

세무와회계저널
제9권 제4호 2008년 12월 pp.9~27
한국세무학회

법인에 대한 도관과세의 문제점과 개선방안

이준규* · 박찬웅**

<요 약>

본 연구에서는 법인이 동업기업 과세특례의 적용을 선택한 경우 발생할 수 있는 과세상의 문제점과 입법체계에 대하여 논의하고 이에 대한 개선안을 다음과 같이 제시하였다.

첫째, 동업기업 과세특례는 조세특례제한법에서 특례조치의 형태로 규정하고 있고 미국과 달리 이중과세되던 법인이 동업기업과세특례를 적용하는 경우 이중과세되던 기간과 관련하여 발생하는 조세문제에 대하여 규정을 두고 있지 않다. 따라서 단기적으로는 동업기업 과세특례를 개정하여 법인에게 적용되는 경우의 문제점을 개선하는 것으로 충분할 수 있지만 장기적으로는 조세특례제한법에서 특례조치로 규정할 것이 아니라 도관과세제도를 법인세법과 소득세법에 구분하여 입법하는 것이 과세체계를 합리적으로 하는 바람직한 방향이라고 하겠다.

둘째, 동업기업 과세특례의 적용을 선택한 법인이 동업기업 과세특례를 적용하기 전에 발생한 잉여금 중에서 분배하는 경우에는 동업자에게 과세가 되어야 할 것이나 동업기업 과세특례에서는 아무런 규정이 존재하지 아니하여 과세에서 누락되는 문제점이 있다. 이에 대한 대책으로는 법인의 잉여금을 동업기업 과세특례를 적용하기 전의 세무상 잉여금과 그 이후의 잉여금을 관리하는 누적조정계정으로 구분하고 과세분배가 결정되도록 하여야 한다. 또한 과세분배를 결정함에 있어서는 현물출자에 과세하는 점 등을 고려할 때 분배가 누적조정계정 보다 세무상 잉여금에서 먼저 분배되는 것으로 보는 선발생 잉여금 선분배법이 우리나라 입법체계상 더 적합하다고 생각된다.

셋째, 동업기업 과세특례의 적용을 선택할 당시에 존재하던 내포이익에 대하여는 그 후 해당 자산을 처분하여 양도차익이 발생할 때 법인세가 과세되도록 하여야 할 것이지만 동업기업 과세특례에서는 아무런 규정이 없다. 기획재정부가 세제개편안에서 “준 청산소득의 과세”라는 방식으로 반영할 예정임을 밝히고 있으나 이는 내포이익이 동업기업 과세특례의 적용을 선택할 당시에 전부 실현되었다는 가정 하에 과세하는 것이다. 따라서 동 과세특례를 선택할 당시에 보유하던 자산이 그 후 처분되는 때 과세하도록 하거나 과세특례를 선택할 당시 과세하더라도 세액의 분할납부기간을 3년 보다 더 길게 허용하고, 실현되지 않는 경우 이미 납부한 세액을 환급하여야 한다.

<주제어> 동업기업 과세특례, 누적조정계정, 내포이익, 파트너십, 도관과세

* 경희대학교 법과대학 교수, juneqlee@khu.ac.kr, 02-961-9178, 제1저자

** 경희대학교 회계·세무학부 조교수, accpark@khu.ac.kr, 02-961-0484, 공동저자

I. 서론

조세특례제한법상 동업기업 과세특례는 도관과세제도¹⁾로서 2007년 말 우리나라 세법에 도입되었으며 2009년부터 시행될 예정이다. 동업기업 과세특례를 적용할 수 있는 기업은 민법에 따른 조합, 상법에 따른 익명조합, 변호사법에 따른 법무조합 등 법인격이 없는 기업뿐 아니라 합명회사, 합자회사, 법무법인, 특허법인, 노무법인, 법무사합동법인, 회계법인, 세무법인 및 관세법인 등 법인 형태의 기업을 포함하고 있다(조세특례제한법 제100조의 15 제1항 및 동법 시행령 제100조의 15).

조합의 경우에는 소득세법상의 공동사업의 과세에 관한 규정(소득세법 제43조)을 적용하는 대신 해당 조합의 선택에 따라 동업기업 과세특례를 적용할 수 있으며, 법인의 경우에는 법인세법에 따라 법인세를 납부하고 출자자에게 배당할 때 소득세법에 따라 해당 출자자가 종합소득세를 납부하는 대신 동업기업 과세특례의 적용을 선택하면 해당 법인에게는 과세하지 아니하고 출자자에게 배분된 소득에 대하여 과세하게 된다. 즉 납세자의 입장에서 동업기업 과세특례의 적용을 선택하는 주요 실익은 조합의 경우 공동사업 과세규정의 미비점으로 인한 조세부담의 불확실성을 제거하는 것이고 법인의 경우 이중과세에서 벗어나고 출자자들이 결손을 공제받을 수 있다는 것이다.

동업기업 과세특례는 조합과 같이 법인격이 없는 단체에 적용한다는 점에서 미국의 파트너십(Partnership) 과세제도와 유사하고, 종전에는 단체에게 법인세가 과세되고 구성원에게 소득세가 과세되어 이중과세의 부담을 지던 법인격 있는 단체²⁾에 적용한다는 점에서 미국에서의 소규모법인과세제도(S Corporation)와도 유사하다고 하겠다(이준규 · 이은미, p.53).

현행 동업기업 과세특례는 이중과세되던 법인이 그 특례를 적용할 것을 선택하여 이중과세에서 벗어나게 되는 경우 이중과세되던 기간과 관련하여 발생할 수 있는 다음과 같은 조세문제에 대하여 언급이 전혀 없다. 첫째, 동업기업 과세특례의 적용을 선택한 법인이 동업기업 과세특례를 적용하기 전의 잉여금 중에서 분배하는 경우에는 동업자에게 과세가 되어야 할 것이나 동업기업 과세특례에서는 아무런 규정이 존재하지 아니한다. 둘째, 동업기업 과세특례의 적용을 선택할 당시에 존재하던 내포이익, 즉 자산의 공정한 시장가치가 세무 상 장부가액을 초과하는 차이에 대하여는 그 후 해당 자산을 처분하여 양도차익이 발생하더라도 당초의 내포이익에 상당하는 부분은 이중과세가 적용될 당시에 발생한 것이므로 법인세가 과세되도록 하여야 할 것이지만 동업기업 과세특례에서는 아무런 규정이 없다.

1) 도관과세란 사업체가 있지만 사업체를 도관(conduit)처럼 취급하여 사업체가 벌어들인 소득을 사업체 단계에서는 과세하지 않고 구성원 단계에서만 과세하는 것을 일컫는다(이준규 · 이은미, p.58).

2) 미국에서 법인세법의 적용이 강제(소규모법인과세제도의 적용대상이 아니거나 그 적용을 선택하지 아니한 경우)되는 법인은 우리나라의 주식회사에 해당하는 Corporation을 의미하지만 우리나라의 경우에는 주식회사뿐 아니라 유한회사, 합명회사 및 합자회사에도 법인세법이 적용된다. 미국에서 Corporation이 아닌 유한책임회사(limited liability company)나 파트너십은 구성원과 독립적인 권리와 의무를 가지는 경우가 있어서 법률상의 실체(legal person or legal entity)로 볼 수도 있지만 파트너십 과세제도가 적용되는 것이 원칙이다.

이는 동업기업 과세특례의 입법단계에서 미국의 파트너십 과세제도를 그 모델로 하였고, 법인격이 없는 공동사업(조합)에서는 이러한 문제점이 없어서 입법단계에서 간과되었기 때문이라고 생각된다. 다만, 내포이익의 과세에 관하여는 기획재정부가 2009년부터 시행할 예정인 세제개편안에서 반영할 예정임을 밝히고 있다.

본 논문에서는 위에서 언급한 바와 같이 법인이 동업기업 과세특례의 적용을 선택한 경우 발생할 수 있는 과세상의 문제점에 대하여 논의하고 이에 대한 개선안을 제시하였다. 또한 법인에게 적용되는 현행 동업기업 과세특례를 계속 조세특례제한법에 둘 것인지 아니면 법인세법에 별도 규정을 둘 것인지에 대하여도 논의하였다.

II. 문제의 제기

1. 논의를 위한 가상의 사례

예를 들어, 합명회사 갑을의 사원은 갑과 을이며, 갑이 60%의 지분을, 을이 40%의 지분을 가지고 있다고 하자. 갑과 을은 합명회사 갑을의 창립당시 각각 6억원과 4억원, 총 10억원의 현금을 출자하였으며 그 후 사업을 영위한 결과 법인세 납부 후 7억원의 소득이 발생하였고 2억원을 사원들에게 분배³⁾하여 대차대조표상 이익잉여금이 5억원 있다고 가정한다. 또한 합명회사 갑을이 보유하는 자산은 10억원의 현금과 시가 12억원의 토지(장부가액 5억원)뿐인 상태에서 동업기업 과세특례의 적용을 선택하였다고 하자. 이와 같은 자료를 기초로 합명회사 갑을이 동업기업 과세특례를 적용하기 직전의 대차대조표를 작성해 보면 다음과 같다.

〈표 1〉 동업기업 과세특례를 적용하기 직전의 대차대조표

자 산			부채 및 자본	
현금	10억원	갑출자금(잉여금 3억원 포함)	9억원	
토지	5억원	을출자금(잉여금 2억원 포함)	6억원	
자산 합계	15억원	부채 및 자본 합계	15억원	

동업기업 과세특례의 적용을 선택한 첫째 연도에 3억원의 소득이 발생하였다고 할 때, 합명회사 갑을은 조세특례제한법 제100조의 16 제1항에 따라 법인세를 더 이상 납부하지 아니하고 이익잉여금은 8억원으로 증가하며, 동법 제100조의 18 및 동법 제100조의 16 제2항에 따라 3억원의 소득은 갑에게 1억 8천만원, 을에게 1억 2천만원 배분⁴⁾되고 갑과 을은 이에 대하여 각각 종합소득세를 부담

3) 2억원의 분배에 대하여는 각 사원들에게 종합소득세가 과세되었다.

하게 된다. 첫째 연도의 말에 갑의 지분가액은 최초 출자금 6억원과 동업기업 과세특례를 적용하기 시작한 이후에 발생한 잉여금 3억원의 60%(1억 8천만원)의 합계인 7억 8천만원이 되며, 을의 지분가액은 최초 출자금 4억원과 동업기업 과세특례를 적용하기 시작한 이후에 발생한 잉여금 3억원의 40%(1억 2천만원)의 합계인 5억 2천만원이 된다.

〈표 2〉 동업기업 과세특례 적용의 첫째 연도 말 현재의 대차대조표

자 산		부채 및 자본	
현금 등 토지 이외의 자산	13억원	갑출자금(잉여금 4억 8천만원 포함)	10억8천만원
토 지	5억원	을출자금(잉여금 3억 2천만원 포함)	7억2천만원
자산 합계	18억원	부채 및 자본 합계	18억원

동업기업 과세특례 적용의 둘째 연도 초에 합명회사 갑을이 9억원을 현금으로 분배하였다고 가정하면 갑이 5억 4천만원을 수령하고 을이 3억 6천만원을 수령하게 된다.

2. 분배에 대한 과세제외의 문제점

위의 사례에서 9억원의 분배가 갑과 을에게 어떻게 과세될 것인지를 살펴보기로 한다. 소득세법상 법인으로부터 이익을 분배받는 경우 배당소득으로 과세되는 것이 원칙이다(소득세법 제17조 제1항 제1호). 그러나 동업기업 과세특례가 적용되고 해당 동업기업으로부터 동업자가 자산을 분배받는 경우에는 조세특례제한법 제100조의 20 제2항 및 동법 시행령 제100조의 21 제2항 제1호에서 “분배받는 자산의 시가에 해당하는 금액만큼 동업자의 지분가액을 감액조정한다”고 규정하고, 동법 제100조의 22 제1항에서 “분배받는 자산의 시가가 분배일의 해당 동업자의 지분가액을 초과하면 동업자는 분배일이 속하는 과세연도의 소득금액을 계산할 때 그 초과하는 금액을 배당소득으로 본다”고 규정하고 있어서 분배액이 동업자의 지분가액을 초과하지 아니하는 한 과세되지 아니하는 것으로 해석된다.

동업자의 지분가액 중에는 투자의 원본에 해당하는 출자금의 부분과 사업을 영위하여 발생한 이익 중 분배되지 아니한 잉여금의 부분이 포함되어 있다. 동업기업 과세특례에서 지분가액을 초과하지 아니하는 범위내의 분배에 대하여 과세하지 아니하는 이유는 지분가액 중 잉여금에 해당하는 금액의 분배에 대하여는 이미 과세된 소득이기 때문이고, 투자원본인 출자금에 해당하는 금액의 분

4) 배분(allocation)은 “동업기업의 소득금액 또는 결손금 등을 각 과세연도의 종료일에 자산의 실제 분배 여부에 관계없이 동업자의 소득금액 또는 결손금 등으로 귀속시키는 것”을 말하며, 분배(distribution)는 “동업기업의 자산이 동업자에게 실제로 이전되는 것”을 말하므로 양자는 구별하여야 할 개념이다(조세특례제한법 제100조의 14 제3호 및 제8호).

5) 해당 잉여금이 발생할 당시 동업자에게 배분되어 각 동업자의 소득을 구성하기 때문에 동업자에게 과세되었을 것이다.

배에 대하여는 투자원본의 반환이기 때문이라고 할 수 있다. 위의 사례에서 합명회사 갑을이 설립당시부터 동업기업 과세특례를 적용하였다면 둘째 연도 초에 갑이 분배받는 5억 4천만원은 지분가액의 감액조정을 초래하지만 갑에게 과세되지 아니한다. 5억 4천만원 중 4억 8천만원에 대하여는 합명회사 갑을에게 이익이 발생할 당시 갑에게 배분된 금액으로 갑에게 종합소득세가 과세되었을 것이므로 과세될 수 없고 나머지 6천만원에 대하여는 투자 원본의 환급에 해당하므로 과세되어서는 안 된다.

동업기업 과세특례에서 동업기업이 지분가액을 초과하지 아니하는 범위 내에서 동업기업의 자산을 동업자에게 분배하는 경우에 과세하지 않는다는 점은 이미 언급한 바 있다. 그러나 앞서의 사례에서와 같이 법인이 동업기업 과세특례의 적용을 선택하기 전에 누적된 이익 중 동업자에게 분배하지 아니한 금액이 있다면 이 금액에 대하여는 당시 법인세가 과세되었을 것이고, 동업기업 과세특례를 적용하기 전에 동업자에게 분배하였다면 동업자에게 배당소득이 발생하여 과세되었을 것이다. 그런데 동업기업 과세특례가 적용되기 전에 발생한 동업기업의 소득을 동업기업 과세특례가 적용되기 시작한 이후에 동업자에게 분배한 경우 이를 동업자에게 과세하지 아니한다면 해당 소득이 발생 당시 동업자에게 배분되지 않았으므로 동업자에 대한 과세가 누락되는 문제가 있다. 물론 해당 소득에 대하여 법인에게 법인세는 과세하였겠지만 최고 법인세율이 최고 소득세율 보다 낮아서 상대적으로 조세부담을 적게 하게 되고, 분배의 시기에 따라 과세여부가 달라지게 되어 불합리한 측면이 있다.

위의 사례에서 둘째 연도 초에 갑이 분배받는 5억 4천만원은 갑의 지분가액 7억 8천만원을 초과하지 아니하므로 동업기업 과세특례에 따라 갑에게 과세되지 아니하여야 하지만 그 내용을 분석해 보면 과세되어야 할 부분이 있게 된다. 우선 잉여금에 해당하는 부분부터 분배받는 것으로 하고 그 다음 투자 원본을 반환받는 것으로 볼 경우 분배액은 그 성격에 따라 다음과 같은 세 가지로 구분할 수 있다.

첫째, 갑의 잉여금 중 1억 8천만원에 해당하는 금액의 분배액이며 이는 동업기업 과세특례를 적용하기 시작한 후 발생한 소득을 기초로 한 분배액으로서 소득 발생 당시 갑에게 소득이 배분되어 과세된 바 있으므로 다시 갑에게 과세되어서는 안 된다. 소득발생시 갑에게 배분되어 갑의 지분가액이 증액조정되었으며, 분배로 인하여 지분가액이 감액조정된다.

둘째, 갑의 잉여금 중 3억원에 해당하는 금액의 분배액이며 이는 동업기업 과세특례를 적용하기 전에 발생한 소득을 기초로 한 분배액으로서 소득 발생 당시 갑에게 소득이 배분되지 아니하였으므로 갑에게 과세되어야 한다. 소득발생시 지분가액이 조정되지 아니하였으므로 분배로 인하여 지분가액이 감액될 수 없고 과세소득이 되는 것이다.

셋째, 갑의 투자 원본 중 6천만원에 해당하는 금액의 분배액이며 이는 투자 원본의 반환에 해당하므로 갑에게 과세되어서는 안 된다. 원시출자시 지분가액이 증액조정되었으므로 분배로 인하여 감액조정된다.

현행 동업기업 과세특례에서는 위의 사례에서의 3억원에 해당하는 분배액에 대하여 과세할 근거

가 없다. 따라서 법인의 이익이 비정상적으로 많이 발생하는 과세연도에 법인세만 내고 동업기업 과세특례의 적용을 선택한 후 동업자에게 그 이익을 분배하면 동업기업 과세특례를 적용하기 전에 발생한 소득에 대하여 이중과세를 회피할 수 있게 되고 소득세율 보다 낮은 수준의 법인세율로 가볍게 과세되도록 하는 것이 가능해 진다.

3. 내포이익으로 인한 문제점

앞서의 사례에서 동업기업 과세특례를 최초로 적용할 당시 합명회사 갑을이 보유하는 토지의 장부가액은 5억원이고 당시의 공정한 시장가치는 12억원으로 7억원의 미실현 평가이익이 자산가액에 내포되어 있다. 이를 내포이익(built-in gain)이라고 하며 동업기업 과세특례를 적용하기 시작 한 후 해당 토지가 매각되는 때 양도차익으로 실현되고 인식된다. 만일 해당 토지가 동업기업 과세특례의 적용 직전에 처분되었다면 양도차익 7억원에 대하여 합명회사 갑을에게 법인세가 과세되고 법인세 과세 후 소득을 분배하게 되면 갑과 을에게 소득세가 과세되었을 것이다. 그러나 해당 토지가 동업기업 과세특례를 적용하기 시작한 이후에 처분되었기 때문에 양도차익 중 7억원에 대하여는 법인세가 부과되지 아니하고 갑과 을에게 배분되어 소득세만 과세된다. 이와 같이 내포이익이 있는 경우 동업기업 과세특례를 적용하기 이전에 발생한 이익이 동업기업 과세특례를 적용하기 시작한 이후에 실현된다고 하여 이중과세에서 제외되는 것은 불합리하다고 하겠다.

법인이 동업기업 과세특례의 적용대상이라고 하더라도 그 적용을 선택할 것인지는 여러 가지 요인을 고려하여 결정할 것이다. 일반적으로는 법인이 동업기업 과세특례를 적용하면 그 이후 이중과세의 부담에서 벗어나기 때문에 유리하지만 법인에게 이중과세가 된다고 하더라도 동업기업 과세특례를 적용하는 것에 비하여 무조건 불리한 것은 아니다. 최고세율이 적용되는 경우라고 가정할 때 법인세율(25%)이 소득세율(35%)에 비하여 낮고⁶⁾ 법인이 출자자에게 분배하는 시기는 법인이 자유롭게 결정하며 이에 대하여 불이익이 없는데 비하여 동업기업 과세특례를 적용하는 경우에는 분배시기와 관계없이 법인의 소득이 발생하는 때 출자자에게 소득세가 과세되기 때문에 법인이 소득에 대하여 법인세를 납부한 후 분배를 이연시켜 출자자의 소득세 부담에 대한 현재가치를 낮춘다면 동업기업 과세특례를 적용하는 것보다 경제적인 부담이 적을 수 있다. 더욱이 법인은 동업기업 과세특례를 적용하지 아니하더라도 출자자에 대하여 임직원 보수, 로열티, 임대료, 이자 등의 소득에서 공제되는 방식으로 사실상 이익을 분배하는 것이 가능한데 비하여 동업기업 과세특례를 적용하는 경우에는 가능하지 아니하다.⁷⁾ 따라서 이러한 점들을 고려하여 동업기업 과세특례를 적용하지 아니하던 법인이 거액의 내포이익이 있고 해당 자산을 처분하게 되어 양도차익이 발생할 것이 예상되는 경우

6) 국회에 계류 중인 세법 개정안에 의하면 세율이 하향조정될 예정이지만 최고 소득세율이 최고 법인세율보다 높은 구조는 그대로 유지된다. 한편 법인세법과 소득세법상 과표구간, 세액공제 및 소득공제가 다르게 적용됨에 따라 그 비교는 달라질 여지가 있다.

7) 예를 들어, 동업자에게 급여의 형식으로 정액보수를 지급하여도 이를 필요경비로 보지 아니하고 해당 동업자에게 동액의 소득을 배분하고 이를 현금으로 분배한 것으로 본다.

이에 대한 이중과세를 회피하기 위한 목적으로 해당 자산의 처분 직전에 동업기업 과세특례의 적용을 선택할 수 있을 것이다. 그러나 현행 동업기업 과세특례에서는 이를 규제할 조치가 마련되어 있지 아니하다.

Ⅲ. 개선을 위한 제안

1. 법인에게 적용되는 도관과세규정의 입법방법

동업기업 과세특례는 앞서 언급한 바와 같이 미국의 파트너십 과세제도⁸⁾를 모델로 하여 우리나라에 도입한 것이지만 미국의 파트너십 과세제도는 법인격이 없는 공동사업 형태의 파트너십⁹⁾과 유한책임회사(limited liability company)에 적용될 수 있으며¹⁰⁾ 법인(corporation)에게 적용되는 규정은 아니다. 미국에서는 파트너십도 법인세법¹¹⁾을 적용하여 이중과세가 될 것을 선택할 수 있으며 일단 파트너십이 법인세법의 적용을 선택하여 과세되기 시작한 후 다시 파트너십 과세제도를 적용하고자 하는 경우에는 법인이 청산하는 동시에 분배받은 재산을 파트너십에 출자하는 것으로 보아 과세방식의 변경당시 존재하는 내포이익이나 잉여금에 대하여 파트너에게 과세하게 된다(Proposed Regulation §301-7701-3(g)(1)(ii), I.R.C. §§331 & 336). 그러나 우리나라의 경우 조합이나 공동사업이 법인세법의 적용을 선택할 여지는 없으므로 미국의 파트너십에 적용하는 의제청산과세를 우리나라에 도입할 여지는 없다고 하겠다. 또한 법인세법이 적용되던 법인에게 동업기업 과세특례를 적용하기 전에 발생한 잉여금과 내포이익에 대하여 의제청산을 적용하여 특례를 적용하기 시작하는 시점에 주주에게 과세하는 것은 동업기업 과세특례제도의 활성화를 저해하는 요인으로 작용할 것으로 생각된다.

미국 세법상 소규모 법인에게 적용되는 도관과세제도¹²⁾는 파트너십 과세제도와는 별도로 존재한다. 미국 세법상의 파트너십 과세제도와 소규모 법인에게 적용되는 도관과세제도는 다 같이 기업에게 납세의무가 없고 출자자에게 과세한다는 점에서 유사하지만 소득의 배분, 지분가액의 조정, 분배

8) 미국의 연방세법(Internal Revenue Code ; 이하에서 I.R.C.라 한다) Subtitle A, Chapter 1, Subchapter K (Partners and Partnerships).

9) 파트너십에는 모든 파트너가 무한책임을 지는 무한책임 파트너십(general partnership), 1인 이상의 무한책임 파트너와 1인 이상의 유한책임 파트너로 구성되는 유한 파트너십(limited partnership), 모든 파트너가 유한책임을 지는 유한책임 파트너십(limited liability partnership) 등이 있다.

10) 미국 세법상 과세방법선택규정(Check the box rule)에 따라 파트너십과 유한책임회사는 파트너십으로 과세될 것인지 아니면 법인으로 과세될 것인지를 선택할 수 있으며 선택하지 아니하면 Subchapter K가 적용되어 파트너십으로서 과세된다(Treasury Regulations §301.7701-2(c)(1), §301.7701-3(a) & §301.7701-3(b)(1)(i)).

11) 미국의 경우 별도의 법인세법이 제정된 것은 아니고 I.R.C.의 법인에게 적용되는 과세규정을 일컫는 것으로 보면 된다.

12) I.R.C. Subtitle A, Chapter 1, Subchapter S (Tax Treatment of S Corporations and Their Shareholders).

등에 있어서 차이가 있으며, 소규모 법인에게 적용되는 도관과세제도에 내포이익에 대한 과세, 수동적 투자소득에 대한 과세(tax on excess passive investment income) 및 후입선출법의 적용으로 인한 이익의 환입 등 파트너십 과세제도에 없는 규정들이 있다. 또한 도관과세제도를 적용하기 전에 발생한 잉여금과 내포이익에 대하여는 의제청산을 적용하지 아니하고 실제로 해당 잉여금이 분배되거나 내포이익이 실현되는 때 과세하도록 하고 있다.

동업기업 과세특례가 도입될 당시 조세특례제한법 개정법률안에서는 그 도입취지를 “인적회사 성격의 사업자에 대하여 법인세와 소득세의 이중과세 문제를 해소함으로써 기업과세제도를 선진화하는 한편, 지식기반 서비스업 등을 영위하는 인적회사의 발전 토대를 마련함으로써 경제 활성화에 기여하고자”하는 것이라고 언급(국회재정경제위원회, p.5)하고 있으며 이러한 의도였다면 파트너십 과세제도 보다는 소규모 법인에게 적용되는 도관과세제도를 모델로 하여 입법하는 것이 더 바람직하였을 것이다.

그러나 동업기업 과세특례에서는 법인뿐 아니라 법인격이 없는 공동사업인 조합도 그 적용대상으로 함에 따라 입법내용은 미국에서의 소규모 법인에 대한 도관과세제도와 파트너십 과세제도를 모두 포함하고 있어야 하지만 전자에 고유한 규정들은 입법단계에서 누락된 것으로 보인다. 이와 같은 문제점을 개선하기 위한 방안으로는 첫째, 동업기업 과세특례를 그대로 조세특례제한법에 유지하면서 법인 형태의 동업기업에 적용되어야 할 규정들을 수정·보완하는 방안, 둘째, 동업기업 과세특례를 법인세법 및 소득세법과는 별도로 독립된 법률(예 : 동업기업세법)로 제정하는 방안과 셋째, 동업기업 과세특례를 폐지하는 대신 법인 형태의 동업기업에 대하여는 법인세법에 규정하고, 공동사업에 대하여는 소득세법과 법인세법에 규정하는 방안을 생각해 볼 수 있다.

첫째 방안은 세법 개정을 최소화한다는 장점이 있는 반면에 동업기업에 대한 과세제도는 특례로서 규정할 사항은 아니며 일시적인 조세혜택을 부여하기 위한 것도 아니라는 점에서 볼 때 계속 특례제도로 남겨두는 것은 바람직하지 않다고 하겠다(이준규·이은미, p.79). 둘째 방안은 영구적인 단일의 법률에 의하여 동일한 성격을 갖는 여러 형태의 동업기업에 대한 과세제도를 갖추게 되고 법인세법과 소득세법 중 그 적용근거가 불명확하였던 법인과 개인 간의 공동사업에 적용할 근거를 마련한다는 점에서 긍정적이나 별도의 세법을 제정하여야 하는 부담이 있다. 셋째 방안은 유사한 규정을 법인세법과 소득세법에 중복하여 두어야 하고 세법을 복잡하게 만드는 요인이 된다는 단점이 있는 반면에 공동사업 또는 조합에 대한 과세제도와 법인에 대한 도관과세제도를 구분하여 입법함으로써 현행 동업기업 과세특례에서와 같이 단일 규정으로 인한 문제점을 해결할 수 있다는 장점이 있다.

따라서 단기적으로는 동업기업 과세특례를 개정하여 법인에게 적용되는 경우의 문제점을 개선하는 것으로 충분할 수 있지만 장기적으로는 조세특례제한법에서 특례조치로 규정할 것이 아니라 도관과세제도를 법인세법과 소득세법에 구분하여 입법하는 것이 과세체계를 합리적으로 하는 바람직한 방향이라고 하겠다.¹³⁾ 이와 함께 법인에 대한 도관과세의 적용대상을 특정 전문가 단체에 국한

13) 현행 동업기업 과세특례의 규정을 소득세법에 이전하여 규정할 경우 현행 소득세법상 공동사업의 과세에 관한 규정은 폐지하여야 하며 법인과 개인의 공동사업에 대하여 어떤 세법을 준용할 것인지를 정하여야 한다.

하지 말고 주식회사 형태의 법인을 포함하여 폐쇄적으로 운영되는 소규모 법인에게 일정한 요건을 충족하는 경우 적용하도록 그 대상을 확대하는 방안을 검토할 필요가 있다.

2. 분배에 대한 과세

가. 누적조정계정의 필요성

앞서 언급한 바와 같이 법인이 동업기업 과세특례가 적용되기 전에 발생한 동업기업의 소득을 동업기업 과세특례가 적용되기 시작한 이후에 동업자에게 분배한 경우 이를 동업자에게 과세하지 아니한다면 해당 소득이 발생당시 동업자에게 배분되지 않았으므로 동업자에 대한 과세가 누락되는 문제가 있다. 이러한 문제를 해결하기 위하여는 우선 동업기업의 잉여금을 동업기업 과세특례가 적용되기 전에 발생한 부분과 동업기업 과세특례가 적용된 이후에 발생한 부분으로 구분하여야 하고 분배가 잉여금 중 어떤 부분을 기초로 이루어졌는지를 정할 수 있어야 한다. 이를 위하여는 미국 세법에서와 같이 누적조정계정(I.R.C. §1368(e)(1))을 유지하도록 할 필요가 있다. 누적조정계정(Accumulated Adjustments Account)은 도관과세가 시작된 이후 발생한 손익을 누적적으로 관리하는 계정으로 법인에게 손익이 발생할 때 지분가액을 조정하는 방식과 유사하게 조정된다.

원래 법인에게 있어서 잉여금은 법인세는 과세되었지만 아직 출자자에게 분배되지 아니한 금액이므로 출자자에게는 과세가 되지 아니한 금액인데, 동업기업 과세특례가 적용된 이후에 발생한 잉여금은 출자자에게 이미 배분되어 과세된 금액이므로 기존의 잉여금과는 별도로 이를 누적조정계정으로 처리하고 출자자에게 분배될 때 과세되지 않도록 하여야 한다. 앞서 살펴 본 합명회사 갑을의 사례에서 갑의 잉여금 중 동업기업 과세특례의 적용을 선택한 이후에 발생한 1억 8천만원에 해당하는 금액은 누적조정계정으로 계상하고 이를 기초로 갑이 분배받는 경우에는 누적조정계정을 감액하며 누적조정계정을 초과하여 분배되지 아니한다면 해당 분배에 대하여는 갑에게 과세하지 않게 된다.

나. 미국 세법상의 누적조정계정과 세무상 잉여금

누적조정계정의 운용과 과세분배(taxable distribution)의 결정에 관하여 미국 세법상의 규정을 요약하면 다음과 같다. 우선 누적조정계정은 출자자별로 설정하지만 법인이 유지·운용하는 계정으로 법인이 도관과세를 선택하는 때 0으로 시작하여 그 이후 법인의 소득에 대하여 각 출자자에게 배분된 금액만큼 증액조정하고 법인에게 결손이 발생하면 각 출자자에게 배분된 금액만큼 감액조정한다(I.R.C. §1368(e)). 이 경우 지분가액의 조정에서와는 달리 비과세소득이나 비과세소득을 얻기 위한 필요경비 및 도관과세를 선택하기 전의 소득에 대하여 부담한 법인세에 대하여는 증감조정을 하지 아니하고 결손이 발생하는 경우 누적조정계정의 잔액이 0 이하로 내려갈 수도 있다.

법인이 출자자에게 자산을 분배하는 경우 다음과 같은 세 단계를 거쳐 출자자에 대한 과세여부가 결정된다(I.R.C. §1368(b) & (c) ; Hood & Mylan, pp. 24-75~24-76). 첫째, 분배액 중 누적조정계정의 잔액에 해당하는 금액은 지분의 환급으로 보아 출자자에게 과세하지 아니하고 각 출자자의 지분가

액을 감액한다. 이 경우 분배액이 누적조정계정의 잔액을 초과하지는 않지만 지분가액을 초과하는 경우에는 그 차액을 지분양도차익으로 본다. 둘째, 분배액 중 누적조정계정의 잔액을 초과하는 금액은 법인의 세무상 잉여금의 범위 내에서 배당으로 보아 출자자에게 과세한다. 세무상 잉여금(accumulated earnings and profits)은 법인이 도관과세를 선택하기 전에 누적된 잉여금이며 도관과세를 선택한 이후에는 세무상 소득이 전부 출자자에게 배분되기 때문에 세무상 잉여금은 새로이 증가하지 아니한다. 셋째, 분배액 중 누적조정계정과 세무상 잉여금의 합계를 초과하는 잔액에 대하여는 지분의 환급으로 보아 각 출자자의 지분가액을 감액하고 출자자에게 과세하지 아니한다. 다만, 이 경우 그 잔액이 각 출자자의 지분가액을 초과하는 경우에는 그 차액을 출자자의 지분양도차익으로 보아 과세한다.

앞서 합병회사 갑을의 사례에서 미국의 세법에 따라 누적조정계정을 설정한다면 첫째, 갑에 대한 5억 4천만원의 현금분배 직전에 갑에 대한 누적조정계정은 1억 8천만원이 될 것이며 갑의 지분가액은 7억 8천만원으로 누적조정계정에 미달하지 아니하므로 분배액 중 1억 8천만원에 대하여는 갑에게 과세되지 아니하고 지분가액을 동액만큼 감액한다. 둘째, 세무상 잉여금 중 갑의 지분에 해당하는 금액은 3억원이므로 분배액 중 3억원에 대하여는 갑에게 배당소득이 있는 것으로 보아 과세하되 지분가액은 감액하지 아니한다. 셋째, 분배액 중 나머지 6천만원에 대하여는 갑에게 과세하지 아니하고 갑의 지분가액을 감액한다.

주식상환(stock redemption)에 대하여 출자자가 법인에게 주식을 양도한 것으로 보는 경우에는 누적조정계정과 세무상 잉여금에 총 발행주식 중 상환되는 주식의 수가 차지하는 비율을 곱한 금액만큼 누적조정계정과 세무상 잉여금을 감액한다(I.R.C. §1368(e)(1)(B)).

위에서 언급한 바와 같이 출자자에 대한 분배는 우선적으로 누적조정계정으로부터 받는 것이며 그 다음에 세무상 잉여금 중에서 받는 것으로 보는 것이 원칙이지만 법인의 선택에 따라 세무상 잉여금 중에서 먼저 분배를 받는 것으로 보아 과세될 분배를 정할 수 있다(I.R.C. §1368(e)(3)). 일반적으로는 분배를 누적조정계정에서 받는 것으로 보는 것이 과세에서 제외된다는 점에서 유리하지만 유보이익세(accumulated earnings tax)나 수동적 투자소득에 대한 과세로 인한 부담을 줄이기 위하여 세무상 잉여금 중에서 먼저 분배되는 것으로 보는 것이 유리할 수도 있다.

특정 사업연도 중에 누적조정계정의 조정시기 및 순서는 해당 연도에 소득이 발생한 경우에는 소득을 출자자에게 배분하여 누적조정계정을 증액조정한 후 분배에 대하여 누적조정계정을 감액하며, 해당 연도에 결손이 발생한 경우에는 분배로 인한 누적조정계정의 감액을 먼저 적용하므로 분배에 과세되는 부분이 상대적으로 적어져 납세자에게 유리하게 된다(I.R.C. §1368(e)(1)(C)).

법인이 도관과세를 적용하다가 그 적용을 중지한 후 출자자에게 분배하는 경우에는 이중과세가 적용되므로 출자자에게 과세되는 것이 원칙이다. 그러나 도관과세의 적용을 중지한 후 분배유예기간 내에 현금으로 분배하는 경우에는 누적조정계정의 범위 내에서 과세하지 아니하고 지분가액을 감액하도록 하고 있다(I.R.C. §1371(e)(1)). 이 경우 분배유예기간은 도관과세를 적용한 최후의 사업연도 말부터 1년 또는 해당 사업연도의 신고기한 중 늦게 도래하는 날까지의 기간을 말한다.

다. 과세분배 결정방식에 대한 고려사항 및 제안

분배 중 과세되어야 할 부분을 결정하는 방식은 기본적으로 미국 세법에서 규정하는 바와 유사한 방법으로 하여야 할 것이다. 따라서 법인의 잉여금을 누적조정계정과 세무상 잉여금으로 구분하고 이를 기초로 과세분배액을 결정하는 체계를 동업기업 과세특례에 도입하여야 한다. 다만, 구체적인 방식에 대하여는 우리나라에 그대로 도입하는 것이 적합한 지 검토하고 수정할 여지가 있다면 이를 감안하여 도입하여야 할 것이다.

(1) 분배로 인한 누적조정계정과 세무상 잉여금의 감액 순서

법인에게 누적조정계정과 세무상 잉여금의 잔액이 있는 상태에서 해당 법인이 출자자에게 자산을 분배할 때 누적조정계정과 세무상 잉여금 중 어느 계정에서 분배되는 지에 따라 과세될 금액이 달라질 여지가 있다. 이에 대하여는 최근에 발생한 잉여금 중에서 먼저 분배되는 것으로 보는 방법(후발생 잉여금 선분배법), 먼저 발생한 잉여금 중에서 먼저 분배되는 것으로 보는 방법(선발생 잉여금 선분배법) 및 양자에서 비례적으로 분배되는 것으로 보는 방법(평균법) 등을 생각할 수 있다. 이중 어느 편이 우리나라의 세법체계를 감안할 때 더 적합한 지 검토해 보기로 한다.

우선 미국에서처럼 후발생 잉여금 선분배법에 따라 누적조정계정에서 먼저 분배되는 것으로 보는 경우에는 다른 방법에 비하여 과세되지 않는 부분이 많을 것이기 때문에 상대적으로 납세자에게 유리하며 법인이 도관과세의 적용을 선택하는데 장애가 되지 않도록 한다는 장점이 있다. 그러나 최근에 발생한 잉여금이 먼저 분배되고, 먼저 발생한 잉여금이 나중에 분배된다는 개념은 자연스럽지 못하다는 단점이 있다.

이에 비하여 선발생 잉여금 선분배법에 따라 세무상 잉여금에서 먼저 분배되는 것으로 보는 방법은 먼저 발생한 잉여금이 먼저 분배된다는 개념이어서 상식적이고 자연스럽다. 반면에 도관과세의 적용을 선택한 사업연도에 소득도 발생하고 출자자에게 분배도 하였다면 소득은 출자자에게 배분되어 과세되고 분배는 세무상 잉여금에서 이루어진 것으로 보아 과세하게 되어 도관과세의 적용을 선택하는데 장애가 될 수 있다는 단점이 있다.

한편 누적조정계정과 세무상 잉여금의 잔액에 비례한 금액이 각각 분배되는 것으로 보는 방법은 위의 두 방법을 절충한 방법이라고 할 수 있으나 계산이 복잡하고 논리적으로도 다른 방법에 비하여 우위에 있다고 하기 어렵다.

본 논문에서는 먼저 발생한 잉여금이 먼저 분배된다는 개념이 상식적이고 자연스럽다는 점 이외에도 다음에 열거하는 점을 감안할 때 선발생 잉여금 선분배법에 따라 세무상 잉여금에서 먼저 분배되는 것으로 보는 방법이 더 적합하다고 생각한다.

첫째, 미국의 파트너십 과세제도에서는 파트너십에 파트너가 현물을 출자할 때 양도차익을 인식하지 않도록 함으로써 파트너십의 결성에 조세가 장애가 되지 않도록 하고 있으며(I.R.C. §721), 법인에 대한 현물출자로 인하여 출자하는 주주가 출자 직후 그 법인을 지배하게 되는 경우에도 현물출자로 인한 양도차익을 인식하지 않도록 하는데(I.R.C. §351(a)) 비하여 우리나라의 경우 동업기업 과

세특례상 현물출자에 관한 명문 규정이 없는 상태에서 판례에 의하여 출자당시 재산의 시가와 출자자의 장부가액의 차이를 양도차익으로 인식하여 과세하도록 하고 있다. 이러한 맥락에서 미국의 법인이 도관과세의 적용을 선택한 경우 가급적 분배에 과세가 되지 않도록 하기 위하여 누적조정계정에서 먼저 분배된 것으로 보는 입장을 우리나라가 그대로 도입한다면 출자당시 현물출자에 과세하는 것과 대칭되지 아니한다. 또한 현물출자와 도관과세의 적용을 비교하면 전자가 경제에 미치는 영향이 더 긍정적이라고 할 수 있기 때문에 현물출자에 조세혜택을 부여할 여지가 더 크다고 하겠으나 누적조정계정에서 먼저 분배되는 것으로 보는 방법을 채택할 경우 현물출자에 대하여는 즉시 과세하면서 법인이 도관과세의 적용을 선택하는데는 과세를 이연해 주는 불합리한 결과를 초래한다.

둘째, 선발생 잉여금 선분배법에 따라 세무상 잉여금에서 먼저 분배되는 것으로 볼 경우 도관과세의 적용을 선택한 사업연도에 소득은 출자자에게 배분되어 과세되고 분배에 대하여도 과세하게 되어 도관과세의 적용을 선택하는데 부담이 될 수는 있겠으나 그 대신 법인세를 부담하지 않게 되기 때문에 그 부담이 크지 않을 수 있다. 또한 분배에 과세된다고 하더라도 이는 일시적 차이에 불과하기 때문에 세액을 미리 내는 효과에 불과하다.

한편 미국의 세법에서처럼 누적조정계정과 세무상 잉여금 중 먼저 분배되는 것으로 보는 것을 선택할 수 있도록 하는 규정은 우리나라의 경우 유보이익세나 수동적 투자소득에 대한 과세제도를 유지하고 있지 아니하므로 필요하지 않다.

(2) 지분가액을 초과하는 분배의 소득구분

지분가액을 초과하여 분배받는 금액은 세무상 잉여금과는 달리 과거에 과세될 기회도 없었고 투자원본에도 해당하지 않는 해당 동업자의 이익이므로 과세대상이 되는 것은 당연하다. 지분가액을 초과하여 분배받게 되면 투자 원본을 전부 반환받고도 추가로 더 받은 금액의 의미를 갖고 있다. 따라서 이를 배당소득으로 볼 여지도 있고 지분양도차익(양도소득)으로 볼 여지도 있을 것이다. 미국 세법에서는 이를 지분양도차익으로 보고 있으나¹⁴⁾ 동업기업 과세특례에서는 배당소득으로 처리하도록 하고 있다(조세특례제한법 제100조의 22 제1항).

배당소득으로 보려면 법인이 잉여금을 재원으로 하여 자산을 분배하였다고 보아야 하는데 지분가액을 초과하여 지급한 금액은 잉여금 중에서 분배하였다고 보기 어렵다. 동업자의 지분가액은 동업기업의 잉여금에 대한 해당 동업자의 지분이 포함된 개념이기 때문에 지분가액을 초과하여 지급하면 이미 잉여금은 전부 분배를 통하여 지급된 것으로 볼 수 있고 그 초과하는 차이는 배당으로 보기 어렵게 되는 것이다. 또한 지분이 감소하는 대가로 분배를 받는 것이라고 본다면 지분양도차익의 성격이 더 크다고 할 수 있겠다.

소득세법과 법인세법상 합병, 분할, 감자, 해산으로 인하여 주식발행법인의 주식에 권리를 잃게 되는 경우 그 대가로 출자자가 받는 자산의 가액이 소멸하는 주식의 취득 당시의 가액을 초과하는 경우 그 차이를 배당으로 의제하도록 규정(소득세법 제17조 제1항 제3호 및 동조 제2항; 법인세법

14) 미국의 연방세법(Internal Revenue Code; 이하에서 I.R.C.라 한다) Subchapter S에서는 자산의 처분 또는 교환으로 인하여 발생하는 차익(gain from the sale or exchange of property)으로 처리한다(I.R.C. §1368(b)(2)).

제16조)하고 있는 점을 감안한다면 지분가액을 초과하여 분배하는 경우의 차이도 배당으로 보는 것이 입법체계상 적합한 측면이 있다. 그러나 소득세법 및 법인세법상 주식발행법인의 합병, 분할, 감자, 해산으로 인하여 발생하는 의제배당과세는 소득의 산정방식은 주식의 양도로 보아 계산하면서 소득구분은 배당소득으로 하는 것이어서 논리의 일관성이 유지되지 못하고 있다(이준규·김진수, p. 134). 따라서 지분가액을 초과하여 분배받는 금액은 주식발행법인의 합병, 분할, 감자, 해산으로 인하여 발생하는 의제배당과 함께 양도소득으로 소득구분을 변경하는 것이 바람직하다고 하겠다.

(3) 누적조정계정과 세무상 잉여금의 산정방법

매 사업연도에 법인에게 손익(소득 또는 결손)이 발생하면 법인이 도관과세의 적용을 선택하기 전에는 세무상 잉여금이 증감하게 되고, 법인이 도관과세의 적용을 선택한 후에는 누적조정계정과 지분가액이 증감조정된다.¹⁵⁾

세무상 잉여금을 별도로 산정하는 의미는 도관과세가 적용되지 아니하는 일반적인 법인이 출자자에게 이 금액을 초과하여 자산을 분배하면 지분의 환급에 해당하고 과세되지 않는다는 점이다. 세무상 잉여금의 개념은 우리나라 세법에 명문화 되어 있지 않지만, 법인이 도관과세의 적용을 선택한 경우 분배 중 과세되는 부분을 확정하기 위하여는 세무상 잉여금의 산정에 관하여 별도의 규정이 필요하다고 하겠다. 또한 누적조정계정도 일종의 잉여금계정으로 분배에 대한 과세여부의 결정에 영향을 미치므로 산정에 관하여 별도의 규정이 필요할 것이다.

법인세법상 세무상 잉여금의 개념은 간접적으로 자본금과 적립금 조정명세서(갑)¹⁶⁾에 나타나 있다. 즉 세무상 잉여금의 해당 사업연도 증가액은 재무제표상의 당기순이익에 세무조정사항 중 유보사항(적극적 유보에서 소극적 유보를 차감한 잔액)을 가산하고 손익미계상 법인세의 당기증가액과 잉여금 처분액을 차감하여 계산한 금액이며 이는 세무상 자기자본을 산정하는데 세무상 잉여금의 기초잔액에 가산된다. 또한 세무상 잉여금의 누적잔액은 자본금과 적립금 조정명세서(갑)에서 계산하는 바와 같이 장부상 잉여금에 유보사항의 잔액을 가산하고 손익 미계상 법인세의 누적잔액을 차감하여 산정하면 될 것이다.

(4) 도관과세의 적용을 중지한 후의 분배에 대한 과세

도관과세를 적용하던 법인이 도관과세의 적용을 포기¹⁷⁾한 후에는 법인의 소득에 대하여 법인세

15) 미국 세법상 세무상 잉여금과 지분가액의 증감조정에 있어서 과세소득과 세무상 인정되는 필요경비(또는 손금) 이외에 비과세소득과 공제불능 경비까지 그 대상에 포함하고 있지만, 누적조정계정의 증감조정대상에는 비과세소득과 관련 경비 및 법인세부담액을 제외하고 있다(I.R.C. §13(a)(1)(A), §1366(a)(1)(A), §1368(e)(1)(A)).

16) 법인세법 시행규칙 별지 제50호 서식.

17) 동업기업 과세특례를 적용받고 있는 동업기업은 그 적용을 포기할 수 있지만 동업기업 과세특례를 최초로 적용받은 과세연도와 그 다음 과세연도의 개시일부터 4년 이내에 종료하는 과세연도까지는 동업기업 과세특례의 적용을 포기할 수 없다(조세특례제한법 제100조의 17 제2항).

를 부담하게 되고, 출자자에게 분배할 때 소득세가 과세되는 것이 원칙이지만, 도관과세의 적용을 포기할 당시 누적조정계정의 잔액이 있는 경우에는 그 포기한 사업연도 이후에 증가한 잉여금에서 분배된 것인지, 아니면 누적조정계정에서 분배된 것인지에 따라 해당 분배에 대한 과세여부가 결정된다. 미국 세법에서는 도관과세를 적용할 당시 후발생 잉여금 선분배방식을 채택하고 있기 때문에 도관과세의 적용을 포기하는 경우에는 세무상 잉여금에서 먼저 분배된 것으로 보아야 하지만 유예기간 내 현금으로 분배하는 경우에 한하여 누적조정계정의 범위 내에서 과세되지 않도록 한다는 점은 앞서 설명한 바 있다. 그러나 만약 우리나라 세법에서 선발생 잉여금 선분배방식을 채택한다면 누적조정계정에서 우선적으로 분배되는 것으로 보게 되어 미국에서처럼 유예기간을 둘 필요가 없으며 분배가 누적조정계정을 초과하지 아니하는 한 과세되지 않는다.

3. 내포이익에 대한 과세

가. 미국 세법상의 내포이익 과세제도

내포이익 과세제도는 도관과세를 적용하지 아니하던 법인이 거액의 내포이익이 있고 해당 자산을 처분하게 되어 양도차익이 발생할 것이 예상되는 경우 이에 대한 이중과세를 회피하기 위한 목적으로 해당 자산의 처분 직전에 도관과세의 적용을 선택하는 것을 규제하기 위하여 마련된 제도이다.

내포이익 과세제도는 법인이 도관과세를 최초로 적용할 당시에 보유하고 있던 자산에 순 미실현 내포이익(the net unrealized built-in gain)이 포함되어 있었고 도관과세를 적용하기 시작한 후 10년간의 인식기간(recognition period) 내에 도관과세를 최초로 적용할 당시에 보유하고 있던 자산을 처분하여 순 실현 내포이익(the net recognized built-in gain)이 발생한 경우 순 미실현 내포이익을 한도로 하여 해당 자산을 처분한 과세연도에 해당 법인에게 법인세 최고세율을 적용하여 과세하는 것이다(I.R.C. §1374).

내포이익에 대한 법인세 = 순 실현 내포이익 × 법인세 최고세율

순 실현 내포이익 = 처분 자산별 실현 내포이익합계 - 처분 자산별 실현 내포손실합계

순 실현 내포이익의 한도 : ①과 ② 중 적은 금액

① 순 미실현 내포이익의 잔액 = 도관과세 최초적용당시 보유 자산의 시가합계 - 장부가액 합계 - 이미 인식되어 과세된 순 실현 내포이익

② 실현 내포손익만으로 산정한 법인소득과 도관과세가 적용되지 않는다고 가정할 경우의 법인 소득 중 적은 금액

위에서 한도를 초과하여 과세되지 아니한 순 실현 내포이익은 다음 사업연도로 이월되어 10년의 인식기간 내에 법인의 과세소득(위에서의 ②에 해당하는 소득)이 발생하는 때 과세된다(I.R.C. §1374(d)(2)(B)). 또한 내포이익에 대한 법인세를 과세함에 있어서 도관과세를 적용하기 전에 발생하여 이월된 결손금은 순 실현 내포이익 계산시 공제되며, 이월된 세액공제는 내포이익에 대한 법인세

액에서 공제될 수 있다(I.R.C. §1374(b)(2) & (3)). 내포이익에 대한 법인세의 납부액은 자산을 처분하는 사업연도에 있어서 도관과세를 적용하는 법인의 손비로 본다(I.R.C. §1366(f)(2)).

나. 세법개정안에서의 준 청산소득 과세제도 및 평가

동업기업 과세특례가 최초로 도입될 당시에는 내포이익에 대한 과세규정이 없었으나 기획재정부는 그 문제점을 인식하고 2008년 10월 세제개편안에 추가로 내포이익에 대한 과세를 포함시켰다. 그 내용을 살펴보면, 법인이 해산시 과세되는 청산소득에 준하여 소득을 계산하여 동업기업으로 전환하기 직전 사업연도 종료일부터 3월 이내에 과세표준과 세액을 신고하고 세액은 신고후 3년간 분할하여 납부할 수 있도록 하겠다는 것이다(기획재정부, p. 5). 그 개정 이유를 보면 “동업기업 과세특례 적용시 과세체계가 근본적으로 달라지는 점을 감안하여 기존에 법인세가 과세되지 않은 유보소득 등에 대한 과세문제를 정리하기 위한 것”이라고 하고 있다(기획재정부, p. 5).

청산소득은 잔여재산가액에서 해산등기일 현재의 자기자본 총액을 차감하여 계산(법인세법 제79조 제1항)하는데 이에 준하여 동업기업 과세특례를 선택한 법인의 청산소득을 계산하려면 우선 동업기업 과세특례의 적용 직전에 보유하던 자산을 시가로 평가한 금액의 합계에서 부채합계를 차감하여 잔여재산가액 상당액을 산정하고 여기에서 그 당시의 자기자본 총액¹⁸⁾을 차감하여 계산하면 될 것이다. 이러한 방식으로 계산한 준 청산소득은 결국 순 미실현 내포이익의 성격을 갖게 된다.

기획재정부의 준 청산소득 과세안은 이익의 실현과 관계없이 이익의 발생에 대응하게 법인세가 과세되는 것이며, 법인이 해산하여 잔여재산을 분배하는 동시에 현물출자를 통하여 법인을 새로 설립한 것으로 본다면 논리적으로 수궁이 가는 측면이 있다고 하겠다. 또한 준 청산소득에 대하여 과세함으로써 동업기업 과세특례의 선택을 통하여 내포이익에 대한 과세를 회피하려는 행위를 규제하려는 입법취지를 달성할 수 있을 것으로 보이지만, 다음과 같은 문제점을 제기할 수 있다.

첫째, 기획재정부의 과세안은 내포이익이 동업기업 과세특례의 적용을 선택할 당시에 전부 실현되었다는 가정 하에 법인에게 과세하는 것이어서 동업기업 과세특례를 적용하기 시작한 이후에 최초 적용 당시에 보유하던 자산을 처분한 결과 처분손실이 발생하거나 처분이익이 내포이익보다 적게 발생하는 경우에는 내포이익에 대한 법인세가 과다하게 부과되는 문제점이 있다.

둘째, 동업기업 과세특례의 적용을 선택할 당시에 보유하던 자산은 그 적용 후에도 종전과 같이 해당 법인이 보유하고 있으므로 거래가 있었다고 보기 어려우나 소득이 발생한 것으로 보고 과세하는 것은 미실현 평가이익에 과세하는 것이어서 실현이익에 과세하는 것을 원칙으로 하는 현행 세법의 체계상 적합하지 아니하다.

셋째, 동업기업 과세특례의 적용을 선택하는 시점에 조세부담이 지워지는 것이 원칙이므로 동업기업 과세특례의 선택에 장애요인으로 작용할 수 있다.

넷째, 기획재정부의 과세안은 미국의 파트너십 과세제도하에서 의제청산개념을 우리나라 세법에 도입한 것으로 보이나 미국의 파트너십 과세제도에서는 파트너십이 법인으로 과세되기를 선택하여

18) 자본금과 적립금조정명세서(갑)의 차가감계

법인세를 납부하다가 다시 파트너십 과세제도를 적용하고자 하는 경우에 법인이 청산한 것으로 보아 과세하는 것이다. 그러나 당초에 선택의 여지가 없이 법인세가 과세되던 법인이 도관과세방식으로 변경하는 경우에는 의제청산과세를 적용하지 아니한다.

따라서 동업기업 과세특례를 선택할 당시에 과세하는 대신 당시에 보유하던 자산이 그 후 처분되는 때 과세하도록 하는 방안을 검토할 필요가 있다. 그러나 동업기업 과세특례를 선택할 당시 준 청산소득에 대하여 과세하는 입장을 유지하기로 한다면, 세액의 분할납부기간을 3년 보다 더 길게 허용하고, 자산을 실제 처분하는 경우 순 실현 내포이익이 준 청산소득 보다 적거나 순 실현 내포손실이 발생한다면 준 청산소득에 대한 법인세의 일부 또는 전부를 환급해야 한다. 또한 동업기업 과세특례의 적용을 선택할 당시 법인이 보유하던 자산의 세무상 장부가액은 그 당시의 시가로 조정하고 이를 기초로 그 후의 손익이 동업자에게 배분되도록 하여야 한다.

IV. 결 론

본 연구에서는 법인이 동업기업 과세특례의 적용을 선택한 경우 발생할 수 있는 과세상의 문제점과 입법체계에 대하여 논의하고 이에 대한 개선안을 다음과 같이 제시하였다.

첫째, 동업기업 과세특례는 조세특례제한법에서 특례조치의 형태로 규정하고 있고 미국과 달리 이중과세되던 법인이 동업기업과세특례를 적용하는 경우 이중과세되던 기간과 관련하여 발생하는 조세문제에 대하여 규정을 두고 있지 않다. 따라서 단기적으로는 동업기업 과세특례를 개정하여 법인에게 적용되는 경우의 문제점을 개선하는 것으로 충분할 수 있지만 장기적으로는 조세특례제한법에서 특례조치로 규정할 것이 아니라 도관과세제도를 법인세법과 소득세법에 구분하여 입법하는 것이 과세체계를 합리적으로 하는 바람직한 방향이라고 하겠다. 이와 함께 법인에 대한 도관과세의 적용대상을 특정 전문가 단체에 국한하지 말고 일정한 요건을 정하여 폐쇄적으로 운영되는 소규모 법인에게 적용하도록 확대하는 방안을 검토할 필요가 있다.

둘째, 동업기업 과세특례의 적용을 선택한 법인이 동업기업 과세특례를 적용하기 전에 발생한 잉여금 중에서 분배하는 경우에는 동업자에게 과세가 되어야 할 것이나 동업기업 과세특례에서는 아무런 규정이 존재하지 아니하여 과세에서 누락되는 문제점이 있다. 이에 대한 대책으로는 법인의 잉여금을 동업기업 과세특례를 적용하기 전의 잉여금과 그 이후의 잉여금으로 구분하여 전자는 출자자에게 과세되지 아니한 잉여금으로서 세무상 잉여금으로 파악하고, 후자는 출자자에게 과세된 잉여금으로서 누적조정계정을 통하여 관리하도록 하며, 세무상 잉여금 중에서 출자자에게 분배되는 경우에는 동업기업 과세특례를 적용하더라도 출자자에게 과세하도록 하고 누적조정계정 중에서 분배되는 경우에는 과세에서 제외하여야 한다. 또한 과세분배를 결정함에 있어서는 현물출자에 과세하는 점 등을 고려할 때 분배가 누적조정계정 보다 세무상 잉여금에서 먼저 분배되는 것으로 보는 선발생 잉여금 선분배법이 우리나라 입법체계상 더 적합하다고 생각된다. 한편 동업기업 과세특례

의 적용을 중지한 경우에는 선발생 잉여금 선분배법에 따라 누적조정계정에서 먼저 분배되는 것으로 보는 것이 논리의 일관성을 유지한다는 측면에서 바람직하다고 하겠다.

셋째, 동업기업 과세특례의 적용을 선택할 당시에 존재하던 내포이익, 즉 자산의 공정한 시장가치가 세무 상 장부가액을 초과하는 차이에 대하여는 그 후 해당 자산을 처분하여 양도차익이 발생하는 경우 당초의 내포이익에 상당하는 부분은 이중과세가 적용될 당시에 발생한 것이므로 법인세가 과세되도록 하여야 할 것이지만 동업기업 과세특례에서는 아무런 규정이 없다. 내포이익의 과세에 관하여는 기획재정부가 2009년부터 시행할 예정인 세제개편안에서 “준 청산소득의 과세”라는 방식으로 반영할 예정임을 밝히고 있으나 이는 내포이익이 동업기업 과세특례의 적용을 선택할 당시에 전부 실현되었다는 가정 하에 법인에게 과세하는 것일뿐 아니라 그 이후 실제로 실현되지 아니하는 경우 조세부담이 과다하게 되는 문제점이 있기 때문에 동업기업 과세특례를 선택할 당시에 과세하는 대신 당시에 보유하던 자산이 그 후 처분되는 때 과세하도록 하거나 과세특례를 선택할 당시 과세하더라도 세액의 분할납부기간을 3년 보다 더 길게 허용하고, 자산을 실제 처분하는 경우 순 실현 내포이익이 준 청산소득 보다 적거나 순 실현 내포손실이 발생한다면 이미 납부한 준 청산소득에 대한 법인세의 일부 또는 전부를 환급하여야 한다.

참고문헌

- 국회 재정경제위원회. 2007. 『조세특례제한법 일부개정법률안(정부제출) 검토보고서』.
- 기획재정부. 2008. 『2008년 세제개편안 추가내용』.
- 이준규 · 김진수. 2002. 『의제배당 과세제도의 개선방안』. 한국조세연구원.
- 이준규 · 박찬웅. 2008. “동업기업 과세특례상 현물출자 및 노무출자의 구분과 과세상의 쟁점”. 경희법학. 제43권 제3호 : 325 - 347.
- 이준규 · 이은미. 2008. “동업기업에의 출자와 관련한 과세상의 쟁점”. 조세법연구. 제14권 제3호 : 128 - 161.
- _____. 2008. “조세특례제한법상 동업기업 과세특례제도의 타당성에 관한 연구”. 조세법연구. 제14권 제1호 : 51 - 98.
- 이준규 외. 2008. 『미국의 파트너십 과세제도』. 한국조세연구원.
- Hood, Edwin T. and John J. Mylan. 2004. *Federal Taxation of Close Corporations*. West Group.

Problems with and Remedies for Treatment of Certain Corporations as Pass-Through Entities

Juneq Lee* · Chan-Woong Park**

〈Abstract〉

This study evaluates and seeks remedies to improve the pass-through treatments for corporations and their shareholders under the Tax Incentives Limitation Law as follows;

First, since the pass-through treatments under the Law were modeled on partnership taxation of the United States, but apply to both partnerships and corporations, necessary provisions for corporations are omitted. It is advisable that two sets of provisions for pass-through treatments should be provided; one set for partnerships in Income Tax Law, the other for corporations in Corporate Tax Law in the long run.

Second, retained earnings of a corporation which elects pass-through treatments should be divided into two parts; one arising before the election which would be taxable when distributed to shareholders and the other arising after the election which should not be taxable. For this, it is desirable to maintain accumulated adjustments accounts to determine taxable distributions. Moreover, first-in first-out method is suitable to Korean tax laws where there are balance of both untaxed retained earnings to shareholders and accumulated adjustments accounts.

Third, there are no provisions for taxing built-in gain which exists at the election of pass-through treatments, even if the Ministry of Planning and Finance proposes to introduce the tax on built-in gain. However, the proposal should be lessened since it treats unrealized built-in gain as realized.

<Key words> Partnership, S Corporation, Accumulated Adjustments Account, Built-in Gain

* Professor, School of Law, Kyung Hee University.

** Assistant Professor, College of Business Administration, Kyung Hee University.