

합병 과세상 오히려 불리하게 취급되는 법인세법상 영업권, 그 개선방안은?

공정가액으로 합병함으로써 영업권이 발생한 경우, 당해 영업권이 법인세법상 인정되는 영업권인 경우에는 합병시점에 일시에 합병평가차익으로 과세된다. 반면, 당해 영업권이 법인세법상 인정되지 아니하는 영업권인 경우에는 당해 영업권을 상각하는 과세연도마다 상각액만큼만 과세된다. 즉 합병으로 인하여 발생하는 영업권이 법인세법상 인정되는 영업권인 경우에는, 법인세법상 인정되지 아니하는 영업권에 비하여 불리하게 과세되는 결과가 초래되는데...

1. 합병평가차익의 과세

법인이 합병을 하게 되면, 합병법인은 피합병법인의 자산과 부채를 승계하고 그에 상응하는 합병신주 또는 합병교부금을 피합병법인의 주주에게 발행하거나 지급하게 되는데, 합병법인이 피합병법인의 자산 등을 승계하는 방법에는 크게 장부가액으로 승계하는 방법(지분통합법)과 공정가액으로 승계하는 방법(매수법)으로 구분할 수 있다.

이 때 합병법인이 피합병법인의 자산과 부채를 장부가액으로 승계하는 경우에는 자산의 평가차익에 대한 법인세의 과세문제가 발생하지 않지만, 공정가액으로 승계하는 경우에는 승계한 자산의 평가차익을 합병시점에 합병평가차익으로 하여 과세하게 된다(법법 §17 ① 3호).

합병평가차익 = 합병법인이 승계한 자산의 공정가액 - 피합병법인의 장부가액

즉, 합병평가차익은 합병시 합병법인이 피합병법인의 자산을 평가증액하여 승계한 것으로서, 향후 당해 승계자산의 감가상각 등을 통하여 합병법인의 과세소득을 동 평가증액 만큼 감소시키게 될 것이므로 합병시점에 이를 과세하는 것이다.

2. 합병평가차익 상당액의 손금산입

법인세법에서는 합병과정에서 발생하는 유형고정자산의 평가차익에 대하여는 합병시점에 이를 일시에 과세하게 되면 기업의 원활한 구조조정에 저해요소로 작용할 수 있기 때문에, 일시상각충당금 또는 압축기장충당금을 설정하는 방법으로 과세이연할 수 있도록 하고 있다(법법 §44).

즉, 합병시점에서는 합병평가차익을 익금에 산입함과 동시에 일시상각충당금 등을 손금에 산입하고, 감가상각시점 등에 당해 일시상각충당금 등을 익금에 산입함으로써 과세시점을

이연시키고 있는 것이다.

3. 합병시 발생한 영업권의 합병평가차익 과세 여부

합병시 발생한 영업권도 합병평가차익의 과세대상인지에 대하여는 이론적으로 논란이 있었으나, 현행 법인세법 관련 유권해석에 따르면, 법인세법상 인정되는 영업권(법령 §24 ④)인 경우에는 합병평가차익으로 과세되는 것으로 해석하고 있다(재법인-111, 2005. 2. 4.). 한편, 동 영업권이 합병평가차익으로 과세되는 경우 ‘상기 2’에 따라 합병평가차익 상당액을 과세 이연할 수 있는지를 살펴보면, 현행 법인세법에서는 과세이연대상을 유형고정자산으로만 한정하고 있어, 무형자산인 영업권은 과세이연대상이 아니다. 그러므로 합병시 발생한 영업권으로써 법인세법상 인정되는 영업권인 경우에는 합병시점에 무조건 과세되게 된다(한도 : 상법상 합병차익).

반면, 법인세법상 인정되지 아니하는 영업권의 경우에는 그 자산성을 부인하는 세무조정을 먼저 수행하여야 하기 때문에 합병평가차익으로 과세되지 아니하며(서면2팀-1834, 2005. 11. 15.), 자산성을 부인하는 세무조정을 하였다가 추후 영업권 상각시에 이를 부인하는 세무조정을 수행해 주면 된다.

이를 사례로서 살펴보면 다음과 같다.

■ 승계자산 부채 및 합병신주의 내역	
· 자산 : 1,000(장부가액=시가)	· 부채 : 700(장부가액=시가)
· 영업권 : 200(내용연수 5년, 정액법)	· 합병신주 : 300(액면가액, 시가=500)
■ 합병분개	
자산 1,000	부채 700
영업권 200	자본금 300
	주식발행초과금 200
■ 감가상각 : 5년간 동일	
영업권상각비 40	/ 영업권 40

구 분	법인세법상 영업권 인정 여부	
	인정되는 경우	인정되지 않는 경우
합병시	(익산) 합병평가차익 200 (기타)	(익산) 주식발행초과금 200 (기타) (익불) 영 업 권 200 (△유보)
감가상각시	세무조정 없음	(손불) 영업권 상각비 40 (유보) ※ 추후 4년간 동일

위의 세무조정에서 알 수 있는 바와 같이, 과세되는 전체금액은 동일하나, 법인세법상 영업권으로 인정되는 경우에는 합병시점에 일시에 과세되는데 반해, 법인세법상 영업권으로 인정되지 아니하는 경우에는 감가상각기간에 걸쳐 상각비 상당액만큼씩 과세, 즉 spreading된다.

결국, 합병으로 인해 계상된 영업권이 법인세법상 영업권으로 인정되는 경우에는, 유형고정자산과는 달리 과세이연도 되지 않을 뿐만 아니라 법인세법상 인정되지 않는 영업권에 비해서도 불리하게 과세되는 결과가 초래된다.

4. 제안 : 법인세법상 인정되는 영업권은 합병평가차익 과세이연대상에 포함하자

앞에서 설명한 사례를 가정할 때, 법인세법상 인정되는 영업권에 대하여도 다른 유형고정자산과 마찬가지로 합병평가차익 과세이연을 허용하면, 법인세법상 인정되지 아니하는 영업권과 동일한 세부담이 가능해진다.

구 분	법인세법상 영업권 인정 여부	
	인정되는 경우	인정되지 않는 경우
합병시	(익산) 합병평가차익 200 (기타) (손산) 일시상각충당금 200 (△유보)	(익산) 주식발행초과금 200 (기타) (익불) 영 업 권 200 (△유보)
감가상각시	(손불) 일시상각충당금 40 (유보) ※ 추후 4년간 동일	(손불) 영업권 상각비 40 (유보) ※ 추후 4년간 동일

5. 결 론

일반적으로 영업권이란 특정 기업이 동종의 다른 기업보다 많은 이익을 창출할 수 있는 초과수익력으로 정의된다. 따라서 과거 사업실적이 우수한 우량기업을 합병하는 경우에는 거액의 영업권이 발생하게 된다.

이 경우 특히 법인세법상 인정되는 영업권의 경우에는 그렇지 않은 영업권에 비해 오히려

불리하게, 즉 합병시점에 일시에 과세되게 된다. 이는 우량기업간 합병 뿐만 아니라 기업구조조정을 위한 합병시에도 저해 요인으로 작용될 소지가 다분하다고 보인다.

특히 최근(2006. 2. 9.)에 합병평가차익의 과세이연대상을 종전 ‘토지와 건축물’에서 ‘모든 유형고정자산’으로 확대하여 합병에 따른 세부담을 완화하는 방향으로 개정되었는 바, 앞에서 언급한 영업권의 법인세법상 인정 여부에 따른 과세상 불합리성의 개선과 원활한 조직변경의 수단으로서의 합병 활성화를 위하여, 법인세법상 인정되는 영업권에 대하여도 과세이연대상에 포함할 것을 제안해 본다.