

# 제46조 분할시 분할법인등에 대한 과세



## 제46조의 요약

- 내국법인이 분할 또는 분할합병으로 해산(물적분할 제외)시 자산을 분할신설법인등에 양도한 것으로 보아 양도손익(양도가액 - 순자산장부가액)을 분할등기일이 속한 사업연도의 익금 및 손금에 산입함(종전엔 청산소득으로 과세하던 것으로 양도손익으로 반영함).
- 적격분할 요건 : 5년 이상 사업영위 내국법인의 분할, 분할신설법인 등으로부터 받은 분할 대가의 전액(분할합병의 경우 80% 이상)이 주식 등으로 주주 소유비율에 따라 배정되고 분할법인 등의 주주가 분할등기일이 속한 사업연도까지 주식 보유할 것, 승계받은 사업을 분할등기일이 속하는 사업연도종료일까지 계속할 것 등
- 적격분할 요건을 갖춘 분할의 경우 양도손익이 없는 것으로 과세이연함.
- 세무조정사항 및 이월결손금의 승계 : 분할법인 등의 세무조정사항 및 이월결손금은 원칙적으로 승계할 수 없으나 예외적으로 적격분할 등의 경우 모두 승계함.

## ● 제46조

### 【분할시 분할법인등에 대한 과세】

① 내국법인이 분할 또는 분할합병으로 해산하는 경우[물적분할(物的分割)은 제외한다. 이하 이 조 및 제46조의2부터 제46조의4까지에서 같다]에는 그 법인의 자산을 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방 법인(이하 “분할신설법인등”이라 한다)에 양도한 것으로 본다. 이 경우 그 양도에 따라 발생하는 양도손익(제1호의 가액에서 제2호의 가액을 뺀 금액)을 말한다. 이하 이 조 및 제46조의3에서 같다)은 분할법인 또는 소멸한 분할합병의 상대방 법인(이하 “분할법인등”이라 한다)이 분할등기일이 속하는 사업연도의 소득금액을 계산할 때 익금 또는 손금에 산입한다. (2010. 12. 30 개정)

1. 분할법인등이 분할신설법인등으로부터 받은 양도가액
2. 분할법인등의 분할등기일 현재의 순자산 장부가액

② 제1항을 적용할 때 다음 각 호의 요건을 갖춘 분할의 경우에는 제1항제1호의 가액을 분할법인등의 분할등기일 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. 분할등기일 현재 5년 이상 사업을 계속하던 내국법인이 대통령령으로 정하는 바에 따라 분할하는 경우일 것(분할합병의 경우에는 소멸한 분할합병의 상대방법인 및 분할합병의 상대방법인이 분할등기일 현재 1년 이상 사업을 계속하던 내국법인일 것)
  2. 분할법인등의 주주가 분할신설법인등으로부터 받은 분할대가의 전액(분할합병의 경우에는 제44조제2항제2호의 비율 이상)이 주식으로서 그 주식이 분할법인등의 주주가 소유하던 주식의 비율에 따라 배정(분할합병의 경우에는 대통령령으로 정하는 바에 따라 배정한 것을 말한다)되고 대통령령으로 정하는 분할법인등의 주주가 분할등기일이 속하는 사업연도의 종료일까지 그 주식을 보유할 것
  3. 분할신설법인등이 분할등기일이 속하는 사업연도의 종료일까지 분할법인등으로부터 승계 받은 사업을 계속할 것
- ③ 제1항과 제2항에 따른 양도가액 및 순자산 장부가액의 계산, 분할대가의 계산, 승계받은 사업의 계속 여부에 관한 판정기준 등에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

(2010. 12. 30 개정)

## Ⅰ. 분할·분할합병의 개념과 과세제도비교

### 1. 합병과 기업분할의 과세예외이유

#### ① 합병개념에 반대방향으로 대응하는 분할

합병은 여러 기업이 권리의무를 그대로 승계하여 하나의 기업으로 합치는 것인바, 일반적인 매매·양도 등과는 다르며 통상적인 거래가 아니라 상법상 법률행위로 규정하고 있다.

따라서 합병행위시 발생하는 차익에 대해서는 익금불산입을 원칙으로 하고 있으며, 부가가치세법에서도 재화거래로 보지 않아 부가가치세 과세대상도 아니다.

또한 관련부동산의 명의변경 등에 대해서도 유상승계 취득이 아니고 인격합일에 따른 것으로 보아 취득세도 비과세(형식적 소유권취득입)하고 있으며, 등록세도 조세특례제한법 등의 규정에 의거 상당부분 비과세 혹은 감면적용되고 있다.

기업분할은 합병과 반대개념으로 쪼개지는 것인바, 합병과 유사한 세무상 혜택이 부여될 필요가 있다. 이와 관련하여 상법은 제530조의2 내지 제530조의12

규정(98년 12월 28일 공포, 공포한 날부터 시행함)을 통하여 회사분할·분할합병 및 물적분할에 관한 제반 상세한 내용을 규정하고 있다. 또한 법인세법에서도 본 조를 비롯하여 제2장제6관에서 합병 및 분할 등에 관한 특례를 규정하였고, 다른 규정에서도 분할에 대해 여러 과세관련 내용을 규정하고 있다.

## ② 기업분할관련 과세특례제도 요약

- 기업분할시 분할법인의 자산양도로 양도손익 익금·손금산입(법인세법 본조, 즉 제46조)
- 기존법인의 현물출자방식분할(물적분할이라 함)의 자산양도차익 상당액의 대응손금산입(법인세법 제47조)
- 분할 후 존속법인의 소득계산시 자산양도로 익금·손금산입함(법인세법 제46조의5).
- 적격합병·분할시 소멸한 피합병법인 등의 자산·부채세무사항 승계가능(압축기장충당금·일시상각충당금의 세무사항, 손익귀속사업연도 도래하지 않은 사항의 승계)(법인세법 제46조의2·제46조의3·제46조의4)
- 사업용 고정자산의 교환관련 발생 양도차익상당액의 손금산입 과세이연(법인세법 제50조)
- 기타 조세특례제한법 규정

## 2. 분할·분할합병·물적분할의 법률영식과 방법비교

### ① 기업분할의 각 방법 개념 비교 및 절차

- ① 분할신설 : 기존회사의 단순분할(상법 제530조의2제1항 : 회사는 분할에 의하여 1개 또는 수개의 회사를 설립할 수 있다)－기존회사를 2개·3개 혹은 그 이상으로 나누는 개념으로 자산·부채·자본·인력 등 모든 것을 갈르는 것인 바, 분할회사가 존속할 수도 소멸될 수도 있다. 자산·부채는 사업성격이나 고정자산의 업무기능연결별로 가르며, 부채도 사업관련 성격에 의거 가릴 수 있으며, 자본금·잉여금도 주주들이 원하는 대로, 각 주주균등 혹은 특정주주만 갈라내는 방식을 취할 수 있다. 당연히 주주들의 기존이익이 침해되지 않도록 해야 하며 주주 각자의 이해관계에 영향을 주기 때문에

주주총회의 특별결의가 있어야 한다.

- ② 분할합병 : 기존회사의 사업·고정자산을 분할시키면서 다른 기업에 합병시키는 개념임(상법 제530조의2제2항 : 회사는 분할에 의하여 1개 또는 수개의 기존 존립중의 회사와 합병(분할합병이라 함) 할 수 있다) : 기존회사의 사업이나 고정자산을 2개 이상으로 나누어 기존의 다른 회사에 합병시킬 수 있음. 자산·부채·자본·주주구성을 모두 갈라낼 수 있으며, 주주총회특별결의 등 ①의 요건과 같다.
- ③ 분할신설과 분할합병병행 : 분할하면서 일부사업은 분할하여 신설법인설립으로, 다른 사업은 기존의 다른 회사에 합병시키는 개념(상법 제530조의2제3항 : 회사는 분할에 의하여 1개 또는 수개의 회사를 설립함과 동시에 분할 합병할 수 있다) ①과 ②가 모두 발생하는 형태로 주주총회특별결의 등은 ①요건과 같다.
- ④ 물적분할 : 기존회사가 사업이나 고정자산을 양도하여 현물출자방식으로 설립하는 개념임(상법 제530조의2제1항의 분할개념인바, 분할로 신설되는 법인 혹은 분할되는 고정자산의 타법인합병으로 상대방법인으로부터 분할현물출자법인이 주식을 직접 교부받는 것을 말함. 즉, 기존분할법인의 주주와 자본금은 변동없이 그대로 유지됨) : 물적분할의 자산양도차익 상당액의 손금산입 등에 대해서 본 법 제47조가 특별히 규정하고 있음.

② 기업분할 각 방법의 자산·부채·자본 변동비교 사례

기존법인의 재무제표는 다음과 같다.

자 산	200	부 채	150
		자본금	50

● 분할회사존속⊕신규법인설립 → 이를 존속법인 60% : 40%로 가르면

-존속법인	자 산	120	부 채	90
			자본금	30

\* 자본금 감소·감자 등 변경등기

- 신설법인	자 산	80	부 채	60
			자본금	20

\* 자본금불입 등 법인설립등기

- 분할회사소멸 → 신규법인 2개를 새로 설립하고 기존법인을 소멸시키면

- 신설법인(갑)	자 산	120	부 채	90
			자본금	30

\* 신설법인 자본금 불입등기

- 신설법인(을)	자 산	80	부 채	60
			자본금	20

\* 신설법인 자본금 불입등기

- 기존 존립 중 회사에 대해서는 청산하고 해산등기함으로서 소멸됨.

- 분할회사존속 ⊕ 자산일부분할하여 다른 법인에 합병시킴(60%는 남기고 40%는 외부와 합병).

- 존속법인	자 산	120	부 채	90
			자본금	30

- 분할합병된 기존 상대방 법인	자 산	80	부 채	60
	기존자산	50	자본금	20
			기존자본	50

- (갑)분할회사존속 ⊕ (을)회사설립 ⊕ (병)법인과 분할합병 : 자산 · 부채 · 자본분배 → 5 : 3 : 2

- (갑)존속회사	자 산	100	부 채	75
			자본금	25

\* 자본금 감소 · 감자변경 등기

-(을)분할신설회사	자 산	60	부 채	45
			자본금	15

\* 법인설립 신설등기

-(병)분할합병회사	자 산	40	부 채	30
	기존자산	50	자본금	10
			기존자본	50

\* 상대방 법인의 자산취득·부채증가 후 자본금 증자등기

● (갑)분할회사가 현물출자방식의 물적분할로 (을)법인 설립

-(갑)기존법인	자 산	200	부 채	150
			자본금	50

-(갑)기존법인의 현물출자 후	자 산	100	부 채	150
	투자계정	100	자본금	50

\* 별도의 변경 등기 없음(자본금·주주 그대로 유지)

-(을)신설법인의 설립	자 산	100	자본금	100
--------------	-----	-----	-----	-----

\* 신설법인등기(자본금 소유주는 (갑)법인)

### ③ 기업분할 각 방법별 분할차익 발생여부 및 과세문제

-분할전 법인

자 산	200	부 채	100
(시가평가액 400이라 가정함)		자기자본	100
	200		200

-분할준속 : 잔존자산부채 등 50%(분할후 액면가액대로 잔존)

자 산	100	부 채	50
(시가평가액 200임)		자기자본	50
	100		100

\* 자본금 50억 감자등기

- 신설법인 자산부채 등 50%(분할신설법인은 시가대로 평가)

자 산	200	부 채	50
(액면가 100을 200으로 시가승계평가)		자기자본	50
		분할차익	100
	200		200

\* 신설법인 자본금은 50 혹은 150까지 가능

▣ 분할로 신설되는 법인의 각 상황별 과세 및 의제배당문제 ▣

분할신설법인상황	법인의 익금산입	손금산입 대응	주주의 양도소득세	의제배당
일반분할 : 기존 법인의 자산액면가액대로 분할신설(평가증 없음)	평가증 없으므로 익금산입없음.	손금산입금액도 없음.	주주의 양도차익도 없음.	의제배당 발생안됨.
일반분할 : 자본금 50으로 하고 나머지 100은 분할차익	평가증액 100 익금산입	100의 손금산입 가능	주주의 자산양도 개념 아님(자본금 50 그대로 신설법인으로 바뀜).	의제배당 발생안됨.
일반분할 : 자본금 150으로 하여 전액 교부하는 방법	평가증이 아니므로 익금산입 없고 전액 현물 출자	평가증액없으므로 손금산입액도 없음.	주주가 자산현물 출자로 100의 양도소득발생	양도소득 100은 의제배당으로 과세됨.
물적분할 : 액면가대로 현물출자하고 모법인이 자회사 투자자본 100 소유	분할모법인이 200의 시가를 100으로 저가 현물출자의 부당행위 계산으로 100 익금산입	분할신설법인은 액면가이므로 과세문제없고 분할모법인이 향후 주식 처분시 익금산입의 ⊖유보 감액됨.	부당행위 100에 대해 부동산이면 향후 처분시 익금반영	법인의 투자계정 부당행위액
물적분할 : 시가대로 현물출자하며 투자계정 200 소유	자산양도차익 100의 특별이익 계상(익금산입됨)	동액을 손금산입 대응시킴(본 법 제47조).	처분이익에 대해 모법인 익금반영	실질이익임.

## II. 분할법인등에 대한 과세

분할 또는 분할합병으로 해산하는 경우(물적분할 제외) 분할법인 또는 소멸한 분할합병의 상대방법인은 그 법인의 자산을 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인에 양도한 것으로 본다.

즉, 종전에는 분할법인 등과 분할신설법인 등에 대하여는 각 사업연도의 소득과 청산소득으로 법인세가 과세되었으나 2009. 12. 31. 법률개정에 따라 분할법인 등이 분할로 해산하는 경우 분할신설법인 등에 승계한 자산에 대하여는 청산소득으로 과세하지 아니하고 그 자산을 분할신설법인 등에 양도한 것으로 보아 각 사업연도의 소득으로 과세하도록 하고 2010. 7. 1. 이후 최초로 분할하는 분부터 적용하도록 하였다.

### 1. 자산양도손익에 대한 과세

분할법인 등이 분할로 해산하는 경우 분할법인 등에 대하여는 2010. 7. 1. 이후 최초로 분할하는 분부터는 그 자산을 분할신설법인 등에 양도한 것으로 보아 각 사업연도의 소득으로 과세한다.

따라서 당해 자산의 양도손익은 익금 또는 손금에 산입하되 일정요건을 갖춘 적격분할 등의 경우에는 순자산장부가액으로 양도한 것으로 보도록 함으로써 분할법인 등과 분할신설법인 등 모두에게 과세를 유예하고 차후 분할신설법인 등이 이를 처분하는 시점에서 과세하도록 하였다.

#### 1) 양도자산에 대한 시가차액의 과세방법

##### (1) 일반분할의 경우

분할법인 등이 분할로 해산하는 경우 분할법인 등의 자산은 분할신설법인 등에 양도한 것으로 보아 과세하며, 양도손익은 분할법인 등이 분할신설법인 등으로부터 받은 양도가액에서 분할법인 등의 분할등기일 현재의 순자산장부가액을 차감한 것으로 분할법인 등의 분할등기일이 속하는 사업연도에 익금 또는 손금에 산입한다.



$$\text{양도손익} = \text{분할신설법인 등으로부터 받은 양도가액} - \text{순자산장부가액}$$

### ① 분할신설법인 등으로부터 받은 양도가액

분할신설법인 등으로부터 받은 양도가액은 분할법인 등이 그 법인의 자산을 분할신설법인 등에 승계하고 받은 가액으로 적격분할의 요건을 갖춘 경우에는 분할등기일 현재의 순자산장부가액으로 하고 그 외의 경우에는 분할신설법인 등이 분할로 인하여 분할법인의 주주등에 지급한 분할신설법인등의 주식등의 가액 및 금전이나 그 밖의 재산가액의 합계액과 분할신설법인등이 납부하는 분할법인의 법인세 및 그 법인세(감면세액을 포함)에 부과되는 국세와 「지방세법」 제85조제4호에 따른 법인세분의 합계액을 합한 금액으로 한다고 다음의 시행령에서 규정하고 있다.

### 관련법령

#### ● 시행령 제82조 【분할에 따른 양도손익의 계산】

① 법 제46조제1항제1호에 따른 양도가액은 다음 각 호의 금액으로 한다. (2010. 6. 8 개정)

1. 법 제46조제2항의 요건을 갖추어 양도손익이 없는 것으로 한 경우 : 법 제46조제1항제2호에 따른 분할법인등(이하 “분할법인등”이라 한다)의 분할등기일 현재의 순자산장부가액  
(2010. 12. 30 개정)

2. 제1호 외의 경우 : 다음 각 목의 금액을 모두 더한 금액

가. 법 제46조제1항 각 호 외의 부분 전단에 따른 분할신설법인등(이하 “분할신설법인등”이라 한다)이 분할(분할합병을 포함한다. 이하 이 조, 제82조의2, 제82조의3, 제82조의4, 제83조 및 제85조에서 같다)로 인하여 분할법인의 주주에 지급한 분할신설법인등의 주식의 가액 및 금전이나 그 밖의 재산가액의 합계액. 다만, 분할합병의 경우 분할합병의 상대방법인이 분할등기일 전 취득한 분할법인의 주식(신설분할합병 또는 3 이상의 법인이 분할합병하는 경우에는 분할등기일 전 분할법인이 취득한 다른 분할법인의 주식 또는 분할등기일 전 분할합병의 상대방법인이거나 소멸한 분할합병의 상대방법인이 취득한 분할법인의 주식을 포함한다)이 있는 경우에는 그 분할법인의 주식에 대하여 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인의 주식(이하 이 조에서 “분할신설법인등의 주식”이라 한다)을 교부하지 아니하더라도 그 지분비율에 따라 분할신설법인등의 주식을 교부한 것으로 보아 분할합병의 상대방법인의 주식의 가액을 계산한다.

나. 분할신설법인등이 납부하는 분할법인의 법인세 및 그 법인세(감면세액을 포함한다)에 부과되는 국세와 「지방세법」 제85조제4호에 따른 법인세분의 합계액

① 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 포함한 대)를 납부할 책임을 진다. (2010. 6. 8 신설)

② 순자산장부가액

순자산장부가액은 분할법인 등의 분할등기일 현재 자산의 장부가액의 총액에서 부채의 장부가액의 총액을 차감한 금액으로 한다. 순자산장부가액을 계산할 때 「국세기본법」에 따라 환급되는 법인세액이 있는 경우에는 이에 상당하는 금액을 분할법인등의 분할등기일 현재의 순자산장부가액에 더한다고 다음의 시행령에서 규정하고 있다.

**관련법령**

① 시행령 제82조 【분할에 따른 양도손익의 계산】

② 법 제46조제1항제2호에 따른 분할법인등의 순자산장부가액을 계산할 때 「국세기본법」에 따라 환급되는 법인세액이 있는 경우에는 이에 상당하는 금액을 분할법인등의 분할등기일 현재의 순자산장부가액에 더한다. (2010. 6. 8 개정)

(2) 적격분할 등의 경우

분할법인 등이 분할로 해산하는 경우 그 분할법인 등의 자산은 분할신설법인 등에 양도한 것으로 보되 적격분할 등의 경우에는 분할신설법인 등으로부터 받은 양도가액을 분할법인 등의 분할등기일 현재의 순자산장부가액으로 하여 양도손익이 없는 것으로 할 수 있다.

① 적격분할의 요건

분할법인 등이 분할로 해산하는 경우 그 법인의 자산을 분할신설법인 등에 양도한 것으로 보아 양도손익을 계산함에 있어서 다음의 요건을 갖춘 적격분할의 경우에는 분할법인 등으로부터 받은 양도가액을 분할법인 등의 분할등기일 현재의 순자산장부가액으로 보아 양도손익이 없는 것으로 할 수 있다.

- (가) 5년(총사업 기간) 이상 사업을 계속하던 법인이 분할하는 것일 것
- (나) 분할대가의 전액이 주식 등이고 분할등기일이 속하는 사업연도종료일까지 보유할 것
- (다) 승계받은 사업을 분할등기일이 속하는 사업연도종료일까지 계속할 것

**관련법령**

❶ 시행령 제82조의2 【적격분할의 요건 등】

② 법 제46조제2항제1호에서 “대통령령으로 정하는 바에 따라 분할하는 것”이란 다음 각 호의 요건을 갖추어 분할하는 것을 말한다. (2010. 6. 8 신설)

1. 분리하여 사업이 가능한 독립된 사업부문을 분할하는 것일 것
2. 분할하는 사업부문의 자산 및 부채가 포괄적으로 승계될 것. 다만, 공동으로 사용하던 자산, 채무자의 변경이 불가능한 부채 등 분할하기 어려운 자산과 부채 등으로서 기획재정부령으로 정하는 것은 제외한다.
3. 분할법인등만의 출자에 의하여 분할하는 것일 것

③ 법 제46조제2항제2호에 따른 분할법인등의 주주가 받은 분할대가의 전액은 법 제16조제1항제6호에 따른 분할대가의 총합계액으로 하되, 분할합병의 상대방법인이 분할등기일 전 2년 내에 취득한 분할법인의 주식이 있는 경우에는 다음 각 호의 금액을 금전으로 교부한 것으로 보아 총합계액에 더한다. 이 경우 신설분할합병 또는 3 이상의 법인이 분할합병하는 경우로서 분할법인이 취득한 다른 분할법인의 주식이 있는 경우에는 그 다른 분할법인의 주식을 취득한 분할법인을 분할합병의 상대방법인으로 보아 다음 각 호를 적용하고, 소멸한 분할합병의 상대방법인이 취득한 분할법인의 주식이 있는 경우에는 소멸한 분할합병의 상대방법인을 분할합병의 상대방법인으로 보아 다음 각 호를 적용하여 계산한 금액을 총합계액에 더한다. (2010. 6. 8 신설)

1. 분할합병의 상대방법인이 분할등기일 현재 분할법인의 제43조제7항에 따른 지배주주등이 아닌 경우 : 분할합병의 상대방법인이 분할등기일 전 2년 이내에 취득한 분할법인등의 주식이 분할법인등의 발행주식총수의 100분의 20을 초과하는 경우 그 초과하는 주식의 취득가액
2. 분할합병의 상대방법인이 분할등기일 현재 분할법인의 제43조제7항에 따른 지배주주등인 경우 : 분할등기일 전 2년 이내에 취득한 주식의 취득가액

④ 법 제46조제2항제2호에 따라 분할법인등의 주주에 분할합병으로 인하여 받은 주식을 배정할 때에는 제5항에 따른 주주에 다음 산식에 따른 가액 이상의 주식을 각각 배정하여야 한다. (2010. 12. 30 개정)

분할신설법인등의 주식의 가액의 총합계액×제5항에 따른 각 주주의 분할법인등에 대한 지분비율

⑤ 법 제46조제2항제2호에서 “대통령령으로 정하는 분할법인등의 주주”란 분할법인등의 제

43조제3항에 따른 지배주주등 중 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 자를 제외한 주주를 말한다. (2010. 6. 8 신설)

1. 제43조제8항제1호가목의 친족 중 4촌 이상의 부계혈족과 그 부계혈족의 아내
  2. 분할등기일 현재 분할법인등에 대한 지분비율이 100분의 1 미만인면서 시가로 평가한 그 지분가액이 10억원 미만인 자
- ⑥ 법 제46조제2항제3호에 따른 분할신설법인등이 분할법인등으로부터 승계받은 사업의 계속 여부의 판정 등에 관하여는 제80조의2제6항을 준용한다. (2010. 12. 30 개정)

## ② 분할자산의 독립사업 가능한 포괄승계

사업용 고정자산이나 물적자원의 단순한 분할이나 구분이 아니고 분할된 자산이 독립된 사업부분으로 사업수행이 가능하여야 하며, 사업부분이 포괄승계되는 분할이어야 하며, 분할법인 혹은 분할합병의 상대방법인의 출자인 경우만을 말한다. 즉, 기업실체의 공준개념에 의거 분할자산의 기능이나 소유권 구성에 실질적 변화가 없는 경우의 분할에 대해서만 손금산입이 가능하다. 그러나 공동사용자산이나 채무자 변경이 불가능한 부채 등은 포괄승계하는데 애로사항이 있어 예외를 두고 있다. 즉, 승계 안되어도 된다. 관련 시행령과 시행규칙 규정은 다음과 같다.

### 관련법령

#### ▲ 시행규칙 제41조의2 【포괄승계의 예외가 인정되는 자산·부채의 범위】

영 제82조의2제2항제2호 단서에서 “공동으로 사용하던 자산, 채무자의 변경이 불가능한 부채 등 분할하기 어려운 자산과 부채 등으로서 기획재정부령으로 정하는 것”이란 다음 각 호의 자산 및 부채를 말한다. (2010. 6. 30 개정)

1. 자 산
  - 가. 변전시설·폐수처리시설·전력시설·용수시설·증기시설
  - 나. 사무실·창고·식당·연수원·사택
  - 다. 기타 물리적으로 분할이 불가능한 공동의 생산시설 및 사업지원시설과 그 부속토지
2. 부 채
  - 가. 지급어음
  - 나. 차입조건상 차입자의 명의변경이 제한된 차입금
  - 다. 분할로 인하여 약정상 차입자의 차입조건이 불리하게 변경되는 차입금
  - 라. 분할되는 사업부분에 직접 사용되지 아니한 공동의 차입금

## ③ 부득이한 사유가 있는 경우

분할법인 등이 분할을 해산하는 경우에는 그 법인의 자산을 분할신설법인 등에 양도한 것으로 보아 양도손익을 계산함에 있어서 부득이한 사유가 있는 경우에는 적격분할의 요건을 모두 갖추지 못한 경우에도 분할등기일 현재 5년(분할합병의 경우에는 1년) 이상 사업을 계속하던 내국법인이 분할하여야 하는 요건만으로 분할법인 등으로부터 받은 양도가액을 분할법인 등의 분할등기일 현재의 순자산장부가액으로 하여 양도손익이 없는 것으로 할 수 있다.

### 관련법령

#### ● 시행령 제82조의2 【적격분할의 요건 등】

① 법 제46조제2항 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 제46조제2항제2호에 대한 부득이한 사유가 있는 것으로 보는 경우 : 제5항에 따른 주주가 제80조의2제1항제1호 각 목의 어느 하나에 해당하는 경우
2. 법 제46조제2항제3호에 대한 부득이한 사유가 있는 것으로 보는 경우 : 분할신설법인등이 제80조의2제1항제2호 각 목의 어느 하나에 해당하는 경우

## ④ 공공기관이 분할하는 경우

「공공기관의 운영에 관한 법률」 제4조에 따라 공공기관으로 지정된 내국법인이 민영화 등의 구조개편을 위하여 2010. 12. 31.까지 상법 제530조의2부터 제530조의11까지의 규정에 따라 분할을 하는 경우로서 일정요건을 갖춘 경우에는 법인세법 제46조제2항 각호의 적격분할의 요건을 갖춘 분할로 보고 분할법인 등으로부터 받은 양도가액을 분할법인 등의 분할등기일 현재의 순자산장부가액으로 보아 양도손익이 없는 것으로 할 수 있다.

### 관련법령

#### ● 조세특례제한법 제45조의2 【공공기관의 구조개편을 위한 분할에 대한 과세 특례】

「공공기관의 운영에 관한 법률」 제4조에 따라 공공기관으로 지정된 내국법인(이하 “공공기관”이라 한다)이 민영화 등의 구조개편을 위하여 2010년 12월 31일까지 「상법」 제530조의2부

터 제530조의11까지의 규정에 따라 대통령령으로 정하는 분할을 하는 경우로서 그 분할이 대통령령으로 정하는 요건을 갖춘 경우에는 「법인세법」 제46조제1항 각 호의 요건을 갖춘 분할로 보아 이 법과 「법인세법」 및 「부가가치세법」의 분할에 관한 규정을 적용한다.

(2010. 1. 1 신설)

### ● 조세특례제한법 시행령 제42조의2 【공기업 민영화에 따른 분할에 대한 과세특례】

① 법 제45조의2에서 “대통령령으로 정하는 분할”이란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 분할을 말한다. (2010. 2. 18 신설)

1. 「한국산업은행법」 제50조제1항에 따른 한국산업은행의 분할
  2. 그 밖에 민영화 등의 구조개편을 위한 공공기관의 분할로서 기획재정부령으로 정하는 분할
- ② 법 제45조의2에서 “대통령령으로 정하는 요건”이란 다음 각 호의 요건을 말한다.

(2010. 2. 18 신설)

1. 「법인세법」 제46조제1항제2호 및 제3호에 해당할 것
2. 분할등기일 현재 5년 이상 사업을 계속하던 내국법인이 「법인세법 시행령」 제82조제3항 제3호 및 제4호의 요건을 갖추어 분할하는 것일 것

## 2) 세무조정사항의 승계

분할법인 등의 세무조정사항(익금 또는 손금불산입, 손금 또는 익금불산입)은 원칙적으로 분할신설법인 등에 승계할 수 없으나 적격분할 등의 경우에는 모두 승계하도록 하고 있다.

## 3) 이월결손금의 승계

분할의 경우 분할법인 등의 이월결손금도 분할신설법인 등에 승계할 수 없으나 예외적으로 적격분할의 경우에는 승계할 수 있다.

## 4) 합병과세특례신청서 제출

분할법인등은 적격분할로 자산의 양도가액을 순자산장부가액으로 적용받기 위해서는 과세표준신고시 분할신설법인과 분할과세특례신청서를 제출해야 하며, 이 경우 분할신설법인등은 자산조정계정에 관한 명세서를 분할법인등의 관할 세무서장에게 함께 제출하여야 한다고 다음의 시행령에서 정하고 있다.

**관련법령**

● 시행령 제82조 【분할에 따른 양도손익의 계산】

③ 제1항제1호를 적용받으려는 분할법인등은 법 제60조에 따른 과세표준 신고를 할 때 분할 신설법인등과 함께 기획재정부령으로 정하는 분할과세특례신청서를 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야 한다. 이 경우 분할신설법인등은 제82조의4제9항에 따른 자산조정계정에 관한 명세서를 분할법인등의 납세지 관할 세무서장에게 함께 제출하여야 한다.

(2010. 12. 30 개정)