

세무와회계저널
제11권 제3호 2010년 9월 pp.153~177
한국세무학회

연결납세에 있어서 단일실체개념과 개별실체개념의 상충 및 조화

이준규* · 박성욱**

<요 약>

연결납세방식을 적용함에 있어서 연결집단을 하나의 법인으로 보아 연결세액을 산정하는 방식을 단일실체개념이라고 하고 연결법인별로 계산한 금액을 합산하여 연결세액을 산정하는 방식을 개별실체개념이라고 한다. 연결납세가 연결집단의 경제적 일체성을 중시하여 연결집단을 하나의 실체로 보아 과세되도록 하려는 것이라는 점에서 볼 때 단일실체개념의 수미일관한 적용이 논리적이지만 제도의 복잡성과 조세회피의 가능성을 고려해보면 개별실체개념의 일부 적용이 불가피한 측면이 있다. 본 논문에서는 이러한 관점하에 현행 연결납세제도의 구체적인 규정별로 단일실체개념과 개별실체개념 중 어떤 개념에 의하여 입법된 것인지를 구분하고 개별실체개념에 입각한 규정에 대하여는 제도의 단순화 및 조세회피방지라는 두 가지 기준 중 어느 하나에 적합한 것인지 검토하였으며 적합하지 않은 규정에 대하여는 개선안을 다음과 같이 제시하였다.

첫째, 제도의 단순화를 목적으로 연결법인간 거래손익의 제거대상을 일부 항목으로 제한하고 있으나 단일실체기준의 적용결과와 차이가 클 여지가 있으므로 제한적으로 열거할 것이 아니라 포괄적으로 규정하되, 일정 규모 미만인 연결집단에 대하여는 해당 연결집단의 선택에 따라 개별실체개념을 적용하여 각 연결사업연도의 소득을 계산할 수 있도록 하는 등의 조치가 필요하다.

둘째, 연결법인간 거래손익의 인식에 있어서 조세특성에 관하여 연결집단 전체적인 입장에서 다시 결정하도록 하지 아니한 것은 조세의 단순화를 위한 것이지만 이를 이용한 조세회피의 가능성이 있으므로 조세특성에 관하여는 단일실체개념을 적용하여 연결집단의 입장에서 재결정하도록 하는 것이 타당하다. 이 경우에도 일정 규모 이하의 거래에 대하여는 예외를 두어야 할 것이다.

셋째, 연결사업연도소득을 기초로 연결과세표준과 연결세액을 계산함에 있어서 개별실체개념에 따라 비과세소득, 소득공제, 감면 및 가산세 등을 산정하도록 한 것은 제도의 단순화를 위하여 타당하다고 판단되지만, 예외적으로 한도에 의하여 규제되는 등 단일실체개념에 따른 결과가 현행 규정에 의한 금액과 차이가 발생하는 항목들은 단일실체개념에 따라 연결집단의 입장에서 재산정하도록 하는 것이 필요하다고 판단된다.

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

** 경희대학교 경영대학 전임강사, sopark@khu.ac.kr, 02-961-2314, 교신저자

넷째, 현행 연결납세제도에서는 연결모법인이 보유하는 연결자법인 주식의 장부가액을 연결자법인의 손익 및 배당상황에 따라 조정하도록 하지 않음에 따라 이중과세 또는 이중공제되는 문제가 있으며 단일실체개념의 취지에 따라 이를 개선하기 위해서는 현행 조세특례제한법상의 동업기업과세특례에서 채택하고 있는 지분가액조정제도와 같은 방법을 도입할 필요가 있다.

〈주제어〉 연결납세, 단일실체개념, 개별실체개념, 연결과세표준

I. 서 론

연결납세는 기업집단에 속한 개별 법인들이 각자 개별적으로 법인세의 과세표준과 세액을 신고하지 아니하고 하나의 과세표준과 세액으로 과세당국에 신고하고 납부하는 제도로써 2008년 말 법인세법의 개정을 통하여 도입되었고 2010년부터 적용되기 시작하였다.

2008년 법인세법 개정안에서 제시한 연결납세제도의 도입취지를 살펴보면 개별 법인별로 과세하는 종전 제도하에서는 기업의 조직형태에 따른 법인세 부담이 달라져 경영환경의 변화에 따른 능동적인 조직변경이 어렵기 때문에 경제적으로 동일체인 모법인 및 자법인을 하나의 과세대상으로 하여 법인세를 과세하는 연결납세제도를 도입할 필요가 있으며, 도입할 경우 기업의 조직선택에 있어 조세의 중립성을 보장함에 따라 기업이 경영환경에 탄력적으로 대응할 수 있게 되고 경제적 실질에 맞게 과세함에 따라 기업과세체계의 선진화에도 기여할 것으로 기대된다는 것이었다.¹⁾

이와 같은 도입취지에 따라 기업집단에 속한 개별 법인들의 과세표준과 세액을 하나로 산정함에 있어서 단일실체개념과 개별실체개념의 두 가지 방식을 생각할 수 있다. 단일실체개념(single entity concept)은 기업집단을 하나의 실체로 보고 기업집단에 속한 개별 법인들을 독립된 실체가 아닌 기업집단의 한 사업부로 보아 기업집단의 과세표준과 세액을 계산하는 방식이고 개별실체개념(separate entity concept)은 기업집단에 속한 개별 법인을 하나의 실체로 보아 과세표준과 세액을 각각 계산한 후 이를 합산하여 기업집단의 과세표준과 세액으로 하는 방식을 말한다.

앞서 연결납세의 도입취지에서 언급한 바와 같이 연결납세는 경제적 동일체인 모법인과 자법인을 하나의 과세대상으로 하는 것이라는 점에서 보면 단일실체개념에 입각하여 연결과세표준과 연결세액을 산정하는 것이 타당할 것이다.²⁾ 그러나 모든 항목에 대하여 단일실체개념을 적용하는 데는 다음과 같은 두 가지 문제점이 있다.

1) 법률 제9267호 개정이유, 2008. 12. 26.

2) 우리나라를 비롯하여 미국, 일본 등에서 채택하고 있는 소득통산형 연결납세제도와 달리 영국, 독일 등에서 채택하고 있는 손익대체형 기업집단세제에서는 관계회사간 손익대체후 각자 개별적으로 신고납부하므로 개별실체개념에 입각한 제도라고 하겠다.

첫째, 단일실체개념을 완벽하게 적용하기 위하여는 연결집단이 하나의 장부에 의하여 과세표준과 세액을 계산하여야 하는데 현실적으로는 개별 법인들이 별도의 장부를 유지하며 상법 등 관련 법률의 규정에 따라 별도의 재무제표를 작성하여야 한다. 따라서 개별 법인들의 장부와 재무제표를 기초로 연결집단이 당초부터 하나의 장부를 유지하였다면 산정되었을 것으로 기대되는 결과를 계산하여야 한다. 이러한 과정에서 항목에 따라서는 복잡한 조정이 필요하게 되며 특별한 경우에는 자료의 부족으로 정확히 계산하는 것이 불가능한 경우도 있다.

둘째, 단일실체개념을 적용하는 경우 조세회피가 가능해지는 경우가 있다. 예를 들어 단일실체개념에 의하면 실현내포손익이나 결손금은 통산하는 것이 당연하므로 이를 이용하기 위하여 연결납세하는 것이 가능해진다.

따라서 단일실체개념을 수미일관하게 적용하기는 어려우며 상당한 부분에 있어서 개별실체개념을 적용하도록 하고 있다. 외국의 입법례에서도 단일실체개념을 완벽하게 적용하는 경우는 없다. 그러나 구체적으로 어느 정도까지 개별실체개념을 적용하도록 할 것인지에 대하여는 국가별 사정에 따라 다를 수 있으며 우리나라의 경우 도입 초기에 있으므로 이에 대한 논의가 시작 단계에 있다고 하겠다.

단일실체개념과 개별실체개념의 적용상 문제점에 관하여는 선행연구(이준규 2009b)에서 언급된 바 있으나 연결법인간 거래에 국한된 것이었다. 따라서 연결납세제도 전반에 관하여 양 개념의 상충과 조화여부를 검토할 필요가 있다고 하겠다.

본 논문의 목적은 현행 연결납세제도에서 단일실체개념과 개별실체개념이 적절하게 조화를 이루고 있는지 분석하고 개별실체개념이 적용될 수 있는 합리적인 기준을 마련하는 것이다. 이를 위하여 연결납세에 관한 구체적 규정들을 단일실체개념에 따른 규정과 개별실체개념에 따른 규정으로 구분하고 개별실체개념에 입각한 규정에 대하여는 그 타당성 여부를 논의하며 이를 기초로 합리적인 기준과 적절한 개선방안을 제시하고자 한다.

본 논문의 구성은 서론에 이어 II장에서 현행 연결납세규정에서 어떤 실체개념을 적용하고 있는지 과세표준 및 세액의 계산요소별로 살펴보고, III장에서 현행 연결납세제도에서 실체개념의 적용이 적정한지 검토함과 동시에 개선이 필요한 경우 개선방안을 제시하며 IV장에서 결론을 맺는다.

II. 현행 연결납세규정에서의 실체개념

1. 연결납세방식

연결납세제도에서 “연결납세방식”이란 둘 이상의 내국법인을 하나의 과세표준과 세액을 계산하는 단위로 하여 법인세를 신고·납부하는 방식을 말한다고 규정하고 있다(법인세법 제1조 제

6호). 연결납세는 궁극적으로 과세표준과 세액을 하나로 계산하는 것이므로 그 자체가 단일실체 개념에 해당한다고 하기는 어렵다. 그러나 기업집단을 하나의 과세표준과 세액을 계산하는 단위로 한다는 의미는 궁극적으로 과세표준과 세액을 하나³⁾로 계산하는 것에 그치지 않고 계산과정에 있어서도 해당 기업집단을 하나의 계산단위로 한다는 것이므로 이는 현행 연결납세제도가 단일실체개념에 따른다는 것을 언명한 것이라고 하겠다. 물론 연결납세방식에 대하여 구체적으로 규정하고 있는 법인세법 제2장의 3에서는 이에 반하는 규정, 즉 개별실체개념에 입각한 규정이 존재하므로 기업집단을 하나의 계산단위로 한다는 것은 원칙에 불과하며 상징적인 의미를 가지는 것이라고 보아야 할 것이다.

2. 각 연결사업연도의 소득

가. 각 연결사업연도소득의 계산구조

각 연결사업연도의 소득을 산정함에 있어서 단일실체개념과 개별실체개념 중 어떤 입장에 따라 연결납세제도가 설계되어 있는지 검토하기 위하여는 우선 각 연결사업연도소득의 계산구조를 살펴볼 필요가 있다. 각 연결사업연도의 소득 또는 결손금은 각 연결법인별로 다음의 순서에 따라 계산한다(동법 제76조의14 제1항).⁴⁾

제1단계 연결법인별 각 사업연도소득 또는 결손금의 계산

각 연결법인별로 개별납세를 적용하였다면 산정되었을 각 사업연도소득 또는 결손을 계산한다.

제2단계 연결법인별 연결조정항목(수입배당액 및 기부·접대비)의 제거

- ① 익금불산입된 수입배당액(의제배당 포함) 익금산입
- ② 손금불산입된 기부·접대비 손금산입

제3단계 연결법인간 거래손익의 조정

- ① 다른 연결법인으로부터 받은 배당의 익금불산입
- ② 다른 연결법인에 지급한 접대비 및 대손충당금 설정액 손금불산입
- ③ 다른 연결법인에 대한 양도손익이연자산의 양도손익 이연(제거 및 인식)

제4단계 연결조정항목의 연결법인별 배분

수입배당액 및 기부·접대비에 대하여 연결집단을 하나의 내국법인으로 보아 손·익금 불산입액을 계산한 후 연결법인에게 배분하여 각 연결법인별로 손·익금에 불산입한다.

3) 개별실체개념에 의한 경우에도 개별 법인별로 과세표준을 산정하지만 이를 합산하여 궁극적으로는 하나의 과세표준과 세액을 산출하게 된다.

4) 이준규(2010a, 475-476)을 수정한 것임.

- ① 수입배당액의 익금불산입 : 각 연결법인의 출자비율에 비례하여 배분한다.
- ② 기부금의 손금불산입 : 법정기부금·특례기부금·지정기부금의 손금한도 초과는 각 연결법인의 지출액에 비례하여 배분하고 비지정기부금은 지출한 연결법인에게 배분한다.
- ③ 접대비의 손금불산입액 : 접대비 손금한도초과액은 각 연결법인의 접대비 지출액에 비례하여 배분하고 비적격증빙에 의한 손금불산입액은 지출한 연결법인에게 배분한다.

제5단계 제4단계에서 산정된 각 연결법인의 수정소득 또는 결손금을 통산

나. 각 사업연도소득의 개별 법인별 산정

우선 제1단계에서 각 연결법인별로 개별납세를 적용하였다면 산정되었을 각 사업연도소득 또는 결손을 계산하도록 한 것은 개별실체개념에 따른 것이라고 하겠다. 물론 이 금액에서 연결조정항목을 제거하고 연결법인간 거래손익을 조정한 다음 연결집단을 하나의 법인으로 보아 연결조정항목을 재계산하여 연결사업연도소득을 계산한다는 점에서 보면 개별납세를 적용하였다면 산정되었을 각 사업연도소득을 계산하는 것이 단일실체개념에 따른 소득금액을 계산하는 과정의 하나로 볼 수 있으며 이를 두고 연결사업연도소득을 개별실체개념에 따라 계산하도록 규정하고 있다고 단정적으로 말할 수는 없을 것이다.

그러나 다음에서 언급하는 바와 같이 연결조정항목이나 연결법인간 거래손익의 조정은 포괄적으로 규정하고 있지 않기 때문에 개별납세를 적용하였다고 가정하여 산정된 금액이 그대로 연결사업연도소득을 산정하는데 반영될 여지가 있으며 이러한 범위 내에서는 개별실체개념이 적용되는 것이라고 하겠다.

다. 연결조정항목

구체적으로 연결조정항목은 수입배당액 및 기부·접대비의 손·익금 불산입에 국한하고 있다(동법 제76조의14 제1항 제1호). 따라서 수입배당액 및 기부접대비는 연결집단을 하나의 법인으로 보아 시부인하므로 단일실체개념을 적용하는 것이지만 그 이외의 세무조정사항에 대하여는 개별실체개념을 적용하여 사업연도소득이 계산된다고 볼 수 있다. 예를 들어 감가상각비, 지급이자, 퇴직급여충당금, 연구 및 인력개발준비금 등의 시부인은 개별 법인별로 시부인한 결과가 연결사업연도소득 산정에 있어서 그대로 반영되기 때문에 연결집단을 하나의 법인으로 보아 시부인한 결과와 다를 여지가 있게 된다.

라. 연결법인간 거래손익의 제거

연결법인간 거래손익의 제거는 양도손익이연자산, 즉 감가상각대상 유형고정자산(건축물 제

외), 무형고정자산 및 매출채권, 대여금, 미수금 등의 채권으로서 거래 건별 장부가액이 1억원을 초과하는 것, 자본시장과 금융투자업에 관한 법률 제3조 제1항에 따른 금융투자상품 및 토지와 건축물에 국한하여 적용하도록 규정되어 있다(동법 제76조의14 제1항 제1호 및 동법 시행령 제120조의18 제1항). 따라서 연결법인간 양도손익이연자산의 거래는 단일실체개념에 따라 제거하지만 양도손익이연자산 이외의 자산거래에 대하여는 개별실체개념에 입각하여 사업연도소득이 계산된다. 예를 들어 단일실체개념에 의할 경우 연결법인간 거래손익은 자산의 유형에 불구하고 제거되어야 하지만 채고자산과 거래 건별 장부가액이 1억원 이하인 자산(부동산 제외) 등의 거래손익은 제거대상에서 제외되므로 개별실체개념이 적용되는 것이라고 하겠다.

또한 연결법인으로부터 받은 배당, 연결법인에게 지급한 접대비 및 연결법인에 대한 대손충당금의 설정 등은 단일실체개념에 따라 제거하도록 하고 있다(동법 제76조의14 제1항 제3호). 그러나 연결법인이 다른 연결법인에게 건설용역을 제공하고 그 다른 연결법인은 부동산을 취득하게 되는 경우 건설용역의 제공으로 인한 손익이 제거대상에 열거되어 있지 아니함에 따라 개별실체개념이 적용되는 결과를 초래하게 된다.

마. 제거된 연결법인간 거래손익의 인식

(1) 단일실체개념과 개별실체개념의 비교

연결법인간 거래가 이루어지는 때 단일실체개념에 따라 제거되었던 거래손익은 일정한 사유가 발생하는 경우 해당 사업연도의 손익으로 인식하게 된다. 즉 연결집단을 하나의 법인으로 보고 개별 법인을 하나의 사업부로 본다면 연결법인간의 거래는 없었던 것처럼 처리되어야 하기 때문에 개별 법인이 계상한 거래손익을 제거하였다가 연결법인 외부로 판매되는 등의 실현사건이 발생할 때 연결법인간 거래가 있기 직전의 당초의 장부가액을 기초로 손익을 인식하되 연결집단 내부적으로는 전체 손익이 실현사건의 당사법인에게 귀속되도록 하여야 한다. 이와 같은 장부가액이전 및 손익제거방식(carryover basis and elimination approach)은 단일실체개념에 입각한 세무처리의 방법론이다. 이 경우 손익의 금액 및 귀속뿐 아니라 비과세, 감면, 보유기간, 자산 및 거래의 유형구분 등 조세특성도 연결집단을 하나의 법인으로 보고 개별 법인을 연결집단의 하나의 사업부로 보아 판단하여야 한다.

이에 비하여 개별실체개념에 의할 경우에는 연결법인간 거래도 유효한 거래로서 해당 거래당시의 거래손익은 각 개별 법인에게 귀속되며 장부가액은 연결법인간 거래가액으로 수정된다. 따라서 연결집단 외부로의 실현사건이 발생할 때에는 수정된 장부가액을 기초로 손익이 계산되어 실현사건의 당사법인에게 귀속되기 때문에 연결집단 내부적으로는 전체 손익이 두 법인에게 분할되어 귀속된다. 또한 비과세, 감면, 보유기간, 자산 및 거래의 유형구분 등 조세특성도 개별 법인의 상황을 기초로 판단하여야 한다.

♥ 사례 1

예를 들어 연결모법인인 법인 A와 연결자법인인 법인 B로 구성된 연결집단에서 제조업을 영위하는 법인 A가 제조업을 영위하는 법인 B에게 2005년초 취득한 장부가액 4억원의 공장용부지를 2007년초 6억원에 판매하였다고 하자. 한편 법인 B는 해당 토지를 취득 후 4년간 보유하다가 2011년초 해당 토지위에 공장을 신축하였으며 1년간 해당 공장을 가동한 후 공장이전으로 인하여 해당 토지를 2012년초 다른 기업에게 9억원을 받고 처분하였다고 하자.

이 경우 개별실체개념에 의하면 2007년초 법인 A는 처분가액 6억원과 장부가액 4억원의 차액인 2억원의 토지처분이익을 인식하고 2011년초 법인 B는 처분가액 9억원과 수정장부가액 6억원의 차액인 3억원의 토지처분이익을 인식하게 된다. 또한 해당 토지는 2005년과 2006년 중 법인세법 제27조 제1호 및 동법 시행령 제49조의 규정에 의한 업무무관부동산에 해당하여 법인 A에게 지급이자 손금부인이 적용되지만, 법인 B는 취득후 동법 시행규칙 제26조 제1항 제1호의 규정에 의한 유예기간(5년)내에 공장을 신축하였으므로 업무무관부동산에 해당하지 않으며 지급이자 손금부인도 적용되지 않는다.

이에 비하여 단일실체개념에 의하면 2005년초 법인 A가 법인 B에게 부동산을 판매하는 것은 연결집단의 입장에서는 거래가 아니므로 법인 A가 계상한 2억원의 토지판매이익은 제거하며, 토지는 법인 A의 장부가액인 4억원으로 연결집단내의 다른 사업부로 보는 법인 B에게 이전된 것으로 한다. 따라서 법인 B가 다른 기업에게 해당 토지를 판매할 때인 2011년초에는 5억원의 토지처분이익을 계상하게 되며 이는 전액 법인 B에게 귀속된다. 단일실체개념에서 개별 법인에 대한 귀속은 큰 의미가 없겠으나 사업부별 손익귀속을 정한다면 토지처분과 관련한 모든 손익이 법인 B에게 귀속된다는 의미이다. 또한 업무무관부동산의 판단에 있어서도 연결집단을 하나의 법인으로 보아야 하므로 5년의 유예기간을 넘겨서 공장을 신축한 것이 되고 연결집단의 입장에서 2005년부터 2010년 공장을 신축하기 직전까지 업무무관부동산에 해당하게 되어 5년간 지급이자 손금부인의 불이익을 적용받게 된다.

(2) 현행 연결납세제도의 입장

현행 연결납세제도에서는 연결법인간 거래손익에 대하여 이를 제거하도록 한다는 측면에서 보면 단일실체개념을 채택하고 있다고 할 수 있지만, 실현사건이 발생할 때의 처리에 대하여는 대체적으로 개별실체개념을 채택하고 있어서 연결법인간 거래에 대하여 일관된 입장을 취하고 있지 않다.

우선 연결법인간 거래의 금액 및 귀속에 대하여는 단일실체개념에서의 장부가액이전 및 손익제거방식 대신 이연양도방식(deferred sale approach)에 따라 제거 및 인식처리를 하도록 규정하고 있다. 이연양도방식하에서는 연결법인간 거래가 없었던 것처럼 보는 단일실체개념과는 달리 거래는 인정하되 실현거래가 발생할 때까지 거래의 인식을 이연한다(Dubroff *et al.* 2008, 31-27).

[사례 1]에서 이연양도방식에 의하면 해당 토지가 다른 기업에게 처분된 2010년초 연결법인간

거래손익과 실현거래손익을 동시에 인식하게 된다. 따라서 2억원의 이익은 법인 A에게 귀속되고 3억원의 이익은 법인 B에게 귀속된다. 이렇게 금액과 귀속을 개별 법인별로 구분한다고 하더라도 단일실체개념에 의한 연결과세표준과는 차이가 발생하지 아니한다. 그러나 해당 연결법인이 연결집단에서 이탈하는 경우에는 연결법인간 거래손익이 어떤 법인에게 귀속되었는지에 따라 해당 법인의 세무상 자기자본 및 잉여금이 달라지므로 단일실체개념에 입각한 방법인 장부가액이전 및 손익제거방식과는 조세효과가 동일하지 않다고 하겠다.

위에서 살펴본 바와 같이 실현사건이 발생한 경우에 있어서 연결법인간 거래손익의 금액과 귀속법인에 관하여는 현행 연결납세제도가 개별실체개념을 채택하고 있으나 연결법인간 거래손익을 실현사건이 발생한 때 인식하도록 함으로써 손익의 귀속시기에 관하여는 단일실체개념을 채택하고 있다고 할 수 있다.

한편 비과세, 감면, 보유기간, 자산 및 거래의 유형구분 등 조세특성의 판단에 관하여는 현행 연결납세제도에서 별도의 규정이 존재하지는 아니하나 개별실체개념에 따라 처리하여야 하는 것으로 해석된다. 왜냐하면 연결사업연도소득을 산정함에 있어서 각 연결법인별로 개별납세를 적용하였다면 산정되었을 각 사업연도소득을 계산하고 이에 연결조정, 연결법인간 거래손익조정 및 연결재계산을 거치도록 하면서 조세특성에 관하여는 연결조정, 연결법인간 거래손익조정 및 연결재계산에서 아무런 언급이 없기 때문이다. 결국 조세특성은 각 연결법인별로 개별납세를 적용하였다고 가정할 때의 상황을 기초로 결정되는 것이며 이는 개별실체개념에 따른 것이다.

바. 연결법인간 거래로 취득한 유형고정자산에 대한 감가상각액의 수정

연결법인간에 고정자산을 양수도한 후 양수법인이 해당 자산에 대하여 감가상각하는 경우 연결법인 간 거래시 인식을 이연하였던 양도차익의 실현액은 해당 양도차익으로 인하여 양수법인의 고정자산 기초가액이 증가함에 따라 과다하게 계상되는 감가상각액이다. 따라서 그 금액은 양수법인이 실제로 취득한 자산가액을 기초로 계상한 감가상각비의 금액에서 양도법인이 양도법인의 거래당시 장부가액으로 양도하였다면 양수법인이 계상하였을 감가상각비를 차감하여 계산하여야 한다. 이 경우 양수법인이 양도법인의 장부가액을 기초로 계상하였을 감가상각비는 개별실체개념에 따라 계산할 수도 있고 단일실체개념에 따라 계산할 수도 있다.⁵⁾

우선 개별실체개념에 따라 계산한다면 양수법인의 개별 상황을 그대로 인정하여 계산하는 것이므로 양수법인이 선택한 내용연수 및 감가상각방법에 따라 감가상각하게 되지만 단일실체개념에 의할 경우에는 해당 자산에 대한 내용연수와 감가상각방법은 변동하지 아니한 것으로 보기 때문에 양도법인이 적용하던 내용연수와 감가상각방법에 따라 감가상각비를 계산하여야 한다.

현행 연결납세제도에서 단일실체개념과 개별실체개념 중 어떤 입장에 있는지를 살펴보기 위하여는 연결법인간 양수자산의 감가상각비 중 익금에 산입하여야 할 금액의 계산방법을 검토할

5) 이준규(2009b, 189-190)에서의 구체적인 사례를 참조할 것.

필요가 있다. 그 계산방법으로는 다음과 같은 두 가지 중 선택이 가능하다.

첫째 방법은 연결법인 간 거래시 이연하였던 양도손익에 양수법인의 장부가액 중 감가상각액이 차지하는 비율을 곱하여 계산한 가액을 익금에 산입하는 방법이다(동법 시행령 120조의18 제2항 제1호). 이 방법에 의하면 양수법인이 정액법을 채택할 경우 양수법인이 해당 자산을 취득한 연도에는 개별실체개념에 의한 결과와 동일하다. 그러나 취득 이후 장부가액은 매 사업연도에 감소하는 반면 감가상각액은 일정하므로 매 사업연도에 익금에 산입할 금액이 커지며 이연된 양도차익은 내용연수가 경과하기 전에 조기에 실현된다. 또한 양수법인이 정률법을 채택하는 경우에도 양수법인이 해당 자산을 취득한 연도에는 개별실체개념에 의한 결과와 일치하지만 그 이후에도 동액의 익금산입액이 산출되어 이연된 양도차익이 조기에 실현된다. 한편 양도법인이 적용하던 내용연수와 감가상각방법을 양수법인이 동일하게 적용하지 않는 한 단일실체개념에 의한 경우의 적정한 양도손익의 실현액이 산정되지 아니한다. 따라서 이 방법은 개별실체개념에 의한 방법도 아니고 단일실체개념에 의한 방법도 아니다.

둘째 방법은 연결법인 간 거래시 이연하였던 양도손익에 해당 사업연도의 월수가 양도손익이 연자산의 내용연수 중 경과하지 아니한 기간의 월수에서 차지하는 비율을 곱하여 계산한 가액을 익금에 산입하는 것이다(동법 시행령 120조의18 제3항). 이 방법도 첫째 방법과 마찬가지로 개별실체개념에 의한 방법도 아니고 단일실체개념에 의한 방법도 아니다.

사. 연결조정항목의 재계산 후 연결법인별 배분

연결조정항목은 제거한 후 연결집단을 하나의 법인으로 보아 재계산한다. 재계산된 연결조정항목은 연결법인별로 배분하여 개별 법인별 수정 사업연도소득을 계산한다. 연결조정항목은 연결집단을 하나의 법인으로 보아 재계산한다는 측면에서 보면 단일실체개념을 채택하고 있다고 할 수 있겠으나 개별 법인별로 배분되어 적용된다는 측면에서 보면 개별실체개념을 채택하고 있다고 할 수 있다.

아. 연결법인간 거래에 대한 부당행위계산의 부인

부당행위계산의 부인은 특수관계자간의 거래에 대하여 조세부담을 부당하게 감소시키는 것으로 인정되는 경우 시가에 의하여 손·익금을 계산하도록 하는 규정이다(동법 제52조 제1항). 연결법인은 완전지배관계에 있으므로 서로 특수관계자에 해당하며 거래가액에 따라 부당행위계산의 부인 규정이 적용될 수 있다. 그러나 단일실체개념을 적용한다면 연결법인간 거래 자체가 없는 것으로 보아야 하므로 부당행위 자체가 성립할 수 없게 되며, 부당행위계산의 부인규정이 적용될 여지가 없다. 현행 연결납세제도에서는 부당행위계산의 부인규정이 적용되는 것으로 해석되며⁶⁾ 이는 개별실체개념에 입각한 것이라고 하겠다.

6) 연결사업연도 소득을 계산함에 있어서 각 연결법인에게는 개별납세에 있어서 적용되는 규정(부당행위

3. 연결과세표준

가. 결손금과 이월결손금

연결집단에 속한 연결법인의 개별 사업연도소득과 개별 결손은 통산되어 결손이 더 큰 경우에는 연결결손금이 된다는 점은 단일실체개념의 요소이다. 또한 연결결손금은 이월되어 다음 사업연도 이후에 발생하는 연결사업연도소득에서 공제되는 점도 단일실체개념에 따른 것이다. 즉 각 연결사업연도의 개시일 전 10년(2009년 1월 1일 전에 개시한 사업연도에 발생한 연결법인의 결손금에 대하여는 5년) 이내에 개시한 연결사업연도의 결손금으로서 그 후의 각 연결사업연도의 과세표준을 계산할 때 공제되지 아니한 금액은 해당 연결사업연도의 과세표준을 계산할 때 공제된다(법인세법 제76조의13 제1항 제1호).

그러나 다음에 해당하는 결손금은 특정 연결법인의 소득에서만 공제되기 때문에 개별실체개념에 따른 것이라고 하겠다(동법 제76조의13 제3항).

첫째, 연결법인의 연결납세방식 적용 전에 발생한 결손금은 각 연결사업연도의 소득 중 해당 연결법인에 귀속되는 소득(연결소득 개별귀속액)⁷⁾을 한도로 공제된다.

둘째, 피합병법인으로부터 승계받은 합병법인인 연결모법인의 결손금은 연결모법인의 연결소득 개별귀속액 중 피합병법인으로부터 승계받은 사업에서 발생한 소득을 한도로 공제된다.

셋째, 소멸한 분할법인으로부터 승계받은 연결모법인의 결손금은 연결모법인의 연결소득 개별귀속액 중 소멸한 분할법인으로부터 승계받은 사업에서 발생한 소득을 한도로 공제된다.

나. 실현내포손실

법인이 합병되거나 완전지배됨에 따라 연결집단에 속하게 된 경우 연결집단에 포함되기 직전에 가지고 있는 자산의 장부가액이 시가를 초과하는 차이를 내포손실(built-in loss)이라고 한다(이준규 2010b, 3). 이러한 내포손실은 해당 법인이 연결집단에 포함된 후 해당 자산을 처분하는 경우 실현되며 이는 연결사업연도 소득금액에서 공제될 수 있으나 특정 연결법인의 소득금액(연결소득 개별귀속액)을 한도로 손금에 산입하기 때문에 개별실체개념에 따른 것이라고 하겠다(동법 제76조의13 제4항).

계산의 부인 포함)에 따라 각 사업연도소득금액을 계산(동법 제76조의14 제1항 제1호)하도록 하고 있는데 비하여 연결조정항목에 부당행위계산의 부인규정을 포함시키지 않고 있으며 부당행위거래에 대하여는 연결법인간 자산양도손익의 이연대상에서도 제외(동법 시행령 제120조의18 제2항 단서)하고 있기 때문에 부당행위계산의 부인 규정이 적용되는 것으로 해석된다.

7) 연결소득 개별귀속액은 다음과 같이 계산한다(법인세법 시행령 제120조의17 제2항).

$$\text{연결소득 개별귀속액} = \text{각 연결사업연도 소득금액} \times \frac{\text{해당 법인의 연결조정후 소득}}{\text{연결법인의 연결조정후 소득합계}}$$

첫째, 연결모법인이 다른 내국법인(합병등기일 현재 연결법인이 아닌 법인에 한정)을 합병하는 경우 합병등기일 이후 5년 이내에 끝나는 연결사업연도에 발생한 피합병법인으로부터 양도받은 자산의 처분손실(실현내포손실)은 연결모법인의 연결소득 개별귀속액 중 피합병법인으로부터 승계받은 사업에서 발생한 소득금액을 한도로 손금에 산입한다.

둘째, 내국법인이 다른 내국법인의 완전자법인이 된(설립등기일부터 완전자법인이 된 경우 제외) 이후 연결납세방식을 적용한 경우 완전자법인이 된 사업연도와 그 다음 사업연도의 개시일로부터 4년 이내에 끝나는 연결사업연도에 발생한 자산의 처분손실은 해당 완전자법인의 연결소득 개별귀속액을 한도로 손금에 산입한다.

다. 비과세소득과 소득공제

연결과세표준의 계산에 있어서 연결사업연도소득에서 공제되는 비과세소득과 소득공제는 각 연결법인이 개별적으로 산정한 후 이를 합한 금액으로 한다(동법 제76조의13 제1항 제2호 및 제3호). 단일실체개념에 의하면 연결법인을 하나의 법인으로 보아 비과세소득 및 소득공제를 적용하여야 하지만 현행 연결납세제도에서는 개별 법인별로 산정한 결과를 합하여 적용하도록 함으로써 개별실체개념을 채택하고 있다.

4. 연결세액

연결세액의 계산에 있어서 세율의 적용을 제외하고는 개별실체개념에 의하도록 하고 있다. 즉 연결과세표준에 법인세율을 적용하여 연결산출세액을 산정(동법 제76조의15 제1항)한다는 점은 연결집단을 하나의 법인으로 보는 단일실체개념에 입각한 처리에 해당한다. 그러나 이 이외에 연결세액의 계산과정은 개별실체개념에 따르고 있으며 그 요소들은 다음과 같다.

첫째, 연결법인이 지정지역내 부동산, 특정 주택 또는 비사업용 토지 등을 양도한 경우에는 각 연결법인의 토지 등 양도소득에 대한 법인세를 합산한 금액을 연결산출세액으로 한다(동법 동조 제2항).

둘째, 연결산출세액에서 각 연결법인의 감면세액(세액공제와 세액감면 포함)의 합계액을 연결산출세액에서 뺀다(동법 제76조의16 제1항). 각 연결법인의 감면세액은 연결법인별 산출세액⁸⁾을 한도로 공제하며 각 연결법인의 감면 또는 면제되는 세액은 감면 또는 면제되는 소득에 연결세율을 곱한 금액으로 한다(동법 시행령 제120조의23 제1항). 이 경우 연결세율은 연결사업연도의 과세표준에 대한 연결산출세액의 비율(동법 시행령 제120조의22 제1항 제2호)을 말하며 이는 단일실체개념의 요소이다.

셋째, 최저한세는 각 연결법인별로 적용한다(동법 제76조의16 제2항).

8) “각 연결법인별 법인세 산출세액”은 다음과 같이 계산한다(동법 시행령 제120조의22 제1항).

넷째, 가산세는 각 연결법인별로 계산한 금액의 합계액을 각 연결사업연도의 소득에 대한 법인세액에 가산하여 납부하여야 한다(동법 제76조의21).

5. 중소기업 관련규정

중소기업에 관한 규정은 연결집단을 하나의 내국법인으로 보아 중소기업에 해당하는 경우에만 적용한다고 규정하고 있어서 단일실체개념을 채택한 것이라고 하겠다(동법 제76조의22).

6. 연결자법인 주식의 처분손익

연결집단에 속한 연결법인들이 연결납세방식의 적용을 선택하지 않고 개별적으로 신고·납부하는 경우에는 연결자법인의 소득에 대하여는 해당 연결자법인에게 과세되고 해당 소득이 연결모법인에게 배당되면 그 연결모법인에게 과세되는 것이 원칙이다. 따라서 동일한 원천의 소득에 대하여 중복과세되는 측면이 있다.⁹⁾ 그러나 이는 두 법인이 별개의 인격을 가지고 있고 각자 개별적인 납세의무자로서 법인세가 과세되는 것이라는 측면에서 보면 법률 형식상으로 동일인에게 중복과세된다고 볼 수는 없다. 이러한 논리는 개별실체개념에 입각한 것인데 연결집단을 하나의 법인으로 보는 단일실체개념하에서는 중복과세에 해당하므로 연결법인간의 배당에 대하여는 제거하도록 하고 있다.

한편 연결자법인의 소득을 연결모법인에게 배당하기 전에 연결모법인이 해당 연결자법인의 주식을 처분하게 되면 연결자법인의 소득으로 인하여 해당 주식을 처분하기 직전에 그 주식의 가치가 증가하였을 것이므로 배당을 받기 전에 주식을 처분하는 경우에 비하여 해당 금액에 상당하는 주식양도차익이 더 크게(또는 주식양도차손이 적게) 발생하게 된다. 이 경우 연결자법인과 연결모법인을 각각 별개의 실체로 보는 개별실체개념에 의하면 동일인에게 중복과세되는 것

각 연결법인의 연결소득 개별귀속액

- 위 개별귀속액에서 공제된 결손금[다른 연결법인의 연결소득 개별귀속액에서 공제된 결손금은 다른 연결법인의 연결소득개별귀속액(해당 법인에서 발생한 결손금 차감후)의 크기에 비례하여 공제]
- 해당 연결법인의 비과세소득 및 소득공제액
- = 과세표준 개별귀속액
- × 연결세율(=연결과세표준÷연결산출세액[토지등양도소득에 대한 법인세 제외])
- + 해당 연결법인의 토지등양도소득에 대한 법인세
- = 연결법인별 산출세액

9) 이러한 점을 고려하여 연결납세방식의 적용과 관계없이 수입배당액에 대하여 익금불산입 규정을 두고 있다(동법 제18조의3).

이라고 볼 수는 없다. 그러나 연결집단을 하나의 법인으로 보는 단일실체개념에 의하면 중복과세에 해당하므로 중복과세를 제거하기 위한 조치가 필요하다. 현행 연결납세제도에서는 이러한 중복과세를 조정하기 위한 조치가 없으며 이는 개별실체개념의 요소이다.

또한 연결자법인에게 결손이 발생한 후 연결모법인이 연결자법인의 주식을 처분하는 경우에는 연결자법인의 결손으로 인하여 연결자법인의 주식가치가 감소함에 따라 연결자법인의 결손과 주식양도차손이 중복하여 소득에서 공제된다. 현행 연결납세제도에서는 연결자법인에게 소득이 발생한 경우와 마찬가지로 이에 대한 조정조치를 규정하고 있지 않으며 이는 개별실체개념에 입각한 것이다.

〈표 1〉 현행 연결납세제도상 단일실체개념과 개별실체개념

연결납세규정		단일실체개념의 요소	개별실체개념의 요소
연결납세방식의 정의		연결집단이 하나의 과세표준·세액을 계산하는 단위임	
각 연결사업 연도소득 의 계산	연결조정	연결조정항목(수입배당·기부 접대비)의 제거 및 단일실체기 준으로 재계산	① 연결조정항목 이외의 항목은 개별 법인의 금액 단순합산 ② 연결조정항목에 대하여 재계산후 연결법인별 배분
	연결법인간 양도손익의 제거여부	양도손익이연자산에 대하여 제거	양도손익이연자산 이외의 자산에 대하 여는 제거하지 않음
	제거된 양도손익의 인식	귀속시기	① 이연양도방식 적용(금액과 귀속자) ② 조세특성(비과세, 감면, 보유기간 등)
	연결법인간 거래에 대한 부당행위 계산의 부인		적용함
연결 과세표준 의 계산	결손금과 이월결손금	원칙 : ① 개별 법인의 소득과 결손 통산 ② 연결이월결손금은 연결사업 연도소득에서 공제	예외 : 특정 법인소득에서만 공제 ① 연결납세방식 최초적용전 결손 : 해 당 연결법인의 연결소득개별귀속액 ② 피합병법인 또는 소멸분할법인으로부 터 승계받은 연결모법인의 결손 : 연 결모법인의 연결소득개별귀속액 중 승계받은 사업에서 발생한 소득

〈표 1〉 현행 연결납세제도에상 단일실체개념과 개별실체개념 (계속)

연결납세규정		단일실체개념의 요소	개별실체개념의 요소
연결 과세표준 의 계산	실현내포손실	원칙 : 연결사업연도소득에서 공제	예외 : 특정 법인소득에서만 공제 ① 연결모법인이 합병후 5년내 피합병 법인으로부터 양도받은 자산의 처분 손실 : 연결모법인의 연결소득개별귀 속액 중 승계받은 사업에서 발생한 소득 ② 완전자법인이 된 후 4년내 자산처분 손실 : 해당 완전자법인의 연결소득 개별귀속액
	비과세소득과 소득공제		각 연결법인이 개별적으로 산정한 후 합산
연결세액의 계산		① 세율의 적용 ② 감면세액 산정시 연결세율 적용	다음 항목에 대하여 각 연결법인이 개 별적으로 산정후 합산 ① 토지 등 양도소득에 대한 법인세 ② 감면세액(세액공제와 세액감면) ③ 최저한세 ④ 가산세
중소기업 관련규정의 적용		연결집단을 하나의 내국법인으로 보아 중소기업에 해당하는 경우에 적용	
연결자법인 주식의 처분손익			① 연결자법인의 소득과 연결모법인의 주식처분익에 대하여 중복과세 ② 연결자법인의 결손과 연결모법인의 주식처분손에 대하여 이중공제

III. 실체개념 적용의 적정성

1. 실체개념 적용의 적정성을 판단하기 위한 기준

연결납세는 둘 이상의 개별 법인들로 구성된 기업집단을 하나의 단위로 하여 법인세를 신고·납부하는 것(동법 제1조 제6호)이므로 단일실체개념에 따라 과세표준과 세액을 계산하는 것이 논리에 맞는 방법이다. 경제적 실질에 있어서도 완전지배관계로 연결된 기업집단에서 연결

자법인은 경제적 실체로서의 독립성을 상실하며 하나의 법인 내 사업부와 같은 역할을 수행하게 되므로 연결집단을 하나의 법인으로 보아 법인세를 과세하는 것이 합리적일 것이다. 이러한 관점에서 보면 연결납세에 있어서 개별실체개념이 적용될 여지는 없다.

그러나 단일실체개념을 일관성 있게 적용하는 데는 서론에서 제기한 바와 같이 다음과 같은 두 가지의 현실적인 문제가 발생할 수 있다.

첫째, 연결납세에 관하여 단일실체개념을 적용하는 것이 법률 형식적인 논리의 측면에서나 경제적 실질의 측면에서 바람직하지만 단일실체개념의 적용에 따라 발생하는 납세자의 납세순응비용(compliance cost)과 과세당국의 행정비용(administration cost)이 단일실체개념의 적용으로 인한 효익보다 크다면 법률 형식상의 논리만을 위하여 단일실체개념을 적용하도록 하는 것은 합리적이라고 할 수 없다.

일반적으로 단일실체개념을 적용하는 것은 개별실체개념을 적용하는 것에 비하여 시간과 비용이 더 소요된다. 단일실체개념을 완벽하게 적용하기 위하여는 연결집단이 하나의 장부에 의하여 과세표준과 세액을 계산하여야 하는데 현실적으로는 개별 법인들이 별도의 장부를 유지하며 상법 등 관련 법률의 규정에 따라 별도의 재무제표를 작성하여야 한다. 따라서 개별 법인들의 장부와 재무제표를 기초로 연결집단이 당초부터 하나의 장부를 유지하였다면 산정되었을 결과를 계산하여야 하므로 이러한 과정에서 항목에 따라서는 복잡한 조정이 필요하게 된다.

예를 들어 연결집단을 하나의 법인으로 보아 특정 손익항목을 재계산하는 것이 매우 복잡하고 번거로우며 납세자와 과세당국이 이를 정확하게 처리하자면 상당한 비용이 발생하는데 비하여 단일실체개념에 따라 계산한 결과가 해당 연결집단에 속한 개별 법인이 이미 처리한 자료를 단순합계한 결과와 거의 차이가 없을 것으로 예상되는 경우 단일실체개념을 적용하도록 강제할 당위성은 없다고 하겠다.

둘째, 단일실체개념을 적용하도록 함에 따라 새로운 조세회피의 가능성이 발생한다면 단일실체개념을 적용할 수 없다. 일반적으로 납세의무자들은 개별 법인이 사용할 가능성이 없는 결손이나 내포손실을 다른 기업에게 이전하여 사용되도록 함으로써 그로 인한 이익을 거래당사자간에 분할하여 취하려는 노력을 부단히 기울여 왔다. 연결납세제도가 단일실체개념의 적용을 통하여 결손 또는 내포손실의 법인간 이전 또는 통산을 가능하게 하여 새로운 조세회피의 수단으로 이용되어서는 안 된다. 예를 들어 단일실체개념에 따라 특정 법인의 결손을 제한없이 연결집단 내에서 통산되도록 할 경우 이를 목적으로 연결집단을 구성하는 행위를 조장하게 될 수도 있다. 따라서 연결납세방식을 허용함에 있어서 조세회피의 가능성이 존재하는 곳에는 단일실체개념의 논리를 희생할 필요가 있다고 하겠다.

연결납세제도는 단일실체개념에 입각하여 과세표준과 세액을 산정하도록 하되, 그 일부에 대하여 개별실체개념을 적용하도록 한 것은 앞서 언급한 바와 같이 제도의 단순화와 조세회피의 방지를 위해서이다. 그러나 개별실체개념의 적용은 예외적인 경우로 그치는 것이 바람직하며,

이를 허용할 경우 제도의 단순화와 조세회피방지 중 어떤 이유로 허용하는지가 명확하여야 한다. 다음에서는 현행 연결납세제도에서 이러한 원칙에 따라 단일실체개념과 개별실체개념이 적절히 조화를 이루고 있는지 구체적인 규정별로 살펴보고 조화를 이루고 있지 않다면 그로 인한 문제점이 무엇인지 분석한 후 개선안을 제시하기로 한다.

2. 각 연결사업연도의 소득

가. 각 사업연도소득의 개별 법인별 산정

연결과세표준과 연결세액을 산정하는 첫 단계는 각 연결법인 별로 개별납세를 하였다고 가정할 경우 적용되는 법인세법의 규정에 따라 각 사업연도의 소득을 산정하는 것이다(동법 제76조의14 제1항 제1호). 즉 개별 법인별로 기업회계장부상의 이익에 각자의 세무조정사항을 가감조정하여 각 사업연도소득을 각자 산정한다.

현실적으로 장부가 연결법인별로 유지되는 상황에서 단일실체개념에 더욱 근접한 세무조정 방식은 연결법인별로 세무조정을 하는 대신 회계장부상 손익항목별 합계액을 기초로 연결집단의 전체적인 입장에서 세무조정을 하는 것이다. 이에 비하여 현행 제도에서는 연결법인이 각자 세무조정을 통하여 사업연도소득을 산정한 후 다시 연결조정을 위하여 개별적인 세무조정의 취소 및 재계산이라는 복잡한 과정을 거치게 된다. 방법론적으로는 기업회계에서의 연결재무제표를 기초로 연결집단의 입장에서 세무조정을 하면 개념상으로는 가장 단순한 조정방식이 될 것이다.

그러나 연결집단의 구성은 영원한 것이 아니므로 언제든지 연결모법인이 연결자법인의 주식의 일부 또는 전부를 처분하는 경우 해당 연결자법인은 연결집단에서 이탈하게 된다. 이러한 경우에는 연결이월결손금과 연결 중간예납세액 중 연결에서 이탈하는 연결자법인에게 귀속되는 부분을 해당 연결자법인에게 배분하여 감소시킬 필요가 있다. 뿐만 아니라 세무조정사항 중 유보항목의 잔액을 포함한 세무상 자기자본과 잉여금도 해당 연결자법인에게 귀속되는 금액을 배분하여 감소시켜야 하는데 이들을 연결법인별로 개별관리 하지 않으면 그 귀속액을 산정할 수 없게 된다.

따라서 개별 법인별로 기업회계장부상의 이익에 각자의 세무조정사항을 가감조정하여 각 사업연도소득을 각자 산정하도록 하는 것은 연결납세 자체를 위한 것이라기보다는 연결자법인의 연결이탈시의 처리를 위한 것일 때 그 당위성이 인정된다고 하겠다.

나. 연결조정항목

연결집단을 하나의 법인으로 보아 손익을 재계산하는 항목은 수입배당액과 기부·접대비예 국한된다. 따라서 그 이외의 손익항목에 대하여는 개별실체개념에 따라 계산된 금액이 연결과세표준 계산시 반영된다. 연결조정항목이 극히 일부에 국한됨에 따라 연결조정의 대상에서 제외되

는 항목은 대부분의 손익에 광범위하게 존재한다. 세법상 손금의 범위가 제한되거나 익금에 산입되는 항목으로서 단일실체개념에 의하여 한도를 재계산할 경우와 개별실체개념에 의할 경우¹⁰⁾의 결과가 달라질 수 있는 것과 그 요인을 예시하면 다음과 같다.

- ① 임대보증금 등에 대한 간주익금 : 적용대상법인의 판단에 있어서 자산총액(조세특례제한법 제138호)
- ② 퇴직연금부담금 : 한도의 통산(법인세법 시행령 제44조의2)
- ③ 업무무관자산 등에 대한 지급이자 : 총차입금의 적수, 업무무관자산의 적수 등(동법 시행령 제53조 제1항)
- ④ 자본적 지출에서 제외되는 수선비 : 대차대조표상 자산가액(동법 시행령 제31조 제3항)
- ⑤ 퇴직급여충당금, 대손충당금, 연구·인력개발준비금 : 한도통산 등(동법 제33조 및 제34조와 조세특례제한법 제9조 등)
- ⑥ 인정이자 : 가중평균이자율 산정시 총차입금 등(법인세법 시행령 제88조 제3항 및 동법 시행규칙 제43조)

현행 연결납세제도에서는 위에서 열거된 항목들에 대하여 개별실체개념에 따라 손익금에 산입하도록 하고 있는바 이는 제도를 단순하게 하려는 취지를 가진 것으로 보인다. 개별실체개념에 따라 연결법인별로 세무조정된 결과에 대하여 연결조정을 하지 않더라도 단일실체개념에 의할 경우와 손익금 산입액에 있어서 큰 차이가 없다면 제도의 단순화를 위한 개별실체개념의 적용은 설득력을 얻을 수 있다. 단일실체개념에 의할 경우 손익금 산입액에 큰 차이가 있는 지는 실증적인 자료의 검토가 필요하며 이는 세무회계 측면에서의 연구주제가 될 것이다. 미국과 일본의 연결납세제도에서도 연결조정항목을 포괄적으로 규정하고 있지 않다는 점은 우리나라에 시사하는 바가 있다고 하겠다.¹¹⁾

다. 연결법인간 양도손익의 제거여부

현행 연결납세제도에서 연결법인간 양도손익의 제거대상을 양도손익이연자산으로 한정하고 있는 것도 제도의 단순화와 관련된 것이다.¹²⁾ 양도손익이연자산에서 제외되는 주요한 자산은

10) 개별 법인별로 한도를 적용하여 세무조정된 후의 특정 손·익금의 합계

11) 미국의 경우 자선기부금공제, 수입배당공제, 지급배당공제, 유전 및 가스전에 대한 감모상각, 상호저축은행에 대한 대손상각 등에 대하여만 연결제계산 또는 연결수정항목으로 규정하고 있고(이준규 2003, 100-101; Treasury Regulation §1.1502-11 & §1.1502-12), 일본의 경우에도 수취배당의 익금불산입, 교제비 및 기부금의 손금불산입 등만을 단일실체개념에 따라 산정한 가액을 각 연결법인에게 배분하도록 규정하고 있다(税理士法人 トーマツ 2008, 141).

12) 일본의 경우에도 연결법인간 자산양도거래는 양도손익조정자산의 양도에 한하여 제거대상이 된다. 양도손익조정자산이라 함은 고정자산, 토지, 유가증권, 금전채권 및 이연자산으로서 개당 1,000만엔 이상인 것을 말한다(일본 법인세법 81조의10 제1항, 제61조의13 제1항 및 동법 시행령 제122조의14 제1항).

채고자산과 투자자산이다. 채고자산은 그 성격상 장기간 보유하는 자산이 아니기 때문에 단일실체개념을 적용하여 거래손익을 이연하더라도 조세효과가 크지 않을 것이라는 점에서 거래손익의 제거대상에서 제외한 것으로 보이지만 채고자산의 거래손익도 경우에 따라서는 거액일 수 있으며 연결집단 외부로 처분되는데 장기간이 걸릴 수도 있기 때문에 채고자산 거래를 원천적으로 제외하는 것은 바람직하지 않다. 또한 투자자산을 주로 다른 연결법인 또는 관계회사가 발행한 주식 또는 채권 등의 유가증권이라고 본다면 연결집단 또는 관계회사집단 내에 존재하므로 거래손익을 제거하지 아니하면 연결집단 전체로 볼 경우에는 미실현손익을 계상하게 된다. 예를 들어 갑, 을 및 병으로 구성된 연결집단에서 갑이 보유하고 있던 병의 주식을 을에게 장부가액 이상의 대가를 받고 매각하면 미실현이익이 연결법인 내에 남게 된다.

한편 자산거래 이외에 용역거래는 거래손익 제거대상에서 제외되어 있는데 용역거래도 건설 등 연결법인간에 거액의 거래가 발생할 여지가 있으므로 이를 전부 제외하는 것은 문제가 있다고 판단된다. 예를 들어 연결집단에 속한 건설회사가 다른 연결법인의 건물을 10억원에 건축하기로 하고 실제 공사원가는 8억원이 소요되었다면 해당 건설회사의 이윤인 2억원에 상당하는 금액은 그 다른 연결법인의 자산가액을 구성하게 되어 상당기간(감가상각 완료 또는 건물의 처분까지의 기간) 미실현이익이 연결집단 내부에 존재하게 된다. 즉 연결집단을 하나의 법인으로 본다면 해당 건물의 취득가액은 10억원이 아니라 8억원이며, 이윤 2억원은 계상하지 아니하였을 것이기 때문이다.

따라서 연결법인간 거래손익의 제거대상을 양도손익이연자산으로 국한할 것이 아니라 단일실체개념의 취지에 따라 연결법인간의 모든 자산거래와 용역거래로 확대하여야 한다. 미국의 경우에도 연결법인간 거래손익의 제거대상을 자산양도, 용역제공, 임대 또는 대여, 주주에 대한 분배 등으로 포괄적으로 규정하고 있다(Treasury Regulation §1.1502-13(b)(1)(i)). 다만, 제도의 단순화를 고려한다면 거래의 유형에 불구하고 일정 금액에 미달하는 거래손익을 제거대상에서 제외하도록 하는 조치가 필요하다고 하겠다.

라. 제거된 양도손익의 인식

연결법인간의 거래손익으로서 발생당시 제거되었으나 그 후 연결집단 외부로의 실현거래로 인하여 해당 손익을 인식하게 되는 경우 귀속시기를 제외하고는 개별실체개념에 의한다는 점은 앞서 언급한 바 있다.

우선 연결법인간 거래손익의 이연에 있어서 거래금액과 귀속자에 관하여 단일실체개념에 의한 장부가액이전 및 손익제거방식을 채택하지 않고 개별실체개념에 의한 이연양도방식을 적용하고 있는 것은 조세회피를 방지하기 위한 것이다. 자산거래에 있어서 장부가액이전 및 손익제거방식에 의하면 양도법인의 손익이 양수법인에게 이전되는 효과를 가지며 연결이탈을 통하여 해당 손익이 연결집단 외부에서 이용되도록 하는 것이 가능하기 때문이다. 따라서 개별실체개념

에 따른 이연양도방식을 채택한 것은 조세회피방지를 위한 타당한 조치라고 하겠다.

한편 조세특성에 관하여 연결집단 전체적인 입장에서 다시 결정하도록 하지 아니한 것은 조세의 단순화를 위한 것이라고 볼 수 있다. 그러나 개별실체개념에 입각하여 조세특성을 재결정하지 않음에 따라 앞서 설명한 [사례 1]에서 업무무관부동산에 해당하는 것을 회피하기 위한 방법으로 사용되는 등 조세회피의 가능성이 있다. 따라서 조세특성에 관하여는 단일실체개념을 적용하여 연결집단의 입장에서 재결정하도록 하는 것이 타당하며 이 경우에도 일정 규모 이하의 거래에 대하여는 예외를 두어야 할 것이다.

미국의 경우에도 연결법인간 거래로 인한 손익의 금액(amount) 및 귀속(location)에 대하여는 개별실체개념을 적용하고 그 이외에 인식시기(timing), 조세특성(character), 원천(source), 보유기간(holding period)에 대하여는 단일실체개념을 적용하고 있다(Dubroff *et al.* 2008, 31-29~31-33).

〈표 2〉 연결법인간 거래손익의 인식방식

	한 국	미 국	일 본 ¹³⁾
거래금액	개별실체개념	개별실체개념	개별실체개념
귀속자(귀속법인)	개별실체개념	개별실체개념	개별실체개념
귀속시기	단일실체개념	단일실체개념	단일실체개념
조세특성	개별실체개념	단일실체개념	개별실체개념

마. 부당행위계산의 부인

단일실체개념에 의하면 연결법인간 거래가 존재할 수 없으므로 연결법인간 부당행위도 있을 수 없다. 그러나 현행 연결납세제도하에서 조세회피를 방지하기 위하여는 부당행위계산의 부인 규정이 적용되어야 한다. 왜냐하면 연결법인이 완전자법인이 된 사업연도와 그 다음 사업연도의 개시일부터 4년 이내에 끝나는 연결사업연도에 발생한 자산처분손실은 해당 연결법인의 연결소득 개별귀속액을 초과하여 연결사업연도소득에서 공제될 수도 없고 다른 연결법인의 소득과 통산될 수도 없지만(동법 제76조의13 제4항 제2호), 부당행위계산의 부인이 적용되지 아니한다면 이와 같은 손실공제의 제한은 무의미하기 때문이다. 예를 들어 법인 A가 법인 B의 발행주식 전부를 취득하여 완전지배하게 되었고 연결납세를 적용하기로 하였다고 가정하자. 연결납세의 첫 연도에 법인 B에게 1억원의 자산처분손실이 발생하였으나 이는 완전자법인이 된 이후 4년 내에 발생하였으므로 법인 A의 소득과 통산될 수 없다. 이 경우 법인 B가 장부가액과 시가가 1백만원인 비품을 법인 A에게 1억 1백만원에 매각하고 법인A는 외부에 해당 비품을 1백만원에 처분

13) 税理士法人 トーマツ(2008, 181-186); 일본법인세법 제61조의13 및 제81조의10.

하면 법인 B는 1억원의 양도차익을 익금에 산입하게 되고 법인 A는 1억원의 양도차손이 발생하게 된다. 이러한 거래에 대하여 부당행위계산의 부인이 적용되지 아니한다면 법인 B의 자산처분손실은 양도차익에서 공제되고 법인 A의 양도차손은 법인 A의 소득에서 공제됨으로 인하여 공제할 수 없는 이월결손금을 사용한 것과 같은 효과를 갖게 된다. 따라서 별도의 조세회피방지 규정이 마련되기 전까지는 현재와 같이 부당행위계산의 부인규정을 적용할 필요가 있다고 하겠다(이준규 2009b, 197).

3. 연결과세표준과 연결세액

가. 결손금, 이월결손금 및 실현내포손실

단일실체개념에 의하면 결손금과 이월결손금은 제한없이 통산되어야 하지만 현행 연결납세 제도에서는 다양한 형태의 제한규정을 두고 있다. 이는 조세회피방지를 위하여 필요한 조치라고 판단된다. 다만, 그 방법론에 있어서 조세회피의 가능성을 효과적으로 봉쇄하고 있는지는 별개의 문제이다. 현행 연결납세제도가 조세회피를 효과적으로 방지하고 있는지에 관하여는 이미 선행연구¹⁴⁾에서 논의된 바 있다.

나. 비과세소득, 소득공제, 감면, 가산세 등

연결사업연도소득 및 연결과세표준을 산정함에 있어서 비과세소득, 소득공제, 토지 등 양도소득에 대한 법인세, 세액공제와 세액감면, 최저한세, 가산세 등에 대하여는 개별실체기준에 따라 연결법인별로 각각 산정한 후 이를 합산하는 방식을 채택하고 있다. 이는 제도의 단순화를 위한 것으로 보이며 대부분의 항목들은 단일실체개념에 의하여 산정한 결과와 개별실체개념에 의하여 산정한 결과가 중요하게 차이가 나지 않을 것으로 예상된다. 예를 들어 중소기업투자세액공제(조세특례제한법 제5조)는 투자액의 100분의 3을 적용하므로 단일실체개념과 개별실체개념에 의한 산정결과가 동일하다.

따라서 현행과 같이 개별실체개념에 따라 비과세소득, 소득공제, 세액공제 등을 산정하도록 하되, 예외적으로 다음과 같이 한도에 의한 규제, 단일실체개념에 따른 감면 등이 현행 규정에 의한 금액과 차이가 발생하는 항목들은 단일실체개념에 따라 연결집단의 입장에서 재산정하도록 하는 것이 필요하다고 판단된다.

- ① 연구 및 인력개발비 세액공제(조세특례제한법 제10조). 공제액의 산정에 있어서 과거 4년간 평균발생액을 초과하는 연결법인과 미달하는 연결법인이 있는 경우 단일실체개념을 적용하면 그 초과액과 미달액이 상계되어 공제액에 차이가 발생하게 된다.

14) 결손 등을 이용한 조세회피방지에 관하여는 이준규(2009a)를 참조할 것.

- ② 외국납부세액공제(법인세법 제57조). 공제한도를 단일실체개념에 따라 산정하면 연결법인별 한도미달액과 한도초과액이 상계되는 효과가 있어 공제액이 달라진다.
- ③ 재해손실세액공제(법인세법 제58조). 재해상실비율이 20% 이상이어야 적용될 수 있는데 단일실체개념에 따를 경우 재해상실비율이 낮아져 적용대상에서 제외될 수 있다.
- ④ 감면세액 또는 면제세액. 결손이 발생하는 연결법인에게 감면 또는 면제소득이 발생한 경우 현행 규정에 의하면 감면 또는 면제가 적용될 수 없지만 단일실체개념에 따라 산정할 경우 연결산출세액이 있는 한 해당 감면 또는 면제가 적용될 수 있다.
- ⑤ 최저한세(조세특례제한법 제132조). 감면 등을 적용한 후의 세액이 연결법인별로 최저한세에 미달하는 법인과 초과하는 법인이 있는 경우 단일실체개념에 따른다면 그 초과액과 미달액이 상계되어 감면 등의 적용액이 달라진다.

4. 연결자법인 주식의 처분손익

연결자법인의 주식처분손익은 이미 연결자법인의 손익으로서 과세되었거나 공제된 금액을 반영하고 있어서 이를 다시 손·익금에 산입하는 경우 이중과세 또는 이중공제의 효과를 갖게 된다는 점은 앞서 설명한 바와 같다. 단일실체개념의 취지를 따른다면 이러한 이중과세 또는 이중공제의 효과를 제거할 필요가 있으나 현행 연결납세제도에서는 제거를 위한 규정을 두고 있지 않다. 이는 제도를 단순화하려는 의도로 보이지만 단일실체개념하에서 보면 간과할 수 없는 문제라고 하겠다. 일반적으로 이러한 이중과세 또는 이중공제를 제거하기 위해 연결모법인이 보유하는 연결자법인 주식의 장부가액을 조정하는 방법이 있다. 즉 연결자법인에게 소득이 발생하면 해당 주식의 가액을 증가시키고 연결자법인에게 결손이 발생하거나 연결자법인이 배당을 지급하게 되면 해당 주식의 가액을 감소시키는 것이다.

조세특례제한법상 동업기업 과세특례에서 이미 이러한 지분가액조정에 대하여 규정(조세특례제한법 제100조의20 및 동법 시행령 제100조의21)하고 있으며 연결납세제도에 주식가액조정을 도입하려면 동업기업 과세특례에서의 지분가액조정에 관한 규정을 준용하거나 이와 동일하게 규정하면 될 것이다.¹⁵⁾ 다만, 동업기업 과세특례에서는 동업기업에게 결손이 발생하여 지분가액

15) 현행 동업기업 과세특례에서는 과세소득의 산정에서 제외되는 손익 중 비과세소득에 대하여만 명문으로 지분가액을 조정하도록 하고 있으나 과세소득의 산정에서 제외되는 익금불산입 또는 총수입금액 불산입항목에 대하여도 같은 이유로 지분가액을 증액조정하도록 할 필요가 있다. 한편 손금불산입 또는 필요경비 불산입항목의 경우 현금지출로 인하여 자산가액이 감소하는데, 해당 항목이 동업기업의 과세소득에 영향을 미치지 아니한다고 하여 지분가액을 감소시키지 아니하면 자산합계와 지분합계가 일치하지 않게 되며, 해당 동업자가 동업기업 지분을 외부에 매각할 때 해당 금액에 대한 배분액이 지분처분이익을 감소시켜 이중공제의 효과를 얻는 문제점이 있다. 따라서 손금불산입 또는 필요경비 불산입항목에 대하여도 지분가액을 감액조정하도록 할 필요가 있다(이준규·이은미 2008, 90).

을 감액하더라도 지분가액이 0 이하로 조정될 수는 없고 이에 따라 동업자들에게 배분되지 못한 결손은 이월되어 10년 이내에 배분될 수 있는데(동법 제100조의18 제2항), 연결납세제도에서는 손익의 배분이 아니라 손익의 통산을 위한 것이기 때문에 지분가액을 초과하는 결손을 공제하지 않고 이월하는 대신 결손은 전액 해당 사업연도에 인식하되 연결모법인이 보유하는 연결자법인의 주식가액을 0 이하로 조정하거나 미국 세법에서처럼 초과손실계정(excess loss account)이라는 별도의 계정으로 계상하고 장래에 소득이 발생하는 경우 0 이하의 주식가액 또는 초과손실계정을 감액하여야 한다(Treasury Regulation §1.1502-19). 연결모법인이 연결자법인의 주식을 처분할 때 해당 주식에 대한 초과손실계정의 잔액은 주식처분과 함께 소멸하며 동 금액은 처분이익에 가산되어야 할 금액이기 때문에 익금에 산입하여야 한다(이준규·김갑순 2009, 242).

IV. 결 론

본 논문에서는 연결납세방식을 적용함에 있어서 연결과세표준과 연결세액의 구성요소들을 산정하는 방식으로서의 단일실체개념과 개별실체개념에 대하여 논의하였다. 연결납세가 연결집단의 경제적 일체성을 중시하여 연결집단을 하나의 실체로 보아 과세되도록 하려는 것이라는 점에서 볼 때 단일실체개념의 수미일관한 적용이 논리적이지만 제도의 복잡성과 조세회피의 가능성이라는 두 가지 측면에서의 현실적인 문제점으로 인하여 개별실체개념의 일부 적용이 불가피한 측면이 있다. 즉 논리의 일관성을 희생하여 제도의 단순화 및 조세회피방지를 제고할 필요성이 있다고 하겠다.

본 논문에서는 이러한 관점하에 현행 연결납세제도의 구체적인 규정별로 단일실체개념과 개별실체개념 중 어떤 개념에 의하여 입법된 것인지를 구분하고 개별실체개념에 입각한 규정에 대하여는 제도의 단순화 및 조세회피방지라는 두 가지 기준 중 어느 하나에 적합한 것인지 검토하였으며 적합하지 않은 규정에 대하여는 개선안을 다음과 같이 제시하였다.

첫째, 연결법인간 거래손익의 제거대상을 양도손익이연자산으로 국한한 것 역시 제도의 단순화를 위한 것이지만 조세회피를 방지하기 위하여는 단일실체개념의 취지에 따라 거래손익의 제거대상을 연결법인간의 모든 자산거래와 용역거래로 확대하되, 제도의 단순화를 고려하여 거래의 유형에 불구하고 일정 금액에 미달하는 거래손익을 제거대상에서 제외하도록 하는 조치가 필요하다고 하겠다.

둘째, 연결법인간 거래손익의 이연에 있어서 거래금액과 귀속자에 관하여 단일실체개념에 의한 장부가액이전 및 손익제거방식을 채택하지 않고 개별실체개념에 의한 이연양도방식을 적용하고 있는 것은 조세회피를 방지하기 위한 조치로서 적절하다고 하겠으나 조세특성에 관하여 연결집단 전체적인 입장에서 다시 결정하도록 하지 아니한 것은 조세의 단순화를 위한 것이지

만 이를 이용한 조세회피의 가능성이 있으므로 조세특성에 관하여는 단일실체개념을 적용하여 연결집단의 입장에서 재결정하도록 하는 것이 타당하다. 이 경우에도 일정 규모 이하의 거래에 대하여는 예외를 두어야 할 것이다.

셋째, 연결사업연도소득을 기초로 연결과세표준과 연결세액을 계산함에 있어서 개별실체개념에 따라 비과세소득, 소득공제, 감면 및 가산세 등을 산정하도록 한 것은 제도의 단순화를 위하여 타당하다고 판단되지만, 예외적으로 한도에 의하여 규제되는 등 단일실체개념에 따른 결과가 현행 규정에 의한 금액과 차이가 발생하는 항목들은 단일실체개념에 따라 연결집단의 입장에서 재산정하도록 하는 것이 필요하다고 판단된다.

넷째, 연결자법인의 주식처분손익은 이미 연결자법인의 손익으로서 과세되었거나 공제된 금액을 반영하고 있어서 이를 다시 손·익금에 산입함에 따라 이중과세 또는 이중공제의 효과를 갖게 된다. 현행 연결납세제도에서는 제도의 단순화를 위하여 이러한 이중과세 또는 이중공제의 효과를 제거하기 위한 규정을 두고 있지 않으나 이는 경제적 실질을 반영하지 못하게 되는 것이므로 단일실체개념의 취지에 따라 이중과세 또는 이중공제의 효과를 제거할 필요가 있다. 구체적인 방법으로는 현행 조세특례제한법상의 동업기업 과세특례에서 채택하고 있는 지분가액조정 제도(조세특례제한법 제100조의20)와 같은 방법을 도입하면 될 것이다.

참고문헌

- 이준규. 2003. 「미국의 연결납세제도」. 한국조세연구원.
- _____. 2009a. “결손공제제한과 조세회피방지”. 세무학연구 제26권 제2호 : 55 - 78.
- _____. 2009b. “연결납세에 있어서 연결법인간 거래에 관한 연구”, 회계저널 제18권 제3호 : 177 - 200.
- _____. 2009c. “연결집단의 구성에 관한 연결납세제도의 문제점과 개선방안”. 조세법연구 제15권 제1호 : 92 - 122.
- _____. 2010a. 「세법개론」. (주)영화조세통람.
- _____. 2010b. “내포손익을 이용한 조세회피의 가능성”. 법조 제59권 제7호 (통권 646호) : 1 - 29.
- 이준규 · 김갑순. 2009. “연결납세제도의 평가와 개선방안”. 세무와 회계저널 제10권 제 1 호 : 223 - 248.
- 이준규 · 이은미. 2008. “조세특례제한법상 동업기업 과세특례제도의 타당성에 관한 연구”. 조세법연구 제14권 제1호 : 51 - 98.
- 税理士法人 トーマツ. 2008. 「詳解 連結納税 Q&A」 第5版. 清文社.
- Bittker, I. Boris, and James S. Eustice. 2000. *Federal Income Taxation of Corporations and Shareholders*. 7th ed. Warren Gorham & Lamont.
- Crestol, Jack, Kevin M. Hennessey, and Richard F. Yates. 1993. *The Consolidated Tax Return : Principles, Practice, Planning*. 5th ed. Warren, Gorham & Lamont.
- Dubroff, Andrew J., Jerred G. Blanchard, Jr., John Broadbent, and Kevin D. Duvall. 2007. *Federal Income Taxation of Corporations Filing Consolidated Returns*. 2nd ed. Matthew Bender.

Single Entity Concept and Separate Entity Concept under Consolidated Return System

Juneq Lee* · Sung-ook Park**

—〈Abstract〉—

Under consolidated return system, the single entity concept which treats a consolidated group as one corporation and a consolidated corporation as a division of the consolidated group should apply. However it is necessary to apply the separate entity concept in some aspects for the simplicity of the system and the prevention of the tax evasion. This paper reviews and analyzes the adequacy of applying the separate entity concept in the current consolidated return system and suggests the remedy as follows ;

First, it is not consistent with the single entity concept that deferring intercompany gain and loss are limited to certain items even though it is designed to simplify the system. Deferring intercompany gain and loss should apply for all kinds of transactions except those with small amount of gain or losses.

Second, tax attributes such as character, exemptions and holding periods should be redetermined on a consolidated basis in order to maintain the single entity concept in intercompany transactions

Third, since the effect of pooling separate limitations exists for credit for research and human development expenses, foreign tax credit, credit for casualty losses and minimum taxes, those items should be determined on a consolidated basis.

Fourth, in order to elimination of double taxation and double deduction effect for gains or losses from disposition of subsidiary stocks, stock basis adjustments as in partnership taxation should be introduced.

〈Key words〉 Consolidated Return, Single Entity Concept, Separate Entity Concept, Consolidated Taxable Income

* Professor, School of Law and School of Management, Kyung Hee University, juneqlee@khu.ac.kr, primary author

** Full-time Lecturer, School of Management, Kyung Hee University, sopark@khu.ac.kr, corresponding author