

우리나라 연결납세제도의 이해와 검토

김 문 현*

Abstract

The strength of Consolidated Tax Return is that a tax burden is not influenced by the types of an organization. The difference of consolidated objects between consolidated financial statements and consolidated tax return causes some complains at a practical level. The difference is unavoidable since these two systems have different purposes. This study aims to properly understand what Consolidated Tax Return is, and to review Korean Consolidated Tax Return.

Korean Consolidated Tax Return applies only to the case of holding 100% share, which is not common in reality. Although aiming to prevent tax avoidance, it has limitations to be applied to a majority of corporations at a practical level. As seen in the cases of other countries, it is necessary to consider the share ratio lower than 100%.

I. 서론

지주회사 제도에 이어 세법에 연결납세가 도입되고¹⁾ 연결재무제표를 주재무제표로 하는 국제회계기준(IFRS)이 시행되면서 연결경영을 위한 중요한 제도적 기반이 정비되었다.²⁾ 그럼에도 불구하고 연결납세와 연결재무제표에 대한 연결

범위의 차이로 인한 불편이 제기되고 있는 실정이다.

기업이 국제회계기준(IFRS)과 연결납세 제도를 동시에 도입할 경우 재무제표를 이중으로 작성할 수밖에 없다는 지적이 제기됐다. ... IFRS 연결범위와 불일치해 외부감사용 연결재무제표와 세금용 연결재무제표를 이중으로 작성하는 불편함을 겪었다(조세일보 2009년 10월 29일 "IFRS-연결납세제도 동시 도입, 재무제표 이중작성할 판").

* 국제경영학과

재무제표의 이중 작성이라는 불편을 해소하기 위해서는 하나의 보고서로 연결재무보고와 연결납세를 수행해야 하는데, 이는 연결재무보고를 연결세무보고로 대체하는 주장과 같다. 과세제도는 각국의 조세 및 재정정책에 따라 다를 수밖에 없기 때문이다. 재무제표 이중 작성의 불편을 해소하기 위해서는 국가간 통일된 회계기준의 적용을 목적으로 하는 국제회계기준의 도입을 세무회계에도 도입을 해야 하는데, 이는 조세 및 재정정책의 상당부분을 포기하게 되는 효과를 야기하게 된다.

사실 납세와 재무보고 사이의 차이는 연결납세와 연결재무제표 도입 이전에 이미 존재하는 것이며, 양자 사이에는 목적의 차이로 일치시킬 수 없는 간극이 있다. 재무회계와 세무회계의 차이를 해소하는 것이 바람직하지 않은 것처럼, 연결납세와 연결재무제표 또한 같은 관점에서 이해되어야 한다. 즉, 두 제도의 취지의 차이를 무시하고 연결세무보고와 연결재무보고를 하나의 보고서로 대체하는 불가능하며 바람직하지도 않다.

연결재무제표제도와 연결납세제도가 기업집단을 경제적인 관점에서 하나의

실체로 본다는 점에서는 같지만, 연결재무보고가 기업의 재무상태와 경영성과에 대한 일반적인 목적의 보고서인데 반해 연결납세는 과세라는 특정 목적의 보고서라는 점에서 다르다. 기업의 재무정보를 제공하는 연결재무제표와 달리 연결납세제도는 적정한 과세소득 산정을 목적으로 한다. 연결재무제표가 기업집단의 재무정보를 일반대중에게 제공하는 것이라면, 기업집단의 소득을 기준으로 지불능력을 파악하고 공정하고 중립적인 과세를 하는 것이 연결납세제도이다. 따라서 적정한 정보공시의 담보와 분식결산의 방지에 연결재무제표의 의의가 있는 반면, 세의 중립성과 실질적인 과세에 연결납세제도의 의의가 있다. 또한 국제회계기준은 국제적으로 통일된 재무보고 언어로서 의의가 있는 반면, 연결납세제도는 국가간 과세체계의 일치를 요구하지 않는다.

위 기사에 언급된 문제점은 재무보고와 세무보고 사이의 차이에 대한 오해에서 비롯된 것이며 국제회계기준과 연결납세제도가 도입되면서 제기된 새로운 문제점도 아니다. 본 연구에서는 연결납세제도의 주요 특징을 살펴봄으로써 연결납세의 제도적 특성에 대한 이해를 도모하고자 한다. 그리고 연결납세 적용을 앞둔 시점에서 우리나라 연결납세제도의 내용을 이해하고 연결범위를 포함하여 연결납세와 관련된 문제를 검토하고자 한다.

- 1) 2008. 12. 26 법인세법내 조항 신설
- 2) 연결경영이란 개별 기업의 경영에 대응하는 개념으로 하나의 경제적 실체로 인식되는 기업그룹 전체의 경쟁력확보와 그로 인한 수익성 증대를 목적으로 하는 경영행위이다.

II. 연결납세제도의 의의

연결납세제도(consolidated tax return)는 모(母)회사와 자(子)회사가 경제적으로 결합되어 있는 경우 경제적 실질에 따라 해당 모회사와 자회사를 하나의 과세단위로 보아 소득을 통산하여 법인세를 과세하는 제도이다. 연결재무제표가 경제적 단일 실체에 대한 재무상태와 경영성과 정보를 제공하는 것과 같은 논리이다.

연결납세제도는 소득의 통산과 내부손익의 이연을 특징으로 한다.

1. 소득의 통산

특정 조직을 사업부 형태로 유지하는 기업과 별도 법인으로 유지하는 경우 경제적 실질에서 차이가 크지 않음에도 조직 형태의 차이로 인해 과세소득과 세부담에 차이가 발생한다. 가령 사업부에서 적자를 보고하면 법인내 다른 소득과 통산되므로 별도 법인으로 유지하는 경우

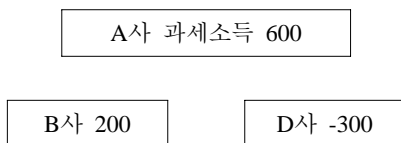
에 비해 과세소득과 세부담이 감소하게 된다. 세율의 차이로 인해 특정 조직이 흑자를 보고하더라도 사업부로 유지하는 경우와 법인으로 유지하는 경우 총 세부담에서 차이가 발생할 수 있다.

조직의 형태에 따라 세부담이 달라지는 것은 조세중립 원칙에 벗어난다. 연결납세제도는 연결 그룹내 기업의 소득을 통산하여 과세소득을 계산하고 세부담을 계산하므로 경제적으로 하나의 실체에 대해 법인세부담을 산정한다는 점에서 조세중립의 원칙에 부합된다. 특정 조직을 사업부 형태로 유지하거나 별도 법인으로 유지하던 연결납세제도 하에서는 세부담에 차이가 발생하지 않는다.

A사가 100% 자회사로 B사와 C사를 둔 경우를 예로 들어 살펴보면 다음과 같다. 아래 예에서 세율이 20%라면, 총 세액이 현행 과세제도 하에서 160인 반면, 연결납세제도 하에서는 100이다. 연결납세제도에서 60의 세금을 절약하게 된 것은 C사의 결손 300을 소득통산 과정에서

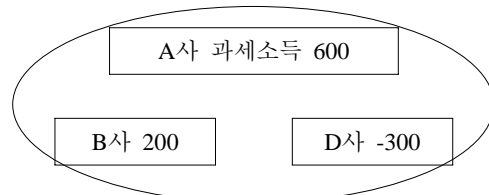
<사례 : 소득통산>

개별 과세제도



법인세: $600 \times 0.20 + 200 \times 0.20 = 160$

연결납세제도



법인세: $(600 + 200 - 300) \times 0.20 = 100$

흡수하였기 때문이다($-300 \times 0.20 = -60$).

기업은 경제 환경의 변화에 유연하게 대응하기 위한 조직의 형태를 유지할 필요가 있다. 그런데 소득의 통산을 통해 결손을 흡수하지 않는 개별 과세제도는 사업부를 법인으로 전환하는 데 걸림돌이 될 수 있다. 반면 연결납세제도하에서는 과세체계가 조직의 유연한 변화를 억제하지 않는다. 구조조정이 기업의 성장과 발전을 위한 일상화된 수단이 된 상황에서 연결납세제도는 구조조정을 촉진하는 장점이 있다할 것이다.

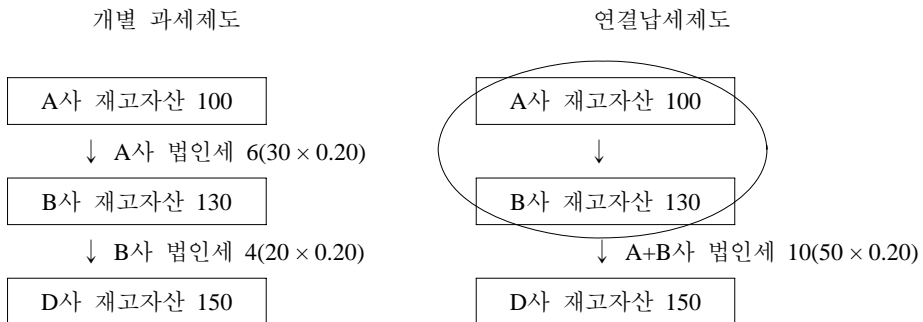
2. 내부손익의 이연

연결납세제도는 연결 대상을 과세관점에서 경제적 단일 실체로 간주하므로 연결대상간의 거래는 내부거래로 보고 내부거래에서 발생한 손익을 실현되는 시점으로 이연한다. 연결재무제표에서 연결손익의 계산과정에 내부거래손익을 제거하여 연결집단 외의 거래를 통해 실현

될 때 까지 손익의 인식을 이연하는 것과 같은 논리이다. 연결그룹내의 거래에서 발생하는 내부손익은 미실현 과세소득으로 간주되어 연결납세신고 과정에서 제거되며, 연결그룹외의 거래를 통해 실현될 때 실현 과세소득으로 인식된다. 내부거래에서 발생한 양도손익 역시 연결그룹 외부로 자산이 양도될 때 과세소득이 된다. 즉 개별 과세제도와 연결납세제도 사이에는 내부미실현손익의 과세시점에 차이가 발생하게 되는 것이다.

A사가 100% 자회사인 B사에 100의 재고자산을 130에 처분한 경우를 살펴보면 다음과 같다. 세율이 20%라면, 개별 과세제도하에서 A사가 이 거래로 납부할 법인세는 6이다(30×0.20). 반면, 연결납세제도 하에서 매출이익 30은 미실현 내부이익으로 B사가 연결그룹 외의 기업에 처분하는 시점으로 과세가 이연된다. 다시 B사가 D사에게 동 재고자산을 150에 처분하면, 개별 과세제도하에서 B사는 매출이익 20에 대해 4의 법인세를 납

<사례 : 내부손익의 이연>



부한다. 반면, 연결납세제도 하에서는 B사가 D사에게 동 재고자산을 처분하는 시점에서 내부미실현손익이 실현되므로 총 50의 매출이익에 대해 10을 법인세로 납부한다.

Ⅲ. 우리나라의 연결납세제도 개요

1. 연결법인

우리나라 연결납세제도는 기업과세제도의 글로벌스탠더드화를 목표로 2008. 12. 26 법인세법 개정 시 도입하였으며, 1년간의 유예기간을 거쳐 2010년 개시 사업연도부터 적용된다.³⁾

연결납세방식이란 둘 이상의 내국법인을 하나의 과세표준과 세액을 계산하는 단위로 하여 법인세를 신고·납부하는 방식을 말한다.⁴⁾ 즉 연결집단에 대한 법인세 납세방식으로, 연결법인은 각 연결사업연도의 소득에 대한 법인세를 연대하여 납부할 의무가 있다.⁵⁾ 연결집단은 다른 연결법인을 완전지배하는 연결모법인과 연결모법인의 완전지배를 받는 연결자법인으로 구성된다. 이 경우 완전

자법인이 2 이상인 때에는 해당 법인 모두가 연결납세방식을 적용하여야 한다.

연결납세제도의 대상이 되는 회사는 모회사와 완전지배관계(지분을 100%)에 있는 자회사에 한하며, 우리나라주조합 또는 주식매수선택권의 행사에 따라 취득한 주식에 대해서는 5% 범위 내에서 예외를 허용하고 있다. 그러나 비영리 내국법인, 해산으로 청산중인 법인, 다른 내국법인으로부터 완전지배를 받는 법인, 성실납세방식을 적용받는 법인, 유동화전문회사, 투자회사 등 paper company, 동업기업과 세특례를 적용받는 법인, 해운기업에 대한 법인세 과세표준 계산 특례를 적용받는 법인, 해외에 있는 자회사(해외 현지법인) 등은 연결납세방식을 적용할 수 없다.

완전지배관계란 모회사가 직접 소유하는 경우, 모회사와 자회사가 합동으로 소유하는 경우, 모회사와 자회사 연쇄 소유하는 경우로 구분할 수 있다. 즉 모회사가 100% 소유하는 자회사외에, 모회사와 모회사가 100% 소유하는 자회사와 합동으로 또 다른 자회사를 함께 100% 소유하는 경우와, 모회사가 100% 소유한 자회사가 다른 회사를 100% 소유하는 경우 등이 포함된다.

2. 연결기간

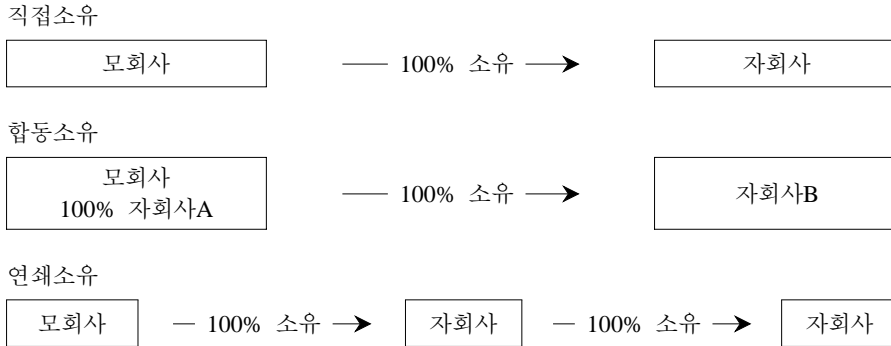
연결기업집단은 현행 개별납세방식과 새로운 과세제도인 연결납세방식 중 하

3) OECD 회원국 중 21개국이 시행하고 있다.

4) 이하 법규내용은 법인세법 제 II장의 3, ‘각 연결사업연도의 소득에 대한 법인세’의 내용을 참조하였음(신설 2008. 12. 26).

5) 각 연결법인의 양도소득에 대한 법인세를 포함한다.

<완전지배관계의 예>



나를 선택할 수 있으며 연결납세방식을 선택하면 4년 간 계속 적용하여야 한다.

연결모법인이 새로 다른 내국법인을 완전지배하게 된 경우에는 완전지배가 성립한 날이 속하는 연결사업연도의 다음 연결사업연도부터 해당 내국법인은 연결납세방식을 적용하여야 한다. 연결모법인의 완전지배를 받지 아니하게 되거나 해산한 연결자법인은 해당 사유가 발생한 날이 속하는 연결사업연도의 개시일부터 연결납세방식을 적용하지 않는다.

연결납세방식을 적용받는 각 연결법인의 사업연도는 연결사업연도와 일치하여야 한다. 다만 금융투자업(신탁업은 제외한다)을 영위하는 법인, 보험회사, 상호저축은행 등은 연결법인간 사업연도 불일치가 허용된다. 연결법인의 납세지는 연결모법인의 납세지로 한다.

연결납세방식의 적용을 포기하려는 때에는 연결모법인이 연결납세방식 포기를 신고해야 한다. 그리고 연결모법인은 연

결자법인의 변경 사실을 신고해야 한다.

3. 과세표준과 세액

3.1 결손금 공제

각 연결사업연도의 소득은 각 연결법인별로 각 사업연도의 소득 또는 결손금을 계산한다. 이 과정에서 연결법인별 연결조정항목을 제거하고 연결법인 간 거래손익을 조정하며 연결조정항목을 연결법인별로 배분한다.

각 연결사업연도의 소득에 대한 과세표준은 각 연결사업연도의 소득의 범위에서 결손금, 비과세소득과 소득공제액을 차감한 금액으로 한다. 공제대상이 되는 결손금은 각 연결사업연도의 개시일 전 10년 이내에 개시한 연결사업연도의 결손금(연결법인의 연결납세방식의 적용 전에 발생한 결손금을 포함한다)으로서 그 후의 각 연결사업연도(사업연도를 포

함한다)의 과세표준을 계산할 때 공제되지 아니한 금액이다. 연결납세 전에 발생한 결손금은 해당 연결법인의 소득 즉, 연결소득 개별귀속액에서 공제되며, 연결납세제도 적용 후 5년 이내에 발생한 완전자회사의 결손금은 연결소득 개별귀속액에서 공제된다.

그리고 비과세소득과 소득공제액은 각각 각 연결법인의 비과세소득과 소득공제액의 합계액이다.

3.2 내부손익거래 제거 및 부당행위계산부인

연결법인간의 유형자산 양도손익은 해당 자산이 연결집단 이외로 양도되는 시점까지 이연된다. 수입배당금 익금불산입, 접대비 및 기부금에 대해서 개별단계에서의 세무조정을 취소하고 연결그룹을 하나의 법인으로 간주하여 세무조정을 한다.

연결법인 내부간 거래로 인한 손익은 연결집단 외부로 양도하는 시점까지 이연된다. 그러나 그 거래가 시가로 이루어지지 않는 경우에는 거래손익을 일시에 과세하며 부당행위계산부인제도를 적용한다. 연결납세제도는 연결법인을 하나의 경제적 실체로 간주하는 것인데 거래가 시가로 이루어지지 않는 경우에는 연결납세제도의 취지에 어긋나는 것으로 보고 부당행위계산부인제도를 적용하는 것이다.

3.3 세액

연결산출세액은 각 연결사업연도의 소

득에 대한 법인세는 과세표준에 세율을 적용하여 계산한 금액으로 한다. 연결법인이 토지 등을 양도한 경우에는 토지 등 양도소득에 대한 법인세를 합산한 금액을 연결산출세액으로 한다.

연결산출세액에서 각 연결법인의 감면세액의 합계액을 뺀다. 연결법인의 감면세액은 연결법인별 산출세액을 산출세액으로 보아 법인세법 및 조세특례제한법에 따른 세액공제와 세액감면을 적용하여 계산한 금액으로 한다.

3.4 신고와 납부

연결모법인은 각 연결사업연도의 종료일이 속하는 달의 말일부터 4개월 이내에 해당 연결사업연도의 소득에 대한 법인세의 과세표준과 세액을 납세지 관할세무서장에게 신고하여야 한다. 다만, 「주식회사의 외부감사에 관한 법률」에 따라 감사인에 의한 감사를 받아야 하는 연결모법인 또는 연결자법인이 해당 사업연도의 감사가 종결되지 아니하여 결산이 확정되지 아니하였다는 사유로 신고기한의 연장을 신청한 경우에는 그 신고기한을 1개월의 범위에서 연장할 수 있다.

각 연결사업연도의 기간이 6개월을 초과하는 연결모법인은 해당 사업연도 개시일부터 그 6개월 간을 중간예납기간으로 하여 직전 연결사업연도에 확정된 연결산출세액에 대해 계산한 일정한 금액을 중간예납기간이 지난 날부터 2개월

<연결법인간 세부담>

	모회사	자회사 A	자회사 B	연결기업집단
과세소득	600	200	-300	500
납세액	100			100
모회사에 지급할 금액	(25)	25*		-
개별 회사 부담액	75	25		100

주) * $100 \times 200 / (600 + 200) = 25$.

이내에 납세지 관할세무서등에 납부하여야 한다.

연결모법인은 연결산출세액에서 감면세액, 연결중간에납세액, 각 연결법인의 원천징수된 세액의 합계액을 공제한 금액(가산세는 제외)을 각 연결사업연도의 소득에 대한 법인세로서 신고기한내에 납부해야 한다. 그리고 연결자법인은 연결법인별 산출세액에서 감면세액, 연결중간에납세액, 각 연결법인의 원천징수된 세액의 합계액을 뺀 금액에 가산세를 가산하여 연결모법인에게 지급하여야 한다.

가령 세율 20%를 가정한 표(연결법인간 세부담)의 예에서 자회사 A는 모회사에 25를 지급하고 모회사가 100의 법인세를 납부해야 한다.

IV. 주요 이슈별 우리나라 연결납세제도의 검토

1. 연결납세의 유형

각국의 연결납세제도는 각기 특징이

있지만, 미국·프랑스의 소득통산방식과 영국·독일의 손익대체방식으로 나눌 수 있다. 소득통산방식은 모회사와 자회사의 소득을 통산하여 연결과세소득을 계산한 후 연결납세액을 계산하는 방식이며, 손익대체방식은 연결법인간에 손익을 우선 대체한 후 개별 회사별로 납세액을 계산하는 방식이다.

손익대체방식은 연결법인 전체의 소득을 통산하여 연결집단 전체의 소득을 계산하지 않고 개별 법인의 소득을 직접 사용하여 납세액을 산정한다는 점에서 간편법이라 할 수 있다. 소득통산방식은 개별법인의 법인세 계산과정이 끝나고 나서 전체 연결법인에 대해 연결과세소득과 연결납세액을 산정하는 절차를 거치므로 복잡하고 업무의 부담이 크다.

그러나 손익대체방식에 비해 소득통산방식이 연결납세제도의 취지에 보다 부합한다. 연결납세제도는 조세의 중립성과 실질과세의 원칙 등을 목적으로 하는데, 손익대체방식은 연결법인 전체의 소득에 대한 과세로서는 부족하기 때문

<연결납세 방식의 비교>

방식	소득통산 방식	손익대체 방식
특징	기업그룹에 속하는 개별회사들의 손익을 통산하여 산출한 소득에 대하여 납세액 계산	기업그룹에 속하는 개별회사의 손익을 다른 개별회사에 대체하고 대체후의 소득에 대하여 납세액 계산 (①개별회사의 결손금을 임의의 이익회사에 대체하는 유형과 ②자회사 손익의 전액을 모회사에 대체하고 자회사의 손익을 '0'으로 하는 유형)
장점	<ul style="list-style-type: none"> • 연결법인을 경제적 단일체로 보는 연결납세제도의 취지에 부합 • 조세의 공평성·중립성 유지에 적합 • 연결회계제도 정착에 유리 	<ul style="list-style-type: none"> • 간단·명료(연결납세의 대상이 되는 기업 중 선택적으로 연결하고 손익만 대체하기 때문) • 조세행정 및 납세협력비용 적게 소요
단점	<ul style="list-style-type: none"> • 복잡 • 조세행정비용 및 납세협력비용 과다 소요 	<ul style="list-style-type: none"> • 연결납세의 목적에 부합하지 않음 • 조세의 공평성·중립성 유지 및 연결회계제도 정착 측면에서 미흡
주요 국가	미국, 일본, 프랑스, 네덜란드, 스페인, 덴마크, 포르투갈, 멕시코, 룩셈부르크	영국, 독일, 아일랜드, 오스트리아, 호주, 스웨덴, 뉴질랜드, 핀란드

주) [보도자료]: 글로벌 스탠다드 연결납세제도, 기획재정부위원회 2008 국정감사.

이다. 그리고 소득통산 과정에 업무 부담이 있기는 하지만 연결납세제도를 적용할 기업이 대기업이고 연결납세에서 오는 혜택이 더 크다.

우리나라 연결납세제도는 소득통산방식을 채택하였는데, 이는 연결납세제도의 취지에 적합한 방식의 도입이라 하겠다. 또한 손익대체방식의 경우 실무적으로 적용이 편한 이점이 있으나 조세회피의 위험이 있고 조세의 중립성을 해칠 수 있기 때문이다.

2. 연결대상

연결납세제도를 채택하고 있는 나라

사이에도 연결납세를 적용하는 기업의 범위 즉, 법인의 형태, 업종, 지배 정도 등 연결대상에 차이가 있다.

외국의 사례를 보면, 외국회사는 연결법인에서 제외하고 있으며 모회사는 내국법인에 대부분 한정하고 있다. 이는 과세권의 범위를 고려한 것으로 외국법인의 소득을 자국의 세제에 의해 과세할 수 없기 때문이다. 그리고 금융업종을 비금융업종의 연결법인에 포함하지 않는다. 금융업종과 비금융업종을 구분하는 것은 산업자본과 금융자본의 분리, 업종 내용의 차이, 재무제표 구성요소의 차이 등을 고려한 것이다. 회사의 형태에 대해서는 주식회사 외의 회사형태 즉, 유한회

<연결대상의 비교>

구 분		미국	프랑스	영국	독일
유형		연결납세형		손익대체형	
연 결 대 상	모회사	내국법인	내국법인 및 외국법인의 내국지점	내국법인	내국법인 및 거주자 기업
	자회사	80% 이상소유 내국 자회사	95% 이상소유 내국 자회사	75% 이상소유 내국 자회사	50% 초과소유 내국 자회사
외국회사 제외 여부		제외	제외	제외	제외

사, 합명회사, 합자회사 등을 연결법인에 포함할지에 대해 국가간 차이가 있다.

특히 연결대상과 관련하여 관심의 대상이 되는 것은 지분율이라 할 수 있다. 100% 자회사를 연결법인으로 하는 것이 이론상 타당하지만 100%에 한정할 경우 실질적인 효과를 기대할 수 없다. 때문에 대부분의 국가에서는 100%보다 다소 낮은 비율을 기준으로 하고 있다. 소득을 통산하여 연결납세를 하지 않는 손익대체방식을 채택하고 있는 국가에서 그 비율은 소득통산방식에 비해 다소 낮은 편이다. 그런데 연결대상에 포함하는 자회사의 지분율이 100% 미만일 때에는 소수주주의 권리를 침해하는 문제를 고려해야 한다. 가령 자회사가 손실을 보고한 경우 해당 손실은 모회사의 이익에 통산이 되므로, 자회사의 소수주주 입장에서는 그만큼의 혜택이 발생하게 된다.⁶⁾

우리나라의 경우에는 비금융업종에 의한 금융업종의 지분보유에 제한이 있으므로 실질적으로 연결대상이 될 수 없다. 그리고 내국법인이 다른 내국법인의 발행주식총수의 전부를 보유한 경우 즉, 완전지배를 연결대상으로 하고 있다. 주식회사가 아닌 법인인 경우에는 출자총액의 전부를 보유한 경우를 완전지배로 보므로 회사의 형태에도 제한을 두고 있지 않다. 지분율 산정에서 발행주식총수의 5% 내의 우리사주조합을 통하여 근로자가 취득한 주식 등에 대해서는 예외를 두고 있으나, 정책적인 고려를 제외하면 실질적인 지분율 기준은 100%라 할 것이다.

2007년 모회사 기준 연결납세의 대상이 되는 기업이 약 1,800개에 불과하므로, 100% 지분율 기준으로 인해 실질적 혜택을 볼 기업은 상당히 제한적이라 판단된다. 소득통산형을 채택한 외국의 사

6) 이하 본 연구의 표는 1) 西本 宣典 “早期導入が 期待去れる 連結納税制度について” 2) 入ソ尾順一 “入門 連結納税制度”, 3) 財務省

“各國と 企業集團税制と概要”를 참조하였음.

례에서 보더라도 완전지배 기준은 다소 높다고 보여진다. 제도의 안정적인 도입과 조세의 형평성, 소수주주의 보호 등을 위해 필요한 조치라 여겨지지만, 추후 이 비율을 다소 낮춰 실질적인 제도의 효과가 있도록 해야 할 것이다.

3. 연결기간

연결대상이 된 경우 연결법인은 연결납세를 적용할지를 선택할 수 있다. 외국의 사례를 보면 연결납세 방식에 무관하게 국가간 차이가 있다. 그런데 연결납세의 기간과 연결의 포기를 자의적으로 선택하는 것을 허용한다면 조세회피의 문제가 야기될 것이다.

우리나라의 경우에는 연결납세를 적용받은 후 4년 간 계속 적용하여야 하며, 연결납세의 적용 승인이 취소된 이후에도 다음 사업연도부터 4년 간 다시 연결납세를 적용할 수 없다. 4년이 적정한 기

간인가 하는 문제점은 있을 수 있으나, 이러한 규정은 조세회피를 방지하기 위한 것으로 연결납세제도 적용여부를 기업의 선택에 맡겨둔 이상 필요한 것으로 판단된다. 대부분의 국가에서 연결납세제도를 강제적으로 적용하도록 하고 있지 않다.

4. 이월결손금

자회사의 결손금을 모회사의 소득에 통산하는 것은 연결납세의 주요 특징이지만, 결손금의 통산 기간 적용에 대해서는 국가간 차이가 있다. 소득통산방식이 손익대체방식에 비해 결손금의 환입과 이월 기간이 장기간이며, 손익대체방식에서는 결손금의 이월을 인정하지 않는 특징이 있다. 연결납세 적용 이전에 발생한 자회사의 이월결손금에 대해서는 소득통산방식에서 개별 소득으로부터 공제를 허용하는 반면 손익대체방식에서는

<연결기간의 비교>

구 분	미국	프랑스	영국	독일
적용 기간	IRS의 승인필요	제한 없음	제한 없음	5년이상

<이월결손금 처리의 비교>

구 분	미국	프랑스	영국	독일
결손금의 환입 · 이월	환입: 2년 이월: 20년	환입: 3년 이월: 5년	환입: 1년 이월: 무제한	환입: 1년 이월: 무제한
적용전 자회사의 이월결손금	개별소득으로부터 공제		대체 불가	모회사의 출자로 처리

이를 허용하고 있지 않다.

우리나라의 경우 연결사업연도의 소득에서 공제되는 결손금은 각 연결사업연도의 개시일 전 10년 이내에 개시한 연결사업연도의 결손금이며, 연결납세 전에 발생한 결손금은 해당 연결법인의 소득 즉, 연결소득 개별귀속액에서 공제된다. 그리고 연결납세제도 적용 후 5년 이내에 발생한 완전자회사의 결손금은 연결소득 개별귀속액에서 공제된다. 연결납세제도 적용 후 발생한 자회사의 결손금 공제에 대해 5년의 제한을 둔 것은 개별납세와 형평성을 고려한 것이다.

자회사의 결손금과 이월결손금을 무한정 통산하는 것을 허용하는 것은 자회사의 좋지 않은 경영성과를 모회사에 이전함으로써 조세회피의 수단으로 활용될 위험이 크다. 따라서 일정한 기간을 정해 이를 제한하는 것은 타당한 것으로 판단된다. 그리고 연결납세제도 적용 전 자회사의 이월결손금을 연결납세제도 적용 후 모회사의 소득에서 공제하는 것 역시 조세회피의 위험이 있으며, 개별 납세제도와 형평성을 고려할 때 자회사의 소득에서 공제하도록 한 것 또한 타당한 것으로 판단된다.

5. 자회사 주식의 장부가액 조정

자회사가 이익을 보고한 경우 주식의 장부가액을 조정할 필요가 있다. 자회사

의 이익은 연결과세표준에 포함되어 연결법인세를 납부하게 되고, 또한 자회사의 이익으로 인한 주가상승에 대해서도 주식양도시 주식양도차익에 대한 세금을 납부하게 된다. 따라서 자회사가 이익을 보고한 경우 이중과세의 문제가 발생하게 되므로 주식의 장부가액을 조정해야 하는 것이다. 미국을 제외한 대부분의 국가에서는 투자가액의 수정을 도입하고 있지 않다.

우리나라 또한 자회사 주식의 장부가액 조정 절차가 없는데, 엄격한 규정의 의해 소수의 기업에 연결납세제도가 적용되는 상황에서 이러한 절차는 적절하지 않은 것으로 판단된다. 실제 자회사 주식의 장부가액을 조정하기란 실무적으로 쉽지 않은 일이다. 그리고 보고이익으로 인한 주가 상승이 확실하지 않은 상황에서 복잡하고 어려운 규정은 실무상 바람직하지 않다.

6. 기타

회계연도는 소득통산방식의 경우 소득의 통산을 위해서 기간을 일치시켜야 하는 반면 손익대체방식의 경우는 그렇지 않다. 모회사와 자회사의 회계기준은 일치시킬 필요가 없는데, 이는 회계기준의 적용을 받는 연결재무제표와 달리 연결납세는 세법의 적용을 받기 때문이다. 납세의무는 소득통산방식의 경우 모회사 또

<회계연도 · 회계기준 · 납세의무의 비교>

구 분	미국	프랑스	영국	독일
회계연도 통일	필요	필요	불필요	불필요
회계기준 통일	불필요	불필요	불필요	불필요
납세의무	개별회사(모회사는 대리인)	모회사(자회사는 연대책임)	개별회사	개별회사

는 개별회사에 있으며, 손익대체방식의 경우 개별회사에 있다. 소득통산방식에서 모회사에 납세의무가 있더라도 자회사는 연대책임을 지도록 하고 있으므로, 실질적으로는 모회사와 자회사 모두에 납세의무가 있다할 것이다.

우리나라의 경우에는 연결납세방식을 적용받는 각 연결법인의 사업연도를 연결사업연도와 일치하도록 하고 있다. 다만, 내국법인이 사업연도 중에 연결납세방식을 적용받는 경우에는 그 사업연도 개시일부터 연결사업연도개시일의 전일 까지의 기간을 1사업연도로 본다. 그리고 모회사가 신고 납부하더라도 각 연결사업연도의 소득에 대한 법인세는 모회사와 자회사가 연대하여 납부할 의무를 진다.

V. 결론 및 제언

연결납세제도는 조직의 형태에 무관하게 조세부담이 결정되는 장점이 있다. 그리고 지주회사, 연결재무제표와 더불어 연결납세제도는 기업집단의 연결경영을 도모하는 제도로서 의의가 있는 것

이다. 외국의 사례에 비추어 보더라도 연결납세제도를 도입한 것은 바람직하다고 할 것이다.

연결재무제표와 연결납세제도의 연결범위의 차이로 인해 실무상 어려움이 제기되고 있는데, 이러한 문제점은 개별 재무제표나 개별 납세에서도 피할 수 없는 것이다. 그러나 앞서 살펴본 바와 같이 연결범위의 차이보다 연결대상법인의 지분을 규정이 적절한지에 대해 더 검토가 필요한 것으로 판단된다.

우리나라 연결납세제도는 완전지배의 경우에만 적용을 하고 있는데, 이를 적용할 수 있는 기업의 수가 그리 많지 않다. 그리고 조세회피의 위험을 피하기 위한 규정이라고 하더라도 연결납세제도의 다른 규정과 더불어 실제 적용에 제한이 큰 것이 사실이다. 예컨대 완전지배 외에 연결납세 적용 및 적용 취소 후 재적용에 4년이 각각 필요하고, 연결납세 적용 전 10년간의 이월결손금에 대한 개별 소득 공제와 연결납세 적용 후 5년 간의 개별 소득 공제 등이 가능한데, 이러한 혜택을 얻기 위해서는 이 규정에서 제시한 기간 동안 완전지배를 유지해야만 한다.

그렇지 않은 경우에는 연결납세제도의 실질적인 효과를 얻을 수 없기 때문에, 구조조정 등에 제약요인으로 작용할 수 있을 것이다.

연결납세제도가 조세의 중립성을 위한 제도이지만 실제 적용의 편의와 기업에 대한 혜택을 함께 고려할 필요가 있을 것으로 판단된다. 외국의 연결납세제도에서는 완전지배 보다는 다소 낮은 수준의 지분을 규정하고 있다. 연결납세제도가 최초 적용되는 시점이라 제도의 안정적인 도입이 중요하지만, 이후 경과를 보면서 실질적인 완전지배라 할 수 있는 100%보다 낮은 수준으로 지분율을 낮추

는 것을 검토해 볼 필요가 있을 것이다.

참고문헌

- [1] 글로벌 스탠다드 연결납세제도, 보도자료, 기획재정위원회 2008 국정감사.
- [2] 入ノ尾順一 “入門 連結納税制度”, 財経詳報社, 1999.
- [3] 西本 宣典 “早期導入が 期待去れる 連結納税制度について”, 月刊資本市場, Vol.170(1999).
- [4] 財務省 “各國と 企業集團税制と概要”, 税制調査會, 1999.