

학교법인 세무의 문제점과 개선방안에 관한 연구

2012. 9

박정우

서 언

국가는 국민이 민주시민으로서 정상적인 교육을 받을 수 있도록 제반 교육인프라를 확충하고 유지할 의무가 있다. 이에 근거하여 우리나라는 정부에서 사립학교에 대해 각종 제도적인 지원과 아울러 재정적인 지원을 해오고 있다.

최근 정부 여당에서부터 제기되어 확산되어 온 소위 반값등록금 논란은 복지논쟁으로 이어지는 등 이념논쟁의 성격까지 가미되어 있어 좀처럼 결론이 날 것 같지 않아 보인다. 그러나 분명한 것은 일반적으로 대학생들의 등록금이 너무 높다는 데 공감대가 형성되어 있어 보이고 등록금 인하 등 대학의 교육인프라 제고문제는 정부가 적극적으로 개입하여 풀어가야 할 공적영역이라는 것이다. 해방 이후 폭발적으로 늘어난 고등교육 수요는 우리나라가 경제적으로 크게 성장하는데 건인차 역할을 했고 이 과정에서 사립대학은 재정적으로 어려웠던 정부의 역할을 대행해 온 측면도 부인할 수 없다. 또한 고등교육에 대한 궁극적인 수혜자는 고등교육을 받은 개인뿐 아니라 국가사회 전체라는 측면에서도 이제 사립대학에 대한 국가의 적극적인 재정지원 명분은 분명하다.

최근 등록금 논란과 관련하여 사립대학에 대한 정부의 핵심적인 역할 중 하나는 직접적인 재정지원 이외에도 대학에 대한 과감한 조세 혜택을 부여하는 것이라고 본다. 직접적인 재정지원은 사립대학의 구조조정 문제와 맞물려 있어 방법론적인 논란의 소지가 있으나 사립대학에 대한 조세지원은 조건적이므로 이러한 논란에서 비교적 자유롭고 대학에 대한 재정지원 효과가 작지 않아 장기적으로 등록금 인하에 큰 영향을 줄 수 있을 것이다.

본 보고서는 위와 같은 배경하에서 학교법인 조세문제를 체계적으

로 연구하여 여기에 대한 합리적인 대안을 제시하고 있다. 사립대학에 대한 조세제도는 그동안 세법개정을 통해 보완되어 왔다. 그러나 사립대학이 점점 규모가 커지고 복잡해지며 대학을 둘러싼 제반 여건이 크게 변화해가면서 그동안의 세법 규정에 비합리적이거나 사립대학의 여건에 부합하지 않는 경우 또는 사립대학 학교법인이나 중·고등학교 학교법인 간 형평성 등의 문제가 여전히 상존하고 있다. 물론 사립대학을 세수확보 측면에서 규정하고 있는 경우가 여전히 존재하고 있는 것도 사실이다. 본 보고서는 이러한 문제점을 분석하여 학교법인 세제가 합리적이고 형평성 있게 운영될 수 있도록 구체적인 개선방안을 보여주고 있다.

따라서 본 보고서는 학교법인 세제의 합리적 개선방안뿐만 아니라 나아가 사립대학에 대한 정부의 역할에 대해 고민하고 있는 관계당국에 하나의 지침을 제공해 줄 수 있을 것으로 기대한다. 그리고 학교법인 세제를 종합적이면서 입체적으로 분석함으로써 학교법인 세제에 대한 이해도를 높이고, 논리적이고 법리적인 측면에서 현행 학교법인 세제의 불합리한 점과 학교의 종류별 조세특례규정의 불공평성을 중심으로 연구함으로써 학계에 풍부한 쟁점을 제공하는 계기가 될 것으로 기대한다.

본 보고서는 연세대학교의 박정우 교수가 집필하였다. 저자는 원내 세미나를 통해 유익한 조언을 주신 강남대학교의 김완석 교수와 원내 정재호 박사, 그리고 마무리 단계에서 유익한 논평을 주신 익명의 두 심사자들에게 감사하고 있다.

끝으로 본 보고서의 내용은 저자의 개인적인 견해이며, 본 연구원의 공식견해를 반영한 것이 아님을 밝혀둔다.

2012년 9월

한국조세연구원

원장 조원동

요약 및 정책 시사점

국가는 국민이 민주시민으로서 정상적인 교육을 받을 수 있도록 제반 교육인프라를 확충하고 유지할 의무가 있다. 이에 근거하여 우리나라는 정부에서 사립학교에 대해 각종 제도적인 지원과 아울러 재정적인 지원을 해오고 있다.

최근 등록금 논란과 관련하여 사립대학에 대한 정부의 핵심적인 역할 중 하나는 직접적인 재정지원 이외에도 대학에 대한 과감한 조세혜택을 부여하는 것이라고 본다. 직접적인 재정지원은 사립대학의 구조조정 문제와 맞물려 있어 방법론적인 논란의 소지가 있으나 사립대학에 대한 조세지원은 조건적이므로 이러한 논란에서 비교적 자유롭고 대학에 대한 재정지원 효과가 작지 않아 장기적으로 등록금 인하에 큰 영향을 줄 수 있을 것이다.

정부의 사립대학에 대한 조세정책은 원칙적으로 대학을 조세징수기관이 아닌 지원 대상으로 삼아야 한다는 전제에서 출발해야 한다. 이는 사립대학은 정부가 수행해야 하는 교육용역 제공의 대행역할을 수행해오고 있다는 역사성과 사립대학이 국가 사회에 미치는 공공성에 기인한다.

본 연구는 논리적이고 법리적인 측면에서 현행 학교법인 세제의 불합리한 점 그리고 학교의 종류별 조세특례규정의 불공평성을 중심으로 한 연구라는 점에 차별성이 있다. 연구 결과 및 정책적 시사점을 요약하면 다음과 같다.

먼저 수익사업의 범위규정에 관한 문제이다.

첫째, 산학협력단의 정부나 공공기관 발주 연구용역은 법인세법상의 수익사업에서 제외시키되 순수한 상업적 연구비와의 구분경

리를 의무화해야 한다.

둘째, 평생교육원이나 언어연구원 등의 수입을 법인세 신고에서 누락 시 가산세 규정을 신설하여 신고를 유도해야 한다.

셋째, 고유목적사업 부문에서 발생한 이자소득이나 배당소득을 수익사업에서 제외해야 한다.

넷째, 수익용 기본재산 대체취득의 경우 고정자산 처분 이익을 수익사업에서 제외해야 한다.

다섯째, 고유목적사업 준비금의 경우 신고조정으로 일원화해야 한다.

다음은 학교법인의 조세특례 규정에 있어 학교의 종류별 차별취급(합리성) 및 재정지원 문제이다.

첫째, 「초·중등교육법」에 의한 학교법인도 사립대학과 마찬가지로 법인세 중간예납 신고의무를 면제하여야 한다.

둘째, 「고등교육법」에 따른 학교법인이 50% 이상을 출자하여 설립한 법인이 해당 법인에 출자한 학교법인에 지출하는 기부금의 손금인정한도는 100%인바, 「초·중등교육법」에 의한 학교법인도 동일한 혜택을 부여해야 한다.

셋째, 「초·중등교육법」에 의한 학교의 경우 학생식당을 위탁급식의 방법으로 운영하는 경우 부가세가 면세되는바, 사립대학의 경우도 동일한 혜택을 부여해야 한다.

넷째, 대학 교원, 「초·중등교육법」 및 「유아교육법」상 교원의 연구보조비 또는 연구활동비는 월 20만원 한도로 소득세를 비과세하고 있는바, 대학의 교원의 경우 이를 폐지하고 다른 대체지원규정을 마련해야 한다.

다섯째, 상장법인이나 비상장법인을 불문하고 공익 법인등의 주식 보유비율 한도를 일률적으로 5%, 10% 또는 30%로 규정하고 있으나 비상장법인의 경우 지배권 가능비율을 고려하여 한도를 4% 또는 50%로 상향조정해야 한다.

목 차

I. 서론	13
1. 연구의 목적	13
2. 연구의 방법 및 내용	15
II. 학교법인에 대한 조세지원의 배경 및 외국의 조세제도	17
1. 학교법인의 개념구분 및 현황	17
가. 학교법인의 개념	17
나. 개별 세법상 학교법인	18
다. 사립학교법상 학교법인의 회계구분	19
라. 우리나라 사립학교의 현황	21
2. 학교법인에 대한 조세지원의 배경	22
가. 학교법인에 대한 지원세제적 특징	22
나. 사립대학의 역사성과 사학에 대한 조세지원과의 관계	22
다. 학교법인에 대한 세제지원의 방향	24
3. 사학기관에 대한 외국의 조세제도	27
가. 미국의 조세지원제도	27
나. 일본의 조세지원제도	34
III. 학교법인 수익사업의 범위 규정 등의 문제점과 개선방안	41
1. 비영리법인 수익사업의 범위	41

가. 법인세법상 비영리법인의 수익사업	41
나. 수익사업의 본질 및 지방세법에의 원용	42
다. 수익사업 범위의 구체적인 내용	46
2. 수익사업에 포함된 산학협력단 연구용역 수입의 문제	66
가. 산학협력단 제도도입의 배경	66
나. 정부나 공공기관 발주용역의 수익사업신고의 일관성 문제	67
다. 개선방안	68
3. 전산교육원 등 수입의 법인세 미신고 문제	70
가. 평생교육시설 및 언어교육원 등의 성격	70
나. 수익사업 미신고 시의 투명성 문제	71
다. 가산세 규정 미비의 문제	72
라. 개선방안	75
4. 수익사업에 포함된 고유목적사업 이자소득 및 배당소득의 문제	76
가. 고유목적사업 부문의 이자소득 및 배당소득을 수익사업에 포함시키는 이유	76
나. 고유목적사업 부문의 이자소득 및 배당소득의 수익 사업화로 인한 문제점	80
다. 해결방안	82
5. 수익용 고정자산의 대체취득 시 수익사업 제외 문제	84
가. 학교법인의 수익용 기본재산 대체취득 장려 규정	84
나. 수익용 기본재산 대체취득 시 고정자산 처분 손익의 수익사업 제외 이유	85
다. 증여세 부담 리스크의 문제	86
라. 수익사업 확충을 지원하기 위한 사립학교법 취지 위배의 문제	87

다. 해결방안	88
6. 사립학교 고유목적사업 준비금의 세무조정 문제	88
가. 고유목적사업 준비금 손금산입 규정의 내용	88
나. 문제점 및 개선방안	94
IV. 학교법인 조세특례의 형평성 문제와 개선방안	99
1. 학교 종류별로 차별취급하지 않는 세법규정들의 예시	99
가. 학교법인의 수익사업에 대한 고유목적사업 준비금	99
나. 사립학교에 대한 토지 등 양도소득에 대한 법인세의 예외 ...	99
다. 법인의 사립학교에 대한 기부금	101
라. 소득세법상 비과세 소득	102
마. 상속재산으로 보지 않는 유족연금 등	103
2. 중간예납 특례규정의 학교 종류 간 비형평성 문제	103
가. 중간예납 규정	103
나. 중간예납 신고를 면제해 주고 있는 경우의 예	104
다. 문제점 및 개선방안	105
3. 학교법인 출자법인 기부금 특례 규정의 학교 종류 간 비형평성 문제	106
가. 학교법인 출자법인의 기부금 특례 규정	106
나. 문제점 및 개선방안	107
4. 학생식당 위탁용역 부가세 비과세의 학교 종류 간 비형평성 문제	109
가. 학생식당 위탁운영에 대한 부가세 면세 규정	109
나. 문제점 및 개선방안	110
5. 연구비 비과세 범위의 학교 종류 간 비합리성 문제	114

가. 규정의 내용	114
나. 목적상 유치원 등의 교원과 동일하게 취급하는 것의 문제점 ..	115
다. 개선방안	117
6. 공익사업 출연주식 비과세 비율의 차등적용 문제	117
가. 공익법인 등 주식보유한도(5% Rule)	117
나. 공익법인의 주식 보유한도인 5%비율의 계산	119
다. 성실공익법인에 대한 5% 출연규정의 완화(10%)	120
라. 5% Rule적용 예외로서의 100%출연 인정	121
마. 공익법인 등의 계열법인 주식보유의 30%한도	123
바. 상장법인인지 여부에 따라 주식비율을 달리 취급하는 규정의 예	124
사. 문제점 및 개선방안	129
 V. 결 론	 131
 참고문헌	 135

표차례

〈표 II-1〉 우리나라 사학의 비중	21
〈표 II-2〉 일본의 학교법인에 대한 과세	34
〈표 II-3〉 학교법인에 기부한 자에 대한 세제혜택	36
〈표 III-1〉 전국 대학 산학협력단 운영현황	67
〈표 III-2〉 사립대학 이자소득 규모	78
〈표 IV-1〉 5% 초과 여부 판단기준이 되는 특수관계자의 범위 ..	119
〈표 IV-2〉 상장법인인지 여부에 따라 주식비율을 달리 취급하는 규정	125
〈표 IV-3〉 지주회사의 익금불산입을	126
〈표 IV-4〉 일반법인 익금불산입을	126
〈표 IV-5〉 상장법인과 비상장법인의 차별적인 지분비율	130

그림차례

[그림 II-1] 학교법인의 회계 구분	20
[그림 II-2] 수탁연구에 대한 비과세	35
[그림 II-3] 개인 기부자의 기부금 공제액	37
[그림 II-4] 법인 기부자의 손금산입(법인세)	38
[그림 II-5] 개인 기부자의 소득공제(기부금 공제)(소득세)	38

I. 서론

1. 연구의 목적

우리나라는 고등교육기관 중 사립대학의 비중이 78%를 차지하여¹⁾ OECD 국가 중 가장 높은 비중을 차지하고 있으며 실질적으로 등록금 의존도가 가장 높다는 것은 주지의 사실이다. 우리나라 헌법은 국민의 교육의 의무를 규정하고 있고 국가는 국민의 평생교육을 지원할 의무를 규정하고 있다. 그리고 「고등교육법」 제25조에는 국가 및 지방자치단체는 사립학교를 지원·육성하여야 하며, 사립학교의 다양하고 특성있는 설립목적이 존중되도록 하여야 한다고 규정하고 있고, 「사립학교법」 제43조에는 국가 또는 지방자치단체가 교육의 진흥상 필요하다고 인정할 때에는 사립학교 교육의 지원을 위하여 보조를 신청한 학교법인 또는 사학지원단체에 대하여 보조금을 교부하거나 기타의 지원을 할 수 있다고 규정하고 있다. 즉, 국가는 국민이 민주시민으로서 정상적인 교육을 받을 수 있도록 제반 교육인프라를 확충하고 유지할 의무를 규정하고 있다. 이에 근거하여 우리나라는 정부에서 사립학교에 대해 각종 제도적인 지원과 아울러 재정적인 지원을 하고 있다.

특히 사립대학에 대한 세제상의 특례를 「법인세법」 등 여러 세법에 규정하고 있는바, 학교법인의 수익사업에 대해서는 이익금을 고유목적에 사용하는 것을 조건으로 하여 원칙적으로 법인세를 비과세하도록 하고 있는 것이 대표적이다. 즉, 사립대학에 대해서는 세수확보 측면에서 접근하고 있는 것이 아니라 원칙적으로 비과세하도록 하면서 비과세를 위한 여러 가지 조건을 부과하고 있는바, 이러한 방침에 따

1) OECD 발표 교육지표(2010.9)

라 사립대학에 대한 조세제도는 그동안 세법개정을 통해 보완되어 왔다. 그러나 사립대학이 점점 규모가 커지고 복잡해지면서 대학을 둘러싼 제반 여건이 크게 변화해가고 그동안의 세법 규정에 비합리적이거나 사립대학의 여건에 부합하지 않는 경우 또는 사립대학 학교법인이나 중·고등학교 학교법인 간 형평성 등의 문제가 여전히 상존하고 있다. 물론 사립대학을 세수확보 측면에서 규정하고 있는 경우가 여전히 존재하고 있는 것도 사실이다. 예컨대 교육용역에 대해 부가가치세 면세제도를 택하고 있기는 하나 이는 최종소비자인 학생 단계에서만 면세혜택을 부여하는 것이지 교육용역을 제공하기 위해 지출되는 교육용 건물 등에 대한 학교 단계에서의 투자(소비)는 여전히 부가가치세가 과세되고 동 조세는 고스란히 학생들에게 전가되고 있는 것이 그 예이다. 이는 높은 등록금 인상율의 또 다른 이유이기도 하다. 또한 사립대학이 학생식당을 위탁급식방법으로 운영하는 경우나 생활협동조합 형태를 통해 제공되는 각종 학생 후생 용역에 대해서도 부가가치세가 과세되고 있는 것은 세수 측면이 아니고는 설명되기 어렵다. 작금의 소위 반값등록금 논의는 정부가 대학생들로부터 세금을 징수하고 있으면서 동시에 그 세금으로 학생들 등록금을 절감시켜주는 논의가 벌어지고 있는 아이러니한 상황이 아닐 수 없다.

최근 정부 여당에서부터 제기되어 확산되어 온 소위 반값등록금 논란은 복지논쟁으로 이어지는 등 이념논쟁의 성격까지 가미되어 있어 좀처럼 결론이 날 것 같지 않아 보인다. 그러나 분명한 것은 대학생들의 등록금이 너무 높다는 것은 일반적인 공감대가 형성되어 있어 보이고 등록금 인하 등 대학의 교육인프라 제고 문제는 정부가 적극적으로 개입하여 풀어가야 할 공적영역이라는 것이다. 해방 이후 폭발적으로 늘어난 고등교육 수요는 우리나라가 경제적으로 크게 성장하는데 견인차 역할을 했고 이 과정에서 사립대학은 재정적으로 어려웠던 정부의 역할을 대행해 온 측면도 부인할 수 없다. 또한 고등교육에 대한 궁극적인 수혜자는 고등교육을 받은 개인뿐 아니라 국가 사회 전체라는 측면에서도 이제 사립대학에 대한 국가의 적극적인 재정지

원 명분은 분명하다.

최근 등록금 논란과 관련하여 사립대학에 대한 적극적인 정부 역할의 핵심 중의 하나는 직접적인 재정지원 이외에도 대학에 대한 과감한 조세혜택을 부여하는 것이라고 본다. 직접적인 재정지원은 사립대학의 구조조정 문제와 맞물려 있어 방법론적인 논란의 소지가 있으나 사립대학에 대한 조세지원은 조건적이므로 이러한 논란에서 비교적 자유롭고 대학에 대한 재정지원 효과가 작지 않아 장기적으로 등록금 인하에 큰 영향을 줄 수 있을 것이다.

정부는 2011년 6월 22일 학교 기부금의 50%를 세액공제해주는 제도를 한시적으로 추진하기로 한 방침을 밝혔다. 한시법이 고려되는 이유는 2024년에는 고교 졸업자가 현재의 3분의 1인 40만명으로 줄어드는 등 급변하는 대학 환경을 고려한 것이다. 현재 국내 등록금 총액은 15조원 규모인데 비해 기부금은 7,000억원 수준으로 OECD 회원국 중 가장 낮은 수준이다. 정부는 세제혜택이 현실화될 경우 3,000억원의 추가 기부금 수입을 예상하고 있으며 수도권 대학의 경우 등록금 인하효과는 약 5%인 것으로 추정하고 있다.²⁾

정부의 사립대학에 대한 조세지원은 위와 같이 기부금 세액공제 혜택을 통해 대학의 기부금 수입을 증가시켜주는 방법과 교육용역에 대해 부가가치세를 면세제도에서 영세율제도로 전환하여 대학자체의 조세지출을 감소시켜 주는 방법이 있을 것이다. 대학의 수입이 증가되든 지출이 감소되든 대학이나 학생들이 얻게 되는 자금혜택 면에서는 동일하다고 본다.

2. 연구의 방법 및 내용

본 연구는 위와 같은 배경하에서 학교법인 조세문제를 체계적으로 연구하여 여기에 대한 합리적인 대안을 제시하고자 한 것이다. 특히 본 연구는 논리적이고 법리적인 측면에서 현행 학교법인 세제의 불합

2) 매일경제신문, 2011.6.23, “대학기부금 50% 세액공제 추진”

리한 점 그리고 학교의 종류별 조세특례규정의 불공평성을 중심으로 한 연구라는 점에 차별성이 있다. 이하 제Ⅱ장에서는 학교법인에 대한 조세지원의 배경을 역사성과 공공성 측면에서 살펴보고 외국의 조세제도를 살펴본다. 그리고 제Ⅲ장에서는 학교법인의 수익사업 범위 규정의 문제점 및 개선방안을 살펴보고 제Ⅳ장에서는 학교법인에 대한 조세특례제도를 형평성과 조세지원 차원에서 문제점 및 개선방안을 살펴본 다음 제Ⅴ장에서 종합결론을 도출하고자 한다.

Ⅱ. 학교법인에 대한 조세지원의 배경 및 외국의 조세제도

1. 학교법인의 개념구분 및 현황

가. 학교법인의 개념

법인이라 함은 자연인 이외의 것으로서 법인격이 인정된 것, 즉 ‘권리와 의무의 주체’를 법률적이고 인위적으로 부여한 인격체를 말하는데 그 목적이 영리추구에 있는지 아닌지에 따라서 영리법인과 비영리법인으로 구분된다.

영리법인은 영리를 목적으로 하는 사단법인으로서 상법상의 각종 회사가 전형적인 예이며, 비영리법인은 「민법」 제32조에 의한 비영리법인과 「특별법」에 의한 비영리법인으로 구분되며 주무관청의 허가에 의하여 설립된다.

「민법」 제32조에 의하면 비영리법인의 설립과 허가에 대하여 “학술, 종교, 자선, 기예, 사교, 기타 영리가 아닌 사업을 목적으로 하는 사단 또는 재단은 주무 관청의 허가를 얻어 이를 법인으로 할 수 있다.”고 규정하고 있다.

학교법인은 「민법」상 구분에 따르면 특별법인 「사립학교법」에 의해 설립된 재단법인에 속한다. 「세법」상으로는 「법인세법」상의 비영리법인, 「상속세 및 증여세법」(이하 「상증법」)상의 공익법인 등, 「부가가치세법」과 「지방세법」상의 비영리사업자에 속하는데 비영리법인의 범위는 공익법인 등의 범위보다 넓다.

나. 개별 세법상 학교법인

1) 법인세법상의 비영리법인

「법인세법」 제1조 제2호에 의하면 「법인세법」상 비영리법인은 다음 세 가지가 포함되며 학교법인은 「특별법」에 의해 설립된 법인으로서 비영리법인이다.

- ① 「민법」 제32조에 의해 설립된 비영리법인
- ② 「사립학교법」 기타 특별법에 의해 설립된 법인
- ③ 「국세기본법」 제13조 제4항에 의한 법인으로 보는 법인격 없는 단체

위 비영리법인은 공익사업 수행여부와 상관없이 영리성 유무를 기준으로 구분한 것이다. 「법인세법」에는 비영리법인의 고유목적사업에 대해서는 법인세를 과세하지 않으나 수익사업에 대해서는 납세의무가 있음을 규정하고 있다.

2) 부가가치세법상의 비영리사업자

영리목적의 유무에 불구하고 사업상 독립적으로 「부가가치세법」 제1조에 규정하는 재화 또는 용역을 공급하는 사업자는 「부가가치세법」에 의하여 부가가치세를 납부할 의무를 진다. 동 규정에 의한 납세 의무자는 개인, 법인(국가, 지방자치단체와 지방자치단체를 포함)과 법인격 없는 사단, 재단, 기타 단체를 포함한다(「부가가치세법」 제2조).

따라서 학교법인은 사업목적이 비영리라 하더라도 「부가가치세법」 제1조에 규정하는 재화 또는 용역을 공급하는 경우 부가가치세 납세 의무자가 되는 것이고 이와 관련하여 사업자등록 등의 「부가가치세법」상의 의무를 이행해야 하는 비영리사업자인 것이다. 「부가가치세법」상 영리사업자와 비영리사업자는 「부가가치세법」상 사업자라는 점에서 차이가 없다.

3) 상증법상 공익법인 등

공익법인 등이라 함은 종교, 자선, 학술, 기타 공익을 목적으로 하는 사업을 영위하는 자로서 「상속세 및 증여세법 시행령」 제12조에 열거한 다음과 같은 사업을 영위하는 자를 말한다(「상속세 및 증여세법」 제16조 제1항). 학교법인은 「상속세 및 증여세법 시행령」 제12조 제2호에 의거 여기에 해당한다. 「상속세 및 증여세법」은 공익법인 등에 대한 여러 가지 과세특례조항을 규정하고 있다.

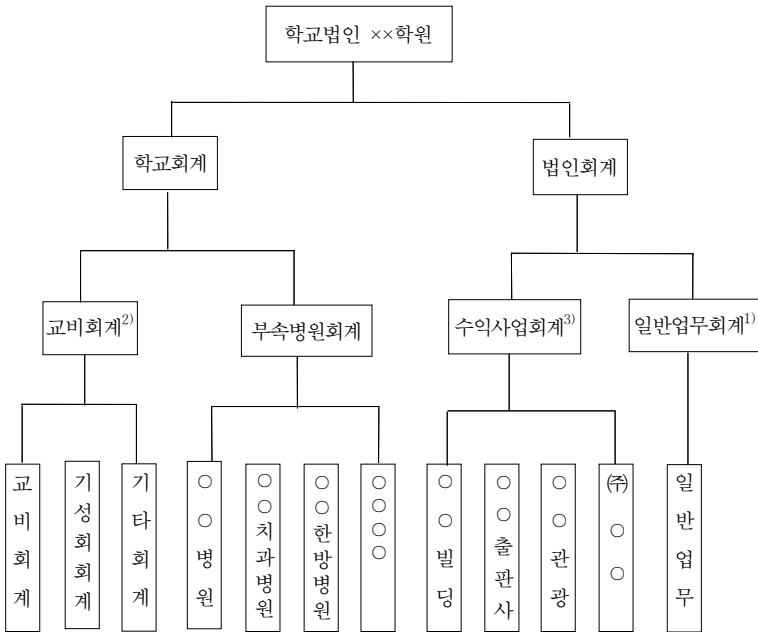
4) 지방세법상 비영리사업자

「지방세법」상 용도구분에 의한 비과세 조항(공익사업을 목적으로 하는 비영리사업자가 그 사업에 사용하기 위한 부동산의 취득 등기 등의 경우 취득세, 재산세 등 비과세)을 적용받는 비영리사업자의 범위를 「지방세법 시행령」 제22조에 규정하고 있는데 제1항 제2호에 「초·중등교육법」 및 「고등교육법」에 의한 학교를 경영하는 자(학교법인)가 포함되어 있다.

다. 사립학교법상 학교법인의 회계구분

「사립학교법」 제29조 제1항 내지 제3항에 의하면 학교법인의 회계는 학교회계(학교에 속하는 회계)와 법인회계(법인의 업무에 속하는 회계)로 구분되고 학교회계는 교비회계와 부속병원회계로 구분되며 법인회계는 일반업무회계와 수익사업회계로 구분된다. 그림으로 도해하면 다음과 같다.

[그림 II-1] 학교법인의 회계 구분



- 주: 1) 법인일반업무회계: 좁은 의미의 학교법인이라 할 수 있으며 이사회 운영, 교육부 등 대외적인 행정업무, 학교법인 전체의 내부감사, 수익사업 운영, 학교법인 전체차원의 행정업무 등을 수행한다.
- 2) 교비회계: 대학회계라고도 하며 총장 관할하의 설치학교를 의미한다. 따라서 대학은 학교법인의 산하기관인 셈이다.
- 3) 수익사업회계: 법인회계에서 자체적으로 운영하는 수익사업체가 일반적이며 주식회사 형태로 수익사업을 운영하는 경우도 많다. 법인세법상으로는 부속병원회계도 수익사업에 해당한다.

출처: 정병수, 1999, 『사립대학 회계』, 도서출판 동원 23면

세법상 고유목적사업 회계는 교비회계와 일반업무회계를 포함하고 수익사업회계는 부속병원회계를 포함한다. 「법인세법」 제113조 제1항에는 고유목적사업회계와 수익사업회계의 구분기장의무를 규정하고 있다. 그리고 교비회계에 포함되는 기타 회계는 부속기관회계라 할 수 있는데 최근 대학이 비대해지면서 그 비중이 커지고 있으며, 사립

대학과 관련된 지방세 및 부가가치세 문제는 주로 부속기관회계와 관련하여 발생하는 문제라 할 수 있는데 대학의 후생복지시설(예: 생활협동조합)이 그 대표적인 예이다.

라. 우리나라 사립학교의 현황

우리나라에서 사립학교는 해방 이후의 엄청난 교육열에 따른 폭발적인 교육수요를 흡수·충족시킴으로서 국민의 교육기회를 확대하고 교육발전에 기여해왔다. 이는 정부가 감당할 수 없는 교육재정에 대한 공적책임을 민간에 맡기는 방식을 통해 사학을 지원·육성한 데 기인한다. 중학교까지 의무교육이 정착된 현재까지도 사학은 우리나라 교육의 중심축으로서 그 역할의 중요성이 작지 않다. 2007년 말 현재 우리나라 사학의 비중은 다음과 같다.³⁾ 대학교의 경우 학교 수 기준으로는 사립학교가 80.5%를 차지하고 학생 수 기준으로는 67.6%를 차지한다.

〈표 II-1〉 우리나라 사학의 비중

(단위: 개, %)

구분	학교 수		학생 수	
	전체	사립(비중)	전체	사립(비중)
유치원	8,294	3,846(46.4)	541,550	423,128(78.1)
초등학교	5,757	76(1.3)	3,830,063	45,158(1.2)
중학교	3,044	662(21.7)	2,067,656	382,715(18.5)
고등학교	2,218	955(43.1)	1,862,501	877,006(47.1)
전문대학	152	141(92.8)	800,423	770,051(96.2)
대학교	220	177(80.5)	2,461,712	1,670,786(67.6)

3) 조동섭·김성기·박호근, 2009, 「사립학교의 발전을 위한 법령 정비방안 연구」, 대한민국 국회, 1면

2. 학교법인에 대한 조세지원의 배경

가. 학교법인에 대한 지원세제적 특징

우리나라의 학교법인에 대한 세제의 가장 큰 특징은 조세징수 목적이라기보다는 지원세제적 특징을 가지고 있다는 점이다. 즉, 조세를 징수하여 정부의 재정수요를 충당하기 위한 기관으로 학교법인을 대하고 있지 않다는 것이다. 기본적으로 학교법인은 재정수요를 주로 등록금으로 충당하고 있는데 등록금은 과세대상이 아니다. 그리고 학교법인은 고유목적사업에 충당할 목적으로 수익사업을 영위할 수 있도록 하고 있는데 수익사업에서 벌어들인 이익금을 고유목적사업에 사용하는 한 법인세를 납부하지 않도록 제도적으로 보장하고 있다. 그리고 이익금을 고유목적사업에 진출할 수 있는 기간을 5년간 유예시켜줌으로써 수익사업에 재정적인 배려도 해주고 있다. 즉, 학교법인에 대한 조세제도에 대한 기본적인 특성은 원칙적으로 비과세하되 조건위배 시 과세하는 방식을 택하고 있다. 물론 부가가치세나 지방세를 납부해야 하는 경우가 있기는 하나 정부입장에서 그 실익은 크지 않다. 한편 학교법인도 기업을 비롯한 여러 과세기관과 관련된 재정 활동을 수행하고 있기 때문에 국가의 원활한 조세행정 수행 차원에서 학교법인도 납세협력 의무를 수행해야 하거나 재정의 투명성 요구에 부합해야 할 필요성이 있다. 최근 학교법인의 규모가 비대해지고 복잡해짐에 따라 이러한 필요성은 점점 증가하고 있다.

나. 사립대학의 역사성과 사학에 대한 조세지원과의 관계

20세기에 접어들어 전통적으로 우리나라는 대학교육에 대해 만성적인 초과수요하에 있었고 국가가 이를 감당하기 어려운 실정이었다. 일제시대 및 한국전쟁과 급격한 경제개발단계를 거치면서 그리고 남북대치상황의 특수한 여건에서 국가는 재정적으로 교육부문에 투자

II. 학교법인에 대한 조세지원의 배경 및 외국의 조세제도 23

할 여력이 충분치 않았던 것이다. 이로 인해 국가는 제도적으로나 재정적으로 상당부분을 사립대학에 의존해 왔으므로 정부는 사립대학에 대해 엄격한 감독기능을 행사하기가 사실상 어려웠을 뿐 아니라 심지어 정부의 교육관료집단과 사립대학이 유착되는 부작용이 있어 온 사실도 부인할 수 없다. 종종 거론되는 사학설립자의 비리문제는 사학 설립자의 도덕성이나 사학에 대한 내부통제문제 이전에 정부의 교육담당기능을 대항해 온 사학의 역사성이나 정부의 감독기능이 부실할 수밖에 없는 우리나라 사학의 특수성과 무관할 수 없다. 최근 사립대학의 등록금과 관련한 사회적 갈등 양상은 이러한 역사적 배경과 관련하여 이해해야 한다. 국가가 어쩔 수 없는 사정에 의해 감당하기 어려운 교육부문 투자를 사학이 감당해 온 역사성 및 거의 대부분의 사학재정을 등록금에만 의존할 수밖에 없는 사학재정의 열악성을 도외시한 채 사학의 도덕성 문제를 부각시켜 재정적 책임을 사학에 전가하려는 듯한 시각은 온당치 못하다.

사립대학에 대한 조세문제는 이러한 사학의 역사성, 즉 사립대학이 정부의 기능을 대항해 온 역사적 사실과 무관할 수 없다. 이로 인해 정부는 사립대학에 대해 적극적인 재정지원 또는 세제지원 의무가 있다고 할 수 있다. 한편 사학설립자의 비리문제 그리고 최근 등록금사태와 관련하여 부각된 듯한 사학의 재정적 책임문제를 사학에 대한 조세제도도 연관시킬 수는 없다.⁴⁾ 왜냐하면 사립대학의 비리문제나 사립대학의 재정운용의 문제는 교육당국의 감독 차원의 문제인 것이지 이로 인해 사립대학이 그동안 정부의 교육기능을 대항해 온 교육기관으로서의 공공성은 변하지 않기 때문이다. 다시 말해 사립대학이 정부의 기능을 대항해 온 공공성 수행의 역사성에 비추어 볼 때 본질상 학교법인에 대한 지원세제적 특징이 변하는 것은 아니다.

4) 사학설립자의 비리문제나 대학의 내부통제문제는 사립학교법이나 기타 관련법에 근거한 규제를 통해 해결해야 하는 것이며 이러한 문제들이 사립대학에 대한 조세지원제도의 후퇴를 가져올 근거는 되지 못한다고 본다.

따라서 사학에 대한 재정문제의 시각은 우리나라 사립대학이 그동안 정부의 기능을 대행해 왔다는 역사성과 특수성에 대한 이해에 기초하여 정부와 사학 그리고 수익자인 학생(학부모)의 고통분담 또는 상호 윈-윈 시각에서 출발해야 한다고 본다. 이때 정부의 고통분담 접근방법은 직접적인 재정지원도 있겠으나 세제지원 측면을 적극적으로 고려해야 할 필요가 있다고 본다. 즉 대학이 부담하는 조세비용을 감소시켜줌으로서 대학이 교육과정에서 지출하는 경비 절감을 통해 대학생들의 등록금 부담을 간접적으로 줄여주는 방법이다.

다. 학교법인에 대한 세제지원의 방향

1) 학교법인의 공공성에 기초한 실질적인 조세지원

학교법인에 대한 지원세제적 특징은 학교법인의 공공성에 기인한다. 즉, 국가가 수행해야 하는 공공서비스 기능을 대행하는 데 따른 반대급부라 할 수 있다. 그동안 정부를 대신하여 사립대학이 감당해 오고 있는 교육용역은 공공재적 측면에서 그 중요성을 간과할 수 없다. 그 파급효과가 국가의 전 부문에 걸쳐 그리고 오랜 시간 동안 영향을 주게 되기 때문만이 아니다. 국가의 잠재성장의 원동력은 교육에서 찾아야 하기 때문이다. 공공서비스를 제공하는 국가는 원칙적으로 납세의무가 없다. 오히려 국가는 공공서비스를 제공하기 위한 재정적 필요성 때문에 국민들로부터 세금을 징수하는 조세징수권을 행사한다. 조세징수권이 있는 정부는 재정적 필요에 따라 과세권을 행사하여 징수규모를 결정할 수 있다. 한편 본질상 국가와 동일한 공공서비스를 제공하는 사립대학은 교육이라는 공공서비스를 제공하기 위한 재정적 필요를 거의 등록금에 의존하고 있으나 국가처럼 징수규모를 자유롭게 결정할 수 있는 것도 아니다. 정부처럼 대학의 재정지출 수요가 크다 하여 등록금을 마음대로 올릴 수 있는 것이 아니기 때문이다. 이로 인해 사립대학에 대해 수익사업운영을 장려하고 세제상 해

II. 학교법인에 대한 조세지원의 배경 및 외국의 조세제도 25

택을 부여하고 있으나 우리나라 현실에서 수익사업을 통해 재정적인 필요를 충당하기는 기대하기 힘들다. 물론 외부로부터의 기부금도 활성화되어 있지 못하다. 그리고 「고등교육법」 등에 정부의 사학에 대한 지원의무를 규정하고 있으나 국가의 재정능력에 제한을 받지 않을 수 없다.

사립대학에 대한 조세제도는 사학의 공공성에 기초하되 이러한 현실적인 특수성을 반영해야 한다고 본다. 정리하면 정부가 사립대학에 대해 실질적인 조세지원을 해줘야 하는 근거는 사립대학의 공공성, 즉 교육용역의 공공재적 성격에 기초한다. 좀 더 구체적으로 표현하면 정부는 직접적인 재정지원과 병행하여 사립대학에 대한 간접적인 세제지원을 함께 고려해야 한다. 즉, 실질적인 조세혜택을 부여하여 사립대학이나 학생들이 재정적인 혜택을 향유할 수 있도록 지원해야 한다. 우리나라 여건에서 정부가 사립대학으로 하여금 교육용역 제공이라는 공공적 역할을 원활하게 수행하도록 지원하는 현실적이고 합리적인 방법은 실질적인 세제지원이라고 본다. 예를 들어 등록금 이외에 학생들이 교육을 받기 위해 지출하는 각종 부대 경비는 현실적으로 작지 않다. 학생들이 공부하기 위해서는 학용품도 사야하고 휴식을 위해 커피도 마셔야 하며 학교식당이나 기숙사 식당에서 식사도 해야 한다. 그런데 이러한 교육경비에까지 부가가치세를 학생들로부터 징수하여 그 세금으로 다시 사립학교에 지원하는 것은 불합리하다. 즉 높은 등록금과 숙박비 등 학생들의 교육비 부담이 적지 않은 현실에서 학생들의 교육경비를 줄여줄 필요가 있다. 이러한 조세혜택은 실질적인 등록금 절감효과가 있다고 본다. 그리고 수익용 기본재산을 대체취득하는 경우 유형자산 처분 이익에 대한 고유목적사업 준비금 전출기간(통상적인 경우 5년)을 늘려주는 방식으로 세제지원을 해주고 있으나 이는 사립학교에 대한 실질적인 지원이 될 수 없다. 왜냐하면 늘어난 기간 동안에 유형자산 처분 이익에 해당하는 금액만큼 추가적인 이익을 창출하거나 외부에서 기부금을 유치하라는 의도로 불

수 있는데(현실적으로 불가능하다) 이는 사학의 현실을 고려하지 못한 탁상행정이 아닌가 하는 의문이 들 정도다.

2) 학교법인에 대한 불합리한 조세행정 개선

우리나라에서 학교법인이 실질적으로 정부에 부담하는 세금은 부가가치세⁵⁾나 지방세⁶⁾ 이외에 현실적으로 납부하는 세금은 거의 없다. 그럼에도 불구하고 학교법인이 정부에 부담하는 납세협력 의무 성격의 각종 행정적 의무는 적지 않다. 학교법인의 규모가 커지고 복잡해짐에 따라 이러한 의무도 증가해가고 있다. 그런데 문제는 이와 더불어 이러한 행정의무를 이행하는 데 따른 학교 종류 간 형성성 문제 또는 각종 불합리성 문제가 제기되고 있다는 점이다. 몇 가지 예를 들면 다음과 같다.

첫째, 사립대학은 현실적으로 수익사업에 대해 법인세를 납부하는 예가 거의 없어 법인세 중간예납 신고의무가 무의미하다는 지속적인 문제제기에 따라 최근 폐지되었으나 사립중·고등학교 법인의 경우 이 제도가 존속되고 있는 것은 납득하기가 어렵다.

둘째, 사립대학의 상업적 연구비의 경우 정부기관으로부터 받는 대가성 있는 연구용역은 수익사업으로 봐야 하는지가 명확하지 않아 실무상 혼선이 빚어지고 있으나 법적으로나 세무관서의 입장정리가 명확하지 않은 실정이다.

셋째, 사립대학의 고유목적사업 부문에서의 이자수익의 경우 학교 법인의 법인세 신고 시 적지 않은 번거로움의 원인이 되고 있는바, 수

5) 본 연구에 포함시키지 않았으나 교육용역에 대한 부가가치세 면세제도는 영세율제도로 전환하는 문제를 전향적으로 검토해야 한다고 본다. 등록금에 대한 면세제도는 학교법인이 매입단계에서 부담하는 부가가치세가 부분적으로 학생들의 등록금에 전가됨으로써 등록금에 대한 완전한 부가가치세 면제혜택이 아닌 것이다.

6) 본 연구에 포함되지 않았으나 사립학교 내에 위치해 있는 교육후생시설의 위탁운영(임대)에 대해서는 지방세법상 수익사업에서 제외해 줌으로써 이를 지방세 논란에서 자유롭게 해줘야 한다고 본다.

II. 학교법인에 대한 조세지원의 배경 및 외국의 조세제도 27

익사업으로 보도록 하고 있는 이유는 수익사업신고를 의무화함으로써 이자수익의 유용가능성을 차단하려는 의도로 보이나 이는 교육부문 자금의 다른 부문으로의 유출을 방지하는 「사립학교법」 제29조와의 이중규제적 성격이 있다. 이는 세법이 사립학교의 내부통제에까지 관여한다는 비판도 가능하다.

한편 대학의 공공적 성격에 기초하여 정부의 감독기능을 세법을 통해 행사하려는 측면을 부인할 수 없다. 영리기업의 경우 사립학교만큼의 제도적인 규제는 없으나 사립대학은 「사립학교법」에 근거한 정부의 감독기능이 존재한다. 그것도 부족하여 세법마저 사립학교의 제도적 규제에까지 관여하려 한다면 이는 지나치다는 비판이 가능하다. 세법은 어디까지나 세법적 기능에 그쳐야 한다고 본다. 효율성 측면에서도 바람직하지 않다. 물론 조세징수와 관련되는 제도적 투명성이나 납세협력 의무와는 별개의 문제라 할 수 있다.

정리하면 학교법인을 둘러싼 조세행정은 매우 번거롭거나 형평성에 어긋나서 불만의 소지가 있으며 불합리한 부분이 적지 않다는 것이다. 따라서 학교법인의 조세제도를 합리적이고 실효성 있게 개선하여 학교법인에 대한 세정을 선진화해야 한다.

3. 사학기관에 대한 외국의 조세제도

가. 미국의 조세지원제도

교육기관에 대한 미국의 조세지원제도를 연방세와 지방세 측면에서 몇 가지 살펴보면, 증여자의 기부금 공제 및 수업료에 대한 증여세 비과세 등 간접적인 문제도 같이 포함하여 보기로 한다.⁷⁾

7) 이진오·박정우, 2006, 「사립대학 조세제도의 개선방안에 관한 연구」, 한국사학진흥재단, 50~55면 수정 재인용

1) 연방세

① 교육기관에 대한 연방소득세 면제

미국 연방세법상 교육기관은 연방소득세가 면제된다.⁸⁾ 여기에서 교육기관(an education organization)이라 함은 정규 교수진(교사진), 교과과정 및 교육활동장소에 참여하는 정규등록학생으로 이루어진 단체를 가리킨다.⁹⁾

면세혜택을 받으려면 당해 교육기관이 Form 1023을 작성하여 면세 신청을 하여야 한다.

IRC 501(c)(3)가 규정하는 면세단체의 하나인 교육기관에 해당하려면 그 기관이 오로지 교육을 위하여 설립되고 전적으로 교육적 목적으로 운영되어야 한다(Organizational and Operational Tests).

㉠ Organizational Test

교육기관에 해당하려면 우선 정관에서 교육이 그 단체의 설립목적이라는 점을 명시하여야 하나, 그 규정방법은 다소 추상적이라도 무방하다. 예컨대, 정관에서, 성인교육을 위한 학교운영을 목적으로 규정하고, 나아가 운영방식을 자세히 규정하더라도 이로써 충분하다.¹⁰⁾

㉡ Operational Test

당해 단체가 주로 교육을 위하여 운영되어야 하고, 순이익을 특정 개인의 이익을 위하여 사용하는 경우에는 면세되는 교육기관에 해당하지 않는다.¹¹⁾

교육을 목적으로 한다는 의미는 ①개인의 능력을 증진 또는 개발하기 위하여 그 개인을 가르치거나 훈련시키는 것, ②개인에게 유용하

8) IRC 501(a), (c)(3)

9) IRC 170(b)(1)(A)(ii)

10) Treas. §1.501(c)(3)-1(b)(1)(ii)

11) Treas. §1.501(c)(3)-1(c)(1), (2)

II. 학교법인에 대한 조세지원의 배경 및 외국의 조세제도 29

고 사회에 도움이 되는 주제에 관하여 대중을 가르치는 것을 가리킨다.¹²⁾

당해 단체가 특정한 관점이나 견해를 고수하더라도 개인 또는 대중이 독립적인 의견이나 결론에 이를 수 있도록 관련되는 적절한 사실을 충분하고 공정하게 제공한다면 그 기관은 '교육적'이라고 할 수 있지만, 어느 기관의 주된 목적이 외교통의 의견을 제시하는 데에 있다면 그 기관은 '교육적'이 아니다.

이상과 같은 점을 참고로 하여 교육기관의 예를 들면 다음과 같다.¹³⁾

- (1) 정규 교과과정, 교원, 학생이 있는 초등학교, 중·고등학교, 대학교, 전문직업학교 등
- (2) 공공토론회, 공청회, 패널토론회, 강연, 기타 유사한 프로그램을 제공하는 단체(프로그램을 라디오나 TV로 방영할 수도 있다.)
- (3) 통신, TV 또는 라디오를 통하여 강의하는 단체
- (4) 미술관, 동물원, 천문관, 교향악단 기타 유사단체

② Unrelated business income 과세

교육기관이 고유의 목적과 상관없는 수익사업에서 얻은 이득인 Unrelated business income에 대하여서는 과세한다.¹⁴⁾ Unrelated business income은 면세되는 고유목적과 관련이 없는 거래를 가리키며, 다만 ①당해 거래에 관련된 모든 업무가 아무런 대가 없이 당해 단체를 위하여 행하여지는 경우, ②일차적으로 학생의 편의를 위하여 행하여지는 거래, ③증여 또는 기부로 취득한 물품의 매각 등은 Unrelated trade or business가 아니다.¹⁵⁾

12) Treas. §1.501(c)(3)-1(d)(3)(i)

13) Treas. §1.501(c)(3)-1(d)(3)(ii)

14) IRC 511(a)

15) IRC 513(a)

Unrelated business taxable income은 Unrelated trade or business에서 얻은 총소득에서 그 거래(trade or business)와 직접 관련된 비용을 공제한 이후의 과세소득을 가리킨다.¹⁶⁾

③ 증여자의 기부금 공제

면세단체인 교육기관에 기부한 증여자는 다음과 같이 기부금 공제를 받을 수 있다.

㉠ 개인

교육기관에 기부한 개인은 조정총소득(AGI: Adjusted Gross Income)의 50%를 초과하지 않는 범위 내에서 기부금 공제가 인정된다.¹⁷⁾ 만약 기부금 액수가 한도를 초과하는 경우에는 향후 5년간 이월하여 공제를 받을 수 있다.¹⁸⁾

㉡ 법인

교육기관에 기부한 법인은 과세소득(taxable income)의 10%를 초과하지 않는 한도 내에서 기부금 공제가 허용된다.¹⁹⁾ 또한 한도를 초과하는 기부금은 향후 5년간 이월하여 기부금 공제를 받을 수 있다.²⁰⁾

④ 수업료에 대한 증여세 비과세

자녀, 손자 등을 위하여 학교에 수업료를 내는 것은 제한 없이 증여세가 비과세되고 세대생략이전세(generation-skipping transfer tax)

16) IRC 512(a)(1)

17) IRC 170(b)(1)(A)

18) IRC 170(d)(1)(A)

19) IRC 170(b)(2).

20) IRC170(d)(2).

가 부과되지 않는다.

이것은 다음과 같은 경우에 유용하다. 예컨대, 현재 초등학교 1학년(grade 1)인 손자가 어느 사립학교에 다니고 있는데, 그 학교에는 유치원 과정(K)부터 고등학교 3학년 과정(grade 12)까지 설치되어 있으며 학비가 학년에 관계없이 매년 20,000달러라고 가정하자. 이 경우에 할아버지가 손자의 초등학교 1학년 때부터 고등학교 3학년 때까지의 학비 240,000달러(20,000달러×12년)를 증여세 등의 부담 없이 미리 학교에 납부할 수 있다.

2) 지방세 - 재산세

교육기관에 대한 지방세상의 조세지원제도를 재산세를 예로 들어서 살펴본다.

미국의 경우 대부분의 주에서는 교육 목적에 쓰이는 학교 재산에 대하여서는 원칙적으로 재산세를 과세하지 않는데 여기에서는 일리노이 주를 예로 들어서 본다.

① 관련규정²¹⁾

학교용으로 미연방정부가 소유하고 있는 모든 재산, 수익목적(a 'view to profit')으로 매도, 임대, 사용 중이 아닌 모든 학교 재산은 그 소유자가 일리노이 거주자이든 비거주자이든 또는 미국의 어느 주에서 설립된 회사이든지 간에 면제된다.

또한 다음과 같은 경우에도 재산세를 부과하지 아니한다.

(a) 시(市)에서 비수익적 목적으로 사용할 수 있도록 시에게 임대한 학교 재산

(b) 당해 학교가 기초하고 있는 그 재산 및 학생회관, 기숙사, 학생

21) 35 ILCS 200/5 - 35.

- (가족 포함) 숙소, 학교 직원 숙소, 학교가 소유·운영하나 학생단체 또는 학교 조직에 소속된 학생들이 전체적 또는 부분적으로 점유하고 있는 기숙사 또는 숙소 등을 포함하여 전적으로 학교용으로 사용하고 있는 학교 재산
- (c) 공립학교, 대학교, 신학교, 기타의 교육적 목적을 위하여 기증, 이전, 양도받거나 사용되는 재산

② 비과세 기준

재산세는 당해 재산의 평가 및 특징에 근거하여 부과되기 때문에 비과세인지 아닌지는 그 재산의 성격 및 사용용도에 의하여 좌우된다. 비과세되는 경우가 다양하기는 하나, 공통되는 원칙은, 비과세 혜택을 받으려면 당해 재산이 공익적 목적을 위하여 사용되어야 할 뿐만 아니라 나아가 수익목적(a 'view to profit')으로 사용되어서는 안 되는 것이다. 비과세 또는 면제 조항은 엄격하게 해석되어야 하기 때문에 해석상 의문이 있으면 과세하게 될 것이다.²²⁾

③ A view to profit에 대한 판례

일리노이 주법하에서는 중·고등학교, 대학, 지역 대학(communitary colleges), 나아가 학술 연구단체 등 교육기관들에게 재산세 비과세 혜택이 주어진다.

일리노이 주 판례는 학교 운영에 부수되는 목적으로 사용되는 재산이라고 하더라도 그것이 교육적 목적을 달성하기 위하여 필요불가결하다면 재산세가 면제된다고 해석하였다. 예컨대 학생 숙소, 기숙사, 학생단체 사무실 등은 학교의 유지 및 운영에 필수적이기 때문에 재

22) Andrea L. Briski, 'When Is Real Property Exempt From Property Taxes?,' LexisNexis Martindale - Hubbell(R) Legal Articles, April 19, 2005

II. 학교법인에 대한 조세지원의 배경 및 외국의 조세제도 33

산세가 면제된다.

그러나, 당해 재산이 이차적 또는 부분적으로 교육에 쓰일 뿐인 경우에는 비과세 혜택이 주어지지 않는바, 예컨대 변호사 협회 건물은 비록 그 곳에서 법률교육이 이루어지기는 하나 그것은 이차적이고, 일차적으로는 변호사회의 모임장소로 사용되는 곳이기 때문에 비과세 혜택이 주어지지 않는다.

만약 학교재산이 수입(revenue)을 창출하는 경우에는 가령 그 수입이 모두 교육적 목적에 할당된다고 하더라도 재산세가 면제되지 않는다. 일리노이 주의 여러 판례들은, 임료·수강료·수수료 등의 수입을 창출하기 위하여 사용되는 학교재산은 수입금이 교육기금 또는 교육목적의 향상에 쓰인다고 하더라도 재산세가 면제되지 않는다고 판시하였다.

문제는 수익목적(a 'view to profit')을 어떻게 해석할 것인가 하는 것인데 최근 일리노이 주 한 항소법원은 이 문제에 관하여 판시한 바 있다(Swank v. The Department of Revenue).

Swank에 있는 재산 소유자가 당해 재산 위에 정식으로 인가받고 학위를 수여하며 정규 교과과정을 갖춘 직업대학(a business college)을 개설하였다. 그 학교는 등록금으로 조성된 계정에서 재산세를 포함한 모든 학교 운영 경비를 지불하였고, 그 부동산은 토지신탁(a land trust)이 소유하고 있으며 특정 개인들이 위 토지신탁의 유일한 수익자인데 수익자들은 또한 그 학교를 운영하는 비영리법인의 유일한 주주 및 이사들이다.

위 대학은 당해 부동산을 오로지 교육목적에 쓰고 있음을 이유로 비과세를 주장하였으나, 법원은 당해 재산이 교육적 목적으로 사용되고 있다고 하더라도 수입목적(a 'view to profit')으로 사용되기 때문에 재산세가 면제되지 않는다고 판시하였다.

위 사안에서 당해 부동산이 교육적 목적으로 사용된 것은 분명하지만, 위 대학은 법인을 창설한 개인들이 수익 목적으로 만든 것이기 때문에 결국 당해 부동산은 수익목적(a 'view to profit')으로 사용된 것

이라고 보았다.

결국 재산세가 비과세되려면 당해 재산이 교육 목적으로 사용되어야 할 뿐만 아니라 수익목적으로 이용되어서는 안 된다는 조건을 모두 충족하여야 한다.

나. 일본의 조세지원제도²³⁾

1) 학교법인에 대한 세제상의 우대조치

① 개관

사립학교를 설치하는 학교법인에 관하여서는 그 공공성 및 공익성을 감안하여 여러 가지 세제상의 특례조치를 두고 있다. 예컨대, 법인세·사업세는 수익사업으로부터 생기는 소득에 대하여서만 과세하고, 수익사업에서 생기는 소득에 대하여서도 경감된 법인세 세율을 적용한다. 나아가 학교법인이 직접 보육 또는 교육용도로 사용하는 부동산에 관하여서는 부동산 취득세 및 고정자산세 등이 비과세된다.

표로 정리하면 다음과 같다.

〈표 II-2〉 일본의 학교법인에 대한 과세

	학교법인	보통법인
법인세	비과세(수익사업은 과세) [수익사업] 세율 22% 간주기부금 산입율 50% (당해 금액이 200만엔 미만인 경우는 200만엔)	과세 세율 30%
기타 비과세 세목	[기타 국세] 소득세, 등록면허세	
[지방세]	주민세, 사업세, 사업소세(수익사업에 관련된 것은 과세) 부동산취득세, 고정자산세, 특별토지보유세, 도시계획세 (목적 외 부동산은 과세)	

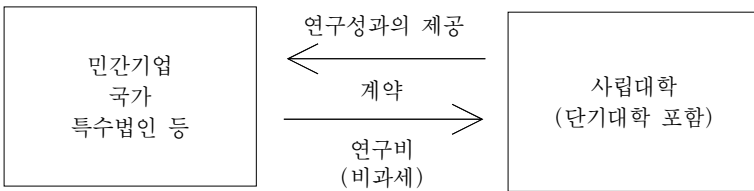
23) 일본 문부과학성 홈페이지 중에서 발췌(<http://www.mext.go.jp>)

② 수탁연구(受託研究)의 비과세조치

2002년 4월 1일부터 사립대학의 수탁연구수입은 원칙적으로 수익사업의 범위에서 제외된다.

즉, 종전에는 사립대학이 민간기업, 국가, 특수법인 등으로부터 위탁받아서 행하는 수탁연구는 수익사업에 해당하는 것으로 보아 연구비에 대하여 법인세를 과세하였으나 「법인세법 시행령」을 개정하여 2002년부터는 사립대학(단기대학 포함)의 수탁연구는 원칙적으로 과세대상에서 제외되게 되었다.

[그림 II-2] 수탁연구에 대한 비과세



다만 수탁연구가 비과세혜택을 받으려면 다음과 같은 조건을 충족하여야 한다.

- ① 수탁연구 실시기간이 3개월 이상이어야 한다.
- ② 수탁연구 결과로 발생한 지적소유권 등 연구성과의 귀속에 관하여 계약서 등에 명확하게 규정되어 있어야 한다.
- ③ 수탁연구의 연구성과의 공표에 관한 사항이 계약서 등에 명확하게 규정되어 있어야 한다.

2) 학교법인에 기부한 자에 대한 세제상의 우대조치

① 개관

학교법인에 기부한 측에 대하여서도 세제상의 우대조치가 주어지

는데 개요는 다음과 같다.

〈표 II-3〉 학교법인에 기부한 자에 대한 세제혜택

기부받는 자		기부자	
		개인	법인
(사립 학교) 학교법인	수배자(受配者) 지정기부금	[소득공제액] = 기부금액 (총소득금액 등의 30%가 상한) - 10,000엔	기부금 전액을 손금산입
	특정 공익증진법인	위와 같음	일반적인 손금산입한도액과 같은 손금산입액이 별도로 인정된다.
국립대학법인 (국가·지방공공단체)		위와 같음	기부금 전액을 손금산입
기타 법인 등		소득공제가 인정되지 않음	[손금산입한도액] = (자본 등의 금액 × 0.25% + 당해 연도 소득 × 2.5%) × 1/2

② 수배자 지정 기부금(受配者 指定 寄附金) 제도

㉠ 의미

일본 사립학교 진흥·공제 사업단을 통한 기부금으로서 사립학교 교육에 필요한 비용이나 기금에 충당되는 기부금을 수배자 지정 기부금이라고 한다. 수배자 지정 기부금은 사립학교의 교육연구의 발전에 기여하기 위하여 사업단을 통하여 기업 등의 기부자가 지정한 학교법인에 기부하는 제도로써 기부자에 대하여 세제상의 혜택을 부여한다.

㉡ 경과

수배자 지정 기부금제도는 사립학교 기부금으로서 1967. 3. 31 대장성 고시 제38호로 개시되어 구일본 사학진흥재단법에 규정되어 지금에 이르고 있다. 그동안에 여러 차례 개정이 있었지만 2004년부터는 사립학교에 유리한 기부금 제도가 되고 제도를 한층 이용하기 쉽도록 대폭적인 개정이 있었다.

II. 학교법인에 대한 조세지원의 배경 및 외국의 조세제도 37

즉 2004년부터는 ①기부를 모집하기 전에 모집대상 사업 등을 특정할 필요가 없고 ②모집기간의 제한이 없어서 언제라도 기부금을 받을 수 있게 되었으며 ③기부자가 직접 사업단에 입금시키는 것이 가능해졌고 ④심사에서는 원칙적으로, 기부자가 그 기부에 의하여 특별한 이익을 받는 것이 아닌가 하는 점 및 기부금이 학교의 교육연구에 필요한 비용 또는 기금에 충당되는지를 확인하는 데 그치게 되었다.

그 결과 기업 등의 기부자는 언제라도 사립학교에 기부금을 낼 수 있게 되었으며, 사립학교로서도 수배자 지정 기부금제도를 이용한 외부자금 유치가 쉬워져서 사립학교 경영기반의 강화와 교육·연구활동의 활성화가 도모될 것으로 예상된다.

㉞ 조세우대조치

(a) 법인이 기부자인 경우

회사 등 법인이 사업단에 지출한 기부금은 지출한 사업연도 소득금액의 계산 시에 전액 손금에 산입된다.

(b) 개인이 기부자인 경우

개인이 사업단에 지출한 기부금은 확정신고 시에 다음 [그림 II-3]의 산식에 의한 '기부금 공제액'을 당해 연도의 총소득금액 등으로부터 차감할 수 있다.

또 개인이 직접 학교법인에 지출한 기부금이라도 '특정공익증진법인에 대한 기부금'에 해당하면 마찬가지로 기부금 공제 적용을 받을 수 있다.

[그림 II-3] 개인 기부자의 기부금 공제액

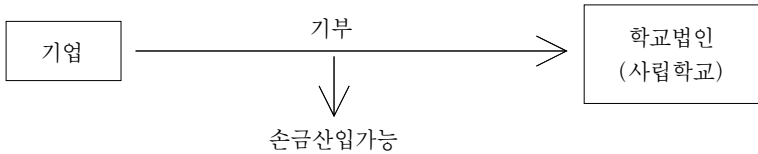
$$\text{기부금 공제액} = \frac{\text{당해 연도 중에 지출한 기부금액}}{\left(\text{한도: 당해 연도 총소득금액 등}^{1)} \right) \times \frac{25}{100}} = 10,000\text{엔}$$

주: 1) 기부자의 당해 연도의 총소득금액, 토지 등에 관한 사업소득 등의 금액, 특별공제후의 장기(단기) 양도소득금액, 퇴직소득금액 및 산림소득금액의 합계액이다.

③ 특정 공익증진법인제도

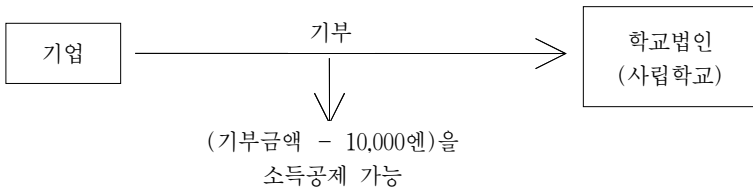
국가, 지방공공단체, 공익법인 등에 대한 기부를 촉진하기 위하여 기부자에게는 세제상의 우대조치가 강구되어 있지만, 사립학교(학교법인)는 공익법인 중에서도 특히 공익의 증진에 현저히 기여하는 이른바 특정공익증진법인이기 때문에, 사립학교에 대한 기부자에 대하여는 일반적인 경우보다 더 광범위한 우대조치가 인정되고 있다. 구체적으로 보면 다음과 같다.

[그림 II-4] 법인 기부자의 손금산입(법인세)



다만 기부하는 기업의 규모, 소득에 따라서 일정한 상한이 있는데, 관할관청으로부터 특정공익증진법인 증명을 받은 학교법인의 상한액 = (당해 기업의 자본금 × 0.125% + 당해 사업연도 소득 × 1.25%) × 2(일반적인 경우의 2배)이다.

[그림 II-5] 개인 기부자의 소득공제(기부금 공제)(소득세)



다만, 기부하는 개인의 소득에 따라서 일정 상한이 있다. (상한액 = 당해 개인의 소득의 30% 상당액 - 10,000엔)

II. 학교법인에 대한 조세지원의 배경 및 외국의 조세제도 39

④ 상속세 및 간주양도소득과세의 면제

㉠ 개관

일정한 요건을 충족하는 학교법인에게, 상속재산을 그 신고기한까지 기부하는 경우에는 그 상속재산에 관한 상속세는 비과세한다.

또 2003년 4월부터는 개인이 재산을 기부한 경우의 간주 양도소득의 비과세제도에 관하여, 사립대학 등을 설치한 학교법인에 대한 기부 중 일정 요건을 충족한 것은 국세청 장관의 승인을 받기 위한 절차가 간소화되었다.

㉡ 상속 또는 유증으로 받은 자산을 기부한 경우의 상속세 면제

친족의 사망으로 재산을 상속한 경우 및 친족 이외의 자의 유언에 대하여 재산을 취득한 경우에는 재산취득자에게 원칙적으로 상속세가 과세된다. 그러나 취득자가 상속세 신고서 제출기한(원칙적으로 상속을 개시한 날 또는 유증이 있었던 날의 다음 날부터 10개월)까지 사립학교에 증여(기부)한 경우에는 상속세 과세가격으로부터 제외하고 비과세로 한다.

다만, 위 기부에 의하여 기부자 본인 및 그 친족 등의 상속세 또는 증여세액이 부당하게 경감되는 경우 및 기부받은 학교법인이 그 재산을 기부받은 날로부터 2년이 지날 때까지 교육 등을 위하여 사용하지 않는 경우에는 위와 같은 특례를 받을 수 없게 된다.

㉢ 간주 양도소득과세

토지 및 건물을 비롯한 자산을 양도하는 경우, 그 자산을 취득한 때의 가액으로부터 현재의 가액에 이르기까지의 가치상승이익(양도소득)에 소득세가 과세된다. 이것은 자산을 보유하고 있는 동안에 그 자산의 가치가 상승한 경우에 본래 부과하여야 할 세금을, 소유자가 양도하는 기회를 포착하여 과세하는 것이다(매매 등의 거래에 의해 자산이 이전된 경우에 과세하는 것이 보통이지만, 법인에 대한 증여 등

에 관해서는 양도소득이 있었던 것으로 간주하여 과세하기 때문에 '간주 양도소득과세'라고 한다).

그러나, 재산의 증여가 사립학교에 대하여 행하여진 경우에는 증여 등이 없었던 것으로 간주하여 소득세를 과세하지 않는다. 2003년부터, 위와 같은 비과세조치를 받기 위하여 필요한 국세청 장관의 승인을 받기 위한 절차가 대폭 간소화되었고, 또한 매각액을 기본금에 편입하는 것을 조건으로 기부물건의 매각이 가능하게 되었다.

한편, 위 특례를 받은 경우의 양도소득분의 가액분에 과하여서는 기부금공제를 받을 수 없게 된다.

Ⅲ. 학교법인 수익사업의 범위 규정 등의 문제점과 개선방안

1. 비영리법인 수익사업의 범위

가. 법인세법상 비영리법인의 수익사업

「사립학교법」에 의한 학교법인은 「법인세법」상 비영리내국법인에 해당하되, 비영리내국법인의 각 사업연도의 소득은 다음 각 호의 사업 또는 수입(이하 '수익사업'이라 한다)에서 생기는 소득으로 한다(「법인세법」 제3조 제3항).

1. 제조업, 건설업, 도매업·소매업, 소비자용품수리업, 부동산·임대 및 사업서비스업 등 수익이 발생하는 사업으로서 대통령령으로 정하는 것
2. 「소득세법」 제16조 제1항에 따른 이자소득
3. 「소득세법」 제17조 제1항에 따른 배당소득
4. 주식·신주인수권(新株引受權) 또는 출자지분(出資持分)의 양도로 인하여 생기는 수입
5. 고정자산(고유목적사업에 직접 사용하는 고정자산으로서 대통령령으로 정하는 것은 제외한다)의 처분으로 인하여 생기는 수입
6. 「소득세법」 제94조 제1항 제2호 및 제4호에 따른 자산의 양도로 인하여 생기는 수입
7. 제1호부터 제6호까지의 규정 외에 대가(對價)를 얻는 계속적 행위로 인하여 생기는 수입으로서 대통령령으로 정하는 것

구체적인 내용은 후술한다.

나. 수익사업의 본질 및 지방세법에의 원용

1) 수익사업의 본질

비영리법인의 과세소득의 대상이 되는 수익사업의 본질에 대하여는 다음의 3가지로 구분하여 살펴볼 수 있다.²⁴⁾

첫째, 「법인세법」상 열거된 수익사업소득에 한하여 과세한다. 영리법인은 법에서 손익에 관하여 특별히 규정한 것을 제외하고 순자산증가설에 의하여 과세소득을 산정하는 반면, 비영리법인의 경우에는 수익사업으로 법에서 열거한 소득원천으로부터 생긴 소득에 한정하여 과세소득으로 하고, 열거되지 않은 소득원천으로부터 생긴 소득에 대하여는 과세하지 아니한다. 일반적으로 비영리성 및 공익성을 표방하는 비영리법인의 수익사업에서 생기는 소득은 본래 그 고유목적사업을 위해 지출될 것이므로 과세대상에서 제외됨이 바람직하다. 그러나 비영리법인이 통상의 영리법인과 동일한 영리사업을 영위하는 경우, 비영리법인은 영리법인에 비해 경쟁상의 유리한 지위를 선점할 뿐 아니라 과세 형평성에도 문제가 야기된다. 따라서 「법인세법」은 비영리법인이 재정수입의 조세목적에 비추어 보아 통상의 영리법인과 같은 담세력이 존재하고, 법인세의 납부가 비영리법인의 고유목적 달성을 위한 자금조달에 큰 지장을 초래하지 않는 것으로 보아 담세력이 큰 수익사업 소득을 제한적으로 열거하고 있다.

둘째, 법인의 고유목적사업과는 무관하다. 법인의 고유목적과 무관하다는 것은 비영리법인의 수익사업을 판단함에 있어서 하등 관계가 없음을 의미한다. 왜냐하면, 법인세에서 수익사업으로 열거된 것을 보면 수익사업의 요건으로서 그 소득원천을 제한적으로 열거하고 있을 뿐 고유목적사업의 자금조달에 충당할 것을 요건으로 하거나 또는 고유목적사업과 별개의 목적사업을 요건으로 하고 있지 않기 때문이다. 즉, 수익사업의 판단은 당해 수익사업의 행위가 법에서 열거한 사업

24) 삼일 인포마인에서 수정 인용

III. 학교법인 수익사업의 범위 규정 등의 문제점과 개선방안 43

행위에 해당하는지 여부를 고려해야 하는 것이며, 그 행위가 고유목적사업 행위인지 또는 고유목적의 달성을 위한 것인지 여부와는 무관한 것이다(소득 22601-884, 1985. 8. 24).

셋째, 수익이나 영리목적은 과세요건이 아니다. 법에서 규정하고 있는 수익사업이라는 문구는 수익을 목적으로 함이 요건인 것으로 오해될 수 있다. 그러나 수익의 목적이 없는 경우에도 수익사업이 되는 데는 지장이 없다. 왜냐하면, 「법인세법」의 수익사업의 성질을 대표적으로 규정하고 있는 것이 「법인세법」 제3조 제3항 제7호의 “대가를 얻는 계속적 행위로 인하여 생기는 수입”으로 열거된 사업을 들 수 있는 바, 대가를 얻는 계속적 행위로 인하여 생기는 수입이면 족할 뿐 그 외에 수익의 목적이 있을 필요는 없기 때문이다. 따라서 수익사업이 고유목적사업의 달성을 위한 자금에 충당할 목적이어야 할 필요가 없는 것이며, 또한 이는 수익사업의 요건이 아니다. 결국, 「법인세법」상의 수익사업은 열거된 사업으로서 대가를 얻는 계속적 행위로 인하여 생기는 소득이면 그것이 고유목적사업이든 또 수익을 목적으로 하지 않는 별개의 사업이든 모두 과세대상이 된다.

2) 수익사업에 대한 과세범위 결정 시 순자산증가설의 적용 여부

「법인세법」에서 수익사업으로 열거한 소득이나 수입에 대해서 영리법인과 마찬가지로 순자산증가설에 의해 과세소득을 계산하여 법인세를 부과할 것인가에 따라 과세소득의 범위가 현저하게 달라진다. 순자산증가설에 의한 수익사업의 과세방법에 대한 견해를 살펴보면 다음과 같다.²⁵⁾

① 과세론자의 견해

과세론자는 세법에서 열거하지 아니한 소득이나 수입이라 하더라도

25) 삼일 인포마인에서 수정 인용

도, 비영리법인의 수익사업과 관련하여 생긴 수입에 대해서는 수익사업 부문의 순자산 증가를 가져오는 것이므로 과세소득 범위에 포함시켜야 한다고 주장한다.

이는 세법상 영리법인의 소득을 순자산증가설에 의하여 계산한다는 점에 이론적 근거를 두고 있다. 이 견해에 의하면 비영리법인의 수익사업에 제공한 자산의 양도소득과 평가익은 과세소득에 포함시켜야 한다.

② 과세반대론자의 견해

비영리법인의 납세의무 범위는 「법인세법」에서 구체적으로 규정하고 있으므로, 법에서 규정하는 수익사업의 범위에서 제외된 소득은 비록 수익사업의 순자산 증가를 가져오는 것이라 하더라도 조세법률주의적 입장에서 해석하면 과세할 수 없다고 주장한다. 즉, 비영리법인의 수익사업에 대하여 법인세 납세의무를 규정하고 있는 것은 각 사업연도마다 특정 소득원천으로부터 반복적·규칙적으로 법인에게 귀속되는 경상적 이익으로 인정하는 것이므로, 반복적·규칙적으로 생기지 않는 소득은 법인세를 부과할 수 없다. 따라서 비영리법인이 수익사업을 영위하는 경우에도 당해 수익사업에 직접 제공한 고정자산의 매각손익 및 임의평가차익은 과세할 수 없다.

③ 순자산증가설 적용여부에 대한 판단

비영리법인의 납세의무는 「법인세법」 제2조 제1항, 제3조 제3항 및 시행령 제2조 제1항에서 구체적으로 열거하고 있으며 이는 제한적으로 엄격히 해석하여야 할 것이다.

따라서 법인세에서 열거한 소득 이외의 소득은 비록 수익사업 부문의 순자산을 증가시키는 경우라도 과세대상에서 제외하여야 한다.

3) 수익사업의 범위규정의 지방세법 원용

학교 및 외국교육기관에 대한 지방세 면제규정은 다음과 같은바 수익사업의 범위는 「법인세법」을 원용하고 있다. 즉 「지방세특례제한법」상의 ‘수익사업’이란 「법인세법」 제3조 제3항에 따른 수익사업을 말한다. 다만, 「고등교육법」 제4조에 따라 설립된 의과대학 등의 부속병원이 경영하는 의료업과 「사회복지사업법」에 따라 설립된 사회복지법인이 경영하는 의료업은 수익사업으로 보지 아니한다(「지방세특례제한법」 제2조 제2호).

① 취득세

「초·중등교육법」 및 「고등교육법」에 따른 학교, 「경제자유구역 및 제주국제자유도시의 외국교육기관 설립·운영에 관한 특별법」 또는 「기업도시개발 특별법」에 따른 외국교육기관을 경영하는 자(이하 ‘학교 등’)가 해당 사업에 사용하기 위하여 취득하는 부동산에 대하여는 취득세를 면제한다. 다만, 수익사업에 사용하는 경우와 취득일부터 3년 이내에 정당한 사유 없이 그 용도에 직접 사용하지 아니하는 경우 또는 그 사용일로부터 2년 이상 그 용도에 직접 사용하지 아니하고 매각·증여하거나 다른 용도로 사용하는 경우 그 해당 부분에 대하여는 면제된 취득세를 추징한다(「지방세특례제한법」 제41조 제1항).

② 재산세 및 지역자원시설세

학교 등이 과세기준일 현재 해당 사업에 직접 사용하는 부동산(대통령령으로 정하는 건축물의 부속토지를 포함한다)에 대하여는 재산세(「지방세법」 제112조에 따른 부과액을 포함한다) 및 「지방세법」 제146조 제2항에 따른 지역자원시설세를 면제한다. 다만, 수익사업에 사용하는 경우와 해당 재산이 유료로 사용되는 경우의 그 재산 및 해당

재산의 일부가 그 목적에 직접 사용되지 아니하는 경우의 그 일부 재산에 대하여는 면제하지 아니한다(「지방세특례제한법」 제41조 제2항).

③ 등록면허세

학교 등이 그 사업에 직접 사용하기 위한 면허에 대하여는 등록면허세를 면제하고, 학교 등에 대하여는 주민세 재산분 및 지방소득세 종업원분을 면제한다. 다만, 수익사업에 관계되는 대통령령으로 정하는 주민세 재산분 및 지방소득세 종업원분은 면제하지 아니한다(「지방세특례제한법」 제41조 제3항).

다. 수익사업 범위의 구체적인 내용

아래에서는 후술하는 학교법인의 수익사업의 범위와 관련된 문제점에 해당되는 부분을 중심으로 수익사업의 범위를 살펴본다.²⁶⁾

1) 사업소득(법법 제3조③1호)

(1) 사업소득의 범위

사업소득금액은 제조업, 건설업, 도·소매 및 소비자용품수리업, 부동산·임대 및 사업서비스업 등 통계청장이 고시하는 한국표준산업분류(이하 ‘한국표준산업분류’라 한다)에 의한 각 사업 중 수익이 발생하는 것을 말한다(「법령」 제2조 ①). 다만 「법인세법 시행령」 제2조 제1항 각 호에서 열거하고 있는 사업은 비수익사업에 해당한다.

이 경우 ‘사업’에는 그 사업활동이 각 사업연도의 전 기간에 걸쳐 계속하여 행하여지는 사업 외에 ‘상당기간에 걸쳐 계속적으로 행하여지거나 정기적 또는 부정기적으로 상당횟수에 걸쳐 행하여지는 사업’

26) 삼일 인포마인에서 수정 인용

Ⅲ. 학교법인 수익사업의 범위 규정 등의 문제점과 개선방안 47

을 포함하는바, 이를 예시하면 다음과 같다(법칙 제1조, 법통칙 3-2... 2).

- ① 하절기에 있어서만 행하여지는 해수욕장에 있어서의 대석수입
- ② 큰 행사에 있어서의 물품판매

(2) 비수익사업의 범위

다음 각각의 사업은 수익사업의 범위에서 제외한다(법령 제2조).

- ① 축산업(축산 관련 서비스업을 포함한다)·조경수 식재 및 관리서비스업 외의 농업
예를 들어, 학교법인이 농지에서 생산한 곡물을 매각하여 발생하는 소득은 수익사업에 생긴 소득으로 보지 아니한다 <법인 46012-3281, 1994.12.2>.
- ② 사업서비스업 중 연구 및 개발업(계약 등에 의하여 그 대가를 받고 연구 및 개발용역을 제공하는 사업을 제외한다)
예를 들어, 비영리법인이 연구 및 개발업을 수행하면서 용역대가 없이 지원받은 정부출연금은 수익사업의 소득으로 보지 아니하나(재법인-667, 2004.12.10), 계약 등에 의하여 그 대가를 받고 연구 및 개발용역을 제공하는 사업은 수익사업의 소득에 해당한다.²⁷⁾
- ③ 비영리내국법인이 외국에서 영위하는 선급검사용역에 대하여 당해 외국이 법인세를 부과하지 아니하는 경우로서 당해 외국에 본점 또는 주사무소가 있는 비영리외국법인(국내에 사업의 실질적 관리장소가 소재하지 아니하는 경우에 한한다)이 국내에서 영위하는 선급검사용역

27) 산학협력단의 용역수입과 관련하여 후술한다.

비영리내국법인이 외국에서 영위하는 선급검사용역(건설감리용역과 유사한 개념으로 선박의 제조부터 폐기까지 선급협회 등에서 수행하는 선박검사용역)을 포함한 기술용역사업에 대하여 1999년 12월 31일 시행령 개정 시 상호면세를 폐지하고 과세로 전환하였으나, 조선업계의 선박검사 용역 대가의 증가에 따른 선박원가상승의 문제점을 개선하기 위하여 2001년 12월 31일 시행령 개정 시 외국선급협회의 선급검사용역(컨설팅용역 제외)에 대한 상호면세주의를 부활시켰다. 본 개정규정은 2002년 1월 1일 이후 최초로 개시하는 사업연도분부터 적용한다.

- ④ 교육서비스업 중 「유아교육법」에 따른 유치원, 「초·중등교육법」 및 「고등교육법」에 의한 학교와 「평생교육법」에 의한 원격대학 형태의 평생교육시설을 경영하는 사업

‘「유아교육법」에 따른 유치원, 「초·중등교육법」 및 「고등교육법」에 의한 학교와 「평생교육법」에 의한 원격대학을 경영하는 사업’이란 동법에 의한 교육과정에 따라 실시하는 교육서비스업을 말하는 것이며, 「평생교육법」에 의한 학교부설 평생교육기관인 전산정보교육원 등의 운영과 관련된 교육서비스업은 이에 해당되지 아니한다(법통칙 3-2...6).²⁸⁾

한편, 2006년 2월 9일 시행령 개정 시, 「유아교육법」에 따라 유치원을 경영하는 사업을 2006년 1월 1일 이후 최초로 개시하는 사업연도분부터 수익사업의 범위에서 제외하였다.

- ⑤ 보건 및 사회복지사업 중 사회복지사업법에 의한 사회복지사업

사회복지사업은 「사업복지사업법」 제2조 제1호에서 열거하는 각각의 법률에 의한 각종 복지사업과 이와 관련된 자원봉사활동 및 복지

28) 전산교육원 등 수입의 법인세 신고 부분에서 후술한다.

Ⅲ. 학교법인 수익사업의 범위 규정 등의 문제점과 개선방안 49

시설의 운영 또는 지원을 목적으로 하는 사업을 말하며, 사회복지법인
인은 이와 같은 사회복지사업을 행할 목적으로 설립된 법인을 말한다.

- ⑥ 연금 및 공제업 중 「국민연금법」에 의한 국민연금사업과 「특별
법」에 의하거나 정부로부터 인가 또는 허가를 받아 설립된 단체
가 영위하는 사업(기금조성 및 급여사업에 한한다)

‘「국민연금법」에 의한 국민연금사업’이라 함은 「국민연금법」 제24
조의 규정에 의하여 설립된 국민연금관리공단이 운영하는 국민연금
기금의 조성 및 급여사업을 말한다. 국민연금관리공단이 국가로부터
복지시설의 운영권과 사용관리권을 위탁받아 운영·관리함에 따라
발생하는 소득을 실질적으로 국가에 귀속시키는 경우에는 법인세가
과세되지 아니한다. 그러나 국민연금관리공단이 국가로부터 복지시설
의 운영·관리에 대한 별도의 위탁계약 없이 직접 운영하는 사업은
수익사업으로 보아 법인세가 과세된다(법인 46012-483, 2000. 2. 19).

- ⑦ 사회보장보험업 중 「국민건강보험법」에 의한 의료보험사업과
「산업재해보상보험법」에 의한 산업재해보상보험사업

- ⑧ 주무관청에 등록된 종교단체가 공급하는 용역 중 「부가가치세법」
제12조 제1항 제17호(공익을 목적으로 하는 단체가 공급하는 재
화 또는 용역)의 규정에 의하여 부가가치세가 면제되는 용역을
공급하는 사업

주무관청에 등록된 종교단체가 그 고유의 사업목적을 위하여 일시
적으로 공급하거나 실비 또는 무상으로 공급하는 등 부가가치세가 면
제되는 용역을 공급하는 사업의 경우에는 법인세가 과세되지 아니한
다(서면2팀-19, 2004.1.15). 예를 들어, 주무관청에 등록된 종교단체가
납골시설을 설치·운영하고 그 시설 이용자에게 실비로 대가를 받은

경우에는 수익사업으로 보지 아니하나, 실비 이상의 대가를 받는 경우에는 수익사업으로 본다(재법인 46012-169, 2001.9.25).

⑨ 금융 및 보험 관련 서비스업 중 다음의 사업

- ㉠ 「예금자보호법」에 의한 예금보험기금 및 예금보험기금 채권상환기금을 통한 예금보험 및 이와 관련된 자금지원·채무정리 등 예금보험제도를 운영하는 사업
- ㉡ 농업협동조합의 구조개선에 관한 법률 및 「수산업협동조합법」에 의한 상호금융예금자보호기금을 통한 예금보험 및 자금지원 등 예금보험제도를 운영하는 사업
- ㉢ 「새마을금고법」에 의한 예금자보호준비금을 통한 예금보험 및 자금지원 등 예금보험제도를 운영하는 사업
- ㉣ 「금융기관부실자산 등의 효율적 처리 및 한국자산관리공사의 설립에 관한 법률」에 따른 구조조정기금을 통한 부실자산 등의 인수 및 정리와 관련한 사업(주1)
- ㉤ 「신용협동조합법」에 의한 신용협동조합예금자보호기금을 통한 예금보험 및 자금지원 등 예금보험제도를 운영하는 사업(주2)
- ㉥ 「산림조합법」에 의한 상호금융예금자보호기금을 통한 예금보험 및 자금지원 등 예금보험제도를 운영하는 사업(주2)

(주1) 2010년 2월 18일 시행령 개정 시 구조조정기금의 부실자산 인수·정리사업을 수익사업의 범위에서 제외하였으며, 동 개정규정은 2010년 2월 18일 이후 최초로 신고하는 사업연도분부터 적용한다.

그리고 2008년 2월 22일 시행령 개정 전에는 금융기관 부실자산 등의 효율적 처리 및 한국자산관리공사의 설립에 관한 법률에 의한 부실채권정리기금을 통한 부실채권 인수 및 정리와 관련된 사업도 수익사업의 범위에서 제외하고 있었으나, 2008년 2월 22일 시행령 개정 시 수익사업의 범위에 포함되는 것으로 개정하였다. 동 개정규정은 2008

Ⅲ. 학교법인 수익사업의 범위 규정 등의 문제점과 개선방안 51

년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도분부터 적용한다.

(주2) 2003년 12월 30일 시행령 개정 시, 신용협동조합중앙회·산림조합중앙회에서 상호금융예금자보호기금 등을 통하여 수행하는 예금보험사업도 농협·수협의 상호금융예금자보호기금과 성격이 동일하므로 2004년 1월 1일 이후 신고하는 분부터 수익사업의 범위에서 제외하였다. 또한, 2002년 12월 30일 시행령 개정 시, 관련 법률에 의한 예금보험제도를 운영하는 사업과 부실채권 인수 및 정리와 관련된 사업을 수익사업의 범위에서 제외하였다.

⑩ 「대한적십자사 조직법」에 의한 대한적십자사가 행하는 혈액사업

2005년 2월 19일 시행령 개정 시, 대한적십자사가 행하는 혈액사업은 공익적 성격이 강한 업무임을 감안하여 수익사업의 범위에서 제외하였다. 동 개정규정은 2005년 2월 19일 이후 과세표준 및 세액을 신고하거나 결정 또는 경정하는 분부터 적용한다.

⑪ 「한국주택금융공사법」에 따른 주택담보노후연금보증제도를 통하여 주택담보노후연금보증제도를 운영하는 사업(보증사업과 주택담보노후연금을 지급하는 사업에 한함)

고령자들이 자신 소유의 주택을 은행에 담보로 제공하고 필요한 노후자금을 연금형식으로 대출받는 것을 역모기지론이라 한다. 여기서 역모기지론에 의한 대출은 은행에서 받지만, 설령 은행이 파산하더라도 주택금융공사가 공적 보증을 통해 대출 이행을 책임지는 보증제도를 '주택담보노후연금보증제도'라 한다.

이러한 주택담보노후연금보증제도를 운영하는 사업(보증사업과 주택담보노후연금을 지급하는 사업에 한함)은 공익적 성격이 강한 업무임을 감안하여, 2007년 2월 28일 시행령 개정 시, 수익사업의 범위에서

서 제외하였다. 동 개정규정은 2007년 1월 1일 이후 최초로 개시하는 사업연도분부터 적용한다.

⑫ 금융 소외계층에게 창업비 등의 용도로 대출하는 사업으로서 대출요건을 갖춘 사업

「국민기초생활 보장법」 제2조에 따른 수급권자·차상위계층 등 일정한 금융소외계층에게 창업비 등의 용도로 대출하는 사업으로서 일정한 대출요건을 갖춘 사업은 수익사업의 범위에서 제외한다(법칙 제2조).

⑬ 비영리법인(사립학교의 신축·증축, 시설확충, 그 밖에 교육환경 개선을 목적으로 설립된 법인에 한함)이 외국인학교 운영자에게 학교시설을 제공하는 사업

2008년 2월 22일 시행령 개정 시, 외국인 투자 활성화를 통한 교육인프라에 대한 지원을 강화하기 위하여 비영리법인(사립학교의 신축·증축, 시설확충, 그 밖에 교육환경 개선을 목적으로 설립된 법인에 한함)이 외국인학교 운영자에게 학교시설을 제공하는 사업을 2008년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도분부터 수익사업의 범위에서 제외하였다.

⑭ 「국민체육진흥법」 제33조에 따른 대한체육회에 가맹한 경기단체 및 태권도 진흥 및 태권도공원조성에 관한 법률에 따른 국기원의 승단·승급·승품 심사사업

2009년 2월 4일 시행령 개정 시 대한체육회에 가맹한 경기단체 및 국기원의 승단·승급·승품 심사사업을 수익사업의 범위에서 제외하였다. 동 개정규정은 2009년 2월 4일 이후 최초로 과세표준을 신고하거나 경정·결정하는 분부터 적용하되, 「태권도 진흥 및 태권도공원 조성 등에 관한 법률」 제8746호 부칙 제3조 제1항에 따른 재단법인 국기원은 같은 항에 따라 문화체육관광부장관의 인가를 받기 전까지는

같은 법에 따른 국기원으로 본다.

- ⑮ 「정비사업조합이 도시 및 주거환경정비법」에 의하여 당해 정비 사업에 관한 관리처분계획에 따라 조합원에게 종전의 토지를 대신하여 토지 및 건축물을 공급하는 사업(조특법 제104조의 7 ⑤, 조특령 제104조의 4).

여기서 정비사업조합이라 함은 「도시 및 주거환경정비법」 제18조의 규정에 의하여 설립된 조합과 「구주택건설촉진법」에 의하여 설립 인가를 받은 재건축조합으로서 「도시 및 주거환경정비법」에 의하여 법인으로 등기한 전환정비사업조합이 「법인세법」 제60조의 규정에 의하여 법인세 과세표준 및 세액을 납세지 관할세무서장에게 신고함으로써 2010년 12월 31일 이전에 끝나는 사업연도까지 비영리내국법인으로 보는 조합을 말한다.

본 규정은 2003년 7월 도시 및 주거환경정비법의 시행으로 종전 재건축조합이 법인인 정비사업조합으로 의무적으로 전환됨에 따라 조합원의 세부담이 급격히 증가하는 것을 완화하기 위해 2003년 12월 30일 법 개정 시 신설되었으며, 동 규정은 2003년 12월 30일이 속하는 사업연도분부터 적용된다.

- ⑯ 기타① 내지 ⑭와 유사한 사업으로서 기획재정부령이 정하는 사업

현행 시행규칙에서는 수익사업의 범위에서 제외하는 사업을 별도로 규정하고 있지 않다(법령 제2조 ①).

2) 이자소득(법법 제3조③2호)

「소득세법」상 이자소득은 수익사업에서 생긴 소득으로 본다(소법

제16조 ①).²⁹⁾

수익사업으로 보는 이자소득의 범위는 다음과 같다.

① 채권 또는 증권의 이자와 할인액

국가·지방자치단체, 내국법인, 외국법인 및 외국법인의 국내지점 또는 국내영업소에서 발행한 채권 또는 증권의 이자와 할인액

② 예금의 이자와 신탁의 이익

국내 또는 국외에서 받는 예금(적금·부금·예탁금 및 우편대체를 포함한다)의 이자와 할인액, 상호저축은행법에 의한 신용계 또는 신용부금으로 인한 이익

③ 채권 또는 증권의 환매조건부 매매차익

금융회사 등이 환매기간에 따른 사전약정이율을 적용하여 환매수 또는 환매도하는 조건으로 매매하는 채권 또는 증권의 매매차익

④ 단기 저축성보험의 보험차익

보험계약에 따라 최초로 보험료를 납입한 날부터 만기일 또는 중도 해지일까지의 기간이 10년 미만(2003년 12월 31일 이전 계약체결분은 7년)인 저축성보험의 보험차익(보험기간은 10년 이상이지만 최초 납입일부터 10년이 경과하기 전에 납입한 보험료를 확정된 기간 동안 연금형태로 분할하여 지급받는 경우를 포함한다).

29) 고유목적사업 부문의 이자소득 및 배당소득의 수익사업 제외 부분에서 후술한다.

III. 학교법인 수익사업의 범위 규정 등의 문제점과 개선방안 55

⑤ 직장공제회초과반환금

근로자가 퇴직이나 탈퇴로 인하여 그 규약에 따라 직장공제회로부터 받는 반환금에서 납입공제료(건설근로자의 고용개선 등에 관한 법률에 의하여 미리 지급한 것으로 보는 퇴직소득을 포함한다)를 뺀 금액

⑥ 비영업대금의 이익

금전의 대여를 사업목적으로 하지 아니하는 자가 일시적·우발적으로 금전을 대여함에 따라 지급받는 이자 또는 수수료

⑦ 유형별 포괄주의에 의한 기타 금전 사용의 이익

위 ① 내지 ⑥의 소득과 유사한 소득으로서 금전의 사용에 따른 대가의 성격이 있는 것

3) 배당소득(법법 제3조③3호)

「소득세법」상 배당소득은 수익사업에서 생긴 소득으로 본다(소법 제17조 제1항).³⁰⁾

수익사업으로 보는 배당소득의 범위는 다음과 같다.

① 실제배당

내국법인 및 외국법인으로부터 받는 이익이나 잉여금의 배당 또는 분배금과 상법 내지 외국의 법률에 의한 건설이자의 배당 및 이와 유사한 성질의 배당

30) 고유목적사업 부분의 이자소득 및 배당소득의 수익사업 제외 부분에서 후술한다.

② 의제배당(잉여금의 자본전입으로 인한 의제배당)

법인의 잉여금의 전부 또는 일부를 자본에 전입함으로써 취득하는
주식가액

감자·퇴사·해산·합병·분할에 의한 의제배당 감자 등으로 인하여
주주 등이 취득하는 금전, 기타 재산가액의 합계액이 주주 등이 당
해 주식 등을 취득하기 위해 소요된 금액을 초과하는 금액

③ 인정배당

「법인세법」 또는 「국제조세조정에 관한 법률」 제17조의 규정에 의
하여 배당으로 처분된 금액

④ 국내 또는 국외에서 받는 집합투자기구로부터의 이익

자본시장과 금융투자업에 관한 법률에 따른 집합투자기구로서 법
소정을 갖춘 집합투자기구로부터의 이익

⑤ 출자공동사업자에 대한 배당소득

「소득세법」 제43조의 규정에 따른 공동사업에서 발생하는 소득금
액 중 출자공동사업자(경영에는 참여하지 않고 출자만 한 자)에 대한
손익분배비율에 상당하는 금액

⑥ 유형별 포괄주의에 의한 기타 수익 분배

위 ① 내지 ⑤의 소득과 유사한 소득으로서 소득과 유사한 소득으
로서 수익분배의 성격이 있는 것

4) 주식 등의 양도수입(법법 제3조③4호)

주식·신주인수권 또는 출자지분의 양도로 인하여 생기는 수입은 수익사업에서 생긴 소득으로 본다.

즉, 비영리법인의 주식 또는 출자지분의 양도로 인한 익금과 손금은 각각 그 주식 등의 양도금액과 장부가액으로 하여 수익사업의 소득에 합산하여야 한다(서이 46012-12350, 2002.12.27). 한편, 신주인수권의 양도차손익은 1993년 12월 31일 법 개정 시 비영리법인의 수익사업에 포함시킨 것으로, 동 개정규정은 1994년 1월 1일 이후 최초로 양도하는 분부터 적용한다.

5) 고정자산의 처분수입(법법 제3조③5호)

(1) 규정의 내용

고정자산의 처분으로 인하여 생기는 수입은 고유목적사업에 3년 이상 계속하여 사용한 고정자산에 속하는 경우를 제외하고는 수익사업에서 생긴 소득으로 본다.³¹⁾

이 경우 고정자산의 처분수입은 그 양도가액에서 장부가액을 차감한 차액으로 계산한다.

(2) 고유목적사업에 3년 이상 계속하여 직접 사용한 고정자산의 개념

비영리법인이 고정자산의 처분일 현재 3년 이상 계속하여 법령 또는 정관에 규정된 고유목적사업에 직접 사용한 고정자산의 처분수입은 수익사업에서 제외된다(영 §2 ②).

따라서 비영리법인이 고유목적사업에 3년 이상 계속하여 직접 사용하지 아니한 고정자산을 양도하는 경우에는 그 정당한 사유의 존재

31) 수익용 고정자산의 대체취득 시 수익사업 제외에서 후술한다.

여부에 관계없이 동 자산의 처분으로 인한 수입은 수익사업의 범위에 포함된다(법인 46012-354, 2003. 5. 28). 그러나 비영리법인이 수익사업과 고유목적사업에 공통으로 사용하던 고정자산을 양도하는 경우에는 양도일 현재 고유목적사업에 3년 이상 계속하여 직접 사용하던 부분의 처분 수입에 한하여는 수익사업에서 제외된다(법인 46012-2912, 1997. 11. 12).

이때 고유목적사업에 3년 이상 계속하여 직접 사용한 고정자산의 처분수입을 수익사업의 범위에서 제외하기 위해서는 아래와 같은 요건들에 유의하여야 한다.

- ① 법령 또는 정관에 규정된 고유목적사업에 사용하던 자산이어야 한다.

‘고유목적사업’이라 함은 당해 비영리법인의 법령 또는 정관에 규정된 설립목적을 직접 수행하는 수익사업 외의 사업을 말한다(법인 46012-594, 2000. 3. 2). 따라서, 고유목적사업 자체가 「법인세법」에서 규정하는 수익사업에 해당하는 경우에는 그 처분수입을 수익사업소득으로 과세하게 된다.

- ② 직접 사용하는 자산이어야 한다.

이는 고유목적사업 활동에 직접 투입되어 사용 중이거나 사용하였던 자산을 의미하며, 비영리법인이 소유한 토지 등의 경우에는 고유목적사업을 수행할 목적으로 설치된 시설물에 직접 사용한 토지를 말한다. 예를 들어, 문묘 유지 및 교화사업 등을 영위하는 비영리종교법인이 현실적으로 제사 등 법인의 목적사업에 직접 사용하지 아니하고 유림들에게 임대한 토지 등은 그 고유한 목적사업에 직접 사용한 것으로 보지 아니한다(국심 2004전 275, 2005. 7. 12). 한편, 고유목적사업에 직접 사용한 시점은 법령 또는 정관상의 고유목적사업에 실질적

Ⅲ. 학교법인 수익사업의 범위 규정 등의 문제점과 개선방안 59

으로 공한 때를 말한다(법인 46012-1101, 1995. 4. 20).

③ 고정자산을 말한다.

고유목적사업에 직접 사용하는 고정자산의 유지·관리 등을 위한 관람료·입장료 수입 등 부수수익이 있는 경우에도 이를 고유목적사업에 직접 사용한 고정자산으로 본다.

이는 고유목적사업용 고정자산과 관련하여 발생하는 관람료·입장료수입 등의 부수수입은 수익사업에 해당하는 것이나(법인 22601-1720, 1986. 5. 27), 그 부수수입을 창출하는 당해 고정자산의 처분수입은 수익사업의 범위에서 제외하는 것임을 의미한다.

여기서 관람료 등의 부수수익만을 수익사업의 범위에 포함시키는 것은 그 비영업적인 성격에 기인한 것임에 주의해야 한다. 만일 당해 관람료 등이 부수적인 수입이 아니라 당해 고정자산의 주 영업활동에 따른 수입일 경우에는 당해 고정자산 역시 수익사업에 공하는 고정자산으로 보아 당해 고정자산의 처분수입 역시 수익사업으로 생기는 소득으로 보아야 한다. 또한, 입장료 수입이 있는 박물관 및 진열품은 수익사업에 속하는 자산으로 구분경리할 것을 요구하고 있으나(법인 22601-720, 1988. 3. 12), 이는 구분경리에 관한 사항으로 한정하여 이해해야 할 것이며, 수익사업의 범위에서 제외되는 처분수입과는 별도의 취지로 파악함이 타당할 것이다.

(3) 수익사업에서 제외되는 고정자산 수입금액 규정의 변천

수익사업에서 제외되는 고정자산 수입금액 관련 규정의 변천을 살펴보면 다음과 같다.

① 1988년 12월 26일 법 개정

고유목적사업용 부동산의 처분수입은 종전과 같이 과세대상에서

제외하고, 수익사업용 부동산의 처분수입만을 과세대상인 수익사업소득에 포함하여 1989년 1월 1일 이후 양도하는 분부터 적용하였다.

② 1990년 12월 31일 법 개정

부동산의 처분수입 전부를 과세대상 수익사업소득에 포함하되, 양도일 현재 2년 이상 계속하여 고유목적사업에 사용한 자산만을 과세대상에서 제외하여 1991년 1월 1일 이후 최초로 개시하는 사업연도분부터 적용하였다.

③ 1994년 12월 22일 법 개정

과세대상인 수익사업소득에서 제외되는 고유목적사업용 자산을 종전의 '부동산'에서 '고정자산'으로 개정하였다.

④ 1995년 12월 30일 시행령 개정

고유목적사업에 직접 계속하여 사용한 기간을 '처분일 현재 2년 이상'에서 '처분일 현재 3년 이상'으로 강화하였다.

다만, 1996년 1월 1일 현재 2년 이상 계속하여 고유목적사업에 사용한 고정자산으로서 처분일 현재 계속하여 고유목적사업에 사용한 경우에는 비록 처분일 현재 그 기간이 3년 미만일지라도 종전 규정에 따라 수익사업의 범위에서 제외하였다(부칙(대통령령 제14861호) 제8조).

⑤ 1990년 12월 31일 이전 취득 부동산의 취득가액 산정 특례

2005년 12월 31일 법 개정 시 1990년 12월 31일 이전에 취득한 토지 및 건물(부속시설물과 구축물을 포함한다)의 취득가액은 법인의 선택에 의하여 장부가액과 1991년 1월 1일 현재 「상속세 및 증여세법」 제60조 및 같은 법 제61조 제1항 내지 제3항의 가액으로 평가한 가액 중 큰 금액으로 할 수 있도록 하였다(법 부칙(2005. 12. 31.) 법률 제 7838호 제1조 및 제21조). 동 규정은 법률 제5581호(1998. 12. 28.) 부

Ⅲ. 학교법인 수익사업의 범위 규정 등의 문제점과 개선방안 61

칙 제8조 제2항을 개정한 것으로 2005. 12. 31.이 속하는 사업연도에 최초로 양도하는 분부터 적용한다.

6) 부동산에 관한 권리 등 자산의 양도손익(법법 제3조③6호)

부동산을 취득할 수 있는 권리, 지상권, 전세권과 등기된 부동산 임차권 등 부동산에 관한 권리 및 다음의 기타 자산의 양도로 생기는 수입은 수익사업에 해당한다(소법 제94조 ① 2호, 4호 및 소령 제158조).

- ① 사업용 고정자산과 함께 양도하는 영업권
- ② 이용권·회원권, 그 밖에 그 명칭과 관계없이 시설물을 배타적으로 이용하거나 일반이용자보다 유리한 조건으로 이용할 수 있도록 약정한 단체의 구성원이 된 자에게 부여되는 시설물 이용권(주식 등의 소유만으로 시설물을 배타적으로 이용하거나 일반이용자보다 유리한 조건으로 이용가능한 경우 그 주식 등을 포함)
- ③ 주식 등의 주권 또는 출자증권을 발행한 법인의 주주의 구성, 부동산의 보유 현황 또는 사업의 종류 등을 고려한 지배주식 및 특정법인주식 등

2009년 12월 31일 법 개정 시 비영리법인의 수익사업의 범위에 부동산에 관한 권리 및 영업권·이용권 등 기타자산의 양도손익을 포함되도록 개정하였으며, 동 개정규정은 2010년 1월 1일 이후 최초로 양도하는 분부터 적용한다.

7) 채권 등의 매매익(법법 제3조③7호)

기타 대가를 얻는 계속적 행위로 인하여 생기는 수입으로서 다음의 열거하는 채권 등(그 이자소득에 대하여 법인세가 비과세되는 것을

제외)의 매도에 따른 매매익(채권 등의 매각익에서 매각손을 차감한 금액)은 수익사업에 해당한다.

다만, 비수익사업에 해당하는 금융 및 보험 관련 서비스업에 귀속되는 채권 등의 매매익은 수익사업의 범위에서 제외된다(법령 제2조 ③).

아래에 열거하는 채권 등의 매매익은 소득세법상 보유기간별 이자 상당액에 대하여 과세하는 채권 등의 범위를 말하는 것이며, 여기에는 법률에 의하여 소득세가 면제된 채권과 법인세가 비과세되는 채권 등을 제외한다.

- ① 국가·지방자치단체가 발행한 채권 또는 증권
- ② 내국법인 또는 외국법인이 발행한 채권 또는 증권
- ③ 외국법인의 국내지점 또는 국내영업소에서 발행한 채권이나 증권
- ④ 금융회사 등이 발행한 예금증서 및 이와 유사한 증서(양도성 예금증서는 포함하며, 당해 금융회사 등이 증서의 발행일부터 만기일까지 계속 보유하는 예금증서는 제외함)
- ⑤ 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제9조 제21항에 따라 발행한 집합투자증권, 같은 법 제110조에 따라 발행한 수익증권 또는 같은 법 제279조 제1항에 따른 외국 집합투자증권으로서 설정 및 환매의 방법으로 거래되지 아니하고 계좌 간 이체, 계좌의 명의변경, 집합투자증권 및 수익증권의 실물양도의 방법으로 거래되는 것. 다만, 다음의 어느 하나에 해당하는 것은 제외한다.
 - ㉠ 「소득세법」 제94조 제1항 제3호의 주식 또는 출자지분
 - ㉡ 「소득세법 시행령」 제178조의 2 제2항에 따른 주식 등
 - ㉢ 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제234조에 따른 상장지수집합투자기구로서 증권시장에서 거래되는 주식의 가격만을 기반으로 하는 지수의 변화를 그대로 추적하는 것을 목적으로 하는 집합투자기구의 집합투자증권
 - ㉣ 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제9조 제18항 제2호에

Ⅲ. 학교법인 수익사업의 범위 규정 등의 문제점과 개선방안 63

따른 집합투자기구(이전 사업연도에 「법인세법」 제51조의 2 제1항에 따른 배당가능이익 전체를 1회 이상 배당하지 아니한 것은 제외함)의 집합투자증권

- ⑥ 어음(금융기관이 발행·매출 또는 중개하는 어음을 포함하며, 상업어음은 제외함)

8) 기타 수익사업의 구분 사례

비영리내국법인의 수익사업과 비수익사업은 해당 사업 또는 수입의 성질을 기준으로 구분한다. 수익사업에 속하는 것과 비수익사업에 속하는 것을 예시하면 다음과 같다(법통칙 3-2...3).

(1) 수익사업에 속하는 것

- ① 학교법인의 임야에서 발생한 수입과 임업수입
- ② 학교부설연구소의 원가계산 등의 용역수입
- ③ 학교에서 전문의를 고용하여 운영하는 의료수입
- ④ 주무관청에 등록된 종교단체 등의 임대수입

다만, 주무관청에 등록된 종교단체가 그 고유의 사업목적을 위하여 일시적으로 공급하거나 실비 또는 무상으로 공급하는 등 부가가치세가 면제되는 용역을 공급하는 사업은 수익사업의 범위에서 제외한다.

- ⑤ 전답을 대여 또는 이용하게 함으로써 생긴 소득
- ⑥ 정기간행물 발간사업

다만, 특별히 정해진 법률상의 자격을 가진 자를 회원으로 하는 법인이 그 대부분을 소속회원에게 배포하기 위하여 주로 회원의 소식, 기타 이에 준하는 내용을 기사로 하는 회보 또는 회원명부(이하 '회보

등'이라 한다) 발간사업과 학술, 종교의 보급, 자선, 기타 공익을 목적으로 하는 법인이 그 고유목적의 달성을 위하여 회보 등을 발간하고 이를 회원 또는 불특정 다수인에게 무상으로 배포하는 것으로서 통상 상품으로 판매되지 아니하는 것은 제외한다.

비영리법인이 수익사업으로 보는 정기간행물 발간사업을 영위함에 있어 그 간행물의 대가를 받지 아니하고 회비 등의 명목으로 징수하는 경우에는 다음과 같이 수입금액을 계산한다. 이 때 '회비 등의 명목으로 그 대가를 징수하는 경우'라 함은 회원에게 배포한 간행물 등이 독립된 상품적 가치가 있다고 인정되는 것으로서 그 대가상당액을 별도의 회비 명목으로 징수하는 경우 또는 건전한 사회통념에 비추어 보아 소속회원에게 봉사하는 정도를 넘는 회비를 징수하고 간행물 등을 배포하는 경우를 말한다(통칙 3-2...4).

- ㉠ 회원으로부터 그 대가를 받지 아니하고 별도의 회비를 징수하는 경우: 그 회비 중 당해 간행물 등의 대가 상당액
- ㉡ 비회원으로부터 그 대가를 받지 아니하고 회비 등의 명목으로 금전을 수수하는 경우: 그 수수하는 금액

⑦ 광고수입

한편, 비영리내국법인이 수익사업으로 보지 아니하는 회보 등을 발간함에 있어서 동 회보에 광고를 게재함으로써 생기는 광고수입은 수익사업의 수입금액으로 보는 것이며, 그 회보 발간비는 광고수입에 대응하는 손금으로 하고 광고수입을 초과하는 회보 발간비는 비수익사업에 속하는 것으로 한다(통칙 3-2...5).

이 경우 '수익사업으로 보지 아니하는 회보' 라 함은 학술, 종교의 보급, 자선, 기타 공익을 목적으로 하는 법인이 그 고유목적의 달성을 위하여 회보 등을 발간하고 이를 회원 또는 불특정다수인에게 무상으로 배포하는 것으로서 통상 상품으로 판매되지 아니하는 것을 말

한다(법인 46012-828, 1999. 3. 6).

- ⑧ 회원에게 실비로 제공하는 구내식당 운영수입
- ⑨ 급수시설에 의한 용역대가로 받는 수입
- ⑩ 운동경기의 중계료, 입장료
- ⑪ 회원에게 대부한 용자금의 이자수입
- ⑫ 유가증권대여로 인한 수수료수입
- ⑬ 조합공판장 판매수수료수입
- ⑭ 교육훈련에 따른 수수료수입

종전에는 ‘교육훈련에 따른 수수료 수입으로 실비변상적인 금액을 초과하는 금액’을 수익사업으로 보았다. 그러나 국세심판례(국심 88서 950, 1988. 11. 14)에서 ‘비영리법인의 사업소득이 법인세 과세대상 인지의 판단기준은 그 사업 또는 수입이 법에서 열거하는 수익사업의 범위에 해당하는지 여부에 있는 것이지 그 수수료 등이 실비에 상당하는지의 여부로 판단하는 것은 아니다’라고 판시함에 따라, 1997년 4월 1일 기본통칙 개정 시 실비변상적인 금액을 초과하여 교육수수료를 받는 경우에도 법에서 열거하고 있는 수익사업에 해당되지 않는 한 비영리사업에 해당하는 것으로 개정하였다.

(2) 비수익사업에 속하는 것

- ① 징발보상금
- ② 일시적인 저작권의 사용료로 받은 인세수입
- ③ 회원으로부터 받는 회비 또는 추천수수료(간행물 등의 대가가 포함된 경우, 그 대가상당액은 수익사업에 속한다)
- ④ 외국원조수입 또는 구호기금수입
- ⑤ 업무와 직접 관계없이 타인으로부터 무상으로 받은 자산의 가액

종전에는 ‘저작권의 사용료로 받은 인세수입’을 비수익사업에 속하

는 것으로 하였으나, 1997년 4월 1일 기본통칙 개정 시 이를 '일시적인 저작권의 사용료로 받은 인세수입'으로 하여 그 범위를 축소하였다. 따라서 비영리내국법인의 지속적인 저작권 대여는 수익사업으로 구분하여야 한다.

2. 수익사업에 포함된 산학협력단 연구용역 수입의 문제

가. 산학협력단 제도도입의 배경

2003년 9월에 「산업교육진흥 및 산학협력촉진에 관한 법률」이 개정되어 산학협력단 관련 조항이 신설되면서 모든 대학에 산학협력단을 설치할 수 있는 법적 근거가 확보되었다. 정부가 산학협력단체도를 추진하게 된 배경은 산학협력 활동이 정부 각 부처에서 공동연구, 창업보육 지원사업, 기술이전지원센터 지원사업 등 사업단위별로 다양하게 추진되고 있었으나 이를 체계적으로 관리할 대학 내 지원시스템은 미비한 상태에 있었기 때문이었다. 특히 국·공립대학의 경우 법인격이 없어 자기책임하에 산학협력 계약을 체결하거나 지적재산권을 취득할 수 없는 등 법률적인 문제점을 안고 있었고, 사립대학의 경우에도 학교법인이 사립대학 설립자의 지위가 아닌 사업자의 지위에서 산학협력활동을 수행하고 있는 상태라는 문제점이 있었다. 또한 대학 내 회계제도의 특수성으로 인해 연구 관련 재원의 흐름을 명확하게 나타내지 못하고 있는 실정이었다. 산학협력단은 대학의 산학협력 지원시스템의 문제점을 개선하고 산학협력을 활성화시키고자 하는 취지에서 산학협력사업 전담 별도법인 조직으로 추진되었다.³²⁾

산학협력단은 법적으로만 독립되어 있을 뿐 실질적으로 대학의 연구처 기능을 담당하고 있는 수준이며 정부의 연구비지원자금의 효율적 관리라는 일종의 도관(Pass-through)으로서의 성격이 강하다. 별

32) 이진오·박정우, 2006. 9, 「사립대학 조세제도의 개선방안에 관한 연구」, 89~90면

Ⅲ. 학교법인 수익사업의 범위 규정 등의 문제점과 개선방안 67

도법인인 산학협력단은 당초 도입취지가 국·공립대학의 정부연구비 수입의 별도 구분관리 필요성에 의한 것으로서 사립대학은 원래 적용 대상이 아니었다. 2009년 2월 기준으로 전국 대학의 산학협력단 운영 현황은 다음과 같다.³³⁾

〈표 Ⅲ-1〉 전국 대학 산학협력단 운영현황

(단위: 개)

구분	학교 수			설치학교 수		
	국공립	사립	소계	국공립	사립	소계
대학교	48	161	209	45	142	187
전문대학	12	151	163	11	148	159
대학원	3	37	40	1	9	10
합계	63	349	412	57	299	356

나. 정부나 공공기관 발주용역의 수익사업신고의 일관성 문제

기초과학분야 등 순수 학문적 연구활동을 지원하기 위해 교육과학기술부, 학술진흥재단, 과학재단 대학발전기금 등이 개별적 반대급부 조건 없이 대학(산학협력단)에 지급하는 교부금, 기부금, 보조금 등은 비상업적 연구비로 보아 수익사업이 아니다. 그러나 연구 및 개발업의 경우 계약 등에 의해 그 대가를 받고 연구 및 개발용역을 제공하는 경우는 수익사업으로 보아 법인세를 과세한다(「법인세법 시행령」 제2조 제2호괄호).³⁴⁾ 즉, 산학협력단이 특정인과의 계약에 의해 자연과

33) 김인배, 2009, 「대학의 산학협력 활성화에 관한 연구 - 수익사업 중심으로」, 한국항공대학교 대학원 석사학위논문 19면 재인용

34) 이 경우 대학이 자체연구관리비 규정에 따라 대학에서 연구비를 관리하는 경우에 교수가 제공하는 연구용역은 기타소득에 해당하고 주민세를 포함하여 4.4%로 원천징수한다(소령 제41조제11항, 87조제1호나목). 여기에서 대학에는 대학이 별도법인 형태로 운영하는 산학협력단이 포함된다.

학·인문 및 사회과학에 관한 연구개발용역을 제공하고 이에 대한 대가를 받는 연구용역수익은 금액의 다소에 관계없이 수익사업에 해당한다(법인46012-1466, 1998.6.3). 따라서 산학협력단이 연구 및 개발업을 수행하면서 용역대가 없이 지원받는 정부출연금은 수익사업에 해당되지 않으나(재법인-667, 2004.12.10.), 정부나 공공기관 발주 연구용역의 경우는 보고서가 제출되는 등 의무를 이행해야 하므로 실질적으로 대가성이 없다고 할 수 없다.

그러나 문제는 정부나 공공기관 발주 연구용역의 경우 아직까지 법인세 신고대상 수익사업인지 여부에 대해 아직 정확한 규정 또는 해석이나 판단이 존재하지 않는다는 데 있다. 각 대학들의 경우 수익사업 신고 포함 여부에 일관성이 없는 상황이다.

A대학교의 경우 교육부 및 학진 등 공공기관으로부터 수주하는 연구용역은 상업적 연구비(민간으로부터 수주하는 연구용역)와 구분하여 법인세 신고에서 제외하고 있다. 이 경우 관련 비용은 연말에 조정작업을 함으로서 실질적인 구분경리를 통해 상업적 연구비만을 법인세 신고에 포함시킨다. 기타 타 대학들의 경우 업무의 번거로움 등의 이유로 국가 및 공공기관으로부터 수주하는 연구용역도 모두 법인세 신고에 포함시키는 사례도 적지 않다. 결국 이러한 학교별 행정처리의 혼선문제는 과세당국의 분명한 해석 또는 입법을 통해 해결하는 것이 바람직해 보인다.

다. 개선방안

당초 학교법인에서 발생하는 연구개발용역을 수익사업에 포함시키게 된 배경은 기업체 등으로부터 발주한 연구개발용역의 경우 연구자인 교수 등이 이를 학교에 신고하지 않는 경우가 많아 그들에게 소득세 등을 부과시킬 근거확보 차원에서 이를 법인세법상 수익사업에 포함시키게 된 것으로 알려지고 있다. 정부기관 등으로부터 발주받은 연구비의 경우 학교당국이 행정업무를 수행하기 때문에 연구자인 교

수 등에게 소득세를 부과시킬 근거확보에 어려움이 없다. 뿐만 아니라 기업체 등으로부터 발주받은 연구비의 경우도 연구자인 교수 등이 학교당국이나 과세관청에 신고를 누락시키는 문제는 대학의 내부통제 강화나 과세관청의 감독을 통해 해결할 성질이라고 본다. 대학은 오버헤드, 즉 간접경비 징수차원에서라도 연구비 수입의 누락 여부를 엄격히 감독할 동기가 있다.³⁵⁾ 한편 연구용역을 전문으로 하는 민간부분(학교와 관련이 없는 사설연구소 등)과의 경쟁성을 고려하여 정부기관 등으로부터 발주받은 연구비를 수익사업에 포함시켜야 한다는 논리를 생각할 수 있다. 즉 공공기관 발주용역도 대가를 받고 연구를 수행하되 보고서를 제출해야 하는 의무를 부담하는 것이므로 결국은 상업성을 띠게 되는 것이고 상업적 연구기관과 경쟁하여 수주하게 되는 성격이 있으므로 수주기관에 따라 연구비 수입의 수익사업 포함 여부를 결정하는 것이 타당한가라는 문제제기인 것이다. 그러나 산학협력단이나 학교법인의 경우 이익금을 고유목적에 사용하는 조건으로 사실상 법인세 과세를 면제시켜 주고 있는 실정이므로 연구용역을 산학협력단의 수익사업 신고에 포함시켜야 하는지 여부는 연구비 수입의 신고누락 여부파악이 주된 목적이 된다. 따라서 민간연구소와의 경쟁성 때문에 정부기관 등으로부터 발주받은 연구비를 수익사업에 포함시켜야 한다는 논리는 설득력이 약하다.

정부나 공공기관 발주 연구용역은 공공성 차원에서 정부지원금 성격이 있으므로 입법취지상 「법인세법」상의 수익사업에 포함시킬 수 없는 측면이 강하나 법률규정(「법인세법 시행령」 제2조제2호 괄호)에 의하면 대가를 받고 연구 및 개발용역을 제공한다고 볼 수도 있어 수익사업에 해당한다고도 볼 수 있다. 문제점을 정리하면 다음과 같다.

첫째, 정부나 공공기관 발주 연구용역의 정부지원금 성격으로 인해 「법인세법」상의 수익사업 포함여부에 대해 실무상 논란이 되고 있어 많은 혼선과 번거로움이 발생하고 있다.

35) 이진오·박정우, 2006. 9, 「사립대학 조세제도의 개선방안에 관한 연구」, 94면

둘째, 정부나 공공기관 발주 연구용역은 발주기관에서 자금집행의 적정성을 엄격하게 감사하고 있을 뿐 아니라 심지어 발생된 이자부분까지 회수해가고 있는 상황이므로 이를 장부에 누락시킬 가능성은 전무하다고 봐야 한다. 즉, 내부통제 측면에서 볼 때 정부나 공공기관 발주 연구용역을 수익사업에 포함시키도록 한 규정은 중복규제 측면이 있다고 본다.

셋째, 정부나 공공기관 발주 연구용역은 소위 상업적 연구용역의 성격과는 무관한 비수익사업이라 할 수 있다.

따라서 정부나 공공기관 발주 연구용역은 법인세법상의 수익사업에서 제외시키되 순수한 상업적 연구비와의 구분경리를 의무화하여 실무상의 혼선을 방지하는 것이 바람직하다고 본다.

3. 전산교육원 등 수입의 법인세 미신고 문제

가. 평생교육시설 및 언어교육원 등의 성격

「법인세법」 기본통칙 제3-2...6에 의하면 「평생교육법」에 의한 학교부설 평생교육기관인 전산정보교육원 등의 운영과 관련된 교육서비스업은 수익사업에 포함되므로 각 대학들에서 운영중인 평생교육기관은 법인세 신고대상에 포함된다.

대학의 평생교육원제도는 1999년 「평생교육법」 제정에 기원을 두는데 1997년 말 IMF외환위기 이후 전통적인 고용구조가 붕괴되면서 정리해고와 구조조정의 일상화에 뒤따른 유희노동력의 재교육 필요성이 그 제도 도입의 배경이다.

그간 10여 년간의 우리나라 평생교육정책은 성공적인 것으로 평가되고 있으며 대학의 새로운 교육시장으로 자리잡아 가고 있다. 현재 우리나라 대학은 공급이 과잉상태라는 점이 널리 알려져 있는 상황이고 미국발 경제위기에 뒤따른 새로운 고용위기가 예견되는 상황인바, 대학은 어떤 이유에서든 '졸업 후 다시 돌아온' 노동 학습자들의 평생

Ⅲ. 학교법인 수익사업의 범위 규정 등의 문제점과 개선방안 71

학습과 역량개발을 위한 국가차원의 평생교육기관으로 활용해야 한다는 주장이 제기되고 있다. 따라서 각 대학들이 앞 다투어 운영하고 있는 평생교육기관의 중요성이 작지 않으며 비교적 성공적으로 운영 중인 것으로 보인다.³⁶⁾

그리고 「법인세법 시행령」 제2조 제1항 제3호에 의거 「초·중등교육법」 및 「고등교육법」에 의한 학교가 수익사업에서 제외되는 것이므로 동 법률에 따른 교육기관이 아닌 언어교육원이나 전산교육원도 법인세 신고대상이다. 각 대학들이 운영하는 언어교육원은 해석상 「학원의 설립·운영 및 과외 교습에 관한 법률(학원법)」의 적용을 받는 '학원'에 해당하므로 정규 교육과정이 아니어서 수익사업에 해당한다고 봐야 한다.

A대학교의 경우 평생교육원인 사회교육원(학점은행제 과정 포함)은 재단의 법인세 신고대상에 포함시키고 있으나 언어교육원 등은 신고대상에 포함시키고 있지 않는 등 법인세 신고에 일관성이 없고 다른 대학들도 크게 차이가 없어 보인다. 국내 대부분의 대학들이 언어교육원이나 평생교육원 등을 법인세 신고대상에 포함시키지 않고 있는 이유는 동 교육용역은 부가가치세 과세대상이 아니어서 정부에 수입규모가 노출되지 않는다는 점에 착안하여 법인세 신고를 누락하는 경우가 대부분인 것으로 보인다. 뿐만 아니라 매출 규모가 비교적 크지 않아 가산세 리스크를 감수하고 있는 것으로 보이는데 현행 국세기본법 등에 의하면 학교법인의 상기 수익사업의 매출신고 누락에 따른 가산세 부과여부가 명확하지 않다는 점도 영향이 있다.

나. 수익사업 미신고 시의 투명성 문제

평생교육시설 및 언어교육원 등을 비영리법인의 수익사업으로 보아 법인세 신고에 포함시키도록 하고 있는 취지는 매출누락을 통해 부당한 방법으로 자금이 유출되는 것을 방지하고자함이 가장 크다.

36) 한승희, 2009.1.28, “평생교육은 대학의 새시장”. 매일경제신문.

대학의 입장에서는 법인세 신고 시 매출액에 포함시키더라도 이익금에 대해서는 고유목적사업 준비금을 설정한다면 사실상 법인세 부담이 면제된다. 그러나 세무관서 입장에서는 동 매출액이 법인세 신고에 누락되어 있다면 자금의 유용가능성을 의심하게 되는 것은 자연스럽다.

물론 각 대학들은 상기 수익사업에 대해 법인세 신고 시 매출액에서 누락시켰다 하더라도 고유목적사업 부문(교비회계)의 결산서에 포함시켜 보고한다든지 부속기관회계의 결산서 형태로 보고하고 있는 경우가 대부분이어서 자금유용의 개연성은 크지 않아 보이나 다음 두 가지 문제점이 고려되어야 한다.

첫째, 학교법인 수익사업에 대한 내부통제 강화 차원에서 상기 수익사업에 대한 자금유용 문제가 없다는 점을 대외적으로 정확하게 입증하는 수단으로서 비록 법인세 납부액이 없다하더라도 수익사업의 법인세 신고를 강제할 필요가 있다.

둘째, 상기 수익사업을 교비회계에 포함시켜 보고하는 것은 교비회계와 수익사업회계를 혼합시키는 것이므로 「사립학교법」 제29조의 구분경리 규정에 위배되는 등 고유목적사업 회계의 투명성 측면에서 바람직하지 않다. 일부 대학의 경우 상기 수익사업을 교비회계의 기타 교육 외 수입 중 잡수입항목에 포함시키는 경우도 있다.

다. 가산세 규정 미비의 문제

상기 수익사업을 법인세 신고에서 누락시킨 경우의 가산세 규정을 살펴보면 다음과 같다.

먼저 무신고가산세 규정이다.

납세자가 법정신고기한까지 세법에 따른 과세표준 신고서를 제출하지 아니한 경우에는 세법에 따른 산출세액의 100분의 20에 상당하는 금액을 납부할 세액에 가산하거나 환급받을 세액에서 공제한다. 다만, 법인이 법인세 과세표준 신고서를 제출하지 아니한 경우에는

Ⅲ. 학교법인 수익사업의 범위 규정 등의 문제점과 개선방안 73

산출세액의 100분의 20에 상당하는 금액과 수입금액에 1만분의 7을 곱하여 계산한 금액 중 큰 금액을 납부할 소득세액 또는 법인세액에 가산하거나 환급받을 세액에서 공제한다(「국세기본법」 제47조의2제1항). 학교법인의 경우 「법인세법」에 따른 과세표준 신고서를 제출하지 않는 경우는 거의 없으므로 동 가산세 규정과는 해당이 없다.

이어서 과소신고 가산세 규정이다.

납세자가 법정신고기한까지 세법에 따른 과세표준 신고서를 제출한 경우로서 신고한 과세표준이 세법에 따라 신고하여야 할 과세표준에 미치지 못하는 경우에는 과소 신고한 과세표준 상당액이 과세표준에서 차지하는 비율을 산출세액에 곱하여 계산한 금액의 100분의 10에 상당하는 금액을 납부할 세액에 가산하거나 환급받을 세액에서 공제한다(「국세기본법」 제47조의3제1항). 학교법인의 경우 과세표준 신고서 제출에 따른 법인세를 납부하는 경우가 거의 없으므로 동 가산세 규정과는 사실상 무관하다.

현실적으로 대부분의 대학은 법인세 과세표준 신고서를 제출하고 있으며 수익사업에서 발생한 이익에 대해서는 고유목적사업 준비금 설정을 통해 법인세를 사실상 면제받고 있다. 따라서 법인세 과세표준 신고를 하면서 일부 수익사업 예컨대 평생교육원이나 언어교육원 수입을 법인세 신고에 누락시켰다 하더라도 실제 납부하는 법인세가 없으므로 상기 가산세 규정에 의하면 수익사업 신고누락에 따른 가산세부담을 지지 않게 된다.

문제는 누락된 수익사업에 대해 법인세가 추정되는 경우일 것이다. 그러나 누락된 수익사업의 경우 이익은 사실상 고유목적에 사용한 경우가 대부분이므로 고유목적사업 준비금을 설정하지 않았다 하더라도 법인세 추정문제는 없다. 관련 예규는 다음과 같다.

【제목】

고유목적사업 준비금을 설정하지 아니하고 고유목적사업비로 지출한 경우 준비금을 계상하여 지출한 것으로 보아 설정한도 초과액은

손금불산입함

【질의】

수익사업을 영위하는 비영리내국법인이 수익사업에서 발행한 수익을 고유목적사업비로 지출한 경우에 지출금액 전액을 당해 사업연도의 손금으로 인정받는지, 아니면 지정기부금의 손금인정 한도 내의 금액만 손금으로 인정되는지 여부

【회신】

비영리내국법인이 「법인세법」 제12조의 2(현행 제29조) 제1항의 규정에 의한 고유목적사업 준비금을 손금으로 계상하지 아니하고 수익사업에서 생긴 소득을 당해 법인의 고유목적사업 등에 직접 지출한 경우에 그 금액은 고유목적사업 준비금을 계상하여 지출한 것으로 보는 것이므로, 같은 법의 규정에 의한 고유목적사업 준비금 한도액을 초과하여 지출한 금액은 이를 손금에 산입하지 아니하는 것임(법인 46012-2758, 1998.09.25).

고유목적사업 준비금을 설정한 비영리내국법인은 고유목적사업 준비금에서 지정기부금을 지출하여야 한다. 따라서 수익사업을 영위하는 비영리내국법인이 지정기부금을 수익사업에서 지출한 경우에 기적립된 고유목적 준비금에서 지출된 것으로 보아 이를 상계처리하여야 하는 것이며, 만약 직전 사업연도 종료일 현재의 고유목적사업 준비금의 잔액을 초과하여 당해 사업연도에 지정기부금을 지출한 경우에는 당해 사업연도에 계상할 고유목적사업 준비금에서 지출한 것으로 본다. 즉, 이 경우 초과 지출된 지정기부금 및 고유목적사업 준비금 전입액을 합산한 금액을 당해 사업연도의 고유목적사업 준비금 손금 산입한도액 범위 내에서 손금산입하며, 그 초과액은 손금불산입된다. (법인 46012-718, 1997. 3. 10)

라. 개선방안

앞에서 살펴본 것처럼 학교법인에서 평생교육원이나 언어연구원 등의 수입을 법인세 신고에서 누락시키는 이유는 근본적으로 가산세 부담이 없는 데 기인한다고 본다. 따라서 학교법인의 수익사업에 대한 내부통제나 교비회계의 투명성 제고 차원에서 다음과 같은 입법이 필요하다고 본다. 즉 학교법인의 수입금액 과소신고의 경우로서 법인세추징세액이 없는 경우라 하더라도 누락하여 신고한 수입금액에 1만분의 7을 곱하여 계산한 금액을 가산세로 납부할 수 있도록 해야 한다.

한편 본세(법인세)의 납부의도 없는 상태에서 가산세 납부의무를 부과시키는 것이 입법론적으로 가능한지에 대한 반론이 가능하다. 그러나 가산세는 일종의 납세 또는 신고의무 불이행에 대한 벌과금 성격(penalty)이 있으며 학교법인의 수익사업 신고 누락의 경우 그 수익사업에서 발생된 이익금을 고유목적사업에 제대로 진출했는지 여부를 입증하여 법인세 납세의무를 면제받도록 한 「법인세법」의 취지에도 부합한다고 본다. 뿐만 아니라 세법은 과세인프라 구축차원에서 과세기관의 투명성제고를 독려할 필요가 있다. 이는 향후 과세기관으로 하여금 정직한 납세의무 이행에 기여하게 될 것이다.

상기 가산세 규정의 경우 대주주의 주식거래내역기장의무에 대한 가산세 규정을 참고할 수 있을 것이다.

즉 법인(중소기업을 포함)의 대주주가 양도하는 주식 등에 대하여 거래명세 등을 기장하지 아니하였거나 누락하였을 때에는 그 기장하지 아니한 소득금액 또는 누락한 소득금액이 양도소득금액에서 차지하는 비율을 산출세액에 곱하여 계산한 금액의 100분의 10에 해당하는 금액을 산출세액에 더한다. 다만 산출세액이 없을 때에는 그 거래금액의 1만분의 7에 해당하는 금액을 기장불성실가산세로 한다(소법 115조②).

4. 수익사업에 포함된 고유목적사업 이자소득 및 배당소득의 문제

가. 고유목적사업 부문의 이자소득 및 배당소득을 수익사업에 포함시키는 이유

「법인세법」 제3조 제2항 제2호에는 “「소득세법」 제16조 제1항에 따른 이자소득”이 비영리법인(학교법인 포함)의 수익사업으로 규정되어 있다. 그리고 「법인세법」 제3조 제2항 제3호에는 “「소득세법」 제17조 제1항에 따른 배당소득”이 수익사업으로 규정되어 있다. 여기에는 학교법인의 고유목적사업(교비회계)에서 발생하는 이자소득 및 배당소득이 포함된다.

1) 이자소득의 경우

학교법인의 경우 사실상 법인세가 면제되고 있기 때문에 고유목적사업 부문의 이자소득에서 발생한 원천징수 세액은 사실상 모두 환급받고 있음에도 불구하고 「법인세법」에서 고유목적사업 부문에서 발생한 이자소득까지 수익사업으로 규정하고 있는 이유는 다음과 같이 이해된다.³⁷⁾

첫째, 「법인세법」에서 고유목적사업 부문에서 발생한 이자소득을 수익사업으로 규정한 취지는 동 부문에서 발생한 이자소득이 고유목적사업 부문 이외(수익사업부문이나 사적인 용도)로 유출되는 것을 방지하려는 취지로 보인다.

즉, 이자소득을 「법인세법」상 수익사업으로 규정하여 수입이자 전액을 고유목적사업 준비금 전입액으로 회계처리하게 한 다음(원천징수분을 제외한 순이자) 당년도에 고유목적사업 준비금 환입액으로 회계처리) 세무신고를 통해 익년도에 환급받은 세액으로서 고유목적

37) 이진오·박정우, 2006, 「사립대학 조세제도의 개선방안에 관한 연구」, 한국사학진흥재단, 82~84면

Ⅲ. 학교법인 수익사업의 범위 규정 등의 문제점과 개선방안 77

사업 부문에 유입시킨 이자소득에 대해서도 고유목적사업 준비금 환입액으로 기표하게 하여 이자소득의 교외유출을 방지하고자 의도한 것으로 보인다. 이러한 방식으로 회계처리를 의무화하면 이자소득이 고유목적사업 부문에 유입되었는지 여부가 쉽게 파악될 수 있다는 점 때문일 것이다.

다시 말해 고유목적사업 부문에서 발생한 이자소득을 수익사업으로 규정하지 않는다면 이자소득을 고유목적사업 부문에 유입시키지 않을 것을 우려한 것으로 보인다.

한편 고유목적사업 부문에서 발생한 이자소득의 원천징수금액을 재단에서 법인세 신고를 통해 익년도에 과세관청으로부터 환급받은 다음 고유목적사업 부문에 유입시키지 않을 실무상의 우려를 방지하려는 차원도 있었던 것으로 보인다.

그러나 이자소득의 발생원천이 되는 자금과 그로 인해 발생하는 이자소득 금액이 고유목적사업 부문 내에 잔류되어 있는 한 이자소득이 교육사업에 사용될 것으로 기대하는 것은 자연스러운 것이고 개인적으로 유출되지 않도록 하는 것은 학교법인의 내부통제의 문제일 것인 바(교육부 감사도 그 중의 하나이다), 이러한 우려에 대하여까지 세법이 관여하려 한다면 지나친 것이라는 점에서 설득력이 없다. 「사립학교법」 제29조 제6항은 “교비회계에 속하는 수입은 다른 회계에 진출하거나 대여할 수 없다”고 규정하고 있기 때문에 중복규제의 성격이 있기 때문이다. 물론 고유목적사업 부문에서 발생하는 이자소득을 교육사업에 사용하지 않거나 개인적으로 유출시키는 경우 일차적으로 「사립학교법」의 규제나 학교의 내부통제를 통해서도 방지하지 못한다면 당연히 세법을 통해 과세하여 이를 규제하는 것은 당연하겠으나 현실적으로 이러한 사례가 얼마나 될지 의문이고 대부분의 경우 이자소득에 대해 부담한 원천징수세액이 거의 100% 환급되고 있는 상황에서 사립대학에게 행정적인 부담만 가중시킬 뿐 세법적인 규제 조항의 실익은 크지 않아 보인다는 것이다. 이 점은 후술하는 배당소득의 경우도 마찬가지다.

무엇보다도 후술하는 바와 같이 학교법인의 이자소득의 규모는 상대적으로 작은 금액이라는 점에서 「법인세법」상 수익사업으로 규정하는 실익이 무엇인지 의문이다.

둘째, 고유목적사업 부문에서 발생한 이자소득을 「법인세법」상 수익사업으로 규정한 것은 이자소득에 대한 법인세의 조기 확보 또는 안전한 징수 목적인 것으로 해석된다. 학교법인의 고유목적사업 부문에서 발생한 이자소득에 대한 원천징수도 마찬가지로일 것인바(동 법인세는 결국 사립대학에 모두 환급해 주게 된다), 영리법인에 적용되는 목적, 즉 법인세의 조기 확보 또는 안전한 징수목적이 학교법인에게도 그대로 적용되는 셈이나 후술하는 바와 같이 부작용이 적지 않다.

학교법인(다른 비영리법인도 마찬가지임)의 경우 고유목적사업 준비금 제도로 인해 법인세 납세의무가 사실상 면제되고 있어 매년 원천징수세액이 익년도에 환급되고 있고 정부의 입장에서도 원천징수 시점과 환급시점 사이의 이자 정도의 혜택만 입고 있는 셈이어서 그 부작용을 감안한다면 원천징수의 실익은 거의 없다고 본다.

사립대학의 법인회계 및 교비회계의 이자소득 규모는 다음과 같이 같다.³⁸⁾

〈표 III-2〉 사립대학 이자소득 규모

(단위: 백만원)

연도	2008회계연도	2007회계연도	2006회계연도
이자수익	82,459	83,682	62,377

2008년의 경우 원천징수를 통해 정부가 혜택을 입은 이자소득을 추경하면 다음과 같다(연도 중 평균적으로 이자소득 발생 가정, 익년 3개월 후 환급, 원천징수 세율 16.5%, 시중금리 5% 가정).

38) 사학진흥재단 홈페이지. 2001회계연도에는 1,760억원이었으나 그 절반수준으로 감소한 것은 최근의 저금리 현상을 반영한 것으로 보인다.

Ⅲ. 학교법인 수익사업의 범위 규정 등의 문제점과 개선방안 79

$$\begin{aligned} \text{연간 원천징수세액(평균 개념을 적용)} &= 825\text{억} \times 16.5\% = \text{약 } 136\text{억원} \\ \text{9개월간(연도 중간 시점부터 익년 3월까지)의 금리혜택} & \\ &= 136\text{억원} \times 5\% \times 3/4 = \text{약 } 5.1\text{억원} \end{aligned}$$

즉 정부는 우리나라 사립대학(고유목적사업 부문)에 대한 이자소득의 원천징수를 통해 실질적으로 매우 미미한 수준의 금리혜택을 얻는 대가로 사립대학의 과도한 행정력 낭비를 초래하고 있음을 부인하기 어렵다.

2) 배당소득의 경우

학교법인이 수령하는 배당소득은 「법인세법」 제73조 제1항 제2호에 의하면 「소득세법」 제17조 제1항 제5호에 따른 집합투자기구로부터의 이익 중 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 이익의 경우가 아닌 한 원천징수되지 않는다.³⁹⁾ 그러나 학교법인의 고유목적사업 부문(법인 일반 업무회계를 포함한다)에서 수령하는 배당소득은 이자소득과 동일한 금융소득에 속하는 것으로서 원천징수에 대한 문제를 빼고는 이자소득의 경우와 본질적으로 동일한 문제를 안고 있다.

다시 말하면 「법인세법」에서 고유목적사업 부문에서 발생한 배당소득을 수익사업으로 규정한 취지는 동 부문에서 발생한 배당소득이 고유목적사업 부문 이외(수익사업 부문이나 사적인 용도)로 유출되는 것을 방지하려는 취지로 보인다. 그러나 배당소득의 발생원천이 되는 유가증권과 유가증권 보유로 인해 발생하는 배당소득이 고유목적사업 부문 내에 잔류하고 있는 한 배당소득이 교육사업에 사용될 것으로 기대하는 것은 자연스러운 것이고 개인적으로 유출되지 않도

39) 「법인세법 시행령」 제17조의3제4항에 의하면 「법인세법」 제29조에 따라 고유목적사업 준비금을 손금에 산입하는 비영리내국법인은 「법인세법」 제18조의3에 따른 수입배당금의 익금불산입 규정을 적용하지 않는다. 이는 이중혜택을 배제하기 위한 것이다.

록 하는 것은 학교법인의 내부통제의 문제일 것인바(교육부 감사도 그 중의 하나이다), 이러한 우려에 대하여까지 세법이 관여하려 한다면 지나친 것이라는 점에서 설득력이 없다. 「사립학교법」 제29조 제6항은 “교비회계에 속하는 수입은 다른 회계에 전출하거나 대여할 수 없다”고 규정하고 있어 중복규제의 성격이 있기 때문이다. 이 점은 이자수익의 경우와 마찬가지로 마찬가지다.

나. 고유목적사업 부문의 이자소득 및 배당소득의 수익 사업화로 인한 문제점

학교법인(비영리법인 포함)의 경우 이자소득 및 배당소득이 법인 세법상의 수익사업에 포함됨으로 인하여 발생하는 문제는 다음과 같다.⁴⁰⁾

1) 이자소득의 경우

첫째, 이자소득의 발생원천이 비수익사업이라는 점이 고려되어야 한다. 즉 고유목적사업 부문에서 발생한 이자소득까지 수익사업에 포함시켜 법인세 과세대상으로 해야 할 필요가 있느냐 하는 근본적인 의문이 제기된다.

둘째, 고유목적사업 부문의 이자소득이 수익사업에 포함되기 때문에 이에 따른 세무신고가 매우 번거롭다는 행정적인 문제가 고려되어야 한다. 고유목적사업 부문의 이자소득은 「법인세법」상 비영리법인의 수익사업이기 때문에 법인세 신고 시 과세소득에 포함시켜야 한다. 그러나 고유목적사업에서 발생하는 이자소득은 대개 발생한 연도에 그대로 고유목적사업에 지출되기 때문에 세무조정을 위한 작위적인 회계처리(고유목적사업 준비금 설정 및 환입)와 원천징수 세액의 환급을 위한 무의미한 세무신고업무가 매년 반복적으로 이루어지고 있

40) 전계서 pp. 85~86

III. 학교법인 수익사업의 범위 규정 등의 문제점과 개선방안 81

는 실정인데 이는 행정력의 낭비가 아닐 수 없다. 일례로 모대학교의 경우 매년 100여 쪽이 넘는 원천납부세액 명세서가 작성되고 있다.⁴¹⁾

셋째, 고유목적사업에서 발생한 이자소득에 대해서는 동 소득을 고유목적사업에서 사용했다는 것을 입증하는 차원에서 다음과 같은 회계처리(이자수입 100, 원천징수이자 14 가정)가 수반되는 것이 일반적이다(결산조정).

- 이자수령 연도의 경우

(차) 현금 86 (대) 이자수익 100

선급법인세 14

(차) 고유목적사업 준비금 전입액 100 (대) 고유목적사업 준비금 100

(차) 고유목적사업 준비금 86 (대) 고유목적사업 준비금 환입 86

- 원천징수세액 환급연도의 경우(익연도)

(차) 현금 14 (대) 선급법인세 14

(차) 고유목적사업 준비금 14 (대) 고유목적사업 준비금 환입 14

이는 회계처리를 이해하기도 쉽지 않을 뿐 아니라 재무제표에 대한 이해관계자들을 오해하게 하는 원인이 되고 있다. 물론 재무제표에 대한 투명성 저해 문제도 제기된다. 특례규칙에서 인정되지 않는 회계처리가기 때문이다.⁴²⁾

넷째, 세법지식 부족 등의 이유로 인해 법인세 신고기한을 경과하는 경우 원천징수세액 환급을 포기하게 되는 문제가 발생할 수 있다.

즉 고유목적사업 부문의 이자소득에 대해 고유목적사업 준비금을 설정하지 않는다면 이자소득에 대한 원천징수세액을 돌려받지 못할

41) 최기준(1995)은 『대학도 이제는 경영해야 산다』 575쪽에서 이자소득 원천징수금액의 환급업무가 번거로울 뿐 아니라 인적·물적 부담이 가중되고 있는 실정이므로 원천징수제도를 폐지하여야 한다고 주장하였다.

42) 신고조정으로 일원화하는 방안(결산조정 폐지)에 대해서는 후술한다.

수도 있으며 과세표준 신고를 하지 아니한 이자소득에 대하여는 추후 경정신고를 통해서도 환급받지 못한다.

「국세기본법」 제43조의3에 규정된 기한후신고를 할 수 있는 자는 납부해야 할 세액이 있는 자이며 환급받을 세액이 있는 자는 기한 후 신고를 할 수 없다(「법인세법 시행령」 제99조 제2항)⁴³⁾. 따라서 이자소득만 있는 학교법인의 경우 법정 신고기한 내에 법인세신고를 하지 않은 경우 원천징수세액을 포기하는 상황이 발생할 수 있다.

이렇게 된다면 결국 세무신고에 대해 상대적으로 관심과 인식이 결여될 수밖에 없는 비영리법인(학교법인)으로 하여금 불이익을 자초케 하는 셈이 된다.

2) 배당소득의 경우

상기 이자소득의 경우에 대한 문제점 중 원천징수 부분을 제외하고는 배당소득의 경우에도 동일한 문제가 발생한다. 즉 배당소득의 발생원천이 비수익사업이라는 점이 고려되어야 한다. 고유목적사업 부문에서 발생한 배당소득에까지 수익사업에 포함시켜 법인세 과세대상으로 해야 할 필요가 있느냐 하는 근본적인 의문이 제기된다.

다. 해결방안

학교법인의 고유목적사업 부문의 이자소득 및 배당소득을 법인세법의 수익사업에서 제외시켜야 한다. 이자소득의 경우는 사실상 원천징수제도의 폐지를 의미한다. 즉 비영리법인(학교법인)의 고유목적사업 부문의 이자소득에 대해서는 수익사업에서 제외시키고 일정한 조건과 감독하에서 이자소득이 비과세되는 고유목적사업 부문의 통장 개설을 허용해야 한다고 본다.⁴⁴⁾ 한편 종교법인을 제외한 모든 공익

43) 행정해석도 같은 취지이다.(서삼 46019-12276, 2002.12.31.)

44) 학교법인 또는 비영리법인 전체의 고유목적사업 부문의 이자소득만을 수익사업에서 제외시키는 방안도 검토될 수 있을 것으로 본다.

III. 학교법인 수익사업의 범위 규정 등의 문제점과 개선방안 83

법인 등은 공익목적 사업용 전용계좌를 사용하도록 의무화되어 있다(「상증법」 제50조의 2 ①, 동령 제43조의 2 ①·②). 이는 2006년 말에 도입된 개인사업자의 사업용 계좌와 유사한 제도이다(소법 제160조의 5). 따라서 학교법인의 고유목적사업 부문으로서 「상속세 및 증여세법」 제80조의2제1항에 따른 전용계좌로 신고된 경우 이자소득의 원천징수를 면제해야 한다.

한편 학교법인의 고유목적사업 부문의 이자소득을 수익사업에서 제외시킬 경우 다음 두 가지 문제가 제기될 수 있다.

첫째, 다른 비영리기관과의 형평성 문제다. 그러나 학교법인의 경우 「사립학교법」 제29조와의 이중규제를 해소하려는 측면이 크므로 다른 비영리기관의 경우도 학교법인과 유사한 측면의 이중규제가 있다면 그 비영리기관도 학교법인처럼 수익사업에서 제외시켜야 한다고 본다.

둘째, 학교법인의 고유목적사업 부문에 대한 이자수익이 수익사업에서 제외된다는 것은 금융기관에서의 원천징수 의무가 면제된다는 의미인바, 전산 시스템 등 기타 기술적인 문제제기가 있을 수 있으나 실무적으로는 문제가 없을 것으로 보인다. 즉 금융기관 등의 원천징수 기관에서 이자소득의 원천징수 여부를 판단하는 문제는 과세관청에 신고된 공익목적사업용 전용계좌인지 여부를 금융기관 전산 시스템 등을 통해 확인하는 방식을 통해 해결 가능할 것으로 보인다.

비영리법인의 고유목적사업 부문의 이자소득을 수익사업에서 제외시킬 것을 주장한 선행연구는 다음과 같다.

1. 김대영, 「과세쟁점사례분석을 통한 비영리법인과세의 개선방안」, 홍익대학교 박사학위논문, 1998.
2. 김문돌, 「비영리법인의 조세제도에 관한 연구」, 경희대학교 경영대학원 석사학위논문, 2000.
3. 김윤경, 「비영리법인의 과세제도에 관한 연구」, 한양대학교 경영대학원 석사학위논문, 1999.

4. 노재성, 「비영리법인과세체계의 개선방안에 관한 연구」, 고려대학교 정책대학원 석사학위논문, 2000.

5. 수익용 고정자산의 대체취득 시 수익사업 제외 문제

가. 학교법인의 수익용 기본재산 대체취득 장려 규정

「사립학교법 시행령」 제11조 제5항 제1호에 의하면 “사립대학이 수익증대를 목적으로 다른 수익용 기본재산으로 대체취득하기 위해 수익용 기본재산을 매도 또는 교환하는 경우” 관할청 허가사항이 아닌 신고사항으로 하고 있다. 동 규정은 사립대학이 수익용 기본재산 예컨대 수익사업용 임대 빌딩을 대체취득하는 것을 장려하는 취지로도 이해된다.

한편 이 경우 사립대학은 고정자산 처분 이익에 대해 「법인세법」상 고유목적사업 준비금을 설정할 것인바, 대체취득으로 인한 자금소진으로 인해 5년내 고유목적사업 준비금 전출의무 이행에 어려움이 있을 수 있어 다음과 같은 법 개정이 있었다.

“「고등교육법」에 따른 학교법인이 수익용 기본재산(토지와 건축물)을 2013년 말까지 양도하고 양도일로부터 1년 이내에 다른 수익용 기본재산을 대체 취득하는 경우 보유하고 있던 수익용 기본재산을 양도하여 발생하는 양도차익은 3년 거치 3년 분할로 익금산입할 수 있다(조특법 제104조의 16 제1항)”고 규정하였다.⁴⁵⁾ 이는 2008년 1월 1일 이후부터 적용된다. 따라서 익금산입한 부분에 대해 고유목적사업 준비금 설정이 가능하므로 법인세 납부 유예기간(고유목적사업 준비금 전출 유예기간)이 기존 5년에서 최소 3년이 추가로 연장되는 효과(3

45) 동 특례규정은 「고등교육법」에 따른 학교법인에 적용되고 초·중등교육법에 의한 학교법인에는 적용되지 않는 이유가 분명하지 않다. 한편 후술하는 대로 수익용 기본재산을 대체취득 하는 경우 보유하고 있던 수익용 기본재산을 양도하여 발생하는 양도차익은 「법인세법」상 수익사업의 범위에서 제외하는 경우 동 특례규정은 폐지되어야 한다.

년 분할익금될 부분까지 고려하면 6년까지 추가로 연장되는 효과)가 있게 된다.

나. 수익용 기본재산 대체취득 시 고정자산 처분 손익의 수익사업 제외 이유

수익용 기본재산의 대체취득은 정부에 의한 수용이나 저수익성 자산의 고수익성 자산으로의 대체 등 불가피하거나 대체취득이 바람직한 경우가 적지 않다. 즉 사립대학이 임의로 선택하는 경우라기보다 그래야만 하는 경우가 대부분이다. 이러한 이유로 전술한 「사립학교법 시행령」에서도 대체취득을 장려하는 측면이 있다.

그러나 정부에 의한 수용이나 불가피한 고정자산 대체 등의 경우 종전과 같은 수준의 이익금을 대학으로 전출하기 위해서는 새로운 수익용 자산을 취득해야 하나 고정자산 처분 이익의 전출 의무로 인해 고정자산 취득을 위한 자금마련에 어려움이 발생할 수밖에 없다.

즉 종전의 고정자산 매각에서 발생한 고정자산 처분 이익만큼의 자금을 대학으로 전출해야 하므로 동 자금만큼을 수익사업 운영을 통해 추가적으로 창출해내야 하기 때문이다. 즉 기존의 수익금 이외에 +a만큼의 수익을 창출해야 하기 때문이다. +a만큼의 수익창출은 사립대학의 여건상 전출기간 연장으로 해결될 성질이 아니다.

대체취득의 경우 종전의 고정자산 매각에 따른 고정자산 처분 이익을 「법인세법」상 수익사업에서 제외해야 하는 이유는 다음과 같다.

첫째, 고정자산 처분 이익으로 인한 전출자금은 아무리 전출기간을 유예받는다 하더라도(종전의 5년에서 최장 11년까지 연장되었음) 전출재원을 추가적으로 창출해내야 한다는 점에서 사립대학의 수익사업 여건상 거의 불가능에 가깝다. 왜냐하면 종전에 유지해오던 수익금 이외에 새로운 수익원을 발굴하지 않고서는 추가적인 수익창출이 가능하지 않기 때문이다. 정부의 방침은 10년 동안 새로운 수익사업체를 만들어 내어 그동안 고정자산 처분 이익액만큼의 수익원을 창출

해 내라는 요구에 다름 아니다.

둘째, 수익용 기본재산을 대체취득해야만 하는 대학들은 상기 추가적인 수익창출의 어려움으로 인하여 교육부의 허가를 득하여 은행 차입금으로 새로운 수익용 기본재산을 취득하는 방안을 모색할 수밖에 없으나(고정자산 처분 이익은 정상적으로 진출) 차입금 상환 방법의 모색에 있어 기존의 다른 고정자산을 매각해야만 하는 등 또 다른 어려움에 봉착하게 되는 악순환이 초래되고 있다.

셋째, 고정자산 처분 이익은 성격상 종전 고정자산의 자본이득인바, 대체취득의 경우 동 자금(고정자산 처분 이익 부분)은 대체취득을 위해 사용되어야 마땅하다. 그렇지 않고 이를 고유목적사업을 위한 진출재원으로 사용하는 것은 대체취득의 취지에 어긋나는 것이며 현실적으로도 가능하지 않다는 사실이 고려되어야 한다.

넷째, 전술한 「사립학교법 시행령」에서 수익용 기본재산의 대체취득을 장려하면서도 세법에서 사실상 대체취득을 어렵게 하고 있는 것은(진출기간을 연장해 주는 것은 대학에 실질적인 도움이 되지 못한다) 상호 모순되는 것이며 사립대학의 자체적인 재정확충 노력을 독려해야 할 정부에서 스스로 이를 방해하는 결과가 야기되고 있다.

다섯째, 사립학교에 대해서는 고유목적사업 준비금 제도를 통해 일정기간 이내에 수익사업에서 발생한 수익금의 진출을 조건으로 법인세를 사실상 면제시켜주는 제도를 운영하고 있는 등 사립학교를 세수 확보의 대상으로 삼고 있지 않으므로 정부는 전향적으로 사립학교의 수익사업 확충 노력을 지원해야 한다고 판단된다.

다. 증여세 부담 리스크의 문제

수익증대를 목적으로 다른 수익용 기본재산으로 대체취득하기 위해 수익용 기본재산을 매각한 경우 대체취득을 위한 자금의 출처와 관련하여 증여세를 부담할 수 있는 불합리한 문제가 제기될 수 있다.

즉, 공익법인 등(학교법인)이 수익증대를 목적으로 다른 수익용 기

Ⅲ. 학교법인 수익사업의 범위 규정 등의 문제점과 개선방안 87

본재산으로 대체취득하기 위해 수익용 기본재산을 매도한 경우 수익사업에 사용하던 부동산 매각에 따른 거액의 고정자산 처분 이익은 고유목적사업 준비금 설정으로 법인세는 비과세되나(준비금 설정액은 실제로 고유목적사업에 사용해야 한다) 부동산 매각대금 전액이 재단에 귀속되어 있는 상황에서 수익사업용 부동산의 대체취득을 위한 자금으로 동 재단자금의 사용이 가능한지의 문제가 제기된다. 다시 말해 수익용 기본재산의 대체취득을 위한 자금마련은 어떻게 해야 하는가의 문제이다.

왜냐하면 아래 「상속세 및 증여세법」에 의하면 재단의 수익사업 출자는 출연받은 재산으로만 가능하기 때문인데 상기 재단자금은 출연받은 재산이 아니라 수익사업용 부동산의 매각대금이기 때문이다. 동법을 엄격히 적용한다면 출연받은 재산이 아닌 수익용 기본재산의 매각대금을 다시 수익사업에 재투자하는 경우 증여세를 부과할 리스크가 있다.

「상속세 및 증여세법」 제48조 제1항에 의하면 출연받은 재산으로(매각금액 포함) 직접 공익목적 사업에 충당하기 위하여 수익용 또는 수익사업용으로 운용하는 경우(수익사업용 재산을 취득한 경우 포함) 직접 공익목적 사업에 사용한 것으로 본다고 규정하고 있다. 따라서 출연받은 재산으로만 수익사업에 대한 재투자가 가능하다.

라. 수익사업 확충을 지원하기 위한 사립학교법 취지 위배의 문제

상기 규정을 엄격하게 적용한다면 수익증대를 목적으로 다른 수익용 기본재산으로 대체취득하기 위해 수익용 기본재산을 매도한 경우 대체취득을 위한 자금마련이 막히는 셈이어서 공익법인(학교법인) 등의 수익사업 확충을 지원해야 하는 사립학교법의 취지에도 어긋난다. 「사립학교법 시행령」 제11조 제5항 제1호에 의하면 “학교법인이 수익증대를 목적으로 다른 수익용 기본재산으로 대체취득하기 위해

수익용 기본재산을 매도 또는 교환하는 경우”를 관할청 허가사항이 아닌 신고사항으로 규정하고 있다.

마. 해결방안

「고등교육법」에 따른 학교법인이 수익용 기본재산(토지와 건축물)을 양도하고 양도일로부터 1년 이내에 다른 수익용 기본재산을 대체 취득하는 경우 보유하였던 수익용 기본재산을 양도하여 발생하는 양도차익은 「법인세법」상 수익사업의 범위에서 제외해야 한다.

그리고 「상속세 및 증여세법」 제48조 제2항 제2호를 다음과 같이 개정할 필요가 있다고 본다.

“출연받은 재산을 직접 공익목적 사업 등(직접 공익목적 사업에 충당하기 위하여 수익용 또는 수익사업용으로 운용하는 경우 포함한다)에 사용하거나...사용하지 아니하는 경우(「사립학교법 시행령」 제11조 제5항 제1호에 의한 재산의 취득으로서 재산매각 후 1년 이내에 매각대금 이상의 대체재산을 취득하는 경우)를 제외한다. 교환의 경우는 이에 준한다”

6. 사립학교 고유목적사업 준비금의 세무조정 문제

가. 고유목적사업 준비금 손금산입 규정의 내용

1) 고유목적사업 준비금 제도의 의미

고유목적사업 준비금이라 함은 비영리법인에서 발생한 수익사업에 대한 법인세 과세를 이익금 전출을 조건으로 하여 사실상 비과세시켜 주기 위한 제도로서 이익금의 고유목적사업 부문으로의 전출을 5년간 유예시켜 주는 혜택도 수반한다. 회계처리로 예시한다(결산조정의 경우).

Ⅲ. 학교법인 수익사업의 범위 규정 등의 문제점과 개선방안 89

결산조정외의 경우 고유목적사업 준비금 설정 후 비수익사업 전출 회계처리는 다음과 같다(수익사업과 비수익사업 구분경리의 경우).⁴⁶⁾

① 고유목적사업 준비금 설정 시(수익사업)

(차) 고유목적사업 준비금 전입액 xxx (대) 고유목적사업 준비금 xxx

② 5년 내 고유목적사업 준비금 전출 및 사용

(수익사업)

(차) 고유목적사업 준비금 xxx (대) 예금 xxx

상기 방식에 의하면 고유목적사업 준비금 손금산입을 통해 수익사업체에 대해 사실상 법인세를 비과세하면서 수익사업체는 고유목적사업비의 전출을 최고 5년까지 유예시킬 수 있는 혜택이 있음을 알 수 있다.

(비수익사업)

(차) 예금 xxx (대) 고유목적사업 준비금 수입 xxx

(차) 사업비 xxx (대) 예금 xxx

③ 5년 내 전출이 없는 경우

(수익사업)

(차) 고유목적사업 준비금 xxx (대) 고유목적사업 준비금 환입 xxx

46) 김준석, 2005, 『비영리법인의 회계와 세무』, (주)영화조세통람 498면 참조

상기 분개를 보면 고유목적사업 준비금 설정은 수익사업에서 발생된 이익금의 목적사업으로의 전출을 5년간 유예시켜주기 위한 제도임을 알 수 있다. 따라서 5년 내 전출이 정상적으로 발생하게 되면 고유목적사업 준비금 환입은 발생하지 않는다.

참고로 고유목적사업 준비금 설정 없이 수익사업에서 비수익사업으로 이익금을 전출하는 경우 분개는 다음과 같다(실무상).

(수익사업)

(차) 전출금 xxx (대) 예금 xxx

상기 방식에 의하는 경우 전출금이 수익사업체의 과세소득 이상인 한 법인세는 발생하지 않는다. 동 전출금은 수익에서 차감하여 당기 순이익을 산출한다는 점에서는 비용이라 할 수 있으나 비용은 본질적으로 수익을 발생시키기 위하여 소비되는 원가라는 측면에서는 비용이라 하기 어렵고 설립주체인 비영리법인의 고유목적사업에 사용하기 위하여 전출시킨다는 점에서 영리기업의 배당성격과 유사하다.

(비수익사업)

(차) 예금 xxx (대) 전출금 수입 xxx

(차) 사업비 xxx (대) 예금 xxx

2) 사립학교의 고유목적사업 준비금 손금산입한도 특례

비영리내국법인이 각 사업연도에 그 법인의 고유목적사업이나 지정기부금에 지출하기 위하여 고유목적사업 준비금을 손금으로 계산한 경우에는 다음 각 호의 금액을 합한 금액의 범위에서 그 사업연도의 소득금액을 계산할 때 이를 손금에 계산한다(「법인세법」 제29조 제1항).

Ⅲ. 학교법인 수익사업의 범위 규정 등의 문제점과 개선방안 91

1. ... 이자소득금액
2. ... 배당소득금액
3. (생략)
4. 제1호부터 제3호까지에 규정된 것 외의 수익사업에서 발생한 소득에 100분의 50을 곱하여 산출한 금액

그러나 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 법인에 대해서는 2012년 12월 31일 이전에 끝나는 사업연도까지 「법인세법」 제29조를 적용하는 경우 같은 조 제1항 제4호에도 불구하고 해당 법인의 수익사업에서 발생한 소득을 고유목적사업 준비금으로 손금에 산입할 수 있다 (조특법 제74조①).

1. 「사립학교법」에 따른 학교법인, 「산업교육진흥 및 산학협력촉진에 관한 법률」에 따른 산학협력단 및 「평생교육법」에 따른 원격대학 형태의 평생교육시설을 운영하는 「민법」 제32조에 따른 비영리법인

...

즉 「사립학교법」에 따른 학교법인의 경우 고유목적사업에서 발생한 이자소득 금액이나 배당소득 금액 이외에 별도 수익사업체에서 발생한 수익사업소득은 100% 고유목적사업 준비금 설정이 가능하다는 것이다.

3) 사립학교의 고유목적사업 준비금 신고조정 허용

한편 내국법인이 「조세특례제한법」에 따른 준비금을 세무조정 계산서에 계상하거나 「주식회사의 외부감사에 관한 법률」 제3조에 따른 감사인의 회계감사를 받는 비영리내국법인⁴⁷⁾이 제29조에 따른 고유목적사업 준비금을 세무조정 계산서에 계상한 경우로서 그 금액에 상

47) 「사립학교법」에 의거 입학정원이 1,000명 이상인 사립대학은 외부감사가 의무화되어 있다.

당하는 금액이 해당 사업연도의 이익처분에 있어서 그 준비금의 적립금으로 적립되어 있는 경우 그 금액은 손금으로 계상한 것으로 본다(법법 제61조①).⁴⁸⁾

상기 규정에 의하면 학교법인은 「조세특례제한법」에 따른 준비금을 설정할 수 있는 기관이므로 고유목적사업 준비금을 결산조정 방식이 아닌 신고조정 방식으로 손금에 산입할 수 있으며 이 경우 해당 사업연도의 이익처분에 있어서 그 준비금의 적립금으로 적립해야 한다. 즉 사립학교는 결산조정과 신고조정이 선택가능하다. 이때 결산조정 방식이라 함은 다음과 같은 회계처리에 의해 고유목적사업 준비금을 손금에 산입하는 것이며 동 준비금은 5년 이내에 고유목적사업 부문으로 진출해야 한다.

(차) 고유목적사업 준비금 전입액 xxx (대) 고유목적사업 준비금

그리고 신고조정 방식이란 상기 회계처리방식이 아닌 세무조정 계산서에 고유목적사업 준비금을 손금으로 반영하는 것이다.

현행 「법인세법」에 따른 신고조정 방식의 분개 및 세무조정을 예시해 본다(고유목적사업과 수익사업 구분경리의 경우).⁴⁹⁾

① 결산이사회의 잉여금 처분 시

(차) 미처분 이익잉여금 xxx (대) 고유목적사업 준비금 xxx
(잉여금 계정)

이는 순자산 항목 내의 계정재분류 성격이다.

48) 학교법인이나 의료법인의 경우 이사회 승인을 거쳐 잉여금 처분이 확정되는 것으로 봐야 한다.

49) 김준석, 2005, 『비영리법인의 회계와 세무』, (주)영화조세통람, 500~501면

Ⅲ. 학교법인 수익사업의 범위 규정 등의 문제점과 개선방안 93

(손금산입) 고유목적사업 준비금 손금산입 xxx (△유보)

② 5년 내 고유목적사업 준비금의 사용 시 전출입 분개

(수익사업)

(차) 고유목적사업 준비금 xxx (대) 예금 xxx

이는 수익사업 부문에서 고유목적사업 부문으로의 전출이라 할 수 있으나 기업회계상의 비용으로 회계처리되지 않음을 알 수 있다. 비영리법인의 수익사업은 본질적으로 고유목적사업의 운영에 필요한 수익을 창출하는 것을 존재 목적으로 하므로 상기 수익사업의 전출금은 실질적으로 영리기업에서의 배당과 유사한 성격이 있기 때문이다.

(비수익사업)

(차) 예금 xxx (대) 고유목적사업 준비금 수입 xxx

(차) 사업비 xxx (대) 예금 xxx

③ 고유목적사업 준비금 사용에 대한 기말의 세무조정

(익금산입) 고유목적사업 준비금 사용 xxx (유보)

(손금산입) 고유목적사업 준비금 목적사업 전출 xxx (기타)

한편 5년 내 미사용분 환입 시의 분개 및 세무조정은 다음과 같다.

(차) 고유목적사업 준비금 xxx (대) 임의 적립금 xxx

(익금산입) 고유목적사업 준비금 환입액의 익금산입(유보)

나. 문제점 및 개선방안

1) 고유목적사업 준비금 전입액과 사립학교 외부감사의 실효성 미비문제

비영리법인의 경우 학교법인은 자체적인 복식부기 회계기준(사립대학 재무·회계규칙에 대한 특례규칙)을 구비하고 있고 2010년부터 감가상각 회계처리가 의무화되고 있으며 공인회계사에 의한 외부감사가 의무화되어 있는 유일한 경우라 할 수 있다.⁵⁰⁾ 즉 「사립학교법」 제31조 제3항에 의거 입학정원이 1,000명 이상인 대학 또는 개방대학을 설치 경영하는 학교법인은 원칙적으로 외부감사를 받도록 하고 있다(감사증명서 제출⁵¹⁾). 그러나 현실적으로 영리기업에 적용되는 회계감사기준을 적용하여 재무제표에 대한 적격성 의견표명이 이루어지고 있어 입법취지에 부합하지 못한다. 따라서 학교법인으로부터 거의 외면되고 있으며 감사무용론마저 제기되고 있는 실정이다.⁵²⁾ 이는

50) 사회복지법인의 경우 재무회계규칙이 있으나 아직 복식부기제도를 도입하지 않고 있으며 종교법인등 대부분의 비영리법인들은 통일적인 회계처리기준이 구비되어 있지 않다. 정부기관에 대해서도 복식부기가 의무화되고 있는 상황에서 대부분의 비영리법인들이 회계처리기준이 미비되어 있거나 단식부기를 적용하고 있는 현실은 이들 기관들의 투명성 문제에 의구심을 더하게 하는 이유가 된다.

51) 사립학교법에는 감사증명서를 제출하도록 의무화하고 있는데 여기에 대해 아무런 정의를 내리지 않았으며 구체적인 지침조차 없다. 실무에서는 영리기업에 적용되는 감사보고서를 원용한 감사보고서가 제출되고 있는 실정이다. 따라서 학교법인의 경우 내부통제제도에 대한 감사를 중시하는 제도전환이 필요하다. 이 경우 감사증명서라는 용어는 불필요하다. 학교법인의 경우 재무제표 작성은 교육부 제출이 가장 큰 목적이며 회계처리기준도 여기에 초점이 있다. 그리고 영리기업과 같은 형태의 재무제표 적격성 감사는 그 실효성이 거의 없으며 감사보고서는 학교법인이나 교육부등 이해관계자에 대한 활용도가 크지 않다(정래용, 2010.3, 「사립대학의 감가상각 회계처리에 관한 연구」, 『세무와회계저널』 제11권 제1호, 2~3면).

52) 정용근, 2001.3, 「우리나라 사립대학의 외부감사제도의 문제점과 개선방안」, 회계저널 22면

III. 학교법인 수익사업의 범위 규정 등의 문제점과 개선방안 95

실행력이 담보되고 법적근거가 명확한 감사기준이 존재하지 않는 것이 가장 큰 이유 중의 하나로 지적된다.⁵³⁾

한편 사립학교에 대한 외부감사의 경우 사실상 재무제표에 대한 적격성 감사가 이루어지고 있으나 수익사업체에서 발생하는 이익금에 대해 고유목적사업 준비금 손금산입을 결산조정(이는 「법인세법」상의 회계처리일 따름이다)하여 재무제표를 크게 왜곡하는 것임에도 불구하고 여기에 대해 감사의견을 제한한 사례는 지금까지 확인된 바 없다.⁵⁴⁾ 영리법인에 적용되는 기업회계기준에 의하면 고유목적사업 준비금 회계처리는 인정되지 않는다. 그 이유는 다음과 같이 분석된다.

첫째, 비영리법인(학교법인 포함)의 수익사업에 적용되는 회계처리 기준이 존재하지 않는다. 다만 실무상 기업회계기준을 준용하고 있을 따름이다.

둘째, 결산조정을 통한 고유목적사업 준비금 손금산입이 사립학교의 회계처리에 위배된다 하더라도 중요성 원칙에 의해 감사의견을 제한하는 사유라고 판단하지 않는 것으로 보인다.

2) 재무제표 왜곡의 영향 문제

비영리법인(학교법인 포함)의 수익사업체에 대해 고유목적사업 준비금 손금산입을 결산조정 또는 신고조정을 선택적용하도록 한 것은 「법인세법」에서 비영리법인을 세제상 배려하고자 한 의도인 것으로 판단되며 「법인세법」은 이로 인해 비영리법인의 재무제표가 왜곡표시되는 것에까지 관심이 있었던 것은 아닌 것으로 보인다.

그러나 의료법인이나 사립학교의 대학병원의 경우 의료사업의 수

53) 한국공인회계사회에서 제정한 “학교법인 회계감사실무(5개장으로 구성)”가 있으나 영리기업에 적용되는 회계감사기준을 기초로 학교법인의 특성을 반영한 감사절차를 규정한 것에 불과하며 실무상 거의 활용되고 있지 않고 있고 법적인 강제력도 없다.

54) 이는 학교법인에 대한 감사실효성 미비사유를 강화시켜준다고 본다.

익성은 국민건강공단의 건강보험료 인상율이나 의료기관의 의료보험 수가결정에 지대한 영향을 미친다는 점에서 비영리법인의 고유목적 사업 준비금 손금산입 회계처리 문제는 그 중요성을 간과할 수 없다.

현재 거의 모든 국민이 부담하고 있는 쉼인 건강보험료는 가입자 대표(근로자 단체 등), 공급자 대표(의료기관), 그리고 공익 대표(정부 및 전문가)로 구성된 건강보험정책 심의위원회에서 협상에 의해 매년 인상율이 결정된다(「국민건강보험법」 제4조, 65조). 공급자대표인 의료기관들은 그동안 현재의 수가체계로는 의료기관을 운영하기 어렵다는 주장을 반복해오고 있다. 이러한 주장의 현실성 여부는 의료기관의 재무제표에 의해 입증될 수밖에 없으며 동 재무제표의 진실성(투명성)은 또 다른 문제가 아닐 수 없다. 즉 의료법인이나 사립학교의 부속병원 등의 현실을 반영하는 정확하고 투명한 재무제표의 산출은 건강보험료의 인상율 결정에 미치는 영향이 결코 작지 않다고 본다.

재무제표의 왜곡문제는 세 가지 관점에서 살펴볼 수 있다.

첫째, 비영리법인의 수익사업체 중 결산조정을 택하는 법인과 신고조정을 택하는 법인 간의 비교 가능성 문제다. 결산조정을 택하는 법인과 신고조정을 택하는 법인 간에는 회계처리방법에 현격한 차이를 보이게 될 것이므로 이러한 비영리법인 간의 수익성 비교는 거의 의미가 없을 수 있다.

둘째, 결산조정을 택하는 비영리법인의 경우 재무제표가 왜곡표시된다는 점이다. 고유목적사업 준비금 전입액은 기업회계상의 비용항목이 아닌바, 고유목적사업에 대한 전출을 5년간 유예시켜 주기 위한 목적에서 세제상 인정되고 있는 손금항목일 따름이다. 기업회계상 비용은 자산의 유출이나 소멸 또는 부채의 증가에 따라 자본의 감소를 초래하는 특정 회계기간에 발생한 경제적 효익의 감소로서 지분참여자에 대한 분배와 관련되는 것을 제외한다(한국 채택 국제회계기준 72호 용어). 이러한 정의에 비추어 보면 고유목적사업 준비금 전입액은 세무상 과세소득을 줄여주기 위한 목적의 손금일 뿐이고 이러한

III. 학교법인 수익사업의 범위 규정 등의 문제점과 개선방안 97

손금계상으로 인해 자산의 유출이나 소멸 또는 부채의 증가에 따른 자본의 감소가 초래되었다고 보기 어려우므로 기업회계상의 비용이 아니다. 그리고 고유목적사업 준비금도 기업회계상 부채로 볼 수 없다.⁵⁵⁾ 부채는 과거 사건에 의하여 발생하였으며 경제적 효익이 내재된 자원이 기업으로부터 유출됨으로서 이행될 것으로 기대되는 현재 의무(기업회계 기준서 1000B 문단 49)를 의미하는바, 고유목적사업 준비금이 과거 사건의 결과가 아닌 세무상의 이유에 의해 발생한 것이라는 점과 고유목적사업 준비금의 전출이라는 것도 수익사업에서 고유목적사업으로의 자금이체, 즉 법인의 내부 간 거래이므로 기업의 부로의 경제적 효익의 유출이 아니라는 점에서 부채로 보기 어렵다.

셋째, 결산조정이라 하더라도 「법인세법」상은 고유목적사업 준비금 설정한도가 정해져 있으나 기업회계상은 전혀 제약이 없다는 점이다. 실질적으로 비영리법인은 법인세법상 한도 내에서 고유목적사업 준비금 전입액 규모를 자의적으로 결정할 수 있고 실제로 그렇게 하고 있기 때문에⁵⁶⁾ 재무제표의 왜곡뿐 아니라 법인 간 비교 가능성이 저하될 가능성이 매우 크다.

3) 고유목적사업 준비금 제도와 조세법률주의의 충돌 가능성

조세법률주의에서 파생된 원칙인 과세요건 명확주의는 과세요건과 부과 및 징수절차를 규정한 법률 또는 그 위임에 관한 명령, 규칙은 내용이 일의적이고 명확해야 하고 불확정 개념이나 개괄조항을 사용해서는 안 된다는 것이다. 고유목적사업 준비금의 경우 결산조정이나 신고조정을 선택할 수 있게 하는 것은 납세자에 대한 배려 취지에도 불구하고 회계담당자의 자의적이고 주관적인 판단에 따른 회계처리

55) 의료기관 회계기준 규칙에는 부채로 규정하고 있다.

56) 앞서 살펴본 것처럼 신고조정의 경우 고유목적사업 준비금 전출은 비용으로 회계처리되지 않기 때문에 법인세법상 한도 내에서 고유목적사업 준비금 전입액 규모를 자의적으로 결정한다 하더라도 재무제표가 왜곡되지 않는다. 즉 비영리법인 간 수익성 비교에는 아무런 문제가 없다.

를 기업 회계기준이 아닌 세법에서 사실상 방입하고 있고 동 회계처리가 과세요건과 관련된다는 점, 고유목적사업 준비금 손금산입 방식이 무리하게 기업회계와 연관을 맺고 있어서 기업 회계처리의 자의성에 따른 투명성 저해로 인해 국민의 기본권과 재산권 또는 평등권이 침해될 소지가 크다는 점(이는 의료법인과 사립대학의 부속병원의 경우 의료보험 수가에 미치는 영향에 있어 두드러진다)에서 현행 고유목적사업준비금 제도는 조세법률주의에 위배될 소지가 크다고 본다.

4) 개선방안

상기 문제점을 고려할 때 「법인세법」이 세제상 비영리법인을 배려하고자 하는 의도에도 불구하고 비영리법인의 수익사업체에 대한 왜곡의 영향이 매우 크므로 일정한 비영리법인에 대해서는 신고조정으로 일원화하는 것이 바람직해 보인다. 즉, 내국법인이 「조세특례제한법」에 따른 준비금을 세무조정 계산서에 계상하거나 「주식회사의 외부감사에 관한 법률」 제3조에 따른 감사인의 회계감사를 받는 비영리 내국법인 또는 의료법인은 결산조정이 아닌 고유목적사업 준비금을 세무조정 계산서에 계상하는 방식(신고조정)만 허용해야 한다고 본다. 따라서 「조세특례제한법」이 아닌 「법인세법」에 따라 고유목적사업 준비금을 설정하거나 외부감사를 받지 않는 비영리법인 또는 의료법인이 아닌 비영리법인의 경우는 종전처럼 결산조정과 신고조정을 선택적용하게 되는 것이다. 이는 의료법인이나 외부감사를 받는 교법인의 경우는 재무제표가 국민생활에 미치는 중요성을 감안한 것이다.

IV. 학교법인 조세특례의 형평성 문제와 개선방안

아래에서는 학교법인의 조세특례 규정에 있어 학교의 종류별로 차별취급하는 경우에 대한 문제점을 지적하고 개선방안을 제시한 것이다. 먼저 현행 세법에 학교의 종류별로 차별취급하지 않는 세법규정들을 예시하고 이어서 차별취급하는 경우를 하나씩 설명하고자 한다.

1. 학교 종류별로 차별취급하지 않는 세법규정들의 예시

가. 학교법인의 수익사업에 대한 고유목적사업 준비금

다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 법인에 대해서는 2012년 12월 31일 이전에 끝나는 사업연도까지 「법인세법」 제29조를 적용하는 경우 같은 조 제1항 제4호에도 불구하고 해당 법인의 수익사업에서 발생한 소득을 고유목적사업 준비금으로 손금에 산입할 수 있다(조특법 제74조①).

1. 「사립학교법」에 따른 학교법인, 「산업교육진흥 및 산학협력촉진에 관한 법률」에 따른 산학협력단 및 「평생교육법」에 따른 원격대학 형태의 평생교육시설을 운영하는 「민법」 제32조에 따른 비영리법인

...

나. 사립학교에 대한 토지 등 양도소득에 대한 법인세의 예외

내국법인이 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 토지 및 건물(건물

에 부속된 시설물과 구축물을 포함하며, 이하 '토지 등')을 양도한 경우에는 해당 각 호에 따라 계산한 세액을 토지 등 양도소득에 대한 법인세로 하여 「법인세법」 제13조에 따른 과세표준에 「법인세법」 제55조에 따른 세율을 적용하여 계산한 법인세액에 추가하여 납부하여야 한다. 이 경우 하나의 자산이 다음 각 호의 규정 중 둘 이상에 해당할 때에는 그 중 가장 높은 세액을 적용한다(「법인세법」 제55조의2①). 그러나 2009년 3월 16일부터 2012년 12월 31일까지 취득한 자산을 양도함으로써 발생하는 소득에 대해서는 제2호와 제3호를 적용하지 아니한다(법법 부칙 9673호 제4조, 2010년 말 개정).

1. 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 부동산을 2012년 12월 31일 까지 양도한 경우에는 그 양도소득에 100분의 10을 곱하여 산출한 세액
 - 가. 「소득세법」 제104조의 2 제2항에 따른 지정지역에 있는 부동산으로서 제2호에 따른 주택(이에 부수되는 토지를 포함한다. 이하 이 항에서 같다)
 - 나. 「소득세법」 제104조의 2 제2항에 따른 지정지역에 있는 부동산으로서 제3호에 따른 비사업용 토지
 - 다. 그 밖에 부동산 가격이 급등하거나 급등할 우려가 있어 부동산 가격의 안정을 위하여 필요한 경우에 대통령령으로 정하는 부동산
2. 대통령령으로 정하는 주택(이에 부수되는 토지를 포함한다)을 양도한 경우에는 토지 등의 양도소득에 100분의 30(미등기 토지 등의 양도소득에 대하여는 100분의 40)을 곱하여 산출한 세액
3. 비사업용 토지를 양도한 경우에는 토지 등의 양도소득에 100분의 30(미등기 토지 등의 양도소득에 대하여는 100분의 40)을 곱하여 산출한 세액

이때 제1항 제3호를 적용할 때 토지를 취득한 후 법령에 따라 사용이 금지되거나 그 밖에 대통령령으로 정하는 부득이한 사유가 있어

비사업용 토지에 해당하는 경우에는 대통령령으로 정하는 바에 따라 비사업용 토지로 보지 아니할 수 있다(「법인세법」 제55조의2제3항).

즉 「법인세법」 제55조의 2 제3항에 따라 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 토지는 비사업용 토지로 보지 아니한다(법령 92조의11제3항).

...

4. 「사립학교법」에 따른 학교법인이 기부(출연을 포함한다)받은 토지

...

다. 법인의 사립학교에 대한 기부금

다음과 같은 법정기부금을 합한 금액이 해당 사업연도의 소득금액에서 제13조 제1호의 결손금을 뺀 후의 금액에 100분의 50을 곱하여 산출한 금액(이하 '법정기부금의 손금산입한도액')을 초과하는 경우 그 초과하는 금액은 그 사업연도의 소득금액을 계산할 때 손금에 산입하지 아니한다(「법인세법」 제24조 제2항).⁵⁷⁾

...

4. 다음 각 목의 기관(병원은 제외한다)에 시설비·교육비·장학금 또는 연구비로 지출하는 기부금
가. 「사립학교법」에 따른 사립학교

...

5. 다음 각 목의 병원에 시설비·교육비 또는 연구비로 지출하는 기부금

57) 법인이 2010년 12월 31일까지 「고등교육법」 제2조에 의한 학교에 시설비·교육비·장학금 또는 연구비로 지출하는 기부금은 100% 손금인정 혜택을 부여했었으나 2010년 12월 27일 폐지되었다(구 「조특법」 제73조 제1항제14호). 동 규정은 「초·중등교육법」에 의한 학교법인과 차별대우한다는 측면에서 문제가 제기됐으나 개정된 「법인세법」 제24조 제2항에 의거, 이러한 차별대우 문제는 해소되었다.

...

마. 사립학교법에 따른 사립학교가 운영하는 병원

...

라. 소득세법상 비과세 소득

다음 각 호의 소득에 대해서는 소득세를 과세하지 아니한다(소득세법 제12조).

...

3. 근로소득과 퇴직소득 중 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 소득

...

마. 「고용보험법」에 따라 받는 실업급여, 육아휴직 급여, 산전후휴가 급여, 「제대군인 지원에 관한 법률」에 따른 전직지원금, 「국가공무원법」·「지방공무원법」에 따른 공무원 또는 「사립학교교직원 연금법」·「별정우체국법」을 적용받는 사람이 관련 법령에 따라 받는 육아휴직수당

...

사. 「공무원연금법」, 「군인연금법」, 「사립학교교직원 연금법」 또는 「별정우체국법」에 따라 받는 요양비·요양일시금·장해보상금·사망조위금·사망보상금·유족보상금·유족일시금·유족연금일시금·유족연금부가금·유족연금특별부가금·재해보조금·재해보상금 또는 신체·정신상의 장애·질병으로 인한 휴직기간에 받는 급여

...

너. 「국민건강보험법」, 「고용보험법」, 「국민연금법」, 「공무원연금법」, 「사립학교교직원 연금법」, 「군인연금법」, 「근로자퇴직급여 보장법」, 「과학기술인공제회법」 또는 「노인장기요양보험법」에 따라 국가·지방자치단체 또는 사용자가 부담하는 부담금

...

4. 연금소득 중 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 소득

...

나. 「공무원연금법」, 「군인연금법」, 「사립학교교직원 연금법」 또는 「별정우체국법」에 따라 받는 유족연금, 장해연금 또는 상이연금(傷痍年金)

마. 상속재산으로 보지 않는 유족연금 등

피상속인에게 지급될 퇴직금, 퇴직수당, 공로금, 연금 또는 이와 유사한 것이 피상속인의 사망으로 인하여 지급되는 경우 그 금액은 상속재산으로 본다. 다만, 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 것은 상속재산으로 보지 아니한다(「상증법」 제10조).

...

2. 「공무원연금법」 또는 「사립학교교직원 연금법」에 따라 지급되는 유족연금, 유족연금부가금, 유족연금일시금, 유족일시금 또는 유족보상금

...

2. 중간예납 특례규정의 학교 종류 간 비형평성 문제

가. 중간예납 규정

「법인세법」 제63조 제1항에 의하면 내국법인(「고등교육법」 제3조에 따른 학교법인을 경영하는 학교법인은 제외한다)으로서 각 사업연도의 기간이 6개월을 초과하는 법인은 해당 사업연도 개시일로부터 6개월간을 중간예납 기간으로 하여 그 사업연도 직전 사업연도의 법인세로서 확정된 산출세액의 법인세의 50%를 중간예납 세액으로 하여 중간예납 기간이 경과한 날로부터 2월 이내에 납부하도록 하고 있다. 다만 직전 사업연도의 법인세액이 없는 법인 등은 중간예납 세액을

계산하여 납부해야 한다고 규정하고 있다. 이때는 6개월을 1사업연도로 보고 세무조정을 실시하여 중간예납 세액을 계산해야 한다(「법인세법」 제63조 제4항). 그러나 중간예납 세액이 없더라도 중간예납 세무조정 신고는 해야 한다.

나. 중간예납 신고를 면제해 주고 있는 경우의 예

각 사업연도 기간이 6월을 초과하는 법인은 당해 사업연도 개시일 부터 6월간을 중간예납 기간으로 하여 그 기간이 경과한 날부터 2월 내에 중간예납 세액을 납부하여야 한다(「법인세법」 제63조). 다만, 투자회사가 직전 사업연도에 배당금을 소득공제하여 법인세를 부담하지 않는 경우 등과 같이 직전 사업연도의 법인세액이 없는 경우에는 중간예납 세액 적용을 배제하고 있다. 즉 중간예납 세액신고 및 납부 의무를 면제한다(「법인세법」 제63조 제1항, 제51조의 2 제1항).

투자회사는 기업구조조정투자회사(CRV)와 같은 Paper company로서 사실상 도관의 성격을 갖고 있으므로 중간예납 세액을 부담하지 않도록 하여 세금 선납에 따른 자금부담을 경감시켜 주고자 한 것이다.

여기에 해당되는 회사는 다음과 같다.

1. 유동화전문회사(SPV)
2. 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 투자회사(Mutual Fund), 투자목적회사, 투자유한회사 및 투자합자회사(같은 법 제9조 제18항 제7호의 사모투자전문회사는 제외한다)
3. 기업구조조정투자회사(CRV)
4. 기업구조조정부동산투자회사(CR REITs) 및 위탁관리부동산투자회사
5. 선박투자회사
6. 「임대주택법」에 따른 특수목적법인 등으로써 임대사업을 목적으로

로 「임대주택법 시행령」 제9조의 2 제4항 제4호의 규정에 따른 요건을 갖추어 설립된 법인(「법인세법 시행령」 제86조의 2 ②)

7. 문화산업전문회사
8. 해외자원개발사업법에 따른 해외자원개발투자회사
9. 상기 회사와 유사한 투자회사로서 일정한 요건을 갖춘 법인

다. 문제점 및 개선방안

「법인세법」 제63조 제1항에 의하면 「고등교육법」 제3조에 따른 학교법인을 경영하는 학교법인은 중간예납의 신고 및 납부의무에 대한 예외를 인정하고 있으나 그와 동일한 성격을 가지는 「초·중등교육법」에 의한 학교법인을 경영하는 학교법인은 예외로 하고 있지 않은 이 유가 분명하지 않다. 그러나 「초·중등교육법」에 의한 학교법인의 경 우도 다음과 같은 이유에서 「고등교육법」 제3조에 따른 학교법인을 경영하는 학교법인과 마찬가지로 중간예납 신고 및 납부의무에 대한 예외를 인정해야 한다.

첫째, 중간예납제도의 근본취지는 조세의 조기징수에 있다. 즉 전년 도에 법인세 납부액이 있는 경우는 그 절반을 미리 납부하고 전년도 납부세액이 없거나 전년도 금액의 절반이 크다고 판단되면 신고조정 을 통해 납부하거나 납부세액이 없다는 것을 입증하라는 것이다. 그 러나 「초·중등교육법」에 의한 학교법인은 「법인세법」 제29조에 따른 고유목적사업 준비금제도를 통해 법인세를 사실상 면제해주고 있다 는 점은 전술한 투자회사 등이나 사립대학과 마찬가지로 중간예 납제도는 불필요하다.

둘째, 「초·중등교육법」에 의한 학교법인이 사실상 법인세 납부를 면제받고 있음에도 불구하고 중간예납 신고를 통해 법인세 중간예납 세액이 발생하지 않는다는 것을 입증하도록 요구하는 것은 학교법인 입장에서서는 과도한 행정력 낭비이자, 정부입장에서는 불필요한 규제가 아닐 수 없다.

따라서 직전 사업연도에 배당금을 소득공제하여 법인세를 부담하지 않으므로 직전 사업연도의 법인세액이 없는 경우에는 중간예납 세액 적용을 배제하고 있는 투자회사 등(「법인세법」 제51조의2)이나 사립학교처럼 고유목적사업 준비금 설정을 통해 법인세를 사실상 면제시켜주고 있는 「초·중등교육법」에 의한 학교법인도 중간예납제도에 있어 예외를 인정해야 한다.

3. 학교법인 출자법인 기부금 특례 규정의 학교 종류 간 비형평성 문제

가. 학교법인 출자법인의 기부금 특례 규정

「고등교육법」에 따른 학교법인이 발행주식총수의 100분의 50 이상을 출자하여 설립한 법인이 해당 법인에 출자한 학교법인에 2013년 12월 31일까지 출연하는 금액은 제1호의 금액에서 제2호의 금액을 뺀 금액을 한도로 손금에 산입한다(「조특법」 제104조의18제4항).

1. 해당 사업연도의 소득금액(「법인세법」 제24조에 따른 기부금을 손금에 산입하기 전의 소득금액을 말한다)
2. 「법인세법」 제13조 제1호에 따른 결손금의 합계액 및 같은 법 제24조에 따른 기부금의 합계액

상기 규정은 학교법인이 50% 이상 출자한 영리법인이 학교법인에 출연하는 기부금은 원칙적으로 100%를 손금으로 인정하겠다는 것이다.

종전에는 대학이 내부조직으로 수익사업을 운영하는 경우에는 고유목적사업 준비금 설정을 통해 법인세 부담이 없으나, 수익성 제고 및 경쟁력 향상 등을 위하여 별도 법인을 설립하고 동 법인이 이익금을 전액 출연하는 경우에 동 기부금은 「조세특례제한법」상 소득금액의 75%만 손비로 인정됨에 따라 나머지 25%부분에 대해 불가피하게

법인세를 부담하게 되는 문제점이 있어 이러한 법인세 부담을 해소하고자 2007년 12월 31일 법 개정 시 동 규정을 개정하여 2008년 1월 1일 이후 최초로 출연하는 분부터 적용하도록 하였다.

그리고 종전에는 학교법인이 100% 이상 출자하여 설립한 법인이 동 학교법인에 출연하는 금액에 대해 적용했으나 2010년 12월 27일 법 개정 시 50% 이상 출자하여 설립한 법인으로 조건을 완화하였다. 이는 2011년 1월 1일 이후 최초로 출연하는 분부터 적용한다.

나. 문제점 및 개선방안

상기 조세특례규정은 「고등교육법」에 따른 학교법인에만 적용되고 있는바, 상황과 조건이 동일한 「초·중등교육법」에 의한 학교법인에는 적용되고 있지 않는 이유가 분명하지 않다. 문제점을 정리하면 다음과 같다.

첫째, 「고등교육법」에 따른 학교법인이 50% 이상 출자한 법인이 동 학교법인에 기부하는 경우의 손금인정비율이 100%인데 비해 「초·중등교육법」에 의한 학교법인이 설립한 출자법인의 경우(출자비율에는 제한이 없다)는 「법인세법」 제24조 제2항 제4호가목에 의거 기부금의 손금인정한도가 50%이므로 형평성 문제가 있다.

둘째, 기부금 사용용도의 경우 사립대학은 아무런 제한이 없으나 「초·중등교육법」에 의한 학교법인은 시설비·교육비·장학금 또는 연구비로 제한되고 있어 불합리할 뿐 아니라 「고등교육법」에 따른 학교법인에 비해 불리한 대우를 받고 있다.

관련 규정을 인용하면 다음과 같다.

① 법인세법

다음과 같은 법정기부금을 합한 금액이 해당 사업연도의 소득금액에서 제13조 제1호의 결손금을 뺀 후의 금액에 100분의 50을 곱하여

산출한 금액(이하 '법정기부금의 손금산입한도액')을 초과하는 경우 그 초과하는 금액은 그 사업연도의 소득금액을 계산할 때 손금에 산입하지 아니한다(「법인세법」 제24조 제2항).⁵⁸⁾

...

4. 다음 각 목의 기관(병원은 제외한다)에 시설비·교육비·장학금 또는 연구비로 지출하는 기부금

가. 「사립학교법」에 따른 사립학교

...

5. 다음 각 목의 병원에 시설비·교육비 또는 연구비로 지출하는 기부금

...

마. 사립학교법에 따른 사립학교가 운영하는 병원

...

② 소득세법

다음과 같은 법정기부금의 합계액이 해당 과세기간의 소득금액에서 제45조에 따른 이월결손금을 뺀 금액을 초과하는 경우 그 초과하는 금액은 해당 과세기간의 소득금액을 계산할 때 필요경비에 산입하지 아니한다(「소득세법」 제34조 제2항).

1. 「법인세법」 제24조 제2항의 기부금

...

셋째, 「초·중등교육법」에 의한 학교법인이 별도 법인을 설립하여 운영하는 경우는 손금인정한도가 50%이나 학교법인 내에 자체적인

58) 법인이 2010년 12월 31일까지 「고등교육법」 제2조에 의한 학교에 시설비·교육비·장학금 또는 연구비로 지출하는 기부금은 100% 손금인정 혜택을 부여했었으나 2010년 12월 27일 폐지되었다(구 「조특법」 제73조 제1항 제14호). 동 규정은 「초·중등교육법」에 의한 학교법인과 차별대우한다는 측면에서 문제가 제기됐으나 개정된 「법인세법」 제24조 제2항에 의거 이러한 차별대우 문제는 해소되었다.

수익사업 형태로 운영하는 경우는 고유목적사업 준비금 설정을 통해 100% 손금인정 혜택을 받는 것과 비교해서도 형평성에 위배된다. 이러한 불합리로 인해 「초·중등교육법」에 의한 학교법인이 설립한 별도 법인을 자체적인 수익사업 형태로 전환하려는 동기가 발생하게 되는바,⁵⁹⁾ 이는 불필요한 행정력 또는 비용낭비를 초래할 뿐 아니라 별도 법인 형태로 운영하는 것에 비해 대외적인 신용도나 부채조달 등의 측면에서 투자능력이 제한을 받게 되고 기업 경쟁력도 떨어질 수 있으므로 수익창출능력이 떨어질 수밖에 없다. 이는 「초·중등교육법」에 의한 학교법인의 재원조달 면에서 매우 불리하다. 이는 사립학교의 자체적인 재원조달능력 확충을 독려해야 할 정부입장에서 볼 때도 합당하지 않다. 「초·중등교육법」에 의한 학교법인에 대한 불합리한 차별대우가 오히려 「초·중등교육법」에 의한 학교법인의 자체적인 재원조달을 저해하고 있는 셈이기 때문이다.

4. 학생식당 위탁용역 부가세 비과세의 학교 종류 간 비형평성 문제

가. 학생식당 위탁운영에 대한 부가세 면세 규정

- ① 「초·중등교육법」 제2조 및 「고등교육법」 제2조의 규정에 의한 학교의 경영자가 학생의 복리후생을 목적으로 당해 사업장 등의 구내에서 식당을 직접 경영하여 공급하거나
- ② 「학교급식법」 제4조 각호의 1에 해당하는 학교(대학의 경우 해당 없음)의 장의 위탁을 받은 학교 급식 공급업자가 동법 제10조의 규정에 의한 위탁급식의 방법으로 당해 학교에 직접 공급하는 음식용역(식사류에 한한다)에 대하여는 부가가치세를 면

59) 이러한 동기에서 관련 세법이 개정되기 이전에 학교법인 연세대학교가 100%를 출자하여 설립한 (주)연세우유나 (주)제중상사의 경우 주식회사 형태에서 자체적인 수익사업형태로 조직을 전환한 사례가 있다.

제한다(2012년 말까지 실시협약을 체결한 경우에 적용, 「조세특례제한법」 제106조 제1항 제2호⁶⁰⁾).

위 규정에 의하면 대학의 경우 식당을 직접 경영하여 공급하는 경우는 부가가치세가 면세되나 학생식당을 위탁급식의 방법으로 운영하는 경우는 「초·중등교육법」에 의한 학교와 달리 면세혜택을 적용받지 못한다.

나. 문제점 및 개선방안

대학이 학생식당을 위탁급식의 방법으로 운영하는 경우 「초·중등교육법」에 의한 학교에 비해 세제상 불리한 대우를 받고 있는 문제점을 정리하면 다음과 같다.

첫째, 상기 특례규정은 영세한 위탁급식업자들에 대한 세제혜택 차원에서 도입된 특례규정인바, 위탁급식을 제공하는 대상 학교가 다르다는 이유로 차별대우할 이유가 무엇인지 분명하지 않다.

둘째, 부가가치세는 최종소비자가 부담하는 조세로서 대학생들이 중·고등학교의 학생들에 비해 더 불리한 차별대우를 받을 이유가 없을 뿐 아니라 이들의 급식비는 결국 학부모의 재정부담이 되는데, 대학의 비싼 등록금이 사회적 문제가 되고 있어 등록금 동결 문제가 사회적 흐름이 되고 있는 추세와도 부합하지 않는다. 중·고등학생들과 달리 대학생들의 식비에까지 부가가치세를 부담하게 하는 것은 학부모들의 부담을 가중시키는 것이기 때문이다.

셋째, 대학이 학생급식을 위탁급식의 방법으로 제공하는 것은 효율성 차원에서 채택한 대부분의 대학들에서의 일반적인 학생식당 운영 방식으로서 이는 대학이나 학생들 입장에서 바람직하다. 그러나 대학

60) 중·고등학교의 경우 지방자치단체별로 무상급식이 확대시행되고 있는 추세인바, 급식비 부담 주체가 학부모에게서 지방자치단체로 변동된다는 차이 이외에 부가가치세가 면세된다는 사실에는 변화가 없다. 다만 동 세법조항은 중·고등학교의 무상급식 확대시행 사실을 반영한 세법 개정이 필요해 보인다.

이 직접 학생식당을 운영하는 경우이나 부가가치세 면세혜택을 부여하겠다는 것은 대학의 학생식당 직영을 유도하는 것이어서 시대흐름에 역행할 뿐 아니라 위탁급식산업 활성화 측면과 학생복지 측면에서도 시대에 역행하는 것이다.

넷째, 대학이 학생 급식을 위탁급식의 방법으로 제공하는 것은 본질상 대학이 민자 기숙사를 통해 식당을 위탁운영하되 기숙사 학생들에게 위탁급식을 제공하는 것과 동일한바, 부가가치세를 면제하고 있는 후자의 경우와 형평성에 위배된다. 이로 인해 민자 기숙사에서 생활하는 대학생들의 경우 위탁급식이 되는 학생식당에서 식사할 때는 부가가치세를 부담하나 민자 기숙사 식당에서 식사할 때는 부가가치세를 부담하지 않게 되는바, 대학생들이 식사하는 장소에 따라 부가가치세의 부담을 달리한다는 것은 설득력도 없고 불합리하다. 관련 규정을 살펴보면 다음과 같다.

① 대학의 민자 기숙사 운영 사업자의 경우

다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 재화 또는 용역의 공급에 대해서는 부가가치세를 면제한다. 이 경우 2012년 12월 31일까지 실시협약이 체결된 것에만 적용한다(「조특법」 제106조 제1항 제8호).

...

8. 교육과학기술부장관의 추천이나 교육과학기술부장관이 지정하는 자의 추천을 받은 자가 「사회기반시설에 대한 민간투자법」 제4조 제1호의 방식(BTO)을 준용하여 건설한 학교시설(「고등교육법」 제2조에 따른 학교시설로 한정한다)에 대하여 학교가 제공하는 시설관리운영권 및 그 추천을 받은 자가 그 학교시설을 이용하여 제공하는 용역

...

이때 「사회기반시설에 대한 민간투자법」 제4조 제1호의 방식이란 BTO(Build Transfer operate)을 의미하며 이는 시설준공과 동시에

시설소유권이 대학에 귀속되지만 민자 사업자에게 일정기간 관리운영권을 인정하는 방식을 의미한다.

상기 특례규정은 대학의 민자 기숙사 등을 운영하는 사업자에 대해 시설관리운영권 및 운영용역에 대하여 부가세를 감면해줌으로써 대학의 민자 사업 유치에 동기를 부여하고 대학생들의 학교시설 이용(기숙사 등)에 따른 부담을 경감하기 위한 것이다.

② 공익을 목적으로 기숙사를 운영하는 사업자의 경우

공익을 목적으로 기숙사를 운영하는 다음에 해당하는 자가 학생 또는 근로자를 위하여 실비 또는 무상으로 공급하는 음식 및 숙박용역은 부가가치세를 면세한다(「부가가치세법 시행령」 제37조 제3호, 동법 시행규칙 제11조의5 제1항).

1. 교육인적자원부 장관 등의 추천을 받아 학생을 위하여 기숙사를 운영하는 자

...

위 규정은 공익을 목적으로 기숙사를 운영하는 사업자에 대한 면세 혜택을 규정한 것으로서 대학이 기숙사를 위탁운영 하는 것에 대한 면세규정은 아니다.

한편 다음과 같은 논리에 의거 초·중고등학교의 급식과 대학교 급식의 차별성의 불가피성을 들어 현행 「조세특례법」 제106조 제1항 제2호의 정당성을 생각해 볼 수 있다. 그러나 이는 부가가치세의 본질을 오해한 것으로 판단된다. 부가가치세는 최종소비자가 부담하는 것이며 사업자는 거래 징수한 세액을 정부에 대신 납부해주는 납세 협력 의무자이기 때문이다. 즉 문제의 본질은 초·중고등학교 급식업자와 대학교 급식업자의 차별성이 아니라 초·중고등학생과 대학생 간의 차별성인 것이며 나아가 초·중고등학교와 대학교의 차별성 문제인

것이다. 그리고 대학생 급식비에 대한 부가가치세 면세를 통한 교육비 부담완화 문제인 것이다.

- ① 초·중고등학교는 의무급식이며 대학교는 의무급식이 아니다.
- ② 초등학교와 중학교는 의무교육이며, 따라서 급식도 무료급식을 목표로 그 대상을 확대해가고 있으며, 고등학교는 의무교육이 아니나 학비의 대부분을 국가에서 부담하고 의무화시키는 방향으로 교육정책이 진행되고 있다
- ③ 초·중고등학교의 급식은 학교 식당과 학교 주변 식당 간에 경쟁관계를 가진다고 보기 어려우나 대학교의 경우에는 경쟁관계를 가진다는 주장이 있을 수 있다.⁶¹⁾
- ④ 대학의 학비를 얼마나 공공부문에서 부담해야 하는지에 대해서는 아직 사회적 합의가 도출되지 않았다. 즉 대학생들의 적정 등록금에 대한 사회적 합의가 존재하지 않는다.⁶²⁾
- ⑤ 학교식당의 급식에 대해 부가가치세를 면제하기보다는 세금을 거둬서 저소득층 장학금 등의 목적으로 사용하는 것이 보다 효율적이며, 분배 측면에서도 우월할 수 있다.

상기 문제점들을 고려할 때 「고등교육법」 제2조의 규정에 의한 학교의 학생식당을 직접 경영하여 공급하는 경우뿐 아니라 위탁급식의 방법으로 학생식당을 운영하는 경우에도 부가가치세 면세혜택을 부여해야 한다.

61) 그러나 현실적으로 대부분 대학식당은 대학 구내에 있고 상대적으로 저렴하여 외부 식당과 경쟁관계에 있다고 보기가 어렵다. 즉 대학교 급식에 대해 부가가치세를 면제한다고 하여 구내식당에 학생들이 상대적으로 더 많이 몰려든다고 생각하는 것은 무리다.

62) 그러나 대학생들의 급식에 대한 부가가치세 면세문제는 대학생들의 적정 등록금 규모와는 직접적인 관련이 없다고 본다. 왜냐하면 대학생들의 급식에 대한 부가가치세 면세문제는 단순히 대학생들의 교육경비를 절감시켜 주는 문제이기 때문이다.

5. 연구비 비과세 범위의 학교 종류 간 비합리성 문제

가. 규정의 내용

소득세가 비과세되는 소득으로서 소득세법 제12조 제3호 자목에서 “대통령령으로 정하는 실비변상적(實費辨償的) 성질의 급여”란 다음 각 호의 것을 말한다(소령 제12조).

...

12. 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 자가 받는 연구보조비 또는 연구활동비 중 월 20만원 이내의 금액

가. 「유아교육법」, 「초·중등교육법」 및 「고등교육법」에 따른 학교 및 이에 준하는 학교(특별법에 따른 교육기관을 포함한다)의 교원

나. 「특정연구기관육성법」의 적용을 받는 연구기관, 특별법에 따라 설립된 정부출연연구기관, 「지방자치단체출연 연구원의 설립 및 운영에 관한 법률」에 따라 설립된 지방자치단체 출연연구원 에서 연구 활동에 직접 종사하는 자(대학교원에 준하는 자격을 가진 자에 한한다) 및 직접적으로 연구 활동을 지원하는 자로서 기획재정부령으로 정하는 자

다. 「기술개발촉진법 시행령」 제15조 제1항 제1호 또는 제3호에 따른 중소기업 또는 벤처기업의 기업부설연구소에서 연구 활동에 직접 종사하는 자

...

즉 정부·지자체 연구출연기관 연구원 및 연구지원인력, 중소·벤처기업 부설 연구소 연구원, 대학 교원, 「초·중등교육법」 및 「유아교육법」상 교원의 연구보조비 또는 연구활동비는 월 20만원 한도로 비과세한다.

그동안 대학의 교원에 대한 연구보조비 비과세 기준은 다음과 같았으며 2007년부터 초·중등교원의 비과세기준인 20만원과 일치시켰다.

(연구비 명목의 과세급여* + 연구보조비) × 비과세비율**

* 총급여에 포함된 연구비 명목의 급여

** 1990년 이전에는 비과세비율이 100%였으며 점차적으로 축소

비과세비율은 1999년부터 20%, 2004년부터 15%, 2005년부터 10%, 2006년부터 5%이던 것을 2007년부터는 비과세비율을 폐지하고 20만원으로 정액화하면서 「유아교육법」 및 「초·중등교육법」에 따른 학교의 교원과 비과세금액을 일치시켰다.

이러한 배경은 각 대학에서 연구비 비과세 금액을 늘리기 위해 실질적인 연구비 지원이 아님에도 불구하고 연구비 명목의 과세급여를 늘려 잡은 것도 중요한 원인 중의 하나였으며 정부의 세수증대 차원에서 유치원 및 초·중등교원의 연구비 비과세수준과의 형평성을 명분삼아 20만원으로 비과세수준을 정액화한 것이다.

대학교 교원의 연봉이 7천만원이고 전액이 연구비 명목의 과세급여라고 가정할 경우 매월 20만원을 비과세 연구비로 하여 비과세비율 수준을 계산하면 다음과 같다.

$$2,400,000 \div 70,000,000 = 3.4\%$$

결국 비과세비율은 3.4%인 셈이다.

나. 목적상 유치원 등의 교원과 동일하게 취급하는 것의 문제점

현행 「소득세법 시행령」 제12조 12호에서 대학의 교원을 유치원 및 초·중등 교원과 동일하게 취급하여 연구비 비과세 수준을 매월 20만원으로 규정하고 있는 것은 다음과 같은 문제가 있다.

첫째, 대학의 교원을 유치원이나 초·중·고등학교 교원과 같이 취급해도 된다는 인식을 반영한 것이라고 간주될 수 있는바, 이는 고등교육기관인 대학의 특성을 고려하지 않은 것이다.

대학의 교원은 연구와 강의가 본업이므로 강의를 본업인 중·고등

학교 교원과 대학의 교원을 세제상 동일하게 취급하는 것은 대학의 특성에 대한 이해부족을 드러내는 것이므로 불합리하다.

둘째, 대학의 교원들로 하여금 연구 의욕을 저하시키는 요인이 될 수 있으며 일반 기업에서 지출하는 연구비에 대한 비과세수준과 비교할 때도 형평성 면에서 불합리하다. 일반 기업에서 지출하는 연구비에 대해 비과세혜택을 부여하는 것은 장기적으로 국가의 성장잠재력 확충을 의도하는 것인바, 기업의 연구 인력은 대학에서 배출된다는 점에서 대학이 국가의 성장잠재력의 궁극적인 원천이라는 점이 간과된 것이라고 본다. 관련 규정을 살펴보면 다음과 같다(「조특법」 제104조의18제2항제3항).

- ① 기업이 지방대학에 기부하는 R&D설비에 대해 10%(수도권대학은 5%)의 R&D시설 투자세액 공제 혜택을 부여하면서 동시에 설로 연구하는 대학의 교수 개인에 대해서는 아무런 세제상의 지원이 없다.
- ② 기업에 대해 연구 및 인력개발비 세액공제⁶³⁾(중소기업의 경우 최고 30%)를 인정해 주면서 기업의 실용적인 연구에 대해 일종의 SOC(인문사회학적인 연구로서의 기초분야연구 포함)역할을 하는 대학의 교수 개인에 대해서는 세제상 아무런 지원이 없다.

셋째, 대학의 교원이 유치원이나 초·중·고등학교 교원과 동일한 수준에서 취급받고 있다는 인식은 대학의 교원들로 하여금 지극심을 저하시키는 요인이 될 수 있는바, 대학의 교원에 대해 정부마저 소외시킨다는 인식의 부작용을 고려해야 한다고 본다. 이는 대학의 교원에 대한 세제혜택의 많고 적음의 문제와는 또 다른 문제가 된다.

대학의 교원에 대한 강의평가, 연구업적 평가가 강화되고 종전에 비해 교수직 유지가 점점 어려워지고 있는 상황에서 정부마저 세제상 교수를 홀대한다는 인식은 국가 경쟁력 차원에서 바람직하지 않다.

63) 신동력산업과 원천기술 연구개발비 발생액 × 20%(중소기업 30%)
이외의 연구·인력개발비 × 최고 6%(중소기업 25%)

다. 개선방안

상기 문제점에 대한 개선방안은 다음과 같다.

학교의 교원에 대해 월 20만원의 교육비 비과세는 그 실질적인 혜택도 크지 않으면서 합리성 측면에서 문제의 소지가 적지 않다. 따라서 이를 폐지하는 것을 검토하되 다른 제제지원을 고려해야 한다고 본다. 아니면 현재는 대학의 교원에 대해 총급여 중 매월 일정액(20만원)을 비과세하는 방식에서 연구비 명목여하에 불구하고 총급여(「소득세법 시행령」 제41제11항에 의해 기타소득으로 과세되는 연구보조비 제외)의 일정비율에 대해 비과세하는 방식으로 전환되어야 한다고 본다. 대학의 교원은 그 특성상 총급여 자체가 교수의 연구 활동 및 강의에 대한 대가인 점을 고려해야 한다. 이는 적어도 초·중등 교원과의 차별적 대우차원에서라도 바람직하다.

6. 공익사업 출연주식 비과세 비율의 차등적용 문제

가. 공익법인 등 주식보유한도(5% Rule)

공익법인 등이 보유하는 내국법인 주식 출연은 원칙적으로 다음 3가지 경우에 대하여 5%비율 이내로 한정된다. 5% Rule은 공익법인 등이 영리법인을 지배하는 것을 규제하기 위한 취지에서 마련된 것이고 1993년 말 상속세 개정 시 20%에서 축소된 것이다.

1) 상속재산 중 주식 등 출연의 경우

상속재산 중 피상속인이나 상속인이 공익법인 등에게 출연한 재산의 가액에 대하여는 상속세 신고기한(6개월) 이내에 출연한 경우에 한하여(상속받은 재산을 출연하여 공익법인 등을 설립하는 경우로서 부득이한 사유가 있는 경우에는 그 사유가 종료된 날이 속하는 달의 말

일부터 6월) 상속세 과세가액에 산입하지 아니한다(「상증법」 제16조 ①).

이때 피상속인, 상속인이 공익법인 등의 이사장이나 이사인 경우에도 상속세가 비과세된다(피상속인, 즉 망자에 의한 출연을 유증 또는 사인증여라 한다).

그러나 상속인 또는 피상속인이 상속재산 중 내국법인의 주식 등을 공익법인 등에게 상속세 신고기한(6개월) 내에 출연하는 경우 발행주식총수의 5% 이내(성실공익법인 등은 10%)인 경우(의결권 있는 주식 등을 말한다. 서사-595, 2005.4.20.)에 한하여 상속세 과세가액에 산입하지 아니한다(이하 '5% Rule')(「상증법」 제16조 ②).

2) 주식 등 직접출연의 경우

공익법인 등이 출연받은 재산의 가액은 증여세 과세가액에 산입하지 아니한다(「상증법」 제48조 ①). 이때 증여재산 중 주식 등을 출연하는 경우에는 「상속세 및 증여세법」 제16조의 상속세 면제규정(5% Rule)을 준용한다(「상증법」 제48조 ① 단서).

즉, 공익법인 등이 내국법인의 주식 등을 출연받은 경우 발행주식총수의 5%(성실공익법인 등의 경우에는 10%) 이내인 경우에 한하여 증여세 과세가액에 산입하지 아니한다(「상증법」 제48조 ①).

3) 출연재산으로 주식 등 취득의 경우

출연받은 재산(그 재산을 수익용 또는 수익사업용으로 운용하는 경우 및 그 운용소득이 있는 경우 포함)을 내국법인의 주식 등을 취득하는 데 사용하는 경우 발행주식 총수의 5%(성실공익법인 등의 경우에는 10%) 이내인 경우에 한하여 증여세 과세가액에 산입하지 않는다(「상증법」 제48조 ② 2호).

이때 5% 초과 여부 판단 기준일은 주식 등 직접출연의 경우와 같다(「상증령」 제37조 ①).

동 규정은 상속이 예상되는 재산 혹은 상속재산을 출연하여 각종 문화재단 등 공익법인 등을 설립한 후(여기에 대해서는 증여세 또는 상속세가 과세되지 않는다) 공익법인 등의 명의로 주식 등을 취득하여 계열회사를 지배하는 것을 방지하기 위한 취지로 마련된 것이다.

나. 공익법인의 주식 보유한도인 5%비율의 계산

이때 출연주식 등의 5% 초과 여부는 다음 주식 등을 합하여 판단하는데 적용되는 특수관계자의 범위가 상이하다.

〈표 IV-1〉 5% 초과 여부 판단기준이 되는 특수관계자의 범위

상속재산 중 주식 등 출연 (상증법 제16조 ②)	주식 등 직접출연 (상증법 제48조 ①)	출연재산으로 주식 등 취득 (상증법 제48조 ② 2호)
㉠ 출연하는 해당 내국법인 주식 등 ㉡ 출연 당시 해당 공익법인 등이 기보유하고 있는 동일한 내국법인 주식 등 ㉢ 출연자 및 그와 <u>상속세 및 증여세법시행령 제13조 제10항의 특수관계자가</u> 해당 공익법인 등 외에 다른 공익법인 등에게 출연한 동일한 내국법인 주식 등 ㉣ 상속인과 출연당시 상속세 및 증여세법시행령 제13조 제10항의 특수관계에 있는 자가 재산을 출연한 다른 공익법인 등이 보유하고 있는 동일한 내국법인 주식 등(상증령 제13조 ㉠)	㉠ 좌동 ㉡ 좌동 ㉢ 출연자와 및 그와 <u>상속세 및 증여세법시행령 제19조 제2항의 특수관계자</u> (상증령 제37조 ㉡)가 해당 공익법인 등외의 다른 공익법인 등에 출연한 동일한 내국법인 주식 등 ㉣ 출연 당시 상속세 및 증여세법시행령 제19조 제2항의 특수관계자로부터 재산을 출연받은 다른 공익법인 등이 보유하고 있는 주식 등(상증령 제37조 ㉦)	㉠ 취득하는 ... (좌동) ㉡ 취득 당시 ... (좌동) ㉢ 해당 내국법인과 <u>상속세 및 증여세법시행령 제13조 제2항의 특수관계</u> (상증령 제37조 ㉡)에 있는 출연자가 해당 공익법인 등외의 다른 공익법인 등에 출연한 동일한 내국법인 주식 등 ㉣ 취득 당시 <u>상속세 및 증여세법시행령 제13조 제2항의 특수관계자</u> 로부터 재산을 출연받은 다른 공익법인 등이 보유하고 있는 주식 등(상증령 제37조 ㉦)

다. 성실공익법인에 대한 5% 출연규정의 완화(10%)

다음과 같은 일정한 요건을 충족하는 성실공익법인등은 내국법인의 주식을 5%가 아닌 10%까지 출연(출연받은 주식으로 취득하는 경우 포함)받을 수 있다(「상증법」 제16조②, 48조①②2호, 「상증령」 제13조 ③ 내지 ⑤).⁶⁴⁾

1. 「상속세 및 증여세법」 제50조 제3항에 따라 외부감사를 이행한 공익법인 등
2. 「상속세 및 증여세법」 제50조의 2에 따라 전용계좌를 개설하여 사용하고 있는 공익법인 등
3. 「상속세 및 증여세법」 제50조의 3에 따라 결산서류 등의 공시를 이행한 공익법인 등
4. 해당 공익법인 등의 운용소득(「상속세 및 증여세법 시행령」 제38조 제5항에 따른 운용소득)의 80%(2009년 말 이전은 90%) 이상을 직접 공익목적사업에 사용한 공익법인 등. 일반 공익법인 등은 매년 운용소득의 70% 이상을 공익목적에 사용하지 아니하면 미사용액의 10%에 대하여 가산세가 부과된다(「상증법」 제48조 ② 5호, 「상증령」 제38조 ⑤).
5. 출연자(재산 출연일 현재 해당 공익법인 등의 총 출연 재산가액의 1%에 해당하는 금액과 2천만원 중 적은 금액을 출연한 자 제외) 또는 그와 특수관계에 있는 자(「상속세 및 증여세법 시행령」 제19조 제2항 각호의 관계에 있는 자)가 공익법인 등의 이사 현원(이사 현원이 5명에 미달하는 경우에는 5명으로 본다)의 5분의 1을 초과하지 아니하는 공익법인 등

64) 후술하는 5% Rule의 예외와 달리 성실공익법인 등 요건을 구비하게 되면 특수관계법인 주식을 출연받는 것도 가능하다. 이는 주식을 출연하여 공익법인을 설립하는 경우에도 적용되는데 안철수 교수는 주식을 출연하여 장학법인을 설립하는 과정에서 10%를 초과하는 주식을 매각하여 현금형태로 출연하는 방식을 취할 것으로 알려졌다.

라. 5% Rule적용 예외로서의 100%출연 인정

㉠특수관계 없는 일반기업 주식을 성실공익법인 등에 출연하는 경우와 ㉡국가 또는 지자체가 설립한 공익법인 등에 출연하는 경우 ㉢성실공익법인 등이 10%를 초과하여 출연받은 주식을 3년 이내에 매각한 경우(2010년 말 신설) ㉣산학협력단이 일정한 요건을 충족하는 주식을 취득하는 경우 등 4가지 경우에는 5% Rule의 예외가 인정된다. 즉 10% 완화규정을 적용하는 것이 아니고 100%까지 공익법인 등에 대한 출연이 인정된다. 여기에 대해서는 번호를 달리하여 구체적으로 살펴본다.

1) 비특수관계법인 주식을 성실공익법인 등에 출연하는 경우의 예외

이때 특수관계 없는 일반기업 주식을 성실공익법인 등에 출연하는 경우의 4가지 요건은 다음과 같다(「상증법」 제16조②단서, 48조①②②호단서, 동령 13②~⑩, 37③~⑤).

1. 성실공익법인 등이어야 한다(「상증법」 제49조 ① 단서, 「상증령」 제13조 ③ 내지 ⑤).
2. 「독점규제 및 공정거래에 관한 법률」 제9조에 따른 상호출자제한 기업집단에 속하는 법인과 같은 법 시행령 제3조의 제1호에 따른 동일인 관련자의 관계에 있지 아니한 공익법인 등이어야 한다(「상증령」 제13조 ⑥). 즉 공익법인 등과 주식이 출연되는 법인과 「독점규제법」상 동일인 관계에 있어서는 안 된다는 의미이다.
3. 공익법인 등의 출연자와 「상속세 및 증여세법 시행령」 제13조 제7항의 특수관계에 있지 아니하는 내국법인의 주식 등이고
4. 주무부장관이 인정하는 경우이어야 한다(「상증령」 제13조 ⑧).
주무부장관은 공익법인 등의 설립·정관변경·기본재산처분 등 중대한 사항에 대한 인·허가권을 가지고 공익법인 등을 관리하고 있다.

2) 국가 또는 지자체가 설립한 공익법인 등에 출연하는 경우의 예외

국가·지방자치단체가 출연하여 설립한 공익법인 등 및 이에 준하는 것으로서 대통령령으로 정하는 공익법인 등에 대해서는 5% Rule 적용의 예외를 인정한다(「상증법」 제16조제2항단서, 제49조제1항). 즉 100%까지 주식출연이 가능하다.

이때 “대통령령으로 정하는 공익법인 등”이란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 것을 말한다(「상증령」 제42조제2항).

1. 국가·지방자치단체가 출연하여 설립한 공익법인 등이 재산을 출연하여 설립한 공익법인 등
2. 「공공기관의 운영에 관한 법률」 제4조 제1항 제3호에 따른 공공기관이 재산을 출연하여 설립한 공익법인 등
3. 제2호의 공익법인 등이 재산을 출연하여 설립한 공익법인 등

3) 10%를 초과하여 출연받은 주식을 3년 내 매각 시의 예외

상호출자제한 기업집단과 특수관계에 있지 아니한 성실공익법인 등(공익법인 등이 설립된 날부터 3개월 이내에 주식 등을 출연받고, 설립된 사업연도가 끝난 날부터 2년 이내에 성실공익법인 등이 되는 경우를 포함한다)이 발행주식 총수 등의 100분의 10을 초과하여 출연받은 경우로서 초과보유일부터 3년 이내에 초과하여 출연받은 부분을 매각(주식 등의 출연자 또는 그와 특수관계에 있는 자, 즉 「상속세 및 증여세법 시행령」 제13조 제10항 각 호의 하나의 관계에 있는 자에게 매각하는 경우는 제외한다)하는 경우에는 5% Rule의 예외가 인정된다(「상증법」 제16조 ② 단서, 「상증령」 제13조 ⑨, 2010년 말 신설).

4) 산학협력단이 일정한 요건을 충족하는 주식을 취득하는 경우

출연받은 재산(그 재산을 수익용 또는 수익사업용으로 운용하는 경우 및 그 운용소득이 있는 경우를 포함한다)을 내국법인의 주식 등을

취득하는 데 사용하는 경우로서 그 취득하는 주식 등과 다음 각 목의 어느 하나의 주식 등을 합한 것이 그 내국법인의 의결권 있는 발행주식총수 등의 100분의 5(성실공익법인등에 해당하는 경우에는 100분의 10)를 초과하는 경우 이는 증여세를 과세한다. 다만 산업교육진흥 및 산학협력촉진에 관한 법률에 따른 산학협력단이 다음 요건을 충족하는 주식을 취득하는 경우는 주식 취득한도(5%)의 예외를 인정한다(「상증법」 제48조 ② 2호 단서, 「상증령」 제37조⑥).⁶⁵⁾

1. 산학협력단이 보유한 기술을 출자하여 산업교육진흥 및 산학협력촉진에 관한 법률에 따른 기술지주회사 또는 벤처기업육성에 관한 특별조치법에 따른 신기술 창업 전문회사를 설립할 것
2. 산학협력단이 출자하여 취득한 주식 등이 기술지주회사인 경우에는 발행주식 총수의 50% 이상, 신기술 창업 전문회사인 경우에는 발행주식 총수의 50% 이상일 것
3. 기술지주회사 또는 신기술 창업 전문회사는 자회사 외의 주식을 보유하지 아니할 것

마. 공익법인 등의 계열법인 주식보유의 30%한도

공익법인 등(국가나 지방자치단체가 출연하여 설립한 공익법인 등 및 기타 이에 준하는 「상속세 및 증여세법 시행령」 제42조 제2항에 정하는 공익법인 등과 성실공익법인 등은 제외)이 「상속세 및 증여세법 시행령」 제38조 제12항에 정하는 특수관계에 있는 내국법인의 주식을 보유하는 경우, 즉 계열기업의 주식을 보유하는 경우로서 당해 내국법인의 주식 등의 가액이 총재산가액의 30%를 초과하는 때에는 일정한 금액의 가산세를 부과한다(「상증법」 제48조 ⑨).

한편 다음 요건을 갖춘 공익법인 등에 대하여는 계열법인 주식의 보유한도를 50%로 한다(「상증법」 제48조 ⑨).⁶⁶⁾ 동 개정규정은 2009

65) 2007년 말 신설되었다. 상속에 따른 주식출연이나 주식 직접출연의 경우는 해당이 없다.

년 1월 1일 이후 최초로 게시하는 과세기간 또는 사업연도분부터 적용한다.

1. 「상속세 및 증여세법」 제50조 제3항에 따라 외부감사를 이행한 공익법인 등
2. 「상속세 및 증여세법」 제50조의 2에 따라 전용계좌를 개설하여 사용하고 있는 공익법인 등
3. 「상속세 및 증여세법」 제50조의 3에 따라 결산서류 등의 공시를 이행한 공익법인 등

바. 상장법인인지 여부에 따라 주식비율을 달리 취급하는 규정의 예

상기 규정들에 의하면 상장법인인지 여부에도 불구하고 주식보유 비율한도를 일률적으로 5%, 10% 또는 30%로 규정하고 있다. 이를 정리하면 다음과 같다.

그러나 상장법인인지 여부에도 불구하고 주식 보유비율 한도를 일률적으로 규정하는 것은 상장법인과 비상장법인의 특성을 구분하지 않는 것이어서 불합리하다. 위와 같이 공익법인의 주식 보유비율을 제한하는 취지는 공익법인을 통한 내국법인의 지배를 규제하기 위한 취지인바, 상장법인의 지배권 행사에는 비상장법인만큼 많은 지분이 필요한 것이 아니기 때문이다. 일반적으로 비상장법인의 지배권 행사 기준 지분율은 50% 초과 주식보유로 하고 있다(과점주주의 취득세 납세의무, 과점주주의 2차 납세의무 등). 상장법인인지 여부에 따라 주식비율을 달리 취급하는 규정을 예시하면 다음과 같다.

66) 성실공익법인 등의 요건 중 운용소득 90% 이상 전출조건과 이사 현원의 5분의 1 이하 출연자 및 특수관계자 조건이 제외된 것이다.

〈표 IV-2〉 상장법인인지 여부에 따라 주식비율을 달리 취급하는 규정

구 분	내 용
5%률의 경우	○ 상속의 경우 6개월 내에 내국법인 주식을 출연하는 경우 ○ 내국법인 주식을 출연하는 경우 ○ 출연받은 재산으로 내국법인 주식을 취득하는 경우
10%률의 경우	성실공익법인에 내국법인 주식을 출연하는 경우(특수관계법인 주식 포함)
5%률의 예외 (100%까지 출연 가능)	○ 특수관계 없는 내국법인 주식을 성실공익법인 등에 출연하는 경우 ○ 국가 또는 지자체가 설립한 공익법인 등에 내국법인 주식을 출연하는 경우 ○ 10%를 초과하여 출연받은 내국법인 주식을 3년 내에 매각하는 경우 ○ 산학협력단이 일정한 요건을 충족하는 주식을 취득하는 경우
30%률의 경우	계열기업의 주식을 보유하는 경우 (예외) 외부감사, 전용계좌 개설 등 일정한 요건 구비 시 50%

1) 수입배당금액에 대한 익금불산입금액

① 지주회사의 익금불산입율

지주회사(금융지주회사 및 산학협력기술 지주회사 포함)가 자회사로부터 받은 수입배당금액(실지배당과 의제배당)에서 다음의 비율을 곱하여 계산한 금액의 합계액은 이를 익금에 산입하지 않는다(법법 제 18조의 2 ①, 법령 제17조의 2 ②). 이때, 지주회사의 요건은 다음과 같으며 배당 기준일 현재 3개월 이상 보유한 지분율에 따라 계산한다.

첫째, 지주회사가 자회사(지주회사가 40%(주권상장법인과 벤처기업은 20%)이상의 지분을 소유한 내국법인)로부터 배당금을 수령한 경우여야 한다.

둘째, 금융지주회사의 자회사는 금융업·보험업을 영위하고 금융지주회사 이외의 지주회사의 자회사는 금융업·보험업이외의 업종을 영위해야 한다.

〈표 IV-3〉 지주회사의 익금불산입율

(단위: %)

지주회사가 자회사에 출자한 비율		익금불산입율
자회사가 주권상장법인인 경우	자회사가 비상장법인인 경우	
40 초과	80 초과	100
20 이상 40 이하	40 이상 80 이하	80

② 일반법인 익금불산입율

한편 일반법인의 수입배당금 익금불산입율은 다음과 같으며 배당 기준일 현재 3개월 이상 보유한 지분율에 따라 계산한다(법법 제18조의3 ①).⁶⁷⁾

〈표 IV-4〉 일반법인 익금불산입율

(단위: %)

상장법인		비상장법인	
지분율	익금불산입율	지분율	익금불산입율
30 이하	30	50 이하	30
30 초과 100 미만	50	50 초과 100 미만	50
100	100	100	100

상기 내용에서 보는 바와 같이 지주회사와 일반법인의 수입배당금 익금불산입 비율을 계산할 때 상장법인과 비상장법인을 달리 취급하

67) 기관투자자가 10% 미만의 주식을 보유한 상장법인으로부터 받는 수입 배당금에 대하여는 90%를 익금불산입하도록 한 규정(법법 제186조)이 2006년 말 폐지되어 일반법인과 동일한 규정(30%)을 적용받는다. 한편 「법인세법」 제29조에 따라 고유목적사업 준비금을 손금에 사입하는 비영리내국법인은 수입배당금 익금불산입 규정의 적용이 배제된다(법법 제18조의 3 ①, 법령 제17조의 3 ④, 2008년 말 개정), 이는 비영리내국법인의 경우 수입배당금은 고유목적사업 준비금 설정이 가능하므로 익금불산입과 중복적용을 배제하기 위한 것이다.

는 것을 볼 수 있다.

2) 전환지주회사에 현물출자 또는 자기주식 교환하는 경우
법인세 등의 과세이연

내국법인의 내국인 주주가 현물출자 또는 분할(「법인세법」 제46조 제2항 각 호 또는 동법 제47조 제1항에서 정한 요건을 갖춘 분할에만 해당한다)에 의하여 지주회사로 전환한 내국법인(「조세특례제한법」 제38조의 2 제1항에 의하여 지주회사로 전환된 내국법인 포함, 이하 '전환지주회사')에 「조세특례제한법」 제38조의2 제1항 및 다음 각호의 요건을 갖추어 2012년 12월 31일까지 주식을 현물출자하거나 그 전환지주회사의 자기주식과 교환(이하 '자기주식교환')하는 경우 그 현물출자 또는 자기주식교환으로 인하여 취득한 전환지주회사의 주식가액 중 현물출자 또는 자기주식교환으로 인하여 발생한 양도차익에 상당하는 금액에 대해서는 대통령령이 정하는 바(「조특법령」 제35조의 3 ①)에 따라 그 주주가 해당 전환지주회사의 주식을 처분할 때까지 양도소득세 또는 법인세의 과세를 이연받을 수 있다(「조특법」 제38조의 2 ②, 2010년 말 개정).

상기 과세이연이 적용되기 위해서는 다음 조건이 충족되어야 한다.

1. 전환지주회사의 주식소유비율이 「독점규제 및 공정거래에 관한 법률」 제8조의 2 제2항 제2호 각 목 외의 부분에서 정한 비율 미만인 법인(자회사 지분 비율 40%, 상장사는 20%, 벤처기업은 20%)으로써 다음 각 목에 해당하는 법인의 주식을 현물출자하거나 자기주식교환하는 것일 것
 - 가. 전환지주회사가 될 당시 해당 전환지주회사가 출자하고 있는 다른 내국법인
 - 나. 전환지주회사의 분할로 신설·합병되는 법인 및 분할 후 존속하는 법인
2. 전환지주회사가 된 날부터 2년 이내에 현물출자하거나 자기주식 교환하는 것일 것

3. 자기주식교환의 경우에는 지분비율 미달 자회사의 모든 주주가 그 자기주식교환에 참여할 수 있어야 하며 그 사실을 공시하였을 것

상기 내용에서 보는 바와 같이 전환지주회사에 현물출자 또는 자기주식 교환하는 경우 법인세 또는 양도소득세를 과세이연받기 위해서는 일정 비율 미만의 자회사 주식을 현물출자하거나 자기주식교환하는 것일 것을 요건으로 하고 있는바, 상장법인과 비상장법인을 달리 취급하고 있다.

3) 가업상속요건 중 중소기업의 최대주주 등이 보유하는 지분비율 요건

가업(대통령령으로 정하는 중소기업 또는 규모의 확대 등으로 중소기업에 해당하지 아니하게 된 기업(상속이 개시되는 사업연도의 직전 사업연도의 매출액이 1,500억원을 초과하는 기업 및 상호출자제한기업집단 내 기업은 제외한다)으로서 피상속인이 10년 이상 계속하여 경영한 기업을 말한다)의 상속(이하 '가업상속')의 경우 다음 각 목의 구분에 따른 금액 중 큰 금액을 가업상속 공제금액으로 한다(「상증법」 제18조 제2항 1호).

가. 가업상속 재산가액의 100분의 70에 상당하는 금액. 다만, 그 금액이 100억원을 초과하는 경우에는 100억원을 한도로 하되, 피상속인이 15년 이상 계속하여 경영한 경우에는 150억원, 피상속인이 20년 이상 계속하여 경영한 경우에는 300억원을 한도로 한다.⁶⁸⁾

나. 2억원. 다만, 해당 가업상속 재산가액이 2억원 미만인 경우에는 그 가업상속 재산가액에 상당하는 금액으로 한다.

68) 2011년 말 가업상속한도가 40%에서 70%로 확대되었으며 금액한도도 각각 60억원, 80억원, 100억원에서 100억원, 150억원, 300억원으로 상향 조정되었다.

이때 가업은 피상속인이 「조세특례제한법」 제5조 제1항에 따른 중소기업 또는 규모의 확대 등으로 중소기업에 해당하지 아니하게 된 기업(상속이 개시되는 사업연도의 직전 사업연도의 매출액이 1천500억원을 초과하는 기업 및 상호출자 제한 기업집단 내 기업은 제외한다)의 최대주주 또는 최대출자자(「상속세 및 증여세법 시행령」 제19조 제2항에 따른 최대주주 또는 최대출자자를 말한다. 이하 ‘최대주주 등’)인 경우로서 그와 특수관계에 있는 자(「상속세 및 증여세법 시행령」 제19조 제2항 각 호의 어느 하나에 해당하는 자를 말한다)의 주식등을 합하여 해당 기업의 발행주식총수 또는 출자총액(이하 ‘발행주식총수 등’)의 100분의 50(한국거래소에 상장되어 있는 법인이면 100분의 30⁶⁹⁾) 이상을 계속하여 보유하는 경우에 한정한다. 다만, 「상속세 및 증여세법」 제18조 제2항 제1호에 따른 가업상속이 이루어진 후에 가업상속 당시 최대주주 등에 해당하는 자(가업상속을 받은 상속인은 제외한다)의 사망으로 상속이 개시되는 경우는 제외한다(「상증령」 제15조 제3항).

상기 내용에서 보는 것처럼 가업상속요건 중 중소기업의 최대주주 등이 보유하는 지분비율요건이 상장법인과 비상장법인이 달리 취급되고 있음을 알 수 있다.

사. 문제점 및 개선방안

공익법인에 대한 내국법인 주식의 출연한도를 규정할 때 상장법인과 비상장법인에 차등을 두지 아니하고 일률적인 비율로 규제하는 것은 합리적이지 않다. 문제점을 정리하면 다음과 같다.

첫째, 이는 기업지배권 행사가 가능한 지분비율에 있어 양 법인의 특성을 고려하지 않은 것이다.

둘째, 양 법인에 차등을 두어 조세제한 또는 세제혜택을 규정한 현행 세법과도 형평성에 부합하지 않는다.

69) 2010년 말 세법개정 전에는 40%였다.

셋째, 비상장법인 주식의 공익법인 출연을 지나치게 규제하는 것으로 인해 공익법인의 재정확충에 제한을 받게 되는 문제가 있다.

상기 예시규정에 위하면 상장법인과 비상장법인의 차별적인 지분 비율은 다음과 같이 요약된다.

〈표 IV-5〉 상장법인과 비상장법인의 차별적인 지분비율

(단위: %)

구분		상장법인	비상장법인
지주회사 요건		20	40
배당금 익금불산입	지주회사	40	80
	일반법인	30	50
전환지주회사에 현물출자 등 과세이연		20	40
중소기업 가업상속 시 최대주주		30	50

상기 내용을 보면 비상장법인의 경우 지분율의 제한이 일반적으로 40% 또는 50%인 것을 알 수 있다.

따라서 내국법인 주식의 공익법인 출연한도 규정 시 5%률의 경우 비상장법인은 40% 이내로, 그리고 성실공익법인에 대한 지분출연 시의 10%률의 경우는 50% 이내로 확대하되 공익법인이 최대주주로서 기업지배권을 행사하지 않을 것을 조건으로 하는 것이 바람직하다고 본다. 한편 비상장법인이라 하더라도 주주 간의 분쟁이 발생할 경우 한계적인 약간의 우호지분이 결정적인 역할을 할 수 있는 점을 감안하여 이러한 경우에 대한 안전장치를 고려해야 한다고 본다. 예컨대 공익법인이 비상장법인 주식의 40% 또는 50% 지분을 출연받아 소유하고 있다 하더라도 경영권 분쟁의 경우 분쟁 당사자 중의 어느 일방에 유리하게 의결권을 행사하지 않도록 하는 규정을 마련하는 방법이다. 상기와 같은 개정이 이루어질 경우 공익법인 등은 비상장법인으로부터의 배당을 통한 재정확충을 도모할 수 있게 될 것으로 본다.

V. 결론

정부의 사립대학에 대한 조세정책은 원칙적으로 대학을 조세징수 기관이 아닌 지원대상으로 삼아야 한다는 전제에서 출발해야 한다. 사립대학은 정부가 수행해야 하는 교육용역 제공의 대행역할을 수행하고 있는 공적기관이기 때문인데 이는 우리나라의 독특한 역사적 배경이 입증한다.

최근의 소위 반값등록금 논란에 대한 해법은 복지논쟁과 이념논쟁에 결부되어 있다는 점, 정부의 사립대학에 대한 직접적인 재정지원은 도덕적으로 문제가 되고 있거나 구조조정의 대상이 되고 있는 사립대학 문제와 결부되어 있다는 점에서 해법이 쉽지 않아 보인다.

그러나 정부의 대학에 대한 조세지원은 기부금 수입에 대한 세액감면처럼 간접적으로 대학의 수입을 증대시켜주거나 교육용역에 대해 부가가치세 영세율을 적용해줌으로서 대학의 조세지출을 감소시켜주는 방법 등이 있을 것이며 이러한 조세지원은 위와 같은 논란에서 비교적 자유롭다는 장점을 가진다.

본 연구는 정부의 대학에 대한 조세지원 방안 이외에도 논리적이고 법리적인 측면에서 현행 학교법인 세제의 불합리한 점 그리고 학교의 종류별 조세특례규정의 불공평성 문제에 대한 해결방안을 포함하고 있다. 연구결과를 요약하면 다음과 같다.

먼저 수익사업의 범위 규정에 관한 문제이다.

첫째, 산학협력단의 정부나 공공기관 발주 연구용역의 경우 아직까지 법인세 신고대상 수익사업인지 여부에 대해 아직 정확한 규정 또는 해석이나 판단이 존재하지 않고 있으며 각 대학들의 경우 수익사업 신고 포함 여부에 일관성이 없는 상황이다. 따라서 정부나 공공기관 발주 연구용역은 법인세법상의 수익사업에서 제외시키되 순수한

상업적연구비와의 구분경리를 의무화하여 실무상의 혼선을 방지하는 것이 바람직하다

둘째, 대부분의 학교법인에서 평생교육원이나 언어연구원 등의 수입을 법인세 신고에서 누락시키고 있는데 그 이유는 근본적으로 가산세 부담이 없는 데 기인한다고 본다. 따라서 학교법인의 수익사업에 대한 내부통제나 교비회계의 투명성 제고 차원에서 가산세 규정을 신설해야 한다(예: 누락하여 신고한 수입금액에 1만분의 7).

셋째, 고유목적사업 부문에서 발생한 이자소득이나 배당소득을 수익사업으로 규정하고 있는 이유는 동 소득을 수익사업으로 규정하지 않는다면 동 소득을 고유목적사업 부문에 유입시키지 않을 것에 대한 우려 때문으로 보인다. 그러나 이는 「사립학교법」 제29조 제6항(고유목적사업 회계 수입을 다른 회계로 유출시킬 수 없다)과 중복규제 성격이 있으며 동 문제는 교육부 감사나 대학의 내부통제로 해결해야 할 성격인 것이다. 그리고 고유목적사업의 이자소득의 경우 원천징수 이자의 환급에 매우 번거로운 행정업무의 문제가 있으며 회계처리의 복잡성으로 인한 회계투명성 문제, 세무 신고기간 경과 시 원천징수 세액을 돌려받지 못하게 되는 문제 등이 있다. 따라서 동 소득은 법인세법상 수익사업에서 제외해야 한다.

넷째, 수익용 기본재산 대체취득의 경우 현행 세법은 고유목적사업 준비금 전출기간을 연장해주는 혜택을 부여해주고 있으나 정부에 의한 수용이나 불가피한 고정자산 대체 등의 경우 종전과 같은 수준의 이익금을 대학으로 전출하기 위해서는 새로운 수익용 자산을 취득해야 하나 고정자산 처분 이익의 전출의무로 인해 고정자산 취득을 위한 자금마련에 어려움이 발생할 수밖에 없다. 즉 종전의 고정자산 매각에서 발생한 고정자산 처분 이익만큼의 자금을 대학으로 전출해야 하므로 동 자금만큼을 수익사업 운영을 통해 추가적으로 창출해내야 하기 때문이다. 즉 기존의 수익금 이외에 +a만큼의 수익을 창출해야 하기 때문이다. +a만큼의 수익창출은 사립대학의 여건상 전출기간 연장으로 해결될 성질이 아니다. 결국 현행 조세혜택은 대학에 별다른

도움이 되지 않고 있다. 따라서 수익용 기본재산 대체취득의 경우 고정자산 처분 이익을 수익사업에서 제외해야 한다.

다섯째, 고유목적사업 준비금의 경우 일정한 비영리법인에 대해 결산조정과 신고조정을 선택적용하게 하는 것은 회계투명성에 커다란 저해요인이 되고 있는바, 건강보험료 결정에 결정적인 영향을 미치는 의료법인이나 사립대학의 부속병원의 경우 그 영향이 작지 않다. 따라서 신고조정으로 일원화하는 것이 바람직하다.

다음은 학교법인의 조세특례 규정에 있어 학교의 종류별 차별취급(합리성) 및 재정지원 문제이다.

첫째, 「고등교육법」 제3조에 따른 학교법인만 법인세 중간예납 신고의무를 면제하는 것은 형평성에 문제가 있으므로 「초·중등교육법」에 의한 학교법인도 중간예납제도에 있어 예외를 인정해야 한다.

둘째, 「고등교육법」에 따른 학교법인이 발행주식총수의 100분의 50 이상을 출자하여 설립한 법인이 해당 법인에 출자한 학교법인에 지출하는 기부금의 손금 인정한도는 100%이나 이는 형평성에 문제가 있으므로 「초·중등교육법」에 의한 학교법인도 동일한 혜택을 부여해야 한다.

셋째, 현행 세법에 의하면 대학의 경우 식당을 직접 경영하여 공급하는 경우는 부가가치세가 면세되나 학생식당을 위탁급식의 방법으로 운영하는 경우는 「초·중등교육법」에 의한 학교와 달리 면세혜택을 적용받지 못한다. 이는 형평성에 문제가 있으므로 「고등교육법」 제2조의 규정에 의한 학교의 학생식당을 직접 경영하여 공급하는 경우뿐 아니라 위탁급식의 방법으로 학생식당을 운영하는 경우에도 부가가치세 면세혜택을 부여해야 한다.

넷째, 현행 「소득세법」에 의하면 대학 교원, 「초·중등교육법」 및 「유아교육법」상 교원의 연구보조비 또는 연구활동비는 월 20만원 한도로 소득세를 비과세한다. 이는 대학의 교원과 중·고등학교 교사 또는 유치원 교사를 동일하게 대우하는 것을 의미하므로 이는 대학의 교원들로 하여금 지금심을 저하시키는 요인이 될 수 있는바, 대학의

교원에 대해 정부마저 소외시킨다는 인식의 부작용을 고려해야 한다고 본다. 따라서 대학의 교원은 연구비 명목여하에 불구하고 총급여의 일정비율에 대해 비과세하는 방식으로 전환되어야 한다고 본다.

다섯째, 현행 「상속세 및 증여세법」에 의하면 상장법인이나 비상장법을 불문하고 공익법인 등의 주식보유비율 한도를 일률적으로 5%, 10% 또는 30%로 규정하고 있다. 이는 기업지배권 행사가 가능한 지분비율에 있어 양 법인의 특성을 고려하지 않은 것이므로 내국법인 주식의 공익법인 출연한도 규정 시 5%률의 경우 비상장법인은 40% 이내로, 그리고 성실공익법인에 대한 지분출연 시의 10%률의 경우는 50% 이내로 확대하면서 공익법인이 최대주주로서 기업지배권을 행사하지 않을 것을 조건으로 하는 것이 바람직하다.

참고문헌

<단행본>

- 김준석, 『비영리법인의 회계와 세무』, (주)영화조세통람, 2005.
정병수, 『사립대학 회계』, 도서출판 동원, 1999.
최기준, 『대학도 이제는 경영해야 산다』, 월간에세이출판부, 1995.

<연구논문>

- 김대영, 「과세쟁점사례분석을 통한 비영리법인과세의 개선방안」, 홍익대학교 박사학위논문, 1998.
김문돌, 「비영리법인의 조세제도에 관한 연구」, 경희대학교 경영대학원 석사학위논문, 2000.
김윤경, 「비영리법인의 과세제도에 관한 연구」, 한양대학교 경영대학원 석사학위논문, 1999.
김인배, 「대학의 산학협력 활성화에 관한 연구 - 수익사업 중심으로」, 한국 항공대학교 대학원 석사학위논문, 2009.
노재성, 「비영리법인과세체계의 개선방안에 관한 연구」, 고려대학교 정책대학원 석사학위논문, 2000.
이전오·박정우, 「사립대학 조세제도의 개선방안에 관한 연구」, 한국사학 진흥재단, 2006.
전국사립대학 재정관리자협의회, 「사학기관 조세감면에 관한 건의」, 2009. 5.

조동섭·김성기·박호근, 「사립학교의 발전을 위한 법령 정비방안 연구」, 대한민국 국회, 2009.

정래용, 「사립대학의 감가상각 회계처리에 관한 연구」, 『세무와회계 저널』 제11권 제1호, 2010. 3.

정용근, 「우리나라 사립대학의 외부감사제도의 문제점과 개선방안」, 『회계 저널』, 2001. 3.

<국문요약>

학교법인 세무의 문제점과 개선방안에 관한 연구

박정우

정부의 사립대학에 대한 조세정책은 원칙적으로 대학을 조세징수 기관이 아닌 지원 대상으로 삼아야 한다는 전제에서 출발해야 한다. 이는 사립대학이 정부가 수행해야 하는 교육용역의 제공을 대행해 오고 있다는 역사성과 사립대학이 국가 사회에 미치는 공공성에 기인한다. 본 보고서의 연구결과를 요약하면 다음과 같다.

먼저 수익사업의 범위 규정에 관한 문제이다.

첫째, 산학협력단의 정부나 공공기관 발주 연구용역은 법인세법상의 수익사업에서 제외시키되 순수한 상업적 연구비와의 구분경리를 의무화해야 한다.

둘째, 평생교육원이나 언어연구원 등의 수입을 법인세 신고에서 누락 시 가산세 규정을 신설하여 신고를 유도해야 한다.

셋째, 고유목적사업 부문에서 발생한 이자소득이나 배당소득을 수익사업에서 제외해야 한다.

넷째, 수익용 기본재산 대체취득의 경우 고정자산 처분 이익을 수익사업에서 제외해야 한다.

다섯째, 고유목적사업 준비금의 경우 신고조정으로 일원화해야 한다.

다음은 학교법인의 조세특례 규정에 있어 학교의 종류별 차별취급(합리성) 및 재정지원 문제이다.

첫째, 「초·중등교육법」에 의한 학교법인도 사립대학과 마찬가지로 법인세 중간예납 신고의무를 면제하여야 한다.

둘째, 「고등교육법」에 따른 학교법인이 50% 이상을 출자하여 설립

한 법인이 해당 법인에 출자한 학교법인에 지출하는 기부금의 손금인정 한도는 100%인바, 「초·중등교육법」에 의한 학교법인도 동일한 혜택을 부여해야 한다.

셋째, 「초·중등교육법」에 의한 학교의 경우 학생식당을 위탁급식의 방법으로 운영하는 경우 부가세가 면세되는바, 사립대학의 경우도 동일한 혜택을 부여해야 한다.

넷째, 대학 교원, 「초·중등교육법」 및 「유아교육법」상 교원의 연구보조비 또는 연구활동비는 월 20만원 한도로 소득세를 비과세하고 있는바, 대학의 교원의 경우 이를 폐지하고 다른 대체 지원규정을 마련해야 한다.

다섯째, 상장법인이나 비상장법인을 불문하고 공익법인 등의 주식 보유비율한도를 일률적으로 5%, 10% 또는 30%로 규정하고 있으나 비상장법인의 경우 지배권 가능비율을 고려하여 한도를 4% 또는 50%로 상향조정해야 한다.

<Abstract>

A Study on Taxation of Private Educational Institutions

Jeongwoo Park

The tax policy for private educational institutions should be based on the concept that government should support the finance of private educational institutions. This concept is derived from historicity and publicness. That means public educational institutions have provided educational services as an agent of government and it has an important role in the entire society. This study can be summarized in two parts.

As one of parts, we have focused on the rule of profit-making business in tax law. The issues of this part are the followings.

First, research projects that an industry-university collaboration handles for government or public institutions should be excluded in the range of profit-making business in corporate tax law.

Second, we need to make a new penalty rule against the omission of revenue for a school of continuing educations in reporting a corporate tax return.

Third, interest income or dividend income which is derived from the business with a proper purpose should be excluded in the range of profits for a non-profit corporation in corporate tax law.

As the other of parts, we have dealt on tax preferential treatment for private educational institutions. The issues of this part are the followings.

First, elementary and middle educational institutions as well as

higher educational institutions should be exempt from pre-reporting in corporate tax law.

Second, the rule of expense deductions relating to donations to a certain public educational institutions should be applied to elementary and middle educational institutions as well as higher educational institutions.

Third, VAT exemption rules should be equally applied to all educational institutions when the educational institutions operate own student dining rooms by school food service systems on consignment.

〈著者略歷〉

박정우

연세대학교 경영학과 졸업
연세대학교 경영학 박사, 성균관대학교 법학 박사
현, 연세대학교 법학전문대학원 교수
공인회계사, 세무사
기획재정부 세제발전심의위원회 위원
국무총리실 조세심판원 비상임심판관
국세청 국세행정위원회 위원
감사원 정책자문 위원(금융, 회계 및 세제분야)
한국세무학회 부회장
변호사회 조세연수원 교수
관세청 관세심사위원회 위원
관세청 관세행정발전 심의위원회 위원
한국공인회계사회 고문(전)
한국세무학회 편집위원 및 편집위원장(전)

학교법인 세무의 문제점과 개선방안에 관한 연구

2012년 9월 21일 인쇄
2012년 9월 28일 발행

저 자 박정우
발행인 조원동
발행처 한국조세연구원

138-774

서울특별시 송파구 송파대로 28길 28

전화 : 2186-2114(대), www.kipf.re.kr

등록 1993년 7월 15일 제21-466호

조판및 삼신인쇄

인쇄

© 한국조세연구원 2012

ISBN : 978-89-8191-630-5

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.

값 5,000원

