

연결납세제도에 관한 연구

2021. 9. 30.

연구총괄: 최인혁

연구자: 이형민, 이성현

연 구 진

연구책임자

최 인 혁 부연구위원

공동연구원

이 형 민 공인회계사

이 성 현 세무사

목 차

I. 서론	9
II. 우리나라의 연결납세제도	12
1. 개요	12
가. 의의 및 도입배경	12
나. 연결납세방식 유형	15
다. 주요 변천내용 및 연결납세법인 현황	17
2. 법인세법상 연결납세제도	20
가. 적용대상 등	20
나. 연결소득금액 등 계산	26
다. 조세회피방지 규정	37
III. 주요국의 연결납세제도	40
1. 미국	40
가. 개요	40
나. 적용대상 등	43
다. 연결과세소득 등 계산	45
라. 조세회피방지 규정	51
2. 일본	58
가. 개요	58
나. 연결납세제도	61

다. 그룹통산제도	75
라. 연결납세제도 및 그룹통산제도 비교	87
3. 영국	89
가. 개요	89
나. 그룹릴리프(Group Relief)제도	91
다. 그룹기업 간 자본이득 계산 특례 제도	96
4. 독일	99
가. 개요	99
나. 적용대상 등	100
다. 소득금액 등 계산	104
라. 조세회피방지 규정	109
 IV. 국제비교 및 시사점	 110
1. 국제비교	110
가. 일반사항	110
나. 조세회피방지 규정	114
2. 시사점	121
가. 연결범위 확대 검토	121
나. 결손금 사용 대가에 대한 보상 마련	124
다. 내부거래 손익인식에 대한 검토	126
라. 자법인주식 장부가액 수정	130
마. 모법인의 연결납세적용 전 이월결손금 사용	132
바. 업무 부담 등 완화	133
사. 효율적 관리를 위한 전산 구축 및 전담부서 운영	135
 참고문헌	 137

표 목차

〈표 II-1〉 OECD 회원국의 2021년 기준 연결납세제도 적용 현황	14
〈표 II-2〉 우리나라 연결납세제도 관련 주요 변천내용	18
〈표 II-3〉 연결납세법인 현황	19
〈표 II-4〉 연결소득금액 계산구조	26
〈표 II-5〉 양도법인의 과세이연손익 환입액	29
〈표 II-6〉 연결조정항목 연결법인별 배분	30
〈표 II-7〉 자산 처분손실 손금산입 대상 및 한도	31
〈표 II-8〉 과세표준 산출과정 사례	34
〈표 II-9〉 연결법인별 산출세액 계산 사례	36
〈표 III-1〉 미국의 연결납세제도 주요 변천내용	42
〈표 III-2〉 미국의 연결과세소득 산정과정	48
〈표 III-3〉 일본의 연결납세법인 현황	61
〈표 III-4〉 일본의 저가양도 시 세무조정 사례	70
〈표 III-5〉 일본의 시가평가자산 및 시가산정방법	71
〈표 III-6〉 일본의 손익통산 사례	78
〈표 III-7〉 일본의 손익통산 등 수정·경정 사례	79
〈표 III-8〉 일본의 이월결손금 공제한도 계산 사례	82
〈표 III-9〉 일본의 연결납세제도 및 그룹통산제도 비교	87
〈표 III-10〉 독일의 재무적 편입요건 판단 사례	101

〈표 III-11〉 독일의 보상금을 지급하는 경우의 소득금액 계산 사례	108
〈표 IV-1〉 조사대상국의 연결납세제도 일반사항 비교	113
〈표 IV-2〉 조사대상국의 연결납세제도 조세회피방지 규정 등 비교	118

그림 목차

[그림 II-1] 우리나라의 완전지배 유형	21
[그림 II-2] 연결법인세 세액계산 계산구조	35
[그림 III-1] 일본의 연결소득금액 및 연결세액 계산구조	66
[그림 III-2] 일본의 연결납세제도 주식 장부가액 수정 사례	74
[그림 III-3] 일본의 그룹통산제도 개요	76
[그림 III-4] 일본의 그룹통산제도 주식 장부가액 수정 사례	86
[그림 III-5] 독일의 기관회사제도 소득산정 개요	105

I. 서론

- 연결납세제도는 개별 법적 실제 단위가 아닌 일정 요건을 충족시키는 모법인과 자법인을 하나의 경제적 실체의 그룹단위로 보아 이들의 소득과 결손을 통합하여 법인세를 신고·납부하도록 하는 제도임

- 연결납세제도는 조세의 중립성을 확보하고 또한 조세의 수평적 형평성을 제고시키는 제도일 뿐만 아니라 기업에게 조세혜택을 부여한다는 점에서 특전이라는 측면도 있음
 - 회사 사업부문에 대하여 연결납세제도를 적용할 경우 내부 사업부제를 선택하던 분사를 선택하던 조세부담 측면에서 차이가 발생하지 아니함
 - 연결납세제도를 통하여 그 기업그룹의 구성회사가 결합한 상태로 경제적 실질에 맞게 과세함은 조세의 수평적 형평성을 제고시킬 수 있음
 - 일반적으로 연결납세제도는 강제사항이 아닌 선택사항으로서 연결기간에 걸쳐 연결법인이 상당한 결손금 발생이 예상되어 전체적 세부담을 절약할 수 있는 경우에 한하여 채택됨

- 연결납세제도는 OECD 회원국 중 대부분인 2/3 이상이 시행하고 있으며 우리나라도 2008년 12월 법 제정으로 2010년부터 시행함
 - 지배구조 투명성을 개선하기 위해 1999년 지주회사제도의 설립 및 전환이 허용되면서 그 활성화를 위하여 연결납세제도를 도입함
 - 연결납세제도의 도입으로 세부담 절감에 의한 기업이익 증가가 예상됨에 따라 동일한 사업 환경의 외국기업과 비교하여 국내기업의 경쟁력 강화를 기대할 수 있게 됨

- 따라서 현 시점에서 2010년 연결납세제도 시행 이후 10년간 큰 틀의 변화 없이 운용해 오고 있는 현재의 제도를 평가하고 실효성 제고 및 조세회피수단으로서의 악용 가능성 차단을 위한 개선방안을 검토할 필요성이 대두됨
 - 2015~2019년 연결납세제도를 선택·적용하고 있는 법인의 비율은 0.06~0.07%에 불과한 것으로 나타남¹⁾
 - 소득통산형 제도를 운용하고 있는 미국 및 일본, 손익대체형 제도를 운용하고 있는 영국 및 독일 제도를 분석하여 제도의 활용 가능성을 높이고 조세회피수단으로서의 남용 가능성을 방지하기 위한 추가적 보완의 검토가 필요함
 - 특히 일본은 2020년 세법 개정에 따라 현행의 연결납세제도를 2022년 4월 1일부터 사무부담 경감을 목적으로 개별 계산을 원칙으로 하는 그룹통산제도로 전환할 예정이어서 이에 보다 주목할 필요가 있음

- 우리나라의 연결납세제도의 평가 및 검토를 위한 주요한 이슈로는 다음과 같은 주제들이 제기되어 옴
 - 연결단위 성립을 위한 자법인에 대한 지분율 요건
 - 우리나라는 100% 완전자법인만을 연결대상으로 함
 - 결손금 사용 대가에 대한 보상금 지급 규정
 - 우리나라는 관련 규정이 부존재함
 - 내부거래 손익인식이연 대상 범위와 부당행위계산부인 규정의 적용 여부
 - 우리나라는 재고자산거래를 내부거래 이연 대상에 포함시키지 않으며, 연결법인 간 내부거래에 대하여 부당행위계산부인 규정이 적용됨
 - 연결자법인의 연결그룹 탈퇴 시 이중과세 또는 이중손실공제 방지제도
 - 우리나라는 연결자법인에 대한 세무상 장부가액 수정제도가 없음
 - 모법인의 연결납세적용 전 발생한 이월결손금 사용 범위
 - 우리나라는 연결납세적용 이후의 모법인의 과세소득에 대하여만 결손금 통산이 가능하도록 함

1) 본고, p. 19.

- 이에 본 연구는 우리나라의 현 제도와 비교하여 주요국의 최근 사례를 살펴보고 시사점을 도출하여 개선방향에 대해 논의하고자 다음과 같이 구성함
 - 제Ⅱ장에서 우리나라의 연결납세제도의 현황을 살펴봄
 - 제Ⅲ장에서 우리나라보다 앞서 연결납세제도를 운영해 오고 있는 미국, 일본, 영국, 독일 등 주요국의 사례를 적용범위, 연결소득금액의 계산, 조세회피방지책 등을 중심으로 기술함
 - 제Ⅳ장에서 우리나라 제도와 주요국 사례 조사 내용을 바탕으로 국제 비교하여 정리하고 현 우리나라 연결납세제도에 개선방안에 대해 시사점을 도출함

II. 우리나라의 연결납세제도

1. 개요

가. 의의 및 도입배경

- 연결납세제도란 모법인과 자법인이 경제적으로 결합되어 있는 경우 경제적 실질에 따라 해당 모법인과 자법인을 하나의 과세단위로 보아 소득과 결손금을 통산하여 법인세를 신고·납부하는 제도를 말함²⁾
 - 연결납세제도는 법률적으로 독립된 법인만을 과세단위로 하는 법적 실체 개념의 개별 납세제도와 상반되는 개념이라 할 수 있음

- 연결납세제도는 조세의 중립성³⁾을 담보하여 기업의 내부 사업부제 또는 분사(자법인) 등의 조직형태 선택에 있어 경영전략상 탄력적으로 대응할 수 있게 하며, 경제적 실질에 부합하여 과세함으로써 세부담의 수평적 공평성⁴⁾을 제고함
 - 연결납세방식을 적용하는 경우에는 회사의 분사 여부가 과세소득에 영향을 미치지 아니하므로 기업의 조직재편을 지원하기 위한 세제라고 할 수 있음
 - 개별납세제도하에서는 해당 사업부문이 결손금이 발생할 경우 분사화 형태가 사업부제 형태에 비해 결손금공제 미적용에 따른 세제상 불리한 점이 존재함

2) 국세청, 「연결납세제도 해설」, 법인세 주제별 가이드, No. 08, 2010, pp. 1~2.

3) 동일한 경제적 실질에 대해서는 동일한 수준의 부담이 되도록 조세가 부과되어야 한다는 개념임

4) 동일한 담세력을 가진 납세자는 동일한 금액의 세금을 부담하여야 한다는 개념임

- 기업그룹을 구성하는 개별 법인은 법적으로는 독립주체이지만 경제적으로는 주식 지배를 통하여 모법인의 통제를 받는다는 점에서 독립성이 있다고 할 수 없으며, 모법인과 이에 귀속되는 자법인은 실질적으로 단일주체가 되는 것이므로 연결납세 제도를 통하여 그 기업그룹의 구성회사가 결합한 상태로 과세하는 것이 조세의 수평적 공평성에 부합함⁵⁾

- 우리나라는 2008년 12월 26일 법 개정 시, 기업의 조직형태 선택 시 조세의 중립성을 보장하고 경제적 실질에 맞게 과세함에 따라 기업과세체계의 선진화에 기여하기 위해 연결납세제도를 도입하였으며 2010년 1월 1일부터 시행함⁶⁾
 - 연결납세제도 도입 전까지 세수의 감소, 조세회피 수단으로의 악용, 부실 자법인에 대한 지원, 조세법의 기술적 문제 등의 우려가 계속하여 제기되었음⁷⁾
 - 그러나 지배구조 투명성을 개선하기 위해 1999년 지주회사제도의 설립 및 전환이 허용되면서 그 활성화를 위하여 연결납세제도를 도입해야 한다는 주장이 계속하여 요청되었던바 2008년 말 법 입법에 이룸
 - 지주회사⁹⁾는 기본적으로 분사화된 자법인을 거느리는 형태이므로 개별납세제도 보다는 연결납세방식 적용이 보다 유리할 수 있음
 - 따라서 연결납세제도의 도입으로 국내기업의 경쟁력 강화, 외국기업의 국내 투자의 장애요인 제거를 기대할 수 있게 되었음

- 연결납세제도는 강제적용이 아닌 선택적용 제도로서 일정한 연결대상법인 중 연결기간에 걸쳐 상당한 결손금이 예상되는 연결법인이 존재하여 전체적 세부담을 절약할 수 있는 경우에 한해서 채택될 수 있음¹⁰⁾

5) 김진수·이준규, 『연결납세제도의 도입에 관한 연구』, 한국조세재정연구원, 2002, p. 21.

6) 「법인세법」 제76조의8; 제76조의22

7) 김진수·이준규, 2002, p. 18.

8) 김찬섭, 「지주회사과세제도의 개선방안에 관한 연구」, 박사학위논문, 고려대학교, 2017, p. 68.

9) 2021년 현재 공정거래법상 지주회사는 자산총액이 5천억원 이상인 회사로서, 그 자산의 50% 이상을 지배목적으로 자법인주식을 보유한 회사를 말하며, 자법인 발행주식 총수의 30%(비상장 50%) 비율 이상만 보유하면 지배력을 인정하고 있음

10) 이 점에서 중립성의 가치가 연결납세제도에 완벽한 논리적 근거를 제시하지는 못하고 있음(오윤, 2010: 260)

- 만일 통산할 수 있는 결손금이 일정 수준을 하회한다면 연결납세제도 적용으로 오히려 전체적인 세부담 수준이 높아질 수 있음
 - 우리나라는 2021년 현재 법인세는 4단계 초과누진세율(과세표준 2억원 이하는 10%, 2억원 초과 200억원 이하는 20%, 200억원 초과 3천억원 이하는 22%, 3천억원 초과는 25%) 구조임
 - 만일 연결납세제도를 강제적으로 적용하게 한다면 기업을 인위적으로 분할하여 낮은 세율을 적용받고자 하는 행위가 발생할 수 있음
- 한편 2021년 기준 OECD 38개 회원국 중 연결납세제도를 시행하고 있는 국가는 우리나라를 포함하여 2/3인 24개국인 것으로 파악됨¹¹⁾

〈표 II-1〉 OECD 회원국의 2021년 기준 연결납세제도 적용 현황

(단위: %)

No	구분	적용	지분율	No	구분	적용	지분율
1	호주	○	100	20	일본	○	100
2	오스트리아	○	50	21	한국	○	100
3	벨기에	○	90	22	라트비아	×	-
4	캐나다	×	-	23	리투아니아	×	-
5	칠레	×	-	24	룩셈부르크	○	95
6	콜롬비아	×	-	25	멕시코	○	80
7	코스타리카	×	-	26	네덜란드	○	95
8	체코	×	-	27	뉴질랜드	○	100
9	덴마크	○	50	28	노르웨이	○	90
10	에스토니아	×	-	29	폴란드	○	75
11	핀란드	○	90	30	포르투갈	○	75
12	프랑스	○	95	31	슬로바키아	×	-
13	독일	○	50	32	슬로베니아	×	-
14	그리스	×	-	33	스페인	○	75
15	헝가리	○	75	34	스웨덴	○	90
16	아이슬란드	○	90	35	스위스	×	-
17	아일랜드	○	75	36	터키	×	-
18	이스라엘	×	-	37	영국	○	75
19	이탈리아	○	50	38	미국	○	80

자료: IBFD, “각 국가별 - Corporate Taxation - Country Tax Guides - 8. Group Taxation,” https://research.ibfd.org/#/search?N=3+10&Ne=7487&Nu=global_rollup_key&Np=2&Ns=sort_date_common|1, 검색일자: 2021. 8. 23.

11) 임동원, 『연결납세제도의 적용범위 확대에 대한 검토』, 한국경제연구원, 2019, p. 2.

- 연결납세제도 적용 주요 국가로는 미국(1917년 도입), 영국(1967), 독일(1967), 일본(2002), 프랑스(1966), 네덜란드(1969), 벨기에(2019) 등이며, 반면 아직 시행하고 있지 않은 국가로는 캐나다, 스위스 등이 있음¹²⁾

나. 연결납세방식 유형

- 연결납세방식의 유형은 크게 소득통산형¹³⁾과 손익대체형으로 구분됨¹⁴⁾
 - ‘소득통산형’은 각 연결자법인의 소득을 모법인의 소득에 합산하여 하나의 과세표준으로 모법인이 전체 세액을 계산하고 그 세액을 배분하는 방식을 말하며 연결법인 간 내부거래손익을 외부 처분 시까지 인식하지 않는 특징을 보임
 - 미국, 일본, 호주, 프랑스, 네덜란드, 스페인 등이 시행함
 - ‘손익대체형’은 기업집단에 속하는 개별 회사의 내부거래 손익을 상계하지 아니한 채 연결법인 각각의 과세표준을 계산하고, 손익만을 다른 개별 회사에 대체시켜 각 개별회사의 대체 후 소득에 대한 납부세액을 계산하는 방식을 말함
 - 영국, 독일, 아일랜드, 오스트리아, 스웨덴 등이 시행함
- 소득통산형은 기업집단의 경제적 일체성을 증시하는 세제로서 이론적으로 정교하고 연결납세제도의 취지에 부합한다고 볼 수 있으나 복잡성 및 이에 따른 비용 증대의 문제점이 있음
 - 모법인과 자법인을 하나의 경제적 실체로 보아 세부담을 결정하여 조세의 중립성과 공평성을 달성하는 것이 연결납세제도의 주요한 취지임¹⁵⁾
 - 기업집단을 경제적으로 하나의 기업으로 간주하여 과세하므로 실질과세원칙에도 부합함¹⁶⁾

12) 기획재정부, 「법인세 연결납세제도 도입관련」, 보도자료, 2008. 3. 3.

13) ‘연결납세형’이라고도 함

14) 임동원, 2019, p. 4.

15) 「법인세법」 제정·개정이유(법률 제9267호, 2008. 12. 26. 일부개정)

16) 김찬섭, 2017, p. 67.

- 그러나 운용상 연결법인세의 산출 및 이를 배분하는 과정, 추후 개별 법인의 수정신고·경정청구·세무조사에 따른 소득금액 변동 등에 의한 연결법인세의 재계산 및 배분이 복잡하여 징세비용과 납세협력비용이 상당할 수 있음
- 손익대체형은 단순·명료하다는 장점이 있는 반면 정확성이 떨어지고 임의적 손실 대체로 인한 조세회피가 가능하다는 문제점이 있음
 - 내부거래손익 이연 등 정교하고 복잡한 과정을 거치지 않고 결손 이전만을 규정 하더라도 소득통산형 연결납세제도를 적용하는 경우에 비하여 세수감소 효과는 큰 차이가 없으면서도 연결납세제도의 취지를 살리면서 간편하다는 이점이 있음¹⁷⁾
 - 그러나 경제적 실질이 세제에 충분히 반영되지 못하여 논리적이지 못함
 - 또한 내부거래손익을 자의적으로 발생시켜 결손을 대체하는 등의 조세회피행위를 방지하기 위한 별도의 복잡한 규제책을 마련해야 한다는 문제점이 있음
- 우리나라의 연결납세방식은 완전지배법인 간의 소득통산형을 기본으로 하며 일부 손익 대체형적인 요소가 가미되어 있음¹⁸⁾
 - 연결법인 간 내부거래 중 재고자산 거래손익은 이연되지 않으며, 일부 연결조정항목에 대하여 개별 법인별로 한도 계산한 것을 연결실체의 입장에서 총계 기준 한도로 재계산하지 않으므로 이는 손익대체형적 요소라 보여짐
 - 소득통산형 입장에서 연결실체의 총계기준으로 한도의 재계산이 필요하나 재계산을 하지 않는 항목으로는 퇴직보험료의 손금한도, 기준초과차입금 등의 지급이자 손금불산입, 국내 광고선전비의 손금한도, 퇴직급여충당금, 「조세특례제한법」상 준비금 한도, 외국납부세액공제 등이 있음

17) 이준규·김진수, 『손익대체형 기업집단세제의 도입 가능성-영국 및 미국 기업집단세제의 비교를 중심으로-』, 한국조세재정연구원, 2005, p. 92.

18) 김찬섭, 2017, p. 69.

다. 주요 변천내용 및 연결납세법인 현황

1) 주요 변천내용

- 2010년 연결납세제도를 시행한 이후 모법인과 100% 소유 자법인을 하나의 과세대상으로 보아 각 법인의 소득과 결손을 합산하여 과세 선택을 허용하는 방식은 큰 틀의 변화 없이 유지되어 오고 있음
- 다만 연결납세제도의 적용대상 확대, 연결이월결손금 공제한도 축소, 내재손실 공제제한 규정의 강화, 연결납세법인에 대한 사후관리 강화, 내부거래손익 이연 범위 확대 등 약간의 개정이 있었으며 주요 내용은 <표 II-2>와 같음
 - 모법인이 비영리법인인 경우에도 자법인을 연결모법인으로 하는 연결납세의 적용을 허용하도록 2012년에 시행령을 개정함
 - 이미 이월결손금 공제한도가 축소된 일반법인과외의 조세형평성을 감안하여 중소기업 등 일정 법인을 제외한 연결법인은 연결이월결손금의 공제 한도를 점차 축소함
 - 연결소득 개별 귀속액에 대하여 2015년에는 80%, 2018년에는 60%로 공제한도를 축소하는 법 개정을 함
 - 연결납세제도 적용 전 내재손실을 이용한 조세회피행위를 방지하고자 연결자법인 뿐만 아니라 연결모법인이 취득한 자산에 대하여도 그 처분손실의 공제범위를 제한 하도록 2015년에 법을 개정함
 - 연결납세방식 승인 후 5년 이내에 연결납세방식에 대한 승인이 취소되는 경우 및 연결자법인이 배제되는 경우에는 부득이한 경우를 제외하고 연결납세에 따라 공제받은 결손금을 환원하도록 하는 규정을 2015년 법 개정으로 마련함
 - 연결법인 간 자산양도손익 이연이 가능한 일부 대상자산의 범위를 거래건별 장부가액 1억원을 초과하는 자산에서 1억원 이하인 자산의 경우에도 이연할 수 있도록 2019년 시행령을 개정함
 - 완전지배 여부 판단 시 자기주식을 제외하도록 2020년 개정함

〈표 II-2〉 우리나라 연결납세제도 관련 주요 변천내용

개정일	항목	개정내용
2011. 12. 31.	연결자법인 대상 확대	연결자법인이 다른 연결법인에 흡수 합병되어 해산하는 경우에는 경제적 실체가 동일하므로 연결납세가 계속 적용되도록 함
	자산처분손실(내재손실) 공제제한규정 기준시점 변경	조세회피를 방지하고자 연결자법인의 자산처분손실 공제를 제한하는 기준 시점을 '완전자법인이 된' 시점에서 '연결납세방식을 적용한' 시점으로 변경함
2012. 2. 2.	연결납세제도 적용대상 확대	모법인이 비영리법인인 경우에도 자법인을 연결모법인으로 하는 연결납세의 적용을 허용하도록 함
2013. 1. 1.	연결납세제도 적용 등의 승인권자 변경	납세자의 편의 제고 및 세무행정 간소화를 위하여 연결납세방식의 적용·취소·포기, 연결자법인 추가에 대한 신고 및 승인권자를 종전의 국세청장에서 관할 지방국세청장으로 변경함
2015. 12. 15.	연결이월결손금 공제한도 축소	이미 이월결손금 공제한도가 축소된 일반법인과 조세형평성을 감안하여 중소기업 및 회생계획을 이행 중인 기업 등 일정 법인을 제외한 연결법인은 연결소득 개별 귀속액의 80% 한도 내에서만 연결이월결손금을 공제하도록 개정함
	최저한세 적용 기준 변경	각 연결법인별로 최저한세를 적용하던 것을 연결집단을 하나의 법인으로 보아 최저한세를 적용하도록 함
	자산처분손실(내재손실) 공제제한 규정 확대	조세회피행위를 방지하고자 연결납세방식 적용 전 연결모법인이 취득한 자산에 대하여도 그 처분손실의 공제범위를 제한하도록 함
	연결납세법인에 대한 사후관리 강화	연결납세방식 승인 후 5년 이내에 연결납세방식에 대한 승인이 취소되는 경우 및 연결자법인이 배제되는 경우 연결납세에 따라 공제받은 결손금을 환원하도록 함 ¹⁾
2018. 12. 24.	연결이월결손금 공제한도 축소	이미 이월결손금 공제한도가 축소된 일반법인과 조세형평성을 감안하여 연결법인의 이월결손금 한도를 연결소득 개별 귀속액의 80%에서 60%로 축소함
2019. 2. 12.	내부거래손익 이연 범위 확대	연결법인 간 자산양도손익의 이연이 가능한 대상 자산(토지 및 건축물 제외) 유형자산, 무형자산, 채권 등)의 범위를 거래건별 장부가액 1억원을 초과하는 자산에서 1억원 이하인 자산의 경우에도 이연할 수 있도록 개정함
2020. 2. 11.	특정법인 연결이월결손금 이월공제한도 미적용	「기업 활력 제고를 위한 특별법」에 따른 사업재편계획 승인을 받은 법인에 대해서는 연결이월결손금의 공제한도 적용 대상에서 제외하도록 함
2020. 12. 22.	자기주식 제외	완전지배 여부 판단 시 발행주식총수에서 자기주식을 제외함

주: 1) 다만 연결모법인이 다른 내국법인의 완전지배를 받게 되어 연결납세방식의 적용승인이 취소된 경우로서 그 취소된 날부터 1개월 이내에 새로운 모법인을 기준으로 연결납세방식의 적용 승인을 받은 경우, 연결자법인의 파산 등 부득이한 사유 발생 시는 제외함

자료: 국세법령정보시스템, <https://txsi.hometax.go.kr/>, 검색일자: 2021. 6. 21.

2) 연결납세법인 현황¹⁹⁾²⁰⁾

- 법인세를 신고한 총법인 수 대비 연결납세를 적용하고 있는 법인의 비율은 2015년 이후 0.06~0.07%로 소수에 불과함
 - 2019년 기준 총 78만 7,438개 법인 중 482개 법인이 연결납세방식을 적용하고 있으며 연결법인 수 비율은 약 0.061%임
 - 연도별로 살펴보면 2015년 0.070%, 2016년 0.068%, 2017년 0.067%, 2018년 0.062%, 2019년 0.061%로 추세상 감소하고 있는 것으로 나타남

- 한편 연결법인 수 자체는 2015년 412개에서 2019년 482개로 70개(17%) 정도 증가함
 - 다만 같은 기간 내 법인 수는 59만 1,694개에서 78만 7,438개로 19만 5,744개(33%) 증가함에 따라 연결법인 수 비율이 감소한 것으로 나타남

〈표 II-3〉 연결납세법인 현황

(단위: %)

구분	2015년	2016년	2017년	2018년	2019년
총 신고법인 수	591,694	645,061	695,445	740,215	787,438
연결법인 수 ¹⁾	412	436	463	461	482
연결법인 비율	0.070	0.068	0.06%	0.062	0.061

주: 1) 연결법인 수는 국세통계의 '연도별 법인세 신고 현황-각 사업연도 소득금액-연결납세법인의 연결손익조정법인 수'를 기준으로 작성함
 자료: 국세통계포털, 「각 연도별 8-1-1. 법인세 신고 현황 I(법인소재지, 업태)」, <https://tasis.nts.go.kr/websquare/websquare.html?w2xPath=/cm/index.xml>, 검색일자: 2021. 6. 23.

19) 국세통계포털, 「2015년 이후 연도별 8-1-1. 법인세 신고 현황 I(소재지,업태)」, <https://tasis.nts.go.kr/websquare/websquare.html?w2xPath=/cm/index.xml>, 검색일자: 2021. 6. 23.
 20) 우리나라는 국세통계상 연결납세법인 승인 현황 등을 별도로 제공하고 있지 않아 국세통계의 '연도별 법인세신고 현황-각 사업연도 소득금액-연결납세법인의 연결손익조정법인 수'를 기준으로 작성하였으며 연결법인 수는 연결모법인과 연결자법인의 수를 합한 숫자임

2. 법인세법상 연결납세제도²¹⁾

가. 적용대상 등

1) 적용대상

- 연결납세방식 적용대상은 모법인과 완전지배관계에 있는 자법인으로 내국법인에 한함
 - 다른 내국법인을 완전지배하는 내국법인(완전모법인)과 그 다른 내국법인(완전자법인)은 완전모법인의 납세지 관할지방국세청장의 승인을 받아 연결납세방식을 적용할 수 있음²²⁾
 - 완전자법인이 둘 이상인 경우 해당 법인 모두 연결납세방식 적용대상임
 - 즉 연결납세방식은 완전모법인과 완전자법인이 연결납세방식을 선택하여 승인을 받은 경우에만 적용하며, 일단 승인을 받으면 연결집단 내 모든 완전자법인은 연결납세방식을 의무적으로 적용해야 하며 자법인의 일부만 선택적으로 적용할 수 없음
- 완전지배란 내국법인이 다른 내국법인의 발행주식총수의 100%를 보유하는 경우를 말하며 내국법인과 그 내국법인의 완전자법인이 보유한 다른 내국법인의 주식 등의 합계가 그 다른 내국법인의 발행주식총수의 100%인 경우를 포함함²³⁾
 - 발행주식총수는 주식회사가 아닌 법인인 경우에는 출자총액을 말하며, 의결권이 없는 주식 등을 포함하되, 「상법」 또는 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따라

21) 이하 본문에서 사용하는 용어의 정의는 다음과 같음(「법인세법」 제2조)

- 연결납세방식이란 둘 이상의 내국법인을 하나의 과세표준과 세액을 계산하는 단위로 하여 법인세를 신고·납부하는 방식을 말함
- 연결법인이란 연결납세방식을 적용받는 내국법인을 말함
- 연결집단이란 연결법인 전체를 말함
- 연결모법인이란 연결집단 중 다른 연결법인을 완전지배하는 연결법인을 말함
- 연결자법인이란 연결모법인의 완전지배를 받는 연결법인을 말함
- 연결사업연도란 연결집단의 소득을 계산하는 1 회계기간을 말함

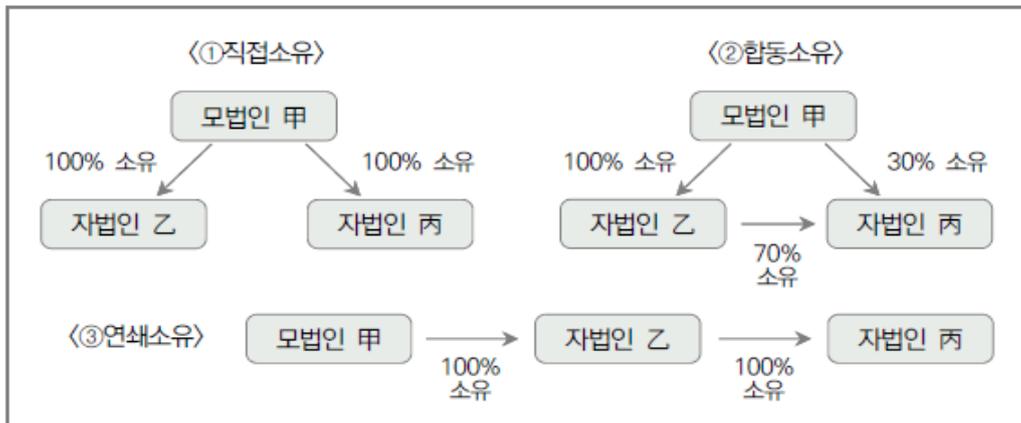
22) 「법인세법」 제76조의8 제1항

23) 「법인세법」 제76조의8 제5항

보유하고 있는 자기주식을 제외한 주식을 전부 보유하고 있는 경우에는 그 자기주식은 제외함

- 발행주식총수의 100%를 보유 요건으로 하는 것은 출자비율을 낮출 경우 연결납세 방식을 적용받는 기업집단이 많아져 세수감소가 크고 외부 소수주주에 대한 연결세무 조정이 복잡해지기 때문임²⁴⁾

[그림 II-1] 우리나라의 완전지배 유형



자료: 국세청, 「2021 법인세 신고안내」, 2021, p. 515.

- 완전지배 여부 판단 시 우리사주, 스톡옵션 등 다음에 따라 취득한 발행주식총수의 5% 이내의 주식은 발행주식총수에서 제외함²⁵⁾
 - 우리사주조합이 보유한 주식
 - 우리사주조합을 통하여 근로자가 취득한 주식(근로자가 제3자에게 매도한 주식 포함)
 - 주식매수선택권의 행사에 따라 발행되거나 양도된 주식(주식매수선택권을 행사한 자가 제3자에게 양도한 주식 포함)

24) 정정운, 『세법학 1-2』, 상경사, 2021, p. 432.

25) 「법인세법 시행령」 제120조의12 제4항

- 한편 비영리법인, 청산 중인 법인, 투자회사 등 일정한 법인은 연결모법인 및 연결자법인에서 제외되어 연결납세방식을 적용할 수 없음
 - 연결모법인이 될 수 없는 내국법인²⁶⁾
 - ① 비영리내국법인
 - ② 해산으로 청산 중인 법인
 - ③ 지급배당에 대한 소득공제를 받는 유동화전문회사, 투자회사, 기업구조조정 투자회사, 부동산투자회사, 프로젝트금융투자회사 등
 - ④ 다른 내국법인(비영리내국법인 제외)으로부터 완전지배를 받는 법인
 - ⑤ 동업기업과세특례를 적용하는 동업기업
 - ⑥ 해운기업에 대한 과세표준계산특례를 적용하는 법인
 - 연결자법인이 될 수 없는 내국법인
 - 상기 ②, ③, ⑤, ⑥

2) 연결사업연도

- 연결납세방식을 적용받는 각 연결법인의 사업연도는 연결사업연도와 일치해야 함²⁷⁾
 - 연결납세방식은 각 연결법인의 소득금액을 통산하여 연결집단의 과세표준을 계산하므로 각 연결법인의 사업연도는 연결사업연도와 동일해야 함²⁸⁾
 - 연결사업연도의 기간은 1년을 초과하지 못하며 연결사업연도 변경은 사업연도 변경에 관한 조항을 준용함
 - 예외적으로 금융회사 등 본래사업연도가 법령 등에 규정되어 연결사업연도와 일치시킬 수 있는 경우 등 일정한 요건을 갖춘 경우에는 연결모법인의 사업연도를 연결자법인의 사업연도로 보아 연결납세방식을 적용할 수 있음²⁹⁾

26) 「법인세법 시행령」 제120조의12 제1항

27) 「법인세법」 제76조의8 제2항

28) 한국공인회계사회, 『기업구조조정세제와 연결납세 가이드』, 2014, p. 213.

29) 「법인세법」 제76조의8 제3항

3) 연결납세방식 신청 및 승인

- 연결납세방식을 적용받으려는 연결대상법인 등은 최초의 연결사업연도 개시일부터 10일 이내에 연결납세방식 적용신청서를 해당 내국법인의 납세지 관할세무서장을 경유하여 관할지방국세청장에게 제출해야 함³⁰⁾
- 신청을 받은 관할지방국세청장은 최초의 연결사업연도 개시일부터 2개월이 되는 날까지 승인 여부를 서면으로 통지하여야 하며 그날까지 통지하지 않은 경우에는 승인한 것으로 봄³¹⁾
- 연결납세방식 적용 신청서를 제출하는 연결대상법인 등은 연결사업연도를 함께 신고하여야 함³²⁾
 - 연결사업연도와 사업연도가 다른 연결대상법인 등은 사업연도의 변경을 신고한 것으로 봄

4) 연결납세방식 취소 및 포기

- 연결모법인의 납세지 관할지방국세청장은 일정한 사유에 해당하는 경우 연결납세방식 적용승인을 취소할 수 있으며 승인이 취소된 연결법인은 5년간 연결납세방식 재적용이 제한됨³³⁾
- 승인 취소 사유는 다음과 같음
 - 연결법인의 사업연도가 연결사업연도와 일치하지 아니하는 경우
 - 연결모법인이 완전지배하지 아니하는 내국법인에 대하여 연결납세방식을 적용하는 경우
 - 연결모법인의 완전자법인에 대하여 연결납세방식을 적용하지 아니하는 경우

30) 「법인세법 시행령」 제120조의13 제1항

31) 「법인세법 시행령」 제120조의13 제3항

32) 「법인세법 시행령」 제120조의13 제2항

33) 「법인세법」 제76조의9 제1항; 제3항

- 추계결정 및 경정의 사유로 장부나 그 밖의 증명서류에 의하여 연결법인의 소득금액을 계산할 수 없는 경우
- 연결법인에 수시부과사유가 있는 경우
- 연결모법인이 다른 내국법인(비영리내국법인 제외)의 완전지배를 받는 경우
- 연결납세방식의 적용 승인이 취소된 연결법인은 취소된 날이 속하는 사업연도와 그 다음 사업연도의 개시일부터 4년 이내에 끝나는 사업연도까지는 연결납세방식의 적용 당시와 동일한 법인을 연결모법인으로 하여 연결납세방식을 적용받을 수 없음
- 한편 연결납세방식의 적용을 포기하려는 연결법인은 연결납세방식을 적용하지 아니하려는 사업연도 개시일 전 3개월이 되는 날까지 연결모법인의 납세지 관할지방국세청장에게 포기 신고를 해야 함³⁴⁾
- 다만 연결납세방식은 최소 5년간은 의무적으로 적용해야 함
 - 연결납세방식을 최초로 적용받은 연결사업연도와 그 다음 연결사업연도의 개시일부터 4년 이내에 끝나는 연결사업연도까지는 연결납세방식의 적용을 포기할 수 없음

5) 연결법인세 신고·납부 등

- 연결모법인은 각 연결사업연도의 종료일이 속하는 달의 말일부터 4개월 이내에 해당 연결사업연도의 소득에 대한 법인세의 과세표준과 세액을 납세지 관할세무서장에게 신고·납부해야 함³⁵⁾
- 「주식회사 등의 외부감사에 관한 법률」 제4조에 따라 감사인에 의한 감사를 받아야 하는 연결모법인 또는 연결자법인이 해당 사업연도의 감사가 종결되지 않아 결산이 확정되지 않았다는 사유로 신고기한의 연장을 신청한 경우에는 그 신고기한을 1개월의 범위에서 연장할 수 있음

34) 「법인세법」 제76조의10 제1항; 제2항

35) 「법인세법」 제76조의17 제1항

- 연결법인세액은 연결모법인이 납부하므로 연결자법인은 연결법인세액의 납부기한까지 연결법인별 산출세액에서 감면세액 등을 차감한 금액에 가산세를 가산하여 연결모법인에게 지급해야 함³⁶⁾
 - 연결모법인이 연결자법인으로부터 지급받았거나 지급받을 금액은 납부한 법인세를 환급받는 것과 동일하므로 익금에 산입하지 않으며 연결자법인이 연결모법인에 지급하였거나 지급할 금액은 연결모법인을 통하여 법인세를 대신하여 납부한 것이므로 손금에 산입하지 않음
 - 내국법인이 「법인세법」 연결납세방식을 적용함에 있어 특정 연결법인의 결손금 통산 및 연결조정항목의 배분으로 개별납세방식에 따른 경우보다 세부담이 감소된 경우 개별납세방식과 비교하여 감소된 세부담 상당액에 대하여는 결손금 등이 발생한 특정 연결법인에 지급할 의무는 없음³⁷⁾

- 연결법인은 각 연결사업연도의 소득에 대한 법인세를 연대하여 납부할 의무가 있음³⁸⁾
 - 연결사업연도의 소득에 대한 법인세는 각 연결법인의 토지 등 양도소득에 대한 법인세 및 투자·상생협력 촉진을 위한 과세특례를 적용하여 계산한 법인세를 포함함

- 한편 연결법인에 대한 중소기업 관련 규정은 연결집단을 하나의 내국법인으로 보아 중소기업에 해당하는 경우에만 적용함³⁹⁾
 - 연결납세방식을 적용하는 최초의 연결사업연도의 직전 사업연도 당시 중소기업에 해당하는 법인이 연결납세방식을 적용함에 따라 중소기업에 관한 규정을 적용받지 못하게 되는 경우에는 연결납세방식을 적용하는 최초의 연결사업연도와 그 다음 연결사업연도의 개시일부터 3년 이내에 끝나는 연결사업연도까지는 중소기업에 관한 규정을 적용함

36) 「법인세법」 제76조의19 제2항

37) 법규법인 2012-251, 2012. 7. 13.

38) 「법인세법」 제3조 제3항

39) 「법인세법」 제76조의22

나. 연결소득금액 등 계산

1) 연결소득금액의 계산

가) 계산구조

- 연결소득금액은 연결법인별 각 사업연도 소득금액을 개별납세방식으로 계산한 후 연결조정항목 제거, 내부거래 손익조정을 거쳐 연결집단을 하나의 내국법인으로 보아 다시 세무조정을 하는 구조로 되어 있음⁴⁰⁾
- 연결소득금액의 계산방식을 단계별로 요약하면 <표 II-4>와 같음⁴¹⁾

<표 II-4> 연결소득금액 계산구조

(1단계) 연결 전 소득금액 계산	—	개별 소득금액(연결 전 각 사업연도 소득금액)
(2단계) 연결조정항목 제거		(+) 수입배당금 익금불산입액 (-) 기부금 손금불산입액 (+) 기부금한도초과이월액 손금산입 (-) 접대비 손금불산입액
(3단계) 연결법인 간 거래손익조정		(-) 다른 연결법인으로부터 받은 수입배당금 (+) 다른 연결법인에 지출한 접대비 (+) 다른 연결법인 채권에 설정한 대손충당금 (±) 자산양도소득이연
(4단계) 연결조정 및 연결법인별 배분		(-) 수입배당금 익금불산입 (+) 기부금 손금불산입 (+) 접대비 손금불산입
(5단계) 연결소득금액 계산	—	연결소득 개별 귀속액

자료: 국세청, 2010, p. 15.

40) 「법인세법」 제76조의14 제1항

41) 국세청, 2010, p. 15.

- (1단계) 각 연결법인의 개별 소득금액을 계산함
- (2단계) 연결법인별 연결조정항목을 제거함
- (3단계) 연결법인 간 내부거래 손익을 제거함
- (4단계) 연결조정항목을 연결집단 기준으로 재계산한 후 각 연결법인별로 배분함
- (5단계) 각 연결법인별 소득금액을 합산하여 연결소득금액을 계산함

나) 연결 전 소득금액 계산

- 연결법인별 연결 전 개별 소득금액은 「법인세법」 제14조의 각 사업연도의 소득금액 계산방법에 따라 계산함⁴²⁾

다) 연결조정항목 제거

- 연결집단 기준으로 세무조정을 재계산하기 위하여 연결법인별로 계산한 연결조정항목을 제거함⁴³⁾
 - 연결조정항목이란 연결집단을 하나의 내국법인으로 보고 세무조정하는 항목으로 수입배당금, 익금불산입액, 접대비, 손금불산입액, 기부금, 손금불산입액이 이에 해당됨
 - 연결조정항목은 각 연결법인의 각 사업연도 소득금액 계산 시 이미 반영되어 있으므로 당초 행한 세무조정을 반대조정으로 하여 각 연결법인의 소득금액에서 제거함
 - 수입배당금, 익금불산입액: (+)익금산입(기타)
 - 접대비, 손금불산입액: (-)손금산입(기타)
 - 기부금, 손금불산입액: (-)손금산입(기타)
 - 기부금 한도초과이월액, 손금산입액: (+)손금불산입(기타)

42) 「법인세법」 제76조의14 제1항 제1호

43) 「법인세법」 제76조의14 제1항 제2호

라) 연결법인 간 거래손익조정⁴⁴⁾

- 연결법인 간 내부거래에 해당하는 수입배당금, 접대비, 대손충당금, 자산양도손익이연에 관한 거래손익을 제거함⁴⁵⁾
 - 연결납세방식은 연결집단을 하나의 법인으로 보고 소득금액을 계산하는 방식이므로 연결법인 간에 이루어진 거래와 관련된 손익을 전부 제거하여야 정확한 소득금액을 계산할 수 있음
 - 다만 모든 거래 손익을 제거하는 것은 현실적으로 불가능하므로 수입배당금, 접대비, 대손충당금, 일정한 자산의 양도손익에 대해서만 거래 손익을 제거하도록 규정함

- 연결법인 간 수입배당금, 접대비, 대손충당금은 익금 또는 손금으로 인정되지 않으므로 영구적으로 거래손익을 제거함
 - 연결법인이 다른 연결법인으로부터 받은 수입배당금: (-)익금불산입(기타)
 - 연결법인이 다른 연결법인에 지급한 접대비: (+)손금불산입(기타)
 - 연결법인이 다른 연결법인에 대한 채권에 대하여 설정한 대손충당금 상당액: (+)손금불산입(기타)

- 자산양도손익은 양도손익이연자산을 다른 연결법인(이하 양수법인)에 양도함에 따라 발생하는 손익을 인식하지 않고 양수법인이 동 자산을 감가상각하거나 외부로 처분하는 시점에 손익을 인식함⁴⁶⁾
 - 양도손익이연자산은 다음의 자산으로 양도시점에 국내에 소재하는 자산을 말함⁴⁷⁾
 - ① 유형자산(건축물 제외)
 - ② 무형자산
 - ③ 매출채권, 대여금, 미수금 등의 채권

44) 「법인세법」 제76조의14 제1항 제3호

45) 국세청, 2010, p. 16.

46) 「법인세법 시행령」 제120조의18 제2항

47) 「법인세법 시행령」 제120조의18 제1항

- ④ 금융투자상품
- ⑤ 토지와 건축물
- 다만 ①~③까지의 자산으로서 거래건별 장부가액이 1억원 이하인 자산은 양도손익 이연자산에서 제외할 수 있음⁴⁸⁾
- 양도법인은 양수법인이 자산을 감가상각 또는 양도하거나 대손·멸실, 채권의 지급기일이 도래하는 경우 과세이연손익을 환입함⁴⁹⁾

〈표 II-5〉 양도법인의 과세이연손익 환입액

양수법인	양도법인의 과세이연손익 환입액
양도손익이연자산을 감가상각하는 경우 (① 또는 ②)	① 양도소득 또는 양도손실 × $\frac{\text{감가상각액}}{\text{양수법인의 장부가액}}$
	② 양도소득 또는 양도손실 × $\frac{\text{해당 사업연도의 월수}}{\text{양도손익이연자산의 내용연수 중 경과하지 아니한 기간의 월수}}$
양도손익이연자산을 양도(다른 연결법인에 양도하는 경우 포함)하는 경우	양도소득 또는 양도손실 × 양도손익이연자산의 양도비율
양도손익이연자산에 대손이 발생하거나 멸실된 경우	양도소득 또는 양도손실 × $\frac{\text{대손금액 또는 멸실금액}}{\text{양수법인의 장부가액}}$
양도한 채권의 지급기일이 도래하는 경우	양도법인의 양도가액-양도법인의 장부가액

자료: 「법인세법 시행령」 제120조의18 제2항

- 연결납세방식을 적용받지 않는 경우 등은 과세이연손익을 일시에 인식하거나 승계함⁵⁰⁾
- 연결납세방식을 적용받지 아니하게 된 경우 양도법인이 양도손익이연자산을 양도할 때 익금 또는 손금에 산입하지 아니한 금액 중 산식에 따라 익금 또는 손금에 산입하고

48) 당초 거래건별 장부가액이 1억원을 초과하는 경우에 한해서만 양도손익이연자산에 포함하였으나 2019년 2월 12일 「법인세법 시행령」 개정으로 1억원 이하인 자산도 양도손익이연자산에 포함할 수 있도록 함

49) 「법인세법 시행령」 제120조의18 제2항

50) 「법인세법 시행령」 제120조의18 제4항 내지 제6항

남은 금액은 연결납세방식을 적용받지 아니하게 된 날이 속하는 사업연도에 양도법인의
익금 또는 손금에 산입함

마) 연결조정 및 연결법인별 배분

- 연결집단을 하나의 내국법인으로 보아 개별납세방식을 준용하여 계산한 연결조정항목을
일정한 산식에 의하여 각 연결법인별로 배분하고 각 연결법인별로 익금 또는 손금
불산입함⁵¹⁾
- 연결조정항목인 수입배당금, 기부금, 접대비를 개별납세방식 규정을 준용하여 계산함
 - 연결집단을 하나로 보아 계산한 연결조정항목은 다음과 같이 배분함
 - 연결집단의 수입배당금 익금불산입액은 출자비율에 따라 해당 연결법인에 배분하고
익금불산입함
 - 연결집단의 기부금 손금불산입액은 각 연결법인의 비지정기부금과 연결집단의 기부금
합계액 중 각 연결법인이 지출한 기부금이 차지하는 금액을 합한 금액을 각 연결법인에
배분하고 손금불산입함
 - 연결집단의 접대비 손금불산입액은 각 연결법인의 적격증빙불비로 인한 손금불산입
액과 연결집단 접대비 지출액 합계액 중 각 연결법인의 접대비 지출액이 차지하는
금액을 합한 금액을 각 연결법인에 배분하고 손금불산입함

〈표 II-6〉 연결조정항목 연결법인별 배분

연결집단 기준으로 계산	각 연결법인별 배분액	각 연결법인별 소득금액
수입배당금액 익금불산입액	→	(-) 익금불산입(기타)
기부금 손금불산입액	→	(-) 손금불산입(기타사외유출)
접대비 손금불산입액	→	(-) 손금불산입(기타사외유출)

자료: 정정운, 2021, p. 440.

51) 「법인세법」 제76조의14 제1항 제4호

바) 연결소득금액 계산

- 각 연결사업연도의 소득은 각 연결법인별로 상기 나)~마)에 따라 계산한 소득 또는 결손금을 합한 금액으로 함⁵²⁾
- 연결소득금액 계산 시 연결납세방식 적용 5년 이내에 연결납세방식 적용 전 보유하던 자산에서 처분손실⁵³⁾이 발생한 경우, 처분손실은 연결모법인 및 연결자법인의 연결소득 개별 귀속액을 한도로 손금에 산입함⁵⁴⁾
 - 한도를 초과하여 손금에 산입하지 않은 처분손실은 결손금으로 보아 각 한도금액 내에서 이후 연결사업연도의 과세표준에서 공제함

〈표 II-7〉 자산 처분손실 손금산입 대상 및 한도

대상	한도
- 연결납세적용 이후 5년 이내에 연결납세방식 적용 전에 보유하던 자산의 처분손실 • 설립등기일부터 완전자법인이 된 경우는 제외함	- (연결모법인) 해당 연결모법인의 연결소득 개별 귀속액 - (연결자법인) 해당 연결자법인의 연결소득 개별 귀속액
- 연결모법인이 다른 내국법인을 적격합병하는 경우 합병등기일 이후 5년 이내에 끝나는 연결사업연도에 발생한 합병 전 연결모법인 및 연결자법인과 피합병법인이 합병 전 각각 보유하던 자산의 처분손실 • 다른 내국법인이란 합병등기일 현재 연결법인이 아닌 법인으로 한정함 • 적격합병은 연결모법인을 분할합병의 상대방 법인으로 하여 적격분할합병하는 경우를 포함함 • 자산의 처분손실은 합병등기일 현재 해당 자산의 시가가 장부가액보다 낮은 경우로서 그 차액을 한도로 함	- (기존연결법인의 자산처분손실) 기존 연결법인의 소득금액 • 연결모법인의 연결소득 개별 귀속액 중 합병 전 연결모법인의 사업에서 발생한 소득금액 및 연결자법인의 연결소득 개별 귀속액을 말함 - (피합병법인이 합병 전 보유하던 자산의 처분손실) 연결모법인의 연결소득 개별 귀속액 중 피합병법인으로부터 승계받은 사업에서 발생한 소득금액

자료: 「법인세법」 제76조의14 제2항

52) 「법인세법」 제76조의14 제1항

53) 연결납세방식 적용 전 보유하던 자산에서 발생한 처분손실은 내재손실(built-in loss)을 말하며, 내재손실이란 자산의 시가가 장부가액에 미달하여 이미 손실이 발생하였으나 장부상 실현되지 않은 손실을 의미함

54) 「법인세법」 제76조의14 제2항

2) 연결과세표준의 계산⁵⁵⁾

- 각 연결사업연도의 소득에 대한 과세표준은 각 연결소득금액에서 연결이월결손금, 연결비과세소득 및 연결소득공제액을 차례로 뺀 금액으로 함

가) 연결이월결손금

- 연결이월결손금은 각 연결사업연도의 개시일 전 15년 이내에 개시한 연결사업연도의 결손금으로서 그 후의 각 연결사업연도의 과세표준을 계산할 때 공제되지 않은 금액을 말함
- 연결사업연도의 결손금이란 각 연결사업연도의 소득이 0보다 적은 경우 해당 금액으로서 법인세 과세표준을 신고하거나 결정·경정 또는 수정신고한 과세표준에 포함된 결손금과 연결사업연도의 소득금액을 계산할 때 손금에 산입하지 않은 처분손실을 포함함
- 연결이월결손금은 연결소득 개별 귀속액의 60%를 한도로 공제함⁵⁶⁾
- 중소기업과 회생계획을 이행 중인 기업 등 일정한 연결법인에 한해서는 100%를 공제 한도로 함
 - 연결소득 개별 귀속액이란 각 연결사업연도의 소득 중 해당 연결법인에 귀속되는 소득으로서 다음의 산식에 따라 계산한 소득금액을 말함

55) 「법인세법」 제76조의13; 「법인세법 시행령」 제120조의17

56) 일반법인의 이월공제한도 및 기간은 다음과 같음

(단위: %, 년)

구분	한도	기간
2008년 12월 31일 이전 개시하는 사업연도	100	5
2009년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도	100	10
2016년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도	80	
2018년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도	70	
2019년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도	60	
2020년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도	60	15

자료: 「법인세법」 제13조

$$\text{연결소득 개별 귀속액} = \text{각 연결사업연도의 소득금액} \times \frac{\text{해당 법인의 연결세무조정 완료 후 연결소득금액(0보다 큰 경우)}}{\text{각 연결집단의 연결세무조정 완료 후 연결소득금액(0보다 큰 경우)의 합계액}}$$

- 한편 연결납세방식의 적용 전에 발생한 결손금은 해당 연결법인의 연결소득 개별 귀속액을 한도로 공제하는 등 각 사유에 따른 공제 한도는 다음과 같음
 - (연결납세방식의 적용 전에 발생한 결손금) 해당 연결법인의 연결소득 개별 귀속액
 - (적격합병에 따라 연결모법인이 피합병법인으로부터 승계한 결손금) 연결모법인의 연결소득 개별 귀속액 중 피합병법인으로부터 승계한 사업에서 발생한 소득
 - (적격분할합병에 따라 연결모법인이 소멸한 분할법인으로부터 승계한 결손금) 연결모법인의 연결소득 개별 귀속액 중 소멸한 분할법인으로부터 승계받은 사업에서 발생한 소득

- 연결이월결손금 적용 시 같은 사업연도에 2 이상의 연결법인에서 발생한 결손금이 있는 경우 해당 연결법인에서 발생한 결손금부터 연결소득 개별 귀속액을 한도로 공제함
 - 해당 연결법인에서 발생하지 않은 2 이상의 다른 연결법인의 결손금은 해당 결손금의 크기에 비례하여 각각 공제된 것으로 봄

- 나) 연결비과세소득 및 연결소득공제액
 - 연결비과세소득 및 연결소득공제액은 「법인세법」 및 「조세특례제한법」에 따른 각 연결법인의 비과세소득 및 소득공제액의 합계액을 말함

〈표 II-8〉 과세표준 산출과정 사례

구분		모법인 P	자법인 S1	자법인 S2	합계
현황	연결소득금액	300	120	△80	340
	이월결손금(연결 전)	△50	-	-	△50
	이월결손금(연결 후)	△30	-	△30	△60
	비과세소득	△10	-	-	△10
연결 과세 표준	연결소득 개별 귀속액	243 ¹⁾	97		340
	이월결손금 배분액	△101 ²⁾	△9		△110
	비과세소득	△10			△10
	연결과세표준	132	88		220

주: 1) 연결소득 개별 귀속액=연결소득금액×해당법인 연결소득금액(0보다 큰 경우)/연결집단의 소득금액합계액(0보다 큰 경우)= $340 \times 300 / (300 + 120) = 243$

2) 이월결손금 배분액은 결손금 중 자기결손금은 자기소득에서 우선 공제하고 타법인의 결손금은 연결소득 개별 귀속액 비율로 배분함. 따라서 이월결손금 110에서 모법인 P의 자기결손금 80(50+30)을 먼저 공제하고 타법인의 결손금 30을 연결소득 개별 귀속액 비율로 배분한 금액인 $21(30 \times 243 / 340)$ 을 합산한 101을 이월결손금으로 배분함

자료: 국세청, 2010, p. 37 참고하여 저자 재작성

3) 연결세액의 계산

가) 계산구조

□ 연결세액은 연결과세표준에 법인세율⁵⁷⁾을 곱해 연결산출세액 계산 후 각 법인별 산출세액에 개별 세액공제 및 감면세액 등을 차감하여 산출함

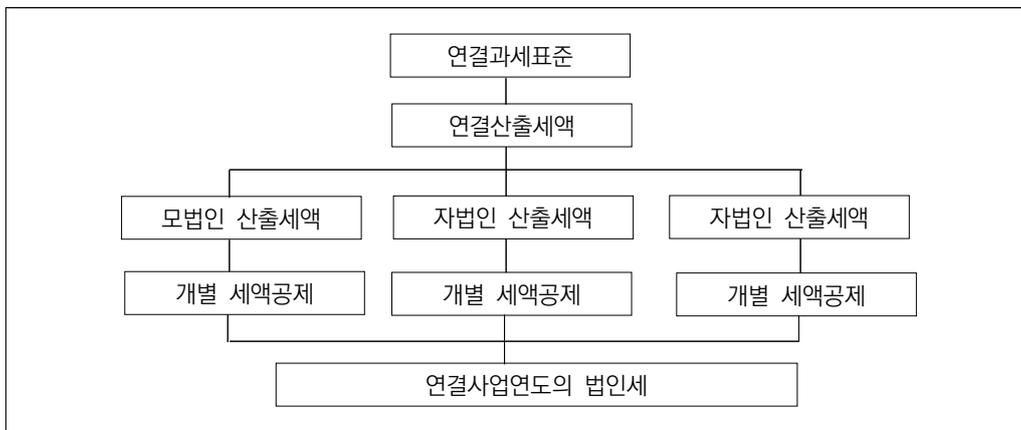
57) 2018년 이후 법인세율은 다음과 같음

(단위: %)

구분	세율
2억원 이하	10
2억원 초과 200억원 이하	20
200억원 초과 3천억원 이하	22
3천억원 초과	25

- 연결산출세액에서 차감하는 세액공제 및 감면세액은 연결집단을 하나의 단위로 보고 재계산하는 것이 아니라 각 법인 단위별로 개별납세방식 적용 시 산출된 금액을 단순히 차감하는 구조를 가지고 있음⁵⁸⁾
 - 따라서 각 연결법인별로 귀속되는 산출세액을 별도로 계산해야 함

[그림 II-2] 연결법인세 세액계산 계산구조



자료: 국세청, 2010, p. 38.

나) 연결산출세액

- 연결산출세액은 연결과세표준에 법인세율을 적용하여 계산함⁵⁹⁾
 - 연결법인이 토지 등의 양도소득에 대한 법인세 과세대상인 토지 등을 양도한 경우 또는 미환류소득이 있는 경우에는 토지 등 양도소득에 대한 법인세와 미환류소득에 대한 법인세를 합산한 금액을 연결산출세액으로 함

58) 한국공인회계사회, 2014, p. 280.

59) 「법인세법」 제76조의15; 「법인세법 시행령」 제120조의22

- 각 연결법인별 산출세액은 과세표준 개별 귀속액에 연결세율을 곱하여 계산함⁶⁰⁾
 - 과세표준 개별 귀속액은 해당 연결법인의 연결소득 개별 귀속액에서 해당 연결법인의 이월결손금·비과세소득·소득공제액을 차감한 금액을 의미함
 - 이월결손금은 연결법인의 연결소득 개별귀속액에서 공제된 금액을 말함
 - 각 연결법인의 과세표준 개별 귀속액을 계산할 때 2 이상의 연결법인의 연결소득 개별 귀속액에서 다른 연결법인의 결손금을 공제하는 경우에는 각 연결소득 개별 귀속액(해당 법인에서 발생한 결손금을 뺀 금액)의 크기에 비례하여 공제함
 - 연결세율은 다음과 같음

$$\text{연결세율} = \frac{\text{연결산출세액(토지 등 양도소득세·미환류소득에 대한 법인세 제외)}}{\text{연결과세표준}}$$

〈표 II-9〉 연결법인별 산출세액 계산 사례

(단위: %)

구 분	모법인 P	자법인 S	합계
연결소득 개별 귀속액	100	50	150
(-) 연결법인의 이월결손금	△30	-	△30
(-) 연결법인의 비과세소득	-	△5	△5
(-) 연결법인의 소득공제액	-	△5	△5
과세표준 개별 귀속액	70	40	110
(×) 법인세율 ¹⁾ 및 연결세율 ²⁾	20 ²⁾	20 ²⁾	20 ¹⁾
(+) 토지 등 양도소득	3	-	3
연결법인별 산출세액	17	8	25

주: 1) 법인세율은 20%로 가정함

2) 연결세율은=연결산출세액/연결과세표준=(25-3)/110=20%

자료: 한국공인회계사회, 2014, p. 280.

60) 「법인세법 시행령」 제120조의22 제2항

다) 세액감면 등

- 연결산출세액에서 공제하는 연결법인의 감면세액과 세액공제액은 각 연결법인별로 계산한 감면세액과 세액공제액의 합계액으로 하며 최저한세는 연결집단을 하나의 내국법인으로 보아 적용함⁶¹⁾
- 각 연결법인의 감면세액과 세액공제액은 각 연결법인별 산출세액을 개별납세 기준 산출세액으로 보아 「법인세법」 및 「조세특례제한법」에 따른 세액감면과 세액공제를 적용하여 계산한 금액으로 함

$\text{연결법인의 감면세액} = \frac{\text{각 연결법인의 감면 또는 면제되는 소득}}{\text{(과세표준 개별 귀속액 한도)}} \times \text{연결세율} \times \text{감면율}$

다. 조세회피방지 규정

- 연결납세제도는 이를 이용한 조세회피를 방지하고자 내부거래손익 이연, 내재손실 공제 제한, 연결납세적용 전 이월결손금 사용 제한, 공제받은 결손금 환원, 일정기간 연결납세의무적용 및 재적용 제한 등의 규정을 두고 있음

1) 내부거래손익 이연

- 연결법인 간의 거래는 경제적 실질 차원에서 내부거래에 해당하므로 연결법인 간 자산 양도손익은 이연시키고 동 자산을 감가상각하거나 외부로 처분하는 시점에 손익을 인식하도록 함⁶²⁾
- 다만 연결법인 간 거래라 하더라도 해당 양도손익이연자산의 양도에 대하여 부당행위 계산부인 규정이 적용되는 경우에는 과세이연을 허용하지 않고 그 사유가 발생한

61) 「법인세법」 제76조의16; 「법인세법 시행령」 제120조의23
 62) 「법인세법 시행령」 제120조의18 제2항

연결사업연도의 소득금액계산상 익금으로 산입함⁶³⁾

- 이는 지분매각 등을 통해 연결집단에서 탈퇴가 가능하므로 특수관계 법인간 고·저가양도를 통해 세부담 없이 개별 법인의 이익을 다른 법인에 임의로 이전하는 것을 방지하고자 과세이연을 제한하는 것임⁶⁴⁾

2) 내재손실(처분손실) 공제 제한

- 연결납세 적용 전 내재손실을 이용한 조세회피 행위를 방지하고자 연결모법인 및 연결자 법인의 내재손실 공제범위를 제한함⁶⁵⁾
 - 연결소득금액 계산 시 연결납세적용 이후 5년 이내에 연결납세방식 적용 전에 보유하고 있던 자산에서 내재손실이 발생한 경우, 내재손실은 연결모법인 및 연결자법인의 연결소득 개별 귀속액을 한도로만 공제함
 - 내재손실(built-in loss)이란 경제적으로는 이미 손실이 발생하였으나 장부상 실현 되지 않은 손실을 말함
 - 즉 내재손실 공제제한은 손실이 내재된 자법인과 연결납세방식을 적용하여 연결법인과는 무관한 손실을 공제하는 것을 방지하기 위한 것임

3) 연결납세적용 전 이월결손금 사용 제한

- 연결납세방식 적용 전 발생한 결손금은 자기소득금액 내에서만 공제함⁶⁶⁾
 - 연결법인의 연결납세방식의 적용 전에 발생한 결손금은 연결납세적용 후 다른 연결 법인의 소득과 통산하지 않고 각 연결사업연도의 소득 중 해당 연결소득 개별 귀속액을 한도로 공제함

63) 「법인세법 시행령」 제120조의18 제2항

64) 국세청, 2010, p. 18.

65) 「법인세법」 제76조의14 제2항

66) 「법인세법」 제76조의13 제3항

4) 공제받은 결손금 환원

- 연결납세방식 승인 후 5년 이내에 연결납세방식이 취소되거나 연결자법인에서 배제되는 경우 공제받은 다른 연결법인의 소득금액과 결손금은 환원하도록 하는 사후관리규정을 두고 있음⁶⁷⁾
 - 환원규정은 연결납세방식의 의무적용 기한을 준수하지 못한 연결납세법인에 대한 사후관리를 강화하기 위한 것으로 소득금액이나 결손금을 연결납세방식 적용 승인이 취소된 사업연도의 익금 또는 손금으로 산입함
 - 공제받은 법인은 기공제한 다른 연결법인의 결손금을 취소된 사업연도의 익금으로 산입함
 - 결손법인은 다른 연결법인이 공제받은 결손금을 취소된 사업연도의 손금으로 산입함

5) 일정기간 연결납세 의무적용 및 재적용 제한

- 연결납세제도는 최소 5년간 의무적으로 적용해야 하며 연결납세방식이 승인이 취소된 경우 5년간 재적용이 제한됨⁶⁸⁾
 - 연결납세방식을 최초로 적용받은 연결사업연도와 그 다음 연결사업연도의 개시일부터 4년 이내에 끝나는 연결사업연도까지는 연결납세방식의 적용을 포기할 수 없음
 - 연결납세방식의 적용 승인이 취소된 연결법인은 취소된 날이 속하는 사업연도와 그 다음 사업연도의 개시일부터 4년 이내에 끝나는 사업연도까지는 연결납세방식의 적용 당시와 동일한 법인을 연결모법인으로 하여 연결납세방식을 적용받을 수 없음
 - 연결납세적용 여부는 선택이나, 일단 적용하면 과세단위 조작을 통한 조세회피 방지를 위해 일정기간 계속적용 의무 및 재적용 제한을 부여함

67) 「법인세법」 제76조의9 제2항; 「법인세법」 2015. 12. 15. 법률 제13555호 일부개정

68) 「법인세법」 제76조의9 제3항; 「법인세법」 제76조의10 제1항

Ⅲ. 주요국의 연결납세제도

1. 미국

가. 개요

1) 개관

- 미국에서 일정한 주식 지분 요건을 충족하는 경우에 있어, 관련기업그룹(affiliated groups of corporations)에게는 개별적 법인세 신고 대신 연결소득세 신고(consolidated income tax returns)가 허용됨⁶⁹⁾
 - 이러한 연결소득세 신고를 하는 법인을 연결그룹(consolidated groups)이라 함

- 미국은 소득통산형 연결납세제도를 운영하고 있으며, 가장 체계적이고 정교한 연결납세 과세제도를 가지고 있는 것으로 평가됨⁷⁰⁾
 - 소득통산형 연결납세제도에서는 연결법인의 과세표준을 계산할 때 단일의 실체를 가정하여 하나의 과세표준을 산정하는 개념에 입각하며, 연결법인 간 내부거래는 과세표준 계산상 거래로 인식하지 않는 것을 기본으로 함

- 미국의 연결납세제도와 관련된 규정은 「내국세법(Internal Revenue Code; IRC)」 및 ‘재무부 시행규칙(Treasury Regulation)’에 기술됨

69) IRC section 1501

70) 김찬섭, 2017, p. 114.

- 「내국세법」에서는 일반적 적용요건과 정의 등이 간략히 규정되어 있음⁷¹⁾
- 재무부 시행규칙에서는 구체적 계산과정, 관리 및 행정절차 등이 방대하게 규정되어 있음⁷²⁾

2) 주요 변천내용

- 미국의 연결납세제도는 1917년에 최초로 도입하였으며 조세회피방지가 그 주요한 목적이었음
 - 제1차 세계대전 전쟁자금조달을 위한 초과이익세(excess profits tax) 부과에 있어 누진세율 구조를 회피하기 위해 자법인을 통한 소득 분할 등을 막고자 일정 요건(지분 요건 100%)를 충족하는 법인에 강제 적용함
 - 1918년에는 누진세율 구조의 법인소득세에서도 연결납세제도가 강제 적용됨
- 그러나 1921년부터 연결그룹에 있어 강제 적용이 아닌 선택 적용 제도로 변경됨으로써 기업조직 재편을 지원하기 위한 조세혜택적인 측면이 강조되고 적용 요건도 점차 완화됨
 - 1921년에 법인소득세에 대하여 계속 적용을 전제로 선택 사항으로 변경함
 - 연결그룹 대상 요건으로 종전 지분율 100%에서 1924년에는 95%, 1954년에는 80%로 인하함
- 또한 연결납세제도 도입에 따른 세수손실 방지 및 조세회피행위 규제를 위해 계속하여 관련 법 규정을 정비하여 왔음
 - 세수손실을 일정 부분 만회하기 위해 연결과세소득에 일정한 부가세(surtax)를 부과하는 제도를 1932년에 도입하였다가 1964년에 폐지함

71) IRC section 1501-1504, 1551-1552, 1561-1563

72) Treas. Reg. §§ 1.1502-0~1.1502-100

- 세무계획(tax planning)을 통한 조세회피를 규제하고자 1966년에 자법인주식 장부가액 수정 및 이월결손금 공제제한 규정, 1984년에 연결탈퇴자법인의 5년 이내 재가입금지 규정, 1991년에 자법인주식 처분손실 부인 규정 등을 마련함

〈표 III-1〉 미국의 연결납세제도 주요 변천내용

연도	주요 내용
1917년	- 누진세율 구조를 가진 초과이윤세의 회피를 방지하기 위해 「내국세법(IRC)」에서 위임한 규칙에 의해 일정 그룹에 대한 강제적 연결납세를 적용하도록 함 - 일정 그룹이란 한 법인이 다른 법인 주식의 100%를 갖고 있는 경우를 말함
1918년	- 초과이윤세뿐만 아니라 법인소득세에서도 적용함 - 규칙이 아닌 「내국세법」에서 관련 규정을 정비함
1921년	- 초과이윤세에 적용되는 연결납세제도 폐지됨 - 법인소득세에 대한 연결납세제도 적용은 선택사항으로 하되 계속 적용을 원칙으로 함
1924년	- 연결그룹의 모자법인 판단기준으로서 종전 100% 소유가 아닌 의결권주식의 95% 소유로 변경함
1928년	- 연결납세적용을 위해서는 모든 연결법인의 동의를 조건으로 한다는 규정이 신설됨
1932년	- 연결세액에 대한 부가세로서 연결과세소득에 대해 0.75% 과세함
1934년	- 철도회사를 제외하고 연결납세제도 폐지됨
1940년	- 초과이윤세에 대하여 납세자 선택에 의한 연결납세제도 재도입됨
1942년	- 법인소득세에 대한 선택적 연결납세제도 재도입됨 - 연결과세소득에 대하여 2%의 부가세를 부과함
1954년	- 연결법인의 범위를 지분 95%에서 80%로 완화함 - 연결납세채무액을 연결법인에 배분하기 위한 방법이 정비됨 - 재무부에게 탄력성 있는 규칙 제정권을 부여함
1964년	- 연결과세소득의 2% 부가세 부과 제도 폐지함
1966년	- 내부거래손익이연규정, 자법인 주식 장부가액 수정, 이월결손금 공제 제한 규정 등이 정비됨
1984년	- 연결탈퇴자법인의 5년 이내 재가입을 금지함
1986년	- 의결권비율기준(80%) 이외 주식시가비율기준이 추가됨
1991년	- 자법인주식의 양도손실부인 규정을 마련함
1995년	- 내부거래손익의 이연에 관하여 단일실체개념(a group-wide single entity approach)에 근접하는 개정이 이루어짐
1997년	- 연결납세에 관한 지분변동규제조항이 정비됨

자료: 이기욱, 「미국에서의 연결납세 이론과 제도」, 『조세학술논집』, 제27집 제1호, 한국조세협회, 2011, pp. 3~7; 김진수·이준규, 2002, pp. 33~36을 참조하여 저자 재작성

나. 적용대상 등

1) 적용범위

- 연결신고서를 제출하고자 하는 관련기업그룹은 선행 요건으로 각각의 모든 구성법인이 연결신고에 참여한다는 동의를 받아야 함⁷³⁾
 - 이는 기업그룹의 경제적 일체성을 증시하는 논리에서 기인함⁷⁴⁾
- 연결납세 대상이 되는 관련기업그룹은 다음의 두 가지 주식소유 요건(stock ownership requirements)을 충족하여야 함⁷⁵⁾
 - (첫 번째 요건) 그룹의 모법인은 그룹 내 하나 이상의 자법인주식의 80% 이상을 직접적으로 소유하여야 함
 - (두 번째 요건) 그룹 내 각각의 자법인주식은 모법인이나 그룹 내 다른 자법인에 의해 80% 이상 직접적으로 소유되어야 함
- 상기의 80% 이상의 주식소유 요건은 의결권(voting power) 및 주가총액(stock value) 측면 모두를 충족시켜야 함⁷⁶⁾
 - 다만 ① 의결권이 없고 ② 배당에 있어서 제한적이고 우선적이며 ③ 주식상환 또는 청산 시 주주에게 반환되는 가액이 원칙적으로 발행가액을 초과하지 않으며 ④ 다른 종류의 주식으로의 전환권이 없는 우선주는 80% 주식소유 요건 판단 시 제외됨⁷⁷⁾
- 한편 면세법인(tax-exempt corporations), 보험회사, 외국법인, 뮤추얼펀드 등은 연결납세 대상 관련기업그룹에 원칙적으로 해당하지 않음⁷⁸⁾

73) IRC section 1501; Treas. Reg. § 1.1502-75

74) 김진수·이준규, 2002, p. 36.

75) IRC section 1504(a)(1)&(2)

76) IRC section 1504(a)(1)&(2)

77) IRC section 1504(a)(4)

- 다만 예외적으로 외국법인 중 미국 국내법인에 의해 주식 100%가 소유되고 있는 캐나다 및 멕시코 법인은 연결납세 대상 관련 기업그룹에 해당할 수 있음⁷⁹⁾

2) 제도선택 및 계속 적용에 관한 사항

- 연결납세제도의 적용은 기업의 판단에 따른 선택사항이며, 만일 제도를 선택했다면 주식소유 요건을 충족하는 모든 관련기업은 연결신고 대상이 됨
 - 다만 기존에 연결신고에 참여하였다가 이탈한 법인은 이탈 이후 주식소유 요건을 충족하더라도 5년 내에는 동일한 모법인의 연결그룹에 참가할 수 없음⁸⁰⁾
- 일단 연결납세제도가 적용되면 임의 포기는 불가능하며 국세청장에 의하여 상당한 이유가 인정되어 승인을 받지 않는 이상 계속 적용됨⁸¹⁾
 - 상당한 이유란 「내국세법」이나 재무부 시행규칙이 개정됨에 따라 개별 신고와 비교하여 연결신고가 실질적으로 불리한 영향을 받는 경우 등을 말함⁸²⁾⁸³⁾
- 만일 국세청장의 승인을 얻어 연결납세신고를 중단하고 개별납세신고로 전환할 경우 미공제 연결결손금(consolidated net operating loss)은 각 개별 법인에 배분되고 각 법인은 배분된 금액 내에서 소급 또는 이월공제가 가능함⁸⁴⁾
 - 이월된 연결결손금의 배분은 개별 법인의 이월결손금에 비례하여 안분함

78) IRC section 1504(b)

79) IRC section 1504(d)

80) IRC section 1504(a)(3)

81) Treas. Reg. § 1.1502-75(a)(2)

82) Treas. Reg. § 1.1502-75(c)(2)

83) 연결납세 적용 중지의 승인은 엄격하게 운용되기 때문에 승인사례는 거의 없는 편임(김찬섭, 2017, p. 115)

84) Treas. Reg. § 1.1502-79(a)

3) 사업연도 및 회계처리기준

- 모법인의 사업연도를 기준으로 연결신고서가 제출되므로 연결그룹에 속하는 모든 연결법인은 원칙적으로 모법인의 사업연도로 통일하여야 함⁸⁵⁾
 - 당해 사업연도 도중에 연결그룹에 가입 또는 탈퇴한 법인의 경우에는 발생 소득 중 연결그룹에 속하는 기간에 해당하는 금액만이 연결과세소득으로 포함될 수 있도록 가입 후부터 또는 탈퇴 전까지의 기간을 연결신고연도에 포함시킴⁸⁶⁾

- 연결신고에서는 각 연결법인 내에서의 회계기준 통일은 필요로 하지 않음⁸⁷⁾
 - 개별과세소득 계산에서는 과세소득을 명확히 반영할 수 있는 한 하나의 기업이 복수의 사업 활동을 행하고 있는 경우 사업별로 다른 회계기준을 적용하는 것이 용인되고 있으므로⁸⁸⁾ 이러한 개념을 연결신고에서도 확장 적용하는 것임

다. 연결과세소득 등 계산

1) 연결과세소득의 계산

- 연결과세소득을 산정하기 위해서는 다음 두 개 단계의 절차를 수행함
 - 1단계: 개별과세소득의 수정
 - 2단계: 수정된 개별과세소득 합산 후 연결단계에서의 조정

- 가) 개별과세소득의 수정

- 연결과세소득의 기초가 되는 개별과세소득은 그 합산 이전에 몇 가지의 수정이 필요한데, 크게 '개별손익항목 수정'과 '연결기준에 따라 재계산될 항목 제거'로 구분됨⁸⁹⁾

85) Treas. Reg. § 1.1502-76(a)

86) Treas. Reg. § 1.1502-76(b)(1)(i)&(ii)

87) Treas. Reg. § 1.1502.17

88) IRC section 446

- ‘개별손익항목 수정⁹⁰⁾’은 특별한 계산을 요하는 다음과 같은 항목조정이라 할 수 있는데 특히 연결그룹 내에서 발생할 수 있는 조세회피 문제와 관련이 있으며 이를 방지하기 위한 방안으로 고안된 것이라 할 수 있음⁹¹⁾
- 내부거래에 의한 손익의 이연
 - 연결법인 간 수취배당의 제외 및 발행채권 매각손익의 이연
 - 내재손실(built-in loss)의 공제 제한
 - 자원개발과 관련한 탐사비 및 광구개발비 공제액의 제한
 - 연결자법인 주식에 관련한 투자가액 수정
 - 자법인 주식 양도손실의 부인

- ‘연결기준에 따라 재계산될 항목 제거’⁹²⁾는 추후 하나의 연결단위로서의 과세소득을 산정하기 위해 계산의 중복을 피하고자 다음과 같은 항목들을 개별 법인단계에서 미리 제거하는 절차라 할 수 있음
- 결손공제
 - 자본자산 양도손익
 - 사업용자산 양도손익
 - 자선기부금공제
 - 수입배당공제

나) 수정된 개별과세소득 합산 후 연결단계에서의 조정

- 최종 연결과세소득의 금액은 수정된 개별 법인의 과세소득(또는 결손금)을 합산하고, 여기에 하나의 연결그룹 단위에서 산정한 다음의 항목들⁹³⁾을 재계산 후 가감한 다음

89) Treas. Reg. § 1.1502-12

90) Treas. Reg. § 1.1502-13, 15, 16, 20, 31, 32, 33

91) 조세회피 방지와 관련된 각 항목들에 대해서는 절을 달리하여 구체적으로 살펴보기로 함

92) Treas. Reg. § 1.1502-12(h)~(n)

93) Treas. Reg. § 1.1502-11, 22, 23, 26, 27

연결이월결손금을 차감하여 산정함

- 자본자산에 대한 연결순양도손익의 계산
 - 연결그룹 전체적인 차원에서 자본자산의 양도손실은 당해 연도의 자본자산의 양도이익 및 순사업용자산 양도이익과 합산되어 상계됨
 - 만약 상계 후 차익이 발생하면 연결소득에 가산되고 차손이 발생하면 연결순사업결손과 구분하여 이전 3년간의 연결순양도소득에 대하여 소급공제하거나 이후 5년간 연결순양도소득에 대하여 이월공제됨
 - 연결순사업용자산 양도손실의 공제
 - 사업용자산의 양도손실은 연결그룹 전체의 차원에서 계산되며 동 손실액은 당기의 통상소득(ordinary income)에서 공제됨
 - 연결자선기부금공제
 - 조정연결소득금액(adjusted consolidated taxable income)을 기반으로 하여 공제한도 등을 재계산하여 연결그룹단위의 공제액을 결정함
 - 연결수입배당공제
 - 연결구성법인 이외의 내국법인으로부터의 수입배당공제는 소유주식 비율에 따라 50~100%로 적용되는데, 소유주식 비율은 연결그룹 전체를 기준으로 산정됨
- 만일 수정된 개별 법인의 과세소득(또는 결손금)의 합계액에서 상기의 재계산 조정항목들을 가감한 후의 금액이 부(-)인 경우에는 연결결손금이 되며, 연결결손금에 대해서는 결손발생연도 전 2년 또는 향후 20년의 연결소득금액에 대하여 소급·이월공제가 가능함⁹⁴⁾⁹⁵⁾
- 당해 연결과세연도에서 소급 또는 이월되는 결손금의 공제는 먼저 발생한 결손금의 과세연도분부터 순서대로 적용함

94) Treas. Reg. § 1.1502-21(a),(e)

95) 개별 및 연결단위의 이월결손금 공제와 관련된 사항은 조세회피방지 규정과 연관되어 있으므로 절을 달리하여 자세히 살펴봄

□ 연결과세소득 산정과 관련된 이상의 내용을 요약하면 <표 III-2>와 같음

<표 III-2> 미국의 연결과세소득 산정과정

산정과정
<p><제1단계: 조정 후 개별과세소득(결손)의 계산></p> <p>개별신고할 경우의 개별과세소득(또는 결손)</p> <p>(수정항목)</p> <ul style="list-style-type: none"> + 내부거래에 의한 손익이연 - 연결법인 간 수취배당의 제외 + 연결법인 간 발행채권 매각손익의 이연 + 내재손실공제 제한 + 자원개발과 관련한 탐광비 제한 + 투자가액 수정에 의한 자법인주식 양도손익 조정 + 자법인주식 양도손실의 부인 <hr/> <p>(제거항목)</p> <ul style="list-style-type: none"> + 순사업결손공제 + 자본자산 양도손익 + 사업용자산 양도손익 + 자선기부금공제 + 수입배당공제 <hr/> <p>연결소득계산의 기초가 되는 개별과세소득(결손)</p>
<p><제2단계: 최종 연결과세소득(또는 연결결손금)의 계산></p> <p>연결소득계산의 기초가 되는 모든 개별과세소득의 합계액</p> <p>(연결단위에서의 재계산조정항목)</p> <ul style="list-style-type: none"> + 자본자산에 대한 연결순양도손익의 통산 - 연결순사업용자산 양도손실공제 - 연결자선기부금공제 - 연결수입배당공제 - 연결이월결손금공제(상기 재계산조정항목 반영 후 금액이 (+)인 경우에만 적용) <hr/> <p>연결과세소득(또는 연결결손금)</p>

자료: 본문의 내용을 참고하여 저자 재작성

2) 연결세액의 계산

- 최종 연결세액은 연결소득금액에 정규 법인세 단일세율 21%를 적용한 후 연결 단위에서 적용되는 사업관련 투자세액공제, 외국납부세액공제 등을 차감하여 산출함⁹⁶⁾
 - 최저한세(alternative minimum tax) 규정도 연결 단위에서 적용되며, 연결법인그룹이 충분한 배당을 하지 않았을 경우 인적지주회사세(Personal Holding Company Tax)나 적정유보초과소득세(Accumulated Earnings Tax)를 부담할 수도 있음

- 연결모법인은 연결그룹법인의 대리인으로서 연결납세신고서의 제출과 연결세액의 납부를 행하는 입장에 있으며 연결그룹에 속하는 모든 연결법인은 연결납세채무에 대하여 개별적으로 책임을 짐⁹⁷⁾
 - 연결신고 후 배당금지결의결, 연결세액 납부 후의 잉여금계산 등은 개별 회사별로 실시함

- 즉 연결세액은 연결구성법인에 연결납세채무로서 적절히 배분되어야 하는 과정을 필요로 함
 - 각 연결법인에 배분되는 연결납세채무액은 실제 부담하여야 할 세액의 결정뿐만 아니라 투자가액 소극수정 항목 및 배당의 원천이 되는 세무상 잉여금의 기초로서도 중요한 의미를 가짐
 - 또한 연결납세채무액의 산정은 각 연결법인의 소수주주 및 채권자에게도 재무적 영향을 미치는 민감한 사항일 수 있음

- 각 연결구성법인에 대한 연결세액의 배분기준에 대해서는 「내국세법」 및 재무부시행규칙에서 별도의 규정을 두고 있지 않으며 각 연결구성법인의 합의에 의하여 각 구성법인의 부담세액을 정함

96) Treas. Reg. § 1.1502-2, 3, 4

97) Treas. Reg. § 1.1502-75(a), 77

- 다만 실제 연결구성법인 간의 연결세액의 배분은 세무상 잉여금(earnings and profits) 계산 시 적용되는 연결세액의 배분기준을 참고하여 산정할 수 있음⁹⁸⁾
- 세무상 잉여금은 과세소득을 기초로 계산되는 당기배당가능소득이라 할 수 있는데, 각 개별 법인의 법인세액은 공제되는 항목으로서 연결납세신고를 하는 경우에는 연결세액을 배분하는 것이 필요함
- 세무상 잉여금 계산 시 적용될 수 있는 연결세액의 배분기준은 조세혜택(결손금, 세액공제 등)의 고려 유무에 따라 다음과 같이 구분되며 연결납세신고를 최초로 하는 때 다음의 기준 중 어느 하나를 선택하여 계속 적용하여야 함⁹⁹⁾
- 조세혜택을 고려하지 않는 배분방법으로는 개별소득비례배분법, 개별세액비례배분법, 증가세액추가배분법 등이 있음
- 개별소득비례배분법은 연결과세소득 중 각 연결구성법인(결손법인은 제외)에게 귀속되는 금액에 비례하여 연결세액을 배분하는 방법임
 - 개별세액비례배분법은 각 연결구성법인이 개별납세신고를 한 경우의 세액에 비례하여 연결세액을 배분하는 방법임
 - 증가세액추가배분법은 개별소득비례배분법과 개별세액비례배분법을 병용하는 것으로 연결납세제도의 적용에 의하여 부담하는 세액이 증가한 법인의 세액을 그 감소한 세액에 비례하여 배분하는 방법임
 - 기타 위와 다른 방법으로서 재무부장관의 승인을 얻은 방법도 가능함
- 조세혜택을 고려하는 배분방법으로는 사후정산법(wait-and-see method), 비율법(percentage method) 등이 있음
- 사후정산법은 연결세액 계산에 있어서 조세혜택이 적용된 과세연도 이후 해당 법인의 소득이 발생할 경우 개별신고를 하였다고 가정할 때 당해 조세혜택을 적용받을 수 있는 것이 확인되면 다른 법인들이 당해 법인에 세액감소의 대가를 지급하는 것으로 하여 배분액을 정산하는 방법임

98) 김진수·이준규, 2002, p. 57.

99) IRC section 1552; Treas. Reg. § 1.1552-1; Treas. Reg. § 1.1502-33(d)

- 비율법은 조세혜택이 있는 법인이 당해 조세혜택을 미래에 사용할 수 있을 것인지와 관계없이 연결세액계산에 있어서 조세혜택이 적용되는 과세연도에 당해 조세혜택으로 인한 세액감소의 대가를 다른 법인들이 지급하는 것으로 하여 세액을 배분하는 방법임
- 기타 위와 다른 방법으로서 재무부장관의 승인을 얻은 방법도 가능함

- 만약 각 연결법인의 세무상 잉여금 계산 시 필요로 하여 배분된 연결납세채무액과 실제로 부담한 납세액이 다른 경우에는 배당금 또는 자본출자로 처리함¹⁰⁰⁾
 - 연결법인에 배분된 연결납세채무액은 세무상 잉여금 계산에 영향을 미치는 모법인에 대한 지급채무를 나타내지만 연결법인 간의 연결납세채무의 실질적인 부담에 관해서는 상호합의에 기초함
 - 모법인이 연결자법인으로부터 실제 수취한 금액이 배분기준에 의하여 배분된 연결납세채무액보다 큰 때는 연결자법인으로부터의 배당금으로 처리하고 반대의 경우는 연결자법인에 대한 자본출자로 처리하도록 규정함

라. 조세회피방지 규정

- 미국의 연결세제에서는 연결과세소득을 산정함에 있어서 내부거래를 통한 손익의 조작, 결손통산 등 사업상 목적이 아닌 조세혜택만을 목적으로 자법인을 분사·취득하는 행위를 방지하기 위한 조세회피방지 규정들이 존재함
 - 이하에서는 내부거래손익의 이연, 내재손실의 공제 제한, 연결자법인주식 투자가액 수정, 자법인주식 양도손실의 부인, 결손금 공제의 제한 등 대표적인 조세회피방지 규정들에 대해 살펴봄

100) IRC section 1552; Treas. Reg. § 1.1552-1

1) 내부거래손익의 이연

- 연결그룹 구성법인 간 이루어지는 내부거래의 손익에 대해서는 이연되어 연결과세소득에 포함되지 아니하며, 이연된 손익은 연결그룹 외 법인에 자산이 매각되는 등 실현될 때 인식됨¹⁰¹⁾
 - 내부거래손익이 이연되는 거래로는 ① 자산의 판매 또는 교환 ② 용역을 제공받기 위해 지출한 비용이 자본화되는 경우가 이에 해당함

- 미국에서는 이러한 연결법인 간 내부거래를 통한 조세회피행위를 방지하기 위해 대응원칙(matching rule)과 가속원칙(acceleration rule)이 적용되고 있음
 - 대응원칙과 가속원칙은 연결과세소득을 계산함에 있어서 내부거래손익의 인식금액과 인식시기를 규제하며 모법인이 보유하는 자법인주식의 장부가액과 모법인 및 자법인의 세무상 잉여금의 증감 여부를 정함¹⁰²⁾

- 대응원칙은 모든 연결법인 간 내부거래에 대하여 하나의 법인 내에서의 부문 간 거래와 동일한 세무효과를 얻도록 처리하여야 한다는 원칙임¹⁰³⁾
 - 이 원칙에 따라 내부거래손익은 외부에의 처분 등으로 실현될 때까지 이연함
 - 다만 내부거래손익의 이연방식은 1966년 이전까지 양도자측 장부가액인계방식이 적용되었으나 1966년 이래로 현재까지 양도자측 손익이연방식이 적용되고 있음
 - 양도자측 장부가액인계방식은 내부거래 시 양도가액을 양도자의 장부가액으로 인식하는 것으로 내부거래손익이 양수자에게 귀속됨
 - 양도자측 손익이연방식은 양도가액을 거래 당사자 간의 실지거래가액으로 하는 것으로 내부거래손익이 양도자에게 귀속됨
 - 양도자측 장부가액 인계방식에서는 내부거래이익이 실현되기 전에 연결그룹이 해체되는 경우 내부거래이익은 과세될 기회가 상실되는 반면에 양수법인의 자산 가액은

101) Treas. Reg. § 1.1502.13

102) 김진수·이준규, 2002, p. 50.

103) Treas. Reg. § 1.1502-13(c)

내부거래이익을 포함한 가액이 되기 때문에 자산 처분 시 동 금액의 과세누락 가능성이 있으므로 양도자측 손익이연방식으로 변경한 것임¹⁰⁴⁾

- 가속원칙은 대응원칙에 대한 예외로 작동되며 일정한 사유가 발생할 때 내부거래손익의 이연을 중단하고 내부거래손익이 실현되기 전이라도 사유 발생 시 즉시 손익을 인식하도록 하는 규정임¹⁰⁵⁾
 - 예를 들어 양도법인과 양수법인 중 어느 하나가 지분을 감소 등으로 도중에 연결 그룹에서 제외되는 경우에는 부문 간 거래와 동일한 효과를 얻지 못하게 되는 시점에 손익을 인식하도록 함

2) 내재손실의 공제 제한

- 미국에서는 연결그룹이 내재손실 자산이 있는 법인을 연결대상 자법인으로 취득한 후 당해 손실을 인식하여 다른 연결구성법인의 소득과 상계하는 것을 방지하기 위하여 내재손실의 공제 제한 규정을 두고 있음¹⁰⁶⁾
 - 내재손실이란 ‘아직 세무상 손실로 인식되지 않은 내재된 미실현손실’을 말함¹⁰⁷⁾
 - 구조적으로 손실이 내재된 타 회사를 취득하여 다른 연결법인의 소득과 무제한적인 손실공제를 함으로써 이로 인한 조세회피를 막고자 하는 것임
- 즉 내재손실 중 연결신고연도에 실현된 손실에 대해서는 당해 손실을 발생시킨 법인의 소득에 대해서만 손실공제를 인정하도록 함
 - 당해 연결과세연도에 사용하지 못한 손실금액은 동 법인의 다른 과세연도로 이월공제 가능함

104) 김진수·이준규, 2002, p. 52.

105) Treas. Reg. § 1.1502-13(d)

106) Treas. Reg. § 1.1502-15

107) IRC section 382(h)(3)

- 다만 연결그룹이 내재손실이 발생한 자산을 연결신고개시 후 5년을 초과하여 보유한 경우, 내재손실금액이 자산 시가의 15% 또는 1만달러에 미달하는 경우에는 내재손실 공제 제한 규정이 적용되지 않음

3) 연결자법인주식 투자가액 수정

- 미국에서는 모법인으로 하여금 각 연결신고연도의 연도 말 시점 및 지분변동시점에서 자법인주식의 투자가액 수정(investment adjustment)을 행하도록 규정하고 있음¹⁰⁸⁾
 - 투자가액 수정 규정은 1966년에 도입되었으며, 연결그룹관계의 본질을 단일실체개념(a group-wide single entity approach)에서 파악하려는 기본적 구도에서 기인함¹⁰⁹⁾
 - 자법인주식의 양도가 이루어지지 않은 경우 그 장부가액 수정의 유무가 과세소득 계산에 직접 영향을 미치지 않지만 관리 목적상 연도말에 계속 계산하도록 요구함
- ‘투자가액 수정’이란 추후 자법인주식의 양도 시 양도손익의 기초가 되는 세무상 장부가액을 수정하는 것을 말함
 - 투자가액 수정에는 자법인주식의 장부가를 증액시키는 적극수정(positive adjustment)과 자법인주식의 장부가를 감액시키는 소극수정(negative adjustment)이 있으며 자법인주식의 지분 비율에 비례하여 이루어짐
 - 적극수정에는 당기과세소득, 비과세된 특정 배당소득¹¹⁰⁾ 등이 있음
 - 소극수정에는 당기 결손금, 지급배당금, 기부금·접대비 등 사외유출되었으나 손금 불산입된 금액 등이 있음
 - 투자가액 수정의 결과 자법인주식의 세무상 장부가액은 ‘최초 투자금액(출자불입금액 또는 주식취득금액)+적극수정-소극수정’이 됨
 - 자법인 주식의 세무상 장부가액이 음수가 된 경우에는 초과손실계정(excess loss

108) Treas. Reg. § 1.1502-31, 32

109) 김진수·이준규, 2002, p. 46.

110) IRC section 243

account)이 계상되며 초과손실계정이 발생한 경우 그 이후의 투자수정은 초과손실 계정의 감액부터 먼저 처리됨

- 결국 투자가액 수정은 손실의 이중공제를 통한 조세회피 및 소득의 이중과세를 방지하는 데에 주목적이 있음
 - 투자가액을 수정함으로써 자법인 소득(또는 결손)이 발생하면 연결과세소득을 증가(감소)시키고 동시에 세무상 장부가액을 증액(감액)시키므로 장래의 자법인주식양도 손익을 감소시키게 됨
 - 주식의 양도시 양도가액(시가)에는 자법인주식의 누적 손익이 반영될 수밖에 없음
 - 즉 자법인의 손익이 연결과세소득에 두 번(연결과세소득에 산입하는 자법인 손익으로서 한 번, 자법인주식을 처분하는 때 연결소득에 산입하는 모법인의 주식양도손익으로서 한 번) 산입되는 것을 방지할 수 있음
 - 투자가액 수정이 이루어지지 않는 상태에서 자법인주식의 처분이 일어나면 연결자법인 자체에 발생한 소득(결손) 및 모법인의 양도손익이 이중 계상됨

4) 자법인주식 양도손실의 부인

- 미국에서는 연결자법인 주식에 관련한 양도손실의 손금산입을 부인하는 ‘손실부인규정 (loss disallowance rule)’을 두고 있음¹¹¹⁾
 - 동 규정은 1991년부터 시행되었으며, 자법인주식의 투자가액 수정의 메커니즘을 이용하여 자법인 자산양도이익의 연결그룹 과세를 회피하는 행위가 가능하게 되자 이에 대한 대응으로서 입법화됨¹¹²⁾
- 손실부인규정은 연결자법인주식에 대하여 계상한 양도손실의 전액을 부인하는 것을 원칙으로 하고 있으며, 그 양도손실의 이유에 대해 내재손실, 자법인 취득 후의 세무상

111) Treas. Reg. § 1.1502-20

112) 김진수·이준규, 2002, p. 47.

장부가액 상승 등 원인을 불문함

- 투자가액 수정 메커니즘을 이용한 대표적인 조세회피행위로 ‘거울 자법인 거래(son of mirror transactions)¹¹³⁾를 예로 들 수 있는데, 자법인 자산의 내재이익에 기인하는 자법인 자산의 매각익에 대해 연결차원에서 과세를 행하도록 규제하고 있음
 - 거울 자법인 거래란 모법인이 내재이익이 반영된 자법인주식을 취득한 후 해당 자법인이 내재이익자산을 처분할 때 발생한 양도차익은 연결차원에서 1차적으로 과세되나 동 양도차익만큼 자법인 세무상 장부가액이 증가하게 되어 추후 2차적으로 자법인주식 매각시 다시 손실로서 손금산입되는 거래를 말함

5) 결손금 공제의 제한

가) 개별신고제한연도(Separate Return Limitation Year; SRLY)

- 연결신고연도에 발생한 개별 연결법인의 당기 결손금은 다른 연결법인 소득과의 통산이 당연히 인정됨
- 그러나 연결법인의 연결납세제도 적용 전 개별신고연도에 발생한 결손금을 연결신고 연도로 이월하는 경우에는 다른 연결법인의 소득과 상계하는 것을 금지하는 규정(SRLY)을 두고 있음¹¹⁴⁾
 - 개별신고연도에 발생한 결손금은 오직 당해 연결법인에 귀속하는 소득과의 상계만을 허용함
 - SRLY 규정은 결손금의 공제를 목적으로 결손기업을 취득하는 등 조세를 회피하는 행위를 규제하기 위함임

113) Treas. Reg. § 1.1502-20(a)(5) example. 1

114) Treas. Reg. § 1.1502-21

□ 다만 다음 두 가지의 경우에는 SRLY 규정이 적용되지 않고 개별사업연도에서의 결손금도 다른 연결법인과의 소득과 제한 없이 통산될 수 있음¹¹⁵⁾

- ① 모법인의 개별신고연도에 발생한 결손금
- ② 결손이 발생한 전기간에 걸쳐 연결납세제도의 적용 요건을 충족하고 있던 연결자법인의 연결 전 개별신고연도에 발생한 결손금

나) 연결법인의 지분변동에 따른 규제

□ 결손법인의 지분율을 5% 이상 보유하던 특정주주의 지분이 매각 또는 소각 등의 방법으로 2년의 기간에 걸쳐 50%를 초과하여 변동하는 경우에는 연결그룹에서 발생한 결손금의 공제를 일정 부분 규제하는 규정을 두고 있음¹¹⁶⁾

- 당해 법인의 사업이 주주지분 변동 후 2년 이상 계속되고 있지 않은 경우: 당해 지분비율 변동 전에 발생한 결손금의 이월을 전액 부인함
- 당해 법인의 사업의 계속성이 유지되는 경우: 지분비율 변동 전에 발생한 결손금의 이월을 일정 금액(지분변동 직전 법인의 발행주식 시가총액×장기면세채이자율)으로 제한함

115) Treas. Reg. § 1.1502-1(f)

116) IRC section 382; Treas. Reg. § 1.1502-1(g); 1.1502-21(d)

2. 일본

가. 개요

1) 개관

- 일본은 2020년 세법개정에 따라 현행 연결납세제도를 2022년 4월 1일 이후 개시하는 사업연도부터 그룹통산제도로 전환할 예정임¹¹⁷⁾¹¹⁸⁾
 - 연결납세제도는 기업그룹의 일체성에 주목해 기업그룹 내 각 법인의 소득과 결손을 통산해 법인세를 과세하는 제도로 2002년 도입됨
 - 그러나 연결모법인이 그룹의 모든 연결자법인의 세무정보를 집약하여 계산하고 신고·납부하다보니 수정·경정 시 계산 등 사무부담이 과다하여 연결납세방식 적용을 주저한다는 지적 등이 있었음
 - 이에 기업그룹 전체를 하나의 납세주체로 하는 연결납세제도 대신 개별계산을 원칙으로 하는 그룹통산제도로 전환하여 사무부담 경감을 도모하고자 함

2) 그룹통산제도 도입배경

- 연결납세제도는 연결법인 간 결손금을 공동으로 이용할 수 있다는 장점에도 불구하고 세액계산의 복잡성, 사무부담 등의 사유로 연결납세제도를 선택하는 기업이 소수에 머무는 등 간소화 필요성이 대두됨¹¹⁹⁾
 - 연결납세제도는 자법인의 세무정보를 연결그룹 내에서 통합하여 일체로 신고하고 각 자법인의 개별 귀속액 등을 기재한 서류를 제출하는 방식으로 제도설계가 복잡하고

117) PWC, 「2020년 세제개정 연결납세제도의 근본적 재검토」, p. 1, <https://www.pwc.com/jp/ja/taxnews/pdf/jtu/jtu-20200313-jp-158.pdf>, 검색일자: 2021. 6. 1.

118) 연결납세제도의 재검토는 정부 세제조사회에 설치된 '연결납세제도에 관한 전문가 회의'에서 2018년 11월 7일부터 논의되어 옴

119) 内閣府, 「第24回 税制調査会の資料」 連結納税制度の見直しについて, 2019(a), pp. 1~6.

사무부담이 상당히 큼

- 후발적 수정·경정사유가 발생한 경우 연결그룹의 모든 법인이 세액조정 계산을 다시 하는 등 납세자와 과세관청 모두 업무 부담이 상당함
- 각 기업그룹의 사무처리 능력은 연결납세제도 선택 여부에 영향을 미침

○ 기업의 사무부담을 경감하고 과세관청의 사무부담 증가 등에 대응하기 위해 제도를 간소화할 필요가 있음

□ 또한 현행 연결납세제도는 기업의 경영실태를 충분히 반영하지 못하고 있으며, 그룹법인 세제 도입으로 연결납세제도의 필요성이 감소하고 조직개편세제와의 차이로 인한 기업그룹 간 과세 중립성과 공평성도 훼손된다는 지적이 있음¹²⁰⁾

- 연결납세제도 대상이 되는 완전지배관계에 있는 기업그룹이라고 해도 경영 형태는 다양하며 분권적인 의사결정이 많이 이루어져 회계정보나 의사결정이 모법인으로 집약되는 것은 아니므로 기업그룹을 하나의 과세단위로 하는 것이 반드시 경영실태를 충분히 반영한다고는 볼 수 없음
- 세제 측면에서도 2010년에 도입한 그룹법인세제¹²¹⁾가 정착되고 있어 기업그룹 전체를 하나의 납세단위로 할 필요성이 낮아짐
- 연결납세제도와 조직개편세제와의 차이로 인해 연결납세제도에 가입할 때 적격 조직변경과 적격 외 조직변경 시 포함손익 및 결손금에 대한 과세상 취급이 달라져 중립성 및 공평성이 훼손됨

120) 内閣府, 2019(a), pp. 1~6.

121) 그룹법인세제와 연결납세제도의 주요 차이점은 다음과 같음

구분	그룹법인세제	연결납세제도
적용범위	100% 기업그룹(개인이나 외국법인 포함)	100% 기업그룹(내국법인에 한함)
적용 여부	강제 적용	임의선택
모·자법인 손익통산	불가	가능(이월결손금 사용도 가능)
중소기업특례	자기 자본금 등이 1억엔 초과 또는 모법인의 자본금이 5억엔 이상인 경우 미적용	모법인의 자본금 1억엔 초과 시 미적용
양도손익조정자산	양도손익 과세이연	양도손익 과세이연

자료: TKC, 「제2장 그룹법인세와 연결납세 제도비교」, <https://www.tkc.jp/consolidate/webcolumn/014473/>, 검색일자: 2021. 7. 9.

- 연결납세제도는 2001년 도입된 조직개편세제를 기반으로 하고 있으나, 이후 「신회사법」 재정 등 기업법제가 정비되면서 조직형태에 관한 환경변화가 계속되고 있어 연결납세제도와의 차이가 발생함

3) 그룹통산제도로의 전환

- 기업그룹을 하나의 납세단위로 하는 연결납세제도 대신 기업그룹의 손익 및 결손금 통산은 가능하게 하면서 기업그룹 내 각 법인이 개별적으로 법인세액을 계산·신고 하게 하는 등 연결납세의 장점은 남기고 사무부담은 경감할 수 있는 그룹통산제도로 전환함¹²²⁾
 - 연결납세제도는 기업의 경영 형태에 대한 세제의 중립성 등의 관점에서 연결 그룹 내의 개별 법인의 소득과 결손을 통산하여 소득을 계산하는 제도로 여러 나라에도 유사한 제도가 존재하지만 그 신고 방법은 다양함
 - 현행 제도는 미국의 연결납세제도를 참고하여 설계된 것이나 미국과 일본의 회계 정보에 대한 모법인 집약도, 경리부문 체계, 입증책임 소재 등이 달라 일본의 경제사회 상황하에서는 미국형 연결납세제도가 모법인 및 과세관청의 사무부담을 과도하게 하는 면이 있음
 - 영국의 그룹릴리프제도는 각 법인을 납세단위로 기업그룹 내 법인 간 사업손실 등을 대체하는 것이 인정되고 있으며 독일의 기관제도도 모법인, 자법인 모두 신고 의무가 있음
 - 개별신고방식으로의 전환은 수정·경정 시 기업그룹 내의 다른 법인의 과세소득 또는 법인세액 계산에 영향을 미치지 않아 사무부담 경감이 기대됨
- 이하에서는 현행 연결납세제도와 2022년 4월 1일 이후 개시하는 사업연도부터 적용되는 그룹통산제도의 주요 내용에 대해 살펴봄

122) 内閣府, 2019(a), pp. 7~9.

나. 연결납세제도

1) 개요

- 연결납세제도는 기업그룹의 일체성에 주목해 기업그룹 내의 개별 법인의 소득과 결손을 통산하여 기업그룹 전체를 하나의 법인으로 보아 법인세를 과세하는 제도임¹²³⁾
 - 연결납세제도는 국세청장의 승인을 전제로 연결모법인과 그 연결모법인에 의한 완전지배관계가 있는 다른 내국법인(연결자법인)을 한 단위로 하여 연결모법인이 그 그룹의 연결납세의무자가 되어 법인세를 신고·납부함

- 일본은 2020년 6월 30일 기준 총 316만 5천개 법인 중 1만 6,372개의 법인이 연결납세 방식을 적용하고 있으며 총법인 수 대비 연결납세를 적용하고 있는 법인의 비율은 약 0.517%임
 - 연결납세적용 법인 1만 6,372개 중 1,902개는 연결모법인에 해당하며 1만 4,470개는 연결자 법인임
 - 2020년 기준 모법인당 평균 자법인 수는 7.61개임

〈표 III-3〉 일본의 연결납세법인 현황

(단위: %)

구분	2019년 6월 30일 현재		2020년 6월 30일 현재	
	건수	전년 대비	건수	전년 대비
총법인 수 ¹⁾	3,132,000	100.8	3,165,000	101.1
연결법인 수(①+②)	15,876	104.0	16,372	103.1
연결법인 비율	0.507		0.517	
모법인 수①	1,850	101.6	1,902	102.8
자법인 수②	14,026	104.3	14,470	103.2
1그룹당 평균 법인 수	7.58		7.61	

주: 1) 총법인 수는 등록된 법인의 수이며 2019년 기준 법인세를 신고한 법인 수는 294만 9천건으로 총법인 수 대비 91.1%임

자료: 일본 국세청, 「2019년 법인세 등 신고(과세)실적 개요」, https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2020/hojin_shinkoku/pdf/hojin_shinkoku.pdf, 검색일자: 2021. 6. 2. 참고하여 저자 재작성

123) 税務大学校, 「法人税法(基礎編)」 令和3年度版, 2021, p. 145.

2) 적용대상 등

가) 적용대상

- 연결납세제도 적용대상은 모법인과 완전지배관계에 있는 자법인으로 내국법인에 한함¹²⁴⁾
 - 연결납세제도 적용은 기업의 선택사항이나, 일단 선택한 경우에는 원칙적으로 계속 적용됨
 - 연결집단 내 모든 연결자법인은 의무적으로 연결납세방식이 적용되며 일부 자법인만 선택하여 적용할 수 없음

- 완전지배관계란 내국법인이 다른 내국법인의 발행주식의 100%를 직접 또는 간접으로 보유하는 관계를 말함¹²⁵⁾
 - 다만 발행주식총수는 의결권 없는 주식은 포함하되 자기주식 및 5% 이하의 종업원 사주 및 스톡옵션 등은 제외함

- 연결모법인은 연결납세의무자의 승인을 받은 내국법인으로 보통법인 또는 협동조합 등이 해당됨¹²⁶⁾
 - 청산 중인 법인, 보통법인 또는 협동조합 등에 의한 완전지배관계에 있는 법인, 특정 목적회사 등은 연결모법인에서 제외됨

- 연결자법인은 연결납세의무자의 승인을 받은 다른 내국법인으로 연결모법인과 완전지배 관계가 있는 보통법인에 한함¹²⁷⁾
 - 보통법인 이외의 법인, 파산절차개시 결정을 받은 법인, 특정목적회사, 투자법인 등은 연결자법인에서 제외됨

124) 内閣府, 「第24回 税制調査会の資料」説明資料-連結納税制度の見直しについて, 2019(b), p. 5.

125) 「법인세법」 제2조 제12의7의6; 「법인세법 시행령」 제4조의2 제2항

126) 「법인세법」 제2조 제12의6의7; 「법인세법」 제4조의2; 「법인세법 시행령」 제14의6

127) 「법인세법」 제2조 제12의7; 「법인세법」 제4조의2; 「법인세법 시행령」 제14의6

나) 연결사업연도

- 연결법인의 사업연도는 모법인의 사업연도로 하며 사업연도가 다른 자법인은 모회사 사업연도를 간주사업연도로 하여 연결납세를 적용함¹²⁸⁾
- 연결그룹 가입 시 자법인은 사업연도 개시일부터 연결그룹 가입일 전날까지의 기간 및 가입일로부터 그 가입일을 포함한 연결모법인 사업연도 종료일까지의 기간을 각각 하나의 사업연도로 보고 전자는 개별신고를, 후자는 연결신고를 함

다) 신청 및 승인

- 연결납세를 적용받고자 하는 경우에는 최초로 적용받고자 하는 모법인의 사업연도 개시일의 3개월 전까지 모법인 및 100% 자법인의 연명으로 필요한 사항을 기재한 승인신청서를 모법인 납세지관할세무서장을 경유하여 국세청장에게 제출해야 함¹²⁹⁾
 - 연결모법인에 대해 승인을 한 경우 연결자법인도 모두 승인한 것으로 봄¹³⁰⁾
 - 연결납세 개시 전날까지 그 신청에 대한 승인 또는 각하 처분이 없는 경우 연결모법인 및 연결자법인 모두 승인한 것으로 간주함¹³¹⁾
- 국세청장은 다음의 경우 연결납세적용 신청을 각하할 수 있음¹³²⁾
- 연결예정법인 중 하나가 신청을 하지 않은 경우
 - 연결예정법인 이외의 법인이 포함되어 있는 경우
 - 연결예정법인이 다음의 하나에 해당하는 경우
 - 연결소득금액 또는 연결결손금액 및 법인세액 계산이 적정하게 이루어지기 어렵다고 인정되는 경우
 - 장부의 비치, 기록 또는 보존이 적정하게 이루어지지 않을 것으로 예상되는 경우

128) 国税庁, 「法人税関係法令の改正のあらまし(連結納税制度の創設)」平成14年8月, 2002, p. 7.

129) 「법인세법」 제4의3 제1항

130) 「법인세법」 제4의3 제3항

131) 「법인세법」 제4의3 제4항

132) 「법인세법」 제4의3 제2항

- 연결납세승인취소처분 또는 연결납세적용취소승인을 받은 날부터 5년 이내에 신청서를 제출한 경우
- 법인세 부담을 부당하게 감소시키는 것으로 인정되는 경우

라) 신고·납부 등

- 연결모법인은 각 연결사업연도 종료일의 다음날부터 2개월 이내에 연결확정신고서를 연결모법인의 납세지 관할세무서장에게 제출하여야 함¹³³⁾
 - 연결모법인은 각 연결법인에서 회계감사인의 감사를 받아야 하는 등의 사유로 결산이 확정되지 않거나 연결자법인이 다수인 경우 등 연결소득금액 등의 계산을 할 수 없는 경우에는 납세지 관할세무서장에게 제출기한을 2개월간 연장 신청할 수 있음¹³⁴⁾
 - 연결자법인은 연결모법인과 별개로 각 연결사업연도에 관련된 연결법인세 개별 귀속액 등을 기재한 서류를 그 연결자법인의 본점소재지 관할세무서장에게 제출해야 함¹³⁵⁾
- 연결모법인은 연결소득에 대한 법인세를 연결확정신고서 제출기한까지 납부해야 함¹³⁶⁾
 - 연결법인 간에 연결법인세 개별 귀속액을 받는 경우 수취액은 익금불산입, 지급액은 손금불산입으로 처리함
 - 연결법인세액은 연결모법인이 납부하므로 연결자법인은 연결법인세 개별 귀속액을 서로 주고 받아야 되며, 이를 무시하는 경우 경제적인 이익공여로 보아 기부금과세를 적용하였으나 2010년 세법개정으로 이 규정은 삭제됨¹³⁷⁾
 - 연결자법인은 연결모법인의 각 연결사업연도의 연결소득에 대한 법인세에 대하여 연대납세의무를 부담함¹³⁸⁾
 - 연대납세의무는 연결완전지배관계가 있는 기간 내에 납세의무가 성립한 것에 한함

133) 「법인세법」 제81조의22

134) 「법인세법」 제81조의22

135) 「법인세법」 제81조의25

136) 「법인세법」 제81조의27

137) 일본 국세청, 「연결법인 간의 기부 취급(연결법인세의 개별 귀속액)」, <https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/hojin/36/01.htm>, 검색일자: 2021. 6. 23.

138) 「법인세법」 제81조의28

3) 연결소득금액 등 계산

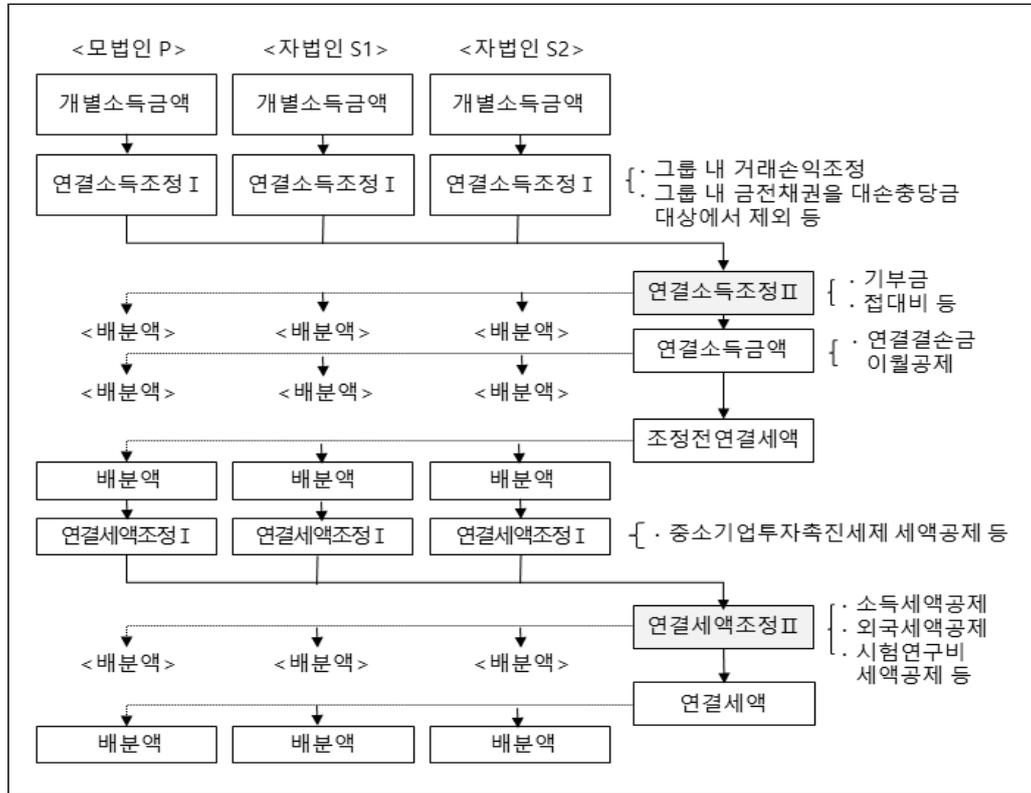
가) 계산구조

- 연결소득금액 및 연결세액은 연결법인별 개별소득금액을 계산한 후 거래손익 등을 조정하고 연결집단을 하나로 보아 계산한 연결소득금액에 세율을 곱하고 각종 세액공제를 공제하여 계산함¹³⁹⁾
- 계산구조를 단계별로 요약하면 다음과 같음¹⁴⁰⁾
 - (1단계) 각 연결법인의 개별소득금액을 계산함
 - (2단계) 연결법인 간 거래손익조정 및 그룹 내 금권채권에 대하여 설정한 대손충당금 상당액을 제거함(연결소득조정 I)
 - (3단계) 연결조정항목을 연결그룹 기준으로 재계산한 후 각 연결법인에 배분함(연결소득조정 II)
 - (4단계) 연결소득금액 및 조정 전 연결세액을 계산함
 - (5단계) 각 연결법인 단위로 적용하는 세액공제(중소기업투자촉진세제 세액공제 등)를 적용함(연결세액조정 I)
 - (6단계) 연결그룹 단위로 계산하는 세액공제(소득세액공제, 외국세액공제, 시험연구비 세액공제 등)를 적용함(연결세액조정 II)

139) 稅務大學校, 2021, p. 147.

140) 內閣府, 2019(b), p. 7.

[그림 Ⅲ-1] 일본의 연결소득금액 및 연결세액 계산구조



자료: 内閣府, 2019(b), p. 7.

나) 연결그룹 내 거래손익조정 등(연결소득조정 I)

- 각 법인별 개별소득금액 계산 후 연결그룹 내 거래손익조정 및 법인에 대한 금전채권을 대손충당금 대상에서 제거함
- 연결납세제도는 연결그룹을 하나의 과세단위로 보므로 연결그룹 내 법인 간 자산의 이전은 그룹 내부거래로 양도손익을 이연함
 - 양도손익은 연결그룹 간 모든 거래를 대상으로 하는 것이 아니라 실무상 간편성을 고려하여 양도손익조정자산에 한해 실시함

- 즉 연결법인 간 양도손익이연자산에서 양도손익이 발생한 경우 이는 내부거래에 해당하므로 양도손익을 인식하지 않고 과세이연 후 양수법인에서 동 자산을 양도하거나 상각하는 경우 손익을 인식함¹⁴¹⁾
 - 양도손익조정자산이란 다음의 자산 중 양도 직전 장부가액이 1천만엔 이상인 것에 한함¹⁴²⁾
 - 고정자산
 - 토지(토지 위에 존재하는 권리 포함)
 - 유가증권(매매목적유가증권 제외)
 - 금전채권
 - 이연자산
 - 연결법인이 다른 연결법인에 양도한 양도손익조정자산은 양수법인에서 양도, 상각 등의 사유가 발생한 경우 해당 양도손익조정자산과 관련된 양도이익 또는 양도손실은 양도법인의 각 연결사업연도의 연결소득금액 계산상 익금 또는 손금에 산입함

- 연결그룹 내 법인에 대한 금전채권은 대손충당금 대상에서 제외함¹⁴³⁾
 - 대손충당금 손금한도액은 각 연결법인에서 계산하지만 그룹 내 법인에 대한 금전채권은 대손충당금 대상에서 제외함

- 다) 연결조정 및 연결법인별 배분(연결소득조정 II)

- 연결그룹을 하나의 내국법인으로 보아 연결조정항목을 개별 단위가 아닌 연결그룹에서 일괄 계산 후 각 연결법인별로 배분함
 - 연결조정항목은 수입배당금 익금불산입액, 기부금 손금불산입액, 교제비¹⁴⁴⁾ 손금 불산입액이 해당됨

141) 「법인세법」 제61조의13 제1항; 제2항

142) 「법인세법」 제61조의13 제1항; 「법인세법 시행령」 제122조의14 제1항

143) 「법인세법」 제81조의3

144) 교제비란 교제비, 접대비, 기밀비 기타 비용으로 연결모법인 또는 그 연결자법인이 거래처, 구입처 기타 사업과 관계가 있는 자 등에 대한 접대, 향응, 위안, 선물 기타 이와 유사한 행위를 위해 지출하는 것을 말함(「조세특별조치법」 제68조의66)

- 연결그룹에서 일괄하여 계산한 금액은 연결법인별로 배분하여 연결소득금액을 계산함

라) 연결이월결손금 등

- 연결이월결손금은 연결사업연도의 연결소득금액 계산 시 차감하여 계산함¹⁴⁵⁾
 - 연결그룹의 10년 이내 발생한 연결이월결손금은 연결소득금액의 50%를 한도로 손금에 산입됨¹⁴⁶⁾
 - 다만 중소기업, 갱생법인, 신설법인 등은 소득금액의 100%를 한도로 공제됨
- 연결납세적용 전 10년 이내에 발생한 이월결손금의 경우 모법인은 연결그룹 내에서 사용할 수 있으나 자법인은 원칙적으로 사용할 수 없음¹⁴⁷⁾
 - 모법인의 경우 연결납세적용 전 10년 이내에 개시한 각 사업연도의 이월결손금은 연결이월결손금으로 간주되어 연결그룹 내에서 사용할 수 있음
 - 자법인의 경우 원칙적으로 연결그룹 내에서 사용할 수 없으나 적격합병 등 시가평가 제외 대상인 특정 연결자법인은 연결납세 적용 전 이월결손금도 연결이월결손금으로 간주되어 연결자법인의 개별소득금액을 한도로 이월공제가 가능함¹⁴⁸⁾
 - 즉 시가평가가 제외되는 경우의 이월결손금은 특정결손금으로 개별소득금액을 한도로 공제할 수 있음

145) 「법인세법」 제81조의9 제1항

146) 일본의 「법인세법」상 이월공제한도 및 기간은 다음과 같음

(단위: %, 년)

구분	한도	기간
2012년 4월 1일~2015년 3월 31일 개시 사업연도	80	9
2015년 4월 1일~2016년 3월 31일 개시 사업연도	65	
2016년 4월 1일~2017년 3월 31일 개시 사업연도	60	
2017년 4월 1일~2018년 3월 31일 개시 사업연도	55	
2018년 4월 1일 이후	50	10

자료: 일본 국세청, 「No.5762 청색 신고서를 제출한 사업연도의 결손금의 이월공제」, <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/hojin/5762.htm>, 검색일자: 2021. 6. 4. 참고하여 저자 재작성

147) 「법인세법」 제81조의9 제2항

148) TKC, 「연결납세제도 적용의 주의점(시가평가와 이월결손금)」, <https://www.tkc.jp/consolidate/webcolumn/014532/>, 검색일자: 2021. 7. 16.

마) 조정 전 연결세액

- 조정 전 연결세액은 연결소득금액에 모법인의 법인세율을 곱해 산출함
 - 연결소득금액에 대한 법인세율은 연결모법인의 구분에 따라 달리 적용됨¹⁴⁹⁾
 - 보통법인인 연결모법인: 23.2%
 - 중소기업(자본금 또는 출자금 1억엔 이하)인 연결모법인: 23.2%(연 800만엔 이하는 19%)
 - 협동조합 등인 연결모법인: 20%

바) 연결세액조정

- 연결세액조정은 각 연결법인의 개별 베이스에서 조정하는 연결세액조정 I 과 연결그룹 전체베이스에서 조정하는 연결세액조정 II로 나누어짐
 - 연결세액조정 I 은 중소기업투자촉진세제 등이 있음
 - 연결세액조정 II는 소득세액공제, 외국세액공제, 시험연구비 세액공제 등이 있음

4) 조세회피방지 규정

- 연결납세제도는 조세회피방지 규정으로 내부거래손익 이연, 자산의 시가평가, 주식 장부가액 수정, 내부거래손익 이연, 연결납세적용 전 이월결손금 사용 제한, 연결납세 의무적용 및 재적용 제한 등을 두고 있음

가) 내부거래손익 이연

- 연결납세제도는 연결그룹을 하나의 과세단위로 보므로, 연결그룹 내 자산의 이전은 그룹 내부거래로 양도손익을 이연하고 동 자산을 양도하거나 상각하는 경우 손익을 인식함

149) 「법인세법」 제81조의12

- 연결법인 간 양도손익조정자산의 양도가액은 시가에 의하며 시가가 아닌 장부가액으로 양도하는 경우에는 다음과 같이 처리함¹⁵⁰⁾
- 연결납세제도는 원칙적으로 개별신고 규정을 준용하므로 연결그룹 내 기업 간의 거래는 일반법인 간 거래와 마찬가지로 시가에 의해 이루어져야 함
 - 저가양도의 경우 양도법인은 시가와 대가의 차액을 익금으로 계상한 후 이연 처리하는 동시에 동 금액을 기부금으로 전액 손금불산입함
 - 즉 시가와 대가의 차이 전액이 이연자산에 포함됨
 - 양수법인은 시가와 대가의 차액인 수증이익을 자산의 취득가액에 가산한 다음 그 전액을 익금불산입함
 - 양수법인의 취득가액은 대가가 아닌 시가로 수정됨

〈표 Ⅲ-4〉 일본의 저가양도 시 세무조정 사례

구분	모법인 P	자법인 S
현황	P가 S에 시가 100인 자산을 장부가액 80으로 양도하는 경우	
① 양도차익 계상	양도차익 20 (익금산입 유보)	
② 양도차익 이연	양도손익조정자산 20 (익금불산입 유보)	
③ 기부금 인용	기부금 20 (손금산입 유보)	
④ 기부금 손금불산입	기부금 20 (손금불산입, 기타사외유출)	
⑤ 수증이익 계상		수증이익 20(익금산입 유보) ¹⁾
⑥ 수증이익 익금불산입		수증이익 20 (익금불산입, 기타사외유출)

주: 1) 자산의 취득가액에 가산함

자료: 일본 국세청, 「문10 양도손익조정자산(비감가상각자산)을 장부가액으로 양도한 경우의 과세 관계」, p. 27, <https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/100810/index.htm>, 검색일자: 2021. 8. 11.

150) 일본 국세청, 「문10 양도손익조정자산(비감가상각자산)을 장부가액으로 양도한 경우의 과세 관계」, <https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/100810/index.htm>, 검색일자: 2021. 8. 11.

- 또한 연결법인의 행위나 계산으로 법인세 부담을 부당하게 감소시키는 결과가 된다고 인정되는 경우에는 그 행위나 계산에 관계없이 세무서장이 인정하는 바에 따라 법인세를 계산할 수 있도록 ‘동족회사 등의 행위 또는 계산의 부인’에 관한 규정을 두고 있음¹⁵¹⁾
- 세무서장은 그 거래나 처리가 명백히 조세회피를 목적으로 한 것이라고 판단되는 경우 그 연결법인의 실제행위나 계산에 관계없이 세무조사를 통해 과세표준 등을 계산하고 경정, 결정 처분을 할 수 있음¹⁵²⁾

나) 자산의 시가평가

- 연결납세 개시 등에 따라 연결납세 적용을 받는 자법인은 원칙적으로 일정한 자산에 대해 시가로 평가하여야 하며 시가평가 시 연결납세 적용 전 이월결손금은 연결그룹 내에서 사용할 수 없음¹⁵³⁾
- 자산의 시가평가는 연결납세적용 전 내재손익을 정산하는 동시에 이월결손금을 사용하지 못하게 함으로써 조세회피를 방지하고자 함
- 시가평가대상 자산은 고정자산, 토지(토지 위에 존재하는 권리 포함), 유가증권, 금전채권, 이연자산으로 양도 직전 장부가액이 1천만엔 이상인 것에 한함¹⁵⁴⁾

〈표 III-5〉 일본의 시가평가자산 및 시가산정방법

구분	시가산정방법
감가상각자산	<ul style="list-style-type: none"> • 유형자산: 재취득가액에서 취득부터 연결시작 직전사업연도까지 정률법으로 상각한 가액을 차감한 금액 • 무형자산: 취득가액에서 취득부터 연결시작 직전사업연도까지 정액법으로 상각한 가액을 차감한 금액
토지	<ul style="list-style-type: none"> • 유사매매사례가액 또는 공시가격 등 합리적으로 산정한 가액 • 토지가 재고자산인 경우에도 시가평가 대상에 포함됨

151) 「법인세법」 제132조

152) 배준호, 『일본의 연결납세제도』, 한국조세재정연구원, 2003, p. 137.

153) 「법인세법」 제61조의11; TKC, 「연결납세제도 적용의 주의점(시가평가와 이월결손금)」, <https://www.tkc.jp/consolidate/webcolumn/014532/>, 검색일자: 2021. 7. 16.

154) 「법인세법」 제61조의11; 「법인세법 시행령」 제122조의12 제1항 제4호

〈표 Ⅲ-5〉의 계속

구분	시가산정방법
유가증권	<ul style="list-style-type: none"> • 상장주식: 시장가액 • 비상장주식: 매매실거래가, 유사업종비교가액, 순자산가액 등 • 매매목적 유가증권이나 상환유가증권은 시가평가 대상에서 제외함
금전채권	<ul style="list-style-type: none"> • 대손이 예상되는 금전채권: 개별 대손충당금 이월한도액 상당액을 공제한 잔액 • 그 외 금전채권: 장부가액
이연자산	<ul style="list-style-type: none"> • 「상법」상 이연자산(창업비, 건설이자, 개업비, 시험연구비, 개발비, 신주발행비, 사채발행비): 장부가액 • 사채발행차금 및 세법상 이연자산: 취득가액에서 지출 시부터 연결시작 직전 사업연도까지 상각한 가액을 차감한 금액

자료: 일본 국세청, 「연결납세 시작 등에 따른 자산의 시가평가손익」, <https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/1846/14.htm>, 검색일자: 2021. 7. 16.

- 다만 적격합병 등 시가평가를 하지 않더라도 과세상 폐해가 발생하지 않는 자법인의 경우 시가평가대상 법인에서 제외함¹⁵⁵⁾
- 연결납세 개시 전 5년 이내에 이루어진 주식이전 관련 100% 자법인
 - 장기보유(5년) 100% 자법인
 - 모법인 또는 연결자법인에 의해 설립된 100% 자법인
 - 주식교환 등에 의한 100% 자법인
 - 적격합병 등에 의한 100% 자법인
 - 단주 매수 등에 의해 100% 자법인이 된 자법인

155) 「법인세법」 제61조의11

다) 주식 장부가액 수정

- 연결모법인은 연결자법인의 주식을 양도하거나 연결납세적용 중지 등의 사유가 발생한 경우 양도시점에 연결자법인의 주식 장부가액을 수정해야 함¹⁵⁶⁾
 - 연결모법인이 연결자법인의 주식을 양도하는 경우 주식양도손익이 발생하고 연결자법인에서 발생한 손익은 다시 연결소득에 포함되어 동일한 손익에 대해 이중과세 또는 이중손실공제가 발생하므로, 이를 배제하기 위해 주식의 장부가액을 수정하도록 함
 - 가령 모법인이 자법인주식을 100에 취득하고 자법인의 소득 200을 연결소득으로 포함한 후 모법인이 자법인의 주식을 300에 양도하는 경우 모법인은 주식양도차익 200과 자법인의 소득 200이 이중계상되므로 자법인의 주식 장부가액을 300으로 조정하여 이중과세를 방지함

- 주식 장부가액은 연결기간 중 연결자법인의 연결개별이익적립금 증가액 또는 감소액으로 반영하여 수정함
 - 장부가액은 실무상 간편성을 고려해 양도 등의 사유가 발생한 다음의 경우에 수정하도록 함¹⁵⁷⁾
 - 연결자법인의 주식을 연결그룹 내에서 양도하는 경우
 - 연결자법인의 주식 평가를 변경한 경우
 - 연결완전지배관계가 없어지는 경우
 - 연결자법인에 간주배당을 계산해야 하는 사유가 발생한 경우
 - 연결자법인의 주식을 직접 또는 간접으로 보유하는 연결법인에 상기 사유가 발생한 경우

156) 김진수·이준규, 2002, p. 85; 일본 국세청, 「투자 장부가액 수정 개요」, <https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/1282/qa/31.htm>, 검색일자: 2021. 7. 6.

157) 「법인세법 시행령」 제9조 제2항; 제9조의2 제2항

[그림 Ⅲ-2] 일본의 연결납세제도 주식 장부가액 수정 사례

모법인 P				모법인 P의 회계처리	
현금	200	부채	100	(S주식 100에 취득)	S주식 100/연결개별 이익적립금 100
		자본금	100	(S의 연결개별이익적립금 200)	S주식 200/연결개별 이익적립금 200
S주식	100	연결개별 이익적립금	100	(S주식 300에 양도)	현금 300/S주식 300 (양도손익 없음)
자법인 S				〈참고〉 장부가액을 수정하지 않는 경우	
현금	400	부채	100	(S주식 100에 취득)	S주식 100/연결개별 이익적립금 100
		자본금	100	(S주식 300에 양도)	현금 300/S주식 100 처분이익 200
		연결개별 이익적립금	200		

자료: 일본 국세청, 「투자 장부가액 수정 개요」, <https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/hojin/1282/qa/31.htm>, 검색일자: 2021. 7. 6. 참고하여 저자 재작성

라) 연결 전 이월결손금 사용 제한

연결납세 적용 전 10년 이내에 발생한 이월결손금의 경우 모법인은 연결그룹 내에서 사용할 수 있으나 자법인은 원칙적으로 사용할 수 없음

마) 연결납세 의무적용 및 재적용 제한

- 연결납세제도 적용은 기업의 선택사항이나 일단 선택한 경우에는 원칙적으로 계속 적용되며 연결납세방식이 승인이 취소된 경우 5년간 재적용이 제한됨
- 연결납세는 원칙적으로 계속 적용되나 다음의 경우 승인이 취소됨¹⁵⁸⁾

158) 「법인세법」 제4조의5 제2항

- (국세청장의 승인 취소) 장부 서류의 보존 의무 위반, 가장 은폐 등의 사실이 있는 경우
- (승인 취소 간주) 연결모법인과 내국법인 사이에 그 내국법인에 의한 완전지배관계가 생긴 경우, 연결모법인이 해산한 경우, 연결모법인과 연결자법인의 완전지배관계가 없어지는 경우 등
- 연결모법인이 연결자법인의 주식을 연결그룹 외의 제3자에게 양도하는 등의 일정한 사유로 연결납세 승인이 취소된 연결자법인은 그 승인의 취소일로부터 5년을 경과하는 날이 속하는 사업연도 종료일까지 그 연결모법인의 연결자법인이 될 수 없음¹⁵⁹⁾

다. 그룹통산제도

1) 개요

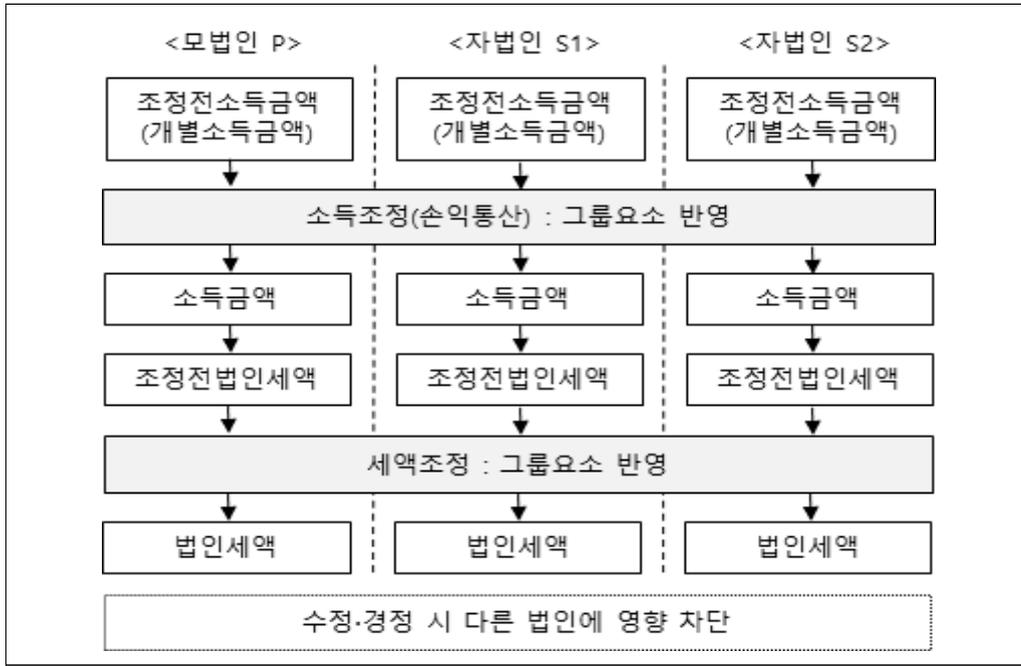
- 일본은 2020년 세제개정에 따라 현행 연결납세제도를 2022년 4월 1일 이후 개시하는 사업연도부터 그룹통산제도로 전환할 예정임¹⁶⁰⁾
- 그룹통산제도는 완전지배관계가 있는 기업그룹의 손익 및 결손금 통산은 가능하게 하면서 기업그룹 내 각 법인이 개별적으로 법인세액의 계산 및 신고를 하는 제도임¹⁶¹⁾
 - 그룹통산제도는 연결납세제도와 달리 개별 기업이 후발적으로 수정·경정을 하는 경우 원칙적으로 통산그룹 내 다른 법인의 세액계산에 영향을 미치지 않음

159) 「법인세법 시행령」 제14조의6 제1항 제4호

160) PWC, 「2020년 세제개정 연결납세제도의 근본적 재검토」, p. 1, <https://www.pwc.com/jp/ja/taxnews/pdf/jtu/jtu-20200313-jp-158.pdf>, 검색일자: 2021. 6. 1.

161) 国税庁, 「グループ 通算制度の概要」, 令和2年4月, 2020(a), p. 1.

[그림 Ⅲ-3] 일본의 그룹통산제도 개요



자료: 内閣府, 2019(b), p. 8.

- 그룹통산제도로 전환됨에 따라 변경되는 주요 내용은 다음과 같음¹⁶²⁾
- (개별신고방식으로 전환) 기업그룹 전체를 하나의 과세단위로 하여 계산한 법인세 등을 모법인이 신고하는 현행제도를 각 법인이 개별적으로 계산 및 신고하도록 함
 - (손익통산·세액조정 등) 결손법인의 결손금을 그룹 내 다른 법인의 소득금액과 손익통산 하고, 연구개발세제 및 외국세액공제는 기업의 경영실태를 감안하여 현행제도와 마찬가지로 통산그룹 전체에서 계산함
 - (조직개편세제와의 정합성) 조직개편세제와의 정합성을 위해 통산그룹 개시·가입 시 시가평가과세 및 이월결손금 사용 제한대상을 축소함

162) 일본 재무성, 「2020년 세제개정 (3)연결납세제도의 재검토」, https://www.mof.go.jp/tax_policy/publication/brochure/zeisei20/hojin.html#hojin03, 검색일자: 2021. 6. 2.

- (모법인의 적용개시 전 이월결손금) 모법인도 자법인과 마찬가지로 그룹통산제도 적용개시 전의 이월결손금을 자기소득 범위 내에서만 공제함
- (중소기업 판정) 통산그룹 내에 대법인이 있는 경우 중소기업특례를 적용하지 않음
- (지방세) 현행 기본적인 틀은 유지하면서 국세 재검토와 함께 필요한 조치를 강구함
- (적용시기) 기업의 준비 등을 고려하여 2022년 4월 1일 이후에 시작하는 사업연도부터 적용함

2) 적용대상¹⁶³⁾

- 그룹통산제도의 적용대상 및 적용방법은 기본적으로 연결납세제도와 동일함
 - 다만 모법인 및 각 자법인이 개별적으로 법인세를 신고하고 청색신고 승인을 전제로 한다는 점에서 차이가 있음
 - 경과조치로 연결납세제도의 승인을 받은 법인은 2022년 4월 1일 이후 최초로 개시하는 사업연도의 개시일에 통산 승인이 있는 것으로 간주함
 - 연결모법인은 2022년 4월 1일 이후 최초로 개시하는 사업연도 개시일 전날까지 세무서장에서 신고서를 제출함으로써 그룹통산제도를 적용하지 않을 수 있음

3) 통산소득금액 등 계산

가) 손익통산

- 손익통산은 연결납세제도와 달리 배분방식(プロラタ方式)에 따라 계산함¹⁶⁴⁾
 - 연결납세제도는 연결그룹의 소득금액 및 결손금을 합산해서 연결소득금액을 계산하는

163) 신일본법규, 「법인세법 일부개정 2020년 3월 31일 법률 [제8호] 제3조, 2022년 4월 1일부터 시행」, https://www.sn-hoki.co.jp/article/pickup_hourei/pickup_hourei1006710/, 검색일자: 2021. 6. 30.; 国税庁, 2020a, p. 1.

164) TKC, 「제3회 손익통산 및 결손금 통산」, <https://www.tkc.jp/consolidate/webcolumn/023780/>, 검색일자: 2021. 7. 1.

반면 그룹통산제도는 결손법인의 결손금 합계액(소득법인의 소득금액 합계액 한도)을 소득법인의 소득금액 비율로 배분하여 소득법인에서 공제함

- 연결납세제도와 그룹통산제도는 손익통산 후 소득금액 또는 결손금은 동일하나 각 법인의 소득금액 또는 결손금은 달라짐

□ 즉 손익통산은 통산그룹에 소득법인과 결손법인이 있는 경우 소득과 결손을 통산한 후 소득금액 또는 결손금을 소득금액의 비율에 따라 배분함¹⁶⁵⁾

- 소득이 더 큰 경우 결손금 합계액을 결손법인을 제외한 각 사의 소득금액 비율에 따라 배분함
 - 소득법인은 그 배분액을 손금산입하고 결손법인은 익금산입함
- 결손이 더 큰 경우 결손금은 우선 소득금액의 합계액에서 차감하고 나머지는 각 결손법인의 소득금액 비율에 따라 배분함
 - 결손법인은 그 배분액을 익금산입하고 소득법인은 손금산입함

〈표 III-6〉 일본의 손익통산 사례

구분	모법인 P	자법인 S1	자법인 S2	자법인 S3	
소득이 더 큰 경우	통산 전 소득	500	100	△50	△250
	손익통산	통산 전 소득금액 합계액 P 500+S1 100=600		통산 전 결손금액 합계액 S2 △50+S3 △250=△300	
		$\Delta 300 \times 500/600 = 250$ →손금산입	$\Delta 300 \times 100/600 = 50$ →손금산입	$300 \times 50/300 = 50$ →익금산입	$300 \times 250/300 = 250$ →익금산입
	통산 후 소득	250	50	0	0
결손이 더 큰 경우	통산 전 소득	250	50	△500	△100
	손익통산	통산 전 소득금액 합계액 P 250+S1 50=300		통산 전 결손금액 합계액 S2 △500+S3 △100=△600	
		250 →손금산입	50 →손금산입	250 →익금산입	50 →익금산입
	통산 후 소득	0	0	△250	△50

자료: 財務省, 자료: 「令和2年度 税制改正の解説, 連結納税制度の見直しに関する法人税法等の改正」, 2020, p. 830; 国税庁, 2020(b), p. 101 참고하여 저자 재작성

165) 「법인세법」 제64의5 제1항 내지 제4항; 内閣府, 「第24回 税制調査会の資料」参考資料-連結納税制度の見直しについて-, 2019(c), p. 8; p. 10.

- 한편 그룹통산제도는 손익통산 등에 수정·경정이 발생한 경우에도 다른 법인에 영향을 미치지 않음¹⁶⁶⁾
- 통산 사업연도의 통산 전 소득금액 또는 결손금이 당초 신고한 통산 전 소득금액 또는 결손금과 다른 때에는 당초 신고한 통산 전 소득금액을 통산 전 소득금액 또는 결손금으로 간주함

〈표 III-7〉 일본의 손익통산 등 수정·경정 사례

구분	모법인 P	자법인 S1	자법인 S2	자법인 S3	
소득이 더 큰 경우	통산 전 소득	500	100	△50	△250 경정증가액 300 →소득 50
	손익통산	통산 전 소득금액 합계액 P 500+S1 100=600		통산 전 결손금액 합계액 S2 △50+S3 △250=△300	
		$\Delta 300 \times 500/600 = 250$ →손금산입	$\Delta 300 \times 100/600 = 50$ →손금산입	$300 \times 50/300 = 50$ →익금산입	$300 \times 250/300 = 250$ →익금산입
	통산 후 소득	250	50	0	300 ¹⁾
결손이 더 큰 경우	통산 전 소득	250	50	△500	△100 경정증가액 200 →소득 100
	손익통산	통산 전 소득금액 합계액 P 250+S1 50=300		통산 전 결손금액 합계액 S2 △500+S3 △100=△600	
		250 →손금산입	50 →손금산입	250 →익금산입	50 →익금산입
	통산 후 소득	0	0	△250	150 ²⁾

주: 1) 경정증가액이 반영된 통산 전 소득 50에 손익통산에 따른 익금산입액 250을 더한 금액임
 2) 경정증가액이 반영된 통산 전 소득 100에 손익통산에 따른 익금산입액 50을 더한 금액임
 자료: 国税庁, 2020(b), p. 101 참고하여 저자 재작성

166) 「법인세법」 제64의7 제4항; 内閣府, 2019(c), pp. 8~9.

- 그러나 모든 통산법인의 그 통산사업연도 소득금액이 0 또는 결손인 경우 등 일정한 경우에는 손익통산 차단조치는 적용되지 않음¹⁶⁷⁾
 - 통산그룹 전체에 소득금액이 없음에도 당초 신고액을 소득금액으로 간주하여 소득금액이 발생하는 법인이 생기는 것을 방지하고자 일정한 요건에 해당하는 경우 소득금액 및 결손금을 당초 신고액으로 하지 않고 통산그룹 전체로 통산함
 - 손익통산 차단조치의 남용을 방지하기 위해 일정한 경우 세무서장은 소득금액 및 결손금을 당초 신고액으로 하지 않고 통산그룹 전체로 재계산할 수 있음

나) 이월결손금

- 이월결손금은 연결납세제도와 마찬가지로 기업그룹 내에서 10년 이내에 발생한 이월결손금의 50%를 한도로 공제할 수 있음
 - 다만 특정결손금을 손익통산 후 개별소득 한도 내에서만 공제하고 비특정결손금 기초잔액을 각 통산법인의 손금산입한도액 비율로 배분하는 것은 연결납세제도와 다른 점임¹⁶⁸⁾
 - 특정결손금 공제는 손익통산 후 개별소득을 한도로 하므로 연결납세제도보다 공제액이 적어지는 사례가 발생할 수 있음
 - 비특정결손금 기초잔액을 각 통산법인의 손금산입한도액으로 배분함에 따라 소득금액이 0인 통산법인은 비특정결손금을 공제할 수 없음
- 이월결손금 손금산입액은 ① 특정결손금과 ② 비특정결손금의 합계액을 각 통산법인의 특정결손금 공제 후 공제한도액 비율로 배분한 금액의 합계액으로 계산함¹⁶⁹⁾

167) 「법인세법」 제64의5 제6항; 「법인세법」 제64의7 제8항; 国税庁, 2020(a), p. 6.

168) TKC, 「제3회 손익통산 및 결손금 통산」, <https://www.tkc.jp/consolidate/webcolumn/023780/>, 검색일자: 2021. 6. 1.

169) 「법인세법」 제64의7 제1항 제2호

- 특정결손금이란 그 통산법인의 소득금액을 한도로 공제할 수 있는 결손금으로 시가 평가제외 법인의 통산사업연도 개시일 전 10년 이내에 개시한 각 사업연도에 발생한 결손금을 말함¹⁷⁰⁾
- 비특정결손금이란 그룹통산제도 적용 이후 발생한 결손금으로 한도 없이 공제 가능함

□ 다만 이월결손금은 각각 다음의 금액을 한도로 공제함¹⁷¹⁾

- 특정결손금은 각 통산법인의 특정결손금을 각 통산법인의 특정결손금의 합계액 중 각 통산법인의 손금산입 한도액 합계액이 차지하는 비율로 배분한 금액을 손금산입 한도액으로 함
 - 특정결손금은 자기소득 한도 내에서만 공제하며 비율이 1보다 큰 경우에는 1로 봄

특정 손금산입 한도액	=	각 통산법인의 특정결손금(결손공제 전 소득금액 한도)	×	$\frac{\text{각 통산법인의 손금산입 한도액 합계액}}{\text{각 통산법인의 특정결손금(결손공제 전소득금액 한도)의 합계액}}$
-------------------	---	-------------------------------------	---	--

- 비특정결손금은 통산그룹 전체의 비특정결손금 합계액을 각 통산법인의 손금산입 한도액으로 배분하고 이를 통해 계산된 각 통산법인의 비특정결손금을 비특정결손금 합계액 중 손금산입한도액이 차지하는 비율로 배분한 금액을 손금산입 한도액으로 함

비특정결손금 배부액	=	각 통산법인의 비특정결손금 합계액	×	$\frac{\text{각 통산법인의 손금산입 한도액}}{\text{각 통산법인의 손금산입 한도액 합계액}}$
비특정손금산 입한도액	=	각 통산법인의 비특정결손금	×	$\frac{\text{각 통산법인의 손금산입 한도액 합계액}}{\text{각 통산법인의 비특정결손금 합계액}}$

170) 国税庁, 2020(a), p. 5.
171) 「법인세법」 제64의7 제1항 제3호

〈표 III-8〉 일본의 이월결손금 공제한도 계산 사례

구분		모법인 P	자법인 S1	자법인 S2	합계	
현 황	전기	특정결손금	0	50	0	50
		비특정결손금	150	70	300	520
		합계	150	120	300	570
	당기	소득금액	220	80	180	480
특 정 결 손 금	손금산입 한도액 (소득금액×50%)		110	40	90	240
	특정결손금		-	50	-	50
	특정 손금산입 한도액		-	50 = 50×1 ¹⁾	-	50
	특정결손금 손금산입액 ①		-	50	-	50
비 특 정 결 손 금	비특정이월결손금 【특정결손금】		150 【0】	120 【50】	300 【0】	570 【50】
	손금산입 한도액 (소득금액×50%)		110	40	90	240
	손금산입되는 특정결손금		-	50	-	50
	특정결손금 공제후 손금산입 한도액		110	0	90	200
	비특정결손금		150	70	300	520
	비특정결손금배부액 ²⁾		$520 \times 110 / 200 = 286$	$520 \times 0 / 200 = 0$	$520 \times 90 / 200 = 234$	520
	비특정손금 산입한도액		$286 \times 190 / 520^3 = 104$	0	$234 \times 190 / 520^3 = 86$	190
	비특정결손금액 손금산입액 ²⁾		104	0	86	190
이월결손금 손금산입액 ①+②		104	50	86	240	

주: 1) 특정결손금 손금산입 비율=손금산입 한도액 합계액/특정결손금 합계액으로 손금산입비율은 240/50으로 1보다 크므로 배분 비율은 1로 봄

2) 비특정결손금 배부액=비특정결손금 합계액×특정결손금 공제 후 손금산입 한도액/특정결손금 공제 후 손금산입 한도액 합계액으로 계산함

3) 비특정결손금 손금산입 한도액=비특정결손금×손금산입 한도액 합계액(240-50)/비특정결손금 합계액으로 계산함

자료: 国税庁, 「グループ通算制度に関するQ&A」, 2020(b), pp. 107~111 참고하여 저자 재작성

4) 조세회피방지 규정

- 그룹통산제도의 주요 조세회피방지 규정으로는 그룹통산제도 개시 등에 따른 시가평가 및 이월결손금 사용제한, 시가평가제의 법인의 내재손실 등 공제제한 및 이탈시 시가평가, 주식 장부가액 수정 등이 있음
 - 연결납세제도의 내부거래손익 이연, 연결납세 의무적용 및 재적용 제한 등은 동일함¹⁷²⁾

가) 그룹통산제도 개시 등에 따른 시가평가 및 이월결손금 사용제한 축소¹⁷³⁾

- 연결납세제도는 개시·가입 시 원칙적으로 자산의 시가평가 및 이월결손금 사용을 제한하고 있으나 그룹통산제도는 조직개편세제와의 정합성 차원에서 다음을 개정함
 - 모법인에 대해 SRLY 규칙을 도입하고, 모법인도 시가평가대상에 포함시켜 이월결손금 사용을 제한하는 한편, 자법인에 대한 시가평가대상 범위 및 이월결손금 사용제한 등을 축소함

(1) 모법인에 대한 SRLY 규칙 적용

- 연결납세제도는 모법인의 연결납세적용 전 이월결손금에 대해 SRLY 규칙을 적용하지 않으나 그룹통산제도에서는 통산제도 개시·가입 전 이월결손금은 특정결손금으로 보아 모법인의 소득금액 한도로만 공제함
 - SRLY 규칙이란 제도 개시·가입 전 이월결손금을 자기소득금액 한도로만 사용할 수 있도록 하는 조치를 말함
 - 이에 따라 연결납세제도의 주요 가입 동기인 모법인의 이월결손금 사용에 의한 절세 효과는 그룹통산제도에서는 차단됨

172) 国税庁, 2020(b), p. 25; p. 84.

173) TKC, 「제4회 그룹통산제도의 시작·가입에 따른 시가 평가와 이월 결손금의 취급」, <https://www.tkc.jp/consolidate/webcolumn/023781/>, 검색일자: 2021. 6. 2.

- 다만 이미 연결납세제도를 적용하고 있는 기업의 경우 모법인의 연결납세제도 개시 전 이월결손금은 비특정결손금으로 인정되어 절세효과는 그룹통산제도로 이행한 후에도 계속됨

(2) 시가평가대상에 모법인 포함 및 이월결손금 사용 제한

- 연결납세제도에서 모법인은 시가평가제외 법인으로 연결 전 이월결손금을 연결그룹에서 사용할 수 있었으나 그룹통산제도에서 모법인은 자법인과 마찬가지로 시가평가대상에 해당되어 이월결손금 사용 등이 제한됨¹⁷⁴⁾
 - 다만 아래와 같이 모법인이 자법인과 100% 모자관계가 지속될 것으로 예상되는 경우 등 일정한 경우 시가평가를 제외하도록 규정하고 있어 실무적으로는 모법인에 대한 불이익이 발생하는 경우는 없을 것으로 보임
- 그룹통산제도의 시가평가제외 법인은 다음과 같음¹⁷⁵⁾
 - 적용개시 시 시가평가제외 법인
 - 어느 하나의 자법인과 완전지배관계가 지속될 것으로 예상되는 모법인
 - 모법인과 완전지배관계가 지속될 것으로 예상되는 자법인
 - 가입 시 시가평가제외 법인
 - 통산그룹 내 신설 법인
 - 적격주식교환 등으로 가입한 주식교환 등 완전자법인
 - 적격조직 재편성과 동일한 요건으로서 종업원 요건 등 일정한 요건에 모두 해당하는 법인

174) 「법인세법」 제64의11 제1항; Ibid.

175) 国税庁, 2020(a), pp. 6~7.

(3) 자법인의 시가평가 대상 및 이월결손금 사용제한 대상 축소

- 연결납세제도는 개시·가입 시 자법인은 원칙적으로 시가평가대상으로 이월결손금을 사용할 수 없으나 그룹통산제도에서는 모법인과 완전지배관계가 지속될 것으로 예상되는 경우 시가평가제외 대상에 해당되어 이월결손금 사용이 가능함
- 즉 그룹통산제도에서는 모법인이 자법인의 주식 전부 또는 일부를 개시·가입 시 매각할 것으로 예상되는 경우 등에 한해 시가평가 대상임
 - 시가평가가 불필요해져 이월결손금 사용 사례가 증가할 것으로 예상됨

나) 시가평가제외 법인의 내재손실 등 공제제한 및 이탈 시 시가평가¹⁷⁶⁾

- 시가평가제외 법인의 지배관계 발생 전 결손금 및 내재손실은 지배관계 발생일로부터 5년을 경과한 날 또는 효력 발생일로부터 3년이 경과한 날 중 빠른 날까지 일정한 금액을 손금불산입 또는 손익통산 대상에서 제외함
 - (원칙) 지배관계 발생 전 내재손실은 손익통산 대상에서 제외하고 특정결손금으로 간주하여 자기소득금액을 한도로만 공제함
 - (지배관계 발생 후 새로운 사업을 개시한 경우) 지배관계 발생 전 결손금 사용을 제한하고 내재손실과 관련된 금액은 손금불산입함
 - (고액의 상각액) 고액의 상각액이 발생하는 사업연도에 통산 그룹 내에서 생긴 결손금은 손익통산 대상에서 제외하고 특정결손금으로 보아 처리함
- 통산그룹에서 이탈한 법인이 주요한 사업을 계속할 것으로 예상되지 않는 경우 등에는 그 이탈 직전의 일정한 자산에 대해 이탈 직전 사업연도로 시가평가하고 평가손익을 계상함¹⁷⁷⁾

176) 国税庁, 2020(a), p. 7.

177) 国税庁, 2020(a), p. 7.

다) 주식 장부가액 수정

□ 연결납세제도와 마찬가지로 통산자법인의 주식을 양도하는 경우 주식의 장부가액을 수정함¹⁷⁸⁾

- 통산종료 사유가 발생한 경우 통산자법인의 주식 장부가액은 통산종료 사유 발생 직전 장부가액에 순자산부족액을 가산하거나 순자산초과액을 차감한 금액을 주식수로 나누어 산출함

- 순자산가액은 자산의 장부가액에서 부채의 장부가액을 차감한 금액을 말함

[그림 Ⅲ-4] 일본의 그룹통산제도 주식 장부가액 수정 사례

P				P의 회계처리 (S주식 100에 취득) S주식 100/이익적립금 100 (S의 순자산부족액) ¹⁾ S주식 200/이익적립금 200 (S주식 300에 양도) 현금 300/S주식 300 (양도손익 없음)	
현금	200	부채	100		
		자본금	100		
S주식	100	이익적립금	100		
S				<참고> 장부가액을 수정하지 않는 경우 (S주식 100에 취득) S주식 100/이익적립금 100 (S주식 300에 양도) 현금 300/S주식 100 처분이익 200	
현금	400	부채	100		
		자본금	100		
		이익적립금	200		

주: 1) 순자산부족액은 순자산가액에서 주식의 장부가액을 차감한 값으로 S사의 순자산가액 300에서 S주식 장부가액 100을 차감한 200임
 자료: 国税庁, 2020(b), p. 133 참고하여 저자 재작성

178) 国税庁, 2020(b), p. 132.

라. 연결납세제도 및 그룹통산제도 비교

- 그룹통산제도는 완전지배관계에 있는 기업그룹 내 손익통산의 기본적인 구조는 유지하면서 개별신고방식으로 전환하는 등 주요 개정사항은 <표 III-9>와 같음
- 세무조정 및 세액공제는 개별계산을 원칙으로 하면서도 예외적으로 연구개발세제, 외국세액공제 등 일부 항목은 그룹 전체로 계산함

<표 III-9> 일본의 연결납세제도 및 그룹통산제도 비교

구분	연결납세제도(현행)	그룹통산제도(개정)
신고방법 및 신고주체	<ul style="list-style-type: none"> • 일체신고방식 • 모법인(연대납부책임 있음) 	<ul style="list-style-type: none"> • 개별신고방식 • 모법인 및 자법인(연대납부책임 있음)
사업연도	<ul style="list-style-type: none"> • 모법인 사업연도 	<ul style="list-style-type: none"> • 모법인 사업연도 • 간주사업연도 일부 개정 외 연결납세제도와 동일
손익통산 및 결손금 통산	<ul style="list-style-type: none"> • 가능 	<ul style="list-style-type: none"> • 가능
개시·가입 시 시가평가 및 이월결손금 사용 제한	<ul style="list-style-type: none"> • (모법인) 시가평가제의 대상으로 개시 전 이월결손금 사용 가능 • (자법인) 원칙적으로 시가평가대상으로 개시·가입 전 이월결손금 사용 불가 	<ul style="list-style-type: none"> • 시가평가 및 이월결손금 사용 제한 대상 축소(개시·가입 시의 시가평가와 이월결손금 취급은 조직개편세제와 동일하게 적용함)
SRLY 규칙 ¹⁾	<ul style="list-style-type: none"> • (모법인) 개시 전 이월결손금은 비특정연결결손금으로 SRLY 규칙 미적용 • (자법인) 시가평가제외법인의 경우 SRLY 규칙 적용 	<ul style="list-style-type: none"> • 모법인 및 자법인의 개시·가입 전 이월결손금은 특정결손금으로 보아 SRLY 규칙 적용
주식 장부가액 수정	<ul style="list-style-type: none"> • 적용 • 연결납세 적용기간 중 개별이익적립금 증감액 수정 	<ul style="list-style-type: none"> • 적용 • 이탈법인의 이탈직전 주식 장부가액에 이탈법인의 순자산부족액을 가감한 금액을 장부가액으로 함
이탈법인	<ul style="list-style-type: none"> • 5년간 재가입 불인정 • 연결그룹에서 이탈한 경우 법인의 자산 장부가액 그대로 인정 	<ul style="list-style-type: none"> • 5년간 재가입 불인정 • 통산그룹에서 이탈한 법인이 주요사업을 계속하지 않을 것으로 예상되는 경우 등은 그 보유자산에 대해 직전 사업연도로 시가평가하고 평가손익을 계상함

〈표 III-9〉의 계속

구분	연결납세제도(현행)	그룹통산제도(개정)
개별제도	<ul style="list-style-type: none"> 수입배당금 익금불산입, 기부금 손금불산입, 연구개발세제 및 외국세액공제, 소득세액공제, 유보금과세 등 그룹조정계산 	<ul style="list-style-type: none"> 연구개발세제 및 외국세액공제는 그룹 전체로 세액공제액을 계산함(그룹조정계산 존속) 소득세액공제, 기부금 손금불산입, 유보금과세 등은 개별계산을 원칙으로 함
중소기업 판정	<ul style="list-style-type: none"> 모법인의 자본금에 따라 연결그룹 내 모든 법인을 판정 	<ul style="list-style-type: none"> 통산그룹 내 어느 법인이 중소기업에 해당하지 않는 경우 통산그룹 내 모든 법인이 중소기업에 해당하지 않는 것으로 봄
세율	<ul style="list-style-type: none"> 모법인의 적용세율에 따름 중소기업 경감세율 적용대상은 연결소득금액 중 연 800만엔까지로 함 	<ul style="list-style-type: none"> 통산그룹 내 각 법인의 적용세율에 따름 중소기업 경감세율 적용대상 소득금액은 연 800만엔을 소득법인의 소득금액으로 배분한 금액으로 함
전자신고	<ul style="list-style-type: none"> 모법인이 자본금 1억엔을 초과하는 경우 연결그룹을 하나로 보아 법인세 전자신고의무를 부과함 전자신고의 경우 모법인이 개별 귀속액신고서를 일괄제출할 수 있음 	<ul style="list-style-type: none"> 그룹통산제도 적용법인은 법인세 전자신고의무 부과함 모법인의 전자서명에 의해 자법인의 신고 및 신청 등을 할 수 있도록 하고, 직접납부에 대해서도 필요한 조치를 강구함
수정·경정 (세무조사)	<ul style="list-style-type: none"> 그룹 내 1개 법인에서 수정·경정이 발생한 경우 그룹 내 다른 법인의 소득금액 및 법인세액 계산에 반영함 	<ul style="list-style-type: none"> 그룹 내 1개 법인에서 수정·경정이 발생한 경우 원칙적으로 손익통산을 할 수 있는 손실 등의 금액을 당초 신고금액에 고정함으로써 그룹 내 다른 법인의 소득금액 및 법인세액 계산에 영향을 미치지 않음

주: 1) SRLY 규칙이란 개사·가입 전 이월결손금을 자기 소득을 한도로만 사용하게 하는 조치를 말함
 자료: 본문 및 TKC, 「제2회 연결납세제도와 그룹 통산제도의 비교」, <https://www.tkc.jp/consolidate/webcolumn/023779/>, 검색일자: 2021. 5. 28. 참조하여 저자 재작성

3. 영국

가. 개요

- 영국의 연결납세제도는 기업집단에 대한 과세특례의 형태로 규정되어 있으며, 그룹릴리프(group relief)라는 특별규정이 그 대표적인 제도임¹⁷⁹⁾
 - 영국의 세법은 동일한 기업그룹에 속하고 있다 하더라도 각 회사를 독립된 과세실체(separate legal person)로 취급함을 원칙으로 하나, 특별한 경우 과세에 있어서 독립법인과 차별적인 대우를 받을 수 있도록 함
 - 기업집단에 대한 과세특례로는 그룹릴리프 외에 다음과 같은 것들이 있음¹⁸⁰⁾
 - ① 그룹기업 간의 자본이득 계산 특례
 - ② 배당지급회사의 법인세에 대한 수취법인의 공제
 - ③ 그룹기업 간의 사업용 자산매입대체
 - ④ 타 그룹기업의 과세 소득에 대한 미납세액의 징수
 - ⑤ 회사분할에 관계되는 사업양도과세 이연
 - ⑥ 그룹기업 간의 환급세액의 대체
 - ⑦ 지급배당에 대한 선납법인세 상당액의 그룹기업 간 선택적 공제

- 그룹릴리프제도는 1967년에 도입되었으며 도입 이후 계속하여 손실이전모델(loss transfer model)을 사용하여 왔음¹⁸¹⁾
 - 그룹릴리프 도입 이전에는 감면납부제도(subvention payments, 1953년 도입)와 연결신고방식의 이윤세제도(profit tax, 1936년 도입)가 있었으나, 그룹릴리프제도가 이들을 대체함

179) 김진수·이준규, 2002, p. 60.

180) ①부터 ⑥까지는 모법인 지분율 75% 이상의 그룹(75% group) 기업 간에 적용되며, ⑦은 모법인 지분율 50% 초과 그룹(51% group) 기업 간에 적용됨

181) 김진수·이준규, 2002, pp. 60~61.

- 영국은 손실이전만을 허용하는 손익대체형 연결납세제도를 운용하고 있는 특징을 보임¹⁸²⁾
 - 손익대체형이란 각 연결법인을 개별 실체로 간주하고 각각의 과세표준을 계산하도록 하나 그에 따라 산출된 손익을 세액계산 시 서로 대체할 수 있도록 하는 방식임
 - 연결그룹이 다수의 독립적이고도 분리된 기업들로 구성된 것이라는 가정을 유지하고 있지만 각 개별 기업들 상호 간 특별한 손실 등의 감면(relief)을 이전할 수 있도록 허락함으로써 이러한 가정을 다소 완화하고 있는 것임¹⁸³⁾

- 다만 연결납세 적용에 있어 소득과세상 내부거래손익을 인식하는 원칙을 채택하고 있음에도 불구하고 자본손익 계산상 일정한 자본자산의 내부거래에 대해서는 손익의 인식을 이연하도록 함¹⁸⁴⁾
 - 법인의 경우 자본이득에 대해서 일반소득과 별도의 계산 절차를 규정하고는 있으나 결국 법인의 총과세소득에 합산되어 법인세가 과세됨¹⁸⁵⁾
 - 소득과세상 연결납세는 납세자가 선택할 수 있지만 자본이득 계산상 자본손익집단에 대한 특례 규정은 일정한 요건을 충족할 경우 강제적으로 적용됨

- 이하에서는 영국의 대표적 연결납세제도인 그룹릴리프와 일정 그룹기업 간의 자본손익 계산 특례제도에 대해 살펴봄

182) 오윤, 2010, p. 258.

183) 김진수·이준규, 2002, p. 61.

184) 오윤, 2010, p. 279.

185) 일반소득은 「법인세법(CTA)」에서, 자본이득은 「자본이득세법(TCGA)」에서 규율함

나. 그룹릴리프(Group Relief)제도¹⁸⁶⁾¹⁸⁷⁾

- 그룹릴리프란 그룹기업 내의 청구회사(claimant company, 이익회사)가 그룹 내의 다른 대체회사(surrendering company, 결손회사)의 사업 손실 등을 이전받아 자사의 과세소득과 상쇄하는 것을 선택할 수 있는 제도임

1) 적용대상 등

- 그룹릴리프의 적용대상은 크게 두 가지 유형으로서 ① 75% 그룹 소속 법인 ② 컨소시엄(consortium) 구성 법인으로 구분됨
- '75% 그룹'이란 일방이 다른 타방의 75% 자법인인 경우 또는 쌍방이 함께 공동모법인의 75% 자법인인 경우로서 EU/EEA¹⁸⁸⁾에 설립된 자법인에 한정됨
 - 지분율 계산은 발행된 보통주식으로 하며 직접 보유뿐만 아니라 간접 보유도 포함함
- 컨소시엄이란 보통주식자본의 75% 이상이 단독 또는 복수의 다른 영국 거주법인에 의하여 보유되고, 또한 지분이 각기 5% 이상인 회사들로 이루어진 것으로서 구성법인은 청구회사 또는 대체회사가 되어 다음 중 어느 회사¹⁸⁹⁾를 상대방으로 하여 그룹릴리프(또는 컨소시엄릴리프)를 적용하는 것이 가능함
 - 컨소시엄그룹에 의해 소유되고 있는 사업회사
 - 컨소시엄그룹에 의해 소유되고 있는 지주회사
 - 컨소시엄그룹에 의하여 소유되고 있는 지주회사의 90% 자법인인 사업회사

186) CTA 2010, section 97 et seq.

187) 김진수·이준규, 2002, pp. 61~69를 참조하여 2021년 7월 기준으로 업데이트함(영국 국세청, <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/4/part/5>, 검색일자: 2021. 7. 21.)

188) EEA는 EU 회원국 27개국과 비EU 회원국인 아이슬란드, 리히텐슈타인, 노르웨이 3개국을 포함함

189) 다만 특정 법인의 75% 자법인이 아니어야 함

- 다음과 같은 경우에는 그룹릴리프제도가 적용되지 않음
 - 사업결손회사를 인수함으로써 그룹릴리프를 조세회피 수단으로 이용하는 경우
 - 국외사업에서 발생한 결손 또는 이익획득을 목적으로 하지 않았던 비상업기반 사업에서 발생한 결손
 - 이중거주투자회사(dual resident investment company)의 사업결손

- 한편 연결그룹에 대한 신규가입이나 탈퇴를 규율하는 특별한 규정은 존재하지 않으며, 그 가입이나 탈퇴에 대한 별도의 검사절차는 없음
 - 즉 75% 그룹 요건이나 컨소시엄 요건에 해당하면 자동으로 가입되고 요건 불충족 시 자동으로 이탈됨

- 사업회계연도가 종료되기 이전에 신규 법인이 그룹에 가입하거나 기존 가입법인이 그룹을 탈퇴하는 경우에는 그 시점에서 가입회사와 탈퇴회사의 기존사업회계연도는 종료되며, 새로운 사업회계연도가 개시됨
 - 청구회사와 대체회사는 동일한 기간에 하나의 그룹의 구성 법인이어야만 하는 것임
 - 청구회사의 이익 또는 대체회사의 결손은 원칙적으로 기간에 비례·안분하여 대응시킴

2) 소득금액 등 계산

가) 이전대상

- 그룹릴리프의 대상이 되는 항목은 사업손실(trading loss)과 기타의 손실(other amounts)로 나누어 볼 수 있음¹⁹⁰⁾
 - 기타의 손실에는 다음과 같은 것들이 있음
 - 감가상각비 미적용분(capital allowance excess)
 - 비사업 자금대차에서의 적자(deficit on loan relationship)

190) CTA 2010, sections 100~104

- 적격 자선기부금 공제(amounts allowable as qualifying charitable donations)
- 적격 스포츠활동비(allowable as qualifying expenditure on grassroots sport)
- 부동산자산 손실(property business loss)
- 경영관리비(management expenses)
- 비사업용 무형고정자산손실(non-trading loss on intangible fixed assets)

(1) 사업 손실

- 대체회사의 사업 손실은 청구회사의 총이익(각종 사업관련 소득, 자본이득, 신탁·조합에 의한 이익 및 청산이익의 합계한 후 국외사업소득을 차감함)에 대하여 공제할 수 있음
 - 2017년 4월 1일 이전에는 청구회사의 이익이 발생하는 해당 사업연도에 대응하여 발생한 당기의 사업 손실만이 이전대상이었음
 - 그러나 법 개정으로 2017년 4월 1일 이후부터는 당기 사업 손실뿐만 아니라 2017년 4월 1일 이후 발생하여 이월된 사업 손실에 대하여도 청구회사의 당기 이익과 상계 가능하게 됨¹⁹¹⁾
- 만약 대체회사의 사업회계연도와 그에 대응하는 청구회사의 사업회계연도가 일치하지 않는다면 이전 가능한 사업 손실은 양 사업회계연도가 일치하는 기간 동안의 사업 손실이 되므로 적절히 비례·안분하여야 함

(2) 감가상각비 미적용분

- 대체회사는 당기의 세무상 감가상각비(자본공제) 중에서 당기의 과세소득금액의 계산상 사용되지 않은 금액을 청구회사의 대응기간에 대하여 이전할 수 있음

191) IBFD, https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/cta/html/cta_uk_s_008.html(Country Analysis, UK, Group Taxation, 8.1. General), 검색일자: 2021. 7. 21.

- 다만 당기에 발생한 금액에 한하고 공제미적용액의 전기로부터의 이월분은 이전될 수 없음
- 이전될 수 있는 감가상각비의 한도는 당해 과세연도 공제와 관련된 소득을 초과하는 감가상각비임

(3) 경영관리비

- 투자회사(investment company)의 당기의 경영관리비 중에서 당기의 총소득금액 으로부터 공제되지 못한 금액은 청구회사의 대응기간에 대하여 이전할 수 있음
 - 경영관리비 관련 소득금액의 계산상 공제되지 않은 부분의 전기로부터의 이월분도 이전가능함
 - 청구회사는 투자회사가 아니어도 무방하지만 생명보험회사인 경우에는 그룹릴리프가 적용되지 않음

(4) 기타

- 기타 비사업자금대차에서의 적자, 적격 자선기부금공제, 적격 스포츠 활동비, 부동산 자산손실, 비사업용 무형고정자산손실 등이 당기 대체회사의 총소득금액을 초과하는 때에는 그 초과액을 청구회사의 대응기간에 대하여 이전할 수 있음
 - 공제미적용액의 전기로부터의 이월분도 이전 가능함

나) 이전 대상이 되는 손실의 계산

- 기본적으로 2017년 4월 1일 이후 발생하는 손실에 대해서는 기한 제한 없이 이월되어 그룹릴리프의 적용이 가능하나 이를 악용한 조세회피행위를 방지하기 위해 결손법인 취득에 대해서는 '5년 제한(five-year restriction)' 규정을 둠¹⁹²⁾

192) UK MARKEL TAX, <https://www.markeltax.co.uk/industry-news/utilising-corporate-losses-trading-losses>, 검색일자: 2021. 7. 29.

- 2017년의 개정 규정은 대규모 결손법인 지분을 취득하여 그룹릴리프를 적용하려는 세법남용을 유발할 수 있음
 - 이를 방지하기 위해 신규 지분 취득(그룹릴리프 적용 요건 충족) 후 5년 이후부터의 결손에 대해서만 손실 이월규정이 적용되도록 함
- 그룹릴리프가 적용되는 연결그룹 내 대체회사에서 발생한 손실에 대해 그 발생연도 및 유형에 따라 이전금액 및 이전방법 등 세무상 처리가 달라짐¹⁹³⁾
- 당기에 발생한 대체회사의 손실은 청구회사의 모든 소득(사업소득 및 자본이득 등을 포함하며 자체 이월결손금을 공제한 후의 금액)을 한도로 공제(이전)가 가능하나 전기로부터 이월된 손실에 대해서는 일정한 공제한도가 부여됨
 - 이월된 손실액은 당기에 최대 500만파운드까지는 100%, 500만파운드 초과 부분에 대해서는 과세소득의 50%만 공제됨
 - 동 한도 규정은 일반 개별 기업의 이월결손금 규정과 동일함
 - 당기에 이전되지 않은 사업 손실 및 기타의 손실(감가상각비 미적용분 제외)은 모두 향후 연결사업연도에 기한 제한 없이 이월공제가 가능하며, 특히 사업손실에 한해서는 직전 사업연도에 대해 소급공제도 가능함
- 청구회사와 대체회사 간 손실의 이전 여부와 금액은 상호 합의에 의함¹⁹⁴⁾
- 하나의 대체회사의 손실에 대하여 2 이상의 청구회사가 대체를 받을 수 있으나 이중 적용은 불가능하며, 그 이체총액은 대체회사 사업연도에 대응하는 개별 법인 기준으로 이체 되어야 할 총액을 초과할 수 없음
 - 만일 지분율이 100% 미만이라면 지분율을 반영하여 이전할 손실액을 계산하여야 함

193) IBFD, https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/cta/html/cta_uk_s_008.html(Country Analysis, UK, Group Taxation, 8.1. General), 검색일자: 2021. 7. 21.

194) 김찬섭, 2017, p. 122.

다) 소수주주 보호 규정

- 손실 대체로 인한 청구회사의 법인세 절감액에 대한 보상은 법적으로 강제되지는 않으나 청구회사와 대체회사 간 합의에 의해 결정될 수 있음¹⁹⁵⁾

3) 조세회피방지 규정

- 두 회사가 특정사업연도 동안 같은 그룹 구성원이더라도 다음의 경우에는 조세회피 행위를 방지하기 위하여 한 회사(A)가 다른 회사(B)와 같은 그룹으로 인정되지 않도록 하여 그룹릴리프의 적용을 제한함
 - A법인이 B법인의 그룹을 이탈하여 C법인의 그룹에 참가한 경우
 - 어떤 실체가 A법인에 대해서는 통제력을 가지나 B법인은 가지지 않는 경우
 - C법인이 A법인 또는 B법인의 사업을 승계한 경우
- 한편 각 연결법인 간 내부 거래손익은 이연 없이 그 인식을 기본으로 하므로 일반남용 방지규정(General Anti-Abuse Rule, GAAR)이 적용될 수 있음¹⁹⁶⁾
 - 일반남용방지규정이 적용되기 위해서는 모든 상황을 고려할 때 그 세무거래의 수행이 관련 세법 규정과 관련하여 합리적인 행위 또는 과정으로 인정될 수 없어야 함¹⁹⁷⁾

다. 그룹기업 간 자본이득계산 특례 제도

- 영국에서는 일정한 요건을 충족하는 법인들은 신청절차 없이 자동적으로 자본이득계산 특례 적용 자본손익집단이 됨

195) 영국 국세청, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/company-taxation-manual/ctm80145>, 검색일자: 2021. 7. 29.

196) 오윤, 2010, p. 282.

197) Finance Act 2013, section 207

- 일정한 요건이란 ‘75% 그룹’을 말하며, 이를 충족시키는 모법인과 자법인 간 거래 또는 자법인들 간의 거래가 특례 제도 적용대상이 됨
- 자본손익집단 내에서의 자본자산(capital assets)의 거래는 하나의 경제적 실체 내에서 발생한 거래로 간주되어 자본이득세 과세대상이 아니며 외부에 매각되기 전까지 손익을 인식하지 않음¹⁹⁸⁾
- 만일 자본손익집단 내에서 자본자산거래가 일어난 경우 매도법인이 양도손익을 계상하지 않고, 매수법인은 해당 자산을 매도법인의 과거 취득원가로 계상하며 추후 해당 자산을 그룹 외부에 양도할 경우 매수법인이 양도손익을 자본손익으로 계상하는 구조임¹⁹⁹⁾
- 강제 규정이므로 일반납용방지규정이 적용될 여지가 없음²⁰⁰⁾
- 자본손익집단 내 자본자산 거래에 대한 사후관리 규정, 예외 규정 등에는 다음과 같은 것들이 있음
 - 자본손익집단 내 자본자산 매수 법인이 지분을 변동 등에 의해 취득 후 6년 내 그룹에서 이탈하게 되는 경우 해당 자산의 취득 시 시가로 양도한 것으로 의제하며 또한 그 직후에 시가로 재취득한 것으로 하여 자본이득을 계상함²⁰¹⁾
 - 자본손익집단 내에서 자본자산을 취득하였으나 이를 재고자산으로 사용하는 경우에는 매수 법인이 당해 자본자산을 취득 후 즉각 시가에 의하여 재고자산으로 전환한 것으로 간주하여 자본손익을 계상함²⁰²⁾
 - 반면 재고자산을 취득한 후 자본자산으로 사용하는 경우에는 양도 직전에 자본자산으로 전환된 것으로 보아 양도법인이 시가기준으로 사업손익을 계상함

198) TCGA 1992, section 171

199) TCGA 1992, section 174

200) TCGA 1992, section 17, 171

201) TCGA 1992, section 178

202) TCGA 1992, section 173

- 자본손익집단 내 법인이 외부에 사업용 자산을 양도하고 4년 이내에 그룹 내 다른 법인으로부터 사업용 자산으로서 대체 취득하는 자산에 대해서는 ‘과세이연 압축 기장(roll-over relief)’이 가능함²⁰³⁾
- 한편 자본손익집단이 형성되기 전에 발생된 특정 법인의 미실현 자본손실(pre-entry loss)을 자본손익집단 형성 후 실현할 경우 그 실현 자본손실은 해당 법인의 자본이득과의 상계만을 허용하게 하는 제한규정을 둠²⁰⁴⁾
 - 이러한 제한규정의 목적은 집단가입 전 자본손실을 집단가입 후 내부거래에 의해 다른 구성 법인에 장부가액으로 이전된 자산의 자본이득에서 상쇄하는 것을 막기 위함임²⁰⁵⁾
 - 자본손실은 원칙적으로 당기 또는 차기 이후 발생하는 자본이득과의 상계를 원칙으로 함
 - 다만 2020년 4월 1일부터 500만파운드까지는 100%, 500만파운드 초과 부분은 50%에 해당하는 금액만큼은 일반 소득과의 상계도 가능하게 됨²⁰⁶⁾
 - 반면 자본손익집단 가입 후 가입 전 미실현 평가익은 규제대상이 되지 않음²⁰⁷⁾

203) TCGA 1992, section 153

204) TCGA 1992, section 177B

205) 이우택, 「우리나라 연결납세제도의 도입방안과 실행가능성에 관한 연구 - 미국, 영국, 독일, 프랑스 등 주요 국가 연결납세제도의 비교연구 -」, 『세무학연구』, 제17권 제0호, 한국세무학회, 2001, pp. 91~92.

206) Finance Act 2020, Schedule 4

207) 이준규·김진수, 2005, p. 95.

4. 독일

가. 개요

- 독일은 연결납세제도로 하나의 기업을 다른 기업에 일체화하여 단일기관으로 과세하는 기관제도(Organschaft)를 두고 있음
 - 기관제도는 기관주체(Organträger, 이하 모법인)와 기관회사(Organgesellschaft, 이하 자법인) 간에 체결된 손익이전계약(Gewinnabführungsvertrag)에 따라 자법인의 소득을 전부 모법인에 귀속시켜 손익을 통산하는 제도임²⁰⁸⁾
 - 기관제도는 독일의 독자적인 기업집단세제이며, 법인세 이외에 부가가치세 및 지방 영업세에도 적용됨²⁰⁹⁾
 - 본 보고서는 「법인세법」상 기관제도에 대해 살펴봄

- 독일의 기관제도는 판례를 통해 인정된 후 1969년에 법제화되었음²¹⁰⁾
 - (1930년대) 판례를 통해 기관이론이 인정됨
 - 국제조세회피방지 목적으로 프로이센 상급 행정법원은 1902년 5월 31일 기관이론을 채택하였으며 이후 라이히 재정법원에 이어 1930년대에 들어서면서 손익이전 계약의 원형이라고 할 수 있는 이익기여협정이 판례에서 인정됨
 - 제2차 세계대전을 거치면서 연방재정재판소도 기관이론을 채택함
 - (1969년) 기관이론을 법률에 명문화함
 - (2001년) 기관제도 적용요건을 간소화함
 - 적용요건을 경제적 편입, 조직적 편입, 재무적 편입, 손익이전계약 4가지에서 재무적 편입 및 손익이전계약 두 가지로 간소화함

208) KStG § 14

209) IBFD, "Germany - Corporate Taxation - Country Tax Guides - 8. Group Taxation (Last Reviewed: 15 April 2021)," https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/cta/html/cta_de_s_008.html, 검색일자: 2021. 7. 22.

210) 内閣府, 2019(c), p. 37.

- (2013년) 자법인의 범위를 확대함
 - 「기업세계개혁법」에 따라 자법인이 독일에登記되어 있지 않아도 EU/EEA에登記되어 있고 독일에 본사 기능이 있으면 기관제도를 적용할 수 있도록 함

나. 적용대상 등

1) 적용대상

- 기관제도는 모법인이 자법인의 의결권을 50%를 초과하여 보유하고 5년 이상 손익이전계약을 체결하는 경우 적용함²¹¹⁾
 - 기관제도의 적용요건은 경제적 편입(자법인이 모법인의 사업활동을 촉진 또는 보완할 것), 조직적 편입(자법인이 모법인에 편입되어 있을 것), 재무적 편입(의결권의 50% 초과하여 보유할 것), 손익이전계약 네 가지를 요건으로 했으나 2001년 이후 재무적 편입 및 손익이전계약 두 가지만 충족하면 기관제도를 적용할 수 있도록 간소화함
- 모법인은 실질적인 사업활동 및 법적소재지가 독일 국내에 있는 무제한 납세의무자인 자본회사, 개인 또는 인적회사 등으로 함²¹²⁾
 - 모기업은 기관제도 적용기간 동안 자법인을 지배하고 있어야 하며 연결그룹 내 모법인은 두 개 이상 존재할 수 없음
 - 자본회사란 EU형 회사, 주식회사, 주식형 합자회사, 유한회사를 말함²¹³⁾
- 자법인은 독일 국내에 실질적인 사업활동 및 법적소재지를 두고 있는 자본회사로 모법인이 의결권의 50%를 초과하여 보유하고 있어야 함²¹⁴⁾

211) KStG § 14 (1)

212) KStG § 14 (1) 2; KStR R 14. 4

213) KStG § 1 (1)

214) KStG § 14 (1) 2; 内閣府, 2019(c), p. 37.

- 2013년 법 개정으로 법적 소재지가 EU/EEA 내에 있고 실질적인 사업활동의 중심이 독일 국내에 있는 경우에도 기관제도에 편입되는 자법인에 포함됨
- 모법인의 자법인에 대한 의결권 50% 초과 여부는 직·간접적 비율을 포함하여 판단함²¹⁵⁾
 - 지분이 50%인 경우는 재무적 편입 요건을 충족하지 못하므로 기관제도 적용대상에서 제외됨

〈표 III-10〉 독일의 재무적 편입요건 판단 사례

사례		판단
직접 보유	• R은 S의 지분 60%를 보유하고 있으며, 이 중 1/4은 우선주에 해당함	• R의 지분 중 45%만 의결권이 있으므로 재무적 편입 요건을 충족하지 못함
	• M은 X의 지분 40%를 보유하고 있으며, T는 M의 수탁자로 X의 지분을 추가로 20% 보유하고 있음	• T가 보유한 주식은 M의 의결권에 통합되어 M은 X의 의결권 60%를 보유하게 되므로 재무적 편입 요건을 충족함
간접 보유	• M은 T의 지분 55%를 보유하고 있으며, T는 R의 지분 51%를 보유하고 있음	• R은 M에 통합되어 재무적 편입 요건을 충족함
	• M은 R의 30% 지분을 보유한 T의 지분을 55% 보유하고 있으며, M은 R의 지분 35%를 보유하고 있음	• M은 T의 지분을 50%를 초과하여 직접 보유하고 있으며 R의 지분도 간접적으로 50%를 초과하여 보유하고 있으므로 재무적 편입 요건을 충족함

자료: 독일 법률정보 데이터베이스, “기관제도,” <https://beck-online.beck.de/Bcid/Y-500-W-BE-STLEX-SW-Organschaft-GL-B-III>, 검색일자: 2021. 6. 10.

1) 손익이전계약

- 기관제도는 모법인과 자법인 간 손익이전계약을 전제로 함²¹⁶⁾

215) 독일 법률정보 데이터베이스, “기관제도,” <https://beck-online.beck.de/Bcid/Y-500-W-BE-STLEX-SW-Organschaft-GL-B-III>, 검색일자: 2021. 6. 10.

216) AktG §304 (1) (2); 尾高好晴, 2017, pp. 138~139.

- 손익이전계약은 「주식법(AktG)」에 따라 자법인이 자신의 모든 이익을 모법인에 이전하고 모법인은 자법인에서 발생한 결손을 보전할 의무를 지님
 - 모법인은 자법인의 손익을 모법인의 대차대조표에 반영함으로써 자법인의 손익에 대한 법적책임을 지게 됨
 - 계약의 효력은 기관제도가 개시되는 회계연도 말까지 쌍방 회사의 주주총회에서 의결권의 4분의 3 이상의 동의를 받고, 다음 회계연도 말까지 자법인의 상업등기부에 등기함으로써 발생함
- 손익이전계약은 최소 5년 이상 체결해야 하며 계약해지를 정당화할 중대한 사유가 있는 경우에 한해 계약을 해지할 수 있음²¹⁷⁾
- 손익이전계약은 임의이나, 계약을 체결한 경우 반드시 손익을 이전해야 하며 계약기간은 최소 5년 이상 적용해야 함
 - 5년이 경과하면 매년 계약을 해지할 수 있음²¹⁸⁾
 - 계약해지를 정당화할 중대한 사유로는 지분매각, 출자, 합병, 분할, 청산 등이 있음
 - 중대한 사유 없이 5년 이내에 계약을 해지한 경우 세법상 손익이전계약은 처음부터 없었던 것으로 간주됨
 - 손익이전 또는 상계 손실이 잘못된 대차대조표 항목이 포함된 연간재무제표에 기초해 손익이전계약을 체결한 경우에도 과실이 없고 오류가 수정된 경우에는 손익이전 계약은 이행된 것으로 간주되고²¹⁹⁾ 기관제도는 무효화되지 않음
- 손익이전계약이 발효되면 자법인의 소득은 자법인의 회계연도가 종료되는 역년에 모법인에 귀속됨²²⁰⁾

217) KStG § 14 (1) 3; KStR R 14 . 5 (6)

218) 内閣府, 2019(c), p. 37.

219) 2012년 이전에는 자법인의 재무제표가 부정확한 경우 손익이전계약이 제대로 이행되지 않은 것으로 보아 기관제도가 소급적으로 무효화되었음

220) KStG § 14 (1) 5; KStR R 14 . 5 (1)

- 손익이전계약이 발효되는 시점은 계약체결 회계연도가 아닌 자법인의 상업등기부에 손익이전계약이 등기된 회계연도를 말함
 - 손익이전계약은 자법인의 상업등기부에 등기된 후에만 「민법」에 따라 효력이 발생함

- 한편 기관제도는 손익이전계약 시 외부주주(소수주주)가 존재할 경우 소수주주를 보호하기 위해 주식 액면금액을 기준으로 금전급부에 따른 적절한 보상을 하도록 하는 보상금 지급규정 등을 두고 있음²²¹⁾
 - 보상금 지급(Angemessener Ausgleich)은 「주식법(AktG)」에 따라 소수주주의 평등권을 설계함으로써 기본법에 따른 재산권 침해를 방지하기 위한 것임²²²⁾
 - 보상금 지급은 의무이므로 보상을 제공하지 않는다는 계약은 무효임
 - 손익이전계약 체결 당시 자법인에 외부주주가 없는 경우에 한해 보상금 지급 약정을 생략할 수 있음

- 보상금은 사전에 확정된 금액을 소수주주에게 매년 지급하는 고정보상 또는 변동보상으로 이루어짐
 - 고정보상은 감가상각 및 가치조정을 고려하여 회사의 과거 수익 및 미래 수익 전망에 따라 계산하며 최소 연간지급액이 보장되어야 함²²³⁾
 - 변동보상은 매년 보상지급액을 변동시키는 것으로 모법인과 자법인이 합병하였다고 가정한 경우의 합병비율을 이용하여 소수주주의 지분을 모법인에 대한 지분으로 환산하고, 모법인이 실제 획득한 이익 중 소수주주의 환산지분에 대응하는 배당액을 소수주주의 보상금으로 산정함²²⁴⁾
 - 계약으로 정한 보상금이 적정하지 않은 경우 「중재소송법(SpruchG)」에 따라 법원은 계약상 지불해야 할 보상금을 결정함²²⁵⁾

221) AktG § 304 (1); AktG § 305 (1)

222) 독일 세무컨설팅회사, “보상금,” <https://www.smartsteuer.de/online/lexikon/a/ausgleichszahlungen/>, 검색일자: 2021. 6. 18.

223) AktG § 304 (2)

224) 이기욱, 「독일 법인세법상 기관관계제도」, 『조세연구』, 제10권 제3집, 한국조세연구포럼, 2010, p. 333.

225) AktG § 304 (3), (4)

- 법원이 화해를 결정하는 경우에는 결정이 확정된 날로부터 2개월 이내에 계약을 해지할 수 있음

3) 연결사업연도

- 자법인의 사업연도 및 회계기준은 모법인과 통일할 필요는 없음²²⁶⁾

4) 신고 및 납부

- 기관제도는 기관에 속하는 모자법인을 하나의 과세단위로 하고 손익이전계약에 의해 자법인의 손익이 모법인으로 이전되고 모법인은 기관의 납세의무를 부담함²²⁷⁾
 - 다만 자법인도 손익이전에 대한 신고의무가 있으며, 소수주주에 대한 배당 등에 대해서는 개별적인 납세의무를 짐
 - 모법인, 자법인 모두 지정한 서면을 신고서에 첨부하여 손익이전을 산출, 신고함

다. 소득금액 등 계산

1) 계산구조

- 자법인은 당해 사업연도의 총소득²²⁸⁾을 모법인으로 이전하며 그룹 간 내부거래 손익 등은 제거하지 않음²²⁹⁾

226) 김문현·김란영, 『연결납세제도에 관한 연구』, 한국증권연구원, 2000, p. 83.

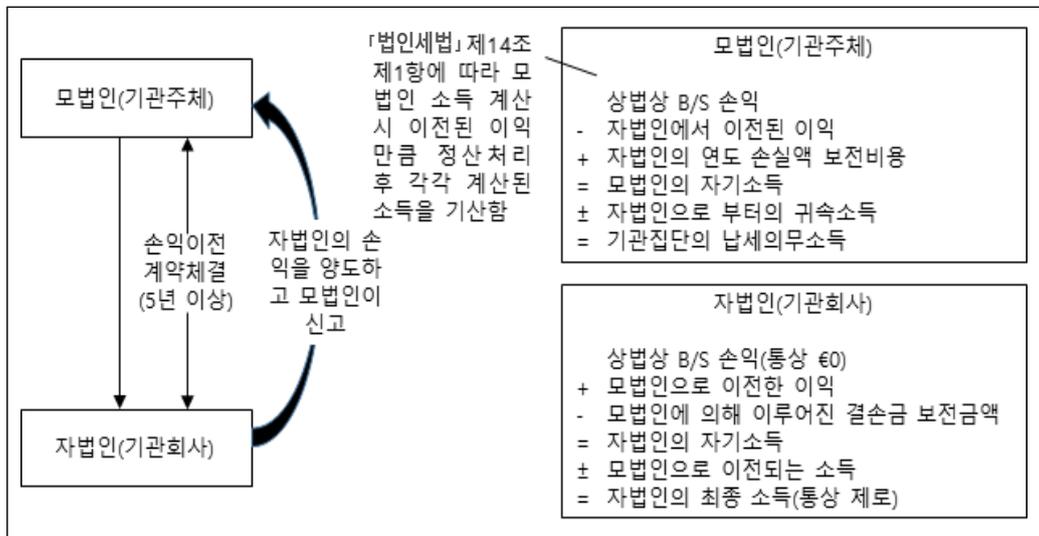
227) 内閣府, 2019(c), p. 37.

228) 총소득 및 그 산정방법은 「소득세법」을 준용함(KStG § 8)

229) KStG §14 ①; IDFD, "Germany - Corporate Taxation - Country Tax Guides - 8. Group Taxation (Last Reviewed: 15 April 2021)," https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/cta/html/cta_de_s_008.html, 검색일자: 2021. 7. 22.

- 기관제도는 자법인의 순손익을 모법인에 승계하도록 만든 제도로 내부거래 손익 등은 반영하지 않음²³⁰⁾
- 손익이전으로 자법인의 대차대조표상 손익은 제로로 표시되나 세무신고 시 자기소득을 적절히 반영하기 위해 모법인으로 이전한 손익과 동일한 금액을 반대조정으로 돌리며, 모법인의 경우도 자법인의 소득이전으로 소득이 증가되므로 동일한 금액을 반대 조정해 주는 과정이 필요함

[그림 III-5] 독일의 기관제도 소득산정 개요



자료: 内閣府, 2019(c), p. 38.

230) 내부거래 손익을 그대로 인정하므로 이연과세 문제는 발생하지 않음. 다만 부당행위계산의 부인의 경우 우리나라의 부당행위계산의 부인에 해당하는 은닉배당(verdeckte gewinnausschüttung)에 관한 규정을 두고 이익 분여 시 익금산입하도록 규정하고 있음. 그러나 기관제도 내에서 은익배당으로 자법인의 이익이 증가하면 모법인의 소득도 증가되므로 이중과세를 방지하지 위해 모법인의 수익에서는 차감하도록 규정하고 있음(독일 법률정보 데이터베이스, <https://beck-online.beck.de/Bcid/Y-400-W-GoschKoKStG-G-KStG-P-8-GL-L-XVII-ud85>, 검색일자: 2021. 7. 30.)

2) 연결수익

- 자법인의 당해 사업연도 총소득은 원칙적으로 모법인에 귀속되나 합리적인 수준에서 유보하는 이익적립금과 소수주주 보상금은 손익이전에서 제외됨²³¹⁾
 - 자법인은 일반적으로 손익이전계약이 적용되는 기간 동안 적립금을 적립할 수 없으나 경영상 합리적인 사유가 있는 경우에는 이익적립금 적립이 가능하며 이익적립금은 자법인의 소득으로 과세됨²³²⁾
 - 경영상 합리적인 사유에는 사업 확장, 공장이전, 공장개조 등이 있음²³³⁾
 - 소수주주에 대한 보상금은 자법인의 소득에서 지급된 것으로 취급되므로 보상금의 20/17을 과세소득으로 보아 과세함²³⁴⁾
 - 보상금이 8만 5천유로인 경우 과세소득은 10만유로(8만 5천유로×20/17)로 계산되며, 법인세 1만 5천유로(법인세율 15%) 공제 후 보상금 지급액은 8만 5천유로임
 - 소수주주에 대한 보상금은 자법인의 대차대조표에 비용으로 반영되어 있으나 기업그룹의 과세소득을 감소시키는 항목에서 제외되므로 자기소득 계산 시 가산 조정함²³⁵⁾
 - 자법인은 모법인이 대신 보상금을 지급하거나 결손인 경우에도 보상금의 20/17에 대한 법인세 납부의무가 있음²³⁶⁾
 - 소수주주가 받는 보상금은 일반 배당으로 처리됨²³⁷⁾

231) 김유찬·이우향, 『주요국의 조세제도: 독일편』, 한국조세재정연구원, 2009, p. 230.

232) KStG §15 1

233) IBFD, "Germany - Corporate Taxation - Country Tax Guides - 8. Group Taxation (Last Reviewed: 15 April 2021)," https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/cta/html/cta_de_s_008.html, 검색일자: 2021. 6. 17.

234) KStG §16; 독일 세무컨설팅회사, "보상지급," <https://www.smartsteuer.de/online/lexikon/a/ausgleichszahlungen/>, 검색일자: 2021. 6. 18.

235) KStR R 16 (1)

236) KStR R 16 (2)

237) IBFD, "Germany - Corporate Taxation - Country Tax Guides - 8. Group Taxation (Last Reviewed: 15 April 2021)," https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/cta/html/cta_de_s_008.html, 검색일자: 2021. 7. 22.

- 자법인에서 결손금이 발생하는 경우에는 계약기간 동안 유보된 자법인의 이익적립금으로 먼저 보전하고 결손금 잔액은 모법인이 보상해야 함²³⁸⁾
 - 손익이전계약 이전에 발생한 자법인의 결손을 모법인이 보전하는 경우 그 보전인수액은 자법인에 대한 추가출자로 간주함²³⁹⁾
 - 보상금은 모법인의 손금으로 처리되기 때문에 자법인에서는 결손의 이월 및 소급 공제를 적용받을 수 없음²⁴⁰⁾

- 보상금을 지급하는 경우 소득금액은 다음의 현황을 기초로 <표 III-11>과 같이 계산함²⁴¹⁾
 - (사례1) 자법인이 보상금을 지급하는 경우
 - 모법인 P와 자법인 S는 기관제도를 적용하고 있음
 - S는 소액주주에게 보상금 1만 7천유로를 지급하고 B/S상 비용으로 계상함
 - S의 B/S상 손익은 0이지만 손익대체 전 소득금액은 18만유로임(법인세 비용 3천유로계상)
 - P의 S 손익대체 전 소득금액은 -40만유로로 결손임
 - (사례2) 모법인이 보상금을 지급하는 경우
 - P는 S가 소액주주에게 지급할 보상금 8,500유로를 지급하고 비용으로 계상함
 - S의 B/S상 손익은 0이지만 손익대체 전 소득금액은 10만유로임(법인세비용 1,500유로 계상)
 - P의 S의 손익대체 전 소득금액은 15만유로임

238) AktG § 302

239) KStG § 14 (3); KStR R 15

240) KStG §15

241) 독일 세무컨설팅회사, “보상금,” <https://www.smartsteuer.de/online/lexikon/a/ausgleichszahlungen/>, 검색일자:2021. 6. 18.

〈표 Ⅲ-11〉 독일의 보상금을 지급하는 경우의 소득금액 계산 사례

(단위: 유로)

구분		내용	금액	비고
자법인이 보상금을 지급하는 경우 (사례 1)	S	B/S상	0	
		P로 이전할 이익	+180,000	
		보상금 지급액	+17,000	
		보상금 지급에 대한 법인세	+3,000	
		S의 자기소득	=200,000	
		P로 이전할 이익	-180,000	P과세분
		과세대상 보상금	=20,000	20/17
		보상금에 대한 법인세	(3,000)	15%
	세후소득	=17,000	보상금 지급액	
	P	B/S상	△220,000	
		S에서 이전된 이익	-180,000	
		P의 자기소득	=△400,000	
		S에서 이전된 이익	+180,000	
		P의 과세소득	=△220,000	
모법인이 보상금을 지급하는 경우 (사례 2)	S	B/S상	0	
		P로 이전할 이익	+100,000	
		보상금 지급액	+8,500	
		보상금 지급에 대한 법인세	+1,500	
		S의 자기소득	=110,000	
		P로 이전할 소득	-100,000	P과세분
		과세대상 보상금	=10,000	20/17
		보상금에 대한 법인세	(1,500)	15%
	세후소득	=8,500	보상금 지급액	
	P	B/S 상	250,000	
		S에서 이전된 소득	-100,000	
		보상금 지급액	+8,500	
		P의 자기소득	=158,500	
		S에서 이전된 이익	+100,000	
S로 귀속되는 소득		-8,500		
P의 과세소득		=250,000		

자료: 독일 세무컨설팅회사, “보상금,” <https://www.smartsteuer.de/online/lexikon/a/ausgleichszahlungen/>, 검색일자: 2021. 7. 13. 참조하여 저자 재작성

라. 조세회피방지 규정

- 독일은 조세회피방지 규정으로 의무적용기간 및 연결 전 이월결손금 사용제한 규정을 두고 있음
 - 기관제도는 모법인과 자법인 간 손익이전계약을 전제로 하며, 손익이전계약은 최소 5년 이상 체결해야 함
 - 손익이전계약 체결 전 발생한 자법인의 이월결손금은 기관제도에서 사용할 수 없으며 모법인의 이월결손금은 사용 가능함²⁴²⁾
 - 손익이전계약 이전에 발생한 자법인의 결손을 모법인이 보전하는 경우 그 보전 인수액은 자법인에 대한 추가출자로 간주함²⁴³⁾

242) KStG § 15 1; IBFD, “Germany - Corporate Taxation - Country Tax Guides - 8. Group Taxation (Last Reviewed: 15 April 2021),” https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/cta/html/cta_de_s_008.html, 검색일자: 2021. 7. 22.

243) KStG § 14 (3); KStR R 15

IV. 국제비교 및 시사점

1. 국제비교

가. 일반사항

- 연결납세제도는 주요국의 경제 및 조세환경 등에 따라 각기 다른 형태를 취하고 있으나 개별 기업의 과세소득을 기업그룹으로 묶어 과세한다는 점에서는 공통적임
 - 우리나라, 미국, 일본은 각 연결자법인의 소득을 모법인의 소득에 합산하여 하나의 과세표준으로 모법인이 전체 세액을 계산하고 그 세액을 배분하는 방식인 소득통산형을 채택하고 있음
 - 일본의 그룹통산제도는 손익 및 결손금을 통산하나 모법인 및 자법인이 개별적으로 법인세액을 계산·신고한다는 점에서 다른 소득통산형과는 차이가 있음
 - 영국(그룹릴리프제도), 독일(기관제도)은 각 기업집단에 속하는 개별 회사의 내부거래 손익을 제거하지 않고 연결법인이 각자의 과세표준을 계산하고 손익만을 다른 개별 회사에 대체시킨 후 세액을 계산하는 손익대체형을 채택하고 있음
- 연결납세제도는 미국(1917년), 영국(1967년), 독일(1969년)의 경우 1970년 이전에 도입한 반면 일본은 2002년, 우리나라는 2010년에 도입하여 타 주요국에 비해 늦게 도입되었음
 - 일본의 경우 현행 연결납세제도의 복잡성 및 사무부담 등의 사유로 2022년 4월 1일 이후 개시하는 사업연도부터 그룹통산제도로 전환할 예정임

- 조사대상국은 연결납세제도를 적용함에 있어 모두 강제가 아닌 임의로 선택할 수 있으나 적용기간 및 사업연도 통일 여부는 국가별로 상이함
 - 적용기간의 경우 우리나라 및 독일은 5년 이상 적용하도록 하고 있으나 미국, 일본은 한번 적용하면 원칙적으로 계속 적용해야 함
 - 반면 영국은 연결그룹에 대한 신규가입이나 탈퇴를 규율하는 특별한 규정은 존재하지 않으며, 그 가입이나 탈퇴에 대한 별도의 검사절차는 없음
 - 사업연도의 경우 소득통산형을 채택하고 있는 국가는 사업연도를 통일하도록 하고 있으나 손익대체형을 채택하고 있는 국가의 경우 사업연도 통일이 필수요건은 아님

- 연결납세적용 대상이 되는 모법인의 자법인에 대한 지분율은 50~100%로 다양하며 자법인은 영국 및 독일을 제외한 국가 모두 원칙적으로 국내 자법인에 한함
 - 우리나라, 일본은 발행주식총수의 100%를 직·간접적으로 보유하는 완전지배관계에 있는 국내 자법인에 한해 적용함
 - 미국은 의결권과 주가총액의 80% 이상을 직접 소유한 국내 자법인에 대해 적용함
 - 다만 예외적으로 외국법인 중 미국 국내법인에 의해 주식 100%가 소유되고 있는 캐나다 및 멕시코 법인은 연결납세대상 관련 기업그룹에 해당할 수 있음
 - 영국은 보통주식의 75% 이상을 직·간접적으로 보유한 EEA 내 자법인 및 컨소시엄에 대해 적용함
 - 독일은 5년 이상 손익이전계약을 전제로 의결권의 50%를 초과하여 보유한 EEA 내 자법인에 대해 적용함

- 연결납세제도 적용 시 연결대상 범위를 100% 미만으로 정하고 있는 경우에는 소수주주 보호에 관한 사항을 두고 있음
 - 우리나라 및 일본은 100%를 연결대상으로 하므로 소수주주 보호에 관한 별도의 규정을 두고 있지 않음
 - 미국은 각 연결구성법인에 대한 연결세액의 배분기준에 대해 「내국세법」 및 재무부

시행규칙에서 별도의 규정을 두고 있지 않으며 각 연결구성법인의 합의에 의하여 각 구성법인의 부담세액을 정함

- 영국은 법인세 절감액에 대한 보상금을 대체회사에 의무적으로 지급하여야 한다는 규정은 없으며 보상금에 대하여 청구회사와 대체회사 간 합의에 의해 결정될 수 있음
- 독일은 「주식법」에 따른 보상금 지급규정 등을 두고 있음
 - 계약으로 정한 보상금이 적정하지 않은 경우 「중재소송법(SpruchG)」에 따라 법원은 계약상 지불해야 할 보상금을 결정함

□ 연결납세적용 시 자회사 가입 여부는 소득통산형과 손익대체형으로 구분됨

- 소득통산형을 채택하고 있는 우리나라, 미국, 일본은 경제적 일체성을 중시하므로 연결집단 내 모든 자법인은 연결납세방식을 의무적으로 적용해야 하며 자법인 일부만 선택적으로 적용할 수 없음
- 손익대체형을 채택하고 있는 영국 및 독일은 요건을 충족하는 자법인에 한해 연결납세를 선택적으로 적용할 수 있음

□ 연결납세제도의 납세의무자는 모법인 또는 각 법인이 개별적으로 납세의무를 지며, 우리나라를 제외한 모든 조사대상국은 법인세율로 단일세율을 적용하고 있음

- 우리나라, 미국, 일본(연결납세제도), 독일은 모법인이 법인세 납세의무를 지며 일본의 그룹통산제도와 영국은 각 법인별로 법인세에 대한 납세의무가 있음
 - 독일의 경우 모법인이 기관의 납세의무를 부담하나 자법인도 소수주주에 대한 배당 등에 대해서는 개별적인 납세의무를 짐
- 법인세율은 우리나라는 10~25%의 누진세율을 적용하고 있으나 미국(20%), 일본(23.2%), 영국(19%), 독일(15%)은 단일세율을 적용하고 있음

〈표 IV-1〉 조사대상국의 연결납세제도 일반사항 비교

구분	우리나라	미국	일본		영국	독일
	연결납세제도	연결납세제도	연결납세제도	그룹통산제도	그룹릴리프제도	기관제도
유형 ¹⁾	소득통산형	소득통산형	소득통산형	소득통산형 ²⁾	손익대체형	손익대체형
도입시기	2010년	1917년	2002년	2022년 4월	1967년	1969년
제도 적용	선택	선택	선택	선택	선택	선택
의무 적용기간	5년 이상	원칙적 계속적용	원칙적 계속적용	원칙적 계속적용	없음	5년 이상
사업연도 통일 여부	필요	필요	필요	필요	불필요	불필요
연결대상 범위	발행주식총수 100% (직간접) 국내자법인	의결권과 주가총액 80% 이상 (직접) 국내자법인 ³⁾	발행주식총수 100% (직간접) 국내자법인	발행주식총수 100% (직간접) 국내자법인	보통주식 75% 이상 (직간접) EEA 내 자법인 및 컨소시엄	의결권 50% 초과 (직간접) EEA 내 자법인 +5년 손익이전계약
소수주주 보호	-	연결 구성원 간 합의	-	-	청구회사와 대체회사 간 합의	주식법에 따른 보상지급의무
자법인 선택여부	모든 자법인 강제 가입	모든 자법인 강제 가입	모든 자법인 강제 가입	모든 자법인 강제 가입	선택	선택
납세의무자	모법인	모법인	모법인	개별 법인	개별 법인	모법인 ⁴⁾
법인세율	10~25% 누진세율	21% 단일세율	23.2% 단일세율	23.2% 단일세율	19% 단일세율	15% 단일세율

주: 1) 연결납세제도의 유형은 소득통산형과 손익대체형으로 구분되며 소득통산형은 기업집단에 속하는 자법인의 손익을 모법인의 손익에 합산하여 하나의 과세표준으로 모법인이 연결소득과 연결세액을 계산하는 방식을 말하며, 손익대체형은 기업집단에 속하는 개별 회사의 내부거래 손익은 상계하지 않고 연결법인 각자가 과세표준을 계산하고, 손익만을 다른 개별 회사에 대체시킨 후 세액을 계산하는 방식을 말함

2) 일본의 그룹통산제도의 경우 손익 및 결손금은 통산하나 모법인 및 자법인이 개별적으로 법인세액을 계산·신고를 한다는 점에서 다른 소득통산형과 차이가 있음

3) 미국은 원칙적으로 국내자법인에 대해 연결납세를 적용하나 예외적으로 외국법인 중 미국 국내 법인에 의해 주식 100%가 소유되고 있는 캐나다 및 멕시코 법인은 연결납세 대상 관련 기업그룹에 해당할 수 있음

4) 독일은 모법인이 기관의 납세의무를 부담하나 자법인도 소수주주에 대한 배당 등에 대해서는 개별적인 납세의무를 짐

자료: 본문의 내용 저자 요약 정리함

나. 조세회피방지 규정

- 조사대상국은 연결납세제도를 이용한 조세회피를 방지하고자 내부거래손익 이연, 내재손실 공제제한, 주식 장부가액 수정, 연결납세적용 전후의 이월결손금 공제 제한, 연결납세 의무적용기간 적용 및 재적용 제한 등의 규정을 두고 있음

1) 내부거래손익 이연

- 내부거래손익은 독일을 제외한 조사대상국 모두 과세이연 규정을 두고 있음
 - 조사대상국은 연결법인 간의 거래는 경제적 실질 차원에서 내부거래에 해당하므로 자산양도손익은 이연시키고 동 자산을 감가상각하거나 외부로 처분하는 시점에 손익을 인식하도록 규정하고 있음
 - 일반적으로 이연자산은 고정자산 등에 한하나 미국의 경우 재고자산을 포함함
- 연결집단 내 내부거래손익에 대한 양도가액 및 손익 인식주체는 우리나라, 미국, 일본은 시가를 기준으로 양도법인이 인식하나, 영국은 장부가액을 기준으로 양수법인이 인식함
 - 우리나라, 미국, 일본은 양도법인이 양수법인에 자산을 양도하는 경우 양도가액을 시가로 하여 양도손익을 이연하고 양수법인이 동 자산을 처분하는 경우 양도법인의 손익으로 인식함
 - 영국은 그룹 간 자본자산 양도 시 양도가액을 장부가액으로 하여 양도손익을 이연하고 양수법인이 동 자본자산을 처분하는 경우 양수법인의 손익으로 계상함
- 연결법인 내 내부거래손익을 이연하는 경우 부당행위계산의 부인을 적용하는 국가는 우리나라와 일본이 있음
 - 우리나라는 연결법인 간 거래라도 해당 양도손익이연자산의 양도에 대하여 부당행위계산의 부인이 적용되는 금액은 과세이연을 허용하지 않으며 양수법인의 취득가액에 대한 대응조정을 인정하지 않고 있음

- 일본은 부당행위계산의 부인이 적용되는 경우에도 과세이연은 허용되며 양수법인의 취득가액에 대한 대응조정을 인정함
- 미국은 별도의 부당행위계산 부인규정을 규율하고 있지 않으므로 모든 내부거래가 이연되며 양수법인의 취득가액에 대한 대응조정을 인정함
- 영국은 자본자산(capital asset)에 대해서는 무조건 내부거래 손익이 과세이연되므로 부당행위계산의 부인이 적용되지는 않으며 양도가액은 장부가액을 기준으로 하므로 대응조정을 적용할 여지는 없음
 - 다만 재고자산 등 비자본자산에 대해서는 내부거래손익을 인식하므로 부당행위계산의 부인 규정이 적용될 수 있음
- 독일은 은닉배당(verdeckte gewinnausschüttung)에 관한 규정을 두고 이익 분여 시 익금산입하도록 규정하고 있으나 기관제도 내에서 은닉배당으로 자법인의 이익이 증가하면 모법인의 소득도 증가되므로 이중과세를 방지하지 위해 모법인 수익에서 차감하도록 규정하고 있음

2) 내재손실(처분손실) 공제 제한

- 연결납세적용 전 발생한 내재손실을 이용한 조세회피 행위를 방지하고자 우리나라, 미국, 일본(그룹통산제도), 영국은 자기소득금액 또는 자본이득 내에서만 내재손실을 공제하는 규정을 두고 있음
 - 우리나라는 연결납세적용 이후 5년 이내 내재손실이 발생한 경우, 내재손실은 모법인 및 자법인의 개별소득금액을 한도로 공제함
 - 미국은 기간 제한 없이 손실을 발생시킨 법인의 소득 내에서만 손실공제를 인정함
 - 일본의 그룹통산제도는 지배관계 발생일로부터 5년을 경과한 날 또는 효력 발생일로부터 3년이 경과한 날 중 빠른 날까지 발생한 내재손실은 손익통산 대상에서 제외하고 특정결손금으로 간주하여 자기소득금액을 한도로만 공제함
 - 일본의 연결납세제도의 경우 연결납세 개시 등에 따른 자산의 시가평가 규정을 통해 연결납세 적용 전 내재손실을 정산하여 조세회피를 방지하고 있음

- 영국은 미실현 자본손실(pre-entry loss)을 자본손익집단 형성 후 실현할 경우, 그 실현 자본손실은 해당 법인의 자본이득과의 상계만을 허용하게 하는 제한규정을 두고 있음

3) 주식 장부가액 수정

- 미국 및 일본은 연결모법인이 연결자법인의 주식을 양도하는 경우 주식양도손익이 발생하고 연결자법인에서 발생한 손익은 다시 연결소득에 포함되어 동일한 손익에 대해 이중과세 또는 이중손실공제가 발생하므로 이를 배제하기 위해 주식의 장부가액을 수정하는 규정을 두고 있음
 - 미국은 연도 말 시점 및 지분변동 시점에 투자주식의 세무상 장부가액을 수정함
 - 다만 주식 장부가액 수정 메커니즘을 이용한 조세회피 등의 사례를 방지하고자 모법인이 내재이익이 반영된 자법인주식을 취득한 후 자법인이 동 자산을 양도하는 경우 내재손실, 세무상 장부가액 상승 등 원인을 불문하고 양도손실을 전액 부인하는 별도의 자법인 손실부인규정을 두고 있음
 - 일본은 양도 등 일정한 사유가 발생한 경우에 한해 주식 장부가액을 수정함

4) 연결납세 적용 전 이월결손금 공제 제한

- 조사대상국은 연결납세제도 적용 전 발생한 이월결손금에 대해 자기소득을 한도로만 공제할 수 있도록 제한하는 SRLY 규칙을 두고 있으며, 한도 및 공제 기간은 독일을 제외하고는 각 나라별 일반 「법인세법」 규정에 따라 개별기업과 동일하게 적용됨
 - 우리나라와 일본(그룹통산제도)은 모법인 및 자법인 모두 연결납세적용 전 이월결손금을 자기소득 한도로만 공제하는 SRLY 규칙을 두고 있음
 - 일본의 연결납세제도의 경우 모법인에 대한 SRLY 규칙은 배제되며 자법인은 원칙적으로 연결납세 적용 전 이월결손금을 연결그룹 내에서 사용할 수 없음

- 다만 시가평가제외 대상인 특정 연결자법인의 경우 개별소득금액을 한도로 이월
결손금 공제를 허용하는 SRLY 규칙이 적용됨
- 미국은 모법인에 대한 SRLY 규칙이 배제되며 자법인은 일정한 경우를 제외하고는
원칙적으로 SRLY 규칙이 적용됨
- 영국은 그룹릴리프 적용대상 법인 주식을 신규 취득하는 경우 취득 후 5년 이후부터
발생하는 손실(이월결손금 포함)에 대해서만 공제 가능함
- 독일은 손익이전계약 체결 전 발생한 자법인의 이월결손금은 기관제도에서 사용할
수 없으며 모법인의 이월결손금은 사용 가능함
 - 손익이전계약 이전에 발생한 자법인의 결손을 모법인이 보전하는 경우 그 보전
인수액은 자법인에 대한 추가출자로 간주함

5) 연결납세 적용 후 이월결손금 공제 제한

- 우리나라와 미국은 일정한 경우 연결납세 적용 후 발생한 이월결손금에 대해서도 공제를
제한함
 - 우리나라는 연결납세방식 승인 후 5년 이내에 연결납세방식이 취소되거나 연결자
법인에서 배제되는 경우 사후관리 차원에서 공제받은 다른 연결법인의 소득금액과
결손금을 환원하도록 규정함
 - 미국은 결손법인의 지분율을 5% 이상 보유하던 특정주주의 지분이 매각 또는 소각
등의 방법으로 2년의 기간에 걸쳐 50%를 초과하여 변동하는 경우에는 연결그룹에서
발생한 결손금의 공제를 일정 부분 제한함

6) 의무적용 및 재적용 제한

- 조사대상국의 연결납세적용 여부는 선택사항이나 일단 적용하면 과세단위 조작을 통한
조세회피방지를 위해 일정기간 계속적용 의무 및 재적용 제한을 부여함

- 우리나라 및 독일은 연결납세제도를 적용하면 5년 이상 적용해야 하며 미국과 일본은 원칙적으로 계속 적용해야 함
 - 영국은 별도의 규정을 두고 있지 않음
- 연결법인에서 이탈하는 경우 소득통산형을 채택하고 있는 우리나라, 미국, 일본은 5년 이내 재적용을 제한하고 있음
 - 영국 및 독일은 별도의 규정을 두고 있지 않음

〈표 IV-2〉 조사대상국의 연결납세제도 조세회피방지 규정 등 비교

구분	우리나라	미국	일본		영국	독일	
	연결납세제도	연결납세제도	연결납세제도	그룹통산제도	자본이득 계산특례 ¹⁾	기관제도	
내부 거래 손익	이연 여부	이연	이연	이연	이연	-	
	이연 대상	고정자산 등	고정자산 등 + 재고자산	고정자산 등	고정자산 등	자본자산 등	-
	양도 가액	시가	시가	시가	시가	장부가액 ²⁾	-
	손익 인식	양도법인	양도법인	양도법인	양도법인	양수법인	-
	부당 행위	적용	미적용	적용	적용	미적용 ³⁾	- ⁴⁾
	대응 조정 ⁵⁾	미적용	적용	적용	적용	미적용	
내재 손실 공제 제한 ⁶⁾	적용 여부	적용	적용 ⁷⁾	- (연결 시 시가평가적용)	적용 ⁸⁾	적용	-
	한도	개별소득	개별소득	-	개별소득	자본이득	-
	적용 기간	연결적용 후 5년 이내	계속	-	지배 후 5년 또는 효력 후 3년 중 빠른 날 이내	계속	-

〈표 IV-2〉의 계속

구분	우리나라		미국	일본		영국	독일
	연결납세제도	연결납세제도	연결납세제도	그룹통산제도	자본이득 계산특례 ¹⁾	기관제도	
주식 장부 가액 수정 ⁹⁾	-	적용 ¹⁰⁾	적용	적용	-	-	
이월결손금	연결 전	적용 (모법인 포함) SRLY 규칙 ¹¹⁾	적용 (모법인 제외)	사용불가 ¹²⁾ (모법인 제외)	적용 (모법인 포함)	적용 ¹³⁾ (모법인 제외)	사용불가 ¹⁴⁾ (모법인 제외)
	한도	60%	100%	50%	50%	50% (500만파운드 이하 100%)	해당연도 결손에 한함 (손익대체)
	기간	15년	20년	10년	10년	무제한	-
	연결 후	공제 제한	5년 이내 취소·배제시 결손금 환원	지분변동 시 공제제한 ¹⁵⁾	-	-	-
의무 적용 등	적용 기간	5년 이상	원칙적 계속 적용	원칙적 계속 적용	원칙적 계속 적용	없음	5년 이상
	재 적용 제한	5년	5년	5년	5년	-	-

주: 1) 영국은 자본이득계산특례를 중심으로 비교함. 자본이득계산특례는 지분율이 75% 이상인 그룹의 경우 신청절차 없이 자동적으로 자본손익집단으로 보며 자본손익집단 내 자본자산거래는 하나의 경제적 실체에서 발생한 거래로 간주되는 제도임
 2) 다만 취득 후 6년 이내에 그룹에서 이탈하는 경우 해당 자산을 취득 시 시가로 양도한 것으로 의제하며 또한 그 직후에 시가로 재취득한 것으로 하여 자본이득을 계상함
 3) 영국은 비자본자산에 대해서는 부당행위부인 규정이 적용될 수 있음
 4) 독일은 개별제도에서는 은닉배당에 관한 규정을 두고 이익 분여 시 익금산입하도록 규정하고 있으나, 기관제도 내에서는 은익배당으로 자법인의 이익이 증가하면 모법인의 소득도 증가되므로 이중과세를 방지하지 위해 모법인 수익에서 차감하도록 규정하고 있음
 5) 대응조정이란 양도법인이 저가 또는 고가로 자산을 양도하는 경우 양도법인의 양도가액은 시가로 보아 과세하고 양수법인의 취득가액도 저가 또는 고가가 아닌 시가로 조정해 주는 것임
 6) 내재손실(built-in loss)이란 자산의 시가가 장부가액에 미달하여 이미 손실이 발생하였으나 장부상 실현되지 않은 손실로 연결납세적용 전 발생한 내재손실을 이용한 조세회피 행위를 방지하고자 자기소득 한도로만 공제함

〈표 IV-2〉의 계속

- 7) 미국은 연결 개시 후 5년을 초과한 경우나 내재손실금액이 자산 시가의 15% 또는 1만달러에 미달하는 경우에는 내재손실 공제 제한 규정이 적용되지 않음
 - 8) 일본(그룹통산제도)은 시가평가 제외 법인에 대해 내재손실 공제를 제한하고 통산그룹에서 이탈 시 주요 사업을 계속할 것으로 예상되지 않는 경우 등은 일정한 자산에 대해 시가평가하고 평가손익을 계상하도록 함
 - 9) 주식 장부가액 수정이란 연결모법인이 연결자법인의 주식을 양도하는 경우 주식양도손익이 발생하고 연결자법인의 손익은 다시 연결소득에 포함되어 동일한 손익에 대해 이중과세(이중손실공제)가 발생하므로, 이를 배제하기 위해 주식의 장부가액을 수정하도록 함
 - 10) 미국은 주식 장부가액 수정을 이용한 조세회피를 방지하고자 모법인이 내재이익이 반영된 자법인 주식을 취득한 후 자법인이 동 자산을 양도하는 경우 내재손실, 세무상 장부가액 상승 등 원인을 불문하고 양도손실을 전액 부인하는 '손실부인규정'을 두고 있음
 - 11) SRLY 규칙이란 연결납세제도 개시·가입 전 이월결손금을 자기소득 한도로만 사용하게 하는 조치를 말함
 - 12) 다만 시가평가 제외 대상인 특정 연결자법인의 경우 개별소득금액을 한도로 이월결손금 공제를 허용하는 SRLY 규칙이 적용됨
 - 13) 영국은 신규 지분취득의 경우 그룹릴리프 적용 후 5년 이후 부터의 결손에 대해서만 손실 이월규정을 적용함
 - 14) 독일은 손익이전계약 이전에 발생한 자법인의 결손을 모법인이 보전하는 경우 그 보전인수액은 자법인에 대한 추가출자로 간주함
 - 15) 미국은 결손법인의 지분율을 5% 이상 보유하던 특정주주의 지분이 매각 또는 소각 등의 방법으로 2년의 기간에 걸쳐 50%를 초과하여 변동하는 경우에는 연결그룹에서 발생한 결손금의 공제를 일정 부분 제한함
- 자료: 본문의 내용 저자 요약 정리함

2. 시사점

가. 연결범위 확대 검토

- 우리나라는 2010년 연결납세제도를 도입한 이래로 연결대상 자법인의 범위를 100% 완전지배 자법인에 한정하여 오고 있음
 - 도입 당시 100% 자법인만을 연결대상으로 하였던 것은 예측하지 못하는 조세회피 문제 및 소수주주 지분 영향 문제, 세수감소 우려를 피하기 위함은 물론 간편성 측면에서도 이점이 있었기 때문인 것으로 판단됨
 - 이론적으로도 연결납세제도는 그룹 주주들의 이익에 영향을 주므로 경제적 일체성의 의미를 경영 지배력만이 아니라 법적인 지분청구권까지 포함하여 고려한다면 100% 지분율을 기준으로 하는 것이 가장 합리적임²⁴⁴⁾

- 연결납세제도를 운영하고 있는 주요국들은 대체적으로 지분율 100%보다는 완화된 50~100% 기준을 적용하고 있음
 - 조사대상 주요국들 중 미국은 80%, 일본은 100%, 영국은 75%, 독일은 50% 기준을 설정하고 있음
 - 미국의 경우 1917년 최초 도입 시에는 100%였다가 1924년에는 95%, 1954년에는 80%로 인하함
 - 그 밖에 프랑스와 네덜란드는 95%, 포르투갈과 스페인은 75%, 이탈리아·오스트리아는 50%를 적용하여 제도 혜택의 범위를 넓게 활용하고 있음²⁴⁵⁾

- 완전자법인만을 연결대상으로 할 경우 연결납세제도 적용의 법인 수가 지나치게 제한적이어서 조세의 중립성과 공평성을 추구하는 등 조세제도 운용의 실효성을

244) 김진수·이준규, 2002, p. 145.

245) 본고, p. 14.

떨어뜨린다는 문제가 제기됨

- 2017년 기준 지주회사 관련 법인 1,971개(193개 지주회사) 중 463개 법인(23.5%)만이 연결납세제도를 적용하고 있어 그 활용도가 낮은 상황임²⁴⁶⁾
 - 또한 2015년부터 2019년까지를 기준으로 법인세를 신고한 총법인 수 대비 연결납세를 적용하고 있는 법인의 비중은 0.06~0.07%로 소수에 불과한 수준임²⁴⁷⁾
- 여러 선행연구²⁴⁸⁾에서는 다음과 같은 이유를 들어 연결대상 자법인의 범위를 지분율 80% 등으로 낮추자는 의견이 제기되고 있음
- 연결납세제도는 경제적 동일성에 기반한 단일실체 개념에서 출발하는데, 실질적으로 경제적 동일체를 유지하기 위해 반드시 지분율 100%를 요건으로 하는 것은 지나치게 엄격한 측면이 있음
 - 합병, 주식교환·이전 및 현물출자 등 관련 기업구조조정세제에서 적용되는 세제상 우대 적용에는 기업실체의 동일성 판단기준으로서 지분율 80%를 요건으로 하고 있으므로 연결납세제도 적용 시에도 이와 일관되게 합치하는 것이 바람직함
 - 지분율 요건을 완화하면 연결납세제도 선택에 따른 세부담 경감 인센티브로 인하여 기업지배구조 투명성 제고를 위한 지주회사 설립을 지분 추가 취득을 통해 보다 촉진할 수 있음
- 그러나 지분율 100% 미만의 자법인을 연결대상에 포함할 경우 소수주주 보호 문제와 실무상 업무 부담 및 관련 비용 증가 문제가 발생할 수 있는데 이의 해결이 전제되어야 하나 그 해결이 단기적으로 용이하지 아니하므로 비용-효익분석이 수반되어야 함²⁴⁹⁾
- 첫 번째 선결조건으로서, 연결납세제도 적용에 따른 혜택을 얻지 못하는 소수주주에게는

246) 임동원, 2019, p. 2.

247) 본고, p. 19.

248) 오윤(2010), 김찬섭(2017), 임동원(2019) 등 다수

249) 이와 관련된 보다 구체적인 논의에 대해서는 이하의 시사점 '나. 결손금 사용 대가에 대한 보상 마련', '바. 업무 부담 등 완화' 및 '사. 효율적 관리를 위한 전산 구축 및 전담부서 운영'을 참고

해당 법인의 결손금 사용에 따른 대가(보상금) 산정이 요구되므로 현재 입법 미비 상태로서 관련 입법이 필요함

- 소수주주는 경영 지배력을 가지지 않고 지분청구권자로서만 기능하는데, 만일 연결납세 제도에 의하여 소수주주의 지분청구권에 큰 변동이 수반된다면 이에 민감할 수밖에 없음
 - 연결집단의 주주와 소수주주의 이해관계를 정확하고 완벽하게 조정해 줄 수 있는 보상금 규정 마련은 원천적으로 불가능하며 이에 따른 분쟁의 여지가 상존할 수밖에 없음
- 두 번째 선결조건으로서, 완전자법인만을 연결대상으로 하고 있는 현재에도 실무상 업무 부담 및 관련 비용이 상당한 상황인데, 지분율 요건 완화로 의무편입 대상의 증가에 따른 비용이 그 효익보다 클 것으로 예상될 경우 오히려 연결납세제도 선택을 하지 않게 될 수 있으므로 세제 실무 환경에 대한 검토가 필요함
- 연결대상이 증가하게 되면 각 연결자법인 소득금액 취합, 내부거래 금액 산정, 개별 신고업무 외 연결신고업무 수행에 대한 업무 부담이 늘어남
 - 또한 연결납세 관련 자문용역비가 증가하며 수정신고 또는 경정청구, 세무조사 등으로 인한 과세표준 변동효과에 영향을 주므로 복잡성 증대에 따른 실무상 관리의 어려움이 가중됨
 - 현재의 과세관청 입장에서도 연결납세 관련 추적 시스템 미흡으로 인하여 징세비용이 더욱 증가할 수 있음
- 따라서 이러한 문제점이 해결되기 전에 연결대상 기준을 지분율 100% 이하로 낮추는 즉각적인 방안 도입은 바람직하지 않으며, 향후 운영 추이, 세제 및 기업환경 등의 변화를 참고하여 그 도입 여부를 결정하는 것이 타당할 것으로 판단됨

나. 결손금 사용 대가에 대한 보상 마련

- 현재 우리나라는 연결납세방식을 적용하는 경우 결손금을 다른 연결법인이 사용하여 세부담액이 절감되는 부분에 대한 대가를 해당 결손법인에 지급하는 규정이 없으며 유권해석²⁵⁰⁾도 동일한 입장을 취함
 - 연결모법인은 연결집단법인의 법인세액을 일괄 납부하는 구조이며 연결소득 개별귀속분이 존재하는 연결자법인은 소정의 산식에 의해 안분된 연결법인세액을 연결모법인에 지급할 뿐임
 - 이때 개별납세방식과 비교하여 감소된 세부담상당액에 대하여 결손금이 발생한 연결법인에 지급할 의무가 없으므로 소득이 발생한 법인은 결손금의 차감을 통해 납부세액이 감소되어 궁극적으로 이익(자본)이 증가됨

- 이러한 결손금 사용에 대한 보상 규정이 없는 이유는 우리나라는 완전자법인만을 연결대상으로 하고 있어 소수주주의 부존재로 그 필요성이 크게 대두되지 않기 때문인 것으로 판단됨
 - 만일 소수주주가 존재하는 상황이라면 결손금의 통산으로 그 결손법인의 소수주주는 결손금 소멸로 인한 미래 법인세액 부담액의 증가로 기업가치의 하락이 발생할 수 있음에 따라 손실을 입을 가능성이 있으므로 중요한 문제가 될 수 있음

- 그러나 각 개별 기업은 독립적으로 납세자의 지위를 유지하고 있고, 소수주주 이외에도 이해당사자가 존재하며, 향후 연결범위의 확대에 따른 소수주주 보호를 선제적으로 대비한다는 측면에서 결손금 사용에 대한 보상 기준 마련을 고려해 보는 것도 필요할 수 있음
 - 100% 완전자법인과 연결이라 하더라도 자신의 투자원금과 이자를 안전하게 상환 받고자 하는 채권자, 급여 및 상여를 지급받는 소속 법인의 임직원 등도 이해당사자로서의 지위가 있음

250) 법인-1067, 2010. 11. 16.; 법인-929, 2011. 11. 18.

- 또한 개별 법인 입장에서 이월공제가 가능한 세무상 결손금은 이연법인세자산으로서 인식되어야 하며 미래에 실질적 현금흐름을 창출(법인세부담액을 경감)할 수 있으므로 강제적 결손금 소멸에 대한 보상을 받는 것이 정당화될 수 있음
- 조사대상 주요국들은 일본을 제외하고 보유 지분율의 크기에 상관없이 결손금 사용 대가에 따른 대가 수수가 인정되고 있음
 - 미국은 각 연결구성법인에 대한 연결세액의 배분기준에 대해서는 「내국세법」 및 재무부 시행규칙에서 별도의 규정을 두고 있지 않으며 각 연결구성법인의 합의에 의하여 각 구성법인의 부담세액을 정하는 것을 원칙으로 함
 - 일본은 결손금에 대해서 연결법인의 개별 귀속액을 기준으로 연결집단 법인 사이에 그 대금 정산을 세법상 강제하고 있었으나 2010년에 동 규정이 폐지됨
 - 영국은 결손이전에 따른 법인세 절감액에 대하여 보상금 의무 지급규정은 없으나 청구회사와 대체회사 간 합의에 의해 보상금 수수 여부와 크기가 결정될 수 있음
 - 독일은 주식법에 따른 보상금 지급규정 등을 두고 있으며 계약으로 정한 보상금이 적당하지 않은 경우 중재소송법에 따라 법원은 계약상 지불해야 할 보상금을 결정함
- 그러나 결손금 사용 대가에 대한 정확하고 완벽한 산정 기준을 마련하는 것은 사실상 어려운 측면이 있으므로 발생할 수 있는 문제점을 최소화할 수 있는 방안을 모색하여야 함
 - 연결납세 시 통산된 결손금에 대하여 개별 법인의 입장에서 차기에 과세소득이 발생하지 아니하여 어차피 결손금을 사용할 수 없는 상황이라면 통산된 결손금 대가는 없다고 봄이 타당하나 현 시점에서는 불확실성에 의해 판단이 어려움
 - 미래에 결손금이 공제될 수 있는 상황이라도 연결법인 간의 과세표준 또는 연결세액 감소에 대한 기여도 측정 및 이에 따른 적절한 대가의 산정은 주관적 영역에 속함
 - 만일 보상금액의 결정이 합리적으로 인식되지 않는다면 과세관청에서 부당한 내부 거래로 볼 여지도 있고 연결법인 간의 원만한 합의가 도출되지 않는다면 소송 등의 분쟁이 발생할 수도 있음

- 다만 결손금 사용에 따른 대가를 세법에서 규정하는 것은 무리가 있어 보이며 그 지급여부 및 지급금액은 당사법인 간의 합의를 원칙으로 하되 최소한의 가이드라인을 「상법」 등 관련 법에서 제정하는 것이 바람직할 것으로 판단됨
 - 결손금 사용 대가에 대한 산정은 각 법인이 처한 장래 소득발생의 불확실성에 따라 다를 수 밖에 없으므로 일률적으로 산정방법을 세법에 규정하는 것은 불합리함
 - 따라서 미국이나 영국 모델처럼 당사법인 간의 합의를 우선하되 「상법」 등에서 분쟁의 소지를 줄이고 소수주주 등 이해당사자를 위한 최소한의 기준 마련이 요청됨
 - 예를 들어 대가의 지급 여부 및 산정방식 등에 대해서는 소수주주의 의견을 반영하여 「상법」상 주주총회의 의결을 거치도록 하는 방안이 고려될 수 있음
 - 대가의 구체적 산정방식은 감사보고서 등에 공개되어 채권자 등 외부 이해관계자들에게도 언제든지 투자 판단에 도움이 될 수 있게 함

다. 내부거래 손익인식에 대한 검토

1) 내부거래 손익이연 대상자산 확대

- 우리나라의 연결납세제도에서는 연결법인 간 내부거래에 대하여 기본적으로 그 손익을 이연하도록 하고 있는데, 그 대상을 '양도손익이연자산'으로 하여 범위를 한정하고 있음
 - 양도손익이연자산에는 유무형자산, 채권, 금융투자상품, 토지 및 건축물이 포함되며 재고자산은 포함되지 않음
- 소득통산형 연결납세제도에서는 원칙적으로 모든 내부거래를 외부 실현시점까지 이연시키는 것이 타당하나, 우리나라에서는 재고자산 거래에 대하여 동 원칙을 적용하지 않고 있음
 - 연결그룹 자체를 하나의 경제적 실체로 보는 소득통산형 연결납세제도에서는 내부거래 제거가 이론적 핵심 토대임

- 소득통산형 제도를 채택하고 있는 미국에서는 재고자산을 포함한 모든 내부거래가 인식 제외 대상인데 반해 일본에서는 양도손익이연자산의 범위가 우리나라와 유사함
- 그러나 재고자산 거래를 이연대상의 범위에서 제외하는 이유는 그 효익에 비해 추적 비용이 과다하다는 점 등 간편성 측면 외에 다른 합리적 이유를 찾을 수 없으므로 내부 거래자료 수집에 대한 비용이 크지 않고 내부거래 제거에 따른 중요성이 크다면 재고자산거래도 손익이연을 하는 것이 바람직함
 - 재고자산은 회전율이 높아 거래규모에 비해 연결그룹 내에 미실현으로 정체되는 기간이 짧고 이연손익도 크지 않을 것이라는 인식이 있음
 - 그러나 우리나라 지주회사의 경우 전략협의형 지주회사가 다수를 차지하며 재고자산 거래를 중심으로 한 내부거래를 통해 기업집단 전체의 사업전략을 결정하는 것이 일반적이어서 내부 재고자산거래의 중요성이 무시할 수 없는 수준이라는 주장도 있음²⁵¹⁾
- 현재 지배회사는 지분을 50%를 초과하는 종속회사에 대하여 일부 예외를 제외하고 기본적으로 연결재무제표 작성대상에 포함시키고 있으므로,²⁵²⁾ 연결납세제도 적용 시 재고자산을 포함한 내부거래 자료를 추가적 비용 없이 연결감사보고서를 통해 활용하는 것이 가능함
 - 지배회사가 상장법인²⁵³⁾인 경우 2011년에 도입된 K-IFRS(한국채택 국제회계기준)의 적용에 따라 규모에 상관없이 모든 종속회사에 대해 연결대상으로 편입하도록 하고 있음
 - 지배회사가 비상장법인인 경우 일반기업회계기준에 따라 외부감사대상에 해당하지 않는 일정 규모 미달의 종속회사를 제외하고는 모든 법인을 연결대상에 포함시키도록 하고 있음

251) 김형향, 「기업유형별 연결납세제도 도입효과 분석: 지주회사와 일반연결집단을 중심으로」, 석사학위 논문, 서울시립대학교, 2015, pp. 44~49.

252) 「주식회사의 외부감사에 관한 법률」 제2조 제3호 및 동법 시행령 제1조의3

253) 상장법인 외에 상장예정법인 및 금융회사(일부 제외)도 같은 규정이 적용됨

- 종속회사가 자산총액(120억원), 부채총액(70억원), 매출액(100억원), 종업원 수(100인) 등의 기준 미달에 해당하면 연결대상에서 제외하도록 함
- 그러나 이러한 규모기준에 의한 예외규정도 점차적으로 철폐될 예정이어서 모든 종속회사를 연결대상으로 할 것을 기본방향으로 함²⁵⁴⁾
- 다만 지배회사가 외부감사대상에 해당하지 않는 극히 예외적 경우에는 중소기업회계기준이 적용되어 연결재무제표 작성의무를 면제함
- 따라서 연결재무제표에 포함시켜야 하는 완전자법인에 해당하는 경우 재고자산거래를 포함한 모든 내부거래에 대해 그 손익을 이연하는 것을 고려할 필요가 있음
 - 연결법인의 추가적 절차나 비용 부담 없이 경제적 단일실체라는 이론적 개념에 보다 부합할 수 있음
 - 다만 연결재무제표 의무 포함대상에서 제외되는 연결자법인의 경우에는 현재의 규정처럼 재고자산을 양도손익이연자산의 범위에서 제외하는 예외규정을 둘 수 있음

2) 부당행위계산의 부인 적용에 관한 개선

- 연결납세제도는 단일실체개념에 따라 연결집단 내의 내부거래로 인한 양도손익이연자산의 경우 손익을 이연시키고 있으나, 부당행위계산의 부인이 적용되는 경우에는 이를 배제하고 개별 실체개념을 적용하도록 하고 있음
 - 연결납세제도는 기업집단을 하나의 경제적 실체로 보아 과세하는 제도로 내부거래로 인한 양도손익이 발생하는 경우 이를 이연하도록 규정함
 - 다만 특수관계 법인간 고·저가양도를 통해 세부담 없이 개별법인의 이익을 다른 법인에 임의로 이전하는 것을 방지하고자 연결법인 내 거래라도 양도손익이연자산에 부당행위계산의 부인이 적용되는 경우 과세이연을 배제하고 개별 실체개념을 적용함

254) 2018년 10월 31일 「외부감사법 시행령」 개정으로 종속회사 규모와 관계없이 연결대상에 포함되는 것으로 개정하였으나 코로나19의 영향으로 2020년 초 동 개정규정을 2년간(2020~2021사업연도) 유예하도록 함

- 그러나 연결납세제도에서 부당행위계산의 부인규정을 적용하는 것은 단일실체개념에도 반하며 이로 인해 이중과세 등의 문제가 발생함
 - 연결납세제도는 단일 실체개념을 전제로 하기 때문에 연결법인 간 양도손익이연자산에 대해서는 부당행위계산의 부인을 적용하지 않는 것이 논리적으로 부합함
 - 그럼에도 불구하고 우리나라는 부당행위계산의 부인이 적용되는 경우 연결실체를 부인하고 각 법인 간의 거래로 보아 개별 실체개념을 적용하는데, 이에 따라 이중과세 문제가 발생함
 - 모법인이 자법인에 자산을 저가양도 하는 경우 시가와 대가의 차액만큼 부당행위계산의 부인이 적용되어 모법인은 법인세를 추가로 납부하게 되고, 자법인은 저가로 양수한 가액이 취득가액이 되어 결과적으로 모법인 및 자법인 모두에 법인세가 과세됨²⁵⁵⁾

- 따라서 부당행위계산의 부인에 따른 이중과세를 방지하기 위해 연결법인 간 거래에 대해서는 '대응조정'²⁵⁶⁾ 도입을 고려해 볼 수 있음
 - 미국은 모든 연결법인 간 내부거래에 대하여 하나의 법인 내에서의 부문 간 거래와 동일한 세무효과를 얻도록 대응원칙을 적용하고 있음
 - 이러한 대응원칙은 연결법인 간 내부거래가 부당거래라고 하더라도 하나의 과세단위인 연결집단의 조세부담이 감소하지 않으면 부당행위계산의 부인을 적용하지 않음²⁵⁷⁾
 - 일본은 연결법인 간 자산을 저가 또는 고가로 양도한 경우 양도법인은 시가로 양도한 것으로 보아 자산을 이연하며, 양수법인의 취득가액은 저가 또는 고가가 아닌 시가로

255) 김상문, 「법인세법상 부당행위계산부인 제도에 관한 연구」, 박사학위논문, 강남대학교, 2015, p. 109.

256) 대응조정이란 거래상대방(양수법인)의 거래가액을 정상가액으로 조정해 주는 것으로(김천웅·김원배, 2011: 283) 양도법인이 저가로 자산을 양도하는 경우 양도법인의 양도가액은 시가로 보아 과세하고 양수법인의 취득가액도 저가가 아닌 시가로 조정해주는 것임. 참고로 연결모법인이 연결자법인에 시가 3억원인 자산을 2억원에 양도하고 연결자법인이 이를 제3자에게 3억원에 양도한 경우 대응조정 여부에 따른 세무담은 다음과 같음

- (대응조정 불인정) 연결모법인은 시가와 대가의 차이 1억원이 익금산입되고 연결자법인은 양도차익 1억원이 발생함

- (대응조정 인정) 연결모법인은 시가와 대가의 차이 1억원이 익금산입되고 연결자법인의 취득가액은 대응조정으로 3억원이 되어 양도차익이 발생하지 않음

257) 김천웅·김원배, 2011, p. 283.

보는 대응조정을 통해 이중과세를 방지하고 있음

- 우리나라의 경우에도 국외 특수관계자 간 거래에 대해서는 체약상대국의 과세조정에 따른 대응조정이 마련되어 있음²⁵⁸⁾
 - 기업집단 전체로 보면 동일소득에 대해 이중과세되는 경제적 이중과세가 발생하므로, 이를 방지하기 위해 조세조약에 기초하여 상대국의 과세당국과 협의를 수행하여 그 협의 결과 상호합의에 도달한 경우 거주자의 소득을 대응조정해 줌²⁵⁹⁾

라. 자법인주식 장부가액 수정

- 현재 우리나라는 연결납세제도 운영에 있어 자법인주식 세무상 장부가액 수정 제도를 두지 않고 있음
 - 자법인주식에 대한 장부가액 수정이란 추후 자법인주식의 양도 시 양도손익 계산의 기초가 되는 세무상 취득가액을 수정하는 것을 말함
- 그러나 완전자법인 주식에 대한 세무상 장부가액을 수정하지 않는다면 동 주식의 처분시점에서 연결자법인 자체에 발생한 소득(결손) 및 모법인의 양도손익이 이중으로 계상되는 문제점이 발생함
 - 즉 자법인의 손익이 연결과세소득에 두 번(연결과세소득에 산입하는 자법인 손익으로서 한 번, 자법인주식을 처분하는 때 연결소득에 산입하는 모법인의 주식양도손익으로서 한 번) 산입되는 것을 허용하게 됨
 - 주식의 양도 시 양도가액(시가)에는 자법인주식의 누적 손익이 반영됨
- 소득통산형 연결납세제도를 운영하고 있는 미국 및 일본은 연결대상 자법인주식을 양도하는 경우의 모법인의 양도손익과 연결단계에서 연결소득에 포함되는 동일한 손익에

258) 「국제조세조정에 관한 법률」 제12조 제1항

259) 삼일아이닷컴, 「제12조 체약상대국의 과세조정에 대한 대응조정 해설」, "http://www.samili.com/tax/jomunhaesul/explain_tax.asp?code=32-20&jo=12&treejo=0#content_body, 검색일자: 2021. 7. 30.

대해 이중과세(또는 이중손실공제) 발생을 막기 위해 자법인주식의 장부가액을 수정하는 규정을 두고 있음

- 미국은 각 연결신고연도의 연도말 시점 및 지분변동 시점에서 자법인주식의 세무상 장부가액을 수정함
- 일본은 양도 등의 사유가 발생한 경우에 한해 이익적립금 계정에 증감액을 반영하여 자법인주식 장부가액을 수정함

□ 우리나라도 연결그룹을 하나의 경제적 단일실체 개념에서 파악해야 한다는 입장에 서서, 소득 또는 손실이 이중으로 연결소득계산에 산정되지 않도록 하는 자법인주식에 대한 세무상 장부가액 수정 제도 도입을 고려할 필요성이 있음

- 자법인 주식의 장부가액은 자법인의 과세소득 발생 시 가산하고 결손금 발생이나 배당지급 시 차감하여야 함
- 결과적으로 자법인 소득(또는 결손)이 발생하면 연결과세소득을 증가(감소)시킴과 동시에 세무상 장부가액을 증액(감액)시킴으로써 장래의 자법인주식 양도손익을 조정되게 하여 이중계상이 방지될 수 있음

□ 다만 자법인주식 장부가액 수정 제도 도입에 있어서 연결납세방식의 적용 후 5년 이내에 자법인주식을 처분하여 연결대상에서 배제될 경우에 적용하도록 하는 ‘결손금 환원 규정’(2015년 도입)과의 통합 내지 조정이 필요할 수 있음

- ‘결손금 환원 규정’은 연결납세방식의 의무 적용기한을 준수하지 못한 연결납세법인에 대한 사후관리를 강화하기 위해 도입된 것으로 공제받은 다른 연결법인의 소득금액과 결손금을 상호 환원하도록 하는 제도임
- ‘결손금 환원 규정’은 모법인과 자법인 간, 또는 자법인들 간의 결손통산이 있었던 경우, 해당 자법인주식의 처분에 따른 이중과세(또는 이중 손실공제) 방지 목적의 ‘자법인주식 장부가액 수정’과 유사한 효과를 냄
- 그러나 의무적용기간 5년을 초과하여 자법인주식을 처분하는 경우, 결손통산이 발생하지 않았던 경우 등에는 자법인주식 장부가액 수정제도의 효과를 기대하기 어려움

마. 모법인의 연결납세적용 전 이월결손금 사용

- 우리나라는 모법인의 연결납세 적용 전 이월결손금에 대해 연결납세 적용 후 자기소득 한도 내에서만 사용할 수 있도록 하는 SRLY 규칙을 적용하고 있음
 - SRLY 규칙은 결손금을 사용할 목적으로 자법인을 취득하는 등 조세회피의 우려가 있어 연결 전 발생한 손실을 다른 연결법인의 이익과 상계하는 것을 허용하지 않기 위해 도입됨
 - 조사대상국은 일본의 그룹통산제도를 제외하고는 자법인에 대한 SRLY 규칙 적용 여부와 관계없이 모법인에 대해서는 SRLY 규칙을 적용하지 않음

- 연결실체의 관점에서는 모법인이 연결실체와 같은 인격체이므로 연결납세적용 전 발생한 모법인의 이월결손금을 공제하는 것이 합리적이라 볼 수 있음
 - 미국 및 일본(연결납세제도)의 경우 연결납세를 적용하기 전 발생한 결손금이라도 모법인에서 발생한 결손금의 경우에는 자기소득금액 제한 없이 공제하도록 하고 있는데, 이는 연결납세 집단을 공통의 모회사와 동일시하는 것으로 연결회계이론에서의 지배회사이론과 유사한 입장이라 할 수 있음²⁶⁰⁾
 - 손익대체형을 채택하고 있는 영국 및 독일의 경우에도 모법인의 이월결손금에 대해서는 제한 없이 사용할 수 있음
 - 연결납세제도의 취지 및 논리상 모법인은 연결실체와 같은 인격체로 볼 수 있으므로, 모법인에서 발생한 결손금은 제한 없이 연결소득에서 공제하는 것이 타당하다고 할 수 있음

- 그러나 연결실체의 관점에도 불구하고 조세회피방지 관점에서는 이를 보완할 수 있는 제도 마련이 선행되어야 하는 등 제도가 복잡해져 연결납세적용을 회피하는 요인이 될 수 있으므로 현행 제도를 유지하는 것이 바람직하다고 판단됨

260) 김진수, 『미국의 연결납세제도』, 한국조세재정연구원, 2003, p. 328.

- 연결납세적용 전 발생한 모법인의 이월결손금에 대해 연결집단 내에서 공제받을 수 있도록 하면, 결손금을 가지고 있는 모법인은 자법인과의 연결납세적용을 통해 결손금을 공제받을 수 있는 등 조세회피의 유인이 됨
- 미국은 조세회피를 방지하기 위한 규정이 다양하게 존재하며 SRLY 규칙도 이 중 하나로, 이를 보완하기 위해 내재손실공제 제한, 모회사 지분변동에 따른 규제, 역취득에 대한 규제 등을 두고 조세회피를 방지하기 위한 조치를 하고 있으나²⁶¹⁾ 미국과 같이 다양한 조세회피규정을 도입하는 경우 제도가 복잡해지고 이에 따라 연결납세제도를 회피하려는 기업이 증가할 수 있음
- 연결납세제도는 각국의 조세환경에 따라 다른 체계를 가지고 있으므로 조세회피 수단의 남용을 방지하기 위해 모법인에 대해서도 연결납세적용 전 이월결손금을 자기소득 한도로만 공제하는 현행 제도를 유지하는 것이 바람직하다고 판단됨

바. 업무 부담 등 완화

- 연결납세제도는 연결법인 간 결손금을 공동으로 이용할 수 있다는 장점에도 불구하고 업무 부담 등의 사유로 연결납세를 적용하고 있는 법인은 2019년 기준 0.06% 정도에 불과한데, 이는 완전지배관계 등 연결납세적용 요건 자체를 충족하지 못하는 경우를 제외하고는 업무 부담이 주요 원인 중의 하나로 생각됨
- 연결모법인의 경우 각 연결자법인의 손익을 모두 통산하고 연결조정항목 및 거래손익 조정 후 연결조정을 거쳐 연결소득금액을 계산하는 등 연결신고업무 수행에 대한 세법에 대한 전문성 등이 요구됨
- 특히 연결납세적용 후 각 연결자법인에서 세무신고 오류, 수정신고 또는 경정청구, 세무조사 등으로 세액에 변동이 발생한 경우 모든 연결법인의 세액을 재계산해야 하는 등 실무상 어려움 등 업무 부담이 가중됨
- 또한 연결신고업무 수행에 대한 업무 부담 외에도 일반적으로 세부담 감소를 기대하기 위해서는 연결집단 내 특정법인에 결손이 발생하거나 향후에도 결손이 발생할 것으로

261) 이준규, 『미국의 연결납세제도』, 한국조세연구원, 2003, p. 106.

예상되어야 하므로, 이에 대한 미래 손익관리 등 연결납세적용에 영향을 미치는 여러 요인을 종합적으로 관리함으로써 발생하는 업무 부담도 적지 않음

- 일본의 경우 업무 부담 등을 완화하기 위해 2022년 4월 1일 이후 개시하는 사업연도부터 연결납세제도를 개별신고방식인 그룹통산제도로 전환하기로 함
 - 일본의 연결납세제도의 경우 세액계산이 복잡하고 수정·경정 시 업무 부담이 과도하여 연결납세제도를 선택하는 기업이 소수에 머무는 등 연결납세제도에 대한 간소화 필요성이 제기됨
 - 이에 따라 일본은 기업그룹을 하나의 납세단위로 하는 연결납세제도를 각 법인을 납세단위로 하고 기업 내 손익통산은 가능한 그룹통산제도로 전환하기로 함
 - 그룹통산제도는 개별신고방식을 도입하여 세액계산 및 신고방법을 간소화하고, 특히 수정·경정 시 기업그룹 내의 다른 법인의 과세소득 또는 법인세액 계산에 영향을 미치지 않도록 하여 업무 부담을 간소화하는 방식으로 개편됨

- 연결납세제도를 선택하는 데 가장 큰 제약요건 중 하나인 업무 부담 측면에서는 일본의 그룹통산제도를 참고하여 제도를 개선하는 방안을 고려할 수 있을 것임
 - 그룹통산제도로의 전환은 일본과 유사한 연결납세제도를 가지고 있는 우리에게 시사하는 바가 크다고 생각함
 - 우리나라의 경우 연결납세제도를 선택하는 기업의 모법인 및 자법인 수를 별도로 관리하는 통계는 없으나, 일본의 경우를 참조하면 연결그룹당 평균 법인 수는 2020년 기준 약 7.6개로 자법인에서 수정·경정 등이 발생하면 모법인이 세액을 재계산해 신고해야 하므로 이로 인한 업무 가중은 불가피한 것으로 보임
 - 업무 부담을 고려하면 일본의 그룹통산제도를 참고하여 손익 및 결손금은 통산하되, 각 개별기업이 신고·납부하도록 하여 수정·경정 시 다른 법인의 세액에 영향을 미치지 않도록 하는 것도 하나의 방안이 될 수 있음
 - 이를 위해 연결납세제도 적용기업의 현황 및 연결납세제도를 선택하지 않는 사유 등의 조사가 선행되어야 할 것임

- 개별신고 방식으로 전환하는 경우 각 법인별로 세율을 적용하므로 연결집단으로 신고함에 따라 누진세율이 적용되어 오히려 세부담이 증가하는 현상은 없어질 것으로 판단됨
- 다만 일본의 그룹통산제도는 현행 연결납세제도의 큰 틀을 개정한 것으로, 우리나라의 납세환경에 맞는 심도 있는 검토가 필요할 것으로 판단됨
 - 연결납세제도는 각국의 조세제도, 상법 등에 따라 대상, 방법, 절차 등에 있어 매우 상이하며 각국의 실정에 맞는 독자적인 제도를 가지고 있어 어느 방법이 더 적합하다고 말할 수 없음
 - 일본은 개정사유에서 연결납세제도는 미국의 연결납세제도를 참고하여 설계된 것이나 미국과 일본의 회계정보에 대한 모법인 집약도, 경리부문 체계, 입증책임 소재 등이 달라 일본의 경제사회 상황하에서는 미국형 연결납세제도가 모법인 및 과세관청의 업무 부담을 과도하게 하는 면이 있다는 점을 밝히면서 일본의 실정에 맞는 제도로 개선한 것임
 - 우리나라의 경우 연결납세제도가 도입된 지 10년이 경과하였으므로 현재 연결납세제도의 체계 및 기타 관련법규 등과의 관계, 실무상 적용 현황 및 업무 부담 문제 등 실증연구를 통한 전반적인 검토 후 도입 여부를 판단해야 될 것으로 보임

사. 효율적 관리를 위한 전산 구축 및 전담부서 운영

- 연결납세제도 신고 관련 업무 무담 완화 및 체계적인 관리 및 등을 위한 전산 시스템 구축이 필요하다고 생각됨
 - 연결법인세 계산 관련 국세청 내부 전산상 시스템이 구축되어 있지 않아 연결모법인이 각 연결자법인의 수정·경정 및 세무조사 내역 등을 추적하기 위해 많은 시간 및 인력을 투입하는 등 업무 부담이 더욱 증대되는 경향이 있음
 - 수정·경정, 세무조사 등으로 인한 세액 산정 시 연결모법인뿐만 아니라 연결자법인 모두를 포함한 연결법인 전체에 대한 법인세 신고내용이 파악되어야 하나 전산이

구축되지 않아 세액산정의 어려움 등이 존재하며 이로 인한 납세자 및 과세관청의 업무 부담이 가중되고 있음

- 전산 시스템 구축으로 업무 부담을 완화하고 체계적으로 관리할 수 있도록 하는 등 개선이 필요함
- 또한 연결납세제도의 조세행정의 효율적인 관리를 위한 전담부서 운영 등을 고려해야 할 것으로 보임
- 현재 세무조사 대상은 개별 자법인을 기준으로 선정하고 조사 범위는 연결세액 등 계산방법이 포함되므로 중복조사의 문제가 발생할 수 있어 신고 현황 및 조사 실적 등을 일괄·체계적으로 관리할 수 있는 전담부서가 필요하다고 판단됨
 - 단기적으로는 모법인 관할세무서에서 연결납세와 관련된 사항은 일괄적으로 관리하고 자법인 관할세무서가 필요시 모법인의 관할세무서에 자료 등을 요청하는 방안을 고려할 수 있음
 - 장기적으로는 연결납세법인만을 총괄적으로 관리하는 전담부서를 도입하고, 세무조사 또한 연결납세 단위로 진행해 중복조사를 방지하는 등 연결법인을 효율적으로 관리할 수 있도록 하는 방안을 고려해 볼 수 있음

참고문헌

- 국세청, 「연결납세제도 해설」, 법인세 주제별 가이드, No. 08, 2010.
- _____, 「2021 법인세 신고안내」, 2021.
- 기획재정부, 「법인세 연결납세제도 도입」 관련 보도자료, 2008. 3. 3.(자료명 저자 재확인 필요)
- 김문현·김란영, 『연결납세제도에 관한 연구』, 한국증권연구원, 2001.
- 김상문, 「법인세법상 부당행위계산부인 제도에 관한 연구」, 박사학위논문, 강남대학교, 2015.
- 김유찬·이유향, 『주요국의 조세제도: 독일편』, 한국조세연구원, 2009.
- 김진수, 『미국의 연결납세제도』, 한국조세연구원, 2003.
- 김진수·이준규, 『연결납세제도의 도입에 관한 연구』, 한국조세연구원, 2002.
- 김찬섭, 「지주회사과세제도의 개선방안에 관한 연구」, 박사학위논문, 고려대학교, 2017.
- 김천웅·김원배, 「연결납세제도에서 양도손익이연자산에 대한 부당행위계산부인의 문제점과 개선방안에 대한 연구」, 『회계정보연구』, 제29권 제2호, 한국회계정보학회, 2011, pp. 279~ 300.
- 김형향, 「기업유형별 연결납세제도 도입효과 분석: 지주회사와 일반연결집단을 중심으로」, 석사학위논문, 서울시립대학교, 2015.
- 배준호, 『일본의 연결납세제도』, 한국조세연구원, 2003.
- 오윤, 「연결납세제도와 법인세법-합병과세와 주식교환 후 연결납세의 비교분석을 중심으로-」, 『조세법연구』, 제16권 제3호, 한국세법학회, 2010, pp. 256~288.
- 이우택, 「우리나라 연결납세제도의 도입방안과 실행가능성에 관한 연구 - 미국, 영국, 독일, 프랑스 등 주요 국가 연결납세제도의 비교연구 -」, 『세무학연구』, 제17권 제0호, 한국세무학회, 2001, pp. 69~128.
- 이기욱, 「독일 법인세법상 기관관계제도」, 『조세연구』, 제10권 제3집, 한국조세연구포럼, 2010, pp. 320~342.

_____, 「미국에서의 연결납세 이론과 제도」, 『조세학술논집』, 제27권 제1호, 2011, pp. 211~233.

이준규, 『미국의 연결납세제도』, 한국조세연구원, 2003.

이준규·김진수, 『손익대체형 기업집단세제의 도입 가능성-영국 및 미국 기업집단세제의 비교를 중심으로-』, 한국조세연구원, 2005.

임동원, 「연결납세제도의 적용범위 확대에 대한 검토」, 한국경제연구원, http://www.keri.org/web/www/issue_02?p_p_id=EXT_BBS&p_p_lifecycle=0&p_p_state=normal&p_p_mode=view&p_p_col_id=column-1&p_p_col_count=1&_EXT_BBS_struts_action=%2Fext%2Fbbs%2Fview_message&_EXT_BBS_sCategory=&_EXT_BBS_sKeyType=&_EXT_BBS_sKeyword=&_EXT_BBS_curPage=1&_EXT_BBS_optKeyType1=&_EXT_BBS_optKeyType2=&_EXT_BBS_optKeyword1=&_EXT_BBS_optKeyword2=&_EXT_BBS_sLayoutId=0&_EXT_BBS_messageId=355910, 검색일자: 2021. 6. 1.

정정운, 『세법학 I-2』, 상경사, 2021.

한국공인회계사회, 『기업구조조정세제와 연결납세 가이드』, 삼일인포마인, 2014.

国税庁, 「法人税関係法令の改正のあらまし(連結納税制度の創設) 平成14年8月」, 2002.

_____, 「グループ通算制度の概要 令和2年4月」, 2020(a).

_____, 「グループ通算制度に関するQ&A」, 2020(b).

内閣府, 「第24回 税制調査会の資料」 連結納税制度の見直しについて, 2019(a).

_____, 「第24回 税制調査会の資料」 説明資料-連結納税制度の見直しについて-, 2019(b).

_____, 「第24回 税制調査会の資料」 参考資料-連結納税制度の見直しについて-, 2019(c).

財務省, 「令和2年度 税制改正の解説, 連結納税制度の見直しに関する法人税法等の改正」, 2020.

税務大学校, 「法人税法(基礎編) 令和3年度版」, 2021, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kohon/houjin/mokuji.htm>, 검색일자: 2021. 6. 23.

尾高好晴, 「連結納税制度の連結対象範囲-諸外国の連結対象範囲と比較して-」, 『社学研論集』, 第30號, 2017, pp. 133~143.

국세법령정보시스템, <https://txsi.hometax.go.kr/>

국세통계포털, <https://tasis.nts.go.kr/>

삼일아이닷컴, <http://www.samili.com/>

독일 국가법령정보포털, <http://www.gesetze-im-internet.de/>

독일 법률정보 데이터베이스, <https://beck-online.beck.de/>

독일 세무컨설팅회사, <https://www.smartsteuer.de/>

미국 국세청, <https://www.irs.gov/>

영국 국세청, <https://www.gov.uk/>

일본 국세청, <https://www.nta.go.jp/>

일본 국가법령정보포털, <https://elaws.e-gov.go.jp/>

일본 내각부, <http://www.cao.go.jp/>

일본 신일본법규, <https://www.sn-hoki.co.jp/>

일본 재무성, <https://www.mof.go.jp/>

일본 PWC, <https://www.pwc.com/jp>

일본 TKC, <https://www.tkc.jp/>

IBFD, <https://research.ibfd.org/>

PWC Worldwide Tax Summaries, <https://taxsummaries.pwc.com/>

UK MARKET TAX, <https://www.markeltax.co.uk/industry-news/utilising-corporate-losses-trading-losses>

세법연구 21-01
연결납세제도에 관한 연구

발 행 2021년 9월 30일
저 자 최인혁 · 이형민 · 이성현
발행인 김재진
발행처 한국조세재정연구원
301147 세종특별자치시 시청대로 336
TEL: 044-414-2114(대) www.kipf.re.kr
등 록 1993. 7. 15. 제2014-24호
조 판 및 쇄 디자인범신
© 한국조세재정연구원 2021 ISBN 979-11-6655-070-6

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.

