聯結法人稅에 관한 硏究

(A Study on the Consolidated Corporation Income Tax)

鄭 泰 仁*
(Chung, Tae In)

논문접수일 : 96. 10
게재확정일 : 96. 12

목 차

Ⅰ. 序 論

Ⅱ. 聯結法人稅 制度의 構造

Ⅲ. 聯結法人稅의 效用性

Ⅳ. 聯結法人稅制度의 導入方向

Ⅴ. 結 論

<參考文獻>

Ⅰ. 序 論

1. 問題의 提起

이윤극대화와 성장극대화 動機에서 다수의 기업이 동일한 소유.경영체제로 통합되어 있는 구룹기업은 경제발전 과정에서 생성되어 이제는 우리나라 경제의 중요한 구조적 특징으로 浮刻되어 있다. 이러한 구룹기업내의 개별기업은 법률적으로

* 江陵大學校 會計學科 助敎授
* 이 연구는 1995학년도 江陵大學校 學術硏究費의 지원에 의하여 수행되었음.

는 독립적 존재이나 경제적으로는 집단기업으로 결합되어 하나의 실체를 이루고 있다. 그러므로 외관상으로는 독립된 個體이지만 실질적으로는 구룹기업 전체가 子會社등 關聯會社(Affiliated Group)는 동일한 경제적 실체에 속하여 통일된 경하나의 실체를 이루고 있다. 구룹기업에 대하여 기업의 이해관계자들은 개별 재무제표만으로는 충분한 財務情報를 얻지 못한다. 따라서 경제적 단일실체인 구룹기업의 재무적 정보를 파악하도록 하기 위한 유용한 수단으로 聯結財務諸表가 등장하기에까지 이르렀다.

영정책하에서 움직이는 단일한 경제적 실체이다. 발행주식의 100%가 母企業에 소유된 자회사는 지점등과 같이 단지 모기업의 연장에 불과하다고 할 수 있다. 뿐만 아니라 주식이 완전히 소유되지는 않았더라도 한 회사의 경영권을 확보할 수준의 持分만을 소유하는 경우에도 실질적으로는 단일의 경제적 실체를 형성하여 모기업의 지배하에서 기업활동이 영위될 수 있다. 따라서 이같은 경제적 동일체의 기업활동에 대하여 개별기업별로 과세하는 것은 법형식에 따라 과세하는 것으로서 경제적 부담능력에 따른 공평과세 및 실질과세 원칙에 합치되는 과세라고는 볼 수 없다. 즉 현행 개별 법인세의 합리성에 대하여 조세부담의 공평과 실질과세의 관점에서 구룹기업에 대한 과세의 공평과 실질과세를 실현하기 위하여 통일된 단일의 과세단위에 대한 논의가 요청된다고 할 것이다.[1)]

2. 硏究의 目的

기업경영을 어떤 형태로 할 것인가는 전적으로 그 기업의 경영정책에 따라 결정될 사항이다. 공평의 관점에서 보면 어떤 형태의 기업경영이던 그 얻은 소득에 대한 과세는 그 형태보다 경제적 실질에 따라 부담의 공평을 달성할 수 있도록 과세되어져야 할 것이다. 동일한 경제주체의 동일한 소득에 대하여 동일한 조세가 賦課되는 것이 공평의 관점에서 소망스러운 것이기 때문이다. 따라서 어떠한 형태에 의하든지 경영형태에 따른 조세부담의 불공평은 해소되어져야 한다. 또한 경영형태에 따른 조세부담의 차인는 결국 기업의 경영전략에도 영향을 주어 조세부담이 최소화되는 경영형태를 취하여 租稅回避를 誘引할 수도 있다. 이것은 경영형태에 따른 조세의 중립성을 해치는 결과를 초래하는 것이다.

불공평한 과세권 행사로 인한 재산권의 침해를 방지하기 위하여는 과세원칙이 요청되어 왔고 그 하나로서 公平의 原則은 지금까지 변함없이 지지되고 있다. 공평의 원칙의 진정한 실현은 그 하나가 경제적 실질을 파악하여 과세함으로서 이루어질 수 있다. 조세는 부담자의 경제적 실질에 좇아 능력에 부응하는 과세가 이루어져야 공평한 조세부담이라고 할 수 있다. 그러므로 법률형식보다는 경제적 실

---

1) 현재 연결법인세제를 시행하지 않는 日本의 경우에는 오래전부터 연결납세제도 연구회를 중심으로 동 제도를 시행하고 있는 각국에 연구조사단을 파견하여 연구가 진행되고 있다.

질을 파악하여 조세부담 능력을 측정하는 실질과세 원칙이 일반적으로 인정되어 왔다. 不當行爲計算 否認이나 移轉價格 稅制에서 그러한 예를 찾아 볼 수 있다.

구룹기업에 대한 연결법인세제도는 여러 측면에서 논의되어질 수 있을 것이다. 그 동안의 연결법인세제에 관한 연구에서 동 제도의 필요성을 강조하는 연구들은 있었으나 그 필요성에 대한 논리적 근거에 대한 究明은 이루지지 않았다고 볼 수 있다. 본 연구는 과세의 공평과 실질과세의 실현이라고 하는 관점에서 구룹기업의 연결법인세 제도의 도입의 필요성에 대한 논리적 근거를 구명하고 그 효용성을 모색하여 우리나라에 연결납세제도의 도입방향을 제시하고자 한다. 이는 집단기업에 대한 연결법인세제 도입에 필요한 이론적 터를 제공하고 도입방안 마련에 기여하게 될 것이다.

3. 硏究의 範圍

조세가 制定法의 創造物의 하나라고 일컬어지는 만큼 구룹기업의 연결법인세제는 그것이 어떠한 제도로 설계되느냐에 따라 세금효과는 다르게 나타날 수 있다. 따라서 구룹기업에 대한 연결법인세제는 租稅政策,租稅行政 및 세무회계상의 문제이다. 본 연구는 연구의 목적에 따라 연결법인세제에 대한 구조를 파악하고 그 효용성을 밝혀 연결납세제도의 도입타당성에 대한 이론적 근거를 모색하여 동 제도의 도입 방향을 모색하기 위한 기본적 틀을 제시하고자 하며 동 제도의 기술적 측면은 포함하지 않기로 한다. 또한 연결법인세제에 관한 문헌고찰을 통하여 구룹기업 연결법인세를 이론적으로 고찰하고 구룹기업에 대한 현황은 상장협의회에 제출 된 재무제표를 활용하여 우리나라의 구룹기업의 현황을 파악한다.

II 聯結法人稅 制度의 構造

1. 구룹企業에 대한 課稅制度

지배회사와 종속관계에 있는 회사가 그 재산소유, 채권.채무관계등의 법률관계에 있어서는 독립단위이지만 경제적으로는 단일 조직체와 같이 움직인다고 하는 경제관계를 배경으로하여 형성된 구룹기업에 대한 과세는 그 형태가 여러가지로 나타나고 있다. 그 대표적인 과세방법으로 移轉價格稅制, 輕課稅國 소재 자회사의 留保所得의 모회사의 소득에 합산과세 및 연결납세제도를 들 수 있다.

(1) 移轉價格稅制

동일계열 집단내 상호간 재화나 용역의 거래에 적용되는 가격을 이전가격이라

고 하고 그에 대한 과세제도가 이전가격세제(Transfer Pricing Taxation)이다. 내부거래는 정상적인 상관행에 따라 시장가격으로 거래가 성립하기도 하지만 구룹기업의 전체적인 방침에 따라 자유로운 시장가격에 의하지 아니한 가격으로 성립하는 경우가 흔히 발생한다. 그러한 거래가격은 조세의 부담을 부당하게 감소시키는 결과를 초래할 때 이에 적용되는 과세제도를 이전가격과세제도라고 할 수 있다. 이와같은 거래가격에는 거의 모든 국제간 租稅條約[2] 또는 각국의 국내세법에 규제규정을 갖고 있다.[3]

(2) 유니타리 과세제도

유니타리 과세제도(Unitary Tax)는 특정 사업에서 발생하는 구룹기업의 소득을 합산하여 일정한 방식에 따라 개별기업에 귀속되는 과세소득을 파악하여 과세하는 제도이다. 과세목적상 소득의 統一配分法에 따라 구룹기업의 전체소득을 일정한 기준으로 개별기업에 배분하여 과세하므로 세액을 배분하는 일은 없다. 이는 이전가격을 이용한 조세회피방지에 유용하다고 할 수 있다. 20세기 초부터 미국에서는 多州籍 企業에 대하여 유니타리 과세를 하기 시작하여 현재는 거의 모든 주에서 채택하고 있다.[4]

(3) 輕課稅國 활용규제

피지배 외국자회사(controlled foreign corporation)를 경과세국에 소유하고 사업을 營爲하고 있으면 그 자회사를 통하여 얻은 소득은 실질적으로는 모회사의 소득과 다름없다고 볼 수 있다. 조세부담 회피를 목적으로 자회사의 유보소득을 모회사에 配當하지 않는 한, 배당될 때까지 모회사의 소득으로 과세할 수 없게 된다. 구룹기업의 이같은 조세회피를 방지하기 위하여는 자회사의 미배당소득을 모회사의 소득으로 합산과세하는 것이다. 이는 실질소득자 과세원칙의 적용이라고 볼 것이다. 우리나라의 國際租稅調整에관한法律 제17조의 규정과 일본의 조세특별조치법 제66조의 6내지 66조의 9의 규정이나 1962년에 창설된 미국 내국세입법 제951조 내지 964조의 규정에서 그 예를 찾아 볼 수 있다.

---

2) OECD모델협약 제9조 및 UN모델협약 제 9조.

3) 미국세입법(Internal Revenue Code) 제482조 "2이상의 조직, 사업 또는 기업에 속하는 것으로 동일한 이해관계자에 의하여 직접,또는 간접으로 지배 또는 소유되는 경우(법인여부, 미국내에서 설립되었는가 여부, 관계회사 인가여부에 관계없이) 조세의 부당한 경감을 방지하기 위하여 도는 이들 조직, 사업 또는 기업의 정확한 소득을 산정하기 위하여 필요하다고 인정되는 경우에는 재무부장관 또는 그 대리인은 소득금액, 경비공제액, 세액공제 기타공제액을 이들 조직, 사업 또는 기업간에 배분, 할당 또는 배부할 수 있다."

일본법인세법제132조 또는 우리나라 법인세법 제20조가 그런 목적을 가지고 있다.

4) 金箕燮, 崔仁燮, 『國際租稅』, 稅經社, 1984, p.277.

(4) 聯結法人稅制度

법인의 소득을 과세대상으로 함에 있어 집단에 속하는 기업이라도 그 소득에 대하여 개별 기업별로 과세하는 것이 일반적이다. 이는 전 세계적으로 공통된 과세방법이라고 할 수 있다. 그러나 구룹을 구성하는 企業群은 전체 구룹의 통일적 경영정책하에 움직이고 있으므로 법적으로는 독립된 개별 실체이나 경제적으로는 동일한 실체라고 할 수 있다. 이같은 단일한 경제실체라는 점에 착안하여 구룹기업 전체를 하나의 과세단위로 하여 과세하는 것이 연결납세신고(Consolidated Tax Return) 제도이다. 이 제도는 그 대상이 주로 법인이므로 연결법인세라고 하기도 한다.

위에서 언급한 구룹기업에 대한 과세 중에서 연결법인세제 이외의 제도는 집단기업 전체소득 보다는 構成員인 개별 법인의 정확한 과세소득 계산을 위하여 행하여지는 과세제도라고 볼 수 있다. 또한 구룹내의 개별기업의 손익이 통산되지 아니하며 구룹내 거래로 인한 개별기업의 未實現所得에 과세되어질 수 있다. 그러므로 구룹기업을 하나의 경제적 실체라고 전제한다면 과세의 합리화보다는 조세회피를 방지하고 과세주체의 조세수입 확보에도 그 목적이 있는 것으로 볼 수 있다. 이에 대하여 연결법인세 제도는 집단 전체로서의 과세소득을 파악하여 진정한 전체소득을 파악하여 과세함으로서 조세수입 확보보다는 과세의 합리화에 그 목적이 있다고 할 수 있다.

2. 聯結法人稅制度의 발전

기업집단에 대하여 그 구룹 전체입장에서 과세되어진 것은 미국에서 처음 행하여졌고 그 후 다른 나라에서 類似한 형태로 과세되고 있다. 현재 이 제도를 채택하고 있는 나라는 호주, 오스트리아, 키프러스, 덴마크, 핀랜드, 프랑스, 독일, 아일랜드, 룩셈부르크, 멕시코, 네델란드, 뉴질랜드, 노르웨이, 폴투갈, 스페인, 스웨덴, 영국, 미국등이다. 각국이 처한 경제적 여건에 따라 특징적 제도도 가지고 있다.

1) 미국의 연결납세제도

앞에서 언급한 바와 같이 구룹기업에 대한 연결법인세 제도가 가장 먼저 시행되어 왔고 또한 각국의 연결법인세 제도의 典型이 된 것은 미국의 연결법인세 제도이다. 미국의 연결법인세가 도입된 배경과 변천과정을 그 입법내용에 따라 구분하여 고찰한다.[5]

---

5) FredW.Peel, *Consolidated Tax Return* 2nd ed., Callahan & Co. 1988 및 Jack Crestol, Kevin M. Hennessey, Anthony P. Rua, *The Consolidated Tax Return,* Warren, Gorham & Lamont, Inc., 1988을 참조함.

(1) 1917년 財務省 規則과 1918년 법률

법인세가 미국에서 과세된 것은 1909년이었다. 최초의 법인세율은 1%의 단일 비례세율이었다.그러나 연결법인세 제도는 제1차 世界大戰 중인 1917년의 연방세입법의 超過利潤稅(excess profits tax)하에서 특별한 법률의 권한의 위임없이 재무성규칙(regulation)으로 처음 제정되었다. 이러한 규칙하에서 연결법인세 제도는 납세가가 선택하는 것이 아니라 국세청장의 필요에 의하여 강제적으로 시행되어졌다. 이 규칙은 초과이윤세에만 적용되었고 초과이윤세의 누진세율하에서의 조세회피를 막기 위해 처음으로 시작되었다. 재무성 규칙은 한 법인이 다른 법인을 소유하거나 주식을 전부 지배하거나 실질적으로 전부 지배하는 경우(Class A결합)와 둘 또는 그 이상의 법인의 모든 주식을 동일한 개인 또는 파트너쉽에 의하여 소유되는 때(Class B결합)에는 연결납세 대상으로 하였다.

1917년 법률하에서의 재무성규칙은 법적타당성에 대한 논란의 여지가 있었기 때문에 1918년 처음으로 법률로 제정되었다. 연결납세 제도는 초과이윤세에 대해서 뿐만 아니라 법인세에 대해서도 적용하도록하였다. 근본적인 목적은 경제적으로 하나의 실체를 구성하는 구룹기업은 하나의 실체로서 과세되어야 한다는 이전의 재무성규칙의 원칙을 법률로 통합하는 것이었다. 1922년 이후의 경우처럼 관계그룹의 선택이라기 보다는 1918년 법률에서는 강제적이었다.

(2) 1921-1926 법률.

1921년 법률은 세금회피를 막기 위한 도구로서 강제적인 연결법인세제도 정책을 납세자가 자유로이 선택할 수 있는 현재의 연결법인세 제도 정책으로 전환하였다. 연결납세신고 작성이 선택적인 까닭에 연결납세 신고서를 작성하거나 작성하지 아니하거나 구룹기업에 의한 최초의 선택은 그 이후 계속 적용할 것을 규정하였다. 주식을 소유하거나 실질지배하는 것으로 했던 앞서의 실험적 실시 대신에 1924년 법률은 議決權 있는 주식을 적어도 95%의 소유를 요하는 보다 더 정교하고 명확하게 관련기업을 定義했다.

(3) 1928-1933 법률

1928년까지 연결법인납세제도에 관한 訴訟은 대단한 건수에 이르렀고 소송을 야기시킨 기본적인 문제는 해결되기는 매우 어렵기 때문에 예산위원회의 권고에 관하여 하원은 연결법인세신고 特權을 폐지하기로 의결하였다. 두가지 중요한 개정으로 상원에 의해 1928년법률로 부활되었다. 첫째, 관련법인 범위에 개인소유 주식("class B")은 削除되고 둘째, 1929년과 그 이후 년도에 연결납세신고 작성의 특권에 대한 재무성규칙에 대한 동의를 전제요건으로 하였다.1932년 법률은 처음으로 연결법인세신고 특권에 대한 附加稅를 부과하였다.

(4) 1934-1939 법률

철도회사를 제외하고 연결납세신고서 작성특권을 폐지했다. 철폐이유는 다른 구성원회사 이익을 相計하는 관계그룹의 어느 회사의 손실을 이용하는 것에 대한 반대의 결과였다. 1934년 법률에 있어 부가세는 2%로 하였다. 경제적 쇠퇴때문에 미국은 시련을 겪고 있었으므로 연결손실의 이용은 중요하게 되었다. 1935년에 개별적 2% 부가세는 삭제되었고 연결순이익의 15.75%의 均一稅率을 적용하였다. 1개별 법인세신고를 하는 법인에게는 $2,000이상의 소득에 대해서는 12.5%에서부터 $40,000이상 소득에 대해서는 15%까지 과세되었다. 연결납세신고서를 제출하는 기업의 이러한 특정 세율은 1935년 후 개시되는 년도에 시행되었으나 1936년 법령 개정에 의해 폐지되었다. 1939년 법령은 汎美貿易會社들에 대한 연결납세신고 특권을 확대하였다.

(5) 1940-1951법률

1940년의 초과이윤세 부과는 연결납세신고에 중요한 변화를 가져왔다.관련회사가 연결납세신고를 할 수 있는 법안을 거부하는 대신에 모든 내국법인에 연결소득 기준으로 초과이득세를 납세를 선택할 수 있도록 하는 한편, 연결납세신고서에 포함될 수 있는 기업의 정의에서 몇몇 형태의 기업들은 제외되었다.

1942년법은 초과이윤세에 연결납세신고를 할 수 있는 회사들에 대해 법인소득세에도 연결납세신고를 확대하였다. 연결납세대상 법인의 주식 소유비율을 의결권 있는 주식의 95%와 無議決權 株式의 95%로 하였다. 또한 순이익의 2%에 상당하는 연결부가세를 연결납세신고에 대하여 부과하였다.

(6) 1954년 - 1964 법령

1954년에는 관련회사의 주식소유 비율이 95%에서 80%로 인하하였으며, 초과이윤세규정을 제거하여 초과이윤세와 관련한 연결납세신고 규정을 제거하였다. 1964년 개정법령은 연결납세신고서 작성에서 연결납세하는 소득구룹에 대한 추가적인 2%의 부가세를 폐지하였다. 2%의 세율은 1963년 이후 개시하는 과세년도에 .발효하도록 폐지되었다. 세입(예산)위원회에 의하면 동 폐지로 세입총액에서 일년에 삭감액이 $50,000,000에 이른다고 추정하였다. 1964년 법령에 의한 또 다른 주된 변화는 관계회사의 다른 구성원으로부터 받은 배당금 공제액이 85%에서 100%로 증가되었다는 것이다.

(7) 1965년에서 현재까지

1966의 재무성 규칙은 일단 연결납세신고를 선택하면 계속하여야 하고 합당한 이유로 인한 국세청장의 동의가 있어야만 계속하지 않을 수 있도록 하였다. 1969년의 조세개혁법은 면세단체로만 구성된 관계회사집단에 의한 연결납세신고서 제출이 가능하도록 하였다(연방내국세입법1504 (e)). 1980년의 이후에는 모든 생명보

험회사가 연결납세신고가 가능하도록 하였다. 1984년이후 개시하는 과세년도부터는 연결법인세신고 대상법인을 의결권 있는 주식의 80%와 전체주식 80%를 동시에 소유하여야 하도록 하였다(Sec.1504(a)(2)). 1987년도 미국 연방법인세 신고 3,612,133건 중 연결납세신고 80,070건(2.2%)에 대하여 신고소득으로는 전 법인 3,118억달러 중 연결소득은 2,395억달러(76.8%)신고세액은 전 법인 1,184억달러 중 연결신고세액은 950억달러(80.2%)였다.[6]

2) 영국의 구룹릴리프제도

영국에서는 한 법인에 발생한 손실을 타 법인에 양도하는 것이 전부터 행하여졌기 때문에 손실을 引受하는 법인이 금전을 지불하고 그에 따른 讓受損失에 해당하는 세액을 절감하였다. 한 회사가 다른 회사에 75% 이상의 지분을 소유하거나 두회사가 제3의 다른 회사에 75% 이상 종속된 경우에 75%구룹으로 인정된다. 75%구룹이 되면 손실을 인수하는 법인이 금전을 지불하고 그에 따른 讓受損失에 해당하는 세액을 절감할 수 있다. 이것이 제도적으로 인정된 것은 1967년 법인세법 개정에 따라 도입된 구룹공제(Group Relief)제도이다. 인위적인 구룹이 되는 것을 방지하기 위하여 1973년 財政法 이후 종속회사의 통상 자본의 소유요건에 첨가하여 모회사가 배당가능한 소득과 회사청산에 있어 분배될 자산에 대하여 주식소유요건 비율만큼 참가할 자격이 있으면 세무상 손실을 양도하고 구룹공제적용을 받을 수 있다.[7]

3) 독일의 機關制度

독일에는 모회사와 자회사의 손익통산을 인정하는 것으로서 기관제도(Organschaft)라고 하는 독자제도가 발전하여 왔다. 기관제도는 50%이상의 주식을 지배하고 있는 자회사의 이익을 모회사에 주는 계약이 있는 경우에 그 이익은 모회사의 소득으로 통합된다. 기관제도는 이미 제2차세계대전 전부터 매상세 및 지방영업세에 관련하여 규정되었으나, 법인세에는 舊帝國租稅裁判所에 의한 판례법으로 발전하여 戰後에 승계되어 그 후 그 문제에 대한 소송상의 문제가 생겨서 1969년에는 법인세법에 명문으로 규정되어 현재에 이르고 있다.[8]

독일에 있어 조세목적상 기관제도는 從屬會社가 재무적으로, 경제적으로, 그리고 기업경영조직상으로 모회사에 통합되었을 때, 그리고 그 결과로 자체의 의사결정이 더 이상 없고 모회사의 한 개의 기관에 불과한 때에 기관이 존재한다고 본다. 종속회사의 의결권을 대부분 직접적으로 또는 간접적으로 모회사가 소유하고 있

---

6) 井上久彌, 『連結納稅制度の 硏究』, 日本租稅硏究協會, 1992, p.187.
7) S. N. Frommel, *Taxation of Branches and Subsidiaries in Western Europe, Canada And The USA*, 2nd Edition, Kluwer Publishing LTD., 1978, p.165.
8) 李哲松, "西獨의 法人所得課稅制度", 『主要國의 法人所得課稅制度』, 韓國租稅硏究所, 1987, p.92.

을 때 2회사간에 재무적 통합이 있다. 종속회사가 실질적으로 지배회사의 활동부서인 때에 경제적 통합이 존재한다. 모회사가 자신의 의사결정을 자회사에 지시하는 때, 조직의 통합이 있다. 1965년 주식회사에 관한 법률에 규정된 형태로 문서화한 지배계약하에서 모회사가 자회사의 모든 일을 지시할 권한을 가지고 있으면 조직의 통합이 있다고 간주한다.

利益 移轉契約은 원칙적으로 종속회사의 이익 전액을 지배회사에 이전하고 종속회사의 손실전액을 지배회사가 보전하는 회사법상의 계약이고 세법상은 5년이상의 계약일 것을 요한다.이러한 이익이전 후 손익이 지배.종속회사의 과세손익이 된다. 기관제도의 특징은 종속회사가 稼得한 손익이 이익 이전계약에 따라 지배회사 소득의 직접 구성요소가 되는 것이고, 이런 의미에서 세법의 규정은 創設的이라고 하기보다는 확인적 성격을 갖는다.

4) 프랑스의 제도

프랑스에 있어서 기업집단 연결납세제도는 1988년에 일반 조세법에 규정되었다. 그 이전에도 財務部長官의 개별승인에 따라 구룹기업의 통합과세가 소수의 구룹에 적용되었으나, 동 년 개정에 따라 일반화되었다. 즉 내국법인은 정부의 승인을 받아 議決權 있는 주식의 95% 이상을 소유한 국내 종속회사의 손익을 통합과세될 수 있다. 통합과세에 참가는 임의이고 탈퇴도 임의이다. 5년 이내의 단기탈퇴에 관하여는 발생된 결손금의 50%를 연결소득에 가산한다고 하는 금지적 규정도 가지고 있다. 고정자산의 구룹내 거래는 帳簿價額으로 인계인수된다.

3. 聯結法人稅制度의 類型과 영향

1) 類型

현재 각국에서 시행되는 그룹기업 연결법인세제도는 그 과세소득 계산방법이 약간씩 차이가 있으며 이를 井上久彌 교수는 다음의 2가지 유형으로 구분하고 있다.[9]

(1) 聯結納稅型

연결납세제도에 참가하는 자회사의 소득을 모회사의 소득에 합산하여 모회사가 연결소득과 연결세액을 신고납부하여 그 세액을 부담채무로 배분하는 형이다. 가장 전형적인 연결납세제도로서 통상 연결납세라고 하면 이 제도를 지칭한다. 이 유형은 납세의무라고 하는 법률관계로부터 특히 모회사를 납세대리인으로하고 개별회사가 배분되는 연결세액에 관련하여 連帶納稅義務者가 되는 類型(미국)과 모회사가 납세의무자가 되고 내부적으로 연결세액을 배분하는 유형(프랑스,네델란드)으로 구분된다. 연결과세소득을 계산함에 있어서 각 법인의 과세소득을 각각

9) 井上久彌, 前揭 論文, p.22.

계산한 후 각 소득금액을 합산하여 구룹전체의 과세소득을 계산하는 방법(개별실체관)과 그룹전체의 익금과 손금을 계산하여 일괄적으로 연결과세소득을 계산하는 방법(단일실체관)을 생각할 수가 있다. 미국의 경우에는 현재 개별실체관에 따라 과세소득을 파악한다고 볼 수 있다.

(2) 損益對替型

구룹기업에 속하는 개별회사의 손익을 다른 개별회사에 對替하여 개별회사의 소득과 세액을 계산하는 유형이다. 이 유형은 특히 개별회사의 결손금등을 임의의 이익이 난 회사에 대체하는 유형(영국,오스트레일리아)과 자회사의 손익 전액을 모회사에 모아서 자회사의 손익을 零으로 하는 유형(독일,오스트리아)으로 구분된다.

2) 연결법인세의 영향

연결법인세의 기업에 대한 영향은 그 제도적 틀을 어떻게 구성하는가에 따라 달리 평가될 수 있다. 그러나 가장 전형적인 과세유형은 연결납세형으로 볼 수 있다. 연결납세형의 경우에 기업측면에 미치는 영향을 유리한 면과 불리한 면으로 구분할 수 있다.

(1) 유리한 영향

연결법인세신고서를 작성하는 법인에 있어서 유리한 점은 동 제도를 어떻게 입안하는 가 에 따라 달라질 수 있으나 일반적으로는 다음과 같이 요약될 수 있다.

① 구룹내부 배당을 포함한 내부거래에서 발생된 손익의 제거
② 구룹내 법인간 결손과 소득금액의 통산
③ 損金容認限度의 구룹전체 통산가능
④ 세액공제의 구룹전체 통산가능
⑤ 不當行爲計算否認으로 인한 구룹내에서의 중복과세 배제

(2) 불리한 영향

① 납세절차의 중복
② 내부거래 손실의 손금공제 長期移延
③ 누진세율하에서의 세부담의 증가
④ 외국납부세액의 공제한도 축소
⑤ 회계기간의 획일화

3) 聯結財務諸表와의 差異

구룹기업에 대한 연결법인세 제도는 연결재무제표와 관련하여 그 기반을 같이 한다고 할 수 있다. 연결재무제표의 목적은 재무제표 이용자의 의사결정에 유용한

會計情報의 제공에하는 데 있다. 연결재무제표가 모회사가 당해 구룹기업의 재무상태 및 경영성과를 종합적으로 보고하기 위하여 작성된다. 즉, 본질적 기능은 재무제표 이용자에 대한 정보제공이고 연결손익이나 연결지분 계산자체가 당해집단에 속하는 개별회사의 배당이익계산이나 채권채무계산에 직접 변동을 가져오는 것은 아니다. 이에 대하여 연결법인세 제도의 목적은 구룹기업의 損益의 通算, 내부거래 이익의 제거등에 따른 세부담 조정에 있다.

구룹기업의 연결법인세 제도는 손익계산만을 목적으로 하고 과세소득은 자본주의 소득에 대한 과세가 아니라 법인소득에 대한 과세이므로 자산.부채의 계산 그 자체에는 직접 관심을 갖고 있지 아니하다. 예컨대 연결재무제표에 있어서는 모회사의 投資計定과 자회사의 자본금계정 상쇄와의 차액의 처리가 중요한 문제가 되지만 구룹기업 통합과세에 있어서는 그렇지 않다.

4. 聯結法人稅制度의 구조

앞에서 언급한 바와 같이 연결법인세 제도는 각국에서 시행되고 있다. 그러나 연결법인세제도가 가장 먼저 시행되었고 각국의 연결법인세 제도의 典形이 되고 있는 것은 미국의 연결법인세 제도이다. 미국의 연결법인세 제도를 자세하게 논의하는 것은 그 내용이 방대하므로 연결법인세 제도 구조를 파악하기 위하여 간략하게만 살펴 본다.

1) 適用對象

연결법인세를 납부하는 것은 하나의 恩典으로서 권리가 아니며 관련법인이라 할지라도 의무적으로 연결납세에 참여하여야 하는 것은 아니다. 따라서 聯邦稅法(Internal Revenue Code, 이하 IRC로 함)에서는 그 특권을 부여하는 요건을 규정하고 있다. 1984년 이후 개시하는 과세년도부터는 종전의 규정을 개정하여 의결권 있는 주식 소유비율 80%와 전체 주식소유비율 80%(80/80 control test)인 관계회사를 대상으로 하고 있다(IRC 1504(a),(2)). 일부 예외는 있지만 면제법인, 생명보험회사, 외국회사, 특정 투자회사 및 부동산투자신탁회사, 국제무역전문 내국법인들은 제외한다(IRC1504(b)). 집단기업의 연결법인세에서는 海外 子會社를 원칙적으로 배제한다. 이는 연결재무제표가 해외자회사를 포함하는 것과 대조되는 것이다. 모회사의 과세권이 미치지 않는 해외 자회사를 집단기업 연결법인세에 포함하는 것은 기술적으로 곤란하기 때문이다. 다만 카나다.멕시코에 소재하는 회사의 특정한 전 주식을 소유한 회사를 포함하고 있는 것은 특수한 지리적 요인 때문에 포함한다. 주식소유비율은 그 적용요건일 뿐, 통합과세되는 소득으로서 합산되거나 對替되는 소득은 원칙적으로 자회사 손익 전액이고 모회사의 所有株式 比率에 따라 분할되는 것은 아니라고 하는 점이다.연결납세의 선택은 당해 자회사의 참가의사를 필요로 하고 일단 선택한 연결납세의 취소는 국세청장의 승인을 요하나 회

계처리 기준의 통일은 필요없도록 미국 재무성규칙(Regulation,이하 Reg) 1.1502-17에서 규정하고 있다.

2) 과세소득의 計算

회계처리방법은 일치시킬 필요가 없으나 회계기간을 일치시킨 후(Reg1. 1502 - 76(a)) 집단기업의 이익과 손실을 통산한다. 연결소득은 전 연결회사의 개별 과세소득(연결수정사항제외)을 개별신고와 같이 계산하고 이 소득에 聯結調整을 실시하여 산출한다. 모회사가 보유하는 자회사의 주식은 투자가액을 수정하고 회사주식 매각손익과 연결소득에 반영되는 자회사의 손익과의 이중 손실공제 또는 이중 이익과세를 배제한다.

연결납세신고의 중요한 특징의 하나인 관련회사간 거래는 외부 제3자에게 양도될 때까지 과세가 이연된다. 집단기업간 자산이전 거래에 따라 이전한 기업은 손익이 생기고 이전받은 기업은 자산으로 보유하는 때의 내부손익에 관하여 課稅移延이 인정되는 경우, 자회사가 통합과세로부터 이탈하는 때에 그 손익이 매매쌍방의 어느 때의 손익으로 할 것인가가 입법상 문제가 된다. 매도자의 손익으로하는 제도는 미국의 경우이다. 관련회사간 거래에 따른 손익은 매도법인이 인식하여 移延處理하고 買入法人은 실제 거래가액을 세무상 장부가액으로 한다. 그 후 매입법인이 외부양도, 감가상각을 한 때 또는 통합과세에서 탈퇴한 때, 그 양도원가, 감가상각에 대응하는 이연손익을 賣渡法人에 산입한다(Reg.1.1502-13). 즉 이전가격세제는 국내거래에 적용되고(IRC482) 구룹내 거래도 거래가액으로하여 손익을 매도측에 이연시키는 결과가 된다. 최초 통합과세시의 재고자산에 포함되어 있는 내부이익에 대하여는 매도측의 이익에 가산한다(Reg.1.1502-18).

다음으로 연결법인세 제도의 큰 특징의 하나인 결손금의 공제는 그룹내 각 법인의 소득과 결손금을 통산한다. 통산한 결과 구룹기업 전체적으로 결손이 발생한 경우에는 3년간 소급공제가 허용된다. 遡及控除 결과 잔액이 있으면 15년간 이월공제된다(Reg172(b)(1) (B) . 다만 연결납세신고에 참여하기 전에 발생된 결손금은 개별회사단계에서만 공제가 허용되고 그룹기업 전체의 소득에서 공제는 허용되지 아니한다. 聯結納稅 加入.脫退에 있어서는 자회사가 통합과세에 가입 또는 탈퇴를 하는 경우 특히 결손금의 처리가 중요한 과제가 된다. 미국에서는 일반규정으로서 조세의 포탈 또는 회피를 목적으로 하는 주식등의 취득의 부인 (IRC 269(a)), 결손회사의 주주변동으로 인한 移越缺損金 控除의 제한(IRC382(b))등을 정하고 있다.

3) 稅額의 계산과 配賦

법인에게 적용되는 세율은 $50,000까지는 15%, $50,000초과 $75,000까지는 25%, $75,000초과는 34%이며, $100,000초과에 대하여는 34%를 적용한 금액에 그 초과액의 5%와 $11,750 중 적은 금액을 합산하여 산출세액을 계산한다. 이 산출세액

에 외국납부세액공제,투자세액공제등과 같은 세액공제가 적용될 수 있다.

위의 방법으로 계산된 세액을 그룹내 개별회사에 세액을 배분하여 최종적으로 개별회사의 납부세액을 산정한다. 損益對替型의 연결법인세 방법은 세액의 배분이 필요없게 된다. 그러나 연결납세형의 경우에 있어서는 구룹기업에 세액을 배부하여야 한다. 미국의 연결법인세액의 배부는 통상적인 방법으로 ①구룹회사의 課稅所得基準을 기준으로 하는 개별소득비례법, ②개별신고 조세채무액의 합계액에서 해당 개별법인의 조세채무액의 비율에 의하는개별세액 신고법, ③개별소득 비례법에 의한 납세액이 개별세액 신고법에 의한 세액보다 증가된 법인의 증가세액 합계액을 개별세액신고법보다 감소한 법인에게 배부하는 증가세액배분법, ④결손을 발생시킨 기업의 결손으로 인한 절세액을 결손발생 회사에게 귀속시키는 代替法 ⑤기타 승인된 방법 중에서 그룹회사의 선택에 의하도록 하고 있다(IRC1552(a). ①, ②의 방법은 간편하나 세부담의 衡平性이 미흡하며 의 방법은 ③의 방법은 실무에 복잡한 점은 있으나 보다 형평성에 접근되어 있다고 할 수 있다.

4) 少數株主의 利害調整

구룹기업 통합과세에 따라 구룹회사간 손익통산이 소수주주 지분에 관계없이 적용되는 결과, 개별회사의 세부담이 그 제도가 없었을 경우에 비하여 소수주주에 불이익을 가져올 수 있다. 많은 국가에서는 소수주주의 이해조정을 세제상 규정하고 있지 않고 당사자간 私法自治에 맡기고 있는 것이 통례이다. 미국의 경우에도 私法自治에 의존하는 입장이다.자회사의 주식보유에 따른 배당소득, 投資價額 修正에 기초가 되는 유보잉여금 계산상의 세액배분 기준이 규정되어(Reg.1. 1502-33, 1. 1552-1)있으나 통상은 그 기준이 구룹기업간 통합세액 부담기준으로서의 기능을 가진다.

III 聯結法人稅制度의 效用性

1. 公平의 原則과의 관계

조세의 원칙은 과세와 징세에 있어서 세제가 어떤 형태로 주어지는 것이 가장 바람직한가 하는 행동준칙이다. 이는 과세 당국의 行動指針일 뿐 아니라 주어진 세제의 평가기준이기도 하다. 조세원칙은 여러 학자들에 의하여 그 이론적 토대가 구축되어 왔다. 그 중에서도 가장 공통적으로 인정되는 것 중의 하나가 공평의 원칙이다.

1) 공평의 원칙

조세는 동일 조건에 있는 납세자는 같은 조세를 부담하여야 한다고 하는 조세부담 공평의 원칙에 기초를 두고 납세자간에 공평하게 부담이 배분되어야 한다. 이를 위하여 과세소득은 조세부담의 공평한 配分을 실현하기 위한 기준을 제공할 것을 요구한다. 타납세자와의 관계를 무시하여 단지 납세자의 개별적 입장으로부터의 소득계산을 허용되지 아니한다.

소득과 관련하여 조세의 공평성이란 소득에 대한 조세의 비율과 관련된 의미이다. 조세의 부담의 평등은 경제적 부담능력에 있어 경제적으로 같은 상황에 있다면 같은 세액이 부담되어야 하는 水平的 公平과 경제적 조건이 상이하다면 상이한 세액이 부담되어야 한다는 垂直的 公平을 모두 포함하는 의미이다. 이같은 공평의 원칙은 어디까지나 경제적 부담능력의 공평을 의미하며 단지 조세부담상의 원칙으로 그 사명을 가지고 있는 것이고 조세정책상의 효율문제와는 별개로 논의되어져야 할 것이다.

공평의 원칙의 실현은 조세법률주의에 따라 조세법의 제정에 의하여 顯在化되고 조세법의 제정 뿐만이 아니라 제정된 개별세법의 구체적인 운용, 즉 세법의 적용 및 그 세법의 적용전제로서 세법의 해석, 사실인정에 있어서도 모든 납세자는 평등하게 취급되어야 하는 것으로 이해되어야 한다. 이 경우의 평등은 형식적인 평등과 실질적인 평등으로 그 내용을 이루고 있다.

(1) 형식적 공평

형식적 조세의 평등은 세법의 제정 또는 제정된 세법의 개별규정의 해석.적용에 있어 형식 또는 외관적으로 납세자의 조세부담이 평등하도록 취급하여 다분히 균등할식 또는 人頭割式 평등을 가져오게 된다.[10] 따라서 수평적 공평을 이루는 데에 이는 적합한 공평의 개념이라고 할 수 있을 것이다. 구체적인 사정이나 조건을 고려하지 아니하여 외형적으로 평등하여 즉 통일된 세법을 제정 및 해석.적용을 하기 때문이다. 형식적 평등의 관점에서 보면 누진세율은 불평등하다고 주장될 수 있다. 형식적 평등은 법적안정성과 예측가능성을 보장하는 것은 되지만 그 반면에 法規範의 구체적 타당성이 沮害되는 경우가 종종 있는 것이다.

(2) 실직적 공평

실질적 조세의 평등은 세법의 제정 또는 제정된 세법의 개별 규정의 구체적인 해석.적용 혹은 사실의 인정에 있어서 실질적으로 또는 내용적으로 조세의 부담이 평등하게 되도록 하는 것이다. 따라서 垂直的 公平을 이루는 데에 적합한 공평의 개념이라고 할 수 있을 것이다. 즉 구체적으로 여러 要件事實을 고려하여 결과적으로 조세의 부담이 평등하게 되도록 하기 때문이다. 따라서 형식적으로 또는 외관상으로 불평등하게 취급하고 있어도 제 사정을 고려하여 결과적으로 평등하게

10) 吉良實, 『實質課稅論の 展開』, (株)中央經濟社, 1980, p.8

과세되도록 하여야 하는 것이다. 소득이 커짐에 따라 한계효용이 체감되고 따라서 그 담세력이 증가하기 때문에 비례세율 보다도 오히려 누진세율이 실질적 평등의 요청에 합치된다. 구체적인 사정이나 조건을 고려에 넣어 실질적으로 평등하도록 하므로 구체적인 사정이라든가 조건에 있어 그 취급이 다소 차이가 있어그 결과 통일성을 결하게 되고 法的安定性과 豫測可能性을 다소 저해하는 것은 있지만 그 반면 법규범의 구체적 타당성을 보장하게 된다.

2) 공평의 원칙에의 접합관계

형식적인 평등과 실질적인 평등은 각각 같은 租稅平等의 일면을 이루고 있으나 각기 다른 목적과 기능을 가지고 있는 것이다. 조세는 그 본질이 경제적 부담이고 조세를 납부하는 것은 납세의무자의 경제력이다. 그러므로 현대의 조세평등은 이미 앞에서 본 바와같이 형식적인 평등이 아니라 실질적인 평등이 되어야 하는 것이다. 또한 그것이 보장되어야 한다고 이해되는 한, 오늘 날의 조세평등의 원칙이 요청하고 보장하려는 평등 즉 조세부담의 공평도 형식적인 부담의 공평이 아니고 납세자의 부담능력에 맞는 실질적인 부담의 공평이 되어야 하는 것이다.

과세소득이라고 하는 것은 특정의 경제주체가 획득한 경제가치의 增殖이라고 하는 경제개념의 法的構成이다. 복수의 법적주체가 경제적으로는 일체가 되면 그 일체성에 착안하여 과세소득을 파악하는 것이 합리적이다.[11] 현행의 법인에 대한 과세는 단지 법인이라는 점에서 모든 법인에 대하여 같은 소득에는 같은 과세상 취급을 하고 있다. 이는 경제적으로 단일의 실체인 구룹기업에 대하여 내부이익이 제거되지 아니하고 과세되어지므로 인한 未實現所得에 대하여 과세하는 것은 공평과세가 지향하는 應能負擔의 원칙에 부합되지 아니한다. 즉 법인소득 발생의 구체적인 내용은 고려하지 아니하고 회계상의 계산된 소득이면 같이 취급하고 있는 것으로 실질적 공평이 아닌 형식적 공평과세일 뿐이다. 또한 전체 집단기업의 손익을 通算하면 결손이 발생하여 자본이 蠶食되었음에도 그룹기업내 특정 법인의 이익에는 법인세가 부담되어진다. 이 또한 그룹기업내 개별법인은 실질에 있서는 단일한 법인이므로 집단기업의 구성원인 법인에 대하여 개별 법인별로 과세하는 것은 형식적인 공평은 될 수 있으나 집단기업의 경우에는 실질적인 공평과세 원칙이 적용되고 있지 아니한다고 할 수 있다. 이런 점에서 연결법인세 제도는 공평의 원칙에 명백히 부합된다고 할 수 있다.

2. 實質課稅原則과의 關係

1) 實質課稅原則

실질과세원칙은 그 이론적 배경이 방대하여 一義的으로 그 개념이 정하여 져 있

11) 井上久彌, 前揭書, p.31.

지 않다. 여기서는 실질과세원칙이 연결법인세 제도와 어떻게 이론적으로 관련성을 가지는가를 고찰하기 위하여 실질과세원칙의 성격을 간단히 정리하기로 한다.

실질과세원칙은 조세법의 기본원리를 담보하기 위하여 필연적으로 발생하는 조세법원칙으로서 조세법률주의나 조세평등주의 보다 下位의 원칙이고 또 兩 기본원리를 구체적으로 실현시키는 공통의 원칙이다.[12] 실질과세원칙은 세법의 입법상의 원칙인 동시에 解釋.適用上의 원칙이다.[13] 실질과세 원칙은 표현을 조금씩 달리한다 해도 "세법의 해석 및 과세요건 사실의 인정에 있어 소위 법형식이나 名義.外觀과 그 진실. 실태. 경제적 실질등과 다른 경우에는 그 형식등 보다 실질내용을 과세의 기초로 하는 원칙"이라고 할 수 있다. 실질과세원칙의 개념은이론적으로는 조세부담 공평의 원칙의 특수 세법학적 표현이다.[14] 여기서 실질이라는 의미는 경제적 실질을 의미한다.

조세는 경제적 부담이며 납세의무는 경제적 능력에 따라 과세되어야 하는 것이고 경제적 능력에 따라 과세되는 것이 공평한 과세라고 인식되고 있다. 따라서 실질과세원칙도 경제적 실질을 의미하는 것으로 이해된는 것이다. 이와같은 실질과세의 원칙은 실질귀속과세원칙, 실질파악 과세원칙 및 실질귀속시기 과세원칙을 포함한다. 이를 소득을 과세 대상으로 하는 경우에는 실질소득자 과세원칙, 실질소득 과세원칙 및 실질귀속시 과세원칙으로 불리워진다. 이 실질과세원칙은 조세법에 본래적으로 내재하는 조리로서 시인되어야 하는 것이고 실정법에 성문화된 것은 이를 창설적 규정으로 해석할 것이 아니라 이 원칙의 존재를 확인.선언하는데 불과한 선언적 규정으로 이해하여야 한다는 것이 세법학자간에 지배적 태도라고 할 수 있다.[15]

(1) 실질소득과세원칙

공평성 및 조세부담 능력성의 견지에서 법률관계를 그 용어, 법형식을 취하지 아니하고 당사자가 이에 이하여 달성하고자 하는 효과를 실질적으로 해석하여 과세소득의 개념구성 및 計測을 하여야 하는 소득실질 파악의 원칙이 강조된다[16]. 실질소득과세원칙은 소득을 과세물건으로 하는 소득세.법인세는 소위 실질소득에 대하여 과세되도록 세법의 제정 및 그 해석.적용에 사실의 인정을 해야하는 원칙이다. 즉 소득세, 법인세의 과세소득은 입법상으로도 또는 세법의 해석.적용상으로도 구체적인 사실 인정상으로도 실질소득일 것을 요청하고 그 과세소득의 종류 구분에 있어서도 실질기준에 따른 판단을 요청하는 원칙이다. 따라서 실질소득 과세원칙은 이른바, 形式所得 혹은 名目所得을 과세소득으로 하는 것으로 인정하고 또

12) 金在吉, " 實質課稅의 原則에 관한 硏究", 慶熙大學校 大學院 博士學位論文, 1991, p.71.
13) 吉良實, 前揭書, p.71.
14) 北野弘久, 『稅法學原論』, 靑林書院新社, 1984, p.91.
15) 崔明根, 『稅法學槪論』, 稅經社, 1981, p.92.
16) 富岡幸雄, 『稅務會計學』, 森山書店, 1985, p.84.

형식기준에 따른 과세소득 종류구분을 인정하는 소위 形式所得 과세원칙에 대응하는 상대적 개념이고 과세물건의 실질파악 과세원칙의 소득세법.법인세법상에 나타난 실질과세원칙의 한 형태이다. 현실적으로 세부담능력이 인정되는 소득이 실질소득이고 세부담능력이 인정되지 아니하는 소득을 형식소득 또는 名目所得이다.[17]

(2) 실질소득자 과세원칙

일반적으로 사회생활에 있어 경제행위는 통상 형식과 실질과는 일치하는 것을 전제로 하여 영위되는 것이지만 여러가지 이유로 형식과 실질이 다른 경우가 있고 이같은 경우에 생기는 소득은 누가 납세의무를 지는가는 부담공평 및 응능부담의 조세원리에서 실질적으로 경제력을 稼得하여 부의 증가가 어떤 사람에게 귀속하고 있는 가에 따라 결정하여야 한다. 법적 형식과 경제적 실질과가 遊離되어 있는 경우에 있어서 납세주체의 결정은 그 경제적 실질에 따라 소득의 진정한 享受者가 조세를 부담하여야 한다.[18] 실질소득자 과세원칙은 2가지의 견해가 있다.

① 法律的 歸屬

과세물건의 법률상 귀속에 있어 형식과 실질이 다른 경우에는 실질에 따라 판정하여야 한다고 하는 취지로 이해하는 것이다. 이를 법률적 귀속설이라고 할 수 있다.

② 經濟的 歸屬

과세물건의 법률적 귀속과 경제적 귀속이 다른 경우에 경제적 귀속에 따라 과세물건의 귀속을 판정할 것을 정한 것이다라고 이해하는 입장이 있다. 이것을 경제적 귀속설이라고 부를 수 있다.

受益의 享受라고 하는 것과 같은 경제적인 표현을 쓰고 있는 점에서 경제적 귀속설이 옳은 것으로 보이고 名義人이라고 하는 표현을 쓰고 있는 점에서는 법률적 귀속설이 옳은 것같이 보인다. 文理的으로는 어느 쪽 해석도 가능하다. 그러나 경제적 귀속설을 취하면 납세자의 입장에서는 법적 안정성이 손상된다는 비판이 있고 세무행정의 견지에서는 경제적으로 귀속을 결정하는 것은 실제상 많은 곤란이 따른다는 비판이 있다. 그런 의미에서 법률적 귀속이 타당하다는 견해가 있다.[19] 그러나 납세자의 법적 안정성의 문제는 경제적 부담자가 실제로 부담하여야 할 것을 법률적 귀속자가 부담한다는 것은 조세는 그 본질이 경제적 부담인 점에서 지지하기 어렵고 세무행정상의 어려운 점은 행정의 기술적 측면의 어려움이므로 이 때문에 경제적 능력자에게 조세의 부담을 면하게 할 수는 없다. 따라서 법률적 귀속보다는 경제적 귀속에 따라 과세되어져야 하는 것이 타당하다고 본다.

---

17) 吉良實, 前揭書, pp.115-117.
18) 富岡幸雄, 前揭書, p.84..
19) 金子宏, 『租稅法』, 弘文堂, 1986, pp.139-140.

(3) 실질 소득귀속시기 과세원칙

소득의 기간귀속의 판정을 형식기준이 아니고 실질기준에 따라 과세하여야 한다는 것으로서 실질과세원칙의 一態樣이다. 따라서 구체적 수입.비용.손실등의 귀속기간은 실질기준에 따라 판정하게 된다.[20] 현행 조세법은 법인의 손금과 익금의 귀속시기를 원칙적으로 權利義務確定主義에 따라 판정하고 일부의 예외를 인정하고 있다.

2) 실질과세원칙에의 適合性

(1) 실질소득 과세원칙과의 관계

연결법인세제도는 법적으로는 독립된 개별법인이나 경제적으로는 동일한 실체인 그룹기업을 하나의 納稅主體로 보고 과세하는 것이다. 즉, 그룹기업을 단일주체로 보는 것이고 단일한 주체로서의 구룹기업의 실질소득에 과세하려는 것이다. 이는 담세능력에 상응하는 조세부담을 하도록 할 수 있다. 이를 위하여 형식적 소득에 불과한 구룹기업 內部去來로 인하여 발생하는 이익은 과세에서 제외하거나 구룹기업내 손익을 통산한다. 경제적으로는 단일한 주체인 구룹기업의 과세소득을 하나의 납세신고서에 반영하므로서 구룹내의 形式所得이 아닌 세부담 능력이 인정되는 소득에 과세할 수 있어 실질소득 과세원칙에 부합한다고 볼 것이다.

(2) 實質所得者 과세원칙과의 관계

경제적 부담인 조세는 납세의무자가 지배하는 경제력에 귀착되어야 한다는 데는 별로 異論이 없을 것이다. 경제력은 경제활동에 중심적 역할을 수행하는 자원이나 수단의 조직적 소유에 근거를 가지므로 그러한 所有量의 多寡에 따라 경제력의 크기가 결정될 것이다. 이러한 경제력은 또한 소득의 증가에 따라 그 크기가 증가되는 것으로 특정 경제주체에 귀속되는 소득이 클수록 경제력은 필연적으로 증가된다. 소득의 귀속이란 납세의무자와 소득의 結合關係로 볼 수 있다. 이 때의 귀속은 經濟的 歸屬이어야 함은 앞에서 본 바와 같다.

통일적으로 관리통제되어 경제적으로는 마치 하나의 기업처럼 움직이는 기업군은 그 주체가 개별기업이라기 보다는 경제적 一體性을 갖고 있는 그룹기업이라고 할 수 있을 것이다. 이같은 견지에서 그 경제주체의 소득은 법적으로는 개별기업에 귀속되는 것이지만 경제적으로는 당연히 전체 그룹기업에 귀속되는 것이고 개별기업에 귀속되는 것으로 볼 수 없다. 이런 점에서 특히 연결납세 제도의 핵심인 내부이익은 미실현 소득으로서 그 누구의 소득으로도 귀속될 수 없다. 그것이 실현되었을 때에도 특정 개별기업의 소득이라기 보다는 그 그룹기업 전체의 소득이 되어야 한다고 볼 것이다.

---

20) 金在吉, 前揭論文, p.79.

3) 課稅의 合理性

(1) 기업의 경영형태에 대한 중립성

이상적인 조세제도는 個人의 의사결정을 가능한 한 적게 간섭하는 것이고 중립적인 조세정책은 단지 세금을 고려해서 기업이 타기업을 취득하거나 지배되도록 유도하지 않는 것이다.[21] 세금을 고려해서 경제적 효율을 희생하여 기업이 그 경영형태를 변경하도록 해서도 또한 중립적인 조세라고 할 수 없을 것이다.

개별기업이 다수의 支店, 工場 기타 事業部를 가지고 있는 경우에도 각각의 경영단위에서 발생하는 이익 또는 손실이 차감되어 과세소득이 계산되고 세액계산에 있어 결손년도에는 과세되지 아니하나 이익이 발생한 년도에는 그 소득에 과세된다. 이에 대하여 개별 경영단위를 독립된 자회사로 경영하게 되는 경우에는 각각의 손실 또는 이익이 독립적으로 과세되어진다. 대부분의 국가에서는 결손금을 遡及控除하거나 移越控除하는 제도를 가지고 있다. 이는 종적으로는 소득의 평준화가 이루어지므로 소득에 대한 과세의 중립성이 이루어진다고 생각할 수가 있다. 따라서 경영조직을 어떻게 하는가에 따라서 세부담의 차이가 발생한다. 이는 기업경영의 수직적 통합에 대하여 비중립적이라고 할 수 있다.

연결납세제도의 과세소득계산상 가장 중요한 특징은 연결납세에 참가하는 집단기업내의 개별법인의 손익을 통산하는 것이다. 즉, 연결납세시의 세액계산에 있어서는 집단내의 각 법인에 발생한 소득과 결손을 통산하므로 지점, 공장 기타 사업부로 경영형태를 취하는 경우와 자회사형태를 취하는 경우와는 원칙적으로 세액차이가 발생할 수 없다. 이는독립된 개별 법인의 법적주체를 초월하여 구룹기업이라고 하는 경제적 주체를 실질적 단위로 하여 과세하기 때문이다. 그러므로 연결납세제도는 경영조직의 垂直的 統合에 중립적이라고 할 수 있을 것이다.

경영조직형태는 가장 효율적이라고 보는 것을 택하여야 한다. 법인세부담이 효율적인 경영형태 선택을 歪曲시킨다면 이는 경제활동의 효율성을 떨어뜨리는 것이 될 것이다. 그러므로 연결법인세 제도는 경영조직에 대한 조세의 중립성을 기할 수 있고 경제의 효율성을 증진시키는 기능을 갖는다고 할 수 있다.

2. 조세회피방지

세법규정에 상충되거나 위반되는 것은 아니지만 조세를 부과하려는 세법정신에 상치되는 방법으로 세부담을 감소하려는 행위를 조세회피라고 할 수 있다. 이는 조세특혜규정이나 감가상각방법이나 재고자산 평가방법의 선택에 따른 합법적인

---

21) Office of the Secretary Department of the Treasury, Tax Reform For Fairness,Simplicity, And Economic Growth, The Treasury Department Report to the President, Volume 2 November 1984,P.13.

조세부담의 절약과는 달리 異常性을 갖고 거래하여 통상의 거래와 다른 조세부담 효과를 의도하는 것이라고 할 수 있다.

연결법인세제도의 당초의 목적은 법인이 초과이윤세를 회피하기 위하여 자회사를 설립하여 누진과세를 피하는 것을 방지하기 위한 것이었다. 그러나 법인의 누진세율이 완화되거나 단순비례세율일 경우에는 자회사 설립으로 인한 조세회피 효과는 의도하기 어렵다. 자회사의 설립은 非租稅目的에 의하는 것이 일반적이다. 자회사 설립등으로 이루어진 집단기업은 통일적 의사결정에 따라 통상의 거래가 아닌 異常性을 내포하는 집단내 거래가 가능하기 때문에 구룹내의 조세부담을 최소화할 수 있는 것이다. 즉, 구룹내 거래가 아니었더라면 이루어지지 않았을 조건으로 구룹내 거래가 성립됨으로써 결과적으로 조세부담을 회피하게 되는 것이다. 집단기업의 이와같은 방법으로 인한 조세회피를 방지하는 제도적 장치가 이전가격세제라고 할 수 있다. 우리나라의 법인세법 제20조에 규정된 不當行爲計算 否認制度도 같은 목적을 가진 것이다. 이전가격세제는 다국적 기업간의 국제거래에도 나타나기 때문에 국제조세에서는 특히 중요한 과제가 되고 있는 것이다. 그러나 구룹기업의 구룹내 거래는 국내외 모든 거래에서 적용되어야 하는 것이라고 할 수 있다.

조세회피 의사는 성립된 거래에 隱匿되어 있으므로 거래내용의 異常性 또는 부당성을 객관적으로 명백히 밝히기는 매우 어렵다. 이전가격세제는 오히려 과세권자에게 자의적 판단의 빌미를 주기 쉽다. 구룹기업의 손익을 통산하여 과세하는 법인세에 있어서는 이전가격을 操作함으로써 조세회피는 그 의도한 효과를 가져올 수 없게 된다. 즉 구룹내 이전가격을 이상적으로 성립시켜도 이익이 집합되기 때문이다. 따라서 연결법인세제도는 조세회피방지에 기여하게 될 것이다.

3) 중복과세 방지

(1) 중복과세방지

개별 법인세제에 있어서는 자회사의 손익은 자회사 독자적인 과세손익으로 하고 모회사의 자회사에 대한 投資株式 양도손익은 모회사 독자적인 과세손익으로 하게 된다. 자회사의 손익에 따라 모회사의 자회사에 대한 투자주식의 가치는 변동되고 그 변동으로 인한 손익은 모회사의 투자주식 처분시 양도손익으로 나타나게 된다. 이 경우에 경제적 동일체인 모.자회사간에 발생되는 이중과세문제(이중공제)는 개별 법인세에 있어서는 전혀 고려되지 아니하고 있다. 즉 당초 투자액이 100,000원의 자회사가 30,000원의 이익이 발생하여 9,000원의 세금을 납부하고 21,000원의 세후 이익을 실현하였다면 모회사의 투자주식은 121,000원으로 평가될 것이다. 모회사가 주식을 처분하면 21,000원의 투자주식 처분이익이 발생하여 그에 대한 세액을 부담하여야 한다. 반대로 자회사가 같은 금액의 손실이 발생하였다면 그 결손금은 자회사의 다음 과세년도 과세소득에서 이월결손금으로서 공제받을 수 있다. 모회사가 결손이 발생된 시점에서 투자주식을 처분하게 되면 모회사의

과세소득에서도 그 결손금을 공제하게 될 것이다.

모회사와 자회사를 단일의 경제적 실체로 보는 연결법인세 제도에 있어서는 모회사에 대한 투자주식의 가액을 자회사의 留保利益에 따라 증감시킨다. 즉 자회사의 유보이익금액을 모회사의 투자주식 가액에 증액시키거나 손실금액을 투자가액에 감소시킨다. 따라서 자회사 투자주식 처분시에 그 처분손익에서 이미 반영된 손익은 중복으로 계산되지 아니한다. 뿐만 아니라 자회사로부터의 배당은 과세소득으로 하지 아니하므로 법인간 배당소득에 대한 이중과세 문제는 자연히 해소된다.

(2) 資本課稅 방지

① 內部利益에 대한 과세

구룹기업을 하나의 경제적 실체로 본다면 구룹내의 거래는 외부와의 거래에서처럼 손익을 인식할 수 는 없고 상이한 경제주체간의 거래에서 발생하는 손익을 손익으로 인식하여야 한다. 구룹기업 상호간의 재화 및 용역 거래의 경우 개별 법인세하에서는 집단내 거래에서 발생되는 손익을 개별 법인의 손익으로 인식되고 또한 과세에 반영된다. 그러나 그러나 구룹자체를 하나의 경제주체로 본다면 구룹기업간 거래는 손익을 인식하여서는 안되고 나아가 그 거래에서 발생된 소득을 과세대상으로 하게되면 資本蠶食을 초래할 수 밖에 없게될 것이다. 구룹기업을 동일한 경제주체로 보는 연결법인세 제도하에서는 내부거래에서 발생되는 손익은 과세에 반영되지 아니하게 된다. 따라서 구룹기업의 내부거래에서 발생되는 이익을 과세대상으로 하는 경우와 같은 자본잠식은 방지될 수 있는 것이다.

② 未實現利益課稅

기업의 경영성과는 인위적인 회계기간을 획정하여 손익을 계산하고 과세소득 또한 같은 방법으로 측정한다. 따라서 필연적으로 과세기간 종료일에 미래에 판매될 재화를 보유하게 되는 것이 보통이다. 구룹기업을 동일한 경제적 실체로 본다면 집단내의 거래를 거쳐서 외부 제3자와 거래하는 경우에, 구룹내 거래로서 과세기간 종료일에 보유하는 재화는 아직 거래로서 완결되지 않은 상태에 있다. 구룹내 거래를 거쳐 외부 제3자와 거래가 이루어졌을 때에 비로서 거래가 완결되는 것이고 손익이 인식되어야 하는 것이다. 그러나 개별 법인세 과세제도의 경우에는 개별기업 상호간 내부거래로 인한 손익이 인식되고 과세소득(결손)에 반영된다. 즉 구룹내의 미실현소득(결손)이 과세되는 결과를 가져오게 된다. 구룹기업을 하나의 경제적 실체로 보는 연결법인세 제도하에서는 내부이익을 과세소득(결손)에서 제거하게 되므로 이같은 미실현 소득(결손)은 과세대상 소득에서 제거된다. 따라서 외부 제3자와 거래가 이루어 졌을 때 과세에 반영되므로 미실현소득(결손)에 대한 과세는 있을 수 없게 된다.

IV 聯結法人稅制度의 導入方向

1. 그룹기업 現況

1) 우리나라 구룹기업의 특징

지배.종속관계를 결정하는 기준에 대하여 보편적 타당성을 갖는 기준은 없다. 관리통제 또는 직.간접으로 多數持分의 소유가 주요한 요소이지만 그것만을 필요로하지 아니한다.용어와 기준은 商法 또는 세법등 각 법률에 따라 다르다. 우리나라의 경제현실을 볼 때 우리의 기업집단 構造는 미국이나 다른 나라의 경우와 일반적으로 큰 차이가 있다. 우리나라 기업의 경우 지배.종속 관계가 회사간의 주식소유관계가 아니고 自然人인 특정 개인과 그의 親姻戚 등 特殊關係人이 여러회사에 주식투자하여 특정 개인 및 특수관계인 중심으로 경제관계가 연결되어 있다. 따라서 주식 소유관계가 복잡하고 모호하기도 하고 상호 주식소유 등으로 맞물려 있기도 하며 뚜렷한 지배.종속회사가 없다.[22] 즉, 우리나라의 기업집단은 소위 재벌구룹과 같이 특정 개인과 그의 친인척에 의한 계열회사의 지배가 특징이라고 할 수 있다.

우리나라의 聯結財務諸表基準의 연결범위에 대한 규정은 持分比率 基準을 사용하고 있어 근본적으로 기업간의 지분투자, 즉 주식소유에 기초하고 있는 점이 많다고 하겠다. 이와같은 연결재무제표 작성범위 기준으로 인하여 한 구룹내에 11개의 연결재무제표가 작성되는 예도 발생하게 된다.[23] 따라서 실질적으로는 지배.종속관계에 있는 구룹기업이면서 단순히 주식소유 비율을 기준으로 볼 때에는 지배.종속관계로 볼 수 없는 경우가 많이 생기고 있다. 이같은 우리나라 집단기업의 특성 때문에 실질적 지배.종속관계에 있는 집단기업을 파악하는데 현실적 어려움이 따를 수 밖에 없고 연결재무제표의 有用性에 대한 근본적인 의문이 常存하고 있다.

2) 연결재무제표 작성 법인 현황

앞에서 언급한 우리나라 집단기업의 특징으로 인하여 집단기업의 현황을 정확히 조사하는 것은 현실적으로 제약되어 있다. 본 연구에서는 현행 연결재무제표기준에 따라 작성된 연결재무제표 중 그 내용이 공표된 上場會社에 국한하여 조사하였다. 1995년 3월 31현재 韓國證券去來所에 상장되어 있는 전 상장회사 702법인 중 연결재무제표를 작성.제출한 207개 법인에 대하여 조사한 韓國上場會社協議會에서 발간한 <상장회사 연결재무제표총람>에 의하여 조사하였다.

---

22) 蔡奎學, 최창순, "聯結會計制度의 定着을 위한 改善方案 硏究", 韓國上場會社協議會, 1992, p.44.
23) 蔡奎學,최창순,前揭論文, p.47.

<표1> 연결대상회사

구 분	종 속 법 인 수	구 성 비	비 고
종속회사수	458	100.00%	
지분비율 90%이상	175	38.20%	
지분비율80%-89%	31	6.76%	
지분비율70%-79%	31	6.76%	
지분비율70%미만	221	48.25%	

資料:韓國上場會社協議會,상장회사연결재무제표총람,1995에 의거 整理

위 표에서 미국의 경우와 같이 연결법인세신고서 작성대상을 지분비율 80%이상으로 하면 총 종속회사의 44.98%가 해당되는 것이다. 여기서 看過하여서는 안되는 것은 소위 재벌기업은 실질적으로는 단일한 경제적 실체를 이루어 구룹회사가 지배.종속관계를 유지하고 있다. 그러나 연결재무제표 기준에 따라 연결대상 구룹회사에서 제외되는 회사가 많다는 사실이다.

2. 聯結法人稅制 도입에 관한 先行硏究

현재까지 진행된 구룹기업에 대한 연결법인세 제도에 관하여서는 몇 편의 소개와 다음의 연구가 있을 뿐이다.[24] 이런 상황은 연결법인세 제도가 도입되지 아니한 일본의 경우에 聯結納稅制度硏究會가 구성되어 문헌연구, 시행국에 대한 현지조사연구가 활발하게 진행되는 것에 비하여 큰 차이가 있다고 할 수 있다.

(1) 稅制發展審議會 報告書

1985년 12월에 제출된 <稅制發展 硏究報告書>에서 지배.종속 관계에 있는 법인들의 구룹을 하나의 과세단위로 하여 법인세를 부과할 것을 고려해 볼 수 있다고 하였으나 재정수입에 큰 영향을 미칠 가능성이 있고 계열기업 형태의 기업운영을 더 유리하게 만들어 주는 면이 있으므로 長期稅制로 검토되어야 한다고 하였다. 이는 적어도 제도의 합리성을 외면하는 것은 아니나 세수에의 영향을 보다 고려한 보고서였다고 볼 수 있다.[25]

(2) 韓容錫의 硏究

<韓國에 있어서 聯結法人稅制의 導入方案에 관한 硏究>에서 우리나라의 기업이

---

24) 그 밖에 다음의 碩士學位論文이 있다.

① 李允熙, "聯結納稅申告 導入에 關한 硏究",서울市立大學校都市行政大學院 碩士學位論文(1988,12).

② 尹錫一, "聯結課稅制度에 관한 硏究", 韓南大學校 碩士學位論文(1990, 12).

25) 稅制發展審議 委員會, " 稅制發展硏究報告書", 1985, p.240.

구룹을 형성하는 현상이 많아져 가고 있으므로 연결법인세제도의 도입 필요성을 인정하였다. 국내 5개구룹을 대상으로 부담공평문제를 검토한 결과 현행 법인세제가 단순한 2단계 초과누진세율 구조하에서 구룹내에서 많은 결손을 발생시키고 있는 법인이 있어 부담이 감소하는 방향으로 큰 공평효과를 나타냈다. 연결법인세제도를 도입하기 위하여는 여러가지 障碍要因을 극복하지 않으면 않되는 바, 그 주요한 것으로①강제성문제,②세율문제,③소액주주권익보호문제,④稅收問題등을 들었다. 이들은 실제 도입에 당하여는 초기에는 세율구조를 조정하여 각 납세의무자의 부담이 현행수준을 유지하도록 하고 소액주주의 권익이 침해되지 않는 보완조치를 강구하면 성공할 것이라고 하였다. 이 밖에도 실시에 필요한 구체적인 방안을 제안하였다.[26]

(3) 趙成吉의 硏究

<聯結法人稅制의 導入效果에 관한 硏究>에서 연결법인세 제도의 도입효과를 조세회피의 방지와 租稅正義의 실현 및 中立課稅의 실현에 관점을 두고 연구하였는데 다음과 같은 결론을 얻었다.[27]

연결법인세 제도는 조세의 당위적 전제조건인 공평성을 실현할 수 있기 때문에 세제의 타당성이 인정된다. 그러나 聯結稅制 도입시기는 각 나라의 조세정책 방향에 따라 다르게 나타날 수 있다. 즉, 조세회피 방지와 세수확대에 주력하는 정책방향인 경우에는 호황국면과 준호황국면에 연결법인세 제도를 도일할 수 있고 기업구룹의 경쟁력제고 측면에서 조세지원을 하는 정책방향이면 好況局面과 준호황국면이면 연결법인세 제도의 도입을 유보하고 회복국면과 쇠퇴국면,공황국면에 연결법인세 제도를 도입할 수 있다. 또한 연결법인세도입을 위하여 적용대상 결정, 적용의 선택성과 강제성, 稅收와 세율구조, 연결소득공제와 연결세액공제의 문제등을 고려할 것을 강조하였다.

3. 導入方向

1) 對象範圍와 參加

(1) 대상

연결재무제표는 지배회사와 종속회사 전체를 단일의 경제적 실체로 보아 그 이해관계자들에게 재무정보를 제공하는 데 목적이 있고 연결재무제표를 작성하는 대상을 주식소유비율기준을 채택하고 있다. 이에 대하여 연결법인세신고서의 목적은 구룹기

---

26) 韓容錫, "韓國에 있어서 聯結法人稅制의 導入方案에 관한 硏究", 弘益大學校 大學院 博士學位論文, 1988.12.

27) 趙性吉, "聯結法人稅制의 導入效果에 관한 硏究", 亞洲大學校大學院 博士學位論文, 1992.2.

업의 經濟的 一體性에 착안하여 과세의 공평과 실질부담능력에 맞는 과세를 목적으로 立案된 것이다. 따라서 그 목적이 相異하여 대상범위가 똑같을 수는 없다.

구룹기업의 경제적 일체성은 일반적으로 지분소유에 의한 지배.종속관계에서 발견된다. 지분소유기준은 연결재무제표 기준과 많은 나라의 연결법인세제도에서 대상기준으로 하는 방법이다. 지분소유비율을 어느 수준으로 할 것인가는 각각의 목적에 따라 달리하고 있다. 그러나 특정한 지분소유비율(예:51%)을 기준으로 하는 경우에 종속회사의 지분을 특정 비율이하 소유하여도 현실적으로는 지배관계가 존재하여 실질적으로는 구룹기업으로서 경제적 일체성을 가지고 있는 경우가 많다. 즉, 지배회사의 지분소유 비율이 낮아 연결법인세 신고서 작성대상에서 제외되게 되지만 경제적 일체성은 유지하고 있는 경우가 생긴다. 따라서 특정한 持分所有 비율(예:51%이상)을 가지고 연결법인세신고서 작성대상을 결정하는 것은 기준으로서 불완전하다고 할 수 있고 이것은 결국 연결법인세 제도의 본래의 목적을 달성할 수 없는 결과를 초래한다고 할 수 있다.

지분소유 이외의 요인, 예를들면 1인 大株主의 계열회사 주식소유, 자금, 영업활동등으로 실질적으로는 지배.종속관계가 존재하여 동일한 구룹기업에 속하고 경제적 일체성을 가지고 있는 경우에는, 경제적 일체성에 의하여 과세하는 연결법인세 제도의 목적에 비추어 이같은 실질지배력을 대상범위 기준으로 채택하는 경우를 想定할 수가 있다. 특히 한국의 구룹기업의 경우는 지배회사가 종속회사의 지분을 직접 소유함으로서 지배.종속관계를 유지한다기 보다는 대부분 지배회사의 대주주가 여러 계열회사의 주식을 소유하거나 또는 주식을 僞裝分散하거나 상호간에 주식을 소유함으로써 소위 財閥이라고 하는 형태로 구룹기업이 존재하고 있는 것이다. 이같은 현실을 바탕으로 연결법인세 제도의 대상범위를 결정짓는 기준으로서 실질지배력 기준이 보다 실질적 기준이 될 수 있을 것이다. 그러나 실질지배력은 복잡한 요인들로서 구성되며 주관적 판단이 개입될 소지가 많다. 여러가지 요인들의 상호작용에 의하여 결정되는 실질지배력을 객관적 기준으로 하기에는 현실적으로 곤란한 것이다.

위에서 논의된 바와같이 대상범위를 결정짓는 완전하고도 객관적인 기준의 마련은 쉽지 않다. 따라서 시행초기에는 충격과 부작용을 最少化하는 방향에서 연결법인세 제도의 목적을 초대한 살리는 방향에 초점을 두어야 할 것이다. 그런 점에서 실질지배력기준보다는 지분소유비율기준을 을 채택하는 것이 보다 객관적이고 문제를 極小化할 것으로 본다. 시행초기의 지분소유비율기준에서 점차로 실질지배력기준을 加味함으로서 제도의 효과를 提高해 갈 수 있을 것이다. 구룹기업의 연결법인세 제도는 해당 구룹기업에게는 유리한 점이 많으므로 그 지분소유비율기준은 誘因效果를 가져올 수도 있다. 따라서 위장된 주식소유와 지분소유 이외의 방법에 의한 지배.종속관계가 지분소유에 의한 관계로 轉換하는 효과도 기대할 수 있을 것이다.

또한 구룹기업의 연결납세 제도의 경험이 없는 점을 반영하여 초기에는 지분소

유 비율도 100%로 하여 점차로 下向調整하는 것이 제도의 적응에 따른 부작용을 최소화 할 것이다. 그렇게 함으로서 당해 법인들을 예측가능하게 할 수 있을 것이다. 출자비율을 하향조정함에 있어서는 직접소유하는 것 이외에 간접적으로 지배하는 경우까지도 고려하여야 할 것이다. 또한 사업년도 중에 구룹기업이 된 경우에는 그 다음 사업년도부터 연결납세에 참가하면 될 것이다.

(2) 聯結納稅의 參加

기본적으로 구룹기업에 대한 연결납세는 보다 공평한 과세와 실질과세가 되도록 하려는 특별한 恩典이며 의무는 아니기 때문에 그 시행을 강제한다는 것은 있을 수가 없다. 다만 일정한 요건에 따라 납세법인이 선택할 수 있어야 할 뿐이다. 그러나 일단 선택한 이상은 所定要件을 가추어야 하며 또한 그 의무도 부여할 수 있는 것으로 본다. 연결납세를 선택함에 있어서는 당해 자회사는 모두 가입하도록 하는 것이 제도의 취지에 합당하다고 할 수 있다. 그러나 이 경우에는 주식양도에 따라 株主變更이 容易하므로 강제하는 것은 무의미할 수 있다. 또한 가입과 탈퇴를 기업의 선택에 맡기면 조세회피 목적으로 활용될 수도 있다. 따라서 가입은 기업의 선택에 맡기도록 하고 일단 가입하면 특정한 기간은 株式讓渡에 불구하고 일정기간은 탈퇴를 인정하지 아니할 수도 있다. 이 경우에 자회사의 합병, 해산 또는 母企業의 자회사 주식양도등의 문제가 발생할 수 있으나 이는 입법기술적으로 해결이 불가능한 것은 아니다.

2) 課稅所得의 計算

연결법인세의 과세소득은 여러가지 내용을 가지고 있으나 동 제도의 가장 큰 특징이라고 할 수 있는 내부거래 손익과 결손금 공제등 주요내용에 대한 방안을 제시하고자만을 논의하기로 한다.

(1) 內部去來의 損益

구룹내거래에서 발생하는 손익을 어느 법인의 손익으로 언제 인식하는가는 세부담액의 크기에 영향을 미치기 때문에 중요한 문제이다. 이는 구룹기업 내부거래 손익의 귀속은 연결납세에 대한 基本思考에 의하여 결정되는 것이다. 구룹내의 거래가 같은 과세기간에 외부에까지 판매되는 경우에는 아무런 어려움이 없다. 그러나 같은 과세기간에 외부에 판매되지 아니하는 경우에는 외부에 판매될 때까지 손익을 移延시켜야 하므로 문제가 복잡하게 된다. 單一實體觀의 입장에서는 장부가액으로 인계인수함에 따라 매입법인의 손익으로 하여야 하나, 이럴 경우 매입법인이 구룹내 타 법인으로부터 내부이익이 가산되지 아니한 가액으로 제공받은 자산을 연결과세 관계를 해소시킨 후에 외부에 매도하면 당초의 판매법인은 조세부담의 회피가 가능하게 된다. 미국의 경우 관련회사간의 거래에 관하여는 移轉價格稅制를 적용하여 판매법인의 損益移延으로 하는 것도 이 문제가 그 배경이다. 그

러므로 個別實體觀에 따라 판매법인의 손익으로 인식하되 매입법인이 외부에 매각하거나 감가상각을 하는 때에 손익을 인식하도록 하여야 한다. 이 경우에는 손익의 이연으로 계산의 복잡성 내지는 사후관리의 어려움이 있게 된다. 구룹기업의 연결납세는 높은 수준의 會計知識을 필요로 하는 제도를 전제로 한다고 할 수 있다. 따라서 손익이연의 어려움은 甘受하여야 하는 것이다. 물론 구룹기업간 배당은 과세소득에서 제외되어야 할 것이다. 동시에 과세의 이중이나 결손금의 이중공제를 방지하기 위한 투자가액 수정도 함께 이루어져야 한다. 또한 각종 손금의 한도(예: 접대비, 기부금 및 準備金과 充當金)도 연결법인세의 기본 취지에 따라 연결납세에 참가하는 구룹기업 전체의 한도액으로 하되 특수한 경우에는 개별 법인별로 하는 것도 인정될 수 있도록 할 수 있을 것이다.

(2) 缺損金控除

구룹기업 연결납세의 경우에 개별 법인의 결손금은 구룹내 다른 기업의 소득에서 당연히 공제되어야 한다. 그러나 여기서도 연결납세에 참가하기 전에 경제적으로 발생된 손실금(built in deduction)을 연결납세시의 소득에서 공제를 허용할 것인가는 문제가 될 수 있다. 또한 연결과세를 위하여 구룹기업 전체의 소득과 결손금을 통산하여 전체적으로 결손이 생긴 경우에는 그 발생된 결손금을 어떻게 처리할 것인가가 해결되어야 할 과제가 될 수 있다. 먼저 연결납세에 참가하기 전에 발생된 손실금을 연결과세소득에서 공제하는 것은 연결납세를 遡及하여 적용하는 결과가 되며, 결손이 있는 법인을 인수하여 조세회피의 방편으로 활용될 수 있으므로 해당법인의 소득에서만 공제할 수 있도록 하는 것이 합리적이라고 할 수 있다. 다음으로 연결결손금은 특별히 취급할 이유가 없으므로 非聯結納稅法人과 같이 공제 및 공제시한을 적용하도록 하여야 할 것이다. 이는 연결법인세 제도가 구룹 구성원인 개별회사는 단일회사의 각 事業部에 불과한 것으로 전제하기 때문이다. 연결결손금공제에 대한 이같은 기본 방향에서 신규참가.탈퇴의 경우의 결손금 문제도 기술적으로 해결될 수 있는 것이다.

(3) 課稅期間과 會計基準의 統一

구룹기업의 연결법인세는 과세기간이 다르면 과세소득계산 실무에 어려움이 있기 때문에 연결납세에 참가하는 회사들의 과세기간에 일치시킬 필요가 있다. 연결납세하는 회사의 과세기간이 다른 경우에는 최초로 연결납세에 참가하는 事業年度를 변경함으로서 가능한 것이고 이는 큰 어려움이 없을 것이다.

또한 개별회사의 업종이 다양한 경우에 통일적인 회계기준을 적용하기는 곤란할 수도 있다.계속적으로 적용되는 회계기준을 연결납세를 위하여 통일할 필요는 없다고 볼 수 있다. 따라서 회계처리기준은 개별회사에게 選擇權을 가지게 해도 무방할 것이다.

3) 稅額의 配分과 少數株主 利害

(1) 세액의 배분

현행방식과 같이 연결 과세소득에 법인세율을 적용하여 산출세액을 계산한 후 세액공제를 적용하고 가산세액 및 追加納付稅額을 가산하여 총세액을 계산하도록 한다. 총세액의 배분은 어떠한 형태의 연결과세를 채택하느냐에 따라 결정될 문제이다. 만일 손익대체형의 연결납세 방법은 세액의 배분이 필요없게 된다. 그러나 연결납세형의 경우에 있어서는 구룹기업에 세액을 배부하여야 한다. 다만 구룹법인 중 특정 법인에게 專屬的으로 귀속되는 세액(예:의무불이행으로 인한 加算稅 및 추가납부세액)은 배분될 필요가 없이 직접 당해법인의 납부세액으로 할 수도 있을 것이다. 그 배분방법은 여러가지가 있음을 제2장에서 略述하였다. 그 각각의 방법은 장.단점을 가지고 있고 배분대상 세액을 계산함에 있어 그 방법에 따라 구룹내 개별법인의 유.불리가 발생할 수 있다. 증가세액배분법이 형평성이 뛰어나나 개별소득 비례법이 간편성이 있으므로 제도도입 초기에는 간편한 방법을 채택하고 제도정착이 진전됨에 따라 형평을 기하는 방법으로 이행하는 것이 제도도입의 충격을 완화할 수 있을 것이다. 果實의 共有를 위하여 代替法도 併用되어야 할 것이다. 또한 중요한 것은 배분방법을 획일적으로 법률로 강제하기 보다는 납세자인 법인의 선택을 허용하고 일단 선택한 방법은 알정한 요건에 의하여 변경하도록 하는 것이 연결납세 참가의 선택과 일관성을 유지하고 稅政의 발전에 기여할 것이다.

(2) 少數株主의 利害調整

구룹기업 연결납세에 따른 손익통산은 소수주주의 지분에 관계없이 적용되므로 개별회사의 조세부담이 통합과세를 적용하지 아니하는 경우에 비하여 支配權이 없는 소수주주에게 不利益을 가져오는 경우가 있다. 예를들면 소득금액이 합산되어 누진세율하에서 보다 높은 세율이 적용되거나 발생된 결손금이 다른 구룹기업의 이익과 상쇄되어 차기 이후의 소득에서 공제받지 못하는 등의 경우등이다.그러나 법인세제도는 자본주의 소득에 대한 과세가 아니라 법인소득 그 자체에 대한 과세이다. 그러므로 연결법인세 제도를 채택함에 있어서 주주상호간의 이해를 고려할 필요는 없고 단지 법인에게 동 제도에의 참여를 선택하도록 함으로써 주주들의 私的自治에 의하여 이해가 조정되도록 하여야 할 것이다. 대부분의 국가에서는 이의 해결을 위한 법적 장치를 갖지 아니하고 당사자간의 私法自治에 맡기고 있다. 정부의 간섭에는 한계가 있고 예측가능한 문제이기 때문이다.

4) 導入에 따른 問題點

구룹기업 연결법인세제에 따라 개별기업의 損益通算 및 손익의 이연,내부이익의 제거 등으로 적어도 단기적으로는 어느 정도 조세수입의 감소의 요인이 된다. 그러나 항상 세수감소의 요인만이 있는 것이 아니다. 누진세율하에서는 연결납세로 인하여 세수증가 효과도 있을 수 있다.통합과세의 논거가 稅制의 合理化 및 공평

과세의 실현에 있으므로 적어도 논리적으로는 조세수입 감소가 제도도입의 障碍가 될 수 없다. 다만 재정정책적 과제가 될 뿐이다.

V. 章 結 論

우리나라에 있어서 구룹기업은 創業主 및 그 一家를 중심으로 기업집단을 형성하고 기업의 경제적 일체성을 갖고 있는 현실에서 복수의 법적 주체가 경제적으로 一體이면 그 일체성에 착안하여 과세 베이스로서 소득을 파악하는 것이 합리적이다. 그러나 현행의 법인세 과세제도는 경제적 실질과 법적 형식이 부합되지 않고 있고 따라서 단일 경제주체에 대한 실질과세와 이루어 진다고 하기는 어렵다고 할 수 있다. 이러한 인식에서 진행된 본 연구에서 연결법인세 제도의 도입효과는 다음과 같이 요약할 수 있다.

첫째 公平課稅가 지향하는 응능부담의 원칙은 형식적인 평등이 아니라 부담능력에 맞는 실질적인 평등이 되어야 하는 것이다. 법인소득 발생의 구체적인 내용은 고려하지 아니하고 회계상의 계산된 소득이면 같이 취급하고 있는 것으로 실질적 공평이 아닌 형식적 공평과세일 뿐이다. 이런 점에서 연결법인세 제도는 공평의 원칙에 명백히 부합된다고 할 수 있다.

둘째 聯結法人稅 制度는 형식적 소득에 불과한 내부거래 손익을 과세에서 제외하고 결손금을 통산하여 단일의 과세소득을 계산함으로서 형식소득이 아닌 세부담능력이 인정되는 소득에 과세할 수 있어 실질소득 과세원칙에 부합한다고 할 수 있다.

셋째 연결법인세 제도는 기업의 經營組織 형태에 대한 조세의 중립성을 유지하고, 조세회피와 중복과세 및 資本蠶食을 방지등 조세의 합리화를 기할 수 있다.

다음으로 연결법인세 제도 도입방안은 다음과 같다.

(1) 연결법인세 제도의 본질에 대한 기본적 사고는 개별 법인의 법인격을 부정하는 것이 아니라 단지 법인세액 계산 목적상 구룹기업을 하나의 課稅單位로 하는 것일 뿐이다. 따라서 구룹을 구성하는 법인의 실체를 인정하여야 할 것이다. 과세소득 계산의 기술적 필요에서 회계기간을 통일하는 것은 요청되며 이는 개별법인의 실체를 否定하는 것이라고 할 수 없을 것이다.

(2) 연결법인세신고 대상을 결정짓는 완전하고도 객관적인 기준의 마련은 쉽지 않으므로 시행초기에는 충격과 副作用을 최소화하는 방향에서 연결법인세 제도의 목적을 최대한 달성하는 방향에 초점을 두어야 할 것이다. 그런 점에서 실질지배력 기준보다는 지분소유 비율기준을 채택하는 것이 보다 객관적이고 문제를 극소화할 것으로 본다. 시행초기의 지분소유 비율기준에서 점차로 실질지배력 기준을 加味함으로서 제도의 효과를 提高해 갈 수 있을 것이다. 구룹기업의 연결법인세

제도는 해당 구룹기업에게는 유리한 점이 많으므로 그 지분소유비율기준적용은 위장된 주식소유와 지분소유 이외의 방법에 의한 지배.종속관계가 지분소유에 의한 관계로 전환하는 誘因效果를 가져올 수도 있다.

또한 구룹기업의 연결납세 제도의 도입에 따른, 부작용을 줄이기 위하여 초기에는 지분소유비율도 100%로 하여 점차로 下向調整하여야 하고 그렇게 함으로서 당해 법인들을 예측가능하게 할 수 있을 것이다. 出資比率을 하향조정함에 있어서는 직접소유하는 것 이외에 간접적으로 지배하는 경우까지도 고려하여야 할 것이다.

(3) 기본적으로 구룹기업에 대한 연결법인세 제도는 보다 공평한 과세와 실질과세가 되도록 하려는 특별한 恩典이기 때문에 그 시행을 강제할 수는 없고 일정한 요건에 따라 납세법인이 선택할 수 있어야 한다. 일단 선택한 후에는 특정한 기간은 株式讓渡에 불구하고 탈퇴를 인정하지 않는등의 조세회피 목적으로 활용을 방지하는 장치를 마련한다.

(4) 연결납법인세에 있어 개별법인의 결손금은 구룹내 다른 기업의 소득에서 당연히 공제되어야 한다. 그러나 연결납세에 참가하기 전에 경제적으로 발생된 손실금(Built in deduction)과 연결납세에 참가하기 전에 발생된 손실금을 연결과세소득에서 공제하는 것은 연결납세를 遡及하여 적용하는 결과가 되므로 당해 법인의 소득에서만 공제되도록 한다. 다음으로 연결결손금은 특별히 취급할 이유가 없으므로 非聯結納稅 法人과 같이 공제 및 공제시한을 적용하도록 하여야 할 것이다.

(5) 내부거래 손익의 귀속은 연결납세에 대한 기본사고에 의하여 결정되는 것이므로 판매법인의 손익으로 인식하되 매입법인이 외부에 매각하거나 감가상각을 하는 때에 손익을 인식하도록 하여야 한다. 또한 投資價額 修正도 이루어져야 하며 각종 손금의 한도(예: 접대비, 기부금 및 準備金과 充當金)도 연결법인세의 기본취지에 따라 연결납세에 참가하는 구룹기업 전체의 한도액으로 하되 특수한 경우에는 개별 법인별로 하는 것도 인정될 수 있도록 할 수 있을 것이다.

(6) 연결법인세는 과세기간이 다르면 과세소득계산 실무에 어려움이 있기 때문에 연결납세에 참가하는 회사들의 과세기간에 일치시킬 필요가 있다. 또한 개별회사의 업종이 다양한 경우에 통일적인 회계기준을 적용하기는 곤란할 수도 있다. 계속적으로 적용되는 회계기준을 통합과세를 위하여 통일할 필요는 없고 개별회사의 選擇에 의하여도 무방할 것이다.

(7) 稅額配分 方法은 각각 장.단점을 가지고 있고 배분대상세액을 계산함에 있어 그 방법에 따라 구룹내 개별법인의 유.불리가 발생할 수 있다. 배분방법을 획일적으로 법률로 강제하기 보다는 납세자인 법인의 선택을 허용하고 일단 선택한 방법은 알정한 요건에 의하여 변경하도록 하는 것이 연결납세 참가의 선택과

일관성을 유지하고 세정의 발전에 기여할 것이다. 그러나 배분방법을 법률로 강제할 경우에는 제도도입 초기에는 간편한 방법을 채택하고 제도정착이 진전됨에 따라 형평을 기하는 방법으로 이행하는 것이 제도도입의 충격을 완화할 수 있을 것이다. 연결법인세 제도의 果實共有를 위하여 대체법도 併用되어야 할 것이다.

(8) 구룹기업 연결납세에 따른 손익통산은 少數株主의 지분에 관계없이 적용되므로 개별회사의 조세부담이 통합과세를 적용하지 아니하는 경우에 비하여 支配權이 없는 소수주주에게 不利益을 가져오는 경우가 있다. 그러나 법인세제도는 資本主의 소득에 대한 과세가 아니라 법인소득 그 자체에 대한 과세이므로 연결법인세 제도를 채택함에 있어서 주주상호간의 이해를 고려할 필요는 없고 단지 법인에게 연결법인세 제도에의 참여를 선택하도록 함으로써 주주들의 私的自治에 의하여 이해가 조정되도록 하여야 할 것이다.

연결법인세 제도를 도입함에 있어서는 세수감소효과와 같은 부정적인 영향도 고려하여야 한다. 우리는 分類所得稅制에서 綜合所得稅制로 전환한 경험을 가지고 있다. 개인의 경우에 여러 종류의 소득 에서 발생한 소득금액과 결손금액을 通算함으로서 실질소득에 따른 과세를 하도록 하고 있다. 경제적으로 일체를 이루고 있는 구룹기업에게도 실질소득에 과세를 하여야 한다는 점에서 결손금과 소득금액을 통산하는 것이 합리적이라고 아니할 수 없을 것이다. 결국 개인의 경우에 종합과세를 함으로서 공평과세와 실질과세가 이루어 진다면 법인의 경우에도 같은 논리가 적용되어야 하므로 연결법인세 제도가 적용되어야 하는 것이다. 단지 세수입의 목적에서 연결납세제도가 도입되지 아니한다면 세제는 이미 合理化 추구를 포기하였다는 비난을 면하기 어려울 것이다. 그런 점에서 구룹기업에 대한 연결법인세 제도는 합리세제를 추구하려는 念願의 發露라고 할 것이다.

參 考 文 獻

金箕燮, "美稅法上 聯結申告制度", 『租稅法學論集』, 第1輯, 租稅通覽社, 1986, pp.135-177

金箕燮, 崔仁燮, 『國際租稅』, 稅經社, 1984, p.277

金在吉, "實質課稅原則에 관한 硏究", 慶熙大學校 大學院 博士學位論文, 1991, p.71

稅制發展審議 委員會, "稅制發展硏究報告書", 1985, p.240

申瓚秀, "聯納稅申告에 관한 小考", 『租稅學術論集』, 租稅通覽社, 1984, pp.89-119

李哲松, "西獨의 法人所得課稅制度", 『主要國의 法人所得課稅制度』, 韓國租稅硏究所, 1987, p.92

趙成吉, "聯結法人稅制의 導入效果에 관한 硏究", 亞洲大學校 大學院博士學位論文, 1992

蔡奎學, 최창순, "聯結會計制度 定着을 위한 改善方案 硏究", 上場會社協議會, 1992, p.44.

崔明根, 『稅法學槪論』, 稅經社, 1981, p.92

韓容錫, "韓國에 있어서 聯結法人稅制의 導入方案에 관한 硏究", 弘益大學校大學院博士學位論文, 1988

吉良實, 『實質課稅論の 展開』, (株)中央經濟社, 1980, p.8

金子宏, 『租稅法』, 弘文堂, 1986, pp.139-140

富岡幸雄, 『稅務會計學』, 森山書店, 1985, p.84

北野弘久, 『稅法學原論』, 靑林書院新社, 1984, p.91

井上久彌, "連結納稅制度の 論点", 『會計學硏究』, 第5號, 日本大學 商學部, 1992, p.26

———, 『連結納稅制度の 硏究』, (社)日本租稅硏究協會, 1992, p.187

Crestol, J. *Consolidated Tax Return,* Warren Gorham & Lamont, 1995.

Frommel, S. N. *Taxation of Branches and Subsidiaries in Western Europe, Canada And The USA* Second Edition, Kluwer Publishing LTD., 1978, p.165

Office of the Secretary Department of the Treasury, *Tax Reform for Fairness, Simplicity, And Economic Growth, The Treasury Department Report to the President,* Volume 2, 1984, p.13

Peel Jr., Fred W. *Consolidated Tax Return,* Callaham and Company. 1973.