

세무와회계저널
제10권 제3호 2009년 9월 pp.243~263
한국세무학회

동업기업의 세액공제 및 세액감면에 관한 연구

이준규* · 강병민**

<요 약>

현행 동업기업 과세특례에서는 소득금액은 집합론에 따라 계산하도록 하면서 세액공제 및 세액감면은 실체론에 따라 계산하도록 하는 과세논리의 불균형이 존재하며 이로 인하여 세액공제 및 세액감면을 위한 소득금액과 산출세액을 별도로 계산해야 하는 복잡성과 법인세율을 적용하여 세액공제와 세액감면을 계산함에 따른 조세의 중립성 및 과세형평에의 훼손 등이 발생하는 것을 문제점으로 지적할 수 있다.

이를 개선하기 위한 방안으로 소득금액은 동업기업을 하나의 내국법인으로 보아 계산하고 해당 소득금액을 손익배분비율에 따라 각 동업자에게 배분하되, 각 동업자는 배분받은 소득금액을 기초로 각자 세율을 적용하고 세액공제 및 세액감면도 각자 계산하도록 할 것을 제안한다.

이 방안은 동업기업의 소득금액을 계산함에 있어서 해당 동업기업을 하나의 내국법인으로 보아 계산하도록 함으로서 집합론의 논리를 일부 훼손하는 측면이 있지만 그 이외의 부분에 대하여는 대체로 집합론의 논리에 따라 세액을 산정하게 되며 다음과 같이 세액공제 및 세액감면 산정방식의 문제점들이 해결될 수 있을 것이다.

첫째, 동업자군별로 최대 네 번의 소득금액 계산이 필요하던 것을 한 번에 계산하도록 함으로서 소득금액의 계산을 단순하게 한다. 둘째, 현행과 같이 세액공제와 세액감면을 산정함에 있어서 소득금액과 산출세액을 다시 계산하는 번거로움이 없으며 세액공제 및 세액감면금액을 산정하기 위한 산출세액을 계산함에 있어서 법인세율을 적용함에 따른 조세의 중립성과 과세형평이 훼손되는 일도 없게 된다. 셋째, 세액공제 및 세액감면의 요건적용여부와 한도초과 및 최저한세를 동업기업의 단계에서 정하도록 함에 따른 조세회피의 가능성과 조세의 중립성이 훼손되는 문제점도 해당 항목들을 동업자의 단계에서 정하도록 함에 따라 발생하지 않게 된다.

<주제어> 동업기업, 실체론, 집합론, 세액공제, 세액감면

* 경희대학교 법학전문대학원 교수, juneqlee@khu.ac.kr, 02-961-9178, 주저자

** 경희대학교 경영대학 교수, bmkang@khu.ac.kr, 031-201-2364

논문접수일 2009년 3월

게재확정일 2009년 9월

I. 서 론

2009년부터 시행되는 조세특례제한법에 따른 동업기업 과세특례는 미국의 파트너십 과세 제도를 모델로 하여 우리나라에 처음 도입되는 제도이지만 그 내용에 있어 기본적인 규정만을 담고 있어 종전의 공동사업장 과세특례에서와 마찬가지로 많은 부분에 관하여 어떻게 과세될 것인지에 대하여 불명확한 측면이 있고 서로 다른 과세논리가 혼재되어 있다. 본 논문에서 논의하고자 하는 동업기업과 관련된 세액공제와 세액감면은 동업기업이 그 금액을 계산하여 이를 동업자에게 배분하도록 되어 있는데 그 과세논리가 소득금액의 산정 및 배분과 조화되지 않고 계산 및 배분에 관한 구체적인 방법에 대하여 규정하고 있지 아니하여 그 적용에 있어서 논란이 예상된다.

동업기업의 소득금액 또는 세액의 계산방법은 실체론의 논리에 따를 것인지 아니면 집합론의 논리에 따를 것인지에 따라 달라진다. 실체론적 접근방식에서는 동업기업과 동업자에게 과세함에 있어서 동업기업을 동업자와 독립된 별개의 실체로 보며, 각 동업자는 동업기업의 자산을 직접 소유하는 것으로 보지 않고 동업기업의 지분을 소유하는 것에 불과하다고 보는데 비하여 집합론적 접근방식에서는 동업기업을 독립된 실체로 보지 아니하기 때문에 동업기업의 자산은 각 동업자가 지분 비율에 따라 공동으로 소유하고 동업기업의 사업도 각 동업자가 자기 지분에 상당하는 부분을 직접 영위하는 것으로 본다(이준규·이은미 2008a, p. 131).

동업기업의 세액공제 및 세액감면과 관련한 과세상의 문제점의 상당 부분은 동업기업 소득금액의 산정방법과의 과세논리상의 불균형에서 기인한다. 동업기업의 소득금액을 계산함에 있어서는 동업자군별로 해당 동업자에게 적용되는 근거 법률(소득세법 또는 법인세법)에 의하여 계산한 후 이에 동업자군별 손익배분비율을 곱하여 동업자군별 배분대상 소득금액을 계산하도록 함에 따라 집합론의 논리를 따르고 있는데 비하여 동업기업과 관련한 세액공제와 세액감면의 계산에 있어서는 해당 동업기업을 하나의 법인으로 하여 법인세법과 조세특례제한법을 적용하도록 함으로서 실체론의 논리를 따르고 있다. 이로 인하여 동업기업과 관련한 세액공제와 세액감면의 세부적인 계산방법 및 배분방법과 동업자의 세액공제 및 세액감면의 계산에 있어서 명확하지 아니한 측면이 있으며 제도를 복잡하게 하는 요인이 되고 있다.

본 논문에서는 조세특례제한법상 동업기업 과세특례제도 하에서 동업기업의 세액공제 및 세액감면과 관련한 과세상의 문제점에 대하여 논의하고 이를 기초로 현행 세법규정을 개선하기 위한 방안을 제시하고자 한다. 본 논문의 구성은 다음과 같다. II에서는 동업기업의 소득금액, 세액공제 및 세액감면에 대한 현행 세법상의 규정을 살펴보고, III에서는 해당 세액공제 및 세액감면의 계산과 배분에 관련한 과세상의 문제점에 대하여 논의하며, IV에서는 이와 같은 논의를 기초로 적정 과세방안을 제안하고 결론을 맺는다.

II. 현행 제도의 개요

1. 동업기업 소득금액의 계산 및 배분

동업기업은 동업기업의 소득금액 또는 결손금을 산정하여 각 과세연도의 종료일에 동업자들에게 동업자간의 손익배분비율에 따라 해당 소득금액 또는 결손금을 배분하고 동업자는 배분받은 소득금액 또는 결손금을 자신의 소득금액 계산시 가산하거나 차감한다(조세특례제한법 100조의 18 1항 및 3항). 이를 위한 절차를 구체적으로 살펴보면 다음과 같다.

첫째, 동업자군별 동업기업 소득금액 또는 결손금을 계산한다. “동업자군별 동업기업 소득금액 또는 결손금”이라 함은 동업자를 거주자, 비거주자, 내국법인 및 외국법인의 네 개의 동업자군으로 구분하고 각 군별로 동업기업을 각각 하나의 거주자, 비거주자, 내국법인 또는 외국법인으로 보아 소득세법 또는 법인세법에 따라 계산된 해당 과세연도의 소득금액 또는 결손금을 말한다(동법 100조의 14 4호).

둘째, 동업자군별 손익배분비율을 계산한다. “동업자군별 손익배분비율”이라 함은 동업자군별로 해당 군에 속하는 동업자들의 손익배분비율을 합한 비율을 말한다(동법 동조 5호).

셋째, 동업자군별 배분대상 소득금액 또는 결손금을 계산한다. “동업자군별 배분대상 소득금액 또는 결손금”이라 함은 동업자군별 동업기업 소득금액 또는 결손금에 동업자군별 손익배분비율을 곱하여 계산한 금액을 말한다(동법 동조 6호).

넷째, 동업자군별 배분대상 소득금액 또는 결손금을 각 과세연도의 종료일에 해당 동업자군에 속하는 동업자들에게 동업자간의 손익배분비율에 따라 배분한다(동법 100조의 18 1항).

다섯째, 동업자는 동업기업의 과세연도의 종료일이 속하는 과세연도의 소득세 또는 법인세 과세표준을 계산할 때 배분받은 소득금액 또는 결손금을 다음과 같이 소득세법 또는 법인세법상의 소득구분에 따른 총수입금액(익금) 또는 필요경비(손금)로 보아 계산한다(동법 동조 2항, 동법 시행령 100조의 18 4항 및 5항). 다만, 수동적 동업자의 경우에는 배분받은 소득금액을 그 내용에 불구하고 배당소득으로 보되, 수동적 동업자가 소득을 직접 지급받지 아니하고 동업기업을 통하여 배분받음으로써 소득세 또는 법인세를 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 때에는 동업기업이 받는 소득을 기준으로 소득세법 또는 법인세법상의 소득구분에 따른다.

- ① 거주자 : 이자소득, 배당소득, 부동산임대소득, 사업소득, 기타소득 및 양도소득의 총수입금액 또는 필요경비
- ② 비거주자 : 소득세법 제119조에서 열거하는 국내원천소득의 항목별 소득, 즉 이자소득, 배당소득, 부동산임대소득, 기계설비임대소득, 사업소득, 인적용역소득, 양도소득 및 기타소득의 총수입금액 및 필요경비
- ③ 내국법인 : 익금 또는 손금
- ④ 외국법인 : 국내원천소득의 익금 또는 손금. 분리과세되는 경우에는 법인세법 제93조에서 열

거하는 국내원천소득의 항목별 소득에 대한 수입금액.

2. 동업기업과 관련된 세액공제 및 세액감면의 계산 및 배분

동업기업과 관련된 법인세법 및 조세특례제한법에 따른 세액공제 및 세액감면금액은 법인인 동업기업은 물론이고 법인이 아닌 동업기업의 경우에도 해당 동업기업을 하나의 내국법인으로 하여 산정하며 각 과세연도의 종료일에 동업자간의 손익배분비율에 따라 동업자에게 배분한다(동법 100조의 26 및 동법 100조의 18 4항 1호). 이 경우 세액감면에는 세액면제와 소득공제를 포함하는 것으로 보아야 하지만¹⁾ 해당 동업기업을 하나의 내국법인으로 보아 소득공제를 계산함에 있어서 법인세법 및 조세특례제한법에서 법인에게 허용되는 소득공제로서 동업기업에 적용될 여지가 있는 것은 존재하지 아니하기 때문에 배분될 소득공제도 없다.

동업자에게 배분된 세액공제 및 세액감면의 금액은 해당 동업자가 동업기업과 관계없이 적용받는 세액공제 및 세액감면(예 : 동업자가 개별적으로 영위하는 사업에서 발생하는 소득에 대한 세액공제 등)과 합산되어 해당 동업자의 법인세 또는 소득세 산출세액에서 공제된다(동법 동조 5항).

동업기업과 관련된 세액공제 및 세액감면금액은 동업기업의 소득금액과는 달리 해당 동업기업을 하나의 내국법인으로 하여 법인세법과 조세특례제한법의 규정을 적용하여 계산하기 때문에 법인이 아닌 동업기업의 경우에도 소득세법상 거주자 또는 비거주자에게 적용되는 세액공제 및 세액감면에 관한 규정을 적용하지 아니하고 해당 동업기업을 하나의 내국법인으로 보아 세액공제 또는 세액감면받을 금액을 계산한다. 이에 따라 기장세액공제, 배당세액공제와 같이 소득세법에서 허용되지만 법인세법에서는 허용되지 아니하는 세액공제 및 세액감면은 적용받을 수 없다.

동업기업에게 적용할 수 있는 법인세법 및 조세특례제한법상 세액공제 및 세액감면은 법인에게 적용될 수 있는 것에 한하며 법인세법에서 규정하는 것으로서 외국납부세액공제, 재해손실세액공제, 농업소득세²⁾ 세액공제 및 사실과 다른 회계처리에 기인한 경정에 따른 세액공제가 있으며(법인세법 57조 내지 동법 58조의 3), 조세특례제한법에서 규정하는 것으로서 중소기업 투자세액공제, 연구 및 인력개발 또는 신기술기업화를 위한 설비투자세액공제, 중소기업에 대한 특별세액감면, 외국인 투자에 대한 세액감면, 수도권 외의 지역으로 이전하는 법인에 대한 세액감면, 생산성향상시설투자세액공제, 임시투자세액공제 등이 있다.

동일한 투자에 대하여 조세특례제한법상 세액공제 및 세액감면이 동시에 적용되는 경우 그 중 하나만을 선택하여 적용하도록 하는 규정(동법 127조)도 동업자와는 관계없이 해당 동업기업을 하나의 내국법인으로 보아 적용한다.

- 1) 일반적으로 감면이라 함은 세액면제와 소득공제를 포함한다. 예를 들어 감가상각의 의제가 적용되는 법인은 법인세를 면제받거나 감면받은 법인(법인세법 시행령 30조 1항)으로 이에는 소득공제를 받은 법인을 포함하는 것으로 보는 것이 행정해석의 입장이다(법인세법 기본통칙 23-30...1).
- 2) 농업소득세는 2005년 1월 5일 이후 최초로 신고기한이 도래하는 분부터 5년간 과세가 중단되었다(법률 제7332호, 2005. 1. 5. 지방세법 부칙 5조).

동업자 중에는 소득세법에 따른 납세의무자인 거주자 또는 비거주자가 포함되어 있는 경우에도 법인세법에 따라 계산된 세액공제 및 세액감면이 배분됨에 따라 동업자의 산출세액에서 차감되는 경우 소득의 구분별로 해당 배분액이 안분될 필요가 있다. 예를 들어 외국납부세액공제는 동업기업을 하나의 내국법인으로 보아 계산하므로 소득의 구분과 관계없이 산정되지만 이 중 거주자인 동업자에게 배분되는 금액은 해당 외국사업에서 발생한 소득이 사업소득과 양도소득으로 구성되어 있다면 배분되는 금액을 사업소득에 대한 산출세액과 양도소득에 대한 산출세액에서 공제될 부분으로 안분하여야 한다. 이 경우 안분기준은 각 소득금액이 되어야 할 것이다.

3. 손익배분비율

동업기업이 세액공제 또는 세액감면을 동업자에게 배분할 때의 배분기준인 손익배분비율은 소득금액 또는 결손금을 배분할 때의 배분기준인 조세특례제한법 제100조의 18 제1항에 따른 동업자간의 손익배분비율을 말하는 것으로 보아야 할 것이다. 따라서 동법 동조 동항과 관련되는 다른 조항에서의 손익배분비율에 관한 다음의 규정들도 세액공제 및 세액감면의 배분에 적용되어야 한다.

첫째, 손익배분비율은 동업자간에 약정한 단일의 비율로서 소득계산 및 배분명세신고를 할 때 납세지 관할 세무서장에게 신고한 비율로 하되, 신고한 비율이 없는 경우에는 출자지분의 비율에 따른다(동법 시행령 100조의 17 1항).

둘째, 해당 동업기업 내 어느 하나의 동업자군의 동업자군별 동업기업 소득금액 및 결손금의 합계가 직전 과세연도에는 0보다 크고 해당 과세연도에는 0보다 적은 경우 또는 직전 과세연도에는 0보다 적고 해당 과세연도에는 0보다 큰 경우 이를 조세회피의 우려가 있다고 인정하여 해당 과세연도의 손익배분비율을 적용하지 아니하고 직전 과세연도의 손익배분비율을 적용한다(동법 시행령 동조 2항).

셋째, 어느 동업자의 출자지분과 그와 특수관계에 있는 자인 동업자의 출자지분의 합계가 해당 동업기업의 출자총액의 100분의 50 이상인 경우에는 그 동업자와 특수관계자인 동업자 간에는 출자지분의 비율에 따른다(동법 시행령 동조 3항).

넷째, 사모투자전문회사의 경우 위에도 불구하고 신고한 약정손익배분비율에 따른다(동법 시행령 동조 4항).

다섯째, 과세연도 중 동업자가 가입하거나 탈퇴하여 손익배분비율이 변경되면 변경 이전과 이후 기간 별로 산출한 동업자군별 배분대상 소득금액 또는 결손금을 각각의 해당 손익배분비율에 따라 계산한다(동법 시행령 동조 5항).

4. 미국의 입법례

미국의 파트너십 과세제도³⁾는 우리나라의 동업기업 과세특례에 큰 영향을 미쳤으며 세액공제 및 세액감면에 관한 미국 제도를 살펴보는 것은 우리나라 제도를 평가하는데 도움이 될 것이다. 미국 세법에서도 파트너십에게는 과세하지 아니하며 파트너가 개별적으로 납세의무를 진다고 하여 기본적으로 집합론에 입각하여 입법하고 있다(IRC §701). 그러나 세부적으로는 다양한 부분에서 실체론적인 요소를 가미하고 있어서 파트너십 과세제도를 집합론과 실체론의 혼합으로 보고 있다(Burke 2005, 1 ; Lind et al. 2008, 3-4). 예를 들어 파트너십과 관련하여 발생한 손익의 금액과 과세특성(character)에 대하여는 해당 파트너십을 하나의 납세의무자로 보아 결정한 후 이를 각 파트너에게 배분하도록 함으로서 실체론을 채택하고 있다(IRC §702). 그러나 손익을 배분받은 파트너는 자신의 다른 손익과 배분받은 손익을 합산하여 과세표준을 산정한 후 이에 자신에게 적용되는 세율을 적용하여 산출세액을 계산하므로 이 점은 집합론적 요소이다.

파트너십의 사업과 관련하여 발생하는 세액공제와 세액감면에 대하여는 파트너에게 배분하도록 하고 있다(IRC §702(a)(7) & Treasury Regulation §1.702-1(a)(7)-(8)). 그러나 미국 세법 상 파트너십에서 발생한 세액공제와 세액감면을 파트너에게 배분한다는 것은 실체론에 따라 파트너십을 하나의 납세의무자로 보아 해당 세액공제 또는 세액감면의 금액을 계산한다는 의미는 아니다. 이에 대하여 항목별로 살펴보면 다음과 같다.

감면소득(tax exempt income)은 파트너십 과세소득에 포함하지 아니하고 감면대상 수입을 파트너에게 배분한다(Treasury Regulation §1.702-1(a)(7) ; IRC Schedule K-1 & Form 1065). 따라서 감면대상 수입이 감면한도를 초과하는지는 파트너 단계에서 결정된다.

외국납부세액은 파트너에게 배분되며 각 파트너는 이를 기초로 외국납부세액의 손금산입 또는 세액공제 적용여부를 결정하고 세액공제의 한도를 적용한다(IRC §702(a)(6) & Treasury Regulation §1.702-1(a)(6)).

외국납부세액공제 이외의 다른 세액공제 및 세액공제 받았던 세액의 추징(tax credit recapture)은 공제액 또는 추징액을 파트너에게 배분하지만 그 한도의 적용은 파트너가 해당 공제액 또는 추징액을 배분받은 후 파트너의 상황에 따른다(Treasury Regulation §1.702-1(a)(8) ; IRC Schedule K-1 & Form 1065). 특히 투자세액공제 또는 임대부동산에 대한 자본적 지출 세액공제 등의 경우 공제액이 아닌 적용대상 투자금액을 파트너에게 배분하도록 하고 있다(Treasury Regulation §1.704-1(b)(4)(ii) ; IRC Schedule K-1 & Form 1065).

위에서 살펴본 바와 같이 세액공제와 세액감면에 대하여 미국 세법 상 명문 규정이 존재하는 것은 아니지만 집합론을 채택하고 있는 것으로 판단된다. 파트너십은 납세의무가 없고 산출세액의 산정을 파트너 단계에서 하므로 세액공제도 개별 파트너의 단계에서 적용하는 것과 동일한 효과를 가지도록 하되, 계산의 편의 상 공제대상 지출 또는 공제액을 파트너십이 산정하여 배분하도록 하는

3) 미국연방세법(Internal Revenue Code ; IRC) 중 Subtitle A. Chapter 1. Subchapter K (파트너와 파트너십)을 말한다.

것이라고 할 수 있다.

파트너십 손익의 배분기준은 파트너 간의 약정(partnership agreement)에 따르는 것이 원칙이지만 해당 손익의 배분에 상당한 경제적 효과(substantial economic effect : SEE)가 없는 경우에는 해당 약정에 따르지 않고 파트너십에 대한 파트너의 지분(partner's interest in partnership : PIP) 가액의 비율에 따라 배분하도록 하고 있다(IRC §704(a) & (b)). 세액공제대상 지출 또는 공제액의 배분에 관하여는 파트너의 자본계정에 반영되지 아니하는데 이는 경제적 효과를 충족하는 하나의 기준인 파트너의 자본계정 유지기준을 충족하지 못하는 것이 되어 세액공제는 파트너십 약정에 따르지 않고 파트너십에 대한 파트너의 지분가액 비율에 따라 배분된다(Treasury Regulation §1.704-1(b)(4)(ii)).

〈표 1〉 동업기업 과세특례와 미국의 파트너십 과세제도의 비교

구 분	동업기업 과세특례	미국의 파트너십 과세제도
손익의 산정	동업자에 따라 구분계산(집합론)	파트너십을 납세의무자로 보아 산정(실체론)
세율적용	동업자의 과세표준에 적용(집합론)	파트너의 과세표준에 적용(집합론)
세액공제와 세액감면	동업기업을 하나의 내국법인으로 보아 적용(실체론)	파트너십이 적용대상 지출 또는 공제액을 파트너에게 배분하고 파트너단계에서 적용여부 결정(집합론)
공제·감면의 한도 및 최저한세	명문규정 없음	파트너 단계에서 적용(집합론)

III. 과세상의 문제점

1. 과세논리의 불균형

기업과 해당 기업에의 투자자에게 과세함에 있어서 실체론에 입각할 것인지 아니면 집합론에 입각할 것인지는 조세정책상 선택의 문제이다. 법인세법에 따른 이중과세는 실체론에 입각한 과세방법의 전형인데 비하여 동업기업과 동업자에 대한 과세는 집합론을 근간으로 하여 과세방법을 정하고 있다. 동업기업에 대하여 논리상으로 집합론을 채택하였다면 수미일관하게 모든 측면에서 집합론의 논리에 따라 과세하도록 규정하는 것이 좋겠지만 현실적으로는 집합론의 논리만으로 과세제도를 규정하고 실무적인 측면은 고려하지 아니한다면 상식에 맞지 않거나 제도가 복잡해지거나 과세당국의 행정비용 및 납세자의 신고비용이 커질 수 있다.

현행 동업기업 과세특례에서는 동업기업에게 납세의무가 없고 동업기업의 소득에 대하여는 동업자가 납세의무를 진다고 규정(동법 100조의 16 1항)함으로서 집합론을 채택하고 있지만, 소득금액을

산정하는 것은 동업기업의 단계에서 하도록 하고 동업기업으로 하여금 소득금액을 신고하도록 의무를 부여하고 있어서 실체론적인 요소를 가미하고 있다. 즉 조세부담은 집합론에 따라 산정되도록 하면서 계산상의 편의를 위하여 실체론을 일부 채택하고 있는 것이다. 이는 미국 세법상의 파트너십 과세제도에서도 마찬가지이다(I.R.C. §§ 701, 6031 & 6221). 그러나 실체론과 집합론적 요소가 혼합됨으로서 논리가 수미일관하지 않게 되는 문제점은 제도의 단순화, 행정비용과 납세비용의 절약에 기여하는 등의 장점에 의하여 정당화될 수 있을 것이다. 이렇게 현실적 어려움 등 타당한 사유가 없는 상태에서 실체론과 집합론의 요소가 뒤섞여 있다면 논리를 희생하는 정당한 이유를 발견하기 어려울 것이다.

앞서 현행 제도의 개요에서 살펴본 바와 같이 동업기업은 동업자에게 소득금액과 세액공제 및 세액감면을 배분한다.⁴⁾ 일반적으로 법인세법과 소득세법에서의 소득금액 계산방법은 유사하지만 법인세법에서는 소득을 포괄적으로 파악하는데 비하여 소득세법에서는 소득의 유형별로 별도로 파악하며 열거에 누락된 경제적 이익은 과세소득으로 보지 아니하는 등의 차이가 있다. 동업기업의 소득금액은 동업기업의 단계에서 계산하기는 하지만 동업자의 입장에서 계산하는 방식을 택하고 있기 때문에 동업자가 거주자나 비거주자라면 소득세법과 개인에게 적용되는 조세특례제한법의 규정에 따라 소득금액을 계산하고 동업자가 법인이라면 법인세법과 법인에게 적용되는 조세특례제한법의 규정에 따라 소득금액을 계산하도록 하고 있다. 이는 집합론의 논리에 따라 동업기업의 실체를 무시하고 동업기업의 활동 중 해당 동업자의 지분비율에 해당하는 부분을 동업자의 활동으로 보아 소득금액을 계산하는 것과 같게 된다.

이에 비하여 동업기업과 관련한 세액공제와 세액감면을 계산함에 있어서는 동업기업의 소득금액과 같이 동업기업의 단계에서 계산하지만 동업기업의 소득금액을 계산할 때와는 달리 해당 동업기업을 하나의 내국법인으로 하여금⁵⁾ 계산하도록 함으로서 동업자가 거주자나 비거주자로 구성되어 있다고 하더라도 거주자나 비거주자에게 적용되는 세액공제 및 세액감면으로서 법인에게 적용되지 아니하는 것은 동업기업에 적용될 수 없고 개인과 법인 모두에게 적용될 수 있는 세액공제 및 세액감면은 법인에게 적용되는 규정에 따라 계산하여야 한다. 즉 동업기업과 관련한 세액공제 및 세액감면의 계산에 관하여는 실체론에 따르고 있는 것이다.

소득금액은 집합론에 따라 계산하면서 세액공제 및 세액감면은 실체론에 따라 계산하여야 할 이유는 세액공제와 세액감면도 소득금액과 같이 동업자군에 따라 달리 계산하도록 하면 동업자군별로 적용하여야 할 세액공제 및 세액감면의 항목도 다르고 동일한 세액공제와 세액감면이라고 하더라도

4) 세액공제 및 세액감면 이외에도 동업기업과 관련한 토지 등 양도소득에 대한 법인세, 가산세, 원천징수 세액 등도 동업자에 대한 배분대상에 포함된다.

5) 법인이 아닌 동업기업에 대하여는 해당 동업기업을 하나의 내국법인으로 보아 법인세법 및 조세특례제한법에 따른 세액공제 및 세액감면을 계산하도록 규정하고 있고(조세특례제한법 100조의 26), 법인인 동업기업에 대하여는 세액공제 및 세액감면의 계산방법에 대하여 별도의 규정이 없으므로 법인세법의 일반 규정에 따라 해당 동업기업을 하나의 법인으로 하여 세액공제 및 세액감면을 계산하는 것으로 해석된다.

라도 계산방법이 달라지는 등 그 계산과 배분이 너무 복잡하기 때문인 것으로 보이며 세액공제와 세액감면을 특별히 실체론에 따라 계산하도록 할 다른 이유는 생각하기 어렵다.

현행 동업기업 과세특례에서는 소득금액 뿐 아니라 과세표준과 산출세액의 계산까지 집합론에 의하여 계산하게 되며 산출세액 이후의 조세부담에 영향을 미치는 항목인 세액공제, 세액감면, 가산세, 원천징수세액 등은 실체론에 따라 계산된다. 즉 소득금액을 동업기업이 산정하여 배분하고 각 동업자가 이를 자신의 개별 소득과 합산한 후 소득세율 또는 법인세율을 적용하여 산출세액을 계산한 다음 다시 동업기업으로 돌아가서 세액공제와 세액감면 등을 계산하고 이를 또 동업자에게 배분하는 복잡한 절차를 거치게 된다. 이러한 과세논리상의 불균형으로 인하여 동업기업과 관련한 세액공제 및 세액감면의 구체적인 계산방법 및 배분과 관련하여 명확하지 아니하거나 불합리한 측면이 존재하며 이에 대하여는 논점별로 다음에서 논의하기로 한다.

2. 세액공제 및 세액감면 산정목적의 산출세액

가. 산출세액 계산을 위한 소득금액

일반적으로 세액공제 및 세액감면은 법인세 또는 소득세 산출세액을 초과하여 적용될 수 없으며 세액감면의 전부와 세액공제 중 외국납부세액공제, 재해손실세액공제 등은 감면 또는 공제세액의 계산 또는 한도를 산정함에 있어서 산출세액을 기초로 한다. 이 경우 동업기업과 관련된 세액공제 및 세액감면을 산정함에 있어서 산출세액의 계산기초가 되는 동업기업의 소득금액은 각 동업자에게 배분되는 소득금액의 합계를 의미하는 것인지, 아니면 해당 동업기업을 하나의 내국법인으로 보아 별도로 법인세법을 적용하여 계산한 각 사업연도소득금액을 의미하는 것인지는 명확하지 아니하다.

앞서 설명한 바와 같이 동업자에게 배분되는 소득금액은 동업자군별로 각각 법인세법 또는 소득세법에 따라 산정한 소득금액에 동업자군별 손익배분비율을 곱하여 동업자군별 배분대상소득금액을 산정하기 때문에 이 금액의 합계액과 동업기업의 전체 소득을 법인세법에 따라 계산한 금액과는 다를 수 있다. 따라서 어떤 금액을 기초로 산출세액을 계산하고 이를 바탕으로 세액공제와 세액감면을 계산할 것인지에 따라 조세부담이 달라지게 된다.

예를 들어 거주자만으로 구성된 조합이 동업기업 과세특례의 적용을 선택한 경우에 있어서 2010 과세연도에 매출총이익 2억원과 기계장치 처분손실 1억원이 발생하였다면 동업기업 소득금액은 동업자가 모두 거주자이므로 소득세법에 따라 계산하여야 하며 고정자산 처분손실은 소득에서 공제되지 아니하므로⁶⁾ 동업기업 소득금액은 2억원이 된다. 소득금액 2억원은 동업자인 거주자들에게 사

6) 개인 사업자에게 있어서 고정자산처분손실은 사업소득의 필요경비에 산입하지 아니하고 해당 고정자산이 양도소득세 과세대상자산이라면 양도소득세 과세표준의 산정에 있어서 다른 자산의 양도차익에서 공제될 수 있다(소득세법 시행령 55조 및 동법 102조). 그러나 기계장치는 양도소득세 과세대상자산이 아니므로 어느 소득에서도 차감될 수 없다.

업소득으로서 배분된다. 여기서 해당 동업기업의 소득 중 50%가 국외원천소득에 해당하고 이에 대하여 해당 외국에서 납부한 세액이 1천5백만원이었다면 외국납부세액공제가 적용되는데 외국납부세액공제의 한도를 산정하기 위하여는 산출세액이 필요하고 산출세액을 산정하기 위하여는 소득금액과 과세표준이 산정되어야 한다.

외국납부세액공제를 계산함에 있어서 해당 동업기업을 하나의 법인으로 보도록 한다는 의미를 동업자에게 배분하기 위한 목적으로 이미 계산한 동업기업 소득금액을 기초로 법인세법상의 과세표준(본 사례에서는 소득금액과 동일함)을 산정하고 여기에 법인세법상의 세율을 적용하여 법인세법의 규정에 따라 외국납부세액공제를 산정하는 것이라고 해석한다면 외국납부세액공제의 한도는 다음의 계산에서 보는 바와 같이 1천만원이 된다.

$$\begin{aligned}\text{산출세액} &= \text{소득금액 및 과세표준 } 2\text{억원} \times \text{법인세율 } 10\% = 20,000,000\text{원} \\ \text{외국납부세액공제의 한도} &= 20,000,000\text{원} \times 50\%(\text{국외원천소득이 과세표준에서 차지하는 비율}) \\ &= 10,000,000\text{원}\end{aligned}$$

그러나 동업자에게 배분을 위하여 산정한 소득금액을 무시하고 법인세법에 따라 소득금액을 다시 계산한다면 법인세법에서는 소득개념을 순자산증가액으로 파악하기 때문에 고정자산 처분손실이 소득금액 계산시 차감되며 소득금액은 다르게 계산된다. 즉 위의 사례에서 법인세법에 따라 산정한 소득금액은 1억원⁷⁾이 된다. 이를 기초로 산출세액과 외국납부세액공제의 한도를 산정한다면 다음의 계산에서 보는 바와 같이 각각 10,000,000원과 5,000,000원이 된다.

$$\begin{aligned}\text{산출세액} &= \text{소득금액 및 과세표준 } 1\text{억원} \times \text{법인세율 } 10\% = 10,000,000\text{원} \\ \text{외국납부세액공제의 한도} &= 10,000,000\text{원} \times 50\%(\text{국외원천소득이 과세표준에서 차지하는 비율}) \\ &= 5,000,000\text{원}\end{aligned}$$

동업자에게 배분되는 소득금액을 기초로 세액공제 및 세액감면을 계산하는 것은 집합론의 요소이고 해당 동업기업을 하나의 내국법인으로 하여 산정한 소득금액을 기초로 세액공제 및 세액감면을 계산하는 것은 실체론의 요소인데 세액공제와 세액감면에 대한 논리의 일관성을 유지한다는 측면에서는 후자, 즉 법인세법에 따라 계산한 각 사업연도소득금액을 기초로 세액공제와 세액감면을 계산하는 것이 더 논리적이라고 하겠다. 동업기업을 하나의 내국법인으로 하여 세액공제와 세액감면을 계산한다는 의미에는 세액공제 및 세액감면금액을 계산하는 것 뿐 아니라 산출세액의 산정을 위한 세율의 적용이나 소득금액의 계산에 있어서도 해당 동업기업을 내국법인으로 하여 적용 또는 계산하도록 하는 것이라고 보는 것이 더 자연스러운 해석이기 때문이다. 또한 동업자에게 배분된 소득금액은 동업기업에 남아있지 아니하므로 이를 기초로 산출세액을 계산하면 0이 되고 세액공제와 세액감면도 적용될 금액이 없어지며 세액공제와 세액감면을 산정하기 위한 소득금액은 별도로

7) 매출총이익 2억원에서 고정자산 처분손실 1억원을 차감한 잔액이다.

계산하는 것이라고 볼 수도 있다.

그러나 실체론에 따를 경우 앞서 논의한 사례에서와 같이 동업자에게 배분하는 소득의 합계와 산출세액 산정시 기초가 되는 소득금액이 다르므로 동업자 중 내국법인이 존재하여 내국법인군에 대한 소득금액을 계산하는 경우가 아니라면 세액공제 및 세액감면을 위한 가상의 소득금액을 다시 계산하여야하는 번거로움이 문제가 된다.

나. 세율 적용

세액공제 및 세액감면을 산정하기 위한 산출세액을 계산함에 있어서 적용되는 세율은 해당 동업 기업을 하나의 내국법인으로 보므로 법인세율이 적용되는 것으로 해석된다. 동업기업 과세특례는 동업기업에 과세하지 아니하고 동업자에게만 과세하는 제도로서 세율은 동업자의 소득규모에 따라 달라져야 하며 동업자가 동업기업으로부터 배분받은 소득과 동업자에게 동업기업과 관계없이 발생한 다른 소득을 합산하여 이를 기초로 산정한 과세표준에 해당 동업자에게 적용되는 소득세율 또는 법인세율을 적용하여 산출세액을 계산한다. 따라서 세액공제 및 세액감면을 산정하기 위한 산출세액과 동업자의 산출세액은 구별되며 그 금액에 있어서 차이가 있다. 즉 동업기업과 관련한 세액공제 및 세액감면금액을 산정하기 위하여는 가상의 소득금액과 가상의 산출세액이 별도로 산정되어야 하는 것이다.

법인세율이 적용됨으로 인하여 산출세액이 별도로 산정되어야 하는 점과 관련하여 동업자의 입장에서 볼 때 산출세액은 자신의 소득규모에 따른 세율이 적용되어 계산되는데 비하여 그 산출세액에서 공제되는 세액공제 및 세액감면은 자신의 소득규모와 관계없이 결정된 세율을 기초로 계산된 금액이므로 과세형평과 관련하여 다음과 같은 두 가지 문제를 야기한다.

첫째, 동업자에게 적용되는 세율이 동업기업의 세액공제 및 세액감면을 산정할 때 적용된 세율보다 클 경우 세액공제 및 세액감면이 적게 배분됨에 따라 해당 동업자의 조세부담이 집합론에 따른 조세부담보다 커진다. 예를 들어 동업자에게는 소득세법상 최고세율인 33%가 적용되고 동업기업에 대하여는 20%의 법인세율이 적용되는 경우가 이에 해당한다. 이는 “집합론에 따라 조세부담을 지게 하되, 납세편의를 위하여 실체론의 요소를 가미한다”는 원칙에서 벗어나는 것이다. 즉 동업자가 동업기업의 조직을 통하지 않고 직접 사업을 영위하였다면 부담하였을 세액보다 큰 세액을 부담하게 됨으로서 조세의 중립성을 해치게 된다.

앞서의 예에서 동업기업의 소득금액이 1억원이라고 가정하고 동업기업이 20%의 손익배분비율을 가진 동업자 A에게 동업기업에서 산정된 항목을 배분한다면 동업자 A에게 배분되는 소득금액은 2천만원(1억원의 20%)이고 외국납부세액공제는 1백만원(5백만원의 20%)이 된다. 동업기업과 관계없이 발생한 동업자 A의 종합소득금액은 전부 국내원천소득이며 1억8천만원이라고 가정하고 종합소득공제를 무시한다면 다음에서 보는 바와 같이 납부세액은 51,860,000원이 된다.

동업자 A의 산출세액 = (2천만원 + 1억8천만원) × 33% - 13,140,000 = 52,860,000원

동업자 A의 납부세액 = 52,860,000원 - 외국납부세액공제 1,000,000원 = 51,860,000원

그러나 만약 집합론에 따라 동업자 A가 외국납부세액공제를 산정하였다면 납부세액은 다음과 같이 산정되었을 것이다.

$$\text{동업자 A의 외국납부세액공제} = 52,860,000 \times \frac{10,000,000^8}{20,000,000 + 180,000,000} = 2,643,000\text{원}$$

$$\text{동업자 A의 납부세액} = 52,860,000 - 2,643,000 = 50,217,000\text{원}$$

위에서 보는 바와 같이 동업기업에게 적용되는 세율(20%)이 동업자에게 적용되는 세율(33%)보다 낮기 때문에 외국납부세액공제액이 적게 계산되어 동업자 A의 조세부담이 커진 것이다.

둘째, 동업자에게 적용되는 세율이 동업기업의 세액공제 및 세액감면을 산정할 때 적용된 세율보다 적을 경우 세액공제 및 세액감면이 크게 배분됨에 따라 해당 동업자 단계에서 별도의 한도를 적용하지 아니하는 한 해당 동업자의 조세부담이 집합론에 따른 조세부담보다 적어진다. 예를 들어 동업자의 비과세소득이 크거나 소득규모가 적어 20% 미만의 낮은 소득세율 또는 법인세율이 적용되는데 비하여 동업기업에게는 20%의 법인세율이 적용되는 경우가 이에 해당한다.

앞서의 예에서 동업기업의 소득금액이 2억 1천만원(국외원천소득 50%)이고 외국납부세액은 2천만원이며 동업자 A의 해당 동업기업에 대한 지분비율은 2%이고 개별 소득금액이 3백만원이라고 가정할 경우 동업자 A가 배분받는 것은 소득금액 4,200,000원과 외국납부세액공제 220,000원이 되고 동업자 A의 납부세액은 212,000원이 된다.

$$\text{세액공제를 위한 산출세액} = 210,000,000\text{원} \times 20\% - 20,000,000\text{원} = 22,000,000\text{원}$$

$$\text{외국납부세액공제} = 22,000,000\text{원} \times 50\% = 11,000,000$$

$$\text{동업자 A의 소득세 산출세액} = (4,200,000\text{원} + 3,000,000\text{원}) \times 6\% = 432,000\text{원}$$

$$\text{동업자 A의 소득세 납부세액} = 432,000\text{원} - \text{외국납부세액공제 } 220,000\text{원} = 212,000\text{원}$$

그러나 만약 집합론에 따라 동업자 A가 외국납부세액공제를 산정하였다면 납부세액은 다음과 같이 산정되었을 것이다.

$$\text{동업자 A의 외국납부세액공제} = 432,000 \times \frac{2,100,000}{4,200,000 + 3,000,000} = 126,000\text{원}$$

$$\text{동업자 A의 소득세 납부세액} = 432,000 - 126,000 = 306,000\text{원}$$

위의 비교에서 보는 바와 같이 현행 규정에 의하면 외국납부세액공제가 동업기업의 단계에서 높은 세율을 기초로 산정됨에 따라 과대산정된 공제액이 국내원천소득에 대한 동업자의 소득세 산출세액에서 공제되는 효과를 가지는 것이다. 이는 외국납부세액의 취지를 훼손하는 것이며 조세의 중립성과 과세형평을 해치는 것이다.

8) 동업자 A에게 배분되는 소득금액 2천만원 중 50%(국외원천소득이 차지하는 비율)에 해당하는 금액

3. 적용요건의 충족

세액공제 또는 세액감면을 적용함에 있어서 해당 세액공제 등이 적용될 수 있는 요건의 충족여부를 동업기업의 단계에서 판단할 것인지 아니면 동업자의 단계에서 판단할 것인지 검토해 보기로 한다. 예를 들어 중소기업에게 적용되는 세액공제 및 세액감면이 적용될 수 있는 지를 동업기업의 단계에서 판단할 것인지 아니면 각 동업자의 단계에서 판단할 것인지를 문제이다. 전자는 실체론의 입장으로 동업기업은 중소기업에 해당하지만 해당 동업자는 중소기업의 범위를 벗어나더라도 해당 동업자에게 세액공제 등을 배분하게 되고 동업기업이 중소기업에 해당하지 아니하면 해당 동업자가 중소기업에 해당하더라도 세액공제 등을 배분받을 수 없다. 이에 비하여 후자는 집합론의 입장으로 동업기업이 중소기업에 해당하지 아니하더라도 해당 동업자가 중소기업에 해당한다면 세액공제 등을 적용받을 수 있고 동업기업이 중소기업에 해당하더라도 해당 동업자가 중소기업의 요건을 충족하지 아니하면 세액공제 등을 적용받을 수 없게 된다.

실체론에 의하면 동업기업과 동업자는 별개의 실체이며 동업기업과 관련된 세액공제 및 세액감면은 동업기업이 해당 세액공제 등의 요건을 충족하는 것으로 충분하고 동업자의 요건 충족여부는 영향을 미치지 아니하며 동업자의 개별 사업과 관련한 세액공제 등의 적용여부를 판단함에 있어서는 동업자의 개별 사업만을 고려하여 요건이 충족되는 지를 검토하여야 한다.

그러나 집합론의 입장에서는 동업기업과 관련된 세액공제 등의 적용요건을 충족하는 지는 각 동업자의 상황을 기준으로 판단하여야 하므로 동업기업의 단계에서는 요건충족여부를 판단하지 아니하고 동업기업의 사업 중 해당 동업자의 지분비율 또는 손익배분비율에 해당하는 부분과 해당 동업자의 개별 사업을 합산하여 요건 충족여부를 판단하여야 한다.

또한 동업기업의 단계에서 요건충족여부를 판단하여 요건을 충족하면 세액공제 등을 동업자에게 배분하고 각 동업자는 다시 해당 세액공제 등의 요건에 해당하는지를 검토하여 해당 요건을 충족하지 아니하면 해당 동업자에게는 세액공제 등을 적용하지 않도록 하는 방법도 생각할 수는 있겠으나 이는 요건충족여부를 중복하여 판단하는 것이므로 제도를 복잡하게 할뿐 아니라 논리에도 맞지 않는 것이라고 하겠다.

현행 동업기업 과세특례에서는 세액공제 및 세액감면을 적용함에 있어서 해당 동업기업을 하나의 법인으로 하여 공제액을 산정하고 이를 동업자에게 배분하고 해당 동업자는 동업기업으로부터 배분받은 세액공제 및 세액감면을 해당 동업자의 산출세액에서 공제하도록 하면서 별도로 공제의 제한에 대하여 언급이 없는 점(동법 제100조의 18 제4항 및 동법 시행령 제100조의 19 제2항)으로 보아 세액공제 및 세액감면의 적용에 관하여는 실체론의 입장을 따르는 것으로 보인다. 즉 세액공제 및 세액감면의 요건을 충족하는 지는 동업기업 단계에서 판단하고 요건을 충족한다면 동업자에게 배분함에 있어서 각 동업자가 해당 세액공제 등의 요건을 충족하는지와 관계없이 배분받은 공제액을 산출세액에서 공제하도록 하고 해당 동업자의 개별 사업에 대하여 세액공제 및 세액감면이 적용될 것인지는 해당 동업자의 개별 사업에 관한 상황만을 기초로 판단하여야 한다.

그러나 실체론에 의하여 세액공제 등의 요건충족여부를 판단할 경우 세액공제 등의 요건을 충족하지 못하여 조세특례를 적용받을 수 없는 납세의무자가 동업기업의 결성을 통하여 해당 세액공제 등을 적용받는 것이 가능해 진다.

예를 들어 중소기업에 해당하지 아니하는 기업이 동업기업의 조직을 통하여 기존에 영위하던 사업 또는 신규 사업에 대하여 중소기업에 대한 조세특례를 적용받을 가능성이 있다. 법인이 새로이 사업을 영위하고자 할 때 해당 법인이 중소기업에 해당하지 아니한다면 해당 신규사업에 대하여도 중소기업에 대한 조세특례를 적용받을 수 없지만 법인이 해당 사업에 투자할 금액을 출자하여 조합을 조직하되 법인 이외의 조합원을 법인의 직원 중 한 사람으로 하고 해당 직원의 지분비율은 명목적인 비율, 예를 들면 0.1% 정도로 하면서 동업기업 과세특례의 적용을 신청한다면 해당 조합이 중소기업에 해당할 수 있게 된다. 즉 해당 법인이 99.9%의 지분비율을 가지는 것이므로 실질적으로는 동업이 아니면서 중소기업에 대한 조세특례를 적용받을 목적의 동업기업이 조직된 것이다. 중소기업에 해당하기 위하여는 실질적인 독립성 기준⁹⁾을 충족하여야 하지만 이는 해당 법인이 자산 총액 5천억원 이상이거나 상호출자제한 기업집단에 속하는 기업인 경우에만 적용되는 것이어서 이러한 조세회피행위를 규제하는 역할을 충분히 한다고 하기 어렵다.

4. 한도의 초과

세액공제 또는 세액감면을 적용함에 있어서 해당 세액공제 등이 적용될 수 있는 한도가 정해져 있는 경우 해당 한도는 동업기업의 단계에서 적용할 것인지 아니면 동업자의 단계에서 적용할 것인지 앞서 세액공제 등의 적용요건이 충족되는지를 판단하는 경우에서와 마찬가지로 실체론과 집합론 중 어느 입장을 따를 것인지에 달려 있다.

실체론에 의하면 동업기업과 동업자는 별개의 실체이며 동업기업과 관련된 세액공제 및 세액감면은 동업기업의 단계에서 한도초과여부를 판단하고 한도 내의 금액만을 동업자에게 배분하며 배분받은 동업자에게는 그 배분받은 공제액에 대하여는 다시 한도초과여부를 판단하지 아니한다. 다만, 동업자의 개별 사업과 관련한 세액공제 등을 적용함에 있어서는 동업자의 개별 사업만을 고려하여 한도초과여부를 판단하여야 한다.

그러나 집합론의 입장에서는 동업기업과 관련된 세액공제 등의 한도초과여부는 각 동업자의 상황을 기준으로 판단하여야 하므로 동업기업의 단계에서는 한도초과여부를 판단하지 아니하고 동업기업의 사업 중 해당 동업자의 지분비율 또는 손익배분비율에 해당하는 부분과 해당 동업자의 개별

9) 중소기업에 해당하기 위하여는 업종기준과 규모기준 이외에 실질적인 독립성이 중소기업기본법 시행령 제3조 제2호의 규정에 적합하여야 한다(조세특례제한법 2조 1항 3호). 여기서 실질적인 독립성은 다음에 해당하는 기업이 아닌 경우 유지되는 것으로 본다(중소기업기본법 시행령 3조 2호 및 동법 별표 2).

- ① 직전 사업연도 말일 현재 자산총액이 5천억원 이상인 법인이 발행주식 총수의 100분의 30 이상을 소유하고 있는 기업
- ② 독점규제 및 공정거래에 관한 법률 제14조 제1항에 따른 상호출자제한기업집단에 속한 회사

사업을 합산하여 한도초과여부를 판단하여야 한다.

또한 동업기업과 동업자에게 한도초과여부를 중복하여 판단하도록 할 수도 있겠으나 이는 요건 충족여부에서 논의한 바와 마찬가지로 제도를 복잡하게 할뿐 아니라 논리에도 맞지 아니한다.

현행 동업기업 과세특례에서는 세액공제 및 세액감면을 적용함에 있어서 해당 동업기업을 하나의 법인으로 하여 공제액을 산정하도록 하고 있는 것으로 보아 세액공제 및 세액감면의 한도에 관하여도 실체론의 입장을 따르는 것으로 보인다. 실체론에 따른 한도적용에 있어서 동업자가 개별 사업을 영위하고 있고 그 사업과 관련하여 세액공제 등의 한도초과여부를 판단함에 있어서 해당 동업자의 손익 또는 자산, 부채는 동업기업으로부터 배분받은 손익과 동업기업의 지분가액을 포함하지 아니하여야 한다.

실체론에 따라 동업기업으로부터 배분받은 공제액 등을 그대로 해당 동업자의 산출세액에서 공제할 경우 동업기업 단계에서 계산한 한도 중 해당 동업자의 지분비율 상당액이 상대적으로 크고 해당 동업자의 상황을 기초로 계산한 한도가 낮다면 세액공제 및 세액감면이 그 발생과 관계없는 사업의 소득에 대한 세액에서 일부 공제되는 결과를 초래하게 되는 문제점이 있다. 이러한 문제점을 해결하기 위하여는 동업자 단계에서 한도를 한번 더 적용하도록 하여야 하지만 이는 제도를 복잡하게 하고 동업기업의 결성에 장애가 되는 요인이 될 수 있다.

5. 세액감면의 적용배제

가. 신고불성실

납세의무자가 무신고 또는 과소신고로 인하여 납세지관할세무서장 또는 지방국세청장이 결정·경정하거나 기한후신고를 하거나 세무조사 사전통지를 받은 후 수정신고를 하는 때에는 그 무신고액, 부당과소신고금액 또는 기한후신고액에 대하여 조세특례제한법상의 세액면제·감면(국제자본거래 관련 면제·감면 제외)을 적용하지 아니한다(조세특례제한법 128조 2항 및 3항).

동업기업에 대하여도 이 규정이 적용되는지, 또한 적용된다면 어떻게 적용되는지에 대하여 동업기업 과세특례에서는 언급이 없다. 동법 동조 동항에서 말하는 신고는 과세표준과 세액의 신고를 말하며 동업기업의 소득계산 및 배분명세신고에 이를 준용한다는 명문규정이 없다면 조세특례의 적용배제를 적용할 수 없다고 해석할 수 있을 것이다. 그러나 해당 배제조항의 취지를 감안한다면 동업기업의 소득계산 및 배분명세신고에도 준용하도록 명문화할 필요가 있겠다. 다만, 세액공제와 세액감면에 대하여 집합론에 따르도록 동업기업 과세특례를 개정한다면 해당 조세특례의 적용배제는 동업기업에 적용하지 말고 각 동업자에게 적용하도록 하여야 한다.

나. 신용카드 및 현금영수증 불성실

현금영수증가맹점으로 가입하여야 할 사업자가 이를 이행하지 아니하거나 신용카드가맹점 또는 현금영수증가맹점으로 가입한 사업자가 신용카드매출전표 또는 현금영수증의 발급요청을 거부하여

나 사실과 다르게 발급한 것을 이유로 관할 세무서장으로부터 신고금액(거래의 상대방이 국세청장, 지방국세청장 또는 세무서장에게 신고한 금액)을 통보받은 사업자로서 다음 중 어느 하나에 해당하는 경우에는 조세특례제한법상의 세액면제·감면(국제자본거래 관련 면제·감면 제외)을 적용하지 아니한다(조세특례제한법 128조 4항 및 동법 시행령 122조 2항).

- ① 해당 과세연도에 신고금액을 3회 이상 통보받은 경우로서 그 금액의 합계액이 100만원 이상인 경우
- ② 해당 과세연도에 신고금액을 5회 이상 통보받은 경우

법인인 동업기업은 위의 규정이 당연히 적용된다. 그러나 법인이 아닌 동업기업에도 적용되는지에 대하여는 동업기업 과세특례에서 언급이 없다. 법인이 아닌 동업기업이 세액감면을 계산함에 있어서 해당 동업기업을 하나의 내국법인으로 보고 있는 점을 고려한다면 법인이 아닌 동업기업에도 신용카드매출전표 또는 현금영수증의 발급 불성실과 관련하여 세액감면의 적용이 배제되도록 명문화할 필요가 있다고 판단된다. 다만, 세액공제와 세액감면에 대하여 집합론에 따르도록 동업기업 과세특례를 개정한다면 앞서 언급한 신고불성실에서와 같이 해당 조세특례의 적용배제는 동업기업에 적용하지 말고 각 동업자에게 적용하도록 하여야 한다.

6. 최저한세

최저한세는 조세혜택규정, 즉 특정유형의 거래나 법인에게만 특례로서 인정되는 손금산입, 비과세, 소득공제, 세액공제 및 소득의 감면 또는 면제 등의 범위액이 너무 크거나 조세혜택이 중복하여 적용되어 납부할 세액이 없거나 적은 세액만을 납부하는 경우가 발생할 수 있는데 이는 과세의 형평을 심각하게 해치는 것이므로 세법상 조세혜택을 받는 경우에도 일정한 방법에 의하여 계산한 최저한의 세액을 납부하도록 하는 제도가 최저한세제도이다.

동업기업이 법인인 경우는 물론이고 법인이 아닌 동업기업의 경우에도 해당 동업기업을 하나의 내국법인으로 보아 세액공제와 세액감면을 산정하고 이를 각 동업자에게 손익배분비율에 비례하여 배분하게 되는데 이 때 조세특례제한법에 따른 최저한세를 동업기업의 단계에서 적용할 것인지 아니면 동업자 단계에서 적용할 것인지에 따라 조세부담이 달라지게 된다. 세액공제 및 세액감면의 한도와 요건에서 살펴본 바와 같이 실체론에 따를 경우 최저한세는 동업기업에게 적용하여야 하고 집합론에 따를 경우 최저한세는 동업자에게 적용하여야 한다. 이와 관련하여 세액공제 및 세액감면의 산정에 있어서 실체론을 따르고 있는 점을 감안한다면 최저한세의 적용도 실체론에 따라 동업기업에게 적용하고 동업자에게 배분된 세액공제 및 세액감면에 대하여는 최저한세를 적용하지 않는 것으로 보아야 할 것이다.

최저한세를 동업기업의 단계에서 적용하는 경우와 집합론에 따라 동업자의 단계에서 적용하는 경우의 세액차이는 주로 최저한세율의 차이에서 비롯된다. 법인에게 적용되는 최저한세율은 2010년

이후의 경우 13%로 하되, 과세표준 1,000억원 이하 부분은 10%, 중소기업의 경우에는 7%로 한다(조세특례제한법 132조 1항). 그러나 거주자에게 적용되는 최저한세액은 소득세율을 적용하여 계산한 산출세액의 35%로 하도록 하고 있어 2010년 이후의 경우 최저한세율은 최고 11.55%, 최저 2.1%¹⁰⁾에 해당한다(동법 동조 2항). 이러한 차이로 인하여 적용요건의 충족과 한도초과에서 논의한 바와 같이 조세의 중립성과 과세형평이 훼손될 가능성이 있다.

7. 외국인에 대한 세액공제 및 세액감면의 혜택부여

조세특례제한법상 세액공제 및 세액감면은 소득세법상의 비거주자 또는 법인세법상의 외국법인에게는 적용하지 아니하는 것이 원칙이다. 그러나 동업기업을 하나의 내국법인으로 보아 세액공제 및 세액감면을 산정하고 이를 동업자에게 배분하도록 함으로서 비거주자 또는 외국법인이 세액공제와 세액감면을 적용받는 조세회피의 여지가 발생한다. 즉 비거주자 또는 외국법인이 국내에 지점을 설치하여 사업을 영위하는 대신 국내에서 타인이 명목적인 지분(예 : 0.01%)을 가지는 조합 등을 결성하여 동업기업 과세특례의 적용을 선택하면 세액공제 또는 세액감면을 적용받을 수 있게 된다.

IV. 개선안 및 결론

앞서 조세특례제한법상 동업기업 과세특례제도 하에서 세액공제 및 세액감면의 산정과 관련한 과세상의 문제점에 대하여 살펴보았으며 여기서는 이러한 문제점을 개선하기 위한 방안에 대하여 논의하기로 한다.

우선 소득금액은 집합론에 따라 계산하도록 하면서 세액공제 및 세액감면은 실체론에 따라 계산하도록 하는 과세논리의 불균형을 개선하기 위한 방안으로는 다음과 같은 두 가지의 대체적인 방안을 생각할 수 있다.

첫째, 현행과 같이 동업기업의 소득금액은 동업자군별로 소득세법 또는 법인세법에 따라 계산하되, 세액공제와 세액감면 등 소득금액의 계산 이후에 조세부담에 영향을 미치는 항목은 동업기업의 단계에서 산정하지 않고 각 동업자의 단계에서 계산하도록 하는 방안이다. 이 방안은 동업기업의 실체를 부인하는 집합론을 수미일관하게 적용하였을 경우에 산정되는 조세부담과 동일한 결과를 초래하게 된다는 측면에서 논리적으로 우수하다고 하겠다. 즉 동업기업의 소득금액을 동업기업의 단계에서 산정하는 것은 실체론에 따라 조세부담에 영향을 미치기 위한 것이 아니고 각 동업자별로 동일한 소득금액을 계산하여야 하는 번거로움을 피함으로서 계산상의 편의를 도모하기 위한 것이며 계산 결과, 즉 조세부담은 집합론에 따른 경우와 다르지 않다. 미국 세법의 입장도 이 방식에 해당한다고 하겠다(I.R.C. §§ 701, 6031 & 6221). 다만, 미국 세법에서는 개인사업자든 법인사업자든 소

10) 종합소득세율 최고 33% 최저 6%에 35%를 곱하여 산정한 비율

득금액의 계산방식에는 차이가 없으므로 우리나라에서처럼 동업자군별로 소득금액을 별도로 산정할 필요는 없다는 점이 다를 뿐이다.

둘째, 현행 동업기업 과세특례에서 세액공제와 세액감면 등에 대하여 동업기업을 하나의 내국법인으로 보아 계산하듯이 소득금액과 과세표준 및 세율의 적용에 있어서도 해당 동업기업을 하나의 내국법인으로 보아 처리하도록 하는 방안으로 동업자에게 소득금액을 배분하는 것이 아니라 세액을 배분하는 방법이다. 이는 동업기업을 통하여 발생한 소득에 대하여는 세액계산까지 실체론을 적용하고 동업자의 단계에서는 자신의 개별 사업에서 발생하는 소득에 대하여 별도의 조세부담액을 계산한 후 배분받은 세액과 단순히 합산하여 납세의무를 이행하는 것이므로 현행 동업기업 과세특례에 비하여 과세논리를 덜 희생하면서 제도를 단순하게 하는 효과가 있다고 하겠다. 그러나 이 방법은 동업기업을 법인으로 보아 세액을 계산하면서 이중과세에서 제외시키는 것이기 때문에 최고 법인세율이 최고 소득세율보다 낮은 우리나라의 조세체계상 과세형평을 해치는 문제가 있을 수 있다.

위에서 언급한 두 가지 방안은 모두 과세논리의 일관성을 유지한다는 장점이 있으나 첫째 방안은 현행 제도보다 훨씬 더 복잡해지는 문제가 있고 둘째 방안은 조세회피의 여지와 과세형평을 해치는 문제가 현행 제도에 비하여 훨씬 더 발생할 수 있다는 문제점을 지적한 바 있다. 또한 세액공제 및 세액감면과 관련하여 과세논리를 일치시키도록 개선한다고 하더라도 동업기업 과세제도를 전부 어느 한편의 논리로 일치시킬 수 있는 것은 아니다. 예를 들면 세액공제 및 세액감면제도를 논리의 일관성을 유지하는 방향으로 개선한다고 하더라도 동업기업지분의 양도차익을 주식양도차익과 유사하게 과세하는 것은 실체론적인 요소이며, 납세의무자를 동업기업이 아닌 동업자로 하는 것은 집합론적인 요소로 남게 되기 때문이다. 미국의 파트너십 과세제도에서도 집합론과 실체론이 혼재되어 있듯이 현실적인 입법론상으로는 집합론과 실체론의 혼합이 불가피한 측면이 있다고 하겠다.

따라서 집합론과 실체론의 각 부분별 선택은 논리의 일관성 보다는 제도의 단순화, 조세회피의 방지 및 과세형평의 유지를 기준으로 결정되어야 한다고 생각한다. 이러한 기준으로 볼 때 두 가지 방안을 절충하여 제도를 단순화하는 방향으로 제안을 한다면 다음과 같다. 우선 소득금액의 산정에 대하여는 현행대로 하는 경우와 동업기업을 하나의 내국법인으로 보아 계산하는 경우의 조세효과 차이가 크지 않다¹¹⁾고 생각되고 조세회피의 여지도 상대적으로 적기 때문에 제도의 단순화를 위하여 실체론을 적용하는 것이 현실적이라고 하겠다. 한편 소득산정과는 달리 세액공제와 세액감면은 세율적용에 따른 집합론과 실체론의 격차가 커서¹²⁾ 조세회피의 가능성이 있고, 과세형평을 해치는 등의 문제가 중요할 뿐 아니라 실체론에 의할 경우 제도가 더 복잡해지는 측면이 있기 때문에 집합론을 채택하는 것이 바람직하다. 즉 소득금액은 동업기업을 하나의 내국법인으로 보아 계산하고 해

11) 소득세법에 의한 과세소득산정과 소득세법상 과세소득 산정의 차이는 별로 크지 않기 때문에 조세효과 차이도 크지 않을 것으로 예상된다. 부동산 이외의 고정자산 처분손익이 법인세법에서는 과세소득 산정 시 포함되며, 소득세법에서는 포함되지 아니하는 정도가 중요한 차이이다.

12) 조세특례제한법에 따른 투자세액공제 등은 세율적용 상의 차이가 없는 것이 원칙이지만 산출세액을 초과하여 공제될 수 없다는 측면에서는 동업기업 단계에서 적용할 것인지 아니면 동업자 별로 적용할 것인지에 따라 조세효과의 차이가 있을 수 있다.

당 소득금액을 손익배분비율에 따라 각 동업자에게 배분하되, 각 동업자는 배분받은 소득금액을 기초로 각자 세율을 적용하고 세액공제 및 세액감면도 각자 계산하도록 하는 방안을 제안한다.

〈표 2〉 현행 제도와 본 연구에서의 개선안의 비교

구 분	현 행	개선안	개선안에 대한 설명
손익의 산정	집합론	실체론	실체론에 의한 경우 제도가 단순해지며, 조세회피와 과세불평등의 여지가 적음.
세율적용	집합론	집합론	현행과 동일
세액공제 및 세액감면	실체론	집합론	제도의 단순화에 기여하며 조세회피와 과세불평등의 여지가 감소함.

이 방안은 동업기업의 소득금액을 계산함에 있어서 해당 동업기업을 하나의 내국법인으로 보아 계산하도록 함으로서 집합론의 논리를 일부 훼손하는 측면이 있지만 그 이외의 부분에 대하여는 대체로 집합론의 논리에 따라 세액을 산정하게 되며 다음과 같이 본 논문의 앞부분에서 논의한 문제점들이 해결될 수 있을 것이다.

첫째, 동업자군별로 최대 네 번의 소득금액 계산이 필요하던 것을 한 번에 계산하도록 함으로서 소득금액의 계산을 단순하게 한다.

둘째, 현행과 같이 세액공제와 세액감면을 산정함에 있어서 소득금액과 산출세액을 다시 계산하는 번거로움이 없으며 세액공제 및 세액감면금액을 산정하기 위한 산출세액을 계산함에 있어서 법인세율을 적용함에 따른 조세의 중립성과 과세형평이 훼손되는 일도 없게 된다.

셋째, 세액공제 및 세액감면의 요건적용여부와 한도초과 및 최저한세를 동업기업의 단계에서 정하도록 함에 따른 조세회피의 가능성과 조세의 중립성이 훼손되는 문제점도 동업자의 단계에서 정하도록 함에 따라 발생하지 않게 된다.

다만, 이 방법에 의한 경우에도 소득금액을 거주자 및 비거주자에게 배분하는 경우에는 소득의 구분별로 배분하여야 하고 동업기업에 관련된 가산세 및 원천징수세액은 동업기업이 동업자에게 배분하여야 할 것이다. 또한 동업기업의 국외원천소득, 감면소득, 재해상실자산가액, 투자금액 등 세액공제 및 세액감면의 산정에 필요한 항목들은 동업기업이 계산하여 동업자에게 소득금액과 함께 배분하도록 하고 이러한 정보가 동업기업의 소득계산 및 배분명세신고에 포함되도록 하여야 한다.

참고문헌

- 국회 재정경제위원회. 2007. 「조세특례제한법 일부개정법률안(정부제출) 검토보고서」.
- 김재진. 2004. 「파트너십 과세제도」. 기업과세제도 선진화 관련 공청회. 한국조세연구원.
- 김진수. 2000. 「파트너십 제도에 관한 연구」. 한국조세연구원.
- 박 훈 · 이은미. 2007. “파트너십 과세제도 도입에 대비한 공동사업과세의 개선방안 — 민법상 조합을 중심으로 —”. 한국세무학회 춘계학술발표논문집.
- 안종석. 2007. 「파트너십 과세제도 도입방안」. 파트너십 과세제도에 관한 정책토론회. 한국조세연구원.
- 이은미. 2007. 「조합의 과세에 관한 연구」. 한양대학교 대학원 법학박사학위논문.
- 이준규 · 박찬웅. 2008. “법인에 대한 도관과세의 문제점과 개선방안”. 세무와 회계저널, 제9권 제4호 : 9 - 27.
- 이준규 · 이은미. 2008a. “조세특례제한법상 동업기업 과세특례제도의 타당성에 관한 연구”. 조세법연구, 제14권 제 1 호 : 51 - 98.
- _____. 2008b. “동업기업에의 출자와 관련한 과세상의 쟁점”. 조세법연구, 제14권 제3호 : 128 - 161.
- 이준규 외. 2007. 「미국의 파트너십 과세제도」. 한국조세연구원.
- 재정경제부. 2008. 「2008년 세법 시행령 개정안」.
- 재정경제부 법인세제과. 2007. 「파트너십 과세제도 개정요강」.
- 재정경제부 TF팀. 2007. 파트너십 과세제도 TF 논의결과. 파트너십 과세제도에 관한 정책토론회. 한국조세연구원.
- Burke, Karen C. 2005. *Federal Income Taxation of Partners and Partnerships*. 3rd ed. Thomson/West.
- Lind, Stephen A., Stephen Schwarz, Daniel J. Lathrope, and Joshua D. Rosenberg. 2008. *Fundamentals of Partnership Taxation*. Foundation Press.

Application of Tax Credits and Tax Exemptions for a Partnership

Juneq Lee* · Byungmin Kang**

— <Abstract> —

This paper evaluates and suggests ways to improve the application of tax credits and tax exemptions to a partnership under the special tax treatments for partnerships and partners which has been legislated in Korean tax laws in 2007 and become effective in 2009.

Under the current system, tax credits and tax exemptions for a partnership business are computed as if the partnership were a domestic corporation according to the entity theory, whereas the taxable income is divided into those of four groups, which are residents, non-residents, domestic corporations and foreign corporations and is determined on a group basis according to the aggregate theory.

Due to this disharmony, taxable income and taxes before tax credits and tax exemptions should be calculated twice and tax neutrality and tax equity are impaired.

For a remedy, this paper suggests that taxable income should be computed as if a partnership were a domestic corporation, but tax credits and tax exemptions should be computed by each partners, not by the partnership.

<Key words> Partnership, Entity Theory, Aggregate Theory, Tax Credit, Tax Exemption

* Professor of Law, Kyung Hee University

** Professor of Accounting, Kyung Hee University