

세무회계저널
제6권 제4호 2005년 12월 pp.151~185
한국세무학회

산학협력단수익의 과세문제 검토와 개선방안

조용언*

<요 약>

본 논문은 산학협력단의 수익에 대한 법인세와 부가가치세 과세여부에 관해 쟁점이 되고 있거나 될 가능성이 있는 사항들을 검토하고 그 개선방안을 제시해 보았다. 우선, 법인세 과세문제와 관련한 것이다.

첫째, 산학협력단의 연구개발용역에서 발생하는 수익에 대해서는 연구개발활동의 공공재로서의 성격, 기존 대학활동의 연장으로서의 국공립과 사립의 과세형평, 대가개념의 명확성, 미국 세법의 비과세 규정을 고려하여 법인세 과세여부를 결정할 필요가 있다.

둘째, 법인세법 시행령 제2조 제1항 제3호에 따르면, 산학협력단이 제공하는 교육 서비스업에서 발생하는 수익은 과세대상이 된다. 이에 따라 국공립대학은 산학협력관련 교육서비스를 대학에서 실시하여 법인세 부담을 피할 수 있다. 그러나 사립대학은 동일한 교육서비스수익에 대한 법인세를 피할 수 있는 방법이 없다. 따라서 국공립대학과 사립대학의 과세형평을 반영한 세법개정이 필요하다고 본다.

셋째, 산학협력단은 기존의 대학이 가지는 산학협력지원활동을 분리하여 독립법인으로 법적 형식을 달리하였을 뿐 경제적 실질에서는 대학과 동일하다고 볼 수 있으므로 고유목적사업준비금을 수익사업 소득금액의 100%로 설정하되 그 용도는 연구개발활동이나 교육활동과 같은 고유목적사업에 재투자하는 등 그 용도를 엄격히 관리하는 방향으로 법인세법을 개정할 필요가 있다.

다음으로 산학협력단의 부가가치세 과세문제이다.

첫째, 학술및기술연구용역에서 발생하는 수익은 부가가치세법 제12조 제1항 제13호 및 시행령 제35조의 규정(인적용역)과 동법 제12조 제1항 제16조 및 시행령 제37조의 규정(공익단체가 제공하는 용역) 중 어느 것을 적용하느냐에 따라 면세여부가 달라질 수 있으므로 국내외의 사례와 연구를 참고하여 과세당국이 산학협력단의 연구용역 과세에 대한 분명한 기준을 정립하거나 부가가치세법을 개정할 필요가 있다.

둘째, 대학과 산학협력단간의 설비자산임대용역이 부수용역이 아닌 주된 용역으로서 계속적이고 반복적으로 발생한다면 해당 임대용역에 대해 과세하는 것이 타당하다. 이 경우에도 산학협력단이 여전히 대학의 하부기관이라고 본다면 대학이라는 동일 사업자 내에서 이루어지는 간주공급의 한 형태라고 볼 수 있지만 현행 부가가치세법에서는 이를 자가공급의 유형으로 열거하지 않고 있으므로 이에 대해 과세하는 것은 상당한 무리가 있을 수 있다.

<주제어> 산학협력단, 법인세, 부가가치세

* 신라대학교 세무회계학과 조교수, yecho@silla.ac.kr, 051-999-5694

I. 서론

2003년 9월에 「산업교육진흥및산학협력촉진에관한법률」(이하 ‘산협법’)이 개정되어 산학협력단 관련 조항이 신설되면서 모든 대학¹⁾에 산학협력단을 설치할 수 있는 법적 근거를 확보하였으며, 이에 따라 2005년 현재 전국 4년제 대학 199개교 중 179개교(90%)와 2년제 대학 159개교 중 154개교(97%)가 산학협력단의 설립등기를 마쳤다. 또한 2003년 11월에 산학협력단회계처리규칙이 제정됨으로써 산학협력단의 회계와 세무처리에 대한 기반을 마련하였다.

정부가 산학협력단을 설치하게 된 계기는 대학중심의 산학협력활동이 정부 각 부처에서 공동연구, 창업보육지원사업, 기술이전센터지원사업 등 사업 단위별로 다양하게 추진되고 있었으나 이를 체계적으로 지원할 수 있는 대학 내 지원시스템은 미비한 상태에 있었다. 특히 국·공립대학의 경우 법인격이 없어 자기책임하에 산학협력계약을 체결하거나 지적재산권을 취득할 수 없는 등 법률적 문제점을 안고 있었고, 사립대학의 경우에도 학교법인이 사업자의 지위에서 산학협력활동을 수행하고 있는 상태였다. 또한 대학 내 회계제도의 불투명성으로 인하여 연구관련 재원의 흐름을 명확하게 나타내지 못하고 있는 실정이었다. 산학협력단은 이러한 대학의 산학협력지원시스템의 문제점을 개선하고 산학협력을 활성화시키기 위하여 산학협력사업 전담법인조직으로 설립되었다.

산학협력단은 산협법상 민법상의 일반적 법인과는 달리 주무관청의 허가 없이 주된 사무소 소재지에 등기함으로써 성립하는 특수법인이지만 여전히 학교의 장의 지도·감독을 받는 학교산하의 대학자치기구로서의 역할을 담당하는 이중적 지위를 가지고 있다. 산학협력단의 역할은 산업교육의 진흥과 산학협력의 촉진을 통해 산업사회의 요구에 부응하는 창의력 있는 인재를 양성하고 산업발전에 필요한 새로운 지식·기술을 개발·보급·확산하여 지역사회와 국가의 발전에 이바지할 수 있도록 대학의 산업교육·연구·개발활동을 집중적으로 운영·관리하는데 있다.

이와 같이 산학협력단의 설립동기, 법적 성격, 역할 등을 고려해 볼 때 산학협력단은 원래 대학이 수행해 오던 산학협력활동을 효율적으로 운영·관리하기 위해 대학 내에 독립법인으로 분리하여 설립한 것에 불과하기 때문에 대학과 마찬가지로 비영리적 활동이 대부분이라고 할 수 있다. 또한 산학협력단은 상속세및증여세법(이하 ‘상증법’) 시행령 제12조에서 공익법인으로 규정하고 있으며, 법인세법 시행령 제56조 제5항에서 규정하는 고유목적사업에 한정시켜 보면 비영리성을 추구하고 있다. 따라서 공익법인의 지위에서 수행하는 산학협력활동은 법인세나 부가가치세의 과세에서 제외될 수 있을 것이다. 그러나 산학협력단이 고유목적사업이외의 수익사업을 영위하는 사업자로서의 지위를 얻을 경우에는 법인세나 부가가치세의 과세를 피하기 어려울 것이다.

1) 산협법상 산업교육을 시키는 교육기관은 고등기술학교, 실업계 고등학교, 실업계 학교 또는 과정을 설치한 일반계 고등학교 또는 대학 등이 모두 포함되지만(제2조), 대학에서만 산학협력단을 설치할 수 있다(제25조). 따라서 대학인 이상 일반대학은 물론 산업대학, 교육대학, 전문대학, 방송·통신대학, 기술대학, 이들 대학과 유사한 교육기관인 각종학교(고등교육법 제59조 제1항)도 산학협력단을 설치할 수 있다(고등교육법 제2조).

이 경우 국공립대학의 산학협력단은 사립대학의 산학협력단과 동일한 법적 성격을 가지지만 서로 상이한 입장에 놓이게 된다. 사립대학의 산학협력단은 학교법인회계 전반에 걸쳐 쟁점이 되어 왔던 산학협력활동과 관련된 과세문제가 그대로 존재하고 있는 반면, 국공립대학은 산학협력단으로 분리되기 전에는 산학협력활동이 거의 면세대상이었지만 분리된 이후에는 국공립의 지위를 잃고 사립대학의 산학협력단과 동일한 세법상 지위를 얻게 되기 때문에 사립대학에서 쟁점이 되어 왔던 과세문제에 새롭게 직면하게 되었다는 점이다.

이러한 사정에 따라 대학에서는 산학협력단 관련 세제개선을 계속해서 건의해 오고 있다.²⁾ 따라서 대학의 산학협력활동과 관련하여 쟁점이 되고 있는 과세문제를 검토하고 합리적인 개선방안을 제시할 필요가 있다고 본다. 본 논문은 산학협력단에서 발생할 수 있는 산학협력활동에서 발생하는 수익 사업에 초점을 맞추어 현행 세법규정을 검토한 다음 현행 세법규정의 문제점을 지적하고 이를 바탕으로 바람직한 개선방안을 제시하는데 그 목적이 있다. 이를 통해 산학협력활동을 총괄하는 산학협력단의 활성화에 걸림돌이 되고 있는 실질적인 세무문제를 해결하는데 도움을 줄 수 있을 것이라고 기대한다.

II. 산학협력단의 성격과 업무

1. 산학협력단의 설립 동기

지식기반산업의 성장과 아카데미즘(Academic Capitalism)³⁾의 확산에 따라 순수과학과 산업기술의 구분이 모호해지고 있으며 산학협력을 통한 대학과 산업체와의 공동연구 및 연구 성과 공유 등 연구 환경이 변화·확대되고 있다. 또한 과학기술의 중요성이 증대함에 따라 대학의 연구개발활동은 국가경쟁력의 원천으로 작용하고 있다.

최근 미국, 영국, 프랑스 등 OECD 각국은 산학협력체제 구축을 바탕으로 하는 국가혁신체제 구축이 국가경쟁력 제고에 필수적이라는 인식하에 산학협력을 위한 다양한 정책들을 운영해 나가고 있다. 예를 들면, 대학의 산학협력을 활성화하기 위하여 학교기업운영, 특성화된 산학협력 교육프로그램 등을 운영하고 있으며 전문적인 기술이전전담조직운영을 통하여 종전의 라이선싱 위주의 기술이전방식에서 벗어나 Spin-off 기업의 지원, 인큐베이션 기능을 가진 자회사 설립 등 다양한 산학협력모델을 운영하고 있다⁴⁾.

2) 이에 관한 최근의 논의로는 전국사립대학재정관리자협의회가 펴낸 사립대학 세제개선 건의서(2004)가 있으며, 교육인적자원부가 만든 산학협력단의 세법개정을 위한 회의자료(2005) 등이 있다.

3) Academic Capitalism은 '기관 혹은 교수들이 외부의 자금을 확보하기 위한 노력(민철구 외 2003)'이라고 정의되는데, 시장의 힘에 의해 대학의 모든 자원배분이 결정된다는 것을 강조하며, 대학과 교수의 활동을 시장 지향적 관점에서 접근하려는 것이다.

4) 우리나라의 경우에도 특허법 제39조와 기술이전촉진법 제9조에 따라 이공계열 학과가 설치된 국·공립대

이에 따라 정부의 대학연구비 지원정책은 종전의 보조금 위주에서 BK21, RIC, RIS 등과 같이 경쟁을 통한 시장 지향적 연구프로그램 중심으로 전환하고 대학의 연구경쟁력을 제고하기 위한 연구행정 지원체제를 정비하여 효율적 운영시스템을 구축할 필요성이 대두되었다.

국내의 대학중심의 산학협력활동은 정부 각 부처에서 공동연구 및 창업보육지원사업, 기술이전센터지원사업 등 사업 단위별로 다양하게 추진되고 있으나 이를 체계적으로 지원할 수 있는 대학 내 지원시스템은 미비한 상태에 있었다. 특히 국·공립대학의 경우 법인격이 없어 자기책임하에 산학협력계약을 체결하거나 지적재산권을 취득할 수 없는 등 법률적 문제점을 안고 있었고, 사립대학의 경우에도 학교법인이 사업자의 지위에서 산학협력활동을 수행하고 있는 상태였다. 또한 대학 내 회계제도의 불투명성으로 인하여 연구관련 재원의 흐름을 명확하게 나타내지 못하고 있는 실정이었다(송완홍, 2003).

이에 따라 2003년 5월에 「산업교육진흥및산학협력촉진에관한법률」이 개정되어 산학협력단 관련 조항이 신설되고 2003년 9월부터 시행에 들어가면서 모든 대학⁵⁾에 산학협력활동의 전담법인조직인 산학협력단을 설치할 수 있는 법적 근거를 확보하였으며, 2003년 11월에 산학협력단회계처리규칙이 제정됨으로써 산학협력단의 회계와 세무처리에 대한 기반을 마련하였다.

2. 산학협력단의 업무

산협법 제27조와 동법 시행령 제26조에 따르면 산학협력단은 다음과 같은 산학협력활동을 지원하는 업무를 수행한다.

- ① 산학협력계약의 체결 및 이행
- ② 산학협력사업과 관련한 회계의 관리
- ③ 지적재산권의 취득 및 관리에 관한 업무
- ④ 대학의 시설 및 운영의 지원
- ⑤ 기술의 이전 및 사업화 촉진에 관한 업무
- ⑥ 기타 산학협력에 관한 사항으로서 대통령령이 정하는 다음의 ㉮~㉰에 해당하는 업무
 - ㉮ 산학협력수요 및 활동에 대한 정보의 수집·제공 및 홍보
 - ㉯ 산학협력사업 관련 업무담당자에 대한 교육·훈련
 - ㉰ 산학협력과 관련하여 당해 대학의 소속 교직원이 소유하거나 소속교직원과 그 외의 자가 공동으로 소유하는 지적재산권의 수탁관리

학은 기술이전 전담조직의 설치가 의무사항으로 되어 있다.

- 5) 산협법상 산업교육을 시키는 교육기관은 고등기술학교, 실업계 고등학교, 실업계 학교 또는 과정을 설치한 일반계 고등학교 또는 대학 등이 모두 포함되지만(제2조), 대학에서만 산학협력단을 설치할 수 있다(제25조). 따라서 대학인 이상 일반대학은 물론 산업대학, 교육대학, 전문대학, 방송·통신대학, 기술대학, 이들 대학과 유사한 교육기관인 각종학교(고등교육법 제59조 제1항)도 산학협력단을 설치할 수 있다(고등교육법 제2조).

- ㉠ 당해 대학과 협력연구소간의 상호협력활동에 대한 지원
- ㉡ 당해 대학 안에 설치·운영 중인 창업보육센터에 입주한 기업 등에 대한 지원
- ㉢ 당해 대학 안에 설치된 실험실공장(벤처기업육성법)에 대한 지원
- ㉣ 산업기술단지(산업기술단지지원법) 안에 포함된 대학의 교지 안에 입주한 기업 또는 연구소 등에 대한 지원
- ㉤ 그 밖에 당해 대학의 교지 안에 설치·운영되는 기업 및 연구소 등에 대한 지원

3. 산학협력단의 법적 성격

산협법 제25조 제2항을 보면 산학협력단은 법인이라고 규정하고 있다. 산협법의 입법취지와 동기로 볼 때, 산학협력단은 전통적인 사단법인과 재단법인의 범주에 포함하기 어려운 특수법인이다. 특수법인의 개념에 관하여는 공익적 목적이 있어야 한다는 견해와 특별한 설립준거법에 의한 것은 모두 특수법인에 해당한다는 견해가 있지만 어느 견해에 의하든 산학협력단 법인은 민법상의 일반적 법인과는 달리 주무관청의 허가 없이 주된 사무소 소재지에 등기함으로써 성립하는 특수법인이다(송완흠 2003).

또한 산협법 제28조에 따르면 산학협력단을 대표하는 단장은 당해 대학의 장의 지도·감독을 받아 그 소관업무를 통할하게 된다. 그렇다면 산학협력단은 지배구조상 본래 대학의 장에 속하는 업무 중 일부를 위임받아 처리하는 관계에 있으며, 산학협력단의 ‘법인성’은 다만 산학협력단이 법인격을 가지고 산학협력활동을 원활히 지원할 수 있도록 보장해준 틀에 불과하다고 볼 수 있다. 그래서 산학협력단은 독립된 권리능력과 의무능력을 가진 법률행위의 주체임과 동시에 대학의 장의 지도·감독을 받는 하부조직으로서 이중적 지위를 가지게 된다. 그리고 산협법 제25조 제5항에서는 산학협력단이 해산하는 경우 잔여재산을 당해 학교의 설립·경영자에게 귀속시키도록 규정하고, 동법 제25조 제6항에서는 산학협력단의 청산절차에 관해 민법 제81조 내지 제95조의 규정을 준용하도록 규정하고 있다. 대학의 출자나 지분이 없더라도 산학협력단이 해산하는 경우 강제적으로 그 잔여재산을 법인으로 분리하기 전에 산학협력업무를 담당했던 대학에 귀속시키도록 한 것은 영리법인의 경우와 달리 매우 독특한 규정이다. 이와 같은 점들을 고려해 볼 때 산학협력단은 대학과 마찬가지로 강한 비영리성을 띠고 있기 때문에 비영리법인으로 볼 수 있다. 따라서 산협법상 산학협력단은 비영리특수법인에 해당한다고 볼 수 있다.

한편, 산학협력단은 대학유형에 따라 법적 성격에서 약간의 차이를 지닌다. 국·공립대학의 경우, 국공립대학의 장은 국가 또는 지방자치단체의 하위 행정기관으로서의 지위를 가지고 있으므로 산학협력단은 특수법인이면서 국공립대학의 장의 지도·감독을 받는 국가 또는 지방자치단체 소속의 하위 행정기관으로서의 성격과 대학 자치기구로서의 성격을 동시에 가진다. 사립대학의 경우, 학교법인이 특수법인이기 때문에 사립대학의 산학협력단은 특수법인으로서의 성격과 학교법인 산하의 대학 자치기구로서의 성격을 동시에 가진다.

〈표 1〉 산학협력단의 세법상 지위와 관련된 세법규정

세법명	조 문
법인세법	제1조(정의) 2. “비영리내국법인”이라 함은 내국법인 중 다음 각목의 1에 해당하는 법인을 말한다. 나. 사립학교법 기타 특별법에 의하여 설립된 법인으로서 민법 제32조에 규정된 목적과 유사한 목적을 가진 법인
상속세및 증여세법	제16조 (공익법인 등의 출연재산에 대한 상속세과세가액불산입) ① -----중교·자선·학술·기타 공익을 목적으로 사업하는 자(이하 “공익법인 등”)
상속세및 증여세법 시행령	제12조(공익법인 등의 범위) 법 제16조 제1항에서 “공익법인 등”이라 함은 다음 각호의 1에 해당하는 사업을 영위하는 자를 말한다. 9. 법인세법 시행령 제36조 제1항 제1호 각목의 규정에 의한 지정기부금단체 등이 운영하는 고유목적사업. 다만, 회원의 친목 또는 이익을 증진시키거나 영리를 목적으로 대가를 수수하는 등 공익성이 있다고 보기 어려운 고유목적사업을 제외한다.
법인세법 시행령	제36조(지정기부금의 범위) ① 법 제24조 제1항에서 “대통령령이 정하는 기부금”이라 함은 다음 각 호의 1에 해당하는 것을 말한다. 1. 다음 각목의 비영리법인(단체를 포함하며, 이하 이 조에서 “지정기부금단체 등”이라 한다)에 대하여 당해 지정기부금단체 등의 고유목적사업비로 지출하는 기부금 사. 가목 내지 바목의 지정기부금단체 등과 유사한 것으로서 재정경제부령이 정하는 지정기부금단체 등
법인세법 시행규칙	제18조(지정기부금단체 등의 범위) ① 영 제36조 제1항 제1호 사목에서 “재정경제부령이 정하는 지정기부금단체 등”이라 함은 다음 각 호의 비영리법인 및 단체를 말한다. 40. 산업교육진흥및산학협력촉진에관한법률에 의한 산학협력단(04.3.5.신설)
조세특례 제한법	제73조(기부금의 과세특례) ① 내국인이 2006년 12월 31일 이전에 다음 각 호의 1에 해당하는 기부금을 지출한 경우에는... (중략)... 산출한 금액의 범위 안에서 이를 손금에 산입한다. (생략) 2. 사립학교법에 의한 사립학교, ... (중략)... 산학협력단에 시설비·교육비 또는 연구비를 지출하는 기부금 제74조(고유목적사업준비금의 손금산입특례) 다음 각 호의 1에 해당하는 법인에 대하여는 2006년 12월 31일 이전에 종료하는 사업연도 까지 법인세법 제29조의 규정을 적용함에 있어서... (중략) ... 고유목적사업준비금으로 산입할 수 있다. 1. 사립학교법에 의한 사립학교, ... (중략)... 산학협력단 (생략)

세법상 공익법인은 법인세법상 비영리법인 중 상증 시법행령 제12조 각호에 열거된 공익사업을 영위하는 법인이다(국세청, 2005). 이것에 관해 좀 더 자세히 살펴보기로 한다. <표 1>에서 보는 바와 같이 법인세법 제1조 2호 나목에서 사립학교법 기타 특별법에 의하여 설립된 법인으로서 민법 제32조에 규정된 목적과 유사한 목적을 가진 법인을 “비영리내국법인”의 하나로 보고 있다. 민법 제32조에서 규정하고 있는 목적이란 사단법인 또는 재단법인이 학술, 종교, 자선, 기예, 사교, 기타 영리 아닌 사업을 목적으로 하는 경우를 말한다. 따라서 산학협력단은 세법상 비영리법인에 해당한다. 이렇게 산학협력단을 비영리법인으로 볼 수 있는 이유는 산협법상 산학협력단은 산학협력을 관장하는 조직(제25조)으로서 그 주된 업무는 다양한 산학협력활동을 지원(제27조)하는데 있으므로 산학협력단이 영리 아닌 사업을 고유목적으로 하고 있기 때문이다. 이러한 관점을 반영하여 <표 1>에서 보는 바와 같이 상증법 제16조와 시행령 제12조6의 공익법인의 범위와 이에 따른 법인세법 시행령 제36조 제1항 제1호와 시행규칙 제18조 제1항의 40호의 지정기부금단체에서는 산협법에 따라 설립된 산학협력단을 공익법인의 하나로서 열거하고 있다.

결론적으로 산학협력단의 법적 성격은 비영리특수법인으로서 세법상 공익법인에 해당한다.

4. 산학협력단의 수입과 지출

가. 산학협력단의 수입

대학의 산학협력활동을 지원하는 업무를 수행하는 산학협력단은 다음의 재원을 수입으로 한다(산협법 제31조, 시행령 제27조).

- ① 국가 또는 지방자치단체로부터의 출연금 및 보조금
- ② 산학협력계약에 의한 수입금
- ③ 산학협력 성과에 의한 수익금
- ④ 산학협력에 관하여 접수한 기부금품
- ⑤ 학교기업의 운영수입금(국공립대학의 경우에 한함)
- ⑥ 이자수입
- ⑦ 다른 대학이나 산업체등이 활용하는 당해 산학협력단 소유의 연구시설 및 장비와 실험·실습 시설 및 장비에 대한 사용료

6) 상증법 시행령 제12조 제10호와 조세특례제한법(이하 “조특법”) 제73조 제1항에 의거하여 산학협력단이 기부금으로 받은 시설비·교육비·연구비로 운영하는 사업이 있을 경우에도 산학협력단은 공익법인에 해당한다. 그러나 상증법 시행령 제12조 제9호가 인용하는 법인세법 시행령 제36조에 따른 법인세법 시행규칙 제18조가 2004년 3월 5일에 개정된 반면, 조특법 제73조 제1항 제2호는 2003년 12월 30일에 개정되었을 뿐만 아니라 2006년 12월 31일까지 한시적으로 적용되는 규정이므로 후자의 규정은 의미가 없다고 본다.

나. 산학협력단의 지출

산학협력단은 다음을 지출할 수 있다(산협법 제32조)

- ① 산학협력단의 관리·운영비
- ② 산학협력계약의 이행에 필요한 경비
- ③ 대학의 시설·운영 지원비
- ④ 재원의 수입에 기여한 교직원 및 학생에 대한 보상금
- ⑤ 학교기업의 운영비(국공립대학의 경우에 한함)
- ⑥ 산학협력관련 협의회 등의 사업비 및 운영 지원비
- ⑦ 지적재산권의 취득 및 관리에 관한 업무수행에 필요한 경비
- ⑧ 기술이전 및 사업화촉진에 관한 업무의 수행에 필요한 경비
- ⑨ 기타 대통령령이 정하는 업무의 수행에 필요한 경비

위와 같은 산협법의 규정에 근거하여 교육인적자원부는 산학협력단회계처리규칙을 제정하고 대차대조표, 운영계산서, 자금계산서로 구성되는 재무제표를 작성하여 공시하도록 하였다⁷⁾.

산학협력단의 운영계산서에 나타난 운영수익으로는 크게 산학협력수익, 보조금수익, 전입및기부금수익, 운영외수익으로 구분되며, 운영비용은 산학협력비, 보조금사업비, 일반관리비, 운영외비용으로 구분된다. <표 2>는 운영계산서에 표시되는 운영수익과 운영비용에 관한 세부과목을 나타내고 있다.

〈표 2〉 산학협력단 운영계산서의 구성

운영비용	운영수익
I. 산 학 협 력 비	I. 산 학 협 력 수 익
(1) 산 학 협 력 연 구 비	(1) 산 학 협 력 연 구 수 익
1. 인 건 비	1. 산 학 협 력 연 구 수 익
2. 연 구 제 경 비	(2) 교 육 운 영 수 익
(2) 교 육 운 영 비	1. 교 육 운 영 수 익
1. 인 건 비	(3) 지 적 재 산 권 운 영 · 이 전 수 익
2. 교 육 과 정 개 발 비	1. 지 적 재 산 권 운 영 · 이 전 수 익
3. 장 학 금	(4) 설 비 자 산 사 용 료 수 익
4. 실 험 실 습 비	1. 설 비 자 산 사 용 료 수 익
5. 기 타 교 육 운 영 비	(5) 기 타 산 학 협 력 수 익
(3) 지 적 재 산 권 운 영 · 이 전 비	1. 기 타 산 학 협 력 수 익
1. 지 적 재 산 권 운 영 · 이 전 비	II. 보 조 금 수 익
(4) 학 교 시 설 사 용 료	(1) 국 고 보 조 금 수 익
1. 학 교 시 설 사 용 료	1. 교 육 인 적 자 원 부 보 조 금
(5) 산 학 협 력 보 상 금	2. 기 타 국 고 보 조 금
1. 산 학 협 력 보 상 금	

7) 교육인적자원부는 2004.9.24에 산학협력단회계처리규칙을 최종 개정하였다.

운영비용										운영수익									
(6) 기타 산학협력비										(2) 지자체보조금									
1. 기타 산학협력비										1. 지자체보조금									
II. 보조금사업비										III. 전입및기부금수익									
(1) 연구비										(1) 전입금수익									
1. 인건비										1. 학교법인전입금									
2. 연구제경비										2. 학교회계전입금									
(2) 교육운영비										3. 학교기업전입금									
1. 인건비										4. 기타전입금									
2. 교육과정개발비										(2) 기부금수익									
3. 장학금										1. 일반기부금									
4. 실험실습비										2. 지정기부금									
5. 기타교육운영비										3. 현물기부금									
(3) 기타보조금사업비										IV. 운영외수익									
1. 기타보조금사업비										(1) 운영외수익									
III. 일반관리비										1. 이자수익									
1. 교직원급여										2. 배당금수익									
2. 퇴직급여										3. 임대료수익									
3. 복리후생비										4. 유가증권평가이익									
4. 여비교통비										5. 유가증권처분이익									
5. 교육훈련비										6. 외환차익									
6. 소모품비										7. 외화환산이익									
7. 리스임차료										8. 유형자산처분이익									
8. 업무추진비										9. 무형자산처분이익									
9. 회의비										10. 대손충당금환입									
10. 지급수수료										11. 전기오류수정이익									
11. 세금과공과비										12. 기타운영외수익									
12. 감가상각비																			
13. 무형자산상각비																			
14. 대손상각비																			
15. 출판쇄비																			
16. 홍보비																			
17. 수선비																			
18. 학교회계전출금																			
19. 기타관리운영비																			
IV. 운영외비용																			
(1) 운영외비용																			
1. 유가증권처분손실																			
2. 유가증권평가손실																			
3. 외환손실																			
4. 외화환산손실																			
5. 유형자산처분손실																			
6. 무형자산처분손실																			
7. 전기오류수정손실																			
8. 기타운영외비용																			
운영비용합계										운영수익총계									
당기운영차익(또는당기운영차손)																			
운영비용총계																			

Ⅲ. 산학협력단의 수익과 법인세 과세

1. 과세대상 수익사업

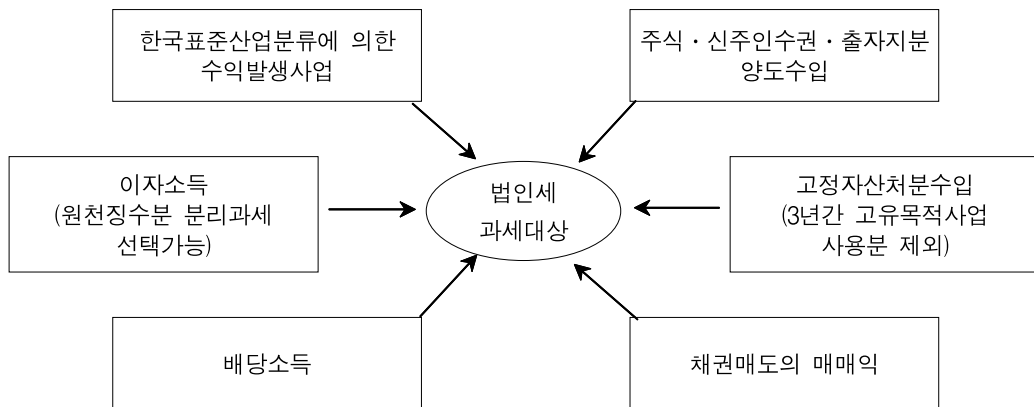
산학협력단은 비영리특수법인으로서 세법에서는 공익법인으로 분류하고 있으므로 법인세법 제3조와 동법 시행령 제2조에서 열거하는 수익사업에서 생긴 소득에 대하여만 제한적으로 법인세를 납부할 의무가 있다. 산학협력단을 비영리법인으로 본다면 현행 법인세법상 청산소득에 대해서는 납세의 의무가 없다. 따라서 산학협력단이 법인세를 신고·납부해야 하는 경우는 산학협력단의 수익사업에서 생긴 각 사업연도소득에 대한 것이다. 산학협력단의 법인세 과세대상 수익사업과 관련된 법인세법의 규정은 <표 3>과 같으며, 법인세 과세대상 수익사업은 <그림 1>과 같이 요약할 수 있다.

<표 3> 산학협력단의 법인세 과세대상 수익사업과 관련된 법인세법 규정

세법명	조 문
법인세법	제3조(과세소득의 범위) ① 법인세는 다음 각 호의 소득에 대하여 이를 부과한다. 다만, 비영리내국법인………에 대하여는 제1호의 소득에 대하여만 이를 부과한다. 1. 각 사업연도의 소득 ② 비영리내국법인의 각 사업연도의 소득은 다음 각 호의 사업 또는 수입(이하 “수익사업”)에서 생기는 소득으로 한다. 1. 제조업……… 등 수익이 발생하는 사업으로서 대통령령이 정하는 것 2. 소득세법 제16조 제1항 각호의 규정에 의한 이자·할인액 및 이익 3. 소득세법 제17조 제1항의 각호의 규정에 의한 배당 또는 분배금 4. 주식·신주인수권 또는 출자지분의 양도로 인하여 생기는 수입 5. 고정자산(고유목적사업에 직접 사용하는 고정자산으로서 대통령령이 정하는 것을 제외한다)의 처분으로 인하여 생기는 수입 6. 제1호 내지 제5호 외에 대가를 얻는 계속적 행위로 인하여 생기는 수입으로서 대통령령이 정하는 것
법인세법 시행령	제2조(수익사업의 범위) ① 법인세법 제3조 제2항 제1호에서 “대통령령이 정하는 것”이라 함은 통계청장이 고시하는 한국표준산업분류에 의한 각 사업 중 수익이 발생하는 것을 말한다. 다만, 다음 각 호의 사업을 제외한다. 2. 사업서비스업 중 연구 및 개발업(계약 등에 의하여 그 대가를 받고 연구 및 개발용역을 제공하는 사업을 제외한다) 3. 교육 서비스업 중 초·중등교육법 및 고등교육법에 의한 학교와 평생교육법에 의한 원격대학을 경영하는 사업

세법명	조 문
법인세법 시행령	② 법인세법 제3조 제2항 제5호에서 “대통령령이 정하는 것”이라 함은 당해 고정자산의 처분일 현재 3년 이상 계속하여 법령 또는 정관에 규정된 고유목적사업(제1항의 규정에 해당하는 수익사업을 제외한다)에 직접 사용한 것을 말한다.···(생략)·····. ③ 법인세법 제3조 제2항 제6호에서 “대통령령이 정하는 것”이라 함은 소득세법 제46조 제1항의 규정에 의한 채권 등(그 이자소득에 대하여 법인세가 비과세되는 것을 제외한다)을 매도함에 따른 매매익을 말한다.·····(생략)·····.
법인세법 시행규칙	제1조(수익사업의 범위) 법인세법 시행령 제2조 제1항 본문의 규정에 의한 사업은 그 사업 활동이 각 사업연도의 전 기간에 걸쳐 계속하여 행하여지는 사업 외에 상당기간에 걸쳐 계속적으로 행하여지거나 정기적 또는 부정기적으로 상당횟수에 걸쳐 행하여지는 사업을 포함하는 것으로 한다.

〈그림 1〉 산학협력단의 법인세 과세대상 수익사업



법인세법 제3조 제2항에 따르면 산학협력단의 수익사업은 크게 법인세법 제3조 제2항 제1호의 통계청장이 고시하는 한국표준산업분류상의 수익사업과 법인세법 제3조 제2항 제2호 내지 제6호의 이자소득, 배당소득, 주식 등의 양도소득, 고정자산처분수입, 채권매매익과 같이 기타의 수익사업으로 구분할 수 있다.

법인세법 제3조 제2항 제1호에서는 ‘수익이 발생하는 사업’을 대통령령에 위임하고 있으며, 이에 따라 법인세법 시행령 제2조에서는 ‘법인세법 제3조 제2항 제1호에서 “대통령령이 정하는 것”이라 함은 통계청장이 고시하는 한국표준산업분류에 의한 각 사업 중 수익이 발생하는 것을 말한다’고 규정하고 있다. 그리고 법인세법 시행규칙 제1조(수익사업의 범위)에서는 ‘법인세법 시행령 제2조 제1항 본문의 규정에 의한 사업은 그 사업 활동이 각 사업연도의 전 기간에 걸쳐 계속하여 행하여지는 사업 외에 상당기간에 걸쳐 계속적으로 행하여지거나 정기적 또는 부정기적으로 상당횟수에 걸쳐 행하여지는 사업을 포함하는 것으로 한다’고 규정하고 있으며, 기본통칙(3-2···2)에서는 시행규칙 제1조의 “상당기간에 걸쳐 ……(중략)…… 상당횟수에 걸쳐 행하여지는 사업”을 예시⁸⁾하고 있다. 따라서

법인세법에서 규정하는 한국표준산업분류에 의한 '수익이 발생하는 사업'에 해당하기 위해서는 특정 사업이 상당기간 혹은 상당횟수에 걸쳐 계속적·반복적으로 행해져야 하며, 임시적·우발적으로 행해지는 것은 '수익사업'의 범주에서 제외된다고 볼 수 있다.

이와 함께 법인세법 제3조 제2항 제6호에서는 '제1호 내지 제5호 외에 대가를 얻는 계속적 행위로 인하여 생기는 수입으로서 대통령령이 정하는 것'도 수익사업에 포함하고 있다. 이렇게 대통령령에 위임하고 있는 수익사업에 해당하기 위해서는 '대가'와 '계속성'이라는 두 가지 핵심요소를 모두 갖추어야 한다. 따라서 한국표준산업분류에 의한 수익사업이 아니더라도 대가를 얻는 계속적 행위로 인하여 생기는 수입으로서 법인세법에 열거되는 것은 수익사업의 범주에 포함된다.

그런데 법인세법 시행령 제2조의 단서 조항에 따르면 한국표준산업분류에 의한 사업서비스업 중 연구 및 개발업(법인세법 시행령 2①2)과, 교육 서비스업 중 초·중등교육법 및 고등교육법에 의한 학교와 평생교육법에 의한 원격대학을 경영하는 사업에서 발생하는 수익은 법인세를 면세하고 있다(법인세법 시행령 2①3). 다만 연구 및 개발업의 경우 계약 등에 의해 그 대가를 받고 연구 및 개발용역을 제공하는 경우에는 법인세를 과세하고 있다.

이에 따라 비영리법인이 연구 및 개발업을 수행하면서 용역대가 없이 지원받는 정부출연금은 수익사업에 해당되지 않으며(재법인-667, 2004.12.10), 특정인과의 계약에 의해 자연과학·인문 및 사회과학에 관한 연구개발용역을 제공하고 이에 대한 대가를 받는 연구용역수입은 금액의 다소에 관계없이 수익사업에 해당한다(법인46012-1466, 1998.6.3)는 행정해석을 내리고 있다.

2. 고유목적사업준비금의 설정과 사용

공익법인은 그 법인의 고유목적사업 또는 지정기부금을 지출하기 위하여 고유목적사업준비금을 손금으로 계상한 경우에는 일정한 범위 안에서 소득금액 계산상 손금에 산입할 수 있다(법인세법 29 ①). 이에 따라 산학협력단의 수입 중 이자소득, 투자신탁수익의 분배금은 전액 고유목적사업준비금을 설정하여 손금으로 산입할 수 있다. 이와 함께 조특법(74①)에서는 산학협력단의 수익사업 소득금액 전액을 고유목적사업준비금⁹⁾ 설정대상소득으로 인정(2006.12.31 일몰)하여 손금산입할 수 있게 함으로써 산학협력단의 수익사업 소득금액에 대한 법인세 과세문제를 해결하고 있다.

산학협력단의 법인세 과세대상 수익사업 중 고유목적사업준비금의 설정을 통해 법인세를 감면받을 수 있는 규정과 내용을 요약하면 <표 4>와 같다.

8) 기본통칙에서 예시하고 있는 사업은 다음과 같다.

1. 하절기에 있어서만 행하여지는 해수욕장에 있어서의 대석(貸席)수입
2. 큰 행사에 있어서의 물품판매

9) 고유목적사업이란 법령 또는 정관에 규정된 설립목적에 직접 수행하는 사업으로서 법인세법 시행령(법령 2①)에서 규정하는 수익사업 외의 사업을 말한다(법령 56⑤). 또한 법인세법 시행령에서 규정하는 수익사업이란 한국표준산업분류표에 의한 사업 중 수익발생사업을 말한다. 따라서 조특법(74①)의 수익사업이란 바로 이 수익사업을 의미한다.

〈표 4〉 고유목적사업준비금에 의한 법인세 처리방법

법인세 과세대상 수익사업 소득금액	법인세 처리 방법	세법규정
① 이자소득(비영업대금의 이익 제외)*	고유목적사업준비금 100% 설정과 손금산입	법인세법29①
② 배당소득 중 투자신탁수익의 분배금*		
③ 주식 등의 양도수입과 채권의 매매익*	고유목적사업준비금 50% 설정과 손금산입	법인세법29①
④ 고정자산처분수입*	고유목적사업사용 3년 이내 처분 : 고유목적사업준비금 50% 설정과 손금산입 3년 이후 처분 : 과세대상에서 제외	법인세법29①
· 위의 ①~④소득을 제외한 이자소득 등의 수익 · 한국표준산업분류에 의한 수익사업 소득금액	고유목적사업준비금 50% 설정과 손금산입	법인세법29①
	고유목적사업준비금 100% 설정과 손금산입(2006.12.31 일몰)	조세특례제한법 74①

* 이 수익들도 2006년 12월 31일까지 종료하는 사업연도에는 조특법에 의해 100% 법인세를 감면할 수 있다. 이자소득은 분리과세를 선택함으로써 법인세 과세표준에 포함하지 않을 수 있고(법인세법 62), 법인세법 제3조 제2항 제1호의 한국표준산업분류에 의한 수익사업이 없을 경우에는 양도소득세 과세대상인 주식 등의 양도수입과 고정자산처분수입(토지와 건물)은 소득세율을 적용함으로써 과세표준에 포함하지 않을 수 있다(법인세법 62의2②).

한편, 수익사업에 대해 설정한 고유목적사업준비금은 다음의 용도로 사용해야 한다.

- ① 고유목적사업의 인건비 등 필요경비(법인세법 시행령 56⑥)
- ② 수익사업회계에 속하는 자산을 비영리 사업회계에 전출한 금액(법인세법 시행령 76④)
- ③ 고유목적사업취득용 차입금의 상환과 이자비용(제도46012-12671, 2001.8.16)
- ④ 고유목적사업용 고정자산의 취득(법인세법 기본통칙 29-56...4)
- ⑤ 고유목적사업의 차입금의 상환과 이자비용
- ⑥ 지정기부금의 지출

따라서 고유목적사업준비금을 수익사업의 인건비(서이46012-10167)나 수익사업에 속하는 차입금의 상환(법인46012-372, 2000.2.9)에 사용하는 경우에는 고유목적사업준비금의 사용범위에서 벗어난다.

3. 쟁점사항과 개선방안

산학협력단의 수익에 대한 법인세 과세에서 쟁점이 되고 있거나 될 수 있는 부분은 연구개발용역 수익과 교육용역수익 그리고 모든 수익사업소득에 대한 고유목적사업준비금 설정한도와 관련된 내용이다.

가. 연구개발용역수익

현행 법인세법(법인세법 3②, 시행령 2①)에서는 한국표준산업분류에 의한 수익사업의 범위에서 연구및개발업에서 발생하는 산학협력단의 수익에 대해서는 법인세를 면제하고 있다. 그러나 법인세법 시행령 제2조 제1항 제2호의 단서조항에 따라 연구 및 개발업의 경우 계약 등에 의해 그 대가를 받고 연구 및 개발용역을 제공하는 사업에서 발생하는 산학협력단의 수익은 법인세를 과세한다.

또한 앞서 살펴보았듯이 세무당국의 예규에서도 법인세법의 규정을 반영하여 비영리법인이 연구 및개발업을 수행하면서 용역대가 없이 지원받는 정부출연금은 수익사업에 해당되지 않지만, 특정인과의 계약에 의해 자연과학·인문 및 사회과학에 관한 연구개발용역을 제공하고 이에 대한 대가를 받는 연구용역수입은 금액의 다소에 관계없이 수익사업에 해당한다고 해석하고 있다.

따라서 연구개발용역에서 발생하는 수익의 법인세 과세여부는 연구개발용역의 제공과 대가수취여부에 달려 있다. 현행 산학협력단회계처리규칙에 의한 운영계산서에 따르면 연구및개발업에서 발생하는 수익은 산학협력연구수익과 국고및지자체의 보조금수익에 해당한다. 연구개발용역의 수익에 대한 현행 법인세 규정을 연구개발활동의 성격, 과세형평, 대가관계, 외국의 과세사례와 같은 몇 가지 관점에서 조망해 본다.

(1) 연구개발활동의 성격

산학협력단이나 산학협력단을 통한 대학 교수, 연구원, 연구보조자가 제공하는 연구개발용역의 대가에 대한 과세의 지도이념은 일반적인 영리기업이 제공하는 재화와 용역의 대가에 대한 과세의 지도이념과 다르다. 조세중립성이라는 관점에서 바라보면 이 두 가지에 대해 동일하게 과세하는 것이 타당할 수도 있다. 그러나 연구개발활동은 그 성격상 공공재로서 외부효과가 존재하며, 이를 이용하려는 무임승차행위는 사회가 필요로 하는 적정 수준의 연구개발활동을 유인하지 못하게 만든다. 이러한 시장실패를 막기 위해서 국가가 연구개발활동을 유인하는 보조금을 지급하거나 세금을 감면해 줌으로써 외부효과를 내재화하는 방안이 더욱 효율적이다.

효율은 일반적으로 파레토 효율의 개념이다. 사회 전체적으로 보아 다른 누구의 부나 행복을 희생하는 일이 없이 어떤 사람의 부나 행복을 늘릴 수 있다면 그러한 변화는 파레토 효율적이라고 말한다. 이러한 관점에서 효율적 조세란 완전경쟁의 조건이 충족되는 경우 사회 전체로 보아 X라는 재화나 용역과 Y라는 재화나 용역을 생산함에 있어서 조세가 어느 한 쪽을 편들지 않고 세금의 부과여부에 관계없이 최종적 생산결과에 변화가 없도록 하는 중립적 조세를 말한다(한상완 외 2000). 그러나 효율은 조세중립성보다 큰 개념이다. 중립적 조세라야 효율적이라는 생각은 국가가 개입하기 전에는 시장이 효율적임을 전제로 하고 있는 까닭이다(이창희 2005). 연구개발활동은 외부효과를 가지므로 이 시장은 효율적 시장이 아니며 이러한 조건에서 중립적 조세는 오히려 비효율적 제도가 된다.

연구개발활동의 성과는 그 대가를 지급하는 사람 외에 대가를 지급하지 않은 수많은 사람들이 동시에 소비하여 편익을 누리는 외부효과를 야기하기 때문에 연구개발활동의 최적수준은 연구개발활동의 한계비용과 연구개발활동의 편익을 누리는 모든 사람들의 한계편익의 합을 견주어 보고 결정해

야 한다. 만약 연구개발활동의 외부효과가 보정되지 않으면 연구개발자는 단지 사적비용과 사적편익이 일치하는 연구활동수준에서 머무를 것이다. 따라서 마냥 시장에만 맡겨서 연구개발용역을 다른 재화나 용역과 똑같이 과세한다면 연구개발활동의 생산량은 사회 전체가 바라는 최적생산량보다 낮아지는 시장실패에 이르게 된다.

Coase에 따르면 이러한 경우에도 외부효과의 수혜자에 대해 손해배상청구권과 같은 재산권을 행사할 수 있을 경우에는 시장이 스스로 외부효과를 보정하게 되고, Pigou류의 세금이나 보조금을 통한 국가의 간섭은 오히려 시장의 효율성을 해치게 된다. 그러나 외부효과의 수혜자가 특정인이 아니고 불특정 다수인일 경우에는 수혜자 개개인의 이익은 미미하게 되고, 협상과 같은 거래비용을 부담하면서 문제의 재화나 용역을 생산하는 사람과 이해관계를 조정하려는 동기를 가지지 않게 되고 무임승차 동기를 가지게 된다(이진순, 1996).

이와 같이 연구개발활동은 공공재로서 외부효과를 발생시키지만 수혜자 누구도 연구자를 지원할 아무런 경제적 유인을 가지지 못하게 된다. 따라서 연구개발용역을 일반적인 재화나 용역과 동일한 논리로 과세하게 되면 사회 전체적으로 요구하는 수준의 연구개발활동을 달성할 수 없다. 특히 앞서 살펴본 바와 같이 연구개발활동은 국가경쟁력의 핵심적인 원천이 될 뿐만 아니라 지식기반사회로 그 패러다임이 변화하고 있는 현 시점에서 적극적으로 장려해야 할 활동이다. 따라서 연구개발활동의 수준을 사회가 요구하는 최적수준으로 유인하기 위해서는 연구보조금 이외에 세금감면과 같은 적극적인 지원이 필요하다고 본다.

현재 정부는 한국학술진흥재단, 한국과학재단, 산학협동재단 등을 통해 대학의 연구비를 지원하고 있다. 그런데 <표 5>에서 보듯이 한국의 국내총생산(GDP) 대비 연구개발투자비율은 2.85%로 핀란드 3.46%, 일본의 3.12% 다음으로 높지만 연구개발투자금액에서는 다른 OECD국가들에 비해 현저하게 낮다. 또한 <표 6>에서 보듯이 연구개발주체별 연구개발비에서 한국은 국가전체의 연구개발비 중 대학의 점유비율이 9.9%에 불과한 실정으로 다른 OECD국가들에 비해 현저하게 낮다. 특히 핀란드의 경우는 작은 나라이지만 연구개발투자규모나 대학이 담당하는 비율면에서 한국보다 훨씬 앞서간다는 사실을 알 수 있다. 우리나라가 이들 외국과의 무한경쟁 속에서 국가경쟁력을 높여서 선진국으로 나아가기 위해서는 연구개발활동의 시장실패를 보정하는 수단으로서 연구보조금의 증액과 더불어서 연구개발비에 대한 세금감면을 확대해 나갈 필요가 있다고 본다. 이와 같이 연구개발활동의 공공재적 성격에 비추어 볼 때 산학협력단의 연구개발용역수익에 대해 법인세를 면제하라는 주장은 설득력이 있어 보인다.

<표 5> 주요 국가별 연구개발투자 지표

지표	단위	한국('04)	미국('03)	핀란드('02)	일본('02)	독일('03)	프랑스('02)	영국('02)	중국('03)
연구개발투자	억불	193.7	2,846	915.4	1,240	600	313	293	184
배율	배	1.0	17.8	5.5	7.8	3.8	2.0	1.8	0.9
GDP대비	%	2.85	2.62	3.46	3.12	2.50	2.20	1.88	1.31

자료 : OECD, Main Science and Technology Indicators 2005/1, 2004/5

〈표 6〉 연구개발주체별 연구개발비의 국제비교

(단위 : %)

구 분	한국('04)	미국('03)	일본('03)	핀란드('02)	독일('03)	프랑스('03)	영국('03)	중국('03)
공공연구기관	13.4	14.4	11.4	11.0	13.8	18.5	12.8	27.1
대 학	9.9	16.8	13.7	19.2	17.1	19.3	21.4	10.5
기업체	76.7	68.9	75.0	69.9	69.1	62.3	62.4	62.4

자료 : OECD, Main Science and Technology Indicators 2005/1, 2004/5

(2) 사립대학과 국공립대학의 과세형평

산학협력단의 연구개발활동은 산학협력단으로 분리되기 전에 대학 또는 학교법인에서 수행하여 왔고, 대학 또는 학교법인에 소속되어 연구개발활동을 수행하는 경우에 이로 인한 수익은 국공립대학은 당연히 비과세 대상이었고 사립대학도 비과세 관행을 유지하여 왔다.

법인세법 제2조 제3항에 따르면 내국법인 중 국가 및 지방자치단체에 대하여는 법인세를 부과하지 아니한다. 국공립대학은 법인격을 가진 법인은 아니지만 국세기본법 제13조 제4항의 규정에 의한 '법인격 없는 단체'로서 법인세법 제1조 2호 다목의 비영리내국법인으로 간주될 뿐만 아니라, 국가나 지방자치단체의 하위단위로서 국가나 지방자치단체와 동일한 법적 지위를 가지고 있다. 따라서 국공립대학이 기업이나 국가나 지방자치단체로부터 받는 연구개발용역의 대가는 법인세가 과세되지 아니한다. 그러나 사립대학의 경우에는 법인격을 갖춘 비영리내국법인이기 때문에 국공립대학과는 다른 세법상 지위를 가지며 원칙적으로 법인세법상 수익사업에 해당하는 것은 국공립대학과는 달리 법인세를 과세하게 된다.

그런데 산학협력단은 그것이 국공립대학에서 분리되어 나왔는지 사립대학에서 분리되어 나왔는지를 불문하고 세법상 공익법인으로서의 지위를 가지게 된다. 따라서 국공립대학의 산학협력단은 종전에 대학에 귀속되어서 법인세가 면제되었던 연구개발수익이 연구개발용역의 제공과 그에 따른 대가를 수취하는 경우에는 과세대상이 된다. 이에 따라 국공립대학의 경우에는 산학협력활동의 총괄적 관리와 원활한 지원을 목적으로 설치된 산학협력단의 설립취지를 무색하게 하는 중대한 문제를 과생 시키기에 이르렀다.

종전에 비과세되었던 국공립대학의 연구개발수익이 그 경제적 실질은 전혀 변함이 없이 산학협력단이라는 법적 형식에 귀속됨으로써 과세가 된다면 이것은 국세기본법 제14조 제1항에서 규정하는 귀속의 실질이라는 실질과세의 원칙과 어긋나게 된다. 왜냐하면 국공립대학의 경우 산학협력단은 독립법인인면서 동시에 대학의 장의 지도감독을 받고 있는 하위행정단위라는 이중적 지위를 가지므로 산학협력단의 연구개발수익은 실질적으로 대학에 귀속될 수밖에 없을 것이기 때문이다. 따라서 국공립대학의 경우에는 실질과세의 원칙에 의거하여 연구개발수익에 대한 비과세를 주장할 수 있게 된다. 만약 이것을 인정한다면 사립대학의 경우에는 국공립대와 동일한 법적 성격을 가진 사립대학의 산학협력단에 귀속되는 연구개발수익에 대한 과세에 대해 과세형평이라는 기준으로 비과세를 주장할 수 있게 된다.

(3) 대가수취여부에 따른 과세 판단

비영리법인의 연구개발업에 대한 법인세법 시행령은 1994년 12월 22일에 1차 개정되어 1995년 1월 1일부터 시행되었고, 1999년 12월 31일에 2차로 개정되어 2000년 1월 1일부터 시행되었다. 사업서비스업 중 연구개발업에 대한 법인세법 시행령의 신·구조문을 비교하면 <표 7>과 같다.

<표 7> 연구개발업 관련 법인세법 관계규정의 신·구조문 대조

1994년 이전	1995년 ~ 1999년	2000년 이후
법인세법 제1조 ①1 ...사업서비스업...으로서 대통령령이 정하는 것(즉, 사업서비스업은 수익사업임)	법인세법 제1조 ①1 좌동	법인세법 제1조 ①1 좌동
시행령 제2조 ① 법 제1조 제1항 제1호(수익사업에 해당하는 사업명을 열거 규정함 : 이에에는 대가를 얻는 계속적 행위로 인하여 얻는 수입을 수익사업에 포함시킴)에 규정하는 사업의 범위는 소득세법 시행령 제29조 내지 제37조의 규정에 의한 사업을 포함하는 것으로 하되, 다음 각 호의 사업 포함하는 것으로 한다. 시행령 제2조 ③ ...대가를 얻는 계속적 행위로 생기는 수입...이라 함은 다음 각 호의 1을 말한다. 7. 기술연구용역이 아닌 측량·시추·분석·검사·감정 기타 이와 유사한 기술용역	시행령 제2조 ① 법 제1조 제1항 제1호(수익사업에 해당하는 사업명을 열거함)에서 “대통령령이 정하는 것”이라 함은 통계청장이 고시하는 한국표준산업분류표에 의한 사업 중 수익이 발생하는 것으로 하되, 다음 각 호의 사업을 포함하지 아니하는 것으로 한다. 2. 사업서비스업 중 연구 및 개발업(상업적 연구개발업을 제외하되...)	시행령 제2조 ① 법 제1조 제1항 제1호(수익사업에 해당하는 사업명을 열거함)에서 “대통령령이 정하는 것”이라 함은 통계청장이 고시하는 한국표준산업분류에 의한 사업 중 수익이 발생하는 것을 말한다. 다만, 다음 각 호의 사업을 제외한다. 2. 사업서비스업 중 연구 및 개발업(계약 등에 의하여 그 대가를 받고 연구 및 개발용역을 제공하는 사업을 제외한다)
법인세법 기본통칙 1-1-16 (기술연구용역의 범위) 영 제2조 제3항 제7호의 규정에서 “기술연구용역”이라 함은 기술연구만을 고유 목적으로 하는 전문연구단체가 그 고유목적 수행과정에서 발견된 연구결과를 제공하는 용역을 말한다. 따라서 기술용역 육성법 제2조의 규정에 의한 기술용역은 수익사업에 해당한다.	법인세법 기본통칙 1-1-16 (상업적 연구개발업의 범위) 영 제2조 제1항 제2호에서 규정하는 “상업적 연구개발업”이라 함은 특정인으로부터 수수료 또는 계약에 의하여 자연과학·인문 및 사회과학 분야에 관한 연구개발을 하고 그 대가를 받는 사업을 말한다.(1997.4.1 개정)	폐지

<표 7>을 정리해 보면 1994년 이전까지는 '대가성'과 '계속성'을 과세대상 수익사업의 중요한 요소로 삼았는데, 비영리법인의 수익사업에 사업서비스업을 포함하되 기술연구용역을 과세대상 수익사업에서 제외하고 있다. 1995년부터 1999년까지는 사업서비스업 중 상업적 연구개발업은 과세되는 수익사업에 포함시키고, 비상업적 연구개발업은 수익사업의 범위에서 제외하여 법인세를 과세하지 아니하였다. 그런데 연구개발업의 '상업성' 여부를 기준으로 과세하는 것에 대한 학계의 비판이 일어나자 2000년부터는 다시 '대가성' 여부를 기준으로 과세하는 것으로 개정하였다¹⁰⁾. 따라서 2000년부터는 더 이상 연구개발활동의 상업성을 기준으로 과세여부를 판단하지 않고 '대가수수를 기준으로 과세여부를 판단하고 있다. 결국 그간의 개정은 원점으로 회귀한 것이다.

연구개발업 수익의 과세에 관한 현행 법인세법의 규정은 '대가개념과 관련하여 다음과 같은 문제점을 안고 있다.

법인세 과세대상이 되는 '대가를 받는 연구개발업'에 대한 명확한 개념규정이 없다. '대가의 개념'에 대해 포괄적으로 규정하고 있을 뿐 시행규칙에서도 이를 명확하게 규정하고 있지 않다는 점이다. 법인세법 시행령 제2조 제1항과 시행규칙 제1조에서 수익사업의 '사업'에 대해 명확히 정의해 놓고 있는 것과는 아주 대조적이다. 그 결과 대가성 유무에 대한 판단은 전적으로 세무당국의 해석에 달려 있다. 이는 과세요건 명확주의와 세법 엄격해석주의에 상치될 뿐만 아니라 세법을 적용함에 있어서 지켜야 할 원칙으로서 국세기본법 제19조에서 규정하고 있는 세무공무원 재량한계의 원칙에도 벗어나게 된다.

세무당국의 행정해석에 따르면, 비영리법인이 연구 및 개발업을 수행하면서 용역대가 없이 지원받는 정부출연금은 수익사업에 해당되지 않으며(재법인-667, 2004.12.10)¹¹⁾, 특정인과의 계약에 의해 자연과학·인문 및 사회과학에 관한 연구개발용역을 제공하고 이에 대한 대가를 받는 연구용역수입은 금액의 다소에 관계없이 수익사업에 해당한다(법인46012-1466, 1998.6.3)고 보고 있다(국세청, 2005).

이러한 행정해석에 따르면 정부기관, 정부출연기관 등으로부터 받는 출연금, 교부금, 보조금, 기부금, 기여금 등 각종 기금에 의하여 수행하는 연구개발활동은 용역대가가 없는 것으로서 비과세 되어야 하는 반면, 기업체 등과 계약을 체결하여 대가를 받고 연구개발용역을 제공하는 경우에는 과세대상이 된다. 이러한 행정해석은 세법에 대한 유추해석의 금지원칙을 저버린 것이다.

국어사전에 의하면 법률용어로서의 대가(對價)란 자기의 재산이나 노무 따위를 남에게 이용하게 하거나 제공하여 그에 대한 보수로서 얻는 재산상의 이익이라고 정의하고 있다. 또한 유럽연합의 제6차 부가가치세 지침(the Sixth VAT Directive)의 Article 2(1)에서는 과세대상을 'the supply of goods or services effected for consideration ……'(Terra and Kajus 2005)라고 규정하고 있는데, 여기서 'consideration'

10) 연구개발업의 수익을 '상업성'이 아니라 '대가성' 여부를 기준으로 과세하는 규정은 소득세법 시행령 제33조 사업서비스업의 범위에서 이미 1998년 12월 31일자로 개정하여 1999년부터 시행되고 있었다.

11) 실제로 이 행정해석은 연구결과물의 제출을 조건으로 연구개발활동을 지원하는 출연금이 아니라 고정자산의 취득에 사용한 출연금에 관한 것이므로 연구개발활동의 대가성 여부를 판단하는 행정해석으로 간주하기 어려운 점은 있다. 그러나 정부 출연금의 '용도'보다는 '자산 취득에 필요한 실비수준의 금액'을 기준으로 대가성 여부를 판단하고 있는 해석으로 볼 수도 있다.

은 ‘payment’ 곧 대가(對價)에 해당한다. 이와 같은 개념에 따르면 연구개발용역의 대가란 곧 연구개발용역을 제공하고 그 반대급부로서 받는 보수이다.

그런데 정부기관이나 정부출연기관에서 주는 연구개발비라 하더라도 연구자는 연구비 지출에 관해 산학협력단의 관리를 받으면서 자신의 책임으로 연구결과물을 연구비 지원기관에 반드시 제출해야 한다. 이 경우에 연구결과물의 제공과 연구개발비의 수취 사이에 대가관계가 존재하지 않는다고 단정하기는 어렵다. 왜냐하면 기업체 등이 연구개발비를 지원하는 경우에도 연구결과물을 연구비 지원 기업체에게 제출해야 하기 때문이다.

여기서 잠깐 부가가치세법에서 규정하는 대가를 받는 연구용역에 대한 규정을 살펴보자. 현행 부가가치세법 시행령 제35조 제1호와 제2호에서는 연구용역에 대한 면세를 규정하면서 ‘…… 독립된 자격으로 용역을 공급하고 대가를 받는 인적용역’이라고 표현하고 있으며, 부가가치세법 시행규칙 제11조의 3 제3항에서는 부가가치세가 면세되는 학술·기술연구용역의 범위를 규정하면서 학술연구용역과 기술연구용역이라 함은 새로운 학술 또는 기술을 개발하기 위하여 행하는 새로운 이론·방법·공법 또는 공식 등에 관한 연구용역을 말하며, 이에 따라 기본통칙(12-35-4)에서는 신제품을 개발하거나 제품의 성능이나 질·용도 등을 개선시키는 연구용역을 포함시키고 있다. 이러한 부가가치세법의 규정에 따르면 대가관계란 자금의 원천이 정부인지 민간인지 구분하지 않고 일관성 있게 적용되어야 하는데, 법인세법의 행정해석에서는 이를 구분하여 정부지원 연구용역은 용역대가가 없다고 보는 잘못이 있다.

대가개념을 앞서 정의한 ‘재산상의 이익’에 초점을 둔다면 법인세법과 행정해석은 국가기관이나 비영리단체 등이 지원하는 경우에는 실비수준의 연구개발비를 지원하는 것이 일반적이고, 영리기업 등이 지원하는 경우에는 연구개발자에게 실비수준의 연구개발비를 초과하여 충분한 개인적 보상이 되는 정도의 연구개발비를 지원할 것이라고 추정하고 대가성을 판단한다고 볼 수 있다. 그러나 이러한 대가개념에 입각할 때 연구개발비의 지원규모에 따라서 연구자인 교수개인의 소득세 과세문제가 있을 뿐 산학협력단의 입장에서는 정부기관 등에서 지원하는 연구개발비는 대가성이 있고 기업체 등에서 지원하는 연구개발비는 대가성이 없다고 단정할 수는 없다. 왜냐하면 연구개발용역 사안별로 판단해야 할 사항이기 때문이다.

〈표 8〉 한국학술진흥재단 연구비 산정·집행기준

항목	세부항목	산정·집행기준
① 인 건 비	• 연구참여 수당 - 연구보조원 수당 연구에 참여하는 전문학사·학사·석사 및 박사과정생	- 전문학사 및 학사과정생 : 연 360만원 이내/1인당(월 30만원 이내) - 석사과정생 : 연 720만원 이내/1인당(월 60만원 이내) - 박사과정생 : 연 1,080만원 이내/1인당(월 90만원 이내) * 교육인적자원부 및 재단에서 인건비성 경비를 받는 자 및 기타 소속기관에서 인건비를 받는 자는 제외
② 연 구 활 동 경 비	• 연구활동비 연구책임자 또는 공동연구원의 연구 활동에 관련되는 경비	- 연 300만원 이내/1인당
	• 연구회의비 연구 수행에 필요한 국내외 전문가 초청자문료, 세미나 개최, 국내외 정보D/B 네트워크(DNS)사용료, 해외기술정보 수집비, 평가회의비 등	- 실제 소요액
	• 여비 연구과제를 수행하는데 필요한 국내외출장비, 현지교통비, 시내출장비로서 실제 소요경비	- 국내 여비는 연구책임자, 연구보조원의 여비로서 출장 일수, 인원, 회수를 최소한으로 계상 - 국외 여비는 연구와 직접 관련 있는 자료수집 등으로 계획에 따른 최소액 인정(왕복항공료와 1개월 이내 체재비)
	• 유인물비(인쇄비, 수용비) 연구 수행에 관련된 인쇄, OHP 복사, 슬라이드 제작, 사진 현상, 자료복사 등에 필요한 경비	- 유인물비와 공공요금은 실제 소요액으로 정산
	• 공공요금 등 잡비 연구수행에서 발생하는 우편, 전화요금 등 공공요금, 제세공과금, 보험금, 각종 수수료 등	
③ 직 접 성 경 비	• 조사연구비 현지조사시 여론조사 등 조사연구에 반드시 필요한 경비(조사활동에 소요되는 여비 포함)	- 조사연구가 필요한 분야에 한함
	• 문헌구입비 연구수행에 필요한 각종자료(도서, 출판물 등)	- 정확한 산출기준에 의하여 산정된 금액

항목	세부항목	산정 · 집행기준
③ 직 접 성 경 비	• 재료구입비 연구 수행에 필요한 각종 재료 및 내용년수 2년 이하인 시약, 기구, 소모성재료, 부품 등의 구입과 시험분석에 필요한 경비	- 정확한 산출기준에 의하여 산정된 금액 - 국산 공급 가능한 경우 국산품 사용
	• 장비사용료(임차료) 연구수행상 필요한 연구기자재(장비, 기기)의 사용료, 분석료, 시험료 및 전산처리비(컴퓨터 사용료)	- 대내 · 외 보유기관의 사용료 기준에 따라 산정된 금액
	• 연구기기비 2년 이상의 내용연수를 갖는 비소모성 유형 자산으로 물건의 형질 및 형상이 변하지 않고 장기간 사용할 수 있는 기기, 장비(전산장비, S/W포함)와 부수기자재(개인용 PC 및 프린터의 구입은 인정하지 않음)	- 품목, 규격 등 명시하여 계상된 금액 - 국산 공급 가능한 경우 국산품 사용 - 실제 소요액
	• 논문게재료 및 연구결과 홍보비 (특허출원비의 경우 간접비에서 집행)	- 연구결과의 발표에 필요한 실제 소요액 (교육부 및 재단으로부터 지원 받은 과제에 한함)

자료원 : 한국학술진흥재단, 2005.

사실 산학협력단의 정부지원 연구개발수익은 과세대상이 된다하더라도 <표 8>에 예시된 한국학술진흥재단의 연구비 산정 · 집행기준과 같이 대부분 인건비, 연구활동경비, 직접성경비로 지출되기 때문에 수익은 있으나 각 사업연도의 소득을 구성할 가능성은 거의 없다. 또한 산학협력단이 한국학술진흥재단, 과학재단 등 연구지원기관으로부터 받는 간접연구경비¹²⁾도 마찬가지이다. 간접연구경비(overhead cost)는 각 대학별로 운영규정이 마련되어 있으며, 그 용도는 <표 9>에서 보는 바와 같이 산학협력단이 총괄하는 연구지원활동의 운영경비로 사용하게 된다. 산학협력단의 간접연구경비 역시 수익은 있으나 법인세 과세를 위한 각 사업연도의 소득을 구성할 가능성은 거의 없다. 따라서 연구개발수익을 법인세법상 과세대상으로 보게 된다면 신고납부에 따른 번거로운 절차를 밟아야 하며, 조세행정에 따른 인적 · 물적 자원의 낭비가 되고 세수확보에는 거의 도움이 되지 않게 된다. 즉, 조세수입보다는 조세순응비용과 조세행정비용이 더 많아서 중요한 조세원칙의 하나인 효율성을 해치게 된다.

12) 간접연구경비란 연구활동의 원활한 지원을 위하여 지원기관이 별도로 지원한 경비이다.

〈표 9〉 간접연구경비의 용도

종 류	상세 항목
연구비 중앙관리	연구비 관리 행정요원 인건비, 중앙관리를 위한 전산프로그램 개발 및 전산망 구축비
연구지원시설유지	대학의 건물, 시설, 기자재 감가상각비, 전기·가스·수도료 등 공공요금, 도서관·전산실 등 연구지원 건물 및 시설의 유지운영비 등
연구결과 확산	학술대회 개최·참가비, 논문게재료, 저서 출판비, 특허 취득 등에 소요되는 경비
연구인프라 구축	공동기자재·연구시설·장치의 구입 및 운영비, 참여 연구원 인센티브 제공 등

자료원 : 한국학술진흥재단(1999), 연구비 중앙관리지침.

결론적으로 산학협력단의 연구개발업 수익에 대한 법인세법 규정과 이에 따른 행정해석은 ‘대가’에 대한 명확한 정의 없이 정부지원금이면 용역대가가 없고 민간지원금이면 용역대가가 있다고 본다는 것인데 이것은 과세요건 명확주의와 세법 엄격해석주의이라는 조세법이론을 위배하고 있으며, 세무공무원 재량한계의 원칙이라는 세법규정을 위반하고 있을 뿐만 아니라 현행 규정을 적용하여 과세하더라도 조세제도의 비효율성을 초래하게 된다. 따라서 산학협력단의 연구개발업 수익에 대해서는 법인세법에서 객관적이고 합리적인 ‘대가’개념을 명확히 규정하여 이 기준에 따라 과세여부를 결정하거나 새로운 다른 과세기준을 규정하여 과세여부를 결정할 필요가 있다.

(4) 외국의 사례

산학협력단의 연구개발용역은 모두 정부기관, 정부출연기관, 기업체 등 산학협력단(대학 포함) 외부에서 지원되는 연구개발비에 의해 수행된다. 이 경우 산학협력단의 장은 대학의 장을 대신하여 연구개발용역 계약을 체결하며(산협법 24), 산학협력단은 연구개발비를 반드시 중앙관리해야 한다(한국학술진흥재단 1999)¹³⁾.

산학협력단이 대학의 장을 대신하여 외부지원 연구개발용역의 계약당사자가 될 경우 그 연구개발 수익의 과세여부는 외국의 사례를 참고하여 결정할 필요가 있다. 예를 들면, 미국대학의 경우 기본적으로 소득세면세기관이지만 수익사업에 얻은 소득(unrelated business income)¹⁴⁾에 대해서는 일반기업과

13) 한국학술진흥재단의 연구비중앙관리지침(1999)에 따르면 연구비의 중앙관리란 일정한 단위연구기관에서 그 구성원들이 수행하는 제반 연구에 필요한 경비를 조달하고 집행하는 절차를 특정 전담기구가 연구자 개개인을 대신해서 통합적으로 관리하는 연구비관리 체계를 의미한다. 중앙관리대상이 되는 연구비는 교육인적자원부 및 한국학술진흥재단의 학술연구비 지원사업에 의거 연구활동을 지원하기 위하여 연구자에게 지급되는 각종 연구비 및 연구간접경비이다. 또한 연구자(또는 기관)의 소속기관장(대학의 총학장 및 학술연구단체·기관의 기관장)이 별도 회계(연구비 계정)를 설치하여 전체 연구비를 통합적으로 관리하여야 한다. 따라서 산학협력단이 출범한 이후에 산학협력단에 귀속되는 연구비의 중앙관리책임은 산학협력단에 있다.

14) 미국세법(512(a)(1))에서 규정하는 unrelated business income은 소득세 면세조직의 면세목적과 관련된 활동으로부터 발생하며, 이 소득에 대한 세금은 면세조직이 사실상 상업적 활동에 참여하기 때문에 과세된다(Willis 등, 2004). 따라서 unrelated business income은 우리나라 법인세법에서 규정하는 비영리법인의 수익

의 과세형평을 위해 소득세 납세의무를 진다(I.R.C §511). 그러나 미국의 대학이 누구를 위한 것이든 연구를 수행하고 받는 소득은 그 원천이나 대가성 여부를 불문하고 과세하지 않는다(I.R.C. §512(b)(8)). 우리나라도 연구개발활동의 성과를 바탕으로 선진국으로 진입하기 위해서는 이러한 제도를 본받아 산학협력단이 계약당사자가 되는 연구개발수익에 대해서는 연구개발비의 자금원천이나 대가성 여부에 관계없이 비과세하는 방법으로 조세정책을 전환하는 것이 바람직할 것이다.

나. 교육서비스업 수익

법인세법 시행령 제2조 제1항 제3호에서는 교육서비스업 중 「초·중등교육법」 및 「고등교육법」에 의한 학교와 「평생교육법」에 의한 원격대학을 경영하는 사업에서 발생하는 수익은 법인세를 과세하지 않는다. 따라서 법인세법 기본통칙(3-2·6)에서는 “법인세법 시행령 제2조 제1항 3호의 규정 중 ‘초·중등교육법 및 고등교육법에 의한 학교와 평생교육법에 의한 원격대학을 경영하는 사업’이라 함은 같은 법에 의한 교육과정에 따라 실시하는 교육서비스업을 말하는 것으로 평생교육법에 의한 학교부설 평생교육기관인 전산정보교육원 등의 운영과 관련된 교육서비스업은 이에 해당되지 아니한다”고 해석하고 있다.

이러한 규정에 비추어 볼 때 산학협력단은 ‘산협법’이라는 특별법에 의해 설립된 법인으로서 법인세법 시행령에서 열거하는 법률에 근거하여 설립되지 않았으므로 산학협력단이 교육서비스업을 제공할 경우 교육서비스업에서 발생하는 수익은 당연히 과세대상이 된다.

법인세법 기본통칙(3-2·6)에서 법인세법 시행령 제2조 제1항 3호의 규정을 엄격하게 해석하여 평생교육법에 의해 설립되었더라도 원격대학인 아닌 학교부설 평생교육기관인 전산정보교육원에서 발생하는 교육서비스수익을 과세대상으로 보고 있는 바와 같이 산학협력단이 산학협력의 성과로서 산학협력업체를 대상으로 교육을 실시하고 받는 수익은 법인세 과세를 피할 수 없다. 현재 많은 대학에서 산학협력단의 교육서비스 수익에 대한 비과세를 요구하고 있으나 법인세법 시행령을 개정하지 않는 이상 국공립대학과 사립대학을 불문하고 이러한 주장을 수용하는 것은 불가능하다.

그런데 국공립대학의 경우 과거 비과세되던 대학의 산학협력관련 교육서비스 수익을 산학협력단에 귀속시키게 되면 법인세 부담을 안게 된다. 국공립대학 산학협력단이 교육서비스 수익에 대한 법인세를 피하기 위해서는 법인세법 제2조 제3항에 따라 교육서비스에 관한 한 산학협력단이 아니라 대학에서 실시할 필요가 있다. 그러나 사립대학의 경우에는 산학협력관련 교육서비스 사업을 대학에서 실시하더라도 교육서비스 수익에 대한 법인세 과세를 피할 수 있는 방법이 없다. 따라서 지금까지 존재해 왔던 국공립대학과 사립대학의 과세형평문제는 산학협력관련 교육서비스 수익에 대해서도 여전히 해결되지 않는 상태로 남아 있다. 과세형평을 반영한 세법개정이 필요하다고 본다.

사업에서 발생하는 소득과 유사한 개념이다.

다. 고유목적사업준비금

(1) 조세특례제한법상의 고유목적사업준비금

조특법에서는 일몰규정을 적용하여 2006.12.31까지 종료하는 사업연도에 발생하는 수익사업에 대해서는 해당수익에 대해 고유목적사업준비금을 100% 설정할 수 있도록 규정하고 있다. 따라서 산학협력단에서 법인세법상 수익이 발생하는 경우에도 고유목적사업준비금을 설정하고 이를 사용범위 내에서 지출함으로써 법인세 과세를 효과적으로 피할 수 있다.

이러한 일몰규정에 의한 한시적 규정은 다음과 같은 문제점을 가지고 있다. 산학협력단의 법인세 면제를 위한 세법상 지위를 조특법의 일몰규정에 의해 규정하고 있는 것은 매우 불안정하며 한시적이라는 문제가 있다. 원래 일몰규정은 망아기에 있거나 국가경제정책상 특별히 육성할 필요가 있는 특정 산업부문이나 경제활동분야에 대해 한시적으로 조세특혜를 부여함으로써 그러한 산업부문이나 경제활동분야의 발전을 촉진하고자 하는데 목적이 있다.

그러나 산학협력단은 원래 대학이 담당하고 있던 고유목적사업 중의 하나인 연구개발 및 교육활동 중 산학협력과 관련된 활동만을 분리하여 대학산하의 비영리특수법인으로 만든 것이고, 지식기반 경제에 효과적으로 대처하기 위해 산학협력강화를 통한 대학의 경쟁력 제고와 국가의 장기적 발전을 지원하려는 목적이 있다. 이러한 이유로 산학협력단의 수익사업에 발생하는 수익을 조특법에서 한시적으로 조세특혜라는 형식을 빌려 규정하는 것은 합리적이지 못하다.

따라서 산학협력단의 수익사업에 발생하는 수익에 대한 고유목적사업준비금을 조세특례제한법이 아니라 법인세법내에서 규정하고 고유목적사업준비금을 연구개발활동이나 교육활동 과 같은 공익목적에 재투자하는 등 그 용도를 엄격히 관리하는 방향으로 법인세법을 개정할 필요가 있다.

(2) 법인세법상의 고유목적사업준비금

앞서 살펴본 바와 같이 현행 법인세법에서 공익법인의 이자소득(비영업대금의 이익 제외)과 배당소득(투자신탁수익의 분배금)에 대해서는 고유목적사업준비금을 100% 설정할 수 있도록 규정하고 있지만, 유가증권처분이익과 3년 미만 교육목적사업에 사용한 고정자산의 처분이익에 대해서는 50%(교육목적사업에 3년 미만 사용한 고정자산에 발생한 처분이익은 전액 과세)만 설정할 수 있도록 규정하고 있다. 또한 이러한 이자소득, 배당소득, 유가증권처분이익, 고정자산처분이익을 제외한 나머지 소득과 한국표준산업분류에 의한 사업에서 발생하는 소득에 대해서는 50%만 설정하도록 규정하고 있다.

지금까지 그랬듯이 대학의 경우 법인세 과세대상 수익이 발생하더라도 사학기관재무회계규칙 및 동규칙에대한특례규칙에 의거하여 수익사업에는 사용할 수 없고 모두 대학 내의 연구개발활동과 교육활동에 재투자될 수밖에 없다. 그런데 산학협력단은 사학기관재무회계규칙 및 동규칙에대한특례규칙의 적용을 받지 않고 산학협력단회계처리규칙을 따르게 된다. 따라서 산학협력단의 경우 수익사업에서 발생한 소득은 수익사업과 비수익사업에 모두 사용할 수 있게 된다.

대학의 경우 법인세 과세대상 수익사업에서 발생하는 소득에 대한 고유목적사업준비금을 소득금액의 100%로 설정하고 그 용도는 고유목적사업에 한하여 사용하도록 법인세법을 개정할 필요가 있

다. 왜냐하면 앞서도 언급했듯이 지식기반사회로 패러다임이 변화하면서 대학이 바로 국가 경쟁력의 원천으로 인식되고 있는 것이 전 세계적인 현상이기 때문에 선진국 수준의 대학으로 질적 발전을 이루기 위해서는 대학을 국가적 차원에서 충분히 지원할 필요가 있기 때문이다.

이러한 관점에서 산학협력단의 경우 기존에 대학이 가지는 산학협력지원활동을 분리하여 독립법인으로 법적 형식을 달리하였을 뿐 경제적 실질에서는 대학과 동일하다고 볼 수 있으므로 대학의 법인세 과세대상 수익사업에서 발생하는 소득과 마찬가지로 고유목적사업준비금을 소득금액의 100%로 설정하고 그 용도는 고유목적사업에 한하여 사용하도록 법인세법을 개정할 필요가 있다. 물론 고유목적사업준비금을 수익사업에 사용하거나 설정연도로부터 5년 이내에 고유목적사업에 사용하지 않는 경우에는 현행 법인세법 제29조 제3항과 제4항의 규정에 따라 고유목적사업준비금과 이자상당액에 대해 과세하는 것이 타당하다.

IV. 산학협력단의 공급과 부가가치세 과세

1. 과세대상 재화와 용역

부가가치세법상 납세의무자는 영리목적의 유무에 불구하고 사업상 독립적으로 과세대상인 재화와 용역을 공급하는 자이다(부가가치세법 2①). 따라서 사업자가 자기책임과 계산 하에 부가가치를 창출해 낼 수 있는 정도의 사업형태를 가지고 계속적·반복적인 의사로 과세대상 재화나 용역을 공급(대법 89누6952, 1990.4.24.)하여 부가가치를 창출하는 경우 영리목적 유무와 관계없이 부가가치세 과세대상이 된다. 이에 따라 산학협력단이 자기책임과 계산 하에 부가가치를 창출해 낼 수 있는 정도의 사업형태를 가지고 계속적·반복적인 의사로 과세대상 재화나 용역을 공급하여 부가가치를 창출하는 경우 영리목적 유무와 관계없이 부가가치세 과세대상이 된다. 현행 부가가치세법에서는 면세대상이 되는 재화와 용역의 종류를 제한적으로 열거하고 있다. 따라서 산학협력단이 제공하는 재화와 용역 중 과세대상이 되는 재화와 용역보다도 면세대상이 될 수 있는 재화와 용역과 관련된 부가가치세법 규정을 검토하는 것이 더욱 효율적이다. 여기서는 부가가치세법의 면세규정 중 산학협력단이 제공하는 교육용역, 연구용역, 공익단체로서 공급하는 재화와 용역에 관한 규정을 살펴보고자 한다.

가. 교육용역

부가가치세법에서 면세가 되는 교육용역은 정부의 허가 또는 인가를 받은 학교·학원·강습소·훈련원·교습소 기타 비영리단체 및 청소년기본법에 의한 청소년수련시설에서 학생·수강생·훈련생·교습생 또는 청강생 등에게 지식·기술을 가르치는 것이다(부가가치세법 12①, 시행령 30). 따라서 가르치는 지식 또는 기술의 내용을 불문하고 부가가치세는 면세되며, 부가가치세가 면제되는 교육용역의 공급에 필수적으로 부수되는 용역의 공급은 면세공급에 포함된다(기본통칙 12-30-1).

나. 연구용역

부가가치세법에서는 연구용역과 관련하여 인적용역(부가가치세법 12①13)과 공익단체의 용역(부가가치세법 12①16)에서 규정하고 있다.

먼저 저술가·작곡가 기타 대통령령이 정하는 자가 직업상 제공하는 인적용역에 대하여 면세한다(부가가치세법 12①13). 이 인적용역은 독립된 사업으로 공급하는 용역이며, 이에는 수개의 사업을 겸영하는 사업자가 과세사업에 필수적으로 부수되지 아니하는 용역을 독립하여 공급하는 경우를 포함한다. 이에 따라 개인·법인 또는 법인격 없는 단체가 독립된 자격으로 제공하는 인적용역으로서 재정경제부령이 정하는 학술연구용역과 기술연구용역에 대해서 부가가치세를 면세하고 있다(시행령 35). 여기서 학술연구용역 또는 기술연구용역은 새로운 학술이나 기술을 개발하기 위하여 새로운 이론·방법·공법 또는 공식 등을 연구하는 것(시행규칙 11의3③)이므로 신제품을 개발하거나 제품의 성능이나 질·용도 등을 개선시키는 연구용역에 대하여는 면세한다(기본통칙 12-35-4, 98.8.1).

또한 학술연구단체 또는 기술연구단체가 학술연구 또는 기술연구와 관련하여 공급하는 재화 및 용역에 대해서는 부가가치세를 면제하고 있다(부가가치세법 12①16, 시행령 37).

부가가치세법 제12조 제1항 제13호는 개인과 법인여부나 그 공익성여부를 불문하고 독립된 사업으로 제공하는 연구용역에 관한 면세규정인 반면, 제12조 제1항 제16호는 공익단체가 연구와 관련하여 제공하는 재화와 용역에 관한 면세규정이다.

다. 공익단체의 재화와 용역

부가가치세법에서는 주무관청의 허가 또는 인가를 받거나 주무관청에 등록된 단체로서 상증법 시행령 제12조 각호에 규정하는 사업 또는 종교·자선·학술·구호·사회복지·교육·문화·예술 등 공익을 목적으로 하는 사업을 하는 단체, 즉 공익법인이 그 고유의 사업목적을 위하여 일시적으로 공급하거나 실비 또는 무상으로 공급하는 재화 또는 용역에 대해서는 부가가치세를 면제하고 있다(부가가치세법 12①16, 시행령 37, 시행규칙 11의5 ①). 그러나 주무관청에 등록한 종교 등 공익단체의 경우에도 소유부동산의 임대 및 관리사업 등 계속적으로 운영관리하는 수익사업과 관련하여 공급하는 재화 또는 용역에 대해서는 부가가치세를 면세하지 않는다(기본통칙 12-37-2, 98.8.1). 따라서 공익단체가 공급하는 재화와 용역에 대해 부가가치세가 면세되기 위해서는 고유목적사업을 위한 일시적 공급이거나 실비 또는 무상공급이어야 한다.

이상에서 설명한 부가가치세법의 규정을 요약하면 <표 10>과 같다.

〈표 10〉 부가가치세법의 교육용역 및 연구개발용역 면세규정

구분	부가가치세법	시행령	시행규칙	기본통칙
교육용역	제12조(면세) ① 다음 각 호의 재화 또는 용역의 공급에 대하여는 부가가치세를 면제한다. 5. 교육용역으로서 대통령령이 정하는 것	제30조(교육용역의 범위) 법 제12조 제1항 제5호에 규정하는 교육용역은 정부의 허가 또는 인가를 받은 학교·학원·강습소·훈련원·교습소 기타 비영리단체 및 청소년기본법에 의한 청소년수련시설에서 학생·수강생·훈련생·교습생 또는 청강생에게 지식·기술 등을 가르치는 것으로 한다.	—	12-30-1(교육용역의 면세범위) ① 면제하는 교육용역은 주무관청의 허가·인가 또는 승인을 얻어 설립하거나 주무관청에 등록 또는 신고한 학원·강습소 등 및 청소년기본법에 의한 청소년수련시설에서 지식·기술 등을 가르치는 것을 말하며, 그 지식 또는 기술의 내용을 불문한다. 이 경우 부가가치세가 면제되는 교육용역의 공급에 필수적으로 부수되는 용역의 공급은 면세공급에 포함된다. ② 교육용역 제공시 필요한 교재·실습자료·기타 교육용구의 대가를 수강료 등에 포함하여 받거나, 별도로 받는 때에는 주된 용역인 교육용역에 부수되는 재화 또는 용역으로서 면제한다.
인적용역	13. 저술가·작곡가 기타 대통령령이 정하는 자가 직업상 제공하는 인적용역	제35조(인적용역의 범위) 법 제12조 제1항 제13호에 규정하는 인적용역은 독립된 사업으로 공급하는 다음 각 호에 규정하는 용역으로 한다. 2.개인·법인 또는 법인격 없는 사단·재단 기타 단체가 독립된 자격으로 공급하고 대가를 받는 다음에 규정하는 인적용역 (라) 재정경제부령이 정하는 학술연구용역과 기술연구용역	제11조의 3(인적용역의 범위) ③ 영 제35조 제2호 라목에서 “재정경제부령이 정하는 학술연구용역과 기술연구용역”이라 함은 새로운 학술 또는 기술을 개발하기 위하여 행하는 이론·방법·공법 또는 공식 등에 관한 연구용역을 말한다.	12-35-4(학술·기술연구용역의 면세범위) 영 제35조 제2호 (라)의 독립된 사업으로 제공되는 학술연구용역과 기술연구용역은 새로운 학술이나 기술을 개발하기 위하여 새로운 이론·방법·공법 또는 공식 등을 연구하는 것이므로 신제품을 개발하거나 제품의 성능이나 질·용도 등을 개선시키는 연구용역에 대하여는 면제한다.
공익단체의 재화와 용역	16. 종교·자선·학술·구호기타 공익을 목적으로 하는 단체가 공급하는 재화 또는 용역으로서 대통령령이 정하는 것	제37조(종교·자선·학술·구호단체 등이 공급하는 재화 등의 범위) 법 제12조 제1항 제16호에서 “대통령령이 정하는 것”이라 함을 다음 각 호의 것을 말한다. 1. 주무관청의 허가 또는 인가를 받거나 주무관청에 등록된 단체로서 상속세및증여세법시행령 제12조 각호의 1에 규정하는 사업 또는 재정경제부령이 정하는 사업을 하는 단체가 그 고유의 사업목적에 위하여 일시적으로 공급하거나 실비 또는 무상으로 공급하는 재화 및 용역과 학술연구단체 또는 기술연구단체가 학술연구 또는 기술연구와 관련하여 공급하는 재화와 용역	제11조의 5(종교·자선·학술·구호단체 등의 범위)① 영 제37조 제1호에서 “재정경제부령이 정하는 사업”이라 함은 비영리법인의 종교·자선·학술·구호·사회복지·교육·문화·예술 등 공익을 목적으로 하는 사업을 말한다.	12-37-1(공익단체 등이 일시적으로 공급하는 재화 또는 용역의 범위) 주무관청에 등록된 종교·자선·학술·구호 기타 공익을 목적으로 하는 단체가 그 고유의 사업목적에 위하여 일시적으로 공급하거나 실비 또는 무상으로 공급하는 것으로서 다음에 예시하는 재화 또는 용역에 대하여는 면제한다. 12-37-2(공익단체의 계속적 수익사업) 주무관청에 등록된 영 제37조의 규정에 의한 종교 등 공익단체 등의 경우에도 다음에 예시하는 경우와 같이 계속적으로 운영관리하는 수익사업과 관련하여 공급하는 재화 또는 용역에 대하여는 면제하지 아니한다. 1. 소유부동산의 임대 및 관리사업. 다만, 영 제37조 제2호에 해당하는 경우를 제외한다. 2. 자체기금조성을 위하여 생활필수품, 고철 등을 공급하는 사업

2. 쟁점사항과 개선방안

부가가치세법에 따르면 산학협력단의 운영계산서에 표시되는 운영수익 중 교육용역, 연구와 관련한 재화와 용역, 산학협력단의 고유목적사업을 위한 일시적 공급이거나 실비 또는 무상 공급의 경우에는 부가가치세를 면세할 수 있는 법적 근거를 가지고 있다. 그러나 산학협력단이 이러한 면세 재화와 용역을 제외한 재화나 용역을 공급하는 경우에는 부가가치세 과세대상이 될 수 있다. 본 논문에서는 부가가치세법의 이러한 규정이 산학협력단이 제공하는 재화와 용역에 적용될 때 쟁점이 될 수 있는 사항을 검토하고 그 개선방안을 제안해 보고자 한다.

산학협력단의 거래 중 부가가치세 과세여부와 관련하여 쟁점이 될 수 있는 거래는 산학협력수익을 발생시키는 용역이다. 산학협력수익은 산학협력연구수익, 교육운영수익, 지적재산권운영·이전수익, 설비자산사용료수익, 기타산학협력수익으로 구분되는데 이러한 수익을 발생시키는 산학협력연구용역, 교육용역, 지적재산권운영·이전용역, 설비자산임대용역, 기타산학협력용역에 대한 부가가치세 과세여부를 차례대로 검토해 보기로 한다.

가. 산학협력연구용역

산학협력연구용역은 산업체, 정부출연기관 등의 협약에 의한 연구용역으로 산업체나 민간연구소 등 외부기관의 위탁연구와 기초학문육성·신기술개발·신이론개발 등의 순수학술연구로부터 발생한다. 산학협력단의 이러한 학술연구용역과 기술연구용역은 현행 부가가치세법 제12조 제1항 제13호와 시행령 제35조의 규정에 따라 산학협력단이 독립된 자격으로 용역을 제공하고 대가를 받는 것에 해당하여 면세가 된다. 그러나 부가가치세법 제12조 제1항 제16호와 시행령 제37조의 규정을 적용할 경우 산학협력단이 제공하는 학술및기술연구용역의 면세여부는 불분명하게 된다. 시행령 제37조는 두 부분으로 나눌 수 있는데 ‘공익단체가 고유의 사업목적에 위하여 일시적으로 공급하거나 실비 또는 무상으로 공급하는 재화 및 용역’ 부분과 ‘학술연구단체 또는 기술연구단체가 학술연구 또는 기술연구와 관련하여 공급하는 재화와 용역’부분이 그것이다. 우선 전자의 규정에 따르면 산학협력단이 제공하는 학술및기술연구용역은 그 고유의 사업목적에 위하여 계속적으로 공급하기 때문에 ‘일시적 공급’은 아니지만 <표 10>에서 보듯이 ‘실비로 공급하는 용역’에 해당하는 경우에는 부가가치세가 면세될 수 있다. 그러나 실비로 공급하는 용역으로 보지 않는다면 면세적용은 불가능하다. 다음으로 후자의 규정에 따르면 산학협력단의 성격이 학술연구단체 또는 기술연구단체에 해당하면 부가가치세가 면세될 수 있지만 그렇지 아닐 경우에는 과세되어야 할 것이다. 그러나 산학협력단의 성격이 학술연구단체 또는 기술연구단체에 해당하는지의 여부에 대해 부가가치세법에서 명확하게 규정하고 있지 않으므로 이 규정에 근거하여 부가가치세 면세를 주장하기는 어렵다.

한편, 현행 부가가치세법(12①17)에 의하면 국가·지방자치단체·지방자치단체조합이 공급하는 용역으로서 대통령령이 정하는 것을 면세대상으로 하고 있으나 시행령에는 대학이나 산학협력단이 제공하는 연구용역에 대한 면세규정이 없다. 공권력단체가 공급하는 용역은 공권력단체의 지위에서 공

익목적으로 공급하는 용역과 국고적 지위에서 사계약 내지 사법상의 원인에 의하여 공급하는 용역으로 나눌 수 있다. 전자에 대해 부가가치세를 면세하는 것은 이론의 여지가 없지만, 후자의 경우는 일반소비세인 부가가치세가 소비자에게 전가되어 귀착될 것을 예상하는 조세인 한 그 면세는 조세논리상 정당성이 없다(최명근 2001). 이렇게 본다면 국·공립대학의 순수연구용역은 전자에 해당하여 부가가치세를 면세하는 것이 타당하고, 산업체 등의 외부기관 위탁연구용역은 후자에 해당하여 부가가치세를 과세하는 것이 타당하다. 그러나 국공립대학의 산학협력단이 공권력단체의 지위를 가지는지의 여부는 추가로 검토해 볼 필요가 있다. 이러한 사정은 사립대학의 경우에는 마찬가지다.

그런데 유럽연합의 제6차 부가가치세 지침에는 대학의 연구개발용역 과세여부에 대한 구체적인 규정이 없으나 2002년 유럽법원의 판례(C-287/00, [2002] ECR I-5811)에서는 대가를 받는 연구용역에 대해 부가가치세를 과세하여야 한다는 입장이다¹⁵⁾. 유럽연합의 제6차 부가가치세 지침에는 대학의 교육 및 이와 밀접하게 관련된 재화나 용역의 공급에 대해 부가가치세를 면세하도록 규정하고 있다(Article 13(A)(1)(i)). 이렇게 “교육과 밀접하게 관련된 재화나 용역의 공급”에 대한 면세규정은 교육 및 이와 밀접하게 관련된 재화나 용역의 공급에 대해 부가가치세를 과세할 경우 교육원가가 상승하게 되고 이로 인해 대학교육의 혜택에 대한 접근이 방해받지 않도록 하려는 의도를 반영한 것이다. 그러나 유럽법원은 대가를 받고 수행하는 연구프로젝트에 대한 부가가치세 과세는 대학교육의 원가상승에 영향을 미치지 않는다고 보았다(Terra and Kajus 2005). 이것은 대학의 연구용역이 교육과 밀접한 재화나 용역의 공급에 해당하지 않는 것으로 본다고 해석할 수 있다.

따라서 산학협력단의 연구용역에 대한 부가가치세 과세여부는 현행 부가가치세법의 규정, 산학협력단을 공권력단체의 지위를 가지는지의 연구검토, 유럽연합의 규정 등을 종합하여 과세당국이 산학협력단의 학술및기술연구용역의 세법적용에 대한 분명한 기준을 정립할 필요가 있다.

나. 교육용역

대학의 기능과 역할은 그 자체가 공익성을 지닐 뿐만 아니라 서구의 사례에서 보듯이 사회복지차원에서 국가가 직접 예산을 확보하고 책임을 져야 하는 것이나 한국의 특수한 사정상 사립대학에서 상당한 몫을 담당해 왔기에¹⁶⁾ 그 기능과 역할은 국·공립과 다를 것이 전혀 없다.

부가가치세법(12①, 시행령 30)에 따르면 정부의 허가 또는 인가를 받은 학교 등 비영리단체가 공급하는 교육용역에 대해서는 부가가치세를 면세하고 있는데 산학협력단은 상증법 시행령 제12조에 의해 공익법인으로 규정되어 있으므로 산학협력단이 제공하는 교육용역은 부가가치세를 면제받게 된다. 앞서 연구용역에서도 언급했듯이 유럽연합의 제6차 부가가치세 지침서에서도 대학 및 이와 유

15) 이 판례는 유럽연합의 회원국인 독일이 대학의 연구용역에 대해 독일 국내법상 부가가치세 면세 규정을 두고 있는 것에 대해 유럽공동체 위원회(Commission of the European Communities)가 제6차 부가가치세 지침을 위반했다는 것을 이유로 유럽법원에 제소한 것에 대한 판결이다.

16) 우리나라의 학생 중 중학교 22%, 고등학교 56%, 전문대학 99%, 대학 80%를 사립학교에서 교육하고 있다(전국사립대학재정관리자협의회 2004).

사한 목적을 가진 단체의 교육에 대해서는 모두 면세하고 있다.

다. 지적재산권운영이전용역

지적재산권운영이전용역은 산학협력단이 활성화되어 성숙단계로 진입하여 그 고유의 역할에 충실하게 된다면 산학협력단에서 개발한 이론이나 기술을 토대로 한 특허권의 이전, 경영자문의 제공 등으로 인해 계속적이고 반복적으로 발생할 가능성이 높다. 이 경우 지적재산권운영이전용역에 대해 부가가치세를 과세하는 것은 타당하다. 그러나 지적재산권운영이전용역이 산학협력단의 고유목적사업을 위하여 일시적으로 발생하는 경우나 부가가치세가 면세되는 학술및기술연구용역의 부수 용역이 되는 경우에는 현행의 부가가치세법(부가가치세법 12①,③ 시행령 37)에 따라 부가가치세를 면세하는 것이 타당하다.

라. 설비자산임대용역

설비자산임대용역에 대한 부가가치세 과세문제는 좀 복잡하다. 산학협력단에 귀속되는 설비자산을 임대목적으로 보유하거나 다른 대학이나 산업체에 계속적이고 반복적으로 대여하는 경우에 받는 임대료 혹은 사용료에 대해 부가가치세를 과세하는 것은 이론의 여지가 없다. 그러나 이 경우에도 일시적인 임대용역(임대목적보유 제외)의 경우에는 부가가치세를 면세하는 것이 합리적이다.

그런데 대학과 산학협력단 사이에 이러한 임대용역의 계속적이고 반복적인 수수가 있을 경우 이것을 과세대상으로 볼 것이냐는 문제는 쉽게 결론을 내리기 어렵다. 산학협력단은 독립된 비영리법인인이지는 하지만 여전히 학교(법인)산하의 대학자치기구이다. 또한 부가가치세법에 따르면, 주된 거래에 필수적으로 부수되는 재화 또는 용역의 공급은 주된 거래의 공급에 포함되는 것으로 본다(부가가치세법 1④). 따라서 필수적으로 부수되는 용역의 공급은 면세 적용 여부가 주된 거래의 성격에 의하여 결정된다(부가가치세법 12③). 예를 들어, 사업용 고정자산을 매각한 경우 당해 고정자산의 매각은 부수공급에 해당하기 때문에 당해 사업이 면세사업이라면 당해 고정자산의 매각도 면세되지만 당해 사업이 과세사업이라면 당해 고정자산의 매각도 과세거래이다. 이러한 관점에서 유추해 보면, 산학협력단이 제공하는 용역의 대부분은 연구·교육용역으로서 부가가치세 면세대상이다. 따라서 산학협력단이 소유하는 고정자산이 교육용과 연구용 자산일 경우 이들 자산의 일시적 임대용역도 부수용역이기 때문에 부가가치세를 면세하는 것이 논리적으로 타당하다.

만약 대학과 산학협력단간의 임대용역이 독립된 사업으로서 부수용역이 아닌 주된 용역으로서 계속적이고 반복적으로 발생한다면 해당 임대용역에 대해 과세하는 것이 타당하다. 그러나 이 경우에도 산학협력단이 여전히 대학의 하부기관이라는 점을 고려한다면 대학이 산학협력단을 통해 더 높은 부가가치를 창출하기 위한 자가공급의 한 유형이라고 할 수 있다. 그러나 현행 부가가치세법에서 대학과 산학협력단의 설비자산임대용역을 과세대상으로서의 자가공급으로 규정하고 있지 않으므로 부가가치세를 과세할 수 없다는 논리전개가 가능하다.

마. 기타산학협력용역

부가가치세법에서는 주무관청의 허가 또는 인가를 받거나 주무관청에 등록된 단체로서 상증법 시행령 제12조 각호에 규정하는 사업 또는 종교·자선·학술·구호·사회복지·교육·문화·예술 등 공익을 목적으로 하는 사업을 하는 단체, 즉 공익법인이 그 고유의 사업목적을 위하여 일시적으로 공급하거나 실비 또는 무상으로 공급하는 재화 또는 용역에 대해서는 부가가치세를 면제하고 있다(부가가치세법 12①16, 시행령 37, 시행규칙 11의5 ①).

이에 따라 산학협력단이 제공하는 용역으로서 앞에서 언급한 4가지 용역이외의 용역의 경우 산학협력단 고유의 사업목적을 위하여 일시적으로 공급하거나 실비 또는 무상으로 공급하는 용역에 대해서는 부가가치세를 면제하고, 계속적이고 반복적으로 유상으로 공급하는 용역에 대해서는 용역제공이 독립된 사업으로서 주된 용역이라면 부가가치세를 과세해야 한다.

V. 결 론

본 논문은 지금까지 산학협력단의 수익에 대한 법인세와 부가가치세 과세여부에 관해 쟁점이 되고 있거나 될 가능성이 있는 사항들을 검토하고 그 개선방안을 제시해 보았다.

산학협력단은 지식기반사회의 중심축으로 부상한 대학이 교육현장과 산업현장의 긴밀한 협력을 이끌어 내는 역할을 맡고 있는데, 이에 부응하기 위해 독립법인으로 분리되기 전과 마찬가지로 대학이 수행하던 연구개발활동과 그에 관련된 교육활동 등을 고유한 사업목적으로 삼고 있는 특수법인임과 동시에 세법상 공익법인으로서의 법적 지위를 가진다.

이러한 관점을 바탕으로 지금까지 논의된 내용을 간략하게 요약하면 다음과 같다. 우선, 법인세 과세문제와 관련한 것이다.

첫째, 산학협력단의 연구개발용역에서 발생하는 수익에 대해서는 다음과 같은 네 가지 요소를 고려하여 법인세 과세여부를 결정할 필요가 있다.

- ① 연구개발활동은 그 성격상 공공재로서 외부효과가 존재하며, 이를 이용하려는 무임승차행위는 사회가 필요로 하는 적정 수준의 연구개발활동을 유인하지 못하게 만든다. 이러한 시장실패를 막기 위해서 국가가 연구개발활동을 유인하는 보조금을 지급하거나 세금을 감면해 줌으로써 외부효과를 내재화하는 방안이 더욱 효율적이다. 특히 선진국의 연구개발활동 지원현황을 고려하면 더욱 그렇다고 본다.
- ② 종전에 비과세되었던 국공립대학의 연구개발수익이 그 경제적 실질은 전혀 변함이 없이 산학협력단이라는 법적 형식에 귀속됨으로써 과세가 된다면 이것은 국세기본법 제14조 제1항에서 규정하는 귀속의 실질이라는 실질과세의 원칙과 어긋나게 된다. 왜냐하면 국공립대학의 경우 산학협력단은 독립법인이면서 동시에 대학의 장의 지도감독을 받고 있는 하위행정단위라는 이중적 지위를 가지므로 산학협력단의 연구개발수익은 실질적으로 대학에 귀속될 수밖에 없을

것이기 때문이다. 이러한 관점을 수용하여 국공립대학 산학협력단에 대한 법인세 면세를 인정한다면 사립대학의 경우에도 국공립대학과의 과세형평이라는 기준으로 면세를 주장할 수 있게 된다.

- ③ 산학협력단의 연구개발업 수익에 대한 법인세법 시행령 제2조 제1항 제2호의 규정과 이에 따른 행정해석은 '대가'에 대한 명확한 정의 없이 자금의 원천에 따라 대가관계를 판단하고 있는데, 이것은 과세요건 명확주의와 세법 엄격해석주의이라는 조세법이론을 위배하고 있으며, 세무공무원 재량한계의 원칙이라는 세법규정을 위반하고 있다. 또한 현행 세법 규정을 적용하여 과세하더라도 조세수입보다는 조세순응비용이 더 많아 조세제도의 비효율성을 초래할 가능성이 높다. 따라서 산학협력단의 연구개발업 수익에 대해서는 법인세법에서 객관적이고 합리적인 '대가'개념을 명확히 규정하여 이 기준에 따라 과세여부를 결정하거나 새로운 다른 과세기준을 규정하여 과세여부를 결정할 필요가 있다.
- ④ 미국의 대학이 누구를 위한 것이든 연구를 수행하고 받는 소득은 그 원천이나 대가성 여부를 불문하고 과세하지 않듯이 우리나라도 이러한 제도를 본받아 산학협력단이 계약당사자가 되는 연구개발수익에 대해서는 연구개발비의 자금원천이나 대가성 여부에 관계없이 비과세하는 방법으로 조세정책을 전환하는 것이 바람직할 것이다.

둘째, 법인세법 시행령 제2조 제1항 제3호에 따르면, 산학협력단은 '산협법'이라는 특별법에 의해 설립된 법인으로서 법인세법 시행령에서 열거하는 법률에 근거하여 설립되지 않았으므로 산학협력단이 교육서비스업을 제공할 경우 교육서비스업에서 발생하는 수익은 당연히 과세대상이 된다. 이에 따라 국공립대학은 산학협력관련 교육서비스를 대학에서 실시하여 법인세 부담을 피할 수 있다. 그러나 사립대학은 산학협력관련 교육서비스 사업을 대학에서 실시하더라도 교육서비스 수익에 대한 법인세 과세를 피할 수 있는 방법이 없다. 따라서 산학협력관련 교육서비스 수익에 대해 국공립대학과 사립대학의 과세형평을 반영한 세법개정이 필요하다고 본다.

셋째, 고유목적사업준비금 설정과 관련한 것이다. 산학협력단의 수익사업에 발생하는 수익에 대한 고유목적사업준비금은 조세특례제한법에서 한시적(2006년 말까지)으로 규정하고 있으며 법인세법에서는 50%만 설정하도록 규정하고 있다. 산학협력단은 기존의 대학이 가지는 산학협력지원활동을 분리하여 독립법인으로 법적 형식을 달리하였을 뿐 경제적 실질에서는 대학과 동일하다고 볼 수 있으므로 대학의 법인세 과세대상 수익사업에서 발생하는 소득과 마찬가지로 고유목적사업준비금을 소득금액의 100%로 설정하되 그 용도는 연구개발활동이나 교육활동과 같은 고유사업목적에 채투자하는 등 그 용도를 엄격히 관리하는 방향으로 법인세법을 개정할 필요가 있다.

다음으로 산학협력단의 부가가치세 과세문제이다.

첫째, 학술및기술연구구역에서 발생하는 수익에 관한 것이다. 산학협력단이 제공하는 연구구역은 부가가치세법 제12조 제1항 제13호(연구구역)와 시행령 제35조의 규정에 따라 독립된 자격으로 용역을 제공하고 대가를 받는 것에 해당하여 면세가 된다. 그러나 부가가치세법 제12조 제1항 제16조(공익단체가 제공하는 용역)와 시행령 제37조의 규정을 적용할 경우 산학협력단이 제공하는 학술및기술

연구용역의 면세여부는 불분명하게 된다. 따라서 산학협력단의 학술및기술연구용역에 대해 부가가치세법의 어느 규정을 적용하느냐에 따라 면세여부가 달라질 수 있으므로 유럽연합의 제6차 부가가치세 지침 등과 같은 외국의 사례, 국내의 학자들의 연구결과를 참고하여 과세당국이 산학협력단의 학술및기술연구용역의 법률적용에 대한 분명한 기준을 정립할 필요가 있다.

둘째, 대학과 산학협력단 사이에 설비자산임대용역의 계속적이고 반복적인 수수가 있을 경우 이것을 과세대상으로 볼 것이냐는 문제는 쉽게 결론을 내리기 어렵다. 산학협력단이 소유하는 고정자산이 교육용과 연구용 자산일 경우 이들 자산의 임대용역도 부수용역이기 때문에 부가가치세를 면세하는 것이 논리적으로 타당하다. 그러나 대학과 산학협력단간의 임대용역이 부수용역이 아닌 주된 용역으로서 독립적으로 계속적이고 반복적으로 발생한다면 해당 임대용역에 대해 과세하는 것이 타당하다. 그러나 이 경우에도 산학협력단이 여전히 대학의 하부기관이라고 본다면 대학이라는 동일 사업자 내에서 이루어지는 간주공급의 한 형태라고 볼 수 있지만 현행 부가가치세법에서는 이를 자가공급의 유형으로 열거하지 않고 있으므로 이에 대해 과세하는 것은 상당한 무리가 있을 수 있다.

이와 같이 본 연구는 산학협력단 수익에 대한 법인세와 부가가치세의 과세문제에 대해 검토하고 제도적 개선방안을 제안하였다는데 의의가 있지만 다음과 같은 한계점도 있다.

첫째, 산학협력단에서 발생가능한 모든 조세문제를 망라하지는 못했다. 지금은 초창기이지만 산학협력단을 계속 운영하면서 미처 예상하지 못한 다양한 조세문제가 발생할 것이라고 예상된다.

둘째, 외국의 경우 우리나라의 산학협력단과 법적 지위와 성격이 동일한 기구는 없지만 산학협력 활동과 관련된 외국의 과세사례에 대한 충분한 분석이 이루어지지 못했다.

이러한 한계점은 산학협력단의 조세문제와 관련한 앞으로의 연구과제라고 본다.

“본 논문은 다른 학술지 또는 간행물에 게재되었거나 게재신청되지 않았음을 확인함.”

참고문헌

- 교육인적자원부. 2005. 『산학협력단 세법개정(안) 회의자료』.
- 국세청. 2005. 『공익법인세무안내』.
- 민철구 · 우계창 · 송완흡. 2003. 『대학의 Academic Capitalism 추세와 발전방안』. 과학기술정책연구원.
- 법제처 홈페이지.([http : //www.moleg.go.kr](http://www.moleg.go.kr)). 2005. 종합법령정보.
- 서갑수. 2005. 『산학협력단 회계관리방안 및 전산프로그램 개발연구』.
- 송완흡. 2003. 『산학협력단 운영모델 개발에 관한 연구』. 교육인적자원부.
- 이상도. 2004. 『사립대학기관의 효율적인 세무관리에 관한 연구』. 교육인적자원부.
- 이준규. 2005. 『세법개론』(주)영화조세통람.
- 이진순. 1996. 『재정학』. 조세통람사.
- 이창희. 2005. 『세법강의』. 박영사.
- 전국사립대학재정관리자협의회. 2004. 『사립대학 세제개선 건의서』.
- (주)영화조세통람. 2005. 『2005조세편람』.
- 최명근. 2001. 『부가가치세법론』. 조세통람사.
- 코넬대 미국법률정보. [http : //www4.law.cornell.edu/uscode/](http://www4.law.cornell.edu/uscode/)
- 한상완 · 최명근 · 이창희. 2000. “학술연구비 과세문제의 현황과 정책대응방안 연구”. 한국문헌정보학회지. 제34권 제1호 39-70.
- OECD. 2004. *Main Science and Technology Indicators* 2005/1. [http : //www.oecd.org](http://www.oecd.org).
- OECD(2005). *Main Science and Technology Indicators* 2004/5. [http : //www.oecd.org](http://www.oecd.org).
- Terra, B.J.M., Kajus, J. 2005. *A Guide to the European VAT Directives*, Netherlands : BoekWerk Studio's.
- Willis E., Hoffman, Jr. W. H., Maloney, D. M., Raabe, W. A. 2004. *West Federal Taxation, Comprehensive Volume*. 2004e. Ohio : Thomson.

Review and Suggestion of Tax Issues of Industry-Academic Cooperation Foundation's Revenue

Yong-Eon Cho*

—〈Abstract〉—

The objective of this study is to review tax issues of industry-academic cooperation foundation (IACF)'s revenue and to suggest new solution of them.

Corporate tax issues related to IACF is as follows.

Firstly, it is reasonable that the revenue derived from R&D service of IACF is taxed or tax-exempted in consideration of following factors-R&D service is a public good, tax equity between national/public and private university(college), clear concept of payment, exemption in US IRC. Secondly, according to corporate tax, the revenue derived from education service of IACF is taxable. If education service related to IACF is carried out in national/public university(college), the revenue is taxable. But in case of private university(college), it is unavoidable to tax. So, current corporate tax law needs to be revised in reflection of tax equity between national/public and private university(college). Thirdly, though IACF has legal status of a dependent corporate which is separated from university(college), but economic substance is still same. In consequence, current corporate tax law needs to be revised to admit to account unique-purpose-activity reserve of all IACF's revenue only if the revenue is used in unique-purpose-activity.

Value-added tax issues related to IACF is as follows.

Firstly, whether value-added tax of the revenue derived from R&D service of IACF is levied or not depends upon which of VAT law article 12(1)13 and article 12(1) is applied. So, tax authority has to provide clear criteria of application of tax law or needs to revise tax law on the basis of domestic and international tax law and research. Secondly, if rent service between IACF and university(college) is main and continually and recurring, its rent service is taxable. But if its rent service is viewed as self-supply in an identical entrepreneur, it is not reasonable to tax because its service is not listed as a pattern of self-supply in current value-added tax law.

<Key words> industry-academic cooperation foundation(IACF), corporate tax, value-added tax

* Assistant Professor, Department of Taxation & Accounting, Silla University