

# 제45조 합병 시 이월결손금 등 공제 제한



## 제45조의 요약

- 합병법인의 이월결손금은 과세표준 계산시 피합병법인의 승계사업소득에서 공제하지 않음 (구분경리하지 않은 경우 자산비율에 따라 안분계산).
- 적격합병시 피합병법인의 이월결손금은 합병후 피합병법인에게서 승계된 사업의 이익에서 합병등기일 이후 사업연도부터 10년내의 범위내에서 순차로 공제됨.
- 합병등기일 이후 5년 이내에 종료하는 사업연도에 발생한 피합병법인으로부터 양도받은 자산의 처분손실을 승계사업에서 발생한 소득금액(처분손실 공제전 소득금액)의 범위에서 손금산입하고, 처분손실이 소득금액을 초과로 손금에 산입하지 아니한 금액은 결손금으로 보아 공제함.
- 적격합병 및 전액출자법人间 합병시 승계한 피합병법인의 감면 및 세액공제는 승계받은 사업에서 발생한 소득금액 또는 이에 따른 법인세액의 범위에서 공제함.

## ● 제45조 [합병 시 이월결손금 등 공제 제한]

- ① 합병법인의 합병등기일 현재 제13조제1호의 결손금은 합병법인의 각 사업연도의 과세표준을 계산할 때 피합병법인으로부터 승계받은 사업에서 발생한 소득금액[제113조제3항 단서에 해당되어 회계를 구분하여 기록하지 아니한 경우에는 그 소득금액을 대통령령으로 정하는 자산가액 비율로 안분계산(按分計算)한 금액으로 한다. 이하 이 조에서 같다]의 범위에서 공제하지 아니한다. (2010. 12. 30 개정)
- ② 제44조의3제2항에 따라 합병법인이 승계한 피합병법인의 결손금은 피합병법인으로부터 승계받은 사업에서 발생한 소득금액의 범위에서 합병법인의 각 사업연도의 과세표준을 계산할 때 공제한다. (2010. 12. 30 개정)
- ③ 제44조의3제1항에 따른 합병의 경우 합병법인은 합병등기일 이후 5년 이내에 끝나는 사업연도에 발생한 피합병법인으로부터 양도받은 자산의 처분손실을 피합병법인으로부터 승계받은 사업에서 발생한 소득금액(해당 처분손실을 공제하기 전 소득금액을 말한다)의 범위에서 해당 사업연도의 소득금액을 계산할 때 손금에 산입한다. 이 경우 손금에 산입하지 아니한 처분손실은 피합병법인으로부터 승계한 결손금으로 보아 제2항을 적용한다. (2010. 12. 30 개정)

- ④ 제44조의3제2항에 따라 합병법인이 승계한 피합병법인의 감면 또는 세액공제는 피합병법인으로부터 승계받은 사업에서 발생한 소득금액 또는 이에 해당하는 법인세액의 범위에서 대통령령으로 정하는 바에 따라 이를 적용한다. (2010. 12. 30 개정)
- ⑤ 제1항부터 제4항까지의 규정에 따른 각 사업연도의 과세표준을 계산할 때 공제하는 결손금의 계산, 양도받은 자산의 처분손실 손금산입, 승계받은 사업에서 발생하는 소득금액에 해당하는 법인세액의 계산 등에 필요한 사항은 대통령령으로 정한다. (2010. 12. 30 개정)

## I. 합병에 따른 이월결손금 승계의 의의

### 1. 합병관련 이월결손금 승계의 개요

#### ① 이월결손금은 합병 후 각각의 사업소득금액에서 공제

합병법인의 결손금은 합병법인의 통합소득금액에서 공제함을 원칙으로 한다. 다만, 피합병법인의 결손금은 적격합병 또는 전액출자법인합병의 경우 피합병법인의 승계사업의 소득금액에서 공제할 수 있다. 즉 합병 후 피합병법인의 사업에서 발생한 소득은 공제배제 되었으나, 적격합병 또는 전액출자법인 합병시 합병법인과 피합병법인의 세무상 이월결손금은 합병 후 각 사업에서 발생한 소득에서만 공제하도록 하였다.

#### ② 피합병법인의 이월결손금은 조건부 공제

피합병법인의 이월결손금이 승계되려면, 적격합병 등의 요건인 1년 이상 계속사업영위 법인간 합병으로 합병대가 총합계액 중 주식 등의 가액이 80% 이상되어야 하며, 승계받은 사업을 계속 영위해야 한다. 또한 합병법인이 피합병법인을 장부가액으로 양도받아야 한다. 이렇게 피합병법인의 세무상 결손금이 합병 후 승계사업이익에서 공제되었더라도 합병법인이 합병등기 사업연도의 다음 3년 이내에 승계받은 사업을 폐지(승계고정자산가액의 2분의 1 이상 처분 및 승계사업에 미사용)한 경우에는 폐지일이 속하는 사업연도에 익금산입한다.

합병시 결손이 많은 법인이 합병법인이 되는 역합병의 경우에도 상기의 요

건을 충족한 경우에는 일반 합병과 같이 이월결손금 공제에 대하여 제한을 두지 않고 공제받을 수 있다.

### ③ 합병시 이월결손금공제의 이유

합병은 합병당사법인의 법인격 및 인적자원과 물적자산이 그대로 승계되면서 하나가 되는 것이다.

세무상의 권리와 의무 및 혜택도 물적자산·부채의 일종이므로 합병후 통합법인에 그대로 승계됨이 마땅하다. 그러나 피합병법인은 합병 후 소멸되므로 채무상의 물적자산은 그대로 승계된다 하여도 세무조정사항은 승계되지 않도록 되어 있었는데, 이는 합병거래가 인격합일거래라 할지라도 세무상으로는 합병법인이 피합병법인의 자산을 승계취득하는 취득거래로 보는 시각이 있기 때문이다.

그러나 99년부터는 합병거래에서 피합병법인의 이월결손금도 일정조건[승계사업분야의 구분경리이익에서 자본의 동질성이 유지되고 특수관계인간의 합병이 아닐 것(2002년부터는 특수관계자도 해당) 등]하에서 통합법인의 이익에서 공제될 수 있도록 허용한 것이다.

일반적으로는 우량법인(이익법인)이 불량법인(결손법인)을 합병함이 일반적이지만 불량법인의 결손금이 향후 이익에서 공제되지 않았던 문제점으로 인해, 불량법인의 결손금을 통합손익에서 당연 공제적용 받으려는 세금절약차원에서 불량법인이 우량법인을 합병하는 역합병이 많이 발생되었고, 이런 과정에서 부당합병 및 세금을 부당하게 절약하는 편법으로 활용되어 왔다. 그러나 이런 기업의 파행적 합병거래를 정상합병으로 유도하고 조세의 회피를 방지하기 위해 합병형태에 관계없이 결손금 공제범위가 같도록 해당 규정을 삭제하였다.

## II. 피합병법인의 조건부 이월결손금 승계

### 1. 합병에 따른 이월결손금의 공제방법

피합병법인이 합병으로 해산하는 경우 그 법인의 자산을 합병법인에 양도한 것으로 보아 각 사업연도의 소득을 계산한다. 이에 따라 피합병법인의 결손금은 원칙적으로 합병법인에 승계되지 않으며, 피합병법인의 자산을 장부가액으로 양도한 것으로 보는 적격합병 등의 경우에 한하여 제한적으로 승계사업의 소득에서만 결손금 승계공제할 수 있다.

#### ① 합병법인에서 발생한 결손금의 공제

합병의 경우 합병법인의 합병등기일 현재 법인세법 제13조 제1호의 결손금은 피합병법인으로부터 승계받은 사업에서 발생한 소득금액의 범위에서는 공제하지 않고 당해 합병법인의 사업에서 발생한 소득금액의 범위에서만 공제한다. 여기서 승계받은 사업에서 발생한 소득금액은 법인세법 제113조 제3항에 따라 피합병법인으로부터 승계받은 사업과 그 밖의 사업에 속하는 것을 각각 구분경리하여 계산한 금액으로 하되 중소기업간 또는 동일사업을 영위하는 법인간의 합병으로 구분경리를 하지 아니하는 경우에는 그 소득금액을 자산가액 비율로 안분계산한 금액으로 한다.

#### ② 피합병법인에서 승계받은 결손금의 공제

피합병법인의 결손금은 원칙적으로 합병법인에 승계할 수 없으나 법인세법 제44조 제2항에 따른 적격합병 등에 따른 적격합병으로 피합병법인의 자산을 장부가액으로 양도받은 경우 등에는 예외적으로 피합병법인의 결손금을 승계할 수 있으며 승계받은 피합병법인의 결손금은 피합병법인으로부터 승계받은 사업에서 발생한 소득금액의 범위에서만 공제한다.

##### i) 적격합병 등의 경우의 결손금의 승계

피합병법인은 적격합병 등의 경우에는 그 법인의 자산을 장부가액으로 양도

한 것으로 보아 양도손익이 없는 것으로 본다.

따라서 피합병법인의 자산을 장부가액으로 양도받은 합병법인은 피합병법인의 합병등기일 현재 결손금을 승계하고, 피합병법인으로부터 승계받은 사업에서 발생한 소득금액의 범위에서 공제한다.

#### ii) 물류법인간 합병의 경우의 결손금의 승계

물류산업을 경영하는 법인이 2009. 12. 31.까지 다른 물류법인을 합병하는 경우 일정요건 충족시 합병법인은 피합병법인의 결손금을 승계하고 승계받은 사업에서 발생한 소득금액의 범위에서 공제할 수 있다.

관련 규정은 다음과 같다.

### 관련법령

#### ● 조세특례제한법 제46조의6 【물류법인의 합병 시 이월결손금의 승계에 대한 과세특례】

물류산업을 경영하는 법인(이하 이 조에서 “물류법인”이라 한다)이 2009년 12월 31일까지 다른 물류법인을 합병하는 경우로서 다음 각 호의 요건을 모두 갖춘 경우에는 합병등기일 현재 합병으로 인하여 소멸하는 법인(이하 “피합병법인”이라 한다)의 「법인세법」 제13조제1호에 따른 결손금은 대통령령으로 정하는 금액의 범위에서 같은 법 제45조에 따라 합병법인의 각 사업연도의 과세표준을 계산할 때 공제할 수 있다. (2010. 1. 1 개정)

1. 「법인세법」 제44조제1항 각 호의 요건을 모두 갖춘 것
2. 합병법인이 피합병법인의 자산을 장부가액으로 승계할 것
3. 피합병법인의 주주·사원 또는 출자자가 합병법인으로부터 받은 주식 또는 출자지분이 합병법인의 합병등기일 현재 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 3 이상일 것
4. 「법인세법」 제45조제1항제3호에 해당할 것

#### iii) 벤처기업합병의 경우 결손금의 승계

법인(벤처기업을 포함)이 2012. 12. 31.까지 벤처기업 합병시 법인세법 제44조제2항 각호의 요건을 갖춘 경우에는 합병법인은 피합병법인의 결손금을 승계하고 승계 받은 사업에서 발생한 소득금액의 범위에서 공제할 수 있는바(조특법 제47의3), “벤처기업”이란 벤처기업육성에관한특별조치법 제2조 제1항에 따른 벤처기업을 말한다.

**관련법령**

● 조세특례제한법 제47조의3 **【벤처기업의 합병 시 이월결손금의 승계에 대한 과세특례】**

법인(벤처기업을 포함한다)이 2012년 12월 31일까지 벤처기업을 합병하는 경우로서 「법인세법」 제44조제2항 각 호의 요건(이 경우 같은 항 제1호를 적용할 때 벤처기업이 연구·개발 등 사업을 하기 위하여 자산을 취득하거나 비용을 지출한 때부터 1년이 지난 경우에는 1년 이상 계속하여 사업을 한 것으로 본다)을 갖춘 경우에는 합병등기일 현재 피합병법인의 「법인세법」 제13조제1호에 따른 결손금은 대통령령으로 정하는 금액의 범위에서 같은 법 제45조에 따라 합병법인의 각 사업연도의 과세표준을 계산할 때 공제할 수 있다.(2010. 1. 1 개정)

**2) 피합병법인의 이월결손금 승계요건 및 계산방법**

① 피합병법인의 이월결손금 승계요건

피합병법인의 이월결손금이 승계되어 합병법인의 이익에서 공제적용되려면 다음의 요건을 모두 갖추어야 한다.

- ◎ 본 법 제44조제2항각호에 모두 해당(즉 합병등기일 현재 1년 이상 계속사업 내국법인간 합병 ⊕ 합병대가 총합계액 중 주식비율이 80% 이상 일 것 ⊕ 합병등기일이 속하는 사업연도까지는 승계사업 계속영위)
- ◎ 합병법인이 피합병법인의 자산을 기존 장부가액대로 양도받아야 함.

② 승계되어 공제될 이월결손금의 범위와 계산

피합병법인의 결손금으로서 합병법인의 승계사업이익에서 공제될 결손금은 본 법 제13조제1호의 규정상의 공제가능 이월결손금, 즉 합병등기일 전일부터 만 10년 이내에 개시한 각 사업연도에서 발생함. 이월결손금으로서 이후 각 사업연도 과세표준계산에서 공제된 적이 없는 결손금을 말한다. 또한 만 10년의 계속경과판정에서 합병등기일이 속하는 사업연도는 1년 미만인 경우가 많으므로 합병등기일이 속하는 연도는 계산하지 않고 그 다음 사업연도부터 매년 1년 경과여부를 판단한다.

관련 시행령 규정은 다음과 같다.

### 관련법령

#### ① 시행령 제81조 【합병에 따른 이월결손금의 승계】

② 법 제45조제2항에 따라 합병법인이 각 사업연도의 과세표준을 계산할 때 승계하여 공제하는 결손금은 합병등기일 현재의 피합병법인의 법 제13조제1호에 따른 결손금(합병등기일을 사업연도의 개시일로 보아 계산한 금액을 말한다)으로 하되, 합병등기일이 속하는 사업연도의 다음 사업연도부터는 매년 순차적으로 1년이 지난 것으로 보아 계산한 금액(이하 이 조에서 “승계결손금의 범위액”이라 한다)으로 한다. (2009. 2. 4 개정)

#### ③ 승계결손금의 세무상 공제가능액 : 10년내 결손금 - 첫 연도 공제액 + 승계사업결손금

합병 후 법인의 통합이익 중 승계된 사업의 이익에서 공제되려면 피합병법인의 10년내 이월결손금으로 유효한 것만 해당되며, 여기서 합병등기일 연도에는 과거분 모두, 등기일 사업연도의 다음 사업연도부터는 이미 차감한 금액을 뺀 나머지를 공제한다고 다음 시행규칙이 규정하고 있다. 당연한 뜻이다.

### 관련법령

#### ▲ 시행규칙 제41조 【승계결손금의 범위액 계산】

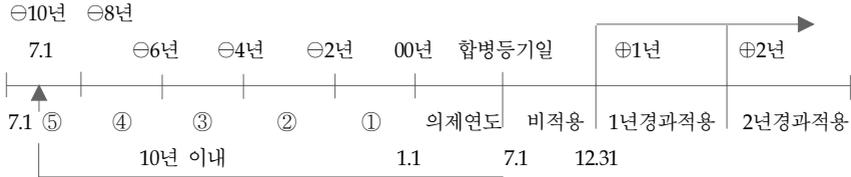
- ① 영 제81조제2항에 따른 승계결손금의 범위액은 다음 각 호에 따른다. (2009. 3. 30 개정)
1. 합병등기일이 속하는 사업연도의 경우 합병등기일전 10년 이내에 개시한 사업연도에 발생한 피합병법인의 결손금으로서 그후의 각 사업연도의 과세표준계산에 있어서 공제되지 아니한 금액 (2009. 3. 30 개정)
  2. 합병등기일이 속하는 사업연도의 종료일후 개시하는 사업연도의 경우에는 가목의 금액에서 나목의 금액을 차감한 금액 (2003. 3. 26 개정)
    - 가. 해당 사업연도의 합병등기일 해당일전 10년 이내에 개시한 사업연도에 발생한 피합병법인의 결손금 (2009. 3. 30 개정)
    - 나. 해당 사업연도의 개시일전에 승계하여 공제한 결손금 (2009. 3. 30 개정)
    - 다. 삭 제 (2003. 3. 26)

승계받은 사업연도의 기존 결손금이 공제되는데, 승계받은 사업에서 향후 결손금이 발생되더라도 기존 결손금 및 새로 생긴 신규 결손금은 모두 그대로 인정된다.

④ 승계이월결손금의 10년 범위 계산사례

◎ 합병등기일 00년 7월 1일, 합병법인의 결산기간 1. 1~12. 31

◎ 피합병법인의 이월결손금 10년내 인정범위



◎ 10년내 결손금으로 승계공제되는 금액 : ⊖10년의 결손금은 소멸됨(10년 초과). 즉 ④, ③, ②, ①연도 결손금과 00년 1. 1~6. 30까지의 의제사업연도 결손금은 합병후 승계이익에서 공제됨.

◎ 합병등기일이 속하는 00년 7월 1일부터 12월 31일까지의 승계사업이익에서 이월결손금 공제가가능함.

◎ 향후 10년내 공제가가능 범위 판정을 위해서는 00년 7월 1일부터 12월 31일까지는 적용하지 않음.

◎ 따라서 ⊕1년에는 ⊖8년 즉, ④번의 이월결손금이 공제될 수 있는바 ⊕1년의 이익이 없다면 ⊖8년(④번 결손)의 결손은 더이상 공제적용되지 못하고 소멸됨.

◎ 합병등기에상일부터 만 10년내의 결손금이 큰 경우는 사업연도개시일을 합병등기일로 하여야 10년전 결손금이 전액 승계될 수 있으므로 유리함.

⑤ 합병법인의 구분경리

피합병법인으로부터 승계받은 이월결손금을 공제받고자 하는 합병법인의 구분경리는 피합병법인에 속하였던 것과 합병법인에 속하였던 것을 구분하여 경리한다.

**관련법령**

▲ 시행규칙 제41조 【승계결손금의 범위액 계산】

② 영 제81조제2항을 적용할 때 승계받은 사업에서 발생한 결손금의 계산은 해당 합병법인이 적용한 제77조제1항 또는 제2항에 따른 구분경리방법에 따른다. (2009. 3. 30 개정)

## 2. 동일업종간 · 중소기업간 합병시 이월결손금 공제

### ① 동일업종간 · 중소기업간 합병시 안분계산

합병시 이월결손금을 승계하기 위해서는 합병법인이 승계받은 사업을 구분경리해야 하나 동일업종간의 원활한 합병과 중소기업의 경우는 구분경리하기 어려운 점을 감안하여 동일업종간이나 중소기업간 통합합병시 구분경리하지 않을 수 있다.

구분경리하지 않으면 공제될 이익금액이 정확히 계산되지 않는데 전체소득을 합병당시 두 법인의 사업용 자산가액 비율로 안분계산하여 승계사업에서 발생한 소득을 계산할 수 있다.

### 관련법령

#### ● 시행령 제81조 【합병에 따른 이월결손금의 승계】

① 법 제45조제1항에서 “대통령령으로 정하는 자산가액 비율”이란 합병등기일 현재 합병법인과 피합병법인의 사업용 고정자산가액 비율을 말한다. 이 경우 합병법인이 승계한 피합병법인의 사업용 고정자산가액은 승계결손금을 공제하는 각 사업연도의 종료일 현재 계속 보유(처분 후 대체하는 경우를 포함한다) · 사용하는 고정자산에 한정하여 그 고정자산의 합병등기일 현재 가액에 따른다. (2009. 2. 4 개정)

#### 【사 례】

○ A법인(제조업)이 이월결손금 있는 B법인(건설업)을 흡수합병한 후 10억원의 소득이 발생한 경우

A법인(제조업) 자산 20억원	+	B법인(건설업) 자산 10억원	=	A법인(제조, 건설) 자산 30억원
(소멸, 결손 5억원)				

○ 구분경리시 승계받은 사업(건설)에서 발생한 소득을 계산한 경우에 한하여 그 금액내에서 승계한 이월결손금 공제 구분경리 결과 제조업 소득 8억원, 건설업소득 2억원인 경우 승계한 이월결손금 5억원은 건설업소득 2억원에서만 공제함(나머지 3억원은 10년까지 이월공제 가능함).

○ 중소기업간 합병으로 구분경리하지 아니한 경우

- 제조업소득 : 10억원×20억원/30억원=6.6억원
- 건설업소득 : 10억원×10억원/30억원=3.3억원

따라서 중소기업간 합병으로 구분경리하지 않더라도 승계한 이월결손금(5억원) 중 3.3억원까지는 공제 가능함.

② 중소기업 판정은 합병 전 현황에 의하고, 동일업종판정은 세세분류 (삭제)

구분경리하지 않고도 이월결손금 승계가 가능한 중소기업의 판정은 합병 전의 현황에 의하고, 동일업종의 판정은 한국표준산업분류에 따른 세세분류에 의한다. 합병법인 또는 피합병법인이 겸업으로 2 이상의 사업을 영위하는 경우에는 사업용 고정자산 가액 중 동일사업에 사용하는 사업용 고정자산 가액의 비율이 각각 70%를 초과하는 경우에는 동일사업은 영위하는 것으로 본다.

### 3. 피합병법인으로부터 양도받은 자산의 처분손실

#### 손금산입 (법 제45조 제3항)

① 양취자산 처분손실 손금산입

합병법인은 합병등기일 이후 5년 이내에 종료하는 사업연도에 발생한 피합병법인으로부터 양도받은 자산의 처분손실을 피합병법인으로부터 승계받은 사업에서 발생한 소득금액(처분손실 공제전 소득금액)의 범위에서 손금에 산입한다. 이 경우 처분손실이 소득금액을 초과하여 손금에 산입하지 아니한 금액은 피합병법인으로부터 승계받은 결손금으로 보아 공제한다.

② 승계사업의 폐지·처분의 범위

승계사업을 계속 영위하는 조건하에서만 피합병법인의 결손금이 승계공제 적용된다.

합병법인이 합병등기일이 속하는 사업연도의 종료일 이전에 피합병법인으로부터 승계한 고정자산가액의 2분의 1이상을 처분하거나 미사용시 사업을 계속 영위한 것으로 보지 않는다. 다만, 합병법인이 자기주식 소각시 피합병법인으로부터 승계 받은 고정자산이 합병법인의 주식만 있는 경우에는 사업을 계속 하는 것으로 본다. 시행령 규정은 다음과 같다.

### 관련법령

#### ● 시행령 제81조 【합병에 따른 이월결손금의 승계】

- ④ 피합병법인의 사업을 승계한 합병법인의 결손금 공제, 익금산입 및 법인세 가산에 있어서 사업의 계속 또는 폐지의 판정과 적용에 관하여는 제80조의2제6항 및 제80조의4제8항을 준용한다. (2010. 12. 30 개정)

#### ◎ 합병등기연도는 50% 이상 처분, 3년내 주식 처분

피합병법인결손금의 합병법인 승계사업이익에서 공제된 금액의 일시익금산입은 다음과 같이 적용한다.

- ◎ 합병등기일이 속하는 사업연도 종료일까지 : 승계고정자산의 2분의 1 이상 처분 혹은 승계사업에 미사용 → 합병등기일이 속하는 바로 그 연도에 승계결손금의 공제가 전혀 적용안됨(전체액).
- ◎ 합병등기일이 속하는 다음 사업연도 3년내 종료일까지 : 승계고정자산의 2분의 1 이상 처분 혹은 미사용 → 공제된 결손금의 익금산입
- ◎ 그러나 합병법인의 자기주식 소각이 피합병법인으로부터 승계받은 고정자산이 합병법인의 주식만 있는 경우 사업계속으로 보아 공제된 이월결손금이 익금산입되지 않는다.

### 관련법령

#### ● 시행령 제80조의2 【적격합병의 요건 등】

- 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)

#### ● 시행령 제80조의4 【적격합병 과세특례에 대한 사후관리】

- ⑧ 합병법인이 제3항에 따른 기간 중 피합병법인으로부터 승계한 고정자산가액의 2분의 1 이상을 처분하거나 사업에 사용하지 아니하는 경우에는 피합병법인으로부터 승계받은 사업

을 폐지한 것으로 본다. 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)

## 4. 피합병법인으로부터 감면 및 세액공제의 승계

(법 제45조 제4항)

합병법인이 법인세법 제44조제2항에 따른 적격합병의 경우와 제3항에 따른 전액출자법인간 합병의 경우로서 합병법인이 승계한 피합병법인의 감면 및 세액공제는 승계받은 사업에서 발생한 소득금액 또는 이에 해당하는 법인세액의 범위에서 공제한다.

### 1) 감면세액의 경우

법인세법 제59조제1항제1호에 따른 각 사업연도의 소득에 대한 세액감면(일정기간에 걸쳐 감면되는 것에 한함)의 경우에는 합병법인이 승계받은 사업에서 발생한 소득에 대하여 합병당시의 잔존감면기간 내에 종료하는 각 사업연도분까지 그 감면을 적용한다.

### 2) 세액공제의 경우

법인세법 제59조제1항제3호에 따른 이월공제가 인정되는 세액공제(외국납부세액공제를 포함)로서 이월된 미공제액의 경우에는 합병법인이 이월공제잔여기간 내에 종료하는 각 사업연도분까지 공제한다.

#### ① 이월된 외국납부세액공제 미공제액

합병법인이 피합병법인으로부터 승계받은 사업에서 발생한 국외원천소득을 해당 사업연도의 과세표준으로 나눈 금액에 해당 사업연도의 세액을 곱한 금액의 범위에서 공제한다.

$$\text{해당 사업연도의 법인세액} \times \frac{\text{승계받은 사업에서 발생한 국외원천소득}}{\text{과세표준}} = \text{공제한도액}$$

## ② 최저한세 미달로 공제받지 못한 미공제액

조세특례제한법 제132조에 따른 최저한세에 미달하여 공제받지 못한 금액으로서 이월된 미공제액은 승계받은 사업부문에 대하여 최저한세액의 범위에서 공제하되 합병법인의 최저한세액을 초과할 수 없다.

## ③ 기타 납부할 세액이 공제받지 못한 이월된 미공제액

납부할 세액이 없어 공제받지 못한 금액으로서 조세특례제한법 제144조에 따라 이월된 미공제액은 승계받은 사업부문에 대하여 계산한 법인세 산출세액의 범위에서 공제한다.

### 관련법령

#### ● 시행령 제81조 【합병에 따른 이월결손금 등의 승계】

③ 합병법인은 법 제44조의3제2항에 따라 피합병법인으로부터 승계받은 감면 또는 세액공제를 다음 각 호에 따라 적용받을 수 있다. (2010. 12. 30 신설)

1. 법 제59조제1항제1호에 따른 감면(일정기간에 걸쳐 감면되는 것으로 한정한다)의 경우에는 합병법인이 승계받은 사업에서 발생한 소득에 대하여 합병 당시의 잔존감면기간 내에 종료하는 각 사업연도분까지 그 감면을 적용
2. 법 제59조제1항제3호에 따른 세액공제(외국납부세액공제를 포함한다)로서 이월된 미공제액의 경우에는 합병법인이 다음 각 목의 구분에 따라 이월공제잔여기간 내에 종료하는 각 사업연도분까지 공제
  - 가. 이월된 외국납부세액공제 미공제액 : 승계받은 사업에서 발생한 국외원천소득을 해당 사업연도의 과세표준으로 나눈 금액에 해당 사업연도의 세액을 곱한 금액의 범위에서 공제
  - 나. 「조세특례제한법」 제132조에 따른 법인세 최저한세액(이하 이 조에서 “법인세 최저한세액”이라 한다)에 미달하여 공제받지 못한 금액으로서 같은 법 제144조에 따라 이월된 미공제액 : 승계받은 사업부문에 대하여 「조세특례제한법」 제132조를 적용하여 계산한 법인세 최저한세액의 범위에서 공제. 이 경우 공제하는 금액은 합병법인의 법인세 최저한세액을 초과할 수 없다.
  - 다. 가목 및 나목 외에 납부할 세액이 없어 공제받지 못한 금액으로서 「조세특례제한법」

제144조에 따라 이월된 미공제액 : 승계받은 사업부문에 대하여 계산한 법인세 산출세액의 범위에서 공제