

## 조세특례제한법상 연구·인력개발비 세액공제 사전심사제도의 개선방안

김연화\* · 손 혁\*\*

### 〈요 약〉

기업의 연구개발 활동은 부가가치 창출과 경제성장에 필요한 요소이므로 세계 각 국가는 연구개발 활동에 대한 지원을 강화하고 있다. 우리나라도 조세특례제한법에서 연구개발 활동을 지원하는 차원에서 세액공제제도를 두고 있으나 기업들은 실질적 요건을 맞추는데 어려움을 갖는다. 실제로 연구개발 부서의 인적비용에 대한 납세자와 과세당국 간 조세쟁송이 지속적으로 발생하고 있다. 이에 따라 과세당국은 2020년에 연구·인력개발비 세액공제 사전심사제도를 도입하였다. 이를 통해 해당 세액공제에 대한 불확실성을 해소하고 조세 절감 효과를 높임으로써 기업들이 연구·인력개발 활동에 집중할 수 있게 하고자 하였다.

본 연구는 연구·인력개발비 세액공제 및 사전심사제도의 내용을 살펴보고 국내 세법상 연구개발 제도의 성과 및 해외 연구개발 지출 제제를 확인한 후 사전심사제도의 개선방안을 제시하고자 한다. 본 연구가 제시하는 연구개발비 사전심사제도의 개선방안은 다음과 같다. 첫째, 현행 사전심사제도의 신청기한이 과세표준 신고기한 전까지이므로 납세자의 신고에 대한 부담을 줄이고 과세당국 업무처리의 효율성을 제고하기 위해 과세기간 종료일 이후 일정 기한을 별도로 정하고 국세기본법에 근거한 수정신고, 경정청구, 기한후신고에서 세액공제를 적용받는 경우 사전심사의 신청은 별도의 규정을 통해 신청할 수 있도록 정하는 것이 타당하다. 둘째, 기업에서 세법에 정한 기한 내 사전심사를 신청하였으나 과세당국이 전문인력의 부족 등으로 과세표준 신고기한 내에 기술검토 등 세액공제의 적격성에 대한 기한 내 심사를 마치지 못한 경우 과소신고가산세 적용을 감면하고 조세회피를 위한 악의적 연구개발 활동의 수행에 대해 징벌적 가산세를 부과해야 할 것이다. 셋째, 연구·인력개발비의 기술검토에 대한 사전심사를 위해 과세당국은 상당한 전문성을 갖춘 내부, 외부 심사위원을 양성할 필요가 있다. 넷째, 연구·인력개발비용 개념에 대해 납세자와 과세당국 간 해석의 차이를 완화하기 위해 연구개발 분류 및 인적비용 등 정교한 가이드라인을 제시하고 납세자를 위한 전용 창구를 개설하는 것이 필요하다. 본 연구는 연구·인력개발비 사전심사제도의 개선방안을 제시함으로써 납세자와 과세당국 간 이해상충을 방지하고 납세협력비용을 완화하는데 도움이 될 것이다.

〈주제어〉 사전심사제도, 조세특례제한법, 연구·인력개발비 세액공제, 조세해택, 세액공제

\* 동명대학교 경영대학 글로벌비즈니스학과 조교수, kyh4057@tu.ac.kr, 주저자

\*\* 계명대학교 경영대학 회계세무학부 부교수, hshawm@kmu.ac.kr, 교신저자

논문접수일 2023년 1월 5일 1차수정일 2023년 6월 16일 게재확정일 2023년 6월 21일

## I. 서 론

기업의 연구개발 활동(research and development activity)은 국가의 지속적 경제성장에 필요한 요소인 만큼 세계 여러 국가는 연구개발 활동을 진행하는 기업들의 지속적인 성장을 위한 국가 차원의 지원을 강화하는 추세이다. 우리나라는 조세특례제한법에서 연구개발 활동으로부터 발생한 비용에 대해 세액공제 함으로써 기업의 연구개발 활동을 지원한다. 또한 신성장동력·원천 기술 연구개발비와 이에 해당하지 않는 경우 일반연구·인력개발비에 대해 구분하여 세액공제 하고 있다.

조세특례제한법상 연구·인력개발비 세액공제는 일반적으로 다른 세액공제보다 조세 혜택이 크다는 장점이 있지만, 연구개발 활동을 수행하였다는 실질적 요건과 해당 과세연도에 연구개발 및 인력개발을 위해 지출한 비용으로서 시행령에서 규정한 적격 비용 요건 모두를 만족해야 한다.<sup>1)</sup> 국세청 통계연보 자료를 살펴보면, 2018년 36,087개 기업이 23,865억 원의 연구·인력개발비 세액공제를 신청하였고 2019년에는 42,134개 기업이 23,207억 원을 신청함으로써 기업 수는 16.8%의 증가추세를 나타내고 있는 반면 세액공제 금액은 오히려 감소하는 추세를 보이고 있다. 이와 같은 결과는 신규 신청한 기업의 범위는 늘어났으나 해당 세액공제를 적용받기가 상대적으로 어려워졌음을 암시한다.

기업 입장에서 고려해보면 연구개발 활동에 투자되는 자금이 상품화되어 수익을 창출하는데 장기간의 시간이 필요하며 거액의 비용이 발생한다. 하지만 모든 연구개발 활동이 성공하여 수익 창출로 연결되는 것은 아니며 새로운 기술을 개발하는데 성공하더라도 다른 기술의 발전으로 상품화할 수 없는 경우도 나타날 수 있다. 실제로 빠르게 변화하는 기술의 발전으로 조세특례제한법에서 연구인력·개발비용을 모두 언급할 수 없는 제도적 문제와 연구개발부서의 인적 비용에 대한 납세자와 과세당국 간 상호 견해 차이로 인해 조세쟁송이 발생하였다(임성중 2020 ; 김연화와 손혁 2021).

문제는 연구·인력개발비 세액공제가 납세자에게는 조세 절감 효과가 있지만, 과세당국에는 세액공제 해당 여부가 조세 징수로 연결된다는 점이다. 즉 연구개발 활동 여부 등 실현가능성과 연구·인력개발비 세액공제대상의 비용 범위, 개념의 모호성으로 인해 납세자와 과세관청 사이 견해 차이가 있어 세무조사뿐만 아니라 초과공제에 대한 가산세, 조세쟁송으로 공제받은 세액에 가산세가 추징되어 납세자에게 큰 부담이 될 수 있다.<sup>2)</sup>

1) 조세특례제한법 제2조 제1항, 조세특례제한법 시행령 제9조 제1항

2) 대법원 판례에서도 이러한 사례는 다수 발생하고 있다. 조세심판원 결정례 등을 살펴보면 기업과 과세관청 사이 연구개발 활동의 기술적 요건 등에 대한 의견대립이 발생하는 사례를 많이 볼 수 있다(2017누62718, 2019구합1122). 2021년 2월 현재 연구·인력개발비 세액공제 관련 조세심판원의 심판청구를 포함한 청구 건수만 보더라도 900여 건 이상을 기록하고 있어 현재까지 쟁점이 되어 왔음을 알 수 있다.

이에 과세관청은 2020년 1월 연구·인력개발비 세액공제 사전심사제도(이하 사전심사제도)를 도입하였다. 해당 제도는 연구·인력개발비 세액공제에 대한 불확실성을 해소하고 조세 절감 효과를 높이는 등 조세지원 서비스를 강화할 목적으로 도입하였다. 즉 사전심사제도는 과세 목적이 아니기 때문에 임의적 선택사항으로 세액공제를 적용받으려는 납세자들에게 세액공제 적용에 대한 불확실성을 해소하기 위해 미리 검토해 줌으로써 친화적 행정업무를 구축하고 납세협력비용을 완화하는 성실신고 지원제도로 활용될 수 있다. 나아가 사전심사제도는 기업들이 연구·인력개발 활동에 전념할 수 있게 함으로써 기업은 기술을 축적하고 우수한 인재 발굴을 통해 고용 창출로 이어져 국가경쟁력을 높일 수 있는 방향이 될 것이다.

본 연구는 2020년 과세연도부터 적용되는 조세특례제한법 제10조에 규정한 연구·인력개발비 세액공제 및 사전심사제도의 내용을 살펴보고 해외의 연구개발비용에 대한 사전검토 제도를 비교, 분석하여 사전심사제도의 문제점을 파악하고 개선방안을 제시하고 한다. 이를 통해 사전심사제도가 잘 정착하도록 하며 납세자와 과세당국 간 이해상충을 완화하고 납세협력비용을 절감하는데 도움이 될 것으로 판단한다. 본 연구는 다음과 같이 구성한다. 서론에 이어 제Ⅱ장에서 조세특례제한법에 규정된 연구개발비용 세액공제제도와 연구·인력개발비 세액공제 사전심사제도 및 관련 선행연구를 살펴본다. 제Ⅲ장에서는 캐나다를 비롯한 해외의 연구개발비용 판단 주체를 살펴봄으로써 우리나라 사전심사제도와 비교한다. 제Ⅳ장에서는 사전심사제도의 문제점을 파악하고 개선방안을 제시하였으며, 제Ⅴ장에서 결론과 공헌점을 서술한다.

## Ⅱ. 이론적 배경 및 선행연구 검토

### 1. 조세특례제한법상 연구·인력개발비 세액공제

#### 가. 조세특례제한법상 연구·인력개발비의 범위

법인세 및 개인사업자의 사업소득에 대한 소득세에서 세액공제가 가장 큰 항목은 조세특례제한법에 규정된 연구·인력개발비 세액공제이다. 특히 벤처기업을 포함한 중소기업들이 연구·인력개발비 세액공제를 적용받는 경우 최저한세 배제로 인해 산출세액의 대부분을 공제받음으로써 납부세액이 발생하지 않는 경우가 많다.<sup>3)</sup>

기업이 지출한 연구·인력개발비용이 세액공제의 대상이 되기 위해서는 조세특례제한법 시행령 [별표 6]의 범위에 포함되어야 가능하다. 따라서 기업이 지출한 연구·인력개발비용이 조

3) 국세청 통계에 따른 연도별 연구·인력개발비 세액공제의 규모를 살펴보면 2019년 귀속 신고분에서 34,122개 기업이 2조 2,305억 원의 조세혜택을 제공받았고, 2020년 귀속 신고분에서 37,525개 기업이 2조 6,425억 원의 조세혜택을 제공받았다.

세특례제한법 시행령 [별표 6]의 범위에 포함되는지 여부에 대해 과세관청과 납세자 간 상호 의견대립이 발생하게 된다. 한편, 연구·인력개발비 세액공제는 도입 이후 많은 개정을 거쳐왔으며 <표 1>에서는 연구·인력개발비 세액공제의 주요 개정사항을 정리하였다. 세액공제의 주요 개정사항을 살펴보면 일반연구·개발비 세액공제의 경우 대기업 공제율을 축소하면서 신성장동력·원천기술 연구개발비 세액공제의 추가적 마련을 도입함으로써 미래 성장동력을 확충하고 일자리 창출을 위한 정부 차원의 지원을 위한 세액공제를 확대하였다고 볼 수 있다. 그리고 그동안 꾸준히 발생한 과세당국과 납세자 사이 연구·인력개발비용의 대상 여부에 대한 의견대립 문제를 해결하고자 2020년 사전심사제도를 도입하였다.

〈표 1〉 연구·인력개발비 세액공제의 최근 개정사항

| 연도    | 주요 개정사항                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|-------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 2015년 | <ul style="list-style-type: none"> <li>일반 연구·인력개발비 세액공제               <ul style="list-style-type: none"> <li>-대기업 당기분 방식 공제율 : 3%~4% → 2%~3%</li> </ul> </li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                           |
| 2016년 | <ul style="list-style-type: none"> <li>신성장동력·원천기술 연구개발비 세액공제               <ul style="list-style-type: none"> <li>-대상기술 확대 및 정비 : 사물인터넷 등 추가</li> </ul> </li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                           |
| 2017년 | <ul style="list-style-type: none"> <li>일반 연구·인력개발비 세액공제               <ul style="list-style-type: none"> <li>-대기업 당기분 방식 기본 공제율 : 2% → 1%</li> <li>-대기업 증가분 방식 공제율 : 40% → 30%</li> </ul> </li> <li>신성장동력·원천기술 연구개발비 세액공제               <ul style="list-style-type: none"> <li>-신성장동력과 원천기술 통합(11개 분야, 36개 세부 분야, 155개 개술)</li> <li>-중견·대기업에 대한 추가공제율 적용<br/>(추가공제율 : 매출액 대비 신성장 R&amp;D 비중×3, 10% 한도)</li> </ul> </li> </ul> |
| 2018년 | <ul style="list-style-type: none"> <li>일반 연구·인력개발비 세액공제               <ul style="list-style-type: none"> <li>-대기업 당기분 방식 기본 공제율 : 1% → 0% (삭제)</li> <li>-대기업 증가분 방식 공제율 : 30% → 25%</li> </ul> </li> <li>신성장동력·원천기술 연구개발비 세액공제               <ul style="list-style-type: none"> <li>-중소기업·코스닥 상장 중견기업에 대한 추가공제율 적용<br/>(공제율 : 매출액 대비 신성장 R&amp;D 비중×3, 10~15% 한도)</li> </ul> </li> </ul>                                      |
| 2020년 | <ul style="list-style-type: none"> <li>R&amp;D 증빙자료 확대</li> <li>사전심사제도 신설 등을 통한 관리강화</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |

출처 : 국회 예산처, 2021 대한민국 조세

연구·인력개발 활동에서 발생한 비용에 대한 조세특례제한법상 세액공제는 크게 세 가지로 구분된다. 신성장 동력 부문, 원천기술 개발 부문과 기타 그 밖의 일반연구·인력개발 활동 부문이다. 조세특례제한법에서는 여러 차례 개정을 통해 조세특례제한법 시행령에서 [별표 6]에 연구개발비용과 인력개발비용을 구분하여 나열하고, ① 신성장동력과 원천기술에 대해 세액공제

받을 수 있는 연구·인력개발비의 범위 그리고 ② 일반연구·인력개발비에 대해 세액공제 받을 수 있는 연구·인력개발비의 범위 나누어 규정하였다.

#### 나. 신성장동력·원천기술 연구개발비 세액공제

신성장동력·원천기술 연구개발비용이란 기획재정부령이 정하는 연구소, 전담부서 등에서 기업의 연구개발 활동에 직접 관여하는 연구원과 연구원들의 연구개발 업무를 직접적으로 지원하는 보조자에 대한 인건비와 개발업무에 사용하는 견본품, 시약류, 원재료 매입에 따른 비용 및 소프트웨어 등의 대여에서 발생한 비용을 의미한다. 그리고 신성장동력·원천기술 연구개발 업무를 위탁함에 따른 비용 및 이들 기관과 공동 연구개발을 수행함에 따른 비용도 포함된다(조세특례제한법 시행령 제9조).

기업의 미래 성장 동력이 되는 원천기술 개발에 지출한 연구개발비용 중 세액공제 대상 기술은 미래형 자동차, 지능정보, 차세대소프트웨어 및 보안 등 12개 분야이며 2017년 155개 기술, 2018년 157개 기술, 2019년 173개 기술로 소폭 확대하였으나, 2021년에는 무려 223개 기술로 그 수를 크게 확대하였다(조세특례제한법 시행령 제9조 제2항 [별표 7]).<sup>4)</sup> 신성장동력·원천기술 연구개발비 세액공제 대상 비용은 인건비, 재료비, 위탁 및 공동 연구개발비로 구분할 수 있으며 주요 내용을 정리하면 <표 2>와 같다.

<표 2> 신성장동력·원천기술 연구개발비의 범위

| 법조문             | 항 목  | 내 용                                                                                                                                                                                                                                           |
|-----------------|------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 조특법 시행령 제9조 제2항 | 인건비  | <ul style="list-style-type: none"> <li>신성장동력·원천기술 개발을 위한 연구소 또는 연구전담부서의 경우(예 : 기업부설연구소 관련 부서 등) : 관련 개발업무를 담당하는 연구원, 연구원의 업무를 직접적으로 지원하는 자에 대한 인건비</li> <li>일반연구·개발업무를 동시에 진행하는 경우 : 연구원의 인건비는 일반연구·인력개발비로 분류하여 공제</li> </ul>                 |
|                 | 기타비용 | <ul style="list-style-type: none"> <li>신성장동력·원천기술 연구개발 업무를 위하여 지출하는 비용 : 사용한 샘플, 부품, 원재료와 시약류 구입비, 시제품 제작비용 및 외주가공비 포함</li> <li>무형재산 : 소프트웨어·음원·음원·이미지의 대여 및 구입비 포함<br/>(2019.1.1. 과세 사업연도부터 적용, 일반 연구개발과 공통되는 경우 안분하여 공제신청, 구분경리)</li> </ul> |

4) [별표 7] 미래형 자동차, 지능정보, 차세대소프트웨어 및 보안, 콘텐츠, 차세대 전자정보 디바이스, 차세대 방송통신, 바이오·헬스, 에너지산업·환경, 융복합 소재, 로봇, 항공·우주, 첨단소재·부품·장비

〈표 2〉 신성장동력·원천기술 연구개발비의 범위 (계속)

| 법조문                       | 항 목                 | 내 용                                                                                                                                                                                                      |
|---------------------------|---------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 조특법 시행령<br>제9조 제2항<br>제2호 | 위탁 및<br>공동<br>연구개발비 | <ul style="list-style-type: none"> <li>• 기획재정부령으로 정하는 기관에 신성장동력·원천기술연구개발 업무를 위탁함에 따른 비용 및 이들 기관과의 공동연구개발을 수행함에 따른 비용(조특법 시행규칙 제7조 제6항 각호 참고)</li> <li>• 재위탁을 포함하며, ERP설비 및 시스템 개발을 위한 위탁비용 제외</li> </ul> |

출처 : 조세특례제한법 시행령 [별표 6] 요약

기업은 당해연도 지출한 연구·인력개발비용 중 미래 성장동력을 위해 지출한 연구개발비용(이하 ‘신성장동력·원천기술 연구개발비’라고 함)에 일정비율(10%~30%)을 곱하여 계산한 세액공제액을 법인세 또는 개인사업자의 사업소득에서 공제받을 수 있게 된다(조세특례제한법 제10조 제1항 ①). 한편, <표 3>은 신성장동력·원천기술 연구개발비 세액공제 계산 방법이며, 조세특례제한법은 기업을 일반기업, 코스닥기업, 중견기업 및 중소기업 등으로 구분하여 세액공제율을 차등적용 하였다.

〈표 3〉 신성장동력·원천기술 연구개발비 세액공제

| 구 분                                            | 세 액 공 제                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 신성장동력·원천<br>기술 연구개발비<br>(조세특례제한법<br>제10조 제1항③) | $[\text{세액공제} = \text{해당연도 신성장동력·원천기술 연구개발비} \times (\text{①} + \text{②})]$ <p>① 기업유형에 따른 세액공제 비율</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>— 중소기업 : 30%</li> <li>— 코스닥상장 중견기업 : 25%</li> <li>— 중견기업 : 20%</li> </ul> <p>② <math>\frac{\text{해당연도 신성장동력 원천기술 연구개발비}}{\text{기업회계에 따른 매출액}}</math></p> <p>× 일정 비율(3) × 10% (코스닥상장 중견기업 15%)</p> |

#### 다. 일반 연구·인력개발비 연구개발비 세액공제

기업이 지출한 연구·인력개발비용에서 신성장동력·원천기술에 해당하지 않거나 이를 선택하지 않은 비용 중 과학적·기술적 진전을 이루는데 필요한 활동, 새로운 서비스와 서비스 전달 체계를 개발하는 연구개발 활동 과정에서 지출한 비용은 일반연구·인력개발비 세액공제의 대상이 된다. <표 4>는 조세특례제한법 시행령 [별표 6]에 규정한 일반연구·인력개발비의 적용 범위를 요약한 것이며 이는 ① 자체 연구개발비, ② 위탁 및 공동 연구개발비, ③ 인력개발비

및 ④ 현장 훈련수당 등으로 구분하였다.

〈표 4〉 일반연구·인력개발비의 범위

| 법조문                         | 항 목                 | 내 용                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|-----------------------------|---------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 조특법<br>시행령<br>제1호 가목<br>1~3 | 자체<br>연구개발비         | <ul style="list-style-type: none"> <li>• 전담부서 등에 근무하는 직원의 인건비 : 전담부서 등에서 근무하는 직원 및 연구개발 또는 문화진흥 등을 위한 전담부서에서 근무하는 직원의 인건비</li> <li>• 연구용 기타비용 : 전담부서 등 연구개발서비스업자가 연구용으로 사용하는 견본품·부품·원재료와 시약류 구입비, 소프트웨어, 서체·음원·이미지의 대여 및 구입비</li> <li>• 연구용 시설의 임차비용 등 : 전담부서 등에서 직접 사용하기 위한 연구·시험용 시설의 임차 또는 위탁 및 공동 연구개발기관의 연구·시험용 시설의 이용에 필요한 비용</li> </ul> |
| 조특법<br>시행령<br>제1호 나목        | 위탁 및<br>공동<br>연구개발비 | <ul style="list-style-type: none"> <li>• 연구위탁 및 공동 개발연구기관에 과학기술 및 산업디자인 분야의 연구개발용역을 위탁함에 따른 비용 및 공동개발을 수행함에 따른 비용</li> <li>• 대학 또는 전문대학에 소속된 조교수 이상에게 연구개발용역을 위탁함에 따른 비용</li> </ul>                                                                                                                                                            |
| 조특법<br>시행령<br>제2호 사목        | 인력개발비               | <ul style="list-style-type: none"> <li>• 위탁훈련비</li> <li>• 근로자직업능력 개발법, 고용보험법에 따른 사내 직업능력개발 훈련 실시 및 직업능력개발훈련 관련 사업에 실제 소요된 비용</li> <li>• 중소기업에 대한 인력개발 및 기술 지도를 위하여 지출한 비용</li> <li>• 생산성 향상을 위한 인력개발비용</li> <li>• 사내 기술대학 및 사내대학의 운영에 필요한 비용</li> </ul>                                                                                        |
| 조특법<br>시행령<br>제2호 아목        | 현장훈련<br>수당 등        | <ul style="list-style-type: none"> <li>• 산업수요 맞춤형 고등학교 등 재학생에 대한 고용을 목적으로 학교와 체결하고 지급하는 수당</li> <li>• 현장실습 산업체가 교육부 장관이 정하는 표준화된 운영기준을 준수하는 현장실습을 실시하고 현장실습 종료 후 이수한 대학생에게 지급한 현장실습 지원비</li> </ul>                                                                                                                                             |

출처 : 조세특례제한법 시행령 [별표 6] 요약

내국인이 지출한 연구·인력개발비용 중 신성장동력·원천기술 연구개발비에 해당하지 않는다면, 해당 기업에서 발생한 연구·인력개발비(이하 ‘일반 연구·인력개발비’라고 함)가 직전 과세사업연도에 발생한 금액을 초과한 때에는 일정비율(25%~40%)을 곱한 금액과 해당 과세사업연도 발생한 금액에 일정비율(8%~25%)을 곱한 금액 중 기업이 자의적으로 유리한 금액을 선택하여 세액공제로 적용할 수 있다. 단, 기업의 당해 과세연도 사업개시일부터 소급하여 4년

동안 신성장동력과 원천기술 연구개발을 제외한 일반연구·인력개발비용이 발생하지 않았거나, 직전 과세연도에 발생한 일반연구·개발비가 해당 과세연도 개시일에서 소급하여 4년간 발생한 비용의 연평균액보다 작은 경우라면 해당 과세연도 발생한 금액에 대하여 세액공제를 적용하여야 한다(조세특례제한법 제10조 제1항③).

<표 5>는 일반연구·인력개발비 세액공제 계산방식을 제시하였다. 일반연구·인력개발비 세액공제는 당해 과세연도와 직전 과세연도 발생한 연구·인력개발비의 차액에 기업 규모별로 공제율(8%~50%)을 곱하여 계산한 공제액과 당해 과세연도에 발생한 일반연구·인력개발비에 대해 기업 규모별로 별도의 공제율을 적용하여 계산한 공제액 중 선택 적용이 가능하다.

〈표 5〉 일반연구·인력개발비 세액공제

| 구 분                                      | 세 액 공 제                                                                                                                       |
|------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 일반<br>연구·인력개발비<br>(조세특례제한법<br>제10조 제1항①) | [세액공제=(① & ②)] 중 선택하여 적용<br>① (당기분) 해당연도 발생한 연구인력개발비×공제율 (8%~25%) <sup>5)</sup><br>② (증가분) 직전 연도 초과액×25% (중견 : 40%, 중소 : 50%) |

## 2. 조세특례제한법상 연구·인력개발비 세액공제에 대한 사전심사제도

2020년부터 실시하는 연구·인력개발비 세액공제에 대한 사전심사를 신청한 기업은 도입 첫 해인 2020년 1,547건이었으며 2021년에는 2,332건으로 전년 대비 336.7% 증가하였으나 2023년에는 2,436건으로 4.5% 증가에 불과하다(국세청 보도자료, 2023.1.30.).

조세특례제한법 및 동법 시행령에 따른 연구·인력개발비 세액공제를 적용받으려는 내국인은 세액공제를 신청하기 전 과세당국에 사전심사제도를 통해 적격성 검토에 대한 검증을 요청할 수 있다. 연구·인력개발비 세액공제의 적격성 판단은 크게 기술에 대한 적격성 판단과 비용지출에 대한 적격성 판단일 것이다. 현재 신성장동력·원천기술연구개발비 세액공제 사전심사에서 기술에 대한 적격성에 대한 검토는 한국산업기술진흥원에서, 비용에 대한 적격성 검토는 국세청 법인세과에서 담당하고 있다. 하지만 일반 연구·인력개발비 세액공제에 대한 사전심사에 대해서는 2020년 조세특례제한법 개정을 통해서 시작되었으며 기술검토와 비용검토 모두 국

5)

| 구 분                         | 공 제 율                                                                                               |
|-----------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 중소기업                        | 25%                                                                                                 |
| 중소기업 유예기간 종료 후<br>5년 이내의 기업 | ① 최초로 중소기업에 해당하지 않게 된 과세연도의 개시일부터 3년<br>이내에 끝나는 과세연도까지 : 25%<br>② 이후 과세연도부터 2년 이내에 끝나는 과세연도까지 : 10% |
| 중견기업이 위에 해당하지 않는 경우         | 8%                                                                                                  |

세청 법인세과에서 적격성 여부를 검토하게 된다. 본 연구의 사전심사제도에 대해 살펴보기 위해 신성장동력·원천기술에 대한 사전심사와 일반 연구·인력개발에 대한 사전심사를 구분하여 살펴보았다.

#### 가. 신성장동력·원천기술 세액공제 사전심사제도

사전심사제도는 기획재정부와 산업통상자원부의 공동부령으로서 내국인이 신성장동력·원천기술 연구개발비 세액공제를 신청하기 전 사전조사단에 세액공제의 적격성 여부에 대해 심사를 신청할 수 있다(조세특례제한법 시행령 제9조 제11항~제12항). 산업계, 학계, 연구계 등으로 구성된 사전조사단은 해당 기업이 제출한 신청서류를 토대로 서면 검토를 진행하며, 기술의 인정 여부 등을 결정하게 된다<그림 1>. 사전심사를 신청한 기업은 공제대상이 되는 인건비, 재료비 등의 연구개발비용과 시설 투자비를 구체적으로 제시함으로써 공제대상 비용에 대해 명확히 구분할 수 있다. 즉 사전조사단은 빈번히 발생하는 보완요청 사항, 조사 결과 불인정사항에 대한 정보를 납세자에게 제공함으로써 제도 이용에 대한 편의성과 더불어 사전심사를 통해 효율성을 높이고 나아가 납세협력비용을 줄이는 효과를 볼 수 있을 것으로 기대된다.

〈그림 1〉 신성장동력·원천기술 세액공제 사전심사 절차

|             |                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|-------------|--------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Step<br>I   | 신청서 제출<br>(신청기업<br>→<br>전담 기관) | <ul style="list-style-type: none"> <li>• 신청인 : 내국인(내국법인, 거주자)</li> <li>• 신청서류               <ul style="list-style-type: none"> <li>－연구개발 : 별지 제1호 제3호, 제4호 서식 및 그 밖의 증명서류</li> <li>－시설투자 : 별지 제2호, 제3호, 제5호 서식 및 그 밖의 증명서류</li> </ul> </li> <li>• 신청대상 : 지출·예정인 신성장동력·원천기술 연구개발비</li> <li>• 신청기한 : 법인세법 또는 소득세법에 따른 과세표준 신고 전 신청 가능</li> <li>• 공제신청 누락분               <ul style="list-style-type: none"> <li>－국세기본법에 따른 경정청구, 수정신고, 기한후신고<br/>(경정청구 등의 신청 전까지 사전심사신청 가능)</li> </ul> </li> </ul> |
| ↓           |                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| Step<br>II  | 사전조사단<br>구성<br>(전담 기관)         | <ul style="list-style-type: none"> <li>• 사전조사단의 구성 : 산업계, 학계, 연구계, 전문자격자, 5급 이상 공무원 등 16대 신산업 분야 전문가 중 3인 이상</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| ↓           |                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| Step<br>III | 사전 조사<br>(사전조사단)               | <ul style="list-style-type: none"> <li>• 서면 검토 : 신청서 및 기타 제출 자료 검토</li> <li>• 발표 및 현장실사               <ul style="list-style-type: none"> <li>－발표평가 : 신청 내용 및 보완사항 발표, 질의응답</li> <li>－현장실사 : 신청서류에 기초하여 지출 증빙 등 현장 확인</li> </ul> </li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                     |

〈그림 1〉 신성장동력·원천기술 세액공제 사전심사 절차 (계속)



|            |                        |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|------------|------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Step<br>IV | 심의위원회<br>개최<br>(전담 기관) | <ul style="list-style-type: none"> <li>• 분기별 1회               <ul style="list-style-type: none"> <li>— 심의위원회 개최(재적 위원 과반수의 출석으로 개의, 출석위원 과반수의 찬성으로 의결)</li> </ul> </li> <li>• 사전조사단               <ul style="list-style-type: none"> <li>— 종합의견서 작성 : 기술의 인정 여부 및 총인정금액 산정</li> <li>— 종합의견서 보고 (전담 기관 → 산업통상자원부)</li> <li>— 심의안건 보고 (전담 기관 → 심의위원회)</li> </ul> </li> </ul> |
|------------|------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|



|           |                        |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|-----------|------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Step<br>V | 결과 통보<br>(산업통상<br>자원부) | <ul style="list-style-type: none"> <li>• 기획재정부 및 신청기업에 심의 결과 통보               <ul style="list-style-type: none"> <li>— 의결 후 15일 이내, 신청일이 속한 달의 마지막 날로부터 6개월 이내 (자료보완 기간 제외)</li> </ul> </li> <li>• (희망 기업) 이의신청               <ul style="list-style-type: none"> <li>— 신청기업이 희망하는 경우 1회에 한하여 이의신청 가능 (심의 결과통지 후 30일 이내 신청)</li> <li>— 이의신청서 검토 후 결과 통보 (산업통상자원부 → 신청기업, 접수일로부터 45일 이내)</li> </ul> </li> </ul> |
|-----------|------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

자료 : 한국산업기술진흥원 신성장동력·원천기술 세액공제 신청 절차 정리

현재 신성장동력·원천기술 연구개발비용에서 기술적 부분의 검토를 사전 심사할 수 있는 기관은 산업통상자원부 산하 한국산업기술진흥원에 위임되었다. 사전심사단의 구성은 산업계, 학계, 연구계, 전문자격자, 5급 이상 공무원 등 16대 신산업 분야 전문가 중 3인 이상을 포함하여 구성할 수 있다. 하지만 문제는 산업이 매우 다양하며 기술은 급속도로 발전하고 있다는 것이다. 따라서 새로운 기술이 도입되는 연구 분야에 대한 기술검토 및 12개 분야 223개 신성장동력·원천기술의 적격성 여부를 판단한다는 것이 간단한 문제는 아닐 것이다.

#### 나. 사전심사의 신청대상

신성장동력·원천기술 연구개발비에 대한 사전심사제도는 조세특례제한법에 대한 세액공제를 신청하기 전 공제 요건을 미리 검토받는 제도이다. 내국인은 법인세 또는 사업소득세의 과세표준을 신고하기 전까지 사전심사를 신청할 수 있으며 외국 법인과 비거주자는 제외된다. 또한 신청 누락분이 발생한 때에는 국세기본법에 따른 경정청구, 수정신고, 기한 후 신고 전까지 사전심사를 신청할 수 있도록 하였다.

사전심사를 받고자 하는 대상 내국인은 신성장동력·원천기술 연구인력개발비 세액공제와 관련하여 해당 과세연도 중에 지출한 비용뿐만 아니라 지출 예정인 비용 및 전체 지출액 중 일

부 항목만을 세액공제 대상으로 신청할 수 있으며 금액 한도에는 제한을 두지 않고 있다. 여기서 지출 예정인 비용에 대해서는 가까운 장래에 지출할 것임을 객관적으로 증명할 수 있는 서류로 확인되는 경우를 말한다. 또한 수행하는 연구개발 활동이 조세특례제한법 제2조 제11항6)에서 규정한 연구개발의 정의인 ‘기술’의 부합 여부를 검토하여야 하며, 조세특례제한법 시행령 제9조7)에서 규정하는 ‘비용’의 범위에 대한 포함 여부를 검토하여야 한다. 사전심사의 신청대상은 일반연구·인력개발비 세액공제의 사전심사 신청대상에서도 같은 조건이 적용된다.

#### 다. 사전심사의 방법

조세특례제한법 제10조에 따른 신성장동력·원천기술 연구개발비 세액공제를 적용받고자 하는 내국인은 세액공제의 적격성 여부를 법인세 또는 소득세 과세표준 신고 전까지 사전심사제도를 통해 심사받을 수 있다. 심사요청 방법은 사업계획서 등 신성장동력·원천기술의 주요 내용을 확인할 수 있는 서류를 서면 제출하면 이에 근거하여 사실 확인 등 비대면 방식의 서면심사를 원칙으로 한다. 심사를 진행하는 과정에서 필요하다고 판단되는 경우 영상자료 등을 통한 발표, 현장 확인을 진행할 수 있다. 사전심사가 종결되면 과세 관청은 사전심사 결과통지서에 따라 결과를 서면으로 기획재정부와 납세자에게 통지하여야 한다.

한국산업기술진흥원 내에 구성된 사전조사단은 해당 기업이 제출한 서면 신청서 및 기타 제출 자료를 대상으로 검토하여 신성장동력·원천기술 연구개발비 세액공제의 적격성 여부를 검증 또는 심사하게 된다. 제출된 사업계획서를 검토하여 신성장동력·원천기술의 주요 내용, 개발과정, 진행단계, 사업화 과정 및 제품화 여부 등을 확인하여 사업의 효과를 검증한다. 또한 투입된 인건비, 재료비 및 위탁·공동 연구개발비의 적격성에 대한 검증을 함께 진행하게 되며 시설 투자비에 대한 사전심사에서는 직전 연도 연구개발 투자비용 중 원천기술에 대한 특허기술 보유 및 고용유지 여부를 확인한다. 서면 검토에서 보완사항이 필요한 경우 영상자료 등을 이용한 발표 또는 현장실사를 통한 확인을 할 수 있다.

#### 라. 심의위원회의 구성 및 운영

신성장동력·원천기술심의위원회의 구성 및 운영 등에 필요한 사항은 기획재정부와 산업통상자원부의 공동부령으로 정할 수 있다(조세특례제한법 시행령 제9조 제13호). 현재 심의위원회의 구성은 위원장을 포함하여 15명 이내의 위원으로 구성하게 되어 있으며, 신성장동력·원천기술 분야에 대한 학식과 경험이 풍부한 사람으로서 위촉하게 되어 있다.

- 6) 조세특례제한법 제2조 11 (정의) ‘연구개발’이란 과학적으로 또는 기술적으로 진전된 활동과 새로운 서비스 및 서비스 전달체계를 개발하기 위한 활동
- 7) 조세특례제한법 시행령 제9조 (연구 및 인력개발비에 대한 세액공제) ‘대통령령이 정하는 비용’이란 연구개발 및 인력개발을 위해 지출한 비용으로서 [별표 6]의 비용

위원회는 분기 1회 개최하며, 내국인이 지출한 연구개발비가 조세특례제한법 제10조에 따른 신성장·원천기술 연구개발비의 해당 여부 또는 신성장 기술의 사업화를 위한 시설의 해당 여부에 대하여 질의가 있는 경우 개최된다. 위원회는 재적 위원 과반수 출석으로 개의하고 출석위원 과반수의 찬성으로 의결된다.

#### 마. 사전심사의 심사효력

사전심사는 의무적으로 신청해야 하는 것은 아니므로 사전심사를 받지 않더라도 세액공제는 가능하다. 그러나 사전심사를 거친 후 심사 결과에 따라 세액공제를 적용하게 되면 과세표준의 신고 후 신고내용 확인, 감면의 사후관리 대상에서 제외되는 혜택이 부여된다. 또한 심사 이후 과세 관청의 세무조사 등으로 인해 심사 결과와 다르게 과세처분이 내려지더라도 심사대상 연도에 대한 과소신고 가산세는 적용 대상에서 제외된다. 신청대상 내국인이 법인세 또는 소득세의 과세표준 신고에서 국세청 사전심사의 신청 결과 통지와 다르게 연구·인력개발비 세액공제를 적용받은 경우라 할지라도 국세기본법 제48조 제1항 제2호8)에 따른 과소신고 가산세를 적용하지 않지만 신고불성실 가산세는 부과된다. 그러나 심사과정에서 부정확한 서류를 제출하였거나 사실관계의 변경, 누락 및 세금탈루 혐의가 있는 경우에는 과세신고 가산세의 적용 대상에 포함된다.

사전조사단은 신청기업이 제출한 신청서류를 서면검토 등을 통해 사전 심사한 후 심의 결과를 의결 후 15일 이내에 신청기업과 기획재정부장관에게 통보하여야 한다. 신청기업에서 심의 결과에 이의가 있는 경우 1회에 한하여 전담기관의 장을 경유하여 산업통상부 장관에게 심의를 통지한 날로부터 30일 이내 이의를 제기할 수 있으며 산업통상부 장관은 이의신청서를 접수한 날로부터 45일 이내 그 내용을 검토하여 그 결과를 통지하여야 한다. 사전심사의 심사효력, 결과통보 및 이의신청 기간은 일반연구·인력개발비 세액공제에서도 동일하게 적용된다.

### 3. 선행연구

연구개발 사전심사제도는 2020년부터 시행되었으므로 아직까지 관련 연구가 많이 수행되지는 않았다. 김학수 등(2017)은 우리나라 연구개발 세액공제의 세무행정상 문제점을 확인하였으며, 이에 대한 개선방안으로서 먼저, 연구개발의 개념에 대한 모호성을 지적하였고 적격성에 대한 일관된 해석에 필요한 가이드라인을 제시하였다. 그리고 제도의 오남용을 예방하기 위한 사전검증 노력을 강화할 필요성을 제기하였다. 즉 연구소 및 전담부서 인증제도를 진행하는 과정에 관할 세무서 공무원이 입회하는 방안과 납세자의 책임성 강화를 위해 자가진단 절차를 신고

8) 국세기본법 제48조 제1항 ② (가산세의 감면 등) 납세자가 의무를 이행하지 아니한 데에 정당한 사유가 있는 경우

서식에 도입하는 방안, 그리고 프로젝트별 연구개발의 증빙자료를 기록하고 보관하는 의무규정을 도입할 것을 제안하였다.

임성중(2020)은 국내 많은 기업들이 부설연구소 또는 연구 전담부소를 보유한 상황에서 기업 경쟁력을 향상시키는 연구·개발활동을 확대하기 위한 개선방안으로 조세특례제한법으로 규정한 일몰기한을 폐지하고 미국과 일본처럼 영구적으로 전환할 것을 제안하였다. 영구적 전환은 기업들이 불확실한 상황에서 고위험·고비용에 노출될 수 있는 장기적 연구개발 투자를 보다 적극적으로 지원하는 의사결정을 가능하게 할 수 있을 것으로 보았다.

김연화와 손혁(2021)은 연구개발 활동을 수행한 기업과 과세당국 간 조세충돌이 자주 발생하며 이러한 충돌의 대부분이 중소기업에서 발생하고 있으며, 특히 중소기업의 경우 규모에 따라 연구개발 부서 임직원의 겸직 여부가 조세쟁송의 주요 원인이 됨을 확인하였다. 따라서 인건비에 대한 요건을 완화하고 가이드라인을 제시한 후 중소기업 사전심사제도를 통해 납세협력비용을 완화할 필요가 있음을 제시하였다.

정재현(2021)은 판례분석을 통해 연구·인력개발비 세액공제의 인건비에 대한 모호성을 지적하고 납세자의 세무상 불확실성을 해소하기 위해서는 법령에 의한 명확한 가이드라인이 필요하고 세액공제의 취지에 적합한 인건비 요건에 대한 개선이 필요함을 알렸다.

김연화(2021)는 연구개발 지출의 국내 세무상 혜택을 해외제도와 비교하였다. 최근 외국의 경우 연구개발 지출이 국가의 미래 핵심역량이므로 다양한 세제지원을 확대, 수행하고 있음을 확인하였다. 하지만 우리나라의 경우 중소기업 입장에서 연구개발 세액공제의 실질적 요건을 만족하기가 어려우므로 과세관청이 연구개발 지출에 대해 자율성을 부여하고 사전심사제도의 활성화를 통해 관련 비용을 절감할 필요가 있다고 주장하였다.

선행연구를 종합하면, 해외의 경우 국가의 핵심역량을 창출하는 연구개발 지출에 대한 세제상 전폭적인 지원이 확대되고 있음을 알 수 있다. 또한 우리나라 연구·인력개발비 세액공제의 주요 문제는 연구개발 활동의 판단과 인건비에 대한 요건의 불확실성으로 인한 것이다. 따라서 사전심사제도의 정착은 이러한 연구개발 지출에 대한 세무상 불확실성을 완화하고 납세협력비용을 절감하는데 큰 도움이 될 것으로 기대한다. 우리나라에 연구·개발비 세액공제 사전심사제도가 도입된 것은 2020년부터이며 이에 대한 연구는 미흡한 상태이다. 이에 본 연구는 도입초기 사전심사제도에 대한 해외사례와 비교하여 문제점을 파악하여 좀 더 개선된 방안을 제안함으로써 납세자들의 성실신고를 지원하는데 적극 활용하게 할 것으로 기대한다.

### Ⅲ. 국내외 연구·인력개발비의 사업화 현황 및 연구개발비용 적격성 검토

#### 1. 국내 연구·인력개발비의 조세감면 및 사업화 현황

##### 가. 연구개발비용의 세액공제 현황

<표 6>은 우리나라 전체 국세 감면액 중 연구개발비 세액감면액이 차지하는 비율을 연도별로 살펴본 것이다. 2015년부터 2019년 사이 전체 국세 감면액에서 연구개발비 세액감면액이 차지하는 감면률은 약 5%에서 12% 사이이다. 세법에서 정한 세액공제·세액감면의 종류가 다양하다는 것을 고려할 때 하나의 조세감면율에서 12%를 나타낸다는 것은 상대적으로 높은 수준일 것이다. 2015년 이후 국세 감면액 총액은 점차적으로 증가하여 28조 원에서 2020년 실적은 약 53조 원에 달하는 증가세를 보이고 있으나 연구개발 조세감면률은 매년 감소하는 추세를 나타내고 있다.

<표 6> 연구개발 조세감면 현황

(단위 : 억 원, %)

| 구 분                    | 2015년<br>실적 | 2016년<br>실적 | 2017년<br>실적 | 2018년<br>실적 | 2019년<br>실적 | 2020년<br>실적 | 2021년<br>전망 | 2022년<br>전망 |
|------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| 연구개발비<br>세액감면액<br>(A)  | 32,540      | 20,945      | 25,468      | 23,798      | 23,178      | 27,357      |             |             |
| 국세감면액<br>(B)           | 281,580     | 374,436     | 396,769     | 439,533     | 495,700     | 529,357     | 559,366     | 595,208     |
| 연구개발<br>조세감면률<br>(A/B) | 11.6        | 5.6         | 6.4         | 5.4         | 4.7         | 5.1         |             |             |

출처 : 2017년-2022년도 조세지출예산서 보도자료, 기획재정부

이에 대한 원인은 두 가지 측면으로 추정할 수 있다. 첫째, 기업이 연구개발 활동을 활발하게 진행하지 못하여 연구개발비용이 발생하지 않았기 때문에 세액공제를 신청하지 않았을 수 있다. 둘째, 기업에서 연구개발 활동을 진행하여 비용은 발생하였으나 엄격한 조세특례제한법의 규정으로 인해 모든 요건을 충족하지 못하였기 때문에 세액공제를 신청하지 못했을 가능성이 있다.

한편, 우리나라 법인세 조세지출액 중 조세특례제한법 제10조(연구개발비용 세액공제)에 의한 경감비율은 단일 세액공제로서는 그 차지하는 비중이 매우 크다고 볼 수 있다. 하지만 <표 7>을 보면 2015년 연구개발비용이 차지하는 경감률은 51.0%로 절반을 차지하였으나 2016년과

2017년 30% 수준으로 높은 경감률을 나타내고 있으며 2018년 이후 경감 비율은 10% 수준으로 낮아졌다. 이는 연구개발비용 세액공제의 요건이 엄격해지고 있음을 암시한다.

〈표 7〉 법인세비용과 연구개발비용 세액공제 현황

(단위 : 억 원, %)

| 구 분                         | 2015년<br>실적 | 2016년<br>실적 | 2017년<br>실적 | 2018년<br>실적 | 2019년<br>실적 | 2020년<br>실적 |
|-----------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| 법인세 조세지출 (A)                | 63,790      | 66,264      | 72,928      | 183,188     | 177,533     | 200,629     |
| 조특법 제10조<br>연구개발비용 세액공제 (B) | 32,540      | 20,945      | 25,468      | 23,798      | 23,178      | 27,357      |
| 연구개발비용 경감률<br>(100*B/A)     | 51.0        | 31.6        | 34.9        | 13.0        | 13.1        | 13.6        |

출처 : 2017년~2022년도 조세지출예산서 보도자료, 기획재정부

〈표 8〉은 주요 연구개발비 관련 조세지원제도 감면 현황을 나타낸 것이다. 조세특례제한법 제10조에 의한 연구·인력개발비 세액공제가 매년 20,945억 원~28,850억 원으로 가장 높은 수준을 나타내고 있으며 다음으로 조세특례제한법 제11조 연구·인력개발 설비투자 세액공제가 매년 1,500억 원~2,000억 원의 조세지원이 이루어지고 있다. 즉 기업의 연구개발 활동과 관련된 국가차원의 조세지원 가운데 연구·인력개발에 대한 지원이 가장 높은 수준이며, 기업입장에서는 기업의 미래 성장동력을 위한 투자지출로서 연구·인력개발비의 지출이 상대적으로 높다는 것을 의미하는 것으로 해석된다.

〈표 8〉 주요 연구개발 조세지원제도 감면 현황

(단위 : 억 원)

| 구 분                                    | 2013년<br>실적 | 2014년<br>실적 | 2015년<br>실적 | 2016년<br>실적 | 2017년<br>실적 | 2018년<br>추정 | 2019년<br>추정 |
|----------------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| 연구·인력 개발준비금<br>손금산입<br>(조특법 제9조)       | 830         | 600         | 429         | 284         | 0           | 0           | 0           |
| 연구·인력개발비<br>세액공제<br>(조특법 제10조)         | 28,850      | 27,860      | 28,158      | 20,945      | 25,468      | 25,326      | 24,608      |
| 연구개발 관련 출연금 등의<br>과세특례<br>(조특법 제10조의2) | 20          | 15          | 8           | 9           | 9           | 6           | 5           |

〈표 8〉 주요 연구개발 조세지원제도 감면 현황 (계속)

| 구 분                                              | 2013년<br>실적 | 2014년<br>실적 | 2015년<br>실적 | 2016년<br>실적 | 2017년<br>실적 | 2018년<br>추정 | 2019년<br>추정 |
|--------------------------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| 연구·인력개발 설비투자<br>세액공제<br>(조특법 제11조)               | 1,600       | 2,012       | 1,509       | 1,461       | 1,530       | 1,282       | 1,344       |
| 기술이전 및 기술취득 등에<br>대한 과세특례<br>(조특법 제12조)          | 2           | 9           | 14          | 2           | 3           | 4           | 4           |
| 연구개발특구 입주 첨단기술기업<br>세액감면<br>(조특법 제12조의2)         | 118         | 70          | 41          | 33          | 40          | 53          | 55          |
| 기술혁신형 합병·주식취득에<br>대한 세액감면<br>(조특법 제12조의3,4)      | 0           | 0           | 23          | 24          | 0           | 0           | 0           |
| 중소기업 창업투자회사 등의<br>주식양도차익 등에 대한 비과세<br>(조특법 제13조) | 16          | 4           | 14          | 14          | 0           | 0           | 0           |
| 중소기업 창업투자조합<br>출자 등에 대한 소득공제<br>(조특법 제16조)       | 13          | 22          | 60          | 146         | 0           | 0           | 0           |
| 외국인기술자<br>소득세 감면<br>(조특법 제18조)                   | 218         | 211         | 188         | 133         | 57          | 33          | 35          |
| 외국인근로자에 대한<br>과세특례<br>(조특법 제18조)                 | 2,658       | 1,628       | 1,423       | 1,215       | 0           | 0           | 0           |
| 기술도입대가<br>조세면제<br>(조특법 제121조의6)                  | 14          | 9           | 0           | 0           | 0           | 0           | 0           |
| 그 밖의 연구·인력<br>개발비 세액공제                           | 644         | 653         | 673         | 710         | 2,407       | 2,391       | 2,809       |
| 합 계                                              | 34,983      | 33,093      | 32,540      | 24,976      | 29,514      | 29,095      | 28,860      |

자료 : 한국산업기술진흥협회, 2018 산업기술백서

기술은 성장의 내생변수로 취급되며 기술혁신에 의한 규모에 대한 수익체증(Increasing Return to Scale : IRS)을 통하여 지속적 성장을 할 수 있다고 주장하기도 한다(Romer 1986). 또한 기업

의 연구개발 활동은 비용 측면에서 미래의 불확실성이 잠재되어 있으며, 기업 가치에 긍정적 영향을 가져올 수 있는 요인이다(Lev and Gu 2018). 특히 우리나라 연구개발 조세지원 제도는 기업의 연구개발 투자지출의 규모에 직접적인 영향을 준다. 박재환 등(2013)은 조세지원을 확대 또는 축소하는 경우 연구개발 투자 규모도 함께 증가 또는 감소함을 확인했다. 이러한 관점에서 정부가 단기적 관점에서 세수 확보만 고려할 것이 아니라 장기적 관점에서 고려할 필요가 있다. 예를 들어, 연구개발 관련 조세지원 정책을 조세특례제한법이 아닌 영구적 항목으로 운영하여 지속적인 성장과 국가경쟁력 확보를 위해 적극적으로 운영할 필요가 있다.

#### 나. 기업의 연구개발에 대한 사업화 진행 정도

<표 9>를 보면 기업의 규모별 연구개발에 대한 사업화 진행 정도를 살펴보면 전체적으로 중소기업이 대기업과 중견기업보다 사업화 진행 정도가 전반적으로 앞선다는 것을 알 수 있다. 기술보유자의 직접사업화에 대해 창업과 기존사업에 대한 상품화 및 공정개선에 대한 사업화로 나누어 기업규모별로 살펴보면 대기업이 3.8%(761개/19,918개), 중견기업이 2.4%(473개/19,918개)인 반면 중소기업은 93.8%(18,684개/19,918개)로서 기술보유자에 의한 연구개발진행이 직접 사업화로 이어지는 경우가 높게 나타나고 있다. 이는 기술이전에서도 유사한 결과를 보이고 있다.

이러한 결과는 중소기업의 연구개발 지원 및 활성화를 도모할 수 있는 세제지원 등의 국가적 지원을 통해 기업의 성장을 도모할 수 있도록 유도하고 사업화를 통한 경제성장을 활성화함으로써 기업소득이 다시 환류될 수 있도록 적극적 지원이 필요함을 암시한다.

〈표 9〉 기업 규모별 사업화 진행 현황

(단위 : 건수, %)

| 구 분   | 기술보유자의 직접 사업화   |                    |                   | 기술이전           |                 |                 | TOTAL              |
|-------|-----------------|--------------------|-------------------|----------------|-----------------|-----------------|--------------------|
|       | 창업              | 기존 기업<br>상품화       | 기존 기업<br>공정개선     | 창업             | 기존 기업<br>상품화    | 기존 기업<br>공정개선   |                    |
| 대기업   | 22<br>(4.1%)    | 726<br>(4.1%)      | 13<br>(0.7%)      | —              | 15<br>(5.4%)    | 7<br>(5.4%)     | 783<br>(100.0%)    |
| 중견기업  | 15<br>(2.8%)    | 429<br>(2.4%)      | 29<br>(1.7%)      | 3<br>(8.6%)    | 7<br>(2.5%)     | 2<br>(1.6%)     | 485<br>(100.0%)    |
| 중소기업  | 502<br>(93.1%)  | 16,522<br>(93.5%)  | 1,660<br>(97.5%)  | 32<br>(91.4%)  | 256<br>(92.1%)  | 120<br>(93.0%)  | 19,092<br>(100.0%) |
| TOTAL | 539<br>(100.0%) | 17,677<br>(100.0%) | 1,702<br>(100.0%) | 35<br>(100.0%) | 278<br>(100.0%) | 129<br>(100.0%) | 20,360<br>(100.0%) |

자료 : 과학기술정보통신부, 2017년도 국가연구개발사업 성과분석 보고서 (2019.2)

## 2. 주요국의 연구개발비 사전심사 및 적격성 검토

### 가. 캐나다

캐나다는 SR&ED(Scientific Research and Experimental Development)와 관련된 활동 지출에 대하여 조세지원제도를 두고 있으며 연구개발비용 공제<sup>9)</sup>와 연구개발비 세액공제<sup>10)</sup>로 구분할 수 있다. 납세자가 SR&ED 조세지원제도를 적용받기 위해서는 적격 SR&ED 활동요건을 충족해야 하며 적격 SR&ED 비용에 해당해야 한다. 캐나다 과세관청은 납세자의 연구 및 실험개발 관련 활동의 적격성을 판단하기 위해 사전적 관리제도로서 최초 신고 납세자 지원제도(First-Time Claimant Service), 담당 책임제(Account Executive Service)제도, Pre-Claim Review(PCR) 제도를 도입하여 지원하고 있으며 과세관청은 납세자가 세액공제를 신청하기 전 SR&ED 세액공제 대상의 적격성을 검토할 수 있는 사전적 검증제도를 시행하고 있다.

먼저 최초 신고 납세자 지원제도는 납세자가 SR&ED 비용공제 또는 세액공제를 최초 공제받고자 하는 경우 과세관청이 공제에 대한 신청 절차, 내용 등을 안내하거나, 사업장을 방문하여 안내하는 등을 통해 지원함으로써 납세자를 지원하는 제도를 말한다. 또한 담당 책임제 제도는 납세자의 임의 선택사항으로, SR&ED 조세지원 대상 납세자는 과세관청으로부터 담당자를 지정받고, 지정받은 담당자로부터 비용 및 세액공제와 관련된 교육, 연구개발비의 확인, 구비서류의 준비 등 SR&ED 조세지원과 관련한 전반적인 내용을 지속적으로 도움을 요청할 수 있다.

한편, Pre-Claim Review(PCR) 제도는 2016년 8월 세법개정을 통해 도입하였다. PCR 제도는 검토 결과에 대해 법적 효력이 보장되고 대기업을 대상으로 하며 일정 PCR 요건을 충족하는 경우 신청할 수 있다(김학수 2019). 즉 PCR 신청기업은 다음의 요건을 충족하는 경우 사전적으로 SR&ED에 대해 적격성 여부를 심사하여 줄 것을 과세관청에 신청할 수 있다.

- 캐나다에 설립된 법인사업체
- 현재 진행 중인 연구개발 행위가 공식적인 불복절차, 소송에 연계되지 말 것
- 현재 사후검증 진행과정 중 과거 연구개발세액공제 신청건수가 1건을 초과하지 말 것
- 과거 PCR, First-Time Claimant Advisory Service 및 통상적인 사후검증 이력이 있을 것
- 해당 과세연도에 신청할 세액공제 대상 프로젝트는 20개 미만일 것

### 나. 미국

미국의 연구개발 활동에 대한 조세지원 제도는 우리나라와 유사한 세액공제제도를 두고 있다.

9) Section 37 : 연구 및 실험개발과 관련된 경상비용, 자본적 지출로 구성된 적격 지출은 과세소득에서 비용공제(deduction) 할 수 있다.

10) Section 127(5)에 의해 당해연도 발생한 적격 연구 및 실험개발과 관련 지출액은 세액공제 할 수 있다.

대표적 조세지원 제도로는 연구개발비용 공제(IRC Sec. 174)와 연구개발비 세액공제(IRC Sec. 41)의 두 가지로 구분할 수 있다. 비용 또는 세액공제 대상이 되는 연구개발비는 사업에서 발생하는 실험과 연구 관련 비용을 의미하는 것이며, 제품을 개발하거나 개선하기 위한 불확실성을 제거하기 위한 정보발견을 위해 사용되는 지출로서 비용이 발생한 해당연도에 즉시 소득에서 공제할 수 있고 또는 이연하여 상각할 수 있는 선택적 적용이 가능하다. 기업이 세액공제를 선택하게 된다면 적격 연구개발(Qualified Research)의 개념을 충족해야 하며, 요건이 충족된 적격 연구개발비용은 세액공제의 대상이 된다. 연구개발 활동과 관련된 비용공제 또는 세액공제를 적용받은 납세자는 기록된 회계장부, 적격 연구개발 활동을 하였다는 것을 입증할 수 있는 기업의 행정·운영업무와 관련된 사실을 기록한 내용, 비용지출을 입증할 수 있는 증빙자료 등을 함께 보관할 의무가 있다.

미국 과세당국은 연구개발 활동의 적격성 검증을 위한 세무조사를 부정기적으로 실시하며, 이에 대해 납세자는 수행한 연구개발 활동에 대해 기록된 회계장부에 근거하여 비용과 연구 활동 간의 연관성 및 적격 지출을 입증해야 한다. 한편 연구개발 활동에 대한 세액공제를 적용받은 납세자는 IRS와 연구개발비 세액공제 기록 유지약정(RCRA : Research Credit Recordkeeping Agreements)을 체결할 수 있는데, 중소기업은 제외된다. 이는 세무조사시 과세당국이 과다한 자원과 인력투입에서 발생하는 손실을 최소화하고 납세자의 입증책임을 경감하고자 하는 선택적 약정에 해당한다. 즉 연구개발 세액공제의 입증을 위해 납세자에게 반드시 요구되는 자료의 형식과 분량을 지정함으로써, 미국 과세당국은 RCRA의 요건을 충족하는 경우 납세자가 Section 600의 기록유지 의무를 충족하였다고 판단한다.

미국은 연구개발 활동에 투입된 종업원 인건비에 대하여 적격서비스(Qualified services)를 이행하는 종업원에게 지출되는 임금으로 정의한다. 즉 해당 종업원이 수행한 모든 활동은 연구개발 활동으로써 적격 연구개발비용에 해당하므로 종업원이 적격활동과 비적격활동을 동시에 수행한 상태라면 적격활동에 해당하는 인건비에 배분된 금액만을 적격 연구개발 활동 관련 비용으로 판단하게 된다. 다만 세액공제의 오남용을 방지하기 위해, 서면 분석 또는 세무조사 등에서 납세자가 부당하게 세액공제를 적용받은 사실이 확인되는 경우 75%의 무거운 징벌적 가산세를 부과하고 있다. 세액공제 적용 후 세무조사에서 납세자는 의무적으로 정보자료 요청서(Mandatory Information Document Request)를 작성·제출해야 하며 여기에는 세액공제 관련 내용이 포함되므로 과세당국은 세액공제의 적격성 여부를 담당조사관과 기술자문팀(Research Credit Technical Advisors Team : RCTA)의 기술 자문관이 함께 검토하여 결정하게 된다.

#### 다. 프랑스

프랑스는 OECD 국가 가운데 중소기업의 연구개발 활동에 대한 국가 차원의 조세지원을 최고 수준으로 지원하는 나라이다(임성종 2020). 대표적인 조세혜택 제도에는 연구개발 세

액공제(CIR : Crédit d'impôt Recherche)와 중소기업 이노베이션 세액공제(CII : Crédit d'impôt Innovation)가 있으며 세법상 적격 연구개발비용이 발생하면 기업규모, 업종, 국적과 무관하게 상한 없이 30%의 기본공제 세율을 적용한다.

프랑스는 적격 연구 활동의 범위를 크게 기초연구, 응용연구, 발전연구의 세 가지로 구분하며, 일반적으로 모든 연구개발을 위해 지출한 비용을 제한 없이 세액공제의 범위에 포함시키고 있다.<sup>11)</sup> 특히 기업의 연구개발 활동에서 발생한 비용이 적격 연구개발비용에 해당하는가를 확인할 수 있는 사전조회 제도를 납세자들이 적극적으로 이용할 수 있도록 권장하고 있다. 과거 연구개발 활동에 대한 사전조회 제도는 연구개발 개시 전에만 가능했으나 세법개정을 통해 신고서 제출기한 6개월 전까지 이용할 수 있도록 하였다.

## 라. 영국

영국에서는 연구개발비 조세지원제도를 연구개발 활동에서 발생한 비용을 납세자의 소득에서 공제하는 방식과 세액공제방식 중 하나를 선택하여 공제할 수 있으며, 중소기업제도(SME Scheme)와 대기업제도(Large Company Scheme)로 구분된다. 조세지원 대상 연구개발 활동은 과학적, 기술적 불확실성을 해소하기 위한 전적인 지식 및 능력의 발전을 위한 활동으로 정의할 수 있으며 조세지원의 대상 연구개발비용이 되기 위해서는 적격성을 갖추어야 하며 적격한 연구개발비용은 일반적으로 인정된 회계기준(GAAP)에 따라 연구개발비용을 처리하여야 한다. 연구개발비용에 대해 세액공제를 신청한 기업은 연구개발 활동에 대한 기술검토 보고서(technical narrative report)와 재무계산서(financial calculation report)를 법인세 과세표준 신고서와 함께 제출해야 한다. 기술검토 보고서의 경우 별도의 양식은 없으며 기술적 관점에서 프로젝트의 기능, 과제 등을 서술하여 활동에 포함된 불확실성(uncertainty)을 평가받는데 활용된다. 재무계산서는 GAAP에 근거한 회계장부에 기초하여 발생한 연구개발비용에 대하여 각 프로젝트별로 작성하여야 한다(김학수 등 2017).

한편, 영국의 과세당국은 기업의 연구개발 활동에 대한 조세지원 제도와 관련하여 납세자를 지원함으로써 납세순응비용을 낮추기 위해 노력하고 있다. 이에 대한 방안으로서 1년에 2회씩 기업 관계자와 세무대리인으로 구성된 연구개발 자문위원회를 개최하여 연구개발비 활동 조세지원 제도에 대한 애로사항을 청취하고 제도를 개선할 수 있도록 노력하고 있다. 또한 영국은 국세청 웹사이트에 관련 제도에 대해 충실한 설명을 제공하고 있으며 법인세 및 소득세 신고기간 동안 연구개발세액공제도 전용 콜센터 또는 전용 창구를 개설하여 능동적 행정서비스를 제공함으로써 납세자와 신뢰를 구축하고 있다(김연화 2021).

11) 단, 연구 과정에 소비되는 재료비에 대해서는 적격 연구개발비용에 포함하지 않는다.

## IV. 조세특례제한법상 연구개발 지출 사전심사제도의 개선방안

### 1. 사전심사제도 신청기한의 조정

조세특례제한법 적용에 따른 연구·인력개발비 세액공제에 대한 사전심사를 신청할 수 있는 기한은 법인세 또는 소득세의 과세표준을 신고하기 전까지이며 세액공제 신청 누락분에 대해서는 국세기본법에 따른 경정청구, 수정신고 및 기한후신고 전까지 추가적 사전심사제도를 이용할 수 있다(연구·인력개발비 사전심사 사무처리 규정 제10조). 하지만 우리나라 다수의 법인사업자는 12월 말 결산법인이므로 3월에 법인세 신고가 집중되며 개인사업자의 소득세 신고기한은 5월 31일이므로 사전심사 신청도 법인세와 소득세의 신고 시기에 집중될 가능성이 있다. 한편 국세청은 보도 자료를 통해 ‘특별한 사유가 없는 한 2주 이내 처리 예정이며, 법인세 신고기한인 3월에 신청이 집중되어 불가피하게 지연될 수 있다. 또한 신청기한까지 처리되지 않거나, 공제 받지 못한 신청인의 경우에 대해 심사 결과에 따라 경정청구를 안내하여 신청인의 불편을 최소화할 예정이다’라고 밝혔다(2021.2.18. 국세청 보도자료).

여기에 ‘신고하기 전까지’라고 정해놓은 것은 논란의 여지가 있을 것이다. 예를 들어 12월 말 법인의 법인세의 법정 신고기한은 과세기간 종료일로부터 3개월이 경과되는 다음연도 3월 31일이 된다.

- 12월말 법인사업자의 법인세 과세표준 확정 신고기한 : 다음연도 3월 31일
- 12월말 법인사업자의 연구·인력개발비 세액공제의 사전심사 신청기한 : 다음해 3월 31일까지 (신고하기 전까지)
- 연구·인력개발비 세액공제 사전심사에 대한 통지 : 다음해 4월 15일 (신청일로부터 15일 이내)

이 경우 납세자가 연구·인력개발비 세액공제에 대한 사전심사를 법인세를 신고하기 전인 3월 31일에 신청하였다면 과세당국이 법인세 신고기한 내에 연구·인력개발비 세액공제의 적격성을 판단하여 통지한다는 것은 현실적으로 불가능할 것이다. 연구개발 활동은 과정이나 개념이 복잡하고 법 적용의 모호함으로 인해 논란이 되어왔고 빠르게 변화하는 새로운 기술로 인해 사실상 기술검토 부분에 대한 판정이 단기간 내에 이루어지기 어려울 것이다.

따라서 본 연구는 사전심사제도 신청기한에 대해 다음과 같이 제언하고자 한다. 첫째, 사전심사제도의 신청기한을 과세기간 종료일로부터 1개월 또는 2개월 후로 정하여 납세자의 조세산출 비용에 대한 부담을 줄이고 과세당국 입장에서 혼란을 줄일 수 있을 것이다. 즉 사전심사제도의 도입 취지를 살리기 위해 과세당국은 사전심사제도 신청기한의 연장을 고려할 필요가 있으며 신고기한에 대한 좀 더 명확한 규정이 필요할 것이다. 둘째, 국세기본법에 근거한 수정신고, 경

정청구, 기한후신고에서 세액공제를 적용받는 경우 사전심사의 신청은 별도의 규정을 통해 신청할 수 있도록 정하는 것이 타당할 것이다.

## 2. 과소신고가산세 일정 비율 감면 및 징벌적 가산세 신설

연구개발 활동은 새로운 기술도입과 발전으로 인해 이에 대한 검토에는 많은 시간과 노력이 필요하다. 따라서 도입 초기에는 기업에서 세법에 정한 기한(법인세 또는 소득세 신고 전까지) 내에 사전심사를 신청하였으나 과세당국이 전문 인력의 부족 등으로 인하여 과세표준 신고기한 내에 기술검토, 비용검토 등 세액공제의 적격성 심사를 마치지 못하는 경우가 발생할 수 있다. 사전심사제도는 사전적 임의제도로써 강제성이 없는 제도이기 때문에 신청하지 않고 세액공제를 적용하여도 신고불성실 가산세 등의 징벌적 처분은 없는 제도이다. 그러나 기업은 사전심사제도를 통해 세액공제에 대한 불확실성을 제거하기 위한 목적이 포함되어 있지만, 법인세 또는 소득세의 과세표준 신고기한 내에 통지를 받지 못한 상태에서 세액공제를 신청할 가능성이 존재한다. 이 경우 기업은 연구·인력개발비 세액공제 대상 비용에 대해 사전심사를 신청하여 세무상 불확실성을 해소하고자 하였다. 하지만 과세표준 신고기한까지 과세당국으로부터 통지를 받지 못하고 법인세 결정세액에서 세액공제를 신청한 경우라면 수정신고에서 과소신고가산세의 일정 비율을 감면하는 것을 고려할 필요가 있다. 이와 같은 감면규정이 없다면 납세자는 사전심사를 신청하였음에도 불구하고 과소신고가산세로 인해 연구개발비에 대한 세액공제의 신청에 대해 혼란이 발생할 수 있으므로 가산세에 대한 명확한 규정을 두는 것이 필요하다.

한편, 연구개발 활동은 장기적 측면에서 기업의 가치를 상승시키고 미래의 경영성과를 증진시켜 세수확보에 도움이 될 수 있으나 조세회피 목적으로 연구개발 활동을 악용할 수 있다. 따라서 우리나라 과세당국도 미국처럼 징벌적 가산세를 신설하여 조세회피 목적의 연구개발 활동을 사전적으로 차단하는 방법도 고려해야 할 것이다.

## 3. 심사위원회의 및 심의위원회의 구성에 대한 제언

신성장동력·원천기술 연구개발비 세액공제에 대한 사전심사에서 기술검토는 한국산업기술진흥원에서 사전조사단을 구성하여 진행하며 비용검토는 국세청 법인세과에서 검토한다. 일반 연구·인력개발비 세액공제 사전심사의 기술과 비용검토에 대한 모든 업무 운영 및 집행은 국세청 법인세과에서 담당한다.

신성장동력·원천기술 연구개발비 세액공제 사전 심사업무는 한국산업기술진흥원에서 사전조사단을 구성하여 검토하며 심의위원회는 위원장을 포함하여 15명 이내로 구성되어 분기별 1회 개최할 수 있다. 일반연구·인력개발비 세액공제 사전 심사업무의 총괄은 국세청 법인세과에서 총괄하여 담당하며, 국세청 법인세과에서는 연구개발 관련 전문가를 심사위원으로 위촉할 수

있다. 심사위원은 사전조사 담당 공무원과 함께 일반연구·인력개발비 사전심사 업무에 참여할 수 있으며 심사위원의 위촉에 신성장동력·원천기술 전담 기관 심사위원과 함께 협조할 수 있다(연구·인력개발비 사전심사 사무처리규정).

해외 사례로 캐나다 제도를 살펴보면 전체 500명 정도의 기술·재무(비용) 조사관이 자문 인력으로 활동하고 있으며 기술조사관 1명과 재무조사관 1명이 하나의 팀으로 구성하여 연구개발 비용에 대하여 기술과 비용의 적격성을 검토한다. 그리고 기술조사관을 국세청 정규직 공무원의 이공계 석사 수준의 학력을 요구하여 전문성을 확보하였고 지속적인 전문성 확보를 위해 주기적인 교육이 진행된다.

현재 연구·인력개발비에 대한 사전심사제도는 납세자와 과세당국 사에 상호 견해 차이로 인해 발생하는 불확실성의 문제를 해결하기 위한 방안에서 납세자에게 서비스를 제공하겠다는 취지에서 출발하였다. 국세청에서는 본청을 비롯한 각 지방국세청에 R&D 전담팀을 신설하여 일반기업과 중소기업으로 구분하여 심사업무를 진행하는 심사청을 구성하였으나 문제는 이를 검토하는 전문성에 있을 것이다. 4차 산업혁명 시대를 지나 기술의 개발은 빠르게 변화하고 있고 기업의 기술개발도 급속히 발전하고 있다. 이에 대한 적격성을 검토하는 심사위원은 무엇보다 전문성을 갖추어야 할 것이므로 이공계 출신의 자격요건을 충족하는 전문가로부터 기술 및 비용에 대한 검토를 담당하게 하는 것이 합당할 것이다.

예를 들어, 국세청 조직 내에는 주류면허지원센터가 별도로 조직되어 주류에 대한 업무가 특화되어 전문성을 갖추고 있다. 특히 분석 감정팀에서는 주류의 원료를 분석하고 감정 및 연구하며 가짜 주류를 분석하는 등 전문가로서의 업무를 수행하고 있으며, 기술지원팀에서는 주류에 대한 품질검사 등 전문적 업무를 다양하게 수행하고 있다. 마찬가지로 연구·인력개발비의 기술 검토에도 이처럼 전문성을 갖춘 인력이 필요하다. 즉 국세청(관할세무서 또는 지방국세청)내에 이공계 석사수준 또는 산업계의 기술적 전문성을 가진 기술조사관을 국세청 정규직 공무원으로 심사위원을 구성함으로써 일반연구·개발비 세액공제의 기술과 비용의 심사뿐만 아니라 신성장동력·원천기술 연구개발에 대한 사전심사에서 비용을 포함한 기술검토가 함께 진행될 수 있을 것이다.

연구개발 활동의 경우 기술의 발전이 급속히 빠르게 진전하므로 연구·인력개발비 사전심사를 통해 세액공제의 사후감면, 과소신고 가산세 감면 등의 혜택을 부여한다는 측면에서 전문성을 갖춘 심사위원 검토는 매우 중요하다고 판단된다.

#### 4. 연구·인력개발비용에 개념에 대한 명확한 제시의 필요성

2020년 도입되어 2021년 처음 적용되는 연구·인력개발비 세액공제에 대한 사전심사제도는 내국인이 법인세 또는 소득세 신고에 대한 세액공제를 신청하기 이전 과세당국에 세액공제 대상 연구개발비용의 적격성 여부를 납세자가 요청하는 경우 과세당국이 심사하여 주는 사전적

임의심사제도이다. 사전심사제도가 도입되기 이전까지 내국인은 법인세 또는 소득세에 대한 세액공제를 적용하고 난 이후 세무조사 등을 통해 사후 검증의 형태로 적격성 여부를 검증하였다. 특히 우리나라 연구개발비의 조세지원 제도는 세무 행정상의 문제점으로 사후관리가 충분히 이루어지지 않고 있었으며, 사후 검증의 강화를 위한 대안이 필요하다는 요구가 제시되었다(김학수 등 2017).

기존 선행연구를 살펴보면, 연구개발비 세액공제는 기업의 투자확대에 효과가 있음이 확인되었다(문점식 등 2009 ; 박성욱 등 2014 ; 하준경 2018). 하지만 연구개발비용 개념에 대한 모호함과 과세당국의 명확한 설명 부족 등으로 인해 다수의 조세쟁송이 발생하였다(김연화 2021). 따라서 이러한 문제점들을 보완하기 위한 방안으로 납세자와 과세당국 간 의견 차이를 줄이고 연구·인력개발비용 세액공제의 불확실성에 대해 과세당국이 사전에 의견을 제시해 줌으로써 납세비용을 완화하려는 취지로 사전심사제도를 도입한 것이다.

지금까지 세액공제의 대상이 되는 연구개발비용은 개념의 혼동으로 인해 논란이 되어 왔으며 이로 인해 납세협력비용이 발생하였다(김연화 2021). 대법원 판례들을 살펴보다라도 세액공제 대상 비용의 해당 여부와 관련된 사항들이 다수 포함되어 있으며 특히 우리나라 연구·인력개발비용 중 인건비는 세액공제의 범위, 조건, 개념 등이 불명확하여 많은 논란의 중심에 있다(김연화와 손혁 2021).<sup>12)</sup> 따라서 법적 강제성이 없는 사전심사제도를 납세자가 적극적으로 활용하도록 유도하고, 납세자가 사전심사제도를 통해 연구개발비의 개념, 세액공제 대상 범위, 조건 등에 대해 불확실성을 해소할 수 있다는 신뢰가 필요할 것이다. 이를 위해 콘텐츠 제작을 활용하여 개념을 명확하게 설명하는 과세당국의 노력도 중요할 것이다. 또한 언제나 접근이 가능하도록 안내 책자를 제작하여 배포하는 것은 좋은 방법일 것이다.

중요한 점은 기업에서 지출되는 연구개발 활동과 관련된 비용은 업태·종목 등에 따라 다양하게 발생하게 되며 특성에 따라 달리 분류될 수 있다. 따라서 업태·종목별 표준 사례 등을 활용하는 방안을 고려할 필요가 있으며 영국의 사례처럼 특정 기간(예를 들면 : 법인세 또는 소득세 신고 기간)에 전용 콜센터 또는 전용 창구를 개설하는 방법도 하나의 방법이 될 것이다.

## V. 결 론

기업에게 연구개발비용의 지출은 장기적 수익창출과 성장의 원동력이 되기 위한 투자라는 측

12) 납세자들은 과세관청이 연구개발비용의 개념에 대한 명확한 설명을 해주기를 바라고 있었으며(82.9%), 관련 개념을 명확히 이해할 수 있도록 온라인 콘텐츠를 제작하여 활용하는 방법, 안내 책자를 제작하여 교부하는 방법 등을 통해 좀 더 명확하고 쉽게 개념을 이해할 수 있도록 요구하고 있었다(김학수 2019).

면에서 중요한 지출항목이다. 특히 4차 산업혁명시대에 기업과 국가가 글로벌 경쟁우위에 서기 위한 연구개발 활동은 어느 때보다 중요한 부분이다. 따라서 세계 각국은 기업의 연구개발 활동에 대해 다방면으로 지원하고 있다. 우리나라도 기업에서 지출한 연구개발비에 대하여 조세특례제한법으로서 신성장동력·원천기술 연구개발비 세액공제와 이에 해당하지 않는 경우 일반연구·인력개발비 세액공제로 구분하여 내국인의 법인세 또는 소득세에서 공제하는 조세지원제도를 두고 있다. 문제는 우리나라 조세특례제한법의 규정에 따른 세액공제는 그 규모의 측면에서 조세혜택은 크지만, 요건을 갖추는 것이 매우 복잡하여 과세당국과 납세자 사이 견해 차이가 발생한다는 것이다. 이를 해소하기 위해 과세당국은 연구·인력개발비 세액공제에 대한 사전심사제도를 도입하였다.

사전심사제도는 연구·인력개발비 세액공제를 신청하려는 내국인이 세액공제를 적용하기 전 미리 연구·인력개발비용의 적격성 여부를 과세당국으로부터 검토받음으로써 납세자에게 초과세액공제로 인한 과소신고가산세, 이의신청, 조세소송 등의 문제 등을 줄이고자 하는 취지일 것이다. 하지만 제도의 시행초기이므로 본 연구는 다음과 같은 개선방안을 제시하였다. 첫째, 현행 연구·인력개발비용의 사전심사제도의 신청기한이 법인세 및 소득세 과세표준 신고기한과 동일하므로 납세자의 사전신고에 대한 부담을 완화하고 과세당국 업무처리의 효율성을 제고하기 위해 과세기간 종료일 이후 사전신고 기한을 별도로 정하고 국세기본법에 근거한 수정신고, 경정청구, 기한후신고에서 세액공제를 적용받는 경우 연구·인력개발비용의 사전심사의 신청은 별도의 규정을 통해 신청할 수 있도록 정한다. 둘째, 기업이 세법에 정한 기한 내 사전심사를 신청하였으나 과세당국이 전문인력의 부족 등으로 인하여 과세표준 신고기한 내에 기술검토 등 세액공제의 적격성에 대한 기한 내 심사를 마치지 못할 수 있다. 이 경우 과소신고가산세 적용을 일정 비율로 감면하며 조세회피를 위한 악의적 연구개발 활동의 수행에 대해 징벌적 가산세를 부과한다. 셋째, 연구·인력개발비의 기술검토에 대한 사전심사를 위해 과세당국은 상당한 전문성을 갖춘 내부, 외부 심사위원을 양성할 필요가 있다. 마지막으로 연구·인력개발비용 개념에 대해 납세자와 과세당국 간 해석의 차이를 완화하기 위해 인적비용 등 정교한 가이드라인을 제시하고 납세자를 위한 전용 창구를 개설하는 것을 고려할 필요가 있다.

본 연구는 연구인력·개발비 세액공제의 사전심사제도 도입에 대하여 해외의 사례를 바탕으로 개선사항을 제시함으로써 제도의 조기 정착에 기여했다는 점에서 공헌점이 있다. 즉 본 연구를 통해 해외의 연구개발 활동에 대한 사전 적격성 검토방식과 사전심사제도를 다각도로 살펴봄으로써 사전심사제도의 개선점을 제시하였다. 또한 본 연구를 통해 관련 제도에 대한 과세체계를 정비할 수 있고 나아가 연구개발 활동으로 인한 관련 납세협력비용을 완화하는데 도움이 될 것이다.

## 참고문헌

- 국세청. “연도별 통계연보”. <https://hometax.go.kr>.
- 국세청. “국세법령정보”. <https://hometax.go.kr>.
- 국세청. “보도자료”. 2021.2.18.
- 국회에산처. 2021. “대한민국 조세”.
- 기획재정부. “2017년-2022년도 조세지출예산서 보도자료”.
- 기획재정부. “2016년-2018년 대한민국 조세지원예산서”.
- 김연화. 2021. “연구개발비 지출의 세무상 혜택에 대한 국내외 비교 연구”. 로고스경영연구 제19권 제4호 : 120-137.
- 김연화 · 손혁. 2021. “조세특례제한법상 연구 · 인력개발비 세액공제 지원제도의 개선방안 : 인건비의 조세지원 대상여부를 중심으로”. 세무와회계저널 제22권 제4호 : 31-65.
- 김학수 · 원종학 · 김빛마로. 2017. “R&D 조세지원 제도의 세무 행정 개선방안”. 한국조세재정연구원.
- 김학수. 2019. “R&D 비용 세액공제 사전심사제도 도입방안 연구”. 한국조세재정연구원.
- 문점식 · 김정현 · 고재균. 2009. “연구개발비세액공제제도 개선방안에 관한 연구”. 조세연구 제9권 제2호 : 119-176.
- 박성욱 · 나형중 · 윤성만 · 윤은하. 2014. “연구개발 분야의 세제혜택 현황과 개선방안”. 세무학연구 제31권 제4호 : 35-62.
- 박재환 · 오광욱 · 정규인. 2013. “주요 연구개발 관련 조세지원 제도에 대한 유효성 검토”. 회계저널 제22권 제1호 : 233-265.
- 석근영 · 한상영. 2015. “주요국 연구개발 세제지원 현황”. 한국산업기술진흥협회.
- 손원익 · 송은경 · 박수진. 2012. “주요국의 연구개발(R&D) 조세지원 대상 비용조사”. 한국조세재정연구원.
- 임성중. 2020. “연구개발 조세지원제도의 개선방안-연구 · 인력개발비 세액공제제도를 중심으로”. 아태비즈니스연구 제11권 제3호 : 169-184.
- 정재현. 2021. “판례분석을 통한 연구 · 인력개발비 세액공제 대상 인건비에 관한 연구”. 조세연구 제21권 제3호 : 105-126.
- 하준경. 2018. “연구개발비 세액공제 제도의 유인 효과 분석 : 대기업과 중소기업 간 혜택 배분에 대한 합의”. 사회과학연구 제25권 제1호 : 234-256.
- 한국산업기술진흥협회. 2018. 산업기술백서.
- 한국산업기술진흥협회 <https://koita.or.kr>
- 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.
- Romer. P. M. 1986. Increasing Returns and Long-Run Growth. *The Journal of Political Economy* 94(5) : 1002-1037.

# Improvement Plan for Pre-screening System for Tax Credit for Research and Human Resource Development Expenses under the Restriction of Special Taxation Act

Youn-Hwa Kim\* · Hyuk Shawn\*\*

## 〈Abstract〉

As research and development(R&D) activities are a necessary element for creating added value and economic growth, each country is strengthening support for R&D activities. Korea also has a tax credit system for R&D activities under the Restriction of Special Taxation Act, but companies have difficulty meeting the actual requirements. For example, tax disputes between taxpayers and tax authorities regarding human costs of the R&D department continued to occur. Therefore, the tax authorities introduce a pre-screening system for tax credits for research and human resources development expenses from 2020. It is intended to enable companies to concentrate on research and human resource development activities by resolving the uncertainty of the relevant tax credit and increasing the tax reduction effect. This study examines the contents of the research and human resource development cost tax credit and preliminary examination system, confirms the overseas R&D pre-screening system, and proposes a plan to improve the pre-screening system. The improvement plan for the pre-screening system for R&D expenses proposed by this study is as follows. First, since the application deadline for the current pre-screening system is before the tax base return deadline, a certain deadline should be set after the end of the tax period in order to reduce the taxpayer's burden of reporting and improve the efficiency of tax authorities. Second, in cases where tax deductions are applied for amended return, rectification request, and late return based on the Framework Act on National Taxes, it is reasonable to stipulate that the application for pre-examination can be requested through separate regulations. Third, if a company applies for pre-screening within the time limit stipulated by the tax law, but the tax authority fails to complete the examination of eligibility for tax credit, such as technical review, within the tax base reporting deadline due to a lack of professional manpower, application of penalty tax for underreporting postpone Fourth, the tax authorities need to train internal and external judges with

\* Assistant Professor, Department of Global Business, Tongmyong University, kyh4057@tu.ac.kr, First Author

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

considerable expertise in order to pre-evaluate the technical review of research and human resources development expenses. Fifth, in order to alleviate the difference in interpretation between taxpayers and tax authorities on the concept of research and human resources development costs, it is necessary to present elaborate guidelines such as human costs and open a dedicated window for taxpayers. This study will help prevent conflicts of interest between taxpayers and tax authorities and mitigate tax costs by suggesting ways to improve the pre-screening system for research and human resource development expenses.

〈Key words〉 pre-screening system, the special tax treatment control law, research and human resources development expenses tax credit, tax benefit, tax credit