

美國의 法人所得課稅制度

韓國稅務士會 附設

韓 國 租 稅 研 究 所

◇研究責任者◇

朴 胤 浚 (國稅廳 國際租稅課 書記官)

머 리 말

오늘날의 世界經濟는 국경없는 無限競爭의 시대로 특징지워지고 있으며, 우리나라도 이러한 세계적 조류의 예외는 아닙니다.

특히 우리나라는 WTO체제의 출범과 OECD 가입 등을 계기로 開放과 規制緩和가 급속히 진행되고 있으며, 이에 따라 세계적 多國籍企業의 國內進出은 물론 우리 기업도 유리한 경제여건을 쫓아서 세계 각국으로 진출하고 있습니다.

이와 관련하여 租稅專門家團體인 한국세무사회가 세계각국으로 뻗어나가는 우리 기업의 충실한 세무길잡이가 되는 것은 세무사의 사명이 納稅者에게 성실한 稅務서비스를 제공하는 것으로 비추어 볼 때 주요한 책임중의 하나일 것입니다.

이를 위해서는 우리나라의 기업세제는 물론 투자선이 되는 국가의 기업관련세제의 파악도 필요한 것으로 판단되며, 이러한 차원에서 금번에 우리나라의 최대투자국인 美國의 法人所得課稅制度를 정리하게 되었습니다.

특히 미국의 기업관련세제에 대한 이해는 우리 진출기업에 대한 세무서비스차원뿐 아니라, 미국이 經濟去來의 중심지이며 先途國이라는 점을 감안할 때 우리나라 기업세제의 향후 전개방향을 가늠하는데도 유용할 것으로 생각합니다.

끝으로 이 연구에 정성을 다하여 주신 國稅廳 國際租稅課의 朴胤浚 書記官에게 감사드립니다.

1997. 2.

韓國租稅研究所長 申 相 式

目 次

I. 美國의 租稅概要	11
1. 租稅의 歷史	11
가. 최초의 聯邦所得稅 課稅	11
나. 1913년 이후 현재까지의 稅法	11
다. 稅收構造	12
2. 聯邦所得稅의 稅率構造	13
가. 個人所得稅	13
나. 法人所得稅	17
3. 여타 租稅의 概要	19
가. 州 所得稅 및 Franchise Tax	19
나. 富의 移轉에 대한 課稅	19
다. 기타	21
4. 租稅의 法源	22
가. 聯邦稅法典 (Internal Revenue Code ; IRC)	23
나. 施行令(Treasury Regulations)	24
다. 行政解釋(Administrative Interpretation)	26
라. 司法解釋 (Judicial Interpretation)	29
5. 租稅法의 入法過程	34
6. 稅法의 執行	35
가. IRS의 組織	35
나. 申告書 대사에 의한 檢證	35
다. 調査對象 申告書の 選定	36

II. 聯邦 法人稅 40

1. 法人의 形成	40
가. 企業의 形態	40
나. 法人의 定義	47
다. 法人의 設立	50
2. 法人所得稅의 概要	81
가. 法人의 類型	82
나. 法人의 選擇事項	85
다. 損益의 歸屬事業年度	96
라. 一般的 會計原則	114
마. 法人 課稅所得의 計算	140
바. 法人所得稅額의 計算	182
사. 共通支配法人集團(Controlled Groups of Corporations)	183
아. 納稅協力義務 및 節次事項	194

III. 法人과 株主 207

1. 非清算 配分(Corporate Nonliquidating Distributions)	207
가. 概說	208
나. 留保利益(E&P)	209
다. 財産의 配分(Property Distributions)	220
라. 株式配當과 株式取得權(Stock Dividend and Stock Right)	229
마. 發行法人의 自己株式取得(Stock Redemption)	234
바. 優先株를 利用한 租稅回避(Preferred Stock Bailouts)	257

사. 關係會社間 株式의 Redemption	262
아. 納稅協力義務 및 節次事項	268
2. 清算 配分(Corporate Liquidating Distributions)	270
가. 法人清算의 租稅效果概要	272
나. 株主에 대한 清算의 效果	275
다. 清算法人에 대한 清算의 效果	288
라. 課稅引受去來(Acquisition Transaction)의 一部로서의 清算	297
마. 納稅協力義務 및 節次事項	314
3. 買收(Acquisitions)와 組織變更(Reorganizations)	316
가. 課稅·非課稅 企業買收의 特徵	317
나. 組織變更의 類型	323
다. 組織變更의 租稅效果	324
라. 買收의 組織變更	333
마. 分離的 組織變更	357
바. 其他 組織變更	367
사. 企業組織變更의 活用に 대한 司法的 制限	371
아. 納稅協力義務 및 節次事項	375
IV. 其 他	378
1. 法人에 대한 其他 聯邦租稅	378
가. 最低限稅(Alternative Minimum Tax ; AMT)	378
나. 環境稅(Superfund environment tax)	398
다. 人的持株會社稅(Personal Holding Company Tax ; PHC稅)	399
라. 適正留保利益超過稅(Accumulated Earnings Tax ; AET)	414

마. 業務無關 事業所得稅(Unrelated Business Income Tax)	430
바. 申告 및 行政節次	431
2. 行政 및 節次	433
가. 美國稅廳의 役割	433
나. 稅務申告의 監査	435
다. 例規要請	446
라. 期限	451
마. 中間豫納	460
바. 其他 重要 加算稅	465
사. 賦課除斥期間	476

表 目 次

<表 I-1> 聯邦稅收構造	13
<表 I-2> 大分類 事項	23
<表 II-1> 讓渡者에 대한 租稅效果	52
<表 II-2> 讓受法人에 대한 租稅效果	55
<表 IV-1> PHCI 계산시의 배제기준	404

圖 目 次

<圖 I-1> 租稅事件의 管轄法院	31
<圖 III-1> 吸收合併	334
<圖 III-2> 新設合併	335
<圖 III-3> 三角吸收合併	340
<圖 III-4> Type C 組織變更	343
<圖 III-5> Type D 組織變更	348
<圖 III-6> Type B 組織變更	351
<圖 III-7> 分離的 Type D 組織變更	359

I. 美國의 租稅概要

1. 租稅의 歷史

가. 최초의 聯邦所得稅 課稅

聯邦所得稅는 미국 조세의 中樞를 이루는 세목이다. 소득세는 연방뿐 아니라 대부분의 州 그리고 상당수 市와 郡(county)에 의해서도 부과되고 있다. 소득세의 納稅義務者는 法人과 個人으로 대별된다.

오늘날 과세되고 있는 형태의 소득세가 입법화된 1913년 이전에는, 연방정부의 재정은 주로 關稅와 消費稅에 의존했다. 최초의 개인소득세가 남북전쟁의 재원조달을 위하여 1861년 입법화 되었으나 전후 곧 폐지되었다. 그 후 1894년, 연방소득세가 다시 입법화 되었으나, 『소득세는 각주의 人口에 比例하여 각주에 할당된다』는 헌법상 규정에 근거한 위헌시비에 휘말리게 되었다. 동 헌법규정에 충실하기 위해서는 개인에 대한 소득세율체계를 그가 거주하는 주에 따라 달리 정해야 하는데 이는 집행상 거의 불가능한 것이었다.

결국, 연방대법원은 당시의 연방개인소득세를 위헌으로 결정했으며, 따라서 연방개인소득세를 입법·시행하기 위해서는 改憲이 불가피하게 되었던 바, 1913년의 16차 수정헌법에서 관련 헌법규정의 개정이 이루어졌다.¹⁾

나. 1913년 이후 현재까지의 稅法

1) 그러나 1901년 입법된 법인에 대한 소득세는 합헌으로 결정되었는데 이는 당시의 법인세가 소비세 성격을 가진 것으로 취급되었기 때문이었다.

1913년 세법(Revenue Act)에서는 法人所得(net income)에 대하여는 1%의 단일세율을 個人所得에 대하여는 소득수준에 따라 1%에서 7%에 이르는 세율을 적용토록 하였다. 그러나 소득세를 납부하는 개인은 거의 없었다. 이는 당시 대부분의 개인 연간 소득수준을 초과하는 3,000불(부부합산시는 4,000불)을 인적공제로 허용하고 있었기 때문이었다.

1917년의 부양가족공제제도도입 등 1939년까지 1913년 세법에 수차의 개정이 이루어졌다. 1939년에는 여러 가지 단행세법들이 單一法典化(codification)²⁾ 되었다.

‘Internal Revenue Code(IRC)’라는 세법전이 만들어지기 전에는 특정 연도에 시행되는 세법내용을 알기 위해서는 과거 수년간의 Revenue Act를 찾아야 했으나, IRC제정 이후에는 매년의 개정이 IRC상의 규정내용변경, 삭제 또는 삽입형식을 취하기 때문에 시행 중인 당시의 법전만 갖고도 알 수 있게 되었다.

그 후 대대적인 세제개혁이 1954년과 1986년에 이루어졌으며, 현재의 IRC는 1986년의 稅制改革에서 그 근간이 형성되었다.

연방개인소득세는 1940년대 초에 大衆稅化되었는데 이는 2차 대전의 전비조달을 위한 重稅 노력의 결과로서 1939년 6%미만에 불과하던 납세인구가 1945년에는 74%에 이르게 되었다. 제도적으로 확충된 과세기반을 흡수하고 징수를 용이하게 하기 위하여 1943년에 源泉徵收制度가 도입되었다.

다. 稅收構造

2) 1939년 이전의 세법은 매년의 revenue act 입법에 포함되어 시행되었다. 즉 매년의 revenue act는 전년 revenue act의 재입법 및 일부수정의 형식을 취하였다. 그러다가 1939년에 처음으로 상시의 세법전이 만들어졌고 대개정이 1954년 및 1986년에 이루어졌다.

聯邦稅收의 최대 원천은 개인소득세이며 그 다음이 사회보장세와 법인소득세의 순이다.

〈表 I-1〉 聯邦稅收構造

(단위 : %)

구 분	1983	1988	1993
개인소득세	48	44	44
사회보장세	35	37	37
법인소득세	6	10	10
기 타	11	9	9
계	100	100	100

자료 : Council of Economic Advisors, Economic Indicators (Washington, DC : U.S. Government Printing Office, 1994) p. 33.

2. 聯邦所得稅의 稅率構造

가. 個人所得稅

개인에 대하여는 15%, 28%, 31%, 36% 및 39.6%의 5단계 세율이 과세표준의 크기에 따라 累進적으로 적용된다. 개인소득세의 과세표준은 다음과 같은 과정을 거쳐 산출된다.

- 총소득(Income from whatever source derived)

차감 : 비과세소득(exclusion)

14 美國의 租稅概要

- 연방채이자, 생명보험급여, 유증 등
- 총과세대상 소득(Gross Income)
차감 : 필요경비(deductions for Adjusted Gross Income)
 - 종업원 급여, 감가상각, 이자비용 등
- 조정소득(Adjusted Gross Income)
차감 : 개인비용공제 및 인적공제(deductions from Adjusted Gross Income)
 - 공제가 인정된 개인비용(personal expense : 기부금, 의료비 등)
을 항목별로 실제 발생액을 공제하거나 발생여부에 관계없이 일
괄공제하는 것 중 택일
 - 배우자공제, 부양가족공제 등 인적공제
- 과세표준(taxable income)

각각의 세율이 적용되는 소득수준은 納稅者의 申告資格(filing status)에 따라 다르다. 네 가지의 세율체계와 다섯 가지의 신고자격이 있는데 각각을 약술하면 다음과 같다.

(1) 夫婦合算申告(Joint Return)

夫婦合算申告資格을 갖기 위해서는 우선 과세연도 종료일 현재 법적으로 혼인관계에 있어야 한다. 이혼수속중인 부부도 이혼이 확정되기 전까지는 혼인관계에 있는 것으로 인정된다. 夫婦合算申告를 위해 부부가 반드시 동거할 필요는 없으며, 연도중 배우자가 사망한 경우에도 연말까지 남은 배우자가 재혼하지 않고 유산(estate)의 집행인(executor)이 동의한다면 부부합산신고가 가능하다

아울러 부부합산신고를 하려면 부부가 同一한 課稅年度(tax year)를 가져야 한다. 또한 부부 모두 미국의 시민이거나 거주자여야 한다. 다만, 비거주자인 외국인 배우자가 자기의 모든 소득(미국의 원

천소득을 포함)을 신고한다면, 그러한 부부도 합산신고를 할 수 있다.

1995년도 신고분에 대한 세율은 다음과 같다.

과세표준(\$)	세액(\$)
39,000미만	$0 + \text{과세표준} \times 15\%$
39,000이상 94,250미만	$5,850 + 39,000\text{초과} \times 28\%$
94,250이상 143,600미만	$21,320 + 94,250\text{초과} \times 31\%$
143,600이상 256,500미만	$36,618.5 + 143,600\text{초과} \times 36\%$
256,500이상	$77,262.5 + 256,500\text{초과} \times 39.6\%$

(2) 未亡人(Surviving Spouse)

미망인이나 상처한 남편도 배우자의 사망연도 말일 현재 재혼하지 않았다면 합산신고할 수 있음은 전술한 바와 같다. 더우기 다음의 조건을 충족하는 경우에는 배우자 사망연도 이후 2년까지도 Surviving Spouse의 신고자격을 누릴 수 있다. Surviving Spouse에게는 부부합산신고자의 세율이 적용된다.

① Surviving Spouse의 자격으로 신고하고자 하는 과세연도말 현재 재혼하지 않아야 한다.

② 미국 시민이나 거주자이어야 한다.

③ 배우자 사망 과세연도에 부부합산신고자격이 있었어야 한다.

④ 과세연도 전기간을 통해 최소한 1명의 피부양자녀와 동거하고 생계비용의 50%이상을 부담하여야 한다.

(3) 家長(Head of Household)

家長에게는 합산신고부부나 미망인보다는 훨씬 높은 세율이 적용되지만 여타 종류의 납세자보다는 낮은 세율이 적용된다. 家長의 申告地位를 부여받기 위해서는 다음의 조건을 충족하여야 한다.

① 과세연도 종료일 현재 미망인이 아닌 독신이어야 한다. 예외적으로 비거주외국인과 혼인한 사람 또는 별거중인 배우자도 가능하다.

② 미국 시민 또는 거주자이어야 한다.

③ 과세연도 절반이상 동안 가족 1인이상을 부양하여야 하고 이들과 함께하는 가계비용의 절반이상을 부담하여야 한다.

1995년도 신고분에 대한 세율은 다음과 같다.

과세표준(\$)	세액(\$)
31,250미만	$0 + \text{과세표준} \times 15\%$
31,250이상 80,750미만	$4,687.5 + 31,250\text{초과} \times 28\%$
80,750이상 130,800미만	$18,547.5 + 80,750\text{초과} \times 31\%$
130,800이상 256,500미만	$34,063 + 130,800\text{초과} \times 36\%$
256,500이상	$79,315 + 256,500\text{초과} \times 39.6\%$

(4) 獨身(Single Taxpayer)

미망인이나 가정의 요건을 충족하지 않는 독신자는 “독신”으로서 신고하여야 한다. “독신”에는 “미망인”이나 “가장”에게 적용되는 세율보다도 높은 세율이 적용된다.

1995년도 신고분에 대한 세율은 다음과 같다.

과세표준(\$)	세액(\$)
23,350미만	$0 + \text{과세표준} \times 15\%$
23,350이상 56,550미만	$3,502.5 + 23,350\text{초과} \times 28\%$
56,650이상 117,950미만	$12,798.5 + 56,650\text{초과} \times 31\%$
117,950이상 256,500미만	$31,832.5 + 117,950\text{초과} \times 36\%$
256,500이상	$81,710.5 + 256,500\text{초과} \times 39.6\%$

(5) 夫婦別算申告(Married Filing Separate Return)

따로 신고하기를 원하는 부부에게는 가장 높은 세율이 적용된다. 서로 다른 과세연도를 가진 부부들은 합산신고를 이용할 수 없으므로 별도로 신고하여야 한다.

1995년도 신고분에 대한 세율은 다음과 같다.

과세표준(\$)	세액(\$)
19,500미만	$0 + \text{과세표준} \times 15\%$
19,500이상 47,125미만	$2,925 + 19,500\text{초과} \times 28\%$
47,125이상 71,800미만	$10,660 + 47,125\text{초과} \times 31\%$
71,800이상 128,250미만	$18,309.25 + 71,800\text{초과} \times 36\%$
128,250이상	$38,631.25 + 128,250\text{초과} \times 39.6\%$

나. 法人所得稅

法人은 두 가지로 대별된다. 첫째는 보통법인으로 통칭되는 C Corporation으로서 과세목적상 별개의 실체로 취급된다. 주주들이 법인으로부터 수령하는 배당은 과세를 받게되나 유보소득에 대하여는 그러하지 아니하다.

둘째는 S Corporation으로서 과세목적상 별개의 실체로 인정되지 아니한다. 따라서 주주들은 비록 법인이 이익을 배당하지 않더라도, 자신의 소득세신고에 법인의 이익중 자기지분비율에 해당하는 금액을 포함하여야 한다. C Coporation의 과세표준은 다음과 같은 과정을 거쳐 산출된다.

- 총소득 (Income from whatever source derived)
차감 : 비과세소득 (exclusion)
- 총과세대상소득 (Gross Income)
차감 : 필요경비 (deductions)
- 과세표준 (Taxable Income)

C Corporation에 적용되는 세율체계는 다음과 같다.

과세표준(\$)		세액(\$)
50,000미만		과세표준 × 15%
50,000이상	75,000미만	7,500+50,000초과 × 25%
75,000이상	100,000미만	13,750+ 75,000초과 × 34%
100,000이상	335,000미만	22,250+ 100,000초과 × 39%
335,000이상	10,000,000미만	113,900+ 335,000초과 × 34%
10,000,000이상	15,000,000미만	3,400,000+10,000,000초과 × 35%
15,000,000이상	18,333,333미만	5,150,000+15,000,000초과 × 38%
18,333,333이상		6,416,667+18,333,333초과 × 35%

상기의 세율체계는, 일정소득 수준 이상에 대하여는 낮은 세율의 효과가 배제된다는 점에서 독특하다. 15%와 25%의 낮은 세율효과는 100,000불에서 335,000불까지의 과세표준에 대하여 39%의 세율이 적용

됨으로써 완전히 제거된다. 즉, 335,000불이상 10,000,000불미만의 과세 표준을 갖고 있는 법인은 34%의 단일세율로 과세되는 것과 같게 된다. 마찬가지로 15,000,000불이상 18,333,333불미만까지의 과세표준에 대하여 38%의 세율이 적용됨으로써 18,333,333불이상의 과세표준을 갖는 법인은 35% 단일세율로 과세되는 것과 같게 된다.

3. 여타 租稅의 概要

가. 州 所得稅 및 Franchise Tax

7개주를 제외한 전부의 주에서 個人所得稅를 부과한다.³⁾ 대체적으로 주소득세의 세율체계는 누진적이고 연방소득세 목적상의 調整所得(Adjusted Gross Income)을 기본 과세표준으로 한다.

대부분의 주에서는 法人所得稅도 부과한다. 일부에서도 이를 Franchise Tax라 하며 이는 보통 순자산, 임금, 판매액등의 요소를 가중평균한 공식에 의해 산출된다.

나. 富의 移轉에 대한 課稅

1976년의 세법개정에서 개인의 생전 또는 사망으로 인해 발생하는 부의 이전을 포괄하여 과세하는 統一移轉稅體系(unified transfer tax system)가 확립되었다. 그 이전에는 증여세법(gift tax)과 상속세법(estate tax)이 별도로 존재했었다.

상속세는 1916년에 최초로 시행되었고 증여세는 1932년에 시행되

3) 개인소득세를 부과하지 않는 주는 Alaska, Florida, Nevada, South Dakota, Texas, Washington, Wyoming주 등이다.

었다. 증여세는 당초 광범위하게 이루어졌던 생전증여에 의한 상속세의 회피행위를 막기 위해 부과되었다. 증여세와 상속세는 모두 부의 이전을 과세대상으로 하고 이전되는 財産의 이전당시 時價(fair market value)를 課稅價額으로 한다.

(1) 聯邦贈與稅

贈與稅는 適정한 對價없는 財産移轉을 대상으로 증여자에게 과세된다. 수증자별로는 매년 10,000불, 배우자간 증여에는 무제한 공제가 허용된다. 당해연도 증여세의 산출과정은 다음과 같다.

- 당해연도 증여재산 시가의 합계
차감 : 수증자 연간 공제액(수증자별 10,000불)
배우자 증여공제(무제한)
인정대상 기부금공제(무제한)
가산 : 당해연도 이전까지의 과세대상 증여합계
- 누적 과세대상증여
× 세율(unified transfer tax rates)
- 산출세액
차감 : 당해연도 이전까지의 증여세 납부액 합계
세액공제(unified credit)
- 당해연도 납부할 세액

특기할 사항은, 증여세는 매증여시마다 증여자의 전생애 증여를 대상으로 과세된다는 점이다.

(2) 聯邦相續稅

聯邦相續稅는 증여세와 함께 統一移轉稅體系를 이루며, 개인의

생전 및 사망시에 이루어지는 재산이전의 총계를 대상으로 과세된다. 상속세의 산출과정은 다음과 같다.

- 총상속재산(사망자의 총소유재산의 시가합계액)
차감 : 장례 등 비용, 부채, 인정대상기부금,
배우자상속공제
- 과세대상 상속재산(taxable estate)
가산 : '76년이후의 과세대상 증여합계
- 과세표준
× 세율 (unified tax rates)
- 산출세액
차감 : 세액공제(unified tax credit : 192,800불)
'76년이후 증여세 납부액
- 납부할 세액

다. 기타

(1) 財産稅(Property Taxes)

財産稅는 납세자가 보유하는 부동산 또는 동산의 재산가액을 기초로 부과된다. 부동산 재산세는 지방정부의 주세원이지만 동산에 대하여 재산세를 부과하는 지방정부는 많지 않다.

(2) 聯邦消費稅(Excise Tax) 및 關稅(Customs Duties)

個別消費稅 및 關稅의 세수비중이 최근 떨어지고는 있지만 여전히 주요한 세원이다. 개별소비세는 주류, 담배, 가솔린, 전화요금, 유류 및 가스의 생산 등에 부과된다. 많은 주와 지방정부에서도 유사한 개별소비세를 재화와 용역에 대하여 부과하고 있다.

(3) 賣上稅(Sales Tax)

賣上稅도 州와 地方政部の 주요세원이다. 매상세는 東산의 소매 단계에서 부과된다. 일부의 州에서는 인적용역에 대하여 매상세를 부과하기도 한다.

식료품과 의약품에 대하여는 통상 면세되며, 세율은 州와 지방정 부별로 큰 차이가 있다.

(4) 雇用稅(Employment Tax)

雇用稅는 社會保障稅(FICA : Federal Insurance Contributions Act)와 聯邦失業給與稅(FUTA : Federal Unemployment Tax Act)를 포함한다.

피고용인 개인에게는 61,200불까지의 임금에 대하여 7.65%의 FICA 세가 부과되며, 동액이 고용인에게도 부과된다. 7.65%중 1.45%를 차지하는 의료보험(HI : Hospital Insurance)부분은 상한금액 없이 피고용인 및 고용인에게 부과된다. 개인 자영업자(self-employed)에게는 61,200불까지의 자영업소득에 대하여 15.3%의 FICA tax가 부과된다. 이 15.3%중 2.9%의 HI tax분은 상한금액 없이 부과된다.

또한 고용인은 실업수당의 재원으로 연방 및 주의 실업급여세를 납부하여야 한다. 연방 실업급여세는 피고용인별로 7,000불까지의 임금에 대하여 6.2%의 세율이 적용되지만, 주 실업급여세로 납부한 세액에 대하여 5.4%수준까지 세액공제가 허용되므로 실질적인 연방세율은 0.8%까지 낮아질 수 있다.

4. 租稅의 法源

租稅法源은 立法的, 行政的, 司法的 法源으로 대별된다. 의회가 납세

자가 행하게 될 모든 거래를 예상할 수 없기 때문에, 대부분의 세법은 일반적 용어를 사용하고 있다. 이러한 세법상의 일반적 용어로 인해 行政的·司法的 解釋이 필요하게 된다. 따라서 “稅法”의 개념에는 법률뿐만 아니라 이러한 行政的·司法的 解釋도 포함되게 된다.

行政解釋에는 施行令(Treasury Regulations), 通則(Revenue Rulings) 그리고 節次規程(Revenue Procedures)이 포함되며, 司法的 解釋은 法院의 決定을 말한다.

의회의 재무위가 작성하는 위원회보고서도 조세법원의 하나이다. 이러한 보고서는 시행령의 제정에 앞서 의회의 의도를 가늠하는 유용한 원천이 될 수 있다.

가. 聯邦稅法典(Internal Revenue Code ; IRC)

1986 code로 알려져 있는 현행의 IRC는 연방법률 제26호(Title 26)이다. IRC는 소득세, 상속·증여세, 고용세, 주세·담배세, 기타 개별소비세 등을 규율하는 규정들을 담고 있다. 그 체계는 subtitle, chapter, subchapter, part, subpart, section, subsection, paragraph, subparagraph 및 clause로 이루어져 있다.

이들 중 section(條)이 가장 흔히 인용되는 규정 단위이다.

〈表 I-2〉 大分類 事項

숫자	대분류 내용
1	소득세 (Income Tax)
20	상속세 (Estate Tax)
25	증여세 (Gift Tax)
301	부과, 징수, 채납처분 등 (Administrative and Procedural Matters)
601	절차사항 (Procedural Rules)

IRC의 규정조직(예시)

Title 26. 조세 (All matters concerned with taxation)

Subtitle A. 소득세 (Income Taxes)

Chapter 1. 정규세와 부가세(Normal Taxes and Surtaxes)

Subchapter A. 조세채무의 결정(Determination of Tax Liability)

Part I. 개인소득세(Taxes on Individual)

Section 1. 부과(Tax Imposed)

조(Section)의 구성

section	165	(h)	(l)	(A)	(i) and (ii)
	①	②	③	④	⑤

① : 條(section), ② : 細條(Subsection), ③ : 項(Paragraph)

④ : 細項(Subparagraph), ⑤ : 号(Clause)

나. 施行令(Treasury Regulations)

施行令은 재무장관의 법률 해석내용을 반영한 것으로서 聯邦稅法의 中樞의인 行政法源이다. 시행령은 종종 법률상 용어를 이해하는데 크게 도움을 주는 사례를 풍부하게 담고 있다. 立法과 解釋으로 기능하는 시행령은 提案(proposed), 臨時(temporary), 最終(final)의 형태로 공표된다.

법률에 “재무장관은 필요하다고 판단되는 시행령을 제정한다”(“The Secretary shall prescribe such regulations as he may deem necessary”) 또는 “재무장관이 제정하는 시행령에 따라서”(“under regulations prescribed by the Secretary”)라는 구절이 있을 때, 그에 따라 제정되는 시행령은 立法的 施行令(legislative regulations)에 해당한다. 이렇게 법문의 해석 또는 집행으로 제정되는 시행령은 효과면에서 본다면 좀 더 상세한 내용의 세법이라고 할 수 있다. 연결신고관련 시행령이 대표적 예라 할 수 있는데 IRC 1502조는 재무장관에게 연결신고에 관한 시행령 제정권한을 부여하였다. 연결신고의 특권을 행사하려면, 해당기업은 연결신고 시행령 규정에 따를 것에 동의하여야 하고, 이에 동의함으로써 시행령 규정내용의 당부를 법원에서 다툴 수 있는 기회를 포기하게 되는 것이다. 이러한 立法的 施行令은 解釋的 施行令(interpretative regulations)보다 상위의 효력을 갖는다. 해석적 시행령은 주로 의회에서 제정한 IRC의 규정내용을 광범위하게 해석하는 기능을 갖는다.

빈번한 법률개정으로 인해, 재무성은 적기에 기존의 시행령을 보완(update)하지 못하는 경우가 있다. 따라서 시행령을 참조할 때는 언제 시행령이 제정되었는지를 알아야 할 필요가 있고 이를 위해 반드시 序文(introductory note)을 참조하여야 한다. 만약 시행령이 가장 최근의 조문개정 이전에 채택된 것이라면, 이는 그러한 이해하에 융통성있게 적용되어야 한다.

(1) 提案施行令(proposed regulations)

시행령은 통상 최초에 提案의 형태로 공표된다. 이러한 형태의 시행령은 재무장관이 법률 규정을 어떻게 해석하려 하는지를 제시할 뿐 실제의 효과는 없다. 누구나 이에 관해 논평하고 수정안을

제안할 수 있지만, 가장 빈번한 참여자는 회계사나 변호사들이다. 만약 시행령 내용이 납세자에게 유리하다면 별다른 비판이 없을 것이고 따라서 최종시행령도 같은 내용으로 확정될 가능성이 높다. 그러나 제안시행령이 상당한 비판을 받는다면, 최종시행령은 좀 더 완화된 내용으로 확정될 가능성이 높게 된다.

(2) 臨時施行令(temporary regulations)

재무성은 주요한 법률 개정이 있을 때에는, 납세자와 관계전문가에게 절차적 사항 및 계산사항을 안내하기 위해 바로 臨時施行令을 공표한다. 임시시행령은 최종시행령과 같은 효력을 갖는다. 재무성은 임시시행령을 제정할 때는 반드시 제안시행령의 형태로 제시하여야 할 뿐아니라 일반대중 및 관련 정부부처의 논평을 수렴하여야 한다. 임시시행령은 공표후 3년이 지나면 실효된다.

(3) 最終施行令(final regulations)

재무성은 일반대중이 제안시행령에 대하여 논평할 시간을 부여한 후에 最終施行令을 成案한다. 대개 최종시행령은 제안내용과 다르다. 대부분의 최종시행령은 법원에 의해 무효로 결정되지 않는 한 법률과 동일한 효력을 갖게 된다. 최종시행령은 근거가 된 법률규정의 시행일부터 소급하여 효력을 갖는다.

다. 行政解釋(Administrative Interpretation)

IRS의 본청은 通則·例規(revenue rulings), 節次規程(revenue procedures), 指針(technical advice memoranda) 및 公示(information release) 등 몇 가지 공표를 행한다. 이러한 공표는 IRS의 세법해석

을 반영하는 것으로서 시행령과는 그 규율범위 및 효과가 다르다.

(1) 通則(Revenue Rulings)

通則은 특정 거래 및 사안의 조세효과에 관한 IRS의 견해를 담고 있다. 매년 수백건의 통칙이 생산된다. 통칙은 단순히 IRS의 견해이기 때문에 납세자가 견해를 달리할만한 충분한 근거가 있다면 이에 따를 필요는 없다. 그렇지만 IRS는 자신의 견해가 옳다고 전제하기 때문에 조사공무원은 그러한 통칙에 따라 집행하게 된다.

(2) 節次規程(Revenue Procedures)

節次規程은 납세자들이 신고준비 및 납세협력의무와 관계된 절차적 사항을 쉽게 이해하고 따를 수 있게 하기 위해 공표된다.

(3) 例規(Letter Rulings)

납세자의 신청에 의해 생산되는 더욱 특정화된 IRS공표로서 例規(letter ruling 또는 private letter ruling)가 있다. 예규는 납세자가 서면으로, 특별히 설정된 거래의 조세효과에 관한 설명을 IRS에 요구함으로써 생산된다. IRS는 이에 따른 설명을 서신의 형태로 제공하게 된다. 예규는, IRS가 조사할 경우, 제시된 가상의 거래 또는 실제의 거래를 어떻게 취급할 것인가에 관해 기술하는 내용으로 되어 있다. 예규는 신청 납세자가, 문제의 거래를 IRS에 기술한대로 행한 경우, 당해 납세자에 대하여만 IRS를 기속한다. 그러나 예규는 특정 거래의 조세효과에 대한 IRS의 의견을 시사하는 것이므로 다른 납세자와 관계전문가에게도 중요한 정보가 된다. IRS는 납세자 일반이 관심을 가질 것으로 여겨지는 예규를 통칙의 형태로 공표하기도 한다. 원래 신청 납세자를 제외한 다른 사람은 예규정보

에의 접근이 불허되었으나 지금은 1976년의 IRC 6110조에 따라 관련 납세자의 비밀 정보가 삭제된 상태로 일반 대중에게도 공개되고 있다.

(4) 指針(Technical Advice Memoranda)

납세자는 조사과정에서의 복잡한 기술적 사항과 관련하여 당해 사항의 세무상 취급에 관해 IRS본청에 판단을 요구할 수 있다. 이러한 요구에 따른 IRS 본청의 회시를 指針이라 하며 이는 다시 예규로써 일반대중에게 공개된다. 지침은 통상 “지침의 시달요구에 응하여” (“In response to a request for tehcnical advice …”)라는 문구로 시작되기 때문에 판별이 용이하다.

(5) 公示(Information Release)

많은 일반 대중이 특정한 해석에 관심을 가질 것으로 판단되는 경우, IRS는 公示를 이용한다. 공시는 쉬운 용어로 기술되며 널리 알려지게 하기 위하여 신문사에 제공된다.

(6) 行政解釋의 形式

(가) 施行令

시행령은 앞에 붙은 숫자가 나타내는 관련 법률조항으로 식별된다. 소수점 윗자리에 숫자가 붙고 이하에도 숫자가 붙는다. 앞의 숫자는 관련된 대분류 사항을 나타낸다. 소수점 이하에 바로 시작되는 숫자는 법률조문을 나타내고 그 뒤의 숫자는 같은 사항에 관한 몇 번째 시행령인가를 나타낸다. 提案施行令과 臨時施行令도 마찬가지로 형식이다.

[규정조직의 예시]

Reg. Sec. 1. 165 - 5

(소득세) (법률조문) (다섯번째 시행령)

(나) 通則・節次規程

通則과 節次規程이 제정되면 주간 국세정보(Internal Revenue Bulletin ; I.R.B.)에 처음 실린다. 그후 연혁집(Cumulative Bulletin)에 포함되어 발간된다. “Rev. Rul. 82-204, 1982-2 C. B. 192”는 1982년에 204번째로 생산된 통칙으로서 1982년의 연혁집 2권의 192페이지에 기재되어 있음을 뜻한다. 절차규정도 앞에 Rev. Rul. 대신에 Rev. Pro.가 사용되는 것 외에는 통칙과 그 형식이 같다.

라. 司法解釋 (Judicial Interpretation)

많은 경우 세법은 특정한 납세자의 상황에 대한 적용에 관하여 분명한 답을 제시하지 않는다. 이러한 속칭 회색지대의 불확실성은 IRS와의 분쟁해결절차에서 또는 법원에 의해서 해소된다. 납세자는 제안된 부과처분에 대하여 IRS의 심사국(Appeals Office)에 이의를 제기할 수 있다. 심사국은 판단이 불확실한 사항에 관하여, 訴訟危險評價(hazard of litigation : 법원에서의 승소·패소가능성)의 原則에 입각하여, 납세자와 협상하고 타협한다. IRS와의 이견이 해소되지 않는 경우에, 납세자는 세법규정을 해석하는 역할을 수행하는 법원으로 가게된다. 法院의 判決例는 納稅者의 行動決定의 準據로 활용된다.

(1) 司法的 原則 (judicial doctrine)

法院은 세법해석에 있어서 적용되는 몇 가지 대원칙을 정립했다. 이는 통상 大法院決定事例로부터 정립되었으며 일반적으로 법률에 규정되지는 않고 있다. 그러나 법원의 선결례를 만드는 사안은 세법개정을 야기하기도 한다. 사법적 원칙은 법원, 의회, 재무성 등에서 새로운 법률이나 시행령을 제정할 때, 활용되는 것으로서 그 중요성이 매우 크다.

(2) 租稅事件의 聯邦法院組織

(가) 第1審法院(Trial Court Procedures)

租稅分爭은 1차적으로 事實審法院(Trial Court)에서 다루어진다. 특정 과세연도의 관련세액이 10,000불이하⁴⁾인 경우에 Tax Court의 少額事件節次(Small Case Procedures)에 의해 다루어질 수 있다.

납세자가 District Court나 Court of Federal Claims를 선택하는 경우에는 반드시 세액을 납부한 후에 반환을 청구하여야 한다. 그러나 Tax Court를 선택하는 경우에는 세액의 납부가 소송종료시까지 연기된다.

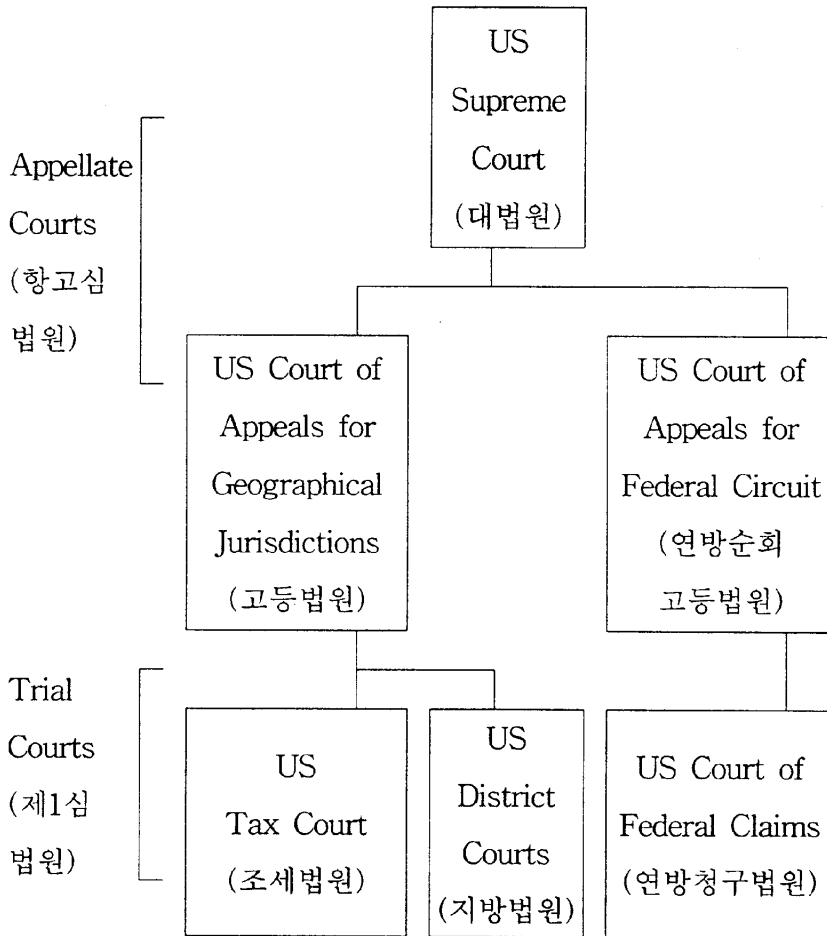
그러나 납세자가 Tax court에서 패소하는 경우에는 반드시 추징세액을 납부하여야 한다. 배심원의 개재가 유리하리라고 판단하는 납세자는 사실 관계에 관한 배심이 가능한 District Court에 소송을 제기하여야 한다.

(나) 租稅法院의 政策과 節次

조세법원은 1명의 法院長(chief judge)을 포함하여 모두 19명의 判事로 구성되는데, 이들은 15년임기로 대통령이 지명하고 중임이

4) IRC Sec. 7463(a), 10,000불 상한에는 가산세(penalty)가 포함되나 이자(interest)는 포함되지 않는다.

〈圖 I-1〉 租稅事件의 管轄法院



가능하다. 판사들은 사건의 청문을 위하여 주요도시를 순회하는데 현재에는 약 100개의 도시에서 조세법원 청문이 열리고 있다. 대개의 경우 1인의 판사가 특정사건을 심리한다.

租稅法院決定 公表形態는 정규결정(regular decision)과 비망결정(memo decision)으로 대별되며, 조세법원장이 그 공표형태를 결정한다. 일반적으로 조세법원이 특정한 법률사안에 관해 최초의 결정

을 하는 경우에는 정규결정의 형태로 공표되지만 과거에 결정된 법률해석과 동일한 해석이 적용되는 유사사안에 대해서는 비망결정으로 공표되게 된다. 그러나 정규결정이나 비망결정이나 동일한 先例的 價値를 갖는다. 조세법원장은 매우 중요한 사안에 관해서는 전원합의체에 회부하게 된다. 이 경우에는 판결의 다수의견 후미에 “조세법원에 의해 심리되었음”(“reviewed by the court”)이라는 구절이 있게 된다. 소수의견은 판결문에서 다수의견 뒤에 기재된다. 조세법원의 판결문에서 발견할 수 있는 “Entered under rule 155”라는 구절은 법원이 특정사안의 세무상 취급에 관해 어떠한 결정에 이르렀으나 정확한 세액의 계산은 당사자에게 위임하였다는 것을 의미한다.

(다) 少額事件節次

조세법원은 소액사건에 관해 적용되는 특별절차를 두고 있다. 특정과세년도의 세액이 10,000불 이하인 사건의 납세자에게는 이를 “少額事件節次”에 따라 다룰 수 있는 선택권이 주어지게 된다. 이 절차는 통상의 절차보다 덜 요식적이고 변호사에게 위임할 필요도 없다. 少額事件은 조세법원의 판사대신에 특별위원(special commissioners)이 심리를 맡게 된다. 소액사건절차의 패소자는 판결에 관해 상급심에 항고할 수 없으며, 소액사건의 판결은 공표되지도 않으며 선례적 가치도 없다.

(라) IRS의 租稅法院決定에 대한 同意與否

IRS는 조세법원의 원고승소판결에 대하여 그 수용여부를 발표하는 소위 acquiescence policy를 채택하고 있다. 그러나 모든 원고승소판결에 대하여 IRS가 수용여부에 관한 공식적인 견해를 표명하는 것은 아니다

IRS가 수용을 거부한 조세법원 특정판결에서의 법률해석에 따라

납세자가 신고를 하고, 그 납세자에 대한 조사에서 그 사실이 밝혀진 경우에, IRS의 수용거부방침에 기속되는 조사공무원은 세액의 추징을 주장하게 된다. 이 경우 납세자로서는 소송을 제기하여 다시 한번 조세법원의 판결을 기대하는 외에 별도리가 없게 된다. 반면, IRS가 조세법원판결의 법률해석에 수용을 표명했다면, 이는 납세자가 그 해석에 따라 신고를 하더라도 IRS는 더 이상 문제삼지 않겠다는 것을 의미하는 것이다.

(마) 抗訴審節次

납세자나 IRS는 제1심법원의 결정에 불복할 수 있다. 지역적으로 관할이 다른 11개의 지역고등법원(regional court of appeals), 콜럼비아 특별구의 순회법원(the circuit for the District of Columbia) 그리고 연방순회고등법원(federal circuit court of appeals)이 항소심을 담당한다. 聯邦巡迴高等法院은 납세자의 거주지와 무관하게 聯邦請求法院(court of federal claims) 결정에 대한 불복을 심리한다. 조세법원이나 연방지방법원의 결정에 대한 불복은 반드시 납세자를 관할하는 지역고등법원에 제기되어야 한다. 제1심법원은 같은 관할을 맡은 항소심법원의 판례를 따라야 한다. 그러나 특정한 항소심법원은 다른 지역 항소심법원의 판례에 기속되지 않는다. 바로 이점으로 인해 유사한 문제에 관해 항소심법원간에 다른 결정이 야기되기도 한다.

(바) 大法院의 上告審(Supreme Court)

최후의 불복은 大法院에 제기된다. 대법원은 보통 동일한 문제에 관해 항소심법원간에 이견이 있는 경우에만 사건이송명령서를 발부하여 심리를 개시(a writ of certiorari)한다.

대법원에서 심리·결정되는 조세사건은 소수에 지나지 않지만, 대법원의 결정은 법률의 효력을 가지므로, 여타 하급법원, 납세자 그

리고 IRS 모두를 일반적으로 기속하게 된다.

5. 租稅法의 立法過程

미국헌법에 따르면 하원이 새로운 세법의 입법절차를 개시하도록 하고 있다. 그러나 세법안은 상원에서도 다른 입법(안)의 부수법안으로 태동되기도 한다. 또한 종종 대통령이 세제개혁을 주장하고 뒤이어 재무부의 연구와 제안을 거쳐 여당위원을 통해 입법화가 추진되기도 한다. 입법과정의 제절차는 다음과 같다.

① 세법안이 하원에 제출되면, 하원 재무위(House Ways and Means Committee)에 회부된다.

② 하원 재무위의 심사와 관련, 청문회가 개최되어 전문가 및 이해관계자의 증언을 청취하기도 한다.

③ 재무위의 표결결과 승인되면, 본회의 표결에 부쳐진다. 본회의에서 개별적인 의원수정안은 통상 불허된다.

④ 하원에서 통과되면, 상원으로 이송되어 상원 재무위(Senate Finance Committee)의 심리가 이루어진다. 이때도 청문회가 개최되기도 한다.

⑤ 상원 재무위에서 가결된 법안은 하원법안과 매우 다를 수도 있다.

⑥ 상원 재무위는 상원안을 본회의에 회부한다. 상원 본회의에서는 수정이 일반적으로 허용된다.

⑦ 상원에서 통과되면 양원의 안이 양원 동수의원으로 구성되는 합동위(Joint Conference Committee)에 회부된다.

⑧ 양원의 각 안이 합동위에서 조정된다. 양원의 안이 매우 상이

한 경우의 조정에는 타협이 수반된다. 양원의 합동위안이 성안되면 상·하원으로 표결을 위해 이송된다.

⑨ 합동위안이 상원과 하원을 통과하면 대통령에게 이송된다.

⑩ 대통령이 거부권을 행사하여 반송되면 상·하원 각각 2/3이상의 찬성이 있어야 법률로서 확정된다.

6. 稅法の 執行

가. IRS의 組織

IRS는 재무성의 하부기관으로서 연방세법의 집행을 담당한다. IRS는 본청, 지방청, 세무서 및 서비스 센터로 구성되어 있다.

국세청장(Commissioner)은 IRS의 장으로서 대통령이 지명한다. 조세관련소송을 담당하는 법무관실(Chief Council's Office)이 국세청장을 보좌한다.

본청에는 차장(Deputy Commissioner), 수명의 차장보(Assistant Commissioner), 조사관(Chief Inspector) 그리고 법무관(Chief Council)이 있다. 본청은 주로 예규를 처리하고 납세협력(compliance)사항과 관계된 절차규정(revenue procedure)을 제정한다.

7명의 지방청장(regional commissioner)은 조세불복사건의 행정구제절차를 관장한다. 63명의 세무서장(district director)은 조사와 징수를 관장하며, 서비스 센터는 신고서를 처리하고 조사대상신고서를 선정한다.

나. 申告書 대사에 의한 檢證

모든 申告書에 대하여 산술적 오류 등 명백한 오류사항이 있는지 여부가 검증된다.

근로소득지급조서(Form W-2)와 이자배당지급조서(Form 1099)상의 금액과 신고서상의 소득금액이 대사되는데, 만일 차이가 발견되면 서비스센터에서 바로 납세자에게 그 사실을 통보하고 고지서를 발송하게 된다. 만약, 그러한 차이가 IRS의 분류오류에 의한 것이었다면 납세자는 이를 IRS에 단순히 서면통보함으로써 구제될 수 있다.

다. 調査對象 申告書의 選定

미국의 조세제도는 自己賦課와 自發的 協力을 토대로 하고 있지만, 성실납세를 담보하기 위해 일정수준의 검증수단을 활용한다. 예를 들면, IRS는 TCMP(Taxpayer Compliance Measurement Program)라 불리우는 계층별 무작위 표본추출에 의해 선정된 소수의 납세자를 대상으로 신고서상의 모든 항목에 걸친 조사(line-by-line)를 실시한다. 이는 納稅者의 誠實申告程度를 측정하는데 그 취지가 있다.

IRS는 조사대상 개인소득세신고서를 선정하기 위해 辨別函數시스템(Discriminant Function System ; DIF)을 사용한다. 이 시스템의 목적은, 추정규모가 큰 오류를 포함하고 있을 가능성이 큰 신고서를 조사대상으로 선택하는 것이다. 전체적으로는 매년 1%이하의 개인납세자가 조사를 받고 있다.

(1) 調査節次

대부분의 개인소득세 신고서 조사는 IRS의 사무실내에서 이루어지게 된다. 대개 납세자는 특정한 손금산입사항, 세액공제 및 소득

항목을 입증할 수 있는 자료의 제출을 요구받게 된다. 이러한 事務所內 調査(office audit procedure)는 신고서상의 모든 항목을 대상으로 이루어지지 않게 된다.

법인이나 사업을 영위하는 개인에 대한 조사는 주로 직접출장에 의해 이루어진다. 통상 이러한 出張調査(field audit procedure)시에는 사무실내 조사시보다 그 조사대상항목이 많은 편이고, 출장조사는 일반적으로 납세자의 사업장이나 세무대리인의 사무실에서 이루어진다. 대부분의 대법인은 매년 조사를 받게된다. 현 과세연도로부터 과거 수년간까지를 대상으로 조사가 이루어질 수 있는데, 이는 조사기간이 장기화되고 IRS와 납세자간에 특정사항에 관한 이견이 해소되지 않아 납세자가 종종 부과제척기간의 적용을 포기하기 때문이다.

(2) 賦課除斥期間(Statute of Limitation)

관행적으로 IRS는 개인 납세자에 대하여 신고일로부터 2년이 지난 뒤에는 조사를 실시하지 않는다. 부과제척기간으로 인해 IRS는 신고일 또는 신고기한중 나중에 도래한 날로부터 3년이 경과한 후에는 추가부과를 할 수 없다.⁵⁾ 그러나 신고한 수입금액의 25%를 초과하는 수입금액을 누락한 경우에는 6년의 연장된 부과제척기간이 적용되며, 無申告 또는 詐害行爲(fraud)가 개재된 신고의 경우에는 부과제척기간이 적용되지 않는다.

(3) 利子(Intereset)

5) Sec. 6501(a) 및 (b)(1) 참조, 마찬가지로 Sec. 6511(a)는 납세자의 환급청구권에 대하여, 신고일로부터 3년과 납부일로부터 2년 중 나중에 도래한 날 이후에는 이를 행사할 수 없도록 규정하고 있다.

부과 및 환급결정시에는 利子가 加算된다.⁶⁾

정기신고에 의한 환급의 경우, 신고(청구)기한 또는 신고(청구)일 중 나중에 도래한 날로부터 45일 이내에 환급금이 지급될 경우에는 이자가 가산되지 않는다.

(4) 罰科金(Penalties)

추징세액(이자제외)에 대하여는 다양한 벌과금(손금산입대상이 아님)이 부과되는데 대표적인 것은 다음과 같다.

① 무신고벌과금으로서 신고기한으로부터 부과일까지의 기간중 총 25%를 한도로 매 1개월(1개월 미만의 잔여기간은 1개월로 간주)에 대하여 5%

② 무납부벌과금으로서 고지서상의 납부기한으로부터 납부일까지의 기간중 총 25%를 한도로 매 1개월마다 0.5%

③ 납세협력의무해태(negligence or disregard of rules and regulations)에 대한 벌과금으로서 이에 기인한 과소납부세액의 20%

④ 사해행위(fraud)에 대한 벌과금으로서 이에 기인한 과소납부세액의 75%

⑤ 중간예납세액의 과소납부에 대한 벌과금으로서 “현행이자율”을 적용한 이자상당액을

(5) 行政救濟節次(administrative appeals procedures)

IRS의 조사공무원이 세무조사후 과소신고 과세표준액을 통보한 경우, 납세자는 심사국(IRS Appeals Division)에 不服을 제기할 수

6) Sec. 6621 (a) 참조. 재무성은 매년 정기적으로 4회에 걸쳐 단기연방채권 금리에 따라 적용 이자율을 조정한다. 부과시에는 ‘단기 연방채권금리 + 3%’의 이자율이 적용되고 환급시에는 ‘단기연방채권금리 + 2%’의 이자율이 적용된다.

있다. 납세자와 조사공무원의 이견대상이 회색지대(예를 들면, 유사 사안에 대하여 IRS 입장을 지지한 판례와 납세자 주장을 지지하는 판례가 병존하는 경우)에 속한 경우에, 납세자는 심사국과 협상하여 분쟁대상세액의 일부만을 수용하는 선에서 타협(Compromise Settlement)할 수 있다. 이 경우 소송제기시의 승·패소확률에 따른 訴訟危險(hazards of litigation)이 협상의 결과에 영향을 미치게 된다.

II. 聯邦 法人稅

1. 法人의 形成

가. 企業의 形態

사업은 여러 가지 형태의 기업에 의해서 이루어 질 수 있으나, 대표적인 형태로는 個人事業(Sole proprietorships), 組合(Partnerships), 法人(Corporations)을 들 수 있으며 각각의 의의와 특성은 다음과 같다.

(1) 個人事業

(가) 意義

個人事業이란 한 사람의 개인에 의해 영위되는 사업형태로서 보통 개인들이 새로운 사업을 시작할 때 선택한다.

個人事業은 그 개인과 별개의 單位(entity)로 취급되지 않으며 사업에 따른 利益과 損失은 개인의 納稅申告書에 의해 직접 보고된다. 개인 사업자는 과세연도의 모든 사업소득과 비용을 1040신고서(Form 1040)의 부표인 Schedule C(사업손익) 또는 Schedule C-EZ(사업소득 : 약식)에 기재하여야 한다.

(나) 租稅上 利點

個人事業의 과세상 잇점은 다음과 같다.

① 사업 자체는 독립된 과세의 대상이 아니기 때문에 사업소득은 이를 영위하는 개인의 限界稅率로 과세되게 된다. 따라서 개인 사

업자의 한계세율이 동일한 사업소득에 대한 法人稅率 보다 낮은 경우에는, 負擔稅額이 상대적으로 작게 된다.

② 事業者는 아무런 조세상의 효과없이 자금을 추가투자하거나 빼낼 수 있다. 물론 사업과 관련하여 따로 記帳을 하고 銀行計定을 유지하는 것이 보통이지만 銀行計定의 자금은 여전히 사업자 개인의 소유이다. 따라서 사업자는 아무런 조세효과나 법률상 제약없이 그 은행계정에 자금을 불입하거나 이로부터 자금을 인출할 수 있다. 자금뿐 아니라 다른 재산도 자유롭게 추가적으로 사업에 활용하거나 사업에서 쓰던 것을 다른 용도로 사용할 수 있다.

③ 일정한 제한이 있기는 하지만 事業損失은 利子, 配當, 勤勞所得 등 배우자의 소득을 相殺하게 되어 租稅輕減效果를 볼 수 있다.

(다) 租稅上 短點

個人事業形態가 과세상 불리한 점은 다음과 같다.

① 비록 事業所得을 그 사업에 재투자한 경우에도, 모든 사업소득은 실현되었을 때에 과세된다. 이에 반해 法人所得은 株主에게 分配되었을 경우에만 株主段階에서 과세된다. 경우에 따라서는 法人稅率이 동일한 소득에 대한 個人所得稅率보다 낮을 수 있다.

② 개인 사업자는 그 사업의 被雇用人으로 인정되지 않는다. 따라서 개인사업자는 사업소득 전부에 대하여 自營業 社會保障稅를 납부하여야 한다. 만일 法人으로 전환하였을 때 사업자인 개인이 근로소득으로 가져갈 수 있는 부분이 사업소득 자체보다 훨씬 작다면, 개인사업자의 사업소득 전체금액에 대한 社會保障稅의 부과는 매우 불리한 측면이 될 수 있다. 더우기 개인사업자에게는 면세되는 非給與 勤勞所得(tax-exempt fringe benefits)이 있을 수 없다.

③ 개인 사업자는 그 사업에 대하여 그 자신과 다른 과세기간을 선택할 수가 없다.

(2) 組合

(가) 意義

組合이란 둘이상의 個人이나 企業에 의해 영위되는 사업을 의미한다. 함께 사업을 하고자 하는 일단의 친구나 친척 혹은 부동산 개발과 같은 사업이나 투자의 이익과 비용을 분담하려는 투자자집단들이 종종 組合形態를 선택하곤 한다.

組合은 납세신고의 주체이기는 하지만 납세의 주체는 아니다. 조합은 도관(conduit)으로 기능한다. 즉 조합의 소득, 비용, 손실, 세액공제 등은 조합원에게 이어져서 이들의 신고서에서 보고되게 된다.

組合은 매년 영업실적을 보고하는 申告書(Form 1065)를 제출하여야 한다. 신고서를 제출하고 난 후, 조합은 조합원 각자에게 할당될 소득, 비용, 손실, 세액공제 등을 Form 1065의 Schedule K-1에 의해 통보하게 된다. 조합이 이익이 났을 경우에는 개인사업자의 경우처럼, 각 조합원에게 할당된 이익에 다른 이익이 합산되어 과세되게 된다.

(나) 租稅上 利點

組合形態의 과세상 잇점은 다음과 같다.

① 조합 자체는 과세되지 않는다. 조합의 이익은 조합원에게 직접과세되므로 이들 각각의 限界稅率이 조합의 이익과 같은 크기의 소득에 적용되는 法人稅率보다 낮은 경우에는 법인형태보다 稅負擔이 전체적으로 낮아지게 된다.

② 개인사업의 경우와 마찬가지로 조합의 재산이나 銀行計定은 조합원의 소유이다. 따라서 조합원은 아무런 稅負擔 없이 조합의 銀行計定에서 자금을 인출하거나 자금을 불입할 수 있다.

③ 조합영업에서 발생한 손실로써 다른 소득을 相計할 수 있다.

④ 조합지분의 取得原價(basis)는 각자에게 할당되는 이익만큼 증가한다. 따라서 이는 조합지분을 팔았을 때 실현되는 이익을 감소시키게 된다.

(다) 租稅上 短點

조합형태가 과세상 불리한 점은 다음과 같다.

① 조합의 이익은 사업에의 재투자여부와 관계없이, 발생했을 때 조합원에게 과세된다. 조합원 각자의 限界稅率이 조합의 이익과 같은 크기의 소득에 적용되는 法人稅率보다 높은 경우에는 법인형태보다 稅負擔이 전체적으로 높아지게 된다.

② 조합원은 조합의 被雇用人으로 인정되지 않는다. 따라서 조합원은 자기 몫의 이익에 대하여 自營業 社會保障稅를 부담하여야 한다. 일반적으로, 조합원은 면세되는 非給與 勤勞所得(fringe benefits)의 혜택도 누릴 수 없다. 조합원을 대신하여 조합이 부담한 비용은 조합원의 소득으로 인정되어 과세되게 된다.

③ 조합의 이익에 대한 과세를 移延하기 위하여, 조합의 사업연도를 조합원(들)의 과세연도와 다르게 할 수는 없다. 조합원과 다른 사업연도를 택할 수는 있지만, 그럴 경우 課稅移延의 효과는 제한된다.

(2) 法人

법인은 크게 두 종류로 분류된다. 첫째는, 普通法人 또는 C Corporation으로서 매년 이익에 대하여 과세가 이루어지며, 이익이 배당될 때, 주주에게 과세된다. 다른 하나는 특별한 S Corporation으로서 이는 組合形態와 거의 유사하다.

(가) C Corporation의 意義

C Corporation은 별도의 납세주체로서 그 이익에 대하여 15% 내

지 35%의 세율로 과세된다. C Corporation은 Form 1120을 사용하여 모든 소득과 비용을 보고하고 세액을 계산하여야 한다. 주주는 법인의 이익이 배당되지 않는 한, 그 이익에 대하여 과세되지 않는다. 이와 같이 법인의 이익은 두번 과세되는 데, 첫 번째는 법인단계에서 그리고 두 번째는 배당시 株主段階에서 과세된다.

설사 법인이 그 이익을 배당하지 않는다 하더라도, 주주가 지분을 양도하거나 법인이 청산될 때에 그 이익부분이 資產讓渡差益(capital gains)의 형태로 과세될 것이므로 二重課稅는 여전히 발생하게 된다.

(나) C Corporation의 租稅上 利點

C Corporation의 과세상 잇점은 다음과 같다.

① 법인에 대한 세율이 소득 \$75,000까지에서는 개인보다 낮다고 할 수 있으므로, 이 정도의 소득이 있는 법인은 주주에게 배당하지 않는 한, 개인사업보다 세부담면에서 유리하다.

그러나, 超過留保利益稅(accumulated earnings tax)나 持株會社稅(personal holding company tax)가 적용되는 경우에는, 이러한 세부담의 잇점이 제한된다.

② 주주는 자신이 투자하고 있는 법인의 피고용인이 될 수 있다. 피고용인으로서 주주는 급료를 받을 수 있다. 이점을 활용하여 주주는 자신의 급료를 조정함으로써 전체적 세부담이 최소화되도록 하여 일부의 소득은 자신의 個人所得으로 나머지 소득은 法人所得으로 신고할 수 있다. 뿐만 아니라 피고용인 주주는 면세되는 非給與 勤勞所得(fringe benefits)을 향유할 수도 있다.

③ C Corporation은 曆年과 다른 자신의 과세연도를 선택할 수 있기 때문에 소득의 課稅移延을 도모할 수도 있다. 그러나 個人用役會社(personal service Corporation)는 일반적으로 반드시 曆年을

과세연도로 사용하여야 한다.

④ 일정요건을 충족하는 C Corporation의 주식을 5년이상 보유한 뒤에 팔거나 교환하는 경우의 讓渡差益은, 이의 50%가 과세대상에서 제외되게 된다.

(다) C Corporation의 租稅上 短點

C Corporation의 과세상 단점은 다음과 같다.

① 배당을 받거나 주식을 처분하는 경우 二重課稅가 발생하게 된다.

② 주주가 법인의 자금이나 재산을 사용하는 경우 租稅效果가 따른다.

③ 損失은 다른 연도의 법인 자신의 이익으로써만 相計될 수 있다. 사업 초기에 발생한 손실은 차후연도에서 이익이 발생하기 전까지는 아무런 과세상 혜택이 될 수 없다. 즉 주주는 법인의 손실을 자기의 다른 이익을 상계할 수 없다.

④ 資本資產讓渡差損(capital losses)을 보통의 이익(ordinary income)과 상계할 수 없다. 즉 capital loss는 다른 연도의 capital gain과만이 상계될 수 있다.

(라) S Corporation의 意義

S Corporation이란 과세목적상 조합과 같이 취급되는 법인을 말한다. 주주들이 S Corporation의 자격을 선택하게 되면 법인은 일반적으로 세금을 납부하지 않는다. 그러나 법인은 조합과 마찬가지로 소득, 비용, 손실, 세액공제 등의 사항을 최종적으로 주주에게 연결시키는 도관과 같은 역할을 한다.

(마) S Corporation의 租稅上 利點

S Corporation의 과세상 잇점은 다음과 같다.

① S Corporation은 그 자체로는 일반적으로 과세되지 않으며, 소

득은 주주단계에서 과세된다.

② 손실은 주주의 다른 소득을 相殺하는 데 사용될 수 있다. 이 점은 사업을 개시하는 법인에게 있어서 특히 중요하다.

③ capital gain은 마치 주주 개인에게 발생한 것처럼 주주단계에서 과세된다. 주주는 S Corporation의 capital gain을 다른 원천으로부터 발생한 capital loss로 相殺하거나 개인의 capital gain에 적용되는 28%세율로 과세받을 수 있다.

④ 주주는 아무런 조세효과 없이 S Corporation으로부터 지분을 회수하거나 이에 추가 지분을 불입할 수 있다. 주주는 다만 S Corporation의 매년의 소득에 대하여 과세받게 된다.

⑤ 이익이 발생하였을 때 과세되며, 이익의 배당시에는 따로 과세가 이루어지지 않는다.

⑥ S Corporation주식의 취득원가는 주주에 할당되는 이익의 몫만큼 증가한다. 이는 결국 처분시 讓渡差益을 감소시키게 된다.

(바) S Corporation의 租稅上 短點

S Corporation의 과세상 단점은 다음과 같다.

① S Corporation의 모든 이익은 배당여부에 불문하고 주주에게 과세된다. 주주의 세율이 법인에게 적용되는 세율보다 높다면 결국 높은 稅負擔을 부담하는 것이 된다.

② S Corporation의 주주인 被雇用人에게는 일반적으로 면세되는 fringe benefits이 가능하지 않다. 주주인 被雇用人에게 제공되는 fringe benefit은 법인의 소득 계산시에는 공제되는 반면 주주에게 과세된다. 그러나 S Corporation의 주주인 피고용인은 社會保障稅 목적상의 피고용인으로 취급된다.

③ S Corporation은 일반적으로 주주와 다른 과세연도를 선택함으로써 과세를 移延시킬 수는 없다.

나. 法人의 定義

다음과 같은 법인적 성격을 가지고 있는 단체는 조세목적상 법인으로 취급된다.

- ① 構成員(Associates)
 - ② 사업을 수행하여 창출되는 이익을 분배하려는 목적(joint profit motive)
 - ③ 永續性(구성원의 사망, 심신장애, 파산, 퇴직, 사퇴 또는 추방이 조직의 해체를 야기하지 않아야 함.)
 - ④ 中央集權的 管理(구성원중 일원 또는 일부가 조직의 목표인 사업의 수행에 필수적인 관리상의 결정을 하는 배타적 권한을 가지고 있어야 함.)
 - ⑤ 有限 責任(민사상 조직의 채무 또는 조직에 대한 청구권에 대하여 사적으로 책임을 지는 구성원이 없어야 함.)
 - ⑥ 持分의 自由讓渡(구성원 각자 또는 조직 지분의 거의 전부를 소유한 구성원들이 다른 구성원의 동의없이 자신들을 조직의 구성원이 아닌 다른 사람으로 대체시킬 수 있어야 함.)
- 이상의 법인적 특징을 특정 조직이 보유하고 있는지를 판단하는 데는 당해 조직이 설립된 주의 법률에 따르게 된다.

(1) 組合과 法人의 區別

조합과 법인은 모두 구성원(조합원 또는 주주)과 共同利益의 分配動機를 가지고 있다. 따라서 조합과 법인을 조세목적상 구별하기 위해서는 법인의 위 여섯 가지 성격중 마지막의 네 가지 성격만이 유효한 기준이 될 수 있다.

이러한 구별은 특히 Uniform Partnership Act(UPA) 또는 Uniform

Limited Partnership Act(ULPA)에 의하지 않고 설립된 조합에 있어서 중요하다. 33개 州는 이미 UPA나 ULPA 또는 이에 상당한 법률을 채택하고 있다. UPA 또는 이와 유사한 州法律에 의하여 설립된 조합은, 조세목적상 법인과 구별기준으로 작용하는 법인의 네 가지 성격중 세 가지 성격을 결여하고 있다. 따라서 최근에는 이러한 구별의 중요성이 점차 감소하고 있다. 대개 조합은 활동하게 될 州의 組合關係法律에 따름으로써 연방 조세목적상 조합으로 취급될 것을 보장받을 수 있다.

시행령 Sec. 301.7701-2(a)(3)에 따르면 상법상의 법인이 아닌 조직이라도, 네 가지 법인의 성격중 세가지 성격을 보유하고 있으면 연방조세목적상 법인으로 취급되게 된다.

만약 어떤 조직이 법인의 네 가지 성격중 두 가지만 보유하고 있다면, 네 가지이외의 다른 성격들이 판별목적을 위하여 사용될 수도 있다.

有限組合(Limited Partnerships)에는 두 종류의 조합원이 있다. 하나는 조합자체의 채무에 無限責任이 있는 무한책임 조합원(general partners)으로서 최소한 1인이상이 있어야 하며, 다른 하나는 자기의 投資持分 및 투자약속지분이상으로 책임지지 않는 有限責任 組合員(limited partners)이다.

有限責任會社(Limited Liability Company)는 최근에 주목받기 시작한 새로운 형태의 기업조직이다.

현재 45개 州가 有限責任會社法律을 가지고 있다. 이는 소유자의 有限責任性이란 법인적 성격과 조세목적상 조합으로 취급될 수 있는 성격을 결합한 것이다. 有限責任會社가 연방조세목적상 무엇으로 취급되는지의 여하는 보유하고 있는 법인적 요소의 숫자에 의하여 결정된다. 유한책임회사는 당연히 구성원과 共同利益分配動機를

가지고 있기 때문에 중요한 것은 나머지 네 가지 법인적 성격의 보유여부이다.

일반적으로 유한책임회사는 구성원에 특정상황(사망, 퇴직, 추방, 파산 등)이 발생하면 나머지 전구성원이 사업의 계속에 동의하지 않는 한 조직이 해산되게 된다. 이와 같이 사업의 永續性이 불확실하기 때문에 유한책임회사는 영속성이 없는 것으로 취급된다.

유한책임회사의 구성원은 일반적으로 다른 구성원들의 승인이 있어야만 비구성원에게 자기의 지분을 양도할 수 있다. 따라서 유한책임회사는 지분의 自由讓渡性이 없다고 할 수 있다.

유한책임회사는 일반적으로 선출된 관리인이나 구성원집단이 관리하게 되므로 중앙집권적 관리요소를 가지고 있으며, 구성원은 일반적으로 회사의 채무나 의무에 책임을 지지 않으므로 有限責任性을 가지고 있다고 할 수 있다.

이상과 같이 유한책임회사는 일반적으로 법인의 네 가지 요건중 단지 두 개만을 가지고 있으므로 보통 연방조세목적상 조합으로 취급되게 된다.

有限責任組合(Limited Liability Partnership)은 유한책임회사와 유사하지만 주로 用役企業(service organization)에 적용되는 별도의 州 법률에 따라서 설립된다. 많은 대규모 회계회사와 법률회사가 유한책임조합의 형태를 취하고 있다.

1980년대에는 투자를 위한 기업형태로서 MLP(Master Limited Partnership)이라는 새로운 조합이 등장했는데 이 조합의 지분은 법인의 주식처럼 거래소에서 유통(Publicly traded)된다. MLP는 법인의 성격을 많이 가지고 있음에도 불구하고 조합으로 과세되었었다. 그러나 1988년 이후에는 조합소득의 90%이상이 資產所得(passive-type income)인 경우를 제외하고는 법인으로 과세되게 되었다. 이

러한 법인취급은 앞서 설명한 일반적 분류원칙에 의거할 때 조합으로 구분되는 MLP에도 유효하다.

(2) 信託과 法人의 구별

信託(Trust)은 法人과 마찬가지로 永續性, 中央集權的 管理, 有限責任, 持分の 自由讓渡性 등을 가지고 있다. 따라서 법인의 성격중 앞의 두 가지(구성원과 공동이익분배동기)만이 신탁과 법인을 구분하는 데 유효한 것이 된다.

시행령 Sec. 301.7701-2(a)(2)에 따르면 신탁은 이익분배목적을 가지는 구성원이 있는 경우 법인으로 과세된다. 대부분의 신탁은 재산을 보유하거나 유지하기 위해 만들어지기 때문에 법인으로 과세될 가능성이 거의 없다.

다. 法人의 設立

(1) 法的 要件과 節次

법인의 설립요건은 州 法律에 따르게 된다. 이러한 州 법률상의 요건을 예시하면 다음과 같다.

- ① 최소 자본금 규모(a minimum amount of capital)
- ② 설립정관 제출(the filing of the articles of inCorporation)
- ③ 주식발행(issuance of stock)
- ④ 수수료납부(payment of inCorporation fees to the state)

법인을 설립하려고 할 때 제일 먼저 결정해야 할 문제중의 하나는 ‘어느 州에서 설립하느냐’ 하는 문제이다. 특정한 州에 따라서는 최소 자본금 규모가 낮거나 혹은 수수료가 싸거나 혹은 營業稅

(franchise tax)나 法人稅가 낮거나 하여, 법인이나 주주들에게 상대적으로 혜택을 주기도 한다. 그러나 대부분의 법인은 최초로 주된 사업활동을 수행하는 주에서 설립되게 된다.

법인을 설립하고자 하는 州로 어떤 주가 선택되었든 간에, 법인 설립과정에서는 그 州의 법률을 준수하여야 한다.

보통 설립정관을 관할 관청에 제출하여야 한다. 설립정관에는 법인의 이름, 법인의 목적, 법인의 수권주식의 종류와 금액, 법인 이사의 명단 등에 관한 정보가 포함되어야 한다.

설립시에는 수수료를 州에 납부하여야 하고, 그 후로는 매년 법인으로 영업하는 특권에 대해 營業稅를 납부하게 될 수도 있다.

이렇게 모든 州 法律上의 요건을 충족하여 법인으로 정식으로 설립되었다 할 지라도, 이러한 법인이 연방조세목적상으로 반드시 법인으로 취급되는 것은 아니다. 예를 들면 법인으로 설립된 기업이 자기 자신의 영업활동이 없는 단순한 주주의 대리인으로 밝혀진 경우에는, 조세목적상 법인으로서의 지위를 부인당할 수 있다. 역으로 어떤 기업이 州 法律上으로는 법인으로서의 요건을 충족하지 못했지만 연방조세목적상 법인으로 과세될 수도 있다.

(2) 法人設立에 따른 租稅效果

일단 법인의 형태로 사업을 할 것을 결정한 이후에는, 投資者들은 법인에 대한 채권이나 지분을 대가로 자금이나 재산(장비, 시설, 재고 또는 채권 등) 또는 서비스(회계, 법률, 건축설계 용역 등)를 법인에게 移轉하거나 提供하여야 한다.

이러한 이전 및 제공은 법인과 투자자 양측에 租稅效果를 야기할 수 있다.

예를 들면, 재산을 제공하고 주식을 취득하게 되면, 이는 보통 과세대상인 재산의 교환이 된다. 그러나, Sec. 351(a) (특정한 재산양도를 처분이 아닌 형태의 변경으로 취급)가 적용되는 경우에는 교환에 따른 損益의 認識이 移延되게 된다.

따라서 다음의 질문에 대하여는 법인설립의 조세효과를 감안하여, 신중한 검토가 이루어져야 한다.

- ① 어떠한 재산이 법인에 제공되어야 하는가?
- ② 어떠한 서비스가 출자자 또는 제3자로부터 법인에 제공되어야 하는가?
- ③ 재산에 대하여 어떠한 채무가 법인에게 이전되어야 하는가?
- ④ 재산이 어떤 방법(매매, 출자, 대부)으로 법인에게 이전되어야 하는가?

자산이전에 따른 조세효과는 <表 II-1>과 <表 II-2>와 같다.

<表 II-1> 讓渡者에 대한 租稅效果

구분	과세거래(taxable)	비과세거래(Tax-free)
1. 실현된 이익 (Gain realized)	수령한 주식의 시가 수령한 증권의 시가 수령한 금전 수령한 재산의 시가 법인의 채무부담액 -재산의 adjusted basis ----- 실현이익[Sec. 1001(a)]	좌동

구 분	과세거래(taxable)	비과세거래(Tax-free)
2.이익의 인식 (Gain recognized)	-실현이익전체 [sec. 1001(c)] -손실은 Sec.267(a)(1)의 특수관계자rule에 따라 부인될 수 있음. -매매에는 할부인식 (installment method accounting)가능 [Sec. 453] -감가상각대상자산의 매매에는 특별제한 가능 [Sec. 1001(c)]	- 다음 하나에 해당 되지 않을때는 실 현이익 전부를 인 식하지 않음. a. 주식 외 금전 등 재산을 수령한 경우 [Sec.351(b)] b. 법인이 조세회피 또는 비사업적 목 적으로 채무를 인 수한 경우 [Sec.357(b)] c. 법인이 제공된 재산 의 basis를 초과하 는 채무를 인수한 경우 [Sec.357(c)] - 주식 외 금전 등 재산을 수령한 경 우에는 이익인식 을 이연하기 위하 여 할부인식가능 [Sec.453]

구 분	과세거래(taxable)	비과세거래(Tax-free)
3. 재산의 basis	원가 또는 시가 [Sec. 1012]	이전된 재산의 basis + 인식된 이익 - 수령한 금전(금전으로 취급되는 부채) 및 과 세대상재산 시가 ----- 수령한 주식등의 total basis(비과세 수령재산의 carryover basis) [Sec.358(a)] 전체 basis를 비과세 수령 재산의 시가에 따라 배분 수령한 과세대상재산의 basis는 시가
4. 수령한 재 산의 보유 기간 (holding period of property received)	교환일익일부터 기산	Sec. 1231재산 또는 capital assets(Sec. 1223) 과의 교환으로 취득 한 주식은 당해 재산 의 보유기간 포함 이외의 경우는 교환 일의 익일부터 기산

〈表 II-2〉 讓受法人에 대한 租稅效果

구 분	과세거래(taxable)	비과세거래(Tax-free)
1.이익의 인식	법인은 금전 또는 재산을 수령하고 교부한 주식(금고주 포함)과 관련하여 손익을 인식하지 않음. [Sec. 1012]	좌동 예외: 비금전 과세대상 재화를 지급하는 경우 이익 인식이 능 [Sec.351(f)]
2.basis	원가 또는 시가 [Sec. 1012]	양도자의 basis에 양도자에 의해 인식된 이익만큼 가산 [Sec. 362]
3.보유기간	교환일의 익일부터 기산	양도자의 보유기간 합산 [Sec. 1223(2)]

[예시]

개인사업으로 제조업을 성공적으로 경영하고 있는 甲은 기업 형태를 법인으로 바꾸기로 결정했다. 발생주의를 취하고 있는 甲의 대차대조표는 주식회사 乙을 설립할 당시 다음과 같았다.

만일 모든 자산 및 부채를 주식회사 乙에 이전하는 것이 과세대상이라면 甲은 재고자산으로부터 \$5,000, 기계장비로부터 \$15,000의 이익을 인식하여야 할 것이다. 그러나, Sec. 351(a)의 요건을 충족하는 경우에는 개인으로부터 법인으로 자산 및 부채를 이전하는 것이 非課稅 交換(tax-free exchange)이기 때문에 실현된 손익은 인식되지 않는다.

구분	취득원가 (Adjusted Basis)	시 가 (Fair Market Value)
자산		
현금	\$ 10,000	\$ 10,000
외상매출금	15,000	15,000
재고자산	20,000	25,000
기계장비 \$ 120,000 (차감) (35,000) 감가상각충당금	85,000	100,000
총계	130,000	150,000
부채 및 자본금		
외상매입금	30,000	30,000
장비미지급금	50,000	50,000
자본금	50,000	70,000
총계	130,000	150,000

만일 모든 現物出資가 과세대상이라면, 法人轉換費用이 매우 높을 것이다. 예시의 경우에는 甲이 \$20,000의 이익을 인식하여야 한다. 또한 現物出資에 따른 손실이 인식된다면, 주식소유를 통해 동일한 자산을 실질적으로 계속 소유하면서도 현물출자으로써 손실을 인식할 수 있게 될 것이다.

Sec. 351은 ① 납세의무자에게 불리한 조세효과없이 법인설립을 허용하고 ② 납세자가 간접적으로 동일한 자산에 대한 소유권을 유지하면서도 손실을 인식할 가능성을 방지하기 위하여 제정되었다.

(3) 法人設立에 따른 損益의 移延(Sec. 351)

Sec. 351(a)은, “법인의 주식과의 교환으로 재산을 법인에 이전한

경우에, 만일 동 교환으로 인하여 재산의 양도인이 법인을 지배하게 되는 때에는, 그 교환에 따른 손익을 인식하지 아니한다.”고 규정한다. Sec. 351은 投資會社(investment company)에 대한 재산이전이나 특정한 破産債務者의 재산이전에는 적용되지 않는다.

이 규정의 이면에는, 재산을 被支配法人에 이전하는 것은 단지 재산을 직접 소유하는 것으로부터 被支配法人에 대한 지분소유로써 동일한 재산을 간접소유하는 것으로 소유형태만을 변경하는 것이라는 인식이 깔려 있다. 만일 재산을 이전하고 받는 것이 주식뿐이라면, 세금이 부과되어도 납부할 현금이 없을 것이다. 이러한 상황을 소위 ‘納付할 現金의 法則(wherewithal-to-pay doctrine)’이라고 한다. 만일 주식 이외에 현금이나 債券을 추가로 받는다면 세금을 납부할 돈이 있는 것이고 따라서 Sec. 351(b)에 의하여 실현된 이익의 전부 또는 일부를 인식하여야 한다.

Sec. 351의 적용에 의하여 인식되지 않는 손익이 영원히 과세되지 않는 것은 아니고, 다만 주식이 처분되는 시점까지 과세가 移延되는 것 뿐이다. Sec. 351이 적용되는 교환에 의하여 주식을 취득하는 주주는 이연된 손익을 반영하기 위하여 투자의 취득원가(basis)를 조정하여야 한다. 이렇게 주식의 adjusted basis를 구하기 위해서는 주식의 시가(fair market value)에서 이연된 이익을 차감하거나 손실을 더하면 된다.

Sec. 351(a)의 규정에 따라 손익이 완전히 이연되기 위해서는 다음의 요건이 충족되어야 한다.

- ① 재산이 교환을 통하여 법인에 이전되어야 한다.
- ② 교환직후에 재산의 양도인이 당해 법인을 지배하여야 한다.
- ③ 양도인은 재산이전의 대가로서 당해 법인의 주식을 수령하여야 한다.

(가) 移轉되는 財産에 관한 要件

법인의 주식을 대가로 당해 법인에 이전되는 재산에 대하여만 실현된 손익이 이연된다. Sec. 351은 이 경우의 財産(property)에 대한 정의를 내리지 않고 있다. 그러나 法院判例 및 行政慣行에 따르면, 이 때의 재산에는 현금과 割賦債權, 外上賣出債權, 在庫資産, 機械裝備, 特許權, 기타 노우하우, 商標權, 商號權, 컴퓨터 소프트웨어 등의 無形資産 등 모든 종류의 재산이 포함된다.

법적으로 재산의 개념에서 제외된 것으로는,

① 회계 및 법률 서비스와 같은 용역으로서 법인의 주식에 대한 대가로서 제공되는 것

② 담보가 없는 당해 법인의 채무

③ 당해 법인의 채무에 대하여 양도인의 보유기간동안 발생한 이자채권 등이 있다.

특히 서비스의 대가로서 주식을 취득하는 자는 주식의 시가를 서비스제공에 따른 수입으로 인식하여야 한다. 즉 서비스와 주식의 교환은 과세대상거래인 것이다. 서비스에 대한 대가로서 취득한 주식의 basis는 주식의 시가이다.

(나) 支配要件

Sec. 351은 양도자는 주식취득의 직후에, 집단적으로 당해 법인을 지배하는 상태에 있을 것을 요구한다. 양도자는 개인, 조합, 법인, 신탁 등 어떤 형태의 납세자라도 무방하다. Sec. 368(c)에 따르면 '支配(control)'란 총 의결권 있는 주식의 80% 이상 및 의결권 없는 주식의 종류별로 80% 이상의 소유를 의미한다.

만일 서비스와 재산을 함께 제공하고 주식을 취득한 경우에는, 지배요건의 충족여부검토에 있어서, 재산에 대하여 취득한 주식뿐만 아니라 취득한 모든 주식을 고려하여야 한다. 이 경우, 취득한

모든 주식을 支配要件의 충족여부판단에 고려하기 위해서는 재산의 가액이 일정 금액이상이어야 하는데, IRS는 일반적으로 재산의 시가가 서비스가액의 10%이상일 것을 요구한다. 만일 재산의 가액이 10%미만이라면 IRS는 당해 거래가 Sec. 351을 충족한다는 취지의 advance ruling을 발하지는 않을 것이다.

Sec. 351은 신규로 설립되는 법인뿐 아니라 이미 설립된 법인에 관하여도 적용될 수 있다. 이 경우에도 동일한 요건의 충족이 요구된다. 재산이 주식과 교환으로 이전되어야 하며 재산 양도인이 교환의 직후에 그 법인을 지배하여야 한다. 이미 설립된 법인의 신주를 취득하고 재산을 이전하였으나 지배요건을 충족하지 못한 경우에는 Sec. 351이 적용되지 않는다. 80%이상의 소유를 요구하는 지배요건으로 말미암아 이미 설립된 법인의 新株取得의 대부분은, Sec. 351을 충족하기 어렵다. 특정인의 이미 설립된 법인의 新株取得이 80%의 지배요건을 충족하기 위해서는 ① 당해 주주가 신주를 취득함으로써 80%이상을 지배하게 되거나 ② 다른 주주들이 신주 취득에 참여하여 집단적으로 80%의 지배요건을 충족할 수 있어야 한다. 기존의 주주가 다른 주주의 Sec. 351지배요건충족을 돕기 위하여 신주취득에 참여하는 경우에 신규로 취득하는 주식은 일정 규모 이상이어야 하는데, IRS는 advance ruling목적상 기존 주식보유액의 10%이상을 요구하고 있다.

Sec. 351은 주주들에게 지급되는 주식이 각 주주가 이전하는 재산의 가치에 비례적일 것을 요구하지는 않는다. 그러나, 지급된 주식의 가치가 각 주주가 법인에 이전한 재산의 가치에 비례적이지 아닌 경우에는, 일단 비례적으로 주식이 교부된 후에 비례적이지 않은 상태로 되도록 贈與, 서비스 대가의 지급, 채무의 변제 등 특정한 거래가 있는 것으로 취급되게 된다. 만일 예를 들어 후속된 거

래가 주주간의 증여라면, 贈與者는 일단 법인에 이전한 재산의 가치에 비례하여 주식을 취득한 후에 일부를 다시 受贈者에 증여한 것과 같게 된다.

[예시]

甲과 그의 아들 乙은 시가 \$75,000(甲의 basis는 \$42,000) 및 시가 \$25,000(乙의 basis는 \$20,000)인 재산을 각각 새로이 설립된 丙법인에 이전하고 모두 100주의 丙법인 주식을 수령했다. 甲과 乙은 각각 25주와 75주를 취득하였다. 甲과 乙은 동 거래의 직후에 丙법인을 지배하게 되었기 때문에 Sec 351이 적용되고 따라서 현물출자에 따른 손익을 인식하지 않게된다. 그러나 각 주주가 이전한 재산의 시가에 비례적으로 주식이 교부되지 않았는 바, 결과적으로는 甲이 일단 시가 \$75,000에 상당하는 75주를 수령한 후에 그 중 시가 \$50,000에 상당하는 50주를 乙에게 증여한 것처럼 볼 수 있다. 만일 이와 같이 실제로 증여가 일어났다면 甲은 이에 대하여 증여세를 납부하여야 한다. 남은 25주에 대한 甲의 basis는 \$14,000 $[(25/75) \times \text{이전된 재산의 basis } \$42,000]$ 이고 乙이 취득한 75주에 대한 basis는 \$48,000 $[\text{乙이 이전한 재산의 basis } \$20,000 + \text{甲이 증여한 주식의 basis } (\$42,000 - \$14,000)]$ 이 된다.

Sec. 351은 교환의 직후에(immediately after the exchange) 재산을 이전한 주주들이 법인을 지배할 것을 요구하고 있다. 이 요건은 반드시 모든 주주들이 동시에 재산을 이전하고 주식을 수령하는 것을 의미하지는 않는다. 다만 모든 출자가 사전에 합의되어야 하고 그 합의가 신속하고 질서있게 집행되어야 한다.

Sec. 351은 주식을 취득한 주주들이 일정기간 이상 그 주식을 보유할 것을 요구하지는 않는다. 주식과 재산의 교환이 일어난 직후에 지배가 성립하면 된다. 그러나 각 주주는, 취득한 주식을 지배주

주집단 이외의 자에게 처분할 사전계획을 가지고 있어서 안된다. 만일 주주들이 그러한 계획을 가지고 있다면, 이는 지배요건을 충족시키지 않는 것으로 간주된다.

(다) 株式取得要件

Sec. 351은 재산을 법인에 이전하는 대가로 오직 당해 법인의 주식만을 취득하는 자에게 損益의 課稅를 移延시킨다. 어떤 종류의 주식을 취득하여도 무방하나, 新株引受權은 주식으로 취급되지 않는다.

(라) Sec. 351의 株主에 대한 效果

Sec. 351의 모든 요건이 충족된 경우, 법인의 주식을 받고 당해 법인에 이전한 재산에 대하여 교환에 따른 손익을 인식하지 않게 된다. 주식이외의 재산을 수령하여도 당해 거래를 전적으로 Sec. 351의 적용대상 밖으로 만들지는 않는다. 그러나, 주식이외의 재산을 수령하게 되면 Sec. 351(b)에 의하여 실현된 이익의 전부 또는 일부를 인식하여야 할 수도 있다.

만일 관련법인의 주식이외에 금전이나 다른 재산을 수령하게 되면, 그렇게 수령한 재산은 덤(boot)으로 간주된다. 덤으로는 현금, 어음, 증권, 다른 법인의 주식 등을 생각할 수 있다. 덤을 받게되면 실현된 이익과 수령한 덤의 시가중 작은 금액을 이익으로 인식하여야 한다. 그러나, Sec. 351의 요건을 충족하는 한, 덤을 받더라도 손실은 인식하지 않는다.

덤을 받은 경우 인식하게 될 이익의 성격은 이전된 재산의 종류에 따라서 결정된다. 예를 들어 다른 법인의 주식과 같은 資本資產(capital asset)이 이전된 경우에 인식하게 되는 이익은 capital gain 이고 기계장비나 빌딩과 같은 Sec. 1231 재산이 이전된 경우에는, Sec. 1245 또는 Sec. 1250에 의하여 普通所得(ordinary income)으로

성격재규정(recapture)되는 때를 제외하고는 Sec. 1231 gain으로 인식되게 된다. 만일 在庫資産이 이전된 경우에는 ordinary income으로 인식되게 된다.

두 개 이상의 재산이 이전된 경우, 손익을 계산함에 있어 Rev. Rul. 68-55는 '別個財産方法(separate properties approach)'을 채택하고 있다. 인식될 손익은 이전된 각각의 재산별로 계산되게 된다. 각 재산의 시가에 비례하여 주식, 증권, 기타의 몫을 받은 것으로 간주된다.

[예시]

甲은 Sec. 351을 충족하는 교환으로 세 개의 재산을 신설된 乙법인에 이전하였다. 이전된 재산의 총시가는 \$110,000이다. 甲이 대가로 취득한 재산은 \$100,000에 상당하는 乙법인의 주식과 \$10,000에 상당하는 乙법인의 어음이다. 다음의 요약표는 Rev. Pro. 68-55에 따라서 甲이 실현한 손익과 인식하여야할 손익을 계산한 것이다.

구분	자산 1	자산 2	자산 3	합계
이전된 재산의 시가	\$22,000	\$33,000	\$55,000	\$110,000
총시가에 대한 비율	20%	30%	50%	100%
재산의 대가				
주식(시가×%)	\$20,000	\$30,000	\$50,000	\$100,000
어음(시가×%)	2,000	3,000	5,000	10,000
총 대가	\$22,000	\$33,000	\$55,000	\$110,000
(차감) 재산의 basis	(40,000)	(20,000)	(25,000)	(85,000)
실현된 손익	(\$18,000)	\$13,000	\$30,000	\$25,000
인식될 이익 (실현된 이익과 덤중 작은 것)	-	\$3,000	\$5,000	\$80,000

Separate properties approach에 따를 경우, 자산 1에서 실현된 손실

이 재산 2와 3에서 실현된 이익보다 작다. 따라서 비록 \$10,000의 덤을 받기는 했지만 \$25,000의 총실현이익중에서 \$8,000만이 인식된다.

덤의 basis는 당해 재산의 시가이다. Sec. 351의 요건을 충족하는 교환에서 수령한 주식의 basis는 다음과 같이 계산된다.

법인에 이전된 재산의 adjusted basis

가산 : 인식된 이익

(차감) : 법인으로 부터 수령한 덤의 시가

법인으로 부터 수령한 금전

법인이 부담한 채무금액

수령한 주식의 adjusted basis

한 종류이상의 주식을 받는 경우에는 주식의 총 basis를 각 종류의 주식에 시가에 비례하여 할당하게 된다.

capital asset이나 Sec. 1231 재산과의 교환으로써 취득한 주식의 보유기간은 이전된 재산의 보유기간을 포함하여 계산된다. 여타 재산과의 교환으로 취득한 주식 또는 덤으로 수령한 재산의 보유기간은 교환일의 익일부터 기산된다.

(마) Sec. 351의 法人에 대한 效果

법인은 ① 재산이나 서비스와의 교환으로 주식이나 債務證書를 발행할 때 인식해야 하는 손익금액과 ② 취득한 재산 또는 서비스의 basis를 결정해야 한다.

법인이 재산이나 서비스와의 교환으로 주식을 발행하는 때에는 손익을 인식하지 않는다. 이 원칙은 교환이 Sec. 351에 해당되는지의 여부와 무관하게 적용된다. 또한 법인이 교환하는 주식이 신규

로 발행한 것인지 금고주(treasury stock)인지와도 무관하다.

법인이 債務(debt instrument)와의 교환으로 재산이나 서비스를 취득하는 때에도 손익을 인식하지 않는다.

법인은 Sec. 351의 교환의 일부로서 價値가 上昇된 財産(appreciated property)을 이전하는 경우에 손실은 인식하지 않지만 이익이 실현되었을 때에는 이를 인식하여야 한다. 인식하여야 할 이익의 금액과 성격은, 그 재산이 이전직전에 매각된 경우에 있어서와 마찬가지로이다.

법인이 재산과의 교환으로 주식을 제공하는 경우 만일 동 거래가 거래상대방에게 과세되는 거래라면, 법인이 취득한 재산의 시가가 그 재산의 basis이다. 그러나 Sec. 351에 의하여 거래의 전부 또는 일부가 거래상대방에게 있어서 비과세거래라면 법인이 취득한 재산의 basis는 다음과 같이 계산된다.

거래상대방의 법인이 취득한 재산에 대한 adjusted basis
가산 : 거래상대방이 인식한 이익

법인의 basis

법인이 Sec. 351교환에 의하여 취득하는 재산의 보유기간에는 거래상대방의 보유기간이 합산되게 된다. 이 원칙은 거래 상대방에 있어서 이전된 재산이 어떤 성격이었든지 간에 그리고 거래상대방이 인식한 이익과 무관하게 일률적으로 적용된다.

(바) 法人의 債務負擔

재산이 법인에 이전될 때 종종 讓渡人(transferor)의 債務(또는 저당권이 설정된 재산)도 법인이 함께 인수한다. 이 경우 채무의 부담

이 양도인에 대한 現金支給에 상당하여 법에 해당되는지의 여부가 문제된다. 대개의 다른 거래에 있어서 양수인의 양도인채무 부담은 양도인에 대한 현금지급으로 취급된다. 예를 들면, 동일한 종류의 재산교환의 경우에 양도인의 채무를 讓受人이 인수하면 양도인은 인수한 채무에 상당하는 현금을 지급한 것처럼 취급된다. 그러나 Sec. 351을 충족하는 거래에는 Sec. 357의 특별규정이 적용되는 바, 채무의 이전이 현금지급으로 취급되지 않는다.

Sec. 357(a)에 의하면 Sec. 351을 충족하는 거래의 경우에는 법인이 거래상대방의 채무를 인수하여도 거래상대방이 현금을 지급받는 것으로 간주되지 않는다. 따라서 법인이 채무를 인수한다고 하더라도 거래상대방이 실현된 이익의 전부 또는 일부를 인식하여야 하는 것은 아니다. 그러나 Sec. 357(a)의 일반원칙에는 두 가지의 예외가 있다. 첫째는 거래가 租稅回避目的에 의해 행해지거나 진정한 사업상의 동기없이 행해진 경우이고 둘째는 법인이 부담한 채무가 이전된 재산의 basis보다 큰 경우이다.

Sec. 357(b)에 의하면, 법인이 부담한 채무가 그 일부라도 주 목적이 租稅回避에 있거나 진정한 사업적 동기없이 부담된 경우에는, 법인이 거래상대방에게 債務額에 상당하는 현금을 지급한 것으로 간주된다.

주목적이 조세회피에 있는 채무의 이전이란 법인에게 이전하기 직전에 채무를 일으킨 경우를 의미한다. 조세회피목적의 유무를 판단하는 데 있어 가장 중요한 요소는 채무의 발생에서부터 법인에게 이전하기까지의 시간이라고 할 수 있다.

법인에게 이전될 채무가 당초에 채무자의 통상적 사업과정이나 사업용 재산을 취득하는 과정에서 발생한 것이라면, 이러한 채무의 이전은 사업상의 동기가 있는 것으로 인정된다. 진정한 사업상의 동기가 없는 債務의 移轉이란, 이전되는 채무가 주택저당권부 채무

등과 같이 사적인 채무인 경우를 의미한다.

Sec. 357(c)에 의하면, 법인이 부담하게 되는 특정인의 채무총액이 그 특정인이 법인에 이전한 재산의 총 adjusted basis보다 큰 경우에, 그 초과 채무액은 특정인의 이익으로 인식되어 과세된다. 이 원칙은 실현된 이익의 유무에 관계없이 적용된다. 즉 Sec. 357(c)는 超過 債務額이 있는 경우에는, 이전되는 재산에 당초에 투자한 금액보다 더 큰 혜택(채무의 이전)을 본다는 점에 주목하는 것이다. 인식되는 이익의 성격은 법인에 이전되는 재산의 종류에 따른다. 취득하는 주식의 basis는 0이다.

現金主義 또는 混合主義의 회계를 채택하고 있는 납세자가 Sec. 351에 따른 비과세교환으로서, 계속중인 사업상의 재산과 부채를 특정 법인에게 이전하는 경우에는 특별한 문제가 있게 된다. 종종 이전되는 주요재산은 basis가 0인 외상매출금이고 함께 채무도 이전된다. 따라서 이전되는 채무액이 이전되는 재산의 basis합계를 흔히 초과하게 된다. Sec. 357(c)에 따르면 채무액이 재산의 basis합계를 초과하는 부분은 이익으로 인식되어야 한다. 그러나 Sec. 357(c)(3)은 채무의 정의에 ‘지급될 때에 손금이 되는 금액’ 또는 ‘Sec. 736(a)에 의하여 지급되는 금액(즉 탈퇴하는 조합원이나 사망한 조합원에 대한 청산을 위하여 지급되어야 할 금액)’은 포함되지 않는 것으로 규정하고 있다. 이러한 금액은 Sec. 358에 의하여 취득한 주식의 basis를 계산하는 경우에도 채무로 산입되지 않는다.

(사) Sec. 351 交換에 있어서 고려될 기타사항

Sec. 351 교환에서 주식이외의 덤(boot)이 전혀 없거나 하여 완전한 비과세거래인 경우, 감가상각경료부분에 상당하는 소득에 대한 성격재규정(recapture)이 필요없다. 대신, 재산 양도인의 전체 recapture 대상금액이 그대로 법인에게 이전된다. 주식이외의 재산(boot)을 취

득하게 되어 Sec. 351(b)에 의하여 일부의 이익을 인식하게 되고 따라서 減價償却recapture로 인식되는 이익의 일부가 ordinary income으로 인식되는 경우에는, 나머지 recapture 대상금액만이 법인에게 이전된다. 법인이 취득한 재산을 차후에 처분하는 경우의 recapture 대상금액은 그 재산이 법인으로 이전된 후에 減價償却된 부분과 취득당시에 양도자로부터 이전된 recapture potential을 합한 금액이 된다.

주주가 減價償却이 진행되어 온 재산을 Sec. 351에 의한 비과세 교환으로 이전한 경우, 법인은 주주의 당해 재산에 대한 basis를 대상으로 동일한 감가상각방법과 동일한 내용연수로 감가상각하여야 한다. 이전이 일어난 과세연도에는 保有月數에 비례하여 주주 및 법인이 각각 감가상각하여야 하는데, 이전이 일어난 月은 법인이 보유한 것으로 간주된다.

법인이 Sec. 351 교환으로 취득한 재산의 basis가 양도자의 당해 재산에 대한 basis보다 큰 경우에 그 초과 basis는 신규로 구입한 MACRS(Modified Accelerated Cost Recovery System) 재산으로 취급되며, 이에 대하여는 어떠한 내용연수와 감가상각방법을 적용하여도 무방하다.

所得分與의 法則(Assignment of Income Doctrine)이란 ‘所得은 이를 번(earn) 자에게 課稅되어야 한다’는 사법적 원칙이다. 따라서 소득은 이를 번 자 이외에 다른 납세자에게 분여될 수 없다. 이러한 소득분여의 원칙이 現金主義會計를 채택하고 있는 납세자가 Sec. 351 교환을 통해 미회수 외상매출채권을 법인에 이전하였을 경우에도 적용되는지에 관해 의문이 발생할 수 있다. 문제는 이러한 경우에 소득을 실현하였지만 매출채권이 회수되어 소득으로 인식되기 전에 법인에게 매출채권을 이전한 납세자와, 매출채권을 소

유하여 회수하게 될 법인 중 누가 소득을 인식하느냐 하는 것이다. IRS는 Sec. 351 교환의 경우로서 ① 주주가 실질적으로 사업상의 모든 자산과 부채를 법인에 이전하고 ② 그러한 이전에 사업상의 동기가 있다면, 所得分與의 原則이 적용되지 않는다고 결정하였다. 대신, 매출채권은 법인단계에서 0의 basis를 가지며 회수될 때 법인의 소득으로 인식된다는 것이다.

아울러 Sec. 351 비과세교환을 통하여 외상매입채무를 이전받은 법인이 이를 지급하는 경우에 損金算入할 수 있는지에 관해 종종 분쟁이 있곤 한다. 통상, 비용은 사업수행과정에서 관련채무를 일으킨 자에게 손금으로 산입된다. 그러나 IRS는, 법인이 인수한 매입채무를 辨濟함에 있어, 당해 채무가 원소유자에게 계속 있었다면 동 辨濟金額이 손금으로 산입될 경우에는 변제하는 금액을 법인이 손금으로 산입할 수 있다고 결정하였다.

[예시]

투자자	자산	adjusted basis	시가	발행주식수
甲	토지	\$10,000	\$10,000	40
	건물	40,000	60,000	
	건물저당 채무	55,000	55,000	
	장비	0	25,000	
乙	트럭	8,000	6,000	30
	현금	34,000	34,000	
丙	서비스	0	10,000	10

19XX년 3월 3일, 甲,乙,丙은 다음의 투자로써 丁법인을 설립하였다.

乙은 丁법인의 2년후지급 약속어음을 추가로 받았다. 토지, 건물 및 장비는 甲의 사업에 1년이상 사용해 온 것이며 트럭은 乙의 재고자산이었다. 건물은 MACRS 대상자산으로서 甲이 \$12,000을 감가상각하였다. \$60,000이 취득원가인 장비는 이미 MACRS에 의하여 감가상각이 완료되었다.

위 거래는 Sec. 351의 요건을 충족하였다. 甲과 乙은 丁법인 주식과의 교환으로 재산을 이전하였으며 그들은 87.5%(발행주식 총80주중 70주)의 丁법인 주식을 교부받았다. 甲은 이전한 채무액 \$55,000이 이전한 재산의 basis합계액 \$50,000을 \$5,000만큼 초과하기 때문에 \$5,000을 이익으로 인식하여야 한다. 이전한 채무는 Sec. 1231 재산인 건물과 관련된 것이기 때문에 인식되는 이익도 Sec. 1231 이익이 된다. 甲이 취득한 丁법인 주식의 basis는 0(이전된 재산의 basis 합계액 \$50,000 - 이전된 채무액 \$55,000 + 인식된 이익 \$5,000)이다. 취득한 주식의 보유기간은 이전된 재산의 종류에 따라 두 가지로 구분되어 달리 계산된다. 丁법인이 취득한 건물에 대한 basis는 \$45,000(甲의 basis \$40,000 + 인식된 이익 \$5,000)이며 장비에 대한 basis는 0이다. 건물 및 장비의 보유기간에는 甲의 보유기간이 합산된다.

乙은 비록 주식외에 \$10,000에 상당하는 boot를 받기는 했지만 손실을 인식하지는 않는다. 丁법인 약속어음의 basis는 그 시가인 \$10,000이고 취득한 丁법인 주식의 basis는 \$32,000(이전된 트럭의 basis \$8,000 + 지급한 현금 \$34,000 - 지급받은 약속어음 \$10,000)이다. 乙은 재고자산 및 현금과의 교환으로 주식을 취득하였기 때문에 주식의 보유기간계산은 교환일의 익일부터 진행된다.

丙은 제공한 서비스의 대가로 지급받은 주식의 가치인 \$10,000을 ordinary income으로 인식하여야 하며 취득한 주식의 basis는 인식된 소득금액인 \$10,000이다. 주식의 보유기간계산은 이를 지급받은 날의 익일부터 진행된다.

(4) 子本構造의 選擇

법인을 설립할 때에는 법인의 資本構造에 대한 결정이 이루어져야 한다. 법인은 주주, 비주주 일반인, 채권자로부터 자본을 유치할 수 있다. 주주는 제공한 자본의 대가로 보통주식 또는 우선주식을 지급받고, 비주주 일반인은 고용기회를 얻거나 생산한 제품을 특별 가격으로 구매할 수 있는 혜택을 얻을 수 있으며, 채권자는 장·단기의 債務證書를 교부받을 수 있다. 이러한 각기의 대안은 서로 다른 租稅效果를 수반한다.

(가) 自己資本과 他人資本의 區分

稅法은 이자비용에 대한 損金을 허용함으로써 법인들이 가능한 많은 他人資本을 사용하고자 하는 유인을 제공한다. 타인자본은 종종 우선주식과 같은 自己資本과 구분하기가 어렵다. IRS와 법원은 구체적인 사안에서 거래의 외관을 지배적인 구분기준으로 삼지 않은 경우가 있었다. 경우에 따라, 부채의 외관을 지닌 거래에 대하여 실질적으로는 부채보다 자기자본의 성격을 지니고 있다는 이유로 보통주식 또는 우선주식으로 성격이 재규정되었다. 이러한 성격구분에 있어서 유일한 기준이란 있을 수 없다.

1969년에 의회는, 특정한 부담 또는 거래가 자기자본인지 아니면 타인자본인지를 결정하는 데 유용한 기준을 제공하고자 Sec. 385를 제정했다. 유감스럽게도 Sec. 385에 대한 시행령이 아직 제정되지 않았기 때문에 납세자들은 법원의 판결례에 의존할 수밖에 없다.

Sec. 385는 법인에게 제공된 자금을 어떤 성격으로 취급하여야 하는지를 결정하는 데에 있어서의 고려요소로서 다음과 같은 것을 제시하고 있다.

① 금전 또는 금전적 가치있는 재산을 제공한 데 대한 대가로서, 지불을 요구할 때 또는 특정된 시점에 확정된 금액과 그 금액에 대

한 확정이율의 이자를 지불할 것을 약속하는 서면의 확정부 약정이 있는지의 여부

② 법인의 특정 채무에 대한 하위의 또는 상위의 변제순위가 있는지의 여부

③ 법인의 자기자본에 대한 타인자본의 비율

④ 법인의 주식으로의 전환가능성이 있는지의 여부

⑤ 보유하고 있는 당해 법인 주식과 문제된 자금제공과의 관계

1989년에는, 국세청장에게 자기자본과 타인자본으로서의 성격을 공유한 법인의 자금조달수단을, 부분적으로 주식 또는 부채로 인정토록 할 수 있게 하기 위하여 일부 개정이 있었다.

(나) 他人資本

세법은 타인자본의 사용과 관련하여 ① 債務證書를 발행할 때, ② 매년 원본에 대한 이자가 지급될 때, 그리고 ③ 채무를 상환하거나, 債務證書를 환매하거나 또는 채무가 가치없는 것으로 선언될 때에 각각 작용하게 된다.

① 債務證書의 發行(Issuance of Debt)

Sec. 351에 의하면, 주식과의 교환으로 가치가 상승된 재산을 법인에 이전하는 경우에 교환의 직후에 당해 법인을 지배하게 된다면 교환에 따른 손익을 인식하지 않게 된다. 그러나 법인의 채무증서와의 교환으로 재산을 이전하는 경우에는, 그 채무증서의 시가가 boot property로 취급되기 때문에 이익을 인식하게 될 수도 있다.

② 利子の 支給

자기자본에 대하여 지급된 배당은 그렇지 않음에 반하여 부채에 대하여 지급된 이자는 과세소득의 계산과정에서 손금으로 산입된다. 법인에게는 개인 납세자에게 적용되는 利子損金算入의 제한이 적용되지 않는다.

債務證書가 할인발행되는 경우에, 채무증서의 보유자는 Sec. 163(e)에 의하여 original issue discount 금액을 결정하여 당해 채무증서의 보유기간동안에 익금에 산입하여야 한다. 채무증서를 발행한 법인은 original issue discount 금액을 채무증서의 상환기간동안에 상각하여야 하며 할인금액은 자금조달의 추가적 비용으로 취급된다. 債務證書를 發行價格(이자비용으로 산입된 original issue discount 금액 포함)이상으로 다시 발행법인이 매입하는 경우에는, 買入金額이 發行價格(original issue discount 상각금액을 조정한 후)을 초과하는 부분은 이자비용으로 손금에 산입된다.

채무증서가 割増發行되는 경우에, 채무증서의 보유자는 Sec. 171에 의하여 그 割増金額을 당해 채무의 상환기간동안 상각하여야 하는데, 이 償却金額은 당해 채무증서로부터 발생하는 이자수입을 감소시키는 것으로 취급된다. 발행법인은 割増金額을 당해 채무의 존속기간동안에 익금에 산입하여야 하는데, 이는 이자소득으로 취급된다. 채무증서를 發行價格(익금으로 산입된 할증금액을 제외)이상으로 다시 발행법인이 매입하는 경우에는, 매입금액이 發行價格(할증금액의 환입액을 조정한 후)을 초과하는 부분은 이자비용으로 손금에 산입된다.

③ 債務의 償還 등

일반적으로 債務의 상환은 교환거래로 보지 않는다. 따라서 채권자에게도 債務償還으로 인해 손익이 인식되지는 않는다. 그러나 Sec. 1271(a)에 의하면, 債務證書(약속어음, 사채 등)의 보유자가 발행법인의 당해 증서 환매(상환기일이전)에 따라 수령하는 금액은 당해 채무증서에 대한 대가로 간주된다. 따라서 보유자에 있어서 채무증서가 capital asset이었다면, 발행법인으로부터 환매시에 수령하는 금액과 채무증서의 adjusted basis와의 차액(그 차액이 original

issue discount 또는 market discount에 의한 것이 아닌 한)을 capital gain 또는 capital loss로 인식하여야 한다.

(다) 自己資本

자기자본은 다양한 형태로 표현된다. 어떤 법인들은 단지 한 종류의 주식만을 발행하지만 다른 법인들은 매우 많은 종류의 주식을 발행한다. 이렇게 여러 가지 종류의 주식을 발행하는 이유는 다음과 같다.

① 家族支配法人에 있어 지배권은 계속 가족이 보유하면서 고용인들에게 지분을 제공할 수 있음.

② 少數支配法人(closely held Corporation)에 있어서는, 기존의 주주는 보통주를 보유하고 투자법인이나 부유한 개인에게는 의결권 없는 우선주를 제공함으로써 그들 소수의 지배권을 유지하면서도 외부자금조달이 가능함.

발행가능한 주식의 종류가 매우 많기 때문에 각기의 종류에 대한 조세효과를 살펴보는 것은 불가능하다. 보통주와 우선주의 중요한 조세효과를 요약하면 다음과 같다.

① 주식의 조세상 잇점

㉞ 배당을 수령하는 법인주주에게는 70%, 80% 및 100%의 配當所得控除(dividends-received deduction)가 가능하지만, 이자소득에 대하여는 그러한 혜택이 없다.

㉟ Sec. 351의 비과세 법인설립 또는 Sec. 368의 비과세 법인조직변경(reorganization)을 통하여 이익을 인식하지 아니하고 주식을 취득하는 것은 가능하지만, 채무증서의 취득에는 실현된 이익에 대한 과세가 수반될 수 있다.

㊱ 보통주 및 우선주를 주식배당으로 지급하는 경우에는 과세되지 않을 수(Sec. 305(b)에 의한 과세시 제외)도 있으나, 당해 법인

의 채무증서를 배당하는 경우에는 항상 과세된다.

㉔ 보통주 및 우선주의 매각, 교환, 가치상실(worthless)에 따른 손실은 Sec. 1244에 의하여 보통손실(ordinary loss)로 취급될 수 있으나, 채무증서에 대한 유사한 손실은 일반적으로 capital loss로 취급된다.

㉕ Sec. 1202에 의하면 5년이상 보유한 일정한 소규모 C 법인의 주식을 매각하거나 교환함으로써 발생하는 이익에 대하여는 그 50%까지를 capital gains으로 취급하지 않을 수 있다.

② 주식의 조세상 단점

㉖ 배당은 과세소득의 계산에 있어 손금으로 산입되지 않는다.

㉗ 보통주 또는 우선주의 소각(redemption)은 일반적으로 배당으로 과세된다. 이에 반하여 채무증서의 환매(retirement)시에는 일반적으로 손익이 인식되지 않는다. 보통주 및 우선주의 소각은 Sec. 302 및 Sec. 303에서 규정하는 특별한 상황에서만 교환으로 취급될 수 있다.

㉘ 비과세되는 주식배당으로 취득된 우선주는 Sec. 306 주식이라 불리운다. 이러한 Sec. 306주식의 매각, 교환, 소각시는 capital gains이 아니라 ordinary income 또는 배당이 인식된다.

(라) 株主의 資本供與

법인이 주주로부터 자본금 불입으로서 금전이나 재산을 받는 때에는 이익을 인식하지 않는다. 주주들이 법인에 자발적으로 所有持分에 비례적으로 금전 등을 불입하고 추가적인 주식을 지급받지 않는다면 그러한 불입금은 기왕에 소유하고 있는 주식에 대하여 추가적으로 불입한 것으로 간주된다. 주주들의 保有株式에 대한 basis는 ① 추가 불입한 금전, ② 추가 불입한 비금전 재산의 basis, ③ 인식된 이익 만큼 증가하게 된다. 주주로부터 資本供與로써 제공된

재산에 대한 법인의 basis는 주주의 basis에 주주가 인식한 이익을 합산한 금액이다. 보통, 피지배법인에 대한 자본공여로써 이전되는 재산과 관련해서는 이익이 인식되지 않는다.

주주가 법인의 부과에 따라 비자발적으로 재산을 법인에 공여하는 경우, 이는 세법상 교환으로 취급된다. 따라서 주주는 제공된 재산의 시가와 basis의 차액을 손익으로 인식하여야 한다. 주주의 保有株式에 대한 basis는 이전된 재산의 시가만큼 증가한다. 이전된 재산에 대한 법인의 basis는 이전일 현재 당해 재산의 시가이다.

주주가 무상으로 법인에 대한 채권을 포기하는 경우에는, 일반적으로 채권의 원본에 상당하는 금액을 자본으로 불입한 것으로 취급된다. 이러한 채무면제가 자본의 불입에 해당되는지의 여부는 특정한 사안의 사실관계와 상황에 입각하여 결정되어야 한다.

(마) 非株主의 資本供與

주주가 아닌 자도 때로는 금전 또는 재산을 자본으로 공여한다. 예를 들면 시 정부가 법인을 유치하고 이를 통해 시민들의 고용을 확대하기 위하여 법인에 토지 등을 제공할 수 있다. 이 경우, 공여된 금전이나 재산이 재화 또는 서비스에 대한 대가 또는 생산을 제한한 데 따른 보조금이 아니라면, 이는 법인의 소득(gross income)으로 취급되지 않는다.

주주가 아닌 자가 자본으로 공여한 금전이외의 재산에 대한 법인의 basis는 0이다. basis가 0이기 때문에 당해 법인은 제공된 재산을 減價償却하거나 기타의 방법으로 자본회수를 위해 손금산입을 할 수 없다.

주주가 아닌 자가 금전을 자본으로 공여한 경우에는 그로부터 12개월 이내에 현금으로 매입한 재산의 basis를 공여된 금액만큼 감소시켜야 한다. 이렇게 하여 법인이 財産買入과 관련하여 손금산입할

수 있는 금액의 한도를 재산을 매입하기 위하여 법인이 실제 투자한 금액으로 한정시키게 된다. 주주가 아닌 자로부터 제공받은 현금을 12개월 이내에 재산매입에 사용하지 않는 경우에는 12개월이 경과하는 날 현재 보유하고 있는 재산의 basis를 제공된 금액만큼 감소시켜야 한다. 이 경우의 basis감소는 다음의 순서로 진행된다.

- ① 감가상각대상 재산(depreciable property)
- ② 감모상각대상 재산(armotizable property)
- ③ 소진상각대상 재산(depletable property)
- ④ 기타 재산

재산의 basis는 0이하로 감소되지는 않는다.

(5) 株式 또는 債務의 가치상실(Worthlessness)

법인에 투자하거나 자금을 빌려주는 투자자는 일반적으로 이익을 실현하고 투자원본을 회수하기를 의도한다. 그러나 투자에 따라서는 좋은 실적을 거두지 못하여 투자자는 전부 또는 일부의 투자원본을 잃게 될 수도 있다.

(가) 證券(Securities)

증권화된 自己資本投資나 他人資本投資가 가치상실이 되면 이러한 사실이 발생한 과세연도의 종료일에 capital loss가 일어난 것으로 취급된다. 증권에는 ① 법인의 주식, ② 법인의 주식의 請約權 또는 引受權, ③ 사채(bond 또는 debenture), 어음(note), 기타 債務證書 등 법인이 발행한 것으로서 利子請求權證書(interest coupon)가 붙어 있거나 등록을 요하는 형태의 것이 포함된다.

어떤 경우에는 증권이 가치가 없게 되었을 때 ordinary loss로 취급되기도 하는데 다음과 같은 경우가 이에 해당된다.

- ① capital asset이 아닌 증권 : capital asset이 아닌 증권을 매각

· 교환하거나 이러한 증권이 완전히 가치상실이 되었을 때에는 발생한 손실이 ordinary loss로 취급된다.

② 관계법인(affiliated Corporations) : 내국법인은 과세연도중에 가치상실된 관계법인의 증권과 관련해서 발생한 손실을 ordinary loss로 취급할 수 있다. 이 경우 내국법인은 證券發行法人의 의결권 있는 총 주식의 80% 이상을 소유하고 동시에 의결권 없는 주식(배당에 관하여 제한과 우선권이 있는 주식은 제외)의 각 종류별로 80%이상을 소유하고 있어야 한다. 또한 모든 과세연도를 통산하여 내국법인의 총수입금액중 90%이상이 passive income이 아니어야 한다.

③ Sec. 1244 주식 : Sec. 1244에 의하면 소규모기업이 발행한 일정 요건을 충족하는 주식을 매각·교환하거나 이러한 주식이 무가치화되었을 때에는 발생한 손실을 ordinary loss로 취급할 수 있다. 이러한 ordinary loss취급은, ㉠ 특정한 소규모 법인이 발행한 일정 요건을 충족하는 주식으로 인해 손실을 입은 개인과 ㉡ 조합이 발행법인으로부터 주식을 취득할 당시 그 조합의 조합원으로서 조합 손실중의 자기 몫의 손실에 그러한 주식으로 인한 조합의 손실이 포함되어 있는 개인에 있어서만 가능하다. 이와 같이 ordinary loss취급은, 상속받거나 증여받거나 혹은 다른 주주로부터 매입한 주식에는 적용되지 않는다. 또한 이렇게 ordinary loss로 취급될 수 있는 손실은 일 과세연도당 \$5,000(부부합산신고의 경우에는 \$10,000)로 제한되어 있다.

주식과의 교환이 있기 직전에 시가가 adjusted basis에 미달하는 재산을 법인에 이전하고 주식을 취득한 경우에는, Sec. 1244에 의한 ordinary loss금액을 결정하는 데 있어, 이전된 재산의 시가를 취득한 주식의 basis로 삼아야 한다.

(나) 證券化 되지 않은 債務(Unsecured Debt Obligation)

주주는 주식투자에 추가하여 법인에게 자금을 대여할 수 있다. 이러한 貸與金이 辨濟되지 않을 때에 발생하는 손실의 성격은 제공된 대여금의 본질에 따라 달라진다. 그 대여금이 추가적인 資本金 拂入으로 취급된다면, 보유한 주식의 무가치화로 인한 손실이 증가될 것이다.

변제되지 않은 대여금이 증권으로 표창되지 않은 경우(unsecured debt obligation)에, 그 대여금은 사업상의 대손(business bad debt)도 될 수 있고 비사업적 대손(nonbusiness bad debt)도 될 수 있다. Sec. 166에 의하면 비사업적 대손은 사업상의 대손보다 세무상 불리한 취급을 받는다. 비사업적 대손은, 관련 채권이 완전히 가치상실된 것으로 결정된 때에, 단지 short-term capital loss(연간의 capital loss인정한도는 \$3,000)로 손금산입될 수 있다. 반면 사업상의 대손은 관련 채권이 부분적으로 또는 전부 가치상실된 것으로 결정된 때에, 무제한 손금산입될 수 있다. IRS는 일반적으로 주식투자와 관련하여 주주가 제공한 대여금을 비사업적인 것으로 취급하고 있다. 따라서 주주는, 대여금을 제공할 진정한 사업상의 동기가 있음을 주장함으로써, 당연히 이러한 IRS의 취급에 도전하곤 한다.

법인의 고용인인 주주가 자신의 고용을 보호하기 위하여 제공한 대여금과 같이, 주주가 자기의 사업과 관련하여 제공한 대여금에 수반되는 손실은 ordinary loss로 취급될 수 있다. Reg. 1.166-5(b)에 의하면, 사업상의 대손과 비사업적 대손의 판정은 관련된 대여금을 제공하게 된 납세자의 동기에 입각하여 이루어지게 된다. 대부가 이루어지거나 채권이 무가치하게 되었을 당시에, 손실과 사업수행간에 필연적인 상관관계가 존재했다면, 그 대여금과 관련된 대

손은 사업상의 대손으로 취급될 수 있을 것이다. 대법원의 판례에서 나타난 입장은, 고용인인 주주의 경우와 같이, 대부의 동기가 복합적인 것이라면, 사업상의 대부와 비사업적 대부의 판정은 대부의 결정적 동기(dominant motivation)에 입각하여 이루어져야 한다는 것이다. 대부와 주주의 사업간에 단지 상당한 동기(significant motivation)만이 존재한다면 이러한 대부는 Reg. 1.166-5(b)가 요구하는 사업상의 대손의 요건을 충족하기 어려울 것이다.

사업상의 대손여부를 판정하는 데에 있어서 또 다른 중요한 고려 요소는 주식투자금액, 법인으로 부터의 봉급, 기타 수입 등의 상대적 규모이다. 봉급은 작고 주식투자는 대규모라면, 대부의 동기는 투자목적에 있다고 볼 수 있다. 반대의 경우에는 고용과 관련된 사업적 동기가 강하다고 볼 수 있다. 다만, 이러한 요소들은 다분히 주관적이며 금액의 규모가 모두 클 수도 있기 때문에 이에 관한 문제는 쉽게 소송의 대상이 될 수 있다.

제3자가 법인에 제공한 대여금에 관하여 支給保證을 한 주주가 입은 손실은 일반적으로 비사업적 대손으로 간주된다. 이 경우의 대손금액은 주주가 제3자 대주에게 변제한 금액으로서 차주인 법인으로부터 회수하는 것이 불가능한 금액에 한한다.

(6) 納稅協力義務 및 節次事項

(가) Sec. 351에 따른 보고

Sec. 351의 요건을 충족하는 교환을 통하여 주식 또는 여타 재산을 취득하는 자는 그러한 교환이 있는 날이 속한 과세연도에 대한 소득세 신고서에 이에 관한 statement를 첨부하여야 한다.

첨부된 statement에는 다음 사항을 포함하여 교환에 관한 모든 사실관계가 밝혀져야 한다.

① 이전된 재산에 관한 설명과 동 재산에 대한 讓渡者의 adjusted basis

② 교환으로 취득한 주식의 종류, 수, 시가 등에 관한 설명

③ 교환으로 취득한 증권의 원본금액, 조건, 시가 등에 관한 설명

④ 지급받은 현금금액

⑤ 기타 취득한 재산의 시가 등에 관한 설명

⑥ 법인에게 이전된 채무의 성격, 발생시점 및 이유, 이전의 사업상 이유 등에 관한 설명

상대방 주식발행법인도 교환이 일어난 날이 속한 과세연도에 대한 소득세 신고서에 이에 관한 statement를 첨부하여야 하는 데 여기에는 다음과 같은 내용이 포함되어야 한다.

① 이전받은 모든 재산에 관한 설명

② 이전받은 재산에 대한 양도인의 adjusted basis

③ 발행된 주식에 관한 설명

④ 발행된 증권에 관한 설명

⑤ 지급된 현금금액

⑥ 지급된 여타 재산에 관한 설명

⑦ 법인이 인수한 채무에 관한 정보

(나) Sec. 351과 관련한 Ruling의 신청이유 및 그 절차

때에 따라 납세자는 피지배법인과의 사이에 계획된 교환이 Sec. 351의 요건을 충족하는지에 관해 확신이 없는 경우가 있다. 이러한 경우 납세자는 IRS에 사전 통칙(advance ruling)을 요청하고자 할 수 있다. advance private letter ruling은 계획된 거래가 Sec. 351의 요건을 충족하는지의 여부를 알려주게 된다. ruling이 긍정적이면 납세자들은 계획된 거래를 진행하겠지만 ruling이 부정적이면 납세자들은 계획된 거래를 포기하거나 수정하여 Sec. 351의 요건이 충

족되도록 할 것이다.

advance ruling은 일반적으로 계획된 거래가 실행되기 전에 신청된다. Rev. Pro. 83-59는 Sec. 351에 관한 ruling을 신청할 때 함께 제공되어야 할 구체적인 정보목록이 포함되어 있다.

2. 法人所得稅의 概要

법인은 별도의 납세주체로서 매 과세연도에 대하여 손익의 유무에 관계없이 소득세 신고서를 제출하여야 한다. 여기에서는 내국법인(미국 50개주중의 한 주에서 설립되거나 연방법률에 의하여 설립된 법인)의 課稅所得計算 및 申告에 관한 사항을 다루고 있다. 여기에서는 법인이란 IRC Subchapter C에서 규율되고 있는 C Corporation을 의미한다.

세법은 법인에 대하여 구체적인 정의를 내리지 않고 associations (공동체), joint-stock companies, 보험회사(insurance companies) 등이 포함되는 것으로만 규정하고 있다.

다만 시행령에서 법인으로 판단할 수 있는 기준을 정하여 이를 근거로 법인 여부를 판정하도록 하고 있다.

법인으로 인정되기 위한 요건은 다음과 같다.

- ① 공동체(associates)일 것
- ② 공동의 영리를 목적으로 사업수행결과 발생한 수익을 분배할 것
- ③ 조직의 繼續性(continuity of life)이 있을 것
- ④ 조직 구성원의 변동, 예를들어 구성원의 탈퇴, 사망, 사임 또는 축출 등이 조직의 存廢에 영향을 미치지 않을 것

⑤ 중앙 집권적인 경영체제(centralized management)를 갖추고 있을 것

⑥ 조직내의 특정한 집단이나 특정인(이사회, 대표이사)이 공동사업목적 수행을 위한 경영상의 의사결정권을 독점적·계속적으로 행사할 것

⑦ 주주는 有限責任(limited liability)으로 구성원중 어느 누구든, 조직체가 부담할 채무등에 대해서 無限責任을 지지 않을 것

⑧ 지분의 자유로운 移轉(free transferability of interests)이 가능할 것

⑨ 조직의 지분을 보유한 각 구성원은 다른 구성원들의 동의없이 동 지분을 타인에게 양도할 수 있을 것

가. 法人의 類型

연방소득세법상 법인은 다음과 같은 유형으로 구분되며, 유형에 따라 과세상의 취급이 다르다는 것을 유의하여야 한다.

(1) 課稅上 取扱의 차이에 의한 분류

(가) C Corporation

우리가 흔히 생각하는 법인, 즉 과세상 법인으로 취급되는 것은 IRC Subchapter C에 규정된 C Corporation이다.

C 법인은 법인의 각사업연도소득에 대하여 법인소득세를 신고납부하고 주주에게 剩餘金을 배당하며, 주주는 수취한 배당에 대하여 소득을 신고하여야 한다.

(나) S Corporation

S Corporation은 외형상으로는 법인의 특성을 갖추어 상법상으로

는 법인으로 취급되나, 그 실질내용상 법인보다는 同業會社에 가까운 것으로 세무상 동업회사(Partnership)와 동일하게 취급된다. 이는 IRC Subchapter S에서 규정되어 있어 S Corporation이라고 부른다.

(2) 設立地에 따른 分類

법인설립의 근거법이 미국법인지 아니면 외국법인지에 따라 내국법인(Domestic Corporation)과 외국법인(Foreign Corporation)으로 나누며, 각각 납세의무의 범위에 차이가 있다.

외국법인의 경우 미국내에 사업장을 갖게 되면 미국내에 법인등록 여부에 관계없이 法人納稅者로 취급한다.

법인의 경우 앞서 설립근거법에 따라 내국법인과 외국법인으로 분류되며 이들의 납세의무의 범위는 다음과 같은 차이가 있다.

① 내국법인의 납세의무 : 전세계소득에 대해서 납세의무를 짐

② 외국법인의 납세의무 : 미국내 원천소득(U.S. source income)과 미국내 사업과 실질적으로 관련된 소득(Effectively connected income to U.S. trade or business)에 대해서만 납세의무를 짐

위와 같이 외국법인은 내국법인과는 달리 소득원천과 실질적 관련성을 판단하여야 하는 문제가 있다.

(3) 課稅與否에 따른 分類

(가) 課稅法人

세법상 과세단위로 취급되는 법인 즉 법인소득세의 납세의무가 있는 법인은 C Corporation이다. S Corporation으로 취급받기를 선택하는 경우에는 법인의 단계에서 법인소득을 과세하는 것이 아니며 partnership과 마찬가지로 법인단계의 과세는 배제되고 법인의

이익을 주주에게 비율에 따라 배분하여 주주의 개인소득세로 과세하는 것이다. 따라서 세법상 과세되는 법인은 C Corporation이다.

(나) 非課稅되는 團體

다음에 제기하는 법인 또는 신탁재단에 대하여는 별도로 정하는 경우를 제외하고는 소득세를 과세하지 않는다.

① 정부대행기관으로 1984년 7월 17일 이전에 수정보완된 법률(Act of Congress)에 따라 연방소득세가 면제되는 법인 또는 다른 법률규정에 관계없이 본 소득세법에서 연방소득세를 면제하도록 규정한 정부대행기관인 미국헌법에 따라 조직된 법인과 세법에 규정된 비과세법인의 재산을 보유하거나 그로부터 발생하는 소득을 취합하여 비용을 공제한 후의 순이익 전부를 당해 비과세법인으로 단순히 이관하는 목적으로 설립된 법인

② 사회단체로 공동자선기금, 기금, 또는 재단으로 전적으로 종교, 자선, 과학, 대중의 안전을 위한 검사, 문학 또는 교육적인 목적을 위하여거나 국내 및 국제 아마추어 체육경기의 육성을 위하여 조직되어 활동하는 단체(단 체육 설비나 장비제공은 제외) 또는 어린이 및 동물학대를 방지하기 위하여 조직되어 활동하는 단체

③ 이윤을 목적으로 조직되지 않고 사회복지를 위해 활동하는 시민연대나 단체 또는 구성원의 자격이 특정 자치구의 지정된 인의 피고용원으로 제한되는 지역근로자조합으로 단체의 이익을 전적으로 자선, 교육, 오락목적으로 사용하는 단체

④ 노동조합, 농업조합, 원예조합

⑤ 동업단체, 상공회의소, 미식축구연맹으로 비영리 목적으로 조직되어 개인지분권자나 개인에게 단체의 이익을 분여하지 않는 단체

⑥ 취미, 오락 및 기타 비영리목적으로 조직되고 단체의 모든 활

동이 그러한 목적을 위하여 수행되고 단체의 이익을 개인지분권자에게 분여하지 않는 단체

⑦ 기숙사제도에 따라 운영되거나 동 제도하에서 친목회원의 배타적 이익을 위하여 운영되고 친목회원의 질병, 사고에 대하여 보조금을 지급하거나 기타의 이익을 주는 친목단체, 교단이나 상조회

⑧ 순수한 지역성을 갖는 자선생명보험조합, 共同灌溉會社, 상호협동전화회사 또는 유사한 단체로 비용이나 손실에 충당할 목적으로 회원으로부터 징수한 금액이 수입금액의 85% 이상인 단체

⑨ 추가실업보상금 지급을 위한 계획에 포함되는 신탁

⑩ 퇴역 또는 현역 미군이 75% 이상이고 다른 회원의 대부분이 사관생도 또는 퇴역 또는 현역 미군 또는 사관생도의 미망인이나 배우자인 개인인 미국이나 그 속령에서 조직된 지부 또는 조직 또는 보조적인 단위나 이 단체를 위하여 설정된 신탁이나 재단

이밖에도 세법상 규정된 비과세법인은 더 있으나 이들의 일반적인 특징은 영리를 목적으로 하지 않고 자선, 교육, 선교, 친목, 상조, 체육진흥의 성격을 갖는 단체와 이들을 위한 목적으로 설정된 신탁이나 재단등이다

나. 法人의 選擇事項

법인이 설립되면 몇 가지의 선택이 이루어져야 한다. 법인은 과세연도와 기본적 회계방법을 선택하여 첫 번째 소득세신고와 함께 신고하여야 한다. 일단 선택한 후에 변경하려면 통상 IRS의 승인이 필요하므로 선택에 신중을 기하여야 한다.

(1) 課稅年度

(가) 課稅年度의 類型

세법상 납세자가 선택할 수 있는 事業年度는 다음과 같은 3가지가 있다.

- ① Fiscal Year
- ② Calendar Year
- ③ 52-53주 사업연도

법인을 신설하면 위의 세가지 중 하나를 課稅年度로 선택하여 신고하여야 하는데, 이는 신설 후 첫 과세연도에 대한 소득세신고시 과세연도를 함께 신고함으로써 선택한다. 사업연도는 매월 말일에 종료하도록 기간을 설정하여야 한다.

52주~53주 사업연도를 선택하지 않은 경우를 제외하고는 반드시 매월 말일에 사업연도가 종료하도록 하여야 하며 월중에 종료하도록 정할 수는 없다. 만약 법인이 회계기간을 3월 16일 부터 다음 연도 3월 15일에 종료하는 것으로 정하였다면 이는 회계연도로 적합하지 않은 경우로 인정되어 역년을 사업연도로 법인세를 신고하여야 한다.

① Fiscal Year

Fiscal Year(사업연도)란 12월이외의 달의 말일에 종료하는 12개월을 의미하므로 월의 중간에 시작하는 사업연도는 인정되지 않으나 법인의 첫번째 과세연도와 마지막 과세연도는 12개월에 미달할 수 있다.

② Calendar Year

이는 매년 1월 1일부터 12월 31일까지를 과세단위로 하는 사업연도를 말한다. 납세자가 선택한 경우에는 역년을 과세연도로 할 수 있으나, 납세자가 회계장부를 기록하지 않았거나 회계연도를 정하지 않은 경우와 회계기간을 정하였으나 회계연도로 적합하지 않은

경우에도 역년을 과세연도로 인정한다.

③ 52주 ~ 53주 사업연도

사업연도를 규정함에 있어 미국의 독특한 제도는 52주~53주간의 사업연도를 인정하는 것이다.

이 52주~53주의 사업연도는 역월중 마지막 특정요일이나 역월의 말일에 가까운 특정요일을 사업연도 종료일로 선택하여 회계를 마감하는 제도이다. 예를들어 납세자가 6월중 마지막 화요일을 사업연도 종료일로 정하였다면 96년도의 사업연도 종료일은 6월 25일이 되며, 말일에 가까운 화요일로 사업연도 종료일을 선택하였다면 7월 2일이 종료일이 되는 것이다.

간혹 이러한 사업연도를 선택한 경우를 보고 일반적으로 사업연도가 말일에 종료하지 않아도 되는 것으로 착각하는 경우도 있으나, 분명한 것은 이 52주~53주 과세연도를 선택하지 않은 납세자는 반드시 역월의 말일에 종료하도록 하여야 하며, 52주~53주 과세연도를 선택한 납세자라 하더라도 6월 15일에 종료하는 과세연도를 선택할 수 없다.

52주~53주 사업연도를 선택한 납세자의 사업연도 개시일은 바로 익일이 되어 6월의 마지막 화요일을 종료일로 선택한 경우에는 바로 다음날인 수요일이 다음 사업연도 개시일이 되어, 마지막 화요일이 6월 25일이었다면 바로 다음 수요일인 6월 26일이 사업연도 개시일이 된다.

52~53주를 사업연도로 선택하고자 하는 납세자는 과세연도 종료월과 종료하는 요일 및 월중 마지막 요일에 종료할 것인가 말일에 가까운 요일에 종료할 것인가를 결정하여 신고서에 첨부하여 제출하여야 한다.

④ 세법규정의 적용에 있어서 52주~53주 사업연도의 취급

세법상 52주~53주 사업연도는 사업연도를 구분하는 목적으로만 사용되는 것이며, 세법상 개정되거나 신설되는 다른 법조문의 효력 발생일의 적용에 있어서는 말일을 사업연도 종료일로 정한 납세자와 똑같이 취급된다.

즉 신설된 법조문이 7월 1일 이후 개시되는 사업연도부터 적용되는 경우, 직전 사업연도가 6월 25일(화요일)에 종료하였다면 다음 사업연도 개시일은 6월 26일(수요일)이 되어 신설된 법조문을 적용할 수 없는 것이 아니고, 이 경우에는 사업연도가 7월 1일에 개시되는 것으로 간주되어 신설 법조문의 적용대상이 되는 것이다. 또한 7월 2일(화요일)에 종료한 경우에는 당연히 적용되는 것이다.

법문의 표현을 보면 “이 장에서 ‘특정한 월의 초일에 개시하거나 말일에 종료하는’으로 표현되는 규정의 유효일이나 적용여부를 결정함에 있어, 52주~53주 사업연도를 선택한 납세자의 경우에는 사안에 따라 사업연도 개시일로 부터 가장 가까운 역월의 초일에 개시한 것으로 보거나 종료일에 가장 가까운 말일에 종료한 것으로 간주한다.”고 되어 있다.

법인세 신고서 제출일을 예를들어 설명하면 6월 25일(화요일)에 종료한 경우 법인세 신고서 제출기한의 규정에 따라 과세연도 종료일로 부터 세번째 월의 15일까지 신고하여야 하는데 이 경우 8월 15일이 신고기한이 아니고 6월 30일에 종료한 것으로 보아 9월 15일이 신고기한이 된다. 또한 감가상각비의 계산에 있어서도 52~53주의 사업연도를 선택한 경우, 과거에 계속 적용하던 관행이 없다면 이를 12개월로 인정하여 감각상각을 계산한다.

(나) 課稅年度 選擇의 制限

법인이 과세연도를 선택하는데는 제한이 따른다.

S Corporation은 반드시 역년을 과세연도로 사용하여야 하고, 연

결소득세신고를 하는 특수관계법인집단내의 모든 법인은 모법인과 동일한 과세연도를 사용하여야 한다.

Personal Service Corporation(PSC)은 일반적으로 역년을 사용하여야 한다. PSC에 대한 이러한 제한은, 역년과 다른 과세연도를 활용하여 보통 역년을 사용하는 주주겸 고용인의 소득세를 移延하려는 시도를 막기 위한 것이다.

PSC란 주된 사업활동이 인적용역의 제공인 법인을 말한다.¹⁾ PSC가 되기 위해서는 주주겸 고용인들이 과세연도중 어느 하루라도 가액기준 10%이상의 주식을 소유한 적이 있거나 인적용역제공이 실질적으로 주주겸 고용인에 의해서 수행되어야 한다. 주주겸 고용인이란 과세연도중 어느 하루라도 법인의 주식을 소유한 사실이 있는 고용인을 말한다.

이들 두가지 형태의 법인은 이러한 특별규정에 의하여 과세연도의 선택이 제한되나 납세자가 사업연도를 달리하여야 할 특별한 사정을 입증하거나 법 444조에 따라 별도의 선택을 하는 경우에는 앞의 요건에 불구하고 사업연도를 과세연도로 정할 수 있다.

사업목적상 사업연도를 달리하여야 할 필요가 있다고 인정되는 경우란 법에 정한 과세연도와 사업주기가 다른 경우이다.

예를 들어, 법인의 영업특성상 연간의 자연적 사업주기(natural business year)²⁾가 있는 경우에는 그러한 주기를 과세연도로 선택

1) 인적용역법인이란 보건위생, 법률, 회계, 공학, 건축, 보험계리, 예술공연이나 자문용역을 수행하는 법인으로 이러한 활동이 법인의 주된 사업활동이고, 이들 활동이 '주주인 종업원에 의하여 수행'되는 경우 이를 인적용역법인이라 한다.

주된 사업활동 여부는 매년 검토하는데 직전 사업연도 총원가의 50% 이상이 인적용역활동에서 발생된 경우에 인적용역활동이 주된 활동이라고 판정한다. 개시 사업연도에는 사업개시일로 부터 사업연도 종료일까지를 측정기간으로 하여 주된 활동 여부를 판정한다.

2) 연간의 자연적 사업주기(natural business year)에 따른 과세연도란 과세연도의

할 수 있다는 것이다. 그러나 주주의 課稅移延期間(deferral period)을 늘리는 것은 사업상의 목적으로 인정되지 않는다. 사업주기의 측정은 변경하고자 하는 事業年度의 末月(역년을 사용하던 납세자가 회계연도인 9월말로 변경하는 경우에는 직전 9월)로 부터 이전 2개월(8월 및 9월) 동안의 매출액이 이전의 12개월 동안의 매출액의 25%이상 차지하는 경우에는 중요한 사업목적(substantial business purpose)이 입증된 것으로 보고 승인하는데 이를 mechanical test라 한다.

사업상 목적이 인정되지 않는 경우에도 예외적으로 사업연도를 과세연도로 정할 수 있는데 신설된 PSC는 9월, 10월 및 11월의 말일로 종료되는 사업연도를 과세연도로 사용할 수 있다. 이렇게 사업연도를 과세연도로 사용하게 된 기존의 PSC는 ① 현재의 과세이연기간(deferral period)과 3개월을 비교하여 더 짧은 과세이연기간을 갖게되는 사업연도 또는 ② 역년으로 과세연도를 변경할 수 있다. 여기서 과세이연기간이란 사업연도의 개시일로부터 12월 말일까지의 개월수를 말한다.

사업연도를 과세연도로 사용하는 PSC는 과세이연기간중에 주주 겸 고용인에게 일정한 수준이상의 봉급을 지급하여야 한다(Minimum Distribution Requirements). 즉, 주주 겸 고용인에 대하여 ‘비과세이연기간(nondefferral period)’에만 봉급을 지급하고 과세이연기간중에는 봉급을 배당으로 대체하는 등의, 課稅移延效果를 극대화하기 위한 편법을 막기 위하여, 課稅移延期間중에도 일정 수준이상의 봉급 등을 지급케 하고 이로써 과세이연기간중에도 개인 소득세를 적기에 과세할 수 있도록 하고자 하는 것이다. Minimum Distribution

종료기가 연도중 사업의 절정기(peak business period)와 일치되는 과세연도를 말한다.

Requirement를 충족하지 못한 경우에는 당해 연도중에 주주겸 고용인에게 지급된 봉급 등의 손금산입이 제한되어 나머지는 익년도의 손금산입대상으로 이연되게 된다.

(다) 課稅年度의 變更

① 事業年度 變更承認

납세자가 사업연도를 변경하고자 하는 경우에는 사전에 IRS로부터 승인을 얻어야 한다.

승인신청은 변경하고자 하는 사업연도와 필요한 사항을 서식 1128(Form 1128 : Application for Change in Annual Accounting Period)에 기재하여 신고서에 첨부, 변경하고자 하는 사업연도 종료일로 부터 두번째 월의 15일까지 法人稅申告書를 제출하는 관할 서비스센터에 제출하면 된다.³⁾

이를 접수한 서비스센터에서는 승인 여부를 판정하여 납세자에게 통지하는데 승인하지 않는 경우에는 신고서를 반려하며 승인하는 경우에는 'Approve'라는 날인을 하여 납세자에게 송부한다.

일반적으로 사업상의 충분한 이유⁴⁾가 있는 경우에는 사업연도의 변경신청이 승인되나 사업연도변경으로 인해 소득에 중대한 왜곡이 생기는 경우에는, 납세자와 IRS가 사업연도의 변경이 이루어지기 전에 사업연도 변경의 조건과 소득의 왜곡을 막기 위하여 필요한 조정에 관해 합의하여야 한다. 소득의 중대한 왜곡이란 사업연도 변경으로 인해 상당한 소득이 次年度로 移延되거나 상당한 손금산

3) 사업연도를 변경하게 되면, 과도적인 사업연도로서 기왕의 사업연도말에서 새로운 사업연도의 시작까지의 12개월 미만의 기간이 생기게 된다. 사업연도의 변경은, 이러한 과도기간이 종료된 후 두 번째 달의 15일이내에 Form 1128 (Application for Change in Annual Accounting Period)에 의하여 신고하여야 한다.

4) 과세연도를 변경할 중요한 사업목적이란 사업주기가 변경되는 경우를 들 수 있다.

입이 과세연도간에 이동되어 당해연도에 과세소득이 크게 감소되는 경우 등을 말한다.

관련 시행령에 의하면, 다음의 조건이 모두 충족되는 경우에는 법인이 IRS의 사전승인 없이 사업연도를 변경할 수 있다.

㉠ 과거 10년내에 당해법인이 사업연도를 변경한 사실이 없다.

㉡ 과도적 사업연도에서 결손(Net Operating Loss)이 기록되지 않는다.

㉢ 과도적 사업연도의 과세소득금액을 연간으로 환산하면, 직전 사업연도 과세소득금액의 80%이상인 된다.

㉣ 당해 법인이 과도적 사업연도 또는 직전 사업연도에 personal holding company나 exempt 등의 특별한 과세상의 지위를 지니는 경우에는 양 사업연도 모두에 그러한 지위가 성립되어야 한다.

② 1年未滿 事業年度에 대한 課稅所得 및 稅額의 年換算

사업연도가 1년 미만인 되는 경우는 사업개시 및 종료시와 사업연도를 변경한 경우가 있다.

超過累進稅下에서는 사업연도가 1년미만으로 되는 경우 1년을 완전히 운영한 경우에 발생하는 과세소득보다 과세소득이 적어짐으로써 높은 限界稅率을 적용받지 않게 되어 상대적으로 이익을 받게 된다. 이를 바로잡기 위하여 마련된 것이 과세소득 및 세액등의 연환산(Annualize)제도이다.

그러나 개시과세연도와 폐업과세연도에 대한 법인세 신고시에는 비록 과세연도가 12개월에 미달하더라도 연환산을 하지 않으며 과세연도를 변경한 경우에만 課稅所得 및 所得控除와 稅額을 계산하는 경우 연환산을 한다.

과세소득의 연환산은 사업연도의 총수입금액에서 총비용을 공제한 과세소득에서 연간 기준으로 공제하는 控除額(인적공제 등)을

12로 나누어 당해사업연도의 월수를 곱한 금액을 공제하여 산출한 課稅標準을 당해사업연도의 월수로 나누고 이에 12를 곱하여 연환산 과세표준을 산출한다.

이 연환산 과세표준에 기본세율을 곱하여 算出稅額을 계산한 후 稅額控除를 환산하여 공제하여 계산한 세액을 환원하면 납부할 세액이 된다.

이를 산식으로 표시하면 아래와 같다.

$$\begin{aligned}
 & [(총수입액 - 총비용) - 인적공제 \times \frac{\text{당해연도 월수}}{12}] \times \frac{12}{\text{당해연도 월수}} \\
 & = \text{연환산 과세표준} \\
 & \text{연환산 과세표준} \times \text{세율} = \text{산출세액} \\
 & [\text{산출세액} - (\text{세액공제} \times \frac{12}{\text{당해연도 월수}})] \times \frac{\text{당해연도 월수}}{12} \\
 & = \text{납부할 세액}
 \end{aligned}$$

그러나 52주~53주 사업연도로 변경하거나 그 반대의 경우에 발생하는 1년미만 사업연도의 연환산에서는 위의 산식처럼 월수를 기준으로 하지 않고 일수를 기준으로 연환산을 한다.

(2) 會計處理方法

신설 법인은 회계기록을 할 때 적용할 전반적인 會計處理方法을 선택하여야 한다. 선택한 방법을 최초의 소득세 신고시 함께 신고하여야 한다. 재무보고시의 소득계산과 소득세신고시의 소득계산에 있어서 동일한 회계방법이 사용되어야 한다. 가능한 회계방법으로는 發生主義(accrual), 現金主義(Cash) 및 混合主義(Hybrid)의 세가지가 있다.

(가) 發生主義

발생주의란, 현금의 수수여부에 관계없이 소득의 발생원인이 되는 행위의 완성으로 수익과 비용을 인식한다. 즉, 소득은 실현(earned)되었을 때 그리고 비용은 발생(incurred)했을 때 이를 인식하는 회계처리기준이다. C Corporation은 다음 예외에 해당되지 않는 발생주의를 적용하여야 한다.

① 일정한 가족농업법인(family farming Corporation)

② 일정한 PSC : ㉞ 실질적으로 모든 활동이 보건, 법률, 공학, 건축, 회계, 손해사정, 예술공연 또는 자문분야의 서비스 제공이고
 ㉟ 실질적으로 모든 주식을, 그러한 분야의 서비스를 제공하는 전·현직의 고용인, 그들의 상속재산(estate), 또는 이러한 주주겸 고용인으로부터 주식을 상속한 자(상속 후 2년간만 인정)가 소유한 PSC⁵⁾

③ 1985년 12월 31일 이후 개시된 모든 과거 과세연도의 매년 총 수입금액(annual gross receipts)이 5백만불이하인 법인. 과거 어떤 과세연도에 있어서도, 그 과세연도를 포함한 이전 3년간의 총수입금액 연간평균이 5백만불이하인 경우에는 요건충족. 설립된지 3년이 되지 않는 법인에 대하여는 설립이후의 전기간에 대하여만 요건충족여부 검토.

이상의 예외에 해당되는 법인은 발생주의를 포함하여 나머지 방법들도 사용할 수 있다.

(나) 現金主義

현금주의는, 소득발생원인이 되는 행위의 완성에도 불구하고 원칙적으로 그 대가인 현금을 실질적으로 수취하였거나 지급하였을

5) 과세연도의 선택문제와 관련한 PSC의 정의와 회계방법선택문제와 관련한 본 PSC의 정의는 서로 다르다.

때 수익과 비용을 인식하는 것이다. 일반적으로 공학, 의학, 법률, 회계 등의 서비스산업에서는 실제 지급받기 전에 소득으로 신고하기를 원하지 않기 때문에 주로 이 방법을 사용한다.

① 현금주의 채택의 제한

채고자산이 소득의 중요한 원천인 경우에는 現金主義를 사용할 수 없다.

그러한 경우 법인은 發生主義 또는 混合主義를 사용하여야 한다.

그러므로 현금주의 회계처리방법은 서비스업과 같이 在庫財貨를 수반하지 않는 사업에서만 사용할 수 있는 방법이다.

아래의 법인들은 현금주의 회계처리방법 또는 현금주의를 포함한 다른 회계방법과 혼합된 회계방법을 사용할 수 없습니다.

㉓ S Corporation을 제외한 전 법인

㉔ 법인(S Corporation을 제외)을 동업자(partnership)로 하는 동업회사(partnership)

㉕ 조세감면을 받는 납세자

그러나 다음과 같은 경우에는 예외적으로 현금주의 회계방법을 사용할 수 있다.

㉖ 농업(Farming)을 영위하는 연간 매출액이 2천5백만불 이하인 회사,

㉗ C Corporation이나 C Corporation이 동업지분을 보유하고 있는 동업회사로 인적용역을 제공하는 회사,

㉘ C Corporation이나 C Corporation이 동업지분을 소유하고 있는 동업회사로 직전 3년간 평균외형이 5백만불 이하인 회사

현금주의 회계처리를 할 수 있는 人的用役會社는 사업활동과 주식소유 관계에 의하여 결정되는데

첫째, 법인의 사업활동의 95% 이상이 인적용역을 제공하는 활동

(의사, 간호사, 법률, 공학, 건축, 회계, 보험계리, 예술공연이나 자문 활동)이어야 하고,

둘째, 발행주식의 95% 이상을 이러한 인적용역을 수행하는 종업원, 인적용역을 수행하던 퇴직종업원 또는 이러한 종업원들의 사망을 원인으로 사망일 이후 24개월 이내에 취득한 타인들이 직·간접적으로 소유하고 있는 법인이다.

이 경우 소유지분을 계산함에 있어 종업원의 가족이 소유한 지분은 포함시키지 않는다.

(다) 混合主義

이 방법하에서는, 매출, 매입원가, 재고자산, 외상매출금, 외상매입금의 기장과 관련해서는 발생주의를 사용하며, 여타 손익계정의 기장과 관련해서는 현금주의를 사용한다. 재고자산을 수반하는 소규모 기업(예를 들면 소매업)들이 보통 이 방법을 사용한다. 그들은 재고가 소득의 원천이기 때문에 판매관련 손익항목에 대하여는 발생주의를 써야 하지만, 수도광열비, 임대료, 임금, 세금 등 여타손익항목에 대하여는 현금주의가 훨씬 편리하다.

다. 損益의 歸屬事業年度

(1) 수입계상 일반

과세소득계산을 위하여 채택한 회계방법에 따라 다른 사업연도에 귀속시키는 것이 합리적이라고 인정되지 않는 한 총수입금액은 수령한 날이 속하는 사업연도에 계상한다.

(가) 發生主義 會計處理에서의 收益의 認識

發生主義 會計處理에서는 현금으로 수취하였는가의 여부에 따라 손익을 인식하는 것이 아니며 특정한 여건이 조성되면 현금수취 여

부에 관계없이 손익으로 인식한다.

收益認識 與否를 결정하는 요소로는 소득을 수취할 권리가 발생되었는지 여부와 소득금액을 정확히 산정할 수 있는지 여부이다.

일반적으로는 소득을 수령할 권리가 확정되었거나 수령할 소득을 합리적으로 계산할 수 있는 상태라면 소득으로 인식하는 데, 예외적으로 收益認識을 移延할 수 있는 경우가 있다.

(나) 現金主義 會計處理에서의 收益의 認識

수익인식 시기는 과세연도중에 실질적으로 수령하였거나 간주수취(constructive receipt)⁶⁾에 해당하는 경우에만 益金으로 인식한다.

또한 금전 이외의 자산을 대가로 受取한 경우에는 수취한 자산의 ‘公正市場價值(fair market value)’를 수취한 사업연도의 익금으로 計上하여야 한다.

간주수취 규정을 적용받는 경우는 다음과 같다.

① 실질적으로 수령하지 않았으나 受取人의 의사표시로 언제든지 수령이 가능한 상태에 있는 경우

② 수령인이 임의로 처분할 수 있는 상태에 있는 경우

③ 처분가능한 상태는 아니더라도 소유한 상태인 경우이다.

이와는 반대로 납세자가 실질적으로 수령한 경우라도 납세자 임의로 처분이나 사용이 금지되거나 제한된 경우에는 수취한 것으로 보지 않는다.

6) 간주수취(Constructive Receipts)란 초과누진세제하에서 소득수령을 고의로 지연시켜 조세부담을 덜고자 하는 행위를 방지하기 위한 것이다. 예를들어 역년을 과세연도로 하고, 현금주의에 따라 소득세를 신고하는 납세자가 만일 12월 31일에 급여를 지급받게 되어 그 연도에 적용될 세율이 높아진다면 이 납세자는 높은 한계세율을 적용받지 않으려고 급여의 수령을 거부하고 다음해 1월에 이를 수령할 수도 있다. 이러한 경우 비록 그 종업원이 급여수령을 거절하여 12월중에는 실질적으로 현금을 받은 사실이 없다 하더라도 이를 소득금액에 합산하도록 하는 것이 간주수취 규정이다.

(2) 收入計上의 特例

(가) 公共財(Utilities) 및 用役을 공급하는 사업에 대한 歸屬時期

전력, 용수공급, 하수처리용역을 제공하는 사업자, 지역공급시스템을 통한 개스 및 증기를 공급하는 사업자, 전화 및 기타 통신용역을 공급하는 사업자, 개스 및 증기를 배관을 통하여 운송하는 사업자가 발생주의 회계를 채택 사용하는 경우에는 늦어도 동 재화 및 용역의 공급이 고객에게 제공된 사업연도까지 이를 총수입금액으로 계상하여야 한다.

(나) 金融機關에 동결된 예금에 대한 利子の 收入歸屬時期

적격금융기관에 동결된 예금에 대한 이자는 납세자가 당해 사업연도중에 인출한 이자와, 사업연도 종료일까지 인출할 수 있는 이자의 합계액을 초과하여 收入金額으로 計上할 수 없다.

또한 인출이 불가능하여 인출하지 못한 이자는 다음 사업연도에 공제할 수 있는 이자로 취급한다.

동결예금⁷⁾을 수신하고 있는 금융기관은 발생한 이자중 당해 과세연도중에 지불한 이자와 지불가능한 이자에 대하여만 소득으로 계상할 수 있으며 지불이 정지된 이자에 대하여는 손금으로 계상할 수 없다.

(다) 割賦販賣의 收入金額 歸屬

할부판매란 판매한 사업연도 종료일 이후에 1회 이상 대가를 수취하는 방식을 말한다. 할부판매의 개념에는 사업연도 종료일에 납세자의 수중에 있어 在庫資産에 포함시켜야 하는 종류의 유가증권 등의 처분은 포함되지 않으며 有價證券 딜러가 처분하는 경우도 포

7) 동결예금이란 적격금융기관의 파산이나 지불능력부족 또는 하나 이상의 금융기관의 지불능력부족으로 적격금융기관이 소재한 주정부의 요구에 따라 인출할 수 없는 예금을 말한다.

합되지 않는다.

① 特殊關係者⁸⁾間的 動産 割賦販賣에 대한 특례규정

납세자가 특수관계인에게 할부판매 하고 납세자가 할부대가 전액을 지급받기 전에 특수관계 할부구입자가 이를 재판매하는 경우 할부구입자가 재판매로 실현한 이익은 납세자의 총수입에 가산한다.

이때 납세자의 총수입금액에 포함시켜야 할 금액은 다음의 금액을 초과할 수 없다.

과세연도 종료일 전에 할부구입자가 재판매로 인하여 실현한 소득과 납세자의 총계약금액중 적은 금액

- (당해사업연도 종료일 전에 납세자가 수취한 할부금액의 총액 + 당해사업연도 이전 사업연도중에 본조에 따라 간주수입으로 익금가산한 금액의 총합계액)

8) 본 규정의 적용 대상이 되는 특수관계자는 다음과 같다.

- 구입자의 주식지분이 제318조 (a)의 주식간주소유 규정에(Constructive Ownership)따라 납세자에게 간접소유되는 관계
- 가족의 일원으로 납세자와 배우자, 형제·자매, 존속 및 직계비속인 관계
- 법인의 주식을 50%이상 직간접적으로 소유한 개인과 그 법인의 관계
- 동일한 지배그룹의 구성원이 두 법인간의 관계
- 신탁의 출연자와 수탁자와의 관계
- 동일인이 출연한 다른 신탁의 각각의 수탁자간의 관계
- 신탁의 출연자와 수익자와의 관계
- 동일인이 출연한 다른 신탁의 각각의 수익자간의 관계
- 신탁재산 출연자와 법인의 발행주식가치의 50%이상을 동신탁이 소유하는 경우 신탁 출연자와 법인과 관계
- 비과세단체로 취급되는 교육 또는 자선기구가 납세자나 납세자의 가족구성원에 의하여 지배되는 경우 납세자와 그 단체의 관계
- 동일인이 법인 주식의 50% 이상을 소유하고 동업회사 지분을 50% 이상 소유하는 경우 법인과 동업회사의 관계
- 동일인이 각각 지분의 50% 이상을 소유하는 두 S Corporation의 관계
- 동일인이 각각 지분 및 주식의 50% 이상을 소유하는 S Corporation과 법인의 관계

㉔ 증권거래소 또는 중개인을 통한 거래가 가능한 증권을 제외한
유가증권 등의 재판매 기한

증권거래소 또는 중개인을 통한 거래가 가능한 시장성 유가증권(Marketable Security)을 제외한 유가증권 등은 첫번째 판매가 있는 후 2년 이내에 두번째 판매(할부구입자의 재판매)가 이루어지는 경우에만 간주수입 규정을 적용한다.

그러나 유가증권 등의 판매를 장기간 유보하거나 그 재화를 소유할 권리가 있는 자에 의하여 유보되거나 유가증권 선물거래 또는 기타의 거래에 의하여 유가증권 등에 대한 손실위험이 상당히 감소되는 경우에는 그 기간동안 기한이 정지된다.

㉕ 減價償却 對象資産의 特殊關係 割賦販賣 適用 排除

감가상각 대상자산에 대하여는 특수관계자간의 할부판매를 인정하지 않으며 별도로 정하는 경우를 제외하고는 처분일이 속하는 사업연도에 대가를 모두 수령한 것으로 간주한다.

특수관계자간의 감가상각 대상자산의 할부판매를 인정하는 경우는 과세연도 말까지 대가지급액을 확정할 수 없고 그에 대한 公正市場價值를 합리적으로 확인할 수 없는 경우이다.

이 경우 구입자는 판매자가 판매대가를 총수입금액에 포함시킬 때까지 상각기초가액을 증가시킬 수 없다.

㉖ 長期契約에 대한 收入金額計上

장기계약에 따른 수입금액은 공사진척도기준(Percentage of Completion Method)에 따라 인식하여야 한다.

장기계약이란 계약을 체결한 사업연도 내에 완성되지 않는 제조, 건축, 설치, 건설계약을 말한다. 그러나 통상적으로 납세자의 완제품 재고에 포함되지 않는 독특한 품목이나 계약기간과는 관계없이 완성시까지 통상적으로 12개월 이상 소요되는 품목에 대한 계약

은 장기계약으로 보지 않는다.

진척도는 계약에 대한 예상 총원가와 당해 사업연도중에 발생되어 그 계약에 할당되는 원가를 비교하여 결정하며 계약의 완성시 납세자는 look-back method에 의하여 계산된 이자를 지불하거나 수취하여야 한다.

그러나 계약완수시점에서의 총계약금액이, 1백만불 또는 계약이 완성된 과세연도의 직전 3개 과세연도의 연평균수입금액의 1%중 적은 금액을 초과하지 않는 경우와 계약실행일로부터 2년 내에 완성되는 계약에 대하여는 이자를 계산하지 않는다.

㉔ Look Back Method

이 방법은 납세자가 완성도기준에 따라 장기계약에 대한 소득금액을 계산함으로써 계약 완성이후 확정되는 계약금액 또는 계약원가와 당초 예상하였던 계약금액 또는 계약원가와의 차이로 인하여 과세연도중에 계상하여야할 소득금액에 차이가 발생되고, 그에 따라 과다 또는 과소납부된 소득세에 대하여 수취하거나 지불하여야 할 이자상당액을 계산하는 방식이다.

그러나 이 방식을 적용한 결과로 납세자가 당초에 예상에 의하여 신고한 소득금액 및 세액을 수정(또는 조사개정)하는 것은 아니며, 그러한 차이로 인하여 과다 또는 과소납부한 세액에 대한 이자만을 계산하는 것이다.

㉕ 계산방법

㉕ 먼저 예상계약금액과 예상원가 대신 실제계약액과 실제원가를 기준으로 계약이 완성된 사업연도 이전의 사업연도에 대하여 소득을 할당한다.

㉕ 다음으로 예상계약금액과 예상원가로 계상된 각 사업연도의 소득금액과의 차이에 의한 세액 과소납부액과 과다납부액을 계산한

다.

㉔ 끝으로 동 과다납부 또는 과소납부한 세액에 대하여 제6621조에 규정된 이자율을 日邊復利로 적용하여 수취할 이자 또는 지급할 이자 상당액을 계산한다.

㉕ Look Back Interest의 과세상 취급

납세자가 過少納付로 인하여 발생하는 이자는 소득세 목적상 소득세로 취급하며, 따라서 이를 납부하지 않았을 경우에는 가산세가 부과된다. 그러나 동 지급하여야 할 이자는 소득금액계산상 이자비용으로 공제한다. 즉, 가산세 적용시에는 세액처럼 취급되나, 비용 공제시에는 소득세로 취급하여 비용을 불공제하지 않고 그대로 비용으로 인정하는 것이다.

또한 過多納付로 인하여 납세자가 수령하는 이자는 이자소득으로 소득세 계상목적상 총수입에 포함시키며 납부할 세액에서 차감하여 납부하는 것은 아니다.

㉖ 상계처리

그러나 이전 과세연도에 過多納付한 계약과 過少納付한 계약이 모두 있을 경우에는 과다납부에서 계산된 이자와 과소납부로 인하여 계산된 이자를 相計하고 나머지 차액을 비용으로 공제하거나 이자수입으로 計上한다.

㉗ 건설공사에 대한 예외

주택건설계약이나 계약체결일이 속하는 사업연도의 직전 3개 사업연도의 평균수입금액이 1천만불을 초과하지 않는 납세자가 계약체결시점에 동 계약이 계약실행일로부터 2년내에 완성될 것으로 예측하는 경우에는 Look Back Method에 의한 이자를 계산하지 않는다.

㉘ 長期契約에 대한 原價割當

장기계약에 있어 연구개발원가를 포함하여 납세자의 장기계약행위에 직접적으로 이익을 주거나 동 장기계약으로 인하여 발생하는 원가는 채택한 회계방법에 따라 합리적으로 배분되어야 한다.

장기계약에 할당되어야 할 원가로는 노무비와 재료비와 같은 직접경비 및 장기계약의 이행에 관련된 간접비용이 포함된다.

그러나 장기계약과 직접관련이 없는 독립된 연구개발활동으로 발생한 경비, 낙찰되지 않은 입찰이나 제안에 소요된 비용 그리고 마케팅비용, 판매비 및 광고선전비는 배부하지 않는다.

총예상완성기간이 2년 이상인 계약 또는 예상완성기간이 1년이상이고 예상원가가 1백만불을 초과하는 계약에 대하여는 자본적지출 계상원칙에 따라 장기계약기간에 발생한 이자를 원가로 배부하여야 한다.

利子を計上하여야 하는 기간은 장기계약의 착수시점부터 완성시까지이며 착수시점은 계약개시일과 총예상원가의 5%이상이 발생한 날중 나중일이다.

계약완성일은 납세자가 인수(acceptance)한 때를 말하며 설치·시운전용역을 포함한 계약의 경우 설치·시운전기간은 포함하지 않는다. 따라서 이러한 경우의 장기계약에 있어 설치시운전용역대가가 계약금액에 포함되어 있는 경우에는 동 대가를 제외한 금액을 공사완성시의 수입금액으로 산입하며, 용역대가는 용역완성시 별도로 益金 및 損金으로計上한다.

(라) 豫想收益과 實際收益과의 差異調整

소득을 수령할 권리가 확정되고 수익을 합리적으로 예상할 수 있어 이를 근거로 수익을 인식한 후 실제 발생한 수입금액과 차이가 발생할 수 있다. 이러한 경우에는 예상하여 계상한 수입금액은 그대로 인정하고 實際收益과 豫想收益과의 차액은 수익이 확정된 날

이 속하는 사업연도의 익금에서 조정할 수 있다.

(마) 用役代價 支給方法의 變更에 따른 會計處理

당초 계약시 정한 지급율에 따라 계산한 금액을 지불하지 아니하고 편리에 따라 용역완성시까지 약정보다 낮은 율로 계산하여 대가를 지불하기로 동의한 경우라도 당초 약정한 지급율에 의하여 계산된 금액을 收入金額으로 計上하여야 한다.

(바) 받을어음의 割引에 따른 會計處理

받을어음을 할인하여 사용하는 것은 사업상 일반적으로 행해지는 관행으로 자신이 판매한 물품대가의 전부 또는 일부를 어음으로 수령하여 이를 금융기관에 할인하여 사용하는 것이다. 이 경우 금융기관과 판매상은 어음할인액의 일부를 판매상의 유보금이 일정액에 달하거나 어음이 정상적으로 결제될 때까지 지불을 유보하고 나머지 금액만을 판매상에게 지불하도록 약정할 수 있는데, 이러한 약정에 따라 어음을 할인하고 그 대가의 일부를 유보한 경우라도 유보금을 공제하지 않은 어음할인액 전액을 수입금액으로 계상하여야 한다.

(사) 先受金の 收益認識

先受金を 受領한 경우에는 所得計上 時期를 선택할 수 있는 데 (선택적 방법)

- ① 선수금을 수령한 연도의 수익으로 계상하거나
- ② 다음중 먼저 도래하는 사업연도에 계상할 수 있다.
- ㉞ 조세목적상 채택한 회계처리 방법에 의하여 총수입금액으로 계상한 과세연도, 또는
- ㉟ 재무제표(손익계산서, 대차대조표 등 결산서 뿐 아니라 주주, 동업자, 수익자, 기타의 소유자나 신용평가 목적상 작성되는 제반 보고서 및 연결재무제표) 작성목적으로 채택된 회계처리방법에 따

라 선수금의 일부를 재무제표상 수입금액으로 계상한 과세연도

예를 들면 세무목적상의 회계처리나 재무제표 작성 목적상 회계 처리에 있어 발생주의를 채택한, 소매상을 운영하는 납세자가 상품을 선적하는 시점에 수익을 인식하고 있다면, 이 납세자가 선수금을 받은 경우 선수금을 수령한 연도나 상품을 선적한 연도에 수입금액으로 계상하여야 한다.

또한 가구를 제조하는 납세자가 역년을 과세연도로 정하고 발생주의 회계방법을 채택하여, 재무회계 목적상으로는 선적한 때에 수익을 인식하는 반면, 세무회계 목적상으로는 고객에게 가구가 인도되거나 고객이 이를 인수한 때에 계상하고 있는 경우, 만일 이 납세자가 1995년에 고객으로부터 20,000불 짜리 가구를 주문받고 선수금으로 8,000불을 수령하고 이 가구를 1995년 12월에 선적하였으나 다음 해인 1996년까지 가구가 고객에게 인도되지 않았고 인수확인을 받지 못하였을 때 1995년의 수익으로 계상할 금액은 선불금 8,000불이 되며 잔액 12,000불은 1996년의 수익으로 계상하여야 한다.

① 用役先受金

용역선수금은 전체용역에 대한 수행부분의 비율에 따라 수익으로 인식한다.

㉔ 用役代價 先受金の 會計處理

다음과 같은 계약에 따라 선수금을 수령하는 경우에는 비록 발생주의 회계원칙을 채택한 경우라도 이를 수령한 시기에 수익으로 인식하여야 한다.

㉕ 선수금을 수령한 사업연도의 다음 사업연도 종료일 이후 용역을 제공하기로 한 경우, 또는

㉖ 선수금을 받은 사업연도의 다음 사업연도 종료일 이후의 불특

정 미래시점에 용역을 제공하기로 한 경우

또한 계약조건에 따라 다음 사업연도 종료일까지 제공될 용역에 대한 선수금을 수령하는 경우에는 선수금이 수익으로 확정될 때까지 수익으로 인식하지 않으나 그 이후 연도까지 收益計上을 미룰 수는 없다. 즉, 이러한 경우 선수금을 수익으로 인식하는 시점은 계약상 용역완성일과 수익확정일 중 먼저 도래하는 날이 속하는 사업연도에 인식하여야 하는 것이다.

㊤ 附隨用役에 대한 用役先受金の 收益移延

납세자가 판매, 건축, 건설, 설치, 임대, 리스한 재화와 관련한 용역계약으로 인하여 수령한 선수금은 수익으로 인식하지 않고 이연시킬 수 있으나 재화의 판매에 수반하여 제공되는 용역이 주된 사업활동이 아닌 경우에만 적용한다.

그러나 판매한 財貨의 保證契約에 따른 用役先受金은 수익을 이연할 수 없다.

예를 들어, 역년을 사업연도로 하는 납세자가 TV 수상기를 제조, 판매하고, 그 판매한 제품에 대하여 향후 1년간 발생될지 모를 고장을 수리해 주는 계약을 1995년에 체결하고 대가를 받았을 경우, 만일 이 납세자가 통상적으로 이러한 계약을 맺지 않고 TV 수상기를 공급한다면 이 용역선수금을 수익으로 인식하지 않고 용역이 실제로 제공될 때까지 이연시킬 수 있다. 그러나 이러한 계약을 체결한 납세자가 타인이 판매한 TV수상기의 고장난 부품을 교체하거나 수리하는 용역을 주업으로 하는 납세자라면 이러한 용역을 실제로 제공한 때와 선수금을 수령한 사업연도의 다음 사업연도 종료일(96년 12월 31일)중 먼저 도달하는 날이 속하는 사업연도에 수익을 인식하여야 한다. 즉, 용역의 실제제공에 관계없이 늦어도 1996사업연도의 수익으로 계상하여야 한다는 것이다.

② 賃貸料 및 收入利子 先受金の 收益認識

임대료 및 이자의 선수금은 수령한 사업연도의 수익으로 인식하여야 하며 收益을 移延시킬 수 없다.

③ 販賣로 인한 先受收益

제품을 미래에 판매 또는 처분하는 조건으로 수령한 선수금의 수익인식은 특별한 규정에 따라 수익으로 인식하여야 하나 주된사업활동이 아닌 용역공급에 따른 선수금에 대하여는 특례규정을 적용하지 않는다.

선수금에는 일상적인 사업활동의 일환으로 고객에게 주로 판매하기 위하여 보유한 상품을 장래에 판매하는 계약에 따라 수령한 금액을 포함하며 상품인환권과 같은 선물권 계약으로 본다.

④ 在庫財貨에 대한 例外

상품을 판매하기로 계약하고 선수금을 수령하였으나 그 연도에는 그 상품의 재고가 없어 인도할 수 없을 경우에는 수익으로 인식하지 않을 수 있다. 그러나 수익인식을 미룰 수 있는 기간은 상당한 정도의 선수금(substantial advance payment)⁹⁾을 수령한 사업연도로 부터 두번째 연도까지이며 이후 사업연도에는 무조건 수익으로 인식하여야 한다.

[예시]

(단위 : \$)

사업 연도	1991	1992	1993	1994	1995	1996	총계약액
선수금	17,500	10,000	75,000	5,000	5,000	5,000	50,000

9) 상당한 정도의 선수금이란 선수금 수령 누계액이 매출예정 상품의 원가를 초과하는 것을 말하며, 선수금을 수령한 사업연도로 부터 두번째 사업연도란 선수금 누계액이 50%를 초과하게 되는 마지막 선수금을 수령한 사업연도로 부터 두번째 사업연도를 말한다.

예를 들어 1991년에 원가 25,000불 상당의 상품을 50,000불에 판매하기로 하고 이를 1997년에 인도하기로 계약을 체결하면서 그 해에 선수금으로 17,500불을 수령하고, 이듬해인 1992년에 추가로 선수금 10,000불을 수령하였다면 1992년까지의 선수금 누계액은 27,500불로 원가 25,000불을 초과하게 된다. 따라서 상당한 선수금을 수령한 연도는 1992년이 되므로 1994년에는 상품의 인도에 관계없이 이를 모두 수익으로 인식하여야 한다. 또한 상당액의 선수금을 수령한 이후 1994년까지 수령한 선수금도 모두 1994년의 수익으로 인식하여야 하고 이후에 수령하는 선수금은 수령하는 때에 모두 수익으로 인식하여야 한다. 따라서 위의 경우 1994년의 수익은 40,000불이 된다.

1994년에 수익을 계상할 때에는 당초 합리적으로 예상된 원가인 25,000불을 원가로 계상할 수 있으며, 이후의 사업연도에는 수령한 선수금만을 수익으로 계상하고 실제 납품이 이루어졌을 때 확정되는 예상원가와 실제원가와의 차이는 납품일이 속하는 연도의 원가에서 조정한다.

㉔ 선수금 처리방법의 선택시 첨부할 서류

선수금을 선택적 방법(alternative method)으로 처리하고자 하는 납세자는 소득세신고서에 아래에 계기하는 서류를 첨부하여야 한다.

- ㉕ 당년도에 수령한 선수금의 총액
- ㉖ 이전 연도에 수령한 선수금 누계액
- ㉗ 이전 연도에 수익으로 계상한 선수금 총액

선택적 방법을 사용하지 않던 납세자가 선수금의 수익인식 기준으로 선택적 방법을 채택하고자 할 경우에는 사전에 IRS의 승인을 얻어야 한다.

(2) 費用計上 一般

비용의 계상은 과세소득계산에 사용되는 회계방법에 따라 적절한 사업연도에 귀속시켜야 한다.

(가) 發生主義 會計處理下에서의 費用의 認識

발생주의 회계처리에서 비용은 실제 지불이 되었는가에 관계없이 채무가 확정되는 경우 즉, 支給義務가 발생하는 때에 비용을 공제 하거나 자본적 지출로 계상할 수 있다. 지급의무가 발생된 때는 'All Event Test', 'Economic Performance', '反復性과 繼續性' 등의 측정요소가 충족된 때를 말한다.

① All Event Test

비용으로 공제하기 위해서는 支拂義務를 확정하는 데 필요한 모든 여건이 성숙되어야 하고 또한 지불되지 않았더라도 지불액을 계산할 수 있는지 여부를 측정하는 것으로 이들 두가지 요건을 충족하는 경우에는 비용으로 공제할 수 있다.

② 經濟行爲의 發生

지출된 비용은 그 비용의 지출에 따르는 經濟行爲가 있는 경우에만 비용으로 공제할 수 있다는 것이다. 경제행위가 이루어진 것으로 보는 시점은 자기가 사용하기 위한 財貨나 用役을 위하여 투입된 비용의 경우에는 자기가 그 재화나 용역을 직접사용하는 때이며, 타인에게 제공하는 재화나 용역을 위하여 투입된 비용에 대하여는 그 재화나 용역이 타인에게 제공되는 때를 경제행위가 이루어진 시점으로 본다.

③ 反復性 및 繼續性

이는 경제행위가 이루어지지 않았더라도 비용으로 공제할 수 있도록 하는 예외적 요건으로 어떠한 비용이 매과세연도마다 반복하여 계속적으로 발생하거나 발생될 것으로 예견되는 경우, 경제행위

의 발생 유무나, All Event Test의 충족 여부에 불문하고 비용으로 공제할 수 있도록 하는 것이다.

당해 비용을 지급하여야 할 모든 여건이 성숙되고 費用支出에 따른 경제행위가 과세연도 종료일로 부터 8 1/2개월 이내에 이루어질 것으로 기대되는 경우에만 적용할 수 있다.

비용이 계속적으로 발생하는가를 결정하는 것은 위의 발생경비 여부를 결정하는 중요한 요소이다. 이는 비용발생 빈도와 세무회계상 처리방법의 계속성 여부를 고려하여 결정한다. 이는 사업을 새로이 개시하거나 이미 사업을 영위하고 있는가에 관계없이 새로이 발생한 비용의 성격을 측정하여 동 비용이 反復性과 繼續性을 갖고 있다면 경제적 성과의 실현여부에 관계없이 비용으로 공제할 수 있다.

즉 과거의 반복성을 기준으로 하는 것이 아니며 경비의 성격상 반복적으로 계속 발생될 것이 예견되면 반복성을 충족시키는 것이다.

④ 收益費用 對應原則

이는 計上된 收益에 직접적으로 관련되는 경비는 수익이 계상된 사업연도에 알맞게 배분되어야 한다는 것으로, 대응 여부는 일반적으로 받아들여진 회계원칙에 따라 결정된다.

예를 들면, 판매수수료 지급계약을 체결시 판매수수료의 지불시기를 판매보고가 이루어진 다음 연도로 정할 수 있는데 이 상황에서는 다음해까지 판매수수료를 비용으로 공제하지 않을 수 있으나 이보다는 판매가 이루어진 연도의 비용으로 공제하는 것이 보다 수익비용 대응원칙에 알맞는 회계처리라 할 수 있다.

또한 판매소득을 사업연도의 소득으로 계상하였으나 상품의 선적이 지연되어 운송료가 발생되지 않았을 수가 있으나 이 경우에도

운송료의 비용처리는 판매소득이 계상된 연도의 비용으로 처리하는 것이 실지로 선적된 연도의 비용으로 공제하는 것보다는 收益費用 對應原則에 더욱 충실한 것이라 할 수 있다.

⑤ 特殊關係者에 대한 특례규정

現金主義를 채택하고 있는 특수관계자에게 지불할 사업관련 비용이나 이자는 비록 發生主義 會計原則에 따라 비용으로 인식할 수 있다 하더라도 실지로 지불되고 그 특수관계자의 소득으로 계상될 때까지는 費用控除를 할 수 없다.

이는 관련그룹의 전체적인 조세부담을 절감하기 위해 이를 악용하는 것을 방지하기 위하여 규정된 것으로 이 규정의 적용을 받는 특수관계자는 다음과 같다.

- ㉠ 직계가족의 구성원으로 형제자매, 부부, 조상 및 후손
- ㉡ 동일 그룹에 의하여 지배되는 두 법인
- ㉢ 동일인이 두 신탁의 출연자인 경우 이들 두 신탁자산의 수탁자와 수익자
- ㉣ 교육, 자선단체와 이를 직·간접적으로 지배하는 자(개인인 경우 가족을 포함)
- ㉤ 법인과 법인의 발행주식의 50% 이상을 직·간접적으로 소유한 개인
- ㉥ 신탁의 출연자와 발행주식의 50% 이상이 직·간접적으로 신탁이나 신탁의 출연자가 소유한 법인
- ㉦ 신탁의 출연자와 수탁자, 수탁자와 수익자.
- ㉧ 동일인들이 각 법인의 발행주식의 50% 이상을 소유하고 있는 두 S Corporation
- ㉨ S Corporation과 일반법인의 발행주식의 50% 이상을 동일인이 보유하고 있는 경우 두 법인

동일인이 법인의 발행주식의 50%를 소유하고 동업회사의 자본지분의 50% 이상을 소유하는 경우 이들 법인과 동업회사

④ 인적용역회사와 이 법인의 주식을 10% 이상 소유한 주주인 종업원

(나) 現金主義에서의 費用의 認識

현금주의에 따라 과세소득을 계산하는 납세자는 일반적으로 지불된 사업연도에 비용을 공제한다. 또한 減價償却費와 같이 현금지출을 수반하지 않는 비용도 각 관련 규정에 따라 공제할 수 있다. 그러나 미리 지불한 비용은 공제할 수 없다.

예를들어 역년을 사업연도로 하는 납세자가 95년 7월 1일 부터 유효한 1년짜리 보험계약을 체결하고 1년분 보험료로 1,200불을 지불하였다면, 이 납세자가 95과세연도에 비용으로 계상할 수 있는 보험료는 600불이 되며 나머지 600불은 1996사업연도의 비용으로 공제하여야 한다.

(다) 費用計上의 特例

① 不動產 關聯 租稅

發生主義 會計로 과세소득을 계산하는 경우 不動產 關聯 租稅는 납세자의 선택에 의하여 그 발생기간에 비례하여 계상할 수 있다.

납세자는 재무부장관의 승인이 없이 부동산 관련 조세가 발생된 첫 과세연도에 이를 선택할 수 있다.

② 先給利子

現金主義로 과세소득을 계산하는 납세자가 지불한 이자는 금전의 사용이나 채권자의 권리행사 유보등에 대한 이자의 발생기간중인 지불일이 속하는 과세연도 종료일 이후의 기간에 적합하게 할당하여야 한다.

그러나 주거의 구입이나 개량에 관련된 債務利子和 債務가 발생

된 사업분야에서의 관행에 따라 지급되고 그 지급액이 그 분야에서 일반적으로 청구되는 금액을 초과하지 않는 경우에는 지불시점에 공제할 수 있다.

③ 債務認識의 特例

All Event Test(대가지급의무가 성숙되고 대가의 계산이 가능한지를 판단하는 기준)는 경제행위가 완성되기 전에는 각각의 요건을 충족시키지 못한 것으로 본다. 따라서 경제행위가 먼저 성숙되고 All Event Test가 충족되어야 支給義務가 발생한 것으로 보는 것이다.

㉔ 경제적행위가 발생한 것으로 보는 시점

경제행위가 발생한 것으로 보는 시점은 다음과 같다.

㉕ 납세자에게 용역이나 재화가 제공된 경우

㉖ 용역 : 용역을 제공한 때

㉗ 재화 : 재화를 공급하거나 재화를 사용한 때

㉘ 납세자가 재화나 용역을 제공하는 경우

납세자가 재화나 용역을 제공할 것을 요하는 채무의 경우에는 재화나 용역이 제공된 때

㉙ 근로자의 급여 및 의무불이행에 따른 배상

근로보상법(Workers Compensation Act)이나 의무불이행으로 인하여 타인에 대한 支給義務가 발생한 경우에는 실제로 지불된 때 경제적 행위가 완성된 것으로 본다. 이 경우 위 ㉕, ㉘의 규정은 적용되지 않는다.

㉚ 반복적으로 발생하는 비용에 대한 예외

㉛ 과세연도 중에 지급의무가 성숙되고 그 지급액을 계산할 수 있으며 경제적 행위가 과세연도 종료후 합리적인 기간내 또는 과세연도 종료후 8 1/2개월 중 짧은 기간내에 발생하는 경우에는 동 비

용이 반복적인 성격을 갖는 것으로 보아 비록 경제적 행위가 발생되지 않았을지라도 지급의무가 성숙되고 금액을 계산할 수 있는 사업연도에 비용으로 공제할 수 있다.

㉞ 또한 비용항목이 그리 중요하지 않거나 All Event Test를 충족하는 사업연도에 비용으로 계상하는 것이 경제적 행위가 발생한 사업연도에 계상하는 것보다 합리적인 경우에도 All Event Test를 충족하는 사업연도에 비용으로 계상할 수 있다.

그러나 위 ㉝항의 비용에 대하여는 적용되지 않는다.

㉟ 기타항목에 대하여는 일반적인 비용공제기준을 적용한다.

라. 一般的 會計原則

(1) 資本的支出 計上 原則(Uniform Capitalization Rule)

제품의 생산이나 재판매를 위한 상품의 직접원가나 이에 합리적으로 배분되어야 할 간접비용은 당해연도의 비용으로 공제할 수 없으며 생산되거나 구입한 재화의 기초가액(basis)으로 계상하여야 한다.

이렇게 자본적지출로 계상된 비용은 이후 감가상각, 감모상각 또는 판매원가로 손금산입된다.

자본적지출로 계상하여야 할 경우는

① 사업활동이나 이윤을 목적으로 사용하기 위하여 부동산이나 유형의 동산을 생산하는 경우

② 고객에게 판매할 목적으로 부동산이나 有形의 동산을 창출하는 경우

③ 재판매하기 위하여 부동산이나 동산(유형 및 무형자산을 모두 포함)을 취득하는 경우이다.

유형의 동산에는 영화, 녹음, 녹화, 도서, 예술품, 사진이나 기타 유사한 것들이 모두 포함된다.

그러나 다음의 경우에는 자본적지출로 계상할 필요가 없다.

① 개인적 목적이나 사업이외의 목적으로 사용되거나 이윤을 목적으로한 거래나 활동에 관련없이 사용되는 재화

② 자유기고가, 사진작가, 예술가나 이러한 사업을 하는 인적용역 회사의 주주인 종업원이 지불하는 비용

③ 장기계약에 따라 창출하는 재화

④ 직전 3개 사업연도의 연간 총수입금액이 10,000,000불 이하인 납세자가 재판매하기 위하여 구입한 동산

⑤ 1986년 1월 1일 이전에 상당부분이 완성된 자가사용을 위한 재화

⑥ 지하에 저장된 천연가스의 일부인 완충가스(cushion gas)에 배분될 원가

⑦ 특정 유전이나 지열 또는 기타 광물의 시추 및 개발원가

(가) 資本的支出로 計上하여야 할 費用

자본적지출 계상원칙에 따라 제조원가 등으로 계상하여야 하는 비용은 다음과 같이 구분된다.

① 直接費

제품의 제조나 재판매를 위한 상품을 취득할 때 발생한 直接材料費와 直接勞務費는 資本的支出로 計上하여야 한다.

직접재료비에는 자산의 주요 구성품이 되는 재료의 구입원가 및 자산을 창출하는데 통상적으로 소요되는 재료비가 포함된다.

직접노무비는 특정활동을 위한 것으로 분류되거나 특정활동에 관련된 노무비를 포함하며, 이러한 노무비에는 각종 형태의 급여(기본급, 시간외 수당, 휴가임금 등)가 포함되며 給與稅(Patroll tax) 및

失業保險基金 納付金도 포함된다.

② 間接費

間接費는 直接材料費 및 直接勞務費를 제외한 모든 경비를 말하며 이러한 間接勞務費 역시 제품을 제조하거나 재판매할 상품을 취득하는데 관련된 것은 자산으로 계상하여야 한다.

제조나 판매활동 및 다른 활동에도 관련된 원가는 각각의 활동에 귀속될 금액을 합리적으로 배분하여 결정하여야 한다.

자산으로 계상되어야 할 間接費用은 다음에 열거되는 항목을 위하여 지출된 것이다.

㉠ 장비나 장치의 수선유지비

㉡ 장비나 장치에 관련된 설비(전기, 난방, 조명 등)비

㉢ 장비, 토지, 장치의 임대료

㉣ 간접노무비

㉤ 간접재료비 및 기구비

㉥ 달리 자산으로 계상되지 않은 공구 비품비

㉦ 품질관리 및 검사비

㉧ 주, 연방 및 외국의 소득세를 제외한 노무, 재료, 기구, 장비, 토지나 설비에 관련된 각종 조세

㉨ 장치 및 설비에 대한 감가상각비, 감모상각비 및 cost recovery allowance

㉩ 감손(depletion)

㉪ 판매원가와 자본의 반환을 포함하지 않은 관리비

㉫ 특정활동에 배분될 원가 범위내의 관리, 서비스, 지원기능부서에서 발생된 비용

㉬ 특정활동에 귀속될 용역을 제공한 임원의 급여

㉭ 공장, 기계, 장치에 대한 보험료와 특정활동에 관한 보험료

㉔ 주식상여금, 연금, 이익배분이나 연금기금에 납부한 공제가능한 기부금

㉕ 특정활동에 귀속될 용역을 제공한 임원의 급여

㉖ 공학 및 설계원가

㉗ 저장, 창고비, 처리비, 조립비 및 재포장비와 일반관리비의 일부

① 利子費用의 資本的支出

동산이나 부동산을 창출하기 위하여 채무를 일으키고 이를 재화의 창출에 계속 사용한 경우 이에 대한 支給利子는 製造原價로 計上됩니다. 그러나 재판매를 위한 상품을 취득, 보유함에 따라 발생된 채무에 대한 이자는 비용으로 공제할 수 있다.

(나) 資本的支出로 計上하지 않아도 되는 費用

다음과 같은 비용은 비록 제조되거나 재판매를 위하여 취득한 자산과 관련이 있는 경우라도 資本的支出로 計上하지 않고 즉시 비용으로 계상한다.

① 마케팅, 판매, 광고, 배달원가

② 체결되지 않은 계약의 입찰비용

③ 일반관리비중 자산으로 계상할 비용이 아닌 금액 및 특정제조활동에 직접 관련되지 않거나 공헌하지 않은 임원에 대한 급여

④ 세법 174조에 의하여 공제하도록 허용된 시험연구비¹⁰⁾

⑤ 세법 165조에 의하여 공제할 수 있는 손실금

⑥ 소득세

⑦ 파업으로 인한 비용

⑧ 휴면장비 및 설비에 대한 감가상각, 감모상각비 및 cost

10) 시험연구비는 납세자의 선택에 따라 즉시 비용으로 처리할 수도 있고 이연비용으로 처리할 수도 있다. 최초 사업연도에는 시험연구비의 회계처리방법에 관하여 승인을 받을 필요가 없으나 한번 선택한 방법을 변경하고자 하는 경우에는 반드시 국세청장의 승인을 얻어야 한다.

recovery allowance

⑨ 제조활동에 관련되지 않은 수선비

(다) 原價의 配分

원가는 비용의 성격에 따라 여러가지 방법으로 배분되는데 이를 구분하면 다음과 같다.

① 直接勞務費의 配分

과세연도중에 발생한 직접노무비는 개별법 또는 추적법을 사용하여 여러가지 활동에 배분한다. 그러나 만일 직접노무비를 각각의 활동에 합리적으로 배분할 수 있는 방법이 있다면 그 방법을 사용하여 배분할 수 있다.

기본급을 제외한 직접노무비는 원가요소 배분목적상 모든 원가요소들을 함께 묶어 기본급 청구비율에 따라 각각의 활동에 배분한다.

모든 직접비는 자산의 원가를 구성하는 것이나 만일 직접비를 간접비로 취급하여 간접비 배부방법에 의하여 자산의 원가로 계상한 경우라도 회계처리방법을 잘못 적용한 것으로 취급하지는 않는다.

② 直接材料費의 配分

직접재료비는 개별법이나 FIFO, LIFO와 같은 在庫資產會計處理 방법에 의하여 각각의 활동에 배분한다. 이러한 방법으로 회계처리되지 않은 직접재료비는 추적법(Tracing Method)이나 발생한 직접재료비를 각각의 활동에 합리적으로 배분할 수 있는 방법을 이용하여 배분할 수 있다.

③ 間接費의 配分

특정한 간접비는 제조활동과 판매활동에 각각 배분하여야 한다. 이들 간접비는 특정구분법이나 추적법, 표준원가법, 배분율법 등을 이용하여 특정활동에 배분한다.

보통 間接費는 直接勞務費나 直接材料費를 근거로 배분되거나 간접비를 합리적으로 배분할 수 있는 요소를 기준으로 배분하는데 이러한 배부기준으로는 직접비, 기계사용시간과 같은 요소가 있으며 이들 중 배분대상 비용을 가장 합리적으로 배분할 수 있는 요소를 기준으로 배분액을 결정한다.

④ 一般管理費, 서비스, 支援費用의 配分

이들 직·간접비용은 간접비 배분방법에서 기술된 합리적인 原價配分方法을 적용하여 배분한다.

지원부서의 비용은 직접배분법이나 단계별 배분법(Step Allocation Method)과 같은 합리적인 방법을 사용하여 배분한다. 그러나 지원부서의 비용을 다른 부서로 배분하고 이를 반드시 제조나 판매부서로 재배분해야 하나 이들 비용을 제조나 판매부서로 재배분하는 것을 회피하는 방법으로 배분된다면 합리적인 방법으로 재배분된 것으로 보지 않는다.

⑤ 配分方法의 特例

㉞ 簡易生産法(Simplifide Production Method)

在庫資産을 생산하는 경우 배분될 追加原價를 계산하기 위하여 단순화된 방법을 선택하여 사용할 수 있으나 아래의 경우에만 사용할 수 있다.

㉟ 소매업자가 통상적인 사업활동으로 판매하기 위하여 보유하는 在庫資産 및 기말재고에 포함되어야 할 기타의 재화

㊱ 통상적인 사업활동의 일환으로 고객에게 판매하기 위하여 보유하는 재화

㊲ 납세자가 재고자산을 생산하고 건설된 자산이 본질적으로 재고자산과 동일한 성격을 갖고 있으며 재고자산의 생산방식과 같은 방식으로 생산되는 재화

㊤ 납세자가 일상적이고 반복적으로 생산하는 재화

간이생산법은 재화가 일상적, 반복적으로 대량생산되고 생산된 재화의 회전율이 전통적으로 높은 상황에서 새로운 자산계상법을 채용함으로써 발생될 부담을 덜기 위하여 고안된 것이다. 따라서 재화를 일시적으로 생산하는 경우에는 이 방법을 사용하는 것이 부적절하다.

재판매할 재화를 장기계약으로 생산하고 있지 않다면 재판매를 위한 상품을 취득하는 경우(단순구입 재판매)에는 이 방법을 사용할 수 없다.

만일 재화를 생산하는 부분과 상품을 재판매하기 위하여 취득하는 부분으로 사업이 구성되어 있다면 구입취득하여 재판매하는 사업에 대하여 간이재판매법을 사용할 수 없으며 사업 전체에 간이생산법을 적용하여야 한다.

在庫資産評價方法을 다른 방법에서 간이생산법으로 변경하거나 간이생산법을 사용하다 다른 방법으로 변경을 하고자 하는 경우에는 IRS의 승인을 얻어야 한다.

㊤ 簡易用役原價法(Simplified Service Cost Method)

재화의 생산활동 및 다른 활동에도 관련되어 발생된 행정비, 지원비, 용역원가를 배분하도록 하고 있는데(혼합용역원가) 단순화한 평가방법은 재고자산에 배분하여야 하는 용역원가를 결정하는 데도 유용하게 쓰일 수 있다.

제조업자의 경우 간이생산법의 사용여부에 관계없이 간이용역원가법을 사용할 수 있기 때문에 재고원가에 계상할 혼합용역원가를 결정하는데 이를 사용할 수 있으며 자본적 지출 계상원칙에 따라 이를 재고원가로 계상할 수 있다.

그러나 단순생산법을 사용한다면 재고원가에 계상할 때에도 단순

생산법에 따라 계상하여야 한다.

㉔ 소매업자와 도매업자에게 적용되는 배분방법

타인에게 재판매하기 위하여 동산이나 부동산을 취득하는 소매업자나 도매업자도 제조업자나 다른 생산자와 기본적으로 동일한 자본적지출원리가 적용되나 단순 재판매법중 하나를 사용하여야 한다.

㉕ 총수입금액 1,000만불 예외규정

직전 3년간의 연평균 총수입금액이 1,000만불 이하인 경우에는 자본적지출규정을 적용하지 않으나 부동산의 경우에는 예외규정이 적용되지 않는다.

자본적지출로 계상하여야 할 비용에는 다음의 비용들이 포함된다.

㉖ 창고에서 발생하는 비용으로 감가상각비, 임차료, 보험료와 창고에 관련된 조세 및 창고 관리인의 급여등이 포함되며, 소매업자의 경우 판매장소에서 멀리 떨어진 창고에 관련된 비용만 재고자산의 원가로 계상하며 판매장소에서 저장함으로써 발생하는 비용은 재고원가에 산입하지 않는다.

㉗ 구입원가 및 구매부서 직원들의 급여

㉘ 재판매를 위하여 보유하는 기간중에 발생하는 취급, 처리, 재포장, 조립비용

㉙ 위의 기능에 귀속될 일반관리비 배분액

(2) 在庫資産 評價

(가) 在庫資産의 定義

在庫資産이란 타인에게 판매할 목적으로 보유하고 있는 자산을 말하며 이러한 재고자산의 종류에는 완제품, 저장품, 원재료, 반제

품이 있으며 이들의 용기도 함께 포함하여 재고자산으로 분류한다.

상품의 경우 소유하고 있는 자산만이 재고자산에 포함되는 것이며 판매하여 운송중인 상품의 경우 소유권이 구매자에게 넘어간 경우에는 비록 구매자가 점유하지 않고 있더라도 구매자의 재고자산으로 분류한다.

委託販賣品은 委託者나 販賣者의 재고에 포함되며 受託者나 購買者의 재고자산에 포함시키지 않는다.

(나) 在庫資産 評價의 意味

在庫資産을 평가하는 이유는 賣出原價를 계산하기 위함인데, 판매활동이 드물게 발생하는 경우에는 매출액과 그에 따른 원가를 개별대응시킬 수 있으나, 거래가 많아지게 되면 이러한 개별 추적이 불가능하게 되어 매출원가를 정확히 계산할 수 없게 된다.

이러한 점을 보완하기 위하여 개발된 것이 재고자산 평가방법으로 기말재고의 가치를 평가함으로써 매출원가를 결정하고자 하는 것이다.

(다) 原價의 흐름

原價의 흐름을 인식하는 방법으로 개별법(Specific Identification Method), 선입선출법(First-in First-out), 후입선출법(Last-in First-out)이 있으며, 원가의 흐름을 선입선출법으로 인식하는 경우에는 저가법을 선택할 수 있지만 후입선출법으로 인식하는 경우에는 원가법만을 사용하도록 하고 있다.

① 개별법

개별법은 개별 자산의 취득원가를 각각 대응시키고 이들에 노무비나 운송비와 같은 간접원가 배분액을 더하여 재고자산의 가치를 평가하는 것이다.

판매된 상품과 재고로 남아있는 상품의 원가를 개별법을 적용하

여 산정하기 어려운 경우, 이를 추정하는 규칙이 선입선출법과 후입선출법이다.

② 선입선출법

선입선출법으로 원가를 인식하는 경우 납세자는 원가법과 저가법 중 택일하여 재고자산을 평가할 수 있다.

③ 후입선출법

후입선출법으로 원가를 인식하고자 하는 경우에는 서식 970호를 작성하여 이를 최초로 적용하고자 하는 사업연도의 법인세신고서와 함께 신고하여야 한다. 또한 후입선출법을 선택하는 경우에는 재고자산 평가시 저가법을 사용할 수 없으며 원가법만을 사용하여야 한다.

즉 당해연도 매입원가를 구함에 있어 최종매입원가법, 이동평균법, 총평균법 및 기타 소득을 정확히 반영할 수 있는 방법으로 국세청장이 승인한 방법만을 사용하여야 한다.

(나) 評價方法

재고자산을 평가하는 방법으로 세법상 특별히 정해진 방법은 없으며 업종별로 그 업종의 특성을 반영하여 소득을 정확히 계산할 수 있는 방법이면 용인된다.

가장 널리 쓰이는 방법으로는 원가법과 저가법이 있으며 일단 채택된 평가방법은 계속적으로 적용하여야 한다.

① 원가법

㉠ 개별법

과세연도중에 구입한 상품의 원가는 취득가액에 상품에 배분될 비용을 가산한 것이다. 만일 상품원재료 저장품의 재고가치를 산출하기 위하여 특정원가 구분법을 사용한다면 원가는

㉡ 과세연도초에 보유하고 있는 상품의 재고가격과

㉔ 청구액과 재화에 배분될 간접비에서 사업연도중에 구입한 상품의 할인액을 차감하고 운송비등 상품의 취득에 따르는 부대비용을 가산한 금액을 의미하는 것이다.

만일 할인액이 대금지급조건에 관계없이 구입수량에 따라 주어지는 것이라면 이는 매입할인액으로 원가에서 차감하는 항목이 된다. 현금할인액을 원가에서 차감하지 않은 경우에는 이를 익금으로 산입하여야 한다.

㉕ 소매법(매가환원법)의 사용

재고자산을 평가하는데 소매법을 사용하는 소매업자들은 세액산출시에도 소매법을 적용하여야 한다. 이 방법을 소득세신고에 사용하기 위해서는

㉖ 소득세신고시에 사용하는 방법을 기술하고

㉗ 장부를 정확히 기록, 유지하고

㉘ IRS가 다른 방법을 사용하도록 사전에 허락하지 않는 한 매년 동일한 방법을 적용하여야 한다.

이 경우 개별부문이나 이익율이 차이가 나는 상품 종류별로 기록을 유지하여야 한다. 구매기록에는 회사명, 청구일, 청구금액과 소매판매가격을 표시하여야 한다.

㉙ 기말재고의 원가계산

소매법하에서는 개별 부서나 상품의 종류별로 사업연도말에 보유하고 있는 상품의 소매판매가격 총액이 총소매매출가액에 대한 일정비율로 표현되는 평균이익율을 이용하여 개략원가를 산출한다. 평균이익율을 산출하는 과정은 다음과 같다.

㉚ 기초재고의 총소매예정가액과 사업연도 중 구입한 재화의 구입가격(가산액과 감산액을 조정한)을 합산한 후

㉛ 합산된 총소매예정가액에서 기초재고의 원가와 기중에 구입재

화의 원가의 합계액을 차감한 후

㉔ 잔액을 총 소매예정가액으로 나누어 산출한다.

개략적인 원가는 다음의 두 단계를 거쳐 산출된다.

첫째, 기말재고의 총소매매출예정가액에 평균이익율을 곱하여 기말재고를 매출하는 경우 발생될 이익을 산출한 후 총소매매출예정가에서 산출된 예상이익을 차감한 잔액이 개략원가이다.

[예시]

사업연도말의 재고자산 현황이 아래와 같다면

항목	원가	소매예정가
기초재고	\$ 52,000	\$ 60,000
당기입고	53,000	78,500
판매액		98,000
조정액 가산		2,000
감산		500

위의 자료에서 산출되는 소매법에 의한 기말재고원가는 다음과 같다.

항목	원가	가감액	소매예정가
기초재고	\$ 52,000		\$ 60,000
당기입고	53,000		78,500
가산		\$ 2,000	
감산		(500)	15,000
합계	105,000		140,000
판매액 차감			98,000
기말재고 소매예정가액			\$ 42,000
이익율(25%)에 의한 이익차감			10,500
기말재고 원가			\$ 31,500

㉔ Dollar-value method(후입선출법)

이 방법은 개별 재고자산의 수량이나 단가를 개별적으로 측정하지 않고 후입선출법을 적용하기로 한 최초연도의 기초재고자산을 사업종류별 단위(pool)로 묶어 이들의 가액(dollar value)을 기초연도원가(base year value)로 기말재고자산을 평가하는 것이다.

즉 재고자산인 원재료, 반제품, 제품, 상품등을 사업종류별로 묶어 하나의 사업종류, 예를 들어 제조업이라면 일련의 제조활동에 포함되는 모든 재고자산(원재료, 재공품, 반제품, 제품)을 하나의 사업단위 pool로 하여 동 자산의 종류, 형태, 수량을 고려하지 않고 총액을 기준으로 재고자산을 평가해 나가는 것이다. 따라서 이 방법을 적용하게 되면 동일한 제조업에 속하는 모든 재고자산은 하나의 pool을 형성하여 하나의 측정단위를 형성한다.

이때 사업단위란 제조업, 판매업과 같은 사업형태를 말하는 것으로 제조업만을 영위하는 경우에는 하나의 pool만을 구성하게 되며, 제조업을 하는 동시에 제3자로부터 구입하여 재판매하는 도매업을 영위한다면 이러한 부분에 속하는 재고자산들은 별도의 pool을 구성하게 된다.

그러나 같은 제조업인 경우에도 사용되는 재고자산이나 제조설비 등의 확연히 구분되는 경우(중복사용이 없는 경우)에는 구분되는 범위별로 별도의 pool을 구성할 수 있으며 생산라인별로 별도의 장부를 함으로써 구분이 가능한 경우에도 이를 다른 pool로 구성할 수 있으나 단순히 지리적인 차이로 인하여 별도의 장부를 하는 경우에는 모두 한 단위의 pool로 구성하여야 한다.

예를 들어 플라스틱을 생산하는 제조업자가 다른 생산라인에서는 플라스틱을 원료로 플라스틱 장난감을 제조하는 경우 이들을 별도의 장부상으로 구분되는 별도의 부서로 운영한다면 이를 두개의

pool로 구성할 수 있으나, 제지업을 하는 사업자가 생산된 종이의 일부는 코팅하지 않은 상태로 판매하고 나머지는 코팅하여 판매한다면 이를 두개의 pool로 구성할 수 없다.

㉠ multiple pool의 구성

완성된 제품이 다른 경우라도 제품을 구성하는 원재료, 재공품 등이 유사한 경우에는 그 유사한 재고자산종류별로 pool을 구성할 수 있다. 즉 사업성격이 다른 경우에도 재고자산이 그 종류별로 유사하면 유사한 종류의 재고자산을 하나의 pool로 구성할 수 있다. 그러나 그 성상이 전혀 다른 재고자산의 경우에는 비록 동일한 제품에 투입되는 경우라도 하나의 pool을 구성할 수 없다.

이 방법에서 재고자산의 평가는 다음과 같은 방식을 통하여 이루어진다.

[예시]

납세자가 하나의 pool을 사용하고 동 pool에는 A, B, C 세 종류의 재고자산이 있다고 가정할 때 dollar-value 방식을 택한 첫해의 재고자산의 수량과 단가는 다음과 같다.

품목	수량	단가	총원가
A	1,000	\$ 5	\$ 5,000
B	2,000	4	8,000
C	500	2	1,000
기초연도 원가총액			\$ 14,000

이 pool에 남아있는 첫해의 재고자산의 수량이 A품목은 3,000, B품목은 1,000, C품목은 500이었으며, 당해연도중에 각 품목을 구입한 최종매입 수량 및 단가는 다음과 같다.

품목	구입일	수량	단가
A	12. 15	3,500	\$ 6.00
B	12. 10	2,000	5.00
C	11. 1	500	2.50

이때 이중확장법(double-extension method)을 사용하여 재고자산 가치를 결정하는 과정은 다음과 같다.

먼저 아래와 같이 기말 수량에 대하여 기초단가와 최종매입단가를 곱하여 두개의 결과를 만든다.

품목	기말재고 수량	기초연도원가를 적용한 기말재고액		현연도원가를 적용한 기말재고액	
		단가	금액	단가	금액
A	3,000	\$ 5.00	\$ 15,000	\$ 6.00	\$ 18,000
B	1,000	4.00	4,000	5.00	5,000
C	500	2.00	1,000	2.50	1,250
합계			\$ 20,000		\$ 24,250

먼저 기말재고수량에 기초연도원가를 곱한 금액을 기초연도원가와 비교하여 전자가 후자보다 같거나 적은 경우에는 전자의 금액을 기말재고원가로 하며, 전자가 후자보다 큰 경우에는 두 금액의 차이에 전자의 금액과 기중취득원가 (본 사례에서는 \$ 24,250)의 비율을 곱하여 기초연도원가에 가산하여 기말재고원가를 산출한다. 이를 도표화하면 다음과 같다.

	기초연도 원가를 적용한 기말재고액	기초연도원가에 대한 현년도 원가비율	현년도 기말재고원가
기초연도원가	\$ 14,000	100.00 %	\$ 14,000
연도말 증가액	6,000	121.25 %	7,275
합계	\$ 20,000		\$ 21,275

㉔ Simplified dollar-value method

직전 3년간의 연평균 총수입금액이 500만불 이하인 사업자는 이 방법을 사용할 수 있는데 정부물가지수표에 따라 구분된 여러가지의 재고자산 종류별로 물가지수를 이용하여 재고자산의 가치를 예측하여 재고자산을 평가하는 것이다.

② 저가법

저가법은 보유하고 있는 재고자산의 종류별로 재고일 현재의 원가와 시가¹¹⁾를 비교하여 낮은 가격을 재고자산의 가액으로 결정하는 것이다. 저가법을 적용하기 위해서는 재고자산의 종류별로 원가를 계산하여 이를 시가와 비교하며 재고자산 전체의 원가를 각 종류별 시가의 총합계금액과 비교하는 것은 아니다.

예를 들어, A, B, C 세종류의 재고자산의 각각의 원가가 300불, 200불, 450불로 재고자산 전체의 원가가 950불이고, 각각의 시가가 500불, 100불, 200불로 합계 800불이라 했을 때 재고자산가치는 950불과 800불중 낮은 금액인 800불이 되는 것이 아니며, A재고에 대한 저가는 300불, B재고의 저가는 100불, C재고의 저가는 200불로 이들 각각의 재고자산의 저가를 합한 600불이 재고자산가치로 평가되는 것이다.

③ 판매할 수 없는 재화의 재고자산 평가

중고자산을 포함하여 손상이나 결함, 유행이 바뀌거나 짝이 모자라든가, 파손되거나 기타 이와 유사한 이유로 정상적으로 판매 또는 사용할 수 없는 재고자산에 대한 평가는 실제로 판매할 수 있는

11) 일반적인 상황에서는 시가란 재고기준일 현재에 동일한 재화를 구입할 때 지불하여야 할 가격을 말하는데 상품의 구입가격은 구입수량에 따라 단가가 달라지기 때문에 일상적으로 구입하는 수량에 기초하여야 한다.(대량구입시에는 가격이 낮아짐)

정상판매가액(Bona fide selling prices)⁴⁾에서 처분시의 직접비를 차감한 가액으로 평가한다.

(3) 減價償却

(가) 一般

사업에 공하는 資産이나 所得을 창출할 목적으로 보유하는 자산에 대하여는 일반적으로 동 자산의 소모, 감모 또는 진부화에 따른 합리적인 비용을 공제할 수 있다. 그러나 개인적 용도로 사용하는 자산이나 특정한 자산에 대하여는 費用控除를 허용하지 않거나 제한하기도 한다. 예를들어 주거용 건물이나 레저용으로 사용하는 승용차에 대하여는 減價償却을 용인하지 않으며, 호화자동차에 대하여는 제한적으로 감가상각을 용인하고 있다.

또한 우리나라의 세법상 용어는 모든 자산에 대하여 감가상각이라는 단일 용어가 적용되지만 미국의 경우 有形資産에 대하여는 Depreciation, 無形資産에 대하여는 Amortization, 그리고 천연자원에 대하여는 Depletion이라 칭한다.

(나) 償却計算의 기초가액

減價償却의 기초가액은 자산의 처분이익을 계산하는데 이용되는 조정가액(Adjusted basis)을 사용한다. 감가상각기초가액은 취득가액에서 감가상각누계액을 차감한 금액이나 Rev. Proc.87-57상의 조건표에 기재된 비율은 상각누계액을 고려하지 않은 자산의 조정원가를 기준으로 산출되어 있다.

(다) 減價償却方法

有形資産에 대한 減價償却方法은 여러차례 변경되어 현재는

4) 정상판매가액이란 재고평가일로 부터 30일 이내에 실제로 호가된 가격으로 이에 대한 입증책임은 납세자가 진다.

MACRS라 칭하는 수정가속상각법과 ADS라 불리는 선택적 감가상각방법을 사용하고 있고, 과거에 취득하여 현재까지 사용하고 있는 자산의 감가상각은 취득 당시에 적용하던 감가상각방법을 사용하도록 하여 자산의 취득시기에 따라 감가상각방법이 다르다.

① 有形資産에 대한 減價償却

1980년 이전에 사업에 사용된 자산의 경우에 적용되는 감가상각방법은 정액법(straight-line method), 이중체감법(double declining-balance method), 연수합계법(sum-of-the-years-digit method) 등 자산이 사업에 사용되기 시작한 연도에 개별여건에 따라 합리적으로 선택한 방법(fact-and-circumstances method)과 내용연수별 상각방법(class-life system)을 사용한다.

1981년 이후 1986년 이전에 사업에 사용하기 시작한 자산에 대하여는 ACRS(accelerated cost recovery system)에 따라 감가상각을 하여야 하고, 선택에 따라 통상적인 정액법을 사용할 수 있다.

1987년 이후에 사업에 사용하기 시작한 자산에 대하여는 MACRS(modified accelerated cost recovery system) 또는 선택적 상각방법(alternative depreciation system)에 따라 감가상각을 하여야 한다.

㉠ 정액법

정액법은 자산의 가액중 잔존가액을 제외한 나머지 기초가액이나 원가를 자산의 내용연수에 따라 매년 균등하게 상각하는 방식이다.

㉡ 이중체감법

이중체감법은 정액법에 의한 감가상각액의 최대 200%까지를 공제하는 것으로 차년도의 감가상각액은 미상각잔액(잔존가치를 고려하지 않은)을 잔존연수로 나눈 금액의 최대 200%가 상각가능액이 되는 것이다. 이 방법에 의하면 사업에 사용하기 시작한 초년도의 감가상각액이 가장 크고 이후 연도에는 점점 작아지는 것이 특징이

다. 그러나 비록 감가상각액을 계산할 때에는 잔존가치를 고려하지 않더라도 잔존가치를 침식하지 않는 범위내에서만 상각이 가능하다.

㉔ 연수합계법

이 방법은 자산의 매년 잔존내용연수의 합계를 고정된 분모로 하고, 잔존내용연수를 분자로 기초가액(취득가액-잔존가액)에 곱하여 감가상각액을 계산하는 것으로 이 방법의 경우도 사용 첫해의 감가상각액이 가장 크다.

예를 들어 내용연수 5년의 경우 매년 잔존연수의 합계는 15 ($5+4+3+2+1$)가 되며 첫해의 분자는 잔존내용연수인 5가 되어 상각 기초가액에 $5/15$ 를 곱한 금액이 감가상각액이 되며, 다음 연도에는 $4/15$, 그 이후 매년 $3/15$, $2/15$, $1/15$ 로 승수가 감소된다.

㉕ 내용연수별 감가상각 범위법(Class-life asset depreciation range system : ADR)

이 방법은 납세자와 미국세청간의 자산의 경제적 내용연수 및 잔존가액에 관한 다툼을 줄이고자 유형자산의 내용연수별 상각범위액을 정하여 적용하는 것으로 1980년 이전에 사업에 사용된 자산에 대하여 경제적 내용연수에 $\pm 20\%$ 를 가감한 내용연수 범위를 설정하고 이중 납세자가 내용연수를 선택하여 감가상각하도록 하는 제도이다. 이는 강제적인 규정이 아니므로 이를 선택하지 않고 일반적인 감가상각방법을 선택할 수도 있다.

㉖ 가속원가회수법(accelerated cost recovery system : ACRS)

이 감가상각방식은 ADR방식을 대체하여 1981년 이후 1986년 이전에 사업에 사용되기 시작한 유형자산의 감가상각에 사용되는 것으로 대상자산의 유형에 따라 3년, 5년, 10년, 15년, 18년, 19년의 기간에 걸쳐 원가를 회수하도록 강제하는 제도이다.

감가상각액은 감가상각액을 고려하지 않은 상각기초가액에 자산 유형(내용연수)별 경과연수에 해당하는 법정 상각비율을 곱하여 계산한다.

㉞ 수정가속원가회수법(modified accelerated cost recovery system : MACRS)

이 방법은 1987년 이후 사업에 사용되기 시작한 감가상각대상 유형자산에 대하여 적용되는 규정이다. 이 방법에서는 유형자산의 원가를 3년, 5년, 7년, 10년, 15년, 20년, 27.5년, 또는 39년(1987년 이후 1993년 5월 12일 이전에 사용된 자산의 경우에는 31.5년)의 기간에 걸쳐 회수하도록 하고 있다.

수정가속상각법에서 사용하는 감가상각방법에서는 정액법과 200% (상각기간이 15년 이상인 경우에는 150%)의 이중체감법을 사용하도록 하고 있다. 이 방법에서는 잔존가액을 고려하지 않고 전액 상각할 수 있도록 되어있다. 또한 재무회계 목적상 사용되는 전통적인 감가상각방법은 적용할 수 없다.

㉟ 선택적 감가상각법(alternative depreciation system)

MACRS는 강제적인 규정이나 예외적으로 ADS의 사용을 허용하는데 MACRS와 ADS의 차이는 ADS하에서의 원가회수기간이 길다는 점과 이중체감법 적용시 200%가 아닌 150%를 적용한다는 점이다.

㊱ 기중취득(처분)시 적용되는 평균율(Averaging Convention)

기업이 사업연도중에 자산을 취득·사용하는 경우와 사업연도중에 사용자산을 처분하는 경우 적용하는 감가상각비용 할당에 관한 규칙으로 이에는 연평균(half-year convention), 분기평균(Mid-quarter convention), 월평균(Mid-month convention)이 있다.

연평균은 비거주용 부동산과 거주용 임대자산을 제외한 모든 자

산에 적용한다. 이는 사업연도중 언제 자산을 취득하였는지 불문하고 첫해에는 연도의 중간에 취득한 것으로 간주하여 연간 감가상각액의 50%를 비용으로 공제하도록 하는 것이다.

분기평균은 동산에만 적용하는 것으로 동산의 총가액중 40% 이상이 사업연도중 마지막 3개월 이내에 사업에 공한 경우에만 적용한다. 이때 연간 감가상각액 중 1/4분기 취득분은 87.5%, 2/4분기 취득분은 62.5%, 3/4분기 취득분은 37.5%, 4/4분기 취득분은 12.5%를 감가상각비로 공제한다.

월평균은 취득일자에 관계없이 취득월의 중간에 이를 취득한 것으로 간주하여 월별 감가상각액의 1/2을 취득월의 상각비로 인정하는 것으로 이는 연평균이 적용되지 않는 부동산 즉, 비거주용 부동산과 거주용 임대자산에 대하여 적용하는 것이다.

[예시]

1995년에 분기중간기준이 적용되는 내용연수 5년에 해당하는 자산을 구입한 경우 이중체감법을 적용한 연도별 감가상각액은 다음과 같다.

구입가격과 잔존가액은 각각 \$10,000과 \$2,000이다.

연도	상각방법	기초가액	상각율	상각액
1995	200% DB	\$ 10,000	20%	\$ 2,000
1996	200% DB	8,000	40%	3,200
1997	200% DB	4,800	40%	1,920
1998	200% DB	2,880	40%	1,152
1999	S.L	1,730	1.0/1.5	1,152
2000	S.L	1,730	0.5/1.5	576
				<u>\$ 10,000</u>

㉠ 첫해의 상각율 20%는 정액법의 상각율 20%의 200%인 40%를 연도중간기준에 따라 1/2만 적용한 결과이며,

㉡ 1999년의 상각시 정액법을 적용으로 전환시킨 것은 MACRS가 일반상각에 비하여 조기상각을 유도하는 바, 정액법으로 계산한 결과가 이중채감법을 적용한 결과보다 크다면 이를 정액법으로 전환할 수 있는 것이며, 상각율이 1.0/1.5인 것은 상각가능한 잔존 기간이 1년반이므로(첫해에 반년분만 상각) 이중 당해연도 경과연수인 1년을 계산하기 위하여 잔존 반년 단위의 수를 취한 것이다.

(1999년에 이중채감법을 사용하였을 경우 상각액은 \$692(\$1,730×40%)이었을 것임)

㉢ 無形資産에 대한 減價償却(Amortization)

영업권과 기타의 무형자산은 MACRS가 적용되지 않고 취득한 해로부터 15년간 비례적으로 상각할 수 있다. 이러한 무형자산으로는 영업권, 사업인수와 관련하여 체결된 점업금지협약, 노우하우, 상표, 상호 및 정부가 부여한 면허등이 있다.

㉣ 鑛業資産에 대한 償却(Depletion)

Depletion이란 광산, 유정, 삼림과 같은 천연자원의 소진을 의미하는 것으로 이에 대한 費用控除는 동 자산에 대한 납세자의 경제적이익에 기초한다. 이에는 Cost Depletion과 Percentage Depletion이 있다.

㉣ Cost Depletion

이는 먼저 총매장량을 결정하고 이에 귀속될 자산의 원가나 기타의 조정원가를 총매장량으로 나누어 단위당 상각원가를 결정한 후, 사업연도중에 생산한 양이나 판매량에 단위당 상각원가를 곱하여 당기의 減價償却額을 결정하는 방식이다.

㉣ Percentage Depletion

이는 임목을 제외한 자산에 적용하는 특별한 상각방식으로 소득 금액의 일정비율을 償却額으로 인정하는 것이다. 통상적으로 상각액은 과세소득의 50%를 초과할 수 없다.

(5) 資産의 處分에 따른 收益과 損失

자산의 처분(환가)이나 교환 등으로 인하여 발생하는 소득을 계산하거나 감가상각의 기초가 되는 기초가액(또는 처분원가)은 일반적으로 取得原價이나 예외적으로 취득원가를 조정하여 조정가액(adjusted basis)을 기초가액으로 處分所得이나 減價償却額을 계산한다.

(가) 資産의 處分價額 決定 및 收益과 損失의 認識

자산의 처분이나 교환으로 발생한 수익이나 손실은 처분 등으로 실현한 총액에서 調整原價(adjusted basis)를 차감한 금액이다.

이때 처분으로 실현한 총액에는 자산의 대가로 수취한 현금 및 현금 이외의 다른 자산을 대가로 수취한 경우에는 동 자산의 公正市場價値(fair market value)를 합한 금액이 모두 포함된다.

자산의 처분으로 인한 수익과 손실은 총액으로 인식하여야 하나, 자산의 처분시 할부판매한 경우에는 할부금을 받기로 한 과세연도에 수익 또는 손실로 인식할 수 있다.

(나) 調整原價(adjusted basis)에 대한 一般規則

자산의 판매나 기타의 처분으로 발생하는 수익이나 손실을 결정함에 있어 실현된 손익은 조정원가와 처분일 현재의 가치를 비교하여 결정한다.

일반적으로 자산의 기초가액(basis)은 원가이다. 정상적인 거래로 자산을 취득한 경우 취득한 자산의 원가는 당해 자산의 공정시장가치이므로 정상적인 거래하에서의 원가와 공정시장가치는 양자가 동

일하다. 따라서 취득자산의 기초가액은 공정시장가치가 되는 것이다.

① 購入으로 取得한 資産의 경우

자산의 판매에 따른 손익을 결정함에 있어 자산항목을 가감하여야 할 비용, 수입, 손실 및 기타의 항목에 대한 조정을 하여야 한다. 이러한 항목에는 취득후 개량이나 개선을 위하여 지출된 가치 및 부동산 구입시 부담한 중개료, 수수료, 법률자문료 등과 같은 부대비용이 포함된다.

일반적으로 자산의 소유권을 보존, 보호하기 위하여 지출한 비용도 자산의 일부를 구성한다.

㉞ 기초가액에 가산하는 이행비용(carrying charge) 등

납세자는 자산에 부과되는 조세나 이자와 같은 기타의 이행 비용을 당해 과세연도의 비용으로 계상하지 않고 자본적 지출로 계상하도록 선택할 수 있다.

납세자의 선택에 따라 자본적 지출로 계상할 수 있는 비용에는 다음과 같은 것이 포함된다.

㉟ 황폐되어 사용이 불가능한 부동산에 대한 연간 조세, 저당이자 및 기타의 이행비용

㊱ 부동산의 경우 불모여부 또는 생산성 여부에 불구하고, 동 부동산을 위한 대출에 대한 이자, 동 자산의 소유자에게 부과되는 소유자의 피고용인에 지급된 급여 등의 대가를 기준으로 부과되는 조세 등, 동 자산의 개발이나 개량을 위하여 개발이나 개량의 완성시까지 발생되거나 지불된 비용

㊲ 동산의 경우, 기계나 자산을 공장까지 운반하거나 설치하는 용역에 대한 대가를 기준으로 고용주에게 부과되는 조세, 동 자산의 구입을 위한 대출이자, 동 자산의 운반 및 설치비용 등 설치일

또는 동 자산을 최초로 사용한 날까지 발생되었거나 지불된 비용

㉔ 기타의 조세 및 이행비용을 건전한 회계원칙상 자본적 지출로 계상하여야 하는 비용

위의 네가지 중 각각을 선택한 경우 그 선택의 유효기간은 다음과 같다.

㉑항의 적용을 받고자 하는 납세자는 매년 이를 선택하여야 그 효력이 유지되며, ㉒항을 선택한 납세자는 동 개량이나 개발의 완성이까지 유효하며, ㉓항을 선택한 경우에는 자산이 설치되거나 납세자가 실제로 사용하는 시점 중 나중일까지 유효하며, ㉔항의 선택유효여부는 국세청이 결정한다.

㉕ 기초가액의 감액

자산의 판매나 기타의 처분에 따른 손익을 결정하거나 교환으로 취득한 자산의 기초가액 및 감가상각이나 감모상각의 상각기초가액을 결정함에 있어 조정되지 않은 기초가액(통상원가나 양도자의 기초가액)은 자산의 보유기간중의 자본환수(return of capital)로 보는 항목의 금액만큼 감액되어야 한다. 이러한 항목에는 상각대상 사업용자산에 대한 비용공제액 및 투자세액공제액, 비과세배당, 비자발적 교환으로 인한 손실 인식금액, 재해손실, 감가상각, 감모상각, 감손 및 진부화로 인하여 이미 공제한 비용 및 공제가능한 비용과 비과세교환의 미인식 수익 등이 포함된다.

자산의 기초가액이 대체가액인 경우에도 자산의 양도자, 기부자 또는 신탁자가 소유한 기간 또는 기초가액을 결정할 필요가 있는 자(양수자, 수증자 등)가 보유한 기간에 대하여도 동일한 조정을 하여야 한다.

② 贈與나 遺贈으로 取得한 資産

㉑ 증여로 취득한 자산

1921년 이후에 증여로 취득한 자산의 경우에는 증여자의 기초가액이나 증여에 의하지 않고 자산을 취득한 최근의 소유자의 기초가액을 수증자의 기초가액으로 한다.

그러나 동 조정원가가 증여가 이루어진 시점의 公正市場價值보다 큰 경우에는 손실액의 결정 목적상 동 공정시장가치를 조정원가로 한다.

㉞ 사망한 사람으로부터 취득한 자산

사망한 사람으로부터 유증이나 상속을 받은 자가 동 증여자가 사망하기 전에 이를 판매하거나 교환하거나 기타 달리 처분하지 않은 경우 동 자산의 조정원가는 증여자의 사망일 현재의 公正市場價值이다.

③ 交換으로 取得한 資産

㉞ 법인의 주식취득을 위하여 법인에게 과세거래로 양도한 자산 법인이 양도자에게 과세되는 交換去來를 통하여 주식에 대한 대가로 자산을 취득한 경우 자산의 기초가액은 교환일 현재 주식의 공정시장가치이며 주식이 상장되지 않아 公正市場價值를 알 수 없는 경우에는 동 주식의 가치를 수령한 자산의 공정시장가치와 동등한 것으로 간주한다.

㉞ 비과세 교환거래

수익과 손실을 인식하지 않는 비과세 교환거래를 통하여 자산을 취득한 경우, 동 취득자산의 기초가액은 교환된 자산의 기초가액과 같다. 이를 “대체가액”¹³⁾이라 한다.

자산거래에서 발생한 수익과 손실은 이상과 같이 처분시 실현한 가치에서 조정가액을 차감하여 결정하며, 자산의 거래에서 발생한

13) 대체가액이란 증여나 일부 신탁으로의 이전, 비과세교환 및 어떤 자산의 기초가액이 다른 자산의 기초가액으로 이월되는 것을 말한다.

손익은 일부는 사업손익(Ordinary Income or Loss)으로, 일부는 자본손익(Capital Gain or Loss)으로 구분하며, 자본손실에 대하여는 일반 사업소득에서 공제할 수 없고 자본수익이 발생한 경우 동 수익을 한도로 공제하도록 과세상의 취급을 약간 달리하고 있다.(개인의 자산처분에 따른 손익의 취급은 법인과는 달리 조금 더 복잡함)

마. 法人 課稅所得의 計算

매년 법인은 통상의 소득세결정원칙과 최소한세(Alternative Minimum Tax)원칙에 입각하여 聯邦租稅債務金額을 결정하여야 한다. 이러한 두 가지의 중요한 결정원칙에 따른 세금이외에도 C Corporation은 누적유보세(the accumulated earnings tax), 인적지주회사세(the personal holding company tax), 환경세(superfund environmental tax)와 같은 특별한 세금을 납부할 수도 있다. 법인의 총조세채무는 두 가지의 중요한 세금과 특별한 세金的 合計액이다. 법인의 연방 조세채무결정과정은 다음쪽의 표와 같다.

(1) 個人과 法人의 課稅所得 計算의 差異點

총소득의 계산은 개인과 법인간에 거의 유사하다. 법인의 소득 항목은 용역대가, 매출총이익, 임대료, 재산양도차익, 이자, 배당, 수수료 등 개인의 소득항목을 모두 포함한다. 아울러 주정부 및 지방자치단체의 면세이자, 생명보험 지급금 등 개인에 있어 총소득에서 제외되는 항목은 법인에서도 제외된다. 그러나 일부개인에서 제외되는 소득항목이 법인에게에는 적용될 수 없는 것도 있는데, \$50,000까지의 단체생명보험료 같은 非給與勤勞所得(employee fringe benefit)이 그러한 항목이다. 반대로, 어떤 제외항목은 법인에게만 적용되기도 하는데, 資本金拂入額과 같은 것이 그 예이다.

[소득세] 총소득(gross income) 차감 : 손금 및 손실 특별공제전 과세소득 차감 : 특별 공제 과세소득 × 법인세율 정규 소득세 차감 : 외국납부세액 및 부속영 세액공제 정규 소득세액 차감 : 기타 세액공제 가산 : 기공제세액환수 소득세 납부할 세액 ①	→ ↑ ↑ ↑ ↑ → → ↓ →	[최저한세(AMT)] 손실공제전 과세소득 (taxable income before NOL deduction) 가산 : 특혜항목 (tax preferences) 차감 : AMT NOL공제 AMT 과세소득 × 20% 세액공제전잠정최저한세 차감:AMT 외납세액공제 잠정 최저한세 차감:AMT 투자세액공제 정규 소득세액 최저한세 납부할 세액②
① 소득세 납부할 세액(income tax liability) ② 최저한세 납부할 세액(AMT liability) 가산:특별세 : 누적유보세(accumulated earnings tax) 인적지주회사세(personal holding company tax) 환경세(Superfund environmental tax) 차감 : 중간예납세액(Estimated tax payments) 순 납부할(환급받을) 세액 [Net tax liability(or refund due)]		

법인에 있어서의 損金算入項目도 개인의 조정과세소득(Adjusted Gross Income)을 구하는 단계에서 적용되는 공제항목과 유사하다. 그러나 법인에 있어서는 모든 손금산입항목이 총소득에서 직접공제되기 때문에 개인의 조정소득에서 차감되는 項目別控除(itemized deduction)와 같은 것은 없다. 법인의 손금산입은 Sec. 162에서 규정된 통상적이고 필수적인 사업상의 비용(ordinary and necessary trade or business expense)에 대해서만 인정된다. 개인에 있어서 필요한 Sec. 162의 사업상 비용과 Sec. 212의 소득창출을 위한 비용(expenses for production of income)의 구별은 법인에게는 필요가 없다. 법인은 Sec. 212의 소득창출을 위한 비용을 損金算入할 수 없다. 또한 법인에게는 표준공제(standard deduction)나 인적공제 및 부양가족공제도 인정되지 않는다. 또한 C Corporation에게는 개인에게 적용되는 Sec. 183의 hobby loss limitation이나 Sec. 163(d)의 투자의 이자비용공제제한(investment interest limitation)이 적용되지 않는다. 그렇지만 소수인지배(closely held)의 C Corporation에게는 개인과 마찬가지로 Sec. 465의 투자된 위험상당액까지만의 비용인정(at risk rules)이나 Sec. 469의 passive activity 損失·稅額控除의 制限이 적용된다.

개인에게는 허용되는 공제항목중에서 법인에게는 분명히 적용될 수 없는 항목들이 있는데, 위자료(alimony), IRA(individual retirement plan)이나 Keogh plan에의 불입금, 이사비용(moving expenses)과 같은 비용이 이에 해당된다. 또한 법인에게는 사업과 관련없는 貸損(nonbusiness bad debt)이라는 것이 있을 수 없고 모든 대손은 사업과 관련된 것으로 간주된다. 반면에 법인에게는 개인에는 적용되지 않는 항목의 損金算入이 인정되기도 하는데, 법인설립비(organizational expenditures)의 상각과 배당소득공제(dividend received deduction)

가 그 예이다.

그러나 대부분의 공제 또는 손금산입사항은 개인과 법인 모두에 적용된다. 그러나 자선목적의 기부금이나 영업결손(Net Operating Loss; NOL)의 경우처럼 공제 또는 손금산입금액의 계산이나 한도가 다를 수도 있다.

capital asset의 매각이나 교환에 따른 capital gains이나 loss의 계산은 개인과 법인간에 차이가 없으나, 세액계산과정에서의 이의 취급은 다르다. 법인에 있어서의 재해손실(casualty loss)은 모두 사업과 관련된 것으로 간주되기 때문에, 개인에 있어서의 비사업적 재해손실의 공제제한과 같은 것은 적용되지 않는다.

(2) 益金과 損金

(가) 總收入金額(Gross Income)

소득세의 과세대상이 되는 총수입금액은 연방소득세법 제61조에 서 정의하고 있는데 그 소득의 발생원천을 구분하지 않고 발생된 모든 소득(income from whatever source derived)을 포함하는 것으로 정의하고 있다.

즉 소득의 발생원천이 어디이든 납세의무자에게 귀속되는 모든 소득은 總收入金額에 포함되는 것으로, 법인의 소득에 포함되는 소득으로는 다음과 같은 것이 있다.

- ① 사업에서 발생한 소득
- ② 자산거래에서 발생한 소득
- ③ 이자
- ④ 임대료
- ⑤ 사용료
- ⑥ 배당

⑦ 채무의 면제로 얻은 소득

⑧ 동업회사의 소득 배분액

⑨ 유산재단 및 신탁재단의 수익권으로부터 얻은 소득

또한 본법상 열거되지 않은 기타의 소득종류를 시행령에 열거하고 있는데 이에는 아래와 같은 것이 있다.

① 손실발생액을 초과하는 보상금

② 소득세 대지급금

③ 불법적 소득

① 事業所得

事業所得에서 발생한 소득으로 제조, 판매, 광업에서 발생한 사업 소득은 총매출액에서 원가를 차감한 금액에 投資所得(이자, 배당, 사용료)과 영업외 활동이나 기타의 원천에서 발생한 소득의 합계금액이다.

㉦ 농업소득

농업소득은 사업소득과 같이 취급되며 영리를 위하여 농장을 운영하고 경작, 관리하는 법인은 소유자나 위탁경영자나 농업인으로 취급한다.

그러나 오락 등의 목적으로 농장을 경영하고 계속적인 缺損을 기록하는 경우에는 영리 목적의 결핍으로 보아 缺損金을 공제할 수 없다.

② 資産의 販賣나 交換으로 發生한 所得

자본재나 사업용 자산으로 1년 이상 보유한 減價償却 資産이나 부동산이 아닌 자산의 교환이나 판매로 인한 소득을 말한다. 이 소득에 대하여는 개인과 법인간의 세무상 취급이 다르기도 하고 또한 그 복잡성으로 인하여 별도의 장으로 설명하기로 한다.

③ 利子

납세자가 과세연도 중에 受取하였거나 발생한 利子は 모두 과세 대상이 된다. 이자는 저축, 기타 은행예금, 채권, 약속어음, 회사채 및 채무증서, 저당 등으로 발생한 이자와 연방세 환급이자 등 특별히 면제되는 경우를 제외하고 모든 이자는 총소득에 포함된다.

④ 賃貸料 및 使用料

부동산의 점유나 동산의 이용에 대한 대가인 임대료 및 서적, 소설, 연극, 저작권, 상표권, 비밀공정, 특허권 및 석탄, 개스, 원유, 구리나 목재와 같은 천연자원 채광권에서 발생하는 사용료는 總所得金額에 포함된다.

임대인이 임대차계약의 해지로 인하여 임차인으로 부터 수령하는 금액은 임대료의 대체액으로 보아 임대소득에 포함시켜야 한다.

⑤ 配當

배당은 법인이 누적된 剩餘金(1913년 3월 1일 이후 누적분)이나 그 사업연도의 이익에서 그 주주에게 지불하는 현금 및 기타 재산의 分配額을 말한다.

즉 현금배당 이외의 재산적가치를 지닌 분배액도 모두 배당으로 총소득금액에 포함되는 것이다. 현금 이외의 재산적가치를 지닌 재화를 배당한 경우에는 분배일 현재 동 재화의 공정시장가치(Fair Market Value)를 配當所得으로 본다

(나) 總收入金額 除外 項目

총소득에 포함되지 않는 소득으로는 국공채이자, 특정 채무면제익, 임차인이 개량한 임대인의 자산, 조세특례 환수액, 주정부 및 시의 수입, 특정 원가분담지불액, 공공시설이 제공하는 에너지보조지원금 등이 있다.

① 國公債利子

주정부 및 그 정치적 하부조직, 미국령이 발행하는 債務證書에

대한 이자는 다음의 경우에 해당하는 채권에 대한 이자를 제외하고는 모두 總所得金額에 산입하지 않는다.

㉓ 적격채권이 아닌 채권으로 채권발행액의 10% 이상이 개인적 사업을 위하여 사용될 것이거나, 지불할 원금이나 이자의 10% 이상을 개인적 사업에 사용하는 자산으로 확보하고, 발행기금의 5% 또는 5,000,000불 이상을 정부 이외의 인에게 대출하는 채권

㉔ 채권발행액의 일부 또는 전부가 고수익을 보장하는 투자자산을 취득할 목적으로 발행하였거나 직간접적으로 고수익투자자산의 취득에 사용된 기금을 대체하기 위하여 발행된 채권

㉕ 등록된 형태가 아닌 채권

그러나 앞의 세가지 요건에 해당되지 않는 경우라도 모두 면제되는 것은 아니며 연방정부가 원금이나 이자에 대하여 지불보증을 한 채권이자소득은 총소득금액에 산입하여야 한다.

② 특정 채무면제익

㉓ 납세자의 파산으로 인한 채무면제

㉔ 면제된 채무가 적격농가채무이거나 적격부동산사업채무(C 법인 은 제외)인 경우, 동 채무면제익은 총소득금액에서 제외된다.

③ 임차인의 개량

부동산 임대계약의 해지로 임차인이 원상회복 등을 위하여 건물에 부가한 재산적 가치에 대하여는 임대인의 총소득에 산입하지 않는다.

④ 조세특례항목 환수액

조세특례항목의 환수란 세법상 규정에 따라 특별히 비용공제를 허용한 금액중 이후 사업연도에 공제 사유가 소멸되어 총소득금액에 합산하여 과세하는 것을 말한다. 예를들어 대손상각액의 경우, 어느 사업연도에 비용으로 공제하였으나 이후 채권을 회수하면 이

를 총소득으로 산입하여야 한다는 것이다.

그러나 이러한 환수액중 공제를 하지 않았을 경우라도 공제를 한 경우의 세액과 비교하여 세액에 차이가 없는 경우, 즉, 과거의 공제로 인하여 연방세가 감소되지 않았었다면 연방세에 영향을 미치지 않는 범위내에서는 비록 추후에 환수하는 경우에도 총소득에 포함시키지 않는다.

⑤ 주정부 수입

주정부나 그 산하 기구의 공공시설이나 본질적인 정부기능을 수행함으로써 얻는 소득과 미국령 및 그 정치적 하부조직이 얻는 수입은 총수입금액에서 제외된다.

⑥ 특정 원가분담지급액

연방수질오염관리법 제208(j)조에 따른 지방수정화계획, 노천광관리 및 개량법에 따른 지방폐광계획 등에 의하여 수취하는 금액

⑦ 에너지보존 지원금

에너지 보존기구를 구입하거나 설치하는 고객에게 공공기관이 지불하는 지원금

(다) 費用控除

법인이건 개인이건 또는 기타의 납세주체인 사업을 수행하는데 통상적이고 필요한 경비(ordinary and necessary expenses)는 모두 공제가 허용된다. 그러나 資本的支出로 분류되는 비용은 공제할 수 없다.

통상적이고 필요한 비용이란 費用支出의 여건을 고려하여 결정하는 것으로 일반적으로 사업에 필요하고 적절한 비용은 필요한 경비로 인정되고 특정한 사업활동에 있어 일상적이라고 인정되는 비용은 통상적인 비용으로 인정된다.

그러나 자산의 가치나 내용연수를 증가시키는 비용인 자본적지출

은 지출연도의 비용으로 계상할 수 없으며 減價償却 등을 통해 비용화하여야 한다. 감가상각 대상자산이 아닌 자산의 가치를 증가시키는 경우에는 자산의 처분시 처분원가로 비용을 인식한다.

비용에 있어 법인과 개인에 있어 큰 차이점은 개인의 경우 조정 총소득(Adjusted Gross Income : AGI)의 개념이 있어, 총소득에서 공제하여 AGI를 산출하기까지의 비용과 AGI로부터 공제하여 과세소득을 산출하기까지의 비용으로 구분하는 반면, 법인의 경우에는 총소득에서 공제가능한 모든 비용을 공제하여 과세소득에 이를 때까지 별도의 구분이 없다는 것이다. 여기서는 공제가능한 비용의 類型과 그 控除限度額 및 개인에 적용되는 項目別費用 및 限度額을 설명하기로 하겠다

① 사업관련 비용

법인은 개인 납세자가 소득세 신고시에 첨부하는 Schedule C 또는 C-EZ에서 공제하는 事業費用項目의 대부분을 損金算入할 수 있다. 고용인에 대한 임금, 임대료, 수선료, 보험료, 광고비, 지급이자, 세금, 재고자산 및 재산의 양도손실, 대손, 감가상각 등 통상적이고 필수적인 사업상의 비용(ordinary and necessary business expenses)에 대하여는 손금산입이 허용된다.

면세되는 증권, 불법적인 뇌물, 벌금이나 과태료, 법인이 수혜자인 고용인 생명보험의 보험료 등을 지급 또는 구입하기 위한 차입금의 利子費用은 손금산입되지 않는다.

사업관련 비용에는 급여 및 제공된 인적용역에 대한 기타의 보상금, 특별히 과다하지 않은 출장비(숙박비 및 식비 포함), 사업용 건물의 임차에 따른 임차료 등이 있다.

㉔ 종업원에게 지급하는 임금

일반적으로 종업원에게 사업과 관련하여 지급하는 급여, 임금 및

기타 모든 형태의 대가지급에 대해서는 사업과 관련이 있는 한 경비로서 공제하게 되나 자산(capital assets)을 제조, 건설하는데 소요되는 종업원의 급여나 임금은 당해년도에 비용으로 공제하지 않으며 減價償却을 통하여 비용화한다.

법인이 임금 등을 지급할 의무가 발생하는 경우에는 당해 과세연도의 종료일로부터 2 1/2개월 이내에 지급되어야 한다. 그렇지 않으면 지급시까지 손금산입이 허용되지 않는다. 그 이유는 만약 2 1/2 개월 이상 지급이 지연된다면 IRS는 이를 이연보상(deferred compensation plan)으로 취급하기 때문이다. 이연보상은 실제 지급이 이루어져서 수령인이 이를 소득으로 신고하지 않는 한 공제가 허용되지 않는다.

㉠ Commission의 경우

납세자가 판매사원들에게 지급하는 commission은 판매사원의 용역이 제공되기 전에 지급계약을 체결할 경우에는 공제할 수 있다.

㉡ 주주인 종업원에 대한 급여

주주이면서 당해법인의 종업원인 직원에게 지급하는 임금은 기타 종업원과 마찬가지로 공제가 인정되나, 주주가 아닌 종업원에게 지급되는 임금보다 높게 지급할 경우 그에 대한 합리적 타당성을 입증하여야 한다.

주주이면서 종업원에게 지급되는 봉급이 수행한 용역에 대한 대가로서 지급된 것이 아닐 경우에는 주주에 대한 배당으로 취급한다.

㉢ 관련인(relatives)인 경우

종업원이 관련인에 해당되는 종업원의 경우에도 적법, 타당한 임금으로 보는 기준을 충족시킬 경우에는 전액 공제할 수 있다.

㉣ 종업원의 유가족에게 지급하는 경우

종업원이 사망함으로써 종업원이 이전에 제공한 용역에 대한 합리적인 대가로 종업원의 유가족에게 지급하는 경우, 적법 타당한 임금기준을 충족시킬 경우, 전액 공제할 수 있다.

㉞ 종업원에게 지급하는 봉급의 합리성 기준

종업원에게 지급하는 급여액을 고용주가 비용으로 공제받을 수 있기 위해서는 다음의 네가지 기준을 만족시켜야 한다.

㉠ 통상적이고 필요한 경비(ordinary and necessary expense)

종업원이 제공한 용역에 대한 대가로서 지급한 봉급, 임금 등이 납세자의 사업과 직접적으로 관련이 되고, 통상적이고 필요한 경비이어야 하며, 단지 사업목적이라는 이유만으로 종업원에게 지급한 급여는 공제할 수 없고 통상적이고 필요한 것이어야 한다는 것이다.

㉡ 지급액이 합리적이어야 한다(reasonable)

지급액이 합리적인가 여부는 각각의 상황에 따라서 판단하여야 하나 일반적으로 납세자가 처한 상황과 유사한 경우에 다른 기업이 정상적으로 지급하였을 것으로 판단되는 금액을 말한다. 합리성을 판단하는 시점은 고용계약을 체결하는 시점이며 급여지급시기를 합리성 판단시점으로 하지 않는다.

합리성의 검토요소는

- 종업원이 수행한 업무, 업무량, 책임의 성격과 범위
- 업무의 복잡성, 소요시간, 그 지역의 일반적인 생계수준
- 당해 업무를 수행한 종업원의 능력과 실적
- 당해 사업체의 소득금액 및 주주에 대한 배당 실적
- 납세자의 종업원에 대한 급여정책 및 종업원의 급여 수령현황 등이다.

㉢ 제공한 용역에 대한 대가관계가 있어야 한다

㉔ 실제로 지급하였거나 지급의무가 발생하여야 한다.(paid or accrued)

㉕ 보너스 및 포상금

종업원에 대한 호의나 사기진작을 위한 선물(gift)이 아니라 종업원이 제공한 용역에 대한 추가지급금으로서 상여금을 지급할 경우에는 급여로 공제할 수 있으며, 이 경우에는 정규적인 급여에 상여금을 더한 금액을 기준으로 합리성을 판단한다.

㉖ 선물(gift)

종업원에게 대가관계 없이 호의로 줄 수 있는 선물은 연간 25불을 초과할 수 없으며 이 범위내에서 지급한 금액은 공제할 수 있다.

㉗ 실적 포상금(Employee achievement awards)

이는 적격포상계획과 부적격포상계획(non qualified plan award)으로 나눌 수 있는데 적격포상계획은 고액 봉급수령 종업원에 대하여 차별적인 우대조치가 없이 문서로 정해진 계획에 따라 지불하는 것을 말하며, 한 과세년도에 전체 종업원에 지급한 포상금의 평균액이 400불을 초과하지 않아야 하고, 종업원 1인에게 지급된 적격 및 부적격포상의 합계액이 1,600불을 넘지 않아야 한다.

㉘ 종업원 대출(Loans)

종업원에 대한 대출도 고용주가 종업원이 대출금을 상환할 것이라고 기대하지 않는 경우에는, 이를 급여로 보고, 급여공제기준에 충족되면 공제할 수 있다.

㉙ 휴가수당(Vacation pay)

종업원이 휴가중에 종업원에게 지급하는 금액도 급여에 포함시켜 공제할 수 있다.

㉚ 미지급 급여의 공제

종업원과 무조건적인 정액지급 계약을 체결하였으나 당해과세연도에 지급하지 않고 지급을 차기연도로 이연할 경우, 발생주의 방식을 취한 납세자는 종업원이 이미 당해연도에 경제적인 의미에서 용역을 실제로 제공한 경우에는 미지급된 급여에 대해서도 경비를 전액 공제할 수 있으나, 현금주의 회계방식을 취한 납세자는 실제로 지급한 금액만을 공제할 수 있다.

확정적인 지급계약이 없는 경우에는 당해연도에 실제로 지급하거나 발생한 금액만을 공제할 수 있어 現金主義나 發生主義나 결과는 같게 된다.

그러나 發生主義 會計方式을 취한 납세자가 관련납세자(related taxpayer)에게 급여를 지급할 경우에는 관련인이 실제로 지급 받고 자신의 총소득에 산입할 수 있을 때까지는 지급한 것으로 보지 않는다.

㉑ 관련납세자(related taxpayer)란

- 가족 구성원으로서 납세자의 형제, 자매, 직계존속 및 직계비속
- 개인과 그 개인에 의해서(또는 개인을 위해서) 50%이상 직·간접⁶⁾으로 소유되는 법인을 말한다.

㉒ 퇴직 연금(Employment benefit programs)

고용주가 종업원(employee)을 위하여 일정한 요건을 갖춘 적격퇴직연금계획(qualified plan)에 지불하는 出捐金(기여금: contributions)에 대해서 당해연도에 경비공제를 인정한다.

6) 간접 주식소유 판정

- 법인, partnership, estate 또는 trust가 직·간접으로 소유하는 주식은 당해법인의 주주, partner 또는 수익자의 지분에 비례해서 소유하는 것으로 본다.
- 개인의 가족 구성원이 직·간접으로 소유하는 주식은 그 개인이 소유하는 것으로 본다.

연금제도는 공제가능한 適格年金制度和 세무계산상 손금불산입되는 不適格年金制度가 있다.

㉑ 適格年金制度

적격연금제도로는 qualified pension, profit sharing과 stock option plan등이 포함되는데, 세법상 적격연금으로서 인정받기 위해서는 다음과 같은 일정한 조건을 충족시켜야 한다.

- 미국내에 공동연금 관리를 위한 trust를 설정하고, 종업원들에 대한 배타적 이익을 주는 것을 목적으로 할 것
- 중요직이나 고액보상종업원¹⁵⁾에 대한 유리한 혜택과 같은 차별정책이 없을 것

㉒ 不適格年金制度

적격요건을 갖추지 않은 연금제도를 부적격연금제도라 하며 이에 는 부적격이연보상계획(non qualified deferred compensation plan), restricted property plan, employee stock options(Incentive stock option plan도 포함)등이 있다.

㉓ 통상적이나 공제가 불가능한 비용

㉑ 뇌물 등 불법적 지급금

그러나 사업상 필요한 경비라 해도 정부 및 정부산하단체에 지급하는 불법적인 뇌물이나 반대급부(kickback)는 공제할 수 없다. 불법적인 뇌물에 대하여는 정부기관 뿐 아니라 개인이나 어느 누구에게든 지급자가 관련 법령에 의하여 형사소추될 수 있는 경우에는

15) 고액보상 종업원이란

- 당해 과세연도 또는 이전 과세연도의 어느 시점이든 당해법인의 주식을 5% 이상 보유하고 있는 종업원
- 연봉 \$75,000을 초과하여 받는 종업원
- 연봉 \$50,000을 초과하고, 당해 법인의 최상위 급여 계층에 속한 종업원
- 연봉 \$45,000을 초과하는, 관리직 종사자를 말한다.

費用控除를 불허한다.

㉞ 벌금 및 과료

정부에 지불하는 법령 위반으로 부과된 벌금이나 유사한 과료에 대하여도 費用控除를 할 수 없다.

㉟ 이자

사업상 채무에 대한 지급이자는 비용으로 공제가 허용되는 것이 일반적이다. 그러나 상황에 따라 그 처리방법에 차이가 있고, 제한적으로 費用控除를 허용하는 경우가 있다.

따라서 이자경비(interest expense)의 분류는 공제가능한 이자비용 금액을 결정하는데 매우 중요하다.

㊱ 지급이자의 공제시기

㉠ 현금주의 납세자

현금주의 방식을 택할 경우에는 과세연도중 실제로 지급한 이자만을 공제할 수 있다. 따라서 약속어음을 발행하여 이자를 지급한 경우에는 어음 만기일이 도래하여 실제로 이자가 지불될 때까지 공제할 수 없다.

• 선급이자

비록 현금으로 이자를 지급하였더라도 지급기일 전에 지급한 이자는 공제할 수 없고 移延費用으로 처리한다.

• 할인액

차입금을 받을 때에 이자나 할인액을 공제할 경우 이 금액은 대출기간 중에 안분하여야 할 이자로 보아 대출금수령일이 속하는 사업연도에 전액 비용을 공제할 수 없고 매과세년에 상환하는 금액이 차입금에 대하여 차지하는 비율에 따라 공제하여야 한다.

• 환급이자

이자를 지급하였으나 당해 사업연도 중에 일부 또는 전부를 되돌

려 받는 경우에는 利子費用 控除額에서 차감하며, 다른 과세연도에 還給利子を 수령한 경우에는 과세소득으로 익금에 산입한다.

㉞ 발생주의 납세자

발생주의 방식을 택할 경우에는 과세연도중 발생한 이자만을 공제할 수 있다.

• 선급이자

발생시기가 도래하지 않았으므로 공제할 수 없고, 상환기간 중 발생하는 것으로 보아 과세기간에 걸쳐 공제하여야 한다.

• 미지급이자

재정상 어려움으로 말미암아 실제 지급하지 못하는 경우에도 발생한 지급이자를 공제할 수 있다.

• 조세의 미납으로 인하여 발생한 이자

과세조치에 대하여 불복하는 경우에는 당해 조세채무가 최종적으로 확인된 날이 속하는 과세연도에 발생한 것으로 보고 실제로 지급한 날에 공제할 수 있고, 납세자가 불복하지 않고 이자부분을 납부하기로 동의한 경우에는 발생한 날이 속하는 과세연도에 공제한다.

• 관련인(또는 기업)에게 지급한 이자

관련인에게 이자를 지급하는 경우에는 실제로 관련인이 지급받고 총소득에 산입할 때까지는 지급이자를 공제하지 못한다.

관련인인지의 여부는 과세연도말 현재의 관계를 기준으로 결정하며, 관련인이라는 이유로 공제받지 못한 이자는 그후 관련관계가 종료하더라도 관련인이 지급이자를 실제 지급받고 총소득에 산입하기 전까지 계속 적용된다.

㉟ 이자경비의 분류

이자란 그 사용내용에 따라 다음과 같이 분류된다.

- ④ 적극적 사업활동에 따른 이자
- ⑤ 소극적 활동으로 인한 이자
- ⑥ 투자활동(사업 또는 사업이 아닌)으로 인한 이자
- ⑦ 개인의 사적활동으로 인한 이자
- ⑧ 적격 주택금융으로 인한 이자

이들중 뒤의 세항목은 개인에게 적용되는 것으로 여기서는 앞의 두 항목에 대해서만 언급하기로 한다.

④ 적극적 사업활동에 따른 이자

적극적인 사업활동으로 인하여 발생한 이자는 제한없이 전액 비용으로 공제할 수 있으나, 과소자본에 대한 규제(IRC 385), 관련기업간 지급이자에 대한 손금융인제한 (IRC 163(j)) 규정이 있고, 다른 비용과 마찬가지로 이자의 자본화규정(Interest Capitalization) 및 연방적용 이자율 보다 낮은 금리로 조달된 융자금에 관한 규정 (Below-market Interest rate Loan) 등의 제한이 있다.

과소자본에 따른 지급이자의 손금부인과 특정이자의 손금제한에 관하여는 별도로 다루기로 하고 여기서는 시장이자율보다 낮은 차입금에 대한 규제사항을 간략하게 소개하기로 하겠다.

- 시장이자율보다 낮은 금리의 차입금(Below-market interest rate loans)

시장이자율보다 낮은 금리차입금이라 함은 이자를 부과하지 않거나 연방적용이자율(applicable federal rate)보다 낮은 금리로 차입한 것을 말하며, 이러한 차입금에 대해서는 납세자가 연방적용이자율로 이자를 지급하기로 하고 실제 이자지급액과 연방이자와의 차액을 대출자로부터 추가로 지급받은 것으로 간주한다. 즉 당해거래를 두개의 거래로 파악하는 것이다

먼저 대출자가 차입자에게 이자차액에 해당하는 금액을 지급하

고, 이를 다시 차입자가 대출자에게 지급한 것으로 거래를 재구성한다는 것이다.

그러나 다음과 같은 차입금은 비록 이자율이 낮은 경우라도 본 규정의 적용을 받지 않는다.

- 대출자가 다른 제3자들(일반)에게도 동일한 조건으로 대출하는 경우

- 연방, 주, 자치단체가 일반인에게 보조해 주는 대출금

- 특정 종업원 재배치와 관련된 대출금

- 비영리목적으로 설립된 사설기관에 의한 대출금

- 미국의 사업과 실질적으로 관련되지 않고, 조세협약에 따라 미국조세가 감면되지 않는 이자를 발생시키는 외국인에 대한 대출금

- 대출자나 차입자의 미국 조세채무에 영향을 미치지 않는 대출금

⑥ 소극적 사업활동에 따른 지급이자

소극적 사업활동이란 납세자가 상당한 노력을 투하하지 않고 영위하는 사업활동을 말하는 것이다. 소극적 사업활동에서 제외되기 위하여는 다음의 기준중 하나를 충족하면 된다.

• 납세자가 과세연도중 500시간을 초과하여 동 활동에 종사하거나

• 그 참여한 활동 전부가 그 사업활동에서 필요한 활동의 거의 전부이거나

• 납세자가 100시간을 초과하여 활동에 참여하고 당해 납세자가 투여한 시간이 그 사업에 참여하고 있는 다른 납세자가 투여한 시간보다 적지 않거나

• 당해과세연도 직전 10개 사업연도중 5개 사업연도에 동 사업에 주로 참여하였거나

- 그 활동이 인적용역에 해당하고 납세자가 당해과세연도 이전의 3개 과세연도에 동 활동에 주로 참여하였거나

- 당해 납세자가 동 활동에 본질적이고 정기적으로 계속 참여하였음을 입증할 것

그러나 위의 예외조건에 해당하는 경우라도 임대활동은 모두 소극적 활동으로 분류된다.

소극적 활동에 사용된 이자를 구분하는 이유는 소극적 활동에서 발생한 손실은 소극적 활동에서 발생한 이익에서만 공제하도록 하였기 때문에 소극적 활동에서의 이익과 손실을 구분해내기 위하여는 발생총수입금에서 이에 대응되는 각종 비용을 구분하여 대응시킬 필요가 있기 때문이다. 따라서 이러한 활동으로 인하여 발생한 이자비용을 공제받기 위해서는 별도로 관리하여야 하는 것이다.

㉡ 租稅公課金

아래에 제기하는 조세는 별도의 예외규정이 없는 한 지급하였거나 발생한 과세연도의 손금으로 산입한다.

㉠ 州·地方 및 외국의 부동산에 대한 조세

㉢ 州·地方의 부동산에 대한 조세

㉣ 州·地方 및 외국의 소득, 전시이익(War Profit), 초과이익세

㉤ 소득분여에 대하여 부과되는 GST조세

㉥ 환경세

납세자가 사업과 관련하여 주정부로부터 당해 개인용자산을 사용할 권한을 얻기 위하여 주·지방 정부에 납부하는 등록수수료(registration fee)가 있는 경우에도 등록수수료가 자산 가액에 따라서 산출될 경우에는 個人用 資産稅로서 공제할 수 있다.

연방환경세 이외의 기타 연방세는 연방소득세 결정시 공제할 수 없는 것이 원칙이나 납세자의 사업 혹은 소득창출활동(income

producing activity)과 관련하여 부담한 연방관세 및 물품세(federal customs and excise taxes)는 IRC 162조 및 212조에 규정한 바에 따라서 필요하고 통상적인 경비(necessary and ordinary expenses)로서 공제할 수 있다.

마찬가지로 고용세중에서 FICA(연방보험기금법에 의한 사회보장세)와 연방, 州 失業稅 중 고용주가 부담하는 부분에 대해서는 종업원이 고용주의 사업이나 소득창출행위에 종사할 경우, 사업상 통상적이고 필요한 경비로 공제할 수 있다.

이 밖에도 사업수행과 관련되거나 소득을 창출하기 위하여 발생된 조세는 위에 열거되지 않았더라도 손금에 산입할 수 있으나 자산을 취득하거나 처분하는데 따른 조세는 취득원가에 산입하거나 자산의 처분이익을 감소시키는 것으로 처리한다.

부동산에 대한 조세는 부동산에 대하여 연례적으로 부과되는 종가세를 말하며, 州 또는 地方稅라 함은 주 정부나 미국령 및 콜럼비아특별구와 그 하부조직에서 부과하는 조세를 말한다.

또한 외국의 조세라 함은 외국정부가 부과하는 조세를 말하는 것이며 GST란 Generation Skipping Tax로 재산의 상속에 있어 Trust를 이용하여 한세대를 건너 뛰어 손자의 세대로 상속을 함으로써 相續稅나 贈與稅를 회피하는 것을 방지하고자 이러한 信託의 分配金에 대하여 과세하는 조세이다.(IRC Sec. 2601 및 그 이하)

㉔ 損失金(Losses)

과세연도중에 발생한 損失로 보험등에 의하여 보상되지 않는 금액은 과세소득 금액 계산상 손금에 산입할 수 있으나 손실발생의 원인행위의 성격에 따라 세무상 취급을 달리한다. 일반적으로 사업활동에 관련되었거나 소득을 창출하는데 관련되어 발생한 손실은 공제할 수 있다.

㉞ 貸損金(Bad debt)

납세자의 사업과 관련하여 발생한 貸損金은 사업과 관련이 없는 대손금과는 달리 채권의 일부 또는 전부를 회수할 수 없게된 범위 내에서 공제할 수 있다. 사업관련 대손금이란 비용을 공제하는 납세자의 사업과 관련하여 발생되거나 얻어진 채권이나 回收不能의 債權을 말한다. 그러나 주주가 법인의 채권을 보유한 경우 동 채권의 回收不能에 대한 貸損金은 비록 그 채권의 존재가 債務證書나 어음과 같은 有價證券의 형태로 입증되더라도 사업관련 대손금으로 인정하지 않는다.

법인이 아닌 납세자의 경우 채무의 보증으로 인하여 발생한 대손금은 그 채무의 보증이 사업과 관련되어 있는 경우에는 통상의 비용으로 Ordinary income에서 공제할 수 있으나, 사업과 관련이 없는 貸損金은 短期資本損失로 취급되어 개인의 경우 연간 \$3,000(결혼한 분리신고자는 \$1,500)을 한도로 공제할 수 있으나 부분적인 대손은 인정되지 않으며 전부가 회수불능인 경우에만 공제할 수 있다. 그러나 위에 해당하지 않는 경우 즉, 예를 들어 회수할 수 없게된 이후에 인수한 채권에 대한 대손금은 어떠한 경우에도 공제할 수 없다.

현금주의를 택한 납세자의 경우에는 현금손실이 발생한 때에 대손금으로 공제할 수 있으며, 발생주의 납세자의 경우에는 특정한 상각방법을 이용하여야 한다. 그러나 충당금을 설정하는 방식은 소규모 금융업에 대하여만 허용된다.

㉟ 貸損充當金の 設定

현행법상 대손충당금은 소규모 은행(총자산 5억불 이하)이나 저축기관 이외에는 설정할 수 없도록 되어 있다. 일반법인의 경우 1986년 이전에는 충당금을 설정할 수 있었으나 1987년 부터는 발생

된 대손액을 직접 상각하도록 하였다. 대손충당금을 설정하는 경우에는 과세소득의 일정비율을 충당금으로 설정하는 방법과 과거의 대손경험치를 근거로 충당금을 설정하는 방법을 사용할 수 있다.

㉞ 減價償却費

사업에 공한 자산이나 소득을 창출하기 위하여 보유하는 자산의 마모, 파손등으로 인한 가치의 감소분은 減價償却으로 費用控除가 허용된다. 감가상각에 대해서는 앞의 회계방법편을 참고하기 바란다.

㉟ 정치헌금

정치헌금은 금액의 다과를 떠나 일절 손금으로 산입할 수 없다. 다만 소득세 신고시 신고서상에 산출세액의 일부를 정치헌금으로 이용할 수 있도록 허용하는 납세자의 의견을 묻는 란이 마련되어 있어 납세자가 동의하는 경우에 한하여 정부의 조세수입의 일부를 정치헌금으로 할양하도록 하고 있다.

㊱ 채권할증발행 프리미엄

할증발행된 채권을 소지하는 경우에 할증발행 채권인수시 채권액에 부가하여 지불되는 프리미엄은 당해 채권이 과세대상 채권인 경우에는 費用控除를 할 수 있으나 당해 채권이 면세채권인 경우에는 비용으로 공제할 수 없다.

㊲ 간행물 판촉비

신문, 잡지 및 기타의 정기간행물의 독자를 확보하고, 유지, 확장하기 위하여 지출하는 경비는 당해 연도의 손금으로 계상하거나 지출연도로 부터 3년간에 걸쳐 상각할 수 있다.

㊳ 시험연구비

시험연구비는 납세자의 선택에 따라 지출 또는 발생한 연도에 손금으로 계상하거나 移延費用(deferred expenses)으로 計上하여 발생

한 때로부터 60개월 이상(제59조(e)항에 의하여 10년간)의 기간동안 감가상각의 방법으로 매월 균등액으로 손금에 산입할 수 있다.

시험연구비의 회계처리 방법은 시험연구비가 최초로 지출되거나 발생한 사업연도의 소득세 신고시까지 선택하여야 하며 일단 선택한 방법은 재무부장관의 승인없이 변경할 수 없다.

그러나 시험연구와 관련되어 취득하는 토지나 기타의 자산에 대하여는 즉시 비용처리를 인정하지 않으며 감가상각이나 감모상각의 방법으로 비용화하여야 한다.

㉑ 법인설립비용

법인이 설립되는 과정에서 법률비용, 회계비용 등과 같은 비용이 발생한다. 이러한 비용들은 자본화하여야 한다. 그러나 Sec. 248에 따른 선택을 하지 않게 되면, 자본화된 법인설립비용은 무제한의 잔존연수를 갖게 되어 상각할 수 없게 된다. Sec. 248에 의한 선택을 하게 되면, 법인이 사업을 개시하는 달로부터 60개월 이상의 기간에 걸쳐 法人設立費用을 상각할 수 있다. 이 선택은 법인의 최초 소득세 신고시에 별도의 statement를 첨부함으로써 이루어진다. 상각에 관한 선택이 이루어지지 않는다면, 법인이 청산되기 전까지는 법인설립비용을 損金算入할 수 없다.

법인이 사업을 개시한 과세연도의 종료일 이전에 발생한 비용만이 법인설립비용으로서 상각의 대상이 될 수 있다. 법인은 영업활동에 착수함으로써 사업을 개시하게 된다. 법인설립비용인지의 여부를 결정함에 있어 당해 법인이 발생주의를 사용하는가 혹은 現金主義를 사용하는가 하는 문제는 관련이 없다. 법인의 정관을 수정하기 위해서 지출한 법률비용 등과 같이, 첫 번째 과세연도의 종료일 이후에 발생한 비용은 자본화되어 법인이 청산되기전에는 공제될 수 없다.

Sec. 248(b)는 법인설립비용을, ㉠ 법인설립과정과 관련하여 발생한 비용으로서 ㉡ 법인의 자본으로부터 지급되어야 하며 ㉢ 법인이 유한한 존속기간을 가질 경우, 이 존속기간 전체를 통하여 상각되어야 하는 성격의 것으로 정의하고 있다.

법인설립비용에는 다음과 같은 비용이 포함된다.

㉠ 법인의 정관 및 사규기초, 설립회의의 의사록 작성, 발행주식상의 조건작성 등과 같이, 법인의 설립과정에 관계된 법률서비스 비용

㉡ 법인설립에 관계된 회계서비스비용

㉢ 임시이사에 관한 비용, 최초 이사회 및 주주총회관련 비용

㉣ 법인이 설립된 주의 정부에 납부한 법인설립수수료

법인설립비용에는 법인의 주식 또는 여타 증권의 발행 및 매각에 따라 발생하는 수수료, 인수비용, 인쇄비 등과 같은 비용은 포함되지 않는다. 또한 출자되는 재산을 법인에게 이전하는 데 소요되는 비용도 법인설립비용에 포함되지 않는다. 법인이 법인설립비용의 상각기간이전에 사업을 중단하거나 처분되는 경우에는 잔존설립비용은 일시에 損金算入된다.

㉤ 開業費

開業費란 사업활동을 본격적으로 시작되기 전의 비용으로 통상 즉시 공제할 수 없으며 60개월 이상의 기간에 걸쳐 균등하게 상각하여야 한다. 납세자가 개업비를 즉시 비용화하고자 할 경우에는 사업개시 사업연도까지 이를 선택 신고하여야 한다. 均等償却의 방법을 택하였으나 상각전에 폐업을 하는 경우에는 폐업사업연도에 일시에 상각한다.

개업비는 법인설립비용과는 구분되는 비용이다. 사업착수비용은 개인이나 법인에게 발생하는 통상적·필수적 사업상의 비용으로서

다음과 같은 용도의 비용을 말한다.

- ㉠ 사업(active trade or business)의 인수나 창업의 조사
- ㉡ 사업의 창업
- ㉢ 본격적 사업수행 이전의 利益追求나 所得創出을 위한 활동

사업착수비용의 구체적 예로는, 잠재적인 시장의 조사, 이용가능한 생산시설의 분석, 창업과 관련된 광고, 창업과 관련한 고용인의 훈련 등에 따른 비용과 장차의 유통망, 공급선, 고객의 확보를 위한 출장 및 기타 경비, 관리직원과 외부 자문인의 채용비용 등을 들 수 있다.

개업비는 만약 수행중인 사업과 관련하여 발생하였더라면, 발생한 당해연도의 비용으로 損金算入 가능한 費用이어야 하나 資本的支出로 計上하여 償却한다.

Sec. 195에 따른 별도의 선택을 통하여 자본화된 개업비를 사업이 개시된 달로부터 60개월이상의 기간동안에 상각할 수 있다. 법인이 개업비를 모두 상각하기 전에 사업을 중단하거나 처분하는 경우에는 잔존개업비는 일시에 損金算入된다.

- ㉣ 未使用 稅額控除額의 損金算入

사업관련 세액공제가 세액공제 종합한도액의 제한(잠정최소세 또는 \$25,000을 초과하는 정규법인세액의 25%중 큰 금액)으로 공제할 수 없는 금액은 익년도의 손금으로 공제할 수 있다.

이에 해당되는 세액공제로는, 투자세액공제(50%한도), 주정연료 세액공제, 연구비세액공제, 유류회수세액공제(50%한도) 등이 있다.

(라) 所得控除

- ① 受取配當控除

법인이 다른 법인의 주식을 소유함으로써 받게되는 配當金額은

법인의 총소득에 포함된다. 주주가 수령하는 배당에 대한 과세는 일반적으로 二重課稅를 야기하게 된다. 법인주주가 다른 법인으로부터 배당을 수령하고 이를 다시 주주에게 배당하는 경우를 상정하면 三重課稅도 발생할 수 있다.

이러한 多重課稅의 효과를 부분적으로나마 제거하기 위하여, 법인에게서 다른 내국법인이나 일정한 외국법인으로부터 지급받은 배당에 대하여 所得控除가 허용된다.

㉞ 配當所得控除의 一般原則

배당실시법인 주식의 20%미만을 소유하는 법인은 지급받은 배당금액의 70%를 소득공제할 수 있다. 20%이상을 소유(의결권 및 가치기준)하는 법인은 80%를 所得控除할 수 있다.

㉟ 配當所得控除의 制限

20% 미만 소유한 법인으로부터 지급받은 배당의 경우, 소득공제는 ㉞ 배당금액의 70%와 ㉟ NOL 공제, capital loss 소급이월공제(carryback), 배당소득공제를 하지 않은 상태에서 계산된 과세소득의 70% 중 작은 금액까지만 가능하다. 20%이상 소유한 법인으로부터 지급받은 배당의 경우에도, ㉞ 배당금액의 80%와 ㉟ NOL 공제, capital loss 소급이월공제, 配當所得控除를 하지 않은 상태에서 계산된 과세소득의 80% 중 작은 금액까지만 소득공제가 가능하다.

80%의 소득공제대상인 배당과 70% 소득공제대상인 배당을 모두 수령한 법인은 먼저 80% 소득공제대상인 배당에 대한 소득공제를 하여야 한다.

잠정적으로 70% 또는 80%의 배당소득공제(full dividends received deduction)를 하였을 때 결손(Net Operating Loss)을 기록하게 되는 경우에는 배당소득공제에 대한 제한이 적용되지 않는다.

[예시]

甲법인의 현연도 사업실적이 각각 상황 ①, ②, ③과 같을 때의 과세 소득은 하단의 표와 같다.

상황 ① :

- 사업으로부터의 총소득 \$ 300,000
- 15% 소유법인으로부터의 수입 배당금 100,000
- 비용 280,000

상황 ② :

- 총소득과 수입배당금은 상황 ①과 동일
- 비용 \$ 310,000

상황 ③ :

- 총소득과 수입배당금은 상황 ①과 동일
- 비용 331,000

구 분	상황 ①	상황 ②	상황 ③
총 소득	\$ 400,000	\$ 400,000	\$ 400,000
차감 : 비용	(280,000)	(310,000)	(331,000)
특별공제전 과세소득	\$ 120,000	\$ 90,000	\$ 69,000
차감 : 배당소득공제	(70,000)	(63,000)	(70,000)
과세소득	\$ 50,000	\$ 27,000	\$ (1,000)

배당소득공제금액이 배당금액의 70%가 아닌 상황은 상황②이다. 이 경우에는 배당소득공제가 \$63,000으로 제한되는데, 이는 특별공제가 없는 상태에서의 과세소득이 \$90,000으로 배당금액인 \$100,000보다 작고, 최대 소득공제가능액인 \$70,000을 공제하여도 NOL을 기록하지 않기 때문이다. 이러한 配當所得控除의 制限은 흥미로운 결과를 야기할 수도 있는데, 그것은 상황②와 ③에서처럼, 상황③의 경우가 상황②의 경우보다 비용이

\$21,000만큼 많이 발생하였는데 반하여 과세소득은 \$28,000이나 작아진다는 점이다. 법인들은 이와 같은 작용결과를 잘 인식하고 있으며, 따라서 所得을 移延하거나 費用을 早起認識하여 최대한의 배당소득공제를 받을 수 있도록 하게 된다. 배당소득공제의 제한이 적용되는 경우에 미활용된 배당소득공제금액에 대한 이월공제는 인정되지 않는다.

㉔ 特殊關係法人集團 (Members of Affiliated Group)

특수관계법인집단의 구성법인은 집단내 다른 법인으로부터 지급 받은 배당에 대하여 100%의 配當所得控除를 받을 수 있다. 다음의 조건을 충족하는 일단의 企業集團은 관련된(affiliated) 것으로 본다.

㉕ 모법인이 최소한 하나 이상의 자회사를 議決權 및 價値基準으로 80% 이상 소유하여야 한다.

㉖ 집단내 구성법인의 주식이 의결권 및 가치기준으로 80%이상 다른 구성법인들에 의해 소유되어야 한다.

이러한 100%의 배당소득공제에 대하여는 과세소득에 의한 제한은 적용되지 않는다.

㉗ 外國法人으로부터 支給받은 配當

配當所得控除는 주로 내국법인으로부터 지급받은 배당에 대하여 적용된다. 외국법인으로부터 지급받은 배당에 대하여는, 그 배당의 원천이 된 소득이 미국에 의하여 과세되지 않았으며 따라서 多重課稅效果도 없기 때문에, 배당소득공제가 허용되지 않는다.¹⁶⁾

㉘ 45일 이하의 기간동안 소유한 주식

45일 이하의 기간동안 소유한 주식에 대하여 지급받은 배당과 관련하여는 배당소득공제가 허용되지 않는다. 이는 법인이 배당락일

16) Sec. 245에 의하면, 미국내에서 수행된 사업에서 발생하여 미국에 의하여 과세된 소득이 있는 외국법인으로부터 지급받은 배당에 대하여는 제한적인 배당소득공제가 허용된다.

의 직전에 주식을 구입하여 배당락일 이후에 바로 팔아 버리고 지급받은 배당에 대하여 배당소득공제를 받는 것을 막기 위한 것이다. 이러한 규정이 없다면, 배당락일 직전의 구입과 직후의 매각을 통하여 법인은 최대 10.5% $[(100\%-70\%) \times 0.35]$ 의 세율이 적용되는 배당소득을 실현하는 동시에, 35%로 과세되는 capital gain을 상쇄할 수 있는 capital loss를 주식매각으로써 발생시킬 수 있게 된다.

[예시]

甲법인은 乙법인의 주식 100주(발행주식의 1%미만)를 \$100,000에 배당락일 바로 전날 구입하였다. 甲법인은 그 주식에 대하여 \$5,000의 배당을 받았다. 甲법인은 그 주식을 배당락일로부터 45일째 되는날에 \$95,000에 매각하였다.(乙법인의 주식 100주는 \$5,000의 배당을 받기전인 배당락일 직전에 \$100,000이었기 때문에 배당이 지급된후에는 \$95,000 (\$100,000-\$5,000)이 된다.) 매각결과, \$5,000의 capital gain을 상쇄할 수 있는 동액의 capital loss(\$100,000-\$95,000)가 발생하였다. 45일 미만 소유한 주식으로부터의 배당에 대해 적용되는 배당소득공제부인규정과 관련한, 甲법인의 손익효과를 보면 다음과 같다.

구 분	소득공제허용시	소득공제불허시
배당	\$ 5,000	\$ 5,000
차감 : 35% 세율적용	(525)	(1,750)
세후 배당금액	\$ 4,475	\$ 3,250
Capital Loss	\$ 5,000	\$ 5,000
차감 : 35%세율 조세감효과	(1,750)	(1,750)
순 주식매각손실	\$ 3,250	\$ 3,250
세후배당금액	\$ 4,475	\$ 3,250
차감 : 순 주식매각손실	(3,250)	(3,250)
순손익	\$ 1,225	\$ 0

甲법인이 주식을 취득하여 배당을 받은 직후에 매각하게 되면 배당 소득공제혜택을 받을 수 없으므로, 결국 아무런 이익도 실현할 수가 없게 된다.

㉔ 借入金으로 取得한 株式

차입금으로 취득한 주식으로부터 발생한 배당금에 대하여는 배당 소득공제가 허용되지 않는다. 이는 배당에 대하여 거의 아무런 세금도 납부하지 않으면서, 배당을 발생케 한 株式取得資金에 따른 利子費用을 공제하는 것을 방지하기 위함이다.

[예시]

甲법인은 乙법인 주식의 30%를 매입하기 위하여 10% 이자율로 \$100,000을 차입하였다. 乙법인은 매년 \$8,000의 배당을 실시한다. 이 경우 배당소득공제가 허용된다면, 비록 \$8,000의 배당수입이 \$10,000의 이자비용보다 작음에도 불구하고, 甲법인은 乙법인 주식의 소유로부터 매년 \$940의 이익을 실현하게 된다. 차입금으로 취득한 주식에 대한 배당소득공제부인규정과 관련한 甲법인의 손익효과는 다음과 같다.

구분	소득공제허용시	소득공제불허시
배당	\$ 8,000	\$ 8,000
차감 : 35% 세율적용	(560)	(2,800)
세후 배당금액	\$ 7,440	\$ 5,200
지급이자	\$10,000	\$10,000
차감 : 35%세율 조세감효과	(3,500)	(3,500)
차입의 순비용	\$ 6,500	\$ 6,500
세후배당금액	\$ 7,440	\$ 5,200
차감 : 차입의 순비용	(6,500)	(6,500)
순손익	\$ 940	\$(1,300)

위의 예시는 차입금으로 취득한 주식에서 발생한 배당에 대하여 배당소득공제를 부인하는 규정이 어떻게 하여, 납세자가 이자비용보다 작은 배당을 받으면서도 세후이익을 실현하는 것을 막게되는지를 보여준다. 법인은 내국법인으로부터 수취한 배당에 대하여 소득공제를 받는다. 이 소득공제는 배당수취법인 배당을 지급한 법인의 주식을 보유하고 있는 정도에 따라 공제율이 다르다. 주식소유비율별 소득공제율은 다음과 같다. 이때의 주식 소유비율은 의결권 있는 주식의 비율 또는 발행가액 비율이 모두 적용되어 둘중 하나만 충족하면 된다.

② 慈善寄附(Charitable Contribution)

개인과 법인은 慈善寄附의 취급에 있어 손금산입의 시기, 비금전 재산의 기부에 따라 허용되는 損金算入金額, 특정과세연도의 최대 寄附金品 損金算入金額 등 세 가지 점에서 다르다.

㉞ 손금용인 기부금의 종류

미세법상 손금용인되는 기부금으로는

㉠ 주, 미국령, 연방 및 콜롬비아특별구의 정부 및 그 정치적 하부조직에게 전적으로 공익을 위하여 지급하는 기부금 및 증여금

㉡ 잉여금을 개인이나 주주의 이익으로 되지 않으며 입법에 영향을 주거나 후보자를 위하여 정치적선거에 참여함으로 인하여 비과세 자격을 상실하지 않은 미국, 미국령에서 미국, 미국령, 주 및 특별구의 법률에 의하여 설립되고 조직, 운영되는 종교, 자선, 과학, 문학, 교육이나 국내 및 국제 아마추어 운동경기의 지원 또는 동물 및 어린이 학대방지를 위한 법인, 신탁, 기금, 재단으로 지출한 기부금

㉢ 특정회원을 위하여 장묘사업을 하는 법인으로 수익을 목적으로 하지 않으며 잉여금이 개인주주나 개인에게 이익을 주지 않는

회사나 법인에게 지출한 기부금 등이 있다.

㉠ 損金算入의 時機

일정한 자선기관(qualified charitable organizations)에의 기부금은 법인에 있어서도 개인과 마찬가지로 損金算入이 허용된다. 일반적으로 특정 과세연도에 損金算入이 허용되기 위해서는 당해연도에 기부행위를 약속만 해서는 안되고 기부가 실제로 이루어져야 한다. 發生主義의 會計方法을 사용하는 법인에게는 특별한 규정이 적용된다. 즉, 그러한 법인들은 다음의 조건이 충족되는 경우에는 기부가 실제로 행해진 과세연도전에도 기부를 약속한 과세연도에 損金算入하는 것을 선택할 수 있다.

㉡ 기부를 약속한 과세연도에 그 기부행위를 이사회가 승인하여야 한다.

㉢ 기부를 약속한 과세연도의 종료일로부터 세번째 달의 15일 이전에 기부가 이행되어야 한다.

이러한 선택이 이루어지지 않은 경우에, 기부는 그것이 이루어진 과세연도에 손금산입된다. 특별규정의 적용선택은, 기부를 약속한 과세연도에 손금으로 산입하여 소득세신고를 하고 신고서에 이사회 의 승인결정사본을 첨부함으로써 이루어진다.

㉣ 普通所得財産(ordinary income property) 寄附時의 損金

현금을 일정한 자선기관에 기부하면, 그 기부금액만큼을 손금산입할 수 있다. 재산을 기부하면, 일반적으로 그 재산의 시가만큼을 기부금으로 손금산입할 수 있다. 그러나 普通所得財産의 기부와 일정한 增價된 capital gain 재산의 기부에는 특별한 규정이 적용된다.

보통소득재산이란 그 매각에 따른 이익이 long-term capital gain 이외의 이익(보통소득 또는 short-term capital gain)인 재산으로 정의된다. 보통소득재산의 예로는 1년이하의 기간동안 소유한 투자자

산, 재고자산, Sec. 1245 및 Sec. 1250의 recapture가 적용되는 재산을 들 수 있다. 그러한 재산의 기부에 대하여는 일반적으로 ㉠ 재산의 시가에서 당해 재산이 매각되었다면 인식되었을 보통소득금액이나 short-term capital gain금액을 공제한 금액과 ㉡ 그 재산의 adjusted basis중 큰 금액으로 손금산입이 제한된다. 그러나 일정한 在庫資產을 기부한 법인은 다음의 조건이 충족되는 경우에 기부한 재산의 시가가 adjusted basis를 초과하는 금액의 반을 adjusted basis금액에 추가하여 損金算入할 수 있다.

㉠ 기부된 재산의 사용이 수증기관의 면세활동에 관련되어 있고, 또한 그 재산이 오직 환자, 영세민, 또는 영아의 구호에만 사용되어야 한다.

㉡ 기부한 재산에 대하여 수증기관으로부터 현금, 여타 재산, 용역 등 일체의 대가를 받지 않아야 한다.

㉢ 기부자가 자선기관으로부터 앞의 두가지 조건이 준수될 것임을 확인하는 statement를 받아야 한다.

이 경우에도 손금산입금액이 기부한 재산의 adjusted basis의 2배를 초과할 수는 없다.

다음의 조건이 충족되는 경우에는 유사한 追加損金算入이 과학연구용재산의 기부(contributions of scientific research property)에도 적용된다.

㉠ 대학이나 면세 과학연구기관에 기부가 이루어져야 한다.

㉡ 기부한 재산이 납세자에 의하여 제작·건설된 것이어야 한다.

㉢ 재산이 실질적으로 완료된 때로부터 2년이내에 기부가 이루어져야 한다.

㉣ 기부자가 기부재산의 최초 사용자이어야 한다.

㉤ 기부재산은 과학적 장비 또는 장치로서 실질적으로 전체가 수

증자의 연구 및 실험에 사용되어야 한다.

㉔ 기부재산을 수증자가 매각하거나 재산, 용역등과 교환하지 않아야 한다.

㉕ 기부법인은 수증기관으로부터 앞의 마지막 두 조건을 준수하면서 기부재산을 사용할 것임을 확인하는 서면진술을 받아야 한다.

㉖ Capital Gain재산기부시의 손금

법인이 그 매각으로써 long-term capital gain이 실현되게 될 增價된 재산(capita; gain property라 함)을 자선기관에 기부하는 경우에는 일반적으로 寄附한 財産의 市價만큼을 損金算入할 수 있다. 그러나 다음의 경우에는 특별한 제한이 있게 된다.

㉗ 법인이 동산을 자선기관에 기부하고 그 재산의 사용이 당해기관의 면세목적인 사업과 관계없는 경우 또는

㉘ 법인이 증가된 재산을 활동하지 않는 개인재단에 기부하는 경우

이러한 경우에 인정되는 법인의 기부금액은 재산의 시가에서 그 재산이 매각되었다면 실현되었을 long-term capital gain금액을 공제한 금액으로 제한된다.

㉙ 最大損金算入限度

특정 과세연도에 법인이 자선 기부금으로서 손금산입할 수 있는 금액에는 제한이 있다. 이 제한금액은 개인과 법인의 경우가 서로 달리 계산된다. 법인은 조정과세소득의 10%이상을 자선 기부금으로 손금산입할 수 없다. 여기서 조정과세소득은 다음 사항을 감안하지 않고 계산된 법인의 과세소득을 말한다.

㉚ 자선 기부금 손금산입

㉛ NOL 소급이월공제(carryback)

㉜ capital loss 소급이월공제

㉔ 配當所得控除

조정과세소득의 10%를 초과하는 寄附金(초과기부금액)은 당과세연도에서는 공제될 수 없다. 대신 그러한 기부금액은 향후 5개 과세연도로 移越控除된다. 향후 5개 과세연도에서도 공제되지 않고 남은 기부금액은 더 이상 損金算入될 수 없다. 먼저 현과세연도에 발생한 기부금액을 손금산입하고 난후에 이월된 초과기부금액을 공제할 수 있다. 현과세연도의 기부금액과 과거과세연도에서 이월된 초과기부금액을 합한 총기부금액에 대하여 현과세연도 조정과세소득의 10%라는 손금산입한도가 적용된다.

③ 財産의 賣却과 交換에 따른 損失

자산의 매각이나 교환은 일반적으로 개인과 법인간에 동일하게 취급된다. 그러나, ㉕ capital gain과 loss에 대하여 특별한 규정이 적용되고 ㉖ 법인에게서 Sec. 1250 재산의 매각과 관련하여 Sec. 291에 의하여 20% 추가적인 감가상각recapture가 적용된다.

㉕ capital gain과 loss

법인도 capital gain과 loss의 계산은 개인과 동일하다. capital asset의 양도나 교환에 따라서 capital gain 또는 capital loss가 발생하게 된다. 법인은 모든 capital gain과 loss를 합산하여 net capital gain이나 net capital loss를 얻는다.

법인의 net capital gain(net short-term capital loss를 초과하는 net long-term capital gain)은 총소득에 포함된다. 개인과는 달리 법인의 capital gain은 특별한 취급을 받지 못하고 보통의 소득항목과 같이 취급된다.

Net capital loss인 경우에 법인은 capital loss를 당해연도에 모두 손금산입하지 못할 수도 있다. 법인의 capital loss는 오직 capital gain으로부터만 공제될 수 있고 普通所得으로부터는 공제될 수 없

다.

Net capital loss는 가장 과거연도부터 최근 3개 과세연도까지 short-term capital loss로 이월되어 capital gain에서 공제될 수 있다. Capital loss가 과거연도에서 모두 공제되지 않을 경우에 나머지는 역시 short-term capital loss로 당해연도 이후의 5개 과세연도까지 移越控除될 수 있다.

④ Sec. 291 : Tax Benefit Recapture Rule

Sec. 1250에 의하면, Sec. 1250 재산의 양도에서 이익이 날 경우에는, 기왕에 減價償却控除가 이루어진 금액중 감가상각방법으로서 정액법(straight-line method)을 사용하였다면 공제되었을 금액을 초과하는 금액에 상당하는 이익금액은 普通所得으로 취급하여야 한다. 이렇게 하여 보통소득으로 취급되는 것을 'Sec. 1250 depreciation recapture'라고 한다. 개인의 경우에는 나머지 이익금액은 Sec. 1231 gain으로 취급된다. 그러나, 법인의 경우에는 당해 재산이 Sec. 1250 재산이 아니고 Sec. 1245 재산이었더라면 보통소득으로 취급할 수 있었던 금액의 20%에 상당하는 이익금액을 보통소득으로 추가하여 recapture하여야 한다.

[예시]

甲법인은 1993년 1월에 \$125,000을 주고 주택을 구입하였다. \$125,000의 구매가격중 \$25,000은 토지에 \$100,000은 건물에 할당되었다. 甲법인은 건물에 대하여 1995년말까지 정액법의 감가상각방법을 사용하여 \$10,606을 감가상각하였다. 甲법인은 1995년 12월에 이 주택을 \$155,000에 매각하였는데, \$45,000과 \$110,000이 각각 토지와 건물에 할당되었다. 이로써 甲법인은 토지에 대하여 \$20,000의 Sec. 1231 gain을 기록하였는데, 토지는 Sec. 1250 재산이 아니기 때문에 이 이익은 Sec. 291

의 적용을 받지 않는다. 또한 건물에 대하여는 \$20,606 양도차익이 발생하였다. 만일 甲법인이 개인납세자였다면 \$20,606의 전체 이익금액이 Sec. 1231 gain으로 취급되었을 것이다. 그러나 甲법인은 법인으로서는 감가상각금액의 20%에 상당하는 \$2,121의 이익금액을 보통소득으로 취급하여야 한다. 이러한 취급내역을 요약하면 다음과 같다.

구 분	토 지	건 물	합 계
양도가격	\$45,000	\$110,000	\$155,000
(adjusted basis)	(25,000)	(89,394)	(114,394)
양도차익	\$20,000	\$ 20,606	\$ 40,606
이익의 성격			
보통이익	\$ 0	\$ 2,121	\$ 2,121
Sec. 1231	20,000	18,485	38,485
양도차익	\$20,000	\$ 20,606	\$ 40,606

④ 缺損(Net Operating Losses ; NOLs)

법인의 공제금액이 總所得金額보다 큰 경우에 그 법인은 NOL을 기록하게 된다. NOL이란 법인의 配當所得控除를 포함한 공제금액(deductions)이 총소득금액을 초과하는 부분을 말한다. 특정 과세연도의 NOL을 계산함에 있어서는 과거연도 또는 이후연도로부터의 NOL 移越控除는 허용되지 않는다. 그러나, 개인납세자의 NOL계산과는 달리, 법인의 NOL계산에는 아무런 조정도 필요없다.

법인의 NOL은 과거 3개 과세연도, 향후 15개 과세연도로의 移越控除가 허용된다. 이월공제는, 먼저 과거의 가장 빠른 과세연도인 3개년전의 과세연도에서 이루어진다. 남은 NOL이 있는 경우에는 그 다음연도인 차직전연도 그리고 직전연도로 차례로 이월공제가 이루

어진다. 그리고도 남은 NOL은 향후 15개 과세연도로 차례로 이월 공제될 수 있다. 법인은 선택에 의하여 NOL을 3개 과거연도로 이월공제하는 것을 포기하고 전부 향후 과세연도에만 이월공제할 수 있다.

법인이 NOL의 과거이월공제를 포기하는 이유는 ㉡ 과거이월공제기간(carryback period)에는 낮은 限界稅率로 과세되었으나 미래에는 높은 한계세율로 과세될 것으로 예상하고 있거나 ㉢ 이월공제할 수 있는 기간이 끝나가는 세액공제를, 우선 과거과세연도에 이월하여 사용하고자 하기 때문일 수 있다. 과거이월공제의 포기는 과거이월가능연도 전부에 대하여, NOL이 발생한 과세연도에 대한 신고기한이내에 이루어져야 한다. 포기방법은 Form 1120의 해당란에 표시하여 제출하면 된다. 그러나 다른 연도에 또 다시 NOL이 발생한 경우에 이의 과거이월공제를 포기할지의 여부는 전혀 별도의 결정대상이다. 즉 매년의 NOL은 별개로 취급되며 별도의 결정대상이다.

NOL의 과거연도 이월공제에 따라 환급을 받고자 하는 법인은 Form 1120X(법인 소득세 수정신고)나 Form 1139(법인의 잠정환급신청)을 제출하여야 한다.

⑤ 所得控除順序(Sequencing of the Deduction Calculation)

慈善 寄附金控除, 配當所得控除 및 NOL공제는 일정한 순서대로 공제가 이루어져야 한다. 그렇지 않으면 당해 과세연도의 공제금액 계산이 틀릴 수가 있다. 다음 순서로 공제되어야 한다.

- ㉡ 자선기부금공제, 배당소득공제, NOL공제이외의 모든 공제
- ㉢ 자선기부금 공제
- ㉣ 배당소득공제
- ㉤ NOL공제

설명한 바와 같이 자선 기부금의 손금산입은, 자선기부금공제 그 자체, NOL 및 capital loss 遡及移越控除(carryback), 그리고 배당소득공제가 있기 전, 그러나 NOL 이연이월공제(carryover or carryforward)가 있는 후의 과세소득의 10%로 제한된다. 이렇게 일단 자선기부금의 손금산입금액이 정해지고 난 후에는, 배당소득공제금액을 계산하기 위해서 NOL 移延移越控除金額은 다시 더해지고 자선 寄附金損金算入額은 공제되어야 한다. 계산된 配當所得控除金額이 공제된 후의 과세소득에서 NOL을 공제하면 과세소득을 얻게 된다.

[예시 1]

甲법인은 다음과 같은 사업실적을 기록하였다.

- 영업으로부터의 총소득	\$ 150,000
- 30% 소유 내국법인으로부터의 배당금	100,000
- 영업비용	100,000
- 자선 기부금	30,000

甲법인은 \$ 40,000의 NOL 이연이월공제금액이 있다. 甲법인의 자선 기부금 손금산입금액은 다음과 같이 계산된다.

- 영업으로부터의 총소득	\$ 150,000
- 가산 : 배당금	100,000
- 총소득	\$ 250,000
- 차감 : 영업비용	(100,000)
NOL 이연이월공제	(40,000)
- 기부금 손금산입 한도계산 기준금액	\$ 110,000

甲법인의 기부금 손금산입은 \$11,000($0.10 \times \$110,000$)로 제한된다. 이 \$11,000의 손금산입한도는, 甲법인이 향후 5개 과세연도동안 \$19,000

(\$30,000-\$11,000)의 기부금을 이월공제할 수 있다는 것을 의미한다.
甲법인의 과세소득은 다음과 같이 계산된다.

- 총소득	\$ 250,000
- 차감 : 영업비용	(100,000)
기부금 공제	(11,000)
- 특별공제전 과세소득	\$ 139,000
- 차감 : 배당소득공제	(80,000)
NOL공제	(40,000)
- 과세소득	\$ 19,000

甲법인의 배당소득공제는 \$80,000($0.80 \times \$100,000$)이며 NOL금액 \$40,000은 NOL공제전 과세소득이 \$59,000($\$139,000 - \$80,000$)이기 때문에 전액 이월공제된다.

주목할 것은 만약 NOL이 차후 과세연도로부터 소급이월된 것이라면 이것은 법인의 자선 기부금 손금산입한도 계산기준금액을 계산하는데 반영되지 않는다. 즉, 자선 기부금 손금산입한도는 당초 신고시와 여전히 같게 유지된다.

[예시 2]

다른 사항은 예시 1의 내용과 같고, 다만 NOL \$40,000이 후 연도로부터의 소급이월공제(carryback)인 것만 다르다. 甲법인의 자선 기부금 손금한도계산 기준금액은 당초의 소득세 신고시 다음과 같이 계산된다.

- 영업으로부터의 총소득	\$ 150,000
- 가산 : 배당금	100,000
- 총소득	\$ 250,000
- 차감 : 영업비용	(100,000)

- 기부금 손금산입 한도계산 기준금액 \$ 150,000

甲법인의 자선 기부금 손금은 $\$15,000(0.10 \times \$150,000)$ 으로 제한된다. 이 $\$15,000$ 의 손금산입한도는, 甲법인이 향후 $\$15,000$ ($\$30,000 - \$15,000$)의 기부금을 이월공제할 수 있다는 것을 의미한다. NOL 소급이월공제가 발생한 후 甲법인의 과세소득은 다음과 같이 계산된다.

- 총소득	\$ 250,000
- 차감 : 영업비용	(100,000)
기부금 공제	(15,000)
- 특별공제전 과세소득	\$ 135,000
- 차감 : 배당소득공제	(80,000)
NOL공제	(40,000)
- 과세소득	\$ 15,000

甲법인의 배당소득공제는 여전히 $\$80,000(0.80 \times \$100,000)$ 이며 NOL 금액 $\$40,000$ 은 NOL공제전 과세소득이 $\$55,000(\$135,000 - \$80,000)$ 이기 때문에 전액 이월공제된다.

(3) 法人과 株主間の 去來

법인과 지배주주간의 거래에는 특별한 규정이 적용된다. Sec. 1239에 의하여 법인과 지배주주간의 減價償却資産 매매로 실현된 capital gain이 普通所得으로 성격이 변화될 수 있다. Sec. 267(a)는 법인과 지배주주간의 재산 매매결과 발생한 손실의 손금산입을 부인한다. Sec. 267(a)(2)는 법인과 지배주주간의 거래와 관련하여 발생한 이자 및 비용의 損金算入을 移延시킨다.

이상의 세 경우에서 지배주주란 가치기준으로 50% 이상의 주식을 소유하는 자를 말한다. 50% 이상의 소유여부를 결정함에 있어

일정한 간주소유(constructive stock ownership)원칙이 적용된다. 즉, 자기 자신의 직접소유 주식뿐 아니라 친족 또는 그가 소유한 법인, 조합, 재단(estate)의 소유주식도 합산된다.

(가) 財産讓渡損益

지배주주와 피지배법인간에 減價償却資産이 매매되고, 동 거래의 매입자에게도 그 자산이 감가상각대상자산인 경우에는, 거래에 따른 이익이 Sec. 1239(a)에 의하여 普通所得으로 취급된다.

(나) 財産의 賣買 · 交換去來 損失

Sec. 267(a)는 법인과 지배주주간의 재산의 매매 또는 교환거래의 결과 발생한 損失의 控除를 부인한다. 구매자가 차후에 동 재산을 제3자에게 매각하여 이익을 실현하는 경우에는, 그 이익금액 중 기왕에 부인된 損失金額을 초과하는 부분만 인식된다. 그러나 구매자가 재산을 제3자에게 매각하여 손실이 발생하는 경우에는 기왕에 부인된 손실은 영원히 공제되지 않는다.

(다) 法人과 支配株主間の 相異한 會計方法

Sec. 267(a)에 따르면, 다음의 조건이 모두 충족되는 경우에는, 법인과 지배주주간에 발생한 利子나 費用의 控除가 移延된다.

① 거래 당사자들이 서로 다른 회계방법을 사용한다.

② 비용의 지급자에게 비용이 발생한 과세연도 이후에 비용의 수령자가 이를 소득으로 인식한다.

이 규정에 의하여 지배주주에 대하여 발생한 법인의 비용이나 이자는 지배주주가 이를 소득으로 인식하기 전에는 공제될 수 없다.

(4) 投資危險의 原則(At-Risk Rules)

과세연도의 하반기중의 한 때라도, 5인 이하의 주주가 가치기준으로 발행주식(outstanding stock)의 50%이상을 소유한 적이 있는

C Corporation(소수지배법인 ; closely-held C Corporation)에게는 투자위험규정이 적용된다. 소수지배법인의 경우에, 특정한 활동에 대한 손실은 과세연도말 현재 법인이 그 활동에 대하여 부담하고 있는 危險金額을 초과하여 공제될 수 없다. 投資危險의 原則으로 인하여 공제되지 않은 損失金額은 차후 과세연도로 이월되어, 그 과세연도에 법인의 危險負擔金額이 증가한 경우에 공제될 수 있다.

(5) 資産所得活動制限規程(Passive Activity Limitation Rules)

Personal Service Corporation(PSC)와 소수지배법인은 자산소득 활동제한규정의 적용을 받을 수 있다. PSC가 적극적 사업활동의 요건(material participation requirements)을 충족하지 못하는 경우, 純資産損失과 稅額控除(net passive losses and credits)金額은 당해 과세연도에 공제되지 못하고 이월되어 자산소득(passive income)이 발생한 과세연도에 그 자산소득으로부터만 공제될 수 있다. 적극적 사업활동의 요건을 충족하지 못하는 소수지배법인의 경우에, 자산 손실과 세액공제는 순사업소득(net active income)으로부터는 공제될 수 있으나 투자소득(portfolio income ; 이자, 배당, 연금, 사용료, 투자자산의 매각에 따른 capital gains)으로부터는 공제될 수 없다.

바. 法人所得稅額의 計算

(1) 一般原則

공동지배법인집단(members of controlled groups of Corporations)과 PSC를 제외한 모든 C Corporation은 정규 소득세액을 계산하는데 다음과 같은 세율표를 사용한다.

과세표준(\$)	세 액(\$)
50,000미만	과세표준 × 15%
50,000이상 75,000미만	7,500+50,000초과 × 25%
75,000이상 100,000미만	13,750+ 75,000초과 × 34%
100,000이상 335,000미만	22,250+ 100,000초과 × 39%
335,000이상 10,000,000미만	113,900+ 335,000초과 × 34%
10,000,000이상 15,000,000미만	3,400,000+10,000,000초과 × 35%
15,000,000이상 18,333,333미만	5,150,000+15,000,000초과 × 38%
18,333,333이상	6,416,667+18,333,333초과 × 35%

(2) Personal Service Corporation

PSC에게는 법인 소득세의 일반세율표상의 단계별 세율체계가 적용되지 않는다. PSC의 소득은 35% 단일세율로 과세된다. 따라서 PSC의 주주겸 고용인들은 배당이 아니라 임금형태로 소득을 실현하거나, S Corporation으로 취급받을 것을 선택하려고 하게 된다.

사. 共通支配法人集團(Controlled Groups of Corporations)

공통의 지배하에 있는 법인들에게는 이들이 지배관계를 이용하여 조세를 회피하는 것을 방지하기 위하여 특별한 규율이 적용된다. 이러한 특별 규율은 '공통지배법인집단'의 법상 정의규정에 부합하는 법인들에게만 적용된다.

(1) 特別規律의 必要性

특별규율은 주주들이 복수의 법인들을 법인 소득세의 최고세율 35%의 적용을 피하기 위해 활용하는 것을 막기 위해 필요하다. 이러한 특별규율이 없다면 주주들은 법인의 소득을 둘이상의 법인에 할당하여 각 법인의 \$10,000,000까지의 소득에 대하여 15%, 25% 및 34%의 낮은 세율을 적용받도록 할 수 있다. 관련규정에 따라 동일한 주주 또는 주주집단의 지배를 받는 2 이상의 법인은 특별한 취급을 받게된다. 이러한 특별한 취급의 내용은 ① 공통지배법인집단의 각 법인이 누진적인 법인 소득세 세율체계의 혜택을 별도로 누리는 것이 아니고 모든 법인이 이를 공유한다는 점과 ② \$100,000에서 \$335,000(1995년기준)까지의 共通支配法人集團 전체의 소득에 대하여는 5%의 부가세(surcharge)가 부과된다는 점이다. 共通支配法人集團 전체의 소득이 \$335,000이상 \$10,000,000이하인 경우에는, 각 법인의 소득에 대하여 34%의 단일세율이 적용되는 것과 같다.

(2) 共通支配法人集團의 定義

共通支配法人集團이란 동일한 주주 또는 주주집단에 의하여 직접 또는 간접으로 소유되는 2 이상의 법인의 집단을 말한다. 공통지배법인집단에는 모자관계집단(parent-subsidiary controlled group), 자매관계집단(brother-sister controlled group) 그리고 결합관계집단(combined controlled group)의 세 가지의 형태가 있다. 이러한 각각의 형태의 공통지배법인집단은 법인 소득세 세율체계의 낮은 세율혜택을 공유하여야만 하고, \$100,000을 초과하는 집단전체의 소득에 대하여는 최대 \$11,750까지의 5% 부가세가 부과되며, 또한 \$15,000,000을 초과하는 집단전체의 소득에 대하여는 최대 \$100,000까지의 3% 부가세가 부과된다.

(가) 모자관계집단

모자관계집단은 일방법인이 직접 타방법인의 의결권 있는 모든 주식의 80% 이상을 소유하거나 모든 주식 가치의 80% 이상을 소유하는 관계에 있는 2 이상 법인의 집단을 말한다¹⁷⁾. 이러한 관계 집단내에는 1개 이상의 자회사가 있을 수 있다. 즉, 모법인과 자법인 그리고 관계집단내의 여타법인 전체가 다른법인의 의결권 있는 주식의 80%를 소유하거나 모든 주식가치의 80% 이상을 소유하는 경우에는 그 법인도 모자관계집단에 포함된다.

[예시]

甲법인은 乙법인 주식의 80%를 소유하고 丙법인 주식의 40%를 소유한다. 乙법인은 역시 丙법인 주식의 40%를 소유한다. 이 경우 ① 甲법인은 乙법인 주식의 80%이상을 소유하므로 乙법인의 모법인이 되고 ② 丙법인은 甲법인(40%)과 乙법인(40%)에 의하여 80%소유되므로, 甲법인, 乙법인, 丙법인은 모자관계집단을 구성한다.

만일 甲법인과 乙법인의 丙법인 소유비율이 70%에 지나지 않고 나머지 30%는 관계가 없는 다른 법인에 의하여 소유된다면, 丙법인은 모자관계집단에 포함되지 않는다.

모자관계집단이 형성되기 위해서는 한 법인이 다른 법인을 의결권기준 또는 가치기준으로 80% 직접소유하는 관계가 있어야만 한다.

[예시]

甲법인은 乙법인과 丙법인의 주식을 각각 70%와 60% 소유한다. 丁법인이 乙법인과 丙법인의 나머지 주식 30%와 40%를 소유한다. 이 경

17) Sec. 1563(a)(1) 참조. 모자관계집단의 주식소유비율을 계산하는 데는 Sec. 1563(d)(1)에 따른 일정한 규칙(attribution rule)이 적용된다. 주식선택권(option to acquire stock)을 가지고 있는 경우에는 그 주식을 소유한 것으로 간주된다. 어떤 주식은 Sec. 1563(c)에 의하여 주식소유비율계산에 있어 산입되지 않는다.

우에는 한 법인이 다른법인을 직접 80% 이상 소유하는 관계가 없으므로 모자관계집단이 형성되지 않는다.

(나) 자매관계집단

다섯 이하의 개인, 신탁 또는 재단에 의하여 다음과 같이 소유되는 법인집단은 자매관계집단을 형성하게 된다.

- ① 의결권 기준 또는 가치 기준으로 80%이상 소유되고
- ② 각 인의 공통소유비율(identical ownership)에 의하여 50% 이상 소유되는 법인집단.¹⁰⁾

여기서 주주의 공통소유비율이란 당해 주주가 각 법인에 대하여 공통으로 소유하고 있는 주식의 비율을 말한다. 어떤 주주가 甲법인은 30% 소유하고 乙법인은 70% 소유한다면 이 주주의 공통소유비율은 30%가 된다.

[예시]

甲법인과 乙법인은 각각 한 종류의 주식만을 발행하였다. 이들 법인의 주주와 소유주식비율은 다음과 같다.

주주	甲법인	乙법인	공통소유비율
A	30%	70%	30%
B	70%	30%	30%
합계	100%	100%	60%

10) Sec. 1563(a)(2) 참조. 자매관계집단의 주식소유비율을 계산하는 데는 Sec. 1563(d)(2)에 의하여 일정한 규칙이 적용된다. 주식선택특권은 당해 주식을 소유한 것으로 간주된다. 5% 이상의 출자 또는 이익분배지분을 갖는 조합의 조합원, 5% 이상의 지분(actuarial interest)을 갖고 있는 신탁 또는 재단의 수익자(beneficiaries)는 조합, 신탁, 재단이 소유한 주식을 자기의 지분비율만큼 소유한 것으로 간주된다. 가치기준으로 5% 이상의 법인 주식을 소유하는 주주는 법인의 소유주식을 자기의 지분비율만큼 소유한 것으로 간주된다. 또한 가족지분계산규칙(family attribution rules)에 따라, 배우자, 직계비속 및 직계존속이 소유한 주식은 본인이 소유한 것으로 간주될 수 있다.

A와 B의 2인이 甲법인과 乙법인 주식의 각각 100% 소유한다. 또한 동일인들의 甲법인 및 乙법인에 대한 공통소유비율의 합계도 60%이다. 5인이하의 개인 등이 각 법인의 주식의 80%를 소유하고, 공통소유비율에 의한 경우, 50% 이상을 소유하여야 한다는 자매관계집단의 요건을 충족하므로 甲법인과 乙법인은 자매관계집단이 된다.

5인 이하의 주주가 80% 이상을 소유하는 2 이상의 법인만으로는 자매관계집단이 형성되기에 부족하다. 반드시 이들 주주의 공통소유비율이 50% 이상이어야 한다.

[예시]

甲법인과 乙법인은 각각 한 종류의 주식만을 발행하였다. 이들 법인의 주주와 소유주식비율은 다음과 같다.

주주	甲법인	乙법인	공통소유비율
A	80%	25%	25%
B	20%	75%	20%
합계	100%	100%	45%

A와 B의 2인이 甲법인과 乙법인 주식의 각각 100%소유한다. 그러나 이들은 공통소유비율에 의한 경우 45%밖에 소유하지 못한다. 50% 이상의 공통소유비율 요건이 충족되지 않기 때문에 甲법인과 乙법인은 자매관계 집단이 아니고 따라서 공통지배법인집단에 대한 특별취급을 받지 않고 각각의 소득에 대하여 따로 과세될 뿐이다.

특정 개인이 공통지배법인집단을 구성하는 각 법인 모두의 주식을 소유하고 있는 경우에만, 그 개인의 주식소유비율이 특수관계법인집단의 형성여부 판단을 위한 주식소유비율계산에 산입된다.

[예시]

甲법인과 乙법인은 각각 한 종류의 주식만을 발행하였다. 이들 법인의 주주와 소유주식비율은 다음과 같다.

주주	甲법인	乙법인	공통소유비율
A	50%	40%	40%
B	20%	60%	20%
C	30%	-	
합계	100%	100%	60%

C는 乙법인의 주식을 소유하지 않기 때문에 C의 甲법인 소유주식은 甲법인에 대한 80% 소유여부를 판단하는 데 감안될 수 없다. A와 B의 甲법인 소유비율은 70%에 지나지 않기 때문에 甲법인과 乙법인은 공통지배법인집단이 될 수 없다.

(다) 結合關係集團

다음의 요건을 충족하는 3 이상의 법인은 結合關係集團을 구성한다.

① 각 법인은 모자관계집단 또는 자매관계집단의 구성원이어야 한다.

② 적어도 1개 법인은 모자관계집단의 모법인임과 동시에 자매관계집단의 구성원이어야 한다.

[예시]

甲법인, 乙법인, 丙법인은 각각 한 종류의 주식만을 발행하였다. 이들 법인의 주주와 소유주식비율은 다음과 같다.

주주	甲법인	乙법인	丙법인
개인A	50%	50%	-
개인B	50%	50%	-
甲법인	-	-	100%

甲법인과 乙법인은 A와 B에 의하여 100% 소유되고 공통소유비율에 의할 경우에도 100% 소유되기 때문에 자매관계집단을 형성한다. 또한 甲법인이 丙법인을 100% 소유하기 때문에 이들은 모자관계집단을 형성한다. 이들 3개의 법인은 모두 모자관계집단 또는 자매관계집단의 구성원이고 모자관계집단의 모법인인 甲법인이 자매관계집단의 구성원이므로 이들 3개법인은 결합관계집단을 형성하게 된다.

(3) 共通支配法人集團 要件의 適用

共通支配法人集團의 요건은 일반적으로 12월 31일을 기준으로 그 충족여부를 판단하게 된다. 어떤 법인이 12월 31일 현재 공통지배법인집단의 구성원이고 과세연도중 12월 31일 이전의 일수의 반 이상동안 당해 공통지배법인집단의 구성원이었다면 그 법인은 그 공통지배법인집단의 구성원인 것으로 인정된다. 그러나 12월 31일 현재 공통지배법인집단의 구성원이 아닌 법인의 경우도, 과세연도중 12월 31일 이전의 일수의 반 이상동안 당해 공통지배법인집단의 구성원이었다면 그 과세연도에 대하여는 그 공통지배법인집단의 구성원인 것으로 간주된다. 과세연도중 12월 31일 이전의 일수의 반 미만동안 공통지배법인집단의 구성원이었던 법인이나 免稅法人(tax-exempt Corporation)과 같은 특별한 세법상의 지위를 가진 법인은 공통지배법인집단의 구성원이 될 수 없다.

[예시]

甲법인과 乙법인은 甲법인이 모법인인 모자관계집단의 구성원이다. 양 법인은 역년을 과세연도로 사용하고 과세연도의 전기간동안 모자관계를 이루어 왔으며, 연결신고를 하지 않는다. 8월말로 종료하는 사업연도를 과세연도로 사용하는 丙법인은 1995년 12월 1일에 모자관계집단의 구성원이 되었다. 丙법인이 1995년 12월 31일 현재에도 그 모자관계집단의 구성원이지만, 12월 31일 이전의 과세연도 일수의 반 미만 기간동안(9월 1일에 시작된 과세연도의 12월 31일 이전의 121일 중 30일 동안)만 모자관계집단의 구성원이었다. 따라서 丙법인은 1995년 9월 1일에 개시하는 과세연도에 대해서는 甲법인과 乙법인의 공통지배법인집단의 구성원이 아니다.

어떤 법인이 12월 31일 현재의 기준에 의할 때 共通支配法人集團의 구성원이라면, 이 법인은 Sec. 11(b)의 累進稅率體系의 낮은 세율 혜택을 공유하여야만 한다. 공통지배법인집단의 구성원들은 \$100,000이상의 과세소득에 대하여 부과되는 5%의 부가세와 \$15,000,000이상의 과세소득에 대하여 부과되는 3%의 부가세의 적용목적상 마치 하나의 법인인 것처럼 취급된다. 어떤 법인이 12월 31일 현재의 기준에 의할 때 그 과세연도에 대하여 공통지배법인집단의 구성원이 아니라면 \$75,000까지의 과세소득에 대한 15% 및 25%, 그리고 \$10,000,000까지의 과세소득에 대한 34%의 낮은 세율 혜택을 유지할 수 있다.

(4) 共通支配法人集團에 適用되는 기타 特別規程

공통지배법인집단을 구성하는 2 이상의 법인에 대하여는 구성원 전체의 소득을 기준으로 \$50,000까지는 15%로 과세되고, 그 다음

\$25,000은 25%로 과세되며, 마지막 \$10,000,000까지는 34%로 과세되는등, Sec. 11(b)에서 규정하는 낮은 세율의 혜택이 제한된다.

그 밖에도 공통지배법인집단은 조세혜택을 구성원들간에 공유해야하는 경우가 있는 데, 이는 다음과 같다.

- ① \$250,000의 최소 accumulated earnings tax credit¹⁹⁾
- ② general business tax credit 제한목적상의 \$25,000금액²⁰⁾
- ③ AMT계산상 \$40,000의 법상 공제금액²¹⁾
- ④ 매년 감가상각자산의 비용화한도금액 \$17,500²²⁾

또한 Sec. 267(a)(1)규정에 따라, 공통지배법인집단 구성원간의 재산매매 또는 교환에 있어서는 손실을 인식할 수 없다.²³⁾ 공통지배법인집단 구성원간의 재산매매에 따른 손실은 특별한 취급을 받는 데, 그 공제가 부인되는 것이 아니라 移延되게 된다. 그렇게 공제가 이연된 손실은 그 재산이 共通支配法人集團의 구성원이 아닌 자에게 매각될 때, 판매자인 구성원에 의하여 인식된다. 즉 공제가 이연된 손실 전부는 관련 재산이 공통지배법인집단 밖으로 처분될 때 인식되는 것이다. Sec. 267(a)(2)에 따르면, 회계방법이 달라서 비용과 소득의 인식이 각각 다른 과세연도에 이루어질 수 있는 공통지배법인집단의 구성원간에 발생한 비용이나 이자등의 공제가 제한된다. 지배주주와 법인간에, 구매자에게 감가상각대상인 재산의 매매거래에서 발생된 이익의 성격을 capital gain에서 ordinary income으로 바꾸는 Sec. 1239의 규정은 공통지배법인집단 구성원간의 매매 또는 교환거래에도 적용된다.

19) Sec. 1561(a)(2) 참조.

20) Sec. 38(c)(2)(B) 참조.

21) Sec. 1561(a)(3) 참조.

22) Sec. 179(d)(6) 참조.

23) Sec. 267(b)(3) 참조.

(5) 連結稅務申告

(가) 連結稅務申告對象

특수관계법인집단(affiliated groups)과 같은 일정한 관계법인집단(related Corporations)은 선택에 의하여 連結申告(consolidated tax return)라고 불리우는 단일의 소득세 신고서를 제출할 수 있다. 특수관계법인집단은 공통 모법인과의 주식소유관계에 의하여 연결된 일단의 法人集團¹⁶⁾을 말하는 데, 구체적으로는 다음의 요건이 충족되어야 한다.

① 공통 모법인은 적어도 하나의 법인의 의결권 있는 모든 주식의 80% 이상 그리고 주식의 모든 가치의 80% 이상을 직접 소유하여야 한다.

② 특수관계법인집단의 구성원인 각 법인의 의결권 기준 및 가치 기준의 80%이상 주식이 1개 이상의 구성원에 의하여 직접 소유되어야 한다.

대부분의 모자관계 공통지배법인집단 구성원은 각 법인별 소득신고 대신에 단일의 연결신고를 선택할 수 있다. 결합관계집단내의 모자관계집단의 구성원도 연결신고를 할 수 있다. 그러나 자매관계집단 구성원들은 모자관계가 결여되어 있기 때문에 연결신고를 할 수 없다.

특수관계법인집단은 구성원의 모든 소득과 비용을 포함하는 Form 1120을 제출함으로써 연결신고를 선택할 수 있다. 집단내의 모든 구성원이 연결신고에 동의하여야만 한다.

(나) 連結稅務申告의 長點

연결신고는 전체 특수관계법인집단 구성원을 대상으로 한 단일의 신고이다. 주요한 잇점은 다음과 같다.

16) 이러한 법인집단 구성원은 Sec. 1504(b)에 의한 연결신고선택을 할 수 있다.

① 한 구성원의 이익은 다른 구성원의 缺損에 의하여 相殺될 수 있다.

② 한 구성원의 capital gain은 다른 구성원의 capital loss에 의하여 상쇄될 수 있다.

③ 구성원간의 거래에서 실현된 이익의 인식을 집단 밖으로의 판매가 일어날 때까지 이연할 수 있다.

특수관계법인집단 구성원이 각자 별도의 신고를 한다면 결손이나 capital loss를 기록한 구성원은 이러한 손실을 과거연도나 미래연도로 移越하여야 한다. 連結申告가 제출될 경우 한 구성원의 손실로 다른 구성원의 이익을 相殺할 수 있지만, NOL에 대하여는 일정한 제한이 있다. 이러한 제한은 어떤 법인이 자신의 이익을 상쇄하기 위하여 移越缺損이 있는 다른법인을 매입하거나 자신의 이월결손을 활용하기 위하여 이익이 있는 다른 법인을 매입하는 것을 방지하기 위한 것이다. 다음의 예시는 연결신고의 잇점을 보여준다.

[예시]

甲법인은 乙법인 주식을 100% 소유하고 있다. 甲법인은 capital gain \$10,000을 포함하여 \$110,000의 과세소득을 기록하였다. 乙법인은 \$100,000의 NOL과 \$10,000의 capital loss를 기록하였다. 만약 甲법인과 乙법인이 별도의 세무신고를 한다면, 甲법인은 $\$26,150 [(\$50,000 \times 0.15) + (\$25,000 \times 0.25) + (\$25,000 \times 0.34) + (\$10,000 \times 0.39)]$ 의 법인소득세를 납부하여야 하고 乙법인은 \$100,000의 NOL과 \$10,000의 capital loss로써 다른 과세연도의 이익을 상쇄할 수 있을 것이다. 그러나 甲법인과 乙법인이 연결신고를 한다면 이들의 연결과세소득은 0이 되고 따라서 납부할 세액도 0이 된다. 결국 연결신고로써 당해 과세연도에 \$26,150의 세금을 절약하게 된다.

(다) 連結稅務申告의 短點

連結申告의 단점은 다음과 같다.

① 어떤 과세연도에 대한 연결신고의 선택은 IRS가 그 중단을 승인하거나에 특수관계법인집단의 관계가 없어지지 않는 한 미래의 과세연도에 대하여도 계속 유효하다.

② 구성원간의 거래에서 발생한 損失은 관련 재산 등의 집단 외 부로의 매각이 이루어지지 않는 한 그 공제가 移延된다.

③ Sec. 1231 loss는 Sec. 1231 gain에 의하여 相殺된다

④ 별도의 신고를 했을 경우에 가능하였을 損金算入 또는 稅額 控除限度가 구성원의 손실때문에 줄어들 수 있다.

⑤ 연결신고를 하기 위해서 유지되어야 하는 기록과 장부 때문에 추가적인 관리비용이 발생할 수 있다.

연결신고여부의 선택은, 그에 따라 여러가지의 장·단점이 수반되고 한번 선택하면 바꾸는 것이 매우 어렵기 때문에, 매우 복잡하고 어려운 의사결정의 대상이라고 할 수 있다.

아. 納稅協力義務 및 節次事項

(1) 申告 및 納付의 要件

법인은 비록 특정한 과세연도에 소득이 전혀 없는 경우에도 신고를 하여야 한다. 또한 법인은 전체 과세연도동안 존재하지는 않은 경우에도 존재하였던 일부의 과세연도기간에 대한 신고를 하여야 한다. 법인이 사업을 폐지하고 해산하여 자산이 전혀 없게된 경우에는, 비록 州法律上으로 청산의 목적상 법인으로서 계속 취급되더라도, 세무상으로는 법인은 존재하지 않는 것이 된다.

(2) 稅務申告의 種類

법인은 Form 1120(U.S. Corporation Income Tax Return)이나 Form 1120-A(U.S. Corporation Short-Form Income Tax Return)을 사용하여 세무신고를 하여야 한다. 다음의 요건이 충족되는 경우에 법인은 일반적으로 Form 1120-A를 사용할 수 있다.

- ① 법인의 총수입금액이 \$500,000미만이어야 한다.
- ② 법인의 총소득금액이 \$500,000미만이어야 한다.
- ③ 법인의 총자산이 \$500,000미만이어야 한다.

(3) 稅務申告의 期限

법인의 소득세 신고는 과세연도의 종료일이후의 셋째 달의 15일째 되는 날까지 이루어져야 한다. 법인은 당초의 신고기한이내에 Form 7004(Application for Automatic Extension of Time to File Corporation Income Tax Return)를 제출함으로써 자동적으로 6개월간의 신고기한 연장을 받을 수 있다. 법정기한내에 신고를 하지 않은 법인에게는 무신고 가산세가 부과될 수 있다.

6개월간의 자동연장외에 추가적인 신고기한의 연장은 있을 수 없다. IRS는 6개월의 자동신고연장기한이 도래하기 전에 10일의 기한을 둔 통지(a ten-day notice)에 의하여 당초의 기한연장을 파기할 수 있다.

(4) 申告 添附書式

(가) 貸借對照表(Schedule L(of Form 1120) 또는 Part III(of Form 1120-A))

Form 1120과 Form 1120-A에는 과세연도 初와 末의 재무상태를 보여주는 貸借對照表가 첨부되어야 한다. 貸借對照表는 Form 1120

의 Schedule L 또는 Form 1120-A의 Part III에 의하여 제공된다. 아울러 Form 1120 또는 Form 1120-A에는 재무회계상 당기순이익(장부상 소득이라고도 함)에서 세법상 과세소득(특별공제전 과세소득)에 도달하기까지의 과정(reconciliation)을 설명한 표가 첨부되어야 한다. 이 과정은 Form 1120의 Schedule M-1 또는 Form 1120-A의 Part IV에 의하여 설명된다. Form 1120에는 미처분 이익 잉여금의 분석이 포함된 Schedule M-2가 첨부되어야 한다.

(나) 帳簿上 所得과 申告書上 所得의 差異糾明(Schedule M-1(of Form 1120) 또는 Part IV(of Form 1120-A))

법인의 장부상 소득은 과세소득과 보통 일치하지 않는다. 이러한 차이는 다음과 같은 이유 때문이다.

- ① 免稅利子와 같은 어떤 帳簿上 所得은 과세되지 않는다.
- ② 선수임대료와 같은 소득은 당기의 장부상 소득에 반영되지 않는다.
- ③ 연방 법인 소득세와 같은 재무회계상의 비용은 세법상 공제되지 않는다.
- ④ Sec. 179규정에 의하여 비용화된 감가상각대상자산 원가와 같은 비용은 장부상 소득의 계에서는 당기의 비용에 해당되지 않는다.

현과세연도에 과세되지 않는 일정한 帳簿上의 所得項目은 영원히 과세되지 않으며, 현과세연도에 과세소득의 계산에서 損金算入되지 않는 일부의 비용항목은 영원히 損金算入되지 않는다. 이러한 소득항목과 비용항목은 영구적 차이(permanent differences)라고 불리운다. 이러한 항목에는 면세이자와 세법상의 벌과금이 포함된다.

현과세연도에 과세되지 않은 일부의 장부상 소득항목은 향후 과세연도에 과세되거나 과거과세연도에 이미 과세되었을 수 있다. 현

과세연도의 과세소득계산에서 손금산입되지 않는 일부의 장부상 비용항목은 향후의 과세연도에 손금산입되거나 과거과세연도에 손금산입되었을 수 있다. 이러한 항목은 일시적 차이(temporary difference)라고 불리우며 선수임대료나 과세소득의 10%인 손금산입한도를 초과하는 자선 기부금같은 것이 이에 해당된다.

장부상 소득과 과세소득의 조정(reconciliation)은 장부상 순소득에서 출발한다. 그 조정과정의 끝에는 NOL 또는 配當所得控除와 같은 특별공제전의 과세소득이 도출되어야 한다. 특별공제전 과세소득금액에 도달하기 위하여 장부상 소득에 가산되어야 할 항목은 Schedule M-1의 왼쪽에 나열되어 있는데, 다음과 같은 항목들이 여기에 해당된다.

① 연방 소득세 비용 : 장부상 소득계산에서는 공제되지만 과세소득계산상 공제되지 않는다.

② capital loss의 capital gain 초과액 : 장부상 소득계산에서는 공제되지만 과세소득계산상 공제되지 않는다. 그러나 초과손실은 과거나 미래의 과세연도로 이월공제될 수 있으며 이렇게 이월공제되는 경우에는 반대로 장부상 소득에서 차감되어야 한다.

③ 과세대상이나 당기에 기장되지 않는 소득 : 선수임대료, 선수이자와 같이 현과세연도에 앞서 지급받은 것으로서 당연도의 과세소득에는 포함되어야 하지만 장부상 소득계산상 소득이 실현되는 향후의 연도에 인식하는 소득항목이 여기에 해당된다.

④ 현사업연도에 기장되지만 과세소득계산상 당기에 손금산입되지 않는 비용

㉗ 과세소득의 10%인 손금산입한도를 초과하는 자선 기부금

㉘ 과세상 허용된 한도를 초과하는 장부상 감가상각비용

㉙ 손금산입부인된 출장 및 접대비 (예를 들면 접대비의 50%에

상당하는 부인대상금액)

- ㉠ 법인이 보험의 수익자인 핵심 직원에 대한 생명보험료
- ㉡ 면세증권취득을 위한 차입금의 이자
- ㉢ 보증서비스의 추정소요비용
- ㉣ 정치적 기부

과세소득에 도달하기 위하여 장부상 소득에서 차감되어야 할 항목은 Schedule M-1의 오른쪽에 나열되어 있는데 이들은 다음과 같다.

- ① 현연도에 기장되었으나 현과세연도에 과세되지 않는 소득
 - ㉠ 과거과세연도에 과세된 선수임대료, 선수이자등으로서 현 과세연도에 인식된 소득
 - ㉡ 핵심 직원의 사망에 따라 법인이 수령한 생명보험금액
 - ㉢ 면세이자 등
- ② 세무상 비용 또는 손실로 공제되었으나 당기의 장부상 소득을 감소시키지 않는 항목
 - ㉠ 장부상의 감가상각을 초과하는 감가상각, 원가보상(cost recovery) 및 sec. 179에 따른 자산원가의 일시비용화금액
 - ㉡ 과거과세연도로부터 현과세연도로 이월된 자선 기부금의 공제
 - ㉢ 다른 과세연도의 capital loss로서 현 과세연도의 capital gain을 상쇄하는 capital loss
 - ㉣ 장부상의 상각금액을 초과하는 세무상의 법인설립비용 상각금액

일시적 차이로 인한 장부상 소득과 과세소득의 조정은 법인설립비용의 상각문제를 검토함으로써 쉽게 설명될 수 있다. 장부상으로는 법인설립비용을 보통 10년에 걸쳐서 상각하지만, 세무상으로는 법인설립비용을 보통 5년에 걸쳐서 상각한다. 따라서 최초 5년동안

매달 세무상 공제되는 償却費用金額은 장부상 비용금액의 2배가 된다. 그러나 다음 5년동안은 장부상 비용금액이 이전의 5년동안과 변화가 없는 반면, 세무상으로는 비용의 공제가 없다. 따라서 法人 設立費用이 상각되는 처음 5년간의 과세연도에는 과세소득을 얻기 위하여 장부상 소득에서 차이금액을 차감하여야 하나 나중의 5년간은 장부상 소득에 차이금액을 가산하여야 한다.

(다) Schedule M-2 (of Form 1120)

Form 1120의 Schedule M-2에서는 과세연도 初에서 과세연도 末까지의 미처분 利益剩餘金의 변화를 분석하게 된다. 이 Schedule은 당해 과세연도중의 配當金支給과 利益剩餘金의 변화를 수반한 여타의 특별한 거래에 관한 정보를 담고 있다. Schedule M-2는 당해 과세연도 初 미처분이익잉여금계정의 잔액으로부터 출발한다. 다음 사항들은 기초 잔액에 가산되어야 할 것들로서 Schedule의 왼쪽에 나열되어 있다.

① 장부상 순이익

② 기타 (예를 들면 과거 과세연도에 납부된 소득세의 환급액은 현과세연도의 소득세에서 차감되지 않고 직접 미처분 이익잉여금계정의 금액을 증가시킨다.)

다음 사항들은 기초 잔액에서 차감되어야 할 것들로서 Schedule의 오른쪽에 나열되어 있다.

① 배당금

② 기타 (현과세연도중 이익잉여금의 처분)

이상의 계산결과는 과세연도말의 미처분이익잉여금계정의 잔액이 된다.

(5) 推定豫納稅額(Estimated Taxes)

모든 법인은 연간필요납부세액(required annual payment)에 상당하는 推定豫納稅額을 매년 4회에 걸쳐 25%씩 납부하여야 한다. 대법인(large Corporation)에 해당되지 않는 법인의 1993년 12월 31일 이후 개시되는 과세연도에 대한 연간필요납부세액은 당해 과세연도의 신고서상 세액¹⁷⁾의 100%와 직전 과세연도의 신고서상 세액의 100%중 작은 금액이다.¹⁸⁾ 推定豫納稅額은 세액공제금액을 초과하는 所得稅額(최저한세 포함) 및 環境稅額(Superfund environmental tax)의 합계액이다. 납부하여야 할 추정예납세액은 Schedule 1120 - W(Corporation Estimated Tax)을 사용하여 계산할 수 있다.

(가) 推定豫納稅額 納付期限

역년을 과세연도로 사용하는 법인은 4월 15일 이전, 6월 15일 이전, 9월 15일 이전, 12월 15일 이전까지 각각의 추정예납세액을 연방준비은행(Federal Reserve Bank) 또는 인정된 시중은행(commercial bank)에 예치하여야 한다.¹⁹⁾ 법인의 마지막 추정예납세액의 납부는, 개인이 1월에 이루어지는 것과는 달리 12월에 이루어진다.

17) 과세연도가 경과한 후에 이루어지는 신고시에 확정될 세액을 하나의 비교기준으로 하여 당해 과세연도 진행중에 납부하여야 할 추정예납세액을 정하여야 하므로, 특별한 사정이 없는 한 후술하는 과소납부 가산세를 피하기 위해서는 보수적으로 당해 과세연도의 세액을 높게 추정할 필요가 있게 된다. 따라서 당해 과세연도의 신고세액이 직전 과세연도의 신고세액보다 높다는 전제하에 직전 과세연도의 신고세액에 의하여 추정예납세액을 계산하여 납부하는 것이 쉬운 방법이 될 수 있다.

18) Rev. Rul. 92-54 (1992-2 C.B. 320)에 따르면 직전 과세연도의 세액이 0인 경우에는 직전 과세연도의 세액을 연간필요납부세액 산정의 기준으로 사용할 수 없다.

19) Sec. 6655(c)(2) 참조. 사업연도를 과세연도로 사용하는 납세자는 Sec. 6655(i)(1)에 따라서 각각의 중간예납세액을 사업연도의 4월째 달의 15일, 6월째 달의 15일, 9월째 달의 15일, 그리고 12월째 달의 15일 이전까지 예치하여야 한다.

[예시]

甲법인은 역년을 과세연도로 사용하는 납세자이다. 1995년에 대한 예상신고세액은 다음과 같다.

- Regular Tax : \$119,000

- Alternative Minimum Tax : \$ 25,000

甲법인의 1995년 추정세액은 \$144,000 (\$119,000 regular tax liability + \$25,000 ATM liability)이다. 甲법인의 1994년 세액은 \$120,000이었다. 甲법인이 대법인이 아니라면, 1995년의 연간필요납부세액은 1994년 세액인 \$120,000과 1995년 예상세액인 \$144,000 중 작은금액인 \$120,000이 된다. 따라서 甲법인은 4월 15일 이전, 6월 15일 이전, 9월 15일 이전, 그리고 12월 15일 이전에 각각 \$30,000(\$120,000/4)을 예치하면 된다.

대법인에는 다른 推定豫納規程이 적용된다. 대법인의 연간필요납부세액은 당해 과세연도의 신고세액의 100%이다. 대법인은 첫번째 推定豫納金額에 한하여 직전 과세연도 세액을 기준으로 산출하여 납부할 수 있지만, 중국적인 추정예납금액은 직전 과세연도의 세액을 기준으로 결정되지 않는다. 대법인이 첫번째 推定豫納金額을 직전 과세연도세액을 기준으로 산정하여 납부한 경우에는, 당해 과세연도의 豫想稅額을 기준으로 한 연간필요납부세액과 실제 납부된 세액의 차이를 두번째 추정예납이 이루어질 때 보충하여야 한다.²⁸⁾ 대법인이란 직전의 3개 과세연도중 어느 과세연도라도 과세소득 \$1,000,000이상을 기록한 법인을 말한다.²⁹⁾ 공통지배법인집

28) Sec. 6655(d)(2)(B) 참조. 법인이 당해 과세연도의 예상세액을 기준으로 추정예납을 하는 경우에도 연간필요납부세액의 변경이 필요한 때가 있을 수 있다. 이 경우 당해 과세연도 세액의 예상이 변경된 후에 납부하는 추정예납세액은 예상변경으로 인한 기왕의 예납금액의 초과분 또는 부족분을 감안하여 산정하여야 한다.

29) Sec. 6655(g)(2)(A) 참조.

단은 \$1,000,000의 기준금액을 구성원 각각에 할당하여 대법인여부를 판단한다.²²⁾

[예시]

다른 사실관계는 앞 장의 예시에서와 같고, 다만 甲법인이 대법인인 것만 다른 경우에는 甲법인은 첫번째 추정예납금액을 1995년 예상세액의 25%와 1994년의 신고세액의 25% 중 어느 것으로나 할 수 있다. 그런데 1994년의 신고세액이 작기 때문에 예납금액을 \$36,000($0.25 \times \$144,000$)에서 \$30,000($0.25 \times \$120,000$)으로 낮출 수 있으므로, 甲법인은 필시 1994년의 신고세액을 기준으로 첫번째 추정예납을 할 것이다. 그러나 두번째 추정예납을 할 때에는 첫번째 추정예납의 부족분 \$6,000(\$36,000-\$30,000)을 보충하여야 한다. 따라서 두번째 추정예납금액은 \$40,000(정상적인 두번째 추정예납금액 \$36,000 + 첫번째 추정예납 부족분 \$6,000)이 된다.

(나) 推定豫納稅額 無納付 및 過小納付에 대한 加算稅

推定豫納稅額을 법정기한까지 예치하지 않은 경우에는 손금산입되지 않는 가산세가 부과된다. 加算稅金額은 Sec. 6621의 무납부(과소납부) 가산세율에 법정기한까지 납부되지 않은 추정예납세액금액을 곱하여 산출된다.²³⁾ 加算稅率은 추정예납의 법정기한일로부터 실제 납부일과 법정 申告納付期限(자동연장기간은 제외) 중 빨리 도래하는 날까지의 기간에 대하여 계산된다.

22) Sec. 6655(g)(2)(B)(ii) 참조.

23) Sec. 6621 참조. 가산세율은 재무성 장관이 결정하는 연방 단기이자율에 3%를 가산한 율이다. 이 율은 매 3개월마다 변경된다. 1990년 12월 31일 이후의 기간에 대하여는, 대법인에게 적용되는 가산세율이 연방 단기이자율에 5%를 가산한 율로 할증된다. 통상 이러한 할증율은 30일 또는 90일의 과소납부통보서 발행일(issuance of either 30-day or 90-day deficiency notice)이후의 기간에 대하여 적용된다.

[예시]

甲법인은 역년을 과세연도로 사용하는 납세자로서 1994년의 신고세액과 1993년의 신고세액은 각각 \$100,000과 \$125,000이었다. 甲법인은 1994년의 4월 15일, 6월 15일, 9월 15일 및 12월 15일 이전까지 각각 추정예납세액으로 \$25,000($\$100,000/4$)을 예치했어야 한다. 甲법인이 각각의 추정예납기한일까지 각각 \$25,000이상을 예치하였다면, 가산세는 부과되지 않는다. 그러나 만약 1994년 4월 15일까지, 예치되어야 할 추정예납금액 \$25,000에서 \$9,000이 부족한 \$16,000만 예치되었고, 이 과소납부금액이 1994년에 대한 법정신고납부기한일까지도 예치되지 않았다면, 甲법인은 \$9,000에 대하여 1994년 4월 15일부터 1995년 3월 15일까지의 가산세율을 적용한 가산세를 납부하여야 한다. 가산세는 Form 2220에 의하여 계산된다. 만일 甲법인이 두번째 추정예납기한일인 1994년 6월 15일에 \$34,000을 예치하여 두번째 추정예납기한일까지 총 \$5,000의 추정예납이 이루어졌다면, \$9,000에 대한 가산세율 계산기간은 1994년 4월 15일부터 1994년 6월 15일까지의 기간이 된다.

(다) 加算稅 適用의 例外

앞에서 설명한 데로 계산된 推定豫納稅額金額을 납부하지 않은 데 대하여 가산세규정이 적용되지 않는 다음의 3 가지 예외의 경우가 있다.

① 법인이 분납할 추정예납세액금액을 연간환산소득(annualized income)에 의하여 계산한 경우

② 법인이 분납할 추정예납세액금액을 조정계절소득(adjusted seasonal income)에 의하여 계산한 경우

③ 법인의 당해 과세연도 추정세액이 \$500미만인 경우

④ 年間換算所得基準 納付의 경우 加算稅適用 例外

매번의 분납시에, 당해 과세연도중 이미 경과된 일정한 기간에

실현된 소득을 기초로 연간소득을 환산하여, 이 年間換算所得에 대하여 계산한 세액에 일정한 分納比率(1차 추정예납의 경우에는 25%, 2차 추정예납의 경우에는 50%, 3차 추정예납의 경우에는 75% 그리고 4차 추정예납의 경우에는 100%)을 곱하여 必要累積分納金額을 산출한 후, 이 금액에서 기왕에 납부된 분납금액을 공제한 잔액 이상을 납부하는 경우에는 加算稅가 부과되지 않는다.

年間換算所得은 이미 경과된 일정한 12개월미만의 기간에 기록한 과세소득에 12를 곱한 후 당해 기간의 月 수로 나눔으로써 계산할 수 있다.

법인은 추정예납세액의 계산목적으로 연간소득을 환산함에 있어 3가지 短期間群중의 하나를 사용할 수 있다. 실제과세소득 계산의 대상이 될 수 있는 3가지 단기간군의 각 月 수는 다음과 같다.

분납차수	일반	선택가능	
		1	2
1차	3개월	2개월	3개월
2차	3개월	4개월	5개월
3차	6개월	7개월	8개월
4차	9개월	10개월	11개월

“1” 또는 “2”는 첫번째 분납기한이전에 선택이 이루어져야 사용할 수 있다.

법인은 年間換算所得에 의하여 계산된 分納稅額이 정규의 추정예납세액보다 적을 때만 이를 활용하고자 할 것이다. 일정한 기간이 경과한 후에, 정규의 추정예납세액이 더 작은 것으로 분석되어 2차

이후의 분납시에 정규의 추정예납규정에 따라 분납하고자 하는 경우에는, 기왕의 분납에서 연간환산소득을 사용함으로써 결과적으로 과소납부된 세액이 있다면 이를 최초의 정규 분납시에 보충하여야만 한다.

소법인의 경우에 推定豫納稅額의 과소납부에 따른 加算稅를 회피할 수 있는 가장 좋은 방법은 직전 과세연도 세액의 100%를 기준으로 당해 과세연도의 추정예납세액을 납부하는 것이다.

② 季節的 所得基準 納付의 경우 加算稅適用 例外

법인은 조정계절소득을 기준으로 推定豫納稅額을 납부할 수 있다. 즉, 특정 시기에 집중적으로 소득이 발생하는 계절적 사업의 경우 특정 기간의 소득을 기초로 年間所得을 換算함에 있어 과거 과세연도에 나타난 연중의 기간별 소득발생패턴이 당해 과세연도에도 유지된다는 가정을 인정하는 것이다. 조정계절소득예외도 연간환산소득예외의 경우와 마찬가지로 계산된 추정예납세액이 정규의 추정예납세액보다 작은 경우에만 활용된다. 또한 일단 선택한 조정계절소득예외를 과세연도중에 취소하는 경우에는 연간환산소득예외의 경우에서와 같이 기왕에 납부한 세액중 부족분을 최초의 정규 추정예납세액 납부시 보충하여야 한다.

③ 過小納付의 申告

법인은 추정예납세액의 過小納付金額과 이에 따른 加算稅를 Form 2220(Underpayment of Estimated Tax By Corporations)에 의하여 신고하여야 한다. 121쪽의 예시를 활용하여 작성한 샘플 Form 2220이 부록 B에 포함되어 있다.

(라) 殘餘 稅額의 納付

법인은 당해 과세연도의 모든 殘餘稅額을 법인 소득세 신고시에 납부하여야 한다. 신고기한의 연장이 납부기한의 연장까지를 포함

하는 것은 아니다. 당초의 신고기한까지 납부되지 않은 세액에 대하여는 당초의 신고기한일로부터 납부일까지의 기간을 대상으로 계산된 Sec 6621규정의 加算稅率에 의하여 過小納付 加算稅가 부과된다. 법정기한까지 세액이 납부되지 않고 이에 대하여 합당한 이유가 제시되지 않는 경우에는, 이러한 이자성격의 가산세에 추가하여 벌과금이 부과된다. 법인이 신고기한의 연장을 신청하고 Form 7004의 기한연장신청서상의 세액 또는 당초 신고기한까지 납부된 세액이 Form 1120상의 세액의 90%이상인 경우에는 과소납부의 합당한 이유가 있는 것으로 간주된다.

Ⅲ. 法人과 株主

1. 非清算 配分(Corporate Nonliquidating Distributions)

法人은 주주에게 현금, 재산, 또는 주식을 配分할 수 있다. 그러한 배분을 수령하는 주주는 보통소득 또는 capital gain을 실현하거나 아니면 과세소득이 전혀 실현되지 않을 수도 있다. 그러한 배분을 시행하는 법인은 배분시에 이익이나 손실을 인식하여야 할 경우도 있는 반면 그렇지 않은 경우도 있다. 이러한 배분이 課稅目的上 주주나 법인에게 있어 어떻게 취급되어야 하는지는 배분되는 자산의 종류뿐만 아니라 배분되는 상황에 의하여 결정된다. 배분이 청산과정에서 이루어지는가? 혹은 주주의 일부 주식과의 교환으로 배분이 이루어지는가? 등의 질문이 配分の 課稅目的上 取扱을 결정하는데 유용한 질문의 예이다.

여기에서는 청산과정에 있지 않은 때에 시행되는 配분에 관하여 다루고 있다. 구체적으로는 다음과 같은 配分形態의 租稅效果에 관한 논의가 다루어진다.

- ① 주주가 어떠한 주식도 법인에게 제공하지 않는 경우의 현금 또는 기타 재산의 배분
 - ② 배분을 시행하는 법인의 주식을 취득할 수 있는 권리(stock rights) 또는 당해법인 주식의 배분
 - ③ 법인의 주식과의 교환으로 시행되는 재산의 배분(stock redemption)
- 청산과정의 배분에 관한 논의는 清算法人에서 다루고 있다.

가. 概說

주주가 법인으로부터 받은 배분과 관련하여 Sec. 301은, 그 배분이 배당(dividend)에 해당되는 범위까지는 배분가액을 총소득에 포함시킬 것을 주주에게 요구한다. Sec. 316(a)에 따르면 배당은, ‘留保利益(earnings and profits ; E&P)源泉으로 법인이 시행하는 財産(property)의 配分’으로 정의된다. 여기서 財産이란 아주 포괄적인 개념으로서 Sec. 317(a)에 의하여 ‘현금, 증권, 기타 당해 법인의 주식취득권이나 주식을 제외하는 모든 재산’으로 정의되고 있다. 배분된 금액이 법인의 E&P를 초과하는 경우에는 그 초과분을 資本의 返還으로 취급한다. 그러한 자본의 반환은 그 금액만큼 주주의 당해 주식에 대한 basis를 감소시킨다. 자본의 반환금액이 basis를 초과한 경우에 그 초과분은 주식의 賣却으로 인한 이익으로 취급된다. 주주에게 그 주식이 capital asset이었다면 그 이익은 capital gain이 된다.

[예시]

3월 1일 甲법인은 지분이 같은 A, B 두 주주에게 각각 \$60,000을 배분하였다. 배분시에 甲법인의 E&P는 \$80,000이었다. A, B의 주식에 대한 basis는 각각 \$25,000과 \$10,000이다. A와 B는 각각 \$40,000($0.50 \times \$80,000$)의 배당소득을 인식하여야 한다. A와 B가 각각 지급받은 나머지 \$20,000은 다음과 같이 취급된다. A의 경우에는 \$20,000이 주식의 basis를 \$5,000 ($\$25,000 - \$20,000$)으로 감소시키는 자본의 반환으로 취급된다. B의 경우에는 \$20,000중의 \$10,000은 주식의 basis를 0으로 감소시키는 자본의 반환으로, 나머지 \$10,000은 주식의 보유기간이 1년이 넘었다면 long-term capital gain으로 취급된다.

나. 留保利益(E & P)

E&P의 개념에 대하여 법에서 명확한 定義規程을 두고 있지는 않다. 따라서 법원의 판결례, 시행령, 그리고 여타의 세법규정을 통해 그 의미를 推論하여야만 한다.

E&P는 주주에게 배당을 지급할 수 있는 經濟的 能力을 제공한 다. 법인이 E&P가 없다는 것을 증명할 수 없는 한, 배당의 원천은 E&P인 것으로 간주된다. 예를 들면, 법인이 설립될 때에는 E&P가 없다. 법인이 설립후 E&P를 기록하기 전까지 주주에게 행하는 일체의 지급은 단순한 투하자본의 회수이다. 그러나 법인의 E&P가 \$10,000이라면, 주주에 대한 최초 \$10,000까지의 현금 및 재산 배분은 배당으로 취급된다.

(1) 當期 留保利益(Current E&P)

E&P는 當期E&P(current E&P)와 累積E&P(accumulated E&P)의 두 부분으로 구성된다. 當期E&P는 매년 계산된다. 累積E&P는 과거 모든 사업연도의 미배분 당기E&P잔액 합계액에서 과거 모든 사업연도의 당기E&P결손액과 누적E&P로부터의 배분액의 합계액을 차감한 금액을 말한다. 配分은 우선 당기E&P로부터 이루어지고, 당기E&P가 배분액에 못 미칠 경우에는 그 다음으로 누적E&P로부터 이루어진다.

[예시]

甲법인은 1992년에 설립되었다. 1995년까지의 甲법인의 매년 당기 E&P(또는 당기E&P결손)와 배분은 다음과 같다.

연도	당기E&P 또는 결손	배분
1992	\$ (10,000)	-0-
1993	15,000	-0-
1994	18,000	\$90,000
1995	8,000	-0-

1994년에 행해진 \$9,000의 배분은 그 해의 당기E&P로부터 이루어졌다. 1995년초 甲법인의 누적E&P는 \$14,000(-\$10,000 + \$15,000 + \$18,000 - \$9,000)이었다. 1996년초 甲법인의 누적E&P는 \$22,000 (\$14,000 + \$8,000)이 된다.

(가) 當期E&P의 計算

당기E&P는 매년 연말에 계산된다. 당기E&P 계산의 출발점은 법인의 당해 과세연도 課稅所得 또는 純缺損(NOL)이다. 당해 연도 법인의 경제적 所得金額 또는 損失金額을 얻기 위해서는 課稅所得 또는 NOL이 조정되어야만 한다. 예를 들면, E&P를 얻기 위해서는 연방 소득세 금액이 과세소득에서 차감되어야 한다. 즉 이러한 세금은 미국정부에 납부되어야 하므로 주주에게 배당할 수 있는 금액을 줄이게 된다. 반면, 면세소득은 과세소득에 가산되어야 하는데, 이는 비록 그 소득이 과세되지는 않지만 法人의 配當能力을 증가시키기 때문이다.

E&P를 얻기 위하여 조정될 항목을 예시하면 다음과 같다.

〈당기 E & P의 계산〉

과세소득

가산 과세소득에서 제외된 소득

- 면세 이자소득
- 법인이 수익자인 생명보험 보험금
- 법인이 조세혜택을 받지 않은 대손 등의 회수
- 과거 과세연도에 납부한 연방 소득세 환급

가산 과세소득 계산시 인식이 이연되는 소득

- 할부판매이익은 판매연도 E&P계산에 포함

가산 재계산이 필요한 항목

또는 - 장기건설계약 소득은 공사진행률기준 적용

차감 - 감가상각

- MACRS 또는 ACRS 재산 이외의 재산에는 정액법 적용
- ACRS 재산에는 연장된 내용연수의 정액 ACRS 적용
- MACRS 재산에는 alternative depreciation system 적용
- 매장량법(percentage depletion)에 의해 손금 산입된 금액이 원가법에 의한 상각금액을 초과하는 금액

가산 E&P계산에서 공제되지 않는 항목

- 배당소득공제
- 현과세연도에 이루어진 NOL 이월공제, 자선기부금 이월공제, capital loss 이월공제

차감 과세소득 계산시 공제되지 않은 비용 및 손실

- 연방 법인 소득세
- 법인이 수익자인 생명보험 보험료
- 공제되지 않은 초과 capital loss

- 공제되지 않은 초과 자선 기부금
- 면세소득실현에 관계된 비용
- 공제부인대상 특수관계자간 매매손실
- 공제부인대상 벌과금
- 공제부인대상 정치 기부금 및 lobby 비용

당기E&P(또는 결손)

(나) 課稅所得에서 제외된 所得

어떤 소득은 특별하게 과세소득에서 제외되지만, E&P의 계산에 서는 그 소득이 법인의 배당능력을 증가시키고 자본의 불입에 해당 되지 않는 한, 모든 所得이 包含되어야 한다. 따라서 법인의 당기 E&P에는 면세소득이나 생명보험 보험금도 包含된다. 또한 과거 연 도의 공제사항으로서 조세상 혜택을 받지 못한 항목의 回收 (recovery)金額도 當期E&P에는 포함된다.

[예시]

甲법인은 1994년에 \$10,000의 대손을 손금산입하였다. 甲법인은 1994 년에 이월공제가 불가능하였던 NOL을 기록하였기 때문에 실제로는 그 대손공제로부터 조세상의 혜택을 받지 못하였다. 甲법인은 1994년 에 대손처리 했던 \$10,000중 \$8,000을 1995년에 회수하였다. 甲법인은 1994년에 대손공제로부터 아무런 조세혜택을 받지 못하였기 때문에 1995년의 과세소득에서 그 회수액을 제외하였다. 그러나 1994년의 NOL은 당기E&P를 이미 감소시켰기 때문에 1995년의 E&P를 계산할 때에는 \$8,000의 대손회수금액을 과세소득에 가산하여야 한다.

(다) 認識이 移延된 所得

財産去來에 따른 損益은, 그것이 과세목적상 인식되는 과세연도에 대한 E&P계산에서 포함된다. 예를 들면 동일한 종류의 재산교환에 따른 利益은 課稅目的上 移延되게 되는데 그 이익은 E&P계산에서도 移延된다.

[예시]

甲법인은 \$12,000의 basis와 \$18,000의 시가를 가진 투자자산을 시가 \$17,000인 투자자산과 \$1,000의 현금과 교환하였다. 甲법인은 이 동일종류재산 교환에서 받은 boot금액인 \$1,000만을 이익으로 인식한다. \$5,000의 이익은 인식이 이연된다. 인식된 이익금액은 과세소득과 당기 E&P에 포함된다. 그러나 인식이 이연된 이익은 과세소득과 당기E&P에 포함되지 않는다.

割賦販賣의 경우에는 판매에 따른 전체이익이 당기E&P에 포함되어야만 한다.¹⁾ 이 원칙은 dealer나 nondealer의 판매에 모두 적용된다.

[예시]

당 연도에 甲법인은 \$12,000의 basis와 \$20,000의 시가를 가진 토지를 아무런 관계가 없는 개인A에게 팔았다. A는 그 해에 \$50,000의 인도금을 지불하고 향후 3년간 매년 \$5,000씩을 지불하되 미지불잔액에 대하여는 IRS가 인정하는 적정수준의 이자를 함께 지급하기로 하였다. 甲법인의 실현이익은 \$8,000(\$20,000 - \$12,000)이다. Nondealer 할부판매규정에 따라, 甲법인은 할부판매회계방법을 사용하여 이익을 인식한다. 즉 당과세연도의 과세소득계산에서 甲법인은 $\$2,000[(\$8,000/\$20,000) \times \$5,000]$ 의 이익을 인식한다. 그러나 당기E&P계산에서는 실현된 \$8,000의 이익 모두를 포함하여야 한다. 따라서 당기E&P를 계

1) Sec. 312(n)(5) 참조.

산할 때에는 과세소득에 \$6,000을 가산하여야 한다.

(라) 再計算이 必要한 調整項目

일부의 공제항목은 E&P계산목적상, 과세소득계산목적에서와는 달리 계산된다. 따라서 두 계산상의 差異를 반영하기 위하여 調整이 필요하다.

① 법인이 장기건설계약에 대하여 과세소득계산상 공사완성기준(completed contract method of accounting)을 쓰는 경우에도 E&P계산에는 완성도기준회계방법(percentage of completion method)을 사용하여야 한다.²⁾

② 감가상각은 Sec. 168(g)의 alternative depreciation system을 사용하여 재계산하여야 한다. 일시에 비용화되는 Sec. 179 대상재산은 동 규정 목적상의 공제월로부터 5년간 비례적으로 감가상각된다. 기타의 동산은 당해 재산의 내용연수와 반년단위계산원칙(half-year convention)에 따라 감가상각된다. E&P 계산목적상 부동산은 40년의 내용연수로 정액법 및 월중간일단위계산원칙(mid-month convention)에 따라 감가상각된다.³⁾

[예시]

1992년 1월 甲법인은 10년의 내용연수재산인 장비를 \$5,000에 구입하여 당해 연도에 Sec. 179에 따라서 전체원가를 비용화하였다. 甲법인은 E&P계산목적상 그 재산을 1992년에서 1996년까지 5년간 매년 \$1,000 (\$5,000/5)씩 감가상각하여야 한다.

2) Sec. 312(n)(6) 참조.

3) Sec. 312(k)(3) 참조. 20% 주식보유법인에 대한 배분의 과세여부 및 동 법인의 당해주식에 대한 basis를 결정할 때에는, 배분을 행하는 법인은 Sec. 312 (k) 및 (n)에 의하여 요구되는 조정을 할 필요가 없다.(Sec. 301(e) 참조)

③ 과세소득계산에서 percentage depletion방법을 사용하더라도 E&P계산목적으로는 cost depletion방법이 사용되어야 한다.⁴⁾

④ E&P계산목적상 시추 및 발굴비용(intangible drilling costs)은 자본화되어 60개월간 상각되어야 한다.⁵⁾

(마) E&P計算目的上 控除가 許容되지 않는 費用

과세소득계산목적상 허용되는 일부 공제항목이 E&P계산목적에서는 控除되지 않는다.

① 配當所得控除는 법인의 배당능력을 감소시키는 사항이 아니므로 E&P계산에서는 허용되지 않는다. 따라서 E&P계산을 위해서는 배당소득공제금액만큼을 과세소득에 가산하여야 한다.

② 현과세연도의 과세소득을 감소시키는 NOL 이월공제, 자선기부금 이월공제, capital loss 이월공제 등은 E&P계산에서는 허용되지 않는다. 이러한 손실 및 비용은 그것이 발생한 과세연도에 E&P를 감소시킨다.

③ 法人設立費用은 E&P계산목적상 상각이 허용되지 않는다.

(바) 課稅所得計算目的上 控除가 許容되지 않는 費用 및 損失

과세소득계산상 공제가 허용되지 않는 일부의 費用 또는 損失이 E&P계산에서는 控除가 許容된다.

① 연방소득세는 과세소득계산시에 공제되지 않는다. E&P계산에서는, 발생주의회계방법을 쓰는 법인은 연방소득세가 발생한 연도에, 현금주의회계방법을 쓰는 법인은 연방소득세가 지급된 연도에 각각 공제된다.

② 자선기부금은 과세소득계산상 특별공제전 과세소득의 10%라는 공제한도가 설정되어 있으나 E&P계산에서는 공제한도 없이

4) Reg. Sec. 1.312-6(c)(1) 참조.

5) Sec. 312(n)(2) 참조.

모두 공제된다. 따라서 E&P를 계산할 때에는 과세소득계산에서 10% 한도때문에 공제되지 않은 慈善 寄附金 金額을 과세소득에서 차감하여야 한다.

[예시]

甲법인의 자선기부금 공제 이전의 과세소득은 \$25,000이다. 甲법인은 적십자에 \$10,000을 기부하였다. 비록 과세소득계산에서는 과세소득의 10%한도 때문에 자선기부금 공제금액이 \$2,500로 제한되지만 E&P계산에서는 자선기부금 \$10,000 전액이 공제된다. 따라서 당기E&P를 계산할 때는 \$22,500의 과세소득에서 \$7,500을 차감하여야 한다. 차후 과세연도의 과세소득계산에서 자선기부금 이월액 \$7,500이 공제되는 경우에는 당해 연도의 E&P계산에서 한도 초과액의 중복공제를 방지하기 위하여 과세소득에 이월공제된 \$7,500이 가산되어야 한다.

③ 주요 임·직원에 대한 生命保險料(당해 보험계약의 현금환가액 증가분을 차감한 후의 금액)은 과세소득계산에서는 공제되지 않지만 E&P계산에서는 공제된다.

④ capital gain을 초과하는 capital loss가 과세소득계산에서는 공제되지 않지만 當期E&P計算에서는 控除된다.

⑤ 免稅所得創出에 관련된 비용(예, 면세증권 매입자금의 차입에 따른 이자)이 과세소득계산에서는 공제되지 않지만 E&P계산에서는 공제된다.

⑥ 과세소득계산에서는 Sec. 267에 의하여 特殊關係人間의 매매에 따른 損失이 공제되지 않지만 E&P계산에서는 공제된다.

⑦ 과세소득계산에서 손금산입이 되지 않는 벌과금, 정치헌금 등이 E&P계산에서는 공제된다.

이상의 E&P를 계산하기 위한 과세소득의 조정항목과 조정방법은 일부의 예에 지나지 않는다. 조정의 기본원칙은 조정을 통해 당기 E&P가 法人의 配當能力變化를 반영할 수 있어야 한다는 것이다.

(2) 當期 留保利益과 累積留保利益의 構分

當期E&P와 累積E&P는 구분되어야 한다. 法人의 配分은 우선 당기E&P에서 이루어지고 당기E&P가 배분금액에 못미치는 경우에 그 배분금액잔액은 누적E&P에서 지급되는 것으로 간주된다.⁶⁾ 당기 E&P가 당해 과세연도중에 행해진 모든 배분을 충당하기에 충분한 경우에 그 배분은 課稅對象配當으로 취급된다. 이 원칙은 누적E&P가 결손인 경우에도 적용된다. 당기E&P는 당해 과세연도의 종료일을 기준으로 계산된다. 과세연도중에 이루어진 分配는 손금산입의 대상이 아니다.

[예시]

현과세연도초에 甲법인의 누적E&P는 \$30,000의 결손을 기록하고 있었다. 당해 과세연도에 甲법인은 \$15,000의 당기E&P를 신고하였다. 甲법인은 당해 과세연도중에 주주에게 \$10,000을 배분하였다. 이 \$10,000의 배분은 모두 당기E&P에서 지급된 것이므로 주주에게 과세대상 배당소득으로 취급된다. 甲법인의 다음 과세연도초 누적E&P는 \$25,000 (연초 누적E&P -\$30,000 + 당기미배분 당기E&P잔액 \$5,000)이 된다.

과세연도중에 이루어진 配分金額이 당기E&P를 초과하는 경우에는, 각각의 배분이 이루어진 시기를 불문하고 당기E&P를 모든 배분에 비례적으로 안분한다. 나머지 배분은 누적E&P에서 시간적 순

6) 당기E&P와 누적E&P의 구분은 Reg. Sec. 1.316-2에 잘 설명되어 있다.

서대로 지급된 것으로 본다. 당기E&P 및 누적E&P를 초과하여 지급된 배분은 資本의 返還으로서 그 초과금액만큼 주주의 주식basis를 감소시킨다. 이러한 규정은 과세연도중에 주주가 변동되고 총 E&P가 당해 과세연도중의 모든 配分을 총당하기에 부족한 경우에 특히 중요하게 된다.

[예시]

현과세연도초에 甲법인은 \$25,000의 누적E&P가 있었다. 현과세연도의 甲법인의 당기E&P는 \$30,000이다. 4월 10일에 甲법인은 유일한 주주인 A에게 \$20,000을 배분하였다. 7월 15일에는 A에게 \$24,000의 추가배분을 하였다. 8월 1일에 A는 자기의 모든 甲법인 주식을 B에게 매각하였다. 9월 15일에 甲법인은 B에 \$36,000을 배분하였다. 甲법인의 당기E&P 및 누적E&P는 3회의 배분에 각각 다음과 같이 할당된다.

일자	배분액	당기E&P	누적E&P	배당소득	자본반환
4. 10	\$ 20,000	\$ 7,500	\$ 12,500	\$ 20,000	\$ -0-
7. 15	24,000	9,000	12,500	21,500	2,500
9. 15	36,000	13,500	-0-	13,500	22,500
총계	\$ 80,000	\$ 30,000	\$ 25,000	\$ 55,000	\$ 25,000

4. 10 배분에 대한 당기E&P 할당액은 다음과 같이 계산된다.

$$\$30,000(\text{당기E\&P}) \times [\$20,000(4.10 \text{ 배분액}) / \$80,000(\text{총배분액})]$$

甲법인이 지급한 배당금액 \$55,000은 당기E&P \$30,000과 누적E&P \$25,000의 합계액과 같다. 당기E&P는 3회의 배분에 비례적으로 안분되었고 누적E&P는 처음 4월 10일의 배분에 할당되었다.(\$12,500) 나머지 누적E&P가 모두 7월 15일의 배분에 할당되고 나면 9월 15일의 배분에 할당될 E&P는 없게된다. 따라서 A가 甲법인으로부터 지급받은

배당소득은 \$41,500(\$20,000 + \$21,500)이고 소유주식의 basis를 감소시키는 자본반환은 \$2,500이 있는 것으로 된다. B의 甲법인으로부터의 배당소득은 \$13,500이고 소유주식의 basis를 감소시키는 자본반환은 \$22,500이 있는 것으로 된다. 이와 같이 A는 당해 과세연도가 종료되기 전에는 자신의 주식매각이익이 얼마나 될지를 알 수 없다. 즉 A는 그가 지급받은 2회의 배분으로써 자기가 소유한 주식의 basis가 얼마나 감소했는지를 알 때까지 기다려야 한다.

당기 E&P와 누적E&P가 모두 赤字라면 배당으로 취급될 배분은 있을 수 없다. 대신 모든 배분은 주주들의 주식에 대한 basis가 0으로 감소할 때까지 資本의 返還으로 取扱된다. 그 이후의 모든 배분은 capital gain으로 과세된다.

[예시]

현과세연도초에 甲법인의 누적 E&P는 \$15,000의 적자였다. 甲법인의 당기E&P 역시 \$20,000의 적자를 기록하였다. 甲법인은 7월 1일에 \$10,000을 배분하였다. 이 배분은 배당이 아니라 모두 자본의 반환이거나 혹은 주주의 주식basis를 초과하였다면 자본의 반환 및 capital gain이 된다. 甲법인의 다음 과세연도초의 누적E&P는 \$35,000이 되는데 이는 당해 과세연도의 배분이 당기E&P 및 누적E&P를 초과하는 것으로서 모두 자본의 반환(또는 capital gain)을 구성하기 때문이다.

만일 당기E&P는 赤字이고 누적E&P는 黒字라면 배분이 있는 시점에 양 E&P를 합산하여 E&P에서 지급되는 금액을 결정하여야 한다.⁷⁾ 연초의 누적E&P에서 배분이 있는 시점이전까지 발생한 당

7) Reg. Sec. 1.316-3(b) 참조.

기E&P의 적자액을 차감한 잔액이 배분당시의 누적E&P이다. 만일 그 잔액이 흑자라면 배분금액과 E&P잔액금액중 작은 금액만큼은 配當으로 取扱된다. 반면 그 잔액이 0이거나 적자라면 모든 배분금액이 資本의 返還으로 取扱된다. 특정 배분시점까지의 실제 당기 E&P적자금액을 결정할 수 없는 경우에는, 과세연도 전체의 當期 E&P赤字金額을 일별로 배분시점까지 按分한 금액을 사용한다.

[예시]

앞쪽의 예시와 모든 사실관계가 같고 다만 甲법인이 \$15,000의 누적 E&P흑자를 기록하고 있다고 가정한다. 당기E&P적자액은 다른 정보가 없는 한 일별로 균등하게 발생한다. 1월 1일부터 6월 30일까지 발생한 당기E&P적자금액은 $\$9,918[(181/365) \times \$20,000]$ 이다. 甲법인은 \$10,000의 배분일인 7월 1일 현재 $\$5,082(\$15,000 - \$9,918)$ 의 누적E&P를 가지고 있다. 따라서 배분액 \$10,000중 \$5,082는 배당소득으로 과세되고 나머지 \$4,918 모두 자본의 반환이거나 혹은 주주의 주식basis를 초과하였다면 그 초과금액만큼은 capital gain이 된다.

다. 財産의 配分(Property Distributions)

재산배분에서의 財産(property)이란 용어는 Sec. 317(a)에서 금전, 증권, 기타 배분을 행하는 법인의 주식 또는 그 주식을 취득할 권리를 제외한 여타의 財産으로 定義되고 있다. 주주에게 재산이 배분될 경우, 이의 세무상 처리를 위해서는 다음의 질문들이 해결되어야 한다.

- ① 배분금액은 얼마인가
- ② 그 중 얼마만큼이 주주에 대한 배당에 해당하는가

③ 배분된 재산의 주주에 대한 basis는 얼마이며, 보유기간의 기산시기는 언제인가

④ 법인이 배분시에 인식하여야 할 손익은 얼마이며 그 성격은 무엇인가

⑤ 그 배분이 법인의 E&P에 미치는 영향은 어떠한가

現金配分の 경우, 이러한 질문들에 대한 해답은 간단하다. 배분금액은 배분된 현금의 액수이고 배분금액중 법인의 당기 및 누적E&P 금액까지는 배당이며 이 배당금액만큼 E&P잔액이 감소하게 된다. 주주의 현금에 대한 basis는 그 액면금액이고 법인은 배당에 대하여 아무런 손익을 인식하지 않는다.

그러나 토지나 재고자산같은 재산이 배분될 때에는 이러한 질문들에 대한 해답이 그리 간단하지는 않다. 配分金額과 配分된 財産의 株主에 대한 basis가 자명하지는 않다. 법인은 배분과 관련한 이익은 인식하여야 하지만 손실은 그렇지 않다. 또한 배분의 E&P에 대한 영향도 따져보아야 한다.

(1) 財産配分の 株主에 대한 效果

재산이 주주에게 배분될 때, 배분금액은 배분된 財産의 時價이다.⁸⁾ 그 시가의 評價時點은 배분이 이루어지는 날이다. 배분과 관련하여 주주가 부담하는 채무나 배분된 재산에 의하여 물적으로 담보되는 채무는 배분금액을 그 만큼 감소시킨다. 그러나 배분금액이 0이하로 될 수는 없다. 配分金額중 법인의 E&P에 상당하는 금액까지는 배당으로 취급된다.

배분된 재산에 대한 주주의 basis는 그 財産의 時價이며 주주가

8) Sec. 301(b) 참조.

채무를 부담하거나 배분된 재산에 의하여 채무가 담보되더라도 주주의 그 재산에 대한 basis는 감소되지 않는다.⁹⁾ 배분된 財産의 保有期間은 배분일로부터 기산된다.

[예시]

甲법인의 당기 및 누적E&P는 \$100,000이다. 3월 1일에 甲법인은 adjusted basis \$35,000, 시가 \$60,000인 토지를 100% 소유 주주인 A에게 배분하였다. 그 토지에는 \$10,000의 채무에 대한 저당권이 설정되어 있고 관련된 채무는 A가 함께 인수하였다. 이 경우 배분금액은 \$50,000(\$60,000 - \$10,000)이고 이는 甲법인의 E&P잔액에 미달하므로 모두가 배당으로 취급된다. A의 토지에 대한 basis는 그 시가인 \$60,000이고 보유기간은 3월 2일부터 기산된다.

(2) 財産配分の 法人에 대한 效果

法人에 대한 配分の 效果와 관련해서는 다음 2가지 질문이 제기된다.

- ① 法人이 배분시에 인식해야 할 손익의 크기와 성격
- ② 배분이 법인의 E&P에 미치는 효과

(가) 財産配分에 따른 法人의 損益

법인은 價値가 上昇된 재산을 배분하는 경우에는 마치 가치가 상승된 재산을 시가에 매각하는 경우에서처럼 그 利益을 認識하여야 한다. 그러나 價値가 下落한 재산을 매각할 때 손실을 인식하는 것과는 달리, 청산과정에서의 배분이 아닌 경우라면 배분시에는 손실을 인식하지 않는다.¹⁰⁾

9) Sec. 301(d) 참조.

10) Sec. 311(a) 참조.

배분되는 재산에 저당권이 설정되어 있거나 주주가 배분과 관련하여 부채를 인수하는 경우에, 배분에 따른 이익을 결정하는 데 있어 分配된 財産의 時價는, 주주가 부담하거나 재산에 의하여 담보된 債務金額이상인 것으로 간주된다.¹¹⁾

[예시]

甲법인은 시가 \$25,000, adjusted basis \$20,000인 토지(capital asset)를 주주 A에게 배분하였다. 그 토지에는 \$35,000의 저당권이 설정되어 있다. 이 경우 이익인식과 관련한 토지의 시가는, 토지에 의해 담보된 부채금액이상이어야 하므로 시가보다 큰 부채금액인 \$35,000으로 간주된다. 따라서 甲법인은 토지 간주시가(deemed FMV)의 adjusted basis 초과금액인 \$15,000(\$35,000 - \$20,000)의 이익을 인식하여야 한다. A의 토지에 대한 basis 역시 \$35,000이다.¹²⁾

(나) 財産配分の 法人의 E&P에 대한 效果

配分은 法人의 E&P에 2가지 영향을 미친다.

① 법인이 가치가上昇된 財産을 주주에게 배분하는 경우에는 마치 그러한 재산을 매각하는 경우에서와 같이 반드시 利益을 認識하여야 한다. 따라서 가치상승분 상당의 E&P증가가 있게 된다.¹³⁾

11) Sec. 311(b)(2) 참조.

12) 이 경우 배분된 토지에 대한 주주의 basis에 관해서는 이론이 있다. 일부에서는 Sec. 311(b)(2)의 부채금액의 간주시가규정은 법인의 이익인식목적에만 적용된다고 주장한다. 따라서 그들의 주장에 따르면 본 예시에서의 주주의 토지에 대한 basis는 실제의 시가인 \$25,000이 된다. 그러나 이와는 달리 Sec. 311(b)(2)가 법인의 이익인식목적뿐 아니라 주주의 basis산정목적에도 적용되는 것으로 보는 논자도 있으며, 그 주장에 따라 경우 본 예시의 결론에서와 같이 주주의 basis는 \$35,000이 된다.

13) Sec. 312(b) 참조. E&P계산목적과 과세소득계산목적상의 이익인식은 크게 다를 수 있다. 전술한 바와 같이 감가상각대상 동산 및 부동산의 감가상각방법이 E&P계산과 과세소득계산에 있어 각각 다르기 때문에 양 계산에 있어서의

② 法人의 E&P는 ㉞ 배분된 금전가액과 ㉜ 배분된 비금전 재산의 시가와 adjusted basis중 큰 금액을 합산한 금액에서 배분된 재산이 담보하는 債務金額 또는 배분과 관련하여 주주가 인수한 債務金額을 차감한 금액만큼 감소하게 된다.¹⁴⁾

[예시]

甲법인은 adjusted basis \$25,000, 시가 \$40,000인 재산을 주주 A에게 배분하였다. 그 재산에는 A가 인수한 \$12,000의 채무에 대한 저당권이 설정되어 있다. 이 경우 배분과 관련하여 甲법인은 \$15,000 (\$40,000 - \$25,000)의 이익을 인식하여야 한다. 甲법인의 E&P는 이익금액인 \$15,000만큼 증가되고 동시에 \$28,000(분배된 재산의 시가 \$40,000 - A가 인수한 채무금액 \$12,000)만큼 감소된다. 결국 甲법인의 E&P는 \$13,000과 \$15,000의 인식된 이익에 대하여 발생할 연방 소득세액의 합계액만큼 감소하게 된다.

법인이 자기자신에 대한 債權을 표창하는 證書(예를 들면, 어음, 사채 등)를 주주에게 배분하는 경우에는 특별한 규정이 적용된다. 이 경우에 법인의 E&P는 배분된 債務證書의 原本金額만큼 감소하게 된다.¹⁵⁾

(3) 擬制配當(Constructive Dividend)

擬制配當 또는 선언되지 않은 配當(undeclared dividend)이라 함은 공식적인 선언없이 주주에게 간접적으로 지급된 배분을 의한다.

adjusted basis도 각각 다르게 된다. 물론 과세소득계산목적상 인식되는 이익은 연말에 발생하는 연방소득세 채무금액에 영향을 미친다.

14) Sec. 312(a) 및 (c) 참조.

15) Sec. 312(a)(2) 참조.

보통 법인의 배당금은 이사회에서 공식적으로 선언되어 특정한 날에 현금이나 여타 재산으로 지급된다. 그러나 공식적인 선언이 배당지급의 요건은 아니다. 擬制配當은 이사회에서 공식적으로 수권되지는 않았지만 과세목적상 배당으로 취급될 수 있다. 配當支給이 반드시 지분비율에 비례적으로 이루어져야 하는 것도 아니다. 법인이 주주에게 제공한 어떠한 형태의 경제적 편익도 주주에 대한 의제배당으로 취급될 수 있다.

의제배당은 대개 주주 및 주주의 친족과 경영진이 일치하는 親族法人(closely held corporation)과 관련해서 발생한다. 이러한 경우에는 법인과 주주간의 관계가株式이 분산된 法人(publicly held corporation)에서의 경우보다는 구조화되어 있지 못하고 이에 대한 체계적인 감시도 취약하다. 그러나株式이 분산된 법인에서도 擬制配當이 있을 수는 있다.

(가) 配當取扱을 回避하기 위한 意圖的 努力

擬制配當은 ① 주주단계에서의 과세없이 법인E&P를 유출하려거나 ② 손금산입대상이 아닌 주주에 대한 배분에 대하여 법인단계에서 손금산입을 받으려는 意圖的 試圖로부터 발생하게 된다. 법인의 E&P가 충분하다면, 배당은 전액 주주단계에서 과세대상인 반면 법인단계에서는 공제받을 수 없다. 이러한 상황에서 예를 들면, 주주는 배당을 급여로 위장하려 할 수 있다. 그러한 기도가 성공적일 경우, 물론 주주겸 직원인 수령자에게는 과세가 되지만, 법인은 그 금액의 규모가 합당하다면 전액 손금산입할 수 있다. 주주는 배당을 법인이 주주에게 대여하는 것으로 위장할 수도 있다. 그 기도가 성공적일 경우, 법인은 損金算入을 할 수 없지만, 주주는 課稅받지 않는다. 이러한 경우에 만약 IRS가 그 지급의 성격을 配當으로 재규정한다면 그 지급은 주주에게 과세될 뿐 아니라 법인은 이를 損

金算入할 수 없게 된다.

(나) 意圖的이지 않은 擬制配當

意圖的이지 않은 擬制配當도 있을 수 있다. 주주가 법인으로부터 받은 편익에 대하여 그것이 과세되는 배당에 해당하는 것을 차후에 세무조언가나 IRS의 검토가 있기 전까지 모르고 있는 경우도 있다. 급여, 대여금 등이라기 보다 배당으로 확인된 거래는 배당으로 성격이 再規程된다. 따라서 법인이나 주주에 대하여 그에 따른 조정이 있게 되는데, 주주 또는 법인의 과세소득을 증가시키게 된다. 흔히 配當으로 성격이 再規程되는 去來는 다음과 같다.

① 株主에 대한 貸與金

주주에 대한 貸與金은 진정한(bona fide) 貸與去來가 아닌 한, 배당을 위장한 것으로 간주될 수 있다. 대여금이 진정한 것인지의 여부는 일반적으로 대여가 일어났을 당시의 주주의 意圖에 의해 결정된다. 眞正한 貸與라는 것을 입증하여 배당으로 취급받는 것을 피하기 위해서는, 그 대여금을 갚으려는 주주의 의도를 증명할 수 있어야 한다. 이러한 대여금의 償還意圖를 입증할 수 있는 증거로는 다음과 같은 것들이 있다.

- ㉠ 법인장부에의 대여금으로 기장
- ㉡ 대여금에 관한 주주의 서면상환약정
- ㉢ 적정 이자율에 의한 이자의 수수
- ㉣ 원리금의 정기적 지급일정

대여금이 진정한 것이 아님을 입증할 수 있는 증거로는 다음과 같은 것들이 있을 수 있다.

- ㉤ 계속적으로 주주에 대하여 open account loan을 유지. open account loan이란 돈이 필요할 때는 항상 끌 수 있고 정해진 상환일정이 없는 대여금을 말한다.

- ㉔ 이자를 지급받지 않음.
- ㉕ 변제 불이행에 대하여 원리금의 상환을 강제하지 않음.
- ㉖ 대여금의 규모가 지분율에 비례
- ㉗ 지배주주에 대한 대여금

법인이 주주에게 자금을 貸與하고 일정기간이 경과한 다음에 貸與契約을 취소하면, 이렇게 취소된 貸與金額은 Sec. 301에 따라서 配當으로 취급된다.¹⁶⁾ 이자율이 부적절한 경우에는 적절한 이자율로 代替·看做(imputed)된다. 법인은 이러한 이자소득을 신고하여야 하고 주주는 看做利子金額(interest deemed paid)에 대하여 공제를 받을 수 있다. 간주이자금액은 일단 주주로부터 지급받은 후 다시 주주에게 배당으로 지급된 것으로 간주되기 때문에 법인에게에는 이 금액이 소득금액에는 포함되지만 공제는 되지 않는다.

② 株主겸 職員에 대한 過度한 給料

주주겸 직원은 자기가 제공한 용역에 대하여 보수, 보너스, 비급여근로소득(fringe benefit) 등의 報償을 법인으로부터 받을 수 있다. 법인은 이러한 보상에 대하여 그것이 통상적이고 필수적인(ordinary and necessary) 비용이고 금액에 있어 합당하다면 損金算入할 수 있다. 그러나 이러한 보상이 과도한 것으로 확인된 경우에는 그 초과금액은 주주에 대한 擬制配當으로 간주된다. 그러한 경우, 법인은 그 비용을 손금산입할 수 없는데 반하여, 주주는 그 금액을 과세소득으로 申告하여야 한다. 보상이 과도한지의 여부를 결정하는 일의적 기준은 없다. 따라서 이 분야에 관해서는 분쟁과 소송건수가 아주 많다.

報償의 合當性は 사안별로 결정되어야 한다. 報償의 合當性を 결

¹⁶⁾ Reg. Sec. 1.301-1(m) 참조.

정함에 있어 고려되어야 할 요소들로서 判例는 다음과 같은 것들을 적시하고 있다.

- ㉠ 직원의 자질
- ㉡ 직원의 업무의 성격, 정도와 범위
- ㉢ 기업의 규모
- ㉣ 기업의 복잡성
- ㉤ 지급된 보수와 기업의 총소득 및 순소득과의 상대적 크기
- ㉥ 그 당시의 경제여건
- ㉦ 법인의 배당지급연혁
- ㉧ 유사기업의 유사직종의 보수
- ㉨ 법인의 전반적 보수정책
- ㉩ 과거의 보수
- ㉪ 이사회에서 의결한 직원의 보수
- ③ 株主財産 利用에 대하여 支給하는 過度한 代價

주주에 대한 보수지급과 마찬가지로 주주의 재산을 이용하고 지급하는 대가(임대료, 이자, 사용료 등)도, 그것이 통상적이고 必須의인 費用이며, 금액면에서 합당하다면, Sec. 162에 따라서 법인이 손금산입할 수 있다. 특수관계없는 자와의 거래에서 지급되었어야 할 금액을 초과하는 경우에, 그 초과부분만큼은 주주에 대한 擬制配當으로 성격이 재규정된다.

④ 株主의 便益을 위한 法人의 支給

법인이 주주의 채무를 지급한다면, 그 지급은 주주에 대한 擬制配當으로 취급된다. 주주의 사적채무변제, 주주의 사적 거주지와 관련된 비용, 주주의 토지 또는 재산의 개량을 위한 비용, 주주가 사적으로 지급보장한 채무의 변제 등이 그러한 支給의 範疇에 포함된다.

손금산입이 부인된 법인의 지출에 의하여 주주에 대하여 경제적 편익이 제공되었다면 그 지출은 株主에 대한 擬制配當으로 취급될 수 있다. 그러한 의제배당의 예로는 증빙이 없는 여행 및 접대비, 사교모임의 회원비, 주주겸 직원의 자동차, 비행기 및 요트 등의 사적 이용에 따른 경비를 들 수 있다.

⑤ 法人財産의 割引購買

주주가 법인의 재산을 시가보다 낮은 가격으로 구매한다면, 그 割引價額은 주주에 대한 擬制配當으로 취급될 수 있다.

⑥ 株主의 法人財産 使用

주주가 법인의 재산(예를 들면, 콘도, 요트, 비행기등)을 시가를 지불하지 않고 사용할 수 있다면, 그 時價相當額(지불한 가액이 있다면 그것을 차감한 잔액)은 주주에 대한 擬制配當으로 취급될 수 있다.

라. 株式配當과 株式取得權(Stock Dividend and Stock Right)

1919년에 대법원은 株式配當으로 인하여 법인의 재산이 빠져나가는 것도 아니고 법인의 재산이 증가하는 것도 아니기 때문에 株式配當을 株主의 所得으로 볼 수 없다고 결정했다. 뒤이어 1921년의 Revenue Act는 株式配當은 과세대상이 아니라고 규정하였다. 이 일반적 원칙이 오늘날에도 유효하다. 그러나 인지된 남용을 방지하기 위하여 일부의 예외가 설정되었다.

Sec. 305(a)는 “이 조에서 달리 정한 경우를 제외하고는 법인이 주주에게 주주의 보유주식에 따라 지급한 당해 법인의 주식은 株主의 課稅對象 所得에 포함되지 않는다”고 규정하고 있다. 따라서 주주가 보유한 보통주식에 대하여 법인이 지급하는 추가적인 보통주

식은 非課稅 株式配當이다. 그러나 이러한 비과세 주식배당규정을 활용한 租稅回避行爲를 防止하기 위하여 Sec. 305(b)는 일부의 예외를 설정하고 있다. 일반적으로 주식배당으로 인해 주주의 상대적 지분비율이 변화되거나 변화될 가능성이 있는 때에는, 그 배분은 과세대상이다. 課稅對象 配分은 다음과 같은 것들이 포함된다.

① 주주가 당해법인의 주식과 여타 재산(예를 들면, 현금)중에서 선택하여 받을 수 있는 경우

② 일부 주주는 재산을 받고 다른 주주는 당해 법인의 자산이나 E&P에 대한 상대적 지분이 증가되는 경우

③ 보통주식을 보유한 주주중에 일부는 우선주식을 받고 다른 주주는 추가적인 보통주식을 받는 경우

④ 주식배당이나 주식분할을 고려하여 단순히 轉換可能優先株(convertible preferred stock)의 전환비율을 바꾸는 것이 아닌 우선주에 대한 주식배당

⑤ 比例的效果(disproportionate effect)가 없다는 것을 입증할 수 없는 경우의 優先株 配當

[예시]

甲법인의 당기E&P는 \$100,000이다. A, B의 두 주주가 甲법인의 발행주식 200주중 각각 100주씩 보유하고 있다. A는 한계세율이 높기 때문에 당 연도에 더 이상의 소득을 원하지 않는다. B는 한계세율이 낮고 추가적인 현금이 필요하다. 甲법인은 주식 또는 현금으로의 수령이 가능한 배당을 선언하였다. 각 주주는 보유한 甲법인의 주식 한주에 대하여 시가 \$100의 甲법인의 주식 한주나 현금 \$100을 받을 수 있다. 주식을 선택한 A는 100주의 주식을 받았고 현금을 선택한 B는 \$10,000의 현금을 받았다. B의 배분은 배당으로 과세된다. 그러나, 甲

법인은 주식을 취득했기 때문에, Sec. 305규정에 대한 예외가 없다면 非課稅 株式配當을 받은 것이 된다. 그러나 A는 가치있는 것을 받았다. 배분이전에 A는 발행주식의 단지 1/2을 보유하고 있었지만 배분이후에는 2/3를 보유하게 되었다. 따라서 Sec. 305(a)의 일반원칙에 대한 예외규정이 적용되어 A는 지급받은 주식의 시가에 해당되는 課稅對象 주식배당을 받은 것이 된다. 비록 양 주주 모두가 주식을 받기로 선택하였다고 하더라도, 그들은 현금을 받을 수 있는 선택권이 있었기 때문에, 그 株式配當은 課稅對象이 된다.

(1) 非課稅 株式配當

非課稅 株式配當의 경우, 배분의 근거가 된 기보유주식의 basis는 배분일 현재 구주와 신주의 相對的 時價에 비례하여 각각 구주와 신주에 按分되어야 한다.¹⁷⁾ 신주의 보유기간에는 구주의 보유기간이 합산된다.¹⁸⁾

신주와 구주가 동일하다면, 주식당 basis는 구주의 basis를 배분 후 보유하게 되는 總株式의 數로 나누어 구하게 된다.

신주와 구주가 동일하지 않다면 구주의 basis를 신주와 구주의 相對的 時價에 따라 신주와 구주에 按分한다.

[예시]

A는 basis \$60,000인 甲법인 보통주식 1000주를 소유하고 있다. A는 우선주로 지급되는 비과세 주식배당을 받았다. 배분시에 보통주식의 시가는 \$90,000($\$90 \times 1000$ 주)이고 우선주식의 시가는 \$10,000($\$200 \times 50$ 주)이었다. 배분후에 A는 basis \$6,000[$(\$10,000 / \$100,000 \times \$60,000)$]인 우선주식 50주를 소유한다. 이와 같이 보통주식의 basis중 \$6,000은 우선

17) Sec. 307(a) 및 Reg. Secs. 1.307-1, 1.307-2 참조.

18) Sec. 1223(5) 참조.

주식에 할당되고 보통주식의 basis는 \$60,000에서 \$54,000으로 감소한다.

(2) 非課稅 株式取得權

株式取得權의 配分은 그로 인해 주주의 상대적 지분비율이 변화되거나 변화될 가능성이 있지 않는 한, Sec. 305에 따라서 과세되지 않는다. Sec. 305(b)에 규정된 주식배당에 관한 非課稅取扱의 例外가 주식취득권의 배분에도 그대로 적용된다.

배분된 주식취득권의 시가가 既保有株式(underlying stock)의 時價의 15%미만인 경우에는 주주가 株式取得權에 basis를 할당기로 선택하지 않는 한, 그 주식취득권의 basis는 0이다.¹⁹⁾ 주주가 주식취득권을 매각하고자 하는 경우에는 주식취득권에 basis를 할당함으로써 매각에 따라 인식될 利益規模를 최소화할 수 있다. Basis할당을 선택하기 위해서는 株式取得權을 받은 과세연도에 대한 신고서에 그러한 취지의 statement를 첨부하여야 한다. Basis할당은 주식과 주식취득권의 상대적 시가에 비례하여 이루어진다. 주식취득권의 보유기간에는 既保有株式의 保有期間이 合算된다.²⁰⁾

[예시]

A는 basis \$27,000, 시가 \$50,000인 甲법인의 보통주식 100주를 소유하고 있다. A는 보유한 보통주식에 대하여 시가 \$4,000의 비과세 주식취득권 100 권리를 받았다. 주식취득권의 시가가 주식시가의 15%($0.15 \times \$50,000 = \$7,500$)에 미달하기 때문에, A가 특별히 선택하지 않는 한, 주식취득권의 basis는 0이다. A가 보통주식의 basis \$27,000을 주식과 주식취득권에 할당하기로 선택한 경우에 주식취득권의 basis는 $\$2,000[(\$4,000 / \$54,000) \times \$27,000]$ 이 되고 주식의 basis는 \$25,000

19) Sec. 307(b)(1) 참조.

20) Sec. 1223(5) 참조.

(\$27,000 - \$2,000)으로 감소된다.

주식취득권의 시가가 기보유주식 시가의 15% 이상인 경우에 주는 기보유주식의 basis를 株式取得權과 株式에 按分하여야 한다.

株式取得權을 賣却하는 경우, 손익은 매도가격에서 주식취득권에 할당된 basis를 차감함으로써 구해진다. 주식취득권을 행사하지 않아서 실권되는 경우에는 주식취득권에 할당된 basis는 다시 기보유주식의 basis에 가산된다. 주식취득권을 행사하게 되면, 주식취득권에 할당된 basis는 새로 취득한 주식의 basis에 합산된다.²¹⁾ 주식취득권으로 취득한 주식의 保有期間은 주식취득권의 行使日로부터 起算된다.²²⁾

[예시]

A는 비과세 배분으로 주식취득권 10 권리를 받았다. 주식취득권에는 basis가 할당되지 않았다. 각 주식취득권에 대하여 A는 \$20로 甲법인의 주식 한주를 취득할 수 있다. A가 주식취득권 10권리를 모두 행사할 경우에 취득하게 되는 갑법인 신주의 basis는 \$200(10권리 × \$20)이 된다. 만일 주식취득권을 행사하지 않고 모두를 각 \$30에 팔게 되면 A는 \$300[(30 × 10권리) - asis 0]의 이익을 인식하게 된다. 주식취득권이 모두 실권되어도 아무런 손실도 인식되지 않는다.

(3) 非課稅 株式配當의 法人에 대한 效果

법인에게는 非課稅 株式配當이나 株式取得權配分으로 인하여 어떠한 효과도 발생하지 않는다. 법인은 손익도 인식하지 않으며 E&P도 감소하지 않는다.

21) Reg. Sec. 1.307-1(b) 참조.

22) Sec. 1223(6) 참조.

(4) 課稅對象 株式配當과 株式取得權配分

주식이나 주식취득권의 배분이 과세대상인 경우, 배분액은 배분일 현재 주식 또는 주식취득권의 時價가 된다. 그 배분은 다른 재산의 배분과 똑같이 취급된다. 법인의 E&P금액까지의 배분은 배당으로 취급된다. 주식이나 주식취득권의 basis는 그 시가가 된다.²³⁾ 주식이나 주식취득권의 保有期間은 配分日로부터 진행된다. 배분의 기초가 된 기보유주식의 basis는 아무런 변동이 없다. 법인은 아무런 손익을 인식하지 않으며²⁴⁾ 배분일 현재 주식 또는 주식취득권의 시가만큼 E&P가 감소된다.

마. 發行法人의 自己株式取得(Stock Redemption)

Stock redemption은 법인이 자신의 주식을 다른 재산과의 교환으로 取得하는 것을 말한다. 교환될 재산은 현금, 증권 등이 될 수 있다.²⁵⁾ 法人은 취득한 株式을 소각하거나 금고주(treasury stock)로 보유할 수 있다.

Stock redemption의 이유로는 다음과 같은 것을 들 수 있다.

① 株主가 법인으로부터 자본을 회수하고자 그 주식을 매각할 수 있다. 그러한 경우에 주주는 다른 외부인보다는 법인 자신이 주식을 매입하여 잔여 주주(가족일 수도 있음)의 법인에 대한 支配權과 所有權이 유지되기를 원할 수 있다.

② 주주가 법인과 체결한 계약의 조건상 주주가 반드시 법인에게

23) Reg. Sec. 1.301-1(h)(2)(i) 참조.

24) Sec. 311(a) 참조. 주주가 가치가 상승된 재산이나 당해 법인의 주식 또는 주식취득권중 선택하여 받을 수 있는 경우에는 이익을 인식할 수도 있다.

25) Sec. 317 참조.

주식을 되팔아야만 할 수도 있다.

③ 주주가 자신의 지분율을 낮추기 위하여 주식을 매각하고자 하지만 외부인에게는 주식을 매각하고 싶지 않거나 그것이 불가능할 수 있다.

④ 주주가 법인의 매각이전에 법인으로부터 일부의 자산을 회수하고자 할 수 있다. 잠재적 인수자가 법인의 자산을 모두 인수하기를 꺼리거나 모든 가치를 지불할 능력이 없을 경우가 있다. 주주가 주식을 반환하고 일부 자산을 취득하게 되면 구매자가 좀 더 낮은 가격으로 법인의 나머지 주식과 자산을 인수할 수 있게 된다.

⑤ 주요 주주의 사망후에 법인이 피상속인의 주식을 재단(estate)이나 신탁의 수익자(beneficiary)로부터 매입하는 계약을 체결함으로써 그들이 상속세 및 유증세, 장례비 등을 납부할 수 있는 자금을 제공할 수 있다.

⑥ 경영진이 자사의 주식이 낮은 가격으로 거래되고 있다고 판단하는 경우 여유자금을 가지고 공개시장에서 자사의 주식을 매입하여 가격상승을 도모할 수 있다.

Stock redemption의 이유가 어떠한 간에 주주는 다음의 문제를 해결하여야 한다.

① Stock redemption의 결과 인식되는 소득 또는 손익의 크기와 성격

② 주식의 대가로 지급받은 재산의 basis

③ 지급받은 재산의 보유기간 기산시기

④ Redemption후에 보유하는 잔여주식의 basis

Redemption을 행하는 법인은 다음의 문제를 해결하여야 한다.

⑤ 주식의 취득대가로 재산을 이전하는 경우 인식하여야 하는 손익의 크기와 성격

⑥ Stock redemption의 법인 E&P에 대한 영향

(1) Redemption의 株主에 대한 效果

주주가 법인의 주식을 매각하거나 다른 재산과 교환하는 경우 거래결과 실현되는 損益은 일반적으로 capital gain이나 loss로 취급된다. 어떤 경우에는 redemption이 株式의 賣却이나 交換과 동일하게 취급된다. 다른 경우에는 주식에 대한 대가로 지급받은 전체금액이 配當으로 취급된다. 이러한 차이의 원인은 어떤 redemption은 주식을 제3자에 매각하는 것과 유사하고 반면에 다른 redemption은 본질적으로 배당과 같기 때문이다.

[예시 1]

A는 甲법인의 발행주식 100주를 모두 소유하고 있다. A의 주식에 대한 basis는 \$50,000이다. 甲법인은 \$100,000의 E&P가 있다. 甲법인이 25주의 A 보유주식을 \$85,000에 redemption하였다. A는 여전히 甲법인 발행주식의 전부를 소유하고 있다. A의 甲법인 소유지분이 Redemption에 의하여 전혀 영향을 받지 않기 때문에, redemption은 배당과 마찬가지로 A는 \$85,000의 배당을 받은 것이 된다.

[예시 2]

A는 甲법인의 발행주식 1000주중 3주를 2년간 보유하였으며 basis는 \$1,000이다. 甲법인의 E&P는 \$100,000이다. 甲법인이 A가 보유하는 주식 3주를 모두 \$5,000에 redemption하면 A는 \$4,000(\$5,000 - \$1,000)의 capital gain을 실현하게 된다. A는 보유주식 3주를 모두 제3자에게 매각한 경우와 동일한 입장에 있게 된다. A는 보유주식에 대하여 \$5,000의 대가를 받았으며 甲법인에 대하여 더 이상의 지분을 갖

고 있지 않다. 이러한 redemption으로 인하여 주주의 지분이 전혀 없어지게 되므로 이 경우의 redemption은 配當이 아니라 賣却 또는 交換처럼 취급된다.

예시1은 주주에게 있어서 配當으로 취급되는 극단적 경우이며 예시2는 株式의 賣却으로 취급되는 극단적 경우이다. 그러나 어떠한 취급이 정확한 것인지를 즉각적으로 쉽게 알 수 없는 중간적 거래가 많이 있을 수 있다. 주식의 매각이나 교환으로 취급되어야 할 redemption과 배당으로 취급되어야 할 redemption을 구별하는 일이 의회와 법원의 과제가 되어 왔다. 현행법하에서는 다음중 하나의 요건에 해당되는 때에는 그 redemption이 株式의 賣却 또는 交換으로 취급된다.

- ① redemption이 보유지분에 대하여 실질적으로 불균형하게 이루어졌음.
- ② redemption으로 인하여 주주는 그 법인의 지분을 더 이상 갖지 않게 되었음.
- ③ redemption이 본질적으로 배당과 같지 않음.
- ④ 법인이 아닌 주주의 보유주식의 전부 또는 일부를 redemption하는 경우로서 당해 법인의 부분적인 청산임.
- ⑤ 상속세 및 유증세를 납부하기 위하여 redemption이 있었음.

Redemption이 매각이나 교환인 경우에는 주식이 외부의 제3자에게 매각된 것처럼 취급된다. 손익은 지급받은 재산의 시가에서 주식의 adjusted basis를 차감한 금액이다. 주식이 주주에게 있어 capital asset이었다면 그 손실은 capital gain 또는 loss이다. 지급받은 재산에 대한 basis는 그 재산의 時價이며 보유기간의 起算時期는 賣却日 또는 交換日の 翌日이다.

매각 또는 교환의 요건인 앞의 5가지 사항에 해당되지 않는 경우의 redemption은 Sec. 301에 따른 재산의 배분으로 취급된다. 즉 전체 배분금액중에 법인의 E&P까지는 배당으로 취급된다.²⁶⁾ 주주의 주식반환사실은 배당으로 취급되는 금액을 결정하는데 전혀 고려되지 않는다. 반환된 주식의 basis는 당해 주주가 소유하고 있는 잔여주식의 basis에 합산된다. 주주가 소유한 모든 주식의 redemption되었다면 그 주식의 basis는, 다음에 설명하는 看做所有規程(constructive stock ownership rules)에 따라 당해 주주의 소유로 간주되는 관계에 있는 주주가 소유하고 있는 주식의 basis에 합산된다.²⁷⁾

[예시]

A와 B는 甲법인의 발행주식 100주중 각각 50주씩을 소유하고 있다. 甲법인의 E&P는 \$100,000이다. 5월 10일 甲법인은 A의 주식 20주를 시가 \$25,000인 재산을 주고 매입하였다. 20주에 대한 A의 adjusted basis는 \$20,000이다. 이 redemption이 매각으로 취급되는 요건을 충족하였다면 A는 \$5,000(\$25,000 - \$20,000)의 capital gain을 인식하여야 한다. 지급받은 재산의 basis는 \$25,000이며 보유기간은 5월 11일부터 계산된다. 만약 이 redemption이 매각으로 취급되는 요건을 충족하지 못하였다면 일반적인 재산배분과 동일하게 취급된다. 따라서 A는 \$25,000의 배당을 신고하여야 하고 반환된 주식의 basis \$20,000은 잔여주식 30주의 basis에 합산된다.

Redemption을 賣却으로 취급되게 하면 다음과 같은 잇점이 있다. 첫째, 개인은 매각결과 실현하게 될 long-term capital gain에 대하여 28%의 저율로 과세받을 수 있다. 둘째, capital gain이 capital

26) Sec. 302(d) 참조.

27) Reg. Sec. 1. 302-2(c) 참조.

loss에 의하여 상쇄될 수 있다. 셋째, 반환된 주식에 대한 basis만큼 인식될 이익이 줄어든다. 즉 redemption이 배당으로 취급된다면 반환된 주식에 대한 basis는 배당소득을 줄이지 못하고 향후에 잔여주식을 매각 또는 교환하는 경우에 인식될 capital gain을 줄이거나 capital loss를 증가시키게 된다.

(2) 看做所有規程(Attribution Rules)

Redemption이 配當으로 취급되어야 하는지의 여부를 결정하는 앞의 5개 요건중 3개는 redemption전후의 당해 株主의 持分變動如何에 관한 것이다. 즉 그러한 요건들은 redemption이후에 주주의 지분이 실질적으로 감소하였는지의 여부를 보는 것이다.

일반적으로 주주의 지분율이 현저히 감소하였다면 그 redemption은 매각으로 취급되며 持分率에 실질적인 변화가 없거나 오히려 증가하였다면 그 redemption은 배당으로 취급된다.

이러한 주주의 지분율을 결정함에 있어서 Sec. 318의 擬制所有(constructive ownership) 또는 看做所有(attribution)규정이 적용된다.²⁸⁾ 이 규정에 의하면, 주주는 자기가 直接所有한 株式뿐만 아니라 배우자, 친족, 특수관계자가 소유하고 있는 주식도 소유한 것으로 간주된다. 더구나 법인, 조합, 신탁 및 재단은 주주, 조합원, 수익자가 소유하고 있는 주식을 소유한 것으로 간주된다.

看做所有規程에 의하여 일단 특정한 자가 소유한 것으로 간주된 주식은 같은 간주소유규정에 의하여 다시 다른 자가 소유한 것으로 간주되지는 않는다. 따라서 어떤 친족의 소유로 간주된 주식은 다시 그의 다른 친족소유로 간주되지 않는다.²⁹⁾

28) Sec. 302(c) 참조.

29) Sec. 318(a)(5)(B) 참조.

그러나 일정한 看做所有規程에 의하여 특정인의 소유로 간주된 주식이 다른 간주소유규정에 의하여 다른 자의 소유로 간주될 수는 있다. 예를 들면 法人看做所有規程에 의하여 법인소유에서 주주소유로 간주된 주식은 親族看做所有規程에 의하여 주주의 배우자가 소유한 것으로 간주될 수 있다.

간주소유규정을 둔 취지는 親族 또는 特殊關係者로 하여금 본인이 소유할 수 없도록 되어 있는 주식을 소유케함으로써 유익한 세무상 취급을 향유하거나 불리한 세무상 취급을 회피하는 것을 防止하고자 함에 있다. 단지 직접소유관계만이 고려된다면, 지분율을 기준으로 한 모든 규정이 악용될 수 있게 된다.

Sec. 318에서는 親族看做所有(family attribution), 법인 등으로부터의 看做所有(attribution from entities), 法人 등에서의 看做所有(attribution to entities) 및 option 看做所有(option attribution)등이 규정되어 있다.

(가) 親族看做所有

個人은 그 배우자, 자녀, 손자, 부모가 소유하고 있거나 그들을 위하여 다른 자가 소유하고 있는 모든 주식을 所有하는 것으로 간주된다.

[예시]

A, 그의 아내 B, 아들 C, 아버지 D는 甲법인의 발행주식 100주를 각각 25주씩 소유하고 있다. A는 甲법인의 주식 100주를 모두 소유하는 것으로 간주된다.(25주는 직접소유, 배우자·아들·아버지가 소유한 각 25주 총 75주는 간주소유) 배우자 B는 75주를 소유하는 것으로 간주된다.(25주는 직접소유, 배우자·아들이 소유한 각 25주 총 50주는 간주소유) D의 주식은 B의 소유로 간주되지 않으며, D의 소유로서 A가

소유하는 것으로 간주되는 주식도 다시 B의 소유로 간주되지 않는다. C는 75주를 소유하고 있는 것으로 간주된다.(25주는 직접소유, A와 B 부모가 소유한 주식 50주는 간주소유) 할아버지 D가 소유한 주식은 손자 C가 소유하는 것으로 간주되지 않으며 D의 소유로서 A가 소유하는 것으로 간주되는 주식은 다시 C의 소유로 간주되지 않는다. D는 75주를 소유하는 것으로 간주된다(25주는 직접소유, 아들 A와 손자C가 소유한 각 25주 총 50주는 간주소유). 며느리 B가 소유한 주식은 시아버지 D의 소유로 간주되지 않으며, B의 소유로서 A의 소유로 간주되는 주식은 다시 B의 소유로 간주되지 않는다.

(나) 法人을 통한 看做所有

組合이 소유하고 있거나 조합을 위하여 다른 자가 소유하고 있는 주식은 조합원이 出資持分에 比例하여 소유하는 것으로 간주된다. 財團이 소유하고 있거나 재단을 위하여 다른 자가 소유하고 있는 주식은 그 收益者들이 比例的으로 所有하는 것으로 간주된다. 신탁이 소유하고 있거나 신탁을 위하여 다른 자가 소유하고 있는 주식은 수익자들이 清算持分(actuarial interests)에 비례하여 소유하는 것으로 간주된다. 法人이 소유하고 있거나 법인을 위하여 다른 자가 소유하고 있는 주식은 법인 주식가치의 50%이상을 직·간접으로 소유하고 있는 주주가 그 지분에 비례하여 소유하는 것으로 간주된다.

[예시]

기혼자인 A는 조합의 50% 지분을 갖고 있다. 조합은 甲법인의 발행주식 100주중 40주를 소유하고 있다. 나머지 60주는 A가 소유하고 있다. A는 60주는 직접 소유하고 있고 20주(0.5×40 주)는 간접소유하여 총 80주를 소유하는 것으로 간주된다. 조합간주소유규정에 의하여 A의

소유로 간주되는 20주는 다시 친족간주소유규정에 의하여 A의 배우자가 소유하는 것으로 간주된다.

(다) 法人을 위한 看做所有

組合員이 소유하고 있거나 조합원을 위하여 다른 자가 소유하고 있는 주식은 조합이 소유하는 것으로 看做된다. 財團이나 信託의 수익자가 소유하고 있거나 그들을 위하여 다른 자가 소유하고 있는 주식은 그 재단이나 신탁이 소유하는 것으로 看做된다. 법인의 주식가치 50%이상을 소유하고 있는 주주가 소유하고 있거나 그를 위해 다른 자가 소유하고 있는 주식은 法人이 所有하는 것으로 看做된다.³⁰⁾

[예시]

앞쪽의 예시와 사실관계가 동일할 경우, 조합은 甲법인의 주식 100주 모두를 소유하는 것으로 간주된다.(40주는 직접소유, A가 소유하는 60주는 간주소유) A가 소유한 주식으로서 조합이 소유하는 것으로 간주되는 주식은 다시 다른 조합원의 주식으로 간주될 수 없다.

(라) Option 看做所有

주식을 매입할 수 있는 option을 가지고 있는 자는 그 株式을 所有하는 것으로 看做된다.³¹⁾

[예시]

A는 甲법인의 발행주식 100주중 25주를 소유하고 있다. 그는 추가적

30) Sec. 317(a)(3) 참조.

31) Sec. 318(a)(4) 참조.

으로 50주를 매입할 수 있는 option을 가지고 있다. A는 75주를 소유하는 것으로 간주된다.(25주는 직접소유, 50주의 매입option 간주소유)

(3) 不均衡的 株式買入(substantially Disproportionate Redemption)

Sec. 302(b)(2)에서 규정하는 매우 不均衡的 redemption에 해당되는 경우에, 그 redemption은 株式의 賣却으로 취급된다. 동 규정은 이와 같이 배당이 아니라 capital gain 취급을 받기 위한 일정한 요건을 제시하고 있다. 다음의 모든 요건이 충족되는 경우의 redemption은 '매우 不均衡的'인 것으로 본다.

① Redemption후에 주주는 의결권 있는 모든 주식의 50%미만을 소유하게 된다.

② Redemption후에 주주는 redemption이전의 의결권 있는 주식지분율의 80%미만을 소유하게 된다.

③ Redemption후에 주주는 redemption이전의 보통주 지분율의 80%미만을 소유하게 된다.³²⁾

이상의 요건의 충족여부는 각 주주에 대하여 기계적으로 검토된다. 50%요건으로 인하여 redemption후에도 株主가 支配力을 유지할 경우에는 capital gain의 취급이 배제된다. 80%요건은 '매우 불균형적'인 것으로 간주되기 위하여 필요한 持分率의 변화정도를 의미한다. 특정한 Redemption이 어떤 주주에 대하여는 매우 불균형적이

32) 다음은 redemption후의 지분율을 redemption전의 지분율의 80%가 되도록 하기 위하여 redemption되어야 할 주식의 수를 구하는 공식이다. 여기서 X주 이상이 redemption되게 되면 redemption후의 지분율이 redemption전의 지분율의 80% 이하로 된다.

$$X = 20bt / (100t - 80b)$$

b = redemption전에 보유하였던 주식의 수

t = redemption전의 발행주식의 총수

x = redemption후의 지분율이 redemption전의 지분율의 80%가 되기 위하여 redemption되어야 할 주식의 수

지만, 다른 주주에 대하여는 그렇지 않을 수 있다. 단지 한 종류의 주식만 발행되었다면 두번째와 세번째의 요건은 같은 것이 된다.

앞의 세 요건이 충족되는지의 여부를 결정함에 있어서도 Sec. 318(a)의 看做所有規程이 적용되어야 한다.³³⁾

(4) 持分の 完全한 返還

Sec. 302(b)(3)에서 규정한 데로 Redemption의 결과 지분이 전혀 없어지게 되었다면 그 redemption은 株式의 賣却으로 취급된다. 소유하고 있었던 모든 주식이 redemption되어 持分이 완전히 없어졌다면 당연히 앞서 보았던 Sec. 302(b)(2)의 ‘매우 不均衡的’의 요건을 충족하기 때문에 이 요건이 추가적으로 주식의 매각으로 취급될 수 있는 경우를 확대하였다고 볼 수 없는 것 같지만, 실제로 다음의 redemption은 Sec. 302(b)(2)의 규정에는 해당되지 않으면서 Sec. 302(b)(3)의 규정에는 해당되는 것들이다. 따라서 Sec. 302(b)(3) 규정은 株式의 賣却으로 취급받을 수 있는 경우를 확대하였다고 할 수 있다.

① 주주의 지분이 모두 의결권 없는 주식으로만 구성되어 있고 소유주식 모두를 redemption하였다면 이러한 redemption은 오직 Sec. 302(b)(3)의 규정에 의해서만 株式의 賣却으로 취급될 수 있다.

② 주주가 의결권 있는 주식을 소유하고 있었고 그의 전 지분이 redemption되었을 경우에는 Sec. 318(a)(1)의 親族看做所有規程의 적용이 면제될 수 있다. 따라서 이러한 경우에는 다른 친족들이 계속 주식을 소유하고 있더라도 그러한 redemption이 Sec. 302(b)(3) 규정에 의하여 株式의 賣却으로 취급될 수 있다.

33) Reg. Sec. 1.302-3(a) 참조.

친족간주소유규정의 적용을 免除받기 위해서는 다음의 모든 조건이 충족되어야 한다.

① Redemption이 있는 후에는 법인에 대하여 채권자로서의 이해관계를 제외하고는 임원, 이사, 고용인 등 어떠한 利害關係도 가져서는 안된다.

② Redemption이 있고난 후 10년이내에는 유증 또는 상속에 의한 경우를 제외하고는 어떠한 利害關係(채권자로서의 관계는 제외)도 가져서는 안된다.

③ 주주가 IRS에 대하여 앞의 요건에서 금지된 이해관계가 형성되었을 경우에는 이를 IRS에 통지할 것임을 서면으로 약정하여야 한다.

[예시]

아버지와 아들이 甲법인의 발행주식 100주를 각각 50주씩 소유하고 있다. 甲법인은 아버지의 주식을 모두 매입하였다. 이 경우 친족간주소유규정에 따르면, 아버지는 redemption의 전이나 후에 여전히 甲법인의 주식 모두를 소유하는 것으로 간주된다. 따라서 redemption은 '매우 불균형적'인 것에 해당되지 않는다. 그러나 아버지가 IRS에 향후 10년간 채권자로서의 관계 및 유증 또는 상속에 의하여 취득하는 관계를 제외한 일체의 이해관계를 갖지 않을 것임을 서면으로 약정하는 경우에는 親族看做所有規程의 適用이 免除되고 따라서 redemption은 주식의 매각으로 취급되게 된다. 즉 그러한 redemption으로 인하여 아버지의 甲법인에 대한 이해관계가 완전히 없어지는 것이 된다.

친족간주소유규정의 適用免除는 다음의 2가지 상황으로서 특수관계자가 개재된 경우에는 허용되지 않는다.

① Redemption되는 주식의 전부 또는 일부를 배분일 (redemption이 이루어진 날)이전 10년이내의 기간중에, 배분일 현재 Sec. 318에 의한 간주소유규정의 적용대상인 친족으로부터 직접 또는 간접으로 취득하였던 경우

② 배분일이전 10년이내의 기간중에 배분일 현재 Sec. 318의 간주소유규정적용대상인 자가 redemption의 대상인 주주로 부터 직접 또는 간접으로 주식을 취득하였고 配分日 현재 주식을 소유하고 있는 경우

첫번째의 경우는 개인이 친족이나 지배법인 등에 주식을 移轉하고 그들로 하여금 이 주식을 법인에게 완전히 처분케함으로써 capital gain을 인식하게 하는 것을 防止하기 위한 것이고, 두번째의 경우는 개인이 소유주식의 일부를 특수관계자에게 이전하고 잔여주식을 법인에게 처분함으로써 capital gain을 인식하는 것으로 防止하기 위함이다. 親族看做所有規程 適用免除에 관한 이러한 제한은 친족간의 주식이전이 redemption일로부터 10년이상 이전에 일어났거나 redemption의 대상인 주주가 친족간 주식의 거래가 연방 소득세의 回避目的이 아니라는 점을 입증하는 경우에는 적용되지 않는다. 위의 두번째 경우로서 특수관계자에게 일부의 주식을 이전한 자의 잔여주식뿐 아니라 그 특수관계자가 소유하고 있는 주식도 함께 redemption되는 경우에도 친족간주소유규정이 적용되지 않는다.

적용이 면제될 수 있는 看做所有規程은 단지 親族看做所有規程이다. 그러나 법인등은, 그 법인등으로 소유가 간주되는 개인과 함께 향후 최소 10년간 법인에 대한 어떠한 利害關係도 갖지 않을 것임을 약속하는 경우에는, 그 개인에 관하여 親族看做所有規程이 적용되는 것을 배제할 수 있다.

[예시]

A에 의하여 창설된 甲신탁은 乙법인의 주식을 30% 소유하고 있다. A의 처인 B가 甲신탁의 수익자이며 그들 부부의 아들 C가 乙법인의 나머지 주식 70%를 소유하고 있다. 乙법인은 甲신탁이 소유하는 모든 주식을 redemption하였다. redemption이 있는 후에도, 친족간주소유규정에 의하여 수익자인 B의 소유로 간주되는 수익자의 아들 C의 소유 주식 70%를, 법인등으로의 看倣所有規程에 의하여 甲신탁이 여전히 소유하는 것으로 간주되기 때문에, 그러한 redemption은 주식의 매각으로 취급될 수 없다. 그러나 甲신탁과 수익자 B가 모두 그 법인에 대하여 향후 10년간 이해관계를 갖지 않을 것으로 약속하는 경우에는, 親族看倣所有規程의 적용이 면제되고 따라서 앞의 redemption으로 인해 甲신탁은 완전히 이해관계를 해소한 것으로 취급되어 그 redemption은 주식의 매각으로 처리된다.

(5) 本質적으로 配當이 아닌 redemption

Sec. 302(b)(1)은 본질적으로 배당에 상당하지 않은 redemption은 株式의 賣却으로 취급된다고 규정하고 있다. 본질적으로 배당에 상당하지 않는지의 여부를 결정할 수 있는 기계적인 기준은 없다. 결국 判斷은 개별 사안의 사실관계와 정황에 따르게 된다.³⁴⁾ 따라서 Sec. 302(b)(1)은 ‘不均衡的 株式買入’이나 ‘完全한 持分返還’관련 규정처럼 확실적인 기준을 제시하지는 않는다. 이 규정은 1954년에 신설되었는데 그 목적은 특히 우선주식의 redemption에서와 같이 redemption관련규정이 지나치게 제한적으로 되는 것을 방지하기 위함에 있었다.

大法院의 判例에 의하여 본질적으로 배당이 아닌 redemption인지

34) Sec. 302(c)(2)(C) 참조.

의 여부를 판단하는데 사용되는 기준들이 정립되었다. 즉, 대법원은 ① 사업상 목적은 redemption이 본질적으로 배당인지의 여부와 무관하고 ② 본질적으로 배당인지의 여부를 판단하는 데는 Sec. 318의 看倣所有規程이 적용되며 ③ 단일 주주 주식의 일부의 redemption은 항상 본질적으로 배당이라는 입장을 보였다. 대법원은 Sec. 302(b)(1)이 적용되기 위해서는 Sec. 318(a)의 간주소유규정을 감안한 후의 지분율에 의미있는 감소가 있어야 한다고 판시하였다. 그러나 지분율의 의미있는 감소가 어느 정도의 감소를 뜻하는지는 오늘날도 여전히 불투명하다.

Sec. 302(b)(1)의 적용과 관련한 이러한 不確實性으로 인하여, 이 규정은 일반적으로 ① 보통주식을 소유하지 않은 주주의 의결권 없는 우선주식을 redemption하는 경우³⁵⁾ 또는 ② 주주의 의결권과 지배권, 이익의 분여권, 그리고 청산시의 잔여재산분배권 등에 현저한 축소를 가져오는 redemption의 경우에만 적용된다. 일반적으로 IRS는 支配株主가 지배력을 상실하는 경우³⁶⁾ 또는 지배력 없는 주주가 그의 소수지분을 줄이는 경우 등에 있어 주식의 매각으로 취급하는 것을 인정한다.³⁷⁾ Redemption의 전후에 모두 지배력을 가지고 있거나³⁸⁾ 지배력을 획득하였다면 株式賣却으로 취급받지 못한다.

[예시]

甲법인의 주식은 서로 관계없는 4인의 주주 A, B, C, D가 각각

35) Reg. Sec. 1.302-2(a) 참조.

36) Rev. Rul. 75-502(1975-2 C.B. 111)에 따르면 57%의 지분에서 지배력을 잃은 50%의 상태가 되는 경우를 지분의 의미있는 감소로 인정하고 있다.

37) Rev. Rul. 76-364 (1976-2 C.B. 91)에 따르면 27%의 지분에서 22%로 줄어든 경우를 지분의 의미있는 감소로 인정하고 있다.

38) 100%에서 81.17% 또는 74.15%로 줄어든 경우는 지분율의 의미있는 감소가 있는 것으로 인정되지 않았다.

27%, 24.33%, 24.33%, 24.33%를 소유하고 있다. 甲법인이 A 소유주식 중 일부를 redemption하여 A의 지분율이 22.27%로 감소하였다. A의 지분율이 21.6%($0.80 \times 27\% = 21.6\%$)이하로 떨어지지 않았으므로 이 redemption을 불균형적인 것으로는 볼 수 없으며 완전한 반환으로도 볼 수 없다. 그러나 이 경우에 대하여 IRS는 Rev. Rul. 76-334에서, redemption을 통해서 A의 지분율에 의미있는 감소가 있었으므로 302(b)(1)에 따라서 주식의 매각으로 취급된다고 하였다.

(6) 部分的 清算

Redemption이 部分的 清算에 해당되고 비법인 주주에 대하여 지급되었다면 이는 Sec. 302(b)(4)에 따라서 株式의 賣却으로 취급된다. 법인이 하나의 사업분야(line of business)를 폐지하여 이와 관련된 자산을 주주에게 배분하되 적어도 다른 하나의 사업분야를 지속하는 경우에 부분적 청산이 일어난다고 할 수 있다.³⁹⁾ 주주에 대한 배분이 본질적으로 배당이 아니며 清算計劃이 채택된 당해 과세연도 또는 그 익년도내에 이루어진다면 이 또한 部分的 清算에 해당된다.

(가) 法人段階에서의 決定

부분적 청산의 정의와 관련하여, 배분이 본질적으로 배당에 해당하는지의 여부는 法人全體水準에서 決定되어야 한다.⁴⁰⁾ 주주에 대한 배분이 법인의 진정한 事業縮小(bona fide contraction of the corporate business)結果이어야 한다. 어떠한 상황이 사업축소에 해당되는지에 관하여는 관련 시행령과 통칙에서 지침을 발견할 수 있

39) 법인이 하나의 사업분야를 매각하여 그 매각대금(매각에 따른 법인 소득세를 납부하고 난 후의 잔액)을 주주에게 배분하되, 적어도 다른 하나의 사업분야를 계속하는 경우도 부분적 청산의 예에 해당된다.

40) Sec. 302(c)(1)(A) 참조.

다. 진정한 사업축소의 예를 들면 다음과 같다.

- ① 사업 일부의 화재로 인해 수령한 보험금의 배분⁴¹⁾
- ② 내국법인의 총수입중 95%를 차지하는 계약관계의 종료⁴²⁾
- ③ 모든 품목을 취급하는 백화점에서 의류할인매장으로의 사업변화로 인해 일부 사업부서와 신용판매방식을 폐지하고 재고수준, 매장공간, 종업원 등을 축소하는 경우⁴³⁾

(나) 一律的 基準(Safe Harbor)

Sec. 302(e)(2)에 의하면 배분이 본질적으로 배당에 해당되지 아니하며 다음의 조건을 충족하는 경우에는 部分的 清算으로 간주된다.

- ① 일정 요건에 해당되는 사업을 중단함에 따라 배분이 이루어지거나 일정 요건에 해당하는 사업에 사용되던 재산이 배분된다
- ② 배분직후에도 일정한 요건에 해당되는 사업을 적어도 하나이상 적극적으로 영위하여야 한다.

여기서 일정한 요건에 해당되는 사업이란

㉑ Redemption이 일어난 날로 종료되는 과거 5년간 적극적으로 영위되었고(actively conducted)

㉒ 그 5년기간중에 부분적으로 또는 전체적으로 과세대상인 거래로써 양수되지 않은 사업을 의미한다.

여기서 적극적으로 영위된 사업(active trade or business)이란 Sec. 355(법인의 부서 ; corporate division)목적상의 적극적으로 영위된 사업과 그 의미가 동일하다.

부분적 청산은 반드시 比例的으로 이루어질 필요는 없다.

41) Reg. Sec. 1.346-1 참조.

42) Reg. Rul. 75-3, 1975-1 C.B. 108 참조.

43) Reg. Rul. 74-296, 1974-1 C.B. 80 참조.

(다) 部分的 清算의 株主에 대한 效果

배분이 부분적 청산에 해당되는 경우 비법인 주주는 redemption을 株式의 賣却으로 취급한다. 그러나 법인 주주는 주식의 매각으로 처리할 수 있는 다른 요건(즉 Sec. 302(b)(1) ~ (3) 또는 Sec. 303)에 해당되지 않는 한, 部分的 清算을 配當으로 취급하여야 한다. 株式이 법인에 의하여 소유되었는지 또는 개인에 의하여 소유되었는지를 결정하는 데 있어, 조합, 신탁, 재단등이 소유한 주식은 지분에 비례적으로 조합원 또는 수익자 개인이 소유하는 것으로 간주한다. 법인에게는 70%, 80% 및 100%의 配當所得控除가 허용되기 때문에 배당으로 취급되는 것이 매각으로 취급되는 것보다 훨씬 유리할 수 있다.

[예시]

甲법인은 개인 A와 법인 乙이 각각 50주씩 소유하고 있다. 각 주주의 주식에 대한 basis는 \$10,000이다. 甲법인의 당기 및 누적E&P는 \$100,000이다. 甲법인은 과거 5년간 모자와 장갑을 제조하였다. 현과세연도에 甲법인은 모자제조를 중단하고 관련 기계·장비를 매각하여 그 매각대금 \$36,000을 각 주주에게 \$18,000씩 배분하고 시가 \$18,000인 10주씩을 redemption하였다. 甲법인은 장갑제조는 계속 하였다. 이 경우는 部分的 清算에 해당되므로 개인주주 A는 이 redemption을 주식의 매각으로 취급하여 \$16,000(\$18,000 - \$2,000)의 capital gain을 인식하게 된다. 법인주주 乙은 이 redemption을 주식의 매각으로 취급할 수 없고 \$18,000의 배당소득이 있는 것으로 신고하여야 한다. 乙법인은 \$14,400($0.80 \times \$18,000$)의 배당소득공제를 받게되며, redemption된 주식의 basis \$2,000은 잔존주식의 basis에 합산되게 된다. 따라서 乙법인의 나머지 주식 40주에 대한 basis는 \$10,000이 된다.

(7) 死亡에 따른 税金 등 納付를 위한 Redemption

法人의 株式이 피상속인 재산(estate)의 대부분을 구성하는 경우 그 주식을 estate 또는 수익자로부터 redemption하는 것은 Sec. 303 규정에 의하여 株式의 賣却으로 취급될 수 있다. Sec. 303규정은 小數支配法人(closely held corporation)의 株式을 상속한 주주들이 상속세, 유증세 및 장례비용 등을 지급하기 위하여 주식의 일부를 팔아야 하는 경우에 그러한 주주들을 돕기 위하여 제정되었다. 그러한 주식들이 쉽게 유통되지 않는 주식일 경우 redemption만이 재단이나 수익자에게 現金需要를 충당할 수 있는 유일한 방안을 제공하게 된다. 대부분의 경우 Sec. 318의 看做所有規程으로 인하여 그러한 redemption이 불균형적인 redemption이나 완전한 지분의 반환으로 인정되지 못한다. 만일 Sec. 303규정이 없다면 그러한 redemption은 배당으로 취급될 것이다. 그러나 Sec. 303규정이 적용되는 경우에는 Sec. 318의 看做所有規程이 적용되지 않는다.

Sec. 303은 다음의 조건이 충족되는 경우에는 피상속인의 상속재산에 포함된 주식의 redemption은 株式의 賣却으로 취급되는 것으로 규정하고 있다.

① 피상속인의 總相續財産(gross estate)에 포함된 redemption 대상 주식의 가치가 調整相續財産(adjusted gross estate)의 35%를 초과하여야 한다. 여기서 調整相續財産이라함은 총상속재산(즉 사망일 현재 피상속인이 소유하고 있는 모든 재산의 시가)에서 공제허용장례비용금액, 상속재단에 대한 청구권, 부채 및 재해손실 등을 공제한 잔액을 말한다.⁴⁴⁾

44) Sec. 303(b)(2)(A) 참조.

[예시]

피상속인의 총상속재산은 \$2,900,000으로 평가된다. 총상속재산은 시가 \$1,200,000의 甲법인 주식과 \$1,700,000의 현금으로 구성되어 있다. 장례비용, 채무, 기타 행정비용 등 공제가능한 금액은 \$900,000으로서 조정상속재산은 \$2,000,000(\$2,900,000 - \$900,000)이 된다. 甲법인의 주식가치가 조정상속재산의 35%를 초과하기 때문에(\$1,200,000은 \$700,000 ($0.35 \times \$2,000,000$)을 초과한다) 甲법인 주식의 redemption은 Sec. 303 규정에 의하여 주식의 매각으로 취급될 수 있다.

② Sec. 303규정에 의하여 주식의 매각으로 취급될 수 있는 redemption의 最大金額은 모든 연방 및 주의 상속·유증세, 이러한 세금에 대한 이자, 연방 상속세 목적상 공제가 허용되는 장례등 行政費用의 合計額이다. Redemption되는 주식은 상속재단 또는 상속세와 다른 비용의 지급의무가 있는 상속인이 소유하는 주식이어야 한다.

③ Sec. 303 규정은 redemption되는 주식의 주주가 상속재산에 대하여 가지는 持分이 세금이나 다른 비용의 지급으로 인하여 줄어드는 만큼을 한도로 적용된다. Sec. 303에 따라 주식매각으로의 취급이 가능한 최대금액은 주주가 지급의무를 지는 조세와 다른 비용의 合計金額이다.⁴⁵⁾

[예시]

앞의 예시와 다른 사실관계는 같고 다만, 모든 주식은 피상속인의 아들인 A가 상속하게 된다. 나머지 재산은 피상속인의 배우자인 B가 상속하는데 모든 조세와 비용등은 B가 지급한다. 이러한 경우 A는 조

45) Sec. 303(b)(3) 참조.

세나 다른 비용을 지급하지 않으므로 Sec. 303을 활용할 수 없다. 만일 현금 \$800,000만을 배우자 B가 상속하고 나머지는 모두 A가 상속하며 A가 모든 비용의 지급의무를 진다면, A는 조세와 다른 비용을 지급할 수 있을 정도의 주식 redemption에 관해서는 Sec. 303에 의하여 주식의 매각으로 취급받을 수 있다.

④ Sec. 303은 일정한 시한 이내에 이루어진 redemption에 대해서만 적용된다.⁴⁶⁾

㉑ 일반적으로 redemption은 연방 상속세의 賦課除斥期間이 종료된 이후 90일이 지난 날 이전에 이루어져야 한다. 相續稅의 賦課除斥期間(statute of limitation)은 상속세의 신고기한으로부터 3년이고 상속세의 신고기한은 사망일로부터 9개월이므로 redemption은 일반적으로 사망후 4년 이내에 이루어져야 한다.

㉒ 상속세의 재결정을 구하는 소송이 租稅法院에 제기되는 경우의 redemption기한은 조세법원의 결정이 최종적으로 된 후 60일까지로 연장된다.

㉓ Sec. 6166에 의하여 연방 상속세의 분할납부가 허용된 경우의 redemption기한은 分割納付期限까지로 연장된다.

⑤ 각 법인의 발행주식의 20%이상이 상속재산에 포함된 경우에는 그러한 모든 법인의 주식가액을 합산하여 調整相續財産의 35%요건충족여부를 결정할 수 있다.⁴⁷⁾

[예시]

피상속인의 총상속재산은 \$2,900,000으로 평가된다. 총상속재산에는 시가 \$400,000인 甲법인 발행주식의 80%와 시가 \$450,000인 乙법인 발

46) Sec. 303(b)(1) 참조.

47) Sec. 303(b)(2)(B) 참조.

행주식의 90%가 포함되어 있다. 장례비용 등의 공제금액이 \$900,000이며 따라서 調整相續財産은 \$2,000,000이다. 甲법인 주식이나 乙법인 주식 각각이 조정상속재산의 35%에는 미달하지만 양자의 합계액은 조정상속재산의 35%를 초과한다(\$850,000 (\$400,000+\$450,000)은 \$700,000 ($0.35 \times \$2,000,000$)을 초과한다). 따라서 상속세와 다른 비용을 납부하기 위한 甲법인 주식 또는 乙법인 주식의 redemption은 Sec. 303에 의하여 주식의 매각으로 취급될 수 있다.

Sec. 303규정의 立法趣旨는 상속재산의 대부분이 소수지배회사의 주식인 경우에 상속세 등의 납부를 위해 그 주식을 現金化하는 것을 지원하는 데 있었으나, 상속세 등을 납부하기 위한 현금이 풍부한 경우에도 Sec. 303이 적용될 수 있다. 또한 redemption 대금이 반드시 상속세 등의 납부에 사용되어야 하는 것은 아니다.

Sec. 303에 의한 redemption의 잇점은 일반적으로 주주가 capital gain을 거의 인식하지 않는다는 점이다. 이는 주주의 redemption된 주식에 대한 basis가 피상속인의 사망일 현재의 시가(또는 평가일을 달리 선택한 경우에는 그 평가일의 시가)이기 때문이다. 반면 redemption이 賣却의 요건을 갖추지 못한 경우에는 배분금액 전체를 配當所得으로 취급하여야 할 수도 있다.

이와 같이 Sec. 303은 주주가 인식하여야 하는 소득의 금액과 성격에 있어서 커다란 차이를 야기할 수 있다.

(8) Redemption의 法人에 대한 效果

Redemption이 아닌 경우의 財産配分에 있어서처럼, redemption 과정에서 재산을 배분하는 法人은 다음의 2가지 질문을 해결하여야 한다.

① 배분에 따라 인식하여야 하는 損益의 규모와 성격은 어떠한가?

② 배분이 법인의 E&P에 미치는 영향은?

(가) 財産配分에 따른 損益

Redemption과정에서 재산을 배분하는 경우나 redemption과 관련없이 재산을 배분하는 경우에 損益의 認識에 관한 원칙은 동일하다. Sec. 311에 의하면

① 가치가 상승된 재산을 배분하는 경우에는 이익을 인식하는데 利益의 性格은 그 재산이 법인에게 어떠한 성격이었던지의 여하에 따라 결정된다.

② 가치가 하락된 재산을 배분하는 경우에도 손실을 인식하지는 않는다.

(나) Redemption의 E&P에 대한 影響

Redemption은 E&P에 2가지 경로를 통하여 영향을 미친다. 첫째, 가치가 상승된 재산이 배분되는 경우에는 이익을 인식하게 되고 따라서 E&P를 증가시킨다. 다음으로는 법인의 E&P가 재산의 배분으로 인하여 감소하게 된다. 이때에 감소되는 크기는 그 redemption이 주식의 매각으로 취급되는지 또는 배당으로 취급되는지에 따라 달라지게 된다. Redemption이 株式의 賣却으로 취급될 수 있는 요건에 해당되지 않는 경우에 법인은 redemption과 관계없는 財産의 配分에서와 마찬가지로, 지급되는 현금금액, 부담하는 채무의 원본금액, 배분된 재산의 basis와 시가중 큰 금액 만큼 E&P가 감소하게 된다.

반면, redemption이 Sec. 302(a) 또는 Sec. 303규정의 요건을 충족하여 株式의 賣却으로 취급되는 경우에 E&P는 배분된 금액의 일부 만큼만 감소하게 된다. 이 경우에 E&P는 redemption되는 주식

에 귀속되는 E&P금액 만큼만 감소하게 된다. 다시 말하면 E&P는 redemption되는 주식의 비율만큼만 減少하게 된다. 배분되는 재산의 가액에서 E&P감소액을 차감한 나머지 금액은 資本金計定에서 차감되게 된다.⁴⁸⁾ 보통의 배당금액이 redemption으로 인한 E&P의 감소에 앞서서 당기E&P에서 차감되게 된다. 누적E&P에 대하여는 그러한 우선순위가 없이 단지 發生順序에 따라서 차감되게 된다.

[예시]

甲법인의 발행주식은 100주이며 그 중 30주는 A가 소유하고 있다. A의 30주 모두를 Sec. 302(b)(3)규정에 해당하는 redemption에 의하여 甲법인이 취득하고 대가로 \$36,000을 지급하였다. Redemption 당시 甲법인은 \$60,000의 불입자본(paid-in capital)과 \$40,000의 E&P가 있었다. 30%의 발행주식이 redemption되었기 때문에 甲법인의 E&P는 \$12,000($0.30 \times \$40,000$)만큼 감소하게 된다. 배분금액중 나머지 \$24,000($\$36,000 - \$12,000$)은 불입자본을 \$36,000($\$60,000 - \$24,000$)으로 줄이게 된다.

바. 優先株를 利用한 租稅回避(Preferred Stock Bailouts)

Redemption에 관한 규정들은 일정한 상황하의 redemption에 대하여는 賣却으로 취급하는 것을 허용하되 그렇지 않은 경우에는 모두 配當으로의 취급을 강제하기 위하여 제정되었다. 대부분의 경우 납세자들은 賣却으로 취급받기를 선호한다. 첫째로는 매각으로 취급받게 되면 redemption된 주식의 basis를 控除할 수 있다. 둘째, 주식매각에 따른 利益은 대개 현재 28%의 세율로 과세되고 있는

48) Sec. 312(n)(7) 참조.

long-term capital gain에 해당되거나 또는 capital loss와 상계되어 전혀 과세되지 않을 수도 있다. 결국 납세자들은 의회의 의도에 정면으로 위배하지는 않고 우회하여 조세를 회피하는 방법을 고안하게 되었다.

1954년의 IRC이전에 납세자들이 고안하여 사용하던 租稅回避方法의 하나는 preferred stock bailout이라 불리는 방법이다. 일반적으로 preferred stock bailout은 다음과 같은 시나리오로 진행된다.

① 보통주식에 대하여 의결권 없는 우선주를 非課稅 株式配當한다. 보통주식의 basis의 일부를 지급받은 우선주에 할당한다. 이 주식의 보유기간에는 보통주식의 보유기간이 합산된다.

② 우선주를 제3자에 時價로 매각한다. 우선주의 매각금액과 우선주에 할당된 basis의 차액만큼을 capital income으로 인식한다.

③ 租稅回避計劃에 협조해준 데 대한 보상으로 법인이 작은 할증금을 지급하고 제3자로부터 우선주를 다시 redemption한다.

결과적으로 주주는 자기의 지분율을 변화시키지 않고 배분받은 법인의 이익을 long-term capital gain으로 처리할 수 있게 된다.

이러한 조세회피의 가능성을 막기 위하여 議會는 Sec. 306을 신설하였다. Sec. 306의 요체는, 일정한 주식(통상적으로 우선주)을 지급받았을 때 그것에 대하여 특별한 취급(tainting)을 하는 것이다. 이러한 tainted stock은 배분당시에 課稅與否가 결정되는 것이 아니고, 매각되었을 때 또는 다른 방법으로 처분되었을 때에, 실현되는 이익을 ordinary income(배당소득)으로 취급하게 된다. Sec. 306은 납세자들이 preferred stock bailout을 통해 배당소득을 capital gain으로 변질시키는 것을 규제하는 역할을 한다.

(1) Sec. 306 株式의 定義

Sec. 306(c)에 의하면 Sec. 306 株式이란 다음과 같이 정의된다.

① 비과세 주식배당을 통해 지급받은 주식으로서 보통주식에 대하여 주식배당으로 지급받은 보통주식을 제외한다.

② 거래의 효과가 실질적으로 주식배당과 유사한 비과세 조직 변경등을 통해 지급받은 보통주식 이외의 주식 또는 Sec. 306 주식과의 교환으로 취득한 주식

③ Sec. 306 주식의 basis을 토대로 그 basis가 결정되는 주식 (예, basis의 대체 또는 승계)

④ Sec. 351이 적용되는 교환을 통해 취득한 보통주식 이외의 주식으로서 그 주식 대신에 현금을 받았다면 배당으로 취급되었을 경우의 주식

주식을 발행한 課稅年度에 당기 및 누적 E&P가 없는 法人이 발행하는 優先株는 Sec. 306 주식이 될 수 없다.⁴⁹⁾ 또한 상속받은 주식은 Sec. 306 주식이 될 수 없는데, 이는 그러한 주식의 basis는 피상속인의 사망일(또는 달리 선택한 평가기준일) 현재의 시가로서 피상속인의 수증에서의 basis와는 관련이 없기 때문이다.⁵⁰⁾

(2) Sec. 306 株式의 處分

株主가 Sec. 306 주식을 redemption이 아닌 방법으로 매각하거나 처분하고 지급받는 대가중, 당초 Sec. 306주식을 배분받을 당시 주식이 아니고 그 주식의 시가에 상당하는 현금을 받았었다면 배당으로 취급되었을 금액에 상당하는 금액은 ordinary income으로 취급된다.⁵¹⁾ 주주가 인식하게 될 ordinary income의 크기는 결국 Sec.

49) Sec. 306(c)(2) 참조.

50) Reg. Sec. 1.306-3(e) 참조.

306 주식을 배분받았던 과세연도 당시의 當該 法人의 E&P에 의하여 決定되게 된다. Ordinary income으로 취급되는 금액을 제외한 대가잔액은 일반적으로 資本金의 回收로 취급된다. 따라서 그러한 대가잔액이 Sec. 306 주식의 basis를 초과하는 경우에 그 초과금액은 capital gain으로 취급된다. 반면 그러한 대가잔액이 Sec. 306 주식의 basis에 미달하는 경우에 그 미달금액은 capital loss로 인식되는 것이 아니고 주주가 보유하고 있는 普通株式의 basis에 합산된다.

[예시]

A는 甲법인의 發行株式 100주를 모두 소유하고 있다. A의 동 주식에 대한 basis는 \$100,000이다. \$150,000의 E&P가 있는 甲법인은 非課稅 株式配當으로 의결권 없는 우선주식 50주를 A에게 배분하였다. 配分日 현재 우선주의 시가는 \$50,000이고 보통주의 시가는 \$200,000이었다. A는 보통주식의 basis \$100,000중 \$20,000 $[\$50,000 / (\$200,000 + \$50,000) \times \$100,000]$ 을 우선주에 할당하여야 한다. 그 후 A는 우선주를 \$50,000에 B에게 매각하였다. 이 경우, 우선주를 배분할 당시의 E&P가 우선주의 시가를 초과하였기 때문에 賣却代金 \$50,000은 모두 ordinary income으로 취급된다. 우선주의 basis \$20,000은 다시 보통주의 basis에 합산되어 보통주의 basis는 원상을 회복하게 된다. 만일 A가 우선주를 \$100,000에 매각하였다면 어떻게 되는지를 보기로 한다. 賣却代金 \$100,000중, 우선주 배분당시의 E&P와 배분된 우선주의 시가중 작은 금액인 \$50,000 만큼은 ordinary income으로 취급된다. 그 다음 잔액 \$50,000중, \$20,000은 basis의 회수로 취급되며, 나머지 \$30,000은 capital gain으로 취급된다.

51) Sec. 306(a)(1) 참조.

(3) Sec. 306 株式의 Redemption

Sec. 306 주식의 發行法人에 redemption되는 경우에 지급받는 금액에 대하여는 Sec. 301의 配當配分規程(dividend distribution rules)이 적용된다.⁵²⁾ 따라서 지급받은 금액중 redemption당시의 E&P에 상당하는 금액은 배당으로 취급되고, 잔액이 있을 경우에는 이는 Sec. 306 주식의 basis회복으로 취급되며, 그 후에도 잔액이 있는 경우에 이는 capital gain으로 취급된다. 배당으로 취급되는 금액을 차감한 잔액이 Sec. 306주식의 basis를 충당하는 데도 부족한 경우에 그 不足金額은 당해 주주가 소유하고 있는 普通株式의 basis에 합산되게 된다.

[예시]

A는 甲법인의 발행주식 보통주 100주를 모두 소유하고 있으며 그 주식에 대한 adjusted basis는 \$300,000이다. 1991년 1월 1일에 甲법인은 50주의 우선주를 A에게 배분하였는데 배분일 현재 우선주와 보통주의 시가는 각각 \$100,000과 \$400,000이었다. 甲법인의 1991년도 당기 및 누적 E&P는 \$200,000이었다. 배분받은 우선주에는 \$60,000 [$\$100,000 / (\$100,000 + \$400,000) \times \$300,000$]의 basis가 할당되어야 하므로 보통주의 basis는 \$240,000($\$300,000 - \$60,000$)로 감소된다. 1995년 1월 2일에 甲법인은 우선주를 \$250,000에 redemption하였다. Redemption이 일어난 당시의 당기 및 누적 E&P는 \$400,000이었다. 이 경우 A가 지급받은 \$250,000은 redemption 당시의 E&P에 미달하므로 전액 배당소득으로 취급된다. 만일 redemption당시의 E&P가 \$200,000이었다면 지급받은 \$250,000중 당시의 E&P금액인 \$200,000까지는 배당소득으로 취급되며, 나머지 \$50,000은 非課稅 資本返還으로 취급된다. 우선주에

52) Sec. 306(a)(2) 참조.

대한 basis \$60,000중 반환되지 않은 \$10,000은 보통주의 basis에 합산되어 이를 \$250,000 (\$240,000 + \$10,000)로 증가시킨다.

(4) Sec. 306 株式取扱의 例外

Sec. 306(b)에 따르면 Sec. 306규정은 다음의 경우에는 적용되지 않는다.

① 株主가 우선주와 보통주 모두를 매각하여 持分關係를 완전히 종료하는 경우에는 일부의 Sec. 306주식이 매각되는 경우에도 Sec. 306이 적용되지 않는다. 다만 이 경우의 매수인이 Sec. 318(a)에 규정된 特殊關係者(예, 친족 또는 특수관계법인 등)이어서는 안된다.

② 法人이 주주의 보통주와 우선주 모두를 redemption함으로써 持分關係가 완전히 종료되는 경우

③ 법인이 비법인 개인 주주의 주식을 Sec. 302(b)(4)요건을 충족하는 부분적 清算過程을 통해 redemption하는 경우

④ 주주가 Sec. 306 주식을 손익이 실현되지 않는 방법으로 처분하는 경우(예, 증여) 다만, 그렇게 증여된 Sec. 306 주식은 수증자의 수증에서 계속 Sec. 306주식으로서의 성격을 유지한다.

⑤ Sec. 306 주식의 배분과 처분의 주목적이 租稅回避가 아님이 IRS에 충분히 입증되는 경우

사. 關係會社間 株式의 Redemption

주주가 한 法人의 株式을 다른 법인에게 매각하는 경우에 그 주주는 보통 capital gain이나 capital loss를 인식하게 된다. 그러나 주주가 株式發行法人과 株式取得法人 모두를 지배하는 경우의 純效果는 주식의 매각보다는 배당에 더욱 가깝다.

[예시]

A는 甲법인과 乙법인 각각의 발행주식 100주 모두를 소유하고 있다. A는 甲법인 주식 25주를 \$25,000에 乙법인에 매각하였다. 이 거래의 순효과는 A가 乙법인으로부터 \$25,000의 現金配分을 받고 여전히 양법인 모두를 지배하고 있는 것이다.

[예시]

A는 甲법인의 발행주식 100주 모두를 소유하고 있으며 甲법인은 乙법인의 발행주식 모두를 소유하고 있다. A는 甲법인의 주식 25주를 乙법인에 \$25,000을 받고 매각하였다. 이 거래의 순효과는 A가 乙법인으로부터 \$25,000의 현금배분을 받고 여전히 甲법인을 지배하며 甲법인은 여전히 乙법인의 주식 모두를 소유하고 있는 것이다.

앞의 예시가 보여주듯이, 2개의 共通支配法人을 활용함으로써 법인의 E&P를 capital gain세율로 빼낼수 있는 가능성이 있다. 이러한 가능성을 막기 위하여 Sec. 304는 피지배법인의 주식을 다른 피지배법인에게 매각하는 것을 주식의 redemption으로 취급하도록 하고 있다. 이렇게 redemption으로 취급되는 거래가 Sec. 302(b) 또는 Sec. 303의 요건을 충족하는 경우에(예, 불균형적인 redemption) 그 去來는 株式의 賣却으로 취급된다. 그렇지 않은 경우에 관련 거래는 Sec. 301배분으로 취급되며 따라서 충분한 E&P가 있는 때에는 配當所得을 인식하여야 한다.

Sec. 304는 2가지 형태의 매각에 적용된다. 첫째는 자매관계에 있는 법인이 관련된 株式의 賣買이고 둘째는 모법인의 주식을 자회사에 賣却하는 경우이다.

(1) 姉妹關係法人이 關聯된 경우

1이상의 동일한 주주에 의하여 공통으로 지배되고 양 법인간에는 모자관계가 없는 경우의 양 법인을 姉妹法人이라 한다. 여기서 支配權 의결권 있는 주식의 50%이상 또는 모든 주식 가치의 50%이상을 소유하는 것을 말하며 이러한 지배권을 가지는 공통주주를 支配株主라고 한다. 지배주주가 피지배법인의 주식을 다른 피지배법인에게 재산을 대가로 교환하는 경우에 그러한 교환은 2번째 피지배법인이 자기의 주식을 redemption하는 것으로 재구성된다. 즉, 먼저 2번째 피지배법인이 첫번째 법인의 주식을 자본의 불입으로 받고 이에 대하여 자기의 주식을 교부한 다음 이렇게 교부된 자기의 주식을 다시 redemption하고 대가로 재산을 지급한다는 것이다.

이러한 redemption이 株式의 賣却인지 아니면 配當인지를 결정하기 위해서는 주주의 첫번째 법인에 대한 지분율을 감안하여야 한다. Sec. 302(b)요건의 충족여부를 결정하는 데는 Sec. 318(a)의 看倣所有規程이 적용되어야 한다.⁵³⁾

(가) 配分으로 取扱되는 Redemption

Redemption이 주식의 매각으로 취급되지 않는 경우에 이는 Sec. 301규정의 配分으로 취급된다. 이러한 配分金額중 우선 두번째 법인의 E&P까지가 배당으로 취급되며 나머지 금액중 다시 첫번째 법인의 E&P까지가 배당으로 취급된다.

[예시]

A는 甲법인과 乙법인 각각의 發行株式 100주중 각각 60주를 소유하

53) Sec. 304와 관련해서는 Sec. 318(a)의 간주소유규정이 수정 적용되어, 당해 주주가 모든 주식가치의 5%이상(50%이상이 아님)을 소유하는 법인이 소유하는 주식은 그 주주의 지분율에 상당하는 만큼 당해 주주가 소유하는 것으로 간주된다.

고 있다. 甲법인과 乙법인은 각각 \$50,000과 \$20,000의 E&P가 있다. A는 甲법인 주식 20주(adjusted basis는 \$10,000)를 乙법인에게 \$20,000에 매각하였다. 甲법인과 乙법인은 모두 A에 의해서 지배되기 때문에 양법인은 姉妹法人에 해당되고 따라서 Sec. 304가 적용된다. 이 거래는 A가 甲법인의 주식을 자본으로 제공하고 乙법인의 주식을 교부받은 후 다시 그 주식을 乙법인이 redemption한 것으로 재구성할 수 있다. 이 거래가 株式의 賣却으로 취급될 수 있는지의 여부를 판단하기 위해서는 A의 甲법인에 대한 持分率을 고려하여야 한다. Redemption이전에는 A가 甲법인을 60%소유하고 있었다. Redemption이후에 A의 甲법인에 대한 지분율은 52%가 되었다.[40주는 직접 소유하고 12주(0.60×20)는 乙법인을 통해 소유하는 것으로 간주된다] 이 redemption은 불균형적 redemption에 해당되지도 않고 redemption으로써 지분관계가 완전히 종료되지도 않았으며 주식의 매각으로 취급되기 위한 다른 요건을 충족하지도 않았으므로 이는 Sec. 301의 배분으로 취급된다. 또한 配分金額 \$20,000이 양 법인의 E&P합계금액인 \$70,000에 미달하기 때문에 전체가 배당으로 취급되는데 우선 충당되는 乙법인이 지급하는 배당으로 취급된다. 乙법인의 甲법인 주식에 대한 basis는 A의 종전 basis인 \$10,000을 그대로 이어 받는다. A의 乙법인 주식에 대한 basis는 乙법인에게 자본으로 불입한 것으로 간주되는 甲법인 주식의 basis만큼 증가하게 된다.

(나) 株式의 賣却으로 取扱되는 Redemption

Redemption이 Sec. 302(b) 또는 Sec. 303의 요건을 충족하여 주식의 매각으로 취급되는 경우에 주주는 주식을 취득하는 법인으로부터 지급받는 금액과 발행된 것으로 간주되는 株式取得法人 株式의 basis와의 차액을 損益으로 인식하여야 한다. 이 경우에 주식취득법인 주식의 basis는 그 법인에게 자본으로 불입된 것으로 간주되는 株式發行法人株式의 basis와 같다. 주식취득법인은 주식발행법

인의 주식을 매입하는 것으로 취급되고 그 basis는 지급된 財産의 時價가 된다.

[예시]

앞의 예시와 事實關係가 같고 다만 A가 甲법인 주식 40주(adjusted basis는 \$20,000)를 乙법인에게 \$40,000을 받고 매각하였다. Redemption 후에 A는 甲법인 주식을 44주(20주는 직접소유하고 24주(0.60×40)는 소유하는 것으로 간주된다)소유하게 된다. 따라서 A의 甲법인 지분은 不均衡的 redemption의 요건인 50% 및 80% 조건을 충족하게 되어 redemption은 주식의 매각으로 취급된다. A는 \$20,000(乙법인으로부터 받은 \$40,000 - redemption된 것으로 간주되는 乙법인주식의 basis \$20,000)의 capital gain을 인식하게 된다. 乙법인이 A로부터 매입한 甲법인 주식에 대한 basis는 지급된 대가인 \$40,000이 된다.

(2) 母子關係法人이 關聯된 경우

주주가 모법인의 주식을 자회사에 매각하는 경우에는 母法人 株式를 전부 또는 부분적으로 redemption하는 것으로 취급한다. 여기서의 母子關係란 일방 법인이 타방법인의 의결권 있는 주식의 50% 또는 모든 주식 가치의 50%이상을 소유하는 관계를 말한다.

Redemption이 株式의 賣却과 Sec. 301 配分중 어느 것으로 취급되어야 하는지는 주주의 redemption 전후의 모법인 지분율에 의하여 결정된다. 지분율 계산에는 Sec. 318의 看做所有規程이 적용된다.

(가) 配當으로 取扱되는 Redemption

Redemption이 株式의 賣却으로 취급될 수 있는 요건을 충족하지 못하는 경우에는 우선 자회사의 E&P수준까지 그리고 모법인의

E&P수준까지, 차례로 배당이 일어난 것으로 취급된다. 주주의 모법인 주식 잔여분에 대한 basis는 자회사에 이전된 주식의 basis 만큼 증가하게 된다. 子會社の 母法人 株式에 대한 basis는 그 주식에 대하여 실제 지급한 금액이 된다.⁵⁴⁾

[예시]

A는 basis가 \$15,000인 甲법인의 발행주식 100주중 60주를 소유하고 있고 甲법인은 乙법인의 발행주식 100주중 60주를 소유하고 있다. 甲법인과 乙법인은 각각 \$10,000과 \$30,000의 E&P가 있다. A는 甲법인 주식 10주를 乙법인에게 \$12,000을 받고 매각하였다. 이 경우의 매각은 redemption으로 성격이 재규정된다. 즉, 甲법인이 A로부터 자기의 주식을 redemption한 것으로 간주된다. A는 redemption이전에 甲법인에 대하여 60%의 지분율을 갖고 있었으나 redemption이후에는 지분율이 53%(50주는 직접소유하고 3주($0.60 \times 0.50 \times 10$)는 소유하는 것으로 간주)로 변화되었다. 50% 및 80%요건이 충족되지 않으므로 이 redemption을 불균형적인 것으로는 볼 수 없다. A가 여전히 甲법인을 지배하고 있으므로 Sec. 302(b)(1)의 완전한 持分關係의 清算要件도 충족되지 않으므로 이 규정에 따라 주식의 매각으로 취급될 수도 없고 여타의 주식매각으로 취급될 수 있는 요건도 충족되지 않는다. 따라서 A는 Sec. 301에 따른 배분을 받은 것으로 취급된다. 지급받은 \$12,000은 모두 자회사의 E&P \$30,000중에서 지급받은 배당으로 처리된다. 이전된 甲법인 주식에 대한 A의 basis \$2,500은 잔여주식의 basis에 합산되어 basis는 여전히 \$15,000이 된다. 자회사의 甲법인에 대한 basis는 대가로 지급된 \$12,000이 된다.

(나) 株式의 賣却으로 Redemption

54) Rev. Rul. 80-189, 1980-2 C.B. 106. 참조.

모법인 주식의 redemption이 株式의 賣却으로 취급되는 경우에는 보통의 경우와 같이 損益이 인식된다. 손익을 결정하기 위해서는 지급받은 대가에서 자회사에 매각된 모법인 주식의 basis를 차감하면 된다.

[예시]

앞의 예시와 다른 事實關係는 같고 다만 A가 甲법인 주식 40주를 자회사에 \$48,000을 받고 매각하였다. A는 redemption이전에 甲법인 주식의 60%를 소유하였으나 redemption이후에는 24.8%(20주는 직접 소유하고 4.8주($0.60 \times 0.20 \times 40$)는 소유하는 것으로 간주)를 소유하게 되었기 때문에 50% 및 80%의 불균형적 redemption의 요건을 충족하게 되었다. 이 경우 A는 \$38,000(\$48,000 - 매각한 40주에 대한 adjusted basis \$10,000)의 capital gain을 기록하게 된다. 甲법인 주식의 잔여분 20주에 대한 basis는 \$5,000이고 자회사가 취득한 甲법인 주식 40주에 대한 basis는 자회사가 대가로 지급한 \$48,000이다.

아. 納稅協力義務 및 節次事項

(1) 非配當 配分에 대한 報告

주주에게 배당이 아닌 配分을 행하는 법인은 소득세 신고시에 Form 5452(Corporate Report of Nondividend Distribution)와 관련 계산서류를 제출하여야 한다. Form 5452의 提出目的은 법인의 E&P상황을 보고케함으로써 IRS가 문제의 배분이 진정으로 주주에게 非課稅되어야 하는 것인지를 검토하기 위한 것이다.⁵⁵⁾

55) Announcement 92-1, I.R.B. 1992-1. 참조. 사업연도를 사용하는 법인은 비배당 배분이 행해진 역년별로 Form 5452와 관련자료를 제출하여야 한다. Form 5452는 Form 5452의 작성대상인 역년이후에 최초로 종료하는 사업연도에 대한

이 서식에 의하여 요구되는 정보는 법인의 당기 및 누적 E&P, 당해 과세연도중 주주에게 지급된 총액과 그중 과세·비과세의 배분을, 설립일 이래의 E&P변동내역 등이다.

주주에게 非配當 配分이 있을 때마다 이러한 보고서를 제출하여야 하기 때문에 법인으로서 E&P를 매년 계산하지 않을 수 없게 된다. 결과적으로 이 보고서의 제출의무부과는 법인에게 Form 1099에서 비과세로 기재된 배분이 진정으로 비과세인지를 증명케 하는 것과 같다.

(2) Sec. 302에 따른 持分關係의 清算約定

주주의 법인에 대한 지분관계가 완전히 청산되는 경우에는 Sec. 318(a)(1)에 의한 親族看做所有規程의 適用이 면제될 수 있다. 이러한 면제를 받기 위해서, 주주는 redemption이후 10년 이내에 취득이 금지된 지분을 취득하는 경우에는 이를 IRS에 통보할 것이라는 Treasury와의 書面 約定을 제출하여야 한다. 이러한 約定書 (redemption을 행하는 법인이 같이 서명한 약정서의 부분이어야 한다)의 사본이 redemption이 일어난 과세연도에 대한 株主의 所得稅 申告書에 첨부되어야 한다. 약정서가 법정기한내에 제출되지 않은 경우에 세무서장은 제출기한의 연장을 허용할 수 있다. Reg. Sec. 1.302-4(a)에 따르면 이러한 期限延長은, 기한내에 제출하지 못하게 된 합리적 사유가 있고 세무서장이 그 상황에서 합리적이라고 판단하는 적정기한내에 당사자가 提出期限의 延長을 신청한 경우에 한하여, 허용된다.

여기서 무엇이 기한내에 제출하지 못하는 합리적 사유이고 또 어

소득세 신고서에 첨부되어야 한다.

는 정도가 합리적인 기한의 연장인지에 관하여는 시행령에 具體的인 規程이 없다. Edward J. Fehr사건에서 court of claims는 ① 제출이 필요하다는 것을 납세자가 알 수 있는 상황이 아니었고 ② 제출이 필요한 것을 알고난 즉시 약정서를 제출했으며, ③ 문제된 사안에 관하여 분쟁이 있기 전에 약정서가 제출된 경우에 대하여, 이를 許容할 수 있다고 하였다. 반면, 납세자에 불리한 법원의 결정이 있고난 후에 약정서를 제출한 Robin Haft Trust사건에서 법원은 소송이 제기된 이후에 제출된 약정서는 너무 늦은 것이라고 판단하였다.

주주가 취득이 금지된 지분을 redemption이후 10년내에 취득한 경우에는 세액의 추징이 있게 되는데, 기왕에 주식의 매각으로 취급된 과거의 redemption을 다시 배당으로 취급하게 된다. 이 경우의 租稅賦課除斥期限은 주주가 그러한 주식의 취득사실을 IRS에게 通知한 날로부터 1년까지로 延長된다.⁵⁶⁾

2. 清算 配分(Corporate Liquidating Distributions)

企業의 循環週期에 맞추어 경영진이 이익을 내고 있는 법인이나 손실을 보고 있는 법인의 영업을 清算(liquidation)을 통해 중단하는 의사결정을 내릴 수 있다. 이러한 意思決定의 結果로서 주주는 법인의 재산에 대한 清算配分을 받게 된다. 공식적인 청산의 이전에 경영진은 법인 자산의 전부 또는 일부를 매각할 수 있다. 주주가 청산시 배분받기를 원치 않을 자산을 처분하거나 법인의 부채(청산시 납부하여야 할 연방 소득세를 포함한다.)를 변제하기 위한 현금

56) Sec. 302(c)(2)(A) 참조.

을 마련하는 것이 資産賣却의 目的이 될 수 있다.

清算의 動機는 조세상 그리고 사업상의 복합적 이유일 경우가 많으나 어떤 경우에는 주로 조세상의 이유에 의하여 청산이 이루어지는 경우도 있다.

① 법인을 청산하고 비법인 형태의 주주들이 자산을 보유케 함으로써 법인이 적용받던 한계세율 35%를 15%, 28% 및 31%의 개인에 대한 세율수준으로 낮출 수 있다.

② 자산이 손실을 발생시키고 있다면, 비법인 형태의 주주들이 그 자산을 보유케함으로써 그 손실을 그들의 개인 과세소득계산시 공제토록 할 수 있다.

③ 법인의 이익은 법인단계에서 한번 과세되고 다시 주주에게 배분될 때 배당으로 또는 주주가 주식을 매각할 때 capital gain으로 과세된다. 청산을 통해 비법인형태의 주주가 자산을 보유케함으로써 二重課稅를 피할 수 있다.

④ 法人資産이 청산시에 배분될 때에는 basis가 시가로 조정된다. 따라서 가치가 증가한 자산을 주주가 배분받고 이를 다시 매각하거나 교환함으로써 gain을 줄일 수 있다. 이러한 basis조정의 비용은 법인이 자산을 주주에게 배분할 때 인식하여야 하는 gain이라고 할 수 있다.

여기에서는 청산배분의 주주 및 당해 법인에 대한 租稅效果와 이러한 조세효과(gain인식)가 배제되는 특별한 경우를 살펴보기로 한다. 또한 법인(acquiring corporation)이 어떤 목표법인(target corporation)의 支配持分을 인수함으로써 그 회사가 인수회사에 비과세로 흡수청산되거나 또는 그 회사가 새로운 목표법인에게 청산된 것으로 간주되는 인수거래에 대하여도 알아 본다. 이러한 清算看倣의 特別選擇은, 법인이 목표법인(target corporation)의 주식을 인수하고 특별

한 조세상의 선택을 함으로써 목표법인 자산의 basis를 실제 그 주식에 대하여 지급한 대가로 조정하는 것을 허용하게 된다.

가. 法人清算의 租稅效果概要

(1) 株主

청산의 주주에 대한 租稅效果가 결정되기 위해서는 다음의 3가지 질문이 해결되어야 한다.

- ① 주주가 인식하여야 하는 이익 또는 손실의 크기와 성격
- ② 주주가 취득하는 재산의 adjusted basis
- ③ 주주가 취득하는 재산의 보유기간 기산시기

一般的 節次와 規程에 따라 법인이 청산되는 경우의 배분(liquidating distribution)은 주주가 보유했던 주식과의 교환으로 취득하는 것으로 취급된다. 주주는 지급받은 현금이 있다면 그 현금과 취득하게 되는 재산의 시가의 合計額이 주식의 adjusted basis를 초과하는 금액을 capital gain이나 capital loss로 인식한다. 취득한 재산의 basis는 청산일 현재의 時價이고 보유기간은 청산일의 익일부터 진행된다. 주주에게 실현된 이익이나 손실의 전부 또는 일부를 인식하지 않도록 허용하는 자회사의 청산에 대하여는 특별한 규정이 적용된다. 자회사 청산⁵⁷⁾에는 basis가 이전되고 保有期間도 特例規程이 적용된다.

(2) 法人

청산되는 법인에 대한 租稅效果가 결정되기 위해서는 다음의 2가지 질문이 해결되어야 한다.

57) 자회사 청산시 소수지분주주에게는 일반적 규정 적용

구분	손익의 크기	손익의 성격	취득재산의 adjusted basis	취득재산의 보유기간
일반적 규정	실현손익 (현금+취득 재산시가 - 주식의 adjusted basis)을 인식 (Sec. 331)	capital gain 또는 loss [Sec. 1222] ordinary loss 인식 [Sec. 1244]	재산의 시가 [Sec. 334(a)]	청산일 익일 부터 계산 [Sec.1223(1)]
자회사 규정	80%이상 자회사가 모법인에게 청산되는 경우, 손익을 인식않음. [Sec. 332]		자회사 장부상 basis이전 [Sec. 334(b)]	자회사 보유 기간 합산 [Sec.1223(2)]

① 법인이 인식하여야 하는 손익의 크기와 성격

② 청산법인의 조세상 성격전수여부

一般的 規程에 따라 청산이 일어나는 경우 清算法人은 주주에게 배분하는 재산에 대하여 손익을 인식하여야 한다. 인식되는 손익의 크기는 재산을 주주에게 매각하였을 경우와 동일하다. 80%이상 지배되는 자회사가 모법인에게 청산되는 경우에는 손익에 관하여 特別한 規程이 적용된다. 청산에 따른 損失의 認識이 제한되는 3가지 예외경우가 있다.

청산이 일반적 規程에 따라 일어나는 경우에는 清算法人의 租稅上 性格(예, NOL 이월공제 등)은 없어지게 된다. 따라서 청산일까지 활용되지 않은 NOL은 더 이상 활용되지 못한다. 반면에 자회사

의 조세상 성격은 일반적으로 모법인에게 승계된다.

일반적으로 법인이 目標法人의 支配持分을 인수할 경우에는 실제로 지급된 대가가 取得株式의 basis가 되고 목표법인 자산의 adjusted basis에는 변화가 없다. 이 두 법인은 連結稅務申告를 할 수 있다. 다른 경우에는 자회사 청산규정에 따라서 목표법인이 모법인에게 청산될 수 있다. 또는 목표법인의 지배지분을 인수하는 모법인이 간주청산을 선택하여 목표법인 자산의 basis를 목표법인의 주식에 대하여 지급한 대가로 上向調整할 수 있다. 그러한 선택을 통해 목표법인이 賣却去來를 한 것으로 간주하여 실제 매각시 인식하여야 할 손익과 같은 손익을 인식케 한 후에 目標法人을 조세상 전혀 새로운 법인으로 취급하게 된다. 이와 같은 각각의 상황에 대하여 자세히 살펴 보기로 한다.

구분	손익의 크기와 성격	청산법인의 성격
일반적 규정	완전청산과정에서 재산을 배분할 때는 손익을 인식 [Sec. 336(a)]	청산이 완료되면 법인의 조세상 성격은 사라짐.
자회사 규정	1. Sec. 332 비과세 규정이 적용될 때, 모법인에게 배분되는 재산에는 손익을 인식 않음. [Sec. 337(a)] 2. Sec. 322 비과세 규정이 적용될 때, 소수지분주주에게 배분되는 재산은 손실을 인식 않음.[Sec. 336(d)(3)]	Sec. 332 규정이 적용될 때, 자회사의 조세상 성질은 모법인에게 승계 [Sec. 381(a)]

구분	손익의 크기와 성격	청산법인의 성격
특수관계자 규정	모든 주주에게 비례적으로 재산이 배분되고 그 재산이 과거 5년내에 Sec. 351거래 또는 자본공여에 의해 취득한 것이 아닌 경우, 손실을 인식 않음. [Sec. 336(d)(1)]	
조세회피 방지규정	청산법인이 교환, 매각, 배분되는 재산을, 손실인식을 주목적으로 하여 Sec. 351거래 또는 자본공여에 의하여 취득한 경우에는 손실을 인식 않음. [Sec. 336(d)(2)]	

나. 株主에 대한 清算의 效果

3가지 다른 규정이 청산법인의 주주에 대하여 적용될 수 있다. 일반적 규정(Sec. 331), 자회사 청산규정(Sec. 332), 청산법인 자산의 매각에 따른 分割債權(installment obligation)을 수령하는 주주에 대하여 적용되는 特別規程[Sec. 453(h)]이 그 3가지이다.

(1) 完全清算(Complete Liquidation)의 定義

‘完全清算’이란 용어가 세법에는 정의되어 있지 않으나 Reg. Sec. 1.332-2(c)에 의하면, 清算法人이 支給하는 配分은 ① 청산계획에 따라서 모든 주식의 소각 또는 redemption되는 경우의 배분이거나

② 청산계획에 따라서 모든 주식이 소각 또는 redemption되는 일련의 과정의 한 부분이어야 한다.

한번 이상의 배분이 있는 경우에 清算計劃에 따라서 최초의 배분이 있을 때에는 법인은 반드시 清算狀態(liquidation status)에 있어야 하고 그러한 청산상태가 청산이 종료될 때까지 지속되어야 한다. 청산계획이 채택되기 전에 행해진 배분은 일반적으로 배당배분이나 주식의 redemption규정에 따라 課稅된다.

법인이 영속적 실체(going concern)이기를 중단하고, 사업종료, 부채변제, 잔여재산배분 등에만 활동을 국한하게 되면, 청산상태에 있다고 할 수 있다. 清算法人이 모든 재산을 처분하게 되면 청산이 완료된다. 명목적 자산(예, 법인명의로의 보유)을 보유한다고 하더라도 세법상 청산종료로 인정될 수 있다.

법인의 청산이 반드시 법인이 소멸(dissolution)되는 것을 의미하지는 않는다. 消滅이란 법적 용어로서 법인이 당초에 주정부로부터 받은 法人設立許可書(charter)를 반납하는 것을 의미한다. 법인은 法人設立許可書를 반납하기 전에 청산을 완료한 후 소멸될 수 있다. 법인이 자신의 명의를 다른 자가 취득하는 것을 막기 위하여 法人設立申告書를 계속 보유하고자 하는 경우에는 소멸이 없을 수도 있다.

(2) 一般的인 清算規程

一般的인 清算規程은 다음의 네 부분으로 나뉜다. ① 손익의 크기와 인식시점, ② 인식된 손익의 성격, ③ 청산에 따라 지급받은 재산의 basis, ④ 미종료 거래(open transaction)와 종료 거래(closed transaction)의 개념.

(가) 認識되는 損益의 크기

Sec. 331(a)에 따르면, 법인의 완전청산과정에서 주주가 지급받는 配分金額은 보유주식에 대한 총대가로 취급된다. 주주가 인식하는 손익은 지급받는 금액과 보유주식의 basis의 차이이다. 주주가 청산 법인의 부채를 부담하는 경우에는 총대가 금액이 그 만큼 줄어들게 된다.

(나) 會計處理原則의 影響

發生主義會計를 사용하고 있는 주주는 발생주의에 입각하여 損益을 申告하면 된다. 즉, 청산배분금액이 확정되고 주식반납에 의하여 배분을 받을 권리가 생겼을 때에 손익을 인식하게 된다. 現金主義會計를 사용하는 주주는 청산배분을 실제 지급받거나 지급받는 것으로 간주될 때 損益을 보고한다.⁵⁸⁾

(다) 株式의 取得時期

주주가 보유하는 주식은 각기 다른 시점에서 다른 가격으로 취득되었을 수도 있다. 이 경우 주주는 이렇게 다른 시점 및 다른 가격으로 취득된 주식에 대하여 따로 損益計算을 하여야 한다.⁵⁹⁾

(라) 部分的인 清算配分

清算配分은 종종 일련의 부분적인 清算配分方式으로 지급된다. Sec. 346(a)에 따르면, 법인의 완전청산과정에서 지급받는 일련의 부분적 배분에 대하여는, 부분적 청산시의 redemption에 적용되는 Sec. 302규정 대신에 Sec. 331의 清算規程에 의하여 課稅된다. 이 경우 IRS는 ① 주주의 basis가 우선 회수되는 것으로 처리하는 것을 허용하고 ② 특정주식 또는 주식군의 basis가 일단 회복되면 그 다음에 다시 다른 주식의 basis를 회복하는 것이 아니라 basis가 일단 회수된 주식에 대하여 이익을 인식할 것을 요구한다. 마지막 배

58) Rev. Rul. 8--177, 1980-2 C.B. 109 참조.

59) Reg. Sec. 1.331-1(e) 참조.

분을 받기 전이나 더 이상의 배분이 없을 것임이 확정되기 전까지는 주식에 대하여 손실을 인식할 수 없다.⁶⁰⁾

[예시]

A는 1990년에 \$40,000을 주고 취득한 甲법인 주식 1,000을 소유하고 있다. A는 다음과 같은 일련의 清算配分을 받았다 : 1993년 7월 23일 \$25,000; 1994년 3월 12일 \$17,000; 1995년 4월 5일 \$10,000. 1993년에는 연말까지 주식의 basis \$40,000이 회수되지 않았으므로 이익이 인식되지 않는다. 1차 청산배분후의 미회수 basis인 \$15,000(\$40,000 - \$25,000)가 2차 청산배분금액 \$17,000보다 작기 때문에 2차배분일에 \$2,000의 이익을 인식하게 된다. 1995년의 最終 清算配分시에 지급받은 \$10,000은 모두 이익으로 인식된다.

[예시]

앞의 예시와 다른 사실관계는 같으나 A가 甲법인 주식의 취득대가로 \$60,000을 지급하였다. A의 basis \$60,000이 총 配分金額 \$52,000 (\$25,000 + \$17,000 + \$10,000)을 초과하기 때문에 각 청산배분은 과세되지 않는다. 최종배분을 지급받은 1995년에 \$8,000(\$60,000 - \$52,000)의 손실이 인식된다.

(마) 認識되는 損益의 性格

일반적으로 株主의 立場에서는 청산법인의 주식이 capital asset이다. 따라서 인식되는 손익도 capital gain이나 capital loss가 된다. 이에 대한 예외는 다음과 같다.

60) Rev. Ruls. 68-348, 1968-2 C.B. 141, 79-10, 1979-1 C.B. 140 및 85-48, 1985-1 C.B. 126 참조.

① 개인 주주가 인식하는 Sec. 1244 주식에 대한 손실은 ordinary loss로 취급된다.

② 법인 주주가 인식하는 자회사의 무가치화된 주식(Sec. 165 (g)(3)에 정의됨)에 대한 손실은 ordinary loss로 취급된다.

③ Collapsible corporation의 청산에 대하여 인식되는 이익은 ordinary income으로 취급된다.⁶¹⁾

(바) 清算時 支給받는 財産의 basis

Sec. 334(a)에 따르면, 일반적 청산규정에 따라 지급받는 재산의 basis는 배분일 현재 그 財産의 時價이고 保有期間은 배분일의 익일부터 진행된다.

(사) 株主에 대한 後屬課稅

주주는 청산일 이후에 법인의 우발채무 또는 청산시점에서 예상치 못했던 법인의 채무(예, 청산이 완료된 이후에 결정된 소득세 납부 부족액, 最終清算配分當時 예측이 어려웠던 판결의 확정)를 변제할 수도 있다. 이러한 추가적인 지급은 당초 清算去來에 대한 신고 내용에 영향을 주지 않는다. 추가적인 지급에 대한 과세상 취급은 당초 주주에 의해 신고된 손익의 성격에 따르게 되며 청산법인이 그 채무를 직접 부담하였다면 보고하여야 했을 손실이나 공제의 형태와는 무관하다. 청산결과 capital gain이나 capital loss가 기록되었다면 추가적인 지급은 capital loss로 인식되는데 現金主義會計를 사용하는 주주는 실제 지급이 이루어진 과세연도에 인식하게 되고

61) Sec. 341(b)의 정의에 따르면 collapsible corporation은 주로 재화의 제조, 건설, 생산을 위하여 또는 일정한 자산의 구매를 위하여 설립되거나 이용되는 법인으로서, 그 재산으로부터 실질적인 課稅所得이 실현되기 전에 법인의 주식을 매각 또는 교환하거나 재산을 주주에게 배분할 의도하에 있는 法人이다. long-term capital gain에 대한 과세상의 유리한 취급이 회복된 것은 collapsible corporation활용에 조세상의 잇점을 제공하고 다시 IRS로 하여금 清算法人이 collapsible corporation임을 주장케 하고 있다.

(즉, 청산에 따른 손익이 당초에 보고된 과세연도에 대하여 修正稅務申告를 할 필요가 없다.) 發生主義會計를 사용하는 주주는 그러한 부채가 발생한 課稅年度에 이를 공제하게 된다.

(아) 未終了 vs 終了 去來

때로는 法人清算過程에서 주주가 지급받은 財産의 價値가 통상적인 평가방법을 가지고는 결정되지 않을 수 있다. 불확실한 미래의 수령금액에 따라 가치가 결정되는 재산의 경우가 이러한 예에 속한다. 그러한 경우 株主는 Burnet v Logan판례에서의 未終了 去來原則(open transaction doctrine)에 따라서 그 청산을 미종료거래로 취급하고자 할 수도 있다. 이 원칙하에서는 평가가 불가능한 재산이 차후에 매각되거나 환가되거나 또는 달리 평가가 가능해지기 전까지는 주주의 손익을 결정하지 않게 된다. 이렇게 평가가 불가능한 재산에는 일단 0의 basis가 할당된다.

그 밖에 시가가 확인 가능한 재산은 一般的 規程에 따라 처리된다. 따라서 평가가 가능한 取得財産의 時價合計額이 주식에 대한 basis를 초과한다면 주주는 이익을 신고하여야 한다. 반면, 평가 가능한 재산의 시가합계액이 주식에 대한 basis에 미달하는 경우에도 손실을 인식하지는 않는다. 평가가 不可能했던 재산이 후에 팔리거나 환가되는 경우에 지급받는 대가 또는 금액은 일차적으로 자본의 회수(당초에 이익이 인식된 경우에는 추가적인 이익)로 간주된다. 이 경우 인식되는 이익의 성격은 다른 재산들을 지급받았을 당시 인식된 이익의 성격과 같다.

IRS의 입장은, 극히 이례적인 상황에서만 未終了 去來方法이 사용될 수 있다는 것이다. 일반적으로 IRS는 終了去來(closed transaction)를 선호한다. 종료거래에서 지급받은 모든 재산의 basis는 配分日 現在의 時價이다. 종료거래에서는 배분일에 모든 재산의 당시 시가

에 따라서 손익이 결정된다. 불확실한 가치를 가졌던 재산이 차후에 매각되거나 환가된 경우에는 그 賣却金額과 財産의 basis의 차이 만큼을 손익으로 인식하게 된다. 이 경우 재산의 basis는 배분일 당시 정한 시가이다. 실현되는 손익의 성격은 그 재산이 주주에게 있어 어떠한 재산이었는가에 따라 결정된다. 終了去來의 경우에는 거래로 인한 이익을 빨리 인식하게 된다.

[예시]

A는 甲법인을 소유하고 있으며 甲법인 주식의 basis는 \$50,000이다. 甲법인의 재산은 \$10,000의 현금과 \$30,000의 토지 그리고 석탄의 생산량에 따라 석탄회사로부터 사용료를 지급받는 사용료계약등이 있다. 이 사용료 계약의 시가는 \$12,000이다. A가 甲법인으로부터 1993년에 현금, 토지 및 사용료계약 모두를 수령함으로써 甲법인은 청산되었다. 그런데 사용료계약에 따라서 지급받은 실제의 사용료는 1994년에 \$9,000, 그리고 1995년에 \$8,000이었다. A는 청산당시에 \$2,000 $[(\$10,000 + \$30,000 + \$12,000) - \$50,000]$ 의 long-term capital gain을 신고하여야 한다. A의 사용료계약에 대한 basis는 \$12,000이다. 1994년에 지급받은 \$9,000의 사용료는 비과세 자본의 회수로서 A의 basis를 \$3,000($\$12,000 - \$9,000$)으로 줄이게 된다. 1995년에 지급받은 사용료 \$8,000으로 인해 A는 \$5,000($\$8,000 - \$3,000$)의 ordinary income을 인식하여야 한다.⁶²⁾ 終了去來는 청산시 이익의 인식을 앞당기고 \$5,000의 이익의 성격을 long-term capital gain에서 ordinary income으로 변화시킨다.

(3) 子會社の 清算

62) 1993년에 청산거래가 종료되었기 때문에 ordinary income 으로 보고된다. 석탄 회사에서 지급하는 금액은 사용료이지 청산배분이 아니다.

Sec. 332(a)는, 자회사가 모법인에 청산되는 경우에는 손익이 인식되지 않는 것으로 규정하고 있다. 이 규정은 법인으로 하여금 불리한 租稅效果 없이 조직을 변경할 수 있게 한다. Sec. 332는 오직 모법인에게만 적용되며 少數持分株主에게는 Sec. 331의 일반적 청산규정이 적용된다. 관련자산이 배분후에도 계속 그룹내에 남아 있기 때문에 모법인의 배분에 대하여 손익을 인식하지 않는 것은 論理的 妥當性이 있다.

(가) 要件

Sec. 332의 nonrecognition rules의 적용을 받기 위해서는 清算去來가 다음 모두의 요건을 충족하여야 한다.

① 청산계획이 채택된 때로부터 자회사의 재산을 배분받을 때까지 모법인이 모든 議決權 있는 주식의 80%이상 그리고 모든 주식(일부의 의결권 없는 우선주를 제외한다) 價値의 80%이상을 소유하고 있어야 한다.⁶³⁾

② 재산배분이 자회사 모든 주식의 완전한 소각 또는 redemption 과정에서 있어야 한다.

③ 재산배분이 1 과세연도중에 일어나거나 일련의 배분중 최초배분이 일어난 과세연도의 종료일로부터 3년내에 모든 배분이 종료되어야 한다.

이상의 모든 요건이 충족되는 경우에는 Sec. 332의 nonrecognition rules이 반드시 적용된다. 이상의 요건중 하나라도 충족되지 않는 경우에 모법인은 一般的 清算規程에 따라서 과세된다.

63) Sec. 332에서 사용되는 주식의 정의에는, 의결권이 없거나, 또는 배당에 관하여 제한이나 우선권이 있고 상당 수준까지 법인성장에 참여하지 못하며 발행가격을 초과하지 않는(합리적 redemption 및 청산 할증금을 제외한다) 가격으로의 redemption 및 청산권을 가지거나 또는 다른 종류의 주식으로 전환이 되지 않는 주식은 포함되지 않는다.

① 株式의 所有權

Sec. 332가 적용되기 위해서는 母法人이 의결권주식 및 의결권 없는 주식을 필요한 만큼 保有하고 있어야 한다. 이 요건의 충족여부를 살필 때 Sec. 318의 看做所有規程은 적용되지 않는다.⁶⁴⁾ 필요지분인 80%는 청산계획이 채택된 때로부터 청산이 완료될 때까지 소유하고 있어야 한다. 이 요건이 충족되지 않는 경우에는 Sec. 332 규정의 혜택을 받을 수가 없다.

② 株式의 取消(Cancellation of the stock)

자회사가 清算計劃에 따라서 모든 주식을 완전히 소각(취소)하거나 redemption하는 과정에서 재산을 配分하여야 한다. 1회 이상의 배분이 있을 수 있다. 1회 이상의 배분이 있는 경우에는 청산계획이 있어야 하고 첫번째의 배분이 있을 때에 자회사는 청산상태에 있어야 하며 이 상태는 청산이 완료될 때까지 지속되어야 한다. Reg. Sec. 1.332-2(c)에 따르면 清算은 청산법인이 모든 재산을 處分하였을 때 완료된다.

③ 配分の 時期

자회사의 모든 재산이, 모든 주식의 완전한 소각이나 redemption 과정에서 1 과세연도내에 처분된 경우에는 完全한 清算이 이루어진 것으로 간주된다.⁶⁵⁾ 公式的인 清算計劃이 채택되지 않은 경우에도, 주식의 완전한 소각이나 redemption으로서 법인의 모든 자산의 배분을 수권하는 결의를 주주들이 채택하고 실제의 배분이 1 과세연도내에 행해진 때에는 청산계획이 채택된 것으로 간주된다. 清算配분이 실시되는 과세연도와 清算計劃이 채택된 과세연도가 반드시 같을 필요는 없다.⁶⁶⁾

64) Sec. 332(b)(1) 참조.

65) Sec. 332(b) 및 Reg. Sec. 1.332-3 참조.

자회사가 주식을 소각하거나 redemption하기 위하여 1 과세연도 이상의 기간에 걸쳐 일련의 배분을 실시함으로써 청산계획을 실행할 수도 있다. 청산배분이 1과세연도이상의 기간에 걸쳐 이루어질 때에는 반드시 공식적인 청산계획이 채택되어야 한다. 이 경우의 청산배분에는 법인의 모든 재산이 포함되어야 하며 청산계획상의 最初配分이 있는 과세연도 종료일 이후의 3 과세연도내에 청산배분이 完了되어야 한다.⁶⁷⁾

(나) 損益의 認識

Sec. 332(a)의 nonrecognition rule은 지급능력 있는 자회사(solvent subsidiary)로부터 청산배분을 받는 母法人에게만 적용된다. Sec. 332(a)는 지급능력 없는 子會社(insolvent subsidiary)로부터 청산배분을 받는 모법인이나 청산배분을 받는 소수지분주주 또는 자회사가 모법인에 지고 있는 부채를 변제받는 모법인에게는 적용되지 않는다.

① 支給能力 없는 子會社

Sec. 332는 청산 당시 자회사가 지급능력이 없는 경우에는 적용되지 않는데 이는 모법인이 자회사 주식에의 투자에 대한 대가로 지급받는 配分이 없기 때문이다. 支給能力 없는 子會社란 자산의 시가합계보다 큰 負債를 가지고 있는 자회사를 말한다. Reg. Sec. 1.332-2(b)는, Sec. 332의 nonrecognition을 적용받기 위해서는 모법인이 자회사지분에 대하여 최소한 부분적인 대가를 받을 것을 요구하고 있다. 자회사가 지급능력이 없는 경우에는, affiliated corporation에 적용되는 Sec. 165(g)(3)의 무가치화된 證券規程(special worthless security rules)이 일반적으로 적용되어 모법인이 子會社

66) Rev. Rul. 76-317, 1976-2 C.B. 98. 참조.

67) Sec. 332(b)(3) 및 Reg. Sec. 1.332-4 참조.

持分 또는 子會社債權에 대하여 ordinary loss를 인식하게 된다.

[예시]

甲법인은 乙법인의 모든 주식을 소유하고 있는데, 乙법인은 특정 제품의 제조·판매를 목적으로 甲법인에 의하여 설립되었으나 사업이 성공적이지 못하였다. 甲법인의 乙법인 주식에 대한 basis는 \$1,500,000이다. 더구나 甲법인은 乙법인에 대하여 약속어음(note)등에 의해 證券化되지 않은 \$1,000,000의 대출금을 가지고 있다. 清算計劃에 따라서, 乙법인은 제3자 채무를 모두 변제한 후에 남아 있는 시가 \$750,000의 자산을 대출금의 부분변제로 甲법인에게 배분하였다. 미변제 대출금잔액을 변제하거나 발행주식을 redemption할 자산이 더 이상 없다. 甲법인은 이 상황에서 무가치화된 주식과 대출금에 대하여 어떠한 손실을 인식하여야 하는가? 청산직전에 자회사는 支給能力이 없는 상태였기 때문에 주식에 대하여 배분된 자산은 없다. 따라서 이 경우의 청산은 Sec. 332의 적용대상이 되지 못한다. 甲법인은 변제받지 못한 대출금잔액 \$250,000에 대하여 대손공제를 받고 주식에 대하여는 \$1,500,000의 ordinary loss를 인식하게 된다.

② 清算配分을 받는 少數持分株主

소수지분주주에게 지급되는 清算配分은 Sec. 331의 일반적 청산 규정에 의하여 課稅된다. 따라서 소수지분주주들은 주식이 redemption 되는 때에 보통 capital의 성격을 가진 損益을 인식하여야 한다.

③ 子會社の 母法人에 대한 債務辨濟

Sec. 332(a)의 nonrecognition rule은 주주로서 지급받는 금액에 대하여만 적용된다. 따라서 모법인이 자회사에 대한 채권에 대하여 지급받는 재산과 관련해서는 일반적으로 損益을 인식하여야 한다.⁶⁸⁾

(다) 取得한 財産의 basis

Sec. 334(b)(1)은, 모법인이 清算配分으로 지급받은 재산의 basis는 자회사의 동 재산에 대한 basis와 동일하다고 규정하고 있다. 이 규정은, 재산을 배분하는 清算法人이 損益을 인식하지 않으며 자회사 단계에서 기록되었던 재산의 조세상 성격(예, 감가상각 recapture 대상금액 등)이 그대로 모법인에 이전된다는 원칙과 일맥상통하는 것이다. 모법인의 자회사 주식에 대한 basis는 취득한 財産의 basis를 결정하는 데 전혀 고려되지 않으며 일단 주식을 반환하게 되면 없어지게 된다. 반면, 少數持分株主가 배분받은 재산의 basis는 그 財産의 時價이다.

(4) 株主가 取得한 分割償還 債權

청산배분의 일부로 分割償還債權을 취득한 주주는 손익을 계산하기 위하여 지급받은 대가의 일부로 그 채권의 시가를 사용하게 된다. 청산법인이 재산의 매각 또는 교환과 관련하여 취득한 분할상환채권을 인수한 주주는 清算去來의 利益을 신고함에 있어 다음에 해당되는 경우에는 특별한 취급을 선택할 수 있다.

① 재산의 매각이나 교환이 청산계획이 채택된 이후의 12개월 이내에 발생하였다.

② 청산이 그 12개월 이내에 완료되었다.

이러한 주주는 分割償還債權이 변제됨에 따라서 이익을 인식할 수 있다.⁶⁹⁾

68) Sec. 1001(c) 참조.

69) Sec. 453(h)(1)(A) 참조. 주주가 실현한 이익에 대해서만 이연이 가능하다. 청산법인은 분할상환채권을 배분하는 경우에, 마치 배분 직전에 그 채권을 매각한 경우에서처럼, 이익을 인식하여야 한다.

주주가 인식하여야 할 이익은 다음과 같이 계산된다.

$$\text{당기 변제금액} / \text{총 채권금액} \times \text{실현 이익} = \text{인식될 이익}$$

이러한 特別한 認識移延은 통상적 사업과정에서 고객에게 판매를 목적으로 보유하는 자산이나 재고자산의 판매와 관련된 이익에 대하여는 적용되지 않는다. 다만 한번의 거래에서 한 거래상대방에게 그 법인의 사업에 속하는 거의 모든 재고자산을 매각한 경우에는 예외적으로 이익의 인식이 移延될 수 있다.⁷⁰⁾ 청산법인이 감가상각자산을 주주의 배우자나 주주의 특수관계자에게 매각한 데 따라서 발생한 分割債權에 대하여도 특별한 認識移延이 적용되지 않는다.⁷¹⁾

[예시]

A는 甲법인의 모든 주식을 소유하고 있으며, 그 basis는 \$300,000이다. 甲법인은 清算計劃을 채택하여 \$600,000의 basis를 가진 비현금 재산을 모두 매각하여 \$300,000의 현금과 \$700,000의 분할상환채권을 취득하고 청산을 12개월내에 완료하였다. 채권은 재고자산과는 관련이 없다. 甲법인은 資産賣却에서 실현된 \$400,000의 이익중 \$120,000[(현금 \$300,000/총대가 \$1,000,000) × \$400,000]은 賣却當時에 인식하여야 한다. 甲법인은 나머지 이연이익 \$280,000을 그 채권이 A에게 배분될 때 인식하게 된다. 부채를 변제하고 난 후 남은 \$100,000의 현금과 \$700,000의 분할채권은 A의 투자에 대한 완전청산으로서 A에게 배분되었다. A는 현금을 수령함으로써 \$62,500[(현금 \$100,000/총배분금액

70) Sec. 453(h)(1)(B) 참조.

71) Sec. 453(h)(1)(C) 참조. 특수관계자는 Sec. 1239(b)에서 정의.

\$800,000) × 실현이익 \$500,000]의 이익을 청산이 일어난 과세연도에 인식하여야 한다. 나머지 이익은 채권이 회수됨에 따라 인식하게 된다. 다음 2년동안 매년 \$350,000의 채권이 회수되는 경우, A는 매년 \$218,750[(현금 \$350,000/총배분금액 \$800,000) × \$500,000]의 capital gain을 인식하게 된다.

다. 清算法人에 대한 清算의 效果

여기서는 ① 재산배분시 청산법인의 손익인식 ② 청산비용의 공제 ③ 청산거래에서의 조세상 성격의 이전등 3가지 부분에 대하여 논의하기로 한다.

(1) 株式의 redemption에 따른 財産配分時의 損益認識

Sec. 336(a)는, 완전한 청산으로서 재산이 배분되는 경우 청산법인 손익을 인식하여야 한다고 규정하고 있다. 損益의 크기와 성격은 마치 그 재산을 시가로 주주에게 매각한 경우에서와 같이 결정된다.

특별한 경우를 제외하고는 가치가 하락한 재산이 주주에게 배분되는 경우에 清算法人은 손실을 인식하여야 한다. 따라서 청산법인이 손실을 인식하기 위하여 굳이 가치가 하락한 재산을 매각할 필요가 없게 된다.

Sec. 336은 완전한 청산의 일환으로 清算法人의 株式과의 交換으로 배분된 재산에 대하여만 적용된다. 부분적 청산으로 가치가 상승된 재산을 배분하거나 清算法人이 채무변제를 위하여 가치가 상승된 재산을 제공하는 경우에는 Sec. 336이 적용되지 않는다.

(가) 株主의 債務負擔

Sec. 336에 따라 청산법인에 의하여 배분된 재산은 그에 대한 손익을 결정하는 데 있어서 配分日에 주주에게 시가로 매각된 것처럼 취급된다. Sec. 336(b)는 주주에게 채무도 함께 이전된 경우에 清算配分財産을 평가함에 있어 적용되는 特別制限規程을 담고 있다. 이 규정에 따르면 배분된 재산의 시가는 주주에 의해 부담된 債務金額보다 작을 수 없다. Sec. 336(b)는 법인이 청산과정에서 적어도 주주에 의하여 부담된 채무금액 상당의 경제적 이익 또는 편익을 가지는 점에 착안하여 제정되었다. 清算法人의 주주는 부담한 채무금액을 배분된 재산에 대한 basis로 삼을 수 있다.

(나) 一般的 損益認識規程에 대한 例外

Sec. 336의 일반적 규정에 대하여는 4가지의 例外規程이 있다. 첫 번째 2가지 예외는 자회사의 청산에 대하여 적용되고 나머지 2가지는 일반적 규정의 남용을 방지하기 위한 것이다.

① 子會社の 清算

모자법인내의 청산배분에 대하여는 예외가 인정되는 데 이는 재산(청산되는 자회사의 다른 조세상 성격도 포함)이 母子法人이라는 경제적 단위내에서 그대로 유지되기 때문이다. Sec. 337(a)는 Sec. 332가 적용되는 완전한 청산의 경우에 80%주주(80% distributee)에 대한 재산의 배분과 관련하여 清算法人은 손익을 인식하지 않는다고 규정하고 있다.⁷²⁾ 여기서 80% distributee란 Sec. 337(c)에 의하여, Sec. 332에 규정된 80% 株式所有要件을 충족하는 법인으로 정의되어 있다.

72) Sec. 336(e)는 모법인이 자회사의 주식을 매각, 교환 또는 배분하고 이 거래를 모든 자회사 자산의 처분으로 취급할 수 있도록 하고 있다. 이 경우 주식의 매각, 교환 또는 배분에 대하여 손익을 인식하지 않는다. 주식매각에 관하여 이러한 선택을 하게 되면, 그 경제적 효과는, Sec. 332가 적용되도록 모법인이 자회사를 청산하고 즉시 자회사의 재산을 매각하는 경우와 본질적으로 같다.

자회사가 모법인에게 清算되는 경우에는 Sec. 1245, Sec. 1259 및 Sec. 291의 감가상각 recapture규정에도 불구하고 Sec. 337(a)의 nonrecognition rule이 우선적으로 적용된다. 배분된 재산에 대한 減價償却 recapture 금액은 모법인에게 승계되어 모법인이 그 재산을 매각하거나 교환할 때 실제로 recapture된다.⁷³⁾

Sec. 337(a)의 nonrecognition rule은 모법인에 대한 배분에만 적용된다. 少數持分株主에 대한 청산배분에는 Sec. 337(a)가 적용되지 않는다. 소수지분주주에게 가치가 상승된 재산을 배분하는 경우에 清算法人은 Sec. 336(a)에 따라서 이익을 인식하여야 한다. 그러나 Sec. 336(d)(3)에 의하여, 자회사가 소수지분주주에게 행한 배분에 대하여는 손실을 인식할 수 없다. 소수지분주주에 대한 청산배분은 이와 같이 非清算 配分과 同一하게 취급된다.

② 特殊關係者에 대한 配分

Sec. 336(d)(1)(A)은 다음의 각 경우에 특수관계자에게 행해진 財産配分과 관련하여 손실을 인식하는 것을 허용치 않고 있다.

㉔ 특수관계자에 대한 손실재산의 배분이 지분율에 비례적이지 않은 경우

㉔ 배분되는 재산이 결격재산(disqualified property)인 경우

여기서 特殊關係者란 Sec. 267(b)에 의하여, 예를 들면 개인과 그 개인이 모든 주식가치의 50%이상을 소유하는 법인, 그리고 같은 지배법인집단에 속하는 두 법인 등을 포함하는 것으로 정의된다. 또한 缺格財産이란 Sec. 336(d)(1)(B)에 의하여, 배분일 이전의 과거 5년내에 Sec. 351이 적용되는 거래 또는 자본의 공여를 통하여 청산 법인이 취득한 재산이나 결격재산으로부터 basis가 승계된 재산으

73) Sec. 1245(b)(3) 및 Sec. 1250(d)(3) 참조.

로 정의된다.

따라서 특수관계자에게 가치가 하락된 재산을 비례적이지 않게 배분하거나 가치가 하락된 缺格財産을 비례적으로 배분하게 되면 청산법인이 조세목적상 損失의 全部 또는 一部를 인식할 수 없게 된다.

[예시]

甲법인은 A에 의하여 60%, B에 의하여 40% 소유되고 있다. 청산계획에 의거하여 甲법인은 3년전에 매입한 乙법인의 주식을 A에게 배분하였다. 결격재산이 아닌 乙법인 주식의 시가는 \$40,000이고 adjusted basis는 \$100,000이다. B는 清算配分으로 단지 現金만을 교부받았다. 乙법인 주식의 비례적이지 않은 배분으로 인하여 甲법인은 배분에 대하여 \$60,000의 capital loss를 인식할 수 없게 된다. 만일 乙법인 주식이 60%는 A에게, 나머지 40%는 B에게 배분되었다면 甲법인은 전체 capital loss를 공제할 수 있게 된다.

[예시]

앞의 예시와 다른 사실관계는 같고 다만 乙법인 주식이 3년전에 A가 자본으로 공여한 것이고 A에게 60% 그리고 B에게 40%배분되었다고 한다. 乙법인 주식은 이제 缺格財産이다. 乙법인 주식이 비록 비례적으로 배분되었지만, 甲법인은 \$60,000의 capital loss중 특수관계자에게 배분된 주식에 대한 부분은 공제할 수 없다. B는 특수관계자가 아니기 때문에 단지 B에게 배분된 주식에 해당하는 \$24,000($\$60,000 \times 0.40$)의 capital loss만을 공제할 수 있다. 결격재산을 비특수 관계자에게 매각하였다면 甲법인은 전체 \$60,000의 손실을 인식할 수 있었을 것이다.

③ 租稅回避目的의 賣却

Sec. 336(d)(2)는 Sec. 351거래를 통하여 또는 자본의 공여로써 취득한 재산의 매각, 교환, 배분에 따라 발생하는 손실의 공제를 일정한 경우 제한하고 있다. 즉, 清算法人이 청산과 관련한 손실의 인식을 주목적으로 하는 계획의 일부로서 그 재산을 취득한 경우에는 損失의 控除가 제한된다. 이렇게 손실의 공제를 제한함으로써, 가치가 상승된 다른 재산의 배분으로 청산법인이 인식하여야 하는 이익을 상쇄하거나 줄이기 위하여 損失財産을 법인에게 이전하는 행위를 막게 된다.

완전한 청산계획이 채택되기 이전의 2년내에 清算法人이 Sec. 351거래 또는 자본의 공여를 통하여 재산을 취득하는 것은, 향후에 제정될 시행령에 의하여 달리 보도록 면제되지 않는 한, 그 주목적이 租稅回避인 계획의 일부로 취급된다.⁷⁴⁾ 의회의 위원회 보고서에 따르면, Sec. 336(d)(2) 시행령이, 법인에게 제공되어 사업에 사용되던 재산의 처분 또는 법인의 설립초기 2년간 발생한 재산의 처분과 관련된 손실의 공제를 제한해서는 안될 것이라고 하였다.

損失計算目的上 재산의 basis는 청산법인의 장부상 adjusted basis에서 adjusted basis가 취득직후의 時價를 초과하는 금액을 차감한 잔액(0이하인 경우에는 0)이다. 清算法人이 인식하여야 할 이익을 결정할 때에는 재산의 adjusted basis에 아무런 調整을 하지 않는다.

[예시]

A는 1994년 1월 10일에 \$1,000의 adjusted basis와 \$100의 시가를

74) H. Rept. No. 99-841, 99th Cong., 2d Sess., p. II-201(1986) 참조. 1986년 세법에 대한 위원회 보고서는, 청산계획이 채택되기 2년이상 전에 일어난 재산거래는, 취득된 재산과 법인의 현재 및 미래 사업수행간에 분명하고 실질적인 관계가 있다면, 달리 고려되지 않을 것임을 시사하였다.

가진 기계를 甲법인에 출자하였다. 1995년 4월 1일에 甲법인은 청산계획을 채택하였다. 1994년 1월 10일부터 청산계획 채택일까지의 기간에 그 기계는 甲법인의 사업에 사용되지 않았다. 1995년 7월 1일에 있는 청산배분에서 甲법인은 기계와 함께 시가 \$2,500 adjusted basis \$900인 다른 재산을 배분하였다. 기계가 1993년 4월 1일(甲법인이 청산계획을 채택하기 2년전) 이후에 취득되었고 사업에 사용되지 않았기 때문에 그 취득과 배분은 \$900의 손실을 인식하기 위하여 이루어졌다고 추정할 수 있다. 甲법인이 달리 입증하지 못한다면 기계의 배분에 대하여 Sec. 336(d)(2)가 적용된다. 損失決定目的上 甲법인의 기계에 대한 basis는 $\$100[\$1,000 - (\$1,000 - \$100)]$ 이 된다. 따라서 甲법인은 기계의 배분에 대하여 손실을 공제할 수 없게 된다. 즉 甲법인은 다른 재산의 배분에 의하여 인식되는 $\$1,600(\$2,500 - \$900)$ 의 이익을 기계의 배분에 의하여 발생한 \$900의 손실로 상쇄할 수 없다.

Basis의 調整은 청산계획의 채택이전 또는 청산과 관련하여 일어난 재산의 매각, 교환, 배분에 대하여도 영향을 미친다. 따라서 청산계획의 채택이전에 제출된 신고서상의 손실도 Sec. 336(d)(2)에 의하여 제한된다. 清算法人은 청산계획이 채택된 課稅年度에 대한 신고에서 이러한 손실을 recapture하거나 당초에 손실이 신고된 申告書を 수정할 수 있다.

[예시]

앞의 예시와 다른 사실관계는 같고 다만 甲법인이 기계를 \$200을 받고 1994년 7월 10일에 매각하였다고 한다. 甲법인의 1994년 신고서에는 $\$800(\$200 - \$1,000)$ 의 손실이 보고되었다. 그러나 청산계획이 채택됨으로써 기계의 판매로 인한 손실에 대하여 Sec. 336(d)(2)규정이 적용되게 된다. 甲법인은 \$800의 손실을 부인하는 1994년에 대한 수정

신고서를 제출하거나 손실 recapture에 따른 \$800의 이익을 1995년에 대한 신고서에 보고하여야 한다.⁷⁵⁾

(2) 債務의 辨濟를 위한 財産配分時의 損益認識

일반적으로 채무를 변제하기 위하여 재산을 사용하게 되면 채무자가 그 재산을 이전하는 때에 損益을 인식하게 된다.⁷⁶⁾ Sec. 337(b)는 자회사가 완전한 청산과정에서 債務辨濟를 위하여 모법인에게 가치가 상승된 재산을 이전하는 경우에 손익의 인식을 사용하지 않는 것으로 규정하고 있다. 이러한 예외는 그 재산이 모회사라는 經濟的 단위에 계속 있기 때문에 설정된 것이다.

Sec. 337(b)는 청산계획이 채택된 때에 모법인에게 지고 있는 부채에 관하여 그 부채를 자회사의 完全清算에 따라 재산을 이전함으로써 변제하는 경우에만 적용된다. Sec. 337(b)는 다른 주주나 제3자에 대한 부채 또는 청산계획의 채택이후에 발생한 부채에 대하여는 적용되지 않는다. 또한 자회사가 부채를 액면금액이하로 변제한 경우에는 債務免除에 따른 이익을 인식하여야 한다.

[예시]

甲법인은 乙법인의 단일 종류의 주식을 모두 소유하고 있다. 乙법인의 주식을 취득할 때 甲법인은 \$1,000,000의 乙법인 사채를 액면가액에 매입하였다. 乙법인이 청산계획을 채택하여 \$1,000,000의 시가와 \$400,000의 adjusted basis를 가진 재산을 갑법인에 배분하고 사채를

75) 기제는 이익결정목적으로는 \$1,000의 basis를 갖고 손실결정목적으로는 \$100 (\$1,000 - \$900)의 basis를 갖는다. 판매가격 \$200이 이익basis와 손실basis의 사이에 있으므로 판매에 대하여 손익을 인식하지 않는다.

76) Sec. 61(a)(12) 참조.

정리하였다. 乙법인은 또한 발행주식에 대하여 잔여재산을 배분하였다. 乙법인은 사채정리를 위한 財産移轉에 대하여 이익을 인식하지 않고 甲법인도 지급받은 재산의 시가와 사채의 adjusted basis가 같기 때문에 이익을 인식하지 않는다. Sec. 334(b)(1)에 의하여 사채정리로 인하여 지급받은 재산에 대한 甲법인의 basis는 乙법인의 basis \$400,000을 승계하게 된다.

(3) 清算費用

法人은 청산거래와 관련하여 발생한 費用을 控除할 수 있다. 이러한 비용에는 변호사 및 회계사 비용, 청산계획의 작성에 소요된 비용, 주주의 승인을 얻는 데 소요된 비용 등이 포함된다. 이러한 清算費用은 보통 청산법인의 마지막 신고에서 控除될 수 있다.

청산법인의 재산매각과 관련하여 소요된 비용은 매각대금에서 직접 차감되는 것으로 취급된다. 법인이 청산에 따라 재산을 매각하는 경우에 관련 비용은 보고되는 利益을 줄이고 損失을 늘리게 된다.

자본화된 지출로서 청산시에 상각되지 않고 남아 있는 금액은 법인에게 더 이상의 효용이 없다면(예, 미상각 설립비용잔액) 청산시에 공제되어야 한다.⁷⁷⁾ 반면 未償却 費用으로서 가치가 있는 것(예, 선급보험료, 선급임대료 등)은 그러한 비용의 혜택을 누릴 주주에게 할당되어야 한다. 법인의 株式發行費用은 불입 자본금의 차감항목으로 취급되기 때문에 청산시에도 공제될 수 없다. 그러나 未償却 社債割増費用은 사채가 정리될 때에 공제된다.

77) Reg. Sec. 1.248-1(b)(3) 참조.

(4) NOL의 取扱

清算法人의 마지막 소득세 신고에 있어 이익이 거의 또는 전혀 없다면 清算費用 또는 未償却 資本化費用의 공제로 인하여 NOL이 발생할 수 있다. 이러한 NOL은 과거 과세연도로 이월공제되어 납부한 세액을 되돌려 받게 될 수도 있다. 청산법인에 대한 聯邦所得稅의 還給은 주주가 보고한 이익을 늘리거나 손실을 줄게 된다. 아니면 주주가 법인으로 하여금 청산 과세연도에 대하여는 S Corporation규정에 의하여 과세받도록 선택케 하여 손실을 株主의 신고서에서 보고할 수도 있다.

가치가 상승된 재산을 배분함에 따라 청산법인이 인식하여야 할 이익은 清算費用控除나 NOL 移越控除에 의하여 전부 또는 부분적으로 상쇄된다. 가치가 하락한 재산을 배분함에 따라 청산법인이 인식하여야 할 손실은 청산이 일어난 課稅年度의 營業利益이나 capital gain을 상쇄하는 데 사용될 수 있다. 그러한 손실이 NOL이나 net capital loss를 발생시킨다면, 이러한 손실은 이월공제되어 과거에 납부된 세액의 환급을 야기하거나, 청산 과세연도에 S Corporation 과세를 선택한 경우에는 주주에게 이전되게 된다.

(5) 租稅上 性格의 移轉

清算이 完了되면 청산법인의 조세상 성격은 消滅된다. 다만 자회사가 모법인에게 청산되는 경우에만 Sec. 332에 따라 자회사의 조세상 성격이 모법인에게 移轉되게 된다. 이렇게 이전될 수 있는 租稅上 性格으로는 다음과 같은 것이 있다.

- ① NOL 이월공제
- ② E&P
- ③ capital loss 이월공제

④ general business 및 기타 세액공제 이월

이월금액은 자회사의 모든 재산배분이 완료된 날 현재를 기준으로 결정된다.

라. 課稅引受去來(Acquisition Transaction)의 一部로서의 清算

課稅對象 引受去來는 다음 2가지의 범주로 대별된다.

- ① 목표법인 자산의 매입
- ② 목표법인 주식의 매입

인수법인(acquiring corporation)이 목표법인(target corporation)의 자산을 취득하는 데는 2가지의 重要な 方法이 있다. 인수법인이 필요한 자산을 목표법인으로부터 직접 買入할 수도 있고 아니면 目標法人의 支配持分(50% 이상)을 매입함으로써 자산에 대한 간접적인 지분을 획득할 수도 있다. 일단 주식을 취득하게 되면 3가지 選擇 可能的 對안이 있다.

- ① 인수법인과 새로운 자회사가 별도의 실체로서 공존한다.
- ② 인수법인이 새로운 자회사를 비과세(tax-free) 청산한다. 청산 이후에 모법인은 자산에 대하여 직접적인 지분을 보유하게 된다.
- ③ 인수법인의 경영진이 子會社를 대신하여 Sec. 338규정에 의한 선택을 한다. Sec. 338 선택이 있는 경우 자회사 자산의 adjusted basis가 인수법인이 자회사 주식에 대하여 지급한 금액과 자회사의 부채의 합산액으로 조정되게 된다.

4가지의 資産 또는 株式引受 對안에 관하여 논의키로 한다. 이들의 租稅效果를 정리하면 다음과 같다.

	자산의 매입	주식취득		
		별도법인유지	청산	Sec. 338선택
인수법인의 주식에 대한basis	적용불가	원가	원가	원가
모자관계 성립	no	yes	청산까지	yes
연결신고 선택가능	no	yes	청산까지	yes
청산배분시 목표법인의 손익인식	청산될 경우 yes	적용불가	no	구목표법인에서 신목표법인으로 매각시에 yes
청산배분 수령시의 인수법인의 이익인식	적용불가	적용불가	no	no
인수법인의 자산에 대한basis	인수법인 장부에 원가	목표법인의 장부에 basis 변화없음	목표법인 장무가액이 이전	목표법인주식 인수원가와 목표법인채무의 합계액
조세상 성격의 이전	목표법인에 잔존	목표법인에 잔존	인수법인 으로 이전	구목표법인의 간주청산과 함께 사라짐

(1) 자산 취득

자산취득은 인수법인이나 목표법인 양자 모두에게 있어 그리 어렵지 않은 거래이다. 자산의 매각은 각 자산의 매각에 따른 손익을 결정하여 신고하면 된다. Sec. 1245 및 Sec. 1250 자산과 같은 減價償却資産은 이미 상각된 감가부분을 recapture하여야 한다.

매수자의 취득자산에 대한 basis는 取得原價이다.⁷⁸⁾ 매수자는 자산의 총취득원가를 기초로 減價償却할 수 있다.

과세대상인 資産取得去來를 통해 매수자는 2가지의 중요한 혜택을 누릴 수 있다. 첫째는, 비과세 reorganization의 경우 차입에 대한 제한이나 금지가 요건으로 되어 있는 반면, 자산취득의 경우에는 취득비용의 상당부분을 차입에 의존할 수 있다는 것이다. 이러한 차입의 이자비용은 물론 損金算入對象이다. 둘째는, 매매계약에서 지정된 자산 및 부채만을 취득할 수 있다는 점이다. 과세대상 또는 비과세 reorganization에서 목표법인의 주식을 취득하거나 주식 대 자산 reorganization이 일어나는 경우와는 달리 目標法人資産의 거의 전부를 취득할 필요는 없다. 마찬가지로 매매계약에서 특정된 부채만을 인수하면 된다. 우발채무 또는 알려지지 않은 債務(contingent or unknown liabilities)는 여전히 매도자의 책임에 속한다.

目標法人은 자산의 매도후에 청산될 수도 있다. 목표법인은 매각된 자산에 대하여 손익을 인식한다. 목표법인이 보유하고 있는 재산은 청산과정에서 株主에게 配分된다. 청산법인은 그러한 배분이 일어날 때 마치 그 재산이 매각된 경우처럼 손익을 인식하여야 한다. 目標法人의 株主는 청산에 따른 손익을 capital gain 또는 loss

78) Sec. 1012 참조.

로 신고하여야 한다.

[예시]

A, B, C가 똑 같은 비율로 甲법인을 소유하고 있으며 6년전에 취득한 소유주식의 basis는 각각 \$20,000이다. 乙법인은 甲법인의 비현금자산을 \$100,000의 현금과 \$300,000의 차입금으로 매입하였다. 매각일 현재 甲법인의 비현금자산의 adjusted basis는 \$280,000이고 시가는 \$400,000이며 부채는 \$100,000이다. 甲법인은 $\$120,000 [(\$100,000 + \$300,000) - \$280,000]$ 의 이익을 인식하여야 한다. 손익의 성격은 매각되는 개별자산에 따라 결정된다. 34%의 법인소득세율을 상정하면 자산매각에 따른 甲의 조세채무는 $\$40,800 (\$120,000 \times 0.34)$ 이다. 乙법인의 취득한 비현금자산에 대한 basis는 \$400,000이다. 甲법인이 부채 \$140,800 $(\$100,000 + \$40,800)$ 를 변제한 후, A, B, C는 각각 청산배분으로 \$100,000 $[(\text{자산매각대가 } \$400,000 + \text{보유현금 } \$40,800 - \$140,800) / 3]$ 을 배분받는다. 이 \$100,000중 \$20,000은 비과세 자본회수이고 나머지 \$8,000은 capital gain이다.

(2) 株式取得

(가) 清算없는 株式取得

주식취득은 企業引受의 가장 간단한 方法이다. 주식소유자에게 있어 그 주식이 capital asset이었다면 주식매각에 따른 이익은 capital gain으로 취급된다. 주식매각대가의 전부 또는 일부를 차후 과세연도에 지급받는다면 割賦會計方法에 의하여 실현이익을 인식할 수 있다.⁷⁹⁾ 주식매각대금중의 일부가 특정한 기간동안 경쟁을 하지 않겠다는 매수자와의 계약에 따른 것이라면, 그 대가는

79) Sec. 453 참조.

ordinary income으로 과세된다.⁸⁰⁾

매수자의 주식에 대한 basis는 取得原價이다.⁸¹⁾ 목표법인 자산의 basis는 주식매각으로 인해 변하지 않는다. 피인수법인의 순자산의 장부가액을 초과하여 지급되는 주식대가가 자산의 basis증가로 반영되어서는 안된다. 거래일 현재의 減價償却 recapture可能金額은 목표법인의 자산에 그대로 남게되고 따라서 주식의 소유자가 변경되어도 매수자에게 그대로 이전된다. 목표법인의 NOL 또는 세액공제 이월분에는 차후 과세연도에 있어 특별한 제한이 따르게 된다.

株式의 賣却에 있어서는 주주단계에서만 과세되므로 자산의 매각보다 비용이 덜 들 수 있기 때문에 매도자에게 인기가 있다. 취득되는 주식의 basis가 目標法人이 세무상 보고한 자산 basis의 총계보다 훨씬 큰 경우에도 주식 매입후에 목표법인 자산의 basis에는 변화가 없다. 이와 같이 목표법인의 자산을 매입하는 방법이 인수자에게 제공하는 조세상 혜택-과세목적상 재산 basis의 상향조정-을 株式買入의 경우에는 누릴 수 없게 된다.

[예시]

자산취득에 있어서의 예시와 다른 사실관계는 같고 다만, 乙법인은 甲법인의 주식을 주당 \$50에 매입하는 tender offer를 냈다. 각 주주는 보유주식 2,272 주를 乙법인에 제시하였다. 乙법인의 주식매입가액 \$340,800(6,818주 × \$50)은 甲법인의 순자산가치(\$440,800 - \$100,000)와 같다. 각 주주는 \$90,880[(\$50 - \$10) × 2,272]의 long-term capital gain을 신고하여야 한다. 甲법인이 주식매각에 따른 이익을 인식하지

80) 매수자는 경쟁제한계약에 따른 대가로서 매각인에게 대하여는 15년의 기간동안 상각할 수 있다.(Sec. 197 참조)

81) Sec. 1012 참조.

않아 주주에게 지급되는 대가가 크므로 각 주주가 인식하는 capital gain도 자산취득의 예시에서보다 크게 된다. 거래결과 甲법인은 乙법인의 100% 자회사가 되고 Sec. 338의 간주청산선택이 이루어지지 않는 한 자산의 basis를 조정하지 않게 된다.

만일 인수법인이 이미 연결세무신고를 하고 있는 關係會社集團의 구성원이라면 80%의 자회사 주식이 소유되고 있고 자회사가 연결대상법인요건을 충족하는 경우에는 연결신고에 합류하여야 한다. 그렇지 않은 경우에도 인수법인과 자회사는 연결신고를 선택할 수 있다.

(나) 株式取得에 이은 清算

株式의 取得에 뒤이어 피인수법인(자회사)가 인수법인(모회사)에 청산될 수도 있다. 모회사가 자회사를 80%이상 소유한 경우라면 이 경우의 청산은 Sec. 331 및 Sec. 337규정에 따라서, 非課稅對象이 된다. 보유자산에 대한 자회사의 basis가 그대로 모회사에게 이 전된다. 모회사가 자회사의 주식에 대하여 premium을 주고 취득한 경우라면(자회사 자산의 adjusted basis의 총계를 넘는 금액을 대가로 지급한 경우), 非課稅清算으로인해 모회사의 자회사 주식에 대한 basis가 없어지기 때문에 청산에 따라 그 premium도 사라지게 된다. 반면에 모회사가 자회사 자산의 adjusted basis의 총계보다 낮은 금액을 주고 자회사의 주식을 취득한 경우라면 모회사는 이러한 초과 basis를 이전된 자산 basis의 일부로 보유하게 되는 바, 이는 조세상 혜택이 될 수 있다.

[예시]

다른 사실관계는 앞의 예시와 같다. 다만, 앞에서는 인수법인과 목표

법인이 계속 별도로 稅務申告를 하였지만 이번에는 주식취득에 이어서 목표법인이 인수법인으로 청산되었다. 주식매각직전에 목표법인 자산의 adjusted basis와 時價는 다음과 같았다.

자 산	adjusted basis	시 가
현금	\$ 40,800	\$ 40,800
시장성 유가증권	49,000	55,000
재고자산	60,000	90,000
외상매출금	60,000	60,000
건물	27,000	44,000
토지	10,000	26,000
기계·장비(주)	74,000	125,000
총계	\$320,800	\$440,800

주) 기계·장비는 Sec. 1245 재산으로서 recapture 가능금액은 \$107,000이다.

목표법인과 인수법인은 청산과 관련하여 損益을 인식하지 않는다. 인수법인은 목표법인의 채무 \$100,000과 자산의 basis \$320,800을 이전 받는다. 아울러 引受法人은 기계·장비의 recapture 가능금액 \$107,000을 포함하여 모든 조세상 상태(tax attribute)를 물려 받는다.

(다) 看做清算選擇(deemed liquidation election)

Kimbell-Diamond Milling Co. 사건에서 법원은 목표법인의 주식 취득과 이어 행해진 목표법인의 자산을 취득하기 위한 청산은 한 거래로 취급되어야 한다고 결정하였다.⁸²⁾ 의회는 이 결정을 1954년에 법제화했는데, 자회사에 대한 지배권(주식)이 12개월내에 취득되

82) Kimbell-Diamond Milling Co. v. CIR, 40 AFTR 328, 51-1 USTC 9201 (5th Cir., 1951) 참조.

고 지배권이 취득된 때로부터 2년내에 자회사가 완전히 청산된 경우에는 자회사 주식의 취득과 청산을 資産取得으로 간주토록 하였다. 이 규정은 납세자들에게 不確實性을 조성하였고 IRS에게는 집행하기 어려운 것이었다. 1982년에 의회는 납세자들에게 목표법인 자산의 basis를 조정할 수 있는 선택권을 주는 選擇的 看做清算規程을 신설하였다.

Sec. 338의 看做清算選擇規程은 인수법인과 목표법인에게 목표법인의 자산을 2단계로 간접취득할 수 있는 선택권을 부여하고 있다. 우선, 목표법인의 주주들이 주식을 인수법인에게 매각한다. 그리고 나서 인수법인은 목표법인 주식취득에 관하여 간주청산을 선택하게 된다. 이 선택의 결과 구목표법인의 자산이 신목표법인에게 시가로 매각되는 거래를 가상하게 되고 그에 따라 구목표법인이 損益을 인식하게 된다.⁸³⁾ 구목표법인은 단지 課稅目的에서만 청산되게 된다. 신목표법인은 과세목적상 새로운 실체(새로운 회계처리기준과 과세연도를 선택할 수 있다)로 취급된다. 구목표법인 자산의 basis는 인수법인이 주식매입시에 지급한 대가금액과 부채금액(간주매각에 따른 연방소득세 채무를 포함한다.)의 합계액으로 신목표법인의 연방소득세 계산상의 장부에 계상된다. Sec. 338 선택이 이루어진 과세연도에 보통 목표법인에게 발생하는 租稅費用(예, 간주매각에 따른 조세부담등)으로 인해 법인 매수자들에게 Sec. 338 규정은 그리 매력적인 대상이 되지 않는다.⁸⁴⁾

83) 주회사법에 의한 목표법인의 법적 존재에는 변화가 없이 연방 소득세 목적상 목표법인(구목표법인으로 지칭됨)이 청산되어 사라지고 신목표법인이 설립된다. 이 신목표법인이 과세목적상 구목표법인의 모든 자산을 취득한다.

84) Sec. 338선택의 대체안이 Sec. 338(h)(10)에 의하여 관계회사집단의 구성원에게 허용되고 있다. 이 선택은 연결세무신고를 행하는 관계회사집단에 의해서 활용되고 있다. Sec. 338(h)(10) 선택이 있는 경우, 목표법인(예, 자회사)이 마치 자산의 자산을 단일거래를 통해 매각한 것처럼 손익을 인식하게 된다. 주식을 매

① 適用對象 株式取得

Sec. 338 선택을 하기 위해서는 인수법인이 12개월 이하의 기간 동안 목표법인 의결권 주식의 80% 이상과 모든 종류(일정한 우선 주식을 제외한다) 주식 가치의 80% 이상을 취득하여야 한다.⁸⁵⁾ 여기서 12개월의 기간이란 株式取得要件의 충족여부를 따지기 위하여 산입되는 첫번째의 주식취득일로부터 그 요건을 충족하는 주식의 취득이 이루어진 날까지의 연속된 기간을 말한다. 引受法人이 연속된 12개월 이내에 주식취득비율요건을 충족하지 못하는 경우에는 Sec. 338 선택을 활용할 수 없다.

[예시]

甲법인은 1994년 4월 1일, 7월 1일, 12월 1일 및 1995년 2월 1일 등 4회에 걸쳐 단일종류의 주식만을 발행한 乙법인의 주식을 각각 25%씩 취득하였다. 80% 이상의 주식이 12개월내(1994년 4월 1일부터 1995년 2월 1일까지)에 취득되었기 때문에 甲법인은 Sec. 338 규정에 따라서 看做清算選擇을 할 수 있다.

[예시]

위 예시와 다른 사실관계는 같고 다만 甲법인의 마지막 25%의 株式取得日이 1995년 5월 15일이었다. 이 경우에는 단지 75%의 주식만이 12개월 이내에 취득되었다. 가능한 12개월의 연속기간은 1994년 4월 1일부터 1995년 3월 31일까지와 1994년 5월 16일부터 1995년 5월 15일까지의 2가지 기간이지만 어느 기간에서도 80%의 最小株式取得要件이 충족되지 않았다. 따라서 甲법인은 Sec. 338 선택을 활용할 수 없다.

각하는 법인(예, 모회사)은 주식매각에 대하여 손익을 인식하지 않는 바, 이에 따라 한단계 과세로 그치게 된다. 이러한 특별한 형태의 Sec. 338선택이 최근에는 훨씬 많이 활용되고 있다.

85) Sec. 332규정의 주식에 관한 정의가 Sec. 338규정에서도 그대로 사용된다.

80% 요건의 충족여부를 결정함에 있어 주식의 매입으로 취득되지 않는 株式取得에는 다음과 같은 것이 있다.

㉓ 前보유자의 basis에 의해서 취득한 주식의 adjusted basis가 전부 또는 일부 결정되는 주식(예, 자본으로 제공된 주식)

㉔ Sec. 1014(a)규정에 따라 basis가 결정(사망일 또는 선택적 평가일의 시가)되는 사망인으로부터 취득한 주식

㉕ Sec. 351, Sec. 354, Sec. 355 및 Sec. 356 규정(법인설립, 법인분할, 비과세 reorganization)에 의하여 손익일을 인식하지 않는 비과세 거래를 통해 취득한 주식

㉖ Sec. 318(a)(1) 내지 (3)의 간주소유규정에 의하여 그 소유가 매입자의 소유로 간주되던 특수관계자로부터 취득한 주식

② 選擇

Sec. 338 선택은 최초 주식취득요건이 충족된 날(acquisition date)이 속하는 달의 다음달로부터 9번째되는 달의 15일이전에 이루어져야 한다.⁸⁶⁾

[예시]

甲법인은 1995년 4월 1일, 단일 종류의 주식만을 발행한 乙법인의 주식 40%를 매입하였다. 추가적으로 50%의 주식은 1995년 10월 20일에 매입하였다. 여기서 최초 주식취득요건 충족일은 1995년 10월 20일이 된다. 따라서 Sec. 338 선택은 1996년 7월 15일이전에 이루어져야 한다.

③ 看做賣却去來(deemed sale transaction)

Sec. 338 선택이 이루어지게 되면 목표법인이 최초 주식취득요건

⁸⁶⁾ Sec. 338(g) 및 (h)(2) 참조.

총족일의 종료시에 단일 거래로써 모든 자산을 시가로 매각한 것으로 취급된다. 여기서의 資産賣却은 과세대상으로서 목표법인은 실현된 손익을 인식하여야 한다.

당초에 Sec. 338 규정은 목표법인주식의 취득가액이 자산의 adjusted basis 合計額을 초과하는 경우를 상정하여 제정된 것이므로 인식되는 이익이 큰 것이 보통이다. 이에 따라 불가피하게 발생할 높은 조세비용때문에 目標法人의 株式을 매입한 경우에도 납세자들이 Sec. 338 선택을 활용하지 않거나 혹은 Sec. 338 선택을 하고자 하는 때에는 목표법인주식의 매입가액을 낮추려고 하게 된다. 다른 방법으로는 목표법인의 주식을 非課稅 reorganization을 통하여 취득할 수도 있다. 이 경우에는 물론 Sec. 338 규정에는 해당되지 않으나 인수법인이 현금 대신에 자기의 주식을 사용할 수 있다. 그러나 이러한 비과세 거래의 경우에는 인수법인의 장부에는 目標法人의 basis가 이전되게 된다.

④ 看做賣却以後 資産의 basis

목표법인의 자산이 구목표법인에 의하여 시가로 매각된 것으로 취급되지만, 신목표법인의 장부에 계상될 자산의 basis는 인수법인이 目標法人의 株式에 대하여 지급한 금액에 의하여 결정된다. 이 금액을 目標法人 株式에 대한 adjusted gross-up basis라고 한다. adjusted gross-up basis는 ㉠ 인수법인의 목표법인주식에 대한 basis ㉡ 최초 주식취득요건 충족일 익일의 목표법인 부채조정액의 합계액에 ㉢ 기타 항목 조정액을 가감한 금액이다.⁸⁷⁾ Adjusted

87) Sec. 338(b)(1) 및 (2) 참조. IRS에 의하면 기타 조정항목에는 단지 신목표법인의 첫번째 과세연도종료이후에 발생하는 조정사항과 IRS의 조사결과 발견되는 항목만이 포함된다. 임시 Reg. Sec. 1.338(b)-3T(a)(1)에 의하면 최근에 또는 과거에 매입한 주식에 대한 우발적 지급, 확정채무로 변환된 구목표법인의 우발채무, 최근 또는 과거에 매입한 주식대가의 인하조정, 주식의 adjusted

gross-up basis 금액은 최초 주식취득요건 충족일을 基準(아래의 일부 조정필요사항을 제외)으로 결정된다.

인수법인이 보유한 목표법인의 주식은 최근 매입주식과 과거매입 주식의 2가지로 대별된다. 단지 最近買入株式만이 목표법인의 자산 매입과 관련된 것으로 취급되기 때문에 이 구분은 필요하다. 最近買入株式은 최초 주식취득요건 충족일 현재 보유하고 있는 주식으로서 12개월(또는 미만)의 취득기간동안 취득된 주식을 말한다. 過去取得株式은 12개월의 取得期間 개시이전에 취득된 주식으로서 최초 주식취득요건 충족일 현재 所有하고 있는 株式을 말한다.⁸⁸⁾ 引受法人의 目標法人 株式에 대한 basis는 최근취득주식의 adjusted gross-up basis와 과거취득주식의 basis의 합계액이다.

[예시]

甲법인은 乙법인의 모든 주식을 1995년 7월 23일에 매입하였다. 모든 주식이 한번에 매입되었기 때문에 전부 최근취득주식에 해당된다. acquisition date는 1995년 7월 23일이다.

[예시]

앞의 예시와 다른 사실관계는 같고 다만 甲법인이 이미 10%의 주식을 소유하고 있었고(1990년 매입) 나머지 90%만 1995년 7월 23일에 매입하였다. 甲법인이 보유하고 있던 10%의 주식은 acquisition date로부터 12개월이상 이전에 취득되었기 때문에 이는 과거취득주식에 해당된다.

gross-up basis를 결정하는 데 사용된 신목표법인 재무액의 감소 등이 이에 해당된다.

88) Sec. 338(b)(6) 참조.

인수법인이 목표법인의 주식을 전부 소유하지 않은 경우 인수법인의 최근취득주식에 대한 basis는 목표법인의 전체 所有權을 반영한 가상의 금액으로 증가 또는 gross-up되어야 한다. 최근취득주식의 basis를 gross-up하는 데에는 다음 공식이 사용된다.⁸⁹⁾

$$\begin{array}{lcl} \text{최근취득주식의} & & \\ \text{gross-up basis} & = & \text{주식 basis} \times \frac{(100\% - \text{과거취득주식가액비율})}{\text{최근취득주식 가액비율}} \end{array}$$

인수법인의 목표법인 과거취득주식에 대한 basis는 取得原價가 된다. 과세취득주식에 대하여는 gross-up이 허용되지 않는다.

[예시]

甲법인은 1990년 4월 5일에 乙법인 주식 10%를 \$200,000에 매입하였다. 1995년 3월 12일에는 추가적으로 80%의 乙법인 주식을 \$2,000,000의 현금으로 매입하였다. 1995년의 매입은 Sec. 338의 요건을 충족하는 株式取得이다. 이 경우 최근취득주식의 basis는 다음과 같이 계산된다.

$$\$2,000,000 \times (100\% - 10\%) / 80\% = \$2,250,000$$

乙법인 주식에 대한 총basis는 \$2,450,000(\$2,250,000+\$200,000)이다.

주식의 basis는 acquisition date 익일 개시시점 현재의 채무액면가액과 간주매각이익에 대한 租稅債務額의 合計額만큼 증가된다.⁹⁰⁾ 이러한 債務金額 調整은, 만일 그 취득거래가 진정한 자산의 매입이었다면 부채금액이 매입가격에 반영되었을 것이란 사실에 기인한다.

⑤ 個別資産에의 basis 割當

89) Sec. 338(b)(4) 참조.

90) Sec. 338(b)(2), Reg. Sec. 1.338(b)-1(f)(1) 및 (2) 참조.

주식에 대한 adjusted gross-up basis는 4가지로 대별되는 자산 종류에 殘額法(residual method)을 활용하여 할당된다.⁹¹⁾ 잔액법에 의하면 adjusted gross-up basis는 유형 및 무형재산(영업권 및 계속기업가치 제외)에 중요도에 따라 할당된다. 특정의 유형 및 무형 재산에 할당되지 않은 금액은 營業權 및 繼續企業價値에 할당된다.

basis 할당에 사용되는 資産의 4구분은 다음과 같다.

㉠ Class I : 현금, 당좌예금, 유사한 은행 및 투신사 계정 등

㉡ Class II : 양도성 예금증서, 미국연방정부채무증서, 시장성 있는 유가증권, 외환등

㉢ Class III : Class I, II, IV외의 모든 자산. 여기에는 감가, 감모, 기타상각대상인지의 여부와 관계없이 모든 유형 및 무형 재산이 포함됨.

㉣ Class IV : 영업권 및 계속기업가치에 해당하는 무형재산⁹²⁾

1993년의 Omnibus Reconciliation Act이전에는, 확정된 내용연수가 없었던 Class IV 무형재산은 償却對象이 아니었다. 그러나 1993 ORC에서, 1994년 8월 6일 이후에 취득된 일정한 무형재산에 대하여 만일 그 재산이 적극적인 事業活動(active conduct of a trade or business)에 사용될 경우에는 15년의 기간동안 상각할 수 있도록 하는 Sec. 197가 신설되었다. Sec. 197 대상재산에는 영업권, 계속기업가치, 불경쟁특약 등이 포함된다.

adjusted gross-up basis는 우선 실제의 달러금액을 기준으로 Class I 자산에 할당된다.⁹³⁾ Class I 자산에의 할당후 남은 금액은 Class II 자산에 할당된다.(다만, 시가를 초과하여 할당되지 않

91) Reg. Sec. 1.338(b)-2(a) 참조.

92) 임시 Reg. Sec. 1.338(b)-2T(b)(2) 참조.

93) 임시 Reg. Sec. 1.338(b)-2T(b)(2) 참조.

음) Class II 자산에의 할당후 남은 금액은 Class III 자산에 할당된다.(다만, 시가를 초과하여 할당되지 않음) 마지막으로 Class III 자산에의 할당후 남은 금액은 Class IV 자산에 할당된다. Class II, III, IV 자산군에 각각 할당된 총계 basis는 동 자산군에 속한 개별 자산의 상대적 시가를 기준으로 개별자산에 재차 할당된다. 각 자산군내의 재할당시에는 개별자산의 순시가(총시가에서 그 자산에 설정된 채무담보금액을 제외한 금액)가 아니라 總時價를 기준으로 한다.

[예시]

p 245의 예시와 다른 사실관계는 같고 다만, 甲법인이 기한내에 Sec. 338 선택을 하였다. acquisition date 익일개시시점 현재 乙법인 자산의 adjusted basis와 시가는 다음과 같다.

자산 Class	자산	adjusted basis	시가
I	현금	\$ 40,800	\$ 40,800
II	시장성 유가증권	49,000	55,000
III	재고자산	60,000	90,000
III	의상매출금	60,000	60,000
III	건물 ¹⁾	27,000	44,000
III	토지	10,000	26,000
III	기계·장비 ²⁾	74,000	125,000
총계		\$320,800	\$440,800

주 : 1) MACRS규정에 의해 \$23,000의 정액법 감가상각이 이루어졌음.

2) Sec. 1245 재산으로 recapture가능금액은 \$107,000임.

acquisition date의 익일개시시점 현재 乙법인의 담보부(secured) 및

무담보부(unsecured) 채무(간주매각에 대한 조세채무액을 제외)금액은 \$100,000이다. 乙법인 자산은 시가로 매각된 것으로 간주된다. 乙법인은 간주매각에 대하여 다음의 이익을 인식하여야 한다. 시장성 유가증권(\$6,000 capital gain), 재고자산(\$30,000 ordinary income), 건물(\$17,000 ordinary income 및 Sec. 1231 gain), 토지(\$16,000 Sec. 1231 gain), 기계·장비(\$51,000 ordinary income). 34%의 법인소득세율을 가정하면, 乙법인의 租稅債務額은 \$40,800($\$12,000 \times 0.34$)이다.

乙法人 주식에 대한 adjusted gross-up basis는 다음과 같이 결정된다.

乙법인 주식에 대한 adjusted basis	\$340,800
가산 : 법인 소득세 채무	40,800
기타 채무	100,000
adjusted gross-up basis	\$481,600

adjusted gross-up basis의 할당은 다음의 단계로 이루어진다.

1단계 : \$40,800을 현금(Class I)에 할당

2단계 : \$55,000을 시장성 유가증권(Class II)에 할당

3단계 : \$345,000을 재고자산, 외상매출금, 건물, 토지 및 기계·장비(Class III)에 할당. 2단계의 할당후 남은 금액(\$385,800)이 Class III 자산의 시가총액(\$345,000)을 초과하므로 개별 자산에는 시가금액이 basis로 할당.

4단계 : 나머지 금액 \$40,800 [$\$440,800 - (\$10,000 + \$45,000 + \$345,000)$]을 영업권에 할당. 영업권 금액은 Sec. 197 규정에 의하여 상각

⑥ 新目標法人의 稅務會計上の 選擇

新目標法人은 여전히 별개의 법적 실체이므로 인수법인과 연결세무신고를 하지 않는 한 인수법인의 세무신고와는 별도로 세무신고를 계속하여야 한다. 그러나 여러 측면에서 신목표법인은 新設法人으로 취급된다. 예를 들면, 신목표법인은 사전에 IRS의 승인을 얻을 필요없이 Sec. 441 요건을 충족하는 과세연도와 Sec. 446 요건

을 충족하는 會計處理基準을 채택할 수 있다.

신목표법인은 구목표법인이 행했던 선택에 관계없이 MACRS 규정에 의한 減價償却을 선택할 수 있다.⁹⁴⁾ 신목표법인의 자산보유기간은 acquisition date의 익일부터 진행된다.

조세상 특성의 移轉規程에 의할 때 신목표법인은 구목표법인의 연장이 아니다.⁹⁵⁾ 따라서 Sec. 338의 看做清算選擇이 이루어질 때 acquisition date 현재 존재했던 조세상 이월사항은 영원히 소멸한다. 看做賣却에 따른 이익은 특별한 사정이 없는 한 그대로 사라질 목표법인의 NOL 및 세액공제 이월금액을 감소시키는 데 사용될 수 있다. 인수법인은 개별자산에 대하여 인상된 basis를 갖는 것과 이월사항(예, NOL 이월)을 활용하는 것의 相對的 利益을 주의깊게 검토하여야 한다.

다음의 경우에는, Sec. 269(b) 규정에 따라서 목표법인청산으로 인해 가능한 租稅惠擇을 누릴 수 없게 된다.

㉠ 다른 법인에 의해 목표법인주식의 취득(Sec. 338 적용대상)이 일어난 경우

㉡ 주식취득에 관하여 Sec. 338 선택이 이루어지지 않은 경우

㉢ Acquisition date로부터 2년미만의 기간전에 채택된 청산계획에 의하여 피인수법인이 청산되는 경우

㉣ 청산의 주된 목적이, 인수법인이 다른 방법으로는 불가능하였던 손금공제, 세액공제, 감면 등의 혜택을 확보함으로써 연방 소득세를 회피하는 데에 있는 경우

이러한 청산혜택의 부인은 목표법인에게 막대한 NOL 移越金額이 있는 경우에 이루어질 수 있다. 이 규정을 적용하는 데에 있어

94) Reg. Sec. 1.338-2(d)(1)(i) 참조.

95) Sec. 381(a)(1) 참조.

IRS가 직면한 문제는 주된 目的要件이 충족되었음을 증명하는 것이다. 납세의무자가 청산을 행하는 사업상의 동기를 제시할 수 있는 경우에는 IRS가 清算惠擇을 부인할 수 없다.

마. 納稅協力義務 및 節次事項

(1) 一般的인 清算節次

Sec. 6043(a)에 의하면, 법인은 해산 또는 청산이 필요한 계획이나 결의를 채택한 날로부터 30일 이내에 Form 966(Sec. 6043에 따른 Information Return)을 제출토록 되어 있다. 이 신고서는 청산법인의 所得稅 申告書가 제출되는 세무서에 제출되어야 한다. 당초의 결의 또는 계획에 수정이나 보충이 있는 경우에는 그 날로부터 30일 이내에 추가적인 Form 966을 제출하여야 한다. Form 966은 株主의 實現利益이 인식되는지의 여부와 관계없이 청산법인에 의하여 제출되어야 한다. Form 966에 포함되어야 하는 정보의 내용은 Reg. Sec. 1.6043-1(b)에 규정되어 있다.

Reg. Sec. 1.6043-2(a)에 의하면, 역년중에 주식의 전부 또는 일부의 청산을 통해 株主에게 \$600이상을 배분한 법인은 Form 1099-DIV(U.S. Information Return for Recipients of Dividends and Distributions)를 제출하여야 한다. 각 주주에 대하여 별도의 Form 1099-DIV가 요구된다. Form 1099-DIV에 포함되어야 할 정보는 Reg. Sec. 1.6043-2(a) 및 (b)에 규정되어 있다.

1년 미만의 기간동안 존속한 법인은 Reg. Sec. 1.6012-2(a)(2) 규정에 의하여 존속한 기간이 속한 과세연도에 대한 所得稅 申告를 하여야 한다. 사업을 중단하고 해산한 법인으로서 보유자산이 없는 법인은, 비록 주법상으로 특정한 목적(예, 소송의 원고 및 피고자

격)을 위해 업무를 행하는 법인으로 취급될 수는 있어도, 연방 조세 목적상으로는 存在하는 것으로 취급되지 않는다.

(2) Sec. 332 清算

Reg. Sec. 1.332-6 규정에 의하면, Sec. 332의 비과세 규정이 적용되는 완전한 청산과정에서 配分을 받는 法人은 영구적으로 관계 기록을 유지하여야 한다. 청산배분이 지급된 과세연도의 법인 소득세 신고서에 損益을 인식하지 않게 된 것과 관계된 모든 사실을 전부 기술하여야 한다. 이 記述書에는, 청산계획의 사본, 배분받은 재산의 목록, 청산법인의 배분수령법인에 대한 채무소명서, 주식소유 명세 등이 포함되어야 한다.

청산이 1과세연도 이상의 기간에 걸쳐 진행되는 경우에는 3년 賦課除斥期間適用의 포기서를 제출하여야 한다.⁹⁶⁾ 배분수령법인은 청산기간이 전체적으로 또는 부분적으로 속한 과세연도에 대하여 부과제척기간적용의 포기서를 제출하여야 한다. 이 포기서는 당해 법인의 법인 소득세 신고시에 이루어진다. 이러한 포기에 의하여 최소한 Sec. 332에 의한 청산이 완료된 과세연도의 부과제척기한일 이후 1년까지로 賦課除斥期間이 延長된다.

(3) Sec. 338 看做清算

Sec. 338 규정에 의한 선택신고는 인수법인이 Form 8023 (Election under Sec. 338(g))에 의하여 한다. 이 선택은 acquisition date가 속한 달의 다음달부터 9번째 달의 15일까지 이루어져야 한다. Form 8023에 의하여 신고되어야 할 인수법인, 목표법인 및 선택에 관한 구체적 사항은 Reg. Sec. 1.338-1(d)에 규정되어 있다.

⁹⁶⁾ Reg. Sec. 1.332-4(a)(2) 참조.

(4) 清算計劃

清算計劃이란 법인을 완전청산함에 있어 밟아야 할 절차를 상술한 서류이다. 완전 청산계획의 채택일은 보통 주주들이 주식의 redemption으로써 法人의 모든 資産(채권자에 대한 변제용으로 사용될 자산은 제외)을 배분하도록 수권하는 결의를 한 날을 말한다.⁹⁷⁾ 통상은 書面의 形式이지만, IRS와 법원은 비공식적인 주주간의 합의와 결의도 공식적인 청산계획의 채택에 상당하는 것으로 인정하여 왔다.⁹⁸⁾

공식적인 청산계획이 요건은 아니지만, 이는 법인이 청산상태에 들어선 시기와 주주에 대한 배분이 Sec. 331의 교환취급요건(Sec. 301 규정에 의하여 배당으로 취급되는 대신)을 충족하는 시기를 결정하는 데에 도움이 된다. 公式的인 清算計劃의 채택은 청산법인과 주주에게 세법상의 다른 혜택을 줄 수도 있다. 예를 들면 청산계획의 채택을 통해 모법인은 자회사의 청산을 완료하는 데에 3년의 기간(그렇지 않은 경우 1과세연도)을 부여받을 수 있다.

3. 買收(Acquisitions)와 組織變更(Reorganizations)

기업의 경영진은 다른 회사를 인수하는 결정을 내릴 수 있다. 혹은 특정 사업부의 자산이나 자회사의 주식과 같은 기업 자산의 전부 또는 일부를 처분할 수도 있다. 課稅去來에서는 실현된 손익의 전부가 인식된다. 비과세거래로 인정받기 위해서는 일정한 法律的·司法的 要件이 충족되어야 한다. 이러한 요건이 충족될 경우에는 실현된 손익의 전부 또는 일부가 인식되지 않게 된다. 이렇게 인식

97) Reg. Sec. 1.337-2(b) 참조.

98) Rev. Rul. 65-235, 1965-2 C.B. 88 참조.

되지 않은 손익은 관련된 자산이나 주식이 향후에 과세거래를 통해 교환·매각될 때까지 그 인식이 移延된다. 비과세 조직변경의 이면에 있는 論理는 세금을 납부할 資源이 생길때까지 이익의 인식이 이루어져서는 안된다는 것이다. 즉 주주가 보유한 지분의 계속성이 유지되는한 세금이 부과되지는 않는다. 주식 또는 증권이외의 재산(예를 들면 현금)을 수령한 경우에만 세금이 부과된다.⁹⁹⁾ 반면 자산이나 주식의 처분에서 손실이 발생한 경우에 납세자들은 이를 즉시 인식하기 위하여 비과세거래 대신 課稅去來를 활용한다.

여기에서는 과세 및 비과세 매수·처분 거래의 조세효과, 그리고 비과세 매수·처분거래의 구체적 조세효과를 결정하는 데 적용되는 法律的·司法的 原則에 관해 살펴보기로 한다.

가. 課稅·非課稅 企業買收의 特徵

(1) 課稅·非課稅 資産取得의 比較

과세거래와 비과세거래의 租稅效果差異를 살펴 보는데 있어서 매수기업(acquiring corporation)이 목표기업(target corporation)의 모든 자산 및 부채를 취득하고, 연이어 목표기업은 청산된다고 가정한다. 매수기업이 매수를 위하여 現金과 負債(debt obligation)를 사용한 경우에 그 매수는 課稅去來가 되지만, 주로 發行株式이나 제한된 현금 및 부채를 사용한 경우에는 非課稅 組織變更이 된다.

(나) 目標企業에 대한 租稅效果

Sec. 1001(c)에 따르면 일부의 예외를 제외하고는 매각 또는 교환에서 실현된 損益을 認識하도록 되어 있다. 목표기업이 자산의 매

99) 주주가 주식 또는 증권을 사망시까지 보유한다면 조세의 이연은 영구적이 된다. 사망시에 주식등의 basis는 아무런 소득세 채무를 발생시키지 않고 시가로 상향조정된다.

각에 따라 실현하는 손익도 마찬가지로 인식되어야 한다.

비과세 조직변경은 이러한 一般原則에 대한 例外이다. 목표기업은 바로 청산되기 때문에 비과세 자산매각에서 실현한 이익을 일반적으로 인식하지 않는다. 資産處分에서 발생한 손실도 마찬가지로 인식되지 않는다. 조직변경과정에서 수령한 boot 재산을 목표기업이 계속 보유하는 경우에만 실현된 이익을 인식하게 된다. 청산시에 목표기업이 조직변경과정에서 수령한 주식이나 사채를 자기의 주주나 채권자에게 배분하는 경우에도 손익을 인식하지 않는다. 그러나 다른 재산(예를 들면 비현금 boot 재산)이 주주나 채권자에게 배분되는 경우에는 이익(손실은 그렇지 않음)을 인식하여야 한다.

(나) 買收法人에 대한 租稅效果

買收法人은 과세 또는 비과세 거래에서 재산과의 교환으로 자기 주식을 발행하는 경우에 손익을 인식하지 않는다. 과세거래에서 수령한 자산의 basis는 그 取得原價로 조정된다. 취득한 재산의 보유기간은 거래일의 익일부터 기산된다. 非課稅 組織變更에서 취득한 재산의 basis는 목표기업의 장부의 basis와 같다. 목표기업이 boot 재산을 수령하고 그에 따른 이익을 인식하는 때에만 basis의 조정이 이루어지게 된다. 買收法人의 保有期間은 목표기업의 보유기간을 포함하게 된다.

과세대상 매수거래는 단지 자산의 구입으로 취급되기 때문에 목표기업의 모든 조세상 성격(예를 들면 NOL 이월등)은 청산과 동시에 사라지게 된다. 반면, 비과세 조직변경에서는 조세상 성격이 그대로 이전된다.

(다) 目標企業 株主에 대한 租稅效果

목표법인이 課稅對象引受를 통해 청산되는 때에 그 주주는 주식의 처분손익을 인식하여야 하고 취득한 재산의 basis는 시가가 된

다. 비과세 조직변경의 경우에는 대가로 지급받은 boot를 한도로 이익을 인식하여야 한다. 어떤 경우에는 실현된 이익이 配當所得으로 취급되지만 일반적으로는 capital gain으로 취급된다. 대가로 지급받은 유가증권의 basis는 처분된 목표법인 주식의 basis를 취하게 된다. 지급받은 boot재산의 basis는 그 시가가 된다.

(라) 買收에 대한 會計

과세대상매수와 비과세매수중의 선택에 있어서 오직 租稅效果만이 고려되는 것은 아니다. 과세대상매수는 재무회계목적상 일반적으로 ‘買收法(purchasing accounting)’으로 會計處理된다. 이에 반하여 비과세조직변경은 일반적으로 ‘持分法(pooling method)’에 의하여 회계처리된다. 그렇지만, 지분법사용요건이 매우 엄격하기 때문에 비과세조직변경이 그 요건을 충족하지 못하는 경우도 많다. 매수기업이 과거 및 미래의 양기업 활동을 보고하는 데 있어 매수법과 지분법의 적용결과간에는 커다란 差異가 있다. 이러한 보고상의 차이는 납세자들이 매수거래를 설계하는 데 큰 영향을 미친다. 과세대상 및 비과세 매수거래를 종합적으로 비교하면 다음 쪽과 같다.

(2) 課稅·非課稅 株式取得의 比較

株式取得의 경우를 살펴본다. 편의상 매수기업이 목표기업의 모든 주식을 취득한다고 가정한다. 목표기업은 매수기업의 자회사가 된다. 매수기업이 주식취득을 위하여 현금, 자기의 주식, 사채등을 사용한 경우에는 課稅對象이 된다. 반면 전적으로 자신 또는 그 모기업의 의결권주식을 사용한 경우에는 非課稅 組織變更으로 취급된다.

(가) 目標企業에 대한 租稅效果

과세대상 또는 비과세 거래결과 목표법인 자산의 basis에는 變化가 없다. 거래일 현재의 감가상각 recapture가능 금액은 그대로 매수자에

게 이전된다. 목표법인의 NOL 또는 세액공제 이월금액도 이전되지만, 주식취득후의 과세연도에 대하여는 일정한 제한이 따를 수 있다.

변 수	과세매수	비과세조직변경
1. 대가	- 주로 현금·사채 - 매수법인 또는 그 모기업 주식	- 주로 주식, 일부 현금 - 매수법인 또는 그 모기업 사채
2. 목표법인		
a. 손익의 인식	- 모든 손익 인식	- 자산이전이익은 boot를 한도로 인식 - boot배분시 이익인식
b. 손익의 성격	- 자산성격에 따름	- 자산성격에 따름
c. recapture규정	- Sec. 1245 및 1250 이익은 recapture	- 이익인식이 없는한 Sec.1245·1250적용안됨.
3. 매수법인		
a. 주식발행손익	- 인식 않음.	- 인식 않음.
b. 취득자산 basis	- 원가	- 목표기업장부상 가액에 인식된 이익가산
c. 취득자산보유기간	- 거래일일 기산	- 목표기업보유기산 포함
d. 조세상 성격이전	- 이전 안됨.	- 이전됨.
e. 매수의 회계방법	- 매수법	- 지분법 또는 매수법
4. 목표기업 주주		
a. 손익의 인식	- 인식함.	- 이익은 boot를 한도로 인식, 손실은 인식않음.
b. 손익의 성격	- capital gain/loss Sec.1244 loss	- 배당, capital gain
c. 주식등 basis	- 원가(주식등 시가)	- basis 이전, boot 시가
d. 주식등보유기간	- 거래일일 기산	- 법인보유기간 포함, boot는 거래일일기산

매수기업이 연결신고대상 관계기업집단의 구성원이고 목표기업의 주식을 80%이상 소유하고 있으며, 목표기업이 포함대상법인인 경우에는 목표기업도 연결신고에 참여하여야 한다. 그렇지 않은 경우에는 매수기업과 목표기업이 따로 최초의 연결신고선택을 할 수 있다.

(나) 買收法人에 대한 租稅效果

매수법인은 과세대상거래인지의 여부에 관계없이 발행하는 주식에 대하여 손익을 인식하지 않는다. 課稅對象去來에서 취득한 목표법인 주식의 basis는 取得原價이다.¹⁰⁰⁾ 과세대상매수는 Sec. 338 간주청산선택규정의 요건을 충족하는 거래가 될 수 있다. 비과세 조직변경의 경우에 취득주식의 basis는 목표법인 주주의 동 주식에 대한 basis와 같다.

(다) 目標企業 株主에 대한 租稅效果

capital asset이었던 주식의 과세대상매각으로 인해 발생한 이익은 capital gain이 된다. 매각대가의 전부 또는 일부가 차후 연도에 지급되고 그 주식이 증권시장에서 거래되지 않는 주식일 경우에는 이익을 割賦會計方法에 의하여 申告할 수 있다.¹⁰¹⁾ 일정한 기간동안 매수자와 경쟁하지 않는다는 약정에 대한 보상으로 지급받는 대가는 課稅對象으로서 ordinary income에 해당된다.¹⁰²⁾

비과세조직변경에는 단지 의결권 주식만 사용되기 때문에 목표기업의 주주는 손익을 인식하지 않고 그 주식에 대하여 목표기업주식의 basis를 그대로 취하게 된다.

100) Sec. 1012 참조.

101) Sec. 453 참조.

102) 비경쟁약정의 대가에 대하여 매수자는 15년동안 상각할 수 있다. (Sec. 197 참조)

(라) 去來에 대한 會計

목표기업 주식의 과세대상취득에는 재무회계상 매수법이 적용된다. 비과세 주식 대 주식 조직변경은 보통 지분법의 요건을 충족한다. 연결재무제표목적상으로는 모기업이 단지 50%만 자기업을 소유해도 되기 때문에 연결세무신고요건인 80%의 지분소유를 충족하지 못하는 모자기업들도 연결재무제표를 작성할 수 있다.

이상의 課稅 및 비과세 株式取得을 비교·정리하면 다음과 같다.

변 수	과세매수	비과세조직변경
1. 대가	- 주로 현금·사채 - 매수법인 또는 그 모기업 주식	- 오직 매수법인 또는 모기업 의결권주식
2. 목표법인 a. 모자관계 b. 연결신고선택 c. 자산의 basis d. 조세성격이전	- 성립 - 가능 - Sec. 338 선택이 없는한, 변화없음. - 이전되지않음.	- 성립 - 가능 - 변화없음. Sec. 338선택불가 - 이전되지 않음.
3. 매수법인 a 취득주식 basis	- 취득원가	- 주주로부터 이전
4. 목표기업 주주 a. 손익의 인식 b. 손익의 성격 c. 주식등 basis d. 주식등보유기간	- 인식 - capital gain/loss Sec. 1244 loss - 원가(주식등 시가) - 거래일익일 기산	- 인식 없음. - 매각주식 basis이전 - 매각주식보유기간 포함

나. 組織變更의 類型

보편적인 기업인수, 처분, 구조조정 등을 수용하기 위하여 Sec. 368(a)(1)은 7가지 類型을 제시하고 있다. 각 조직변경의 유형은 그 정의를 담고 있는 Sec. 368(a)(1)의 subparagraph를 따서 통칭된다. 예를 들면, 合併去來(merger transaction)는 Type “A” 조직변경으로 불리우는데 이는 합병이 Sec. 368(a)(1)(A)에 정의되어 있기 때문이다. 7가지 조직변경유형은 매수거래 및 분리거래로 대별되는 거래의 성격에 따라서 분류되기도 한다. 買收的 組織變更(acquisitive reorganization)이란 인수기업이 전부 또는 일부의 목표(양도)기업 자산 혹은 주식을 취득하는 거래를 말한다.

Type A, B, C, D, G 조직변경이 매수적 거래로 분류된다. 分離的 組織變更(divisive reorganization)이란 일부 양도기업의 자산이 당해 양도기업이나 그 주주가 지배하는 다른 기업으로 이전되는 거래가 수반되는 경우를 말한다. 자산과 교환으로 취득하게 되는 피 지배(양수)기업의 주식이나 사채는 조직변경계획에 따라서 양도기업의 주주에게 配分된다. 양도기업은 계속 존재하거나 아니면 청산된다. 양도기업이 계속 지속되는 경우에는 그 자산이 최소 두개의 기업에 분할되는 것으로 조직변경이 종결된다. Type D와 G 조직변경은 매수적 거래나 분리적 거래의 양자를 모두 수반할 수 있다.

Type E와 F의 2가지 組織變更 類型은 어느 거래도 수반하지 않는다. 이들 유형은 추가적인 자산을 취득하지 않고 일부의 자산을 양수기업에게 이전하지도 않는 하나의 기업을 중심으로 발생한다. Type E 組織變更은 기업의 자본구조의 변화(자본변경 ; recapitalization)를 말하며 Type F 조직변경은 기존 기업이 자산을 새로운 기업으로 이전하지만 보통 양도기업의 주주가 양수기업에 전과 동일한 지분을

갖게되는 명칭, 법적 형태, 설립지 州 등의 변경을 말한다.

모든 조직변경거래가 이상 7가지 유형의 하나에 정확히 해당되는 것은 아니다. 실제 어떤 조직변경은 2가지 이상 유형의 요건을 모두 충족할 수도 있다. 이러한 경우에 稅法 또는 IRS에 의하여 과연 어떠한 유형의 관련규정을 적용하여야 하는지가 결정된다. 반면 어떤 조직변경은 외관상 일정한 유형의 요건을 충족하지만 다른 이유에 의하여 법원이 전혀 예상치 않는 조세상 취급(예를 들면, 거래에 사업상의 목적이 결여된 경우에는 과세대상으로)될 수 있다.

다. 組織變更의 租稅效果

목표(양도)기업, 매수(양수)기업 및 목표기업의 주주와 사채보유자, 각각에 대한 비과세 조직변경의 租稅效果를 살펴보기로 한다.¹⁰³⁾

(1) 目標 또는 讓渡企業

(가) 資產移轉에 따른 損益의 認識

Sec. 361(a)에 의하면, 타방기업의 주식만을 수령하는¹⁰⁴⁾ 비과세

103) 조직변경과정의 일부로서 자산을 이전하는 기업을 목표(target) 또는 양도(transferor) 기업이라고 칭한다. 목표기업이란 용어는, 자산의 거의 전부를 매수기업이 취득하게 되는 매수적 조직변경의 경우에 주로 쓰이며 양도기업이란 용어는 단지 일부의 자산만이 양수기업에 이전되어 양도기업이 존속할 수 있게 되는 분리적 조직변경 및 기타의 경우에 주로 쓰인다. 세법규정은 일반적으로 목표기업이나 양도기업 그리고 매수기업이나 양수기업에게 동일하게 적용되므로 여기서는 설명의 편의상 목표기업 및 매수기업이란 용어를 주로 사용하기로 한다.

104) Sec. 361(a)는, 타방기업의 채무증서(예를 들면 사채)를 받는 경우에도 목표기업이 같은 액면금액 또는 그 이상의 자기 채무증서를 이전하는 때에는 이를 비과세 조직변경으로 인정하고 있다. 매수적 조직변경의 경우에는 일반적으로

조직변경과정에서 目標企業은 자산교환에 따라 발생하는 손익을 인식할 필요가 없다. 목표기업이 조직변경과정에서 현금이나 비현금 boot를 지급받고 이를 주주나 채권자에게 배분하는 경우에도 Sec. 361(b)에 의하여 이익을 인식하지 않는다. 조직변경과정에서 수령하였으나 배분되지 않은 현금과 비현금 boot의 시가 합계액만큼의 發生利益을 인식하여야 한다. 대부분의 매수적 조직변경 및 분리적 조직변경이 목표기업의 청산을 전제로 하기 때문에 boot 재산이 목표법인에 남아 있지 않게되는 바, 따라서 利益認識은 없게 된다.

[예시]

甲법인은 비과세 조직변경의 일환으로 adjusted basis가 \$175,000인 자산을 \$400,000 상당의 乙법인 보통주와 교환하였다. 甲법인은 자산이전에서 \$225,000(\$400,000 - \$175,000)의 이익을 실현하였으나 boot재산을 수령하지 않았기 때문에 전혀 이익을 인식하지 않게 된다. 甲법인이 \$350,000 상당의 보통주식과 \$50,000의 현금을 수령한 경우에도 그 현금을 모두 주주에게 배분하였다면 이익인식은 없게 된다.

(나) 減價償却 Recapture

Sec. 1245 및 Sec. 1250의 감가상각 recapture 규정은 Sec. 361의 손익미인식 규정에 우선하지 않는다.¹⁰⁵⁾ 자산이전당시까지의 Recapture 가능금액은 매수기업에 이전되어 매수기업이 향후에 동 자산을 매각 또는 교환하는 경우에 인식된다.¹⁰⁶⁾

채무증서의 교환이 일어나지 않으므로 이 경우에 지급받는 채무증서는 모두 boot property로 취급된다.

105) Sec. 1245(b)(3) 및 Sec. 1250(d)(3) 참조. 유사규정이 다른 recapture관련 조항에도 있다.

106) Reg. Sec. 1.1245-4(c) 및 Sec. 1.1250-3(c) 참조.

(다) 債務負擔

매수기업이 목표기업의 채무를 인수하거나 채무담보부 자산을 취득하는 경우에도 반드시 資産移轉에 따른 손익을 인식하지는 않는다. Sec. 357(c)에 의하면, 부담한 채무금액이 이전된 자산의 총 adjusted basis 금액을 초과하고 당해 비과세 조직변경이 Type D의 매수적 또는 분리적 조직변경인 경우에는 이익을 인식하여야 한다. Sec. 357(c)에 대하여는 Type D 조직변경 관련부분에서 상설기로 한다.

(라) 株式 및 債務證書配分에 따른 損益의 認識

목표기업이 자기의 주식, 신주취득권 또는 채무증서 혹은 조직변경과정에서 타방기업으로부터 수령한 동 기업의 주식, 신주취득권 또는 채무증서를 조직변경계획에 따라서 주주나 채권자에게 배분하는 경우에는 손익을 인식하지 않는다.¹⁰⁷⁾ 組織變更計劃에 따라 비현금 boot 재산(목표기업이 보유중인 재산을 포함)을 배분하는 경우에는 그 재산을 시가에 매각하는 경우에서와 같은 방식으로 이익(손실은 그렇지 않음.)을 인식하여야 한다.¹⁰⁸⁾ Boot財産을 매수기업으로부터 수령하여 그 시가를 basis로 취한 시점과 이를 주주에게 배분하는 시점간의 시간경과가 짧기 때문에 boot재산 배분에 따라 인식하여야 하는 利益은 보통 아주 작게 된다. 株主가 채무를 인수하는 경우에는 손익계산목적상 재산의 시가는 채무금액이상인 것으로 取扱한다.¹⁰⁹⁾

[예시]

甲법인은 흡수합병의 일환으로 모든 자산과 부채를 乙법인에게 이전

107) Sec. 361(c)(1) - (c)(3) 참조.

108) Sec. 361(c) 참조.

109) Sec. 361(c)(2)(C) 참조.

하였고(Type A 조직변경) 乙법인은 대가로 \$300,000 상당의 보통주와 현금 \$100,000을 甲법인에게 지급하였다. 甲법인의 자산에 대한 basis는 \$250,000이었다. 甲법인은 자산이전을 통해 \$150,000(\$400,000 - \$250,000)의 이익을 실현하였고 boot 재산도 지급받았으나 합병과정에서 청산되기 때문에 이익을 전혀 인식하지 않는다. 甲법인이 조직변경 과정에서 乙법인 주식을 주주에게 배분하는 경우에도 이익을 인식하지 않는다. 다만, 현금을 배분받게 되는 甲법인의 주주들은 이익을 인식할 수도 있다.

(2) 買收 또는 讓受企業

(가) 損益의 認識

Sec. 1032에 의하면 매수기업이 비과세 조직변경의 일환으로 자기의 주식이나 채무증권을 지급하고 현금 또는 다른 재산을 취득하는 경우에 損益을 인식하지 않는다.

(나) 取得財産의 basis

Sec. 362(b)에 의하면 비과세 조직변경과정에서 취득한 재산의 basis는 목표기업 장부상 동 재산의 basis에 목표법인이 당해 교환에서 인식한 이익을 가산한 금액이 된다. 目標法人은 보통 자산이전에 대하여 손익을 인식하지 않게 되므로 매수기업의 basis 上向調整(step-up)은 통상적으로 일어나지 않게 된다.

[예시]

사실관계가 앞쪽과 같은 경우 乙법인의 취득재산에 대한 basis는 甲법인의 동 재산에 대한 basis인 \$250,000이다.

(다) 取得財産의 保有期間

매수기업의 취득재산 보유기간은 목표기업의 보유기간을 포함하

게 된다.¹¹⁰⁾

(3) 目標企業의 株主 및 債務證書 保有者

(가) 損益의 認識

Sec. 354(a)에 의하면 조직변경의 일방 당사기업의 주식 또는 채무증권을 조직변경계획에 따라서 단지 동일기업의 주식 또는 채무증서와 교환하거나 조직변경의 타방 당사기업의 주식 또는 채무증서와 교환하는 경우에는 손익을 인식하지 않는다. 또한 주식이나 채무증서외의 재산(부적격 재산 : disqualifying property)을 수령한다고 해서 당해 거래가 자동적으로 課稅對象으로 취급되는 것은 아니다. Sec. 356(a)에 의하면 주주 또는 채무증서 보유자는 실현된 이익금액과 대가로 지급받은 현금 및 다른 재산의 시가금액중 작은 금액만큼을 이익으로 인식하여야 한다. 즉 수령한 재산중 보유하고 있던 지분의 계속성 상실을 의미하는 부적격 재산의 금액수준까지는 利益을 認識하게 된다.

[예시]

A는 비과세 조직변경과정에서 basis \$13,000인 목표기업 주식 1,000주를 시가 \$28,000인 매수기업 주식과 교환하였다. A가 이 교환에서 실현한 이익은 \$15,000(\$28,000 - \$13,000)이지만 인식하지는 않는다. 만약 A가 시가 \$25,000 상당의 매수기업 주식과 \$3,000의 현금을 지급받았다면, 실현된 이익은 여전히 \$15,000이지만 \$3,000의 이익을 인식하여야 한다.

비록 일정한 제한이 있기는 하지만 Sec. 354(a)의 一般原則에 따

110) Sec. 1223(1) 참조.

르면 주식 및 채무증권간의 교환도 비과세로 취급하게 된다. 다만, 포기한 채무증서의 원본금액(principal amount)이 취득한 채무증서의 원본금액 이상인 경우에만 완전히 非課稅된다. 취득한 채무증서의 원본금액이 포기한 채무증서의 원본금액을 상회하는 경우에는 취득한 채무증서의 초과 원본금액(excess principal amount)의 시가만큼이 boot를 구성하게 되며¹¹¹⁾ 포기한 채무증서가 없는 경우에는 취득한 채무증서의 원본금액 전부가 boot를 구성하게 된다.

[예시]

앞의 예시 후단과 다른 사실관계는 같고 다만 A가 원본금액 \$3,000, 시가 \$2,850인 매수기업의 채무증서를 수령하였다고 가정한다. 실현된 이익금액은 $\$14,850 [(\$25,000 + \$2,850) - \$13,000]$ 이고 그중 \$2,850이 인식된다. A가 \$2,000의 목표기업 채무증서를 포기하고 \$3,000의 매수기업 채무증서를 수령한 경우에는 초과원본금액인 \$1,000의 시가, 즉 $\$950 [\$1,000 \times (\$2,850/\$3,000)]$ 만큼이 boot로 취급되어 이익으로 인식된다.

(나) 利益의 性格

Sec. 356(a)(2)에 의하면, boot 재산의 수령이 배당의 지급과 같은 효과를 갖는 경우에는 인식되는 이익을 配當所得으로 취급하게 된다. 배당소득으로 취급되는 금액은 인식된 이익금액과 매수기업 누적 E&P의 몫(ratable share)중 작은 금액이다. 잔여이익금액은 일반적으로 capital gain으로 취급된다.

특정한 교환이 배당의 지급과 같은 효과를 갖는지를 판단하는 데

111) Sec. 354(a)(2) 및 Sec. 356(d)(2)(B) 참조. 인식하여야할 이익금액을 결정하는데 있어 포기한 채무증서의 시가는 전혀 고려되지 않는다.

는 Sec. 302(b)의 株式 redemption 관련 規程이 활용된다.¹¹²⁾(154쪽 ~178쪽 참고) 비과세 조직변경은 일반적으로 목표법인 주주의 실제 주식 redemption을 수반하지는 않는다. 다만, 大法院은 boot재산이 개재된 Donald E. Clark 사건의 결정에서, 주주는 비과세 조직변경과정에서 일단 그의 목표기업 주식을 단지 매수기업 주식과 교환한 것으로 취급된다고 보았다. 이렇게 매수기업의 주식을 수령하고 난 후에 매수기업 주식의 일부가 redemption되었다고 가상하게 된다. 따라서 이 가상적 redemption이 Sec. 302(b)의 교환거래취급요건에 해당되는 경우에만 지급받은 boot로써 인식되는 이익을 capital gain으로 취급할 수 있게 된다.

비과세 조직변경과정에서 boot를 수령한 경우에 配當支給效果與否를 결정하는 원칙의 적용례를 다음의 예시에서 살펴본다.

[예시]

A는 甲법인 발행주식 60주를 전부 소유하고 있었다. 甲법인은 비과세 조직변경을 통하여 乙법인에 흡수합병되었는데 A는 이 과정에서 \$350,000 상당의 乙법인 주식 35주와 \$25,000의 현금을 지급받았다. 나머지 乙법인 주식 100주는 4명의 개인이 소유하고 있다. A의 甲법인 주식 basis는 \$200,000이었고 합병당시 甲법인과 乙법인 각각의 E&P는 \$300,000과 \$500,000이었다. A가 이 거래에서 실현한 이익은 \$400,000 $[(\$350,000 + \$250,000) - \$200,000]$ 이며 그중 boot인 현금 \$250,000만큼을 인식하여야 한다.

112) CIR v. Donald E. Clark, 63 AFTR 2d 89-1437, 89-1 USTC ¶ 9230 (USSC, 1989) 참조. IRS는 Rev. Rul. 93-61, 1993-2 C. B. 118에서 Clark 판례를 따르기로 동의하였다. Boot 재산의 수령과정을 설명하기 위한 가상적인 주식 redemption에서 redemption되는 주식은 매수기업의 주식이므로, Sec. 302(b) 예외규정의 적용대상이 아닌 한, 인식되는 배당소득금액은 매수기업의 인수후(post-acquisition) E&P를 기초로 결정되어야 한다.

이 경우 甲법인 주식의 일단 乙법인의 주식과만 교환된 것으로 취급된다. 甲법인 주식 시가는 \$600,000이고 乙법인 주식의 주당 가치는 \$10,000($\$350,000 / 35$)이므로, 가상적 주식간 교환(stock-for-stock swap)직후의 乙법인 발행주식 총수 160주($100 + 60$)중에서 A는 60주를 소유하게 된다. 그리고 난후 A는 이 가상적 주식교환에서 취득한 乙법인 주식 60주중 25주($\$250,000 / \$10,000$)를 redemption하여 현금 \$250,000을 지급받은 것으로 취급된다. 이 가상적 주식 redemption의 전과 후의 A의 乙법인 주식 소유비율은 각각 37.5%($60 / 160$)와 25.92%($35 / 135$)이다. 따라서 매우 불균형적인 redemption 기준(즉, 불균형여부의 기준은 redemption후 지분율이 redemption전 지분율의 80%미달여부인데 25.92%는 37.5%의 80%인 30%에 미달)에 따라 \$250,000의 이익은 capital gain으로 취급된다.

Sec. 302(b) 규정은 조직변경과정에서 債務證書를 수령하는 경우에도 동일하게 적용된다. 이 경우의 boot는 주주 또는 채무증서 보유자가 지급받은 초과 원본금액의 시가금액이다.

조직변경과정에서 수령한 boot에 따른 利益에 대하여 capital gain취급이 가능한지의 여부는 목표기업과 매수기업의 상대적 규모에 좌우된다. 매수기업이 목표기업보다 크다면 일반적으로 Sec. 302(b)(2)(실질적으로 불균형적인 redemption 기준) 또는 Sec. 302(b)(1)(본질적으로 배당이 아닌 redemption 기준)에 의하여 capital gain으로 취급될 수 있을 것이다. 반대로 매수기업이 목표기업보다 작은 경우에는 배당소득으로만 인식하거나 배당소득과 capital gain을 함께 인식(즉 boot금액이 주주의 E&P 몫을 초과하는 경우)하여야 할 가능성이 크다.

個人株主의 경우, long-term capital gain에 대하여는 ordinary income에 적용되는 최고세율인 39.6%보다 낮은 28%의 최고세율이

적용되기 때문에 capital gain 취급이 선호된다. 반면 法人株主의 경우, 배당소득에 대하여 70%, 80%, 100%의 배당소득공제를 받을 수 있기 때문에 배당소득취급이 선호된다. 다른 한편으로는 개인, 법인 모두의 경우 조직변경과정에서의 capital gain으로써 다른 거래에서 발생한 capital loss를 상쇄할 수 있다. 아울러 Sec. 453(f)(6)(C)에 의하여 비과세 조직변경에 관계된 법인 및 비법인 주주는 채무증서를 수령한 경우에, 그로 인한 소득이 배당소득으로 취급되지 않는 한, 인식하여야 할 이익의 과세를 이연하기 위하여 分割會計方法(installment method of accounting)을 활용할 수 있다.

(다) 受領한 株式 및 債務證券의 basis

목표법인 주주 또는 채무증권 보유자가 수령하는 주식과 채무증서(비과세대상재산)의 basis는 제3장의 非清算 配分에서 설명된 Sec. 358에 따라서 결정된다. Basis 決定原則은 다음과 같다.

교환된 주식 및 증권의 adjusted basis

가산 : 교환에서 인식된 이익

차감 : 수령한 현금

취득한 비현금 기타재산

수령한 비과세 재산의 basis

손익을 인식하지 않는 경우에는 교환된 주식 및 채권증권의 adjusted basis를 그대로 취하게 된다. 이익을 인식하여야 하는 경우에는 교환된 주식 및 채무증권의 adjusted basis에 인식하는 이익을 가산한 후 다시 조직변경과정에서 수령한 현금과 기타 boot 재산의 시가만큼을 차감한 금액을 basis로 취하게 된다. 기타 다른 boot 財産의 basis는 그 時價이다.

[예시]

A는 adjusted basis \$10,000인 甲법인 주식을 소유하고 있다. 甲법인과 乙법인이 관계된 비과세 조직변경의 일환으로 A는 자신의 甲법인 주식을 각각 \$12,000, \$4,000 상당인 乙법인 주식 및 채무증권과 교환하였다. A는 이 교환을 통해 $\$6,000 [(\$12,000 + \$4,000) - \$10,000]$ 의 이익을 실현하였으며, 그중 \$4,000을 인식하여야 한다. Boot 재산인 乙법인 채무증서의 basis는 그 시가인 \$4,000이고 乙법인 주식의 basis는 \$10,000(甲법인 주식의 adjusted basis \$10,000 + 인식된 이익 \$4,000 - 乙법인 채무증권의 시가 \$4,000)이다.

목표기업의 주주가 당초 한 종류의 주식이나 채무증권을 보유하고 있었으나 비과세 조직변경의 결과 2가지 종류 이상의 주식이나 채무증권을 소유하게 되는 경우에는 이상 설명된 원칙에 따라 非課稅 財産의 全體 basis를 결정한 다음, 이를 각 종류의 주식이나 채무증권에 상대적인 시가에 안분하게 된다.¹¹³⁾

(라) 保有期間

비과세 재산인 주식이나 채무증권의 보유기간은 포기한 주식이나 채무증권의 보유기간을 포함한다. Boot 재산의 保有期間은 교환일의 익일부터 기산된다.¹¹⁴⁾

라. 買收的 組織變更

이하에서는 Type A, B, C, D 및 E의 買收的 組織變更에 대하여 살펴보기로 한다.

113) Reg. Sec. 1.358-2(a)(2)~(4) 참조.

114) Sec. 1223(1) 참조.

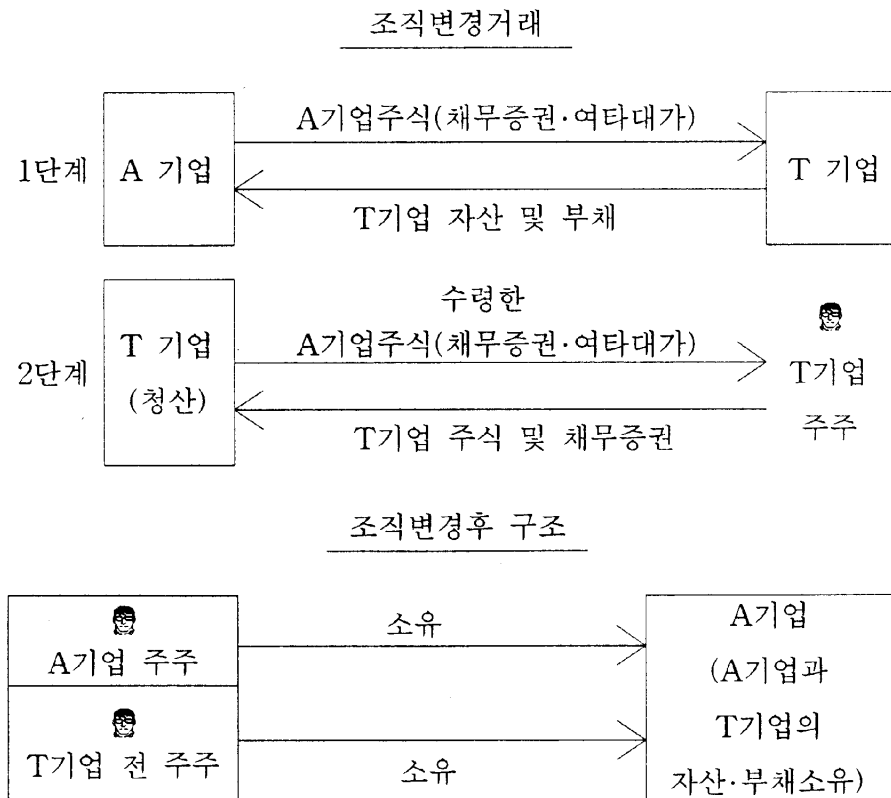
(1) Type A 組織變更

세법에서는 흡수합병(mergers), 신설합병(consolidation), 삼각흡수합병(triangular mergers) 및 역의 삼각흡수합병(reverse triangular mergers) 등 4가지 종류의 Type A 買收的 組織變更을 허용하고 있다. 이중 앞의 2가지가 가장 중요하다.

(가) Merger와 Consolidation

Type A 組織變更은 미국연방, 주 또는 칼럼비아 특별구의 회사법상의 요건을 충족하는 merger와 consolidation을 말한다. <圖 III-1>이 merger를 나타낸다.

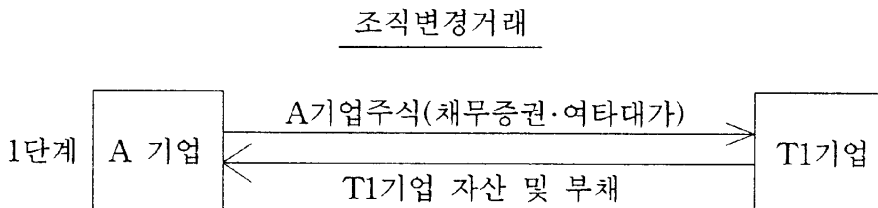
<圖 III-1> 吸收合併



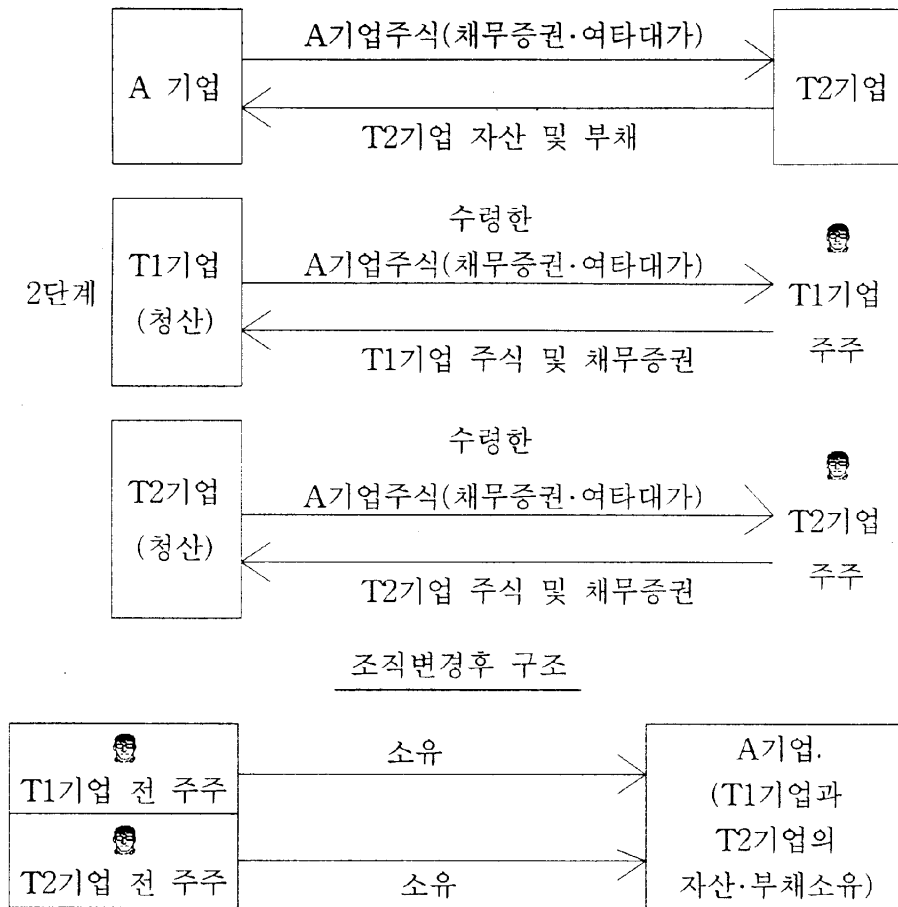
IRS는 2가지 형태의 merger를 인정하고 있다. 첫째는 매수기업이 목표기업의 자산과 부채를 인수하면서 자기의 주식, 채무증권 및 여타 대가(boot)를 지급하는 것이다. 目標企業은 자신의 주식과 채무증권과의 교환으로, 수령한 매수기업의 주식, 채무증권 및 여타 대가를 주주 또는 채무증권 소유자에 배분하면서 청산되게 된다. <圖 III-1>은 이러한 형태의 merger를 설명하고 있다. 두 번째 형태의 merger는, 매수기업이 직접 목표기업의 주주와 채무증권 소유자로부터 이들의 주식과 채무증권을 수령하고 자기의 주식, 채무증권 및 여타대가를 지급하는 것이다. 매수기업은 그후 목표기업을 청산하고 이의 資産 및 負債를 인수하게 된다.¹¹⁵⁾

<圖 III-2>에 예시된 consolidation은 2개 이상 기업의 자산이 신설기업에 의하여 인수되는 것이다. 매수기업으로부터 수령한 주식, 채무증권 및 여타대가를 각 목표기업이 그 청산과정에서 株主나 債務證券所有者에게 자기 주식이나 채무증권과 교환으로 배분하게 된다. merger와 마찬가지로 consolidation에 있어서도 매수기업이 직접 목표기업의 주주나 채무증권 소유자에게 이들의 주식 및 채무증권과의 교환으로 자기의 주식이나 채무증권, 여타대가를 지급할 수도 있다. 이 경우 각 목표기업은 매수기업에 자산 및 부채를 인도함으로써 清算되게 된다.

<圖 III-2> 新設合併



115) Rev. Rul. 69-6, 1969-1, C. B. 104. 참조.



① Merger와 Consolidation의 要件

Type A 조직변경은 매수기업이 조직변경을 실행하는데 사용할 대가를 선택함에 있어 가장 많은 융통성을 제공하고 있다. 세법은 merger에서 사용될 대가의 형태에 관하여 아무런 제한도 하지 않고 있다. 비과세 조직변경의 조건에 관한 사법적 기준인 '持分の 繼續性(continuity of interest)'을 해석함에 있어, IRS는 매수기업이 전체 대가의 50%이상을 자기 주식으로 사용토록 요구하고 있다.¹¹⁶⁾ 사용되는 株式은 의결권주와 무의결권주중 어느 것을 사용하거나

116) Rev. Proc. 77-37, 1977-2 C. B. 568, Sec. 3.02 참조.

양자를 함께 사용하여도 무방하다. 또한 보통주와 우선주의 어느 것이라도 사용가능하다. 납세자가 去來의 租稅效果에 관하여 긍정적인 advance ruling을 구하고자 하는 경우에는 반드시 50% 最小 使用比率을 반드시 준수하여야 한다.

merger와 consolidation은 반드시 주 또는 연방의 회사법에 부합하여야 하기 때문에, merger와 consolidation으로 인정받을 수 있는 거래, 이를 실행하기 위하여 따라야 할 節次는 매수기업과 목표기업이 설립된 주의 법에 따라서 다를 수 있다. 法律的으로는 통상 merger에 관계된 기업의 주주들이 과반수이상 merger에 찬성하여야 한다. 주법률은 밝아야 할 절차를 규정한다. 관련기업의 주식이 公開市場에서 거래되는 경우에는 주주총회 개최, 대리 의결권 행사 유도, 승인등의 필요성으로 인하여 절차에 많은 비용이 소요되고 오랜 시간이 걸리게 된다.

반대 주주의 권리도 주법률에 규정되어 있다. 이러한 주주들은 주법률에 의거하여, merger에 반대하고 자기주식의 평가와 현금매입을 청구할 수 있다. 상당수의 반대주주들이 지분을 정리하려는 경우 대규모 현금지출이 불가피하게 되고 따라서 '持分の 繼續性'조건을 달성치 못하게 될 수도 있다.

주의 회사법 요건을 충족하지 않는 거래는 merger나 consolidation으로 인정받을 수 없다.¹¹⁷⁾ 이렇게 되는 경우 일반적으로 관련 買收去來는 과세거래로 취급받게 된다.

② Merger의 長·短點

merger 거래에는 많은 장점과 단점이 수반된다.

㉞ 장점

㉞ 다른 조직변경 형태의 경우처럼 대가가 반드시 주식일 필요가

117) Rev. Rul. 69-6. 1969-1 C. B. 104.

없기 때문에 많은 융통성이 허용된다고 볼 수 있다. 현금, 채무증권, 부채의 부담 및 여타 재산이 총대가의 50%까지 될 수 있다.

㉠ 실질적으로 목표기업의 모든 자산을 인수하여야 할 필요가 없다. Type C 組織變更과 마찬가지로 원치않는 자산을 목표기업으로 하여금 미리 처분케 하는 merger의 경우도 여전히 非課稅 組織變更으로 取扱된다.

㉡ 단점

㉡ 주 법률의 요건을 충족하여야 한다. 대부분의 주에서는 매수기업과 목표기업 모두의 주주로부터 계획을 승인받아야 한다. 그러한 승인에 많은 시간과 비용이 소요될 수 있다. 주법률에 의하면 양 기업의 반대주주들은 소유 주식의 평가와 現金買收請求를 할 수 있어 이럴 경우 많은 現金支出이 필요하게 된다.

㉢ 확인되지 않거나 우발적인 채무를 포함한 목표기업의 모든 負債를 인수하여야 한다.

㉣ merger에서는 부동산 소유권, 리스, 계약 등의 명의를 이전하여야 한다. 그런데 목표기업의 계약, 권리 기타 특권 중에는 명의의 이전이 불가능한 것이 있을 수 있고 따라서 이런 경우에는 reverse triangular merger나 다른 형태의 組織變更을 사용하여야 한다.

③ Merger의 租稅效果

다음 예시를 통해 merger去來의 租稅效果를 살펴보기로 한다.

[예시]

甲법인은 Type A로 인정되는 merger거래를 통해 乙법인의 모든 자산을 취득하였다. 乙법인은 \$1,000,000 상당의 甲법인 주식 및 현금 \$600,000과의 교환으로 시가와 adjusted basis가 각각 \$2,000,000 및 \$1,300,000인 자산과 \$400,000의 부채를 甲법인에게 이전하였다. 이전

당시 甲법인의 E&P 잔액은 \$1,000,000이었다. 乙법인은 유일한 주주인 A에게 그가 가진 basis \$175,000인 자기주식과의 교환으로 甲법인 주식과 현금을 배분하였다. 만일 A가 조직변경에서 甲법인 주식만을 배분받았었다면 조직변경직후의 지분율은 6.25%(총 발행주식 16백만주중 1백만주)이었을 것이다.

乙법인은 자산이전에서 \$700,000[(\$1,000,000 + \$600,000 + \$400,000) - \$1,300,000]의 이익을 실현하였으나 인식하지 않는다. 甲법인의 취득한 자산에 대한 basis는 \$1,300,000이다. 乙법인이 A에게 주식과 현금을 배분할 때에는 이익을 인식하지 않는다. A는 乙법인의 청산과 관련하여 \$1,425,000[(\$1,000,000 + \$600,000) - \$175,000]의 이익을 실현하였으며 그중 현금금액인 \$600,000의 이익을 인식하여야 한다. Rev. Rul. 93-61에 의한 甲법인 주식의 가상적 redemption에 따르면 375,000주[(\$600,000 / \$1,600,000) × 1백만주]가 redemption되어 A의 지분율은 6.25% (1,000,000 / 16,000,000)에서 4.00%(625,000 / 15,625,000)로 줄게된다. 따라서 Sec. 302(b)(2)에 따라서 교환으로 인정받게 된다. A의 甲법인 주식에 대한 basis는 \$175,000(乙법인 주식 basis \$175,000 + 인식한 이익 \$600,000 - 수령한 현금 \$600,000)이 된다.

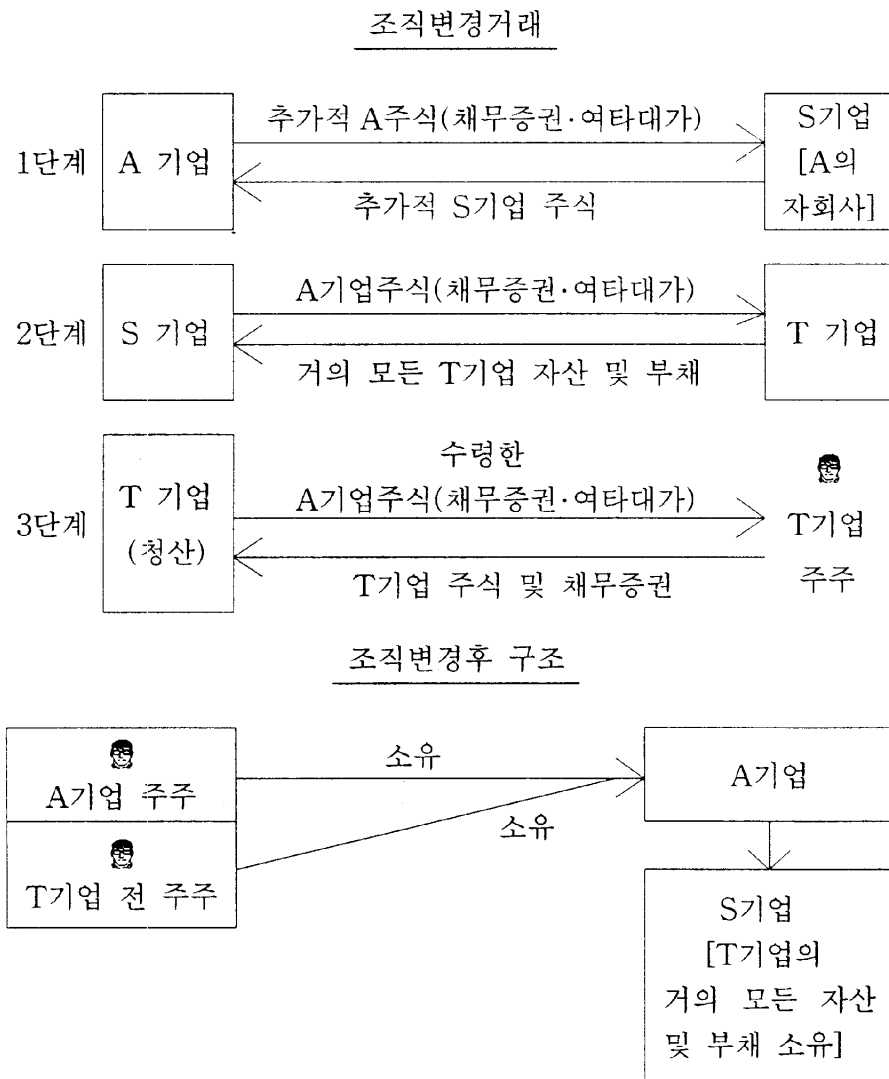
비과세 조직변경 규정에 의하면 買收法人은 merger 또는 consolidation에서 취득한 전부 또는 일부의 자산 및 부채를 지배 자회사에게 이전할 수 있다.¹¹⁸⁾ 이러한 자산이전이 있는 경우에도 관련거래는 여전히 非課稅 性格을 유지한다. 따라서 모회사나 자회사는 이전과 관련하여 이익을 인식하지 않는다. 자회사는 이전된 자산에 대하여 모회사 장부상의 basis를 그대로 취하게 된다.

(나) Triangular Merger

118) Sec. 368(a)(2)(C) 참조. Sec. 368(c)에서 정의되었듯이, '지배'란 모기업이 의결권주식의 80%이상과 각 종류 비의결권 주식의 80%이상을 소유하는 것을 의미한다. Type B, C 및 G의 조직변경에서도 이익을 인식하지 않으면서 취득한 자산을 자회사에게 이전할 수 있다.

Triangular merger는 Sec. 368(a)(2)(D)에 의하여 허용된다. Type A merger와 유사하지만 모회사가 지배 자회사를 매수기업으로 활용한다는 점만 다르다. 그리고 나서 목표기업은 전술한 2가지 merger 방법중의 한가지 방법에 의하여 자회사에 합병된다.

〈圖 III-3〉 三角吸收合併



Triangular merger는 기본적인 merger의 경우와 마찬가지로 주 법률상의 요건을 충족하여야 한다. 더구나 조직변경을 실행하는 데 사용되는 주식은 반드시 모회사 주식이어야 한다. 다만, 자회사의 현금이나 채무증권도 일부 사용될 수 있고 자회사가 목표기업의 채무를 인수할 수도 있다.

① “거의 모든 資産 및 負債의 取得” 要件

자회사는 조직변경계획의 일환으로 반드시 목표기업 자산 및 부채의 “거의 전부”를 取得하여야 한다. Advance ruling 목적상 IRS는 이러한 “거의 전부”에 대하여 목표기업 총자산 시가의 70% 및 순자산 시가의 90%를 의미하는 것으로 定義하고 있다.¹¹⁹⁾

[예시]

甲법인은 자회사인 乙법인을 활용하는 triangular merger를 통하여 丙법인의 자산을 취득하고자 한다. 丙법인의 자산 시가는 \$2,500,000이고 부채는 \$1,000,000이다. IRS의 advance ruling에서 triangular merger로서 인정받기 위해서는, 甲법인은 목표기업인 丙법인 총자산의 70% (\$1,750,000 = 총자산 시가 2,500,000 × 0.70)와 순자산의 90% [\$1,350,000 = (총자산 시가 2,500,000 - 부채 1,000,000) × 0.90]중 큰 금액인 \$1,750,000의 자산을 취득하여야 한다. 나머지 \$750,000의 자산은 丙법인이 매각하거나 달리 처분할 수 있다.

② Triangular merger의 長點

Triangular merger에 대한 租稅效果는 전통적인 Type A merger의 경우와 같다. Triangular merger는 전통적인 merger에 비하여 다음과 같은 3가지 추가적 장점을 가진다.

119) Rev. Proc. 77-37, 1972-2 C. B. 568, Sec. 3.01. 참조.

㉓ 목표기업의 자산 및 부채는 자회사의 재산이 된다. 따라서 자회사는 자산의 이전당시 매수기업에 알려지지 않았던 채무나 우발채무에 대하여 책임이 없다. 따라서 채권자의 모회사에 대한 청구권이 제약된다.

㉔ 매수기업인 자회사의 merger의 승인은 주주인 모회사로부터 나온다. 따라서 모회사 주식이 널리 소유된 경우에는 triangular merger를 통하여 株主의 승인을 얻는데 드는 비용을 줄일 수 있다.

㉕ 매수기업의 주주들은 시장성이 높은 모회사의 주식을 선호할 수 있다. 시장성이 높은 주식을 받음으로써 목표기업의 주주들은 모회사 주식을 장기에 걸쳐 서서히 매각하여 마치 割賦認識會計基準을 사용하는 것처럼 이익을 인식할 수 있다.

(다) Reverse Triangular Merger

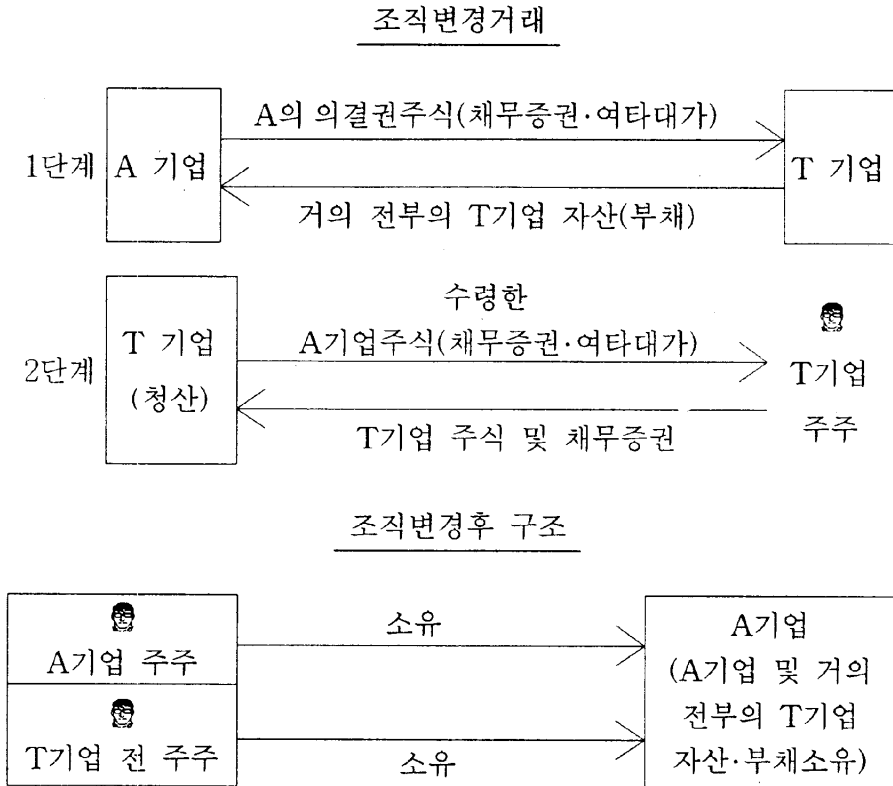
Reverse triangular merger는 Sec. 368(a)(2)(E)에 의하여 허용된다. 이는 triangular merger와 거의 유사하고 다만, 자회사가 목표기업에 합병되어 목표기업이 모회사의 자회사로 계속 살아남는다는 점에서 다르다. Merger가 일어난 후에 目標企業은 반드시 자회사 및 목표기업의 거의 모든 재산을 소유하고 있어야 하고 목표기업의 주주들은 自己株式의 80% 이상을 모회사의 의결권 주식과 교환하였어야 한다. 이 형태는 목표기업으로 하여금 기업으로서의 존재를 계속 유지케 한다. 이는 기업의 사업적 관점에서 바람직할 수 있다.(예를 들면, 목표기업이 보유하는 특별한 권한이나 license의 유지)

(2) Type C 組織變更

Type C 組織變更은 자산 대 주식 또는 實用的인 merger去來이다. <圖 III-4>에 요약된 이 형태의 組織變更에서는 매수기업이 자기의 의결권 주식 및 제한된 기타 대가와의 교환으로 거의 전부의

목표기업 자산을 取得하여야 한다.¹²⁰⁾

〈圖 III-4〉 Type C 組織變更



여기서 “거의 전부”의 요건에 관해서 稅法이나 施行令에 따로 정의되어 있지 않으나, advance ruling 목적상으로는 Type A merger에서와 동일한 기준에 적용된다.(즉, 총자산 시가의 70%와 순자산 시가의 90%)¹²¹⁾

Type C 조직변경에서 목표기업은 조직변경과정에서 취득한 주

120) Sec. 368(a)(1)(C) 참조.

121) Rev. Proc. 77-37, 1977-2 C. B. 568, Sec. 3.01. 참조.

식, 채무증권 및 기타 재산과 잔여자산을 組織變更計劃에 따라서 주주에게 배분하여야 한다. 目標企業이 공식적으로 소멸될 필요는 없으나 실제적으로는 청산된 것이다.¹²²⁾ 주 법률상의 기업 소멸없이도 Type C 組織變更의 經濟的 結果가 merger(즉, 목표기업 자산의 취득)와 동일하기 때문에 종종 實用的 merger라고 불리운다.

피인수기업은 기업의 이름이 다시 사용되는 것을 방지하기 위하여 회사설립등기를 유지하고 재산배분을 하지 않는 것에 관하여 IRS의 特別許可를 받을 수 있다. IRS의 特別許可는 필요한 배분의 실행에 어려움이 있을 때 일반적으로 주어진다. 그러한 경우에는 잔여 재산의 배분과 동 재산의 재출자가 있었던 것으로 인정된다.¹²³⁾

(가) 組織變更 實行에 使用되는 對價

Sec. 368(a)(1)(C)에 의하면 조직변경의 실행에 사용되는 대가는 단지 매수기업 또는 그 모회사의 議決權 株式이어야 한다. 매수기업이 전부 또는 일부의 목표기업 채무를 인수하거나 부보된 재산을 취득하는 것은 “단지 의결권 주식(the solely-for voting-stock)” 使用要件目的上 고려되지 않는다.

그러나 Sec. 368(a)(2)(B)에 의하면, 매수기업이 목표기업 재산의 80%이상을 단지 의결권주식으로만 취득하는 경우에는 組織變更에서 여타 대가를 사용할 수 있다. 이 규정에 의하여 현금, 채무증권, 의결권없는 주식 및 기타 재산을 목표기업 재산의 20%수준까지 사

122) Sec. 368(a)(2)(G) 참조.

123) Rev. Proc. 89-50 (1989-1 C. B. 631)에서는 IRS에 주주배분요건의 면제를 위한 사전승인을 신청하는 절차가 규정되어 있다. 일차적으로, 이 Rev. Proc.에 의하면 목표기업은 단지 기업설립등기(corporate charter)와 주법률에 의해 회사로서의 존재를 유지하기 위한 최소자본요건 충족에 필요한 여타 자산만을 보유할 수 있다.

용할 수 있다. 부담한 債務金額은, 사용될 수 있는 현금의 한도를 달러 대 달러 베이스로 감소시키게 된다. 부담한 채무금액이 目標企業 資産 時價의 20%를 초과하는 경우에는 현금, 채무증권, 의결권 없는 주식 및 기타 재산이 일체 사용되지 않는 경우에만 그 去來가 Type C 組織變更으로 인정받을 수 있다.

[예시]

甲법인은 乙법인의 모든 자산 및 부채를 Type C 組織變更을 통하여 취득하고자 한다. 다음의 표는 서로 다른 4가지 상황에 대한 “단지의 결권 주식(the solely-for-voting-stock)”사용요건의 適用을 보여주고 있다.

구 분	상황 1	상황 2	상황 3	상황 4
乙법인 자산 시가	\$200,000	\$200,000	\$200,000	\$200,000
乙법인 부채의 인수	0	30,000	100,000	100,000
지급대가				
의결권주식의 시가	160,000	160,000	100,000	99,900
현금	40,000	10,000	0	100

상황 1은 甲법인 주식의 시가가 총자산 시가의 80%이므로 거래는 Type C 조직변경으로 인정된다. 상황 2에서는 부담한 부채금액이 甲법인이 지급할 수 있는 현금금액을 감소시키지만 현금과 부채의 합계가 여전히 총자산 시가의 20%에 미달하므로 Type C 組織變更으로 인정된다. 상황 3에서는 甲법인이 조직변경을 실행하는 데 현금을 일체 사용하지 않았기 때문에 부채부담비율이 높은 것이 별 문제가 되지는 않는다.¹²⁴⁾ 상황 4에서는 현금이 사용되었으며 현금과 채무부담금액의

124) 취득한 자산의 시가에 비추어 볼 때, 부담한 부채금액이 상대적으로 높은 경우에는 IRS가 proprietary interest의 계속성 원칙에 의하여 거래를 매수거래로 취급하려 할 수도 있다.

합계가 乙법인 총자산 시가의 20%를 초과하기 때문에 Type C 組織變更으로 인정되지 않는다.

(나) Type C 組織變更의 長·短點

Type C 組織變更과 merger를 비교하면 여러 가지의 상대적 장·단점을 발견할 수 있다.

① Type C 조직변경에서는 매수기업이 매수계약에서 특정된 資產만을 取得한다. 그러나 매수기업은 목표기업의 “거의 모든 자산”을 취득하여야 한다. 원치 않는 자산으로서 목표기업이 매각하거나 달리 처분한 자산과 목표기업이 보유하게 되는 자산은 “거의 전부”요건의 충족여부를 따지는 데 그리 중요하지는 않다. 그러나 asset-for-stock 취득의 직전에 상당한 규모의 자산을 처분하게 되면 Type C 조직변경으로 인정되지 않을 수도 있다. “거의 전부”요건은 merger에는 적용되지 않으며 원치 않는 자산을 처분하여도 一般的으로 merger로 인정된다.

② 매수기업은 매수계약에서 특정된 부채만을 인수한다. Merger의 경우와는 달리 알려지지 않았던 채무나 우발채무는 인수되지 않는다.

③ 매수기업의 주주는 일반적으로 매수를 승인할 필요가 없고 따라서 去來實行費用이 경감된다.

④ 많은 목표기업에 있어서는, 부담채무가 매우 커서(즉, 전체대가의 20%이상) 매수기업이 더 이상의 의결권 주식 이외의 대가를 사용치 못하게 된다. Merger에 있어서는 50%까지 주식 아닌 대가를 사용할 수 있고 주식도 반드시 의결권 株式일 필요가 없다.

⑤ 목표기업의 반대주주들은 州 法律에 따라서 보유 주식의 평가 및 현금매수를 청구할 권리를 가질 수 있다.

(다) Type C 組織變更의 租稅效果

다음 예시를 통해 Type C 組織變更의 租稅效果를 살펴본다.

[예시]

甲법인은 \$1,200,000 상당의 의결권 주식을 지급하고 乙법인의 모든 자산 및 부채를 취득하였다. 乙법인은 수령한 甲법인 주식을 유일한 주주인 A에게 지급하고 A가 소유한 주식 모두를 취득하였다. 乙법인 자산의 시가와 adjusted basis는 각각 \$1,400,000과 \$600,000이었다. \$200,000의 부채도 甲법인이 인수하였다. 乙법인의 E&P는 \$500,000이었다. A의 乙법인 주식에 대한 basis는 \$400,000이었다. 乙법인은 $\$800,000 [(\$1,200,000 + \$200,000) - \$600,000]$ 의 이익을 실현하였으나 인식하지는 않는다. 甲법인은 주식과 자산의 교환에서 이익을 인식하지 않으며 취득한 자산에 대하여 \$600,000의 basis를 갖는다. A는 乙법인의 청산에서 \$800,000 $(\$1,200,000 - \$400,000)$ 의 이익을 실현하지만 인식하지는 않는다. A의 甲법인 주식에 대한 basis는 \$400,000이다. 甲법인은 乙법인의 E&P \$500,000을 포함하여 모든 조세상 성격을 물려 받는다.

Sec. 368(a)(2)(B)에 의하면, 買收法人은 Type C 조직변경에서 취득한 자산 및 부채의 전부 또는 일부를, 비과세 성격을 유지하면서 지배 자회사에게 이전할 수 있다. Sec. 368(a)(2)(C)는, 지배 자회사가 목표기업 자산의 거의 전부를 취득하기 위하여 모회사의 의결권 주식을 사용함으로써 triangular Type C 組織變更을 활용할 수 있도록 허용하고 있다. 資産取得에 사용되는 의결권 주식이 오직 매수기업 모회사의 주식이어야 한다는 점만 제외하면 triangular Type C 組織變更의 要件은 기본적인 Type C 조직변경의 요건과 동일하다. 물론 支配 子會社는 채무증권, 현금 또는 기타 재산을 추가적인

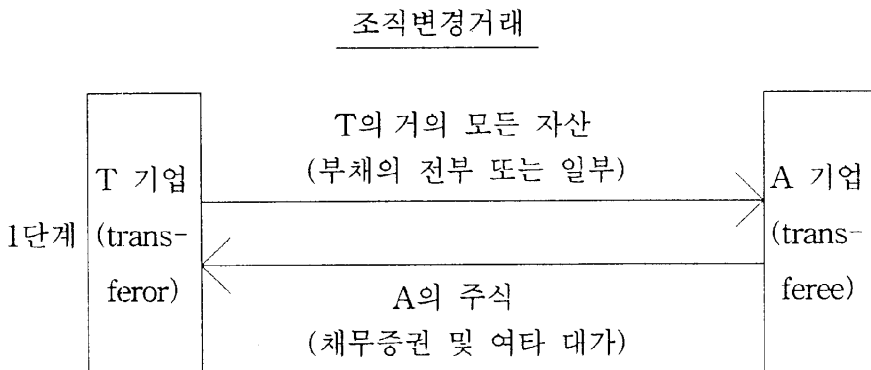
대가로 사용할 수 있다.

(3) Type D 組織變更

Type D 組織變更은 매수적 성격 및 분리적 성격을 모두 취할 수 있다. 분리적 Type D 조직변경은 후술하기로 한다. 매수적 Type D 조직변경에 있어서는 組織變更計劃에 따라서 목표기업의 거의 모든 자산이 지배(매수)기업에게 이전되고 지배기업의 주식 및 채무증권(기타 대가도 가능)이 목표기업에게 지급된다. 이어서 목표기업은 완전청산 절차에 따라서 지급받은 주식, 채무증권, 기타 대가와 잔여재산을 주주 및 채무증권 보유자에게 분배하게 된다.¹²⁵⁾ (<圖 III-5> 참조)

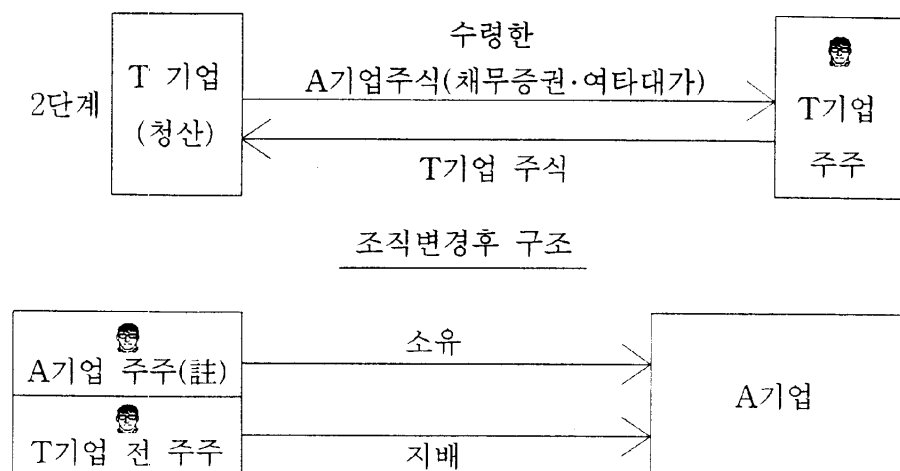
“거의 모든 자산”요건의 충족여부는 개별 사안의 사실과 상황에 달려 있다. Advance ruling에서는 triangular type A 및 type C 조직변경에서 사용되는 “총자산 시가의 70% 및 순자산 시가의 90%” 기준이 적용된다.¹²⁶⁾

<圖 III-5> Type D 組織變更



125) Sec. 368(a)(1)(D) 및 Sec. 354(b)(1) 참조.

126) Rev. Proc. 77-37, 1977-2 C. B. 568, Sec. 3.01 참조.



註) A기업 주주의 전부 또는 일부는 동시에 T기업의 주식도 소유해 왔을 수 있음.

(가) 支配要件

목표기업 또는 그 주주중 1인 이상이 자산이전직후에 매수기업을 지배하여야 한다. 여기서 “支配(control)”란 Sec. 368(a)(2)(H)규정에 의하여 모든 의결권의 50% 이상 또는 모든 주식 가치의 50% 이상으로 정의된다.

바로 이 “지배”요건 때문에 Type D 組織變更이 빈번히 이루어질 수 없다. 매수기업이 더 큰 목표기업의 모든 자산을 인수하고 이 목표기업의 주주들이 조직변경이후에 매수기업을 지배하게 되는 경우를 Type D 조직변경의 예로 들 수 있다. Type D 조직변경보다는 Type C 조직변경(목표기업이 매수기업을 지배하지 않음)이나 Type A 조직변경(주 법률상의 합병요건을 충족하여야 함)이 빈번히 활용된다.¹²⁷⁾

Sec. 368(a)(1)(D)에 의하면, 거래에서 지급될 수 있는 대가의 종류에는 제한이 없다. 그러나 IRS와 法院은 목표기업 주주들의 지분

127) Type D 조직변경의 다른 예로는 주 및 연방 회사법상의 요건을 충족하지 못하는 2개 외국기업간의 합병거래를 들 수 있다.

의 계속성이 유지될 것을 요구한다. Advance ruling에서는 목표기업의 주주들이 목표기업 발행주식 가치의 50%이상에 상당하는 매수기업의 주식을 지급받아야 지분의 계속성이 유지되는 것으로 보고 있다.¹²⁸⁾

(나) Type D 組織變更의 租稅效果

Type C 조직변경과 매수적 Type D 조직변경의 要件 및 租稅效果는 매우 유사하다. Sec. 368(a)(2)(A)에 따르면, 어떤 조직변경이 양 형태의 조직변경 요건을 모두 충족하는 경우에는 Type D 組織變更으로 취급된다. 목표기업, 매수기업 및 목표기업 주주에 대한 Type D 조직변경의 기본적인 租稅效果는, Sec. 357(c) 초과채무규정의 적용되는 경우를 제외하면, Type C 조직변경의 효과와 동일하다. Sec. 357(c)는 Type D 조직변경에서 매수기업이 부담하거나 인수하는 채무금액이 이전되는 목표기업 자산의 adjusted basis 合計金額을 초과하는 경우에는 목표기업이 그 초과금액 만큼의 이익을 인식하도록 하고 있다. 자산취득이 단지 Type C 조직변경의 요건만을 충족한다면(즉, 목표기업이 매수기업을 지배하게 되지 않는 경우) 그러한 利益을 인식하지 않아도 된다.

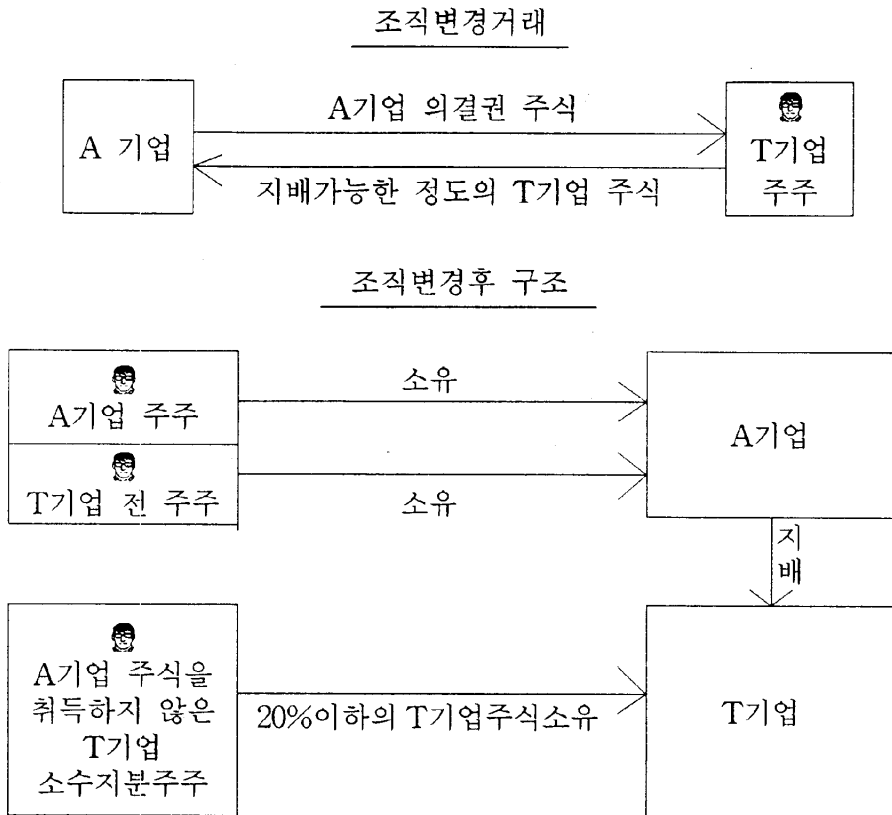
(4) Type B 組織變更

Type B 組織變更은 매수적 조직변경의 가장 간단한 형태이다. 이 조직변경에서는 다음 2가지 상황이 일어난다. ① 목표기업의 주식이 매수기업의 의결권 주식과 교환된다. ② 목표기업이 매수기업의 자회사로 계속 존재하게 된다(<圖 III-6> 참조).

Type B 조직변경은 일반적으로 목표기업과는 獨立的으로 행해진

128) Rev. Proc. 77-37, 1977-2 C. B. 568, Sec. 3.02 참조.

〈圖 III-6〉 Type B 組織變更



다. 조직변경이 일어나도 목표기업의 자산 basis와 그 조세상의 성격들은 일반적으로 변하지 않는다. 조직변경후에는 목표기업과 모기업이 연결세무신고를選擇할 수 있다. 株式 對 株式의 교환이 일어난 직후에 목표기업이 모기업에게 청산되는 경우에는 IRS가 양 거래를 하나의 거래로 보아 Type C 자산 對 주식의 조직변경으로 취급할 수도 있다.¹²⁹⁾

(가) “단지 議決權 株式(Solely-for-Voting-Stock)” 要件

129) Rev. Rul. 67-274, 1967-2 C. B. 141 참조.

Sec. 368(a)(1)(B)에 의하면 매수기업은 단지 전부 또는 일부의 자기 의결권 주식을 지급하고 目標企業 株式을 取得하여야 한다. 이러한 교환의 직후에 목표기업을 지배할 수 있는 정도의 충분한 주식을 매수기업이 소유하여야 한다.

“단지 의결권 주식”요건은 일반적으로 거래를 실행하기 위해 다른 재산을 사용하는 것을 허용치는 않지만 의결권 있는 주식이면 보통주나 우선주나 모두 許容된다. 의결권 주식외의 대가(무의결권 우선주)가 조직변경에서 사용되는 경우에 그 去來는 Type B 조직변경으로 인정되지 않으며 목표기업의 주주에게는 課稅對象이 된다.

① 例外

제한된 특정 상황에서는 “단지 의결권 주식”요건의 예외로서 현금이 사용될 수 있다. 예를 들면,

㉔ 목표기업 주주들이 매수기업 주식의 단수를 받을 권리가 있는 경우에 이 대신 現金을 받을 수 있다.¹³⁰⁾

㉕ 목표기업의 조직변경비용(법률비용, 회계비용, 기타 관리비용 등)을 매수기업이 지급하는 경우 이를 현금으로 지급할 수 있다.¹³¹⁾

② 支配

Sec. 368(c)는 여기서의 “支配”를 모든 의결권 주식의 80%와 의결권 없는 주식의 각 종류별로 이의 80%를 의미하는 것으로 定義하고 있다. 매수기업이 목표기업 주식의 전부를 취득할 필요가 없기 때문에 20%까지의 소수지분 소유자가 생겨날 수 있다. 소수지분 소유자들은 당해 조직변경의 非課稅 性格을 파괴함이 없이 州의 법률에 따라서 자기의 소유지분에 대한 평가 및 현금매입을 청구할

130) Rev. Rul. 66-365, 1966-2 C. B. 116 참조.

131) Rev. Rul. 73-54, 1973-1 C. B. 187 참조.

수 있다. 예를 들면 목표기업은 조직변경의 전 또는 후에 소수지분을 현금으로 redemption할 수 있다. 그러나 매수기업이 조직변경의 전이나 조직변경과정에서 조직변경에 반대하는 소수지분 주주의 주식을 현금매입하게 되면 당해 조직변경은 非課稅效果를 유지할 수 없게 된다.¹³²⁾

③ 去來의 時期

어떤 Type B 조직변경은 매수기업의 주식을 100%의 목표기업 주식과 교환하는 단일의 거래를 통하여 이루어질 수 있다. 다른 경우에는 組織變更이 일정한 기간에 걸쳐 일련의 거래를 통해 이루어지기도 한다. Reg. Sec. 1.368-2(c)에 의하면, 목표기업 주식의 현금매입이 주식 대 주식의 교환과 별개로 이루어진 것이라면 동 거래는 “단지 의결권 주식”의 요건의 충족여부를 따지는 데 감안되지 않을 수도 있다. 이 시행령 규정에 따르면 비교적 단기의 기간(12개월 이내)내에 일어난 株式取得은 “단지 의결권 주식” 요건을 적용함에 있어 함께 감안된다.

[예시]

1995년 7월에 甲법인은 乙법인 주식의 12%를 취득하였다. 甲법인은 나머지 88%의 주식을 1996년 1월에 주식 대 주식 교환을 통하여 취득하였다. IRS는 현금매입과 주식교환의 이 양거래가 12개월내에 일어났기 때문에 이를 함께 고려할 것이다. 단일의 주식간 교환거래를 통하여 80%의 支配權을 취득하였지만 양 거래를 함께 고려하면 “단지 의결권 주식”의 요건이 충족되지 못했기 때문에 이 거래는 Type B 組織變更으로 인정되지 않는다.

㉞ 甲법인이 현금 매입한 12%의 주식을 처분한 후에 단일의 주식간

132) Rev. Rul. 68-285, 1968-1 C. B. 147 참조.

교환거래에서 나머지 80%를 취득하였거나

④ 甲법인이 주식간 교환의 시기를 1996년 7월 이후로 연기하여 당초의 현금매입과 별개의 去來로 인정될 수 있었다면, 그 거래가 Type B 조직변경으로 인정받을 수 있었을 것이다.

[예시]

甲법인은 1989년 4월에 Type B 조직변경으로 인정되는 거래에서 乙법인 주식의 85%를 취득하였다. 甲법인은 나머지 15%의 乙법인 주식을 1995년 12월에 주식간 교환을 통하여 취득하였다. 甲법인이 이미 乙법인을 지배하고 있었지만 두번째의 주식취득도 Type B 조직변경으로 취급된다.

(나) Type B 組織變更의 租稅效果

Type B 조직변경의 租稅效果는 明瞭하다.

① 목표기업의 주주는 단수주식에 대하여 현금을 지급받거나 목표기업이 일부의 주식을 redemption하지 않는 한, 주식간 교환에서 손익을 인식하지 않는다.

② 목표기업의 주주는 지급받은 매수기업 주식에 대하여 당초 목표기업 주식의 basis를 그대로 취하게 된다. 또한 보유기간도 당초 목표기업 주식의 보유기간을 포함하게 된다.

③ 매수기업이 목표기업의 주식을 취득하기 위하여 주식을 발행하는 경우에는 손익을 인식하지 않는다.

④ 매수기업이 취득한 목표기업 주식의 basis는 당초 그 주식을 소유하고 있는 목표기업 주주의 basis와 동일하다.

[예시]

A는 甲법인의 주식을 모두 所有하고 있으며 그 basis는 \$400,000이

다. A는 그의 甲법인 주식을 \$700,000 상당의 乙법인 의결권 주식과 교환하였다. A는 \$300,000(\$700,000-\$400,000)의 이익을 실현하였지만 인식하지는 않는다. A의 乙법인 주식에 대한 basis는 \$400,000이고 乙법인은 주식 발행에 대하여 손익을 인식하지 않으며 甲법인 주식에 대하여 \$400,000의 basis를 취한다.

(다) Type B 組織變更의 長點

Type B 조직변경은 많은 長點을 수반하는 데, 첫째 이 조직변경은 주주의 공식적인 승인없이 매우 간단하게 이루어질 수 있다. 목표기업의 경영진이 조직변경에 대하여 반대하는 경우에도 주주에게 직접 tender offer를 함으로써 필요한 株式을 取得할 수 있다. 둘째, 목표기업이 조직변경후에도 계속 존속하며 조세상 성격도 사라지거나 일부 다른 조직변경과는 달리 특별한 제한을 받지 않는다.¹³³⁾ 셋째, 조직변경 이후에도 목표기업의 회사명, 영업권, license 및 권리는 유지된다. 넷째, 다른 일부의 조직변경과는 달리 매수기업이 목표기업의 부채를 직접 인수하지는 않는다.

(라) Type B 組織變更의 短點

전술한 장점을 상쇄하는 여러 가지의 短點들도 있다. 첫째, 거래를 실행하는 데 사용되는 대가는 반드시 議決權 株式이어야 한다. 추가적인 의결권 주식을 발행함으로써 기존 주주들의 의결권한이 희석되고 매수기업에 대한 支配權을 유지하기 위해서는 거래의 구성을 자유로이 할 수 없게 된다. 둘째, 실질적인 支配權의 취득이 80%미만의 지분으로도 가능한 경우에도 최소 80%의 목표기업 주

133) Type B 조직변경은, Sec. 382 규정에 의하여 목표기업의 NOL 이월공제를 제한하게 되는 지분변동을 야기할 수 있다. 그러나 전체적으로는 NOL 이월공제 금액이 줄어 들지는 않는다.

식을 취득하여야 한다. 셋째, 目標企業 株式을 100% 전부 취득하지 않게 되면 시끄러운 반대파 소수지분주주가 생겨나게 된다. 이러한 주주들은 州 法律에 의하여 자기주식에 대한 평가 및 현금매수청구를 할 수 있다. 넷째, 지분변동이 일어나더라도 課稅對象 資産取得의 경우와는 달리 목표기업의 주식 및 자산의 basis가 시가로 상향 조정되지 않는다.

(마) Triangular Type B 組織變更

Type A 및 C 조직변경과 마찬가지로, triangular type B 조직변경 또는 목표기업 주식을 사회사로 하여금 非課稅로 取得하게 하는 것이 可能하다. Triangular 조직변경에서는 매수기업이 모회사의 주식을 목표기업의 지배지분과 교환하게 된다. 기본적인 Type B 조직변경과 마찬가지로 목표기업이 매수기업의 자회사로 계속 존속하게 된다.

(5) Type G 組織變更

Sec. 368(a)(1)(G)는 Type G 조직변경을 “법인자산의 전부 또는 일부를 title 11(파산) 및 유사 절차에서 다른 法人에게 移轉하는 것, 다만, 계획에 따라서 자산을 취득하는 법인의 주식 또는 債務證券이 Sec. 354, 355 및 356 규정에 부합하는 거래를 통하여 배분되는 경우에 한함.”으로 定義하고 있다. Type G 조직변경은 매우 제한적인데 이것은 이 조직변경이 반드시 파산, 법정관리 및 유사사안에 있어 법원승인계획에 따라서 발생하는 것이기 때문이다.

매수적 Type G 조직변경에서는 재무상태가 곤란한 기업이 매수기업에게 거의 전 자산을 法院이 승인한 계획(파산 조직변경계획)에 따라서 이전하고, 그 대가로 지급받은 주식, 채무증권, 기타 재산과 잔여 재산을 주주 및 채권자에게 그들의 주식 및 채권과의 교

환으로 配分하게 된다.

마. 分離的 組織變更

分離的 組織變更은 양도기업이 피지배법인의 주식 및 채무증권(또는 기타 재산도 포함)과의 교환으로 자산의 일부를 그 피지배법인에게 移轉하는 것을 수반한다.¹³⁴⁾ 그 다음 주식과 채무증권(또는 기타 재산)은 양도기업의 주주에게 配分된다. 재무적 위기를 맞은 기업이 관련된 분리적 조직변경이 Type C 조직변경형태를 취할 수 있으나 주된 분리적 조직변경은 Type D 조직변경규정하에서 이루어진다.

(1) Type D 組織變更

Type D 組織變更은 반드시 조직변경계획의 일환으로 일어나야 하고 Sec. 368(a)(1)(D) 및 Sec. 355의 요건을 충족하여야 한다.¹³⁵⁾ spinoff, split-off 및 split-up등 3가지의 형태의 Type D 組織變更이 있다.

배분기업의 자산이 피지배기업에 전혀 이전되지 않은 경우에도 피지배기업 주식의 배분은 Sec. 355 규정에 의하여 非課稅일 수 있다. 어떤 거래가 3가지 형태의 분리적 Type D 조직변경중의 하나

134) 분리적 Type D 조직변경에서는, Sec. 355(Sec. 354가 아닌)가 배분(distribution)을 규율하기 때문에 여기서의 “지배”의 정의는 대개 Sec. 368(c)에 따른다. Sec. 368(c)에 의하면 지배를 위해서는 의결권 및 무의결권 주식의 최소 80%가 요구된다. 반면에 매수적 Type D 조직변경에서는 “지배”요건의 충족을 위해서 의결권 및 무의결권 주식의 단지 50% 이상만을 요구하고 있다.

135) 분리적 Type D 조직변경의 요건은 거의 전부의 자산이 피지배기업에 이전되어야 하는 매수적 Type D 조직변경과 대비될 수 있다.

를 구성하기 위해서는 資産移轉과 Sec. 355 配分이 조직변경계획에 따른 단일 거래의 일부로 이루어져야 한다. 분리적 조직변경 및 기존 피지배기업 주식의 비과세 배분에 관해 살펴 보기로 한다.

매수적 Type D 조직변경은 다음과 같은 여러가지 종류의 企業調整을 위하여 활용될 수 있다.

- ① 위험이 높은 사업과 위험이 낮은 사업을 분리하기 위하여 하나의 사업을 2기업에 분할하는 경우
- ② 단일의 사업을 서로 심각하게 견해가 다른 2 주주간에 분할하는 경우
- ③ 기업의 다양한 사업활동을 기능이나 영업지역에 따라 분할하는 경우
- ④ 독점금지법령(Antitrust law)에 저촉되지 않기 위하여 사업을 분할하는 경우

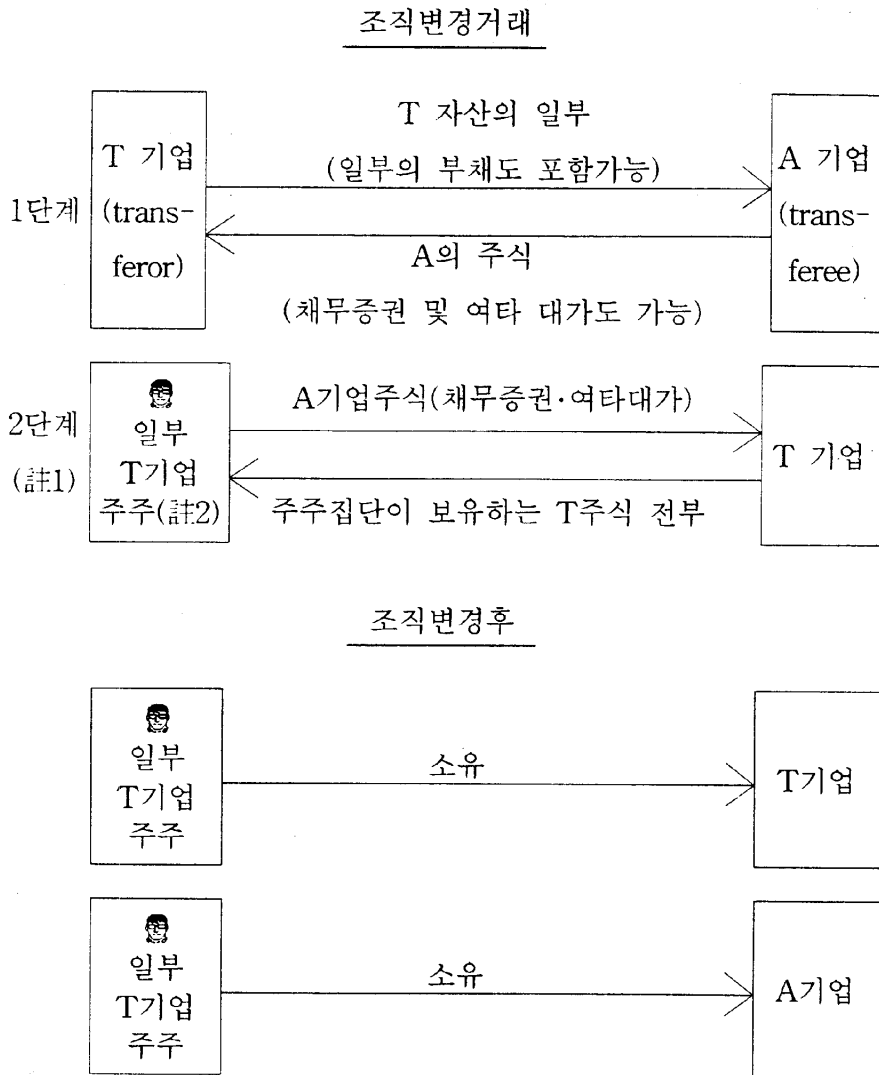
(가) 分離的 Type D 組織變更의 形態

3가지 형태의 분리적 조직변경은 Sec. 368(a)(1)(D)의 요건을 충족하는 경우에는 非課稅로 취급된다.

① 양도기업은 자산의 일부를 주식, 채무증권, 현금, 기타 boot 재산과의 교환으로 피지배기업에 移轉한다. 모기업은 일부의 자기 주식과의 교환으로 자기기업의 주식을 일부 또는 전부의 주주들에게 配分한다. Split-off라고 불리우는 이러한 거래는 견해가 다른 2개의 주주집단간의 경영분쟁 때문에 발생할 수 있는데 결과적으로 모기업이 한 주주집단의 주식을 전부 redemption하게 된다.(〈圖 III-7〉참조)

② 양도기업은 자산의 일부를 주식, 채무증권, 현금, 기타 boot 재산과의 교환으로 피지배기업에 이전한다. 모기업은 아무것도 받

〈圖 Ⅲ-7〉 分離的 Type D 組織變更



- 註1) Spinoff형태에서도 1단계는 동일하다. 다만, 2단계에서 T기업 주주들이 주식을 포기하지 않아도 된다. Split-up 거래에서는 T기업의 자산 및 부채가 2개의 피지배기업에 이전된다. 2단계는 T기업의 청산에 따라서 2개의 피지배기업 주식이 배분되게 된다.
- 註2) 모든 T기업 주주에게 비례적으로 배분이 일어날 수 있다. 이 경우에는 주주가 보유한 주식의 일부만을 포기하게 된다.

지 않고 자기업 주식을 비례적으로 모든 주주에게 배분한다. Spinoff라고 불리우는 이러한 거래는 단일 기업내에서 2가지의 사업(예를 들면, 제철 및 유리제조)을 영위하는 데 따른 위험을 줄이고자 하는 경우에 활용된다.

③ 양도기업은 모든 자산을 주식, 채무증권, 현금, 기타 boot 재산과의 교환으로 2개의 피지배기업에 이전한다. 모기업은 발행주식 전부를 수취하고 2개 자기업의 주식을 모든 주주에게 배분한다. Split-up이라고 불리우는 이러한 거래는 2개의 사업부문을 자매관계인 새로운 2개 기업 각각에게 할당하고 구기업은 청산되는 경우에 일어난다.

Sec. 355의 요건이 충족되지 않은 경우에는 spinoff는 주주에게 배당으로 과세되고 split-off는 주주에게 주식의 redemption으로 과세되며 split-up은 주주에게 모기업의 청산으로 과세된다.

① 資産의 移轉

양도기업은 다음의 경우를 제외하고는 자산이전에 따른 損益을 인식하지 않는다.

㉠ 양도기업이 Boot 재산을 수령하여 보유하는 경우

㉡ 양수기업이 양도기업의 부채를 인수하고 인수한 부채금액이 이전된 자산의 adjusted basis 합계액을 초과하는 경우¹³⁶⁾

양도기업 자산을 취득하는 대가로 피지배 기업이 주식을 발행하는 때에도 피지배기업은 손익을 인식하지 않는다. 피지배기업의 취득자산에 대한 basis는 양도기업의 동 자산에 대한 장부상 금액에 양도기업이 인식한 이익을 가산한 금액이 된다. 또한 자산의 보유기간은 목표기업의 보유기간을 포함한다.

136) Sec. 361(a) 및 Sec. 357(c)(1)(B) 참조.

② 株式의 配分

양도기업이 자회사의 주식을 Sec. 355 규정에 따라서 Type D조직변경의 일환으로 배분하는 경우에는 배분기업과 그 주주에게 동일한 損益認識規程이 적용된다. 양도기업이 피지배기업의 주식(또는 채무증권)을 그 주주에게 배분하는 경우 손익을 인식하지 않는다.¹³⁷⁾ 조직변경의 일환으로 양도기업의 주주에게 비현금 boot 재산이 배분되거나 피지배기업 주식(또는 채무증권)의 부적격 배분이 일어나는 경우에는 양도기업이 이익(손실은 그렇지 않음)을 인식하여야 한다.

Boot 재산을 수령하는 경우를 제외하고는 양도기업의 주주는 주식(및 채무증권) 수령에 대하여 損益을 인식하지 않는다.¹³⁸⁾ 배분받은 주식 또는 채무증권에 대한 주주의 basis는 기왕에 보유하던 주식 또는 채무증권의 basis에 인식된 이익금액을 가산하고 수령한 현금 및 boot 재산의 시가를 차감한 금액이다. 배분의 전이나 후에 한 종류 이상의 주식이나 채무증권을 보유하게 되는 경우에는 비과세 재산의 총 basis를 각 종류의 시가에 비례하여 각 종류에 안분하게 된다. 현금이외의 boot 재산에 대한 basis는 그 시가이다. 주

137) Sec. 361(c)(1) 참조. 배분직후에 특정 주주가 모기업이나 자기업에 50%의 부적격 지분을 보유하게 되는 경우에는 부적격 배분이 발생하게 된다. 여기서 부적격 주식이란 일반적으로 1990년 10월 9일 이후로서 배분일까지의 5년내에 매입한 모기업 또는 자기업의 주식을 말한다. 부적격 배분에 관한 규정은 매수적 조직변경을 지분변동을 야기하는 주식매입과 결합하여, 기존 주주의 자기업 또는 모기업에 대한 지분의 상당부분을 처분하는 것을 막는 데에 그 취지가 있다.

138) Sec. 355(a) 참조. Sec. 361(a)에 의하면 어떤 경우에는 분리적 조직변경에서 채무증권(예를 들면, 사채)을 비과세로 수령할 수 있는데 이는 당해 주주가 동일하거나 큰 액면금액의 채무증권을 포기하는 경우이다. 수령한 채무증권의 액면금액이 포기한 채무증권의 액면금액을 초과하는 부분은 물론 boot 재산으로 취급된다.

식 및 비과세 채무증권의 보유기간은 포기한 주식 및 채무증권의 보유기간을 포함하게 된다. Boot 재산의 보유기간은 배분일의 익일 부터 기산된다.

[예시]

甲법인은 시가 \$600,000, adjusted basis \$350,000인 자산을 乙법인 모든 주식과의 교환으로 乙법인에게 이전하였다. 甲법인은 A와 B가 동일한 지분으로 10년간 소유하여 왔다. A와 B는 경영에 관해 견해가 달랐으며 양자는 B가 甲법인의 주식을 포기하고 자산을 분리하기로 합의하였다. B의 甲법인 주식에 대한 basis는 \$400,000이었다. 甲법인은 자산이전에서 \$250,000($\$600,000 - \$350,000$)의 이익을 실현하였지만 인식하지는 않는다. 아울러 수령한 乙법인 주식을 B에게 배분하는 때에도 이익을 인식하지 않는다. B는 교환에서 \$200,000($\$600,000 - \$400,000$)의 이익을 실현하지만 역시 인식하지는 않는다. 乙법인은 甲법인 자산취득을 위해 발행한 주식에 대하여 이익을 인식하지 않으며 取得資産에 대하여 \$350,000의 basis를 취하게 된다.

Sec. 355에 의하면 현금, 단기채무, 피지배기업의 주식 및 채무증권 이외의 재산, 과거 5년이내의 과세거래를 통해 매입한 피지배기업의 주식, 포기한 채무증권의 원본금액을 초과하는 피지배기업의 채무증권 원본금액, 발생한 이자에 상당하는 주식 및 채무증권이 boot를 구성한다.¹³⁹⁾ Boot를 수령한 경우, 인식되어야 하는 소득 및 이익의 크기와 성격은 당해 주주가 모기업의 주식이나 채무증권을 포기하였는지(즉, split-off 또는 split-up) 아니면 어떠한 주식이나 채무증권도 포기하지 않았는지(즉, spinoff)에 따라 결정된다.

139) Sec. 355(a)(3) 및 Sec. 356(b) 참조.

Boot 財産을 spinoff에서 수령한 경우에는 배분기업의 E&P금액 중 비례적으로 당해 주주에게 안분되는 금액까지의 boot 시가는 配當으로 취급된다. Spinoff거래에서는 주주들이 주식이나 채무증권을 포기하지 않기 때문에 spinoff거래에서 주주가 수령한 채무증권은 모두 boot이다. 따라서 당해 주주의 배분기업 E&P의 몫에 상당하는 채무증권의 시가는 배당으로 취급된다.

Split-off나 Split-up거래에서도 주식외에 추가적으로 boot 財産을 수령할 수 있다. 주주가 그러한 교환에서 손실을 본 경우에는 boot 의 수령여부에 불구하고 그 손실을 인식하지 않는다.¹⁴⁰⁾ 그러나 이익을 실현한 경우에는 수령한 boot의 시가까지는 그 利益을 인식하게 된다.

Sec. 302의 주식 redemption 규정에 따라 교환이 배당의 효과를 갖는 경우에는 인식된 이익은 당해 주주의 배분기업 E&P 몫까지는 배당으로 취급되며¹⁴¹⁾ 나머지는 capital gain으로 취급된다. Sec. 302 규정을 적용함에 있어서는 당해 주주가 配分企業의 株式을 계속 소유하고 수령한 boot의 시가에 상당하는 일부 주식만을 포기한 것으로 취급한다. 이러한 가상적 redemption에 대하여 Sec. 302(b) 규정을 적용함으로써 당해 거래가 교환 또는 배당중 어떠한 取扱을 받아야 하는지를 決定하게 된다.¹⁴²⁾

[예시]

甲법인은 시가 \$60,000의 자산과 자신이 자산이전에 의하여 설립한 乙법인의 모든 發行株式을 소유하고 있다. 乙법인 주식의 시가는

140) Sec. 356(c) 참조.

141) Sec. 356(a)(2) 참조.

142) Rev. Rul. 93-62, 1993-2 C. B. 118 참조.

\$40,000이다. 甲법인의 E&P 잔액은 \$60,000이다. 甲법인의 발행주식 200주는 A와 B가 각각 100주씩을 소유하고 있다. 甲법인은 Sec. 368(a)(1)(D) 및 Sec. 355 규정에 의한 split-off거래에서, 乙법인 주식 모두를 A의 甲법인 주식 100주와 교환하였다. 다만, A는 현금 \$10,000도 아울러 수령하였다. A의 甲법인 주식에 대한 basis는 \$25,000이고 다음과 같이 \$25,000의 이익을 실현하였다.

- 乙법인 주식의 시가	\$40,000
가산 : 수령한 현금	10,000
- 총 수령금액	50,000
차감 : 甲법인 주식의 basis	(25,000)
- 실현 이익	\$25,000

A는 실현된 이익중 \$10,000(실현된 이익 \$25,000과 수령한 boot \$10,000중 작은 금액)을 인식하여야 한다. A가 단지 boot \$10,000과의 교환으로 甲법인 주식을 포기한다면 \$10,000에 상당하는 20주(boot \$10,000 / 甲법인 1주의 시가 \$500)를 포기하여야 할 것이다. 이러한 가상적 redemption 이전에 A는 50%(100 / 200)의 甲법인 주식을 소유하고 있었고 그 후에는 44%(80 / 180)를 소유하게 된다. 44%의 redemption 이후 지분율은 redemption이전 지분율의 80%(50% × 0.80 = 40%)를 초과하기 때문에, 가상적 redemption은 Sec. 302(b)(2)에 의한 매우 不均衡的인 去來에는 해당되지 않는다. Redemption이 매각으로 취급되기 위한 조건중의 하나(예를 들면 본질적으로 배당이 아닌 경우)를 충족하는 경우에는 실현된 이익 \$10,000이 capital gain으로 취급되고 다른 경우에는 配當으로 取扱된다.

Split-off 또는 Split-up 거래에서 피지배기업의 채무증권을 수령하는 경우에도 주주가 동일 또는 더 큰 액면금액의 배분기업 채무증권을 포기하는 때에는 非課稅로 取扱된다. 수령한 채무증권의 원

본금액이 포기한 채무증권의 원본금액을 초과하는 부분의 시가는 boot로 취급된다.

③ Sec. 355 要件

Type D 조직변경의 일환으로서 또는 독립적 거래로서 자기업 주식의 배분이 비과세로 취급받기 위해서는 Sec. 355 요건이 충족되어야 한다.

다음의 6가지 요건이 충족되는 경우에는 Sec. 355에 의하여 모기업의 자기업 株式配分이 非課稅로 취급된다.¹⁴³⁾

㉠ 배분되는 재산은 반드시 배분직전에 배분기업의 지배를 받고 있는 기업의 주식 또는 채무증권¹⁴⁴⁾이어야 한다. 모기업은 모든 議決權의 최소 80% 및 모든 주식 수의 80%¹⁴⁵⁾를 소유하고 있는 주식을 배분하여야 한다.

㉡ 배분의 주된 목적이 배분기업 또는 피지배기업 또는 양 기업의 E&P를 배분하는 것이 아니어야 한다. 어떤 거래가 이에 해당되는지의 여부는 개별 사안의 사실과 상황에 따라서 판별되어야 한다. 배분후에 배분기업 또는 피지배기업의 주식을 교환하거나 매각하였다면 특히 이러한 거래가 사전에 약정되어¹⁴⁶⁾ 있었다면 이는 배분이 E&P의 배분용도로 활용되었음을 立證하는 것으로 볼 수 있다.

㉢ 배분의 직후에 배분기업이나 피지배기업은 각각 적극적으로 사업을 영위하여야 한다. 아울러 그 사업은 배분이 있기전 최소 5년간 적극적으로 영위되어 온 사업이어야 한다. 이 요건을 부과하

143) Sec. 355(a) 및 Reg. Sec. 1.355-2(b) 및 (c) 참조.

144) 여기서의 채무증권이란 장기 채무증서(사채)를 의미한다.

145) Sec. 368(c) 참조.

146) Reg. Sec. 1.355-2(d) 참조.

는 주된 이유는 기업이 필요치 않은 현금과 기타 유동자산만을 보유하는 새로운 자회사를 만들어 떼어내는 것을 방지하기 위해서이다. 주주들은 자기업을 매각하거나 청산하여 배당이 아닌 교환거래에서 유동자산을 확보할 수 있다.¹⁴⁷⁾

㉠ 配分企業은 배분직전에 보유하고 있던 피지배기업의 주식 및 채무증권을 모두 배분하거나 피지배기업을 지배할 수 있을 정도의 주식을 배분하여야 한다. 배분기업은 일부 피지배기업 주식을 계속 보유할 수 있는데 이 경우에는 租稅回避의 일환이 아님을 IRS에 거증할 수 있어야 한다.

㉡ 配分에는 사업상의 실질적 이유가 있어야 한다. 이러한 관점에서 인정될 수 있는 배분으로는 독점금지판결에 따르거나 주주간에 심각한 의견차이로 인해 사업을 분리하기 위한 것을 들 수 있다.¹⁴⁸⁾

㉢ 배분이 있기 전에 피지배기업을 직·간접으로 소유하고 있던 사람은 분리의후의 기업에 대하여 계속적으로 지분을 유지하여야 한다. 分離가 있기전에 배분기업의 주식을 소유하고 있던 주주의 대부분은 분리의후에 모기업 또는 자기업에 계속적으로 持分을 유지하여야 한다.¹⁴⁹⁾ 주식 및 채무증권의 배분이 반드시 보유주식에 비례적일 필요는 없다. 반대 주주집단의 지분을 없애기 위하여 불균형적인 배분이 활용될 수도 있다. Split-off거래에서는 일부 주주들에게 그들이 보유하고 있는 모기업 주식과의 교환으로 자기업의 모든 주식을 지급할 수 있다.

147) Sec. 355(b)(2) 참조. 기업이 이익을 창출하기 위한 모든 활동을 수행하고 이러한 활동이 소득을 실현하는 과정의 모든 단계를 포함하고 있다면 그 기업은 사업을 적극적으로 영위하고 있다고 할 수 있다.

148) Reg. Sec. 1.355-2(b), Eam. (1) 및 (2) 참조.

149) Reg. Sec. 1.355-2(c) 참조.

(2) Type G 分離的 組織變更

분리적 Type G 조직변경이란 법원이 승인한 계획에 따라서 다른 기업에게 자산의 일부를 移轉하는 去來를 말한다. 양도기업은 그 다음 양수기업의 주식 및 채무증권을 주주, 채무증권 보유자 및 채권자에게 配分하게 된다. 이후에 양도기업은 영업구조를 조정한 후 양수기업과는 별개로 계속 사업을 영위할 수 있다. 그렇지 않으면 파산절차의 일환으로 법원에 의하여 양도기업이 清算될 수도 있다.

바. 其他 組織變更

2가지 형태의 조직변경은 매수적 또는 분리적 조직변경의 범주에 포함되지 않는다. 資本調整(recapitalization)을 의미하는 Type E 조직변경과 명칭, 형태 및 설립 州의 변경을 의미하는 Type F 조직변경이 그것이다.

(1) Type E 組織變更

Sec. 368(a) (1) (E)는 Type E 조직변경을 단순히 資本變更(recapitalization)으로 定義하고 있다. 1942년의 대법원판례는 자본변경을 “기존 기업의 틀내에서 기업의 구조를 정비(reshuffling)하는 것”으로 정의한 바 있다. 資本變更은 진정한 사업상의 目的이 있어야 한다. 자본변경의 사례로 기업의 이자비용지급과 부채 對 자본 비율을 줄이기 위하여 발행사채 회수목적의 추가적인 보통주 또는 우선주 발행을 들 수 있다. 다른 예로는 親族企業이 고령의 지배주주가 보유하는 전부 또는 일부의 보통주를 회수하고 우선주를 발행하여 실질적인 경영권을 2세에게 이전하고 재산상속에 대비하는 것을 들 수 있다.

3가지 형태의 資本構造調整이 Type E 組織變更에 포함될 수 있다. 즉 주식간 교환(stock-for-stock), 주식 대 사채 교환(bond-for-stock), 사채 대 사채 교환(bond-for-bond)이 그것이다.¹⁵⁰⁾ 일반적으로 이러한 去來는, 그 과정에서 현금 또는 기타재산이 주주에게 배분되지 않는 한, 기업자산규모를 변화시키지는 않는다.

(가) 株式 對 株式 交換

동일한 기업의 보통주간의 교환 또는 우선주간의 交換은 그 교환이 조직변경계획에 입각하여 일어나는 경우에는 자본변경으로 인정된다. Sec. 1036은 동일한 형태의 교환이 組織變更規程의 밖에서도 일어날 수 있음을 인정하고 있다. 어떠한 경우든지 주주는 손익을 인식하지 않으며 포기한 주식에 대한 basis를 취득한 주식의 basis로 취하게 된다.

[예시]

甲법인의 주주는 보유하고 있는 모든 의결권 없는 B종류의 보통주를 의결권 있는 A종류의 보통주로 교환하였다. 조직변경계획이 없는 경우에도 Sec. 1036에 의하여 이 交換去來는 非課稅對象이다. A종류의 우선주를 B종류의 우선주로 교환하여도 이는 Sec. 1036에 의하여 여전히 非課稅對象 去來이다.

동일한 기업의 보통주와 우선주간의 교환, 다른 기업 주식간의 교환에는 Sec. 1046가 적용되지 않는다. 그러나 자본변경규정은 동

150) J. Robert Bazely v. CIR(35 AFTR 1190, 47-2 USTC ¶ 9288[USSC, 1947]) 판례에서는 사채 대 주식의 교환은 자본변경이 아닌 것으로 결정하였다. 비록 동 교환이 자본변경이라 하더라도 수령하는 사채의 원본금액이 Sec. 356에 의하여 boot를 구성하기 때문에 그 거래는 과세대상거래가 된다. IRS는 교환 후에 주식을 보유하지 않게 되는 경우에는 그 거래에 Sec. 302의 redemption 규정이 적용되고 결국 주식의 매각 또는 교환으로 취급되어야 한다고 보고 있다.(Rev. Rul. 77-415, 1977-2 C. B. 311 참조)

일한 기업의 서로 다른 주식간 교환에도 적용되는데 이 경우에는 그 교환이 조직변경계획에 따른 것이어야 한다. 이러한 교환은, boot재산을 수령하지 않는 한, Sec. 354(a)의 nonrecognition 규정에 의하여 株主에게는 非課稅對象去來이다. 수령한 주식의 시가가 포기한 주식의 시가와 다른 경우에 그 차액은, 특정 사안의 사실과 상황에 따라서 증여, 자본공여, 서비스 대가, 배당 또는 채무변제등으로 취급될 수 있다.¹⁵¹⁾ 그렇게 취급되는 부분의 租稅效果는 조직변경규정의 적용범주에 속하지 않는다.

[예시]

A는 甲법인 보통주의 60%와 모든 우선주를 소유하고 있다. 나머지 40%의 보통주는 80명의 서로 관계 없는 개인들이 소유하고 있다. A의 우선주에 대한 basis는 \$300,000이고 시가는 \$500,000이었다. A는 자신의 우선주를 추가적인 \$400,000 상당의 보통주 및 현금 \$100,000과 교환하였다. A는 $\$200,000 [(\$400,000 + \$100,000) - \$300,000]$ 의 이익을 실현하였으며 그중 \$100,000을 배당(甲법인에게 충분한 E&P가 있다고 가정)으로 인식하여야 한다. 왜냐하면 capital gain 취급을 가능케 할 Sec. 302(b)의 예외규정이 적용되지 않기 때문이다. 추가적인 보통주에 대한 A의 basis는 $\$300,000 (\$300,000 + \$100,000 - \$100,000)$ 이다.

資本變更은 종종 상속대책으로 활용된다. 즉, 부모가 보유한 보통주의 支配持分을 보통주와 우선주로 교환하고 자본변경이후에 보통주를 자녀에게 증여하여 자녀로 하여금 지배지분을 보유하고 회사를 경영케 하는 대신 자신은 우선주를 보유하고 매년의 현금배당을 받는다. 부모의 우선주 가치는 시간이 흘러도 증하지 않아서 부모

151) Rev. Rul. 74-269, 1974-2 C. B. 87 및 83-120, 1983-2 C. B. 170 참조.

의 상속재산규모를 동결하고 상속세를 줄이는 효과가 있는 반면 자본가치의 상승은 보통주를 소유하는 자녀에게 귀착되게 된다.

親族所有企業의 資本構造를 변경함으로써 한 번은 소득세, 상속세, 증여세의 절세기회를 갖게 된다. 이러한 부분에서의 남용을 방지하기 위하여 1990년에 Sec. 2701 내지 2704가 신설되었다. 이 규정들은, 재산이전세 목적으로, 이전에 의하여 보유하고 있는 법인이거나 조합의 지분을 정확히 評價하기 위한 구체적 절차를 담고 있다.

(나) 株式 對 社債 交換

사채에 대하여 발생한 이자를 변제하기 위하여 지급하는 주식을 제외하고는 주식 대 사채의 교환은 주주에게 있어 非課稅去來이다.¹⁵²⁾

(다) 社債 對 社債 交換

이러한 거래는 수령한 사채의 원본금액이 포기한 사채의 원본금액을 초과하지 않는 경우에 한하여 非課稅 去來로 취급된다. 수령한 사채의 원본금액이 더 큰 경우에는 그 차액 원본금액의 시가 상당액이 boot로서 사채 보유자에게 과세된다.

(2) Type F 組織變更

Sec. 368(a)(1)(F)는 Type F 조직변경을 “어떠한 방법에 의하여 실행되든지에 관계없이 법인의 명칭, 형태, 설립된 州의 단순한 변경”으로 定義하고 있다. 전통적으로 Type F 조직변경은 기업이나 주주가 손익을 인식하지 않으면서, 설립된 주 또는 명칭을 변경하는 경우에 활용된다. Type F 조직변경에서는 구법인의 자산 및 부채가 신법인의 자산 및 부채로 된다. 따라서 구법인의 주주 및 채

¹⁵²⁾ Sec. 354(a)(2)(B) 참조.

권자는 구법인에 대한 자신의 지분을 유사한 신법인의 지분과 交換하게 된다.

[예시]

甲법인은 일리노이州에서 설립되었는데 경영진은 호의적인 증권 및 회사법을 시행중인 델라웨어州로 설립지를 바꾸기로 결정하였다. 구 甲법인은 모든 자산을 신 甲법인의 주식과 교환하였다. 그리고 구법인의 주주는 구주식을 신법인의 주식과 교환하였다. 그 다음 구법인은 소멸하게 된다. 주주 및 조직변경에 관계된 양 기업은 이 거래에서 손익을 인식하지 않는다. 주주들은 신주식에 대하여 구주식의 basis를 그대로 취하게 되고 보유기간도 구주식의 보유기간을 포함하게 된다. 신법인 자산의 basis는 구법인의 장부상 금액을 이어받게 된다. 신법인에게는 구법인의 조세상 성격이 이전되게 된다.

앞 예시의 조직변경은 구법인 주주로 하여금 保有株式을 신법인의 주식과 교환케 함으로써도 이루어질 수 있다. 그리고 구법인은 신법인에게 청산된다. 租稅效果는 양 거래가 모두 동일하다.

사. 企業組織變更의 活用に 대한 司法的 制限

大法院은 단순한 세법상 요건의 충족만으로는 관련거래가 비과세 취급을 받는데 부족하다는 見解를 보이고 있다. 그 결과 법원은 조직변경에 대하여 다음 4가지의 중요한 제한을 두고 있다.

- ① 투자자의 지배적 지분의 계속성
- ② 기업의 계속성
- ③ 거래에 대한 사업상 목적

④ 일련의 관련거래의 경제적 실질을 반영하는 단일거래로의 축약
 이상의 4가지 요건은 결국 형식보다는 실질을 중시하는 실질주의
 원칙으로 귀착된다.

(1) 持分の 繼續性

투자자의 지배적 지분의 계속성 요건은 주주가 투자지분을 청산하는 대신 형태만을 바꾸기 때문에 조직변경에 대하여 租稅移延效果를 주게 된다는 원칙에 입각하고 있다. Reg. Sec. 1.368-1(b)에 따르면 ① 기업이 바뀌어진 형태로 유지되고 ② 조직변경 이전에 기업을 직·간접으로 소유하고 있었던 자들이 계속 지분을 유지하는 경우에, 투자자의 지배적 지분의 계속성 요건이 충족된다. 다수의 판례에서 법원은 계속적인 支配的 持分을 보통주 또는 우선주 지분으로 보고 있다. 따라서 목표기업이 단지 현금 및 단기채무증권만을 지급받는 거래는 非課稅 組織變更으로 인정되지 않는다. 세법은 어느 정도의 주식이 필요한 지배적 지분을 구성하는지를 규정하지 않고 있다. 그러나 Advance ruling 목적상으로 IRS는 목표기업의 前주주들이 총대가의 50% 이상을 매수기업의 주식으로 지급받을 것을 요구하고 있다. 이 50% 기준은 단지 advance ruling에서 적용되는 것이며 법원은 더 낮은 비율도 수용하고 있다. 이러한 法院의 判例에도 불구하고 비과세효과의 배제 및 막대한 세금규모에 따른 위험때문에 advance ruling을 받지 않고 조직변경을 진행하고자 하는 납세자는 거의 없다. 이와 같이 IRS는 조직변경분야에서 예규권을 통해 實質的인 權限을 행사하고 있다.

[예시]

甲법인은 Type C 조직변경에서 \$200,000 상당의 乙법인 주식과

\$800,000의 부채이전과의 교환으로 모든 자산을 乙법인에게 이전하였다. 甲법인은 乙법인의 주식을 유일한 주주인 A에게 그의 보유주식과의 교환으로 지급하였다. 이러한 거래는 Type C 조직변경의 세법상 요건을 충족하지만 IRS는 지배적 지분의 계속성이 유지되지 않았다는 것(甲법인이 단지 20%의 총대가만을 乙법인의 주식으로 지급받았다.)을 이유로 조직변경으로 인정하지 않을 것이다.

(2) 事業의 繼續性

事業의 繼續性 要件은 매수기업이 ① 목표기업의 기존 사업을 계속 영위하거나 ② 목표기업 기존 자산의 상당 부분을 새로운 사업에서 사용할 것을 요구하고 있다.¹⁵³⁾ 이 제한으로 인하여 변경된 기업형태로 목표기업의 사업이나 재산에 대하여 계속적으로 지분을 유지하는 거래만을 비과세 조직변경으로 인정하게 된다. 그러나 이러한 지분의 계속성 원칙이 목표기업의 기존 사업이 계속될 것을 요구하지는 않는다.¹⁵⁴⁾

사업의 계속성요건의 충족여부는 특정 사안의 사실과 상황에 의하여 決定된다. 매수기업이 목표기업의 사업라인중 하나 이상을 계속하는 경우에는 기존 사업이 계속되는 것으로 인정된다.

[예시]

甲법인이 乙법인에게 합병되었다. 합병직전에 甲법인은 건포도 및 화학약품을 생산하였고 화학약품을 원재료로 유통시키는 사업도 영위하였다. 이 3가지 사업은 규모면에서 거의 동일하였다. 합병이 있는지 2개월 후에 乙법인은 건포도 생산과 화학약품 유통 사업을 다른 기업

153) Reg. Sec. 1.368-1(d)(2) 참조.

154) Rev. Rul. 81-25, 1981-1 C. B. 132 참조.

에 현금으로 매각하였다. 乙법인이 甲법인의 3가지 사업중 적어도 하나를 계속하고 있기 때문에 이 거래는 사업의 계속성 요건을 충족한다고 할 수 있다.¹⁵⁵⁾

매수기업이 사업에서 목표기업의 기존 사업에서 사용되던 자산의 상당 부분을 사용하는 경우에는 자산의 계속성 요건이 충족된다. 사용되는 재산의 重要性은 목표기업의 과거 영업에서 당해 자산이 차지했던 相對的 重要性에 따르게 된다.

[예시]

甲법인과 乙법인은 모두 컴퓨터 제조업자인데 甲법인이 乙법인에게 합병되었다. 乙법인은 甲법인의 제조활동을 폐지하고 甲법인의 장비를 부품공급의 여유원천으로 계속 사용하였다. 乙법인이 甲법인의 과거 자산을 계속 사용함으로써 사업의 계속성 요건이 충족되었다. 만약 乙법인이 甲법인의 자산을 현금매각하여 그 현금을 금융투자에 활용하였다면 사업의 계속성 요건은 충족되지 않았을 것이다. 사업의 계속성 요건을 충족하기 위하여 乙법인이 甲법인의 사업을 반드시 계속할 필요는 없다.¹⁵⁶⁾

(3) 事業上의 目的 要件

조직변경으로 인정되기 위해서는 거래가 진정한 사업상의 目的을 위한 것이어야 한다. Reg. Sec. 1.368-1(c)는 “거래의 실질을 숨기기 위하여 조직변경의 형태로 위장한 거래로서 그 목적이 사업상의 동기가 없는 사전에 알고 있었던 계획의 완수인 경우에는 조직변경계

155) Reg. Sec. 1.368-1(d)(3) 및 Sec. 1.368-1(d)(5) Ex. (1) 참조.

156) Reg. Sec. 1.368-1(d)(4) 및 Sec. 1.368-1(d)(5) Ex. (2) 참조.

획으로 인정되지 않는다.”고 규정하고 있다.

(4) 段階的 去來의 原則

IRS는 단계적 거래의 원칙을 여러 단계의 조직변경거래를 단일 거래로 치환하는 데 활용할 수 있다. 아니면 IRS는 납세자가 각각 독립적이라고 주장하는 일련의 거래를 단일의 非課稅 組織變更去來로 바꿀 수 있다.(예를 들면, 기업의 자산이 주주에게 배분되고 난 후 단기간이 경과한 다음 그 자산의 전부 또는 일부를 신설기업에 이전하는 경우 그 일련의 거래를 청산 및 재설립으로 단순화)¹⁵⁷⁾ 이러한 IRS의 조치는 납세자들이 단일 거래로는 불가능한 租稅效果를 거두기 위하여 일련의 거래를 구성하는 것을 막는데 그 목적이 있다.

아. 納稅協力義務 및 節次事項

(1) 組織變更計劃

양도기업이 자산이전에 대하여 또는 주주가 주식이전에 대하여 이익을 인식하지 않기 위한(Sec. 361 및 Sec. 354) 요건중의 하나는 조직변경계획의 存在이다. 서면계획이 필요한 것은 아니지만 주주에 대한 통신문, 기업기록의 일부, 당사자간의 약정등으로 서면화하는 것이 조직변경에 관계된 모든 당사자의 안전을 위하여 유익하다. 조직변경계획이 없거나 이전이나 배분이 계획의 일부가 아닌 경우에는 일반적으로 課稅去來가 된다. 조직변경계획이란 조직변경

157) 청산 및 재설립 거래는 1986년의 세법개정이후에 별로 유행하지 않는다. 왜냐하면 이제는 배분기업이 청산배분을 하는 경우에 손익을 인식하여야 하고 개인 주주들에게는 capital gain에 대한 혜택이 줄었기 때문이다.

으로 특별히 정의된 거래를 의미한다. 조직변경의 직접적 일부로서 조직변경의 당사자인 기업의 사업 계속을 위하여 수행된 교환 및 배분에 대하여만 손익의 nonrecognition이 적용된다.¹⁵⁸⁾

(2) 組織變更의 當事者

Sec. 354 및 Sec. 361은 자산 또는 주식 이전이 비과세되기 위해서는 주주 또는 양도기업이 조직변경의 당사자일 것을 요구한다. Sec. 368(b)는 組織變更의 당사자를 “조직변경의 결과 생성되는 기업을 포함하여, 일방 기업이 타방 기업의 주식이나 자산을 취득하는 조직변경에 관련된 양 기업”으로 정의하고 있다. Triangular 조직변경에서는 매수기업을 지배하는 기업으로서 그 기업의 주식이 거래의 실행을 위하여 사용되는 기업도 당사자가 된다.

(3) Ruling의 申請

과세대상 또는 비과세의 매수나 처분을 진행하기 전에 대부분의 납세자들은 IRS에 당해 去來의 租稅效果에 대한 advance ruling을 신청한다. 조직변경분야 관련세법이 복잡하고 이러한 거래에 관련된 조세금액이 막대하기 때문에 일반적으로 advance ruling을 신청하게 된다. 비과세로 여겼던 거래가 있는 후에 IRS 또는 법원에서 실행된 조직변경이 課稅對象이라고 결정하게 되면 거래에 관련된 당사자는 심각한 악영향을 입을 수 있다. IRS가 제정한 Rev. Proc. 77-37 및 여타 규정에 담겨 있는 가이드라인을 따른 조직변경에 대해서만 advance ruling이 제시될 수 있다. 그러나 이 지침은 法律的效力은 없으며 많은 경우에 法院의 判例보다 더욱 엄격하다.

¹⁵⁸⁾ Reg. Sec. 1.368-2(g) 참조.

Advance ruling을 얻기 위해서는 납세자는 당해 거래에 관한 모든 사실을 설명하는 書面申請을 하여야 한다. IRS는 이에 대하여 그 거래에 주어질 조세상의 취급과 그 근거를 서면으로 통지하게 된다. IRS의 반응이 기대와 다른 경우에는 원하는 租稅效果를 얻기 위하여 거래를 재구성하거나 그 거래 자체를 포기하거나 아니면 당초 계획대로 거래를 진행하게 된다. 그러나 부정적 advance ruling에도 불구하고 거래를 진행하는 납세자는 IRS의 조치에 대비하여야 한다.

IRS는 항상 어떤 조직변경문제의 조세효과를 검토하고 있다고 할 수 있다. 그 결과, 문제가 해결될 때까지 유사 거래의 조세효과에 대한 advance ruling 發行을 거부할 수 있다. 검토중인 조직변경문제의 유형에 관한 정보는 정기적으로 Revenue Procedure를 통하여 공표된다.

(4) 報告義務

단일의 去來 또는 일련의 去來를 통한 기업 지배권의 취득에 관계된 자 또는 자본변경이나 기타의 기업 자본구조 변경에 관여된 자는 IRS에 Form 8820의 申告를 하여야 한다. 동 신고에서는 거래 당사자의 인적 사항, 거래의 유형, 사용된 대가, 거래와 관련하여 지급한 수수료, 자본구조의 변경내용 기타 IRS가 요구하는 정보를 포함하여야 한다. 이를 해태한 경우에는 해태기간중 매일에 대하여 \$500의 罰金이 부과된다.

IV. 其 他

1. 法人에 대한 기타 聯邦租稅

일반적인 法人稅의 算出 및 申告節次는 제2장에서 검토했다. 여기에서는 C법인에게 부과되는 追加的인 租稅에 대해서 알아본다.

가. 最低限稅(Alternative Minimum Tax; AMT)

(1) 算出公式

법인 AMT의 목적은 상당한 소득을 가진 법인들이 면세, 세액공제 등의 惠澤을 부여받은 경우에도 租稅를 負擔케하기 위해서다.¹⁾ AMT 계산의 출발점은 法人의 課稅標準이다. 課稅標準은 tax preference항목등 각종 加算項目을 加算하고 일부 調整을 거친 후 法定控除額을 控除하여 계산된다. 이렇게 계산된 금액에 20%의 율을 곱하여 暫定最低限稅(Tentative Minimum Tax; TMT)를 구한다. TMT가 正規 法人稅額을 超過할 경우 그 超過額은 法人의 AMT가 되고, 초과하지 않을 경우 AMT부담은 없게 된다. 법인 AMT의 계산공식은 다음에 정리되어 있다.

NOL공제전 과세 소득 혹은 손실

가산 : tax preference 항목

가감 : 과세소득조정

1) 법인 AMT 세수는 미미하다. 1991년의 경우 총연방법인세수는 1,162억불이었으나 총AMT세수는 53억불 뿐이었다.

[adjustment to taxable income other than the ACE(adjusted current earnings) & the alternative tax NOL deduction]
= 조정전 AMTI(Alternative Minimum Taxable Income)

차감 : ACE와 조정전AMTI의 차액의 75%
차감 : NOL 공제(alternative tax NOL deduction)
= AMTI

차감 : 법정 공제(statutory exemption)
= 과세표준(tax base)

× 20%
= 세액공제전 잠정최저한세

차감 : AMT 외국납부세액공제
= 잠정최저한세(tentative minimum tax, TMT)

차감 : 일반 정규 법인세[regular (income) tax]
= 납부할 최저한세(alternative minimum tax)

(2) 定義

(가) 最低限稅 課稅所得(AMTI)

AMTI란 法人課稅所得에서 tax preference항목을 加算하고 AMT 상 再計算 되어져야할 所得, 控除事項, 損失項目 등을 加減調整하고 AMT NOL 控除額을 差減하여 구한 금액을 말한다.

(나) 法定控除額

AMTI에서 法定控除額을 控除하여 AMT課稅標準을 구한다. 最大 控除額은 \$40,000이지만 AMTI가 \$150,000을 超過하는 경우에는 그

超過金額의 25%만큼 減少된다. 따라서 AMTI가 \$310,000 이상인 경우에는 공제액이 없게된다.

[예시]

甲법인의 AMTI가 \$200,000인 경우 이 법인의 법정공제액은 \$27,500 $\{ \$40,000 - [25\% \times (\$200,000 - \$150,000)] \}$ 이다.

(다) 暫定最低限稅(TMT)

법인 AMTI에서 法定控除額을 차감한 금액에 20%를 곱한 금액에서 AMT상 控除可能한 外國納付稅額을²⁾ 控除하여 구한다.

(라) 正規 法人稅(Regular Tax)

Sec. 26(b) 규정에 의한 法人의 所得稅額에서 Sec. 27 규정에 의하여 控除可能한 外國納付稅額과 屬領稅額控除額(Possession Tax Credit)을 差減하여(기타 세액공제액은 차감하기전) 계산된 법인 소득세액을 말한다.

(마) 最低限稅(AMT)

이는 법인의 TMT에서 正規 法人稅를 差減한 金額을 말한다.

[예시]

甲법인의 과세표준은 \$400,000이고 \$350,000의 tax preference 항목이 있으며 AMT 목적상 \$250,000이 익금산입 사항이다. 세액공제사항은 없다. 甲법인의 정규 법인세는 \$136,000($34\% \times \$400,000$)이고 AMTI는 \$1,000,000(과세소득\$400,000 + 조정액\$250,000 + tax preference항목\$350,000)이다. AMTI가 \$310,000을 초과하기 때문에 법정공제액은

2) Sec. 55(b) 참조.

0이다. 그러므로 AMT과표(즉, AMTI-법정공제액)은 \$1,000,000이다. TMT는 $\$200,000(20\% \times \$1,000,000)$ 이고 AMT은 $\$64,000 (\$200,000 - \$136,000)$ 이다. 그래서 甲법인은 총 $\$200,000(\$136,000 + \$64,000)$ 의 연방 법인세를 납부해야 한다.

(3) tax preference 項目

AMTI 계산상 法人 課稅所得에 合算될 tax preference항목은 다음과 같다.

① 과세기간 종료일 현재 減耗償却對象資産(depletable property)의 adjusted basis(당해 연도 감모상각액은 제외)를 超過하여 控除 가능한 減耗償却額³⁾

[예시]

甲法人은 北미시간에서 철광석을 캐내는 회사다. 일부 자산(광업권)의 adjusted basis는 이미 감모상각을 통하여 모두 회수되었다. 이 광산으로부터 캐낸 철광석의 판매로 인한 현연도의 총수입은 \$125,000이고 과세소득은 \$45,000이다. 철광석의 감모상각율은 15%다. Percentage Depletion금액이 과세소득의 50%인 상각상한금액보다 적기 때문에 감모상각액은 Percentage Depletion에 의한 \$18,750 ($\$125,000 \times 15\%$)이다. 동 광산의 adjusted basis가 0이므로 모든 Percentage Depletion은 tax preference항목이 된다. 따라서 AMTI계산시에는 감모상각비를 0으로 하여야 한다.

3) 원유 및 가스만을 독립적으로 채취하는 사업 또는 관련 자산을 임대하여 사용료를 수취하는 사업은 '92. 12. 31 이후 개시하는 과세연도부터 percentage depletion에 의한 감모상각을 할 수 없게 되었다. 따라서 직접 원유 및 가스를 채취하여 유류제품을 생산하는 정유회사(integrated oil company)만이 동 방법을 계속 사용할 수 있다.

② 원유, 가스, 地熱井과 관련해서 발생한 超過採掘費用(Intangible Drilling and Development Costs ; DICs)이 그러한 자산으로부터의 純所得의 65%를 超過하는 金額⁴⁾

③ 金融機關이 損金算入한 貸損充當金 轉入額이 실제 발생한 貸損金額을 超過한 금액

④ '86. 8. 8일 이후에 발행된 公共機關의 私的收益事業債券 (Private Activity Bond)에서 발생하는 免稅 利子. 正規法人稅 目的으로는 免稅되지만 AMTI 및 AMT계산시에는 tax preference 항목으로 취급된다.

[예시]

甲법인은 다음과 같이 이자소득을 신고했다.

원천	금액
IBM社 채권	\$ 25,000
웨인郡 학교 채권	\$ 30,000
디트로이트市 채권	\$ 15,000

디트로이트市 채권은 지하 주차장을 건설하기 위하여 1992년에 발행되었으며 동 주차장의 35%를 과세법인에게 임대함으로써 private activity bond로 취급된다. 웨인郡 학교채권은 기존학교시설을 개량하기 위하여 발행되었다. IBM社 사채의 이자만이 소득세 목적상 과세대상이며 디트로이트市 채권은 private activity bond이므로 관련 이자소

4) 채취전법기업에게는 '92. 12. 31 이후 개시하는 과세연도부터 초과 IDC 손금산입 혜택이 폐지되었다. 따라서 직접 원유 및 가스를 채취하여 유류제품을 생산하는 정유회사(integrated oil company)만이 동 혜택을 계속 누릴 수 있다. 초과 IDC란 생산적인 유정, 가스광, 지열정과 관련하여 특정 과세연도에 발생한 채굴비용이, 동 비용을 자본화하여 생산이 개시된 月로부터 10년의 기간 동안 정액법으로 상각하는 경우 또는 매장량법(cost depletion)에 의해 상각할 경우 당해 과세연도에 상각가능한 금액을 초과하는 금액을 말한다.

득은 AMTI계산상 tax preference항목이 된다. 웨인郡 학교채권은 사적수익사업(private activity)에 사용되지 않았기 때문에 private activity bond가 아니다.

⑤ 不動産의 加速償却金額이 동 不動産의 耐用年數 또는 特別 ACRS 期間에 기초한 定額償却金額을 超過하는 금액. 다만 이러한 加速償却의 혜택은 '87년 이전에 사업에 공해진 不動産에 한하여 적용된다.

⑥ 動産의 加速償却金額이 동 資産의 耐用年數 또는 特別 ACRS 期間에 기초한 定額償却金額을 超過하는 금액. 다만 이러한 加速償却의 혜택은 '87년 이전에 個人持株會社(personal holding company)가 사업에 공한 동산으로서 他人에게 賃貸된 것에 한하여 적용된다.⁵⁾

⑦ 公認된 環境汚染防止施設의 加速償却金額이 通常의인 減價償却金額을 超過하는 금액. 다만 이러한 혜택은 '87년 이전에 설치된 시설에만 적용된다.

(4) 課稅所得 調整項目(Adjustment to Taxable Income)

Tax preference항목은 항상 課稅所得을 증가시키는 반면 調整項目은 특정 소득, 이익, 손실, 공제항목의 再計算을 의미하므로 과세소득을 減少시키기도 한다. AMTI를 산출하기 위한 조정항목은 다음과 같다.⁶⁾

① '86년 이후에 사용개시한 자산으로 MACRS법을 이용하여 상각한 자산에 대한 減價償却金額은 Sec.168(g)⁷⁾에 의한 Alternative

5) 전술한 바와 같이 개인지주회사는 비공개 소수 주주소유기업(closely held corporation)으로서 주된 소득이 passive income인 회사를 말한다.

6) Sec. 56(a) 참조.

7) Sec. 56(a)(1) 참조. 정규 법인세 및 AMT 감가상각금액 계산상의 상각기간

Depreciation System을 사용하여 再計算하여야 한다. 과세소득은 正規法人稅 目的상의 總減價償却金額이 AMT目的상의 總減價償却金額을 超過(未達)하는 금액만큼 增加(減少)한다.⁸⁾

② 動産에 대한 減價償却法은 보통 150%定率法(150% declining balance)이다. 다만 定額法을 쓸 경우 상각액이 커지게 되는 연도부터는 定額法으로 轉換된다. 動産의 상각기간은 ADR(Asset Depreciation Range)에 의하여 결정되는 동 자산이 속한 자산그룹의 耐用年數이다. 어느 그룹에도 속하지 않는 동산의 내용연수는 12년이다. 정규 법인세 목적으로 정액법을 사용하는 경우에는 AMT 목적의 재계산은 불필요하다.

③ 不動産에 대해서는 定額法을 사용한다. 상용 또는 거주 부동산에 대하여는 mid-month convention 및 40년의 상각기간이 적용된다.

[예시]

甲법인은 취득원가 \$3,000의 감가상각대상 동산을 사용개시하였다. 정규 법인세 목적상 이 자산은 3년에 걸쳐 MACRS에 의하여 상각된다. AMTI 계산목적상 적용되는 이 자산의 ADR연수는 4년이다. 정규 법인세 목적상 첫해의 감가상각금액은 \$1,000 [$\$3,000 \times 0.3333$ (감가상각률표 참조)]이다. 첫해의 AMTI상각액은 \$563 [$\$3,000 \times 0.1875$ (감가상각률표 참조)]이다. 차액 \$437 ($\$1,000 - \$563$)이 과세소득에 가산되는 조정액이 된다.

(recovery period) 및 연 상각률(annual depreciation rates)은 부록에 정리되어 있다.

8) 1986년 12월 31일 이후에 사용개시된 공해방지시설로서 60개월기간 동안 감가상각하는 것은 특별 recovery period를 사용치 않고 alternative depreciation system으로 상각하여야 한다.

④ 動産 또는 不動産의 處分時에는 正規 法人稅와 AMT目的上 別도로 損益을 計算하여야 한다. 正規 法人稅에서는 adjusted basis가 正規 法人稅 減價上各金額만큼 下向調整되지만 AMT에서는 AMT 減價上各金額만큼 下向調整되기 때문에 相異한 basis를 갖게 될 수 있다. 따라서 正規 法人稅 計算上 認識된 損益과 AMTI計算上 認識된 利益間의 差異를 調整하는데 이를 통상 basis adjustment라고 한다.

[예시]

다른 사실관계는 앞의 예시와 같고 다만 甲法人이 4년차의 4월 1일에 당해 資産을 \$1,500에 처분하였다. 正規法人稅 및 AMT計算목적상의 減價上各金額, 매년도초의 adjusted basis, 매년도의 AMTI 計算을 위한 課稅所得 調整내역등은 다음 표와 같다.

정규 법인세				AMT			
연 도	초 adj. basis(1)	dep.(2)	말adj. basis(3)	초 adj. basis(4)	dep.(5)	말 adj. basis(6)	과세소득 조정(7)
1	\$3,000	\$1,000	\$2,000	\$3,000	\$563	\$2,437	\$437
2	2,000	1,334	666	2,437	914	1,523	420
3	666	444	222	1,523	609	914	(165)
4	222	222	0	914	305	609	(83)
<u>\$3,000</u>				<u>\$2,391</u>		<u>\$609</u>	

(주) (3)=(1)-(2): 4년차에는 매각일의 adjusted basis 사용

(6)=(4)-(5): 4년차에는 반년에 대하여 減價上各

(7)=(2)-(5)

정규법인세 목적상으로는 \$1,500(\$1,500-adjusted basis 0)의 이익이 실현되었고 AMT목적상으로는 \$891(\$1,500-\$609)의 이익이 실현되었다. 따라서 AMTI계산시에는 과세소득에서 \$609만큼 차감하여야 하는데 이 금액은 곧 4년간 감가상각금액의 차이와 같다.

⑤ 在庫資産關聯 利益에 대하여는 AMT 목적상 割賦認識方法을 사용할 수 없다. 다만, AMT목적상 nondealer의 우발판매에 대하여는 할부인식방법을 사용할 수 있다.

⑥ '86. 3. 1 이후에 체결된 長期契約에 대해서는 完成度基準 (percentage of completion method)을 적용해야 한다. 正規 法人稅 목적상 原價資本化 完成度基準(percentage of completion - capitalized cost)⁹⁾ 혹은 現金基準(cash method)을 사용하는 법인은 AMTI계산시 調整을 거쳐야 한다.

⑦ 非公開 少數株主 所有會社와 人的用役會社는 AMTI 조정사항과 tax preference 항목을 고려하여 at-risk 損失限度金額과 passive activity limitation rule에 의한 損失限度金額을 再計算하여야 한다.

⑧ NOL공제는 alternative tax NOL공제로 대체된다. Alternative tax NOL공제액을 계산하기 위해서는 AMTI를 산출하기 위한 과세소득 조정방법과 동일한 방법의 조정이 필요하다. Tax preference 항목과 at-risk 규정 및 passive activity limitation 규정에 의하여否認되는 損失金額이 課稅所得再計算過程에서 加算됨으로써 NOL은 줄어들게 된다. 일반적으로 alternative tax NOL은 이러한 調整 때문에 正規 法人稅 계산상의 NOL과 다르게 된다. Alternative tax NOL은 3년간 遡及控除 및 15년간 移越控除가 가능하다. Alternative tax NOL공제액은 alternative tax NOL공제전 AMTI의 90%를 초

9) '89. 7. 11 이후에 체결된 장기계약에 대해서는 정규법인세 목적상 원가 자본화 완성도 기준인식방법이 폐지되었기 때문에 조정의 필요성이 줄어들었다.

과할 수 없다.

[예시]

甲법인은 구리채광업을 영위하고 있다. 현년도의 과세소득은 \$300,000 인데 percentage depletion법에 의한 감모상각비 \$70,000과 MACRS에 의한 감가상각비 \$80,000을 공제하였다. Percentage depletion금액중 \$30,000 이 관련 자산의 adjusted basis를 초과하였고 alternative depreciation system에 의한 ATM 감가상각금액은 \$55,000이다. 조정전 AMTI는 다음과 같이 계산된다.

과세소득	\$ 300,000
가산 : basis를 초과한 감모상각금액	30,000
MACRS 감가상각금액	80,000
차감 : 조정전 AMTI 감가상각금액	(55,000)
= 조정전 AMTI	<u>\$ 355,000</u>

감각상각 재계산 결과 AMTI는 \$25,000 증가되었다. AMTI가 \$310,000 을 초과하기 때문에 법정공제액은 사용할 수 없다.

(5) 調整當期剩餘金(Adjusted Current Earnings ; ACE) 調整

1990년이후의 과세연도에 대하여 법인은 ACE금액이 AMTI (ACE조정과 alternative tax NOL 공제전)금액¹⁰⁾을 초과하는 금액의 75%를 AMTI에 加算하여야 한다. ACE란 법인이 행하는 配分이 配當인지 아니면 資本의 回收인지를 결정하는 데 사용되는 剩餘金(earnings & profits; E&P)의 定義에 기초한 개념으로서 pre-adjustment AMTI 금액에 여러 特別 調整事項을 加減하여 산출된다. ACE와 E&P는 그 계산에 있어 많은 항목들이 동일하게 취급되지만 금액이 같지는 않다. S Corporation의 경우에는 ACE 조정이

10) 이 금액을 통상 pre-adjustment AMTI라고 한다.

필요없다.¹¹⁾ 법인의 TMT(ACE 조정전)가 正規 法人稅額을 超過할 경우에 \$1의 ACE 加算調整은 15%(세율 0.2×가산율 0.75)의 實效 稅率로 課稅된다. Pre-adjustment AMTI 금액이 ACE 금액을 超過하는 경우에는 그 超過金額의 75% 만큼 AMTI를 줄일 수 있다. 그러나 이러한 差減調整은 過去年度의 總 ACE 加算調整金額에서 總 ACE 差減調整金額을 差減한 金額을 超過할 수는 없다.¹²⁾ 限度때문에 사용되지 못한 金額은 차후 年度에 移越되지 않는다. 따라서 限度超過金額이 있어도 이를 차후 年度의 ACE 加算調整金額을 줄이는 데 사용할 수는 없다.

[예시]

1993년에 설립된 甲법인은 다음과 같이 93-95 과세연도의 ACE 및 pre-adjustment AMTI을 신고했다.

	1993	1994	1995
ACE	\$2,000	\$1,500	\$1,000
Pre-adjustment AMTI	1,500	1,500	1,500

1993년에는 \$375[(\$2,000-\$1,500)×0.75]의 ACE가산조정이 있었고 1994년에는 ACE와 pre-adjustment AMTI가 동일하기 때문에 ACE조정이 없었으며 1995년에는 \$375[(\$1,000-\$1,500)×0.75]의 ACE 차감조정이 있었다.

[예시]

앞의 예시와 다른 사실관계는 같고 다만 1995년의 pre-adjustment AMTI가 \$2,000이라고 한다. 잠정적인 ACE 차감조정금액은 \$750

11) Sec. 56(g)(6) 참조.

12) Sec. 56(g)(2) 참조.

$[(\$1000-\$2000) \times 0.75]$ 이다. 그러나 ACE 차감조정금액은 과거연도의 순 ACE 가산조정금액을 초과할 수 없기 때문에 \$375만 차감조정된다.

(가) ACE 計算規則

ACE계산에는 다음의 4가지 規則이 적용된다.

① AMTI계산시 總所得에서 除外되지만 E&P에는 包含되는 항목 (예: private activity bond가 아닌 면세채권에 대한 이자, 생명보험금)은 ACE 계산목적상 總所得에 포함된다. 다만, 이러한 소득이 AMTI계산상 總所得에 포함되었더라면 추가적으로 控除가 가능했을 금액만큼 加算調整金額이 줄어들게 된다. 損益認識時期의 差 異에 따른 조정은 하지 않는다. 즉, pre-adjustment AMTI에 이미 포함되었거나 앞으로 포함될 항목은 ACE조정대상항목이 아니다.

② E&P계산시 당해 과세연도에 공제되지 않는 항목은, 설사 그 항목이 pre-adjustment AMTI 계산시에는 控除되는 것이라 하더라도 ACE계산시 控除되지 않는다. 이러한 항목들은 pre-adjustment AMTI 결정시 공제가능한 금액까지 ACE금액을 增加시킨다.¹³⁾ 80% 및 100%의 配當所得控除는 E&P계산시에는 控除되지 않지만 ACE계산시에는 控除可能하다. 그러나 70%의 配當所得控除는 ACE나 E&P목적상 모두 控除되지 않는다.

③ Pre-adjustment AMTI에 包含된 항목들은 E&P에 包含되지 않을지라도 ACE에는 包含된다.

④ Pre-adjustment AMTI 결정시 控除되지 않는 항목들은 비록 이러한 항목들이 E&P계산시 控除될지라도 ACE계산시에는 控除되지 않는다. Capital gain을 超過하는 capital loss나 聯邦所得稅가 이

13) Sec. 56(g)(4)(C)(i) 및 (ii) 참조. 이러한 항목들중 일부는 Reg. Sec. 1.56(g) - 1(d)(3) 및 (4)에 열거되어 있다.

러한 항목의 예이다.¹⁴⁾

(나) 기타 再計算 項目

이밖에도 ACE를 算出하기 위해서는 Sec. 56(g)규정에 의하여 AMTI에 일련의 特別調整이 이루어져야 한다. 흔히 행해지는 調整은 다음과 같으며 위에 예시한 일반적인 AMT 調整項目과 같이 이러한 항목들도 소득, 이익, 손실, 공제항목등의 再計算을 필요로 한다. 다른 규정이 없다면 이러한 調整은 89년후 開始되는 課稅年度부터 적용된다.

① 89년이후 94. 1. 1.이전의 課稅年度中에 使用開始한 資産에 대한 減價償却에는 ADS방법이 사용된다. 모든 資産은 ADS규정상 的 減價償却開始 및 終了時點 決定原則下에 法定耐用年數동안 定額法에 의하여 減價償却된다.¹⁵⁾ 93. 12. 31 이후에 使用開始된 資産에 대하여는 ACE 계산을 위한 再計算調整이 廢止되었지만, 89년이후 93년이전에 使用開始된 資産에 대하여는 再計算이 필요하다.

② 資産의 adjusted basis는 ACE목적상의 감가상각(depreciation), 감모상각(depletion) 및 상각(amortization)규정에 의하여 決定된다. 따라서 資産을 賣却, 交換, 處分하는 경우에는 전술한 AMTI계산시와 유사한 basis調整이 필요하다.¹⁶⁾

14) Reg. Sec. 1.56(g)-1(e) 참조.

15) Sec. 56(g)(4)(A) 참조. 90년 이전에 사용개시되어 MARCS방법에 의하여 감가상각되던 자산은 89년이후 최초연도초의 AMTI목적상 adjusted basis를 취하여 ADS상 잔여내용연수동안 정액법에 의하여 감가상각된다. ACRS방법에 의하여 감가상각되던 자산은 89년이후 최초연도초의 정규법인세목적상 adjusted basis를 취하여 ADS상 잔여내용연수동안 정액법에 의하여 감가상각된다. 80년 이전에 사용개시된 자산 또는 81년 이후에 사용되어 ACRS 또는 MACRS이외의 방법에 의하여 감가상각되던 자산은 정규법인세목적상의 감가상각방법과 동일한 방법에 의하여 감가상각된다.

16) Sec. 56(g)(4)(I) 참조.

③ 89년 이후 이루어진 割賦販賣에 대해서는 ACE계산시 割賦認識方法을 사용할 수 없다.¹⁷⁾

④ Sec. 248 규정에 의하여 償却對象이 되는 創業費로서, 89. 12. 31 이후에 發生하였다면 이는 ACE목적상 償却할 수 없다.¹⁸⁾

⑤ 과세연도중 발생한 LIFO recapture금액의 增減額은 ACE를 增減시킨다. LIFO recapture금액이란 FIFO에 의한 在庫金額이 LIFO에 의한 在庫金額을 超過하는 금액을 말한다.¹⁹⁾ 이러한 調整은 ACE목적상 LIFO방법을 FIFO방법으로 바꾸게 된다.

⑥ 89년 이후 使用開始한 資産에 대한 감모상각은 原價法(cost depletion method)에 의하여 재계산한다.²⁰⁾

⑦ 寄附金 및 percentage 감모상각의 限度額은 AMT조정과 tax preference항목을 감안하여 再計算된다.²¹⁾ 아울러 납세자는 정규법인세와 AMT 목적을 위하여 별도로 移越事項을 유지하여야 한다. 따라서 법인은 정규 법인세 및 AMT목적상 별도로 寄附金限度額과 移越額을 계산하여야 한다. 대개의 법인에 있어서 ACE 기부금한도액은 정규법인세한도액보다 큰데 이는 限度計算의 基準이 되는 ACE 및 AMT가 정규법인세의 과세소득보다 보통 더 크기 때문이다.

17) Sec. 56(g)(4)(D)(iv) 참조. 비영업자(nondealer)가 Sec. 453A 규정에 의하여 조세납부이연에 대하여 이자를 지불하는 경우에는 예외적으로 할부인식방법적용이 가능하다.

18) Sec. 56(g)(4)(D)(ii) 참조.

19) Sec. 56(g)(4)(D)(iii) 및 Sec. 312(n)(4) 참조.

20) Sec. 56(g)(4)(G) 참조. 무형의 채굴비용은 발생하거나 이를 지급한 달로부터 60개월동안 상각된다.

21) 예규(Ltr. Rul. 9320003, 93년 2월 1일) 참조. IRS는 AMT를 정규소득세와는 독립된 별도의 과세체계로 취급하기 때문에 법인 과세소득의 일부에서만 공제되는 항목에 대하여도 한도제계산이 필요하다.

[예시]

甲법인은 94년에 다음과 같이 세무신고를 했다.

총판매수입	\$ 300,000
배당 : 20% 소유법인	10,000
10% 소유법인	20,000
감가상각자산매각이익	12,778
토지할부매각이익	25,000
<u>총소득</u>	<u>\$ 367,778</u>
영업비용	(175,000)
감가상각비	(40,000)
창업비상각	(2,500)
배당소득공제	(22,000)
<u>총공제</u>	<u>(\$ 239,500)</u>
<u>과세소득</u>	<u>\$ 128,278</u>
<u>소득세</u>	<u>\$ 33,278</u>

추가적인 정보는 다음과 같다.

- ㉠ 사적활동사채가 아닌 면세사채 이자소득 \$15,000 발생
- ㉡ 핵심 경영자의 사망에 따른 생명보험금 \$100,000 수령
- ㉢ 과세연도말의 토지매각에 따른 총이익 \$77,000중 \$25,000을 할부 인식방법에 의해 당 연도의 법인세 목적상 신고. 甲법인은 토지매매업자(dealer)가 아니며 이연이익에 대한 조세에 대하여 이자를 지불하지 않음.
- ㉣ AMTI 및 ACE목적상 감가상각자산 매각에 따른 이익은 각각 \$ 5,860 및 \$3,750
- ㉤ AMTI 및 ACE목적상 감가상각은 각각 \$32,500 및 \$26,000. 94년 이전에 취득한 재산에 대한 ACE목적상의 감가상각재계산조정금액은 \$6,500.

㉔ 창업비는 92년에 발생했으며 60개월동안 상각
Pre-adjustment AMTI는 다음과 같이 계산된다.

과세소득	\$ 128,278
가산 : 감가상각조정	7,800
차감 : 기계매각의 basis조정	(6,918)
<u>Pre-adjustment AMTI</u>	<u>\$ 128,860</u>

별도의 감가상각방법이 적용되기 때문에 AMTI상의 감가상각액은 과세소득계산목적상의 감가상각액보다 작다. Pre-adjustment AMTI 및 ACE 목적상 감가상각자산의 매각이익은 과세소득계산목적상의 매각이익보다 작는데 이는 ADS감가상각방법하에서 매각시점까지의 총 감가상각액이 더 작기 때문이다. 부법인이 토지를 재고목적으로 보유하지 않았기 때문에 pre-adjustment AMTI 계산을 위하여 미인식이익 \$52,000에 대한 조정은 필요없다.

ACE는 다음과 같이 계산된다.

Pre-adjustment AMTI	\$ 128,860
가산 : 생명보험금	100,000
면세사채이자	15,000
토지매각 이연이익	52,000
감가상각조정	6,500
창업비조정	2,500
배당소득공제조정	14,000
차감 : 기계매각 basis조정	(2,110)
<u>ACE</u>	<u>\$ 316,750</u>

생명보험금과 면세사채이자 오직 ACE계산상에서만 포함된다. 과세소득 및 AMTI계산에서는 할부인식방법에 의하여 토지매각이익의

일부만을 인식한다. 그러나 ACE계산에서는 이연된 조세에 대하여 이자가 가산되지 않는한 할부인식방법을 적용할 수 없고 따라서 전체금액을 매각이 이루어진 과세연도에 인식하여야 한다. ACE 계산에서는 창업비상각과 10%소유법인으로부터의 배당수령에 대한 배당소득공제가 허용되지 않는다.

최저한세(AMT)는 다음과 같이 계산된다

Pre-adjustment AMTI		\$ 128,860
가산:ACE		
차감:Pre-adjustment AMTI	\$ 316,750	
차액	(128,860)	
× 가산율 0.75	<u>\$ 187,890</u>	140,917
AMTI	× 0.75	\$ 269,777
차감 : 법정공제(주)		(10,056)
AMT 과세표준		\$ 259,721
× 세율 20%		× 0.20
잠정 최저한세		\$ 51,944
차감: 정규법인세		(33,278)
<u>AMT</u>		<u>\$ 18,666</u>

$$(주) \$40,000 - [0.25 \times (\$269,777 - \$ 150,000)] = \$ 10,056$$

AMTI가 \$150,000을 초과하는 경우에는 법정공제의 phase-out이 적용되기 때문에 법정공제액이 줄어든다. AMT는 잠정 AMT에서 정규법인세를 차감한 금액이다.

(6) 最低限稅 稅額控除(Minimum Tax Credit)

AMT는 단지 法人 所得稅의 納付를 앞당기는 것이다. AMT가

납부되었을 경우 법인은 법인의 未來 正規 法人稅額에서 最低限稅額을 控除받을 수 있다. 最低限稅 稅額控除는 동일한 항목에 대한 AMT 및 정규법인세의 二重課稅를 防止하기 위해 필요하다.

89년 이후의 課稅年度에 대하여는 全體 AMT의 稅額控除가 가능하다. 전체 AMT에는 다른 課稅年度에 逆轉(reverse)될 이연조정과 tax preference항목등 認識時期差異를 반영하는 사항과 영원히 逆轉되지 않을 恒久的 調整과 tax preference 항목이 모두 包含되어 있다.²²⁾

法人이 특정 課稅年度에 사용할수 있는 最低限稅 稅額控除金額은 86년 이전의 課稅年度에 納付한 最低限稅 金額에서 最低限稅 稅額控除로 이미 控除한 金額을 差減한 金額이다. 現 課稅年度의 最低限稅 稅額控除金額은 법인의 正規法人稅(환급가능한 세액공제액을 제외한 모든 세액공제를 차감)가 暫定 最低限稅를 超過하는 금액을 限度로 한다.

[예시]

현 과세연도에 甲법인은 과세소득 \$400,000, 加算調整항목금액 \$250,000, tax preference항목 \$350,000이 있다. 동 법인의 정규법인세액은 \$136,000 ($0.34 \times \$400,000$)이고 AMT는 \$64,000[($0.2 \times \$1,000,000$) - \$136,000]이다. 甲법인의 최저한세 세액공제금액은 AMT 총액인 \$64,000이다.

最低限稅 稅額控除額은 무기한 移越可能하여 장래의 정규법인세

22) Sec. 53 참조. 대부분의 AMT 조정 및 tax preference항목은 정규법인세를 영원히 감소시키는 것이 아니라 단지 세부담 이연을 야기한다. 항구적 tax preference항목의 예로는 percentage 감모상각과 사적활동을 위한 면세사채이자를 들 수 있다. 항구적 조정항목의 예로는 생명보험금과 사적활동사채가 아닌 면세사채의 이자를 들 수 있다.

에서 相計될 수 있지만 移越對象인 課稅年度의 정규법인세가 TMT를 超過하는 금액 한도내에서만 공제가 가능하다. 最低限稅 稅額控除額은 遡及하여 控除될 수는 없다.

(7) 稅額控除와 AMT

法人은 稅額控除를 통해 稅額을 節減할 수 있다. 法人에게 허용되는 稅額控除는 다음과 같다.

- ① 外國납부세액공제(FTC)
- ② 푸에리토리코 및 미국 속령 세액공제
- ③ 시약(drug testing) 세액공제
- ④ 신연료(nonconventional fuel) 세액공제
- ⑤ 일반사업세액공제

(가) AMT와 一般事業稅額控除

法人稅額 및 其他 稅額 전체가 상계되지 않도록 하기 위하여 一般事業稅額控除에는 여러 가지의 限度가 설정되어 있다. 一般事業稅額控除는 最低限稅, 適正留保超過稅, 人的持株會社(PHC)稅를 대상으로는 이루어질 수 없다.

一般事業稅額控除는 法人所得稅 全額을 相殺할 수 없으며 最低限稅에 대하여는 일체 控除가 이루어질 수 없다. Sec. 38(c)에 의하면 一般事業稅額控除는 법인의 純所得稅額이 [① 暫定 最低限稅]와 [② \$25,000을 超過하는 正規 純所得稅額의 25%]중 큰 금액을 超過하는 金額을 限度로 한다. 法人의 純所得稅額이란 正規 所得稅 및 最低限稅에서 Sec. 21 내지 Sec. 29(외국납부세액공제, 속령세액공제, 시약세액공제, 신연료세액공제등 포함)에 의한 稅額控除를 한 후의 稅額을 말한다. 法人의 正規 純所得稅額이란 正規 所得稅에서 Sec. 21 내지 Sec. 29에 의한 稅額控除를 한 후의 稅額을 말한다. 현 과세연

도에 사용되지 못한 一般事業稅額控除金額 잔액에 대하여는 3년 遡及控除 및 15년 移越控除가 허용된다.²³⁾

[예시]

당 연도 甲법인의 세액공제전 정규 순소득세는 \$125,000이고 잠정 최저한세 \$50,000이다. 당 연도에 가능한 세액공제는 \$140,000의 일반 사업세액공제(research credit임) 뿐이다. 정규 소득세액(\$125,000)이 잠정 최저한세액(\$50,000) 보다 크기 때문에 甲법인의 순소득세액은 \$125,000이다. 아래의 계산에서 보듯이 甲법인의 일반세액공제는 \$75,000의 한도 금액과 발생액 \$140,000중 작은 금액까지만 이루어진다.

순소득세액 \$ 125,000

차감: 다음중 큰 것

① \$25,000을 초과하는 정규 순소득세의 25%

$[0.25 \times (\$125,000 - \$25,000)]$ \$25,000

또는

② 잠정 최저한세 \$50,000 (50,000)

일반사업세액공제 한도액 \$ 75,000

甲법인은 \$50,000(\$125,000-\$75,000)의 연방소득세를 부담하지만 최저한세는 부담하지는 않는다. 일반사업세액공제금액 잔액인 \$65,000 (\$140,000-\$75,000)에 대하여는 3년간 소급공제 및 15년간 이월공제가 가능하다.

(나) AMT와 外國納付稅額控除

23) Sec. 39 참조. 최저한세의 25%까지 공제할 수 있는 Empowerment Zone Employment Credit에는 특별규정이 적용된다.

AMT목적상 外國納付稅額控除(AMT FTC) 限度額은 暫定 最低限稅額이 最低限稅 NOL 控除를 하지 않은 暫定 最低限稅額의 10%를 超過하는 金額이다. 현 연도에 사용되지 않은 外國納付稅額 殘額은 2년간 遡及 또는 5년간 移越되어 당해 과세연도의 暫定最低限稅에서 控除된다.²⁴⁾

나. 環境稅(Superfund environment tax)

環境稅는 環境문제에 대한 政府活動을 支援할 資金을 充當키위해 制定되었다. Sec. 59A(a)에 의하여 87년부터 95년의 과세연도동안 法人納稅者(부동산 투자신탁회사, S Corporation, 규제투자법인은 제외)에게 環境稅가 부과되었다. 環境稅는 2백만불을 超過하는 修正된 AMTI에 대하여 0.12%의 稅率로 과세된다. Sec. 59A(b)에 의하면 修正된 AMTI란 AMTI에서 alternative tax NOL공제액과 環境稅上 공제액을 뺀 金額을 말한다. 2백만불 限度額은 關係企業全體를 기준으로 계산된 金額을 말한다. 環境稅는 法人에게 AMT가 適用되는지 여부에 불구하고 課稅된다. Sec. 164(a)(5)에 의하면 環境稅는 損金算入對象이다. 環境稅에 대하여는 稅額控除가 許容되지 않는다. 法人稅에 적용되는 中間豫納, 利子, 加算稅는 環境稅에도 適用된다.

[예시]

甲법인의 과세소득은 \$12,000,000이고, AMT 가산항목금액은 \$2,250,000이며, AMT tax preference 항목금액은 \$750,000이다. 수정된 AMTI는 \$15,000,000(\$12,000,000+\$2,250,000+\$750,000)이다. 환경세 과표는 \$13,000,000

24) Sec. 59(a)(2) 참조.

(\$15,000,000-\$2,000,000한도액)이고 환경세액은 \$15,600 (\$13,000,000×0.12%)이다.

다. 人的持株會社稅(Personal Holding Company Tax ; PHC稅)

株式所有基準(stock ownership test)과 消極的 所得基準(passive income test)을 충족하는 법인은 人的持株會社로 분류된다. PHC稅는 납세자가 消極的 所得에 高稅率이 適用되는 個人 所得稅가 賦課되는 것을 막기 위하여 小數持株會社(closely held corporation)를 사용하는 것을 방지하기 위해서 制定되었다. 이러한 罰則的인 조세는 PHC의 留保所得(UPHCI)에 39.6%의 세율로 과세된다. PHC로 분류되는 법인은 正規法人稅 혹은 法人 AMT에 더하여 PHC稅를 납부하여야 한다. 法人은, 주식소유기준 혹은 소극적 소득기준에 해당되지 않거나 배당을 통해 UPHCI를 0으로 만들어 PHC稅의 適用을 避할 수 있다.

PHC稅는 93년 이후의 과세연도에 대하여 個人 最高限界稅率을 39.6%까지 끌어 올린 93년의 Omnibus Budget Reconciliation Act를 계기로 그 重要性이 배가되었다. 個人的 最高限界稅率은 이제 대부분의 법인에 적용되는 34% 혹은 35%의 C Corporation 稅率보다 더 높다. 93년의 改正稅法은 個人 最高限界稅率이 法人 最高限界稅率보다 낮았던 상황을 逆轉시켰다. 法人에 대한 이러한 稅率上의 利點으로 인하여 個人이 投資資產을 法人에 所有시킴으로써 상당한 節稅效果를 거둘수 있게 되었다. 이하에서는 어떤 법인이 PHC가 되고 PHC稅를 回避하는 방법에는 어떤 것이 있는지 살펴보기로 한다.

(1) PHC의 定義

PHC란 과세기간 종료일 직전의 半年中 어느 때라도 법인 발행주식의 50%이상을 5명 이하의 株主가 所有한 사실이 있고 과세연도의 조정된 보통 총소득(adjusted ordinary gross income)의 60%이상의 PHC所得이 있는 法人을 말한다.²⁵⁾

조세상 特別地位를 가진 法人은 보통 PHC의 범위에서 排除된다. 이러한 法人으로는 S Corporation과 免稅機關이 있다.

(가) 株式所有基準

Sec. 542(a)(2)에 의하면 法人 發行株式價値의 50%이상이 課稅年度 下半期中 어느 때라도 5명이하의 個人에 의해 직·간접으로 所有된 경우에는 株式所有基準이 充足된다. 따라서 課稅年度 下半期中 어느 때라도 10명 미만의 株主를 가진 法人으로서 특별히 排除되는 法人이 아닌 경우에는 株式所有基準에 해당된다.²⁶⁾

50% 소유기준의 충족여부를 결정함에 있어 특정 個人이 '또는' 그를 위하여 직·간접으로 所有하는 株式은 당해 個人이 所有하는 것으로 취급된다. 이와 관련 Sec. 544의 看倣所有規定이 適用된다. Sec. 544에 의하면

① 家族의 一員이 所有한 株式은 다른 家族 構成員이 所有하는 것으로 看倣된다. 家族에는 兄弟姉妹, 配偶者, 直系尊卑屬을 포함한다.

② 法人, 組合, 財團 또는 信託이 직·간접으로 所有한 株式은 株主, 組合員, 受益者가 그의 持分比率만큼 所有한 것으로 看倣된다.

25) Sec. 542(a) 참조.

26) PHC 주식소유기준은 특정한 小數持株會社인 C법인에게 at-risk 규정(Sec. 465) 혹은 소극적 활동 손실 및 세액공제한도 규정(Sec. 469)이 적용되는지 여부를 결정하는 때에도 사용된다. 이와 같이 PHC가 아닌 경우에도 小數持株會社は PHC 주식소유기준을 충족하여 여타 특별 규정의 적용을 받게될 수 있다.

③ 株式取得選擇權(stock option)을 保有한 자는 이 權利의 實行意思와는 관계없이 株式을 所有한 것으로 看做된다.

④ 組合員 1인이 所有한 株式은 다른 組合員이 所有하는 것으로 看做된다.

⑤ 위 家族, 組合員, 株式取得選擇權과 관련된 原則에 의하여 法人이 PHC로 될 수는 있으나 동 原則을 法人이 PHC가 되지 않는 쪽으로 活用할 수는 없다.

(나) 消極的 所得基準

株式所有基準을 충족하는 法人이라도 주로 消極的 所得을 획득하지 않으면 PHC가 아니다. 消極的 所得基準은 과세연도 법인의 AOGI의 60%이상인 PHC所得(PHCD)인 경우 充足된다.

① AOGI의 定義

AOGI 계산의 첫단계는 당해 연도의 法人 總所得을 계산하는 것이다. 總所得의 계산은 課稅所得 계산시와 동일하다. AOGI의 결정은 다음과 같다.

課稅所得 및 PHC 목적상의 總所得

차감 : capital asset 매각 이익

차감 : Sec. 1231 자산 매각이익

보통 총소득(ordinary gross income)

차감 : 임대료수입, 광산, 유전, 가스관련 사용료 수입, 유정 및 가스정의 지분관련수입과 관련하여 발생한 비용

딜러가 고객에게 판매할 목적으로 보유하는 국채의 이자
조세환급금 등의 이자

법인이 제조 또는 생산한 동산의 임대료수입(당해 과세연도에 동 법인이 실질적으로 동일한 형태의 동산 제조 및 생산활동을 행한 경우)

조정된 보통 총소득(AOGI)

課稅所得 결정시 排除된 所得項目은 AOGI 결정시 역시 排除되며 總賣出額에서 賣出原價가 差減된다.

그 다음단계는 법인의 普通 總所得(OGI)을 결정하는 것이다. 이를 계산하기 위해서는 法人 總所得에서 capital gain과 Sec. 1231 이익을 差減한다.²⁷⁾ OGI에서 capital gain과 Sec. 1231 이익을 제외하는 것은 이러한 항목들이 法人이 PHC인지 여부를 결정는 데에 中立的인 要素라는 것을 의미한다. 즉, 법인이 大規模의 capital gain 또는 Sec. 1231 이익을 실현하고 인식한다 하더라도 그것만으로 PHC가 되지는 않는다.

OGI에서 일부의 費用이 差減된다. 이러한 費用은 賃貸料 所得, 광산·석유·가스(M, O, & G) 使用料 所得, 석유나 가스井의 持分 所得과 관련이 있는 것이다.²⁸⁾

總賃貸料 所得에서 減價償却費나 減耗償却費, 財産稅, 利子 및 賃借料등을 差減한다. 이러한 差減殘額을 調整 賃貸料 所得 (Adjusted Income from Rents ; AIR))이라 한다.²⁹⁾ 賃貸料 所得창출을 위해 발생한 그외의 Sec. 162 費用은 OGI에서 差減되지 않는다. 그러나 費用差減額이 總賃貸料 所得金額을 超過할 수는 없다.

[예시]

A가 甲법인의 모든 주식을 소유하고 있다. 甲법인과 A는 모두 역년을 과세연도로 사용한다. 당 연도의 甲법인의 신고내용은 다음과 같다.

27) Sec. 543(b)(1) 참조.

28) Sec. 543(b)(2) 참조.

29) Sec. 543(b)(3) 참조.

임대료 소득	\$ 100,000
감가상각비	15,000
이자비용	9,000
부동산 재산세	4,000
유지비	8,000
관리비	12,000

법인의 AIR는 \$72,000[\$100,000-(\$15,000+\$8,000+\$4,000)]이다. 유지비와 관리비는 과세소득 및 UPHCI 계산시에는 공제되지만 AIR를 감소시키지 않는다.

② PHCI의 定義

PHCI에는 配當, 利子, 年金, AIR, 使用料, 製作映畫 貸與所得, 株主의 25% 이상이 관련된 人的用役契約 所得, 株主의 25% 이상이 사용하는 法人財産의 賃貸料 所得, 相續財團이나 信託으로부터의 配分金이 包含된다.

PHCI는 다음과 같은 규칙에 의하여 決定된다.

㉠ 配當 : E&P를 源泉으로 하는 配分만을 말함. 免稅되는 金額(예, 資本의 回收) 혹은 capital gain 취급을 받는 금액은 PHCI에서 除外된다.³⁰⁾

㉡ 利子所得 : 總所得에서 除外되는 利子所得은 PHCI에서도 除外된다.

㉢ 年金收入: 자본의 회수로서 總所得에서 제외되는 年金收入은 PHCI에서도 除外된다.

㉣ 使用料 所得 : 無形資産(예, 특허권, 저작권, 상표권등)의 사용대가로 받은 금액을 말함. 저작권 사용료, M·O·G 사용료, 컴퓨터 소프트웨어 사용료, 제작영화대여료에 대해서는 特別規定이 적용된다. 이러한

30) Reg. Sec. 1.543-1(b)(1) 참조.

4가지의 特別 使用料 所得은 각각 別途의 PHCI 범주를 구성하며 <表 IV-1>에 설명된 例外에 해당되어 除外될 수 있다.³¹⁾

㉔ 상속재단 또는 신탁으로부터의 配分金³²⁾ : 임대료, M·O·G 사용료, 저작권 사용료, 제작영화대여료, 25%이상의 주주의 재산사용에 따른 임대료, 컴퓨터 소프트웨어 사용료에 대해서는 特別除外規定이 적용된다. <表 IV-1>에 요약된 이러한 排除規定으로 인해 특정법인인 PHCI가 되는 가능성은 작아지게 된다. 가장 頻頻히 PHCI에서 除外되는 賃貸料와 人的用役契約所得에 관하여 설명키로 한다.

<表 IV-1> PHCI 계산시의 배제기준

PHCI의 종류	최소금액준	여타PHCI 최대금액기준	최소 비용기준
임대료	(주1)AOGI의 50% 이상	OGI의 10% 이하 (배당지급시 상한증가)	-
석유·가스·광물사용료	(주1)AOGI의 50% 이상	OGI의 10% 이하	AOGI의 15% 이상
저작권 사용료	OGI의 50% 이상	OGI의 10% 이하	(주2)OGI의 25% 이상
제작영화대여료	OGI의 50% 이상	-	-
25% 주주의 자산 사용 임대수입	-	OGI의 10% 이하	-
컴퓨터소프트웨어 프로그램 사용료	OGI의 50% 이상	OGI의 10% 이하 (배당지급시 상한증가)	(주2)OGI의 25% 이상
인적용역계약소득	(주3)-	-	-

31) Reg. Sec. 1.543-1(b)(3) 참조. 사용료에는 M,O,G 사용료, 석유 및 가스정의 지분수입, computer software 사용료, 저작권 사용료, 기타 사용료등이 있다.

32) Sec. 543(a)(8) 참조.

- (주1) AIR 또는 M·O·G 사용료 각각에 대하여 적용
- (주2) 최소비용기준은 당해 과세연도에 대하여 적용하거나 당해연도를 포함한 직전 5개연도 전체에 대하여 적용
- (주3) 법인이 용역 수행자를 지정할 권한을 가지거나 용역 수행자가 25% 미만 소유 주주인 경우에는 관련 인적용역소득이 PHCI에서 제외됨.

주로 賃貸所得에 의존하는 法人에게 特別例外規定이 적용되지 않는다면 PHCI에 AIR이 포함된다. AIR이 AOGI의 50%이상이고 支給配當控除額(dividend-paid deduction)이 非賃貸料 PHCI가 OGI의 10%를 超過하는 金額이상인 경우에는 賃貸所得이 PHCI에 포함되지 않는다.³³⁾ 이러한 例外規定으로 인하여 주로 임대소득을 획득하는 법인으로서 非賃貸料 PHCI가 거의 없는 법인은 PHC로 분류되지 않게 된다. 課稅年度中에 配當을 支給한 경우, 課稅年度末로부터 2½개월 이내에 支給한 配當을 課稅年度末에 支給한 것으로 取扱하는 “特別遡及(throwback)”을 선택한 경우, 또는 假想配當(consent dividend; 후술)의 경우에는 配當支給控除가 허용된다. 非賃貸料 PHCI는 25%이상 所有 株主에게 賃貸한 資産에서 발생하는 賃貸所得과 AIR을 제외한 모든 PHCI(저작권 사용료와 M·O·G 사용료에 대한 예외규정을 적용하지 않고 결정한)를 말한다.

[예시]

A는 甲법인의 모든 주식을 소유하고 있다. A와 甲법인은 모두 역년을 과세연도로 사용한다. 甲법인은 다음과 같이 현 연도의 세무사항을 신고했다

33) Sec. 543(a)(2) 참조. 25%이상의 주식을 소유한 주주에게 재산을 임대함으로써 생기는 임대소득은 AIR에 포함되지 않고 별도의 PHCI로 구분된다.

임대소득	\$ 100,000
판매영업이익	40,000
배당소득	15,000
사채 이자소득	10,000

임대관련비용 :	
감가상각비	\$ 15,000
이자비용	9,000
재산세	4,000
기타비용	20,000

현과세연도중이나 2½개월의 throwback 기간중 甲법인은 배당을 지급하지 않았다. 甲법인의 모든 주식을 단일주주인 A가 소유하고 있기 때문에 주식소유기준은 충족된다. 甲법인의 AOGI는 다음과 같이 계산된다.

임대소득	\$ 100,000	
판매영업이익	40,000	
배당소득	15,000	
이자소득	10,000	
총소득 및 OGI	\$ 165,000	
차감 : 감가상각비	\$ 15,000	
이자비용	9,000	
재산세	4,000	(28,000)
AOGI	\$ 137,000	

AIR(\$100,000-\$28,000=\$72,000)이 AOGI의 50%(\$137,000×0.5=\$68,500)를 초과하기 때문에 AIR이 PHCI에서 제외되기 위한 첫번째 기준은 충족된다. \$25,000(\$15,000 배당 + \$10,000 이자)의 비임대료PHCI가 OGI의 10%(\$165,000×0.1=\$16,500)을 초과한다. 甲법인은 배당을 지급하지 않았기 때문에 PHCI에서 AIR가 제외되기 위한 두번째 기준은 충족되지 못한다. 결과적으로 AIR은 PHCI에 포함된다. 甲법인의 PHCI는 \$97,000(\$72,000 AIR + \$15,000 배당 + \$10,000 이자)이다. PHCI \$97,000은

AOGI의 60%(\$137,000 AOGI $\times$ 0.6 = \$82,000)를 초과한다. 따라서 甲법인인 PHC가 된다.

甲법인은 당연도중에 혹은 2½개월의 throwback 및 가상배당기간중에 충분한 배당을 지급함으로써 PHC가 되는 것을 피할 수 있다. 필요한 배당지급액은 비임대료 PHCI(\$25,000)에서 OGI의 10%(\$16,500)을 차감한 \$8,500이다. 당연도중에 지급한 \$8,500의 현금배당 혹은 과세연도말로부터 2½개월내에 지급한 동액의 가상배당은 PHCI에 \$72,000의 AIR이 포함되지 않도록 만든다. 이럴 경우 PHCI는 AOGI의 60%(\$182,000) 보다 적은 \$25,000 (\$15,000 + \$10,000)이 될 것이다.

법인이 人的用役을 遂行하는 契約에 의해 획득한 所得과 이러한 契約의 販賣에서 생기는 所得은 다음 두 조건이 충족될 경우 PHCI에 포함된다.

㉓ 당해 법인이외의 자가 用役을 遂行할 個人을 指定할 권한을 가지고 있거나 用役을 遂行할 個人이 契約書에 明記되어 있을 것

㉔ 법인 株式價値의 25%이상을 직·간접으로 所有한 자가 用役을 遂行했거나 用役을 遂行할 자로 指名될 것.³⁴⁾

25%의 所有要件은 課稅年度중에 한 때라도 充足되면 되고 Sec. 544의 看做所有規定에 의하여 所有比率을 결정하게 된다. 人的用役 關聯規定은 전문인, 연예인, 운동선수들이 法人을 設立하여 자신에게 아주 낮은 賃金을 支給하면서 實際의 收入과 賃金과의 차액을 낮은 法人稅率로 과세받는 것을 防止하기 위하여 制定되었다.

[예시]

A는 의료용역을 제공하는 전문법인의 주식을 모두 소유하고 있다.

34) Sec. 543(a)(7) 참조.

이 전문법인은 고용과 급여조건을 명시한 고용계약을 A와 체결했다. 법인과 계약을 맺고 있는 유일한 의사는 A이다. 회사는 A가 의료용역을 수행할 수 있도록 보조원을 고용하였고 필요한 공간도 마련해 주었다. A가 획득한 소득은 PHCI를 구성하지 않는다. 왜냐하면 일반적인 환자 對 의사관계에서 환자가 시술할 의사를 지정하는 계약을 맺거나 시술할 의사를 선택할 수 있지 않으며 A의 휴무시(즉, 휴가나 부재시) 회사는 그를 다른 의사로 대체할 수 있기 때문이다.³⁵⁾

A만이 시술해야 한다라고 환자와의 계약서에 명시되었거나, A의 의료가 매우 특이하여 오직 그만이 그러한 시술을 할 수 있는 경우에는 관련소득이 PHCI를 구성할 것이다. A이외의 자가 제공한 “중요하고 본질적인” 용역에 관한 인적용역계약으로부터 발생하는 소득부분은 PHCI에 포함되지 않는다.

(2) PHC稅의 決定

우선 Undistributed Personal Holding Company Income (UPHCI)를 결정해야 한다. 그리고 UPHCI에 39.6% PHC稅率을 적용한다. 納付할 PHC稅가 있는 경우, 適期에 不足額 配當을 함으로써 PHC稅를 피할 수 있다.

(가) UPHCI 計算

UPHCI 計算의 出發點은 課稅標準이다. 課稅標準에 일련의 調整을 거쳐 UPHCI를 구한다. 調整節次는 다음과 같다.

과세소득 :

가산항목 : 1. 배당소득공제

2. NOL 공제

3. 공제된 기부금 한도 초과액 이월액

35) Rev. Rul. 75-67, 1975-1 C.B. 169. 참조.

4. 법인 임대자산의 운영이나 유지에 따른 순손실

차감항목 : 1. 미국 및 외국의 소득세

2. 10%의 법인한도 초과 기부금

3. 직전과세연도에 발생한 NOL(배당소득공제전)

4. Net capital gain에서 관련소득세를 차감한 금액

차감항목 : 지급배당공제

UPHCI

세율 $\times$: 0.396

PHC稅

① 課稅標準에의 加算調整項目

PHC는 配當所得控除를 할 수 없다. 그래서 이를 控除한 경우 課稅標準에 配當所得控除金額만큼 加算하여야 한다.³⁶⁾

PHC는 直前 課稅年度의 NOL만을 控除할 수 있기 때문에 이와 관련하여 2단계의 調整을 하여야 한다. 첫째, 과세표준 결정시 控除된 NOL은 加算하여야 한다. 둘째, 直前 課稅年度의 NOL금액을 控除한다.³⁷⁾

② 課稅標準에의 差減調整項目

個人的 경우에는 寄附金を 調整總所得의 20% 및 50% 限度까지 控除可能하다. 따라서 다음 2가지 調整이 필요하다. 우선 法人控除限度인 調整總所得의 10%를 超過하는 寄附金を 控除한다.(個人限度는 超過하지 못함) 正規 法人稅 목적상 當年度에 控除된 寄附金移越額으로서 PHC稅 목적상 以前 年度에 이미 控除된 금액을 加算한다.³⁸⁾

36) Sec. 545(b)(3) 참조.

37) Sec. 545(b)(4) 및 Rev. Rul 79-59, 1979-1 C.B. 209 참조.

38) Sec. 545(b)(2) 참조.

法人에게 發生된 所得稅(즉, 聯邦所得稅[AMT포함], 外國所得稅, 美 屬領 所得稅)는 UPHCI를 減少시킨다.³⁹⁾

Capital gain 및 capital loss는 UPHCI를 減少시킨다. PHC는 net capital gain(즉, net long-term capital gain이 net short-term capital loss를 超過하는 금액)에서 이 부분에 대한 所得稅를 差減한 금액을 控除한다.⁴⁰⁾ Net capital gain에 대한 聯邦 所得稅는 법인의 全體 課稅所得에 대한 세액에서 net capital gain을 除外한 課稅所得에 대하여 계산한 세액을 差減함으로써 구한다.

AOGI 계산시의 capital gain調整으로 인하여 高額의 capital gain이 있는 경우에는 PHC가 되기 힘들다. 비록 특정 법인이 PHC일지라도 UPHCI 결정시의 capital gain 調整으로 인하여 long-term capital gain 부분에 대하여는 PHC稅가 賦課되지 않는다.

(나) 配當支給을 통한 PHC 指定 및 PHC稅의 回避

PHC는 現年度 혹은 累積 E&P에서 當年度에 支給한 配當에 대해 支給配當控除를 할 수 있다.⁴¹⁾ 支給配當控除는 特惠的 配當에는 적용되지 않는다. 특정 株主에게 지급된 금액이 所有持分比率에 의하여 계산한 金額을 超過하는 경우 또는 特定 種類의 株式에 대하여 지급한 금액이 適正金額과 相異한 경우에 그 配當을 特惠的이라고 한다.⁴²⁾ 이러한 경우에 適正金額을 超過한 부분만이 아니라 全體金額이 特惠的 配當으로 된다.

遡及(throwback)配當이란 課稅年度 終了日 이후 2½개월 이내에 지급된 配分을 말한다. 課稅年度이후 2½개월 이내에 지급된 配當은

39) Sec. 545(b)(1) 참조.

40) Sec. 545(b)(5) 참조.

41) Sec. 561(a) 및 562(a) 참조.

42) Sec. 562(c) 참조.

PHC가 그러한 選擇을 하는 경우에 한하여 PHC 목적상 直前 課稅年度의 遡及配當으로 취급된다.⁴³⁾ 그렇지 않은 경우 支給配當控除는 配當이 支給된 課稅年度에만 허용된다. 遡及配當金額의 限度는 UPHCI 金額과 課稅年度中 支給된 配當金額(假想配當除外)의 20% 중 적은 것이다. 따라서 課稅年度中에 配當을 支給하지 않은 PHC는 遡及配當을 選擇할 수 없다.

假想配當(consent dividend)이란 課稅年度의 末日에 株主에게 支給한 것으로 擬制하는 假想的(hypothetical) 配當을 말한다. 現金不足, 貸出條件(restrictive loan covenant)등의 이유 때문에 實際配當을 할 수 없는 경우에 假想配當을 통해서 PHC稅를 輕減할 수 있다. 課稅年度末日에 株式을 所有한 株主는 누구라도 假想配當을 選擇할 수 있다.⁴⁴⁾ 이러한 選擇을 하게 되면 支給配當控除를 申請한 課稅年度의 末日에 配當支給이 있었던 것으로 假想하게 된다. 假想的 配當은 株主가 配當日에 配當을 支給받고 同 金額을 바로 법인에 資本으로 拂入한 것으로 取扱된다. 이러한 資本拂入으로 인하여 株主의 投資basis는 增加하게 된다. 假想配當의 選擇은 법인의 申告期限(연장된 경우에는 연장기한)까지 이루어져야 한다.

① 配當移越(dividend carryovers)

直前 2개 課稅年度에 지급된 配當은 當年度の PHC稅 負擔을 輕減시키기 위해 配當移越額으로 사용될 수 있다. Sec. 564에 의하면 直前 2개 課稅年度에 支給配當控除가 가능했던 配當金額이 當該 課稅年度의 UPHCI를 超過하는 金額을 現年度の 支給配當으로 控除할 수 있다.

② 清算配當(liquigating dividend)

43) Sec. 563(b) 참조.

44) Sec. 565 참조.

清算計劃의 採擇日로부터 24개월 이내에 PHC가 支給한 清算配當에 대하여는 支給配當控除가 許容된다.

③ 不足額 配當(deficiency dividend)

PHC稅 納付稅額이 있는 法人은 Sec. 547에 의하여 不足額配當을 支給할 것을 選擇함으로써 稅負擔을 可할 수 있다. 不足額配當節次에 의하여 株主段階에서의 所得稅로 PHC稅 納付를 代替하게 된다. 株主는 法人이 支給配當控除를 신청한 課稅年度가 아닌 不足額 配當을 受領한 課稅年度의 總所得에 包含한다. 不足額 配當을 支給하더라도 PHC가 PHC稅와 관련하여서는 利子 및 加算稅는 輕減되지 않는다. 不足額 配當에 대하여 支給配當控除를 요구하기 위해서는 다음 조건들이 충족되어야 한다.

㉠ PHC稅額을 確定하는 決定(예, 사법결정, 납세자와 IRS간의 合意)이 있어야 한다.

㉡ PHC稅額 確定後 90일 이내에 配當이 支給되어야 한다.

㉢ 不足額 配當에 대한 支給配當控除 신청은 PHC稅額 確定日로부터 120일 이내에 提出되어야 한다.

[예시]

甲법인은 redemption에 따른 \$200,000의 배분액을 capital gain으로 신고했다. IRS의 감사에서 양측은 capital gain으로 분류한 것이 잘못이며 이를 배당으로 취급한다는데에 합의하였다. 이러한 정정으로 인하여 甲법인은 PHC가 되었다. PHC稅를 확정하는 IRS와의 합의서에 서명한 후 90일 이내에 부족액 배당을 지급하고 적기의 청구를 한 경우에는 PHC세는 취소된다.⁴⁵⁾

45) Sec. 547(c) 내지 (e) 참조.

(3) PHC稅 計算

[예시]

甲法人은 당 연도에 PHC로 분류되었으며, 연방세 소득세 신고서상 \$227,000의 과세소득을 신고했다

영업이익	\$ 100,000
long-term capital gain	60,000
short-term capital gain	30,000
배당 (20%소유법인)	200,000
이자	100,000
총소득	<u>\$ 490,000</u>
급여	(40,000)
일반관리비	(20,000)
기부금	(주)(43,000)
배당소득공제	(160,000)
과세소득	<u>\$ 227,000</u>

$$(주) \$43,000 = 0.1 \times (\$490,000 - \$40,000 - \$20,000)$$

甲法人의 연방소득세(95년 세율적용, AMT 무시)는 \$71,780이다. 당 연도의 甲法人의 실제 기부금은 \$60,000이다. 8월에 갑法人은 \$50,000의 배당을 지급했다. PHC세는 다음과 같이 계산된다.

과세소득	\$ 227,000
가산 : 배당소득공제	160,000
차감 : 기부금한도초과액	(주)(17,000)
연방소득세	(71,780)
지급배당공제	<u>(50,000)</u>
long-term capital gain	\$ 60,000
차감 : 관련 연방소득세 (23,400)	
LTCG 조정	<u>(36,600)</u>
UPHCI	\$ 211,620
× : 세율	0.396
PHC稅	<u>\$ 83,802</u>

(주) \$ 17,000 = \$ 60,000 총기부금 - \$ 43,000 한도액

방법인의 총연방세 부담액은 \$155,582(\$71,780+\$83,802)이다. \$83,802의 PHC稅는 \$211,620의 부족액 배당을 지급함으로써 회피할 수 있다.

라. 適正留保利益超過稅(Accumulated Earnings Tax: AET)

PHC稅가 適用되지 않는 법인에게는 AET가 適用될 수 있다. AET는 事業遂行에 필요치 않은 利益을 配分토록 強制함으로써 個人 株主가 수령하는 配當에 課稅가 이루어지도록 한다. AET는 그 名稱과는 달리 법인의 總累積留保利益을 대상으로 課稅되는 것이 아니고 當年度의 累積留保利益 增加額에 대하여만 課稅된다. 즉 當年度에 벌어들인 累積留保利益으로서 合當한 事業目的上 필요치 않은 部分에 대하여 課稅가 이루어진다.

(1) AET가 適用되는 法人

Sec. 532(a)에 의하면 AET는 “利益을 配分하거나 配當치 아니하고 累積함으로써 株主의 所得稅를 回避할 目的으로 形成되거나 活用되는 모든 法人에게” 부과된다. 다음 3개의 특별한 法人形態는 명문규정에 의하여 AET적용대상에서 除外되었다.

① PHC

② Sec. 501 내지 504 규정에 의한 免稅法人

③ S Corporation⁴⁶⁾

이론적으로는 AET가 大法人과 小法人 모두에게 適用된다.⁴⁷⁾ 그

46) Sec. 532(b) 및 Sec. 1363(a) 참조.

47) Sec. 532(c) 참조.

러나 실제에 있어서 AET는 경영진이 주주그룹의 租稅負擔을 輕減하기 위하여 配當政策을 活用하는 것이 가능한 小數 特殊關係株主 法人(closely held corporation)에게만 適用되고 있다.

(2) 租稅回避目的의 立證

Sec. 533(a)에 의하면, 合當한 事業上의 必要를 넘어서 法人의 E&P 蓄積은, 當該 法人이 利益留保의 目的이 오직 租稅回避에 있지 않음을 立證하지 못하는 한, 租稅回避目的이 있는 것으로 推定된다. 이러한 立證責任은 Sec. 534상의 原則에 따라서 IRS에게 移轉될 수도 있다.

租稅回避目的의 존재여부는 각 사안의 事實과 情況에 달려있다. Reg. Sec. 1. 533-1(a)(2)에 의하면 다음과 같은 狀況은 租稅回避目的이 있는 것으로 推定된다.

① 法人과 株主間의 去來(예, 法人의 株主에 대한 '貸出, 株主의 便益을 위한 法人의 資金使用)

② 法人 留保利益의 事業無關資産에의 投資

③ 法人의 E&P 配分程度(예, 낮은 配當支給率, 작은 給與 및 큰 규모의 利益留保는 租稅回避目的이 있음을 암시)

持株會社나 投資會社에게는 一般營業會社와는 다른 基準이 適用된다. Sec. 533(b)에 의하면 특정법인이 持株會社나 投資會社라는 사실은 租稅回避目的의 確실한 證據다.⁴⁸⁾ 一般營業會社와 같이 持株會社도 株主의 所得稅를 回避할 目的으로 會社가 形成되거나 活用되지 않았음을 보임으로써 이러한 豫斷에 對抗할 수는 있다.

48) Reg. Sec. 1.533-1(c)는 지주회사 또는 투자회사를 “재산을 보유하여 그로부터 소득을 거두거나 재산에 투자하는 외의 다른 활동을 하지 않는 법인”으로 정의하고 있다.

租稅回避目的의 存否는 법인이 利益을 留保하는 여러가지 동기중의 하나일 수 있다. Donruss Company 사건에서 大法院은 AET가 賦課되기 위하여 租稅回避目的이 반드시 利益留保의 決定的 動機이어야 할 필요는 없다고 보았다. 法院에 따르면 租稅回避目的이 存在하려면 法人이 利益留保의 租稅效果를 반드시 알고 있었어야 한다.⁴⁹⁾ 그러나 그러한 認識이 利益留保의 決定的 동기 또는 목적일 필요는 없는 것이다.

(3) 利益留保의 合當性에 관한 證據

法院은 어떤 單一의 要素에 의하여 留保利益規模의 不適正性이 推定되는 것은 아니라고 보았다. 그 대신 租稅回避動機의 證據로서 일부의 要素들이 提示되었다. 또한 일부의 다른 要素들은 利益留保의 合當한 理由로서 國稅廳 및 法源이 받아들이고 있다.

(가) 租稅回避動機의 證據

AET와 관련된 문제를 回避하고자 하는 법인은 防禦的으로 行動하여야 한다. 다음에 제기하는 要素를 最小化함으로써 AET를 避할 수 있다.

- ① 株主에 대한 貸出
- ② 株主의 個人的 便益을 위한 法人資金의 支出
- ③ 事業遂行과 無關한 貸出(예, 株主의 친척 및 친구에 대한 支出)
- ④ 어떤 法人을 支配하는 株主가 支配하는 다른 法人에 대한 貸出
- ⑤ 법인의 事業活動과 無關한 財産이나 株式에의 投資

49) U.S. vs The Donruss Company, 23 AFTR 2d 69-418, 69-1 USTC ¶19167 (USSC, 1969) 참조.

⑥ 非現實的인 危險의 保護⁵⁰⁾

株主에 대한 貸出 또는 株主의 個人的 便益을 위한 法人資金의 支出은 株主에 대한 配當支給의 代案으로 여겨진다. 마찬가지로 法人에 의한 株主의 친척·친구에게 대한 貸出은 株主에게 配當支給한 후 다시 그 株主가 親척·친구에게 個人的으로 貸出을 하는 것으로 여겨진다. 이상의 3가지 행위는 配當되었어야 할 法人利益을 부적합하게 留保하였음을 시사한다.

貸出 또는 支給法人의 支配株主가 支配하는 다른 法人의 便益을 위한 支出은 租稅回避目的이 있는 것으로 간주될 수 있다. 法人이 株主에게 配當을 支給하고 株主가 이를 關係企業에 資本拂入하는 것과 같다. 施行令에 언급되지 않은 것으로서 租稅回避動機가 있다고 인정되는 法人은 持株會社나 投資會社인 法人과 배당실적이 낮은 法人을 들 수 있다.

(나) 合理的인 事業上 必要의 證據

Sec. 537은 合當한 事業上의 필요를 다음과 같이 定義하고 있다.

- ① 合理的으로 豫想되는 事業上 필요
- ② Sec. 303의 redemption 필요
- ③ 超過持分の redemption 필요

Reg. Sec. 1.537-1(a)는 이 기준을 구체적으로 說明하고 있다.

“思慮깊은 經營者가 現在의 事業目的 및 合理的으로 豫想되는 未來의 需要를 감안하여 適正하다고 여기는 規模를 넘는 利益의 留保는 合理的인 事業上의 필요를 超過한 利益의 留保이다. 利益留保의 필요성은 企業의 수요와 直結되어야 하고 진정한 事業上의 目的이 있어야 한다.”

50) Reg. Sec. 1.537-2(c) 참조.

① 具體적이고 分明하며 實行 가능한 計劃

未來의 事業上 需要가 利益의 留保를 필요로 하는 경우에만 合理的으로 豫想되는 장차의 事業을 위한 利益留保가 正當化될 수 있다. 법인은 이러한 留保利益의 使用에 관한 具體적이고 分明하며 實行 가능한 計劃이 있어야 한다.

② 特定한 時間的 制限은 없음

留保利益이 課稅年度 終了以後의 短期間內에 使用되어야만 하는 것은 아니지만 장차의 事業上 必要性和 관련된 事實 및 情況에 의할 때 課稅年度 終了이후의 合理的 期間內에 사용될 計劃이 있어야 한다.

③ 後續事件의 影響

합리적으로 기대되는 事業상 필요성 유무의 결정은 과세연도말의 사실 및 情況에 따른다. Reg. Sec. 1.537-1(b)(2)에 의하면 合理的인 期待를 뒷받침하는 요소가 課稅年度末에 있었던 경우에는 後續事件을 활용하여 利益留保가 合當치 않았음을 主張할 수 없다. 그러나 後續事件을 토대로 납세자가 眞정으로 關聯計劃을 實行할 意思가 있었는지의 여부를 판단할 수는 있다.

利益留保가 正當化되는 合理的 事業上 需要로서 施行令에도 많은 事由가 提示되어 있으며 法院에서도 다양한 事由를 받아들이고 있다.

㉠ 사업확장 또는 기계대체

㉡ 기업의 취득

㉢ 부채 청산

㉣ 운전자본

㉤ 고객 또는 공급선에 대한 대출

㉥ 제조물 피해보상에 의한 손실

㉔ stock redemption

㉔ 사업상의 위기

중요한 이유에 관하여 상술하면 다음과 같다.

④ 事業擴張 또는 工場代替

國稅廳과 法院은 事業設備의 擴張이나 工場의 機械裝備의 代替를 事業上 合理的인 必要性으로 일관되게 認定해 왔다. 납세자가 이와 관련 어려움에 봉착하는 경우는 이러한 計劃이 書類化되지 않거나, 불명확하고 모호하며 실행가능성이 없는 경우이다. 關聯計劃이 반드시 文書化될 필요는 없지만 필시 充分한 書面資料를 갖추는 것이 최상의 대책일 것이다.

⑤ 企業의 取得

기업의 취득에는 同一 事業의 擴張 또는 새로운 事業으로의 進出이 있다. 새로운 기업의 株式이나 資産 取得이 있을 수도 있다. 납세자들은 새로운 사업의 充分한 持分을 確保함으로써 消極的 投資로 看做되지 않도록 유의하여야 한다.

⑥ 운전자본 (Bardahl Formula)

필요한 運轉資本의 確保도 합리적인 사업상의 필요성으로 인정된다. 製造業의 運轉資本需要는 서비스업의 그것과는 다르다. 한때 法院은 적정한 運轉資本規模를 결정하는데에 單純한 規則(예, 1년의 영업비용을 충당할 수 있는 자금규모 또는 2:1이나 3:1의 유동비율)을 사용했었다. 그러나 2개의 Bardahl 사건중 첫째 사건에서 租稅法院은 營業週期를 결정하기 위한 機械的 公式을 確立했다. 이 공식이 현재 適正 運轉資本規模를 결정하는데 주로 사용되고 있다.

製造業의 경우 營業週期란 “現金을 原材料에 투입하여 이것이 市場性 있는 bardahl 製品으로 轉換되고 이 製品이 販賣되어 賣出債權이 생기고 이를 回收하는 전과정에 필요한 期間”으로 정의된

다.⁵¹⁾

두번째 Bardahl 사건에서 租稅法院은 공급자에 의해 短期信用(예, 외상매입)형태로 제공된 자금은 기업의 필요한 運轉資本規模를 減少시킨다고 결정하였다.⁵²⁾ 必要運轉資本規模를 결정하는 데 사용되는 Bardahl公式은 다음과 같다.

$$\text{平均 營業週期} = \text{在庫期間} + \text{賣出債權期間} - \text{信用利用期間}$$

在庫期間이란 原材料 取得에서 完製品 販賣까지의 소요기간을 말한다. 賣出債權期間이란 販賣日로부터 賣出債權 回收까지의 소요기간을 말하고 信用利用期間이란 費用이 發生하거나 在庫를 購入한 때로부터 代金を 支給할 때까지의 기간을 말한다.

平均營業週期는 다음 등식으로 표현될 수 있다.

$$\left[\frac{\text{재고}}{\text{연간 매출원가}} + \frac{\text{매출채권}}{\text{연간 매출액}} - \frac{\text{외상매입}}{\text{연간 영업비·매입 (비현금비용제외)}} \right] \times 100$$

= 평균영업주기(1년에 대한 백분율)

平均營業週期 및 年間 事業上 必要現金規模에 의하여 다음과 같이 必要運轉資本規模를 결정한다.

$$\text{평균영업주기} \times (\text{매출원가} + \text{영업비용}) = \text{필요운전자본}$$

51) Bardahl Manufacturing Corp., 1965 PH T.C. Memo ¶ 65,200, 24 TCM 1030 참조.

52) Bardahl International Corp., 1966 PH T.C. Memo ¶ 66,182, 25 TCM 935 참조.

賣出原價는 總原價(즉, 직·간접비 포함) 基準에 의하여 결정된다. 營業費用에는 資本的 支出과 寄附金은 물론이고 감가상각비, 감모상각비, 제 상각비용등 非現金 費用이 除外된다. 租稅法院은 聯邦所得稅(예, 분기별 추정납부(중간예납)세액)를 營業費用에 包含하고 인플레이션을 감안하여 營業週期計算을 調整할 수 있도록 하였다.⁵³⁾

1營業週期에 필요한 運轉資本規模가 課稅年度末의 實際運轉資本額과 比較된다. 必要運轉資本規模가 法人의 實際運轉資本額을 超過할 경우에는 이러한 追加需要가 다른 특정한 사업상의 수요와 함께 利益의 留保를 正當化하는데 사용될 수 있다. 必要運轉資本規模가 實際運轉資本額보다 작을 경우에는 利益留保를 正當化하는 다른 요인(예, 기계설비교체등)이 없는 한 이러한 超過運轉資本額은 非合理的 留保로 취급되어 주주에 대한 配當可能金額이 된다.

國稅廳과 法院이 bardahl공식을 서로 다르게 解釋해 왔기 때문에 運轉資本規模計算의 機械的 正確性에 대한 混亂이 야기될 수 있다. 一部 法院은 營業週期計算에 있어서 絶頂期の 달(peak month)의 재고자산, 매출채권, 외상매입 회전율을 사용했다.⁵⁴⁾ Peak month 실적의 사용은 일반적으로 營業週期를 늘리게 된다. 서로 다른 방법이 사용되면 必要運轉資本規模도 매우 달라지게 된다. 그 결과 무엇이 適正運轉資本規模를 구성하는지에 대하여 심각한 論爭이 발생하였다.

[예시]

甲법인의 경영진은 AET 문제가 있을 것 같아 Bardahl 공식에 의한 당연도 말일 기준의 필요한전자본규모의 산출을 요구하였다. 당연도의

53) Doug-Long, Inc. 72 T.C. 158 (1979) 참조.

54) State Office Supply, Inc. 1982 PH T.C. Memo ¶ 82,292, 43 TCM 1481 참조.

활용가능한 정보는 다음과 같다.

매출원가	\$ 2,700,000
평균재고	675,000
매입	3,000,000
판매(모두 외상판매)	6,000,000
평균매출채권	750,000
영업비용(감가상각비·기타 비현금비용 포함)	875,000
감가상각비·기타 비현금 비용	75,000
평균 외상매입	350,000
연방 소득세	100,000
12. 31 현재의 운전자본	825,000

영업주기는 다음과 같이 계산된다.

$$\text{재고회전율} = (\$675,000 \div \$2,700,000) \times 365 = 91.25\text{일}$$

$$\text{매출채권회전율} = (\$750,000 \div \$6,000,000) \times 365 = 45.625\text{일}$$

$$\text{외상매입회전율} = \left[\frac{\$350,000}{\$3,000,000 + \$800,000} \right] \times 365 = 33.62\text{일}$$

$$\text{영업주기} = \left[\frac{91.25 + 45.625 - 33.62}{365} \right] \times 100 = 1\text{년의 } 28.3\%$$

$$\begin{aligned} \text{연간영업비용} &= \$2,700,000 + \$875,000 - \$75,000 + \$100,000 \\ &= \$3,600,000 \end{aligned}$$

$$\text{필요운전자본} = \$3,600,000 \times 0.283 = \$1,018,800(\text{주})$$

(주) 연방 소득세 추정납부액을 고려하여 제외하면 연간 영업비가 줄어든다.

필요운전자본규모는 12월 31일 현재의 실제운전자본액보다 \$193,800 (\$1,018,800 - \$825,000)만큼 크다. 따라서 甲법인은 운전자본의 보충을 위한 당연도 이익의 유보를 정당화할 수 있다.

Bardahl 공식은 서비스회사의 必要運轉資本規模를 추계하는데도 사용된다. 서비스회사는 在庫資産需要가 거의 없기 때문에 다른 계산방법이 사용된다. 서비스회사의 경우에는 賣出債權維持에 필요한 資金需要에 주목해야 한다. 적절한 勞動力 供給의 維持가 중요하기 때문에 서비스회사는 사업이 正常以下水準으로 떨어질 경우에도 핵심인원을 보유하기 위해서 적절한 運轉資本規模를 유지해야 한다. 따라서 이러한 人力의 維持費用을 充當하기 위하여 일정금액이 基本的인 必要運轉資本規模에 加算되어야 한다.

⑦ stock redemption

Sec. 537(a)에 의하면 법인은 Sec. 303(상속세) redemption 및 超過持分 redemption 등 2종류의 stock redemption을 위하여 利益을 留保할 수 있다. Sec. 303 redemption의 경우, 株主의 死亡後에 당해 株主의 相續財團 또는 信託의 受益者로부터 주식을 매입하기 위하여 資金을 準備할 수 있다. 이러한 자금은 Sec. 303 규정에 의하여 redemption될 수 있는 금액을 超過할 수 없다. 두번째의 경우 법인은 民間財團이 所有한 株式으로서 Sec. 4943 규정에 의한 持分 所有限度を 超過하는 부분을 redemption하기 위하여 資金을 準備할 수 있다.

⑧ 事業上の 偶發的 狀況

法院은 Sec. 537 시행령에서 특별히 열거되지 않은 여러 가지의 事業上 偶發的 狀況에 대비하여 利益을 留保할 수 있도록 許容하였다. 國稅廳 調査指針 및 法院에 의하여 利益의 留保가 가능한 事業上 偶發的 狀況으로 인정된 사례로서는 실제 또는 잠재적인 訴訟, 主要顧客의 赤字에 이은 事業實績低調, 特定損失에 대비한 自家保險의 準備金, 罷業 可能性 및 職員退職基金 등을 들 수 있다.

(4) AET의 決定

AET 세액의 결정과정은 아래에 정리되어 있다. 稅率은 39.6%이다. PHC稅와 마찬가지로 법인은 配當을 통해서 AET 課稅標準을 줄일 수 있다. 그러나 흔히 名目上의 配當만을 실시하거나 전혀 配當을 실시하지 않는 것으로 보아 법인들은 일반적으로 AET 節稅戰略을 採擇하고 있지 않은 것으로 보인다. 이는 AET 문제가 신고 후 1년 이상이 지날때까지는 이슈화되지 않기 때문이다. PHC稅와는 달리 AET는 國稅廳이나 法院이 AET가 賦課되어야 한다고 決定한 경우에는 不足額 配當을 하더라도 AET의 納付를 避할 수 없다. AET의 결정은 다음과 같다.

과세소득

가산조정 : 1. 배당소득공제

2. NOL 공제

3. 전년도 한도초과액으로서 이월공제된 기부금

4 capital loss 이월공제액

차감조정 : 1. 미국 및 국외 소득세

2. 10% 법인한도 초과 기부금

3. 공제 불가능 capital loss

4. net capital gain에서 이에 대한 소득세를 차감한
금액

차감 : 지급배당공제

차감 : 누적유보이익세액공제(accumulated earnings credit)

AET 과세소득

× 39.6%

AET

(가) 累積留保 課稅所得(Accumulated Taxable Income ; ATI)

ATI 계산의 출발점은 법인 課稅所得이다. 여러 항목을 加減하여 ATI를 구하게 된다.

① 課稅所得 加算項目

PHC稅와 마찬가지로 법인은 配當所得控除를 할 수 없다. 이를 控除한 법인은 課稅所得에 이를 다시 加算해야 한다.⁵⁵⁾

課稅所得決定時 控除된 NOL은 ATI計算時 다시 課稅所得에 加算되어야 한다. PHC稅와는 달리 直前 課稅年度에 발생한 NOL에 대해서 特別控除가 許容되지 않는다.⁵⁶⁾

② 課稅所得 差減項目

10%의 法人限度와 個人限度에 상관없이 寄附金은 全額 控除 가능하다. PHC稅에서와 같은 調整이 필요하다.⁵⁷⁾

發生主義 또는 現金主義의 회계방법에 상관없이 발생한 미국 및 외국의 소득세는 공제가 가능하다.⁵⁸⁾

Net capital gain에서 이 부분에 대한 所得稅를 差減한 殘額에 대하여 控除가 가능하다.⁵⁹⁾ 따라서 큰 capital gain을 實現한 法人이 이를 일부 留保하여도 AET를 負擔하지는 않는다. Net capital loss가 net capital gain을 超過하는 경우에도 동 超過金額은 控除될 수 있다.

③ 支給配當控除

4가지 형태의 配當에 대해 支給配當控除가 가능하다.

㉠ 課稅年度中 지급한 配當

55) Sec. 535(b)(3) 참조.

56) Sec. 535(b)(4) 참조.

57) Sec. 535(b)(2) 참조.

58) Sec. 535(b)(1) 참조.

59) Sec. 535(b)(6) 참조.

㉞ 遡及(Throwback) 配當

㉟ 假想(Consent) 配當

㊱ 清算配分

사소한 예외가 있기는 하지만 支給配當控除는 PHC稅의 경우와 동일하다. 法人의 E&P를 源泉으로 課稅年度中에 지급된 非清算配分에 대하여는 支給配當控除가 가능하다. 特惠的 配當에 대하여는 支給配當控除가 許容되지 않는다.⁶⁰⁾

遡及配當이란 課稅年度 終了日 이후의 2½개월 이내에 E&P를 源泉으로 지급된 配分額을 말한다. 課稅年度 終了日 이후의 2½개월 이내에 행한 配分은 當該 課稅年度中 지급한 實際 配當額과 상관없이 課稅年度 終了日에 지급된 것으로 취급된다.⁶¹⁾ AET이슈는 國稅廳의 調査가 있기전까지는 제기되지 않기 때문에 AET를 回避하는데 있어서 遡及配當 및 假想配當의 有用性は 크지 않다.

清算配分도 支給配當控除의 대상이 된다. 完全清算, 部分清算 및 株式 redemption과 관련된 配分도 공제대상이다.

④ 累積留保利益稅額控除

다른 稅額控除와는 달리 累積留保利益稅額控除는 달러 대 달러로 AET를 줄이지는 않는다. 대신 ATI를 減少시킨다. 一般營業會社, 서비스會社, 持株 및 投資會社 각각에 대하여 다른 규정이 적용된다.⁶²⁾

㉞ 營業會社は \$250,000에서 직전 과세연도말의 累積E&P金額을 差減한 金額과⁶³⁾ 合理的인 事業上 必要를 충당하기 위한 當期

60) Sec. 562(c) 참조.

61) Sec. 563(a) 참조.

62) Sec. 535(c) 참조.

63) Sec. 1561(a)(2)은 특수관계기업집단 전체에 대하여 법정면제금액을 적용토록 하였다.

E&P金額중 큰 金額을 控除할 수 있다.

㉞ 累積留保利益稅額控除額을 계산하기 위해 앞에서 사용된 累積 E&P金額은 直前 課稅年度의 E&P에서 지급된 것처럼 취급되는 當 課稅年度의 遡及配當金額만큼 줄어든다.

㉟ 當期 E&P金額은 支給配當控除額과 net capital gain(관련 소득세 차감) 만큼 減少된다.

㊱ 보건, 법률, 공학, 건축, 회계, 손해사정, 공연예술 및 자문 등에 종사하는 서비스회사에게는 特別規定이 적용된다. 이들에게도 역시 앞의 基本 計算法이 適用되지만, 法定 最小控除額은 \$150,000이다.

㊲ 持株 및 投資會社는 \$250,000에서 直前 課稅年度末의 累積 E&P金額을 差減한 殘額을 控除할 수 있다. 이들에게는 合理的 事業上 需要에 의한 높은 金額의 控除가 許容되지 않는다.

[예시]

인적용역회사 및 투자회사가 아닌 C Corporation인 甲법인의 누적 E&P, 당기 E&P 및 사업상 필요에 의한 당기 E&P 유보액은 다음과 같다. 종신 최소세액공제금액은 \$250,000이다.

조세특징	상황 1	상황 2
1. 누적 E&P	\$ 75,000	\$ 75,000
2. 종신 최소세액공제액	250,000	250,000
2a. 당연도 최소세액공제(=2-1)	\$ 175,000	\$ 175,000
3. 당기 E&P	400,000	400,000
3a. 사업상 필요한 당기유보 E&P	300,000	50,000
3b. 사업상 필요한 부분을 초과하는 당기 E&P(=3-3a)	100,000	350,000
4. 누적유보이익세액공제액 (2a와 3a 중 큰 것)	300,000	175,000

양 상황의 경우에 모두 \$175,000의 최소세액공제액이 남는다. 상황 1의 경우 최소세액공제잔여액 \$175,000은 사업상 필요에 의해 유보한 \$300,000의 당기 E&P보다 작기 때문에 누적유보이익세액공제액은 \$300,000이 된다. 상황 2의 경우, 최소세액공제잔여액 \$175,000은 사업상 필요에 의해 유보한 \$50,000의 당기 E&P보다 크기 때문에 \$175,000이 누적유보이익세액공제액이 된다. 양 상황의 경우 장차에 사용할 수 있는 최소세액공제액은 없다. 차후과세연도의 누적유보이익세액공제액은 사업상 필요에 의해 유보한 E&P에 기초를 두게 된다.

(나) AET의 計算

AET의 계산은 다음 예시와 같다.

[예시]

甲법인은 소수가족소유 회사로서(closely held family company) 오랫동안 제조업을 성공적으로 영위해 왔다. 현연도 1. 1 현재 甲법인의 누적E&P잔액은 \$750,000이다. 현연도의 영업관련정보는 다음과 같다.

영업이익	\$ 650,000
long-term capital gain	30,000
배당(20% 소유법인)	150,000
이자	70,000
총소득	\$ 900,000
배당소득공제	(120,000)
급여	(100,000)
일반관리비	(200,000)
기부금	(주)(60,000)
과세소득	\$ 420,000

$$(주) \$60,000 = 0.1 \times [\$900,000 - (\$100,000 + \$200,000)]$$

甲법인의 연방 소득세(95년 세율적용 및 AMT 무시)는 \$142,800이다. 실제 기부금은 \$70,000이다. 6월 30일에 \$20,000을 현금배당했다. 사업상 필요에 의한 당기E&P유보액은 \$160,000이다.(지급배당공제후)

국세청 조사요원이 AET문제를 제기하고 상기 사실이 정확하다면 AET는 다음과 같이 계산된다.

과세소득	\$ 420,000
가산 : 배당소득공제	120,000
차감 : 기부금 한도초과액	(주1)(10,000)
연방소득세	(142,800)
차감 : long-term capital gain \$30,000	
차감 : 연방소득세 (주2) <u>(10,200)</u>	(19,800)
지급배당공제	(20,000)
누적유보이익세액공제 :	
당기 사업필요 증가액 \$160,000	
차감 : LTCG(세제외) <u>(19,800)</u>	<u>(140,200)</u>
ATI	\$ 207,200
× : 세율	× 0.396
AET	\$ 82,051

(주1) \$70,000 총기부금-\$60,000 한도액 = \$10,000 초과기부금

(주2) \$30,000 × 0.34 = \$10,200

당과세연도 甲법인의 총연방세액은 \$224,851(\$142,800 + \$82,051)이다.

마. 業務無關 事業所得稅(Unrelated Business Income Tax)

Sec. 511(a)는 일반적으로 法人形態의 非營利機關에 대하여 法人所得稅를 免除토록 하고 있다. 그러나 Sec. 511(a)은 信託으로서 과세되는 것을 제외한 免稅機關이 業務와 關聯없는 事業所得을 벌은 경우에는 法人 所得稅를 課稅토록 하고 있다. 다만 정부조직의 대리자격인 대학을 政府組織에 대하여는 業務無關 事業所得稅가 賦課되지 않는다. Sec. 513(a)에 의하면 業務無關 課稅所得은 事業에 해당되는 活動으로서 당해기관에 의하여 正規的으로 運營되고 免稅地位의 원인이 되었던 慈善, 教育, 기타 目的과 實質的으로 關聯이 없는 活動으로부터 발생한 것이어야 한다.

業務無關 課稅所得은 당해 機關의 業務와 관련없는 앞의 요건을 충족하는 事業에서 발생한 總所得에서 그러한 事業과 直接的으로 關係된 費用을 차감한 금액을 말한다. Sec. 512(b)는 일정한 所得形態에 대하여는 業務無關 事業 所得稅를 특별히 免除하고 있다. 전부 또는 일부가 業務無關 事業 所得稅에서 免除되는 所得의 형태로는 사용료, 배당, 이자, 부채로 취득한 재산(예를 들면 사고클럽 회원권은 제외)으로부터 발생하는 연금, 부동산 임대료, 부동산과 함께 임대한 부수적 성격의 동산 임대료, 통상적 사업과정에서 주로 고객에게 판매할 목적으로 보유하는 재고 및 여타재산 이외 재산의 매각, 교환 및 처분에 따른 손익 등을 들 수 있다. 總所得에서 控除가 許容되는 사항은 사업을 수행하는 정규의 법인이었다면 공제되었을 費用 및 損失이다. 寄附金은 法人의 業務無關 事業課稅所得의 10%까지 控除될 수 있다. NOL도 遡及 및 移越控除가 가능하다. Sec. 512(b)(12)에 의하면 추가적으로 처음 \$1,000의 소득은 免稅된다. 이 免稅措置에 의하여 많은 기관들이 業務無關 事業 所得稅를

負擔하지 않게 된다.

바. 申告 및 行政節次

(1) AMT

법인 AMT는 Form 4626을 사용하여 申告한다. 推定豫納節次에 관하여는 전술하였으며 Sec. 6655(g)에 의하면 AMT도 豫納의 대상이다. 따라서 法人은 분기별 推定豫納을 하는 경우 AMT도 적정하게 推定하여야 한다. 그렇지 않은 경우 Sec. 6655에 규정하는 過少納付 加算稅를 賦課받을 수도 있다.

(2) 環境稅

環境稅는 Form 4626의 Line 16에 記載하여 申告한다. 環境稅는 法人 AMTI(최저한세 'NOL 공제제외)를 토대로 과세되기 때문에 申告에 Form 4626이 사용된다. 環境稅는 Sec. 6665(g)에서 推定豫納對象의 하나로 정하고 있기 때문에 分期別 豫納時 環境稅도 정확히 推定하여야 한다. 그렇지 않을 경우 역시 Sec. 6655의 加算稅가 부과된다.

(3) PHC稅

(가) 申告

PHC는 法人稅를 申告해야 하는데(Form 1120) 표 PH를 동 신고서에 添附해야 한다. 표 PH에는 당해 법인이 PHC인지 여부 및 UPHCI와 PHC稅額 決定에 대한 필요한 節次가 포함되어 있다. PHC가 표 PH를 添附하지 않은 경우에는 추가납부세액이 없다고 하더라도 Reg. Sec. 301.6501(f)-1에 의하여 PHC稅의 賦課除斥期間

이 3年에서 6年으로 延長된다.

(나) 稅額, 利子, 加算稅 納付

法人은 보통 Form 1120과 표 PH를 提出할 때 또는 國稅廳이나 法院이 납부할 PHC稅額이 있다는 결정을 한 경우에 PHC稅를 納付하게 된다. PHC稅는 推定豫納의 대상이 아니다. 申告期限(연장기간무시)이후에 PHC稅를 納付하는 法人에게는 未納部分에 대하여 當初 納付期限(연장기간무시)으로부터 納付日까지의 利子和 加算稅가 賦課된다.

(4) AET

AET 納付義務가 있는 法人이 提出하여야 할 公式的인 表나 書式은 없다. 이 세금의 主觀的 性格 때문에 법인은 國稅廳이 신고서를 監査하기전에는 AET를 납부하지 않는다. 申告書가 提出될 때 稅額을 納付하지 않기 때문에 AET가 부과되는 경우에는 Sec. 6601(b)에 의하여 申告期限으로부터 納付日까지의 利子を 追加적으로 納付하여야 한다.⁶⁴⁾ Sec. 6653에 의하여 過失에 따른 過少納付로 判定되고 加算稅가 賦課될 수도 있다.

(5) 業務無關 事業 所得稅

業務無關 事業 所得稅의 決定 및 申告는 Form 990-T(免稅機關 事業所得稅 申告)에 의한다. 이 신고서는 면세기관의 연례Information 申告와 함께 提出하여야 한다. 業務無關 事業所得稅도 正規法人稅의 매분기별 추정예납과 동일하게 이루어져야 한다.

64) Rev. Rul. 87-54, 1987-1 C.B. 349 참조.

2. 行政 및 節次

가. 美國稅廳의 役割

미국세청은 재무성의 일부로 청장(Commissioner)으로 불리는 최고관리자는 대통령이 임명한다. 미국세청의 일반직 공무원의 수는 약 100,000명이다. 미국세청은 租稅法을 執行하고 解釋하는 임무를 擔當하고 있다.

(1) 租稅法의 執行과 徵收

미국세청의 가장 중요한 임무중 하나는 租稅法의 執行⁶⁵⁾으로 납세자의 세무신고, 납세자의 조세채무의 정확한 보고 및 稅額의 納付를 確保할 책임을 진다.

미국은 상당히 높은 수준의 稅法遵守率을 기록하고 있으나 세법을 잘 따르지 않는 일부의 납세자들 때문에, 선정된 납세자의 신고서를 監査하고 무신고자를 調査하는 기능을 수행할 필요가 있다. 아울러 세법의 정확한 해석과 관련하여 모호한 부분이 있어 미국세청과 납세자간에 특정한 거래에 대한 租稅上의 取扱에 있어 의견이 일치하지 않는 경우도 있다. 미국세청은 그 기능의 일부로 납세자가 이러한 모호한 부분을, 미국세청이 취급하는 방법과 달리 신고하는 사례를 發見하고자 한다. 미국세청이 세무신고서에 대한 감사시 취한 입장에 대하여 동의하지 않는 납세자는 訴訟을 提起한다.

미국세청은 납세자가 자신의 조세채무를 정확히 申告하였는지 뿐만 아니라 납세자가 그 세액을 納付하였는지를 확인한다. 납세자가

65) 미국세청은 총포류세 및 주세에 관하여는 집행권이 없다

자신의 조세채무를 申告는 하였으나 세액을 納付하지 않는 이유는 다양하다. 미국세청의 징수공무원은 무납부한 사람이나 업체로부터 가능한 한 租稅를 徵收할 의무를 진다.

(2) 法律의 解釋

일반적으로 법률용어는 行政的 解釋과 司法的 解釋이 필요하다. 미국세청은 行政的 解釋을 맡고 있다. 가장 중요한 行政的 解釋으로는 Revenue Rulings, Revenue Procedures, Notice 및 Information Release가 있다. 각각의 解釋은 일반 대중이 이용할 수 있다. 미국세청은 이밖에도 例規(letter rulings)의 형식으로 특정 납세자에 대하여 解釋을 해주기도 한다. 그러나 이 예규는 先例로서의 價値를 갖지 않는다.

(3) 美國稅廳의 組織

미국세청은 전국에 걸쳐 부여된 임무를 수행하여야 하므로 이러한 전국적인 행정을 수월하게 하기 위하여, 全國을 7개의 地域으로 分轄하여 地方國稅廳을 두고 있으며 地方廳長(regional commissioner)이 통솔하고 있다. 이들 地方廳은 모두 63개의 稅務署로 나뉘어지는데 行政책임자는 稅務署長이다(district director). 각각의 주에는 최소한 하나의 세무서가 있으며, 일부 규모가 큰 주(예를 들어 뉴욕, 캘리포니아 및 텍사스)는 하나 이상의 세무서를 두고 있다. 미국세청은 이밖에도 10개의 서비스센터를 두고 있으며 이들 서비스센터는 稅務申告書를 接受하고 處理하는 임무를 맡고 있다.⁶⁶⁾

본청에는 廳長 이외에도 次長 및 廳長을 보좌하는 局長들과 副局

66) 미국세청은 서비스센터의 수를 줄여 보다 중앙집중적인 처리를 계획하고 있다.

長, 調査局長 및 法務官이 있다. 法務官室은 施行令을 草案하고 租稅法院에서 政府를 代表한다.

나. 稅務申告의 監査

미국세청의 가장 중요한 활동중의 하나는 稅務申告를 監査하는 것이다. 모든 申告書는 확인의 대상이 되는데 서비스센터에서는 산술적인 검토 및 신고서상의 숫자가 다른 란으로 정확히 轉記되었는지를 검증한다. 이밖에도 署名 및 社會保障番號와 같은 항목들이 누락되었는지 여부를 검토한다.

납세자의 신고서는 社會保障番號別로 電算處理되어 고용주나 지급자가 신고한 서류(서식 W-2 및 1099)상의 금액과 납세자가 신고서상에 기재한 금액이 일치하는지 여부를 比較 檢討한다.

신고서상에 기재된 조세채무액이 잘못된 경우, 서비스센터는 납세자에게 追加로 納付할 稅額이나 還給할 稅額을 통지한다. 지급자나 고용주가 신고한 사회보장번호별 지급조서상의 금액과 납세자가 신고한 금액이 일치하지 않을 경우에는 납세자에게 그 差異에 대하여 書面으로 解明을 요청한다.

(1) 申告書 監査比率

전체 신고중 매우 적은 부분이 監査의 대상이 된다. 1993년의 예를 들면 미국세청은 個人的 申告중 0.92%만을 監査하였으며 法人의 경우에는 3.05%, 組合(partnership)의 경우에는 0.61%, 信託受益者의 경우에는 0.21%만을 監査하였다. 개인의 경우 100,000불 이상의 소득자 중에서는 4.03%, 總資産 2억5천만불 이상인 법인중에서는 52.11%가 감사를 받았다. 이러한 稅務監査의 結果 미국세청은

230억불을 追徵하였다.

이러한 감사의 비율은 電算에 의하여 비교 검토되는 비율을 고려하지 않은 것으로 개인의 신고서중 반 이상은 매우 간단하므로 電算檢討에 의한 比較分析으로도 충분한 監査가 이루어진다고 볼 수 있어 사실상의 監査比率은 더 높다고 보아야 할 것이다.

(2) 監査對象의 選定

監査對象은 여러 가지 방법으로 선정되는데 대부분은 DIF(discriminant function) 節次를 통하여 이루어진다. DIF를 사용하는 목적은 가급적 追徵稅額이 없는 결과를 초래하는 監査의 건수를 줄여 稅務調査의 效果를 極大化 하고자 하기 위한 것이다. 1993년도를 예로 들면, 조사요원과 세무감사자들의 감사결과 세액의 추징이 없이 조사가 종결된 건은 전체조사건수 중 각각 11% 및 16%에 지나지 않는다. DIF 프로그램을 개발하기 전인 1960년대 후반에는 전체조사건수 중 40% 이상이 추징세액 없이 종결되었다. 최근 미국세청은 MSSP(Market Segment Specialization Program)로 불리는 監査方法을 시행하기 시작하였다. 이 방법에서는 미국세청의 직원에게 産業別(예를 들면 제조업, 도매업, 소매업(자동차 및 선박판매인 및 정비소) 및 의료업 등) 熟知度を 발전시키도록 하고 MSSP 調査指針을 제공한다. 국세청 직원들이 산업에 대한 숙지도가 높아질수록 납세자가 부정확하게 처리하였을 問題를 指摘하는 能力이 增進될 것이다.

(가) Discriminant Function Programe(DIF)

1982년도의 개인소득세 조사건수의 2/3가 이 절차에 의하여 選定되었다. 이 제도를 위한 토대는 1960년대 중반부터 구축되었는데 이를 실시하는 목적은 첫째, 신고내용을 검토하는데 소요되는 人力 및 電算裝備의 소요를 줄이고 둘째, 가장 誤謬가 많을 듯한 申告書

를 구분하고, 셋째 조사결과 세액이 추정세액이 없거나 적은 조사 건수를 줄이기 위한 것이다.

미국세청은 DIF에 의한 조사대상선정을 다음과 같이 설명한다.

『DIF는 두 개의 모집단 간에 差別을 두기 위하여 多様な 變數 또는 基準을 使用하는 統計分析의 形態이다. 미국세청의 관점에서 이들 두 집단은 세무조사가 필요한 신고서와 세무조사가 필요하지 않은 신고서이다. DIF는 본질적으로 “조사가 필요한 그룹”의 신고서상의 선택된 항목을 “조사가 필요하지 않은 그룹”과는 달리 보여준다. DIF는 신고서상의 여러 항목을 취하여 이를 하나의 點數로 集約하는데 이 점수는 특정한 신고서를 조사할 것인지 여부에 관한 主要 決定因子로 이용된다.』

상대적으로 높은 DIF점수를 얻은 신고서는 국세청이 일찍이 監査하여 更正한 신고서와 공통된 특성을 갖는다(예를 들어 상대적으로 높은 재해손실이나 기부금 공제를 신고한 경우). 국세청이 DIF점수가 상대적으로 높은 모든 신고서를 감사할 행정력이 부족하므로 국세청의 조사관리자는 더 높은 점수를 받은 신고서에 대하여 최우선 순위를 부여한다.

국세청은 다음에 논의될 납세자의 성실성 측정 프로그램(Taxpayer Compliance Measurement Program : TCPM)에서 얻은 情報를 기초로 DIF공식을 발전시킨다.

(나) 納稅者의 誠實性 測定 프로그램(Taxpayer Compliance Measurement Program : TCPM)

이 프로그램에 의하면 감사를 받은 신고서중 적은 수만이 無作為로 選定된다. 위에서 언급한 바와 같이 TCPM의 목적은 DIF프로그

램의 選定過程을 增進시키는 것이다. 1994년 이전에는 매3년마다 50,000건의 개인소득세 신고서를 감사하였다. TCPM감사는 法人과 같은 다른 납세주체에 대하여도 실시되었다. 1995년 10월부터 개시된 회계연도에는 모두 153,000건의 1994과세연도분 신고서를 감사하는 것으로 그 대상이 擴大되었다.

TCPM감사에 있어 국세청의 조사관은 신고서의 매 항목을 모두 調査한다. TCPM감사를 받을 가능성은 버스에 치일 확률과 비교된다.

(다) 其他의 方法

조사대상 신고서를 선정하는 데에는 DIF와 TCPM 이외에도 여러 가지 방법이 있다. 이들 기타의 방법으로 선정되는 신고서의 비율은 비교적 낮다. 어떤 경우에는 기왕에 납부한 세금에 대한 還給請求를 하였다는 理由로도 選定되며 국세청은 還給金에 대한 通知를 하기 前에 신고서를 監査하도록 決定한다. 드문 경우이나 불만을 가진 전직 고용원이 국세청에 어느 企業이 신고서상의 일부 항목을 不當하게 處理하였음을 알려주어 監査를 하는 경우도 있다. 이러한 情報를 근거로 調査한 결과 세액을 追徵하게 되면 이러한 정보를 제공한 개인에게 褒賞할 수 있다. 비록 褒賞金이 추가세액과 가산세의 10%를 超過할 수는 없으나 이 褒賞의 실시여부는 전적으로 과세당국의 裁量事項이다. 법인과 같은 납세자의 신고서 監査過程에서 관련인들(주요 주주)의 신고서를 監査할 필요성이 제기되기도 한다.

국세청은 이따금 특정거래에 대하여 납세자의 자진신고율을 高揚하기 위한 特別調査計劃을 실행하기도 한다. 이러한 實驗的인 調査結果로 일부의 신고서가 조사대상으로 選定되기도 한다. 예를 들면 1989년중에 국세청은, 기타항목별공제(micellaneous itemized deduction)

에 적용되는 2% 制限을 회피하기 위하여 일부 비용의 항목구분이 잘못되었는지 여부를 판단하고자 3,000에서 4,000건의 개인신고서를 標本調査하였다. 1992년에는 현금거래가 조세목적상 정확히 보고되는지를 판단하기 위하여 10,000불 이상의 現金去來에 관한 정보보고서(서식 8300)를 사업자 및 자영 납세자의 신고서와 相互對查 하였다.

(3) 稅務調査對象 納稅者의 選擇

납세자가 국세청으로부터 稅務調査가 임박하였음을 알리는 通知를 받은 때, 통지서상에서 그러한 조사가 郵便調査인지, 事務室調査인지, 現場調査인지를 알 수 있다. 郵便調査에서는 문서를 제공하거나 특정 소득이 신고되지 않은 이유를 알리는 것과 같은 모든 의사소통이 書信을 통하여 이루어진다. 事務室調査에서는 납세자 본인이나 납세자의 稅務諮問人이 가까운 국세청의 사무실에서 국세청 직원과 만나서 調査를 받게 된다. 稅務調査를 알리는 통지서에는 어떤 항목이 조사를 받을 것이며, 어떤 자료를 제공해야 하는지가 적혀있다. 現場調査는 사업자의 신고서나 보다 더 복잡한 개인의 신고서에 대하여 일반적으로 실시된다. 국세청의 조사관은 납세자의 事業場所나 住所 또는 납세자의 자문인의 事務所에서 조사를 행한다.

(가) 特別免除規程

동일 항목에 대한 反復的인 調査에 대하여는 특별한 규칙이 적용된다. 다음과 같은 경우에는 監査通知를 받은 納稅者가, 감사의 진행여부를 검토하는 동안 稅務調査를 中止할 것을 要請할 수 있다.

① 직전 2개 사업연도중 적어도 한 사업연도에서 같은 항목에 대하여 세무감사를 받은 적이 있고,

② 앞의 監査에서 追徵稅額이 없었음.

調査의 中止를 요청하기 위해서는 감사통지서상에 적힌 담당자에게 전화하여야 한다.

[예시]

1995년 10월 A는 국세청으로부터 1993년 소득세 신고서상에 공제된 의료비에 대한 조사가 있을 것임을 통보받았다. A의 1991 과세연도 신고서도 같은 의료비에 대하여 조사를 받았었으나 국세청은 추정세액을 부과하지 않았다. A는 세무조사를 계속할 것인지를 결정하는 기간동안 1993 과세연도에 대한 세무조사를 중지할 것을 요청할 수 있다.

[예시]

A의 1991 과세연도의 신고서가 피고용인의 비용에 관하여 조사받은 것을 제외하고는 앞의 예시와 사안이 같다고 가정하자. 전연도의 세무조사시 다른 항목을 받았기 때문에 A는 세무조사의 중지를 요청할 수 없다.

(나) 調査公務員과의 會議

일반적으로 調査의 첫단계는 국세청의 조사관과 납세자나 납세자의 대리인과의 회의로부터 시작된다. 稅務調査官이 납세자의 신고서가 정확하다고 하거나 더 나아가 환급을 해야 한다면 그 이상 바랄 것이 없다. 그러나 대부분의 경우 稅務調査官은 납세자가 追加로 납부하여야 할 세액이 있다고 생각한다. 稅務調査官과의 회의 결과를 인정할 수 없는 납세자는 調査官의 上級監督者를 만날 수 있다. 上級監督者와의 회의에서는 追加로 納付할 稅額에 대한 合意를 할 수도 있다.

납세자가 同意하고 稅務調査官의 監督者가 追加納付할 세액에 합의하면 납세자는 서식870에 署名하여야 한다. 이는 첫째, 납세자가 국세청의 租稅更正權에 대한 制限을 拋棄하는데 合意하는 것이며, 둘째, 국세청이 稅額을 徵收하는데 동의하는 것이다. 그러나 서식 870에 대한 서명으로 후에 납세자의 還給請求가 制限되는 것은 아니다.

납세자가 追加로 納付할 稅額에 대하여 同意하고 이를 納付하는 경우에는 過少納付額에 대하여 申告納付期日로부터 追加納付日까지 利子가 부과된다. 납세자는 追加稅額의 納付를 미룰 수 있는데 이 경우 利子は 서식 870에 대한 署名日로부터 30일 동안은 발생되지 않으며 납세자가 告知日로부터 10일 이내에 세액을 납부하면 더 이상 利子가 追加되지 않는다.

(다) 質疑回信(Technical Advice Memoranda)

때때로 제기된 문제점이 複雜하고 국세청의 調査官이 경험하지 못한 상당한 수준의 技術的인 사항일 수 있다. 監査의 수준에 관계 없이 국세청 公務員은 본청에 諮問을 要請할 수 있으며 技術的 問題에 대한 諮問은 質疑回信의 形式으로 大衆에 公表된다. 質疑回信이 납세자에게 유리한 경우 稅務調査官이나 審査課의 公務員은 이를 따라야 한다. 비록 質疑 回信이 국세청에 유리한 경우라도 審査 擔當官은 納稅者와의 妥協與否를 결정함에 있어 訴訟의 危險을 고려하여야 한다.

(라) 審査課에 대한 審査請求

納稅者가 서식870에 署名하지 않는 경우 국세청은 30일 書信(30-days letter)로 알려진 통지문을 납세자에게 송부하며 여기에는 상세한 所得調整提案과 審査課에 동 사안을 상정할 수 있는 納稅者의 權利가 기술되어 있다. 납세자는 통지문에 기재된 일자로부터

30일의 기간동안 審査課의 담당자와 논의할 시간을 가질 수 있다.

稅務調査가 現場調査(實際調査)이고 追加納稅額과 加算稅 및 利子が 10,000불을 超過하는 경우 納稅者는 30일 이내에 反對 意見書を 제출하여야 한다. 合計 稅額이 2,501불 이상이고 10,000불 이하인 경우에는 간단한 書面陳述로 가능하다. 追加納付稅額, 加算稅 및 利子の 금액에 관계없이 調査官에게 口頭로 요청하는 것도 용인된다. 납세자가 30일 이내에 아무런 응답이 없다면 국세청은 후술하는 90일 書信(90-days letter)을 발행한다.

反對 意見書는 稅務署長에게 제출되며 다음의 내용을 포함시켜야 한다.

- ① 납세자의 姓名과 住所
- ② 납세자가 국세청의 결정에 대하여 審査課에 審査請求를 하고자 한다는 陳述
- ③ 조정액을 提示한 서신의 日字
- ④ 關聯 課稅年度
- ⑤ 납세자가 同意하지 않는 提案된 調整額의 項目別 부표
- ⑥ 어떤 내용이든 납세자가 同意하지 않는 문제에 대하여 납세자의 立場을 支援하는 事實의 陳述
- ⑦ 납세자의 주장을 뒷받침하는 法이나 다른 權限있는 解釋을 보여주는 陳述

납세자는 사안에 대한 진술이 진실됨을 宣誓하여야 하며 사실이 아닐 경우에는 僞證에 따른 處罰을 받는다. 납세자의 대표자가 반박서를 준비하는 경우 그 대표자는 개인적으로 그 사안에 대한 진술이 眞實되고 正確함을 알고 있었는지 여부를 宣誓하여야 한다.

審査擔當官은 비교적 經驗이 많고 老鍊한 국세청의 직원이다. 국세청의 조사요원과는 달리 심사담당관은 訴訟의 危險을 고려한 후

사안을 決定할 權限을 갖고 있다. 이들의 결정권한은 事實關係에 대한 판단 뿐 아니라 法律的 判斷에 관한 問題에까지 미친다. 그러므로 국세청이 訴訟에서 이길 확률이 40% 정도이고 납세자가 당초 고지세액의 40%를 納付할 것이라면 사안을 終結하는데 合意할 수 있다.

그러나 어떤 경우에는 審査擔當官이 終結權限이 없을 수도 있다. 예를 들어 審査對象問題가 調整審査事項(appeals coordinated issue)이라면 審査擔當官은 이 문제를 終結시키기 위해서 地方廳의 審査擔當官으로부터 同意나 指針을 받아야 한다. 調整審査問題의 예로는, 납세자가 진정으로 過渡한 在庫를 處分하였고, 따라서 그 處分損失을 損費算入할 수 있는지 여부를 들 수 있다.⁶⁷⁾

審査會議 후, 납세자가 국세청의 立場에 완전히 同意하는 경우, 납세자는 서식870에 署名한다. 그러나 審査擔當官이 일부에 대하여 讓步를 하고, 당초의 提案稅額보다 작은 금액으로 合意하면 납세자는 서식870-AD(賦課 및 徵收制限에 대한 拋棄)에 署名하게 된다. 서식870과는 달리 서식 870-AD를 제출한 과세연도에 대하여는 납세자가 후에 還給請求를 할 수 없다. 또한 서식 870-AD는 국세청이 受容하는 경우에만 有效하다. 合意에 도달하지 못할 경우 국세청은 90일 書信을 발송한다.

(4) 90日 書信(Ninety-Day Letter)

납세자가 30日書信의 일자로부터 30일 이내에 반박서를 제출하지

67) Appeals coordinated issue란 국세청이 관련심사청구의 처리에 있어서 전국적으로 일관성을 유지하고자 특별히 지정한 문제를 말한다. 따라서 이러한 문제에 관한 심사청구는 일반적으로 본청의 심사 담당관(national Director)이 그러한 심사청구를 지휘토록 지정한 지방청의 심사 담당관이 조정을 맡게 된다.

않으면 국세청은 90日書信(공식 명칭은 부족액 통지 : Statutory Notice of Deficiency)을 발송한다. 또한 90日書信은 납세자와 심사 담당관이 만나 합의에 이르지 못했을 때 발송되기도 한다. 90日書信에는 여러 가지 항목이 포함되나 그중 過少納付額에 관련된 내용, 동 금액을 어떻게 계산하였는지에 대한 설명, 90日書信이 발송된 날로부터 90일 이내에 租稅法院에 訴를 제기하지 않을 경우 不足額에 대하여 賦課決定한다는 내용이 포함된다. 그러므로 90日書信에는 납세자가 90일 이내에 租稅法院에 訴를 제기하거나 국세청으로부터 不足額에 대한 告知書를 받을 수 있다는 두가지 경우가 모두 설명되어 있다.

90일의 時間制限은 매우 嚴格하게 지켜지며 租稅法院은 납세자가 90일 이후에 제기하는 訴는 받아들이지 않는다. 90일의 기간동안에는 국세청이 不足額의 賦課나 徵收를 할 수 없다. 납세자가 租稅法院에 訴를 提起하는 경우, 국세청은 法院의 最終決定이 나기 전에는 賦課決定이나 徵收를 할 수 없다.

(5) 訴訟

국세청이 提示한 不足額에 대하여 同意하지 않는 납세자는 당연히 訴訟을 提起할 수 있다. 앞서 설명한 바와 같이 租稅訴訟은 다음의 세가지 재판부중 하나에서부터 시작할 수 있다.

- ① 租稅法院(US Tax Court)
- ② 直轄法院(US District Court)
- ③ 聯邦請求法院(US Court of Federal Claims)

그러나 납세자들 중에는 비록 자신의 입장이 옳다고 강력히 믿고 있음에도 불구하고 訴訟에 소요되는 時間과 費用을 고려하여 不足額을 納付하는 경우도 있다. 납세자가 訴訟을 하기로 결정하는 경

우에는 정식으로 소송을 제기하기 전에 여러 法院에서의 先例가 있다면 어느 法院에 訴를 제기할 것인가를 고려하여야 한다.

(가) 租稅法院

租稅法院에서의 訴訟을 원하는 납세자는 不足額通知의 발송일로부터 90일 以內에 소장을 提出하여야 한다.

그러나 납세자는 裁判日程이 確定되기 前까지는 국세청과 合意를 할 수 있다. 租稅法院을 통한 訴訟에는 몇가지 유리한 점이 있다. 납세자는 소송제기의 전제로 不足額으로 결정된 금액을 納付하지 않아도 되며, 세액이 10,000불을 초과하지 않는 과세연도에 대하여는 보다 덜 定型的인 少額事件裁判을 利用할 수 있다. 다른 法院에서는 이러한 選擇이 不可能하다. 그러나 少額事件裁判에서는 납세자가 上告를 할 수 없기 때문에 불리한 점도 있다.

일반적으로 租稅法院의 사건에서는 納稅者가 立證責任을 진다. 그러나 過少納付額通知 후에 발생하는 새로운 문제에 대하여는 국세청이 그 立證責任을 지도록 되어있다. 不法行爲에 관한 사건에서도 立證責任은 국세청에 있다. 일반적으로 납세자와 국세청은 재판 전에 상당히 많은 수의 조세상의 取扱問題에 관하여 의견을 나눈다. 이미 수차에 걸친 論議를 하였음에도 合意가 이루어지지 않았기 때문에 租稅法院에서는 이러한 문제를 再論하지 않는다.

납세자가 租稅法院에서 敗訴하고 上告를 하지 않을 경우에는 追徵稅額에 利子 및 加算稅를 더한 稅額을 납부하여야 한다. 경우에 따라 租稅法院은 追徵稅額의 계산을 訴訟當事者에게 맡기기도 한다. 이러한 경우에는 租稅法院의 결정문 하단에서 “Entered under Rule 155”라는 구문을 볼 수 있다.

(나) 直轄法院 또는 聯邦請求法院

直轄法院 또는 聯邦請求法院에 訴訟을 제기하려면 납세자는 稅額

을 納付하여야 하며, 국세청에 이에 대한 還給請求를 하여야 한다. 그러나 국세청이 직전에 동액이 추가납부할 세액임을 주장하였으므로 이 請求는 즉시 棄却된다. 棄却通知를 받은 납세자는 還給訴訟을 제기할 수 있다. 還給請求日로부터 6개월 이내에 還給請求에 대한 棄却通知를 받지 못하였을 경우에도 납세자는 還給의 訴를 제기할 수 있다. 還給에 대한 訴訟을 제기할 수 있는 기간은 국세청이 還給을 거부한 날로부터 2년 이내이다.

(다) 下級法院의 決定에 대한 抗訴 또는 上告

訴訟에서 敗訴한 편이 누구(납세자 또는 정부)이든 敗訴者는 下級法院의 決定에 대하여 抗訴審議權이 있는 法院에 抗訴할 수 있다. 사건에 대한 下級審이 租稅法院이나 聯邦直轄法院에서 이루어진 경우 납세자의 納稅地를 管轄하는 巡廻高等裁判所(Circuit Court of Appeal)에 抗訴할 수 있다. 개인의 경우 거주지의 주소에 의하여 上級法院이 결정되며 法人의 경우에는 주된 사업장소재지나 사무소에 따라 管轄法院이 결정된다. 聯邦請求法院에서 개시된 사건의 경우에는 聯邦巡廻裁判所의 巡廻高等法院에 抗訴할 수 있다. 이는 모든 사건이 동일한 巡廻裁判所에서 청문된다는 것으로 납세자의 주소나 주된 사업장소재지와는 관계가 없다.

납세자나 정부 모두 高等法院의 결정에 대하여 大法院에 上告할 수 있다. 大法院이 사건에 대하여 청문하기로 결정하면 大法院은 사건이송명령서(certiorary)를 발행하나 大法院에서 어느 한 해에 다루는 조세사건의 수는 매우 작다.

다. 例規要請

납세자는 거래에 대한 규칙을 問議함으로써 국세청이 거래의 效

果를 어떻게 規律하는지를 알 수 있다. 국세청은 납세자의 문의에 대하여 예규의 形式(때때로 질의회신으로 불리기도 함)으로 회신한다. 질의회신문은 納稅者의 特定한 사안에 대하여 세법의 해석 및 적용문제를 담당하는 법무관실(office of Associate Chief Counsel)에서 납세자에게 발행하는 書面 記述書이다. 또한 질의회신은 대중에게 公表되는 것이나 비밀을 요하는 정보는 모두 除去된 후 大衆에 公表된다. 1987년도의 立法으로 인하여 국세청은 예규를 발행하는 데 대하여 手數料를 賦課할 수 있게 되었다. 수수료는 Sec. 72의 연금수령인에 대한 면세액의 계산과 관련되어 부과되는 최하 50불부터 대규모 연금의 자발적 오류수정에 대한 최고 10,000불까지 이른다.

(1) 例規 要請시 包含되어야 할 內容

매년 초에 국세청은 예규를 요청하는 방법과 예규요청시 들어갈 야할 내용에 대하여 상세히 정한 施行規則(Revenue Procedure)을 발표한다. 납세자나 세무조력자는 例規를 要請하기前에 적절한 節次에 관하여 諮問을 받아야 한다. 국세청은 예규요청시 包含시켜야 할 정보에 관한 상세한 지침을 추가로 발간한다. 예를 들어 국세청은 Sec. 351하에서 지배법인에 대한 양도의 조세효과와 관련한 예규 요청시 포함시켜야 할 정보에 대하여 상세히 기술하였다. 각 예규 요청은 다음의 내용을 표함하여 관련된 사실을 모두 기술하여야 한다.

- ① 성명, 주소, 전화번호, 관련 당사자들의 사업자등록번호
- ② 모든 관련 당사자들의 회계기간 및 회계장부의 유지 및 연방 소득세신고시 적용되는 전반적인 회계방법
- ③ 세무신고에 대한 조사를 관리하는 담당세무서의 소재지

- ④ 납세자의 사업활동에 대한 설명
- ⑤ 그 거래가 있게된 사업상 이유에 대한 완벽한 설명
- ⑥ 거래내용에 대한 상세한 기술

납세자는 계약서, 약정서, 증서, 유서, 증권 및 기타 去來에 影響을 미치는 文書의 寫本도 제출하여야 한다. 납세자는 모든 관련 사안에 대하여 문서에서 사용하는 용어를 명확히 說明하여야 한다. 또한 납세자는 대중에 공표되기 전에 예규에서 제거해야 할 秘密資料가 무엇인지를 알리는 설명을 포함시켜야 한다.

만일 납세자가 국세청이 특정한 결론에 이르도록 主張하고자 하면 이러한 主張 및 당국이 준거할 수 있는 根據를 明示하여야 한다. 비록 납세자가 특정한 조세상의 취급을 주장하지 않더라도 과세결과에 관한 意見은 제공되어야 한다. 나아가, 납세자는 자신의 주장에 불리한 根據를 밝히고 이에 관하여 論評하여야 한다. 납세자의 主張에 반하는 論據가 없는 경우에도 이러한 事實을 밝혀야 한다.

타인을 대신하여 예규요청을 한 사람은 다음과 같은 誓約文에 署名을 하여야 한다.

“偽證에 대한 處罰을 조건으로, 본인은 첨부된 書類를 포함하여 본 要請을 검토하였으며 본인의 최선의 知識과 믿음에 따라 요청된 예규를 뒷받침하기 위하여 제시된 事實이 眞實되며, 正確하고, 完璧함을 宣言합니다.”

(2) 國稅廳은 例規를 항상 發行하는가?

所得稅와 贈與稅 문제와 관련하여 국세청은 제안된 거래 및 완성된 거래이지만 아직 신고되지 않은 거래에 대하여만 예규를 발행한다. 遺産稅와 관련된 사안에 대하여는 이미 신고되었으면 예규를

발행하지 않는다. 국세청은 생존하고 있는 자에 대하여 遺産稅의 결과에 대한 예규를 발행한다. 특정한 법규정에 대하여 臨時施行令(Temporary Regulation)이나 確定施行令(Final Regulation)이 公表되지 않은 경우에 例規 發行은 一般的으로 다음과 같은 政策에 따른다.

① 사실관계에 법률을 적용함으로써 답변이 自明한 경우에는 예규가 通常의인 節次에 따라 발행된다.

② 사실관계에 법률을 적용함으로써 合理的으로 信賴할 수 있는 답변을 얻을 수 있으나 疑問을 완전히 除去할 수 없는 경우에도 예규를 발행한다.

③ 合理的으로 分명한 답변을 얻을 수 없는 경우에는 예규를 발행하는 것이 租稅行政에 가장 有益한 경우에 한하여 예규를 발행한다.

④ 施行令이 없는 상태에서는 관련 문제를 해결할 수 없는 경우에는 예규를 발행하지 않는다.

국세청은 제시된 거래를 결과하는 일단의 代替的 方法이나 假想的 去來의 課稅結果에 대하여는 예규를 내지 않는다. 일반적으로 국세청이 특정 문제에 대하여 예규를 내지 않는다면 이는 관련된 문제의 사실상 성격이나 그밖의 다른 이유 때문이다.

국세청은 이따금 예규를 발행하지 않는 주제별 영역에 대한 目錄을 施行規則(Revenue Procedure)으로 公開한다. 이 目錄은 모두를 包含하는 것이 아니기 때문에 국세청이 여러 사실관계에 비추어 예규를 발행하지 않는 것이 정당하다고 판단하면 언제든지 목록에 열거되지 않는 분야에 대하여도 예규를 발행하지 않을 수 있다.

Rev. Proc. 95-3에 따르면 다음과 같은 사안에 대하여는 예규를 발행하지 않는다.

① 재산의 소재지가 납세자의 주된 거소로서의 요건을 충족하는지 여부

② 대가금액이 합리적인지 여부

③ 통상 개인적 목적을 위해 사용되는 항목(예를 들어 수영장)에 대한 자본적 지출이 치료를 주목적으로 하는 것인지 여부

④ 법인의 잉여금 및 이윤액에 관한 결정

아울러 Revenue Procedure는 통상적으로 예규를 발행하지 않는 사안에 대한 目錄을 나열하고 있다. 또한 Regulation이나 Revenue Ruling 또는 Revenue Procedure가 발행되어 문제가 해결될 때까지는 예규를 발행하지 않는 주제도 열거되어 있다.

최근 국세청은 이미 공표된 예규등으로 명확하고 적절하게 설명될 수 있는 문제를 설명하는 질의회신의 발행을 中斷할 것임을 발표했다. 질의회신의 범위를 制限하는 정책을 펴는 이유는 국세청의 인력을 일반대중이 관련된 더 많은 문제를 설명하는데 사용하고 예규를 보다 적시에 발행하기 위한 것이었다. 그러나 조세문제에 종사하는 사람들은 이러한 정책에 대하여 긍정적으로 반응하지 않았으며 국세청은 이 정책을 더 이상 施行하지 않기로 하였다. 대신에 예규를 발행하지 않는 特定한 分野를 정하고 표준서식을 고안하고 예규조건표를 발행하기로 하였다.

(3) 例規를 받는 것이 바람직한스러운 때는?

어떤 경우에는 거래로 인한 조세상의 결과에 대한 國稅廳의 意中을 읽는 것이 특히 도움이 될 수 있다. 그러나 그밖의 경우에 납세자는 例規를 要請하지 않는 것을 選好한다. 만일 법문의 표현이 분명하지 않고 과세결과가 아주 절망적일 가능성이 있다면 예규를 받는 것이 바람직할 것이며 특히, 문제의 거래가 완성되지 않았을 때

는 더욱 그러하다. 만일 국세청이 실제로 동일한 사실관계에 대하여 납세자에게 유리한 예규를 발행하였다면 납세자는 국세청이 과세결과에 대하여 어떻게 해석하는지에 관하여 保險에 드는 기분으로 자신에 대한 예규를 받으려 한다.

질의회신이나 Revenue Ruling에서의 국세청의 입장이 납세자에게 불리하게 표현되었다면 납세자는 예규요청을 하지 않을 것이다. 때때로 납세자는 거래의 구성을 어떻게 할 것이지에 대하여 融通性이 없을 수도 있다. 국세청이 납세자에 대하여 예규를 불리하게 낼 가능성이 있기 때문에 예규를 요청하는 것이 납세자에게 최선의 방법은 아니다.

라. 期限

(1) 申告納付期限

개인, 신탁수익자 및 조합의 신고서는 개인 또는 과세주체의 과세연도 종료일로부터 4개월째 되는 달의 15일까지 제출하여야 한다. 그러나 C Corporation과 S Corporation의 경우에는 법인의 과세연도 종료일로부터 세번째 달의 15일까지 신고하여야 한다. 개인 및 신탁수익자는 신고전 한해동안 일정 수준의 소득이 있어야만 신고를 하는 반면 소득세의 과세대상이 되는 모든 법인은 毎年 申告하여야 한다.

(2) 申告納付 期限延長

의회는 납세자가 자신의 신고납부 기일까지 課稅資料를 취합하여 신고서를 완성하기가 어렵거나 불가능한 경우가 있음을 인식하여 신고서 제출기한을 연장할 수 있도록 하였다. 신고기한의 연장은

합리적인 期間동안에만 주어진다. 납세의무자가 해외에 체류하지 않는 한 연장기간은 6個月을 超過할 수 없다.

(가) 個人

개인은 Form 4868(미국 개인소득세신고서 제출기한의 자동연장 신청)로 정규 신고기일로부터 4개월까지 자동연장을 신청할 수 있다. 그러나 납세자가 Form 4868을 제출하지 않으면 연장을 받을 수 없다. 납세자가 申告期限 延長에 대하여 국세청을 설득할 필요가 없다는 의미에서 신고기한의 연장은 자동적으로 이루어진다고 말할 수 있다.

납세자가 4개월의 자동연장 기간의 종료일이 가까워졌을 때 추가기간이 필요한 경우에는 Form 2688(미국 개인소득세 신고기한 추가연장 신청서)을 제출하면 2개월까지 추가로 연장받을 수 있다. 이때는 납세자가 기한을 연장하여야 하는 理由를 상세히 說明하여야 한다. 이 추가연장기간은 자동적으로 주어지는 것이 아니다. 그러나 국세청이 이 신청을 拒絕하는 경우에도 신고를 위하여 약간의 양해기간을 얻을 수 있기도 하다.

[예시]

A씨와 그의 부인 B씨는 역년을 과세연도로 하는 납세자이다. 이들은 Form 4868을 제출함으로써 1995 과세연도에 대한 소득세 신고를 1996년 8월 15일까지 자동적으로 연장받을 수 있다. 이들 부부 모두가 1996년 동안 병이 중하였다고 가정하자. 1996년 8월 15일이 가까워질 무렵 이들은 늦어도 10월 15일까지는 Form 2688을 제출하여 추가연장 신청을 할 수 있다. 이들은 추가연장을 요청할 때 그 사유를 설명하여야만 한다.

(나) 法人

法人의 경우에는 정규의 신고기일까지 Form 7004(법인소득세신고기한 연장신청서)를 제출하여 自動延長을 신청한다. 비록 법조문에는 자동연장기간이 3개월로 되어있음에도 불구하고 시행령이나 Form 7004의 안내문에는 자동연장기간이 6개월이라고 기술되어 있다. 자동연장기간이 6개월이기 때문에 더 이상 追加延長을 허용하지 않는다.

[예시]

甲法人은 사업연도 종료일을 3월 31일로 보고하였다. 정상적인 세무신고기한은 6월 15일이다. 이 법인은 Form 7004를 제출, 6개월의 자동기한연장을 요청하여 신고기일을 12월 15일까지 미룰 수 있다.

(3) 稅額納付期限

기한연장을 받는다는 것은 단지 申告書의 提出期限만을 延長하는 것임을 이해하는 것이 중요하다. 이는 納付期限을 延長하는 것이 아니다. 일반적으로 納付期日は 申告書 提出期日과 같다(延長期限을 고려하지 않음). 아울러 개인의 첫번째 예납기일도 직전 과세연도의 정규 신고기일과 같으며 나머지 예납기간은 2개월, 5개월 및 9개월 후이다. 국세청으로 하여금 세액을 계산하도록 선택한 납세자는 국세청이 납부할 세액을 적은 통지를 발송한 날로부터 30일 이내에 납부하여야 한다.

期限延長을 고려하지 않은 당초 法定期限까지 納付하지 않은 세액에 대하여는 利子が 賦課된다. 개인이 자동연장을 신청하였을 때에는 최선을 다하여 자신의 租稅債務額을 豫測하여야 한다. 豫測한 稅額에서 모든 源泉徵收稅額과 예납세액을 차감한 후 남은 납부할

세액은 연장신청과 함께 송금되어야 한다. 아울러 贈與稅 신고기한 연장 신청도 한 경우(같은 서식으로)에는 증여세 예상액도 송금하여야 한다. 이와 마찬가지로 法人도 예상되는 租稅債務에서 이미 納付한 예납세액을 차감한 금액을 자동연장신청서와 함께 송금하여야 한다.

(4) 未納稅額에 대한 利子

당초 申告書 提出期日까지 納付하지 않은 稅額에 대하여는 利子が 賦課된다. 기본적으로 납세자는 다음의 네가지 경우에 이자비용을 발생시킨다.

① 기한연장승인 신청을 하지 않고 신고서를 지연제출하고 납부를 지연한 경우

② 기한연장신청을 하였으나 조세채무를 적게하여 신고서 제출시 추가납부세액이 발생한 경우

③ 적기에 신고는 하였으나 재정형편상 전액 또는 일부를 납부하지 못한 경우

④ 신고서를 감사받아 추정세액이 발생한 경우

(가) 利子率의 決定

국세청은 Sec. 6621에 따라 利子率을 결정한다. 利子率은 聯邦短期利子率의 變動에 따라 변화되며 대체로 역년의 분기초에 利子率이 變更된다. 일반적으로 미납세액에 대한 이자는 聯邦 短期利子率보다 3%정도 높으며 과오납 還給에 대한 이자는 2%정도 높다. 10,000불을 超過하는 法人稅 過納에 대하여는 聯邦短期利子率에 1.5%를 加算한 율로 利子率이 낮아진다. 100,000불을 超過하는 法人稅 未納에 대하여는 일정 기한까지 不足額을 납부하지 않으면 聯邦短期利子率에 5%를 加算한 율로 利子를 賦課한다. 利子率은 반을

림한 整數로 결정한다. 최근에 적용되는 利率은 다음과 같다.

기 간	미납 이자율	환급 이자율
94. 10. 1- 95. 3. 31	9%	8%
94. 7. 1- 9. 30	8%	7%
94. 1. 1- 6. 30	7%	6%

[예시]

A의 1993년도의 개인소득세 신고서는 적시에 적절한 방법으로 신고 되었으며 1995년 3월에 조사를 받았다. A는 역년을 과세연도로 하는 납세자이다. 국세청은 A가 \$2,700의 세액을 추가로 납부하여야 한다고 주장하였다. A는 1995. 3. 31. 추가로 납부할 세액을 납부하였다. A는 또한 \$2,700의 부족액으로 인하여 94. 4. 16일부터 95. 3. 31일까지의 기간에 대한 이자를 납부하여야 한다. 94. 4. 16일부터 94. 6. 30일까지 적용되는 이자율은 7%이다. 94년 3/4분기에 적용되는 이자율은 7%이며 94. 10. 1일부터 95. 3. 31의 납부일까지 적용되는 이자율은 9%이다. 이자는 일변복리로 계산된다.

이자의 일변복리 계산은 납세자가 정부에 납부할 이자와 정부가 과다납부한 납세자에게 지불할 이자 모두에 대하여 적용된다. 일변 복리이자를 계산하는 업무는 상당히 쉬워졌는데 그 이유는 국세청 이 이자계산시 이용하는 조건표를 담은 Rev. Proc. 83-7을 발표하였기 때문이다. 이 조건표는 매년 갱신된다.

(나) 利率賦課 期間

이자는 통상 당초 申告期日부터 세액을 納付할 때까지 賦課된다. 그러나 어떤 경우에는 부족액에 대하여 부과되는 이자에 대하여 例外가 適用되기도 한다. 이는 납세자가 Form 870에 서명한 후 30일

이내에 국세청이 납부통지서(Notice and Demand of Payment)를 발행하지 않은 경우에는 30일 기간의 만료일과 국세청이 납부통지서를 발행한 날까지 이자를 면제한다.

[예시]

A는 1995년 소득세 신고에 대하여 자동연장을 받았다. 1996년 6월 24일 A는 1995년도에 대한 소득세 \$700과 함께 신고서를 제출하였다. A는 1995년 4월 16일부터 1996년 6월 24일까지의 기간동안 \$700에 대한 이자를 납부하여야 한다. 이자는 Sec. 6621에 따라 결정된 미납액에 대한 이자율을 이용하여 일변복리로 계산된다.

[예시]

B는 1993년 3월 17일 1992년도에 대한 소득세신고서를 제출하였다. 이 신고에 대하여 1995년에 조사를 받았으며 B는 \$780의 부족액에 동의하여 Form 870에 서명하였다. 국세청은 1995년 3월 19일까지 납부통지서를 발행하지 않았다. B는 이틀후 부족액을 납부하였다. B는 1993년 4월 16일부터 1995년 2월 23일까지의 기간에 대하여 Sec. 6621에 따라 결정된 미납이자율로 일변복리의 이자를 납부하여야 한다. 그러나 2월 24일부터 3월 19일까지의 기간동안에는 이자를 부과하지 않는 데 이유는 국세청이 B가 Form 870에 서명한 날로부터 30일이 경과하도록 납부통지서를 발급하지 않았기 때문이다.

(5) 加算稅

法定 申告期日까지의 申告書 未提出과 納期까지의 未納에 대한 加算稅는 소득, 유산 및 증여세에 있어서 통상적으로 부딪히는 두 개의 加算稅이다. 이들 加算稅들은 납기 후에 납부하는 租稅에 부

과되는 利子에 加算하여 賦課된다.

(가) 無申告 加算稅

신고기일까지 신고하지 않는 납세자는 純 納付할 稅額에 대하여 月 5%의 加算稅를 納付하여야 한다. 한달의 일부 비록 하루라도 한 달로 계산한다. 통상 無申告 加算稅의 최고한도는 25%이다. 납세자가 기한연장을 받으면 연장된 신고기한이 가산세의 기산점이 된다. 純納付할 稅額(가산세 대상금액)의 계산은 납부할 세액에서 신고기일까지 납부된 세액(원천징수세액 및 예납세액)을 차감하여 계산한다. 시행령에 따르면 납세자가 통상적인 사업상의 주의와 조심을 하였음에도 불구하고 규정된 기일내에 납부할 수 없는 경우를 합리적인 이유가 있는 것으로 보고 있다. 상당수의 訴訟에서 合理的인 理由에 대한 문제를 다루는 것이 이상할 것이 없다.

적기에 신고하지 않은 데 대하여 부과되는 가산세는 일반적으로 순납부할 세액에 대한 함수임을 알아야 한다. 그러나 일부 소득세 신고에 있어서는 最小加算稅가 부과되기도 한다. 最小加算稅는 무신고자를 구분하는데 드는 국세청의 비용 때문에 시행되었다. 법정 신고기일(연장기간을 포함)로부터 60일 이내에 신고되지 않은 경우, 가산세는 \$100과 신고서상의 납부할 세액의 100%중 적은 금액보다 적을 수는 없다. 납부할 세액이 없는 납세자는 무신고가산세의 대상이 되지 않는다. 또한 신고를 할 수 없었던 合理的인 理由를 보여주면 加算稅를 賦課하지 않는다.

[예시]

C는 1996년 7월 4일 1995년 개인소득세에 대한 신고를 하였다. 기한 연장신청을 하지 않았으며 지연신고에 대한 합리적인 이유는 없으나

범법을 하지는 않았다. C의 소득세신고서상으로는 납부할 세액이 \$400이다. 정상적인 규칙에 따르면 무신고가산세는 $\$60(0.05 \times 3\text{개월} \times \$400)$ 이다. 그러나 신고기일로부터 60일 이내에 신고하지 않았기 때문에 최소가산세 규정이 적용되어 가산세는 \$100이 된다.

일반적으로 가산세 통지일로부터 10일 이내에 납부된 가산세에 대하여는 일절 利子가 賦課되지 않는다. 그러나 무신고가산세에 대해서는 신고기일(연장기한 포함)부터 납부일까지 Sec. 6601(e)(2)(B)에 따라 利子가 賦課된다.

(나) 無納付 加算稅

無納付加算稅는 월(또는 월미만) 0.5%의 율로 賦課된다. 加算稅의 最高限度는 25%이다. 가산세는 신고서상의 조세채무액에서 매월 개시일 전에 납부한 원천징수세액이나 중간예납세액, 그밖의 납부세액이나 세액공제를 차감한 잔액에 대하여 계산한다. 그밖의 납부세액이란 납세자가 납부할 세액의 일부를 납부한 직후 월의 가산세 계산에 관련된 것이다. 無申告加算稅와 같이 無納付加算稅도 납세자가 무납부에 대한 合理的인 理由를 대는 경우에는 免除될 수 있다.

세액은 당초의 신고기한까지 납부되어야 하기 때문에 납부할 세액의 100%를 납부하지 않고 기한연장을 신청한 납세자는 통상 無納付加算稅를 물게 된다. 그러나 施行令에는 기한연장된 신고서 제출시 추가로 납부하여야 할 세액이 당해 연도에 납부할 세액의 10%를 초과하지 않는 경우에는 加算稅를 免除함으로써 救濟하는 규정이 있다.

[예시]

A는 1995년도 소득세신고기한 연장신청을 하였다. 그가 납부한 세액

에는 원천징수세액 \$4,500, 중간예납세액 \$2,000 및 자동연장시 송금한 \$1,000이 포함된다. A는 1996년 6월 7일 총 \$8,000의 세액과 미납액 \$500이 기록된 신고서를 제출하였다. 미납세액 \$500은 총납부할세액 \$8,000의 10%를 초과하지 않기 때문에 A는 미납가산세를 면제받는다. 만약 A의 총세액이 \$8,000이 아니고 \$9,000이었다면 미납잔액이 \$1,500이 되었을 것이고 이 경우 미납가산세액은 $\$15(0.005 \times 2\text{개월} \times \$1,500)$ 이 된다.

어떤 납세자는 비록 세액을 납부할 수 없더라도 무신고가산세를 피하고자 適期에 申告書を 제출한다. 合理的인 理由를 대지 못하면 이 납세자는 無納付加算稅를 負擔하여야 한다. 適期에 申告를 하지 못하는 납세자는 세금을 추가로 내는 것과 같다. 많은 경우 無申告加算稅와 未納加算稅가 모두 賦課된다.

법에는 두 가산세가 모두 적용되는 경우에 월 5%의 무신고가산세를 계산하는 特別規則을 담고 있다. 월 5%의 無申告加算稅는 無納付加算稅에 의해 감액된다. 그러므로 특정월의 加算稅 총액은 5%를 超過할 수 없으며 두 加算稅가 모두 적용되는 달의 無申告加算稅는 통상 4.5%(5%-0.5%)가 된다. 그러나 無申告加算稅에 대하여 最小加算稅가 적용되는 경우에는 감액되지 않음을 주지하여야 한다.

[예시]

B는 申告期限延長申請을 하지 않고 1995년에 대한 소득세를 1996년 8월 5일에 신고하였다. 그의 총세액은 \$20,000이다. B는 \$15,000을 적시에 납부하고 잔액 \$5,000은 신고서 제출시 납부하였다. 지연신고에 대한 합리적인 이유가 없으나 범법을 하지는 않았다. B의 가산세는 다

음과 같이 계산된다.

무납부가산세

$\$5,000 \times 0.005 \times 4\text{개월}$ \$100

무신고가산세

$\$5,000 \times 0.05 \times 4\text{개월}$ \$1,000

차감(동 기간의 미납부가산세) \$100 \$900

가산세 총액 \$1,000

[예시]

B가 1996년 11월 17일에 잔액 \$5,000을 납부한 것을 제외하고 앞의 예시와 같다고 가정하자. 가산세는 다음과 같다.

무납부가산세

$\$5,000 \times 0.005 \times 8\text{개월}(4. 16 \sim 11. 17)$ \$200

무신고가산세

$\$5,000 \times 0.05 \times 4\text{개월}(4. 16 \sim 8. 5)$... \$1,000

차감(4. 16~8. 15기간중의 무납부가산세)

..... \$100 \$900

가산세 총액 \$1,100

마. 中間豫納

급여 및 임금소득 이외의 원천으로부터 소득을 수령하는 개인은 分期別로 中間豫納을 하여야 한다. 결과적으로 신고서 제출시 납부할 세액은 통상 비교적 적은 금액이다. C Corporation, S Corporation (납부할 세액이 있다면)과 신탁도 中間豫納稅額을 납부하여야 한다. 그러나 유산재단의 경우 최초의 2년간은 中間豫納이 免除된다. S Corporation은 中間豫納을 하여야 하는데 법인세와-고정이윤세 및

초과 소극적 순소득세-투자세액공제 환수액에 대해서만 中間豫納을 한다.

(1) 納付

일반적으로 개인은 임금 및 급여 이외의 원천으로부터 비교적 적지 않은 금액의 소득을 얻은 경우 分期別로 中間豫納을 하여야 한다. 임금 및 급여 이외의 개인의 소득을 1년동안 정당한 방법으로 꾸준히 얻었다고 가정하면, 分期別로 同額의 中間豫納이 4회 이루어져야 한다. 加算稅를 회피하기 위하여 中間豫納稅額은 다음과 같이 계산되어야 한다.

[1단계] 다음중 적은 금액을 결정

- 당해연도분 납세자의 정규소득세, 최저한세, 자가고용세의 90%
- 직전연도의 세무신고를 하고 직전 과세연도가 1년 미만인 경우, 직전연도분 납세자의 정규소득세, 최저한세, 자가고용세의 100%

[2단계]

당해연도의 세액공제, 당해연도 급여에 대한 원천징수세액, 현년도의 세액에서 공제를 선택한 전년도분 소득세 과납액의 총액을 계산

[3단계]

제1단계에서 산출된 금액이 2단계에서 산출된 금액을 초과하는 금액에 25%를 곱함

역년을 과세연도로 하는 개인납세자의 경우 중간예납은 4월 15일, 6월 15일, 9월 15일 및 1월 15일이다.

1994년 1월 1일 이후에 개시되는 과세연도부터는 직전연도의 조정과세소득이 \$150,000(부부별산신고는 \$75,000)을 초과하는 경우에는 직전과세연도 세액의 100% 대신에 110%를 대체적용한다.

[예시]

A의 1995년도의 과세소득에 대한 정규 소득세는 \$35,000이다. A는 \$2,000의 자가고용세를 납부하여야 하나 최소한세는 적용받지 않는다. A의 1994 과세연도의 총세액(정규소득세와 자가고용세 포함)은 \$24,000이었다. 그의 1994과세연도의 조정소득은 \$150,000을 초과하지 않는다. 1995년에 A의 급여로부터 원천징수된 세액은 \$8,000이다. A는 1994년도의 세액을 과납하지 않았으며 1995년에 세액공제를 받을 것이 없다. A는 아래의 계산금액과 같이 연간 4회의 분기별 중간예납을 하여야 한다.

둘 중 적은 금액 (a) 현년도 세액의 90%	\$24,000
($0.90 \times \$37,000 = \$33,000$)	
(b) 직전연도 세액의 100%	
\$24,000	
차감 : 1995년 급여 원천징수세액	\$8,000
가산세 회피를 위한 최소 중간예납세액	\$16,000
분기별 납부할 중간예납세액($\$16,000 \times 0.25$)	\$4,000

前年度の 所得을 기준으로 中間豫納을 하는 방법은 所得水準이 점차 向上되는 납세자에게 있어서는 매우 중요하다. 加算稅의 賦課를 防止하기 위해서는 이들 납세자들은 일반적으로 前年度の 租稅債務額과 同額만을 납부하면 된다. 이러한 점을 이용하면 고도의 정확성을 필요로 하는 現年度の 租稅債務額에 대한 豫測을 할 필요가 없다.

[예시]

독신으로 역년을 과세연도로 하는 A의 1995년의 소득세는 \$79,639이다. A는 최저한세의 대상도 아니며 어떤 세액공제도 받을 것이 없

다. 또한 전년도의 과납액도 없어 1995년도의 소득세에서 상계할 금액도 없다. A의 급여에서 1995년중에 균등하게 원천징수된 세액의 합계액은 \$68,000이다. A의 1994년도의 조정과세소득은 \$150,000을 초과하였으며 정규소득세액은 \$60,000이었다. 분기별로 원천징수된 \$17,000이 분기별로 아래와 같이 계산된 최소예납금액인 \$16,500을 초과하기 때문에 A는 미납가산세를 물지 않는다.

둘 중 적은 금액 (a) 당해연도세액 \$79,639의 90%

..... \$71,675

(b) 직전 과세연도 세액 \$60,000의 110%

..... \$66,000

차감 : 1995년 급여에서 원천징수된 금액 \$68,000

미납가산세를 회피하기 위한 최소예납금액 (\$2,000)

잔액인 \$11,639(\$79,639-\$68,000)은 1996년 4월 15일 이전에 납부하면 된다.

(2) 未納加算稅

中間豫納의 納期까지 요구되는 예납액을 납부하지 않는 납세자는 예외적으로 免除되는 경우를 제외하고는 中間豫納 未納加算稅를 納付하여야 한다. 加算稅는 세액의 遲延納付에 적용되는 Sec. 6621에 규정에 따른 이자율을 동일하게 적용한다. 加算稅는 分期別로 따로 계산한다.

加算稅 대상금액은 당해 예납일까지 納付된 分期別 中間豫納稅額과 당해 기간까지 해당되는 源泉徵收稅額의 合計額을 超過하는 당해 분기까지 실제로 納付할 稅額이다. 납세자가 달리 입증하지 않는 한 源泉徵收는 매분기 均等하게 발생된 것으로 본다. 이 규칙으로 인하여 납세계획을 세울 수 있는 기회가 제공된다. 최초의 3분기까지 中間豫納稅額을 충분히 납부하지 않은 납세자는 마지막 분기에 큰 금액의 源泉徵收稅額을 歸屬시킴으로써 加算稅의 處分을

벗어날 수 있다.

[예시]

A가 1995년 4월 15일, 6월 15일, 9월 15일 및 1996년 1월 15일에 각각 \$3,000씩 중간예납한 것을 제외하고 앞의 예시와 사안이 같다고 가정하고, 계산을 단순하게 하기 위하여 적용이자율을 10%로 하자. A가 1996년 3월 30일에 1995년도에 대한 소득세 신고를 하면서 차감납부할 잔액인 \$17,000(\$37,000-원천징수 \$8,000-중간예납 \$12,000)을 납부하였다면, 미납가산세는 다음과 같이 계산된다.

	기별			
	1/4	2/4	3/4	4/4
납부했어야 할 세액				
24,000/4	\$6,000	\$6,000	\$6,000	\$6,000
차감				
원천징수	\$2,000	\$2,000	\$2,000	\$2,000
중간예납	\$3,000	\$3,000	\$3,000	\$3,000
	기별			
	1/4	2/4	3/4	4/4
미납세액	\$1,000	\$1,000	\$1,000	\$1,000
미납일수				
1996년 3월30일과 4월 15일중 먼저 도래하는 날까지	350일	289일	197일	75일
연간 10%를 적용한 경우 일별계산된 가산세	\$96	\$79	\$54	\$21

총 가산세는 250불이며 이 가산세는 공제할 수 없다.

未納 中間豫納稅額에 대하여는 利子が 賦課되지 않는다. 그러나 中

告期日까지 전체 세액이 納付되지 않으면 未納된 금액에 대하여는 未納加算稅가 賦課된다.

(3) 加算稅의 免除

개인이 中間예납하여야 할 세액을 납부하지 아니하였더라도 어떤 경우에는 未納加算稅가 免除될 수 있다. 납세자의 세액이 문제된 연도의 급여에서 원천징수한 세액을 초과하는 금액이 500불 미만인 경우에는 未納加算稅를 免除한다. 또한 직전 과세연도가 12개월이 되고 납세자가 직전과세연도 전체기간 중에 미국국민이었거나 거주 외국인이며 직전연도에 납부세액이 없다면 未納稅額의 크기에 관계 없이 加算稅를 免除한다. 이밖에도 재무부장관은 재난이나 재앙 또는 기타의 특수한 상황으로 인한 경우나 신규 退職者나 無能力者에 대하여 加算稅를 免除할 수 있다.

[예시]

A의 1995년도의 소득세액은 1994년도의 소득세액과 같은 \$2,200이다. 그에 대한 원천징수세액은 \$1,730이며 A는 中間예납을 전혀 하지 않았다. A는 1996년 3월 16일에 차액 \$470을 납부하였다. 일반적인 규정에 따르면 A가 1995년도 세액의 90%와 직전연도 세액의 100% 모두를 충족시키지 못하였기 때문에 미납가산세의 대상이 된다. 그러나 A의 세액과 원천징수된 세액의 차액이 \$500 미만이므로 中間예납 미납가산세는 부과되지 않는다.

바. 其他 重要 加算稅

납세자는 無申告加算稅나 無納付加算稅 및 中間豫納 未納加算稅

와 아울러 다른 주요 加算稅의 대상이 될 수 있다. 이에는 소위 말하는 正確性에 관련된 加算稅와 詐害行爲에 대한 加算稅가 있다. 20%의 율로 부과되는 正確性에 관련된 加算稅는 不注意로 인한 過少納付, 重過少申告로 인한 過少納付와 이밖에 여러 가지의 誤謬에 대하여 賦課된다. 그러나 세무신고를 하지 않은 경우 과소납부액에 대하여 詐害行爲에 대한 加算稅가 賦課되는 경우에는 正確性에 관련된 加算稅는 賦課하지 않는다.

(1) 不注意에 대한 加算稅

正確性과 관련하여 不注意에 대하여 賦課되는 加算稅는 국세청이 납세자가 조세채무액중의 일부 또는 전부를 미납한 이유가 납세자의 不注意나 세법규정을 無視(속이고자 한 의도는 없이)한 결과라고 판단하면 부과된다. 加算稅는 不注意로 인한 未納稅額의 20%이다. 不注意에 대한 加算稅에 대하여도 未納稅額에 적용되는 율로 利子が 賦課된다.

세법은 “不注意”의 의미를 “세법 규정을 따르고자 하는 合理的인 試圖을 하지 않은 것”이라고 정의하고 있다. “稅法規定の 無視”는 “不注意나 怠慢, 또는 意圖的 無視”로 정의된다. 시행령에 따르면 지급조서에 나타나는 소득을 총소득에 포함시키지 않았거나 비용공제, 세액공제 또는 소득면제를 입증하기 위한 合理的인 試圖을 하지 않는 것을 강력한 不注意의 징후로 본다는 것이다.

납세자가 자신의 입장의 正確性을 立證하는데 게으르면 不注意한 것이다. 규칙이나 시행령이 있는지 여부를 찾는데 노력을 거의 하지 않거나 노력을 조금만 하면 怠慢한 것이며, 지키지 않은 규칙이나 시행령을 알고 있다면 이는 意圖的으로 無視한 것이 된다.

납세자가 자신의 입장에 대하여 합리적인 이유를 갖고 있고 선의

로 행동하였다면 未納稅額에 대한 加算稅를 賦課하지 않는다. 그러나 시행령을 따르지 아니한 부분에 대하여는 Form 8275-R에 公開하여야 한다.

[예시]

B는 현년도 소득세신고를 감사받고 있으며 \$4,000의 세액이 부족함에 동의하였다. B가 세무신고시 취했던 입장을 뒷받침하는 합리적인 이유가 있었고 선의로 행동하였다고 가정하면 부주의로 인한 가산세를 물지 않아도 된다.

(2) 重過少申告 加算稅

조세채무액의 상당히 큰 금액을 과소신고한 납세자는 그 重過少申告에 대하여 正確性에 관련된 加算稅를 納付하여야 한다. 법에서는 重過少申告金額은 신고서상에 표시되어야 하는 금액의 10%와 \$5,000(C Corporation의 경우 \$10,000)중 큰 금액을 超過하는 금액이라고 정의하고 있다. 그러므로 이 가산세는 납세자의 세액이 최소 \$5,000(C Corporation은 \$10,000) 이상 過少申告되지 않은 경우에는 부과되지 않는다. 加算稅가 賦課되는 경우에는 重過少申告에 따른 過少納付稅額의 20%를 加算稅로 徵收한다. 납세자가 자신의 입장에 대하여 合理的인 理由가 있고 善意로 행동한 것이라면 이 加算稅의 一部 또는 全部가 免除될 수 있다.

(가) 過少申告와 過少納付

重過少申告所得에 歸屬되는 것으로 구분되는 稅額은 總未納稅額보다는 적은 금액이다. 일반적으로 過少申告金額은 실제로 신고되어야 할 금액(정확한 세액)에서 신고서상에 표시된 금액을 차감한 금액이다. 그러나 특정 항목에 귀속되는 세액이 과소신고세액으로

취급되지 않기 때문에 그러한 금액에 가산되는 금액은 가산세의 대상이 되지 않는다. tax shelter 항목 이외의 거래에 대한 미납세액은 다음중 하나가 사실인 경우에는 과소신고로 취급되지 않는다.

① 납세자가 선택한 세무상의 취급에 대하여 實質的 權威가 있는 解釋이 있거나 있었을 경우

② 납세자가 신고서나 신고서에 첨부된 부표상에 그 거래에 대한 세무처리에 영향을 미치는 관련 要素를 公開하고 그렇게 취급하는데 合理的인 根據가 있는 경우

적절한 公開에 대한 例外는 납세자가 신고서에 첨부된 부표를 정확히 완성하였거나 매년도의 revenue procedure에 기술된 방법으로 세무서식에 공개하는 경우이다.

[예시]

C는 당해연도의 개인소득세 신고에 대하여 조사를 받아 \$9,000의 부족액에 동의하였다. 이 추가세액은 C의 세액을 \$25,000에서 \$34,000로 증가시켰다. C는 부족액을 야기한 거래에 대하여 적절한 공개를 하지 않았을 뿐 아니라 당해 거래의 세무처리에 대한 실질적 권위가 있는 해석도 없었다. 그러므로 C의 과소신고세액 또한 \$9,000이다. 이 금액이 그의 정확한 세액의 10%($\$34,000 \times 10\% = \$3,400$)와 최소금액 \$5,000 기준을 초과하므로 이는 중과소신고금액이 된다. 따라서 가산세는 \$1,800이다.

[예시]

A가 \$1,000의 추가과세를 초래하는 실질적 권위가 있는 해석을 그 거래의 세무처리에 채택한 것을 제외하고는 앞의 예시와 같다고 가정하자. 아울러 그는 국세청이 \$1,500의 추가 과세가 이루어진 두번째 거

래에 대하여 적절한 공개를 하였다. 비록 A의 부족액이 \$9,000일지라도 그의 과소신고세액은 \$6,500[\$9,000-(\$1,000+\$1,500)]이다. 이 금액은 그래도 중과소신고세액이 되나 가산세는 \$1,300에 지나지 않는다.

不注意에 대한 加算稅와 같이 重過少申告加算稅도 利子を 부담하게 된다. 이자율은 미납세액에 대하여 적용하는 이자율과 같으며 이자는 신고기일부터 발생된다.

(나) 實質的 權威의 概念

tax shelter 항목을 제외하고 다시 생각해보면, 납세자의 세무처리방식에 實質的 權威가 있는 경우에는 당해 거래에 대하여 加算稅를 賦課하지 않는다. 그러나 實質的 權威를 정의하는 것은 대단히 어렵다. 위원회의 보고서에 따르면 議會는 이를 채택한 이유의 하나는 이 기준이 새롭다는 것이었다. 議會는 이 개념에 대하여 다음과 같이 상세히 설명하였다.

『法院은 實質的 權威가 存在하는지 與否를 決定함에 있어 이 새로운 규정을 자유롭게 觀察할 수 있으며……그러한 기준은 “아니라기 보다는 그럴 듯한” 기준보다는 덜 嚴格하고 “合理的 根據” 기준보다는 더 嚴格하여야 한다. 그러므로 이 새로운 기준은 납세자가 그 입장에 대하여 더욱 強力한 근거를 가지고 있을 것을 요구할 것이다(“합리적인 근거”는 설득력은 있으나 법원에서는 잘 통용될 것 같지 않다). …납세자의 입장을 지지하는 권위는 다른 입장을 지지하는 것들과 비교할 때 실질적이어야 한다.』

위원회의 보고서는 또한 특정한 상황에서 實質的 權威가 존재하는지 여부를 評價하는 과정에 대하여 다음과 같은 지침을 싣고 있다.

『그 입장이 현행법에 의하여 지지되고 그 항목에 대한 정확한 세무 처리가 될 것이라는 선의의 기대에 따라 채택하였는지 여부를 판단함에 있어서는 같거나 유사한 사항을 포함하고 그밖에도 관련이 있는 法院의 意見, 재무성의 施行令과 公式的인 行政的 發表(통칙이나 고시) 뿐 아니라 위원회의 보고서에 반영된 立法目的에도 비중을 둘 필요가 있다.』

시행령에는 “實質的 權威”라는 용어의 해석에 대하여 일부 지침이 실려 있다. “實質的 權威”를 설명하자면

① 이는 tax-shelter 항목에 적용되는 “아니라기 보다는 그럴 듯한” 기준보다는 덜 엄격한 추정기준이나 납세자가 부주의의 가산세를 회피하기 위하여 충족시켜야 하는 “합리적 기준”보다는 더 강한 추정기준이다.

② 만약 그러한 세무처리방식을 支持하는 權威가 反對의 立場을 支持하는 權威와 比較하여 實質的인 경우에만 존재한다.

③ 설득력은 있으나 법정에서 정당하게 통용될 것 같지 않은 입장보다 납세자의 입장이 더 강한 경우를 포함한다.

시행령에 따르면 다음의 것들은 권위가 있는 것으로 간주된다. ‘法律 規定’, ‘提案·臨時·確定施行令’, ‘判例’, ‘國稅廳 通則’, ‘施行規則’, ‘租稅協約’, ‘委員會 報告書에 반영된 立法目的과 發議者의 提案說明’, ‘質疑回信’, ‘技術諮問書’, ‘情報나 記事’, ‘通知 및 기타 유사한 公開文書로 Internal Revenue Bulletin이나 통상 Blue Book으로 알려진 조세에 관한 합동위원회의 일반적 설명(General Explanation of the Joint Committee on Taxation)에 국세청이 公表한 文書 등

實質的 權威를 評價하는 時點은 신고서가 제출된 날이나 신고서에 포함되는 과세연도의 종료일이 된다. 어떤 권위를 파기하거나

수정할 수 있는 권한을 가진 당국에 의해 권위가 파기되거나 변경된 경우에는 계속 그 권위에 비중을 둘 수는 없다.

일반적으로 시행령에서는 실질적 권위가 존재하는지 여부를 평가함에 있어 납세자의 地理的 管轄에서의 決定에 加重值를 부여하지 않는다. 그러나 자신의 지역을 관할하는 巡廻高等法院의 결정을 따르고 있다면 실질적 권위를 갖는다.

[예시]

특정 문제를 설명하는 권위는 다음과 같음.

- 정부측 : 조세법원과 제4순회고등법원
- 납세자측 : 로드아일랜드지방법원과 A의 거주지를 관할하는 제1순회고등법원

납세자인 A는 로드아일랜드의 거주자이며 로드아일랜드는 제1순회고등법원의 관할지역이다. A의 해석은 지리적 지역을 관장하는 제1순회고등법원의 지지를 받고 있기 때문에 납세자의 입장은 실질적 권위가 있다고 간주된다.

“實質的 權威”의 의미가 司法制度를 통하여 명확히 되는데는 수년이 걸릴 것이라는 것은 분명하다. 그러는 동안 비교적 분명치 않은 거래에 대하여 납세자에게 유리한 입장을 적당히 택하면 20%의 가산세가 부과될 수 있다는 점을 인식할 필요가 있다. 만일 tax-shelter가 아닌 항목이 포함된 신고서에 대하여 감사를 받고 부족액에 대하여 합의하였다면 그들이 세무처리방식에 대하여 실질적 권위를 가졌거나 거래에 관련된 적절한 정보가 공개되지 않은 한 20%의 가산세가 부과된다. 그러나 세무신고서상에 公開를 하는 것은 감사받을 가능성을 높이는 적신호가 될 수 있다.

(다) Tax Shelter

過少申告稅額이 있는지 여부를 판단함에 있어 tax-shelter를 구성하는 거래에 대하여는 다른 규정이 적용된다. 만일 tax-shelter 거래에 대하여 不足額을 更正하였으면, 適切한 公開를 하였다는 것으로는 부족액이 과소신고금액으로 분류되는 것을 피할 수 없다. 부족액이 과소신고액으로 분류되는 것을 막기 위해서는 實質的 權威를 갖기 보다는 더욱 嚴格한 基準을 충족시켜야 한다. 여기서 납세자는 사용한 세무처리방식이 올바른 세무처리방식이 “아니라기 보다는 그럴 듯하다”고 믿을만한 이유가 있어야 한다. “아니라기 보다는 그럴 듯하다”는 可能性이 50%보다 크다는 것을 뜻한다. Tax-Shelter는 연방소득세를 回避하거나 脫漏하는 것이 主目的인 去來를 의미한다.

(3) 民事上의 詐害行爲

국세청은 납세자의 신고서상의 잘못이 詐害行爲로 인한 것이라고 주장할 수 있다. 납세자에 대하여 刑事告發이 제기되고 납세자가 그러한 告發에 대하여 有罪가 결정되면, 납세자는 體刑을 받을 수 있다. 국세청이 刑事事件으로 몰지 않을 수 있으나 납세자가 세액과 이자 및 民法上 詐害行爲 加算稅를 물어야 할 책임이 있다는 판결을 받으려 할 것이다. 民事나 刑事事件 모두에 있어 詐害行爲로 告發을 하였을 때는 국세청이 그 立證責任을 진다. 그러나 民事事件에 있어서는 證據는 明確하고 說得力 있는 證據라야 하지만 刑事事件에 있어서는 그 기준이 “合理的인 疑心を 벗어나는지 여부”이다.

詐害行爲는 單純하고 正直한 失手나 不注意와는 다르다. 詐害行爲는 속이기 위한 計劃的인 試圖이다. 국세청이 그 의도를 그대로

입증할 수 없기 때문에 납세자의 행위중 일부를 강조하는 間接的인 방법을 시도한다. 권위있는 어떤 학자에 따르면 詐害行爲 사안은 다음중 하나의 요소를 갖는 것으로 묘사하고 있다.

詐害行爲 사안은 통상 수입금액의 組織的인 漏落이나 架空費用이나 架空의 扶養家族控除를 수반하며, 특히 납세자가 기록을 보관하지 않은 경우에는 記錄의 毀損이나 滅失 또는 조사관에 대한 거짓이나 일관되지 않는 陳述이 따른다. 납세자의 教育이나 事業上 經驗도 관련이 있다.

만일 과소신고세액중 일부가 詐害行爲의 결과로 인한 것이라면 Sec. 6663에 따라 그 詐害行爲에 기인한 過少申告稅額의 75% 상당액이 詐害行爲에 대한 加算稅로 賦課된다. 그러나 국세청이 과소신고세액의 어떤 部分이 詐害行爲로 인한 것임을 立證하는 경우에는 납세자가 우월한 증거로 그 部分이 詐害行爲로 인한 것이 아님을 立證하지 않는 한 全體를 詐害行爲에 의한 과소신고세액으로 본다. 부주의에 의한 가산세와 같이 詐害行爲로 인한 加算稅도 利子を 부담한다.

[예시]

C의 1995년도분 개인소득세에 대하여 1997년에 조사를 받았으며 국세청은 부족액이 사해행위로 인한 것으로 생각하고 있다. C는 \$40,000의 부족세액에 동의하였으며, 이중 \$32,000만이 사해행위에 관련이 있음을 입증하였다. 나머지 금액은 실수에 의한 것이었으며 이에 대하여 국세청은 부주의에 의한 것으로 보지는 않았다. C의 민사상 사해행위에 대한 가산세는 \$24,000이다($\$32,000 \times 75\%$)

詐害行爲에 대한 加算稅는 소득, 증여 및 유산세 신고에 대하여

부과할 수 있으나 詐害行爲에 대한 加算稅가 부과되면 동 가산세가 부과된 부분에 대하여는 부주의에 대한 가산세나 중과소신고에 따른 가산세가 부과되지 않는다.

합산신고에 있어 詐害行爲를 범하지 않은 配偶者로부터는 詐害行爲 加算稅를 徵收할 수 없다. 다시 말하면 配偶者의 詐害行爲에 대하여 다른 配偶者는 責任을 지지 않는다는 것이다.

(4) 刑事上の 詐害行爲

刑事告發을 유발시키는 행위와 民事上の 詐害行爲만 제기되는 행위를 구분하는 명확한 선은 없다. 그러나 일년에 극소수의 납세자들만이 刑法에 따라 詐害行爲로 고발된다.

법무부는 문제의 납세자에 대하여 刑事告發을 하여야 한다는 국세청의 주장에 반드시 同意하여야 한다. 刑事事件에 있어 정부의 勝訴率은 매우 높으며 정부는 이러한 추세를 유지하여 대중들이 정부는 결과가 명백할 때에만 刑事告發을 제기한다고 느끼게 하고자 한다. 그래서 1992년도에는 6,473건의 犯則調査가 이루어졌으며 이 중 4,045건이 告發되었다. 1992 회계연도중에 2,779건이 有罪로 확정되었다. 이중 1,814건에 대하여는 體刑이 언도되었다.

(가) 立證責任

일찍이 언급하였듯이 정부는 납세자가 처벌을 받아야 할 犯則行爲를 실제로 범하였다는 것을 의심할 수 없음을 立證하여야 한다. 立證基準은 상당히 嚴格하다. 사실 이는 살인사건과 같은 다른 刑事事件에서 原告가 充足시켜야 하는 것과 같다.

(나) 犯則事件의 調査

犯則調査는 국세청의 犯則調査課에서 실시한다. 조사의 책임을 맡은 조사관은 特別調査官으로 불린다. 국세청의 정책에 따르면 特

別調査官과 납세자가 처음 만났을 때 特別調査官은 반드시 자신의 신분을 밝히고 납세자가 犯則調査의 대상이 되었음과 납세자의 黙秘權과 辯護人의 助力을 받을 權利가 있음을 알려주어야 한다.

(다) 加算稅 規程

여러 가지 犯則에 관련된 加算稅에 관한 규정은 Sec. 7201부터 Sec. 7216에까지 담겨있다. 다음은 이중 일부 중요한 가산세이다.

① Sec. 7201 加算稅

Sec. 7201에서는 意圖的으로 脫稅를 하거나 租稅를 免脫하고자 시도하는 사람에게 부과하는 加算稅에 관하여 규정하고 있다. 가산세 최고액은 개인에 대해서는 100,000불이며 법인에 대하여는 500,000불이고 5년 이하의 體刑에 처할 수 있으며 병과가 가능하다. 본조에 따라 유죄판정을 얻으려면 국세청이 납세자가 실질적으로 납부하여야 할 세액보다 적게 납부하였음을 입증하여야 한다. 이를 입증하는 것이 상당히 어렵기 때문에 정부는 다른 조항을 이용한 고발을 하도록 결정할 수 있다. 정부로서는 납세자가 의도적으로 세액납부를 하지 않았거나 의도적으로 잘못된 신고서를 제출하였다는 것이 “의심할 수 없음”을 입증하는 것이 납세자가 정확한 세액보다 적게 납부하였음을 입증하는 것보다 쉽기 때문이다.

② Sec. 7203 加算稅

Sec. 7203에서는 故意로 稅額을 納付하지 않았거나 申告를 하지 않은 사람에 대한 加算稅이다. 가산세 최고액은 개인에 대하여는 25,000불이고 법인에 대하여는 100,000불이며, 1년 미만의 體刑이나 두가지 형을 병과할 수 있다. 정부가 납세자를 고의로 신고서작성을 하지 않은 것으로 고발하게 되면 가산세 부과를 위하여 납세자가 세액을 적게 납부하였음을 입증할 필요가 없다.

③ Sec. 7206 加算稅

납세자가 아닌 사람에 대하여는 Sec. 7206에 따라 加算稅가 부과된다. 이 조항에서는 故意로 각종 주요 사안에 대하여 진실되고 정확하다고 믿을 수 없는 申告書를 作成하거나 署名한 사람에 대하여 설명하고 있다. 중요 사안이 무엇인가에 대한 소송이 제기되고 있다. Sec. 7206의 적용범위는 納稅者에게만 적용되는 것이 아닌 바 이는 이 조항이 ;

『신고서, 진술서, 청구서나 문서를 제출하도록 要求되거나 委任받은 사람이 거짓이나 사기임을 알고 있었거나 양해하였는지 여부에 관계없이, 내국세입법이나 내국세입법하에서 발생하는 사안과 관련하여 중요 사안이 거짓이나 그릇된 신고서, 진술서, 청구서나 기타의 문서의 작성이나 진술을 故意的으로 도와주거나 支援하거나 周旋하거나 助言을 하는 사람에 대하여도 적용되기 때문이다.』

Sec. 7206에 따른 加算稅는 최고 100,000불(법인은 500,000불)이고, 3년 이하의 體刑이나 이 모두를 병과할 수 있다. 정부는 다 많은 세금을 납부하여야 함을 입증할 필요가 없다.

사. 賦課除斥期間

除斥期間은 다른 분야에서의 마찬가지로 조세분야에서도 실무적으로 밀접한 관계를 갖는다. 이는 정부가 稅額을 更正하여야 하는 期間이나 稅額의 更正을 制限하거나 租稅의 徵收를 위하여 法院에 訴를 제기하는 것이 禁止되는 時間制限을 규정한다.

(1) 一般的인 3년 規程

Sec. 6501의 일반규칙에 따르면 除斥期間은 申告書가 提出된 날로부터 3年間이며, 申告書가 適期에 提出되었는지는 고려하지 않는다. 신고기일 전에 제출된 신고서는 法定申告期日에 제출된 것으로 본다.

[예시]

A는 1995년도의 소득세신고를 1996년 3월 3일에 하였다. 국세청은 1999년 4월 15일 이후에는 추가세액을 경정할 수 없다.

[예시]

A는 1995년도분 소득세 신고서를 1996년 10월 4일에 제출하였다. 이 신고에 대한 제척기간은 1999년 10월 4일에 만료된다.

(2) 重要漏落에 대한 6年 規程

(가) 所得稅 申告 漏落

신고서상에 重大한 漏落이 있는 경우 除斥期間은 法定申告期日과 申告書 提出日중 나중일로부터 6년간이 된다. 소득세 목적상 6년의 除斥期間은 납세자가 신고서상에 표시된 총수입금액의 25%를 초과하여 收入金額을 漏落한 경우에 적용한다. 만일 그 항목이 신고서나 신고서에 첨부된 서류에 나타난다면 누락으로 취급되지 않는다. 사업에 종사하는 납세자의 경우 25%漏落測定 目的上 總所得은 납세자의 販賣高이며 總利潤이 아니다. 25%의 측정기준이 큰 금액에 적용되기 때문에 납세자는 총소득이라는 특별한 개념으로부터 혜택을 본다.

[예시]

B는 1996년 3월 31일 그녀의 1995년도분 소득세를 신고하였다. 신고서상 그녀는 회사채에서 발생한 이자 \$6,000과 급여 \$30,000이 있음을 알 수 있다. B는 \$2,000이 면세라는 이유를 설명한 진술서를 신고서에 첨부하여 제출하였다. 그러나 잠깐의 실수로 자본이득 \$8,000을 신고하지 않았다. 신고서에 누락된 \$10,000 대신에 B는 \$8,000의 누락소득이 있는 것으로 간주된다. 그 이유는 B가 \$2,000을 공개하였기 때문이다. \$8,000의 누락액은 \$9,000($\$36,000 \times 25\% = \$9,000$)을 초과하지 않기 때문에 제척기간은 1999년 4월 15일에 만료된다.

6년의 除斥期間 규정은 오직 收入金額이 漏落된 경우에 適用됨을 주지하여야 한다. 그러므로 費用의 過多請求는 6년 除斥期間에 해당되지 않는다. 그러나 누락함에 있어 詐害行爲가 있음이 드러나는 경우에는 除斥期間은 無制限이 된다.

[예시]

B가 \$2,000의 수령액에 대하여 적절한 공개를 하지 않은 것을 제외하고 앞의 예시와 사안이 동일하다고 가정하자. 그러므로 \$10,000이 총 소득에서 누락된 것으로 본다. 이 \$10,000이 \$36,000의 25%보다 크므로 6년의 제척기간 규정이 적용된다.

[예시]

C는 개인기업을 운영한다. C의 1995년도의 소득세 신고는 1996년 3월 17일에 제출되었으며 매출액을 \$100,000, 매출원가를 \$75,000을 기록하고 있다. C는 부주의로 인하여 친척에게 빌려준 자금에 대한 이자 수령액 \$9,000을 신고누락하였다. 25%누락추정 목적상 C의 총수입금

액은 \$30,000이 아닌 \$100,000이다. 그러므로 누락된 소득 \$9,000은 그녀의 신고서상 수입금액 \$100,000의 15%인 \$25,000을 초과하지 않으며 따라서 제척기간은 1999년 4월 15일이 된다.

(나) 贈與稅 및 遺産稅의 申告書

증여세 및 유산세 목적상으로도 유사한 6년 除斥期間이 適用된다. 만일 신고서에 기재된 遺産總額이나 贈與總額의 25%를 超過하는 항목이 實際 遺産總額이나 贈與總額에서 漏落되어 있다면 除斥期間은 신고서가 제출된 날과 신고기일중 나중의 일로부터 6년이 되어야 滿了된다. 국세청장에게 항목의 성격과 금액을 통고하기 적합한 방법으로 신고서나 신고서에 첨부된 문서상에 나타난 항목은 누락된 것으로 보지 않는다. 신고서상에 나타난 資産價値의 低評價는 漏落된 것으로 보지 않는다.

[예시]

A는 1995년도에 대한 소득세를 1996년 4월 1일에 신고하였다. 신고서상에는 \$600,000 짜리 증여 1건이 신고되어 있다. 1995년중에 A는 아들에게 토지를 \$700,000에 처분하였다. 그 당시 A는 토지의 공정시장가치를 \$700,000로 생각하였으며 증여세 신고서상에 그 판매사실을 나타내지 않았다. 감사시에 당시 토지의 공정시장가치가 \$900,000로 결정되어, 아들에게 \$200,000을 증여한 것으로 되었다. 누락된 \$200,000은 신고서상에 표시된 증여액 \$600,000의 25%를 초과하기 때문에 6년의 제척기간이 적용된다.

(다) 無申告시의 除斥期間

납세자가 稅務申告를 하지 않은 경우에는 除斥期間이 없다. 이는

정부가 언제든지 稅額을 更正하고 徵收를 위한 法定節次를 밟을 수 있다는 것이다.

[예시]

B는 1995년도에 대한 소득세신고를 하지 않았다. 1995년도에 대한 제척기한은 만료일이 없기 때문에 정부가 20년 후에 신고되지 않은 사실을 발견하는 경우에도 1995년도의 소득세에 대한 경정을 할 수 있다.

(라) 3年 除斥期限에 대한 其他의 例外

① 3年 期間의 延長

일반적인 3년의 除斥期間에 대하여는 여러 가지 例外가 있는데 여기서는 그중 일부에 대하여 설명한다. 납세자와 국세청은 유산세를 제외하고는 租稅賦課 除斥期間의 延長을 書面으로 合意할 수 있다. 이러한 상황에서는 양 당사자간에 合意된 날까지 除斥期間이 延長된다. 이러한 경우는 稅務調査를 받는 과세연도의 除斥期間이 臨迫하여 기간내에 稅務調査가 終結되기 어려운 때에 발생된다. 납세자들은 자신이 同意하지 않을 경우 국세청이 감사에 보다 많은 시간을 소요하였을 때보다 더 많은 稅額을 賦課할 것이라고 생각하기 때문에 除斥期間의 延長에 同意한다.

② 遡及

NOL이 遡及控除된 과세연도의 경우 부과제척기간은 NOL이 發生된 과세연도의 除斥期間이 滿了될 때까지 진행된다.

③ 詐害行爲가 드러난 경우의 除斥期間

㉞ 不足額과 民法上 詐害行爲 加算稅

만일 정부가 납세자의 신고서가 租稅를 回避할 목적으로 거짓되

거나 造作되었거나 납세자가 세부담을 없애거나 租稅를 回避하기 위한 意圖的 行爲에 관련되어 있음을 성공적으로 立證하는 경우에는 賦課除斥期間이 없다. 다시 말하면 정부는 언제든지 그러한 납세자에 대하여 稅額을 更正하고 세액 및 그에 대한 利子를 徵收하기 위한 法律的 節次를 개시할 수 있다는 것이다. 아울러 그러한 詐害行爲가 있음을 立證하지 못하면 일반적인 3년의 除斥期間과 25%超過漏落에 대한 6년의 除斥期間이 만료된 경우에는 어떤 추정 세액도 부과할 수 없다. 정부가 부족액을 부과할 수 있기 위해서는 詐害行爲를 반드시 立證하여야 하기 때문에 이러한 詐害行爲件은 종종 訴訟事案중에서 매우 重要的 문제로 대두된다.

[예시]

국세청은 B의 1999년에 대한 세무조사를 2002년 후반에 착수하였다. 이 조사에서 국세청은 이전 과세연도에 대한 것도 살펴본 후 B가 적기에 신고한 자신의 1995년도 소득세 신고시 조세를 회피하기 위한 의도적 행위가 있었음을 주장하였다. 그러나 B에 대한 조세법원에서의 사해행위에 관한 소송에서 B가 승소하였다. 국세청이 사해행위를 입증하지 못하였기 때문에 그 행위로 인한 추가과세는 할 수 없다. 그러나 국세청이 사해행위를 입증하였다면 1995년도에 대한 제척기간은 종료되지 않고 계속 열려 있고 추가과세를 할 수 있다.

㉠ 刑法規定

세법에 대한 刑事的 違規를 범한 납세자는 일정 기간내에 起訴되어야 한다. 조세분야에 있어서의 대부분의 형사사건에 대한 최장의 刑事訴追期限은 6년이다. 이 기간중에 起訴가 이루어지지 않는 경우에는 刑事上의 違規를 범한 납세자일지라도 訴追, 裁判, 刑罰을

받지 않는다. 6년의 기간은 申告書を提出한 날로부터 起算되는 것이 아니고 犯則을 犯한 날로부터 起算된다는 점에 유의하여야 한다. 거짓된 신고서를 제출한 납세자는 그 다음날부터 신고서와 관련된 違反을 犯하는 것이다. 소득세 신고후 자주 범하는 위반의 한 예는 가공의 이름으로 은행의 계좌에 금전을 예치하는 것이다.

[예시]

C는 1996년 3월에 거짓된 1995년도분 소득세를 신고하였으며 그는 조세회피를 시도하였다. 신고서 제출전에 C는 이중장부를 비치하였다. 1995년에 C는 가공의 이름으로 자금의 일부를 은행에 예치하였다. 1997년에 그는 다른 주로 이사하였으며 1997년 3월에 이 자금을 다른 가공의 이름으로 새 은행으로 이전시켰다. 새로운 계좌에 자금을 예치하는 것은 거짓된 신고와 관련된 위반이다. 만약 C가 또 다른 범칙에 연루되지 않았다면 기소에 대한 제척기간은 2003년 5월 3일에 만료된다.

(3) 還給請求

납세자는 一定期間이 終了된 후에는 還給請求를 할 수 없다. 일반적으로 납세자는 과납에 대한 환급금 신청을 다음중 나중에 도래하는 날까지 신청하지 않으면 환급을 받을 수 없다.

① 申告書を提出한 날로부터 3년

② 稅額을 納付한 날로부터 2년

기한전에 제출된 신고서는 신고기일에 제출된 것으로 본다. 이때의 신고기일은 연장기간을 포함하지 않은 법정 신고기일이다. 대부분의 경우 납세자는 신고서를 제출함과 동시에 세액을 납부한다. 일반적으로 위의 두 날짜중 나중에 도래하는 날은 세액을 납부한

날로부터 2년이 되는 날이 되는데 이는 납세자가 세무조사로 인한 부족결정액에 대하여 부과된 세액을 납부하였다는 것을 의미한다. 예를 들어 추가납부세액은 신고기일로부터 2년이 경과한 후에 납부 되었을 수 있다. 이 경우 납세자는 추가세액을 납부한 날로부터 2년이 되는 날까지 동 세액에 대한 還給申請을 할 수 있다(또는 신고서 제출일로부터 총 4년 후). 만약 납세자가 신고서 제출일로부터 3년이내에 환급신청서를 제출하지 않는 경우에는 납세자가 받을 수 있는 최대환급금은 환급신청서를 제출한 날로부터 소급하여 직전 2년의 기간동안 납부한 세액이 된다.

[예시]

A는 1996년 3월 11일에 그의 1995년도분 소득세신고를 하였다. 동 신고서상 세액은 \$5,000이었으며 A는 이 금액 전체를 신고시에 납부 하였다. 추가로 납부한 세액은 없다. A는 1999년 4월 15일까지 환급신청을 할 수 있으며 최대환급가능액은 \$5,000이다.

[예시]

A가 1995년도분 소득세신고에 대하여 감사를 받는 것을 제외하고 위의 예시와 같다고 가정하자. A는 1998년 10월 3일 추정세액 \$1,200을 납부하였다. A는 아무리 늦어도 2000년 10월 3일까지는 환급신청을 할 수 있다. 그러나 A가 1999년 4월 15일 이후에 환급신청을 한다면 환급세액은 \$1,200을 초과할 수 없다.(환급신청서를 제출한 날로부터 소급하여 직전 2년간 납부한 세액)

□ 參考文獻 □

- Internal Revenue Code of 1986
- Treasury Regulation, Treasury Department Circular
- Announcement, Letter Ruling, News Release, Notice, Office Decision, Revenue Procedure, Revenue Ruling.
- Tax Court of the United States Reports, RIA T.C. Memorandum Decisions, CCH Tax Court Memorandum Decisions.
- Tax Law Review, The Journal of Corporate Taxation, Tax Notes
- Eustice, Kunts, Lewis & Deering. 1987. The Tax Reform Act of 1986 : Analysis and Commentary : Warren, Gorham & Lamont, Inc.
- Kramer, John L. and Phillips, Lawrence C. 1995. Prentice Hall's Federal Taxation 1996 : Prentice Hall, Inc.
- Ness & Vogel. 1986. Taxation of the Closely Held Corporation : Warren, Gorham & Lamont, Inc.

韓國租稅研究所 研究委員 名單

職 位	姓 名	略 歷
所 長	申 相 式	韓國稅務士會 會長
研 究 委 員	郭 泰 元	西江大 教授・經博
"	金 東 建	서울大 教授・經博
"	宋 雙 鍾	서울市立大 教授・法博
"	吳 載 善	稅務大學 教授・經博
"	尹 建 永	延世大 教授・經博
"	尹 桂 燮	서울大 教授・經營博
"	李 愚 澤	漢陽大 教授・經營博
"	李 哲 松	漢陽大 教授・法博
"	李 泰 魯	서울大 教授・法博
"	鄭 泰 仁	江陵大 教授・經營博
"	崔 洸	韓國外國語大 教授・經博
"	崔 明 根	서울市立大 教授・法博
"	黃 厦 周	前 國稅審判所長
"	權 海 浩	稅務士・法博
"	金 冕 圭	稅務士
"	金 完 石	江南大 教授・法博
"	明 炯 植	稅務士・圓光大 教授・法博
"	徐 順 鍾	稅務士・法博
"	李 元 錫	稅務士
"	李 承 文	稅務士
"	李 澤 龍	稅務士・明知專門大 教授・經營博
"	張 珩 鍾	稅務士・經營博
"	趙 暎 來	稅務士・經營博
"	洪 學 杓	稅務士・建國大 教授・行政博

① 資本市場 育成을 위한 租稅政策方向

宣 炳 完 1987. 3

李 愚 澤

② 特別消費稅制의 合理的 改善方向

金 完 淳 1987. 3

金 完 石

③ 租稅確定의 適正節次 保障에 관한 研究

崔 明 根 1988. 2

金 冕 圭

李 承 文

④ 附加價值稅의 政策課題와 改善方向

崔 洸 1988. 3

李 愚 澤

⑤ 租稅審判制度의 合理的 改善方案

李 哲 松 1988. 4

金 完 石

〔6〕 韓國稅制의 合理化에 관한 研究

金 東 建 外 1988. 7

〔7〕 稅務士制度의 發展方向

申 東 雲 外 1988. 10

〔8〕 附加價值稅 納付稅額計算과

課稅特例制度의 改善에 관한 研究

崔 明 根 外 1991. 11

〔9〕 土地稅制의 長期的 改編方案에 관한 研究

金 東 建 外 1993. 8

〔10〕 相續課稅의 制度改善에 관한 研究

李 鎭 淳 1994. 10

李 哲 松

〔11〕 租稅行政의 適正節次와 合理化에 관한 研究

李 愚 澤 1995. 3

12 租稅制裁法制的 再整備

崔 明 根 1995. 3

13 財産課稅行政의 民主的 發展方向에 관한 研究

金 完 石 1995. 3

14 納稅者의 權益保障 提高에 관한 研究

崔 明 根 1996. 2

15 移轉價格稅制와 多國籍企業의 防禦戰略

崔 鏞 善 1996. 3

孫 閏 煥

16 所得稅制度 및 行政의 改善에 관한 研究

金 完 石 1996. 9

17 法人稅 課稅體系의 本質的 改編에 관한 研究

李 愚 澤 1996. 10

18 稅務士制度의 課題와 試驗制度의 改善에 관한 研究

崔 明 根 1996. 12

■ 研究調查資料案內

① 西獨의 稅務士法에 관한 研究

李 承 文 1987. 2

② 主要國의 法人所得課稅制度

吳 赫 柱 1987. 3

李 愚 澤

李 哲 松

權 海 浩

③ 主要國의 個人所得課稅制度

吳 赫 柱 1988. 3

崔 炳 哲

李 哲 松

權 海 浩

④ 主要國의 相續課稅制度

崔 炳 哲 1989. 3

李 哲 松

權 海 浩

吳 赫 柱

⑤ 主要國의 消費課稅制度

金 文 守 1993. 4

崔 炳 哲

李 哲 松

權 海 浩

⑥ 獨逸의 稅務代理制度에 관한 研究

金 完 石 1994. 10

李 鍾 永

⑦ 獨逸의 租稅基本法과 財政法院法

李 愚 澤 1995. 3

張 台 柱

⑧ 日本의 稅理士制度에 관한 研究

權 海 浩 1995. 6

⑨ 獨逸會社法

李 炯 珪 1996. 1

■ 研究調査資料案内

10 獨逸稅務士法

崔 竣 璿 1996. 3
李 承 文

11 美國의 法人所得課稅制度

朴 胤 浚 1997. 2

調 査 報 告 書

第11輯(1997. 2)

美國의 法人所得課稅制度

1997年 2月 19日 印刷

1997年 2月 22日 發行

著 者 朴 胤 浚

發行人 申 相 式

發行處 韓國稅務士會

137-073 서울 서초구 서초3동 1497-16

電話(代) 587-6021

登錄：1988年 11月 11日 (바 1184)

〈非賣品〉