

세무와회계저널
제12권 제3호 2011년 9월 pp.191~213
한국세무학회

현행 연결납세제도상 연결조정에 관한 연구

이준규* · 심충진**

<요 약>

2010년부터 시행되는 연결납세제도에서 연결조정에 관한 규정은 단일실체개념에 따라 연결집단을 하나의 내국법인으로 보아 연결과세표준을 계산하기 위한 것이다. 그러나 연결조정항목의 재계산액을 각 연결법인에게 배분하는 것은 연결세액의 분담과 연결납세의 중단 또는 연결이탈을 대비하는 등 개별실체개념에 입각한 것이다. 본 논문에서는 연결조정에 관한 규정의 문제점을 가상의 사례를 통하여 정리하고 이를 개선하기 위한 방안을 다음과 같이 제시하였다.

첫째, 현행 연결납세제도에서는 연결집단을 하나의 내국법인으로 보아 수입배당의 익금불산입액을 재계산하고 이를 각 연결법인의 출자비율에 비례하여 배분하도록 하고 있다. 그러나 이러한 배분기준으로 인하여 개별납세하였을 경우와 비교해 보면 연결법인간 유불리가 달라지며, 공평하지 못하게 배분되는 측면이 있다. 이를 개선하기 위하여는 개별납세하였을 경우 산정되는 익금불산입액에 비례하여 재계산된 익금불산입액을 각 연결법인에게 배분하는 방법(재계산액의 개별익금불산입액 비례배분법)과 연결납세로 인하여 증가되는 익금불산입액을 출자비율에 비례하여 각 연결법인에게 배분하는 방법(증가계산액의 출자비율 비례배분법) 중 연결집단이 선택하여 사용하도록 하여야 한다.

둘째, 연결집단을 하나의 내국법인으로 보아 기부·접대비 한도를 재계산하고 이를 연결법인별 기부·접대비 지출액에 비례하여 각 연결법인에게 배분하도록 하고 있으나 수입배당액의 익금불산입액에서와 같이 연결납세로 인한 차이에 대한 각 연결법인의 기여도를 반영하지 못하고 있다. 이를 개선하기 위하여는 각 연결법인이 개별납세할 경우 산정되는 기부·접대비 한도초과액에 비례하여 배분하는 방법(재계산액의 개별손금불산입액 비례배분법)과 재계산액의 개별손금불산입액 비례배분법으로 하되, 개별납세기 한도미달이 있는 연결법인이 있는 경우 한도초과가 있는 연결법인으로부터 한도미달의 사용대가로서 한도초과 감소액의 일부 또는 전부를 배분받는 방법(한도미달대가를 고려한 재계산액의 개별손금불산입액 비례배분법) 중 연결집단이 선택하여 사용하도록 하여야 한다. 이 경우 한도미달대가의 분할방법은 미국의 연결납세제도에서 세무상 잉여금을 산정함에 있어서 결손사용대가를 고려한 연결세액의 배분방법 중 비율법과 사후정산법의 논리를 차용하여 사용할 수 있을 것으로 생각된다.

셋째, 연결집단의 접대비한도를 계산함에 있어서 양도손익이연자산 이외의 자산의 연결법인간

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

** 건국대학교 경영대학 부교수, chjshim@konkuk.ac.kr, 02-2049-6049, 교신저자

양도로 인하여 발생하는 수입은 접대비한도계산을 위한 수입금액에 포함되도록 하고 있으나 이는 단일실체개념의 논리에도 맞지 않고 다른 연결법인에게 지급한 접대비를 손금에 산입하지 않는 점을 감안할 때 연결법인간 거래로 인한 수입의 전액을 접대비한도계산을 위한 수입금액에서 제외하도록 하여야 한다.

넷째, 연결집단을 하나의 내국법인으로 보아 산정한 기부금의 한도초과액에 대한 처리방법이 규정되어 있지 않다. 연결한도초과액은 이월하여 그 다음 연결사업연도 이후에 연결한도초과액이 연결한도미달액을 한도로 손금에 산입되도록 하고 연결한도초과액은 어떤 연결법인에서 발생한 것인지에 따라 해당 연결법인에게 귀속되는 것으로 하여야 하며, 그 이후의 연결사업연도에 연결한도미달액이 발생할 경우 이월결손금에서처럼 그 귀속에 따라 연결한도초과액을 감액하도록 하여야 한다. 또한 특정 연결법인이 연결에서 배제되는 경우 연결한도초과액 중 해당 연결법인에게 귀속되는 금액을 그 연결법인이 개별납세기 사용할 한도초과액의 이월액으로 하여야 한다.

〈주제어〉 연결납세, 연결조정, 단일실체개념, 개별실체개념

I. 서 론

현행 법인세법상 연결납세제도는 둘 이상의 내국법인을 하나의 과세표준과 세액을 계산하는 단위로 하여 법인세를 신고납부하는 제도이다(법인세법 제1조 제6호). 따라서 연결집단을 하나의 내국법인으로 보아 과세표준과 세액을 계산하는 것이 연결납세의 취지에 맞는 것일 것이며 이러한 개념을 단일실체개념이라고 한다. 그러나 연결납세제도에서는 제도의 단순화 등을 위하여 이러한 단일실체개념의 상당부분을 포기하고 각 연결법인이 항목별로 개별적으로 산정한 금액의 합계를 연결항목으로 하는 개별실체개념에 따라 규정한 부분이 많다.

현행 연결납세제도상 연결조정이라 함은 연결사업연도 소득금액을 산정함에 있어서 연결법인이 개별적으로 세무조정항목에 대하여 이를 취소하고 연결집단을 하나의 내국법인으로 보아 해당 항목을 재계산 한 후 이를 각 연결법인에게 배분하는 것을 말한다. 여기서 재계산은 단일실체개념에 따른 연결사업연도소득을 계산하기 위함이고 재계산된 금액을 각 연결법인에게 배분하는 것은 개별실체개념의 요소이다. 각 연결법인에게 재계산액을 배분하는 것은 연결세액을 적정하게 분담하고 연결집단이 해체되거나 특정 연결법인이 연결집단에서 이탈하게 되는 경우를 대비하여 각 연결법인별 세무상 잉여금 또는 자기자본을 계산하고 기록유지하는데 필요하기 때문이다.

이렇게 연결조정은 단일실체개념을 적용하기 위한 과정이지만 현행 연결납세제도에서는 연결조정항목을 수입배당의 익금불산입과 기부·접대비의 손금불산입으로 한정하고 있는데 이는 제도의 단순화를 위하여 단일실체개념을 일부 포기한 것으로 볼 수 있다. 현행 연결납세제도에서 연결조정항목의 재계산액을 각 연결법인에게 배분하는 방식에 따라 경우 각 연결법인의 익

금 불산입에 기여하였거나 손금불산입에 귀책사유가 있는 정도에 따라 배분되지 않음으로서 세무상 잉여금과 자기자본의 산정에 영향을 미쳐 청산소득 또는 합병시 자산양도차손익이 합리적으로 산정되지 않을 여지가 있다.

2010년 연결납세제도의 시행을 전후하여 연결납세제도 전반에 대하여 검토하면서 연결조정을 단편적으로 언급한 선행연구(이준규와 김갑순 2009 ; 이준규와 박성욱 2010)는 있으나 연결조정과정의 적정성에 대하여 검토한 논문은 없는 실정이다. 이에 본 논문에서는 현행 연결납세제도상 연결조정에 관한 규정의 문제점을 가상의 사례를 통하여 정리하고 이를 개선하기 위한 방안을 제시하고자 한다. 이를 위하여 II에서는 현행 연결조정에 관한 규정과 외국의 입법례를 요약하고 III에서 연결조정의 문제점을 분석한 후 개선방안을 제시하며 IV에서 결론을 맺기로 한다.

II. 현행 연결납세제도상 연결조정에 관한 규정의 개요

1. 각 연결사업연도 소득금액의 계산구조

각 연결사업연도의 소득 또는 결손금은 각 연결법인별로 다음의 단계에 따라 계산한다(법인세법 제76조의 14 제1항 및 제2항 및 동법 시행규칙 별지 제76호의 7 서식).

제1단계로 연결 전 각 사업연도소득 또는 결손금을 계산한다. 여기서는 각 연결법인별로 개별납세를 적용하였다면 산정되었을 각 사업연도소득 또는 결손을 계산한다. 즉 연결법인별로 법인세법과 조세특례제한법의 관련 규정을 적용하여 익금합계에서 손금합계를 차감하여 계산하거나 재무제표 또는 장부상의 손익에 세무조정을 가감하여 계산한다.

제2단계로 연결법인별 연결조정항목을 제거한다. 여기서는 제1단계에서 개별납세하였다고 가정하여 세무조정상 손익금에 불산입한 항목을 손익금에 산입하여 당초에 세무조정하기 전의 상태로 되돌린다.

제3단계로 연결법인간 거래손익을 조정한다. 연결법인간 거래는 단일실체개념에 의하면 내부거래이고 제거되어 그 손익이 연결사업연도소득 또는 결손을 계산함에 있어서 산입되지 않도록 하여야 한다. 그러나 현행 연결납세제도에서는 모든 연결법인간의 거래손익을 제거하도록 할 경우 제도가 복잡해 진다는 우려 때문에 다음과 같은 유형의 거래에 대하여만 거래손익을 제거하도록 하고 그 이후 자산의 외부처분 등 손익의 실현사유가 발생한 경우에 제거되었던 손익을 인식하도록 하고 있다. 즉 연결법인간 거래손익의 이연에 해당한다.

- 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)

제4단계로 연결조정항목을 재계산한 후 그 재계산액을 각 연결법인에게 배분한다. 즉 수입배당액 및 기부·접대비에 대하여 연결집단을 하나의 내국법인으로 보아 손익금 불산입액을 계산한 후 연결법인에게 배분하여 각 연결법인별로 손익금에 불산입한다.

제5단계로 특정 실현내포손실을 손금불산입한다. 법인이 완전지배됨에 따라 연결집단에 속하게 된 경우 연결집단에 포함되기 직전에 가지고 있는 자산의 장부가액이 시가를 초과하는 차이를 내포손실(built-in loss)이라고 한다. 이러한 내포손실은 해당 법인이 연결집단에 포함된 후 해당 자산을 처분하는 경우 내포손실이 실현되며 이는 연결사업연도 소득금액에서 공제될 수 있다. 이를 이용한 조세회피를 방지하기 위하여 일정한 금액을 한도로 해당 연결사업연도의 소득금액을 계산할 때 손금에 산입하며 그 한도를 초과하는 금액은 해당 자산을 처분한 연결법인에게 배분되어 해당 연결법인의 수정사업연도소득(또는 결손)을 계산함에 있어서 가산(또는 차감)된다.

제6단계로 제5단계에서 계산된 각 연결법인의 수정 사업연도소득 또는 결손을 통산하여 해당 연결집단의 각 연결사업연도의 소득 또는 결손금을 산정한다.

2. 연결조정과정

가. 연결법인별 연결조정항목의 제거

(1) 개요

연결조정항목은 손익금이 개별납세하는 경우와 다르게 계산되도록 하는 항목으로 이를 단일 실체기준에 따라 재계산하기 위하여 해당 항목이 손익금불산입되지 않은 상태로 되돌리기 위한 조치를 취한다. 즉 연결 사업연도소득을 계산하기 위한 제1단계에서 각 연결법인별로 사업연도 소득을 계산할 때 손익금불산입(소득처분 : 기타 또는 기타사외유출) 되었던 연결조정항목들이 손익금불산입되지 않도록 하기 위하여 제2단계에서 제거조정(손익금산입, 소득처분 : 기타 또는 기타사외유출의 취소)을 하는 것이다. 현행 연결납세제도에서는 연결조정항목으로 수입배당액의 익금불산입과 기부·접대비의 손금불산입을 규정하고 있다.

(2) 익금불산입한 수입배당액의 익금산입

(가) 개별납세기 수입배당액의 익금불산입에 관한 규정

법인이 다른 법인의 주식을 보유함에 따라 배당을 받게 되는 경우 이로 인한 중복과세를 조정하기 위하여 수입배당액의 일부 또는 전부를 익금에 산입하지 않도록 하고 있다. 이 경우 익금에 산입되지 아니하는 수입배당액(의제배당 포함)은 그 법인의 다른 법인에 대한 출자비율에 따라 정해진다. 즉 수입배당액의 익금불산입액은 수입배당액에 일정한 비율을 곱하여 산정한 가액에서 출자관련 차입금이자(차감한 잔액으로 한다(동법 제18조의 2 및 제18조의 3)).

이 경우 출자관련 차입금이자(자회사 주식의 장부가액의 적수에 익금불산입률을 곱하여 계산한 가액)이 모회사의 재무상태표상 기말자산총액의 적수에서 차지하는 비율을 차입금이자 총액에 곱하여 계산한 가액으로 하며, 수입배당액에 적용하는 일정한 비율(익금불산입률)은 출자비율에 따라 다음과 같이 적용한다.

- ① 출자비율이 100%인 경우 : 100%
- ② 출자비율이 50%(주권상장법인 30%)를 초과하고 100%에 미달하는 경우 : 50%
- ③ 출자비율이 50%(주권상장법인 30%) 이하인 경우 : 30%
- ④ 단, 지주회사는 다음의 비율 적용
 - 출자비율이 80%(주권상장법인 40%)를 초과하는 경우 : 100%
 - 출자비율이 80%(주권상장법인 40%) 이하, 40%(주권상장법인 20%) 이상인 경우 : 80%

(나) 연결조정

연결 사업연도소득을 계산하기 위한 제1단계에서 개별납세할 경우의 사업연도소득을 계산할 때 개별실체개념에 따라 수입배당액의 익금불산입 세무조정한 것을 제4단계에서 단일실체개념에 따라 재계산하기 위하여 제2단계에서는 익금산입한다. 즉 제1단계에서 익금불산입한 것을 그 이전의 상태로 만들기 위하여 제2단계에서 익금산입하는 것이다.

다만, 다른 연결법인으로부터 받은 배당은 연결법인간의 거래로 인한 조정으로 보므로 제2단계에서 조정하지 않고 제3단계에서 조정한다.

(3) 손금불산입한 기부·접대비의 손금산입

(가) 개별납세기부·접대비의 손금불산입에 관한 규정

개별납세기부·접대비의 시부인에 관하여는 법인세법 제24조(기부금의 손금불산입)과 제25조(접대비의 손금불산입)에서 규정하고 있으며 이에 따르면 한도 또는 적격증빙 수취여부 등에 따라 해당 손비가 손금에 산입되지 아니하는 범위가 정해진다.

우선 기부금은 법정기부금, 지정기부금 또는 비지정기부금으로 분류되며, 전액 손금에 산입되지 아니하는 비지정기부금을 제외하고는 기부금을 손금에 산입하기 전의 사업연도소득금액을 기초로 기부금의 손금산입한도를 계산하도록 하고 있다. 즉 법정기부금은 사업연도소득금액에서 이월결손금을 차감한 잔액의 100분의 50을 손금산입한도로 하며, 지정기부금은 사업연도소득금액에서 법정기부금의 손금산입액과 이월결손금을 차감한 잔액의 100분의 10을 손금산입한도로 한다. 여기서 사업연도소득금액이라 함은 익금의 합계에서 기부금을 제외한 손금의 합계를 차감하고 합병 또는 분할로 인한 자산양도손익을 가감하여 계산한 금액을 말한다.

또한 접대비는 수입금액의 규모에 따라 일정한 비율을 적용하여 손금산입한도가 계산되도록 하고 있으며 세무계산서 등 적격증빙을 수취하지 아니하는 경우에는 전액 손금에 산입하지 않는다. 수입금액의 규모에 따른 접대비의 손금산입한도는 다음과 같이 계산한 금액의 합계액으로

한다.

- ① 1,200만원(중소기업은 1,800만원)에 사업연도의 월수를 곱하고 이를 12로 나누어 계산한 금액
- ② 수입금액에 일정한 적용비율을 곱하여 계산한 금액. 여기서 수입금액은 기업회계기준에 의하여 계산한 매출액을 말하며, 수입금액에 적용하는 일정비율을 고려한 구체적인 계산 방식은 다음과 같다.
 - (ㄱ) 수입금액이 100억원 이하인 경우 : 수입금액의 1,000분의 2에 상당하는 금액
 - (ㄴ) 수입금액이 100억원을 초과하고 500억원 이하인 경우 : 2천만원에 100억원을 초과하는 수입금액의 1,000분의 1에 상당하는 금액을 합한 금액
 - (ㄷ) 수입금액이 500억원을 초과하는 경우 : 6천만원에 500억원을 초과하는 수입금액의 10,000분의 3에 상당하는 금액을 합한 금액

(나) 연결조정

연결 사업연도소득을 계산하기 위한 제1단계에서 개별납세할 경우의 사업연도소득을 계산할 때 개별실체개념에 따라 기부·접대비의 손금불산입 세무조정한 금액을 제4단계에서 단일실체개념에 따라 재계산하기 위하여 제2단계에서는 손금산입한다. 즉 제1단계에서 손금불산입한 것을 그 이전의 상태로 만들기 위하여 제2단계에서 손금산입하는 것이다.

나. 연결조정항목 재계산 후 연결법인별 배분

(1) 개요

연결 사업연도소득을 계산하기 위한 제4단계로서 수입배당액 및 기부·접대비에 대하여 연결집단을 하나의 내국법인으로 보아 손·익금 불산입액을 계산한 후 연결법인에게 배분하여 각 연결법인별로 손·익금에 불산입한다.

(2) 수입배당액의 익금불산입

(가) 단일실체개념에 따른 익금불산입액

특정 법인의 주식을 연결집단 내 다른 둘 이상의 연결법인이 보유하고 있는 경우 단일실체개념에 따르면 주식을 보유하는 둘 이상의 연결법인의 출자비율을 합하여 수입배당액의 익금불산입률을 정하여야 한다. 즉 수입배당액의 익금불산입 규정(동법 제18조의 2 및 제18조의 3)을 적용할 때 출자비율은 각 연결법인이 수입배당금액을 지급한 내국법인에 출자한 비율을 더하여 계산하고, 차입금 및 차입금의 이자는 각 연결법인의 차입금 및 차입금의 이자를 더하여 계산하되, 연결법인간 차입금 및 차입금의 이자를 뺀 금액으로 한다(동법 시행령 제120조의 19 제2항). 또한 대차대조표상의 자산총액은 각 연결법인의 대차대조표상의 자산총액의 합계액(연결법인간 거래에 따라 계상된 자산을 제거한 후의 금액을 말한다)으로 한다(동법 시행령 동조 제3항).

개별납세기 수입배당금의 익금불산입규정은 배당기준일전 3개월 이내에 취득한 주식을 보유함으로써 발생하는 수입배당금액에 대하여는 적용하지 아니한다(동법 제18조의 3 제2항 제1호). 연결법인간의 주식거래로 인하여 각 연결법인의 보유기간이 3개월 이하인 경우 개별납세시에는 익금불산입 적용대상이 아니지만 연결납세에 있어서는 해당 연결법인의 보유기간을 합산하여 3개월을 초과한다면 단일실체개념에 따라 익금불산입대상에 포함되어야 할 것이다. 현행 연결납세규정에서는 이에 대하여 언급이 없지만 연결집단을 하나의 내국법인으로 보아 개별납세에 관한 규정을 준용하여 익금불산입금액을 계산하도록 하고 있다(동법 제76조의 14 제1항 제4호)는 점을 고려할 때 익금불산입대상에 포함된다고 보아야 할 것이다.

특정 법인에 대한 둘 이상의 연결법인의 출자비율을 합하여 익금불산입액을 계산하므로 연결납세를 선택할 경우의 익금불산입액이 개별납세할 경우의 익금불산입액의 합계 이상이 된다.

(나) 연결조정

연결 사업연도소득을 계산하기 위한 제4단계에서 단일실체개념에 따른 익금불산입액을 재계산한 후 각 연결법인에게 배분한다.

이 경우 배분비율은 출자비율에 의한다. 즉 수입배당금액을 지급한 내국법인에 출자한 각 연결법인의 출자비율의 합계액 중 해당 연결법인의 출자비율이 차지하는 비율에 따라 해당 연결법인에 배분한다(동법 시행령 제120조의 19 제1항).

연결 사업연도소득을 계산하기 위한 제2단계에서 설명한 바와 같이 연결조정은 연결법인이 아닌 법인으로부터 받은 배당에 대하여만 적용하고 연결법인으로부터 받은 배당에 대하여는 제3단계(연결법인간 거래손익의 제거)에서 익금불산입한다.

다. 기부·접대비의 손금불산입

(1) 단일실체개념에 따른 손금불산입액

단일실체개념에 따라 연결납세를 한다면 기부·접대비도 연결집단을 하나의 내국법인으로 보아 한도를 산정하고 이를 기초로 손금불산입액을 결정하여야 한다. 현행 연결납세제도는 이러한 입장에 있다(동법 시행령 제120조의 20). 접대비의 비적격증빙으로 인한 손금불산입은 개별납세와 연결납세의 시부인결과가 동일한 경우가 대부분이겠으나 둘 이상의 연결법인이 하나의 타인을 대상으로 경조금을 15만원씩 지출함으로써 개별적으로는 20만원을 초과하지 아니하지만 연결집단을 하나의 내국법인으로 보는 경우에는 합계 30만원을 지출한 것이 되고 1회에 20만원을 초과하는 접대비가 되어 손금불산입되는 경우가 있을 수 있다.

기부금의 경우 개별납세하는 경우의 손금불산입액의 합계액은 연결납세하는 경우의 손금불산입액보다 클 수도 있고 작을 수도 있다. 개별납세할 경우 특정 연결법인은 한도초과로 손금불산입액이 산정되지만, 다른 연결법인은 한도미달로 손금불산입액이 없는 경우 연결납세한다면

한도미달액과 한도초과액이 상계되는 효과를 가져 손금불산입액이 개별납세할 경우의 합계액에 비하여 작을 수 있다. 그러나 특정 연결법인에게서 결손이 발생한다면 결손공제로 인하여 연결 사업연도소득이 작아져 개별납세시의 기부금 한도보다 작아져 손금불산입액이 개별납세할 경우의 합계액에 비하여 클 수 있다. 다만, 결손이 발생하는 법인이 기부금을 지출한 경우에는 개별 납세할 경우 기부금한도가 0이어서 해당 기부금지출액은 전액 손금불산입되지만 연결납세하는 경우에는 한도가 통산됨에 따라 손금불산입액이 개별납세할 경우의 합계액에 비하여 작아질 수 있다. 또한 한도초과액은 법정기부금의 경우 1년, 지정기부금의 경우 5년간 이월되어 한도미달이 발생하는 경우 손금으로 추인될 수 있으므로 손금불산입액의 차이로 인한 조세부담(또는 경감)은 줄어들 수 있다.

한편 접대비의 경우에도 개별납세하는 경우의 손금불산입액의 합계액은 연결납세하는 경우의 손금불산입액보다 클 수도 있고 작을 수도 있다. 이를 예시하면 다음과 같다.

- ① 개별납세할 경우 한도초과가 발생하는 연결법인과 한도미달인 연결법인이 연결집단을 구성하고 있다면 연결납세할 경우 한도상계효과로 인하여 손금불산입액이 작아질 수 있다.
- ② 연결납세할 경우 기초공제 1,200만원(중소기업은 1,800만원)은 연결집단에 대하여 한번만 적용되는데 비하여 개별납세시에는 연결법인별로 기초한도가 각각 적용되므로 연결납세할 경우 손금불산입액이 커질 수 있다.
- ③ 접대비 수입기준한도의 경우 매출액 규모가 커짐에 따라 적용율이 낮아지는데 연결납세할 경우 낮은 단계의 적용율이 한번만 적용되는데 비하여 개별납세시에는 연결법인별로 낮은 단계의 적용율이 각각 적용되므로 연결납세할 경우 손금불산입액이 커질 수 있다.

(2) 연결조정

연결 사업연도소득을 계산하기 위한 제4단계에서 단일실체개념에 따른 손금불산입액을 재계산한 후 각 연결법인에게 배분한다.

(가) 재계산액의 배분기준

단일실체기준에 따라 재계산된 기부·접대비 손금불산입액은 다음과 같은 배분기준에 따라 배분된다(동법 시행령 제120조의 20 및 제120조의 21).

- ① 비지정기부금의 손금불산입액은 해당 기부금을 지출한 연결법인에게 배분한다.
- ② 법정기부금 및 지정기부금의 손금불산입액은 다음 산식에 따라 계산한 금액을 각 연결법인에게 배분한다.

$$\text{재계산된 손금불산입액} \times \frac{\text{해당 연결법인의 해당 기부금 지출액}}{\text{각 연결법인의 해당 기부금 지출액의 합계액}}$$

- ③ 접대비한도 초과로 인한 손금불산입액은 다음 산식에 따라 계산한 금액을 각 연결법인에게 배분한다.

$$\text{재계산된 손금불산입액} \times \frac{\text{해당 연결법인의 해당 접대비 지출액}}{\text{각 연결법인의 해당 접대비 지출액의 합계액}}$$

- ④ 비적격증빙에 의한 접대비 손금불산입액은 해당 접대비를 지출한 연결법인에게 배분한다.

(나) 비적격증빙 및 특수관계자의 판단

연결집단을 하나의 내국법인으로 보아 접대비 손금불산입액을 계산하도록 한 동법 제76조의 14 제1항 제4호의 규정을 문언 그대로 해석한다면 지출증빙의 비적격여부를 연결집단을 기준으로 판단하여야 하나 연결집단이 증빙수취의 명의자가 아니므로 모든 지출은 비적격증빙에 의한 지출로 분류될 수 있다. 그러나 이는 해당 규정의 취지를 감안할 때 지출하는 각 연결법인의 입장에서 적격증빙에 해당한다면 연결집단의 입장에서 적격증빙에 해당한다고 보아야 할 것이다.

특수관계자간의 거래로 인한 수입금액에 대하여는 접대비한도가 정상적인 수입기준한도의 20%로 축소된다. 이 경우 연결집단의 특수관계자는 각 연결법인에게 특수관계에 해당하는 자라면 모두 연결집단의 특수관계자로 보아 접대비한도를 계산하여야 할 것이다.

(다) 연결법인간 거래로 인한 수입의 제거여부

연결집단의 접대비 수입기준한도를 산정함에 있어서 연결법인간의 거래로 인한 수입을 한도 적용대상으로 산입할 것인지를 살펴보자.

우선 연결집단을 하나의 내국법인으로 본다면 연결법인간 거래는 내부거래로서 제거의 대상이 되며 연결집단의 수입금액이 될 수 없으므로 접대비 한도계산에 있어서도 수입금액에 포함하지 말아야 한다. 단일실체개념을 적용한다면 당연한 논리라고 하겠다. 연결법인은 서로 특수관계자에 해당하므로 정상적인 수입기준한도의 20%로 축소하여 한도를 계산하는 것이 원칙이지만 연결법인간의 거래를 수입금액으로 보지 않는다면 해당 거래로 인하여 한도는 전혀 증가할 여지가 없게 된다. 법인세법 시행령 제120조의 21 제2항에서 접대비 한도를 계산함에 있어서 수입금액은 각 연결법인의 수입금액의 합계액에서 연결법인간 양도에 따른 수입금액을 뺀 금액으로 하도록 규정함으로써 이러한 입장에 있는 것으로 보인다.

그러나 동 규정에서 연결법인간 양도에 따른 모든 수입금액을 제외하도록 하지 않고 그 제외대상을 양도손익이연자산의 양도로 한정하고 있기 때문에 재고자산 등의 양도(매출)는 수입금액에서 제외되는 거래가 아니며, 접대비한도를 증가시키는 수입에 해당한다. 즉 다른 연결법인에 대한 재고자산양도(매출)로 인한 이익은 연결사업연도소득을 계산함에 있어서 제거대상이 아니며 접대비한도계산에 있어서도 수입금액에 포함된다.

3. 외국의 입법례

가. 미 국

(1) 단일실체개념에 따라 재계산하는 항목

미국의 연결납세제도에서 연결사업연도소득금액을 계산함에 있어서 연결집단을 하나의 법인으로 보아 재계산하는 항목은 통산과 이월공제 및 소급공제를 위한 항목인 영업결손(net operating loss), 자본손실(capital loss) 및 사업용자산처분손실(section 1231 loss) 이외에 다음과 같은 항목이 있다(Treasury Regulation §1.1502-11).

- ① 기부금공제(Treasury Regulation §1.1502-24(a))
- ② 수입배당공제(Treasury Regulation §1.1502-26(a))
- ③ 공익법인이 지급한 우선주배당에 대한 지급배당공제(Treasury Regulation §1.1502-27)
- ④ 폐지된 중전의 규정에 의한 서구교역법인공제(Western Hemisphere Trade Deduction)

이 중 우리나라의 연결조정항목과 관련되는 수입배당공제와 기부금공제에 대하여 별도로 살펴 보기로 한다.

(2) 수입배당공제

미국연방세법(Internal Revenue Code ; IRC)상 법인이 다른 법인의 주식을 보유하면서 그 다른 법인으로부터 배당을 받고 개별납세하는 경우 양 법인이 동일한 관계회사집단(affiliated group)에 속하거나 배당을 받는 법인이 소기업투자회사(small business investment company)에 해당한다면 수입배당액의 100%를 소득에서 공제하고 그 이외의 법인은 수입배당액의 70%를 소득에서 공제한다(IRC §243).

연결납세하는 경우에는 개별납세기 적용한 수입배당공제를 소득에 다시 산입하여 공제전의 상태로 되돌린 후 연결수입배당공제액으로 다음 중 적은 금액을 적용한다(Treasury Regulation §1.1502-26(a) ; 이준규 2003, 125-126 ; Dubroff et al. 2009, 23-4~23-11).

- ① 각 연결법인이 개별납세기 적용한 수입배당공제액의 합계
- ② 연결과세표준의 85%에 상당하는 금액. 여기서 연결과세표준은 이월결손금공제, 연결수입배당공제 등을 고려하기 전의 금액을 말한다.

연결납세기 수입배당공제액의 합계가 연결과세표준의 85%를 초과하여 공제할 수 없게 된 경우 그 초과액은 각 연결법인에게 배분될 필요가 없다. 수입배당액은 공제여부와 관계없이 E&P에 산입되기 때문이다. 또한 개별소득비례배분법에 따라 각 연결법인에게 연결세액을 배분할 때와 같이 수정후 개별과세소득에 비례하여 배분이 필요한 경우에는 그 수정후 개별과세소득의 계산에 관하여 별도로 규정¹⁾하므로 해당 규정에 따르면 되고 우리나라에서와 같이 항상 연결세

액 개별귀속액을 계산하기 위하여 연결조정항목의 재계산액을 각 연결법인에게 배분할 필요가 없다.

(3) 기부·접대비

미국의 경우 접대비는 연결조정항목이 아니고 기부금(charitable contribution)은 연결조정항목이다. 즉 연결납세하는 경우 연결기부금공제는 다음 금액 중 적은 금액을 한도로 한다(Treasury Regulation §1.1502-24(a); 이준규 2003, 124; Dubroff et al. 2009, 23-2~23-4).

- ① 각 연결법인에게 개별납세기 적용된 기부금공제액²⁾의 합계
- ② 수정연결과세표준³⁾의 5%

연결기부금공제의 한도를 초과하는 금액은 차후의 연결사업연도로 이월하여 공제할 수 있으며 공제되기 전에 특정 연결법인이 연결에서 제외되거나 연결집단이 해체되는 경우에는 이월된 한도초과액이 각 연결법인에게 배분되어야 한다. 각 연결법인에게 배분된 한도초과 이월액은 그 이후의 해당 연결법인의 개별납세기 공제될 수 있기 때문이다(Treasury Regulation §§1.1502-24(b) & 1.1502-79(e)(1)).

특정 연결사업연도에 연결기부금공제의 한도초과액으로 이월된 금액은 해당 연결사업연도에 연결집단에 속한 모든 연결법인이 지출한 기부금의 합계액 중 각 연결법인이 지출한 기부금이 차지하는 비율에 비례하여 배분된다(Treasury Regulation §1.1502-79(e)(2)).

나. 일 본

(1) 단일실체개념에 따라 재계산하는 항목

일본의 연결납세제도에서 연결사업연도소득금액을 계산함에 있어서 연결집단을 하나의 법인으로 보아 재계산하는 항목은 다음과 같으며 그 이외의 항목들은 개별납세기 손익금에 산입할 금액의 합계액을 수정하지 않고 연결사업연도소득금액을 산정할 때 산입한다(税理士法人トーマツ 2008, 561-566).

- ① 수입배당의 익금불산입
- ② 기부금의 손금불산입
- ③ 교제비(접대비)의 손금불산입

1) Treasury Regulation §1.1552-1(1)을 참조할 것.

2) IRC §170에서 규정하는 기부금으로 하되 기부금한도(법인과세소득의 10%, IRC §170(b)(2) & (3))의 초과 및 기부금의 이월공제를 고려하기 전의 금액으로 한다.

3) 수정연결과세소득이라 함은 기부금공제, 수입배당공제, 지급배당공제, 연결결손금 소급공제 등을 적용하기 전의 연결과세소득을 말한다.

(2) 수입배당의 익금불산입

일본 법인세법상 법인이 다른 법인의 주식을 배당의 지급효력발생일 이전 6개월 이상을 계속 하여 보유하면서 그 다른 법인으로부터 배당을 받고 개별납세하는 경우에는 다음의 구분에 따라 해당 수입배당액의 일부 또는 전부를 익금에 산입하지 아니한다(일본 법인세법 제23조, 동법 시행령 제20조의 2, 제21조 및 제22조).

- ① 양 법인이 동일한 연결집단에 속하는 연결법인인 경우에는 수입배당액의 100%를 익금에 산입하지 아니한다.
- ② 그 다른 법인에 대한 주식보유비율이 25% 이상임으로 인하여 그 다른 법인이 관계법인에 해당하는 경우에는 수입배당액에서 관련 부채의 이자를 차감한 잔액의 100%를 익금에 산입하지 아니한다.
- ③ 연결법인 및 관계법인에 해당하지 아니하는 법인으로부터 받은 배당에 대하여는 수입배당액에서 관련 부채의 이자를 차감한 잔액의 50%를 익금에 산입하지 아니한다.

개별납세기 익금에 산입하지 아니한 수입배당액은 연결납세기 익금에 산입하여 개별적인 익금불산입 처리를 취소한 후 연결집단 전체의 입장에서 익금불산입액을 재계산한다(일본 법인세법 제81조의 4 제1항). 이 경우 연결집단 전체로 재계산함에 있어서 다음과 같은 점을 고려한다(일본 법인세법 제81조의 4 및 동법 시행령 제155조의 8 내지 제155조의 10 ; 税理士法人トーマツ 2008, 567-586).

- ① 연결법인간 배당법인의 주식을 매매한 경우에는 해당 연결법인의 보유기간을 통산하여 6개월 이상 보유여부를 판단한다.
- ② 보유비율의 판정에 있어서 연결법인이 보유하는 배당법인의 주식을 통산한다.
- ③ 관련부채의 이자를 산정함에 있어서 부채이자 중 연결법인간에 지급한 부채이자에는 제외하고 계산한다.
- ④ 관련부채의 이자를 산정함에 있어서 총자산의 장부가액은 각 연결법인의 대차대조표상 총자산의 장부가액에서 다음의 금액을 가감하여 산정한 금액의 합계액으로 한다.
 - (가) 차감되는 금액 : 압축기장충당금으로 설정된 금액, 특별상각된 금액, 재평가차액, 기타 유가증권평가이익, 연결법인간 지급한 부채이자의 원본에 해당하는 부채가액 등
 - (나) 가산되는 금액 : 유가증권평가손실, 대손충당금
- ⑤ 개별납세기 적용할 수 있는 공제부채이자의 간편법⁴⁾은 적용될 수 없다. 그 이유는 연결납세의 도중에 가입 또는 이탈이 있는 경우 그 조정이 복잡해서 간편법으로서의 장점이 없기 때문이다(税理士法人トーマツ 2008, 582-583).

4) 다음과 같이 계산한다(일본 법인세법 시행령 제22조 제3항).

$$\text{해당 사업연도 부채이자의 합계액} \times \frac{\text{기준연도 배당법인의 주식과 관련한 부채이자}}{\text{기준연도 부채이자의 합계액}}$$

재계산된 수입배당의 익금불산입액은 각 연결법인에게 배분되어 해당 법인에게 귀속되며, 그 배분기준은 다음과 같다(일본 법인세법 시행령 제155조의 11).

- ① 다른 연결법인으로부터 받은 배당 : 배당을 받은 법인에게 전부 배분
- ② 관계법인으로부터 받은 배당 : 관계법인주식과 관련된 익금불산입액을 배당액에 비례하여 배분
- ③ 연결법인 및 관계법인 이외의 법인으로부터 받은 배당 : 해당 법인들과 관련된 익금불산입액을 배당액에 비례하여 배분

(3) 기부금의 손금불산입

일본 법인세법상 개별납세기 연결법인에게 지출한 기부금은 전액 손금에 산입하지 아니하며, 연결법인 이외의 자에게 지출한 기부금의 손금산입한도는 자본을 기준으로 하는 한도와 소득을 기준으로 하는 한도의 평균으로 하여 이를 초과하는 금액은 손금에 산입하지 아니한다(일본 법인세법 제37조).

연결납세를 하는 경우 개별납세기 손금불산입한 금액은 손금산입한 후 단일실체개념에 따라 손금산입한도를 재계산한다(동법 제81조의 6 및 동법 시행령 제155조의 13)이 경우 자본기준한도는 연결모법인의 연결개별자본금을 기준으로 하고, 소득기준한도는 해당 연결사업연도의 연결소득금액을 기준으로 한다.

재계산된 손금불산입액 중 연결법인에게 지출된 기부금의 손금불산입액은 전액 지출한 법인에게 배분하며, 그 이외의 기부금에 대한 손금불산입액은 기부금 지출액에 비례하여 배분한다(동법 시행령 제155조의 16).

(4) 교제비의 손금불산입

일본 법인세법상 개별납세기 접대 및 이와 유사한 목적으로 지출한 비용(교제비)은 자본금을 기준으로 일정한 범위내의 금액을 한도로 하고 이를 초과하는 금액은 손금에 산입하지 아니하며, 연결납세시에도 단일실체개념에 따라 재계산한 손금산입한도와 연결집단 전체의 교제비 지출액의 합계를 기초로 손금불산입액을 산정한다. 이 경우 재계산 한도는 연결모법인의 자본금을 기준으로 산정한다. 또한 재계산된 교제비의 손금불산입액은 각 연결법인이 교제비로서 지출한 금액에 비례하여 각 연결법인에게 배분한다(일본 조세특별조치법 제68조의 66).

III. 연결조정의 문제점과 개선안

1. 수입배당액에 대한 익금불산입액의 배분

현행 연결납세제도에서 단일실체개념에 따라 재계산한 수입배당액의 익금불산입액은 출자비율에 따라 각 연결법인에 배분되는데 이 출자비율에 따른 배분방식(이하에서 “재계산액의 출자비율 비례배분법”이라고 칭하기로 한다)은 개별납세의 상황을 고려하지 않는 배분방식으로 연결법인간 형평이 훼손될 여지가 있다. 이를 가상의 사례를 통하여 논의하기로 한다.

[사례 1] 예를 들어 지주회사가 아닌 A가 비상장법인 B의 총 주식 전부와 비상장법인 C의 총 주식 중 60%를 보유하고 있고 B가 C의 총 주식 중 30%를 보유하고 있을 때 A 및 B가 연결납세(C는 10%의 외부주주가 있으므로 연결법인이 될 수 없고 연결납세집단은 A와 B로 구성됨)를 선택한 후 특정 사업연도에 B가 A에게 2억원을 배당하였고, C가 A와 B에게 각각 6천만원과 3천만원을 배당하였다고 하자.

이 경우 개별납세를 한다면 A가 B로부터 받은 배당의 전부인 2억원과 C로부터 받은 배당 중 50%인 3천만원이 익금불산입되고, B가 C로부터 받은 배당 중 30%인 9백만원이 익금불산입되지만, 단일실체개념에 따라 연결납세를 한다면 A 및 B가 C로부터 받은 배당 중 익금불산입될 금액은 A 및 B의 C에 대한 지분비율의 합계를 기준으로 산정되어야 한다. A 및 B의 C에 대한 지분비율의 합계는 90%이므로 A 및 B가 C로부터 받은 배당의 합계액 중 50%인 45,000,000원이 익금불산입되어야 한다. 이를 위하여 연결사업연도소득 계산의 제1단계에서 개별납세를 하였다고 가정하여 각 연결법인의 사업연도소득을 산정할 때 익금불산입되었던 금액(2억원+3천만원+9백만원 = 239,000,000원) 중 연결법인간 배당 2억원을 제외한 금액을 연결사업연도소득 계산의 제2단계에서 전부 익금산입하고 제4단계에서 단일실체개념에 따라 익금불산입될 금액을 재계산(C가 지급하는 배당 9천만원의 50%인 45,000,000원)한 후 지분비율에 따라 각 연결법인에게 배분하게 된다. 즉 C가 지급하는 배당 중 익금불산입될 45,000,000은 A의 지분비율 60%와 B의 지분비율 30%의 비율에 비례하여 A에게 30,000,000원, B에게 15,000,000원 배분하게 된다.

	A	B	합 계
제1단계 : 익금불산입	(230,000,000)	(9,000,000)	(239,000,000)
제2단계 : 익금산입	30,000,000	9,000,000	39,000,000
제3단계 : 취소 및 재계산	200,000,000		0
	(200,000,000)		
제4단계 : 익금불산입	(30,000,000)	(15,000,000)	(45,000,000)

개별납세하였을 경우와 비교해 보면 A는 익금불산입액에 있어서 차이가 없는 반면에 B는 6,000,000원이 증가하였다. 즉 연결납세로 인한 익금불산입액의 증가분이 전부 B에게 귀속된 것이다. 개별납세를 고려하지 않고 당초부터 연결납세를 하였다면 단일실체개념에 따라 계산된 익금불산입액을 각 연결법인에게 지분비율에 따라 배분하는 것이 합리적이라고 볼 여지가 있다. 재계산액의 출자비율 비례배분법은 각 연결법인의 수입배당액에 비례하여 재계산된 익금불산입을 배분하는 것과 동일한 효과를 갖기 때문이다. 그러나 개별납세하였을 경우와 비교해 보면 앞서 언급한 바와 같이 연결납세로 인한 이익을 공정하게 배분하였다고 보기 어렵다. 더구나 재계산된 익금불산입액을 각 연결법인에게 배분하는 것은 장래에 연결해체 또는 연결이탈 후의 개별납세를 위한 것이므로 개별납세를 고려하지 않고 연결납세의 입장에서만 배분을 논의하는 것은 적당하지 않다.

이러한 문제점을 개선하기 위한 방안으로는 다음과 같은 방법들을 생각할 수 있을 것이다.

첫째, 개별납세하였을 경우 산정되는 익금불산입액에 비례하여 재계산된 익금불산입액을 각 연결법인에게 배분하는 방법이다. 이 방법은 이하에서 “재계산액의 개별익금불산입액 비례배분법”으로 칭하기로 한다. 재계산액의 개별익금불산입액 비례배분법에 의할 경우 연결법인에게 배분될 익금불산입액은 다음과 같이 된다.

$$A \text{ 배분액} : 45,000,000\text{원} \times \frac{30,000,000\text{원}}{39,000,000\text{원}} = 34,615,385\text{원}$$

$$B \text{ 배분액} : 45,000,000\text{원} \times \frac{9,000,000\text{원}}{39,000,000\text{원}} = 10,384,615\text{원}$$

둘째, 연결납세로 인하여 증가되는 익금불산입액을 출자비율에 비례하여 각 연결법인에게 배분하는 방법이다. 이 방법은 이하에서 “증가계산액의 출자비율 비례배분법”으로 칭하기로 한다. 증가계산액의 출자비율 비례배분법에 의할 경우 연결법인에게 배분될 익금불산입액은 다음과 같이 된다.

$$A \text{ 배분액} : 30,000,000\text{원} + 6,000,000\text{원} \times \frac{60\%}{60\% + 30\%} = 34,000,000\text{원}$$

$$B \text{ 배분액} : 9,000,000\text{원} + 6,000,000\text{원} \times \frac{30\%}{60\% + 30\%} = 11,000,000\text{원}$$

각 방법별 익금불산입액의 배분액을 비교하면 <표 1>에서 보는 바와 같다.

〈표 1〉 수입배당액의 익금불산입 배분액 비교

배분방법	A	B	합 계
개별납세방식	30,000,000원	9,000,000원	39,000,000원
재계산액의 출자비율 비례배분법(현행 제도)	30,000,000원	15,000,000원	45,000,000원
재계산액의 개별익금 불산입액 비례배분법	34,615,385원	10,384,615원	45,000,000원
증가계산액의 출자비율 비례배분법	34,000,000원	11,000,000원	45,000,000원

우선 재계산액의 개별익금불산입액 비례배분법과 증가계산액의 출자비율 비례배분법 모두 현행 연결납세제도에서 채택하고 있는 재계산액의 출자비율 비례배분법과는 달리 연결납세로 인한 익금불산입액의 증가분을 연결법인이 분할하여 배분받는다는 점에서 같지만 양자의 차이는 연결납세로 인하여 증가하는 익금불산입액에 대하여 그 발생에 각 연결법인이 기여한 정도의 측정방법상 차이가 있다. 즉 재계산액의 개별익금불산입액 비례배분법은 개별납세시의 익금불산입액의 크기에 비례하여 연결납세로 인하여 증가하는 익금불산입액이 귀속되어야 한다는 입장이고, 증가계산액의 출자비율 비례배분법은 출자비율의 크기에 비례하여 연결납세로 인하여 증가하는 익금불산입액이 귀속되어야 한다는 입장이다.

재계산액의 개별익금불산입액 비례배분법은 각 연결법인이 개별납세할 경우 산정되는 익금불산입액의 연결법인간 상대적 크기가 연결납세로 인하여 달라지지 않는다는 점에서 중립적인 배분방식이며, 어느 연결법인에게도 유리하거나 불리하지 않게 된다는 점에서 합리적이라고 하겠다.

그러나 연결납세로 인하여 증가하는 익금불산입액은 연결집단 전체적으로 볼 때 조세부담의 경감을 초래하는 요인이며 배당을 지급하는 법인에 출자한 정도가 그 경감이익의 발생에 기여하는 정도를 나타내는 것이라고 볼 여지가 있다. 이러한 입장에서 보면 증가계산액의 출자비율 비례배분법도 합리적인 측면이 있다고 하겠다.

재계산액의 개별익금불산입액 비례배분법과 증가계산액의 출자비율 비례배분법은 관점의 차이에 따라 어떤 방식이 절대적으로 옳다거나 더 합리적이라고 말하기 어렵다. 따라서 두 방법 모두 연결납세제도에서 허용되도록 할 필요가 있으며 연결집단이 선택에 의하여 한 가지 방법을 적용하도록 하되, 한번 적용한 방법은 그 이후에도 계속하여 적용하도록 규정할 필요가 있다.

2. 기부·접대비의 한도초과로 인한 손금불산입액의 배분

기부·접대비의 한도초과로 인한 손금불산입액의 재계산액은 기부·접대비 지출액에 비례하여 연결법인에게 배분되는데 개별납세기 한도초과는 기부·접대비 지출액에 비례하는 것은 아니기 때문에 재계산으로 인하여 연결법인간 유불리가 달라질 여지가 있다. 왜냐하면 배분된 손금불산입액을 기초로 연결소득 개별귀속액과 연결법인별 산출세액이 계산되고 연결모법인과 연결자법인간 세액의 수수금액이 달라지기 때문이다. 이를 가상의 사례를 통하여 논의하기로 한다.

[사례 2] 중소기업이 아닌 A, B 및 C로 구성된 연결집단의 특정 사업연도 중 매출액(수입금액) 및 접대비 지출액이 다음과 같다고 할 때 연결조정과정을 살펴보기로 한다.

	A	B	C
매출액(수입금액)	500억원	100억원	600억원
접대비지출액	57,000,000원	62,000,000원	77,000,000원

〈연결조정과정〉

	A	B	C
제1단계 : 손금불산입	—	30,000,000원	2,000,000원
제2단계 : 손금산입	—	(30,000,000원)	(2,000,000원)
제4단계 : 손금불산입	29,954,082원	32,581,633원	40,464,285원

재계산 및 배분액의 산정근거를 살펴보자. 우선 수입금액 1,200억원에 대한 재계산한도는 93,000,000원이며, 접대비지출액은 196,000,000원이므로 한도초과(손금불산입)액은 103,000,000원이 되며, 이 금액은 각 연결법인에게 다음과 같이 배분하게 된 것이다.

$$-A \quad 103,000,000 \times 57,000,000 / 196,000,000 = 29,954,082 \text{원}$$

$$-B \quad 103,000,000 \times 62,000,000 / 196,000,000 = 32,581,633 \text{원}$$

$$-C \quad 103,000,000 \times 77,000,000 / 196,000,000 = 40,464,285 \text{원}$$

위에서 보는 바와 같이 개별납세할 경우 접대비 한도초과로 손금에 산입되지 않는 금액은 전부 32,000,000원인데 비하여 단일실체개념에 따라 재계산한 결과 접대비 한도초과액은 103,000,000원으로 증가하였다. 연결법인별로 볼 때, A는 개별납세기 한도초과가 없었으나 재계산 후 한도초과액을 배분받게 되었고 C는 한도초과가 크게 증가한데 비하여 B는 한도초과액은 약간의 증가에 그쳤다. 재계산 결과 전체적으로 한도초과액이 증가한 것은 단일실체개념하에서 기초한도와 수입규모에 따른 높은 한도율이 한번만 적용되기 때문에 당연한 결과이지만 연결법

인 별로는 유불리가 엇갈리고 있다.

이는 연결법인별 매출액의 규모와 관계없이 연결법인별 접대비 지출액에 비례하여 재계산된 한도초과액을 배분하였기 때문이다. 이렇게 배분받은 손금불산입액을 기초로 연결소득 개별귀속액과 연결법인별 산출세액을 계산하여 연결모법인과 연결자법인간 세액의 수수가 이루어지므로 한도초과액의 배분방식은 개선의 여지가 있다고 하겠다.

개선방안으로는 다음과 같은 방법을 생각할 수 있으며, 수입배당액의 익금불산입에서와 마찬가지로 두 가지 방법 중 연결집단이 선택한 방법에 의하되 한번 선택한 방법은 그 이후의 연결사업연도에 계속하여 사용하도록 하여야 한다.

첫째, 각 연결법인이 개별납세할 경우 산정되는 접대비 한도초과액에 비례하여 배분하는 방법이다(재계산액의 개별손금불산입액 비례배분법). 이 방법에 의하면 [사례 2]에서 보는 바와 같이 개별납세하는 경우 한도미달로 손금불산입액이 산정되지 않는 연결법인에게는 단일실체개념에 따라 재계산된 손금불산입액이 개별납세시의 손금불산입액의 합계보다 커지더라도 손금불산입액이 배분되지 않음으로서 현행 연결납세제도하에서의 문제점을 개선할 수 있을 것으로 판단된다.

둘째, 재계산액의 개별손금불산입액 비례배분법으로 하되, 개별납세기 한도미달이 있는 연결법인이 있는 경우 한도초과가 있는 연결법인으로부터 한도미달의 사용대가로서 한도초과 감소액의 일부 또는 전부를 배분받는 방법이다(한도미달대가를 고려한 재계산액의 개별손금불산입액 비례배분법).

한도미달대가를 고려한 재계산액의 개별손금불산입액 비례배분법을 적용함에 있어서 한도미달액을 사용하게 하는 대가의 정당한 가액은 상황에 따라 달라질 수 있다. 예를 들어 개별납세기 한도초과가 발생한 연결법인이 한도미달로 인하여 한도초과액이 감소하였더라도 해당 사업연도에 결손이 발생하여 납부할 세액이 없고 그 이후의 사업연도에 해당 결손을 사용할 가능성이 없는 경우에는 한도미달액의 사용가치는 없으므로 사용대가도 고려할 필요가 없다. 그러나 개별납세기 한도초과가 발생한 연결법인이 해당 사업연도에 충분한 소득이 발생한다면 한도미달액의 사용가치는 존재하게 되며 이는 한도미달이 발생한 연결법인과 한도초과가 발생한 연결법인 모두가 기여하여 만들어진 가치⁵⁾이기 때문에 양 법인간에 이를 분할하는 것이 필요하다. 이 경우의 사용대가는 양 법인의 한계법인세율, 현재 및 미래의 소득발생상황, 기부금의 경우 한도초과액의 이월사용 가능성 등을 고려하여 결정하여야 하지만 그 산정과정이 복잡하고 간단하게 산정하기가 어렵다.

5) 한도미달이 있는 연결법인은 개별납세할 경우 해당 미달액이 아무런 가치가 없으며, 한도초과가 있는 연결법인은 한도미달액이 없었다면 연결납세기 한도초과액이 감소하지 않았을 것인데, 연결납세로 인하여 전체적으로 한도초과액이 감소하였기 때문에 양 법인 모두가 해당 감소에 기여한 것으로 보아야 한다.

한도미달대가의 분할방법은 미국의 연결납세제도에서 세무상 잉여금(Earnings and Profit' E&P)을 산정함에 있어서 결손사용대가를 고려한 연결세액의 배분방법 중 비율법(percentage method)과 사후정산법(wait and see method)의 논리를 차용하여 사용할 수 있을 것으로 생각된다(Treasury Regulation §1.1502-33(d)(2) & (3)). 즉 비율법은 현재 및 미래의 상황을 고려하여 양 법인에게 약정에 따라 한도미달액의 사용으로 감소한 손금불산입액의 일정한 비율(예 : 50% 대 50%)을 한도미달대가로 하여 양 법인이 분할하도록 하는 방식이 될 것이며, 사후정산법은 감소한 손금불산입으로 인하여 실제로 조세부담이 감소한 것이 확인되는 사업연도에 해당 세액 효과에 상당하는 금액을 관련 연결법인간 소득에서 가감하도록 하는 방식이 될 것이다.

〈표 2〉 [사례 2]에 있어서 접대비 손금불산입 배분액의 비교

배분방법	A	B	C	합 계
개별납세방식	—	30,000,000원	2,000,000원	32,000,000원
재계산액의 접대비지출 비례배분법(현행 제도)	29,954,082원	32,581,633원	40,464,285원	103,000,000원
재계산액의 개별손금 불산입액 비례배분법	—	96,562,500원	6,437,500원	103,000,000원
한도미달대가를 고려한 재계산액의 개별손금불산입액 비례배분법(50% 비율법)	(7,500,000원)	96,562,500 + 7,031,250 =103,593,750원	6,437,500 + 468,750 =6,906,250원	103,000,000원

3. 접대비한도 계산시 연결법인간 거래수입의 일부 포함

앞서 언급한 바와 같이 연결집단을 하나의 내국법인으로 보아 접대비한도를 계산함에 있어서 연결법인간 거래로 인한 수입 중 양도손익이연자산 이외의 자산의 양도로 인하여 발생하는 수입은 접대비한도계산을 위한 수입금액에 포함되는 것으로 한다. 그러나 이는 단일실체개념의 논리에도 맞지 않고 다른 연결법인에게 지급한 접대비를 손금에 산입하지 않도록 하는 규정(동법 제76조의 14 제1항 제3호)과도 맞지 않는다. 따라서 접대비한도를 계산함에 있어서 수입금액에는 연결법인간 거래로 인한 수입을 전부 제외하도록 하여야 한다.

4. 기부금 한도초과액의 이월 및 연결배제시 배분

개별납세기 기부금의 한도초과액은 지정기부금의 경우 5년, 법정기부금의 경우 1년간 이월되고 그 이후의 사업연도에 한도미달이 발생하는 경우 해당 이월액을 한도로 손금에 산입할 수 있

다(동법 제24조 제4항 및 동법 시행령 제38조 제4항). 그러나 연결납세하는 경우에는 연결집단을 하나의 내국법인으로 보아 산정한 한도초과액을 이월하여 그 이후의 연결사업연도에 어떻게 처리할 것인지에 대하여 아무런 규정이 없다. 연결한도초과액에 관하여 필요한 규정을 살펴보면 다음과 같다. 첫째, 연결법인의 한도초과액은 개별적으로 이월되지 않고 다른 연결법인의 한도미달액과 통산되어 그 차액만 이월되어야 하며, 그 다음 연결사업연도 이후에 연결한도초과액이 연결한도미달액을 한도로 손금에 산입되어야 한다. 둘째, 연결한도초과액은 어떤 연결법인에서 발생한 것인지에 따라 해당 연결법인에게 귀속되는 것으로 하여야 하며, 그 이후의 연결사업연도에 연결한도미달액이 발생할 경우 이월결손금에서처럼 그 귀속에 따라 연결한도초과액의 감액을 처리하여야 하고 특정 연결법인이 연결에서 배제되는 경우 연결한도초과액 중 해당 연결법인에게 귀속되는 금액을 그 연결법인이 개별납세기 사용할 한도초과액의 이월액으로 하여야 한다.

IV. 결 론

본 논문에서는 연결납세방식을 적용함에 있어서 연결조정에 관한 규정을 검토하고 그 적용상의 문제점을 분석한 후 이를 개선하기 위한 방안을 제시하였다. 연결조정에 관한 규정의 문제점을 가상의 사례를 통하여 분석하였으며 미국과 일본 등 외국의 입법례를 살펴보았다. 본 논문에서 주장하는 연결조정의 문제점과 그 개선방안을 요약하면 다음과 같다.

첫째, 현행 연결납세제도에서는 연결집단을 하나의 내국법인으로 보아 수입배당의 익금불산입액을 재계산하고 이를 각 연결법인의 출자비율에 비례하여 배분하도록 하고 있다. 그러나 이러한 배분기준으로 인하여 개별납세하였을 경우와 비교해 보면 연결법人间 유불리가 달라지며, 공평하지 못하게 배분되는 측면이 있다. 즉 현행 연결납세제도에서 채택하고 있는 재계산액의 출자비율 비례배분법에 의하면 연결납세로 인한 익금불산입액의 증가액에 대한 각 연결법인의 기여정도를 반영할 수 없다는 문제가 있다. 이를 개선하기 위한 방안으로는 개별납세하였을 경우 산정되는 익금불산입액에 비례하여 재계산된 익금불산입액을 각 연결법인에게 배분하는 방법(재계산액의 개별익금불산입액 비례배분법)과 연결납세로 인하여 증가되는 익금불산입액을 출자비율에 비례하여 각 연결법인에게 배분하는 방법(증가계산액의 출자비율 비례배분법)을 생각할 수 있다. 재계산액의 개별익금불산입액 비례배분법과 증가계산액의 출자비율 비례배분법 모두 현행 연결납세제도에서 채택하고 있는 재계산액의 출자비율 비례배분법과는 달리 연결납세로 인한 익금불산입액의 증가분을 연결법인이 분할하여 그 증가분에 대한 기여도에 따라 배분받는다라는 점에서 같으며, 두 가지 방법 중 연결집단이 선택한 방법에 의하되 한번 선택한 방법은 그 이후의 연결사업연도에 계속하여 사용하도록 하여야 한다.

둘째, 연결집단을 하나의 내국법인으로 보아 기부·접대비 한도를 재계산하여 각 연결법인에게 배분함에 있어서 그 배분기준은 연결법인별 기부·접대비 지출액으로 하도록 규정되어 있으나 수입배당액의 익금불산입에서와 같이 연결납세로 인한 차이에 대한 각 연결법인의 기여도를 반영하지 못하고 있다. 이를 개선하기 위한 방안으로는 각 연결법인이 개별납세할 경우 산정되는 기부·접대비 한도초과액에 비례하여 배분하는 방법(재계산액의 개별손금불산입액 비례배분법)과 재계산액의 개별손금불산입액 비례배분법으로 하되, 개별납세기 한도미달이 있는 연결법인이 있는 경우 한도초과가 있는 연결법인으로부터 한도미달의 사용대가로서 한도초과 감소액의 일부 또는 전부를 배분받는 방법(한도미달대가를 고려한 재계산액의 개별손금불산입액 비례배분법)을 생각할 수 있다. 이 두 가지 방법 중 연결집단이 선택한 방법에 의하되 한번 선택한 방법은 그 이후의 연결사업연도에 계속하여 사용하도록 하여야 한다. 이 경우 한도미달대가의 분할방법은 미국의 연결납세제도에서 세무상 잉여금을 산정함에 있어서 결손사용대가를 고려한 연결세액의 배분방법 중 비율법과 사후정산법의 논리를 차용하여 사용할 수 있을 것으로 생각된다.

셋째, 연결집단의 접대비한도를 계산함에 있어서 양도손익이연자산 이외의 자산의 연결법인간 양도로 인하여 발생하는 수입은 접대비한도계산을 위한 수입금액에 포함되도록 하고 있으나 이는 단일실체개념의 논리에도 맞지 않고 다른 연결법인에게 지급한 접대비를 손금에 산입하지 않는 점을 감안할 때 연결법인간 거래로 인한 수입의 전액을 접대비한도계산을 위한 수입금액에서 제외하도록 하여야 한다.

넷째, 연결집단을 하나의 내국법인으로 보아 산정한 접대비의 한도초과액에 대한 처리방법이 규정되어 있지 않다. 연결한도초과액은 이월하여 그 다음 연결사업연도 이후에 연결한도초과액이 연결한도미달액을 한도로 손금에 산입되도록 하고 연결한도초과액은 어떤 연결법인에서 발생한 것인지에 따라 해당 연결법인에게 귀속되는 것으로 하여야 하며, 그 이후의 연결사업연도에 연결한도미달액이 발생할 경우 이월결손금에서처럼 그 귀속에 따라 연결한도초과액의 감액을 처리하여야 한다. 또한 특정 연결법인이 연결에서 배제되는 경우 연결한도초과액 중 해당 연결법인에게 귀속되는 금액을 그 연결법인이 개별납세기 사용할 한도초과액의 이월액으로 하여야 한다.

참고문헌

- 이준규. 2003. 『미국의 연결납세제도』. 한국조세연구원.
- _____. 2011. 『세법개론』. (주)영화조세통람.
- _____. 김갑순. 2009. “연결납세제도의 평가와 개선방안”. 세무와 회계저널 제10권 제1호 : 223 - 248.
- _____. 박성욱. 2010. “연결납세에 있어서 개별실체개념과 단일실체개념의 상충 및 조화”. 세무와 회계저널 제11권 제3호 : 153 - 177.
- 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. 2009. *Federal Income Taxation of Corporations Filing Consolidated Returns*. LexisNexis.
- 税理士法人トーマツ(編). 2008. 『詳解 連結納税 Q&A』第5版. 清文社.

Consolidation Adjustments under the Consolidated Return System

Juneq Lee* · Chung-jin Shim**

〈Abstract〉

This article evaluates and suggests ways to improve consolidation adjustments under the current consolidated return system as follows ;

First, under the current consolidated return system, dividends received which are excluded from the computation of consolidated taxable income are allocated to members of the consolidated group in proportion to the rate of stock holding. This treatment causes tax inequity since the allocation of exclusions recalculated according to the single entity concept does not properly reflect each member's contribution to the excluded amount increased due to the consolidated return. For the remedy to the problems, this paper suggests two alternative methods : (i) the method of allocating consolidated exclusions in proportion to each member's exclusions computed under its separate return and (ii) the method of allocating exclusions increased due to the consolidated return in proportion to the rate of each member's stock holding.

Second, under the current consolidated return system, the excess of the limitation of charitable contributions and entertainment expenses which are computed according to the single entity concept is allocated to each members in proportion to its total payment of the expenses during the year. This treatment also causes tax inequity since the allocation does not reflect each member's contribution or accountability to the excess increased or decreased due to the consolidated return. For the remedy to the problems, this paper suggests two alternative methods : (i) the method of allocating consolidated excess in proportion to each member's excess computed under its separate return and (ii) the method of charging for the use of surplus for the limitation in addition to the allocation under the first method.

Third, all transactions between members should be excluded from the revenue which is the basis of calculating the limitation of consolidated entertainment expenses.

Fourth, regulations necessary for the treatment of forwarding the excess of limitation of consolidated charitable contributions to the following year should be provided.

〈Key words〉 Consolidated Return, Consolidation Adjustments, Single Entity Concept, Separate Entity Concept

* Professor, Kyung Hee University Law School & Business School, primary author

** Associate Professor, KonKuk University Business School, corresponding author