

〈논 문〉

## 조합 및 회사의 설립과 자본출연\*

— 세법의 시각에서 본 법인격의 의의 —

李 昌 熙\*\*

企業에는 개인기업, 여러 사람의 동업 내지 조합, 인적회사, 물적회사 따위 여러 가지 꼴이 있을 수 있다. 이 글의 일차적 목표는 기업형태별로 기업의 設立 및 出資 내지 資本納入에 대해 세법이 어떤 법률효과를 주고 있는가를 정리하는 것이다. 논의는 기업형태별로 1) 기업을 과세단위로 삼는가 아니면 각 출자자를 바로 과세단위로 삼는가, 2) 기업을 과세단위로 삼는다면 기업에 대한 세금과 출자자에 대한 세금의 관계는 어떻게 정리할 것인가, 3) 기업에 대한 출자자의 재산출연을 별개의 인격 사이의 행위처럼 과세할 것인가, 이 세 가지 질문을 따져나가는 꼴로 진행한다.

나아가 이 글은 기업형태에 따른 세법상 법률효과의 차이가 어디에서 오는가를 밝히고자 한다. 요약하자면, 세법상 법률효과의 차이를 낳는 결정적 요인은 조합원, 사원, 주주 등 출자자의 社團 내지 기업 그 자체를 각 출자자와 다른 별개의 단체로 볼 것인가이다. 너무나 당연한 일이지만 이 물음은 法人格을 인정할 것인가의 문제이다. 현행법의 기본태도는 법인격이 있는 기업과 없는 기업을 구별하여 서로 다른 법률효과를 준다. 가장 중요한 차이로 법인격 있는 기업은 독자적 인격체로 법인세를 내지만 법인격 없는 기업에서는 각 출자자만이 납세의무자가 된다. 인격의 있고 없음은 출자자의 현물출자 등 법률행위에도 서로 다른 법률효과를 가져온다. 그러나 세법에 있어서 사단 내지 기업을 별개의 인격으로 볼 것인가의 문제는, 현행법에 있어서도 반드시 民法상의 법인격에 전적으로 의존하지는 않고 또 立法論으로 따지더라도 그렇게 할 수가 없다. 법인격이란, 어떤 단체에 대해 인격을 부여할 입법론상의 이유가 있기에 법이 인격을 부여한 것이다. 입법론으로 따지자면, 무엇을 법인으로

\* 이 글은 서울대학교 BK21 법학연구단의 지원을 받아 작성되었음.

\*\* 서울대학교 法科大學 助教授

삼을 것인가라는 물음은 세법과 민사법에서 애초에 서로 다른 목표를 가지고 있는 물음인 까닭이다.

이하의 논의는 기업의 단체성을 기준으로 개인기업, 조합기업, 인적회사, 물적회사의 순으로 기업의 설립 및 자본납입에 따르는 법률효과를 하나 하나 따진 뒤, 전체를 꿰뚫는 주제로서 법인격이라는 것이 어떤 의의를 지니는가 또 지녀야 하는가를 생각해 봄으로써 글을 마무리한다.

## I. 개인기업

혼자서 구멍가게를 여는 것 같은 개인기업이라면 사업에서 생기는 모든 권리의무가 개인에게 귀속된다. 일손이 필요하다면 고용계약<sup>1)</sup>을 맺어 상업사용인에게 사실행위를 시키고, 또 제3자에 대한 관계에도 도움이 필요하다면 상업사용인이나 다른 사람에게 상인 본인을 위한 대리권을 주게 된다. 상법은 제3자(거래상대방)의 보호를 위하여 상업사용인의 대리권에 관한 몇 가지 규정을 두어 민법상 대리에 특칙을 두고 있다.

현행법에서는 개인기업의 설립은 법률적으로는 아무런 행위가 되지 않는다. 가지고 있던 재산을 영업재산으로 쓰기 시작하였더라도 이는 여전히 내 개인 재산에 불과하다. 입법론으로는 반드시 그래야만 할 이유는 없다. 실제로 재무회계에서는 이른바 “기업실체의 공준”에 따라, 기업에 속하는 재산과 다른 재산을 구별하여 이를 서로 다른 단위로 삼고 한 쪽에서 다른 쪽으로 옮겨가는 재산을 서로 다른 사람 사이의 거래처럼 기록관리한다. 가령 어떤 사람이 돈 1억 원을 내어 장사를 시작하였다면, 재무회계에서는 기업의 입장에서 이를 기록하여, 차변에 현금 1억 원을 대변에 자본금(또는 店主 계정) 1억 원을 적는다. 역으로 장사에 쓰던 돈 가운데 1천만 원을 생활비로 가져갔다면 차변에 자본금(또는 점주) 1천만 원을 대변에 현금 1천만 원을 적는다. 입법론으로는 세법도 이런 생각을 따를 수도 있다. 어차피 납세의무자의 단위는 도구적 기능적 개념일 뿐인 까닭이다. 예를 들어 부가가치세법은 사업장을 마치 독립한 납세의무자처럼 관리한다.<sup>2)</sup> 그러나 소득세제에 관한 한 현행법은 기업을 별개

1) 고용계약은 완전히 계약자유에 맡겨져 있지 않고 근로기준법 등 노동법의 규제를 받는다.

2) 부가가치세법 제4조 제1항.

의 단위로 삼지 않고 납세의무자의 단위를 인간 내지 인격으로 정하고 있다.

## II. 조합

### 1. 조합이란?

속칭 동업관계로 둘 이상의 사람이 공동으로 기업을 운영하고 함께 손익을 나누어 가지는 꼴의 기업이 있을 수 있다. 법은 이런 계약을 “조합”이라고 부른다. 조합은 2인 이상이 서로 출자하여 공동사업을 경영할 것을 약정함으로써 성립한다.<sup>3)</sup> 사람들이 동업관계를 맺는 것을 법이 제약할 까닭이 없으므로 당사자 사이의 관계에 관해 당사자들이 따로 약정한 바가 있다면 그 약정내용이 민법의 규정에 우선한다. 따라서 누가 무엇을 출자하는지,<sup>4)</sup> 손익을 어떻게 나누어 가질지 이런 内部關係는 조합계약으로 마음대로 정할 수 있다. 조합원의 지위는 계약당사자의 지위이므로 제3자에게 임의로 양도할 수 없음이 물론이다.

그러나 조합원과 제3자에 대한 관계는 당사자들이 제 마음대로 정할 수 있는 것이 아니므로 법률의 규정이 적용된다. 무엇을 법률요건으로 삼고 거기에 어떤 법률효과를 줄 것인가는 전적으로 법을 만들기에 달린 것이고 나라마다 차이가 생긴다. 가령 미국법에서는 파트너쉽의 목적범위 안에서 각 파트너는 서로 법정대리권이 있고<sup>5)</sup> 서로 불법행위에 대한 책임도 지게 된다.<sup>6)</sup> 우리 법에서는 조합이 있다는 것만으로 조합원 상호간에 법정대리권을 당연히 인정하지는 않지만 대리권을 추정한다. 곧 조합계약으로 업무집행사원을 정하였거나 선임한 때에는 그 업무집행사원은 조합의 목적을 달성하는 데 필요한 범위에서 조합을 위하여 모든 행위를 할 대리권이 있는 것으로 추정한다.<sup>7)</sup> 업무집행자가 따로 없는 경우에는 각 조합원은 각각 단독으로 조합의 목적을 달성하는 데 필요한 범위 내에서 다른 조합원에 대한 대리권이 있다고 추정해야 한다는 것이 학설이다.<sup>8)</sup> 위와 같은 대리의 이론에 의하여 조합의 채무가 발생하는 경

3) 민법 제703조 제1항.

4) 노무출자도 가능하다. 민법 제703조 제2항.

5) Uniform Partnership Act 9(1)조.

6) Uniform Partnership Act 제15조.

7) 민법 제709조.

우에는 조합재산이 그에 대하여 책임을 지고 그에 더하여 각 조합원이 손실부담의 비율로 각자의 개인적 재산을 가지고 책임을 지게 된다. 조합채권자가 채권이 발생한 당시에 그 손실부담의 비율을 알지 못한 때에는 각 조합원에 대하여 균등한 비율로 변제를 청구할 수 있다.<sup>9)</sup> 조합원 중에 변제자력이 없는 자가 있는 경우, 그 변제할 수 없는 부분은 다른 조합원들이 균분하여 변제할 책임이 있다.<sup>10)</sup>

조합기업에서는 개인기업보다는 團體性이 조금 더 강하게 드러나기 시작한다. 개인기업에서는 기업에 속하는 재산이라 하더라도 기업주는 언제나 제 마음대로 이를 사생활재산으로 돌릴 수 있다. 여태껏 사생활에 써 온 재산이라도 언제나 제 마음대로 기업재산으로 넣을 수 있다. 그러나 조합기업에서는 각 조합원이 제 마음대로 개인재산과 기업재산의 구별을 넘나들 수는 없다. 다른 조합원이 있는 까닭이다. 이런 관점에서 본다면 각 조합원과 구별되는 조합의 단체성을 중시하여 기업체로서의 조합 내지는 조합체라는 개념이 생겨나게 된다. 그러나 민법은 조합기업에 속하는 재산을 조합의 재산으로 보지 않고 여전히 각 조합원의 재산으로 본다. 그러자면 조합재산은 조합원의 공동소유재산이 될 수밖에 없고, 따라서 민법은 조합재산을 공동소유의 한 형태인 共有재산으로 정하고 있다.<sup>11)</sup> 합유라는 말은 여러 사람이 각자 持分을 가지는 공동소유의 일종이다. 가령 어느 조합원이 1억 5천만 원 짜리 토지를 출자하고 다른 조합원이 현금 1억 5천만 원을 출자하여 50 : 50 조합을 맺는다면, 토지에 대해 각 조합원에게 50%씩 지분이 생기고 현금 1억 5천만 원도 각 조합원에게 50%씩 지분이 생긴다. 부동산은 조합원 모두의 이름을 나타내어 합유로 등기한다.<sup>12)</sup> 그러나 합유에서는 각 조합원의 개별성은 매우 약화된다. 공동소유의 느슨한 형태인 共有에서는 각 공유자가 언제나라도 재산의 분할을 청구하고<sup>13)</sup> 자기 지분을 마음대로 처분할 수 있지만,<sup>14)</sup> 합유재산은 합유자 전원의 동의가 없이는 재산의 분할도 청구하지 못하고<sup>15)</sup> 지분을 처분하지도 못한

8) **민법주해**(편집대표 박윤직) 제XVI권 제13절 조합(김재형 집필), 89쪽.

9) 민법 제712조.

10) 민법 제713조.

11) 민법 제704조.

12) 부동산등기법 제44조 제2항.

13) 민법 제268조 제1항.

14) 민법 제263조.

다.16) 채권자도 특정재산에 대한 지분을 압류할 수는 없다. 조합이란 혼인에 비길만큼 조합원 사이의 두터운 신뢰관계가 깔려 있는 것이므로, 조합계약 자체를 종료하기 전에는 난데없이 제3자가 끼어들 수 없다는 말이다.

## 2. 공동사업장

소득세법은 부동산임대소득, 사업소득, 산림소득이 있는 공동사업을 경영하는 장소를 “공동사업장”이라 부르면서,<sup>17)</sup> 공동사업장을 하나의 사업자로 관리하고 있다.<sup>18)</sup> 조합기업은 공동사업장이라 보아야 한다. 공동사업장에서 생기는 소득은 사업장을 하나의 개인처럼 보아 순소득금액을 계산한 뒤<sup>19)</sup> 이 조합단체의 소득금액을, 지분 또는 손익분배의 비율에 의하여 각 개인에게 분배되었거나 분배될 소득금액에 따라 나누어 각 개인의 소득금액을 계산한다.<sup>20)</sup> 한편 법인과 개인, 또는 법인과 법인이 공동으로 사업을 경영하는 경우에 관하여는 일단 사업장 단위에서 순소득을 계산한다는 규정이 없다. 따라서 법인인 조합원에 관한 한 공동사업장의 존재는 무시된다. 이리하여 행정해석은 개인과 공동사업을 영위하는 법인은, 공동사업장에서 발생한 자산, 부채 및 수입, 지출의 거래금액 중 법인의 지분에 해당하는 금액을 그 법인의 수익과 손비로 보고 법인세법을 적용하여 법인세과세표준 및 세액을 신고·납부한다고 한다.<sup>21)</sup> 또 법인과 법인이 동업계약에 의하여 공동사업을 영위하기로 하고 그 공동사업체를 개인사업체로 사업자등록을 하는 경우에 그 공동사업체에서 발생하는 수익과 손비는 동업계약에 의한 지분비율로 안분하여 이를 각 법인의 수익과 손비로 계상한다.<sup>22)</sup>

15) 민법 제273조 제2항.

16) 민법 제273조 제1항. 한편 민법은 조합의 업무집행은 다수결에 따른다는 규정을 두고 있다. 민법 제706조. 이리하여 조합재산의 처분에 조합원 전원의 동의가 필요한가 또는 다수결에 따를 것인가를 놓고 학설이 갈려있지만, 판례는 전자의 견해를 따르고 있다. 대법원 1980. 2. 27. 선고 88다카11534 판결; 대법원 1991. 5. 15. 선고 91마186 결정. 상세는 김재형, 앞의 책 56-62쪽.

17) 소득세법 제87조 제1항.

18) 소득세법 제160조 제1항, 제168조, 제87조 제3항.

19) 소득세법 제43조 제1항, 제87조 제1항.

20) 소득세법 제43조 제2항.

21) 법인 46012-300, 1998. 2. 5.

22) 법인 46012-3131, 1998. 10. 23.

配當은 조합원의 소득이 되지 않고, 회계상은 조합원의 출자지분의 가액을 오히려 배당액만큼 줄이게 된다.<sup>23)</sup> 출자지분은 조합단계에서 이익이 생기는데로 원리금을 계속 다시 계산하므로, 그 가운데 일부를 현금으로 회수한다면 출자지분이 그만큼 줄어드는 것이다. 은행예금의 원리금이 늘어난 데에서 일부를 현금으로 회수하는 것과 마찬가지로이다. 다만 배당받은 현금의 금액이 출자지분의 장부가액보다 더 크다면, 그 차액은 소득이 되고,<sup>24)</sup> 출자지분을 완전 정리하지 않는 이상 배당에서 손실이 생길 수는 없다고 풀이하여야 할 것이다.<sup>25)</sup> 물건을 배당하는 경우에도 소득이 생기지 않음이 원칙이라 풀이할 것임은 마찬가지이다.

### 3. 조합에 대한 재산출자

세금문제에 있어서 조합의 단체성과 각 조합원의 개별성 가운데 어느 것을 기본원칙으로 삼는가에 관해 우리 판례와 행정해석은 요동하고 있다(일본법에서도 이 문제에 대한 답은 분명하지 않다).<sup>26)</sup> 가령 두 사람이 모여, 한 사람은 땅을 내고 다른 사람은 건축비를 내어 집을 지은 뒤 분양수입을 나누어 가지기로 하는 내용의 조합계약을 맺고 실제로 건축을 시작하는 경우, 이 땅은 양도된 것인가? 양도되었다면, 땅 전부를 양도하였다 볼 것인가, 아니면 현물출자자의 자기기분은 그대로 남아있다고 보고 다른 조합원 지분 부분만이 양도되었다고 볼 것인가? 앞의 예에서 갑이 현금 1억 5천만 원을 출자하고 을은 취득원가 3천만 원에 시가 1억 5천만 원짜리 토지를 출자하여, 건물을 지어 분양하여 수입금액을 50 : 50으로 나누어 가지기로 한다면 현물출자 당시 을의 양도소득은 1억 2천만 원(1억 5천 - 3천)인가 또는 6,000만 원(7천 5백 - 1천 5백)인가? 조합의 독자성이나 단체성을 중시한다면 전자의 생각으로 이어지고, 현물출자가액과 출자재산의 당초 취득가액의 차액이 현물출자자의 소득이 된다. 조합의 입장에서는 뒤에 이 재산을 양도할 때에 가서 양도가액과 현물출자가액의 차액이 조합의 소득이 된다. 다른 한편, 조합을 하나의 계약관계로

23) 미국세법 733조, 705(a)(2)조

24) 미국세법 731(a)조 참조.

25) 미국세법 731(a)(2)조 참조.

26) 増井良啓, “組合形式の投資媒體と所得課税”, *パトナシップの課税問題(日税研論集 44호, 2000)*, 148쪽.

본다면 어느 조합원이 조합에 출자한 재산 가운데 다른 조합원의 지분 부분만이 다른 조합원에게 바로 양도되는 것으로 보아 그 부분만큼만 양도하는 조합원에게 양도소득세를 매긴다. 양도하는 조합원(을)의 양도소득세 목적상 양도가액은 다른 조합원(갑)의 입장에서는 취득가액이 된다. 뒤에 이 재산이 조합에서 제3자로 넘어가면, 갑은 양도가액과 취득가액(을의 출자가액)의 차액을 양도소득으로 하여 세금을 내게 된다. 한편, 애초에 재산을 소유하였던 조합원 갑의 자기 지분은 그의 소유로 그냥 남아 있다가 뒤에 이 재산이 제3자에게 넘어갈 때, 조합의 양도가액과 조합원의 애초 취득가액의 차액이 갑의 양도소득이 된다.

물론, 같은 과세기간 동안 조합이 이 부동산을 처분한다면 둘 사이에 차이가 없다. 예를 들어 앞의 토지 건물을 4억 원에 판다고 하자. 전자의 길로 조합을 조합원과 구별되는 단체로 본다면, 토지를 조합에 넘길 당시 을에게는 양도소득 1억 2천만 원이 생긴다. 조합재산(토지와 건물)의 처분단계에 가서는 갑과 을이 각 양도차익을 5천 만 원(=2억 - 1억 5천)씩 얻는다. 결과적으로 갑은 5천만 원의 소득을 얻고, 을은 현물출자 당시의 양도소득 1억 2천만 원(=1억 5천 - 3천만)에 파트너쉽에서 생긴 소득 5천만 원을 더한 1억 7천만 원의 소득을 얻는다. 후자의 경우로 현물출자 당시 을의 양도소득을 6,000만 원이라 본다면 어떻게 되는가? 현물출자를 통하여 을은 토지 가운데 자기지분(취득가액 1,500만 원)은 그냥 가지고 있고 절반은 갑의 지분(취득가액 1,500만 원)으로 7천 5백만 원에 갑에게 양도하는 셈이 된다. 조합의 분양처분은, 갑 지분의 토지(취득가액 7천 5백만 원)와 건물(취득가액 7천 5백만 원)을 2억 원에 팔고 을 지분토지(취득가액 1천 5백만 원)와 건물(취득가액 7천 5백만 원)을 2억 원에 파는 것이다. 따라서 갑은 조합의 재산 처분단계에서 5천만 원의 소득(사업소득)을 얻고, 을은 현물출자 단계에서 양도소득을 6천만 원 조합의 재산처분 단계에서 소득(사업소득)을 1억 1천만 원 얻게 되어 계 1억 7천만 원의 소득을 얻는다. 이처럼 거래 전체를 놓고 본다면 차이가 없지만 과세기간이 다르다면 큰 차이가 생길 수 있다.

똑같은 문제가 현금거래에서도 생긴다. 예를 조금 바꾸어 갑, 을이 각각 현금 1억 5천만 원을 출자한 50:50 조합에, 조합원인 을이 취득원가 1천만 원 시가 1억 원 짜리 토지를 현금 1억 원을 받고 팔았다고 하자. 을의 양도차익은 9천만 원인가, 4500만 원인가? 대가 전부를 현금으로 받은 이상 얼핏 생각

하면 양도차익은 9천만 원이라 보이지만, 다시 생각해보면 반드시 그럴 이유가 없다. 을은 여전히 그 토지에 대해 50% 지분을 가지는 까닭이다. 위에서 ‘판다’라는 표현을 썼지만 사실은 이런 거래는 매매일 수가 없다. 조합은 법인이 아니므로 조합과 조합원 사이의 거래는 설사 현금거래라 하더라도 私法상 성질은 여전히 조합에 대한 출자행위이고 다만 현금을 언제 받는가의 차이가 있을 뿐이다.

조합원의 현물출자에 관한 행정해석으로 국세청이 현물출자 재산 전체를 양도로 보고 과세하였지만 국세심판소에서는 현물출자자의 자기지분 부분은 양도하였다고 볼 수 없고 다른 조합원의 지분부분에만 양도소득세를 매겨야 한다고 판단한 사례가 있었다.<sup>27)</sup> 이에 대해 납세의무자는 다른 조합원의 지분부분조차도 양도라 볼 수 없다라고 주장하면서<sup>28)</sup> 소송을 제기하였고 하급심<sup>29)</sup>에서는 이를 받아들였다. 그러나 大法院은 하급심판결을 파기하면서 현물출자 토지 가운데 건축비출연자의 지분 부분은 양도되었다고 보고 있다.<sup>30)</sup> 그런데 문제는, 이런 대법원판결을 읽어보면 “자산의 현물출자는 소득세법 ... 에 규정된 자산의 유상이전으로서 양도소득세의 과세원인인 양도에 해당한다”라고 말하여 마치 자기지분을 포함한 토지 전체가 현물출자시 양도되었다고 판시한 듯 한 느낌을 얻게 된다.<sup>31)</sup> 법률적으로만 따지자면 자기지분 부분은 애초에 판결의 쟁점이 아니므로, 현물출자자의 자기지분 부분도 양도된 것으로 보아야 하는가에 대해서는 아무런 판결이 내려진 바 없다고 보아야 한다. 우리 헌법상 법원은 추상적 규범통제를 하지 않는 까닭이다.

그러나, 다른 한편 대법원 판결 가운데에는 조합의 소득을 계산함에 있어서 조합원이 현물출자한 재산(대지)의 취득가액은 현물출자 당시의 출자가액을 기준으로 하여야 한다고 판시한 것이 있다.<sup>32)</sup> 이런 판결을 내리면서 대법원은 현물출자 재산 가운데 출자자의 자기지분과 다른 조합원의 지분을 구별하지 않고 있다. 그렇다면 이 판결과 논리적으로 앞뒤를 맞춘다면, 현물출자 재산은 자기지분과 다른 조합원의 지분을 구별하지 않고 모두 출자당시에 양도되었다

27) 대법원 1990. 2. 13. 선고 89누7238 판결에서 재인용.

28) 이런 주장의 예로는 강인애, **신소득세법**, 823쪽.

29) 대구고등법원 1984. 7. 3. 선고 83구315 판결.

30) 대법원 1985. 2. 13. 선고 84누549 판결; 1985. 5. 28. 선고 84누545 판결 등.

31) 이리하여 우리 대법원의 입장이 이른바 전부양도설이라고 말하는 사람까지 있다.

32) 대법원 1990. 2. 23. 선고 89누7238 판결.



고 보아야 앞뒤가 맞는다.

그렇지만 취득원가에 관한 위 판결을 조합에 대한 현물출자를 양도로 보는 가라는 논점으로 바로 이어가기는 또 어려운 문제가 있다. 판결문을 읽어보면, 위와 같은 판시의 이유는 당시 소득세법의 관련 규정을 읽으면, 조합의 소득을 계산함에 있어서 사업자는 현물출자가 아니라 조합원 전체라 보아야 하고 그렇다면 조합의 필요경비로 공제할 수 있는 취득가액이란 조합원의 취득가액이 아니라 조합의 취득가액이라 읽어야 하기 때문이라는 것이다.<sup>33)</sup> 논점을 이렇게 정리한다면, 현물출자 재산의 취득가액에 관한 판결은 현물출자를 양도로 볼 것인가에 관한 판결과는 서로 다른 논점을 다룬 것으로 읽을 수도 있다. 물론, 논점을 이렇게 정리하고 위 판결을 읽는다면, 현물출자 조합원의 자기지분에 관한 소득(조합이 재산을 양도할 당시의 양도가액과 조합원의 취득가액의 차액) 가운데, 현물출자가액과 조합원의 취득가액의 차액부분을 어떻게 할 것인가가 문제로 남는다. 아마도 과세되지 않은 채 넘어가는 결과가 생겼을 듯 싶고, 법원이 이 점을 알면서도 그냥 무시한 것인지는 알기 어렵다.

아무튼 대법원의 판결이 이런 혼선을 보이고 있는 가운데, 종전과 달리 요사이의 行政解釋이나 재결은 조합에 대한 현물출자는 재산 전체를 양도한 것으로 보아야 한다는 입장을 따르고 있다.<sup>34)</sup> 이 입장은 조합을 조합원에게서 독립한 단체로 보는 셈이 된다.

#### 4. 조합에 대한 노무나 신용의 출자

노무나 신용을 출자한다면 출자자에게 과세소득이 생기는가? 가령 앞의 분양계약의 예를 약간 바꾸어 조합원 갑이 현금 1억 원을 출자하여 그 돈으로 조합이 땅을 사고 조합원 을은 제 힘으로 그 위에 집을 지어, 이를 분양한 돈을 50:50으로 나누어 갖기로 약정한다고 하자. 을은 노무출자의 대가로 얻는 재산 1억 원에 대한 50% 지분을 얻게 된다. 그렇다면 노무출자시 을에게 5천만 원의 소득이 생기는 것인가? 현행법에서는 근로소득으로 과세하기는 어렵다. ‘근로’라는 말은 지휘통제라는 종속적 지위를 뜻하는 까닭이다.<sup>35)</sup> 따라서

33) 사건원심, 서울고등법원 1989. 10. 11. 선고 89누4606 판결.

34) 재경원 재산 46014-328, 1996. 10. 8, 국세청 재일 46014-2657, 1997. 11. 22, 국심 98서1762, 1996. 6. 17.

35) 이창희, **세법강의**, 2001, 287쪽.

현행법상은 각 조합원의 사업소득이 될 것이고 따라서 조합기업을 단위로 소득을 계산하여야 한다. 그렇다면 노무출자시에는 출자자를 과세하지 않고, 조합기업을 단위로 삼아 가령 이 땅과 집을 그 뒤 3억 원에 처분하였다면 그 시점에 가서 갑의 소득을 5천만 원으로 을의 소득을 1억 5천만 원으로 과세하게 된다. 을이 법인이라면 출자한 노무에 들어가는 인건비 등 비용은 건설업자의 재고자산 취득원가로 처리하였다가 뒤에 분양시점에 매출원가로 손금산입하여야 할 것이다.

### 5. 미국법과의 비교<sup>36)</sup>

한편 우리 법의 조합에 해당하는 미국법의 파트너십을 우리 법과 견주자면, 私法에서는 단체성이 강하지만 세법에서는 현물출자 단계에서는 未實現利得을 과세하지 않는다.

미국에서는 계약법이나 회사법 등 기업조직의 설립과 운영에 관한 법은 연방법이 아니라 각 주의 주법으로 정하고 있다. 따라서 미국법에서는 파트너십은 이것이다라고 말할 수 있는 통일적 법제는 없다. 그렇지만 일찍이 1914년에 Uniform Partnership Act(“UPA”)라는 모범안이 나온 바 있고, 그 뒤 루이지애나를 제외한 모든 주에서 이 법안과 별 차이가 없는 내용으로 파트너십에 관한 법률을 제정하였다. 예를 들어 뉴욕주에서는 주법 제38장으로 UPA를 채택하였다. 세월이 흐르면서 일부 주에서는 파트너십 법률의 내용에 적지 않은 수정을 가하였다. 최근 1994년에 와서는 모범안 자체를 개정하여 개정 모범안(이하 “RUPA”)이 나왔고<sup>37)</sup> 그에 따라 여러 주가 주법을 바꾸고 있는 중이다.

파트너십의 團體性을 우리 법과 비교하자면, 우선 우리 법은 각 파트너의 대리권을 추정하지만 UPA 및 RUPA에서는 파트너십의 목적 범위 안에서는 각 파트너에게 대리권이 있다고 정하여<sup>38)</sup> 각 파트너의 행위는 파트너십을 구속한다. 따라서 각 파트너는 파트너십에 속하는 재산을 처분할 권한을 가질 뿐만 아니라, 파트너십에 속하는 재산을 넘어 다른 파트너에게 개인적 책임을

36) 상세는 이창희, “미국법상 파트너십 세제의 정책적 시사점”, **이십일세기 한국상사법학의 과제와 전망**(심당 송상현선생 화갑기념논집), 2002, 779쪽 이하 참조.

37) 그 뒤 1997년에 다시 일부 개정이 있었다.

38) UPA 9(1). UPA에서는 목적범위의 개념이 불확실하다. RUPA는 그 업종에서는 대개 그렇다라는 식으로 관례적으로 목적범위 안에 있는 행위는 대리권이 있다고 본다. RUPA 301(1)조.

지을 수 있게 된다. 외견상 파트너십의 목적범위 안에 속하는 일로 어느 파트너가 진 채무는 상대방이 惡意가 아닌 한(곧, 목적범위에 속하지 않음을 알고 있지 않은 한) 다른 파트너를 구속하여<sup>39)</sup> 채무 전액에 대해 인적책임이 따른다. 나아가, UPA는 파트너십의 불법행위 책임도 인정하고 있다. 곧, 어느 파트너가 파트너십의 목적범위 안에서 하는 행위가 제3자에 대한 불법행위가 된다면 다른 파트너도 그에 대한 인적 책임을 진다.<sup>40)</sup> 그 외에도 UPA는 적지 않은 부분에서 파트너십에 단체로서의 성격을 주고 있다. 파트너십은 파트너십의 명의로 부동산 소유권을 등기할 수 있다.<sup>41)</sup> 파트너십은 민사소송법상 당사자 능력을 가지고, 파트너십의 이름으로 원고가 될 수 있고, 파트너십을 피고로 삼는 소송도 가능하다.<sup>42)43)</sup> 어느 한 파트너에게 대한 송달은 파트너십에 대한 송달의 효력을 가진다.<sup>44)</sup> RUPA는 파트너십의 단체성을 한결 강화하기 위하여 아예 “파트너십은 파트너와 구별되는 단체다”라는 추상적 조문을 두고 있다.<sup>45)</sup> 물론 그렇다 하여 RUPA에서 파트너십은 파트너 사이의 계약이라는 성격이 없어지지는 않는다. RUPA에서도 파트너는 여전히 제3자에 대하여 직접 책임을 지고, 각 파트너는 다른 파트너 각자에게 충실의무를 부담한다.<sup>46)</sup>

우리 세법이 현물출자를 재산전부의 양도로, 그렇지 않더라도 적어도 다른 조합원지분만큼의 양도로 봄에 반하여 미국법은 재산의 출자를 양도로 보지 않는다. 미국법은 출자재산에 붙은 미실현이득의 課稅를 移延하여<sup>47)</sup> 출자재산의 당초 취득가액을 파트너십에 그대로 승계시킨다.<sup>48)</sup> 말하자면 파트너가 파트너십에 재산을 출자할 때에는 양도소득을 과세하지 않음이 원칙이다. 따라서 출자를 통해 파트너가 취득하는 출자지분의 가액(이를 *outside basis*라 부

39) UPA 9(1)조.

40) UPA 제15조.

41) UPA 8(3)조.

42) 1997년 RUPA 307(a)조, 뉴욕주 민사소송규칙 제1025조.

43) 한편, RUPA는 파트너십의 채무에 대한 강제집행은 파트너십의 재산부터 먼저 집행하고 부족이 있으면 파트너의 개인재산에 대해 집행할 수 있다고 정하고 있다. RUPA 제307조.

44) UPA 12조, 뉴욕주 민사소송규칙 제310조.

45) RUPA 제201조.

46) RUPA 제404조.

47) 미국세법 제721조.

48) 미국세법 723조.

름이 보통이다)은 재산의 출자전 장부가액이 그대로 이어진다. 파트너쉽의 소득 계산 목적으로도 당해재산의 가액(inside basis)은 출자자의 장부가액이 그대로 넘어온다. 예컨대, A, B, 두 사람이 AB 파트너쉽을 조직한다고 하자. A는 현금 15,000불을 출자하고 B는 장부가액 3,000불이고 시가 15,000불인 토지를 출자하여 출자지분은 50 : 50으로 정하였다. A의 출자지분 취득가액은 15,000불이다. B의 출자지분 취득가액은 1,000불로 보므로, B에게는 출자시에 양도소득이 생기지 않고<sup>49)</sup> 미실현이득 12,000불은 아직 과세되지 않는다. 파트너쉽도 위 토지의 당초 장부가액 3,000불을 그대로 이어받게 된다.<sup>50)</sup>

勞務出資가 끼어들면 문제가 조금 복잡해진다. 미국법에서는 노무출자자가 출자의 대가로 받는 파트너쉽 지분만큼 과세소득이 생긴다.<sup>51)</sup> 소득 상당액은 노무 출자자의 지분 취득가액에 가산된다.<sup>52)</sup> 앞의 예에 이어 이제 C가 노무를 출자하여 AB파트너쉽 지분의 1/3을 받기로 하였다고 하자. C는 노무를 제공하고 30,000불 가치의 1/3인 10,000불 상당의 지분을 취득하는 것이므로, C에게는 10,000불의 과세소득이 생긴다. 이 금액은 C지분의 취득원가가 되고 파트너쉽의 입장에서는 C가 불입한 자본금이 된다. 그런데 애초에 B가 출자한 재산 가운데 1/3은 이제 C의 손에 넘어간 것이므로 과세를 미루어주었던 12,000불 가운데 1/3인 4,000불은 과세하여야 한다. 따라서 B출자재산의 세무상 가액을 1/3은 시가로 2/3는 원가로 다시 계산하여  $15,000 \times 1/3 + 3,000 \times 2/3 = 7,000$ 불로 고쳐서 기존의 장부가액 3,000불과의 차액 4,000불을 파트너쉽의 소득으로 잡고<sup>53)</sup> 이 소득을 B에게 배부하여 그의 소득으로 잡는다. 한편 C가 노무제공의 대가로 당장 파트너쉽 재산의 일부에 대한 권리(이를 capital interest라 부른다)를 얻지는 않고 다만 장차 파트너쉽이 얻을 이익을 분배받을 권리(이를 profit interest라 부른다)만 얻는 경우, 노무제공자에게 당장 과세소득이 생기는가에 대해서는 법률상 분명한 규정이 없어서 여러 모로 문제가 되어 왔다.<sup>54)</sup> 현행 실무에서는 행정청 예규<sup>55)</sup>로 비과세의 요건을 정해두고 거기

49) 분개의 꼴로 표시하면, (차) 파트너쉽지분 \$1000 (대) 토지 \$1000.

50) 분개로 표시하면,

(차) 현금(inside basis) \$15,000 (대) 세무상 A 자본금 (outside basis) \$15,000.

토지(inside basis) \$3,000세무상 B 자본금 (outside basis) \$3,000.

51) 미국재무부 시행규칙 1.721-1(b)(1)조.

52) 미국재무부 시행규칙 제1.722-1조.

53) 미국재무부 시행규칙 1.83-6(b)조.

에 해당되면 비과세한다. 다른 경우에는 일반론으로 돌아가므로 정답이 없다.

미국법상 파트너십이 우리 법의 조합보다 단체성이 더 강함에도 불구하고 미국 세법은 조합에 대한 출자를 양도로 보지 않는다는 것은, 기업의 설립에 대해 세법상 어떤 법률효과를 줄 것인가라는 문제가 반드시 법률행위의 사법상 성격과 같은 문제일 필요는 없음을 보여준다. 법률의 껍질보다 經濟的 實質에 어떤 변화가 있는가를 따져 그에 맞추어 과세하자라는 생각이 생길 수 있는 것이다. 미국법에서는 파트너가 현금을 받고 재산을 파트너십에 넘긴다면 양도차익이 바로 과세됨<sup>56)</sup>을 생각하면 이 점이 한결 더 분명해진다. 이미 보았듯 사법상의 성질만 따진다면 조합원이 조합에 재산을 출연하면서 그 대가로 현금을 받았던 받지 않았던 조합원이 그 재산에 대한 자기지분을 가짐에는 아무 차이가 없다. 그러나 미국법은 현금거래인가 아닌가를 세법상 법률효과와의 결정적 기준으로 삼고 있는 것이다.

### Ⅲ. 인적회사

인적회사는 조합과 물적회사의 중간형태라 말할 수 있다. 우리 상법의 인적회사 제도는 독일상법에 뿌리를 둔 것이지만, 세법 쪽에서는 우리 현행법과 독일 현행법은 아주 다르다. 우리 법에서는 인적회사가 물적회사와 마찬가지로 법인세를 내지만 독일법에서는 인적회사는 법인세를 내지 않고 회사의 소득은 직접 사원들의 소득으로 보아 사원들이 소득세를 낸다.

#### 1. 인적회사의 설립

조합기업을 상법에 따라 등기하면 法人格을 얻게 된다. 이것이 舍名會社이다. 합명회사는 상법에 따라 定款을 작성하여 商號, 회사의 목적, 본점의 소재지, 사원의 신원, 사원별 출자재산의 내용과 가액이나 평가방법, 정관작성일 등을 정한 뒤<sup>57)</sup> 회사의 설립을 등기함으로써 성립한다.<sup>58)</sup> 업무집행사원, 회사대표, 퇴

54) *Diamond v. Comr.*, 56 TC 530 (1971), *aff'd* 492 F.2d 286 (7th Cir. 1974); *Campbell v. Comr.*, TC Memo 1990-162, 59 TCM 236, *rev'd*, 943 F.2d 815 (8th Cir. 1991).

55) *Rev. Proc.* 93-27, 1993-2 CB 343.

56) 미국세법 제707(a)조; 미국재무부 시행규칙 제1.707-1조.

사원인, 회사의 해산사유 등 이른바 상대적 기재사항은 정관에 기재하지 않으면 효력이 없다.<sup>57)</sup> 합병회사의 사원 상호간의 내부관계는 정관(실질적으로는 사원간의 약정)에 따르고<sup>58)</sup> 외부관계에서도 사원 모두가 連帶하여 無限責任을 지므로<sup>59)</sup> 조합과 다를 바 없다. 법무법인 등 전문직으로 구성된 특별법상 회사도 합병회사에 관한 상법규정이 준용된다면<sup>62)</sup> 같은 결과가 생긴다.

제3자에 대한 관계에서 합병회사와 조합 사이에는 여러 가지 차이도 있다. 우선 합병회사의 대표사원은 회사의 영업에 관하여 재판상·재판 외의 모든 행위를 할 수 있고, 정관이나 사원 전체의 동의로 대표권에 제약을 가하였더라도 선의의 제3자에 대항하지 못한다.<sup>63)</sup> 대표사원이란, 정관이나 사원 전체의 동의로 업무집행사원 가운데에서 회사를 대표할 자를 정한 경우에는 그렇게 정한 자가 대표가 된다. 대표사원을 따로 정하지 않았으면 업무집행사원, 업무집행사원도 따로 정하지 않았으면 각 사원이 회사를 대표한다.<sup>64)</sup> 합병회사는 법인격을 가지므로 재산은 사원의 합유가 아니라 회사의 소유가 되고, 따라서 대표권을 가진 자가 회사의 기관으로서 이를 처분할 수 있다. 또 대표사원이 업무를 집행하면서 다른 사람에게 손해를 끼쳤을 때에는 회사가 그 사원과 연대하여 배상책임을 진다.<sup>65)</sup> 대표는 회사의 기관이므로 회사자체가 책임을 지는 까닭이다.<sup>66)</sup> 이에 비해 조합에서는 각 조합원이 다른 조합원의 행위에 대해 책임을 지는 이유가 대리이므로 각 조합원은 다른 조합원의 불법행위에 대해서는 책임을 지지 않는다. 대리란 법률행위의 대리인 까닭이다.<sup>67)</sup>

57) 상법 제179조, 제270조.

58) 상법 제172조, 제180조.

59) 상법 제201조 제1항, 제207조, 제208조 제1항, 제218조 제1호, 제227조 제1호 등.

60) 상법 제195조.

61) 상법 제212조. 다만 회사의 재산으로 회사채무를 다 갚을 수 없는 경우에만 사원이 책임을 지는 보충적 책임이다.

62) 예를 들어 변호사법 제58조. 그러나 회계법인에 대하여는 유한회사에 관한 상법규정이 준용된다. 공인회계사법 제40조 제2항.

63) 상법 제209조.

64) 상법 제207조.

65) 상법 제210조.

66) 법인에게도 불법행위능력이 있다. 민법 제35조 제1항 참조.

67) 불법행위를 하기 위한 대리권이란 논리상 있을 수 없다. 다만 지휘종속관계가 인정된다면 사용자책임이 생길 수는 있다. 대법원 1961. 10. 26. 선고 4293민상288 판결(요집 민 I-2, 1234).

합자회사는 정관을 작성하고<sup>68)</sup> 회사설립의 등기를 함으로써 성립한다.<sup>69)</sup> 합자회사는 무한책임사원 외에 유한책임사원도 있는 회사이므로<sup>70)</sup> 각 사원의 책임이 어느 쪽인지를 정관에 적고<sup>71)</sup> 등기하여야 한다.<sup>72)</sup> 유한책임사원은 정관에 정한 출자의무 외에는 인적책임을 지지 않는다.<sup>73)</sup> 신용이나 노무는 출자하지 못한다.<sup>74)</sup> 유한책임사원은 회사의 업무집행을 할 수 없고<sup>75)</sup> 대표권을 가질 수도 없다.<sup>76)</sup> 유한책임사원이 타인에게 자기를 무한책임사원이라 오인시키는 행위를 한 때에는 오인으로 인하여 회사와 거래를 한 자에 대하여 무한책임을 진다.<sup>77)</sup> 유한책임사원이 업무집행을 맡는다던가 회사의 대표역할을 한다던가 하는 경우에 이런 무한책임을 지게 될 것이다.

## 2. 인적회사의 과세에 관한 독일법

독일에서는 인적회사는 법인이 아니다. 독일법에서는 기업에 대한 소득과세는 기본적으로 기업의 법인격 유무에 따라 두 갈래로 나뉜다. 물적회사는 법인으로서 법인세를 낸다.<sup>78)</sup> 법인이 아닌 인적회사는 공동사업체<sup>79)</sup>로 보아 법인세를 내지 않고 사원이 공동사업자<sup>80)</sup>로서 제 몫의 소득에 대하여 바로 소득세(개인사원의 경우)<sup>나</sup><sup>81)</sup> 법인세(법인사원의 경우)를 낸다.

독일법은 “합명회사, 합자회사 기타 회사나 조합에서 사업의 동업자(공동사업자)로 인정될 수 있는 사원(조합원)의 이익지분, 및 사원(조합원)이 회사를

68) 상법 제270조.

69) 상법 제172조.

70) 상법 제268조.

71) 상법 제270조.

72) 상법 제271조.

73) 상법 제279조 제1항.

74) 상법 제272조.

75) 상법 제278조.

76) 대법원 1966. 1. 25. 선고 65다2128 판결.

77) 상법 제281조 제1항.

78) Koerperschaftsteuergesetz(이하 “독일법인세법”) 제1조.

79) Mitunternehmerschaft. Einkommensteuergesetz(이하 “독일소득세법”) 제15조 제1항. 이 말은 인적회사에 더하여 Gemeinschaft도 포함하는 개념이다. 같은 법 제6조 제5항.

80) Mitunternehmer

81) 독일소득세법 제1조.

위한 활동, 대부금의 공여 또는 경제재의 인도에 관련하여 회사로부터 받은 보수” 따위를 사업소득의 하나로 규정하고 있다.<sup>82)</sup> 독일법에서는 인적회사는 組合의 한 형태일 뿐이므로, 이 조문은 인적회사만이 아니라 민법상의 조합에도 똑같이 적용된다. 위 조문 외에도 인적회사나 조합 과세의 개별적인 문제를 다루는 규정은 소득세법상 몇 가지가 있지만, 과세의 기본구조는 극히 간단한 위 조항 하나 뿐이고, 따라서 인적회사 과세의 틀을 만드는 것은 법이 아니라 판례의 역할이 되었다.

인적회사의 과세에 관한 판례의 입장은 시대에 따라 변화해 왔지만, 크게 보자면 인적회사를 사원의 집합으로 이해하려는 생각과 독립적 단체로 보려는 생각이 엇갈려 왔다. 초기의 이론은 전자, 그 가운데에서도 이른바 “貸借對照表 묶음 이론”<sup>83)</sup>이다. 이 理論은 크게 보자면, 회사법이 人的會社의 개념과 人的會社·社員 사이의 관계에 관하여 뭐라고 하던 세법은 이를 무시하고 인적회사란 그저 각 사원의 개별적 영업을 묶은 것일 뿐이다라고 보자라는 생각이다. 이 입장은 세법의 독자성을 주장했던 Enno Becker의 영향하에서 1920년대 말 이후 Reich 재정재판소<sup>84)</sup>의 판례에 나타났고, 그 뒤 독일의 연방재정재판소 판례로 이어졌다. 이 이론의 요는 인적회사란 각 사원의 개별적 영업으로 분해해서 과세해야 한다는 것이고, 인적회사의 자산부채나 손익은 각 사원의 자산부채나 손익의 「묶음」에 지나지 않는 것으로 생각되었다. 이와 같이 생각한다면, 사원의 소득을 계산함에 있어서 회사의 존재를 애초부터 무시하고 들어가게 된다. 또 인적회사의 사원과 회사 사이의 계약이란 인정하기 어렵게 되고 회사와 사원간의 모든 급부는 출자나 자본의 환급으로 보아야 한다는 생각에 이른다.

1960년대말 이후 학설은 대차대조표 묶음 이론을 비판하였고<sup>85)</sup> 1980년대 중반 이후 연방재정재판소의 판례도 이를 내치기에 이르렀다.<sup>86)</sup> 판례를 인용하자면, 「인적회사의 상법상 독립성을 소득세법상 중요하지 않다고 여길」 수 없다는

82) 독일소득세법 제15조 제1항, 제2조 제1항 제2호.

83) Bilanzbündeltheorie. Schmidt, Einkommensteuergesetz Kommentar(19 Aufl. 2000), 제15조 주식 162문단 등 참조.

84) Reichsfinanzhof.

85) 특히 Messmer, “Die Bilanzbündeltheorie: Eine meisterhafte Schopfung der Rechtsprechung?,” *Steuerberater Jahrbuch* 1972/73, 129-205쪽.

86) GrS BFHE 141, 405/31 = BStBl II 84, 751/64



것이다.”<sup>87)</sup> 이는 일정 범위 안에서 인적회사의 단체성 내지 법인격을 받아들임을 뜻한다. 인적회사의 단체성은 1) 소득금액의 결정, 특히 실현여부를 누구를 기준으로 판단하는가<sup>88)</sup> 2) 인적회사와 사원 사이에서 독립당사자와 같은 조건으로 체결한 계약을 인정할 수 있는가<sup>89)</sup> 따위에 영향을 미치게 된다.

그러나 인적회사의 단체성에는 분명한 한계가 있다. 인적회사 그 자체는 소득세나 법인세의 납세의무자가 아니고, 사원이 인적회사를 통한 사업의 공동사업자이다.<sup>90)</sup> 따라서 회사의 경영성과가 사원 자신에게, 그가 직접 번 소득처럼 귀속된다.<sup>91)</sup> 세무대차대조표에 따른 회사의 손익에 대한 각 사원의 몫은, 마치 사원이 그 손익을 직접 번 것처럼 직접 귀속된다.<sup>92)</sup> 회사에 이익이 발생하면 그 가운데 각 사원의 몫이 각 사원의 소득이 된다.<sup>93)</sup> 실제로 현금이나 재산이 배당되어야 소득이 생기는 것은 아니다. 손익을 각 사원에게 할당하는 기준은 원칙적으로 이익분배에 관한 정관 내지 조합계약상의 규정이다.<sup>94)</sup> 그런데 회사의 이익 가운데 누구의 몫이 얼마인가는 기업회계 내지 상사대차대조표상 손익을 기준으로 정하는 것이 보통이고, 판례는 특약이 없는 한 손익분배 약정에서 말하는 회사의 이익이란 상법에 따른 이익을 말한다고 본다.<sup>95)</sup> 따라서 상법상 이익과 과세소득의 차액을 각 사원에게 어떻게 할당할 것인가의 문제가 생긴다. 우선, 어느 사원에 대한 배당으로 보아야 할 개인적 지출이 상사회계에서 비용으로 되어 있다면 이는 그 사원의 소득이 됨은 본 바와 같다. 손금불산입 항목과 자산부채의 평가차액은 약정상의 이익분배 비율에 따라 각 사원에게 할당한다.<sup>96)</sup>

재산을 인적회사에 出資하고 출자지분을 받는 행위는 양도에 해당한다.<sup>97)</sup>

87) BFH GrS BStBl. II 1991, 691쪽.

88) GrS BFHE 178, 86, BStBl II 95, 617 등.

89) Schmidt, 앞의 책, 제15조 주식 164문단.

90) BFHE 171, 246/57-59, BStBl II 93, 616/21-22 등.

91) Schmidt, 앞의 책, 제15조 주식 165문단.

92) GrS BFHE 171, 246/58, BStBl II 93, 616/21.

93) Schmidt, 앞의 책, 제15조 주식 441문단.

94) GrS BFHE 132, 244/52, BStBl II 81, 164/8, Schmidt, 앞의 책, 제15조 주식 443문단.

95) BFHE 161, 456, BStBl II 90, 965. Schmidt, 앞의 책, 제15조 주식 444문단.

96) GrS BFHE 163, 1, BStBl II 91, 691.

97) BFHE 120, 239, BStBl II 77, 145.

그렇지만 독일법에서는 사업재산이 아닌 사적 재산의 양도차익은 과세하지 않음이 원칙이고, 다만 물적회사의 지분의 일정비율 이상을 양도해서 생긴 차익<sup>98)</sup>이나 단기 양도차익은 과세한다.<sup>99)</sup> 출자재산이 영업의 전부나 일부이거나, 공동사업에 대한 지분이거나, 물적회사 주식의 전부로 사업재산에 속하는 것이고, 출자가 법<sup>100)</sup>에 정한 기업구조조정요건의 요건을 만족하는 경우에는 양도차익의 과세가 이연된다.<sup>101)</sup> 사업재산 가운데 특정 재산을 출자한다면, 이는 교환과 마찬가지로 보아 양도차익을 과세한다.<sup>102)</sup> 특정한 사적재산의 양도에서 생긴 소득은 과세하지 않음이 원칙임은 앞에서 본 바와 같다.

인적회사는 법인이 아니고 인적회사의 재산은 사원의 합유이므로, 인적회사에 대한 출자는 출자재산 가운데 자기 지분을 제외하고 다른 사원의 지분 부분을 양도함을 뜻한다. 따라서 출자재산이 과세대상인 경우, 양도소득의 계산은 출자가액 전액에 대해서가 아니라 다른 사원의 지분 부분에 대해서만 계산한다.<sup>103)</sup>

### 3. 인적회사의 과세에 관한 우리 법

우리 법에서는 인적회사는 법인으로 법인세를 낸다. 회사의 재산은 회사의 소유이지 사원의 합유가 아니다. 따라서 재산의 현물출자는 양도소득세 과세 대상이 된다. 우리 세법은, 법인이 現物出資를 하여 자회사를 세우면 양도가액을 시가로 하여 양도한 것으로 보고 양도차익을 과세한다. 개인이 현물출자하여 자회사를 세우는 경우에도 부동산 양도소득세를 매긴다.<sup>104)</sup> 다만, 개인기업을 현물출자하여 법인을 설립하거나, 현금출자로 법인을 세운 후 그 출자액으로 개인기업의 사업을 양도받는 경우, 또 회사의 분할 등에 대한 과세이연의 특례가 있으나 이는 물적회사에도 공통되는 것으로 다음 절에 가서 생각해 보

98) 독일소득세법 제17조.

99) 독일소득세법 제22조 제2호, 제23조. 현행법 제23조는 투기라는 말은 빼버렸다. 투기의 의도가 없더라도 법에 정한 기간 안에 양도하면 과세대상이 되는 까닭이다. Schmidt, 앞의 책, 제23조 주식 1문단, 2문단.

100) Umwandlungssteuergesetz, 특히 제24조.

101) BFHE 172, 37; Schmidt, 앞의 책, 제15조 주식 663문단.

102) 독일소득세법 제6조 제6항 제1호. Schmidt, 앞의 책, 제15조 주식 664문단.

103) BFHE 120, 239.

104) 소득세법 제88조 제1항.

기로 한다. 우리나라에서는 인적회사란 사실 거의 존재하지 않는 까닭이다. 여기에는 역사적으로 문화적으로 여러 가지 이유가 있겠지만 세법 쪽에서만 본다면 인적회사도 물적회사와 똑같이 법인세를 내는 이상 무한책임을 지는 인적회사를 선택할 이유가 없었다.

#### IV. 주식회사와 유한회사

주식회사와 유한회사에서는 법인 내지 회사의 단체성이 두드러지게 나타나면서 주주나 사원의 개별성은 숨어든다. 주주나 사원은 유한책임이므로<sup>105)</sup> 출자한 재산 외에는 채권자에게 아무런 책임을 지지 않는다. 회사의 경영은 주주나 사원이 아닌 별개의 기관(이사와 이사회)의 손에 넘겨지고, 주주나 사원은 단순한 투자자로서 이익배당에 참가할 수 있는 권리를 얻는다. 회사의 내부관계는 사원과 사원의 관계가 아니라 회사와 사원의 관계가 된다. 이를 전제로 물적회사의 설립에 따르는 법률효과를 따지고, 이어서 자본의 납입에 따르는 법률효과를 따져보자.

##### 1. 법인세

회사는 그 소득에 대하여 법인세를 납부할 의무를 진다.<sup>106)</sup> 회사의 소득이란 純資産(자산과 부채의 차액)의 순증가액을 뜻하므로<sup>107)</sup> 실제로는 주주의 소득의 총계일 뿐이다. 주주는 회사에 소득이 있다는 것만으로는 아무런 납세의무를 지지 않고 배당을 받아야 주주의 소득이 된다.<sup>108)</sup> 우리 소득세법에서는 과세대상으로 명시되어 있는 것만이 소득이고<sup>109)</sup> 아직 배당되지 않은 상태의 법인소득은 이를 주주의 소득으로 과세한다는 규정이 없는 까닭이다.

##### 2. 현물출자와 미실현이득 과세

법인을 별개의 인격으로 인정하여 권리의무의 단위로 삼는 것은 본래 사법

105) 상법 제331조, 제553조.

106) 법인세법 제2조 제1항.

107) 법인세법 제14조 제1항, 제15조 제1항, 제19조 제1항.

108) 소득세법 제17조 제1항.

109) 소득세법 제3조, 제4조.

상의 법률관계를 간편히 하기 위한 것이지만 법인이라는 개념이 사법질서의 기초를 이루게 된 이상, 세법도 일단은 법인이라는 형식을 존중하고 법인을 별개의 인간으로 보게 된다. 세법에서도 주주와 법인 사이의 거래는 원칙적으로 독립된 인간 사이의 거래가 된다. 우리나라 법은 “매도, 교환, 법인에 대한 현물출자 등 有償移轉”을 양도로 보아 미실현이득의 과세계기로 삼는다.<sup>110)</sup> 곧 法人을 개인과 다른 별개의 人格으로 보고, 법률적으로 다른 사람 사이의 거래라면 이를 과세계기로 삼는 것을 원칙으로 한다.<sup>111)</sup> 다른 나라에서도 일단 법인격이 존중됨은 논리필연이다. 일찍이 1910년대의 *Burge* 사건<sup>112)</sup>에서 미국 법원<sup>113)</sup>은 현물출자가 양도인가라는 논점을 판단하면서, 법인과 주주는 법적으로 다른 인간이고 출자에 의하여 소유권이 이전한다는 이유로 과세대상이 된다고 판시하였다. 현행법으로는 미국,<sup>114)</sup> 독일,<sup>115)</sup> 일본,<sup>116)</sup> 모두 일반론으로는 법인과 주주의 거래를 서로 다른 사람 사이의 거래로 보아 출자전에 이미 생긴 미실현이득을 주주에게 과세함을 원칙으로 삼고 있다.

다른 한편, 법인의 본질은 자연인이 아닌 것을 자연인처럼 생각하는 것이며, 법인이란 결국 이해관계자들을 일정한 법률관계로 묶어 주는 법률적 형식일 뿐이다. 세법은 민사법에 비해 불 때 經濟的 實質을 중시할 수밖에 없고, 따라서 법인이란 결국 허깨비에 불과하다는 생각이 세법의 다른 한 축을 이루게 된다. 그런 관점에서 본다면 주주가 재산을 법인에 출자하였더라도 경제적 실질에 변화가 없다면 이를 과세하지 않아야 옳다라는 생각이 들게 마련이다. 이리하여 1921년에 미국은 법을 바꾸어<sup>117)</sup> 출자자가 재산을 그가 이미 지배하거나 앞으로 지배하게 될 법인에 현물출자하는 경우 주주의 양도차익에 대한 과세를 移延하게 되었다.<sup>118)</sup> “支配”라는 말은 출자자가 의결권 총수중 80% 이

110) 소득세법 제88조 제1항.

111) 뒤에 살펴보듯 몇 가지 예외는 있다.

112) *Napoleon B. Burge & C. Burge*, 4 B.T.A. 732(1926).

113) 정확히는 tax court 의 전신인 Board of Tax Appeal.

114) Internal Revenue Code(이하 “미국세법”) 제1001조.

115) 독일 소득세법 제2조 및 제16조.

116) 일본 所得稅法 제33조, 제59조; 大阪高判昭 49. 10. 15. 등

117) Senate Comm on Finance, S. Rep. No. 275, 67th Cong., 1st Sess. (1921). 1921년의 Revenue Act에 대해서는, Jerome R. Hellerstein, “Mergers, Taxes, and Realism,” 71 *Harvard L. Rev.* 254, 258-61 (1957) 참조.

118) 미국세법 제351조.

상 소유하고 또 의결권 없는 주식도 80% 이상 소유하는 것을 말한다.<sup>119)</sup> 과세를 이연한다함은, 출자자에게 양도차익이 없게 하기 위해 양도가액을 출자자의 장부가액으로 계산한다는 말이다. 그 결과 출자받는 법인의 입장에서는 그 재산을 주주의 장부가액으로 취득한 셈이 되어,<sup>120)</sup> 당장 현물출자시 주주의 양도차익은 과세되지 않지만<sup>121)</sup> 나중에 법인이 그 재산을 비싼 값으로 팔게 되면 그 때에 법인의 양도차익으로<sup>122)</sup> 과세된다.<sup>123)</sup> 지배주주의 현물출자 양도차익을 非課稅하는 趣旨는, 법률적으로 말한다면 소득이 실현되었다 하더라도 “상식적 경제적 의미에서는 단지 소유의 형태가 바뀌었을 뿐”이라는 것이다.<sup>124)</sup>

우리 세법은, 법인이 現物出資를 하여 자회사를 세우면 양도가액을 시가로 하여 양도한 것으로 보고 양도차익을 과세한다. 개인이 현물출자하여 자회사를 세우는 경우에도 부동산 양도소득세를 매긴다.<sup>125)</sup> 이 원칙에는 여러 가지 예외가 있고, 특히 기업조직의 법률적 변화에도 불구하고 기업의 경제적 실질은 그대로 유지된다라고 생각할 수 있는 경우에는 양도차익을 과세하지 않는다.

우선, 개인기업을 현물출자하여 법인을 설립하거나, 현금출자로 법인을 세운 후 그 출자액으로 개인기업의 사업을 양도받는 경우, 조세특례제한법에 의한 法人轉換의 요건에 해당하면, 미실현이득에 대한 과세를 이연받을 수 있다.<sup>126)</sup> 조세특례제한법상 법인전환이라 함은, 제조업, 광업, 건설업 기타 대통령령이 정하는 사업을 영위하는 거주자가 사업용고정자산을 (1) 현물출자하거나<sup>127)</sup> (2) 법인 설립일부터 소급하여 1년 이상 당해 사업을 영위하던 자가 발기인이 되어 당해 사업장의 1년간 평균 순자산가액<sup>128)</sup> 이상을 출자하여 법인을 설립

119) 미국세법 368(c)조

120) 미국세법 362(a)조

121) 미국세법 351(a)조

122) 미국세법 1001(a), 1011, 362(a)조

123) 미국세법 61(a)(3), 63(a), 11(a) 및 (b)조

124) *Portland Oil Co. v. CIR*, 109 F2d 479, 488 (1st Cir.), cert. denied 310 US 650 (1940)

125) 소득세법 제88조 제1항.

126) 조세특례제한법 제32조 제1항.

127) 조세특례제한법 제32조 제1항

128) 사업양수도가 있었던 월의 직전월 말일부터 소급하여 1년간 매월 말일 현재의 사업용자산의 합계액에서 충당금을 포함한 부채의 합계액을 공제한 금액의 합계액을 12로 나눈 금액. 조세특례제한법 제29조 제4항 및 제28조 제1항 제2호.

하고, 그 법인 설립일부터 3월 이내에 당해 법인에게 사업에 관한 모든 권리와 의무를 포괄적으로 양도하는 방법에 의하여 법인으로 전환하는 경우를<sup>129)</sup> 말한다.

법인의 物的分割의 경우에도 법정요건이 만족되면 양도차익에 대한 과세를 이연한다.<sup>130)</sup> 과세이연의 요건은 다음과 같다: 1) 분할등기일 현재 5년 이상 계속하여 사업을 영위한 내국법인이 분리하여 사업이 가능한 독립된 사업부문을 분할하는 것이고, 분할하는 사업부문의 자산 및 부채가 포괄적으로 승계되며(다만, 공동으로 사용하던 자산, 채무자의 변경이 불가능한 부채 등 분할하기 어려운 자산과 부채 등으로서 재정경제부령이 정하는 것의 경우에는 그러하지 아니하다), 분할법인(소멸한 분할합병의 상대방법인을 포함한다)만의 출자에 의하여 분할하는 것이고, 분할합병의 경우 분할합병의 상대방법인이 분할등기일 현재 1년 이상 계속하여 사업을 영위하던 내국법인일 것 2) 분할법인 또는 소멸한 분할합병의 상대방법인의 주주가 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인으로부터 받은 분할대가의 전액이 주식이고 그 주식이 분할법인 또는 소멸한 분할합병의 상대방법인의 주주가 소유하던 주식의 비율에 따라 배정될 것 3) 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인이 분할등기일이 속하는 사업연도의 종료일까지 분할법인 또는 소멸한 분할합병의 상대방법인으로부터 승계받은 사업을 계속 영위할 것.

셋째, 재벌그룹에 속하는 계열회사들이 주식을 현물출자하여 공정거래법상의 持株會社를 세우는 경우 현물출자에 따르는 법인세부담을 이연해 주는 제도가 있다.<sup>131)</sup> 금융지주회사의 설립에 따라 금융기관의 주주가 기존 주식을 내어놓고 지주회사의 주식을 받게 되는 경우에도 양도소득세나 법인세를 이연한다.<sup>132)</sup>

### 3. 자본 또는 출자의 납입과 주식발행액면초과액

우리 상법은 額面株式 제도를 택하고 있고,<sup>133)</sup> 주식의 액면총계를 資本이라

129) 조세특례제한법 제32조 제1항, 동시행령 제29조 제2항.

130) 법인세법 제47조, 제46조 제1항, 동시행령 제82조 제3항.

131) 조세특례제한법 제38조의2.

132) 조세특례제한법 제52조의2.

133) 상법 제429조 제4항.

부르고 있다.<sup>134)</sup> 법인의 입장에서 보면 순자산이 증가하지만, “자본의 납입”으로 인한 순자산증가액은 益금이 아니다.<sup>135)</sup> 법인을 주주의 집합이라 본다면, 주머니 돈을 씌지로 옮긴 것일 뿐이고, 주주가 더 부자가 된 바가 없는 까닭이다.

株式發行額面超過額은 益金에 산입하지 아니한다.<sup>136)</sup> 주식을 실제로 발행할 때 그 대가로 얼마를 받는다 하는 發行價額은 원칙적으로 액면과는 무관하다. 주식의 발행가액은 주식의 가치에 따라 정해지는 것이므로, 그 가액이 액면을 超過할 수도 있다. 액면초과발행의 경우, 주식발행대금으로 납입된 금액 중 액면초과 금액(기업회계 용어로 “株式發行超過金”<sup>137)</sup>)은 자본준비금으로 적립하여야 한다.<sup>138)</sup>

法人稅法은 액면금액 곧 “자본”의 납입으로 인한 순자산증가액에 대하여 주식발행액면초과액을 益金에서 제외한다.<sup>139)</sup> 주주의 입장에서는, 어느 경우든 실제 발행대금으로 납입한 금액이 주식이라는 재산(유가증권)의 취득원가가 된다.<sup>140)</sup>

주식발행액면초과액은 資本準備金이므로 配當할 수 없다.<sup>141)</sup> 다른 자본준비금과 마찬가지로 이사회(혹은 주주총회)의 결의를 거쳐 자본에 전입할 수는 있다.<sup>142)</sup> 주식발행액면초과액을 자본에 전입하면 주식발행대가를 새로이 납입하지 않고 기존 주주에게 신주를 발행해주는 결과가 된다.<sup>143)</sup> 이때 주주가 받는 신주의 가치는 주주의 소득으로 보지 않는다.<sup>144)</sup> 주식발행액면초과액이란 애초에 주주가 납입한 금액일 뿐 회사가 번 돈이 아닌 까닭이다. 또 주식발행액면초과액은 뒤에 자본의 결손이 생기는 경우 이익준비금으로 충당하고도 모

134) 상법 제451조.

135) 법인세법 제15조 제1항.

136) 법인세법 제17조 제1호.

137) 기업회계기준 제31조 제1호.

138) 상법 제459조 제1항.

139) 법인세법 제15조 제1항 제1호.

140) 법인세법 제41조 제1항 및 같은 법 시행령 제72조 제1항; 소득세법 제94조 제1항 제3호 및 같은 법 제97조 제1항 제1호 나목.

141) 상법 제462조.

142) 상법 제461조.

143) 상법 제461조 제2항.

144) 법인세법 제16조 제1항 제2호 단서; 소득세법 제17조 제2항 제2호 단서

자라는 금액에 충당할 수 있다.<sup>145)</sup> 이 충당은 결손금처리계산서에 대한 주주총회의 승인을 거쳐서 이루어진다.<sup>146)</sup>

#### 4. 주식 할인 발행 차금

법인세법은 “株式割引發行差金”을 손금에 산입하지 아니한다. 주식할인발행 차금이란 주식의 발행가액이 액면보다 낮은 경우 생기는 차액을 말한다. 상법은 액면미달의 발행(할인발행)은 회사가 창립한 날로부터 2년을 경과한 후에 주주총회의 특별결의를 거치고 법원의 인가를 받아야만 가능하도록 하고 있다.<sup>147)</sup> 그러나 株券上場法人은 증권거래법에 따라 법원의 인가 없이도 額面未達發行이 가능하다.<sup>148)</sup> 주식의 額面未達額은 자본(대차대조표 대변)에서 차감하거나 또는 자산으로(대차대조표 차변) 계상할 수밖에 없다. 상법은 액면미달액을 대차대조표 자산의 부에 계상할 수 있도록 하고<sup>149)</sup> 동 액면미달액은 3년 내의 매 결산기에 균등액 이상을 償却하도록 정하고 있다.<sup>150)</sup> 따라서 자산에 적힌 액면미달액의 금액이 상각금액만큼 줄어들고, 3년이 지나면 모두 없어지게 된다. 결국, 액면미달액만큼 배당가능이익이 줄어든다.

주식의 액면미달발행을 규제하고 액면미달액의 상각을 요구하는 상법조문은 입법론상 옳지 않다. 이른바 資本充實의 원칙에 따른 설명은, 주식이 할인발행되는 경우 채권자가登記부에 적힌 자본금의 증가액만큼 책임재산이 증가한다고 믿을 것이라는 전제를 세운다면, 할인발행으로 실제 재산이 늘어남 없이

145) 상법 제460조. 여기에서 “자본의 결손”이라 함은 회사의 순재산액이 자본금과 법정준비금의 합계에 미달하는 상태, 곧 임의준비금의 누계를 넘는 결손금이 있는 경우를 말한다.

146) 상법 제447조 및 제449조. 충당, 곧 자본준비금 계정과 결손금 계정을 맞지워 버리는 단순한 계정이체에 대하여 주주총회의 승인을 요하게 하는 것은, 이 같은 충당은 회사의 경영성과(결손금)와 회사와 주주의 자본거래(자본준비금)를 섞어버리면 주주의 의사결정을 誤導할 수 있는 까닭이다. 그러나 기존주주의 동의를 얻었다 하더라도 장차 투자할 투자자를 오도한다는 문제는 남는다.

147) 상법 제417조.

148) 증권거래법 제191조의15.

149) 상법 제455조 제1항.

150) 법문은 마치 액면미달액을 자산의 부에 계산한 경우에만 이를 상각하라는 듯 씌어 있지만, 그렇게 풀이할 일은 아니다. 후술하듯, 상각 여부는 배당가능이익에 영향을 미친다. 액면미달액의 대차대조표상 표시위치에 따라 배당가능이익이 달라지게 할 수는 없다.



자본만이 늘어난다면 채권자가 뜻밖의 손해를 입을 가능성이 있다는 점을 내세운다. 따라서, 할인발행은 규제해야 하고 혹시라도 할인발행을 한 경우에는 3년이라는 빠른 시일 안에 이 차액을 보충해 주어서 오해의 소지를 없애자는 것이다. 그러나 채권자가 대차대조표는 보지 않고 등기부만 보고서 자본의 액을 순자산과 동일시하리라는 가정 자체가 애초에 잘못된 것일 뿐이다.<sup>151)</sup>

법인세법은 액면미달발행에 따른 株式割引發行差金を 損金에서 제외한다.<sup>152)</sup> 법인의 소득이란 주주의 집합적 소득이므로, 증자에서 법인소득이 생길 이유가 없다. 상법이 액면미달액을 자산에 적도록 정하고는 있지만, 세법의 입장에서 본다면 법인의 부가 실제로 늘어나는 것이 없으므로 이는 자산이라 볼 수 없다. 주식할인발행차금의 상각액 역시 부의 감소를 가져오지 않고, 따라서 손금이 될 수 없다.

## 5. 법인세와 주주과세

배당은 주주의 소득이 된다.<sup>153)</sup> 현행법상 배당소득은 원천징수방식으로 分離課稅되거나 또는 주주의 다른 소득과 합쳐 綜合課稅된다. 분리과세란 배당소득을 종합소득에 합산하지 않는 것을 말한다.<sup>154)</sup> 소득세법만 놓고 본다면 1) 지급자가 상장법인이나 협회등록법인이어야 하고,<sup>155)</sup> 2) 소득을 지급받는 자가 소액주주(배당을 지급하는 회사의 발행주식총액의 1% 이하를 소유하고 당해 법인 주식의 총계가 액면기준 3억 원 이하인 자<sup>156)</sup>)이어야 하며, 3) 배우자와 합쳐 볼 때 이자소득과 배당소득의 합계액이 4,000만 원 이하라는<sup>157)</sup> 세 가지 요건이 모두 만족되어야 배당소득이 분리과세가 되고, 위 조건 중 하나라도 깨어지면 종합과세가 된다.<sup>158)</sup>

分離課稅가 되는 배당소득에 대해서는 배당세액공제가 배제되고,<sup>159)</sup> 동 배당

151) 상세는 이창희, **세법강의** 401-405쪽.

152) 법인세법 제20조 제3호.

153) 소득세법 제17조 제1항.

154) 소득세법 제14조 제3항.

155) 소득세법 제14조 제3항 3호 및 제4항 3호.

156) 소득세법 제14조 제4항 제2호 및 제20조 제3항, 같은 법 시행령 제40조.

157) 소득세법 제14조 제3항 제4호.

158) 소득세법 제14조 제3항 및 제4항.

159) 소득세법 제56조 제4항.

소득을 지급하는 자는 지급액의 15%를 원천징수하여 납부하게 된다.<sup>160)</sup> 분리과세 배당을 지급받는 자는 이 원천징수세액을 종합소득에 대한 산출세액에서 공제할 수 없으므로,<sup>161)</sup> 분리과세 배당소득에는 법인세 부담에 더해서 15%의 세금이 지워지게 된다. 이에 반하여 綜合課稅가 되는 배당소득에 대해서는 배당세액공제를 통해 법인세 부담을 일부 제거하고 있다. 배당세액공제란 법인세 부담을 주주의 소득세에서 공제해 주는 것이다. 간단한 예를 들어 법인의 소득이 100원, 법인세율이 16%, 배당소득 외에 다른 소득을 합쳤을 때 주주에게 적용되는 세율이 40%(소득세법상 최고세율)이고, 법인의 소득은 전액 주주에게 바로 배당된다고 하자. 법형식을 꿰뚫어 본다면 주주는 100원을 벌었으므로 40원의 세금을 부담하면 된다. 이 결과는 다음과 같은 두 단계로 확보된다. 우선 법인은 16원(= 100원 x 16%)의 법인세를 납부하고 남은 84원(= 100원-16원)을 주주에게 배당한다. 주주가 실제로 받는 돈은 84원이지만, 거기에 16원(= 84원 x 16%/(1-16%))을 가산한 100원을 주주의 소득에 포함시킨다.<sup>162)</sup> 100원이라는 소득에 주주의 세율 40%를 곱한 소득세액은 40원이 되지만, 주주는 여기에서 법인세액 16원(= 84 x 16/84)을 공제한 24원을 납부하게 된다. 이런 방식으로, 주주가 법인을 거쳐 버는 소득의 세부담을 다른 소득과 맞추어주게 된다. 현행법의 配當稅額控除 제도는 법인세율이 16%<sup>163)</sup>라는 전제 하에서, 배당소득에 가산하는 금액<sup>164)</sup> 및 배당세액공제액을<sup>165)</sup> 19%(= 16/(100-16))로 잡고 있다.

## V. 맺는 말 : 법인격과 법인세

결국 우리 법에서는 기업의 설립에 대한 세법상 법률효과를 결정짓는 가장

160) 소득세법 제127조 제1항 제2호 및 제129조 제1항 제2호.

161) 소득세법 제76조의 문리만 따진다면, 모든 원천징수세액을 종합소득 산출세액에서 공제할 수 있으나, 그렇게 풀이할 수는 없다.

162) 결국 주주의 배당소득 = 배당액 x (1 + 법인세율 / 1 - 법인세율)이 된다. 이같이 번거로운 계산을 하는 이유는 주주가 한 사람이 아닌 다수이고, 배당가능이익이 언제나 모두 바로 배당되지 않기 때문이다.

163) 구법인세법 제55조 제1항의 낮은 세율.

164) 소득세법 제17조 제3항.

165) 소득세법 제56조 제1항. 조문의 문리상으로는 84원에 19%(= 16/84)를 적용하는 것인지 또는 100원에 19%를 적용하는 것인지 뚜렷하지 않으나 취지에 미루어 풀이한다면 84원에 19%를 적용한다고 보아야 한다.

큰 축은 법인격의 있고 없음이다. 법인격이 있으면 법인 자신의 소득에 대해 세금을 내어야 하고 출자자와 법인 사이의 행위는 독립한 인격 사이의 행위로서 과세된다. 그러나 법인은 인간이다라는 이 깔끔해 보이는 논리는 사실은 곧 벽에 부딪힌다. 가령 법인의 소득이란 무엇인가? ‘법인은 주주에게서 독립한 실체이다’라는 전제를 세우고 논리를 굽히지 않는다면 법인의 소득은 언제나 그 정의상 영(0)일 수밖에 없다. 회사의 소득이 있다고 하여도 이는 모두 주주에게 귀속되는 까닭이다. 회사의 잔여재산이나 이익에 대하여는 주주에게 분배청구권이 있는 까닭이다.

그렇다면, 법인세법이 말하는 法人의 所得이라는 것은 도대체 무엇인가? 영리사단법인으로서의 회사에 관한 한 법인의 소득이라는 말은 사실 株主의 所得을 의미한다. 법인을 소득의 집합적 계산단위, 징세의 단위로 삼아, 법인단계에서 계산한 주주의 소득에 법인의 소득이라는 이름을 붙인 것이다. 그렇게 본다면 반드시 주주만을 모아서 集合的 課稅單位로 삼을 이유는 없다. 법인과 출자자 사이의 거래라 하여 반드시 이를 서로 다른 사람 사이의 거래로 과세해야 할 이유도 없다. 이런 문제에 대한 답은 법인격이 있는가, 이런 식의 추상적 질문에서 답을 구할 것이 아니라 어떻게 하는 쪽이 효율적이고 공평한 세제를 만드는가라는 과학적 질문에서 얻어야 한다.

실제로 중요한 문제는 인적회사에 대한 과세이다. 어떤 회사가 수많은 출자자들이 소득을 얻는 통로가 된다면 세법에서도 이를 법인으로 삼아 세금을 걷는 것이 효율적 징세방법이 된다. (물론, 세법상 법인개념이 반드시 출자자의 사단일 이유는 없다.<sup>166)</sup> 이런 의미의 법인 개념은 경제적 실질을 묻는 개념이지만 회사 하나 하나의 상황을 따져 세법상 법인으로 삼을지 말지를 정할 수는 없다. 그렇다면, 불특정다수의 투자수단으로서 고안된 제도, 곧 物的會社는 세법상의 법인개념에 포함될 수밖에 없다. 이에 비해 ‘人的會社에 대해 법인세 납세의무를 지우는가’는 나라에 따라 큰 차이가 있다. 우리 법인세법은 “법인”을 납세의무자로 삼고 있는바, 합명회사, 합자회사, 주식회사, 유한회사는 모두 법인이라는 이유로<sup>167)</sup> 법인세의 납세의무자가 된다. 일본법도 우리 법과 같다.<sup>168)</sup> 이에 반해 독일법이나 미국법은 인적회사는 빼고 물적회사만을 법인세

166) 이창희, **세법강의**, 2001 240-243쪽.

167) 상법 제171조 제1항.

168) 일본 法人稅法 제4조.

의 납세의무자로 삼고 있다. 독일법에서는, 주식회사, 주식합자회사 및 유한회사는 법인세의 납세의무가 있고, 합명회사와 합자회사는 법인세 납세의무가 없다.<sup>169)</sup> 미국법<sup>170)</sup>에서는 1960년이래 법인세 목적상 법인의 정의를 따로 두어 (가) 구성원 내지 社員이 있어야 하고, (나) 영리목적이 있어야 하며, (다) 사망, 금지산, 탈퇴 등 사원의 변동이 단체의 해산사유가 아니어야 하고, (라) 단체의 의사결정이 사원에서 독립되어 있어야 하고, (마) 사원은 단체의 채무에 대해 책임이 없어야 하고, (바) 사원의 지위를 자유로이 양도할 수 있어야 한다는 여섯 가지 요건을 만족해야만 법인세를 매겼다.<sup>171)</sup> 따라서 전형적으로는 우리 법의 주식회사에 대응하는 corporation만이 법인세의 납세의무자가 되고(주법에 따라 설립되는 corporation은 여섯 가지 조건을 묻지 않고 법인세 납세의무를 진다<sup>172)</sup>), 합명회사에 상당하는 general partnership은 법인세 납세의무자가 아니었다. 현행법에서는 주법에 따라 설립된 corporation 등 일정한 기업은 법인세를 내지만, 다른 기업은 대체로 법인세를 낼 지 아니면 법인의 소득을 바로 주주의 소득으로 볼 지를 제 마음대로 고를 수 있다.<sup>173)</sup>

우리나라도 독일처럼 人的會社를 조합으로 과세해야 마땅하다라고 주장하려는 것은 아니다. 인적회사를 조합처럼 과세할 것인가는 그렇게 과세하는 경우와 인적회사를 법인으로 따로 과세하는 경우 각각 장단점이 무엇인가를 따져서 정해야 할 문제인 까닭이다. 인적회사의 경우 어느 쪽으로 가더라도 사실 거래비용의 차이는 크지 않을 것이다.<sup>174)</sup> 현행법의 한 가지 장점은 지적할 수 있다. 그것은 이른바 tax shelter 문제이다. 인적회사를 조합처럼 과세한다면, 이를 악용하여 회사단계에서 가공손실을 창출하여 이를 유한책임조합원들에게 할당하여 세금을 줄이는 수단으로 삼을 수 있는 까닭이다.<sup>175)</sup>

여기에서 말하고자 하는 것은 다만, 우리 법에서는 인적회사에 法人格이 있다는 이유만으로 인적회사를 물적회사와 마찬가지로 과세해야 한다는 생각은 그르다는 것이다. 우리 법의 법인격이라는 개념은 독일법의 개념이 일본법을

169) 독일 법인세법 제1조 제1항.

170) 상세는 이창희, 앞 주석 36의 글, 788-790쪽.

171) 미국세법 제11(a)조 및 제7701(a)(3)조와 동 시행규칙 제301.7702-2조.

172) O'Neill v. United States, 410 F.2d 888(6th Cir. 1969).

173) 미국재무부 시행규칙 301.7701-3.

174) 이창희, **세법강의** 385쪽.

175) 미국법상의 tax shelter에 관하여는 이창희, 앞 주석 36의 글, 803-807쪽 참조.

거쳐 우리 법으로 넘어온 것으로, 세 가지 정도의 뜻을 가질 수 있다. 첫째 법인격은 법률효과의 귀속점, 권리의무관계의 단위 정도의 뜻을 지니지만, 반드시 법인이 아닌 단체라도 권리의무관계의 단위가 될 수 있다라는 점에서 이를 반드시 법인격에 특유한 성질이라 말할 수는 없다. 둘째 법인격은 채권자와의 관계에서 법인의 재산이 따로 있다라는 뜻으로 쓰이기도 하지만, 우리 법의 인적회사에서는 사원은 무한책임을 진다. 한편 채권자의 사적 재산과 별개의 법인재산이라는 개념이 있을 수 있지만, 그런 의미의 기업재산이라는 것은 민법상의 조합에도 있다. 셋째, 법인이라는 말은 사원과 독립한 단체라는 측면에서 쓰일 수도 있지만, 1인 회사가 인정되는 이상 이런 개념은 적절하지 않다. 결국 법인이라는 말은 “자연인처럼 권리의무의 귀속점을 두어서 실체법상 또 절차법상 법률관계의 간단명료한 처리를 한결 철저히 하기 위해 법이 정책적으로 인정한 의제일 뿐이다.”<sup>176)</sup>

독일법의 인적회사에는 법인격이 없음에 비해 일본법이나 우리 법의 합명회사 사이에는 법인격이 있다라는 것은 民事法에서도 실제로 별 차이를 낳지 않는다. 독일법의 합명회사는 회사의 상호하에 권리를 얻고 의무를 지며, 토지소유권 따위의 물권을 회사의 명의로 등기할 수 있고, 소송에서 원고나 피고가 될 수 있다.<sup>177)</sup> 회사의 재산에 대한 강제집행은 회사를 당사자로 하는 채무명의가 있어야 한다.<sup>178)</sup> 차이를 들자면, 우리 법의 인적회사는 법인이므로 회사 자신이 재산을 소유하는데 비해 독일법의 인적회사에서는 재산은 사원의 合有라는 점을 들 수 있다. 그러나 소유관계가 합유라는 말은 역시 추상화된 개념일 뿐, 실제로 재산의 관리 처분에 있어서는 우리 법의 인적회사나 독일법의 인적회사, 나아가서 미국법의 파트너쉽 사이에 별 차이가 없다. 독일법에서도 회사의 명의로 되어 있는 재산을 제3자가 사들이기 위해서는 사원 모두를 계약당사자로 삼아야 할 필요가 없고 대표권 있는 사원과 계약하면 된다. 실제로 거의 유일한 차이점은 독일법의 인적회사에서는 회사의 채권자가 회사에 대하여 먼저 청구를 할 필요없이 곧바로 사원에게 청구할 수 있지만, 우리 법에서는 채권자는 일차적으로 회사에 책임을 묻고 회사재산으로 만족을 얻지 못하는 경우 사원들의 책임을 물을 수 있다는 점이다.<sup>179)</sup> 그러나 이는 소송절

176) 竹内昭夫, 新編注釋會社法(編輯代表 上柳克郎) 제54조 주석.

177) 독일상법 제124조 제1항.

178) 같은 법조 제2항.

차상의 문제일 뿐이지, 실제로 회사가 어떻게 운영되는가라는 경제적 실질과는 아무런 관계가 없고, 독일법의 인적회사와 우리 법의 인적회사 사이에 세법상 다른 법률효과를 주어야만 하는 논거는 전혀 되지 못한다.

회사가 법인격을 지닌다는 상법 조문에 세법상의 법률효과를 기계적으로 걸어 붙일 수 없음을 상법의 역사에서도 분명하다. 회사는 법인이다라는 우리 상법 조문은 日本商法<sup>180)</sup>에서 들어온 조문이다. 그런데 애초 明治시대에 일본이 서양식 상법을 처음 만들었을 때에는, 상법에 그런 조문이 없었다. 그 대신 당시의 일본상법<sup>181)</sup>은 “會社는 독립의 재산을 소유하고 독립하여 권리와 의무를 부담한다. 특히 자기 명의로 채권을 얻고 채무를 부담하며, 동산, 부동산을 취득하고 소송에 있어서 원고 또는 피고가 될 수 있다”라고 정하고 있었다.<sup>182)</sup> 이런 내용을 담은 최초의 상법은 Hermann Roesler라는 독일학자가 독일말로 초안<sup>183)</sup>을 만들고 이를 일본말로 번역한 것이다. Roesler의 초안해설은 인적회사가 무엇을 할 수 있는가를 자세히 설명하고 있다. 그 내용은 인적회사를 포함하여 회사가 무엇을 할 수 있는가에 관한 독일법을 설명하고 있는 것이다.

그 뒤, 이 조문을 놓고 일본의 상법학자들은 회사가 법인인가 아닌가라는 논쟁을 벌인다. 이른바 통설은 앞 조문은 한 마디로 “회사는 법인이다”라고 줄일 수 있다라는 주장을 펼치기도 하고<sup>184)</sup> 어떤 이는 독일법의 이론을 따라 회사는 법인은 아니지만 법적 존재다라는 식의 주장을 펼치기도 하였다. 상법이 “법인”이라는 말 그 자체에 아무런 법률효과를 주지 않고 있는 마당에 이 논쟁은, 말하자면 한꺼번에 바늘 끝에 올라가 춤출 수 있는 천사의 수는 몇인가라는 신학자 사이의 논쟁과 다를 바 없었다. 이 “무익”한 논쟁<sup>185)</sup>을 종식시키기 위하여 明治36년의 개정상법은 통설을 따라 앞서 본 긴 조문 대신 “회사는 법인이다”라는 조문<sup>186)</sup>을 두기에 이른 것이다. 개정상법의 이 조문의 취지

179) 상법 제212조.

180) 일본상법 제54조.

181) 明治 3년 법률 32호.

182) 일본의 옛 상법 제71조.

183) 이 초안과 그에 대한 해설은, Hermann Roesler, Entwurf eines Handels-gesetzbuch fuer Japan mit Kommentar(동경대학 법학부 도서관 소장); 司法省, ロエスレル氏起草, 商法草案(같은 도서관 소장).

184) 岸本辰雄, 商法正義 제2권 36쪽.

185) 田中耕太郎, 再訂増補 會社法概論, 40쪽(昭和7年).

186) 당시 일본 상법 제44조, 현행법 제54조.

는, “법인으로 된다는 것은 그 본질로서 법률에 의해 권리능력을 부여받는다는 것인 이상, 회사는 법인인가 아닌가는 각국 입법의 실제에 따라서 이를 결정해야 마땅한 바, 이를 獨佛의 법제에서 살펴보건대 이 나라들의 법률에서 회사를 법인으로 한다는 明言이 없어서 구구한 논의를 낳고 있지만, 회사는 독립하여 권리를 가지고 의무를 지며 독립하여 소송의 주체로 삼을 수 있다는 규정의 결과 회사에는 인격이 있다고 보는 오늘날 학자의 통설이고, 우리 상법은 명문을 두어 회사를 법인으로 단정하므로, 그 본질론에 관한 종래의 논쟁은 이 시점에 있어서 두절된다고 말해야 마땅하다”라는 것이다.<sup>187)</sup>

결국 법인격과 세제를 논리필연으로 연결하려는 견해는 형이상학 내지 신앙의 차원에 있는 것으로, “법인 실재”의 믿음일 뿐이다. 그러나 법제를 어떻게 짤 것인가는 과학의 문제이지 신앙의 대상이 아니다. 푸닥거리는 질병의 치료 방법이 아니다.

187) 柳川勝二, 改正商法論綱(大正 2년 增訂3版), 104-105쪽.

<Abstract>

## Establishment of and Capital Contributions into Partnerships and Corporations

— Meaning of Corporation or Juridical Personality from a  
Tax Perspective —

Chang-Hee Lee\*

This paper attempts at identifying and evaluating the tax effects of establishing a business organization and contributing capital into the organization, covering a sole proprietorship, a partnership, a closed or limited company and a corporation. More specifically it addresses the following three issues: i) which of the investor and the business organization, is or should be the taxpayer for income taxation, ii) how the organization-level tax and the investor-level tax are or should be coordinated, if the organization becomes the taxpayer and iii) whether the investor is or should be taxed on the capital gain embedded in the property contributed to the organization.

As clarified in the paper, existence or absence of juridical personality is the strongest factor in defining the tax effect for establishing a business organization and contributing capital into the organization. Nevertheless, the tax effect *de lege lata* does not mechanically depend upon the private law concept of corporation or juridical personality, and the tax statutes provide for a number of important exceptions for restructuring of business organizations or reorganization in the United States tax parlance.

In *de lege ferenda*, concept of juridical personality for tax purpose cannot rely on the private law either. The necessity to regard an organization as a

---

\* Assistant Professor of Law, Seoul National University



person differs among statutes depending upon the particular purpose of the specific statute or area of law. Given that the implication of juridical personality is entirely different in taxation compared to private law, asking whether an organization should be considered a juridical person is not the same question. The definition or scope of juridical person for tax purpose is a totally different question from asking whether the organization is a juridical person from a private law perspective. Juridical personality is not an *a priori* concept mandating uniform application in all respects. Juridical personality is only created where a statute grants it. The necessity of creating or defining the scope of juridical personality of course depends on the particular purpose of the statute or the particular discipline of law. In particular, legislative history reveals that the Commercial Code provision of granting juridical personality to all forms of the Commercial Code companies was not intended to mandate any specific implication in private law, and even less so for taxation.