

기업조직재편 관련세제의 개선방안 연구

- 회사 합병 및 분할 세제를 중심으로 -

Preferential Taxation Issues on
Merger and Demerger

2003. 11.

연구자 : 최성근 (연구위원)

Choi, Seong Keun

국문 요약

기업조직재편은 대부분의 경우 기업을 형성하고 있는 인적·물적 요소에 직접적인 영향을 미치고 근본적인 변화를 가져온다는 점에서 기업구조조정 방법 중 상대적으로 강도가 높은 방법이라고 할 수 있다. 이와 같은 속성에 터잡아 기업조직재편은 1997년말 이후 경제위기의 극복 및 재도약의 발판을 마련하기 위한 기업구조조정 촉진노력의 중심을 이루어 왔다. 이러한 움직임에 부응하여 법제도 차원에서도 기업조직재편을 지원하기 위한 큰 폭의 개편이 있었는데, 상법을 비롯하여 증권거래법, 조세법, 독점규제법, 노동법 기타 특별법의 관련규정이 보완·정비되거나 새로운 제도가 다수 도입되었다. 이같은 개편은 기업당사자들이 조직재편을 함에 있어 보다 다양한 수단을 탄력적으로 이용하고 또 비용부담을 경감할 수 있도록 하는데 많은 도움을 주고 있는 것이 사실이다.

이 중 조세법의 개편을 보면, 기업조직재편 과정에서 필수적으로 발생하는 미실현이익을 조세법상 과세거래로 인식하는 것이 기업조직재편에 있어 상당한 장애요인이 된다는 점에 착안하여 과세이연의 방법으로 이를 적극적으로 개선하는 한편, 합병·분할·지주회사 등 기업조직재편 수단별로 당사기업 또는 주주·출자자의 조세부담을 완화하는 방향으로 법인세법, 조세특례제한법, 소득세법 등을 개정하였다. 아울러 이들 기업조직재편 지원세제를 도입함에 있어서는 조세회피를 방지 또는 규제하기 위한 다양한 조치가 함께 강구되었다.

다만, 기업조직재편의 촉진을 위한 조세법 개편이 그 양과 질에 있어 괄목할 만한 것이었던데 비하여 법개정을 위한 준비기간 자체가 짧고 적절한 의견수렴과정을 거치지 아니한 관계로, 입법상의 흠결이 드러나거나 다른 법령역과 충돌현상을 빚고 있는 부분이 있다. 또한 현재의 기업조직재편세제로는 기업의 수요를 충분히 반영하는데 미흡하다는 지적도 있다.

이 보고서에서는 합병·분할 세제의 주요쟁점사항 중 종래 논의가 적었던 몇 가지 사항을 중점적으로 연구하고 그 개선방안을 제시하였다.

※ 키워드 : 합병세제, 분할세제, 합병과세특례, 분할과세특례, 조세회피
방지조치

Abstract

The tax burden that will be generated from merger or demerger is one of the decisive factors that involved corporations of merger or demerger should take into account. Most countries has the preferential taxation systems on merger and demerger for the promotion of corporations' restructuring.

This report, firstly, studies the preferential taxation provisions and the theories thereof on merger and demerger of Korean Corporate Tax Law and other countries' legislation.

Secondly, it points out the problems concerning various requirements and anti-tax avoidance measures of the current preferential taxation provisions on merger and demerger.

For example, the cash limitation condition that 95/100 or more of the total value of the consideration of merger received by stockholders of the extinguished corporation from the merging corporation or newly-established corporation should be the value of the stocks in return for such merger, is applied to most preferential taxation systems on merger of the Corporate Tax Law. The cash limitation condition is relevant to inclusion of merger evaluation profits in deductible expenses, succession of net operating losses etc.. As the result, this cash limitation condition may compel or induce involved corporations of merger to meet this condition unreasonably.

And finally, this report presents the remedies of the problems pointed out.

※ Key Word: merger taxation, demerger taxation, preferential taxation on merger, preferential taxation on demerger, anti-tax avoidance measures

목 차

국 문 요 약	3
Abstract	5
제 1 장 연구의 목적 및 범위	11
제 2 장 최근 기업조직재편 세제 개편내용의 개관	13
I. 법인세법	13
1. 합병·분할세제	13
2. 지주회사세제	17
II. 조세특례제한법	18
제 3 장 기업조직재편 세제에 관한 외국의 입법례	23
I. 미 국	23
1. 개 요	23
2. 조직재편세제의 유형	23
(1) A형 조직재편	24
(2) B형 조직재편	25
(3) C형 조직재편	26
(4) D형 조직재편	27
(5) E형 조직재편	29
(6) F형 조직재편	29
(7) G형 조직재편	30
3. 조직재편세제 적용의 공통요건	30
(1) 조직재편계획(plan of reorganization)	31
(2) 사업목적의 원칙(business-purpose doctrine)	31
(3) 지분의 계속성(continuity of interest)	31
(4) 사업활동의 계속성(continuity of business enterprise)	32
(5) 단계적 거래(step transaction)	32

4. 조직재편의 과세효과	32
(1) 양도법인에 대한 과세	33
(2) 양수법인에 대한 과세	34
(3) 주주에 대한 과세	35
II. 일 본	36
1. 개 요	36
2. 법인세법상 합병·분할세제	37
(1) 일본 기업조직재편 세제의 특징	37
(2) 이전자산 등의 양도차익에 대한 과세	38
(3) 주주에 대한 과세	43
(4) 조세회피방지	44
III. 독 일	44
1. 개 요	44
(1) 신사업재편법 및 사업재편세법의 연혁	44
(2) 신사업재편법이 제정되기 이전 독일법제의 위상	45
(3) 신사업재편법의 내용	46
2. 사업재편세법상의 합병·분할 세제	47
(1) 합병세제	47
(2) 분할세제	51
제 4 장 합병세제의 문제점 및 개선방안	55
I. 개 요	55
II. 현행 법인세법상 합병과세의 내용	56
1. 피합병법인에 대한 과세	56
(1) 청산소득 과세	56
(2) 포함주식의 취급	56
2. 피합병법인의 주주에 대한 과세	57
3. 합병법인에 대한 과세	57

(1) 합병평가차익에 대한 과세	57
(2) 이월결손금의 승계	59
(3) 합병으로 인한 자산·부채의 승계	61
Ⅲ. 합병세제의 주요쟁점별 문제점 및 개선방안	62
1. 합병평가차익에 대한 과세이연 등의 요건	62
2. 포함주식의 과세문제	65
3. 주주의 의제배당소득에 대한 과세이연	66
4. 합병으로 인한 자산 및 부채의 승계	67
(1) 이월결손금의 승계	67
(2) 충당금·준비금의 승계	68
(3) 합병차손과 영업권	68
(4) 피합병법인의 세무조정사항의 승계문제	69
5. 기타 합병관련 과세제도	72
(1) 부가가치세의 과세여부	72
(2) 증권거래세의 과세여부	73
제 5 장 분할세제의 문제점 및 개선방안	75
I. 개 요	75
II. 현행 법인세법상 분할과세의 내용	76
1. 총 설	76
(1) 분할법인 및 주주	76
(2) 분할신설법인 및 분할합병의 상대방법인	77
2. 분할법인 및 주주에 대한 과세	77
(1) 소멸하는 분할법인의 청산소득과세	77
(2) 존속하는 분할법인의 소득과세	79
(3) 분할법인의 주주에 대한 과세	81
3. 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인에 대한 과세	82
(1) 단순분할과 분할합병	82
(2) 물적분할	88

Ⅲ. 분할세제의 주요쟁점사항별 문제점 및 개선방안	90
1. 소멸하는 분할법인의 청산소득에 대한 과세문제	90
2. 주주의 의제배당소득에 대한 과세이연문제	91
(1) 단순분할	91
(2) 분할합병	91
(3) 조세회피방지	92
3. 분할평가차익의 과세이연문제	92
(1) 분할교부금	93
(2) 비안분비례적인 주식배정	93
(3) 과세이연자산의 범위 확대	95
4. 이월결손금 승계규정의 도입에 대한 검토	96
(1) 이월결손금 관련 외국의 입법례	96
(2) 이월결손금 승계규정의 도입방향	97
5. 기타 분할관련 과세제도	99
(1) 국세기본법상 연대납세의무	99
(2) 조세특례제한법상 취득세·등록세	101
(3) 불공정한 분할과 증여의제	101
(4) 부가가치세 및 증권거래세의 비과세	102
제 6 장 요약 및 결론	105
I. 합병세제의 문제점 및 개선방안	105
II. 분할세제의 문제점 및 개선방안	107
참 고 문 헌	109

◆ 표 차 례 ◆

<표 1> 법인세법상 합병·분할 특례세제	15
<표 2> 지주회사와 자회사간 수취배당에 대한 이중과세조정	17
<표 3> 조세특례제한법상 기업구조조정 특례세제	19

제1장 연구의 목적 및 범위

기업구조조정이란 기업의 조직 및 운영구조에 자원의 배분과 사용의 비효율을 초래하는 요소가 있는 경우, 기업의 조직을 재편하거나 재무구조 또는 지배구조를 개선하거나 기업을 해체·청산 또는 재건·갱생시켜 자원의 배분과 사용의 효율을 제고하는 것을 말한다. 기업구조조정의 방법으로는 조직재편, 재무구조개선, 지배구조개선 및 기업청산·갱생절차 등으로 나눌 수 있다. 기업구조조정의 방법 중 조직재편은 기업활동의 효율을 높이기 위하여 기업단위를 통합·분할하는 등 기업의 조직을 재편하는 것으로 합병, 분할, 조직변경, 영업양수도, 기업인수도, 지주회사 설립·전환(주식교환·이전 포함) 등을 그 수단으로 한다.

기업조직재편은 대부분의 경우 기업을 형성하고 있는 인적·물적 요소에 직접적인 영향을 미치고 근본적인 변화를 가져온다는 점에서 기업구조조정 방법 중 상대적으로 강도가 높은 방법이라고 할 수 있다. 이같은 속성에 터잡아 기업조직재편은 1997년말 이후 경제위기의 극복 및 재도약의 발판을 마련하기 위한 기업구조조정 촉진 노력의 중심을 이루어 왔다. 이러한 움직임에 부응하여 법제도 차원에서도 기업조직재편을 지원하기 위한 큰 폭의 개편이 있었는데, 상법을 비롯하여 증권거래법, 조세법, 독점규제법, 노동법 기타 특별법의 관련규정이 보완·정비되거나 새로운 제도가 다수 도입되었다. 기업조직재편 관련 법제도의 개편은 기업당사자들이 조직재편을 함에 있어 보다 다양한 수단을 탄력적으로 이용하고 또 비용부담을 경감할 수 있도록 하는데 많은 도움을 주고 있는 것이 사실이다.

이 중 조세법의 개편을 보면, 기업조직재편 과정에서 필수적으로 발생하는 미실현이익을 조세법상 과세거래로 인식하는 것이 기업조직재편에 있어 상당한 장애요인이 된다는 점에 착안하여 과세이연의 방법으로 이를 적극적으로 개선하는 한편, 합병·분할·지주회사 등 기업조직재편 수단별로 당사기업 또는 주주·출자자의 조세부담을 완화하는 방향으로 법인세법, 조세특례제한법, 소득세법 등을 개정하였다. 아울러 이들 기업

조직재편 지원세제를 도입함에 있어서는 조세회피를 방지 또는 규제하기 위한 다양한 조치가 함께 강구되었다.

다만, 기업조직재편을 촉진하기 위한 조세법 개편이 그 양과 질에 있어 괄목할 만한 것이었던데 비하여 법개정을 위한 준비기간 자체가 짧고 적절한 의견수렴과정을 거치지 아니한 관계로, 입법상의 흠결이 드러나거나 다른 법령역과 충돌현상을 빚고 있는 부분이 있다. 또한 현재의 기업조직재편세제로는 기업의 수요를 충분히 반영하는데 미흡하다는 지적도 있다. 이 보고서에서는 기존의 연구와의 중복을 피하기 위하여, 합병·분할 세제의 주요쟁점사항 중 종래 논의가 적었던 몇 가지 사항을 중점적으로 연구하고 그 개선방안을 제시하고자 한다.

제 2 장 최근 기업조직재편 세제 개편내용의 개관

1997년 경제위기 이후 기업조직재편을 촉진하기 위하여 단행된 법제도 개편 중 가장 주목할 만한 것은 합병제도의 개선, 분할제도의 도입 및 지주회사의 해금이라고 하겠다. 이 중 합병제도는 합병절차를 간소화하는 방향으로 개정되었고, 분할제도의 도입은 기업이 영업조직을 분리·재편하기 위하여 취할 수 있는 수단의 다양성을 제공하는 데 목적을 두고 있으며, 지주회사의 해금은 원활한 기업구조조정을 지원한다는 목적과 함께 이른바 ‘재벌’ 문제의 대안으로서 의미를 가진다. 이들 제도의 개편에 수반하여 관련세제에도 상당한 변화가 있었는데, 합병과 관련해서는 합병으로 인하여 실현되는 자산의 평가차익에 대한 과세·이월결손금의 승계부인 등 종래 과중한 조직재편비용으로 작용하여 합병의 장애가 되었던 요소들을 대부분 제거하고, 새로이 도입된 분할에 대해서도 합병과 동일한 수준의 조세부담 경감 조치를 마련하였으며, 지주회사에 대하여는 일정한 요건을 정하여 수취배당의 이중과세조정을 인정하였다. 이 장에서는 합병·분할 및 지주회사세제를 중심으로 1997년 경제위기 이후 기업조직재편 세제의 개편내용을 살펴본다.

I. 법인세법

1. 합병·분할세제

1997년 법인세법에서는 기업의 합병을 통한 원활한 조직재편을 지원하기 위하여 합병차익에 대한 과세를 이연하는 제도를 도입하였다. 1998년 법인세법 전문개정에서는 기업의 합병 및 분할을 통한 기업의 조직재편을 지원하기 위하여, 합병법인이 피합병법인의 이월결손금을 승계하여 공제받을 수 있도록 하였고, 법인이 분할하는 경우 법인세 및 특별부가세의 과세를 이연할 수 있도록 하였다. 2001년 개정에서는 승계

받은 이월결손금은 피합병법인으로부터 승계받은 사업에서 발생한 소득의 범위내에서만 공제하도록 한다는 전제하에 특수관계가 있는 법인간의 합병시에도 합병법인이 피합병법인의 이월결손금을 승계받을 수 있도록 하였고(법인세법 제45조), 분할법인이 물적 분할로 인하여 발생한 자산양도차익 상당액을 손금에 산입한 후 물적 분할로 신설된 법인이 3년 이내에 다른 법인과 합병하는 경우에는 분할법인은 손금에 산입한 금액을 다시 익금에 산입하도록 하던 것을 물적 분할로 신설된 법인이 다른 법인과 합병하더라도 분할법인은 계속하여 손금에 산입할 수 있도록 하였다(법인세법 제47조제2항 및 제3항).

<표 1> 법인세법상 합병·분할 특례세제

구 분	도 입 당 시	개 정 내 용
합병평가차익상당액의 손금산입(법인세법 제44조)	<ul style="list-style-type: none"> ○ 요건 - 1년이상 사업영위 법인간 합병 - 합병대가중 주식등의 가액이 95%이상 - 합병연도종료일까지 승계사업영위 	
합병시 이월결손금의 승계(법인세법 제45조)	<ul style="list-style-type: none"> - 특수관계자외의 법인간 합병시에만 허용 	<ul style="list-style-type: none"> - 특수관계법인간 합병시에도 이월결손금 승계 허용(2001년 12월 31일 개정) - 개정이유: 사실상 대부분의 합병이 특수관계법인간에 발생하는 현실 및 이월결손금을 피합병법인으로부터 승계받은 사업에서 발생하는 소득범위내에서 공제하도록 하고 있어 조세회 피소지가 없음
분할평가차익상당액의 손금산입(법인세법 제46조)	<ul style="list-style-type: none"> ○ 요건 - 5년이상 사업영위 내국법인이 분할할 것 - 분할대가의 전액이 주식, 주식비율에 따라 배정 - 분할연도종료까지 승계사업영위 ○ 인적분할시 분할신설법인의 분할평가차익에 대한 법인세 과세이연 - 분할신설법인이 3년내 사업폐지시 전액과세 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 분할신설법인이 다른법인과 합병으로 소멸하는 경우로서 합병법인이 승계사업을 계속 영위하는 경우(2001년 12월 31일 개정) 과세이연된 분할평가차익상당액을 계속 과세이연 - 3년내 승계사업 폐지여부는 분할신설법인과 합병법인의 승계사업 영위기간을 통산하여 판정

구 분	도 입 당 시	개 정 내 용
<p>물적분할로 인한 자산양도차익상당액의 손금산입(법인세법 제47조)</p>	<ul style="list-style-type: none"> ○ 분할법인이 물적분할에 의하여 분할신설법인의 주식을 취득한 경우 자산양도차익상당액을 과세이연 ○ 분할신설법인의 주식의 처분시 과세 <ul style="list-style-type: none"> - 분할신설법인이 승계사업을 3년내에 폐지하는 경우 - 5년이내 분할법인이 소유한 분할신설법인의 지분비율이 분할등기일 현재의 지분비율보다 낮아지는 경우 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 물적분할에 의하여 분할합병의 상대방법인주식을 취득하는 경우에도 세제지원(2001년 12월 31일 개정) <ul style="list-style-type: none"> - 분할신설법인등이 다른법인과 합병으로 소멸하는 경우로서 합병법인이 승계사업을 계속 영위하는 경우: 사업의 폐지로 보지 않고 계속 과세이연 - 5년이내 분할법인이 소유한 분할신설법인등의 지분비율이 낮아지는 경우 : 전액 과세하지 않고 주식처분에 따른 지분감소분 만큼 과세
<p>합병 및 분할시의 자산·부채의 승계 등(법인세법 제49조 및 동법시행령 제85조)</p>	<ul style="list-style-type: none"> ○ 법인의 합병·분할시 피합병법인의 세무조정사항 승계 <ul style="list-style-type: none"> - 피합병법인의 세무조정사항은 원칙적으로 불인정 ○ 예외 <ul style="list-style-type: none"> - 퇴직급여충당금 한도 초과액 - 유가증권의 평가손익 - 기업회계기준에 의한 채권(채무의 조정과 관련한 조정사항) 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 세무조정사항 승계범위 확대 <ul style="list-style-type: none"> - 대손충당금 한도초과액 - 조특법상 준비금 - 은행업회계처리준칙에 의한 지급보증충당금 - 기업회계기준에 의한 채권(채무의 현재가치 평가) ○ 다음 요건을 갖춘 분할의 경우 모든 세무조정사항의 승계허용 <ul style="list-style-type: none"> - 분할평가차익의 과세이연요건 - 자산·부채를 장부가액으로 승계

2. 지주회사세제

1999년 법인세법에서는 기업구조조정의 일환으로 독점규제및공정거래에관한법률에 의하여 설립이 허용된 지주회사의 원활한 설립과 운영을 세제측면에서 뒷받침하기 위하여 지주회사가 자회사로부터 받은 배당소득금액의 일정율에 상당하는 금액을 법인세 과세대상에서 제외하도록 하였다. 2000년 개정에서는 지주회사가 100퍼센트 출자한 자회사로부터 배당금을 받는 경우에는 배당금 전액을 익금에 산입하지 아니하도록 하였고, 배당금의 90퍼센트를 익금에 산입하지 아니하는 경우를 상장·등록법인인 자회사에 대한 출자비율이 30퍼센트를 초과하는 경우에서 40퍼센트를 초과하는 경우로 조정하였으며(법인세법 제18조의2제1항제1호), 지주회사가 아닌 내국법인이 다른 내국법인으로부터 받는 배당금에 대하여도 그 출자비율에 따라 배당금의 일부를 익금에 산입하지 아니하도록 하는 규정을 신설하였다(법인세법 제18조의3).

<표 2> 지주회사와 자회사간 수취배당에 대한 이중과세조정

도입			개정(2000.12.29)		
자 회사	지분비율	익금불산입	자 회사	지분비율	익금불산입
비 상장	80%초과	90%	비 상장	100%	100%
	50%~80%	60%		80%초과	90%
				과	60%
			50%~80%		
상장·	30%초과	90%	상장·	40%초과	90%
협회등록	30%	60%	협회등록	30%~40%	60%

II. 조세특례제한법

조세특례제한법상의 기업조직재편을 포함한 기업구조조정 지원세제의 변화내용을 살펴본다. 조세감면규제법은 1997년 개정을 통하여 기업구

조조정에 대한 세제지원체계를 확립하였다. 그 후 조세감면규제법은 적용시한이 1998년 12월 31일에 만료됨에 따라 종래의 조세특례규정 대부분을 포함하는 조세특례제한법으로 명칭이 변경되면서 전문개정되었다. 특히 1998년 전문개정된 조세특례제한법에서는 기존의 기업조직재편 지원세제를 확대하고 절차를 간소화하였는데, 합병지원세제를 더욱 체계화하고, 상법개정에 따라 가능하게 되는 기업분할제도를 지원할 수 있는 제도를 마련하였으며, 기업개선작업(워크아웃)·대규모사업조정·기업구조조정전문회사의 설립·외자유치를 위한 합작법인설립 등에 대한 지원세제를 도입하였다. 이후에도 조세특례제한법은 지속적으로 기업구조조정과 관련된 세제지원을 강화하였는 바, 그 내용은 <표 3>과 같다.

<표 3> 조세특례제한법상 기업구조조정 특례세제

조 문	지원제도	현행 지원내용
제31조	중소기업간 통합에 대한 이월과세	<ul style="list-style-type: none"> - 통합으로 소멸되는 중소기업의 사업용자산을 통합법인에 양도하는 경우 양도소득세 이월과세 - 통합으로 취득하는 사업용 자산에 대하여 취득세·등록세 면제 (제119조 및 제120조)
제32조	법인전환에 대한 이월과세	<ul style="list-style-type: none"> - 당해 사업용고정자산에 대하여 양도소득세 이월과세 - 법인전환 법인이 현물출자받는 사업용자산에 대하여 취득세·등록세 면제
제33조	사업전환중소기업 등에 대한 세액감면등	- 법인에 대한 특별부가세제도가 폐지됨에 따라 삭제(2001년 12월 개정)
제34조	사업전환중소기업에 대한 세액감면	상동
제35조	재래사업장이전에 대한 양도소득세등의 감면	상동
제36조	중소사업자의 경영안정 지원을 위한 세액감면	상동
제37조	법인의 재무구조개선지원 등을 위한 세액면제	상동
제38조	현물출자에 대한 과세특례	<ul style="list-style-type: none"> - 양도차익에 대한 법인세는 현물출자로 인하여 취득한 신설법인 주식의 양도시까지 이연과세 (압축기장충당금: 현물출자당시 시가 - 현물출자 전일의 장부가액) - 신설법인이 내국법인으로부터 승계받은 사업을 합병법인이 승계하는 경우는 계속하여 이연과세(압축기장충당금에 합병대가중 주식이 차지하는 비율) - 취득세·등록세 면제(제119조 및 제120조)

제2장 최근 기업조직제편 세제 개편내용의 개관

조 문	지원제도	현행 지원내용
제38조의 2	주식의 현물출자 또는 교환에 의한 지주회사의 설립 등에 대한 과세특례(1999년 8월 31일 개정 시 기업분사에 대한 특별 부가세감면 등으로 신설된 후 2000년 12월 29일 개정)	<ul style="list-style-type: none"> - 개인: 2003. 12. 31(법인 : 영구) - 내국인이 주식을 현물출자하여 공정거래법에 의한 지주회사를 새로이 설립하거나 기존의 내국법인을 지주회사로 전환하는 경우(상법에 의한 주식의 포괄적 교환에 의하여 기존의 내국법인을 지주회사로 전환하는 경우 포함) 그 현물출자로 인하여 취득한 주식의 가액중 주식양도차익에 대한 법인세는 내국인이 지주회사의 주식을 처분할 때까지 양도소득세 또는 법인세를 과세이연 - 방법 : 압축기장충당금(법인), 과세이연(개인)
제38조의 3	내국법인의 외국자회사주식등의 현물출자에 대한 과세특례(2001년 12월 29일 신설)	5년이상 계속하여 사업을 영위한 내국법인이 외국자회사의 주식 또는 출자지분을 현물출자하여 새로운 외국법인을 설립하거나 이미 설립된 외국법인에 현물출자시 주식양도차익의 과세이연
제39조	보증채무의 인수·변제 등에 대한 과세특례	구조조정계획 또는 청산계획에 따라 출자법인의 보증채무를 인수·변제할 경우 보증손실에 대하여 손금산입 등
제40조	주주 등의 자산양도에 따른 세액감면	법인증여 목적으로 1999년 12월 31일 이전 주주소유자산을양도한 차익에 대하여 양도소득세 면제
제41조	주주 등의 자산증여에 관한 법인세 등 과세특례	1999년 12월 31일 주주소유자산을 법인에 증여하는 경우 자산수증익에 대하여 익금불산입 특수관계자간에 대하여 증여의제 배제
제42조	기업의 합병, 사업양도·양수 등의 지원을 위한 세액감면	2001년 12월 29일 개정으로 특별부가세제도가 폐지됨에 따라 삭제
제43조	구조조정대상부동산취득자에 대한 세액감면	1999년 12월 31일 이전에 구조조정대상부동산을 취득하여 양도하는 경우 50% 세액감면
제43조의 2	기업구조조정의 지원을 위하여 취득한 토지 등의 양도차익에 대한 법인세 과세특례(2000년 12월 29일 신설)	농업기반공사가 기업의 재무구조개선을 통한 구조조정을 지원하기 취득한 부동산에 대하여는 익금불산입

조 문	지원제도	현행 지원내용
제44조	정리계획인가등의 결정을 받은 법인의 채무면제익에 대한 과세특례 (중전 현재가치에 의한 차입금상환에 따른 채무 감소액에 대한 법인세과세특례규정에서 1999년 8월 31일 개정시 조문명 변경)	<ul style="list-style-type: none"> ○ 지원대상 : 회사정리법에 의한 정리계획인가의 결정, 화의법에 의한 화의인가의 결정 또는 파산법에 의한 강제화의인가의 결정을 받은 법인, 기업구조조정 촉진법에 의한 채권금융기관 공동관리, 채권은행공동관리, 주채권은행관리대상 부실징후기업, 기업구조조정투자회사법에 의한 약정채결기업 ○ 감면요건 <ul style="list-style-type: none"> - 정리계획인가·화의인가 또는 강제화의인가의 결정, 부실징후기업의 경영정상화 계획에 채무재조정에 따른 채무 면제액이 포함되어 있을 것 - 채무를 면제해주는 금융기관과 특수관계가 없을 것 ○ 감면내용 <ul style="list-style-type: none"> - 대상법인 : 금융기관으로부터 면제받은 채무면제익은 당해사업연도와 그 다음 3년간 익금산입하지 않고 그 다음 3개 사업 연도에 균등액이상 익금산입 ○ 사업의 폐지 또는 해산시 : 익금에 산입하지 아니한 금액 전액을 익금산입 <ul style="list-style-type: none"> - 금융기관 : 면제한 채무에 상당하는 금액을 손금에 산입
제45조	기업개선작업에 대한 과세특례	기업개선계획에 따라 1999년 12월 31일 이전에 금융기관으로부터 받은 채무면제익에 대하여 과세이연
제45조의 2	기업개선작업에 의한 분할에 대한 과세특례	<ul style="list-style-type: none"> - 채권금융기관협의회로부터 승인을 얻은 기업개선계획 또는 회사정리법에 의한 정리계획에 따라 상법의 규정에 의해 분할하는 경우 다음의 요건을 갖춘 경우에는 법인세법 제46조제1항 각호의 요건을 갖춘 분할로 보아 법인세법상 분할에 대한 관련규정을 적용함 - 분할평가차익의 과세이연 등 분할에 대한 각종 세제지원과 부가가치세법상 재화의 공급으로 보지 아니하는 사업의 양도로 봄

제2장 최근 기업조직제편 세제 개편내용의 개관

조 문	지원제도	현행 지원내용
제46조	기업간주식교환에 대한 과세특례	1999년 12월 31일 이전 기업집단간 주식교환에 따른 양도차익에 대한 과세이연
제47조	신설법인등의 주식교환에 대한 과세특례	1999년 12월 31일 이전 현물출자신설법인 또는 물적분할법인의 주식교환시 과세이연
제47조의 2	합병시 이월결손금의 승계에 대한 과세특례 (1999년 8월 31일 개정시 신설)	1999년 12월 31일 이전 특수관계인간의 합병시 법인세법 제44조 제1호 및 제45조 제1항 제2호·제3호의 요건을 갖추어 합병하는 경우 이월결손금승계

제 3 장 기업조직재편 세제에 관한 외국의 입법례

I. 미 국

1. 개 요

미국의 내국세입법(Internal Revenue Code; IRC)은 제368조의 기업조직재편 유형에 해당하는 경우에는 손익이 실현(realization)되었다고 볼 수 있는 경우에도 주주(IRC 제354조 및 제356조)와 법인(IRC 제361조)에 대하여 그 손익을 인식(recognition)하지 아니하도록 정하고 있다. 기업조직재편 단계에서 인식되지 아니한 이익이나 손실은 주주 또는 법인이 수취한 재산의 가액에 반영되고(IRC 제358조 및 제362조) 이를 처분하는 때에 실현되는 것으로 보아 과세한다. 이같이 미국 내국세입법이 법인의 조직재편으로 인하여 발생하는 소득에 대한 과세이연룰 허용하는 ‘비과세 조직재편(tax-free reorganization)’¹⁾ 규정을 두고 있는 이유는, 조직재편이 법인의 형식을 변화시키지만 이러한 변화로 인하여 그 법인과 소유자 간 관계의 본질이나 성격이 변경되지는 아니하기 때문이라고 한다.¹⁾

이하에서는 미국 내국세입법상 기업조직재편 세제의 유형과 요건 및 과세효과에 대하여 살펴본다.

2. 조직재편세제의 유형

미국 내국세입법 제368조(a)(1)에서 정하고 있는 조직재편은 그 성격에 따라 기업결합적 조직재편(amalgamating reorganization), 단일기업적 조직재편(single-corporation reorganization) 및 분할적 조직재편(divisive reorganization)으로 구분된다. 이들을 세분하여 보면, 기업결합적 조직재편은 A형(법령상의 합병. statutory merger

1) P. R. McDaniel / M. J. McMahon / D. L. Simmons, Federal Income Taxation of Corporation, Foundation Press, 1999, p. 518.

and consolidation: Type A)·B형(주식교환. acquisition of stock for voting stock: Type B)·C형(자산양도후 청산. acquisition of property for voting stock: Type C)·비분할적 D형(non-divisive reorganization), 단일기업적 조직재편은 E형(자본구조조정. recapitalization: Type E), F형(mere change in identity, form or place of reorganization: Type F), 분할적 조직재편은 분할적 D형(divisive reorganization)이 이에 해당한다.²⁾

(1) A형 조직재편

A형 조직재편에는 회사법상 흡수합병(merger)과 신설합병(consolidation)이 이에 해당한다(IRC 제368조(a)(1)(A)).³⁾ A형 조직재편은 법인이 조직재편을 행함에 있어 그 대가에 제한을 두지 아니하므로 다른 형태의 조직재편보다 탄력적이라고 할 수 있다. 즉, 합병법인은 피합병법인에게 주식 이외의 금전 기타 자산을 합병대가로 지급할 수 있다.

A형 조직재편에 있어서 피합병법인이 조직재편계획(plan of reorganization)에 따라 자산을 이전하고 그 대가로 주식만을 교부받는 경우 과세되지 아니한다(IRC 제361조(a)). 피합병법인은 주식 이외에 다른 대가(boot)를 지급받을 수 있으며, 이 경우 조직재편계획에 따라 분배된다면 과세되지 아니한다(IRC 제361조(b)(1)(A)). 주식이외의 자산이나 금전이 조직재편계획에 따라 분배되지 아니하는 경우에는 피합병법인의 이익으로 인식되어 과세된다(IRC 제361조(b)(1)(B)). 그러나 피합병법인에게 손실이 발생하는 경우에는 이는 손실로 인식되지 아니한다(IRC 제361조(b)(2)).

2) D형 조직재편에서는 양도법인(transferor)이 양수법인(transferee)에 대하여 자산의 전부 또는 일부를 이전하고, 양도법인은 자산을 이전하고 양수법인을 지배(control)하며, 양도법인의 주주는 양수법인의 주식 또는 증권을 비분할적 조직재편((non-divisive reorganization) 거래 또는 분할적 조직재편(divisive reorganization) 거래로 분배 받는다[IRC 제368조(a)(1)(D) 및 제354조 내지 제356조].

3) A형 조직재편에 해당하기 위해서는 미합중국, 주, 준주(Territory), 콜롬비아특별구의 모든 회사법에 의하여 행해지는 흡수합병 또는 신설합병이어야 한다, Treas. Reg. §1.368-2.

피합병법인이 조직재편계획에 따라 합병대가를 분배한 경우에는 그 주주에게 손익이 발생하지 아니한다(IRC 제361조(c)(1)). 그러나 피합병법인이 합병법인으로부터 합병의 대가로 특정한 평가된 자산(appreciated property)을 지급받아 그 주주에게 분배하는 경우에는 그 자산이 주주에게 시가로 양도된 것으로 보아 그 소득을 과세한다(IRC 제361조(c)(2)).

합병법인이 과세이연의 적용을 받으려면 피합병법인에게 지급하는 합병대가의 합계액 중 적어도 50%이상을 주식으로 교부하여야 한다.⁴⁾ 이 경우 교부하는 주식은 의결권 있는 주식과 무의결권 주식 중 어느 것을 지급하여도 무방하고 양자를 함께 지급하여도 된다. 그리고 지분의 계속은 확정적이고 실질적인 소유임을 보여주기 위한 기간인 5년간 유지되어야 한다.⁵⁾ 또한 합병은 각 주의 회사법상 요건을 충족시켜야 하는데, 만일 이를 충족하지 못한 경우에는 과세이연의 혜택을 누릴 수 없다.⁶⁾

(2) B형 조직재편

B형 조직재편은 어떤 법인이 자신이나 모회사의 의결권 있는 주식을 대가로 교부하고 다른 법인의 의결권 있는 주식으로 교환한 후, 그 다른 법인의 경영을 지배하는 형태이다(IRC 제368조(a)(1)(B)).

B형 조직재편은 의결권 있는 주식의 교부를 요건으로 하고 있으므로, 그 외에 다른 형태의 대가로 지급하는 경우에는 비과세혜택을 받을 수 없다. 다만, 취득대상법인의 주주들이 취득법인의 단주를 받아야 하는 경우 또는 취득대상법인의 조직재편비용(법률비용, 회계비용, 기타 관리비용 등)을 취득법인이 지급하는 경우에는 이를 현금으로 지급할 수 있다.⁷⁾

그리고 B형 조직재편에서의 ‘지배’는 의결권 있는 주식의 발행총수의 80%이상을 소유함과 동시에 의결권 없는 주식의 발행총수의 80%이상을 보유하는 것을 의미한다(IRC 제368조(c)).⁸⁾

4) Rev. Proc. 77-37.

5) Rev. Rul. 66-23.

6) Rev. Rul. 69-6.

7) Rev. Rul. 66-365, 73-54.

8) 의결권 있는 주식 80%이상의 취득은 그 일부가 사전에 취득되어도 무방하다. 예컨대 사전에 취득대상 법인의 주식 79%를 보유하는 법인이 1%를 추가로 취득하여도

한편 주식교환에 반대하는 취득대상법인의 주주들에게는 의결권 있는 주식 대신에 현금을 지급하더라도 ‘의결권 있는 주식’만을 대가로 교부하여야 하는 요건에 반하지 아니한다.⁹⁾

이러한 주식교환의 경우 경영권 인수의 대상이 되는 법인이 해산되지도 않고, 또 그 발행주식 중 일부가 여전히 소액주주에 의하여 소유될 수 있다는 점에서 합병과 차이가 있으나, 실질적으로 경영권 인수의 대상이 되는 법인이 그 독립성을 상실한다는 면에서 기업결합의 효과가 있는 것이다.¹⁰⁾

(3) C형 조직재편

C형 조직재편은 법인이 다른 법인의 ‘실질적인 모든 자산(substantial-ly all of the assets)’을 취득하고, 자신 또는 모회사의 의결권 있는 주식을 교부하는 것을 말한다(IRC 제368조(a)(1)(C)).

C형 조직재편은 취득법인이 취득대상법인의 재산의 실질적 전부를 취득하여야 한다. 이 경우 실질적 전부의 범위는 순자산가액의 90%이상, 총자산액의 70%이상이다.¹¹⁾ 이러한 자산양도에 대한 대가로는 원칙적으로 당해 법인 또는 모회사의 의결권 있는 주식이 교부되어야 한다. 예외적으로 취득법인이 취득대상법인의 채무의 인수나 채무에 종속되는 재산을 취득할 수 있고, 취득법인이 취득대상법인의 재산 또는 시장가격의 80% 이상으로 의결권 있는 주식을 취득하는 경우에는 현금 기타 자산으로 그 대가를 지급할 수 있다(IRC 제368조(a)(1)(C) 및 (a)(2)(B)).

그리고 취득대상 법인은 내국세입청이 허용하지 아니하는 한 ‘계획’에 따라 청산되어야 한다(IRC 제368조(a)(1)(C)). 취득대상법인이 청산되지 아니하고 존속하는 경우에는 재산양도의 반대급부로 받은 ‘주식 이외의 대가’의 배당소득 취급을 회피하는 등의 방법으로 조세를 회피할 수 있기 때문이다.

B형 조직재편에 해당한다, Karen C. Burke, Federal Income Taxation of Corporations and Stockholder, West Group, 1996, p. 237.

9) Rev. Rul. 55-440.

10) 환만수, 기업구조조정 조세법론, 세경사, 1999, 97면.

11) Rev. Proc. 77-37.

(4) D형 조직재편

D형 조직재편은 양도법인(transferor)이 양수법인(transferee)에 대하여 자산의 전부 또는 일부를 이전하고, 양도법인은 자산의 이전 즉시 양수법인을 지배하며, 양수법인의 주식이나 증권을 그의 주주에게 비분할적 조직재편(non-divisive reorganization, IRC 제354조)으로 분배하거나, 분할적 조직재편(divisive reorganization, IRC 제355조)으로 분배하는 유형이다(IRC 제368조(a)(1)(D)).

1) 비분할적 조직재편

비분할적 조직재편에서는 양도법인의 실질적인 모든 자산은 양수법인의 지배를 위하여 양수법인으로 이전되는데, 이 경우 지배는 의결권있는 주식의 50% 또는 모든 발행주식의 시가의 50%이상의 자산에 대한 지배를 의미한다(IRC 제368조(a)(2)(H)). 비분할적 조직재편에 해당하기 위해서는 양수법인이 양도법인의 실질적인 모든 자산을 취득하여야 하고, 조직재편계획에 따라 양도법인은 양수법인으로부터 받은 주식 또는 증권뿐만 아니라 보유한 자산을 분배하여야 한다(IRC 제354조(b)(1)). 비분할적 조직재편이 행하여지면 양수법인을 지배하는 주주만 남게 되고 양도법인은 청산하게 된다. 비분할적 조직재편은 양도법인과 양수법인의 자산이 양수법인으로 합쳐진다는 점에서 C형 조직재편과 유사하다. 만일 어떤 조직재편이 C형 조직재편과 D형 조직재편 모두에 해당되는 경우에는 D형 조직재편으로 본다.¹²⁾

2) 분할적 조직재편

분할적 조직재편 즉, 회사분할은 형식적으로는 자산의 이전이지만, 실질적으로는 계속기업의 승계이므로 후일 자산이 처분될 때까지 손익에 대한 과세를 일시적으로 이연하더라도 과세상 폐해가 없다고¹³⁾ 판단하여, 미국 내국세입법에서는 회사분할을 비과세조직재편(tax free reorganization)

12) Karen C. Burke, op. cit, p. 247.

13) S. C. Thompson, Taxation of Business Entities, West Publishing Co., 1994, p. 833.

의 한 유형으로 규정하고 있다(IRC 제368조(a)(1)(D)). 회사분할이 과세이연받기 위한 요건은 다음과 같다.

① 분할법인

분할법인이 그 주주에게 분할신설법인의 주식을 분배하기 직전에 그 분할신설법인의 지배권을 가지고 있어야 한다(IRC 제355조(a)(1)(A)). IRC 제368조(c)에 의하면 이 경우 ‘지배’는 분할법인이 분할신설법인의 주식 중 80%이상의 주식을 보유하고 있을 것이 요구된다.¹⁴⁾ 또한 분할법인은 분할신설법인에 대한 지배권을 주주에게 분배하여야 한다(IRC 제355조(a)(1)(D)). 그리고 그 분배를 받은 주주는 지분 계속성의 요건(continuity of interest requirement)이 유지되어야 한다. 다만, 분배하기 전과 동일한 지분율을 가질 필요는 없다.

② 능동적인 사업수행 요건(active business requirement)

분할법인·분할신설법인 모두 분할 후 능동적인 사업을 수행하여야 하고(IRC 제355조(a)(1)), 분할법인은 분할일로부터 소급하여 5년 동안 당해 사업을 영위하고 있었어야 한다(IRC 제355조(b)(2)(C)). 또한 당해 분할법인의 지배권은 분할일로부터 소급하여 5년 이내에 비과세거래에 의하여 취득된 것이 아니어야 한다(IRC 제355조(b)(2)(D)). 그리고 당해 회사분할을 하게 된 의도는 사업상의 필요(business purpose)에 의한 것이어야 한다.¹⁵⁾

③ 분할대가

미국 내국세입법 제355(a)조의 주주에 대한 비과세취급규정은 분할법인의 주식이나 증권의 배정 또는 분할법인의 주식이나 증권에 대응하는 분할

14) 미국 내국세입청은 분할신설법인의 주식 70%를 소유한 분할법인에게 분할법인의 주주가 당해 분할신설회사 주식의 10%를 분할 전에 일시적으로 이전한 경우, 이러한 지배는 일시적이고 가장적인 이전이므로 제355조를 적용할 수 없다고 결정한 바 있다. P. R. McDaniel · M. J. McMahon · D. L. Simmons, op. cit., p. 679.

15) Gregory v. Helvering, 293 U. S. 465(1935)사건은 사업목적이 아아니라 단순히 과세회피의 목적으로 회사분할을 사용하는 사례로서, 사업목적이론을 확립한 사건이다. H. E. Abrams & R. L. Doernberg, Essentials of United States Taxation, Kluwer Law International, 1999, p. 265.

신설법인의 주식이나 증권의 교환에 한하여 적용된다. 이와 관련하여 부수적으로 교부받은 분할교부자산 또는 교부금(boot)은 제356조에 의하여 과세된다. 이 경우 교부금은 배당으로 보아 의제배당으로 과세된다.¹⁶⁾

④ 분할이 과세소득 유출의 도구로 남용되지 아니할 것

회사분할이 분할법인 또는 분할신설법인의 이익분배의 수단(device)으로 남용되어서는 아니된다(IRC 제355조(a)(1)(B)). 즉, 제355조에 의한 비과세의 취급을 받기 위해서는 회사분할이 원칙적으로 분할법인 또는 분할신설법인의 과세소득을 유출하는 방법으로 남용되어서는 아니된다. 이 규정은 위장분할(bail-out)을 방지하기 위한 것이다.¹⁷⁾

(5) E형 조직재편

E형 조직재편은 자본재구성이다(IRC 제368조(a)(1)(E)). 자본재구성은 기존 법인의 구조내에서 자본구조를 변화시키는 것이다.¹⁸⁾ 이는 법인의 내부행위이므로 '지분의 계속성'이나 '사업활동의 계속' 등과 같은 요건을 요구하지 않는다. 그러나 조세혜택을 얻기 위한 목적이 아니라 순수하게 기업의 사업목적에서 행하여져야 한다.¹⁹⁾

E형 조직재편에는 채권과 주식, 주식과 주식, 채권과 채권간의 거래가 이에 해당한다.²⁰⁾

(6) F형 조직재편

F형 조직재편은 법인의 법인격, 존재형식 또는 설립장소의 단순한 변경을 말한다(IRC 제368조(a)(1)(F)). 이는 우리나라의 조직변경에 해당한다. 내국세입법은 1982년 개정을 통하여 조직변경 형태의 조직재편을 단일회사의 조직변경에 한정하고 있으므로, F형 조직재편이 빈번하게 이용되지는 않고 있다.²¹⁾

16) P. R. McDaniel · M. J. McMahan · D. L. Simmons, op. cit., p. 680.

17) *ibid.*, p. 690.

18) *Ibid.*, p. 248.

19) Treas. Reg. §§1.368-2(b).

20) Treas. Reg. §§1.368-2(e).

21) Karen C. Burke, op. cit., p. 253.

(7) G형 조직재편

G형 조직재편(insolvency reorganization)은 법인이 연방도산법(Bankruptcy Act)에 따른 절차나 이와 유사한 사건에서 다른 법인에게 그 자산의 전부나 일부를 양도하고, 조직재편계획에 따라 자산을 양도받는 회사의 주식이나 증권이 제354조 내지 제356조의 규정을 충족하는 거래를 통하여 분배되는 도산기업 조직재편을 말한다(IRC 제368조(a)(1)(G)).

‘연방도산법에 따른 절차나 이와 유사한 사건’이란 함은 연방법원이나 주법원에 계류 중인 연방도산법에 따른 절차, 재산관리절차(receivership), 강제집행절차 foreclosure) 또는 이와 유사한 절차를 말한다(IRC 제368조(a)(3)(A)).

자산의 양도가 ‘도산기업 조직재편’에 해당하기 위해서는 그 양도의 대가로 받은 재산이 내국세입법 제354조(주식과 주식의 교환), 제355조(모회사가 발행한 주식 또는 증권과 자회사가 발행한 주식 또는 증권 간의 교환) 또는 제356조(제354조 또는 제355조의 교환에서 자본이득의 실현없이 받을 수 있도록 인정된 주식이나 증권 외에 추가로 받는 현금이나 다른 재산의 처리에 관한 규정)의 요건에 맞게 주주에게 분배되어야 한다.

3. 조직재편세계 적용의 공통요건

미국 내국세입법은 조직재편의 유형별로 과세특례요건을 정하고 있고, 이에 충족하면 과세이연 등 특례의 적용을 받을 수 있다. 이로 인하여 기업들은 내국세입법에서 정한 형식적 요건을 충족시켜 그 이익을 분배하는 등 조직재편을 이용한 조세회피의 사례가 빈번하였다.²²⁾ 이러한 조세회피행위를 방지하기 위하여 내국세입법과 연방대법원은 각 유형별 요건 이외에 다음과 같은 요건을 요구하고 있다.²³⁾

22) 주주가 배당과세를 회피하기 위하여 조직재편을 이용한 사건으로는 Gergory v. Helvering, 293 U. S. 465(1935)를 들 수 있다.

23) 채수열, 기업합병과세에 관한 연구, 경희대학교 박사학위논문, 1999.2, 28~30면 참조.

(1) 조직재편계획(plan of reorganization)

조직재편이 비과세되기 위해서는 당해 법인이 그에 관한 계획을 세우고 이에 따라서 조직재편이 이루어지는 경우에 한한다(IRC 제354조 (a)). 당사자인 각 법인은 조직재편에 관한 계획을 마련하여 그 사본을 신고에 첨부하여 제출하여야 한다.²⁴⁾ 이는 조직재편계획에 의하지 아니한 조직재편을 비과세되는 부분과 분리하는데 그 의미가 있다.

(2) 사업목적의 원칙(business-purpose doctrine)

조직재편은 사업계획하에서 조세목적 이외의 목적 즉, 사업목적을 달성하기 위한 수단으로서 행하여져야 한다. 조직재편이 단순히 조세회피만을 목적으로 이루어져서는 아니된다는 의미이다.²⁵⁾ 여기에서 사업목적이란 회사를 위한 사업 목적을 말한다.²⁶⁾ 예컨대 법인이 자회사의 주식을 배당하는 경우에는 일반적으로 과세되지만, 사업목적에 의한 배당은 조직재편으로 보아 과세하지 아니한다.²⁷⁾ 반면에 조세회피목적이 아니라도 자회사의 주식배당이 사업목적 없이 행해진 경우에는 조직재편으로 보지 아니하여 과세특례의 적용을 받을 수 없다.²⁸⁾

(3) 지분의 계속성(continuity of interest)

지분의 계속성은 조직재편이 행하여진 후에도 조직재편전의 법인 또는 그 주주가 조직재편후의 법인에 계속하여 참가하고 있을 것을 요구하는 원칙으로서 연방대법원에 의하여 추가된 것이다. 이 원칙의 해당여부는 법인의 경우 조직재편 후의 법인이 계속성을 지니고 있는지에 의하여 판단하고, 주주의 경우에는 법인의 경영, 이익, 자산 등에 지속적으로 관여할 수 있는지, 조직재편 후 다른 주주와의 지속적인 관계를 유지하는지 등에 의하여 판단한다.

24) Treas. Reg. §1.368-3.

25) Treas. Reg. §§1.368-1(c).

26) Treas. Reg. §§1.368-1(b), 1.368-99(c).

27) Rev. Rul. 69-460.

28) Comm. v. Harne S. Wilson, 353, F 2d 184 (1965).

(4) 사업활동의 계속성(continuity of business enterprise)

사업활동의 계속성은 사업의 계속성과 사업자산의 계속성으로 구분할 수 있다. 사업의 계속성 요건은 조직재편 후 법인이 조직재편 전의 법인의 사업을 계속 유지하여야 한다는 것으로, 조직재편 후 법인이 조직재편 전의 법인의 원래 사업을 계속하거나 계속사업에 있어서 조직재편 전 법인의 자산의 중요한 부분을 사용하여야 한다.²⁹⁾ 다만, 조직재편 후의 법인이 조직재편전의 법인과 동일한 사업활동을 계속할 필요는 없다.³⁰⁾ 자산의 계속성 요건은 조직재편 후의 법인이 조직재편 전 법인이 사용하고 있던 자산의 상당 부분을 계속 사용하면 충족된다.³¹⁾

(5) 단계적 거래(step transaction)

이는 개별거래별로 구분하여 판단하지 아니하고, 일정기간 내에 발생한 일련의 거래(series of transaction)로 어느 유형의 조직재편에 해당하는지를 판단한다는 원칙이다. 이 원칙에 의하여 미국 내국세입청(Internal Revenue Service; IRS)은 납세자가 각각 독립적이라고 주장하는 여러 단계의 조직재편을 하나의 조직재편으로 보고 있다.

4. 조직재편의 과세효과

미국 내국세입법 제368조에서는 조직재편세제의 비과세 요건만을 정하고 있을 뿐 이들 조직재편에 수반되는 주식과 주식(stock for stock) 및 주식과 자산(stock for assets)의 교환으로 인한 과세문제는 정하고 있지 않다. 따라서 조직재편에서 발생한 손익에 대해서는 내국세입법에서 별단의 정함이 없는 경우 자산이 현금이나 다른 자산과의 교환에 의하여 처분되어 소득이 발생하는 것으로 보아 과세를 하게 된다.

29) Treas. Reg. §§ 1.368-1(b), (d).

30) 예컨대 청산목적으로 설립된 법인에 대하여는 이 원칙이 적용될 수 없다, Rev. Rul. 63-29, 1963-1. C. B. 77.

31) Treas. Reg. §1.368-1(d)(2).

이를 해결하기 위하여 내국세입법은 제368조에서 정하는 조직재편에 해당하는 경우에는 과세가 되지 않도록 정하고 있는 바, 이를 조직재편 당사자인 양도법인(corporate transferor), 양수법인(corporate transferee) 그리고 주주로 구분하여 살펴보면 다음과 같다.

(1) 양도법인에 대한 과세

① 조직재편으로 교환 또는 수취하는 자산

내국세입법은 제361조(a)에서 ‘조직재편계획에 의하여 조직재편의 일방당사자인 양도법인이 조직재편의 타방당사자인 양수법인의 주식 또는 증권만을 수취하는 자산의 교환이 있는 때에는 양도법인의 손익에 대하여 과세하지 아니한다’라고 규정하고 있다.

양도법인이 조직재편계획에 따라 주식이나 증권에 추가하여 기타 대가(boot)를 분배받는 경우에도 양도법인은 그 이익에 대하여 과세되지 아니한다(IRC 제361조(b)(1)(A)). 통상 C형 조직재편에서는 양도법인이 청산되므로, 그 대가의 분배와 관련해서는 과세상 문제가 발생하지 아니한다. 또한 양도법인은 교환으로 인한 손실도 인식되지 아니한다(IRC 제361조(b)(2)).

양수법인이 양도법인의 채무의 전부 또는 일부를 인수하는 경우, 지급을 면한 채무는 양도법인이 실현한 이익의 일부이지만 내국세입법 제361조의 목적상 현금 기타 자산(boot)으로 취급되지 아니하기 때문에 통상 과세 대상소득이 되지 아니한다(IRC 제357조(a)). 그러나 채무의 인수가 조세 회피라든가 사업상 목적이 없다고 인정되는 경우에는 인수된 채무 전액이 현금 기타 자산(boot)로 취급되어 과세된다(IRC 제357조(b)).

② 자산의 분배

통상 양도법인이 조직재편계획에 따라 주주에게 ‘적격자산(qualified property)’을 분배하는 경우에는 손익으로 인식되지 아니한다(IRC 제361조(c)). 적격자산에는 양수법인의 주식 및 주식에 관한 권리와 채무가 포함된다(IRC 제361조(c)(2)(B)). 적격자산이외의 재산을 양도법인이

분배하는 경우에는 그 이익은 공정한 시장가격(fair market value)로 분배한 것으로 보아 과세된다(IRC 제361조(c)(2)(A)). 또한 양도법인이 취득가액이상으로 채무를 수반하여 자산을 분배하는 경우에는 당해 자산의 공정한 시장가격을 그 채무액으로 본다(IRC 제361조(c)(2)(C)).

③ 채권자에 대한 분배

양도법인이 조직재편에서 수취한 주식, 증권 기타 재산을 채권자에게 배분하고 청산하는 경우에는, C형 조직재편에 해당하는지 여부를 판단함에 있어서 그와 같은 분배는 조직재편계획으로 의한 것으로 본다(IRC 제368조(a)(2)(G)(i)). 양도법인은 조직재편으로 취득한 자산을 채권자에게 분배할 뿐이므로 손익이 발생하지 아니한 것으로 본다(IRC 제361조(b)(3) 및 (c)(3)).

(2) 양수법인에 대한 과세

양수법인의 이전대가가 당해 법인의 주식[신주 또는 자기주식(treasury stock)]인 경우에는, 양수법인에게 있어서는 내국세입법 제1032조에 의한 손익이 발생하지 아니한 것을 본다. 양수법인이 주식에 추가하여 기타 증권을 발행한 경우에도 실질적으로 자기의 채무의 대가로 자산을 취득하는 것이므로 손익으로 인식하지 아니한다.³²⁾ 양수법인이 주식 또는 증권이 아닌 현금 기타 자산을 이전하는 경우에는 내국세입법 제1001조에 의하여 과세된다. 그러나 과세대상이 됨으로 인하여 취득자산의 가액이 증가하는 것은 아니다(IRC 제362조(b)).

그리고 조직재편에 따라 양수법인이 취득한 장부가액은 양도법인이 당해 자산을 취득한 때의 장부가액에 양도법인이 계상한 이익을 가산한 것으로 한다(IRC 제362조(b)). 일반적으로 조세회피의 목적이거나 비사업 목적을 위하여 채무인수가 이루어진 경우를 제외하고는, 양도법인은 내국세입법 제361조에 의하여 그 자산의 이전에 관한 손익을 계상하지 아니한다.

32) Karen C. Burke, op. cit, p. 265.

한편 내국세입법 제381조(a)(2)은 A형, C형, 비분할적 D형, F형 및 G형의 조직재편시에는 양도법인의 조세속성(tax attributes)이 양수법인에게 승계되도록 규정하고 있다. 내국세입법은 양수법인에게 승계되는 양도법인의 조세속성으로 운영업손실, 소득과 이윤, 자산손실, 계산방법, 재고, 감가상각공제산정방식, 할부방법, 채권할인 또는 할증의 상각, 분배법인 또는 양도법인의 광산개발·탐사비용의 처리 등 21가지를 열거하고 있다(IRC 제362조(c)).

그러나 이러한 양도법인의 조세속성이 양수법인에게 제한없이 승계된다면, 단순히 조세속성, 예컨대 영업손실의 승계를 위한 조직재편이 행해질 수 있다. 그러므로 내국세입법은 제296조에서 조직재편이 탈세 또는 조세회피를 목적으로 한 것이라고 인정하는 경우에는 과세당국이 당해 조세효과를 부인할 수 있도록 규정하고 있다. 또한 3년내에 5%이상의 주식을 소유한 주주의 지분구조(equity structure)가 50%이상 변동이 되면 이월결손금의 공제율이 달라진다(IRC 제382조). 만일 5%이상의 주식을 소유한 자가 없는 경우에는 전체로 합산하여 계산한다.

(3) 주주에 대한 과세

조직재편에서 행해지는 주식이나 증권의 교환에 대해서는 주주나 증권보유자에게 과세문제가 발생하지 아니한다(IRC 제354조(a)(1)). 다만 주식이나 증권에 가산된 현금 기타 다른 자산을 대가로서 받은 때에는 그 추가 대가에 대하여만 과세된다(IRC 제356조(a)(1)).

그리고 주식이나 증권의 교환이 배당의 효과를 가진다면 주주의 과세소득은 법인의 유보이익 중 그 주주의 지분비율 만큼 배당으로 취급되고 나머지 소득은 자본이득으로 본다(IRC 제356조(a)(2)).

또한 조직재편으로 받은 자산의 취득가액은 내국세법 제358조에서 정하고 있다. 현금을 제외한 기타 자산은 공정한 시장가액과 동일하다(IRC 제358조(a)(2)). 비과세자산의 가액은 양도한 주식의 기초취득가액에서 현금이나 기타 자산의 시가를 공제하고, 배당 또는 기타 과세소득으로서 계상된 금액을 가산한 금액이다(IRC 제358조(a)(1)).

II. 일 본

1. 개 요

일본은 1997년 6월 독점금지법의 개정에 의한 순수지주회사의 허용을 시작으로, 1999년 5월 상법개정에서는 지주회사의 설립을 원활히 하기 위하여 주식교환·주식이전제도를, 2000년 5월 상법개정에서는 기업조직재편을 용이하도록 하기 위하여 회사분할제도를 각각 도입하였다. 이를 계기로 일본의 2001년 세제개정에서는 기업조직재편세제의 개편이 단행되었다.

기업조직재편세제의 개편에 앞서 1999년 세제개정에서 도입된 주식교환·주식이전에 관한 특별조치는 주식교환·주식이전제도의 이용을 저해하지 않도록 한다라는 정책적 목적에서 조세특별조치법에 규정되어 있다. 그러나 기업조직재편세제는 조세특별조치법이 아니라 법인세법에서 이를 규정하고 있는데, 이는 기업조직재편세제가 단순히 정책적 차원에서 운용되는 것이 아니기 때문이라 한다.³³⁾ 법인세법상의 기업조직재편세제에서는 당초 회사분할세제의 도입만을 검토하였지만, 회사분할은 현물출자나 합병과 유사한 면이 있고 또 현물출자 및 합병 과세제도가 몇 가지 문제점을 지니고 있었으므로, 이들을 일괄적으로 해결하기 위하여 통일적인 규정으로 마련된 것이다. 그러한 이유에서 기업조직재편세제는 단순히 기업조직재편을 촉진시킨다는 정책목적에서 창설된 세제가 아니라, 투자이익의 계속성과 이전자산에 대한 지배의 계속성이라고 하는 과세이론을 근거로 구축된 새로운 세제라고 한다.³⁴⁾

한편 조직재편에 관한 법인세제는 주식교환·주식이전을 통합하여 검토하여야 하지만, 이 제도의 실태 등을 파악한 후에 다시 검토하는 것이 바람직하다는 반론이 제기되어 이번 조직재편세제에서는 제외시켰다고 한다. 주식교환·주식이전세제는 제도적으로 조직재편세제의 일부를 구성하고 있는 것으로 평가되므로, 향후 일본에서는 주식교환·주식이전세제를 법인세법상 조직재편세제에 포함시킬 것으로 예상된다.³⁵⁾

33) 西本靖宏, “企業組織再編税制”, 法律時報 75卷4号, 2003. 4, 23面.

34) 上掲論文, 24~25面.

35) 渡辺徹也, “株式交換・株式移轉と税制”, 法律時報 75卷4号, 2003. 4, 12面.

위에서 살펴본 일본의 법제 및 세제의 개정은 지금까지의 경제시스템을 시장기능 중시의 체계로 변경하는 것을 의미하는데, 그 배경에는 급속하게 변화하는 경제환경하에서 일본 기업의 국제경쟁력을 유지· 확보하고자 하는 의도가 내재되어 있다고 보아야 할 것이다.³⁶⁾ 일본의 조직재편세제는 우리나라의 세제변화에도 영향을 미칠 것으로 예상되는 바, 이하에서는 합병과 분할을 중심으로 한 조직재편세제의 내용을 살펴본다.

2. 법인세법상 합병· 분할세제

(1) 일본 기업조직재편 세제의 특징

일본의 조직재편세제는 조직재편 전반에 관한 통일적이고 체계적인 정비를 그 내용을 하고 있다. 이러한 조직재편세제는 법형식보다도 경제적 실질에 착안하여 과세를 한다는 기본원칙에 입각하고 있는데,³⁷⁾ 그 내용은 다음과 같다.³⁸⁾

첫째, 자산 등의 이전에 있어서 그 내용이 형식과 실질이 동일한 경우(이를 ‘비적격조직재편’이라 한다)에는 양도차익을 과세하도록 정하고, 예외적으로 형식과 실질이 다르지만 이전자산 등에 대한 ‘지배의 계속’이 실질적으로 이루어지고 있는 경우(이를 ‘적격조직재편’이라 한다)에는 그 양도차익에 대한 과세를 이연하도록 정하고 있다.³⁹⁾ 둘째, 기업조직재편 세제는 법형식보다도 경제적 실질을 우선시키는 전형적인 세제로서 분할형 회사분할⁴⁰⁾과 합병, 분사형 회사분할⁴¹⁾과 현물출자를 각각 유사하게 취급하고 있다. 셋째, 조직재편세제는 조직재편에 수반되는 총당금 등 각종 항목에 대해서도 자산 등의 이전에 대한 취급을 준용하고 있다.

36) 末永英男, 連結經營と組織再編, 稅務經理協會, 2002, 63面.

37) 大藏財務協會編, 詳解 企業組織再編稅制, 大藏財務協會, 2001, 13面.

38) 末永英男, 前掲書, 65~66面.

39) 神田秀樹, “新しい企業再編稅制の基本構造”, 商事法務 1596号, 2001. 6, 26面.

40) 이는 우리나라의 인적분할에 해당하는 것으로 우리나라 법인세법 제46조의 적용대상이다.

41) 이는 우리나라의 물적분할에 해당하는 것으로 우리나라 법인세법 제47조의 적용대상이다.

(2) 이전자산 등의 양도차익에 대한 과세

1) 적격조직재편의 요건

법인이 합병, 분할, 현물출자 또는 사후설립(이하 ‘조직재편’이라 한다)에 의하여 그 자산 등을 다른 법인에게 이전한 경우, 당해 조직재편이 후술하는 적격조직재편(적격합병, 적격분할, 적격현물출자 또는 적격사후설립)의 요건에 해당하는 때에는 양도차익에 대한 과세를 이연한다[일본 법인세법 제62조의2(합병), 제62조의3(분할), 제62조의4(현물출자) 및 제62조의5(사후설립)].

(가) 적격합병의 요건

적격합병에 해당하기 위해서는 이전자산의 대가로서 주식 이외에 금전 등을 교부를 하지 아니하여야 한다(일본 법인세법 제2조제12호의8). 금전 등의 교부가 있는 경우에는 다른 요건을 모두 충족하더라도 양도차익에 대한 과세가 이연되지 아니한다. 다만, 금전 등에는 배당에 해당하는 금전이 포함되지 아니하고, 또 반대주주의 주식매수청구대금⁴²⁾ 및 단주조정대금도 이에 포함하지 아니하는 것으로 해석하고 있다.⁴³⁾ 한편 일본의 법인세법은 적격합병의 요건을 기업그룹내 합병과 공동사업을 위한 합병으로 구분하여 정하고 있다.

① 기업그룹내 합병

기업그룹내 합병이란 상법상 모자관계에 있는 기업그룹 즉, 50% 초과하는 보유관계에 있는 합병을 말한다.

먼저 피합병법인과 합병법인[당해 합병이 법인을 설립하는 합병(이하 ‘신설합병’이라 한다)인 경우에는 당해 피합병법인과 다른 피합병법인을 말한다. 이하 같다] 간에 어느 일방법인이 타방법인의 발행주식 또는 출자지분(자기주식은 제외한다)의 전부를 직·간접적으로 보유하는 관계에

42) 이는 합병법인이나 분할승계법인이 지급하는 것이 아니므로 교부금에 해당하지 아니한다고 본다, 西本靖宏, 前掲論文, 22面.

43) 西本靖宏, 上掲論文, 22面.

있어서의 합병 즉, 100% 지분관계에 있어서의 합병은 그대로 적격합병에 해당한다(일본 법인세법 제2조제12호의8 가목).

다음으로 피합병법인과 합병법인 간에 어느 일방법인이 타방법인의 발행주식 등 총수의 50% 초과 100% 미만을 보유하는 관계에 있는 합병인 경우에는 ㉠피합병법인의 종업원 중 그 총수의 80% 이상이 합병법인의 업무에 종사할 예정일 것(종업원 승계요건) 및 ㉡피합병법인의 주요사업이 당해 합병 후 합병법인에 승계되어 영위될 예정일 것(사업계속요건)의 요건을 충족하는 경우라야 적격합병으로 인정된다(일본 법인세법 제2조제12호의8 나목).

② 공동사업을 위한 합병

공동사업을 위한 합병은 상호간에 지분관계가 없는 법인간에 이루어지는 합병으로서, ㉢합병당사법인의 사업은 상호관련이 있어야 하고(관련성 요건), ㉣각각의 매출총액과 종업원수의 비율이 대략 5배를 초과하지 아니하여야 하며(규모의 요건), ㉤경영에 종사하는 특정한 임원(사장, 부사장, 대표이사, 전무이사, 상무이사 또는 이에 준하는 자를 말한다)을 승계(임원승계요건)하여야 한다(일본 법인세법시행령 제4조의2제3항제1호 및 제2호). 여기에 더하여 ㉦피합병법인의 종업원 중 그 총수의 80% 이상이 합병법인의 업무에 종사할 예정일 것(종업원 승계요건), ㉧피합병법인의 주요사업이 당해 합병 후 합병법인에서 승계되어 영위될 예정일 것(사업계속요건) 및 ㉨합병에 의하여 교부되는 주식을 계속 보유할 예정인 자가 보유하고 있는 피합병법인의 주식수의 합계가 당해 피합병법인의 발행주식 등의 100분의 80이상 일 것(지분의 계속보유요건)을 요구하고 있다(일본 법인세법시행령 제4조의2제3항제3호, 제4호 및 제5호).

(나) 적격분할의 요건

일본은 2000년 상법개정에서 회사분할제도가 도입됨에 따라 법인세법에서도 회사분할로 인한 과세문제를 해결하기 위하여 분할세제를 도입하였다. 회사분할은 합병의 역의 구조를 취하고 있으므로, 법인세법에서도 합병과 유사하게 분할법인이 이전자산 등을 시가로 양도한 것으로 보아 양도차익을

계상하도록 정하고 있다(일본 법인세법 제62조). 그러나 예외적으로 적격분할에 해당하는 경우는 양도차익에 대한 과세를 이연하도록 정하고 있다.

일본 법인세법은 분할을 분할형 분할(인적분할)⁴⁴⁾과 분사형 분할(물적분할)⁴⁵⁾로 구분하여 정하고 있다. 이에 따라 적격분할 중 분할형 분할은 분할법인에 대하여 자산·부채의 장부가 승계(일본 법인세법 제62조의2 및 동법시행령 제123조의3), 분사형 분할은 분할법인에 대하여 자산·부채의 시가 양도(일본 법인세법 제62조의3) 그리고 분할승계법인에 대하여는 자산·부채의 장부가 취득(일본 법인세법시행령 제123조의4)을 통하여 과세이연의 효과를 갖도록 하고 있다.

적격분할에 해당하기 위해서는, 분할형 분할의 경우 분할법인의 주주 등에게 분할승계법인의 주식 이외의 자산을 교부하지 않는 동시에 분할승계법인의 주식을 분할법인의 주주 등이 가지는 분할법인의 주식수비율에 따라 교부하여야 하고, 분사형 분할의 경우에는 분할법인에 대하여 분할승계법인의 주식 이외의 자산을 교부하지 아니하여야 한다. 또한 다음의 요건의 충족하여야 한다.

① 기업그룹내 분할

기업그룹내 분할이란 상법상 모자관계에 있는 기업그룹 즉, 50% 초과하는 보유관계에 있는 분할을 말한다. 기업그룹내 분할은 다시 완전지배관계가 있는 법인간에 행해지는 분할(일본 법인세법 제2조제12호의11 가목)과 지배관계가 있는 법인간에 행해지는 분할(일본 법인세법 제2조제12호의11 나목)로 구분된다.

i. 완전지배관계가 있는 법인간 분할

완전지배관계가 있는 법인간의 분할이란 분할법인과 분할승계법인간에 어느 일방 법인이 타방 법인의 발행주식 등 총수의 전부를 직접 또는 간접적으로 보유하는 관계에 있는 분할을 말한다.

44) 분할형 분할은 분할에 의하여 분할승계법인의 주식 기타 자산이 분할법인의 주주 등에게만 교부되는 분할을 말한다(일본 법인세법 제2조제12호의9).

45) 분사형 분할은 분할에 의하여 분할승계법인의 주식 기타 자산이 분할법인에게만 교부되는 분할을 말한다(일본 법인세법 제2조제12호의10).

- (i) 분할전에 분할법인과 분할승계법인[2이상의 법인이 행하는 신설 분할(이하 ‘복수신설분할’이라 한다)의 경우에는 다른 분할법인]간에 어느 일방 법인이 타방 법인의 발행주식 등 총수의 전부를 직접 또는 간접적으로 보유하는 관계이어야 하고, 분할후 분할법인과 분할승계법인 간에 완전지배관계가 계속될 전망이 있어야 한다(일본 법인세법시행령 제4조의2제4항제1호).
- (ii) 분할전에 분할법인과 분할승계법인(복수신설분할의 경우에는 분할법인과 다른 분할법인) 간에 동일인⁴⁶⁾에 의하여 발행주식 등의 전부를 직접 또는 간접으로 보유하는 관계이어야 하고, 분할후에 분할법인과 분할승계법인이 동일인에 의하여 완전지배관계가 계속될 전망이 있어야 한다(일본 법인세법시행령 제4조의2제4항제2호).

ii. 지배관계가 있는 법人间 분할

지배관계가 있는 법人间의 분할은 분할법인과 분할승계법人间에 어느 일방 법인이 타방 법인의 발행주식 등 총수의 50% 초과 100% 미만의 주식을 직접 또는 간접적으로 보유하는 관계에 있는 분할을 말한다.

- (i) 분할전에 분할법인과 분할승계법인(복수신설분할인 경우는 분할법인과 분할승계법인)간에 발행주식 등 총수의 50%를 초과하는 주식(지배주식)을 직접 또는 간접적으로 보유하는 관계(당사자간 지배관계)이어야 하고, 분할후에 분할법인과 분할승계법人间에 지배관계가 계속될 전망이 있어야 한다(일본 법인세법시행령 제4조의2제5항제1호).
- (ii) 분할전에 분할법인과 분할승계법인(복수신설분할인 경우는 다른 분할법인)간에 동일인에 의하여 각각의 지배주식을 직접 또는 간접적으로 보유하는 관계이어야 하고, 분할후에 동일인에 의한 지배관계가 계속될 전망이 있어야 한다(일본 법인세법시행령 제4조의2제5항제2호).

46) 동일인에는 개인이 포함되며, 개인의 경우에는 당해 개인과 특수관계에 있는 자를 포함하여 판정한다, 松澤智, 租稅實體法, 中央經濟社, 2003, 429面.

기업그룹내 분할이 적격분할이 되기 위하여는 위의 요건을 충족하는 외에 다음의 사업계속요건을 충족하여야 한다(일본 법인세법 제2조제12호의11 나목 본문). 첫째 분할에 의하여 분할사업에 관한 주요한 자산 및 부채가 분할법인에 이전되어야 하고, 둘째 분할직전의 분할사업에 관한 종업원 중 80%이상의 자가 분할후에 분할승계법인의 업무에 종사할 예정이어야 하고, 셋째 분할사업이 분할후에 분할승계법인에 의하여 승계되어 영위될 예정이어야 한다.

② 공동사업을 위한 분할

공동사업을 위한 분할은 상호간에 지분관계가 없는 법인간에 이루어지는 분할로서, 기업그룹내 분할이외에 다음의 요건에 해당하는 분할의 경우도 적격분할에 해당한다(일본 법인세법 제2조제12호의11다목). 다만, 분할형 분할에 있어서 분할법인의 주주 등이 50인 이상인 경우에는 그러하지 아니하다(일본 법인세법시행령 제4조의2 제6항 단서).

첫째, 분할법인의 분할사업과 분할승계법인의 분할승계사업은 상호 관련성이 있어야 하고(일본 법인세법시행령 제4조의2제6항제1호). 분할법인의 분할사업과 분할승계법인의 분할승계사업이 각각 총매출액과 종업원 수 또는 이에 준하는 것의 규모의 비율이 대략 5배를 초과하지 않아야 하며, 분할법인의 임원 등과 분할승계법인의 특정임원이 분할후 분할승계법인의 특정임원으로 될 예정이어야 한다(일본 법인세법시행령 제4조의2제6항제2호).

둘째, 분할에 의하여 분할법인의 분할사업에 관한 주요한 자산 및 부채가 분할승계법인에 이전되어야 하고(일본 법인세법시행령 제4조의2제6항제3호), 분할법인의 분할 직전의 분할사업에 관한 종업원 중 80%이상의 자가 분할승계법인의 업무에 종사할 예정이어야 하며(일본 법인세법시행령 제4조의2제6항제4호), 분할법인의 분할사업이 분할후 분할승계법인에 승계되어 영위될 예정이어야 한다(일본 법인세법시행령 제4조의2제6항제5호).

셋째, 분사형 분할의 경우에는 분할법인이 분할에 의하여 교부를 받은 분할승계법인의 주식 전부를 계속하여 보유할 예정이어야 하고, 분할형 분할의 경우에는 분할에 의하여 교부받은 분할승계법인의 주식 전부를 계속

하여 보유할 예정인 자가 보유한 분할법인의 주식수의 합계가 당해 분할법인 발행주식⁴⁷⁾ 등의 80%이상이어야 한다(일본 법인세법시행령 제4조의 2제6항제6호). 다만, 분할형 분할에 있어서 분할법인의 주주 등이 50인 이상인 경우에는 이 요건의 충족이 요구되지 아니한다(일본 법인세법시행령 제4조의2제6항 단서).

2) 이전자산 등 양도차익의 과세이연

적격합병 또는 적격 분할형 분할에 의한 자산의 이전은 장부가액에 의한 자산 등 승계로 하여 양도차익이 발생하지 않는다(일본 법인세법 제62조의2). 그리고 적격 분사형 분할에 의한 자산 등의 이전은 장부가액에 의한 자산 등의 승계로 하고, 양도차익의 계상을 이연한다(일본 법인세법 제62조의3 및 제62조의4).

적격합병 또는 적격분할에 해당하지 아니하는 합병 또는 분할에 의한 자산 등의 이전은 시가에 의한 자산 등의 양도로 보고, 양도차익은 합병 또는 분할형 분할에 있어서는 그 전일이 속하는 사업연도, 분사형 분할에 있어서는 당해 기일이 속하는 사업연도의 익금 또는 손금으로 본다(일본 법인세법 제62조).

(3) 주주에 대한 과세

합병 또는 분할형 분할에 의하여 피합병법인 또는 분할법인의 주주가 신설 또는 흡수법인(합병법인 또는 분할승계법인)으로부터 신주를 교부받은 경우에는 원칙적으로 구주의 양도손익을 계상하는 것으로 되지만, 주주가 금전 등의 자산을 교부받지 않고 주식만을 취득하는 경우에는 양도차익의 계상을 이연할 수 있다(일본 법인세법 제61조의2 제2항 및 제3항).

또한 피합병법인이나 분할법인의 주주가 취득한 신주 등이 피합병법인이나 분할법인의 이익을 근거로 하는 경우에는 원칙적으로 의제배당으로 보아 과세하지만, 적격조직재편에 해당하는 경우에는 의제배당과세를 하지 아니하도록 정하고 있다(일본 소득세법 제25조제1항제1호 및 제2호).

47) 주식 및 발행주식 수의 계산에 있어서 의결권 없는 주식은 제외한다.

(4) 조세회피방지

일본 법인세법은 조직재편이 조세회피수단으로 남용될 위험에 대비하여 이월결손금 등을 이용한 조세회피를 규제하는 포괄적인 조세회피규정을 마련하고 있다.

합병, 분할, 현물출자 또는 사후설립에 의하여 자산을 이전하거나 이와 병행하여 부채를 이전한 법인(이하 '이전법인'이라 한다), 당해 자산의 이전받거나 이와 병행하여 당해 부채를 이전받은 법인(이하 '취득법인'이라 한다) 또는 이전법인이나 취득법인의 주주 등인 법인이, 당해 자산 및 부채의 양도에 관한 익금의 감소 또는 손금의 증가, 세액공제금액의 증가, 이전법인 또는 취득법인의 양도에 관한 익금의 감소 또는 손금의 증가, 의제배당금액의 감소 기타 사유에 의하여 법인세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 때에는, 그 행위 또는 계산에 불구하고 세무서장이 인정하는 바에 의하여 그 법인에 관한 법인세의 과세표준 또는 결손금액 또는 법인세액을 계산할 수 있다(일본 법인세법 제132조의2).

Ⅲ. 독 일

1. 개 요

(1) 신사업재편법 및 사업재편세법의 연혁

독일에서는 1995년 1월부터 신사업재편법(Umwandlungsgesetz; UmwG)이 제정·시행되고 있다. 종래 독일에서는 사업재편과 관련된 내용이 유한회사법(GmbHG), 증자법(KapErhG), 주식법(AKtG) 및 구사업재편법 등에 단편적으로 규정되어 있을 뿐이었다.⁴⁸⁾ 그 때문에 기업의 사업재편이 그 법적 구조 자체의 제한 및 조세법상의 제약으로 인하여 상당히 한정적인 형태로 행하여지고 탄력적으로 운영되지 못하였다. 특히 이전에는 독일의 법률상 분할의 개념이 존재하지 아니하였다.

48) 여기에서 사업재편이란 청산절차 없이 개개의 자산 및 부채의 이전을 수반하지 아니하고 실현하는 회사의 법적 구조의 변화를 말한다.

독일은 1990년 7월에 EC지침(EC Directive)으로서 ‘합병·분할지침(Merger & Demerger Directive)’이 채택된 점과 국내적으로 1992년 EC통합 및 동서독통합의 영향을 받아 기업조직재편이 활발하게 진행되던 중 종래의 법적 구조를 개정하는 움직임이 비등하였다는 점 등이 신사업재편법의 제정배경으로 작용하였다고 생각한다.

신사업재편법의 내용은 ①합병(UmwG 제2조 내지 제122조), ②분할(UmwG 제123조 내지 제173조), ③재산의 승계(UmwG 제174조 내지 제189조) 및 ④회사형태의 변경(UmwG 제190조 내지 제304조)으로 구성되어 있다. 또한 신사업재편법의 제정에 따라 사업재편세법(Umwandlungssteuergesetz; UmwStG)이 개정되었다.

(2) 신사업재편법이 제정되기 이전 독일법제의 위상

1990년 7월 EC의 ‘회사의 합병 및 분할과 관련한 과세의 배제 지침’이 채택되었는 바, 그 골자 및 예시는 다음과 같다.

- ① 자산을 장부가가격으로 승계하는 경우 그 시점에서의 자본이득은 과세되지 아니한다.
- ② 양도회사가 가지고 있는 충당금·준비금은 비과세로 승계한다.
- ③ 양수회사는 양도회사의 결손금을 승계한다.
- ④ 주식교환의 형태로 행하여진 EC회사간의 지분양도에 대해서는 과세하지 아니한다.

이 지침에서는 EU역내에서의 사업재편을 위한 합병 및 분할과 관련한 각국에 있어서의 과세를 배제하여 국경을 넘는(cross border)투자를 촉진하는 것을 목적으로, 과세가 배제되는 8가지 형태를 열거하였다.

그러나 독일에서는 이러한 8가지 형태에 관하여 법률적으로도 조세법적으로도 그 기반을 부여하고 있지 아니하였기 때문에 이를 실행할 수 없었다. 특히 조세법적으로는 사업재편을 행하는 경우 원칙적으로 개별 자산 및 부채의 매각 또는 양도라고 하는 형태로 행하여졌기 때문에 자본이득에 대한 과세가 불가피하였다. 또한 법률적으로는 합병 및 분할에 있어서 구회사는 반드시 ‘청산’이라고 하는 형태를 취하지 아니하면 해산

할 수 없었다. 독일에서는 청산절차가 번잡할 뿐만 아니라 채권자에게 공고하여야 하기 때문에 상당한 시간이 걸리는 것이 현실이었다.

또 하나의 독일의 특징은 주식회사(AG), 유한회사(GmbH), 유한합자회사(GmbH&Co.KG), 주식합자회사(KGaA's) 및 파트너쉽 등 회사의 형태가 다양하고, 자본회사와 인적 회사가 혼합되어 있는 경우도 있다는 점이다. 그리고 이들 회사형태간의 변경이 매우 한정되어 있었다고 하는 점 역시 독일에 있어서의 조직재편의 경직성으로 지적할 수 있을 것이다. 특히 회사의 분할에 관하여는 전적으로 그 개념이 법률에 규정되어 있지 아니하였기 때문에 EU역내에서도 독일은 그 법적 정비가 시급하였다.

(3) 신사업재편법의 내용

신사업재편법은 사업재편의 4가지 형태(합병, 분할, 재산의 승계 및 회사형태의 변경)을 규정하고 있다.

① 합병(Verschmelzung. 제2조 내지 제122조)

합병에 관하여는 흡수합병 및 신설합병의 두 가지를 상정하고 있고, 특히 자본회사의 인적회사에의 합병이 가능하게 된 점이 특이하다.

예컨대 유한회사와 합자회사가 합병하여 유한합자회사를 설립하는 것이 가능하게 되었다. 신사업재편법의 제정 이전에는 이것이 불가능하였다. 신사업재편법에서는 합병계약의 체결, 합병보고, 합병의 감사, 합병 등기 및 합병공고에 관하여 규정하고 있다.

② 분할(Aufspaltung, Abspaltung 및 Ausgliederung. 제123조 내지 제173조)

분할은 신사업재편법의 제정으로 새로이 도입된 사업재편 형태로서다 시 소멸분할(Aufspaltung), 존속분할(Abspaltung) 및 물적 분할(Ausgliederung)의 3가지로 나뉜다.

③ 재산승계(Vermögensübertragung. 제174조 내지 제189조)

신사업재편법은 특정한 공공법인 또는 보험회사의 사업재편과 관련하여, 자산 및 부채의 승계에 대하여 양도회사의 주주 또는 구성원이 양수

회사의 주식이나 출자금 등의 대가를 받지 아니하는 특수한 경우를 규정하고 있다.

④ 회사형태의 변경(Formwechsel, 제190조 내지 제304조)

종래에는 자본회사간 예컨대 유한회사에서 주식회사 또는 그 역으로의 변경이 회사형태의 변경으로서 유일하게 인정되고 있었다. 또한 파트너쉽으로부터 자본회사 또는 그 역으로의 변경에 있어서는 모든 자산 및 부채를 새로이 설립된 자본회사 또는 파트너쉽에 개별적으로 양도하는 형태로만 가능하였다.⁴⁹⁾ 신사업재편법에 의하면 파트너쉽으로부터 자본회사 및 그 역으로의 변경이 인정된다.⁵⁰⁾ 그 결과 자산 및 부채의 승계라고 하는 형태를 취하지 아니하더라도 간단하게 회사형태를 변경하는 것이 가능하게 되었다.

2. 사업재편세법상의 합병·분할 세제

신사업재편법은 세제적 측면에서의 배려가 없다면 그 실효성을 기대하기 어려울 것이다. 그러므로 사업재편세법은 신사업재편법의 제정에 따라 개정되었는데, 특히 자본이득과세의 장애를 제거하는데 중점을 두고 있다. 아울러 사업재편세법은 이월결손금, 감가상각, 자산평가 및 비과세 준비금 등에 관한 포지션을 승계할 수 있는 가능성을 높인 것이 중요한 개정사항이다. 요컨대 법률적인 측면에서 간소화를 도모하면서 동시에 세제면에서도 현재의 세무상의 지위를 유지하도록 하여 추가적인 조세부담이 발생하지 아니하도록 배려한 것이다. 또한 결과적으로는 전술한 EC지침(합병 및 분할 지침)의 국내법제화에 기여한 것이 되었다. 이하에서는 사업재편세법상 합병·분할 세제의 내용에 관하여 살펴본다.

(1) 합병세제

합병(Verschmelzung)에 따른 과세특칙에 대해서는 사업재편조세법 제3장에서 규정하고 있다. 그 과세특칙의 기본적 내용은, ①합병으로 자

49) 구 UmwG 제1조 내지 제56조 참조.

50) 신 UmwG 제214조 내지 제228조.

산을 양도하는 법인(이하 ‘양도법인’이라 한다)에 대하여 합병으로 발생하는 양도차익에 대한 과세를 유예해 주는 것, ②합병으로 자산을 양수하는 법인(이하 ‘양수법인’이라고 한다)에 대하여 양수차익에 대한 과세를 유예해 주는 것, ③합병에 따른 지분교환으로 인하여 양도법인의 주주에게 발생하는 양도차익에 대하여 과세를 유예해 주는 것이다.

1) 양도법인의 양도차익

2가지의 요건 즉, ①양도자산에 포함된 이익이 후에 양수법인의 법인세 과세대상으로 되는 것이 확실할 것 및 ②출자자로서의 권리(주식 또는 지분) 이외의 대가를 받지 아니할 것이라는 요건이 충족되면, 양도법인의 최종사업년도 세무대차대조표상의 양도자산의 가액을 양도당시의 소득인식에 관한 조세법규정에 따라 계산한 가액 즉, 장부가액을 해당자산의 양도가액으로 계상할 수 있다.⁵¹⁾

양수법인이 이러한 장부가액을 그대로 양수가액으로 계상하든가 아니면 그보다 높은 가액을 양수가액으로 계상하든가에 관계없이 양도법인에 대하여는 양도차익이 발생하지 아니하게 된다. 물론 양도법인이 장부가액보다 높은 가액으로 계상하는 것은 허용되지만, 그 가액이 개별자산의 부분가액을 초과할 수는 없다. 위의 2가지 요건이 충족되지 아니하는 경우에는 양도가액은 실제로 받은 가액으로 계상하여야 하고, 양도대가를 전혀 받지 않았으면 부분가액으로 계상하여야 한다.⁵²⁾ 이 경우 양도로 인하여 발생하는 양도차익은 과세의 대상이 된다.

2) 양수법인의 양수차익

① 양수차익 미발생의 원칙

합병의 경우, 인적 회사로 자산 전부가 양도되는 경우와 마찬가지로 (사업재편세법 제4조제1항),⁵³⁾ 양수법인은 양수자산을 양도법인의 세무

51) UmwStG 제11조(1).

52) UmwStG 제11조(2).

53) 이 규정은 양도회사와 양수 인적회사 간에 해당 양도자산의 가액을 연결시킴으로써 뒤에 청산 등으로 해당 자산이 사업용 자산에서 이탈하는 경우 과세에서 누락되는 것

대차대조표에 계상된 가액으로 승계할 수 있다. 이렇게 함으로써 양도법인과 양수법인 간에 해당 자산의 가액이 일치되고, 따라서 양수법인의 입장에서는 양수차익이 발생하지 아니한다.

한편 비과세법인으로부터 과세법인으로 자산을 양수하는 경우에는 양수법인은 양수자산의 가액을 부분가액으로 계상한다.⁵⁴⁾ 마찬가지로 양도법인도 양도가액을 부분가액으로 계상함으로써 비과세 대상인 양도차익은 발생하게 하고 양수차익은 발생하지 아니하게 할 수 있다.

이러한 예외규정을 둔 취지는 양수법인으로 하여금 양수자산의 가액을 실제가치에 해당하는 부분가액으로 계상하도록 함으로써 비과세 양도법인이 보유하고 있는 기간 동안 발생한 차익에 대해서는 양수법인에게 조세부담이 돌아오지 않게 하고, 양수 이후에 발생하는 차익에 대해서만 차후에 조세부담을 지게 하기 위한 것이다.⁵⁵⁾

② 양수법인이 양도법인의 지분을 가지고 있는 경우 양수차익 발생

인적 회사로 재산 전부가 양도되는 경우에 있어서의 양수차익 과세에 서와 마찬가지로, 양수법인이 양도법인의 지분을 보유하고 있는 경우 즉, 포함지분이 있는 경우, 양도법인의 자산이 양수법인으로 양도됨에 따라 양수차익 또는 차손이 발생하는 때에는 원칙적으로 양수법인은 이를 과세대상으로 인식하여야 한다.

다만, 양수법인이 보유하는 양도법인 지분의 장부가액과 양수자산의 양수가액 즉, 양도법인의 세무대차대조표에 계상된 장부가액 중 해당 양도법인 지분에 안분되는 금액 간의 차액만 양수차익으로 계상하고, 이를 초과하는 부분은 양수차익으로 인식하지 아니하여도 된다.⁵⁶⁾ 즉, 양수법인이 양도법인 지분을 취득하기 위하여 지출한 금액과 계상이 허용된 양수가액 중 자신이 보유하던 양도법인 지분에 안분되는 금액 간의 차액만 양수차익으로 과세하고, 양수자산의 실제가치가 계상이 허용된 양수가액을 초과하더라도 그 초과부분에 대해서는 과세를 유예한다.

을 방지하기 위한 것이다, 한만수, 전게서, 135면.

54) UmwStG 제12조(1).

55) 한만수, 전게서, 136면.

56) UmwStG 제12조(2).

다만, 위 1)에서 본 양도법인의 양도차익에 대한 과세유예의 2가지 요건(사업재편세법 제11조제2항)이 충족되지 아니하여 양도법인이 양도가액으로 그리고 양수법인이 양수가액으로 계상함으로써 실제의 거래가액이 양수법인이 가진 양도법인 지분의 장부가액을 초과하는 경우에는 그 초과분은 과세된다.⁵⁷⁾

3) 양도법인 주주의 양도차익

법인의 합병은 양도법인의 주주에게 있어서 소멸된 양도법인의 지분과 새로이 발행된 양수법인의 지분을 교환하는 것으로 본다. 이와 같이 본다면, 합병으로 소멸된 지분에 내재된 미실현이익은 실현된 것으로 보아 과세대상이 된다. 그러나 사업재편세법은 주주에게 있어서 영업용 자산에 속하는 양도법인의 지분은 장부가액으로 양도된 것으로 보고, 그 지분을 대체하는 지분은 그 가액으로 구입된 것으로 보도록 규정하고 있다.⁵⁸⁾ 그럼으로써 합병을 통한 사업재편의 과정에서 이루어지는 지분의 교환으로부터는 양도차익이 발생하지 아니하는 것으로 되고, 실현되지 아니한 양도차익에 대한 과세는 이후의 처분시점으로 유예된다.

한편 양도법인 지분이 주주에게 있어서 영업용 자산에 속하지 아니하더라도, 소득세법 제17조에서 규정하는 ‘실질적으로 경영에 관계된 지분’⁵⁹⁾에 해당하거나 소득세법 제23조에서 규정하는 ‘투기자산(Spekulationsgeschäften)’⁶⁰⁾에 해당하는 경우에는, 그 지분은 취득가액으로 양도된 것으로 보아 양도차익이 발생하지 아니한다. 그리고 양도법인에 대한 해당 지분이 소득세법 제17조의 요건을 충족하는 경우에는, 양도의 실행으로 받은 양수법인 지분이 그 요건을 충족하지 못하는 경우라도 새로운 지분이 소득세법 제17조의 요건을 충족한 것으로 본다.

57) Ibid.

58) UmwStG 제13조(1).

59) 동일인이 총발행지분의 25%이상을 직·간접적으로 소유하는 경우의 지분을 말한다(EStG 제17조).

60) 자산의 유형별로 일정기간 이상 보유하고 있다가 양도되는 자산으로 정의되어 있다(EStG 제23조).

또한 양도법인에 대한 해당 지분의 소유비율이 25%에 미달하여 소득세법 제17조의 요건을 충족하지 못하는 경우라도, 양도의 실행으로 받은 양수법인에 대한 지분의 소유비율이 25%이상이 되면, 양도기준일에 있어서의 시가를 소득세법 제17조에서 규정하는 취득가액으로 본다.⁶¹⁾ 그 결과 양도차익에 대한 과세가 이루어지지 아니하게 된다.

(2) 분할세제

분할(Spaltung)에 대한 과세특칙은 사업재편세법 제5장에서 규정하고 있다. 과세특칙의 적용을 받는 기업분할은 Aufspaltung(2개이상으로 분할 후 소멸)과 Abspaltung(2개이상으로 분할 후 존속)이다.

1) 분할과세의 일반원칙

회사의 재산이 Aufspaltung(소멸분할) 또는 Abspaltung(존속분할)의 형태로 다른 회사로 이전되고 이로 인하여 영업의 일부가 양수인에게 이전되는 경우에는 그 양수인이 누구인가에 따라 과세상의 취급이 달라진다.

첫째, 그 양수인이 인적 회사인 경우에는 인적회사 또는 개인에 대한 자산양도에 관한 규정(사업재편세법 제2장 제3조 내지 제8조 및 제10조)과 분할에 관한 일반 규정인 제15조의 규정이 준용된다.⁶²⁾ 둘째, 인적 회사가 아닌 자에게 양도되는 경우에는 합병 또는 법인으로의 영업 전부의 양도에 관한 규정(사업재편세법 제3장 제11조 내지 제13조)이 준용되어,⁶³⁾ 양도법인, 양수법인 및 그 주주의 소득에 대한 과세가 유예 또는 면제된다. 다만, 이 경우 Aufspaltung에 있어서는 양도법인의 잔존자산이 영업의 일부에 해당하여야 하는데, 이와 관련하여 공동사업지분이나 자본회사의 총자본금을 구성하는 것은 영업의 일부로 본다.⁶⁴⁾ 이 경우 양도법인은 양도기일을 기준으로 세무대차대조표를 작성하여야 한다.⁶⁵⁾

61) 한만수, 전계서, 138면.

62) UmwStG 제16조.

63) UmwStG 제15조(1).

64) Ibid.

65) UmwStG 제15조(2).

2) 과세특례의 제외사유

원칙적으로 양수인이 인적 회사가 아닌 경우에는 합병 또는 법인에 대한 자산 전부의 양도에 관한 규정이 준용되어 과세특례의 적용을 받지만, 다음의 4가지 사유에 해당하는 때에는 사업재편세법 제11조제1항에서 정하는 장부가액 승계에 의한 과세유예의 혜택이 주어지지 아니한다.⁶⁶⁾

첫째, Aufspaltung형 기업분할 후 양도법인에 잔존하는 공동사업지분이나 출자지분이 양도기준일 전 3년 이내에 영업의 일부에 해당하지 아니하는 자산의 양도를 통하여 취득되었거나 증대된 것인 경우에는, 그 공동사업지분이나 출자지분에 대해서는 사업재편세법 제11조제1항에 의한 과세유예의 혜택이 주어지지 않는다. 이는 독립적인 사업부문을 구성하지 아니하는 자산을 취득한 후 단기간 내에 독립적인 사업부문으로 변모시켜 분할에 따른 과세혜택을 얻으려는 것을 방지하기 위함이다.

둘째, 분할을 통하여 해당 법인과 관련 없는 외부의 자에게로 양도가 이루어지는 경우에도 사업재편세법 제11조제1항은 적용되지 아니한다.

셋째, 분할의 전후로 자산의 매수나 교환 등에 의한 양도행위가 있는 경우에도 사업재편세법 제11조제1항은 적용되지 아니한다.

넷째, 분할 전 분할회사 지분의 20% 이상을 구성했던 지분이 양도일로부터 5년 이내에 양도되는 경우에도 사업재편세법 제11조제1항은 적용되지 아니한다. 분할에 따라 납입자본금을 분리할 때 사업재편세법 제11조제1항의 요건 즉, 양도법인의 지분이 양도기일 전에 적어도 5년간 보유하고 있었다는 사실을 입증하여야 한다.⁶⁷⁾

3) 결손금의 안분

결손금은 원칙적으로 분할 전에 양도법인이 가지고 있던 자산의 가액에 대하여 양도되는 자산의 가액이 차지하는 비율에 따라 양도법인과 분할로 자산을 취득하는 법인간에 안분되며, 그 비율은 통상 분할계약에서

66) 한만수, 전계서, 156면 참조.

67) UmwStG 제15조(3).

정하는 지분의 교환비율에 따라 결정된다. 이 경우 지분의 교환비율이 양도법인의 분할 전 자산의 가액에 대하여 양도되는 자산의 가액이 차지하는 비율과 일치하지 아니하는 때에는, 양도자산의 시가가 양도 전의 총자산가액에서 차지하는 비율에 따라 정한다. 분할에 따른 자산양도의 결과 지분이 아니라 사원권을 교부받는 경우에도 같은 원칙이 적용된다.⁶⁸⁾ 그러나 양수인이 인적 회사라서 사업재편세법 제16조에서 정하는 인적 회사나 개인에 대한 자산양도에 관한 규정이 준용되는 경우에는 이러한 결손금의 안분원칙이 적용되지 아니한다.⁶⁹⁾

68) UmwStG 제15조(4).

69) UmwStG 제16조.

제 4 장 합병세제의 문제점 및 개선방안

I. 개 요

합병이란 상법의 절차에 따라 2개이상의 회사가 그 중 1개의 회사만 존속하고 나머지 회사들이 소멸하거나(흡수합병) 전부 소멸하고(신설합병), 청산절차를 거치지 아니한 채 소멸회사의 모든 권리·의무를 존속회사 또는 신설회사가 포괄적으로 승계하는 회사법상의 법률행위를 말한다. 합병은 가장 완전한 기업결합형태로서 규모의 경제(economies of scale) 실현, 생산·관리의 효율화, 이윤의 극대화 또는 기업의 사회적·정치적 입지의 강화를 위하여 행해진다.

기업이 위에서 언급한 경영상의 이유에서 합병의 필요성을 느끼더라도 이를 실천하기 위해서는 유형·무형의 비용을 고려하지 않을 수 없다. 그 비용에 관한 고려에서 결정적인 비중을 차지하는 것 중의 하나가 조세부담이다. 이는 합병을 계기로 그간에 누적 또는 이연된 과세요소가 일시에 실현되기 때문이다.

합병으로 인하여 발생하는 과세문제는 주주에 대한 과세문제와 회사에 대한 과세문제로 나누어 볼 수 있고, 회사에 대한 과세문제는 다시 소멸회사에 대한 과세문제와 존속회사 또는 신설회사에 대한 과세문제로 구분할 수 있다. 이 중 주주에 대한 과세문제는 주주가 개인인 경우에는 소득세법에서, 법인인 경우는 법인세법에서 정하고 있다. 그리고 합병과 관련된 회사에 대한 과세문제는 법인세법에서 다루고 있다.

이하에서는 법인세법을 중심으로 현행법상 합병과세의 내용을 살펴보고, 주요쟁점사항별로 문제점을 분석하며 그 개선방안을 제시한다.

II. 현행 법인세법상 합병과세의 내용

1. 피합병법인에 대한 과세

(1) 청산소득 과세

회사가 합병을 계기로 소멸하는 경우에는 소멸회사(이하 법인세법상의 용어를 사용하여 “피합병법인”이라 한다)의 주주 또는 출자자에 대하여 존속법인 또는 신설법인(이하 법인세법상의 용어를 사용하여 “합병법인”이라 한다)의 주식 기타 금전이 교부되는데, 그 교부받은 주식가액과 합병교부금의 합계액이 피합병법인의 합병시의 자기자본총액 즉, 납입자본금 또는 출자금과 잉여금의 합계액을 초과하는 경우 그 초과하는 부분의 금액은 피합병법인의 재산이 합병을 계기로 실현되는 것으로 보아 피합병법인의 청산소득으로 과세된다(법인세법 제80조제1항).

청산소득금액의 계산에 있어서는 합병대가의 총합계액 계산시 피합병법인의 주주가 교부받은 주식의 가액을 얼마로 평가할 것인가가 특히 중요한 의미를 갖는다. 피합병법인의 주주가 교부받은 주식의 가액은 후술하는 합병평가차의 손금산입의 3가지 요건 중 법인세법 제44조제1항제1호 및 제2호에서 정하는 2가지를 충족하는 경우에는 주식의 액면가액으로 할 수 있다.⁷⁰⁾

(2) 포함주식의 취급

포함주식이란 합병전에 합병법인이 취득하여 소유하고 있는 피합병회사의 주식을 말한다. 또한 신설합병이나 3개 이상의 법인이 합병하는 경우 피합병법인이 취득한 다른 피합병법인의 주식이 있는 때에도 이를 포함주식으로 본다.

내국법인의 합병에 있어 합병법인이 합병 전 2년 이내에 취득한 피합병법인의 주식 즉, 포함주식이 있는 경우 그 포함주식에 대하여 합병법

70) 법인세법 제80조제4항, 동법시행령 제122조제1항제1호, 법인세법 제16조제1항제5호 및 동법시행령 제14조제1항제1호 가목.

인의 주식을 교부하지 아니한 때에는 포함주식의 취득가액 전액을 합병대가에 가산하여 청산소득금액을 계산한다(법인세법 제80조제2항 전단). 또한 포함주식에 대하여 합병법인이 주식을 교부한 때에는 합병대가에 당해 포함주식의 취득가액에서 교부주식의 가액을 공제한 금액을 가산하여 청산소득금액을 계산한다(법인세법 제80조제2항 후단). 이 경우 교부주식의 가액은 후술하는 합병평가차익 손금산입의 3가지 요건 중 법인세법 제44조제1항제1호 및 제2호에서 정하는 2가지를 충족하는 경우에는 주식의 액면가액으로 할 수 있다.⁷¹⁾

2. 피합병법인의 주주에 대한 과세

피합병법인의 주주가 합병법인으로부터 교부받은 주식과 합병교부금의 합계액이 피합병법인의 주식을 취득하기 위하여 소요된 금액을 초과하는 금액은 의제배당으로서 과세대상이 된다.⁷²⁾

의제배당금액의 계산에 있어서도 청산소득금액 계산의 경우와 마찬가지로 피합병법인의 주주가 교부받은 주식의 가액은 후술하는 합병평가차익 손금산입의 3가지 요건 중 법인세법 제44조제1항제1호 및 제2호에서 정하는 2가지를 충족하는 경우에는 주식의 액면가액으로 할 수 있다.⁷³⁾

3. 합병법인에 대한 과세

(1) 합병평가차익에 대한 과세

합병법인이 피합병법인으로부터 승계한 순자산의 가액이 피합병법인의 주주에게 교부한 주식과 합병교부금의 합계액을 초과하는 경우에는 합병법인에게 이익이 발생한다. 이러한 이익은 상법상으로는 자본준비금으로 적립하여야 할 금액이고(상법 제459조제1항제3호), 조세법상으로는 자본거래로부터 발생하는 이익은 과세하지 않는다는 원칙하에 합병법인의 익금에 산입되지 아니한다(법인세법 제17조제3호 본문). 다만, 그 합병차익이 피

71) 각주 70) 참조.

72) 소득세법 제17조제2항제4호 및 법인세법 제16조제1항제5호.

73) 법인세법 제16조제1항제5호 및 동법시행령 제14조제1항제1호 가목.

합병법인으로부터 자산을 평가하여 승계함으로써 발생한 경우 즉, 합병평가차익인 경우에는 익금에 산입된다(법인세법 제17조제3호 단서).

합병평가차익이란 합병법인이 피합병법으로부터 자산을 평가하여 승계하는 경우 그 평가가액 중 피합병법인의 장부가액을 초과하는 부분을 말하며, 그 금액은 익금이 된다.⁷⁴⁾ 합병평가차익이 익금이 된다는 것은 합병을 계기로 합병법인이 미실현이익을 스스로 평가하여 증액한다면 이는 익금에 산입한다는 의미이다.⁷⁵⁾ 이처럼 합병평가차익은 익금에 산입하는 것이 원칙이지만, 합병평가차익이 원천이 되는 자산이 토지와 건축물인 경우에는 일정한 요건하에 토지·건축물의 평가로 인한 합병평가차익은 합병등기일이 속하는 사업년도의 손금에 산입할 수 있다(법인세법 제44조제1항 본문). 손금에 산입한 평가차익이 토지에서 발생한 경우에는 압축기장충당금으로 계상하여야 하고, 건축물에서 발생한 경우에는 일시상각충당금으로 적립하여야 한다(법인세법시행령 제80조제4항).

부동산 평가차익의 손금산입 제도의 취지는 합병평가차익이 현실로 실현되는 수입이 아니기 때문에 당기 사업년도의 소득으로 과세한다면 법인세의 부담이 납세할 자력도 없이 급증하는 충격이 생기므로, 추후에 당해 부동산의 평가차익이 현실의 수익으로 실현될 때까지 과세를 이연하도록 허용하여 합병에 수반되는 조세비용을 감소시켜줌으로써 조직재편이 필요한 기업에게 합병을 장려하고자 함이다. 물론 합병으로 인한 조세부담을 완화할 필요성은 다른 고정자산에 관해서도 제기되지만 토지와 건축물에 한정하여 예외를 인정한 이유는, 첫째, 우리나라 법인의 경우 자산에서 부동산이 차지하는 비중이 크므로 이 제도를 통하여 실질적으로 합병으로 인한 조세부담을 크게 완화하는 효과를 거둘 수 있고, 둘째, 모든 고정자산의 평가차익에 관하여 과세이연을 허용할 경우에는 기업측의 남용이 예상되므로 비교적 과세이연후의 사후관리가 용이한 부동산에 한정하는 것이다.⁷⁶⁾ 이 제도의 적용을 받기 위한 합병당사법인의 요건은 다음과 같다(법인세법 제44조제1항제1호 내지 제3호).

74) 법인세법 제17조제3호, 동법시행령 제15조제2항 및 제12조제1항제1호.

75) 이창희, 세법강의, 박영사, 2003, 540면.

76) 이철승, 합병·분할의 회사법리와 세제, 한국상장회사협의회, 1999.2, 104면.

- ① 합병등기일 현재 1년 이상 계속하여 사업을 영위하던 내국법인간의 합병일 것
- ② 피합병법인의 주주등이 합병법인으로부터 받은 합병대가의 총합계액 중 주식 등의 가액이 100분의 95이상일 것
- ③ 합병법인이 합병등기일이 속하는 사업연도의 종료일까지 피합병법인으로부터 승계받은 사업을 계속 영위할 것

법인세법은 위의 요건 이외에도 합병을 단지 조세특례하에 피합병법인의 부동산을 취득하기 위한 수단으로 이용하는 것을 방지하기 위하여 승계한 고정자산의 처분 제한·사용 계속, 승계받은 사업의 폐지 제한 및 승계받은 사업의 휴·폐업 제한에 관한 규정을 두고 있다. 합병법인이 합병등기일이 속하는 사업연도의 종료일 이전에 피합병법인으로부터 승계한 고정자산가액의 2분의 1이상을 처분하거나 승계한 당해 사업에 직접 사용하지 아니하는 경우에는 고정자산 전부에 대하여 위의 요건에 해당하지 아니하는 것으로 본다(법인세법시행령 제80조제3항). 또한 합병평가차익에 상당하는 금액을 손금에 산입한 합병법인이 합병등기일이 속하는 사업연도의 다음 사업연도 개시일부터 3년 이내에 피합병법인으로부터 승계받은 사업을 폐지한 경우에는, 손금에 산입한 금액을 그 폐지한 날이 속하는 사업연도의 소득금액계산에 있어서 익금에 산입한다(법인세법 제44조제2항). 사업을 폐지하지 않더라도 합병법인이 합병등기일이 속하는 사업연도의 다음 사업연도개시일부터 3년 이내에 피합병법으로부터 ①승계한 고정자산가액의 3분의 2이상을 처분하거나 승계한 당해 사업에 직접 사용하지 아니한 경우 또는 ②승계받은 사업을 6월이상 계속하여 휴업하거나 폐업하는 경우에는, 당해 사유가 발생한 사업연도에 일시상각충당금 또는 압축기장충당금의 잔액 전액을 익금에 산입한다(법인세법시행령 제80조제6항).

(2) 이월결손금의 승계

이월결손금은 해당 법인의 각 사업연도의 소득에서만 공제할 수 있으며(법인세법 제13조제1호), 피합병법인은 이월결손금이 있더라도 이를 합병청산소득에서 공제할 수 없고 합병법인도 이를 승계할 수 없는 것이

원칙이다.⁷⁷⁾ 다만, 법인세법은 기업조직재편을 세제상 지원한다는 취지²에서 제도남용의 여지를 최대한 억제한 채 이월결손금의 승계를 예외적으로 허용하고 있다. 합병법인은 피합병법인의 자산을 장부가액으로 승계하고 다음의 요건을 충족하는 경우에는 피합병법인에게 합병등기일이 속하는 사업연도 개시일 전 5년 이내에 발생한 결손금을 승계하여 그 승계받은 사업에서 발생한 소득금액의 범위 안에서 합병법인의 각 사업연도소득의 계산에 있어서 이를 공제할 수 있다(법인세법 제45조제1항).

- ① 법인세법 제44조제1항제1호 내지 제3호에 해당할 것
- ② 피합병법인의 주주가 합병법인으로부터 받은 주식 등 합병대가가 합병법인의 합병등기일 현재 발생주식총수 또는 출자총액의 100분의 10이상일 것
- ③ 합병법인이 피합병법인으로부터 승계받은 사업에 속하는 자산 부채 및 손익을 다른 사업에 속하는 것과 구분하여 경리할 것⁷⁸⁾

법인세법은 위의 요건 이외에도 합병이 단지 조세특례하에 피합병법인의 이월결손금을 활용하기 위한 수단으로 이용되는 것을 방지하기 위하여 승계받은 사업의 폐지 제한, 승계한 고정자산의 처분 제한·사용 계속 및 승계받은 사업의 휴·폐업 제한에 관한 규정을 두고 있다. 피합병법인의 결손금을 공제한 합병법인이 합병등기일이 속하는 사업연도의 다음 사업연도개시일부터 3년 이내에 피합병법인으로부터 승계받은 사업을 폐지하는 경우에는 공제한 결손금의 전액을 그 폐지한 날이 속하는 사업연도의 소득금액에 있어서 익금에 산입한다(법인세법 제45조제2항). 사업을 폐지하지 않더라도 합병법인이 합병등기일이 속하는 사업연도의 다음 사업연도개시일부터 3년 이내에 피합병법인으로부터 ①승계한 고정자산가액의 3분의 2이상을 처분하거나 승계한 당해 사업에 직접사용하지 아니하는 경우 또는 ②승계받은 사업을 6월이상 계속하여 휴업하거나 폐업하는 경우에는, 당해 사유가 발생한 사업연도에 일시상각충당금 또는 압축기장충당금의 잔액 전액을 익금에 산입한다.⁷⁹⁾

77) 이창희, 전계서, 551면 참조.

78) 법인세법 제113조제3항 참조.

79) 법인세법시행령 제81조제3항 및 제80조제6항.

한편 이월결손금의 승계는 결손금이 많은 법인을 존속법인으로 하여 그 존속법인 즉, 합병법인의 조세를 회피하기 위한 수단으로 이용될 수도 있는데, 법인세법은 조세를 부당하게 감소시키기 위한 합병이라고 인정되는 경우로서 다음의 요건에 해당하는 때에는 합병법인의 각 사업연도의 과세표준계산에 있어서 이월결손금을 공제하지 아니하는 불이익을 주고 있다.⁸⁰⁾

- ① 하나의 법인이 다른 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 20이상을 소유하거나 출자하고 있는 당해 법인간의 합병 또는 동일인이 2이상의 법인에 대하여 발생주식총수 또는 출자총액의 100분의 30이상을 각각 소유하거나 출자하고 있는 당해 법인간의 합병일 것
- ② 법인세법 제13조제1호의 규정에 의한 결손금이 많은 법인을 합병법인으로 할 것
- ③ 합병등기일후 2년이내에 합병법인의 상호를 피합병법인의 상호로 변경등기할 것

(3) 합병으로 인한 자산·부채의 승계

법인세법은 내국법인이 합병하는 경우 소정의 자산·부채의 승계를 허용하고 있다(법인세법 제49조). 이 경우 피합병법인의 각 사업연도의 소득금액 및 과세표준의 계산에 있어서 익금 또는 손금에 산입하거나 산입하지 아니한 금액은 다음과 같이 합병법인이 승계할 수 있다.

- ① 압축기장충당금 및 일시상각충당금은 합병법인이 이를 승계할 수 있다(법인세법시행령 제85조제1항).
- ② 손익의 귀속사업연도(법인세법 제40조)가 도래하지 아니하여 피합병법인의 익금 또는 손금에 산입하지 아니한 금액은 그 귀속사업연도에 따라 합병법인에게 승계되는 것으로 한다.
- ③ 감가상각계정의 조정, 자산이나 부채 장부가액의 평가증 또는 평가감(법인세법 제42조) 기타 세무조정과 관련하여 익금에 산입하거나 손금에 산입하지 아니한 금액은 법인세법시행령 제85조제1항제3호

80) 법인세법 제45조제3항 및 동법시행령 제81조제4항.

가목 내지 다목에서 정하는 예외사항을 제외하고는 합병법인에게 승계되지 아니한다.⁸¹⁾

Ⅲ. 합병세제의 주요쟁점별 문제점 및 개선방안

1. 합병평가차익에 대한 과세이연 등의 요건

위에서 살펴본 바와 같이 합병법인에 대한 과세에 있어서 합병차익은 익금에 산입되지 아니하지만, 그 합병차익이 피합병법인으로부터 자산을 평가하여 승계함으로써 발생한 경우 즉, 합병평가차익인 경우에는 익금에 산입된다. 다만, 법인세법은 합병에 수반되는 조세비용을 감소시켜줌으로써 조직재편이 필요한 기업에게 합병을 장려한다는 취지에서, 합병평가차익이 원천이 되는 자산이 토지와 건축물인 경우에는 일정한 요건하에 토지·건축물의 평가로 인한 합병평가차익은 합병등기일이 속하는 사업년도의 손금에 산입할 수 있다.

여기에서 일정한 요건이란 첫째, 합병등기일 현재 1년 이상 계속하여 사업을 영위하던 내국법인간의 합병일 것, 둘째, 피합병법인의 주주등이 합병법인으로부터 받은 합병대가의 총합계액 중 주식 등의 가액이 100분의 95이상일 것, 셋째, 합병법인이 합병등기일이 속하는 사업년도의 종료일까지 피합병법인으로부터 승계받은 사업을 계속 영위할 것이 그것이다.

이 중 둘째 요건인 피합병법인의 주주등이 합병법인으로부터 받은 합병대가의 총합계액 중 주식 등의 가액이 100분의 95이상일 것 즉, 합병교부금이 합병대가 총합계액의 100분의 5미만이어야 한다는 ‘합병교부금 기준’은 첫째 요건과 함께 합병과세 특례제도 전반에 걸쳐 과세특례의 요건으로

81) 법인세법시행령 제85조제1항제3호 가목 내지 라목에서 정하는 예외사항은 다음과 같다.

- ①기업회계기준에 의한 퇴직급여충당금의 적립, 대손충당금의 적립 및 유가증권의 평가와 관련하여 익금에 산입하지 아니하거나 손금에 산입하지 아니한 금액
- ②기업회계기준에 의한 채권·채무의 재조정, 채권·채무의 현재가치에 의한 평가, 지급보증충당금의 적립과 관련하여 익금에 산입하지 아니하거나 손금에 산입하지 아니한 금액
- ③조세특례제한법에 의하여 손금에 산입한 준비금 기타 재정경제부령이 정하는 금액

광범위하게 준용되고 있다. 피합병법인에 대한 과세에 있어서 청산소득금액의 계산시 피합병법인의 주주가 교부받은 주식의 가액을 액면가액으로 하려면 이 요건을 충족하여야 하고, 포함주식에 대한 과세에 있어서 청산소득에 가산되는 금액의 계산시 교부주식의 가액을 액면가액으로 하려면 마찬가지로 이 요건을 충족하여야 하며, 피합병법인의 의제배당금액의 계산에 있어서도 피합병법인의 주주가 교부받은 주식의 가액을 액면가액으로 하려면 이 요건을 충족하여야 한다. 또한 법인세법은 이월결손금의 승계요건을 열거함에 있어서도 이 요건을 포함시키고 있다.

이렇게 볼 때 합병교부금 기준은 합병에 관한 모든 과세특례제도에 있어서 그 적용여부를 가름하는 핵심적인 요소라고 해도 과언이 아니다. 그리고 기업이 합병을 하고자 하는 경우 그 실현여부에 중대한 영향을 미치는 것이 합병에 드는 회사비용의 크기이고 그 비용에 관한 고려에서 결정적인 요인이 합병을 계기로 발생하는 조세부담이라고 볼 때, 합병교부금 기준을 과세특례의 요건으로 두는 것은 합병대가의 내용을 그 기준에 부합하도록 사실상 강제 또는 유도하는 효과를 갖게 할 것이다.

합병교부금은 합병의 대가로 소멸회사의 주주들에게 교부하는 신주의 배정비율에 관한 異見이 합병의 장애요인으로 작용하는 경우 이를 해결하는 중요한 수단으로 기능할 수 있다. 또한 융통성 있는 회사의 운영을 위해서는 주주의 구성이 단순한 것이 바람직한 경우가 있는데, 이러한 경우 소멸회사의 소수주주를 합병교부금을 통하여 배제하는 것이 효과적일 수도 있다. 법인세법상 합병교부금 개념은 상법상 합병교부금의 차용 개념이라 할 수 있는데, 상법에서는 합병의 대가로 주식과 함께 합병교부금을 지급할 수 있다고만 규정하고 있을 뿐(상법 제523조 및 제524조 참조), 구체적으로 어떠한 범위에서 어느 수준까지 이를 지급할 수 있는가에 대해서는 구체적인 내용을 정하지 아니하고 해석에 맡겨두고 있는 입장이다.⁸²⁾ 그렇다면 과연 법인세법에서 조세회피의 방지 목적으로 합

82) 어느 정도의 수준이 합병교부금의 취지에 부합하고 또 제도의 과도하게 남용하는 것이 아닌가의 기준을 설정하는 것은 경험칙에 비추볼 때 이를 객관화한다는 것은 어려울 것이고 또 구체적인 경우마다 다른 기준이 요구될 것이다. 사건으로는 합병을 수단으로 하는 조직재편을 단행하고자 하는 기업에 대하여 예측가능성을 부여하기 위하여 그 상한을 상법에서 정하는 것이 바람직할 것이라고 본다.

병교부금 기준을 과세특례의 요건으로 채용하는 것이 타당한 것인가? 설령 과세특례의 요건으로서 합병교부금의 한도를 두더라도 현행과 같은 100분의 5미만이라는 수준이 적절한 것인가?

법인세법에서 조세회피의 방지라는 잣대 하나만 가지고 합병교부금의 지급한도를 100분의 5 미만으로 사실상 강제 또는 유도하는 것은 첫째, 헌법상 보장하고 있는 ‘영업의 자유(헌법 제15조 참조)’를 과도하게 제한하는 측면이 있고, 둘째, 기업관계에 관한 기본법이라 할 수 있는 ‘상법’에서 허용하고 있는 영역을 부당하게 잠식하는 것이며, 셋째, 기업조직재편 촉진을 위하여 현행 법제도를 완화하거나 새로운 제도를 도입하는 ‘입법추세’에도 역행하는 것이라고 본다. 이에 대해서는 기업조직재편 촉진이라고 하는 정책목적을 위하여 과세특례를 부여하는 것인 만큼 이를 남용하는 조세회피는 엄격하게 규제를 필요가 있다는 반론이 제기될 수 있는데, 이 역시 조세가 경제의 효율성을 저감시켜서는 아니된다고 하는 ‘조세의 중립성’ 이념에 부합하는 논리는 아닐 것이다.

물론 조세법은 조세법 나름대로의 고유한 목적이 있는 만큼 과세특례를 남용한 조세회피의 개연성이 명백히 보임에도 불구하고 상법에 규정이 없고 또 관련법리도 정립되어 있지 아니하다고 해서 아무런 조치를 취하지 아니하는 것은 입법의 흠결이 될 것이다. 다만, 조세법상의 필요에 의하여 과세특례를 남용한 조세회피를 방지하기 위한 합병교부금 기준을 둔다고 하더라도 상법상 합병교부금의 기능·관련법리 및 운용실태 등을 감안하여 그 한도가 정해져야 할 것이다. 외국의 입법례도 참고될 수 되겠지만, 위에서 살펴본 바로는 일본이나 독일의 경우는 합병대가로 주식의 교부만 있을 것 즉, 합병교부금이 지급되지 아니할 것을 과세특례의 적용요건으로 하고 있는데, 일본이나 독일의 기업조직재편 관련법제도 또는 세제가 완비되어 있다고 말하기는 어렵고 또 실제적으로 합병을 포함한 조직재편수단들이 자국의 침체된 경제회복에 그다지 효과적으로 활용되고 있지 못한 나라들인 만큼 이를 바로 모델로 삼는 것을 적절치 아니할 것 같다. 한편 미국의 경우는 ‘100분의 50미만’ 기준을 가지고 있지만, 판례 등을 통하여 그 남용을 방지하기 위한 법리의 축적이 전제되어 있는 만큼 그대로 따를 것은 못된다고 할 것이다. 여기에서 구

체적인 수치를 말하기는 어렵겠지만 구태여 적정하다고 생각되는 합병교부금 기준을 제시해 본다면, 교부주식을 시가⁸³⁾로 평가한 합병대가 총합계액 대비 '100분의 10미만' 정도는 되어야 한다고 본다.⁸⁴⁾

2. 포함주식의 과세문제

합병법인과 피합병법인이 합병하기로 약정을 하고 합병을 용이하게 할 목적으로 피합병법인의 주식을 합병법인이 취득하였다가 합병을 하게 되면, 피합병법인의 주식양도차익에 대한 과세와 합병으로 인한 청산소득과세가 충돌하게 되고, 이 과정에서 피합병법인의 청산소득에 대한 조세부담을 부당하게 감소되는 경우가 발생한다.⁸⁵⁾ 이와 같이 피합병법인이 합병전에 주식을 양도하지 않고 합병하는 경우와 합병에 앞서 주식을 합병법인에게 양도하는 포함주식이 있는 경우 조세부담의 차이가 크게 발생할 수 있다.

이에 대하여 1998년 법인세법 개정전에는 합병법인이 피합병법인의 주식 즉, 포함주식을 소유하고 있고 이에 대하여 합병대가를 지급하지 아니하는 경우, 이로 인하여 청산소득을 부당하게 감소시킨다고 인정될 때에는 포함주식의 취득가액을 합병대가에 합산하여 청산소득을 계산하였다. 1998년 개정법인세법에서는 이 규정을 합병전 2년 이내에 취득한 포함주식에 한하여 적용하도록 하고, '청산소득의 부당한 감소' 요건을 삭제하였다(법인세법 제80조제2항).⁸⁶⁾

83) 이창희, 전계서, 529면 참조.

84) 참고로 독일 사업재편법(Umwandlungsgesetz 1994) 제54조제4항·제68조제3항, 프랑스 상사회사법(LOI n. 66-537 sur les sociétés commerciales) 제372조제4항 및 EU 합병지침 제3조제1항에서는 합병교부금의 지급한도를 '합병신주 액면총액의 10%'로 정하고 있다.

85) 만일 피합병법인의 자산을 시가로 평가증하여 합병하면, 합병시점의 자기자본의 총합계를 초과하여 합병대가를 받게 되고 이 때 피합병법인은 청산소득에 대한 과세, 피합병법인의 주주에게는 의제배당소득에 대한 과세가 발생한다. 그러나 피합병법인의 주주가 합병전에 주식을 합병법인에게 양도하고 합병하는 경우 피합병법인의 주주는 주식양도차익에 대한 과세만을 부담하게 되고, 합병법인은 포함주식의 소각손을 영업권으로 계상하여 감가상각비를 손금에 산입하게 되면 막대한 조세혜택을 얻을 수 있다, 이우택, 기업합병분할의 과세체계에 관한 연구, 한국조세연구소, 1999, 178~179면.

86) 이철송, 전계서, 112면.

한편 분할합병의 경우에도 분할합병의 상대방법인 또는 소멸한 분할합병의 상대방법인(분할합병의 상대방법인 등이라 한다)이 포함주식을 소유할 가능성을 배제할 수 없다. 그리하여 법인세법 제81조제2항에서는 분할합병의 상대방법인 등이 분할합병등기일 전 2년 이내에 취득한 분할법인의 주식(포함주식)의 취득가액을 분할대가의 총합계액에 산입하도록 정하고 있다. 다만, 주식을 교부한 경우에는 당해 포함주식의 취득가액에서 교부한 주식의 가액을 공제한 금액을 분할대가의 총합계액에 산입하도록 하고 있다.

포함주식에 대한 취급은 합병의 동기에 따라 다르게 보아야 할 것이다. 포함주식을 합병과 상관없이 특수관계자가 아닌 제3자로부터 공정하게 취득하고 있다가 경제적 여건의 변화에 따른 조직재편을 행하는 경우까지 피합병법인의 청산소득으로 과세한다는 것은 과세이론상 무리가 있다. 따라서 포함주식에 대한 피합병법인의 청산소득과세는 법인세법에서 획일적으로 과세하는 방식의 입법보다는 합병을 전제로 한 취득인지의 여부에 따라 달리 정하는 것이 바람직하다고 할 것이다.

3. 주주의 의제배당소득에 대한 과세이연

피합병법인의 주주는 일면 합병으로 인하여 단순히 합병법인의 주식을 교환하는데 불과하므로 이를 과세하는 것은 기업조직재편의 목적으로 행하는 합병을 저해하는 요인이 될 수 있다. 따라서 일정한 요건에 충족하는 경우에는 피합병법인의 주주에게도 합병평가차익과 마찬가지로 과세이연의 효과를 부여하는 방안을 고려해 볼 필요가 있다.

피합병법인의 주주는 합병비율에 따라 주식을 취득하는데, 피합병법인이 합병계약에 따라 그 주식을 배정함에 있어 이를 임의로 조절하는 것이 가능하기 때문에 조세회피행위를 배제할 수 없다. 법인세법에서는 특수관계자인 법인 간의 합병에 있어서 주식 등을 시가보다 높거나 낮게 평가하여 불공정한 비율로 합병한 경우를 부당행위계산의 유형에 포함하여 과세를 하고 있다(법인세법시행령 제88조제1항제8호(가)목).

따라서 합병을 통한 조세회피행위가 있을 경우 법인주주에 대하여는 법인세법상 부당행위계산유형이나 개인주주에 대하여는 상속세및증여세법상

증여의제에 포함시켜 해결하는 것이 바람직하다. 그리고 합병으로 인하여 발생하는 의제배당소득 중 이익잉여금의 분배에 상당하는 부분을 제외한 순자본이득에 해당하는 부분에 대하여는 법인과 마찬가지로 과세유예의 혜택을 부여하는 것이 조세의 형평에 부합하는 것이라 할 것이다.⁸⁷⁾

4. 합병으로 인한 자산 및 부채의 승계

(1) 이월결손금의 승계

이월결손금이라 함은 각 사업연도의 개시일 전 5년이내에 개시한 사업연도에서 발생한 결손금으로서 그 후 각 사업연도의 과세표준계산에 있어서 공제되지 아니한 금액을 말한다(법인세법시행령 제18조제1항). 법인의 입장에서는 이미 발생한 이월결손금은 언제든지 이익이 발생한 기간에 상계하여 조세부담을 경감시킬 수 있는 반면, 국가는 이월결손금이 있으면 징세수입이 줄기 때문에 이를 최대한 억제하려는 경향이 있다.⁸⁸⁾ 이러한 이유에서 법인세법에서는 이월결손금의 기간을 5년이내로 정하고 있다(법인세법 제13조제1호).⁸⁹⁾

이월결손금에 관한 규정은 통상 법인의 조직이 바뀌지 아니하는 경우를 전제한 것이다. 따라서 합병, 분할 등으로 인하여 법인이 조직개편을 행하

87) 한만수, 전계서, 288면 참조.

88) 기업은 경영활동 중 이익이 날 경우도 있고 결손이 날 경우도 있는데, 이를 계속기업으로서 일련의 경영성과로 보면 이월결손금을 이익과 상계하는 것은 당연하다, 이우택, 기업합병분할의 과세체계에 관한 연구, 한국조세연구소, 1999, 134면.

89) 이월결손금의 공제와 관련하여 일부 국가는 경제적 관점에서 기간제한을 두지 않고 있는데, 호주와 오스트리아, 벨기에, 브라질, 캐나다(자본손실), 독일, 홍콩, 이스라엘(무역 또는 직업에서 발생한 소득에 대해 무역 또는 직업에서 발생한 손실로), 룩셈부르크, 뉴질랜드, 남아프리카공화국(법인납세자가 계속 무역업을 수행하고 있는 경우), 스웨덴, 영국 등이 이에 속한다. 그리고 일부 국가는 기간제한을 대부분 5년을 두고 있는데, 프랑스, 덴마크, 일본 등이 이에 속하고, 특히 미국의 경우는 1997년 이전에 순영업손실에 대하여 15년에 걸쳐 이월공제를 인정하고 3년에 걸쳐 소급공제를 인정하고 있었으나(IRC 제172조), 1997년 납세자조세감경법(Taxpayer Relief Act of 1997; TRA 1997)에 의하여 이월공제 및 소급공제를 인정하는 기간을 20년으로 연장·변경하였다, A. Michelsen, "Tax treatment of corporate losses", IFA Cahiers de droit fiscal international, Vol. LXXXIIIa, Kluwer The Netherlands, 1999, p.27~28.

는 경우에는 기존법인의 자산·부채를 포괄적으로 승계하는 것이므로 그 법인의 속성을 지닌 이월결손금도 신설법인에게 승계되는 것이 당연하다.⁹⁰⁾

중전에는 합병도 분할과 마찬가지로 이월결손금의 승계를 인정하지 않았으나, 1998년 법인세법 개정을 통하여 일정요건을 충족하는 경우에 한하여 합병법인이 이월결손금을 승계할 수 있도록 하였다. 법인세법은 제45조제1항에서 일정한 요건을 갖춘 합병으로서 합병법인이 피합병법인의 자산을 장부가로 승계하는 경우 합병등기일 현재 피합병법인의 법인세법상 손금에 산입할 수 있는 결손금은 이를 합병법인의 결손금으로 보아 그 승계받은 사업에서 발생한 소득금액의 범위안에서 합병법인의 각 사업년도의 과세표준계산에 있어서 이를 공제하도록 하고 있다. 이와 같이 피합병법인의 사업이 사업의 동일성이 유지되고, 사업이 계속되는 경우에 이월결손금을 제한적으로 인정한다는 취지이다.⁹¹⁾

(2) 총당금·준비금의 승계

합병법인은 피합병법인의 권리·의무를 포괄적으로 승계하는데, 이 경우 반드시 부채라고 할 수 없는 총당금·준비금의 승계문제가 발생한다. 이에 대하여 법인세법에서는 법인이 합병으로 인하여 해산하는 경우에 퇴직급여총당금, 대손총당금을(법인세법 제33조 및 제34조), 동법시행령에서는 압축기장총당금과 일시상각총당금을 합병법인이 승계하도록 규정하고 있다(법인세법시행령 제85조제1항제1호). 그리고 조세특례제한법에서는 중소기업투자준비금, 기술개발투자준비금 등을 합병법인이 승계하도록 정하고 있다(조세특례제한법 제4조 및 제9조).

(3) 합병차손과 영업권

합병을 행함에 있어서 피합병법인의 자산가액을 초과하는 가액의 주식을 교부하는 경우에는 합병차손이 발생한다. 합병차손은 합병비율이 합병법인에게 불리하다거나 피합병법인의 결손을 승계하는 경우에 발생한다.

1998년 개정전 법인세법에서는 합병차손에 대하여 아무런 규정을 두지

90) 增井良啓, “租稅屬性の法人間移轉”, 法學協會雜誌 113卷 3号, 1996, 359面.

91) 이우택, 전계서, 140면.

아니한 반면, 기업회계에서는 합병회계준칙 제6조제1항에서 합병대가가 피합병회사로부터 승계한 순자산가액을 초과하는 경우 동 초과액은 영업권으로 계상할 수 있다고 정하여 합병차손을 영업권으로 파악하여 대차대조표의 차변에 계상한 사례가 많았다. 그리고 피합병회사의 순자산가액을 초과하는 대가를 지급한 경우 그 초과금액은 영업권의 대가라고 한 판례도 있었다.⁹²⁾ 그러나 이와 같은 합병실무는 합병으로 인하여 합병법인의 조세부담을 감소시키는 결과가 되고 있고, 영업권을 초과수익력으로 보는 것은 영업권의 본질에도 맞지 아니하는 측면이 있다.⁹³⁾

이 문제를 해결하기 위하여 1998년 개정법인세법에서는 합병법인이 계상한 영업권은 합병법인이 피합병법인의 자산을 평가하여 승계한 경우로서 피합병법인의 상호·거래관계 기타 영업상의 비밀 등으로 사업상 가치가 있는 대가를 지급한 것에 한하여 이를 감가상각자산으로 보고 있다(법인세법시행령 제24조제3항). 따라서 법인세법상 영업권을 유상으로 취득한 경우에는 감가상각자산으로 파악하고 있기 때문에 합병차손을 영업권으로 계상하지 않고 있는 것이다.

한편 상법에서는 합병법인이 영업권을 취득한 경우에는 대차대조표의 자산의 부에 계상할 수 있도록 하면서 합병의 등기를 한 후 5년 내의 매결산기에 균등액이상을 상각하도록 규정하고 있다(상법 제530조의8). 영업권이란 법률상의 권리는 아니나 경제적으로 가치가 있는 사실관계를 뜻하며 무형고정자산의 일종이다. 그 가치의 변동이 심할 뿐만 아니라 불확실하고, 과대평가의 위험도 크기 때문에 유상취득한 것에 한해 자산능력을 인정하고 상각하게 한 것이다.⁹⁴⁾

(4) 피합병법인의 세무조정사항의 승계문제

법인세법상 피합병법인과 합병법인의 소득금액과 과세표준을 계산함에 있어서는 자산과 부채의 승계여부에 따라 조세부담이 달라진다. 조세부

92) 대법원 1985. 6. 25. 선고 85누193 판결, 1986. 2. 11. 선고 85누592 판결, 1993. 12. 14. 선고 93누11395 판결.

93) 채수열, 전계논문, 96면.

94) 이철송, 회사법강의, 박영사, 2000, 729면.

답은 자산과 부채의 귀속시기 뿐만 아니라 그 대상과 가액의 결정에 따라 발생하게 된다. 자산과 부채의 승계에 대하여는 법인세법 제49조나 동법시행령 제85조제1항에서와 같은 포괄적인 규정이 아니라 구체적으로 어떠한 자산과 부채가 언제 어떻게 승계되었는지를 명확히 할 필요성이 있다.

법인세법에서는 피합병법인의 각 사업년도의 소득금액 및 과세표준의 계산에 있어서 익금 또는 손금에 산입하거나 산입하지 아니한 금액 등의 처리 및 금액 기타 자산 및 부채를 합병법인이 승계할 수 있도록 규정하고 있다(법인세법 제49조). 합병으로 승계되는 자산과 부채는 압축기장 충당금 및 일시상각충당금 그리고 손익의 귀속사업연도가 도래하지 아니하여 피합병법인의 익금 또는 손금에 산입하지 아니한 금액은 그 귀속사업연도에 따라 합병법인이 승계할 수 있다(법인세법시행령 제85조제2항제1호 및 제2호).

그러나 감가상각, 법 소정에 의한 평가⁹⁵⁾ 기타 세무조정과 관련하여 익금에 산입하거나 손금에 산입하지 아니한 금액은 합병법인에게 승계되지 아니한다(법인세법시행령 제85조제1항제3호). 그리고 이연자산의 가액 중 손금에 산입하지 아니한 금액은 합병법인에게 승계된다(법인세법시행규칙 제42조). 다만, 피합병법인으로부터 자산을 평가하여 승계한 경우에는 그러하지 아니하다(법인세법시행규칙 제42조 단서).

이와 같이 법인세법에서는 승계되는 자산과 부채의 범위를 정하고 있으나, 이 규정만으로는 합병시 어떠한 자산과 부채가 언제 어떻게 승계되는가를 파악하기 힘들다.

1) 손익의 귀속시기

피합병법인의 손익 귀속의 승계문제는 합병계약서에서 명확하게 정하지 아니한 경우에 발생할 수 있는데, 이는 손익의 귀속시기와 관련이 있다.

95) 법인세법 제42조제1항에서는 내국법인이 보유하는 자산 및 부채의 장부가액을 증액 또는 감액한 경우에는 그 평가일이 속하는 사업년도 및 그 후의 사업년도의 소득금액계산에 있어서 당해 자산 및 부채의 장부가액은 그 평가하기 전의 가액으로 한다고 정하고 있다.

법인세법 제40조제1항에서는 내국법인의 각 사업연도의 익금과 손금의 귀속사업연도는 그 익금과 손금이 확정된 날이 속하는 사업연도에 의하도록 규정하고 있는 바, 손익의 귀속시기는 권리확정주의를 취하고 있다. 법인세법 제40조제1항 소정의 ‘익금과 손금이 확정된 날’이라 함은 권리와 의무가 확정된 날이라고 볼 수 있다.

합병을 행함에 있어서 손익의 귀속시기에 대하여 구체적으로 열거하기 힘든 관계로 법인세법시행령 제85조제1항제2호에서는 손익의 귀속시기가 도래하지 아니하여 익금 또는 손금에 산입하지 아니한 금액은 합병법인에게 무조건 승계하도록 정하고 있다.

그러나 법인세법의 소득계산이 기간과세의 원칙을 취하도록 하는 한 손익의 귀속시기 문제는 발생한다. 예컨대 어떤 거래가 발생한 시기와 현금 수입하거나 지출한 시기 또는 효과가 발생한 시기가 모두 동일한 사업연도 내에 있을 경우에는 손익의 귀속시기를 판정하는데 별로 어려움이 없을 것이지만, 여러 사업연도에 걸쳐서 행해지는 경우에는 문제가 된다.

2) 장부가의 승계

합병법인은 피합병법인의 자산과 부채를 승계할 수 있는데, 장부가로 승계하는 경우와 시가로 승계하는 경우로 구분할 수 있다. 자산의 가액은 고정자산이든 채고자산이든 당해 자산의 시가를 한도로 하여 정하고, 이는 합병계약서에 의하여 자유롭게 정할 수 있다. 법인세법에서는 자산재평가법상 재평가, 보험업법 기타 법령에 의한 평가증, 채고자산 등의 경우를 제외하고는 자산·부채의 평가증감이 인정되지 아니하며(법인세법 제42조제1항), 이에 대한 평가차익은 익금에 산입하지 아니한다(법인세법 제18조제1항).

합병되는 자산이 장부가로 승계된다면, 합병평가차익에 대한 과세문제가 발생하지 아니한다. 다만, 합병되는 자산을 시가로 평가한 경우에는 그 자산 중 토지 등 즉, 부동산에 대한 양도차익은 과세이연의 대상이지만, 기타 자산에 대한 양도차익은 과세이연의 대상이 아니므로 이에 대하여는 과세를 행하는 것이 타당한지 의문이다.

3) 회계기준의 승계

① 장기할부기준의 승계

장기할부란 장기할부조건에 따라 자산을 판매 또는 양도하고 각 사업연도에 수입하였거나 수입할 금액과 이에 대응하는 비용을 각 사업연도의 손익에 산입하는 것을 말한다(법인세법시행령 제68조제2항). 이 경우 손익의 인식기준이 장기할부기준이다. 여기에 말하는 장기할부조건은 자산의 판매 또는 양도로서 판매대금액 또는 수입금액을 월부·연부 기타의 지불방법에 따라 2회 이상으로 분할하여 수입하는 것으로서 당해 목적물의 인도일의 다음날부터 최종의 할부금의 지급기일까지의 기간이 1년이상인 것을 말한다(법인세법시행령 제68조제3항). 법인세법에는 합병의 경우 장기할부판매 등에 관한 미실현수익의 승계 규정이 없으므로 이에 대한 처리문제가 발생할 수 있다.⁹⁶⁾

② 공사진행기준의 승계

장기공사(건설, 제조 기타 용역)의 경우에는 그 목적물의 건설 등 착수일부터 인도일까지의 기간 즉, 계약기간이 1년이상인 경우가 많다. 법인세법에서는 합병의 경우 공사진행기준의 승계에 관한 명확한 규정을 두고 있지 아니하여, 기존의 장기공사와 관련한 수익 및 비용의 처리문제가 발생할 수 있다.

5. 기타 합병관련 과세제도

(1) 부가가치세의 과세여부

부가가치세는 재화 또는 용역의 공급이나 재화의 수입에 대하여는 부과한다(부가가치세법 제1조제1항). 그리고 부가가치세법상 재화의 공급이라 함은 계약상 또는 법률상의 모든 원인에 의하여 재화를 인도 또는 양도하는 것을 말한다(부가가치세법 제6조). 합병도 계약상의 원인으로 인하여 발생하는 것이므로 당연히 부가가치세의 과세대상에 포함된다.

96) 이에 관한 예규를 보면, 장기할부기준은 세무조정사항이 아니기 때문에 합병법인은 피합병법인의 장기할부기준을 승계하여 처리한다고 본다, 법인 46012-3123, 1997. 1. 24 및 46012-3108, 1997. 12. 2.

그러나 합병에 대한 부가가치세의 부과는 합병법인에게 상당히 부담으로 작용하게 된다. 다만 합병법인이 매입세액으로서 공제받을 수 있겠지만, 초기에 매출세액이 크므로 법인의 조직개편을 저해할 요인이 될 것이다.

합병에 대한 부가가치세의 부과는 거래금액과 그에 대한 부가가치세액이 합병법인에게 조세부담을 작용할 수 있기 때문에 우리나라의 부가가치세법에서도 이를 부과하지 않는 방안을 고려할 필요가 있다.

현행 부가가치세법에서 이를 개정한다면, 합병과 대응될 수 있는 것으로는 동법 제6조제6항제2호의 '사업의 양도'에 해당한다. 사업의 양도는 사업장 별로 그 사업에 관한 모든 권리와 의무를 포괄적으로 승계시키는 것을 말한다(부가가치세법시행령 제17조제2항). 즉, 사업용 자산을 비롯한 물적·인적 시설 및 권리의무를 포괄적으로 양도하여 사업의 동일성을 유지하면서 경영주체만을 교체시키는 것이기 때문에⁹⁷⁾ 사업의 양도를 재화의 공급으로 보지 않는다.⁹⁸⁾ 따라서 사업양도의 성격은 합병과 유사하므로 합병도 부가가치세법상 재화의 공급에 해당하지 않는 행위로 규정하는 것이 바람직하다고 본다.

(2) 증권거래세의 과세여부

주권 또는 지분의 양도에 대하여는 증권거래세를 부과하도록 정하고 있다(증권거래세법 제1조).⁹⁹⁾ 합병의 경우 피합병법인의 주주에게 합병법인의 주권 등을 양도하여야 하기 때문에 증권거래세의 과세대상이 된다. 이 경우 대부분 합병법인이 납세의무자로 되고(증권거래세법 제3조제3호), 그 조세부담은 피합병법인의 주주에게 이전된다. 따라서 피합병

97) 대법원 1987. 7. 21. 선고 87누139 판결, 1993. 1. 19. 선고 92누15420 판결, 1998. 7. 10. 선고 97누12778 판결, 1999. 5. 14. 선고 97누12082 판결 등 참조.

98) 사업의 양도를 재화의 공급으로 보지 아니하는 것은 그것이 특정재화의 개별적 공급을 과세요건으로 하는 부가가치세의 공급의 본질적 성격에 맞지 않을 뿐 아니라 사업의 양도는 일반적으로 거래금액과 그에 관한 부가가치세액이 커서 그 양수자는 거의 예외없이 매입세액을 공제받을 것이 예상되어 이와 같은 거래에 대하여도 매출세액을 징수하도록 하는 것은 사업양수자에게 불필요한 자금압박을 주게 되기 때문이라고 한다, 이태로·안경봉, 조세법강의, 박영사, 2001, 489면.

99) 증권거래세법에서 '양도'라 함은 계약상 또는 법률상의 원인에 의하여 유상으로 소유권이 이전되는 것을 말한다(증권거래세법 제2조제3항).

제 4 장 합병세제의 문제점 및 개선방안

법인의 주주는 실질적으로 양도에 따른 차익이 없음에 불구하고 증권거래세를 부담하여야 한다는 문제가 발생한다.

이는 증권거래세법에서 합병에 대하여 증권거래세의 과세대상을 정하지 않고 있기 때문인데, 만일 이에 대한 과세를 행한다면 조세법률주의를 위배하는 것이다. 이와 같은 해석상의 문제를 해소하기 위해서는 법인세법상 일정한 요건을 갖춘 합병의 경우에는 증권거래세에 대한 비과세양도행위로 정하는 것이 바람직하다고 본다.

제 5 장 분할세제의 문제점 및 개선방안

I. 개 요

1998년 개정상법에서 기업조직재편에 관한 법제도 정비의 일환으로 회사분할제도를 신설함에 따라 이에 수반하는 조세상의 문제를 해결하기 위하여 1998년 법인세법 기타 관련조세법을 보완하였다. 그 중에서도 법인세법은 합병과 분할에 대한 과세체계가 균형을 이루도록 하고, 과세 효과 측면에서는 조세부담을 완화하는 특례적인 성격을 지니도록 하였다. 그리고 2001년 개정법인세법에서는 기업조직재편이 상시체제로 전환됨에 따라 법인의 분할 등 구조조정에 대한 각종 세제상의 지원제도를 보완하기 위하여 분할신설법인이 다른 법인과 합병하더라도 합병법인이 승계사업을 계속 영위하는 경우에는 조세특례를 그대로 향유할 수 있도록 하였다(법인세법 제46조, 제47조제2항 및 제3항).

그러나 1998년 및 2001년 법인세법의 개정에도 불구하고 분할과 관련한 조세부담은 여전히 남아 있다. 예컨대, 분할로 인하여 주주가 취득하는 주식 또는 분할교부금이 종전 취득가액을 초과하는 경우 이를 의제배당소득으로 보아 과세하고 있다는 점에서 주주는 법인과는 달리 과세이연의 혜택을 누리지 못하고 있다. 또한 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인에게 승계되는 분할법인의 자산 즉, 토지 및 건축물에 대해서만 과세이연의 혜택을 부여하고 있기 때문에 과세이연되는 자산의 범위가 상당히 제한적이다. 그리고 분할시 승계되는 자산 및 부채 중 이월결손금에 대한 승계규정이 없기 때문에 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인은 그 승계된 영업부문에 대한 이월결손금을 손금에 산입할 수 없다. 이하에서는 현행 회사분할세제의 문제점을 중심으로 검토하면서 그 개선방안을 제시하고자 한다.

II. 현행 법인세법상 분할과세의 내용

1. 총 설

상법상 회사분할의 유형은 단순분할과 분할합병으로 구분되고 있지만, 조세법상 회사분할의 분류는 다음과 같다. 먼저 분할과 분할합병으로 구분하고, 이를 다시 분할법인이 존속하는지의 여부에 따라 존속분할과 소멸분할로, 그리고 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인의 주식을 분할법인의 주주에게 배정하는지 아니면 분할법인에게 배정하는지의 여부에 따라 인적분할과 물적분할로 구분한다. 분할세제는 분할의 유형에 따라 동일하게 과세되기도 하고 상이하게 과세되기도 한다.

(1) 분할법인 및 주주

법인세법은 분할법인 또는 분할합병의 상대방법인(이하에서는 ‘분할법인’이라 한다)이 소멸하는 경우, 분할법인의 사업연도 법인세로 과세되지 아니한 수익이 상대방법인으로부터 받은 분할대가로 실현될 때에는 분할법인의 청산소득으로 과세하도록 하면서 과세이연의 혜택을 부여하고 있다(법인세법 제81조). 다음으로 분할법인이 존속하는 경우와 물적분할의 경우 자산의 양도차익에 대한 법인세에 대하여는 과세이연을 인정하고 있다(법인세법 제48조제1항 및 제47조제1항).

소멸한 분할법인의 주주는 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인으로부터 주식 또는 신주를 취득함과 동시에 분할교부금을 받을 수 있다. 이 경우 주주에 대한 의제배당과세의 문제가 발생하게 된다(법인세법 제16조제1항제6호 및 소득세법 제16조제1항제6호). 다만, 법인세법 제46조제1항의 요건을 갖춘 때에는 분할신주의 가액을 액면가액으로 함으로써 사실상 의제배당의 과세문제를 해결하고 있다.¹⁰⁰⁾

100) 이태로·안경봉, 전계서, 163면.

(2) 분할신설법인 및 분할합병의 상대방법인

분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인에 대한 과세는 분할로 인하여 발생한 분할평가차익에 대한 법인세와 분할로 인하여 취득하는 자산에 대한 취득세·등록세를 들 수 있다. 분할평가차익에 대한 법인세에 대하여는 과세를 이연하도록 정하고 있고(법인세법 제46조제1항), 취득세와 등록세는 면제된다(조세특례제한법 제119조제1항제10호 및 제120조제1항제9호).

2. 분할법인 및 주주에 대한 과세

(1) 소멸하는 분할법인의 청산소득과세

분할 또는 분할합병은 분할법인의 단계에서 사업연도소득으로 실현되지 아니하여 과세되지 아니한 이익(자산의 가액상승분)이 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인으로 이전되는 것을 계기로 미실현이익이 분할대가에 반영된다. 이 때 분할 또는 분할합병의 경우도 법인의 해산과 같은 청산소득에 대한 과세문제를 해결하기 위하여 법인세법에서는 분할 또는 분할합병에 대하여 청산소득에 대한 과세를 규정하고 있다(법인세법 제80조 및 제81조).

한편 회사분할은 분할의 유형에 따라 청산소득이 발생할 수 있고 그렇지 아니할 수도 있다. 분할법인이 소멸하는 경우에는 당연히 청산소득이 발생하나 존속분할(물적분할 포함)의 경우에는 분할법인이 소멸하지 않기 때문에 청산소득에 대한 과세문제는 발생하지 않는다. 특히 물적분할은 분할대가인 주식의 총수가 분할법인에게 전부 귀속된다는 점에서도 청산소득이 발생할 여지가 없다.

1) 청산소득의 계산구조

회사분할을 하는 경우 분할법인은 청산소득에 대한 과세문제가 발생한다. 청산소득이 과세되는 주된 이유는 분할 전에 분할법인의 사업연도소

득으로 실현되지 아니한 이익 즉, 미실현된 이익이 분할에 의하여 재평가됨으로써 자본이익이 발생하기 때문이다. 즉, 분할의 청산소득은 분할법인의 자산이 재평가되고 이로 인한 이익이 자본화되어 분할법인의 주주에게 분할대가로 실현되는데서 발생한다.¹⁰¹⁾

청산소득의 금액은 분할로 인하여 해산하는 분할법인의 주주가 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인으로부터 받은 분할대가의 총합계액에서 분할법인의 등기일 현재의 자기자본의 총액을 공제한 금액으로 한다(법인세법 제81조제1항).

‘분할대가의 총합계액’이라 함은 ①분할법인의 주주가 분할로 인하여 취득하는 주식의 가액과 금전 기타 자산가액의 합계액, ②분할합병의 상대방법인 또는 소멸한 분할합병의 상대방법인이 분할합병등기일 전 2년 이내에 취득한 분할법인의 주식(포합주식)의 취득가액, ③분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인이 납부한 분할법인의 청산소득에 대한 법인세와 소득할주민세를 합한 금액으로 한다(법인세법시행령 제123조제1항).

‘자기자본의 총액’이란 합병에서 마찬가지로 납입자본금과 잉여금의 합계액을 말한다.

분할법인에게 청산소득이 과세되는지 여부는 분할대가의 총액 즉, 취득하는 주식의 가액에 따라 달라진다. 이는 분할등기일 현재 5년 이상 계속하여 사업을 영위한 내국법인이 분할하고, 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인으로부터 분할대가로 전액 주식(분할합병의 경우에는 95%이상)을 받아 분할법인의 기존지주비율에 따라 배정할 경우에는 분할대가인 주식의 가액을 액면가액으로 하고 있다(법인세법시행령 제14조제1항제1호가목 및 법인세법 제46조제1항제1호·제2호).

청산소득은 분할법인의 자기자본을 초과하여 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인으로부터 교부받은 주식가액과 분할교부금의 합계액을 말하는 것으로서 분할법인은 그 청산소득으로, 그 주주는 의제배당소득으로 보아 과세하게 된다. 따라서 분할법인이 청산소득에 대한 과세를 피하기 위해서는 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인의 자본금을

101) 채수열, 전계논문, 131면.

분할법인의 자기자본이하로 계상하여야 한다.¹⁰²⁾ 그러나 분할법인은 분할계획서나 분할합병계약서에 사업별로 자본금과 잉여금을 배정하고 그 분할되는 사업에 대한 분할대차대조표를 작성하여야 한다(상법 제530조의5제1항제6호, 제530조의6제1항제5호 및 제530조의7제1항제2호). 이 과정에서 분할법인이 자의적으로 자기자본이하로 계상할 가능성을 배제할 수 없기 때문에 조세회피방지에 관한 규정을 마련하여야 하는 견해가 있다.¹⁰³⁾

그러나 법인세법상 주식의 가액이 액면가액으로 되기 위해서는 후술하는 분할평가차익의 과세이연요건을 충족하여야 하기 때문에, 자기자본이하를 계상하는 경우를 대비하여 조세회피에 관한 규정을 정하는 것은 기업으로 하여금 오히려 분할제도를 이용할 실익을 감소시키게 될 것이다.

2) 포함주식

단순분할의 경우에는 분할법인이 소멸하기 때문에 포함주식의 문제가 발생하지 않는다. 다만, 분할합병의 경우에는 합병과 마찬가지로 포함주식의 문제가 발생한다. 전술한 합병세제에서 포함주식에 관하여 상세하게 다루었으므로 여기에서는 설명을 생략한다.

(2) 존속하는 분할법인의 소득과세

분할후 존속법인이라 함은 단순분할 또는 분할합병후에 존속하는 분할법인을 말한다. 이 경우 존속법인의 범위에는 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인의 주식을 분할법인의 주주가 취득하는 인적분할을 전제로 한 것으로서 물적분할로 인한 존속법인은 제외된다.

분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인에게 이전된 자산의 미실현이익이 분할법인의 주주에게 부여되는 분할대가의 형태로 실현되기 때문에 분할법인이 소멸하는 경우의 청산소득과 같은 성질을 가지고 있다.¹⁰⁴⁾ 즉, 존속분할은 분할법인의 주주에게 직접 주식이 교부되고, 분

102) 이태로·안경봉, 전거서, 386면.

103) 이철송, “회사분할제도의 구조와 과세효과(5)”, 국세 389호, 1999. 7, 15면.

104) 이철송, 상개논문, 15면.

할법인은 단순히 그에 따른 자본 및 준비금의 감소만 수반되는 특성상 분할된 사업부문만 청산으로 볼 수 있기 때문이다.¹⁰⁵⁾

분할된 사업부문의 청산소득은 분할등기일에 속하는 년도의 분할법인의 사업연도소득으로 과세되기 때문에 소멸하는 경우와 마찬가지로 일시에 적지 않은 조세부담이 발생한다. 그러므로 존속분할의 경우에도 분할법인의 소득계산에 대한 과세특례를 두어 이를 해결하고 있다(법인세법 제48조제1항).

법인세법 제48조제1항에서는 분할로 인하여 발생한 소득금액은 분할법인의 주주가 분할로 인하여 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인으로부터 받은 분할대가의 총합계액(A)에서 분할한 사업부문의 분할등기일 현재의 자본금과 잉여금의 합계액 중 분할로 감소되는 금액(B)을 차감하여 계산한 금액으로 한다고 정하고 있다.¹⁰⁶⁾

법인세법 제48조제1항제1호에서 말하는 ‘분할대가의 총합계액’이라 함은 ①분할법인의 주주가 분할로 인하여 취득하는 주식의 가액과 금전 기타 자산가액의 합계액, ②분할합병의 상대방법인 또는 소멸한 분할합병의 상대방법인이 분할합병등기일 전 2년이내에 취득한 분할법인의 주식, 포함주식의 취득가액, ③분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인이 납부한 분할법인의 청산소득에 대한 법인세와 소득할주민세를 합한 금액으로 한다(법인세법시행령 제84조제1항).

‘분할로 인하여 감소한 분할법인의 자기자본’이라 함은 감소후의 자기자본이 아니라 감소되는 금액으로서 ‘분할한 사업부문의 분할등기일 현재의 자본금과 잉여금의 합계액 중 분할로 인하여 감소되는 금액’을 말한다(법인세법시행령 제84조제2항). 그리고 분할한 사업부문에 대한 소득을 계산함에 있어서 자기자본의 계산방법은 청산소득계산의 경우와 동일하다. 분할 또는 분할합병등기일 후에 국세기본법에 따라 환급되는 법인세액이 있을 때에는 이를 자기자본의 총액에 가산한다(법인세법시행령 제84조제2항 및 법인세법 제79조제3항). 또한 이월결산금은 분할 또는 분

105) 이종규·최영록·조남복, 법인세법해설, 중앙경제사, 1999, 837~838면.

106) 분할로 인한 소득금액 = 분할대가의 총합계액(A) - 분할로 인하여 감소한 분할법인의 자기자본(B).

할합병등기일 현재 그 법인의 자기자본 총액에서 상계를 하여야 한다. 다만, 상계가 되는 이월결손금은 자기자본의 총액 중 잉여금을 초과하지 못하며, 초과하는 이월결손금이 있는 경우에는 이를 없는 것으로 보고 있다(법인세법시행령 제84조제2항 및 법인세법 제79조 제4항).

법인세법 제48조제1항에서 분할대가의 총합계액에서 분할로 인하여 감소한 분할법인의 자기자본을 차감하는 의미는, 분할로 인하여 순자산액이 자본에 현저히 미달하는 경우 분할법인은 자본감소를 할 수밖에 없고, 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인이 주식 또는 신주를 발행하는 경우 분할법인으로부터 승계한 순자산을 한도로 하여 자본감소액을 분할법인이 출자한 자산의 가액으로 본다(107)

그러나 분할법인이 출자한 자산의 가액이 자본감소액과 반드시 일치하지 않는 경우가 발생할 수 있다. 예컨대, 분할법인이 출자한 자산의 가액보다 분할한 사업부문을 감소한 자기자본을 높게 계상하는 경우가 있을 수 있는데, 이는 분할법인이 자기자본을 자의적으로 계상할 수 있기 때문이다(상법 제530조의5제2항제1호 참조).

(3) 분할법인의 주주에 대한 과세

분할법인의 분할되는 사업부문의 자산과 부채는 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인에게 포괄적으로 승계된다. 분할법인(물적분할 제외)의 주주는 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인으로부터 주식을 취득함과 동시에 분할교부금을 받을 수도 있다. 이 때 분할로 인하여 받는 주식의 가액과 분할교부금 기타 재산의 가액의 합계(분할대가)가 분할법인 등의 주식을 취득하기 위하여 소요된 금액을 초과하는 경우에는 분할법인의 주주에 대한 의제배당소득으로 파악하여 과세를 한다(소득세법 제17조제2항제6호 및 법인세법 제16조 제1항 제6호).¹⁰⁸⁾

107) 이태로·안경봉, 전거서, 400~401면.

108) 의제배당과세의 취지는 기업의 성과인 잉여금 중 사외에 유출되지 아니하고 법정 적립금, 이익준비금 기타 임의적립금 등의 형식으로 사내에 유보된 이익이 주주나 출자자에게 환원되어 귀속되는 경우에 이러한 이익은 실질적으로 현금배당과 유사한 경제적 이익이므로 과세형평의 원칙에 비추어 이를 배당으로 의제하여 과세하는 것이다(대법원 1993. 5. 25. 선고 91누9893 판결, 1993. 6. 11. 선고 92누16126 판결).

분할법인의 주주가 그 주식을 소유하고 있다가 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인의 주식과 교환한 경우, 분할 후 분할법인의 주주가 보유하게 되는 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인의 주식의 총가치는 분할 전이나 후에도 동일하다. 따라서 주식교환행위가 있다고 하더라도 주주에게 소득이 발생하는 것이 아니므로 이에 대하여는 과세를 행하는 것이 타당하지 아니하다고 할 것이다.¹⁰⁹⁾ 그럼에도 불구하고 법인세법에서는 분할법인의 주식 취득가액과 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인의 주식, 금전, 기타의 합계액간의 차액을 의제배당소득으로 보아 주주에게 과세하고 있다는 점에서 재고의 여지가 있다고 할 것이다.

3. 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인에 대한 과세

이하에서는 단순분할과 분할합병 및 물적분할의 경우를 구분하여 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인에게 승계되는 자산의 양도차익에 대한 과세의 내용을 살펴본다.¹¹⁰⁾

(1) 단순분할과 분할합병

1) 분할차익과 분할평가차익

분할차익이라 함은 분할 또는 분할합병으로 인하여 신설된 법인(이하 '분할신설법인'이라 한다) 또는 존속하는 법인(이하 '흡수분할합병의 상대방법인'이라 한다)이 분할법인으로부터 출자받은 재산의 가액이 '분할법인으로부터 승계한 채무액 + 분할법인의 주주에게 지급한 교부금 + 신설법인의 자본액 또는 존속하는 법인의 자본증가액'을 초과하는 금액을 말한다. 분할차익도 합병차익과 같이 상법상 자본준비금으로 적립하여야 할 금액이다(상법 제459조제1항제3호의2). 즉, 분할법인으로부터 승계

109) 이태로·안경봉, 전거서, 403면.

110) 법인세법상의 법인의 분할은 상법의 경우와는 달리 주식회사로 한정되지 않다. 1998년 개정법인세법 당초 동법 개정안 제16조제1항제6호에서 '상법 제530조의2의 규정에 의한 분할 또는 분할합병을 말한다' 라고 하여 분할의 범위를 구체적으로 제한하고 있던 것과는 달리 이러한 규정을 두고 있지 아니한 점에 유의할 필요가 있다.

한 순재산의 가액이 분할신설법인 또는 흡수분할합병의 상대방법인이 발행하는 주식과 분할교부금의 합계액을 초과할 경우에는 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인에게 이익이 발생하는데, 이를 분할차익이라 한다.¹¹¹⁾

법인세법 제16조제1항제2호가목에서 정한 분할평가차익 등이라 함은 상법 제459조제1항제3호의2의 규정에 의한 금액 즉, 분할차익에 달할 때까지 ①분할평가차익,¹¹²⁾ ②분할감자차익,¹¹³⁾ ③분할법인의 자본잉여금 상당액,¹¹⁴⁾ ④분할법인의 이익잉여금 상당액¹¹⁵⁾에 따라 순차로 계산하여 산출한 ①, ③ 및 ④의 금액을 말한다(법인세법시행령 제12조제2항). 이는 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인의 자산승계가액(시가 또는 장부가), 분할비율, 분할법인의 잉여금 존재 여부에 따라 발생된다.

원래 분할차익은 자본거래에 의한 수익이므로, 각 사업연도 소득금액계산의 익금에 산입하지 아니하도록 규정하고 있다(법인세법 제17조제4항). 다만, 합병평가차익과 같이 분할평가차익은 소득의 구성요인으로 보아 익금에 산입하여 과세하도록 규정하고 있다(법인세법 제17조제4항 단서).

111) 분할법인의 순자산가액 - 분할상대방 법인의 증가자본금액 + 분할교부금 = 분할차익

112) 분할평가차익이란 자산의 평가차익으로 인한 분할차익으로서 이는 분할법인의 장부상 자산가액보다 평가증 즉, 시가로 자산을 승계하는 경우 분할법인의 장부가액을 초과하는 가액을 말한다(법인세법시행령 제12조제2항제1호).

113) 분할감자차익이란 분할대가의 총합계액(자본금증가액 + 분할교부금 등)이 분할법인의 자본금에 미달하는 경우 그 미달하는 금액을 말한다(법인세법시행령 제12조제2항제2호). 다만, 감자차익을 계산하는 것이므로, 주식의 가액은 요건충족여부에 관계없이 액면가액에 의하지만, 기타 재산은 시가로 계산한다(법인세법시행규칙 제7조).

114) 분할법인 등의 자본잉여금 상당액이라함은 분할법인 등의 자본잉여금이 그대로 승계되지 아니하고 분할차익화된 금액을 말한다(법인세법시행령 제12조제2항제3호). 즉, 의제배당으로 익금산입되지 아니하는 자본잉여금부터 순차로 계산하여 분할차익을 계산한다. 분할법인 등의 자본잉여금 중 자본전입시 익금산입되는 잉여금은 분할법인 등의 주주들이 분할신주를 교부받은 시점에서 의제배당으로 이미 익금산입되었으므로 향후 분할신설법인 등이 분할차익을 자본전입하여 무상주를 분배하는 경우에도 동 금액을 제외함으로써 그만큼 무상주에 대한 의제배당을 감소시켜 주기 위함이라고 한다, 이종규·최영록·조남복, 전계서, 166면. 이 때 자본잉여금이라 함은 상법상 주식발행초과금, 감자차익, 분할차익 등의 자본준비금과 그외의 기타 자본잉여금 및 자산재평가법에 의한 재평가적립금을 말한다(법인세법시행규칙 제8조).

115) 법인세법시행령 제12조 제2항 제4호.

2) 분할평가차익에 대한 과세이연

① 의 의

회사분할의 효과로 자산이 이전되는데, 이는 자산의 양도에 해당하므로 회사분할로 발생하는 승계자산의 양도차익에 대하여는 과세하는 것이 원칙이다. 그러나 분할로 인한 자산의 양도차익 즉, 분할평가차익은 실현된 소득이 아니므로 당기 사업연도의 소득으로 과세한다면 납세할 자력도 없이 상당한 법인세를 부담하는 문제가 생긴다. 그리고 이 점은 결국 분할비용으로 귀결되어 자유로운 분할에 장애요소가 된다. 그러나 법인의 분할은 종전 법인의 사업을 포괄승계하여 법인격의 동일성이 유지되므로 사업용 자산에 관하여 과세계기가 생긴다고 볼 수 없다.¹¹⁶⁾ 따라서 분할하는 과정에서 발생하는 평가차익에 대하여는 실제로 양도차익이 실현되는 시점까지 과세를 이연할 필요가 있다.

법인세법은 조세부담을 경감시켜주고 아울러 조직재편이 필요한 법인에게 분할을 장려하기 위하여 분할평가차익에 대한 과세이연제도를 두고 있다(법인세법 제46조, 제47조 및 제48조). 다만, 법인세법에서는 과세이연의 남용여지를 방지하기 위하여 일정한 요건을 정하고 있다(법인세법 제46조). 먼저 이에 관한 외국의 입법례를 살펴보고 현행법에서 정하는 과세이연요건의 타당성 여부를 살펴본다.

② 현행 법인세법상 과세이연의 요건

현행 법인세법상 분할평가차익에 대한 과세이연의 요건으로는 분할법인, 분할대가, 사업의 계속성 등으로 구분할 수 있는데, 이들 요건은 미국의 비과세조직개편 요건인 지배, 능동 사업의 수행, 5년간 사업계속 등과 밀접한 관련이 있다.

i. 분할법인

법인세법에서는 분할등기일 현재 5년 이상 계속하여 사업을 영위한 내국법인이 분할할 것을 요구하고 있다(법인세법 제46조제1항제1호). 그

116) 이철송, “회사분할제도의 구조와 과세효과(4)”, 국세 388호, 1999. 6, 16면.

리고 내국법인은 다음의 요건에 따라 분할하는 경우이어야 한다(법인세법시행령 제82조제3항).

- (i) 분리하여 사업이 가능한 독립된 사업부문을 분할하는 것일 것
(법인세법시행령 제82조제3항제1호)

‘독립된 사업부문’의 의미를 파악하기 위해서는 먼저 이와 유사한 상법 제41조 영업양도와 부가가치세법 제6조 제2항의 사업의 양도의 개념을 살펴보는 것이 중요하다. 먼저 상법 제530조의5제1항제7호 및 제530조의6제1항제6호에서 정한 분할대상인 ‘재산’은 회사의 영업목적을 위하여 조직화되고 유기적 일체로서 기능하는 재산의 전부 또는 일부 즉, 상법 제41조가 규정하는 영업(재산)으로 보아야 한다. 그리고 부가가치세법 제6조제6항제2호 소정의 ‘사업의 양도’는 사업장별로 그 사업에 관한 모든 권리와 의무를 포괄적으로 승계하는 것을 말한다(부가가치세법시행령 제17조제2항).

위와 같이 ‘독립된 사업부문’이라 함은 분할법인의 조직 일부분이며 다른 부분과 독립적으로 과세대상이 될 수 있는 사업의 요건을 충족하고 있는 경우라고 할 수 있다.¹¹⁷⁾ 다만, 분할전에 회계 등이 독립적으로 행해지지 아니하였더라도 분할된 후 사업이 독립적으로 영위될 수 있는 정도의 독립성을 갖춘 경우라면 충분하다.

- (ii) 분할하는 사업부문의 자산 및 부채가 포괄적으로 승계될 것
(법인세법시행령 제82조제3항제2호)

이는 상법상 회사분할의 효력을 감안한 규정으로서 이에 대한 판단기준은 분할대차대조표에 의하여 할 것이다. 다만, 공동으로 사용하던 자산, 채무자의 변경이 불가능한 부채 등 분할하기 어려운 자산과 부채 등의 경우에는 예외적으로 포괄적 승계를 하지 아니하여도 된다(법인세법시행령 제82조제3항제2호 단서).

117) 독일을 비롯하여 덴마크, 이태리, 룩셈부르크도 독립된 사업부문을 그 요건으로 하고 있다, A. J. Rädler, “National and international tax consequence on demerger”, IFA Cahiers de droit fiscal international, Vol. LXXIXb, Kluwer The Netherlands, 1994, p. 569.

- (iii) 분할법인(소멸한 분할합병의 상대방법인 포함)만의 출자에 의하여 분할하는 것일 것(법인세법시행령 제82조제3항제3호)

‘분할법인만의 출자에 의하여 분할’이라는 함은 개인이나 다른 법인의 공동 출자에 의해 가능한 법인설립과는 달리 분할법인의 단독출자에 의하여 분할하는 것을 말한다. 분할에 대하여 손금산입을 허용하는 것은 단순한 현물출자를 통한 법인설립에 대한 지원이 아니라 조직재편 목적의 사업부문 분할에 대한 지원이다. 즉, 분할법인이 제3자와 함께 출자를 하여 회사를 신설하는 것은 일반 현물출자와 다름이 없으므로 과세이연을 허용할 이유가 없다.

그러나 분할법인의 단독출자에 의한 분할은 단순분할의 분할법인이나 분할합병의 유형 중 소멸한 분할합병의 상대방법인으로 한정되는데 그 문제가 있다. 즉, 분할합병의 상대방법인이 존속하는 경우에는 분할법인만의 출자에 의한 분할에 해당되지 않기 때문이다. 따라서 분할합병 중 존속분할합병이 포함되도록 해당조문을 개정할 필요가 있다.

- (iv) 분할합병의 경우 분할합병의 상대방법인이 분할등기일 현재 1년 이상 계속하여 사업을 영위하던 내국법인일 것
(법인세법시행령 제82조제3항제4호)

이는 합병과의 형평을 고려한 요건으로서 급조된 회사의 분할에 과세이연의 혜택을 부여한다면 단순히 세제혜택의 효과를 누리기 위하여 분할을 할 가능성을 배제하기 위함이다.¹¹⁸⁾

법인세법 제46조제1항에서 분할법인은 분할등기일 현재 5년이상 계속하여 사업을 영위한 내국법인일 것을 요구하고 있다.¹¹⁹⁾ ‘5년이상 계속하여 사업을 영위한 내국법인’이라 함은 사업개시 후 5년이 경과되어야 하는 것을 말한다. 이 요건은 분할의 사전준비로서 유동자산을 신규사업에 일시적으로 투자하고, 분할로 신설될 법인의 주식을 주주에게 분배함으로써 회사자산을 과세이연 즉, 비과세로 분배하는 조세회피행위에 대한 예방조치이다.¹²⁰⁾ 또한 회사설립 후 5년이 경과하였더라도 실제 사업

118) 이철송, “회사분할제도의 구조와 과세효과(4)”, 16~17면.

119) 미국의 IRC §355(b)(2)(C)에서도 분할전의 5년간 당해 사업이 분할회사 또는 피분할회사에 의해 영위되었던 것일 것을 요구하고 있다.

120) Karen C. Burke, op. cit., p. 275.

을 개시한 후 5년이 경과되지 아니한 경우에는 적용대상이 되지 않는다고 보아야 할 것이다. 다만 사업개시 후 5년이 경과된 법인이면 되고, 분할하는 사업부문이 반드시 5년일 필요는 없다.¹²¹⁾

ii. 분할대가

법인세법 제46조제1항제2호에서는 분할법인 또는 소멸한 분할합병의 상대방법인의 주주가 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인으로부터 받은 분할대가의 전액(분할합병의 경우에는 분할대가의 95% 이상)이 주식이고, 그 주식이 분할법인 또는 소멸한 분할합병의 상대방법인의 주주가 소유하던 주식의 비율에 따라 배정될 것을 요구하고 있다.

이 규정은 단순분할의 경우 분할대가를 전액 주식으로만 교부하도록 하고 있다는 점에서 분할법인이 분할대가를 선택할 수 있는 방법을 원천 봉쇄하고 있다.¹²²⁾ 또한 그 주식이 분할법인의 주주에게 비례적으로 배정되어야 한다고 정하고 있기 때문에 비안분비례적인 분할을 행하는 경우에는 과세이연의 혜택을 받을 수 없다.

iii. 사업의 계속

법인세법 제46조제1항제3호에서는 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인이 분할등기일이 속하는 사업연도의 종료일 까지 분할법인 또는 소멸한 분할합병의 상대방법인으로부터 승계받은 사업을 계속 영위하도록 정하고 있다. 이는 회사분할이 사업의 계속성을 전제하는 것이기 때문에 이를 상실하는 경우에는 과세이연의 혜택을 부여하지 않기 위함이다.

분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인이 분할등기일이 속하는 사업연도의 종료일 이전에 분할법인으로부터 승계받은 고정자산가액의 2분의 1이상을 처분하거나 승계받은 사업에 직접 사용하지 아니한 경우에는 사업의 계속성이 유지되지 아니하는 것으로 본다(법인세법시행령 제82조 제4항 및 제80조제3항).

121) 회사분할은 여러 사업부문을 가진 대기업이 사업부문을 분할하여 경영의 효율성을 높히려는데 그 주된 목적이 있다고 보아, 법인설립후 성장에는 최소한 5년이 소요될 것이라는 점과 5년이 경과하지 않은 법인에 있어서는 자산의 평가차익이 크지 않다는 점을 고려한 것이라고 한다. 이종규·최영록·조남복, 전거서, 152면 .

122) 김동수, “기업구조조정을 위한 세제지원”, 인권과 정의 266호, 1998. 10, 47면.

(2) 물적분할

물적분할이라 함은 분할법인이 분할 또는 분할합병으로 인하여 설립되는 법인의 주식 총수를 취득하는 경우를 말한다(상법 제530조의12). 즉, 분할법인은 존속하면서 분할신설법인(단순분할로 인한 신설법인 또는 신설분할합병으로 인한 신설법인)에 자산을 이전하는 대가로 주어지는 주식을 100% 취득하는 것이다. 법인세법에서도 물적분할에 관한 특례의 적용대상을 단순분할이나 분할합병으로 법인을 신설하는 경우만으로 제한하고 있다(법인세법 제47조제1항).¹²³⁾

물적분할로 인한 자산평가차익은 법인의 수익으로 기재되어야 하지만, 분할대가가 현금인 경우에는 그것을 수령하는 시점에서 자산평가차익이 실현된 것으로 판단할 수 있으나, 분할대가를 주식으로 수령하기 때문에 그 실현시기를 판단하기 어렵다.¹²⁴⁾ 그리고 분할법인이 소멸하는 경우나 존속하는 경우와는 달리 소득이 주주에게 이전되지 아니하기 때문에 나중에 분할법인에게 과세할 수 있다. 그러나 이는 자산이 분할신설법인에 대한 지분의 형태 즉, 주식으로 바뀌어 존속하는 것으로 미실현이익이 실현된 것이라고 할 수 없기 때문에 분할법인에게 물적분할로 인한 자산양도차익을 과세하는 것은 바람직하지 않다. 따라서 물적분할의 경우에도 분할법인에 대한 과세부담을 덜어줄 필요성이 검토될 필요가 있다.

1) 자산의 양도차익에 대한 과세이연

법인세법은 제47조제1항에서 분할법인이 물적분할에 의하여 분할신설법인의 주식을 취득한 경우로서 법인세법 제46조제1항 각 호의 요건을 갖춘 경우 당해 주식의 가액 중 물적분할로 인하여 발생한 자산의 양도차익에

123) 물적분할의 유형 중 흡수분할합병을 정하지 아니한 것은 상법상 입법의 착오임에도 불구하고 법인세법에서 이 유형을 배제한 것은 현물출자와 다르다고 본 까닭이다. 그러나 흡수분할합병을 통한 물적분할은 분할법인의 자산이 타회사의 자기자본으로 된다는 점에서 현물출자와 본질이 상이하므로 영업자산이 타회사의 지분으로 존속한다는 점에서 다른 형태의 물적분할과 차별할 근거는 없다. 이철송, “회사분할제도의 구조와 과세효과(5)”, 16면.

124) 이태로·안경봉, 전거서, 401면.

상당하는 금액은 사업연도의 소득금액계산에 있어서 이를 손금산입할 수 있다고 규정하고 있다. 물적분할의 경우에도 인적분할시의 분할평가차익에 대한 과세이연의 요건과 대체로 같으나 다음과 같은 차이점이 있다.

첫째, 물적분할은 분할법인이 자산양도차익에 대하여 손금을 산입할 수 있다는 점에서 단순분할이나 분할합병과는 다르다. 물적분할은 분할대가인 주식을 분할법인이 취득함에 따라 분할법인 및 분할신설법인에게 양도차익에 대한 과세문제가 발생하게 되므로 분할법인 및 분할신설법인 양자 모두에게 과세이연의 혜택을 부여하여야 한다. 그러나 양자 모두에게 과세이연을 인정하는 경우에는 그 자산양도차익을 실현하는 시점에서 동일한 양도차익에 대하여 분할법인 및 분할신설법인에게 이중혜택을 부여하게 된다. 그러므로 물적분할의 경우에는 분할법인만이 그 자산에 대한 양도차익을 과세이연하도록 정하고 있다.¹²⁵⁾

둘째, 단순분할과 분할합병의 경우 분할평가차익에 대하여는 과세이연되는 자산이 부동산 즉, 토지 및 건축물에 한정되는 것과는 달리 물적분할에 대하여는 과세이연의 대상자산을 제한하고 있지 아니하므로 모든 자산의 양도차익이 과세이연의 대상이다(법인세법 제47조제1항 참조).

셋째, 분할평가차익에 대한 과세이연의 요건에서는 분할합병의 경우 분할대가 중 주식이 95%이상이면 족하였으나, 물적분할의 자산양도차익에 관한 과세이연의 요건은 분할법인이 받은 분할대가가 전액 주식이어야 한다는 점에 차이가 있다. 이는 분할신설법인으로부터 분할교부금을 받는다면 통상의 자산양도와 다를 바 없으므로 이에 대한 과세이연의 혜택을 부여할 이유가 없기 때문이다. 그러나 물적분할의 경우도 분할합병과 같은 신설분할합병이 가능하므로 단주의 처리문제가 발생할 수 있다. 따라서 물적분할에서 분할대가를 전액 주식으로 할 것이 아니라 분할합병의 경우를 대비하여 적어도 현행 법인세법 제46조가 정한 95%이상으로 하는 것이 분할의 유형에 대한 조세의 형평성 차원에서 바람직하다고 할 것이다.¹²⁶⁾

125) 분할신설법인이 자산을 시가로 승계하여야 하고 별도로 분할평가차익을 계상하여서는 안된다. 이종규·최영록·조남복, 전거서, 831면.

126) 옥무석, “현행법상 기업의 분할에 따른 과세이연제도”, 이화여대 법학논집, 1998.2, 191면 참조.

2) 과세이연된 금액의 익금산입

물적분할을 통한 구조조정을 지원하기 위한 특례이므로 조세회피수단으로 남용되지 않도록 하기 위하여, 분할법인이 양도차익 상당액을 손금에 산입한 후 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인(분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인이 다른 법인과 합병하는 경우에는 그 합병법인을 말한다)이 분할등기일이 속하는 사업연도의 다음 사업연도개시일로부터 3년이내에 분할법인으로부터 승계받은 사업을 폐지하는 경우에는 손금에 산입한 금액 전액을 그 사유가 발생한 날에 속하는 사업연도의 소득금액계산에서 익금에 산입하도록 정하고 있다(법인세법 제47조제2항 전단). 이 경우 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인으로부터 승계받은 사업을 합병법인이 다시 승계하는 경우에는 사업의 폐지로 보지 아니한다(법인세법 제47조제2항 후단).

Ⅲ. 분할세제의 주요쟁점사항별 문제점 및 개선방안

1. 소멸하는 분할법인의 청산소득에 대한 과세문제

합병과 마찬가지로 법인의 조직개편을 목적으로 하는 분할의 경우 분할법인의 청산소득에 대하여 과세하는 규정을 두고 있다(법인세법 제81조제1항). 그러나 법인세법은 법인의 조직변경으로 인한 청산소득에 대하여는 과세를 하지 않고 있다(법인세법 제78조). 이와 같이 청산소득에 대하여 분할과 조직변경을 달리 취급하는 것은 재고의 여지가 있다고 본다.

회사의 조직변경은 회사가 그 인격의 동일성을 유지하면서 다른 종류의 회사로 전환되는 것을 말하며, 사업전개에 따라 종전의 회사형태를 상황변화에 따라 보다 적합한 회사형태로 전환할 기회를 주기 위한 것이다. 그리고 분할이나 합병의 제도를 둔 이유도 조직변경과 마찬가지로 법인의 조직개편을 원활하기 위한 제도이다. 따라서 회사의 조직변경과 합병·분할은 이 점에서 큰 차이가 없다고 할 것이다.

그런데 합병의 경우에는 피합병법인의 주주와 합병법인의 주주가 각기 존재하지만, 분할의 유형 중 단순분할의 경우에는 법인세법에서 정한 요건에 의하면 분할법인의 주주가 그대로 분할신설법인의 주주로서 존재하

므로 출자된 사업부문에 대한 인격은 동일성이 유지되고 있다. 그렇다면 회사의 조직변경과 단순분할의 경우에는 인적 구성에서도 별 차이가 없으므로 단순분할을 통하여 소멸하는 분할법인에게는 청산소득을 과세하는 것이 바람직하지 않다고 할 것이다.

2. 주주의 의제배당소득에 대한 과세이연문제

합병에서와 같이 분할 또는 분할합병으로 인하여 분할법인의 주주는 단순히 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인의 주식을 교환하는데 불과하므로, 이에 대하여 과세하는 것은 조직재편 목적의 회사분할을 저해할 요인이 될 수 있다. 따라서 일정한 요건을 충족하는 경우에는 분할법인의 주주에게도 분할평가차익과 마찬가지로 과세이연의 효과를 부여할 필요성이 있다고 본다.

(1) 단순분할

단순분할의 경우에는 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인이 분할하는 사업부문에 해당하는 자본금만큼 전액 주식을 발행하여야 의제배당소득의 과세문제가 발생하지 아니한다. 후술하는 분할교부금을 교부한 경우에는 의제배당소득이 있다고 보아야 할 것이다. 다만, 분할교부금이 아닌 주식을 취득하여 지분변동이 있게 되면, 분할법인의 주주 중 지분비율이 증가된 개인주주는 후술하는 증여의제로서 해결하고, 법인주주는 부당행위계산을 부인하여 익금에 산입하도록 하여야 할 것이나 이에 대한 규정이 없다. 따라서 단순분할의 경우에도 분할법인이 분할계획에 따라 특수관계자인 다른 주주에게 비안분비례적으로 주식을 배정할 수 있기 때문에 법인세법상 부당행위계산의 유형에 포함되어야 할 것이다.

(2) 분할합병

분할합병의 경우에는 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인의 주식의 취득가액에 5%이내의 분할교부금을 가산하여 계산한다. 그리고 분할교부금이 5%를 초과하는 경우에는 의제배당소득이 과세된다. 또한 이

경우 분할법인이 분할계획 또는 분할합병계약에서 주주에 대한 배정비율을 임의로 조절하면 불공정한 합병과 마찬가지로 조세회피행위에 해당할 수 있다. 그러나 이에 관하여는 개인주주인 경우 증여의제규정을 두고 있지 아니하고, 법인세법에서는 특수관계자인 법인간의 분할합병에 있어서 주식 등을 시가보다 높거나 낮게 평가하여 불공정한 비율로 분할합병한 경우를 부당행위계산의 유형에 포함하여 과세를 하고 있다(법인세법 시행령 제88조제1항제8호 가목).

(3) 조세회피방지

이상과 같이 조세회피행위가 있을 경우에는 법인세법상 부당행위계산의 유형이나 상속세및증여세법상 증여의제에 포함시켜 해결하는 것이 바람직하다고 본다. 그리고 개인주주에 대하여 분할로 인하여 발생하는 의제배당소득 중 이익잉여금의 분배에 상당하는 부분을 제외한 순자본이득에 해당하는 부분에 대해서는 법인과 마찬가지로 과세를 유예하는 것이 조세형평에 부합한다고 본다.¹²⁷⁾

3. 분할평가차익의 과세이연문제

법인세법 제46조제1항제2호에서는 ‘분할법인 또는 소멸한 분할합병의 상대방법인의 주주가 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인으로부터 받은 분할대가의 전액(분할합병의 경우에는 분할대가의 95%이상)이 주식이고, 그 주식이 분할법인 또는 소멸한 분할합병의 상대방법인의 주주가 소유하던 주식의 비율에 따라 배정’될 것을 요구하고 있다.

그러나 이 규정은 분할대가를 주식으로만 교부하도록 하여 분할대가를 선택할 여지를 원천봉쇄하고 있다는 점과 그 주식이 분할법인의 주주에게 비례적으로 배정될 것을 요구하고 있어 비안분비례형으로 회사분할을 하는 경우에는 과세이연을 받을 수 없다는 문제가 있다.

127) 한만수, 전게서, 288면 참조.

(1) 분할교부금

분할법인의 주주가 분할의 대가로 주식 이외에 분할교부금을 받는 경우 분할법인의 입장에서는 출자와 동시에 분할교부금 만큼의 출자를 회수하게 되어 자산의 양도차익이 실현되고, 주주도 주식을 매각하고 대가를 받는 결과가 되어 이익이 실현된다. 그 실현된 이익에 대하여는 과세를 행하는 것이 원칙일 것이다.

법인세법은 교부금은 본래 2이상의 법인이 합병하면서 합병비율에 따라 발생하는 단주를 처리하기 위한 것이고 단독출자에 의하여 행해지는 분할의 경우에는 이와 무관하다고 하여, 교부금을 받는 경우에는 과세이연의 대상에서 제외한 것이라고 한다. 다만, 분할합병의 경우에는 합병의 경우와 마찬가지로 합병비율에 따른 단주처리의 문제가 발생하기 때문에 최소한의 분할교부금인 5%를 인정한 것이라고 한다.¹²⁸⁾

그러나 상법에서는 분할계획서 또는 분할합병계약서의 기재사항으로 분할교부금을 열거하고 있다(상법 제530조의5제1항제5호 및 제530조의6제1항제4호). 따라서 회사분할을 하는 경우에는 분할교부금을 지급할 수 있다. 그리고 회사분할시에도 합병비율과 마찬가지로 분할비율에 따른 단주의 문제가 발생할 수 있다.

분할교부금은 주주단계에서 의제배당소득으로 과세할 수 있기 때문에 분할 후 사업의 계속성이 유지된다고 판단되는 범위 내에서는 분할교부금을 지급할 수 있도록 하여야 할 것이다.¹²⁹⁾

(2) 비안분비례적인 주식배정

상법에서는 분할을 행함에 있어서 분할회사의 주주에게 분할신설회사 등의 주식배정에 관한 사항을 분할계획서 또는 분할합병계약서에 기재하도록 하고 있다(상법 제530조의5제1항제4호 및 제530조의6제1항제3호). 또한 상법에서는 안분비례적인 주식배정에 대하여 검사인의 검사절

128) 이종규·최영록·조남복, 전게서, 153면.

129) 김동수, 전게논문, 47면.

차를 거치지 않도록 하고 있다는 점(상법 제530조의4제2항)에서 비안분비례적인 주식배정도 허용하고 있다. 그러나 법인세법 제46조제1항제2호에서도 ‘분할법인 또는 소멸한 분할합병의 상대방법인의 주주가 소유하던 주식의 비례에 따라 배정될 것’으로 하여 안분비례적인 주식배정에 대하여만 과세이연을 허용하고 있다.¹³⁰⁾ 따라서 상법상 허용되는 비안분비례형 분할에 대하여는 과세이연을 받을 수 없게 된다.

안분비례적인 주식배정이든지 비안분비례적인 주식배정이든간에 법인은 조직개편의 목적으로 다양한 형태로 분할할 수 있다. 이러한 분할의 유형에 대하여 제한을 가하는 것은 상법상 주주의 보호문제와 관련이 있는 것이기 때문에 세제와는 무관하다. 그러므로 법인세법에서는 안분비례적으로 주식배정을 하든 비안분비례적인 주식배정을 하든 간에 분할법인의 자산에 대한 평가차익을 과세이연을 인정하는 것이 분할세제의 중립성 측면에서 타당하다. 또한 주식의 배정에 있어서 합병의 경우에도 비안분비례적으로 할 가능성이 있지만, 분할과 같이 안분비례로만 해야 된다는 규정은 없다.¹³¹⁾

이상과 같이 비안분비례형 분할의 경우에는 합병과 마찬가지로 이익을 받은 주주나 법인에 대하여는 법인세법상 부당행위계산부인규정(법인세법 제52조)을 적용하거나 상속세및증여세법의 증여의제(법인세법 제38조)¹³²⁾로 보고 증여세를 부과할 수 있다. 그러므로 분할의 경우 과세이연의 적용은 안분비례적인 주식배정에만 한정할 것이 아니라 비안분비례형 분할에도 확대시키는 것이 타당할 것이라고 본다.

130) 일본의 경우에도 비안분비례적 분할은 비적격분할에 해당하여 과세이연의 효과를 누릴 수 없다.

131) 참고로 미국 내국세입법에서는 분할법인의 주주에게 분할신설법인의 주식의 분배가 안분비례적일 필요가 없다고 정하고 있다(IRC 제355조(a)(2)(A)). 다만, 이 경우에는 실질적으로 증여(gift) 또는 보수의 지급(the payment of compensation)인지의 여부를 미국 내국세입청(IRS)이 조사하도록 정하고 있다(IRC 제356조(f)).

132) 합병시 증여의제에 대하여는 특수관계에 있는 법인의 합병으로 인하여 소멸·흡수되는 법인 또는 신설·존속하는 법인의 주주로서 대주주가 합병으로 인하여 이익을 받은 경우에 당해 합병일에 그 상대방인 합병당사법인의 주주로부터 그 이익에 상당하는 금액을 증여받은 것으로 본다고 정하고 있다(상속세및증여세법 제38조)

(3) 과세이연자산의 범위 확대

법인세법 제46조제1항에서는 ‘… 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인이 분할법인 또는 소멸한 분할합병의 상대방법인의 자산을 평가하여 승계하는 경우 그 승계한 자산의 가액 중 당해 자산에 대한 분할평가차익에 상당하는 금액 …’에 한하여 손금산입할 수 있도록 정하고 있다. 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인의 입장에서는 분할법인의 자산·부채를 포괄적으로 승계하기 때문에 모든 자산을 평가하여 발생하는 평가차익에 관해 과세이연을 하는 것이 조세부담의 완화측면에서 유리하다. 그러나 현행 법인세법상 과세이연의 자산의 범위를 부동산으로 한정하고 있기 때문에 과세문제가 발생할 가능성을 배제할 수 없다.

앞으로 법인의 자산 중 부동산의 비중이 점점 낮아지게 되면, 법인의 입장에서는 분할평가차익에 대한 과세이연의 과세상 혜택을 얻기 힘들게 될 것이다. 또한 물적분할의 경우에는 과세이연이 되는 자산에 대하여 법인세법상 아무런 제한의 규정을 두고 있지 아니하여 모든 자산에 대한 양도차익이 과세이연의 대상이 된다면 점에서 분할의 유형에 있어서도 과세의 형평이 유지되지 못하고 있다. 또한 외국의 입법례를 보더라도 자산을 부동산으로 한정하고 있는 규정은 그 어디에도 찾아 볼 수 없다.¹³³⁾ 따라서 단순분할, 분할합병 뿐만 아니라 합병의 경우에도 물적분할과 마찬가지로 과세이연의 자산을 확대하는 방안을 고려할 필요가 있다고 본다.

133) EC 합병 등 과세지침 제4조제1항에서는 분할에서 승계된 자산 및 부채의 실체가 액과 이의 장부가액과의 차액에서 발생하는 자본이득에 대하여는 과세하지 아니하고 과세이연을 하도록 정하고 있다. 여기서 말하는 승계된 모든 자산과 부채(all assets and liabilities)라고 정하고 있으므로 우리와 같이 부동산에 한정한다고 볼 수 없다. P. H. Schonewille, “Some questions on the Parent-Subsidiary Directive and the Merger Directive”, *Inter Tax*, 1992. 1, p. 18. 그리고 미국 내국세입법에서는 분할로 인한 조세회피를 방지하기 위하여 전술한 바와 같은 과세이연요건을 정하고 있을 뿐 자산의 범위에 대한 제한을 두고 있지 아니하다. 자산의 범위를 정한 제381조(c)에서는 결손금(net operating loss), 이익적립금(earnings and profits), 자본손실(capital loss), 회계처리방법(method of accounting), 이연자산(inventories), 감가상각비의 계산방법(method of computing depreciation allowance), 할부판매기준(installment method) 등이 해당한다고 한다 K. C. Burke, op. cit., 1996, p.296.

4. 이월결손금 승계규정의 도입에 대한 검토

합병의 경우에 있어서의 자산 및 부채의 승계에 의하여 발생하는 충당금·준비금의 승계문제, 합병차손과 영업권의 문제, 피합병법인의 세무조정사항의 승계문제는 분할에 있어서도 발생할 수 있는데, 그 내용은 대체로 합병에서와 같다. 다만, 합병의 경우 이월결손금의 승계를 제한적으로 허용하고 있다는 점에서 분할과 차이가 있다.

이하에서는 외국의 입법례를 살펴보고, 이월결손금의 승계문제를 검토한다.

(1) 이월결손금 관련 외국의 입법례

1) 미 국

전술한 바와 같이 미국의 내국세입법 제382조는 제368조(a)(1)에서 정한 합병, 비분할형 분할(non-divisive)등과 같은 비과세조직재편(tax-free reorganization)에 대하여 영업손실 즉, 이월결손금의 승계를 인정하고 있다. 즉, 미국 내국세입법 제382조는 분할법인의 사업활동계속 등의 요건을 충족한 경우 분할신설법인은 그 법인의 이월결손금을 승계하도록 정하고 있다. 그 내용을 보면, 분할법인의 결손금 공제는 분할일로부터 사업년도 종료일까지의 일수에 따라 안분계산하여 공제하고, 남은 잔액은 그 이후의 사업연도에 걸쳐 이월공제할 수 있다.¹³⁴⁾ 다만, 3년내에 5%이상의 주식을 소유한 주주의 지분구조(equity structure)가 50%이상 변동이 되면 이월결손금의 공제율이 달라진다(IRC 제382(g)).

2) 유럽연합

분할법인과 동일한 회원국 내의 분할신설법인간에는 분할법인의 이월결손금을 분할신설법인에게 승계하는 것을 허용할 수 있도록 정하고 있다(합병 등에 관한 과세지침 제6조). 또한 이 규정은 동일지역 내에 있

134) K. C. Burke, op. cit., p. 297.

는 분할신설법인의 고정사업장이 손실을 승계하는 경우까지 확대적용하고 있다. 이와 같이 유럽연합내의 분할에 있어서 이월결손금의 승계에 대해 무차별원칙을 취하고 있다. 그러나 이 지침에서는 이월결손금의 승계에 관하여 구체적인 요건을 정하고 있는지 아니하다.¹³⁵⁾

3) 일본

전술한 바와 같이 적격분할형 분할(분할법인의 사업전부가 이전하고 동시에 분할후 지체없이 분할법인이 해산하는 것이 확실한 경우에 한한다)의 경우 분할법인의 이월청색결손금액¹³⁶⁾이 있는 때는 당해 이월청색결손금액은 분할승계법인에 승계되고, 분할일이 속하는 사업연도이후의 각 사업연도에서 이월공제한다(일본 법인세법 제57조제2항).

4) 기타 국가

분할에 대하여 과세관청의 승인을 요하는 스페인, 포르투갈 및 프랑스 등의 국가는 이월결손금을 인정하고 있고,¹³⁷⁾ 많은 나라들은 회사분할의 경우 이월결손금의 승계를 허용하지 않고 있다. 이 중에서도 이탈리아는 분할법인 등의 주주에게 안분비례적으로 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인의 주식이 배정되고, 과세원인이 분할된 사업부문의 자산 또는 채무와 연결되어 있는 경우에는 예외적으로 이월결손금의 승계를 인정한다. 즉, 조세회피행위가 없는 경우에 한하여 분할법인의 이월결손금이 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인에게 승계된다.¹³⁸⁾

(2) 이월결손금 승계규정의 도입방향

이월결손금의 공제는 과세의 공평을 기하기 위한 제도이다. 전술한 바와 같이 합병의 경우에는 사업의 계속성 등을 전제조건으로 하여 피합병

135) 옥무석, 전개논문, 106면.

136) 분할법인의 분할일 전일이 속하는 사업연도이전의 각사업연도(분할승계법인의 분할일이 속하는 사업연도개시일 전 5년이내에 개시한 각 사업연도에 한한다)에서 발생한 청색결손금액 중 분할법인에서 이월공제된 금액 및 소급공제금액을 공제한 금액을 말한다.

137) A. J. Rädler, op. cit., p.571.

138) ibid.

법인이 공제하지 아니한 이월결손금을 제한적이지만 합병법인이 승계하도록 정하고 있다. 그러나 합병의 역현상이라고 할 수 있는 분할에 대하여는 아무런 규정을 두지 않고 있지 아니하다. 물론 분할은 합병과는 달리 법인이 수개로 분할되기 때문에 분할된 사업부문에 대한 이월결손금의 산정이 어렵다고 할 수 있다. 그렇더라도 분할의 경우에도 분할된 사업부문에 포함된 이월결손금을 분할신설법인 등에게 승계시키는 것이 합병과의 형평을 위하여 타당하다고 본다.

만일 분할법인 등의 이월결손금이 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인에게 승계된다면, 법인세법에서는 합병과 유사한 제한요건을 둬으로써 조세회피행위를 방지할 수 있을 것이다. 다만, 단순분할과 물적분할은 다음과 같은 차이가 있다는 점에 유의하여야 할 것이다.

분할법인이 분할로 인하여 소멸하는 경우에는 분할되는 사업부문에 대하여 제한적이거나 일정한 요건하에 이월결손금의 승계가 인정되어야 할 것이다. 그 요건으로는, 분할법인으로부터 분할된 사업부문이 자산·부채가 장부가로 승계되고, 그 사업부문이 분할 후에도 계속성을 유지하며, 분할법인의 주주는 분할등기일 현재 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인의 주식을 비례적으로 배정받는 경우이어야 한다. 이는 합병과 마찬가지로 이월결손금의 승계를 인정하되 분할로 인한 조세회피 내지 남용의 경우를 방지하기 위함이다.¹³⁹⁾

분할법인이 존속하는 경우 조세회피행위를 방지하기 위한 요건은 소멸분할의 경우와 유사하지만, 분할된 사업부문에 대한 이월결손금을 명확히 하는 과정이 필요하다. 따라서 분할법인에게 분할된 사업부문과 분할되지 않는 사업부문을 구분 경리하도록 하여야 한다.¹⁴⁰⁾

물적분할의 경우에는 분할신설법인의 주식을 분할법인이 100% 전부 취득하게 되므로 분할신설법인은 분할법인의 자회사가 되고, 분할법인은 모회사 내지는 지주회사가 된다. 그러나 분할법인의 입장에서는 분할된

139) 채수열, 전계논문, 115면.

140) 법인세법 제113조제3항에서는 피합병법인의 이월결손금을 공제받고자 하는 합병법인은 자산·부채 및 손익을 피합병법인으로부터 승계받은 사업에 속하는 것과 기타의 사업속하는 것을 각각 별개의 회계로 구분하여 경리하도록 정하고 있다.

사업부문의 이월결손금을 승계하는 것이 과세에서 반드시 유리하지는 않다. 예컨대 분할 후 분할신설법인에 귀속시킬 소득이 전혀 없다고 판단되는 경우에는, 분할법인은 분할된 사업부문의 이월결손금을 승계시키는 대신 자신의 소득에서 공제하는 것이 과세에서 유리할 수 있다. 분할신설법인에 귀속되는 소득이 많을 것으로 판단되는 경우에는, 분할신설법인에 대해 사업부문의 이월결손금을 승계시키는 것이 유리할 수 있기 때문이다.¹⁴¹⁾ 따라서 물적분할에 있어 이월결손금의 승계문제는 연결납세제도의 도입을 통하여 해결하는 것이 오히려 바람직하며, 이 제도가 도입되기 전에는 잠정적으로 위와 같이 이월결손금의 승계를 인정하는 것이 타당하리라고 본다.

5. 기타 분할관련 과세제도

위에서 본 바와 같이 회사분할을 둘러싼 세제 중 중심이 되는 법인세법에 대하여 살펴보고, 그 이외의 관련 세제로는 조세징수확보와 관련된 국세기본법, 주주의 배당소득과 종업원의 퇴직소득 등을 정하는 소득세, 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인이 분할법인의 자산을 취득하는데 따른 지방세, 재화의 공급이라는 측면에서의 부가가치세를 비롯하여 증권거래세 등이 있다.

(1) 국세기본법상 연대납세의무

본래 납세의무는 담세력을 기준으로 개인 또는 법인을 납세의무자로 하여 부과하고 그로부터 징수하는 것이 원칙이다. 다만, 조세징수의 확보를 위하여 국세기본법에서는 납세의무의 승계나 연대납세의무자 또는 제2차 납세의무, 납세담보 등에 한하여 포괄승계, 연대책임 기타 종적인 책임을 부과하기도 한다(국세기본법 제23조, 제24조, 제25조, 제38조 등 참조).

분할법인의 분할계획 또는 분할합병계약에 따라 복수의 법인이 생겨나게 되고, 그로 인하여 신설되는 법인 또는 분할합병의 상대방법인은 분

141) 矢内一好·柳裕治, 連結納税申告, ぎょうせい, 1999, 10面.

할법인으로부터 분할되는 사업부문의 자산·부채를 포괄적으로 승계하도록 정하고 있다(법인세법 제49조). 따라서 분할의 경우 분할법인이 부담하는 납세의무가 승계되는지의 문제가 발생한다. 이를 해결하기 위하여 국세기본법에서는 연대납세의무의 규정을 두고 있는데, 그 내용을 보면 다음과 같다.

법인이 분할 또는 분할합병되는 경우 분할되는 법인에 대하여 분할일 또는 분할합병일 이전에 부과되거나 납세의무가 성립한 국세·가산금 및 체납처분비는 분할되는 법인, 분할 또는 분할합병으로 인하여 설립되는 법인 또는 분할되는 법인의 일부가 다른 법인과 합병하여 존속하는 법인이 연대하여 납부할 책임을 지도록 규정하고 있다(국세기본법 제25조제2항).

또한 법인이 분할 또는 분할합병으로 인하여 해산되는 경우 해산되는 법인에 대하여 부과되거나 그 법인이 납부할 국세·가산금 및 체납처분비는 분할 또는 분할합병으로 인하여 설립되는 법인 또는 존속하는 분할합병의 상대방법인이 연대하여 납부할 책임을 부담하도록 정하고 있다(국세기본법 제25조제3항).

국세기본법 제25조제2항 및 제3항의 규정의 법적 구성은 상법 제530조의9제1항 분할당사회사의 연대책임과 동일하다. 상법 제530조의9제1항에서는 분할 또는 분할합병으로 인하여 설립되는 회사 또는 존속하는 회사는 분할 또는 분할합병 전의 회사의 채무를 연대하여 변제할 책임이 있다고 규정하고 있다. 그러나 상법에서는 분할 또는 분할합병 후의 회사책임을 분할결의 또는 분할합병의 결의로서 출자한 재산에 관한 채무만으로 정할 수 있기 때문에(상법 제530조의9제2항 및 제3항), 실제로 국세기본법상 분할에 대한 연대납세의무는 상법상 분할당사회사의 연대책임의 범위보다 확장되어 있다.

즉, 국세기본법 제25조제2항 및 제3항의 규정은 상법 제530조의9제1항 분할당사회사의 연대책임과 유사하지만, 상법 제530조의9제2항 및 제3항에서는 분할된 사업부문으로 채무를 제한할 수 있기 때문에 국세기본법의 분할에 대한 연대납세의무는 상법상 분할당사회사의 연대책임의 범위보다 넓다고 할 수 있다. 그러므로 분할의 경우에는 합병의 포괄승계 보다 상속으로 인한 납세의무의 승계(국세기본법 제24조제2항)를 준

용하는 것이 합리적일 것으로 보인다.¹⁴²⁾ 이는 분할되는 사업부문을 한도로 하여 계산하기 때문에 국세기본법 제25조제2항의 연대납세의무 보다 납세의무가 감소하게 된다. 그리고 지방세법에서도 이와 동일하게 정비되어야 할 것이다.

(2) 조세특례제한법상 취득세·등록세

통상 회사분할의 경우 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인이 분할법인의 자산을 양도받게 되는데, 그 자산이 부동산이거나 기타 등기·등록을 요하는 자산인 경우에는 취득세와 등록세가 과세된다(지방세법 제104조 및 제124조). 다만, 법인세법상 일정한 요건(법인세법 제46조 제1항 각호 및 제47조제1항)의 요건을 갖춘 경우에는 조세특례제한법에서 자산에 대한 취득세와 등록세를 면제하도록 하고 있다(조세특례제한법 제119조 및 제120조).

그러나 취득세에 대한 비과세규정은 합병의 경우 지방세법 제110조제4호에 의하여, 그 역현상인 분할은 조세특례제한법에서 규정하고 있다는 점에서 법체계상 균형이 맞지 아니한다. 그러므로 분할로 인한 부동산 등 자산의 취득은 기존 자산의 형식적인 취득에 불과하고 경제적 실질에는 아무런 변동이 없는 것이므로, 정책적인 특례사항을 정하고 있는 조세특례제한법이 아니라 합병의 경우와 같이 지방세법 제110조에서 정하는 것이 타당하다고 본다.

(3) 불공정한 분할과 증여의제

상법상 회사분할에 있어서는 분할계획서 또는 분할합병계약서에 의하여 분할법인 등의 주주의 지주비율을 분할 전의 비율과 다르게 배정할 수 있기 때문에 발생하는 문제이다. 분할법인이 분할계획서 또는 분할합병계약서에 따라 비안분비례적으로 주식을 배분한 경우에는 합병과 마찬가지로

142) 일본 국세통칙법은 제9조의2에서 ‘법인이 분할(법인세법 제2조제12호의10에서 정하는 분사형 분할을 제외한다)을 한 경우에는, 당해 분할에 의해 영업을 승계한 법인은 당해 분할을 한 법인의 국세에 대하여 연대납부의 책임을 진다. 다만, 당해 분할을 한 법인으로부터 승계한 재산의 가액을 한도로 한다’ 라고 정하고 있다.

가지로 변칙적으로 이익을 분여하게 된다. 법인세법에서는 이를 부당행위계산으로, 상속세및증여세법에서는 증여의제로 보아 과세하여야 한다. 전술한 바와 같이 단순분할의 경우에는 이를 정하지 않고 있어 조세회피의 여지를 남겨두고 있다. 회사분할의 형태 중 물적분할에서는 분할법인이 분할신설법인의 주식총수를 취득하기 때문에 이러한 문제가 발생하지 아니한다.

단순분할의 경우가 분할의 유형 중 비교적 조세회피의 가능성이 높다. 따라서 분할신설법인의 주식비율이 비안분비례적으로 배분되면, 이 경우에는 법인세법상 일정요건에 해당하지 아니하게 되므로 과세이연의 혜택을 누릴 수는 없게 된다. 그렇지만 과세이연의 혜택 대신 분할법인의 대주주가 특수관계자인 자녀 등에게 사실상 당해 법인을 나누어 증여할 수 있다. 법인세의 세율이 증여세의 세율 보다 낮기 때문에 이와 같은 조세회피행위의 발생가능성을 배제할 수 없다.

상속세및증여세법은 제42조에서 불공정한 분할 등에 대한 증여의제를 규정하고 있는데, 그 내용이 상당히 포괄적으로 정하고 있어 현재는 별다른 문제가 없다고 보여진다. 만일 개별적인 규정을 마련하는 경우에는 다음과 같은 예를 고려할 수 있다. 단순분할은 '특수관계에 있는 법인의 분할로 인하여 소멸 또는 존속하는 분할법인의 주주로서 대주주가 분할로 인하여 이익을 받은 경우에는 당해 분할등기일에 그 분할법인의 주주로부터 그 이익에 상당하는 금액을 증여받은 것으로 본다'라고 정하고, 이 때 특수관계에 있는 법인에서 분할법인과 분할신설법인간의 관계를 설정할 필요가 있다.

(4) 부가가치세 및 증권거래세의 비과세

분할도 합병과 마찬가지로 법령 또는 계약상의 원인으로 인하여 발생하는 것이므로 일응 부가가치세의 과세대상에 포함된다. 분할에 대한 부가가치세의 부과는 분할되는 사업부문에 대한 거래금액과 그에 대한 부가가치세액이 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인에게 조세부담으로 작용할 수 있기 때문에 부가가치세법에서도 이를 부과하지 아니하는

방안이 고려되어야 한다.¹⁴³⁾ 그러므로 현행 부가가치세법에서는 회사분할을 사업의 양도로 보아 재화의 공급에 해당하지 않는다고 정하고 있다(부가가치세법 제6조제6항제2호 및 동법시행령 제17조제2항).

한편 분할도 합병과 마찬가지로 분할법인의 주주(인적분할) 내지 분할법인(물적분할)에게 분할신설법인 및 분할합병의 상대방법인의 주권 등을 양도하여야 하기 때문에 증권거래세의 과세대상이 된다. 그러나 분할법인의 주주 내지 분할법인은 실질적으로 양도에 따른 차익이 없음에 불구하고 증권거래세를 부담하여야 한다는 문제가 발생한다. 이를 해소하기 위하여 현행 조세특례제한법에서는 법인세법상 일정한 요건을 갖춘 분할의 경우에는 증권거래세를 면제하도록 정하고 있다(동법 제117조제1항제14호).

143) 제외국의 입법례를 보면 다음과 같다. 독일 사업재편세법에서는 인적회사 및 개인 외의 다른 형태의 법인에게 재산을 양도함으로써 발생하는 자본이득에 대한 영업세도 사업재편세법 제11조 내지 제13조, 제15조 및 제17조를 적용하여 그 과세를 면제하거나 유예하도록 하고 있다(UmwStG 제19조제1항). 또한 양도법인이 그 영업용 재산을 처분함이 없이 영업을 계속하는 한, 양수법인의 영업세 과세대상인 영업총액 결정액에서 영업세법 제10조 a항에 규정된 양도법인의 이월결손금만큼 공제해줌으로써 영업세 계산상으로도 양수법인이 양도법인의 이월결손금을 승계하도록 하고 있다(UmwStG 제19조제2항), Norbert Wolf, Umwandlungssteuergesetz in Blümich, EStG Kommentar, Band 5 Nebengesetze, Verlag Franz Vahlen, 1995, §19, 1ff, 프랑스의 경우에는 회사분할로 인한 자산의 양도가 부가가치세의 과세대상이지만, 사실상 분할신설법인이 사업활동을 영위하는 한 부가가치세의 과세이연을 할 수 있다고 한다. 그리고 미국의 경우에도 부가가치세를 부과하지 않고 있다. 일본에서도 분할등에 대하여 소비세의 납세의무를 면제하는 특례규정을 두고 있다(일본 소비세법 제12조), 옥무석, 전계논문, 85면 참조.

제 6 장 요약 및 결론

I. 합병세제의 문제점 및 개선방안

기업 경영상의 이유에서 합병의 필요성을 느끼더라도 이를 실천하기 위해서는 소요되는 비용을 고려하지 않을 수 없다. 그 비용에 관한 고려에서 결정적인 비중을 차지하는 것 중의 하나가 조세부담이다. 1998년 법인세법 개정 이전에는 합병당사회사의 조세부담이 과중하다는 이유로 합병을 단념하는 사례가 많았는데, 이를 시정하기 위하여 1998년 이후 개정법인세법에서는 기업구조조정을 지원하는 차원에서 합병에 대한 과세를 크게 완화하였다. 그럼에도 불구하고 합병에 저해요인을 작용하고 있는 몇가지 문제점들이 남아 있는데 그 개선방안을 정리하면 다음과 같다.

첫째, 합병평가차익에 대한 과세이연 등의 요건에 대한 재고가 필요하다. 특히 이들 요건 중에서도 피합병법인의 주주 등이 합병법인으로부터 받은 합병대가의 총합계액 중 주식 등의 가액이 100분의 95이상일 것 즉, 합병교부금이 합병대가 총합계액의 100분의 5미만이어야 한다는 ‘합병교부금 기준’은 헌법상 보장하고 있는 ‘영업의 자유(헌법 제15조 참조)’를 과도하게 제한하는 측면이 있고, 기업관계에 관한 기본법이라 할 수 있는 ‘상법’에서 허용하고 있는 영역을 부당하게 잠식하는 것이며, 기업조직재편 촉진을 위하여 현행 법제도를 완화하거나 새로운 제도를 도입하는 ‘입법추세’에도 역행하는 것이라고 할 것이다. 아울러 조세가 경제의 효율성을 저감시켜서는 아니된다고 하는 ‘조세의 중립성’ 이념에 부합하는 논리에도 반한다. 물론 조세법은 조세법 나름대로의 고유한 목적이 있는 만큼 과세특례를 남용한 조세회피의 개연성이 명백히 보임에도 불구하고 상법에 규정이 없고 또 관련법리도 정립되어 있지 아니하다고 해서 아무런 조치를 취하지 아니하는 것은 입법의 흠결이 될 것이다. 다만, 조세법상의 필요에 의하여 과세특례를 남용한 조세회피를 방지하기 위한 합병교부금 기준을 둔다고 하더라도 상법상 합병교부금의 기능·관련법리 및 운용실태 등을 감안하여 그 한도가 정해져야 할 것이다. 합병교부

금 기준은 교부주식을 시가로 평가한 합병대가 총합계액 대비 ‘100분의 10미만’ 정도는 되어야 한다고 본다.

둘째, 포함주식의 경우에는 합병의 동기에 따라 다르게 보아야 한다. 포함주식을 합병과 상관없이 특수관계자가 아닌 제3자로서 공정하게 취득하고 있다가 경제적 여건의 변화에 따른 구조조정을 갑자기 행하는 경우 피합병법인의 청산소득으로 과세한다는 것은 과세이론상 무리가 있다. 따라서 포함주식에 대한 피합병의 청산소득과세는 법인세법에서 획일적으로 과세하는 방식의 입법보다는 합병을 전제로 한 취득인지 청산소득을 부당하게 감소시킬 의도에 따라 달리 정하는 것이 바람직하다고 할 것이다.

셋째, 피합병법인의 주주는 일면 합병으로 인하여 단순히 합병법인의 주식을 교환하는데 불과하므로 이를 과세하는 것은 기업조직재편의 목적으로 하는 합병을 저해하는 요인이 될 수 있다. 따라서 일정한 요건에 충족하는 경우에는 피합병법인의 주주에게도 합병평가차익과 마찬가지로 과세이연의 효과를 부여하는 방안을 고려해 볼 필요가 있다. 특수관계자인 법인 간의 합병에 있어서 주식 등을 시가보다 높거나 낮게 평가하여 불공정한 비율로 합병한 경우에 대해서는 법인주주에 대하여는 법인세법상 부당행위계산유형이나 개인주주에 대하여는 상속세및증여세법상 증여의제에 포함시켜 해결하는 것이 바람직하다.

넷째, 합병에 대한 부가가치세의 부과는 합병법인에게 상당히 부담으로 작용하게 된다. 합병법인이 매입세액으로서 공제받을 수 있겠지만, 초기에 매출세액이 크므로 법인의 조직재편을 저해할 요인이 될 것이다. 따라서 이에 대한 명확한 규정을 두어야 할 것이다. 현행 부가가치세법상 사업의 양도는 사업용 재산을 비롯한 물적·인적 시설 및 권리의무를 포괄적으로 양도하여 사업의 동일성을 유지하면서 경영주체만을 교체시키는 것이기 때문에 사업의 양도를 재화의 공급으로 보지 아니한다. 따라서 사업양도의 성격은 합병과 유사하므로 합병도 부가가치세법상 재화의 공급에 해당하지 않는 행위로 규정하는 것이 타당하다고 본다.

다섯째, 합병의 경우 피합병법인의 주주에게 합병법인의 주권 등을 양도하여야 하기 때문에 증권거래세의 과세대상이 되는데, 이 경우 대부분 합병법인이 납세의무자로 되고, 그 조세부담은 피합병법인의 주주에게

전가된다. 또한 증권거래세법에서 합병에 대하여 증권거래세의 과세대상을 정하지 않고 있기 때문에 해석상 조세법률주의를 반한다는 문제도 있다. 이와 같은 문제들을 해소하기 위해서는 법인세법상 일정한 요건을 갖춘 합병의 경우에는 증권거래세에 대한 비과세양도행위로 정하는 것이 바람직하다고 본다.

II. 분할세제의 문제점 및 개선방안

회사분할은 기업의 조직개편수단으로서 복수의 사업부문을 가진 회사가 여러 개의 독립된 사업부문으로 나누어지는 것으로서 1998년 상법에 도입된 제도이고, 이에 수반하는 과세비용에 대하여 조세혜택을 부여하기 위하여 조세법에서도 관련 규정을 두고 있다. 그러나 현행 법인세법에서도 과세특례규정을 두고 있지만 그 요건이 비교적 다른 제외국에 비하여 엄격하여 분할을 행하는 기업의 입장에서는 여전히 과중한 조세부담이 남아 있다. 앞서 본 바와 같이 조세법상에서 나타나는 문제점을 해결함으로써 기업의 입장에서 분할제도를 이용한 조직개편을 용이하게 해 줄 필요가 있다.

첫째, 단순분할의 경우는 법인세법에서 정한 요건에 따르면 분할법인의 주주가 그대로 분할신설법인의 주주로 존재하여야 하므로, 출자된 사업부문에 대한 인격의 동일성이 유지된다는 점에서 조직변경과 마찬가지로 소멸하는 분할법인에 대한 청산소득과세를 하지 않는 것이 타당하다고 본다.

둘째, 분할법인에 대한 주주의 과세에 대하여도 분할로 인하여 발생하는 의제배당소득 중 이익잉여금의 분배에 상당하는 부분을 제외한 순자본이득에 해당하는 부분에 대하여는 과세이연의 혜택을 부여하여야 할 것이다.

셋째, 법인세법은 과세이연의 요건 중 하나로 분할법인의 주주에게 비례적으로 배정하도록 하고 있어 비안분비례적인 주식배정을 통한 분할의 경우에는 과세이연을 받을 수 없다. 따라서 조세회피의 목적이 아닌 비안분비례적인 주식배정의 경우까지 확대시키는 것이 바람직하다고 본다.

넷째, 이월결손금의 승계문제도 합병과 같이 제한적으로나마 분할에 있어서도 이를 도입하는 것이 바람직하다고 본다.

다섯째, 국세기본법상 분할에 의한 조세채무의 범위가 상법상 회사분할에 의한 회사채무보다 범위가 더 넓게 규정되어 있는데, 이를 분할되는 사업부문을 한도로 하여 조세채무를 승계하도록 변경하는 것이 타당하다고 본다. 그리고 분할로 인하여 취득하는 자산 즉, 취득세 및 등록세에 대하여는 조세특례제한법에 비과세규정을 둘 것이 아니라 합병의 경우와 같이 지방세법 제110조에서 규정하는 것이 타당하다고 본다.

참고문헌

- 권기범, 기업구조조정법, 삼지원, 1999.
- 이우택, 기업합병분할의 과세체계에 관한 연구, 한국조세연구소, 1999.
- 이종규·최영록·조남복, 법인세법해설, 중앙경제사, 1999.
- 이창희, 세법강의, 박영사, 2003.
- 이철송, 회사법강의, 박영사, 2001.
- 이철송, 합병·분할의 회사법리와 세제, 한국상장회사협의회, 1999.2.
- 이태로·안경봉, 조세법강의, 박영사, 2001.
- 정찬형, 상법강의(상), 박영사, 2001.
- 최기원, 신회사법론, 박영사, 2001.
- 최성근, 기업조직재편 관련법제도의 개선방안 연구, 한국법제연구원 연구보고 2002-13, 2002.11.
- 한만수, 기업구조조정 조세법론, 세경사, 1999.
- 옥무석, “현행법상 기업의 분할에 따른 과세이연제도”, 이화여대 법학논집, 1998.
- 이철송, “회사분할제도의 구조와 과세효과(4)”, 국세 388호, 1999. 6.
- 이철송, “회사분할제도의 구조와 과세효과(5)”, 국세 389호, 1999. 7.
- 채수열, “기업합병과세에 관한 연구”, 경희대 박사학위논문, 1999. 2.
- 최기원, “회사합병의 법률관계”, 상장협, 1987 추계호.

참 고 문 헌

- 홍진기, “주식회사의 합병에 있어서의 교부금”, 유민 홍진기선생 화갑기념 『법학의 제문제』, 중앙일보사, 1977.
- H. E. Abrams & R. L. Doernberg, *Essentials of United States Taxation*, Kluwer Law International, 1999
- K. C. Burke, *Federal Income Taxation of Corporations and Stockholder*, West Group, 1996.
- P. R. McDaniel / M. J. McMahon / D. L. Simmons, *Federal Income Taxation of Corporation*, Foundation Press, 1999.
- A. J. Rädler, “National and international tax consequence on demerger”, *IFA Cahiers de droit fiscal international*, Vol. LXXIXb, Kluwer The Netherlands, 1994.
- A. Michelsen, “Tax treatment of corporate losses”, *IFA Cahiers de droit fiscal international* Vol. LXXXIIIa, 1999.
- Brudney / Chirelstein, “A Restatement of Corporate Freezeouts”, *Yale L. J.* No. 87, 1978.
- P. H. Schonewille, “Some questions on the Parent-Subsidiary Directive and the Merger Directive”, *Inter Tax*, 1992.1.
- Stout, “Are Takeover Premiums Really Premiums? Market Price, Fair Value and Corporate Law”, *Yale L. J.* No. 99, 1990.
- 大藏財務協會編, 詳解 企業組織再編稅制, 大藏財務協會, 2001.
- 末永英男, 連結經營と組織再編, 稅務經理協會, 2002.
- 松澤智, 租稅實體法, 中央經濟社, 2003.

矢内一好・柳裕治, 連結納税申告, ぎょうせい, 1999.

渡辺徹也, “株式交換・株式移轉と税制”, 法律時報 75卷 4号, 2003. 4.

西本靖宏, “企業組織再編税制”, 法律時報 75卷 4号, 2003. 4.

神田秀樹, “新しい企業再編税制の基本構造”, 商事法務 1596号, 2001. 6.

増井良啓, “租税屬性の法人間移轉”, 法學協會雜誌 113卷 3号, 1996.