

제44조의2 비적격합병 시 합병법인에 대한 과세



제44조의2의 요약

- 합병법인이 합병으로 피합병법인의 자산을 승계하는 경우 시가로 양도받은 것으로 보며, 피합병법인의 세무조정사항은 적격합병의 요건을 갖추거나 완전자회사의 합병 등의 경우에 만 승계됨.
- 피합병법인에 시가로 지급한 양도가액이 피합병법인의 순자산시가에 미달하는 경우의 그 차액은 합병법인의 익금에 해당하므로 합병등기일부터 5년간 균등분할하여 익금에 산입하고, 양도가액이 순자산시가를 초과하는 경우에는 그 차액을 합병등기일부터 5년간 균등분할하여 손금에 산입함.

● 제44조의2 【비적격 합병 시 합병법인에 대한 과세】

- ① 합병법인이 합병으로 피합병법인의 자산을 승계한 경우에는 그 자산을 피합병법인으로부터 합병등기일 현재의 시가(제52조제2항에 따른 시가를 말한다. 이하 이 관에서 같다)로 양도받은 것으로 본다. 이 경우 피합병법인의 각 사업연도의 소득금액 및 과세표준을 계산할 때 익금 또는 손금에 산입하거나 산입하지 아니한 금액, 그 밖의 자산·부채 등은 대통령령으로 정하는 것만 합병법인이 승계할 수 있다. (2010. 12. 30 개정)
- ② 합병법인은 제1항에 따라 피합병법인의 자산을 시가로 양도받은 것으로 보는 경우로서 피합병법인에 지급한 양도가액이 피합병법인의 합병등기일 현재의 자산총액에서 부채총액을 뺀 금액(이하 이 관에서 "순자산시가"라 한다)보다 적은 경우에는 그 차액을 제60조제2항제2호에 따른 세무조정계산서에 계상하고 합병등기일부터 5년간 균등하게 나누어 익금에 산입한다. (2010. 12. 30 개정)
- ③ 합병법인은 제1항에 따라 피합병법인의 자산을 시가로 양도받은 것으로 보는 경우에 피합병법인에 지급한 양도가액이 합병등기일 현재의 순자산시가를 초과하는 경우로서 대통령령으로 정하는 경우에는 그 차액을 제60조제2항제2호에 따른 세무조정계산서에 계상하고 합병등기일부터 5년간 균등하게 나누어 손금에 산입한다. (2010. 12. 30 개정)
- ④ 제1항부터 제3항까지의 규정에 따른 익금산입액 및 손금산입액의 계산과 그 산입방법 등에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다. (2010. 12. 30 개정)

I. 본 조의 개요

합병시 피합병법인이 합병으로 해산되는 경우에는 피합병법인과 합병법인에 대하여는 각 사업연도의 소득과 청산소득에 대한 법인세의 과세문제가 발생한다.

중전에는 합병법인에 대하여는 자산을 시가로 평가하여 승계받은 경우에 한하여 시가평가로 발생한 합병자산평가중 차익은 익금에 산입하되 일정요건을 갖춘 경우에는 이를 다시 대응손금에 산입할 수 있도록 하였었다. 그러나 이러한 과세방법은 복잡하고 과세이연의 효과도 불완전하여 2009. 12. 31. 법률 개정에 따라 피합병법인이 합병으로 해산하는 경우 그 법인의 자산을 합병법인에 양도한 것으로 보아 각 사업연도의 소득을 계산하되 그 양도가액을 일반 합병의 경우에는 시가로 계산하고, 적격합병의 경우에는 장부가액으로 하여 과세하도록 하였다.

II. 비적격 합병시 합병법인에 대한 과세

1) 시가차액에 대한 과세방법

합병법인이 합병으로 피합병법인으로부터 자산을 승계받은 경우에는 그 자산을 피합병법인으로부터 양도받은 것으로 보아 각 사업연도의 소득을 계산하는바 합병법인이 피합병법인으로부터 승계받은 자산에 대하여 비적격합병의 경우에는 시가로, 적격합병 등의 경우에는 장부가액으로 양도받은 것으로 보아 소득을 계산한다.

(1) 비적격합병의 경우

합병법인이 비적격합병으로 피합병법인의 자산을 승계한 경우에는 그 자산을 피합병법인으로부터 합병등기일 현재의 법인세법 제52조 제2항에 따른 시가로 양도받은 것으로 본다. 이때에 합병법인은 피합병법인에 양도가액 지급시 피합병법인의 합병등기일 현재의 자산총액에서 부채총액을 차감한 금액(순자산시가)에 미달하거나 초과하는 경우의 그 차액은 합병법인의 익금 또는 손

금으로 본다.

$$\text{합병매수차손익} = \text{피합병법인에 지급한 양도가액} - \text{순자산시가}$$

① 합병매수차익이 발생한 경우

피합병법인에 시가로 지급한 양도가액이 순자산시가에 미달하는 경우의 그 차액은 합병법인의 익금에 해당하므로 합병등기일부터 5년간 균등하게 나누어 익금에 산입한다.

② 합병매수차손이 발생한 경우

합병법인이 피합병법인에 시가로 지급한 양도가액이 순자산시가를 초과하는 경우의 그 차액은 합병법인의 손금에 해당하므로 합병등기일부터 5년간 균등하게 나누어 손금에 산입한다.

관련법령

● 시행령 제80조의3 【비적격합병 시 양도가액과 순자산시가의 차액 처리】

① 합병법인은 법 제44조의2제2항에 따라 양도가액이 순자산시가에 미달하는 경우 그 차액(이하 “합병매수차익”이라 한다)을 익금에 산입할 때에는 합병등기일이 속하는 사업연도부터 합병등기일부터 5년이 되는 날이 속하는 사업연도까지 다음 산식에 따라 계산한 금액을 산입한다. 이 경우 월수는 역에 따라 계산하되 1월 미만의 일수는 1월로 하고, 이에 따라 합병등기일이 속한 월을 1월로 계산한 경우에는 합병등기일부터 5년이 되는 날이 속한 월은 계산에서 제외한다. (2010. 6. 8 신설)

$$\text{합병매수차익} \times \frac{\text{해당 사업연도의 월수}}{60\text{월}}$$

② 법 제44조의2제3항에서 “대통령령으로 정하는 경우”란 합병법인이 피합병법인의 상호·거래관계, 그 밖의 영업상의 비밀 등에 대하여 사업상 가치가 있다고 보아 대가를 지급한 경우를 말한다. (2010. 6. 8 신설)

③ 법 제44조의2제3항에 따라 양도가액이 순자산시가를 초과하는 경우 그 차액(이하 “합병매수차손”이라 한다)에 대한 손금산입액 계산, 산입방법 등에 관하여는 제1항을 준용한다. (2010. 6. 8 신설)

(2) 적격합병 등의 경우

합병법인이 합병으로 피합병법인의 자산을 승계받은 경우로서 법인세법 제 44조제2항에 따른 적격합병 등의 경우에는 합병법인이 피합병법인으로부터 받은 양도가액을 피합병법인의 합병등기일 현재 자산의 장부가액 총액에서 부채의 장부가액 총액을 차감한 금액(순자산장부가액)으로 보아 양도손익이 없는 것으로 할 수 있으므로 각 사업연도의 소득에 대한 과세문제가 발생하지 아니한다.

그러나 피합병법인의 자산을 장부가액으로 양도받은 합병법인은 합병등기일이 속한 사업연도의 다음 사업연도 개시일부터 3년내에 합병법인이 승계받은 사업을 폐지하거나 피합병법인의 주주 등이 합병법인으로 부터 받은 주식을 처분하는 경우에는 그 사유가 발생한 날이 속하는 사업연도에 양도받은 자산의 장부가액과 시가와의 차액은 익금에 산입한다.

2) 세무조정사항의 승계

합병법인이 합병으로 피합병법인의 자산을 승계한 경우에는 그 자산을 피합병법인으로부터 합병등기일 현재의 시가로 양도받은 것으로 보아 피합병법인에 지급한 양도가액에서 피합병법인의 순자산시가를 차감한 시가차액을 합병법인의 익금 또는 손금에 산입한 경우 피합병법인의 세무조정사항(익금 또는 손금불산입, 손금 또는 익금불산입)은 원칙적으로 합병법인이 승계할 수 없으나 법 제44조제2항, 제44조제3항 및 제46조제2항에 해당하는 경우, 즉, 적격합병의 요건을 갖추거나 양도손익이 없는 것으로 한 경우에는 피합병법인의 세무조정사항을 합병법인 등에 승계할 수 있다.

관련법령

● 시행령 제85조 **【합병 및 분할 시의 자산·부채의 승계】**

내국법인이 합병 또는 분할하는 경우 법 또는 다른 법률에 다른 규정이 있는 경우 외에는 법 제44조의2제1항 후단, 제44조의3제2항, 제46조의2제1항 후단 또는 제46조의3제2항에 따라 피합병법인등의 각 사업연도의 소득금액 및 과세표준을 계산할 때 익금 또는 손금에 산입하거나 산입하지 아니한 금액(이하 이 조에서 "세무조정사항"이라 한다)의 승계는 다음 각 호의 구분에 따른다.

(2010. 6. 8 개정)

1. 법 제44조제2항 또는 제46조제2항의 요건을 갖추거나 법 제44조제3항에 해당하여 양도손익이 없는 것으로 한 경우: 세무조정사항(분할의 경우에는 분할하는 사업부문의 세무조정사항에 한정한다)은 모두 합병법인등에 승계 (2010. 12. 30 개정)
2. 제1호 외의 경우: 세무조정사항은 모두 합병법인등에 미승계

3) 이월결손금의 승계

합병의 경우 합병법인은 피합병법인의 이월결손금도 승계할 수 없으나 법 제44조제2항 및 제3항 규정의 적격합병 등의 요건을 갖춘 경우와 조세특례제한법 제47조의3의 규정에 따라 법인이 2012. 12. 31.까지 벤처기업을 합병하는 경우에는 이월결손금을 승계할 수 있다.