익명조합을 자본 또는 출자를 갖지 않는 법인으로 보고 일괄해서 기부금이나 교제비 등의 손금불산입액을 계산한 후 각 조합

원으로 하여금 분배비율에 준해서 손금불산입액을 소득에 가산시키도록 규정하고 있다<sup>125)</sup>.

마) 토지양도증과세(措法 63)의 적용

이 점에 대한 익명조합원의 과세관계는 민법상 임의조합의 경우와 취급을 다르게 하고 있어 세무소송사건도 발생한다. 익명조합의 경우 영업자인 법인이 토지를 양도한 것으로 처리하는데 이처럼 취급을 달리 하는 이유는 민법상 임의조합의 경우 조합원의 공유지분의 처분인 데 반해 익명조합의 경우에는 법률상 영업자의 토지의 양도로 보기 때문이다.

따라서 법인을 영업자로 하는 익명조합이 토지 등을 양도한 경우 영업자인 법인에게 양도이익금액의 전액이 귀속되는 것으로 계산된다. 이 경우 익명조합원에 대한 이익의 배당은 양도이익금액의 계산상 직접 또는 간접적으로 소요된 비용으로 계산되지 않는다.

하지만 익명조합원이 받을 금액에 대해 토지양도증과세가 이중으로 부과되는 일은 없다. 즉, 영업자가 토지 등을 양도함으로써 과세특례가 적용되므로 납부해야만 할 토지양도이익증과의 세액을 고려하고 나서 익명조합원에게 분배해야만 할 이익액이 결정되게 된다.

4) 영업자 및 조합원이 개인인 경우의 세무

가) 개인인 익명조합원

개인인 익명조합원의 경우 소득세기본통달 36·37공-21에 의해 조합원이 영업자로부터 분배받는 이익은 영업자의 영업내용에 따라 사

125) 稅務研究會 出版局, 『法人稅基本通達 逐條解說』, pp. 985~986.

업소득 또는 그 외의 각종 소득이 된다<sup>126)</sup>. 단, 익명조합계약이라 하여도 그 실태가 소비위탁계약이나 소비대차계약과 매우 유사한 것도 있기 때문에 영업이익의 유무에 관계없이 일정액 또는 출자액에 대한 일정비율에 의해 분배받는 경우는 이익의 분배라기보다는 임금의 이자로 보고 사업소득(조합원이 사업자로 그 출자가 사업의 일환으로 되어 있는 경우) 또는 잡소득으로 처리한다<sup>127)</sup>. 다시 말해 익명조합원이 익명조합으로부터 분배받는 이익은 익명조합원을 공동사업조직의 일원으로 볼 수 있다는 관점에서 사업소득으로서의 성격을 가짐과 동시에 익명조합에의 출자에 대한 수익, 즉 일종의 자산소득의 성격을 갖는다고도 볼 수 있다는 것이다. 더욱이 국내원천소득에 관한 규정에 있어서는 익명조합원의 이익분배금을 자산의 운용, 보유에서 생기는 소득의 하나로 간주하고 있다<sup>128)</sup>.

#### 나) 개인인 영업자

이에 비해 개인인 영업자가 조합원에게 분배한 이익금액은 영업자의 영업에 관계된 소득금액의 계산상 필요경비로 계산된다. 즉, 영업에 의한 수익금액에서 익명조합계약에 근거해 출자자에게 분배한 배당금액을 공제한 잔액이 수익금액으로 영업자에게 귀속되고 그 수익금액이 소득으로서 과세된다.

126) 소득세기분통달 36·37공-21(익명조합의 조합원 등의 소득): 익명조합의 조합원 등이 당해 조합의 영업자로부터 받는 이익의 분배는 당해 영업자의 영업내용에 따라서 사업소득 또는 기타의 각종 소득으로 한다. 다만 영업이익의 유무에 불문하고, 일정액 또는 출자액에 대한 일정비율에 의하여 분배를 받는 것은 대금의 이자로써 사업소득 또는 잡소득이 된다.

익명조합의 영업자가 조합원에게 분배하는 이익금액은 당해 영업자의 그 영업과 관련된 소득금액의 계산상 필요경비에 산입한다.

127) 大藏財務協會, 『所得稅基本通達 逐條解說』, p.336.

128) 平野嘉秋(1994), pp. 255.

5) 익명조합과 원천징수과세

국내에서 사업을 하는 자에 대한 출자로 인하여 다음에 열거하는 익명조합계약 및 이것에 준하는 계약에 근거하여 이익의 분배를 받게 될 경우에는 소득세가 원천징수된다.

- ① 사업자가 10인 이상의 익명조합원과 체결하고 있는 익명조합 계약
- ② 당사자의 한 편이 상대방에게 사업을 위해 출자를 하고 상대방이 그 사업에서 생긴 이익을 분배할 것을 약속한 계약으로 사업을 행하는 자가 10인 이상의 출자자와 체결하고 있는 것(사업을 행하는 자에는 개인 외에 법인격이 없는 사단 등으로 대표자 또는 관리인의 정의가 있는 자도 포함됨)

익명조합계약 및 이것에 준하는 계약에 의한 출자라는 것은 상대방의 사업을 위해 출자한 것을 말한다. 그렇기 때문에 민법상 임의조합의 조합원, 법인주주, 인격이 없는 사단 등의 구성원 등 공동사업자 또는 공동사업자로 간주되는 자가 행하는 그의 지위에 근거한 출자 등은 포함되지 않는다. 또 실질이 익명조합계약 및 이것에 준하는 계약에 의한 출자라고 인정되면 그 출자형태가 어음대부·증서대부 그 외의 이것에 준하는 형식이면 여기서 말하는 출자에 해당한다.

출자자가 10인 이상인지의 여부는 1년 동안 항상 10인 이상의 출자자가 존재하는가에 의해 판정한다. 그러나 통상 10인 이상인가 아닌가가 분명치 않을 경우도 있다. 이러한 경우에는 익명조합계약 등에 근거하여 이익을 분배해야 할 때의 상황에 따라 판단한다<sup>129)</sup>.

---

129) 平野嘉秋(1994), p.257.

6) 익명조합계약의 해제에 관한 세무<sup>130)</sup>

## 가) 종료의 의의

계약해제에 의해 익명조합계약은 종료된다. 익명조합계약의 종료는 영업자의 존재여부와는 무관하며, 종료후에도 영업자는 영업을 계속하는 것이 가능하지만 영업자는 그 종료시의 익명조합의 재산상태에 따라 필요한 계산을 함으로써 출자를 금전으로서 익명조합원에게 반환해야만 한다.

익명조합원은 익명조합계약의 종료에 따라 출자금반환청구권을 취득한다. 익명조합원이 손실의 분담의무를 부담하게 되면 그 부담한 금액만큼 출자액이 감소하기 때문에 영업자는 그 잔액을 반환하는 것이 마땅하다.

익명조합계약이 종료한 경우 영업자는 영업을 계속할수도 있으며, 폐지할 수도 있다.

## 나) 계약의 종료원인

익명조합계약의 종료원인에는 다음과 같은 것들이 있다.

## ① 계약에 의한 종료원인

- 계약에서 정한 익명조합의 존속기간의 만료나 종료원인의 발생

## ② 상법상의 해제권

## ③ 당연종료원인

- 조합의 목적인 사업의 성공 또는 성공불능의 확정
- 영업자의 사망 또는 금치산
- 영업자 또는 익명조합원의 파산

---

130) 平野嘉秋(1994), pp.258~259.

익명조합원이 복수로 존재하고, 그 중 1인이 파산한 때에는 당해 파산자와 영업자와의 익명조합계약이 종료하는 것으로 간주한다.

다) 계약이 종료한 경우의 취급

익명조합원은 익명조합계약의 종료에 의해 출자금반환청구권을 취득하게 된다. 익명조합원이 손실분담의무를 부담하게 되면 그 분담한 금액만큼 출자액이 감소하기 때문에 영업자가 그 잔액을 반환하는 것이 마땅하다.

따라서 영업자는 그 종료시의 익명조합의 재산상태에 따라 필요한 계산을 하여 금전으로 익명조합원에게 반환하여야만 한다. 이 경우 그 반환액이 익명조합원의 출자지분을 초과하는 경우에는 그 초과하는 부분에 해당하는 금액은 조합원인 법인(개인)의 익금(수입금액)이 되며, 그 반환액이 조합원의 출자지분에 미치지 못하는 경우에는 그 부족한 부분에 해당하는 금액은 손금(필요경비)이 된다.

영업자가 사망한 경우에도 익명조합계약이 종료되며, 출자금은 직접 반환되어야 한다. 익명조합원이 사망하여 익명조합원에 관하여 상속이 개시된 경우에는 그 상속인이 익명조합계약에 기초하여 출자에 관한 권리의무를 승계취득하는 것이 되며, 상속세가 과세된다.

7) 익명조합계약에 의한 분배와 소비세

익명조합계약이란 당사자 일방(익명조합원)이 상대방(영업자)의 영업을 위해 출자를 하고, 그 영업에 의해 발생하는 이익을 분배할 것을 약정하는 계약이다. 즉 “공동기업형태”의 일종이라고 할 수 있으며, 익명조합원이 영업자에게 출자를 하여 그 경영의 일체를 영업자에게 위탁하게 되며, 조합원에게는 그 이익만을 분배해주는 제도라고 할 수 있다.

따라서 익명조합에 있어서 익명조합원은 익명조합이 행하는 사업에서 발생하는 손익을 분배받는 것뿐이다. 익명조합에 속하는 재산 및 익명조합의 행위는 익명조합계약에 의해 사업을 행하는 자 즉 영업자에게 귀속하게 된다. 따라서 익명조합의 사업에 관련된 소비세에 관해서는 영업자가 납세의무자가 된다.

익명조합에 출자하는 익명조합원이 익명조합이 행하는 사업에서 발생하는 이익을 분배함으로써 영업자로부터 받는 이익분배에 대해서는 소비세의 과세대상이 되지 않는다<sup>131)</sup>.

## 5. 시사점

앞에서 살펴본 바와 같이 주요국은 파트너십에 대한 과세의 기본 방향을 설정한 후 세법에서 파트너십에 관한 규정을 명시하고 있음을 알 수 있다.

영국은 1994년 소득세법에서 자기부과과세제도를 도입하기 이전까지 파트너십 자체에 과세하는 실체이론과 파트너를 과세대상으로 하는 도관이론 모두 비중있게 법 조항에 혼용하였다. 그러나 그 이후 소득세법 제759조(파트너와 파트너십 거래) 등의 실체이론이 적용된 조항이 존재함에도 불구하고, 파트너를 과세대상으로 하는 도관이론의 비중이 점차 증가하면서 이에 초점을 둔 파트너십 과세제도가 체계화되었다.

미국의 경우에는 도관이론을 토대로 파트너십을 직접적 과세대상인 법인과는 또 다른 기업형태로 정의하고 있으며, 법인처럼 설립요건이 까다롭거나 공식적인 조직이 아닌 설립이 비교적 용이하고 비공식적인 조직으로서 인식하고 있다. 또한 정책적으로 파트너십을 육성하기 위하여 연방세법상 파트너십에 관한 규정을 따로 두어 파

---

131) 平野嘉秋(1994), pp.260.

트너십을 결성하고 운영하는 데 있어서 발생할 수 있는 가능한 모든 경우에 대하여 과세를 어떻게 할 것인가에 대한 규정을 명확히 하고 있다. 미국 연방세법 제710조 및 제702조 등에서는 도관이론을, 제703조에서는 실체이론을 적용하고 있으며, 이에 따라 세법상 두 가지 과세이론이 병존하고 있음을 알 수 있다. 파트너십이 가진 이러한 세제상 이점, 설립요건 및 운영상 유연성과 장점으로 인하여 미국에서는 파트너십 형태의 기업이 매우 발달하였으며, 그 영역이 소매상과 전문적인 서비스를 제공하는 분야에서부터 대규모 자본 중심적인 기업까지 다양하다.

캐나다 역시 파트너 소득을 과세대상으로 하는 도관이론이 주된 이론적 기초를 이루는 가운데 실체이론이 적용된 미국 연방세법 제703조(조합의 이익 및 손실계산에 대한 규정)와 동일한 내용을 제7035조에서 살펴볼 수 있는데, 이는 캐나다 파트너십 과세제도에서도 양이론을 혼용하고 있음을 반영하는 것이다. 또한 캐나다는 소득세법에서 파트너십에 관한 별도의 세제를 마련하여 조합의 결성, 운영 및 청산과 관련해 발생할 수 있는 모든 경우에 대한 과세절차를 규정하고 있다.

일본의 경우는 이들 나라와는 달리 민법상의 임의조합이나 상법상의 익명조합에 대해 법인세법상에 과세소득산정에 관해서 특별규정을 두고 있지 않다. 그래서 조합에 관한 세무상의 취급에 대해서는 소득금액 계산의 통칙인 법인세법 제22조의 해석문제로 다루어지고 있다. 또한 소득세법에 있어서도 민법상의 임의조합이나 상법상의 익명조합의 과세소득산정에 관해서 별도의 규정을 두고 있지 않다. 이에 따라 일본에서도 조합과세제도의 도입방안에 관해 활발한 논의가 진행되고 있다<sup>132)</sup>.

우리나라는 공동사업장 규정이 있을 뿐 파트너십에 관한 별도 규

132) 稅務研究會, 『Partnership의課稅問題』, 論文集, Vol. 44, 1999 참조.

정을 마련하고 있지 않다. 이외에도 1) 파트너십의 공동사업을 수행하는 파트너에 법인이 포함된 경우, 2) 근로의 대가로 보수를 지급받는 파트너가 있는 경우에 대한 소득처리 등의 문제, 그리고 3) 파트너십지분 양도 처리 및 파트너십 해산 등과 관련된 내용이 세법에 별도로 명시되어있는 대신 민법 내용을 적용하거나 각종 예규 및 판례에 의한 소득세법 및 법인세법 등의 내용을 준용하도록 하고 있다.

요약하면 우리나라의 파트너십에 대한 과세지원제도는 명목상 도관이론을 따르는 듯 보이나 파트너십에 관한 정의와 과세이론이 세법에 정의되어 있지 않은 실정이다. 이로 인하여 파트너십이 지닌 여러 가지 장점을 충분히 활용하지 못하고 혼란만 가중시켜 공동이익을 추구하는 소규모법인의 자유로운 경제활동에 지장을 초래하고 있다. 우리나라도 급변하는 국제 경제환경에 능동적으로 대처하고 다양한 소비자 욕구를 충족시키기 위해서는 일반법인에 비하여 설립과 운영상 유연성이 많고 세제상으로도 혜택이 많은 파트너십에 관한 법률을 세법에 명확히 규정하는 것이 무엇보다 중요하다 할 수 있다.

이를 위하여 우선 도관이론과 실제이론 중 어떤 이론을 토대로 파트너십 관련 세제를 도입한 것인지를 결정할 필요가 있으며, 다음으로 정해진 파트너십 이론에 따라 국내여건을 고려하여 파트너십 활동을 하는 데 발생할 수 있는 각 경우에 대하여 명확한 규정을 만들어서 파트너십 형태로 기업활동을 하고자 하는 사람들로 하여금 혼란을 일으키지 않도록 해야 할 것이다.

## VII. 파트너십 과세제도 도입의 필요성 검토

### 1. 사법과의 관계

우리나라와 같이 세법이 私法과 밀접한 관련이 있는 국가에서는 파트너십을 과세상 어떻게 취급할 것인가를 결정함에 있어서 사법에 있어서의 파트너십의 위치가 매우 중요한 역할을 하게 된다.

우리나라의 민법에서는 조합(파트너십)에 대해 구성원인 조합원(파트너)의 개성에 중점을 두면서 조합의 단체성을 보충하는 방식을 취하고 있다. 민법에서 조합에 대해 법인격을 부여하지 않는 점과 각 조합원에게 해산청구권을 부여한 점 등은 개인의 성격을 반영한 것이다. 조합재산을 조합원의 합유로 하고 사무집행에 있어 다수결원칙, 조합원의 탈퇴, 해산 및 청산절차 등은 단체의 성격을 반영한 것이다. 조합에 관한 민법의 규정은 특별법의 규율을 받지 않고 또한 사단이 아닌 조합으로서의 실질을 갖춘 단체에 대해 통칙적으로 적용된다. 다만, 조합에 관한 민법의 규정은 대부분 임의 법규이므로 조합의 구성이나 관리에 관하여 당사자가 자유로이 정할 수는 있다.

우리나라의 상법에서는 익명조합을 규정하고 있는데, 당사자의 일방이 상대방의 영업을 위하여 출자를 하고 상대방은 그 영업으로 인한 이익을 분배할 것을 약정하는 계약을 말한다. 민법상의 조합이 조합원 전원의 업무집행과 조합재산의 조합원 합유로 인해 복잡한 법률문제를 유발함에 따라 이를 피하기 위해서 상행위에 알맞게 변형한 것이 상법상의 익명조합이다. 민법상 조합이 출자된 재산을 조합원의 합유로 보는 것과는 달리 익명조합원이 출자한 금전 기타 재산은 영업자의 재산으로 보고 있으며 민법상 조합의 조합원이 조합의 업무를

집행할 수 있는 것과는 달리 익명조합원은 영업자의 행위에 관해서는 제3자에 대한 권리나 의무가 없다. 따라서 상법상의 익명조합은 조합이라는 용어를 쓰고 있고 경제적으로는 공동기업이지만, 법률상으로는 영업자의 단독기업으로 보는 것이 타당할 것이다<sup>133)</sup>.

이와 같이 상법상의 조합은 법률상 영업자의 단독기업이므로 여기서는 민법상의 조합에 한정하여 논의를 전개하고자 한다. 민법에 규정된 조합은 2인 이상이 서로 출자하여 공동사업을 경영할 목적으로 결합한 단체이지만, 그 구성원과 독립하여 별개의 인격을 가지지 못하는 단체이다. 다시 말하면, 민법상의 조합은 2인 이상의 개인의 집합체이지만 법인이 아닌 단체, 즉 개인과 법인의 중간적인 성격을 가지고 있는 단체라고 볼 수 있다.

私法에 규정된 이와 같은 사업조직의 다양성이 조세제도에 의하여 자유로운 선택이 불가능하다면 경제적 효율성의 관점에서 바람직하지 않을 것이다. 중립적이지 못한 과세방식이 채용되면 순식간에 과세상의 왜곡이 발생하여 경제적 비효율성이 야기될 수 있다. 따라서 파트너쉽의 과세상 취급에 있어서 중요한 문제 중의 하나는 과세의 중립성을 훼손해서는 안된다는 것이다.

이러한 관점에서 본다면 현재 민법에 규정되어 있는 조합이라는 사업형태를 뒷받침할 수 있는 세법상의 규정이 제대로 정비되어 있지 않다는 것은 큰 문제점으로 지적되어야 할 것이다. 현행 세법상에 파트너쉽에 대한 규정이 없기 때문에 민법에 규정되어 있는 조합의 형태로 사업을 수행하려는 단체들은 주로 상법상의 합명회사, 합자회사, 그리고 유한회사 등의 사업형태를 취하고 있는 경우가 많다.<sup>134)</sup>

우리나라의 상법은 일본의 商法에 영향을 많이 받았는데, 일본의 商法은 독일의 상법(Handelsgesetzbuch)에 그 뿌리를 두고 있다. 독

133) 손주찬, 『상법』, 1997, p. 291.

134) 우리나라의 법무법인은 주로 합명회사의 형태를, 회계법인은 주로 유한회사의 형태를 취하고 있다.

일에서 회사조직은 크게 자본회사(Kapitalgesellschaft)와 인적회사(Personengesellschaft)로 나누어진다. 주식회사(Aktiengesellschaft)와 유한회사(Gesellschaft mit beschränkter Haftung)가 자본회사에 해당하며, 합명회사(offene Handelsgesellschaft)와 합자회사(Kommanditgesellschaft)가 인적회사에 해당한다. 대륙법계에 속하는 독일의 상법에 의한 합명회사는 영·미법계의 partnership과, 합자회사는 limited partnership과 유사한 조직이라고 볼 수 있다. 세계상으로도 독일의 경우는 합명회사와 합자회사에 대해 법인세를 부과하지 않고 영업성과를 회사에 참여하는 사원 개인에게 귀속시켜서 개인 소득세를 부과하고 있다. 그러나 우리나라의 경우 일본과 마찬가지로 합명회사와 합자회사에 대해 법인격을 부여하여 법인세를 부과함에 따라 합명회사와 합자회사를 과세상 partnership으로 볼 수 없다. 법인격이 없는 파트너십과는 달리 합명회사, 합자회사, 또는 유한회사는 법인격이 부여되기 때문에 주식회사와 마찬가지로 법인세의 과세대상이 된다. 법인세의 납세의무자인 합명회사, 합자회사, 또는 유한회사는 과세표준(당기순이익+익금산입·손금불산입-손금산입·익금불산입-이월결손금-비과세소득-소득공제액)에 대해 법인세를 납부하고 세후순이익을 배당하여야 한다. 그러나 합명회사, 합자회사 또는 유한회사의 과세과정을 살펴보면 다른 법인들과는 다른 특징을 보여주고 있음을 알 수 있다. 이 법인들은 세후 배당해야 할 이익을 대부분 근로소득으로 계상하여 사원(파트너)들에게 지급함으로써 법인세를 조금만 부담하려는 경향이 있다.

이 법인들이 이와 같은 행태를 보이는 이유는 여러 가지가 있을 수 있다. 첫째, 법인의 청산시 재산관계의 처리를 가능한 복잡하지 않게 하려는 의도가 있다. 파트너십이라는 원래의 사업형태를 취하지 못한 법인들은 일반법인과는 달리 언제라도 해산하는 경우를 대비하여, 또한 해산하지 않더라도 지분을 가지고 있는 사원이 퇴사하는 것을 대비하여, 나중에 파트너십의 청산단계 또는 지분정리단계

에서 재산관계의 처리를 용이하게 하려는 경향이 있기 때문이다. 둘째, 1997년말 세법개정 이전에는 종합과세되는 배당소득에 대해 이중과세를 완전히 조정해 주지 않았기 때문이다. 법인이 산출한 소득을 사원이 배당으로 받으면 법인의 이익에 대해 법인세를 납부하고 나머지에서 분배받은 배당에 대해 소득세를 납부해야 했기 때문에 이중과세를 피하기 위해서 급여 형식으로 받는 것을 당연히 선호하였다. 셋째, 이들 법인의 성격상 배당 보다는 급여의 형식으로 법인의 소득을 지급하는 것이 더 적합하기 때문이다. 이들 법인의 경우 출자지분 못지 않게 사원 개인의 능력이 매우 중요하다는 점에서 출자지분에 따라 이익분배를 하는 타 법인들과는 그 성격이 다르다. 예를 들면 법무법인이나 회계법인의 경우 변호사나 회계사라는 자격증이 필요하고 사원들간의 계약에 의해 지분이 결정되는 것이지 한 사원이 일방적으로 출자를 많이 함으로써 지분을 많이 가질 수 있는 것이 아니다. 이와 같은 법인의 성격에 따라 이들 법인은 출자지분에 따라 배당하기 보다는 당연히 업무실적이 많은 사원에 대해 성과급으로서 급여의 형태로서의 지급을 선호하는 것이다.

1998 회계연도부터는 종합과세되는 배당소득에 대해 이중과세를 완전히 조정해 주기 때문에 사실 사원은 법인이 산출한 소득을 배당으로 받기 보다 급여 형식을 받는 것을 더 선호할 이유가 없다. 그럼에도 불구하고 배당 보다는 급여형식으로 지급하는 방식이 크게 달라지고 있지 않다는 것에서 이들 법인이 그 자체로 독립된 과세의 주체라기 보다는 사원들의 공동목적을 달성하기 위한 도관으로서의 성격이 아주 강함을 알 수 있다. 법인이 산출한 소득에 대하여 법인 단계에서 과세하지만, 법인이 그 소득을 사원에게 급여 형식으로 지급함으로써 소득계산상 손금산입항목으로 취급하고 그 부분에 대하여 사원 단계에서 과세하는 것이다. 이에 따라 법인은 법인세를 가능한 아주 적게 내고 사원은 소득세를 많이 내게 되는 것이다.

이와 같이 사법에 규정된 조합(파트너십)이라는 사업조직 형태에

가장 적합한 사업을 하려는 사업자가 있다면 그러한 형태로 사업을 할 수 있어야 한다. 만일 과세제도의 뒷받침 부족으로 이러한 형태의 사업을 하기 어렵다면 과세제도를 정비함으로써 경제주체의 자유로운 사업형태의 선택에 제약을 가하는 일이 없도록 해야 할 것이다.

사실 우리 경제는 소비자들의 다양한 욕구와 변화하는 국제경제환경에 신속하게 적응하기 위해서도 과거의 재벌중심의 산업구조에서 탈피하여 중소·벤처기업중심의 산업구조로 선회해야 할 절박한 상황에 처해있다. 이러한 변화에 부응하여 세법도 과세대상인 경제주체들의 행동변화에 따라 변화·발전되어야 하며, 민법, 상법 등의 사법과의 일관성을 유지해야 할 필요가 있다. 즉 새로운 아이디어를 가진 소수의 전문인 또는 친지들이 모여서 법인에 비하여 설립 및 운영상의 융통성을 지닌 파트너십의 형태로도 기업활동을 할 수 있도록 세법상으로 뒷받침을 해야 한다.

## 2. 공동사업장 규정 검토

우리나라에서는 파트너십에 대해서 세법에 따로 규정하고 있지 않다. 다만 소득세법상 파트너십에 대해 적용할 수 있는 조문은 공동사업장과 관련한 조문으로서 제2조의 납세의무의 범위에 관한 조항, 제43조의 공동소유 등의 소득분배에 관한 조항 및 제87조의 공동사업장에 대한 소득금액계산 등의 특례조항이다.

이와 같은 공동사업장 규정을 파트너십에 적용할 수 있기 때문에 파트너십에 대한 과세제도를 따로 도입할 필요가 없다는 주장이 있을 수 있다. 이 주장은 세법의 복잡성을 피할 수 있다는 측면에서 일면 타당한 것은 사실이지만, 다음의 세 가지 측면에서는 그 타당성이 결여되어 있다고 판단된다.

첫째, 공동사업장의 개념이 파트너십의 개념 보다 더 광범위하기 때문에 공동사업장 규정을 파트너십에 대해 적용하는 것은 무리이다.

소득세법 제43조에서는 “.....사업자가 자산을 공유 또는 합유하거나 공동으로 사업을 경영하는 경우에는 그 지분 또는 손익분배의 비율에 의하여 분배되었거나 분배될 소득금액에 따라 각 거주자별로 그 소득금액을 계산한다...”라고 규정하고 있다. 여기서 공유한다는 것은 다수인이 지분에 의하여 물건을 공동소유하는 형태를 말하며, 합유한다는 것은 법률의 규정 또는 계약에 의하여 다수인이 조합체로서 물건을 공동소유하는 형태를 말하며, 공동으로 사업을 한다는 것은 공동사업자가 민법상의 조합계약을 맺고 그 계약에 의하여 상호출자하여 공동사업을 경영한다는 것을 말한다. 엄밀히 말한다면, 공동으로 사업을 경영하는 경우가 파트너십에 해당하고 자산을 공유하거나 합유하는 경우에는 파트너십에 해당하지 않을 수가 있다. 즉, 공유 또는 합유 등 자산의 공동소유만으로 파트너십이 되는 것이 아니고 공동으로 사업을 경영해야 하는 것이다.

둘째, 공동사업장 규정은 몇 가지 단순한 규정에 불과하므로 이를 복잡하고 기술적인 규정을 필요로 하는 파트너십에 적용하는 것은 무리이다. 2인 이상이 공동사업을 하는 경우 세무서에 사업자등록을 신청할 때 사업자등록신청서에 공동사업자의 지분율을 기록하고 공동사업 사실을 증명할 수 있는 동업계약서 등을 첨부하면 된다. 소득은 공동사업자의 지분 또는 손익분배의 비율에 의하여 분배하고 각 공동사업자별로 납세의무를 진다. 그러나 이 규정만으로 파트너십에 대해 과세하기에는 파트너십의 성격이 매우 복잡하다. 파트너십을 단순히 파트너들의 집합체라고 보더라도 파트너십은 그 자체가 단체로서의 속성을 가지고 있기 때문이다. 즉, 파트너십에서는 파트너십과 파트너간 또는 파트너간의 권리와 의무의 부담, 파트너십 자산의 처분, 파트너십 지분의 변동 등과 관련하여 과세문제가 발생하며, 이러한 문제들은 상당히 복잡하고 기술적인 규정을 필요로 한다. 그러나 공동사업장 규정은 이러한 문제들에 대해서 전혀 언급하고 있지 않다. 따라서 파트너십에 대해서 공동사업장 규정만을 적용하

여 과세하는 것은 무리라고 판단된다.

셋째, 공동사업장 규정으로 파트너십에 적용하는 것은 법률적인 측면에서도 문제가 있다. 조세법을 지배하는 최고원리는 조세법률주의이며, 조세법률주의의 근거는 헌법 제38조(모든 국민은 법률이 정하는 바에 의하여 납세의무를 진다) 및 제59조(조세의 종목과 세율은 법률로 정한다)이다. 즉, 법률의 근거 없이 국가는 조세를 부과·징수 할 수 없고 국민은 조세의 납부를 요구받지 않는다는 원칙이 조세법률주의이다. 조세법률주의의 두 가지 핵심적인 내용은 과세요건 법정주의와 과세요건 명확주의이다. 과세요건 법정주의란 조세는 국민의 재산권 보장을 침해하는 것이므로 납세의무를 성립시키는 요건, 즉 납세의무자, 과세물건, 과세표준, 과세기간, 세율 등의 과세요건과 조세의 부과, 징수절차를 모두 국민의 대표기관인 국회가 제정한 법률로 규정하여야 한다는 것을 말한다. 그리고 과세요건 명확주의는 과세요건을 법률로 정하되 그 규정은 일의적이고 명확하며 상세하여야 한다는 원칙을 말한다. 과세요건 명확주의는 조세의 종목, 납세의무자, 과세물건, 세율 등 과세요건과 조세채무의 변경·소멸에 관한 실체규정 뿐만 아니라 납세방법·시기, 징수절차 등에 관한 절차규정까지를 정당한 입법절차를 거친 법률로 정하되 그것이 법정되었다는 것만으로 만족하는 것이 아니고 그 규정의 내용은 가능한 한 상세하고 망라적이며 그 내용을 명확히 함으로써 징세행정기관의 자의적 해석과 자유재량을 배제하고자 하는 원칙이라고 할 수 있다<sup>135)</sup>.

이와 같은 조세법률주의 관점에서 현재의 공동사업장 규정만으로 파트너십에 대해 과세하는 것이 어떤 문제가 있는지 검토해보자. 소득세법 제2조에서는 “.....공동소유자산 또는 공동사업에 관한 소득금액을 계산하는 때에는 당해 거주자별로 납세의무를 진다.....”라고 규정하고 있다. 이 조문은 납세의무자를 규정하고 있다.

135) 최명근, 『세법학총론』, 세경사, 1992, pp. 82.

소득세법 제43조에는 “사업자가 자산을 공유 또는 합유하거나 공동으로 사업을 경영하는 경우에는 그 지분 또는 손익의 비율에 의하여 분배되었거나 분배될 소득금액에 따라 각 거주자별로 그 소득금액을 계산한다”라고 규정하고 있다. 그러나 과세표준이 되는 소득금액을 계산함에 있어서 지분 또는 손익의 비율에 의하여 분배된다고 규정하고 있을 뿐, 과세표준을 어떻게 산출할 것인지 명확하게 규정하고 있지 않다. 이 조문이 소득세법에 있기 때문에 소득세법상의 과세표준 계산체계를 따라야 하는 것이겠지만, 파트너십은 그 자체로서 소득세법의 적용대상인 개인과는 다른 성격을 가지고 있기 때문에 이를 명확히 규정하지 않으면 과세관청의 자의적 해석이 가능하게 된다.

소득세법 제87조에서는 공동사업장과 관련한 가산세는 공동사업자 각각의 지분 또는 손익분배의 비율에 따라 배분하도록 하고 있으며, 공동사업장을 한 사업자로 보아 장부의 비치 및 기장 그리고 사업자 등록을 하도록 하고 있다. 그리고 공동사업자가 공동사업장에 관한 사업자 등록을 하는 때에는 공동사업자, 그 지분 또는 손익배분의 비율, 대표자 기타 필요한 사항을 사업장 소재지 관할 세무서장에게 신고하도록 하고 있다. 이와 같은 규정들은 과세요건 법정주의를 겨우 충족시키는 수준에 머물고 있는 것으로 보여진다.

소득세법 제2조의 납세의무의 범위에 관한 조항, 제43조의 소득분배에 관한 조항 및 제87조의 공동사업장에 대한 소득금액계산 등의 특례조항을 종합적으로 고려해 볼 때, 공동사업장 관련 조문들은 과세요건 법정주의는 어느 정도 충족하지만, 과세요건 규정이 일의적이고 명확하며 상세하여야 한다는 과세요건 명확주의에는 저촉된다고 판단된다. 소득금액을 계산함에 있어서 과세표준을 어떻게 산출할 것인지 명확하게 규정하고 있지 않기 때문에 징세행정기관의 자의적 해석과 자유재량을 배제하기 어렵다는 문제가 있다.

### 3. 파트너십 과세의 국제적 측면

파트너십 과세에 있어서 파트너십을 독립된 실체(entity)로 인정하여 법인세를 과세하는 국가가 있는 반면, 파트너십을 단순한 도관으로 인식하여 법인세를 과세하지 않고 파트너십의 소득이 귀속되는 파트너의 소득에 대해 소득세를 부과하는 국가도 있다. 이와 같이 파트너십에 대한 각국의 국내법상의 취급이 다르기 때문에 국제과세상 파트너십 과세문제는 상당히 복잡하다.

각종 소득에 대한 과세권한을 명확히 하기 위해서 국가간에 조세조약을 체결하는데, OECD 모델조약에서 조세조약 적용대상은 “조약을 체결한 국가의 거주자인 인(a person who is a resident of a Contracting State)”으로 한정되고 있다. 파트너십이 조세조약의 적용대상이 될 수 있는지의 여부는 파트너십이 계약국의 거주자인 인으로서 자격이 있는지에 달려 있다. OECD 모델조약 제3조 제1항에서 “인에는 개인, 법인 및 기타 인의 단체를 포함한다(the term “person” includes an individual, a company and any other body of persons)”고 정의하여 파트너십을 명시적으로 인에 포함시키지는 않았다. 그러나 이 조항에 대한 해석서<sup>136)</sup>에서 “파트너십은 법인이거나, 법인이 아닌 경우에는 인의 단체라고 할 수 있으므로 인으로 간주된다고 설명하고 있다(...partnership will also be considered to be “persons” either because they fall within the definition of “company” or, where this is not the case, because they constitute other bodies of persons)”. 또한 한미조세조약 제2조에서는 “인에는 개인, 파트너십, 법인, 유산재단, 신탁재단, 기타 인의 단체를 포함한다(the term “person” includes an individual, a partnership, a corporation, an estate, a trust, or any other body of persons)”고

136) Commentary on Article 3 Concerning General Definitions.

정의하여 파트너십을 인으로 간주하고 있다.

OECD 모델조약은 본문에서 파트너십의 거주지 여부에 대한 특별한 규정을 두지 않고, 제4조의 거주자에 대한 일반적인 정의와 이에 입각한 해석서에서 파트너십의 거주자 여부를 판정하고 있다. 납세의무에 따라 거주자를 판정하는 방법을 요약하면 다음과 같다<sup>137)</sup>.

첫째, 파트너십이 존재하는 국가에서 파트너십이 법인으로 인정되고 법인과 같은 방법에 의해 과세되는 경우 파트너십은 해당 체약국의 거주자가 된다.

둘째, 파트너십이 과세대상 기관이 아니고 세법상 도관(fiscally transparent entity)인 경우 동 파트너십은 해당 체약국의 거주자가 아니며 과세대상이 아니다.

셋째, 파트너십이 거주자가 아니어서 조세조약의 적용대상에서 제외되는 경우 파트너십으로부터 분배받은 파트너의 소득이 파트너가 거주하는 국가가 체결한 조세조약의 적용대상에 포함된다. 이 경우 파트너십이 소득의 수익적 보유자인 파트너들에 대한 정보를 제공하지 않으면 파트너들은 조세조약 혜택을 향유할 수 없다.

넷째, 이와 같은 원칙은 소득의 원천지국이 파트너십을 독립적인 과세대상으로 인정하는지 여부와 관계없다.

다섯째, 파트너십에 부과되는 세액이 파트너의 개인적인 특성(파트너가 면세대상인지 여부, 파트너의 다른 소득, 파트너에게 부여된 공제내용 등)에 따라 달라질 경우 그 파트너십은 독립적인 과세대상(taxable entity)으로 보지 않는다.

거주자의 판정은 파트너의 거주국, 파트너십이 소재하는 국가, 그리고 소득의 원천지국이 서로 다른 경우 더 복잡하게 된다. 더구나 파트너의 거주국, 파트너십이 소재하는 국가, 그리고 소득의 원천지국이 각각 파트너십을 독립적인 과세대상으로 인정하는지, 통과기관

137) 한도숙·안종석, 『한미조세조약의 개정방안에 관한 연구』, 한국조세연구원, 2000. pp. 57-58.

으로만 인정하는지에 따라 거주자를 판정하는 일은 더욱 더 복잡하게 된다.

이와 같이 복잡한 문제에 대해 국제적인 논의가 활발히 진행되고 있고, OECD에서도 각국의 논의를 통해 모델조약을 만들고 또 수정안을 작성하고 있다. 그 이유는 파트너십의 거주자 판정을 어떻게 할 것인가는 조세조약을 체결하는 당사국의 입장에서는 매우 중요하기 때문이다. 일반적으로 원천지국은 조약의 적용대상을 최소화함으로써 조세조약에 의한 원천지국 과세권을 제한하는 것을 피하고자 하는 경향이 있으며, 거주지국은 조세조약 적용대상을 최대화함으로써 자국 거주자의 해외소득에 대한 원천지국의 과세권한을 최소화하려는 경향이 있다.

우리나라의 세법에서는 파트너십에 대하여 따로 규정하고 있지 않다. 이것은 법적인 측면에서 파트너십을 실체(entity)로서가 아니라 계약관계의 일환으로 파악되고 있다는 것을 의미한다고 볼 수 있다. 즉 우리나라에서 세법상 파트너십에 대해서 명확한 규정을 하고 있지 않다는 사실은 파트너십이 투명한(trasparent) 존재라는 것을 인정하는 것이며 따라서 도관이론이 관철되어 있다고 볼 수 있을 것이다. 그러나 이는 세법에 파트너십이 규정되어 있지 않다는 사실에서 유추해 본 결과이며, 엄밀하게 말한다면 우리나라 세법은 파트너십에 대해 침묵하고 있는 것이다. 이와 같이 우리나라는 세제상 파트너십을 뒷받침하고 있지 않기 때문에 파트너십이라고 볼 수 있는 법인격이 없는 단체가 거의 존재하지 않는다.

이와 같은 상황에서 조세조약의 체결로 인해 우리나라에 불리한 면이 없는지를 검토해 보자. OECD 모델조약 제7조 제1항에서는 일방 체약국의 기업의 이윤은 그 기업이 타방체약국 내에 소재하는 고정사업장을 통하여 동 타방체약국 내에서 사업을 영위하지 않는 한 그 일방체약국에서만 과세하도록 하고 있다. 그리고 그 기업이 고정사업장을 통하여 사업을 영위하는 경우에 그 기업의 이윤중에

서 고정사업장에 귀속시킬 수 있는 부분에 대해서만 타방채약국에서 과세할 수 있도록 하고 있다. 원천지국의 입장에서 보면 원천지국 과세권에 상당한 제약을 받고 그 기업에게 조세조약의 혜택을 주는 것이다.

우선 생각해 볼 수 있는 우리나라는 파트너십이라고 볼 수 있는 법인격 없는 단체가 거의 존재하지 않기 때문에 주로 원천지국으로서의 입장에 서게 될 것이며 이는 우리에게 불리한 것이 아닌가 하는 의문이다. 우리나라는 원천지국의 입장에서 타방채약국에 대해 조세조약의 혜택을 주는 반면, 우리나라는 상대국으로부터 조세조약의 혜택을 받지 못하기 때문에 이러한 의문이 들 수 있다. 외국의 파트너십이 우리나라에 진출해 있는 만큼 우리나라의 파트너십도 외국에 진출해 있다면 조세조약의 체결로 인해 우리나라에 불리한 면은 없을 것이다.

그렇다고 해서 조세조약의 체결로 인해 우리나라에 불리한 면이 있다고 보기는 어렵다. 그 이유는 파트너십의 사업형태를 취하지 못하여 합명회사, 합자회사, 또는 유한회사의 형태를 취하고 외국에 진출한다면, 이 법인은 우리나라 거주자인 인으로서의 자격을 가지며 외국으로부터 조세조약의 혜택을 받을 수 있기 때문이다. 요약하면, 국제조세의 측면에서는 우리나라에 파트너십 과세제도가 없다는 것이 우리에게 불리하게 작용하지 않는다고 판단된다.

## VIII. 파트너십 과세제도의 도입방안

### 1. 파트너십 과세제도의 기본방향

파트너십의 과세상 취급을 결정하기 위해서는 파트너십을 어떻게 볼 것인가 하는 문제가 먼저 논의되어야 할 것이다. 파트너십을 보는 관점의 차이에 따라 과세방법이 달라질 수 있기 때문이다. 즉 파트너십을 단순한 파트너의 집합체로 본다면 파트너십에 대해서 과세하지 않는 대신 파트너에 대해 소득세를 과세하는 방법을 채택할 수 있을 것이며, 파트너십을 파트너의 실체와는 별개로 존재하는 과세의 실체로 본다면 파트너십에 대해 법인세를 과세하는 방법을 채택할 수 있을 것이다.

우선 어떤 사업 조직에 법인세를 과세할 것인지를 생각해 보자. 어떤 조직에 있어서 그 조직 독자의 적극적인 의사결정 등이 행하여지며, 또한 그 조직을 통과하여 소득의 결합이 행하여지는 경우에 법인세의 과세가 가능하다. 회사에 있어서는 그 이점이 지극히 명확하다. 신탁의 경우를 살펴보면 신탁은 수탁자에 의해 독자의 의사결정이 행해지지만 소득의 결합은 이루어지지 않기 때문에 법인세가 과세되지 않는 것으로 생각할 수 있다.

반면 파트너십이 법인세의 부과대상이 될 수 있을지 그 판단은 쉽지 않다. 파트너십은 독자의 적극적인 의사결정이 이루어지며, 소득의 결합도 이루어지는 것으로 볼 수 있다. 이에 따라 파트너십을 법인세의 과세대상으로 간주할 수도 있겠지만, 그에 우선하여 다음과 같은 파트너십의 특징을 고려해 볼 필요가 있다. 첫째, 파트너십은 사업을 공동소유(co-ownership)하는 것이다. 이는 사업을 실제로 공동으로

소유하지 않고 사업소득을 간접적으로 공유하는 채권자, 고용인, 대리인, 브로커 등과 는 다르다. 둘째, 파트너쉽은 이윤을 위해 위험을 공동으로 감수하는 것이다. 이윤을 얻기 위해 각 파트너는 금전, 재산, 용역 등의 사업을 위해 제공해야 하며 만일 손실이 발생하는 경우에도 이를 공동으로 책임져야 한다. 셋째, 파트너쉽은 계속 사업을 영위 하여야 하는 것이다. 두 사람 이상이 비용만을 같이 나눌 뿐 대중을 상대로 계속 사업을 하지 않는다면 이는 파트너쉽이 아니다.

이상과 같은 특성들을 종합적으로 고려해 볼 때 파트너쉽은 계약의 형태를 나타내는 것이지 조직을 나타내는 것은 아니라고 볼 수 있다. 또한 파트너쉽은 독립된 과세주체라기 보다는 파트너들의 공동목적을 달성하기 위한 도관(pass-through)으로서의 특성이 강하다고 볼 수 있다. 따라서 파트너쉽은 하나의 독립된 실체라기 보다는 파트너의 집합체로 간주하는 것이 더 타당할 것이다.

파트너쉽 과세제도가 잘 정비되어 있는 미국의 경우에도 최초로 파트너쉽 과세이론을 도입할 때 도관이론과 실체이론 중에서 어느 이론을 도입할 것인가에 대한 격렬한 논의가 있었다. 미국에서는 세법 중 파트너쉽에 관한 규정인 Subchapter K에서 파트너쉽에 대해 법인세를 부과하지 않도록 하는 등 기본적으로 도관이론을 근간으로 하고 있다. 일본에서도 조합이 과세대상이 되는 법인이나 익명조합과 달리 조합자체는 과세대상이 될 수 없는 것으로 간주하며 조합재산의 투자에 의하여 실현된 자본이득·이자 및 배당소득 등을 포함한 전체 수익에 관하여 조합은 소득신고를 행하고 납세의무는 조합원에 귀속된다고 하여 도관이론을 채택하고 있다.

파트너쉽을 과세상 투명한 기관으로 인정한다면 그와 같은 취급을 세제에서 구체적으로 실현하는 방법은 다음의 세 가지로 생각해 볼 수 있다. 첫 번째 방법은 파트너쉽이 산출한 소득에 대하여 파트너쉽 단계에서 과세하지만, 파트너쉽이 그 소득을 파트너에게 지급할 때에 그 지급액을 소득에서 차감하는 방법이다. 이것은 파트너에 대

한 지급을 파트너십 단계에 있어서 소득계산상 손금산입항목으로 취급하고 그 부분에 대하여 파트너 단계에서 과세하는 방법이다.

두 번째 방법은 파트너십에 의해 산출된 소득에 대하여 파트너십 단계에서 일단 원천징수적인 과세를 하고, 그 후에 파트너 단계에서 지급받는 소득을 파트너의 과세소득에 포함하여 세액을 계산함으로써 파트너십 단계에서 납부한 세액을 세액공제하는 방법이다.

세 번째 방법은 파트너십에 의해 산출된 소득에 대하여 처음부터 파트너십 단계에서는 과세하지 않고 파트너 단계에서만 과세하는 방법이다. 이 방법은 소득이 처음부터 파트너에게 귀속하는 것으로 보아 파트너십에 대해서는 과세하지 않고 파트너에게만 과세하는 방법이다.

이와 같은 과세상 취급 중에서 어느 것이 바람직한가를 검토해 보자. 첫 번째 방법은 파트너십에 대해서 먼저 과세를 하기 때문에 파트너십의 도관적인 성격을 고려함에도 불구하고 파트너십을 실제로 인정하는 것이다. 따라서 이 방법은 파트너십을 파트너의 집합체로 보는 것과는 차이가 있다. 두 번째 방법은 경제적인 실질면에서 본다면 파트너십을 도관으로 취급하고 있다고 볼 수 있으나, 표면적으로만 보면 파트너십을 완전하게 투명한 것으로 취급하는 것은 아니다. 세 번째 방법은 도관이론을 따르는 것으로서 파트너십을 도관으로 취급하여 과세하지 않고 파트너에 귀속된 소득에 대해서 과세하는 것이다.

이상의 세 가지 방법 중에서 파트너십에 대해서는 법인세를 과세를 하지 않고 그 소득이 귀속되는 파트너에 대해서 소득세를 과세하는 세 번째 방법이 타당할 것으로 판단된다. 그러나 파트너십 과세에는 도관이론만으로는 설명이 가능하지 않다는 측면이 존재하는 것도 사실이다. 파트너십 계약에 의해 출자자간의 사법상의 권리의무가 확실히 변동하기 때문에 그로부터 과세관계가 영향을 받는 것은 당연하다. 민법의 조합계약도 조합에서 일정한 조직으로서의 성격이

있는 것을 전제로 하고 있기 때문에 도관이론만으로 설명할 수 없는 측면이 파트너십 과세에서도 나타날 수 있다. 따라서 과세상 파트너십을 실제로 인정할 필요가 있는 경우에는 이를 인정함으로써 파트너십 과세제도의 구체적인 도입방안을 모색해 볼 수 있을 것이다.

다음으로 파트너십 과세제도의 기본방향을 설정함에 있어서 검토해 보아야 할 또 다른 문제는 파트너십 과세제도의 세법상 위치와 관련된 것이다. 이와 관련하여 다음과 같은 여러 가지 방안을 생각해 볼 수 있다. 첫째, 파트너십을 개인과 법인의 중간형태로 간주하여 소득세나 법인세가 아닌 별도의 세목으로 파트너십에 대한 과세 규정을 만드는 방안이다. 둘째, 소득세법상 공동사업장 규정을 없애고 파트너십에 대한 규정을 만드는 방안이다. 셋째, 소득세법상의 공동사업장 규정과는 별도로 파트너십에 대한 조항을 만드는 방안이다.

첫 번째 방안은 우리나라의 세목이 다른 나라에 비해 너무 많고 복잡하기 때문에 간소화되어야 한다는 학계의 주장과 이 주장을 받아들여 세목을 줄이려는 세제당국의 그 동안의 노력에 저촉되는 것으로서 바람직하지 않다고 판단된다. 첫 번째 방안을 제외하면 두 번째 방안과 세 번째 방안은 모두 소득세법에 파트너십에 대한 규정을 두자는 것이다. 그런데 소득세법 제43조의 규정인 “.....사업자가 자산을 공유 또는 합유하거나 공동으로 사업을 경영하는 경우에는...”에서 볼 수 있듯이 공동사업장의 개념이 파트너십의 개념보다 더 광범위하다. 공동으로 사업을 경영하는 경우는 파트너십에 해당하지만, 자산을 공유하거나 합유하는 경우는 파트너십에 해당하지 않을 수가 있다. 즉 자산을 공유하거나 합유할 뿐 공동으로 사업을 하지 않는다면, 이는 파트너십에 해당하지 않는 것이다.

이와 같이 파트너십은 모두 공동사업장이 될 수 있지만, 공동사업장이 모두 파트너십이 될 수 있는 것은 아니기 때문에 세 번째 방안이 더 타당한 방안이 될 것이다. 다만 파트너십에 대한 과세규정을 별도로 두어 공동으로 사업을 경영하는 경우에는 이의 적용을 받도

록 하되, 공동사업장 규정은 공유물에 대한 과세규정으로 축소하여 자산의 공유 또는 합유로 그치는 경우에만 이를 적용하도록 하는 것이 바람직할 것이다.

마지막으로 민법상의 조합을 뒷받침하려는 파트너쉽 과세제도를 도입하는 대신, 상법상의 합명회사와 합자회사를 파트너쉽으로 간주하여 과세제도를 정비하는 방안을 고려해 볼 수 있다. 우리나라 상법의 뿌리가 되는 독일의 상법상 합명회사와 합자회사는 인적회사(Personengesellschaft)로서 법인세를 부담하지 않으며 영업성과를 회사에 참여하는 사원 개인에게 귀속시켜서 개인이 소득세를 부담하고 있다. 독일 합명회사와 합자회사의 조직형태와 과세제도가 영·미국의 파트너쉽과 아주 유사하기 때문에 OECD에서도 이들 회사가 파트너쉽에 해당하는 것으로 간주하고 있다. 우리나라에서도 독일과 같은 유형의 합명회사와 합자회사 등의 인적회사가 존재하고 있으므로 이들 회사를 파트너쉽으로 간주하여 현행세제를 정비하는 것도 하나의 대안이 될 수 있을 것이다.

현행의 세제는 합명회사와 합자회사에 대해 법인세를 부과하도록 하고 있는데, 이들 회사에 대해 법인세를 부과하지 않고 영업성과를 회사에 참여하는 사원 개인에게 귀속시켜서 개인이 소득세를 부담하도록 할 수 있을 것이다.

## 2. 파트너쉽 과세제도의 구체적 도입방안

### 가. 파트너쉽 및 파트너의 소득산정을 위한 규정

#### 1) 파트너쉽의 소득산정

파트너쉽에 대해서는 과세를 하지 않음에도 불구하고 파트너의 소득을 산정하기 위해서는 파트너쉽을 별도의 실체로 간주하여 파트너

쉽의 소득을 산정할 필요가 있다. 즉 파트너쉽은 독립된 과세의 단위는 아니지만 회계상으로는 실체로 간주하는 것이다.

파트너쉽의 소득산정 방법으로는 법인세법상의 사업연도소득금액 계산방법과 소득세법상 사업소득금액 계산방법 중에서 어느 방법을 준용할 것인가 하는 문제가 있을 수 있다. 파트너쉽의 소득산정 방법을 정함에 있어서 다음과 같은 두 가지 측면을 고려해야 할 것이다. 첫째, 파트너쉽의 형태로 사업을 하는 이유가 법인에 비해 설립이 용이하고 운영상 융통성을 지닐 수 있기 때문이라는 점을 고려해야 할 것이다. 파트너쉽에 대해 과세를 하지 않지만 실체를 인정하여 소득을 산정한다는 점에서 법인세법상 사업연도소득금액의 계산 방법을 따르는 것이 일면 타당하게 보일 수도 있다. 그러나 파트너쉽이라는 사업형태를 택하는 목적이 사업의 운용을 유연하고 용이하게 하려는 것이므로 법인세법상 사업연도 소득금액의 계산 방법을 따르는 것은 바람직하지 않다고 판단된다. 소득세법상 사업소득금액 계산방법이 원칙적으로는 법인세법상 사업연도 소득금액의 계산방법과 거의 동일하지만, 세부적으로 들어가면 법인세법상 사업소득금액 계산방법이 훨씬 복잡하기 때문이다. 둘째, 개인사업의 경우 사업주의 근로소득은 필요경비에 산입하지 않도록 하여 모두 사업소득으로 과세하고 있는 데 반해 법인의 경우 주주가 노동을 제공할 경우에는 피고용인으로서 인정하고 있다는 점을 고려해야 할 것이다. 파트너쉽의 경우에도 개인사업의 경우와 마찬가지로 파트너의 근로소득은 파트너쉽의 필요경비로 인정하지 않고 파트너의 사업소득으로 인정하는 것이 타당할 것이다. 이상과 같은 두 가지 측면을 고려해 볼 때, 파트너쉽의 소득산정은 소득세법상의 사업소득금액 계산방법을 따르도록 하는 것이 바람직할 것이다.

파트너쉽의 소득을 산정함에 있어서 소득(또는 손실)과 비용의 범위를 어떻게 할 것인가를 검토해 보자. 미국의 경우는 파트너쉽의 소득을 산정함에 있어서 소득(또는 손실)은 임대수입, 배당, 로열티

수입, 자본이득(또는 손실) 등은 포함하지 않고 영업과 관련한 소득(또는 손실)에 한정하고 있다. 이와 같이 하는 이유는 아마도 사업소득의 경우 비용계산 등이 복잡하기 때문에 사업소득 계산의 경우에 한하여 파트너십 실체를 인정하여 파트너십 단계에서 소득을 계산하는 것이라고 생각된다. 양도소득, 배당소득, 이자소득 등과 같이 사업소득이 아닌 경우에는 비용계산이 필요 없거나 간단하기 때문에 이러한 소득들은 사업소득과 합하지 않는 것이 소득의 종류에 따른 과세를 정확히 하기 위해서도 좋을 것이다. 즉, 이러한 소득들은 사업소득으로 성격을 전환하지 않고 그 성격을 그대로 유지하면서 파트너인 개인에게 이전되도록 하는 것이 바람직할 것이다.

파트너십의 필요경비는 현행 소득세법시행령 제55조에서 규정하는 필요경비와 동일한 개념으로 보면 될 것이다. 파트너십의 총사업소득에서 필요경비를 공제한 금액이 파트너십의 순수한 사업소득(또는 손실)이 된다. 파트너십의 소득을 산정하기 위해서는 파트너십의 실체를 인정하여 소득세법의 규정들을 준용하되, 다음과 같은 사항을 고려해야 할 것이다. 미국의 경우 기부금은 파트너십 단계에서 비용으로 인정하고 있지 않은데, 기부행위가 기업단계가 아닌 개인단계에서 이루어지는 것이 바람직하다는 측면에서 우리나라에서도 파트너십 단계에서는 기부금을 필요경비로 인정하지 않고 파트너 단계에서 필요경비로 인정하는 방법이 타당할 것이다. 그리고 파트너십의 소득산정 단계에서는 파트너의 개인 공제 항목은 고려할 필요가 없을 것이다.

## 2) 파트너의 분배지분

수익 및 손실, 소득공제 혹은 세액공제 등에 대한 파트너의 분배지분을 정하는 원칙으로는 파트너십의 계약에 따르도록 하는 방법이 타당할 것이다. 다만 파트너십의 계약에서 이를 정하지 않는 경우에

는 파트너쉽에 대해 파트너가 가지고 있는 지분에 따라 결정되도록 할 수 있다.

파트너쉽의 설립에 대해서는 인적 노무의 제공 등과 같은 서비스의 출자도 인정되어야 할 것이다. 파트너의 분배지분을 정함에 있어서 미국의 경우가 우리에게 참고가 될 수 있을 것이다. 파트너쉽의 계약서에는 각 파트너에 대해 책임을 명시해야 하고, 참여시간을 지정해야 하고, 채무를 할당해야 하고, 세금징수계좌에 관한 정보를 명시해야 한다. 그러나 과세목적상 계약서만이 계약으로 인정되는 것이 아니고 모든 구두 또는 서면의 약속들을 포함하도록 하고 있다.

### 3) 파트너에 대한 소득(또는 손실)의 배분

파트너쉽의 모든 소득원으로부터 계산되는 소득(또는 손실)은 파트너의 분배지분에 따라 파트너에게 배분되도록 해야 할 것이다.

### 4) 파트너의 소득산정

파트너쉽의 사업소득을 산정함에 있어서 필요경비를 공제했기 때문에 파트너가 배분받은 사업소득은 그대로 파트너의 사업소득이 된다. 파트너의 소득을 산정하기 위해서는 파트너의 사업소득과 사업소득 이외의 소득을 합친 종합소득금액에서 종합소득공제 항목을 공제하면 종합소득과세표준이 계산된다.

여기서 사업소득 이외의 소득은 파트너가 분배지분에 따라 배분받은 이자소득, 배당소득, 필요경비를 제외한 부동산임대소득, 근로소득, 필요경비를 제외한 일시재산소득, 필요경비를 제외한 기타소득 등을 포함한다. 퇴직소득, 양도소득, 산림소득 등은 현행 소득세법을 따라 별도로 계산하도록 한다.

소득세법 제45조 제1항의 규정과 같이 파트너가 당해연도의 사업

소득금액을 계산함에 있어서 발생하는 결손금은 당해연도 종합소득 과세표준의 계산에 있어서 부동산임대소득금액, 배당소득금액, 이자 소득금액, 근로소득금액, 기타소득금액에서 순차로 공제하도록 한다. 그리고 당해 연도 동안 다른 소득이 부족하여 공제를 받지 못한 결손금은 다음 과세연도에 이월해서 공제 받을 수 있도록 한다.

##### 5) 파트너와 파트너십간의 거래

파트너와 파트너십간에 자산의 판매 및 교환, 자금대부, 서비스제공 등의 거래를 하는 경우에는 이를 파트너십과 제3자와의 거래로 간주할 수도 있을 것이며 파트너십과 특수관계자와의 거래로 간주할 수도 있을 것이다. 파트너와 파트너십 사이에 발생한 거래가 통상적인 거래에서 벗어난 것으로 판단되면 국내 특수관계자와의 국내거래의 경우는 부당행위계산부인 규정을 적용할 수 있을 것이며, 국외 특수관계자와의 국제거래의 경우는 이전가격에 대한 규정을 적용할 수 있을 것이다.

부당행위 계산부인은 법인세법 제52조에 규정되어 있는데, 내국법인의 행위 또는 소득금액계산이 그 법인의 특수관계자와의 거래에 있어서 그 법인의 소득에 대한 조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우에 그 법인의 행위 또는 소득금액의 계산에 불구하고 그 법인의 각사업연도의 소득금액을 계산할 수 있도록 하고 있다. 또한 국제조세조정에 관한 법률 제4조에서는 과세당국이 거래당사자의 일방이 국외 특수관계자인 국제거래에 있어서 그 거래가격이 정상가격을 미달하거나 초과하는 경우에는 정상가격을 기준으로 거주자의 과세표준 및 세액을 결정 또는 경정할 수 있도록 하고 있다.

이와 같은 규정을 적용하는 방안 이외에도 과반수 이상의 지분을 가지고 있는 파트너의 경우 파트너십을 실질적으로 지배한다고 볼 수 있으므로 그 파트너와 파트너십간의 거래에서 발생하는 이익과

손실에 대해 제한을 가할 수도 있을 것이다. 파트너십을 실질적으로 지배하는 파트너가 파트너십과의 거래에서 손실을 발생시켰다면 이는 손금으로 인정하지 않는 것이 타당할 것이다. 미국의 경우 50% 초과 자본지분 또는 이익지분을 가진 파트너와 파트너십간의 자산 매각이나 교환 등에서 발생하는 손실은 손금으로 인정되지 않으며, 50% 초과 자본지분 또는 이익지분을 가진 파트너와 파트너십간의 자산매각이나 교환 등에서 발생하는 이익은 통상소득으로 간주한다.

#### 나. 재산의 출연 및 처분 관련 규정

##### 1) 파트너십에 대한 재산출연

기존 파트너가 재산을 파트너십에 출연하거나 신규 파트너가 파트너의 자격을 얻기 위해 재산을 출연하는 경우 그 거래가액의 인정을 어떻게 할 것인가 하는 문제가 있다. 만일 금전으로만 파트너십에 출연한다면 파트너가 취득하게 되는 지분은 금전으로 물건을 매수하는 것과 마찬가지로 간주하고 그 거래의 인식시기와 거래가액의 인정에 대한 별다른 문제가 발생하지 않는다고 볼 수 있다.

반면 만일 금전이 아닌 재산을 출연한다면 그 출연재산을 장부가액으로 할 수도 있고 시가로 할 수도 있을 것이다. 출연재산을 시가로 한다면 파트너가 그 재산을 출연할 때 과세문제가 발생한다. 파트너십을 활성화하기 위해서는 이 경우 발생하는 과세를 이연해 줄 필요가 있다. 따라서 재산의 출연을 통해 취득한 파트너십 지분의 기준가액은 출자재산의 취득가액으로 하는 것이 바람직할 것이다. 이렇게 되면 파트너십에 출연한 재산의 파트너십지분과 교환하여 파트너십에 출연한 재산에 대해서는 파트너십이나 파트너에게 이득이나 손실로 인식되지 않는다.

예를 들면, A가 취득가액 1억 원에 시가 2억 원의 토지를 출자하

고, B가 취득가액 1억 5천만 원에 시가 2억 원의 토지를 출자하여 파트너십 AB에서 각각 동등한 지분을 취득하였다고 하자. 이 때 A의 파트너십 지분의 취득가액은 1억 원이며, B의 파트너십 지분의 취득가액은 1억 5천만 원이다. 파트너십 자체에서도 각각 1억 원과 1억 5천만 원의 취득가액을 물려받게 된다.

## 2) 파트너십 재산의 처분 및 분배

파트너십의 재산을 처분하는 경우 발생하는 양도차익을 어떻게 계산할 것인가 하는 문제가 있다. 미국의 경우는 파트너십 지분을 자본자산(capital assets)으로 취급하도록 하여 파트너십 지분에 대한 파트너의 기준가액은 파트너십의 이익에 의해 증가하고, 또한 파트너십의 손실이나 현실적인 분배에 의해 감소하도록 하고 있다.

파트너십 지분을 자본자산으로 취급하여 손익에 따라 기준가액을 조정해 주는 것이 경제이론적으로는 타당한 것이지만, 우리나라에 파트너십 과세제도를 도입하여 이렇게 하는 경우 매우 복잡한 회계 및 세무문제를 야기하므로 타당한 방안이 되지 못할 것이다. 파트너십 재산의 가액은 최초 파트너십에 파트너가 출연한 재산의 출연가액으로 하는 것이 간단한 방법이 될 것이다. 파트너십이 재산을 처분할 때 그 재산의 양도차익은 양도가액에서 최초의 출연가액을 차감한 가격으로 한다. 파트너십 재산의 처분시 발생하는 양도차익에 대해 각 파트너가 파트너십 재산의 지분을 소유한 것으로 간주하여 분배지분에 따라 파트너 개인에 대해 과세하도록 한다. 다만 과세이연된 세금은 그 재산을 출연한 파트너가 부담하도록 한다.

예를 들면, A가 취득가액 1억 원에 시가 2억 원의 토지를 출자하고, B가 현금 2억 원을 출자하여 파트너십 AB에서 각각 동등한 지분을 취득하였다고 하자. 그 후 파트너십이 A가 출자한 토지를 3억 원에 처분하는 경우 거래가액 3억 원에서 최초의 출연가액 1억 원을

차감한 2억 원의 양도차익이 발생한다. 2억 원의 양도차익 중에서 1억 원의 양도차익에 대한 세금은 재산의 출연시에 A가 부담했어야 할 것으로서 과세이연되었던 것이므로 A가 부담하도록 한다. 그리고 세금을 제외한 양도차익은 A에 귀속되도록 한다. 나머지 1억 원의 양도차익에 대해서는 지분에 따라 A와 B에게 1/2씩 분배하고 세금은 A와 B 각각에 대하여 1/2씩을 부담하도록 한다.

#### 다. 파트너십의 지분거래 관련 규정

##### 1) 파트너의 지분 변동에 따른 과세

파트너십 지분의 매각이나 교환에서 발생하는 이득 및 손실은 지분을 양도하는 파트너에 속하도록 한다. 이 때 발생하는 이득 및 손실은 자본재산의 매각이나 교환으로부터 발생하는 것으로 간주된다.

파트너십 지분의 처분에 따라 얻게 되는 양도차익에 대해서는 과세를 하도록 한다. 양도차익은 파트너십 지분의 처분에 따라 얻게 되는 양도가액에서 파트너십 지분을 매수하기 위해서 출연한 재산의 가액을 차감하여 계산한다.

##### 2) 파트너십의 청산 및 해산

파트너십 지분을 청산하는 것은 파트너십에 있어서 특정한 파트너의 이익을 완전히 종결시키는 것이다. 여기에는 파트너의 지분을 종결시킬 때에 받는 파트너십 이익의 분배에 대하여 어떻게 과세할 것인가 하는 문제가 존재한다.

파트너십의 청산분배는 두 가지의 유형으로 나누어진다. 첫째, 해산에 따라 청산을 행하는 경우이다. 파트너십이 청산하는 경우 파트너십의 재산은 파트너의 지분에 따라 분배하게 된다. 각 파트너가

받는 분배금액으로부터 그 파트너의 최초 출연가액을 차감하여 그 차액이 플러스이면 과세하고 마이너스이면 다른 소득에서 공제할 수 있도록 한다. 이 경우에도 과세이연된 세금은 그 재산을 출연한 파트너가 부담하도록 한다.

캐나다의 세법에서 보는 바와 같이 재산 수취자격이 부여된 파트너에게 파트너십 재산 전부가 분배될 때까지 파트너십은 존속하는 것으로 하고 수취자격이 있는 각 사람 역시 파트너로 남아 있도록 해야 할 것이다. 청산 파트너십의 파트너가 파트너십 재산 수취권을 지속적으로 보유하는 경우에 이러한 권리는 계속해서 파트너십 지분으로 처리되며 파트너는 지속적으로 납세의무를 지도록 한다.

둘째, 파트너십이 계속되면서 특정한 파트너가 탈퇴 또는 은퇴하는 경우 파트너지분을 청산하는 경우이다. 파트너십 중에서 특정한 파트너가 탈퇴 또는 은퇴한 경우 그 파트너의 지분에 대한 청산분배에 대해서는 파트너십 전체의 청산분배의 경우와 동일한 규칙이 적용되도록 한다.

## IX. 요약 및 결론

최근 급변하는 경제적 환경에 신속하게 적응하고 외국기업과의 경쟁에서 우위를 확보하기 위해서 우리나라는 과거의 재벌중심의 경제 정책에서 탈피하여 중소·벤처기업중심으로 정책방향을 선회할 수밖에 없는 상황이다. 이는 변화하는 소비자들의 다양한 욕구에 신속하게 적응하기 위해서도 어쩔 수 없는 선택이라고 생각된다.

이러한 정부정책의 변화에 부응하여 소규모 기업활동을 권장하기 위해서는 관련법규도 이를 뒷받침할 수 있도록 변화해야 할 것이다. 세법도 과세대상인 경제주체들의 행동변화에 따라 변화·발전되어야 하며, 민법, 상법 등의 사법과의 일관성을 유지해야 할 것이다. 조합(파트너십)에 관한 규정은 민법상에 규정되어 있지만, 세법상에는 파트너십에 관한 과세제도가 정비되어 있지 않다. 즉 우리나라의 세법에는 파트너십에 관하여 과세상의 권리, 의무관계가 명확하게 규정되어 있지 않은 것이다. 세법이 파트너십에 대하여 따로 규정하고 있지 않은 것은 법적인 측면에서 파트너십을 실체(entity)로서가 아니라 계약관계의 일환으로 파악되고 있기 때문일 것이다. 파트너십은 국제기본법 제13조에 규정된 단체로는 보이지 않으므로 소득세법 제1조 제3항의 규정에 의해 개인으로 취급하여 소득세를 적용한다. 소득세법상 공동사업장 규정이 파트너십에 적용될 수 있을 것이다. 그러나 공동사업장의 개념이 파트너십의 개념 보다 더 광범위하고, 또한 공동사업장 규정이 너무 간단하기 때문에 공동사업장 규정을 파트너십에 대해 적용하는 데에는 문제가 있다.

파트너십 과세제도를 도입해야 할 필요성을 세 가지 측면에서 살펴보면 다음과 같다. 첫째, 私法에 규정된 사업조직의 다양성이 조세

제도에 의하여 자유로운 선택이 불가능하다면 경제적 효율성의 관점에서 바람직하지 않다는 점이다. 현행 세법상에 파트너십에 대한 규정이 없기 때문에 민법에 규정되어 있는 조합의 형태로 사업을 수행하려는 단체들도 상법상의 합명회사, 합자회사, 그리고 유한회사 등의 다른 사업형태를 취하고 있는 경우가 많은데, 이는 결코 바람직한 현상이 아니다. 파트너십이라는 원래의 사업형태가 아닌 다른 사업형태를 취하게 되면 과세상의 왜곡이 발생할 가능성이 많기 때문이다. 법인격이 없는 파트너십과는 달리 합명회사, 합자회사, 또는 유한회사는 법인격이 부여되므로 주식회사와 마찬가지로 법인세의 과세대상이 된다.

둘째, 소득세법상 파트너십에 대해 적용할 수 있는 조문으로는 공동사업장과 관련한 조문이 있지만 공동사업장의 개념이 파트너십의 개념 보다 더 광범위하기 때문에 몇 가지 단순한 규정에 불과한 공동사업장 규정을 파트너십에 대해 적용하는 것은 무리이다. 파트너십에서는 파트너십과 파트너간 또는 파트너간의 권리와 의무의 부담, 파트너십 자산의 처분, 파트너십 지분의 변동 등과 관련하여 과세문제가 발생하며, 이러한 문제들은 상당히 복잡하고 기술적인 규정을 필요로 한다. 그러나 공동사업장 규정은 이러한 문제들에 대해서 전혀 언급하고 있지 않다.

다음으로 공동사업장 규정으로 파트너십에 적용하는 것은 법률적인 측면에서도 문제가 있다. 공동사업장 관련 조문들은 과세요건 법정주의는 어느 정도 충족하지만, 과세요건 규정이 일의적이고 명확하며 상세하여야 한다는 과세요건 명확주의에는 저촉된다고 판단된다. 소득금액을 계산함에 있어서 과세표준을 어떻게 산출할 것인지 명확하게 규정하고 있지 않기 때문에 징세행정기관의 자의적 해석과 자유재량을 배제하기 어렵다는 문제가 있다.

셋째, 국제조세 측면에서 보면 우리나라에는 파트너십이라고 할 수 있는 법인격이 없는 단체가 거의 존재하지 않지만 조세조약의 체

결로 인해 우리나라에 불리한 면이 있다고 보기는 어렵다. 파트너십의 사업형태를 취하지 못하여 합명회사, 합자회사, 또는 유한회사의 형태를 취하더라도 이 법인이 외국에 진출하면 우리나라 거주자인 인으로서의 자격을 가지며 외국으로부터 조세조약의 혜택을 받을 수 있기 때문이다.

이상의 세 측면을 종합적으로 고려해 볼 때, 비록 국제조세 측면에서는 큰 문제가 없지만 다른 문제점을 해결하기 위해서는 파트너십 과세제도의 도입이 필수적이라고 판단된다. 파트너십 과세제도는 다음과 같은 기본방향으로 도입되어야 할 것이다. 우선 파트너십 과세제도의 세법상 위치와 관련하여 여러 가지 방안을 생각해 볼 수 있는데, 그 중에서 소득세법상의 공동사업장 규정은 그대로 유지하고 파트너십에 대한 조항을 새로 만드는 방안이 타당할 것이다. 공동사업장의 개념이 파트너십의 개념 보다 더 광범위하기 때문에 모든 공동사업장이 파트너십이 될 수는 없다. 따라서 파트너십에 대한 과세규정을 별도로 두어 공동으로 사업을 경영하는 경우에는 이의 적용을 받도록 하되, 공동사업장 규정은 공유물에 대한 과세 규정으로 축소하여 자산의 공유 또는 합유로 그치는 경우에만 이를 적용하도록 해야 할 것이다.

다음으로 파트너십에 대해서는 과세하지 않고 파트너에 대해서 과세해야 할 것이다. 파트너십은 계약의 형태를 나타내는 것이지 조직을 나타내는 것은 아니라고 볼 수 있다. 또한 파트너십은 독립된 과세주체라기 보다는 파트너들의 공동목적을 달성하기 위한 도관(pass-through)으로서의 특성이 강하다고 볼 수 있다. 즉, 파트너십은 하나의 독립된 실체라기 보다는 파트너의 집합체로 간주하여 파트너십에 대해서 과세하지 않는 대신 파트너에 대해 소득세를 과세하는 방법이 타당할 것이다.

마지막으로 과세상 파트너십을 실체로 인정할 필요가 있는 경우에는 이를 인정함으로써 파트너십 과세제도의 구체적인 도입방안을 모

색해 볼 수 있을 것이다. 파트너쉽에서는 파트너쉽과 파트너간 또는 파트너간의 권리와 의무의 부담, 파트너쉽 자산의 처분, 파트너쉽 지분의 변동 등과 관련하여 과세문제가 발생하며, 이러한 문제들은 상당히 복잡하고 기술적인 규정을 필요로 한다. 세법에 이러한 문제들에 대해 상세히 규정함으로써 파트너쉽 제도가 활성화될 수 있도록 하는 것이 바람직할 것이다.

이상과 같이 민법상의 조함을 뒷받침하려는 파트너쉽 과세제도를 도입하는 대신, 상법상의 합명회사와 합자회사를 파트너쉽으로 간주하여 과세제도를 정비하는 방안을 고려해 볼 수 있다. 우리나라에서도 독일과 같은 유형의 합명회사와 합자회사 등의 인적회사가 존재하고 있으므로 이들 회사를 파트너쉽으로 간주하여 법인세를 부과하지 않고 영업성과를 회사에 참여하는 사원 개인에게 귀속시켜서 개인이 소득세를 부과하도록 할 수 있을 것이다.

## 참고문헌

- 광고 아카데미, 『국제조세조약』, 1996.
- 김재진·김진수, 『투자조합 활성화를 위한 조세정책방향』, 정책보고서 98-12, 한국조세연구원, 1998.
- 손주찬, 『상법(상·하)』, 박영사, 1997.
- 한도숙·안중석, 『한미조세조약의 개정방안에 관한 연구』, 한국조세연구원, 2000.
- 한영혜, 「투자조합과 관련된 과세문제」, 『월간조세』, 2000. 5.
- 日本 税理士會聯合會, 『稅務六法：通達編』, 2000.
- 中里 實 “Partnership 課稅の國際的側面”、『Partnership의 課稅問題』、稅務研究會 論文集, Vol. 44, 1999, pp. 159~226.
- 增井良啓, “組合形式의 投資媒體と所得課稅”、『Partnership의 課稅問題』、稅務研究會 論文集, Vol. 44, 1999, pp. 129~155.
- 平野嘉秋, 『Partnership의 法務と稅務』、稅務研究會 出版局, 1994.
- さくら綜合事務所, 『SPC & 匿名組合의 法律·會計稅務と評價』、清文社, 2000.
- Canada British Columbia Business Service Center, “Proprietorship, Partnership or Incorporation? : Advantages and Disadvantages of Partnership”, <http://www.sb.gov.bc.ca>, 2000.
- CCH, *British Master Tax Guide 1998/1999*, 1998.
- \_\_\_\_\_, *Canadian Master Tax Guide*, 1998.
- \_\_\_\_\_, *Internal Revenue Code*, 1999.
- Crouch, Holmes F., *Making Partnerships Work*, Allyear Tax

- Guides, 1998.
- OECD, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*, DAFFE/CFA(99)20/REV1, 1999.
- \_\_\_\_\_, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2000.
- Willis, Arthur B., John S. Pennell, and Philip F. Postlewaite, *Partnership Taxation*, Warren, Gorham and Lamont, 1997.

<국문 요약>

## 파트너쉽 과세제도에 관한 연구

김진수 · 김재진

우리나라에서는 최근 소규모 기업의 활동을 크게 기대하고 있다. 그 이유는 최근 경제위기를 겪으면서 재벌중심에서 중소·벤처기업 중심으로 산업정책의 방향이 선회하고 있고, 변화하는 소비자들의 다양한 욕구에 신속하게 적응하는 데에는 규모가 작은 기업이 적합하기 때문이다.

이러한 정부정책의 변화에 부응하여 소규모 기업활동을 권장하기 위해서는 관련법규도 이를 뒷받침할 수 있도록 변화해야 한다. 그러나 파트너쉽에 관한 규정은 민법상에 규정되어 있지만, 세법상에는 파트너쉽에 관한 과세제도가 정비되어 있지 않다. 현재로서는 소득세법상 공동사업장 규정이 파트너쉽에 적용될 수 있지만, 공동사업장의 개념이 파트너쉽의 개념 보다 더 광범위하고 공동사업장 규정이 너무 간단하기 때문에 이 규정을 파트너쉽에 대해 적용하는 것은 무리이다. 그리고 파트너쉽의 형태로 사업을 수행하려는 단체들도 상법상의 합명회사, 합자회사, 그리고 유한회사 등의 다른 사업형태를 취하고 있는 경우가 많은데, 私法에 규정된 사업조직의 다양성이 조세제도에 의하여 자유로운 선택이 불가능하다면 경제적 효율성의 관점에서 결코 바람직하지 않다.

이와 같은 문제점을 해결하기 위해서는 파트너쉽 과세제도의 도입이 필수적이다. 파트너쉽 과세제도는 다음과 같은 기본방향으로 도입되어야 할 것이다. 첫째, 파트너쉽에 대한 과세규정을 별도로 두어 공동으로 사업을 경영하는 경우에는 이의 적용을 받도록 하고, 공동사업장 규정은 공동으로 사업을 경영하는 경우는 제외시키고 공유물

에 대한 과세규정으로 축소하여 자산의 공유 또는 합유로 그치는 경우에만 이를 적용하도록 하는 것이 바람직할 것이다.

둘째, 파트너십을 하나의 독립된 실체라기보다 파트너의 집합체로 간주하여 파트너십에 대해서 과세하지 않는 대신 파트너에 대해 소득세를 과세하는 방법이 타당할 것이다.

셋째, 파트너십에서는 파트너십과 파트너간 또는 파트너간의 권리와 의무의 부담, 파트너십 자산의 처분, 파트너십 지분의 변동 등과 관련하여 과세문제가 발생하므로 파트너십을 실체로도 인정하여 세법에 이러한 문제들에 대해 상세히 규정해야 할 것이다.

<Abstract>

## A Study on the Partnership Taxation

Jin-Soo Kim and Jae-Jin Kim

Recently in Korea, the activities of small businesses are dealt with great expectations. The reason is that by experiencing the economic crisis, the direction of policy on industries is being re-aimed at middle or small venture capital businesses rather than the previous policy on Chaebol-bound system. This is due to the efficiency and capability of swift dealings with the varied demands of the consumers of small businesses.

In order to encourage the activities of the small businesses in line with the government policy change, the related regulations should also be revised to support the new policy direction. Nevertheless, while there are some stipulations on the partnership in the civil law, no provision on the partnership is given in the taxation law. At present, under the income tax law, a partnership can be classified as a jointly operated business, but while its definition is broader than that of the partnership, the provision on the jointly operated business is much too brief. Therefore, it is unreasonable to apply this regulation on the partnerships. Currently many organizations that plan to operate in the form of the partnership are taking other forms of businesses. If the

variety of the business structures under the rules of the private law prevents free choice of businesses due to the taxation system, it is undesirable in the standpoint of the economical efficiency.

In order to solve these problems, it is essential for the taxation system on the partnership be put in order. The partnership taxation system should be consolidated under the following basic directions.

First, a separate tax regulation on the partnership should be established while the regulation on the jointly operated businesses should be retrenched as a tax regulation for the property co-ownership to apply only in the occasion of joint ownership of the property. It must also be noted that such a partnership must be excluded from this regulation.

Second, a partnership should be treated not as an independent entity but as an aggregate of the partners, and it is more reasonable to tax individually on income rather than levying tax on the partnerships as a whole.

Third, since in a partnership, taxable events occur during the dealings between partnerships or partners, the distribution of right and obligation between the partners, the disposal of partnership property, the changes in the participating share, etc., the partnership could also be treated as one separate entity. Detailed provisions should be incorporated in the tax law about such problems.

<著者略歷>

金珍洙

韓國外國語大學校 貿易學科 卒業  
美國 University of North Carolina at Chapel Hill 經濟學 博士  
現, 韓國租稅研究院 研究委員

金栽鎭

西江大學校 經濟學科 卒業  
美國 Michigan State University 經濟學 博士  
現, 韓國租稅研究院 專門研究委員

政策報告書 00-05

파트너십 과세제도에 관한 연구

---

---

2000年 12月 28日 印刷

2000年 12月 30日 發行

著者 金珍洙·金栽鎭

發行人 柳一鎬

發行處 韓國租稅研究院

138-774 서울特別市 松坡區 可樂洞 79-6

電話: 2186-2114(代), 팩시밀리: 2186-2179

登錄 1993年 7月 15日 第21-466號

組版 및  
印刷 상 일 인 쇄

© 韓國租稅研究院 2000

ISBN 89-8191-190-8

---

---

\* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.

값 6,500 원