

동업기업 과세제도의 적용범위



安慶峰

國民大學校 法科大學 教授
本會 附設 韓國租稅研究所
研究委員

目次

I. 개정 조세특례제한법상 동업기업 과세제도 적용범위

II. 조합

III. 합명회사, 합자회사, 유한회사

IV. 상법개정안상 유한책임회사

I. 개정 조세특례제한법상 동업기업 과세제도 적용범위

개정 조세특례제한법(법률제8827호, 2007. 12.31) 제100조의15 제1항은 다음과 같이 규정하고 있다.

第100條의15 ①이 절에서 규정하는 과세특례(이 절에서 “동업기업과세특례”라 한다)는 동업기업으로서 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 단체가 제100조의17에 따라 적용신청을 한 경우 해당 동업기업 및 그 동업자에 대하여 적용한다. 다만, 동업기업과세특례를 적용받는 동업기업의 동업자는 동업기업의 자격으로 동업기업과세특례를 적용받을 수 없다.

1. 「민법」에 따른 조합
2. 「상법」에 따른 익명조합
3. 「상법」에 따른 합명회사 및 합자회사
4. 제1호부터 제3호까지의 규정에 따른 단체와 유사하거나 인적용역을 주로 제공하는 단체로서 대통령령으로 정하는 것

조세특례제한법 제105조 제1항 제4호에서 ‘대통령령이 정하는 것’으로는 다음과 같은 것을 들 수 있다.

1. 특별법에 따른 조합
 - 「변호사법」에 의한 법무조합
 - 「중소기업창업 지원법」에 따른 중소기업창업투자조합
 - 「벤처기업육성에 관한 특별조치법」에 따른 한국벤처투자조합 및 개인투자조합
 - 「여성전문금융업법」에 따른 신기술사업투자조합
 - 「부품·소재전문기업 등의 육성에 관한 특별조치법」에 따른 부품·소재전문투자조합
2. 특별법에 따른 합명·합자회사
 - (1) 합명회사
 - 「변호사법」에 따른 법무법인
 - 「변리사법」에 따른 특허법인
 - 「공인노무사법」에 따른 노무법인
 - 「법무사법」에 따른 법무사합동법인
 - (2) 합자회사
 - 「간접투자자산 운용업법」에 따른 사모투자전문회사
3. 특별법에 따른 유한회사 중 인적용역을 주로 제공한다고 인정되는 일정 요건을 갖춘 법인
 - 「변호사법」에 따른 법무법인(유한)
 - 「공인회계사법」에 따른 회계법인
 - 「세무사법」에 따른 세무법인
 - 「관세사법」에 따른 관세법인

현재 공동사업장 과세대상이 되는 조합, 그리고 현재 법인세 과세대상인 회사 중 인적회사인 합명회사와 합자회사에 대해서 동업기업 과세제도 적용 대상으로 한 것은 현재 법인으로 분류된 기업 중 인적회사를 포괄하는 동업기업 과세제도를 별도로 만들고, 현재 공동사업장에 해당하는 사업자들은 공동사업장 과세제도와 동업기업 과세제도 중 하나를 선택할 수 있도록 하는 것이 바람직하다는 의견에 따른 것이다.

그렇다면 ‘조합’이라 할 때 개정 조세특례제한법

제100조의 15 제1항은 「민법」에 따른 조합과 「상법」에 따른 익명조합에만 국한되고, 국회에 의안번호 제7463호로 2007.9.20. 제출되어 있는 상법 일부 개정법률안 상의 합자조합, 더 나아가 2009년 1월부터 시행하기로 되어 있는 자본시장과 금융투자업에 관한 법률(이하 ‘자통법’이라 함)상의 투자조합이나 투자익명조합은 포함되지 않는 것인지 하는 의문이 든다. 또한 합명회사 및 합자회사에 대해서는 상법상 합명회사 및 합자회사 뿐만 아니라, 특별법상 합명회사와 합자회사형태를 취하는 각종 법인에 대해서까지 동업기업 과세제도를 적용할 것을 예정하고 있는데, 자통법상의 투자합자회사에 대해서는 동업기업 과세제도가 적용되는 것인지 하는 의문이 든다

한편 유한회사 일반에 대해서는 물적회사라는 이유로 동업기업 과세제도의 적용대상에서 제외하면서도 유독 ‘특별법에 따른 유한회사 중 인적용역을 주로 제공한다고 인정되는 일정 요건을 갖춘 법인’에 대해서는 동업기업 과세제도를 적용하는 근거는 무엇인지, 자통법상의 투자유한회사에도 동업기업 과세제도가 적용되어야 하는 것은 아닌지 하는 의문이 든다.

이와 같이 조세특례제한법상 동업기업 과세제도의 적용범위를 민·상법상 조합, 상법상 합명회사와 합자회사에만 국한할 때 형평 내지는 기업형태의 중립성이라는 관점에서 문제가 발생하므로 이하에서는 상법개정안에서 제시된 합자조합, 유한책임회사, 자통법상 새롭게 인정된 집합투자기구인 투자조합, 투자익명조합, 투자합자회사, 투자유한회사를 중심으로 동업기업 과세제도의 적용여부에 관해 검토하고자 한다.

Ⅱ. 조합

1. 민법상 조합

가. 개념

민법상 조합이란 2인 이상이 서로 출자하여 공동 사업을 경영할 것을 약정하는 계약을 의미하기도 하고, 공동사업을 경영할 목적으로 결합한 단체를 의미하기도 한다. 일반적으로 전자를 조합계약, 후자를 조합이라고 표현한다. 이처럼 조합은 단체성과 계약성의 이중적 성질을 갖고 있고, 두 가지는 상호관련을 맺고 있다. 이 때 人은 파트너십과 마찬가지로 자연인이 될 수도 있고, 법인이 될 수도 있다. 그러나 조합이 조합원이 될 수 있는지에 대해서는 판례는 부정적인 입장이다(대법원 1959.2.5. 선고, 4290민상641 판결).

나. 민법상의 조합과 사단과의 구별

첫째, 사단은 통일적인 조직과 기관을 가지고 있고, 기관의 행위와 효과는 모두 단체에 귀속한다. 이에 대하여 조합의 경우 구성원인 조합원 각자 또는 구성원 전원으로부터 대리권이 주어진 자에 의하여 행동하고 그 법률효과는 각 조합원에게 귀속한다. 둘째, 사단의 구성원은 총회라는 단체의 의사 결정기관을 통하여 다수결의 원리에 의하여 단체의 운영에 참여할 수 있을 뿐이다. 반면 조합에서는 조합원 각자가 직접 단체의 운영에 참여할 권한을 가지며, 조합의 업무집행자를 선임하는 때에는 각 조합원의 위임에 의한다. 셋째, 사단에서 재산은 자산이든 부채이든 모두 사단에 귀속하며, 구성원은 출자한 재산을 한도로 사단의 부채에 대하여 유한책임만을 질 뿐이다. 이에 대하여 조합재산은 모두 조합원의 소유이며, 조합의 부채도 각 조합원의 채무에 속하므로 무한책임을 지게 된다. 넷째, 사단은 원칙적으로 법인격이 주어진다. 반면, 조합은 법인격이 주어지지 않는 것이 원칙이나, 조합의 실질을 가지고 있으면서 법인격이 인정되는 경우도 있다. 상법상 인적회사가 그 예이다. 다섯째, 사단은 소송상

당사자능력이 있으며, 권리능력이 없는 사단도 대표자 또는 관리인이 있는 경우 당사자능력이 인정된다(부동산등기법 제30조, 민사소송법 제52조). 반면 조합의 당사자능력은 일반적으로 부정된다(대법원 1967.8.29, 66다2200; 대법원 2004.2.13, 2003나1350). 따라서 조합 자신의 명의로 부동산 등기도 할 수 없고, 계약도 체결하지 못하므로, 조합원 개인명의로 등기하고, 조합원 전원 혹은 업무집행사원의 명의로 계약을 체결할 수 있을 뿐이다.

2. 상법상 조합

가. 익명조합

익명조합은 당사자의 일방이 상대방의 영업을 위하여 출자하고 상대방은 그 영업을 인하여 이익을 분배할 것을 약정함으로써 그 효력이 생기는 계약이다(상법 제78조). 민법상의 조합은 조합원 전원이 업무를 집행하고, 조합재산은 조합원의 합유이므로 조합원 전부가 조합채무에 대해 무한책임을 부담한다. 이에 반해 상법상의 익명조합에서는 출자재산은 영업자의 단독소유이며, 대외적인 관계에서도 영업자가 모든 권리의무를 부담한다. 이러한 법률상의 차이에도 불구하고 경제적인 면에서는 양자는 모두 공동기업의 한 형태라는 공통점을 가지므로 내부조직면에서는 민법상의 조합에 관한 규정을 유추적용한다.

나. 상법개정안상 합자조합

정부가 국회에 2007. 9. 20. 제출한 상법개정안(이하 '상법개정안'이라 함)에 의하면 합자조합은 업무집행자로서 조합의 채무에 대하여 무한책임을 지는 조합원(업무집행조합원) 1인 이상과 출자가액을 한도로 하여 유한책임을 지는 조합원(유한책임조

합원) 1인 이상이 상호출자하여 공동사업을 경영할 것을 약정함으로써 효력을 발생한다(상법개정안 제 86조의2). 요컨대 합자조합은 조합의 성격을 가지므로 법인격이 없다.

상법개정안에서는 합자조합계약에 기재하여야 할 사항을 명시하고(목적, 명칭, 조합원의 성명 또는 상호 및 주소, 출자, 손익분배, 유한책임조합원의 지분양도, 잔여재산분배, 존속기간 기타 해산사유 등)(상법개정안 제86조의3), 등기의무와 등기사항(상법개정안 제86조의4)을 규정하였다. 그리고 합자조합은 소송의 당사자가 될 수 있다(상법개정안 제86조의8). 즉 합자조합은 조합의 명의로 사업을 수행하고 부동산 소유권을 등기할 수 있으며, 법원에서 당사자로서 원고가 되거나 피고가 될 수도 있다는 점에서 민법상의 조합 혹은 상법상 익명조합과는 차이가 있고 오히려 사단에 가깝다고 할 수 있다.

상법과 조합계약에서 달리 정하지 않는 사항에 대하여는 민법 중 조합에 관한 규정을 준용한다. 원칙적으로 손익분배는 조합원간의 약정에 따른다. 손익분배비율을 출자가액에 비례하지 않고 특정의 조합원에게 특별분배비율을 적용할 수 있도록 조합원간의 약정을 인정할 수 있을지에 대하여는 견해 대립이 있다. 손익분배의 비율을 정하지 않은 때에는 출자가액에 비례하여 분배하고(민법 제711조 제1항 준용), 손익의 분배비율을 정하지 않은 때에는 그 비율은 손익에 공통된 것으로 추정한다(민법 제711조 제2항 준용).

3. 자통법상 투자조합과 투자익명조합

자통법에서 새로 도입한 투자조합과 투자익명조합을 민법상의 조합, 상법상의 익명조합과 비교하여 보면 다음 <표 1>과 같다.

<표 1> 자통법에 의한 투자조합, 투자익명조합과 민법상의 조합, 상법상의 익명조합 비교

	조 합	익명조합	투자조합	투자익명조합
근거법률	민법 제703조	상법 제78조	자통법 제218조-제223조	자통법 제224조-제228조
법인격	×	×	×	×
구성원	2인 이상의 조합원	영업자, 익명조합원	무한책임조합원, 유한책임조합원	영업자, 익명조합원
출자의무자	조합원 전원	익명조합원	조합원 전원	익명조합원
출자형태	금전, 노무, 상호, 신용 등	금전 (재산)	좌동	좌동
영업 형태	조합원 공동사업	영업자 개인사업	조합원 공동사업	영업자 개인사업
재산의 소유	조합원 합유	영업자 단독소유	조합원 합유	영업자 단독소유
출자금의 반환 및 이익의 분배 (손실의 분배)	무한책임	-영업자: 무한책임 -익명조합원: 유한책임	좌동 (법제222조 제2항 및 제223조 제3항)	지분비율에 따름 (법제227조 제2항)
집합투자업자의 지위	·	·	업무집행조합원 (무한책임조합원)	영업자 (무한책임)

4. 조합과 동업기업 과세제도

가. 민·상법상 조합과 익명조합

조세특례제한법상 동업기업 과세제도 도입방안에서 제시된 동업기업 과세제도 적용대상이 되는 조합이란 민법상 조합 혹은 민법상 조합규정이 적용 혹은 준용되는 경우를 상정하고 있다. 민법상 조합 규정이 적용 혹은 준용되는 경우를 들어 보면 우선 상법상 익명조합은 대외적으로는 익명조합이 나타나지 않고, 영업자의 단독기업으로 조합재산도 없고 조합대표도 없다.¹⁾ 그러므로 민법상 조합규정이 적용되지 않고, 보충적으로 적용될 뿐이다. 둘째,

1) 동업기업의 경영에 참여하지 않고 투자소득만 받아가는 동업자, 즉 수동적 동업자의 경우 사업자로 인정하기 어려우므로 이와 같은 동업자가 동업기업으로부터 배분받은 소득 배당소득으로 구분한다.

상법개정안의 합자조합은 조합의 명의로 사업을 수행하고 부동산 소유권을登記할 수 있으며, 법원에서 당사자로서 원고가 되거나 피고가 될 수도 있다는 점에서 민법상의 조합과는 차이가 있으나, 상법과 조합계약에서 달리 정하지 않는 사항에 대하여는 민법 중 조합에 관한 규정을 준용한다. 민법상 조합을 출발점으로 하여, 민법상 조합규정이 적용 혹은 준용되는 경우까지 동업기업 과세제도 적용대상의 외연을 넓히는 것이라면 우리 민법상 조합에 관한 논의를 전제로 동업기업 과세제도로 설계하는 것이 옳을 것이다. 다만 이 경우 다단계 합자조합형성²⁾을 통한 조세회피가 문제될 수 있으나, 개정 조세특례제한법은 다른 동업기업의 동업자는 동업기업 자격으로 동업기업과세특례를 적용받는 것을 불허하고 있으므로 문제발생의 여지는 없다 할 것이다.

나. 자통법상 투자조합

투자조합도 원칙적으로 민법상의 조합에 관한 규정을 준용하므로(자통법 제223조 제1항의 반대해석), 법인세 과세문제는 발생하지 않을 것으로 보인다. 다만 투자조합의 조합원에 대한 소득귀속을 어떻게 과세하느냐 하는 문제가 있다. 민법상 조합에서는 인적요소가 중시되는 반면, 자통법에 의한 투자조합은 그 인적요소가 상당히 희석되어 있다. 무한책임조합원은 집합투자업자 1인으로 한정되고 그 외의 조합원은 모두 유한책임조합원이다(자본시장과 금융투자업에 관한 법률 제219조 제1항). 집합투자업자는 조합원의 동의 없이 투자조합재산의 취득보유처분행위를 할 수 있고 투자자는 원칙적으로 수시로 환매청구가 가능하다. 따라서 기존 간접투자기구와 동일한 방식(즉 간접투자기구에 귀속되는 소득의 당초 성격과 관계없이 그 소득을 분배할 때 모두 배당소득으로 과세하되, 귀속소득 중 상장주식 매매차손의 등 일부손익을 과세제외하는 방식)으

로 과세하는 것도 타당하다고 본다.

반면, 비록 그 외관이 다른 집합투자기구와 유사하다 하더라도 투자조합의 본질은 민법상 조합이므로 소득세법상 공동사업장과세방식을 적용할 필요도 있을 것이다. 또한 직접투자자와의 과세 형평을 고려하여 투자조합이 그 집합투자재산으로 부동산을 취득한다면 그 소유는 투자자들의 합유에 속하므로, 동업기업 과세방식을 적용하여 그 재산의 귀속자에게 그로부터 발생하는 소득의 유형에 따라 과세할 수 있을 것이다.

동업기업 과세방식을 적용할 것인지, 공동사업장 과세방식을 적용할 것인지 혹은 기존의 간접투자기구와 동일한 방식을 적용할 것인지 여부에 따라 귀속되는 소득의 유형은 배당소득으로 동일하나, 미실현평가손익 등을 투자자에게 귀속시킬 것인가 혹은 직접투자시 비과세소득이 간접투자시 과세소득으로 되는가 하는 점이 달라질 뿐이다. 소득의 유형이 동일하다면 투자기구간 형평뿐만 아니라 직접투자자와의 형평도 고려하는 것이 타당할 것이므로 어떠한 방식을 채택하든 미실현평가손익 등에 대한 과세이연규정을 두는 것이 타당할 것이다. 또한 귀속소득의 유형을 배당소득으로 하게 되면 집합투자기구가 부동산 등 실물자산을 투자자산으로 하는 경우 직접투자시 양도소득세의 과세대상이 되어야 하나, 간접투자로 인해 배당소득으로 변환되어 세제상 우대받는 결과가 되므로 이 점에 관해서도 고려할 필요가 있다.

다. 자통법상 투자익명조합

투자익명조합도 원칙적으로 상법상 익명조합에 관한 규정을 준용하므로(자통법 제228조 제1항의 반대해석), 법인세 과세문제는 발생하지 않을 것으로 보인다. 다만 투자자인 투자익명조합의 익명조합원에게 소득을 분배할 때 그 소득을 어떻게 과세

2) 예: 母 합자조합 - 子 합자조합 - 孫 합자조합 - 曾孫 합자조합.

하느냐 하는 문제가 있다. 먼저 투자익명조합도 상법상 익명조합과 마찬가지로이므로 투자익명조합 투자자에게 조세특례제한법상 동업기업 과세제도를 적용하자는 논의가 가능하다. 개정 조세특례제한법은 ‘공동사업’이라는 문구를 삽입하여 해석상 곤란하게 하는 반면, ‘수동적 동업자³⁾’라는 개념을 창설하여 그들에게는 조합결손금을 활용하지 못하도록 하고 있다. 그리고 수동적 동업자의 분배금은 배당소득으로 하도록 하고 있다(조세특례제한법 제 100조의 18). 즉 익명조합이나 투자익명조합의 조합원과 같은 수동적 투자자는 ‘공동사업’에 대한 탄력적인 해석을 통해 동업기업 과세제도의 적용을 받을 수도 있으나, 결손금은 배분받을 수 없으며 소득도 배당소득으로만 인식하게 될 것이다.

다음으로 투자익명조합에 대해서도 기존 간접투자기구 과세방식을 그대로 적용하자는 주장이 가능하다. 투자익명조합재산에 대한 형식상 소유자는 집합투자업자로 될 것이기 때문에 투자자별 소득구분의 어려움은 투자신탁의 경우와 동일할 것이므로 기존 간접투자기구 과세방식을 그대로 따르는 것이다.

마지막으로, 투자익명조합에 대해서도 현행 소득세법상 익명조합의 조합원에 대한 과세방식⁴⁾을 적용해야 한다는 주장이 가능하다. 이렇게 될 경우 일부소득(예, 상장주식 매매차손익) 과세제외규정을 적용할 수 없게 된다.

투자익명조합에 대해서는 집합투자기구간의 과세형평을 고려하여 기존 간접투자기구 과세방식을 그대로 적용하는 것이 타당할 것이나, 일부소득과세를 제외한 소득을 배당소득으로 과세하는 것이 합리적일 것이다. 다만 투자익명조합의 경우에도 투자조합과 마찬가지로 미실현평가손익에 대한 과세

이연문제, 부동산 등 실물자산에 대한 투자의 경우 조세회피문제 등을 고려할 필요가 있을 것이다.

Ⅲ. 합명회사, 합자회사, 유한회사

1. 합명회사, 합자회사

가. 상법상의 합명회사, 합자회사

기존의 상법상의 회사형태를 취한 기업들 중에서는 어디까지 동업기업 과세제도를 적용해야 하는가? 합명회사는 각 사원이 회사의 채권자에 대하여 직접 연대무한책임을 지는 데에서 대외적으로 인적 신용이 중시되고, 내부적으로 사원상호간의 신뢰관계를 필요로 한다. 합명회사는 마치 개인간의 공동기업을 운영하는 것 같은 인상을 주게 되며, 실질적으로는 조합의 성격을 띠고 있다.

합자회사는 무한책임사원이 있는 점은 합명회사와 같으나, 회사채권자에 대하여 출자액의 한도 내에서만 연대하여 책임을 지는 유한책임사원이 있는 점이 합명회사와 다르다. 유한책임사원은 유한책임을 지는 데 불과하지만, 출자는 재산출자에만 한정되고, 회사의 업무집행 혹은 대표로는 참여하지 않는다. 그러나 합자회사도 사원간의 개인적 신뢰를 기초로 하기 때문에 실질적으로는 조합적 성격을 띠고 있다고 볼 수 있다.

개인과 법인에 대한 과세체계에 차이를 두는 것이 법인의 실체성에 기인하는 것이라면 실체성 측면에서 조합의 성격을 띠는 합명회사 혹은 합자회사에 대해 법인에 대한 과세체계를 적용하는 것은 경제적 실질을 정확하게 반영하는 과세체계라고 할

3) 동업기업 사업에 성명 또는 상호를 사용하게 하거나, 동업기업 사업에서 발생한 채무에 대하여 무한책임을 부담하기로 한 자가 아닌 자로서 동업기업 경영에 참여하지 아니하고 출자만 하는 자.
 4) 현행 소득세법은 상법상 익명조합의 조합원에 대해서 이를 출자공동사업자로 보아 그 받은 소득을 모두 배당소득으로 과세하도록 하고 있다.

수 없으므로 조합이라는 이름을 갖고 있지 않지만 조합으로서 실질을 갖춘 합명회사 혹은 합자회사에 대해서는 동업기업 과세제도를 적용하는 것이 바람직하다. 즉 합명회사 혹은 합자회사는 상법상 법인격이 인정되나, 내부관계에 관해서는 상법에 규정이 없으면 민법의 조합에 관한 규정을 준용하도록 하고 있으므로 동업기업 과세제도를 적용하여도 무방할 것이다. 다만 배당률이 낮은 기업의 경우 사내유보를 허용하지 않는 동업기업 과세제도를 강요한다면 해당 기업의 세부담이 오히려 많아질 수 있으므로 동업기업 과세제도를 강제로 적용하도록 하는 것은 바람직하지 않으므로 선택적으로 적용할 수 있도록 하는 것이 타당할 것이다. 개정 조세특례제한법도 이와 동일한 취지에서 동업기업과세특례의 적용에 대한 기업의 자유로운 선택권을 인정하되, 동업기업이 과세방법의 자의적 변경을 통해 조세부담을 회피하는 것을 방지하기 위하여 동업기업과세를 적용받게 되는 경우 최소 5년간 계속 적용할 의무를 부여하고 있다(조세특례제한법 제100조의 17).

나. 자통법상 투자합자회사

투자합자회사도 원칙적으로 상법상 합자회사에 관한 규정을 준용하므로(자통법 제217조의 반대해석), 원칙적으로 법인세법에 의한 납세의무를 부담하게 된다. 투자합자회사가 집합투자기구로서 그 역할을 수행하기 위해서는 기존의 간접투자기구처럼 투자합자회사를 법인세법 제51조의2(유동화전문회사 등에 대한 법인세)의 적용대상 법인이 되도록 하여 법인세 부담을 제거할 필요가 있을 것이다.

문제는 그 소득이 투자자에 귀속될 때 어떻게 과세하느냐에 있다. 기존의 간접투자기구 과세방식에 의하면 투자자는 법소정의 유가증권 및 선물거래·평가로 인한 손익을 제외하고(조세특례제한법 제91조2 제1항), 소득세법상 또는 법인세법상 법

인으로부터 주주가 받는 배당소득에 대한 납세의무를 진다.

조세특례제한법상 동업기업 과세방식에 의하면 동업기업 소득은 능동적 동업자에 대하여는 거주자·비거주자·내국법인 및 외국법인으로 구분하여 현행 「소득세법」 및 「법인세법」 상 구분과 일치시켜 과세하고, 수동적 동업자에 대하여는 배분받은 소득을 배당소득으로 취급한다. 따라서 수동적 동업자에 대하여는 동업기업 과세방식에 의하든, 기존의 간접투자기구 과세방식에 의하든 모두 배당소득으로 과세되므로 양자의 차이는 없다. 다만, 투자대상자산의 확대에 인하여 소득세법상 비과세소득에 해당하는 미실현평가이익, 파생상품 손익이나, 중과세 대상이 되는 부동산의 양도로 인한 양도소득 등이 금융소득으로 소득유형이 변환되는 것에 대하여는 문제가 있으므로 입법시 이 점에 관한 고려가 필요할 것이다.

2. 유한회사

처음 동업기업 과세제도를 도입하는 단계에서 유한책임사원으로만 구성된 물적회사를 적용대상에 포함시키는 것은 동업기업 과세제도를 남용한 조세회피의 우려가 있으므로 유한회사를 동업기업 과세제도의 적용범위에서 제외하는 것이 타당하다는 의견이 제시된 바 있으나, 이와 같은 의견은 아래와 같이 검토의 여지가 있다.

가. 법무법인(유한), 회계법인, 세무법인

유한회사는 형식적으로 물적회사의 형태를 띠더라도 업무의 성격상 인적회사의 성격이 강하여 일반적으로 동업기업으로 많이 설립하는 법무법인(유한), 회계법인, 세무법인의 경우 우리나라 변호사법 등 관련 법에서 유한회사의 설립이 가능하도록 되어 있다. 이에 대해 무한책임사원을 두지 않고 유한

책임사원만으로 구성되어 있는 회계법인, 법무법인(유한) 및 세무법인은 조세회피의 수단으로 악용될 가능성이 크기 때문에 동업기업 과세제도의 적용대상에서 제외하는 것이 바람직하다는 견해가 있다. 그러나 동업기업 과세제도를 남용하여 조세회피가 이루어지기 위해서는 적어도 회계법인 등의 배당성향이 50%⁵⁾를 초과하여야 하는데, 회계법인, 법무법인(유한) 및 세무법인으로서 배당성향이 50%를 초과하는 법인은 그 예가 흔하지 않기 때문에 그 폐해는 우려할 정도가 아니다.⁶⁾ 뿐만 아니라 유한회사를 파트너십 과세제도 적용대상에서 제외하는 경우 이미 유한회사로 설립된 법무법인(유한), 회계법인, 세무법인을 파트너십 과세대상에서 제외하는 반면, 합명회사로 설립된 법무법인, 세무법인은 파트너십 과세제도 적용대상에 포함하게 되어 동일한 전문직 법인이라도 세법상 취급이 달라지는 문제가 발생하므로 개정 조세특례제한법은 동업기업 과세제도의 적용대상에 포함시키고 있다.

나. 유동화 전문회사

유동화전문회사도 자산유동화에 관한 법률에 의해 유한회사 형태로 설립, 운영되고 있는데, 유동화 전문회사의 경우에는 배당가능이익의 90%이상을 배당한 경우 그 금액은 당해 사업연도의 소득금액에서 이를 공제하므로 굳이 조세회피의 위험을 감수하면서까지 동업기업 과세제도를 적용할 필요가 없을 것이다.

다. 자통법상 투자유한회사

자본시장통합법상 새로이 도입되는 투자유한회사는 상법상 유한회사의 일종이므로, 별도의 세법규

정이 없다면 법인세법에 의한 납세의무를 부담하게 된다. 따라서 집합투자기구로서 그 역할을 수행하기 위해서는 유동화 전문회사처럼 투자유한회사를 법인세법 제51조의2의 적용대상 법인이 되도록 하여 법인세 부담을 제거할 필요가 있을 것이다. 문제는 그 소득이 투자자에 귀속될 때 어떻게 과세하느냐 하는 것인데, 투자합자회사와 마찬가지로 기존의 간접투자기구와 같이 과세하는 방법과 동업기업 과세제도를 적용하는 방법을 검토할 수 있을 것이다.

라. 소결

요컨대 유한회사의 경우 일률적으로 파트너십 과세제도의 적용여부를 판단할 것이 아니라 그 성격이 인적회사인 경우(예: 회계법인·세무법인 등)에는 파트너십 과세제도의 적용대상으로 하고, 물적회사인 경우(예: 유동화전문회사)에는 적용을 배제하는 것이 바람직한데, 개정 조세특례제한법에서도 동일한 입장을 취하고 있다고 볼 수 있다.

IV. 상법개정안상 유한책임회사

상법개정안에서는 미국의 통일유한책임회사법(미국판 LLC법)과 일본의 합동회사법(일본판 LLC법)을 기초로 하여 유한책임회사제도를 도입하기로 한 바 있다. 상법개정안에서는 회사의 설립, 사원, 지배구조, 사원의 가입과 탈퇴, 청산 등 유한책임회사 내부관계에서는 조합적 요소를 기반으로 하는 합명회사의 규정을 중심으로 구성하고, 제3자 업무집행기관과 업무집행자의 책임, 그리고 자본금제도의 허용, 잉여금분배와 제한 등 채권자보호가 필요한 대외관계에서는 주식회사의 요소를 반영하여 유한

5) 현행 세제 아래에서의 소득세의 이연효과를 고려하여 볼 때 회계법인 등의 배당성향이 50%에 미달하는 경우에는 오히려 회계법인 등에 대한 동업기업 과세제도가 현행 회계법인 등에 대한 법인과세제도보다 불리할 수 있음.

6) 정창모, “파트너십 과세제도 도입시 법개정사항”에 관한 공청회(2007.7.23)에서의 토론문.

책임회사에 관한 별도의 규정을 상법 회사편 내에 두기로 하였다.

법인세법 제2조 제1항은 내국법인은 법인세의 납세의무가 있는 것으로 규정하고 있어 상법 제171조 제1항에서 '회사는 법인으로 한다'는 규정을 유지할 경우 유한책임회사에 대하여 현 세법체계상 법인세가 과세되는 결과가 발생하는데, 상법 개정안에 있어서 유한책임회사의 도입목적이 조합과 주식회사의 장점을 모두 취하기 위한 것이라는 점을 고려하면 문제가 있다.

한편 有限責任 또는 無限責任을 지는가 여부에 따라 법인세의 대상이 되는가를 결정해야 한다는 입장에서는 무한책임사원이 한 명도 없는 유한책임회사를 동업기업 과세제도 적용대상에 포함시키는 것은 논란의 여지가 있을 수 있다. 미국에서는 1997년 선택제(check-the-box regulation)의 도입 이전에 미국내국세입청(IRS)은 Kintner 규칙을 제정공포하여 유한책임회사에 대해 엄격한 태도, 즉 pass-through과세를 인정하지 않는 태도를 취하였다. 동 규칙에 의하면 다음과 같은 특징을 가진 단체를 연방내국세입법상 법인세 과세대상이 되는 단체(association)로 규정하였다. 구성원의 존재와 사업목적(이들 요소는 법인과 조합에 공통적인 특징이어서 실체가 단체인지 조합인지 분류하는 데 있어서 무시되었다)을 필수요소로 하면서, ① 조직의 계속성(continuity of life), ② 경영의 집중(centralization of management), ③ 구성원의 유한책임(limited liability), ④ 지분의 양도성(free

transferability of interests)의 4가지 중 3가지를 충족하면 법인세 과세대상이 되는 단체로 분류하였다.⁷⁾ 그러다가 1997년 1월에는 단체의 4가지 특징을 가지고 있느냐에 따라 조합이나 단체로서의 과세를 결정하던 종래의 재무부 규칙을 폐기하고, 소위 선택제(check-the-box regulation)를 도입하여 각 주법상 법인격을 가지는 조직은 연방내국세입법상 법인으로 취급하고, 그 이외의 복수의 구성원으로 이루어진 단체는 조합·단체 혹은 단일 사업자로 취급받을 것인가를 선택하도록 하였다.⁸⁾ 그리하여 대부분의 연방법 혹은 주법상 법인격을 가지지 아니한 기업체(unincorporated entity), 예컨대 유한책임회사는 그 실체가 법인(C corporation으로 과세되는 단체)이 될 것을 선택하지 않는 한 연방 조세목적상 자동적으로 조합으로 과세되는 것으로 인정되었다.

프랑스도 우리의 유한책임회사와 유사한 SARL(Societe A Resposabilite Limitee)은 원칙적으로 법인세의 적용을 받으나, SARL의 사원이 법인이 아닌 개인인 경우나 가족인 경우는 법인세가 아닌 소득세의 적용을 받도록 선택할 수 있다. 사원이 자신이 참가하는 회사의 채무와 관련해서 有限責任 또는 無限責任을 지는가는 법인세의 대상이 되는가에 결정적인 역할을 하지 않기 때문이다. 다만 合資會社(SCS)의 경우에는 유한책임과 무한책임이 의미를 갖는다. 有限責任社員에게 귀속되는 소득은 법인세의 대상이 되고, 유한책임사원은 소득이 분배되면 다시 과세대상이 된다.⁹⁾

7) 미국 재무부규칙 Sec. 1.7701-2(a)(pre-1997).

8) 미국내국세입법 Sec. 7701(a)(3), 재무부규칙 Sec. 301.7701.

9) 프랑스에서는 사원에 따라 과세체계도 다르다. i) 有限責任社員에게 귀속되는 부분에 대해서는 합자회사가 법인세가 적용되는 사업체로 취급된다. 그러므로 유한책임사원에게 귀속되는 합자회사의 소득은 합자회사 단계에서 법인세의 대상이 되고, 사원에 대한 분배시 배당으로 취급된다. ii) 無限責任社員에 대해서는 합자회사가 투명사업체로 취급되므로 무한책임사원이 실제로 합자회사의 소득을 분배받았는지 상관없이 귀속되는 합자회사소득의 비율에 따라서 개인적인 납세의무를 부담한다. 그러나 합자회사는 전체적으로 법인세의 대상이 되는 것을 선택할 수 있으며 이와 같은 선택을 했을 경우에는 법인으로서는 취급을 받는다. 발생한 소득은 합자회사단계에서 법인세의 대상이 되고 사원에 대한 배당은 주주와 같이 과세된다.

일본에서는 우리의 유한책임회사와 유사한 합동 회사에 대하여 선택적이든 강제적이든 법인단계의 과세를 포기하게 되는 경우, 합명·합자회사 등에 있어서도 동일한 문제가 발생하게 되고, 법인세의 세수가 크게 감소할 수 있어 일단은 합동회사에 대하여 기존의 과세체계에 따라 법인세를 과세하는 것으로 결론지었다. 다만 중의원, 참의원 모두 부대 결의라는 형식으로 합동회사의 pass-through 과세에 대하여는 이후의 상황 등을 고려하여 탄력적으로 검토를 해가는 것으로 합의하였다.

개정 조세특례제한법이 상법상 합자회사에 대해 동업기업 과세제도를 선택할 수 있도록 허용한 것을 보면 有限責任 또는 無限責任을 지는가 여부에 따라 동업기업 과세제도의 적용여부를 결정해야 한다는 입장은 아닌 것으로 보인다.

한편 인적회사 또는 물적회사인가의 여부에 따라 동업기업 과세제도의 적용여부를 결정해야 한다는 입장에서는 유한책임회사의 법적 성격이 인적회사인지 물적회사인지 다소 모호하므로 논란이 있을 수 있다. 유한책임회사는 유한책임사원으로만 구성되지만 회사의 설립, 운영, 청산 등 내부관계에서 합명회사의 규정을 적용하도록 되어 있으므로 물적회사와 달리 취급하여 동업기업 과세제도 적용을 고려할 필요가 있을 것이다. 즉 유한책임회사에 있어서는 사원이 업무수행을 직접 하거나, 제3자기관을 고용하는가는 당사자의 편의에 따라 재량에 맡

겨져 있으며(상법개정안 제287조의13), 어느 경우든 社員은 有限責任을 원칙으로 하며, 다만 社員이 業務遂行을 직접 하면서 不法行爲를 한 경우에는 자신의 不法行爲로서 個人財産으로 責任지도록 되어 있다는 점에서 조합에 있어서 조합원이 업무수행에 있어 불법한 행위를 하지 않았더라도 조합원 자신의 공동채무의 일종으로 자신의 개인재산으로써 책임지도록 되어 있는 것과 유사하다고 할 것이다.

요컨대 유한책임회사의 경우 법인격 유무, 무한책임사원의 유무, 인적회사인지 여부에 따라 동업기업 과세제도의 적용 여부를 판단한다면 부정적인 견해를 취할 수밖에 없으나, 상법개정안에 있어서 유한책임회사의 도입취지, 유한책임사원으로만 구성되어 있지만 회사의 설립, 운영, 청산 등 내부관계에서 합명회사의 규정을 적용하도록 되어 있는 것을 고려하면 동업기업 과세제도의 적용을 긍정적으로 볼 수 있을 것으로 본다. 다만 상법개정안의 조직변경에 관한 규정에서는 유한책임회사가 주식회사로 변경하거나 그 반대인 경우에 한하여 조직변경을 허용하기로 하였으므로(상법개정안 제287조의43~제287조의44), 총 65여만개의 회사 중 주식회사가 60여만개를 차지하고 있는 상황¹⁰⁾에서 주식회사를 유한책임회사로 조직변경을 허용하게 되면 법인세의 세수가 크게 감소할 수 있어 신중한 검토를 요한다. ☹

10) 국회 법제사법위원회, 상법 일부개정법률안(정부제출) 검토보고, 2007. 11, p. 34 참조.