



# 연결납세제도의 적용대상 확대 논의 및 과제

황성필

우리나라는 2010년 연결납세제도를 시행한 이래로 적용범위를 100% “완전 지배” 자법인에 한정하여 오고 있어, 제도의 활용도 및 실효성이 낮은 상황이다. 정부가 발표한 ‘2022년 세제개편안’에 따르면 연결납세제도의 활용도를 제고하기 위해 지분율 요건을 완화(100%→90%)하여 적용대상을 확대하였다. 연결납세제도는 조세의 중립성 제고에 기여하는 제도로서, 향후 그 적용대상 확대에 관한 논의 시 해외 사례, 기업구조조정세제·수입배당금 익금불산입 제도와의 정합성 확보 등의 측면과 소수주주 보호문제 보완방안 등을 종합적으로 고려한 검토가 이루어지기를 바란다.

## 1 들어가며

연결납세제도는 모법인과 자법인이 경제적으로 결합되어 있는 경우 경제적 실질에 따라 해당 모회사와 자회사를 하나의 과세단위로 보아 소득을 통산하여 법인세를 과세하는 제도이다. 우리나라는 「법인세법」에 연결납세제도의 규정을 2008. 12. 26. 신설하여 2010. 1. 1.부터 시행하고 있다.<sup>1)</sup>

그러나, 연결납세제도가 시행된 이후 약 10년간 적용범위가 100% 지분율(완전 지배)로 한정되어 제도의 활용이 어려운 측면이 있다.

정부가 발표한 ‘2022년 세제개편안’에 따르면 연결납세제도의 활용도를 제고하기 위해 지분율 요건을 완화(100%→90%)하여 적용대상을 확대하였고, 이에 대해 현재 국회에서 논의 중에 있다.<sup>2)</sup>

1) 「법인세법」 제2장의3 각 연결사업연도의 소득에 대한 법인세(제76조의8부터 제76조의22까지)  
2) 정부는 ‘2022년 세제개편안’의 내용이 담긴 「법인세법 일부개정법률안」(의안번호 2117165)을 2022. 9. 1. 국회에 제출하였고, 현재 국회 기획재정위원회에서 논의 중에 있다.

이 글에서는 연결납세제도의 의의·유형, 우리나라의 연결납세제도 및 해외 사례 등을 살펴보고, 향후 연결납세제도 적용대상 확대와 관련한 논의에 시사점을 제공하고자 한다.

## 2 연결납세제도의 의의 및 유형

### (1) 연결납세제도의 의의 및 효과

연결납세제도(Consolidated tax return)<sup>3)</sup>는 모법인·자법인이 경제적으로 결합되어 있는 경우 경제적 실질에 따라 해당 모법인·자법인을 하나의 과세 단위로 보아 소득을 통산하여 법인세를 과세하는 제도로서 조직형태(사업부 또는 자회사)에 관계없이 세 부담이 동일하게 유지되도록 하는 제도이다.<sup>4)</sup>

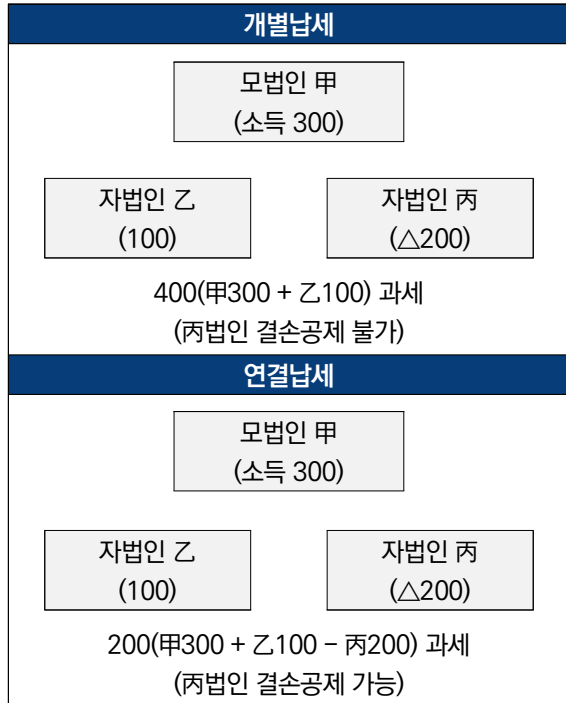
연결납세제도를 적용하는 경우 연결집단<sup>5)</sup> 내 개

3) “연결납세방식”이란 둘 이상의 내국법인을 하나의 과세표준과 세액을 계산하는 단위로 하여 제2장의3에 따라 법인세를 신고·납부하는 방식을 말한다(「법인세법」 제2조제6호)  
4) 국세청, 「연결납세제도 해설」, 2010. 11. p.1  
5) “연결집단”이란 연결법인 전체를 말하며, “연결법인”이란 연결납세방식을



별법인의 결손금이 통산되어 연결집단의 모든 개별 법인이 각각 개별납세하는 경우보다 세부담이 감소할 수 있다.

[그림] 개별납세와 연결납세 비교



※ 자료: 국세청, 「연결납세제도 해설」, 2010. 11.

연결납세제도를 도입하게 되면 긍정적인 효과와 부정적인 효과가 있다.<sup>6)</sup>

연결납세제도의 긍정적인 효과로 세부담의 공평성과 세제의 중립성을 제고할 수 있다. 회사가 어떠한 조직형태로 운영할지 결정함에 있어 단일법인인 경우나 또는 자법인을 설립해서 운영하는 경우 모두 경제적 실질이 같은 경우 세부담이 동일하기 때문이다.

연결납세제도의 부정적인 효과로 세수가 감소하고, 조세행정비용이 증가할 수 있다. 연결납세제도는 연결집단 내 개별법인의 소득을 합산하여 과세하는 제도로서 결손금 통산 등으로 인해 연결집단의 소득이 감소할 수 있고, 그 계산과정이 복잡하기 때문이다.

적용받는 내국법인을 말한다(「법인세법」 제2조제7호·제8호).

6) 김진수·이준규, 「연결납세제도의 도입에 관한 연구」, 한국조세재정연구원, 2002. 9, pp.20~27

## (2) 연결납세제도의 유형

연결납세제도의 유형은 ‘소득통산형’과 ‘손익대체형’으로 구분된다.

‘소득통산형’이란 모법인과 자법인을 하나의 법인으로 보아 연결소득을 산출한 후 연결세액을 계산하는 방식을 뜻한다.

‘손익대체형’이란 개별적으로 과세소득을 계산한 후 연결법인간 결손금의 대체만 인정하는 방식을 뜻한다.

## 3 우리나라의 연결납세제도 및 해외 사례

### (1) 우리나라의 연결납세제도

우리나라는 2008년 12월 26일 「법인세법」 개정 시, 기업의 경영조직 선택에 있어 조세의 중립성을 제고하기 위하여 연결납세제도를 도입하였으며 2010년 1월 1일부터 시행하였다.

우리나라의 연결납세제도는 ‘소득통산형’ 방식을 채택하고 있는데, 적용대상은 모법인과 “완전 지배” 관계에 있는 자법인으로 내국법인에 한정된다. 여기서 “완전 지배”란 내국법인이 다른 내국법인의 발행주식총수의 전부(100%)를 보유하는 경우를 말하며 내국법인과 그 내국법인의 완전자법인이 보유한 다른 내국법인의 주식 등의 합계가 그 다른 내국법인의 발행주식총수의 전부(100%)인 경우를 포함한다.<sup>7)</sup>

다른 내국법인을 완전지배하는 내국법인(완전모법인)과 그 다른 내국법인(완전자법인)은 완전모법인의 납세지 관할 지방국세청장의 승인을 받아 연결납세방식을 적용할 수 있다.<sup>8)</sup>

연결납세적용 여부는 선택이지만, 일단 적용하면 과세단위 조장을 통한 조세회피 방지를 위해 일정기간(5년) 계속 적용하여야 한다.<sup>9)</sup>

7) 「법인세법」 제76조의8제1항·제5항

8) 「법인세법」 제76조의8제1항

9) 「법인세법」 제76조의10제1항

## (2) 해외 사례

연결납세제도는 OECD 38개국 중 미국·영국·일본·독일 등 24개국에서 시행 중이며, 대체적으로 지분율 100%보다는 완화된 50~95% 기준을 적용하고 있다.

[표] OECD 국가의 연결납세제도

| 구분       | 국가 수 | 국가  |
|----------|------|---|
| 지분율 100% | 4개국  | 한국·일본·호주·뉴질랜드   |
| 지분율 95%  | 3개국  | 프랑스·네덜란드·룩셈부르크  |
| 지분율 90%  | 5개국  | 벨기에·스웨덴·노르웨이·아이슬란드·핀란드  |
| 지분율 80%  | 2개국  | 미국·멕시코  |
| 지분율 75%  | 6개국  | 영국·아일랜드·헝가리·폴란드·포르투갈·스페인  |
| 지분율 50%  | 4개국  | 독일·오스트리아·이탈리아·덴마크   |
| 미도입      | 14개국 | 캐나다·터키·스위스·그리스·이스라엘·라트비아·리투아니아·에스토니아·슬로베니아·슬로바키아·칠레·콜롬비아·코스타리카·체코 |

※ 자료: 최인혁·이형민·이성현, 「연결납세제도에 관한 연구」, 한국조세재정연구원, 2021.9.30.

특히, 미국의 경우 1917년 최초 도입 시에는 100%였다가 1924년에는 95%, 1954년에는 80%로 인하하였다.<sup>10)</sup>

## 4 연결납세제도 적용대상 확대 논의

### (1) 정부의 2022년 세제개편안

2008년 연결납세 제도 도입 시 원활한 제도 정착을 위해 100% 지분율(완전 지배)을 적용대상으로 했으나, 현재 요건이 엄격하여 제도 활용도가 낮은 상황이다.<sup>11)</sup>

10) 최인혁·이형민·이성현, 「연결납세제도에 관한 연구」, 한국조세재정연구원, 2021. 9. 30, p.121

11) 2020년 전체 신고법인 838,008개 중 연결납세법인 737개(약

이에 정부는 2022년 연결납세제도의 실효성을 제고하기 위해 연결납세 적용 대상 자법인 범위를 모법인 지분율 요건을 완화[100%(완전지배) → 90% 이상]하여 확대하는 내용의 세제개편안을 발표하고, 법인세법 개정안을 국회에 제출하였다.

### (2) 연결납세제도 적용대상 확대 필요 논의

연결납세제도는 세부담의 공평성과 기업의 조직 구성에 관한 세제중립성을 제고할 수 있는 제도로써 다음과 같은 측면에서 지분율 요건을 완화함으로써 그 적용범위를 확대할 필요가 있다.

첫째, 연결납세제도를 도입한 상당수 OECD국가들은 우리나라보다 연결납세 적용대상을 넓게 운영하고 있다.

연결납세제도를 도입한 OECD 24개국 중 지분율 100%의 모법인·자법인 간에만 연결납세제도를 적용토록 하는 국가는 한국을 포함하여 일본·호주·뉴질랜드 등 4개국밖에 불과하므로, 지분율 요건을 완화하는 것이 국제적 표준에 부합한다.

둘째, 기업구조조정세제와의 정합성을 확보할 필요가 있다.

개별납세에서의 합병·분할 및 포괄적 교환·이전 세제는 기업조직 재편성을 위한 세제이고, 연결납세는 기업조직 재편성의 결과로 생긴 모·자법인 그룹에 대한 세제로서 상호 간에 정합성을 갖출 필요가 있다.<sup>12)</sup>

현행 합병·분할, 주식의 포괄적 교환·이전 및 현물출자 등 기업구조조정세제<sup>13)</sup>에서 세제상 우대 적용을 위한 기업실체의 동일성 판단기준으로 지분율

0.09%)에 불과하다(기획재정부, 「2022년 세제개편안 문답자료」, 2022. 7. 21, p.11). 최근 5년 간 연결납세제도 활용비율은 0.1% 미만이다(최인혁·이형민·이성현, 「연결납세제도에 관한 연구」, 한국조세재정연구원, 2021. 9. 30, p.19).

12) 전병욱·김지엽, 「연결 납세제도와 개별납세제도 간의 정합성에 관한 연구」, 법조 61권2호, 법조협회, 2012, p.253

13) 「법인세법」 제44조제2항·제46조제2항·제47조제2, 「조세특례제한법」 제38조제1항

80%를 요건으로 하고 있는바, 연결납세제도 적용 대상도 이와 합치시킬 필요가 있다.<sup>14)</sup>

셋째, 내국법인 수입배당금액의 익금불산입 제도<sup>15)16)</sup>와의 정합성을 확보할 필요가 있다.

연결납세방식은 연결집단을 하나의 법인으로 보아 과세하며 연결법인 간 내부거래는 없는 것으로 보는데, 이는 법인·주주(모법인·자법인) 단계 모두 과세함에 따른 문제를 방지하고자 도입된 수입배당금 익금불산입에서의 이중과세 조정 취지와 유사하기 때문이다.

현행 법인세법은 지주회사가 자회사를 80%(비상장법인)<sup>17)</sup> 이상 보유하면 수입배당금 전액이 익금불산입되고 있으므로 연결납세제도의 적용대상도 합치시킬 필요가 있다.

특히, 정부의 2022년 세제개편안에서는 내국법인 수입배당금 익금불산입률을 지분율에 따라 단순화시키면서, 지주회사 여부를 불문하고 지분율이 50% 이상인 경우 익금불산입률 100%를 적용하고 있는바, 정합성 확보를 위해 연결납세제도 적용범위를 확대할 필요성이 더욱 커졌다.

다만, 연결납세제도의 적용대상 확대에 관해 소수주주가 존재하는 상황이면 결손법인의 소수주주는 결손금 소멸로 인해 미래 법인세 부담의 증가로 기업가치 하락손실을 입을 가능성이 있고, 연결자법인 소득금액 취합, 내부거래 금액 산정 등 업무부담이 가중될 수 있다는 등의 이유로 신중한 접근이 필요하다는 입장도 있다.<sup>18)</sup>

그러나, 소수주주 보호의 문제는 관련 입법을 통해 해결될 수 있는 측면이 있고,<sup>19)</sup> 실무상 업무부담 과중 등의 문제도 연결납세제도 적용대상 확대 여부 결정 시 근본적인 논거는 되지 않는 것으로 사료된다.

연결납세제도를 도입한 OECD 24개국 중 적용대상을 지분율 80%까지 확대한 국가는 12개로 절반에 이르고, 다른 기업구조조정세제에서의 경제적 동일성 기준도 지분율 80%를 요건으로 하고 있는바, 우리나라도 장기적으로 지분율 80% 이상으로 확대하는 방안을 검토할 필요가 있다.

## 5 나가며

우리나라는 2010년 연결납세제도를 시행한 이래로 적용범위를 100% “완전 지배” 자법인에 한정하여 오고 있어, 제도의 활용도 및 실효성이 낮은 상황이다.

연결납세제도는 경제적으로 결합된 과세단위 개념에서 출발하는데, 경제적으로 결합된 과세단위 유지를 위해 지분율 100%를 요건으로 하는 것은 다른 국가들과 비교하여 엄격한 측면이 있다.

연결납세제도는 조세의 중립성 제고에 기여하는 제도로서, 향후 그 적용대상 확대에 관한 논의 시 해외 사례, 기업구조조정세제·수입배당금 익금불산입 제도와의 정합성 확보 등의 측면과 소수주주 보호의 문제 보완방안 등을 종합적으로 고려한 검토가 이루어지기를 바란다.

『이슈와 논점』은 국회의원의 입법활동을 지원하기 위해 최신 국내외 동향 및 현안에 대해 수시로 발간하는 정보 소식지입니다. 이 보고서의 내용은 국회의 공식 입장이 아니라 국회입법조사처의 조사분석 결과입니다.

14) 임동원, 「연결납세제도의 적용범위 확대에 대한 검토」, KERI Brief, 한국경제연구원, 2019. 12. 26.

15) 「법인세법」 제18조의2·제18조의3

16) 현행 법인세법은 주주가 법인을 통해 수령하는 소득에 관해, 법인·주주 단계 모두 과세하는 이중과세 형태를 취하고 있는바, 이를 제거하기 위해 수입배당금 익금불산입 제도를 도입하고 있다(전병욱·김지엽, 「연결납세제도와 개별납세제도 간의 정합성에 관한 연구」, 법조 61권2호, 법조협회, 2012, pp.255~256).

17) 상장법인의 경우 40%

18) 최인혁·이형민·이성현, 「연결납세제도에 관한 연구」, 한국조세재정연구원, 2021. 9. 30, pp.122~123

19) 소수주주 보호의 문제는 상법상 소수주주의 보호에 관한 규정상 입법론 또는 해석론에 의하여 해결할 수 있다는 입장도 있다(오윤, 「연결납세제도와 법인세법-합병과세와 주식교환 후 연결납세의 비교분석을 중심으로-」, 「조세법연구」, 제16권제3호, 한국세법학회, 2010, p.269)

