서울시립대학교 도시과학연구원
도시과학논총 제27권 2001년 12월
The Journal of Urban Sciences
The University of Seoul
Vol. 27, No. 1, December 2001

조합 과세제도 도입방안

최 용 선

(서울시립대학교 세무대학원 교수)

Introduction of Partnership Taxation into the Korean Tax Syetem

Choi, Yong Sun

I. 연구의 목적과 범위

최근 인적용역이 이익창출의 주요 요소인 기업들을 중심으로 파트너쉽(partnership)[1]을 사법(私法)상 별도의 기업운영 형태로 인식할 필요성과 파트너쉽 과세제도 또는 S-corporation 과세제도와 유사한 제도를 우리 세법에 도입할 필요성에 대한 인식이 고조되고 있다.[2] 이러한 요구에 대한 조세정책 당국의 반응은 중장기 세제개편방안에 파트너쉽 과세제도의 도입방안을 검토 중이라는 긍정적 의지로 표현되었다. 파트너쉽 세제 도입의 필요성에 대한 검토가 주요과제로 등장함에 따라 최근 조세관련 연구자간에 이 세제의 개편 방안에 대한 논

1) '파트너쉽(partnership)'의 법률사전적 정의는 "2인 이상이 소유하는 법인이 아닌 기업"이다. Black's Law Dictionary (1990). 파트너쉽은 우리말로 흔히 '조합(組合)'으로 번역된다. 그러나 조합은 일본에서 일반적으로 사용되어 일본 민법에 표현된 용어로서 이를 우리 법률에 그대로 받아들였고, 이의 사전적 의미는 사업체에 한정하지 않고 같은 직업에 종사하는 사람들로 조직된 단체까지로 확대되며 사법(私法)적 정의 역시 노동조합, 협동조합 등 기업적 이익 추구 이외의 목적으로 구성된 단체까지를 포함하고 있다. 따라서 파트너쉽이라는 기업의 형태를 조합(組合)으로 대치하는 것은 무리와 혼란의 여지를 남긴다. 본 논문의 저자는 우리의 기업 관행상 2인 이상이 투자하여 사업(기업)을 운영하는 행위를 흔히 "동업(同業)한다"고 표현하므로 우리의 언어정서상 파트너쉽을 **'동업기업(同業企業)'**으로 칭하는 것이 가장 적절하다고 믿는다. 현행법상 '조합'의 용어를 유지하고 여기에 사업이익을 추구하는 '기업'의 개념을 결합하여 **'조합기업(組合企業)'**으로 하는 것도 또 다른 대안이 될 수 있다. 다만 이는 본 저자의 독자적·주관적인 논리와 믿음에 근거하고 있으며 아직 일반적인 인식의 수준에 도달하지 않은 용어이므로 이 논문에서는 영어의 '파트너쉽'을 그대로 사용하기로 한다.

2) 한국경제신문, 2001. 8. 2.

의가 활발히 진행되고 있다.[3] 그러나 파트너쉽 세제는 우리나라 연구자들에게는 비교적 생소한 분야이므로 세법의 여타 분야에 비할 때 연구자들의 논의로부터 현저히 배제되어왔다고 볼 수 있다. 또한 기존의 파트너쉽 과세제도와 관련된 연구논문들은 주로 현행 세법의 문제점을 비롯하여 민법과 상법상 파트너쉽에 관한 규정 정비의 필요성과 정책 방향의 제시에 초점을 맞추고 있다.

본 연구는 우리 세법상의 문제점에 대한 개괄을 넘어서, 파트너쉽 세제의 기본틀과 제반 거래에 관한 규칙의 제정시 직접 적용될 수 있는 기본원칙을 제시함으로써 세제개편에 직접 기여하고자함을 목적으로 한다. 이 기본원칙은 파트너쉽과 관련하여 발생할 수 있는 거래의 단계에 따라 구체적인 거래 유형을 상정하여 실무적으로 운용가능한(operational) 규칙을 도출할 수 있도록 구성하는데 초점을 맞추었다. 따라서 거래의 조세효과를 논함에 있어 이 논문은 사례를 병행하는 방법을 취하였다. 또한 관련세제에 대한 지식과 운용경험이 충분히 축적되지 않고 기업의 실제 운용 사례가 흔치 않은 환경에서의 새로운 세제의 도입에는 초기단계에서 가능한 한 기본 골격을 간결하게 갖추는 지혜가 필요하므로 본 연구에서는 변형된 형태의 파트너쉽과 관련된 세제에 대한 논의는 제외하고 파트너쉽의 모든 소유주가 무한책임을 지는 순수한 형태의 '무한책임 파트너쉽(general partnership)'과 관련된 거래를 주로 고려하였다.

본 논문의 구성은 제2장에서 파트너쉽 형태의 기업운용이 어떠한 이점을 가져오는가를 살펴보면서 파트너쉽 과세제도의 필요성을 논의하고, 제3장에서 파트너쉽 과세제도의 도입과 효과적 운용의 기본 요건으로서 상법과 회계기준 개정의 필요성을 제시하고자 한다. 제4장에서는 파트너쉽의 세제의 근간이 되는 두 개의 개념 즉 집합론과 실체론이 실정법 규정에 어떻게 반영되어야 하는가와 파트너쉽의 세법상 정의가 기업에 미칠 영향을 살펴보기로 한다. 제5장은 파트너쉽의 설립부터 비청산 분배에 이르는 거래의 단계에 따라 과세방법의 기본구조 및 원칙을 제시하고자 한다. 다만 본 논문은 파트너쉽 과세제도의 근간이 되는 개념과 원칙의 논의에 충실하고자 하는 것이 목적이므로 파트너쉽의 청산에 따른 제반 거래에 관하여는 논의를 생략하였다. 제6장에서는 이 논문에서 다루지 않은 향후의 연구과제와 파트너쉽 세제에 관한 연구의 방향을 제시하며 결론에 이르고자 한다.

---

[3]) 김진수·김재진 (2000); 이창희 (2001); 안창남 (2001); 이준규·이은상 (2001)

II. 파트너쉽 과세제 도입의 필요성

1. 파트너쉽의 선호 경향

파트너쉽 형태의 기업은 미국의 경우 지극히 보편적인 기업 형태로 자리잡은 지 오래이다. 파트너쉽 과세규정이 현재와 같은 체제를 갖추기 오래 전부터 이미 파트너쉽은 법인과 더불어 미국의 일반적인 기업 형태의 하나이었다. 이는 법률, 회계, 의료 등 전문직 서비스 사업의 경우에 법인의 유한책임성을 이용해 사업주가 고객이나 환자에 대한 책임을 피하는 것을 州法으로 규제해 온 것이 그 주요이유 중 하나이다. 파트너쉽은 법인에 비해 훨씬 융통성 있게 사업을 영위할 수 있다는 이점을 가지고 있다. 예를 들어 파트너들은 파트너쉽으로 하여금 특정 프로젝트에 한정해서 또는 일정 기간에 한해서만 사업을 하도록 목표를 제한할 수도 있다.

또한 파트너쉽이 이렇듯 기업 형태로서 선호되기까지는 미국의 파트너쉽 세제가 제공하는 조세상의 이점이 주요 원인으로 작용하였다. 우선 파트너가 소유하는 파트너쉽의 지분은 주식과 마찬가지로 자본자산으로 취급되어 처분 시에 발생하는 양도차익은 통상세율보다 낮은 세율로 과세된다. 또한 법인으로부터 배당을 받는 주주와 달리 파트너는 파트너쉽으로부터 귀속(flow-through)되는 소득에 대해 이중과세의 부담을 지지 않는다.

법인과 비교할 때, 파트너쉽의 설립, 운영, 청산 단계에서의 제 절차가 간편하고 세무신고 절차가 단순하다는 이점은 많은 소규모 기업으로 하여금 이 형태의 기업을 선호하게 하는 유인이 된다. 또한 법인은 청산시 기 발생한 미실현 소득에 대하여 납세의무를 지는 반면 일반적으로 파트너쉽의 청산소득은 비과세 된다. 이는 특히 단기 프로젝트용으로 설립된 파트너쉽의 운영을 용이하게 한다.

법인에게는 지분소유비율에 따른 엄격한 배당 및 분배 요건이 요구되는 반면 파트너쉽의 경우에는 파트너들의 필요와 동의에 따라 분배되는 소득 및 손실의 배분 비율과 현금흐름의 조정이 가능하다. 이러한 탄력성은 파트너쉽과 파트너에게 세무계획의 유연성을 제공한다. 이러한 이점으로 인하여 금융업, 전문직 인적용역업 및 부동산개발업 등은 많은 경우 파트너쉽의 기업 형태를 선택한다.[4] 이외에도 파트너쉽은 단기적인 프로젝트를 위한 사업의 수행을 위한 기업 형태로 이용된다. 예를 들어, 영화제작산업의 경우, 많은 제작사(production studio)들은 자본의 모집이 비교적 용이한 유한파트너쉽으로 기업 형태를 전환하는 경향이 뚜렷하다[5]. 이는 파트너쉽 협약에 다양

---

[4] 1997년의 미국의 모든 파트너쉽의 총수입 가운데 이 세 분야의 파트너쉽들의 총수입은 약 71%에 달하고 있다.

[5] 한 예로써 드림웍스(DreamWorks)나 월트 디즈니(Walt Disney) 같은 제작사들은 특정 영화의 제작을 위해 유한파트너쉽(LLP) 또는 유한책임회사(LLC)를 설립하여 그 지분을 출자하고 있다. 파트너쉽 협약에는 무한책임파트너(general partner)인 제작사가 현금의 우선 배당권 등 여

한 수익배분 형태(또는 비율) 및 부채분담 형태(또는 비율)를 규정할 수 있으므로 사업 목적에 따라 여러 형태로 출자가 가능하고 단기 프로젝트에 대한 출자와 그 프로젝트의 종료시 청산절차가 간단하다는 데 큰 이점이 있기 때문이다.

2. 파트너쉽의 일반적 이점

일반적으로 파트너쉽 형태의 기업은 소자본과 기술을 기반으로 하는 사업 및 기업의 소유자간 긴밀한 관계가 필요한 가족기업 등에서 선호한다. 우리나라에서는 세법을 포함한 제도의 정비가 이루어질 경우에 특히 벤처기업 또는 회계법인을 포함한 전문직 인적용역 업체들이 이를 이용한 기업 유형의 변경을 꾀할 가능성이 높다고 본다. 미국에서의 파트너쉽에 대한 일반적 선호 요인들과 파트너쉽 과세제도의 도입이 가져다 줄 수 있는 이점은 우리에게도 적용된다고 본다. 한편 파트너쉽 세제의 미비는 기업의 자유로운 기업 형태의 선택에 제한을 가하게 됨으로써 결국 경제의 왜곡 또는 효율성의 저하를 초래하게 되며 기업의 변칙적인 거래관행을 유도하게 된다.

우선, 우리나라의 세법은 임퓨테이션(imputation) 방식의 배당세액공제제도를 적용함으로써 부분적이나마 종합과세 되는 배당소득에 대한 이중과세 경감을 허용하고 있다. 그러나 이 제도에 의하면 16%의 세율로 법인세를 납부한 법인으로부터 받는 배당의 경우만 완전조정이 가능하므로 법인의 세율이 16%를 초과하는 경우 불완전한 방법일 수밖에 없다. 파트너쉽 과세제도는 이중과세의 완전조정 방법으로 평가된다.[6] 따라서 기업의 소득을 모두 그 소유주에게 귀속(flow through)시켜 파트너 단계에서만 과세하는 제도는 부분적인 이점이 존재한다고 할 수 있다.

소규모 기업에 의해 주로 선호되는 합명회사, 합자회사 및 유한회사는 파트너쉽과 유사한 형태의 기업조직임에도 불구하고 설립, 운영, 청산에 따르는 절차가 일반 법인과 대동소이하므로 이는 기업에 불필요한 부담을 지운다. 특히 탄력성과 시의성을 요하는 단기 프로젝트의 경우 이러한 부담은 때로 사업 자체를 비용효율적이지 못하게 하여 프로젝트 자체의 구성을 불가능하게 할 가능성이 존재한다. 제5장에서 제안하듯이 파트너쉽의 청산소득에 과세하지 않을 경우 조세부담과 행정부담의 경감으로 이런 기업들의 시장진입 기회가 확대될 것은 자명하다. 또한 파트너쉽 과세제도의 不備는 궁극적으로 자본조달 경쟁력이 약한 소규모 사업자의 시장진입을 어렵게 하여 대기업의 시장 점유에 유리하게 작용할 것으로 본다.

파트너쉽 과세제도의 도입은 벤처 산업 육성을 위한 조세지원책으로서 좋은

러 가지 편익에 있어서 우선적으로 배정을 받을 수 있도록 규정하는 것이 일반적이다.

[6] Pechman (1987), p. 185

방안이 되리라고 본다. 왜냐하면 일반적으로 파트너쉽의 소득과 손실은 파트너에게 귀속되므로 창업 초기에 이익보다는 손실을 발생시킬 위험이 높은 벤처기업의 투자자는 파트너쉽의 손실을 투자자의 다른 소득과 상계 함으로써 투자의 위험도를 경감할 수 있기 때문이다.

파트너쉽 형태의 기업을 법인으로 취급하여 과세하는 우리나라와 파트너쉽을 단지 도관으로 취급하는 파트너쉽 세제를 운용하는 국가 간에 조세조약이 체결되어 있는 경우에 파트너쉽의 소득에 대한 과세는 때로 이중과세(overtaxation) 또는 과소과세/비과세(undertaxation)의 문제를 야기한다.[7] 우리나라와의 주요 교역상대국이 대부분 파트너쉽의 소득을 과세목적상 파트너의 소득으로 귀속(flow thorough)하는 제도를 택하고 있는데 반해서 우리나라는 법인의 소득으로 과세하고 있다는 사실 하나만으로도 파트너쉽의 국제소득과 관련된 복잡한 과세상의 문제를 일으킬 여지가 충분하다고 본다.[8]

III. 파트너쉽 세제도입의 요건

1. 파트너쉽에 대한 상법상의 인식

우리나라의 경우 기업을 동업 형태로 운영하는데 대한 일반적 인식은 부정적인 것을 부인하기 어렵다. 이는 사업을 동업으로 하는 경우, 사업을 영위하는 동업자간의 권리·의무에 대해 정확히 규정한 법적 시스템이 갖추어 있지 않아 그에 대한 다툼이 빈번히 발생함에 그 이유를 들 수 있다.

현행 상법상 파트너쉽에 상응하는 개념으로서는 그 명칭의 유사성을 가진 匿名組合과 구성원의 책임 성격이 비슷한 合名會社, 合資會社, 有限會社를 들 수 있다. 그러나 그 어느 것도 파트너쉽을 직접적으로 규정하는 상법상의 조항이라 말하기 어렵다.

우리나라의 상법은 '익명조합'을 '익명조합원이 영업자의 영업을 위하여 출자를 하고 이 영업자가 영업으로 인한 이익을 분배할 것을 약정하는 계약'으로 정의하고 있다.[9] 익명조합원의 출자재산은 영업자의 재산으로 보며 민법상 조합의 조합원이 조합의 업무를 집행할 수 있는 것과는 달리 익명조합원은 영업자의 행위에 관해서는 제3자에 대한 권리나 의무가 없다. 따라서 상법상의 익명조합은 조합이라는 용어를 쓰고 있고 경제적으로는 공동기업이지만, 법률상으로는

[7] 이용섭(2001)은 이런 경우 발생하는 국제조세의 과세문제를 설명하고 있다. (p. 128)

[8] 김진수·김재진(2000)은 우리나라의 파트너쉽 세제 미비가 국제거래로 인한 세수일실이 초래되지 않는 주장을 제기하고 있다.(p. 150). 파트너쉽과 관련된 국제조세의 문제는 이창희(2001)가 자세히 다루고 있다.

[9] 상법 제78조

영업자의 단독기업으로 보는 것이 타당할 것이므로 이를 파트너쉽을 규정한 법규로는 보기 힘들다.[10]

상법의 合名會社, 合資會社, 有限會社에 관한 규정은 그 구성원의 책임 성격 등 세부사항에서는 마치 미국의 파트너쉽에 관한 법률과 유사한 듯 하나, 이들을 '法人'으로 규정하고 있으므로, 도관으로서의 파트너쉽에 관한 법적 규정으로 보기 어렵다.[11] 즉 이들은 法人性을 가진다는 점에서 도관기업인 파트너쉽과는 근본적으로 다르다고 하겠다.[12] 여기서 말하는 法人性이란 법인이 법인명의로 권리의무의 주체가 되고, 법인 자체가 소송당사자가 될 수 있다는 것으로써 법인의 실체를 명확히 인정한다는 것을 의미한다.

미국의 경우, S-corporation을 포함하여 도관기업으로 과세되는 유형의 기업이 법인으로 과세되는 기업보다 많은 현상은 파트너쉽 형태로 사업을 운영하는데 대한 일반적 인식이 우리처럼 부정적이지 않다는 간접적인 증거이기도 하다.[13] 그 이유는 무엇보다도 동업 형태로 운영되는 기업, 즉 파트너쉽의 설립, 운영, 분배 등에 있어서 그 권리와 의무를 법률로 확정함으로써 다툼의 여지를 최소화하고 있기 때문이다.

우리나라의 현행 상법상 파트너쉽과 관련되는 규정은 지나치게 단순하여 精緻性이 결여되어 있다고 평가된다. 그러나 동업 형태의 기업은 법규의 미비에도 불구하고 존재하고 있으며 또한 이에 관한 법규의 정비는 파트너쉽 형태를 가진 기업의 증가에 주요 유인으로 작용할 것이라 본다. 상법에 파트너쉽에 관한 규정을 보완할 경우 어떤 형식과 내용을 담아야하는가를 다루는 것은 이 논문의 토의 범위를 벗어난다고 하겠다.[14]

2. 파트너쉽 회계제도의 제정

가. 기업회계기준과 세법과의 관계

우리나라의 세법은 미국 등의 세법과 달리 기업회계원칙에 의해 작성한 재무제표 상의 순이익을 기초로 하여 세무조정과정, 즉 세법적 수정을 거쳐 과세표준과 세액을 결정할 것을 요구하고 있다. 기업의 재무제표는 결산확정이라는 상법상의 요건 충족에 의해 법적 인정을 얻게되므로 세법의 실현 목적을 위해서는 기업회계원칙은 세법의 하부체계로 인식

---

10) 김진수·김재진(2000)은 이 점에 관하여 상세히 논의하고 있다.

11) 파트너쉽의 파트너와 유한·합명·합자회사 사원의 책임에 관하여는 제4장에서 비교하였다.

12) 상법 제171조 1항

13) 1998 과세연도의 세무신고서는 파트너쉽이 1,860,000건, 일반법인(C-corporation)이 2.480,000건, S-corporation이 2,600,000건에 달하였다.

14) 미국의 Uniformed Partnership Act(1914)는 이에 대해 좋은 지침을 제공하고 있다. Uniform Partnership Act는 대부분의 州는 이와 유사한 파트너쉽 관련 규정을 채택하고 있다. 우리의 상법에서도 파트너쉽의 설립에서부터 해산에 이르는 상세한 규정을 제시함은 파트너쉽 형태의 사업 운영에 있어서 파트너들 간의 권리·의무관계뿐만 아니라 다른 제 3자와의 관계에서도 명확히 하여 다툼이 발생할 여지가 없도록 만들어 주어야 할 것이다.

된다. 이렇듯 세무회계와 재무회계는 단순히 회계공준과 이익개념을 공유하는 범위를 넘어서 법률적 의존성을 가진다. 양자간의 이러한 상호의존관계의 틀을 근본적으로 바꾸지 않는 한 파트너쉽 과세제도 역시 파트너쉽 회계제도의 수립을 그 도입의 전제 조건으로 한다.

나. 파트너쉽회계 기준의 목적

파트너쉽의 재무제표는 세 그룹, 즉 파트너, 파트너쉽의 채권자 및 과세관청의 요구를 충족시키기 위해 작성될 것이다. 파트너는 파트너쉽 자산과 활동에 대한 계획과 통제를 위한 회계정보와 파트너쉽의 투자와 관련된 파트너 개인의 투자의사결정을 위한 회계정보를 필요로 한다. 파트너쉽 자체는 납세의무자가 아니라 하더라도 과세관청은 파트너쉽의 재무정보를 필요로 할 것이 당연하다. 파트너쉽의 재무정보를 획득함으로써 과세관청은 파트너쉽이 취득한 소득에 대한 개개 파트너의 지분에 대하여 각 파트너가 납세의무를 충실히 이행하였는가를 확인할 수 있게 된다.

물론 재무회계는 기업이 가진 경제적 가치와 파트너들 간의 재무관계를 재무제표에 반영하고자 하는 것이 목적이며 이는 파트너쉽의 과세표준을 계산하거나 파트너들이 부담할 세액을 결정하는 것과는 별개라고 할 수 있다. 그러나, 세법은 경제적 실질가치의 평가 수단으로서 파트너쉽 회계장부상의 계정을 사용하게 되고 따라서 이러한 계정은 파트너쉽 거래를 평가함에 있어서 매우 중요한 역할을 하게 된다.

다. 파트너쉽회계 기준 도입시 유의점

재무회계의 목적을 위한 파트너쉽 회계는 기업회계의 기본 원칙을 준용할 수 있을 것이다. 즉 거래의 분석 및 기록, 자산, 부채, 순익과 손실의 회계처리는 다른 형태의 기업과 마찬가지로 '일반적으로 인정되는 회계원칙'에 상응하는 규칙을 따르도록 하여야 할 것이다. 그러나 대차대조표상의 자본계정(equity) 및 파트너의 소유지분에 영향을 미치는 거래와 관련된 회계처리는 법인 또는 개인사업자에게 적용되는 일반적인 회계 규칙과는 다른 체계를 가져야 할 것이다. 물론 파트너쉽 역시 재무회계 목적상 기간손익 계산의 전제조건으로서 그 자체를 하나의 실체로 인식이 되어야 할 것이나 파트너쉽은 각 파트너의 지분의 결합체로서의 성격을 강하게 가지므로 자본계정에는 각 파트너의 개별 계정을 별도로 설정하여 파트너쉽의 청산시 각 파트너가 받을 몫을 반영하여야 할 것이다. 따라서 자본계정의 잔액은 부채의 증감이외의 원인으로부터 발생하는 파트너쉽 자산의 증감을 반영하여 조정을 할 필요가 있다. 그러므로, 자본계정은 소득발생에 의한 파트너쉽 자산 증가나 손실에 의한 감소뿐만 아니라, 파트너쉽에의 출자금액 또는 파트너쉽의 자산에서 지급되는 분배금액이 반영되도록 조정되어야 할 것이다.

Ⅳ. 파트너쉽 과세제도의 이론 및 정의

1. 파트너쉽 세제의 이론

파트너쉽 과세제도를 어떻게 구성할 것인가를 논하는데 간과할 수 없는 것은 파트너쉽의 본질에 관한 논란이다. 법인의 실체를 논함에 있어서는 주로 두 경쟁적 본질론, 즉 '법인의제설(法人擬制說)'과 '법인실재설(法人實在說)에 초점이 맞추어진다. 파트너쉽 과세제도에 있어서도 역시 이 두 본질론에 상응하는 개념으로서의 집합설 또는 도관설(aggregate or conduit theory)과 실체설(entity theory)이 공존한다.

집합설에 의하면 파트너쉽은 파트너들의 집합일 뿐이며 각 파트너는 파트너쉽의 자산을 공동으로 소유한 자이고 파트너쉽의 모든 거래 결과는 각자의 지분에 따라 별도로 각자에게 귀속된다. 이런 의미에서 파트너쉽은 파트너쉽의 영업활동과 투자활동의 결과로서 창출되는 세금 관련 정보가 파트너들의 세무신고 목적을 위해서 수집되는 하나의 도관으로 인식된다.

실체설에 의하면 파트너쉽은 파트너와는 별개의 실재하는 인격체로 인식된다. 이렇게 볼 때 파트너쉽은 기업의 소유주인 파트너와는 별개의 납세자로서 자신을 위한 회계방법과 과세연도를 채택하고 과세관청에 자신의 과세소득을 매년 보고하는 주체가 된다. 또한 파트너는 각자가 파트너쉽이라는 기업 자체의 지분을 소유한다고 보므로 이는 마치 주주와 법인의 관계와 흡사하다고 할 수 있다.[15]

이 두 이론은 충돌관계에 있다고 보기보다는 보완관계로서 이 두 이론의 공존은 오히려 제도에 융통성을 부여하고 있다고 볼 수 있다. 예를 들면 각 파트너의 회계 방법, 과세연도, 감가상각방법이 모두 다르고 따라서 각자가 나름대로의 방법으로 파트너쉽의 소득 중 자기의 지분을 계산해야 한다면 이를 검증해야 하는 과세관청의 행정비용과 파트너의 조세순응비용의 증가 정도는 인내의 범위를 벗어날 것이다. 비록 도관개념이 파트너쉽 과세제도의 기본 틀을 형성하나 여기에 실체 개념으로 해석될 수 있는 규칙의 접목은 대부분 이러한 사회적 부담을 피하기 위해 불가피하다고 보겠다. 그러나 이러한 두 이론을 접합 내지 혼용이 야기할 수 있는 세법 규정의 복잡성과 불확실성은 극복해야 할 과제이다.

파트너쉽 과세체계를 구성하는데 있어서 두 이론 중 어느 하나만을 일관되게 따라야 한다는 다분히 관념적인 출발은 실정법의 적용과 해석에 있어서 불필요한 법리적 논쟁을 초래할 뿐이라고 본다[16]. 파트너쉽 과세제도를 둔다는 사실

---

[15] 이런 관점에서 보면 유한회사, 합자회사, 합명회사 등에 관한 우리의 현행 과세 방법은 실체설(實體說)을 채택하고 있다고 할 수 있다.

[16] 이는 마치 법인은 실체를 인정할 수 없으므로 과세를 하지 않아야 한다거나 독립된 개체이므로 과세해야한다는 논리와 흡사하다. 법인에게 과세를 할 것인가 또는 왜 과세해야하는가의 논

자체가 법인과는 다른 형태의 기업을 인정하자는 것이고 그렇다면 이는 당연히 파트너쉽을 도관기업(pass-through entity)으로 인식한다는 전제가 되는 것이며 따라서 이러한 전제의 바탕 위에 법규정을 구성해 나가야 할 것이다. 다만 파트너쉽과 파트너간의 거래에서와 같이 파트너쉽을 개체로 인식하지 않을 수 없을 경우 도관 개념만으로 技術上 거래의 실질을 규정에 반영하기 어렵거나 다른 세법과 형평상의 문제를 발생시킬 가능성이 있다. 이러한 거래를 다룰 경우 그리고 규정의 오·남용의 방지를 위하여 필요한 경우 파트너쉽을 하나의 실체로 보아 규정하는 것이 현실적인 접근 방법이 될 것이다.

이런 의미에서 두 이론의 실정법적 조화는 선택의 문제가 아닌 현실적인 당위의 문제이다. 다음의 인용은 우리의 파트너쉽 과세제도를 구성함에 있어 염두에 두어야할 명제를 제시하고 있다.

"*불행히도, 이 두 대립되는 개념의 혼합을 피하기 위한 만족스러운 실정법적 대안을 제시하기보다는 현행 세법 내에 두 이론이 혼용되어 있음을 비판하는 것이 훨씬 용이한 일이다. 순수한 실체론적 접근이나 순수한 집합론적 접근은 그 어느 것도 파트너와 파트너쉽에 대한 과세방법으로는 적절한 방법이라고 볼 수 없다. 왜냐하면 파트너쉽이란 사실상 상법이 만들어낸 정체불명의 잡종 동물이기 때문이다. 오히려 실정법의 설계에 있어서 필요한 것은 어떤 특정 (비교적 광범위한) 범주의 거래에 관하여 의문이 제기될 때 이 두 가지 논지(論旨)중 어느 것에 기초를 두어 해법을 찾아야할 것인가에 관한 보다 명확한 지침을 제시하는 것이다. 예를 들어, 세법에 명시적으로 달리 규정되어 있는 경우를 제외하고는, 파트너쉽 영업소득과세에 있어서와 파트너쉽에의 출자 및 파트너쉽으로부터의 분배에 대한 (세무)효과를 분석하는데 있어서는 집합개념이 유효할 것인 반면에 파트너쉽지분의 이전에 관한 과세방법에 있어서는 실체개념이 지배개념이 될 것이라는 간명한 문구를 삽입한다면 파트너쉽과세와 관련된 여러 가지 난제에 대한 좋은 해결 방안이 될 것이다*".[17]

2. 파트너쉽의 정의

세법에서는 파트너쉽 과세제도가 적용되는 기업을 현행 사법상 조합의 개념[18]보다는 좀더 구체적이고 명확하게 정의하는 것이 바람직하다.[19] 또한 파트너

쟁은 오히려 법인세의 소득세와의 통합이 경제의 효율성과 형평성의 관점에서 보아야 할 것이다.

[17] McKee 외 (1996), ¶1-02[3]

[18] 민법 702조: 組合은 2인 이상이 서로 출자하여 공동사업을 경영할 목적으로 결합한 단체 상법 78조: 匿名組合은 당사자의 일방이 상대방의 영업을 위하여 출자하고 상대방은 그 영업으로 인한 이익을 분배할 것을 약정함으로써 그 효력이 생긴다.

[19] 미국 IRC에서는 파트너쉽을 "이를 통하여 또는 이에 의하여 사업(business), 금융운용(financial operation), 또는 벤처(venture)가 수행되는 기업연

쉽의 범위를 열거하여 파트너쉽과 다른 형태의 기업과의 구분을 명확히 규정함으로써 파트너쉽 과세제도의 적용 여부를 쟁점으로 하는 과세상의 분쟁소지를 최소화하여야할 것이다.

어느 공동사업체가 세법 규정상 파트너쉽에 해당되는가의 여부는 조세효과에 있어서 중대한 차이를 발생시킬 수 있다. 이익을 추구하는 사업체의 공동소유는 공유(共有), 합유(合有), 조합, 법인 등 여러 가지 법적 형식을 가질 수 있다. 사법(私法)적 관점에서는 어떠한 유형의 조직체 또는 계약관계를 택하는가에 따라서 공동소유자의 권리·의무관계가 규정되나, 세법에서는 사업체 및 이의 소유자를 어떻게 분류할 것인가 하는 기준을 제공하는데 초점을 맞추어야 할 것이다.

어느 공동기업의 소유자들이 그 기업이 파트너쉽의 형태를 선택하였다고 가정하였으나 후에 과세관청이나 사법적 판단에 의해서 세법상 파트너쉽의 요건을 갖추지 않은 것으로 결론이 날 경우 소유주들은 후에 추가로 조세부담을 지게되는 경우가 발생할 수 있다. 예를 들어 파트너쉽 설립을 의도하여 사업을 영위하였으나 파트너쉽 협약서나 기업의 운용 형태상 파트너쉽이 아닌 법인이라고 판단되어 세법상 법인으로 분류된다고 가정하면 법인은 파트너쉽과 달리 영업손실을 소유주에게 배분할 수 없으므로 파트너들이 이미 신고한 파트너쉽의 손실지분이 불인정될 것이다. 또한 소유주들은 사업체의 세법상 분류에 대한 불확실성으로 인해 사업체와 관련하여서는 세무계획을 추진하기 어렵게 될 것이다.

파트너쉽 과세제도의 도입은 필히 파트너쉽을 포함한 세법상 사업체의 분류가 납세주체의 세부담에 영향을 미칠 것이므로 납세자에게 사업 형태의 선택에 관한 의사결정은 세무계획의 주요한 부분으로 등장을 하게될 것은 의심의 여지가 없다. 따라서 파트너쉽으로 과세되는 사업체를 정의함에 있어서 민법에 규정된 '공동사업 경영의 목적' 요건을 세법에서는 보다 세밀한 규정으로 보완하는 것이 바람직하다. 실질에 있어서는 자산의 공유 또는 합유를 주목적으로 하나 형식상 파트너쉽의 형태를 취함으로써 조세편익을 취하고자하는 납세자를 구별할 기준이 필요하게 된다. 자산의 합유자 또는 공유자가 당해 자산으로부터 발생하는 소득을 분배하는 것만으로 '공동사업을 경영할 목적'의 요건이 충족될 수 없음을 분명히 하여야 할 것이다.

또한 복수의 공동소유자나 참여자가 공동으로 수행하는 사업이라 할지라도 특정 사업은 파트너쉽의 요건을 갖추지 못한 것으로 배제하는 것이 파트너쉽 과세제도의 오·남용을 방지하는 방법이 될 것이다. 예를 들어, 각자의 소유 부동산에 단순히 공동 배수로, 공동 우물, 정화시설 등을 설치하여 공동 소유하고 그

합(syndicate), 집단(group), 공동출자단(pool), 합작사업체(joint venture) 또는 기타 비법인체로서 법인(corporation), 신탁재단(trust) 또는 상속재단(estate)이 아닌 조직"으로 정의하고 있다.

설치비용을 분담하거나 부동산을 공동으로 소유하여 임대수입과 유지·보수 비용을 분담하는 등 2인 이상이 단지 자산의 공동소유 목적으로 자본을 결합하거나 비용을 분담하는 것만으로 파트너쉽 과세제도의 편익을 누리지 않도록 精緻한 규정의 삽입이 필요하다.

파트너쉽 과세제도의 본격적인 도입은 종래에는 법인 형태인 기업으로 하여금 파트너쉽으로의 전환을 시도하는 유인을 제공할 가능성을 내포한다. 또한 유한책임 및 지분양도의 자유성 등 법인이 여타의 기업 형태에 비하여 가지는 비조세적 이점은 그대로 유지하면서 파트너쉽으로 과세되고자 하는 기업의 노력이 납세자와 과세당국간 조세분쟁의 주요 원인으로 나타날 가능성 또한 무시할 수 없다. 현행 법인세법은 별도로 법인에 관한 정의를 내리지 않고 있으나 파트너쉽 과세와 관련된 현행 규정[20]의 불완전성으로 인해 오히려 민법에 규정된 법인의 개념을 세법에 그대로 적용하는데는 일반적으로 별 물의가 없었다. 그러나 파트너쉽 과세제도의 완성도가 높을수록, 세법상 파트너쉽 개념의 정치도(精緻度)가 낮을수록, 그리고 법인/파트너쉽의 선택에 따른 조세효과의 차이가 클수록 기업형태의 선택과 관련된 거래의 조정 및 조세계획은 정교함을 더할 것이며 이에 따라 조세분쟁의 빈도가 증가하게될 것이다. 즉, 문제의 법인과 파트너쉽이 공유하는 특질(characteristics)이 많을수록 불확실성은 확대될 것이다. 따라서 기업형태의 선택을 둘러싼 불확실성을 최소화 또는 배제하기 위해서는 세법에 파트너쉽과 법인의 구분을 명확히 할 필요가 있다.

미국세법 규정에서는 법인이 가지는 전형적인 특질을 다음의 6가지로 추출하고 있다.[21]

① 공동출자자
② 사업수행과 이익분배의 목적
③ 기업의 영속성
④ 경영의 집중성
⑤ 유한책임
⑥ 지분양도의 자유성

이중 처음의 두 항목은 법인과 파트너쉽이 공유하는 특질이므로 세법 목적상 양자의 구분 기준으로 사용되지 않는다. 순수 형태의 파트너쉽은 나머지 네 가지 특질을 가지지 않는 것이 일반적이며 다만 이러한 법인의 특질 가운데 일부분은 유한파트너쉽(limited partnership)이 흔히 공유하고 있다. 따라서 많은 경우 양자간의 구분과 관련된 분쟁은 유한파트너쉽을 법인으로 간주하여 과세할 것인가를 쟁점으로 한다. 미국의 시행령은 이 네 가지 특질 가운데 세 개 이상을 가진 기업의 경우 소유주들이 선택한 기업 유형에 기속되지 않고 파트너쉽이 아닌 법인

[20] 소득세법 87조 「공동사업자에 대한 소득금액계산 등의 특례」

[21] 미국대법원 판례 *Morrissey v. Comm.* [296 U.S. 344(1935)]; 미국연방세법 시행령 제301.7701-2조

으로 과세할 것을 규정하고 있다. 최종적인 판별은 이러한 특질의 존재 여부를 사실관계의 판단에 근거하고 이때 기업의 거래 및 운용의 성격 등을 포함한 제반 요소들이 법인과 얼마나 유사한가를 고려하게 된다.

이러한 구분 기준을 우리의 제도에도 원용할 것인가의 여부는 우선 파트너쉽 과세의 적용 대상에 유한파트너쉽을 포함할 것인가를 결정한 후 고려할 문제로 여겨진다. 도입의 초기 단계에서는 순수한 형태의 일반 무한책임파트너쉽(general partnership)만을 적용대상으로 하여 세제의 복잡성을 낮추어 행정적 부담을 줄이고 불확실성을 최소화하는 것이 중요하다.

3. 파트너쉽의 유형

2000년 미국의 세무신고 통계에 의하면 파트너쉽의 숫자는 최근 4년 간 85%의 증가율을 보이며 급속히 증가하고 있다.[22] 이러한 증가율은 위에 설명한 법인에 비한 파트너쉽의 세제상 이점에 더해서 두 가지의 중요한 변화에 기인한다. 첫째, 조세규칙과 국세행정이 시행령 제301.7701-2조의 법인/파트너쉽의 구분기준의 엄격한 적용정책을 완화하여 파트너쉽으로 하여금 다양한 형태의 파트너쉽 형태를 선택할 수 있도록 허용하였다.[23] 둘째, 미국 각 주의 법률에서 전통적인 파트너쉽의 형태인 무한책임파트너쉽(general partnership)과 유한파트너쉽(limited partnership)뿐 아니라 새로운 형태의 파트너쉽을 선택하여 파트너가 무한책임의 범위를 축소할 수 있도록 허용하였다.

미국의 파트너쉽은 우리의 合名會社, 合資會社, 有限會社와 같이 有·無限 파트너의 구성과 파트너의 법적 책임에 따라 구분되며 세법에 의해 파트너쉽으로 취급받을 수 있는 기업은 다음의 네 가지로 대별된다.[24]

① 무한책임파트너쉽
(general partnership: GP)

이는 전형적인 파트너쉽의 형태로서 무한책임을 지는 파트너(general partner)로만 구성되며 파트너쉽의 모든 파트너는 파트너쉽의 채권자에게 채무를 직접 그리고 연대하여 변제할 대외적 책임을 지게 된다. 또한 이 채무는 출자지분에 한하지 않고 회사의 채무전액에 대해서 책임을 지는 무한책임이다. 이 채무는 파트

---

22) 파트너쉽의 증가율 (미국세청 통계: www.irs.gov)

과세연도	개 수	증가율
1996	164만	
1997	175만	6.7%
1998	186만	6.3%
1999	197만	5.9%
2000	205만	4.1%

23) 이는 시행령상의 법인/파트너쉽의 파트너쉽 판별기준의 엄격한 적용으로 인한 빈번한 다툼으로 그 행정비용과 납세비용이 그 편익을 넘는다는 판단에 기인한 것으로 보인다.

24) 이 이외에 소규모 법인으로 일정 요건을 갖춘 기업은 이른바 세법상의 'S-corporation' 규정에 의해 파트너쉽 과세와 유사한 과세 방법의 적용을 선택할 수 있다.

너쉽의 계약상의 채무와 불법행위로 인한 법정책임을 모두 포함하므로 다른 파트너의 업무상 과오로 인해 파트너쉽이 채무를 지는 경우 비록 그 과오에 연관되지 않은 파트너라 할지라도 파트너쉽의 채무를 부담하게 되어 파산할 가능성이 발생할 수 있다.

파트너들은 누구나 파트너쉽의 경영에 참여할 권리를 가진다. 그러나 사실상 무한책임파트너쉽(GP)에는 파트너들이 1인 또는 복수의 파트너를 택하여 기업을 운영하도록 할 수 있는 융통성이 부여되어 있다. 이 형태는 주로 회계나 법무 및 의료 서비스와 같은 전문 인적용역을 제공하는 파트너쉽에서 발견된다. 이는 상법상 무한책임사원만을 가진 우리의 合名會社의 경우와 유사하다고 할 수 있다.

② 유한파트너쉽

(limited partnership: LP)

이 형태의 파트너쉽은 1인 이상의 무한책임파트너(general partner)와 1인 이상의 유한책임파트너(limited partner)로 구성된다. 유한파트너쉽의 무한책임파트너(general partner)는 기본적으로 무한책임파트너쉽(GP)의 무한책임파트너와 동일한 권리·의무를 갖는다. 그러나 유한책임파트너는 개별 파트너가 파트너쉽에 가지는 순자산 지분을 한도로 하여 책임진다. 다만 유한책임파트너는 파트너쉽의 경영에 참여할 수 없다. 이는 상법상 무한 책임사원과 유한책임사원이 함께 공존하는 우리의 合資會社와 유사한 형태라고 할 수 있다.

무한책임파트너는 누구나 경영에 참여할 권리가 있으므로 무한책임파트너쉽(GP)은 다수의 투자자로부터의 출자가 필요한 경우에는 기업운영 형태로는 적합하지 않을 수 있다. 이에 반해 유한파트너쉽은 대규모의 자본 조달이 필요한 경우에 적합한 기업형태라고 할 수 있다. 실제로 많은 경우 부동산개발업 같은 대규모 사업을 영위하는 기업은 일반적으로 소규모 자본을 가진 건설 회사가 무한책임파트너로서 경영을 담당하고 거의 모든 투자자들은 유한책임파트너인 기업형태를 취하여 파트너쉽 과세의 이점을 얻고 있다.

③ 유한책임회사

(limited liability company: LLC)

LLC는 비교적 새로운 기업 형태로서 소유주 모두가 유한책임을 지면서 파트너쉽으로 과세된다는 특징을 가지고 있다. 따라서 이는 주주들에게 유한책임을 지우는 법인세제 방식과 파트너쉽 세제 방식을 결합한 형태이다. 파트너쉽으로 과세될 경우 실질적으로는 무한책임파트너가 없는 유한파트너쉽(limited partnership)으로 취급 받게 되고 지분의 소유주/사원들은 파트너로 취급받다. LLC의 사원들은 자신의 책임 하에 일어난 일에 대해서는 무한책임파트너와 같이 무한책임을 지나 회사의 채무에 대해서는 개별 소유주의 순자산 지분을 한도로 책임을 진다. 또한 다른 사원의 불법행위

에 대해서는 연대책임을 지지 않는다. 그럼에도 불구하고 LLC의 사원들은 LLC의 경영에 참여할 법적 권리를 가진다는 점에서 유한파트너쉽(limited partnership)의 유한책임파트너(limited partner)와 구별된다. 유한책임파트너만으로 구성된다는 점에서 LLC는 우리 상법상 유한책임사원만을 가진 有限會社와 유사하다. LLC는 무한책임파트너쉽과 같은 전문용역 제공회사에서 주로 사용하지만 비전문적 용역을 주요사업으로 하는 기업과 자본집약적 회사의 경우도 일정 조건을 만족하는 경우에는 사업 형태로 사용되고 있다.

④ 유한책임파트너쉽
(limited liability partnership: LLP)

LLP는 최근에 미국 각 州의 상법상 인정된 기업 형태로서 그 명칭(limited)과 달리 LLP의 파트너는 무한책임파트너쉽(general partnership)과 같이 무한책임파트너(general partner)로만 구성된다. 그러나 무한책임파트너쉽의 파트너는 파트너쉽의 계약상(사업상) 부채뿐 아니라 다른 파트너의 불법행위로 인한 채무에 대하여도 연대하여 무한책임을 지는 반면 LLP의 파트너는 파트너쉽의 계약상(사업상) 부채에 대하여는 연대·무한책임을 지나 다른 파트너의 불법행위에 대하여는 연대책임을 지지 않는다. LLP는 주로 회계, 법률, 의료 등 전문직 용역제공 기업이 취하는 기업 형태로서 현재 대규모 회계 법인이 널리 선택하는 조직형태이다.

미국의 경우 피감사 기업의 투자자들이 회계감사의 오류를 이유로 회계법인에 대한 거액의 손해배상 소송을 제기하는 예가 빈번해지자 많은 회계법인들이 기존의 무한책임파트너쉽(general partnership)을 유한책임파트너쉽(LLP)으로 전환하여 유한책임규정의 보호를 꾀하고 있다.

파트너쉽 유형별 무한책임파트너의 채무는 다음 표로 요약될 수 있다.

순수한 형태의 전형적인 무한책임파트너쉽에 이렇듯 파트너의 유한책임성이 가미되고 경영참여권이 제한된 변형된 형태의 파트너쉽을 허용한데 더해서 미국세법 시행령은 1997년부터 일정 조건을 충족하는 기업에게 이른바 'check-the-box' 규칙이라는 과세유형 선택권을 허용하였다.[26] 이에 따라 최근에는 법인의 주주가 가지는 유한책임의 이점과 파트너쉽 과세제도의 이점을 동시에 가질 수 있는 유한책임회사(LLC)의 숫자도 급증하고 있다.[27]

미국의 이러한 연이은 유연화 정책이 우리나라의 파트너쉽 과세제도의 정비에 어떻게 영향을 줄 것인가를 평가하기에는 확실한 자료를 발견하기 어려우므로 아직 이른 감이 없지 않다. 그러나 파트너쉽으로의 전환을 원하며 또한 파트너

[25] 미국 Tres. Regs.§302.7701-3

[26] 1996과세연도의 파트너쉽 세무신고 164만건 중 LLC는 221,000건(13.5%)이었으나 check-the-box 규정이 적용되기 시작한 1997년에는 총 175만건

[[표 Ⅳ-1] 파트너쉽 유형별 무한파트너의 채무 구분[25]

구분 / P/S 유형	파트너의 구성		채무에 대한 파트너의 책임 성격[1]			Limited Partner의 경영참여권
	General	Limited	직접	연대	무한	
GP	◎	×	○	○	○	N/A
LP	◎	○	○	○	○	×
LLC	×	◎	×	×	△[2]	○
LLP	◎	×	△	△	△	N/A

* [1]채무에 대해 파트너의 구성원 중 "◎"가 가지는 책임의 성격

[2]파트너쉽의 계약상(사업상) 부채/자신의 불법행위에 대해서는 책임을 지지만, 다른 파트너의 불법행위에 대한 책임을 지지 않는 경우

쉽 과세의 우선적 대상이 될 가능성이 높은 전문직 용역기업들의 입장에서는 이 제도 도입 초기부터 세제상에 과세유형 선택권을 삽입하여 탄력성을 극대화하려는 노력을 가시화할 것이 예상된다.

V. 파트너쉽 과세제도의 기본구조

세법상 파트너쉽 과세규정의 존재 여부와는 별개의 문제로서 우리나라는 일부 개인사업자간의 영세한 동업형태 기업을 제외하고는 파트너쉽 형태를 취하는 기업은 그리 흔하지 않다. 이러한 희소성이 파트너쉽 과세규정의 정비 또는 제정의 필요를 인식하지 않게 한 주요 원인이라고 보아도 큰 무리가 없다.[28] 그러나 파트너쉽이 보편적인 기업 형태가 아닌 우리 현실에서 파트너쉽 과세제도를 제정하고자 할 경우 이 분야의 세제가 오랫동안 발전시켜온 국가의 제도를 벤치마킹(benchmarking)하는 것이 현명한 출발이라고 보아지므로 이 논문은 주로 미국의 현행제도 및 규정을 참고하여 과세 방안을 제시하였다. 또한 파트너쉽으로 과세 받는 것이 다른 종류의 형태로 기업을 영위하는 경우보다 유리한 조세효과를 낳을 수 있도록 세제를 만든

중 349,000건(19.9%)으로 증가하였다.

[27] 미국의 경우 최초의 파트너쉽 과세규정은 1913년 Revenue Act에 단 1개 조항으로 삽입되었고 이후 여러 차례의 개정과정을 거쳐 1954년의 내국세법에서 파트너쉽 과세규정의 골격을 갖추었다. 그러나 그 이전(1914년)에 상법규정으로서의 Uniform Partnership Act가 제정되었고 이때 이미 파트너쉽은 법인과 더불어 미국의 일반적인 기

다면 기존의 기업 형태로부터 파트너쉽으로의 전환을 유도할 뿐 아니라 파트너들은 제도의 도입시에는 의도하지 않았던 조세상의 편익을 얻기 위해서 거래를 구성할 개연성을 배제하기 어렵다. 따라서 제도의 오·남용 기회를 방지할 수 있는 방안도 동시에 고려하였다.

1. 파트너쉽 세제의 기본개념 및 개요

가. 파트너쉽 세제의 개요

파트너쉽은 實體(entity)라기보다는 導管(conduit)이라는 인식이 파트너쉽 세제의 지배개념이다. 즉, 파트너쉽의 소득과 손실은 각 파트너에게 직접 귀속되어 각 파트너의 세액을 산정한다.

(1) 세액의 산정

세법 규정은 이러한 도관개념을 기초로 하여 구성하며 그 주요한 내용은 다음과 같이 요약된다.

① 파트너쉽은 납세주체가 아니므로 납세의무를 지지 않는다.

② 파트너쉽의 소득은 파트너들에게 직접 과세한다.

③ 그러나 소득의 발생여부와 비용항목의 공제여부는 파트너쉽 단계에서 결정한다. (실체개념)

④ 파트너쉽의 과세표준의 산정방법은 소득세법에 규정한 산정 방법을 따른다. 다만 특정항목에 대하여는 重複控除의 배제를 위한 특례 규정을 둔다.

⑤ 파트너쉽의 소득, 손실, 비용, 세액공제 항목은 파트너에게 지급 또는 분배여부와 관계없이 각 항목에 대한 파트너의 지분율에 따라 각 파트너에게 귀속된다.

⑥ 위 항목의 성격(예: 양도소득/사업소득)은 파트너쉽 단계에서 결정되며 각 파트너의 세액 산정시 이를 반영한다. (실체개념)

⑦ 파트너쉽의 소득 또는 손실의 분배비율은 "파트너쉽 협약"에 따라 결정한다.[29]

⑧ 파트너쉽의 손실에 대한 파트너의 공제는 파트너쉽 지분의 '기초가액(basis)'을 한도로 한다.

⑨ 파트너는 파트너쉽이라는 기업의 소유권에 대한 지분(파트너쉽지분)을 가진다. (실체개념). 이는 법인의 주주가 가지는 주식소유권과 같은 개념이다. 파트너가 가지는 파트너쉽지분의 기초가액(파트너쉽지분기초가액)은 파트너쉽 자산과 기초가액(파트너쉽 자산기초가액)과 구별된다.[30]

⑩ 파트너쉽지분기초가액은 지분의 매입

업 형태의 하나이었다.

[28] 일반적으로 파트너쉽 협약의 구속력은 요식행위를 요건으로 하지 않으나 과세상의 다툼을 방지하기 위해 문서 형식의 협약을 요건으로 하도록 규정할 수 있다고 본다.

[29] 흔히 파트너쉽지분기초가액을 '外部기초가액(outside basis)'이라 파트너쉽자산기초가액을 '內部기초가액(inside basis)'이라 한다.

시에는 취득원가, 출자에 의한 지분 취득시에는 현금출자액과 출자자산의 기초가액의 합계에 의해서 결정된다. 이 기초가액은 파트너가 파트너쉽 손익에서 차지하는 몫을 반영하여 증감한다.

(2) 파트너쉽의 설립 및 출자파트너쉽

파트너쉽의 설립은 정상적인 경우 비과세거래로 규정한다.

① 따라서 파트너가 파트너쉽지분의 대가로서 현금 등의 자산을 출자할 경우 당해 파트너쉽과 출자 파트너는 손익을 인식하지 않는다. 파트너의 파트너쉽지분기초가액은 출자한 현금가액과 출자자산의 기초가액(취득원가) 만큼 증가하고 파트너쉽에게는 출자자의 출자자산 취득가액이 당해 자산의 기초가액(취득원가)이 된다.

② 현물출자 파트너가 출자한 자산의 미실현소득은 파트너쉽지분기초가액에 반영되어 후에 파트너가 파트너쉽지분을 양도 등을 통해서 처분할 때 과세표준에 산입한다.

③ 노무를 제공하고 그 대가로서 파트너쉽지분을 취득한 파트너는 이를 근로소득으로 과세표준에 산입하고 파트너쉽은 이를 당기의 비용으로 공제하거나 창업비용으로 회계한다.

(3) 지급 및 분배

출자와 마찬가지로 파트너쉽에 의한 지급 또는 분배는 정상적인 경우 비과세거래로 규정한다.

① 파트너쉽이 현금 또는 기타의 자산을 파트너에게 지급 또는 분배한 경우 당해 파트너와 파트너쉽은 손익을 인식하지 않는다. 그러나 현금지급액이 지급 또는 분배받은 파트너의 파트너쉽지분기초가액을 초과하는 금액의 현금을 지급했을 경우 초과상당액은 당해 파트너의 양도소득으로 산입한다. 이때 현금은 상장/등록 법인주식의 시가액을 포함한다.

② 파트너의 파트너쉽지분 청산을 위해 지급 또는 분배하고, 동시에, 지급금액 또는 분배금액이 현금 및 재고자산으로만 구성되어 있으며 이 재고자산의 취득원가와 현금의 합계액이 당해 파트너의 파트너쉽지분기초가액에 미달하는 경우에 당해 퇴사 파트너는 양도손실을 인식한다.

③ 분배자산의 기초가격은 파트너쉽에서 파트너로 승계된다. 그러나 청산분배의 경우 분배받은 자산에 대한 파트너의 기초가액은 그의 파트너쉽지분 기초가액과 동일하다.

④ 파트너쉽이 파트너에게 노무의 대가 또는 출자자본사용의 대가로 일정금액을 지급할 경우 파트너는 이 금액을 종합소득에 가산하고 파트너쉽은 당기의 비용으로 공제하거나 자본적 지출로 회계한다.(실체개념)

(4) 파트너쉽지분의 양도

① 파트너쉽지분의 양도는 파트너쉽 자산에 대한 지분의 양도가 아니라 파

트너쉽에 대한 소유권 자체에 대한 양도로 본다. 따라서 법인의 주식과 같이 파트너쉽지분의 양도시에 발생하는 소득은 양도소득 또는 양도손실로 분류한다.

② 다만 재고자산가액이 미실현소득을 내포하고 있는 경우에는 양도지분 역시 이 미실현소득이 포함되어 있는 것으로 간주하여 미실현소득만큼 파트너의 종합소득으로 과세한다.

나. 기초가액(Basis)의 개념 및 중요성

파트너쉽 세제는 실체개념과 집합개념이 교차하고 있다는 점에서 법인세법 또는 소득세법의 체계와 특히 구별된다. 각각의 개념을 기초로 구성된 규칙간의 괴리를 연결해주는 논리적 고리가 바로 기초가액이다. 즉 이 두 이질적 개념의 차이와 이의 혼용으로 인해 필연적으로 발생하는 문제는 기초가액의 계산구조에 반영되고 이 계산구조 안에서 조정된다. 따라서 기초가액의 개념은 파트너쉽 세제 전반에 걸쳐서 핵심이 되는 개념이라 할 수 있다.

기초가액은 파트너쉽 자산 또는 파트너가 가지는 파트너쉽 소유지분의 양도시 양도차액을 결정하기 위한 기초로 이용된다는 점에서 현행 세법상에는 양도소득의 필요경비, 주식의 감가상각자산의 장부가액, 취득가액 등의 개념과 유사한 것으로 볼 수 있다.[31] 이러한 의미에서 기초가액은 貯量(stock) 개념을 가지고 있다.

법인세제와 소득세제에서의 자산의 장부가액, 취득가액 또는 필요경비 등은 역사적 원가주의가 그 지배개념이나 때로는 자산의 소유자가 당해자산의 소유의 변동이나 가격의 변동과 관련하여 인식하는 손익을 반영하기도 한다.[32] 그러나 어떤 경우에도 당해 자산 소유주의 개인적 소득이나 손실, 또는 그 소유주가 지분을 가지고 있는 기업의 손익이 여기에 반영되지는 않는다. 이에 반해서 파트너쉽 세제에서는, 도관개념의 지배로 인해서, 파트너의 파트너쉽지분기초가액에는 파트너쉽 부채의 변동, 파트너쉽 소득과 손실, 파트너쉽의 자산 분배 등이 모두 계속적으로 반영되어 그 가액을 조정한다. 이런 의미에서 파트너쉽 세제에 있어

---

30) 우리나라 현행세법에서의 기초가액(Basis)과 유사한 개념으로 사용하는 용어 ① 필요경비: 소득세법 97조에서는 "양도차익계산에 있어서 양도가액에서 공제할 필요경비란 취득가액(실지거래가액을 말하며, 부동산임대소득 등의 계산에 있어서 필요경비에 산입한 감가상각비가 있는 경우에는 그 감가상각누계액을 차감한 금액을 말한다.)·설비비와 개량비·자본적지출액 및 양도비를 말한다."라고 규정하고 있다. ② 취득가액: 법인세법 41조 및 법령 72조에서는 "내국법인이 매입·제작·교환 및 증여 등에 의하여 취득한 자산의 취득가액은 다음에 게기하는 금액으로 한다."라고 규정하고 이에 대한 여러 조정항목들을 명시하고 있다. ③ 장부가액: 법인세법에서 장부가액은 취득가액에 자본적지출액·자산재평가법에 의한 재평가차액·보험업법등에 의한 고정자산의 평가차익 및 유가증권의 저가매입에 따라 익금에 산입한 시가와 매입가액의 차액 등을 가산하고 감가상각누계액을 공제한 잔액을 의미한다.

31) 예를 들어 자산재평가에 의해 평가증된 자산의 취득가액은 평가증분만큼 인식된 소득이 반영된 것이다.

서의 기초가액은 流量(flow)의 개념을 강하게 내포하고 있다.

이렇듯 부채지분 등의 계속적 조정을 반영하는 원가의 개념이 아직 우리의 세법에는 명확히 정립되어 있지 않으므로, 이를 파트너쉽지분 및 파트너의 소득을 산정하는데 기초가 된다는 의미에서 "기초가액"이라는 용어를 사용하는 것이 적절하다고 본다.

파트너쉽의 설립시 파트너의 초기의

<기초가액 산정 계산식>

출자
+ 파트너쉽 부채 지분 (1)
+ 파트너쉽 소득 지분 (2)
- 파트너쉽 손실 지분 (3)
- 지급분 (4)
= 기초가액

파트너쉽지분기초가액은 파트너가 출자한 금액에 의해 결정되며 이 가액은 파트너가 파트너쉽에 가지는 소유권의 가치를 반영한다. 파트너쉽지분기초가액은 지분의 매각에 따른 소득과 손실을 결정하는데 사용될 뿐만 아니라 파트너가 공제할 수 있는 파트너쉽 손실의 한도를 결정함에 있어서도 중요한 역할을 하게 된다. 기초가액 계산을 위한 기본 산식은 다음과 같다.

(1) 부채지분

파트너는 파트너쉽의 채무를 변제할 의무를 지므로 각 파트너의 파트너쉽 부채 지분은 파트너쉽지분기초가액에 포함된다[33]. 따라서, 파트너쉽지분기초가액은 파트너쉽이 부채를 차입을 하거나 상환할 때마다 계속적으로 변하게 된다.

(2) 소득지분

파트너쉽 소득은 이의 지급여부에 관계없이 파트너에게 귀속되어 과세된다. 파트너가 실제로 지급 받지 않고 파트너쉽에 유보된 소득에 대하여 파트너는 지급 받을 권리를 가지므로 이는 파트너쉽에 대한 파트너의 소유지분을 증가시키고 따라서 당해 파트너의 파트너쉽지분기초가액을 증가시키게 된다.

(3) 손실지분

마찬가지로, 파트너쉽의 손실과 비용은 지분에 따라 개별 파트너의 파트너쉽지분기초가액을 감소시킨다. 그러나 어떤 경우에도 이 손실과 비용은 파트너의 지분기초가액의 잔액을 초과해서 기초가액을 감소할 수 없다. 이는 감가상각공제총액이 장부가액을 초과할 수 없는 것과 같다.

(4) 지급가액

파트너쉽의 소득은 파트너에게 실제로 지급되지 않은 경우에도 파트너쉽 소득이 과세되므로 그 지급금액은 기 과세된

[32] 부채지분이라는 용어는 파트너쉽 전체의 부채 중 파트너가 부담하게되는 몫(share)을 나타내는 말이다.

소득에서 지급된 것으로 본다. 따라서 지급가액은 자본회수(return of capital)와 같은 성격으로 지급 받은 파트너의 파트너쉽지분기초가액을 감소시킨다.

2. 파트너쉽의 설립

가. 출자에 대한 비과세

현행 소득세법상 법인에 대한 현물출자[34]와는 달리 파트너쉽의 설립은 정상적인 경우 비과세거래[35]로 규정한다. 따라서 파트너가 파트너쉽지분의 대가로서 현금 등의 자산을 출자할 경우 당해 파트너쉽과 출자 파트너는 손익을 인식하지 않음을 기본 전제로 한다. 이 비과세 규정은 파트너쉽 설립에 관한 기업의 의사결정에 영향을 미치는 요소로서의 자산거래에 대한 조세부담을 제거하는데 목적을 둔다. 파트너쉽 소유지분과 자산에 대한 소유지분의 교환은 단지 사업형태의 전환일 뿐이며 파트너쉽을 설립하는 행위는 사실상 출자자들의 집단적 편익을 위해서 자산 출자자들이 소유한 자산을 파트너쉽 내에 결합시키는 거래로 보아야 할 것이다.

파트너의 파트너쉽지분기초가액은 출자한 현금가액과 출자자산의 기초가액(취득원가) 만큼 증가하고 파트너쉽에게는 출자자의 출자자산 취득가액이 당해 자산의 기초가액(취득원가)이 된다. 현물출자 파트너가 출자한 자산의 미실현소득은 파트너쉽지분기초가액에 반영되어 후에 파트너가 파트너쉽지분을 양도 등을 통해서 처분할 때 과세표준에 산입한다.

다음의 경우에는 소득과 손실을 인식하는 조항이 필요하다.

(i) 출자되는 자산에 채권이 설정되어 있고 파트너쉽이 채권을 자산과 함께 인수하며 채권가액이 파트너쉽지분기초가액을 초과하는 경우, 출자 파트너는 이 초과금액에 상당하는 금액을 과세소득에 포함한다.

(ii) 자산의 출자후 단기간 내에 당해 출자 파트너가 파트너쉽으로부터 지급 또는 분배를 받는 경우에는 형식상 출자이나 거래의 실질에 비추어 매각으로 보아 과세한다.

(iii) 파트너쉽의 사업목적이 주로 소극적 투자일 경우 당해 파트너쉽에 출자한 자산에 대하여는 비과세 규정의 적용을

---

33) 우리나라의 소득세법에서는 법인에 대한 현물출자는 그 토지 등이 사실상 유상으로 이전되는 것으로 보아, 조세특례제한법상 몇 가지 예외적인 경우를 제외하고는 양도소득세를 과세하고 있다. 또한 대법원 판례(대법원 1984.12.26. 84누392 ; 대법원 1985.2.13. 84누549 ; 대법원 1985.4.23. 84누680 ; 대법원 1985.5.28. 84누545 ; 대법원 1986.3.11. 85누931)에서는 조합에 대한 현물 출자까지 자산의 유상이전으로 인한 양도로 보고 있다.(所法 88①) 따라서 자산 출자와 동시에 그에 상당하는 지분을 받는 경우, 그 지분상당액(양도가액)과의 차액에 대해서는 양도소득세가 과세되고, 이와 더불어 자산의 부채인수를 조건으로 하는 경우에 그 부채상당액은 자산의 양도가액(지분상당액)에 합산하여 과세될 것이다.

34) 자산의 출자거래에 의해서 실현된 소득은 사실상 파트너쉽지분기초가액에 반영되어 파트너가 후에 파트너쉽지분을 매각할 시 양도소득으로 과세되므로 사실상 '과세의 이연'이 보다 합당한 표현이라 할 수 있다. (예: 법인세법 31조: 중소기업간의 통합에 대한 양도소득세등의 이월과세) 그러나 본 논문에서는 편의상 '비과세'로 표현코자 한다.

[예 V-1]

甲은 A 파트너쉽의 지분 1/3을 가진 파트너이다. 甲의 출자자산은 다음과 같다.취득가액: 40,000원
시가: 40,000원
저당설정: 15,000원

파트너쉽이 부채 15,000을 인수하는 경우 甲은 파트너쉽의 부채 1/3에 대하여 변제의무를 지므로, 파트너쉽의 부채인수는 甲이 파트너쉽에 5,000원의 현금을 납입한 것과 같은 효과가 있다. 따라서, 에 대한 甲의 파트너쉽지분기초가액은 30,000원이 된다.

자산의 기초가액	:	40,000	
- 부채 경감 분	:	(15,000)	
+ 부채 인수 분	:	5,000	(= 15,000/3)
파트너쉽지분기초가액	30,000		

배제한다.[36] 이는 파트너쉽을 투자 포트폴리오(portfolio)의 분산도구로 사용하는 것을 방지하기 위함이다.

나. 부채의 인수

파트너의 파트너쉽지분기초가액은 파트너쉽의 부채에 의해서도 영향 받는다. 따라서 擔保附 자산이 출자되는 경우 파트너쉽의 부채인수는 모든 파트너들의 파트너쉽지분기초가액에 영향을 미친다.

한편, 자산에 설정된 부채가 파트너쉽의 자산에 대한 기초가액(파트너쉽자산기초가액)을 초과하는 경우의 예는 다음과 같다(예 2). 파트너쉽이 파트너의 부채를 인수한 결과로써 파트너의 파트너쉽지분초가약을 초과하여 부채를 경감받았을 경우 이로 인해서 소득이 자동적으로 인식되지는 않도록 하여야 할 것이다.[37]

다. 파트너쉽 지분의 보유 기간

때로 출자된 자산은 추후의 매각시 자산의 보유기간에 따라 조세효과가 달라질 수 있으므로 자산의 보유기간에 대한

35) 미국의 경우 소극적 투자목적의 판정기준으로서, "파트너쉽 자산의 80%가 투자를 목적으로 보유하거나 시장성 있는 유가증권인 경우"를 제시하고 있다.

36) 다만 이때 甲의 출자전에 파트너쉽이 대출을 받아 부채를 증가시키는 방법을 사용한다면 과세의 회피가 가능하게된다.

[예 V-2]

위의 예에서 출자자산에 부수된 담보가액이 90,000원이라고 가정하자.

이를 파트너쉽이 인수할 경우 甲의 파트너쉽 부채지분은 30,000원 만큼 증가된다. 따라서 甲의 부채는 순액으로 60,000원이 경감된다. 즉 파트너쉽은 60,000원의 순 부채를 떠 맡게된다. 이 때 甲은 이 부채 경감액에 상당하는 금액만큼 파트너쉽으로부터 현금을 지급받은 것으로 간주된다.

그러나 부채경감 이전의 甲의 파트너쉽지분기초가액은 40,000원에 불과하고, 현금 지급으로 간주된 금액은 60,000원이 된다. 따라서 甲이 20,000원의 소득을 인식한다. 이 소득은 甲의 파트너쉽지분기초가액을 같은 금액만큼 증가시킨다.

자산의 기초가액	:	40,000
- 부채 경감 분	:	(90,000)
+ 부채에 대한 甲의 몫	:	30,000
+ 인식되는 소득	:	20,000
파트너쉽지분기초가액		0

부채의 경감으로 인해 파트너가 인식하는 소득은 파트너쉽자산기초가액을 증가시키지 않는다. 따라서 출자자산의 파트너쉽자산기초가액은 40,000원이 된다.

규칙이 마련되어야 할 것이다. 파트너가 파트너쉽지분의 대가로서 현금 등의 자산을 출자할 경우 당해 파트너쉽과 출자 파트너는 손익을 인식하지 않음을 기본 전제로 한다. 이러한 전제하에서 파트너쉽자산기초가액은 파트너로부터 이전된 기초가액(carryover basis)을 기초로 사용한다. 비록 파트너쉽이 설립됨으로써 신설된 기업의 입장에서는 재산이 그리고 파트너의 입장에서의 새로운 자산(파트너쉽 지분)이 생성되지만, 이 두 개의 자산은 파트너가 보유했던 기간의 자산 기초가액에서부터 유래된 것으로도 볼 수 있다. 따라서 특별한 경우를 제외하고는 파트너쉽에 출자된 자산에 대한 보유기간은 파트너가 소유했던 자산의 보유기간을 포함하고 파트너의 파트너쉽지분의 보유기간 역시 당해 파트너의 출자자산 보유기간을 가산하는 것이 타당하다.

라. 파트너쉽자산기초가액

파트너의 출자자산 취득가액은 파트너쉽이 출자 받은 자산의 기초가액(파트너쉽자산기초가액)을 구성한다.

[예 V-3]

만일 출자 당시 파트너쉽은 이미 150,000원의 부채를 가지고 있고, 甲이 취득가액 40,000원이고 90,000원의 부채가 설정되어 있는 자산을 출자하였다고 가정하자.

순 부채 경감 분	:	60,000 (=90,000-30,000) (간주 지급금)
- 파트너쉽자산기초가액	:	(40,000)
초과액	:	20,000

이 경우 부채의 경감으로 인하여, 甲은 파트너쉽지분기초가액을 초과하여 현금을 지급받은 것으로 간주되나 소득의 계산에 있어서 파트너에게 유리하게 기존의 부채에 대한 甲의 몫을 우선 고려하도록 하여야 할 것이다. 소득은 인식하지 않도록 하여야 할 것이다. .

경감되는 부채의 2/3	60,000 (간주 현금 지급금)
기존 부채의 1/3	(50,000) (= 150,000/3)
파트너쉽지분기초가액	(40,000)
부족액	(30,000) => (손실로 인식하지는 않는다.)

마. 노무의 출자

노무의 출자는 이로 인해 발생하는 소득은 성격상 자산의 출자와 같은 규칙을 적용하는 것이 적절하지 않다. 자산의 출자와는 달리 노무의 출자는 근로소득을 발생시키므로 노무출자 파트너에게 근로소득으로서 과세된다. 현행 세법에서와 같이 노무출자 주주가 받게되는 주식의 공정시장가치와 동일한 금액을 소득으로 인식하도록 규정해야할 것이다.[38]

(1) 노무출자의 세무효과

노무에 대한 교환 대가로 파트너가 파트너쉽 지분을 받은 경우에는, 파트너가 근로의 대가로 임금을 받는 것으로 과세하며 노무 출자의 파트너쉽 및 파트너에 대한 세무효과는 다음과 같다.

① 노무의 대가는 자산의 공정시장가치로 본다.

② 파트너쉽은 노무출자 파트너의 지분에 대한 공정시장가치에서 기초가액을 차감한 금액을 자산의 매각에 따른 소득

[37]) 현행 세법상에는 정도의 차이는 있으나 근로자의 종속성을 그 특질로 하고 있어, 근로를 제공하고 받는 대가이면, 어떠한 명칭 또는 형태로 받는 것이든 모두 근로소득을 구성하고 있다. 그리고 현행 상법상, 주식회사의 경우는 노무출자를 인정하지 않지만, 무한책임을 지는 합명, 합자회사는 노무출자를 인정하고 있다.(商法222)

[예 V-4]

甲乙 파트너쉽의 자산 상태는 다음과 같다고 가정한다.

	공정시장가치	기초가액
토지	120,000	90,000
재고자산	60,000	30,000
	180,000	120,000

그 효과는 다음과 같다. 새 파트너 丙은 파트너쉽 자산의 1/3을 노무의 대가로 받은 것으로 간주하며 파트너쉽은 노무의 대가를 자산으로 지급한 것으로 간주되므로 이 거래는 과세 거래인 매각으로 취급된다. 이 예에서 丙이 받은 것으로 간주되는 파트너쉽 자산가액은 공정시장가치인 180,000원의 1/3인= 60,000원이 된다. 노무출자 파트너에게 지급하는 지분을 자산의 매각으로 보기 때문에 파트너쉽은 파트너의 노무출자로 인해 소득을 인식하게 된다. 파트너쉽의 소득은 다음과 같이 계산된다.

으로 인식한다.

③ 파트너쉽은 丙의 노무출자에 대하여 비용을 지불하였으므로 노무의 성격에 따라서 이를 비용공제하거나 자본비용화 한다.

④ 노무의 원가는 파트너가 받은 것으로 간주되는 파트너쉽자산 지분의 공정시장가치가 되므로 파트너에 있어서 파트너쉽자산 지분의 기초가액을 형성한다..

⑤ 노무출자 파트너는 간주 매매거래에서 노무의 대가로 매입한 파트너쉽 자산을 파트너쉽에 출자한 것으로 본다.

집합개념이 지배하는 파트너쉽 세제에 있어서 소득 및 기타 항목의 성격은 소유권의 이전에도 불구하고 바뀌지 않는다라는 규정을 특별히 두어야 할 것이다. 특히 파트너가 출자한 재고자산 항목은 비록 그것이 파트너쉽에 의해 재고자산으로 사용되지 않을지라도 향후 처분 또는 양도되었을 때 항상 사업소득 또는 사업손실이 발생되는 것으로 보아야 한다. 즉, 현물출자 이전에 이를 매각하고 매각대금으로 출자하였더라면 소득의 성격은 사업소득이었을 재고자산을 파트너쉽에 현물 출자함으로써 후에 파트너쉽의 지분을 양도할 시 양도소득으로 전환하는 것을 허용할 경우 남용의 여지가 있기 때문이다. 다만, 이 제한은 일정기간을 설정하여 적용토록 함으로써 오랜 시간이 지나 출자시의 성격이 이미 지니고 있지 않음에도 불구하고 예전의 소득성격으로 과세하는 경우는 없도록 해야

	공정시장가치의 1/3		기초가액의 1/3		소득
토지	40,000	-	30,000	=	10,000
재고자산	20,000	-	10,000	=	10,000
합 계					20,000

파트너쉽은 丙의 노무출자에 대하여 지불한 비용 60,000원을 공제할 수 있다.

丙은 이 거래에서 파트너쉽 자산의 1/3을 매입하고 그 대가를 노무로 지불하였으므로 그의 파트너쉽 자산의 기초가액은 60,000원이 되며 그의 파트너쉽지분기초가액은 60,000원이 된다.

이 간주매매거래와 자산의 출자의 결과가 파트너쉽 자산의 기초가액에 미치는 효과는 다음과 같다.

	기존의 기초가액 (2/3)		자산의 기초가액		새로운 기초가액
토지	2/3 × 90,000	+	40,000	=	100,000
재고자산	2/3 × 30,000	+	20,000	=	40,000
	80,000	+	60,000	=	140,000

이 거래로 인해 기존의 두 파트너 파트너쉽지분기초가액의 잔액 합계는 다음과 같다.

甲과 乙의 최초 기초가액	120,000	
파트너쉽에 의해 인식되는 이득		20,000
비용 (丙에 의해 제공되는 노무비)	(60,000)	
		80,000

할 것이다.

3. 파트너쉽의 선택 규정

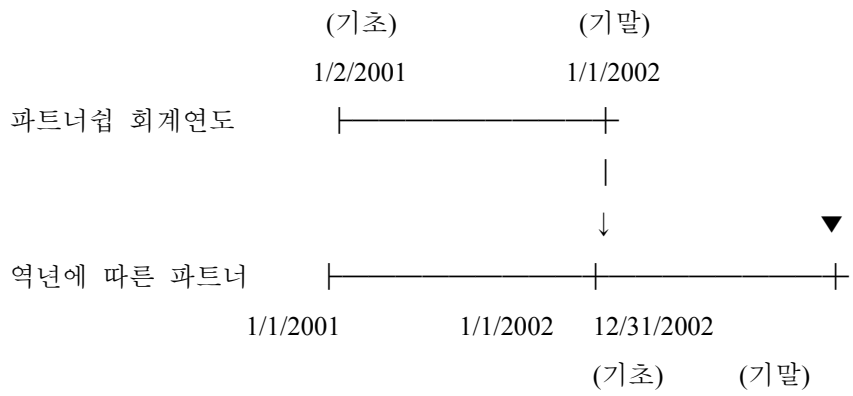
파트너쉽을 설립시에는 법인의 경우와 유사한 몇 가지 선택규정(창업비, 회계연도 등)이 있다.

가. 창업비

법인과 같이, 파트너쉽도 창업비를 자본화해서 일정 기간[39]에 걸쳐 상각을 허용하여야 할 것이다. 파트너쉽의 경우

[38]) 창업비의 상각기간은 법인세법에 5년(60개월)으로 규정하고 있다. 파트너쉽 역시 법인과 같이 5년의 상각기간을 설정하는 것이 무리가 없을 것이다.

< 그림 V-1 >



창업비에는 법무, 회계, 신고제출 수수료 등이 포함된다.

나. 회계연도

파트너쉽은 비록 납세의무를 지지는 않지만, 파트너쉽 소득에 대해서는 각 회계기간마다 보고할 의무를 지우고, 기말에 그 소득이 파트너에게 귀속된다고 규정해야 할 것이다. 소득세법상 개인납세자의 과세연도는 역년으로 하도록 규정되어 있으므로 파트너쉽의 과세연도도 이와 일치시켜 역년으로 하는 것을 원칙으로 하여야 할 것이다. 다만 법인 파트너가 역년 이외의 회계연도를 선택하는 경우에는 소득과 비용의 귀속시기에 관하여 복잡한 문제가 발생할 수 있다. 만일 파트너쉽과 파트너의 회계연도가 다를 경우에 파트너에게 분배되는 파트너쉽 소득지분은 파트너쉽 회계연도 말에 파트너에게 지급되는 것으로 취급하도록 허용하여야 할 것이다. 그러나 이러한 단순 조항은 과도한 과세 이연목적에 사용될 수 있으므로 과세기간의 선택에 엄격한 제한을 두어야 하며, 다만 합리적인 이유가 있는 경우에는 그에 대한 예외규정을 들어주는 것이 바람직할 것이다.

만약 파트너쉽과 파트너들의 회계연도가 1월 1일부터 시작하여 12월 31까지로 일치된다면 과세연도와 일치하므로 별다른 문제가 발생되지 않는다. 그러나, 예를 들어 파트너들의 과세연도와 달리 파트너쉽의 과세연도가 2001년 6월 30일에 종료된다면, 파트너들은 파트너쉽 소득(2000년 7월 1일에서 2001년 6월 30일까지 취득한 소득) 중 각자의 몫을 2001년 12월 31일에 세금신고서에 포함하게 될 것이다. 따라서, 다소간의 소득 이연의 기회가 발생하게 된다.

이러한 납세이연의 기회는 파트너쉽의 과세연도가 1월 1일 종료되게 함으로써 극대화 될 수 있다. 이 시나리오는 위의 그림으로 설명할 수 있다.

그 세무효과를 분석해 보면 다음과 같다. 2001년 1월 2일에 발생한 파트너쉽 소득은 2002년 1월 1일에 파트너의 소득에 포함되고, 2002년 12월 31일에야 파트너의 세금 신고서에 포함된다. 이러한 방법으로 파트너쉽의 소득은 최대한 2년까지 이연이 가능하다. 따라서 세법의 구체적 규정은 파트너쉽의 자의적 과세기간 선택능력에 대해 상당한 제약을 가하도록 규정하여야만 할 것이다.[40)]

파트너쉽 세제의 도입은 많은 법인의 파트너쉽으로의 전환을 유도할 것으로 예상된다. 이 경우 가능한 한 법인이었을 때의 사업연도를 계속 사용하도록 유도하고 예외적인 경우에 새로운 과세기간을 선택할 수 있도록 규정하여야 할 것이다. 새로이 설립되는 파트너쉽의 경우에 납세이연 가능기간을 최대 3개월 정도로 하여 과세연도를 선택할 수 있도록 유연성을 부여하는 것이 바람직하다고 본다. 그러나 법인에서 전환하는 파트너쉽에게도 신규설립 파트너쉽과 같이 새로운 과세연도의 선택을 허용하더라도 기존 법인의 회계연도를 사용으로 허용될 납세이연기간을 더 연장할 수 없도록 규정해야 할 것이다.

예를 들어, 법인의 과세연도 말이 7월 30일이었고 파트너의 과세연도 종료일이 12월 31일이라면, 파트너쉽의 과세연도를 그대로 적용하거나 9월 30일을 기말로 선택할 수 있도록 허용하되 (이 경우 5개월의 납세이연이 가능하다) 6월 30일 이후의 기말을 선택할 수 없도록 하여 납세이연 기간을 더 연장하는 것을 방지하도록 하여야 할 것이다.

4. 파트너쉽 소득의 보고

파트너쉽의 성격상 파트너쉽 자체는 납세의무자로 규정하지 않더라도, 납세행정상 또는 파트너의 소득집계목적상 세무보고의무자로 규정하여야 할 것이다. 세무 보고시 파트너쉽의 소득, 손실, 비용, 세액공제 항목들은 파트너에게 실제적으로 지급 또는 분배하였는가의 여부와 관계없이 각 항목에 대한 파트너의 지분율에 따라 각 파트너에게 귀속된다. 이러한 항목의 성격(예: 양도소득/사업소득)은 파트너쉽 단계에서 결정되며 각 파트너의 세액 산정시 이를 반영하여야 하므로 별도로 보고한다. 원칙적으로는 모든 항목의 소득과 손실들은 파트너쉽 단계가 아닌 파트너 단계에서 집계될 것이나 일반적인 사업소득의 경우에는 어느 단계에서 집계하든 상관없이 통상적인 성격이므로 대부분의 사업소득 항목은 편의상 파트너쉽 단계에서 집계된 후 파트너에게 귀속하도록 한다.

따라서 파트너쉽 소득은 각각의 파트너들에게 귀속되고 집계되기 때문에, 2개

---

39) 물론 파트너도 소득세 중간예납의무를 부과함으로써 납세이연의 효과를 어느 정도 완화할 수 있겠으나 파트너쉽의 소득은 파트너쉽의 과세연도가 종료되는 날이 속하는 파트너의 과세연도의 말에 파트너에게 귀속되므로 여전히 납세이연의 기회가 존재한다.

의 부분으로 나누어 보고하는 것이 합리적이다. 첫째, 사업소득과 손실은 파트너쉽 단계에서 합산하여 파트너의 지분대로 각 파트너에게 귀속된다

둘째, '분리보고항목'은 파트너들의 조세상황(tax position)에 따라 다르게 과세될 것이므로 각 항목별로 분리하여 보고된다. 현행 세법상 양도손익 등의 분류과세항목과 소득세법상 분리과세항목, 그리고 기부금과 같이 한도를 각 개인의 상황별로 별도 계산하는 항목들이 여기에 속할 것이다. 또한 사업소득 항목들 가운데에서도 몇 항목은 별도로 분리하여 보고하고 귀속되어야 할 터인데 이는 과세소득의 계산만이 아닌 세제상의 우대조치 항목[41], 투자소득, 면세소득 등의 계산에 필요하기 때문이다.

각 파트너는 납세신고시 위의 각 항목의 분배지분을 항목별로 분리 보고하게 된다. 만일 이익지분에 관한 조항이 파트너쉽 협약에 포함된다면, 이에 따라 분배될 것이나 이에 관한 사항에 관해 협약이 없다면 자본지분율로 배분함을 원칙으로 하여야 할 것이다.

가. 이익과 손실의 배분

일반적으로 파트너쉽 형태로 기업을 운영하는데 있어서 큰 장점 중 하나는 소득과 손실의 배분율을 융통성 있게 정할 수 있다는 것이다. 미국의 경우 세법은 파트너들의 자율적인 이익과 손실의 협약을 허용하고 있다. 즉, 이익과 손실의 분배 비율을 서로 다르게 정할 수 있을 뿐 아니라 이 비율이 파트너쉽지분비율과 일치하지 않을 수도 있다. 예를 들어, 파트너쉽이 1명의 무한책임파트너와 20명의 유한책임파트너로 구성되어 있을 경우 손실의 90%는 유한책임파트너들에게 배분하고 10%는 무한책임파트너에게 배분하는 동시에 이익은 그 역의 비율로 배분하는 방식을 정하는 것이 가능하다. 또 다른 예로서, 무한책임파트너와 유한책임파트너들에게 감가상각을 제외한 모든 항목들에 대하여는 각각 (이익과 손실) 50%를 배분하고, 무한책임파트너에게는 감가상각비용의 90%를 배분하고 유한책임파트너들에게는 이 비용의 10%만을 배분할 수도 있다. 또한 각 연도별로 소득과 손실을 다르게 분배를 할 수도 있다. 실례로 법무 파트너쉽의 경우 지분율에 관계없이 파트너인 각 변호사들의 이익 기여도에 따라 이익을 분배한다.

일단의 개인들이 파트너쉽을 설립할 때 모든 파트너가 동일 가치를 가진 자산 또는 노무를 출자한다는 것은 현실적으로 쉽지 않을 것이다. 더욱이 각 파트너가 기업에 참여하는 목적과 출자의 양태가 다양할 수 있다. 자본을 출자한 파트너들 중 어떤 이는 소극적 투자자로서

---

[40] 세제상 우대조치 항목(tax preference items): 현행 소득세에 관한 세제상의 우대조치는 총수입금액불산입, 준비금, 특정기부금과 특별감가상각비의 필요경비산입, 비과세소득, 소득공제, 세액의 면제 또는 감면, 세액공제, 낮은 세율의 적용, 과세이연, 이월과세 및 납부기한의 연장 등과 같은 다양한 수단들이 채택되고 있다.

의 역할을 선호할 수 있을 것이며 재정능력이 부족한 다른 이들은 기업운용에 필요한 능력을 소지할 수도 있다. 파트너쉽 협약은 이러한 사항들을 고려하여 작성될 것이고 따라서 파트너들은 나름대로 공정하다고 판단되는 방법으로 기업의 이익, 손실, 현금흐름을 배분하고자 할 것이다. 예를 들어 출자자산에 대한 적정 이윤, 아이디어와 노력에 대한 보상, 투자와 관련된 경제적 위험, 투자지분의 조세효과 등의 요소가 배분 공식의 결정에 주요한 고려사항이 될 것이다. 따라서 법인이나 개인사업자와 달리 파트너쉽은 배분 결정에 대한 융통성이 설립과 사업수행에 있어서 필수적인 요건이 된다.

일례로 유한책임파트너쉽의 유한책임파트너들의 역할은 프로젝트의 개발을 위한 자금의 공급에 있는 반면 무한책임파트너들은 자신이 가진 노하우(know-how)와 경영관리기술로 기업에 공헌하는 것이 일반적이다. 이 경우 유한책임파트너들은 조세상의 이익과 손실, 투자자본의 가치 상승 등 투자에 대한 보상, 즉 기업의 경제적 이익과 조세편익에 대한 특별 배분을 선호하게된다. 무한책임파트너들은 일반적으로 경영관리서비스에 대한 보상을 가능한 한 사업의 초기부터 보장받으며 미래의 이익과 자본가치 상승의 잔여 지분을 공유하게 된다.

그러나 우리의 세제에 있어서 문제는 파트너쉽의 기업환경을 고려하여 파트너들에게 이렇듯 자유로운 배분비율의 선택을 허용할 것인가이다. 우선 첫 번째 관심은 이러한 융통성의 부여가 세법이 의도하지 않는 조세회피의 융통성을 부여하지 않겠는가 하는 점이다. 어떤 형태의 분배비율이든 이에 의한 배분이 경제적 실질을 반영하여야 한다는 원칙에 충실하면서 경제·경영환경에 적합한 의사결정을 스스로 할 수 있도록 배분비율 선택의 자율권을 부여한다는 것은 쉽지 않은 과제라 하겠다.

만일 어느 파트너가 파트너쉽의 특정 소득항목의 배분으로부터 경제적 이득을 얻는다면 그 항목은 그에게 배정되어 상응하는 조세를 부담하도록 하여야 할 것이다. 반대로 어느 파트너가 파트너쉽의 손실항목의 경제적 부담을 안게될 경우에는 이 항목과 관련된 조세편익 또한 그에게 배정되어야 할 것이다. 이러한 "조세는 경제적 실질을 따라야한다.[42]"는 원칙을 관철하기 위해서는 지극히 정교한 규칙의 구성이 필수적이다.

또 다른 문제는 과연 파트너쉽과세제도 운영 경험이 일천한 우리의 조세행정이 이 원칙의 수호를 위해 투입할 재원을 보유하고 있는가하는데 있다. 비교적 자유로운 수준의 분배비율 선택권의 부여는 많은 경우 파트너들로 하여금 경제적 실질을 우회한 조세 이익의 분배를 조작하는 수단으로 사용될 가능성을 배

[41] McKee 외 (1996), "… tax must follow economics." ¶10.02[1].

[예 V-5]

두 명의 동일지분을 가진 파트너가 협약에 의해, 10,000원 상당의 비과세소득을 고율의 소득세율로 적용 받는 파트너에게 배분하고, 저율의 소득세율이 적용되는 파트너에게는 10,000원의 사업소득을 배분하는 경우에, 자본계정에 이러한 배분이 반영되는 한, "경제효과"는 가진다고 볼 수 있다. 하지만 이러한 배분은 모든 것을 50대 50으로 분배하는 것과 차이가 없으며, 단지 있다면 그 유일한 차이점은 세금이 다르다는 것뿐이므로 "실질성"은 없는 것으로 보아 실질성 심사는 통과하지 못할 것이다.

제하기 어렵다. 결국 사회적 편익과 비용의 관점에서 규칙의 구성과 운용을 도모해야할 것이다.

이 과제를 중심으로 미국의 세제는 상당히 복잡한 그러나 精緻한 규칙을 마련하고 있다.[43] 우리의 세제도 어떤 형태이든 파트너들 간의 배분이 "실질적 경제효과(substantial economic effect)"를 반영하는가를 심사하는 기준을 마련해야 할 것이다.[44]

"실질적 효과"는 다음과 같은 요건을 갖추었을 경우 반영된 것으로 본다.

① 배분은 파트너들의 자본계정 잔액의 증감으로 반영되어야 한다. 즉 배분은 파트너들의 자본계정에 반영되어 파트너들은 그 결과를 경제적으로 부담하거나 편익을 얻어야 한다.

② 청산시의 지급액은 자본계정의 잔액에 따라 분배되어야 한다.

③ 否(negative)의 자본계정을 가진 파트너는 청산시 결손을 보전해야 한다.

예를 들어, 감가상각비의 90%는 유한책임파트너에게 귀속되어 공제되고 무한책임파트너는 10%만을 공제하도록 배분될 경우, 유한책임파트너의 투자지분, 즉 자본계정의 잔액이 이를 반영하는 한 "경제효과(Economic Effect)"를 가진다. "실질적인(Substantial)"의 의미는, 분배는 조

[42] IRC §704(b), Tres. Regs. §1.704-1(b)(2)

[43] 우리나라의 경우 국세기본법 14조 ②항에서는 "과세표준계산에 있어서 소득·수익·재산·행위·거래는 그 명칭 여하에 불구하고 그 실질내용에 따라 판단하여 조세를 부과한다."라고 규정하고 있다. 이 내용에 관한 실질주의는 누가 보아도 표현법형식과 내용이 불부합한 자연스러운 행위나 거래(이상성의 존재)를 세법상으로 용납하지 않는다는 것이다. 이러한 실질과세 원칙은 「거래행위를 우회시킴으로써 조세를 회피 또는 경감시킬 수는 없다」또는 「개인의 거래행위를 조세회피를 위하여 수개의 행위로 분해하는 것은 허용되지 않는다」는 내용으로 이해할 수 있다. 비록 국세기본법상 이러한 실질과세주의 원칙의 조항이 규정되어 있지만, 파트너쉽 과세제도를 수립한다면, 그러한 개별세법상에 심사(Test)의 적용요건과 내용은 어떤 것인지를 보다 구체적으로 제시하는 것이

[예 V-6]

甲과 乙은 다음의 자산을 출자하여 동일 지분을 가진 파트너쉽을 설립하였다.

	시가	자본계정	기초가액	파트너쉽지분기초가액
甲 : 현금	10,000	10,000	10,000	10,000
乙 : 기계	10,000	10,000	6,000	6,000

파트너쉽이 출자 직후 기계를 10,000원에 매각하는 경우 4,000원의 소득이 발생한다. 특별배분을 하지 않고 이 소득을 각각의 파트너에게 균등 배분한다면, 이는 공정한 배분이라 할 수 없다. 왜냐하면, 이득 4,000원은 출자전에 이미 파트너 乙에게 발생된 미실현소득이기 때문이다. 출자전에 발생한 미실현 소득과 손실은 이 자산을 출자하는 파트너에게 귀속되어야 한다. 그러므로, 파트너 甲에게 귀속되는 소득은 없게되고, 4,000원 전액은 파트너 乙의 소득으로 귀속된다.

출자 후 6개월 뒤에 파트너쉽이 기계장치를 12,000원으로 매각하는 경우, 출자전에 발생한 미실현 소득 4,000원은 파트너 乙에게 귀속되고, 출자이후의 소득 2,000원은 균등하게 분리하여 각각에게 귀속된다.

세효과를 무시하고서도, 파트너쉽으로 받을 현금흐름에 영향을 주어야 한다는 것이다. 분배가 단지 조세 효과만을 발생시키는 경우에는 실질적 경제효과가 없는 것으로 보아야 한다는 것이다.

나. 출자자산의 특별배분

자산의 출자전에 그 자산이 내포하고 있는 미실현 이득과 손실은 그 자산을 출자한 파트너에게 배분되어야 한다.[45]

또한 자산의 기초가액(취득가액)과 출자시 시가의 차이가 반영하도록 감가상각비를 배분해야 한다

5. 파트너쉽 부채에 대한 파트너의 지분

파트너쉽지분기초가액에 대한 조정은 부채의 성격이 다를 경우, 즉 "人的責任을 지는 채무(recourse debt)"와 "物的責任을 지는 채무(nonrecourse debt)" 그리고 파트너의 종류(유한책임파트너, 무한책임

필요하다.

44) 이는 미국 IRC §704하에서 요구되는 것으로, 우리나라의 현행 소득세법상으로는 출자시에 이미 양도소득으로 보고 과세하므로 양도전의 이득이나 손실은 모두 출자시에 출자하는 파트너에 의해 인식하게 된다. 따라서 이 규정은 실체론에 기초한 규정으로서 도관론에 근간을 둔 파트너쉽

[예 V-7]

[예 V-6]의 기계장치를 매각하지 않는다고 가정하자. 파트너쉽이 이를 사업용으로 사용하는 5년 동안 정액법으로 감가상각비를 계상한다면, 매년의 감가상각비는 1,200원(=기초가액/5년)이 된다. 이때, 특별배분을 적용하지 않는다면 감가상각비는 균등 배분될 것이다. 따라서, 파트너 甲몫의 감가상각비는 600원이 된다. 그러나, 10,000원을 현금으로 출자한 파트너 甲은 사실상 이 기계장치의 구입가액의 절반인 5,000원을 납부한 것과 같다. 만일 파트너쉽이 파트너 乙이 출자한 기계장치를 10,000의 현금으로 구입했다고 가정하면, 감가상각비 중 甲의 몫은 매년마다 1,000원이 된다. (10,000/ 5년=2,000, 2,000×1/2=1,000) 따라서, 600원의 감가상각비만을 甲에게 배분하는 것은 불공평하게 된다.

파트너쉽은 아래와 같이 자산의 기초가액(취득가액)과 출자시 시가의 차이가 반영하도록 감가상각비를 배분하도록 규정하여야 할 것이다.[46]

시가		기초가액		차액	
10,000	-	6,000	=	4,000	→ 4,000/5년 = 800을 파트너에게 귀속

나머지 400원(본래의 당해연도 감가상각비 총액 1,200원에서 800원을 차감한 금액)은 甲과 乙에 의해 균등 배분된다. 따라서 1,000원(=800+200)은 우선적으로 파트너 甲에게 분배되고, 나머지 200원을 乙에게 배분한다. 전체 5년의 기간 동안, 총 5,000원의 감가상각비는 甲에게, 총 1,000원은 乙에게 배분된다.

파트너)에 따라 각각 차별적으로 조정해야 한다.

가. 人的責任을 지는 채무

파트너쉽과 관련하여, 人的責任을 지는 채무는 파트너가 상환시까지 손실에 대한 책임을 지고. 파트너쉽이 대금을 상환하지 못할 경우, 채권자가 가진 상환청구권을 파트너에게 행사할 수 있도록 하여 파트너가 이를 변제할 책임을 지게 되는 채무를 말한다. 만약 人的責任을 지는 채무를 파트너쉽이 변제하지 않는다면, 이를 변제할 의무는 무한책임파트너에게 귀속된다. 왜냐하면, 유한책임파트너는 파트너쉽에서 자신의 지분까지만

세제에 적용하기 어렵다고 본다.

45) IRC §704

책임을 지기 때문이다. 무한책임파트너가 이러한 채무를 변제한다면, 이는 파트너쉽이 손실을 배분하는 것과 같다. 그러므로, 人的責任을 지는 채무가 있는 경우에는 손실책임 비율로 이를 배분하여 기초가액을 증가시켜야 할 것이다.

지는 한도까지만 유한책임파트너에게도 분배된다.

[예 V-8]

파트너 A의 1월 1일 현재의 파트너쉽지분기초가액 5,000원, 당기의 부채지분 증가액은 3,000원, 손실지분 12,000원, 현금분배액이 1,000원, 재출자액이 3,000원일 경우, 제한규정상 손실공제한도는 10,000원이 된다.

1/1의 기초가액	5,000
부채의 증가분	3,000 (物的責任을 지는 채무)
출자	3,000
	11,000
지급금	(1,000)
손실 공제 한도	10,000

나. 物的責任을 지는 채무

物的責任을 지는 채무의 경우 비록 파트너쉽이 채무를 상환하지 못한다할 지라도, 그 상환청구권의 행사를 파트너에게 할 수 없도록 계약한 것이다. 즉, 차입한 금액에 대해 파트너 개인적으로는 책임을 지지 않으며, 채권자는 파트너쉽에 출자된 자산만을 취하는 것이 전부이다. 物的責任을 지는 채무에 대해서는 무한책임파트너가 유한책임파트너들 보다 더 많은 위험을 부담케 하고 있지 않으므로, 이는 모든 파트너에게 분배될 것이다. 이와 대조적으로 人的責任을 지는 채무는 파트너가 경제적 손실의 위험을 가

6. 손실공제의 제한

가. 파트너쉽지분기초가액과 관련한 제한

파트너쉽 손실은 파트너에게로 분배되어 파트너들의 개인 세무신고시 공제가 가능하다. 그러나 파트너의 손실분배지분은 당해 파트너의 파트너쉽지분기초가액 한도까지만 공제를 허용하는 것이 논리상 인정된다. 이는 손실분배지분이 파트너쉽지분기초가액을 초과하더라도 파트너쉽지분기초가액은 否의 값을 가지지 못하므로 이 초과액은 다음 해로 이월되어 자본출자, 파트너쉽의 추가부채, 또는 파트너쉽의 소득에 의해 파트너쉽지분

기초가액이 正의 값을 가질 때 공제가 허용하여야 할 것이다.

나. 위험부담과 관련한 제한

파트너는 실질적으로 손실의 "위험을 부담"하는 금액에 대해서만 공제를 허용하도록 규정하여야 할 것이다. 따라서, 파트너쉽의 손실에 대해서 파트너가 경제적 위험을 부담하는지의 여부에 따라 손실지분의 공제를 허용하는 것이 과세제도의 목적상 올바를 것이다. 이러한 제도가 없을 경우 파트너들은 物的責任을 지는 채무와 같이 위험부담이 없거나 그 정도가 낮은 파트너쉽 부채의 인위적 증가를 통해 파트너쉽지분기초가액만을 증가시킴으로써 손실공제의 한도를 높이고자 할 것이다. 즉, 손실에 대한 공제한도는 파트너쉽지분기초가액에서 위험부담이 없는 부채부분을 제함으로써 제도의 오용방지를 꾀하여야 할 것이다.

[예 V-9]

[예 V-8]에서 파트너쉽의 채무가 모두 物的責任을 지는 채무일 경우에 파트너는 단지 7,000원만을 손실로서 공제할 수 있게된다. 그 이유는 7,000원 이상의 손실에 대해서는 변제의무를 지지 않기 때문이다. (위의 예에서 손실공제 한도인 10,000원에서 物的責任을 지는 채무의 증가분인 3,000원을 차감하면 7,000원이 된다.)

7. 파트너와 파트너쉽의 거래

파트너는 파트너쉽과 판매, 교환, 자산의 임대, 현금의 차입, 용역 및 근로의 제공 등 다양한 형태의 거래가 발생할 수 있다. 따라서 이러한 양자간의 거래에 관한 규정은 실체론적 입장을 취하는 것이 불가피 하다. 양자간의 거래는 원칙적으로 제3자간의 正常去來일 것을 요구하여야 하며 거래당사자인 파트너쉽과 파트너가 특수관계자일 경우에는 양자간의 거래에서 발생한 손실에 대해서는 이의 공제를 불허하는 방향으로 규정함이 합리적이다.[47]

파트너와 파트너쉽의 거래에 관한 규칙을 지배하는 실체개념은 때로 어떤 거래의 경우에는 그 수정이 불가피하게 된다. 즉 이러한 유형의 거래에는 실체개념을 수정하여 적용하여야 할 것이다. 첫째, 파트너와 이 파트너가 지배지분을 소유하는 파트너쉽간의 거래와 동일 파트너가 지배지분을 보유하고 있는 두 파트너쉽들 간의 자산의 매각 또는 교환의 경우에는 손실의 인식을 불허하여야 타당하다고 본다. 둘째, 파트너가 제공한 서비스에 대한 대가 또는 출자자본의 사용

[46] 파트너쉽을 파트너와의 거래에서는 실체적 성격으로 인정하므로 이에 대하여는 부당행위계산부인규정(法人稅法 52①)에 준하는 제도로 제한하는 것이 필요하다.

대가로서 파트너쉽이 파트너에게 지급하는 확정지급금(guaranteed payments)은 파트너가 아닌 제3자에게 지급한 것으로 보는 것이 논리적이라고 본다.

파트너와 파트너쉽은 협약을 통해서 파트너쉽에게 또는 파트너쉽을 대리하여 계속적으로 서비스를 제공하는 파트너는 파트너쉽의 소득/손실에 대한 지분에 추가하여 급여 형태의 보상을 지급 받도록 하고자 할 것이다. 또한 확정지급금은 출자자본에 대한 이자 형식으로 지급될 수도 있다. 즉, 파트너쉽에 자본을 출자하였거나 자본출자비율이 이익 및 손실 배정비율보다 현저히 작은 파트너들에게 출자자본에 대한 이자의 지급 형식으로 지급될 수도 있다. 이는 미국의 파트너쉽들의 일반적 관행이며 또한 이에 관한 세법규정이 없음에도 불구하고 우리나라의 유사 파트너쉽 기업들이 이와 유사한 형태의 보상을 실제로 지급하고 있다는 것은 주지의 사실이다. 따라서 우리나라에 파트너쉽 세제가 도입되고 파트너쉽 형태의 기업이 일반화될 경우 당장 세법상의 이러한 종류의 거래에 관한 규정의 정비가 불가피하리라고 본다.

이러한 확정지급금은 근로소득이나 이자소득과 같이 명백히 이를 받는 파트너의 종합소득에 포함되고 파트너쉽은 이를 그 성격에 따라서 사업소득에서 비용으로 공제하거나 자본화해야할 것이다. 확정지급금은 파트너쉽에 지분을 가지지 않은 제3자에게 지급하는 것으로 취급되므로 이는 파트너쉽의 소득 중 당해 파트너의 몫에서 지급한 것으로 취급되지 않아야 할 것이다. 즉 이는 당해 파트너의 분배지분과는 별도의 지급금으로 취급한다.

그러나 여기에서 두 가지 문제 즉 파트너의 소득귀속연도와 원천징수의 문제가 발생 할 수 있다. 우선 파트너에게 분배되는 파트너쉽 소득지분은 파트너쉽 회계연도 말에 파트너에게 지급한 것으로 취급하기로 규정하고[48] 파트너쉽과 파트너의 회계연도가 일치하는 경우에는 납세이연이 별 문제가 될 수 없겠으나 회계연도가 일치하지 않는 경우에는 납세이연의 가능성이 존재한다. 그러나 확정지급금은 파트너쉽의 손익과 관계없이 협약에 의해서 금액이 확정되는 것이 일반이므로 이의 지급이 연중 균등히 지급되는 것으로 간주하여 원천징수 하는 것이 현실적인 방안이 될 것이다.[49] 이를 원천징수 대상으로 할 경우 서비스의 대가로서의 지급금은 근로소득, 자본에 대한 이자로서의 지급금은 이자소득으로 취급하는 것이 합리적이라 본다.

다음의 예는 확정지급금의 지급에 따른 세무효과를 설명하고 있다.

---

47) 이에 관하여는 (V-3-나) 회계연도의 선택에서 논의하였다.

48) 확정 지급금을 임금의 성격으로 보는 경우, 현행 소득세법상 근로소득에 대한 총수입금액의 수입시기는 근로를 제공한 날을 기준으로 한다. (所令49①) 따라서 소득귀속연도와 관계없이 매달 원천징수하는

[예 V-10]

甲과 乙은 동일 지분을 가진 파트너이며 두 파트너는 갑에게 확정지급금을 지급하기로 협약하였다.

(i) 파트너쉽의 당기 사업소득	:	50,000	
확정 지급금 (甲)	:	(30,000)	
파트너쉽 소득		20,000	
甲의 소득 구성	:	10,000	사업소득
		30,000	확정 지급금
		40,000	소득
(ii) 파트너쉽의 당기 사업소득: 20,000			
확정 지급금(甲)	:	(30,000)	
파트너쉽 소득		(10,000)	
甲의 소득구성	:	(5,000)	사업손실
		30,000	확정 지급금
		25,000	소득
(iii) 파트너쉽의 당기 사업소득: 40,000			
파트너쉽의 양도소득	:	10,000	
확정 지급금(甲)		30,000	
甲의 소득구성	:	5,000	사업소득
		5,000	양도소득
		30,000	확정 지급금

8. 파트너쉽의 비청산 분배

비례적 비청산 분배는 도관개념을 적용하여 소득이나 손실을 인식하지 않는 것을 원칙으로 하여야 할 것이다. 파트너쉽에서 발생한 소득은 파트너에게 실제로 분배되지 않을지라도 당해 발생연도에 파트너에게 귀속된다. 즉, 파트너가 파트너쉽에서 소득을 지급 받든, 혹은 파트너쉽에 유보시키든 과세상 무차별하다. 이러한 旣課稅 소득은 파트너가 지급 받는 즉시 파트너쉽에 재출자하는 것으로 간주하여 파트너쉽지분기초가액을 증가시키고, 이를 배분하게 되는 비청산 분배는 단일과세의 목적상 비청산 분배로서 소득이나 손실을 인식하지 않는 것이 논리적으로 타당하다. 다만, 파트너쉽지분

것이 법적으로 타당하다고 할 수 있다.

기초가액(외부기초가액)을 초과하여 분배받는 현금의 경우, 그 초과분은 旣課稅되지 않은 부분으로서 분배시점에 파트너의 소득으로 귀속되어야 할 것이다.

VI. 향후의 연구과제와 방향

파트너쉽의 개념은 이미 우리의 민법 및 상법에 정착되어 있다. 그럼에도 불구하고 파트너쉽은 보편적인 기업의 형태로서 정착되지 않고 있다. 그 주요한 이유의 하나는 세법이 이를 인식하고 있지 않고 있다는 점이다. 기업을 구성하고 운영하는 방법으로서의 파트너쉽은 다른 기업 형태에 비하여 많은 이점을 가지고 있음에도 불구하고 세법의 침묵은 기업 형태의 자유로운 선택의 걸림돌로 작용하였다. 이는 결국 경제의 왜곡 또는 효율성의 저하를 초래하고 기업의 변칙적인 거래관행을 유도하게 된다는 주장이 설득력을 잃지 않고 있다.

본 논문은 파트너쉽 과세제도의 전반적인 개편을 주창하고 있다. 그러나 이 제도의 본격적인 도입은 우리 세제의 기존 세법체계와 조세행정에 근래에 목격하지 못한 커다란 충격을 가져올 가능성을 내포하고 있다.

첫째, 만일 파트너쉽 세제가 단일 세법으로 구성된다면 또는 타 세법의 일부로 삽입된다하더라도 새로운 그리고 독자적인 세법영역을 구축할 것이고 그 안에서 포괄적이고 종합적인 체계를 갖출 것이다. 법인세법을 비롯한 타 세법은 제정된 이래 오랫동안 진화과정을 밟아와 오늘의 모습을 가지고 있는데 반해서 파트너쉽 세제는 거의 새로운 창조물의 모습을 띨 것이다. 이 새로운 세법의 체계는 매우 정교하고 사려 깊게 구성하지 않을 경우 때로 기존의 틀을 깨거나 갈등을 일으킬 개연성을 안고 있다. 조세정책입안자와 법률입안자에게 가장 큰 현안 문제 가운데 하나는 현행 법인세법, 소득세법, 증여·상속세법 등의 기본 틀을 유지하면서 어떻게 이 새로운 개념의 세법을 정착시킬 것인가 일 것이다.

둘째, 파트너쉽 세제의 본격적인 등장이 파트너쉽이라는 거대한 企業群을, 그것도 갑자기, 창조해낼 것이라는 추측에는 무리가 없어 보인다. 그렇다면 우리의 조세행정이 전문성과 인력을 포함하여 이를 감당할만한 재원을 단기간 내에 갖출 수 있겠는가하는 우려를 불식시키기 어렵다. 더구나 전혀 새로운 제도의 도입에 따른 불확정성과 불안정성은 납세자와 세무행정당국에 긴장과 갈등을 야기하여 사회적 비용의 증가 요인으로 작용할 것이다. 이 경우 자칫 현실적 압박은 세제로 하여금 제도의 일관성과 종합성을 일탈한 加減作業(patching)의 새로운 시작을 감내하지 않을 수 없게 할 수도 있다.

이러한 염려를 극복하기 위한 正道를 찾기란 쉽지 않다. 그러나 해답은 치밀성과 인내에 있다고 본다. 물론 여기에는

비용이 수반된다. 그러나 항상 그러했듯이 성급하게 제도를 급조하는 관행은 좋은 제도를 낳을 수 없다고 본다. 경제효과의 분석을 포함한 다각적인 검토가 선행되어야하고 다른 세법과의 연관성도 충분히 검토해 나가야 할 것이다.

본 논문은 이러한 노력의 출발선에 동참하기 위한 시도이다. 논문의 체계는 가능한 한 구체적인 예시를 병행하여 파트너쉽 세제의 기본구조와 원칙을 제시하는 형식을 취하였다. 파트너쉽의 life cycle의 최종단계인 청산과 관련된 규칙에 관해서는 향후의 연구과제로 남기고자 하였으나 본 논문에 제시된 기본 원칙을 다른 형태의 거래에 적용하는 것이므로 규칙의 구성이 당면한 과제라고는 보이지 않는다.

본 논문은 파트너쉽 과세제도가 왜 필요한가라는 의문의 제기를 출발점으로 하였다. 그러나 여기에는 너무나 중요하여 간과할 수 없는 주제와 이에 대한 답변은 의도적으로 또는 非의도적으로 생략되었다. 이 주제들은 다음의 질문으로 표현될 수 있다.

· 현재의 세법에 파트너쉽 과세제도가 마련되어 있지 않으므로 해서 법인 또는 개인사업자로 분류됨을 피할 수 없는 기업에게 과세상 불이익 또는 불평등이 초래되는가?
· 세수의 추가 확보가 새 제도 제정의 주요 목적이 아니라고 가정한다면 파트너쉽 과세제도의 도입이 국가경제 전체에 도움이 될 것인가? 즉 경제정책적 측면에서 기왕에 법인 또는 개인사업자로서 과세되는 기업이 파트너쉽으로 과세될 경우 이로 인해서 기업 경쟁력이 강화될 것인가?
· 파트너쉽 과세제도의 도입으로 인해서 기존에 다른 형태로 운영되는 기업을 파트너쉽 형태로 전환하도록 유도하는 유인이 존재한다면 이러한 조세정책이 자원 배분의 왜곡을 일으키지 않으면서 효율성과 형평성을 제고 또는 유지하는데 도움이 되겠는가?
· 새제도의 도입에 의해서 추가되는 세법의 복잡성으로 인해 야기될 행정비용 및 납세순응비용의 증가와 이의 도입이 가져다줄 사회적 이익의 증가 또는 사회적 손실의 감소를 어떻게 비교하겠는가?
· 좀 더 현실적인 명제로서 파트너쉽으로의 전환을 꾀할 기존의 법인 및 개인사업자들의 세부담의 변동으로 인해 일어날 수 있는 세수의 일실 또는 증가는 얼마나 되겠는가?

이 질문들을 포함하여 계량적·정책적 분석을 요하는 질문들에 대한 답변의 많은 부분은 대부분 조세정책분석가들과 조세경제학자들의 몫으로 남겨진 숙제로 보여진다.

< 참 고 문 헌 >

1. 김진수·김재진, 「파트너쉽과세제도에 관한 연구」, 한국조세연구원, 2000

2. 안창남, "우리나라의 파트너쉽에 대한 과세제도", 「계간세무사」, 통권 제92호, 한국세무사회, 2001

3. 이용섭, 「국제조세」, 세경사, 2001

4.이준규·이은상, "조합과세의 문제점과 개선방안",「세무학연구」, 제18권, 제1호, 한국세무학회, 2001

5.이창희, 「파트너쉽에 대한 적정과세방안 연구」, 재정경제부보고서, 2001

6. Herry Cambell Black., *Black's Law Dictionary,* 6th ed., St. Paul : West Publishing, 1990.

7. Joseph A. Pechman, *Federal Tax Policy*, 5th ed., Washington D.C. : the Brookings Institution, 1987

8. McKee, Nelson and Whitmire, *Federal Taxation of Partnerships and Partners,* Boston : Warren, Gorham & Lamont, 1996