

제44조 합병시 피합병법인에 대한 과세



제44조의 요약

- 피합병법인이 합병으로 해산시 자산을 합병법인에 양도한 것으로 보아 양도손익(양도가액 - 순자산장부가액)을 합병등기일이 속한 사업연도의 익금 및 손금에 산입함(증전에는 청산 소득으로 과세).
- 과세이연 요건 : 적격합병(1년 이상 사업영위 법인간 합병, 주식비율 80% 이상 및 일정 주주는 합병신주를 계속 보유 및 합병등 사업연도 종료일까지 승계받은 사업을 계속 영위 등) 및 발행주식총수 또는 출자총액을 소유한 다른 법인 합병시 양도차익이 없는 것으로 과세이연함(특수인수목적회사는 사업영위 요건 배제함).
- 주주등이 교부받은 주식의 1/2미만의 처분 및 사망, 파산 등의 부득이한 사유발생시 적격합병요건 불비하더라도 양도손익이 없는 것으로 함.
- 세무조정사항의 승계 : 적격합병의 요건을 갖추거나 원전자회사의 합병 등의 경우만 피합병법인의 세무조정사항을 합병법인 등에 승계함.
- 이월결손금의 승계 : 적격합병 등의 요건을 갖춘 경우 이월결손금을 승계함.

● 제44조 [합병 시 피합병법인에 대한 과세]

① 피합병법인이 합병으로 해산하는 경우에는 그 법인의 자산을 합병법인에 양도한 것으로 본다. 이 경우 그 양도에 따라 발생하는 양도손익(제1호의 가액에서 제2호의 가액을 뺀 금액)을 말한다. 이하 이 조 및 제44조의3에서 같다)은 피합병법인이 합병등기일이 속하는 사업연도의 소득금액을 계산할 때 익금 또는 손금에 산입한다. (2010. 12. 30 개정)

1. 피합병법인이 합병법인으로부터 받은 양도가액
2. 피합병법인의 합병등기일 현재의 자산의 장부가액 총액에서 부채의 장부가액 총액을 뺀 가액(이하 이 관에서 “순자산 장부가액”이라 한다)

② 제1항을 적용할 때 다음 각 호의 요건을 모두 갖춘 합병의 경우에는 제1항제1호의 가액을 피합병법인의 합병등기일 현재의 순자산 장부가액으로 보아 양도손익이 없는 것으로 할 수 있다. 다만, 대통령령으로 정하는 부득이한 사유가 있는 경우에는 제2호 또는 제3호의 요건을 갖추지 못한 경우에도 대통령령으로 정하는 바에 따라 양도손익이 없는 것으로 할 수 있다. (2010. 12. 30 개정)

1. 합병등기일 현재 1년 이상 사업을 계속하던 내국법인 간의 합병일 것. 다만, 다른 법인과 합병하는 것을 유일한 목적으로 하는 법인으로서 대통령령으로 정하는 법인의 경우는 제외한다.
2. 피합병법인의 주주등이 합병으로 인하여 받은 합병대가의 총합계액 중 주식등의 가액이 100분의 80 이상으로서 그 주식등이 대통령령으로 정하는 바에 따라 배정되고, 대통령령으로 정하는 피합병법인의 주주등이 합병등기일이 속하는 사업연도의 종료일까지 그 주식등을 보유할 것
3. 합병법인이 합병등기일이 속하는 사업연도의 종료일까지 피합병법인으로부터 승계받은 사업을 계속할 것
 - ③ 내국법인이 발행주식총수 또는 출자총액을 소유하고 있는 다른 법인을 합병하는 경우에는 제2항에도 불구하고 양도손익이 없는 것으로 할 수 있다. (2010. 12. 30 개정)
 - ④ 제1항부터 제3항까지의 규정에 따른 양도가액 및 순자산 장부가액의 계산, 합병대가의 총합계액의 계산, 승계받은 사업의 계속 여부에 관한 판정기준 등에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다. (2010. 12. 30 개정)

1. 본 조의 개요

종전에는 합병시 피합병법인의 자산을 평가하여 승계시 피합병법인은 청산소득으로 보아 각 사업연도소득과 분리하여 과세하고, 합병법인은 이러한 합병평가손익에 대하여 유형고정자산의 평가에 의한 차익을 청산소득으로 보아 청산소득에 대한 법인세 과세를 하였었다. 그러나 2009. 12. 31. 법률개정에 의하여 합병 또는 분할에 의한 양도차익에 대하여는 피합병법인의 양도소득으로 보아 각 사업연도의 소득에 대한 법인세 과세의 대상으로 변경하였다.

따라서 피합병법인이 합병으로 해산하는 경우 합병법인에 승계한 자산에 대하여는 청산소득으로 과세하지 아니하고, 그 자산을 피합병법인이 합병법인에게 양도한 것으로 보아 2010. 7. 1. 이후 최초로 합병하는 분부터 각 사업연도의 소득으로 과세하도록 하였다.

II. 피합병법인에 대한 과세

피합병법인이 합병으로 해산한 경우 피합병법인에 대하여는 2010. 7. 1. 이후 최초로 합병하는 분부터는 그 자산을 합병법인에 양도한 것으로 보아 각 사업연도의 소득을 계산한다.

따라서 당해 자산의 양도손익은 익금 또는 손금에 산입하되 일정한 요건을 갖춘 적격합병 등의 경우에는 순자산장부가액으로 양도한 것으로 보도록 함으로써 피합병법인과 합병법인 모두에 대하여 당장의 과세를 유예하고 차후 합병법인이 이를 처분하는 시점에서 과세하도록 하였다.

1) 양도자산에 대한 시가차액의 과세방법

(1) 일반합병의 경우

피합병법인이 합병으로 해산하는 경우 피합병법인의 자산을 합병법인에 양도한 것으로 보므로 피합병법인이 합병법인으로부터 받은 양도가액에서 피합병법인의 합병등기일 현재의 순자산장부가액을 차감한 양도손익은 피합병법인의 합병등기일이 속하는 사업연도에 익금 또는 손금에 산입한다.

이를 산식으로 표시하면 다음과 같다.

$$\text{양도손익} = \text{합병법인으로부터 받는 양도가액} - \text{순자산장부가액}$$

① 합병법인으로부터 받은 양도가액

합병법인으로부터 받은 양도가액은 피합병법인이 그 법인의 자산을 합병법인에게 승계하고 받은 가액으로 한다. 즉, 합병법인이 합병으로 인하여 피합병법인의 주주등에 지급한 합병법인의 주식등의 가액 및 금전이나 그 밖의 재산가액의 합계액과 합병법인이 납부하는 피합병법인의 법인세 및 그 법인세(감면세액을 포함한다)에 부과되는 국세와 「지방세법」 제85조제4호에 따른 법인세분의 합계액을 합한 금액으로 한다고 다음의 시행령에서 규정하고 있다.

관련법령

❶ 시행령 제80조 【합병에 따른 양도손익의 계산】

① 법 제44조제1항제1호에 따른 양도가액은 다음 각 호의 금액으로 한다. (2010. 6. 8 개정)

1. 법 제44조제2항의 요건을 갖추거나 같은 조 제3항에 해당하여 양도손익이 없는 것으로 한 경우 : 법 제44조제1항제2호에 따른 피합병법인의 합병등기일 현재의 순자산장부가액 (2010. 12. 30 개정)

2. 제1호 외의 경우 : 다음 각 목의 금액을 모두 더한 금액

- 가. 합병법인이 합병으로 인하여 피합병법인의 주주등에 지급한 합병법인의 주식등의 가액 및 금전이나 그 밖의 재산가액의 합계액. 다만, 합병법인이 합병등기일 전 취득한 피합병법인의 주식등(신설합병 또는 3 이상의 법인이 합병하는 경우 피합병법인이 취득한 다른 피합병법인의 주식등을 포함한다)이 있는 경우에는 그 피합병법인의 주식등에 대하여 합병법인의 주식등을 교부하지 아니하더라도 그 지분비율에 따라 합병법인의 주식등을 교부한 것으로 보아 합병법인의 주식등의 가액을 계산한다.
- 나. 합병법인이 납부하는 피합병법인의 법인세 및 그 법인세(감면세액을 포함한다)에 부과되는 국세와 「지방세법」 제85조제4호에 따른 법인세분의 합계액

❷ 시행령 제85조의2 【합병·분할에 따른 양도손익 등에 대한 납세의무】

법인이 합병 또는 분할로 인하여 소멸한 경우 합병법인등은 피합병법인등이 납부하지 아니한 각 사업연도의 소득에 대한 법인세(합병·분할에 따른 양도손익에 대한 법인세를 포함한다)를 납부할 책임을 진다. (2010. 6. 8 신설)

② 순자산장부가액

순자산장부가액은 피합병법인의 합병법인일 현재 자산의 장부가액의 총액에서 부채의 장부가액의 총액을 차감한 금액으로 한다.

순자산장부가액을 계산할 때 「국세기본법」에 따라 환급되는 법인세액이 있는 경우에는 이에 상당하는 금액을 피합병법인의 합병등기일 현재의 순자산장부가액에 더한다고 다음의 시행령에서 규정하고 있다.

관련법령

❶ 시행령 제80조 【합병에 따른 양도손익의 계산】

② 법 제44조제1항제2호에 따른 피합병법인의 순자산장부가액을 계산할 때 「국세기본법」에

따라 환급되는 법인세액이 있는 경우에는 이에 상당하는 금액을 피합병법인의 합병등기일 현재의 순자산장부가액에 더한다. (2010. 6. 8 개정)

(2) 적격합병 등의 경우

피합병법인이 합병으로 해산하는 경우 그 피합병법인의 자산은 합병법인에게 양도한 것으로 보되 적격합병 등의 경우에는 합병법인으로부터 받은 양도가액을 피합병법인의 합병등기일 현재의 순자산장부가액으로 계산함으로써, 순자산장부가액에서 순자산장부가액을 차감하는 계산논리로 인해 애초부터 양도손익이 없는 것으로 할 수 있다.

① 적격합병의 요건

피합병법인이 합병으로 해산하는 경우에 그 법인의 자산을 합병법인에 양도한 것으로 보아 양도손익을 계산함에 있어서 적격합병의 경우에는 합병법인으로부터 받은 양도가액을 피합병법인의 합병등기일 현재의 순자산장부가액으로 보아 양도손익이 없는 것으로 할 수 있는 바, 적격합병의 요건은 다음과 같다.

- (가) 1년 이상 사업을 계속하던 법인간의 합병일 것(특수인수목적회사는 사업영위기간요건 배제)
- (나) 합병대가 중 80% 이상이 주식 등이고 합병등기일이 속하는 사업연도종료일까지 보유할 것
- (다) 승계받은 사업을 합병등기일이 속하는 사업연도종료일까지 계속할 것

여기서 (나) 요건의 합병대가의 총합계액은 합병법인이 합병등기일 전 2년 내에 취득한 피합병법인의 주식 등이 있는 경우에는 주식 등의 취득금액을 금전으로 교부한 것으로 보아 총합계액에 더하며, 주식 배정시 피합병법인의 주주등에 지급한 재산가액의 총합계액에 주주등의 지분비율을 곱한하여 계산한 가액 주식 등을 배정해야 한다.

주주등은 친족 중 4촌 이상의 부계혈족과 그 부계혈족의 아내, 합병등기일 현재 피합병법인에 대한 지분비율이 1% 미만인면서 시가로 평가한 그 지분가액이 10억원 미만인 자 및 기업인수목적회사와 합병하는 피합병법인의 지배주

주등인 자를 말한다. 또한 승계 받은 사업을 합병등기일이 속한 사업연도 종료일 이전에 승계자산의 50% 이상을 처분하거나 미사용시 승계사업을 계속한 것으로 보지 않는다. 다만, 합병법인의 주식을 승계받아 자기주식 소각시 승계주식만 있는 경우에는 사업을 계속한 것으로 본다

다음의 시행령에서 규정하고 있다.

관련법령

❶ 시행령 제80조의2 【적격합병의 요건 등】

③ 법 제44조제2항제2호에 따른 피합병법인의 주주등이 받은 합병대가의 총합계액은 법 제16조제1항제5호에 따른 합병대가의 총합계액으로 하되, 합병법인이 합병등기일 전 2년 내에 취득한 피합병법인의 주주등이 있는 경우에는 다음 각 호의 금액을 금전으로 교부한 것으로 보아 총합계액에 더한다. 이 경우 신설합병 또는 3 이상의 법인이 합병하는 경우로서 피합병법인이 취득한 다른 피합병법인의 주주등이 있는 경우에는 그 다른 피합병법인의 주주등을 취득한 피합병법인을 합병법인으로 보아 다음 각 호를 적용하여 계산한 금액을 총합계액에 더한다. (2010. 12. 30 개정)

1. 합병법인이 합병등기일 현재 피합병법인의 제43조제7항에 따른 지배주주등이 아닌 경우: 합병법인이 합병등기일 전 2년 이내에 취득한 피합병법인의 주주등이 피합병법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 20을 초과하는 경우 그 초과하는 주주등의 취득가액
2. 합병법인이 합병등기일 현재 피합병법인의 제43조제7항에 따른 지배주주등인 경우: 합병등기일 전 2년 이내에 취득한 주주등의 취득가액

④ 법 제44조제2항제2호에 따라 피합병법인의 주주등에 합병으로 인하여 받은 주주등을 배정할 때에는 제5항에 따른 주주등에 다음 산식에 따른 가액 이상의 주주등을 각각 배정하여야 한다. (2010. 12. 30 개정)

합병법인이 피합병법인의 주주등에 지급한 합병법인의 주주등의 가액의 총합계액×제5항에 따른 각 주주등의 피합병법인에 대한 지분비율

⑤ 법 제44조제2항제2호에서 “대통령령으로 정하는 피합병법인의 주주등”이란 피합병법인의 제43조제3항에 따른 지배주주등 중 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 자를 제외한 주주등을 말한다. (2010. 12. 30 개정)

1. 제43조제8항제1호가목의 친족 중 4촌 이상의 부계혈족과 그 부계혈족의 아내
2. 합병등기일 현재 피합병법인에 대한 지분비율이 100분의 1 미만인면서 시가로 평가한 그 지분가액이 10억원 미만인 자
3. 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률 시행령」 제6조제4항제14호 각 목의 요건을 갖춘 기업인수목적회사와 합병하는 피합병법인의 지배주주등인 자

⑥ 합병법인이 합병등기일이 속하는 사업연도의 종료일 이전에 피합병법인으로부터 승계한 고정자산가액의 2분의 1 이상을 처분하거나 사업에 사용하지 아니하는 경우에는 법 제44조

제2항제3호에 해당하지 아니하는 것으로 한다. 다만, 피합병법인이 보유하던 합병법인의 주식을 승계받아 자기주식을 소각하는 경우에는 해당 합병법인의 주식을 제외하고 피합병법인으로부터 승계받은 고정자산을 기준으로 사업을 계속하는지 여부를 판정하되, 승계받은 고정자산이 합병법인의 주식만 있는 경우에는 사업을 계속하는 것으로 본다.(2010. 12. 30 개정)

② 부득이한 사유가 있는 경우

피합병법인이 합병으로 해산하는 경우에 그 법인의 자산을 합병법인에 양도한 것으로 보아 양도손익을 계산함에 있어서 부득이한 사유가 있는 경우에는 적격합병의 요건을 모두 갖추지 못한 경우에도, 합병등기일 현재 1년 이상 계속하던 내국법인간의 합병이어야 하는 요건만으로도 합병법인으로부터 받은 양도가액을 피합병법인의 합병등기일 현재의 순자산장부가액으로 하여 애초부터 양도손익이 없는 것으로 할 수 있다. 부득이한 경우의 조건은 다음과 같이 요약된다.

(가) 합병대가 중 80% 이상 주식 등이고 합병등기일이 속하는 사업연도종료일까지 보유 요건의 부득이한 사유

- 주주등이 각각 합병으로 교부받은 주식등의 2분의 1 미만을 처분한 경우
- 주주등이 사망하거나 파산하여 주식등을 처분한 경우
- 주주등이 적격합병의 요건 등을 모두 갖추거나 합병, 분할 또는 현물출자에 따라 주식등을 처분한 경우
- 주주등이 주식등을 포괄적으로 양도, 현물출자 또는 교환·이전하고 과세이연을 받으면서 주식등을 처분한 경우
- 주주등이 「채무자 회생 및 파산에 관한 법률」에 따른 회생절차에 따라 법원의 허가를 받아 주식등을 처분하는 경우

(나) 승계사업을 합병등기일이 속하는 사업연도종료일까지 계속할 수 없는 부득이한 사유

- 합병법인이 파산함에 따라 승계받은 자산을 처분한 경우
- 합병법인이 합병, 분할 또는 현물출자에 따라 사업을 폐지한 경우
- 합병법인이 자산의 포괄적 양도에 따라 사업을 폐지한 경우
- 합병법인이 「채무자 회생 및 파산에 관한 법률」에 따른 회생절차에 따라

법원의 허가를 받아 승계받은 자산을 처분한 경우

관련법령

● 시행령 제80조의2 【적격합병의 요건 등】

- ① 법 제44조제2항 각 호 외의 부분 단서에서 “대통령령으로 정하는 부득이한 사유가 있는 경우”란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우를 말한다. (2010. 6. 8 신설)
1. 법 제44조제2항제2호에 대한 부득이한 사유가 있는 것으로 보는 경우 : 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 경우
 - 가. 제5항에 따른 주주등이 각각 합병으로 교부받은 주식등의 2분의 1 미만을 처분한 경우 (2010. 12. 30 개정)
 - 나. 제5항에 따른 주주등이 사망하거나 파산하여 주식등을 처분한 경우 (2010. 12. 30 개정)
 - 다. 제5항에 따른 주주등이 법 제44조제2항·제46조제2항·제47조제1항 또는 제47조의2제1항 각 호의 요건을 모두 갖추거나 법 제44조제3항에 해당하여 양도손익이 없는 것으로 하거나 양도차익에 상당하는 금액을 손금에 산입하는 합병, 분할 또는 현물출자에 따라 주식등을 처분한 경우 (2010. 12. 30 개정)
 - 라. 제5항에 따른 주주등이 『조세특례제한법』 제37조·제38조 또는 제38조의2에 따라 주식등을 포괄적으로 양도, 현물출자 또는 교환·이전하고 과세를 이연받으면서 주식등을 처분한 경우 (2010. 12. 30 개정)
 - 마. 제5항에 따른 주주등이 『채무자 회생 및 파산에 관한 법률』에 따른 회생절차에 따라 법원의 허가를 받아 주식등을 처분하는 경우 (2010. 12. 30 개정)
 - 바. 제5항에 따른 주주등이 법령상 의무를 이행하기 위하여 주식등을 처분하는 경우 (2011. 3. 31 신설)
 2. 법 제44조제2항제3호에 대한 부득이한 사유가 있는 것으로 보는 경우 : 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 경우
 - 가. 합병법인이 파산함에 따라 승계받은 자산을 처분한 경우
 - 나. 합병법인이 법 제44조제2항·제46조제2항·제47조제1항 또는 제47조의2제1항 각 호의 요건을 모두 갖추거나 법 제44조제3항에 해당하여 양도손익이 없는 것으로 하거나 양도차익에 상당하는 금액을 손금에 산입하는 합병, 분할 또는 현물출자에 따라 사업을 폐지한 경우 (2010. 12. 30 개정)
 - 다. 합병법인이 『조세특례제한법』 제37조에 따른 자산의 포괄적 양도에 따라 자산을 장부가액으로 양도하면서 사업을 폐지한 경우 (2010. 12. 30 개정)
 - 라. 합병법인이 『채무자 회생 및 파산에 관한 법률』에 따른 회생절차에 따라 법원의 허가를 받아 승계받은 자산을 처분한 경우

③ 완전자회사합병의 경우

피합병법인이 합병으로 해산하는 경우에 그 법인의 자산을 합병법인에 양도한 것으로 보아 양도손익을 계산함에 있어서 발행주식총수 또는 출자총액을 소유하고 있는 다른 법인을 합병(완전자회사의 합병)하는 경우에는 합병법인으로부터 받은 양도가액을 피합병법인의 합병등기일 현재의 순자산장부가액으로 하여 양도손익이 없는 것으로 할 수 있다.

2) 세무조정사항의 승계

합병으로 피합병법인이 해산하는 경우 피합병법인에 대하여는 그 법인의 자산을 합병법인에 양도한 것으로 보아 각 사업연도의 소득 계산시 피합병법인의 세무조정사항은 원칙적으로 합병법인에 승계할 수 없으나 예외적으로 법 제44조 제2항 및 제44조 제3항에 해당하는 경우, 즉, 적격합병의 요건을 갖추거나 완전자회사의 합병 등의 경우에는 피합병법인의 세무조정사항을 합병법인 등에 승계할 수 있다.

3) 이월결손금의 승계

합병의 경우 피합병법인의 이월결손금은 합병법인에 승계할 수 없으나 적격합병 등의 경우와 조세특례제한법 제47조의 3의 규정에 따라 법인이 2012.12.31.까지 벤처기업을 합병하는 경우로서 적격합병 등의 요건을 갖춘 합병의 경우에는 이월결손금을 승계할 수 있다.

4) 합병과세특례신청서 제출

피합병법인이 합병으로 해산하는 경우에 그 법인의 자산을 합병법인에 양도한 것으로 보아 과세표준신고시 합병과세특례신청서를 제출해야 하며, 이 경우 합병법인은 자산조정계정에 관한 명세서를 피합병법인의 관할 세무서장에게 함께 제출하여야 한다고 다음의 시행령에서 정하고 있다.

관련법령

● **시행령 제80조 【합병에 따른 양도손익의 계산】**

③ 제1항제1호를 적용받으려는 피합병법인은 법 제60조에 따른 과세표준 신고를 할 때 합병 법인과 함께 기획재정부령으로 정하는 합병과세특례신청서를 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야 한다. 이 경우 합병법인은 제80조의4제10항에 따른 자산조정계정에 관한 명세서를 피합병법인의 납세지 관할 세무서장에게 함께 제출하여야 한다. (2010. 12. 30 개정)