세법연구 12 – 10

주요국의 연구개발(R&D) 조세지원 대상 비용 조사

2012. 12

세 법 연 구 센 터

한국조세연구원

연 구 진

연구책임자

손 원 익 선임연구위원

공동연구원

송 은 주 전문연구원

박 수 진 공인회계사

목 차

Ⅰ. 서 론 ····· 9

Ⅱ. 현행 R&D 조세지원제도 및 대상 연구개발비 ····· 12

1. 현행 R&D 조세지원제도 ····· 14

가. 연구 · 인력개발비에 대한 세액공제 ····· 16

나. 연구 및 인력개발을 위한 설비투자에 대한 세액공제 ····· 20

다. 연구 · 인력개발준비금의 손금산입 ····· 22

라. 가속상각제도 ····· 22

마. 기타 조세지원제도 ····· 23

2. 연구개발 조세지원 대상 비용 ····· 25

가. 연구 · 인력개발의 정의 ····· 25

나. 연구 · 인력개발비에 대한 국내세법상 정의 ····· 27

3. R&D 조세지원의 관리 ····· 36

가. R&D의 적격성 판단 ····· 36

나. 조세감면 규모의 관리 ····· 37

Ⅲ. 주요국의 R&D 조세지원제도 ····· 38

1. 미국 ····· 38

가. R&D 조세지원제도 ····· 38

나. 적격 R&D 활동(Qualified research) ····· 43

다. 적격 R&D 비용(Qualified research expenses) ····· 47

라. R&D 조세지원의 관리 ····· 51

2. 캐나다 ····· 55

가. R&D 조세지원제도 ····· 55

나. 적격 SR&ED 활동 ····· 57
다. 적격 SR&ED 비용(qualifying SR&ED expenditures) ····· 59
라. R&D 조세지원의 관리 ····· 68
3. 일본 ····· 71
가. R&D 조세지원제도 ····· 71
나. 적격 R&D 활동 ····· 79
다. 적격 R&D 비용 ····· 80
라. R&D 조세지원의 관리 ····· 93
4. 영국 ····· 96
가. R&D 조세지원제도 ····· 96
나. 적격 R&D 활동 ····· 101
다. 적격 R&D 비용 ····· 104
라. R&D 조세지원의 관리 ····· 110

Ⅳ. R&D 조세지원제도의 국제비교 및 시사점 ····· 119
1. 국제비교 ····· 119
가. R&D 경상비용에 대한 조세지원제도 ····· 119
나. R&D 자본적 지출에 대한 조세지원제도 ····· 122
다. 적격 R&D 비용 ····· 123
라. R&D 조세지원의 관리 ····· 128
2. 시사점 ····· 134
가. 연구개발의 적격성 판단 ····· 134
나. 적격 R&D의 범위 ····· 137
다. 미사용 세액공제액의 소급공제 및 환급 ····· 139
라. 인건비 규정의 정비 ····· 141
마. R&D 세액공제액(R&D tax credit claimed)의 과세 ····· 143

Ⅴ. 결 론 ····· 145

참고문헌 ····· 147

표 목 차

〈표 Ⅱ-1〉 우리나라의 항목별 연구개발비 추이 ····· 14
〈표 Ⅱ-2〉 주요 R&D 조세지출 항목별 내역 ····· 15
〈표 Ⅱ-3〉 연구 · 인력개발비에 대한 세액공제 ····· 17
〈표 Ⅱ-4〉 연구 및 인력개발비에 대한 세액공제의 개정내역 ····· 19
〈표 Ⅱ-5〉 시험연구용 자산의 내용연수 ····· 23
〈표 Ⅱ-6〉 기타 R&D 조세지원 ····· 23
〈표 Ⅱ-7〉 연구 · 인력개발비 세액공제를 적용받는 비용 ····· 33

〈표 Ⅲ-1〉 R&D 세액공제 조세지출 내역 ····· 38
〈표 Ⅲ-2〉 R&D 세액공제 신청대상 연구개발비 구성내역(2009년) ····· 47
〈표 Ⅲ-3〉 적격 R&D 비용 ····· 51
〈표 Ⅲ-4〉 SR&ED 세액공제 조세지출 ····· 55
〈표 Ⅲ-5〉 SR&ED 세액공제율 및 세액환급비율 ····· 57
〈표 Ⅲ-6〉 SR&ED 세액공제 신청대상 연구개발비 구성내역 ····· 59
〈표 Ⅲ-7〉 종업원 활동별 SR&ED 인건비 구분 ····· 63
〈표 Ⅲ-8〉 전통법과 대체법하에서의 적격 SR&ED 지출 ····· 67
〈표 Ⅲ-9〉시험연구비 관련 조세지출 규모 ····· 72
〈표 Ⅲ-10〉 일본의 시험연구비 세액공제제도 ····· 74
〈표 Ⅲ-11〉 R&D 단계별 시험연구비의 구분 ····· 80
〈표 Ⅲ-12〉 개발 연구용 자산의 법정 내용연수 ····· 92
〈표 Ⅲ-13〉 R&D 관련 조세지출 규모 ····· 97
〈표 Ⅲ-14〉 대기업 및 중소기업의 R&D 지원제도 ····· 98

〈표 Ⅳ-1〉 주요국의 경상 R&D비용 조세지원제도 ····· 121

〈표 Ⅳ-2〉 R&D 감가상각자산에 대한 조세지원 ····· 123
〈표 Ⅳ-3〉 적격 R&D 비용의 범위 ····· 125
〈표 Ⅳ-4〉 인건비 근거규정 ····· 126
〈표 Ⅳ-5〉 인건비 주요항목의 적격비용 포함 여부 ····· 127
〈표 Ⅳ-6〉 공제규모 한도액과 한도초과액의 이월 및 환급 ····· 133
〈표 Ⅳ-7〉 R&D 투자액 대비 세액공제액 비율 ····· 141
〈표 Ⅳ-8〉 국가별 인건비 규정근거 ····· 142

그림 목차

[그림 Ⅰ-1] 국가별 R&D 조세지출 현황…… 11

[그림 Ⅱ-1] 우리나라 연구개발비 및 GDP 대비 연구개발비 추이…… 13

[그림 Ⅲ-1] 일본의 기업 연구개발비 추이(2000~2009)…… 71
[그림 Ⅲ-2] 적격 시험연구비의 판단절차…… 88
[그림 Ⅲ-3] 이월공제제도의 개요…… 96

Ⅰ. 서 론

□ 지식기반경제의 패러다임에서는 기술개발이 경제성장을 위한 가장 중요한 자본이며, 이를 위해서 연구개발(이하 R&D)이 필수적이라고 인식하고 있기 때문에 대부분의 국가에서 R&D에 대한 조세지원을 적극 활용하고 있음

□ 우리나라의 R&D 규모는 세계적인 경제위기에도 불구하고 지속적으로 증가하였고 이에 따라 조세지출 규모도 증가하였음

○ R&D 비용의 규모가 2006년 27조원에서 2011년에는 49조원으로 약 82% 증가하였음

– R&D 비용이 GDP에서 차지하는 비중은 2006년 3.01%에서 2011년 4.03%으로 약 34% 증가하였음

○ 주요 R&D 조세지원제도[1] 관련 조세지출 규모는 2006년 1조 3,280억원에서 2011년 2조 7,262억원으로 105%의 증가율을 보임

– 동 기간에 국세감면 총액의 증가율은 39%에 불과함(2006년 21조 3,229억원, 2011년 29조 7,317억원)

□ R&D에 대한 조세지원은 조세감면 목적의 달성 여부 등과 연계하여 실질적인 R&D 비용에 한정하여 조세지원이 이루어지는 것이 제도의 취지에 부합하는 것이지만, 우리나라의 경우 기업이 수행하고 있는 R&D의 질적 평가보다는 전담부서 등 형식요건의 충족 여부에 따라 조세지원이 이루어지고 있음

□ R&D 조세지원은 고용창출투자세액공제 또는 지방이전세제지원 등과 같은 조세지원제

---

1) 주요 R&D 조세지원제도란 연구 및 인력개발비에 대한 세액공제, 연구 및 인력개발을 위한 설비투자에 대한 세액공제, 연구 및 인력개발준비금 손금산입을 의미함

도와 달리 정책 목표의 달성과 조세지원을 연계하는 것이 현실적으로 상당히 어려운 면이 있음

○ 따라서 적격 R&D 활동에 대한 적격성 판단 등 조세지원제도의 효율적 관리 제도를 통해 과도한 조세지출의 발생을 방지하고 R&D 정책 목표를 달성할 수 있도록 관리하는 것이 중요함

□ 이에 본 연구는 미국, 캐나다, 일본, 영국의 기업규모별 R&D 조세지원제도와 조세지원 대상이 되는 R&D 비용을 구성하는 각 항목에 포함되는 비용과 적격 R&D를 판단하는 근거에 대하여 조사하고 국제비교를 통해 시사점을 제시하고자 함

○ 대부분의 R&D 조세지원제도는 경상 R&D 비용을 대상으로 이루어지는데, 경상 R&D 비용 중 가장 큰 부분을 차지하는 부분은 인건비이므로 적격 비용에 해당하는 인건비 항목에 관하여 보다 세부적으로 살펴봄

□ 미국, 캐나다, 일본은 R&D 조세지원을 위한 조세지출 규모가 20억달러 이상을 기록하고 프랑스와 영국의 조세지출은 10억에서 20억달러 사이를 기록함

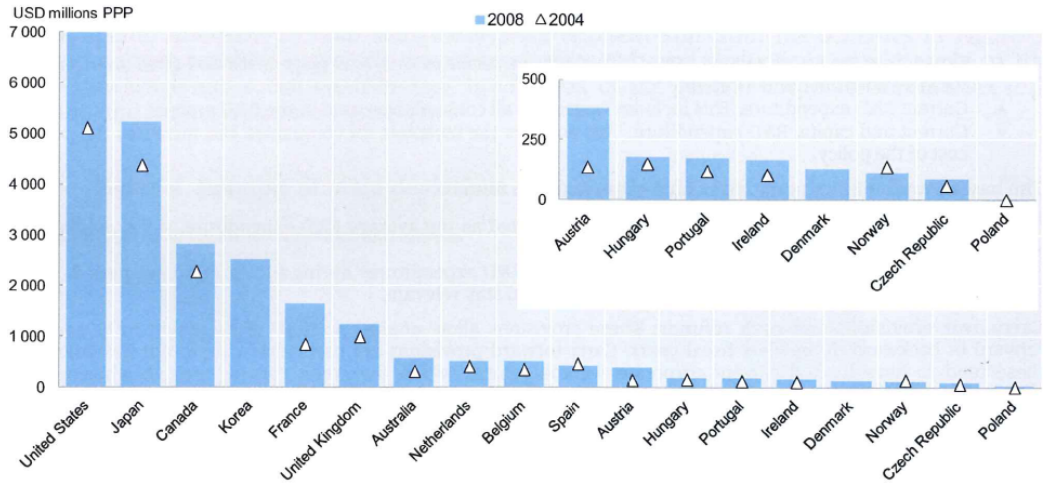
○ R&D 조세지출 규모가 큰 경우 국가별 조세지출을 관리하기 위하여 R&D 조세지원제도의 선진화와 조세행정의 선진화가 예상됨

○ 영국의 R&D 조세지원은 미국, 캐나다, 일본과 달리 세액공제의 방식이 아닌 추가 소득공제의 방식으로 이루어지고 있음

○ 이에 미국, 캐나다, 일본, 영국을 조사대상국으로 선정함

[그림 Ⅰ-1] 국가별 R&D 조세지출 현황

(단위: US백만달러PPP)



주: 지방정부의 R&D 조세지원은 포함하지 않음. 호주의 경우 반환 가능한 연구 지원금만 포함함. 통계집계 시작 시기는 호주, 체코 공화국, 미국의 경우는 2005년, 포르투갈과 폴란드의 경우는 2006년이고 아일랜드, 일본, 스페인의 경우 종료 시기는 2007년임

자료: OECD, "Main Science and Technology Indicators Database," 2010

□ 본 보고서는 제Ⅱ장과 제Ⅲ장에서 우리나라를 비롯한 미국, 캐나다, 일본, 영국의 R&D 조세지원제도, 적격 R&D 활동, 적격 R&D 비용 및 조세지원제도의 관리 체계를 살펴보고 제Ⅳ장에서는 조사대상국과의 국제비교를 통해 시사점을 제시하고 제Ⅴ장에서 결론을 맺고 있음

Ⅱ. 현행 R&D 조세지원제도 및 대상 연구개발비

□ R&D에 대한 조세지원의 이론적 배경은 연구개발이 갖고 있는 특성에 기인한다고 할 수 있음

○ 연구개발은 그 결과가 쉽게 공유(spill-over)되는 특성이 있기 때문에 연구개발에 참여하는 구성원들이 다른 연구자의 결과를 모방(free-riding)하고자 하는 유인이 항상 존재함

○ 그 결과 국가적 차원에서 요구되는 최적 투자보다 항상 낮은 수준의 연구개발 투자가 이루어지게 되고, 경제적으로 비효율성이 야기되는 시장실패가 발생하게 됨

○ 이러한 시장실패를 교정하기 위하여 정부가 개입하게 되고, 사회적으로 바람직한 수준의 연구개발 투자가 이루어지도록 유도하는 정책을 사용하게 되는데 그 정책수단으로 조세지원제도가 활용되고 있음

□ 연구개발에 대한 조세지원은 시장실패를 교정하기 위한 목적뿐만 아니라, 지식기반경제의 패러다임에서 기술개발이 경제성장을 위한 가장 중요한 자본이며, 이를 위해서는 R&D가 필수적이라는 사실을 대부분의 국가에서 인식하고 있기 때문에 적극적으로 활용되고 있음[2)]

○ 과거에는 특정산업에 대한 직접지원으로 자국기업의 경쟁력을 제고 하였으나, WTO 체제 이후 정부의 직접지원이 금지보조금으로 분류되어, 간접지원의 형태인 조세지원이 지식기반경제에서 경쟁력 확보를 위해 매우 중요한 정책으로 인식되고 있는 것도 또 다른 이유라 할 수 있음

□ 세계적인 경제위기에도 불구하고 우리나라의 연구개발 활동이 증가하고 있으며 투자규모도 지속적으로 증가하고 있음[3)]

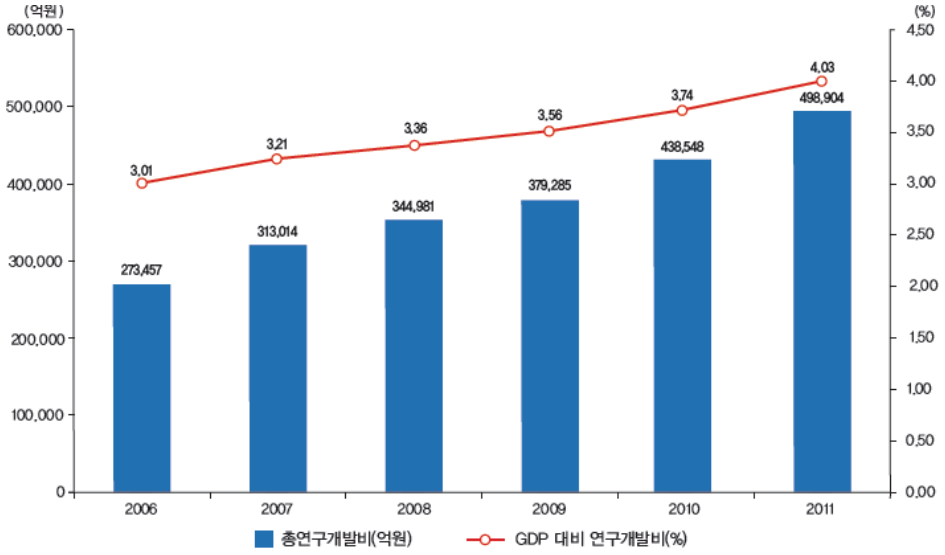
---

2) 손원익, 『R&D 조세지원의 현황 및 효과』, 한국조세연구원, 2012

○ 2011년 우리나라의 연구개발비는 49조 8,904억원으로 세계 6위권이고 국내총생산(GDP) 대비 연구개발비 비중은 4.03%로 세계 2위임

○ 이러한 추세에 따라 R&D 투자 지원을 위한 조세지출 규모도 증가하고 있음

[그림 Ⅱ-1] 우리나라 연구개발비 및 GDP 대비 연구개발비 추이



자료: 한국과학기술기획평가원, 『2011년도 연구개발활동조사보고서』

□ 2011년 현재 경상비는 44조 6,458억원으로 총 연구개발비 중 경상비가 차지하는 비율은 89.5%이고 자본적 지출의 비율은 10.5%임

○ 경상비중 인건비(2011년)는 19조 6,498억원으로 전년 대비 12.8% 증가함

○ 자본적 지출(2011년)은 5조 2,447억원으로 전년 대비 22.7% 증가함

3) 한국과학기술기획평가원, 『2011년도 연구개발활동조사보고서』

〈표 Ⅱ-1〉 우리나라의 항목별 연구개발비 추이

(단위: 억원)

구분		2007	2008	2009	2010	2011
경상비	인건비	128,041	139,877	145,239	173,420	196,498
	기타경상비	144,375	168,335	198,005	222,369	249,959
	소계	272,415	308,212	343,243	395,789	446,458
자본적 지출	기계장치	30,311	26,895	28,622	34,190	38,272
	토지 · 건물	5,829	6,452	4,609	5,182	10,334
	컴퓨터 · 소프트웨어	4,458	3,422	2,811	3,388	3,840
	소계	40,598	36,769	36,042	42,759	52,447
총연구개발비		313,014	344,981	279,285	438,548	498,904

자료: 한국과학기술기획평가원, 『2011년도 연구개발활동조사보고서』

1. 현행 R&D 조세지원제도

□ 우리나라는 R&D 투자를 유인하기 위한 다양한 형태의 조세지원제도를 도입하여 운영하고 있음

○ 「조세특례제한법」 제9조의 규정에 의거한 '연구 및 인력개발 준비금의 손금 산입', 제10조의 '연구 및 인력개발비에 대한 세액공제제도', 제11조의 '연구 및 인력개발을 위한 설비투자에 대한 세액공제제도', 제10조의 2의 '연구개발 관련 출연금 등의 과세특례', 제12조의 '기술취득금액에 대한 과세특례'등 이 R&D 투자에 대한 주요 조세지원제도임

□ 연구 및 인력개발비에 대한 세액공제는 매년 주요 국세감면 상위 10개 항목에 포함되며, R&D 조세지원 항목 중 가장 규모가 큼[4)]

4) 2013년도 조세지출예산서 분석에 의하면 2012년(잠정) 주요 국세감면 상위 10개 항목은 연구 및 인력개발비에 대한 세액공제(2조 4,977억원), 보험료 특별공제(2조 1,504억원), 임시 · 고용창출 투자세액공제(2조 1,216억원), 농 · 어업용 석유류간접세 면제(1조 5,951억원), 신용카드 소득공제(1조 5,090억원), 신용카드 사용에 따른 부가가치세 세액공제(1조 5,654억원), 농축임업용 기자재 부가가치세 영세율(1조 2,539억원), 중소기업 특별세액감면(1조 2,797억원), 교육비 특별공제(1조 1,919

○ 연구 및 인력개발비에 대한 세액공제 조세지출은 2008년 1조 5,331억원(국세감면 대비 비중 5.32%)에서 2012년 2조 4,977억원(잠정 8.4%)으로 지속적으로 증가하고 있음

□ 자본적 지출에 대한 조세지원인 연구 및 인력개발을 위한 설비투자에 대한 세액공제가 2008년 1,129억원(0.39%)에서 2012년 1,460억원(잠정, 0.49%)으로 증가하였으며 2013년 1월 1일 법 개정으로 일몰기한이 2015년 12월 31일로 연장됨

〈표 Ⅱ-2〉 주요 R&D 조세지출 항목별 내역

(단위: 억원, %)

조세지출 내역	2008		2009		2010		2011		2012(잠정)	
	금액	비중	금액	비중	금액	비중	금액	비중	금액	비중
연구 및 인력개발비에 대한 세액공제	15,331	5.32	15,535	5.00	18,571	6.19	23,341	7.88	24,977	8.40
연구 및 인력개발을 위한 설비투자에 대한 세액공제	1,129	0.39	1,235	0.39	949	0.31	1,065	0.35	1,460	0.49
연구 및 인력개발 준비금 손금산입	1,131	0.39	646	0.20	742	0.24	845	0.28	943	0.31
연구개발 관련 출연금 등의 과세특례	3	0.00	7	0.00	13	0.00	12	0.00	12	0.00
기술취득금액에대한 과세특례	7	0.00	9	0.00	12	0.00	4	0.00	10	0.00
주요 R&D 조세지원 소계	17,601	6.11	17,432	5.61	20,287	6.76	25,267	8.53	27,402	9.21
국세감면 합계	287,825	100	310,621	100	299,997	100	296,021	100	297,317	100

자료: 기획재정부, 「조세지출예산서」, 각 연도

억원), 개인기부금에 대한 특별공제(9,885억원)임

가. 연구 · 인력개발비에 대한 세액공제

1) 개요

□ 연구 및 인력개발비에 대한 세액공제제도는 연구 및 인력개발비가 발생하는 경우, 경상비용의 일부에 대하여 세액공제를 적용함으로써 R&D에 대한 기업의 투자를 촉진시키기 위한 제도임

○ 1981년도에 '기술 및 인력개발비세액공제제도'라는 명칭으로 신설되었으며, 현재 「조세특례제한법」 제10조에 의하면, 내국인이 연구 및 인력개발을 위하여 지출한 비용의 일정 비율을 당해 과세연도의 사업소득에 대한 소득세 또는 법인세에서 공제하도록 하고 있음

○ 2007년도까지는 대기업과 중소기업을 나누어 중소기업은 당기 지출분 세액공제와 증가분 세액공제 중에서 기업에 유리한 방향으로 선택하도록 하였고, 대기업은 증가분 세액공제제도만을 적용하도록 하였으나, 2008년 과세연도부터 대기업의 경우에도 당기 지출분을 기준으로 하는 세액공제제도가 도입되었고, 현행 세액공제제도는 아래 〈표 Ⅱ-3〉과 같음

○ 2010년 1월 1일 법 개정으로 신성장동력산업 분야의 연구개발비 및 원천기술연구개발비에 대한 법령을 추가되어 2010년부터 2012년까지 3년 동안 한시적으로 신성장동력산업 및 원천기술 분야의 연구 및 인력개발비에 대한 세액공제가 신설되었고 2013년 1월 1일 법 개정 시 2015년 12월 31일까지 일몰기한이 연장되었음

〈표 Ⅱ-3〉 연구·인력개발비에 대한 세액공제

조항	일몰기간	내용	
조세특례제한법 제10조	2015년 12월 31일까지	㉠ 신성장동력산업 및 원천기술 분야의 연구·인력개발비에 대한 세액공제	
		중소기업	(당해 연도에 발생한 신성장동력 및 원천기술연구개발비)×30%
		대 기 업	(당해 연도에 발생한 신성장동력 및 원천기술연구개발비)×20%
	–	㉡ ㉠ 외의 경우(일반연구·인력개발비)	
		중소기업	다음의 두 가지 방법 중에서 하나를 선택 ① 총액방식에 의한 세액공제 = (당해 연도에 발생한 일반연구·인력개발비)×25% ② 증분 방식에 의한 세액공제 = (당해 연도에 발생한 일반연구·인력개발비 – 직전 과세연도에 발생한 일반연구·인력개발비)×50%
		최초로 중소기업에 해당하지 않게 된 경우	총액 방식에 의한 세액공제 ① 중소기업에 해당하지 않게 된 과세연도 개시일부터 3년 이내에 끝나는 과세연도까지 = (당해 연도에 발생한 일반연구·인력개발비) × 15% ② 위의 기간 이후부터 2년 이내에 끝나는 과세연도까지 = (당해 연도에 발생한 일반연구·인력개발비) × 10% ③ 중견기업[1]: 위 ①, ②에 해당하지 아니하는 경우 = (당해 연도에 발생한 일반연구·인력개발비) × 8%
		대 기 업	다음의 두 가지 방법 중에서 하나를 선택 ① 총액 방식에 의한 세액공제 = (당해 연도에 발생한 일반연구·인력개발비)×(3%+당해 연도 수입금액에서 일반연구·인력개발비가 차지하는 비율×50%, 6% 한도) ② 증분 방식에 의한 세액공제 = (당해 연도에 발생한 일반연구·인력개발비 – 직전과세연도에 발생한 일반연구·인력개발비)×40%

주: 1) 중견기업이란, 중소기업을 벗어난 기업으로 상호출자제한기업집단 소속기업이 아닌 기업(「산업발전법」§10의2) 중 최근 3년간 매출액 평균이 3천억원 미만인 기업을 의미함

1. 증분 방식에 의한 세액공제는 해당 과세연도의 개시일부터 소급하여 4년간 일반연구·인력개발비가 발생하였거나 또는 해당 과세연도의 개시일부터 소급하여 4년간 발생한 일반연구·인력개발비의 연평균 발생액이 직전 과세연도에 발생한 일반연구·인력개발비보다 초과하는 경우에 적용함
2. 증분 방식에서 "직전과세연도에 발생한 일반연구·인력개발비를"은 2013년 1월 1일부터 2013년 12월 31일까지 개시하는 과세연도까지는 "해당 과세연도의 개시일부터 소급하여 3년간 발생한 일반연구·인력개발비의 연평균 발생액을"로, 2014년 1월 1일부터 2014년 12월 31일까지 개시하는 과세연도까지는 "해당 과세연도의 개시일부터 소급하여 2년간 발생한 일반연구·인력개발비의 연평균 발생액을"로 봄

2) 개정내역

□ 우리나라 연구 및 인력개발비에 대한 세액공제제도의 변천 과정을 살펴보면, 2000년도 이전에는 대기업 경우에도 당기 지출분의 5% 또는 직전 4년간 평균 지출액을 초과하는 증가분의 50% 중 선택할 수 있었으나, 2000년 세법 개정에서 5%의 당기지출분 공제제도가 폐지되었고, 2002년 조세특례법 개정에서 증가지출분 기준에 의한 공제율을 40%로 축소함

○ 따라서 2002년 세법 개정으로 대기업의 경우 증가지출분의 50%에서 40%로 감소하였고, 중소기업의 경우 50%를 유지하였음

○ 연구 및 인력개발비에 대한 세액공제제도는 점차적으로 당기지출분 세액공제제도에서 증가분 세액공제제도로 이행하고 있으며, 특히 대기업의 경우에는 2000년도부터 증가분 세액공제만을 적용함

□ 그러나 최근 국제적으로 R&D 조세지원을 확대하는 방향으로 세제개편이 이루어지고 있고, 우리나라도 2008년부터는 대기업에 당기분 지출액을 기준으로 하는 세액공제방식이 다시 도입됨

○ 2008년 세법 개정으로 2009년부터는 성장잠재력 확충을 위해 중소기업의 당기분 방식 세액공제율을 15%에서 25%로 상향 조정하였으며, 대기업의 경우에도 당기분 방식의 선택조건을 R&D 지출금액 또는 R&D 지출금액이 매출액에서 차지하는 비율이 이 직전연도 이상인 경우까지도 허용함

○ 또한 본제도의 일몰기한이 폐지되어 제도가 영구화되었으며, 2010년부터는 대기업이 당기분 세액공제를 받기 위해 만족해야 하는 요건을 폐지하여 전반적으로 R&D 투자에 대한 세제지원을 지속적으로 확대하고 있음

○ 2010년 1월 1일 개정 시 연구 및 인력개발비의 범위에 '신성장동력산업 분야의 연구개발비', '원천기술을 얻기 위한 연구개발비'를 추가함

□ 서비스산업의 선진화 및 경쟁력 강화를 지원하고자 2011년 12월 31일 법 개정 시 과학기술분야 중심의 연구 및 인력개발세액공제 범위를 서비스 연구 및 인력개발까지

확대함

○ 일반연구 및 인력개발비의 단서 조항을 신설하여 당기분 세액공제를 적용하기 위한 요건을 다시 신설하여 모든 기업들은 해당 과세연도의 개시일부터 소급하여 4년간 일반연구 및 인력개발비가 발생하지 아니한 경우에는 당기분 세액공제를 적용함

□ 2013년 1월 1일 법 개정에서는 중견기업을 지원하기 위해 별도의 연구·인력개발비용 세액공제 구간(8%)을 신설하고 세액공제 계산방법을 명확하게 함

○ 그리고, 연구 및 인력개발비 증가분방식의 세액공제 방식을 합리적으로 조정하기 위하여 해당 과세연도의 개시일부터 소급하여 직전 4년간 일반연구 및 인력개발비의 연평균발생액에서 직전과세연도에 발생한 일반연구 및 인력개발비로 하고 직전연도 일반연구 및 인력개발비가 직전 4년간 일반연구 및 인력개발비의 연평균 발생액보다 적은 경우 증가분방식의 적용을 배제함

〈표 Ⅱ-4〉 연구 및 인력개발비에 대한 세액공제의 개정내역

날 짜	개 정 내 용	
1981년	'기술·인력개발비 세액공제제도' 신설	
1998년 12월 28일	조세특례제한법 제10조(기술 및 인력개발비에 대한 세액공제)	– 4년 평균 기술·인력개발비 지출액 50% 혹은 – (중소기업) 총액의 15% (대기업) 총액의 5% (단, 중소기업에 지출한 경우 10%)
2000년 12월 29일	'기술 및 인력개발비'를 '연구 및 인력개발비'로 개정 대기업의 당기지출분 세액공제제도 폐지	– 평균 지출액 초과분의 50% 혹은 – 총액의 15%(중소기업만 선택 가능)
2002년 12월 11일	'연구 및 인력개발비'를 '연구 및 인력개발비'로 개정 대기업의 증가지출분 세액공제율 50%에서 40%로 감소	– 평균 초과분의 40% (중소기업) 초과분의 50% 혹은 총액의 15%
2006년 12월 30일		(중소기업: 다음 중 선택) – 4년 연평균발생액 초과분의 50% – 해당연도 총액의 15%(중소기업 외: 다음 합한 금액) – 대학 또는 중소기업 등에 위탁한 비용의 4년 평균 초과분의 50% – 그 외의 비용의 4년 평균 초과분의 40%

〈표 Ⅱ-4〉의 계속

날 짜	개 정 내 용	
2007년 12월 31일	대기업에 대해 총액을 기준으로 하는 세액공제제도 다시 도입	(중소기업 외: 다음 합한 금액) - 대학 또는 중소기업 등에 위탁한 비용의 4년 평균 초과분의 50% - 그 외의 비용의 4년 평균 초과분의 40% 단, 수입금액 중 연구·인력개발비의 직전연도보다 높거나 같으면, 다음 금액을 세액공제로 선택할 수 있음 - 총액의 3% + 수입금액 중 연구·인력개발비의 비율 × 1/2(6% 한도)
2008년 12월 26일	일몰기한(2009년 12월 31일까지)이 폐지되어 제도가 영구화됨 중소기업 당기분 세액공제 15%에서 25%로 상향 조정	(중소기업: 다음 중 선택) - 4년 연평균 발생액 초과분의 50% - 해당연도 총액의 25%
2010년 1월 1일	현행의 '신성장동력산업 분야의 연구개발비', '원천기술을 얻기 위한 연구개발비' 추가 대기업이 당기분 세액공제를 받기 위해 만족해야 하는 요건을 폐지	(다음 중 선택) - 4년 연평균 발생액 초과분의 40% (중소기업: 50%) - 총액에 다음 비율 계산한 금액(중소기업: 25%) 총액의 3% + 수입금액 중 연구·인력개발비의 비율 × 1/2(6%한도)
2010년 12월 27일	중소기업 졸업에 따른 일반 R&D 세액공제율 단계적 축소	- 중소기업 졸업유예 이후 3년간 15%, 그 이후 2년간 10%
2011년 12월 31일	연구개발의 정의에 '서비스 연구개발' 추가 위탁·재위탁 연구개발비에 대한 R&D 세액공제 허용 세액공제액 계산 시 증가분 방식 적용대상 명확화 및 직전 4년간 연평균 연구개발비용 계산방법 합리화	- 서비스분야 연구개발비는 자체연구개발비로 한정 - 단, 과거 4년간 발생한 연구개발 비용이 없는 경우에는 당기분 방식만 적용 - 직전 4년간 연구개발비용합계액÷직전 4년 중 연구개발비용이 발생한 과세연도의 수 합계
2013년 1월 1일	현행	

자료: 손원익, 『R&D 조세지원의 현황 및 효과』, 2012

나. 연구 및 인력개발을 위한 설비투자에 대한 세액공제

□ 연구개발을 위한 시설 또는 신기술의 기업화를 위한 시설에 투자하는 경우 투자금액의 10%를 소득세 또는 법인세에서 세액공제받을 수 있음

○ 1974년 해당 투자에 대한 세액공제와 일시상각제도 중 선택하는 내용으로 도입된 바 있으나 1998년 세법 개정에서 일시상각제도를 폐지함

○ 연구시험용 시설, 직업능력개발훈련용 시설, 신기술기업화 사업용 자산에 투자하는 경우 투자금액의 일정률을 세액공제함

- 연구시험용 시설은 공구, 사무기기 및 통신기기, 시계 · 시험기기 및 계측기기, 광학기기 및 사진제작기기, 법인세법 시행규칙[별표 6] 적용자산(단, 무형고정자산 및 건축물 등 제외)을 말함
- 직업능력개발훈련 시설은 연구시험용 시설과 동일함(단, 운휴 중인 것은 제외)
- 신기술 기업화 사업용 자산은 특허, 실용실안, 신기술을 처음으로 기업화하기 위한 사업용 자산을 말함
- 단, 중고품에 의한 투자, 기존 설비에 대한 보수, 기존 설비에 대한 자본적 지출, 운용리스 조건으로 임차하여 설치한 시설투자의 경우에는 제외됨

○ 동 제도는 1998년 5%, 2001년에 10%로 상향되었으나 2003년에 7%, 2008년 9월 법 개정 시 다시 10%로 상향 조정되었으며, 2013년 1월 1일 법 개정 시 기업의 연구개발 역량과 성장잠재력 확충을 위해서 적용시한을 2015년까지 연장함

□ 연구 및 인력개발을 위한 설비투자에 대한 세액공제는 최저한세 및 중복지원의 배제규정이 적용됨

○ 투자세액공제[5](또는 일시상각) 규정이 동시에 적용되는 경우와 동일한 과세연도에 고용창출투자세액공제[6] 및 고용증대세액공제[7]가 동시에 적용되는 경우에는 각각 그 중 하나만을 선택하여 적용받을 수 있음[8]

---

5) 투자세액공제에는 조세특례제한법에서 규정하는 중소기업투자세액공제(법 제5조), 생산성향상시설투자 등에 대한 세액공제(법 제24조), 안전설비투자 등에 대한 투자세액공제(법 제25조), 에너지절약시설투자에 대한 세액공제(법 제25조의 2), 환경보전시설투자에 대한 세액공제(법 제25조의 3), 의약품 품질관리 개선시설투자에 대한 세액공제(법 제25조의 4), 근로자복지증진을 위한 시설투자에 대한 투자세액공제(법 제94조), 대학 연구 · 인력개발시설 기부에 대한 세액공제(법 제104조의 18 제2항)가 있음

6) 「조세특례제한법」 제26조

7) 「조세특례제한법」 제30조의 4

8) 「조세특례제한법」 제127조

다. 연구 · 인력개발준비금의 손금산입

□ 연구개발 및 인력개발에 필요한 비용에 충당하기 위하여 연구 · 인력개발비 인력개발준비금을 적립한 경우에는 해당 과세연도의 수입금액에 3%를 곱하여 산출한 금액의 범위에서 손금에 산입함

○ 이 규정은 2013년 12월 31일 이전에 끝나는 과세연도까지 적용됨

○ 수입금액은 「법인세법」 제43조의 기업회계기준에 따라 계산한 매출액을 말함

○ 이는 장차 발생할 비용을 미리 손금 또는 필요경비에 산입하고 일정기간 경과 후에 익금으로 환입함으로써 과세이연(세금납부시기 연장) 효과를 가지는 간접감면제도임

□ 연구 및 인력개발준비금의 손금산입 규정은 최저한세의 적용을 받음

라. 가속상각제도

□ 시험연구용 자산의 경우 〈표 Ⅱ－5〉와 같이 다른 일반 자산의 내용연수보다 단축된 내용연수를 선택할 수 있도록 함

○ 〈표 Ⅱ－5〉의 내용연수는 일반 자산의 업종별 기준내용연수인 5~20년보다 훨씬 작으므로 매년 허용되는 감가상각률이 일반 자산의 그것보다 커짐

○ 단, 「조세특례제한법」 제11조의 규정에 의하여 기술 및 인력개발을 위한 설비투자에 대한 세액공제를 이미 받은 자산의 경우에는 가속상각을 할 수 없음

〈표 Ⅱ-5〉 시험연구용 자산의 내용연수

자산범위	자산명	내용연수
1. 새로운 지식이나 기술의 발견을 위한 실험연구시설 2. 신제품이나 신기술을 개발할 목적으로 관련된 지식과 경험을 응용하는 연구시설 3. 신제품이나 신기술과 관련된 시제품, 원형, 모형 또는 시험설비 등의 설계, 제작 및 시설을 위한 설비 4. 새로운 기술에 수반되는 공구, 기구, 금형 등의 설계 및 시험적 제작을 위한 시설 5. 직업훈련용 시설	(1) 건물부속설비 (2) 구축물 (3) 기계장치	5년
	(4) 광학기기 (5) 시험기기 (6) 측정기기 (7) 공구 (8) 기타 시험연구용설비	3년

자료: 법인세법 시행규칙 제15조 ①항 〈별표 2〉

마. 기타 조세지원제도

□ 앞서 설명한 기업의 R&D 투자 촉진을 위한 주요 세제지원 외에도 이미 2009년 12월 31일로 일몰기간이 도래한 기술도입대가에 대한 세액감면(「조세특례제한법」 제 121조의 6)을 비롯하여 아래와 같은 조세지원 세제가 있음

〈표 Ⅱ-6〉 기타 R&D 조세지원

	조항	일몰기간	내용
학술연구용품 관세감면	관세법 제90조	–	– 산업기술 연구개발물품 관세감면 조항을 통해 국가기관, 지방자치단체 및 학교, 공공의료기관, 공공직업훈련원, 박물관 등의 기관에서 사용 할 학술연구용품·교육용품 및 실험실습용품 등에 대해 80% 관세를 감면함
외국인기술자에 대한 소득세의 감면	조특법 제18조	국내 최초 근로제공일(2014년 12월 31일 이전인 경우)부터 2년이 되는 날이 속하는 달까지[9]	– 외국인기술자 – ① 국내에서 내국인에게 근로를 제공하고 받는 근로소득 ② 외국인기술자가 외국인투자 촉진법에 따른 기술도입계약에 의하여 외국인투자기업에 고도기술을 제공한 경우 – 소득세의 50%를 세액감면함

9) 2011년 12월 31일 개정으로 일몰 연장

〈표 Ⅱ-6〉의 계속

	조항	일몰기간	내용
연구개발특구에 입주하는 첨단기술기업 등에 대한 법인세 등의 감면	조특법 제12조의 2	2015년 12월 31일	- 연구개발특구에 입주한 기업으로서 감면대상 사업장에서 생물산업 · 정보통신산업 등을 하는 경우 - 최초로 소득이 발생한 과세연도[10]의 개시일부터 3년 이내에 끝나는 과세연도의 경우에는 법인세 또는 소득세의 100%에 상당하는 세액을 감면하고, 그 다음 2년 이내에 끝나는 과세연도의 경우에는 50%에 상당하는 세액을 감면함
연구개발 관련 출연금 등의 과세특례	조특법 제10조의 2	2015년 12월 31일	- 해당 연구개발출연금등을 구분 경리하는 경우 - 연구개발 등을 목적으로 기술개발촉진법 등의 법률에 따라 출연금 등의 자산을 받은 경우 연구개발출연금등에 상당하는 금액을 해당 과세연도의 소득금액을 계산할 때 익금에 산입하지 않을 수 있음
기술취득금액에 대한 과세특례	조특법 제12조	2015년 12월 31일	- 중소기업이 특허권, 실용신안권 등을 설정등록, 보유 및 연구 · 개발한 내국인으로부터 특허권 등을 취득한 경우 - 취득금액의 7%에 상당하는 금액을 해당 과세연도의 소득세 또는 법인세에서 공제함
대학에 기부하는 R&D설비에 대한 세액공제	조특법 제104조의 18	2013년 12월 31일	① 내국인이 대학교에 연구 및 인력개발을 위한 시설을 2013년 12월 31일까지 기부하는 경우 ② 연구 및 인력개발을 위한 설비투자에 대한 세액공제를 준용함 ③ 해당 금액의 50%를 곱한 금액을 지급하거나 기부한 것으로 봄
대학에 지출하는 맞춤형 교육비용 R&D 세액공제	조특법 제104조의 18	2013년 12월 31일	① 대학교가 내국인과 계약으로 직업교육 훈련과정 또는 학과 등을 설치 · 운영하고, 해당 내국인이 그 운영비로 맞춤형 교육비용을 2013년 12월 31일까지 지급하는 경우 ② 연구 · 인력개발비에 대한 세액공제를 준용함 ③ 해당 금액의 50%를 곱한 금액을 지급하거나 기부한 것으로 봄
산학협력단 연구용역에 대한 부가가치세 면제시한 연장	부가세법 12조	- 일부 2013년 12월 31일	- 학술연구단체 또는 기술연구단체가 학술연구 또는 기술연구와 관련하여 공급하는 재화 및 용역의 공급에 대하여는 부가가치세를 면제함 - 산학협력단이 제공하는 연구용역의 경우에는 2013년 12월 31일까지 제공하는 것에 한정함
중소기업 연구원 연구활동비 소득세 비과세	소득세법 제12조	-	- 중소기업 또는 벤처기업의 기업부설연구소 및 연구개발전담부서 - 연구활동에 직접 종사하는 자가 받는 연구보조비 또는 연구활동비 중 월 20만원 이내
기술도입대가에 대한 세액감면	조특법 제121조의 6	09년 일몰종료	- 고도기술을 제공하는 외국인 - 국내산업의 국제경쟁력 강화를 위한 기술도입 계약으로 기술도입대가에 대하여 5년간 소득세 및 법인세를 면제함

10) 지정을 받은 날 또는 승인을 받은 날부터 5년이 되는 날이 속하는 과세연도까지 해당 감면대상사

2. 연구개발 조세지원 대상 비용

가. 연구·인력개발의 정의

□ 연구개발과 인력개발을 하나의 항목으로 취급하여, '연구 및 인력개발'에 대해 동일한 세제혜택을 제공하고 있음

□ 「조세특례제한법」 제9조 5항에 따르면 연구개발은 '과학적 또는 기술적 진전을 이루기 위한 활동과 새로운 서비스 및 서비스 전달체계를 개발하기 위한 활동'을 말하고, 인력개발은 내국인이 고용하고 있는 임원 또는 사용인을 교육·훈련시키는 활동을 말한다고 규정함

□ 신성장동력산업 및 원천기술 지원을 위하여 신성장동력산업 분야의 연구개발비(이하 이 조에서 '신성장동력 연구개발비'라 함)와 원천기술을 얻기 위한 연구개발비(이하 이 조에서 '원천기술연구개발비'라 함)가 연구 및 인력개발비에 포함됨

○ 신성장동력산업 분야는 LED(Light Emitting Diode, 발광 다이오드) 응용, 그린수송시스템, 로봇응용, 바이오제약의료기기, 신소재나노융합, 신재생에너지, 콘텐츠－SW(소프트웨어), 탄소저감에너지, 고부가식품산업, 고도물처리산업, IT융합 분야를 의미함[11)]

○ 원천기술이란 금속, 생산기반, 섬유, 에너지효율 향상, 온실가스, 자원, 전력, 원자력, 지식정보보안, 청정기반, 화학공정, RFID(Radio Frequency Identification)-USN(Ubiquitous Sensor Network), U-컴퓨팅 (Ubiquitous Computing, 유비쿼터스 컴퓨팅), 화합물의약품, 우주, 디스플레이, 반도체, 조선 관련 기술을 의미함[12)]

□ 서비스업에 대해 연구개발 지원을 활성화하기 위하여 다음과 같이 법률이 개정되었음

업에서 소득이 발생하지 아니한 경우에는 5년이 되는 날이 속하는 과세연도

11) 조세특례제한법 시행령 제9조 〈별표 7〉

12) 조세특례제한법 시행령 제9조 〈별표 8〉

○ 추진경과를 보면, 「기초연구진흥 및 기술개발지원에 관한 법률」(2011. 6. 10 시행) 및 동법 시행령(2011. 6. 24 시행)을 통해 지식기반서비스 분야를 연구개발 활동의 범위에 편입하여 서비스업도 연구개발 세제지원을 받을 수 있도록 해당 내용이 변경되었음[13)]

- 과거 「조세특례제한법」은 과학기술 분야만을 세제지원 대상으로 하고 있었지만, 개정안은 조세지원 대상에 과학기술 이외의 분야를 포함하는 방향으로 개정되어 새로운 서비스 및 서비스 전달체계를 개발하기 위한 활동이 포함됨
- 소매, 정보서비스, 시장조사 및 경영컨설팅, 건축공학 관련 서비스, 기타공학 관련 서비스, 기타사업서비스, 위생서비스(산업), 소프트웨어개발공급, 의료 및 보건(산업), 의료 및 보건(산업), 교육기관(산업), 문화서비스(기타)가 동법시행령에서 정하는 지식기반서비스 분야임[14)]

○ 단, 새로운 서비스 및 서비스 전달체계를 개발하기 위한 연구개발의 경우 자체연구개발에 대해서만 인정됨

□ 연구개발 활동에 포함되지 않는 활동은 다음과 같음[15)]

○ 일반적인 관리 및 지원활동

○ 시장조사와 판촉활동 및 일상적인 품질시험

○ 반복적인 정보수집 활동

○ 경영이나 사업의 효율성을 조사 · 분석하는 활동

○ 특허권의 신청 · 보호 등 법률 및 행정 업무

○ 광물 등 자원 매장량 확인, 위치확인 등을 조사 · 탐사하는 활동

○ 위탁받아 수행하는 연구활동

---

13) 기초연구진흥 및 기술개발지원에 관한 법률시행령 제2조【정의】
(중략) 5. '연구개발활동'이란 과학기술 분야 또는 별표 1의 지식기반서비스 분야의 지식을 축적하거나 새로운 응용방법을 찾아내기 위하여, 축적된 창의적 지식을 활용하는 체계적이고 창조적인 활동으로서 새로운 제품 및 공정(工程)을 개발하기 위한 시제품(試製品)의 설계 · 제작 및 시험, 새로운 서비스 및 서비스 전달체계의 개발 등 사업화 전까지의 모든 과정을 말한다.

14) 기초연구진흥 및 기술개발지원에 관한 법률 시행령 제2조 제5호 관련 [별표 1] 지식기반서비스 분야의 범위

15) 조세특례제한법 시행령 제8조

나. 연구·인력개발비에 대한 국내세법상 정의

1) 연구개발비에 대한 국내세법상 정의[16)]

□ 「조세특례법 시행령」 제8조에서는 연구개발 활동을 자체연구개발과 위탁 및 공동연구개발 등으로 분류하고 연구 활동별 연구·인력개발비 세액공제를 적용받는 비용을 규정함

○ 자체연구개발은 전담부서 직원의 인건비, 전담부서 연구용 견본품·부품·원재료·시약류 구입비, 전담부서에서 직접 사용하기 위한 연구·시험용 시설의 임차 또는 규정된 기관의 연구·시험용 시설의 이용에 필요한 비용을 포함함

○ 위탁 및 공동연구개발에는 특정기관에 연구개발용역 위탁에 따른 비용 및 기관과의 공동연구개발 비용과 대학 또는 전문대학에 소속된 개인에게 연구개발용역 위탁에 따른 비용이 포함됨

○ 이 밖에 직무발명 보상금으로 지출한 금액, 기술정보비, 도입기술의 소화개량비, 중소기업이 한국생산기업연구원과 전문생산기술연구소의 기술지도 또는 기술지도를 받고 지출한 비용, 고유디자인의 개발을 위한 비용, 중소기업에 대한 공업 및 상품디자인 개발지도를 위하여 지출한 비용 등도 포함됨

□ '전담부서'라 함은 「조세특례제한법 시행규칙」 제7조 1항에 의하여 다음의 어느 하나에 해당하는 연구소 및 전담부서를 말함

○ 「기초연구진흥 및 기술개발지원에 관한 법률 시행령」 제16조 제1항 및 제2항에 따라 교육과학기술부 장관의 인정을 받은 기업부설연구소와 교육과학기술부 장관에게 신고한 기업 내의 연구개발전담부서

– 교육과학기술부는 기업부설연구소 또는 연구전담부서의 인정에 관한 업무를 사단법인 한국산업기술진흥협회에 1991년 2월부터 이관함

– '기업부설연구소'는 2~10명 이상의 해당 연구소에서 근무하는 적격한 연구전담요원을 늘 확보하고 연구공간, 연구기자재, 부대시설 등 세부기준에 적합한 연구시

16) 인력개발비는 반영하지 않음

설을 갖춘 기업부설 연구기관을 의미함

- ‘연구개발전담부서’는 해당 부서에서 근무하는 적격한 연구전담요원을 1명 이상 늘 확보하고 연구공간, 연구기자재, 부대시설 등 세부기준에 적합한 연구시설을 갖춘 연구개발부서를 의미함

○「문화산업진흥기본법」제17조의 3에 따라 인정받은 기업부설창작연구소 또는 기업창작전담부서로서 문화체육관광부 장관의 추천을 받아 기획재정부 장관이 문화산업의 연구개발활동 여부를 고려하여 고시하는 연구소 또는 전담부서

- 여기서 ‘기업부설창작연구소’란 3~10명 이상의 적격한 창작전담요원을 확보하고 독립된 창작시설을 갖춘 기업부설연구소를 의미하고 ‘기업창작전문부서로서의 연구소 또는 전담부서’란 문화산업 분야의 창작 업무가 해당 부서의 주요 업무이면서 그 부서에서 근무하는 적격한 창작전담요원을 1명 이상 늘 확보한 연구소 또는 전담부서를 의미함

□ 정부로부터 출연금 등의 자산을 지급받아 연구개발비로 지출하는 금액은 연구·인력개발비에서 제외됨

○「조세특례제한법」제10조의 2【연구개발 관련 출연금 등의 과세특례】규정을 적용받는 아래의 출연금 등의 자산

- 연구개발 목적으로「기초연구진흥 및 기술개발지원에 관한 법률」,「산업기술혁신 촉진법」,「정보통신산업 진흥법」,「중소기업기술혁신 촉진법」,「부품·소재전문기업 등의 육성에 관한 특별조치법」,「대덕연구개발특구 등의 육성에 관한 특별법」에 의하여 받는 출연금 등의 자산

○ 연구개발 등을 목적으로 국가, 지방자치단체,「공공기관의 운영에 관한 법률」에 따른 공공기관 및「지방공기업법」에 따른 지방공기업으로부터 지급받는 출연금 등의 자산

가) 자체연구개발

(1) 전담부서 직원의 인건비

□ 전담부서 등에서 연구업무에 종사하는 연구요원 및 이들의 연구업무를 직접적으로 지원하는 임원[17] 또는 종업원에 대한 인건비로, 명칭에 불구하고 근로의 제공으로 인하여 지급하는 비용을 말함

○ 「조세특례제한법」 기본통칙 9-8…1【연구 및 인력개발비의 용어 정의 등】에 인건비의 정의[18]가 규정되어 있음

○ 단, 조세특례제한법 시행규칙 제7조에서 주주인 임원으로서 다음에 해당하는 자를 전담부서 등에서 근무하는 직원의 범위에서 제외하는 규정을 두고 있음

- 부여받은 주식매수선택권을 모두 행사하는 경우 당해 법인의 총 발행주식의 100분의 10을 초과하여 소유하게 되는 자
- 당해 법인의 주주로서 「법인세법 시행령」 제43조 제7항에 따른 지배주주 등 및 당해 법인의 총 발행주식의 100분의 10을 초과하여 소유하는 주주
- 위 경우에 해당하는 자(법인을 포함한다)와 「소득세법 시행령」 제98조 제1항 또는 「법인세법 시행령」 제87조 제1항에 따른 특수관계인
  - 이 경우, 당해 법인이 「독점규제 및 공정거래에 관한 법률」에 의한 기업집단에 속하는 법인인 경우 그 기업집단에 소속된 다른 계열회사 및 그 계열회사의 임원이 당해 법인의 임원인 경우를 제외함

□ 법 소정의 주식매수선택권 행사이익 등 주식기준보상으로 지급한 비용

○ 주식기준보상을 근로제공에 따른 성과급으로 기업이 부담하여야 할 인건비에 해당

---

17) 수원지법2011구합10134, 2012.02.03.

18) 기본통칙 9-8…1【연구 및 인력개발비의 용어 정의 등】
① 영 별표 6에서 규정하는 용어의 정의 및 그 적용범위는 다음 각 호와 같다.
1. "인건비"라 함은 명칭 여하에 불구하고 근로의 제공으로 인하여 지급하는 비용을 말하며, 「소득세법」 제22조의 퇴직소득에 해당하는 금액 및 퇴직급여충당금전입액을 포함하지 아니한다.
2. 자체연구개발을 위한 비용 중 ②의 "연구"라 함은 「기술개발촉진법」 제2조 제1호의 "기술개발"을 말한다.
3. 자체연구개발을 위한 비용에는 전담부서에서 사용하는 사무용품비 등 소모품비와 복리후생비를 포함하지 아니한다.

되었으나,[19] 2013년 2월 15일 조세특례제한법 시행령 개정 시 「법인세법 시행령」 제20조 제1항의 잉여금 처분에 의한 아래와 같은 성과급은 인건비에서 제외함

- 우리사주조합을 통하여 자기주식으로 지급하는 성과급
- 법소정 주식매수선택권 행사이익 또는 주식기준보상
- 근로자와의 사전약정에 의해 지급하는 성과배분상여금

□ 「국민건강보험법」, 「고용보험법」, 「국민연금법」에 의하여 사용자가 부담하는 부담금 등 「소득세법」 제12조 3호에서 규정하고 있는 비과세 근로소득은 인건비에 해당됨[20]

□ 동법 시행령 제8조에서 「소득세법」 제22조에 따른 퇴직소득에 해당하는 금액 및 동법 제29조 및 「법인세법」 제33조에 따른 퇴직급여충당금은 연구개발비에서 제외됨을 규정함

(2) 전담부서 연구용 견본품 · 부품 · 원재료 · 시약류 구입비

□ 전담부서 등에서 연구용으로 사용하는 견본품 · 부품 · 원재료와 시약류구입비로 시범제작에 소요되는 외주가공비를 포함함

(3) 전담부서 연구용 물품 등의 임차비용

□ 전담부서가 직접 사용하기 위한 연구 · 시험용 시설의 임차 또는 동법 시행령 별표 6의 제1호 나목 1)에 규정된 기관의 연구 · 시험용 시설의 이용에 필요한 비용으로 직접 구입에 소요된 비용은 이에 해당되지 않음

○ 동법 시행령 제10조 제1항에서는 연구 · 시험용 시설을 공구 또는 사무기기 및 통신기기, 시계 · 시험기기 및 계측기기, 광학기기 및 사진제작기기와 「법인세법 시행규칙」 별표 6의 업종별 자산의 기준내용연수 및 내용연수범위표의 적용을 받는 자산으로 규정함

---

19) 법인세과-954, 2010.10.19, 조심2011서3494, 2012.06.28

20) 법인세과-1956, 2008.08.11, 법인-797, 2011.10.26

- 운휴 중에 있는 경우는 제외함
- 별표 6의 제1호 나목 1)에 규정된 기관은 다음과 같음
  i)「고등교육법」에 따른 대학 또는 전문대학
  ii) 국공립연구기관
  iii) 정부출연 연구기관
  iv) 국내외의 비영리법인(비영리법인에 부설된 연구기관을 포함한다)
  v) 국내외 기업의 연구기관 또는 전담부서 등(신성장동력산업 연구개발업무 또는 원천기술 연구개발업무의 경우 기획재정부령으로 정하는 전담부서 등만 해당한다)
  vi)「산업기술연구조합 육성법」에 따른 산업기술연구조합
  vii)「국가과학기술 경쟁력강화를 위한 이공계지원특별법」에 따른 연구개발서비스업을 영위하는 기업
  viii)「산업교육진흥 및 산학연협력촉진에 관한 법률」에 따른 산학협력단
  ix) 한국표준산업분류표상 기술시험・검사 및 분석업을 영위하는 기업

나) 위탁 및 공동연구개발

□ 과학기술 분야의 연구개발용역을 위탁(재위탁을 포함한다)함에 따른 비용

○ 시행령 별표 6의 제1호 나목 1)에 열거된 기관에 과학기술 분야의 연구개발용역을 위탁(재위탁을 포함함)함에 따른 비용 및 이들 기관과의 공동연동개발을 수행함에 따른 비용
- 단, 전담부서 등에 위탁함에 따른 비용은 전담부서 등에서 직접 수행한 부분에 한함
- 그리고, 전사적 기업자원 관리설비 등 시스템 개발을 위한 위탁비용은 제외함

○「고등학교법」에 따른 대학 또는 전문대학에 소속된 개인(조교수 이상에 한정함)에게 과학기술분야의 연구개발용역을 위탁함에 따른 비용

다) 기타

□ 해당 기업이 종업원 또는 종업원 외의 자에게 직무발명 보상금으로 지출한 금액

□ 기술정보비(기술자문비를 포함함) 또는 도입기술의 소화개량비

○ 시행규칙 제7조 5항에서는 다음 중 어느 하나에 해당하는 자로부터 산업기술에 관한 자문을 받고 지급하는 기술자문료를 규정함

– 과학기술분야를 연구하는 국·공립연구기관, 정부출연 연구기관, 국내외 비영리법인(부설연구기관을 포함한다)이나 국내외 기업의 연구기관 또는 전담부서 등에서 연구업무에 직접 종사하는 연구원

–「고등교육법」에 따른 대학(교육대학 및 사범대학을 포함한다) 또는 전문대학에 근무하는 과학기술분야의 교수(조교수 이상인 자에 한한다)

– 외국에서 기술집약적 산업, 광업, 건설업, 엔지니어링사업, 물류사업, 시장조사 및 여론조사업, 사업 및 경영 상담업, 기술시험·검사 및 분석업, 기타 과학 및 기술서비스업, 전문 디자인업에 해당하는 산업분야에서 5년 이상 종사하였거나 학사 학위 이상의 학력을 가지고 해당 분야에 3년 이상 종사한 외국인 기술자

□ 고유디자인의 개발을 위한 비용

○ 자체고용 디자이너에 대한 인건비, 디자인 위탁개발용역비, 디자인설계기기의 임차료, 디자인설계비용, 연구용으로 사용하는 견본품·부품·원재료 구입비 등을 포함함[21)]

□ 중소기업이「과학기술분야 정부출연연구기관 등의 설립·운영 및 육성에 관한 법률」에 따라 설립된 한국생산기술연구원과「산업기술혁신 촉진법」에 따라 설립된 전문생산기술연구소의 기술지도 또는「중소기업진흥에 관한 법률」에 따른 기술지도를 받고

---

21) 기본통칙 10-9…110-9…1【연구·인력개발비의 범위 】
(중략)
④ 영 별표6 제1호 사목 “고유디자인의 개발을 위한 비용”에는 자체고용 디자이너에 대한 인건비, 디자인 위탁개발용역비, 디자인설계기기의 임차료, 디자인설계비용, 연구용으로 사용하는 견본품·부품·원재료 구입비 등을 포함한다.

지출한 비용

□ 중소기업에 대한 공업 및 상품디자인 개발지도를 위하여 지출한 비용

〈표 Ⅱ-7〉 연구·인력개발비 세액공제를 적용받는 비용

비용	내 용
1. 연구개발	가. 자체연구개발비 1) 전담부서에서 근무하는 직원의 인건비(단,「소득세법」 제22조에 따른 퇴직소득에 해당하는 금액 및 같은 법 제29조 및 「법인세법」 제33조에 따른 퇴직급여충당금, 법인세법 시행령」 제20조 제1항의 잉여금 처분에 의한 성과급은 인건비에서 제외함) 2) 전담부서 등에서 연구용으로 사용하는 견본품·부품·원재료와 시약류구입비(시범제작에 소요되는 외주가공비를 포함함) 3) 전담부서 등에서 직접 사용하기 위한 연구·시험용 시설(공구 또는 사무기기 및 통신기기, 시계·시험기기 및 계측기기, 광학기기 및 사진제작기기와 「법인세법 시행규칙」별표 6의 업종별 자산의 기준내용연수 및 내용연수범위표의 적용을 받는 자산을 말함. 이하 같음)의 임차 또는 나1)에 규정된 기관의 연구·시험용 시설의 이용에 필요한 비용
	나. 위탁 및 공동연구개발 1) 다음의 기관에 과학기술 분야의 연구개발용역을 위탁(재위탁을 포함한다)함에 따른 비용(전사적 기업자원 관리설비 등 시스템 개발을 위한 위탁비용은 제외한다. 이하 같다) 및 이들 기관과의 공동연구개발을 수행함에 따른 비용 가) 「고등교육법」에 따른 대학 또는 전문대학 나) 국공립연구기관 다) 정부출연 연구기관 라) 국내외의 비영리법인(비영리법인에 부설된 연구기관을 포함한다) 마) 국내외 기업의 연구기관 또는 전담부서등(전담부서등에서 직접 수행한 부분에 한정한다) 바) 「산업기술연구조합 육성법」에 따른 산업기술연구조합 사) 「국가과학기술 경쟁력강화를 위한 이공계지원특별법」에 따른 연구개발서비스업을 영위하는 기업 아) 「산업교육진흥 및 산학연협력촉진에 관한 법률」에 따른 산학협력단 자) 한국표준산업분류표상 기술시험·검사 및 분석업을 영위하는 기업 2) 「고등교육법」에 따른 대학 또는 전문대학에 소속된 개인(조교수 이상에 한정한다)에게 과학기술분야의 연구개발용역을 위탁함에 따른 비용
	라. 직무발명보상금 해당 기업이 그 종업원 또는 종업원 외의 자에게 직무발명 보상금으로 지출한 금액

〈표 Ⅱ-7〉의 계속

비용	내 용
	마. 기술정보비 1) 기술정보비(기술자문비를 포함) 또는 도입기술의 소화개량비로서 다음 어느 하나에 해당하는 자로부터 산업기술에 관한 자문을 받고 지급하는 비용 가. 과학기술분야를 연구하는 국·공립연구기관, 정부출연 연구기관, 국내외 비영리법인(부설연구기관을 포함한다)이나 국내외 기업의 연구기관 또는 전담부서등에서 연구업무에 직접 종사하는 연구원 나. 「고등교육법」에 따른 대학(교육대학 및 사범대학을 포함한다) 또는 전문대학에 근무하는 과학기술분야의 교수(조교수 이상인 자에 한한다) 다. 외국에서 기술집약적 산업, 광업, 건설업, 엔지니어링사업, 물류사업, 시장조사 및 여론조사업, 사업 및 경영 상담업, 기술시험·검사 및 분석업, 기타 과학 및 기술 서비스업, 전문 디자인업에 해당하는 산업분야에서 5년 이상 종사하였거나 학사학위 이상의 학력을 가지고 해당 분야에 3년 이상 종사한 외국인기술자
	바. 중소기업의 기술지도비 중소기업이 「과학기술분야 정부출연연구기관 등의 설립·운영 및 육성에 관한 법률」에 따라 설립된 한국생산기술연구원과 「산업기술혁신 촉진법」에 따라 설립된 전문생산기술연구소의 기술지도 또는 「중소기업진흥에 관한 법률」에 따른 기술지도를 받고 지출한 비용
	사. 고유디자인 고유디자인의 개발을 위한 비용
	아. 공업 및 상품디자인 중소기업에 대한 공업 및 상품디자인 개발지도를 위하여 지출한 비용
2. 인력개발	가. 위탁훈련비 1) 국내외의 전문연구기관 또는 대학에의 위탁교육훈련비 2) 「근로자직업능력 개발법」에 따른 직업훈련기관에 위탁훈련비 3) 「근로자직업능력 개발법」에 따라 고용노동부장관의 승인을 받아 위탁훈련 하는 경우의 위탁훈련비 4) 「중소기업진흥 및 제품구매촉진에 관한 법률」에 따른 기술연수를 받기 위하여 중소기업이 지출한 비용 5) 그 밖에 자체기술능력향상을 목적으로 한 국내외 위탁훈련비로서 전담부서 등에 근무하거나 생산업무에 직접 종사하는 직원의 과학기술분야훈련을 목적으로 지출하는 국내외기업(국내기업의 경우에는 전담부서 등을 보유한 기업에 한한다)에의 위탁훈련비, 「산업발전법」에 따라 설립된 한국생산성본부에의 위탁훈련비

〈표 Ⅱ-7〉의 계속

비용	내 용
	나.「근로자직업능력 개발법」 또는 「고용보험법」에 따른 사내직업능력개발훈련 실시 및 직업능력개발훈련 관련사업 실시에 소요되는 아래와 같은 비용 1) 사업주가 단독 또는 다른 사업주와 공동으로 「근로자직업능력 개발법」 제2조 제1호에 따라 직업능력개발훈련(이하 "직업능력개발훈련"이라 한다)을 실시하는 경우의 실습재료비(해당 기업이 생산 또는 제조하는 물품의 제조원가 중 직접 재료비를 구성하지 아니하는 것에 한함) 2) 「근로자직업능력 개발법」 제20조 제1항 제2호에 따른 기술자격검정의 지원을 위한 필요 경비 3) 「근로자직업능력 개발법」 제33조에 따른 직업능력개발훈련교사의 급여 4) 사업주가 단독 또는 다른 사업주와 공동으로 실시하는 직업능력개발훈련으로서 「근로자직업능력 개발법」 제24조에 따라 고용노동부장관의 인정을 받은 훈련과정의 직업능력개발훈련을 받는 훈련생에게 지급하는 훈련수당 · 식비 · 훈련교재비 및 직업훈련용품비
	라. 중소기업에 대한 인력개발 및 기술지도를 위하여 지출하는 아래와 같은 비용 1) 지도요원의 인건비 및 지도관련경비 2) 직업능력개발훈련의 훈련교재비 및 실습재료비 3) 직업능력개발훈련시설의 임차비용 4) 전담부서등의 직원 또는 생산직에 종사하는 직원의 국내외 전문연구기관 · 기업(국내기업의 경우에는 전담부서등을 보유한 기업에 한함) 또는 대학(이공계에 한함)에의 과학기술분야에 관한 위탁교육비 및 기술자문료 5) 내국인이 사용하지 아니하는 자기의 특허권 및 실용신안권을 중소기업(「법인세법」 제52조 및 「소득세법」 제41조에 따른 특수관계인이 아닌 경우에 한함)에게 무상으로 이전하는 경우 그 특허권 및 실용신안권의 장부상 가액
	마. 생산성향상을 위한 인력개발비로서 아래와 같은 비용으로 교육훈련시간이 24시간 이상인 교육과정의 것에 한함 1) 품질관리 · 생산관리 · 설비관리 · 물류관리(이하 이 항에서 "품질관리등"이라 함)에 관한 회사내 자체교육비로서 제13항 각 호의 비용에 준하는 것 2) 다음 각 목의 기관에 품질관리 등에 관한 훈련을 위탁하는 경우의 그 위탁훈련비(단, 「근로자직업능력 개발법」에 따른 위탁훈련비와 「산업발전법」에 따라 설립된 한국생산성본부에의 위탁훈련비를 제외함) 가) 국가전문행정연수원(국제특허연수부에서 훈련받는 경우에 한한다) 나) 「산업표준화법」에 따라 설립된 한국표준협회 다) 「산업디자인진흥법」에 따라 설립된 한국디자인진흥원 라) 품질관리 등에 관한 교육훈련을 목적으로 「민법」 제32조에 따라 설립된 사단법인 한국능률협회 마) 「상공회의소법」에 따라 설립된 부산상공회의소의 연수원 바) 「문화산업진흥 기본법」 제31조에 따라 설립된 한국콘텐츠진흥원에 교육을 위탁하는 경우 그 위탁교육비용 사) 「항공법」에 따른 조종사의 운항자격 정기심사를 받기 위한 위탁교육훈련비용 아) 해외 호텔 및 해외 음식점에서 조리법을 배우기 위한 위탁교육훈련비용

〈표 Ⅱ-7〉의 계속

비용	내 용
	바. 사내기술대학(대학원을 포함함) 및 사내대학[1]의 운영에 필요한 아래와 같은 비용 1) 교육훈련용교재비 · 실험실습비 및 교육용품비 2) 강사에게 지급하는 강사료 3) 사내기술대학 등에서 직접 사용하기 위한 실험실습용 물품 · 자재 · 장비 또는 시설의 임차비 4) 사내기술대학 등의 교육훈련생에게 교육훈련기간 중 지급한 교육훈련수당 및 식비

주: 1. 사내기술대학(대학원을 포함한다)의 경우에는 과학기술분야의 교육훈련을 위한 전용교육시설 및 교과과정을 갖춘 사내교육훈련기관으로서 교육과학기술부장관이 기획재정부장관과 협의하여 정하는 기준에 해당하는 사내교육훈련기관을 말하며, 사내대학의 경우에는 「평생교육법」에 따라 설치된 사내대학을 말함

자료: 「조세특례제한법 시행령」 제8조 제1항 〈별표 6〉

3. R&D 조세지원의 관리

가. R&D의 적격성 판단

□ 기업이 연구개발에 대한 세제지원을 받기 위해서는 사단법인 한국산업기술진흥협회로부터 인정받은 기업부설연구소 또는 연구개발전담부서에서 연구개발이 수행되어야 하고, 이곳에서 수행된 연구개발 관련 비용이 조세지원의 대상이 되는 형태로 제도가 운영되고 있음

○ 조세지원을 신청한 연구개발로부터 실질적인 '과학적 또는 기술적 진보(technological advancement)'가 있었는지의 여부는 적격연구개발 여부를 판단하는 요소에 포함되지 않음

□ 일반적으로 납세자의 사업과 관련하여 세법에 따라 신고 · 납부의무가 있는 세목을 통합하여 세무조사를 실시하므로 R&D 조세지원에 대한 별도의 세무조사는 실시하지 않음

○ 그러나, 2011년 기준으로 세무조사 실시비율은 1.01%에 불과하여 R&D 조세지원을 받은 법인 15,000여 개의 부당감면을 방지하기는 쉽지 않음[22)]

○ 국세청은 서면조사를 통하여 조세지원에 대한 사후관리를 할 수 있음

– 납세자로부터 소명자료를 제출받아 감면요건의 적정성을 검토하는 방식임

나. 조세감면 규모의 관리

□ 중소기업을 제외한 모든 기업의 연구·인력개발세액공제에 대해서는 최저한세가 적용됨

○ 「조세특례제한법」 제132조의 최저한세가 배제되었던 대기업의 석·박사 연구·인력 인건비에 대해서도 2011년 12월 31일 법 개정으로 2012년 1월 1일 이후 최초로 개시하는 과세연도부터 최저한세가 적용됨

○ 세액공제액의 합계액이 해당 과세연도에 납부할 세액이 없거나 최저한세액에 미달하여 공제받지 못한 부분에 상당하는 금액은 해당 과세연도의 다음 과세연도의 개시일로부터 5년 이내에 끝나는 각 과세연도에 이월함

22) 감사원, 『감사결과보고서(기업 R&D투자 조세감면실태)』, 2013.1

Ⅲ. 주요국의 R&D 조세지원제도

1. 미국

가. R&D 조세지원제도

□ 대표적인 R&D 조세지원으로 연구개발비 비용공제(Code Sec. 174)와 연구세액공제(Code Sec. 41)가 있음

○ 연구개발비 비용공제는 발생한 연구개발비를 당기에 즉시 비용공제하거나 특정한 경우 이연하여 상각할 수 있음

○ 연구세액공제는 적격 연구개발이라는 개념을 도입하여 세액공제대상 연구개발비를 정의하고 복잡한 방식의 세액공제계산 제도를 운용하고 있음

□ R&D 조세지원 중 R&D 세액공제에 대한 조세지출은 2008년 74억 4,000만달러에서 2012년 30억 8,000만달러로 58.6% 감소함

○ 금융위기 이후 민간 R&D 투자액 감소 및 정부 R&D 투자액 감소를 조세지출 감소의 원인으로 고려할 수 있음

〈표 Ⅲ-1〉 R&D 세액공제 조세지출 내역

(단위: 백만달러, %)

항 목	2008	2009	2010	2011	2012
R&D 세액공제	7,440	8,010	5,890	3,850	3,080
총 조세지출	971,900	960,090	1,107,800	1,072,435	1,092,478
비중	0.77	0.83	0.53	0.36	0.28

자료: Analytical Perspective Budget of U.S. Government, Office of Management and Budget (2010~2012), http://subsidyscope.org/tax_expenditures/db/?estimate=3&year=2008

1) 연구개발비 비용공제[23]

□ 연구개발비용은 납세자의 사업에서 발생하는 실험이나 연구와 관련된 비용을 의미함[24]

□ 비용공제 대상 연구개발비는 제품의 개발 또는 개선과 관련한 불확실성(uncertainty) 제거를 위한 정보발견(discovering information)을 위하여 사용되어야 함

○ Code Sec. 174에서는 제품(production)을 아래와 같이 넓게 정의함

– 견본품(pilot model), 공정과정, 공식, 기법, 발명품, 특허 또는 이와 유사한 자산 및 납세자가 사업을 위하여(in its trade or business) 사용하거나 혹은 판매, 임대, 라이선스 목적으로 보유하고 있는 제품을 의미함

○ 특허를 신청(출원)하고 완성(등록)하는 과정에서 지출되는 변호사 비용을 포함한 법률비용을 포함함

– 일정요건을 충족하는 경우에는 세액공제 혜택을 받을 수 있음

– 단, 타인으로부터 취득한 특허비용은 포함되지 않음

□ R&D를 위한 기계장치, 소프트웨어 등 자본적 지출은 당기 비용공제가 가능함[25]

○ 자본적 지출의 경우에는 일반적으로 특정 내용연수 동안 감가(감모)상각을 통하여 비용으로 공제되며, 내용연수가 정해지지 않은 무형자산에 대한 자본적 지출인 경우에는 자산의 폐기 또는 매각의 경우에만 비용공제가 됨

○ 연구개발비가 처음 발생하거나 지출한 연도에 경상비용으로 처리할 것인지 여부를 선택해야 하며, 만일 처음 연도에 선택하지 않은 경우 IRS의 승인이 필요함[26]

○ 만일, 연구개발비를 자본적 지출로 처리하는 경우 60개월 이내의 기간 동안 정액으로 상각할 수 있음[27]

---

23) Michael D. Rashkin, Chapter 3, Practical Guide to Research and Development Tax incentives Federal, State, and Foreign, CCH a Wolters Kluwer business

24) Title 26, Sec. 1.174-2 Definition of research and experimental expenditure

25) Section 174(a)

26) Code Sec. 174(a)(2)(B)

– 또는, Section 59(e)규정에 의해 R&D를 위한 지출을 자본적 지출로 처리하는 경우에는 10년에 걸쳐 상각할 수 있음

□ 연구개발비 비용공제 대상에 해당되지 않는 경우는 다음과 같음[28)]

○ 품질관리를 위한 원재료 또는 제품의 일상적인 시험 또는 정밀검사
○ 효율성 조사 및 분석
○ 경영지원관리
○ 고객설문 조사
○ 광고 및 판매촉진
○ 타인이 소유한 특허, 모델, 제품 또는 절차의 취득
○ 인문, 역사 또는 유사한 분야에 관련한 연구
○ 광석, 석유, 가스, 기타 광물 자원 매장량의 유무, 품질, 정도, 위치를 조사·확인하기 위하여 발생된 비용

□ R&D 비용공제와 관련하여 납세자는 법정 신고양식을 세무신고시 제출하여야 함

○ 제출하여야 하는 법정 신고양식으로는 Form 1120과 Form 1065, 그리고 Schedule M-3가 있음

2) R&D 세액공제(Credit for Increasing Research Activities)

가) 개요

□ Code Sec. 41에서 규정하는 연구개발세액공제(research credit)의 금액은 ① 일정한 기준금액(base amount)을 초과하는 당해 연도 적격 연구개발비(Qualified research expenses, QREs)의 20%, ② 기초연구(basic research)를 수행을 위하여 지출한 금액의 20%,[29)] ③ 에너지연구컨소시엄에 지출한 금액의 20%[30)]의 합계로 계산됨

---

27) Code Sec. 174(b)

28) Title 26, Sec. 1.174-2,(a)(3)

29) IRC §41(e). 기초연구를 수행하기 위하여 비영리기관과 위탁계약을 체결하는 기업에 대하여 기초

□ 세액공제금액의 산출방식은 일반 세액공제방식(Regular Credit), 대체증분연구세액공제법(Alternative Incremental Research Credit, AIRC), 대체간이세액공제법(Alternative Simplified Credit, ASC)임

○ 납세자가 별도로 선택하지 않는 경우에는 일반 세액공제방식에 의해 세액공제액을 산출하게 되며, AIRC 또는 ASC를 적용하고자 하는 경우 세무신고 시 Form6765 'Credit for Increasing Research Activities'을 제출함

□ 연구세액공제는 일반법인에게 적용되는 세액공제(general business credit)의 한 항목으로서 당해 연도에 공제하지 못한 세액공제액은 다른 세액공제와 합산되어 직전 1년으로 소급하거나 또는 20년간 차기연도로 이월할 수 있음

나) 세액공제 산출방법

□ 일반 세액공제방식에 의한 세액공제액 산출방법[31]은 다음과 같음

○ 당기의 연구개발비 세액공제금액은 기준금액(base amount) 초과분과 당기 적격연구개발비의 50% 중 적은 금액의 20%임

– 세액공제액 = Min[당기적격연구개발비 – 기준금액, 당기 적격연구개발비의 50%] × 20%

○ 기준금액(base amount)은 기업이 연구개발 투자에 대한 의사결정 시 조세지원의 유인 없이도 자발적으로 납세자가 투자할 수 있는 정도를 의미함

– 세액공제제도 도입 직전 3개년 동안 발생한 연구개발비의 이동평균으로 기준금액을 계산함

– 1989년 개정 시 기준기간(base period)을 1984년부터 1988년으로 확정함

– 1984년 1월 1일 이전에 설립되고 기준기간 중 적어도 3개년 동안 연구활동을 수행한 기업은 직전 4개년 평균 매출액에 고정기준비율을 곱하여 기준금액을 계산

연구세액공제(Basic Research Credit)를 적용함

30) IRC §41(a)(3). 에너지연구를 위하여 적격 비영리기관, 적격중소기업 등과 같은 적격단체에 지출하는 비용에 대하여 에너지연구개발세액공제(Energy Research Credit)를 적용함

31) IRS §41

하며, 고정기준비율은 16%를 초과하지 못함

· 기준금액 = 직전 4개년 평균 매출액 × 고정기준비율

· 고정기준비율 = $\frac{\text{1984년부터 1988년까지의 적격연구비}}{\text{1984년부터 1988년까지의 매출액}}$

– 기준금액의 최소금액은 당해 연도 발생한 적격연구비의 50%임

– 1983년 이후 설립되거나 기준기간 중 연구활동과 매출액이 발생한 기간이 3개년 미만인 기업을 위하여 적격연구비와 매출액이 발생한 첫 5개년 동안에는 3%의 자의적인 기준비율을 허용하고 이후 기준비율은 조정됨

□ AIRC에 의한 세액공제액 산출방법은 다음과 같음

○ IRC §41(c)(4)에 의해 매출액 대비 연구개발비의 비중이 증가하지 않은 기업은 1996년도부터 2008년까지 다음과 같은 대체적인 세액공제 산출방식을 선택할 수 있음

– 직전 4년 평균 매출액을 기준금액으로 하고 다음 3단계에 거쳐 산출된 금액의 합이 세액공제 금액임

· 기준금액의 1% 초과 1.5% 이하인 적격연구개발비의 3%에 해당하는 금액

· 기준금액의 1.5% 초과 2% 이하인 적격연구개발비의 4%에 해당하는 금액

· 기준금액의 2%를 초과하는 적격연구개발비의 5%에 해당하는 금액

세액공제액 = ① + ② + ③

① 3% × [(기준금액×1.5%) − (기준금액 × 1%)]

② 4% × [(기준금액×2%) − (기준금액 × 1.5%)]

③ 5% × [당해 연도 적격연구개발비 − (기준금액 × 2%)]

○ The Emergency Economic Stabilization Act에 의해 2009년에 AIRC 폐지됨

□ ASC에 의한 세액공제 산출방법은 다음과 같음

○ 전통적인 세액공제방법은 매출액을 고려하였으나 이 방법은 매출액의 규모에 상관없이 연구개발비만 고려하여 세액공제액을 산출함

– 과거 3년 동안의 적격연구개발비 평균을 초과하는 적격연구비의 14% 또는 과거

3년 기간 중 적격연구개발비가 발생하지 않은 연도가 있는 경우 초과하는 적격연구비의 6%를 세액공제 산출액으로 함

나. 적격 R&D 활동(Qualified research)

□ 연구세액공제 목적상, 연구활동은 Code Sec. 41(d)(1)에서 규정하는 네 가지 테스트(four tests for research activity)상 요건을 충족하여야 함

○ 연구활동과 이를 위하여 지출한 비용은 Code Sec. 174의 정의에 충족되어야 함

○ 연구활동은 자연과학기술과 관련된 정보를 발견하기 위하여 수행되어야 함

○ 발견된 정보(discovered information)는 납세자의 새로운 또는 개선된 비즈니스 구성요소(business component)의 개발을 위하여 사용되어야 함

○ "실질적으로 모든(substantially all)" 연구활동은 실험적 절차의 요소들(elements of a process of experimentation)로 구성되어야 함

□ 연구활동의 적격 여부 판단을 위한 네 가지 테스트는 전반적인 비즈니스 구성요소 단계에서 고려되어야 함

○ 그러나, 전반적인 비즈니스 구성요소 단계에서 법정 요건을 충족하지 못하는 경우에는 축소규정(The Shrinking back Rule)[32]에 의하여 다음 중요하위 비즈니스 구성요소 단계에서 다시 적격여부를 검토하여야 함

□ 섹션 174 테스트 (The Section 174 Test)를 통하여 적격 연구개발비 해당 여부를 결정하게 됨

○ 납세자의 사업목적(in its trade or business)과 관련하여 지출되어야 하고, (과학)실험적 또는 연구실험적 의미(experimental or laboratory sense)를 가지는 연구개발비를 말함

– 제품의 개발 · 개선과 관련된 불확실성(uncertainty)을 제거할 수 있는 정보발견(discovering information)을 위한 활동인 경우 지출은 (과학)실험적 또는 연구실

32) Reg. §1.41-4(b)(2)

험적 의미를 가지는 연구개발비에 해당함

- 이용 가능한 정보에 의해 제품의 개발 · 개선 방법이나 능력 또는 제품의 적절한 설계가 확립하지 않으면 불확실성이 존재함
- 연구개발비에 해당되는지 여부는 지출과 관련된 활동의 성격에 따라 결정되며 개발 중인 개선(improvement being developed) 또는 제품이나 개선이 나타내는 과학기술적인 진보의 정도에 의해 결정되는 것이 아님

□ 과학기술 정보 테스트(The discovering Technological information Test)를 통하여 연구활동이 자연과학기술과 관련된 정보를 발견하기 위하여 수행되었음을 입증함

○ 정보발견에 사용된 실험절차는 근본적으로 자연과학, 생명과학, 엔지니어링 또는 컴퓨터 공학을 기반으로 하여야 함

○ 비즈니스 구성요소의 개발 · 개선과 관련하여 불확실성을 제거하기 위하여 수행하는 연구활동인 경우에는 정보발견 목적으로 수행한 것으로 봄[33]

○ 납세자의 새로운 또는 개선된 비즈니스 구성요소의 개발을 위하여 사용되어야 함

○ 관계법령에 의한 특허권 획득은 비즈니스 구성요소의 개발 · 개선과 관련된 불확실성(uncertainty)을 제거할 수 있는 정보를 발견했다는 결정적인 증거가 될 수 있음

- 특허권 안전조항(patent safe-harbor)임
- 그러나, 특허권 획득 그 자체가 적격연구를 의미하지 않음

□ 비즈니스 구성요소 테스트(The Business Component Test)를 통하여 연구활동의 적격 여부를 결정하게 됨

○ 비즈니스 구성요소는 판매, 임대, 라이선스를 위하여 보유하거나 납세자의 사업을 위하여 사용하는 생산(product), 공정(process), 컴퓨터 소프트웨어, 전문기술(technique), 공식(formula), 발명(invention)을 의미함[34]

○ 단, 양식(style), 기호(taste), 미용(cosmetic), 정기적인 설계(seasonal design) 요소는 포함되지 않음[35]

---

33) Reg. section 1.41-(a)(3)(i), (ii)

34) Code Sec. 41(d)(2)(B)

□ 과학실험적 절차 테스트(The Process of Experimentation Test)를 통하여 적격 연구활동 여부를 결정하게 됨

○ 과학실험적 절차는 연구활동 초기에 결과 또는 결과의 설계를 성취하기 위한 능력이나 방법에 불확실성이 존재하는 하는 경우 그 결과를 획득하기 위하여 하나 이상의 대안을 평가하기 위하여 설계된 절차를 의미함

○ Code Sec. 41에서 정의하는 불확실성(Uncertainty)은 적격목적과 관련되고 근본적으로 자연과학, 생명과학, 엔지니어링 또는 컴퓨터 공학을 기반으로 하는 과학 실험적 절차의 세 가지 주요 구성요소를 통하여 해결되어야 함

○ 과학실험적 절차의 세 가지 주요 구성요소는 불확실성 인식(identify the uncertainty), 불확실성을 제거하기 위한 대안 식별(identify one or more alternatives), 대안평가 절차의 확인과 수행(identify and conduct a process of evaluating the alternatives)임

○ "실질적으로 모든" 규정(substantially all rule)이 적용됨

– "실질적으로 모든" 규정이란 비용 또는 일관되고 합리적인 기준에 의하여 측정된 각각 비즈니스 구성요소를 위한 납세자의 연구활동의 80% 이상 적격목적을 위한 과학실험적 절차를 구성하여야 함을 의미함[36]

□ Code Sec. 41(d)(4)은 적격연구활동에서 제외되는 연구를 규정함

○ 상업적 생산 이후의 연구

– 제품생산 개시 이후 수행된 연구는 적격연구에 해당하지 않음

– 완성된 비즈니스 구성요소를 위한 제작준비

– 제품생산을 위한 공구준비(Tooling－up for production)

– 시제품 생산

– 생산기계나 절차상 오류 감지와 관련된 고장수리(Troubleshooting)

– 생산절차 관련 데이터 축적

– 비즈니스 구성요소의 오류 제거

---

35) Code Sec. 41(d)(3)(B)

36) Reg. section 1.41-4(a)(6)

○ 기존 비즈니스 요소의 수정(adaptation)
  – 특정 고객의 요구 또는 필요로 인하여 기존 비즈니스 요소의 수정과 관련된 연구
  – 계약공급자가 수행하는 납세자의 구체적인 요구나 필요에 의해 현재 비즈니스 구성요소를 수정하기 위한 연구
○ 기존 비즈니스 구성요소 재생산(duplication)과 관련된 연구
○ 시장조사 연구 등
  – 효율성 조사 및 분석
  – 재무데이타의 준비, 분석, 종업원 훈련 프로그램, 경영조직계획의 개발, 제품절차에서의 경영관리기능 변경 등을 포함한 경영관리기능 또는 기법
  – 시장조사, 테스트, 또는 광고 및 판매촉진을 포함한 개발
  – 일상데이타 수집
  – 품질관리를 위한 일상적인 시험 또는 정밀검사
○ 내부용 컴퓨터 소프트웨어(Internal-Use Software)
  – 급여, 회계시스템과 같은 경영지원 관리를 위한 내부용 소프트웨어 개발
  – 단, 적격연구활동·세액공제 요건을 충족하는 생산절차(production process)을 위한 소프트웨어는 제외함
○ 미국, 푸에르토리코 및 미국 자치령 외에서 수행된 연구
○ 사회과학, 예술 등을 위한 연구
○ 지원받은 연구(Funded Research)
  – 타인 또는 정부단체 등에 의하여 보조금(grant), 위탁계약(contract) 등의 형태로 자금이 지원되는 경우로서 납세자에게 연구활동에 대한 재무적 부담(financial burden)이 없다고 보는 경우에는 적격연구활동에서 제외함[37]

37) Michael D. Rashkin, "Practical Guide to Research and Development Tax incentives Federal, State, and Foreign," CCH a Wolters Kluwer Business, p. 182

다. 적격 R&D 비용(Qualified research expenses)

□ Co2de Sec. 41(b)(1)에 세액공제 대상이 되는 연구개발비를 기술하고 있으며, 연구개발비용이란 납세자에게 과세연도에 발생하는 모든 금액의 합계를 말하며, ① 자체연구비용(in-house research expenses)과 ② 계약연구비용(contract research expenses)으로 구성됨

〈표 Ⅲ-2〉 R&D 세액공제 신청대상 연구개발비 구성내역(2009년)

(단위: 백만달러, %)

구분	산출세액계산방법별 연구개발비			합계	구성비율[1]
	Regular Credit	AIRC	ASC		
인건비(wages)	33,624	181	64,031	97,836	69
소모품(Supplies)	6,608	12	16,266	22,886	16
컴퓨터 임대 등	40	—[3]	64	104	—[3]
계약연구비용(일부)	8,186	11	13,620	21,817	15
합계[2]	48,463	230	94,624	143,317	100

주: 1) 각 구분별 적격연구개발비합계에서 각 구분이 차지하는 비율
2) 각 구분별 합계와 합계는 차이가 있음
3) 0.07% 이하 또는 2,100만달러 이하

자료: http://www.irs.gov/uac/SOI-Tax-Stats-Corporation-Research-Credit "Table 1. Corporate Claiming a Credit for Increasing Research Activities on Form 6765[2] Selected Items, by Sectors, Tax year 2009"

1) 자체연구비용(in-house research expenses)

□ 자체연구비용[38]으로 ① 적격서비스(Qualified services)를 수행하는 종업원에게 지출되는 인건비(Wages), ② 적격연구(Qualified research) 수행을 위한 소모품(Supplies)로 인해 지출하는 비용, ③ 적격연구를 수행하는 과정에서 주정부(Secretary)의 규정(regulations)에 의해 컴퓨터를 사용할 수 있는 권리를 위하여 지출되는 비용임

38) section 41(b)(2)

가) 인건비(Wages)[39]

□ 적격서비스(Qualified services)를 수행하는 종업원에게 지출되는 임금 · 급여를 의미함

○ 여기서 임금 · 급여란, 종업원이 수행하는 서비스에 대한 대가로 Code Sec. 3401(a)[40]에서 규정하는 현금 및 현물급여를 포함한 모든 보수를 의미함[41]

– 인센티브 성격의 보수나 보너스 등 원천징수대상이 되는 모든 과세대상 보수(compensation)를 포함함

□ 사회보장세 고용주 부담분은 Code Sec. 3401(a)에서 규정하는 근로소득세(employment tax)의 원천징수대상이 되는 보수에 포함되지 않음

○ Code Sec. 401(k)의 적용을 받는 적격신탁(tax qualified trust)에 종업원을 위하여 납세자가 적립하는 금액은 Code Sec. 3401(a)에서 규정하는 근로소득세(employment tax)의 원천징수대상이 되는 보수에 포함되지 않으므로 자체연구비용에 포함되지 않음[42]

□ 고용계약의 취소나 무효로 인하여 지급하는 퇴직소득(Severance payment)은 원천징수 대상소득으로 보고 있음[43]

□ 주식매수선택권 행사이익은 Code Sec. 3401(a)의 규정을 받는 보수에 해당되므로 자체연구비용에 해당됨

○ 그러나, 주식매수선택권 부여시점(grant date), 조건충족시점(vest date), 행사시점(exercise date)중 어느 시점을 종업원의 적격 서비스 제공시점으로 할 것인지에 대

---

39) page 15~17, Audit Technical Guide: Credit for Increasing Research Activities(i.e. Research Tax credit) IRC §41, Internal Revenue Service(2005)

40) Subtitle C(Employment Tax)〉Chapter 24(Collection Of Income Tax At Source On Wages)〉§3401(Definitions)

41) Code Sec. 41(b)(2)(D)

42) Coordinated Issue All Industries Qualifying Wages under Section 41 in Determining the Tax Credit for Increasing Research Activities(Rev2/16/99), http://www.irs.gov/Businesses/Research-Credit

43) Rev. Rul. 2004-110, 2004-2 CB 960(November 23, 2004)

한 논란이 존재함[44]

□ 종업원은 적격서비스(Qualified services)를 수행하여야 함

○ 적격연구(Qualified research)에 종사하거나 또는 적격연구를 수행하는 연구활동을 직접적으로 감독(directly supervising)하거나, 적격연구를 수행하는 자와 직접적 감독을 하는 자들을 일차적으로 지원(directly supporting)하는 활동에 종사하여야 함[45]

– 적격연구의 종사는 연구실 실험수행과 같은 적격연구의 사실상 수행을 의미함

– 직접적 감독은 직속・일선의 감독관리(first-line management)만을 의미함

○ 직접적 지원의 예시로는 적격연구활동의 결과보고서 작성 인력, 적격연구에 사용되는 기계장치 관리 인력, 연구 데이터 편집 인력 등이 있음[46]

□ 과세기간 동안 종업원이 수행한 실질적으로 모든(substantially all)서비스가 적격서비스로 이루어져 있다면, 적격서비스는 그 과세기간 동안 종업원이 수행한 실질적으로 모든 서비스를 의미함

○ “실질적으로 모든 규정(Substantially all rule)”에 의하여 일반적으로 병가, 휴가 등을 제외한 총 근로제공 시간에 대한 적격서비스 수행시간의 비율이 80% 초과 시 실질적으로 종업원이 수행한 모든 서비스는 적격서비스로 봄

○ 종업원이 적격서비스와 비적격서비스 모두를 수행하는 경우, 적격서비스에 배분되는 금액만 자체연구비용에 해당됨

---

44) Audit Technical Guide: Credit for Increasing Research Activities(i.e. Research Tax credit)IRC §41, Internal Revenue Service(2005), p. 105

45) Sec. 41(b)(2)(B)

46) Treas. Reg. §1.41-2(c)(3)

나) 소모품(Supplies and personal property)[47]

□ 적격연구 수행과 직접적인 연관이 있어야 하며 추가적인 특별 지출(additional and extraordinary expenditures)이어야 함

○ 적격연구를 수행하는 건물의 수도, 전기, 천연가스 등 공공요금은 일반관리비로 처리되나, 공공요금의 추가적인 특별 지출이 필요한 특수한 성격(special character)의 적격연구인 경우에는 적격연구비에 해당함[48]

– 인건비와 달리 "실질적으로 모든 규정(Substantially all rule)"은 적용되지 않음

다) 컴퓨터 사용 권리 (Use of computers)

□ 적격연구의 수행을 위하여 컴퓨터 사용에 대한 권리에 지출한 금액

○ 유형자산 사용의 권리에 대하여 지출한 금액은 Section 168(f)(8)의 적용을 받는 리스(lease)에 해당하며 적격 R&D 비용에 해당하지 않음

2) 계약연구비용(Contract research expenses)[49]

□ 계약연구비용은 적격연구를 위하여 납세자의 종업원 이외 다른 사람에게 지출한 금액으로 지출금액의 65%를 적격 R&D 지출로 허용함

○ 적격연구 수행 이전에 체결된 계약에 의하여 지급되어야 함

○ 납세자의 적격연구 또는 납세자의 종업원에 의해 수행되는 적격 서비스를 위하여 지출하거나 발생한 비용

– 수행된 연구의 성과가 없더라도 납세자는 관련 비용을 부담하여야 함

– 연구결과에 대한 납세자의 배타적인 권리유무와 관계없이 지출한 비용

– 성공보수계약에 의하여 지급하는 비용은 연구수행에 대한 대가가 아니므로 적격계약연구비용에 해당하지 않음

---

47) Reg. §1.41-2(b)(2)(ii)

48) Reg. §1.41-2(b)

49) Audit Technical Guide: Credit for Increasing Research Activities(i.e. Research Tax credit)IRC §41, Internal Revenue Service(2005), p. 19

– 선급금의 경우에는 과세연도 도중에 수행된 연구에 귀속되는 부분만 해당함

○ Code Sec. 41(b)(3)에서는 ① 적격 소기업, 단과대학, 대학교, 국가실험실(Federal laboratories)이 수행하는 에너지연구를 위한 연구비용인 경우에는 전액을 ② 적격 연구컨소시엄에 지출 비용(certain research consortia)인 경우에는 비용의 75%를 ③ 과학연구를 수행하는 적격비영리기관에 의해서 수행되는 적격연구를 위한 연구비용인 경우에는 비용의 65%를 적격연구개발비로 인정함

– 적격 소기업(eligible small business)이란 납세자가 해당 기업의 주식발행총수의 50% 미만을 보유하고, 연속되는 2개 역년의 평균 종업원의 수가 500명 이하인 소기업을 의미함

〈표 Ⅲ–3〉 적격 R&D 비용

구분		내용
자체연구비용	인건비	적격연구 · 직접적 감독 · 직접적 지원 활동에 종사하는 종업원에게 지출하는 Code Sec. 3401(a)상 보수
	소모품	소모품, 수도 · 전기 · 천연가스 등 적격 R&D 관련 추가발생 비용
	컴퓨터 사용권리	유형자산 이외 적격연구활동을 위한 컴퓨터사용권리
계약연구비용		종업원 이외 다른 사람에게 지출한 금액의 65%, 적격비영리기관에 지출한 금액의 65%, 적격연구컨소시엄에 지출한 금액의 75%, 적격소기업 · 단과대학 · 대학교 · 국가실험실이 수행하는 에너지 연구를 위하여 지출한 금액의 전액

라. R&D 조세지원의 관리

1) R&D의 적격성 판단[50]

가) 납세자의 입증책임

□ Code Sec. 6001에 의하여 납세자는 장부 등 관련 기록을 보관할 의무가 있음

50) Kreig D. Mitchell, Code Sec. 41 Reserch and Experimentation Tax credit Audit Considerations, Journal of Tax Practice & Procedure, 2008

○ 납세자는 적격 R&D 활동 및 R&D 비용을 입증하여야 하며, 관련 기록 및 자료를 보관할 의무가 있음

○ R&D 활동 및 관련 비용의 적격성을 입증하기 위한 정보의 원천은 회계정보(accounting records)와 기업 행정과 운영에 대한 기록(business administration and operation records)으로 구분됨

○ 회계정보를 위한 회계시스템은 원가중심 회계(cost-center accounting)와 프로젝트 중심 회계(project based accounting)를 고려할 수 있음

- 원가중심 회계는 대부분의 기업들이 채택하고 있는 회계처리 시스템으로 각 사업부별로 비용들을 기록하므로 비용과 연구활동 간의 연관성을 설명하기가 어려워 R&D 세액공제 목적상 적격 R&D 활동별 비용을 위한 별도의 자료준비가 요구됨
- 프로젝트 중심의 회계처리는 개별 프로젝트별로 대응되는 비용을 기록하므로 적격 R&D 활동에 대응되는 비용들을 용이하게 결정할 수 있음

○ R&D 활동의 적격성을 입증할 수 있는 기업정보는 경영보고서 및 평가서(Management reports and evaluations), 입찰서류, 계약, 구매서(Bid packages, contracts and purchase orders), 엔지니어 설계 및 디자인 일정표와 기타 엔지니어링 관련 자료(Engineering drawings, design timelines and other engineering documents), 조직도, 회사유선기록 및 업무내용 설명서(Organization charts, company telephone contact lists and written job description), 마케팅 자료, 특허 신청관련 자료, 내외수신 문서 및 전자우편기록 등을 고려할 수 있음

□ 소기업을 제외한 납세자(large and mid size business)는 IRS와 연구세액공제기록 유지약정(RCRA: Research Credit Recordkeeping Agreements)을 체결할 수 있음

○ RCRA는 세무조사 시 과다한 자원투입 제한과 납세자의 입증책임을 경감하기 위한 선택적인 약정으로 R&D 세액공제의 입증을 위하여 납세자에게 반드시 요구되는 자료의 형식과 분량을 지정함

- RCRA의 요건을 충족하는 경우에는 납세자는 Section 6001의 기록유지의무를 충족하는 것으로 간주됨

나) R&D 세액공제 세무조사

□ 적격 R&D 활동을 결정하기 위한 납세자가 수행한 과학기술적 활동에 대한 평가가 요구됨

○ R&D 세액공제와 관련된 세무조사는 주요 세무조사(Tier 1 issue)로 보고 있으며 연구활동과 연구개발비의 적격성 검토를 수행하고 있음

○ 1명 이상의 엔지니어링 담당자와 매니저가 R&D 세무조사 구성인력으로 포함될 수 있음

- 이외에도 IRS 직원, 세무전문(technical)담당자, 전산감사기법담당자(computer audit technician) 및 법률담당자(attorney)가 R&D 세무조사시 구성인력으로 포함됨
- 엔지니어 담당자와 매니저는 적격 R&D 활동과 관련 비용을 판정하기 위하여 R&D 관련 자료의 수집·분석을 담당하고, 세무전문요원은 R&D 세액공제 쟁점사항 해결을 위하여 IRS의 상시 전문가로서 역할을 수행함

○ 엔지니어 담당자는 19개의 표준화된 질문서인 정보자료요청서(Mandatory Research Credit Claims Information Document Request Form 4564)를 납세자에게 발송함

- 납세자가 답변한 정보를 바탕으로 추가적인 자료요청, 회의, 사업장 방문 등의 감사 절차를 진행함

2) 조세감면 규모의 제한

□ 연구개발세액공제는 Code Sec. 38의 일반 사업세액공제(general business credit) 중 하나에 해당하며 다른 세액공제와 합산하여 일반 사업세액공제 한도(general business credit limitation) 내에서 공제가능함

- 일반사업세액공제는 환급이 불가능한 세액공제이며, 한도 내에서 공제할 수 있으며,[51] 미사용 세액공제액은 1년 전기이월과 20년 차기이월이 가능함

---

51) 일반사업세액공제 중 the empowerment zone employment credit, the work opportunity credit, the alcohol fuels credit, the low-railroad track maintenance credit, the credit for

일반사업세액공제 한도 = 순법인소득세(net income tax)[52] - max(A, B)

A: 당해 과세연도 잠정 최저한세(tentative minimum tax)
B: 25,000달러를 초과하는 순일반법인세 부담액(net regular tax liability)의 25%

□ R&D 세액공제액은 일반사업공제 한도 이외에 20%의 최저한세(AMT: Alternative Minimum Tax) 적용을 받음

□ 연구개발비의 비용공제와 연구세액공제에 의한 중복적인 조세지원을 배제하고, 직접지원과의 형평성을 위하여 연구세액공제액에 해당하는 연구개발비를 감액하거나 또는 세액공제액 감액규정을 적용하고 있음

○ Code Sec.280C에 의하여 연구개발세액공제 신청액과 동일한 금액을 연구개발비 대상금액에서 차감하거나,[53] 신청 가능한 연구개발세액공제 대상금액에 최고세율을 곱하여 산출한 금액을 연구개발세액공제 공제하도록 규정함

○ Code Sec. 280C 신청은 연구개발세액공제 신청과 함께 세무신고 기한 전까지 하여야 하며, 신청한 과세연도에 대해서는 연구개발비 감액방법으로 변경할 수 없음

〈예시[54]〉
· 납세자의 한계세율은 35%임
· 비용공제 가능한 R&D 비용이 400,000달러(적격 R&D 비용은 25,000달러임)이고, 공제율 20%를 적용한다면 R&D 세액공제액 5,000달러임
· Code Sec. 280C 규정을 적용하는 경우 비용공제 가능한 R&D 비용은 400,000달러에서 395,000달러로 감소하게 됨
→ 395,000 = 400,000－5,000
· R&D 비용의 감소로 인하여 납세자의 R&D 세액공제 순가치는 5,000달러에서 3,250달러로 감소하게 됨
→ 3,250 = 5,000×(1－35%)

---

small employer health insurance premiums, eligible small business credit(2010)의 경우에는 별도의 세액공제한도를 두고 있음

52) 일반사업세액공제 이외 세액공제 적용 후 법인소득세액에 실제 최저한세 부담액을 가산한 금액

53) 이 외에도 Rule for employment credit, Credit for qualified clinical testing expense for drugs, Credit for low sulfur diesel fuel production, Mine rescue team training credit, Credit for security of agricultural chemicals, 2 credits for health insurance premiums, Credit for employee health insurance expenses of small employers, 3 Qualifying therapeutic discovery project credit 등에 적용됨

2. 캐나다

가. R&D 조세지원제도

□ 캐나다내의 R&D 투자촉진을 위한 SR&ED 조세지원(Scientific Research & Experimental Development program)으로 연구개발비의 비용공제와 세액공제가 있음

○ Section 37에 의하여 SR&ED 관련 경상비용과 자본적 지출로 구성된 적격 SR&ED 지출은 과세소득에서 비용공제(deduction)할 수 있음

○ Subsection 127(5)에 의해 당해 연도 발생한 적격 SR&ED지출액에 대하여 세액공제(investment tax credit)를 신청할 수 있음

□ SR&ED 세액공제에 대한 조세지출은 2006년 28억 2,500만캐나다달러에서 2011년 36억 5,500만캐나다달러로 29.38% 증가함

〈표 Ⅲ-4〉 SR&ED 세액공제 조세지출

(단위: 백만캐나다달러, %)

구 분	추정			잠정	
	2006	2007	2008	2009	2010
당해연도 발생/신청	2,160	2,255	2,440	2,430	2,580
전기발생/이월	565	990	770	775	820
당해연도 발생/소급	100	90	195	120	115
SR&ED 합계	2,825	3,335	3,405	3,325	3,515
총조세지출	158,346	158,346	158,271	156,736	160,528
비중	1.78	2.11	2.15	2.12	2.19

자료: Tax expenditures and Evaluations, Department of Finance Canada

54) Gary Auenther, "Research Tax Credit: Current Law, Legislation in the 112th Congress, and policy Issues," Congressional Research Service, 2011

1) 연구개발비 비용공제(SR&ED Expenditures Claim)

□ 캐나다에서 사업 활동을 영위하는 납세자는 캐나다 내에서 수행되는 SR&ED 관련하여 발생한 경상비용과 자본적 지출에 대하여 적격 SR&ED 지출로서 비용공제를 할 수 있음

○ SR&ED 비용공제에 적용된 SR&ED 관련 자산의 매각 또는 상업용 용도로 전환시 해당 자본적 지출의 비용공제액은 환수됨

2) SR&ED 세액공제(SR&ED Investment tax credit)

□ Subsection 127(9)에 의하여 법인(Corporation), 개인(Individuals), 파트너십(Partnership) 그리고 신탁(trust)의 수익자는 적격 SR&ED 지출에 대하여 SR&ED 세액공제를 신청할 수 있음

○ 적격 SR&ED지출에 대한 기본공제율은 20%이며 2014년 이후부터 기본공제율은 15%로 인하될 예정임

○ 적격 캐나다 피지배 민간기업(CCPC: Candian-Controlled Private Corporation)[55] 인 경우에는 지출한도(expenditure limit)인 최대 300만캐나다달러(CAD)까지는 기본공제율 20%에 추가 공제율 15%를 가산하여 35%의 공제율이 적용되며 지출한도 초과액에 대해서는 기본공제율이 적용됨

– 지출한도는 직전연도 CCPC의 과세소득과 과세자본에 의해 결정됨

□ 당해 과세연도 미사용 SR&ED 세액공제액은 20년간 차기연도로 이월하여 세액공제하거나 또는 직전 3년간 소급하여 세액공제를 적용할 수 있으며, 적격 CCPCs의 미사용 세액공제액은 환급이 허용됨

○ 적격 SR&ED 지출의 성격과 적용된 공제율에 따라 환급비율이 달라짐

---

55) 캐나다 피지배 민간기업(CCPCs)이란 캐나다 거주자에 의해 지배되는 비상장 민간법인으로 법인세 계산시 소규모기업공제(small business deduction)를 신청할 수 있음. 단, 비거주자인 개인, 캐나다 공기업 등에 의해 직·간접적으로 지배되지 않아야 함

- 경상비용과 대체법으로 계산된 간접비(prescribed proxy amount)중 35% 공제율을 적용하여 계산한 미사용 세액공제액의 경우에는 미사용 세액공제액 전액이 환급됨
- 공제율 20%를 적용한 지출한도 초과액에 대한 미사용 세액공제액의 경우에는 40%의 환급비율을 적용한 금액이 환급됨
- 자본적 지출의 경우에는 미사용 세액공제액의 40%가 환급됨

○ 개인, 파트너십, 신탁의 수익자의 경우에는 미사용 세액공제액의 40%가 환급됨

〈표 Ⅲ-5〉 SR&ED 세액공제율 및 세액환급비율

(단위: %)

구분	SR&ED 지출	공제율 (지출한도 내)	환급비율	공제율 (지출한도 초과)	환급비율
적격 CCPCs	경상비용	35	100	20	40
	자본적 지출	35	40	20	40
일반기업	경상비용	20	0	20	0
	자본적 지출	20	0	20	0
개인사업·파트너쉽·신탁 등	경상비용	20	40	20	40
	자본적 지출	20	40	20	40

자료: CRA, Overview of the Scientific Research and Experimental Development(SR&ED) Tax Incentive Program - Support for your R&D in Canada, Brochure RC 4077

나. 적격 SR&ED 활동

□ The Income Tax Act의 Subsection 248(1)은 연구개발(SE&ED) 활동은 연구개발, 응용연구, 기초연구 및 이에 관련되는 지원 활동으로 규정함

○ 연구개발(experimental development)은 새로운 소재·장치·제품·절차를 창조 또는 개선하는 과학적인 진전(technological advancement)을 위한 활동임

○ 응용연구(applied research)는 실용적인 목적(practical application)으로 과학지식을 얻기 위한 활동이고, 기초연구(basic research)은 실용적인 목적 없이 새로운 과학적 지식을 얻기 위한 활동임

○ 연구개발, 응용연구, 기초연구와 직접적으로 관련되는 보조활동(support work)으로 엔지니어링, 디자인, 오퍼레이션리서치(operation research), 수리적 분석, 컴퓨터 프로그래밍, 데이터 수집(data collection), 테스트, 심리학적 연구(psychological research)를 포함함

□ 적격 연구개발은 아래 3가지 기준을 충족하여야 함

○ 과학기술적인 진전(scientific or technological advance): 연구개발은 과학적 관계의 이해를 증진시키는 정보를 생성하여야 함

○ 과학기술적 불확실성(uncertainty): 연구개발 활동으로 인하여 기존 과학지식이나 경험으로는 해결할 수 없었던 불확실성을 제거되어야 함

○ 과학기술적 콘텐츠(content): 연구실험 또는 분석의 방법(experiment or analysis)에 의하여 과학, 기술, 엔지니어링 경험이 있는 적격 인력이 수행하는 체계적인 조사 또는 연구이어야 함

□ R&D에 포함되지 않는 활동을 Subsection 2900(1)에서 아래와 같이 규정함

○ 사회과학 또는 인문학 연구

○ 새롭거나 개선된 절차의 상업적 사용 또는 새롭거나 개선된 자재, 부품 또는 제품의 상업적 생산

○ 스타일의 변화

○ 시장조사 및 판매 촉진(sales promotion)

○ 품질관리 또는 자재(material)·장치(device) 또는 제품의 일상적 검사

○ 일상적 자료수집

○ 탐험(prospecting), 탐사(exploring)와 광물, 석유 또는 천연가스의 시추(drilling) 및 생산

다. 적격 SR&ED 비용(qualifying SR&ED expenditures)[56]

□ 적격 SR&ED 지출은 SR&ED 수행 및 이와 관련하여 발생한 경상비용과 자본적 지출로 구성됨

- ○ 인건비 (salary or wage)
- ○ 원재료(materials)
- ○ 계약 SR&ED비용(SR&ED contracts)
- ○ 기계장치 임대비용(lease costs of equipment)
- ○ 간접경상비(overhead and other expenditures)
  - – 실제 발생한 간접경상비를 적격 SR&ED 지출에 포함하는 전통법(traditional method)과 추계액을 적격 SR&ED 지출으로 반영하는 대체법(proxy method)이 있음
- ○ 제3자 지불금(third-party payments)
- ○ 자본적 지출(capital expenditures)
  - – 2014년 이후부터 자본적 지출은 적격 SR&ED 지출액에서 제외될 예정임

〈표 Ⅲ-6〉 SR&ED 세액공제 신청대상 연구개발비 구성내역

(단위: 백만캐나다달러)

구 분	추정			잠정	
	2006	2007	2008	2009	2010
자본적 지출	1,155	1,105	1,075	890	888
경상비용	15,318	15,651	15,569	14,679	14,228
합계	16,474	16,756	16,644	15,569	15,116

자료: http://www.statcan.gc.ca/pub/88-202-x/2012000/t001-eng.htm

56) subsection 37

1) 경상비용(expenditures of current nature)

가) 인건비(salary or wage)

□ Consolidated Act의 Subsection 248(1)에서 인건비를 규정하고 있으며, 개인소득세 규정[57]을 적용받는 사무 또는 고용관계로 인해 수령하는 소득으로 과세연도 중 종업원을 위하여 지출하거나 발생한 금액을 말함

○ 노후연금(superannuation), 연금소득(pension benefits), 퇴직관련소득(retiring allowances)은 제외함

– 퇴직관련 소득(retiring allowances)은 Subsection 248(1)에서 열거한 소득에 포함되지 않으므로 적격 SR&ED 인건비에 해당되지 않음

– 단, 간접경상비로서 전통법하에서 실제 발생액은 적격 SR&ED 지출에 포함될 수 있음

○ 종업원에게 과세소득으로 분류되는 과세대상 복리후생비(taxable benefits)를 포함함[58]

– 과세대상 복리후생비에는 휴가비 · 연월차수당 · 해고수당 · 보너스 · 사례금(tips · gratuities · honorariums) · 이사의 보수 · 관리수수료, 커미션, 주거지원비 · 교육비지원 · 차량지원 · 무이자 또는 저리 종업원대출 등이 포함됨

○ 특정 주주 종업원(specified employee) 외 종업원이 수령하는 보너스 · 이익 처분으로 인한 보수(bonus and remuneration based on profits)는 적격 SR&ED 인건비에 포함됨

– 특정 주주 종업원(specified employees)은 당해 법인의 총발행주식의 100분의 10 이상을 소유하는 자 또는 공정가액(arm's length)으로 거래하지 않은 자를 의미함

– 특정 주주 종업원의 임금 · 급여는 일정한도[59] 내에서 적격 SR&ED 지출 대상 인건비로 포함하지만 보너스와 이익처분에 의한 보수는 한도 없이 적격 SR&ED 지

57) Division B-Computation of Tax for Individuals〉Subdivision a - Computation of Tax

58) section 6 "Amounts to be included as income from office or employment"

59) 캐나다 연간연금수입입금액(the year's maximum pensionable earnings)의 5배

출에서 배제함

□ 사회보장세에 대한 고용주 부담분은 과세대상이 아닌 복리후생비(related benefits)는 적격 SR&ED 인건비에 해당하지 않음

○ 단, 사회보장세 고용주 부담분은 간접경상비에 해당하며 전통법하에서 실제 발생액은 적격 SR&ED 지출에 포함됨

– 사회보장세 고용주 부담분에는 캐나다 연금플랜 · 퀘백연금플랜 · 종업원보험 · 노동자재보상보험 · 승인종업원연금플랜 · 종업원 메디칼 · 덴탈 · 선택적 보험플랜 등 포함됨

– 이 외에도 건강보험성격인 최저질병수당(supplementary sick benefits), 종업원 저축플랜(employee saving plan)의 고용주 부담분이 있음

□ 주식매수선택권 행사이익(stock option benefits)은 현금지출이나 비용이 발생하지 않는 경우에는 적격 SR&ED 인건비에서 제외함

○ 2005년 11월 17일 이후 주식매수선택권 행사로 인하여 발행하는 주식의 공정가액과 행사가액의 차이는 실제로 현금지출이 없거나 비용이 발생하지 않는 경우에는 적격 SR&ED 인건비에 제외됨[60]

□ 인건비는 SR&ED 활동에 직접적으로 종사(directly engaged in the prosecution of SR&ED)하는 과정에서 발생되어야 함

○ 기초연구 · 응용연구 · 연구개발을 위하여 연구실험 · 분석을 수행하는 경우로 아래와 같은 경우에도 SR&ED 활동에 직접적으로 종사하는 것으로 봄

– 엔지니어링, 디자인, 오퍼레이션 리서치, 수리적 분석, 컴퓨터 프로그래밍, 데이터 수집(일상적이 아닌), 테스트 등 기초연구, 응용연구, 연구개발과 관련하여 직접적 지원활동으로서 기술적 보조 수행

---

60) 주식매수선택권행사로 신주발행한 주식의 공정가액과 행사가격의 차이에 대해서도 적격 SR&ED 지출로 인정한 판례(Alcatel Cananda Inc. v. Her Majesty the Queen, 〔2005〕 T.C.C149. 2005 DTC 387, 〔2005〕 2 CTC 2001, 2005. 2.24)이후 관련 법령이 개정됨

- 기초연구, 응용연구, 연구개발을 위하여 수행하는 연구실험 및 분석 또는 연구개발의 지원을 위해 수행하는 감독자들(managers and supervisors)의 기술적 활동
- 감독자들이 진행 중인 SR&ED 프로젝트 과정을 지시하고 직접적인 기술적 조언을 제시하는 경우의 감독활동

□ "실질적으로 모든" 규정(Substantially all rule)이 적용됨

○ 과세기간동안 종업원이 작업시간의 90% 이상을 적격 SR&ED 수행을 위하여 사용하는 경우에는 종업원의 모든 작업시간을 적격 SR&ED 수행을 위해 사용한 것으로 봄

□ 국외근로 종업원 인건비의 경우에는 제한적으로 적격 SR&ED 지출에 포함됨

○ 국외에서 SR&ED 직접 수행하는 종업원의 인건비(특정 주주 종업원 관련 인건비 제외)중 아래 기준을 충족한 경우에는 적격 SR&ED 지출에 해당함

- 2008년 2월 25일 이후 발생한 비용이어야 함
- 용역계약자가 아닌 종업원에 의하여 SR&ED 업무가 직접 수행되어야 함
- SR&ED 업무를 수행하는 종업원은 캐나다 거주자이어야 함
- 국외에서 수행한 SR&ED 활동은 캐나다 내에서 수행되는 SR&ED 프로젝트의 중요 부분으로 구성되거나 또는 프로젝트를 단독으로 지원하여야 함
- 국외에서 과세되지 않아야 함

○ 국내에서 수행되는 SR&ED 관련 인건비의 100분의 10을 한도로 하여 국외에서 발생된 인건비를 적격 SR&ED 비용으로 봄

〈표 Ⅲ-7〉 종업원 활동별 SR&ED 인건비 구분

수행업무	인건비	간접 경상비[1)]
1. 연구실험 또는 분석	○	
2. 엔지니어링, 디자인, 오퍼레이션리설치(operation research), 수리적 분석, 컴퓨터 프로그래밍, 데이터수집(data collection), 테스트, 심리학적 연구(psychological research)의 지원업무	○	
3. 적격 종업원의 감독하에서 수행되는 연구실험을 위한 기계운영, 원재료 투입 등과 같은 지원업무(단, 특정 주주 종업원 제외)	○	
4. SR&ED 수행하는 종업원 감독 및 SR&ED 계약관련 기술적 행정업무 감독	○	
5. 진행 SR&ED 프로젝트를 위한 과학기술 계획업무(기술담당 업무지정, 작업 우선순위지정, 기술과학 전략의 개발, 소요 원자재 품질)	○	
6. SR&ED 프로젝트 관련 기술과학적 실행가능성 검토	○	
7. 내부목적용 기술관련 문서화	○	
8. 향후 SR&ED 프로젝트를 위한 장기 계획		○
9. 기술담당 인적자원관리		○
10. SR&ED 계약관련 행정업무		○
11. 진행 SR&ED 프로젝트를 위한 과학기술 훈련		○
12. SR&ED 세액공제 신청을 위한 서식작성(T661)		○
13. SR&ED 수행을 위하여 직접 관련되고 추가적으로 발생되는 사무지원		○

주: 1) 전통법하에서는 SR&ED 간접비로 적격 SR&ED 지출에 포함됨
자료: CRA, Guide to Form T661 Scientific Research and Experimental Development (SR&ED) Expenditures Claim, T4088(E) Rev.12

나) 원재료(materials)

□ SR&ED 수행 중에 사용(consumed)되거나 변환(transformed)된 원재료 원가임

○ 사용된 과세연도에 비용으로 포함하며 향후 관련 원재료 매각하거나 상업적인 목적에 사용되었을 경우에는 세액공제를 배제함

다) 위탁 및 공동계약

□ SR&ED 계약비용(SR&ED contracts)은 납세자가 영위하는 사업과 관련 있어야 하며, 캐나다 내에서 SR&ED 업무가 수행되고, 납세자는 SR&ED 결과에 대한 배타적 소유권

을 가져야 함

○ 2013년 이후 발생하는 위탁계약비용의 경우, 80%까지 적격 SR&ED 지출로 인정됨

□ 제3자 지불금(third-party payments)은 단과대학, 대학교, 적격비영리기관 등에 대한 지출로서 캐나다 내에서 SR&ED 업무가 수행되고 납세자의 사업과 관련이 있어야 함

○ 납세자에게 SR&ED 결과를 사용할 수 있는 자격이 부여되어야 함("entitled to exploit the results")

– 2013년 이후 지급하는 제3자 지불금의 경우, 80%까지 적격 SR&ED 지출로 인정됨

라) 기계장치 임대비용(lease costs of equipment)

□ 캐나다에서 수행되는 SR&ED 활동을 위하여 모든 또는 실질적으로 모든(all or substantially all) 사용된 기계장치의 임대비용임

○ "실질적으로 모든" 사용되는 경우라 함은 기계장치의 운용시간 90% 이상 캐나다 내에서 수행하는 SR&ED 활동을 위하여 사용되는 경우를 말함

□ 캐나다 내에서 SR&ED 수행을 위해 주로(primarily) 사용되는 기계장치인 경우에는 간접경상비로 보고 있음

○ SR&ED 수행을 위하여 기계장치 운용시간의 50% 이상 90% 미만으로 사용하는 경우를 주로(primarily) 사용하는 경우로 봄

– 전통법하에서 실제 발생액 전액을, 대체법하에서 그 기계장치의 임대비용의 50%를 적격 SR&ED 지출에 포함할 수 있음

마) 간접경상비(overhead and other expenditures)

□ SR&ED 수행과 직접 연관되고(directly related to), SR&ED 수행으로 인하여 추가적으로(incremental to the performance of SR&ED) 발생하는 비용임

○ SR&ED 작업(work), SR&ED 종업원(staff), SR&ED 수행을 위하여 종업원이 사용

하는 기계장치와 직접적으로 연관되고 추가적으로 발생하는 비용임

- SR&ED 수행에 사용되는 부동산, 시설, 기계장치의 제공으로 인하여 발생한 지출[61]로서 부동산, 설비, 기계장치의 유지관리를 위하여 발생한 지출도 포함함
- 전통법하에서는 SR&ED 수행에 직접 종사하는 종업원 이외에도 지원·감독하는 종업원의 인건비가 포함됨[62]
- 전통법하에서 SR&ED를 위하여 90% 이상 사용된 일반목적의 사무실 장치나 가구에 대한 지출의 경우에는 적격 SR&ED 지출에 포함됨
- 전통법하에서 90% 미만으로 사용하는 기계장치의 임대비용은 적격 SR&ED 지출에 포함함

(1) 전통법(traditional method)

□ 과세기간 동안 캐나다 내에서 SR&ED 수행과 관련하여 실제로 발생하거나 배분된 모든 비용을 적격 SR&ED 지출로 보아 조세지원을 적용함

(2) 대체법(Proxy method)

□ 실제 발생되거나 배분된 간접경상비 대신 일정한 수식에 의해 산출한 금액을 적격 SR&ED 지출에 포함하여 SR&ED 세액공제를 적용함

□ 대체법에 의해 계산된 금액(PPA: prescribed proxy amount)은 연구개발비 비용공제 대상 적격 SR&ED 지출에는 포함되지 않음

○ PPA는 기본급여(salary base)의 60%로 계산됨

- 2014년 이후에는 55%로 인하될 예정임

○ 기본급여는 SR&ED 직접 종사하는 종업원에 대한 인건비임

- 단, 과세대상 복리후생비와 보너스와 이익처분으로 인한 보수는 제외함
- 특정 주주 종업원의 임금·급여인 경우에는 일정 한도이내 금액만 고려됨

---

61) The Income Tax Regulation의 Subsection 2900(3)

62) 〈표 Ⅲ-2〉 SR&ED 인건비 참조

○ PPA 한도(overall cap on PPA)

– 과세연도 동안 발생한 회사비용(business expenditures)에서 특정 비용을 차감하여 계산한 금액을 한도로 함

– 특정 비용이란 법정 손금산입금액으로 자본적 지출액의 손금산입(capital cost allowance), SR&ED 손금산입, 건물임대료, 이자비용 등이 있음

2) 자본적 지출(capital expenditures)

□ SR&ED 수행 또는 그와 관련하여 부동산, 설비, 기계장치의 취득을 위하여 발생하는 지출임

○ 단, 토지와 같은 비상각대상 자산, 건물, 임차자산 개량권은 자본적 지출에서 제외되며, 중고 기계장치의 취득으로 인한 자본적 지출은 SR&ED 비용공제는 허용되지만 SR&ED 세액공제는 적용받을 수 없음

○ 캐나다에서 수행되는 SR&ED를 위하여 예상내용연수(useful life) 중 모든 또는 실질적으로 모든 (ASA: all or substantially all) 기간 동안 사용될 것으로 예상되어야 함

– 예상내용연수 또는 자산의 가치의 90% 이상 SR&ED 수행을 위하여 사용되는 경우에는 “실질적으로 모든(substantially all)”으로 봄

– 관련 자산취득시점에 실질적으로 모든 규정 적용여부를 결정함

○ 캐나다에서 수행되는 SR&ED를 위하여 그 자산의 모든 또는 실질적으로 모든 (substantially all) 가치가 소비될 것으로 예상되어야 함

〈표 Ⅲ-8〉 전통법과 대체법하에서의 적격 SR&ED 지출

비용	전통법		대체법	
	비용공제	세액공제	비용공제	세액공제
SR&ED 직접 종사 종업원 인건비	○	○	○	○
SR&ED 수행을 위하여 소비 또는 변환된 원재료계약 SR&ED 비용 및 제3자 지급금 SR&ED 자본적 지출	○	○	○	○
SR&ED 기계장치 임대비용(90% 이상 사용)	○	○	○	○
간접경상비(overhead) - 직접 연관되고 추가적으로 발생한 비용 - SR&ED 기계장치 임대비용(50%이상 90% 미만)	○	○	1)	

주: 1) 대체법하에서 SR&ED 지출이 아닌 일반 회사 비용으로 처리되며, 세액공제 계산 시 실제 발생액이 PPA으로 대체됨

자료: CRA, Guide to Form T661 Scientific Research and Experimental Development(SR&ED) Expenditures Claim, T4088(E) Rev.12

3) 적격 SR&ED 지출 풀(deductible SR&ED expenditure pool)

□ 적격 SR&ED 지출 풀은 SR&ED수행과 관련하여 발생한 비용공제 대상 경상비용과 자본적 지출로 구성되며, 적격 SR&ED 지출은 정부나 민간으로부터의 보조금 등을 차감한 순 지출액(net costs)을 의미함

○ 적격 SR&ED 인건비, 원재료비, SR&ED를 위하여 사용된 기계장치의 임대비용, 위탁·공동계약비용, 전통법하에서의 간접비, SR&ED수행으로 발생한 자본적 지출은 적격 SR&ED 지출 풀에서 가산함

○ 비과세 수익창출 과정에서 발생한 SR&ED 지출은 적격 SR&ED 지출 풀에서 차감됨

□ 정부 또는 민간단체에서 수령한 보조금 및 지원금은 SR&ED 지출에서 차감함[63]

○ 프로젝트 단위별로 보조금 차감여부를 결정함

○ 지방정부 또는 지역자치단체에서 제공하는 SR&ED 조세지원은 적격 SR&ED 지출 풀에서 차감함

- 과거 적격 SR&ED 지출 풀에서 차감된 정부 또는 민간보조금의 반환금은 적격

63) 세무목적상 이익증가 또는 비용감소로 처리된 경우에는 보조금으로 보지 않음

SR&ED 지출 풀에서 가산함

○ 직전 과세연도 적용한 SR&ED 세액공제금액 또는 세액공제환급액은 당해 과세연도 적격 SR&ED 지출 풀에서 차감함[64]

□ 차가감 항목의 조정 후 발생하는 음(－)의 적격 SR&ED 지출 풀은 당해 과세연도 수익으로 반영되며, 양(+)의 미사용 적격 SR&ED 지출액은 기한 없이 차기연도로 이월됨

라. R&D 조세지원의 관리

1) R&D의 적격성 판단

가) 과세관청의 사전관리제도

□ 최초 신고 납세자 지원제도(First-Time Claimant Service)

○ SR&ED 프로그램을 최초로 적용하고자 하는 납세자에게 프로그램 정보(신청절차 상세안내, 현장방문 안내 등)를 지원함

□ 프로젝트 예비심사 절차(PCPR: Preclaim Project review Service)

○ 임의적 선택절차로 SR&ED 인센티브 신청 전 프로젝트의 적격성 여부에 대한 과세관청의 사전검토 및 예비적인 의견을 제공받을 수 있음

○ PCPR의 예비적 의견은 SR&ED 인센티브 신청에 대한 과세관청의 사전승인이나 유권해석이 아님

□ 담당 책임제(Account Executive Service)

○ 임의적 선택가능하며 납세자를 위한 SR&ED 프로그램 지원 담당자를 지정받고, 지정된 담당자를 통하여 SR&ED 프로그램 진행에 대하여 아래와 같은 전반적이고 지속적인 조력으로 받을 수 있음

---

64) Paragraph 37(1)(e)

- SR&ED 프로그램 교육
- 적격 연구개발 확인
- SR&ED 세액공제 요청자료, 신청준비, 제출, 검토과정에 대한 안내

나) 납세자의 SR&ED 조세지원 신청 및 보고의무 (SR&ED Filing requirement)

□ SR&ED 조세지원을 적용받고자 하는 납세자는 법소정의 신청서와 명세서를 법인세 세무신고 신고일로부터 12개월 이내 제출해야함

○ 연구개발비 비용공제 신청서 Form 661 'Scientific Reserch and Experimental Development(SR&ED) Expenditures Claim' 제출해야 함

○ SR&ED 세액공제 신청서 Form 661과 Schedule T2SCH31 'Investment Tax Credit-Corporations' 또는 Form T2038(IND) 'Investment Tax Credit-Individuals'를 제출토록 함

- 제출의무를 이행하지 않거나 필요정보를 부실하게 기재하는 경우에는 조세지원 대상에서 제외됨

□ SR&ED 조세지원을 적용받고자 하는 납세자는 프로젝트 방식(Project-by-project basis) 정보제출 의무가 있음

○ SR&ED 프로젝트는 적격 SR&ED 정의에 부합되어야 함

- 프로젝트는 총괄적으로 특정 과학기술 또는 기술진보를 이루기 위하여 필요한, 과학 또는 기술 분야에서 연구실험 · 분석적인 방법에 의해 수행되는 체계적인 조사와 연구를 추구하는 일련의 연관된 활동으로 이루어짐
- 관련 지출은 프로젝트 단위별로 기록, 배분되어야 함

○ 프로젝트 정보는 과세관청이 수행하는 SR&ED 적격여부에 대한 사전검토(initial review)를 위한 자료로 아래와 같은 내용이 포함되어 있음

- 프로젝트 성격, 범위, 개시일 및 (예상)종료일, 해당 과학기술 분야
- 프로젝트의 목적, 개선사항, 방법론
- 개선사항의 과학기술적 전진 해당 사유, 과학기술적 기반 · 수준

– 과학기술적 불확실성, 불확실성 해결을 위한 연구활동

다) 과세관청의 R&D 적격성 평가

□ 과세관청은 납세자가 신청한 SR&ED 조세지원에 대하여 SR&ED 적격성 검토 절차(Review procedures)를 수행함

○ 연구기술 위원회(RTAs: research and technology advisors)에 의해 수행되는 기술 연구개발비 검토(financial review)절차가 있음

– 납세자에 의해 수행된 SR&ED 적격성 기준에 대한 검토는 기술적 검토를 통하여 수행되며, 활동과 관련된 SR&ED 지출에 대한 검토는 연구개발비 검토를 통하여 이루어짐

– 검토절차는 전수조사가 아닌 납세자의 위험평가(risk assessment)에 의해 서면조사 또는 현지조사 형태로 진행됨

○ 기술적 검토 이후 RTA는 SR&ED 보고서(Review report)를 납세자에게 제공함

– SR&ED 보고서는 검토 절차 진행과정, 납세자가 수행한 프로젝트가 적격 SR&ED 충족 여부, 개선사항 등 사항을 포함함

2) 조세지원 규모의 관리

□ 비용공제와 세액공제라는 중복적인 조세지원을 배제하고자 직전연도에 사용한 SR&ED 세액공제액 또는 환급된 세액공제액은 당해 연도 적격 SR&ED 지출 풀에서 차감함

○ 정부 또는 민간단체에서 수령한 보조금 및 지원금과 같은 직접지원의 경우에는 적격 SR&ED 지출풀에서 차감하여 납세자가 부담하는 연구개발비 순액에 대해서만 SR&ED 조세지원을 적용하게 됨

○ 이와 유사하게 납세자의 SR&ED 세액공제액을 정부로부터의 지원금으로 보고 해당 금액을 적격 SR&ED 지출 풀에서 차감함

– 납세자가 지출한 연구개발비에서 SR&ED 세액공제액을 차감한 연구개발비 순액에 대하여 SR&ED 조세지원을 적용하게 됨

3. 일본

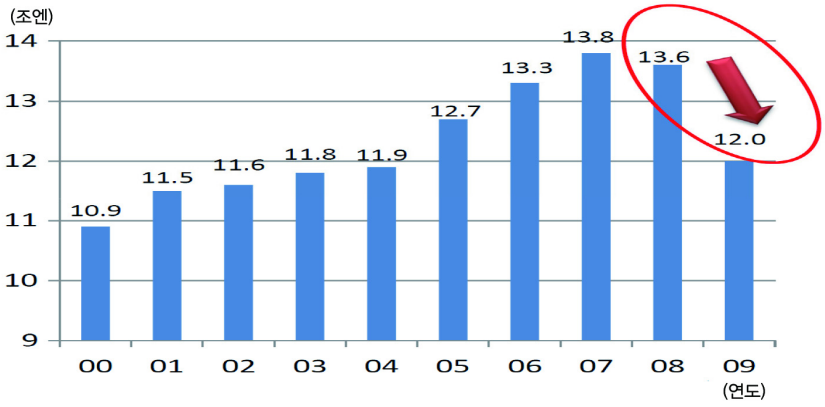
가. R&D 조세지원제도

□ 2011년 일본 경제산업성에서 발표한 자료[65]에 의하면, 2009년의 일본 전체(민관 합계) R&D 비용은 전년 대비 8.3% 감소하였고 특히 민간 R&D 비용의 감소가 큰 것으로 나타남

○ 금융위기 이후 기업의 R&D 비용은 2년간 급속하게 감소하여 2009년에는 전년 대비 12% 감소한 것으로 나타남

○ 따라서 효율화를 중점으로 연구성과의 조기제품화를 도모하기 위한 R&D 재편 노력이 필요하다고 제기하고 있음

[그림 Ⅲ-1] 일본의 기업 연구개발비 추이(2000~2009)



자료: 일본経済産業省,「我が国の研究開発の状況について」, 2011.5.

□ 기업의 R&D 지출 감소에 따라 시험연구비 관련 조세지출 규모도 크게 감소한 것으로 나타남

○ 2009년에 조세지출 규모는 큰 변화가 없는 반면 시험연구비 관련 조세지출 규모는 크게 감소하여 총조세지출에서 시험연구비 관련 조세지출이 차지하는 비중은

65) 일본経済産業省,「我が国の研究開発の状況について」, 2011.5.

12.59%에서 4.96%로 감소하였음

〈표 Ⅲ-9〉시험연구비 관련 조세지출 규모

(단위: 억엔, %)

	2006	2007	2008	2009	2010
시험연구법인의 법인세 세액공제	5,970	6,060	6,510	2,540	2,358
조세특별조치법상의 총조세지출[1)]	30,200	31,040	51,720	51,210	49,878
비중	19.77	19.52	12.59	4.96	4.73

주: 1) 일본의 경우 조세지출보고서를 발간하지 않으며, 경제산업성에서 발표한 조세특별조치법상의 감면규모이므로 총조세지출 규모와는 차이가 있을 수 있음
자료: 일본경제산업성,『산업세제ハンドブック』, 각 연도

□ 이러한 R&D비용 지출 감소로 인해, 일본은 기업의 적극적인 R&D 투자를 강화할 필요성이 있다는 의견이 제기되고 있음

○ 위험이 높은 연구에 대한 민간기업의 참여를 촉진하기 위하여 R&D세제의 인센티브 기능을 강화하는 형태로 조세지원제도를 운영하고 있음

□ 일본의 경상R&D비용에 대한 조세지원제도는 시험연구비 총액에 대한 세액공제제도, 시험연구비 증가분에 대한 세액공제제도, 특별시험연구비 세액공제제도, 중소기업기술기반강화세제로 이루어짐

○ 시험연구비 총액에 대한 세액공제제도의 경우, 시험연구비에 대해 8~10%의 공제율을 적용함

– 중소기업 특례제도인 중소기업기술기반강화세제에 의해 중소기업은 일률적으로 12%의 공제율을 적용하므로 중소기업은 대기업의 약 1.2배에서 1.5배의 세액공제를 받을 수 있음

○ 시험연구비 증가분에 대한 세액공제는 대기업과 중소기업 구분 없이 증가시험연구비의 5% 또는 매출액의 10% 초과하는 시험연구비에 공제율을 적용함

○ 특별시험연구비에 대한 세액공제율은 12%의 공제율에서 시험연구비 총액에 대한 세액공제비율을 차감한 공제율을 적용하며, 중소기업기술기반강화세제와는 중복적

용할 수 없음

□ 시험연구비와 특별시험연구비의 정의는 조특법 제42조의4 제12항 제1호와 제3호에서 각각 규정하고 있음

○ 시험연구비란 '제품의 제조 또는 기술의 개량, 고안 또는 발명에 관계된 시험연구를 위해 필요로 한 비용으로 정령에서 정한 것'임

○ 특별시험연구비란 '시험연구비 중에서 국가의 시험연구기관이나 대학과 공동으로 행하는 시험연구, 국가의 시험연구기관이나 대학에 위탁한 시험연구, 해당 용도에 관련된 대상자가 소수인 의약품에 관한 시험연구'임

□ R&D에 대한 자본적 지출인 R&D용 감가상각자산의 취득비는 일반 감가상각자산과 동일하게 법정내용연수에 따라 감가상각하도록 하고 있음

○ 단, R&D용 자산에 대해서는 일반 감가상각자산보다는 짧은 별도의 내용연수를 적용하고 있음

○ 당해 연도 감가상각비는 시험연구비 범위에 포함함

□ 〈표 Ⅲ-10〉은 일본의 시험연구비 세액공제제도를 정리한 것으로, 이 중 증가형과 고수준형은 선택적으로 적용하는 것이므로 대기업은 A+C 또는 A+D, 중소기업은 B+C 또는 B+D 중 유리한 방법으로 선택하여 적용할 수 있음

○ R&D 조세지원제도를 적용할 수 있는 법인은 청색신고서를 제출하는 법인으로 한정함

〈표 Ⅲ-10〉 일본의 시험연구비 세액공제제도

	총액형		증가형(C)	고수준형(D)
	대기업(A)	중소기업(B)		
기준금액	시험연구비 총액		비교시험연구비[1] 초과금액	평균매출액[2] × 10% 초과부분
세액공제율	8~10%	12%	5%	세액공제비율[3]
세액공제 한도액	당기법인세액의 20% 상당액		당기법인세액의 10% 상당액	당기법인세액의 10% 상당액
적용기간	항구조치		임시조치 (2014.3.31까지의 기간에 개시하는 사업연도)	임시조치 (2014.3.31까지의 기간에 개시하는 사업연도)

주: 1) 비교시험연구비: 당해 사업연도개시일 전 3년 각 사업연도의 평균액
2) 평균매출액: 당해 사업연도 및 당해 사업연도 개시일 전 3년 이내에 개시한 각 사업연도의 매출금액의 평균액
3) 세액공제비율 = (시험연구비비율 - 10%) × 0.2
시험연구비비율 = 당해 사업연도의 시험연구비 ÷ 평균매출액
자료: 일본 沖縄県, 「2012 中小企業者のための研究開発税制」

1) 시험연구비에 대한 세액공제[66]

□ 시험연구비에 대한 세액공제는 총액을 기준으로 하는 세액공제와 증가분을 기준으로 하는 세액공제로 구성됨

○ 즉, 당해 연도 손금에 산입한 시험연구비가 일정 규모를 초과하는 경우 총액에 대한 세액공제와는 별도로 증가분에 대한 세액공제를 적용할 수 있음

가) 총액 기준 세액공제

□ 시험연구비 총액에 대한 세액공제제도는 시험연구비의 일정 비율에 해당하는 금액을 그 사업연도의 법인세액으로부터 공제하는 것임

○ 중소기업기반기술강화세제와 중복적용할 수 없음

○ 해산(합병에 의한 해산 제외)일을 포함하는 사업연도와 청산하는 달의 사업연도를

66) 일본국세청, 'No.5442 試験研究費の総額に係る税額控除制度', http://www.nta.go.jp/taxanswer/hojin/5442.htm

제외하고 적용 가능함

□ 세액공제한도액은 해당 사업연도에 손금에 산입된 시험연구비에 세액공제비율을 곱하여 산출한 금액임

〈시험연구비 총액기준의 세액공제비율〉
○ 시험연구비비율이 10% 이상인 경우: 10%
○ 시험연구비비율이 10% 미만인 경우: 다음과 같이 세액공제비율을 산출
  – 세액공제비율 = 8% + (시험연구비비율 × 0.2)
  – 시험연구비비율 = 해당사업연도에 손금에 산입한 시험연구비 ÷ 평균매출액
  – 평균매출액이란 해당 사업연도 및 해당사업연도 개시일전 3년 이내에 개시하는 사업연도의 평균매출금액

□ 세액공제한도액이 당해 사업연도 법인세액의 20%를 초과할 수 없음
  ○ 2009.4.1부터 2012.3.31까지의 기간에는 한시적으로 법인세액의 30% 상당액을 한도액으로 하였음

□ 해당 세액공제를 받기 위해서는 공제받을 금액을 확정신고서 등에 기재하고 금액의 산출과 관련된 명세서를 첨부하여 신청하여야 함

□ 세액공제한도액이 법인세액의 20% 상당액(2009.4.1~2012.3.31 기간에는 30% 상당액)을 초과하여 세액공제금액 전부를 공제하지 못한 경우에는, 1년간 이월하여 공제할 수 있음

나) 증가분에 대한 세액공제

□ 시험연구비 증가분에 대한 세액공제제도는 한시적인 조치로서, 2008.4.1부터 2014.3.31까지의 기간에 개시하는 사업연도의 시험연구비가 일정 금액을 초과하는 경우에는 시험연구비 총액에 대한 세액공제한도액과는 별도로 세액공제 할 수 있음

□ 일정 금액을 초과하는 경우란, 당해 연도 시험연구비가 ①비교시험연구비와 기준시험

연구비를 초과하는 경우와 ②평균 매출액의 10%를 초과하는 경우의 두 가지 형태로 산출할 수 있음

○ 당해 연도 시험연구비가 비교시험연구비와 기준시험연구비를 초과하는 형태를 증가형이라 하고, 이때 공제한도액은 비교시험연구비를 초과하는 시험연구비 금액의 5% 상당액임

○ 당해 연도 시험연구비가 평균매출액의 10% 상당액을 초과하는 경우에 적용할 수 있는 세액공제제도를 고수준형이라 하고, 이때 공제한도액은 평균매출액의 10%를 초과하는 시험연구비에 초과세액공제비율을 곱하여 산출된 금액임

〈증가형〉
○ 세액공제한도액 = (시험연구비 − 비교시험연구비 또는 기준시험연구비) × 5%
- 비교시험연구비는 적용연도 개시일 직전 3년 이내에 개시한 각 사업연도에 손금에 산입한 시험연구비의 평균액임
- 기준시험연구비는 적용연도 개시일 직전 2년 이내에 개시한 각 사업연도에 손금에 산입한 시험연구비 중 최고액을 의미함

〈고수준형〉
○ 세액공제한도액 = (시험연구비 − 평균매출액의 10%) × 초과세액공제비율
- 초과세액공제비율 = (시험연구비비율 − 10%) × 0.2
  · 시험연구비비율 = 당해 연도 손금에 산입한 시험연구비 ÷ 평균매출액
- 평균매출액이란 적용연도 및 적용연도 개시일 직전 3년 이내에 개시한 각 사업연도의 매출금액을 평균한 금액임

□ 시험연구비 증가분에 대한 세액공제 한도액이 당해 사업연도 법인세액의 10% 상당액을 초과하는 경우에는 법인세액의 10%를 한도액으로 함

2) 중소기업기술기반강화세제

□ 중소기업기술기반강화세제는 중소기업자가 당해 사업연도에 대해 손금에 산입하는 시험연구비가 있는 경우에, 그 시험연구비의 일정 비율의 금액을 당해 사업연도 법인세액

에서 공제하는 것임

○ 중소기업기반기술강화세제는 시험연구비 총액에 대한 세액공제 또는 특별시험 연구에 대한 세액공제와는 중복하여 적용할 수 없음

□ 대상이 되는 법인은 청색신고서를 제출하는 중소기업 또는 농업협동조합 등이며, 중소기업의 판단은 자본금 또는 종업원 수에 의함

○ 자본금의 액수 또는 출자금의 액수가 1억엔 이하의 법인

– 다만, 대기업의 자회사는 제외함

• 즉, 동일한 대규모 법인[67]이 총 발행주식 또는 출자 총액의 2분의 1 이상을 소유하고 있는 법인 및 2 이상의 대규모 법인이 총 발행주식 또는 출자 총액의 3분의 2 이상을 소유하고 있는 법인을 제외함

○ 자본 또는 출자금이 없는 경우에는, 상시 사용하는 종업원의 수가 1,000명 이하의 법인

□ 다음에 해당하는 사업연도에는 중소기업기반기술강화세제를 적용할 수 없음

○ 시험연구비 총액에 대한 세액공제 또는 특별시험연구에 대한 세액공제를 적용 받고 있는 사업연도

○ 시험연구비 총액에 대한 세액공제 또는 특별시험연구에 대한 세액공제의 이월세액공제를 적용받고 있는 사업연도

○ 해산일(합병에 의한 해산 제외)을 포함한 사업연도

○ 청산중에 있는 사업연도

□ 공제한도액은 당해 사업연도의 손금에 산입된 시험연구비에 12%를 곱해 계산한 금액임

○ 중소기업자 등 세액공제 한도액이 당해 사업연도 법인세액의 20% 상당액(2009.4.1~2012.3.31 기간에는 30% 상당액)을 초과하는 경우는, 법인세액의 20%

67) 자본금 또는 출자금이 1억엔을 넘는 법인 또는 자본 혹은 출자를 가지지 않는 법인 중 상시 사용하는 종업원의 수가 1,000명을 초과하는 법인

상당액을 한도로 함

□ 시험연구비 증가분에 대한 세액공제제도를 적용할 수 있는 경우에는 중소기업기술기반강화세제의 세액공제 한도액과는 별도로 증가분에 대한 세액공제가 가능함

□ 중소기업기술기반강화세제에 의한 세액공제의 적용을 받는 경우에 있어서, 중소기업자 등 세액공제 한도액이 법인세액의 20%상당액(2009.4.1~2012.3.31 기간에는 30% 상당액)을 초과하여 중소기업자 등 세액공제 한도액을 전부 공제할 수 없는 경우에는 공제하지 못한 금액에 대해서 1년간 이월이 공제함

3) 특별시험연구에 관한 세액공제

□ 특별시험연구에 관한 세액공제는 당해 사업연도에 손금에 산입한 시험연구비 중 특별시험연구비 금액이 있는 경우, 그 특별시험연구비의 일정 비율을 적용한 금액을 법인세액에서 공제하는 것임

○ 특별시험연구에 관한 세액공제는 중소기업기반기술강화세제와는 중복하여 적용할 수 없음

○ 해산(합병에 의한 해산은 제외)일을 포함하는 사업연도와 청산중인 사업연도에는 적용할 수 없음

□ 세액공제한도액은 해당 사업연도의 손금에 산입된 특별시험연구비에 특별연구세액공제비율을 곱하여 계산한 금액임

○ 세액공제한도액 = 특별시험연구비 × 특별세액공제비율
○ 특별세액공제비율 = (12% − 시험연구비 총액에 대한 세액공제비율)

□ 특별연구세액공제 한도액이 당해 사업연도 법인세액의 20% 상당액(2009.4.1. ~ 2012.3.31 기간에는 30% 상당액)에서 시험연구비 총액에 대한 세액공제제도에 의해

공제된 금액을 공제한 후의 잔액을 초과하는 경우에는 그 잔액을 한도로 함

□ 시험연구비 증가분에 대한 세액공제에 의해 2008.4.1~2014.3.31의 기간에 개시하는 사업연도에 있어서 증가분 세액공제를 적용한 경우, 특별시험연구비 세액공제한도액과는 별도로 세액공제할 수 있음

□ 특별연구세액공제 한도액이 법인세액의 20% 상당액(2009.4.1~2012.3.31 기간에는 30% 상당액)을 초과하여 특별연구세액공제 한도액의 전부를 공제할 수 없는 경우, 공제하지 못한 금액은 1년간 이월하여 공제할 수 있음

나. 적격 R&D 활동

□ 개발연구는 기초연구, 응용연구를 거쳐 최종 단계에서 제품화하는 연구이므로 세액공제 대상인지 여부는 그 연구의 완성 정도에 따라 다름[68]

○ 즉, 제품화의 목표가 확실하지 않은 단계는 연구활동 그 자체이며, 그 비용은 세액공제의 대상이 되는 시험연구비에 해당하지만 일단 제품화가 구체화하고 양산 체제에 들어가면 이것은 제조비용이므로 시험연구비에 해당하지 않음[69]

– 따라서, 이 경우에는 기말에 제조원가 및 재고자산으로 계상하여야 함

○ 개발연구는 제품의 완성을 계기로 시험연구비와 달리 취급되므로 사전에 연구 계획, 연구의 진척 상황과 완성 정도를 파악하고 연구비의 처리에 있어서도 시험연구비 및 제조비용과 명확하게 구분하여야 함

---

68) 과학기술기본법에서 연구활동을 다음 3가지로 구분하여 정의하고 있음
- 기초연구: 자연계에 존재하는 과학적인 사실(이론, 법칙, 물질, 특성, 기능, 현상 등)을 발견·입증하는 연구
- 응용연구: 기초연구에 의해 발견된 지식을 이용하여 특정 목표를 정하고 실용화의 가능성을 확인 연구와 이미 실용화되어 있는 방법에 대한 새로운 응용방법을 탐구하는 연구
- 개발연구: 기초연구, 응용연구 및 실제 경험에서 얻은 지식의 이용으로, 새로운 재료·장치·제품·시스템·공정 등의 도입 또는 기존 이런 것들의 개선을 목적으로 하는 연구

69) 실무적으로 양산화의 구체적인 시기의 판단은 객관적으로 증명하는 것이 곤란하기 때문에 이사회 등의 기관 결정(회의록, 품의 인증서 등)의 서류가 참고가 됨

〈표 Ⅲ-11〉 R&D 단계별 시험연구비의 구분

R&D			
기초연구	응용연구	개발연구	
시험연구비(세액공제대상)			제조비용

주: 법인세에서는 개발연구를 산업화연구라 함
자료: 일본 沖縄県, 「2012 中小企業者のための研究開発税制」

다. 적격 R&D 비용

□ 조세지원대상이 되는 경상 R&D 비용에 대하여 조특법에서는 시험연구비와 특별시험연구비로 구분하여 정의하고 있음

□ R&D용 자산에 대한 자본적 지출은 세액공제되는 R&D 비용의 범위에 포함하고 있지 않으며 일반 자산과 동일하게 감가상각을 하도록 하고 있지만 내용연수 특례를 적용하고 있음

○ 단, 감가상각비용은 시험연구비 세액공제의 범위에 포함하고 있음

1) 시험연구비

□ 세액공제의 대상이 되는 시험연구비는 각 사업연도의 법인세 과세소득 계산상 손금에 산입된 것에 한함[70]

□ '시험연구비'란 제품의 제조 또는 기술의 개량, 고안 또는 발명에 관련된 시험연구를 위해 소요되는 비용으로 다음에 해당하는 비용임[71]

○ 시험연구를 위해 필요한 원재료비, 인건비 및 경비

○ 타인에게 위탁하고 시험연구를 행한 법인이 외부에 지불하는 위탁연구비[72]

---

70) 措法 42の4①

71) 措法 42の4 ⑫一, 措令 27の4⑥

72) 외부위탁연구비는 다른 전문기관, 대학, 관계회사, 업계 단체 등 외부기관에 연구를 의뢰하고 지

○ 기술연구조합[73]에 지불한 부과금

○ 시험연구를 위해 사용하는 감가상각 자산의 감가상각비

□ 시험연구에 충당하기 위하여 다른 사람으로부터 지급받는 금액이 있을 경우에는 그 금액을 공제한 금액이 시험연구비 총액임[74]

가) 인건비

□ 인건비란 주로 연구원의 급여, 임금, 제수당, 상여, 퇴직금, 법정복리비 등임

○ 단, 시험연구비 세액공제대상이 되는 '인건비'의 범위에 대하여 "전문적인 지식을 가지고 그 시험연구 업무에 독점적으로 종사하는 자"에 한하는 것으로 규정하고 있음

○ 따라서 연구소 등에 속하는 직원에 대한 인건비라도 사무직원, 수위, 운전자 등 시험연구에 직접적으로 종사하지 않는 자의 인건비는 시험연구비에 포함되지 않음[75]

– 연구소등에 근무하는 자의 인건비 중에서 관리부문의 인건비는 제외함

□ 공장 등에 있어서 제품의 생산에 종사하는 한편 연구도 하는 자 또는 사업연도 중에 단기간이라도 연구에 종사하는 자는 '시험연구에 독점적으로 종사하는 자'가 아니므로 이에 대한 인건비는 시험연구비에 포함하지 않음

□ 연구보조자의 경우, 단순히 서무 및 회계적인 사무를 하는 경우를 제외하고 연구자의 지시나 명령을 받아 시험연구활동의 일부를 행하는 경우에는 '전문적인 지식을 갖고' 시험연구 업무에 종사하는 것으로 볼 수 있음

□ "전문적 지식을 가지고 해당 시험연구의 업무에 독점적으로 종사하는 자"라고 하는 규

불하는 비용을 의미함. 그러나 국가나 전문기관에서 받은 보조금 등이 있는 경우는 이를 차감함 금액이 시험연구비의 금액임

73) 기술연구조합은 산업 활동에 이용되는 기술에 대해 조합원들이 스스로를 위해 연구원, 연구비, 설비 등을 합쳐 공동연구를 수행하고 그 성과를 공동으로 관리하고 조합원 상호가 활용하는 조직임

74) 措法 42の4①, 措通 42の4(1)-1

75) 法措通 42の4(1)-3

정 중 '독점적으로'라는 요건에 관하여 중소기업청으로부터의 질의에 대한 국세청의 회답이 있음[76]

□ 국세청 회답에 따르면, "전문적 지식을 가지고 해당 시험연구의 업무에 독점적으로 종사하는 자"란 시험연구 부문에 속해 있는 사람이나 연구자로서의 직함을 가지는 사람과 같이 시험연구를 전속 업무로 하는 사람이나 연구프로젝트의 전체 기간 동안 종사한 사람뿐만 아니라 R&D 이외의 업무를 겸임하는 경우에도 포함됨

○ 다른 업무를 겸임하는 경우라도 다음의 모든 요건을 충족하면 "독점적으로 종사하는 자"에 해당함

① 시험연구 프로젝트 업무의 전 기간 종사하는 것은 아니지만, 연구 프로젝트 계획의 설계, 개발, 평가, 분석, 데이터 수집 등 업무 중 그 담당자가 전문적인 지식을 가지고 담당 업무를, 그 담당 업무를 하는 기간에 전속적으로 참여하는 경우

② 시험 연구 프로젝트에 그 담당자의 전문적인 지식이 필요하고, 담당 업무가 시험연구 과정에서 제외시킬 수 없는 것임

③ 담당자의 참여 실태가 대체로 연구 프로젝트 계획에 따라 수행되는 것이며, 종사기간이 전체적으로 상당 기간 (대체로 1개월(실제 노동 20일 정도) 이상)인 경우

・담당하는 업무의 특수성에 따라 기간 내에서 간격을 두고 행해지는 경우는 그 기간을 합함

④ 담당자의 담당 업무에 종사 상황이 명확하게 구분되어 담당 업무 사람 인건비가 적정하게 계산되어 있는 것

□ '시험연구비의 업무에 독점적으로 종사한다'는 것은 연간 통산하여 대체로 9할 정도 이상을 시험연구 업무에 종사하는 것을 의미하지만 상기의 처리규정에 의하면 해당 프로젝트 기간 중 대체로 1개월 이상 종사하여도 포함하도록 하고 있음

○ 따라서 일반적인 개념보다는 적용범위를 넓게 해석한 사례임

○ 이는 중소기업청의 질의에 대한 답변이지만 중소기업뿐만 아니라 대기업에도 적용함

76) 2003.12. 25. 課法2-28 通達

□ 또한 시험연구비에 포함되는 인건비에 관하여, 예를 들면 종업원이 시험연구업무에 6할, 제조업무에 4할 종사하는 경우, 그 종업원에 대한 인건비 중 6할 부분만 시험연구비에 포함한다는 안분의 개념은 아니고 이 경우 해당 종업원은 시험연구에 독점적으로 종사하는 것이 아니므로 그 인건비는 전부 시험연구비에 포함되지 않는 것임

○ 이에 대해 상기 처리규정은 연구 프로젝트에 참가하는 자에 대한 인건비에 대해 안분의 개념을 인정하고 있음

□ 시험연구비에 포함되는 인건비를 구성하는 항목에 대해서는 구체적으로 열거하고 있지 않지만, 법인세법상 손금에 해당하는 것으로 한정하고 있기 때문에 법인세법상 손금처리규정을 근거로 살펴봄[77]

□ 연구인력의 요건을 만족하는 자의 다음에 해당하는 비용이 시험연구비의 인건비에 포함됨

○ 임금・급여, 수당, 상여금

○ 퇴직금

○ 법정복리비(건강보험법・고용보험법 등에 의한 사업주 부담액), 복리후생비(의무, 위생, 보험 기타 직원의 복리후생비용)

□ 세무상 급여에는 상여 및 퇴직금이 포함되고 지급을 받은 자가 임원인지 사용인인지에 따라 세무상 처리가 달라짐

○ 법인세법상 임원이란 회사법 등의 규정에 의해 이사(取締役), 집행역, 회계참여, 감사역(監査役), 이사, 감사(監事) 및 청산인 외에 법인의 사용인 이외의 자로서 법인의 경영에 조사하는 자를 포함함

○ 사용인겸직임원은 직제상 임원의 지위와 사용인의 지위를 모두 갖는 자로, 사용인겸직임원에게 지급하는 상여 중 사용인부분에 해당하는 것은 손금에 산입될 수 있지만 세무상 일반 임원과는 달리 취급함(法法 34①)

---

77) 인건비의 세부적인 내용은 『(圖解) 法人稅』(2010); 일본 沖縄県, 「2012 中小企業者のための研究開発税制」을 기초로 작성함

□ 사용인 급여는 손금에 산입하는 것이 원칙이나 특수관계사용인에 대한 급여 중 과다한 부분의 금액은 손금에 산입하지 않음(法法 36)

□ 임원의 경우, 급여 및 퇴직급여는 원칙적으로 손금에 산입되지만 은폐되었거나 가장경리에 의해 지급한 금액 및 과다한 부분은 손금불산입함

□ 법인이 임원 등에 대해 금전 이외의 현물이나 권리 등의 경제적 이익을 제공한 경우, 그 경제적 이익은 급여를 지급한 것과 동일한 경제적 효과가 있기 때문에 급여로서 처리하는 것이 원칙임(法法 34④, 基通 9-2-[78])

□ 임원 보수의 경우, 해당 임원이 회사의 다른 연구들과 마찬가지로 직무가 구체적이고, "전문적인 지식을 가지고 그 시험 연구 업무에 독점적으로 종사하는 자"의 조건을 충족한다면 시험연구비에 해당함

○ 이러한 경우, 시험연구비에 산입하는 임원 보수는 임원의 연구 업무의 실태와 사내의 다른 연구원에 대한 인건비를 감안하여 그 금액이 연구자의 직무에 대한 금액으로 적합한 것이어야 함

□ 퇴직금의 경우, 재직 기간 중에 연구원으로 있었던 경우에는 기간을 배분하여 R&D에 독점적으로 종사하고 있던 기간만을 시험연구비에 포함함

○ 근무기록 등을 통해 R&D에 독점적으로 종사한 기간을 설명할 수 있어야 함

□ 교육비 및 직원모집 비용 등 직원을 고용함에 있어 지출하는 간접비용은 시험연구비에 포함되지 않으며 법인의 소득 금액 계산상 손금 금액에 산입되는 것이 전제가 됨

□ 스톡옵션[79]에 관한 세무상 처리는 개인으로부터 받은 용역의 제공 대가로 신주예약권

78) 급여로 처리하지 않는 것은 경조금 등, 결혼 및 출산 축하금, 기념품, 상품 등의 할인판매, 학자금 등, 재해 등에 의한 무이자 또는 저리대출, 임원 및 사용인 대상 생명보험료 등임

79) 스톡옵션에 관한 회계상 처리는 2005년 12월 27일의「ストックオプション等に関する会計基準」(기업회계기준 제8호)에서 명시하고 있고 회사법시행일(2006년 5월 1일) 이후 부여되는 ストッ

을 발행한 경우에, 그 개인이 제공한 용역에 대하여 소득세법 등의 규정에 의해 급여에 대한 과세사유가 발생한 날에 용역을 제공받은 것으로 하여 법인세법을 적용함(法法 54①)

○ 이때 그 용역의 제공에 관한 비용은 회계상으로는 권리확정일 이전에 비용 계상하는 것에 반해 세무상으로는 그 신주예약권이 행사되는 날이 속하는 사업연도에 손금으로 인식하도록 하고 있음[80]

□ R&D 활동은 연구시설 속에서 이루어지는 것만은 아님

○ 건설업은 건설 공사 현장에서 연구 개발이 진행되는 경우가 대부분이므로 이러한 경우에는, 연구시설의 실험이 물리적으로 곤란한 경우 등 연구시설의 기능을 현장에서 대체하는 명확한 이유가 있는 경우 현장에서의 R&D도 인정되므로 건설 공사 현장에서의 R&D 활동과 시공에 해당하는 활동을 명확하게 구분해야 함

나) 원재료비

□ 원재료비는 시험연구를 위해 소비된 원료 및 재료의 비용임

○ 구체적으로는 시험연구를 위한 주요 원재료비, 보조원재료비, 부품비, 소모품비, 소모공구, 기구비품비, 시작품비 등임

○ 이러한 원재료비는 적정한 원가계산에 의거하여 파악하여야 하며, 재고자산이나 고정자산으로 처리되어야 할 것은 원재료비에 포함되지 않음

□ 원칙적으로 시험연구에 사용한 재료비는 사용시점에 손금에 산입됨

○ 다만, 제품의 제조에 사용하는 재료와 동일한 재료를 시험연구에 사용하는 경우는 소비한 날과 수량, 용도 등을 기록하여 제조에 사용된 것과 구분이 가능하도록 함

クオプション에 적용되고 있음

80) 특정 임원 등이 받은 신주예약권 등의 행사에 의한 주식 취득으로 인한 경제적 이익의 비과세 등의 특수제도가 적용되는 경우에는 법인이 그 용역의 제공에 대한 비용이 손금에 산입되지 않음(法法 54②)

다) 위탁연구비

□ 위탁연구비란 타인에게 위탁하고 시험연구를 행한 법인(인격이 없는 사단 등을 포함)이 해당 시험연구를 위해 해당 위탁을 받았던 자에게 지급한 비용임

○ 타인에는 동호에 규정한 시험연구를 행한 법인과의 사이에 연결완전지배관계가 있는 다른 연결법인을 포함함[81)]

○ 위탁연구비는 원칙적으로는 위탁연구가 종료되어 결과를 수령한 시점에서 시험연구비가 손금에 산입됨

○ 위탁연구의 경우, 금전만이 아니라 시험연구용 재료나 기구 등 현물을 교부한 경우 그 비용도 포함함

□ 위탁연구비도 세액공제의 대상에 포함하는 것은 스스로 연구를 행하는 것만이 아니고 타인에게 위탁하여 연구를 행하는 경우에도 세액공제를 적용할 수 있음을 의미함

○ 위탁연구의 경우에 있어서 그 성과는 위탁자에게 귀속되고 스스로 시험연구를 행한 것과 동일해야 시험연구비의 세액공제의 취지에 맞음

– 공동연구의 부담금도 시험연구비에 포함함

라) 경비

□ 경비는 시험연구를 위한 자산의 상각비, 외주가공임, 복리후생비, 수도광열비, 여비교통비, 도서비, 인쇄비 등임

○ 감가상각비 및 이연자산의 상각비도 경비에 포함됨[82)]

□ 시험연구자산의 폐기손 중 시험연구의 과정 중 통상 행해지는 대체의 경우에, 시험연구비에 포함함

○ 이에 대해 재해 또는 연구항목의 폐지 등으로 임시적・우발적으로 발생한 폐기손은 시험연구비에 포함하지 않음[83)]

---

81) 措令 27の4⑦

82) 法措通 42の4(1)-4

□ 회계기준에서는 특정의 R&D 목적으로 사용되어 다른 용도에 전용할 수 없는 기계장치는 취득 시 개발비로 비용처리하게 되어 있지만 세법에서는 R&D용 기계장치에 대해 특별하게 취급하고 있지 않음

○ 따라서 고정자산으로 계상되어 감가상각에 의해 비용화됨

□ R&D용 감가상각자산의 경우, 통상의 감가상각자산에 비해 짧은 내용연수가 적용됨

○ 특정 R&D 활동이 종료되고 해당 기계장치가 폐기, 해체되는 경우 그 시점에서 시험연구비로 비용처리됨

마) 연구를 수탁받은 경우

□ 시험연구비 세액공제가 위탁연구에 적용되는 것과 마찬가지로 수탁한 연구와 관련한 시험연구비도 세액공제의 대상이 될 수 있음

○ 다만, 동일한 연구에서 발생한 시험연구비를 위탁자와 수탁자 양자가 세액공제 대상이 될 수는 없으므로 수탁자의 세액공제 대상이 되는 금액은 시험연구비 중 타인으로부터 지불받은 금액을 제외한 금액임

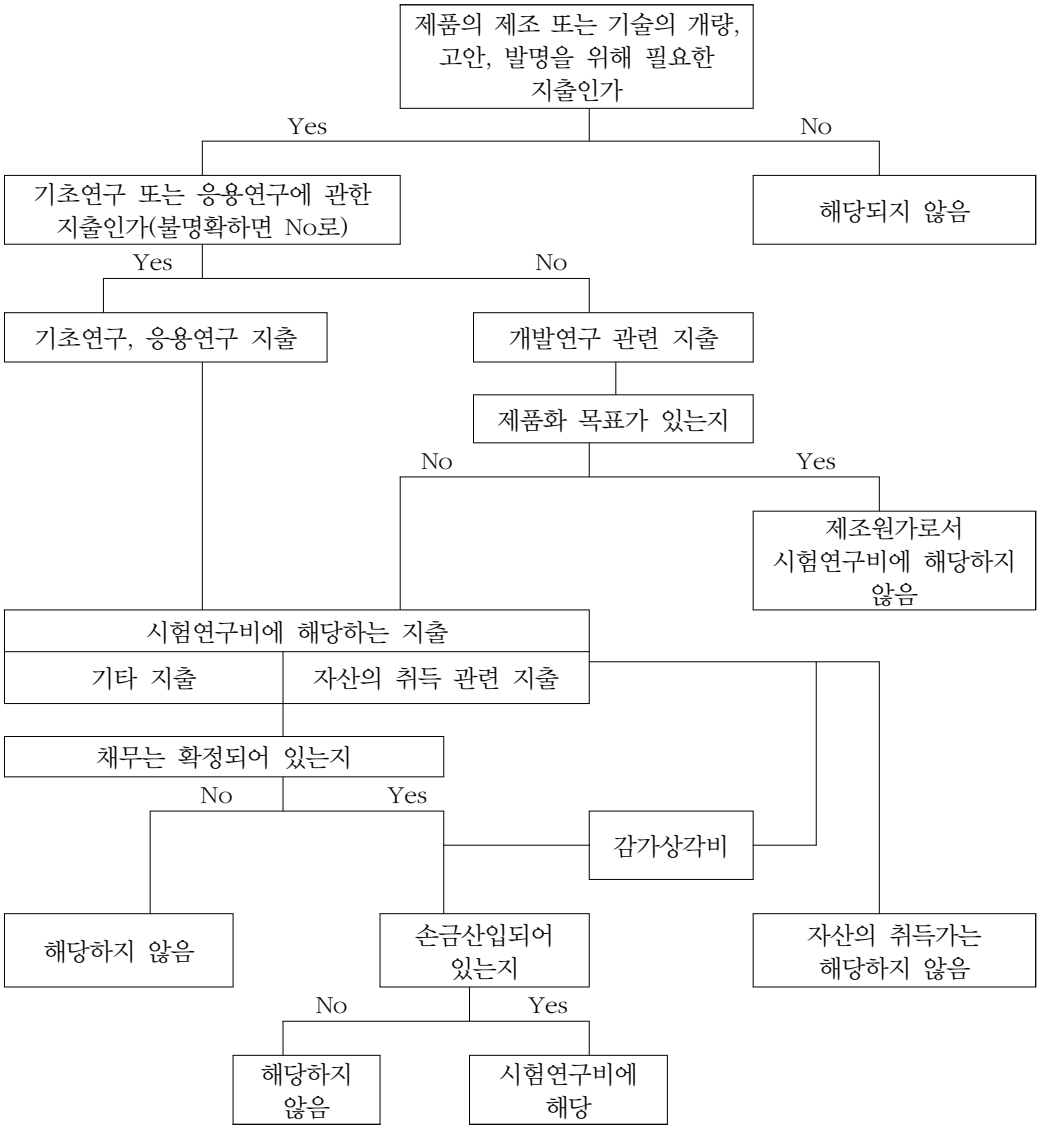
○ 타인으로부터 지불받은 금액이란 국가로부터 교부받은 보조금, 위탁연구비 등임

바) 시험연구비의 적격성 판단

□ [그림 Ⅲ-2]는 시험연구비의 적격성을 판단하는 절차를 나타냄

83) 法措通 42の4(1)-5

[그림 Ⅲ-2] 적격 시험연구비의 판단절차



자료: 일본 沖縄県, 「2012 中小企業者のための研究開発税制」

2) 특별시험연구비

□ '특별시험연구비'란 기업, 대학, 공공 연구 기관 등의 이른바 산학관 연계를 통한 공동연구 및 위탁연구 비용으로 시험연구비 중에서 다음에 해당하는 시험연구를 의미함[84]

○ 국가의 시험연구기관이나 대학과 공동으로 행하는 시험연구

○ 국가의 시험연구기관이나 대학에 위탁한 시험연구

○ 해당 용도에 관련된 대상자가 소수인 의약품에 관한 시험연구

○ 기타 정령에서 정하는 시험연구에 관련되는 시험연구비로서 정령에서 정하는 것

□ 정령에서 규정한 시험연구란 다음에 언급한 시험연구임[85]

① 특별시험연구기관과 공동으로 행한 시험연구로서 해당 특별시험연구기관[86] 등과의 계약 또는 협정[87]에 근거하여 행해지는 것

② 특별시험연구기관 등에 위탁한 시험연구로 해당 특별시험연구기관 등과의 계약 또는 협정에 근거하여 행해지는 것

③ 대학 등[88]과 공동으로 행한 시험연구로, 해당 대학 등과의 계약 또는 협정에 근거하여 연구원을 해당 대학 등에 파견하고 행한 것

④ 대학 등과 공동으로 행한 시험연구로, 해당 기술의 수준 향상에 현저하게 기여한 것으로 해당 기술 관할 장관이 인정하고 해당 대학 등에 파견하거나 해당 대학 등의 연구원을 받아들이고 행한 것

⑤ 대학 등에 위탁한 시험연구로, 해당 시험연구가 해당 기술의 수준 향상에 현저하게 기여한 것으로 관할 장관이 인정하고 해당 대학 등과의 계약 또는 협정에 근거하여 행한 것

⑥「약사법」제2조 제15항에 규정한 희소질병용 의약품 또는 희소질병용 의료 기기에 관한 시험연구로, 독립행정법인의약기반연구소법 제15조 제2호의 규정에 의한 조

84) 措法 42の4⑫三

85) 措令 27の4⑧

86) 특별시험연구기관이란 ①R&D시스템 개혁의 추진 등에 의한 연구 개발 능력의 강화 및 연구 개발 등의 효율적 추진 등에 관한 법률 제2조 제7항에 규정한 시험 연구 기관 등 또는 ②산업기술력강화법 제17조 제1항 제3호에 규정한 시험연구독립행정법인(①에 언급한 자에게 해당한 것을 제외)에 해당하는 자

87) 해당 계약 또는 협정에 있어 해당 시험 연구에 필요로 한 비용의 분담 및 그 명세 및 해당 시험 연구의 성과의 귀속 및 그 공표에 관한 사항이 정해져 있는 것에 한함

88) 학교교육법 제1조에 규정한 대학 또는 고등전문학교(이 중 구조개혁특별구역법 제12조 제2항에 규정한 학교설치회사가 설치한 것 제외) 또는 국립대학법인법 제2조 제4항 에 규정한 대학공동이용기관을 말함

성금의 교부의 대상이 된 기간에 행해지는 것

□ 상기에 열거된 시험연구에 관련되는 시험연구비는 해당 관할부서장 등의 인정을 받은 경우에 한해 특별시험연구비에 해당함 89)

○ 특별시험연구기관과의 공동연구 또는 위탁연구의 경우, 해당 시험연구기관 등이 속한 행정기관의 지방지부국의 장 또는 시험연구독립행정법인의 장이 인정한 금액을 시험연구비로 함

○ 희소질병 관련 연구의 경우, 독립행정법인 의약기반연구소 이사장이 인정한 금액을 시험연구비로 함

○ 대학 등과의 공동연구의 경우 지출한 원재료비, 인건비, 여비, 경비 및 외주비 중 법인이 부담한 것을 시험연구비로 함

○ 대학 등과 공동연구의 경우 해당 시험연구에 대해 대학 등이 지출한 시험 연구비 중 해당 법인이 부담하는 것으로 재무성령으로 정한 바에 의해 증명이 된 것90)

○ 대학 등에 위탁한 연구의 경우 재무성령에서 정한 바에 의해 증명이 된 것

□ 공동연구에서 적격특별시험연구비 범위에 포함되는 비용은 다음과 같음91)

○ 원재료비는 해당 공동시험연구를 행하기 위해 직접 필요한 원재료의 매입에 소요된 비용임

– 실험용재료, 실험부품작성재료, 사진재료, 시약, 화학약품, 기록지 등의 소모품 등

○ 인건비는 해당 공동시험연구에 직접 종사하는 사람과 관련되는 비용임

– 연구자 및 연구보조자와 관련되는 급여, 사례금, 임금 등

– 인건비는 개인마다 기입하고 시험 연구비에 포함되는 인건비는 전문적 지식을 가지고 시험연구의 업무에 전적으로 종사하는 사람과 관련되는 것이므로, 사무직원 등과 같이 시험 연구에 직접 종사하고 있지 않는 사람과 관련되는 것은 포함되지

89) 措令 27の4⑨

90) 해당 증명된 금액이 대학 등이 지출한 해당 시험연구에 관계된 시험연구비(해당 법인의 해당 사업연도에 대응한 기간에 지출된 것에 한함)로서 재무성령으로 정한 바에 의해 증명된 금액의 3배에 상당한 금액을 초과하는 경우에는 해당 3배에 상당한 금액

91) 일본 경제산업성, 「特別試験研究税額控除制度に係る認定申請マニュアル」

않음

- 연구자가 해당 공동시험연구에 종사한 상황을 설명하는 연구기록(연구일지 등) 등의 사본을 제출해야 함

○ 여비는 해당 공동시험연구에 직접 종사하는 사람의 해당 공동시험연구의 수행에 직접 필요한 「소득세법」 제9조 제1항 제4호의 규정에 해당하는 여비임

- 연구자 및 연구 보조자의 자료 수집, 조사 등의 여비

○ 경비는 해당 공동시험연구를 실시하기 위해서 해당 대학 등에서 사용되는 기계 및 장치, 공구 및 기구, 비품의 구입에 필요로 하는 비용으로서 대학 등이 소유하는 것에 한정함

○ 외주비는 해당 공동시험연구의 수행에 직접 필요한 외주비로서 설계료, 위탁 시험료, 기기운반료, 필름현상료 등임

□ 위탁연구비의 경우 상기 공동연구와 달리, 법인의 신청에 기초하여 당해 시험연구에 필요한 비용으로 인정됨

○ 계약서 및 협정서에 비목을 규정하도록 하고 있어 계약서 및 협정서에 포함된 비목 외의 금액은 인정되지 않음

○ 비목이란 원재료비, 인건비, 여비, 경비, 외주비, 기타로 구분하도록 하고 있음

3) R&D용 감가상각 자산

□ R&D용 감가상각 자산은 일반 감가상각 자산과 동일하게 법정 내용연수에 따라 감가상각을 해야 하므로 자산의 취득가액을 일괄 손금으로 처리할 수 없음

○ R&D용 기계장치에 대해서는 그 감가상각비를 시험연구비로 처리함

□ 감가상각 계산의 기초가 되는 내용연수는 법으로 정해져 있으며 자산의 종류, 구조, 용도 등에 따른 연수가 적용되지만, 그 용도의 특례로서 “개발 연구용 감가상각 자산”의 내용연수는 별도로 정하고 있음

○ 여기서 말하는 ‘개발연구’란 “새로운 제품의 제조 또는 새로운 기술의 발명 또는 실

제로 기업화된 기술의 현저한 개선을 목적으로 특별히 진행되는 시험 연구를 말한다"라고 되어 있어 '시험 연구비'의 정의보다 엄격하게 되어 있음

○ 즉, 새로운 제품의 제조 및 새로운 기술의 발명, 기존의 기술에 대해서는 현저한 개선을 위한 연구에 사용되는 감가상각 자산이 아니면 적용되지 않음

□ 개발연구용 자산은 기업의 R&D 활동의 장려 촉진 및 개발연구의 위험이 높은 점과 개발연구용 자산이 정상 자산에 비해 사용 기간이 짧은 점 등을 고려하여 일반용 감가상각 자산보다 내용연수를 짧게 정하여 가속상각을 허용함

○ 그러나 이 내용연수를 적용할 수 있는 것은 주로 R&D 활동을 위해 사용되는 것에 한정되므로 겸용의 경우 개발연구 용도로 사용된 정도에 따라 그 적용 여부가 결정됨

〈표 Ⅲ-12〉 개발 연구용 자산의 법정 내용연수

(단위: 년)

종류	내용	내용연수
건물 및 건물 부속 설비	건물의 전부 또는 일부를 저온실, 항온실, 무향실, 방사성 동위 원소 취급실 그 밖의 특수 목적으로 설치 또는 부속 설비	5
구축물	풍향, 시험수 방비를 위한 벽	5
	가스 또는 공업 약품, 안테나, 철탑 및 특수 용도에 사용한 것	7
공구	–	4
기구 및 비품	시험 또는 측정기기, 계산기기, 촬영기 및 현미 경	4
기계 및 장치	범용 펌프, 범용 모터, 범용 금속 공작 기계, 범용 금속 가공 기계 그 밖에 이것들에 유사한 것	7
	기타	4
소프트웨어		3

자료: 減価償却資産の耐用年数等に関する省令〈별표 6〉

라. R&D 조세지원의 관리

1) R&D의 적격성 판단

가) 납세자의 R&D 입증

□ R&D 세제를 활용하기 위해서는 기획안 관리, 추진상황의 관리, 예산의 관리, 노무의 관리가 필요함

□ 기획안에서 연구 목적, 조직 체계, 작업 행정, 스케줄이 정해지면 시험연구비의 대상 계좌의 체계를 결정함

○ 기업 기밀 유출을 막기 위해 '기업기밀관리규정'을 마련, R&D 성과가 외부에 유출되지 않도록 함

○ 또한 성과물이 궁극적으로 누구에게 귀속되는지를 명확하게 규정함

□ 추진상황 관리를 위해 '개발업무규정'을 만들 필요가 있음

○ 개발 절차를 명확히 하고 확실하게 실시할 수 있는 체제를 갖추고 진척 관리에 대한 진행 상황을 매달 보고하고 주의사항이 있으면 그때마다 기술 회의 등으로 처리하고 반기마다 이사회에도 진척 및 실적을 보고함

□ R&D 예산의 관리가 필요함

○ 예산을 설정하거나 예산 초과의 경우 사전 승인 방법 등을 규정하고 관리함

○ 일반 예산과 달리 개발 기간이 예산 기간이며, 보통 회계연도 예산에 통합하기 위해 월별로 구성함

2) 조세지출 규모의 관리

가) 조세지출금액 한도

□ 일본의 경우 우리나라와 같은 최저한세 제도를 적용하고 있지 않지만, 지나친 조세지출을 방지하기 위한 조치로서 세액공제 금액이 납부세액의 일정 비율을 초과하지 않도록 하고 있음

○ R&D 세제인 '시험연구비 총액에 대한 세액공제제도', '특별시험연구에 관한 세액공제제도', '중소기업기술기반강화세제', '시험연구비가 증가한 경우의 세액공제제도'에 대해서도 한도금액을 두고 있음

□ 시험연구비 총액에 대한 세액공제와 특별연구세액공제를 합해서 법인세액의 20%를 초과할 수 없음

○ 시험연구비 총액에 대한 세액공제한도액이 당해 과세연도 법인세액의 20% 상당액을 초과하는 경우에는 그 20% 상당액을 한도로 함

○ 특별연구세액공제한도액이 당해 연도 법인세액의 20%에서 시험연구비 총액에 대한 세액공제제도에 의한 공제된 금액을 차감한 잔액을 초과하는 경우 그 잔액을 한도로 함

□ 중소기업기술기반강화세제에 의한 세액공제는 법인세액의 20% 상당액을 한도로 함

□ 시험연구비 증가분에 대한 세액공제는 법인세액의 10% 상당액을 한도로 함

나) 한도초과액의 이월공제

□ 시험연구비 총액에 대한 세액공제제도 및 특별시험연구에 대한 세액공제제도, 중소기업기술기반강화세제에 대해서 공제한도초과액을 1년간 이월하여 공제함

○ 시험연구비총액에 대한 세액공제제도와 특별시험연구에 대한 세액공제제도에 적용하는 것은 '이월세액공제한도 초과액의 이월공제제도'라 하고 중소기업기술기반강화

세제에 적용하는 것은 '이월중소기업자 등 세액공제한도초과액 이월공제제도'라 함

○ 시험연구비 증가분에 대한 세액공제는 이월공제가 허용되지 않음

□ 이월세액공제한도 초과액의 이월공제제도란 청색신고 법인의 각 사업연도[92]에 있어서 직전 사업연도의 세액공제한도액 또는 특별연구세액공제한도액이 그 각 사업연도 법인세액의 20%상당액(2009.4.1~2012.3.31 기간에는 30% 상당액)을 초과하여 공제하지 못한 부분이 있다면, 당해 사업연도의 법인세액으로부터 이월된 세액공제한도 초과액을 공제하는 것임

□ 이월중소기업자 등 세액공제한도초과액의 이월공제제도란 청색신고 법인의 각 사업연도[93]에 있어서 직전 사업연도의 중소기업자 등 세액공제 한도액이 그 각 사업연도 법인세액의 20% 상당액(2009.4.1~2012.3.31 기간에는 30% 상당액)을 초과하여 공제하지 못한 부분이 있다면, 당해 사업연도의 법인세액으로부터 이월된 중소기업자 등 세액공제한도 초과액을 공제하는 것임

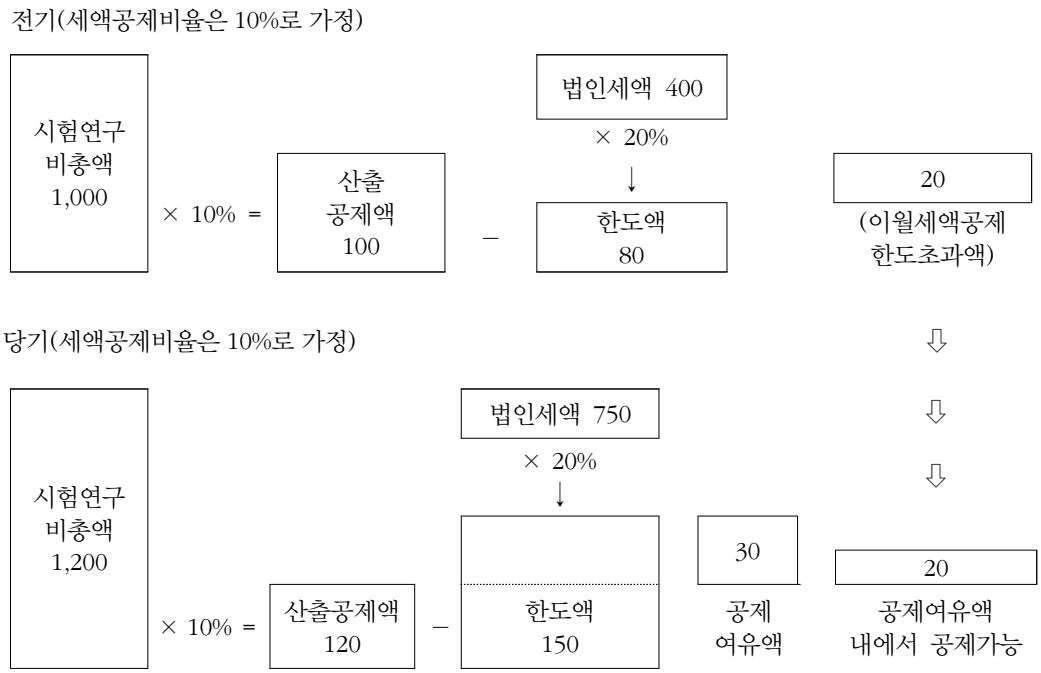
□ 세액공제한도 초과액의 이월공제제도와 이월중소기업자 등 세액공제 한도 초과액의 이월공제제도를 중복하여 적용할 수는 없음

○ 또한 당해 사업연도에 대해 새롭게 시험연구비 총액에 대한 세액공제제도, 특별시험연구에 대한 세액공제제도 또는 중소기업기술기반강화세제에 의한 세액공제를 했을 경우에는, 당해 사업연도 법인세액의 20% 상당액에서 새로운 세액공제제도에 의한 공제액을 공제한 잔액이 이월세액공제의 한도가 됨

92) 해산일(합병에 의한 해산 제외)을 포함한 사업연도 및 청산중의 각 사업연도를 제외함

93) 다음의 사업연도는 제외함
① 해산일(합병에 의한 해산 제외)을 포함한 사업연도 및 청산중의 각 사업연도
② 시험연구비 총액에 대한 세액공제제도 또는 특별시험연구에 대한 세액공제제도 또는 이 제도와 관련되는 이월세액공제한도 초과액의 이월공제제도의 적용을 받은 사업연도

[그림 Ⅲ-3] 이월공제제도의 개요



4. 영국

가. R&D 조세지원제도

□ 영국의 R&D 조세지원제도는 혁신에 대한 투자 확대를 유도하기 위하여 R&D 지출을 늘릴 수 있도록 계획되었음

○ 일반적인 조세지원방식은 실제로 R&D 지출보다 세제상 더 많은 손금산입을 허용하는 방식임

○ 세액공제방식으로의 전환도 가능함

□ R&D 조세지원제도는 중소기업제도(SME Scheme)와 대기업제도(Large Company

Scheme)로 이루어짐

○ 2008.8.1 이전까지는 EU의 중소기업기준에 따라 조세지원제도를 적용하였으나 2008.8.1 이후부터는 R&D조세지원제도를 위한 별도의 중소기업기준을 적용하기 시작하였음

□ 영국의 비용 총조세지출과 R&D 비용 세액공제로 인한 조세지출 규모는 〈표 Ⅲ-13〉과 같음

〈표 Ⅲ-13〉 R&D 관련 조세지출 규모

(단위: 백만파운드, %)

	2006-07	2007-08	2008-09	2009-10	2010-11
R&D 비용 세액공제	480	510	600	830	860
총조세지출	155,185	162,405	141,085	140,505	158,055
비중	0.31	0.31	0.43	0.59	0.54

자료: 영국재무성, "Tax ready reckoner and tax reliefs," 각 연도(2007, 2008, 2009)

□ 영국의 R&D 비용 조세지원제도는 R&D 관련 수익적 지출(revenue expenditures)에 대한 추가소득공제와 R&D 관련 자본적 지출에 대한 즉시상각 공제제도로 이루어짐

○ R&D 비용 소득공제는 대기업과 중소기업으로 구분하여 공제규모를 달리 규정하고 있음

○ R&D 관련 자본적 지출에 대한 즉시상각 공제는 기업규모에 관계없이 동일한 규정을 적용하고 있음

1) R&D 비용 추가소득공제(Tax Relief)

□ 영국의 R&D 조세지원제도는 기업 규모에 따라 대기업을 대상으로 하는 공제제도(tax relief)와 중소기업(SME: Small or Medium Sized Enterprise)을 대상으로 하는 공제제도로 이루어짐

〈표 Ⅲ-14〉 대기업 및 중소기업의 R&D 지원제도

	대기업	중소기업
소득공제율	• ~ 2008.3.31: 125% • 2008.4.1. ~: 130%	• ~ 2008.7.31: 150% • 2008.8.1 ~ 2011.3.31: 175% • 2011.4.1 ~ 2012.3.31: 200% • 2012.4.1 ~: 225%
세액공제율	- 세액공제 전환 불가	- 세액공제 전환 가능 • ~ 2008.7.31: 16% • 2008.8.1 ~ 2011.3.31: 14% • 2011.4.1 ~ 2012.3.31: 12.5%
위탁 R&D (subcontracted R&D)	- 위탁 R&D는 적격 R&D 제외 (단, 적격한 단체 및 개인 등과의 계약은 적격 R&D에 포함)	위탁 R&D도 적격 R&D에 포함
지적재산권의 소유 요건	없음	2009년12월9일 이전까지는 R&D 결과물인 지적재산권의 소유 요건이 있었음

자료: 영국 국세청, "CIRD80250-R&D tax relief: comparison of the basic features of the two schemes"

가) 대기업의 R&D 비용 추가소득공제

□ 중소기업에 해당하지 않는 기업은 대기업 조세지원제도(Large company Scheme)를 적용함

○ 대기업의 경우, 2008년 4월 1일부터 적격 R&D 비용의 130%를 비용으로 공제함

- 이는 R&D 비용으로 지출한 100유로에 30유로를 추가하여 법인세 과세대상 소득에서 차감하는 것을 의미함

□ 과거에는 적격 R&D 비용을 최저 10,000유로 지출한 경우에 조세지원 대상이 되었으나 이러한 최저금액 기준을 폐지함에 따라 2012년 4월 1일 이후에 발생하는 비용에 대해서는 최저금액과 관계없이 조세지원 대상이 됨

□ 계약에 의한 R&D 활동(sub-contracted R&D)의 경우, 계약 상대방이 대기업 또는 과세대상 소득이 있는 거래상, 전문가, 천직에 종사하는 개인이어야 적격한 R&D 활동에 해당됨[94]

나) 중소기업의 R&D 비용 추가소득공제

□ Finance Bill 2011에 의해, 2011.4.1부터 중소기업에 대해서 R&D 비용에 대한 공제비율이 175%에서 200%로 상향 조정되었고 Finance Bill 2012에서는 추가적인 공제를 25%p 인상함으로써 2012년 4월 1일 이후 지출분에 대해서는 225%의 공제율을 적용함[95]

○ 공제비율이 200%라는 것은 적격 R&D 비용 100유로를 지출한 경우, 법인세 과세소득 산정시 실제 비용 100유로에 추가로 100유로를 공제할 수 있음을 의미함

○ 이러한 공제율 확대는 경쟁력 있는 법인세 체계를 갖추기 위한 정책목적에 의한 것임

□ 중소기업이란 종업원 500인 미만이면서, 연 매출액(turnover)이 1억유로 이하 또는 자산총액(balance sheet)이 8,600만유로 이하인 기업임

○ 상기 중소기업 기준은 2008년 8월 1일부터 유효한 기준으로, 종전에 비해 중소기업의 규모가 커졌음

– 2008년 8월 1일 이전까지는 중소기업에 해당하는 기업의 기준이 종업원 250인 미만이면서 연 매출액 5,000만유로 이하 또는 자산총액이 4,300만유로 이하인 기업이었음[96]

□ 2009년 12월 9일 이전에 종료하는 회계기간까지 중소기업지원제도에만 적용되는 요건으로 지적재산의 소유권에 관한 규정이 있었음

○ R&D의 결과인 지적재산(Intellectual property)이 해당 회사에 귀속되어야 한다는 요건임

– 지적재산이 생성되지 않는 R&D라도 소득공제에서 제외되지는 않으므로 상기 요건은 R&D의 결과로 지적재산이 생성되었을 경우에만 해당됨

---

94) 영국 국세청, "CIRD81470 - R&D tax relief: conditions to be satisfied: subcontracted R&D"

95) http://www.hmrc.gov.uk/budget2011/tiin6157.pdf

96) 이는 EU에서 정한 중소기업기준이며, 2008년 8월 1일 이전까지 이러한 기준이 R&D조세지원제도에도 적용되었으나, 2008년 8월 1일 이후부터는 R&D 조세지원제도에 별도의 중소기업 기준을 적용함

□ 중소기업 지원제도에 의해 R&D 비용 소득공제를 신청하는 경우, 해당 지출은 수탁자(sub-contractor)로서 수행하는 R&D 지출이 아니어야 함[97]

○ 이러한 지출은 중소기업이더라도 대기업 조세지원제도에 의하여 소득공제를 청구할 수 있고 적격지출에 대해 25%(2008년부터는 30%)의 추가공제를 할 수 있음

– 중소기업이면서, 이와 같이 대기업 지원제도에 의한 공제를 신청한 경우에는 세액공제로의 전환은 할 수 없음

□ R&D 조세지원 목적상 중소기업에 해당되는 기업은 일반적으로 중소기업에 대한 조세지원제도만 적용할 수 있지만 예외적인 경우, 중소기업에 해당하더라도 중소기업 조세지원제도를 적용할 수 없고 대기업 조세지원제도를 적용하는 경우가 있음

○ 따라서 중소기업에 해당하는 기업이 하나의 프로젝트는 중소기업 조세지원제도를 적용하고 다른 프로젝트는 대기업 조세지원제도를 적용할 수도 있음

□ 중소기업이면서 계속기업을 전제로 회계처리된 경우 소득공제 대신 세액공제로 전환할 수 있음

○ 세액공제로 전환하는 경우 세액공제율은 12.5%임

〈세액공제 전환 사례〉

□ A 회사의 2008년 12월31일에 종료하는 회계기간에서 2008년 8월 1일 이전의 적격 R&D비용이 30,000파운드인 경우 50% 추가공제를 적용하면 45,000파운드이고, 2008년 8월 1일 이후 적격 R&D비용이 20,000파운드인 경우 75% 추가공제를 적용하면 35,000파운드임[98]

○ R&D비용 공제 전 과세소득이 30,000파운드인 경우 2008년 8월 1일 이전까지의 발생한 비용을 차감하면 과세소득은 -15,000파운임

○ 공제하지 못한 비용 15,000파운드에 대해 16%의 세액공제로의 전환을 선택할 수 있음(PAYE와 NIC 납부액을 한도로 함)

○ 2008년 8월 1일 이후 발생한 비용에 대하여 공제가능한 금액은 35,000파운드이고 이 부분에 대해서는 14%로 세액공제를 선택할 수 있음(PAYE와 NIC 납부액을 한도로 함)

97) 영국 국세청, "CIRD81470 - R&D tax relief: conditions to be satisfied: subcontracted R&D"

98) 영국 국세청, "CIRD - R&D tax relief: SME scheme: payable tax credit - for surrenderable loss"

2) R&D 자본적 지출의 즉시상각 공제

□ 상인(trader)으로 분류되는 사업에서 발생하였고 사업에서 수행하는 거래와 관련된 R&D에 대한 자본적 지출에 대하여 R&D 즉시상각공제(RDA: Research and Development Allowance)라는 감면제도를 적용함

○ 자본적 지출은 발생한 해에 지출액의 100%를 비용으로 즉시상각할 수 있음

□ 즉시상각 공제가 적용되는 R&D 활동은 일반적으로 기업회계에서 R&D로 처리되고 기업혁신기술부(Department of Business, Innovation & Skills)의 가이드라인에서 정의하는 요건을 만족하여야 함

○ 특히, 과학 및 기술의 진보를 위한 것이어야 함

○ R&D에 대한 권리 또는 R&D에서 발생하는 권리를 취득하기 위한 지출은 제외됨

□ 적격한 R&D 자본적 지출은 R&D를 직접 수행하기 위한 지출[99]과 R&D를 수행하는 종업원이 사용하는 설비 및 자재를 제공하기 위한 것이어야 함

○ R&D에 대한 권리 또는 R&D에서 발생하는 권리를 취득하기 위해 발생한 것이나 R&D에 대한 수익적 지출은 포함하지 않음

□ R&D 자본적 지출과 기계장치에 대한 자본적 지출이 중복되는 경우에는 납세자가 선택하여 적용할 수 있음

○ 즉, R&D에 사용되는 기계장치에 대한 지출은 납세자가 R&D 즉시상각 공제 또는 기계장치에 대한 즉시상각 공제 중 선택하여 적용함

나. 적격 R&D 활동

□ 과세목적상 R&D(Research and Development)의 정의는 ICTA88(Income and Corporation Taxes Act 1988) section 837A에서 기술하고 있으며, 과세목적상 R&D는

99) profession이나 vocation은 R&D 자본적 지출에 대한 자본공제를 할 수 없음

GAAP의 규정을 따르는 것으로 규정하고 있음

□ 기업혁신기술부(Department for Business, Innovation and Skills) 가이드라인에서는 'R&D', '과학 및 기술의 진보 등'에 대해 정의하고 있으므로 해당 지침을 바탕으로 과세 목적상 R&D에 해당하는지에 대한 검토가 필요함

□ R&D 조세지원 대상 R&D 프로젝트는 '과학 또는 기술의 불확실성 해소를 통한 과학 및 기술 분야에서의 전반적인 지식 및 능력(capability)의 진보를 위한 것'으로 다음의 활동임

○ 과학 및 기술의 진보를 달성하기 위해 수행되는 프로젝트[100]

○ 과학 및 기술의 불확실성의 해결을 통해 과학 및 기술의 진보에 직접적으로 기여하는 활동

○ 프로젝트와 관련된 특정 적격한 간접 활동도 R&D에 포함됨

– 프로젝트가 과학 및 기술의 불확실성 해결에 직접적으로 기여하지 않는 적격한 간접 활동 외의 활동은 R&D 활동이 아님

□ '과학 및 기술의 진보'란 개발되고 있는 제품, 공정, 기능성이 아니라 개발하고자 하는 과학 및 기술을 의미함

○ 이는 프로젝트의 목표에 초점을 두고 있으며, 수행되고 있는 프로젝트가 과세 목적상 R&D에 해당하는지를 판단하는 주요 요인임

○ 예술, 인문학, 사회과학은 과학에 포함되지 않음

○ 어떠한 제품이 상업적으로 혁신적이라는 것만으로는 충분하지 않으며, 과학 또는 기술의 진보가 수반되지 않는 혁신적인 비즈니스 제품이나 서비스를 개발하는 프로젝트와 관련하여서는 조세지원을 청구할 수 없음

□ 프로젝트와 관련하여 과학적 기술적 불확실성이 존재하여야 함

○ 어떠한 사실이 과학적으로 가능한지 또는 기술적으로 실현가능한지, 또는 어떻게 실

100) 영국 국세청, "CIRD81900-R&D tax relief: conditions to be satisfied: BIS Guidelines"

제로 그것을 달성할 것인지가 전문가에 의해 쉽게 알 수 없을 때 과학적 · 기술적 불확실성이 존재하는 것임

○ 단순히 토론을 통해 해결할 수 있는 것은 기술적 불확실성이 아닌 일상적인 불확실성임

– 유사한 이전 프로젝트에서 해결되었던 기술적 문제는 기술적 불확실성에 해당되지 않음

□ 과학 및 기술의 진보를 달성하는 데 직접적으로 기여하는 활동은 과학 및 기술의 불확실성 요소를 해결하는 시도이어야 하며, 다음의 활동이 포함됨

○ 과학 및 기술의 불확실성 해결에 필요한 소프트웨어, 재료 및 장비를 창작하거나 적용하는 활동

○ 과학 및 기술 계획 활동

○ 과학 및 기술 불확실성을 해결하기 위해 수행하는 과학 및 기술 설계, 테스트, 분석

□ 기존의 공정, 재료, 장비 제품 및 서비스의 뚜렷한 개선이나 기존의 공정, 재료, 장비, 제품 및 서비스의 효과를 새로운 방법으로 복제하기 위한 과학 및 기술의 사용은 직접적인 기여 활동에 해당되지 않음

□ 프로젝트에서 추구하는 과학 및 기술의 진보가 완전히 달성되지 않아도 R&D 활동이 있는 것으로 인정됨

□ 과학 및 기술의 진보가 달성되었지만 쉽게 사용가능하지 않은 경우라도 과학 및 기술의 진보가 이루어진 것으로 인정함

○ 그러나 반복되는 분석, 기존 제품 · 공정 · 서비스 · 재료의 복사나 적용은 과학 및 기술의 진보로 볼 수 없음

□ ‘적격한 간접 활동(qualifying indirect activities)’이란 프로젝트의 일부를 구성하지만 과학 및 기술의 불확실성 해결에 직접적으로 기여하지 않는 활동임

○ R&D 지원을 목적으로 하는 과학 및 기술 정보 제공
○ R&D를 위해 수행되는 유지, 보안, 관리, 자금조달 등의 지원 활동
○ R&D의 수행에 필수적인 보조적인 활동
○ R&D 프로젝트를 직접적으로 지원하기 위한 훈련
○ 대학에서 학생과 연구자에 의해 수행되는 연구
○ 새로운 과학 및 기술적 테스트, 조사, 샘플링을 고안하기 위한 연구
○ R&D 활동의 전략적 방향을 제시하기 위한 타당성 조사

□ 2009년 12월 9일 이전에 종료하는 회계기간에 대해서는 적격 R&D 프로젝트의 요건으로 다음의 두 가지 요건이 요구되었으나 ②번의 요건은 폐지되어 2009년 12월 9일 이후에 종료하는 회계기간부터는 ①번의 요건만 요구되고 있음
① 해당 기업의 사업과 관련이 있어야 함
– 기존의 사업 또는 R&D의 결과를 기초로 시작하고자 하는 사업
② 중소기업 지원제도를 기초로 조세지원을 신청하는 경우, 해당 중소기업이 R&D 프로젝트에서 발생할 수 있는 지적재산권을 소유하여야 함

다. 적격 R&D 비용

□ 적격 R&D 비용이 되려면 기업혁신기술부(Department for Business, Innovation and Skills)의 가이드라인에서 정의한 R&D에 부합하여야 함
○ 가이드라인에 따르면, 해당 활동은 '직접적으로 과학 및 기술의 진보를 위한 것 또는 간접적인 활동으로서 적격한 것' 이어야 함

□ 적격한 R&D 비용은 일반적으로 인정된 회계기준(GAAP: General Accepted Accounting Principle)에 따라 R&D로 처리된 비용이어야 하며, R&D에 대한 회계처리기준(SSAP(Statements of Standard Accounting Practice) 13)에서는 연구비, 개발비의 정의와 처리방법을 기술하고 있음[101]

101) 영국 국세청, 'CIRD99100-R&D tax credit: accountancy: SSAP13' 개발비의 경우, 자산화 요건을

○ 순수연구 및 응용연구에 대한 지출은 회사의 영업과 경쟁력을 유지하는 데 있어서 필요한 부분으로 간주될 수 있으며 이러한 비용은 발생했을 때 비용으로 처리하여야 함

○ 새로운 제품의 개발은 순수연구 및 응용연구와는 구별되는 것으로, 상업적 성공과 수익의 증대나 비용의 감소로 인한 혜택이 미래에 발생할 것이라는 합리적 기대를 갖고 수행되는 것임

□ 적격 R&D의 요건을 모두 충족하는 경우, 경상 R&D 비용(revenue expenditure)에 대한 추가소득공제(tax relief)를 신청할 수 있음

○ 일반적으로 해당 비용은 사업의 일상적인 운영에서 발생하는 비용이어야 하고 자산에 대한 자본적 지출은 해당되지 않음

□ R&D 업무에 부분적으로 참여하는 종업원의 경우 해당 종업원에게 지출된 비용은 업무에 비례하여 조세감면을 청구할 수 있음

1) 인건비(staffing costs)

□ 인건비에 포함되는 것은 R&D 활동을 수행하는 데 직접적이고 적극적으로(directly and actively) 참여하는 임원과 종업원(directors or employees)에게 지출하는 비용임

○ 해당 종업원은 고용계약에 의해 직접 해당 기업에 의해 고용된 자이어야 함

- 다른 기업과 고용계약을 맺은 자문위원(consultants), 용역직원(agency workers), 임직원(staff/directors) 들은 해당되지 않음
- 그러나 이들은 직원공급업체(staff providers) 또는 하도급업자(subcontractors) 관련 규정에 의해 적격한 자에 포함될 수도 있음

만족하면 자산으로 처리할 수 있음. 그러나 요건을 만족하더라도 반드시 자산화하여야 하는 것은 아니며 비용으로 처리하거나 자산화하거나 선택적으로 처리할 수 있음. 단, 재무제표에는 선택한 방안을 공시하여야 함

□ 적격한 인건비는 '과학 및 기술의 진보'에 직접적으로 기여하는 활동에 직접적이고 적극적으로 참여하는 자와 '적격 간접활동(qualifying indirect activities)'에 직접적이고 적극적으로 참여하는 자 모두를 포함함[102)]

○ 활동이라고 하는 것은 R&D 관련 활동을 의미함

○ 적격한 R&D 활동이 되려면, 기업혁신기술부 가이드라인에서 정의하는 R&D 활동으로서 UK GAAP에 의해 R&D로 회계처리된 것이어야 함

□ R&D 활동에 직접적이고 적극적으로 참여하지는 않고 지원만 하는 경우에는 직접적인 R&D 활동으로 보지 않기 때문에 적격 간접활동에 포함되지 않음

□ 적격한 인건비에는 다음의 금액이 포함됨[103)]

○ 회사가 임직원에게 지급한 현물급여(benefits in kind)를 제외한 급여(salaries and wages), 부수입(perquisites), 기타 이익 모두를 합한 보수

○ 회사가 지불한 의료보험료(secondary class 1 national insurance contribution)

○ 임직원을 위한 운영하는 연금펀드에 회사가 지불한 기여금

□ CTA09(Corporation Tax Act 2009)에서는 인건비(staffing cost)의 범위에 모든 유럽경제지역(EEA: European Economic Area)의 사회보장법에 의해 종업원의 복지를 위해 회사가 강제적으로 지불하는 기여금(contribution)을 포함하는 것으로 그 범위를 확대하였음

○ 이러한 범위 확대로 인해 기타 유럽경제지역(EEA) 국가에서 그들이 고용하는 종업원에 대하여 2008년 8월 1일 이후 발생하는 사회보장비용에 대해 R&D 조세감면을 신청할 수 있게 되었음[104)]

□ 인건비에서 제외되는 현물급여에는 비현금 형태로 지급되는 모든 혜택(benefit)이 포

---

102) '과학 및 기술의 진보' 및 '적격 간접활동'의 정의는 'R&D의 정의' 부분 참조

103) 영국 국세청 'CIRD83200-R&D tax relief: categories of qualifying expenditure: staffing costs'

104) 스위스는 EEA 국가가 아니지만 인력의 국경 이동을 자유롭게 하기 위하여 EC social security에 서명하였기 때문에 스위스에서의 사회보장비용도 포함됨

함됨

○ 따라서 자동차와 연료, 주택 시설, 바우처 등은 인건비에서 제외됨

□ 회사가 지급한 해고수당(redundancy payments)은 보수에 포함되지 않으므로 적격한 R&D 비용이 아님

□ 직접적으로 R&D 업무에 참여하기는 하였지만 근무시간 중 일부만 R&D에 참여한 종업원의 인건비는 참여한 비율에 따라 달리 처리함[105)]

○ R&D 활동에 직접적으로 참여한 자가 자신의 근무시간 중 20% 미만을 R&D에 참여한 경우에는 적격 비용에 해당하는 것은 없는 것으로 하고 근무시간 중 80%를 초과하여 R&D에 참여한 경우에는 전액 적격비용을 처리함

○ 그 외의 경우에는 R&D에 직접적으로 참여한 시간에 비례하여 적격비용을 산출함

□ 직접적이고 적극적으로(directly and actively) R&D 활동을 수행하는 회사에 직원을 제공하는 직원공급업체(staff provider)에게 지불하는 비용도 인건비에 포함됨

○ 단, 직원공급업체(staff provider)는 용역을 제공하는 개인과 직접 계약을 하여야 하며, 타인과의 계약에 의한 것은 제외됨

□ 외부로부터 공급받은 직원(externally provided workers)에게 지출된 비용도 적격 R&D 비용에 포함될 수 있음

○ 중소기업은 2003년 9월 27일 이후 지출한 비용, 대기업은 2003년 4월 9일 이후 지출한 비용부터임

□ 외부로부터 공급받은 직원의 정의는 Income Tax Act 2003 Section 44의 규정을 근거로 하고 있으며 다음의 요건을 만족하는 자임

○ 개인이어야 함

---

105) 영국 국세청, 'CIRD-R&D Tax Relief: categories of qualifying expenditures: employee partly engaged on R&D'

○ 회사의 이사 또는 종업원이 아닌 자
○ 회사에 인적용역을 제공할 의무가 있어야 함
○ 용역을 제공하는 방식은 회사의 감독 및 통제에 의하여 결정됨
○ 직원공급업체(staff provider)를 통해서 용역을 제공
○ 직원공급업체(staff provider)와의 계약에 의해 인적용역을 제공할 의무를 지님

□ 고용대행업체(employment agency)에 의해 제공된 직원의 모집비용(recruitment costs)은 적격비용에 포함되지 않음

2) 재료비(materials)

□ R&D 활동에 직접적으로 사용되는 소모성 물품에서 발생한 경상비용은 적격 지출에 해당됨
○ 소모성 물품에 해당되는 것은 소모성 또는 변형 가능성을 지니는 것으로 물, 연료, 전력비용 등임
○ 단, 소프트웨어는 소모성 물품에 해당되지 않음

□ R&D에 간접적으로 사용되는 소모성 물품은 R&D 적격 지출에는 포함되지 않음
○ 예를 들면, 훈련설비에 사용되는 전력비용은 해당 시설이 R&D 프로젝트를 직접적으로 지원하기 위한 훈련을 위한 시설인 경우 적격 지출에 포함되지만 일반적인 목적의 훈련시설인 경우에는 포함되지 않음

□ 소모성 물품이 부분적으로 직접적인 R&D에 사용되는 경우 사용비율에 비례하여 적격 지출에 포함함
○ 예를 들면, 하나의 설비에 대해 하나의 전력공급장치가 있어 R&D에 사용된 전력량을 구분할 수 없는 경우, 적절한 비율로 R&D에 사용된 부분과 R&D 외의 용도로 사용된 것을 구분할 필요가 있음
○ 영국 국세청은 R&D에 직접적으로 사용되는 설비의 난방 및 조명 등에 대한 지출은

경미하게 R&D 외의 용도로 사용되었을지라도 R&D 관련 간접지출로 간주하고 있음

□ R&D를 수행하는 데 직접적으로 사용되는 간접비(utilities)에 해당하는 전력, 물, 연료에 대한 지출은 적격지출에 해당됨

○ 그러나 통신비와 데이터비용은 적격 간접비에서 제외됨

3) 위탁연구비(Subcontracted R&D Expenditure)[106]

□ 위탁연구에 의한 R&D 비용에 대한 처리는 중소기업과 대기업 간에 차이가 있음

□ 중소기업 R&D제도(SME Scheme)에 의해 조세감면을 신청하는 경우, 회사의 R&D 활동을 수행하기 위하여 계약을 체결한 개인에게 지급하는 비용은 적격비용에 포함됨

○ 수탁자(subcontractor)는 영국의 거주자일 필요가 없고 영국에서 수행되는 R&D 활동과 관련된 다른 요건이 없음

○ 당해 회사와 특수관계가 없는 수탁자(unconnected subcontractor)에게 지급한 비용의 65% 상당액이 R&D 조세감면 대상금액이 됨

– 수탁자(subcontractor)가 직접 업무를 수행할 필요는 없고 제3자에게 재위탁을 할 수도 있음

○ 중소기업이 특수관계인 수탁자에게 지급한 비용의 경우, 지급한 금액 또는 위탁 관련 비용 중 적은 금액에 한해 조세감면 신청을 할 수 있음

□ 대기업이 타인과의 R&D 계약에 의해 지출한 비용은 일반적으로 적격지출에 해당되지 않지만 R&D 관련 비용이고 특정 유형의 수탁자가 직접적으로 수행한 활동인 경우 적격지출에 포함함

○ 특정유형의 수탁자란, 적격한 단체, 개인 및 구성원이 개인인 파트너십임

○ 직접적으로 수행한다는 것은 수탁자가 제3자와 재위탁 계약을 해서는 안 되고 직접

106) 영국 국세청 'CIRD84200 - R&D tax relief: categories of qualifying expenditure: subcontracted activities'

수행하는 업무이어야 한다는 것임

라. R&D 조세지원의 관리

1) R&D비용의 적격성 판단

가) R&D 조세지원 신청서의 검토[107]

□ R&D 조세지원제도는 민간기업의 R&D 관련 투자를 증대시키기 위한 제도임

○ 특히 소규모 신설기업의 경우, 환급가능 세액공제로 인한 유동성 확보는 성공과 실패에 영향을 줄 수도 있기 때문에 환급가능 세액공제청구의 처리는 신속히 이루어져야 함

□ 국세청 담당자국세청 담당자(HMRC officers)는 R&D 조세지원 및 환급가능 세액공제 신청이 포함된 세무신고서(returns)를 검토함에 있어, 위험평가절차(risk assessment process)를 수행하여야 하며, R&D와 관련된 위험요소들은 다음과 같음

○ 감면금액의 산정 과정에 대한 분석을 통해 정확하게 산출된 것인지 확인

– 산술적 또는 인쇄상의 오류가 포함되거나 적격 요건에 부합하지 않거나 또는 일반적인 오류들이 포함될 수 있음

○ 거래 성격을 파악하는 것은 적격 R&D를 판단하는 데 중요 요소임

– 과학 또는 기술의 불확실성이 프로젝트와 어떻게 관련이 있는지 명확하지 않을 수 있으며, 이러한 관련성은 조세감면 목적상 R&D의 정의와 적용요건에 의해 판단함

– 예술, 인문학, 사회과학(경제학 포함) 분야에서의 진보를 추구하는 프로젝트의 경우, 과학의 범위에 포함되지 않기 때문에 R&D의 정의 내에서 과학 및 기술의 진보를 구성하는 부분에 이러한 분야가 포함되는지 검토할 필요가 있음

– 특히 환급가능 세액공제를 청구했을 때, 회사의 지불능력상 잘못 청구된 금액을

107) 영국 국세청, 'CIRD80500-R&D tax relief: examining a claim'

회수하지 못할 수 있기 때문에 이를 고려하여야 함

- 해당 프로젝트가 회계사에 의해 R&D로 구분된 것일지라도 적격 R&D가 아닐 수도 있음
  - 조세감면 목적상 R&D의 의미는 기업혁신기술부 가이드라인에서 규정하고 있는데, 회계 목적상 R&D 지출은 조세감면 목적상 R&D의 의미보다는 광범위함
- 회계상 R&D 계정이 존재하지 않는 것은 R&D 활동 자체가 없음을 의미하는 것이므로 검토가 필요하지 않음
  - 즉, R&D로 회계처리된 부분에 한해서만 감면을 적용함

□ 납세자는 R&D조세지원 신청서 작성을 위하여 과세관청의 감사전문인력(Audit Specialist)으로부터 지원을 받을 수 있음

○ 감사전문인력은 신청서 제출 이전에 납세자와 함께 R&D 지출을 식별하고 배분하는 업무를 지원함으로써 신청서의 정확성을 높일 수 있음

○ 이러한 감사전문인력의 업무는 세금전문인력(Tax Specialist)의 행정소모를 줄이는 효과가 있음

□ R&D 조세감면 신청 시 발생할 수 있는 일반적인 오류는 다음과 같음

○ 과세목적상 R&D 범위를 벗어나는 프로젝트 활동이 신청서에 포함되는 경우

○ 적격 비용 외의 지출이 청구되는 경우

○ 당해 회사에 고용되지 않은 사람에 관한 인건비가 청구되는 경우

○ 적격한 소모품이 아닌 간접비에 대해 청구되는 경우

○ 적격한 비용에 속하는 기간 이전에 지출한 비용에 대해서 청구되는 경우

○ 적용되지 않는 당사자에 대한 특별규정

○ 대기업 조세지원제도에서 환급가능 세액공제를 청구한 경우

□ 특히 중소기업에서 일반적으로 많이 나타나는 오류들이 있음

○ 과거에 포기했던 세액공제를 차기로 이월하는 경우

○ 특수관계 없는 위탁연구(subcontractor)비용이 65%로 제한되지 않은 경우

○ 회사의 직원에 대한 PAYE와 NIC 납부액이 환급가능 세액공제 청구액보다 적은 경우
○ 환급가능한 세액공제에 대해서 포기한 손실
○ 중소기업이 대기업조세지원제도에 의해 신청하는 경우

□ 국세청은 R&D 관련성을 판단하기 전에 가능한 모든 사실들을 수집하고 납세자의 의견을 들은 후 R&D 관련성 여부를 판단하여야 함
○ 이러한 절차의 목적은 가이드라인에 의해 제시된 정보를 테스트하는 데 있음
○ 국세청은 납세자에게 다음 사항에 대해서는 반드시 질의하여야 함
– 추구하는 과학 및 기술의 진전이 무엇인지
– R&D 프로젝트가 무엇인지 그리고 대규모 상업 프로젝트와 관련된 것이 무엇인지
– 진보를 추구하는 데 해결해야 할 과학적 · 기술적 불확실성은 무엇인지
– 어떤 방법으로 이 프로젝트가 현재의 지식 상태를 진보시키는지
– 추구하는 지식 및 능력이 해당 분야의 전문가에 의해 쉽게 공제가능하지 않은 이유
– 특정 불확실성이 해결되는 시기
– 과세 목적상 R&D의 정의에 해당되는 프로젝트에서의 활동인지
• 예를 들면, GAAP에 의해 R&D로 회계처리되었고 과학 및 기술의 진보에 대한 ‘직접적인 기여’ 또는 ‘적격 간접활동’에 해당하는 활동에 대한 기업혁신기술부 가이드라인에서의 정의에 부합하는지

□ 프로젝트 또는 프로젝트 내의 활동이 R&D 활동인지 또는 기타 테스트에 만족하는지 여부에 대하여 국세청과 납세자 간에 의견 일치를 보지 못한 경우에는 질의 과정에 들어감
○ 질의과정은 모든 서류 및 정보에 대한 합의가 있을 때까지 계속됨
○ 정보라고 하는 것은 회사가 R&D 조세지원을 청구하기 위해 기록한 장부기록을 통해 얻은 것임

○ 회사는 국세청의 평가 내용에 대해 이의(appeal)를 제기할 수 있음
  – 이 경우 조사위원회(tribunal)에서 이 사례에 대하여 검토하게 됨

나) 조세감면의 신청 및 장부기록

□ R&D 세액공제를 신청하기 전에 조세감면을 신청하기에 적격한 프로젝트 또는 지출의 요건에 부합하는지 확인해야 함
  ○ 적격성의 확인을 신청하는 경우 영국 국세청(HMRC)이 적격비용인지에 관한 질의를 할 수 있음

□ 영국 국세청(HMRC)은 법인세제(Corporate Tax System)가 공정하게 운영되고 적시에 적절한 세금이 부과되는지 확인하기 위하여 법인세 신고서(Company Tax Returns)에 관하여 질의를 하는데, 이를 'compliance check'라 함

□ 조세감면을 신청하려면, 세금신고서 또는 수정신고서(amended return)에 R&D 조세지원을 신청하여야 하며, 신청 기한은 관련 법인세 과세기간 종료 후 2년 이내임

□ 세금신고서에 적격한 R&D 비용을 신고하면, 당해 과세연도의 법인세 과세표준 금액이 감소함으로써 R&D 비용의 소득공제(R&D relief)가 적용되며 추가적인 절차는 없음
  ○ 세액공제를 받기 위하여 소득공제를 포기하거나 이전 회계연도의 이익과 상계하기 위해 손실의 전기이월을 신청하는 경우에는, 세금신고서 제출 후 지급이 이루어짐

□ 납세자가 세액공제를 신청하고 HMRC가 compliance check 및 질의를 시작하는 경우 납세자에게 중간지급(interim payment)이 이루어지고 질의가 종료되면 잔액이 지급됨

□ R&D 조세감면 신청을 위하여 별도의 장부기록 의무는 없지만 일반적으로 세금신고서(Company Tax Return)에 기록된 모든 내용을 입증할 수 있는 기록을 하도록 요구되고 있음

○ 영국 국세청(HMRC)도 R&D 조세지원 신청만을 위한 기록은 요구하지 않음

□ 영국 국세청은 세금신고서 또는 R&D 조세지원 신청에 대한 compliance check을 할 때 관련 기록을 요구할 수 있음

□ R&D 프로젝트 계획에 관한 자료에는 다음의 내용이 포함될 것으로 기대할 수 있음

○ 프로젝트의 목적, 예를 들면 어떠한 과학 및 기술의 진보를 목표로 하는지에 관한 내용

○ R&D 프로젝트의 결과와 그 결과의 회사 내에서의 상업적 효과

○ 지식의 현재 상태

○ 프로젝트에서 예상되는 어려움

○ 프로젝트의 구성 즉, 활동의 개요와 누가 수행할 것이며 목표하는 결과를 달성하기 위해 필요한 것들

○ 특정 전문가, 예를 들면, 프로젝트에 필요한 특정 근로자, 컨설턴트 및 하도급업자(contractor)와 필요한 이유 등

□ 중소기업은 모든 자료를 문서화하는 데 어려움이 있을 수 있으므로 HMRC는 가능한 모든 보충적인 자료도 고려함

□ HMRC는 R&D 조세지원 신청에 대하여 사전적으로 도움을 줄 수 있는 사이트를 운영하고 있음

다) 세무신고서 제출 후 검토(compliance check[108])

□ 'compliance check'은 신고서의 제출 전 또는 제출 이후에 가능하지만, HMRC가 납세자의 세무신고 상황(tax position)에 대하여 위험을 적발했을 때 또는 HMRC의 무작위 질의 프로그램(random enquiry program)의 일환으로 확인이 요구될 때만 수행됨

108) 영국 국세청, 'HMRC compliance checks and enquiries for Corporation Tax'

□ 세금신고서를 제출하는 것은 기업(company or organization)이 납부할 세금을 스스로 신고하는 것으로서, 이를 신고납세제도(self assessment)라 함

○ compliance check의 일환으로 HMRC는 세금신고서의 수치 또는 입증자료인 부속서류의 수치에 관하여 질의할 수 있음

○ HMRC는 회사에 질의를 하기 이전에, 서면으로 알려야 하는데 이러한 절차를 'opening enquiry'라 함

- HMRC가 opening enquiry를 하는 것은 납세자에게 뭔가 잘못이 있음을 의미하는 것은 아니고 단지 추가적인 정보를 얻기 위해 하기도 함

□ 일반적으로 회계, 세액 산출과정 및 입증자료를 포함한 세금신고서(Comapany Tax Return)에 관한 내용, 신고서와 별도로 작성되는 신청서 등(claims or elections), 신고서 및 신청서 등의 수정 내용에 대해 질의할 수 있음

□ 질의의 절차는 서면으로 된 'notice of enquiry'의 발송으로 시작되며, 질의 내용은 신고서 및 신청서에 관한 질의로 한정됨

○ HMRC가 이사, 주주, 수탁자 등 개인적인 납세지위에 관한 질의를 하고자 할 때는 별도의 질의를 통해 할 수 있음

□ 세무신고서의 검토(review) 기간 동안 다른 위험이 발견되면, compliance check의 일환으로서 검토와 동시에 추가적인 질의를 할 수 있음

□ compliance check을 하는 동안 회사(company or organization)는 HMRC가 요청하는 정보를 제공하여야 함

○ 그러나 HMRC는 납세자의 세무신고 상황(Corporation Tax position)을 확인하는데 필요한 정보만을 요청할 수 있음

□ 일반적으로 HMRC는 필요한 자료를 30일 이내에 제출하도록 요청하며, 시간이 더 필요한 경우에 HMRC와 직접 상의하여야 함

○ 요청받은 자료가 없는 경우, 비합리적인 자료의 요청을 받은 경우 또는 compliance check과 무관한 자료를 요청받은 경우 즉시 HMRC에 통보하여야 함

□ HMRC로부터 요청받은 자료를 제출하지 않은 경우, HMRC는 자료를 요청하는 통지(formal legal notice)를 발행함

○ 그 이후에도 자료를 발송하지 않은 경우, 300유로의 가산세(penalty)가 부과되며, 자료를 제출할 때까지 일별 60유로의 가산세가 추가적으로 부과됨

□ compliance check을 진행하는 중에 HMRC는 compliance check의 결과 부과될 세액의 납부를 요청할 수 있음

○ 이에 대해 반드시 동의할 필요는 없지만, 동의할 경우 질의가 종료된 시점에 추가적으로 납부하게 될 이자비용은 감액됨

□ 질의가 종료되면 HMRC는 서면으로 종료되었음을 알리고 질의 결과는 아무 이상 없음, 과대납부 및 과소납부 형태로 나타남

○ HMRC의 질의는 상당히 강도 높게 이루어지고 몇 개의 회계연도에 걸쳐 이루어지므로 추가적인 세금 납부와 그에 따른 이자와 가산세가 발생할 수 있음

2) 조세감면 규모의 제한

□ 중소기업(SMEs)의 경우, R&D 조세지원을 신청하려면 R&D 지출이 하한금액을 초과하여야 하고 조세지원이 적용되는 프로젝트당 상한 금액이 설정되어 있음

□ 과거에는 연간 적격 R&D 비용으로 최소한 10,000파운드의 지출이 있는 경우에 한해 R&D 추가소득공제(tax relief)를 신청할 수 있었으나 2012년 4월 1일 이후 지출하는 비용에 대해서는 Finance Bill 2011에 의해 최소금액 요건이 폐지됨

○ 하나의 R&D 프로젝트에서 우대세제를 적용할 수 있는 R&D 비용 상한은 최고 750만유로임

○ 유럽의 보호정책규칙에 따라, 중소기업의 1개의 프로젝트에 대한 우대 세제의 적용 상한액은 R&D 비용 금액이 750만유로로 정해져 있음[109)]

□ 중소기업이 소득공제 대신 세액공제를 선택하였을 경우, 세액공제가 가능한 금액은 PAYE 및 NIC(국민보험)의 납부액의 합계액을 한도로 함

□ 2011.4.1 이후 발생한 적격한 R&D 비용에 대한 소득공제율은 200%임

○ 이는 100파운드의 적격비용이 있는 경우, 지출한 100파운드에 추가 100파운드를 공제하는 것을 의미함

○ 사례 1: R&D 적격비용 20,000파운드, 순손익 20,000파운드인 경우 과세소득은 0

○ 사례 2: R&D 적격비용 20,000파운드, 순손익 -10,000파운드인 경우, 과세소득은 순손실 30,000파운드로 전기이월 및 차기이월 가능함

□ 당기순손실이 발생한 경우에 해당 기업이 PAYE와 NIC(National Insurance contributions) 납부할 금액이 있다면, 소득공제(tax relief) 대신 세액공제(tax credit)를 선택할 수 있음

○ 세액공제를 선택하는 경우 수취할 수 있는 세액공제 금액은 당해 과세기간에 PAYE와 NIC 지불액 총액을 한도로 함

– 이때 R&D 프로젝트에서 근무한 종업원뿐만 아니라 모든 직접적으로 고용한 직원들에 대하여 발생한 금액을 포함함

○ 그러나 2012년 4월 1일 이후 발생한 지출의 경우 한도금액이 폐지됨

○ 사례: 적격비용에 대한 R&D 소득공제(tax relief)를 세액공제로 전환하는 경우

– R&D 지출: 20,000파운드

– R&D 추가공제금액: 20,000 × 100% = 20,000파운드

– 순손익: 5,000파운드

– R&D 추가공제 차감 후 순손익: -15,000파운드

– 세액공제 전환가능 금액: 15,000파운드

109) 일본 경제산업성, 『海外主要国の研究開発税制に関する実態を踏まえた国内事業環境整備等調査』, 2011

- 잠정 세액공제금액: 15,000 × 12.5% = 1,875파운드
- PAYE와 NICs 납부할 금액: 5,000파운드
- 세액공제 가능금액: 1,875파운드

□ R&D 프로젝트에 대해 보조금(subsidy or grant)을 받은 경우, 조세지원을 신청할 수 있는 금액에 영향이 있을 수 있음

○ 만일 보조금(subsidy or grant)이 유럽연합(European Commission)에 의해 주정부 보조금(State Aid)으로 인정되면, 중소기업 R&D 조세지원제도에 의한 신청을 할 수 없고 보조금의 형태에 따라 R&D 조세지원을 신청할 수 있는 R&D 지출은 줄어들 수 있음

○ 해당 지출이 대기업에 대해 허용 가능한 지출이고 해당 기업이 대기업인 경우, 대기업 조세지원제도에 의한 조세지원은 가능함

○ 대기업 지원제도에 의해 신청을 하는 경우, 중소기업보다 낮은 공제율을 적용하게 되고 세액공제로의 전환은 할 수 없음

Ⅳ. R&D 조세지원제도의 국제비교 및 시사점

1. 국제비교

가. R&D 경상비용에 대한 조세지원제도

□ R&D 조세지원은 세액공제(tax credit), 추가소득공제(enhanced allowance), 과세이연의 세 가지 형태로 이루어짐[110)]

○ 자본적 지출의 당해 연도 즉시상각 또는 감가상각대상 자산의 가속상각은 과세를 이연하는 형태의 조세지원임

○ 추가소득공제는 당해 연도 발생한 R&D 지출 이상으로 소득금액에서 비용을 공제하는 방법으로 법인세율에 의해 감면액이 정해지게 되고, 세액공제는 세금의무가 직접 감면됨

□ 연구개발비는 연구 인력에 대한 인건비와 재료비를 포함한 경상 R&D 비용과 기계장치 등에 투자된 자본적 지출로 구분될 수 있음

○ 우리나라를 포함한 대부분의 국가들은 연구개발에 지출된 경상비용을 발생한 당해 연도의 소득에서 공제하도록 허용하고 있음

○ 그러나, 일반적으로 자본적 지출은 경제적 내용연수에 따라 상각하는 반면, R&D 관련 자본적 지출에 대해서는 당기에 상각할 수 있는지의 여부는 나라마다 차이가 있음

– 세액공제 대상 적격비용에 R&D 관련 자본적 지출을 포함할 것인지의 여부도 나라마다 차이가 있음

□ 경상 R&D 비용 조세지원제도를 운영하는 방식을 보면, 우리나라를 포함한 미국, 캐나

110) 손원익 · 김상헌 · 김형준,『기술개발촉진을 위한 조세감면제도 타당성 연구』, 과학기술부, 2006, 11

다, 일본의 경우 세액공제방식을 취하고 있는 반면, 영국은 추가소득공제 방식을 취하고 있음

□ R&D 세액공제제도는 당해 연도에 발생한 경상 R&D 비용의 총액을 기준(이하 총액기준)으로 하거나, 특정기간의 R&D 비용을 초과하는 증가분을 기준(이하 증분기준)으로 할 수 있음

○ 미국의 경우에는 증분기준으로, 캐나다는 총액기준으로 R&D 세액공제제도를 운영하고 있으며, 일본은 주로 총액기준이지만 특례조항에 대해서는 증분기준을 적용하고 있음

○ 우리나라는 총액기준과 증분기준을 모두 제공하지만 상호 배타적으로 적용할 수 있음

□ 미국을 제외한 한국, 캐나다, 일본, 영국에서는 R&D 조세지원제도를 적용함에 있어서 대기업과 중소기업 간에 차이를 두고 있어 중소기업에 더 많은 조세지원이 이루어지도록 제도가 설계되어 있음

○ 우리나라는 신성장동력 및 원천기술 관련 R&D 비용에 대해서는 일반 R&D 비용보다 높은 공제율을 적용하고 있어, 중소기업과 대기업에 대한 차별적인 조세지원뿐만 아니라 연구분야별로도 공제율을 차등화하는 특징이 있음

○ 캐나다의 경우, 대기업의 공제율이 20%이고 중소기업의 공제율은 35%로 더 많은 혜택을 부여하고 있지만, 적격 R&D 비용이 300만캐나다달러를 초과하는 경우에는 중소기업이라도 20%의 공제율을 적용함으로써 대기업과의 차별이 없어짐

○ 일본은 조사대상국 중 가장 다양한 조세지원제도를 운영하고 있고 특히, 중소기업기반기술강화세제를 적용하는 경우, 공제율이 대기업보다 높은 것 외에 세액공제액의 산출도 단순한 방식을 적용한다는 특징이 있음

– 대기업의 경우, 총액기준세액공제와 특별시험연구비세액공제를 합한 공제율 한도가 12%이고 총액기준세액공제액의 산출도 시험연구비 규모에 따라 달리 적용하는 반면 중소기업은 시험연구비 총액에 12%의 공제율을 적용함

○ 영국은 추가소득공제방식을 적용하고 있어 상대적으로 적용방식은 단순함

– 중소기업에 한해 세액공제를 선택할 수 있는 특징이 있음

〈표 Ⅳ-1〉 주요국의 경상 R&D비용 조세지원제도

<table>
<tr><th rowspan="2"></th><th colspan="2">대기업</th><th colspan="2">중소기업</th></tr>
<tr><th>공제방식</th><th>공제율</th><th>공제방식</th><th>공제율</th></tr>
<tr><td rowspan="2">한국[2)]</td><td rowspan="2">세액
공제</td><td>① 총액기준 (㉠ + ㉡)
㉠ 신성장동력 · 원천기술연구개발비: 20%
㉡ 일반 연구 · 인력개발비 : Min(3%+일정비율[1)]) × 50%, 6%)</td><td rowspan="2">세액
공제</td><td>① 총액기준 (㉠ + ㉡)
㉠ 신성장동력 · 원천기술연구개발비: 30%
㉡ 일반 연구 · 인력개발비
– 중소기업: 25%(유예기간: 3년 이내 15%, 이후 2년 10%)
– 중견기업: 8%</td></tr>
<tr><td>② 증분기준: 일반 연구 · 인력개발비 증분× 40%</td><td>② 증분기준: 일반 연구 · 인력개발비 증분× 50%</td></tr>
<tr><td>미국</td><td>세액
공제</td><td colspan="3">① 증분기준
– 일반세액공제방식: Min[증분액, 당기 적격R&D비용×50%]×20%
– ASC: 증분액의 14%(또는 6%)</td></tr>
<tr><td>캐나다</td><td>세액
공제</td><td>① 총액기준: 20%</td><td>세액
공제</td><td>① 총액기준: 35%(적격비용 3백만달러 한도)
20% (3백만달러 초과)</td></tr>
<tr><td rowspan="4">일본[7)]</td><td rowspan="4">세액
공제</td><td colspan="3">① 총액기준
㉠시험연구비 비율[3)] 10% 이상: 10%
㉡시험연구비 비율 10% 미만: 8~10%[4)]</td></tr>
<tr><td colspan="3">② 특별시험연구비세액공제
공제한도액 = 특별시험연구비 × 특별세액공제비율
특별세액공제비율 = 12% – 시험연구비총액에 대한 세액공제율</td></tr>
<tr><td>×</td><td>세액
공제</td><td>④ 중소기업기반기술강화세제:
당해 연도 시험연구비 × 12%
* ①, ②와 중복적용 불가</td></tr>
<tr><td colspan="3">③ 증분기준: ㉠증가형: (시험연구비 – 비교시험연구비 또는 기준시험연구비)[5)] × 5%
㉡고수준형: 평균매출액의 10% 초과하는 시험연구비 × 공제율[6)]</td></tr>
<tr><td rowspan="2">영국</td><td rowspan="2">소득
공제</td><td rowspan="2">R&D 비용의 130%</td><td>소득
공제</td><td>R&D비용의 225%</td></tr>
<tr><td>세액
공제</td><td>– 결손발생한 경우 세액공제전환 가능환급금액=Min[①,②]
① surrenderable loss*의 16%
* Min[당기사업손실, 적격R&D비용의 225%]
② 당기 회사가 원천징수한 소득세(PAYE) 및 고용보험금(NIC)
– 환급액은 소득에 불포함</td></tr>
</table>

주: 1) 당해 연도 수입금액에서 일반연구 · 인력개발비가 차지하는 비율
2) 한국의 경우 일반연구 · 인력개발비는 총액과 증분 기준을 모두 사용하지만 상호배타적으로 선택되며 증가분 방식에 의한 세액공제는 해당 과세연도의 개시일부터 소급하여 4년간 일반연구 · 인력개발비가 발생하였거나 또는 해당 과세연도의 개시일부터 소급하여 4년간 발생한 일반연구 · 인력개발비의 연평균 발생액이 직전 과세연도에 발생한 일반연구 · 인력개발비보다 초과하는 경우에 적용함
3) 시험연구비비율 = 당해 연도 시험연구비/3년평균매출액
4) 세액공제비율 = 8% + (시험연구비비율 × 0.2), 산출된 비율은 10% 미만
5) 시험연구비 증가액 = (시험연구비 – 비교시험연구비 또는 기준시험연구비)
* 비교시험연구비: 직전 3년 평균 시험연구비 평균
* 기준시험연구비: 직전 2년 시험연구비 중 최고액
6) 공제율 = ((시험연구비/매출액) – 0.1) × 0.2
7) 대기업은 ①+②+③, 중소기업은 ①+②+③ 또는 ③+④

나. R&D 자본적 지출에 대한 조세지원제도

□ 대부분의 국가에서 경상 R&D 비용뿐만 아니라 자본적 지출에 대해서는 별도의 R&D 조세지원제도를 두고 있음

○ 우리나라는 연구개발설비투자에 대한 세액공제를 별도로 운영하고 있음

- 취득시 취득금액에 대한 세액공제가 적용되고 매년 감가상각비 역시 비용으로 처리되므로 이중 혜택이 부여된다고 할 수 있음
- 단, 투자에 대한 특례규정인 설비투자에 대한 투자세액공제와는 중복하여 적용할 수 없음
- 연구개발설비투자에 대한 세액공제 적용대상 외 R&D 자본적 지출 경우에는 일반자산보다 짧은 내용연수(3~5년)를 적용하는 가속상각 제도를 운영하고 있음

○ 미국과 영국은 취득시점에 100% 즉시상각을 허용하고 있고 캐나다는 적격 SR&ED 지출에 포함하여 비용공제함

- 미국, 영국, 캐나다는 취득하는 당해연도에 전액 비용처리할 수 있다는 점에서 과세이연의 형태로 지원이 이루어지고 있으며, 캐나다는 추가적으로 SR&ED 세액공제를 적용하고 있어 이중적인 혜택이 부여된다고 할 수 있음
- 미국은 취득 시 즉시상각과 60개월 또는 10년 이내의 기간 동안 정액상각을 선택할 수 있음
- 자산 취득시점에 전액 비용으로 처리하므로 감가상각비에 대한 처리는 발생하지 않음

○ 일본의 경우 취득원가에 대한 별도의 조세지원 없이 일반감가상각자산과 동일하게 적용하되, 일반자산보다 짧은 내용연수를 적용하는 가속상각제도를 운영하고 있음

- 자산의 취득원가에 대한 과세이연의 혜택이 없는 대신 감가상각비는 경상 R&D 비용 세액공제 대상에 포함됨

〈표 Ⅳ-2〉 R&D 감가상각자산에 대한 조세지원

	R&D 감가상각자산		
	대상 자산	취득원가	감가상각비
한국	- 법인세 시행규칙 [별표 6] 적용자산(단, 무형고정자산·건축물 제외) - [별표 2] 적용자산으로 구, 사무기기 및 통신기기, 시계·시험기기 및 계측기기, 광학기기 및 사진제작기 등 연구시험용 시설	- 연구 및 인력개발을 위한 설비투자에 대한 세액공제 10% 적용함 - [별표 2] 적용자산의 경우 가속상각이 허용되나 세액공제와의 중복적용 배제됨 - 설비투자에 대한 투자세액 공제와 중복적용 배제됨	- 내용연수동안 감가상각 인식
미국	- 기계장치, 소프트웨어	- 당기 즉시상각 가능함	- 60개월(또는 10년) 이내기간 동안 정액상각 가능함
캐나다	- 건물, 임차자산 개량권 제외한 감가상각대상 자산	- 취득가액을 적격 SR&ED 지출에 취득가액을 당기 비용공제함 - SR&ED 세액공제대상임	- 해당사항 없음
일본	- 건물 및 부속설비 - 구축물 - 공구 - 가구 및 비품 - 기계 및 장치 - 소프트웨어	- 상각방법: 일반자산과 동일 - 내용연수: 가속상각가능	- 감가상각비는 R&D 세액공제 대상비용에 포함
영국	- R&D에 사용되는 설비 및 자산	- 취득시점에 100% 즉시상각	- 해당사항 없음

다. 적격 R&D 비용[111]

1) 적격 R&D 비용의 국가 간 차이

□ 경상 R&D 비용 중 적격 R&D 비용에 포함되는 항목을 인건비, 원재료비, 위탁연구비, 기타비용으로 구분하여 국가 간 차이를 살펴봄

○ R&D 비용에 대하여 별도 R&D 관련 규정으로 세부적으로 명시하고 있지 않음

111) 인력개발비는 제외함

- 단, 캐나다는 다른 조사대상국에 비하여 적격 R&D 규정을 비교적 상세히 규정하고 있음

○ 조사대상국은 R&D 활동에 직접 종사하는 종업원에 대한 임금 · 급여, 특정 복리후생비 등을 인건비로 보고 있음

- 단, 영국은 외부 직원공급업체(staff provider)에 지불하는 비용도 적격 인건비로 보고 있음

○ 위탁연구비에서는 대기업과 중소기업 구분 없이 적격 단체에 대한 지출금을 적격비용으로 인정하고 있음

- 그러나 일본은 대기업과 중소기업 모두에 대해서, 캐나다와 영국은 중소기업에 대해서만 적격 단체 이외 지급한 위탁연구비도 적격비용에 포함함
- 우리나라와 일본은 위탁연구비 전액을 적격 R&D 비용으로 포함하고 있으나 , 캐나다, 미국, 영국은 대부분 위탁연구비의 일정비율을 포함하고 있음

○ 캐나다는 R&D 활동과 직접 관련하여 추가적으로 발생한 간접 경상비를 적격 R&D 비용의 범위에 포함하고 있음

- 납세자는 실제 발생한 간접 경상비를 적격 R&D 비용으로 반영하는 전통법과 추계액을 적격 R&D 비용으로 반영하는 대체법 중에서 선택할 수 있는 있음

□ 적격 R&D 비용의 각 항목에 대해서는 상세하게 규정하고 있지 않아 큰 차이를 찾을 수 없음

○ 영국은 적격 R&D 비용이 되기 위해서는 GAAP에 따라 비용으로 처리되어야 한다는 전제가 있는 것과 같이 R&D 활동의 적격성에 부합하는 경우, 해당 비용의 세부적인 항목에 대해서는 기업의 회계처리를 준용하는 것으로 판단됨

○ 미국, 캐나다는 명시적으로 GAAP에 따라 비용으로 처리되어야 한다는 전제는 없으나, 프로젝트 중심의 회계 정보를 요구하고 있음

○ 이에 비하여 우리나라는 연구 · 개발과 관련된 비용 등을 열거하고 있음

〈표 Ⅳ-3〉 적격 R&D 비용의 범위

	인건비	원재료비	위탁연구비	기타
한국	– 근로의 제공으로 인하여 고용주가 제공하는 비용	– 견본품 – 부품 – 원재료 – 시약류구입비로 시범제작에 소요되는 외주가공비	– 대학 또는 전문대학 등 법정기관에 R&D 용역 위탁비용 – 대학 또는 전문대학 소속 개인에게 R&D 용역 위탁비용	– 연구용 물품 임차비용 – 직무발명보상금 – 기술정보비 – 고유디자인 개발비용 – 중소기업에 대한 공업 및 상품디자인 개발지도비용
미국	– 원천징수대상 근로소득	– 소모품 – 수도, 전기, 천연가스 등 공공요금으로 적격 R&D 관련하여 추가적으로 발생	– 적격연구를 위하여 종업원외 지출액 65% – 적격소기업·단과대학 ·대학교·국가실험실에서 수행하는 비용전액 – 적격연구컨소시엄에 지출하는 비용 75% – 적격비영리기관에 지출하는 비용 65%	– 컴퓨터를 사용할 권리에 지출한 비용
캐나다	– 고용관계로 인해 종업원 등이 수령하는 소득	– SR&ED 관련 원재료	– 사업 관련하여 캐나다 내에서 타인이 수행한 SR&ED관련비용 80% – 단과대학, 대학교, 특정승인 기관에 대한 지출 80%	– 기계장치 임대비용 – 간접경상비 ① 전통법: 실제 발생한 SR&ED 관련 간접경상비 ② 대체법: 기본급여의 60%
일본	– 인건비 급여, 수당, 상여, 퇴직금, 법정복리비, 복리후생비	– 시험연구에 사용한 재료비	– 타인에게 위탁하고 지불한 비용	– 시험연구에 사용하는 고정자산 감가상각비 – 외주가공비, 복리후생비, 수도광열비, 여비교통비, 도서인쇄비
영국	– 직접 고용한 직원에게 지출한 인건비 – 외부에서 공급받은 직원에게 지출한 비용	– 소모성, 변형가능성 물품: 물, 연료, 전력	– 중소기업: 타인에 의한 R&D 활동을 수행하기 위한 계약비용 65% – 대기업: 적격단체에게 지출한 비용(단, 재위탁 제외함)	

2) 인건비

□ 경상 R&D 비용 중 큰 비중을 차지하고 있는 인건비 구성요소에 대하여 국가별로 적격 비용 여부를 살펴봄

○ 대부분 조사대상국은 경상 R&D 비용대상 인건비 규정을 근로소득 관련 법령이나 법인세에서 준용하고 있음

– 미국은 'Code Sec. 3401(a)의 근로소득 원천징수대상보수,' 캐나다는 'subsection 248(1) 고용관계로 종업원이 수령하는 보수' 등으로 근로소득 관련규정을 준용하고 있음

– 영국은 CTA09/S1123(5)에서 인건비를 규정하고 있고 일본은 법인세법 36과 법인세법 54①36을 준용하고 있음

– 우리나라는 「조세특례제한법」 기본통칙 9-8…1【연구 및 인력개발비의 용어 정의 등】에서 정의하고 있음

〈표 Ⅳ-4〉 인건비 근거규정

국가	한국	미국	캐나다	일본	영국
근거규정	조세특례제한법 기본통칙 9-8…1	Code Sec. 3401(a)	Subsection 248(1) of Consolidated Act	법법 36, 법법 54①36	CTA09/S1123(5)

□ 급여의 경우, 우리나라는 주주인 임원의 인건비를 제외하고 있는 것처럼 캐나다와 일본의 경우도 주주인 임원 또는 임원인 경우 적정 금액을 초과하는 급여는 예외규정을 적용함

□ 우리나라는 퇴직소득(또는 퇴직급여충당금전입액)을 적격 R&D 비용에서 제외하고 있지만 미국이나 일본은 포함하고 있음

○ 일본은 퇴직소득 중 종업원이 R&D에 종사한 기간에 분배되는 금액에 한해 포함함

○ 고용해지로 인한 소득의 경우 미국은 적격비용에 포함하는 반면 영국과 캐나다는 포

함하지 않음

– 단, 캐나다의 경우 간접경상비로서 전통법하에서는 적격 R&D 비용으로 인정될 수 있음

□ 사회보장비(의료보험 및 연금 기여금) 고용주부담분의 경우, 우리나라와 일본, 영국은 포함하고 있지만 미국과 캐나다는 포함하지 않음

○ 미국은 Code Sec. 3401(a)에서 규정한 근로소득에 해당되지 않으므로 인건비에서 제외됨

○ 캐나다는 Subsection 248(1)에서 열거한 소득에 해당되지 않으므로 인건비에 포함하지 않음

– 단, 간접경상비로서 전통법하에서 적격 R&D 비용에 포함될 수 있음

〈표 Ⅳ-5〉 인건비 주요항목의 적격비용 포함 여부

	급여	퇴직금	사회보장비 고용주 부담분	주식매수선택권 행사이익 (stock option)
한국	포함 단, 주주인 임원에 대한 인건비 제외	불포함	포함 소득세법 제12조 3의 비과세 근로소득 포함	불포함 잉여금처분에 의한 성과급
미국	포함 종업원이 수행하는 용역에 대한 대가	포함 고용계약의 취소 또는 무효로 인하여 지급하는 금액	불포함 section 3401(a)의 보수에 해당하지 않음	포함
캐나다	포함 단, 특정 주주종업원에 대한 보너스 및 한도초과 보수 제외	불포함 단, 전통법하에서는 적격지출 해당	불포함 단, 전통법 하에서는 적격지출 해당	포함 단, 실제 발생되거나 현금지출이 없는 경우에는 불포함
일본	포함 단, 임원의 경우, 사내의 다른 연구원 인건비를 감안하여 적합한 금액	포함 재직기간 중 연구원으로 있었던 기간으로 배분	포함 법정복리비(건강보험법·고용보험보험 등에 의한 고용주 부담액)로 포함	포함 소득세법상 급여로 과세가 발생한 날 법인세법상 손금인식
영국	포함 급여, 부수입, 기타이익(단, 현물급여 제외)	불포함 해고수당 불포함	포함 class1 national insurance에 지불한 의료보험료, 임직원을 위한 연금펀드지불금	규정 없음

□ 주식매수선택권 행사이익 등은 일반적으로 적격 인건비로 포함하고 있으나, 캐나다의 경우 현금지출이 없는 경우에는 적격비용으로 보지 않고 있음

○ 우리나라는 2013년 2월 15일 시행령 개정 시 인건비에서 제외함

라. R&D 조세지원의 관리

1) R&D 적격성 판단

□ OECD Frascati Manual[112]에 의한 연구개발의 정의는 다음과 같으며, 국가마다 각국의 상황에 맞추어 연구개발의 정의를 조정하여 적용하고 있음

○ 연구개발은 인류 · 문화 · 사회분야를 포함한 지식의 축적을 증가시키고 이를 사용해 새로운 응용을 고안하기 위한 체계적이며 창조적인 활동으로 기초연구, 응용연구, 실험개발로 분류될 수 있음

○ 이 중 실험개발(Experimental development)은 체계적 작업으로, 연구 및 현실적 경험으로부터 얻어지는 지식이 실재하도록 도출하는 활동임

– 새로운 물질 · 상품 · 부품을 생산하고, 새로운 과정 · 시스템 · 서비스를 설치하거나 이미 생산 및 설치된 것의 상당부문 개량을 통해 이루어짐

□ 국가마다 조세지원의 대상이 되는 '적격 R&D' 또는 ' 적격 R&D 비용' 등을 정의하고 있음

○ 우리나라는 과학적 또는 기술적 진전을 이루기 위한 활동과 새로운 서비스 및 서비스 전달체계를 개발하기 위한 활동을 말하고, 인력개발은 내국인이 고용하고 있는 임원 또는 사용인을 교육 · 훈련시키는 활동을 말한다고 규정함

○ 미국은 과학적 또는 연구실험적 방법으로 자연과학기술과 관련하여 불확실성(uncertainty)을 제거할 수 있는 정보를 발견하기 위하여 수행되어야 하고, 발견된 정보(discovered information)는 납세자의 새로운 또는 개선된 비즈니스 구성요소의 개발을 위하여 사용되어야 한다고 정의함

---

112) 1963년 6월 OECD 회의에서 연구개발 통계조사를 위한 표준을 제공하기 위해 제정된 최초의 지침서로 국제적으로 인정되는 연구개발의 정의와 그 하부 행위들에 대한 분류체제를 제공하고 있음

○ 캐나다는 R&D(SE&ED) 활동은 R&D, 응용연구, 기초연구 및 이에 관련되는 지원 활동으로서 연구실험 또는 분석의 방법(experiment or analysis)에 의하여 과학기술적 진전을 하는 정보를 생성하고 그로부터 과학기술적 불확실성(uncertainty)이 제거되어야 함

○ 일본은 제품의 제조 또는 기술의 개량, 고안 또는 발명에 관련된 시험연구를 의미함(조특법 제42조의4 제12항 제1호)

○ 영국은 과학 또는 기술의 불확실성 해소를 통한 과학 및 기술 분야에서의 전반적인 지식 및 능력(capability)의 진보를 위한 것을 의미함

□ 대부분 조사대상국은 조세지원의 대상이 되는 '적격 R&D' 또는 '적격 R&D 비용' 등의 정의 규정에 부합하는지를 엄격히 관리하고 있으나, 실제로 R&D 활동이 정의규정에 부합하는지의 판단은 상당히 어려운 과제임

□ 적격성에 부합하지 않는 비용에 대하여 조세지원이 이루어질 경우 R&D 투자 확대라는 성과는 없이 재정적인 손실만 발생하는 것이므로 적격성 판단은 상당히 중요한 요소라고 할 수 있음

○ 그러나 실제로 과세관청에서는 기술적 분야의 인력을 보유하고 있지 않기 때문에 실질적인 판단을 하기 어려운 상황임

○ 따라서 R&D 또는 R&D 비용의 적격성 판단을 위하여 각 국가의 과세관청에서 실시하고 있는 절차들을 비교해보고자 함

□ 적격성의 판단은 조세지원 신청서 제출 전 또는 제출 후의 절차로 구분해 볼 수 있으며, 제출 후의 절차는 대부분 세무조사 단계에서 이루어지는 것이므로 구체적인 판단절차는 알 수 없음

○ 우리나라는 기업부설연구소 또는 R&D 전담부서에서 발생한 비용에 대해서는 R&D 비용으로 판단하고 있었기 때문에 세무조사 절차에 들어가기 전까지는 별도의 적격성 판단 절차는 없는 것으로 판단됨

– 우리나라는 R&D 조세지원에 대한 별도의 세무조사 절차는 없으며, 서면조사를

통하여 사후관리를 하고 있음

○ 이는 우리나라뿐만 아니라 미국, 일본도 마찬가지임

– 즉, 우리나라를 포함하여 미국, 일본은 과세관청이 R&D 조세지원의 청구에 대하여 사전적으로 R&D의 적격성을 판단하는 절차를 두고 있지 않음

○ 조사대상국 중에는 캐나다가 유일하게 조세지원 신청 전의 사전적인 절차를 두고 있었음

○ 영국은 신청서를 받은 후 세무조사 단계는 아니지만 R&D 신청에 대하여 전문가가 신청서를 검토하는 절차를 두고 있음

□ 캐나다의 경우, 납세자의 임의적 선택절차로서 프로젝트 예비심사절차가 있는데, 이를 통해 조세지원 신청 전에 프로젝트의 적격성에 대한 의견을 들을 수 있음

○ 조세지원의 신청이 있은 후 사후적인 과세관청의 적격성 평가에서도 연구기술위원회(RTAs: research and technology advisors)에 의해 수행되는 기술적 검토가 이루어진다는 점에서 적격성 판단에 기술적 전문가들의 의견이 반영됨을 알 수 있음

□ 미국의 경우 사전적인 적격성 판단 절차는 없지만 세무조사에 관한 자료가 공개되어 있어 세무조사 과정 중에서의 적격성 판단 과정을 보면, 적격 R&D를 결정하기 위해 1명 이상의 엔지니어링 담당자와 매니저가 세무조사 구성인력에 포함되도록 하고 있음을 알 수 있음

○ 미국은 R&D 조세지원만을 대상으로 하는 별도의 세무조사를 운영하고 있음

2) R&D 관련 조세지출관리제도

□ R&D 조세지원제도를 두고 있는 국가들 대부분이 과도한 조세지출을 방지하기 위하여 세액공제 규모를 제한하고 있음

○ 캐나다를 제외한 조사대상국가에서 세액공제 규모에 한도를 두고 있으나 제한하는 방식은 국가마다 상이함

○ 우리나라의 경우 연구·인력개발 세액공제에 대하여 최저한세가 적용됨으로써 실

질적인 세액공제 규모는 줄어들 수 있음

– 단, 중소기업의 경우는 제외함

○ 미국의 경우 일반사업세액공제 총액으로 세액공제 한도를 규정함과 동시에 최저한세(ATM: Alternative Minium Tax)가 적용됨

– 또한, 연구개발비 계산단계에서는 증분 R&D 비용은 적격 R&D 지출액의 50%를 한도로 하고 있음

○ 일본은 법인세액의 20% 또는 10%를 한도로 함

○ 영국의 경우 소득공제방식을 적용하는 대기업의 경우 한도액을 별도로 두고 있지 않지만 중소기업에서 결손이 발생한 경우 세액공제로 전환할 수 있고 회사가 원천징수한 소득세 및 고용보험금을 한도로 함

○ 캐나다의 경우에는 우대공제율(35%)을 적용하는 중소기업의 경상비용에 대해서는 지출한도(최대 300만캐나다달러)를 두고 있음

□ 이와 같이, R&D 조세지원제도의 경우 국가별로 상이한 방식으로 운영하고 있는 공제규모 제한제도나 한도 초과분에 대한 이월공제제도 등에 따라 조세지원제도의 효과는 달라질 수 있음

□ 대부분 조사대상국들은 사용하지 못한 R&D 세액공제를 다른 과세연도로 이월할 수 있음

○ 한국, 일본은 차기연도 이월만 가능하며, 캐나다와 미국은 과거연도 이월과 차기연도 이월이 모두 가능함

○ 단, 영국은 다른 과세연도로 이월하지 않음

□ 중소기업에 대한 특례규정의 하나로서 미사용 R&D 세액공제액을 환급하는 규정이 있음

○ 설립초기 중소기업의 경우에는 과세소득이 발생하지 않는 경우 R&D 세액공제액을 사용할 수 없어 기업의 R&D 활동지원이라는 조세지원의 본래 목적을 달성하지 못할 수 있음

○ 또한 중소기업이 직면하는 주요 애로사항 중 하나는 자금조달이 될 수 있음

○ 캐나다는 CCPC에게 미사용 세액공제액의 100% 또는 40%를 환급하고, 영국은 결손발생한 중소기업의 세액공제액을 환급함

3) R&D 세액공제액(R&D tax credit claimed)의 과세

□ 캐나다, 미국은 조세지원에 의한 R&D 세액공제액을 적격비용에서 차감함

○ 이러한 이유는 조세지원의 이중혜택 방지와 직접지원과의 형평성 제고라는 측면에서 고려할 수 있음

○ R&D 자본적 지출은 즉시상각을 통하여 당해연도 전액 비용으로 처리되므로 과세이연을 할 수 있고, 동시에 경상적 지출과 함께 세액공제대상 비용에 반영되므로 중복적으로 조세지원이 이루어짐

- 미국은 경상적 지출의 비용공제도 역시 조세지원으로 고려하고 있어 모든 R&D 지출의 비용공제와 세액공제 적용을 이중혜택이라고 봄

□ 직접지원의 방식으로 정부로부터 출연금 등의 자산을 지급받아 연구개발 활동을 수행하는 경우에는, 기업은 R&D에 대한 실제 재무적 부담을 지지 않음

○ 이러한 경우, 조사대상국 대부분은 출연금 등의 자산을 지급받아 수행하는 연구개발 활동을 적격 R&D로 보지 않거나 또는 관련 지출을 적격 R&D 비용에서 제외함

○ 한편 간접적인 R&D 지원방법인 R&D 세액공제는 납세자의 현금유출을 줄이는 효과를 가져오게 됨

- 즉, R&D 세액공제액에 해당하는 납세자의 R&D 비용에 대한 재무적 부담은 경감되며, 이는 직접지원과 유사한 효과가 있음

○ 따라서 R&D 세액공제액을 R&D 적격비용에서 차감하는 경우, 출연금 등에 의한 직접지원 또는 조세지원에 의한 간접지원의 여부에 상관없이 납세자가 실제 부담한 R&D 지출에 대해서만 조세지원이 이루어지게 됨

□ R&D 세액공제액을 과세하는 경우, R&D 세액공제의 가치는 감소함[113)]

113) 손원익 · 김상헌 · 김형준, 『기술개발촉진을 위한 조세감면제도 타당성 연구』, 과학기술부, 2006.11.

○ 예를 들자면, 총액기준을 사용하는 세액공제제도하에서 10%의 세액공제율과 50%의 법인세율을 적용하는 경우 0.05원의 세액공제액 가치가 감소하는 효과가 있음

– 세액공제금액을 비과세하는 경우에는 1원에 대한 세금 절감액은 0.6원이고, 1원의 세후비용은 0.4원이 됨

– 세액공제금액을 과세하는 경우에는 동일한 조건하에서 1원에 대한 세금 절감액은 0.55원이고, 1원의 세후비용은 0.45원이 됨

〈표 Ⅳ–6〉 공제규모 한도액과 한도초과액의 이월 및 환급

	공제제도	공제한도액	한도초과 세액공제액의 사용		세액공제의 과세
			이월	세액공제 환급	
한국	연구·인력개발 세액공제	최저한세 (중소기업 제외)	5년 차기이월	×	×
미국	연구세액공제	– 증분 R&D 비용 한도[1)] – 일반사업세액공제 한도 – ATM	1년 소급이월 20년 차기이월	×	○
캐나다	SR&ED 세액공제	35% 공제율 적용대상 적격SR&ED 지출 한도	3년 소급이월 20년 차기이월	㉠ CCPC 등: ○ ① 경상비용(35%): 100% ② 경상비용(20%): 40% ③ 자본적지출: 40% ㉡ 대기업의 경우: ×	○
일본	시험연구비총액 세액공제	법인세액의 20%	1년 차기이월	×	×
	특별시험연구비 세액공제	법인세액의 20%– 시험연구비 총액에 대한 세액공제[2)]	1년 차기이월	×	
	중소기업기술기반강화세제	법인세액의 20%	1년 차기이월	×	
	시험연구비 증가분 세액공제	법인세액의 10%	×	×	
영국	중소기업의 경우, 결손 발생 시 세액공제로 전환이 가능함	당해 연도의 PAYE와 NIC 지불액 총액	×	○ (대기업제외)	×

주: 1) 적격 R&D 지출액의 50%

2) 시험연구비총액에 대한 세액공제와 특별시험연구비세액공제를 합한 금액의 한도액이 법인세액의 20%임을 의미함

2. 시사점

가. 연구개발의 적격성 판단

□ 각 국가마다 적격 R&D의 정의를 별도로 두고 있으며, '과학 및 기술 분야'에서의 '기술적 진전'을 연구개발의 적격성을 판단하는 근거로 하고 있음

○ 우리나라는 규정상으로 과학적 또는 기술적 진전을 이루기 위한 활동과 새로운 서비스 및 서비스 전달체계를 개발하기 위한 활동을 연구개발로 정의하고 있지만, 적격 전담부서 등 에서 수행하는 활동을 조세지원의 대상이 되는 활동으로 판단하는 형태로 제도가 운영되고 있음

– 따라서, 적격 전담부서가 없거나 또는 적격 전담부서에 소속되지 않은 종업원에 의한 연구개발 활동은 실질적으로 연구개발의 정의를 충족한다 하더라도 적격한 연구개발에 해당하지 않음

○ 그러나 조사대상국들은 모두 우리나라와 같이 전담부서 등과 같이 특정부서에 속해 있는 것만으로 연구개발의 적격성을 판단하고 있지 않았음

– 따라서 각 프로젝트 또는 활동별로 정의규정에 부합하는 활동에 해당하는지 납세자 스스로 판단하도록 하고 있음

□ 캐나다의 경우, R&D 관련 조세지원을 신청하고자 하는 납세자들이 사전적으로 적격성을 스스로 테스트할 수 있는 제도를 운영하고 있음

○ 납세자가 조세지원 신청서를 제출하기 전에 자신의 R&D 프로젝트의 적격성을 테스트하는 프로젝트 예비심사 절차(Preclaim Project review service)를 운영하고 있음

– 이러한 절차를 통해 국세청으로부터 얻는 의견이 사전승인이나 유권해석을 의미하는 것은 아니지만 R&D 관련 조세지원에 대한 불필요한 행정적인 소모를 예방하는 효과는 기대할 수 있음

○ 또한 R&D 조세지원제도 신청을 위한 전문적이고 행정적인 조력을 납세자에게 제공하기 위하여 과세관청은 지원담당자 제도도 운영하고 있음

□ 이러한 사전적 검토 외에 신청서 제출 후에 적격성을 검토할 수도 있는데, 이러한 절차를 두고 있는 국가가 캐나다와 영국임

○ 캐나다는 신청서에 대한 검토절차(review procedure)로서 위험평가(risk assessment)를 하고 있고 이는 기술적 검토와 재정적 검토로 이루어짐

– 기술적 검토에서는 과학 및 기술 분야의 전문 인력이 참여하는 것으로 판단됨

○ 영국의 위험평가절차(risk assessment process)는 조세지원 신청과 관련하여 일반적으로 발생할 수 있는 오류뿐만 아니라 과세목적상 R&D의 정의에 부합하는지를 판단하는 절차임

– 캐나다의 경우에서처럼 기술적 검토를 별도로 하는지에 대해서는 명확하지 않지만, 과세관청이 과학 및 기술의 진보에 관하여 상세하게 질의하는 절차를 두고 있음

– 영국은 이러한 절차를 통해 세금전문인의 행정소모를 줄이는 효과가 있다고 평가하고 있음

□ 연구개발의 적격성을 판단할 수 있는 마지막 절차로서 세무조사가 있을 수 있음

○ 세무조사에 대한 자료는 접근이 어려운 부분이 있어 국가별로 비교할 수는 없지만 미국의 R&D 세무조사 가이드(Audit Techniques Guide: Credit for increasing Research Activities)에 따르면, R&D 세무조사는 일반 세무조사와는 달리 1명 이상의 엔지니어링 담당자가 과학기술적 활동에 대한 평가에 참여하도록 요구하고 있음

□ 조세지원제도의 효율적 운영을 위해서는 정책목적에 부합하는 R&D 활동에 조세지원이 이루어지는 것이 바람직할 것임

○ 따라서, R&D 조세지원제도에 있어서 가장 중요한 것은 납세자가 수행하는 연구개발의 적격성 판단에 있다고 할 수 있음

○ 그러나 R&D 활동은 성공 또는 실패로 그 결과가 갈라질 수 있고 성공을 거두기까지 장기적인 투자가 필요한 경우도 있기 때문에 하나의 과세기간 안에 기술의 진보를 판단하기 어렵다는 특성이 있음

□ R&D에 대한 조세지원이 기술개발이라는 성과로 나타나기 위해서는 R&D의 적격성에 대한 검토가 중요하지만, 현재 우리나라는 전담부서 등의 승인을 받은 다음에는 연구개발이 실질적인 과학적 또는 기술적 진보가 있었는지의 여부에 대한 적격성 판단 절차는 거의 없는 것으로 판단됨

○ 그러나, 우리나라는 교육과학기술부의 인정을 받은 전담부서에 대하여 조세지원을 제공함으로써 조사대상국에 비하여 낮은 행정비용으로 R&D 투자확대라는 목적을 달성하였다고 볼 수 있음

○ 상대적으로 캐나다, 영국에서는 적격성을 사전에 판단하려는 노력을 기울이고 있다고 할 수 있음

□ 지금까지는 국가 경쟁력 확보를 위하여 각국이 R&D에 대한 조세지원을 확대하는 추세였지만, 최근에는 R&D 외에도 재정에 대한 수요가 증가하고 있는 상황이므로 더 이상 조세지원의 확대는 어려울 것임

○ 따라서, 기존의 조세지원제도를 유지하면서 동시에 기업의 기술 진보가 이루어질 수 있도록 하는 관리체계의 정비가 필요한 시기임

○ 그러나 모든 R&D 활동에 대해 '과학적 또는 기술적 진전을 이루기 위한 활동'에 해당하는지를 판단하고자 한다면 그에 따른 행정비용으로 오히려 더 큰 비효율이 발생할 수도 있다는 점을 고려하여야 함

○ 따라서, R&D 규모나 R&D 세액공제액이 큰 기업이나 매출이 일정규모 이상인 기업 등 일부 기업을 대상으로 하여 과학 및 기술 분야의 전문 인력이 참여하여 사전적으로 적격 R&D 활동을 판단하는 절차를 도입한다면, 최소한의 행정비용으로 기업의 자발적인 노력에 의해 불필요한 조세지출이 감소하는 효과는 기대할 수 있을 것임

– 적격 R&D 활동을 판단하는 절차를 도입하게 될 경우, 그 판단의 기준을 현재와 같은 전담부서 단위로 하는 방식과 미국이나 캐나다 등에서와 같이 R&D 프로젝트 단위로 하는 방식 중 효과적인 방안이 무엇인지에 대한 고려가 우선되어야 함

나. 적격 R&D의 범위

□ 과세관청에서 '적격성'을 판단할 때 가장 기초가 되는 것은 해당 법령이나 지침에서 규정하고 있는 적격 연구개발의 정의임

○ 이러한 정의 규정을 통해 연구개발비의 범위가 정해진다고 할 수 있기 때문에 각 나라의 R&D 규정에 따른 특징을 살펴보고자 함

□ 우리나라의 경우 일단 R&D 조세지원 대상에 연구개발뿐만 아니라 인력개발을 포함하고 있다는 것이 특징이며, 연구개발에 대한 조세지원 규모가 실제보다 큰 것으로 왜곡될 수 있음

○ 왜냐하면 인력개발비용은 연구개발보다는 오히려 직원훈련비와 유사한 성격을 지니는 것이기 때문임

– 조사대상국 중에도 연구개발 조세지원 범위에 인력개발을 포함하는 사례는 없었음

○ 따라서 인력개발에 대한 조세지원 부분을 연구개발 분야와 분리하는 것도 연구개발 조세지원제도의 관리 측면에서 필요할 것으로 판단됨

□ 미국, 캐나다, 영국은 연구개발의 규정을 '과학 및 기술 분야'로 제한하고 과학기술적 '불확실성의 제거'를 요구하고 있으며, 미국은 추가적으로 납세자의 사업과의 관련성을 요구하고 있음

○ 미국은 '과학적 또는 연구실험적 방법으로 자연과학기술과 관련하여 불확실성을 제거할 수 있는 정보를 발견하기 위하여 수행되어야 하고 발견된 정보는 납세자의 새로운 비즈니스 구성요소의 개발을 위하여 사용되어야 한다'고 정의함

– 인문, 역사 또는 유사한 분야에 관련한 연구는 포함하지 않음

○ 캐나다는 '연구개발, 응용연구, 기초연구 및 이에 관련된 지원 활동으로 연구실험 또는 분석의 방법에 의하여 과학기술적 진전을 하는 정보를 생성하고 그로부터 과학기술적 불확실성이 제거되어야 한다'고 정의함

– 사회과학 또는 인문학 연구는 포함하지 않음

○ 영국은 '과학 또는 기술의 불확실성 해소를 통한 과학 및 기술 분야에서의 전반적인

지식 및 능력의 진보를 위한 것'으로 정의하고 있어

- 과학의 범위에서 예술, 인문학, 사회과학은 포함하지 않음

□ 일본은 미국이나 캐나다와 달리 과학 및 기술에 한정하고 있지 않으며 제품과의 관련성을 강조하고 있음

○ '제품의 제조 또는 기술의 개량, 고안 또는 발명에 관련된 시험연구를 위해 소요되는 비용'으로 정의하고 있어 제품과 관련된 광범위한 활동이 포함된다고 할 수 있음

- 단, 제품화 단계부터는 시험연구가 아닌 개발 단계로 분류하고 세액공제 대상에서 제외함

○ 포함하지 않는 연구 분야에 대해서는 규정하고 있지 않음

□ 각 국가의 정의규정에 따르면, 미국, 캐나다, 영국은 과학 및 기술 분야로 한정적으로 제한하고 인문학 및 사회과학 등은 포함하지 않는 것으로 규정하고 있는 반면 우리나라는 과학 및 기술 분야와 서비스 분야로 규정하고 있고 제외되는 연구 분야에 대해서도 별도로 규정하고 있지 않아 적용범위가 상대적으로 넓다고 할 수 있음[114)]

□ 또한 우리나라의 경우 2011년 세법개정을 통해 지식서비스 분야의 연구개발 활동을 지원범위에 포함함으로써 서비스업도 연구개발 세제지원을 받을 수 있음

○ 이는 조사대상국가에 비해 많은 범위를 연구개발 분야로 허용하고 있다고 볼 수 있음

○ 다만 OECD의 Frascati Manuald에 따르면, 연구개발은 '인류 · 문화 · 사회분야를 포함한 지식의 축적을 증가시키고 이를 사용해 새로운 응용을 고안하기 위한 체계적이며 창조적인 활동으로 기초연구, 응용연구, 실험개발의 세 활동으로 분류될 수 있다'고 정의하고 있어 과학기술 분야에 한정하고 있지 않음

○ 따라서 연구개발 범위에 서비스업을 포함하는 것이 OECD 정의 규정에서는 많이 벗

114) 각 국가의 조세지원 대상이 되는 비용을 정의규정에 의해 비교하면, 우리나라는 연구개발 및 인력개발비이고 미국은 연구비(research expense), 캐나다는 연구 및 실험 개발(SR&ED, Scientific Research & Experimental Development), 일본은 시험연구비, 영국은 연구개발비(Research & Development)임

어난 것은 아니라고 판단되고 사회 전반적인 발전을 위해서는 다양한 분야의 연구개발을 지원하는 것도 의미는 있다고 생각됨

다. 미사용 세액공제액의 소급공제 및 환급

□ 미국을 제외한 조사대상국가에서 대기업과 중소기업에 차별화된 조세지원제도를 운영하고 있음

○ 우리나라, 캐나다, 일본 모두 중소기업에 대해 대기업보다 높은 세액공제율을 적용하고 있고 이월공제제도는 중소기업과 대기업 동일하게 적용함

− 우리나라의 경우에는 중소기업의 R&D 세액공제는 최저한세의 적용을 받지 않음

○ 추가소득공제제도를 운영하는 영국의 경우 중소기업은 대기업보다 높은 추가공제율을 적용받을 뿐만 아니라 환급가능한 세액공제를 허용받고 있음

○ 캐나다도 일반기업에 대해서는 세액공제의 환급이 허용되지 않는 반면, 적격 CCPC(Canadian Controlled Private Corporation)와 개인사업자에 대해서는 환급을 허용함

□ 영국은 과세소득의 부족으로 공제하지 못한 부분에 대해서 중소기업에 한해 환급이 가능한 세액공제(refundable tax credit)로 전환할 수 있음

○ 일반적으로 연구개발이 성과를 거두어 수익이 발생하기까지는 오랜 시간 소요됨

○ 그러나 대기업에 비해 중소기업은 현금유동성이 부족한 경우가 많기 때문에 연구개발의 성과가 나타나기 전에 유동성 부족으로 인하여 기업 운영이 어려운 상황이 발생할 수 있음

○ 따라서 기업의 유동성 확보 차원에서 중소기업에 대해서는 공제받지 못한 부분에 대한 세액공제를 차기로 이월하는 것이 아니라 즉시 환급해주는 형태로 운영하고 있음

□ 현재 우리나라 연구·인력개발에 대한 세액공제제도는 〈표 Ⅳ-1〉에서와 같이 중소기업에 대하여 대기업에 비하여 상대적으로 더 높은 공제율을 적용하고 있으며 미사용

세액공제액은 중소기업과 대기업 구분 없이 5년의 차기 이월공제를 적용하고 있음

○ 이월공제의 기간으로 볼 때, 미국과 캐나다는 각각 1년의 소급공제와 20년 차기 이월공제, 3년의 소급공제와 20년의 차기 이월공제를 허용하고 있음

– 일본의 경우 시험연구비 증가분 세액공제액을 제외한 미사용 세액공제액을 1년의 차기이월공제를 허용하고 있음

○ 연구개발 성과가 수익활동으로 이어지기까지는 5년 이상의 시간이 걸릴 수도 있는 부분을 고려할 때, 우리나라의 5년의 차기 이월공제는 충분하지 않을 수 있음

– 따라서 이월공제 기간의 확대 및 소급공제의 허용을 고려할 필요가 있음

□ 2011년 기준 중소기업의 R&D 투자액 대비 공제율 비율은 9.6%로 현재 중소기업에 적용되는 세액공제율인 25%(일반 R&D 비용, 총액기준)에 비해 실질적인 조세감면 혜택은 낮다고 볼 수 있음

○ 이러한 원인 중 하나는 설립초기의 중소기업이나 또는 장기간의 연구개발이 요구되어 과세소득이 발생하지 않는 중소기업의 경우, 비록 R&D 투자를 하였다하더라도 산출세액이 없는 경우에는 R&D 세액공제액을 사용할 수 없기 때문일 수도 있음

– 중소기업은 최저한세의 적용을 받지 않으므로 과세소득이 있는 경우, R&D 세액공제액은 제한 없이 산출세액에서 공제할 수 있음

○ 또한 중소기업이 직면하는 주요 애로사항이 자금조달임을 고려하여 현금 유동성 확보에 어려움이 있는 중소기업에 한하여 미사용 세액공제액의 환급을 허용할 경우에는 조세지원의 실질적인 효과가 증가할 것으로 예상됨

– 소급공제는 전년도 납부세액이 있다면 즉시환급과 같은 효과가 있을 것임

○ 앞서 논의한 적격 R&D 활동을 판단하는 절차를 도입하면서 미사용 세액공제액의 환급 또는 소급공제를 허용한다면 중소기업의 기술 혁신을 통한 R&D의 질적 성장을 기대할 수 있을 것임

〈표 Ⅳ-7〉 R&D 투자액 대비 세액공제액 비율

(단위: 억원, %)

구분 (2011년 기준)		중소기업(a)	대기업(b)	중소기업 대비 대기업비율(b/a)
공제율	일반 R&D	총액기준 25% 증분기준 50%	총액기준 3~6% 증분기준 40%	–
	신성장동력·원천기술 R&D	당기 투자액 30%	당기 투자액 20%	–
R&D투자액(A)		98,371	283,462	288
R&D 세액공제액(B)		9,421	13,930	147
투자액대비 공제액 비율(C=B/A)		9.6	4.9	–

자료: 감사원, 감사결과보고서(2013)

라. 인건비 규정의 정비

□ 연구·인력개발 세액공제 적용대상 주된 비용항목인 인건비의 정의가 세법상 명확하게 규정되어 있지 않음

○ 연구개발비 중 인건비는 2011년 현재 19조 6,498억원으로 총 연구개발비의 39.38%(〈표 Ⅱ-1〉 참조)에 해당하여 인건비와 관련된 R&D 세액공제에 대한 조세지출의 규모가 상당할 것으로 예상되며, 이에 따라 적용대상 인건비에 대한 검토 필요성이 요청될 수 있음

○ 연구 및 인력개발 세액공제 대상이 되는 인건비는 「조세특례제한법」 기본통칙9-8…11에서 정의하고 있음

– 기본통칙에서는 “명칭 여하에 불구하고 근로의 제공으로 인하여 지급하는 비용”으로 포괄적으로 정의함

– 그리고, 기본통칙은 단지 과세관청의 행정규칙에 불과하며 기속하는 효력(羈束力)있는 법령에 해당하지 않음

○ 근로의 제공에 대한 대가인 인건비는 인건비를 지급하는 기업의 입장에서는 법인세법상 손금[115]이 되고, 지급받는 종업원의 입장에서는 「소득세법」상 근로소득이 되

115) 「법인세법」상 인건비는 손금으로 인정되는 항목으로 「법인세법 시행령」 제19조 3항에 규정하고

므로 연구 및 인력개발세액공제 대상 인건비를 규정할 때에는 법인세법이나 소득세법의 각각 관점을 고려하면서 조세지원 목적에 적합하도록 인건비의 정의를 법규 내에서 규정할 필요성이 있음

□ 조사대상국 중 미국, 캐나다, 일본은 인건비에 대한 근거규정을 관련 법령에 두고 있음

○ 미국은 적격 R&D 인건비의 정의를 Code Sec. 3401의 원천징수대상 근로소득(Collection of Income Tax At Source On Wages)규정에서 준용하고 있으며, 캐나다는 적격 SR&ED 인건비의 정의를 Consolidated Act의 Subsection 248(1)규정에서 준용하고 있음

○ 일본의 경우 인건비를 법인세법 36에 의해 손금에 해당하는 것으로 한정하고 있음

○ 고용계약의 취소, 무효 또는 해고 등으로 수령하는 퇴직금의 경우에는, 미국은 Code Sec. 3401에 의해, 캐나다에서는 Subsection 248(1) 규정에 의해 적격 인건비 여부를 규정하고 있음

– 우리나라는 2012년 2월 2일 법 개정 시 시행령 [별표 6]에서 퇴직급여 및 퇴직급여충당금이 인건비에 제외됨을 규정함

○ 사회보장세 고용주 부담분의 경우, 미국은 Code Sec. 3401에 의해, 캐나다는 section 6 규정에 의해 적격 인건비 여부를 규정하고 있음

– 우리나라는 과세관청의 유권해석에 의하여 적격 인건비로 규정하고 있음[116]

〈표 Ⅳ-8〉 국가별 인건비 규정근거

	인건비의 정의	퇴직관련 지급금	사회보장비 고용주 부담분
한국	조세특례제한법 기본통칙 9-8…11	조세특례제한법 시행령 9조 〔별표 6〕	유권해석
미국	Code Sec. 3401(a)	IRS 유권해석[117]	Code Sec. 3401(a)
캐나다	Subsection 248(1)	Subsection 248(1)	section 6
일본	법법 36, 법법 54①36		

있으나, 인건비에 대한 정의는 없음

116) 법인세과-1956, 2008.08.11, 법인-797, 2011.10.26

117) Rev. Rul. 2004-110, 2004-2 CB 960(November 23, 2004)

□ 연구·인력개발 세액공제의 적용대상인 인건비를 법령 내에서 명확하게 정의한다면 과세관청의 자의적인 유권해석 남발 방지와 인건비 정의에 대한 과세관청과 납세자 사이의 이견으로 인한 불필요한 조세쟁송의 감소가 예상됨

○ 「소득세법」 제20조【근로소득】, 동법 제12조【비과세소득】, 그리고 「법인세법」 제26조【과다경비 등의 손금불산입】 등 법령를 준용하여 인건비를 정의할 수 있을 것으로 판단됨

마. R&D 세액공제액(R&D tax credit claimed)의 과세

□ R&D 조세지원의 주된 정책목적 중 하나는 연구개발로 인한 납세자의 재무적 부담을 경감하여 추가적인 R&D 투자 증대라 할 수 있음

○ 따라서, 실제 재무적 부담이 없는 R&D 지출에 대한 조세지원은 그 본래 정책적인 목적을 상실하고 불필요한 조세지출을 유발할 수 있음

○ 정부 등으로부터 출연금이나 보조금 등의 자산을 직접 지급받아 연구개발 활동을 수행하는 경우 기업은 실제 재무적 부담을 지지 않게 됨

– 우리나라를 포함하여 모든 조사대상국은 출연금 등의 직접지원을 통하여 수행하는 연구개발 활동을 적격 R&D로 보지 않거나 또는 관련 지출을 적격 R&D 비용에서 제외함

□ R&D 세액공제 지원제도는 세액공제액을 산출세액과 직접 상계하여 납세자의 현금유출을 줄이고, R&D 지출에 대한 납세자의 실제 재무적 부담을 경감하도록 함

○ 즉, R&D 지출에서 R&D 세액공제액에 해당하는 부분만큼은 납세자의 재무적 부담이 경감됨

– 그럼에도 불구하고 R&D 세액공제액에 해당하는 부분을 적격비용으로 인정함으로써 재무적 부담이 없는 R&D 지출에 대한 조세지원이 이루어지게 됨

– 그리고, R&D 지원방식에 따라 납세자에게 미치는 경제적 효과가 달라질 수 있어 직접지원과 조세지원 간의 형평성 문제가 야기될 수 있음

○ R&D 세액공제액을 R&D 적격비용에서 제외하거나 또는 세액공제액을 감액하는 방

법을 고려하는 경우, 이러한 문제를 해결할 수 있음

- 캐나다는 적격비용에서 제외하는 방법으로 운용하고 있으며, 미국은 적격비용에서 제외하거나, 또는 세액공제액에 납세자의 최고세율을 곱하여 산출한 금액을 R&D 세액공제액에서 차감하는 방법으로 운용하고 있음
- 우리나라의 경우, 법인세율이 낮으므로 세액공제액을 감액하는 방법이 납세자에게 더 유리할 수 있음

Ⅴ. 결 론

□ 우리나라를 비롯한 미국, 캐나다, 일본, 영국의 연구개발 조세지원제도와 조세지원대상 비용의 범위 그리고 조세지원제도의 관리적인 측면에서 적격성 판단체계와 조세지원 규모의 관리제도를 살펴보았음

□ 조세지원제도 측면에서 미국을 제외한 4개 국가가 중소기업에 대해 대기업보다 우호적인 조세지원제도를 운영하고 있었음

□ 연구개발이 가지는 특수성으로 연구개발 조세지원제도의 경우, 정책목적 달성 여부와 지원규모의 연계가 어렵기 때문에 지원 대상이 되는 비용의 범위를 정하고 해당 범위의 적격성을 판단하는 절차가 중요함

○ 대상 비용에 대해서는 관련 규정에서 상세하게 열거하고 있지 않기 때문에 인건비, 원재료비, 위탁연구비, 기타경비로 구분해 볼 때 큰 차이점은 없음

– 다만, 캐나다의 경우 간접 경상비에 대해서도 상세하게 규정하고 있다는 특징이 있음

○ 경상비 중 가장 큰 부분을 차지하고 있는 인건비의 경우 국가 간에 차이가 있는 부분은 퇴직소득과 사회보장비 고용주부담분임

– 퇴직소득 중 해고소득의 경우 미국은 포함하는 반면 영국은 불포함하고 있고, 일반적인 퇴직소득의 경우에도 우리나라는 불포함하는 반면 일본은 포함하며, 캐나다는 산출방법에 따라 포함 또는 불포함하고 있음

– 사회보장비 고용주 부담분은 미국과 캐나다는 불포함하고 그 외 국가는 포함하고 있음

□ 적격성 판단체계의 경우, 조사대상 국가 중 캐나다만 세무신고서 제출 전 납세자가 자

발적으로 국세청에 적격성 테스트를 할 수 있는 시스템을 갖추고 있었고 캐나다와 영국에서는 세금신고서 제출 후 국세청의 전문인력과 납세자가 제출한 조세지원 신청서 등을 토대로 적격성을 검토하는 절차를 두고 있었음

○ 캐나다의 경우, 신청서에 대해 재정적 검토와 기술적 검토가 동시에 이루어짐

○ 미국은 사전적 검토는 아니고 사후적 검토인 세무조사 절차에서 과학기술적 활동의 평가에 1명 이상의 엔지니어 담당자를 포함하도록 하고 있음

□ 각 국가의 비교를 통해 다음의 시사점을 제시하였음

○ 연구개발 비용의 적격성 판단에 있어서 캐나다와 영국의 사례와 같이 조세지원신청서를 사전적으로 검토함으로써 불필요한 지원의 방지와 행정적인 소모를 줄이고 효율적 지원이 이루어지도록 하는 노력이 필요함

○ 적격 연구개발의 범위에 있어서, 우리나라는 조사대상국들에 비해 비교적 광범위하게 인정하고 있어 이는 조세지원규모를 파악하는 데 있어 왜곡이 있을 수 있고 적격비용의 관리에도 어려움이 있을 수 있음

○ 조세지원의 실효성 제고 측면에서 세액공제의 이월기간의 확대와 중소기업에 대한 환급제도의 허용을 고려해 볼 수 있음

○ 현재 적격비용에 해당하는 인건비의 정의가 명확하지 않은 부분이 있으므로 법규내에서 명확하게 정의함으로써 과세관청의 자의적 해석을 방지할 수 있음

○ 미국과 캐나다의 경우 R&D 세액공제 금액에 대해 과세하고 있는데, 이는 직접지원과의 형평성을 이룰 수 있는 제도이므로 세액공제금액에 대한 과세 여부를 고려해 볼 수 있음

참고문헌

감사원,『감사결과보고서-기업 R&D투자 조세감면실태-』, 2013.1

김우철 · 구자은 · 송은주,『주요국의 투자관련 조세지원제도 비교분석』, 한국조세연구원, 2008.12

손원익 · 김상헌,『인력 및 R&D 세제지원제도 발전방안』, 한국조세연구원, 2011.7

손원익 · 김상헌 · 김형준,『기술개발촉진을 위한 조세감면제도 타당성 연구』, 과학기술부, 2006.11

손원익 · 김태훈,『연구중심병원 세제혜택방안 수립에 관한 연구』, 2012.5

손원익 · 홍승현,『지식재산서비스업 육성을 위한 조세감면 등 지원방안 연구』, 2011.8

일본 경제산업성,『산업세제 ハンドブック』, 각 연도

일본 経済産業省 業技術環境局,「海外主要国の研究開発税制に関する実態を踏まえた国内事業環境整備等調査」, 2011.12

일본 沖縄県,「2012 中小企業者のための研究開発税制」, 2012

山口秀巳 編,『(圖解) 法人稅』, 大藏財務協會, 2010

Gary Auenther, "Research Tax Credit: Current Law, Legislation in the 112th Congress, and policy Issues," Nov 29, 2011, Congressional Research Service

Kreig D. Mitchell, "Code Sec. 41 Research and Experimentation Tax credit Audit Considerations," *Journal of Tax Practice & Procedure*, 2008

Michael D. Rashkin, "Practical Guide to Research and Development Tax incentives Federal, State, and Foreign," CCH a Wolters Kluwer Business

OECD, "R&D incentives and government forgone tax revenue: A cross-country comparison," 2010

_____, “R&D tax incentives questionnaire,” 2010

_____, “R&D tax incentives: Rationale, Design, Evaluation, OECD Innovation Policy Platform,” 2010

미국 국세청, “Audit Techniques Guide: Credit for increasing Research Activieis(i.e. Reserch Tax Credit) IRC § 41,” 2005

영국 재무성, “Tax ready reckoner and tax reliefs”, 각 연도(2007, 2008, 2009)

영국 국세청, “Research and Development Tax Credits Statistics”, 2012

_____, “Research and Development(R&D) Relief for Corporation Tax”, “Research and Development Allowance(RDA)”

_____, “HMRC compliance checks and enquiries for Corporation Tax”

캐나다 국세청, “The SR&ED Technical Review: A Guide for Claimants,” July 25, 2011

_____, “Guide to Form T661 Scientific Research and Experimental Development (SR&ED) Expenditures Claim, T4088(E) Rev.12,” 2012

_____, “SR&ED Directorate(SR&ED 2002-02R2): Experimental Production and Commercial Production with Experimental Development Work - Allowable SR&ED Expenditure”

_____, “Scientific Reserch and Experimental Development(SR&ED)Program Claim Review Manual,” 2010

_____, “SR&ED Salary or Wages Policy,” 2012

_____, “Pool of Deductible SR&ED Expenditures Policy,” 2012

_____, “Total Qualified SR&ED Expenditures for Investment Tax Credit Purposes Policy,” 2012

_____, “SR&ED Filing Requirement Policy,” 2012

세법연구 12-10

주요국의 연구개발(R&D) 조세지원 대상 비용 조사

2012년 12월 21일 인쇄
2012년 12월 27일 발행

저 자 손원익 · 송은주 · 박수진
발행인 조원동
발행처 **한국조세연구원**
[1][3][8]-[7][7][4] 서울특별시 송파구 송파대로 28길 28
TEL: 2186-2114(대) www.kipf.re.kr
등 록 1993년 7월 15일 제21-466호
조판및인쇄 고려문화사
ⓒ 한국조세연구원 2012
ISBN 978-89-8191-645-9

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.