

학술연구비 과세문제의 현황과 정책대응방안 연구*

A research on the present condition and the counteract policy of the taxation on the research funds

한 상 완(Sang-Wan Han)**

최 명 근(Myung-Keun Choi)***

이 창 희(Chang-Hee Lee)****

목 차

1. 서론	정책적 문제점
1. 1 연구의 목적	4. 1 조세법률주의와 관련된 문제점
1. 2 연구내용, 방법	4. 2 세법 해석상의 문제점
1. 3 기대효과	4. 3 조세행정 및 정책상의 문제점
2. 대학에서 이루어지는 연구개발의 현황	5. 외국(미국)의 연구비 과세 사례
2. 1 연구비 재원	5. 1 교수가 계약당사자가 되는 경우
2. 2 연구 계약의 유형	5. 2 대학이 계약 당사자가 되는 경우
2. 3 연구비의 관리방법 및 집행기준	6. 정책대안
3. 세법상 연구개발업 소득에 대한 과세 문제	6. 1 소득세법, 법인세법, 동 시행령, 기본통칙, 한국표준산업분류기준 등 관련 세법규정 보완 개정
3. 1 관계 세법규정의 내용과 국세청 견해	6. 2 과세정책 대안
3. 2 세무처리상의 검토사항과 현행법규의 해석론	6. 3 맺음말
4. 상업적 연구개발용역 과세의 법률적,	부록. 국세청의 연구용역비에 대한 조세관리 지침 요약

초 록

학술연구에 있어서 연구개발수의 중 상업적 연구용역으로 판단되는 연구활동비에 대하여 정부 당국은 과세를 해야 한다는 정책을 가지고 있다. 이에 대하여, 학술연구비의 현황을 밝히고 그 정책대안과 법적 보완책을 제시하였다. 구체적으로 대학에서 수행하는 연구개발 현황, 세법상 연구개발 소득에 대한 관계 규정과 국세청의 견해, 상업적 연구개발용역 과세에 대한 법률적, 정책적 문제점 및 외국의 연구비 과세 사례를 검토하였다. 그 결과 연구활동비에 대한 과세 여부는, 학술연구활동을 장려하기 위해 상업적·비상업적 연구용역의 구분 기준과 법령의 미비점을 합리적으로 보완하는 신중한 과세행정정책 수행이 필요하다는 정책대안을 개발 제시하였다.

ABSTRACTS

The government authorities holds a policy that they should impose a tax on the research funds which are judged to be profits from commercial research service among others provided for academic research and development fields. This study reveals the present condition of the research funds and suggests a counterproposal and legal complement. In concrete terms, the present condition of research funds in universities, the provisions concerned with them, opinions of Korean National Tax Service on the profits from them, problems following the provisions and policies, and the foreign taxation cases upon them are investigated. As a result, the counteract policy that research funds should be laid tax on with caution to clarify the criterion for judging whether a research service is commercial and noncommercial, and to supplement unprepared part of the legal propositions.

키워드 : 학술연구비, 학술연구비과제, 학술연구비과세정책

* 이 연구는 1998년도 한국학술진흥재단 자유공모과제 연구비 지원에 의하여 이루어진 것임.

** 연세대학교 문과대학 인문학부 교수

*** 서울시립대학교 세무학과 교수

**** 서울대학교 법학대학 법학과 교수

접수일자 2000년 2월 28일

1. 서론

1. 1 연구의 목적

우리 나라의 경우 오랫동안 학술연구용역에 대해서는 상업적인 것과 비상업적인 것에 구분 없이 비과세(非課稅) 대상으로 하였다.

그러나 최근에 연구개발 수익 중 연구책임자, 공동연구원 및 연구보조원에게 지급하는 연구활동비에 과세(課稅)해야 된다는 정부(국세청) 당국의 견해와 이에 따른 대학간에 과세문제 갈등에 관하여 국내 관계 세법과 외국의 경우를 연구하여 대학 전체의 연구원들(교수, 연구보조원)에 대한 과세문제의 현황을 명확히 밝히고, 그 정책대안을 정부와 학계에 공히 제공할 필요성이 시급하다고 판단하였다.

1. 2 연구내용, 방법

종래 소득세법과 법인세법에 의하면 학술연구용역 및 기술연구 용역비는 상업적, 비상업적 구분하지 않고, 전부 과세대상에서 제외되었다. 최근 정부는 전문대학, 대학교 또는 대학연구소가 기업 등으로부터 받은 연구용역을 상업적 연구용역으로 보아 각 대학은 물론 연구를 수행한 교수에 대하여 과세하겠다고 1998년 6월 1일 통보해 옴에 따라 이에 대한 합리적 대응방안을 다음과 같은 범위를 정하여 연구하고자 한다.

- 1) 연구비 재원, 연구 계약의 주체와 유형, 연구비의 관리방법 및 집행기준 등 대학

- 에서 이루어지는 연구개발의 현황
- 2) 세법상 연구개발 소득에 대한 관계규정과 국세청의 견해, 세무처리상의 문제점과 현행 법규 내용
- 3) 상업적 연구개발용역 과세에 대한 법률적, 정책적 문제점
- 4) 외국의 연구비 과세 사례 등을 검토, 분석하여 연구비의 과세문제에 대한 정책대안과 필요한 법적 보완책을 연구내용과 범위로 하고자 한다.

1. 3 기대효과

- 1) 연구비의 과세문제로 인한 대학과 정부간의 갈등을 해소할 수 있는 유용한 자료가 될 수 있으며, 대학의 연구활동성격에 적합한 과세정책 대안을 제시할 수 있을 것이다.
- 2) 또한 연구비 과세는 원천징수처리 및 증빙자료 점검이 필수적으로 요청되어 연구비 집행의 명확성을 확보할 수 있는 연구비 중앙관리제도를 조기 정착시킬 수 있을 것이며, 연구원의 행정 부담을 경감시켜 연구결과물의 양적, 질적 향상을 가져올 것이다.

2. 대학에서 이루어지는 연구개발의 현황

2. 1 연구비 재원

2. 1. 1 교내(校內) 연구비 지원금

각 대학교의 자체재원으로 지원하는 연구비를 말한다. 교수 학술연구비, 대학부설 각 연구소에 대한 연구지원비 등이 이에 속한다.

2. 1. 2 교외(校外) 연구비 지원금

교외에서 지원되는 연구비 재원을 말한다. 정부기관 연구비, 정부출연기관 연구비, 기업체 연구비 등이 이에 속한다.

1) 정부기관 연구비

정부가 추진하고 있는 국가적 연구사업으로 지원하는 연구비를 말한다. 기초과학분야 연구비, 창의적 연구진흥사업 연구비, 공업기반 기술사업 연구비, 보건의료 기술연구기획사업 연구비, 초고속정보통신응용기술개발사업 연구비 등(교육부, 과학기술부, 산업자원부, 보건복지부, 정보통신부 등의 연구비)이 여기에 속한다.

2) 정부출연기관 연구비

정부출연기관이 정부를 대행 또는 자체적으로 추진하는 사업연구비를 말하며, 한국과학재단, 한국학술진흥재단, 한국전자통신연구소, 정보통신연구관리단, 국방과학연구소 등의 연구비가 이 범주에 속한다.

3) 기업체, 기타 연구비

각 기업체나 기타 기관에서 지원하는 연구비로서, 대우, 현대, 삼성, LG, 포철 등의 연구용역비를 말한다.

4) 사회재단 연구비

각 사회문화재단 등에서 추진하는 연구사업의 연구비로서, 대우재단, 서암재단, 산학협동재단 등에서 지원하는 연구비가 여기에 속한다.

2. 2 연구 계약의 유형

2. 2. 1 계약의 형식주체와 실질주체 <표 1>

2. 2. 2 계약의 유형

1) 협동연구

총괄과제 내에서 2개 이상의 세부과제가 다른 연구기관에 의하여 수행되도록 구성되어 있는 경우로서 세부과제 연구기관이 연구결과의 공동소유 또는 공동활용을 전제로 하지 않고, 총괄과제 내에서 상호 정보제공 등을 통하여 유사한 영역을 독립적인 접근방법으로 별도의 연구목표에 따라 세부연구과제 상호간에 독립적으로 연구를 수행하고, 연구결과는 각자가 소유한다.

<표 1> 계약의 형식주체와 실질주체

구 분	정 의	실 태
총 장	연구책임자를 총장명의로 하여 연구용역계약	연구계약의 실질적인 주체는 연구책임자로서 총장이나 연구소장은 형식적인 주체임. 연구내용·기간·금액 등은 연구책임자가 독립된 자격으로 연구지원기관과 자율적으로 정하며, 연구비의 정산·연구의 결과물 보고 등도 계약에 따른 연구책임자의 자율적인 판단과 노력에 의해 이루어짐. 총장명의 계약인 경우, 연구소 또는 연구처가 행정업무를 지원
연구소장	연구책임자를 연구소장명의로 하여 연구용역계약	

2) 공동연구

참여기업을 포함한 2개 이상의 다른 연구주체(기관)가 단일연구과제 내에서 공통의 연구목표를 달성하기 위하여 상호 합의하에 연구내용을 분담하여 요소기술을 개발하고 각자의 연구결과를 통합하여 공동으로 활용하거나 공동 소유하는 형태를 말한다. 연구비는 공동 혹은 개별관리하고 연구결과는 공동 소유한다.

3) 위탁연구

주관연구기관의 필요에 의하여 협동연구과제나 공동연구과제의 연구내용 일부를 참여기업이 아닌 타 연구기관(수탁연구기관)에 연구를 의뢰하여 당해 과제의 연구목표달성을 단순히 지원하고 그 결과는 위탁자가 소유하는 형태이며, 연구비는 수탁연구기관이 관리한다.

4) 정부출연과 참여기업의 부담연구

연구결과는 연구수행기관에 귀속되고, 기술의 실시권은 1차적으로 참여기업이 갖되, 정부출연금은 기술실시 기업이 상환한다.

5) 정부출연과 참여기업부담 및 (공동)연구

연구결과는 공동소유하고 기술의 실시권은 참여기업이 가지며, 정부출연금은 기술 실시 기업이 상환한다.

6) 총괄연구

연구과제 수행에 있어서 위의 협동연구, 공동연구, 위탁연구 각각의 세부과제가 원활히 진행되도록 총괄하는 연구로서 해당 연구책임자, 공동연구책임자, 협동연구책임자를 총괄 관리한다.

2. 2. 3 연구형태별 연구추진 방법 비교<표 2>

<표 2> 연구형태별 연구추진 방법 비교

구분	공동연구	협동연구	위탁연구
과제구성 형식	단위과제 ┌ 연구분담 └ 연구분담	단위과제 ┌ 세부과제 세부과제	단위 / 세부 └ 위탁과제
연구수행 형태	공동분담 연구	병렬형 개별 단독연구	위탁연구용역
연구결과 귀속	연구분담자간 공동소유	개별 협동기관 소유	위탁을 준 연구기관이 소유
연구협약체결	주관 연구기관과 공동기관간 계약 후 정부와 연구기관간 합의	주관연구기관과 협동연구기관간 계약 후 정부와 단위과제 기관간 협약	위탁기관과 피위탁기관간 연구용역 계약
연구계획서 작성·제출방법	별도 작성·제출치 않고 단위과제에 모든 내용을 흡수 포함하여 작성하되 분담내역 기재	개별 세부과제 작성 후 단위과제 계획서와 함께 단위과제 책임자가 취합 제출	위탁계획서 작성 (생략가능)
연구비 지급	정부→연구기관	정부→주관연구기관→협동연구기관	위탁기관→피위탁기관
연구비 집행	공동집행 또는 개별집행	협동연구기관 개별집행	피위탁기관 개별집행
연구비 정산 주체	연구기관	협동연구기관	연구기관
연구결과 보고서 작성	별도 작성·제출치 않고 단위과제에 모든 내용을 흡수 포함하여 작성하되 분담수행 기재	개별 세부과제 작성 후 단위과제 보고서와 함께 취합 제출	본 과제에 흡수·포함

2. 3 연구비의 관리방법 및 집행기준

2. 3. 1 연구비의 과세 관리방법 및 집행기준에 대한 이론적 고찰

대학 내지 대학에 소속된 교수 기타 연구원과 연구보조자가 제공하는 연구개발용역의 대가의 과세에 대한 지도원칙은 일반적인 사기업이 제공하는 재화 용역의 과세상 지도원칙과 다르다. 얼핏 생각하면 세법은 두 가지를 구태여 가릴 것 없이 조세중립성을 유지하여야 하지 않는가 하는 생각이 들 수 있으나, 그것은 옳지 않다. 문제의 본질은 연구개발용역이 가지는 외부효과에 있기 때문이다. 연구개발이 가지는 외부효과 내지 연구개발의 공공재적 성격을 고려한다면, 국가가 연구개발을 장려하기 위해 보조금을 지급하거나 세금을 감면해 주는 것이 오히려 더 효율적이라는 결론을 얻을 수 있다.

조세중립성이란 효율의 하부개념이다. 효율이라는 말은 일반적으로 파레토 효율(效率) 내지 파레토 최적(最適)의 개념에 따라 정의된다. 사회 전체적으로 보아 다른 누구의 부나 행복을 희생하는 일 없이 어떤 사람의 부나 행복을 늘릴 수 있는 길이 있다면, 그러한 변화는 파레토 효율적이라고 말한다. 또 사회 전체적으로 보아 어떤 다른 사람의 부나 행복을 희생하지 않고서는 아무도 현재보다 더 부자가 되거나 더 행복해질 수 없는 상태에 있을 때 그 사회는 파레토 최적에 있다고 한다. 교과서적인 설명이지만 파레토 최적은 ① 사회

의 각 기업이 어느 재화나 용역을 생산하는데 드는 생산요소의 한계기술대체율이 서로 같아야 한다는 생산의 효율성, ② 사회 각 구성원이 각 재화나 용역에 대해 부여하는 한계 대체율이 모두 같아야 한다는 교환의 효율성, ③ 그 사회가 각 재화나 용역을 생산할 수 있는 한계생산변환율이 위 한계대체율과 같다는 생산과 교환의 종합적 효율성 조건이라는 세 가지 조건의 동시 달성을 요구한다(Bator 1957). 파레토 최적의 개념을 현실세계로 끌어들이면, 완전경쟁 또는 유효경쟁시장은 파레토 최적을 달성할 수 있다. 조세중립성의 개념이 요구되는 것은 바로 이 때문이다. 시장이 스스로 파레토 최적을 이룰 수 있다면, 시장을 왜곡하지 않는 중립적 세제라야 효율적 세제가 된다. 다시 말하면 사회 전체로 보아 X라는 재화(또는 용역)과 Y라는 재화(또는 용역)를 생산함에 있어서 완전 내지 유효경쟁의 조건이 충족되는 경우에는 세제가 어느 한 쪽을 편들지 않고, 세금을 매기기 전이나 매긴 뒤나 최종적 결과에 변화가 없도록 하는 중립적 세제가 효율적 세제가 된다. 여기에서 말하는 중립성의 개념은 특정 행위를 분석의 대상으로 삼은 뒤 세제가 당해 행위에 영향을 미치지 않는다는 제한된 의미를 지닌다(Bradford 1986, 178-179).¹⁾

연구개발 용역은 외부효과를 가지므로, 이 시장은 완전경쟁 내지 효율적 경쟁시장이 아니고, 따라서 중립적 세제는 오히려 비효율적 제도가 된다. 경쟁시장의 요건 중 하나는 외부

1) 일시불 세금/lump sum tax는 세금이 있든 없든 시장이 달성할 결과에 아무런 변화가 없다는 엄격한 의미의 중립성을 이룰 수 있으나 이런 세금은 현실세계에서는 있을 수 없다.

효과가 없다는 것, 바꾸어 말하면 생산자나 기업이 느끼는 생산원가가 사회 전체의 입장에서 본 생산원가와 같다는 것이다. 어느 재화나 용역이 이를 생산하거나 소비하는 자 외의 다른 사람에게도 영향을 주는 이른바 외부효과가 있는 경우에는 생산자 개인이 느끼는 생산원가와 사회 전체의 입장에서 본 생산원가가 달라지게 되어, 시장의 실패가 생긴다. 곧 가만히 내버려 둘 때 시장기구가 낳는 결과는 그 사회의 부와 행복을 극대화하지 못한다. 대학교수나 다른 연구원이 수행하는 연구개발은 적극적 외부효과를 가진다. 즉 연구개발의 결과가 용역발주자 외의 다른 사람에게도 이득을 가져다 주는 경우, 사회 전체의 입장에서 얻는 이득은 용역발주자가 얻는 이득과 그 외 다른 사람이 얻는 이득을 합한 것이다. 그런데 상업적 연구개발의 발주자는 발주 여부를 정할 때 자기가 얻는 이득만을 계산에 넣게 마련이다. 따라서 그냥 시장에 맡겨둔다면, 즉 연구개발용역을 다른 재화 용역과 똑같이 과세하게 된다면 연구개발의 생산량은 사회 전체의 입장에서 본 최적 생산량보다 낮아지게 된다.

외부효과에 따른 시장의 실패를 해결하기 위한 수단으로 Pigou는 어떤 재화나 용역이 나쁜 외부효과를 낳는 경우에는 세금을 통해서 그런 재화나 용역의 생산을 사회적 최적수준으로 낮추고, 좋은 외부효과를 낳는 경우에는 보조금을 지급하여 그런 재화나 용역의 생산을 사회적 최적수준으로 올릴 것을 제안했다(Pigou 1947).

Pigou류의 보조금이나 세금에 대한 반론으로, Coase는 외부효과가 있다 하더라도 시장이 이를 스스로 교정할 수 있다는 비판을 가하고

있다(Coase 1960). Coase에 따르면, 어떤 사람 "갑"이 재화나 용역을 생산하는 과정에서 다른 사람 "을"이 손해를 입는다는 외부효과가 있으면, 을은 갑에게 손해의 배상을 구할 수 있으므로 결국 갑은 을의 손해까지 고려해서 생산량을 정하게 된다. 이때 손해를 물어주는 편보다는 애초에 손해를 막을 수 있는 시설을 갖추는 편이 더 싼 경우에는 손해방지시설을 갖추게 될 것이다. 결국 시장이 낳는 결과는 효율적이 된다.

한편, 을에게 손해배상청구권이 없다 하더라도, 시장에서 정해지는 생산량이 효율적이라는 결과는 변하지 않는다. 손해배상청구권이 없다면 을은 자신의 피해를 줄이기 위해 갑에게 "돈을 줄 테니 생산량을 줄여 달라"고 요청할 것이고, 갑에게 돈을 주는 것보다는 손해방지시설을 갖추는 쪽이 돈이 덜 든다면 자비로 손해방지시설을 갖추게 될 것이기 때문이다. 결국 갑, 을 둘 중 누가 부담을 지는가에는 차이가 있지만 자원의 생산량이 사회적 최적 수준에서 결정된다는 사실은 마찬가지이고, 시장은 효율적 결과를 낳는다는 결론은 변함이 없다. 이같이 시장이 외부효과를 스스로 교정할 수 있다면, Pigou류의 세금이나 보조금을 통한 국가의 간섭은 시장의 효율성을 해치게 된다.

그러나, 외부효과를 얻는 사람이 특정인이 아니고 불특정 다수인이 되는 경우에는 시장은 스스로를 교정하지 못한다. 불특정 다수인이 피해를 얻거나 득을 보는 경우에는 이들 중 한 사람 한 사람이 얻는 이득이나 입는 피해는 그 가치가 미미하게 되고, 따라서 거래비용을 들어가며 문제의 재화나 용역을 생산하는 자와의 거래를 통해 자신의 이해관계를 반영하

지 않게 된다. 더구나 자기가 나서지 않더라도 누군가 다른 사람이 나서서 문제를 해결한다면 가만히 있던 사람도 앉아서 덕을 볼 수 있다는 불로소득자 내지 무임승객/free-rider 문제가 생기므로 시장은 외부효과를 스스로 바로 잡지 못하게 된다(Oakland 1987, 485-523).

대학교수 기타 연구원의 학술연구용역은 바로 이 범주에 해당한다. 학술연구용역을 처음 발주하는 자는 특정의 사기업인 것이 보통이지만 연구결과는 불특정 다수인이 이용하게 되고, 어차피 연구결과가 공표되는 이상 이들 free-rider는 자기가 득을 본다는 사실을 적극적으로 나타내면서 연구자를 지원할 아무런 경제적 유인을 찾지 못하게 된다. 이렇게 본다면, 교수 및 기타 연구원의 연구를 장려하기 위한 지원이 필요하게 된다. 결국 학술연구용역을 다른 경제활동과 똑같은 원칙 하에 과세하는 것은 사회 전체로 볼 때 학술연구의 양을 최적 수준보다 떨어뜨리는 결과를 낳는다. 그러므로, 학술연구의 양을 사회적 최적수준으로 끌어올리기 위해서는 세금 감면 기타 지원이 필요한 것이다.

2. 3. 2 연구비 관리방법<표 3>

2. 3. 3 연구비 집행기준

현재 엄격하게 중앙관리제를 시행하고 있는 교육부, 한국학술진흥재단과 과학기술부의 한국과학재단의 연구비 집행기준은 다음과 같다.

1) 한국학술진흥재단 연구비 - 주로 인문·사회계열

교육부의 학술진흥재단에서 지원하는 연구비의 지출항목(이는 연구비 신청 비목(費目)인 동시에 연구비 지출기준이 됨) 중 연구책임자의 연구비(연구수당)는 연구활동비로 표시되는 금액(총연구비×20%)의 범위 이내이다. 교육부, 한국학술진흥재단의 연구비 내용과 산정·집행기준은 <표 4>와 같다.

2) 한국과학재단 - 자연계열 (이·공계열, 의학계열)

연구책임자(공동연구원)에게는 연구수당을 지급하지 않고, 연구에 참여하는 연구보조원(학부 3·4학년생, 석·박사 과정생) 및 박사 후 연구원의 연구수당은 연구비 규모를 고려하여 총연구비 중 50%까지 계상할 수 있다.

※ 한국과학재단 연구비 계상 기준

(가) 연구수당

① 연구에 참여하는 연구보조원 및 박사후

<표 3> 연구비 관리방법

구 분	관리책임자	간접연구경비	연구비 지원기관
중앙관리	연구처	연구비 지원기관에서 매년 일정액을 학교에 전체적으로 일괄지원	교육부·한국학술진흥재단·한국과학재단
비중앙관리	연구책임자	연구비의 일정비율을 교내의 규정에 의거 공제하고 잔액은 연구책임자(소속 연구소)에게 송금	상기의 지원기관 이외 모든 연구의뢰처

〈표 4〉 교육부, 한국학술진흥재단 연구비 산정·집행기준

항 목	내 용	산정·집행기준
(가)인건비적 경비	① 연구보조원 수당 연구에 참여하는 연구보조원(석·박사과정, 박사후연구원, 시간강사)의 수당	- 석사과정 50만원/월, 박사과정 80만원/월 - 박사후연구원, 시간강사 월 100만원 이하 * 자연분야는 연구비 총액의 50%까지, 인문 사회분야는 기존 연구활동비(20%)를 포함하여 70%까지 계상 가능
(나)연구활동 경비	② 연구활동비 연구책임자, 공동연구원의 연구활동비	- 인문사회계열에 한하여 연구비 총액의 20% 이내 인정
	③ 연구회의비 연구수행에 필요한 국내외 전문가 초청 자료료, 세미나 개최, 국내외 정보D/B 네트워크(DNS) 사용료, 해외기술정보 수집비, 평가 회의비 등	- 실제 소요액
	④ 여비 연구과제를 수행하는 데 필요한 국내출장비, 현지교통비, 시내 출장비로서 실제 소요경비	- 연구책임자, 공동연구원, 연구보조원의 여비로서 소속기관 여비산정기준을 준용하여 출장일수, 인원, 회수를 최소한으로 계상 - 국외여비는 꼭 필요한 경우에 한하여 인정 (왕복항공료와 1개월 이내 체재비)
(다)직접성 경비	⑤ 재료 및 문헌비 연구 수행에 필요한 각종 자료(도서, 출판물 등) 및 내구년수 2년 이하인 시약, 기구, 소모성재료, 부품 등의 구입과 시험 분석에 필요한 경비	- 정확한 산출기준에 의하여 산정된 금액 - 가급적 국산품 활용
	⑥ 장비사용료 (임차료) 연구수행상 필요한 연구기자재(장비, 기기)의 사용료, 분석료, 시험료 및 전산처리비(컴퓨터 분석료)	- 대내·외 보유기관의 사용료 기준에 따라 산정된 금액
	⑦ 연구기기비 2년 이상의 내구년수를 갖는 비소모성 유형 자산으로 물건의 형질 및 형상이 변하지 않고 장기간 사용할 수 있는 기기, 장비(전자 계산조직, S/W 포함)와 부수 기자재	- 품목, 규격 등 명시하여 계상된 금액 - 연구비 총액의 20% 이내 (단, 연구소 과제는 30% 이내) 한도 - 국산 공급이 가능한 경우 국산품 이용
(라) 연구	⑧ 유인물비 (인쇄비, 수용비) 연구 수행에 관련된 중간보고서, 결과보고서, 조사지 인쇄, OHP 복사, 슬라이드 제작, 사진 현상 등에 필요한 경비	- 실제 소요액
	⑨ 공공요금 등 잡비 연구수행에서 발생하는 우편, 전화요금 등 공공요금, 제세공과금, 논문게재료, 보험금, 각종 수수료 등	- 논문게재료는 당해 과제의 연구기간 중에만 인정

* 위1. 인건비적 경비는 1998년도 신규지원분(계속과제 지원금 포함)부터 적용

* 위2. 연구활동 경비는 연구비 총액의 40%를 초과할 수 없음.

연구원(학부 3·4학년생, 석·박사과정생)의 수당을 말하며, 과학재단 제출 연구계획서 기재 인력 외의 수당은 계상할 수 없다.

② 연구비 규모를 고려하여 총 연구비 중 50%까지 계상할 수 있으며, 연구보조원에게 지급되는 연구수당은 소속기관의 세부지침에서 산정된 연구수당을 지원할 수 있다. 단, 석사과정 이하는 50만원/월, 박사과정은 80만원/월, 박사후 연구원은 100만원/월을 초과할 수 없다.²⁾

(나) 연구직접비

연구과제 수행에 직접 소요되는 제비용을 말한다.

① 여비

연구수행에 직접 필요한 국내출장비, 현지 교통비, 시내출장비로 연구과제를 수행하는 연구책임자, 연구원 및 연구보조원에 한하며, 여비산출은 소속기관 여비산정 기준을 준용한다.

② 시약·재료비

연구수행에 소요되는 내구년수 2년 이하인 시약, 기구, 소모성 재료 등의 구입과 시험분석에 필요한 경비로서 정확한 산출근거에 의하여 산정된 금액으로 한다.

③ 장비사용료

연구수행상 필요한 연구기자재의 임차료 및

전산처리비를 말하며, 임차료는 당해 연구기자재를 보유하고 있는 기관의 사용료 기준에 따라 산정된 금액으로 한다. 전산처리비는 연구개발자료의 전산처리를 위한 전자계산조직의 사용에 필요한 경비로 당해 보유기관의 기준에 따라 산정된 금액으로 한다.

④ 유인물비

연구수행에 필요한 유인물의 인쇄 및 복사 등에 필요한 경비로서 실제 소요액으로 하고 슬라이드 제작, 사진현상, OHP 복사 등을 포함할 수 있다.

⑤ 연구활동비

연구수행에 필요한 국내의 세미나 참가비, 정보 DB 네트워크 사용료, 도서 및 문헌·정보 자료 구입비, 회의비를 포함한다. 금액의 산정기준은 실소요 금액으로 하며, 단 회의비의 경우 1인당 3만원/회를 초과할 수 없다.

연구수행에 필요한 국내 전문가 초청자문료, 회의수당, 강사료, 원고료, 통역료, 번역료 등 필요한 경비로 소속기관의 기준에 따라 산정된 금액으로 한다. 단, 전문가 초청 자문료 및 회의수당은 1인당 10만원/회를 초과하여 계상할 수 없다.

⑥ 국제활동비

연구수행에 직접적으로 필요한 국내·외 연구자의 체재비 및 왕복항공료를 계상한다. 항공료는 목적지에서 최인접지역의 실비로 계상

2) 특정기초 연구과제 중 장기연구의 경우 박사후 연구경력 3년 이상의 전임위촉(내·외국인) 연구원으로 참여하는 세부과제 책임자의 인건비는 박사후 연구원의 연구수당을 참고해서 계상함.

하며, 체재비는 8만원/일, 160만원/월을 초과할 수 없다.

⑦ 제잡비

연구수행에서 발생하는 제세공과금, 공공요금, 논문게재료, 보험료, 각종 수수료 등으로 구분하여 계상된 금액으로 한다. 이때, 논문게재료는 당해 과제의 연구기간 중에만 인정한다.

(다) 연구기기비

2년 이상의 내구년수를 갖는 비소모성 유형 자산으로 물건의 형질 및 형상이 변하지 않고 장기간 사용할 수 있는 기기, 장비(전자계산조직, S/W 포함) 또는 부수 기자재로서 품목, 규격 등으로 명시하여 계상된 금액으로 하며, 연구개발시 수반하여 특별히 필요하다고 인정되는 시작품 제작비는 그 제조원가에 의한다.

3. 세법상 연구개발업 소득에 대한 과세문제

3. 1 관계 세법규정의 내용과 국세청 견해

3. 1. 1 소득세법의 개정

우리 나라의 소득세법은 1994년 12월 22일에 법률 제 4803호로 전문이 개정되어 1995년

1월 1일부터 시행되면서 학술연구용역에 대한 비과세의 범위를 축소하고 있다. 개정 전과 개정 후를 비교하면 <표 5>와 같다.

소득세법 시행령 제33조의 개정내용에는 종전에 학술연구용역에 대해서 상업적인 것과 비상업적인 것에 구분 없이 소득세를 비과세했으나, 개정법령에서는 연구 및 개발업 중 상업적 연구개발업에 대하여는 소득세를 과세하는 것으로 바꾼 것이다.

3. 1. 2 법인세법의 개정

법인세법은 1994년 12월 22일에 법률 제 4804호로 개정되어 1995년 1월 1일부터 시행된 바, 이 개정 법률에서는 비영리 법인의 수익사업에 관련되는 관계규정이 개정되었다.

사업서비스업에 관련된 법인세법 시행령의 신규조문을 비교하면 <표 6>과 같다.

신·구 법인세법을 비교하여 본 결과, 종전에는 비영리법인의 수익사업에 사업서비스업을 포함시키되 기술연구용역을 제외시켰고, 기술연구용역이란 기술연구만을 고유목적으로 하는 전문연구단체가 그 고유목적 수행과정에서 발견된 연구결과를 제공하는 용역이라고 행정해석으로 정의했었다. 개정법령에서는 사업서비스업 중 상업적 연구개발업은 과세되는 수익사업에 포함시켜 과세하고, 비상업적인 연구 및 개발업은 수익사업의 범위에서 제

<표 5> 소득세법 시행령 신·구조문 대조

구 관련조문	신 관련조문
영33: 법 제20조 제1항 제8호 (사업서비스업에서 발생하는 소득)의 소득은 다음 각 호에서 발생하는 소득으로 한다. 4. 사업서비스업(학술연구용역...을 제외한다.)	영33: 법 제19조 제1항 제11호 (...사업서비스업에서 발생하는 소득)의 규정에 의한 사업서비스업에는 한국사업분류표상의 연구 및 개발업(상업적 연구개발업을 제외한다)은 포함되지 아니하는 것으로 한다.

외시켜 법인세를 과세하지 아니하는 것으로 정리하였다.

3. 1. 3 학술연구용역 비과세에 대한 행정해석

1) 기본 통칙상의 해석

소득세법 기본통칙 19-11(국세청 훈령)은 학술연구용역에 대한 비과세에 관하여 다음과 같이 해석하고 있다. 소득세법이 전면 개정되기 전의 행정해석(소득세법 기본통칙 2-4-16)과 이를 비교하면 <표 7>과 같다.

<표 6> 법인세법 관계규정 신·구조문 대조

구 관련조문	신 관련조문
법 1①1 : ...사업서비스업...으로서 대통령령이 정하는 것 (즉, 사업서비스업은 수익사업에 해당)	법 1①1 : 좌동
영2① : 법 제1조 제1항 제1호(수익사업에 해당하는 사업명을 열거 규정함: 이에는 대가를 얻는 계속적 행위로 얻는 수입을 수익사업에 포함시킴)에 규정하는 사업의 범위는 소득세법 시행령 제29조 내지 제37조의 규정에 의한 사업과 부동산 임대업으로 하되, 다음 각 호의 사업을 포함하는 것으로 한다. 영2③ : ...대가를 얻는 계속적 행위로 생기는 수입...이라 함은 다음 각 호의 1을 말한다. 7. 기술연구용역이 아닌 측량·시추·분석·검사·감정 기타 이와 유사한 기술용역	영2① : 법 제1조 제1항 제1호(수익사업에 해당하는 사업명을 열거함)에서 “대통령령이 정하는 것”이라 함은 통계청장이 고시하는 한국표준산업분류표에 의한 사업 중 수익이 발생하는 것으로 하되, 다음 각 호의 사업을 포함하지 아니하는 것으로 한다. 2. 사업서비스업 중 연구 및 개발업(상업적 연구개발업을 제외하되...)
법인세법 기본통칙 1-1-16(기술연구용역의 범위) : 영 제2조 제3항 제7호의 규정에서 “기술연구용역”이라 함은 기술연구만을 고유 목적으로 하는 전문연구단체가 그 고유목적 수행과정에서 발견된 연구결과를 제공하는 용역을 말한다. 따라서 기술용역육성법 제2조의 규정에 의한 기술용역은 수익사업에 해당한다.	법인세법 기본통칙 1-1-16(상업적 연구개발업의 범위) : 영 제2조 제1항 제2호에서 규정하는 “상업적 연구개발업”이라 함은 특정인으로부터 수수료 또는 계약에 의하여 자연과학·인문 및 사회과학 분야에 관한 연구개발을 하고 그 대가를 받는 사업을 말한다. (1997. 4. 1 개정)

<표 7> 소득세법 기본통칙의 신·구해석 대조

중전의 해석 (소기통 2-4-16)	현재의 해석 (소기통 2-4-16)
① 특정기관, 교수, 기타 전문지식인이 독립된 자격으로 자기 책임 하에 학술연구용역 및 기술연구용역을 제공하고 지급받는 연구비에 대하여는 영 제36조 제4호 및 영 제38조 제3호의 규정에 의하여 소득세가 과세되지 아니한다.	① 교수 기타 전문지식인 등(이하 교수 등이라 한다)이 독립된 자격으로 자기 책임 하에 비상업적인 학술연구용역 및 기술연구용역을 제공하고 지급받는 연구비에 대하여는 영 제33조의 규정에 의하여 소득세가 과세되지 아니한다.
② 독립된 자격으로 자기의 책임 하에 연구용역을 제공하지 아니하고 타인의 연구사업수행을 보조하고 월정액의 급여 또는 수당을 받는 경우에는 영 제36조 제4호 및 영 제38조 제3호에 규정하는 “학술연구용역 및 기술연구용역”에 해당하지 아니한다.	② 교수 등이 독립된 자격으로 자기의 책임 하에 연구용역을 제공하지 아니하고 타인의 연구사업 수행을 보조하고 월정액의 급여 또는 수당을 받는 경우에는 영 제33조에 규정하는 연구 및 개발사업에 해당하지 아니한다.

2) 상업적 연구개발 대가에 관한 과세처리 기준
 무처리에 관하여 1998년 6월 1일 대학에 「대학교 부설연구소의 상업적 연구개발 대가에 관한 과세 처리기준」을 통지하였다. 그 내용은 <표 8>과 같다.

국세청은 소득세법과 법인세법이 개정됨에 따라 학술연구용역 및 기술연구용역의 과세업

<표 8> 대학교 부설연구소의 상업적 연구개발 대가에 관한 과세 처리기준

-
- (1) 상업적 연구개발용역수입은 법인격 유무에 따라 법인세 또는 소득세 과세(한국. 법인세법 시행령. 제2조 제2항, 한국. 소득세법 시행령. 제33조)
- (2) 현행 소득세법령에서는 상업적인 연구개발용역의 대가를 소득세 과세대상으로 명시 (한국. 소득세법 시행령. 제33조)
- (3) 상업적인 연구개발업
 (가) 특정인으로부터 수수료 또는 계약에 의하여 자연과학, 인문 및 사회과학 분야에 관한 연구개발을 주로 하는 사업(한국. 법인세법 기본통칙. 1-1-16, 표준산업분류표 732010 참고)
 □ 관련예규 : 소득46011 - 3057 (1997. 11. 28) 참고
 (예시) 대학교 부설 연구소에서 특정인에게 미술품 등의 제작공급·신사옥의 인테리어 디자인 및 설계 감리용역 등을 제공하고 대가를 받는 경우 등
 (나) 특정 회사와 연구개발 용역계약을 체결하고 그 용역제공과 반대급부가 각각 이루어진 경우에는 상업적인 연구개발업 (표준소득율 번호749609 사업서비스업 기타 도급)
 ※ 사업서비스업 기타 도급 : ① 타인의 의뢰에 의하여 당사자 일방이 어느 일을 완성할 것을 약정하고 그 일의 결과에 따라 대가를 받는 사업 ② 기계조립, 고정, 배치, 시설개체서비스, 대형 탱크 조립설치 등 달리 분류되지 않은 도급업
- (4) 비상업적 연구개발 용역의 범위
 교부금, 보조금, 기부금 등 각종 기금에 의하여 인문 및 사회분야에 관한 연구개발을 주로 하는 산업활동 (표준산업분류표 73202) → 비 대가관계
- (5) 소속 교수가 받은 역무제공 대가의 소득구분 및 확정신고
 1998년 소득세 확정신고지침 p12, p29의 연구소 소속 교수가 지급받는 상업적 연구개발 용역대가는 기타 소득으로 보아 확정신고
 - 일시적 인적용역 제공대가는 기타 소득으로 과세 (한국. 소법. 제21① 19호, 령 제41조 ⑤)
 - 총 수입금액의 75%를 필요경비로 인정
- (6) 대학교 부설연구소 명의로 이루어지는 연구·개발용역 대가 중 상업적인 연구개발 대가는 사업 관련서비스로서 소득세 과세
 - 1995년 소득세법 개정으로 종전에 과세 제외되던 학술연구용역 중 상업적인 연구개발용역은 소득세 과세대상임
 - 연구소의 세법상 납세주체가 비영리 법인이거나 거주자(임의단체)인 경우에는 법인세·소득세 과세. 단, 법령 등에 의한 국가기관일 경우에는 비과세
 - 그 동안 각 대학교의 연구개발용역에 대한 관리실상을 감안하여, 97년 귀속 소득분부터 자진신고납부를 유도하고 과세 정상화
- (7) 연구소의 연구원이 지급받는 연구개발대가에 관하여는
 - 연구소와 고용관계가 있는 경우의 연구원에 대하여는 근로소득으로 과세(원천징수)
 - 고용관계가 없는 경우, 연구원이 받는 대가는 사회 및 개인서비스업(종전의 자유직업소득)소득으로 과세 (1998년 5월 1일부터 원천징수 세율을 지급금액의 1%에서 3%로 인상)
-

3. 2 세무처리상의 검토사항과 현행법규의 해석론

3. 2. 1 검토의 범위

학술연구용역에 대한 비과세문제를 검토함에 있어서 핵심적인 문제점은 다음과 같다.

1) 연구용역의 상업적·비상업적 기준

비상업적인 학술연구용역 및 기술연구용역의 대가(비과세)와 상업적인 학술연구용역 및 기술연구용역의 대가(과세)의 구분 기준의 모색 문제

2) 계약주체와 납세의무자와의 관계

상업적 개발연구용역에 해당되어 과세된다고 할 때 연구용역을 계약의 당사자 이방이 형식상 또는 외관상 대학교의 총장이나 연구소장인 경우, 학교법인의 수익사업소득으로서 법인세의 납세의무를 학교법인이 지는가 아니면 연구용역소득의 실질적 귀속자인 연구책임자의 사업서비스업 소득(사업소득)으로서 연구책임자가 종합소득세의 납세의무를 지는가 하는 문제

3) 비과세되는 연구용역의 범위

비상업적인 학술연구용역 및 기술연구용역의 대가가 비과세에 해당하는 경우, 비과세되는 연구용역의 소득은 용역계약상의 금액 중 어느 범위(이에는 학교에서 수입하는 간접연구경비와 책임연구자들의 연구활동비 문제가 될 것이다)인가 하는 문제

4) 대가성 유무와 연구개발 행위의 상업성 여부와의 관계

연구개발행위의 상업성 여부가 연구자의 대가 수령여부에 따라 판단될 때 발생하는 문제

5) 지출인건비 중 연구보조원에 대한 원천징수

연구용역을 수행함에 있어서 연구 보조원에게 지급하는 인건비에 대하여 그 지출자가 그 수령자의 근로소득(연구보조원이 연구기관 등과 근로계약관계가 있는 경우) 또는 사업소득(연구보조원이 학부·석사 또는 박사과정의 학생으로서 연구기관 등과 근로계약관계가 없는 경우)으로서 원천징수를 해야 하는가 하는 문제가 종합적으로 검토되어야 할 것이다.

3. 2. 2 현행법의 해석론

1) 상업적 연구개발용역과 비상업적 연구개발용역의 구별기준

가) 구분의 필요성

개정 법인세법과 소득세법은 연구개발용역을 제공하고 대가(연구비)를 지급받는 경우, 그 제공한 연구개발용역이 상업적인 것이면 그 대가가 비영리 법인의 수익사업소득 또는 거주자의 사업소득에 해당되는 것으로 하여 법인세 또는 종합소득세를 과세하고, 그 제공한 연구개발용역이 비상업적인 것이면 그 대가는 그 연구용역을 제공한 주체가 비영리법인이든 거주자이든 과세대상에서 제외하는 것으로 규정하고 있다. 그러므로 연구개발용역의 대가에 대한 과세여부를 판단하기 위해서는 우선적으로 연구개발 용역을 제공하고 대가(연구비)를 지급받는 경우, 그 제공용역이 상업적인 것인가 아니면 비상업적인 것인가를 구분해야 한다.

2) 구분의 기준

가) 법인세법 시행령 제2조 제1항은 한국표준산업분류표의 연구 및 개발업을 비영리 법인의 수익사업에서 제외시키되 상업적 연구개발업은 수익사업에 해당하는 것으로 규정하고 있고, 소득세법 시행령 제33조도 사업서비스업 소득에는 한국표준산업분류표의 연구 및 개발업 소득이 포함되지 않는 것으로 하되 상업적 연구개발업에서 발생하는 소득은 과세되는 사업서비스업 소득에 해당된다고 규정하고 있다. 그러므로 연구개발업이 상업적 연구개발업에 해당하는가 비상업적인 연구개발업에 해당하는가 하는 판단의 기준은 한국표준산업분류기준에서 찾을 수밖에 없다.

나) 한국표준산업분류표상 연구 및 개발업은 「대분류K, 중분류 73」에 속하고, 732 「소분류 731」이 자연과학 연구개발업, 「소분류 732」가 인문 및 사회과학 연구개발업으로 분류되어 있다. 그 내용은 <표 9>와 같다.

다) 구분의 해석

(1) 법인세법 시행령 제2조 제1항 제2호에서는 사업서비스업 중 연구 및 개발업은 비영리 법인의 수익사업이 아니라고 규정하면서 연구 및 개발업이라고 하더라도 상업적 연구개발업은 수익사업에 해당되는 것으로 규정하고 있다.

(2) 소득세법 시행령 제33조에서는 사업서비스업에서 발생하는 소득에는 한국표준산업분류표의 연구 및 개발업에서 발생하는 소득이 포함되지 않는 것으로 규정하면서, 연구 및 개발업이라고 하더라도 상업적 연구개발업에

서 발생하는 소득은 과세소득이 되는 것으로 규정하고 있다.

(3) 한국표준산업분류표에 의하면 위에서 본 바와 같이 자연과학 연구개발업(731)에서는 상업적·비상업적 분류를 하고 있지 않고, 인문 및 사회과학 연구개발업(732)에서는 상업적·비상업적 분류를 하고 있다. 따라서 한국표준산업분류에 의하면 자연과학 연구개발업에는 상업적인 것이 없게 된다.

(4) 그런데 국세청의 행정해석은 상업적 연구개발업을 정의한 법인세법 기본통칙 1-1-16... (1)에서 한국표준산업분류표상 인문 및 사회과학 연구개발업 중 73201 상업적 인문 및 사회과학연구개발업의 정의를 그대로 옮겨 적으면서, 여기에 '자연과학'을 더 추가하여 인문 및 사회과학 연구개발에 대한 상업적·비상업적 구분기준을 자연과학 연구개발업에 까지 확대하여 적용하고 있다. 그러므로 이 해석에 따르면 특정인으로부터 수수료 또는 계약에 의하여 연구용역을 제공하고 대가를 받으면 자연과학 분야의 연구개발이든 인문 및 사회과학 분야의 연구개발이든 상업적 연구개발에 해당하게 되어 그 받은 대가가 과세대상인 수익사업소득(비영리법인) 또는 사업소득(개인)이 되는 것이다.

(5) 반면, 교부금, 보조금, 기부금, 기여금 등 각종 기금에 의하여 수행하는 자연과학분야의 연구개발이나 인문 및 사회과학 분야의 연구개발은 비상업적 연구개발에 해당되어 비과세된다는 결론을 얻게 된다. 이 경우 재원의 출연(기부

〈표 9〉 한국표준산업분류표상 연구 및 개발업

73. 연구 및 개발업 (RESEARCH AND DEVELOPMENT)

첫째 ; 연구 및 개발업은 다음과 같은 세 가지 유형의 활동으로 분류된다.

- ① 기초연구 - 특정용도나 응용을 고려하지 않고 기본적으로 새로운 지식을 얻기 위해서 수행되는 기본적 탐구활동
- ② 응용연구 - 원칙적으로 명확한 실행목적 또는 목표를 설정하고 이에 관련된 새로운 지식을 얻기 위하여 수행되는 기본적인 탐구활동
- ③ 실험개발 - 연구 또는 실제적 경험에서 얻어진 기존의 지식에 의하여 구도되는 조직화 작업으로서 새로운 재료, 생산품 및 장치를 생산하고 새로운 공정, 조직 및 업무를 설정하기 위하여 기존의 생산 또는 설치된 것을 본질적으로 개량하려는 활동

〈제외〉

- 자연과학 또는 사회과학의 기초연구에 대한 정부행정 및 지원활동은 「75: 공공행정, 국방 및 사회보장행정」의 적합한 항목에 각각 분류
- 응용연구 및 실험개발에 관련된 국방행정 및 지원활동(7522)
- 교육활동에 결합된 연구활동은 「80 : 교육서비스업」의 적합한 항목에 각각 분류

둘째 ; 자연과학연구개발업(731)

「7310 자연과학 연구개발업」: 물리, 화학, 의학, 농학, 공학 및 기술, 기타 자연과학에 관한 기초, 응용연구 및 실험개발에 관한 체계적인 연구와 창조적인 연구가 포함된다. 이것은 지식의 축적을 증대시키고 축적된 지식을 새롭게 응용하기 위한 것이다.

73101 물리 및 화학 연구개발업 : 물리 및 화학분야에 관한 기초 및 종합 연구개발을 주로 하는 산업활동을 말한다.

73102 생명과학, 농학 및 수의학 연구개발업 : 생명과학, 농학 및 수의학 분야에 관한 기초 및 종합연구개발을 주로 하는 산업활동을 말한다.

73103 의학 및 약학 연구개발업 : 인간보건, 의학 및 약학분야에 관한 기초 및 종합연구개발을 주로 하는 산업활동을 말한다.

73104 공학 및 기술 연구개발업 : 인간보건, 의학 및 약학분야에 관한 기초 및 종합연구개발을 주로 하는 산업활동을 말한다.

73109 달리 분류되지 않은 자연과학 연구개발업 : 물리 및 화학, 생명과학, 농학 및 수의학, 공학 및 기술분야를 제외한 달리 분류되지 않은 기타 자연과학 분야에 대한 기초 및 종합 연구개발을 주로 하는 산업활동을 말한다.

셋째 ; 인문 및 사회과학 연구개발업 (732)

「7320 인문 및 사회과학 연구개발업」: 인문·사회과학에 관한 기초, 응용연구 및 실험개발연구를 주로 하는 산업활동을 말한다. 이러한 활동은 지식의 축적을 증대시키고, 이들에 관한 축적된 지식의 이용성을 증대시킨다.

〈제외〉 시장활동조사

73201 상업적 인문 및 사회과학 연구개발업 : 수수료 또는 계약에 의하여 인문 및 사회과학 분야에 관한 상업적 연구개발을 주로 하는 산업활동을 말한다.

73202 비상업적 인문 및 사회과학 연구개발업 : 기부금, 보조금, 기부금, 기여금 등 각종 기금에 의하여 인문 및 사회과학 분야에 관한 비상업적 연구개발을 주로 하는 산업활동을 말한다. 다만, 기금제공 주체와의 계약 또는 요구에 따라 관련 연구활동이 수행될 수 있다.

금) 주체와의 계약 또는 요구에 따라 관련 연구 활동을 수행하는 것은 비과세에 포함되게 된다.

2) 연구비 재원을 기준한 연구용역 소득 과세대상 여부, 계약주체와 납세의무자

가) 교육서비스 해당연구

교내연구비 지원금에 의한 연구는 자연과학·인문과학을 불문하고 한국표준산업분류상 교육활동에 결합된 연구활동으로 보아 '교육서비스업(80)'으로 분류되어 과세 문제가 수반되지 않을 것으로 본다.

나) 비상업적 연구

교내연구비 지원금 중 정부기관·정부출연기관의 지원금에 의한 연구는 비상업적 연구개발에 해당되어 비과세함이 당연하다고 본다. 이 경우 계약은 마땅히 학교재단이나 학교의 연구소장이 실질적으로 일방 당사자가 되어야 할 것이고, 연구재원도 마땅히 연구소 등 학교의 기관이 중앙관리를 해야 할 것이다.

교내연구비 지원금 중 사회재단이나 기업체의 지원금에 의한 연구는 사회재단·기업체가 학교의 연구기금에 실질적으로 기부하면서 계약 또는 요구에 의해 지정된 연구를 수행하는 경우에만 비과세될 것으로 보인다. 이 경우 기부된 재원은 학교에 귀속되어야 하고, 그 관리는 당연히 학교가 중앙 관리하게 될 것이다. 이러한 형식의 연구활동의 주관자는 어디까지나 학교기관이지 연구에 참여한 교수 등 개인이 아닌 것이다.

다) 상업적 연구

(1) 그 외에 학교의 연구기금에 기부함이

없이 교수 등 개인이 사회재단이나 기업체로부터 직접 연구비를 지원받아 수행하는 연구개발의 대가에 대하여서는 과세당국이 상업적 연구개발에 해당된다고 보아 과세할 것 같다. 이 경우 계약의 일방당사자가 총장이나 연구소장이 된다고 하더라도 그것은 실질적 당사자가 아니고 '형식적 당사자'에 불과하며, 실질적 당사자는 연구책임자인 교수 등 개인이다. 이러한 연구의 대가로 받는 연구비는 총장 또는 연구소장이 계약의 형식적인 일방당사자이기 때문에 대부분의 경우 학교 당국이 일정 비율의 간접연구경비를 떼고 잔액을 연구책임자에게 넘겨주고 그가 그의 책임으로 개별관리하게 될 것이다. 이런 경우는 실질과세의 원칙에 따라 연구책임자인 교수 등 개인에게 사업소득(수령한 연구대가에서 연구 보조원에 지급한 인건비, 간접연구경비를 공제한 소득금액)으로 과세하게 될 것이다.

이러한 경우에 사회재단 또는 기업체로부터 학교가 연구기금을 기부받는 형식만 취하고 실질적 내용은 바로 그 연구비를 연구책임자에게 지급, 그의 자유로운 처리에 맡기는 것은 형식과 실질이 부합하지 않는 것으로서 조세법은 이를 허용하지 않으며, 실질과세의 원칙에 따라 연구책임자에게 사업소득으로서 과세하게 될 것이다. 교수 등 개인이 사회재단이나 기업체로부터 직접 연구비를 지원받아 수행하는 연구개발의 경우에는 학교의 기관이 연구계약상 형식적인 일방 당사자로 될 것이 아니고, 차라리 학교 기관이 교수 등 개인의 연구를 보증하는 형식을 취하면서 연구비 총액 중 일정비율을 간접연구경비로 징수하는 것이 보다 합리적이라고 본다.

(2) 연구개발용역의 상업성 여부에는 용역 제공자가 상업적 목적을 위하여 동 용역을 수행하였는가에 따라 결정되어야 하며, 이는 다시 주된 직업, 연구개발행위의 계속·반복성, 영리추구 여부 등 연구개발용역의 제공자를 둘러싼 사실관계를 종합하여 판단되어야 할 것이다. 예컨대, 특정분야에 관한 연구 및 개발업을 영업으로 표방하면서 계속·반복적으로 타인에게 연구개발용역을 수행하는 자는 사업적인 목적을 위하여 연구개발업을 영위하는 것으로 볼 수 있다. 즉, 연구개발용역의 제공자가 영리목적을 위하여 영업행위의 일환으로 동 용역을 수행하는 경우에는, 이는 '상업적 연구개발업'에 해당될 것이다. 이에 비해, 대학 또는 대학교수가 본래의 업무인 학술 및 연구활동을 수행하면서 외부기관을 위하여 산발적으로 제공하는 연구개발용역은 학술 및 연구라는 주된 활동에 부수되는 행위에 불과한 것으로서, 설령 그에 대한 대가를 지급 받는다고 하더라도, 이를 상업행위 내지 영업행위로 보기는 어렵다 할 것이다. 그렇다면, 대학이 외부기관 등 제3자로부터 의뢰받아 연구개발용역을 수행하고 받은 연구비와 대학소속 교수가 독립된 자격으로 자기 책임 하에 제3자로부터 의뢰받은 당해 용역을 수행하고 받은 연구비는 비상업적 연구개발업으로부터 생긴 소득을 구성하고, 따라서 법인세 또는 소득세로부터 비과세될 것으로 보아야 할 것이다.

3) 연구활동자의 대가 (연구활동비) - 비과세 연구용역의 범위
 연구비 재원기준 연구용역소득 과세대상에

서 살펴본 비상업적 연구개발의 경우, 연구에 참여하는 교수 등 개인이 받는 연구활동비는 과세대상이 되는가 하는 문제는 다음과 같이 정리할 수 있다.

가) 연구개발의 핵심적 역할을 하는 인력 등 개인이다. 그리고 연구는 상명하복의 업무처리가 아니고 연구를 담당한 사람이 누구의 지시도 받지 않는 완전히 독립된 지위에서 수행하는 창의적 활동이다. 그리고 대학과의 근로관계(교육관계)도 직접 관련이 없는 독자적인 연구활동이다. 그러므로 독립된 자격으로 자기 책임 하에 수행되는 연구용역을 제공하고 받는 대가는 비과세 대상이 된다고 해석된다. 소득세법 기본통칙 19-11도 같은 취지로 행정해석하고 있는 것이다.

나) 그러면 독립된 자격으로 자기 책임 하에 수행되는 연구용역을 제공하고 받는 대가(비과세)의 범위는 어디까지인가에 대한 문제에 있어서는, 중앙관리제를 실시하고 있는 한국학술진흥재단 연구비 산정·집행기준이나 한국과학재단 연구비목(研究費目)에 기준함이 타당하다고 본다.

(1) 인문·사회과학에 관한 연구활동 연구비인 한국학술진흥재단의 연구비 산정기준에서는 '연구활동 경비중 연구책임자(공동연구원)의 연구활동비는 인문사회계열에 한해 20%이내'로 되어 있고, 자연과학에 관한 연구비인 한국과학재단 연구비목 중 '연구수당은 연구에 참여하는 연구보조원 및 박사후 연구원(학부 3·4년생, 석·박사과정생)의 수당을

말하며, 과학재단 제출 연구계획서 기재 인력 위의 수당은 계상할 수 없다. 연구비 규모를 고려하여 총연구비 중 50%까지 계상할 수 있으며, 연구보조원에게 지급되는 연구수당은 소속기관의 세부지침에서 산정된 연구수당을 지원할 수 있다.'고 되어 있다.

(2) 인문·사회과학 연구비 총액 중 20%의 범위 안에서 독립된 자격으로 자기 책임 하에 연구를 수행하고 받는 연구책임자의 보수는 비과세에 해당할 것이다. 그런데 자연과학 연구비 중에서, 독립된 자격으로 자기 책임 하에 연구를 수행하고 받는 연구책임자의 보수는 그 연구비목 기준에 명확한 기준이 제시되어 있지 못하다. 막연히 연구비 규모를 고려하여 총 연구비 중 50%까지 인건비를 계상할 수 있는 것으로 하고, 여기에 연구보조원의 인건비(후술하는 바와 같이 이는 과세 대상이 될 수밖에 없다)까지 포함하는 것으로 되어 있다. 그러나 그 범위에 대한 한계는 없지만 인문·사회과학분야의 경우와 마찬가지로 연구교수가 받는 부분은 비과세되어야 할 것이다.

(3) 그런데 이 부분에서는 상업적이라는 개념을 과세당국이 어떻게 해석하는가에 따라 위의 해석에 대하여는 다음과 같은 반론이 있을 수 있다. 예를 들어 어떤 교수가 연구용역을 수년간에 걸쳐 수개의 과제를 계속·반복하여 수행하고 있는 경우에 그와 같이 대가를 받고 계속·반복하는 행위는 영리성이 있다고 보아 이를 상업적 연구용역에 해당한다고 보게 되면 연구를 수행하고 받는 보수를 상업적

사업서비스업에서 발생하는 소득에 해당한다고 하면서 종합소득세를 과세할 우려가 있는 것이다.

4) 연구개발행위의 상업성 여부가 대가수령 여부에 따라 판단될 때의 문제

가) 국세청의 「대학교 부설연구소의 상업적 연구개발 대가에 관한 과세 처리기준」에서는 상업적 연구개발업의 범위를 특정인으로부터 수수료 또는 계약에 의하여 자연과학, 인문 및 사회과학 분야에 관한 연구개발을 하고 대가를 받는 사업(한국. 법인세 기본통칙. 1-1-16-1, 표준산업분류표 732010 참고)과 특정회사와 연구개발용역계약을 체결하고 그 용역제공과 반대급부가 각각 이루어진 경우에는 상업적 연구개발업(표준소득률 번호 740609 사업서비스업 기타 도급)으로 보고 있으며,

나) 비상업적 연구개발용역의 범위는 교부금, 보조금, 기부금 등 각종 기금에 의하여 인문 및 사회분야에 관한 연구개발을 주로 하는 산업활동(표준산업분류표 73202)을 비대가 관계로 보고 있다. 요컨대 이 기준에 의하면 대가성 유무에 따라 상업성 여부를 판단하고 있음을 알 수 있다. 상업성, 비상업성 여부는 결국 입법정신에 의하여 판단되어야 할 것이다. 연구개발행위의 상업성 여부가 위의 기준처럼 행위자의 대가 수령 여부에 따라 판단되면 다음과 같은 문제점이 있다.

(1) 이 기준에 의하면 대학 또는 대학소속 교수가 외부기관으로부터 연구비 등 연구개발용역의 대가를 수령한 이상, 동 용역은 당연히

상업행위를 구성하고 법인세 또는 소득세 과세대상 소득으로 분류된다. 이렇게 되면, 대학 또는 대학교수의 연구개발행위에 대하여 비과세 혜택을 부여함으로써 학술 및 연구활동을 활성화하려 한 당초 입법 목적에서 크게 벗어나는 결과가 된다.

(2) 대가를 수반하지 아니한 연구개발행위는 소득을 발생시킬 수 없기 때문에 비상업적 연구개발행위로부터 생긴 소득은 비과세되는데 특례가 없는 경우에도 처음부터 법인세나 소득세가 부과될 여지가 없다. 바꾸어 말하면 비상업적 연구개발행위로부터 발생한 소득을 비과세하고 있는 법인세법과 소득세법 조항은 법인이나 타인을 위하여 연구개발용역을 수행하고 대가(소득)를 수취하는 경우를 전제로 한 것으로 보아야 할 것이다. 그렇다면, 연구개발행위의 상업성 여부가 대가수취 여부가 아니라 다른 어떤 기준에 따라 판단되어야 함은 명백하다 할 것이다. 그런데 여기서 특기할 것은 연구개발행위의 상업성 여부를 논의하는 실익이 그로 인해 발생한 연구비 등 소득에 관하여 법인세나 소득세가 부과될 것인가의 여부를 판단하고자 하는 데 있다는 점이다. 법인세나 소득세는 소득에 관한 조세로서, 소득을 수취한 자에게 부과되는 조세이다. 이런 맥락에서 연구개발행위의 상업성 여부 역시 소득 수취인, 즉 대학 또는 대학소속 교수의 입장에서 판단되어야 할 것이다.

(3) 한편 연구개발용역의 상업성 여부를 용역제공자가 아닌 의뢰자의 입장에서 파악하게 되면(즉, 의뢰인이 연구개발의 결과를 상업적

목적에 사용하는가에 따라 판단하면), 연구비의 과세여부가 소득자가 아니라 의뢰인의 의사에 따라 결정되는 결과가 초래된다. 더구나, 대학 또는 대학교수에게 연구용역을 의뢰하는 자가 대부분 영리기업이라는 현실을 감안한다면 의뢰인이 연구용역의 결과를 어떻게 사용하는가에 따라 상업성을 판단하는 경우에는 대학 또는 교수가 행하는 연구개발 행위는 거의 예외 없이 과세 대상인 상업행위를 구성하게 된다. 이렇게 되면 대학 또는 대학교수의 연구개발행위에 대하여 비과세 혜택을 부여하고 있는 법인세법 소득세법 조항이 사문화될 것이다.

5) 연구 보조원 등의 인건비 - 원천징수

연구보조원이 받는 연구수당 등은 어느 모로 보나 과세소득에 해당될 것이다. 연구보조원이 학교 등과 근로관계가 있으면 그가 받는 수당은 근로소득에 해당되며, 근로관계가 없으면 사업소득에 해당될 것이다. 국세청의 이와 같은 해석은 논리적 하자가 없다고 본다. 따라서 수당을 지급하는 주체는 연구보조원의 소득에 대하여 원천징수 의무가 발생하게 될 것이다.

4. 상업적 연구개발용역 과세의 법률적, 정책적 문제점

지금까지 고찰한 연구비 과세문제의 현황에서 상업적 연구개발 용역에 대한 과세기준의 관계 법령, 기본통칙, 행정해석 등과 관련하여 발생하는 문제점을 요약하면 다음과 같다.

4. 1 조세법률주의와 관련된 문제점

4. 1. 1 법인세법 시행령 제2조의 상업적 연구개발 범위 규정이 명확하지 않다.

법인세법 시행령 제2조 제1항 제2호에서 '상업적 연구개발업은 과세하고 다른 연구 및 개발업은 과세 제외한다.'고 규정하고 있으며, 이와 관련된 법인세법 기본통칙 1-1-16-1은 '상업적 연구개발업'을 특정인으로부터 수수료 또는 계약에 의하여 자연과학, 인문·사회과학 분야에 관한 연구개발을 하고 대가를 받는 사업으로 규정하고 있다. 그런데 한국표준산업분류표상 K 분류(73)에서는 자연과학분야(731)가 포함되어 있지 않다. 따라서 자연과학의 연구개발업까지 자의적으로 추가 확대 적용하여 상업적 연구개발업의 범위에 해당한다고 규정한 법인세법 기본통칙 1-1-16-1은 국세청 당국의 무리한 확대해석으로서 조세법률주의(조세법의 엄격해석주의)에 어긋난다.

4. 1. 2 소득세법 시행령 제33조의 상업적 연구개발 개념 규정은 과세 요건 명확주의와 세법 엄격해석(유추해석 금지)주의에 상치된다.

1995년까지 '학술연구용역'은 사업소득으로 보지 않고(한국. 소득세법 시행령. 제36조 4호) 사업 서비스업 중 학술연구용역은 사업소득으로 비과세였으나, 1996년 1월 1일부터 시행한 개정 소득세법 제19조는

1) 그 1항에 '11호 사업 서비스업에서 생긴 소득을 사업소득으로 한다.'고 규정하고, 3항의 '사업소득의 범위에 관하여 필요한 사항은

대통령령으로 정한다.'는 위임규정에 따라,

2) 소득세법 시행령 제29조에 '소득세법 제19조 각 호의 규정에 의한 사업의 범위는 이령에 특별한 규정이 있는 것을 제외하고는 통계청장이 고시하는 「한국표준산업분류표」를 기준으로 한다.'고 규정하고 있는데, 소득세법 시행령 제33조는 사업 서비스업의 사업소득의 범위에 관하여 한국표준산업분류표상의 '연구 및 개발업'은 포함되지 않는다고 명시했고,

3) 다만 한정적으로 '상업적 연구개발업'의 소득만을 사업소득으로 보아 과세한다고 포괄적으로 규정하고 있을 뿐 이를 열거규정하지 않고 상업적 연구 및 개발업의 개념을 시행령이나 시행규칙에서도 규정하고 있지 않은 실정이다.

4) 따라서 포괄주의를 채택하고 열거적 한정주의를 가미한 소득세법 시행령 제29조는 과세소득의 열거주의를 벗어나고 있으며, 동 시행령 제33조도 조세법률주의(과세요건 명확주의) 원칙에 맞지 않는다. 오늘날의 조세법률주의는 국민의 납세의무를 형식적인 세법에 의하여 규정할지라도 그 세법의 내용 또는 목적이 기본권 보장의 헌법 이념에 합치되어야 한다(한국. 헌법재판소 1992. 3. 30. 90헌바 69, 5, 90헌바 3).

5) 연구개발업의 상업적, 비상업적 구분은 한국표준산업분류표의 인문 및 사회과학연구개발업의 상업적, 비상업적의 구분을 원용한 것으로서 상업적, 비상업적 연구개발업에 대

한 한국표준산업분류표상의 구분은 자의적으로 이루어질 수 있으므로 얼마든지 상업적·비상업적으로 변화시켜 조세를 회피할 수 있어 과세 현실에 있어서는 무의미한 것이 될 수 있고 그 적용이 불가능할 수도 있기 때문에 합리성이 부족하다.

6) 결국 소득세법 시행령 제33조는 소득세법 제19조와 령33조를 보고 납세자 사업소득 범위를 개략적으로나마 예측할 수 없는 조항이므로 조세법률주의 내용인 과세요건명확주의, 세법 엄격해석(유추해석금지)주의 등에 저촉되는 조항이라 볼 수 있으므로 이런 애매 모호한 규정을 근거로 교수 연구용역에 대하여 과세할 수 없다고 본다.

4. 1. 3 한국표준산업분류표상 연구개발업의 개념 문제도 명확하지 않아 조세법률주의에 저촉된다.

1) 통계청장이 1991년 9월 9일 고시하고 1992년 1월 1일부터 시행하고 있는 한국표준산업분류표상 연구 및 개발업은 「대분류 K, 중분류 73」에 속하고, 「소분류 731」이 자연과학연구개발업, 「소분류 732」가 인문 및 사회과학 연구개발업으로 분류되어 있고,

2) 한국표준산업분류표상 자연과학 연구개발업에는 상업적, 비상업적 구별이 없고, 인문 및 사회과학 연구개발사업에만 오로지 상업적 연구개발, 비상업적 연구개발이 있으며,

3) 상업적 연구개발은 '인문 및 사회과학분야에 관한 연구를 하는 산업활동을 말한다'고

하였으므로 교육·연구활동을 하고 있는 교수에게는 해당되지 않는다.

4) 또 한국표준산업분류표가 대통령령으로 제정된 것이 아니며, 누가, 어느 연도에 제정한 것을 기준으로 한다는 설명이 없으므로 조세법률주의(과세요건 법정주의)에 저촉되고 있다.

5) 소득세법 제19조 3항 및 소득세법 시행령 제29조의 한국표준산업분류에 납세범위를 모두 위임함으로써 국민의 경제 생활에 법적 안정성을 현저히 저해하고 있으므로 이는 조세법률주의 및 위임 입법의 한계(세법의 내용 또는 목적이 기본권 보장의 헌법 이념에 합치)를 규정한 법 취지에도 맞지 않는다(한국헌법재판소 1995. 11. 30 91헌바 1, 2, 3, 4).

4. 2 세법 해석상의 문제점

4. 2. 1 대학교수는 상업적 연구개발자가 아니기 때문에 세법상 사업자에 해당하지 않는다.

1) 사업의 개념 및 사업자 정의

소득세법 제19조 11호는 '사업서비스업'이라 규정하고 있을 뿐 사업자라는 개념을 별도로 규정하지 않고 있다. 다만 부가가치세법에서 '영리목적의 유무에 불구하고 사업상 독립적으로 재화 또는 용역을 공급하는 자'를 말하고 있다. 따라서, 사업자는 부가가치를 창출해낼 수 있는 정도의 사업형태를 갖추고 계속 반복적인 의사로 재화·용역을 공급하는 자를 말하므로(한국 대법원 1986. 9. 9 판결 86누216, 동지 1996. 2. 27 판결 89누2646) 독립성, 계속성,

반복성의 요건을 갖추어야 한다. 또 시간적 경과가 요구되는 단 한번의 용역을 공급할 의사로 용역을 제공하는 경우에만 계속적으로 용역을 공급할 의사가 있었다고 할 수가 없다 (한국. 대법원. 1991. 5. 28 판결 90누8442).

2) 소득세법상 사업소득은 자기의 책임(위협)과 자기의 계산 아래 독립적으로 행하는 영리활동에서 발생한 소득이며, 소득세법상 사업자라 함은 이 소득을 취득할 의사를 갖고 행하는 자를 말한다.

3) 특정한 소득이 사업자가 영위하는 사업 소득인지 다른 소득에 해당하는지의 여부는 영리성, 계속성, 반복성, 사회통념에 따라 결정되어야 한다(한국. 대법원. 1994. 12. 9 판결 94누8969, 동지 1982. 9. 14 판결 81누115).

4) 그러므로 대학교수는 교육자, 연구자로서 용역을 제공하는 것일 뿐, 법인세법 시행령 제21조 1항의 상업적 연구 개발업자가 아니며, 소득세법 시행령 제33조의 상업적 연구개발업을 계속 반복하는 사업자가 될 수 없다.

4. 2. 2 대학 연구소 또는 대학교수는 연구 개발업자가 아니기 때문에 상업적 연구개발소득에 해당되지 않는다.

1) 사립대학교 교수도 국립대학교 교수와 마찬가지로 교육공무원법상 영리를 목적으로 하는 사업을 겸할 수가 없다. 따라서 법인세법 제1조 1항 1호와 법인세법 시행령 제2조 1항 2호의 상업적 연구개발업에 과세한다는 규정은 국·사립대학교 등 교수가 아닌 영리단

체들의 상업적 연구개발업을 의미하는 것이며 대학교(부설연구소)의 연구개발 소득은 비상업적 연구개발 이익을 의미하며,

2) 또한 대학 교수들의 연구용역 소득은 소득세법 제19조 1항, 소득세법 시행령 제33조의 상업적 연구개발 소득에 해당되지 않고, 부가가치세법 시행령 제35조의 학술연구용역에도 해당되지 않는다고 본다.

4. 3 조세행정 및 정책상의 문제점

4. 3. 1 조세행정상의 문제점

일시적 인적용역 제공 대가를 기타 소득으로 보아 과세하는 것은 과세소급금지의 원칙에 맞지 않는 조세행정이다.

1) 대학교수의 연구개발 소득과 기타 소득 인정용역(한국. 소득세법. 21조 1항 19조 41조 5항)해당 여부에 있어 소득세법 제21조(기타소득) 1항 19조에서 '대통령령이 정하는 인적 용역을 일시적으로 제공받은 대가는 기타 소득으로 한다.'고 규정하였고, 동법 시행령 41조 5항에서 대통령이 정하는 일시적 용역이라 함은 '부가가치세법 제12조 제13호에 규정하는 인적용역(령35조 1호 다목적연구용역, 2호 라목의 학술연구용역)을 일시적으로 제공하고 받는 대가'라고 규정하였다. 이는 부가가치세법 기본통칙 4-3-9-12, 4-3-10-12(학술 기술연구용역)의 학술연구용역을 의미하는 것인데, 소득세법 시행령 제33조 '상업적 연구개발 용역'의 개념과 완전히 다

르다. 따라서 대학교수의 연구개발 소득은 소득세법 제21조 1항 19호 령41조 5항의 기타소득의 하나인 일시적 인적용역에는 해당되지 않는다고 본다.

2) 또한 1997년 12월 30일에 제정된 소득세법 시행령 제41조 5항의 일시적 인적용역 제공 대가에 대한 기타 소득은 1998년 1월 1일부터 발생하는 용역에만 적용되는 것이므로 1997년의 교수 연구용역을 기타 소득으로 과세한다는 것은 과세 소급금지의 원칙에 맞지 않는 조세 행정이라 할 수 있다.

4. 3. 2 조세 정책상의 문제점

1) 학술연구의 양을 최적수준으로 향상시키기 위한 세금감면 지원정책

학술연구용역을 다른 경제활동과 똑같이 과세하는 것은 사회 전체적으로 보아 학술연구의 양을 최적수준보다 떨어뜨리게 되므로 이를 끌어올리려면 세금감면, 기타 연구장려 지원정책이 필요하다.

세금을 감면한다면 어느 정도가 적당한가에 대한 문제는 연구개발의 외부효과가 어느 정도인가에 달려 있으며, 이를 직접 측정하는 것은 불가능하다. 간접적 측정방법으로는 우리나라 대학의 학술연구 실적이 다른 나라와 비교해 볼 때 적정수준에 있는가를 따져 볼 수 있다. 1996년의 Science Citation Index를 보면 우리나라의 논문 수록 수는 미국의 2.6%, 일본의 11.3%에 불과하다. 연구실적에서 국내 4대 학교인 과학기술대, 서울대, 연세대, 포항공대를 다 합친 연구실적은 3459편이고, 이 실적은 일본의 교토대학 한 학교의 실적 3517편에

도 못 미친다. 결국, 우리 나라 대학의 학술연구는 사회적 적정수준보다 훨씬 낮다는 결론을 내릴 수밖에 없다(1997년 전국대학평가 종합평가 총평, 1997. 평가기준).

2) 소득세제 기본이념에 적합한 과세시책
한 걸음 더 나아가서 현행 세제는 대학의 연구활동을 다른 경제활동보다 더 무겁게 과세하는 제도이다. 소득세제의 중립성을 확보하려면 각 납세의무자의 소득을 제대로 포착하여 이를 과세해야 한다. 그러나 현행법은 근로소득의 경우 실제 필요경비가 얼마인지 묻지 않고 일률적 근로소득공제액을 법에 정해 두고 있다(한국, 소득세법, 제47조). 따라서 대학의 교수나 기타 연구원의 경우에도 실제 필요경비가 얼마인가를 묻지 않고 근로소득공제만이 인정된다. 그러나 대학의 교수나 연구원은 스스로의 비용으로 서적을 구입하고 실험실습기자재를 사는 등의 비용을 지출해야 하므로 기업에 근무하는 일반적 근로소득자보다 필요경비의 지출액이 많게 마련이다. 종래 세법이 대학교수 등이 지급받는 연구활동비를 비과세하고 있었던 것은 바로 이같은 사정 때문이다(한국, 소득세법 시행령, 제38조 1항 8호). 근래에 들어 이 제도를 일종의 특혜로 오인하여 이를 점점 축소하고 조만간 완전 과세하는 쪽으로 전환하겠다는 움직임이 있으나 이는 소득세제의 기본 이념에 맞지 않는 그릇된 생각으로 보아야 할 것이다.

3) 대학 연구개발의 공공재적 성격과 과세 정책

대학 내지 대학에 소속된 교수, 기타 연구

원과 연구보조자가 제공하는 연구개발용역대가 과세에 대한 지도원칙은 일반적인 사기업이 제공하는 재화 용역의 과세지도원칙과 다르다. 언뜻 생각하면 세법은 두 가지를 구태여 가릴 것 없이 조세중립성을 유지해야 하지 않는가 할 수 있으나 이는 옳지 않다. 문제의 본질은 연구개발용역이 가지는 외부효과에 있다. 연구개발이 가지는 외부효과 내지 연구개발의 공공재적 성격을 고려한다면 국가가 연구개발을 장려하기 위해 보조금을 지급하거나 세금을 감면해 주는 정책이 오히려 더 효율적이라는 결론을 얻게 된다.

4) 대학의 연구기능을 적극 활성화하는 조세정책 지향

대학의 연구용역비는 연구보조원(대학원생, 박사후 연구원 등)의 수당, 연구재료 및 문헌비, 장비사용료, 연구기기비, 유인물비, 국제활동비, 공공요금, 제세공과금, 논문게재료 등으로 대부분 지출하는데 이를 교수들의 수입으로 잡아 과세하는 것은 학문연구에 찬물을 끼얹는 일로서, 연구의욕을 심하게 위축시키는 처사이다. IMF 경제한파로 가뜩이나 기업수탁 연구과제가 줄고 있고, 대학에 대한 정부연구비 지원마저 삭감되고 있는 상황에서 연구비를 과세하는 것은 대학의 연구환경을 뿌리째 흔드는 것으로서 학문 발전과 국가 경쟁력 강화에 크게 역행하는 처사라 아니할 수 없으므로 대학의 연구기능을 적극 활성화하기 위한 시책이 필요하다.

5. 외국(미국)의 연구비 과세 사례

미국의 연구비 과세는 다음과 같은 경우로 나누어 생각해 볼 수 있다.

- ㉠ 대학이나 부설연구소가 비영리법인에서 비상업적 연구비를 받는 경우
- ㉡ 대학이나 부설연구소가 영리법인(또는 개인기업체)에서 비상업적 연구비를 받는 경우
- ㉢ 대학이나 부설연구소가 영리법인(또는 개인기업체)에서 상업적 연구비(용역대가)를 받는 경우
- ㉣ 교수 개인이 비영리법인에서 비상업적 연구비를 받는 경우
- ㉤ 교수 개인이 영리법인(또는 개인기업체)에서 비상업적 연구비를 받는 경우
- ㉥ 교수 개인이 영리법인(또는 개인기업체)에서 상업적 연구비(용역대가)를 받는 경우

5. 1 교수가 계약당사자가 되는 경우

- ㉠의 경우에는, 교수가 얻는 소득은 일반적 사업자의 소득과 다를 바 없이 과세된다. 연구비 내지 용역대가를 지급하는 기업은 이를 필요경비로 공제할 수 있다.
- ㉢의 경우에는 교수가 받는 비상업적 연구비는 이를 증여로 본다. 증여는 수증자의 소득이 아니므로(미국, 미국세법, 102(a) 조) 교수는 소득세를 부담하지 않지만(U. S. Rev. Rul. 61-66, 1961-1 CB 19) 연구비를 지급하는 회사나 개인은 이를 필

요경비로 공제할 수 없다(미국. 미국세법. 274 (b)조). 미국세법은 수증자가 아닌 증여자에 대해 증여세를 부과하므로(미국. 미국세법. 2502 (c)조) 비상업적 연구비를 받는 교수는 증여세를 납부하지 않지만 증여자가 개인일 경우는 증여자가 증여세를 납부하여야 한다(미국. 미국세법. 2502 (c)조).

㉔의 경우에는 교수에 대한 법률효과는 위 ㉓와 같다. 비상업적 연구비를 지급하는 자는 비영리법인이므로 법인세 목적상 필요경비 공제 여부는 의미가 없고 비영리 법인은 증여세의 납세의무를 지지 않는다고 미국세법 2501 (a)조에서는 규정하고 있다. 참고로 미국법상 증여세 납세의무는 개인만이 지고 있기 때문이다.

5. 2 대학이 계약 당사자가 되는 경우

우리 나라와 마찬가지로 대학은 수익사업에서 얻은 소득에 대해서는 소득세의 납세의무를 부담한다. 그러나 대학이 '누구를 위한 것이든 연구를 수행하고 받는 소득'은 과세되지 않는다(미국. 미국세법. 511조). 교수 기타 연구원은 자기가 받는 소득에서 필요경비를 공제한 순소득에 대해 소득세를 납부하여야 한다(미국. 미국세법. 61조). 경우를 나누어 살펴 보면 다음과 같다.

㉑의 경우, 대학이나 부설연구소가 비영리 법인에서 받는 비상업적 연구비는 수익사업의 범위에 들어가지 않는다(미국. 미국세법. 512 (b)(8)조). 교수는 자기가 받는

순소득에 대한 소득세를 납부하여야 한다. 비상업적 연구비를 지급하는 비영리 법인에 대해서는 연구비의 필요경비 산입 여부는 의미가 없고, 비영리법인은 증여세의 납세의무도 지지 않는다.

㉒의 경우, 대학이나 부설연구소가 영리법인이나 개인기업에서 받는 비상업적 연구비는 과세되지 않는다(미국. 미국세법. 502 (b)(8)조). 교수 기타 연구원은 자기가 대학에서 받은 소득(필요경비를 공제한 순소득)에 대해 소득세를 납부하여야 한다. 영리법인이 지급하는 비상업적 연구비는 그 성질을 기부금이라고 보아야 하고 공익목적의 지정기부금은 일정 한도 안에서(미국. 미국세법. 170 (b)조) 필요경비로 손금산입한다(미국. 미국세법. 170 (b)(2)조). 비상업적 연구비를 지급하는 자가 개인이라면 일반적으로 증여자는 증여세의 납세의무를 지지만(미국. 미국세법. 2501 (a)조) 대학이나 부설 연구소에 지급하는 연구비는 공익목적의 출연금으로 보아 증여세를 부과하지 않는다(미국. 미국세법. 2522조).

㉓의 경우, 대학이나 부설 연구소가 영리법인이나 개인법인에서 받는 연구용역의 대가는 상업적인 것이라 하더라도 과세되지 않는다(미국. 미국세법. 512 (b)(8)조). 교수 기타 연구원은 자기가 대학에서 받은 소득(필요경비를 공제한 순소득)에 대해 소득세를 납부하여야 한다. 연구용역대가를 지급하는 영리법인이나 개인기업은 이를 필요경비로 손금산입할 수 있고(미국. 미국세법. 161조) 더 나아가 연구개발을

장려하기 위한 세액공제(미국. 미국세법. 41조, 280 (c)조 등) 등 여러 가지 혜택을 받을 수도 있다.

6. 정책대안

6. 1 소득세법, 법인세법, 동 시행령, 기본통칙, 한국표준산업분류기준 등 관련 세법규정 보완 개정

연구용역개발비 과세문제는 법의 해석으로 접근하는 데는 한계가 있다. 더욱 어려운 것은 소득세법과 법인세법의 규정 자체가 명확하지 못한 데 있다. 대가성 유무에 따른 상업성 여부 판단기준도 불명확하다. 연구용역 개발업의 분류를 한국표준산업분류기준에 두는 것은 불가피하다고 하겠으나 상업적, 비상업적의 구분 기준은 표준산업분류기준에서도 그 한계를 명확히 제시하지 않고 있고, 또한 위의 언급한 관련 세법 조문들은 상업적·비상업적 구분을 표준산업분류기준과 일치하지 않으면서 행정해석에 의하여 무리하게 표준산업분류기준보다 그 상업적 범위를 확대시키고 있다. 이미 제4장에서 설명한 상업적 연구개발 용역 과세에 대한 조세법률주의와 세법해석상의 문제점, 조세행정 및 정책상의 문제점을 시정하여 관련 세법규정을 보완, 개정할 필요가 있다.

6. 1. 1 상업적·비상업적의 용역개발의 정의가 모호하므로 그 구분기준을 객관적으로 명확히 할 필요가 있다. 이는 연구개발용역의 연구비가 과세대상인

가 아닌가를 구분하는 기본적 전제이기 때문이다. 한국표준산업분류에서는 연구개발의 경우 상업적·비상업적 구분이 없음에도 불구하고 현재의 행정해석에서는 이에 대하여 이를 구분, 세법을 적용하는 것으로 해석하고 있는데 이는 자의적인 확대해석에 해당되어 조세법률주의에 배치된다고 판단된다.

6. 1. 2 법인세법 기본통칙 1-1-16-1(상업적 연구개발업)의 개념을 명확히 해야 한다.

법인세법 시행령 제2조 제1항 제2호에서 '상업적 연구개발업은 과세하고 다른 연구 및 개발업은 과세 제외한다'고 규정하였다. 이 규정에 대하여 법인세법 기본통칙 1-1-16-1은 '상업적 연구개발업이라 함은 특정인으로부터 수수료 또는 계약에 의하여 자연과학, 인문·사회과학 분야에 관한 연구개발을 하고 그 대가를 받는 사업을 말한다.'고 규정하였다. 한국표준산업분류표상 K분류(73)에서는 자연과학분야(731)를 상업적 연구개발업이라고 따로 분류하지 않고 있다. 따라서 이 법인세법 기본통칙이 자연과학의 연구개발업도 상업적 연구개발업의 범위에 해당한다고 규정한 내용은 상업적 연구용역의 개념을 잘못 설명하고 있는 것이다.

6. 1. 3 대가(보수)의 사업소득 여부와 그 과세기준이 명확해야 한다.

연구개발의 핵심적 역할을 하는 인력인 교수 등 개인이 연구개발용역을 제공하고 받는 대가(보수)가 과세대상이 되는 사업소득인가를 명확하게 해야 한다. 연구는 상명하복의 업무처리가 아니고 연구담당자가 누구의 지시도

받지 않는 완전히 독립된 지위에서 수행하는 창의적 활동이다. 그리고 학교와의 근로관계(교육관계)와도 직접 관련이 없는 독자적인 연구활동이다. 현행 행정해석이 독립된 자격으로 자기 책임 하에 수행되는 연구용역을 제공하고 받는 대가는 비과세대상이 된다고 한 것은 연구활동의 장려라는 시각에서 보아 타당하다. 그런데 만약 계속성·반복성을 기준으로 이러한 독립된 자격으로 자기 책임 하에 수행되는 연구용역을 제공하고 받는 대가도 때에 따라서는 사업소득이 된다고 판단하는 경우에 가장 문제가 되는 것은 그 기준의 명확성 결여이며, 나아가 우리 나라의 연구개발의 활성화를 저해하는 결과를 초래하여 학술 및 연구활동을 권장하려 한 당초 입법취지가 훼손되는 불합리한 결과를 초래할 것이다.

6. 1. 4 대가성 유무에 대한 명백한 규정이 필요하다.

이러한 문제들을 과세상 해결하면서 연구개발용역 중 상업적인 연구개발용역의 대가에 과세하려고 한다면, 연구개발용역의 대가(보수)성 유무에 대해서 최소한 대통령령 수준보다 더 객관적이고 합리적인 기준을 명백하게 규정하는 일이 선행되어야 한다. 대가성 유무에 따라 상업성 여부를 판단할 때 상업성인가 비상업성인가의 여부는 종국적으로 입법취지(Ratio leges)에 의하여 판단하여야 할 것이다. 이렇게 해야 하는 것은 예측가능성 보장을 핵심내용으로 하고 있는 조세법률주의의 정신으로 보아 당연한 것이다. 그렇게 해야만 연구개발용역비 과세를 둘러싼 학계와의 조세마찰을 피할 수 있을 것이다.

6. 1. 5 사업의 개념과 사업자 정의를 명확히 해야 한다.

대학교수가 세법상 사업자(연구개발업자)에 해당되는지의 여부에 대해 사업의 개념 및 사업자 정의를 명확히 해야 한다.

대학교수는 국립대학교 교수(공무원)와 사립대학교 교수로 대별된다. 국립대학교 교수는 교육공무원법상 영리를 목적으로 하는 사업을 겸업할 수 없으며, 사립대학교 교수도 국립대 교수의 교육공무원법을 준용하므로 영리사업을 겸업할 수가 없다.

납세 주체인 사업자는 영리성, 반복성, 계속성을 가져야 하는데 대학교수는 이러한 사업자의 개념과 거리가 멀며, 교육공무원법상 영리 사업의 주체가 될 수 없는 국립대 교수도 지금까지 연구사업자였다는 모순이 생기게 된다.

법인세법 제1조, 1항, 1호와 영 제2조 제1항 2호의 상업적 연구개발업에 과세한다는 규정은 국립, 사립대학교 교수가 아닌 영리단체들의 상업적 연구개발업을 의미하는 것이며 대학교 부설 연구소의 연구개발업 소득은 비상업적 연구개발 이익을 의미하는 것이다. 또한 대학교수들의 연구용역 소득은 소득세법 제19조 1항 법시행령 제33조의 상업적 연구개발 소득에 해당되지 않고 부가가치세법 시행령 제35조의 학술연구용역에도 해당되지 않는다고 본다.

6. 1. 6 대학교수의 연구개발 소득이 기타소득 인적용역에 (법21조 1항 19조 영 41조 5항)에 해당하는지 여부를 명확히 밝혀야 한다.

소득세법 제21조(기타소득) 1항 19조에서는 '대통령령이 정하는 인적 용역을 일시적으로 제공받은 대가는 기타소득으로 한다' 라고 규정하였고, 동법 령41조 5항에서 대통령이 정하는 일시적 용역이라 함은 부가가치세법 제12조 제13호에 규정하는 인적용역(령 35조 1호 다목 학술연구용역, 2호 라목의 학술 연구용역)을 일시적으로 제공하고 받는 대가라고 규정하였다. 이는 부가가치세법 기본통칙 4-3-9-12, 4-3-10-12 (학술기술 연구용역)의 학술 연구용역을 의미하는 것으로서 소득세법 시행령 33조 '상업적 연구개발 용역'의 개념과 완전히 다르다. 따라서 대학교수의 연구개발 소득은 소득세법 제21조 1항 19호 령41조 5항의 기타소득의 하나인 일시적 인적용역에는 해당되지 않는다고 보이므로 부가가치세법 시행령 제35조 1호(다)목 2호(라)목의 학술용역개념과 소득세법 시행령 제33조의 연구용역개념을 명백히 밝혀야 한다.

6. 1. 7 상업적 연구개발 소득에 대한 소득 표준율(추계결정율)을 합리적으로 제정하여야 한다.

6. 1. 8 조세법률주의에 합치되는 법규를 보완, 제정할 필요가 있다.

관련 소득세법과 동 시행령, 법인세법 및 동 시행령, 기본통칙, 행정해석, 한국표준산업분류기준 등이 조세법률주의(과세요건 법정주의, 과세요건 명확주의, 소급과세 금지의 원칙, 세법해석 엄격주의 <유추해석 금지의 원칙>)에 합치되도록 보완해야 할 것이다.

6. 2 과세정책 대안

교육과 연구, 기업은 모두 투자행위이다. 이 중에서 대학은 교육과 연구기능을 모두 수행해야 하며 이는 모두 미래를 위한 투자로 볼 수 있다. 21세기 지식합성의 시대에 정부는 우리나라 대학의 지적 활동을 강화하기 위해 국가적 차원에서 적극적인 대학 연구활동 지원을 해야 한다.

6. 2. 1 소득세제 기본이념에 적합한 과세정책이 필요하다.

소득세제의 형평성을 확보하려면 각 납세의 무자의 소득을 제대로 포착하여 과세하여야 한다. 현행 근로소득의 경우 실제 필요경비가 얼마인지를 파악하지 않고 일률적 근로소득 공제액을 규정하고 있다(한국. 소득세법. 제47조).

대학의 연구용역비는 연구보조원(대학원생, 박사후 연구원 등)의 수당, 연구회의비, 여비, 재료 및 문헌비, 장비사용료, 연구기기구입비, 유인물비, 국제활동비, 공공요금, 제세공과금, 논문게재료 등으로 일반적 근로소득자보다 대부분 실제 필요경비에 더 많이 지출하는데 이를 불문하고 교수들의 수입으로 잡아 과세하는 것은 소득세제의 중립성을 확보할 수 없을 뿐만 아니라 학문 연구의욕을 심히 위축시켜 대학의 연구기능을 적극 활성화하는 데 장애가 된다. 종래 세법이 대학교수 등에게 지급한 연구활동비를 비과세했던 것은 바로 이와 같은 사정 때문(한국. 소득세법 시행령. 38조 제1항 8호)이었는데 근래 이 시책을 일종의 특혜로 오인하여 이를 축소하고 완전 과세하겠다는 것은 소득세제의 기본이념에 맞지 않는다고 본다.

6. 2. 2 대학연구개발의 외부적 효과와 공공재적 성격에 부합하는 과세정책이 필요하다.

대학은 그 직접적인 목적에 있어서 교육과 연구의 기관이요, 법적 형식에 있어서 국가의 공적인 시설이며, 기능에 있어서 국내적·국제적·윤리적으로 의미있는 정신적 문화재를 보존하고 창조하는 기관으로서 민족과 국가의 문화를 보존하고 창조하는 과제를 공동으로 연구·관리하는 ‘문화의 관리자(Keeper of Culture)’이다.

대학의 연구기능은 세계화를 촉진하여 순수 교육활동과 함께 국제 공동연구나 국제교류 등을 통하여 대학의 문호를 전 세계에 개방함으로써 상승 효과를 얻도록 해야 한다. 또한 대학연구는 지식산업과 관계가 깊어 앞으로 지식산업의 창출을 장려하는 국가시책과 사회분위기에 도전하여야 한다. 예를 들어 신기술의 사업화를 돕는 기술창업기능도 대학기능의 연장으로 포함될 수 있다. 특히 지방정부(지방자치단체)들의 지식산업육성책과 연계하여 지역특성화 지식산업창출 지원사업을 구체적으로 추진하여 창업뿐만 아니라 졸업생(고급인력)들의 취업을 돕는 사회적 외부효과도 부수적으로 기대할 수 있다. 이처럼 대학의 연구개발용역이 가지는 외부효과 내지 공공재적 성격을 고려한다면 국가가 연구개발을 장려하기 위해 보조금을 지급하거나 세금을 감면해 주는 정책이 오히려 더 효과적이다.

6. 2. 3 학술연구의 양과 질을 최적수준으로 향상시키는 비과세정책이 필요하다.
국제화 시대에 경쟁의 개념도 국제적 범위

로 확대되어 있다. 스위스 로잔에 있는 국제경영개발연구원(IMD)은 각국의 경쟁력 평가에서 장기적으로 우리 나라 국제경쟁력의 주축이 되고 그 기반을 조성할 과학기술 부문이 1998년의 순위와 변함없이 세계 28위임을 발표한 바 있다. 지금 세계 경제를 이끌고 있는 나라들은 모두가 지속적으로 연구개발(Research & Development) 투자를 해 왔다. 그런데 우리 나라는 실제로 연구개발투자가 줄어들었고 앞으로의 상승방향도 분명치가 않다. 대부분의 선진국들은 정부가 연구개발비의 40% 정도를 부담하는데 우리는 겨우 20% 정도라고 한다. 우리 나라 국제경쟁력은 다른 곳이 아닌 대학에서 나와야 한다. 대학의 교육내용과 연구성과가 세계적인 것일 때 비로소 우리의 국제 경쟁력이 생겨날 수 있는 것이다. 학문의 연구와 개발, 그 진보는 국민의 이익과 직결되기 때문에 정부도 기업도 장기적으로 21세기 우리 나라의 경쟁력을 향상시킬 지식기반경제구조의 조성을 위하여 연구개발에 박차를 가해야 한다. 그러므로 학술연구용역을 다른 경제활동과 똑같이 과세하는 것은 사회 전체적으로 보아 그 양과 질뿐 아니라 연구의욕마저 저하시키므로 이를 끌어올리기 위한 비과세 및 기타 연구장려 지원정책이 필요하다.

6. 2. 4 교내 학술연구비에 대한 비과세 정책이 필요하다.

1) 국세청이 1998년 6월 1일자로 각 대학에 통지한 『대학교 부설연구소의 상업적 연구개발 대가에 관한 과세 처리기준』에서 ‘교부금, 보조금, 기부금 등 각종 기금에 의하여 인문

및 사회분야에 관한 연구개발을 주로 하는 산업활동(표준산업분류표 73202)'을 비상업적 연구개발용역의 범위로써 비대가(非對價) 관계로 해석한 바, 학교재단의 '기부금'과 연구수수료 및 간접연구경비 '보조금'으로 구성되는 적립 기금에 의하여 지원하는 교내 학술연구비는 비상업적 연구로 보아 과세하지 않음이 타당하다고 본다.

2) 교내 연구비 지원금에 의한 각종 연구는 자연과학, 인문과학을 불문하고 한국표준산업분류상 교육활동에 결합된 연구활동으로 보아 「교육서비스업(80)」으로 분류되어 비과세하는 것이 조세법률주의(세법해석엄격주의)에도 부합한다고 본다.

6. 2. 5 정부기관, 정부출연기관 지원금에 의한 연구개발 및 사회재단, 기업체가 대학 연구기금으로 지원하는 연구비에 대한 비과세 정책이 필요하다.

1) 학교재단이나 학교 연구소장이 실질적으로 일방 당사자가 되어 정부기관, 정부출연기관과 연구개발 계약을 하고 연구재원도 마땅히 연구소 등 학교 기관이 중앙관리할 경우 비상업적 연구개발에 해당되어 비과세하는 것이 당연하다고 본다.

2) 사회재단, 기업체가 학교 연구기금에 실질적으로 기부하고 학교 기관이 연구활동 주관자로서 중앙관리하는 경우에는 비과세하는 것이 타당하다.

6. 3 맺음말

1) 연구비에 대한 과세정책은 나라에 따라서 다르다. 그러나 선진국의 경우 대부분 연구개발비에 대하여는 원칙적으로 비과세 대상으로 하고 있는 경향이다.

우리 나라의 경우 오랫동안 연구비에 대하여는 과세대상에서 제외하였다. 그러나 최근 정부당국은 연구비의 일부를 과세해야 된다는 견해를 갖고 전국 대학에 이의 과세여부를 적극 검토하고 있다. 그러나 연구비 중 인문·사회과학 분야와 자연 및 과학기술 분야의 연구행태가 상이하므로 연구개발비 중 연구활동비를 일괄 과세 대상으로 하는 문제는 매우 신중히 고려해야 할 사안이다. 특히 인문·사회과학 분야의 연구는 실험적 방법이 아니라 연구자 자신의 사유에 근거하는 것이 주종을 이루고 있으므로 연구비의 상당 부분이 연구자의 연구활동비로 사용되어야 하는데 이를 과세대상으로 한다는 것은 이론상의 문제가 있는 것이다.

2) 연구비 과세문제 연구팀(연구책임자 한상완/협의회 회장, 백태승/연세대 법대 교수, 이창희/서울대 법대 교수, 최명근/서울시립대 세무학과 교수, 홍학표/건국대 세무행정학과 교수)의 연구결과를 바탕으로 보았을 때, 정부와 세무당국의 상업적·비상업적 연구개발용역의 구분이 모호하다. 특히 그 기준과 법령 등에서 미비점이 분명히 드러나 있으므로, 연구비는 과세대상이 될 수 없다고 본다. 정부당국은 대학과 합의를 도출한 후 법령을 정비하고 과세여부를 결정해야 합리적일 것이며, 대

학교수의 연구용역 과세문제는 국민들에게 홍보하여 교수들의 조세저항이 발생하지 않도록 미리 예방하는 과세행정이 이루어지도록 하는 것이 바람직하다.

3) 학술 연구활동은 교수의 본질적인 직무 활동이며, 연구비는 연구수행에 필요한 최소한의 기본적·지적 연구활동비로서 비상업적 연구개발 수익이라 볼 수 있다. 또한 법·행정상의 문제를 떠나 비영리기관인 대학에서 교수들에 의해 진행되는 연구를 영리나 상업성으로 보아서는 안 된다는 시각과 함께 연구분위기 침체에 대한 우려도 제기된다. 경제상황이 나빠질수록 연구 및 기술개발에 대한 투자가 필요한데 연구비에 대한 과세는 교수들의 연구의욕을 저하시키며, 이는 곧 국가경쟁력 하락으로 이어질 수 있다는 지적이다. 더욱이 학문연구와 기술개발을 촉진하여 21세기 새로

운 지식사회(Knowledge-based Society) 기반구축과 국제경쟁력을 제고하기 위해서는 국가 시책차원에서 교수의 연구활동을 적극 장려해야 될 터이므로 연구용역개발에 대한 과세여부는 학문연구의 내재적 본질을 훼손하지 않는 범위 내에서 행정예고제 취지와 더불어 신중히 검토하는 것이 바람직하다고 생각된다.

〈부록〉 국세청의 연구용역비에 대한 조세관리 지침 요약

국세청은 대학교 부설연구소 및 교수 등의 연구개발용역에 대한 세원관리지침(98-108-09)을 1998년 8월 발표하고 각 대학에 연구비에 대해 과세를 실시(1998. 10. 1일자)하였다. 과세 대상자, 과세대상 소득 및 과세 방법상의 세원관리 지침을 요약하면 별첨한 〈부록〉과 같다.

인 용 문 헌

한국. 국세청. 1994. 소득세법 기본통칙. 서울 : 국세청.
 한국. 국세청. 1998. 대학교 부설연구소의 상업적 연구개발 대가에 관한 과세 처리기준. 서울 : 국세청.
 한국. 법제처. 1994. 법인세법 시행령. 서울 : 법제처.
 한국. 법제처. 1994. 소득세법 시행령. 서울 : 법제처.
 한국. 법제처. 1994. 소득세법. 서울 : 법제처.
 한국. 통계청. 1998. 한국표준산업분류. 대전 :

통계청.
 Bator, F. 1957. "The Simple Analytics of Welfare Maximization". *American Economic Review*, (47) : 22-59.
 Bradford, David B. 1986. *Untangling the Income Tax*. Cambridge : Harvard University Press.
 Coase, R. H. 1960. "The Problem of Social Cost". *Journal of Law and Economics*, 3(1).
 Institute for Scientific Information. 1996. *Science citation index*. Philadelphia :

Institute for Scientific Information.
Oakland, W. H. 1985-1999. "Theory of
Public Goods". *Handbook of Public
Economics*. New York : Elsevier.

Pigou, A. C. 1947. *A Study in Public
Finance*. 3rd (rev.) ed. London :
Macmillan & Co. Ltd.

부록. 국세청의 연구용역비에 대한 조세관리 지침 요약

1998. 8. (98-108. 09)

과세대상자		과세대상 소득 및 과세방법
연구주관단체		외부와의 계약에 의하여 대가를 받는 연구용역은 모두 상업적 연구 개발업으로 과세대상임
대학교	국·공립	국가 또는 지방자치단체에 해당 납세의무 없음 * 원천징수·지급조서제출 등 납세협력의무 있음
	사립	학교 법인의 수익사업에 포함 법인세 과세
부설연구소	중앙관리	대학이 연구주체가 되어 연구비를 중앙관리하는 경우 → 연구소 자체수입이 없으므로 과세문제 발생 아니함
	개별관리	연구소가 연구비를 독립적으로 개별관리하는 경우 → 법인격 유무에 따라 법인세 또는 소득세 과세
교수 등 개인		상업적·비상업적 구분 없이 소득세 과세
교수 등 책임 연구원	중앙관리	교수에게 귀속되는 연구활동비만 기타소득으로 과세
	개별관리	연구비 수령액 총액에 대하여 사업소득세 과세 * 사업자등록 및 장부의 비치기장 의무, 계산서 교부 의무 등 있음
연구보조원	고용관계 있는 경우	연구목적의 고용관계가 있는 경우 근로소득과세
	고용관계 없는 경우	기타소득으로 과세
납세협력 의무		연구비를 지급하는 기업·대학·연구소·교수 등 * 납세협력의무 미이행시 가산세 부과
원천징수 및 지급조서 제출	기업 등	연구용역계약에 의해 개인에게 대가를 지급시 지급받는 자의 소득에 따라
	대학교 및 연구소 등	교수 및 연구원 등에게 연구활동비 및 인건비 등을 지급시 원천징수 및 지급조서 제출의무 있음
계산서 교부 등	연구용역 제공 주체	계약에 의하여 연구용역을 제공하고 그 대가를 받는 대학·연구소·사업소득 과세대상 교수는 계산서의 작성·교부 및 매입매출처별 합계표 제출의무 있음