

세무와회계저널
제11권 제3호 2010년 9월 pp.205~233
한국세무학회

중국의 구조조정세제에 관한 연구*

유호림**

<요 약>

중국의 구조조정세제는 1990년대 후반 외자기기업의 조세회피를 규제하고 내자기기업의 원활한 구조조정을 지원하여 자국 기업의 국제경쟁력을 제고하기 위한 수단으로 도입되었다. 그러나, 2008년 세제개혁을 통해 내자기기업소득세법과 외자기기업소득세법이 통합되었음에 불구하고 구조조정세제에 대하여는 적절한 개정이 이루어지지 아니하였다. 그 결과 구조조정세제의 법적 근거가 모호해지고, 내자기기업과 외자기기업의 구조조정에 대하여 세법상 차별적인 규정을 그대로 적용하고 있어, 구조조정세제가 오히려 기업의 합리적인 구조조정을 저해하고 조세공평을 저해한다는 비판을 받게 되었다.

이에, 중국 과세당국은 2009년과 2010년에 선진국의 구조조정세제를 참조하여 새로운 구조조정세제를 시행하고 있는바, 개편된 중국의 구조조정세제는 주로 다음과 같은 특징을 보인다. 첫째, 기업구조조정의 유형을 기업법률형태의 전환·채무조정·합병(분할)·자산인수·지분인수 등으로 세분하고 각 유형별 과세규정을 보완·신설하였다. 둘째, 내외자기기업의 차별규정을 철폐하고 역외 구조조정에 관한 규정을 신설하는 등 구조조정세제를 선진화·국제화 하였다. 셋째, 일정 요건을 만족하는 구조조정에 대하여는 과세소득을 이연하거나 면제할 수 있는 면세구조조정 개념을 도입하였다. 넷째, 구조조정거래의 판정에 있어서 실질과세의 원칙을 명문화하고 사후관리를 강화하는 등 조세회피목적의 구조조정에 대한 제한규정을 강화하였다.

그러나, 중국의 현행 구조조정세제는 사회주의 시장경제체제가 가지는 한계점 및 이에 기인한 관련 법률의 미비로 인해 다음과 같은 한계점을 드러내고 있다. 첫째, 현행 중국의 구조조정세제에서는 삼각합병·역합병 등 새로운 합병형태에 관한 규정이 미비되어 있을 뿐 아니라, 분할의 경우에도 물적분할과 인적분할 등에 관하여도 세법상 명확한 규정을 두고 있지 않아 이에 대한 보완이 필요하다. 둘째, 면세구조조정의 주요 요건인 지분(주식)의 계산에 있어서 지분(주식)의 종류를 명확히 하고 있지 않다는 문제점이 제기되고 있으며, 조세회피목적의 판단 기준이 되는 실질과세의 원칙이 포괄적으로 규정되어 있어 과세관청의 자의적인 판단이 개입할 여지가 매우 크다. 셋째, 현행 중국의 구조조정세제에서는 납세의무자의 구조조정거래가 면세구조조정의 요건을 만족하는지

* 본 논문은 2009학년도 강남대학교 학술연구비지원에 의해 연구되었음.

논문의 개신 및 보완을 위해 도와주신 익명의 심사자 여러분들께 감사드립니다.

** 강남대학교 세무학과 조교수, tigerwoods@kangnam.ac.kr, 031-280-3217

의 여부에 대하여 납세의무자인 기업에게 과도한 입증책임 및 자료제출의무를 부담시키고 있는바, 합리적인 기업구조조정에 대한 세제지원을 위하여는 개선이 필요한 부분이라 할 것이다.

한편, 중국은 2008년부터 기업소득세법을 통합하여 내자기업과 외자기업에 공히 적용하고 있으므로, 새로이 시행되고 있는 구조조정세제 또한 내자기업과 외자기업에 대하여 동일하게 적용된다. 따라서, 중국에 투자한 우리나라 기업이 중국의 구조조정세제를 합리적으로 활용하는 경우, 중국내 투자기업의 구조조정과정에서 발생하는 조세부담을 경감할 수 있을 뿐 아니라, 기업의 가치와 경쟁력을 강화하는데 크게 기여할 수 있을 것으로 생각된다.

〈주제어〉 구조조정, 합병, 분할, 기업인수, 채무조정, 자산교환

I. 서 론

중국에서는 1990년대 후반에 외자기업의 구조조정을 통한 조세회피행위를 규제하고,¹⁾ 국유기업을 글로벌기업과 경쟁할 수 있는 ‘대기업·기업집단’으로 육성하기 위한 수단으로 구조조정세제가 도입되었다.²⁾ 그 결과, 과거 중국의 구조조정세제는 외상투자기업의 구조조정에 대하여는 구조조정을 이용한 조세회피를 방지하기 위한 제한규정을 주로 두었으나, 내자기업에 대하여는 구조조정을 지원하기 위한 우대규정이 많다는 특징을 보인다.³⁾

- 1) 현행 중국의 외상투자기업 관련 법률에서는 외자기업을 중외합자경영기업, 중외합작경영기업 및 외자기업으로 구분하고 있다. 이 중, 중외합자경영기업과 중외합작경영기업의 경우는 반드시 외국인투자자의 출자비율이 등록자본금의 25%이상이어야 하며, 외자기업은 100% 외국인투자자가 출자하여 경영하는 기업을 가리킨다.
- 2) 중국에서는 전 중국 공산당 주석 강택민이 1998년 12월에 개최되었던 제15차 전국인민대표대회에서 중국 국유기업의 대기업·기업집단화를 강력히 촉구하면서부터 기업구조조정이 활발히 추진되기 시작하였다.
- 3) 예를 들어, 중국 국가세무총국은 우선 외상투자기업의 구조조정과정에서 발생하는 조세회피행위를 규제하기 위하여 ‘외상투자기업의 합병·분할·지분교환·자산양도 등 기업구조조정에 관한 소득세문제처리 잠행규정(이하, 國稅發[1997]71號)’을 시행하였으나, 내자기업(주로 국유기업)에 대하여는 ‘기업구조조정 중의 몇 가지 소득세문제에 관한 잠행규정(이하, 國稅發[1998]97號)’과 ‘기업의 지분투자거래와 관련한 몇 가지 소득세문제에 대한 통지(이하, 國稅發[2000]118號)’를 제정하여 세제상의 혜택을 부여하기 시작하였다. 이후, 2002년에는 과거 기업소득세에 국한되었던 구조조정에 관한 특례규정을 확대하여 ‘지분양도관련 영업세 문제에 관한 통지(이하, 財稅[2002]191號)’와 ‘기업소유권의 양도에 대하여 영업세를 징수해야 하는지에 대한 답변(이하, 國稅函[2002]165號)’ 및 ‘기업의 모든 자산을 양도하는 경우 증치세를 징수해야 하는지에 대한 답변(이하, 國稅函[2002]165號)’ 등을 통하여 구조조정과정에서 발생하는 간접세부담을 모두 면제하도록 하였다. 한편, 2003년에는 ‘기업구조조정 중 계약세 관련 몇 가지 문제에 대한 통지(財稅[2003]184號)’와 ‘외국투자자가 중국 국경 내의 기업을 인수합병하는 경우의 조세문제에 대한 통지(國稅發[2003]60號)’를 반포하여 구조조정과정에서 발생하는 계약세 및 내자기업이 외자기업으로 변경되는 경우에 관한 조세우대적용여부 등을 명확히 하였다.

그러나, 최근 중국 경제가 빠르게 성장하면서 국유기업의 중복·과잉투자가 심각한 수준에 이르고, 외자기업의 구조조정 및 내자기업에 대한 인수합병이 증가하게 되자, 합리적인 기업구조조정을 지원하고 구조조정거래를 이용한 조세회피를 방지하기 위하여 선진적인 구조조정세제의 도입 필요성이 대두되기 시작하였다. 특히, 과거의 구조조정세제가 2008년 내자기업소득세조례와 외상투자기업소득세법이 폐지되고 통합 기업소득소득세법이 시행되면서 그 법적 근거가 모호하다는 문제가 제기되고 있었을 뿐 아니라, 내자기업과 외자기업에 각각 상이한 규정을 두고 있어 조세공평에 위배된다는 문제점이 제기되는 등 구조조정세제에 대한 전반적인 개선이 필요하게 되었다.

이에 중국 정부는 2009년 ‘기업구조조정거래에 있어서 몇 가지 기업소득세문제에 관한 통지(이하, 國稅發[2009]59號라 함)’와 ‘기업구조조정거래에 관한 기업소득세관리관법(이하, 總局令[2010]4號라 함)’을 제정하여 기업구조조정 관련 세제를 선진적으로 개편하였다.⁴⁾

중국 구조조정세제의 핵심 규정인 國稅發[2009]59號와 總局令[2010]4號는 모두 산업구조의 고도화를 도모하고 있는 중국 정부의 의지가 강력히 반영된 것으로, 기업구조조정의 유형을 합병·분할·채무조정·지분인수·자산인수·기업법률형식의 변화 등 6가지 형태로 세분하였으며, 구조조정형식의 남용을 통한 조세회피를 방지하기 위하여 구조조정을 형식이 아닌 실질에 따라 과세구조조정·면세구조조정·역외구조조정으로 분류하고, 일정 요건을 구비한 기업구조조정에 대하여 조세부담을 완전히 면제하고 있다는 특징을 보인다.⁵⁾

주목할 만한 점은 중국이 2008년부터 내자기업소득세법과 외자기업소득세법을 통합하였기 때문에 財稅[2009]59號와 總局令[2010]4號의 규정 또한 내자기업과 외자기업에 대하여 동일하게 적용될 뿐 아니라, 일정 요건을 만족한 역외구조조정의 경우 중국 국경 내에서의 구조조정과 동일하게 면세 또는 과세된다는 점이다.⁶⁾ 따라서, 중국에 투자한 우리나라 기업이 중국의 구조조정세제를 합리적으로 활용하는 경우, 중국내 투자기업의 구조조정과정에서 발생하는 조세부담을 경감할 수 있을 뿐 아니라, 기업의 가치와 경쟁력을 강화하는데 크게 기여할 수 있을 것으로 생각된다.

그러나, 국내에서는 중국의 이러한 중국의 기업구조조정세제에 관한 연구가 전무하여 중국에 투자한 우리 기업이 구조조정을 진행하는 때에 필요한 충분한 조세정보를 제공하고 있지 못하

4) 원문으로는 각각 <關於企業重組業務企業所得稅處理若干問題的通知> (財稅[2009]59號), <企業重組業務企業所得稅管理辦法> (國家稅務總局令[2010]4號)라 하며, 상기 법률의 반포로 인해 전술한 기업구조조정에 관한 과거의 규정은 모두 폐지되었다.

5) 이를 위하여 ‘財稅[2009]59號’와 ‘總局令[2010]4號’에서는 미국·일본 등 국가의 세법에서 규정하고 있는 ‘비과세구조조정의 요건’인 ‘지분의 연속성’·‘사업의 계속성’·‘사업목적의 타당성’·‘단계거래의 원칙’등을 모두 도입하여 명문화하고 있다.

6) 다만, 역외구조조정의 경우 지분보유약정서를 제출하도록 하는 등 매우 엄격한 규정을 적용하고 있음에 유의해야 할 것으로 생각된다.

다. 이에 본 연구에서는 구조조정세제에 관한 일반 이론과 현행 중국의 구조조정세제의 주요 내용을 분석하고 그 특징과 한계점을 제시하고자 하였다.

본 연구는 다음과 같이 구성된다. 먼저, 제Ⅱ장에서는 중국 기업구조조정세제를 개관하여 그 특징을 살펴보았으며, 제Ⅲ장에서는 현행 중국의 기업구조조정 관련 법령과 각각의 구조조정 유형에 따라 각각 면세구조조정·과세구조조정·역외구조조정으로 구분하여 분석하였다. 마지막으로 제Ⅳ장에서는 연구의 주요 내용을 요약한 후 현행 중국 구조조정세제의 특징과 문제점 및 우리나라의 재중 투자기업에 주는 시사점을 제시하였다.

Ⅱ. 중국의 기업구조조정세제 개관

1. 기업구조조정의 의미

중국에서 기업구조조정에 관한 법률적인 정의는 정확하지 않다. 다만, 중국의 증권감독위원회에서 제정한 상장기업의 자산조정업무에 관한 법률인 ‘상장회사의 자산조정에 관한 관리판법(上市公司資產重組管理辦法, 이하, 證監會領 53號라 함)’에서, 기업구조조정의 한 유형인 자산조정을 상장기업 등의 일상적인 경영활동이 아닌 당해 기업의 주된 영업·자산·소득 등에 중대한 변화를 야기하는 일정 규모 이상의 자산거래로 규정하고 있는 등 기업회계기준과 회사법 등 관련 법률에서 채무조정·기업합병·기업분할 등에 대하여 각각 단편적으로 정의하고 있을 뿐이다.⁷⁾

그런데, 중국에서는 최근 財稅[2009]59號를 제정하여 구조조정의 세법상 개념을 명확히 하고 있다. 즉, 중국의 세법에서는 구조조정을 기업의 일상적인 경영활동 이외에 기업의 법률 형식 또는 경제구조상 중대한 변화를 야기하는 모든 거래라고 정의하고 있는 것이다. 여기서 이른바 기업의 법률형식상의 중대한 변화란 기업의 법정등기사항에 변화가 발생한 경우를 의미하며, 경제구조상 중대한 변화란 당해 거래의 주체인 기업 및 주주에게 지분변화 등 중대하고 실질적인 경제적 변화가 발생한 것을 의미하는바, 이에선 채무조정·지분인수·자산인수·합병(분할)등이 모두 포함되는 것으로 규정하고 있다.⁸⁾

한편, 우리나라의 경우 과거 조세특례제한법에서 기업구조조정(계획)을 기업의 합병·인수 또는 사업양도·사업양수로 인하여 중복자산 또는 불용자산이 되는 사업용 부동산의 양도와 양도대금의 사용내역을 명시한 것이라고 규정하고 있었으나(조세특례제한법 제42조 제1항 및 동법 시행령 제39조 제2항), 2001년 12월 29일 동 규정이 폐지되어 현재는 기업구조조정에 관한 세법

7) 證監會領53號§2, 企業會計準則12號, 公司法§174 등

8) 國稅發[2009]59號§1

상 정의가 모호한 상황이다.⁹⁾

그러나, 강효석(1999)은 기업구조조정의 정의를 기업가치 극대화라는 최종 목표를 가장 효율적으로 달성하기 위하여 경영의 각 부문에 대한 혁신을 이룰 수 있는 방법이라고 설명하고 있으며, 장태평(1998)은 기업구조조정을 기업 또는 기업집단의 소유주가 경제 및 산업요건의 변화에 대응하여 기업의 조직변경·사업조정·경영합리화 등을 통하여 기업의 경쟁력을 향상시키기 위하여 행하는 모든 노력이라고 정리하고 있기도 하다.

이처럼, 기업구조조정은 그 목적과 각각의 구조조정과정에서 구조조정의 주체가 채택하는 법률적인 형식 및 실질에 따라 각각 다르게 정의되기 마련이어서 획일적으로 개념짓기는 어려울 것으로 판단된다.

그러나, 김광윤(2000)에 따르면 기업구조조정이 기업의 가치와 경쟁력을 극대화하기 위한 기업의 구조를 개편하는 일체의 작업이 포함되는 것으로 해석된다. 따라서, 세법상의 구조조정은 중국의 세법에서 정의하고 있는 것처럼 기업인수·기업합병·기업분할·채무조정·자산교환·지분교환·지분양도·자산양도 등 기업의 법적 형식(구조)과 경제적 실질의 변화(특히, 세무상의 중대한 변화)를 야기하는 모든 형태의 구조조정이 포함되는 것으로 보는 것이 타당할 것으로 생각된다.

2. 기업구조조정의 유형

가. 기업법률형식의 변화

중국 세법에서 규정하고 있는 기업법률형식의 변화란 기업의 법정등기사항에 변화가 발생한 것을 가리키나, 세법에 규정한 기타의 구조조정유형에 포함되는 경우는 기업법률형식의 변화로 인한 구조조정으로 보지 아니한다.¹⁰⁾ 한편, 중국의 공사법에서는 기업의 법정등기사항에 변화가 있는 경우, 반드시 ‘공사등기관리조례(이하, 登記條例라 함)’의 규정에 따라 변경등기하도록 규정하고 있는바,¹¹⁾ 여기에는 기업명칭·기업주소·기업조직·법정대표자·등록자본금·납입자본금·기업유형 및 기타 등기사항이 포함된다.¹²⁾

따라서, 전술한 법정등기사항에 변화가 발생하는 경우는 모두 구조조정이 진행된 것으로 보아 기업구조조정에 관한 특례규정인 財稅[2009]59號와 總局令[2010]4號의 규정을 적용해야 하

9) 다만, 현행 조세특례제한법에서는 각각의 기업구조조정유형을 합병(분할)·현물출자·사업양수(양도)·자산양수(양도)·주식교환(이전)·사업(법인)전환·채무인수(면제) 등으로 구분하고 있는바, 기업구조조정을 열거주의적 시각에서 인식하고 있는 것으로 보인다.(조세특례제한법 제30조의 5~제47조의 3)

10) 財稅[2009]59號§1①

11) 公司法§7③, 登記條例§26

12) 登記條例§9

는 것으로 해석된다.

나. 채무조정

중국 세법상 채무조정이란 채무자기업에 경제적인 어려움이 발생한 경우 채권자가 채무자와의 협의 또는 법원의 재정결정에 근거하여 채권행사를 유보하는 것을 의미한다.¹³⁾ 그러나, 세법에서는 채무자기업에 경제적인 어려움이 발생한 경우에 대하여 별도의 규정을 두고 있지 아니하고 기업회계기준의 규정을 준용하고 있다.¹⁴⁾

다만, 전환사채의 정상적인 조건에 따라 전환권을 행사하는 경우, 파산청산에 의해 채무조정이 이루어지는 경우, 채무자의 조직변경 및 채무자가 새로이 부채를 조달하여 채무를 조달한 경우 등은 채무조정에 해당하지 아니하는 것으로 해석된다.¹⁵⁾

다. 지분인수

지분인수란 일방기업(인수기업)이 타방기업(피인수기업)의 지분을 매입하여 타방기업을 통제하는 거래를 가리키며, 인수기업이 그 대가를 지급하는 방식에는 지분지급방식 및 비지분지급방식 또는 양자의 혼합지급방식이 포함된다.¹⁶⁾

지분지급방식이란 기업의 구조조정 중 자산을 매입하거나 교환취득하는 일방기업이 당해 기업 또는 그 지주회사의 주식으로 대가를 지급하는 경우를 가리키며, 비지분지급방식이란 당해 기업의 현금·예금·받을채권 및 당해 기업 또는 그 지주회사의 지분 이외의 유가증권·채고자산·고정자산·기타자산·채무부담 등의 방식으로 대가를 지급하는 경우를 가리킨다.¹⁷⁾

라. 자산인수

자산인수란 일방기업(양수기업)이 타방기업(양도기업)의 실질적인 경영성자산을 매입하는 거

13) 財稅[2009]59號§1②

14) 企業會計準則12號

① 채무자의 자금상황에 어려움이 발생한 경우

② 경영상 심각한 곤란에 처한 경우

③ 기타 이와 유사한 경우로 원래의 조건에 따라 채무를 상환할 수 없는 경우

한편, 기업회계기준에서는 채무조정방법에 대하여 자산으로 채무를 상환하는 방법·채무를 자본으로 전환하는 방법·채무의 일부 또는 부분 면제 방법 및 이상의 방법을 혼합하는 방법 등으로 규정하고 있다.

15) 翟繼光(2009), p.9

16) 財稅[2009]59號§1③

17) 이하에서 별도의 설명이 없이 서술되는 지분대가 및 비지분대가에 관한 설명은 모두 이와 동일하게 정의되는 것으로 한다.

래를 가리킨다.

이른바, 실질적인 경영성자산이란 기업이 생산경영활동에 사용하거나 기업의 생산경영소득과 직접 관련이 있는 자산을 가리키는바, 경영활동에 사용되는 자산과 기업이 보유하고 있는 상업 정보와 기술 및 경영활동에서 발생한 매출채권 및 투자자산 등이 포함된다.¹⁸⁾

한편, 중국의 기업소득세법에서는 기업소득세의 과세대상이 되는 자산의 범위로 고정자산·생물자산·무형자산·주식·채권 등을 열거하고 있으며,¹⁹⁾ 자산양수기업이 그 대가를 지급하는 방식으로는 지분인수의 경우와 마찬가지로 주식지급방식 및 비주식지급방식 또는 양자의 혼합 지급방식이 포함된다.²⁰⁾

마. 합병

합병이란 하나의 기업 또는 여러 개의 기업(피합병기업)이 모든 자산과 부채를 현존하는 기업 또는 신설기업(합병기업)에 양도하고, 피합병기업의 주주가 합병기업의 지분대가 또는 비지분대를 취득하여 둘 또는 둘 이상의 기업이 법률에 의거 합병하는 것을 가리킨다.²¹⁾

중국 공사법에 따르면 합병의 형식에는 흡수합병과 신설합병이 포함된다. 흡수합병의 경우 흡수되는 기업은 해산되는 것으로 보며, 신설합병의 경우 신설합병의 양 당사기업 또한 모두 해산하게 된다.²²⁾ 또한, 기업이 합병하는 경우에는 존속하는 기업에서 합병하는 기업의 모든 권리와 의무를 포괄적으로 승계하는바, 기업소득세의 납세의무 또한 존속기업에서 모두 승계하는 것으로 해석된다.²³⁾

한편, 중국의 기업회계기준에서는 합병을 둘 또는 둘 이상의 단일기업이 합병하여 하나의 재무제표를 작성하는 주체가 되는 거래로 정의하고 있으나, 둘 또는 둘 이상의 기업이 합병기업의 형태로 합병하는 경우 및 합병계약을 체결하였으나 실질적으로 소유권의 변동이 일어나지 아니한 경우는 제외하도록 하고 있다.²⁴⁾

바. 분할

분할이란 하나의 기업(피분할기업)이 자산의 일부 또는 전부를 분할하여 현존하는 기업 또는 신설기업(분할기업)에 양도하고, 피분할기업의 주주가 분할기업의 지분대가 또는 비지분대가를

18) 總局令[2010]4號§5

19) 企業所得稅法§56①

20) 財稅[2009]59號§1④

21) 財稅[2009]59號§1⑤

22) 公司法§174

23) 公司法§175

24) 企業會計準則20號

취득하여 법률에 의거 분할되는 것을 가리킨다.²⁵⁾

기업분할의 형식에는 존속분할과 신설분할이 포함되며,²⁶⁾ 신설분할의 경우 분할로 인해 소멸되는 기업의 모든 권리와 의무는 분할로 인해 신설되는 기업이 포괄적으로 승계하나, 기업분할 전에 채권자와 별도의 협의가 있는 경우는 그에 따른다.²⁷⁾

3. 기업구조조정에 관한 과세체계

기업구조조정이 진행되는 과정에서는 필연적으로 구조조정 당사자 기업²⁸⁾과 그 주주들에게 자산·부채·자본의 평가 및 관련 기업의 잉여금 또는 결손금의 승계, 의제배당에 따른 법인세(소득세)과세 등 복잡한 과세문제를 야기하게 된다.²⁹⁾

이처럼 구조조정과정에서 발생하는 과세문제는 구조조정대상기업 등에 내재되어 있는 미실현이익이 합병 등의 구조조정과정에서 관련 당사자에게 실현되었다는 인식에 기초한다. 그러나, 다만 형식적인 조직개편에 지나지 않는 구조조정의 경우 대상기업에 미실현이익이 실현되었다고 보기 어려울 뿐 아니라, 이러한 미실현이익에 대하여 과세하는 경우 원활한 구조조정을 저해하는 결과를 초래할 수 있다.³⁰⁾

이에 세계 각국에서는 일반적으로 기업구조조정을 면세구조조정과 과세구조조정으로 구분하고 있는바, 일정한 요건을 만족하는 구조조정에 대하여는 관련 거래에서 발생하는 미실현 이익에 대하여 면세 또는 과세이연하도록 규정하여, 구조조정에서 발생하는 불필요한 조세부담을 제거하여 원활한 구조조정이 이루어질 수 있도록 특례조항을 두고 있다.³¹⁾

25) 財稅[2009]59號§1⑥

26) 國稅發[2000]119號

27) 公司法§175

28) 중국의 세법에서는 기업구조조정의 당사자 기업에 대하여 다음과 같이 정의하고 있다.(總局令[2010]4號§3)

- ① 채무조정의 경우는 채무자기업과 채권자기업
- ② 지분인수의 경우는 지분인수기업과 지분양도기업 및 피인수기업
- ③ 자산인수의 경우는 자산양도기업과 자산양수기업
- ④ 기업합병의 경우는 합병기업 및 피합병기업과 각 당사자 기업의 주주
- ⑤ 기업분할의 경우는 분할기업 및 피분할기업과 각 당사자 기업의 주주

29) 이러한 과세문제는 주로 기업합병(분할)의 경우 피합병(분할)기업의 법인격이 소멸 또는 변경되는 과정에서 발생하는 것이 일반적이나, 기업인수·자산교환·지분교환 등의 구조조정의 경우도 그 실질적인 측면에서 볼때 상술한 여러가지 과세문제가 야기될 수 있다.

30) 미실현이익에 대한 과세여부에 대하여는 여러 논쟁이 있으나, 법률적으로 소득이 실현되었다 할지라도 그 경제적실익과 조세정책목적에 따라 비과세(과세이연)여부를 결정해야 한다는 것이 통설이다. 보다 자세한 내용은 조명연(2008) 참조.

31) 김진수·황국재(2001), 김진수·이준규(2006), 전병목외(2008) 참조.

중국 또한 이와 마찬가지로 면세구조조정개념을 도입하여 세법 및 관련 법률에 규정한 요건을 만족하는 구조조정거래에서 발생하는 각종 손익을 면제 또는 이연하여 구조조정과정에서 발생하는 일체의 조세부담을 면제하도록 규정하고 있다.³²⁾ 구체적으로는 합리적 사업목적요건 · 사업의 계속성요건 · 지분의 연속성요건 · 단계거래원칙 등이 포함된다.

가. 합리적인 사업목적요건

중국 세법상 구조조정거래가 면세대상 구조조정으로 판정되기 위하여는 먼저 합리적인 상업 목적을 보유하고 있으며 조세회피의 목적이 없어야 한다고 규정하고 있다.³³⁾

이른바, 합리적인 상업목적이란 미국 · 일본 등 국가에서 규정하고 있는 사업목적요건을 의미하는바, 중국의 세법에서는 이러한 사업목적요건의 만족여부를 납세의무자인 기업이 입증하도록 규정하고 있다. 이처럼 중국이 세법에서 합리적 사업목적요건을 명시하고 납세의무자로 하여금 요건충족여부를 입증하도록 강제하고 있는 것은 무엇보다도 면세구조조정에 관한 규정을 남용하여 조세를 회피하는 것을 방지하기 위한 것으로 해석된다.

따라서, 기업에 구조조정거래가 발생하는 경우 구조조정의 주도기업³⁴⁾은 반드시 당해 구조조정거래가 합리적인 상업목적에 보유하고 있음을 신고하여 입증해야 하는바,³⁵⁾ 그 주된 내용은 아래와 같다.³⁶⁾

① 구조조정거래의 방식

구조조정을 위해 채용한 구체적인 거래형식 · 거래배경 · 거래시기 · 거래전후의 경영방식과

- 32) 다만, 구조조정거래의 각 당사자 기업이 세법상 면세구조조정요건을 만족하여 구조조정 중의 지분대가와 관련된 자산의 양도손익을 인식하지 아니하는 경우, 비지분대가로 취득한 금액에 대하여는 구조조정거래 당기의 자산양도손익으로 인식하고 관련 자산의 취득가액을 조정해야 하는바, 이때의 자산양도손익은 다음의 공식을 이용하여 계산한다.

$$\begin{aligned} & \text{비지분대가에 대응하는 자산양도손익} \\ & = (\text{양도자산의 공정가치} - \text{양도자산의 취득가액}) \times (\text{비지분대가액} \div \text{양도자산의 공정가치}) \end{aligned}$$

33) 財稅[2009]59號 §5①

34) 구조조정의 주도기업이란 기업구조조정의 모든 거래를 주도하는 기업을 의미하는바, 중국 세법에서는 다음과 같이 구체적으로 열거하고 있다.(總局令[2010]4號§17)

- ① 채무조정의 경우에는 채무자 또는 채무자인 기업
- ② 지분인수의 경우 지분양도자 또는 지분을 양도하는 기업
- ③ 자산인수의 경우 자산양도자 또는 자산을 양도하는 기업
- ④ 흡수합병의 경우 합병 후의 존속기업, 신설합병의 경우 합병 전 자산가치가 큰 기업
- ⑤ 분할의 경우 피분할기업 또는 분할 후 존속기업

35) 중국의 세법에서는 기업구조조정거래가 요건에 부합하여 면세구조조정 관련 규정에 따라 세무처리한 경우에는 반드시 관련 자료를 신고하도록 강제하고 있다.(總局令[2010]4號§16)

36) 總局令[2010]4號§18

그와 관련 있는 상업상식이 조세회피목적과 무관함에 대하여 소명하여야 한다.

② 구조조정거래의 형식과 실질

구조조정거래의 형식상 발생하는 법적 권리와 책임 및 당해 거래의 법적인 결과와 거래의 실질 또는 상업상 발생하는 최종결과가 조세회피목적으로 인해 발생한 것이 아님을 입증하여야 한다.

③ 세무상의 변화

구조조정이 거래 각 당사자 기업의 세무상태에 야기할 수 있는 변화가 조세회피목적과 무관함을 입증하여야 한다.

④ 재무상태의 변화

구조조정의 각 당사자 기업이 거래 중에 획득할 수 있는 재무상태의 변화가 조세회피와 무관함을 입증하여야 한다.

⑤ 거래의 이상성 유무

구조조정거래시 구조조정의 각 당사자 기업에게 야기될 수 있는 경제적 이익 또는 잠재적 의무가 이상성을 띠고 있는지의 여부에 대하여 입증하여야 한다.

⑥ 비거주자의 개입여부

당해 구조조정거래에 비거주자기업이 참여하고 있는지의 여부에 대하여 소명하여야 한다.

나. 지분의 연속성 요건

지분의 연속성 요건은 기업구조조정 과정에서 투자자의 지분이 지속되어야 함을 의미한다. 이는 기업구조조정의 목적이 지분의 정리에 있는 것이 아니라 그 형태를 변경한 것에 지나지 않기 때문에 비과세해야 한다는 논리에 기초한 것으로, 기업구조조정이 이루어지기 전에 관련 법 인간에 보유하고 있는 지분의 연속성으로 판단한다.³⁷⁾

따라서, 기업구조조정과정에서 대상기업의 주주가 주식의 대가로 현금이나 단기채권만을 수취하는 경우는 면세구조조정으로 보지 아니하는바, 중국 세법에서는 피인수되거나 합병 또는 분할되는 부분의 자산 또는 지분비율 및 구조조정대가로 취득하는 자산 또는 지분비율이 각각 75% 또는 85% 이상인 경우에만 관련 손익을 이연 또는 면제하도록 규정하고 있다.³⁸⁾

이 때, 구조조정대가로 지분을 취득한 원래의 주요 주주는 구조조정 후 연속된 12개월 이내에 당해 주식을 양도할 수 없다.³⁹⁾ 여기서, 주요 주주란 원래의 양도기업 또는 피인수기업의 주식

37) 김진수·황국재(2001), 김진수·이준규(2006), 전병목외(2008) 참조.

38) 財稅[2009]59號§5②, ④

39) 財稅[2009]59號§5⑤

20% 이상을 보유한 주주를 의미한다.⁴⁰⁾ 이처럼 지분의 연속성요건을 만족하여 면세구조조정으로 확정된 구조조정의 경우, 구조조정의 당사자 기업은 당해 구조조정이 완료된 후의 사업연도에 기업소득세를 신고하는 때에 관련 자료를 제출하여 면세구조조정요건(특히, 지분의 연속성요건)에 변화가 발생하지 아니하였음을 입증하여야 한다.⁴¹⁾

중국 세법에서 규정하고 있는 면세구조조정 적용대상 지분비율 및 소득비율은 아래와 같다.⁴²⁾

① 채무조정의 경우

채무조정에 따라 인식한 과세대상소득금액이 그 기업의 당해 사업연도의 과세대상소득금액의 50% 이상인 경우

② 지분인수의 경우

지분양수기업이 매입한 지분이 지분양도기업의 발행주식총수의 75% 이상이며, 지분양수기업이 당해 지분을 인수하는 때에 지급한 주식대가가 그 거래총액의 85% 이상인 경우

③ 자산양수의 경우

자산양수기업이 양수한 자산이 자산양도기업 총자산의 75% 이상이며 자산양수기업이 당해 자산을 양수하는 때에 지분으로 지급한 대가가 거래총액의 85% 이상인 경우

④ 기업합병의 경우

피합병기업의 주주가 합병시 취득한 주식대가가 거래총액의 85% 이상인 경우 및 합병기업과 피합병기업이 동일한 지배하에 있으며 합병대가를 지급할 필요가 없는 합병의 경우

⑤ 기업분할의 경우

피분할기업의 모든 주주가 각각의 주식보유비율에 따라 취득하는 분할기업의 주식은, 분할기업과 피분할기업 모두 원래의 실질적인 경영활동에 변화가 없고 피분할기업의 주주가 당해 기업이 분할하는 때에 취득하는 주식대가가 총 거래가액의 85%를 초과하는 경우

⑥ 역외구조조정의 경우

비거주자기업이 100% 직접 지배하고 있는 다른 비거주자기업에 그가 보유하고 있는 거주자기업의 지분을 양도하거나 비거주자기업이 그와 100% 직접 지배관계에 있는 거주자기업에게 그가 보유하고 있는 다른 거주자기업의 지분을 양도하는 경우 및 거주자기업이 그가 보유하고 있는 자산 또는 지분으로 그가 100% 직접 지배하고 있는 비거주자 기업에 투자한 경우

40) 總局令[2010]第4號§20

이하에서 별도의 언급없이 서술되는 ‘주요 주주’의 범위는 모두 이와 동일하다.

41) 總局令[2010]第4號§29

42) 財稅[2009]59號§6, 7

다. 사업의 연속성 요건

사업의 연속성 요건이란 일반적으로 각각의 사실 및 정황에 따라 판단하는 것을 원칙으로 하며, 이를 위하여 기업에 구조조정이 있는 경우에도 사업의 계속성 및 자산의 연속성을 만족하여야 한다. 사업의 계속성이란 구조조정이후의 기업이 구조조정이전에 영위하던 원래의 사업을 계속 수행하는 것을 의미하며,⁴³⁾ 자산의 연속성이란 계속사업에 있어서 구조조정이후에도 구조조정이전에 사용하던 자산 중 중요한 자산을 계속하여 사용하여야 함을 의미한다.⁴⁴⁾

중국의 세법에서는 구조조정기업의 구조조정거래가 개시된 후 연속한 12개월 내에 구조조정한 자산의 원래의 실질경영활동에 변화가 발생하는 경우에 대하여는 면세구조조정을 적용할 수 없도록 규정하여 사업의 연속성 요건을 명문화하고 있다. 따라서, 구조조정거래가 개시된 후로부터 연속한 12개월 이내에 당해 구조조정 자산의 원래의 실질경영활동에 변화가 발생하였다면 실질과세의 원칙에 따라 면세구조조정 관련 규정을 적용할 수 없다.⁴⁵⁾

이때의 구조조정개시일은 다음을 원칙으로 하여 확정한다.⁴⁶⁾

① 채무조정의 경우

당해 채무조정계약 또는 채무조정협회의 효력이 발생한 날을 구조조정일로 한다.

② 지분인수의 경우

당해 지분양도협회의 효력이 발생하고 지분변경수속이 완료된 날을 구조조정일로 한다.

③ 자산인수의 경우

당해 자산양도협회의 효력이 발생하고 당해 자산을 실제 교부한 날을 구조조정일로 한다.

④ 기업합병의 경우

합병기업이 피합병기업의 소유권을 취득하고 공상등기를 변경한 날을 실제 구조조정일로 한다.

⑤ 기업분할의 경우

분할기업이 피분할기업의 자산소유권을 취득하고 공상등기를 변경한 날을 구조조정일로 한다.

한편, 구조조정이 완료되는 사업연도는 각 당사자 기업이 적용하고 있는 회계기준에 따라 확정한다. 당사자 기업이 적용하는 회계기준이 상이함으로 인해 구조조정의 완료되는 사업연도의 판정에 차이가 발생하는 때에는, 반드시 각 당사자 기업의 협상을 통해 동일한 과세연도를 구조

43) 만일 구조조정이 이루어진 기업이 여러개의 사업을 수행하고 있었다면 구조조정 이후에도 당해 기업의 사업 중 가장 중요한 사업이 계속 수행되고 있다면 계속성 요건을 만족한 것으로 본다.

44) 김진수·황국재(2001), 김진수·이준규(2006), 전병목외(2008) 참조.

45) 財稅[2009]59號§10

46) 總局令[2010]4號§7

조정이 완료되는 사업연도로 확정하여야 한다.⁴⁷⁾

라. 단계거래의 원칙

단계거래의 원칙이란 일련의 거래를 경제적 실질에 따라 판단하여 하나의 거래로 간주하는 것을 가리킨다. 즉, 각 거래단계들이 상호의존적이어서 한 거래단계의 달성이 연속된 단계의 완성이 없이는 무의미해질 때 그 거래를 한 단계의 거래로 보는 것이다. 따라서, 과세관청은 단계거래원칙에 따라 여러 단계로 이루어진 구조조정을 하나의 과세거래로 간주할 수 있으며, 반대로 납세자가 독립된 거래로 처리한 여러 단계의 거래를 부인하고 하나의 비과세 구조조정거래로 간주할 수도 있다.⁴⁸⁾

중국 세법에서는 동일한 구조조정거래가 연속한 12개월 내에 2개의 사업연도에 걸쳐 단계적으로 진행되는 경우, 구조조정의 당사자기업으로 하여금 첫 번째 구조조정거래가 완료되는 때에 전체 구조조정거래가 특수세무처리규정에 부합하는지를 예측하여 신고하도록 규정하고 있다. 이때 관할 세무기관은 관련 자료를 심사확인한 후 조건에 부합하는 경우에는 특수세무처리규정의 적용을 잠정적으로 허가할 수 있다.⁴⁹⁾

여러 사업연도에 걸쳐 구조조정거래가 진행되는 경우로, 구조조정의 당사자 기업이 구조조정이 이루어지는 첫 번째 사업연도에 전체 구조조정거래가 면세구조조정에 해당하는지 예측하기 어려운 때에는 반드시 과세구조조정으로 보아야 한다. 다만, 차기 사업연도 이후에 모든 구조조정거래가 완료된 후 면세구조조정의 요건을 만족하는 때에는 이전 사업연도의 기업소득세를 수정신고할 수 있는바, 기업소득세의 과오납이 발생한 경우 관할 세무기관은 이를 환급하거나 당기의 기업소득세 납부할 세액과 상계할 수 있다.⁵⁰⁾

Ⅲ. 중국 기업구조조정세제의 주요 내용

1. 면세구조조정

가. 채무조정

(1) 채무면제의 경우

기업이 채무조정에 의해 인식한 과세대상소득금액이 그 기업의 당해 사업연도의 과세대상소

47) 總局令[2010]4號§8

48) 김진수·황국재(2001), 김진수·이준규(2006), 전병목외(2008) 참조.

49) 總局令[2010]4號§32

50) 總局令[2010]4號§33

득금액의 50%이상인 경우 당해 과세대상소득금액은 향후 5개 사업연도 내에 각 사업연도의 과세대상소득금액에 균등분할산입할 수 있다. 이때, 구조조정의 당사자 기업은 다음과 같은 자료를 제출하여야 한다.⁵¹⁾

- ① 구조조정 당사자 기업의 채무면제에 관한 전체적인 설명⁵²⁾
- ② 각 당사자 기업이 서명한 채무조정계약서 또는 채무조정협의서
- ③ 채무조정으로 인해 발생하는 과세대상소득금액 및 구조조정 당사자 기업의 당해 사업연도 과세대상소득금액에 관한 설명
- ④ 세무기관에서 제출을 요구하는 기타의 증명자료

(2) 출자전환의 경우

채무를 출자전환하는 경우 채무자의 채무상환손익은 잠정적으로 인식하지 아니하며, 채권자는 지분투자에 대한 과세기초가액을 원래의 채권 과세기초가액에 따라 확정해야 하는바, 이 경우 반드시 아래에 열거하는 자료를 준비해야 한다.⁵³⁾

- ① 구조조정 당사자 기업의 출자전환에 관한 전체적인 설명
- ② 쌍방이 서명한 출자전환계약 또는 출자전환협의
- ③ 기업이 출자전환한 주식의 공정가치에 관한 증명
- ④ 공상부문 등 관련 기관에서 자본변동사항에 대하여 심사허가하였다는 것을 증명하는 자료
- ⑤ 세무기관에서 제출을 요구한 기타의 증명자료

한편, 채권자 기업이 보유하던 채권을 출자전환한 경우의 채무상환과 지분투자에 대하여는 잠정적으로 관련 채무상환손익을 인식하지 아니하며, 지분투자에 대한 취득가액은 원래의 채권 취득가액에 따라 확정한다. 그러나, 구조조정 당사자 기업의 기타 기업소득세와 관련된 기타의 사항은 원칙적으로 변경되지 아니한다.⁵⁴⁾

나. 지분인수의 경우

지분양수기업이 매입한 지분이 지분양도기업의 발행주식총수의 75% 이상이며, 지분양수기업이 당해 지분을 인수하는 때에 지급한 주식대가가 그 거래총액의 85% 이상인 경우에는 면세구

51) 總局令[2010]4號§22①

그러나, 만일 구조조정의 주도가기업이 관할 세무기관에 신고내용의 확인을 신청한 경우에는 관련 자료를 제출하고 신고내용의 적정성 확인을 신청해야 한다.(이하, 기타의 면세구조조정의 경우에도 동일하게 적용된다.)

52) 설명자료에는 반드시 당해 채무면제의 합리적인 상업목적에 관한 내용이 포함되어야 한다.(이하, 기타의 면세구조조정의 경우에도 동일하게 적용된다.)

53) 總局令[2010]4號§22②

54) 財稅[2009]59號§6①

조조정으로 보아 세무처리한다.⁵⁵⁾

즉, 지분양도기업의 주주가 취득한 지분양수기업의 지분취득가액은 양도되는 지분의 원래의 취득가액에 따라 확정하며, 지분양수기업이 취득한 지분양도기업의 지분에 대한 취득가액은 지분양도기업의 원래의 취득가액에 따라 확정한다. 그러나, 지분양수기업 및 지분양도기업이 기존에 보유하던 각종 자산과 부채의 취득가액과 기타 기업소득세 관련 사항은 원칙적으로 변경되지 아니한다.

이처럼 법정요건을 만족하는 지분인수거래를 면세구조조정으로 보아 세무처리하는 경우에는 반드시 아래에 열거하는 자료를 준비하거나 관할 세무기관에 제출하여 그 적정성 여부를 확인받아야 한다.⁵⁶⁾

- ① 구조조정 당사자 기업의 지분인수거래에 관한 전체적인 설명
- ② 구조조정의 양자기업 또는 다자기업이 모두 서명한 지분인수계약서 또는 지분인수협의를
- ③ 평가기관에서 발급한 양도지분의 공정가치 및 대가로 지급한 지분의 공정가치⁵⁷⁾
- ④ 당해 구조조정이 면세구조조정요건에 부합한다는 것을 증명하는 자료⁵⁸⁾
- ⑤ 공상부문 등 관련 기관에서 구조조정 당사자 기업의 지분변동사항에 대하여 심사허가하였다는 것을 증명하는 자료
- ⑥ 세무기관에서 제출을 요청한 기타의 자료

다. 자산양수의 경우

자산양수기업이 양수한 자산이 자산양도기업 총자산의 75% 이상이며 자산양수기업이 당해 자산을 양수하는 때에 지분으로 지급한 대가가 거래총액의 85% 이상인 경우에는 면세구조조정으로 보아 세무처리한다.⁵⁹⁾ 따라서, 자산양도기업이 취득한 자산양수기업 지분의 취득가액은 양도되는 자산의 원래의 취득가액에 따라 확정하며, 자산양수기업이 취득한 자산양도기업 자산의 취득가액은 양도되는 자산의 원래의 취득가액에 따라 확정한다.

이처럼 구조조정의 당사자 기업 간에 면세구조조정의 요건을 만족하는 자산양수거래가 발생한 경우에는 반드시 아래에 열거하는 자료를 준비하거나 관할 세무기관에 제출하여 그 적정성 여부를 확인받아야 한다.⁶⁰⁾

55) 財稅[2009]59號§6②

56) 總局令[2010]4號§23

57) 여기서 평가기관이란 합법적인 자격을 구비한 중국의 평가기관만을 의미한다.(總局令[2010]4號§9, 이하 동일)

58) 이에는 지분비율과 대가지급상황 및 12개월 이내에 원래 자산의 실질적 경영활동에 변화가 발생하지 아니하며 원래의 주요 주주가 취득한 지분을 양도하지 아니한다는 약정서 등이 포함된다.

59) 財稅[2009]59號§6③

60) 總局令[2010]4號§24

- ① 구조조정 당사자 기업의 자산인수거래에 관한 전체적인 설명
- ② 구조조정의 양자기업 또는 다자기업 모두가 서명한 자산인수계약서 또는 자산인수협약서
- ③ 평가기관에서 발급한 자산인수와 관련된 자산의 평가보고서
- ④ 자산양수기업 주식의 과세기초가액에 관한 유효한 증빙
- ⑤ 당해 구조조정이 면세구조조정의 요건에 부합한다는 것을 증명하는 자료⁶¹⁾
- ⑥ 공상부문 등 관련 기관에서 지분변동사항에 대하여 심사허가하였다는 것을 증명하는 자료
- ⑦ 세무기관에서 제출을 요청한 기타의 자료

라. 기업합병의 경우

피합병기업의 주주가 합병시 취득한 주식대가가 거래총액의 85%이상인 경우 및 합병기업과 피합병기업이 동일한 지배하에 있으며 합병대가를 지급할 필요가 없는 합병의 경우는 면세구조조정으로 보아 세무처리한다.⁶²⁾

이때 합병기업이 취득한 피합병기업의 자산과 부채의 취득가액은 피합병기업의 원래의 취득가액에 따라 확정하며, 피합병기업의 합병전 세무관련 사항은 합병기업이 승계한다. 또한, 피합병기업의 주주가 취득하는 합병기업주식의 취득가액은 원래 보유하고 있던 피합병기업주식의 취득가액으로 확정한다.

한편, 합병기업에서 보전할 수 있는 피합병기업의 이월결손금한도액은 다음의 공식에 따라 계산하는바, 피합병기업의 결손금한도액이란 세법에서 규정한 이월보전기한 내에 매년 합병기업에서 보전가능한 피합병기업의 결손금한도액을 의미한다.⁶³⁾

$$\text{이월결손금한도액} = \text{피합병기업 순자산의 공정가치} \times \text{합병사업연도말 현재 최장기 국채이자율}$$

이처럼 구조조정의 당사자 기업 간에 면세구조조정의 요건을 만족하는 기업합병이 이루어지

61) 이에에는 자산인수비율과 대가지급상황 및 12개월 이내에 원래 자산의 실질적 경영활동에 변화가 발생하지 아니하며 원래의 주요 주주가 취득한 지분을 양도하지 아니한다는 약정서 등이 포함된다.

62) 財稅[2009]59號§6④

여기서, 동일한 지배란 합병에 참여한 기업이 합병전후에 동일 또는 동일한 여러 기업으로부터 지배를 받고 있으며, 당해 지배가 일시적인 지배가 아닌 경우를 의미한다. 합병에 참여한 기업이 합병 전후에 충분히 최종 지배권을 행사할 수 있는 동일한 여러 기업이란, 계약 또는 협의의 약정에 근거하여 합병에 참여한 기업의 재무전략과 경영전략에 대하여 지배권을 행사할 수 있는 권리를 보유하고 있는 투자자집단을 가리킨다. 기업합병 전에 합병에 참여한 각 당사자 기업이 최종 지배권을 행사하는 투자자집단으로부터 12개월 이상 최종지배를 받는 경우에는, 기업합병 후에 형성된 주체가 최종 지배권을 행사하는 투자자집단으로부터 통제를 받는 시간 또한 반드시 연속된 12개월에 도달하여야 한다.(總局令[2010]4號§21)

63) 總局令[2010]4號§26

는 경우에는 반드시 아래에 열거하는 자료를 준비하거나 관할 세무기관에 제출하여 그 적정성 여부를 확인받아야 한다.⁶⁴⁾

- ① 구조조정 당사자 기업의 합병거래에 관한 전체적인 설명
- ② 기업합병 관련 정부 주관부문의 심사허가서
- ③ 기업합병 각 당사자의 지분관계에 관한 설명
- ④ 피합병기업의 순자산 및 각종 자산과 부채의 장부가치와 과세기초가액 등 관련 자료
- ⑤ 당해 구조조정이 면세구조조정 요건에 부합한다는 것을 증명하는 자료⁶⁵⁾
- ⑥ 공상부문에서 지분변동사항에 대하여 심사허가하였다는 것을 증명하는 자료
- ⑦ 세무기관에서 제출을 요청한 기타의 자료

마. 기업분할의 경우

피분할기업의 모든 주주가 각각의 주식보유비율에 따라 취득하는 분할기업의 주식은, 분할기업과 피분할기업 모두 원래의 실질적인 경영활동에 변화가 없고 피분할기업의 주주가 당해 기업이 분할하는 때에 취득하는 주식대가가 총 거래가액의 85%를 초과하는 경우에 한하여 면세구조조정으로 보아 세무처리한다.⁶⁶⁾

이때 분할기업이 취득한 자산과 부채의 취득가액은 분할기업의 원래의 취득가액에 따라 확정하며, 분할기업으로부터 분할된 자산에 상응하는 기업소득세 관련 사항은 분할기업에서 승계한다.⁶⁷⁾ 또한, 피분할기업의 법정이월결손기한이 경과되지 아니한 결손금은 분할자산이 총자산에서 차지하는 비율에 따라 배분하는바, 분할기업에서 계속하여 이월보전할 수 있다.

이처럼 구조조정의 당사자 기업 간에 면세구조조정의 요건을 만족하는 기업합병이 이루어지는 경우에는 반드시 아래에 열거하는 자료를 준비하거나 관할 세무기관에 제출하여 그 적정성 여부를 확인받아야 한다.⁶⁸⁾

- ① 구조조정 당사자 기업의 분할거래에 관한 전체 설명
- ② 기업분할 관련 정부 주관부문의 심사허가서
- ③ 피분할기업의 순자산 및 각종 자산과 부채의 장부가치와 과세기초가액 등 관련 자료
- ④ 구조조정이 특수세무처리조건에 부합한다는 것을 증명하는 자료⁶⁹⁾

64) 總局令[2010]4號§25

65) 이에는 합병전 기업의 각 주주가 취득하는 지분지급비율상황 및 12개월 이내에 원래 자산의 실질적 경영활동에 변화가 발생하지 아니하며, 원래의 주요 주주가 취득한 지분을 양도하지 아니한다는 약정서 등이 포함된다.

66) 財稅[2009]59號§6⑤

67) 기업분할 시의 조세우대승계여부에 대하여는 합병의 규정을 준용한다.

68) 總局令[2010]4號§27

69) 이에는 분할전 기업의 각 주주가 취득하는 지분지급비율상황 및 12개월 이내에 원래 자산의 실질적

- ⑤ 공상부문에서 인정한 분할기업과 피분할기업의 주주의 지분비율증명자료, 분할 후 분할기업과 피분할기업의 영업집조복사본, 분할기업과 피분할기업의 분할거래에 관한 재무처리 상황에 대한 복사본
- ⑥ 세무기관에서 제출을 요청한 기타의 자료

한편, 피분할기업의 주주가 분할기업의 주식(신주)을 취득하는 때에, 피분할기업이 보유하고 있던 피분할기업의 주식(구주)의 일부 또는 전부를 포기해야 하는 경우, 신주의 취득가액은 반드시 그 포기한 구주의 취득가액으로 확정해야 한다.

그러나, 구주의 권리를 포기하지 않아도 되는 경우의 신주취득가액은 당해 신주의 취득가액을 '0'으로 확정하거나, 피분할기업으로부터 분할되는 순자산이 피분할기업의 모든 순자산에서 차지하는 비율에 따라 원래 보유하고 있던 구주의 취득가액을 감액한 후, 그 감액한 과세가액을 신주에 평균적으로 배분할 수 있다.

2. 과세구조조정

가. 적용요건

기업이 구조조정하는 경우로 관련 규정에 부합하여 면세구조조정에 관한 특례규정을 적용하는 경우 이외에는 모두 과세구조조정으로 보아 세무처리한다.⁷⁰⁾

나. 유형별 세무처리

(1) 기업조직변경의 경우

기업이 법인에서 개인독자기업, 동업기업 등 비법인조직으로 전환되거나 등기지역이 중화인민공화국 국경 외로 이전되는 경우(홍콩·마카오·대만 포함)에는, 반드시 당해 기업이 청산(잉여재산분배 포함)하고 주주가 새로이 기업을 설립하는 것으로 본다. 따라서, 이 경우 기업의 모든 자산 및 주주의 투자에 대한 취득가액은 반드시 공정가치를 기초로 확정해야 하며, 관련 규정에 따라 다음의 자료를 제출하여야 한다.⁷¹⁾

- ① 기업의 법률형식이 전환되는 것과 관련한 공상부문 또는 기타 행정부문의 허가문서
- ② 기업의 모든 자산과 관련한 과세기초가액 및 평가기구에서 발급한 자산평가보고서
- ③ 기업의 채권 및 채무처리 또는 그 귀속에 관한 설명

경영활동에 변화가 발생하지 아니하며 원래의 주된 주주가 취득한 지분을 양도하지 아니한다는 약정서 등이 포함된다.

70) 財稅[2009]59號§4

71) 財稅[2009]60號§2

④ 관할 세무기관에서 제출을 요구하는 기타의 자료

한편, 기업에 기타의 간단한 법률형식상의 변화가 발생한 경우에는 직접 세무등기를 변경할 수 있으나, 별도의 규정을 둔 경우 이외에는 기업소득세와 관련된 사항(이월결손금 보전·조세우대의 등 권리와 의무)은 변경등기 후의 기업이 승계한다. 단, 주소지의 변화로 인하여 조세우대규정에 부합하지 아니하게 된 경우는 제외한다.⁷²⁾

(2) 채무조정경의 경우

기업이 채무조정방식을 통하여 구조조정하는 경우로 면세구조조정에 해당되지 아니하는 때에는 과세구조조정으로 보아 세무처리한다.⁷³⁾ 이처럼 과세구조조정으로 보는 채무조정중 비화폐성자산으로 채무를 상환하는 경우에는 반드시 당해 비화폐자산의 양도 및 비화폐성자산의 공정가치에 따른 채무상환으로 각각 구분하여 관련 자산손익을 인식해야 하며, 채권을 출자로 전환하는 경우에는 반드시 채무상환과 지분투자로 각각 구분하여 관련 채무상환손익을 인식해야 한다.

또한, 채무자는 반드시 지급하는 채무상환액과 채무가액과의 차액에 따라 채무조정소득을 인식해야 하며, 채권자는 반드시 채무상환액과 채무가액의 차액에 따라 채무조정손실을 인식해야 한다. 한편, 채무자의 기업소득세와 관련된 기타 사항은 원칙적으로 변경되지 아니하나, 다음과 같은 자료를 준비하여 세무조사에 대비해야 한다.⁷⁴⁾

① 비화폐자산으로 채무를 상환한 경우

구조조정의 각 당사자가 서명한 채무상환협의서 또는 채무상환계약서 및 비화폐자산의 공정가액을 확인할 수 있는 합법적인 증빙

② 채무를 출자로 전환한 경우

구조조정의 각 당사자가 서명한 지분전환협의서 또는 지분전환계약서

(3) 지분인수 또는 자산인수의 경우

기업이 지분인수 또는 자산인수 등의 방식을 통하여 구조조정하는 경우로 면세구조조정의 요건을 만족하지 못하는 때에는 과세구조조정으로 보아 세무처리한다.⁷⁵⁾

이 경우 피인수기업은 반드시 주식양도손익 또는 자산양도손익을 인식해야 하며, 인수기업이 취득하는 주식 또는 자산의 취득가액은 반드시 공정가치를 기초로 확정해야 한다. 한편, 피인수기업의 기업소득세와 관련된 기타 사항은 원칙적으로 변경되지 아니하나, 다음과 같은 자료를

72) 財稅[2009]59號§4①

73) 財稅[2009]59號§4②

74) 總局令[2010]4號§11

75) 財稅[2009]59號§4③

준비하여 세무조사에 대비해야 한다.⁷⁶⁾

- ① 구조조정의 각 당사자가 서명한 지분인수거래(자산인수거래) 관련 계약서 또는 협의서
- ② 구조조정 관련 지분 및 자산의 공정가치와 관련있는 합법적인 증빙

(4) 기업합병의 경우

기업이 합병하는 경우로 면세대상 구조조정의 요건을 만족하지 못하는 경우는 모두 과세구조조정으로 보아 세무처리한다.⁷⁷⁾ 따라서, 합병기업은 반드시 공정가치에 따라 피합병기업의 각종 자산과 부채의 취득가액을 확정해야 하며, 피합병기업 및 그 주주는 모두 반드시 청산 관련 규정에 따라 세무처리하여야 한다. 이때, 피합병기업의 결손은 합병기업에서 이월보전할 수 없다.

한편, 이처럼 합병거래가 발생하는 경우 피합병기업 등 소멸하는 기업은 반드시 청산해야 하는바, 다음과 같은 자료를 제출하여야 한다.⁷⁸⁾

- ① 기업합병에 관한 공상부문 또는 기타 행정부문의 허가문서
- ② 모든 자산과 부채의 과세기초가액 및 평가기관에서 발급한 자산평가보고서
- ③ 기업의 채무처리상황 또는 귀속상황에 관한 설명
- ④ 관할 세무기관에서 제출을 요구하는 기타의 증명자료

(5) 기업분할의 경우

기업이 분할하는 경우로 면세대상 구조조정의 요건을 만족하지 못하는 경우는 과세대상 구조조정으로 보아 세무처리한다.⁷⁹⁾

따라서, 피분할기업은 분할되는 자산에 대하여 반드시 공정가치로 자산양도손익을 인식해야 하며, 분할기업은 반드시 공정가치로 분할자산의 취득가액을 인식해야 한다. 만일, 피분할기업이 계속 존속하는 경우 그 주주가 취득하는 대가는 반드시 피분할기업의 분배소득으로 보아 처리해야 하며, 피분할기업이 존속하지 아니하는 경우, 피분할기업 및 그 주주는 모두 청산 관련 규정에 따라 세무처리하여야 하는바, 다음과 같은 자료를 제출하여야 한다.

- ① 기업분할에 관한 공상부문 또는 기타 행정부문의 허가문서
- ② 피분할기업의 모든 자산에 대한 과세기초가액 및 평가기관에서 발급한 자산평가보고서
- ③ 기업의 채무처리상황 또는 그 귀속상황에 관한 설명
- ④ 관할 세무기관에서 제출을 요구하는 기타의 증명

한편, 분할 관련기업의 결손금은 상호 이월보전할 수 없다.

76) 總局令[2010]4號§12

77) 財稅[2009]59號§4④

78) 總局令[2010]4號§13

79) 財稅[2009]59號§4⑤

3. 역외구조조정

가. 면세요건

기업이 국제간(홍콩·마카오·타이완 포함) 지분거래 및 자산인수거래가 있는 경우, 상술한 면세구조조정 요건이외에 아래에 열거하는 조건을 동시에 만족하는 경우에 대하여만 면세구조조정을 선택하여 적용할 수 있다. 이 경우 당해 구조조정 과정에서 발생하는 자산 또는 주식의 양도차익을 10개 사업연도에 걸쳐 각 사업연도의 과세대상소득금액에 평균분할산입할 수 있는 바, 그 구체적인 요건은 아래와 같다.⁸⁰⁾

- ① 비거주자기업이 100% 직접 지배하고 있는 다른 비거주자기업에 그가 보유하고 있는 거주자기업의 지분을 양도하는 경우로, 당해 거래로 인한 지분양도소득 관련 예정납부세액에 변화가 발생하지 아니하고, 양도자인 비거주자기업이 관할 과세기관에 3년 내에 그가 보유하고 있는 비거주자기업의 지분을 재양도하지 아니할 것으로 서면약정할 것
- ② 거주자기업이 그와 100% 직접 지배관계에 있는 거주자기업에게 그가 보유하고 있는 다른 거주자기업의 지분을 양도할 것
- ③ 거주자기업이 그가 보유하고 있는 자산 또는 지분으로 그가 100% 직접 지배하고 있는 비거주자 기업에 투자한 경우
- ④ 재정부 및 국가세무총국에서 규정한 기타의 경우

나. 자료제출

상술한 것처럼 역외구조조정에 대하여 면세처리하고자 하는 때에는 구조조정의 당사자 기업인 비거주자기업은 반드시 세법에 규정한 자료를 준비해야 하며,⁸¹⁾ 거주자기업은 반드시 그 소재지 관할 세무기관에 아래에 열거하는 자료를 제출하여야 한다.⁸²⁾

- ① 구조조정 당사자 기업의 구조조정상황에 관한 전체적인 설명
- ② 쌍방이 서명한 지분양도협약
- ③ 쌍방의 지배상황에 관한 설명
- ④ 평가기관에서 발급한 자산평가보고서 또는 지분평가보고서⁸³⁾
- ⑤ 당해 구조조정이 면세구조조정요건에 부합한다는 사실을 설명할 수 있는 자료⁸⁴⁾

80) 財稅[2009]59號§7

81) 總局令[2010]4號§36

이에는 기업소득세원천징수계약등기표, 기업소득세원천징수명세서 등이 포함된다.(國稅發[2009]3號)

82) 總局令[2010]4號§37

83) 보고서 중에는 반드시 각 피양도자산과 부채의 공정가치에 관한 내용을 포함하여야 한다.

84) 이에는 지분양도비율 또는 자산양도비율, 대가지급상황 및 12개월 이내에 당해 자산의 원래의 실질적 경영활동에 변화가 없으며 취득한 주식을 양도하지 아니한다는 약정서 등이 포함된다.

⑥ 세무기관에서 제출을 요구하는 기타의 자료⁸⁵⁾

4. 결손금 및 조세우대의 처리

기업에 구조조정거래가 발생하는 경우 조세우대기한이 만료되지 아니한 경우의 조세우대승계여부 등의 문제가 발생할 수 있다.

중국의 세법에서는 존속기업 또는 신설기업이 구조조정의 당사자 기업의 조세우대사항을 승계할 수 있는지에 대하여, 당해 소멸기업의 조세우대사항이 기업소득세법에 규정한 생산경영소득에 관한 조세우대과도규정에 속하는 경우에, 합병 또는 분할 후의 당해 기업의 성격 및 적용하는 조세우대조건 등에 변화가 발생하지 아니한다는 전제하에, 합병 또는 분할 전 각 기업의 잔여 조세우대적용기한 내에 관련 조세우대를 계속하여 적용받을 수 있도록 규정하고 있다.⁸⁶⁾

합병 전 각 기업의 잔여 조세우대기간이 일치하지 아니하는 경우 합병 후 기업의 각 사업연도 과세대상소득금액은, 반드시 합병일 현재 각 합병기업의 자산이 합병 후 기업의 총자산에서 차지하는 비율에 따라 분배한 후, 각각의 잔여 조세우대기한에 따라 과세대상소득금액을 계산하며, 합병 전 기업 또는 분할 전 기업이 세법의 조세우대규정과 조세우대에 관한 과도규정 중의 기업의 생산경영과 관련 있는 소득에 대하여 조세우대를 승계할 수 있는지에 대한 관련 문제는 기업소득세법의 관련 규정에 따라 처리해야 한다.⁸⁷⁾

5. 신고 및 사후관리

가. 신고의무

중국의 세법에서는 중국 국경 내에서 구조조정이 발생하여 이를 면세구조조정 관련 규정에

85) 國稅函[2009]698號§5에서는 제출대상료로 다음과 같이 규정하고 있다.

- ① 지분양도계약서 또는 지분양도협의서
- ② 국경외의 투자자와 그가 양도하는 지주회사와의 자금, 경영, 매출 등의 관계
- ③ 국경외의 투자자와 그가 양도하는 지주회사와의 경영, 인원, 자무 등의 상황
- ④ 국경외의 투자자가 지분을 양도하는 지주회사와 중국 거주자기업과의 자금, 경영, 매출 등의 상황
- ⑤ 국경외의 투자자가 설립한 지분양도대상 지주회사가 사업목적요건에 부합함을 입증하는 자료
- ⑥ 기타 세무기관에서 제출을 요구하는 자료

86) 總局令[2010]4號§28

이때, 조세우대를 적용받는 금액은 존속기업이 합병하기 직전 1년의 과세대상소득금액(또는 결손액)에 따라 계산한다. 다만, 분할의 경우 조세우대를 적용받는 금액은 존속기업이 분할하기 직전 1년의 과세대상소득금액(결손금이 있는 경우는 '0'으로 계산)이 분할 후 존속기업의 자산이 분할 전 기업의 총자산에서 차지하는 비율에 따라 계산한다.

87) 企業所得稅實施條例§89

따라 세무처리하기 위하여는 반드시 관련 자료를 관할 세무기관에 신고하도록 강제하고 있다.⁸⁸⁾

만일 신고내용에 대하여 세무기관의 확인이 필요한 경우에는 구조조정의 주도기업이 관할 세무기관에 신청할 수 있는바, 단계별로 성급 세무기관에 보고하여 신고내용의 적정성을 확인받아야 한다.⁸⁹⁾ 이처럼 신고내용의 적정성을 확인신청한 경우로 구조조정의 주도기업과 기타 당사자 기업이 동일한 성(자치구 또는 시)에 소재하지 아니하는 때에는, 구조조정의 주도기업이 소재하는 성의 세무기관이 주도기업의 제출서류를 확인한 후 기타 당사자 기업이 소재하는 성의 세무기관에 이를 송부하여 확인토록 하여야 한다.

성급 세무기관은 기업의 확인신청서를 접수한 후에는 원칙적으로 당해 사업연도의 기업소득세 결산납부 전에 확인을 완료하여야 한다. 특수한 상황이 있어 확인기한을 연장해야 하는 경우, 그 기한을 연장할 수 있으나 이 경우에는 반드시 그 연장이유를 구조조정의 주도기업에 고지하여야 한다.

또한, 기업이 구조조정하는 때에 세법의 규정에 부합하여 면세처리가 필요한 경우, 구조조정의 당사자 기업은 반드시 당해 구조조정이 완료된 사업연도의 기업소득세를 신고하는 때에, 관할 과세기관에 서면자료를 제출하여 당해 구조조정이 특수구조조정조건에 부합함을 증명하여야 한다. 만일, 기업이 규정에 따라 서면자료를 제출하지 아니하는 경우에는 모두 특수구조조정에 관한 세무처리규정을 적용할 수 없다.⁹⁰⁾

나. 사후관리

기업에 구조조정이 발생한 날로부터 연속한 12개월 전후에 자산 또는 주식거래가 발생한 경우에는, 반드시 관련 거래를 실질과세의 원칙에 따라 구조조정거래로 인식하여 처리하여야 한다.⁹¹⁾

즉, 구조조정의 당사자 기업 중 일방 기업이 규정된 기한 내에 생산경영거래·기업성격·자산 또는 지분구조 등에 변화가 발생하여 구조조정거래가 면세조건에 부합하지 아니하게 된 경우, 당해 변화가 발생한 당사자 기업은 반드시 그 변화가 발생한 날로부터 30일 이내에 상대방 기업에 당해 사실을 서면으로 통지하여야 하며, 구조조정의 주도기업은 그 통지를 접수한 날로부터 30일 이내에 관련 변화사실을 관할 세무기관에 통지하여야 한다.⁹²⁾

또한, 구조조정의 당사자 기업은 상술한 변화가 발생한 날로부터 60일 이내에 당해 거래가 완

88) 總局令[2010]第4號§16

89) 성급(省級) 세무기관이란 중국의 과세기관 중 성급(省級) 단위의 과세기관을 의미하는바, 이에는 각 자치구(自治區)와 직할시(直轄市)가 포함된다.

90) 財稅[2009]59號§11

91) 財稅[2009]59號§10

92) 總局令[2010]4號§30①

성된 시기의 자산과 부채의 공정가치에 따라 구조조정 관련 손익을 계산하여야 하는바, 구조조정 거래가 완료된 사업연도의 과세대상소득금액 및 그에 상응하는 자산과 부채의 과세기초가액을 조정하고, 각 당사자 기업의 관할 세무기관에 구조조정거래가 완료된 사업연도의 기업소득세신고서의 수정을 신청하여야 한다.⁹³⁾

IV. 요약 및 결론

중국의 기업구조조정세제는 1990년대 후반에 외자기업의 조세회피를 규제하고 내자기업에 대한 구조조정을 통해 국제경쟁력을 제고하기 위한 수단으로 도입된 것으로, 당시의 구조조정세제는 외자기업과 내자기업에 대하여 각각 별도의 규정을 두어 외자기업의 조세회피를 위한 구조조정은 규제하고 내자기업의 구조조정은 지원하고자 하는 정책적 의도가 포함되어 있었다.

그러나, 과거 중국의 구조조정세제는 ‘兩稅合併’ 이후 그 법적 근거가 모호해지고, 내자기업과 외자기업에 대하여 차별적인 규정을 두어 조세공평에 위배될 뿐 아니라, 각각의 구조조정 유형에 대한 법률 규정이 불일치하는 등 많은 모순을 안고 있어, 기업이 급속한 경제변화에 대응하기 위한 수단인 구조조정을 저해한다는 비판을 받게 되었다.

특히, 2008년 소위 ‘兩稅合併’을 통해 내자기업소득세조례와 외자기업소득세법이 통합되고, 중국의 내자기업(특히, 국유기업)이 빠르게 성장하면서 중복·과잉투자가 심각한 수준에 이르렀다. 이에, 중국의 과세당국은 기업 간의 합리적인 구조조정을 지원하고 구조조정의 남용을 통한 조세회피를 방지하기 위하여 선진적인 구조조정세제를 도입·시행하게 되었다. 이에 본고에서는 중국의 구조조정세제의 주요 내용에 대하여 구조조정세제 관련 이론과 중국의 공사법·기업회계준칙 및 기업소득세법과 財稅[2009]59號·總局令[2010]4號 등 세법의 규정을 중심으로 살펴 보았는바, 최근 새로이 시행된 중국의 구조조정세제의 특징을 요약하면 아래와 같다.

첫째, 중국의 새로운 구조조정세제에서는 과거 기업소득세제하에 존재하던 세법상의 흠결을 보완하여 기업의 합리적인 구조조정을 지원할 수 있도록 개선하였다. 과거 중국의 기업소득세제가 내자기업과 외자기업에 대하여 차별적인 세법을 두고 있던 시기에는, 기업구조조정세제가 내외자기업에 대하여 지나치게 복잡하게 운용되고 있어, 기업의 합리적인 구조조정을 저해하고 내외자기업간의 조세부담이 불공평하다는 문제가 존재하고 있었다. 그러나, 새로이 시행되고 있는 구조조정세제에서는 내외자기업간의 구조조정규정을 비교적 간소하게 통일하여 기업의 합리적인 구조조정을 촉진하고 내외자기업간 조세부담의 불공평문제를 해소하였다는데 그 의의가 있다.

둘째, 현행 기업구조조정세제는 미국과 유럽 등 선진국의 구조조정세제를 도입하여 과거에 비해 선진화·국제화되었다는 특징을 보인다. 과거의 구조조정세제가 방만하게 규정되어 있어

93) 總局令[2010]4號§30②

과세관청의 자의성이 개입될 여지가 많아, 구조조정세제가 오히려 기업의 구조조정의 장애물로 작용하고 있었다. 그러나, 현행 구조조정세제는 미국의 조직재편세제 등 선진국의 구조조정세제에서 규정하고 있는 합리적 사업목적요건·지분요건·계속사업요건·단계거래원칙 등 과세관청의 자의적인 판단을 배제할 수 있는 규정을 도입하여, 세제상 합리적인 기업구조조정을 지원할 수 있는 선진적인 구조조정세제를 갖추게 되었다는 특징을 보인다.

셋째, 중국의 새로운 구조조정세제에서는 과거에 비해 기업구조조정 관련 조세부담을 크게 경감하였다. 즉, 과거의 구조조정세제에서는 주로 구조조정을 통한 조세회피를 방지하기 위한 제한 규정을 많이 두고 있었으나, 현행 구조조정세제에서는 일정 요건을 만족하는 구조조정에 대하여는 관련 조세부담을 완전 면제하거나 과세이연하는 등의 규정을 통하여 과거에 비해 구조조정관련 조세부담이 크게 경감되었다. 특히, 과거의 경우 역외구조조정에 대한 규정이 미비되어 있거나 제한규정을 많이 두고 있어, 외자기업의 중국 국경 내 자회사에 대한 구조조정에 있어서 세제상 많은 장벽이 존재하였으나, 현행 구조조정세제에서는 일정 요건을 만족한 역외구조조정에 대하여도 관련 손익을 향후 10년간의 과세소득에 평균분할산입할 수 있도록 규정하였다.

넷째, 조세회피목적의 구조조정에 대한 제한규정을 강화하였다. 현행 구조조정세제에서는 과거와 달리 면세구조조정에 관한 규정을 도입함과 동시에, 면세구조조정요건을 갖추지 못한 구조조정 또는 조세회피를 목적으로 하는 구조조정에 대하여는 비교적 강력한 제한 규정을 두고 있다. 이를 위하여 새로운 구조조정세제에서는 기업구조조정 후 연속된 12개월 이내에 주요 주주 및 구조조정거래의 당사자가 구조조정을 통해 취득한 지분 또는 자산을 양도하는 것을 금지하거나, 여러 사업연도에 걸친 단계적인 구조조정거래를 통해 조세를 회피하는 것을 방지하는 규정을 새로이 도입하였으며, 이를 위하여 기업구조조정거래의 판정에 있어서 실질과세의 원칙을 명문화하는 등 조세회피목적의 구조조정을 제한하는 규정을 강화하였다.

이처럼 최근 중국의 구조조정세제는 선진 제국의 구조조정세제를 참조하여 제정된 것으로 과거에 비해 간소화·선진화·규범화되어가는 특징을 보인다. 그러나, 중국의 현행 구조조정세제는 중국의 시장경제체제와 자본시장의 발전이 더딜 뿐 아니라 관련 법률의 미비로 인해 아직 많은 부분에서 한계점을 보이고 있다.

예를 들어, 합병의 경우 현행 구조조정세제에서는 다만 신설합병과 흡수합병에 대하여만 규정을 두고 있을 뿐, 선진국에서 구조조정수단으로 많이 활용되고 있는 삼각합병·역합병에 관한 규정 및 포합주식 등에 관한 내용은 전혀 다루어지고 있지 않을 뿐 아니라, 분할의 경우에도 물적분할과 인적분할 등에 관하여도 명확한 세법상의 규정을 두고 있지 않다. 또한, 면세구조조정의 주요 요건인 거래지분의 계산에 있어서도 정확히 어떠한 주식을 의미하는지 불분명하다는 문제점도 제기되고 있으며, 조세회피목적 구조조정의 판단에 있어서 명시되어 있는 실질과세의 원칙 또한 지나치게 포괄적으로 정의되어 있어 과세관청의 자의적인 판단이 개입할 여지가 매

우 크다.

마지막으로 현행 중국의 구조조정세제에서는 기업구조조정이 진행되는 때에 당해 구조조정이 면세구조조정의 요건을 만족하는지의 여부에 대하여 납세의무자인 기업에게 입증책임과 자료제출의무를 부담지우고 있다. 이는 납세의무자에게 과중한 납세협력비용과 시간의 희생을 과도하게 요구하고 있는 것으로 생각되는바, 합리적인 기업구조조정에 대한 세제지원을 위하여는 개선이 필요한 부분이라 할 것이다.

한편, 중국은 2008년부터 기업소득세법을 통합하여 내자기업과 외자기업에 공히 적용하고 있으므로, 새로이 시행되고 있는 구조조정세제 또한 내자기업과 외자기업에 대하여 동일하게 적용된다. 따라서, 중국에 투자한 우리나라 기업이 중국의 구조조정세제를 합리적으로 활용하는 경우, 중국내 투자기업의 구조조정과정에서 발생하는 조세부담을 경감할 수 있을 뿐 아니라, 기업의 가치와 경쟁력을 강화하는데 크게 기여할 수 있을 것으로 생각된다.

참고문헌

- 장태평. 1998. “기업구조조정과 세제지원”. 광교아카데미.
- 강효석 · 이원흠 · 조장연 · 권석균(1998), 기업구조조정론, 서울 : 홍문사
- 김광윤. 2000. “구조조정촉진제도에 대한 세무론적 평가”. 세무학연구 제15호 : 305 - 348.
- 김진수 · 황국재. 2002. “합병관련 기업회계와 과세제도의 개편방향”. 재정포럼 제71호 : 94 - 96.
- 김준수 · 이준규. 2006. “기업인수합병(M&A)과세제도에 관한 연구”. 조세연구원.
- 전병목 · 구자은 · 정희선. 2008. “주요국의 합병분할세제”. 조세연구원
- 조명연. 2008. “삼각합병의 과세문제 - 현행기업구조조정세제를 중심으로”. 국제법무연구 제12권 제1호 : 45 - 67.
- 翟繼光. 2009. “企業重組清算”. 立新會計出版社.
- 企業所得稅法.
- 公司法.
- 企業所得稅實施條例.
- 企業會計準則.
- 證監會領[2008]53號. “上市公司資產重組管理辦法”
- 國家稅務總局令[2010]4號. “企業重組業務企業所得稅管理辦法 ”
- 國稅發[1997]71號. “關於外商投資企業合併、分立、股券重組、資產轉讓等重組業務所得稅處理的暫行規定”
- 國稅發[1998]97號. “企業改組改制中若干所得稅業務問題的暫行規定”
- 國稅發[2000]118號. “關於企業股券投資業務若干所得稅問題的通知”
- 財稅[2002]191號. “關於股券轉讓有關營業稅問題的通知”
- 國稅含[2002]165號. “國家稅務總局關於轉讓企業產權不徵收營業稅問題的批復”
- 財稅[2003]184號. “關於企業改制重組若干契稅政策的通知”
- 國稅發[2003]60號. “關於外國投資者並購境內企業股券有關稅收問題的通知”
- 財稅[2009]59號. “關於企業重組業務企業所得稅處理若干問題的通知”
- 財稅[2009]60號. “企業清算業務企業所得稅處理若干問題”
- 國稅函[2009]698號. “關於加強非居民企業股券轉讓所得企業所得稅管理的通知”

The Study on The Chinese Taxation System for Restructuring

Yoo, Ho Lim *

—〈Abstract〉—

The Chinese taxation system for restructuring was introduced in the latter period of the 1990s as a means of promoting the national competitiveness of domestic enterprises by restricting the tax evasion of the enterprises on foreign capital and supporting a smooth restructuring process of the enterprises on domestic capital.

However, despite the fact that income tax law for the enterprises on domestic capital & foreign capital were integrated through the tax reform in 2008, there was a proper revision of the taxation system for restructuring. As a result, the legal basis of taxation system for restructuring became ambiguous and applied discriminate regulations to the restructuring of the enterprises on domestic capital & foreign capital in the same way as before, thus coming under criticism that the tax system for restructuring contrarily hindered a reasonable corporate restructuring and also impeded tax equity.

Thus, the Chinese tax authorities have been enforcing a new tax system for restructuring by referring to the tax system for restructuring of industrialized countries in 2009 and 2010. The revised tax system for restructuring in China is showing some characteristics as follows :

First, the new tax system subdivided the patterns of corporate restructuring into conversion of corporate legal form, adjustment of liabilities, merger[split-off], asset acquisition, and equity stake acquisition, etc. and supplemented and newly established the tax regulations by each pattern.

Second, China made the tax system for restructuring advanced and internationalized by newly establishing the regulations about offshore restructuring while abolishing discriminate regulations for the enterprises on domestic capital.

Third, they introduced the concept of tax-free restructuring in which taxable income is postponed or exempted for restructuring that meets certain requirements.

Fourth, as for the decision on restructuring transactions, they intensified the restrictions on the restructuring aiming for tax evasion by stipulating the principle of real taxation and intensifying the restrictions on corporate restructuring aiming for tax evasion.

* Assistant Professor, Department of Tax Science Kangnam University

However, due to the uppermost limit of socialist market economy and insufficiency in its causal related laws in the existing restructuring tax system in China, there are exposed the uppermost limits as follows :

First, the current restructuring tax system in China is not only insufficient in regulations about new forms of merger, such as triple mergers, and reverse mergers but it also lacks precise regulations about physical division and personal division based on tax law, so there needs to be supplementary measures for this.

Second, a problem is posed that the sorts of equity stakes[shares] are not clarified in calculation of equity stake which is a major requirement of tax-free restructuring, and their restructuring tax system so inclusively stipulates the principle of real taxation that is a yardstick for judgment of the purpose of tax evasion that there is too much room for an arbitrary decision of the tax office to be intervened.

Third, as to whether a tax-paying debtor's restructuring transactions meet the requirement of tax-free restructuring in currently going-on tax system on restructuring in China, tax obligator, or a corporation is imposed an excessive proof responsibility and obligation to submit supporting evidence in reality ; thus, there needs to be an improvement for tax system support for rational corporate restructuring.

<Key words> corporate restructuring, merger, split-off, adjustment of liabilities, asset acquisition