

# 합병법인에 대한 법인세 과세

- 국세청, 2023. 12

## I 비적격합병 시 피합병법인에 대한 과세

### 1 개 요

양도손익 = 피합병법인이 합병법인으로부터 받은 양도가액 - 피합병법인의 합병등기일 현재의 순자산 장부가액

피합병법인이 합병으로 해산하는 경우에는 그 법인의 자산을 합병법인에 양도한 것으로 보며, 그 양도에 따라 발생하는 양도손익은 피합병법인이 합병등기일이 속하는 사업연도의 소득금액을 계산할 때 익금 또는 손금에 산입한다(법 제44조 제1항).

양도손익은 피합병법인이 합병법인으로부터 받은 양도가액에서 피합병법인의 합병등기일 현재의 순자산 장부가액을 뺀 금액을 말한다.

### 2 피합병법인이 합병법인으로부터 받은 양도가액

양도가액 = 합병교부주식의 가액 + 합병교부금 등 + 합병법인이 납부하는 피합병법인의 법인세, 법인지방소득세 등

비적격합병 시 피합병법인의 양도손익을 계산함에 있어 “피합병법인이 합병법인으로부터 받은 양도가액”이란 다음의 ① ~ ③의 금액을 모두 더한 금액을 말한다(영 제80조 제1항 제2호).

① 합병으로 인하여 피합병법인의 주주등이 지급받는 합병법인 또는 합병법인의 모회사(합병등기일 현재 합병법인의 발행주식총수 또는 출자총액을 소유하고 있는 내국법인을 말한다. 이하 같다)의 주식(이하 “합병교부주식”이라 한다)의 가액

다만, 합병법인이 합병등기일 전에 취득한 피합병법인의 주식(신설합병 또는 3 이상의 법인이 합병하는 경우 피합병법인이 취득한 다른 피합병법인의 주식을 포함한다. 이하 “합병포

합주식”이라 한다)이 있는 경우에는 그 합병포합주식에 대하여 합병교부주식을 교부하지 아니하더라도 그 지분비율에 따라 합병교부주식을 교부한 것으로 보아 합병교부주식의 가액을 계산한다.

합병교부주식의 가액 = ① + ②

- ① 교부한 합병교부주식의 교부가액
- ② 합병포합주식에 대하여 합병교부주식을 교부하지 아니하더라도 그 지분비율에 따라 합병교부주식을 교부한 것으로 보아 합병교부주식의 가액을 계산한 금액

- ② 금전이나 그 밖의 재산가액의 합계액
- ③ 합병법인이 납부하는 피합병법인의 법인세 및 그 법인세(감면세액을 포함한다)에 부과되는 국세와 법인지방소득세의 합계액

이 경우 양도가액은 피합병법인이 승계한 순자산의 시가가 아닌 합병대가의 시가로 계산하여야 한다.

따라서 양도가액을 구성하고 있는 피합병법인이 교부한 합병교부주식의 가액 또한 교부받은 합병교부주식의 액면가액이 아닌 합병 당시의 시가로 산정하여야 한다.

한편, 법인이 합병한 경우 합병 후 존속하는 법인 또는 합병으로 설립된 법인은 「국세기본법」 제23조에 따라 합병으로 소멸된 법인에 부과되거나 그 법인이 납부할 국세에 대한 납세의무를 승계하게 된다.

이에 따라 합병법인이 납부하는 피합병법인의 법인세 및 그 법인세(감면세액을 포함한다)에 부과되는 국세와 법인지방소득세의 합계액은 순자산 양도가액에 가산한다.

### 3 피합병법인의 합병등기일 현재의 순자산 장부가액

$$\text{순자산 장부가액} = \text{피합병법인의 합병등기일 현재의 자산의 장부가액 총액} - \text{부채의 장부가액 총액} + \text{법인세 환급액}$$

#### 가. 개요

비적격합병 시 피합병법인의 양도손익을 계산함에 있어 “피합병법인의 합병등기일 현재의 순자산 장부가액”이란 피합병법인의 합병등기일 현재의 자산의 장부가액 총액에서 부채의 장부가액 총액을 뺀 가액(이하 “순자산장부가액”이라 한다)을 말한다(법 제44조 제1항 제2호).

이 경우 「국세기본법」에 따라 환급되는 법인세액이 있는 경우에는 이에 상당하는 금액을 피합병법인의 합병등기일 현재의 순자산 장부가액에 더한다(영 제80조 제2항).

#### 나. 장부가액의 의미

장부가액은 회계상 장부가액이 아닌 세무상 장부가액을 말하므로, 회계상 장부가액에서 세무조정사항(유보)을 반영한 세무상 장부가액을 기준으로 계산하여야 한다.



다만, 비적격합병인 경우에도 「법인세법 시행령」 제85조 제2호에 따라 피합병법인의 퇴직급여충당금 및 대손충당금과 관련된 세무조정사항은 합병법인에 승계되므로 퇴직급여충당금 및 대손충당금은 회계상 장부가액으로 계산하여야 한다.

결론적으로 승계되지 않는 세무조정사항은 회계상 장부가액으로 양도손익을 계산한 후 반대 세무조정(추인)을 반영하여 양도손익을 산정하며, 승계되는 세무조정사항인 퇴직급여충당금 및 대손충당금 관련 세무조정사항은 합병법인에 승계되므로, 반대 세무조정(추인)을 반영하지 않고 양도손익을 산정하면 된다.

#### 4 주요 질의·답변

Q. 합병대가(양도가액)의 평가기준일 및 적격합병 후 사후관리 추정 요건에 해당됨에 따라 부담한 법인세 납부액의 합병대가 포함 여부

A. 합병대가의 평가기준일은 합병등기일이며, 사후관리 추정 요건에 해당됨에 따라 부담한 법인세 납부액은 합병대가에 포함되지 아니함

피합병법인이 합병법인으로부터 받은 합병대가(양도가액)은 합병교부주식의 가액에 합병교부금 등과 합병법인이 납부하는 피합병법인의 법인세 등을 더하여 산정한다.

$$\text{양도가액} = \text{합병교부주식의 가액} + \text{합병교부금 등} + \text{합병법인이 납부하는 피합병법인의 법인세, 법인지방소득세 등}$$

이 경우 합병법인이 합병대가 전액을 상장주식으로 지급하는 경우 ‘합병교부 주식의 가액’은 합병등기일을 기준으로 산정한다.

한편, ‘합병법인이 납부하는 피합병법인의 법인세, 법인지방소득세 등’은 합병 당시 피합병법인이 납부하여야 할 법인세 등을 의미하며, 합병 시 적격합병의 요건을 충족하여 적격합병에 대한 특례를 적용받던 중 사후관리기간 중에 사후관리 추정 요건에 해당하여 합병법인이 납부하는 법인세 등은 포함되지 아니한다.

예규 서면-2022-법인-2188, 2022.9.16.

내국법인이 「법인세법」 제44조 제2항에 따른 적격합병 후 같은 법 제44조의3 제3항 제1호의 사유에 해당되어 제4항에 따라 합병법인이 피합병법인에 지급한 양도가액(이하 “합병대가”)과 피합병법인의 합병등기일 현재의 순자산시가와의 차액을 익금 산입하는 경우 합병등기일을 기준으로 합병대가를 산정하는 것이며, 같은 법 제44조의3 제3항 제1호의 사유로 합병법인이 납부하는 법인세는 합병대가에 포함되지 않는 것임

Q. 순자산 장부가액 계산 시 피합병법인의 재무상태표에 계상된 미지급 법인세가 세무상 부채에 해당하는지 여부

A. 순자산 장부가액 계산 시 피합병법인의 재무상태표에 계상된 미지급 법인세는 세무상 부채에 해당하지 아니함

「법인세법」에서 ‘장부가액’에 대하여 별도로 정의하고 있는 것을 제외하고는 ‘장부가액’은 회계상 장부가액에서 세무조정사항(유보)을 가감한 세무상 장부가액을 의미(기획재정부 법인세제과-88, 2014.2.19.)하는 것이므로, 법 제44조 제1항 제2호에 따른 피합병법인의 양도가액에서 차감하는 순자산 장부가액은 회계상 장부가액이 아니라 세무상 장부가액을 의미한다.

예규 기획재정부 법인세제과-88, 2014.2.19.

「법인세법 시행령」제15조 제4항(’19.2.12. 이후: 제1항) 각 호에 해당하는 출자전환으로 취득하는 주식의 가액을 산정함에 있어 동 시행령 제72조 제1항(’10.12.30.이후: 제2항) 제4호의2 단서에서의 ‘출자전환 채권의 장부가액’은 출자전환일이 속하는 사업연도의 직전 사업연도 종료일 현재의 출자전환된 채권의 세무상 장부가액을 의미하는 것임

한편, 각 사업연도에 납부하였거나 납부할 법인세는 법인세 과세표준 계산 시 손금에 산입하지 아니하므로(법 제21조 제1호), 회계상 계상한 법인세는 손금불산입하고 기타사외유출로 처분하며, 이에 대응하는 미지급 법인세도 세무상 부채에 해당하지 않는다.

예규 사전-2015-법령해석법인-0264, 2015.10.5.

피합병법인이 비적격합병에 따라 발생하는 양도손익을 계산할 때 「법인세법」 제44조 제1항 제2호의 ‘순자산 장부가액’에서 장부가액은 세무상 장부가액을 의미하는 것으로 합병등기일 현재 재무상태표에 계상된 미지급 법인세는 순자산 장부가액에 포함하지 아니하는 것임

Q. 피합병법인이 합병법인에 승계하는 퇴직급여충당금 및 대손충당금과 관련한 세무조정사항에 대한 처리 방법

A. 합병등기일 현재 피합병법인의 퇴직급여충당금 및 대손충당금 관련 세무조정 사항은 합병법인에 승계하므로 세무조정사항을 추인하지 않고 피합병법인의 양도손익을 계산함

합병·분할 시 승계되는 세무조정사항(유보)은 합병·분할 시점에 남아있는 세무조정사항을 별도의 세무조정으로 추인하지 않음으로써 피합병·분할법인의 소득금액에 반영되지 않으며, 이를 승계받은 합병·분할신설법인도 합병·분할시점에는 승계받은 세무조정사항에 대해 별도의 세무조정을 하지 않고, 자본금과 적립금조정명세서(을)상 기초잔액에 기록하고 사후관리 하다가 실제 추인요건을 충족하는 경우에 추인함으로써 합병·분할신설법인의 소득금액에 반영된다.

합병·분할 시 승계되지 않는 세무조정사항(유보)은 피합병·분할법인의 소득금액에 반영하는 것으로 피합병·분할법인의 각 사업연도 소득금액계산상 합병·분할등기일이 속하는 사업연도에 반대의 조정을 통해 추인하여 소멸되는 것이므로 합병·분할신설법인은 해당 세무조정사항을 사후관리할 필요도 없고 추후 추인할 수도 없다.

유보 승계 여부에 따른 피합병법인의 양도손익과 합병법인의 합병승계자산 처분이익을 비교해보면, 유보금액 만큼이 어느 단계에서 과세될지에 대한 과세시기의 차이만 있을 뿐 전체 과세소득은 동일하다.



## &lt;세무조정사항의 승계 여부에 따른 과세효과&gt;

세무조정사항 승계 여부	구분	피합병법인 (합병 양도손익)	합병법인 (승계자산 처분손익)
여	(+)유보	증가	감소(-추인)
	(-)유보	감소	증가(+추인)
부	(+)유보	감소(-추인)	증가
	(-)유보	증가(+추인)	감소

## 예시

- ▶ 피합병법인인 A법인은 자산(회계상 장부가액 50, 세무상 장부가액 60, 시가 100)을 비적격합병으로 100에 합병법인인 B법인에 승계하였고, 합병 후 합병법인(B법인)은 해당 자산을 150에 처분하였음

- ① 세무조정사항(유보)이 승계되지 않는 경우

합병 시점	자산 처분 시점
<p>회계상 양도손익 50 (피합병법인)</p> <p>50 (회계)      60 (세무)      100 (양도가)</p> <p>+유보</p> <p>(소득) 피합병법인 40*</p>	<p>회계상 자산처분이익 50</p> <p>100 (취득가)      150 (처분가)</p> <p>세무상 자산처분이익 50 = 50 + 0(유보 추인 ×)</p> <p>(소득) 합병법인 50</p>

\* 회계상 양도손익 50(100 - 50) - 10(미승계 유보 추인)

- ② 세무조정사항(유보)이 승계되는 경우 :

비적격합병 시 자산 관련 세무조정사항이 합병법인에 승계되지 않으나, 과세체계 이해를 위해 승계되는 것으로 가정하여 비교함

합병 시점	자산 처분 시점
<p>회계상 양도손익 50 (피합병법인)</p> <p>50 (회계)      60 (세무)      100 (양도가)</p> <p>+유보</p> <p>(소득) 피합병법인 50*</p>	<p>회계상 자산처분이익 50</p> <p>100 (취득가)      150 (처분가)</p> <p>세무상 자산처분이익 40 = 50 + △10(유보 추인)</p> <p>(소득) 합병법인 40</p>

\* 익금산입 유보 10이 합병법인에 승계되므로 유보 추인 없이 양도손익 산정

따라서 비적격합병 시 합병법인에 승계하는 퇴직급여충당금 및 대손충당금 관련 세무조정사항은 반대 세무조정(추인) 없이 순자산 장부가액을 계산하여 양도손익을 계산한다(사전-2015-법령해석법인-0264, 2015.10.5.).

Q. 비적격합병 시 피합병법인의 부채가 자산을 초과하는 경우 피합병법인의 양도손익 계산 방법

A. 비적격합병 시 피합병법인의 합병등기일 현재 부채가 자산을 초과하는 경우 해당초과액은 피합병법인의 양도소득에 가산하는 것임

피합병법인이 합병으로 해산하는 경우 그 법인의 자산을 합병법인에 양도하는 것으로 보아 피합병법인에게 그 양도에 따라 발생하는 양도손익을 각 사업연도 소득으로 과세한다.

$$\text{양도손익} = \text{피합병법인이 합병법인으로부터 받은 양도가액} - \text{피합병법인의 합병등기일 현재의 순자산 장부가액}$$

피합병법인의 양도손익을 계산함에 있어 순자산 장부가액은 피합병법인의 합병등기일 현재의 자산의 장부가액 총액에서 부채의 장부가액 총액을 뺀 가액을 말한다.

한편, 현행 규정에서 순자산장부가액의 범위에 대해 부채의 장부가액이 자산의 장부가액을 초과하는 경우 이를 없는 것으로 보도록 규정하고 있지는 않다.

또한, 피합병법인의 권리와 의무가 포괄적으로 합병법인에 승계됨에 따라 승계되는 부채의 가액은 실질적으로 양도대가를 받는 것과 동일하므로 피합병법인의 부채의 장부가액이 자산의 장부가액을 초과하는 경우 그 초과액은 양도가액에 포함하는 것이 타당하다.

예를 들어 피합병법인이 합병법인으로부터 받은 양도가액이 200, 피합병법인의 자산 장부가액이 200, 부채 장부가액이 300인 경우 피합병법인의 양도손익은 300[양도대가(200) - (자산장부가액(200) - 부채장부가액(300))]이다.

참고로 합병법인에 대한 과세를 살펴보면, 합병법인이 비적격합병으로 피합병법인의 자산을 승계한 경우 그 자산을 피합병법인으로부터 합병등기일 현재의 시가로 양도받은 것으로 본다.

이 경우 ‘합병매수차손’은 합병법인이 피합병법인에게 지급한 양도가액이 피합병법인의 합병등기일 현재 순자산시가를 초과하는 경우를 말하며, 피합병법인의 상호·거래관계, 그 밖의 영업상의 비밀 등에 대하여 사업상 가치가 있다고 보아 대가를 지급한 경우(「법인세법 시행령」 제80조의3 제2항)에는 그 차액(합병매수차손)을 세무조정계산서에 계상하고 합병등기일로부터 5년간 균등하게 나누어 손금에 산입한다.

$$\text{합병매수차손} = \text{피합병법인의 합병등기일 현재의 순자산 시가} < \text{피합병법인에게 지급한 양도가액}$$

이는 합병매수차손이 피합병법인의 상호·거래관계, 그 밖의 영업상의 비밀 등에 대하여 사업상 가치가 있다고 보아 대가를 지급한 경우에만 해당 금액을 손금에 산입할 수 있는 것이므로 피합병법인에게 지급한 양도가액이 순자산시가를 초과한 금액 중 「법인세법 시행령」 제80조의3 제2항에 해당하는 금액에 한하여 손금 산입이 가능하다.



예규 법인세과-181, 2012.3.13.

2010.7.1. 이후 비적격합병시 피합병법인의 합병등기일 현재 부채가 자산을 초과하는 경우, 「법인세법」 제44조제1항에 따른 양도소득을 계산함에 있어 해당 초과액은 피합병법인의 양도소득에 가산되는 것이며 합병법인은 피합병법인에 지급한 양도가액이 합병등기일 현재 피합병법인의 순자산시가를 초과하는 금액 중 「법인세법 시행령」 제80조의3 제2항에 해당하는 금액에 한하여 「법인세법」 제44조의2 제3항에 따라 합병매수차손으로 계상하는 것임

## II

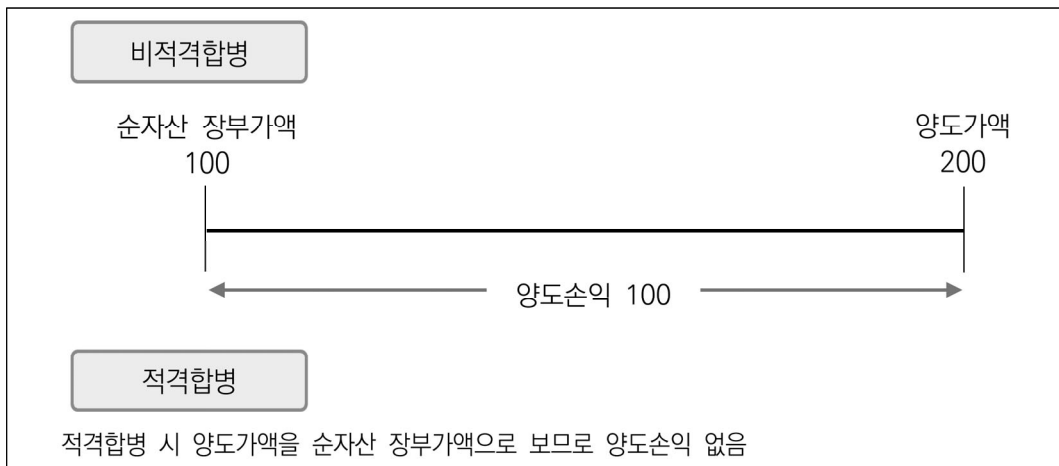
## 적격합병 시 피합병법인에 대한 과세

## 1 개 요

양도손익(0) = 피합병법인이 합병법인으로부터 받은 양도가액(순자산 장부가액) - 피합병법인의 합병등기일 현재의 순자산 장부가액

피합병법인이 합병으로 해산하는 경우에는 그 법인의 자산을 합병법인에 양도한 것으로 본다.

이 경우 해당 합병이 적격합병의 요건을 충족하거나 완전모자회사 간 합병 등에 대한 특례를 적용받는 경우에는 피합병법인이 합병법인으로부터 받은 양도가액을 피합병법인의 합병등기일 현재의 순자산 장부가액으로 보아 양도손익이 없는 것으로 할 수 있다(법 제44조 제2항 및 제3항).



한편, 적격합병 후 사후관리기간 중에 사후관리 추정 요건에 해당하는 경우에는 당초부터 비적격합병으로 보아 과세이연된 피합병법인의 양도손익 상당액은 합병법인에게 과세되며, “사후관리”에 관하여는 “V. 적격합병에 대한 사후관리”에서 자세히 기술하고 있다.

## 2 사례 예시

A법인(피합병법인)은 2023년 7월 1일에 B법인(합병법인)에 흡수합병 되었으며, A법인의 합병 당시 재무상태표는 다음과 같다.

A법인(피합병법인)의 재무상태표

	(장부가액)	(시 가)		(장부가액)	(시 가)
유동자산	500	500	유동부채	300	300
투자자산	150	300	고정부채	400	400
토 지	200	400	자 본 금	100	
건 물	190	300	주식발행초과금	100	
기계장치 등	100	200	기타자본잉여금	20	
			이익잉여금	220	
계	1,140	1,700	계	1,140	700

B법인은 A법인의 주주에게 합병 신주(액면가액 100, 시가 500)를 교부하였으며, B법인의 합병 관련 회계처리는 다음과 같다.

(차변) 자산	1,700	(대변) 부채	700	
		자본금	100	} 신주 시가 500
		주식발행초과금	400	
		염가매수차익(수익)	500	

A법인과 B법인 간의 합병이 비적격합병일 경우 피합병법인(A법인)은 60의 양도손익에 대하여 법인세를 납부하여야 하나, 적격합병일 경우 피합병법인의 양도손익은 0이 되어 합병으로 인해 피합병법인이 부담할 법인세는 발생하지 않는다.

### <적격 여부에 따른 A(피합병법인)의 양도손익>

비적격합병(60)	적격합병(0)
양도가액 - 순자산 장부가액 500 - 440(자산 1,140 - 부채 700)	순자산 장부가액 - 순자산 장부가액 440 - 440

## 3 주요 질의·답변

Q. 완전모자회사 간 합병(적격합병)의 경우에도 합병에 따른 양도손익을 인식할 수 있는지 여부

A. 적격합병에 대한 과세특례는 선택사항으로, 피합병법인이 양도손익을 인식한 경우 합병등기일이 속하는 사업연도의 소득금액 계산 시 익금 또는 손금에 산입할 수 있음

피합병법인이 합병으로 해산하는 경우 원칙적으로 양도손익을 각 사업연도 소득금액 계산 시 익금 또는 손금에 산입하되, 적격합병의 요건을 갖춘 경우에는 양도가액을 피합병법인의 순자산





장부가액으로 보아 양도손익이 없는 것으로 할 수 있다.

이 경우 내국법인이 완전자회사를 합병하는 경우에는 사업의 연속성 등 일반적인 적격합병의 요건을 갖추지 못한 경우에도 적격합병으로 보아 과세이연을 할 수 있다.

다만, 내국법인이 적격합병을 하는 경우 적격합병에 따른 과세특례 적용 여부는 납세자의 선택사항으로, 적격합병의 요건을 충족하더라도 피합병법인이 양도손익을 인식한 경우에는 합병등기일이 속하는 사업연도의 소득금액 계산 시 익금 또는 손금에 산입할 수 있다.

예규 서면-2016-법인-6020, 2017.3.29.

내국법인이 발행주식총수를 소유하고 있는 다른 법인을 합병하는 경우 「법인세법」 제44조 제3항에 따라 양도손익이 없는 것으로 할 수 있으나, 피합병법인이 양도손익을 인식한 경우 「법인세법」 제44조 제1항에 따라 합병등기일이 속하는 사업연도의 소득금액을 계산할 때 익금 또는 손금에 산입하는 것임

#### Q. 합병과세특례신청서 미제출시 적격합병에 따른 과세특례 적용 여부

A. 과세표준 신고기한 내 합병과세특례신청서를 제출하지 않은 경우에는 합병과세 특례를 적용받을 수 없음

피합병법인이 합병으로 해산하는 경우에는 그 법인의 자산을 합병법인에 양도한 것으로 보며, 적격합병의 요건을 충족하는 경우에는 피합병법인이 합병법인으로 부터 받은 양도가액을 피합병법인의 합병등기일 현재의 순자산 장부가액으로 보아 양도손익이 없는 것으로 할 수 있다.

한편, 「법인세법 시행령」 제80조 제3항에서는 적격합병의 요건을 충족하여 피합병법인의 양도손익이 없는 것으로 하려는 피합병법인은 법 제60조에 따른 과세표준 신고를 할 때 합병법인과 함께 합병과세특례신청서를 납세지 관할 세무서장에게 제출하도록 규정하고 있으며, 합병법인은 영 제80조의4 제11항에 따른 자산조정계정에 관한 명세서를 피합병법인의 납세지 관할 세무서장에게 함께 제출하여야 한다.

만약, 내국법인이 적격합병의 요건을 충족하였으나, 「법인세법 시행령」 제80조 제3항에 따라 과세표준 신고기한 내 합병과세특례신청서를 제출하지 아니한 경우에는 해당 내국법인은 적격합병에 대한 과세특례를 적용받을 수 없다.

합병과세특례신청과 관련된 최근 판례를 살펴보면, A법인(피합병법인)은 B법인(합병법인)에 적격합병의 요건을 갖추어 흡수합병되면서 「법인세법 시행령」 제80조 제3항에 따라 과세표준 신고기한 내 합병과세특례신청서 및 자산조정계정에 관한 명세서를 제출하지 아니한 상황에서 A법인은 합병에 따른 양도손익 〇〇〇억원을 익금에 산입하지 않고 법인세 신고를 하였다.

과세관청은 A법인이 「법인세법 시행령」 제80조 제3항에 따라 과세표준 신고기한 내 합병과세특례신청서 및 자산조정계정에 관한 명세서를 제출하지 아니한 사실을 확인하고, 적격합병에 대한 과세특례를 적용할 수 없다는 이유로 합병에 따른 양도손익을 익금에 산입하는 부과처분을 하였다.

A법인(원고)은 “납세자의 협력의무에 불과한 구 법인세법 시행령 제80조 제3항에 따른 합

병과세특례신청서 제출의무를 이행하지 않았다는 이유로 원고가 위 관련 법률에 의하여 이미 취득한 합병과세특례자로서의 지위를 박탈하는 이 사건 부과처분을 하였는바, 이는 법리를 오인하고, 조세법률주의, 비례의 원칙, 법익의 균형성, 과잉금지의 원칙에 위반한 것으로 위법하다”는 취지로 소송을 제기하였다.

이에 대하여 법원(울산지방법원)은 합병과세특례신청서의 제출은 단순한 협력의무에 불과한 것이 아니라 과세특례의 적용을 받기 위한 필수적인 절차이고, 합병과세특례신청서를 제출하지 아니한 이상 법인세법에 따른 과세특례의 적용을 받을 수 없다고 판시하였다.

판례 울산지방법원-2022-구합-7670, 2023.8.24.

원고는 ‘피고로서는 원고가 제출한 합병에 관한 서류가 첨부된 법인세 신고자료를 통해 합병과세특례신청서에 포함될 내용을 충분히 파악할 수 있었다’는 취지로도 주장하나, 피합병법인이 합병에 관한 서류를 첨부하여 법인세 신고를 하였더라도, 이와는 별개로 합병과세특례신청서를 제출함으로써 과세특례적용의 선택여부를 명확하게 하여 과세당국으로 하여금 앞서 본 바와 같은 과세특례적용에 따른 과세이연 및 이연된 과세의 사후관리를 할 수 있도록 하여야 하는바, 합병과세특례신청서가 새로운 내용을 포함하고 있지 않다고 하여 그 제출이 불필요하다고 볼 수 없을 뿐 아니라, 과세당국이 납세자의 신고가 아닌 다른 경로를 통해 납세자의 의사를 직접 확인하거나 그 확인을 위한 보완을 요구할 의무도 없으며, 원고는 납세자의 협력의무에 불과한 구 법인세법 제80조 제3항의 합병과세특례신청서의 제출의무 불이행의 제재로 원고가 이미 얻은 과세특례자로서의 지위를 박탈하는 것은 납세자의 재산을 부당하게 침해하는 것이라는 취지로도 주장하나, 앞서 본 바와 같이 합병과세특례신청서의 제출은 단순한 협력의무에 불과한 것이 아니라 과세특례의 적용을 받기 위한 필수적인 절차이고, 이 사건 부과처분은 협력의무 불이행에 따른 제재가 아닌 누락된 양도차익에 대한 과세라고 할 것이므로 원고의 위 주장도 이유 없다.