

# 현행 동업기업과세특례제도의 주요내용



박 훈

서울시립대 세무학과 교수

## 목 차

### I. 서 설

### II. 동업기업과세특례제도의 도입경과와 이용현황

### III. 동업기업과세특례제도에 대한 최근의 세법 개정사항

### IV. 동업기업과세특례제도의 기본내용

### V. 결 어: 동업기업과세특례제도 근거법령 변화의 필요성과 방향

## I. 서 설

2009.1.1부터 조세특례제한법에 의해 동업기업과세특례제도가 시행되고 있다. 이 법에 따라 민법상 조합, 상법상 익명조합 등은 소득세법상 공동사업장과세의 경우보다 과세방법이 보다 명확해졌고, 합명회사, 합자회사, 일부 유한회사 등은 회사단계가 아닌 사원단계의 소득과세만을 선택할 수 있어 이중과세조정에 있어 훨씬 유리하게 되었다. 이러한 동업기업과세특례제도는 도입이전부터 그 도입의 근거법령이나 내용에 있어 여러 논란이 있었고, 도입이 된 이후에도 그 논란은 계속되고 있다.<sup>1)</sup> 이러한 논의 가운데 실제 관련법령의 세부적인 사항이 개정되기도 하였다. 앞으로도 현행 동업기업과세특례제도의 틀을 그대로 따른다고 하더라도 계속적으로 조금씩 과세상 미비점에 대한 개정은 있을 것이다.

이 글은 현행 동업기업과세특례제도의 핵심적인 사항에 대한 설명에 초점을 맞추었다.<sup>2)</sup> 동업기업 및 동업자에 대한 소득과세를 크게 특례적용범위(적용

대상기업), 동업기업 출자 및 전환시 과세, 동업기업 소득에 대한 과세, 동업기업과 동업자간 거래에 대한 과세 등 네 부분으로 나누어 살펴보고자 한다.

동업기업 출자에 대한 과세의 경우는 현물출자, 노무출자에 대해 명문의 규정을 별도로 둔 것은 아니지만 해석상 논의를 정리하였고 이 부분은 앞으로 법개정을 통해 명확히 정리를 할 필요가 있는 부분이라 할 수 있다. 동업기업 소득에 대한 과세나 동업기업과 동업자간 거래에 대한 과세는 통상의 과세에 대한 것과 조세회피 우려 때문에 과세상 일부 예외를 둔 것을 최대한 구별하여 서술하고자 한다. 손익배분비율에 따른 과세와 그 예외, 배분받은 소득에 대한 소득의 성격의 유지와 그 예외(수동적동업자의 경우), 동업자가 동업자의 자격이 아닌 제3자의 자격으로 동업기업과 거래를 하는 경우 과세와 부당행위계산부인 적용 등의 설명시 이러한 서술을 유지하고자 한다.

또한 동업기업과세특례제도는 동업기업의 소득이 실제 분배되기 전후 동업자의 과세문제를 다루어야 한다는 점에서 복잡한 계산이 뒤따른다. 이 글은 실제 숫자를 동원하지는 않지만 계산구조를 보여준다는 점에서 소득금액 및 세액의 계산 및 배분, 동업기업 지분가액의 결정 및 조정에 대한 설명시 필요한 부분에 표를 소개한다.

## II. 동업기업과세특례제도의 도입 경과와 이용현황

동업기업과세특례제도의 내용 설명에 앞서 이 제도가 어떠한 경과에 따라 현재의 모습을 갖추었는지, 그리고 이 제도 이용을 둘러싼 여러 가지 질의 회신의 예를 살펴보고자 한다. 동업기업과세특례제도의 도입경과와 관련해서 특히 2007.12.31 조세특례제한법에 당해 제도가 도입된 이후 개정된 조세특례제한법과 그 이외의 세법에 대해서는 별도의 항목으로 개정취지와 개정내용 등을 중심으로 소개한다.

### 1. 동업기업과세특례제도의 도입경과

2004년 7월 파트너십과세제도 도입이 추진되었다가 유보된 바 있다. 그 당시 사법상 파트너십제도의 정비 등 법적환경이 준비되어야 한다는 의견, 파트너십과세제도의 본격적인 도입보다는 현행 공동사업장 과세제도를 적절하게 정비하자는 의견, 파트너십과세제도 도입의 타당성에 의문을 제기하는 의견 등 비판적인 의견이 많았다.<sup>3)</sup>

이 논의 과정에서 2004.12.31 지식기반산업을 영위하는 인적회사(합명회사, 합자회사)의 경우 법인단계에서는 세금이 부과되지 않고 개인의 소득에 대하여 소득세가 과세되는 방법을 선택하여 적용할 수 있도록 하는 과세특례가 한시적으로 도입되었다(조세특례제한법 제104조의11).<sup>4)</sup> 이는 2005년 1월 1일 이후 최초로 개시하는 과세연도분부터 적용되었고, 2008.12.31까지 이익이나 잉여금을 내

- 1) 비교적 최근의 문헌으로는, 이준규·박찬웅, “법인에 대한 도관과세의 문제점과 개선방안”, 「세무와 회계저널」제9권 제4호, 2008.12, pp.9-27을 들 수 있다.
- 2) 세부사항과 그에 대한 문제점에 대해서는, 이은미, “새로 도입된 파트너십 과세제도의 주요 내용과 문제점”, 「계간 세무사」2008년 봄호, 한국세무사회, pp.80-101 참조. 정부가 동업기업과세특례제도를 조세특례제한법에 규정하면서 논의한 내용에 대해서는, 안중석, 「파트너십 과세제도 도입방안」, 한국조세연구원, 2007.6.19 참조(한국조세연구원 홈페이지(<http://www.kipf.re.kr>) [2009.4.20 방문]에서 원문확인 가능).
- 3) 김재진, “파트너십과세제도”, 「기업과세제도 선진화 관련 공청회」, 한국조세연구원, 2004.7, pp.85-87(한국조세연구원 홈페이지(<http://www.kipf.re.kr>) [2009.4.20 방문]에서 원문확인 가능).
- 4) 법률 제9272호, 2008.12.26로 삭제되었다. 동업기업과세특례제도 시행(2009.1.1)에 따라 합명회사·합자회사에 대해 별도의 이중과세 조정제도를 운영할 실익이 감소한 점을 감안한 것이다.

국민에게 배당 또는 분배한 경우 그 금액은 당해 사업연도의 소득금액에서 이를 공제하였다.<sup>5)</sup> 인적회사에 대한 과세특례를 선택한 경우와 그렇지 않은

경우 법인단계와 개인단계의 과세를 비교하면 다음과 같다.

〈표 1〉 인적회사에 대한 과세특례 선택에 따른 과세비교

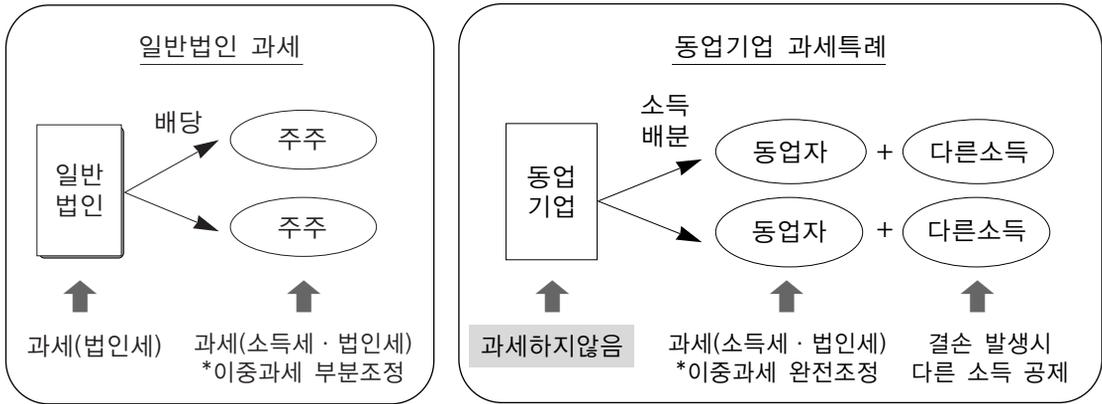
구 분		지급배당에 대한 소득공제 신청 여부	
		신 청	미신청
인적회사(법인단계)	소득공제	○	×
	원천징수 세율	30%	14%
출자자(개인단계)	배당자산액 적용여부	×	○
	배당소득에 대한 과세상 취급	금융소득 아닌 다른종합소득에 포함하여 과세	금융소득 (조건부 종합과세)

2006년 10월 상법개정안<sup>6)</sup>에 합자조합(미국식 LLP)과 유한책임회사(미국식 LLC)의 도입안이 포함되면서 파트너십과세제도의 도입에 대해 다시 논의가 이루어졌다. 합자조합과 유한책임회사 도입에 대한 상법개정안은 국회에서 계속 논의가 되고 있지만, 파트너십과세제도는 동업기업과세특례제도라는 이름으로 2007.12.31 조세특례제한법 개정시 제10절의3에서 동업기업에 대한 조세특례라는 별개의 절에 새로이 규정되었다. 해당 조문은 제100조의14에서 제100조의26까지 13개의 조문으로

구성되어 있다.<sup>7)</sup> 시행일은 동법 부칙 제1조에 따라 2009년 1월 1일부터이다. 이러한 동업기업과세특례제도는 “개인이나 법인이 보유하는 전문지식·기술·자본을 결합하여 공동사업을 하는 경우 자유로운 설립·운영과 소득배분이 가능한 인적회사 형태의 기업설립이 촉진될 수 있도록” 세제상 지원하기 위해 도입되었다.<sup>8)</sup> 법인인 동업기업이 동업기업과세특례를 선택한 경우와 그렇지 않아 보통 일반법인과세가 되는 경우를 그림으로 비교하면 다음과 같다.<sup>9)</sup>

- 5) 이 규정에 따른 세금감면규모는, 2005년부터 2007년까지 조세지출보고서상 누락되어 알기 어렵다. 국회예산정책처, 「NABO 세수추계 및 세제분석(2008~2012년)」, 2008.10, p.213 참조.
- 6) 2006년 10월 4일 상법(회사편) 일부개정법률(안)이 입법예고된 후 2007년 9월부터 국회에서 논의되었다가 국회의 제17대 임기만료로 2008.5.29 폐기된 바 있다. 2008.10.21 정부(법무부)에서 상법개정안을 다시 거의 같은 내용으로 제안하였고, 이 중 종전 증권거래법에 포함되어 있던 상장법인의 지배구조에 관한 특례부분만 2009.1.8 먼저 국회 통과되었다(공포일은 2009.1.30). 증권거래법을 폐지하는 ‘자본시장과 금융투자업에 관한 법률’의 시행시기인 2009.2.4에 맞추기 위해서였다.
- 7) 조세특례제한법시행령(대통령령 제20620호, 2008.2.22)에서는 제10절의3을 신설하여 제100조의15에서 제100조의27까지 13개 조문을 추가하였다. 2009.2.4. 대통령령 제21307호로 개정될 때 제100조의25(비거주자 또는 외국법인인 동업자의 비과세·면제 또는 제한세율 적용을 위한 경정청구 등의 절차)는 삭제되었다.
- 8) 정부, “조세특례제한법 일부개정법률안(의안번호 7532)”, 2007.10, p.6.
- 9) 조합인 동업기업이 동업기업과세특례를 선택하지 않아 소득세법상 공동사업장과세가 적용될 때 현행규정과 문제점에 대해서는, 박훈·이은미, 「파트너십 과세제도 도입에 대비한 공동사업과세의 개선방안-민법상 조합을 중심으로-», 「세무학연구」 제25권 제1호, 한국세무학회, 2008.3, pp.75-112 참조.

〈그림 1〉 일반법인 과세와 동업기업과세특례의 비교



출처 : 국세청, “동업기업 과세특례의 이해”, 2009.3.6, p.1

## 2. 동업기업과세특례제도의 이용현황

동업기업과세의 특례를 적용받기 위해서는 해당 기업이 관할세무서에 신청을 하여야 한다(조세특례제한법 제100조의17제1항). 좀더 자세히 말하면 동업기업과세특례를 적용받으려는 기업은 동업기업과세특례를 적용받으려는 최초의 과세연도의 개시일 이전(기업을 설립하는 경우로서 기업의 설립일이 속하는 과세연도부터 적용받으려는 경우에는 그 과세연도의 개시일부터 1개월 이내)에 동업기업과세특례 적용신청서를 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야 한다(동법시행령 제100조의16).

그간의 관심을 볼 때 기존 소득세법이나 법인세법의 적용을 받는 기업이 동업기업과세특례 적용의 신청을 하거나 동업기업과세특례 적용을 받는 기업의 설립이 있을 법하나, 신청 현황에 대해서는 정확한 통계가 나와 있지 않다. 다만 국세청 질의회신이나 인터넷상담사례를 통해 어떠한 기업이 관심이 있고 어떠한 쟁점에 대해 의문을 갖는지를 짐작할 수 있을 뿐이다.

2009.4.9자 질의회신(조특, 법인세과-427, 2009.04.09)에서는 민법상 조합의 동업기업 과

세특례적용 및 배당소득의 원천징수 여부가 문제되었다. 해당기업에 대한 사실관계와 질의내용, 회신을 보면 다음과 같다.

### ○ 사실관계

- 2007년 : 재개발원주민 30명이 민법상 조합 결성(경기지방공사로 부터 수용에 따른 생활용지 분양을 받기 위하여 규정에 따라 조합설립)
- 2008년 : 상기 조합이 토지를 분양받고 이를 건설사(법인)에 현물출자하고 주식을 교부받음
- 2009년 : 현물출자한 법인으로부터 상기 토지의 개발에 따른 배당금 10억원을 배당받음

### ○ 질의내용

- 상기 조합은 조세특례제한법 제100조의 14 내지 제100조의26의 규정에 의한 동업기업과세특례를 적용받을 수 있는지 여부
- 만일 동업기업 과세특례를 받는다면 상기 조합이 받은 배당금에 대하여 조합이 조합원에게 재차 배당하는 경우 배당소득으로 보아 조합원으로부터 원천징수 하여야 하는지 여부

### ○ 회신

「민법」에 따라 설립된 조합이 조세특례제한법 제

100조의17에 따라 동업기업과세특례 적용신청을 한 경우 동업기업과세특례를 적용받을 수 있으며, 동업기업에서 발생한 배당소득에 대하여는 「법인세법」 제73조에 따라 원천징수하여야 하는 것입니다.

국세청 고객만족센터(<http://call.nts.go.kr>)에서 2009.4.20까지 접수하여 답변한 사례중 납세의 무자에 대한 사항이 담겨져 있는 것만을 정리하면 다음과 같다. 주류도매업을 하는 “합자회사”가 동업기업과세특례신청이 가능하다는 사례(2009.03.25자 답변), 2009년도 사업연도부터 동업기업과세특례신청을 한 “법무법인”에 대해 2008 사업연도 종료일로부터 3월 이내 준청산소득에 대하여 법인세 신고 납부하여야 한다고 답변한 사례(2009.03.16자 답변), 12월말 법인인 “관세법인”에 대해 세액의 계산은 일반법인의 계산 및 신고 방법에 따라 계산하지만 일반법인과 달리 동업기업에 대하여 과세하는 것이 아니라 동업자에게 법인의 소득을 배분하여 과세하는 것으로 동업자는 법인에서 배분받은 소득과 다른 소득을 합산하여 소득세 또는 법인세로 과세한다고 답변한 사례(2009.02.02자 답변), 지분비율은 노무사 1명이 전부를 가지고 손익분배비율은 노무사 3명이 같은 비율인 “노무법인”의 경우 지분비율과 다른 손익배분비율을 인정하되, 조세회피를 방지하기 위해 이익배분비율과 손실배분비율을 달리 정하거나 개별 수익·비용항목별로 배분비율을 달리 정하는 것은 인정하지 아니한다는 사례(2009.01.28자 답변) 등이 있다.

### Ⅲ. 동업기업과세특례제도에 대한 최근의 세법 개정사항

동업기업과세특례제도가 2007.12.31 조세특례제한법에 규정되어 도입되었지만 시행은 2009.1.1이후로 되어 있었던 것은 새로운 제도에 대하여 과세관청이나 납세의무자 모두 준비하는 기간을 주고 제도적으로도 미비점을 보완하기 위한 것이었다.<sup>10)</sup> 실제로 2007.12.31 이후 조세특례제한법 뿐만 아니라 세법에서 동업기업과세특례제도와 관련된 미비사항이 개정된 바 있다. 이를 조세특례제한법(시행령 포함)의 경우와 그 이외 세법의 경우로 나누어 살펴보면 다음과 같다.<sup>11)</sup>

#### 1. 조세특례제한법상 개정사항

##### 가. 기존 법인의 동업기업 전환시 준(準)청산소득 과세(조세특례제한법<sup>12)</sup> 제100의16)<sup>13)</sup>

○ 개정취지 : 동업기업 과세특례 적용시 과세체계가 근본적으로 달라지는 점을 감안하여 기존에 법인세가 과세되지 않은 유보소득 등에 대한 과세문제를 정리

○ 개정내용은 다음 <신·구조문 대비표 1>과 같다.

○ 적용시기 '09.1.1 이후 동업기업 과세특례 적용 신청분부터 적용

10) 안종석, 위의 보고서, p.37.

11) 국세청, 「개정세법해설」, 2009.3과 기획재정부, “08년 세계개편안 추가 보도자료”, 2008.9.16에서 동업기업과세특례제도와 관련된 사항을 발췌하여 수정정리한다. 이 자료에서는 개정내용을 신규대비표의 형태로 제시하고 있지만 내용을 이해하는데 필요한 범위내에서만 소개한다. 다만 위 자료에서 동업기업과세특례제도에 대한 조세특례제한법시행령 개정사항을 모두 담고 있지 않기 때문에 조세특례제한법 개정사항의 하위목차로서 기타항목에서 그 외 개정사항을 별도로 정리한다.

12) 법률 제9272호, 2008.12.26. 공포.

13) 기획재정부, 위 자료, 2008.9.16, p.7.

〈신·구조문 대비표 1〉

종 전	개 정
〈신 설〉	□ 기존 법인이 동업기업 과세특례 선택시 준(準)청산소득에 대한 법인세 과세 ○ 과세표준·세액 계산 : 해산시 과세되는 청산소득*에 준하여 계산 * 잔여재산가액 - 해산등기일 현재의 자기자본 총액 ○ 신고·납부 의무 : 동업기업이 부담 - 동업기업 전환 직전 사업연도 종료일로부터 3월 이내 과세표준·세액 신고 - 신고 후 3년간 분할 납부 허용

**나. 사모투자전문회사의 수동적동업자인 비거주자·외국법인의 소득금액 계산시 보수 및 수수료 일부를 소득금액에서 차감 인정(동법시행령<sup>14)</sup> 제100조의18제6항)**

○ 개정취지 : 사모투자전문회사 외의 다른 집합투자기구의 이익 계산시 보수·수수료 등의 필요경비를 차감(소득령 §23⑥)하는 것과의 형평을 감안. 다만 보수 중 성과보수는 동업기업 소득의 분배에 해당하므로 제외

○ 개정내용 : 사모투자전문회사의 경우 비거주자·외국법인인 수동적 동업자에 대해서는 배분받은 소득금액에서 “자본시장과 금융투자업에 관한 법률에 따른 보수(업무집행사원에 대한 성과보수는 제외)·수수료×그 동업자의 손익배분비율”을 차감한 금액을 배당소득으로 과세

○ 적용시기 및 적용례 : 2009.1.1.후 최초로 동업기업과세특례를 적용 받는 분부터 적용

**다. 동업기업의 소득에 대해 원천징수된 세액을 비거주자 및 외국법인인 수동적동업자의 원천징수할 세액에서 공제(조세특례제한법 시행령<sup>15)</sup> 제100조의19)**

○ 개정취지 : 능동적 동업자가 신고·납부시 공제받는 것과 형평성 감안

○ 개정내용 : 비거주자 또는 외국법인인 수동적 동업자가 동업기업으로부터 배분받은 소득은 배당소득으로 원천징수(종결)되었던 것을, 동업기업의 소득에 대해 원천징수된 세액으로서 수동적 동업자에게 배분된 세액은 동업기업이 소득배분시 원천징수하여야 할 세액에서 공제 허용. 이 때 배분받은 원천징수세액의 공제로 실제 원천징수할 세액이 음수(-)인 경우 그 금액은 없는 것으로 함

○ 적용시기 및 적용례 : 2009.1.1.후 최초로 동업기업과세특례를 적용 받는 분부터 적용

**라. 동업기업이 비거주자·외국법인인 동업자에게 귀속소득 배분시 과세방법 개선(조세특례제한법<sup>16)</sup> 제100조의24)**

○ 개정취지

- 국내사업장이 없는 외국동업자중 수동적 동업자의 경우 국내사업장 간주 규정을 배제하여 배분소득에 대해 거주자와 동일하게 배당소득으로 원천징수하여 납세의무 종결. 조세조약 체결국은 5~15% 제한세율로 원천징수, 조세조약 미체결국은 20% 세율로 원천징수

14) 대통령령 제21307호, 2009.2.4. 공포.  
 15) 대통령령 제21307호, 2009.2.4. 공포.  
 16) 법률 제9272호, 2008.12.26. 공포.

- 외국파트너에게 원천징수제도를 도입한 것은 국내에 연고가 없는 자(즉, 국내사업장이 없는 외국 동업자)에게 조세채권을 확보하기 위한 조치임. 국내사업장이 있는 외국동업자(예 : 외국법인 국내지점)인 경우 내국법인과 동일하게 국내에 법인세 신고·납부의무 존재하여 조세채권 확보가 가능함에 따라 내국법인과 동일하게 원천징수의무를 면제하

고 신고·납부의무만 부여  
 - 2008년 중 법인세율과 소득세율이 인하됨에 따라 외국동업자 중 능동적 동업자의 배분소득에 대한 원천징수세율 인하 필요. 세법개정 절차를 간소화하기 위해 인하세율을 직접 명기하기 보다는 소득세법과 법인세법상 최고세율(개인 35%, 법인 22%)이 자동 적용되도록 규정

○ 개정내용

〈신·구조문 대비표 2〉

종 전	개 정
<p>□ 동업기업이 비거주자·외국법인인 동업자에게 소득 배분시</p> <p>〈국내사업장이 없는 외국동업자〉</p> <p>○ 동업기업의 국내사업장소를 외국동업자의 국내 사업장으로 간주</p> <p>- 동업기업이 당해 동업자에게 귀속소득 배분시 최고세율(법인 : 25%, 개인 : 35%)로 원천징수하고</p> <p>• 동업자는 배분소득에 대해 신고·납부하여 정산</p> <p>〈국내사업장이 있는 외국동업자〉</p> <p>○ 상동</p> <p>※ 국내동업자는 동업기업으로부터 배분받는 소득을 선원천징수없이 신고 납부</p>	<p>〈국내사업장이 없는 외국동업자〉</p> <p>○ 외국동업자의 유형에 따라 국내사업장 간주규정을 구분</p> <p>- 능동적 동업자 : (좌동)</p> <p>• 다만, 세율은 소득세 및 법인세의 최고세율을 적용</p> <p>- 수동적 동업자* : 국내사업장 간주규정 배제</p> <p>• 수동적 동업자가 배분받은 소득은 배당소득 원천징수로 납세의무 종결</p> <p>* 경영에 참여하지 않고 출자만 하는 자로서 다음에 모두 해당하는 동업자</p> <p>① 동업기업이 성명·상호 미사용, ② 무한책임부담 없는 자 ③ 임원이 아닐 것</p> <p>〈국내사업장이 있는 외국동업자〉</p> <p>○ 내국법인과 동일하게 원천징수 없이 신고·납부의무만 부여</p>

○ 적용시기 및 적용례 : 2009.1.1.후 최초로 동업기업과세특례를 적용 받는 분부터 적용

마. 기타

이외에도 배분한도 초과결손금(해당 동업자의 지분가액을 초과하는 결손금)의 이월배분 허용기간을 5년에서 10년으로 연장하는 개정(조세특례제한법 제100조의18제2항), 특수관계자간 동업기업에 있

어 지분비율과 다른 손익배분비율의 약정에 의한 조세회피를 방지하기 위해 출자지분 합계가 출자총액의 50%를 초과하는 특수관계자인 동업자간에는 예외적으로 지분비율을 적용하는 규정 신설(동법시행령 제100조의17제3항), 동업기업이 사모투자전문회사인 경우 수동적동업자에 그 유한책임사원을

포함시키는 규정 신설(동법시행령 제100조의18제1항제2호), 동업자의 최초 지분가액에 대한 규정 신설(동법시행령 제100조의21 제1항), 동업기업 지분의 양도소득 계산시 취득가액으로 계산하는 “양도일 현재의 지분가액”을 “양도일 현재의 해당 지분의 지분

가액”으로 표현 변경(동법시행령 제100조의22), 비거주자 또는 외국법인인 동업자의 비과세·면제 또는 제한세율 적용을 위한 경정청구 등의 절차규정 삭제(동법시행령 제100조의25) 등이 있었다.

〈신·구조문 대비표 3〉

종 전	개 정
〈신 설〉 □ 결손금 공제는 먼저 발생한 결손금부터 공제	□ 동업기업으로부터 배분받은 결손금은 손금으로 보아 소득금액 계산  □ 조특령 §100의18②에 따른 배분한도초과결손금을 추가로 배분받아 손금에 산입한 사업연도에 결손금 발생시 • 해당 사업연도의 결손금과 배분한도 초과결손금 중 작은 금액은 배분한도 초과 결손금이 발생한 동업기업의 사업연도의 종료일이 속하는 사업연도에 발생한 결손금으로 간주
〈신 설〉	

## 2. 조세특례제한법 이외 세법 개정사항

### 가. 동업기업으로부터 받은 결손금 이월공제 시기 명확화(법인세법<sup>17)</sup> 제19조제3항, 동법시행령<sup>18)</sup> 제10조 제4항 신설)

○ 개정취지 : 동업기업으로부터 배분받은 결손금의 이월공제시기는 동업기업에서 발생한 사업연도부터 기산함을 명확화

○ 적용시기 및 적용례 : 2009.1.1. 이후 배분받는 결손금부터 적용

○ 개정내용 〈신·구조문 대비표 3〉

### 나. 동업기업에서 받은 수입배당금 이중과세 조정 제외(법인세법 시행령<sup>19)</sup> 제17조의2 제11항)

○ 개정취지 : 법인세가 과세되지 않는 동업기업으로부터의 배당금에 대해서는 이중과세 조정이 불필요한 점을 감안

○ 적용시기 및 적용례 : 2009.1.1. 이후 개시하는 사업연도 분부터 적용

### 다. 연결납세방식의 적용시 동업기업과세특례 적용법인의 연결모법인 제외(법인세법<sup>20)</sup> 제76조의8, 동법시행령<sup>21)</sup> 제120조의12·제120조의13)

○ 개정취지 : 연결납세방식의 적용대상, 신청방법 및 적용요건의 판정 등 연결납세방식 시행에 필요한 사항을 규정

○ 적용시기 및 적용례 : 2010.1.1. 이후 개시하는 사업연도 분부터 적용. 2010.3.31. 전에 연

17) 법률 제9267호, 2008.12.26. 공포.

18) 대통령령 제21302호, 2009.2.4. 공포.

19) 대통령령 제21302호, 2009.2.4. 공포.

20) 법률 제9267호, 2008.12.26. 공포.

21) 대통령령 제21302호, 2009.2.4. 공포.

결사업연도를 개시하려는 경우에는 사업연도 개시 후 1월 이내에 신청가능(특례)

**라. 지급배당 소득공제 적용 명목회사의 범위 조정시 사모투자전문회사의 경우 동업 기업과세특례 적용배제 기간 제시(법인세법<sup>22)</sup> 제51조의2, 부칙)**

○ 개정취지 : 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률(자금법)」 시행('09. 2월)으로 도입되는 신종 집합투자기구에 대해 법인세 과세 문제를 해결. 사모투자전문회사(PEF)의 경우 실체회사의 특성이 강하므로 지급배당 공제제도 적용 제외

○ 적용시기 및 적용례 : 2009.1.1. 이후 개시하는 사업연도 분부터 적용

(경과조치) 이 법 시행 전에 등록된 PEF에 대하여는 해당법인이 선택하는 경우 해산등기일이 속하는 사업연도까지 지급배당 소득공제 적용. 이 경우 해산등기일이 속하는 사업연도까지 동업기업과세특례 적용 배제

**마. 동일기업으로부터 배분받은 소득을 과세 대상으로 명확화(소득세법<sup>23)</sup> 제3조)**

○ 개정취지 : 조세특례제한법 제100조의16

조·제100조의18조·제100조의22조에 규정되어 있는 동업기업으로 배분받은 소득(이자·배당·양도소득 등)에 대한 과세근거를 명확히 하기 위해 소득세법에서도 과세대상으로 명확히 규정하여 불필요한 법적 논란을 사전에 방지

○ 개정내용 : 동업자가 동업기업으로부터 배분받은 소득에 대해 소득세법상 '과세대상 소득'에 해당됨을 명확화

○ 적용시기 및 적용례 : 2009.1.1. 이후 최초로 발생하는 소득 분부터 적용

**바. 비거주자 및 외국법인이 집합투자기구(동업기업과세특례 적용받는 사모투자전문회사는 제외)로부터 분배받은 이익에 대한 과세체계 개편(소득세법 시행령<sup>24)</sup> 제23조 제4항)**

○ 개정취지 : 소득세법상 '비거주자'의 개념을 사용하고 있으므로 현행 간투법상 간접투자기구가 자통법상 집합투자기구로 통합됨에 따라 과세체계 개편. 사모집합투자기구를 이용하여 취득한 상장주식 매매차익에 대한 조세회피 방지를 위하여 배당소득 과세하고, 공모는 조세회피 우려가 없으므로 현행과 같이 상장주식매매차익에 대해 비과세.

○ 개정내용 <신·구조문 대비표 4>

<신·구조문 대비표 4>

종 전	개 정
<p>□ 비거주자 및 외국법인이 간접투자 기구로 부터 분배받은 이익</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 투자신탁 : 배당소득</li> <li>* 상장주식 매매차익은 비과세</li> <li>• 투자회사 및 PEF : 배당소득</li> </ul>	<p>□ 비거주자 및 외국법인이 집합투자기구 * 로부터 분배받은 이익</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>* 투자신탁, 투자회사, 사모투자전문회사(동업기업 적용 제외), 투자유한회사, 투자합자회사, 투자조합, 투자익명조합</li> <li>• 공모방식의 집합투자기구 : 배당소득</li> </ul>

22) 법률 제9267호, 2008.12.26. 공포.

23) 법률 제9270호, 2008.12.26. 공포.

24) 대통령령 제21301호, 2009.2.4. 공포.

<p>* 상장주식 매매차익은 과세</p>	<p>※ 상장주식 매매차익은 거주자와 동일하게 비과세</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• 사모집합투자기구* 및 동업기업과세특례를 적용받지 않는 사모투자전문회사 : 배당소득</li> <li>- 다만, 비거주자 및 외국법인이 사모집합투자기구를 통하여 취득한 25%이상 상장주식의 양도로 인한 이익은 과세</li> </ul> <p>* 자통법 제249조에 따른 사모방식으로 설립된 집합투자기구</p>
------------------------	--

○ 적용시기 및 적용례 : 2009.2.4. 이후 최초로 취득하는 분부터 적용

사. 투자조합 등 과세제도 마련(소득세법<sup>25)</sup> 제17조, 동법시행령<sup>26)</sup> 제23조, 조세특례제한법 제100조의15)

○ 개정취지 : “자본시장과 금융투자업에 관한 법률”의 시행에 따른 펀드과세제도 보완  
○ 개정내용 <신·구조문 대비표 5>

<신·구조문 대비표 5>

종 전	개 정
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 간접투자*를 통해 분배받는 소득은 배당소득으로 과세</li> <li>* 투자신탁, 투자회사, 사모투자전문회사를 통해 투자</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 간접투자기구유형 확대와 과세제도 마련                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- (투자기구유형확대) 투자유한회사, 투자합자회사, 투자조합, 투자익명조합이 추가됨</li> </ul> </li> <li>※ '09.2.4. 자본시장과 금융투자업에 관한 법률 시행</li> <li>- (과세제도 마련) 새로운 투자기구유형을 통해 분배받는 소득도 배당소득으로 과세</li> <li>○ 사모투자전문회사(PEF: Private Equity Fund)는 동업기업과세대상에 포함</li> <li>* 동업기업에는 과세 않고 동업자에만 과세 (능동적 동업자는 소득원천별로, 수동적 동업자는 배당소득으로 과세)</li> </ul>

○ 적용시기 및 적용례 : 2009.2.4. 이후 발생하는 소득분부터 적용

25) 법률 제9270호, 2008.12.26. 공포.

26) 대통령령 제21301호, 2009.2.4. 공포.

아. 동업기업 배당소득의 이중과세조정 배제 (소득세법 시행령<sup>27)</sup> 제27조의3)

○ 개정취지 : 동업기업은 소득세 및 법인세 과세가 안되므로 동업자가 동업기업으로부터 받는 배당소득은 이중과세문제가 없음

○ 개정내용 : 배당이 배당소득가산대상(그로스업 대상)에서 제외되는 특정법인에 조특법§100의16(동업기업 및 동업자의 납세의무)에 따른 동업기업 추가

○ 적용시기 및 적용례 : 2009.1.1. 이후 발생

하는 소득 분부터 적용

자. 동업기업 소득의 수입시기, 지급시기 등 신설(소득세법 시행령<sup>28)</sup> 제50조의2 신설, 제190조·제191조·제202조)

○ 개정취지 : 과세대상인 동업기업으로부터 배분받은 소득과 분배받은 자산중 지분가액 초과금액에 대한 수입시기 및 지급시기를 규정함

○ 개정내용 <신·구조문 대비표 6>

<신·구조문 대비표 6>

종 전	개 정
<신 설>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 동업기업소득의 수입시기</li> <li>- '배분' 받은 소득 ⇒ 과세연도 종료일</li> <li>※ 배분 : 동업기업의 소득금액 등을 실제 분배여부에 관계없이 과세연도 종료일에 동업자의 소득금액등으로 귀속시키는 것</li> <li>- '분배' 받은 자산중 지분가액 초과금액 ⇒ 지급받은 날</li> <li>※ 분배 : 동업기업의 자산이 동업자에게 실제로 이전되는 것</li> </ul>
<신 설>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 동업기업소득의 지급시기</li> <li>- '배분' 받은 소득 ⇒ 지급받은 날 (단, 과세연도 종료후 3월까지 지급하지 않은 경우는 3월이 되는날)</li> <li>• '분배' 받은 자산중 지분가액 초과금액 ⇒ 지급받은 날</li> </ul>

○ 적용시기 및 적용례 : 2009.1.1. 이후 발생하는 소득분부터 적용

차. 사모투자전문회사 배당소득의 이중과세 조정(소득세법 시행령<sup>29)</sup> 제27조의3)

○ 개정취지 : '09.1.1이후 등록된 사모투자전문회사가 동업기업 과세를 택하지 않는 경우에는

27) 대통령령 제21301호, 2009.2.4. 공포.

28) 대통령령 제21301호, 2009.2.4. 공포.

29) 대통령령 제21301호, 2009.2.4. 공포.

법인세가 과세되므로 사모투자전문회사가 지급하는 배당소득에 대한 이중과세의 조정의 필요성이 있음. 다만, 사모투자전문회사의 배당중 일부는 비과

세될 수 있으므로 이중과세조정이 되는 배당소득은 과세대상 소득으로 한정함.

○ 개정내용 <신·구조문 대비표 7>

<신·구조문 대비표 7>

종 전	개 정
<신 설 > ※ 배경 : 법인세법 제51조의2(유동화전문회사 등에 대한 소득공제)의 개정(08.12.26)에 따라 사모투자전문회사가 소득공제대상에서 제외됨(다만, 2009.1.1 전에 등록한 사모투자전문회사는 해산 시까지 계속적용가능)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 사모투자전문회사(단, 동업기업과세제도 및 유동화전문회사 등 소득공제의 적용을 받지 않는 경우에 한함)의 배당도 배당소득가산대상에 포함</li> <li>- 배당소득가산대상인 배당소득은 과세소득*으로 한정</li> <li>* 집합투자기구로부터의 이익계산방법에 따라 계산된 소득</li> </ul>

○ 적용시기 및 적용례 : 2009.1.1. 이후 발생하는 소득 분부터 적용

#### Ⅳ. 동업기업과세특례제도의 기본 내용

##### 1. 적용범위(적용대상기업)

동업기업과세특례제도에 대해서는, 조세특례제한법 제100조의14에서 제100조의26까지, 동법시행령 제100조의15에서 제100조의27까지 규정되어 있다. 동업기업과 거래하는 개인 또는 법인의 경우 소득세법, 법인세법상 관련 규정이 있을 수 있고, 동업기업인 법인 자체이나 동업인인 개인의 이중과세조정방법에 대한 소득세법, 법인세법 관련규정도 있을 수 있다. 그러나 여기에서는 조세특례제한법과 동법시행령(필요한 경우에는 동법시행규칙)에 규정되어 있는 내용을 크게 특례적용범위(적용대상기업), 동업기업 출자 및 전환시 과세, 동업기업 소득에 대한 과세, 동업기업과 동업자간 거래에 대한 과세 등 네 부분으로 나누어 살펴보고자 한다.

조세특례제한법상 “동업기업”이란 2명 이상이 금전이나 그밖의 재산 또는 노무 등을 출자하여 공동사업을 경영하면서 발생한 이익 또는 손실을 배분받기 위하여 설립한 단체를 말한다(조세특례제한법 제100조의14제1호). 과세특례가 적용될 수 있는 동업기업은 조합, 인적회사의 성격을 갖는 합명회사·합자회사, 그리고 전문적 인적용역을 주로 제공하는 일부 유한회사로 한정되고, 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 투자조합·투자익명조합·투자합자회사는 원칙적으로 적용대상에서 제외(사모투자전문회사는 포함)된다(동법 제100조의15, 동법시행령 제100조의15).<sup>30)</sup>

법령상 내용을 보다 자세히 살펴보면, 동업기업과세특례가 적용될 수 있는 동업기업으로 조세특례

30) 이러한 입법태도에 대한 긍정적인 평가로는, 안경봉, “동업기업 과세제도의 적용범위”, 「계간 세무사」 2007년 겨울호, 한국세무사회, p.42 참조.

제한법 제100조의15제1항제1호부터 제3호까지는 「민법」에 따른 조합, 「상법」에 따른 익명조합, 「상법」에 따른 합명회사 및 합자회사를 규정하고 있고, 동법 동조 동항 제4호에서는 시행령에 위임하여 i) 특별법에 의한 “조합”인 「변호사법」에 따른 법무조합, ii) 특별법에 의한 “합명회사”인 「변호사법」에 따른 법무법인, 「변리사법」에 따른 특허법인, 「공인노무사법」에 따른 노무법인, 「법무사법」에 따른 법무사합동법인, iii) 특별법에 의한 “유한회사”인 「변호사법」에 따른 법무법인(유한), 「공인회계사법」에 따른 회계법인, 「세무사법」에 따른 세무법인, 「관세사법」에 따른 관세법인에 대해 조세특례제한법 시행령 제100조의15에 규정하고 있다. 변호사, 변리사, 공인노무사, 공인회계사, 세무사, 관세사 등은 그 전문자격증의 근거법령별로 허용되는 기업 형태가 다르기는 하지만, 전문적 인적용역을 수행한다는 점에서 동업기업과세의 경우는 동일하게 취급된다고 할 수 있다. 법무법인(유한), 회계법인, 세무법인, 관세법인은 통상 물적회사로 분류되는 유한회사라는 점 때문에 위 과세특례 도입초기 적용범위에서 제외되어야 한다는 견해도 있었다.

조세특례제한법 제100조의15제1항제1호부터 제3호에는 각각의 경우 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 투자조합·투자익명조합·투자합자회사는 동업기업과세특례 적용범위에서 제외되는데, 이는 집합투자기구 상호간 과세형평을 감안한 것이다. 투자합자회사는 세제상 혜택이 전혀 없는 것은 아니고, 법인세법 제51조의2제1항제2호의 지급배당소득공제방식(이중과세조정방법으로서 일종의 손금산입방식)의 적용은 받는다. 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 사모투자전문회사(PEF)는 합자회사의 형태이지만 이러한 법인세법 제51조의2제1항제2호의 이중과세조정방식이 아닌 조세특례제한법상 동업과세특례방식에 따른

이중과세조정의 적용을 받을 수 있다(조세특례제한법 제100조의15제1항제3호, 법인세법 제51조의2제1항제2호). 사모투자전문회사는 무한책임을 지는 일반파트너가 자산운영을 담당한다는 점에서 명목상의 회사인 다른 투자합자회사와는 다르다는 점에서 과세상 달리 취급하고 있다.

위에서는 동업기업과세특례가 적용될 수 있는 기업의 형태에 대한 것인데, 동업기업이 중복하여 적용될 수 있는지가 논란이 될 수 있다. 동업기업과세특례를 적용받는 다른 동업기업의 동업자는 동업기업 자격으로 동업기업과세특례가 적용되는 것은 허용되지 아니한다(조세특례제한법 제100조의15제1항 단서). 소득의 최종 귀속자의 파악이 곤란하여 조세회피에 따른 세수입 일실이 우려되기 때문이다. 동업자는 동업기업의 출자자인 거주자, 비거주자, 내국법인 및 외국법인을 말하는데(조세특례제한법 제100조의14제2호), 동업자가 비거주자 및 외국법인인 경우 소득과익이 더욱 어려울 수 있다. 그러나 동업자가 다른 동업기업의 동업자가 되는 것은 허용된다. 이러한 경우를 위의 허용되지 않는 “수직적 중복적용”과 대비하여 “수평적 중복적용”이라 한다.

## 2. 동업기업 출자 및 전환시 과세

### 가. 현물출자

동업기업과세특례의 경우 현물출자에 대해 별도의 규정을 두고 있지 않다. 동업기업과세특례제도 도입당시 현물출자 시점에서 파트너십이 출자자산의 장부가액을 그대로 계승하는 과세이연방안과 현물출자 시점에 출자자산의 시가에 따라 양도손익을 인식하면서 양도차익에 대한 세금은 3년 거치 3년 분할납부하는 분할과세방안 등이 논의되었으나<sup>31)</sup>,

31) 안종석, 위 보고서, pp.24-25.

그 어떠한 것도 선택되지 않았다.

현물출자에 대해 별도의 규정이 없다면 해석론으로 동업기업에 대한 현물출자가 동업자의 양도소득세 기타 미실현이익의 과세계기가 되는지를 살펴보아야 할 것이다. 결론적으로는 양도차익이 실현되어 과세된다고 해석하여야 할 것이다.<sup>32)</sup> 판례에서 공동사업장(조합)에 대한 현물출자를 양도로 보고 있는데 동업기업의 경우 과세상 법인으로 의제될 뿐만 아니라 그 지분성이 인정된다는 점에서 그러하다.<sup>33)</sup> 현물출자하는 재산은 출자자가 동업기업에 시가로 양도하는 것으로 보아야 하고, 출자자의 지분가액(outside basis)은 출자받은 재산의 시가로 되고, 동업기업의 입장에서 본 재산취득가액(inside basis)도 재산의 시가이다.

### 나. 노무출자

동업기업의 경우 노무출자에 대해서도 직접적으로 별도의 규정은 두고 있지 않다. 노무출자에 대한 대가로 동업기업 재산의 일부 지분을 이전받거나 동업기업이 창출하는 이익을 손익배분비율에 따라 배분받을 수 있다.

동업기업이 민법상 조합인 경우 노무출자 동업자가 통상 일정한 기간동안 계속적으로 노무를 제공하는 것을 조건으로 받는 민법상 조합재산에 대한 합유지분은 그 지분을 취득하였을 때 바로 과세될 것인가, 출자약정에 따라 노무를 제공한 때 과세될

것인가 아니면 동업기업으로부터 탈퇴나 동업기업의 해산에 따라 합유지분의 가액을 상환받는 때 과세할 것인가 논란이 있을 수 있다. 현물출자의 경우에는 출자한 때 양도차익이 실현되어 과세되지만, 노무출자의 경우에는 지분을 받더라도 노무를 계속적으로 제공하여야 하는 경우라면 그 지분을 처분했을 때 해당 노무의 정확한 시가가 산정될 수 있다는 점에서 그 때 양도차익이 실현된다고 보아야 할 것이다.<sup>34)</sup> 이때 출자가액은 0으로 보아 처분이익 전부에 대해 과세하게 된다.

### 다. 동업기업으로 전환

기존 법인이 동업기업 전환시 준청산소득에 대한 법인세 과세를 한다. 과세누락의 방지를 위해 각 사업연도 소득 계산시 과세되지 않은 세무상 유보 등에 대해 해산시 과세되는 청산소득에 준해 과세한다(조세특례제한법 제100조의16제3항).<sup>35)</sup> 이 규정이 없다면 미실현자본이익이 내재된 자산을 가진 내국법인은 동업기업으로 전환된 뒤 해당 자산을 처분하는 경우 동업기업에는 과세되지 않고 동업자에게만 과세하여 동업기업과 동업자의 세부담의 총합이 동업기업 전환 이전과 비교하여 줄어 들 수 있게 된다. 다만 동업기업 전환에 걸림돌이 되지 않도록 평가차익에 대해서는 과세하지 않고 3년간 분할 납부한다(동법 제100조의16제5항, 동법시행령 제100조의16제4항).<sup>36)</sup>

32) 미국연방세법에서는 재산의 출자를 양도로 보지 않는다. 대신에 출자재산에 붙은 미실현이익의 과세를 이연하여 출자 재산의 당초 취득가액을 파트너십에 그대로 승계시킨다(미국연방세법 제721조, 제723조).

33) 이태로·한만수, 「조세법강의」(신정5판), 박영사, 2009, p.557.

34) 이태로·한만수, 위의 책, pp.558-559 참조; 미국의 경우에는 노무출자자가 출자의 대가로 받는 파트너십 지분만큼 과세소득이 생긴다(미국재무부 시행규칙 1.721-1(b)(1)조).

35) 미국연방세법에서는 일반회사가 소규모폐쇄회사(S Corporation)로 전환하는 경우 그 전환시점으로부터 10년 이내에 자산을 처분하여 차익을 인식하는 경우 그 인식한 차익에 대해 법인세를 납부하도록 하는 규정을 두고 있다(미국연방세법 제1374조).

36) 미국의 경우처럼 동업기업과세선택시가 아닌 보유자산의 처분시에 과세하자는 견해로는, 이준규·박찬용, 위의 논문, p.24가 있다.

### 3. 동업기업 소득에 대한 과세

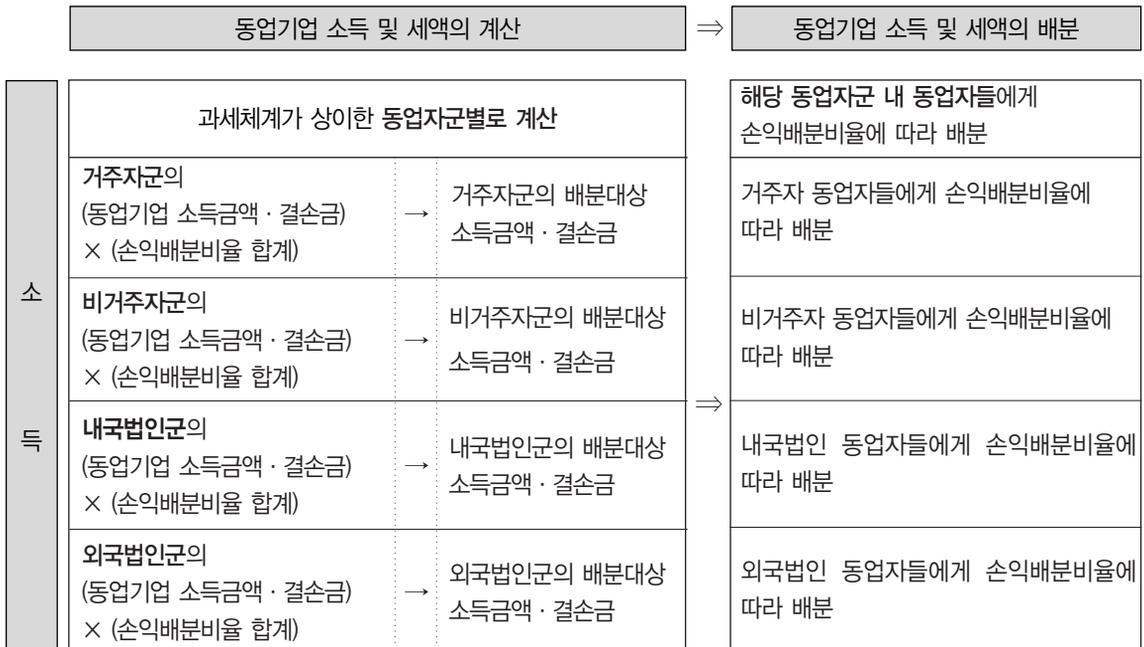
#### 가. 소득금액 및 세액의 계산 및 배분

동업기업과세특례제도는 동업기업의 과세소득에 대한 소득과세시에는 동업기업을 납세의무가 없는 도관으로 취급하여 동업자에게 배분하여 과세하지만, 그 과세소득의 계산 및 신고는 동업기업을 실체로 취급하게 된다. 배분(Allocation)은 동업기업의 소득금액·결손금 등을 각 과세연도의 종료일에 자산의 실제 분배 여부에 관계없이 동업자의 소득금액·결손금 등으로 귀속시키는 것으로 동업기업의 자산을 동업자에게 실제로 이전하는 분배(Distribution)와는 구별되는 개념이다. 동업기업과세특례는 배분시점에 소득금액을 과세하거나 결손금을 공제하고, 분배시점에는 기과세·공제한 금액

을 다시 과세·공제하지 않도록 하여 이중과세·공제 문제를 해소한다.

동업기업의 소득금액은 그 구성원의 소득세법이나 법인세법상 지위의 유형별로 따로 계산하여야 한다(조세특례제한법 제100조의14). 동업기업과세특례는 동업자가 단독사업자로서 소득을 얻는 경우와 동업기업을 통해 소득을 얻는 경우 간에 소득의 성격이 전환되지 않도록 동업자를 과세체계가 상이한 네 개 유형의 동업자군으로 구분하고 동업기업의 소득을 계산하여 동업자에게 배분함에 있어 동업자군별로 각각 소득금액·결손금을 달리 구분하고 세율 및 과세방식(종합·분류·분리과세)을 달리 적용한다. 과세체계가 다른 동업자군이 있는 경우 동업기업 소득 및 세액이 동업자에게 배분되기 까지 내용을 정리하면 다음의 그림과 같다.

〈그림 2〉 동업기업 소득 및 세액의 계산 및 배분



세 액	1 내국법인으로 보아 계산 (토지 등 양도소득에 대한 법인세는 법인인 동업자 해당분만 산출)	⇒	모든 동업자들에게 손익배분비율에 따라 배분 (토지등 양도소득에 대한 법인세는 법인인 동업자들에게만 배분)
	세액공제·세액감면 동업기업을 1 내국법인으로 보아 세액 산출		모든 동업자들에게 손익배분비율에 따라 배분
	원천징수세액 동업기업을 1 내국법인으로 보아 세액 산출		모든 동업자들에게 손익배분비율에 따라 배분
	가산세 동업기업을 1 내국법인으로 보아 세액 산출		모든 동업자들에게 손익배분비율에 따라 배분
	토지등 양도소득에 대한 법인세 (동업기업을 1 내국법인으로 보아 세액 산출) × (내국법인·외국법인인 동업자의 손익배분비율 합계)		내국법인·외국법인인 동업자들에게 손익배분비율에 따라 배분

출처 : 국세청, “동업기업 과세특례의 이해”, 2009.3.6, p.25

### 나. 손익배분비율에 따른 과세와 예외

손익배분비율은 동업기업의 소득을 동업자별로 과세하는데 중요한 기준이 된다. 손익배분비율은 지분배율과 달리 정할 수 있는 것이고, 심지어 이익 배분비율과 손실배분비율을 달리 정하거나 개별 수익·비용항목별로 배분비율을 달리 정할 수도 있을 것이다. 이러한 배분비율을 세법상 모두 허용한다면 다양한 공동사업참여를 가져올 수도 있겠지만, 순전히 동업자의 과세소득을 최소화하는 목적으로만 이용될 가능성도 있을 것이다.

조세특례제한법시행령 제100조의17에서는 지분 비율과 다른 손익배분비율을 원칙적으로 허용하고는 있지만, 이익배분비율과 손실배분비율을 달리 정하거나 개별 수익·비용항목별로 배분비율을 달리 정하는 것은 허용하지 않고 있다. 또한 동업자간 약정손익배분비율을 정하더라도 납세지 관할세무서장에게 동업기업의 소득의 계산 및 배분명세 신고할 때 신고한 비율에 따르게 되고, 조세회피 우려사유가 발생한 경우나 특수관계자간 출자지분의 합계가 해당 동업기업의 출자총액의 100분의 50이상인 경우에는 약정손익배분비율이 아닌 다른 비율에 따르도록 되어 있다(동법시행령 제100조의17제2

항, 제3항). 사모투자전문회사가 동업기업인 경우에는 정관·약관 또는 투자계약서에서 정한 이익배당 또는 손실배분의 비율·순서에 따른 경우 이러한 제한을 받지 아니한다. 다양한 이익배당·손실 배분비율을 인정하는 사모투자전문회사의 특성을 감안한 것이다(동법시행령 제100조의17제4항).

조세회피가 우려되는 사유 발생시 해당 사유가 발생한 과세연도에 대하여는 “직전 과세연도의 손익배분비율”이 적용되는데, 직전 과세연도 손익배분비율은 해당 동업자군에 속하는 동업자(동업자의 가입·탈퇴로 해당 과세연도 중 동업자가 변경된 경우에는 변경되지 않은 동업자)에 한해 적용된다(동법시행령 제100조의17제2항, 동법시행규칙 제46조제2항). 조세회피가 우려되는 사유란 “i) 어느 하나의 동업자군의 동업자군별 동업기업 소득금액 및 결손금 합계가 직전 과세연도에는 (+)이고 해당 과세연도에는 (-)인 경우, ii) 어느 하나의 동업자군의 동업자군별 동업기업 소득금액 및 결손금 합계가 직전 과세연도에는 (-)이고 해당 과세연도에는 (+)인 경우” 중 어느 하나에 해당하는 경우로서 직전 과세연도와 해당 과세연도의 손익배분비율을 달리 적용하는 경우를 말한다(동법시행규칙 제46조제1항). 어느 동업자와 특수관계자(소득세법시행령 제98조제1항, 법인세법

시행령 제87조제1항의 특수관계자)인 다른 동업자의 출자지분의 합계가 출자총액의 50% 이상인 경우 그 동업자간에는 “지분비율”이 적용된다(동법시행령 제100조의17 제3항).

#### 다. 수동적 동업자에 대한 과세

동업기업의 소득이 실제 분배되지 않더라도 동업자에 대해 소득과세를 하여야 하는데, 동업자의 입장에서 동업기업을 통하는 그렇지 않은 소득의 성격이 바뀌지 않도록 하기 위해 동업자군별로 동업자가 배분받은 소득의 성격을 분류한다(조세특례제한법 제100조의18제3항, 동법시행령 제100조의18제4항). 거주자, 비거주자, 내국법인, 외국법인의 경우 소득구분이 동일하지 않기 때문이다. 그런데 수동적동업자가 배분받은 소득은 원칙적으로 배당소득으로 구분된다(동법 제100조의18제3항 단서). 수동적동업자의 경우 적극적 사업자라기보다는 소극적 투자자라는 점에 초점을 맞춘 것이다. 수동적동업자에 대해서는 결손금 배분도 인정되지 않는다(동법 제100조의18제1항 단서). 비거주자 또는 외국법인인 동업자의 경우에는 동업자가 수동적 동업자인 경우와 그렇지 않은 경우 원천징수세율이 서로 다르다(동법 제100조의24제1항제1호, 제2호).

수동적동업자는 동업기업의 경영에 참여하지 않고 출자만 하는 자로서 i)동업기업에 성명·상호를 사용하게 하지 않을 것, ii)동업기업의 사업에서 발생한 채무에 대해 무한책임을 부담하기로 약정하지 않을 것, iii)임원 또는 이에 준하는 자가 아닐 것 등의 요건을 모두 갖춘 동업자를 말한다(동법 제100조의18제1항 단서, 동법시행령 제100조의18제1항제1호). 이를 반대해석하면 동업기업에게

상호·성명을 사용케 한 결과 대외적으로 무한책임을 부담하게 되거나, 무한책임을 부담하기로 약정하였거나 동업기업의 임원으로서 경영에 참여하는 경우는 적극적 사업자로서의 지위를 인정하는 것이다.<sup>37)</sup> 사모투자전문회사의 경우에는 위 수동적동업자의 요건을 충족하지 않더라도 유한책임사원이면 수동적동업자로 인정된다(동법시행령 제100조의18제1항제2호).

한편 수동적 동업자가 소득을 직접 지급받지 아니하고 동업기업을 통하여 배분받음으로써 소득세 또는 법인세를 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 때에는 수동적 동업자에게 배분된 소득은 배당소득으로 분류되지 아니하고 동업기업이 받았을 때의 원천소득의 성격으로 분류된다(동법 제100조의24 제3항 단서).

#### 라. 동업기업 지분가액의 결정 및 조정

동업기업의 “지분가액”이란 동업자가 보유하는 동업기업 지분의 세무상 장부가액으로서 동업기업 지분의 양도 또는 동업기업 자산의 분배시 과세소득의 계산 등의 기초가 되는 가액을 말한다(조세특례제한법 제100조의14제7호). 동업자의 최초 지분가액은 동업기업과세특례를 적용받는 최초 과세연도의 직전 과세연도의 종료일(기업의 설립일이 속하는 과세연도부터 적용받는 경우에는 그 과세연도의 개시일) 현재의 “동업기업의 출자총액”에 “해당 동업자의 출자비율”을 곱하여 계산한 금액으로 한다(동법시행령 제100조의21제1항). 지분가액은 소득금액·결손금의 배분 등에 따라 지속적으로 가감조정된다. 이러한 지분가액이 증액 또는 감액되는 사유 및 금액을 정리하면 다음과 같다.

37) 공동사업합산과세와 관련한 소득세법시행령 제100조제1항에서는 “1. 공동사업에 성명 또는 상호를 사용하게 한 자 2. 공동사업에서 발생한 채무에 대하여 무한책임을 부담하기로 약정한 자”의 어느 하나에 해당해 해당하면 출자공동사업자가 아니라는 방식으로 규정하고 있다.

〈표 2〉 지분가액 조정 사유 및 금액

증액 조정		감액 조정	
사유	금액	사유	금액
자산의 출자 지분의 매입 또는 상속·증여	출자하는 자산의 시가 매입하는 지분의 매입가액  상속·증여받은 지분의 시가	자산의 분배 지분의 양도 또는 상속·증여	분배받는 자산의 시가  양도·상속·증여 당시 지분가액 $\times \frac{\text{양도·상속·증여지분}}{\text{전체지분}}$
소득의 배분 <small>*비과세소득 포함</small>	배분받은 소득의 금액	결손금의 배분	배분받은 결손금의 금액

출처 : 국세청, 위의 자료, p.29

조정된 지분가액은 지분 양도, 자산 분배, 결손금 배분 등을 하는 때에 과세소득 산정의 기초가 된다. 지분 양도시 과세소득(양도차익)은 지분가액을 초과한 양도가액으로 계산한다(동법 제100조의21제1항).

자산 분배시 과세소득은 지분가액을 초과한 분배 자산의 시가로 계산(청산 자산분배시 결손금 인정 금액은 지분가액에 미달한 분배자산의 시가로 계산)한다. 동업자가 동업기업으로부터 실제로 자산을 분배받으면 그 가액만큼 동업자의 지분가액이 조정된다. 감액되는 지분가액만큼은 출자를 회수한 것이므로 감액되는 지분가액 상당액은 동업자의 소득이나 익금에 포함되지 않고(동법 제100조의22제3항), 분배받은 자산의 시가가 지분가액을 영으로까지 감액시키고도 남는 경우 그 차액은 지분의 취득가액을 초과하여 이익을 얻는 것이고 이는 배당소득으로 본다(동법 제100조의22제1항). 동업기업의 해산후 청산, 합병·분할 등 소멸의 경우나 동업자가 동업기업을 탈퇴하는 경우 해당 동업기업에 대한 동업자의 지분은 소멸하는데, 이 때 동업자가 동업기업으로부터 분배받은 자산의 시가가 분배일의 해당 동업자의 지분가액에 미치지 않는 경우 양도손실로 본다(동법 제100조의22제2항).

결손금 배분시에는 지분가액은 결손금 배분한도로 작용한다. 그 지분가액을 초과하는 해당 동업자

의 결손금은 해당 다음연도의 다음 과세연도 개시일 이후 10년 이내에 종료하는 각 과세연도에 이월하여 배분하는데 이 때에도 잔존 지분가액의 범위 내에서만 배분한다(동법 제100조의18제2항 전단, 동법시행령 제100조의18제2항).

#### 4. 동업기업과 동업자간 거래에 대한 과세

동업기업과 동업자간 거래는 통상의 법인과 그 주주 사이에 행하는 자본거래와 같은 성격의 것과 손익거래와 같은 성격의 것으로 나누어 볼 수 있다.

전자에 해당하는 경우로는, 동업자가 동업기업에 출자하는 것, 동업기업의 소득을 동업자에게 실제 분배하는 것 등을 들 수 있다. 이러한 각각의 경우 어떻게 과세되는지에 위에서 이미 살펴보았다. 후자에 해당하는 경우로는, 동업자가 동업자의 자격이 아닌 제3자의 자격으로 동업기업과 거래를 하는 경우를 들 수 있다. 이 경우 동업기업과 동업자는 해당 과세연도의 소득금액을 계산할 때 그 거래에서 발생하는 수익 또는 손비를 익금 또는 손금에 산입한다(조세특례제한법 제100조의19제1항). 이 때 동업기업 또는 동업자가 소득을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되면 동업기업과 동업자는 특수관계에 있는 것으로 보고 부당행위계산부인의 대상이

될 수 있다(동법 제100조의19제2항).

이처럼 동업자가 동업기업과 거래시 동업자의 자격으로 하는지 제3자의 자격으로 하는지에 따라 과세형태가 달라질 수 있다. 동업자가 동업자의 자격이 아닌 제3자의 자격으로 동업기업과 거래하는 경우에 대해서는 조세특례제한법시행령 제100조의20에서 열거하고 있다. 이에 해당하는 거래로는 동업자가 동업기업으로부터 얻는 거래대가가 동업기업의 소득과 관계없이 해당 거래를 통하여 공급되는 재화 또는 용역의 가치에 따라 결정되는 경우로서 i) 동업자가 동업기업에 재화를 양도하거나 동업기업으로부터 재화를 양수하는 거래, ii) 동업자가 동업기업에 금전, 그밖의 자산을 대부하거나 임대하는 거래 또는 동업기업으로부터 금전, 그밖의 자산을 차입하거나 임차하는 거래, iii) 동업자가 동업기업에 용역(해당 동업기업이 영위하는 사업에 해당하는 용역은 제외한다)을 제공하는 거래 또는 동업기업으로부터 용역을 제공받는 거래, iv) 그밖에 i)부터 iii)까지의 경우와 비슷한 거래로서 기획재정부령으로 정하는 거래<sup>38)</sup> 등이 있다(동법시행령 제100조의20 제1항). 동업기업이 사모투자전문회사인 경우에는 그 업무집행사원이 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제272조에 따라 해당 동업기업에 용역을 제공하는 거래도 이에 포함된다. 다만, 성과보수를 지급받는 부분은 제외한다(조세특례제한법시행령 제100조의20 제2항).

## V. 결어: 동업기업과세특례제도 근거법령 변화의 필요성과 방향

지금까지 동업기업과세특례제도에 대한 변천과 현행법의 내용에 대해 살펴보았다. 현행 동업기업과세특례제도 하나 하나의 개선방안보다는 소득과

세체계의 새로운 정립이라는 차원의 논의를 정리해봄으로써 결론에 갈음하고자 한다.

동업기업과세특례제도는 조세특례제한법에 그 근거규정을 두고 있다. 그렇지만 동업기업과세특례제도는 납세의무자의 선택에 따라 적용되기 때문에 납세의무자는 자신의 선택에 따라 소득과세의 경우 조세특례제한법이 아닌 소득세법이나 법인세법의 적용을 받게 된다. 이 경우에도 동업기업과세특례에 관한 규정 이외의 조세특례제한법상 감면적용대상이 된다면 다시금 조세특례제한법의 적용을 받을 수는 있다. 동일한 납세의무자가 자신의 선택에 따라 소득세법이나 법인세법, 아니면 조세특례제한법의 적용을 받게 되고, 법령간 충돌을 막기 위해 동업기업과세특례를 적용받는 동업기업과 그 동업자에 대하여는 각 세법의 규정에 우선하여 동업기업과세특례에 대한 조세특례제한법의 규정을 적용한다(조세특례제한법 제100조의15 제2항).

그런데 동업기업과세특례의 적용을 받는 동업기업, 동업자와 거래를 하는 제3자의 경우도 소득과세시 종전 소득세법 또는 법인세법이 그대로 적용되는 것은 아니다. 2007년 12월 동업기업과세특례의 적용을 받는 동업기업, 동업자가 등장하면서 이들을 전제로 하지 않은 종전 소득세법 또는 법인세법에서는 납세의무자가 동업기업이나 동업자와 거래를 하면서 소득은 있는데 과세가 되지 못하거나 소득계산에 있어 모호한 경우가 생길 수 있다. 동일기업으로부터 배분받은 소득을 과세대상으로 명확화(소득세법 제3조), 동업기업 소득의 수입시기 및 지급시기 등 신설(소득세법 시행령 제50조의2, 제190조·제191조·제202조), 동업기업으로부터 받은 결손금 이월공제시기 명확화(법인세법 제19조제3항, 동법시행령 제10조제4항) 등은 이를 반영한 것이라 할 수 있다. 한편 동업기업에서 받은 수입배당금 이중과세 조정 제외(법인세법 시행령

38) 현재 조세특례제한법시행규칙에 이에 해당하는 별도의 규정을 두고 있지는 않다.

제17조의2제11항), 동업기업 배당소득의 이중과세조정 배제(소득세법 시행령 제27조의3)의 경우처럼 동업기업과세특례 적용에 따른 혜택이 중복 적용되는 것을 막기 위한 개정도 있었다. 또한 2008.12.26 법인세법 개정으로 모회사와 지분을 100%인 자회사를 하나의 과세단위로 보아 소득을 통산하여 법인세를 과세하는 연결납세제도가 도입<sup>39)</sup>되었는데, 연결납세방식의 적용시 동업기업과세특례적용법인은 연결모법인에서 제외된다는 규정(법인세법 제76조의8, 동법시행령 제120조의12·제120조의13)을 두었다. 이는 소득세법이나 법인세법의 경우 새로운 제도변화시 동업기업과세의 경우도 함께 고려하여야 함을 보여준 예라 할 수 있다.

동업기업과세특례제도는 도입 당시부터도 종전 소득세법, 법인세법에 각각 규정하자는 견해, 별도의 법률을 제정하자는 견해 등 현재의 조세특례제한법에 규정하는 방식과는 다른 입법방식 등이 논의된 바 있다. 이미 조세특례제한법에 규정된 이상 이를 당연히 받아들이고 최근의 소득세법, 법인세법 등 개정의 경우처럼 동업기업과세특례적용 기업이나 그 구성원이 나타나면서 불가피하게 종전 규정을 수정하는 것도 하나의 방법일 수는 있다. 지분가액, 배분과 분배 등 종전 소득세제에서 다루지 않았던 복잡한 개념을 등장시키면서 더욱 어려워진 소득과세제도를 그 운영실태를 보아가면서 동업기업과세특례에 관한 규정을 조세특례제한법의 제한된 틀이 아닌 소득세법, 법인세법의 범영역으로 이전하는 방안을 생각해 볼 수도 있다.

동업기업과세특례제도가 공동사업을 영위함에 있어 법인(합명·합자회사)·조합·익명조합 등 사업형태의 선택 및 전환에 따른 과세상의 차이를 해소하는 조세의 중립성제고를 위해서도 도입되었다고 하지만<sup>40)</sup>, 공동기업의 입장에서 보면 동업기업과세특례 적용대상에 들어가는지 여부도 사업형태를 결정짓는 하나의 요소가 되어 버렸다.<sup>41)</sup> 사업형태가 결정되었다고 하더라도 소득세법상 공동사업장과세의 적용대상인 조합, 익명조합, 그리고 법인세법상 법인세과세의 적용대상인 합명회사, 합자회사, 일부 유한회사의 경우 해당 공동기업의 처지에 따라 동업기업과세특례 신청여부가 달라질 수 있을 것이다. 최근 동업기업과세특례 신청을 한 공동기업의 경우에는 과세상 유리한 점이 그 신청의 중요한 이유가 될 것이다. 세무사의 경우 그러한 신청에 대해 자문을 해 주기 위해서 이거나 자신이 속한 세무법인의 과세문제를 위해서라도 현행 동업기업과세특례제도를 이해하고 신청시 과세상 득실을 따져보아야 할 필요가 있을 것이다. 이러한 입장에서 보면 동업기업과세특례에 관한 근거법령의 통합모색은 관련법 변화를 가져와 해당 법령을 이해하는 또 다른 수고를 끼친다고 볼 수도 있다. 그렇지만 현행 소득과세체계는 동업기업과세특례제도 도입, 연결납세제도 도입 등으로 종전보다 훨씬 복잡해지면서 재검토를 할 때가 왔다고 할 수 있다.

우리나라 소득과세체계는 국세의 경우 개인소득과세에 대해 소득세법, 법인소득과세에 대해 법인세법, 일정한 공동기업과세에 대해 조세특례제한법, 법인의 국제거래시 소득과세에 대해 국제조세

39) 법인세법 제2장의3(법인세법 제76조의8부터 제76조의22까지)이 신설되었다. 연결납세제도의 시행은 2010.1.1부터이다(법인세법 부칙 제1조).

40) 국세청, 「동업기업 과세특례의 이해」, 2009.3.6, p.2.

41) 윤지현, “동업기업 세제 도입에 따른 기업형태별 적절한 과세방안에 관한 연구-기업형태 선택에 관한 조세중립성의 측면으로”, 「조세법연구」제14권 제2호, 한국세법학회, 세경사, 2008.8, pp.32-33에서는 구성원들에게 수시로 배당을 할 것을 전제로 하는 기업의 경우에는 동업기업세제의 적용이 가능한 기업형태를 선호할 유인이 있고, 구성원들에게 거의 배당을 하지 않을 것을 예정하고 있는 기업에게는 그러한 유인이 없다고 보고 있다.

조정에 관한 법률, 소득할 주민세, 농업소득세 등 지방세<sup>42)</sup>의 경우 지방세법, 국세이든 지방세이든 개인 또는 법인의 소득과세 비과세 및 감면에 대해 조세특례제한법(지방세의 경우에는 감면조례) 등으로 이루어져 있다. 또한 국제간 소득과세의 문제에 대해서는 조세조약도 존재한다.

공동기업의 소득과세는 소득세법, 법인세법, 조세특례제한법이 주된 근거법령이라 할 수 있다. 그런데 소득세법의 경우 공동사업자에 대해 동법 제 43조(공동사업에 대한 소득금액 계산의 특례), 제 87조(공동사업장에 대한 특례)에 규정을 두고 있다. 한편 성실중소사업자의 경우에는 제2장의2에서 별도의 장으로 규정을 두고 있다(소득세법 제87조의2~제87조의7). 법인세법의 경우는 내국법인, 외국법인별 구별을 하고 있을 뿐만 아니라 내국법인의 경우라도 성실중소법인의 각 사업연도의 소득의 경우<sup>43)</sup>, 각 연결사업연도의 소득의 경우<sup>44)</sup>에는 각각 별도의 장(제2장의2, 제2장의3)을 두고 있다. 공동기업이 법인인 경우와 그렇지 않은 경우가 있을 수 있고, 법인인 경우에는 내국법인에 국한해서 볼 때 연결납세제도 적용을 받은 법인과 그렇지 않은 법인, 성실중소법인과 이에 해당하지 않는 법인 등으로 나눌 수 있다.

이처럼 공동기업에 대해 종전 소득세법, 법인세법도 복잡한 상황하에서 동업기업과세특례제도가 조세특례제한법에 규정되는 것도 나름의 의미가 있

기는 하다. 그러나 조세특례제한법을 조세의 비과세 및 감면에 대해 한시적으로 필요한 규정만을 두는 법으로 자리매김하는 경우 현재의 동업기업과세특례제도는 조세특례제한법 이외의 종전의 다른 소득과세에 관한 법령에 흡수시키는 것이 타당하다.

소득과세의 단위로는 개인<sup>44)</sup>, 부부, 가족, 법인격 없는 단체, 법인, 법인들(예컨대 연결납세제도) 등을 생각해 볼 수 있다. 이중 법인격 없는 단체를 기준으로 법인으로 의제되는 것을 포함한 법인, 법인들의 경우는 법인세법을 적용하고, 법인으로 의제되지 않는 법인격 없는 단체(민법상 조합 등), 가족, 부부, 개인의 경우는 공동사업장과세특례가 있기는 하지만 원칙적으로 개인별로 소득세를 부담하는 소득세법을 적용하는 것이 현행 소득과세체계라 할 수 있다. 개인과 개인, 조합과 조합, 조합과 법인, 법인과 법인이 각각 공동기업을 이루는 경우에도 이를 사법상 공동기업의 형태에 따라 위 소득과세체계의 틀 안에 넣는다면 소득세법, 법인세법 체계를 그대로 유지할 수 있을 것이다. 동업기업과세특례규정을 소득세법과 법인세법에 흠어뜨려 규정하는 방법은 소득세법에서는 민법상 조합등 공동사업자에 대한 과세규정을 보다 명확히 하는 방법으로, 법인세법에서는 합명회사, 합자회사 그리고 일부 유한회사의 경우 사원 단계에서만 과세되는 이중과세조정의 한 방법으로 선택할 수 있도록 하는 방법을 생각해 볼 수 있다.⊕

43) 법인세법 제76조의2~제76조의7, 2007.7.19. 신설.

44) 법인세법 제76조의8~제76조의22, 2008.12.26. 신설.

45) 개인 1인의 경우도 소득종류별로 과세단위를 더 쪼개어 볼 수는 있다.

【참고문헌】

- 국세청, 「동업기업 과세특례의 이해」, 2009.3.6, p.2.  
 국세청, 「개정세법해설」, 2009.3  
 국회예산정책처, 「NABO 세수추계 및 세제분석(2008~2012년)」, 2008.10  
 기획재정부, “08년 세제개편안 추가 보도자료”, 2008.9.16  
 김재진, “파트너십과세제도”, 「기업과세제도 선진화 관련 공청회」, 한국조세연구원, 2004.7  
 박훈·이은미, “파트너십 과세제도 도입에 대비한 공동사업과세의 개선방안-민법상 조합을 중심으로-”, 「세무학연구」 제25권 제1호, 한국세무학회, 2008.3  
 안경봉, “동업기업 과세제도의 적용범위”, 「계간 세무사」 2007년 겨울호, 한국세무사회  
 안종석, 「파트너십 과세제도 도입방안」, 한국조세연구원, 2007.6.19  
 윤지현, “동업기업 세제 도입에 따른 기업형태별 적절한 과세방안에 관한 연구-기업형태 선택에 관한 조세중립성의 측면으로”, 「조세법연구」 제14권 제2호, 한국세법학회, 세경사, 2008.8  
 이은미, “새로 도입된 파트너십 과세제도의 주요 내용과 문제점”, 「계간 세무사」 2008년 봄호, 한국세무사회  
 이준규·박찬웅, “법인에 대한 도관과세의 문제점과 개선방안”, 「세무와 회계저널」 제9권 제4호, 2008.12  
 이태로·한만수, 「조세법강의」(신정5판), 박영사, 2009  
 정부, “조세특례제한법 일부개정법률안(의안번호 7532)”, 2007.10  
 조세일보, “행안부 4월에 지방소득·소비세 결과발표”, 2009.3.27자