

조세특례제한법상 연구·인력개발비 세액공제 지원제도의 개선방안 : 인건비의 조세지원 대상여부를 중심으로

김연화* · 손 혁**

〈요 약〉

우리나라의 연구개발비 지출은 세계적 수준이며 조세당국은 연구개발에 대한 여러 가지 세제혜택을 부여하고 있다. 그 중 하나가 연구·인력개발비 세액공제이며 우리나라 법인세 감면의 중요한 요소이다. 특히 이 혜택은 중소기업 입장에서 최저한세 적용대상이 아니므로 해당 기업들은 연구개발 활동을 수행하여 세제혜택을 받으려는 중요한 유인이 된다. 하지만 연구개발 활동을 수행한 기업이 연구소 임직원의 겸직으로 인해 훗날 세무조사로 세액공제가 취소되어 거액의 추정세액이 발생하는 경우가 있으며 조세당국과 납세자 간 조세쟁송의 원인이 되기도 한다. 본 연구는 연구·인력개발비 세액공제에서 인건비에 대한 조세쟁송을 확인하고 문제점과 해결책을 제시하였다. 최근 들어 조세당국도 연구개발비에 대한 사전심사제도를 설치하여 상호간 신뢰를 바탕으로 해당 세액공제에 대한 불확실성을 해소하고 성실신고를 유도하고 있다. 그럼에도 불구하고 우리나라의 경우 연구개발 활동 중 인건비가 차지하는 부분이 상당하고 중소기업의 현실상 부득이하게 일시적, 우발적인 겸직이 발생하는 경우 조세당국은 이를 사후관리 함은 물론 명확한 가이드라인을 제시할 필요가 있다. 본 연구의 제언은 우리나라 연구·인력개발비 세액공제 중 인건비 판정에 대한 문제점을 파악하여 조세당국과 기업 간 조세비용을 완화하는데 도움을 줄 것으로 판단한다.

〈주제어〉 연구·인력개발비 세액공제, 조세특례제한법, 연구개발비, 연구전담부서, 인건비

* 동명대학교 경영대학 금융·회계학과 조교수, kyh4057@tu.ac.kr, 주저자
** 계명대학교 경영대학 회계세무학부 부교수, hshaw@kmu.ac.kr, 교신저자

논문접수일 2020년 12월 29일 1차수정일 2021년 8월 11일 게재확정일 2021년 8월 17일

I. 서 론

2000년대 이후 산업자본시대에서 지식자본시대로 접어들면서 기업들은 설비 등 유형자산 보다는 미래의 성장동력이 될 수 있는 무형의 자원을 개발하기 위한 연구개발 활동에 매진하고 있다. 2019년 우리나라의 연구개발비는 89조 471억 원(764억 달러)으로 세계 5위의 수준이고 국내 총생산(GDP) 대비 연구개발비 비중은 0.12%p 상승한 4.64%로 이스라엘에 이어 세계 2위 수준이다. 연구개발비의 재원별 분포는 정부·공공부문에서 19조 995억 원(21.4%), 민간분야에서 68조 5,216억 원(76.9%), 국외에서 1조 4,300억 원(1.6%)으로 대부분은 민간재원에서 발생하고 있다.¹⁾

연구개발비 지출은 기업 입장에서 경영환경에 대한 미래 투자라는 측면에서 미래 경제적 효익을 가져올 수 있을 것으로 예측할 수 있는 반면 동시에 불확실성이 수반된다는 특징을 갖고 있다. 즉 연구개발 활동은 기업 가치에 긍정적인 영향을 줄 수 있지만 비용 측면에서 영업이익을 낮추게 됨으로써 회계정보의 가치 관련성을 하락시키는 등 기업 입장에서 부정적 평가가 뒤따른다(Lev and Gu 2018).

하지만 기업은 미래의 생존을 위한 경쟁력 제고를 위한 연구개발 활동을 지속적으로 수행해야 함은 필수적이며 국가 차원의 연구개발 활동에 대한 지원책이 필요하다. 최근 들어 OECD 국가들은 4차 산업혁명 시대를 주도하기 위해 국가 및 민간 연구개발 확대를 유도하기 위한 지원책을 경쟁적으로 마련하는 중이다.

우리나라의 경우에도 민간분야인 기업의 연구개발 활성화를 적극적으로 유도하기 위해 조세 지원책으로 연구개발 활동에 대한 지출에 대해 세액감면 및 세액공제제도를 두고 있다. 현재 조세특례제한법 규정을 살펴보면 내국법인은 당해 과세 연도의 법인세 중 연구 및 인력개발비 지출액의 20%(중소기업의 경우 30%)를 공제받을 수 있다.

장기적 입장에서 본다면 기업이 새로운 연구개발 활동을 통해 신기술을 실현하고 이를 통해 기업이 성장함으로써 수익 창출로 이어져 추가적 조세수입이 기대된다. 즉 연구개발에 대한 세액공제제도는 국가의 미래 재정수익을 실현할 수 있는 긍정적인 요인이 될 것이다. 이는 우리나라뿐만 아니라 많은 국가에서 연구개발 활동에 대해 조세지원을 수행하는 근본적인 유인이 될 것이다. 반면 연구개발 활동에 대한 조세지원은 단기적 측면에서 조세수입의 감소에 해당하므로 조세당국 입장에서 세수 확보에 상당한 부담이 될 수 있다.

실제로 연구·인력개발비 세액공제는 높은 공제율과 더불어 중소기업의 경우 최저한세의 적용을 받지 않기 때문에 여러 세액감면·공제 중에서도 공제 효과가 매우 높으므로 기업 입장에서는 매력적이다. 연구·인력개발비 세액공제의 금액은 2018년 현재 2조 3,793억 원으로 국세비과세 감면액 중 4위이며 2017년 기준으로 법인세 감면액의 24.7%에 해당한다. 특히 해당 세

1) 과학기술정보통신부 보도자료(2020.12.9.)

액공제의 혜택은 대기업보다는 중소기업에 집중되어 있다(강삼원 2019).²⁾

반면 조세당국 입장에서는 요건이 되지 않는 연구 및 인력개발비가 과다하게 법인세를 공제된다면 세수 확보에 부정적인 영향을 줄 수 있다. 따라서 우리나라 조세당국은 연구·인력개발비 세액감면공제에 대해 엄격한 요건을 두고 있으며 향후 사후관리 또는 세무조사 등에서 지속적인 관찰대상이 될 수 있다.

우리나라의 경우 연구·인력개발비 세액감면공제의 상당 부분은 연구소나 전담부서의 인건비에서 발생하고 있다. 연구·인력개발비 세액공제를 받기 위해서는 기업부설연구소나 전담부서의 설립과 독립된 연구조직을 갖추어야 하고 연구개발 활동을 수행해야 한다. 하지만 연구 및 인력개발활동이 세액공제의 대상인지 여부를 결정하는데도 조세당국과 납세자 간 의견이 다를 수가 있다. 하지만 중소기업의 특성상 연구소나 전담부서 구성원이 일시적, 우발적으로 다른 부서에서 겸직을 수행하거나 사무 등 보조업무를 수행할 가능성이 존재한다. 이런 배경 하에서 연구·인력개발비 세액공제 중 인건비에 해당하는 부분은 조세당국과 납세자 간 여러 가지 측면에서 오해의 소지가 발생할 가능성이 있다.

또한 기업이 처음 기업부설연구소나 전담부서를 설립한 이후 사후관리가 매우 어렵다는 점이 다. 실제로 중소기업의 경우 연구소나 전담부서 인력이 다른 부서의 업무와 중복될 가능성 등으로 인해 연구소나 전담부서 설립 이후 세무조사로 인해 연구·인력개발비 세액공제 중 겸업으로 인한 인건비에 대해 거액의 추정세액이 부과되는 경우가 현실에서 빈번히 존재하며, 이는 조세당국과 기업 입장에서 심판과 소송 등 조세산출비용과 행정비용을 가중시키게 된다.

2020년부터 조세당국은 연구·인력개발비 세액공제 사전심사제도를 설치하고 기업에게 이를 신청할 수 있도록 하였다. 이는 조세당국과 기업 간 해당 세액공제에 대한 이해상충을 방지하고 요건을 갖춘 연구소 또는 전담부서를 설립하도록 유도하여 납세자의 성실신고를 지원하기 위한 취지이다. 그럼에도 불구하고 납세자 시각에서는 중소기업이나 벤처기업의 현실을 외면하는 조치가 될 수 있음을 우려하고 있으며 실제로 기업들이 적극적으로 사전심사에 참여할 가능성에 의문이 제기되고 있다.

따라서 본 연구는 조세지원정책 중 조세특례제한법 제10조에 규정하고 있는 연구·인력개발비 세액공제에 대해 심도 있게 논의하고 해당 항목에 대한 조세쟁송 사례를 분석하였다. 또한 본 연구는 세액공제의 대상이 되는 비용 중 인건비에 대한 내용과 주요 쟁점들을 살펴보고 해외의 연구·인력개발비 세액공제 대상 인건비 규정을 분석함으로써 조세특례제한법상 연구·인력개발비 세액공제의 개선방안을 제시하고자 한다. 이는 우리나라 연구·인력개발비 세액공제 중 인건비 판정에 대한 문제점을 파악하여 조세당국과 기업 간 조세비용을 완화하는데 도움을 줄 것으로 판단한다.

2) 전체 법인 중 5천억 원을 넘는 법인의 경우 연구·인력개발비 세액공제 금액은 1~2%에 불과한 반면 중소기업의 경우 35~60%에 달한다(강삼원 2019).

본 연구는 다음과 같이 구성한다. 서론에 이어 제Ⅱ장은 선행연구의 검토 및 연구·인력개발비 세액공제 제도를 살펴보았다. 제Ⅲ장에서는 연구·인력개발비 세액공제의 국내 현황 분석 및 주요국의 인건비 규정에 대하여 살펴보았으며, 제Ⅳ장에서는 연구·인력개발비 세액공제 중 인건비 관련 조세심판원과 법원 심판례를 살펴보았다. 제Ⅴ장에서는 문제점과 개선방안을 제시하고, 제Ⅵ장에서 결론과 공헌점을 서술한다.

Ⅱ. 선행연구 및 연구·인력개발비 세액공제제도

1. 선행연구 검토

미국 등 해외에서도 연구개발비 세액공제제도의 효과를 분석한 다양한 연구가 수행되었다. Brown(1984)은 연구개발비 세액공제 제도 시행 이후 4년 동안의 연구개발비 실제 지출액에 대한 회귀분석을 통해 연구개발비 세액공제가 연구개발 지출액을 증가시키고 있음을 확인하였다. Mansfield(1986)는 정부의 조세지원제도가 기업들로 하여금 연구개발 관련 자금지출을 촉진하는 효과가 있다는 것을 확인하였다. 반면 Freed et al.(1992)은 연구개발비 세액공제의 도입으로 인해 일부 산업에서 연구개발비 지출이 증가하였지만 모든 기업에서 연구개발비 지출이 촉진되는 것은 아님을 확인하였다. 이후 Bloom et al.(2002)은 다국적 기업을 대상으로 분석한 각국의 연구개발 등 조세지원제도의 유효성을 확인한 결과 조세혜택은 기업들로 하여금 투자활동을 촉진하고 있음을 제시하였다.

우리나라도 외국의 선행연구와 유사한 결과를 보였다. 고종권(2004)은 연구개발비세액공제제도의 유효성을 확인한 결과 기업은 세액공제율의 변화에 따라 연구개발비 지출액에 영향을 미치는 것을 제시함으로써 세액공제율이 증가하는 사업연도에 연구개발비 지출액이 증가하고 있음을 밝혔다. 또한 김동훈(2006)은 연구·인력개발비 투자지출과 유효법인세율의 관계, 연구·인력개발준비금과 유효법인세율의 관계를 통해 조세지원의 효과분석을 실시한 결과, 일부 구간에서 유효성이 있다는 것을 입증함으로써 연구·인력개발 관련 조세지원이 유효성이 있음을 제시하였다.

반면 안숙찬(2009)은 2003년 세액공제율이 10% 축소되었음에도 불구하고 대기업의 연구개발 투자는 유의하게 증가하고 있어 조세지원제도의 변경이 대기업 투자에는 영향을 미치고 있지 않았지만, 조세부담의 낮은(높은) 집단에서는 조세지원의 확대(축소)에 따라 연구개발투자가 유의하게 증가 또는 축소되었음을 확인하였다.

또한 오광욱 등(2011)은 우리나라 상장 중소기업들은 연구·인력개발비 세액공제를 이용하여 조세계획을 수립하는 것을 밝혔다. 특히 최저한세 적용 기업의 경우 최저한세가 적용되지 않는

연구·인력개발비 세액공제를 통해 투자 활동을 더 늘리는 것으로 나타났으며, 최저한세율이 인
하되는 시기에는 연구·개발 활동이 위축되는 현상을 확인하기도 하였다.

정규언 등(2012)은 기업들의 재무적 특성, 산업특성, 연도별 효과를 통제한 후 연구개발비 투
자지출 변화와 고용변화율 간의 관련성을 검증하였다. 기업들은 연구개발투자 지출이 증가하는
해당연도에 고용변화율도 함께 증가하는 것을 확인하였으며 이러한 현상은 대기업보다 중소기업
업에서 더 강하게 나타났다.

최대승 등(2012)은 조세지원제도가 민간 연구개발투자에 미치는 효과를 B-지수를 사용하여
분석하였으며 조세지원제도는 일반기업보다 중소기업에 더 효과가 있다는 것을 확인하였다. 조
세지출 금액의 크기는 대기업이 크지만, 효과적인 측면에서의 조세지출은 중소기업에서 추가적
인 연구개발투자를 유발하는 영향력이 더 큰 것으로 나타났다. 이러한 점들을 고려한다면 중소
기업에 대한 연구개발에 대한 조세지원 제도를 강화하는 방향이 민간 연구개발 투자의 제고에
효과적일 수 있다는 것이 될 것이다.

박재환 등(2013)은 2000년에서 2010년까지 상장기업을 대상으로 연구·인력개발비 세액공제
(조특법 제10조), 신성장·원천기술 연구개발비에 대한 조세지원제도(조특법 제10조의 제1항)
및 연구 및 인력개발을 위한 설비투자에 대한 세액공제(조특법 제11조)의 운영에 대한 유효성
검증을 통해 연구개발 조세지원제도가 개별 기업의 연구개발투자 지출규모와 전반적으로 관련
이 있음을 설명하였다. 즉 연구·인력개발비 세액공제는 2006년을 기점으로 이전 연도까지 축
소 운영되다가 이후 확대 운영되었으므로 이원화하여 분석하였을 때 대기업과 중소기업 모두에
서 확장 운영되는 시기에 연구개발비의 지출 규모는 더 증가하는 것으로 나타났다.

박성욱 등(2014)은 연구·인력개발비 세액공제 제도의 실효성을 분석하기 위해 일반기업(대
기업과 중견기업)과 중소기업을 비교하였다. 분석결과 중소기업이 일반기업에 비해 매출액 대비
연구개발비에 대한 비중이 더 높게 나타났으며, 연구개발비 지출액 대비 세액공제율도 더 높음
을 밝혔다. 또한 산업별 연구개발비 지출에 대한 중요성 분석에서는 매출액 대비 연구개발비 비
율, 총자산 대비 연구개발비 비율이 높은 차이를 보이는 것을 확인하였다.

임성종(2020)은 미국 또는 일본처럼 연구·인력개발비 세액공제를 영구화할 필요가 있으며
동시에 해당 공제에 대한 대기업의 세액공제율을 높이고 신성장·동력 원천기술 대상기술의 범
위를 확대하는 개선방안을 피력하였다.

이상의 선행연구를 종합하면, 연구·인력개발비 세액공제 제도 확대는 전반적으로 연구개발
투자를 증가시키고 특히 중소기업의 연구개발 활동과 인력고용에 긍정적 역할을 수행하고 있음
을 알 수 있다. 또한 다수기업들은 연구·인력개발비 세액공제의 변화에 따른 조세계획을 통해
다양한 의사결정을 수행하고 있을 뿐만 아니라 연구·인력개발비 세액공제의 개선방안에 대한
범위확대 등 여러 제안이 수행되었다. 하지만 현실에서 연구·인력개발비 세액공제로 인한 조세
당국과 기업 간 이해상충이 발생하고 있으며 이들 대부분의 문제는 인건비로 인해 발생하고 있

다. 특히 중소기업에서 세액공제 대상이 되는 인건비는 대부분 고정비용이고 연구개발비용 중 차지하는 범위가 크므로 조세특례제한법을 적용받는 중소기업에 있어 인건비에 대한 해결책을 찾는 것은 시급한 문제가 될 것이다. 하지만 해당 제도에서 인건비에 대한 조세비용을 완화하려는 취지의 연구는 아직까지 수행되지 않았다. 따라서 본 연구는 현행 연구·인력개발비 세액공제에서 인건비에 대한 문제점을 파악하고 해결책을 제시하고자 한다.

2. 연구·인력개발비 세액공제제도의 제·개정 과정

우리나라 기업의 연구개발 활동과 관련하여 조세혜택 측면에서 지원하는 제도에는 조세특례제한법, 소득세법 및 지방세법 등에 열거되어 있다. 특히 연구·인력개발비 세액공제 제도는 조세특례제한법에서 대부분 규정하고 있으며 본 연구는 이 가운데 인건비와 관련된 세액공제 제도의 개선 및 문제점에 대해 논의하고자 하는 것이므로 조세특례제한법상 연구·인력개발비 세액공제에서 인건비와 관련된 세액공제의 과정과 함께 현행 세법 규정내용을 살펴보고 문제점을 제시함으로써 제도개선에 도움을 주고자 한다.

연구·인력개발비에 대한 세액공제는 기업의 조세혜택 가운데 큰 비중을 차지하는 항목 중 하나이다. 특히 중소기업과 벤처기업에게 연구·인력개발비 세액공제는 최저한세 적용배제 대상에 해당되므로, 연구전담부서 또는 기업부설연구소를 보유하고 있는 기업의 경우 해당 항목에 대한 세액공제 혜택은 더 크다. 최근 3년간(2016년~2018년) 국세청 통계자료를 분석해 보면 전체 세액공제 신청금액 중 중소기업의 70% 이상이 연구·인력개발비 세액공제를 신청한 것으로 나타났다.³⁾

<표 1>은 연구·인력개발비 세액공제 제도의 제·개정 과정 가운데 중요한 내용을 요약한 것이다. 연구·인력개발비 세액공제는 기업이 연구개발 활동을 위해 지출한 비용 중 일정액에 대하여 조세혜택을 부여함으로 법인세에서 공제하게 되는 간접적 지원제도이다. 우리나라는 이를 1982년에 처음 도입하여 기술개발 등을 위해 지출한 비용에 대해 10%를 세액공제 하였다. 1987년 기업규모를 구분하지 않고 증가분 방식으로 세액공제 하였으나 1991년에 세법개정을 통해 처음으로 대기업과 중소기업을 구분하여 공제하는 방식으로 바뀌었으며 이후에는 공제율 등 여러 차례 개정이 진행되었다.

주요 개정내용을 살펴보면, 2010년 신성장동력 및 원천기술에 대한 연구개발 과정에서 발생한 연구개발비에 대해서 추가적 세액공제를 할 수 있는 신성장동력·원천기술 연구개발비 세액공제제도를 신설하였다. 또한 2014년과 2016년 두 차례 수정을 통해 연구·인력개발비 세액공제를 대폭 축소하기도 하였는데 이러한 축소폭은 대기업의 연구개발비 세액공제율에 중점을 두었으며 대기업의 연구·인력개발비 세액공제 비율은 중소기업에 비해 작다고 할 수 있다(강삼

3) <표 3> 참조

원 2019).

하지만 최근 대부분의 OECD 국가에서는 조세지원의 축소가 민간차원의 연구개발 투자를 손상시킬 가능성이 있다는 점에서 연구개발 관련 조세지원 제도를 확대하는 추세에 있다(황용수 등 2014). 예를 들어 미국의 경우 정보기술혁신재단이 연구개발 세제지원을 강화하여 고용 창출은 물론 특허 등 무형자산의 창출로 인한 GDP 증대를 통해 세수를 증가시킬 수 있음을 보고하였다(임성중 2020).

〈표 1〉 연구·인력개발비 세액공제 제도의 제·개정 과정

시행연도	제정 및 개정 사항
1982년	• 기술 및 인력개발비 세액공제도 신설 – 기술 및 인력개발비의 10%
1987년	• 증가분 방식 신설 – 기술 및 인력개발비의 10%+직전 2년 평균 초과분의 10%
1991년	• 대기업·중소기업 공제방식 구분 – 기술 및 인력개발비의 10%(중소기업 15%)+직전 2년 평균 초과분의 10%
1994년	• 당기분 방식과 증가분 방식을 구분하여 선택 적용 – 기술·인력개발비의 5%(중소기업 15%) 또는 직전 2년 평균 초과분의 50%
2001년	• 대기업 : 증가분 방식만 적용 가능 – 연구·인력개발비의 15%(대기업 제외) 또는 직전 4년 평균 초과분의 50%
2010년	• 신성장동력 및 원천기술연구개발비 제도 신설 – 신성장 및 원천기술연구개발비의 20%(중소기업 30%)
2011년	• 대기업 : (3%+수입금액 중 연구·인력개발비의 비율×1/2), (6% 한도) 또는 직전 4년 평균 초과분의 40% • 중소기업 : 연구·인력개발비의 25% 또는 직전 4년 평균 초과분의 50%
2014년	• 일반연구·인력개발비 : 15% 내지 10% (중소기업 25%) – 해당 과세연도 개시일부터 소급하여 4년간 발생하지 않거나 직전 과세연도 발생한 해당 과세연도 개시일부터 소급하여 4년간 발생한 연평균발생액 보다 적은 경우
2020년	• 신성장 및 원천기술연구개발비 20%, 코스닥 상장 중견기업 25%, 중소기업 30% • 대기업 : (3%+수입금액 중 연구·인력개발비의 비율×1/2), (6% 한도) 또는 직전 4년 평균 초과분의 40% • 중소기업 : 연구·인력개발비의 25% 또는 직전 4년 평균 초과분의 50%

자료 : 법제처

최근 개정내용을 살펴보면 연구·인력개발비 세액공제를 적용할 때 중소기업과 일반기업 모두 신성장동력·원천기술 부분에 해당하는 연구개발비에 대하여 해당 연도 지출액에 일정비율

(20%, 25%, 30%)로 산출한 금액을 세액공제 할 수 있으며, 그 밖의 일반연구·인력개발비에 대해서는 증가분 세액공제방식으로 계산한 금액과 당기분 세액공제 방식으로 계산한 금액 중 선택하여 공제받을 수 있다.

3. 연구·인력개발비 세액공제제도 규정

조세특례제한법 제10조에서는 세액공제 적용대상이 되는 연구·인력개발비의 범위를 신성장동력 연구개발비, 원천기술 연구개발비, 일반연구개발비의 세 가지로 나누어 적용하고 있다. 현재의 조세특례제한법은 2018년 12월 24일 일부개정(법률 제16009호)을 통해 내국인이 각 과세연도에 연구개발과 관련하여 지출한 비용 가운데 신성장동력·원천기술연구개발비와 신성장동력·원천기술연구개발비에 해당하지 않거나 선택하지 않은 일반연구·인력개발비에 대해서도 2021년 12월 31일까지 연구·인력개발비 세액공제로 적용할 수 있고 세액공제는 일반적으로 중소기업과 일반기업(대기업, 중견기업)으로 구분하여 공제율을 적용하도록 하였다. 신성장동력·원천기술, 일반연구·인력개발비에 해당하는 내용은 각각 다음과 같다.

가. 신성장동력·원천기술 연구개발비 세액공제

조세특례제한법상 신성장동력·원천기술을 얻기 위해 지출한 연구개발비용은 세액공제 대상 비용에 해당한다. 특히 세액공제 대상 인건비는 해당 기업이 녹색산업기술, 첨단융합산업, 고부가 서비스산업 등 신성장동력 산업분야 연구소 또는 전담부서에서 연구개발 업무에 종사하는 연구원 및 연구개발 업무를 직접적으로 지원하는 사람에 대하여 발생한 인건비를 말한다. 여기에는 이들의 업무를 위해 사용하는 원재료와 소프트웨어 등 구입비를 포함한 위탁 및 공동연구개발에서 발생한 비용을 포함한다.

③ 세액공제액=①+②

① 해당연도 지출액×기업 유형에 따른 세액공제 비율

(중소기업 : 30%, 중견기업 : 20%, 코스닥 상장 중견기업 : 25%)

② Min [해당 과세연도 수입금 중 신성장동력·원천기술 연구개발비가 차지하는 금액 일정비율(300%) & 10%(코스닥 상장 중견기업 15%)]

나. 일반연구·인력개발비 세액공제

기업이 지출한 연구개발비용 중 신성장동력 및 원천기술 연구개발비에 해당하지 않는 지출의 경우 일반연구·인력개발비용으로 분류하며 과학적·기술적 진전을 이루기 위한 활동과 새로운

서비스 개발을 위한 연구 활동 등을 위한 지출을 말한다. 일반연구·인력개발비 세액공제 대상 지출은 연구소와 이를 전담하는 전담부서가 설치되어야 하며, 연구전담부서 등에서 연구업무에 종사하는 연구요원 및 이들의 업무를 직접적으로 지원하는 자의 인건비가 세액공제의 적용대상이 된다. 또한 연구부서의 연구원이 사용하는 견본품, 부품, 원재료와 시약류 구입비 및 소프트웨어·서체·음원·이미지의 대여·구입비를 포함 및 위탁(재위탁 비용 포함) 및 공동연구개발에서 발생한 비용을 포함한다.

현재 일반연구·인력개발비의 경우 다음의 (가)와 (나) 두 가지 방법 중 하나를 선택하여 적용할 수 있다.

- (가) 당해 연도에 발생한 일반연구·인력개발비가 직전 연도에 발생한 일반연구·인력개발비를 초과한 경우, 초과액×25%(중견기업 40%, 중소기업 50%)
- (나) 당해 연도 발생한 일반연구·인력개발비×중소기업 25%
- － 최초로 중소기업을 적용받지 않는 과세연도 개시일부터 3년 이내에 끝나는 과세 연도까지는 15%
 - － 이후 2년 이내의 과세기간까지는 10%를 적용하여 세액공제
 - － 중견기업의 경우는 8%의 세액공제

다. 세액공제 적용 대상 연구·인력개발비의 범위⁴⁾

조세특례제한법상 세액공제 적용대상 범위는 연구개발 활동에 직접적으로 대응하는 비용만을 그 범위에 포함하고 있다. 연구개발이란 과학적 또는 기술적 진전을 위한 활동과 새로운 서비스 및 서비스 전달체계를 개발하기 위한 활동으로 정의할 수 있고, 인력개발은 내국인이 고용하고 있는 임원 또는 사용인을 교육·훈련시키는 활동으로 정의할 수 있으므로 이를 위해 지출한 비용은 연구·인력개발비용의 범위에 포함되어야 한다. 그러나 조세특례제한법에서는 일반적인 관리와 지원활동, 시장조사와 판촉활동, 일상적인 품질시험, 반복적인 정보수집 활동, 경영의 효율성 조사·분석 활동, 특허권 신청·보호 등의 법률과 행정업무 활동은 인력개발 활동에서 제외하고 있다(조세특례제한법 제9조 제5항 및 동법 시행령 제8조 제2항).

한편 국세청 유권해석에 의하면 연구·인력개발비 세액공제대상 인건비는 명칭 여하에 불구하고 근로의 제공으로 인하여 지급하는 비용을 말하는 것으로, 국민연금법에 따른 사용자 부담금 국민연금보험료, 국민건강보험법에 따른 사용자 부담금 건강보험료와 장기요양보험 및 사용자가 의무적으로 부담하는 고용보험료와 산재보험료도 세액공제 대상에 포함된다(조심2016광1337, 2016.12.16., 조심2016중0635, 2018.06.08., 법인세과-1956, 2008.8.11., 서면 법규과-752, 2014.7.17., 법인-2106, 2016.5.3. 등).

4) 조세특례제한법 시행령 [별표 6]

(1) 자체연구개발비

세액공제의 대상이 되는 인건비는 과학기술통신부장관의 인정을 받은 기업부설연구소(연구개발전담부서)와 기업부설창작연구소(기업창작전담부서)에서 근무하는 직원 또는 연구개발서비스업에 종사하는 전담요원으로서 기획재정부령이 정하는 자의 인건비를 말한다. 여기서 “기획재정부령이 정하는 자”란 전담부서 등에서 연구업무에 종사하는 연구요원과 이들의 연구업무를 직접적으로 지원하는 자와 연구개발서비스업에 종사하는 전담요원을 말하며 여기에는 주주인 임원이 포함된다.

하지만, 주주인 임원 중 당해 법인의 발행주식 총수의 10% 초과하게 소유하거나 지배주주 등 특수 관계자에 해당하는 임원의 전담부서 인건비는 세액공제대상에서 제외된다(조세특례제한법 시행령 제7조 제3항). 그리고 연구소의 전담요원에게 지급하는 퇴직소득 금액, 퇴직급여충당부채, 퇴직연금 등의 부담금 및 퇴직연금계좌에 불입한 부담금도 제외한다.

한편, 연구소와 전담부서 및 연구개발서비스업자가 연구용으로 사용하는 견본품, 원재료와 시약류구입, 외주가공비, 소프트웨어 등 구입비용을 포함되며 연구소와 전담부서 및 연구개발서비스업자가 직접 사용하기 위한 연구·시험용 시설의 임차 또는 위탁·공동개발연구 기관⁵⁾의 연구·시험용 시설의 이용에 필요한 비용을 포함한다.

(2) 위탁 및 공동연구개발비

과학기술 및 산업디자인 분야의 연구개발용역을 위탁함으로써 발생하는 비용은 연구개발비용과 재위탁비용을 포함한다. 하지만 전사적 기업자원 관리설비(ERP), 판매시점 정보관리 시스템 설비 등 기업의 사업 운영·관리·지원활동과 관련된 시스템 개발을 위한 위탁비용은 세액공제의 적용대상 비용에 포함하지 않는다.

(3) 기타 연구개발비

해당 기업의 종업원 및 종업원 외의 자에게 직무발명 보상금으로 지출한 금액, 기술정보비와 기술자문비, 도입기술의 소화 개량비로서 지도요원의 인건비 및 지도관련 경비, 직업능력개발훈련의 훈련교재 및 실습교재비와 훈련시설의 임차비용, 중소기업 핵심인력 성과보상기금에 납입하는 비용과 소득세법 및 법인세법에 따른 특수 관계자가 아닌 경우 무상으로 이전하는 특허권과 실용신안권의 장부상 가액을 포함한다(조세특례제한법 시행령 제7조 제10항).

5) 조세특례제한법 시행령 [별표 6]

나. 위탁 및 공동 연구개발

- 1) 다음의 기관에 과학기술 및 산업디자인 분야의 연구개발용역을 위탁(재위탁 포함)함에 따른(전사적 기업자원 관리설비, 판매시점정보관리시스템 설비 등 기업의 사업운영·관리·지원활동과 관련된 시스템 개발을 위한 위탁 비용은 제외한다. 이하 이 목에서 같다) 및 이들 기관과 공동 연구개발을 수행함에 따른 비용.

위탁훈련비는 연구소와 전담부서에서 연구업무에 종사하는 연구 요원을 위해 지출한 위탁훈련비와 사내 직업능력개발훈련 및 직업능력개발훈련 관련 사업 실시에 소요되는 비용에 대해 세액공제 대상으로 포함한다. 중소기업에 대한 인력개발비 및 기술 지도를 위해 지출하는 비용 및 생산성 향상을 위한 인력개발비 중 지도요원의 인건비 및 관련 경비, 직업능력개발훈련의 훈련교재비 및 실습재료비와 훈련시설의 임차비용, 중소기업 핵심 인력의 성과보상금은 세액공제 대상이며 기획재정부령⁶⁾으로 정하는 사내 기술대학 및 사내대학의 운영에 필요한 비용으로서 기획재정부령이 정하는 것도 포함한다.

4. 연구·인력개발비 세액공제 사전심사제도

조세당국은 연구·인력개발비 세액공제에 대한 납세자와의 이해 상충을 방지할 목적으로 2020년부터 연구·인력개발비 세액공제 사전심사제도를 적용하기로 하였다. 현실에서는 연구·인력개발비에 대해 세액을 공제받은 기업이 향후 세무조사 등으로 가산세를 포함한 세액을 추징하는 경우가 발생한다. 이러한 이유는 납세자가 해당 세액공제를 받기 위한 형식적 요건을 만족하는 연구소나 전담부서를 설립하고 이후 연구 활동에 대한 사후관리가 수행되지 않기 때문이다. 따라서 해당 제도는 납세자의 불확실성을 완화하고 납세 협력비용을 감소한다는 측면에서 유용한 제도가 될 것이다.

사전심사대상은 해당 세액공제를 받으려는 내국인(대리인 포함)이며 지출했거나 지출할 연구개발비가 대상이고 전체금액이 아닌 일부의 심사도 가능하다. 단, 이미 세액공제를 받은 지출액

-
- 6) 조세특례제한법 시행규칙 제7조 제11항 제11호 별표 6의 제2호 마목에서 “기획재정부령으로 정하는 비용”이란 다음 각 호의 하나에 해당하는 비용을 말하며, 교육훈련시간이 24시간 이상인 교육과정의 것에 한한다.
1. 품질관리·생산관리·설비관리·물류관리(이하 “품질관리 등”)에 관한 회사 내 자체교육비로서 제13항 각 호의 비용에 준하는 것
 2. 다음 각 기관에서 품질관리 등에 관한 훈련을 위탁하는 경우 그 위탁훈련비.
다만, 「근로자직업능력 개발법」에 따른 위탁훈련비와 「산업발전법」에 따라 설립된 한국생산성본부의 위탁훈련비 제외
가. 국가전문행정연수원(국제특허연수부에서 훈련받는 경우에 한한다.)
나. 「산업표준화법」에 따라 설립된 한국표준협회
다. 「산업디자인진흥법」에 따라 설립된 한국디자인진흥원
라. 품질관리 등에 관한 교육훈련을 목적으로 「민법」 제32조에 따라 설립된 사단법인 한국능률협회
마. 「상공회의소법」에 따라 설립된 부산상공회의소의 연수원
 3. 「문화산업진흥 기본법」 제31조에 따라 설립된 한국콘텐츠진흥원에 교육을 위탁하는 경우 위탁교육비용
 4. 「항공법」에 따른 조종사의 운항자격 정기심사를 받기 위한 위탁교육훈련비용
 5. 해외 호텔 및 해외 음식점에서 조리법을 배우기 위한 위탁교육훈련비용

은 사전심사 대상이 아니다.

사전심사는 연구·인력개발 요건에 적합한지를 살펴보는 기술검토와 연구·인력개발 활동을 위해 지출한 비용이 적절한지를 확인하는 비용검토로 나누어 진행된다. 또한 심사방식을 이원화 하여 본청에서는 일반기업을 심사하며 본점 소재지 관할지방청은 중소기업을 심사한다.

심사방법은 비대면 서면심사를 원칙으로 하며 필요한 경우에는 현장 확인을 수행한다. 결과 통보는 법인세 신고 일정에 맞추어 최대한 신속하게 심사를 수행한다. 심사에 이의가 있는 경우 재심사가 가능하다.

신청서류는 보안유지를 수행하여 사전심사 업무 외에 다른 목적으로 사용되지 않도록 철저히 관리한다. 사전심사를 신청하는 경우 해당 세액공제에 대한 사후관리가 제외되며 신의성실원칙에 준하여 과소신고 가산세가 면제된다. 해당 세액공제를 받는 기업의 경우 연구개발계획서, 연구개발보고서 및 연구노트 등 관련 서류를 5년간 작성하여 보관할 의무가 있다.

Ⅲ. 연구·인력개발비 세액공제의 국내 현황 분석 및 주요국 인건비 규정

1. 연구개발 및 연구·인력개발비의 국내 조세지원 현황

가. 연구·인력개발비 세액공제

<표 2>는 2016년부터 2018년 귀속분까지 국세청에 신고한 법인세 과세표준 신고서의 연구·인력개발비 세액공제액(조특법 제10조)에 대한 최근 3년간 업종별 신고법인 수와 세액공제금액 신고현황을 살펴본 것이다. 업종별 신고법인 수, 세액공제금액은 매년 증가하고 있으며, 중소기업과 일반기업으로 구분하여 살펴보면 연구·인력개발비 세액공제대상 법인 수에서 중소기업이 상대적으로 더 그 수가 크다는 것을 알 수 있다.

최근 2018년 기준으로 살펴보면 세액공제금액 측면에서 중소기업 1,218,479백만 원(53%), 일반기업 1,081,298백만 원(47%)으로 큰 차이를 보이고 있지 않지만 세액공제 대상 법인 수에서는 중소기업 28,834개(95%), 일반기업 1,519개(5%)로 기업 수 측면에서 큰 차이를 나타내고 있어 중소기업이 연구인력개발비 세액공제(조특법 제10조)에 있어 조세혜택의 측면에서 더 많은 혜택의 적용을 받고 있는 조세지원제도임을 알 수 있다. 또한 업종별 연구·인력개발비 세액공제의 신고현황에서는 제조업이 가장 큰 금액인 것으로 나타났으며 일반기업보다는 중소기업의 세액공제 적용 대상 법인 수가 많다<표 2>. 2018년 제조업 일반기업은 1,081개 법인 수에 불과하지만, 제조업 중소기업은 18,901개 신고법인 수가 연구·인력개발비 세액공제를 적용받음으로써 법인 수 기준에서 중소기업이 전체의 약 94.6%를 차지하고 있다.

한편, 연구·인력개발비 세액공제는 금액 크기 측면에서는 중소기업과 일반기업에서 큰 차이

는 없다. 그러나 세액공제액을 신고법인 수로 나누어 보면 법인당 평균 세액은 중소기업(1,218,479백만 원/28,834개=42.26백만 원)보다 일반기업(1,081,298백만 원/1,591개=711.85백만 원)이 더 크다. 그러나 신고대상 법인의 수에서는 중소기업이 규모별, 산업별로 구분하여 살펴보면 훨씬 더 많다. 이는 정부의 조세혜택 지원제도를 통한 기업의 성장 기회를 어느 특정 일부에게 지원하기보다는 공평하게 지원한다는 근본 취지와도 연결되는 것이라고 할 수 있다.

〈표 2〉 연구·인력개발비 세액공제 신고현황

(단위 : 개, 백만 원)

구 분			2016년		2017년		2018년	
			신고 법인 수	세액 공제액	신고 법인 수	세액 공제액	신고 법인 수	세액 공제액
업 태 별	제 조	중소	15,868	820,601	17,654	904,732	18,901	902,996
		일반	991	848,549	1,095	902,701	1,081	976,726
		계	16,859	1,669,150	18,746	1,807,433	19,982	1,879,722
	서비스	중소	4,367	159,708	4,773	186,588	5,262	189,275
		일반	200	46,046	218	38,905	194	37,885
		계	4,567	205,754	4,991	225,493	5,456	227,160
	도소매	중소	1,870	56,394	2,249	71,401	2,511	73,421
		일반	97	22,889	99	26,584	111	33,519
		계	1,967	79,283	2,348	97,985	2,622	106,940
	건설	중소	1,607	43,296	1,783	46,065	1,971	47,212
		일반	45	4,245	65	11,343	71	5,472
		계	1,652	47,541	1,848	57,405	2,042	52,684
	기타	중소	118	3,749	151	4,393	189	5,575
		일반	51	25,917	58	34,450	62	27,699
		계	169	29,666	209	38,843	251	33,274
	계	중소	23,830	1,083,948	26,607	1,213,179	28,834	1,218,479
		일반	1,384	947,646	1,535	1,013,983	1,519	1,081,298
		계	25,214	2,031,594	28,142	2,227,163	30,353	2,299,777

자료 : 연도별 국세청 국세통계

<표 3>은 최근 3년(2016년부터 2018년까지) 동안 법인세 신고에서 발생한 세액공제 신고 현황에 대하여 연구·인력개발비 세액공제(조특법 제10조), 연구·인력개발설비투자 세액공제(조특법 제11조) 및 그 밖의 세액공제로 구분하여 중소기업과 일반기업으로 구분하여 살펴보았다.

특히 조세특례제한법 제10조 적용을 받는 연구·인력개발비 세액공제의 경우 중소기업은 전체 세액공제금액에서 높은 비중(2016년 76.6%, 2017년 76.5%, 2018년 71.0%)을 나타내고 있으며, 세액공제 받은 법인 수(2016년 23,830개, 2017년 26,607개, 2018년 28,659개)에서도 매년 대상 법인 수가 증가하고 있었다. 하지만 일반기업의 연구·인력개발비 세액공제는 16%~20% 정도에 불과하며 중소기업과 비교해도 상대적으로 낮은 수준이라고 할 수 있다. 이는 조세혜택 측면에서 일반기업(대기업 또는 중견기업)보다 중소기업에서 다수의 기업이 연구·인력개발비 세액공제를 통한 조세혜택을 적용받고 있음을 의미한다. 즉 일반기업과 비교하여 규모가 작은 중소기업에 보다 많은 세제혜택을 부여함으로써 조세지원을 통한 중소기업의 연구개발 관련 투자활동을 촉진시킬 수 있는 효과적 조세정책 방안이 필요함을 보여주는 것이 된다.

〈표 3〉 세액공제 신고현황

(단위 : 개, 백만 원, %)

구 분		2016년		2017년		2018년	
		신고 법인 수	세 액 공제액	신고 법인 수	세 액 공제액	신고 법인 수	세 액 공제액
중소	연구·인력개발비 세액공제(제10조)	23,830 (61.8)	1,083,948 (76.6)	26,607 (62.7)	1,213,178 (76.5)	28,659 (58.3)	1,198,753 (71.0)
	연구·인력개발 설비투자 세액공제 (제11조)	231 (0.6)	5,238 (0.4)	22 (0.5)	1,812 (0.1)	170 (0.3)	1,951 (0.1)
	그 외 세액공제	14,524 (37.6)	325,180 (23.0)	15,784 (37.2)	370,217 (23.4)	20,370 (41.4)	488,587 (28.9)
	계	38,585 (100.0)	1,414,366 (100.0)	42,413 (100.0)	1,585,207 (100.0)	49,199 (100.0)	1,689,291 (100.0)
일반	연구·인력개발비 세액공제(제10조)	1,384 (15.5)	947,646 (16.7)	1,535 (15.8)	1,013,984 (20.5)	1,462 (15.1)	956,259 (16.3)
	연구·인력개발 설비투자 세액공제 (제11조)	348 (3.9)	140,088 (2.5)	1,486 (15.2)	1,009,513 (20.4)	359 (3.7)	123,465 (2.1)
	그 외 세액공제	7,178 (80.6)	4,590,011 (80.8)	6,722 (69.0)	2,934,044 (59.1)	7,830 (81.1)	4,787,876 (81.6)
	계	8,910 (100.0)	5,677,745 (100.0)	9,743 (100.0)	4,957,541 (100.0)	9,651 (100.0)	5,867,600 (100.0)
Total		47,495	7,092,111	52,156	6,542,748	58,850	7,556,891

자료 : 연도별 국세청 국세통계

나. 국내 연구개발 지출액 현황

<표 4>에서는 주체별(기업체, 공공기관 및 대학)로 구분하여 연구개발비에 대한 지출액을 살펴본다. 공공기관은 매년 12% 수준의 연구개발비 지출이 발생하였고 대학은 매년 9% 수준의 연구개발비 지출이 이루지는 반면, 일반 기업체에서는 2015년 최저 77.5%에서 2017년 최고 79.4%까지 상당 부분을 차지하고 있어 대부분의 연구개발비는 민간 부분에서 지출이 이루어지고 있음을 알 수 있다.

〈표 4〉 주체별 연구개발비

(단위 : 억 원, %)

구 분	2013년		2014년		2015년		2016년		2017년	
	금액	비중	금액	비중	금액	비중	금액	비중	금액	비중
기업체	465,599	78.5	498,545	78.2	511,364	77.5	539,525	77.8	625,634	79.4
공공기관	72,607	12.2	81,127	12.7	88,241	13.4	91,132	13.1	95,432	12.8
대학	54,803	9.2	57,670	9.1	59,989	9.1	63,399	9.1	66,825	8.5
계	593,009	100	637,342	100	659,594	100	694,056	100	787,891	100.0

자료 : 한국과학기술기획평가원

<표 5>는 2012년부터 2017년까지 지출된 연구개발비를 경상비 지출액과 자본적 지출액으로 구분하여 살펴본 것이다. 우리나라 총 연구개발비 지출액은 매년 증가하고 있으며, 경상비 지출액이 연구개발비의 대부분을 차지하고 있다. 특히 경상비 가운데에서도 인건비로 지출되는 경상 연구개발비의 지출액이 전체의 40% 이상으로 매년 상당 부분에 해당하고 있다. 2017년 기준 인건비로 지출한 경상연구개발비는 334,116억 원으로 전체 연구개발비의 42.4%로 큰 비중으로 차지하고 있다. 우리나라 전체 연구개발비 중 상당 부분을 기업에서 부담하는 입장이라면 기업의 경상비로 지출하는 인건비에 대한 부담이 크다는 것을 암시하는 부분이다. 특히 인건비 지출은 고정비의 성격을 지니고 있으며 인건비 지출에 의한 비용발생은 기업 입장에서 큰 부담 될 수밖에 없지만 기업은 미래 존속을 위한 투자라는 입장에서 현재의 인건비에 해당하는 비용을 발생시켜야 하는 입장이다. 그러나 이는 불확실한 위험을 담보하게 되며, 특히 경영환경이 열악한 중소기업에게 새로운 기술개발을 통한 신제품 개발과 함께 장기적 성장을 위한 투자기출에 대한 인건비 지출의 비용 부담은 높을 수밖에 없을 것이다.

한편, 주요국의 연구개발비에서 인건비가 차지하는 비중을 살펴보면 독일은 60.3%, 프랑스는 61.2%로 우리나라보다 높은 수준이지만 일본은 38.5%, 중국은 28.1%로 우리나라(2017년 기준 42.4%)에 비해 낮은 수준이다.

〈표 5〉 항목별 연구개발비

(단위 : 억 원, %)

구 분		2012년	2013년	2014년	2015년	2016년	2017년
경상비	인건비	225,596	247,283	266,988	280,268	292,339	334,116
		(40.7)	(41.7)	(41.9)	(42.5)	(42.1)	(42.4)
	기타 경상비	271,888	290,164	313,453	314,793	339,822	386,345
		(49.0)	(48.9)	(49.2)	(47.7)	(49.0)	(49.0)
	소 계	497,484	537,447	580,449	595,061	632,161	720,461
		(89.7)	(90.6)	(91.1)	(90.2)	(91.1)	(91.4)
자본적 지출	기계장치	38,495	40,523	42,771	45,424	46,603	45,688
		(6.9)	(6.8)	(6.7)	(6.9)	(6.7)	(5.8)
	토지·건물	13,615	10,868	9,269	15,015	11,058	15,454
		(2.5)	(1.8)	(1.5)	(2.3)	(1.6)	(2.0)
	소프트웨어	4,907	4,172	4,861	4,093	4,235	6,289
		(0.9)	(0.7)	(0.8)	(0.6)	(0.6)	(0.8)
	소 계	57,018	55,562	56,900	64,533	61,895	67,431
		(10.3)	(9.4)	(8.9)	(9.8)	(8.9)	(8.6)
총 연구개발비		554,501	593,009	637,341	659,594	694,055	787,892
		(100.0)	(100.0)	(100.0)	(100.0)	(100.0)	(100.0)

자료 : 한국과학기술기획평가원

다. 연구개발전담부서 및 기업부설연구소 보유 현황

<표 6>은 2015년에서 2020년까지 기업의 연도별 연구개발전담부서 또는 기업부설연구소 보유현황을 살펴본 것이다. 전반적으로 기업 규모가 작을수록 더 많은 연구개발전담부서 등을 보유하고 있음을 알 수 있다. 수치만 본다면 소기업이 신기술 개발 및 제품개발 등을 통한 연구개발투자액을 증가시키고 있다고 해석할 수 있지만, 반면 연구·인력개발비 세액공제로 인한 조세혜택이 연구개발전담부서와 기업부설연구소의 중요한 도입요인으로 작용한 것일 수도 있다.

〈표 6〉 연구개발전담부서 및 기업부설연구소 보유현황

(단위 : 개)

구 분		대기업	중견기업	중기업	소기업	벤처기업	계
2015년	연구개발전담부서	271	45	1,712	16,413	1,728	20,169
	기업부설연구소	1,266	375	5,425	18,176	10,046	35,288
2016년	연구개발전담부서	263	56	1,858	19,241	1,783	23,201
	기업부설연구소	1,135	470	5,583	20,046	10,397	37,631
2017년	연구개발전담부서	238	72	2,127	20,857	1,873	25,167
	기업부설연구소	1,026	591	5,677	21,177	10,842	39,313
2018년	연구개발전담부서	211	102	2,411	21,550	2,025	26,299
	기업부설연구소	904	761	5,861	21,586	11,287	40,399
2019년	연구개발전담부서	190	138	2,966	22,999	2,074	28,367
	기업부설연구소	863	1,000	7,033	20,036	11,822	40,754
2020년	연구개발전담부서	151	195	3,575	23,484	2,459	29,864
	기업부설연구소	771	1,244	7,550	19,619	12,971	42,155

자료 : (사)한국산업기술진흥협회 통계자료

〈표 7〉은 기업이 보유한 연구개발전담부서와 기업부설연구소에 소속된 전담연구원 수를 연구소 규모별로 구분하여 살펴보았다. 매년 기업이 보유한 전담 연구원 규모는 2015년 55,457명에서 2020년 72,019명으로 29.86% 증가하였다. 또한 2020년 기준 4인 이하 규모가 76.77% (55,291명/72,019명)로 가장 많고, 9인 이하 규모가 17.26%(12,430명/72,019명), 49인 이하 규모가 5.04%(3,631명/72,019명)이다. 이 결과는 전담 연구원 양적 규모는 증가하였으나 규모가 작은 중소기업의 연구개발전담부서와 기업부설연구소에 전담연구원으로 등록된 연구원의 수 위주로 증가하였음을 의미한다.

〈표 7〉 연도별 연구소 규모별 연구원 수

(단위 : 명)

구 분	4인 이하	5인~9인	10인~49인	50인~300인	301인 이상	합계
2015년	40,981	10,248	3,595	546	87	55,457
2016년	46,201	10,533	3,470	538	90	60,832
2017년	49,797	10,602	3,427	566	88	64,480
2018년	51,954	10,636	3,454	557	87	66,688
2019년	53,528	11,526	3,440	543	95	69,132
2020년	55,291	12,430	3,631	569	98	72,019

자료 : (사)한국산업기술진흥협회 통계자료

2. 외국의 연구개발비 세액공제가 적용되는 인건비 규정

지금까지 조세당국과 납세자 간 연구·인력개발비 세액공제 관련 조세쟁송 사례를 살펴보았다. 사례를 보면 연구·인력개발비 세액공제 관련 조세쟁송의 주요 요인이 연구소 또는 전담부서의 임직원 인건비와 관련이 있고 이들이 다른 업무를 수행하는 경우 처분청은 세액공제를 부인하고 있음을 알 수 있다. 본 연구는 미국과 일본, 캐나다의 연구개발비 세액공제의 인건비 제도를 살펴봄으로써 각국의 해당 세제지원에 대한 인건비 적용과 그 취지를 확인한다.

가. 미국의 연구개발비 세액공제 대상 인건비 규정⁷⁾

미국의 연구개발과 관련된 세제혜택은 연구개발비용 공제와 연구개발세액공제로 구분된다. 연구개발비용공제는 연구·실험비용(research and experimental expenditures)으로 당기에 즉시 비용공제하고 자본적 지출에 해당하는 경우 이연하여 60개월 이내 상각 가능하다. 연구개발비 세액공제는 적격 연구개발(qualified research expenses)이라는 개념을 도입하여 세액공제대상 연구개발의 정의를 충족하면 이에 해당하는 항목에 대해서만 세액공제 할 수 있도록 하였다.

연구개발비 세액공제 대상이 되는 인건비 규정을 상세히 열거하고 있다. 여기서 인건비란 연구개발용역을 수행할 때 자체연구비 중 원천징수의 대상이 되는 임금이나 보너스 등 현금 및 현물로 지급되는 모든 보수를 말한다.⁸⁾ 중요한 점은 미국의 경우에도 인건비가 세액공제 대상이 되기 위해서 연구 활동이라는 적격(qualified) 연구개발용역에 종사하여야 한다. 연구 활동은 실험과 같은 실질적인 연구수행을 의미하지만, 직접적 감독이나 관리도 포함된다. 하지만 연구자가 규정에 따라 휴가 등을 제외한 총 근로시간의 80%를 초과하여 적법한 연구 활동에 투입한 경우 종업원이 수행한 업무는 적격 연구개발용역에 투입한 것으로 보며, 종업원이 연구개발 활동 외의 다른 업무를 수행하는 경우 이를 배부하여 적격 연구 활동에 대한 인건비만 연구개발비 세액공제를 적용한다. 또한 미국은 연구개발세액공제와 다른 일반 세액공제를 합산한 일정 한도 내에서 공제할 수 있는 조세감면 규모를 제한함으로써 연구개발비 세액공제에 대한 일반 세액공제 한도 외에 20%의 최저한세를 적용하고 있다.

나. 일본의 연구개발비 세액공제 대상 인건비 규정

일본도 미국처럼 연구개발비⁹⁾ 세액공제 규정에서 인건비를 세액공제 대상으로 인정하고 있다. 인건비는 연구원의 급여와 각종 수당, 상여, 퇴직금을 포함하고 있다. 인건비가 연구개발비 세액공제 대상이 되기 위해서는 ‘전문적인 지식을 가지고 시험연구 업무에 독점적으로 종사하

7) U.S. Code SEC. 41. CREDIT FOR INCREASING RESEARCH ACTIVITIES 참조

8) 퇴직급여, 주식매수선택권을 포함한다.

9) 연구개발비를 시험연구비와 특별시험연구비로 구분한다. 여기서는 시험연구비에 대한 인건비를 의미한다.

는 자'이어야 한다. 따라서 연구소 전속의 사무직원이나 운전자 등은 포함되지 않는다. 여기서 '독점적'이라는 의미에 대해 일본 중소기업청이 일본 국세청에 질의회신을 수행하였다.¹⁰⁾ 이 때 회신내용을 요약하면, 시험연구를 전업으로 하지만 연구개발 이외 다른 업무를 겸임하는 경우도 포함되며, 담당자의 전문성과 회피 불가능성이 있어야 하고 종사하는 기간이 1개월 이상이고 담당자의 종사 내역이 명확하게 구분되어야 한다.

즉 독점적이라는 표현은 연간 90% 이상을 시험연구에 종사하여야 하지만 연구 기간에 따라 1개월 이상만 종사할 수도 있음을 의미한다. 주의할 점은 종업원이 시험연구에 일부(ex : 80%)를 투입하고 다른 업무(20%)를 수행한다고 그 인건비가 세액공제 대상이 되는 것은 아니다. 이는 연구원이 아니고 독점적 종사로 보기 어려우므로 전부 세액공제 대상에서 제외되어야 한다. 즉 전문성과 적격성을 갖춘 전업 연구원의 인건비에 대한 안분계산을 인정하는 것이지, 일반 종업원을 대상으로 연구프로젝트에 참여한 부분을 세액공제 받을 수 있는 것은 아니다.

일본의 경우 우리나라와 동일하게 연구개발비 세액공제에 대해 최저한세를 적용하지 않고 있으나 조세공평을 유지하기 위해 다른 세액공제와 합산한 세액공제액이 납부세액의 일정 비율(20%)을 초과할 수 없도록 하였으며, 중소기업에게는 이월공제를 허용하여 차기 이후 공제할 수 있도록 하였다.

다. 캐나다의 연구개발비 세액공제 대상 인건비 규정

캐나다의 경우 연구개발을 위한 투자촉진 조세지원으로 사업연도 발생한 SR&ED(scientific research & experimental development program) 관련 경상비용과 자본적 지출에 대하여 과세소득에서 비용 공제하는 연구개발 비용공제제도와 당해 연도 발생한 적격 SR&ED 지출액에 대해 세액공제를 신청할 수 있다. 캐나다는 적격 SR&ED의 기준을 과학기술적인 진전(scientific or technological advance), 과학기술적 불확실성(uncertainty), 과학기술적 콘텐츠(content)의 3가지를 충족해야한다고 정하고 있다.

또한 캐나다는 연구개발비 세액공제 대상 인건비¹¹⁾ 규정에 대하여 상세하게 열거하고 있다. 공제대상 인건비는 기초연구, 응용연구, 연구개발을 위한 연구실험과 분석에 직접 참여한 종업원과 보조원의 인건비로서 사업연도 동안 종업원이 90% 이상 연구개발 업무를 수행하는 경우 적격한 것으로 본다. 한편 외국인 근로자의 인건비¹²⁾에 대해서는 제한적으로 인정하며, 국내에서 진행되는 연구개발 관련 인건비 중 10% 범위 내에서 국외 발생 인건비를 적격 연구개발비로 인정한다.

10) 2003.12.25. 課法2-28 通達

11) 종업원에게 과세소득으로 분류되는 복리후생비(휴가비, 연월차수당, 해고수당, 보너스, 사례금, 이사의 보수, 관리수수료, 커미션, 주거·교육지원비, 차량지원비, 무이자·저리 대출이자 포함), 퇴직관련 소득, 주식매수선택권 행사이익은 제외된다.

12) 용역계약자가 아닌 직접 연구개발 업무를 수행해야 하며, 거주자이어야 한다. 또한 캐나다 내에서 진행되어야 한다.

캐나다 과세관청은 SR&ED 프로그램을 처음 적용하는 납세자를 직접 방문하여 현장에서 신청절차를 안내하는 등의 지원제도를 진행하고 있으며, 납세자가 임의적으로 선택하여 적용할 수 있는 예비심사 제도를 도입하여 세액공제를 신청하기 이전에 미리 적격성 여부를 검토할 수 있는 제도를 시행하고 있다.

IV. 연구·인력개발비 세액공제 중 인건비 관련 심판례 검토

지금까지 기업별, 항목별 연구개발비 및 관련 세액공제에 대해 살펴보았다. 연구개발비는 미래 성장동력이 되는 기업의 미래 경제적 효익을 제공하는 중요한 수단이 된다. 따라서 조세당국 입장에서도 관련 지출을 지원하기 위해 연구·인력개발비 세액공제제도를 두었으나 현실에서는 해당 항목, 특히 연구·인력개발비로 산정되어 지급되는 인건비에 대해 다음과 같은 조세쟁송이 발생하고 있다. 제IV절에서는 연구·인력개발비 세액공제액과 관련된 심판례 가운데 인건비와 관련된 대표적 사례들에 대해 조세쟁송이 발생한 부분에 대하여 조세심판원과 본 연구와 관련된 내용을 몇 가지 대표적 사례로 살펴보았다.

1. 다른 업무를 겸직한 경우 인건비 세액공제(서울고법2017누62718)¹³⁾

A회사는 R&D조직으로 선행기술을 연구하는 K연구소와 선행기술을 바탕으로 제품화, 적용기술 개발 및 고객에게 차별화된 솔루션을 제공하여 TS&D를 수행하는 S연구소에 대해 기초연구진흥 및 기술개발지원에 관한 법률에 따른 기업부설연구소로 인정받고 조세특례제한법 제10조에 따른 요건을 갖춘 것으로 판단하고 연구·인력개발비 세액공제를 적용받았다. 이에 과세관청에서는 K연구소의 Q연구원은 연구 활동 외 영업 및 A/S 등 다른 업무를 수행하므로 연구개발 업무를 전담하였다고 볼 수 없고, K연구원장과 S원장은 모든 업무를 총괄하는 기관장이므로 연구개발 업무를 전담한 것으로 볼 수 없어 인건비는 세액공제 대상에서 배제하여 부과처분 하였다.

A회사는 이에 불복하여 심판청구 하였으나 조세심판원은 기각결정 하였다. K연구소는 연구개발을 전담하고 있으며 다른 연구부서에서 개발된 원천기술을 통해 제품 및 응용기술을 개발하는 부서이며 소속 연구원들이 수행하는 영업 및 A/S 등은 신제품개발의 연장선상에서 이루어지는 것이다. 따라서 이는 연구개발 활동 본연의 업무 또는 필수적인 활동에 해당된다고 보아야 한다. K연구원장은 연구전담요원으로 등록되어 있고 전체 연구개발 업무를 기획, 감독, 검토하고 있어 연구개발 업무 그 자체이거나 직접 지원하는 업무이므로 연구개발세액공제 대상에 해당된다고 주장하였다. 그러나 법원의 주장은 조세특례제한법상 연구개발비 세액공제대상 인건비는 연구개

13) 2018.01.09.판결. 전심번호 : 서울행법2016구합56906(2017.07.13.판결)

발 활동을 직접 또는 보조적으로 수행하면서 그 밖의 다른 업무를 겸하지 않을 것을 요건으로 하고 있으나, 연구부서 연구원의 영업 및 A/S 등은 연구개발 활동 이외의 다른 업무로 판단하였고, K연구원장과 S연구원은 행정업무도 겸한 것으로 보아야 하므로 연구개발 활동 이외의 다른 업무를 겸한 것으로 보아 이들의 인건비는 연구개발비 세액공제대상이 아니라고 판단하였다.

2. 연구개발 업무 이외의 다른 업무 겸직(인천지법2019구합1122)¹⁴⁾

B회사는 기술개발촉진법에 따라 기업부설연구소를 인정받고 조세특례제한법 제10조에 따른 요건을 갖춘 것으로 보아 연구·인력개발비 세액공제를 적용하였다. 그러나 과세관청의 세무조사에서 연구원들이 연구개발 업무 이외에 다른 업무를 겸하였으므로 연구·인력개발비 세액공제 적용대상에서 배제시키고 법인세액을 부과고지 하였다.

B회사는 이에 불복하여 심판청구 하였고, 조세심판원은 연구·인력개발비를 재조사하여 연구개발 외 다른 업무를 겸하지 않은 일부 연구전담요원의 인건비에 대해 세액공제를 결정하고 나머지는 기각하였다.

B회사는 소형카메라 모듈 금형회사로 고객사와 계약에서 완제품 제작까지 수차례 상호 협의가 필요하며 설계, 디자인 결정, 시제품을 위한 시험용 검토 등의 과정에서 기존 제품 및 도면의 문제점을 발견하고 개선, 해결하는 과정을 거치면서 기술의 진전을 이루었으며 이는 연구개발 활동에 해당한다고 주장하였다. 또한 B회사는 기업부설연구소에 연구전담요원을 배치하여 연구개발 활동을 전담하게 하고 연구보고서를 작성하게 함으로써, 연구개발 역량을 축적하여 특허를 획득하는 등의 성과를 보였다. 따라서 이는 영업, 마케팅, 홍보 등과 구별되는 연구개발 활동의 일환으로 보아야 한다.

법원은 한국산업기술진흥협회로부터 현지조사에 의해 기업부설연구소의 조직과 연구원에 대한 확인을 받은 사실은 인정되지만 이러한 사실만으로 기업부설연구소의 존재와 연구개발 인력이 연구업무만을 전담하였다고 보기 어렵다고 처분하였다. 또한 포상금 지급현황이 있음에도 단지 소속부서가 기재되지 않았다는 이유, 조직도에서 업무분장이 명확하게 확인되지 않아 직원 현황으로 연구개발부서 연구원의 인건비로 인정할 수 없다고 판단하였다.

3. 회사외부에서 연구외 다른 활동을 하는 경우(서울행법2013구합59682)¹⁵⁾

C회사는 무선통신방송 및 응용장치 제조업체이며 연구전담요원과 함께 기업부설연구기관을 설치하고 한국산업기술진흥협회로부터 인정받은 후 연구·인력개발비 세액공제를 적용하였다.

14) 2020.10.16.판결

15) 2014.05.02.판결

과세관청은 사후관리에서 일부 연구원이 외부 강의 등 다른 기업에 근로를 제공하여 이중근로가 발생하였으므로 자체기술개발을 위한 연구·인력개발 비용으로 볼 수 없는 C회사의 연구원에 대한 인건비, 직무발명보상금, 여비교통비, 도서인쇄비 등은 세액공제의 대상에 배제하고 경정·고지하였다. C회사는 이에 불복하여 국세청장에게 심사청구 하였고, 기각결정 되었다.

이에 대해 대법원은 조세특례제한법에서는 어떤 회사가 전담부서에서 근무하는 직원으로서 과학기술분야의 연구업무에 종사하는 연구요원에 대한 인건비를 지출하였을 경우 연구·인력개발비 세액공제를 받을 수 있다고 규정하고 있을 뿐, 그 직원이 당해 회사에서만 근무하여야 한다는 제한을 두고 있지 않은 점, 전담부서에서 근무하면서 연구업무에 종사하는 직원이 회사에 알리지 않은 채 자신의 업무에 지장을 초래하지 않으면서 다른 회사에서 일을 하거나 대학교에서 강의를 한 경우 위 직원의 인건비에 대하여 연구·인력개발비 세액공제가 적용되지 않는다고 보게 되면 연구요원을 고용하여 자체기술개발을 위해 노력한 회사에게 너무 가혹하다고 할 것이다. 직원이 실제 전담부서에 근무하면서 과학기술분야의 연구업무에 종사하였고 회사는 그 직원에 대한 인건비를 지출하였다면 연구·인력개발비 세액공제대상에 해당한다고 보는 것이 타당하다.

4. 연구소직원의 외부 영업활동(조심2009중4120)¹⁶⁾

D회사는 기업부설연구소를 두고 있었으나 연구소 소속 직원이 영업활동을 수행한 사실이 일부 확인되어 전업으로 연구개발 업무에 종사하지 않음으로써 이들에게 지급한 인건비가 조세특례제한법 제10조에 의한 연구·인력개발비로 볼 수 없으므로 연구·인력개발비 세액공제를 적용할 수 없다는 결정을 했으며 D회사는 이를 불복하여 심판청구를 제기했다.

D회사가 기업부설연구소 직원에게 지급하는 인건비는 실제로 연구개발 업무에 지급하고 있으며 이들은 연구 활동을 전업적으로 수행하고 있는 것으로 직무 및 직무분장 규정에 제시되어 있었다. 하지만 연구소 직원이 연구결과를 확인하기 위해 거래처에 서비스 출장을 다녀왔다는 이유로 지급된 인건비를 세액공제 배제한 것은 부당하다고 주장했다. 반면 처분청은 D기업의 연구소가 자체기술개발 등 연구실적과 결과물을 객관적으로 제시하지 못하고 있으며 출장복명서에 의하면 해당 인건비의 쟁점직원이 전업으로 연구개발 업무에 종사하지 않은 사실이 확인되므로 연구·인력개발비 세액공제를 배제하는 과세처분은 정당하다고 주장하였다.

이에 조세심판원은 D회사의 직무분장 상 연구소 직원이 기술개발 관련 업무와 행정지원업무가 포함되어 있으며 거래처의 개발의뢰에 따라 실험을 추진하고 실험기간이 단기적임을 확인하였으며 이러한 활동을 기술개발촉진법에서 규정하고 있는 기술개발 활동으로 보기는 어려운 점이 있다고 보았다. 또한 쟁점직원의 출장내용이 영업활동과 관련이 있으므로 처분청이 해당 직원의 인건비에 대해 연구·인력개발비 세액공제를 배제하여 과세한 것은 정당하다고 보았다.

16) 2010.11.23.결정

5. 연구소직원의 일상 업무(조심2012서0523)¹⁷⁾

E회사는 교육전문기업으로 기업부설연구소를 설치하여 연구원의 인건비에 대해 조세특례제한법 제10조에 대한 연구·인력개발비 세액공제를 적용하였다. 하지만 연구원이 각종 시험원서 접수 등 일상 업무를 수행한 사실이 발견되어 처분청은 해당 세액공제를 배제하였다.

E회사는 설치한 기업부설연구소가 연구개발을 통해 구축한 시스템이 결국 실현에 필요한 성과물과 업무의 연계성을 확인하기 위한 불가피함을 강조하였다. 또한 중소기업의 특성상 일시적으로 원서접수가 집중되는 시기에 업무를 협조할 수 있으며 연구원이 개발시스템 현장을 확인할 수 있음을 강조하였다. 반면 처분청은 E회사의 연구소 직원의 업무를 분석한 결과 상당수의 직원이 연구개발 업무와 관련이 없는 업무에 종사하였으므로 일시적으로 운영업무에 관여하지 않았으므로 처분청의 세액공제 배제가 타당하다고 주장하였다.

조세심판원은 조세특례제한법 제10조를 적용할 때 전담부서의 연구업무를 전담하는 연구원의 인건비와 지원인력이라도 연구업무 전담연구원의 연구업무만을 지원하는 경우에만 연구·인력개발비 세액공제가 적용된다고 해석해야 한다고 보았다(대법원 2011.06.24. 선고, 2011두6844 판결 ; 서울고등법원 2011.02.10. 선고, 2010누25653 판결). 하지만 E회사의 인건비 중 69%가 연구개발 업무와 무관한 일상 업무에 대한 지출비용이며 31%는 겸업자로 연구개발을 한 것이 성과평가서에 나타나고 있으므로 처분청의 쟁점 세액공제를 부인하고 과세한 점은 타당하다고 판단하였다.

6. 연구소직원의 접대비 등 법인카드 사용(조심2014중3244)¹⁸⁾

F회사는 기업부설연구소를 설치하고 발생하는 인건비에 대해 연구·인력개발비 세액공제를 신고하였다. 연구소장은 상무이사로 연구전담요원으로 근무하고 있으며 연구개발과 관련된 진행서 등에만 결제를 수행하였다. 하지만 처분청은 법인세 통합조사시 연구소장이 법인카드를 이용하여 F회사의 영업업무를 수행하였음을 확인하였고 해당 세액공제를 부인하였다.

F회사는 신제품 개발의뢰에 따른 연구 및 승인, 조율을 수행하기 위해서는 외부전문가나 경쟁회사의 직원들과 접촉할 수밖에 없으므로 연구소장의 법인카드 사용이 불가피함을 역설했으나 처분청은 연구소장과 이사가 법인카드를 반복적으로 사용하였으므로 접대 및 영업업무를 수행하였다고 보았다.

이에 조세심판원은 전담부서에 지원하는 지원인력이라도 연구업무만을 직접적으로 지원하는 경우 해당 인건비가 세액공제 적용이 가능하다고 보았다(조심2012서523, 2012.8.6., 대법원 2011.6.24. 선고 2011두6844 판결). 따라서 연구소장이 상무이사로 법인카드를 다수의 거래처에 사용한 점에 미루어 처분청이 해당 세액공제를 부인하여 과세한 처분이 타당하다고 판단하였다.

17) 2012.08.06.결정

18) 2014.08.11.결정

7. 형식상의 기업부설연구소 설치(조심2016서3201)¹⁹⁾

G회사는 IT업체로 기업부설연구소 직원에 해당하는 14명의 인건비를 조세특례제한법 제10조에서 규정하는 연구·인력개발비 세액공제에 적용하였다. 하지만 법인통합조사결과 쟁점직원들이 다른 업무를 수행하는 등 업무겸직을 확인하였으며 처분청은 해당 세액공제의 적용을 배제하였다.

G회사는 신기술의 연구개발은 기존 구축시스템의 문제를 해결하고 업그레이드 및 고객 피드백은 필수불가결한 것이며, 쟁점직원이 솔루션 개발자이므로 기존 시스템의 장애나 기능개선이 필요한 경우 접수업무가 필요하다고 주장했다. 하지만 처분청은 G회사가 'R&D센터(기업부설연구소)'라는 별도의 방을 구비하였으나 전산장비와 근무 직원도 없었고 조직도에 쟁점직원들이 기업부설연구소와 타부서에 동시에 기재되어 있으므로 해당 세액공제를 부인한 처분은 정당하다고 주장하였다.

조세심판원은 G회사의 기업부설연구소의 현장 확인시 직원과 설비가 없으며 조직도, 인사서류에서 겸직내용이 확인되고 연구개발을 전담하였다는 주장을 입증할 자료가 제출되지 않았으므로 처분청의 해당 세액공제를 배제한 것은 문제가 없다고 판단하였다.

V. 조세특례제한법상 인건비에 대한 연구·인력개발비 세액공제의 문제점 및 개선방안

1. 우리나라 인건비에 대한 연구·인력개발비 세액공제의 문제점

우리나라 연구개발비 크기와 증가는 세계적으로 높은 수준이고 이는 우리나라의 지속적인 혁신과 성장의 원동력이 되고 있다. 정부는 연구개발비에 대한 지원책을 강화하고 있으며 그 가운데 하나가 연구·인력개발비 세액공제이다. 실제로 연구·인력개발비 세액공제는 연구 및 고용 투자에 긍정적인 영향을 주고 있다. 특히 연구·인력개발비 등에 대한 세액공제율 변화에 따라 연구개발비의 지출액에 영향을 미치는 것을 확인하였고 이러한 현상은 중소기업에서 더 강하게 나타난다(Freed et al. 1992 ; 박재환 등 2013 ; 고종권 2004 ; 정규언 등 2012).

하지만 우리나라의 연구비는 시설투자보다는 상당 부분이 인건비로 지출되고 있다. 실제로 기업의 항목별 경상비 지출액 가운데 인건비 지출액이 40%를 초과하여 가장 큰 비중을 차지하고 있다. 바꾸어 말하면 연구·인력개발비 세액공제의 40%에 해당하는 지출항목이 인건비와 관련하고 있음을 의미한다.

19) 2016.10.28.결정

따라서 연구·인력개발비 세액공제의 조세당국과 기업 간 쟁점은 대부분 인건비 지출액의 성격상 겸직의 해석의 차이로 비롯된 것이다. 그러나 이와 관련된 대부분 조세심판원과 법원의 심판례를 살펴보면 조세당국의 통합조사 등에서 청구인 주장은 거의 받아들여지지 않고 기각되었다(서울고법2017누62718, 인천지법2019구합1122, 조심2009중4120, 조심2012서0523, 조심2014중3244 등).

<표 8>은 국세청에서 제시한 2013년 감사원 보고자료를 요약한 것이다. 세무조사 추정실적의 대부분은 주요 명세서상 연구전담부서에서 근무하지 않고 다른 부서와 함께 겸직한 인건비 등으로 지출하고 연구·인력개발비 세액공제의 적용과 연관이 있다. 하지만 이러한 결과는 조세당국 입장에서 해석한 것으로 판단되며 납세자 입장에서 바라본다면 연구전담부서 및 기업부설연구소의 인건비에 해당하는 것으로 판단된다. 특히 소규모 중소기업이나 벤처기업의 경우 성수기 등 업무가 집중되는 시기에 본인의 연구 활동 범위 내에서 연구 활동에 영향을 미치지 않는 범위 내에서 일시적으로 겸직하는 인건비에 대한 세액공제를 허용하는 것은 겸직으로 보아야 할 것인가에 대해 조세당국과 판단의 차이가 있을 것이다.

<표 8> 세무조사 적출실적 주요명세

(단위 : 백만 원)

No	법인명	조사실시연도 (대상연도)	적출소득	R&D 적출세액	적출유형
1	***주	2009 (2005~2006)	159,550	20,403	연구전담부서가 아닌 부서에서 사용한 재료비 및 단순시험용과 관련한 용역비 포함 등
2	!!!주	2010 (2005~2006)	17,014	1,993	연구전담부서에서 근무하지 않은 직원 인건비 포함
3	aaa주	2011 (2006~2007)	31,140	1,425	연구전담부서에서 근무하지 않은 직원 인건비 포함 등
4	bbb주	2011 (2008~2009)	22,053	1,156	연구개발부서가 아닌 영업활동지원과 과년된 시스템 운영부서의 인건비 포함
5	\$\$\$주	2011 (2007~2009)	12,688	615	연구개발전담부서가 아닌 생산 활동부서의 인건비 포함
6	@@@주	2009 (2004)	366	568	연구전담부서에서 근무하지 않은 직원 인건비 포함
7	&&&주	2008 (2004~2005)	3,542	528	수탁용역 연구비 포함 및 피합법법인 연구·인력개발비 포함

자료 : 국세청 감사원 보고자료 정리

하지만 조세특례제한법 시행령 및 시행규칙에서 전담부서 등 연구개발 업무에 직접적으로 지원하는 연구원 및 연구보조원에 대한 인건비 세액공제 요건에 대해 엄격히 제한하고 있다. 조세당국 입장에서 본다면 세액공제는 조세지출에 해당하므로 엄격한 제한을 두는 것이 당연할 수 있으나, 일정규모 이하의 중소기업 또는 신생 벤처기업 등에서 이러한 엄격한 기준에 맞춘 전담부서 인력에 연구개발에만 전념한다는 것은 현실상 어려움이 존재하게 된다. 미국의 인건비 기준을 살펴보면 원천징수 대상이 되는 임금과 보너스 등을 현물 또는 현금으로 지급한 보수에 대해 적법하게 연구개발 활동에 투입한 경우 인건비 총액의 80%에 대해 세액공제 대상으로 적용하고 있으며, 캐나다의 경우는 90%를 세액공제의 대상으로 적용하는 것을 확인하였다. 이러한 해외 제도와 비교해 보더라도 우리나라 조세특례제한법은 엄격한 기준이 적용되고 있는 것이라 할 수 있다. 특히 일정규모 이하의 중소기업이나 벤처기업과 같은 소규모 기업에게 대기업과 동일한 기준을 적용시켜 연구전담부서 연구원의 전업 요건을 충족하는 경우 세액공제를 신청할 수 있도록 하는 것은 기업 입장에 미래 불확실성이 수반되는 연구개발 활동에 민간차원의 투자를 억제하는 역효과를 일으킬 수도 있을 것이다. 연구·인력개발비 세액공제의 실효성에 대한 효과는 일반기업에 비해 중소기업에서 더 높게 나타난 것으로 선행연구 결과에서도 확인하였으므로(박성욱 등 2014), 일정규모 이하 중소기업 등에 대하여 연구·인력개발비 세액공제제도를 완화할 필요성이 제기된다.

한편, 중소기업과 벤처기업의 연구·인력개발비 세액공제는 최저한세 적용 배제대상이므로 세액공제에 대한 기대효과는 더 민감하게 작용할 수 있다. 따라서 이들 기업은 해당 세액공제를 받기 위해 형식상 연구소나 전담부서를 설치하여 조직도 등에서 전담업무를 수행하는 것처럼 서류 등을 꾸며 훗날 세무조사를 통해 거액의 세금추징을 부과받는 경우도 상당 수 존재하며 결국 조세쟁송이 발생하는 경우도 빈번하다. 특히 중소기업과 신생벤처기업이 조세쟁송에서 패소하게 된다면 몇 동안의 누적된 추징세액을 납부하지 못하는 사례가 발생할 수 있어 결국 기업은 신용도에 문제가 발생하게 되어 위기에 직면할 수 있다.

앞서 조세쟁송 사례를 보듯이 연구·인력개발비 세액공제 관련 세무조사는 주로 인건비에 집중되어 있다. 그 이유는 연구비의 상당 부분이 인건비이며 납세자의 인건비 산정에 대한 자의적 판단이 개입되기 때문이다. 물론 조세당국은 연구·인력개발비 세액공제를 받기 위해서는 구성원의 전업 여부 및 전문성을 확인할 수 있는 이력서, 연구개발에 대한 성과표 등을 제시할 것을 요구하나 부득이한 겸직이나 전출입 등으로 인해 조세당국의 오해의 소지를 살 수 있다.

2. 중소기업 연구·인력개발비 세액공제 등에 대한 개선방안

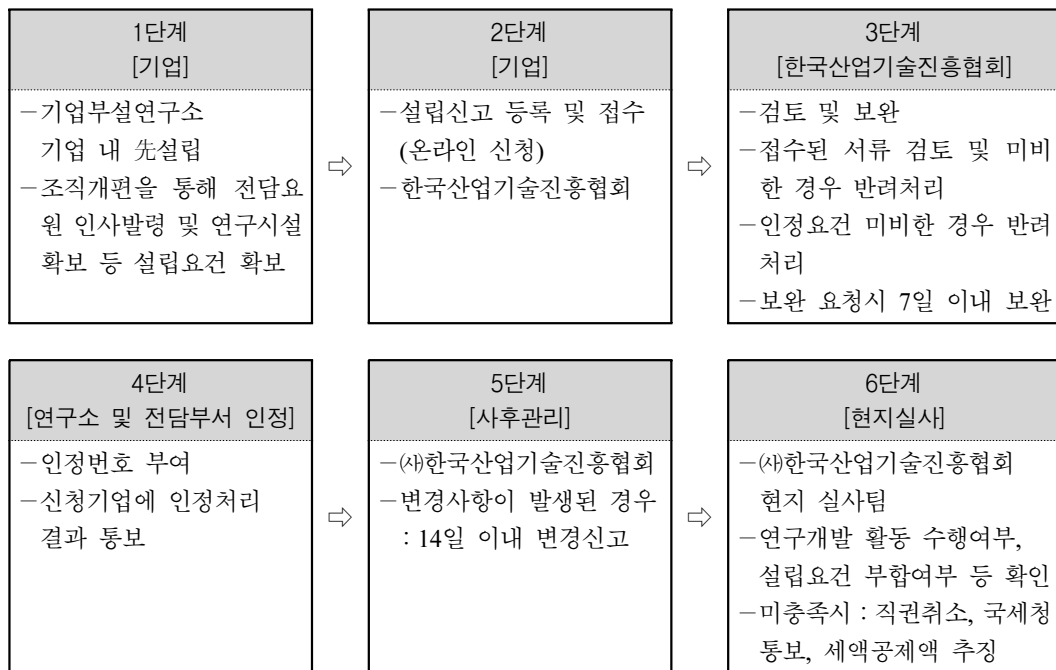
가. 연구소 및 전담부서 직원의 명확화와 사후관리 제도 도입

현행 조세특례제한법 제10조의 적용을 받는 연구·인력개발비세액공제 대상 인건비는 연구

전담부서 및 기업부설연구소 등에서 연구개발 관련 업무에 종사하는 연구요원 및 이들의 업무를 직접적으로 지원하는 연구보조원과 연구관리 직원에 대한 인건비로 연구개발에 직접적으로 대응되는 항목만 적용대상으로 하고 있다. 조세특례제한법에서 연구·인력개발비 세액공제제도를 도입한 취지는 민간 기업의 연구개발 활동을 통한 기업의 수익창출로 이어지게 하여 사회 전반에 걸쳐 경제성장 활성화를 기대하고 이로 인한 조세환수로 이어지는 세수효과를 예측하기 때문이다.

한편 조세특례제한법 시행규칙 제7조 1항 등의 규정에 의하면 “기획재정부령이 정하는 연구전담부서 또는 기업부설연구소”로 인정되기 위해서는 <그림 1>의 절차에 따라 (사)한국산업기술진흥협회로부터 연구전담부서 또는 기업부설연구소 신청을 통해 인정서 발급을 받아야 되며 연구개발 활동에 대한 실적보고 등에 대한 사후관리가 매년 주기적으로 이루어지도록 되어있다. (사)한국산업기술진흥협회는 과학기술통신부장관의 허가²⁰⁾를 받아 설립된 사단법인으로 과학기술통신부로부터 이관된 단체이다. 따라서 해당 기관의 신청을 통해 인정된 연구전담부서 또는 기업부설연구소의 연구원 등에 대한 인건비 지출은 연구비로 인정받을 수 있다.

<그림 1> 연구전담부서 및 기업부설연구소 신규 처리절차



20) 「민법」 제32조 및 공익법인의 설립·운영에 관한 법률에 따라 교육과학기술부 장관의 허가를 받아 설립된 사단법인

기업부설연구소 또는 연구전담부서를 보유한 기업은 매년 연구개발 인력사항 및 연구개발비 지출내역 등의 연구개발 활동 내역을 기초연구법 시행령 제17조 1항 4호²¹⁾ 규정에 따라 (사)한국산업기술진흥협회에 제출하여야 한다. 만약 연구개발 활동 내용을 제출하지 않거나 허위로 제출하는 경우 기업부설연구소 등에 대한 인정이 취소되는 조치가 내려지게 되고 연구전담부서 등에서 인건비에 대한 적격성 여부에도 영향을 미치게 되므로 결국에는 세액공제에 영향을 주게 된다.

하지만 <표 9>에서 살펴보면 기업부설연구소 또는 연구전담부서의 연구전담요원의 요건 및 편입할 수 없는 자격요건을 제한하고 있으나 조세당국은 통합조사 등을 통해 연구전담부서에 전업하지 않은 연구원 등에 대해 인건비로 추후 과세함으로써 납세자와 조세당국 간 세액공제에 대한 마찰이 발생할 수 있다.

실제로 중소기업의 연구전담부서 및 기업부설연구소 연구요원 등으로 소속되기 위한 연구소 등의 요건은 민법 등에서 이미 엄격히 제한되어 있고 이를 관리하는 기관은 (사)한국산업기술진흥협회가 허가 및 매년 주기적으로 사후관리를 하고 있다.

따라서 현재 주기적으로 사후관리 되고 있는 제도를 좀 더 보완하여 이들 기관으로 하여금 인증제도를 실시하고 관련 자료를 조세당국과 공유하도록 함으로써 연구·인력개발비 세액공제에 대한 이중의 사후관리를 통해 조세당국의 관리 부담을 경감하고 납세자와 마찰을 최소화하며 납세자 입장에서는 해당 세액공제에 대해 불확실성을 완화하고 성공적인 연구개발이라는 목표를 달성하도록 할 수 있을 것이다. 또한 이러한 사후관리를 통해 조세당국과 납세자 간 신뢰를 쌓고, 조세소송 등으로 인한 행정비용을 절감할 수 있을 것으로 기대된다. 특히 신성장동력·원천기술에 대한 연구인력·개발비 세액공제에 대한 사전심사제도가 도입된 현재 기술심사 부분을 (사)한국산업기술진흥협회에서 진행하게 된다. 따라서 일정규모 이하 중소기업에 대해서는 기술력이 인정되는 일정요건을 충족하고 (사)한국산업기술진흥협회가 기술심사를 통해 확인하는 경우 연구인력·개발비 세액공제를 적용하는 것이 적절할 것이다. 여기서 일정요건의 충족이란 특허권 등의 산업재산권을 취득하였다면 기술력이 있는 것으로 보아야 할 것이며, 현재는 연구노트를 작성 비치하여야 하는데 이러한 기술력을 취득하기 위해 인력이 투입되었다는 입증이 되는 것이므로 세액공제의 요건이 충분하다고 할 것이다.

21) 과학기술정보통신부장관이 정하는 바에 따라 매년 기업부설연구소 등의 연구개발 활동 실적 등을 과학기술정보통신부장관에게 제출할 것

〈표 9〉 중소기업의 연구전담요원 요건

구분	내 용
편입 대상자	• 기업규모 등에 관계없이 모두 인정되는 경우[기초연구진흥 및 기술개발지원에 관한 법률 시행규칙 제2조 제3항] －자연계(자연과학·공학·의학계열)분야 학사 이상인 자 －국가자격법에 의한 기술·기능분야 기사 이상인 자 • 중소기업에 한해 인정되는 경우 －자연계 분야 전문학사로 2년 이상 연구 경력이 있는 자(3년제는 1년 이상) －국가기술자격법에 의한 기술·기능 분야 산업기사로 2년 이상 연구 경력이 있는 자 －마이스터고 또는 특성화고 졸업자로 4년 이상 연구 경력이 있는 자 －기능사 자격증 소지자의 경우 경력 4년 이상 연구 경력이 있는 자 ※ 창업 3년 미만 소기업 : 대표이사가 연구전담요원 자격을 갖춘 경우 연구전담요원 인정 가능 • 산업디자인 분야 및 서비스 분야를 주업종으로 하는 경우 [기초연구진흥 및 기술개발지원에 관한 법률 시행규칙 제2조 제4항] －자연계 분야 전공자가 아니더라도 가능 －학사 이상인 자 －전문학사로 2년 이상 연구 경력이 있는 자 －국가기술자격법 제9조 제2호에 따른 서비스분야 1급 이상의 자격을 가진 자 －동법 제9조 제2호에 따른 서비스분야 2급 소유자로서 2년 이상 연구 경력이 있는 자
편입될 수 없는 자	• 건강보험 자격명부, 국민연금사업장 가입자명부, 근로소득원천징수부 등으로 해당 기업의 직원임을 증명할 수 없는 사람 • 해당 기업의 직원으로서 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 사람 －일반대학원(주간) 학위과정에 수학하는 사람(다만, 기업의 연구개발 활동과 관련된 박사학위과정으로 연구개발 활동에 지장이 없는 경우에는 제외) －연구소 안에서 계속하여 6개월 이상 연구개발 활동을 수행할 수 없는 사람 －대표이사, 감사 및 비상임이사 등 직무상 상시 연구개발 활동을 전담할 수 없는 사람. 다만, 창업일로부터 3년 미만 소기업의 대표이사는 연구전담요원 자격을 갖춘 경우 연구전담요원 편입가능
연구 보조원 및 연구 관리 직원	• 연구보조원 : 연구전담요원의 자격요건을 보유하지 않은 자로서 연구소 내에 근무하면서 연구개발 활동을 보조하는 자 • 연구관리직원 : 연구소 내에 근무하면서 연구개발 활동과 관련된 행정관리업무를 담당하는 자 －연구보조원·연구관리직원은 없어도 상관없음. －연구전담요원, 연구보조원 또는 연구관리직원은 연구소/전담부서 내에 상주 근무해야 하며 연구소/전담부서 업무만 전담하여야 함. －직원 현황표에 신고한 연구전담요원, 연구보조원, 연구관리직원은 연구소, 전담부서 내에서 상시적으로 근무하고 있어야 하며(책상 등 자리위치), 연구소/전담부서의 업무만 전담하여야 함. ※ 신고하지 않은 인원이 연구소/전담부서 내에서 근무할 수 없음.

자료 : 기초연구진흥 및 기술개발지원에 관한 법률 시행규칙 요약

나. 연구소 및 전담부서 인건비에 대한 가이드라인 제시

앞서 언급한 조세쟁송에서도 보듯이 조세당국은 연구소 및 전담부서 연구원이 일시적, 우발적으로 업무를 수행하더라도 연구개발비 세액공제를 부인하는 사례가 존재한다. 이러한 주요 요인은 일부 기업들이 연구개발이라는 목표보다는 연구·인력개발비 세액공제의 혜택을 누리기 위해 형식적으로 연구소나 연구개발 부서를 만드는 사례가 현실에서 존재하므로 납세자의 책임도 있을 것이다.

하지만 대기업의 경우 연구소 업무가 분장되어 있고 관리업무 등을 지원하며 연구소 구성원의 전문성이 있는 반면, 중소기업의 경우 인력부족 등으로 인해 연구소 또는 전담부서 연구원이 일시적인 행정 등 업무를 수행하는 상황이 존재할 수 있다.

예를 들어, 일시적으로 집중되는 성수기라고 한다면, 선택과 집중을 통한 연구부서 연구요원 등이 일시적으로 다른 부서의 업무를 수행하는 경우가 부득이하게 발생할 수 있다. 또한 본인의 연구 활동과 관련하여 필요한 서비스 지원 및 이를 지원하는 보조업무 등은 연구개발 활동과 관련이 있는 활동에 포함된다고 할 수 있으며, 이러한 업무를 겸직의 범위에 포함시키는 것은 납세자 입장에서 현실적으로 겸직의 범위를 확대해석한 것으로 보아 조세쟁송이 발생할 수 있다. 그러나 조세심판원의 판례, 조세특례제한법, 조세당국의 세무조사 적출사례 등에서는 이러한 상황이 적발되는 경우 연구개발비 세액공제를 부인하여 거액의 세금이 추징되는 사례가 발생한다.

물론 외국의 경우에서도 연구개발비 세액공제 대상이 되는 인건비는 적격 연구 활동에 종사하고 전문성을 갖추며 독점적 종사요건을 갖추어야 한다. 이는 연구개발비 세액공제의 취지가 미래 신기술 등 무형자산을 개발하여 국가의 부가가치를 창출한다는 측면에서 당연하다. 그렇지만 미국이나 일본의 경우 연구개발용역의 수행에 있어 인건비 항목에 대한 명확한 규정이 존재하며,²²⁾ 일정 수준의 다른 업무에 대해 일부 인정하고 있다. 즉 외국의 경우 연구원의 독점적 종사가 필요하지만 다른 업무에 대한 수행 여부에 대해 일부 재량권을 부여하고 있음을 확인할 수 있다.

따라서 우리나라 조세당국도 연구개발비 세액공제 인건비에 대한 명확하고 구체적인 가이드라인을 제시함으로써 모든 납세자가 동일한 세무행정과 사후관리를 제공받을 수 있도록 할 필요가 있다. 특히 중소기업의 경우 열악한 현실을 감안하여 연구원의 연구 활동에 대한 재량권을 가이드라인으로 제시하여 추후 발생할 수 있는 소송 등 조세 행정비용을 절감하는 것이 필요하다.

22) 우리나라의 경우 외국과는 달리 퇴직금 등의 인건비를 연구개발비로 인정하지 않는다. 또한 최근 세법 개정으로 인해 연구개발비로 제외되는 부분에서 이익잉여금에 대한 성과급 등이 제외되었으나 연구개발 성과에 따른 주식매수선택권 등 다양한 성과급을 미국이나 일본처럼 연구개발 관련 인건비로 인정해줄 필요가 있다.

다. 연구·인력개발비 세액공제 사전심사제도의 보완

2020년부터 시행되는 연구·인력개발비 사전심사제도는 조세당국과 납세자 간 해당 세액공제에 대한 이해상충을 방지하고 납세협력비용을 절감하여 세무상 불확실성을 줄이는데 기여할 것으로 예상된다. 특히 조세당국 입장에서는 요건을 갖춘 연구소 또는 전담부서를 설립하도록 유도하고 자율적인 사후관리를 통해 납세자의 성실신고를 지원하기 위한 취지이다.

하지만 기업 입장에서는 현실상 연구·인력개발비 사전심사제도에 적극적으로 참여하기를 주저할 수도 있다. 특히 중소기업의 경우 높은 수준의 인건비를 부담하며 연구개발 활동에 많은 인력을 투자하기란 쉽지 않은 현실에서 형식상 연구소나 전담부서를 설립하여 연구 인력을 편법으로 등록하거나 연구 인력이 겸직을 수행하는 경우가 일부 존재한다. 즉 납세자 시각에서는 중소기업이나 벤처기업의 현실을 외면하는 조치가 될 수 있음을 우려하고 있으므로 사전심사요건을 채우지 못하는 해당 기업의 불안감을 증폭하여 사전심사제도에 오히려 참여하지 않을 가능성이 존재한다.

따라서 본 연구는 연구·인력개발비 사전심사 제도에 중소기업이 적극적으로 참여할 수 있도록 제도에 대한 다양한 유인책을 만들어야 할 필요가 있다. 예를 들어, 현행 사후관리와 가산세 면제 이외에도 사전심사 과정에서 문제가 될 가능성을 방지할 수 있는 가이드라인을 제공하고 참여하는 기업들의 인건비 지출액에 대한 세액공제제도의 완화조치를 유인책으로 제공하는 것도 고려할 필요가 있다. 또한 현행 사전심사는 연구개발 전문가로 심사위원을 별도로 위촉하여 심사에 참여할 수는 있으나 원칙적으로는 지방청 담당자가 판단한다. 하지만 세무 및 연구개발 전문가 등 외부참여가 가능한 별도의 심사위원회를 상설기구로 설치하여 납세자 측면의 관점도 반영할 필요가 있다.

VI. 결 론

본 연구는 4차 산업혁명 시대에 발맞추어 국가경쟁력을 갖추기 위한 기업의 연구개발 육성을 위한 유인책 중 세제혜택으로서 조세특례제한법 제10조 연구·인력개발비 세액공제제도에서 인건비에 대한 세무행정상 주요 문제점들을 확인하고 이를 해소하기 위한 세무행정상의 개선방안들을 제시했다. 먼저 조세특례제한법 제10조 연구·인력개발비 세액공제 제도에서 문제점 및 개선방안은 다음과 같다.

첫째, 기업의 부설연구소 및 연구전담부서 설립은 「민법」 제32조 및 공익법인의 설립·운영에 관한 법률에 따라 교육과학기술부 장관의 허가를 받아 (사)한국산업기술진흥협회로부터 설립허가 및 매년 주기적으로 연구개발 활동에 사후관리가 이루어지고 있다. 즉, (사)한국산업기술진흥협회로부터 기업부설연구소 등에 근무하는 연구원 또는 연구보조원 등은 국가로부터 공인

된 기관에서 주기적으로 사후관리가 이루어지고 있으므로 일정 요건을 충족하고 있다고 보아야 할 것이며, 납세자가 연구인력개발비 세액공제로 신고한 연구원 등에 대한 인건비 신고액은 신뢰할 필요가 있다고 판단된다. 그러나 세액공제제도의 오남용 예방을 위해 (사)한국산업기술진흥협회에서 연구전담부서 및 기업부설연구소 등에 대한 사후관리를 매년 실시하고 있으므로 이를 좀 더 보완한 인증제도를 실시함으로써 납세자와 조세당국 사이 불필요한 마찰을 피할 수 있는 방법과 상호 신뢰할 수 있는 방법이 필요하다.

둘째, 연구·인력개발비 세액공제의 조세쟁송은 주로 인건비에서 발생하고 있으며 외국에 비해 우리나라의 인건비 규정이 명확하지 않고 연구소나 전담부서의 임직원이 겸업이나 겸직으로 인해 조세당국과 납세자 간 충돌이 발생하고 있었다. 따라서 해당 세액공제를 받을 수 있는 인건비의 범위를 명확하게 하고 중소기업의 현실상 연구 활동 및 겸업에 대한 완화와 함께 명확한 가이드라인을 제시하여 조세행정비용을 절감하도록 할 필요가 있다.

셋째, 연구·인력개발비의 사전심사제도를 보완하여 납세자들의 적극적 참여를 유도하고 참여에 대한 유인책을 추가하여 향후 해당 세액공제가 사후관리의 대상이 아니라 조세당국과 납세자 간 상호 합리적이고 명확한 신뢰가 이루어질 수 있도록 노력해야 할 것이다.

연구·인력개발비 세액공제의 혜택을 받는 대다수의 중소기업은 대기업에 비해 경영지원 및 자본조달 등 부족한 환경에서 경영하고 있음에도 불구하고 성공할 가능성이 불확실한 연구 및 개발활동에 인건비 등의 지출을 발생시키고 있는 것이 현실이다. 만일 연구개발 활동이 실패할 경우 중소기업은 수익성 악화로 재무구조에 큰 타격을 입게 되어 부정적 평가를 가져올 수밖에 없다. 하지만 기업들은 경쟁력 강화와 생존을 위한 투자 활성화를 위한 지속적 연구개발 활동의 필요성을 알고 있으며 국가 차원의 조세지원정책을 통한 비용 절감효과를 기대하고 있다. 따라서 조세당국은 대기업은 물론 중소기업의 연구개발 활성화를 통해 경제성장 및 고용 창출이 중요한 요소임을 인지하고 연구개발에 주도적으로 투자할 수 있는 여건을 형성할 수 있도록 납세자 입장에서 편의를 제공해야 할 것이다.

참고문헌

- 강삼원. 2019. “연구·인력개발비에 대한 세액공제 제도의 문제점과 개선방안 연구”. 국세청 국내대학원 석사 위탁교육과정 훈련보고서.
- 고종권. 2004. “연구개발비세액공제와 임시투자세액공제의 유효성 분석”. 회계학연구 제29권 제2호 : 1-28.
- 김동훈. 2006. “연구 및 인력개발 지원세제의 효과분석”. 국제회계연구 제16호 : 455-475.
- 박성욱·나형중·윤성만·윤은하. 2014. “연구개발 분야의 세제혜택 현황과 개선방안”. 세무학연구 제31권 제4호 : 35-62.
- 박재환·오광욱·정규언. 2013. “주요 연구개발 관련 조세지원 제도에 대한 유효성 검토”. 회계저널 제22권 제1호 : 233-265.
- 손원익·송은주·박수진. 2012. “주요국의 연구개발 조세지원 대상 비용조사”. 한국조세연구원 : 12-10.
- 안숙찬. 2009. “조세지원제도인 연구인력개발비 세액공제-연구인력개발준비금 손금산입제도의 효과분석”. 회계·세무와 감사연구 제49호 : 105-135.
- 오광욱·정규언·김선미. 2011. “최저한세 납부 중소기업의 연구·인력개발비 세액공제를 이용한 조세계획”. 세무학연구 제28권 제1호 : 209-238.
- 이성용·정고은·김윤중. 2018. “2016년도 연구개발활동조사보고서”. 한국과학기술평가원.
- 임성중. 2020. “연구개발 조세지원제도의 개선방안 : 연구·인력개발비 세액공제제도를 중심으로”. 아태비즈니스연구 제11권 제3호 : 169-184.
- 정규언·오광욱·박재환. 2012. “연구개발 투자지출과 시장성과-자본시장 및 고용활동과의 관련성을 중심으로”. 세무학연구 제29권 제4호 : 345-369.
- 최대승·이상엽. 2012. “기업의 연구개발 투자에 대한 조세지원 효과분석 : 기업 규모별 B-index 산업 분석을 중심으로”. 한국기술혁신학회 학술대회발표논문집 제5호 : 85-98.
- 황용수·조현대·정장훈·민완기·황성하·김종훈·김주철. 2014. “재정 상황 변화에 연구개발 예산 및 조세지원 대응방안”. 과학기술정책연구원.
- 과학기술정보통신부 보도자료. 2020.
- 감사원. “감사결과보고서 : 기업 R&D투자 조세감면실태”. 2013.
- 한국과학기술기획평가원. 연도별 우리나라 민간기업 연구개발활동 현황
- 한국과학기술기획평가원. 2017년도 연구개발활동조사보고서
- 법제처 : www.moleg.go.kr
- 기획재정부 : 재정통계자료 <http://www.mof.go.kr>
- 한국산업기술진흥협회 : <https://koita.or.kr>
- Bloom, N., R. Griffith, and J. Van Reenen. 2002. Do R&D tax credits work? Evidence from an international panel of countries. *Journal of Public Economics* 85 (1) : 1-31.

- Brown, K. 1984. The B&D tax credit : issues in tax policy and industrial innovation. American Enterprise Institute for Public Policy Research. Washington. D.C.
- Freed, G.S., C.W. Swenson and M.L. Moore. 1992. A multiple time series analysis of the impact of the research and development tax credit. *Advances in Taxation* 4 : 55—86.
- Lev, B., and F. Gu. 2016. The End of Accounting and the Path Forward for Investors and Managers. *John Wiley & Sons, Inc. Hoboken, NJ, USA*.
- Mansfield, E. 1986. The R&D tax Credit and other technology policy issues. *American Economic Association Papers and Proceeding* 76 (2) : 190—194.

Improvement of the Tax Credit Support System for R&D Expenses : Focusing on Tax Support for Personnel Expenses

Youn-Hwa Kim* · Hyuk Shawn**

〈Abstract〉

Korea's R&D expenditure is world-class, and the tax authorities provide various tax incentives for R&D. One of them is the tax credit for research and human resource development, which is an important factor in Korea's corporate tax reduction. In particular, since this benefit is not subject to the minimum tax for small and medium-sized enterprises(SMEs), it is an important incentive for the companies to perform R&D activities to receive tax benefits. However, there are cases in which a large amount of additional tax or the cancellation of tax deductions due to the concurrent employment of the staffs of the R&D activities, and it may be the cause of tax disputes between the tax authorities and the taxpayer. This study presents problems and solutions of tax disputes on personnel expenses in the tax credit for R&D expenses. In recent years, the tax authorities install a preliminary review system for R&D expenses to resolve uncertainties about the applicable tax credits based on mutual trust and induce faithful reporting. Nevertheless, in the case of Korea, personnel expenses account for a significant portion of R&D activities, and the tax authorities need to provide clear guidelines as well as follow-up management when temporary or accidental concurrent employment occurs unavoidably in the reality of SMEs. This study helps to alleviate the tax cost between the tax authorities and the enterprise by identifying the problem of determining the personnel expenses among the tax credits for R&D in Korea.

〈Key words〉 Tax credit for research and human resource development expenses, Restriction of Special Taxation Act, Research and development expenses, Research department, Personnel expenses

* Assistant Professor, School of Finance and Accounting, TONGMYONG University, kyh4057@tu.ac.kr, First Author

** Associate Professor, Business School, Keimyung University, hshawn@kmu.ac.kr, Corresponding Author