



법인분할과 지방세 납세의무와 관계

전 동 흔

행정안전부 지방세운영과 서기관

1. 의 의

상법 제530조의2 제1항의 규정에 의거 회사는 분할에 의하여 1개 또는 수개의 회사를 설립할 수 있으며, 회사는 분할에 의하여 1개 또는 수개의 존립중의 회사와 합병(“분할합병”)할 수 있는 바, 법인의 분할은 법인을 1개 또는 수개의 회사로 나누어 회사를 설립하거나 분할하여 합병하는 절차를 말한다. 이 경우 회사는 분할에 의하여 1개 또는 수개의 회사를 설립함과 동시에 분할합병할 수있으며 해산후의 회사는 존립중의 회사를 존속하는 회사로 하거나 새로 회사를 설립하는 경우에 한하여 분할 또는 분할합병할 수 있다. 그리고 법인분할중 인적분할의 경우 분할후 신설회사의 법인이 발행하는 주식을 피분할회사의 주주에게 주는 형태가 법인의 인적분 할에 해당되고 재산분할에 해당하는 경우에는 물적분할에 해당하는 것이다.

이와 같이 법인분할과 관련하여 지방세법상 제기되는 문제는 분할에 따라 피분할법인의 조세 채무에 대한 신설통합법인에 대한 연대납세의무의 문제가 제기되고, 신설통합 법인이 대도시내에서 법인을 설립하는 경우 대도시내 법인신설로 보아 등록세를 중과 할 것인지 여부, 그리고 법인분 할로 인한 감면 추징시 정당한 사유로 인정 할 것인지 여부 등에 대한 제반의 문제가 야기 된다.

이 경우 궁극적으로 종전의 피분할 법인으로부터 분리되어 설립되는 분할법인의 법인격에 대한 성격을 어떻게 규명하는지 여부가 관건에 해당하는 것이다. 그러므로 분할법인의 법인격을 승계하는 것으로 보는 것이라면 종전법인과의 연계되므로 종전의 법인격이 존재하는 범위내에서 연대납세의무 등을 부여 할 수가 있다.¹⁾

그러나 피분할법인으로부터 분할되는 법인이 별개의 법인격을 외형상 가지게 되므로 종전 피분할법인의 법인격과는 전혀 별개의 문제가 되는 경우라면 연대납세의무 등을 별개로 보아야 하는 문제가 발생되는 것이다

이 경우 지방세법상의 법인분할에 대한 법리를 어떻게 정립할 것인가하는 문제는 소득과세와는 달리 지방세는 재산과세위주로 구성되어 있고 취득세는 사실상의 취득에 대하여 원칙적으로 과세하는 것이며 재산세는 재산보유 사실에 대하여 과세하는 만큼 법인격이 승계되는지 아니면 법인분할은 법인격 승계와는 별도로 새로운 법인의 신설로 단절하여 보아야 하는지 여부에 대한 법리적 이론의 정립이 필요한 것이다.

2. 법인분할의 범위

(1) 개념

회사의 분할은 하나의 회사가 둘 이상의 독립된 회사로 분리되는 현상으로서 상법상의 조직변경에 해당하는 것을 말하며, 그 결과 본래의 회사는 소멸·축소된 상태로 존속되고 그 회사의 주주는 본래의 회사의 권리와 의무를 승계한 회사의 주식을 취득하게 되는 것이다. 이는 종전의 피분할 회사의 주주에 대하여 분할신설회사의 주식을 교부하는 경우에는 인적분할로 본다.

1) 대법원 2004. 8. 30. 선고 2003다25973 판결

[1] 상법은 회사가 분할되고 분할되는 회사가 분할 후에도 존속하는 경우에, 특별한 사정이 없는 한 회사의 책임재산은 분할되는 회사와 신설회사의 소유로 분리되는 것이 일반적이므로 분할 전 회사의 채권자를 보호하기 위하여 분할되는 회사와 신설회사가 분할 전의 회사채무에 대하여 연대책임을 지는 것을 원칙으로 하고, 이 경우에는 회사가 분할되더라도 채권자의 이익을 해할 우려가 없으므로 알고 있는 채권자에 대하여 따로 이를 최고할 필요가 없도록 한 반면에, 다만 만약 이러한 연대책임의 원칙을 엄격하게 고수한다면 회사분할제도의 활용을 가로막는 요소로 작용할 수 있으므로 연대책임의 원칙에 대한 예외를 인정하여 신설회사가 분할되는 회사의 채무 중에서 출자받은 재산에 관한 채무만을 부담할 것을 분할되는 회사의 주주총회의 특별결의로써 정할 수 있게 하면서, 그 경우에는 신설회사가 분할되는 회사의 채무 중에서 그 부분의 채무만을 부담하고, 분할되는 회사는 신설회사가 부담하지 아니하는 채무만을 부담하게 하여 채무관계가 분할 채무관계로 바뀌도록 규정하였다고 해석된다. [2] 분할되는 회사와 신설회사가 분할 전 회사의 채무에 대하여 연대책임을 지지 않는 경우에는 채무자의 책임재산에 변동이 생기게 되어 채권자의 이해관계에 중대한 영향을 미치므로 채권자의 보호를 위하여 분할되는 회사가 알고 있는 채권자에게 개별적으로 이를 최고하도록 규정하고 있는 것이고, 따라서 분할되는 회사와 신설회사의 채무관계가 분할채무관계로 바뀌는 것은 분할되는 회사가 자신이 알고 있는 채권자에게 개별적인 최고절차를 제대로 거쳤을 것을 요건으로 하는 것이라고 보아야 하며, 만약 그러한 개별적인 최고를 누락한 경우에는 그 채권자에 대하여 분할채무관계의 효력이 발생할 수 없고 원칙으로 돌아가 신설회사와 분할되는 회사가 연대하여 변제 할 책임을 지게 되는 것이라고 해석하는 것이 옳다.

그러나 분할로 인하여 신설회사 또는 분할합병의 상대방회사의 주식을 분할되는 회사의 주주에게 귀속시키지 아니하고 분할되는 회사가 그대로 소유하는 경우를 물적분할이라고 한다. 이 경우 현물출자의 형식을 띠는 경우도 발생하게 되는 것이다.

(2) 유형

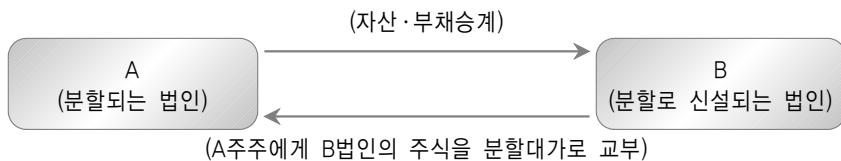
(가) 분할의 유형

(1) 단순분할과 분할합병(흡수·신설)

- ① 단순분할 : 분할에 의하여 1개 또는 수개의 회사를 설립하는 형태이다.
- ② 분합병 : 기존법인이 분할 후에도 존속하는 흡수분합병과 기존법인이 소멸하고 새로이 신설되는 신설분합병의 형태가 있다.

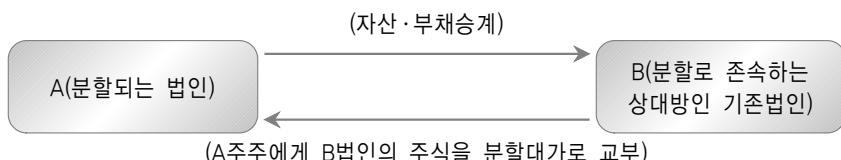
〈분할의 형태〉

① 단순분할



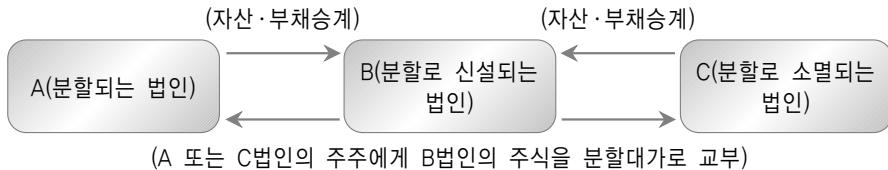
- 가전제품과 주방용 제품을 영위하는 법인이 가전부문과 주방용 부문을 각각 독립시켜서 신설되는 법인으로 분할하거나, 가전부문만을 분리시키는 기업분할을 의미하는 것임.

② 흡수분합병



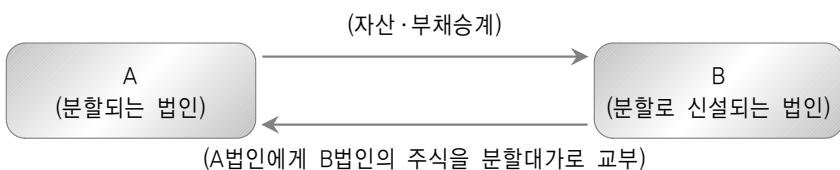
- 가전제품과 주방용 제품 생산을 영위하는 법인이 가전부문과 주방용 부문을 각각 독립시켜서 존속하는 다른 법인에게 합병시키거나, 가전부문만을 분리시켜서 존속하는 다른 법인에게 합병시키는 기업분합을 의미하는 것임.

③ 신설분할합병



- 가전제품과 주방용 제품 생산을 영위하는 법인이 가전부문과 주방용 부문 중에서 가전부문만을 독립시키고, 다른 기존법인과 합하여 신설되는 법인으로 분할하는 기업의 분할을 의미하는 것임.

④ 물적분할



(2) 물적분할과 인적분할

물적분할은 분할되는 회사의 재산이 2 이상으로 나누어지는 분할을 의미하기 때문에 물적분할로 신설되는 회사가 주식을 발행하여 분할되는 상대방법인에게 주식을 교부하는 것이나, 인적분할은 분할되는 회사의 주주 중 전부 또는 일부가 새로이 신설되는 회사의 주주로 바뀌는 것이기 때문에 분할로 신설되는 법인이 분할되는 구법인의 주주에게 신주식을 교부하는 것을 의미한다.

구 분	물적분할	인적분할
근거규정(상법)	제530조의 12	제530조의 2, 제530조의 4
과세표준	사실상 취득가액	시가표준액
등록세 세율	1,000분의 20	1,000분의 15

(사례) 기업분할에 따른 취득세와 등록세과세표준 범위

1. 지방세법 제111조 제2항의 규정에 의하여 법인이 증여 · 기부 기타 무상으로 취득하는 경우 취득세의 과세표준은 취득자가 신고한 취득당시의 가액으로 하고 그 신고 또는 신고가액의 표시가 없거나 그 신고가액이 시가표준액에 미달하는 때에는 그 시가표준액이 취득세 · 등록세의 과세표준이므로 상법 제530조의 2 제1항과 제530조의 4 제2항의 규정에 의한 회사분할의 경우 그 분할로 인하여 새로이 설립된 회사가 분할 전 회사소유의 부동산을 이전받을 경우 취득세 · 등록세과세표준은 시가표준액이 되는 것이다.
2. 지방세법 제138조 제1항 제3호의 규정에 의하여 대도시 내에서의 법인의 설립과 지점 또는 분사무소의 설치에 따른 부동산등기와 그 설립 · 설치 이후 5년 이내에 취득하는 부동산의 등기에 대하여는 등록세를 중과하는 것이므로 분할에 의하여 설립되는 법인이 5년 이내에 취득하는 부동산의 등기에 대하여는 등록세가 중과됨. (행자부 세정 13407-834, 1999.7.9.)

3. 법인분할과 법인격 승계 법리

(가) 상법상 법인분할의 효과

상법상 법인 분할의 효과는 분할 또는 분할합병의 효과는 분할 또는 분할합병으로 인하여 설립되는 회사 또는 존속하는 회사는 분할하는 회사의 권리와 의무를 분할계획서 또는 분할합병계약서가 정하는 바에 따라서 승계하는 효력을 가지게 되는 것이다.²⁾

이 경우 분할하는 회사의 권리 의무를 어느 범위에서 승계를 하는가 하는 문제를 보면 상법 제530조의10의 규정에 의거 분할 당시의 분할계획서 또는 분할합병계약서에 의거 승계하는 효력을 가지게 되는 것이다.

첫째, 법인의 분할은 분할로 인하여 설립되는 법인 또는 존속하는 법인의 본점 소재지에서 설립등기 변경등기 등을 함으로서 그 효력이 발생되는 것이므로 법인의 분할로 회사간의 구조조정의 결과를 초래하게 된다.

둘째, 대외적으로 분할 전의 피분할 법인의 채권자에 대하여 분할법인이 책임을 연대하여 지는 것이 원칙이며³⁾ 주주와 채권자의 관계에 있어서도 질권에 대한 물상대위권의 행사가 가능하게 됨으로 분할전에 피분할 법인의 주식에 대한 질권이 분할법인의 주식에도 그 효력이 미치게 되는 것이다.

2) 上法 第530條의10 (分割 또는 分割合併의 效果) 分割 또는 分割合併으로 인하여 設立되는 會社 또는 存續하는 會社는 分割하는 會社의 權利와 義務를 分割計劃書 또는 分割合併契約書가 정하는 바에 따라서 承繼한다.

3) 上法 第530條의9 (分割 및 分割合併후의 會社의 責任) ①分割 또는 分割合併으로 인하여 設立되는 會社 또는 存續하는 會社는 分割 또는 分割合併전의 會社債務에 관하여 連帶하여 辨濟할 責任이 있다.

셋째, 분할전의 피분할 법인의 소유 부동산 등 재산을 분할법인에게 포괄적으로 이전되므로 개별적인 재산별로 이전될 필요는 없으며 종전 피분할법인의 채무도 그대로 승계되는 것이다. 넷째, 종전 피분할법인의 주주는 신설되는 분할법인의 주식을 새로이 교부받게 되며 주식을 그대로 귀속하게 되는 효과가 발생하게 된다.

(나) 법인분할과 법인격 승계 법리 검토

법인의 분할과 관련 법인격의 승계범위에 대하여 상법 제530조의10을 보면 분할 또는 분할합병으로 인하여 설립되는 회사 또는 존속하는 회사는 분할하는 회사의 권리와 의무를 분할계획서 또는 분할합병계약서가 정하는 바에 따라서 승계한다고 규정한 부분에 대하여 피분할 법인의 법인격을 승계하는 것을 인정할 것인지 아니면 부정할 것인지에 대하여 검토하면 다음과 같다.

(1) 법인격 승계긍정설

법인분할로 피분할법인의 법인격을 일정 부분 승계하는 것으로 보는 견해이다. 이와 같은 논거는 법인의 분할은 상법상의 규정에 근거하여 볼 때 당초 피분할 법인을 수개로 나누는 것이 불과하기 때문에 분할전 종전 법인의 법인격 범위내에서 분할 법인이 분할된 것이기 때문이다.

특히 상법 제530조의10의 규정에서 법인 분할의 효과는 분할 또는 분할합병으로 인하여 설립되는 회사 또는 존속하는 회사는 분할하는 회사의 권리와 의무를 분할계획서 또는 분할합병계약서가 정하는 바에 따라 승계받도록 하고 있는 이상 당연히 법인격이 승계되는 것으로 볼 수가 있는 것이다.

(2) 법인격 승계부정설

비록 상법상 일정한 경우에 피분할법인으로부터 분할법인의 권리 의무를 승계받는 규정이 있다고 하더라도 실제적으로 새로운 법인을 설립하는 것이며 새로운 법인은 비송사건절차법의 규정에 의거 법인이 외형적으로는 종전 법인과는 별개의 법인격을 유지하게 되는 것이므로 종전 법인인 피분할 법인의 인격을 승계받을 수가 없게 되는 것이다.

이는 법인등기를 함으로서 법인격이 부여되는 것이고 법인설립등기는 비송사건절차법에 의거 설립되는 만큼 별도의 신설되는 분할법인은 법인격을 부여받는 것이므로 종전 피분할법인의 권리 의무를 승계받을 이유가 없다는 점에서 법인격이 부인될 수가 있다.

(다) 지방세법과 법인격 승계문제

법인분할과 관련한 지방세법상 규정을 보면 분할신설법인에 대한 연대납세의무부여 규정⁴⁾이나 대도시내 중과세 배제 규정등을 종합적으로 고려 한다면 법인격승계공정설에 입각하여 입법된 점을 알 수가 있다.

지방세법 제18조제3항의 규정에서 법인이 분할 또는 분할합병으로 인하여 해산되는 경우 해산되는 법인에 대하여 부과되거나 그 법인이 납부 또는 납입할 지방자치단체의 징수금은 분할 또는 분할합병으로 인하여 설립되는 법인이나 존속하는 분할합병의 상대방 법인이 연대하여 납부 또는 납입할 의무를 진다고 규정하고 있는 것은 결국 피분할회사와 분할회사간의 연관성이 있다고 보는 입장이며 나아가 법인격을 승계하는 범위내에서 지방세 체납액에 대하여 연대납세 의무를 부담하게 되는 것이라 할 것이다.

4. 법인분할과 등록세 중과세

(가) 대도시내 법인의 분할과 등록세중과세 개요

분할로 인하여 신설된 법인에 대하여 등록세를 중과세하지 아니하는 것은 형식상 법인분할의 경우 법인설립등기를 함으로써 대도시 내에서 새로이 법인이 신설되지만 사실상으로는 종전의 법인의 일부가 분할되어 계속 존속하는 것으로서 이러한 법인이 취득하는 부동산에 대하여서 중과세하는 것은 중과세의 입법목적과 기존 법인과의 과세형평에 비추어 타당하지 아니한다는 취지에서 중과세대상에서 제외하는 것이다.

여기서 중과세 제외대상으로 삼는다는 것은, 위 쟁점 조항은 2001.12.31. 대통령령 제17447호로 개정되기 전에는 현재와 같이 “법인을 설립하는 경우”가 아니라 “새로이 설립등기하는 경우”로 규정되어 있는 점 및 지방세법 시행령 제102조 전체가 법 제138조 제1항에서

4) 지방세법 第18條 (共有物 등에 대한 連帶納稅義務) ②法人이 分割 또는 分割合併되는 경우 分割되는法人에 대하여 分割日 또는 分割合併日 이전에 賦課되거나 納稅義務가 成立한 地方自治團體의 徵收金은 다음 各號의法人이 連帶하여 납부 또는 納入할 義務를 진다.

1. 分割되는法人
2. 分割 또는 分割合併으로 인하여 設立되는法人
3. 分割되는法人의 일부가 다른法人과 合併하여 그 다른法人이 存續하는 경우 그 다른法人(이하 “存續하는 分割合併의 相對方法人”이라 한다)
③法人이 分割 또는 分割合併으로 인하여 解散되는 경우 解散되는法人에 대하여 賦課되거나 그法人이 납부 또는 納入할 地方自治團體의 徵收金은 다음 各號의法人이 連帶하여 납부 또는 納入할 義務를 진다.
1. 分割 또는 分割合併으로 인하여 設立되는法人
2. 存續하는 分割合併의 相對方法人
⑤제1항 내지 제4항의 連帶納稅義務 또는 連帶納入義務에 관하여는 「민법」第413條 내지 第416條와 第419條, 第421條, 第423條 및 第425條 내지 第427條의 規定을 準用한다

대도시 내 법인 중과세를 규정하면서 그 중과세의 범위와 적용기준을 구체적으로 정하고 있는 점(2001.12.31. 합병의 경우도 중과세 예외로 신설개정함) 등을 비추어 조세특례제한법 제119조 제1항 제10호 및 이 경우 법인분할로 인한 중과세 제외대상은 법인설립등기 뿐만 아니라 설립시 수반되는 부동산등기까지 포함하는 것으로 본다는 행정자치부 심사청구 결정사례(제 2004-72호, 2004.3.29.)와 같이 설립당시의 것만 인정하는 것은 법문만 아무런 한계 설정 규정도 없다.

그러나 그것 자체도 기존 법인의 그것으로 볼 수 있다는 논란의 소지가 있으므로 위 쟁점 규정의 법인을 설립하는 경우는 단지 설립시점의 등기만 한정한 것이 아니고 설립법인을 분할 전 기존 법인과의 연속성에서 대도시 내 5년 이상 사업이 영위된 법인과 동일하게 보겠다는 의미가 강하다고 보는 것이 합목적성이 있다고 할 것이어서 이러한 법인이 설립 이후 새로이 취득하는 부동산등기는 중과세 제외대상으로 봄이 상당하다(행심2006-1104, 2006.12.27참조)

(1) 법인분할과 등록세 중과세 적용문제

대도시 내 법인설립 후 5년이 경과한 법인(A)이 분할을 하는 경우 새로이 신설되는 법인(B)의 경우 법인설립 후 5년 이내에 취득하는 부동산등기에 대하여 중과세문제가 발생되게 되므로 분리되는 법인이라 하더라도 기존법인으로 보아 중과세대상에서 제외하여야 하는바, 지방세법 시행령도 2001.12.31. 중과세제외대상을 「새로이 설립등기를 하는 경우」로 한정하는 것을 「법인을 설립하는 경우」로 변경하였는바, 등록세 중과세 제외대상은 「설립등기를 하는 경우」로 한정되는지 아니면 분할설립 이후 취득하는 부동산에 대하여도 등록세 중과세대상에서 제외되는지가 쟁점사항이다.

이에 대하여 지방세법시행령 제102조 제6항의 규정을 보면 「분할등기일 현재 5년 이상 계속하여 사업을 영위한 대도시 내의 내국법인이 법인의 분할(법인세법시행령 제82조 제3항 제1호 내지 제3호의 요건을 갖춘 경우에 한한다)로 인하여 법인을 설립하는 경우에는 이를 중과세대상으로 보지 아니한다」라고 규정되어 있어서 법인등기 이외에 부동산등기까지 포함하는 지가 검토대상이다.

첫째, 대도시 내 기존법인의 분할에 따른 신설법인의 중과세 제외요건

- ① 대상법인 : 분할등기일 현재 5년 이상 계속하여 사업을 영위한 대도시 내의 내국법인
- ② 분할방법 : 법인의 분할(법인세법시행령 제82조 제3항 제1호 내지 제3호의 요건을 갖춘 경우에 한한다)에 의할 것
- ③ 분할결과 : 법인을 설립하는 경우

① 분할등기일 현재 5년 이상 계속하여 사업을 영위한 대도시 내의 내국법인

법인분할의 경우 분할되는 법인은 대도시설립일로부터 5년이 경과된 기준법인이어야 하므로 5년이 경과되지 아니한 경우에는 중과세되는 것이다. 또한 분할일 현재 계속하여 사업을 영위하고 있어야 하므로 휴업이나 폐업한 경우나 휴면법인인 경우에는 이에 해당되지 아니하는 것이다.

② 법인의 분할(법인세법시행령 제82조 제3항 제1호 내지 제3호의 요건을 갖춘 경우에 한한다)에 의할 것

법인의 분할방법은 상법 등에서 절차를 규정하고 있으나 중과세제외대상에 해당되기 위해서는 반드시 법인세법상 규정상 요건에 부합하여야 중과세제외대상에 해당하는 것이다. 법인세법시행령 제82조 제3항 제1호 내지 제3호의 요건은 다음과 같다.

- ① 분리하여 사업이 가능한 독립된 사업부문을 분할하는 것일 것
- ② 분할하는 사업부문의 자산 및 부채가 포괄적으로 승계될 것. 다만, 공동으로 사용하던 자산, 채무자의 변경이 불가능한 부채 등 분할하기 어려운 자산과 부채 등으로서 재정경제부령이 정하는 것의 경우에는 그러하지 아니하다.
- ③ 분할법인(소멸한 분할합병의 상대방법인을 포함한다)만의 출자에 의하여 분할하는 것일 것

여기서 「공동으로 사용하던 자산, 채무자의 변경이 불가능한 부채 등 분할하기 어려운 자산과 부채 등으로서 재정경제부령이 정하는 것」의 범위는 다음의 자산 및 부채를 말한다(법인세법시행규칙 제41조의 2 참조).

① 자산

- 가. 변전시설·폐수처리시설·전력시설·용수시설·증기시설
- 나. 사무실·창고·식당·연수원·사택
- 다. 기타 물리적으로 분할이 불가능한 공동의 생산시설 및 사업지원시설과 그 부속토지

② 부채

- 가. 지급어음
- 나. 차입조건상 차입자의 명의변경이 제한된 차입금
- 다. 분할로 인하여 약정상 차입자의 차입조건이 불리하게 변경되는 차입금
- 라. 분할되는 사업부문에 직접 사용되지 아니한 공동의 차입금

둘째, 중과세제외대상 범위

지방세법시행령 제102조의 제6항의 규정에서 「분할등기일 현재 5년 이상 계속하여 사업을 영위한 대도시 내의 내국법인이 법인의 분할(법인세법시행령 제82조 제3항 제1호 내지 제3호의 요건을 갖춘 경우에 한한다)로 인하여 법인을 설립하는 경우에는 이를 중과세대상으로 보지 아니한다」라고 규정하고 있는바, 여기서 중과세대상에서 제외되는 부분은 첫째, 분할로 취득하는 부동산등기에 대하여 중과세대상으로 보지 아니할 것인지 아니면 둘째, 분할로 취득하는 부동산등기와 그 분할등기 이후로부터 취득하는 일체의 부동산등기에 대하여도 등록세 중과세대상에서 제외대상에 해당하는 것인가?

이에 대하여 「법인분할로 인하여 법인을 설립하는 경우에는 이를 중과세대상으로 보지 아니한다」라고 하는 것은 법인을 설립하는 경우 그 분할에 따른 부동산등기에 대하여만 등록세 중과세제외대상으로 하는 것으로 볼 수 있으나, 법인을 설립하는 경우에는 이를 중과세대상으로 보지 아니한다고 하는 것을 법인분할로 법인설립이 되더라도 신설법인으로 보지 아니하겠다는 의미로 볼 수도 있는 것이다.

이 부분에 대하여 법인분할과 관련된 부동산등기에 대하여만 중과세 제외하고 그 이후에 등기하는 부동산에 대하여 중과세하는 것은 아니며, 법인을 설립하는 경우에도 중과세하지 아니하겠다고 하는 것은 법인설립을 대도시 내 법인신설로 보지 아니한 것이기 때문에 당연히 그 설립 이후에 취득하는 부동산등기에 대하여도 이를 등록세 중과세대상에서 제외하도록 하는 것이 타당하다고 사료된다. 또한 법인분할은 기존법인을 분할한 것으로 기존법인 존속성을 인정하는 범위 내에서 등기형식상 신설등기를 하더라도 법인설립으로 보지 아니하겠다는 것이기 때문이다.⁵⁾

사례 분할신설법인의 등록세 중과세 적용 판단

대도시 내에서 설립한지 5년이 경과된 법인이 분할로 인하여 설립된 법인에 대하여 등록세를 중과세 하지 아니하는 것은 형식상 법인설립등기를 함으로써 대도시 내에서 새로이 법인이 설립되지만 사실상으로는 종전의 법인의 일부가 분할되어 계속 존속하는 것이므로 중과세대상에서 제외하는 것으로서 법인분할로 인한 중과세 제외대상은 법인설립 등기 뿐 아니라 부동산 등기까지 포함되는 것(행정자치부 지방세심사 2004-72, 2004.3.29.)이므로 분할로 인하여 신설된 법인이 5년 이내에 하는 자본증가 등기는 등록세 중과세 대상이 되지 아니함.(행자부 세정-902, 2005.5.26.)

- 이 해석은 종전의 유권해석을 변경한 것임.

5) 이 경우 대조시내 법인신설등기를 하더라도 법인분할로 신설된 경우에는 법인격이 종전 법인의 법인격을 승계된 만큼 종전의 법인 설립등기일을 기준으로 5년여부를 판단하여야 하기 때문이다.

(사례) 중과제외업종과 중과업종의 안분방법

1. 상법의 규정에 따라 회사분할을 하고 분할법인이 중과제외업종과 대상업종을 겸업하는 경우에 해당되므로 분할 후 증자등기를 하는 경우에는 증자등기당시의 당해 사업연도 업종별 매출액비율이나 매출액이 없는 경우 업종별 유형자산비율에 따라 등록세를 납부하여야 하는 것이다
2. 자본등기에 대하여 지방세법시행령 제102조 제8항에서 총매출액을 기준으로 안분하도록 규정하고 있는 것은 자본금등기의 발생원인에 따라 이를 구분하여 과세함으로서 중과세의 합리성을 도모하기 위한 것으로서 이러한 입법취지에 비추어 볼 때, 동 규정에서의 매출액이라 함은 법인의 사업활동과 관련하여 일상적 반복적으로 발생한 영업수입을 의미하는 것으로 보아야 할 것이므로, 금융지주회사의 회계처리준칙에서 지분법평가이익을 영업수익으로 계상하도록 하고 있는 점을 볼 때, 일반 지주회사의 경우에도 지분법평가이익의 경우 지방세법시행령 제102조 제8항에서 규정하는 매출액에 포함되는 것으로 보는 것이 타당하며, 매출액을 판단함에 있어서 중과제외업종과 관련하여 발생한 수입은 당해 중과제외업종에 해당하는 매출액으로 보는 것이 타당한 것임(행자부 세정 13430-40, 2003.1.15.)

(2) 법인 재분할

상법 제530조의 2 및 제530조의 3의 규정에 의하여 회사는 분할에 의하여 1개 또는 수개의 회사를 설립할 수 있을 뿐만 아니라, 1개 또는 수개의 존립중의 회사와 합병(분합합병)할 수 있고, 1개 또는 수개의 회사를 설립함과 동시에 분합합병(신설분합합병)할 수 있으며, 해산 후의 회사는 존립중의 회사를 존속하는 회사로 하거나 새로 회사를 설립하는 경우에 한하여 분할 또는 분합합병할 수 있으므로 법인의 분할에 의하여 새로 설립되는 경우에는 신설법인은 종전의 분할되는 법인의 인격을 그대로 승계한 것으로 볼 수 있는 것인가?

이에 대하여 분할설립의 경우 종전에 없는 새로운 법인이 발생되는 것이므로 신설법인이 취득하는 부동산등기의 경우에는 지방세법 제138조 제1항 제3호의 규정에 의거 대도시 내에서의 법인의 설립과 지점 또는 분사무소의 설치 및 대도시 내로의 법인의 본점·주사무소 지점 또는 분사무소의 전입에 따른 부동산등기와 그 설립·설치·전입 이후의 부동산등기에 대하여는 3배 중과세되는 것이다.

그러나 분합합병되거나 신설분합합병되는 경우에는 종전에 없었던 지점이 발생된 것이 아니고 종전에 있던 사업장을 그대로 인계된 것이 불과하기 때문에 새로운 지점 등의 설치로 볼 수는 없는 것이다.

법인의 합병으로 신설합병이 되거나 흡수합병이라고 하더라도 소멸법인의 지점을 그 자리에 존속법인의 지점으로 변경하여 그 후에 취득하는 부동산등기에 대하여는 새로운 지점의 설치 이후의 부동산등기로 보아 등록세를 중과세할 것인가?

① 법인의 합병이란 2 이상의 법인이 상법에 의하여 하나의 법인의 되어 청산절차를 그치지 아니하고 1개 이상의 법인이 소멸되거나 권리의무를 포괄적으로 이전하는 일체의 행위를 말하며 법인의 합병에는 신설합병과 흡수합병의 두 가지 형태가 있고 합병의 시기는 법인의 본점 또는 주사무소소재지에서 합병등기를 마친 때를 말하고 있을 뿐만 아니라 지방세법 제15조에서 법인이 합병을 하였을 경우 합병 후 존속하는 법인과 합병으로 인하여 설립된 법인은 합병으로 인하여 소멸된 법인의 합병 전 사실에 대하여 부과할 지방자치단체의 징수금 또는 피합병법인이 납부 또는 납입할 지방자치단체의 징수금을 납부할 의무를 진다라고 규정하고 있다.

이와 같은 지방세법상의 합병관련규정을 볼 때에 합병으로 인하여 종전의 소멸법인의 권리의무를 포괄적으로 이전하는 일체의 행위형태로서 합병에 따라 존속법인의 지점으로 소속을 변경하여 설치하는 것은 새로운 지점의 설치로 볼 수가 없는 인격승계의 입장을 취하고 있는 것이다.

② 대법원 판례(대법원 92누12742, 1993.5.25.)에서와 같이 영업양수도계약에 따라 종전 법인으로부터 영업 및 관련자산 일체를 양수하게 됨으로써 종전 법인의 영업을 위하여 설치된 지점이 사용하고 있던 부동산을 취득함과 동시에 지점사무실을 분사무소형태로 유지시킨 것이라면 종전에 없던 새로운 사무실을 설치한 것이 아니라 종전부터 존재하고 있던 지점사무실을 소속만 존속회사의 지점으로 바꾸어 유지 존속시킨 것에 불과하기 때문에 대도시 내에서의 지점설치 이후의 부동산등기로서 등록세증과세대상에 해당하지 아니하는 것으로 보고 있는바, 대법원 판례와 같은 영업양수도 방식이 아닌 법인의 합병방식으로 종전 소멸법인의 영업 및 관련자산 일체를 양수하게 됨으로써 종전 법인의 영업을 위하여 설치된 지점이 사용하고 있던 부동산을 취득함과 동시에 지점사무실을 분사무소 형태로 유지시킨 것이라면 종전에 없던 새로운 사무실을 설치한 것이 아니라 종전부터 존재하고 있던 지점사무실을 소속만 존속법인의 지점으로 바꾸어 유지 존속시킨 것에 불과하기 때문에 새로운 지점의 설치로 볼 수가 없는 것이다.

사례 분할법인의 재분할시 등록세 중과세 배제

법인세법시행령 제82조 제3항 제1호 내지 제3호의 요건을 갖춘 분할법인(B)이 등 요건을 갖추어 재분할하면서 최초 법인(A)으로부터 승계 받은 사업부분만을 분리하여 분할신설법인(C)을 설립하는 경우라면 분할신설법인(C)의 분할등기일 현재 5년 이상 계속하여 사업을 영위한 경우인지를 판단함에 있어 그 기간계산의 기산점은 최초 법인(A)이 신설분할법인이 승계 받은 사업을 처음 시작한 시점이 되는 것임(세정13407-344, 2003.5.1참조) (행안부 세운-1360, 2008.9.22)

5. 법인분할과 지방세 감면

(가) 개요

조세특례제한법 제119조 제1항 제10호 및 제120조 제1항 제9호의 규정의 의거 법인세법 제46조 제1항 각호(물적분할의 경우에는 동법 제47조 제1항)의 요건을 갖춘 분할로 인하여 취득하는 재산에 관한 등기와 그 요건을 갖춘 분할로 인하여 취득하는 재산에 대하여 등록세와 취득세를 감면하는바, 인적분할이든 물적분할이든 모두 감면대상으로 하고 있다.

(나) 인적분할과 물적분할의 구분 실익

단순분할이거나 물적분할로 인하여 성립되거나 존속하는 법인이 분할 또는 소멸하는 법인으로부터 취득하는 재산에 대하여 취득세와 등록세를 감면한다. 이 경우 재산의 범위는 부동산, 차량 등은 물론 저당권, 전세권 등의 권리도 포함된다. 그러나 농어촌특별세는 비과세되지 아니하기 때문에 취득세 및 등록세과세표준의 범위를 파악하여야 취득세와 등록세의 세액이 산출되는 것이며 그로부터 농어촌특별세의 납부세액을 산출할 수가 있는 것이다.

회사를 상법 제530조의 2, 제530조의 4 제2항의 규정에 의하여 수개의 회사로 분할하고 분할에 의하여 설립되는 회사는 분할되는 회사의 출자만으로 설립되고 분할되는 회사의 주주에게 그 주주가 가지고 있는 그 회사의 주식의 비율에 따라서 설립되는 회사의 주식을 발행하며, 분할에 의하여 설립되는 회사는 분할되는 회사가 출자한 부동산을 분할되는 회사의 장부가액으로 승계하는 것인바, 분할에 의하여 성립되는 회사가 취득하는 부동산과 관련한 취득세·등록세의 과세표준은 장부상 가액으로 하는지 아니면 지방세법상의 시가표준액으로 하는 것인가?

상법 제530조의 2 및 제530조의 3의 규정에 의하여 회사는 분할에 의하여 1개 또는 수개의 회사를 설립할 수 있을 뿐만 아니라, 1개 또는 수개의 존립중의 회사와 합병(분합합병)할 수 있고, 1개 또는 수개의 회사를 설립함과 동시에 분합합병(신설분합합병)할 수 있으며, 해산 후의 회사는 존립중의 회사를 존속하는 회사로 하거나 새로 회사를 설립하는 경우에 한하여 분할 또는 분합합병할 수 있다. 또한 상법 제530조의 4 제2항의 규정에 의하여 분할에 의한 회사를 설립하는 경우 분할되는 회사의 출자만으로도 설립할 수 있다. 이 경우 분할되는 회사의 주주에게 그 주주가 가지는 그 회사의 주식의 비율에 따라서 설립되는 회사의 주식이 발행을 교부하는 것이다.

즉 분할에 의하여 설립되는 회사가 분할을 원인으로 분할되는 회사의 부동산을 취득하고 분할회사의 주주에게 새로운 주식을 교부하는 것은 부동산취득에 따른 대가를 지급하는 것이라기보다는 분할되는 회사의 주주가 분할에 의하여 설립되는 회사의 주주로 지위가 변경되는 절차상의 행위에 불과한 것이기 때문에 분할에 의하여 설립되는 회사의 입장에서 볼 때에 무상으로 분할되는 회사가 소유했던 부동산을 취득한 경우에 해당하는 것이다.

따라서 분할로 인하여 신설되는 법인이 취득하는 부동산과 그 취득하는 등기시에는 부동산을 출자하는 법인에게 대가를 지급하는 것이 없고 그 소속의 주주에게 주식을 교부하는 형태이기 때문에 이와 같은 인적분할의 경우에는 무상승계취득에 해당되는 것이다. 취득세와 등록세의 과세표준은 장부상의 취득가액이 아니라 지방세법 제111조 제2항의 규정의 의한 시가표준액이 과세표준에 해당하는 것이며 등록세의 적용세율은 1,000분의 15가 이에 해당되는 것이다.

그러나 상법 제530조의 12의 규정에 의하여 물적분할로 설립되는 회사가 분할되는 회사로부터 부동산 등을 현물출자형태 등으로 취득하는 경우에는 설립되는 회사는 분할되는 출자회사에 분할로 설립되는 회사의 주식의 총수를 취득하게 되므로 취득하는 부동산에 대한 대가로서 주식을 교부하는 형태의 유상성이 인정되는 것이다. 따라서 취득세와 등록세의 과세표준은 지방세법 제111조 제5항의 규정의 의한 장부상의 취득가액이 과세표준에 해당하는 것이며 등록세의 적용세율은 1,000분의 30이 되는 것이다.

[물적분할과 인적분할의 비교]

구 분	물적분할	인적분할
근거규정(상법)	제530조의 12	제530조의 2, 제530조의 4
과세표준	사실상 취득가액	신고가액(시가표준액)
등록세 세율	1,000분의 30	1,000분의 15

조세특례제한법 제119조 제1항 제10호 및 제120조 제1항 제9호의 규정에 의하여 법인세법 제46조 제1항 각호(물적분할의 경우에는 동법 제47조 제1항)의 요건을 갖춘 분할로 인하여 취득하는 재산과 그에 관한 등기에 대하여는 취득세와 등록세를 면제하는 것이므로 기업분할에 따른 지방세는 문제가 없는 것이나 감면에 따른 농어촌특별세가 20% 부과되기 때문에 과세표준을 무엇으로 할 것인가와 등록세는 적용세율을 어느 것을 적용하느냐에 따라 세부담이 달라지기 때문이다.

사례 법인분할과 감면요건

조세특례제한법 제119조 제1항 제10호 및 제120조 제1항 제9호의 규정에 의거 법인세법 제46조 제1항 각호(불적분할의 경우에는 동법 제47조 제1항)의 요건을 갖춘 분할로 인하여 취득하는 재산에 대하여는 취득세 등을 면제도록 규정하고 있고, 법인세법 제46조 제1항 제1호의 규정에 의거 분할등기일 현재 5년이상 계속하여 사업을 영위한 내국법인이 대통령령이 정하는 바에 따라 분할하는 것일 것을 감면요건의 하나로 규정하고 있으므로 분할등기일 현재 5년이상 사업을 영위한 내국법인의 의미는 분할하는 사업부분에 관계없이 내국법인이 분할등기일 현재 5년이상 사업을 영위했는지를 기준으로 판단하는 것임(행자부 세정-547, 2004.2.11)

사례 법인분할 관련 취득세 등 감면 적용범위

조세특례제한법 제119조제1항제10호의 규정에 의하면 “법인세법 제46조제1항 각호(불적분할의 경우에는 동법 제47조제1항)의 요건을 갖춘 분할로 인하여 취득하는 재산에 관한 등기 또는 등록에 대하여는 등록세를 면제한다. 이 경우 지방세법 제138조제1항의 세율을 적용하지 아니한다고 규정하고 있으므로 인적분할 등기일 현재 5년이상 계속하여 사업을 영위한 내국법인(갑법인)이 ①분리 가능한 독립된 사업부문(레미콘 사업부문)을 분할하고 ②분할하는 사업부분의 자산 및 부채가 포괄적으로 승계되며 ③분할법인만의 출자에 의하여 분할되고 ④분할 등기일 현재 1년 이상 계속하여 사업을 영위하던 분할합병의 상대방법인(을법인)에게 포괄적으로 승계되면서 법인세법 제46조제1항제2호 및 제3호의 요건을 충족한다면 취득세 등이 면제됨(행자부 세정-1080, 2004.5.8)

※ 법인세법 제46조 ① 다음 각호의 요건을 갖춘 분할(불적분할을 제외한다)의 경우로서 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인이 분할법인 또는 소멸한 분할합병의 상대방법인의 자산을 평가하여 승계하는 경우 그 승계한 자산(대통령령이 정하는 자산에 한한다)의 가액총당해 자산에 대한 분할평가차익에 상당하는 금액은 대통령령이 정하는 바에 따라 분할등기일이 속하는 사업연도의 소득금액계산에 있어서 이를 손금에 산입할 수 있다.

1. 분할등기일 현재 5년이상 계속하여 사업을 영위한 내국법인이 대통령령이 정하는 바에 따라 분할하는 것일 것
2. 분할법인 또는 소멸한 분할합병의 상대방법인의 주주가 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인으로부터 받은 분할대가의 전액(분할합병의 경우에는 제44조제1항제2호의 비율이상)이 주식이고 그 주식이 분할법인 또는 소멸한 분할합병의 상대방법인의 주주가 소유하던 주식의 비율에 따라 배정될 것
3. 분할신설법인 또는 분할합병의 상대방법인이 분할등기일이 속하는 사업연도의 종료일 까지 분할법인 또는 소멸한 분할합병의 상대방법인으로부터 승계받은 사업을 계속 영위할 것

사례 법인분할에 따른 감면적용

법인세법 제46조제1항 각호 및 같은 법 시행령 제82조제3항제1호 내지 제3호의 요건을 갖춘 분할로 인하여 취득(등기)하는 경우라면 조세특례제한법 제119조제1항제10호 및 같은 법 제120조제1항제9호의 규정에 의거 취득세(등록세)가 면제되는 것이며, 지방세법시행령 제102조제6항의 규정에 의거 분할등기일 현재 5년 이상 계속하여 사업을 영위한 대도시내의 내국법인이 법인의 분할(법인세법시행령 제82조제3항제1호 내지 제3호의 요건을 갖춘 경우에 한한다)로 인하여 법인을 설립하는 경우에는 등록세의 종과세 대상에서 제외되는 것임(행자부 세정-2624, 2004.8.19)

사례 법인분할에 따른 매각시 감면의 정당한 사유 판단

법인이 유통사업을 영위하기 위해 유통사업용 부동산을 취득하여 직접 사용한 후, 법인세법 제46조 제1항 각호(물적분할의 경우에는 동법 제47조 제1항)의 요건을 갖춘 법인분할로 인하여 분할신설법인이 취득한 유통사업용 부동산이 조세특례제한법 제119조 제1항 제10호 및 제120조 제1항 제9호의 규정에 의한 취득세 및 등록세의 면제요건을 충족하였다면 분할전의 법인이 취득한 유통사업용 부동산을 그 사용일부터 2년이상 직접 사용하지 아니하고 분할신설 법인에게 이전(매각)한 데에는 정당한 사유가 있음(행자부 세정-4730, 2004.12.24)

사례 법인분할의 요건

조세특례제한법 제120조 제1항 제9호의 규정에 의거 법인세법 제46조 제1항 각호의 요건을 갖춘 분할로 인하여 취득하는 재산에 대하여는 취득세를 면제토록 규정하고 있고, 법인세법 제46조 제1항의 규정에 의거 분할등기일 현재 5년 이상 계속하여 사업을 영위한 내국법인이 대통령령이 정하는 바에 따라 분할하는 것일 것 등의 요건을 갖춘 분할에 한하도록 규정하고 있음. 설립된지 5년 이상 된 골프장사업을 목적사업으로 하는 자회사를 흡수합병한 5년 이상된 법인이 골프장사업부분을 법인세법 제46조의 요건을 충족하는 분할을 하는 경우라면 분할등기일 현재 5년 이상 계속하여 사업을 영위한 내국법인이 분할하는 것에 해당되는 것임(행자부 세정-1517, 2003.10.15.).

사례 기업분할과 회원권의 취득세감면 판단

조세특례제한법 제120조 제1항 제9호의 규정에 의거 법인세법 제46조 제1항 각호의 요건을 갖춘 분할로 인하여 취득하는 재산에 대하여는 취득세를 면제토록 규정하고 있으나 기업분할로 인하여 회원권을 취득하는 경우라면 분할로 인하여 취득세감면대상이 되는 것은 법인세법 제46조 제1항 및 동법시행령 제82조 제1항의 규정에 따라 토지 및 건축물에 한하는 것이므로 취득세감면대상에 해당되지 아니함(행자부 세정-630, 2003.7.28.).

사례 분할법인의 감면요건

조세특례제한법 제119조 제1항 제10호에서 법인세법 제46조 제1항 각호(불적분할의 경우에는 동법 제47조 제1항)의 요건을 갖춘 분할로 인하여 취득하는 재산에 관한 등기에 대하여 등록세를 면제하도록 규정하고 있고, 법인세법 제46조 제1항 제1호에서 분할법인의 범위를 분할등기일 현재 5년 이상 사업을 영위한 내국법인이 대통령령이 정하는 바에 따라 분할하는 경우로 규정하고 있으므로, 5년 이상 계속하여 사업을 영위한 내국법인이 분할함에 따라 분할신설법인 또는 분합병의 상대방법인이 분할로 인하여 분할 전 법인의 자산을 양수받아 이를 등기하는 경우 등록세가 면제되는 것임(행자부 세정-185, 2003.6.16.).

사례 법인분할과 농어촌특별세의 비과세 범위

농어촌특별세법 제4조 제12호 및 동법시행령 제6조 제1호의 규정에 의거 조세특례제한법 제119조 제1항 제10호 및 제120조 제2항 제9호의 규정에 의하여 취득세와 등록세를 감면받은 경우 이에 부가되는 농어촌특별세를 비과세하도록 규정하고 있으므로 조세특례제한법 제119조 제1항 제10호 및 제120조 제1항 제9호의 규정에 의거 취득세와 등록세를 감면받았는지 여부는 과세권자가 사실조사하여 판단할 사항이며, 상법상 제11절(회사의 분할) 제530조의 2 제3항의 규정에 의거 회사는 분할에 의하여 1개 또는 수개의 회사를 설립함과 동시에 분합병할 수 있도록 규정하고 있으므로 분합병의 경우도 분할의 일종으로 보는 것임(행자부 세정-131, 2003.6.10.).

사례 기업분할 감면

조세특례제한법 제119조 제1항 제10호 및 제120조 제1항 제9호의 규정에 의거 법인세법 제46조 제1항 각호의 요건을 갖춘 분할로 인하여 취득하는 재산에 대하여는 취득세와 등록세를 면제도록 규정하고 있으므로 회사분할을 통하여 지주회사로 전환함에 있어 투자주식 및 그와 관련한 자산만을 분할하여 지주회사로 전환하는 경우에도 분리하여 사업이 가능한 독립된 사업부분의 분할에 해당(재경부 법인 46012-146, 2001.8.28. 참조)하는 것이므로 분할계획서상에 기재된 부동산을 취득하는 경우로서 법인세법 제46조 제1항 각호의 다른 요건을 충족하는 경우라면 취득세 등의 감면대상에 해당되는 것임(행자부 세정 13407-411, 2003.5.19.).

사례 법인분할과 감면요건

조세특례제한법 제119조 제1항 제10호 및 제120조 제1항 제9호의 규정에 의거 법인세법 제46조 제1항 각호의 요건을 갖춘 분할로 인하여 취득하는 재산에 대하여는 취득세와 등록세를 면제도록 규정하고 있고, 법인세법 제46조 제1항 제1호의 규정에 의거 분할등기일 현재 5년 이상 계속하여 사업을 영위한 내국법인이 대통령령이 정하는 바에 따라 분할하는 것일 것으로 규정하고 있으므로 5년 이상 사업을 영위한 기존법인을 분할하여 사업을 1년 이상 영위한 분할법인

이 기준법인으로부터 승계한 사업부분을 다시 분할하는 경우라면 분할등기일 현재 5년 이상 계속하여 사업을 영위했는지 여부의 판단은 기준법인으로부터 승계받은 사업부분의 경우 기준법인이 영위한 사업기간을 포함하여 계산하는 것임(행자부 세정 13407-344, 2003.5.1.).

- 법인의 분할의 경우 종전법인의 분할 전 사업을 계속하여 5년 이상 영위하여야 감면대상이나 분할 이후 다시 재분할하는 경우에는 동일하게 계속적으로 사업을 영위하는 것으로 보는 것임.

사례 물적분할과 감면범위

조세특례제한법 제119조 제1항 제10호와 법인세법 제47조 제1항의 규정에 의하여 분할등기일 현재 5년 이상 계속하여 사업을 내국법인이 물적분할하는 경우로서 법인세법 제46조 제1항 각호의 요건을 충족하는 경우에 분할로 인하여 취득하는 재산에 관한 등기에 대하여 등록세를 면제하도록 규정하고 있는바, 면제요건 중 한 가지 요건으로서 분할등기일 현재 5년 이상 계속하여 사업을 영위한 법인이 물적분할하는 경우라고 규정하고 있을 뿐, 분할하는 사업부분이 5년 이상 영위한 사업이어야 한다고 규정하고 있지는 아니하므로 귀 질의의 경우와 같이 비록 분할하는 사업부분이 5년 이상 영위한 사업에 해당되지 않는다 하더라도 당해 분할법인이 5년 이상 계속하여 사업을 영위한 법인에 해당되는 경우로서 법인세법 제46조 제1항 각호의 요건을 갖춘 경우에는 분할로 인하여 취득하는 재산에 관한 등기에 대하여 등록세면제대상에 해당하는 것임(행자부 세정 13430-1222, 2002.12.24.).

사례 법인분할과 감면요건

조세특례제한법 제119조 제1항 제10호 및 제120조 제1항 제9호의 규정에 의거 법인세법 제46조 제1항 각호(물적분할의 경우에는 동법 제47조 제1항)의 요건을 갖춘 분할로 인하여 취득하는 재산에 대하여는 취득세 등을 면제도록 규정하고 있고, 법인세법 제46조 제1항 제1호의 규정에 의거 분할등기일 현재 5년이상 계속하여 사업을 영위한 내국법인이 대통령령이 정하는 바에 따라 분할하는 것일 것을 감면요건의 하나로 규정하고 있으므로 분할등기일 현재 5년이상 사업을 영위한 내국법인의 의미는 분할하는 사업부분에 관계없이 내국법인이 분할등기일 현재 5년이상 사업을 영위했는지를 기준으로 판단하는 것임(행자부 세정-547, 2004.2.11)

사례 기업분할과 사업영위 범위 판단

법인세법 제47조 제1항의 요건을 충족하는 기업분할로서 분할된 기업이 분할되기 전부터 영위하던 사업을 계속하는 경우라면 「사업을 1년 이상 계속하여 영위한 기업인지 여부」를 판단함에 있어서는 분할되기 전 분할법인의 사업기간을 포함(재경부 법인 46012-84, 2002.4.24. 유권해석 참조)하여 판단함(행자부 세정 13407-505, 2002.5.30.).

7. 법인분할과 연대납세의무

회사의 분할은 하나의 회사가 둘 이상의 독립된 회사로 분리되는 현상으로서 상법상의 조직변경에 해당하는 것을 말하며, 그 결과 본래의 회사는 소멸·축소된 상태로 존속되고 그 회사의 주주는 본래의 회사의 권리와 의무를 승계한 회사의 주식을 취득하게 되는 것이다.

그러나 분할로 인하여 신설회사 또는 분할합병의 상대방회사의 주식을 분할되는 회사의 주주에게 귀속시키지 아니하고 분할되는 회사가 그대로 소유하는 경우를 물적 분할이라고 한다.

따라서 지방세에 대한 체납이 발생한 경우 첫째로, 법인이 분할 또는 분할합병되는 경우 분할되는 법인에 대하여 분할일 또는 분할합병일 이전에 부과되거나 납세의무가 성립한 지방자치단체의 징수금은 「분할되는 법인, 분할 또는 분할합병으로 인하여 설립되는 법인, 분할되는 법인의 일부가 다른 법인과 합병하여 그 다른 법인이 존속하는 경우 그 다른 법인(존속하는 분할합병의 상대방법인)」이 연대하여 납부 또는 납입할 의무를 진다.

또한 법인이 분할 또는 분할합병으로 인하여 해산되는 경우 해산되는 법인에 대하여 부과되거나 그 법인이 납부 또는 납입할 지방자치단체의 징수금은 「분할 또는 분할합병으로 인하여 설립되는 법인, 존속하는 분할합병의 상대방법인」이 연대하여 납부 또는 납입할 의무를 진다(상법 §530의 9 참조).

8. 법인분할과 합병

(가) 법인합병의 의의

법인의 합병으로 인한 취득의 경우에는 취득세를 비과세하는 것이나 법인의 합병으로 인하여 취득한 물건이 중과세대상에 해당하게 되는 경우에는 그러하지 아니하다. 그렇다면 법인을 합병함으로써 취득하는 경우 존속법인은 소멸법인이 소유하고 있는 부동산을 취득하게 되는데, 이 경우 법인 합병으로 존속법인이 소멸법인소유의 과세대상물건을 취득한 것인가?

법인의 합병을 첫째, 소멸법인의 자산을 양도·양수하는 형태로 보는 방법(현물출자설, 자산양도설) 둘째, 소멸법인의 인격 그 자체를 승계하는 형태로 보는 방법(인격승계설)으로 나누어 볼 수가 있다. 인격승계설의 입장에서 보게 되면 존속법인이 소멸법인의 인격을 승계하게 되므로 소멸법인의 부동산을 존속법인이 새롭게 취득한 것이 아니라 소멸법인의 명의를 존속법인의 명의로 변경한 것에 불과한 것이므로 취득이라는 행위 자체가 없어 납세의무가 발생되지 아니하게 되는 것이다.

현물출자(자산양도)설의 입장에서 보게 되면 법인합병은 소멸법인의 소유자산을 존속법인에게 무상으로 양도하는 것으로 보기 때문에 존속법인은 소멸법인 소유자산을 무상으로 취득하게 되어 새로운 취득의 지위에 서게 되는 것이다. 이에 따라 취득세납세의무가 발생되나, 지방세법상에서는 형식적인 취득의 일종으로 보아 취득세를 비과세하고 있는 것이다. 따라서 지방세법상에서는 인격승계설의 입장에서 과세입장을 정립하기보다는 현물출자(자산양도)설의 입장에서 과세입장을 정립한 것으로 보아진다(법 §110 4호 참조).

왜냐하면 지방세법 제110조 제4호의 규정을 미루어 보면, 인격승계설의 입장에서 보면 당연히 취득세문제가 발생되지 아니하기 때문에 비과세규정 자체가 불필요한 것으로 볼 수가 있는 것이다. 그러나 이 규정을 당연히 비과세하여야 함에도 불구하고 과세할 수가 있으므로 과세권자의 자의적인 과세를 방지하기 위한 훈시적 규정으로 보아야 한다는 견해도 있으며, 현물출자설에 입각하여 합병으로 자산의 양수도가 있었음에도 불구하고 그 이전이 합병으로 인한 형식적인 취득이기 때문에 취득을 전제로 과세권자가 과세권을 포기하는 규정으로 보아야 한다는 견해도 있다.

인격합일설(인격승계설)	현물출자설(자산양도설)
<ul style="list-style-type: none"> ⑦ 2개 이상의 회사가 특수한 계약에 의하여 1개의 회사로 합일되는 법률사실이 합병을 통하여 재산의 이전과 사원의 수용이 이루어진다는 견해 ⑧ 재산의 이전과 사원의 수용 등 합병의 효과를 외부적·현상적으로 파악 	<ul style="list-style-type: none"> ⑦ 소멸회사에 영업 전부를 현물출자하여 자본을 증가하거나 회사를 신설하는 것 ⑧ 종류 <ul style="list-style-type: none"> - 회사현물출자설 : 출자에 의하여 취득하는 합병회사의 주식을 회사가 취득 - 주주현물출자설 : 합병되는 회사의 주주가 직접 취득

이는 동법 제110조 제4호 단서규정에 의거 합병 이후 사치성재산 등이 되는 경우에는 추징하겠다는 취지에서 비추어 볼 때 합병을 원인으로 한 취득행위가 있다는 것을 전제로 하는 것이기 때문에 단순한 소멸법인의 인격을 존속법인이 승계한 것으로는 볼 수가 없는 것이다. 따라서 합병으로 취득한 경우라도 취득행위는 존재한다는 것을 전제로 하고 있는 것이다. 만약 이를 인격승계설의 입장에서 본다면 소멸법인의 고유목적사업을 존속법인이 그대로 승계하는 것이므로 당초 소멸법인이 취득한 날을 기준으로 사용 여부를 판단하여야 하는 문제가 발생되는 것이며, 사치성재산에 대한 과세문제도 합병당시 사치성재산인 경우에는 중과문제가 발생되지 아니할 것이다.

구 분	합 병	영업양도
방식	합병절차가 법정되어 있음.	거래행위로서 방식에 제한 없음.
대상	회사간에만 가능	제한 없음.
성질	회사의 재산과 채권·채무가 포괄승계	재산은 특정승계되고, 채권·채무의 양도·양수행위가 별도 필요
사원	사원·사용인도 자동적으로 수용	사원의 지위변동이 없고 사용인도 당연 수용되지 아니함.

(나) 취득세와의 관계

(1) 내용

법인의 합병으로 인하여 소멸법인의 부동산 등을 존속하는 법인이 취득하는 경우에는 지방세법 제110조 제4호의 규정에 의거 취득세가 비과세되나 법인의 합병으로 인하여 취득하는 과세물건이 합병 후에 동법 제112조의 2(사치성재산 등)에 의한 과세대상물건이 되는 경우에는 비과세되지 아니한다. 따라서 법인의 합병으로 인하여 취득하는 지방세과세대상물건이 고급주택, 고급오락장 등 사치성재산에 해당되는 경우에는 비과세되지 아니하고 법인합병 후 존속법인이 취득하는 토지가 고급오락장에 해당되는 경우에는 당초 합병으로 비과세하였다고 하더라도 중과추징하는 것이므로 추징하게 된다면 그 합병일에 과세표준을 파악해야 하는 것이다.

(2) 취득시기와 합병절차

합병을 하자면 먼저 합병당사회사의 대표자가 합병에 관하여 합병기본합의서를 작성하는 등 협의를 하고 협의가 성립한 때에는 당사자간에 합병계약이 체결된다. 그러면 합병계약서는 합병결의에 의하여 그 효력이 생긴다. 따라서 합병계약은 일반적으로 합병결의의 성립을 전제조건으로 하여 체결되며, 합병결의는 합명회사 또는 합자회사에서는 총사원의 동의로서 이를 행하며 주식회사 및 유한회사에서는 주주총회 또는 사원총회의 특별결의에 의하여야 한다. 합병에 있어서는 회사채권자 보호를 위하여 이의신청의 공고·최고의 절차를 두고 있다.

즉 합병회사는 합병결의가 있는 날로부터 2주간 내에 회사채권자에 대하여 합병에 이의가 있으면 2월 이상의 일정기간 내에 이의를 제출할 뜻을 공고하고 또 알고 있는 채권자에게는 각별히 이를 최고하여야 한다. 효과로는 채권자가 위 기간 내에 이의를 진술하지 않는 때에는 합병을 승인한 것으로 보게 되며, 이의를 제출한 때에는 채권자에게 변제를 목적으로 한

상당한 재산을 신탁회사에 신탁을 하여야 한다. 합병절차가 종결한 때에는 본점소재지에서 2주간, 지점소재지에서는 3주간 이내에 존속회사에 있어서는 변경등기를 하고, 신설회사에 있어서는 설립등기, 소멸회사에 있어서는 해산등기를 하여야만 한다.

합병에 대한 성격을 인격승계설의 입장에서 보면 인격자체의 승계가 되므로 별도의 취득행위가 없는 것으로 판단할 때 취득시기라는 것이 발생될 여지가 없으며, 현물출자설(자산양도설)에 입각할 때 소멸법인의 소유재산을 존속법인으로 이전하게 되므로 취득의 문제가 발생되고 이에 따라 취득을 전제로 한다면 취득시기는 어느 시점부터 보아야 하는가 하는 문제가 있으며 이에 대한 판단이 필요한 것이다. 이에 따라 합병에 의한 취득은 「합병일」에 소멸법인의 부동산을 존속법인의 명의로 이전함으로써 이루어지는 것이므로 그때 비로소 배타적지배권을 행사할 수 있는 지위에 설 수 있게 되는 것이다.

사례 법인합병시 취득시기 판단

법인의 합병으로 인하여 소멸법인소유 부동산은 존속법인 명의로 소유권을 이전할 때에는 합병일이 취득시기가 되는 것임. (내무부 세정 13407-399, 1997.11.6.)

(3) 합병과 과세표준

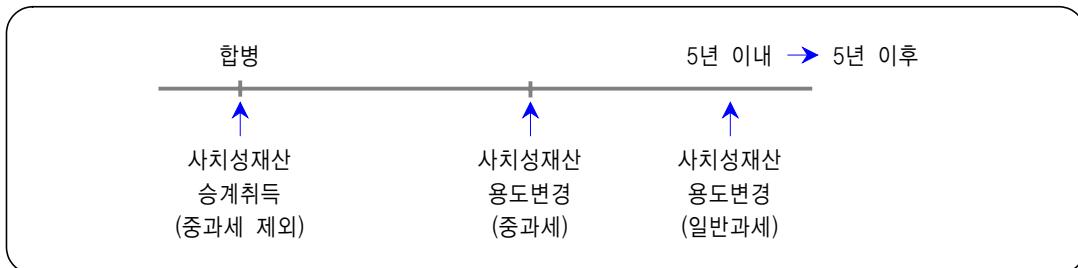
합병에 의한 취득은 소멸법인의 재산 등을 존속법인으로 이전하게 되므로 존속법인은 무상으로 소멸법인의 재산을 취득하게 되므로 무상취득의 형태를 띠게 된다. 합병에 의해 존속법인이 취득하는 부동산 등의 가격은 무상취득이므로 지방세법 제111조 제5항에 규정하고 있는 사실상의 취득가격을 과세표준으로 할 수 없기 때문에 비록 존속법인의 취득가격을 임의로 평가하여 법인장부에 등재하였다고 하더라도 그 장부상 등재한 가격을 사실상 취득가격으로 볼 수 없는 것이다. 왜냐하면 법인의 장부가격이라는 것은 사실상 취득가격을 입증하는 서류로는 볼 수 있으나 증여·합병 등으로 무상승계취득하는 경우에는 사실상 취득가격을 법인장부에 등재하는 것이 아니고 법인장부에 등재되는 금액은 당해 존속법인이 임의적으로 평가한 금액이기 때문이다.

따라서 무상증여, 합병 등으로 취득하는 경우 법인장부상 가액을 취득가격으로 볼 수 없으므로 장부상 기재된 취득가격이 아닌 당해 취득세과세대상물건의 시가표준액을 과세표준으로 하여야 한다. 따라서 법인의 비업무용 토지로서 중과세될 때에도 법인장부상 토지계정상의 가액을 과세표준으로 하는 것이 아니라 토지는 개별공시지가에 시도지사가 고시한 취득세·등록세 적용비율을 곱하여 산출한 토지의 시가표준액을 과세표준으로 하여야 하는 것이다.

(4) 사치성재산 등에 대한 중과추징

지방세법 제110조 제4호 단서규정에 의거 1997.10.1. 이후부터는 법인의 합병으로 인하여 취득한 과세물건이 합병 후에 사치성재산 등에 해당하게 되는 경우에는 중과추징되는 것이다. 즉 합병으로 인하여 취득한 과세물건이 합병 후에 사치성재산, 즉 별장·골프장·고급주택 또는 고급오락장이 되거나 대도시 내에서 공장의 신·증설, 본점 또는 주사무소의 사업용 부동산이 된 때에는 취득세를 중과 추징하게 되는 것이나 합병당시에 중과세대상물건이 있는 경우에는 비과세되는 것이며 중과세추징대상에서 제외되는 것이다.

또한 합병으로 일반건축물을 증축·개수하여 고급주택, 고급오락장이 된 경우에는 그 증가되는 건축물의 가액에 대하여 중과세세율을 적용하며, 공장의 신·증설의 경우에 사업용 과세물건의 소유자와 공장을 신설 또는 증설한 자가 다른 때에는 그 사업용 과세물건의 소유자가 공장을 신설·증설한 것으로 보아 중과세하는 것이다. 그러므로 법인이 합병으로 인하여 소멸법인의 부동산 등을 승계취득하여 존속법인이 사치성재산으로 새로 사용하더라도 합병으로 인한 승계취득당시에 중과세되는 것이며, 존속법인이 합병 이후 5년 이내에 사치성재산 등 중과세대상물건으로 용도를 변경하는 경우에도 취득세가 중과세되는 것이다.



9. 법인분할과 정당한 사유 관계

(가) 의의

정당한 사유는 원칙적으로 당해 법인에게 책임을 물을 수가 없는 사실적인 사유로서 귀책사유가 당해 법인에게 없는 경우에는 정당한 사유에 해당하는 것이다. 즉 정당한 사유는 법령에 의한 금지·제한 등 그 법인이 마음대로 할 수 없는 외부적인 사유는 물론 고유사무에 사용하기 위한 정상적인 노력을 다하였음에도 시간적인 여유가 없어 예상기간을 넘긴 내부적인 사유도 포함한다고 할 것이고, 나아가 그 정당한 사유의 유무를 판단함에 있어서는

그 종과의 입법취지를 충분히 고려하면서 그 해당 법인이 영리법인인지 아니면 비영리법인 인지의 여부, 토지의 취득목적과 경위, 그 취득목적과 규모에 비추어 이를 고유목적에 사용하는 데 걸리는 준비기간의 장단, 고유목적에 사용할 수 없는 법령상, 사실상의 장애사유 및 그 장애정도, 당해 법인이 토지를 고유사무에 사용하기 위한 진지한 노력을 다하였는지 여부 등을 참작하여 구체적인 사안에 따라 개별적으로 판단하여야 할 것이다(대법원 93누 2957, 1994.11.18. 참조).

정당한 사유의 유형은 크게 나누어 법인의 외부사유와 내부사유로 구분할 수 있으나 실제에 있어서는 구체적 개별사안별로 상이하기 때문에 실무처리에 있어서는 개별 사안별로 판단할 수밖에 없는 것이며 이에 대한 해석사례가 가장 많이 있는 편이다. 그리고 건축공사중과 정당한 사유를 판단함에 있어서 건축공사에 착공한 때에는 별도의 규정이 없더라도 판례 등을 고려 할 때, 당해 사업에 사용하기 위한 정당한 사유가 있는 경우로 인정하고 있으며, 그 시기는 건축물의 건축공사를 착공한 때(착공일이 분명하지 아니한 때에는 착공신고서 제출일을 착공 일로 봄)로부터 당해 사업에 직접 사용하지 못한 정당한 사유가 있는 것으로 본다. 다만 건축공사에 착공한 후 정당한 사유 없이 건축공사를 중단하였다면 정당한 사유기간이 그때부터 없는 것으로 보는 것이다.

(나) 법인분할과 정당한 사유

종전의 피분할법인이 취득한 부동산에 대하여 감면을 받은 후 유예기간내에 정당한 상 없이 직접 사용하지 아니한 경우에는 기 감면한 취득세 등을 추징하도록 하고 있으므로 그 부동산을 직접 사용하지 못한 사유가 법인의 분할로 인한 경우라면 그 법인분할이 정당한 사유에 해당하는가 여부가 쟁점사항이다.

법인분합은 종전 피분할 법인의 법인격을 승계하여 권리 의무도 할 뿐만 아니라 종전의 사업을 신설 법인이 영위하는 것이므로 법인의 분할로 인하여 종전 피분할 법인이 유예기간내에 사용하지 못한 사유가 발생하였다면 고유사무에 사용하기 위한 정상적인 노력을 다하였음에도 불구하고 당해 피분할 법인은 사용하지 못하고 신설되는 분할법인이 사용하게 됨으로서 종전 감면 받은 피분할 법인의 입장에서 보면 직접 사용하지 아니하고 감면 받은 부동산을 양도하는 결과가 초래하게 되는 것이다.

이와 같이 법인분합은 종전 피분할 법인의 부동산을 분할법인에게 이전하게 됨으로서 직접 사용을 하지 못하게 되나 분할로 인하여 부득기 소유 부동산을 분할법인에게 이전하여야 하기 때문에 유예기간내에 직접 사용할 수가 없는 정당한 사유가 있는 것으로 해석되어야 한다.

(사례) 법인분할에 따른 매각시 감면의 정당한 사유 판단

법인이 유통사업을 영위하기 위해 유통사업용 부동산을 취득하여 직접 사용한 후, 법인세법 제46조 제1항 각호(물적분할의 경우에는 동법 제47조 제1항)의 요건을 갖춘 법인분할로 인하여 분할신설법인이 취득한 유통사업용 부동산이 조세특례제한법 제119조 제1항 제10호 및 제120조 제1항 제9호의 규정에 의한 취득세 및 등록세의 면제요건을 충족하였다면 분할전의 법인이 취득한 유통사업용 부동산을 그 사용일부터 2년이상 직접 사용하지 아니하고 분할신설법인에게 이전(매각)한 데에는 정당한 사유가 있음(행자부 세정-4730, 2004.12.24)

(사례) 창업의 범위 판단

법인분할을 통하여 새로이 설립한 법인이 동종의 사업을 영위하는 경우라면 동법 제6조 제4항 제1호에 해당되어 창업으로 보지 아니하는 것임(행자부 세정-2366, 2004.8.5.)

