



김도희 과장/공인회계사
조사2팀 회계제도파트

적격합병의 요건 및 사후관리

기업의 효율적인 경영을 지원하기 위해 미국과 일본 등 세계 각국에는 세법에 기업의 구조조정을 지원하기 위한 세제가 규정되어 있습니다. 우리나라에도 이에 상응하는 내용이 세법에 규정되어 있습니다.

합병은 우리나라의 회사법상 일반적으로 둘 이상의 회사가 전부 또는 하나를 제외하고 청산절차 없이 소멸을 통해 해산하면서 재산을 신설회사 또는 존속회사에 포괄적으로 승계하고, 해산되는 회사의 사원(또는 주주)에게는 신설회사 또는 존속회사의 사원권(또는 주식)을 부여해서 그 사원(주주)들을 수용하는 제도로 규정하고 있습니다. 상법의 이론적인 관점에서는 인격합일설과 현물출자설의 두 가지 관점에서 보고 있습니다.

먼저 인격합일설은 둘 이상의 회사가 하나가 되면서 합병법인에게 피합병법인의 인격이 승계되는 것으로 회사라는 작은 조직들이 뭉쳐져서 하나의 큰 조직이 되는 것으로 보는 시각입니다. 따라서, 합병으로 인해 영업권이나 합병차익 등은 발생하지 않는 것으로 보는 것입니다.

다음으로 현물출자설은 합병이란 피합병법인의 주주가 자신들이 지배하던 자산을 합병법인에게 현물출자하는 절차로 보는 것으로, 주주는 그 대가로 합병법인의 주식을 받는 것으로 보는 시각입니다. 따라서, 합병법인의 입장에서는 현물출자에 대한 대가를 지급한

것으로 보고, 현물출자로 받은 자산은 공정가치로 평가해서 장부에 계상하고 대가로 지급한 것과 장부계상액과의 차이는 영업권 또는 합병차익 등으로 인식하도록 하였습니다.

이와 같은 회사법상 합병에 대한 관점을 세법에 적용할 경우에 세무상의 과세소득이 달라지게 됩니다.

인격합일설에 의하면 합병은 순수한 법인격의 승계 행위이기 때문에 피합병법인의 자산에 내재하는 미실현이익은 피합병법인의 양도소득으로 과세될 수 없습니다. 또한, 피합병법인의 주주에게 합병구주와 합병신주의 교환에 따라 의제배당소득이 발생하거나 주식의 처분손실이 발생할 수도 없습니다.

그러나, 현물출자설에 의하면 합병은 순수하게 소멸법인이 보유하는 자산을 신설법인 또는 존속법인에게 현물출자하는 것이므로 소멸법인에게는 보유자산의 양도에 따른 양도차익이 발생하고, 소멸법인의 주주에게는 주식의 처분에 따른 손익이 발생하게 되는 것입니다.

우리나라에는 법인세법상 적격합병이라 하여 적격합병의 요건을 만족하는지의 여부에 따라 합병의 당사자인 합병법인과 피합병법인 및 이들의 주주에게 거액의 과세소득과 납세의무가 발생하는지의 여부가 달라

지도록 되어 있습니다. 이로 인해 실무상으로는 적격합병의 요건을 만족하지 못함으로써 합병 자체가 불가능해지는 경우가 발생하는 경우도 있습니다.

먼저 세법에서 규정하는 적격합병요건은 ① 합병 전 1년 이상 사업을 영위하고, ② 80% 이상 주식을 교부하여 배정 및 보유해야 하며, ③ 승계 받은 사업을 계속 영위해야 한다는 것입니다(법인세법 제44조 및 동법 시행령 제80조의2).

합병에 대한 세무를 검토하기 위해서는 먼저 세무상 적격합병요건을 만족하는지 여부에 대해서 검토해야 합니다. 왜냐하면 적격합병요건을 만족하는지 여부에 따라서 합병의 당사자인 합병법인과 피합병법인 및 이들의 주주에게 거액의 과세소득과 납세의무가 발생하게 될 수 있기 때문이며, 이로 인해 실무상으로는 합병 자체가 불가능해지는 경우도 발생하는 경우도 있기 때문입니다.

1. 적격합병의 요건

먼저 세법에서 규정하는 적격합병요건은 ① 합병 전 1년 이상 사업을 영위하고, ② 80% 이상 주식을 교부하여 배정 및 보유해야 하며, ③ 승계 받은 사업을 계속 영위해야 한다는 것입니다(법인세법 제44조 및 동법 시행령 제80조의2).

(1) 합병 전 1년 이상 사업을 영위할 것

기업인수목적회사와 같이 합병만을 목적으로 설립된 회사를 제외하면 합병법인이나 피합병법인은 합병등기일부터 소급해서 최근 1년 이상의 기간 동안 사업을 계속 하던 법인이어야 합니다.

만약 분할로 신설된 법인이 분할 후 1년 이내에 다시 합병을 하게 되는 경우라면 분할되기 전의 분할법인 내

의 사업기간도 통산해서 1년 이상 사업을 영위한 법인간의 합병인지 여부를 판단하도록 하고 있습니다(통칙 44-0001).

사업을 영위해 왔는지의 여부는 법인의 실체가 존재했는지 여부를 넘어서 실질적으로 사업을 영위했는지 사실 판단해야 하는 사항입니다(서면 2팀-2497, 2004.11.30.).

(2) 80% 이상 주식을 교부·배정 및 보유

피합병법인의 주주 등이 받은 합병대가의 총합계액 중 주식 등의 가액이 80% 이상이어야 한다는 것으로, 합병대가의 일부가 현금으로 지급되는 경우에는 주식 등의 가액을 액면가액이 아닌 시가에 의해 비율을 계산하여 요건 만족 여부를 판단하여야 합니다.

① 합병대가의 총 합계액

합병대가의 총 합계액 = 주식 등의 가액 + 금전 + 그 밖의 재산가액 + 포함주식 등 해당액

● 포함주식 등 해당액

1) 합병법인이 피합병법인의 지배주주 등이 아닌 경우 :

합병법인이 합병등기일 전 2년 이내에 취득한 피합병법인의 주식 중 20%를 초과하는 주식 등의 취득가액

2) 합병법인이 피합병법인의 지배주주 등인 경우
합병법인이 합병등기일 전 2년 이내에 취득한 주식 등의 취득가액

② 주요 지배주주 등(법인세법 시행령 제43조)

지배주주 등이란 법인의 발행주식총수의 100분의 1 이상의 주식을 소유한 주주 등으로서 그와 특수관계에 있는 자와의 소유 주식의 합계가 해당 법인의 주주 등

가장 많은 경우의 해당 주주 등을 말합니다.

③ 주식 등 보유 의무의 예외

부득이한 사유가 있는 경우에는 합병등기일이 속하는 사업연도의 종료일까지 그 주식 등을 보유할 의무가 없는 것으로 하고 있습니다.

(3) 승계받은 사업 계속 영위

합병법인이 합병 등기일이 속하는 사업연도 종료일까지 피합병법인으로부터 승계받은 사업을 계속 영위해야 합니다.

① 승계받은 고정자산의 일부 처분

합병법인은 사업연도 종료일 이전에 승계한 고정자산가액의 50% 이상을 처분하거나 사업에 사용하지 않는 경우에는 승계받은 사업을 계속하지 않는 것으로 봅니다.

② 승계받은 자기주식의 소각

피합병법인이 보유하던 합병법인의 주식을 승계받아 발생한 자기주식을 소각하는 경우에는 해당 주식을 제외한 고정자산을 기준으로 사업의 계속 여부를 판정하며, 승계받은 고정자산이 합병법인의 주식만 있는 경우에는 사업을 계속하는 것으로 간주합니다.

③ 승계받은 사업의 계속 영위에 대한 예외

한편, 다음의 부득이한 사유가 있는 경우에는 합병등기일이 속하는 사업연도의 종료일까지 승계받은 사업을 계속할 의무가 없는 것으로 하고 있습니다.

- 합병법인이 파산함에 따라 승계받은 자산을 처분한 경우
- 합병법인이 일정 요건을 갖춘 합병, 분할, 현물출

자에 해당되거나 완전자회사와 합병에 해당하여 양도손익이 없는 것으로 하거나 양도차익에 상당하는 금액을 손금에 산입하는 합병, 분할 또는 현물출자에 따라 사업을 폐지한 경우

- 합병법인이 일정 요건을 갖춘 자산의 포괄적 양도에 따라 자산을 장부가액으로 양도하면서 사업을 폐지한 경우
- 합병법인이 채무자 회생 및 파산에 관한 법률에 따른 회생절차에 따라 법원의 허가를 받아 승계받은 자산을 처분한 경우

II. 적격합병의 요건을 충족하는 경우의 과세특례

합병법인이 피합병법인의 자산을 승계할 때에는 합병등기일 현재의 시가로 계상하도록 하고 있습니다. 이 때 합병법인이 피합병법인에게 지급한 양도가액이 피합병법인의 합병등기일 현재의 순자산 시가에 미달하는 경우에는 그 차액을 합병순차익으로 하고, 합병등기일부터 5년간 균등분할해서 익금에 산입하여야 합니다. 반면, 양도가액이 순자산의 시가를 초과하는 경우에는 그 초과하는 금액은 합병매수차손이라 하고 합병등기일부터 5년간 균등분할해서 손금에 산입해야 합니다.

그러나, 법인세법상 적격합병의 요건을 모두 충족하는 경우에는 과세특례를 두어 피합병법인의 합병등기일 현재의 순자산장부가액을 피합병법인이 합병법인으로부터 받은 양도가액으로 보아 양도차익이 없는 것으로 할 수 있도록 하였습니다.

따라서, 적격합병의 경우에는 양도손익이 발생하지 않으므로 과세문제 또한 발생하지 않습니다. 합병법인은 피합병법인의 자산을 장부가액으로 승계하되, 합병 당시 피합병법인의 자산의 시가와 장부가액의 차이는 자산조정 계정으로 계상하고, 그 금액이 0보다 클 경우에는 법인의 각 사업연도 소득금액 계산상 익금산입하

고, 0보다 작을 경우에는 법인의 각 사업연도 소득금액 계산상 손금산입하도록 하고 있습니다.

이 때 자산조정 계정이 계상되어 있는 자산이 감가상각자산인 경우에는 자산조정 계정이 0보다 클 경우에 감가상각비와 우선 상계하고, 0보다 작을 경우에 감가상각비에 가산하도록 하고 있습니다.

만약 자산조정 계정이 계상되어 있는 자산이 감가상각자산이 아닌 경우에는 자산의 처분시점에 처분손익으로 인식하도록 하고 있습니다.

피합병법인의 세무조정과 이월결손금 또한 적격합병의 요건을 충족하는 경우에만 합병법인이 피합병법인의 세무조정과 이월결손금을 모두 승계할 수 있으나, 적격합병의 요건을 충족하지 못하는 경우에는 승계하지 못하도록 하고 있습니다.

III. 합병법인에 대한 사후관리

적격합병에 따라 피합병법인의 자산을 장부가액으로 양도받은 합병법인은 세법상으로 사후관리 요건을 두어 합병등기일이 속하는 사업연도의 다음 사업연도 개시일부터 3년 이내에 다음 중 어느 하나에 해당하는 사유가 발생하는 경우에는 그 사유가 발생한 날이 속하는 사업연도의 소득금액 계산상 양도받은 자산의 장부가액과 시가와의 차액과 승계 받은 결손금 가운데 공제한 금액을 그 사유가 발생한 날이 속하는 사업연도의 소득금액 계산상 익금 산입하도록 즉, 과세하는 것으로 하고 있습니다.

① 합병법인이 피합병법인으로부터 승계 받은 사업

을 폐지한 것으로 보이는 경우 즉, 합병법인이 합병등기일이 속하는 사업연도의 다음 사업연도 개시일부터 3년 중 피합병법인으로부터 승계한 고정자산가액의 2분의 1 이상을 처분하거나 사업에 사용하지 않는 경우 단, 피합병법인이 보유하고 있던 합병법인의 주식을 승계 받아 자기주식을 소각하는 경우에는 해당 합병법인의 주식을 제외하고 피합병법인으로부터 승계 받은 고정자산을 기준으로 사업을 계속하는지의 여부를 판정하되, 승계 받은 고정자산의 합병법인의 주식만 있는 경우에는 사업을 계속하는 것으로 간주

② 법인세법 시행령 제80조의2 제4항에 따른 피합병법인의 지배주주 등이 합병법인으로부터 받은 주식 등을 처분하는 경우 단, 해당 지배주주 등에 부득이한 사유가 있는 경우에는 합병법인의 각 사업연도 소득금액 계산상 익금산입하지 않음.

- 합병법인이 파산함에 따라 승계 받은 자산을 처분한 경우
- 합병법인이 적격합병 요건을 모두 충족하여 양도손익이 없는 것으로 하거나 양도차익에 상당하는 금액을 손금에 산입하는 합병, 분할 또는 현물출자에 따라 사업을 폐지한 경우
- 합병법인이 조세특례제한법 제37조에 따른 자산의 포괄적 양도에 따라 자산을 장부가액으로 양도하면서 사업을 폐지한 경우
- 합병법인이 '채무자 희생 및 파산에 관한 법률'에 따른 희생절차에 따라 법원의 허가를 받아 승계 받은 자산을 처분한 경우

주) 사후관리 요건을 충족하지 못해 과세이연이 중단되는 경우 양도받은 자산의 장부가액과 법인세법 제44조의2 제1항에 따른 시가와의 차액 등을 익금에 산입한 경우

합병법인이 피합병법인에게 지급한 양도가액과 피합병법인의 합병등기일 현재의 순자산 시가와의 차액을 익금산입 사유가 발생한 날이 발생한 날부터 합병등기일 이후 5년이 되는 날까지 익금 또는 손금에 산입하도록 하고 있음.

IV. 합병당사자별 과세체계

(1) 피합병법인

피합병법인은 합병으로 청산절차 없이 법인격이 소멸되는 법인으로 자산의 양도손익에 대해 법인세가 과세되며, 이는 피합병법인이 합병법인으로부터 받은 양도가액에서 피합병법인의 합병등기일 현재 순자산 장부가액을 차감하여 계산하도록 하고 있습니다.

이 때, 적격합병의 요건을 모두 갖춘 경우에는 피합병법인이 합병법인으로부터 받은 양도가액을 합병등기일 현재의 순자산 장부가액으로 보아 양도손익을 계산할 수 있으므로, 소득금액은 0가 되는 결과가 산출됩니다.

그러나, 내국법인이 100% 지분을 소유한 완전자회사를 합병하는 경우에는 적격합병의 요건을 충족하지

못하는 경우에도 양도손익이 0인 결과가 산출됩니다.

(2) 합병법인

합병법인은 자산의 매수손익을 세무조정계산서에 계상하고 합병등기일부터 5년간 균등 분할하여 익금 또는 손금에 산입해야 합니다. 그런데 적격합병의 요건을 모두 갖춘 경우에는 합병법인은 피합병법인의 자산을 시가와 장부가액의 차액에 대해 총당금을 설정하는 방법을 통해 장부가액으로 승계할 수 있습니다.

또한, 합병법인의 합병등기일 현재의 이월결손금은 피합병법인으로부터 승계받은 사업에서 발생한 소득금액의 범위에서는 공제하지 않으며, 합병법인이 피합병법인으로부터 승계한 결손금은 적격합병의 경우에만 피합병법인으로부터 승계받은 사업에서 발생한 소득금액의 범위에서 공제하도록 하고 있습니다. ☑

한토막의 여유



피고 지고 또 피는 우리나라 꽃 무궁화

무궁화처럼 이름이 모든 걸 설명해주는 꽃도 드물다. 하루 24시간을 주기로 해가 뜨면 슬며시 피어났다가 저녁 무렵이면 꽃을 닫고 생을 마감하기 때문이다. 매일 환하게 피어나 태양을 마주한다 하여 고대 환나라에서는 '환화(桓花)'라 불렀고, 7월부터 100일간 먼저 핀 꽃이 떨어지면 새로운 꽃이 뒤이어 피어나며 '무궁화(無窮花)'란 이름을 얻었다. 피고 지고 또 피는 특성 덕에 은근과 끈기, 영원을 상징하게 된 셈이다. 이토록 오랜 기간 한반도를 장식해온 무궁화가 국화로 여겨지게 된 것은 역설적으로 일제 시절 무궁화에 대한 핍박과 모함 때문이었다. "무궁화를 쳐다보면 부스럼이 옮는다"는 모함과 함께 닥치는 대로 캐내고 말살시켜 버리니 도리어 기를 쓰고 흰이 담긴 나라꽃으로 지켜낸 것. 완강한 자생력과 끈질긴 생명력에 우리 민족의 역사를 대입했음은 물론이다. 하지만 무궁화의 이름엔 숨겨진 비밀도 많다. 히비스커스 시리아큐스(Hibiscus Syriacus L.)란 학명은 이집트 여신을 닮았다 뜻 담고 있다. 아욱목 아욱과 무궁화속에 속한 식물을 총칭하는 히비스커스는 또 이집트어의 신(hibis)과 그리스어 갈다(isco)가 합쳐진 말로 신에게 바치는 꽃이라는 뜻을 지니기도 한다. 참고로 말레이시아 국화는 빨간색 히비스커스이고, 미국 하와이의 주화(洲花)는 노란색 히비스커스다. 물론 가장 놀라운 비밀은 아직까지도 무궁화가 법률로 지정되지 않은 관습상 국화란 점이지만 말이다.

- 중앙일보에 게재된 내용임