

세무회계저널

제10권 제4호 2009년 12월 pp.315~339

한국세무학회

비영리법인의 과세문제의 연구

- 한국방송공사의 사례를 중심으로 -

전병욱*

<요 약>

2008년의 정연주 KBS 사장 해임 사건은 배경과 적법성 여부에 대하여 다양한 논의가 있었지만, 그 바탕에는 KBS가 부담했어야 할 금액보다 더 많은 법인세를 부담하기로 하고 국세청과 합의했는지 여부가 핵심적인 전제이다. 즉, 법인세법에서는 비영리법인의 납세의무의 범위를 일반적인 영리법인과는 다르게 규정하고 있는데 비영리법인인 KBS가 합의한 법인세 부담액이 동(同)규정에 따른 적정한 금액이었는지에 대한 검토가 필요하다. 비록 불완전하지만 본 연구에서 판결문 등을 통해 수집한 KBS의 구체적인 사실관계를 바탕으로 비영리법인의 납세의무와 관련한 법령을 검토한 후 적용하면 국세청과 합의하기 전의 서울행정법원의 판결 내용에 따라 추계로 법인세 과세표준과 세액을 경정할 경우에는 KBS는 국세청이 주장하는 정당한 세액보다 더 큰 법인세액을 부담해야 하는 등 불리한 상황에 처하게 되기 때문에, 적어도 동(同)판결 내용에 따라 판단하면 국세청과의 합의가 정연주 사장에 대한 해임 사유와 같이 회사에 손실을 초래하지는 않은 것으로 보인다.

비영리법인의 납세의무와 관련한 법령과 KBS의 사례는 동(同)법인들의 납세의무의 범위를 구체적으로 적용할 경우 발생할 수 있는 법률해석의 문제점과 동(同)법인들의 공익적 활동을 적극적으로 유도하기 위한 합리적인 과세제도의 시행의 필요성을 보여주고 있다. 본 연구에서 이러한 문제점을 보완하고 필요성에 부응하기 위해 제시한 가능한 대안들은 아래와 같다.

첫째, 지나치게 넓고 포괄적인 비영리법인의 수익사업의 범위를 계속적이고 반복적인 성격의 사업소득으로 한정하거나 법인세법상 열거된 사업(positive system) 대신 정관에 정한 목적사업 외의 사업으로(negative system) 규정한 후 수익사업만을 대상으로 작성한 재무제표(수익사업 재무제표)와 동(同)재무제표를 바탕으로 한 세무조정계산서를 신고서에 첨부하도록 한다.

둘째, 수익사업 재무제표는 영리법인과 같이 기업회계기준에 따라 작성한 후 공인회계사의 외부감사를 받도록 하고 전체사업을 대상으로 작성한 재무제표(전체사업 재무제표)는 비영리법인에게 공통으로 적용할 수 있는 회계기준을 제정한 후 동(同)회계기준에 따라 작성하도록 한다.

마지막으로, 개별 비영리법인의 특성을 반영한 회계관리제도를 채택한 후에 내부회계관리규정과 내부회계관리제도를 갖추어야 하는 대상에 비영리법인을 포함시켜서 수익사업 재무제표의 감사업무를 수행하는 감사인이 동(同)제도의 운영실태에 관한 보고내용을 검토하도록 한다.

<주제어> 비영리법인, 구분경리, 수익사업, 내부회계관리제도

* 서울시립대학교 세무전문대학원 조교수, bwjun@uos.ac.kr, 02-2210-5791

논문접수일 2009년 5월

게재확정일 2009년 12월

I. 연구의 배경¹⁾

감사원은 국민행동본부, 뉴라이트전국연합 등의 2008.5.15자 국민감사청구를²⁾ 수용하여 2008.5.26부터 2008.7.11까지 한국방송공사(이하 “KBS”)에 대한 특별감사를 진행했는데, 동(同)단체들은 “과오 납한 법인세 2,400억원의 환급소송을 승소할 수 있는데도 경영적자에 따른 책임을 모면하려고 556억원만 환급받는 것으로 합의함으로써 1,892억원 상당의 손실을 초래했다.”고 청구이유를 제시하였다.³⁾ 또한, KBS의 전직 간부는 같은 이유의 배임⁴⁾ 혐의로 정연주 당시 사장을 2008.5.14에 서울중앙지방법검찰청에 고발하였다.⁵⁾

이후 감사원은 2008.8.5.자 감사위원회에서 특별감사 결과를 확정하면서 KBS 부실 경영 등에 대한 책임을 물어 KBS이사회에게 정연주 사장의 해임을 요구하였고,⁶⁾ KBS이사회는 동(同)해임요구에 대하여 2008.8.8에 정연주 사장의 해임제청안을 가결하였고, 이명박 대통령은 2008.8.11에 동(同)해임 제청안에 서명하였으며, 서울중앙지방법검찰청은 해임 직후인 2008.8.12에 정연주 사장을 체포한 후 2008.8.20에 불구속 기소하였다.⁷⁾

- 1) 본 연구에서 인용한 사실관계 및 법률해석은 관련기사와 함께 <표 1>의 7건의 서울행정법원 판결문의 내용에 근거한 것이고, 이후의 내용에서는 7건의 판결문에서 서로 다른 사업연도별 거래금액 등의 세부적인 정보는 <부록>에서 정리하고 공통적이고 핵심적인 내용으로만 서술하였다.

<표 1> 본 연구에서 분석한 판례*

2004구합14403(2004.8.13)	2002구합34458(2004.8.13)	2003구합24007(2004.8.13)
2002구합36966(2004.8.13)	2002구합3171(2002.3.21)	2003구합29101(2004.8.17)
99구28704(2002.12.4)		

* 관할법원은 모두 서울행정법원

- 2) 부패방지 및 국민권익위원회의 설치와 운영에 관한 법률 제72조 제1항.
- 3) 동(同)단체들은 이 밖에 “KBS에서 2004년 흑자경영을 한 민영방송과 달리 638억원의 적자를 기록하는 등 최근 5년간 누적적자가 1,500억원에 달하고, 제작비를 방만하게 집행하는 등 부실경영을 했다.”고 주장했고, 2007년에 영화를 수입하면서 과오납한 원천세 20억원의 환수를 포기해 손실을 가중하고 2003년 대비 2006년 수입은 6.6% 증가했는데도 방송제작비는 21% 증가하는 등 경영전반 부실했다고 주장했다.
- 4) 형법 제355조 제2항 및 특정경제범죄 가중처벌 등에 관한 법률 제3조.
- 5) 2008.5.21자 조세일보 기사(감사원 내달 KBS 특별감사 ... 편파방송여부는 제외) 등 인용
- 6) 감사원법 제32조 제9항.
- 7) 이에 대하여 정연주 사장은 감사원의 해임요구처분의 무효확인소송과 이명박 대통령을 상대로 한 해임 무효확인소송을 각각 2008.7.7과 2008.8.11에 서울행정법원에 접수하였다.

정연주 사장의 해임을 전후한 이상의 일련의 사건들에 대하여 언론의 정치적 중립과 검찰이 주장하는 배임죄의 성립 여부에⁸⁾ 대한 다양한 논의가 있지만, 동(同)사건들의 바탕에는 KBS가 부담했어야 할 금액보다 더 많은 법인세를 부담하기로 하고 국세청과 합의했는지의 여부가 핵심적인 전제인 것을 알 수 있다. 즉, 법인세법에서는 비영리법인의 납세의무의 범위를 일반적인 영리법인과는 다르게 규정하고 있는데, 비영리법인인 KBS가 합의한 법인세 부담액이 동(同)규정에 따른 적정한 금액이었는지에 대한 검토가 필요할 것이다.

본 연구에서는 판결문 등을 통해 수집한 KBS의 구체적인 사실관계를 바탕으로 비영리법인의 납세의무의 문제에 대하여 분석한 후에 동(同)문제의 개선방안들을 모색해 보기로 한다.

II. 비영리법인의 납세의무에 대한 분석

1. 비영리법인의 납세의무와 관련한 법령의 검토

가. 비영리법인의 과세상 특례

법인세법에서는 비영리법인을 민법 제32조의⁹⁾ 규정에 의하여 설립된 법인, 사립학교법 기타 특별법에 의하여 설립된 법인으로서 민법 제32조에 규정된 목적과 유사한 목적을 가진 법인 등으로 규정하고 있다.¹⁰⁾¹¹⁾ 또한, 과세대상인 비영리내국법인의 각 사업연도의 소득은 사업소득,¹²⁾ 이자소

8) 2008.10.9자 국회 법제사법위원회의 서울고등법원 국정감사에서 오세빈 서울고등법원장은 세금소송이 마무리된 뒤 배임 혐의로 기소된 정연주 전 KBS 사장 사건에 대하여 “사법부의 독립성을 침해할 가능성이 있다.”는 의견을 피력하였고, “법적으로 조정한 권고안을 문제 삼는다면(감사원과 검찰이) 법을 무시하는 것 아니냐”며 “KBS와 국세청의 조정안이 배임으로 문제된다면 국세청도 배임죄에 공모한 죄가 적용되는 것 아니냐”는 민주당 이춘석 의원의 질의에 대하여 “행정소송에는 조정제도가 법에 규정돼 있지 않아 법원이 당사자의 합의를 유도하는 범위에서 조정하고 있다”며 “당시 (법원에서) 조정권고 금액은 내놓지 않은 것으로 알고 있다”고 답변하였다(2008.10.10자 경향신문 기사 “정연주 사건, 사법부 독립 침해 가능성” 인용).

9) 민법 제32조(비영리법인의 설립과 허가) 학술, 종교, 자선, 기예, 사교 기타 영리 아닌 사업을 목적으로 하는 목적으로 하는 사단과 재단은 주무관청의 허가를 얻어 이를 법인으로 할 수 있다.

10) 법인세법 제1조 제2호

11) 본 연구의 대상인 KBS는 그 중 ‘사립학교법 기타 특별법에 의하여 설립된 법인으로서 민법 제32조에 규정된 목적과 유사한 목적을 가진 법인’에 해당한다. 즉, 방송법 제43조 제1항에서 “공정하고 건전한 방송 문화를 정착시키고 국내외 방송을 효율적으로 실시하기 위하여 국가기간방송으로 한국방송공사를 설립한다.”고 규정하였으므로 동(同)정의에서 ‘기타 특별법’은 방송법이고, KBS의 법인등기부상의 목적에 “공사는 국가기간방송으로서 국내외에 대한 방송의 실시와 방송문화의 보급 및 이에 수반하는 사업을 행함으로써 공공복지의 증진, 사회정의의 실현, 국민의 기본권 옹호, 교육혁신과 문화의 창달, 국민체육의 진흥 및 국제협력의 증진에 기여함을 목적으로 한다.”고 규정하였으므로 동(同)목적은 민법 제32조에 규정된

득, 배당소득 등과 같이 수익사업에서 생기는 소득에 한정한다.¹³⁾

과세소득의 범위 외에는 비영리법인의 과세표준과 세액의 계산 및 신고·납부·결정·경정·징수는 영리법인과 기본적으로 동일하지만 <표 2>와 같은 몇 가지의 차이가 있다.

<표 2> 비영리법인의 과세상 특례

- ① 비영리내국법인은 그 법인의 고유목적사업 또는 지정기부금에 지출하기 위하여 고유목적사업준비금을 손금으로 계산한 경우에는 일정한 금액의 범위¹⁴⁾ 안에서 당해 사업연도의 소득금액계산에 있어서 이를 손금에 산입한다.¹⁵⁾ 고유목적준비금의 손금산입은 기업회계기준을 위반하는 것으로 이를 재무제표에 반영하면 외부감사인의 회계감사시 문제가 생길 수 있으므로, 원칙적으로는 결산조정사항이지만 외부감사인의 회계감사를 받는 비영리내국법인의 경우에는 예외적으로 신고조정을 허용하는 것이다.
- ② 비영리내국법인은 원천징수된 이자소득의 전부 또는 일부에 대하여는 과세표준의 신고를 하지 아니할 수 있고, 이러한 이자소득은 각 사업연도의 소득금액계산에도 포함하지 아니한다.¹⁶⁾ 따라서, 원천징수로 이자소득의 과세는 종결된다.
- ③ 사업소득을 영위하지 않는 비영리내국법인은 양도소득세 과세대상인 자산의 양도로 인하여 발생하는 소득이 있는 경우에는 법인세 과세표준의 신고를 하지 아니할 수 있고, 이러한 자산양도소득은 각 사업연도의 소득금액계산에 포함하지 않는 대신 양도소득세 과세표준 및 세율을 적용하여 계산한 금액을 법인세로 납부한다.¹⁷⁾ 비영리법인도 영리법인과 같이 원칙적으로는 부동산 등의 양도소득에 대한 법인세를 부담해야 하지만 사업소득이 없는 비영리법인이 영리법인과 같은 납세절차를 이행하는 것은 부담이기 때문에 이들에게 예외적으로 양도소득세 납세절차를 허용하는 것이다.

나. 구분경리

세무상 특정 업종과 기타의 사업을 겸영하는 경우에는 특정 업종의 소득금액이나 수입금액 등을 산정하기 위하여 법인의 장부상 업종별 또는 사업별 계정금액 등을 각각 별개의 회계로 구분해야 하는데 이를 구분경리(또는 소득구분)라고 한다.

목적(각주 9)와 같이 “학술, 종교, 자선, 기예, 사교 기타 영리 아닌 사업”)과 유사한 목적으로 볼 수 있다.

12) ‘사업’은 통계청장이 고시하는 한국표준산업분류에 의한 각 사업 중 수익이 발생하는 사업을 말한다(법인세법시행령 제2조 제1항).

13) 법인세법 제3조 제3항

14) 이자소득금액(소득세법 제16조 제1항 제1호 내지 제11호 등)+배당소득금액(소득세법 제17조 제1항 제1호·제2호·제5호 및 제6호)+{수익사업소득금액-이자·배당소득금액-이월결손금-법정·특례기부금손금산입액}×50%

15) 법인세법 제29조 제1항 및 동법시행령 제56조 제3항

16) 법인세법 제62조 제1항 및 동법시행령 제99조

17) 법인세법 제62조의2 제1항 내지 제2항 및 동법시행령 제99조의2 제1항

비영리법인이 수익사업을 영위하는 경우에는 자산·부채 및 손익을 당해 수익사업에 속하는 것과 수익사업이 아닌 기타의 사업에 속하는 것을 각각 독립된 계정과목에 의하여 별개의 회계로 구분하여 경리하여야 한다.¹⁸⁾ 또한, 수익사업과 기타의 사업에 공통되는 익금과 손금(이하 “공통익금” 및 “공통손금”)은 <표 3>의 방법으로 구분계산하지만, 개별손금이 없는 경우나 기타의 사유로 <표 3>의 방법을 적용할 수 없거나 적용하는 것이 불합리한 경우에는 공통익금의 수입항목 또는 공통손금의 비용항목에 따라 국세청장이 정하는 작업시간·사용시간·사용면적 등의 기준에 따라 안분계산한다.¹⁹⁾

<표 3> 수익사업과 기타사업의 공통익금 및 공통손금의 구분계산

		안분계산방법
공통익금 ²⁰⁾		수입금액(또는 매출액)에 비례하여 안분계산
공통손금	업종이 동일한 경우	수입금액(또는 매출액)에 비례하여 안분계산
	업종이 다른 경우	개별손금액에 비례하여 안분계산

2. KBS의 사례의 분석

가. 사실관계의 구성

본 연구의 분석대상인 KBS에 대한 과세처분은 1995년부터 2002년까지의 다수의 사업연도의 법인세 신고 내용에 대한 국세청의 경정청구 거부처분과 세무조사를 통한 증액처분으로 구성되는데, 개별적인 과세처분 및 이에 대한 7건의 소송내역을 과세기간별로 구분하면 <부록>과 같다.

<부록>의 내용과 같이 과세처분에 대한 7건의 소송은 KBS의 2006.1.5자 소취하로 모두 종결되었다. 사업연도별로 금액의 차이는 있지만 과세이유가 동일한 각각의 법인세 과세처분의 내역은 아래와 같다.²¹⁾

18) 법인세법 제113조 제1항 및 동법시행령 제156조 제1항

19) 법인세법시행규칙 제76조 제6항

20) 공통익금은 과세표준이 되는 것에 한하며, 공통손금은 익금에 대응되는 것에 한한다(법인세법시행규칙 제76조 제7항).

21) 각각의 과세기간별 부가가치세 과세처분도 법인세 과세처분과 과세내역 및 양측의 주장이 유사하다. 즉, KBS는 방송업이라는 부가가치세 과세사업만을 운영하기 때문에 모든 매입세액을 공제해야 한다는 주장이고, 국세청은 KBS가 운영하는 16개의 채널 중 상업광고방송을 실시하는 2TV와 2라디오의 운영만이 부가가치세 과세사업에 해당하고 나머지 채널의 운영은 부가가치세 면세사업에 해당하므로 부가가치세 법시행령 제61조 제4항에 따라 매입가액의 비율에 따라 안분계산하여 공제가능한 매입세액을 계산해야 한다는 주장이다. 부가가치세 과세처분의 쟁점은 법인세 과세처분과 관련이 있지만 완전히 일치하지는 않기 때문에 본문의 분석에서는 생략한다.

KBS는 당초에는 매 사업연도의 소득에 대한 법인세 과세표준을 신고하면서 수익사업과 비수익사업을 구분하지 않고 TV수신료를 포함한 모든 수입금액과 필요경비를 전액 수익사업분으로 구분하였으나, 이후의 경정청구를 통해 겸영하는 방송업과 광고업 중 광고업만이 수익사업에 해당하는 것으로 보고 광고업으로부터 발생한 수입금액(TV수신료 제외)과 필요경비만으로 과세표준을 계산하였다.

그러나, 국세청은 KBS의 원가보고서를 바탕으로 KBS가 운영하는 16개의²²⁾ 채널 중 상업광고방송을 실시하는 2TV와 2라디오의 운영만이 수익사업인 광고업에 해당하는 것으로 보고 동(同)채널의 운영으로부터 발생한 수입금액(TV수신료 제외)과 필요경비만으로 과세표준을 경정하였다.

즉, <표 4>와 같이 KBS의 법인세 과세표준에 대한 KBS의 주장($R_A - (C_A + C_B)$)과 국세청의 주장($R_A - C_A$) 간에는 기타 채널에서 발생한 필요경비(C_B) 만큼의 차이가 발생하는 것이다.

<표 4> KBS와 국세청이 주장하는 KBS의 법인세 과세표준

채널	광고수입	필요경비	TV수신료
2TV 및 2라디오	R_A	C_A	F
기타 채널	-	C_B	
계	R	C	F

* KBS의 주장 : $R - C = R_A - (C_A + C_B)$ (당초에는 $(R + F) - C$)

** 국세청의 주장 : $R_A - C_A = (R - C) + C_B$

나. 과세처분의 적법성에 대한 법원의 판결

위 법인세 과세처분에 대하여 서울행정법원은 방송법상 광고방송과 일반방송은 구분하여 행하여져야 하고²³⁾ 그 시간과 순서 등이 일정한 규제를 받고 있으므로 광고업과 방송업은 개념상 구분할 수 있는 것이고, 비영리법인의 수익사업이 법인의 고유목적에 기여하는 것인지 여부는 법인세 납세의무의 요건이라고 볼 수 없으므로 KBS는 고유목적사업으로서의 방송업을 영위하고 있는 것과 함께 광고업도 영위하고 있다고 보아야 할 것인바, KBS가 영위하는 방송업은 무상의 용역제공이므로 그 자체로 KBS의 수익사업으로 볼 수 없으나, KBS가 영위하는 광고업은 관계법령에 비추어 볼 때 수익사업임이 명백하므로, KBS는 수익사업에서 발생한 소득금액에 대하여만 법인세를 납부할 의무가 있고,²⁴⁾ 따라서 KBS는 당해 사업연도에 발생한 전체 익금 중 수익사업에 속하는 익금의 총액에서²⁵⁾ 해당 사업연도에 발생한 전체 손금 중 수익사업에 속하는 손금의 총액을 공제한 금액을 과세

22) 현재는 18개(1TV, 2TV, 1라디오, 2라디오, 3라디오, 1FM, 2FM, 한민족방송, KBS World TV, KBS World Radio, U KBS Star, U KBS Heart, U KBS Music, U KBS Clover, KBS N Sports, KBS Prime, KBS Drama 및 KBS Joy)

23) (구)방송법 제35조 제1항

24) 대법원98다47184(2000.2.25)

25) 광고료 수입 외에 전파료 수입, 교향악단 수입 등도 포함한다고 예시하였다.

표준으로 하여 법인세를 납부할 의무가 있다고 하였다.

또한, 서울행정법원은 국세청이 KBS가 작성한 원가보고서를 토대로 KBS가 운영하고 있는 16개 채널 중 상업광고방송을 실시하는 2TV와 2라디오의 운영을 수익사업인 광고업으로, 나머지 채널의 운영을 비영리사업인 방송업으로 분류한 후 KBS의 전체 손금 중 2TV와 2라디오의 운영에 소요된 비용만을 광고업과 관련된 손금이라고 보고 KBS의 법인세 과세표준을 산정했지만, 2TV와 2라디오에서도 시사물, 교양물 등 공익성 있는 프로그램을 방송하고 있는 점, 2TV와 2라디오에서 하루종일 상업광고방송만을 송출하는 것도 아닌 점, 1TV 등에서 행하는 협찬물 고지방송도 광고방송으로 보아야 하는 점, 프로그램의 제작에 있어서도 수신료 수입과 광고료 수입 전체를 재원으로 하여 제작비가 지출되고, 인력운용에 있어서도 각 채널별로 소속 직원이 특정되어 있는 것이 아니라 전체적으로 통괄하여 관리되고 있는 점, 따라서 특정 직원이 특정 방송장비로 교양방송의 송출에 관여하기도 하고 광고방송의 송출에 관여하기도 하는 점, 2TV와 2라디오의 운영에 소요되는 비용 중에도 방송업을 위하여 소요된 비용과 광고업을 위하여 소요된 비용이 혼재하고 있는 점 등을 고려하면 KBS의 사업을 채널별로 분류하여 2TV와 2라디오의 운영만이 수익사업인 광고업이고 다른 채널의 운영은 비영리사업으로서의 방송업이라고 보는 것은 타당하지 않고, 따라서 2TV와 2라디오의 운영에 소요된 비용만을 광고업에 소요된 손금이라고 본 과세처분은 위법하다고 하였다.

서울행정법원은 추가적으로 수익사업과 비영리사업을 겸영하는 KBS는 법인세법에 의하여 자산·부채 및 손익을 당해 수익사업에 속하는 것과 비영리사업에 속하는 것으로 각각 별개의 회계에 따라 구분하여 경리하여야 하는데 KBS가 구분경리의무를 실제로 이행하였는지를 살펴보면, 국세청은 KBS가 작성하여 보관 중인 원가보고서가 구분경리의무를 이행한 장부라고 주장하지만 원가보고서는 법인세 과세표준의 산정을 위하여 국세기본법, 법인세법 등의 관계법령이 납세자에게 작성을 요구하고 있는 서류가 아닌 점, KBS가 영위하는 수익사업과 비영리사업별로 자산, 부채 및 손익을 구분하여 기장하지 않고 단지 방송프로그램의 장르별, 채널별, 프로그램별로 제작원가와 지출액을 분석한 점, 방송사업비와 판매관리비 등 영업비용만을 기재 및 분류하고 있고 영업외비용은 분석대상에서 제외하였으며 자산 및 부채는 기재하지 아니하여 이를 통해 전기의 결손액 등에 대한 확인이 불가능한 점, 내부적인 경영관리 참고자료로 작성한 것이므로 목적상 구분경리한 장부라고 보기 힘든 점 등을 고려하면 원가보고서는 구분경리의무를 이행한 장부라고 볼 수 없고 KBS가 원가보고서를 작성했다는 사실만으로 구분경리의무를 이행하였다고 볼 수는 없다고 하였다. 또한, 서울행정법원은 KBS가 구분경리장부를 작성하지 않았고 원가보고서에 의해서는 전체 손금에서 광고업과 관련된 손금만을 특정하여 계산하는 것이 불가능하고 다른 증빙서류에 의하여도 이를 특정하여 계산하는 것이 불가능하므로, KBS의 법인세 과세표준은 추계조사방법에²⁶⁾ 의하여 산정할 수밖에 없다고 하였다. 서울행정법원은 마지막으로 KBS에 대한 국세청의 과세처분이 이상의 이유로 위법한 것으로 판단되는 경우라도 제출된 자료에 의하여 적법하게 부과할 정당한 세액이 산출되면 정당한 세액을 초과하는 부분만을 위법한 것으로 보고 취소해야 하지만, 제출된 자료나 법원의 증거

26) 법인세법 제66조 제3항 등

조사에 의한 자료에 의하더라도 정당한 세액을 산출할 수 없으므로 KBS에 대한 과세처분 전부를 취소할 수밖에 없다고 하였다.²⁷⁾

다. 법원의 판결의 분석

서울행정법원의 판결의 취지는 KBS에 대한 과세처분 전부를 취소한다는 주문(主文)과는 다르게 KBS 또는 국세청의 주장이 모두 전적으로 타당하지는 않다는 것이고, 추계조사방법을 정당한 세액 계산방법으로 제시하였다. 즉, 과세관청은 법인세의 신고내용에 오류 또는 탈루가 있는 때에는 당해 법인의 각사업연도의 소득에 대한 법인세의 과세표준과 세액을 경정하고(법인세법 제66조 제2항) 이 경우에는 장부 기타 증빙서류를 근거로 하여야 하지만 소득금액을 계산함에 있어서 필요한 장부 또는 증빙서류가 없거나 그 중요한 부분이 미비 또는 허위인 경우 등의²⁸⁾ 사유로 장부 기타 증빙서류에 의하여 소득금액을 계산할 수 없는 경우에는 대통령령이 정하는 바에 따라 추계할 수 있다(동조 제3항).²⁹⁾ 구체적으로, KBS에 대한 과세처분의 대상기간(1995년~2002년) 동안 동법시행령 제104조 제2항에서³⁰⁾ 규정하고 있는 법인세 과세표준의 추계경정의 방법을 정리하면 <표 5>와 같다.

<표 5> KBS에 대한 과세처분의 대상기간 동안의 법인세 과세표준의 추계경정 방법

1995년~2001년	2002년
과세표준 = (사업수입금액 × 표준소득률) - 대표자급료 ³¹⁾	과세표준 = 사업수입금액 - 매입경비(사업용고정자산 제외)와 임차비용 ³²⁾ - 대표자 및 임원 또는 사용인의 급여와 임금 및 퇴직급여 - (사업수입금액 × 기준경비율)

27) 즉, 법원이 직권에 의하여 적극적으로 합리적이고 타당한 산정방법을 찾아내어 정당한 부과세액을 계산할 의무까지 지는 것은 아니라고 하였다.

28) 동법시행령 제104조 제1항. 그 밖의 사유는 ‘기장의 내용이 시설규모, 종업원수, 원자재·상품·제품 또는 각종 요금의 시가 등에 비추어 허위임이 명백한 경우’ 및 ‘기장의 내용이 원자재사용량·전력사용량 기타 조업상황에 비추어 허위임이 명백한 경우’

29) 조항번호는 현행 법인세법의 것이지만 KBS에 대한 법인세 과세처분의 대상기간(1995년~2002년)에도 조문내용은 동일하다(1998년말 법인세법 전문개정 이전에는 법인세법 제32조 제2항 및 제3항).

30) 1998년말 법인세법시행령 전문개정 이전에는 제93조 제2항

31) 법인세법 제34조 또는 조세특례제한법에 의하여 익금에 산입하여야 할 준비금 또는 충당금이 있는 법인에 대한 과세표준을 경정하는 경우에는 동(同)준비금 또는 충당금을 가산한 금액을 과세표준으로 한다(동조 제3항). 2002년 이후에도 마찬가지다.

32) 증빙서류에 의하여 지출하였거나 지출할 금액으로 제한한다. 대표자 및 임원 또는 사용인의 급여와 임금 및 퇴직급여도 마찬가지다.

연도별 표준소득률과 기준경비율을³³⁾ 적용하여³⁴⁾ KBS의 1996년부터 2001년까지의³⁵⁾ 법인세 부담액을 개산(概算)한 후 이를 국세청과 KBS가 주장하는 정당한 세액과 비교하면 <표 7>과 같다.

<표 7> 추계경정에 의한 법인세 부담액의 개산 및 양측 주장과의 비교

(단위 : 백만원)	1996년	1997년	1999년	2000년	2001년
사업수입금액 ³⁶⁾	623,398	605,278	514,576	715,319	622,054
과세표준 ³⁷⁾	150,620	146,477	124,527	173,107	150,537
산출세액 ³⁸⁾	42,162	41,002	34,856	48,458	42,138
세액공제 및 세액감면 ³⁹⁾	2,365	948	3,459	1,479	4,082
부담할세액 개산액	39,797	40,054	31,396	46,979	38,056
국세청의 주장	16,261	23,289	5,187	2,002	4,826
KBS의 주장	314	1	25	379	276

33) <표 6>과 같다(KBS의 정확한 표준소득률과 기준경비율 코드번호를 확인할 수는 없지만 매년 국세청이 발간하는 책자에 기재되어 있는 “적용범위 및 기준”을 바탕으로 가장 유사한 업종을 선정한 것이다).

<표 6> KBS의 연도별 표준소득률 및 기준경비율

코드번호	종목(세세분류)	표준소득률(~2001년)	기준경비율(2002년)
921301	라디오방송	23.1%	33.9%
921302	TV 방송	24.2%	33.9%
921303	유선 및 위성방송	25.4%	33.9%

34) <표 6>와 같이 세세분류로 구분한 업종에 따라 표준소득률의 차이가 있지만 편의상 평균(24.2%)을 적용하였다.

35) KBS에 대한 법인세 과세처분의 대상기간은 1995년부터 2002년까지이지만 <부록>과 같이 1995년, 1998년 및 2002년에는 과세표준의 추계에 필요한 사업수입금액을 알 수 없기 때문에 개산 대상에서 제외하였다(해당연도의 KBS의 재무제표는 금융감독원 전자공시시스템(dart.fss.or.kr)이나 홈페이지 등에서 확인할 수 없다).

36) <표 4>의 R_A

37) 사업수입금액에 표준소득률을 곱한 금액으로 개념상으로는 각사업연도소득금액에 해당하지만 과세표준을 추계경정하는 경우에는 이월결손금공제를 적용하지 않기 때문에(법인세법 제68조) 과세표준으로 볼 수 있다.

38) 1996년~2001년의 법인세율은 28%(과세표준 1억원 초과) 및 16%(과세표준 1억원 이하)

39) <부록>의 KBS의 사업연도별 법인세 신고내용을 이용하여 개산한 금액(즉, 과세표준×법인세율-부담할세액=산출세액-부담할세액)

비록 불완전하지만 <표 7>의 계산결과에 근거하면 서울행정법원의 판결 내용에 따라 추계로 과세표준과 세액을 경정할 경우에는 KBS는 국세청이 주장하는 정당한 세액(즉, 행정소송의 대상인 고지세액)보다 더 큰 법인세액을 부담해야 하고, 추계경정한 과세표준과 법인세비용차감전이익과의 차액은 이익처분에 의한 상여로 하기 때문에(법인세법시행령 제106조 제2항) 동(同)상여에 대한 근로소득세 원천징수세액까지 부담해야 하는 불리한 상황에 처하게 된다. 따라서, 재판의 진행에 따라 상급심에서 변경될 수 있지만 적어도 서울행정법원의 판결 내용에 따라 판단하면 연구의 배경에서 소개한 바와 같이 KBS가 판결 내용과 다르게 국세청과 합의하여 고지세액의 일부를 환급받기로 합의한 것이 국민감사청구 및 고발의 주장과 같이 회사에 손실을 초래하지는 않은 것으로 보인다.⁴⁰⁾

이상의 분석을 통해 KBS에 대한 과세처분은 비영리법인의 회계처리에 관한 규범의 공백으로 인해 발생하는 납세자와 과세관청 간의 법령적용의 차이 때문에 발생한 것이고, 이러한 규범의 공백이 계속될 경우에는 KBS의 사례와 같이 적법성 여부에 관한 논란을 일으킬 수 있는 다른 과세처분이 이후에도 계속 발생할 수 있는 것을 알 수 있다. 장래의 부실과세의 가능성을 줄이기 위해서는 비영리법인의 회계처리에 대한 문제점의 분석과 이를 바탕으로 한 개선방안의 모색이 필요한데, 다음 장에서는 이러한 논점들을 구체적으로 다루기로 한다.

III. 비영리법인의 납세의무의 개선방안

조세법은 비영리법인의 공익적 역할을 고려하여 영리법인과 다른 과세상의 취급을 하고 있다. 즉, 현행 세법은 비영리법인에 대한 조세유인책으로 비영리법인이 고유목적사업을 운영하면서 얻은 소득에는 법인세를 과세하지 않고, 공익법인 등에⁴¹⁾ 출연(出捐)한 재산은 상속세 및 증여세과세가액에 산입하지 않으며,⁴²⁾ 공익법인 등이 공급하는 재화나 용역 및 수입하는 재화에 대하여는 부가가치세를 면제하며,⁴³⁾ 공익 등의 사유로 인한 지방세의 과세면제 및 불균일과세를 허용하고 있다.⁴⁴⁾

40) 각주 21)에서 언급한 부가가치세 과세처분에 대한 서울행정법원의 판결의 취지도 과세처분 전부를 취소한다는 주문(主文)과는 다르게 KBS 또는 국세청의 주장이 모두 전적으로 타당하지는 않다는 것이고, 추계조사방법을 정당한 세액계산방법으로 제시하였다. 그러나, <표 5>와 같이 추계경정 방법이 특정된 법인세와 달리 부가가치세는 부가가치세법시행령 제69조 제1항에서 동(同)방법이 다양하게 제시되어 있고 각각의 방법을 적용하는데 필요한 구체적 자료도 없기 때문에(즉, 판결 내용에 따른 KBS의 부담할 세액을 개산(概算)할 수 없기 때문에) KBS가 판결 내용과 다르게 국세청과 합의하여 고지세액의 일부를 환급받기로 합의한 것이 회사에 손실을 초래한 것인지 여부는 판단할 수 없다.

41) “공익법인”은 “종교·자선·학술 기타 공익을 목적으로 사업을 영위하는 자”인데(상속세 및 증여세법 제16조 제1항) 민법 제32조의 규정에 의한 법인세법상 “비영리법인”보다는 좁은 의미의 개념이지만, 공익법인의 설립·운영에 관한 법률을 적용받는 공익법인(이하 “협회의 공익법인”)보다는 넓은 의미의 개념이다(후자는 설립목적이 학자금·장학금 또는 연구비의 보조나 지급, 학술·자선에 관한 사업인 경우에 한정하여 적용되는 것이다) (국세청. 2008. 「공익법인 세무안내」).

42) 상속세 및 증여세법 제16조 제1항 및 제48조 제1항

이러한 조세유인책들은 비영리법인이 사회적 공공욕구를 충족시키는 역할을 수행한다는 측면에서 그 타당성이 인정되지만, 영리법인이 동일한 사업을 영위하는 경우에는 양자간의 과세상의 차별이 불공정경쟁을 유발하여 사회적 공평과 시장경제의 중립성을 침해하게 될 수도 있다. 그러나, 비영리법인의 과세상 취급을 영리법인과 동일하게 하면 공익적 역할을 수행하는 비영리법인의 활동을 위축시키는 결과를 초래하게 된다. 따라서, 이와 같은 모순을 해결하고 비영리법인의 활동을 적극적으로 유도하기 위한 합리적인 과세제도의 시행이 필요하다(박정우 등, 2004).

제2장에서 분석한 비영리법인의 납세의무와 관련한 법령과 KBS의 사례는 동(同)법인들의 납세의무의 범위를 구체적으로 적용할 경우 발생할 수 있는 문제점을 보여준다. 이번 장에서는 이러한 문제점을 보완할 수 있는 가능한 대안들을 제시하고자 한다.

1. 구분경리의 명확화

비영리법인은 원칙적으로 법인세 납세의무가 없지만 고유목적사업에 충당할 재원을 마련하기 위해 수익사업을 운영하는 경우에는 수익사업에서 발생하는 소득에 대해서는 영리법인과 동일하게 법인세 납세의무를 부담하며, 자산·부채 및 손익을 당해 수익사업에 속하는 것과 수익사업이 아닌 기타의 사업에 속하는 것을 각각 독립된 계정과목에 의하여 별개의 회계로 구분하여 경리하여야 한다.

구체적으로, 구분경리의 대상법인은 구분하여야 할 사업 또는 재산별로 자산·부채 및 손익을 법인의 장부상 각각 독립된 계정과목에 의하여 구분기장해야 한다.⁴³⁾ 그러나, 전술한 KBS에 대한 법원의 판결과 같이 수익사업과 고유목적사업을 구분경리할 경우 그 귀속이 불분명하거나 공통으로 사용되는 시설 및 인원은 구분의 기준을 현실적으로 명확하지 않은 문제점이 있다. 즉, 경제활동의 고도화 및 다양화 등으로 과거에는 고유목적사업으로 인식되던 것이 현재에는 수익사업의 성격으로 변화하는 것과 같이 수익사업과 고유목적사업을 구분하기 곤란한 경우가 발생하고, 실비변상적 수입이 전제적인 사업규모를 고려할 때 고유목적사업에 대한 대가로 과다한 경우가 발생하며, 사업의 계속성과 반복성에 따른 사업성의 유무 등에 대한 판단이 명확하지 않는 경우도 발생할 수 있기 때문에 수익사업과 고유목적사업의 구분에 자의적인 판단의 가능성이 발생하게 된다(박정우 등, 2004).

이러한 문제점을 고려하여 구분경리하는 경우 수익사업과 기타의 사업에 공통되는 자산과 부채는 수익사업에 속하는 것으로 하고⁴⁴⁾ 공통익금 및 공통손금은 <표 3>의 방법을 적용하고 있지만

43) 부가가치세법 제12조 제1항 제16호 및 동법 제12조 제2항 제4호

44) 지방세법 제7조

45) 법인세법시행령 제156조 제1항 및 동법시행규칙 제75조 제1항. 예컨대, 비영리법인이 연구 및 개발업을 수행하면서 용역대가 없이 지원받은 정부출연금은 수익사업에 해당되지 않으며, 동(同)출연금으로 취득한 기계장치를 수익사업에 전입하고 자본의 원입으로 경리한 경우에는 당해 기계장치의 감가상각비를 손금에 산입하는 것이다(재법인-667, 2004.12.10).

46) 법인세법시행규칙 제76조 제1항

구분이 명확하지 않은 사업을 편의적으로 공통사업으로 분류하기 보다는 사업구분을 명확하게 하기 위한 기준을 마련해야 할 것이다.

즉, 비영리법인은 고유목적사업의 운영을 통한 공익실현이 우선적 가치이고 이것은 영리법인의 목적인 경영 효율성 향상을 통한 기업가치 제고 및 주주이익의 극대화와는 분명히 구분되지만, 법인세법 제3조 제3항 및 동법시행령 제2조에서 규정하는 수익사업의 범위가 <표 8>과 같이 지나치게 넓고 포괄적이라서 영리법인과 차이가 거의 없고 결과적으로 <표 2>의 과세상 특례를 제외하면 영리법인에 비하여 세무상 이익도 거의 없기 때문에 법인세법이 비영리법인의 공익적 목적을 충분히 지원하지 못하는 실정이다.

<표 8> 비영리법인의 수익사업의 범위 (법인세법 제3조 제3항)

1. 제조업, 건설업, 도·소매 및 소비자용품수리업, 부동산·임대 및 사업서비스업 등 수익이 발생하는 사업⁴⁷⁾
2. 이자소득
3. 배당소득
4. 주식·신주인수권 또는 출자지분의 양도로 인하여 생기는 수입
5. 고정자산의 처분으로 인하여 생기는 수입⁴⁸⁾
6. 채권 등을 매도함에 따른 매매익⁴⁹⁾

따라서, 전광수(2004)와 같이 비영리법인의 수익사업의 범위를 계속적이고 반복적인⁵⁰⁾ 성격의 사업소득으로 한정하여 규정해야 할 것이다. 그 밖에 박정우 등(2004)과 같이 과세대상 수익사업을 <표 8>과 같이 법인세법상 열거된 사업으로 규정하지 않고 정관에 정한 목적사업을 고유목적사업으로 보고 이들 외의 사업을 수익사업으로 포괄적으로 규정할 수도 있을 것이다(즉, positive system 대신 negative system의 채택). 이와 같이 수익사업과 고유목적사업을 납세자의 책임으로 구분하도록 하고 수익사업만을 대상으로 재무제표를 작성하여 법인세의 과세표준과 세액을 신고할 때 신고서에⁵¹⁾ 첨부하도록 할 수 있다. 단, 법인세법 제60조 제2항에서 수익사업과 비영리사업을 포함한 전체 사업을 대상으로 기업회계기준을 준용하여 작성한 재무제표(이하 “전체사업 재무제표”)를⁵²⁾ 첨부하

47) 다만, 법인세법시행령 제2조 제1항 각호의 사업(축산업, 연구 및 개발업 등)은 제외한다.

48) 처분일 현재 3년 이상 계속하여 법령 또는 정관에 규정된 고유목적사업에 직접 사용한 고정자산의 처분으로 인하여 생기는 수입은 제외한다(법인세법시행령 제2조 제2항).

49) 법인세법시행령 제2조 제3항. 다만, 이자소득에 대하여 법인세가 비과세되는 것은 제외하고, 예금자보호법, 농업협동조합의 구조개선에 관한 법률, 새마을금고법 등에 의한 예금보험제도를 운영하는 사업에 귀속되는 채권 등의 매매익은 제외한다.

50) “계속적이고 반복적”의 개념은 부가가치세법 제2조 제1항 제1호의 해석에 관한 다수의 판례(대법2005두8757(2006.11.24) 등)를 참고할 수 있을 것이다.

51) 법인세 과세표준 및 세액신고서(법인세법시행규칙 별지 제1호 서식, 법인세법시행령 제97조 제2항)

도록 규정하고 있기 때문에 먼저 기업회계기준에 전체 사업 중 수익사업만을 별개의 회계실체(accounting entity)로 보고 재무제표(이하 “수익사업 재무제표”)를 작성하도록 한 후에 전체사업 재무제표 대신 수익사업 재무제표를 바탕으로 한 세무조정계산서를 신고서에 첨부하도록 규정해야 할 것이다. 동(同)개선방안은 전체사업 재무제표를 바탕으로 세무조정을 하는 과정에서 손익의 자의적 배분이 발생할 수 있는 현행 방식의 문제점을 재무제표 작성단계부터 납세자의 책임으로 손익을 구분하게 함으로써 개선시킬 수 있을 것이다.

그러나, 비영리법인에게 추가적인 법인세 부담을 줄이기 위해 전체사업 재무제표를 신고서에 첨부하는 경우에는 수익사업 재무제표를 별도로 첨부하지 않더라도 무신고로는 보지 않고⁵³⁾(즉, 무신고가산세를 적용하지 않고⁵⁴⁾ 수익사업 재무제표의 작성비용에 상당하는 기장세액공제를⁵⁵⁾ 도입하는 것도 검토할 수 있을 것이다.

- 52) 대차대조표, 손익계산서, 이익잉여금처분계산서(또는 결손금처리계산서) 및 현금흐름표. 단, 현금흐름표는 주식회사의 외부감사에 관한 법률 제2조에 따라 외부감사의 대상이 되는 법인에 한정한다(법인세법 시행령 제97조 제4항).
- 53) 현행 법인세법에서는 법인세 신고서에 전체사업 재무제표를 첨부하지 아니한 경우에는 무신고로 보아(법인세법 제60조 제4항) 무신고가산세를 적용한다(국세기본법 제47조의2 제1항 및 제2항).
- 54) 전체사업 재무제표를 바탕으로 한 세무조정으로 신고한 과세표준이 신고하여야 할 과세표준에 미달한 경우에는 과소신고가산세(국세기본법 제47조의3 제1항 및 제2항)를 계속 적용해야 하지만 <표 9>와 같이 일반적으로 무신고가산세의 부담이 과소신고가산세보다 크기 때문에 비영리법인에게는 유리한 것으로 볼 수 있다.

<표 9> 무신고가산세와 과소신고가산세의 비교

	무신고가산세	과소신고가산세
부당	$\text{Max} (①, ②)$ $① = \text{결정산출세액} \times (\text{부당무신고과세표준} \div \text{결정과세표준}) \times 40\%$ $② = \text{부당무신고수입금액} \times 0.14\%$	$\text{Max} (①, ②)$ $① = \text{경정산출세액} \times (\text{부당과소신고과세표준} \div \text{경정과세표준}) \times 40\%$ $② = \text{부당과소신고수입금액} \times 0.14\%$
일반	$\text{Max} (①, ②)$ $① = \text{결정산출세액} \times (\text{일반무신고과세표준} \div \text{결정과세표준}) \times 20\%$ $② = \text{일반무신고수입금액} \times 0.07\%$	$\text{경정산출세액} \times (\text{일반과소신고과세표준} \div \text{경정과세표준}) \times 10\%$

- 55) 소득세법 제56조의2 제1항(간편장부대상자(신규사업자 또는 직전연도의 수입금액이 업종별 기준금액에 미달하는 사업자, 소득세법시행령 제208조 제5항)가 종합소득세 과세표준 및 세액을 신고하면서 간편장부(또는 복식부기)에 의하여 기장한 경우에는 {종합소득세산출세액 $\times$ (기장소득금액 $\div$ 종합소득금액)} $\times$ 10% (복식부기의 경우에는 20%))의 금액을 100만원의 한도로 종합소득세산출세액에서 공제한다)

〈표 10〉 현행방식과 개선방안의 비교

	현행방식	개선방안
비영리법인의 수익사업 구분	법인세법상 열거된 사업으로 규정(positive system)	정관에 정한 목적사업(고유목적사업) 외의 사업으로 포괄적으로 규정(negative system)
신고서에 첨부하는 재무제표	전체사업 재무제표	전체사업 재무제표 및 수익사업 재무제표
세무조정의 바탕이 되는 재무제표	전체사업 재무제표	수익사업 재무제표
세무조정 과정의 손익의 자의적 배분 가능성	발 생	不발생
무신고가산세	적 용	전체사업 재무제표 不첨부에만 적용
기장세액공제	不적용	적 용

2. 비영리법인의 회계제도의 정비

민법 제32조의 규정에 의하여 주무관청의 허가를 얻어 설립되면서 법인격을 획득하는 비영리법인은 사업의 운영기간 동안의 재무보고도 동(同)주무관청에 해야 하는데⁵⁶⁾ 행정관할의 차이 때문에 재무보고시 적용하는 회계규칙도 <표 11>과 같은 차이가 있게 된다. 즉, 비영리법인에 대한 일관성 없는 사후관리 때문에 체계적인 과세상의 취급이 이루어지지 않게 된다.

〈표 11〉 비영리법인의 재무보고시 적용하는 회계규칙

비영리법인	회계규칙	제정기관
사립학교	사학기관재무·회계규칙 사학기관재무·회계규칙에 대한 특례규칙	교육인전자원부령
사회복지기관	사회복지법인재무·회계규칙	보건복지가족부령
병 원	의료기관회계기준규칙	보건복지가족부령
협회의 공익법인	기업회계의 원칙 ⁵⁷⁾	

56) KBS도 사장이 매 회계연도 종료 후 2월 이내에 전회계연도의 결산서를 방송통신위원회 및 국회에 각각 제출하여야 하며 국회의 승인을 얻어 결산을 확정하고 이를 공표하여야 한다(방송법 제59조 제1항). 방송통신위원회는 확정된 KBS의 결산을 총괄하여 6월 30일까지 감사원에 제출하여야 하며(동조 제3항) 감사원은 제출받은 결산서를 검사하고 그 결과를 9월 30일까지 방송통신위원회에 송부하여야 한다(동조 제4항).

57) 공익법인의 설립·운영에 관한 법률 제22조 제1항

또한, 주무관청의 회계전문성 부족 때문에 <표 11>과 같은 회계규칙을 통해 회계정보의 이용자들에게 유용한 정보를 제공하지 못하는 문제점이 지적되고 있다.⁵⁸⁾ 즉, 대부분의 비영리법인이 일반적으로 인정된 회계기준(GAAP, generally accepted accounting principles)인 기업회계기준에 따라 재무제표를 작성하지 않고 공인회계사의 외부감사 대상도 아니기 때문에 재무제표의 신뢰성이 낮아지고 이러한 재무제표를 바탕으로 한 세무조정 역시 신뢰성이 낮아지기 때문에 사후적인 세무조사를 통해 거액의 추징세액을 부담할 위험에 노출된 것으로 볼 수 있다.

따라서, 주무관청 및 회계규칙의 차이 때문에 비영리법인의 재무보고의 비교가능성(comparability)이 낮아지는 문제점을 해결하기 위해 모든 비영리법인에게 공통으로 적용할 수 있는 회계기준(이하 “비영리법인 회계기준”)을 제정해야 할 것이다.⁵⁹⁾ 즉, 제1절에서 제시한 수익사업만을 대상으로 작성한 재무제표(수익사업 재무제표)는 영리법인이 작성하는 재무제표와 같이 반드시 기업회계기준에 따라 작성하면서 영리법인과 같이 공인회계사의 외부감사를 받도록 규정하고,⁶⁰⁾ 전체사업을 대상으로 작성한 재무제표(전체사업 재무제표)는 비영리법인 회계기준에 따라 작성하도록 해야 할 것이다. 물론 비영리법인 회계기준도 비영리법인의 특성을 반영하되 가능하면 기업회계기준에⁶¹⁾ 가깝게 제정하여 비영리법인이 두 가지 종류의 재무제표를 작성하는 부담을 가급적 줄여야 할 것이다.

3. 비영리법인의 회계관리제도의 합리화

제1절과 제2절에서 제시한 납세의무 개선방안은 비영리법인의 납세의무의 범위(즉, 수익사업과 고유목적사업의 구분)와 각각의 사업에 적용되는 회계기준을 구분하고 명확하게 하는 것이지만, 제도적으로 동(同)개선방안을 시행하더라도 이를 실제로 적용하는 경우에는 개별 비영리법인의 복잡한 원가구조 때문에(특히, 제조원가 중에서 차지하는 비중이 큰 제조간접비(factory overhead, 이하 “간접비”⁶²⁾) 때문에) 다수의 수익사업과 비영리사업의 손익을 정확하게 계산하기 어렵고 그 결과 계산된 수익사업의 손익을 바탕으로 한 세무조정의 신뢰성도 낮아질 수 있는 문제점이 있다. 예컨대, 전술한 KBS의 과세처분의 적법성에 대한 서울행정법원의 판결과 같이 16개의 채널을 운영하고 매년 수백여개의 프로그램을 제작하는 KBS의 다양한 사업들 중 상업광고방송을 실시하는 2TV와 2라디오의 운영만을 수익사업으로 볼 수는 없고 각각의 프로그램의 성격에 따라 채널에 관계없이 수익사

58) 예컨대, <표 8>의 회계규칙들은 기본적으로 단식회계를 사용하고 있다.

59) 현행 법인세법 제60조 제2항에서도 법인세 신고서에 첨부하는 재무제표는 “기업회계기준을 준용하여” 작성하도록 규정하고 있지만 공인회계사의 외부감사를 받지 않기 때문에 실제로는 <표 11>의 다양한 회계규칙이 재무제표 작성시 우선적으로 적용되고 있다.

60) 직전 사업연도말의 자산총액이 100억원 이상인 주식회사, 주권상장법인과 해당 사업연도 또는 다음 사업연도 중에 주권상장법인이 되고자 하는 주식회사는 재무제표를 작성하여 주식회사로부터 독립된 외부감사인 에 의한 회계감사를 받아야 한다(주식회사의 외부감사에 관한 법률 제2조 본문 및 동법시행령 제2조 제1항). 그러나, 대부분의 비영리법인은 주식회사가 아니기 때문에 동(同)규정을 직접 적용할 수는 없는데, <표 12>와 같은 주식회사 외의 외부감사 대상을 참고하여 외부감사의 근거규정을 신설할 수 있을 것이다.

업 여부를 판단해야 하는데 이와 같이 프로그램별로 수익사업 여부의 구분을 하더라도 간접비 배분의 어려움 때문에 프로그램별 손익을 정확하게 계산하는 것은 매우 어렵다고 할 수 있다.

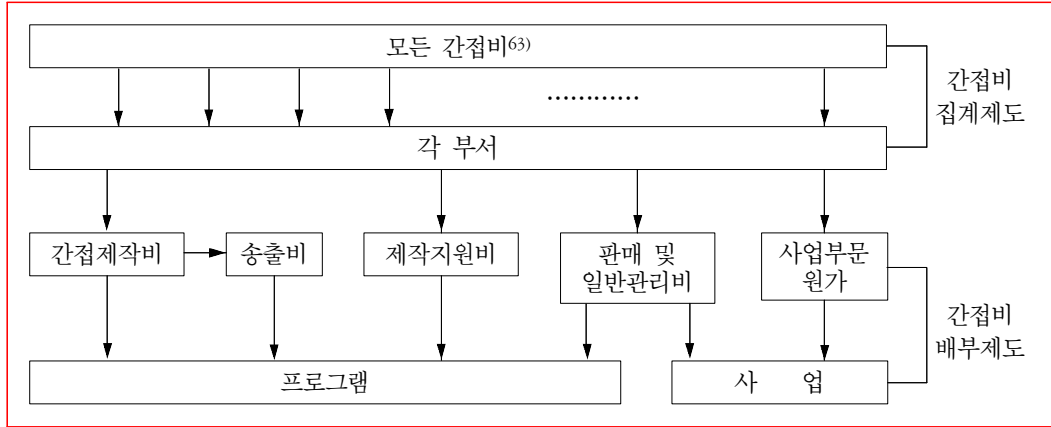
비영리법인의 업종별 특성에 따라 차이가 있지만 본 연구의 대상인 KBS가 속한 방송사의 경우에는 보다 정확하게 프로그램별 손익을 계산하기 위한 대안으로 송윤석(2009)이 소개한 경쟁사인 (주)문화방송(이하 “MBC”)의 프로그램별 수익성분석시스템을 검토할 수 있을 것이다. 구체적으로, MBC는 기존의 원가 및 수익성정보의 한계점을 보완하고 경영의사결정에 목적적합한 정보를 산출하기 위한 노력으로 프로그램별 수익성분석시스템을 도입하여 다양한 분석단위의 원가 및 수익성정보를 산출하고, 산출된 정보를 경영관리에 활용하였다. 또한, 부서별, 프로그램별, 광고주별, 매체별, 시간대별 등 다양한 분석단위의 개념을 적용함으로써 경영관리 목적에 알맞은 원가 및 수익성정보의 제공이 가능하게 되었다. 즉, MBC의 동(同)시스템은 기본적으로는 내부관리의 목적으로 간접비를 합리적으로 배분하기 위해 운영하는 것이지만 운영과정에서 보다 신뢰할 수 있는 프로그램별 원가 및 손익계산이 가능하게 된다. 송윤석(2009)이 소개한 MBC의 간접비 집계 및 배부 과정은 <그림 1>과 같다.

〈표 12〉 주식회사 외의 외부감사 대상

대 상	근거법령	내 용
주택조합	주택법시행령 제42조	주택조합은 사업계획승인일로부터 3월이 경과한 날, 사용검사 또는 임시사용승인일로부터 30일 이내에 감사인의 회계감사를 받아야 한다.
대규모기업집단에 속한 회사	독점규제 및 공정거래에 관한 법률 제14조 제5항	상호출자제한기업집단에 속하는 회사는 공인회계사의 회계감사를 받아야 한다.
신탁업자	자본시장과 금융투자업에 관한 법률 제114조 제3항	신탁업자는 신탁재산에 대하여 회계연도 종료 2개월 이내에 회계감사인의 회계감사를 받아야 한다.
특정 투자매매업자 등	동법 제169조 제1항	금융위원회와 거래소에 재무에 관한 서류를 제출하는 자 중 대통령령으로 정하는 자는 회계감사를 받아야 한다.
투자신탁의 집합투자업자 등	동법 제240조 제3항	투자신탁이나 투자익명조합의 집합투자업자 또는 투자회사 등은 회계기간의 말일 등으로부터 2개월 이내에 회계감사인의 회계감사를 받아야 한다.
지방직영기업	지방공기업법 제35조	지방자치단체의 장은 지방직영기업의 결산 및 사업보고서와 기타 서류에 공인회계사의 회계감사보고서를 첨부하여 다음 연도 지방의회에 제출하여 승인을 얻어야 한다.

- 61) 국제회계기준(IFRS, international financial reporting standards)을 도입하여 상장기업들이 한국채택 국제회계기준(K-IFRS)을 의무적으로 적용하는 2011년 이후에는 비상장기업을 위한 별도의 회계기준이 될 것이다. 회계기준원은 동(同)회계기준으로 현행 회계기준(K-GAAP)을 수정·보완하는 방법과 중소기업용 국제회계기준(IFRS for SMEs)을 채택하는 2가지 방안을 검토하고 있다(2008.7.22자 조세일보 기사[비상장기업 회계기준-“K-GAAP” 수정·보완하자] 참고).
- 62) 간접비는 제조원가 중 특정 제품과 직접적인 관련성이 있는 직접비(직접재료비(direct material) 및 직접노무비(direct labor))를 제외한 것이다.

<그림 1> MBC의 간접비 집계 및 배부 과정



63) MBC의 계정과목별로 발생한 간접비의 구체적인 내용과 이를 비용집계부서에서 합리적으로 배부하기 위한 배부기준은 <표 13>과 같다.

<표 13> MBC의 개별 간접비 집계 및 배부방법

계정과목	세부내역	비용집계부서	배부기준
사원보수	국의 공동인건비	각 국	각부의 인원수
복리후생비	연월차수당, 차례비, 의료보험료 이외의 복리후생비	총무국	인원수
녹음녹화비	현상과 기타의 녹음녹화비		프로그램의 필름, 오디오테이프 및 비디오테이프의 원가
통신비	국내전화료, 카폰료	시설국	인원수
전력비	본사	시설국	인원수
수도광열비		시설국	인원수
조사연구비	사내연수비, 사외연수비, 해외연수비	총무국	인원수
사무용품비	일반사무용품비, 특수사무용품비	관재국	인원수
소모품비	일반잡화 소모품비	총무국, 관재국	인원수
	건물보수용 소모품비	시설국	여의도사옥의 점유면적
	기기보수용 소모품비	시설국, 관재국	인원수
	필름 및 테이프 소모품비	관재국	인원수
	전기통신보수용소모품비, 기타소모품비	시설국	인원수
임차료	정동건물과 남중빌딩의 임차료	관재국	각 건물의 점유면적
보수유지비	건물보수유지비	시설국	인원수
	방송기자재 보수유지비	기술관리국	기술관련부서의 방송기자재 감가상각비
잡비	잔업식대	총무국	인원수
감가상각비	여의도사옥 감가상각비	관재국	여의도사옥의 점유면적

다른 업종의 비영리법인들도 개별 법인의 특성을 반영한 회계관리제도를 채택한 후 이를 일관성 있게 적용하면 간접비 배분을 통한 정확한 수익사업의 손익계산이 가능해질 것으로 기대할 수 있다. 따라서, 주식회사의 외부감사에 관한 법률 제2조의2 제1항에 의하여 신뢰할 수 있는 회계정보의 작성과 공시를 위하여 내부회계관리규정과 이를 관리·운영하는 조직(이하 “내부회계관리제도”)을 갖추어야 하는 대상에⁶⁴⁾ 비영리법인도 포함시킨 후에 제2절에서 제시한 바와 같이 수익사업 재무제표는 공인회계사의 외부감사를 받도록 하면 감사인은 감사업무를 수행하면서 내부회계관리규정에 포함되는 사항의⁶⁵⁾ 준수 여부 및 내부회계관리제도의 운영실태에 관한 보고내용을 검토해야 하고 동(同)검토결과에 대한 종합의견을 감사보고서에 표명해야 하기 때문에⁶⁶⁾(동법 제2조의3) 비영리법인이 회계관리제도를 합리적으로 설계하여 운영하고 그 결과 생산된 신뢰할 수 있는 손익계산을 바탕으로 수익사업의 법인세 신고의 신뢰성도 제고할 수 있을 것이다.

64) 주권상장법인 또는 직전 사업연도 말의 자산총액이 1천억원 이상인 회사(동항 본문)

65) 내부회계관리규정에는 <표 14>의 사항이 포함되어야 한다(동항 각호).

<표 14> 내부회계관리규정에 포함되는 사항

1. 회계정보(회계정보의 기초가 되는 거래에 관한 정보를 포함한다)의 식별·측정·분류·기록 및 보고방법에 관한 사항
2. 회계정보의 오류를 통제하고 이를 수정하는 방법에 관한 사항
3. 회계정보에 대한 정기적인 점검 및 조정 등 내부검증에 관한 사항
4. 회계정보를 기록·보관하는 장부의 관리 방법과 위조·변조·훼손 및 파기를 방지하기 위한 통제 절차에 관한 사항
5. 회계정보의 작성 및 공시와 관련된 임직원의 업무 분장과 책임에 관한 사항
6. 그 밖에 신뢰할 수 있는 회계정보의 작성과 공시를 위하여 필요한 사항

66) MBC의 2009.2.11자 감사보고서에 포함된 “외부감사인의 내부회계관리제도 검토보고서”의 주요한 내용은 <표 15>와 같다.

<표 15> MBC의 2009.2.11자 외부감사인의 내부회계관리제도 검토보고서의 주요 내용

우리는 첨부된 주식회사 문화방송의 2008년 12월 31일 현재의 내부회계관리제도의 운영실태보고서에 대하여 검토를 실시하였습니다. ... 우리는 내부회계관리제도 검토기준에 따라 검토를 실시하였습니다. ... 경영자의 내부회계관리제도 운영실태평가보고서에 대한 우리의 검토결과, 상기 경영자의 운영실태보고 내용이 중요성의 관점에서 내부회계관리제도 모범기준 ... 의 규정에 따라 작성되지 않았다고 판단하게 하는 점이 발견되지 아니하였습니다. ...

IV. 결 론

2008년의 정연주 KBS 사장 해임 사건은 배경과 적법성 여부에 대하여 다양한 논의가 있었지만, 그 바탕에는 KBS가 부담했어야 할 금액보다 더 많은 법인세를 부담하기로 하고 국세청과 합의했는지 여부가 핵심적인 전제이다. 즉, 법인세법에서는 비영리법인의 납세의무의 범위를 일반적인 영리법인과는 다르게 규정하고 있는데 비영리법인인 KBS가 합의한 법인세 부담액이 동(同)규정에 따른 적정한 금액이었는지에 대한 검토가 필요하다. 비록 불완전하지만 본 연구에서 판결문 등을 통해 수집한 KBS의 구체적인 사실관계를 바탕으로 비영리법인의 납세의무와 관련한 법령을 검토한 후 적용하면 국세청과 합의하기 전의 서울행정법원의 판결 내용에 따라 추계로 법인세 과세표준과 세액을 결정할 경우에는 KBS는 국세청이 주장하는 정당한 세액보다 더 큰 법인세액을 부담해야 하는 등 불리한 상황에 처하게 되기 때문에, 적어도 동(同)판결 내용에 따라 판단하면 국세청과의 합의가 정연주 사장에 대한 해임 사유와 같이 회사에 손실을 초래하지는 않은 것으로 보인다.

비영리법인의 납세의무와 관련한 법령과 KBS의 사례는 동(同)법인들의 납세의무의 범위를 구체적으로 적용할 경우 발생할 수 있는 법률해석의 문제점과 동(同)법인들의 공익적 활동을 적극적으로 유도하기 위한 합리적인 과세제도의 시행의 필요성을 보여주고 있다. 본 연구에서 이러한 문제점을 보완하고 필요성에 부응하기 위해 제시한 가능한 대안들은 아래와 같다.

- ① 지나치게 넓고 포괄적인 비영리법인의 수익사업의 범위를 계속적이고 반복적인 성격의 사업 소득으로 한정하거나 법인세법상 열거된 사업(positive system) 대신 정관에 정한 목적사업 외의 사업으로(negative system) 규정한 후 수익사업 재무제표와 동(同)재무제표를 바탕으로 한 세무조정계산서를 신고서에 첨부하도록 한다. 동(同)개선방안은 전체사업 재무제표를 바탕으로 세무조정을 하는 과정에서 손익의 자의적 배분이 발생할 수 있는 문제점을 재무제표 작성단계부터 납세자의 책임으로 손익을 구분하게 함으로써 개선시킬 수 있을 것이다.
- ② 수익사업 재무제표는 영리법인과 같이 기업회계기준에 따라 작성한 후 공인회계사의 외부감사를 받도록 하고 전체사업 재무제표는 비영리법인에게 공통으로 적용할 수 있는 회계기준을 제정한 후 동(同)회계기준에 따라 작성하도록 한다. 동(同)개선방안은 주무관청 및 회계규칙의 차이와 주무관청의 회계전문성 부족 때문에 비영리법인의 재무제표의 비교가능성과 신뢰성이 낮아지고 이러한 재무제표를 바탕으로 한 세무조정 역시 신뢰성이 낮아지기 때문에 사후적인 세무조사를 통해 거액의 추정세액을 부담할 위험에 노출되는 문제점을 개선할 수 있을 것이다.
- ③ 개별 비영리법인의 특성을 반영한 회계관리제도를 채택한 후에 내부회계관리규정과 내부회계관리제도를 갖추어야 하는 대상에 비영리법인을 포함시켜서 수익사업 재무제표의 감사업무수행하는 감사인이 동(同)제도의 운영실태에 관한 보고내용을 검토하도록 한다. 동(同)개선방안은 정확한 간접비 배분을 통해 비영리법인이 회계관리제도를 합리적으로 설계하여 운영하고 그 결과 생산된 신뢰할 수 있는 손익계산을 바탕으로 수익사업의 법인세 신고의 신뢰성도 제고할 수 있을 것이다.

이상에서 논의한 개선방안들은 본 연구에서 고려하지 못한 문제점들에 대한 검토가 필요하고, 이를 제도로 도입하기 위한 선결과제들도 있을 것이다. 이러한 추가적인 논의는 이후 다양한 의견들을 반영하여 본 연구를 발전시키는 과정에서 이루어질 수 있을 것이며, 보다 나은 조세제도를 정착 시키는데 기여할 것으로 기대된다.

참고문헌

- 국세청. 2002. 「기준경비율·단순경비율」
국세청. 2008. 「공익법인 세무안내」
박정우·육윤복·윤주영. 2004. “비영리법인의 과세제도에 관한 연구”. 세무학연구 21(1) : 33-73.
송윤석. 2009. “프로그램별 실제원가계산시스템 제도입 방안에 관한 연구”. 서울대학교 경영대학원 석사학위 논문.
전광수. 2004. “법인세법상 비영리법인의 수익사업에 관한 연구”. 법학연구 17 : 531-551.

Research on Taxation of Non-Profit Corporations

Byung Wook Jun*

— <Abstract> —

Former KBS CEO's dismissal case arose from controversy on whether KBS agreed on a compromise with the National Tax Service ("NTS" hereafter) to pay more taxes than KBS is legally liable under corporate taxation on non-profit corporations.

Based on thorough analysis of the case, this study proved that the compromise between KBS and NTS did not bring unnecessary financial loss at KBS as the CEO was accused of.

Furthermore, this study suggests practical plans to revise tax laws to help effectively operate non-profit corporations without tax friction as follows.

First, wide and comprehensive scope of taxable incomes from profit-making businesses of non-profit corporations should be confined to recurring incomes or defined under negative system, which should be followed by reporting partial financial statements and tax reconciliation for profit-making businesses.

Second, the partial financial statements for profit-making businesses should be made under the generally accepted financial principles and externally audited, and comprehensive financial statements for whole businesses should also be made under reasonable accounting principles commonly applied to all types of non-profit corporations.

Last, non-profit corporations should be equipped with internal accounting control system, as profit corporations are enforced, for external auditors to review and evaluate their accounting system conveniently so as to guarantee their accounting transparency.

<Key words> non-profit corporation, separate accounting, profit-making business, internal accounting control system

* Assistant Professor, Graduate School of Science in Taxation, University of Seoul

<부록> KBS에 대한 법인세 과세처분 및 불복청구 내역

본문에서 소개한 KBS에 대한 다수의 법인세 과세처분 및 이에 대한 7건의⁶⁷⁾ 소송내역을 사업연도별로 구분하면 아래와 같다.

1995년 귀속 법인세	일자	수입금액	과세표준	부담할세액 ^A
신 고		B	119,850*	30,665
경정청구 ^F	2000.4.20	C		9,896
경정청구에 대한 거부처분(㉠-㉡)	2000.6.16			
㉠-㉡에 대한 행정소송에서 KBS가 패소 (서울행정법원) ^G	2002.3.21			
㉠-㉡는 서울고등법원 계류중 KBS의 소취하	2006.1. 5			

* 모든 단위는 백만원

1996년 귀속 법인세	일자	수입금액	과세표준	부담할세액 ^A
신 고	1997.3.31	1,004,113 ^B	67,121	16,417
경정청구	1998.3.31	623,398 ^C	- 315,480	314
경정청구에 대한 거부처분(㉠-㉢)	1998.5.29			
㉠-㉢에 대한 심사청구 기각	1998.9.18			
㉠-㉢에 대한 심판청구 기각	2000.4.19			
세무조사에 따른 증액처분(㉢-㉣)	2001.9. 1	C		16,425
㉢-㉣에 대한 심사청구 일부인용에 따른 감액처분(㉣-㉤)	2002.9.10			16,261
㉠-㉢ 및 ㉢-㉣에 대한 행정소송에서 KBS가 승소(서울행정법원)	2004.8.13			
서울고등법원 계류중 KBS의 소취하	2006.1. 5			

67) 각각의 건이 법인세 사업연도에 따라 구분되지는 않고 중복이 있다.

1997년 귀속 법인세	일자	수입금액	과세표준	부담할세액 ^A
신 고		1,006,055 ^B	29,534	7,310
경정청구	1999. 3.29	605,278 ^C	- 372,098	1
경정청구에 대한 거부처분(㉠-㉦)	1999. 5.28			
㉠-㉦에 대한 심사청구 기각	1999.11. 5			
㉠-㉦에 대한 심판청구 기각	2000. 6.17			
세무조사에 따른 증액처분(㉢-㉦)	2001. 9. 1	B	D	939
㉢-㉦에 대한 심사청구 일부인용에 따른 감액처분(㉢-㉦)	2002. 9.10			635
증액처분(㉢-㉦)	2003. 3. 3	C		23,289
㉠-㉦, ㉢-㉦ 및 ㉢-㉦에 대한 행정소송에서 KBS가 승소(서울행정법원)	2004. 8.13			
서울고등법원 계류중 KBS의 소취하	2006. 1. 5			

1998년 귀속 법인세	일자	수입금액	과세표준	부담할세액 ^A
신 고		780,680 ^B	- 20,187	0
세무조사에 따른 증액처분(㉢-㉦)	2001.9. 1	B	D	9,582
㉢-㉦에 대한 심사청구 일부인용에 따른 감액처분(㉢-㉦)	2002.9.10			66
증액처분(㉢-㉦)	2004.3.16	C		6,729
㉢-㉦ 및 ㉢-㉦에 대한 행정소송에서 KBS가 승소(서울행정법원)	2004.8.13			
서울고등법원 계류중 KBS의 소취하	2006.1. 5			

1999년 귀속 법인세	일자	수입금액	과세표준	부담할세액 ^A
신 고		957,310 ^B	27,591	4,254
경정청구 ^F	2001.3.30	514,576 ^C	- 417,970	25
경정청구에 대한 거부처분(㉠-㉦)	2001.5.11			
세무조사에 따른 증액처분(㉢-㉦)	2002.9. 2	B	D	5,187
㉠-㉦ 및 ㉢-㉦에 대한 행정소송에서 KBS가 승소(서울행정법원) ^E	2004.8.13			
서울고등법원 계류중 KBS의 소취하	2006.1. 5			

2000년 귀속 법인세	일자	수입금액	과세표준	부담할세액 ^A
신 고		1,165,196 ^B	69,859	18,070
경정청구 ^F	2002.3. 9	715,319 ^C	- 380,639	379
경정청구에 대한 거부처분(㉠-㉩)	2002.5.21			
세무조사에 따른 증액처분(㉠-㉩)	2002.9. 2	B	D	2,002
㉠-㉩ 및 ㉠-㉩에 대한 행정소송에서 KBS가 승소(서울행정법원)	2004.8.13			
서울고등법원 계류중 KBS의 소취하	2006.1.5			

2001년 귀속 법인세	일자	수입금액	과세표준	부담할세액 ^A
신 고		1,093,644 ^B	31,857	4,826
경정청구 ^F	2002.5. 6	622,054 ^C	- 442,671	276
경정청구에 대한 거부처분(㉠-㉠)	2002.6.10			
㉠-㉠에 대한 행정소송에서 KBS가 승소(서울행정법원) ^H	2004.8.13			
서울고등법원 계류중 KBS의 소취하	2006.1. 5			

2002년 귀속 법인세	일자	수입금액	과세표준	부담할세액 ^A
신 고	2003.3.31	1,293,255 ^B	146,901	38,750
경정청구	2003.5.13	^C	- 347,585	0
경정청구에 대한 거부처분(㉠-㉡)	2003.6.25			
㉠-㉡에 대한 행정소송에서 KBS가 패소(서울행정법원) ^I	2004.8.17			
서울고등법원 계류중 KBS의 소취하	2006.1. 5			

<약어 설명>

A : 법인세 특별부가세 및 농어촌특별세 포함

B : 수익사업과 비수익사업 구분(전액 수익사업분, TV수신료 포함)

C : 수익사업과 비수익사업 구분(TV수신료 不포함)

D : 개별적인 세무조정 반영

E : 이연자산의 감가상각액 한도초과분 손금불산입 과세처분에 대해서도 위법 판결

F : TV수신료가 법인세 과세대상이 아닌 특별부담금에 해당한다는 2000.2.25.자 대법원 판결을 근거로 후발적 경정청구(국세기본법 제45조의2 제2항 제1호)의 대상이라고 주장

G : 후발적 경정청구가 아닌 일반적 경정청구(동법 제45조의2 제1항 제1호)의 대상이라고 판결

H : 경정청구사유에 대한 입증책임이 있는 KBS가 이를 입증하지 않았다고 판결(KBS의 일부패소)

I : 경정청구사유에 대한 입증책임이 있는 KBS가 이를 입증하지 않았다고 판결