

# R&D 조세지원제도의 세무행정 개선방안

2017. 12.

김학수 · 원종학 · 김빛마로



## 서 언

우리나라의 GDP 대비 연구개발 활동은 세계 수위권에 도달한 지 상당한 기간이 지났으나 여전히 우리 기업들의 경쟁력은 크게 개선되고 있지 않다. 연구개발 활동에 내재되어 있는 불확실성과 연구개발 결과의 공공성으로 인해 연구개발 활동이 충분히 수행되지 않을 수 있기 때문에 현행 R&D 지원제도는 연구개발 활동의 양적 확대에 일차적 정책목표를 설정하고 있다. 지금까지의 정책기조를 유지하되 기업들의 연구개발 활동이 보다 기업의 성과와 연계되기 위해서, 다시 말하면 연구개발 활동의 질적 제고를 위해서 세무행정의 측면에서 우리가 간과하고 있는 점은 없는지 검토해볼 필요가 있다.

이러한 문제의식을 갖고 저자들은 과세관청 관계자들과의 일련의 심층면접을 통해 동 제도의 오남용 가능성을 타진하고 파악된 오남용 가능성을 축소하기 위한 방안을 모색하고 있다. 주요 국가들의 경우 어떠한 방식으로 연구개발 조세지원제도의 오남용을 축소하기 위해 노력하고 있는지를 파악하기 위해 직접 방문조사도 수행하며 기존 연구 결과나 관련 논문에서 찾아볼 수 없는 결과를 제시하고 있다. 특히 본 연구에서 제시하고 있는 여러 정책대안들에 대한 이해관계자의 수용성을 파악하기 위해 각 대안에 대한 납세자의 의견을 설문조사하여 제시하고 있어서 관련 정책대안을 마련하는 과정에서 중요한 참고자료가 될 것으로 판단된다.

본 연구는 김학수 박사가 총괄하여 원종학 박사 및 김빛마로 박사와 공동으로 수행했다. 원종학 박사는 일본 사례를 조사했고 김빛마로 박사는 영국과 캐나다 사례를 조사했다. 바쁜 일정에도 불구하고 해외출장을 마다하지 않고 해당 국가의 과세관청 공무원 및 관련 전문가들과의 심도 있는 면담을 수행해 주신 두 분의 공동저자에게 연구책임자인 김학수 박사가 깊은 감사의 뜻을 전하고 있다.

저자들은 본 연구의 출발점에서 국내 제도의 문제점에 대한 조언을 아끼지 않은 국세청 관계자분들께도 감사의 말씀을 전하고 있다. 국세청 본청의 김수현 서기관, 정필규 사무관, 박승효 조사관 그리고 서울지방청의 박준식 조사관과 윤경희 조사관과의 심층면접은 본 과제의 착수 단계에서 매우 큰 도움이 됐다고 한다. 특히 박준식 조사관과의 2차 심층면접은 본 보고서에서 제시하고 있는 개선방안 형성에 큰 기여를 했다고 김학수 박사는 전하고 있다. 실무를 담당하고 있는 과세관청 담당자들과 연구원의 연구진들이 보다 활발히 교류하며 현실적 정책대안을 형성할 수 있는 문화가 더욱 확대되기를 기대한다.

또한 저자들은 중간보고와 최종보고 세미나에서 유익한 논평으로 보고서의 완성도를 제고하는 데 큰 도움을 주신 원내외 전문가 여러분과 익명의 외부 심의위원들에게 감사드린다. 본 보고서의 작성과정에서 필요했던 자료의 수집과 정리를 담당한 김현숙 전문연구원과 안승연 연구원에게 감사하게 생각하고 있다.

끝으로 본 보고서의 내용은 저자들의 개인 의견이며, 저자들이 속한 본 연구원의 공식 견해가 아님을 밝힌다.

2017년 12월

한국조세재정연구원

원장 박 형 수

# 요약 및 정책적 시사점

## I. 서론

우리나라 연구개발 조세지원제도의 효과성을 제고하고 궁극적으로 기업들의 경쟁력 제고 및 국가경제 발전을 위해서, 연구개발 조세지원제도 세무행정상의 문제점을 파악하고 개선방안을 도출하고자 한다. 이러한 목적을 위해서 먼저 동 제도의 세무행정에 개입되어 있는 국세청 및 한국산업진흥협회 관계자들의 심층면접 조사를 통해 우리나라 현행 제도의 문제점을 파악한다. 이후 국제비교를 통해 우리가 갖고 있는 문제점을 보완할 수 있는 대안을 찾고자 한다. 기업, 회계사, 세무사를 대상으로 하는 설문조사를 통해 본 연구의 연구진이 제안하는 대안에 대한 이해관계자의 의견을 수렴한다.

## II. 연구개발 조세지원제도 현황

인적·물적 요건을 충족한 기업이 신고한 연구개발비는 기본적으로 성실히 신고된 것으로 인정되고 있으나 전담 인력이 아닌 인력의 인건비를 세액공제 대상으로 신청하고 있다. 이러한 불법적 세액공제 신청은 간헐적으로 통합조사 등 사후적 조사에 의해 일부 적출되고 있는 상황이다. 최근 판례를 살펴보면, 연구전담 인력이라고 인정된 인력이 연구개발 이외의 비적격 활동을 수행한 사실을 성실히 신고하지 않는 사례들을 쉽게 찾을 수 있다.

한 사례로서 서울고등법원 2015누45221(2015. 10. 29.) 사건의 쟁점은 연구전담 인력이 적격 연구개발 활동을 수행했는지 여부 및 비연구업무의 겸업 사실을 숨겼는지 여부이다. 이 사건의 원고는 정보서비스분야 기업부설 연구소에 종사한 것으로 신고된 해당 연구원들이 소프트웨어 개발을 전담한 것으로 주장했으나 이 연구원들의 업무는 주로 교재 개발 및 교재를 이용한

교육 방법에 대한 연구와 이와 관련 없는 기타 업무가 주를 이룬 것으로 조사됐다. 과세관청이 세무조사를 통해 부인한 세액공제 대상 인력은 ‘과학적 또는 기술적 진전을 이루기 위한 활동과 새로운 서비스 및 서비스 전달체계를 개발하기 위한 활동에 종사하는 연구요원’으로서 활동하기보다는 ‘교재개발 및 교육 방법 연구와도 크게 관계가 없는 시험감독이나 달력 제작 등의 업무를 수행’한 것으로 보고 원고의 주장이 기각됐다.

또 다른 사례로 대법원2011두6844(2011. 06. 24.)의 사건도 연구전담 인력으로 인건비 세액공제를 받은 인력이 일반직원과 혼재된 채 일반 매출활동을 겸업한 경우이다. 이 사건의 원고가 보유한 연구소는 별도의 독립된 연구공간마저 갖추지 않았던 것으로 나타났으며, 세액공제 신청 사전 요건인 물적 요건이 충족되지 않았음에도 충족된 경우로 과세관청에 통보된 경우로서, 한국산업기술진흥협회의 전담부서 및 연구소 인증 및 사후 확인제도의 허점을 보여주는 단편적인 사례로 판단된다.

납세자와 과세관청 사이의 적격 연구개발 행위에 대한 공감대 형성이 결여되어 있으며 사후 검증조차 제대로 이루어지지 않고 있어서 우선 세액공제를 신청하는 경향을 보이기도 한다. 조심2009중4120(2010. 11. 23.)의 심판례는 일반적인 관리 및 지원업무, 시장조사 및 판촉활동, 경영이나 사업의 효율성을 조사분석하는 활동을 한 인력의 2001~2008년의 인건비를 세액공제 대상에서 배제한 경우이고 2009년 통합조사에서 적출됐다. 인적·물적 요건을 갖춘 것으로 인정되고 사후적으로 철저한 검증이 이루어지지 않는 경우 법에 명시적으로 세액공제 대상이 아닌 활동으로 규정되어 있음에도 불구하고 세액공제 신청을 하고 과세관청의 심판청구까지 제기한 경우이다.

이상의 판례들과 비정기적으로 실시된 연구개발 조세지원제도 세무조사를 담당했던 조사관들과의 심층면접을 통해 파악된 우리나라 연구개발 조세지원제도의 문제점은 다음과 같이 크게 세 가지로 요약될 수 있다.

첫째, 납세자와 과세관청 사이의 적격 연구개발 활동에 대한 소통이 잘 이루어지지 않고 있다는 점이다. 국세청, 산업부, 중소벤처기업부, 과학기술정보통신부 등의 홈페이지에 적격 연구개발 활동의 개념을 납세자에게 설명하거나 문답을 제공하는 전용 페이지를 찾아볼 수 없다. 또한 전담부서 및

연구소를 인증하고 있는 한국산업기술협회의 홈페이지에 조세지원제도에 대해 법령 중심으로 설명하고 있는 것이 전부이고 납세자의 입장에서 무엇이 적격 연구개발 행위인지에 대한 사례 중심의 이해하기 쉬운 설명은 찾아보기 어렵다.

둘째, 인적·물적 요건에 대한 최초 인증과정 이후 사후관리 체계가 부실하여 납세자에게 오남용의 유인을 제공하고 있다. 한국산업기술진흥협회에서 수행하고 있는 인증과정과 사후 현장 확인점검은 상당 부분 형식적으로 운영되고 있다. 특히 연구개발 활동 조사를 위한 설문조사에 미응답한 기업을 중심으로 현장 점검을 실시하고 있어서 조사표를 제출한 기업은 현장 점검 대상에서 일차적으로 배제된다. 또한 한국산업기술진흥협회는 조사 권한이 없는 민간단체로서 전담부서 및 연구소에서 어떤 연구개발 활동을 수행하고 있는지 확인하고 검증하는 데 한계가 있다.

셋째, 신고서식의 내용을 입증할 만한 근거자료의 보관의무가 구체적으로 법에 규정되어 있지 않다. 「조세특례제한법」 시행령 제9조 제9항에 “법 제10조 제1항을 적용받으려는 내국인은 과세표준신고를 할 때 기획재정부령으로 정하는 세액공제 신청서, 연구 및 인력개발비 명세서 및 연구개발계획서 등 증거서류를 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야 한다.”고 규정되어 있으나 법정 서식 이외에 ‘연구개발계획서 등 증거서류’가 어떻게 기록 및 관리되어야 하는지 명확하지 않다. 또한 우리나라의 신고서식은 과세연도 기간에 해당 기업이 지출한 연구개발비를 합산하여 제출하도록 작성되어 있어서 조사관들이 실제 세무조사 과정에서 프로젝트별 증빙자료를 요구해도 기업들이 제시하지 않는 실정이고 제출을 강요할 법적 근거도 없는 상황이다. 이러한 기업들의 행태는 기업 규모와 상관없이 동일한 것으로 보인다. 근거자료로서 해당 인력의 인사발령 내역 및 수정이 불가한 ERP와 연계된 정보 등이 사후 검증을 위해 필요하고 모든 세액공제 대상 비용은 프로젝트별로 관리되는 것이 사후검증을 위해서 필수적이라는 것이 연구개발 지원제도 세무조사 경험이 있는 조사관들의 공통된 의견이다.

### III. 주요국의 연구개발 조세지원제도 및 대상 비용의 범위

주요국의 연구개발비용의 유형은 인건비, 재료비, 위탁연구비 등 우리나라의 신고서식에서 정의하고 있는 유형과 크게 다르지 않다. 일본처럼 시험용 자산의 감가상각비나 기술연구조합에 지불한 부과금이 포함되는 경우도 있지만, 대체적으로 일반적인 연구개발비에는 경상비 성격의 인건비, 재료비, 위탁연구비 등이 포함된다. 국가마다 유형의 차이는 다소 있을지라도, 기업이 지출한 이러한 유형의 비용 중에서 어느 정도가 적격 연구개발비용에 포함되는지는 해당 국가들이 적격 연구개발비용을 어떻게 정의하는지에 의해서 결정된다.

주요국의 적격 연구개발비용은 불확실성이 내재되어 있는 연구개발 활동 또는 기존에 알려져 있는 지식과 정보로 해결할 수 없는 불확실성을 축소해가기 위해 체계적으로 수행되는 활동에 투입된 인건비와 재료비를 주요 대상으로 삼고 있다. 다시 말하면 납세자가 연구개발 활동에 지출된 비용이라고 주장하는 금액 중에서 각 국가에서 연구개발 활동으로 인정하고 있는 과학 또는 기술개발과 관련 있는 새로운 지식을 창출하는 활동에 내재되어 있는 불확실성을 실험적 및 체계적으로 축소하기 위한 활동으로 인정되는 범위의 활동에서 유발된 비용만을 적격 조세지원 대상 비용으로 인정한다. 명시적으로 각 국가들은 적격 연구개발 활동에서 배제되는 항목들을 열거하고 있다. 국가별로 다소의 차이는 있지만, 제품의 생산, 판매, 홍보, 시장조사, 위탁 수행 연구, 광물 탐사, 단순 디자인 고안 및 스타일 변화, 특허 등의 활동은 불확실성을 제거하거나 축소하기 위한 과학과 기술의 진전이나 실험으로 간주하지 않는 것으로 볼 수 있다.

새로운 지식의 창출을 통해 미래의 성장동력을 확충하기 위해서 사회적으로 과소공급되는 연구개발 활동을 확대하기 위해 여러 형태의 조세지원제도를 국가마다 시행하고 있다. 그러나 이러한 목적을 위해서 불확실성이 내재되어 있지 않은 활동들에 대한 조세지원은 정책목적에 부합하지 않을 것이다.

우리나라의 경우에도 「조세특례제한법」 제9조 제5항에 적시되어 있는 연구개발 활동의 정의는 불확실성이 내재되어 있는 과학적 또는 기술적 진보

를 이루기 위한 활동이라 볼 수 있다. 세액공제 대상 적격 연구개발 활동에서 배제되는 항목들도 여타 국가들과 큰 차이가 없다. 다만 디자인 고안이나 스타일 변경과 같이 상대적으로 내재되어 있는 불확실성이 크지 않음에도 불구하고, 우리나라의 경우 지식서비스산업을 육성한다는 차원에서 의류업체의 패션디자이너들이 연구 인력으로 인정되고 있는 것은 국제적 기준에 부합하지 않는 것으로 판단된다. 특허권의 신청 및 보호 등 법률 및 행정업무의 경우 미국은 적격 연구개발 대상으로 포함하는 한편 영국, 호주 등은 우리와 같이 적격 연구개발 활동으로 보지 않는다. 이외의 우리나라에서 적격 연구개발 활동에서 배제하는 항목들은 대체적으로 다수의 다른 국가들에서도 배제되는 항목으로 나타났다.

#### IV. 주요국의 연구개발 조세지원 관련 세무행정

국가별 서식을 비교해보면, 각 국가의 법에서 규정하는 적격 연구개발 지출액을 구분하여 규정된 공제율에 따라 공제대상 금액을 산출하는 과정은 유사한 형태의 세액공제 신청서식이 활용되고 있다. 그러나 연구개발 공제액 산출 과정은 대부분의 국가에서 회계장부를 바탕으로 프로젝트별 적격 연구개발 지출을 구분하여 공제금액을 계산하는 과정을 보여줄 것을 요구하고 있다. 우리나라의 경우 과세연도에 지출된 연구개발비 합계를 비목별로 기입하도록 서식이 구성되어 있고 일반 연구개발비와 신성장동력 및 원천기술 연구개발비만 구분경리하도록 되어 있다.

적격 지출 범위나 처리방법에 대해서는 국가별 지원 방식 등 제도의 차이에 따라 서로 다르지만 우리나라를 제외한 다른 국가들의 경우 실질적으로 연구개발 활동인지를 사전 및 사후 검증하는 데 많은 노력을 기울이고 있다. 호주의 해설서와 캐나다의 세액공제 신청서에서 열거하고 있는 다양한 증빙자료 수준의 보관의무를 우리나라도 도입하는 방안을 고려할 필요가 있다.

영국, 캐나다, 호주의 경우 우리나라와 달리 연구개발 활동에 대한 검토가 체계적으로 이루어지고 있다. 캐나다는 신청서식에서 프로젝트의 목적, 성과 등에 대해 기술하도록 하고 국제청 내 기술인력과 세무조사 인력으로 구

성된 RTA 조직을 통해 면밀히 검토하고 있다. 영국의 경우 연구개발 활동의 구체적인 내용을 설명하는 기술검토(technical narrative)를 재무계산(financial calculation)과 별도로 제출하도록 하고 납세자의 제출 서류를 기초로 지원제도의 오남용에 대한 위험평가과정(Risk Assessment Process, RAP)이 이루어지고 있다. 호주의 경우 산업혁신과학부의 조직인 AusIndustry에서 연구개발 활동을 등록하여 세액공제 신청 전에 적격 활동에 대한 검토가 이루어지고 있으며 비용의 적절성은 호주 국세청에 의해서 검토된다.

영국과 미국에도 각각 기술적 검토를 담당하거나 지원하는 조직이 국세청 내에 존재하는 것으로 파악됐다. 영국의 경우 KAI(Knowledge, Analysis & Intelligence) 부서의 Direct Business Taxes 팀이 연구개발 조세지원 신청서 중 오남용의 위험이 큰 기업들의 신청서를 선정하는 작업을 맡고 있다. 미국은 RCTA(Research Credit Technical Advisors)팀이 일선 세무조사관들에게 기술적 문제를 조언하고 필요한 가이드라인을 제공하고 있다. 이러한 전문 인력으로 구성된 전담부서 또는 지원부서를 우리나라 국세청에도 설치하는 방안을 고민할 필요가 있다.

연구개발 활동이나 지출에 대한 적격 여부를 증명하는 서류는 모든 국가에서 의무적으로 기록·보관하도록 하고 있으나, 신청서를 제출하는 과정에서 해당 서류를 제출하도록 의무화하지는 않고 있다. 신청한 연구개발 활동에 대해 조사가 이루어질 경우 증빙서류를 제출하도록 요청하고 있다. 또한 대부분의 국가에서 연구개발 공제는 프로젝트별로 관리되고 있다. 캐나다, 영국, 호주의 경우 연구개발 공제 신청시 프로젝트별 이름, 목적, 성과 등을 설명하고, 지출 또한 프로젝트별로 관리가 이루어지고 있으며, 일본의 경우에도 일부 세액공제제도 활용을 위해서 신고서상에 프로젝트별로 관련 비용을 적시하도록 되어 있다.

일부 패션 디자인 관련 연구인력의 범위 등 일부 폭넓게 정의되고 있는 경우를 제외하고 우리의 연구개발 활동의 정의와 배제 항목들이 여타 비교 대상 국가들과 큰 차이는 없는 것으로 파악된다. 그러나 우리는 행정의 편의를 위해 추가적으로 인적·물적 요건을 설정하고 본질적 검증과정을 소홀히 취급하고 있다. 인적·물적 요건의 충족 여부의 검증을 담당하는 기관이

민간협회라는 한계로 인하여, 그나마도 제대로 관리되지 않는 실정이므로 현재의 연구개발 조세지원제도에 의해 발생하는 조세지출 규모가 정말 연구개발 활동을 수행하는 기업들에게 지원되는 것인지 의문이 드는 상황이다. 주요국의 경우 우리나라와 달리 연구개발 활동의 검증을 위해 적용하는 물리적 요건, 학위 요건 등은 없고, 기업 활동이 연구개발 활동의 정의에 부합하는지에 대해 실질적인 검증이 이루어지고 있음을 다시 한번 강조해도 지나치지 않을 것으로 판단된다.

부당 또는 과소신고에 대한 가산세를 살펴보면, 우리나라의 경우 과소신고 납부세액의 40%를 과소신고 가산세로 부과한다. 미국의 경우 75%, 영국의 경우 납세자가 법인일 때 100%, 캐나다 50%, 일본 35%, 호주 50~75%를 가산세 또는 벌금으로 과소신고 납부세액에 추가하여 부과한다. 우리나라의 가산세율이 여타 국가들보다 다소 낮은 편에 속하므로 오남용 예방효과를 위해 가산세율을 상향 조정하는 방안도 고려할 수 있을 것으로 판단된다.

국세청의 세무조사 과정에서는 납세자가 신청한 연구개발비가 현행 규정에 적합한지를 검토하겠으나 비정기적으로 이루어지고 있고 국세청 내부에 기술관련 전문인력도 전무한 상황이다. 하지만 다른 나라들과 더욱 차이는 점은 사전에 오남용을 방지하기 위해서 동 지원제도에 대한 납세자들의 이해를 제고시키려는 국세청의 노력도 찾아보기 힘든 실정이다. 연구개발 조세지원제도 전담조직의 신설과 같은 정책적 결정은 국세청 자체적으로 추진되기 어렵기 때문에 단기적으로 해결되지 않을 수 있다. 그러나 사전에 납세자들의 이해도 제고를 위한 홍보자료 작성 및 배포, 홈페이지 내 연구개발 조세지원제도 전용 섹션 설치 등 소프트하지만 비교적 긍정적 효과가 예상되고 자체적으로 충분히 추진할 수 있는 노력도 찾아보기 어렵다는 점은 매우 아쉬운 부분이다. 또한 여타 국가들의 경우처럼 납세자가 세액공제를 신청하기 전에 스스로 적격 연구개발비를 신청하는지 판단하도록 하는 서식개편도 추진해볼 만하다. 향후 국세행정개혁위원회에서 이러한 과제들에 대한 심도 있는 논의가 진행되고 국세청이 스스로 세무행정 개선을 위한 노력을 기울여 주기 바란다.

중장기적으로 정부는 국세청의 직제개편과 필요 예산지원을 통해 세무행

정의 질적 개선을 도모해야 한다. 조세지출 규모가 2조원을 상회하는 제도를 전담할 조직을 국세청 내에 신설하거나 국세청주류면허지원센터(舊 국세청기술연구소)와 같은 기존 조직을 확대 개편하는 방안이 고려되어야 한다. 만약 사전관리와 사후관리가 동시에 강화되기 어려운 여건이라면, 납세자와의 소통 강화, 연구개발 지원제도 해설서 배포, 국세청 홈페이지 내 연구개발 조세지원제도 전용 코너 신설, 납세서식 개선을 통한 적격성 자가진단 도입 등 조세지원제도 오남용 예방에 필요한 사전관리 강화에 초점을 맞출 필요가 있다. 더 나아가 현재 어느 나라에서도 찾아보기 어려운 인적·물적 요건의 전면적 폐지도 고려할 필요가 있다. 이후 국세청 내에 연구개발 관련 기술 전문인력을 갖추고 사전·사후 검증 체계를 마련함으로써 제도의 효과성을 제고해야 한다.

## V. 개선방안

우리나라 연구개발 세액공제의 세무행정상의 문제점을 파악하고 주요 국가들의 연구개발 조세지원제도 관련 세무행정 체계 및 적격성 판정 기준 등을 국제비교하고 우리나라의 문제점을 해소하는 데 도움이 될 것으로 판단되는 개선방안을 세무행정 측면의 대안들과 정책적 측면의 대안을 제시했다. 특히 여기서 제안된 세무행정 측면의 대안들에 대한 세무대리인 및 기업과 같은 이해관계자들의 의견을 수렴하기 위해서 설문조사를 실시했다.

먼저 세무행정 개선방안은 크게 두 가지 목표로 구성된다. 첫째는 연구개발의 적격성에 대한 일관된 해석의 공유이고, 둘째는 동 제도의 오남용 예방을 위한 사전검증 노력 강화이다. 첫 번째 목표를 위해 과세관청이 적격 연구개발에 대한 가이드라인을 제시해야 하고 납세자와의 소통채널을 다양화해서 신뢰관계를 구축해야 한다. 두 번째 목표를 위해서 본 연구는 세 가지의 세부과제를 제안했다. 먼저 기업연구소 및 전담부서 인증제도를 보완하기 위해서 인증 및 현장조사의 사무를 위임받아 수행하는 민간협회의 현장조사 과정에 해당 기업 관할 세무서 공무원이 입회하는 방안을 고려할 필요가 있다. 두 번째 세부과제로는 납세자의 책임성 강화를 위해서 자가진단

절차를 신고서식의 일부로 도입하는 방안이다. 세 번째 세부과제는 사전적으로 오남용을 예방하고 국세청의 사후검증 절차의 실효성을 제고하기 위해서 프로젝트별로 연구개발 행위의 증빙자료를 기록하고 보관하는 의무규정을 도입하는 것이다.

본 연구에서 비교대상 국가로 선정한 미국, 영국, 캐나다, 호주, 일본 중에서 우리나라처럼 연구개발 세액공제의 사전 요건으로 연구개발 시설에 대한 물적 요건과 연구전담 인력에 대한 인적 요건을 규정하고 있는 국가는 없었다. 각 국가는 연구개발의 정의대로 실질적으로 과학적 또는 기술적 진보를 이루기 위한 새로운 지식의 창출과정에 얼마나 참여했는가라는 실질을 검증하려는 노력을 기울이고 있다. 그러나 우리나라는 오랜 기간 인적·물적 요건이라는 외적 요건에 초점을 맞춰왔음에도 불구하고 그러한 외적 요건을 검증하는 작업도 민간단체에 위임하고 있어서 실효성을 기대할 수 없는 상황이다. 이러한 상황을 개선하기 위해서는 과감하게 인적·물적 요건을 폐지하고 우리도 실질과세 원칙에 따라 적격 연구개발 활동을 실질적으로 얼마나 수행했는지를 검증할 수 있는 역량을 배양하는 방향으로 세무행정의 기초를 바꿔야 할 때라고 판단된다. 이를 위해서는 국세청 조직의 개편과 예산 지원이 필요할 수 있고 정부는 적극적으로 이를 검토할 필요가 있다.

앞서 제시한 세무행정 측면의 개선방안에 대한 이해관계자의 의견을 수렴하기 위해서 실시한 설문조사 결과에 따르면, 적격 연구개발에 대한 과세관청과 관계부처의 가이드라인을 명확히 제시하는 방안에 대해서는 세무대리인과 기업 모두 긍정적으로 평가하고 있다. 현재의 납세자와 과세관청 사이의 소통채널을 다양화하고 확충할 필요성에 대해서도 상당 수준 긍정적인 것으로 평가됐다. 또한 소통채널 다양화의 유형으로 세무대리인은 연구개발 조세지원제도 관련 온라인 콘텐츠 강화 및 상시적 상담코너를 신설하는 안을 가장 선호했고, 다음으로는 전담부서 또는 연구소를 최초로 인정받은 기업에 직접 국세청 직원이 방문하여 제도의 활용 방법 등을 소개하며 신뢰관계를 구축하는 ‘찾아가는 납세자 지원 서비스(가칭)’의 신설을 선택했다. 반면 기업 응답자들은 기업체 담당자에 대한 직접 교육을 제일 선호하고 다음으로 온라인 콘텐츠 강화 및 상시 온라인 상담코너 신설, ‘찾아가는 납세자

지원 서비스(가칭)'의 순으로 선호했다.

현행 인증제도와 현장조사 제도를 부정적으로 평가하는 응답자들은 현행 제도의 형식적 수행 등의 이유로 개선의 필요성을 제기했으나 현행 제도에 대한 세무대리인과 기업의 긍정적 평가가 상당히 높게 나타났다. 국제비교나 심층면접 조사를 통해서 드러난 우리나라 현행 제도의 문제점을 완화할 수 있으면서 기업들이 환경변화에 보다 잘 적응할 수 있는 방안을 숙고할 필요가 있다.

연구개발 활동의 적격성에 대한 납세자의 자가진단 절차를 신설하는 방안에 대해서는 이해관계자들의 긍정적인 평가를 받았다. 납세자의 책임성 강화를 통해 제도의 오남용을 예방하기 위해서 동 제도의 적극적 도입을 고려할 필요가 있다.

끝으로 연구개발 활동에 대한 증빙자료를 프로젝트별로 관리하도록 관련 규정을 개정하는 방안에 대해서 기업의 회계업무 역량이 부족해서 프로젝트별로 관리하지 못하므로 협력하기 어렵다는 대답은 최대 35%에 불과하다. 다만 기업의 입장에서 해당 기업이 수행하는 연구개발 프로젝트는 기업비밀이므로 이에 대한 국가의 자료 요청은 과도한 납세자 권한 침해라는 인식을 불식시키려는 과세관청과 정책당국의 노력이 필요한 것으로 판단된다.

## 목 차

I. 서 론 .....	19
II. 연구개발 조세지원제도 현황 .....	22
1. 제도 개요 및 신고서식 .....	22
가. 제도 개요 .....	22
나. 신고서식 .....	26
2. 적격성 판단 주체 및 기준 .....	29
가. 전담연구소 인증제도 .....	29
나. 사후검증 .....	32
3. 조세지출 규모 추이 .....	34
4. 현행 지원제도의 문제점 .....	37
III. 주요국의 연구개발 조세지원제도 및 대상 비용의 범위 .....	40
1. 주요국의 지원제도 비교 .....	40
가. 미국 .....	40
나. 영국 .....	43
다. 캐나다 .....	45
라. 호주 .....	46
마. 일본 .....	47
2. 주요국의 적격 연구개발비용의 범위 비교 .....	56
3. 시사점 .....	57
IV. 주요국의 연구개발 조세지원 관련 세무행정 .....	59
1. 주요국의 연구개발 조세지원 신고서식 비교 .....	59

---

가. 미국 .....	59
나. 영국 .....	62
다. 캐나다 .....	63
라. 호주 .....	68
마. 일본 .....	77
2. 주요국의 적격 연구개발비용 판단 주체 및 기준 .....	80
가. 미국 .....	80
나. 영국 .....	83
다. 캐나다 .....	87
라. 호주 .....	90
마. 일본 .....	94
3. 시사점 .....	98
V. 개선방안 .....	102
1. 세무행정 개선방안 .....	102
가. 연구개발의 적격성에 대한 일관된 해석 공유 .....	102
나. 연구개발 조세지원제도의 오남용 방지를 위한 사전적 노력 .....	104
2. 적격성 요건 기준 개편 .....	108
3. 이해관계자 설문조사 결과 .....	109
가. 설문 개요 .....	109
나. 설문 결과 .....	110
4. 요약 .....	116
참고문헌 .....	119
〈부 록〉 .....	123

---

---

## 표목차

〈표 II-1〉 현행 연구개발 조세지원제도 개요 .....	24
〈표 II-2〉 연구전담 인력 자격 기준 요약 .....	25
〈표 II-3〉 신고서식의 주요 항목: 연구 및 인력개발비 발생 명세 .....	27
〈표 II-4〉 공제세액 계산 서식 .....	29
〈표 II-5〉 2015년 법인세 조세지출 및 연구개발 조세지출의 GDP 대비 비중 국제비교 .....	35
〈표 III-1〉 연구개발비용에서 정의하는 제품(Product) 및 비용 인정 불가 항목 ..	41
〈표 III-2〉 주요 국가들의 연구개발 배제 활동 비교 .....	57
〈표 IV-1〉 특정 직원에 대한 인건비 규정 예시(2014년) .....	67
〈표 V-1〉 세무대리인 특성 .....	109
〈표 V-2〉 기업 특성 .....	110
〈표 V-3〉 적격 연구개발에 대한 가이드라인의 필요성 .....	111
〈표 V-4〉 납세자와 과세관청의 소통의 충분함 .....	111
〈표 V-5〉 납세자와 과세관청의 소통채널 확대 유형 .....	112
〈표 V-6〉 현행 기업연구소 및 전담부서 인증 및 현장조사의 적절성 .....	113
〈표 V-7〉 현행 인증 및 현장조사가 부적절한 이유 .....	113
〈표 V-8〉 납세자 자가진단 절차 신설 .....	115
〈표 V-9〉 프로젝트별 증빙자료 보관의무화에 대한 협력 가능성 .....	116

---

## 그림목차

[그림 II-1] 조특 제10조 조세지출과 법인부문 운영업잉여 기간평균 증가율 비교	37
[그림 III-1] 일본 연구개발 지원세제 주요 개편 흐름	48
[그림 III-2] 실험연구비 확인	55
[그림 IV-1] 미국의 일반세액공제 신고서: Section A	60
[그림 IV-2] 미국의 대체간편공제 서식: Section B	61
[그림 IV-3] 미국의 세액공제액 계산 서식: Section C	62
[그림 IV-4] 미국의 소기업 급여세액공제 서식: Section D	62
[그림 IV-5] 영국 법인세 신고서(CT600)의 연구개발 신고 항목	63
[그림 IV-6] 호주 AusIndustry의 연구개발 활동 등록 서식	70
[그림 IV-7] 호주의 연구개발 세액공제 명세서	73
[그림 IV-8] 실험연구비 총액에 관한 법인세액 특별공제에 관한 명세서	78
[그림 IV-9] 일본의 실험연구비 증가액 등에 관한 법인세액 특별공제에 관한 명세서	79
[그림 IV-10] 호주의 핵심연구개발 활동의 체계적 과정	93
[부도 1] 캐나다의 신고서식	123

---

# I. 서론

---

현행 우리나라의 연구개발 조세지원제도는 연구개발 전담기구 및 인력에 대한 요건을 충족하면 관련 지출에 대해 연구개발 투자로 인정하여 세액공제 혜택을 허용한다. 하지만 세액공제의 효과성에 대해서는 의문이 제기되는 상황이다. 연구개발 조세지원에 따른 조세지출 규모가 지속적으로 확대되고 있으며 현행 법인세 관련 조세지출 규모의 약 44.1%(2015년 신고 기준) 수준에 달하는 연간 2.8조원 규모로 나타났다. 매출액 대비 연구개발비 비중에 따라 최대 3%까지 적용받을 수 있는 대기업 총액 방식 기본공제율을 2016년부터 기존 2%에서 1%로 인하함에 따라 2016년과 2017년에는 법인세 조세지출 규모의 32% 수준으로 낮아질 것으로 전망되지만 여전히 큰 규모이다.<sup>1)</sup> 이처럼 대규모 연구개발 조세지원제도에도 불구하고 기업들의 생산성 제고가 가시화되지 않는다는 지적과 함께 조세지원제도의 효과성에 의문이 제기되고 있다.

우리나라의 경우 사전적으로 연구소 및 전담부서에 대한 인증과정이 미래부에서 위탁받은 한국산업기술진흥협회에 의해 이루어지고 있으나 해당 연구소 및 전담부서의 활동이 「조세특례제한법」 제9조 제5항에서 정하고 있는 과학적 또는 기술적 진전을 이루기 위한 활동에 해당하는지 제대로 검증되고 있지 않다. 또한 해당 연구소와 전담부서의 활동에 사용된 비용이 별도의 검증과정 없이 적격 연구개발비로 인정되고 있어서 사후적으로라도 해당 비용의 적격성에 대한 검토가 필요한 상황이지만 현실은 그렇지 못하다.

국세청 내부에서 어떠한 기준으로 사후 적격성을 검토하고 있는지 등의

---

1) 2013년까지는 대기업의 총액 방식 기본공제율을 3%로 설정하여 매출액 대비 연구개발비 비중에 따라 최대 6%까지 공제받을 수 있었으나 2014년부터 공제율 한도를 4%로 제한하고 2015년부터는 기본공제율을 2%로 인하하고 공제율 한도를 3%로 제한하는 등 대기업에 대한 지원을 축소해왔다. 기획재정부, 『2017 조세지출예산서』, 2016, p. 14, 27.

현황은 대외비의 성격을 띠고 있어서 잘 파악되지 않고 있으나 조사관들과의 심층면접을 통해 다양한 문제점을 파악하고 이와 함께 주요국의 연구개발 조세지원 관리 체계 및 판단 기준 등에 대한 세부 내용을 조사하여 비교 검토할 필요가 있다. 이러한 주요국의 제도 및 실무적 세부 사항에 대한 비교 검토를 통해 현행 우리나라 연구개발 조세지원 관련 세무행정의 문제점 및 개선방안을 도출하는 것은 조세지출 제도의 효과성 제고를 넘어서 우리나라의 미래 성장동력 확충을 위해 매우 필요한 작업이다.

연구개발 조세지원이 적절한지에 대해 사전 또는 사후적으로 검증하기 위해 과세관청은 이를 수행할 수 있는 기술 분야의 전문인력을 확보할 필요가 있다. 그러나 현실적으로 그러한 인력을 확보하여 검증을 수행하기에는 한계가 있으며 신고서에 보고된 비용이 정말 과학적이고 기술적 진보를 달성하는 데 투입된 비용인지의 적격성을 검증하는 것은 쉽지 않은 상황이다. 캐나다, 호주, 영국, 미국의 경우에는 연구개발 조세지원의 적격성을 검토하기 위하여 특별 조직을 별도로 구성하여 운영하고 있다. 우리나라의 인적·물적 요건이 충족되는 경우 해당 비용을 적격 연구개발비로 인정하는 것으로 볼 수 있기 때문에, 사전적 및 사후적으로 해당 지출이 적격 연구개발비에 해당하는지를 검토하는 주요국에 비해, 우리나라 조세지원제도의 오남용 가능성이 현저히 높은 것으로 판단된다. 다른 나라들의 경우 연구개발 시설이나 전담 인력에 대한 요건을 별도로 명시하지 않으며 투입된 비용이 실질적으로 연구개발 활동에 관련된 비용인지 여부에 따라 관련 조세지원제도의 대상으로 하여 혜택을 주고 있다. 주요국의 적격 연구개발 활동의 판단 기준이 구체적으로 어떠한 것인지, 어떤 절차를 통해 과세당국이 확인·점검하는지 등에 대한 상세 정보를 수집하여 정리하고 우리나라의 제도와 비교하고자 한다.

이러한 세무행정 및 제도적 차이에 대한 비교 검토를 통해 우리나라 세무행정 여건에서 수용 가능하고 해당 조세지원제도의 오남용 가능성을 축소함으로써 보다 효과적인 조세지원제도로 만들기 위한 개선방안을 제시하고자 한다. 이에 앞서 어떠한 형태의 연구개발에 대해 조세지원을 허용하고 있는

지를 검토하고자 한다. 우리나라 적격 전담부서 인증 절차에 대한 검토 및 사후관리 현황을 비롯하여 국세청의 연구개발 조세지원제도 적격성의 사후적 판단 방법에 대한 면접조사를 실시한다. 또한 주요국의 적격 연구개발 지원 대상 비용의 사전·사후 검증 체계에 대한 문헌조사 및 방문 면접조사를 수행하고 그 결과를 우리나라의 현행 제도와 비교한다.

이러한 비교 검토를 통해 우리나라 국세행정 여건을 고려한 연구개발 조세지원제도의 개선방안을 마련하고 이해관계자들에 대한 설문조사를 통해 개선방안을 보완적으로 평가하고자 한다. 회계사, 세무사, 기업들을 대상으로 현행 제도의 문제점을 개선할 수 있는 대안들에 대한 이해관계자 설문조사를 시행하여 보다 납세자 친화적 개선방안을 도출하고자 한다.

---

## Ⅱ. 연구개발 조세지원제도 현황

---

### 1. 제도 개요 및 신고서식

#### 가. 제도 개요

「조세특례제한법」 제10조는 신성장동력 및 원천기술개발, 일반 연구개발, 그리고 인력개발에 대한 조세지원제도를 포괄하여 운영하고 있다. 이 제도들은 우리나라의 연구 및 인력개발 활동의 양적 확대를 목표로 도입되어 운영되고 있다. 우리나라의 적격 연구개발 활동에 대한 정의는 「조세특례제한법」 제9조 제5항에 “연구개발은 과학적 또는 기술적 진전을 이루기 위한 활동과 새로운 서비스 및 서비스 전달 체계를 개발하기 위한 활동을 말하고...”로 규정되어 있다. 또한 「조세특례제한법」 시행령 제8조 제2항에 연구개발활동에서 배제되는 항목들을 열거하고 있다. 다른 나라들과 마찬가지로, 일반적인 관리 및 지원 활동, 시장조사와 판촉 활동 및 일상적인 품질시험, 반복적인 정보수집 활동, 경영이나 사업의 효율성을 조사분석하는 활동, 특허권의 신청 및 보호 등 법률 및 행정업무<sup>2)</sup>, 광물 등 자원매장량 및 위치 확인 등의 조사탐사 활동, 위탁받아 수행하는 연구활동 등을 연구개발 활동에서 배제한다고 명시하고 있다.

우리나라의 조세지원제도의 경우 기본적으로 당기분 방식과 증가분 방식으로 운영되고 있으나 신성장동력 및 원천기술개발비에 대한 조세지원은 기업들에게 신성장동력 및 원천기술개발에 대해 보다 큰 인센티브를 제공하기 위해서 높은 공제율의 당기분 방식으로만 운영하고 있다.<sup>3)</sup> 현재 중소기업이

---

2) 미국 등 일부 국가에서는 특허권 획득 및 유지에 드는 비용도 연구개발 활동의 일부로 인정하기도 한다.

3) 당기분 방식은 해당 과세연도에 지출된 적격 총연구 및 인력개발비에 정해진 세액공제율을 적용하는 방식이고, 증가분 방식은 당해연도 적격 총연구 및 인력개발비가 과거보다

수행한 적격 신성장동력 및 원기술연구개발비에 대한 세액공제율은 30%이고, 중견기업의 경우 30%를 한도로 20% + 매출액 대비 해당 연구개발비 비중의 3배, 대기업의 경우 20%로 설정되어 있다.

일반 연구개발 활동에 대한 조세지원제도는 당기분 방식과 증가분 방식 중 기업에게 유리한 방식을 선택하여 신고할 수 있도록 되어 있다. 중소기업의 당기분 세액공제율은 25%이고, 증가분 방식의 세액공제율은 50%로 매우 높게 설정되어 있다. 중소기업의 범위를 벗어난 과세연도의 개시일부 터 3년 이내에 끝나는 과세연도까지에 속하는 기업들은 중소기업 25%의 당기분 방식 세액공제율보다 10%포인트 축소된 15%를 적용하고 이후 2년 이내에 끝나는 과세연도까지는 10%의 세액공제율을 적용한 후 완전한 중견기업의 지위에 속하는 경우 8%의 세액공제율로 당기분 방식 세액공제액을 산출한다. 이렇게 중소기업 지위를 벗어난 연차별로 축소되는 세액공제율로 산출된 당기분 방식의 세액공제액과 40%의 세액공제율을 적용하여 산출된 증가분 방식의 세액공제액 중 큰 규모를 공제받을 수 있다. 한편 대기업의 경우에는 3%를 한도로 기본 공제율 1%에 일반 연구 및 인력개발비의 매출액 대비 비중의 절반을 가산하여 당기분 방식의 세액공제액을 산출하고 30%의 세액공제율로 산출된 증가분 방식 세액공제액과 비교하여 큰 액수를 공제받을 수 있다.

---

증가했을 때 적용할 수 있는 방식으로 당기분 방식의 세액공제율보다 높게 설정되는 것이 일반적이다. 그러나 우리나라의 새로운 성장동력 확보를 위해서 2009년부터 신성장동력 및 원천기술개발비에 대한 당기분 방식 세액공제제도를 신설하면서 세액공제율을 증가분 세액공제율과 거의 같은 수준으로 높게 설정했다.

〈표 II-1〉 현행 연구개발 조세지원제도 개요

1) 신성장동력산업 및 원천기술 분야의 연구·인력개발비에 대한 세액공제	
중소기업	(당해연도에 발생한 신성장동력 및 원천기술연구개발비) × 30%
중소기업 이외의 기업	(당해연도에 발생한 신성장동력 및 원천기술연구개발비) × (20%+해당 과세연도의 수입금액에서 신성장동력 및 원천기술연구개발비가 차지하는 비율 × 3, 30%를 한도로 함)
2) 그 외의 경우(일반연구·인력개발비)	
※ 다만, 해당 과세연도의 개시일부터 소급하여 4년간 일반 연구·인력개발비가 발생하지 아니한 경우에는 당기분 세액공제에 해당하는 금액	
중소기업	다음의 두 가지 방법 중에서 하나를 선택 ① 당기분 방식에 의한 세액공제 = (당해연도에 지출한 연구·인력개발비) × 25% ② 증기분 방식에 의한 세액공제 = (당해연도에 지출한 연구·인력개발비 - 직전 4년간 평균 연구·인력개발비) × 50%
중견기업	다음의 두 가지 방법 중에서 하나를 선택 A. 당기분 방식에 의한 세액공제 ① 최초 중소기업에 해당하지 않게 된 과세연도 개시일부터 3년 이내에 끝나는 과세연도까지 = (당해연도에 지출한 연구·인력개발비) × 15% ② 위의 기간 이후부터 2년 이내에 끝나는 과세연도까지 = (당해연도에 지출한 연구·인력개발비) × 10% ③ 중견기업 : 위 ①, ②에 해당하지 아니하는 경우 = (당해 연도에 발생한 일반 연구·인력개발비) × 8% B. 증기분 방식에 의한 세액공제 ① 중견기업 증기분 방식에 의한 세액공제 = (당해연도에 지출한 일반 연구·인력개발비 - 직전 과세연도 일반 연구·인력개발비) × 40%
대기업	다음의 두 가지 방법 중에서 하나를 선택 ① 당기분 방식에 의한 세액공제 = (당해연도에 지출한 연구·인력개발비) × (1% + 당해연도 수입금액에서 연구·인력개발비가 차지하는 비율 × 1/2, 3% 한도) ② 증기분 방식에 의한 세액공제 = (당해연도에 지출한 일반 연구·인력개발비 - 직전 과세연도 일반 연구·인력개발비) × 30%

출처: 손원익 외(2014, p. 17)에서 재인용, 「조세특례제한법」 제 10조의 법령 변화를 반영하여 수정보완

위와 같은 조세지원제도를 활용하기 위해서 납세자는 먼저 다음과 같은 인적·물적 요건을 충족해야 한다. 인적 요건은 연구개발 전담부서의 경우 기업유형 구분 없이 최소 1인의 연구전담 인력이 활동해야 하고 기업부설 연구소의 경우 기업 유형구분에 따라 2명 이상으로 규정되어 있다. 벤처기

업 등은 2명 이상, 소기업 3명 이상, 중기업 및 국외소재 부설연구소 5명 이상, 중견기업(매출액 5천억원 미만) 7명 이상, 그 밖의 대기업은 10명 이상으로 규정되어 있다.<sup>4)</sup> 연구전담 인력의 자격 기준은 대기업과 중소기업의 구분에 따라 다음과 같다. 대기업의 경우 연구 관련 분야를 전공하거나 해당 연구 분야에서 1년 이상 경력의 자연계 분야 학사 이상의 학위를 가진 자이어야 한다. 반면 중소기업의 경우 최소 산업맞춤형 또는 특성화고 졸업자로서 연구 관련 분야 연구개발 활동 4년 이상 경력을 가진 자도 연구전담 인력으로 인정된다.

〈표 II-2〉 연구전담 인력 자격 기준 요약

	대기업	중소기업
학위 및 경력	자연계 분야(자연과학, 공학, 의학계열) 학사 이상 학위를 가진 사람으로서 ① 연구 관련 분야를 전공하였거나 ② 해당 연구 분야에서 1년 이상 경력을 가진 자	① 좌동 ② 좌동 ③ 연구 관련 분야 전공 자연계 분야 전문학사 또는 동등 수준의 학력이 인정되는 사람으로서 해당 연구 분야 2년 이상 경력(3년제 전문대 졸업은 1년 이상 경력) ④ 맞춤형, 특성화고: 연구 관련 분야 연구개발 활동 4년 이상 경력
자격증	연구개발 활동 관련 기술 및 기능 분야 기사 이상 기술자격	① 좌동 ② 연구 관련 기술기능 분야 산업기사 이상 기술자격자로서 해당 연구 분야에서 2년 이상 경력 ③ 연구 관련 기능사 기술자격자로서 해당 연구 분야에서 4년 이상 경력

출처: 한국산업기술진흥협회 내부자료.

상기 인적 요건과 함께 요구되는 물적 요건은 연구개발 활동을 위한 독립된 공간과 연구기자재의 확보와 관련된다. 연구공간은 고정 벽체와 별도의 출입문으로 구분된 독립공간이어야 한다. 소기업 또는 시행령 별표 1의 지식반서비스 업종을 주 업종으로 하는 기업으로 전용공간 30㎡ 이하의 면

4) 벤처기업 등은 과학기술 분야 연구원 및 대학교원 창업 연구개발형 중소기업과 창업일로부터 3년까지의 소기업을 포함한다.

적을 사용하는 경우 칸막이로 가능하다. 이러한 예외적인 규정이 적용되는 지식기반서비스 업종은 당초 과학기술분야에 한정하여 인정하던 제도가 서비스분야 활성화 대책 수립으로 지식기반 서비스 인정분야를 신설함에 따른 결과이다.<sup>5)</sup> 2011년 6월 소매 등 11개 업종 분야를 지식기반 서비스 인정분야로 선정하고 2013년 12월 출판업 등 5개 분야를 추가했다. 연구개발을 위해 확보된 독립공간에는 연구개발 활동에 직접 사용하는 기계, 기구, 장치 등의 연구기자재가 설비되어 있어야 한다.

과거 1981년 시행된 기업부설 연구소 신고업무에 적용되던 최초 인정기준은 연구전담 인력 10인 이상과 독립공간이었으나 인적·물적 요건을 점진적으로 완화하며 적격 연구개발비의 범위를 확대해왔다. 2005년 10월 물적 요건을 완화하여 정보처리업에 한해 30㎡ 이하의 칸막이 분리구역을 인정하기 시작했으며 2009년 7월 중소기업 연구소의 연구전담 인력을 3인 이상으로 완화했다. 2011년 6월 지식서비스 11개 분야를 인정하고 소기업 인적신고 요건 완화기간을 연장하는 한편 중기업의 최소 연구전담 인력 기준은 5인으로 환원했다. 그러나 2012년 9월 소기업 연구소의 연구전담 인력이 3인으로 완화되기에 이르렀다. 2012년 10월 연구경력이 있는 마이스터고, 특성화고 졸업자를 중소기업 연구소 연구전담 인력으로 인정하며 자격요건을 추가적으로 완화했다. 2014년 1월 지식서비스분야 5개 분야 확대, 중견기업 연구전담 인력 7인으로 완화, 창업3년 이내 소기업 연구전담 인력 2인으로 완화했으며 2015년 9월 마이스터고, 특성화고 졸업자의 1년 이상 기업연구소 근무경력 요건을 폐지하고 해당 기업에 근무한 경력으로 대체했으며 기능사 자격 보유자도 전담 요원으로 인정하도록 개편했다.

## 나. 신고서식

우리나라의 연구 및 인력개발비명세서 작성 항목을 살펴보면 먼저 해당 연도의 연구 및 인력개발비 발생액을 입력하고, 과거연도 대비 증가분을 계

5) 일자리 창출과 경기회복을 위한 투자 촉진 방안(2009. 07.), 연구개발서비스 활성화(2010. 09.) 등의 정부 보도자료

산하며, 기업규모에 따라 중소기업·중견기업·일반기업을 구분하여 해당 공제율을 적용하여 공제세액을 계산하는 과정에 따라 작성된다. 해당 과세연도에 발생한 연구개발비는 장부상 계정과목을 바탕으로 인건비, 재료비, 위탁 및 공동연구개발비, 인력개발비, 맞춤형 교육비용, 현장훈련 수당 등 각 연구개발비 항목에 대해 인원(건수)과 금액을 기재하도록 하고 있다. 증가발생액에 의한 세액공제액을 계산하기 위하여 직전 4개년도와 비교하여 연구개발비 증가액을 계산하여 기재하도록 되어 있다.

〈표 II-3〉 신고서식의 주요 항목: 연구 및 인력개발비 발생 명세

③ 해당 연도의 연구 및 인력개발비 발생 명세						
계정과목	구 분		자체 연구개발비			
	인건비		재료비 등		기 타	
	인원	금액	건수	금액	건수	금액
합 계		⑥		⑦		⑧
계정과목	구 분		인력개발비	맞춤형 교육비용	현장훈련 수당 등	총 계
	위탁 및 공동 연구개발비					
	건수	금액				
합 계		⑨	⑩	⑪	⑫	⑬
연구 및 인력개발비의 증가발생액의 계산						
⑭ 해당 과세연도 발생액	⑮ 직전 4년 발생액 계 (16+17+18+19)	⑯ (직전 1년)	⑰ (직전 2년)	⑱ (직전 3년)	⑲ (직전 4년)	
⑳ 직전 4년간 연평균발생액 (15/4)		㉑ 직전 3년간 연평균발생액 (16+17+18)/3		㉒ 직전 2년간 연평균발생액 (16+17)/2		
㉓ 증가발생액 (2013년 ⑭-㉑, 2014년 ⑭-㉒, 2015년 이후 ⑭-⑯)						

출처: 「조세특례제한법」 시행규칙 [별지 제3호 서식(1)], 국가법령정보센터, <http://www.law.go.kr/main.html> (접속일자: 2017. 11. 01.).

일반 연구개발비의 공제세액 계산은 총 발생액에 의한 당기분 방식의 세액공제액과 증가분 방식의 세액공제액 중 기업에 유리한 것을 선택할 수 있다. 앞에서 설명한 바와 같이, 일반 연구개발비의 경우 해당 과세연도에 발생한 연구개발비가 해당 과세연도의 개시일부터 소급하여 4년간 발생한 연구개발비의 연평균 발생액보다 적은 경우에는 총 발생액에 의한 세액공제만 적용 가능하다.

공제세액 계산과 별도로 연구개발 출연금 등 수령 내역과 연구개발 인력에 대한 세부 내역을 연구전담 인력, 연구보조원, 관리직원 등으로 구분하여 인원과 인건비를 기재하도록 하고 있다. 일반 연구 및 인력개발비 명세서를 제출하는 경우 인건비와 재료비, 위탁 및 공동 연구개발비에 대해 추가 정보를 제공하는 명세를 작성하여 제출할 것을 요건으로 하고 있다.<sup>6)</sup> 연구전담 인력 등 연구개발을 위한 인건비 명세를 제출하도록 하고 있으나 이들이 실질적으로 연구개발 활동을 수행했는지 여부를 검토할 만한 기록을 작성하거나 보관하도록 하는 규정은 찾아볼 수 없다. 이는 인적·물적 요건을 갖춘 연구소 또는 전담부서를 갖고 있는 것으로 확인된 경우 해당 기업에서 제출하는 인건비 등의 연구개발비를 공제대상 비용으로 인정하는 것과 다를 바 없다.

---

6) 「조세특례제한법」 시행규칙 별지 제3호 서식 부표, 해당 연도의 연구·인력개발비 발생 명세를 참고했다.

〈표 II-4〉 공제세액 계산 서식

4 공제세액						
해당 연도 총발생 금액 공제	중소기업	24 대상금액 (= ㉓)	25 공제율			26 공제세액
			25%			
	중소기업 유예기간 종료 이후 5년 내 기업	27 대상금액 (= ㉓)	28 유예 기간 종료 연도	29 유예 기간 종료 이후 년차	30 공제율	31 공제세액
					종료 이후 1~3년차 15% 종료 이후 4~5년차 10%	
	중견 기업	32 대상금액 (= ㉓)	33 공제율			34 공제세액
			8%			
	일반 기업	35 대상금액 (= ㉓)	공제율			39 공제세액
			36 기본율	37 추가	38 계	
			3%			
	증가발생금액 공제 (직전 4년간 연구·인력 개발비가 발생하지 않은 경우 또는 16<20경우 공제 제외)		40 대상금액 (= ㉓)	41 공제율	42 공제세액	* 공제율 - 중소기업: 50% - 중소기업 외의 기업: 40%
43 해당 연도에 공제받을 세액		중소기업 (26과 42 중 선택)				
		중소기업 유예기간 종료 이후 5년 내 기업(31과 42 중 선택)				
		중견기업(34)와 42 중 선택)				
		일반기업(39)와 42 중 선택)				

출처: 「조세특례제한법」 시행규칙 [별지 제3호 서식(1)], 국가법령정보센터, <http://www.law.go.kr/main.html>  
(접속일자: 2017. 11. 01.)

## 2. 적격성 판단 주체 및 기준

### 가. 전담연구소 인증제도

적격 연구개발비 사용 주체에 대한 우리나라 고유의 인적·물적 요건을

갖췄는지 여부는 전담연구부서 또는 연구소 최초 인증과정에서 한국산업기술진흥협회의 연구소인정단에 의해 수행되고 있다. 그러나 한국산업기술진흥협회는 조사권한이 없는 민간단체의 한계로 인해 인적·물적 요건의 적합성을 검증하기에 적절한 것으로 보기 어렵다.<sup>7)</sup> 관련 법에서는 연구전담 인력의 자격 요건을 ‘해당 연구경력’으로만 명시하고 있어, 경력 확인 방법 및 세부 절차 등은 협회에서 자체적으로 기준을 세워 진행하고 있다고 한다. 최초 인증과정에서 연구에 대한 경력 유무 확인은 해당 기업에서 발급한 경력증명서를 통해 확인한다. 기관장이 결재한 경력 증명서에 소속부서, 주요 업무를 간략하게 적도록 유도하고 있다. 편람 작성요령에서 경력증명 작성란을 통해 세부경력을 확인할 수 있다.

과거 경력인정의 범위는 인증연구소에서만 근무한 연구경력으로 제한적이었으나 인적 요건 완화 과정에서 인증연구소 근무 경력뿐만 아니라, 부설연구소가 존재하지 않더라도 해당 기업에서 연구 활동에 대한 경력을 인정받으면 문제없이 경력으로 인정되고 있다. 기본적으로 학사 이상의 자연계열 전공자를 연구전담 인력으로 인정해 왔으나 현재 16개 지식서비스산업에 대해서는 자연계열 졸업자가 아니어도 연구 인력으로 인정받을 수 있다.<sup>8)</sup> 지정된 16개 분야 외에 다른 지식기반서비스산업의 연구인력 인정에 대해 기획재정부와 협의 중인 것으로 파악된다. 기재부 서비스경제과, 미래창조과학부와 함께 지식기반 서비스 업종 중 사행업종(도박 등)을 제외한 나머지에 대해서는 연구경력 인정을 하는 방향으로 법령을 개정했다.

이러한 인증제도의 가장 취약한 점은 완화된 인적·물적 기준을 충족한 부서 및 연구소에서 실질적인 연구개발 활동을 하는지에 대해서는 확인이 불가능하다는 점이다. 협회에서는 연구활동 개요서 및 매해 연구활동 조사표를

7) 「기초연구진흥 및 기술개발지원에 관한 법률」 제14조의 2(기업부설연구소 인정), 제14조의 3(인정취소), 제14조의 4(준수사항)에 기업부설연구소 인증 및 취소의 근거, 준수 사항이 명시되어 있으며, 관련 업무의 운영은 한국산업기술진흥협회가 담당하도록 시행령에 명시되어 있다. 「기초연구진흥 및 기술개발지원에 관한 법률」 시행령 제27조에는 한국산업기술진흥위원회에 기업부설연구소 인증업무의 권한위탁을 명시하고 있다.

8) 예를 들어, 소프트웨어 및 산업디자인 등 문화콘텐츠 사업의 연구인력은 자연계열 전공자가 아니어도 상관없다. 만화 콘텐츠의 경우, 문화콘텐츠 사업분야에 속하므로 자연계 분야 학사 이상의 자격요건 없이 연구 인력으로 인정이 가능하다.

통해 연구 활동을 확인하고 있으나 실질적으로 실효성이 있는지 의문이다. 최초 인증과정에서 제출하도록 되어 있는 연구활동 개요서의 경우 1회성으로 DB화되어 있지도 않으며, 이후 현장 점검과정에서 확인하지도 못하는 것으로 파악된다. 최초 신청 시에만 연구활동 개요서 제출을 요구하고 있으며 매해 제출을 요구하지는 않고 있다. 또한 연구 활동 조사표의 경우 매해 4월에 기업에 제출을 요청하고 있고 이는 과학기술정보통신부에서 매해 발표하는 연구활동조사보고의 기초자료로 활용되는데 연구 활동 조사표의 경우 설문 형식으로 기업이 작성하여 제출하면 일반적으로 협회가 수용하는 입장이며 확인 및 점검은 이루어지지 않고 있다. 따라서 기업연구소나 전담부서로 인정을 받고도 제출하지 않거나 연구 활동이 없다고 응답하는 기업들을 대상으로 한국산업기술진흥협회는 점검활동을 벌이고 있지만 방문 시에 어떠한 연구를 어떠한 인력들이 수행하고 있는지 살펴보지 못하는 한계가 있다.

인증기관 사후관리 과정에서 '의심' 기업을 판별할 정확한 기준을 한국산업기술진흥협회 담당부서에서 마련하지 못하고 있는 것으로 파악되고 있다.<sup>9)</sup> 현재 대기업 및 중견기업의 경우 연구개발비 규모 및 인원수와 비교해서 연구활동을 성실히 하는지 파악하기도 하는 것으로 나타났다. 예를 들어, 연구 인력이 갑자기 크게 늘거나, 줄면 이상이 있는 것으로 보고 해당 기업들을 주로 점검 대상으로 선정되는 것인데, 이것도 각 개별기업이 제출한 설문조사표의 응답내용을 기초로 이루어지고 있는 것이다.

한국산업기술진흥협회의 담당자에 따르면, 인정 기업들의 휴·폐업에 대해서는 분기별로 국세청에 확인하여 연구소 인증 취소를 지속적으로 업데이트하고 있다. 인증연구소 사후관리 결과는 과학기술정보통신부에 월말보고를 하고 있으며, 과기부에서 국세청 관련 부처로 통보하는 형태의 피드백 체계를 갖추고 있지만, 연구소 3만 7천개, 전담부서 2만 4천개를 매년 현지 확인 조사를 하기에는 투입 인력과 비용이 너무 커서 연간 1만여개의 기업

9) 2017년 2월 9일 한국산업기술진흥협회 담당부서 관계자들과의 간담회를 통해 연구개발 전담부서 및 연구소 인증 및 사후관리 현황, 문제점, 그리고 개선방향에 대해 논의했다. 이 과정에서 민간 협회 기관에서 기업연구소나 연구전담부서 인증 작업을 맡고 있는 것은 여러 가지 면에서 적절하지 않다고 판단됐다.

을 대상으로 조사하고 있다. 지난 2월 간담회에 참석한 담당자의 답변에 따르면, 매해 1만여개의 기업을 동일하게 조사해 행정비용이 낭비되는 것을 방지하고자 변경미신고 기업 및 연구개발 조사표 회신이 없는 경우를 중점적으로 확인하고 있는 것으로 나타났다.

사후관리를 위한 현지방문 이후에 체크리스트를 작성하고 현지 확인 결과를 ‘이상 없음’, ‘변경신고 요망’, ‘조건부 취소’ 등의 8개 유형으로 나누어 보고하고 있다. 그러나 현지방문을 통해 연구 활동내용, 인증활동 적합 여부를 확인하도록 되어 있으나 현지 확인을 거부하는 기업의 수가 증가하고 있어서 현지 확인점검의 실효성에 큰 의문이 제기된다. 한국산업기술진흥협회의 현지 확인 점검을 거부한 기업들을 대상으로 공문발송으로 자료 제출 및 수시 확인을 진행하고 있으나 조사권이 없는 민간협회가 강제적으로 확인할 방법은 없는 실정이다.

연구개발 활동 실적이 없는 기업들이나 형식적인 수준의 실적을 보고하고 있는 기업들의 경우 국가개발연구사업을 비롯한 정부지원을 신청하기 위한 마케팅의 수단으로 연구소 인증을 받는 기업들이 있는 것으로 한국산업기술진흥협회 담당자들은 판단하고 있다. 이러한 현상은 특히 중소기업에서 흔히 관측된다고 한다. 따라서 진정한 연구개발 활동을 위한 연구소 인증제도라고 보기 어려운 측면이 존재한다. 정부가 인정하는 인적·물적 자원의 요건을 갖추어 놓고 정부예산 신청을 위한 마케팅의 수단으로 연구소 인증을 받는 것을 연구개발 활동으로 보는 것은 문제가 있다. 결국 중소기업의 연구개발 활동 통계 수치는 증가하더라도 실질적으로 연구개발 활동으로 이어지지 않을 개연성이 충분히 크다. 이는 또한 현재의 인증제도를 실효성 있는 방향으로 개선하거나 실질적인 연구개발 활동을 검증할 수 있는 방안 등을 고려해야 할 필요가 있다는 점을 시사한다.

## 나. 사후검증

동 제도가 본연의 목적대로 연구 및 인력개발 활동을 수행한 기업들에 대한 지원제도로서의 역할을 하고 있는지를 세액공제 신청 이후 사후적으로

검증하는 것은 국세청의 업무이다. 그러나 우리나라 관련 규정에서 실질적으로 연구개발 활동을 수행하고 있는지 여부를 확인할 수 없는 민간 협회에 기업연구소 및 연구전담부서 인정 절차를 위임하고 있고, 사후적으로 국세청 세무조사 과정에서 연구소 인정기업들의 세액공제제도 오남용 실태를 정기적으로 검증하는 절차는 제도화되어 있지 않다. 다만 국세청 일반적인 세무조사 과정에서 검증을 하고 있으나 얼마나 많은 기업들이 연구개발 조세지원제도의 오남용에 대해서 검증받고 있는지를 보여주는 공식 통계자료는 없는 것으로 파악된다.

손원익 외(2014)에 따르면, 부정기적으로 국세청에서 연구개발 조세지원제도에 대한 사후검증을 일부 수행하고 있는 것으로 나타난다. 손원익 외(2014)는 감사원 감사결과보고서(2013)의 내용을 인용하여 사후검증 법인 현황을 제시하고 있는데, 2007~2011년의 세무조사에서 연구개발 조세지원제도의 부당감면 여부를 조사받은 법인은 총 89개이고 이중 부당감면 적출법인 수는 29개인 것으로 나타났다. 다년간 조사를 실시하면서 적출된 연구개발 부당 감면 적출 세액은 총 340억원에 불과하나 29개 기업 평균 적출액은 11억원 수준이다. 서면조사를 통해 연구개발 조세지원제도의 부당감면 여부를 조사받은 법인은 2009년 1,180개, 2011년 441개이고 적출 법인 수는 2009년 775개, 2011년 313개로 나타났다. 2004~2008년 동안 일정액 이상 혜택을 받은 법인 명단을 바탕으로 서울지방청 등 6개 지방청이 서면조사를 수행했다. 법인수 기준 적출비율은 2009년 65.9%, 2011년 70.9%로 상당히 높게 나타나며 적출세액은 각각 876억원과 935억원으로 나타났다.

2011년 24,291개의 기업연구소와 8,884개의 전담부서가 인증되어 약 33,000여개의 기업에서 연구개발 활동을 하고 있었으나 감사원 결과보고서에 나타났듯이 2007~2011년의 연구개발 조세지원제도 오남용에 대한 세무조사를 받은 기업은 89개, 서면조사를 받은 업체 수는 1,621개에 불과하다. 대부분의 연구개발 활동을 수행하는 기업들은 연구개발 조세지원제도 오남용에 대한 과세당국의 감독을 받지 않았다. 이는 이후에서 살펴볼 주요 국가들과 큰 차이점이라 할 수 있다.

이처럼 연구개발 조세지원제도에 대한 별도의 세무조사가 시행되지 않고 있을 뿐만 아니라 우리나라 중소기업에 대한 세무조사 기조는 대체적으로 관대하게 유지되어 왔다. 매출액 3천억원 이상의 기업들은 정기조사를 통해 3년에 1회의 세무조사를 받고 있으나 중소기업의 경우 정례화된 세무조사에서 매우 자유롭다. 국세청 내부 성실신고분석 결과에 따라 탈루 가능성이 있는 일부 중소기업에 대해서는 비정기 조사를 실시하기도 하지만 기본적으로 세무조사를 받을 확률은 매우 낮은 것으로 볼 수 있다. 연구전담 인력에 대한 인적 요건과 연구시설에 대한 물적 요건을 지속적으로 완화해 온 가운데, 해당 요건 충족 여부의 사후관리 체계도 부실할 뿐만 아니라 최종적으로 세액공제 신청서에 명시된 개발비가 진정한 연구개발 활동에 사용된 것인지 여부를 확인하는 제도적 보완장치가 미비하기 때문에 납세자에게는 오남용의 유혹이 클 수밖에 없다.

### 3. 조세지출 규모 추이

2015년 우리나라 「조세특례제한법」 제10조에 따른 조세지출 규모는 2.8조원 수준이며 2000년 이후 매우 빠르게 증가해왔다. 이후 대기업 연구개발 조세지원제도의 축소로 인해 해당 조세지출 규모는 2017년 2.1조원 수준으로 축소될 것으로 전망되고 있다. 그러나 2000년대 초반 연평균 7.3%의 증가율로 조세지출 규모가 확대됐으며, 2005~2010년의 기간 평균 조세지출 규모는 연평균 13.7%씩 증가하며 이전 기간보다 더 빠르게 증가했다. 이후 2010~2015년 기간 평균 증가율은 8.7% 수준으로 낮아졌으나 여전히 2000년대 초반 증가세 이상으로 빠르게 확대됐다.<sup>10)</sup>

이처럼 빠르게 증가한 우리나라 연구개발 조세지출 규모를 다른 나라와 비교해 보기 위해서 2015년 기준 주요 국가들의 조세지출 규모의 GDP 대

10) 2015년 연구 및 인력개발비 조세지출 규모가 전년 대비 1.07%에 불과하여 2010~2015년 기간평균 증가율이 8.7% 수준에 그친 것으로 나타났다. 2010~2014년 기간평균 증가율은 10.7%로 2005~2010년 기간평균 증가율 13.7%보다 둔화되기는 했지만 여전히 10%를 상회하는 수준이었다. 기획재정부, 『조세지출예산서』, 각연도.

비 비중으로 살펴본 결과, 우리나라의 연구개발 조세지출 규모의 GDP 대비 비중은 0.19% 수준으로 여타 비교대상 국가들보다 높은 수준으로 나타났다. 2015년 호주의 GDP 대비 연구개발 조세지출 비중은 0.06%로 가장 낮게 나타났고 미국과 영국의 연구개발 조세지출 규모는 GDP의 0.08%에 불과했다. 영국의 경우 0.13%로 여타 국가들보다 높게 나타났으나 우리나라의 경우보다 낮은 수준이다. 우리나라 법인세 조세지출의 GDP 비중도 주요국의 비중보다 낮은 0.41% 수준으로 호주와 같다. 미국의 법인세 조세지출의 GDP 대비 비중도 0.73%로 우리보다 높게 나타났으며 캐나다와 영국의 법인세 조세지출은 1.6% 안팎에 달하는 것으로 나타났다. 우리나라 법인세 조세지출의 GDP 대비 비중은 여타 국가들보다 낮은 수준이지만 연구개발 조세지출 비중은 여타 국가들보다 매우 높게 나타나서 우리나라 법인세 조세지출의 많은 부분이 연구개발 활동 지원을 위해서 할애되고 있음을 알 수 있다.

〈표 II-5〉 2015년 법인세 조세지출 및 연구개발 조세지출의 GDP 대비 비중 국제비교

(단위: %)

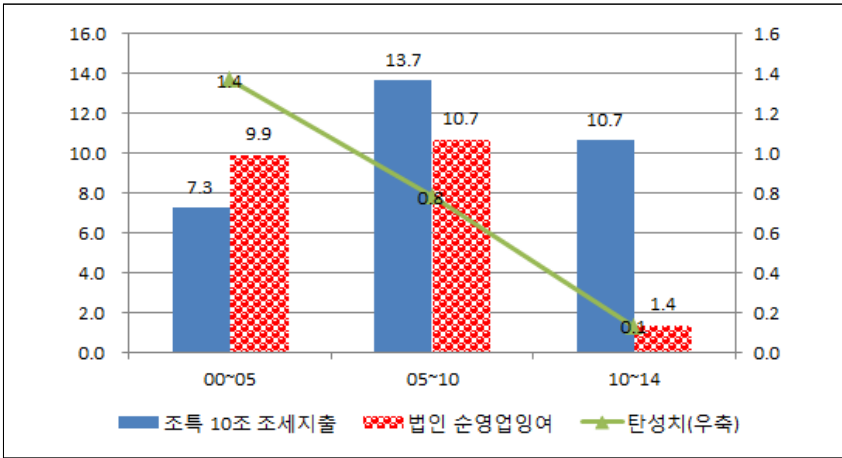
	한국	미국	캐나다	영국	호주
법인세 조세지출(A)	0.41	0.73	1.57	1.69	0.41
연구개발 조세지출(B)	0.19	0.08	0.08	0.13	0.06
B/A	46.3	11.0	5.1	7.7	14.6

- 주: 1. 미국: 추정치, 기능별 분류(국방, 국제교류, 일반과학 및 기술, 에너지, 천연자원과 환경, 농업, 산업 및 주택, 운송, 지역개발, 교육·훈련·고용 및 사회사업, 의료, 소득보장, 사회보장, 보훈, 일반보조, 이자소득)별 각 항목의 단순 합계  
 캐나다: 추정치, 개인소득세, 법인세, 소비세 각 세목별 항목의 단순 합계  
 한국, 영국, 호주: 실적치
2. 연구개발 조세지출의 GDP 비중은 법인 연구개발 조세지출만을 기준으로 작성함
- 출처: 1. 미국: Office of Management and Budget, Analytical Perspectives, 각 연도  
 영국: HMRC United Kingdom, Estimated cost of tax reliefs, expenditures, & allowances, 2015.  
 캐나다: Department of Finance Canada, Tax Expenditures and Evaluations, 2015.  
 호주: The Treasury, Australia, Tax Expenditure Statement 2015, 2016.  
 한국: 기획재정부, 『2017 조세지출예산서』, 2016.
2. 캐나다, 영국, 호주, 한국: Data extracted on 14 August 2016 16:15 UTC (GMT) from OECD.Stat  
 미국: <http://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD>
3. 한국개발연구원(2016), p.50 자료를 바탕으로 업데이트함

연구개발 투자의 양적확대에 기인하여 GDP 대비 연구개발비 비중은 세계 최고 수준이고 조세지출 규모의 GDP 대비 비중도 여타 국가들보다 높게 나타나지만 법인의 순영업잉여 증가세와는 매우 다른 양상을 보이고 있다. 2000~2005년 기간 평균 연구개발 조세지출 규모 증가율 대비 법인부문 순영업잉여 증가율로 측정한 탄성치는 1.4 수준이었으나 이후 2005~2010년 기간 동안 0.8로 축소된 이후 2010~2014년 기간 동안 0.1로 현저히 축소된 것으로 나타났다. 연구 및 인력개발비에 대한 세액공제 규모는 2000년 이후 빠르게 증가했으나 법인들의 순영업잉여의 증가세는 크게 둔화되며 연구개발 조세지원제도의 효과성에 의문이 제기된다. 연구개발 활동의 인적·물적 요건 완화와 무관하지 않은 것으로 판단되는 측면이 있다.

김학수(2016)는 연구개발 투자의 양적 확대가 특허 수와 같은 1차적 결과물의 양적 증가로는 연계되나 기업들의 수익성 지표의 개선효과는 미약한 것으로 평가하고 연구개발 조세지원제도의 효과성 제고를 위해서 제도의 오남용 가능성을 축소하도록 제도개선의 필요성을 지적하고 있다. 정부의 연구개발 활동에 대한 지원은 연구개발 활동에 내재되어 있는 불확실성을 정부가 일부 부담해줌으로써 기업들이 보다 많은 연구개발 활동을 수행하도록 유인하는 데 일차적 목표가 있다. 그러나 연구개발 활동으로 인정하고 있는 적격 비용이 오남용 내지 제도적 허점으로 인해 과대계상 된다면 연구개발 활동으로 잡히는 통계자료는 지속적으로 증가하나 기업들의 수익성 개선은 이루어지지 않는 문제에 봉착할 수 있다. 따라서 실질적으로 연구개발 행위에 지출된 비용인지를 검증할 수 있는 세무행정상의 확인점검 체계의 제도적 보완을 통해 정부의 지원이 실질적으로 연구개발 활동을 수행한 기업들에게 돌아가도록 노력하는 것이 현재의 연구개발 조세지원제도의 효과성을 제고하는 데 중요한 요인이라 할 수 있다.

[그림 II-1] 조특 제10조 조세지출과 법인부문 순영업잉여 기간평균 증가율 비교  
(단위: %)



출처: 1. 한국은행, 경제통계시스템 국민계정  
2. 기획재정부, 「조세지출예산서」, 각 연도, 상기자료를 이용하여 저자 작성.

#### 4. 현행 지원제도의 문제점

인적·물적 요건을 충족한 기업이 신고한 연구개발비는 기본적으로 성실히 신고된 것으로 인정되고 있으나 전담 인력이 아닌 인력의 인건비를 세액공제 대상으로 신청하고 있으며, 이러한 불법적 세액공제 신청은 통합조사 등 사후적 조사에 의해 일부 적출되고 있는 상황이다. 최근 판례를 살펴보면, 연구전담 인력이라고 인정된 인력이 연구개발 이외의 비적격 활동을 수행한 사실을 성실히 신고하지 않는 사례들을 쉽게 찾을 수 있다. 한 사례로서 서울고등법원 2015누45221(2015. 10. 29.)의 사건의 쟁점은 연구전담 인력이 적격 연구개발 활동을 수행했는지 여부 및 비연구업무의 겸업 사실을 숨겼는지 여부이다. 이 사건의 원고는 정보서비스분야 기업부설연구소에 종사한 것으로 신고된 해당 연구원들이 소프트웨어 개발을 전담한 것으로 주장했으나 이 연구원들의 업무는 주로 교재 개발 및 교재를 이용한 교육방법에 대한 연구가 주를 이룬 것으로 조사됐다. 과세관청이 세무조사를 통해 부인한 세액공제 대상 인력은 '과학적 또는 기술적 진전을 이루기 위한 활

동과 새로운 서비스 및 서비스 전달 체계를 개발하기 위한 활동에 종사하는 연구요원'으로서 활동하기 보다는 '교재 개발 및 교육 방법 연구와도 관계가 없는 시험감독이나 달력 제작 등의 업무를 수행'한 것으로 보고 원고의 주장이 기각됐다.

또 다른 사례로 대법원 2011두6844(2011. 06. 24.)의 사건도 연구전담 인력으로 인건비 세액공제를 받은 인력이 일반 사원과 혼재된 채 일반 매출활동을 겸업한 경우이다. 이 사건의 원고가 보유한 연구소는 별도의 독립된 연구공간마저 갖추지 않았던 것으로 나타났으며, 사전 요건인 물적 요건이 충족되지 않았음에도 충족된 경우로 과세관청에 통보된 경우로서 한국산업기술진흥협회의 전담부서 및 연구소 인증 및 사후 확인제도의 허점을 보여주는 단편적인 사례로 판단된다.

납세자와 과세관청 사이의 적격 연구개발 행위에 대한 공감대 형성이 결여되어 있으며 사후 검증조차 제대로 이루어지지 않고 있어서 우선 세액공제를 신청하는 경향을 보이기도 한다. 조심 2009중4120(2010. 11. 23.)의 심판례는 일반적인 관리 및 지원업무, 시장조사 및 판촉활동, 경영이나 사업의 효율성을 조사분석하는 활동을 한 인력의 2001~2008년의 인건비를 세액공제대상에서 배제한 경우이고 2009년 통합조사에서 적출됐다. 인적·물적 요건을 갖춘 것으로 인정되고 사후적으로 철저한 검증이 이루어지지 않는 경우 법에 명시적으로 세액공제 대상이 아닌 활동으로 규정되어 있음에도 불구하고 세액공제 신청을 하고 과세관청의 심판청구까지 제기한 경우이다.

이상의 판례들과 비정기적으로 실시된 연구개발 조세지원제도 세무조사를 담당할 조사관들과의 심층면접을 통해 파악된 우리나라 연구개발 조세지원제도의 문제점은 다음과 같이 크게 세 가지로 요약될 수 있다.<sup>11)</sup>

첫째, 납세자와 과세관청 사이의 적격 연구개발 활동에 대한 소통이 이루어지지 않고 있다는 점이다. 국세청, 산업부, 중소벤처기업부, 과학기술정보통신부 등의 홈페이지에 적격 연구개발 활동의 개념을 납세자에게 설명하거

---

11) 2017년 1월 16일, 1월 19일, 7월 19일에 국세청 관련 담당자(서기관 1인, 사무관 1인, 조사관 3명)와 면접조사를 실시했다.

나 문답을 제공하는 전용 페이지를 찾아볼 수 없다. 또한 전담부서 및 연구소를 인증하고 있는 한국산업기술협회의 홈페이지에 조세지원제도에 대해 법령 중심으로 설명하고 있는 것이 전부이고 납세자의 입장에서 무엇이 적격 연구개발 행위인지에 대한 사례 중심의 이해하기 쉬운 설명은 찾아볼 수 없다.

둘째, 인적·물적 요건에 대한 최초 인증과정 이후 사후관리 체계가 부실하여 납세자에게 오남용의 유인을 제공하고 있다. 한국산업기술협회에서 위탁받아 수행하고 있는 인증과정과 사후 현장 확인점검은 상당 부분 형식적으로 운영되고 있다. 특히 연구개발 활동 조사를 위한 설문조사에 미응답한 기업을 중심으로 현장점검을 실시하고 있어서 조사표를 제출한 기업은 현장점검 대상에서 일차적으로 배제된다. 또한 한국산업기술협회는 조사권한이 없는 민간단체로서 전담부서 및 연구소에서 어떤 연구개발 활동을 수행하고 있는지 확인하고 검증하는 데 한계가 있다.

셋째, 신고서식의 내용을 입증할 만한 근거자료의 보관의무가 구체적으로 법에 규정되어 있지 않다. 「조세특례제한법」 시행령 제9조 제9항에 “법 제10조 제1항을 적용받으려는 내국인은 과세표준신고를 할 때 기획재정부령으로 정하는 세액공제 신청서, 연구및인력개발비 명세서 및 연구개발 계획서 등 증거서류를 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야 한다.”고 규정되어 있으나 법정 서식 이외에 ‘연구개발계획서 등 증거서류’가 어떻게 기록 및 관리되어야 하는지 명확하지 않다. 또한 우리나라의 신고서식은 과세연도 기간에 해당 기업이 지출한 연구개발비를 합산하여 제출하도록 작성되어 있어서 조사관들이 실제 조사과정에서 프로젝트별 증빙자료를 요구해도 기업들이 제시하지 않는 실정이고 제출을 강요할 법적 근거도 미비된 상황이다. 이러한 경향은 기업규모와 상관없이 동일한 것으로 보인다. 근거자료로서 해당 인력의 인사발령 내역 및 수정이 불가능한 ERP와 연계된 정보 등이 사후검증을 위해 필요하고 모든 세액공제 대상 비용은 프로젝트별로 관리되는 것이 사후검증을 위해서 필수적이라는 것이 연구개발 지원제도 세무조사 경험에 있는 조사관들의 공통된 의견이다.

---

### Ⅲ. 주요국의 연구개발 조세지원제도 및 대상 비용의 범위

---

#### 1. 주요국의 지원제도 비교<sup>12)</sup>

##### 가. 미국

미국의 연구개발비 관련 세제는 연구개발비용공제(Code 174)와 연구개발 세액공제(Code 41)로 구분된다. 연구개발비용공제는 연구 또는 실험과 관련된 비용을 발생연도에 비용으로 처리하거나 특별한 경우 자본적 지출로 처리해 상각할 수 있다. 또한 연구세액공제에는 IRC에 규정된 적격 연구개발(qualified research expenses) 정의에 포함되는 항목에 대해 세액공제 혜택을 주는 방식이다.

연구개발비용은 제품 개발 또는 개선에 대한 불확실성(uncertainty)을 제거하는 데 도움이 될 정보를 발견하기 위한 무역 또는 사업 활동으로 발생한 합리적인 비용을 말한다.<sup>13)</sup> 만약 제품의 개발, 개선, 설계 방법에 대한 정보가 제시되지 않으면 불확실성은 여전히 존재하는 것으로 본다. 연구개발비용의 적격성은 지출과 관련된 활동의 본질적 성격에 따라 달라지는데, 제품이 이미 개발되고 있을 때나 기술발전 수준에 문제가 있는 경우 해당되지 않는다. 연구개발비용은 제품의 개발 또는 개선에 대한 모든 비용을 포함하고 있으며 특히 획득에 지출되는 비용도 포함된다.<sup>14)</sup>

연구개발비가 처음 발생한 연도에 당해 비용으로 처리할지 자본적 지출로 처리할지 결정해야 하며, 만약 선택하지 못한 경우 IRS Commissioner의 승

---

12) 관련 내용은 김학수(2016), pp. 128-138를 참고하여 업데이트하여 정리하였다.

13) 미국 국세청(IRS), <https://www.irs.gov/Businesses/Small-Businesses-&Self-Employed/Current-year-Deduction-of-Research-Development-Expenditures>(접속일자: 2017. 11. 01.).

14) 특허신청 및 등록에 지출되는 변호사 비용도 포함된다.

인(consent)을 얻어야 하고 자본적 지출로 처리되는 경우 60개월 이내 기간 동안 정액법으로 상각한다.<sup>15)</sup>

〈표 III-1〉 연구개발비용에서 정의하는 제품(Product) 및 비용 인정 불가 항목

미국세청 연구개발비용 대상 제품으로 정의한 항목	연구개발비용에 포함되지 않는 항목
처방법 발명 특허 시제품 공정 기술 유사한 자산	품질관리시험 광고 및 판촉 소비자 조사 효율성 조사 경영연구 문학, 역사, 유사한 프로젝트 관련 연구 타인의 특허, 모형, 생산법, 공정 등의 취득

출처: 미국 국세청(IRS), <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/current-year-deduction-of-research-development-expenditures>(접속일자: 2017. 11. 01.).

연구개발세액공제는 적격 연구개발비(Qualified research expenses), 기초 연구(basic research)비, 에너지연구컨소시엄에 사용한 비용의 합계로 계산되며<sup>16)</sup>, 당해 연도 미사용 공제액은 소급공제 1년 또는 이월공제 20년이 인정된다. 크게 연구개발비는 자체연구비용과 계약연구비용으로 구분할 수 있으며 연구개발비 구성 내역에서 큰 비중을 차지하는 인건비는 적격서비스(qualified service)를 수행한 직원에게 지불한 급여를 말한다. 연구개발세액공제에서 규정하는 적격 연구 활동(qualified research)에 포함되기 위해서는 다음의 네 가지 테스트를 만족해야 한다.<sup>17)</sup>

1. 연구를 위해 지출한 비용이 section 174에 따른 비용이어야 함.
2. 연구를 통해 발견된 정보(discovering information)는 본질적으로 기술적이어야 함.
3. 연구를 통해 발견된 정보가 납세자의 새롭거나 개선된 사업요소(business component)의 개발을 위해 사용되어야 함.

15) 각주 12)와 동일하다.

16) 손원익 외(2012), 『주요국의 연구개발(R&D) 조세지원 대상 비용 조사』, pp. 40-41.

17) 미국 내국세법(IRC) Code Sec. 41(d)(1)

4. 대체로 모든 연구 활동이 Code Sec. 41(d)(3)에 포함되는 실험적 절차 요인(constitute elements of a process of experimentation)으로 구성되어야 함.

상업적 생산 이후의 연구, 기존 사업 요소의 수정, 기존 사업 구성요소 재 생산과 관련된 연구, 시장조사 연구, 컴퓨터 소프트웨어, 외국에서 수행된 연구, 사회과학 및 예술 등에 대한 연구, 지원받은 연구 등은 적격 연구 활동에서 제외된다.<sup>18)</sup>

미국의 연구개발 비용공제 및 세액공제(credit)는 개인과 법인을 포함해 모든 납세자가 가능하며<sup>19)</sup>, 대기업과 중소기업을 구분해 세제혜택을 적용하지 않는다. 미국에 고정사업장을 두고 무역 및 사업을 하는 외국인도 신청 가능하다.<sup>20)</sup> 대기업과 중소기업을 구분해 세제혜택을 적용하지 않기 때문에 중소기업에 대한 범위가 따로 정의되어 있지 않으나 일반 기업에는 허용되지 않는 연구개발세액공제에서 계약연구비용을 적용받을 수 있는 소기업(small business)은 해당 법인이 기업의 주식발행 총수의 50% 미만을 보유하고 있으며, 2개년 평균 직원 수가 500명 이하인 기업으로 정의되어 있다.<sup>21)</sup>

미국 기업들은 일반세액공제와 대체간편공제(alternative simplified credit) 중 하나를 선택해 공제받을 수 있다. 일반 세액공제액은 당해 과세연도의 적격 연구개발비의 50%와 당기 적격 연구개발비에서 기준금액을 차감한 금액 중 작은 금액에 20%의 세액공제율을 적용한다.<sup>22)</sup> 대체간편공제 방식은 당해 과세연도의 적격 연구개발비에서 과거 3년간 적격 연구비 평균의 50%

18) 미국 내국세법(IRC) Code Sec. 41(d)(4)

19) IFA(2015), p. 817.

20) Treas. Reg. 1.41-7(a), 1.704-1.

21) 참고로 미국 국세청(IRS)에서 정의하는 Small Business는 자산규모가 1,000만달러 이하인 기업을 말한다(미국 국세청(IRS), <https://www.irs.gov/Businesses/Small-Businesses-&-Self-Employed>, 접속일자: 2017. 11. 01.).

22) 기준금액은 주로 직전 4개년 평균 매출액 × 고정기준비율(MAX 16%)로 계산되고, 고정기준비율은 1984년 이전에 설립되어 3개년 이상 연구활동을 수행한 기업은  $\frac{1984 \sim 1988\text{년 적격연구비}}{1984 \sim 1988\text{년 매출액}}$ 로 계산하며, 1984~1988년을 기준으로 계산할 수 없는 Start-up company는 과세연도별로 달리 적용하고 있다.

를 차감한 금액에 14%의 세액공제율을 적용한다. 이처럼 기본적으로 미국의 공제방식은 증가분 방식의 형태를 갖고 있다.

## 나. 영국

영국의 연구개발 세제혜택 체계는 중소기업과 대기업에 차등적으로 지원되고 있다. 중소기업(small or medium sized enterprise: SME)은 500명 이하의 종업원을 고용하면서 연간매출액이 1억파운드 미만 또는 총자산이 8천6백만파운드 미만인 기업으로 규정되어 있다.<sup>23)</sup>

과학적 또는 기술적 불확실성의 해결을 통해 과학 및 기술 분야에서 전반적인 지식 또는 능력에서 발전을 이루는 연구개발 프로젝트에 해당하여야 연구개발 세제혜택을 부여받을 수 있다. 따라서 단순히 개별적 지식 또는 능력의 성취는 적격 공제대상에 해당하지 않고 시장조사자료의 분석을 위한 소프트웨어의 개발 및 소비자 소비패턴을 분석하는 소프트웨어를 적용하기 위한 작업은 연구개발이 아닌 것으로 규정하고 있다.

프로젝트는 회사의 사업과 관련성이 있어야 하며 중소기업 체계의 세제혜택을 위해서는 프로젝트로 인해 발생한 지적재산권을 소유하고 있어야 한다. 세제혜택을 받기 위한 연구개발은 회계기준에서 인정되는 연구개발 활동을 충족하면서 연구개발로 회계 처리되며, 위에서 언급한 연구개발프로젝트에 해당하여야 한다. 따라서 영국 회계기준인 「SSAP 13」이나 국제회계기준인 「IAS 18」을 채택한 경우 회계상의 연구개발 활동은 세제혜택을 위한 연구개발활동으로 인정된다. 「IAS 18」에서는 연구활동의 예로 새로운 지식을 얻고자 하는 활동, 연구결과 등을 탐색, 평가 선택, 응용하는 활동 등으로, 개발활동의 예로 생산 전에 시제품 및 모형을 설계, 제작, 시험하는 활동, 새로운 기술과 관련된 공구 등을 설계하는 활동 등을 들고 있다.

적격 연구개발비용은 일상적인 사업 활동비용으로 자산에 대한 자본비용은 해당되지 않고 연구개발 활동에 직접적으로 참여하는 종업원과 관련된

---

23) 연구개발에서 중소기업은 과세관청이 법인세나 원천징수에서 사용하는 개념 또는 다른 기관에서 사용하는 개념과는 동일하게 적용되는 것은 아니라고 기술되어 있다.

비용은 적격 연구개발비용에 해당된다. 연구개발 수행 기업에 직접적으로 고용되어야 하며, 부분적으로 참여하는 종업원의 인건비는 안분 계산되어야 한다. 연구개발 활동 참여 여부에 대해 포괄적인 범위를 정의하는 것은 불가능하기 때문에 업무담당 명칭이 아닌 '수행하는 업무'에 기반한 사실관계에 따른다. 한편 직접적이면서 실질적으로 연구개발에 참여하는 연구자를 제공한 업체에 지급하는 금액은 적격 연구개발비용에 해당되고 재료비, 임상실험 자원자, 전력·수도·연료 등의 직접적인 비용, 소프트웨어 등은 적격 연구개발비용에 해당된다.

중소기업의 경우 연구개발 세제혜택은 추가공제와 환급형 세액공제를 받을 수 있다. 추가공제는 연구개발비용의 230%를 공제하는 것으로, 실제 발생비용에 130%를 추가로 공제하는 것을 말하며 사업손실이 발생하는 경우 환급형 세액공제를 선택하지 않는다면 다음 과세연도로 이월할 수 있다. 손실이 발생하는 경우 모든 종업원에 대한 원천징수 및 국가보험부담금 납부 금액을 한도로 포기가능 손실(surrenderable loss)의 14.5%에 해당하는 세액 공제를 받을 수 있다.<sup>24)</sup>

중소기업에 대한 지원과 대칭적으로 대기업 연구개발 활동에 대해 낮은 공제율의 추가공제와 환급형 세액공제제도가 함께 운영되었으나 대기업에 대해서는 2016년 4월부터 추가공제제도를 폐지하고 환급형 세액공제제도만 운영하고 있다. 과거 추가공제는 적격 연구개발비용에 대해 130%를 공제하는 것으로 사업손실이 발생하는 경우 이월되거나 소급공제 될 수 있었다. 그러나 2016년 4월부터는 추가공제제도를 대체하여 적격 연구개발비용에 대해 11%의 세액공제만을 허용한다. 대기업의 경우에도 환급이 가능한 것으로 파악되며 중소기업 체계와 마찬가지로 원천징수 등의 한도가 적용된다.<sup>25)</sup>

---

24) 포기한 손실이란 공제되지 않은 사업결손금과 적격 연구개발비용의 225% 중 작은 금액이다.

25) 영국 정부 홈페이지, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/corporate-intangibles-research-and-development-manual/cird89930>(접속일자: 2017. 11. 01.).

## 다. 캐나다

캐나다는 적격 SR&ED(scientific research and experimental development) 지출에 대해 납세자에 따라 일정비율의 세액공제를 허용하고 있다. 자국민이 지배하는 비상장기업(Canadian-controlled private corporation: CCPC)은 SR&ED 지출 3백만캐나다달러를 한도로 적격 비용의 35%를 환급형으로 세액공제 받을 수 있으며, 3백만캐나다달러를 초과하는 금액에 대해서는 15%의 세액공제율을 적용하여 비환급형으로 세액공제 받을 수 있다. CCPC 또는 관계기업과 합산된 전년도 소득이 과세대상 자본소득금액 기준<sup>26)</sup>을 초과하지 않는 적격기업에 해당하는 CCPC는 3백만캐나다달러를 초과하는 금액에 15%의 환급가능 세액공제를 해주는데 이 중 40%가 환급될 수 있다. 여타의 기업, 개인 및 신탁은 적격 SR&ED 지출에 대해 15%의 비환급형 세액공제를 허용하고 있다.

연구개발 활동이 SR&ED로 인정받기 위해서는 소득세법상의 기준을 충족해야 한다. SR&ED는 실험과 분석의 방법으로 과학 또는 기술적 분야에 대한 체계적 조사를 의미한다. 기초조사, 응용조사, 실험개발 및 캐나다에서 납세자를 대신하여 직접적으로 기초조사 등을 지원할 목적으로 수행되는 엔지니어링, 설계, 운용조사, 수학적 분석, 컴퓨터 프로그래밍 등이 여기에 해당된다. 반면에, 시장조사·판매촉진, 품질통제 및 검수, 사회과학 및 인문학 등의 조사는 포함되지 않는다.

SR&ED 비용은 급여, 재료비, 계약에 따른 외부위탁비용, 리스지출, 간접비, 여타 제3자 지급액 등이 포함되는데, 비전문적인 종업원이 SR&ED 프로젝트에 직접적으로 참여하는지 여부는 사실관계의 문제이나 직접적으로 지원하고 과학적·기술적 적격을 가진 종업원에 의해 감독되는 경우 적격지출에 해당될 수 있다. 간접비는 실제 발생금액을 배분하거나 급여기준의 대응비율을 사용하여 산정할 수 있도록 되어 있다.

---

26)  $CAD500,000 \times [(CAD40,000,000 - A) / CAD40,000,000]$ 으로 A는 자본소득금액이 1천만캐나다달러 미만이면 0, 이상이면  $\min(4\text{천만캐나다달러}, 1\text{천만캐나다달러를 초과하는 자본소득금액})$ 이다(김학수, 2016, p. 134).

## 라. 호주

호주는 법인이 지출한 연구개발비에 대해 세액공제를 허용하고 있으며, 조세지원 대상 연구개발 활동은 연구개발 핵심 활동(Core R&D activities)과 연구개발 지원 활동(Supporting R&D activities)으로 구분할 수 있다.<sup>27)</sup> 호주의 연구개발 지원제도의 특징은 납세자가 법인이어야만 동 제도를 활용할 수 있으며 해당 법인이 과세연도에 최소 2만달러 이상의 연구개발비 지출이 발생한 경우에 한하여 적용된다는 점이다.<sup>28)</sup>

연구개발 핵심 활동은 다음과 같이 새로운 지식을 만들기 위한 체계적이고 실험적으로 연구하는 활동으로 정의되고 불확실성이 내재되어 있어야만 한다.<sup>29)</sup> 새로운 지식 창출을 목적으로 과학에 근거한 원리나 실험을 수행하며 가설을 평가하고 논리적 결론에 이르는 일련의 합리적 연구개발 과정과 현재의 지식, 정보, 경험에 기반하여 사전에 결과에 대해 알거나 판별할 수 없는 것에 대한 체계적인 연구 작업이 진행되며 지출된 비용이 적격 연구개발비로 인정된다. 핵심연구에서 제외되는 항목들은 시장조사 및 탐사, 관리 및 효율성 연구, 사회과학 연구, 예술 및 인문학, 특허 및 라이선스 활동(patenting and licensing activities), 내부 관리용 소프트웨어 개발 등이 있다.

연구개발 지원 활동은 핵심활동과 직접 연관된 활동을 말하지만, 연구개발 핵심활동에서 제외된 활동과 상품 및 서비스 생산에 관련된 활동의 경우에 대해 지배적으로 연구개발 활동에 개입하는데 지출된 비용도 적격 연구개발비로 인정된다. 이에 대해서는 프라스카티 매뉴얼(Frascati Manual)에 따른 기본연구, 응용연구, 실험개발 등으로 정의되며, 일부의 경우 오슬로 매뉴얼(Oslo Manual)에서 정의하고 있는 기타 이노베이션 활동에 포함되기도 한다.

호주의 연구개발세액공제제도는 소기업의 경우 환급형으로 운용되고 소

---

27) IFA(2015), pp. 110-111.

28) 영국의 경우에도 과거에는 10,000GBP 이상의 적격 연구개발비 지출이 있는 경우에 한해서 조세지원제도를 활용할 수 있도록 허용했으나 이러한 최소기준 금액 한도를 폐지하면서 소기업의 연구개발 조세지원제도의 활용이 대폭 확대됐다는 점이 영국국세청 담당자와의 면담에서 파악됐다.

29) 호주 소득세법(ITAA 1997), s. 355-25(1).

기업 이외의 일반 기업의 경우에는 비환급형으로 운용되고 있다. 소기업과 일반 기업 사이에 차등적으로 세액공제율이 적용된다. 환급형 세액공제는 연간 매출액 2천만호주달러(원화 기준 170억원 수준) 미만인 소기업(small companies)의 연구개발비에 적용되며 연구개발비의 43.5%까지 환급형으로 세액공제할 수 있다. 비환급형 세액공제는 소정의 소기업이 아닌 일반 법인에 적용되며 연구개발비의 38.5%까지 세액공제할 수 있다.<sup>30)</sup>

## 마. 일본

### 1) 연구개발비 조세지원의 종류와 변천

일본의 연구개발 조세지원제도는 시험연구비 총액에 관한 세액공제제도(총액형), 중소기업 기술기반 강화세제, 특별시험연구에 관한 세액공제제도, 시험연구비액이 증가한 경우 등의 세액공제제도(증가형) 총 4가지로 구성되어 있다.

일본의 경우 1967년도 세법개정에서 연구개발 기계의 특별상각제도를 폐지하고, 세액공제제도(증가형)를 도입한 이후 2003년도 세법개정에서 총액형 세액공제제도(증가형과의 선택제)를 도입했다. 2006년도 세법개정에서는 총액형과 증가형을 통합하고 병용을 가능하게 했는데, 총액형을 기본으로 하고, 기준금액에 비해 증가한 부분에 대해서는 더 높은 세액공제율을 적용하는 방식으로 추가적인 인센티브를 제공하여 연구개발 활동을 장려했다. 2008년도 세법개정에서 고수준형 세액공제제도를 도입하여 증가형과는 선택적으로 적용하도록 허용하는 한편 총액형과는 병용 가능하도록 개편했다.<sup>31)</sup>

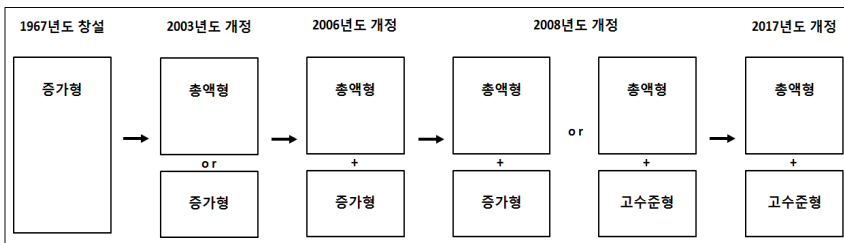
최근의 주요 개정사항을 살펴보면, 2013년도 세법개정에서 총액형에 대해 세액공제한도액을 법인세액의 20%에서 30%로 상향 조정했다. 2014년도 세법개정에서는 증가형에 대해 시험연구비의 증가비율에 따라 세액공제 비율이

30) 호주 국세청(ATO) 홈페이지, <https://www.ato.gov.au/Business/Research-and-development-tax-concession/In-detail/Transition-a-R-D-tax-concession-to-incentive/>(접속일자: 2017. 10. 12.).

31) 시험연구비가 매출액에서 차지하는 비율이 10%를 초과하는 경우를 고수준형이라고 하며, 초과한 부분에 대해 세액공제하는 제도이다. 이후에서 보다 자세히 설명한다.

높아지는 형태로 변경하여 보다 많은 연구개발 활동을 기업들이 수행하도록 개편했다. 2015년도 세법개정에서 총액형에 대해 공제한도액의 전체 틀을 ‘법인세액의 30%’로 유지하면서, 공동연구 등의 ‘특별시험연구비’에 대해서는 공제한도액을 법인세액의 5%로 별도 규정하고 있다. 2017년도 개정에서는 총액형에 대해, 시험연구비의 증가비율에 따른 세액공제율로 하는 형태로 변경하고, 증가형을 폐지하고 고수준형만 2년 연장하는 형태로 일몰 연장했다.

[그림 III-1] 일본 연구개발 지원세제 주요 개편 흐름



출처: 일본 재무부 내부자료

2017년 세법개정에서 연구개발 지원제도 관련 정비의 기본 정책목표는 국민의 연구개발 투자를 2020년에 GDP 대비 4% 이상으로 달성하는데 있으며 이를 위해 시험연구비의 증가수준에 따른 지원에 차등을 주기 위한 형태로 개정했다. 한편 빅데이터 등을 활용한 ‘제4차 산업혁명형’ 서비스 개발을 시험연구비의 범위에 추가하고 앞서 언급한 바와 같이 고수준형 적용기한을 2년 연장했다. 오픈 이노베이션(open innovation)형 연구개발을 촉진하기 위해, 특별 시험연구비 제도의 이용편의성을 향상하기 위한 개편도 함께 추진됐다.

제4차 산업혁명의 도래를 촉진할 새로운 기술<sup>32)</sup> 활용에 의한 기업의 새로운 비즈니스 모델 전개를 뒷받침할 수 있도록, 시험연구비 조세지원 대상으로 ‘서비스 개발’을 새로이 추가했다. ‘서비스 개발’은 ‘대가를 얻어 제공하는 새로운 역무의 개발’이라고 정의될 수 있기 때문에, 업종은 묻지 않으나,

32) 사물인터넷(IoT), 인공지능(AI), 빅데이터 등을 대표적인 예로 들 수 있다.

기존의 서비스가 아니라 새로 제공되는 서비스로서 개발되는 것에 한한다. 단, 서비스 개발 프로세스는 대량의 정보를 수집, 분석, 분석결과를 이용한 역무설계, 해당 역무의 재현성 등이 모두 실시되어야 한다는 요건이 충족되어야 한다. 또한 정보 분석은 전문지식을 가진 자(정보해석분석가)가 전용 소프트웨어를 사용하여 실시하는 것이 전제이며, 대상이 되는 시험연구비 가운데 인건비는 서비스 개발 업무에 전적으로 종사하는 자와 관련된 것에 한한다. 외부위탁에 의존하지 않는 경우는 서비스 개발을 위한 부문 혹은 조직으로서의 체제가 정비되어 있어야 할 필요가 있으며 서비스 개발의 목적이라고 할 수 있는 예로는, 드론을 활용한 새로운 서비스, 건강관리 서비스, 스마트 농업 등을 들 수 있다.

## 2) 유형별 조세지원 내용

### 가) 시험연구비 총액에 관한 세액공제제도

총액방식 시험연구비 세액공제제도는 우리나라 성실신고법인과 유사한 개념인 청색신고법인의 시험연구비 총액에 대해 적격 연구비 지출총액의 일정비율을 법인세액에서 공제하는 제도이다. 적용대상 법인은 청색신고법인으로서 해산하는 사업연도나 청산중인 사업연도에는 동 제도의 적용이 배제된다. 동 제도의 적용대상 연구비는 제품의 제조, 고안 또는 발명과 관련된 시험연구를 위해 필요한 원재료비, 인건비 및 경비와 외부에 시험연구를 위탁하기 위해 지불하는 비용을 주 대상으로 삼고 있다. 그러나 시험연구를 하기 위해 외부로부터 지불을 받은 경우는 그 금액을 공제한 금액을 시험연구비액으로 규정하고 있다.

이 제도의 적용을 받기 위해서는 공제 대상이 되는 시험연구비액 및 공제를 받는 금액을 확정신고서 등에 기재하여야 함과 동시에 그 금액계산에 관한 명세서를 첨부하여 신고해야 한다. 세액공제 금액은 해당 연구비 등의 10%이나 적용연도 및 이전 3개년도의 매출액 대비 연구비 등의 비율(시험연구비 비율)이 10% 미만인 경우 8%에 시험연구비 비율의 0.2를 곱한 값을 더한 비율로 공제한다. 세액공제한도는 해당 사업연도 법인세액의 25%를

한도로 하지만, 증가분에 대한 세액공제가 적용되는 2017년까지는 선택적 적용으로 인해 별도의 한도 규정과 법인세액의 10% 중 작은 금액을 한도로 한다. 증가 연구비(= 연구비 - 이전 3년 평균 연구비)가 이전 3년 평균연구비의 5%를 초과하고, 해당연도 연구비가 이전 2년 중 최대 연구비를 초과하는 경우의 세액공제한도는 증가 연구비의 30%를 한도로 한다.<sup>33)</sup> 연구비가 적용연도 및 이전 3년 평균매출액의 10%를 초과하면 이를 초과한 금액에 초과세액공제비율(시험연구비 비율에서 10%를 차감한 비율에 0.2를 곱한 비율)을 곱한 금액을 한도로 한다. 2015년 4월 1일부터는 이 세액공제 한도 초과액은 이월공제되지 않는다.

#### 나) 중소기업 기술기반 강화세제

청색신고법인인 중소기업의 시험연구비에 대해 시험연구비 총액에 의거한 세액공제에서 일정비율의 금액을 법인세액에서 공제하는 제도가 중소기업 기술기반 강화세제이다. 위의 총액에 따른 세액공제와는 중복적용되지 않는다. 여기서 중소기업은 자본금이 1억엔 이하 및 종업원 수가 1,000명 이하이면서 대기업에 의해 지분 절반 이상이 소유되지 않는 등의 요건을 충족하는 법인이다.<sup>34)</sup> 세액공제 금액은 해당 연구비의 12%이며 법인세액의 25%를 한도로 하며 총액에 따른 세액공제와 동일하게 증가분에 대한 세액공제 적용으로 동일한 별도의 한도규정이 존재한다. 또한 이월공제 배제는 총액에 따른 세액공제와 동일하다.

#### 다) 특별시험연구에 관한 세액공제제도

청색신고법인의 특별시험연구비 금액에 대해 가), 나)의 제도와는 별도 기준으로 특별시험연구비금액의 일정비율을 법인세액에서 공제하는 제도이다. 대상 연구비는 국가의 시험연구기관, 대학과 공동 또는 위탁, 중소기업과 연

33) 다만, 증가 연구비/이전 3년 평균 연구비 비율이 30% 미만이면 이 비율을 적용한다.

34) 중소기업기본법의 중소기업은 업종별 자본금액과 종업원 수가 다르게 정해져 있으나(일본 중소기업청(中小企業庁), <http://www.chusho.meti.go.jp/soshiki/teigi.html>, 접속일자: 2017. 08. 02.), 여기서의 중소기업은 세법상의 정의를 따른다.

계된 연구, 대상자가 소수(희귀질병)인 의약품 연구에 대한 지출이며 앞선 두 세액공제에 포함된 연구비는 대상에서 제외된다. 세액공제 금액은 연구비의 30%(대학 또는 시험연구기관 등과의 공동·위탁 연구) 또는 20%(이외의 기타)로 법인세액의 5%를 한도로 허용된다. 또한 총액에 따른 세액공제와의 합계액이 법인세액의 20%를 초과할 수 없으며 총액에 따른 세액공제와 동일하게 증가분에 대한 세액공제 적용으로 동일한 별도의 한도규정이 존재한다.

라) 시험연구비액이 증가한 경우 등의 세액공제제도

동 제도는 시험연구비가 증가하거나 손금액을 산입한 시험연구비 금액이 사업연도의 평균매출액의 10% 상당액을 초과하는 경우 위 제도와는 별도로 시험연구비금액의 일정비율을 법인세액에서 공제하는 제도이다. 2017년 3월 말까지 한시적인 혜택으로 앞선 3가지 제도와는 별도로 해당 연구비의 일정 비율에 해당하는 금액을 세액공제 한다.

시험연구비액이 증가한 경우, 사업연도 개시일에 따라 다음과 같이 다른 세액공제액 산정방식을 따르도록 규정되어 있다. 2014년 4월 1일부터 2017년 3월 31일 사이에 개시하는 각 사업연도의 증가시험연구비액<sup>35)</sup>이 비교시험연구비액<sup>36)</sup>의 5% 상당을 초과하면서 동시에 시험연구비액이 기준시험연구비액<sup>37)</sup>을 초과하는 경우, 세액공제액은 증가시험연구비액 × 30% (증가시험연구비 비율이 30% 미만인 경우는 그 증가시험연구비 비율<sup>38)</sup>)으로 계산한다. 한편 2008년 4월 1일부터 2014년 3월 31일 사이에 개시하는 각 사업연도의 시험연구비액이 비교시험연구비액을 초과하며 동시에 기준시험연구비액을 초과하는 경우에는 (시험연구비액 - 비교시험연구비액) × 5%로 세액공제액을 산정한다.

손금액으로 산입한 시험연구비 금액이 사업연도의 평균매출액의 10% 상

35) 손금액에 산입되는 시험연구비에서 비교시험연구비액을 공제한 잔액

36) 당기 전 3년간의 각기의 시험연구비액의 평균액

37) 당기 전 2년간의 각기의 시험연구비액 가운데 가장 높은 금액

38) 비교시험연구비액에 대한 증가시험연구비액의 비율

당액을 초과하는 경우 (시험연구비액 - 평균매출액<sup>39)</sup> × 10%) × 초과세액공제비율을 적용하여 세액공제액을 산출하고, 이때 초과세액공제율은 (시험연구비 비율 - 10%) × 0.2를 적용하도록 되어 있다.

### 3) 시험연구비 범위 및 적격성 판단

제품의 제조 또는 기술 개량, 고안 혹은 발명과 관련된 시험연구를 위해 필요한 항목으로 시험연구를 위해 필요한 원재료비, 인건비 및 경비, 시험연구를 위해 외부에 지불한 위탁연구비, 기술연구조합에 지불한 부과금, 시험연구를 위해 사용한 감가상각자산의 감가상각비가 해당된다.<sup>40)</sup> 우리나라나 여타 국가와 달리 시험연구용 자산의 감가상각비도 적격 연구비에 포함되어 있다.

#### 가) 제품, 기술

‘제품의 제조’ 또는 ‘기술의 개량, 고안 혹은 발명’과 관련된 시험연구를 위해 필요한 비용으로 시험연구를 실시하기 위해 필요한 원재료비, 전문적 지식이 있고 해당 시험연구 업무에 전적으로 종사하는 자의 인건비 및 경비, 다른 사람에게 위탁하여 시험연구를 행하는 법인의 해당 시험연구를 위한 해당 위탁을 받은 자에 대해 지불하는 비용, 기술연구조합에 부과되는 비용이 해당된다.<sup>41)</sup> 시험연구는 공학적·자연과학적인 기초연구, 응용연구 및 개발·공업화 등을 의미하는 것으로, 반드시 신제품이나 신기술에 한하는 것은 아니며, 현재 생산 중인 제품의 제조나 기존 기술의 개량 등을 위한 시험연구도 대상이 된다.

역으로, ‘제품의 제도’ 또는 ‘기술의 개량, 고안 혹은 발명’에 해당하지 않는 인문·사회과학 관계의 연구는 대상이 되지 않는다. 따라서 사무능력·경영조직의 개선과 관련된 비용, 판매기술·방법의 개량이나 판로의 개척과 관

39) 적용연도 및 적용연도 개시일 전 3년 이내에 개시한 각 사업연도의 매출액의 평균

40) 일본 경제산업성(經濟産業省), 「2015研究開発税制Q&A」, [http://www.meti.go.jp/policy/tech\\_promotion/tax/taxpamphlet2015.pdf](http://www.meti.go.jp/policy/tech_promotion/tax/taxpamphlet2015.pdf)(접속일자: 2017. 8. 2.).

41) 「조세특별조치법」 제42조의4 제8항 제1호, 동법 시행령 제27조의4 제3항 제1호 외

련된 비용, 단지 제품의 디자인 고안과 관련된 비용, 기존 제품에 대한 특정 표시 허가 신청을 위해 실시한 데이터 집적 등 임상실험비용은 포함되지 않는다.<sup>42)</sup>

#### 나) 서비스

각 사업연도의 소득 금액 계산상 손금액에 산입되는 '대가를 받고 제공하는 새로운 역무 개발'과 관련된 시험연구를 위해 필요한 비용으로 다음과 같은 것이 해당된다.<sup>43)</sup>

- ① 시험연구를 실시하기 위해 필요한 원재료비, 인건비(해당 시험연구 업무에 전적으로 종사하는 자로서 재무성령으로 정한 자에 관한 것에 한함), 및 경비(경비 가운데 외주비에 대해서는 이들 원재료비, 인건비, 외주비 이외의 경비에 한함)
- ② 다른 사람에게 위탁하여 시험연구를 행하는 법인의 해당 시험연구를 위한 해당 위탁을 받은 자에 대해 지불하는 비용(단, ①에 상당하는 부분에 한함)

서비스 개발과 관련한 인건비는 정보 분석에 필요한 확률론 및 통계학과 관련된 지식 및 정보처리와 관련하여 필요한 지식을 지니고 있다고 인정되는 자(정보해석전문가)이면서 그 전문적인 지식을 가지고 서비스 개발이 내세우는 시험연구 업무에 전적으로 종사하는 자의 인건비만 해당된다. 시험연구비에 사용하기 위해 다른 사람으로부터 지불을 받은 금액(수탁연구의 대가·보조금 등)이 있는 경우, 그 금액은 시험연구비에서 제외한다.

#### 다) 인건비

인건비는 '전문적 지식을 지니고 그 시험연구 업무에 전적으로 종사하는

42) 일본 경제산업성(經濟産業省), 「研究開発税制の概要」, p. 11, [http://www.meti.go.jp/policy/tech\\_promotion/tax/kennkyukaihatutaxgaiyou5.pdf](http://www.meti.go.jp/policy/tech_promotion/tax/kennkyukaihatutaxgaiyou5.pdf)(접속일자: 2017. 8. 2.).

43) 「조세특별조치법」 제42조의4 제8항 제1호, 동법 시행령 제27조의4 제3항 제2호 외

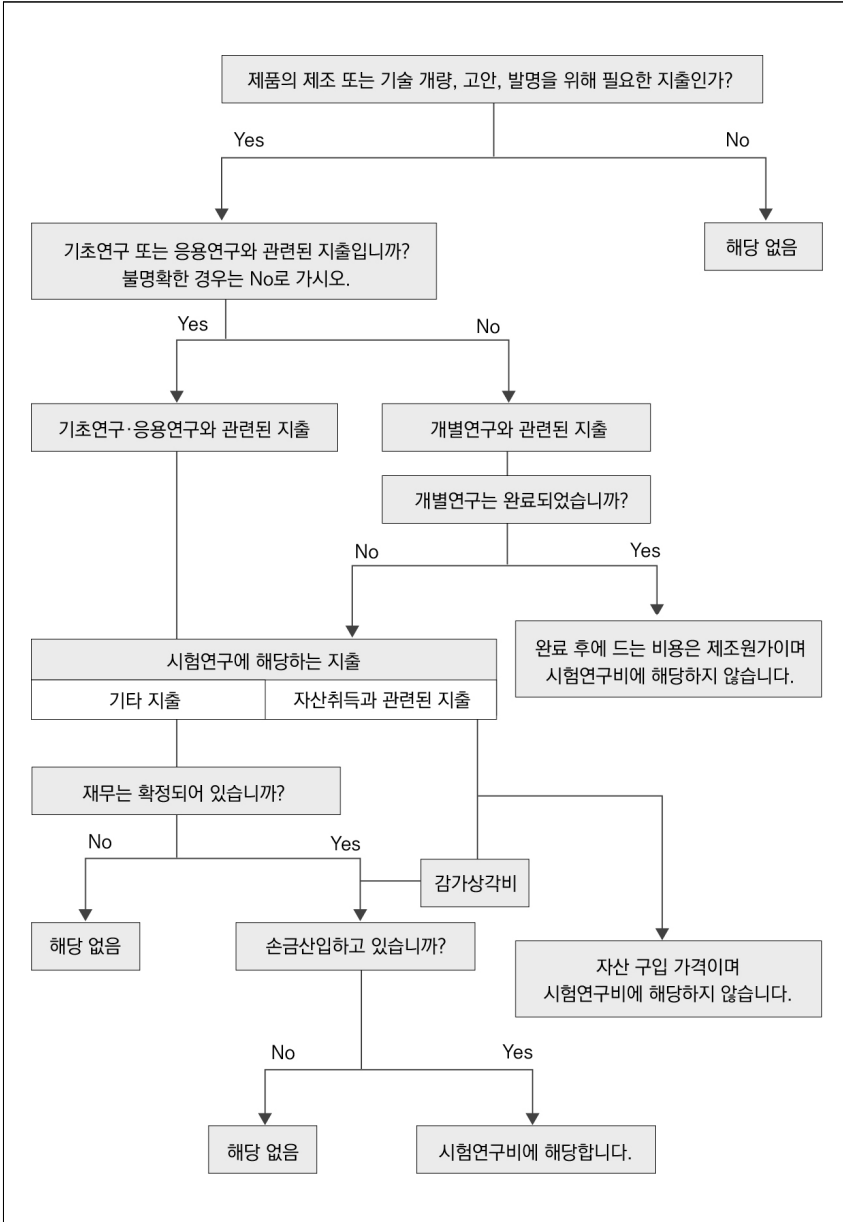
자에 한한다'라고 규정되어 연구인력의 전문성과 전임요건을 충족해야 하지만 학력 요건은 규정되어 있지 않다. '전임' 요건에 해당하는 자로는 시험연구를 전속업무로 하는 자(시험연구부분에 소속되어 있는 자나 연구자로서 직위를 지니고 있는 자 등), 연구 프로젝트에 전 기간 종사하는 자를 기본적으로 포함한다. 이외에 시험연구를 위해 조직된 프로젝트 팀에 참가하는 자가 연구 프로젝트 전 기간에 걸쳐 연구 프로젝트 업무에 종사한 것은 아니나 연구 프로젝트 계획에서 설계, 시작(試作), 평가, 분석, 데이터 수집 등의 업무 가운데, 그 사람이 전문적 지식을 가지고 담당할 업무(이하 '담당업무')에, 해당 담당업무가 행해지는 기간, 전속적으로 종사한 경우, 해당 업무가 시험연구 프로세스 가운데 꼭 필요한 것이며, 해당자의 전문적 지식이 해당 업무에 불가결한 경우, 그 종사하는 실태가 대략 연구 프로젝트 계획에 따라 행해지는 것이며, 종사 기간이 다 합하여 상당 기간(대략 1개월(실 근무 20일 정도) 이상인 경우도 포함된다.<sup>44)</sup> 해당자의 담당업무에 종사 상황이 명확히 구분되어 있으며, 해당 담당업무에 관한 인건비가 적정하게 계상되어 있어야 한다.

#### 라) 적격성 판단

사용한 비용이 시험연구비에 해당하는지의 확인은 [그림 III-2의 흐름도에 따라 납세자가 판단하고 신고하는 것을 원칙으로 한다. 이후에서 살펴보겠지만, 일본의 경우 신의성실의 원칙에 따라 납세자의 신고서류는 성실하게 신고된 것으로 믿지만, 일반 세무조사 과정에서 여타 사항과 함께 시험연구비 세액공제제도에 대한 검토도 받는 것으로 나타났다. 이러한 점은 우리나라와 큰 차이가 없다. 그러나 납세자에게 일차적으로 신고하려는 시험연구비가 적격 연구비인지를 판단하게 함으로써 납세자의 세액공제 신청에 대한 책임성을 강화하는 노력은 우리와 다른 점이라 할 수 있다.

44) 이때, 연속하여 종사한 경우만이 아니라 담당업무의 특수성 등을 고려하여, 해당자의 담당업무가 기간 내에 띄엄띄엄 행해지는 경우에 관해서도, 해당업무가 행해진 시기에 해당자가 전적으로 종사한 경우는 해당하는 것으로 하여, 이 기간을 전부 합하는 것으로 한다.

[그림 III-2] 시험연구비 확인



출처: 일본 경제산업성(經濟産業省), 「2015研究開発税制Q&A」, p. 6.  
<http://www.meti.go.jp/policy/tech-promotion/tax/taxpamphlet2015.pdf>(접속일자: 2017. 08. 02.).

## 2. 주요국의 적격 연구개발비용의 범위 비교

주요국의 연구개발비용의 유형은 인건비, 재료비, 위탁연구비 등 우리나라의 신고서식에서 정의하고 있는 유형과 크게 다르지 않다. 일본처럼 시험용 자산의 감가상각비나 기술연구조합에 지불한 부과금이 포함되는 경우도 있지만, 대체적으로 일반적인 연구개발비에는 경상비 성격의 인건비, 재료비, 위탁연구비 등이 포함된다. 국가마다 유형의 차이는 다소 있을지라도, 기업이 지출한 이러한 유형의 비용 중에서 어느 정도가 적격 연구개발비용에 포함되는지는 해당 국가들의 적격 연구개발비용의 정의에 따라서 결정된다. 따라서 각 국가별로 적격 연구개발비용의 정의를 비교하는 것이 필요하다.

앞에서 살펴본 바와 같이 주요국의 적격 연구개발비용은 불확실성이 내재되어 있는 연구개발 활동 또는 기존의 지식과 정보로 해결할 수 없는 불확실성을 축소해 가기 위해 체계적으로 수행되는 활동에 투입된 인건비와 재료비를 주요 대상으로 삼고 있다. 다시 말하면 납세자가 연구개발 활동에 지출된 비용이라고 주장하는 금액 중에서 각 국가에서 연구개발 활동으로 인정하고 있는 과학 또는 기술개발과 관련 있는 새로운 지식을 창출하는 활동에 내재되어 있는 불확실성을 실험적 및 체계적으로 축소하기 위한 활동으로 인정되는 범위의 활동에서 유발된 비용만을 적격 조세지원 대상 비용으로 인정한다.

명시적으로 각 국가들은 적격 연구개발 활동에서 배제되는 항목들을 열거하고 있다. 다음 표를 살펴보면, 국가별로 다소의 차이는 있지만, 제품의 생산, 판매, 홍보, 시장조사, 위탁 수행 연구, 광물 탐사, 단순 디자인 고안 및 스타일 변화, 특허 등의 활동은 불확실성을 제거하거나 축소하기 위한 과학과 기술의 진전이나 실험으로 간주하지 않는 것으로 볼 수 있다.

〈표 III-2〉 주요 국가들의 연구개발 배제 활동 비교

국가	명시적 연구개발 활동에서 배제되는 활동
한국	일반적인 관리 및 지원활동, 시장조사와 판촉활동, 일상적인 품질시험, 반복적인 정보수집 활동, 경영이나 사업의 효율성 조사분석, 특허권의 신청 및 보호 등 법률 및 행정업무, 광물 등 자원매장량 및 위치확인 등의 조사탐사, 위탁 수행 연구활동
미국	상업적 생산 이후의 연구, 기존 사업 요소의 수정, 기존 사업 구성요소 재생산과 관련된 연구, 시장조사 연구, 컴퓨터 소프트웨어, 외국에서 수행된 연구, 사회과학(social sciences) 및 예술 등에 대한 연구, 지원받은 연구
영국	단순히 개별적 지식 또는 능력의 성취, 시장조사자료의 분석을 위한 소프트웨어의 개발, 소비자 소비패턴을 분석하는 소프트웨어를 적용하기 위한 작업, 재화와 용역의 생산 및 유통, 자본지출, 토지 비용, 특허 및 상표 등록, 임대료 등
캐나다	새롭거나 개선된 절차·자재·부품·제품의 상업적 사용, 시장조사·판매촉진, 품질통제 및 검수, 스타일의 변화, 일상적 자료 수집, 사회과학 및 인문학 등의 조사
호주	시장조사 및 탐사, 관리 및 효율성 연구, 사회과학 연구, 예술 및 인문학, 특허 및 라이선스 활동, 내부 관리용 소프트웨어 개발
일본	인문·사회과학 관련 연구, 사무능률·경영조직의 개선, 판매기술·방법의 개량, 판로의 개척, 제품의 디자인 고안, 기존 제품에 대한 특정 표시 허가 신청을 위해 실시한 데이터 집적 등 임상실험비용

출처: 앞의 내용을 이용하여 저자 작성

### 3. 시사점

새로운 지식의 창출을 통해 미래의 성장동력을 확충하기 위해서 사회적 으로 과소공급되는 연구개발 활동을 확대하기 위해 여러 형태의 조세지원 제도를 국가마다 시행하고 있다. 그러나 이러한 목적을 위해서 불확실성이 내재되어 있지 않은 활동들에 대한 조세지원은 정책목적에 부합하지 않을 것이다.

우리나라의 경우에도 「조세특례제한법」 제9조 제5항에 적시되어 있는 연구개발 활동의 정의는 불확실성이 내재되어 있는 과학적 또는 기술적 진보를 이루기 위한 활동이라 볼 수 있다. 세액공제 대상 적격 연구개발 활동에서 배제되는 항목들도 여타 국가들과 큰 차이가 없다. 다만 디자인 고안이나 스타일 변경과 같이 상대적으로 내재되어 있는 불확실성이 크지 않음에

도 불구하고, 우리나라의 경우 지식서비스산업을 육성한다는 차원에서 의류 업체의 패션디자이너들이 연구 인력으로 인정되고 있는 것은 국제적 기준에 부합하지 않는 것으로 판단된다. 특허권의 신청 및 보호 등 법률 및 행정업무의 경우 미국은 적격 연구개발 대상으로 포함하는 한편 영국, 호주 등은 우리와 같이 적격 연구개발 활동으로 보지 않는다. 이외의 우리나라에서 적격 연구개발 활동에서 배제하는 항목들은 대체적으로 다수의 다른 국가들에서도 배제되는 항목으로 나타났다.

---

## IV. 주요국의 연구개발 조세지원 관련 세무행정

---

### 1. 주요국의 연구개발 조세지원 신고서식 비교

#### 가. 미국

미국의 연구개발 세액공제 신고서는 Form 6765(Credit for Increasing Research Activities)이다.<sup>45)</sup> 파트너십과 S-corporation의 경우 세액공제를 청구하기 위해서는 이 서식을 반드시 작성하여 제출해야 하고 그 외 기업의 경우에는 일정한 요건을 충족할 경우 Form 6765를 작성하지 않고 직접 Form 3800(General business Credit)서식에서 신고할 수 있다.<sup>46)</sup> 연구개발 세액공제도 일반적인 사업 세액공제(general business credit)의 제한을 받기 때문에 Form 3800에 합산하여 신고하고 이를 다시 법인세 신고서(Form 1120)에 기재하는 것으로 대체할 수 있다.

연구개발세액공제의 기본 서식인 Form 6765는 4개의 Section으로 구성된 2페이지 분량의 간단한 형태이다. 납세자는 두 가지 세액공제 방식 중 하나를 선택할 수 있으며 Section A는 일반 세액공제(Regular Credit) 방식, Section B는 대체간편공제(Alternative Simplified Credit) 방식을 선택하여 신고하는 경우에 작성한다.

미국의 연구개발세액공제 신청서는 상대적으로 간략하게 구성되며 연구의 내용이나 성격, 연구 참여인력에 대한 정보는 포함하지 않고 있다. 세액

---

45) 이하 Form 6765 작성 관련 설명은 미국 국세청(IRS) 홈페이지 Instruction for Form 6765 (2016)을 참고하여 작성했다(<https://www.irs.gov/instructions/i6765/>, 접속일자: 2017. 02. 22.).

46) 예외: you are a taxpayer that is an estate or trust and the credit can be allocated to beneficiaries, For more details, see the instructions for Form 1041, Schedule K-1(Beneficiary's Share of Income, Deductions, Credits, etc.), box 13(Credits and Credit Recapture)

계산 흐름에 따라 연구개발비 지출액을 입력하고 세액공제액을 계산하는 구조이다. Section A의 일반 세액공제 신고 항목은 1~17항목으로 구성되는데, 1항목에 에너지 연구를 위해 에너지 연구 컨소시엄에 지불했거나 지불한 금액을 기입한다.<sup>47)</sup> 2항목은 적격인 대학, 과학 연구기관 또는 출연기관(Grant Organization)의 기본 연구를 위해 서면 계약에 따라 회사(S-corporation, 개인주회사, 서비스 회사 제외)가 현금으로 지불한 금액을 기재한다. 컴퓨터의 임대, 또는 리스비용(7항목), 계약연구비(8항목) 등을 합산하여 9항목에 총 적격 연구비 지출을 기재하고, 고정기준비율(fixed-base percentage, 10항목)을 적용한다.<sup>48)</sup> 11항목에는 세액공제가 귀속되는 과세연도 이전의 4과세연도에 대한 평균 연간 총 수입금액을 기재하고 계산 흐름에 따라 12~16항목을 작성한다.

[그림 IV-1] 미국의 일반세액공제 신고서: Section A

Section A—Regular Credit. Skip this section and go to Section B if you are electing or previously elected (and are not revoking) the alternative simplified credit.		
1	Certain amounts paid or incurred to energy consortia (see instructions)	1
2	Basic research payments to qualified organizations (see instructions)	2
3	Qualified organization base period amount	3
4	Subtract line 3 from line 2. If zero or less, enter -0-	4
5	Wages for qualified services (do not include wages used in figuring the work opportunity credit)	5
6	Cost of supplies	6
7	Rental or lease costs of computers (see instructions)	7
8	Enter the applicable percentage of contract research expenses (see instructions)	8
9	Total qualified research expenses. Add lines 5 through 8	9
10	Enter fixed-base percentage, but not more than 16% (0.16) (see instructions)	10
11	Enter average annual gross receipts (see instructions)	11
12	Multiply line 11 by the percentage on line 10	12
13	Subtract line 12 from line 9. If zero or less, enter -0-	13
14	Multiply line 9 by 50% (0.50)	14
15	Enter the smaller of line 13 or line 14	15
16	Add lines 1, 4, and 15	16
17	Are you electing the reduced credit under section 280C? <input type="checkbox"/> Yes <input type="checkbox"/> No If "Yes," multiply line 16 by 13% (0.13). If "No," multiply line 16 by 20% (0.20) and see the instructions for the statement that must be attached. Members of controlled groups or businesses under common control: see instructions for the statement that must be attached	17

출처: 미국 국세청(IRS), <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i6765.pdf>(접속일자: 2017. 02. 22).

47) 일반적으로 에너지 연구 컨소시엄은 501(c)(3)항에 규정된 조직으로 501(a)에 따라 세금을 면제 받으며 에너지 연구를 수행하기 위해 주로 민간재단이 아닌 형태로 운영된다.

48) 고정기준비율은 계속하여 운영한 기존 회사인지 아니면 새로 창업한 신생회사인지에 따라 다르며, 모든 회사의 고정기준비율은 16%를 초과할 수 없다. 보다 자세한 사항은 각주 22)를 참조하기 바란다.

Section B는 대체간편공제(Alternative Simplified Credit) 방식을 선택한 경우 작성하며, 18~34항목으로 구성되어 있다. Section C에서 당해 연도 세액 공제액이 계산된다. 35항목은 앞에서 작성한 Section A의 17항목과 Section B의 34항목의 세액공제액이 직원에게 지급되는 인건비를 포함하고 있기 때문에 동일한 직원에 대해 Form 9832(Credit for Employer Differential Wage Payments)에 의해 인건비 세액공제를 신청하였을 경우 해당 금액을 기재하도록 하고 있다. Section D는 급여세 세액공제 방식으로 연구세액공제를 신청한 적격 소기업의 경우에만 작성한다.

[그림 IV-2] 미국의 대체간편공제 서식: Section B

Section B – Alternative Simplified Credit. Skip this section if you are completing Section A.			
18	Certain amounts paid or incurred to energy consortia (see the line 1 instructions)		18
19	Basic research payments to qualified organizations (see the line 2 instructions)	19	
20	Qualified organization base period amount (see the line 3 instructions)	20	
21	Subtract line 20 from line 19. If zero or less, enter -0-	21	
22	Add lines 18 and 21	22	
23	Multiply line 22 by 20% (0.20)	23	
24	Wages for qualified services (do not include wages used in figuring the work opportunity credit)	24	
25	Cost of supplies	25	
26	Rental or lease costs of computers (see the line 7 instructions)	26	
27	Enter the applicable percentage of contract research expenses (see the line 8 instructions)	27	
28	Total qualified research expenses. Add lines 24 through 27	28	
29	Enter your total qualified research expenses for the prior 3 tax years. If you had no qualified research expenses in any one of those years, skip lines 30 and 31	29	
30	Divide line 29 by 6.0	30	
31	Subtract line 30 from line 28. If zero or less, enter -0-	31	
32	Multiply line 31 by 14% (0.14). If you skipped lines 30 and 31, multiply line 28 by 6% (0.06)	32	
33	Add lines 23 and 32	33	
34	Are you electing the reduced credit under section 280C? <input type="checkbox"/> Yes <input type="checkbox"/> No If "Yes," multiply line 33 by 65% (0.65). If "No," enter the amount from line 33 and see the line 17 instructions for the statement that must be attached. Members of controlled groups or businesses under common control: see instructions for the statement that must be attached	34	

출처: 미국 국세청(IRS), <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i6765.pdf>(접속일자: 2017. 02. 22).

[그림 IV-3] 미국의 세액공제액 계산 서식: Section C

Section C—Current Year Credit			
35	Enter the portion of the credit from Form 9932, line 2, that is attributable to wages that were also used to figure the credit on line 17 or line 34 (whichever applies) . . . . .	35	
36	Subtract line 35 from line 17 or line 34 (whichever applies). If zero or less, enter -0-. . . . .	36	
37	Credit for increasing research activities from partnerships, S corporations, estates, and trusts . . . . .	37	
38	Add lines 36 and 37 . . . . .	38	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Estates and trusts, go to line 39.</li> <li>• Partnerships and S corporations not electing the payroll tax credit, stop here and report this amount on Schedule K.</li> <li>• Partnerships and S corporations electing the payroll tax credit, complete Section D and report on Schedule K the amount on this line reduced by the amount on line 44.</li> <li>• Eligible small businesses, stop here and report the credit on Form 3800, Part III, line 4i. See instructions for the definition of eligible small business.</li> <li>• Filers other than eligible small businesses, stop here and report the credit on Form 3800, Part III, line 1c.</li> </ul> <p><b>Note:</b> Qualified small business filers, other than partnerships and S corporations, electing the payroll tax credit must complete Form 3800 before completing Section D.</p>		
39	Amount allocated to beneficiaries of the estate or trust (see instructions) . . . . .	39	
40	Estates and trusts, subtract line 39 from line 38. For eligible small businesses, report the credit on Form 3800, Part III, line 4i. See instructions. For filers other than eligible small businesses, report the credit on Form 3800, Part III, line 1c . . . . .	40	

출처: 미국 국세청(IRS), <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i6765.pdf>(접속일자: 2017. 02. 22.).

[그림 IV-4] 미국의 소기업 급여세액공제 서식: Section D

Section D—Qualified Small Business Payroll Tax Election and Payroll Tax Credit. Skip this section if the payroll tax election does not apply. See instructions.			
41	Check this box if you are a qualified small business electing the payroll tax credit. See instructions <input type="checkbox"/>		
42	Enter the portion of line 36 elected as a payroll tax credit (do not enter more than \$250,000). See instructions . . . . .	42	
43	General business credit carryforward from the current year (see instructions). Partnerships and S corporations skip this line and go to line 44 . . . . .	43	
44	Partnerships and S corporations, enter the smaller of line 36 or line 42. All others, enter the smallest of line 36, line 42, or line 43. Enter here and on Form 8974, line 5. Members of controlled groups or businesses under common control: see instructions for the statement that must be attached . . . . .	44	

출처: 미국 국세청(IRS), <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i6765.pdf>(접속일자: 2017. 02. 22.).

## 나. 영국

영국은 R&D 세금경감(Tax Relief)을 받기 위해서 법인세 신고서식(Company Tax Return, CT600)<sup>49)</sup>과 함께 기술검토(technical narrative), 재무계산(financial calculation)을 함께 제출해야 한다.<sup>50)</sup> 기술검토는 연구개발 활동이 세금경감의 적격성을 갖고 있는지를 보여줄 수 있도록 납세자가 자유양

49) 2015년부터 법인세 신고서식이 개정됐다(영국 정부 홈페이지, <https://www.gov.uk/government/collections/corporation-tax-forms>, 접속일자: 2017. 02. 27.).

50) <https://granttree.co.uk/tax-credits/>(접속일자: 2017. 02. 27.).



신고서(서식 T661)을 작성하여 세금신고서(법인의 경우 Schedule T2SCH31, 개인의 경우 T2038「IND」)와 함께 제출하도록 하고 있다. 서식 T661은 Part 1~10까지 구분된 총 9페이지 분량으로 구성되어 있고 SR&ED 지출 신청서로 프로젝트의 목적, 내용, 성과 등에 대한 서술뿐만 아니라 공제액 계산까지 포함하여 자세하게 기재할 것을 요구한다.<sup>51)</sup>

Part 1에서는 재무담당자와 기술담당자의 연락처를 포함하는 회사에 대한 일반 정보를 기재한다.

Part 2에서는 SR&ED 프로젝트에 대한 상세한 정보를 기술한다. 프로젝트 각각에 대해 작성해야 하며 원하는 경우 제출시 가장 큰 프로젝트 20개에 대해서만 작성할 수도 있으나 캐나다 국세청은 나머지 프로젝트 전부나 일부에 대해 추후에 요청할 수 있으며, 정보를 제공하지 않은 프로젝트에 대한 지출은 공제대상에서 제외된다. Section A에서는 프로젝트 이름과 시작일, 완료일, 과학기술코드, 최초 청구여부, 공동작업 여부 등을 기재하도록 구성되어 있다. Section B에서는 프로젝트에 대한 세부설명을 기재하며, 어떤 과학적 또는 기술적 불확실성을 극복하려고 시도했는지(350단어 제한), 이러한 과학적, 기술적 불확실성을 극복하기 위하여 해당 과세연도에 어떠한 성과가 있었는지(700단어 제한), 이러한 결과로 얻은 과학적, 기술적 발전은 무엇인지(350단어 제한)에 대해 기술한다. Section C에서는 프로젝트에 대한 추가정보를 제공하는데, 위 Section B를 작성한 담당자를 기재하고, 프로젝트에 직접 참여하는 핵심직원을 기재(최대 3명)하며, 청구를 뒷받침하기 위해 제출하는 문서를 체크하도록 되어 있다. 문서는 신청서와 함께 제출할 필요는 없지만 SR&ED 신청이 검토대상(review)으로 선정되는 경우 SR&ED가 수행될 때 작성된 증빙문서를 제공하여 신청을 뒷받침해야 한다. 보안상의 이유로 '분류 과제(classified projects)'로 지정할 수 있으며, 분류 과제로 지정된 경우 Part 2의 Section B 프로젝트 세부설명을 별도로 작성하여 Science & Technology Division의 SR&ED Directorate에게 직접 전송한다.

Part 3은 3개의 Section으로 구성되어 있으며 SR&ED 지출액을 계산한다.

---

51) 캐나다의 신고서식은 〈부록〉에서 찾을 수 있다.

Section A에서는 SR&ED 지출을 계산할 방법을 전통적 방식(traditional method)과 간략방식(proxy method) 중에서 하나를 선택해야 한다. 전통적 방식은 과거연도에 SR&ED에서 발생한 모든 간접비 및 기타지출에 대해 구체적으로 확인하고 청구하는 방법이고 간략방식은 간접비 및 기타 지출에 대해 간략방식에 의해 결정된 대체금액(prescribed proxy amount: PPA)에 따라 대체방법으로 계산한다.

Part 3의 Section B에서는 공제가능한 SR&ED 지출을 계산한다. 지출 항목은 SR&ED에 직접 종사(참여)하는 직원의 인건비(300~309항목), 미지급 인건비(310, 315항목), SR&ED에 소요된 재료비(320, 325항목), 계약비용(340, 345항목), 장비의 리스비용(350, 355항목), 간접비 및 기타지출(360항목)<sup>52)</sup>, 제3자(third-party)<sup>53)</sup> 지불액(370항목) 등을 포함한다. SR&ED 지출 합계(380항목)은 315항목을 제외한 306~370항목의 합계로, 법인의 경우 법인세 신고서(Schedule T2SCH1)의 118행에 해당 금액을 입력하고, 개인의 경우 개인소득세 신고서(individual income tax and benefit return)에서 자영업자 소득(135~143항목)에 해당금액을 포함한다. 390항목은 자본적 지출액을 기록하며, 2013년 이후 완성되는 자본적 지출은 SR&ED 공제대상이 아니며, T2SCH8 Capital Cost Allowance(CCA)에서 제외된다. 400항목은 380과 390항목의 합계로서 공제 가능한 총 SR&ED 지출을 기입한다. Section C에서는 소득공제 가능한 SR&ED 지출액을 계산하는데, 해당 과세연도에 신청한 SR&ED 지출에 대하여 정부 및 비정부적인 보조가 있을 경우 공제 가능한 SR&ED 지출액에서 이를 차감해야 하며(429~432항목), 간략방식을 사용할 경우에는 이러한 보조금을 차감하지 않는다. SR&ED 지출에 대해 전년도에 적격 SR&ED 지출로 투자세액공제(ITC) 받은 금액을 차감(435항목)한다. 455항목(Amount available for deduction)은 과세대상 소득을 결정하는 과정에서 공제 가능한 SR&ED 지출금액으로 해당 금액이 0보다 작을 경우 '0'을 기재하고, 과세대상 소득을 계산할 때는 음수 값을 포함하여 계산한다.

52) 간략방식(proxy method)을 사용하는 경우 간접비 및 기타지출(360)은 '0' 값을 입력한다.

53) 신청자 또는 신청자를 대신한 누군가에 의해 직접 수행되지 않은 SR&ED에 대한 지출을 의미한다.

법인의 경우 법인세 신고서(Schedule T2SCH1)의 231항목에 해당 금액을 기재하고, 개인의 경우에는 개인소득세 신고서의 135~143항목인 자영업자소득(self-employment income)에 해당 금액을 기재해야 한다. 460항목은 당해 과세연도에 청구하는 공제액을 기재하며, 455항목의 공제 가능한 금액의 전부 또는 일부를 선택할 수 있다. 460항목에 공제받지 않은 SR&ED 지출액은 470항목에 기재하며, 해당 지출액은 차기로 무기한 이월하여 공제할 수 있다.

Part 4에서는 적격 SR&ED 지출의 투자세액공제액(ITC)을 계산한다. 먼저 총 SR&ED 지출(Part 3의 380, 390항목)에 대해 당기 비용화(current expenditures)할 금액(492항목)과 자본화(capital expenditures)할 금액(496항목)을 구분해야 한다. 500~510항목은 SR&ED 지출에 가산할 항목으로 인건비를 제외한 미지급 금액(500항목), Part 5에서 간략방식을 사용하여 계산된 PPA(502항목, 전통적 방식을 사용하는 경우 '0'값) 등을 입력한다. 513~546항목은 SR&ED 지출에 차감할 항목으로서 정부 및 비정부기관의 지원과 계약금(513~518항목)은 전통적 방식인지 간략방식인지 여부와 상관없이 모두 차감한다. 과세연도 종료일 이후 180일 이내에 지급되지 않은 인건비를 제외한 지출은 520항목에 기입하고 과세대상이 아닌 개인이나 파트너십과 계약에 대한 지출은 528항목에 기입한다. 2013.1.1. 이후 arm's length contracts(340항목)와 third-party payments(370항목) 지출의 80%만을 투자세액공제(ITC)를 위한 적격 SR&ED 지출로 함에 따라 2012.12.31. 이후 발생한 340, 370항목 지출의 20%는 차감항목에 기재(529항목)한다. 규정에 의해 허용되지 않는 지출(530, 532항목)과 소득세 비과세대상 소득과 관련하여 발생한 SR&ED 지출(533, 535항목)도 차감한다. 차감항목과 가산항목을 반영한 이후 투자세액공제(ITC)에 적격인 SR&ED 총 지출은 570항목에 기재하고 해당 금액으로 SR&ED 투자세액공제(ITC)를 신청하려면 법인세 신고서(Schedule T2SCH31)의 350, 360, 370항목에 서식 T661의 557, 558, 560항목 금액을 기재하고, 개인의 경우 신고서(T2038 「IND」) 6715항목에 서식 T661의 570항목 금액을 기재한다.

Part 5에서는 간략방식을 사용하는 경우 간접비와 기타경비에 대해 PPA

를 계산한다. 앞의 160항목에서 간략방식을 선택한 경우만 Part 5를 작성할 수 있다. Section A는 급여기준액(Salary base)으로 SR&ED 활동에 직접 참여한 직원의 인건비(300, 307항목)와 305, 309항목에 특정 직원 인건비를 포함하여 작성하는데, 특정 직원 인건비는 SR&ED에 직접 참여한 시간, 일수 등을 고려하여 계산한다.<sup>54)</sup>

〈표 IV-1〉 특정 직원에 대한 인건비 규정 예시(2014년)

(단위: 캐나다달러)

Box 850	Box 852	Box 854	Box 856	Box 858	Box 860
Column 1	Column 2	Column 3	Column 4	Column 5	Column 6
특정직원 이름	상여금을 제외한 총 급여 등	SR&ED에 소요된 시간 (75%한도)	column 2 X column 3	$2.5 \times A \times B / 365$ A = \$52,500 B = 고용일	min(column 4, column 5)
Employee 1	\$50,000	50%	\$25,000	\$131,250	\$25,000
Employee 2	\$50,000	75%	\$37,500	\$131,250	\$37,500
Employee 3	\$100,000	60%	\$60,000	\$131,250	\$60,000
Employee 4	\$100,000	75%	\$75,000	\$131,250	\$75,000
Employee 5	\$200,000	70%	\$140,000	\$131,250	\$131,250
Carry the total amount of column 6 to line 816 in Section A of Part 5					\$328,750

출처: 캐나다 국세청. <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/14088/guide-form-t661-scientific-research-experimental-development-expenditures-claim-guide-form-t661.html?wbdisable=true>(접속일자: 2017. 02. 27.).

Part 5의 Section B는 PPA를 계산하며, 소득세법상 허용된 전체 SR&ED 지출과 PPA 및 기타 공제액이 당해 과세연도의 총 사업지출보다 크지 않도록 하기 위하여 PPA에 대한 상한을 두고 있다. 전체 PPA에 대한 상한은 다음과 같이 설정한다. 2013년 이전 급여기준액(818 항목)의 65%이며, 2013년 급여기준액은 60%(5% 인하), 2013년 이후 급여기준액은 55%(10% 인하)가 적용된다. A, B, C, D가 각각 급여기준액, 과세연도에 포함된 2013년 일수,

54) 한 예로, 2014년 기준 특정직원 인건비 한도액은 직원 1인당 \$131,250(직원을 일 년 내 내 고용한 경우  $2.5 \times 52,500 \times 365/365$ )이며 이를 초과하는 직원의 인건비는 한도액으로 한다.

과세연도에 포함된 2013년 이후의 일수, 과세연도의 일수를 나타낼 때, PPA는 다음과 같이 계산한다.

$$PPA = [A \times 65\%] - [A \times 5\% \times B/D] - [A \times 10\% \times C/D]$$

Part 6에서는 해당 과세연도에 청구된 모든 SR&ED 프로젝트의 비용에 대한 정보를 기재한다. 지출은 프로젝트 단위로 구분하여 기록하여 인건비(752항목), 재료비(754항목), 계약비용(756항목)등을 기재한다.

Part 7에서는 캐나다 통계청의 연구개발에 대한 데이터 수집을 돕기 위한 정보를 추가로 작성하도록 하고 있다. 캐나다에서 발생한 전체 SR&ED 지출(605 항목), SR&ED 지출 자금의 출처(600~618항목), 연구의 목적이 기초 또는 응용연구인지, 실험개발인지 여부(620항목), SR&ED 종사직원에 대한 정보(632~638항목) 등을 수집하고 향후 연구개발 지원제도 효과 등의 분석에 활용될 수 있도록 세액공제 신청단계에서 필요한 자료를 확보하고 있다.

Part 8과 Part 9에서는 청구서를 최종 검토하고 작성자에 대한 정보를 기재하며, 마지막 Part 10에 서명하여 제출한다.

## 라. 호주

호주는 법인세 신고서(company tax return)의 21항목 연구개발세액공제(Research and development tax incentive)에 입력하여 연구개발 공제를 신청하도록 하고 있다. 환급 가능한 공제와 환급 불가능한 공제로 나누어 기재하도록 하고 있으며 법인세 신고서에 연구개발 공제를 신청하는 경우 해당연도 연구개발세액공제 명세서(Research and development tax incentive schedule)도 함께 작성하여 제출할 것을 요건으로 하고 있다.

법인세 신고서에는 세액공제 유형별 합계액과 이월 공제액 등을 기입하도록 되어 있다. 법인세 신고서와 함께 제출해야 하는 서류인 연구개발세액공제 명세서<sup>55)</sup>는 4페이지 분량의 비교적 단순한 형태이다. 공제 신청 시 연구개발 기술이나 활동에 대한 별도의 설명을 요구하지 않으며, 이러한 기술적

인 부분은 AusIndustry에 등록하여 관리하고 있다.

AusIndustry의 연구개발 활동 등록 신청서는 프로젝트의 개요, 프로젝트 지출, 협업(collaboration), 핵심연구개발 활동, 연구개발 지원 활동 등 5개 항목으로 구분된다.<sup>56)</sup> 해당연도에 수행된 적격 연구개발 활동이 포함된 프로젝트를 열거하고, 각 프로젝트의 목적을 기재한다. 기존에 등록되어 계속해서 수행하고 있는 프로젝트의 경우 프로젝트의 이름과 목적은 이전과 동일하게 유지해야 하며, 만약 프로젝트의 목적이 변경되었을 경우 변경된 새로운 목적과 변경된 이유를 설명해야 한다. 프로젝트를 통해 새롭게 창출된 지식은 기술 발전, 새롭게나 향상된 재료, 제품, 장치, 프로세스 또는 서비스의 개발 등의 형태이어야 하며, 새로운 지식인지 여부는 연구개발 분야의 전문가의 판단에 따른다.

연구 협력을 통해 프로젝트가 수행되는 경우 협력 연구센터나 연구서비스를 제공한 업체에 대한 정보를 제공해야 한다. 각 프로젝트에 대하여 프로젝트가 수행될 기간과 총 지출액, 해당 기간 이루어진 프로젝트의 지출액과 핵심연구개발 활동에 대한 지출액, 연구개발 지원활동에 대한 지출액 등에 대해 합리적인 추정치를 제공해야 한다.

---

55) 호주 국세청(ATO), Research and development incentive schedule instructions 2016, <https://www.ato.gov.au/Forms/Research-and-development-tax-incentive-schedule-instructions-2016/>(접속일자: 2017. 02. 27.).

56) 호주 기업청, <https://forms.business.gov.au/smartforms/diis-sa/registration-of-rd-activities-application/> (접속일자: 2017. 02. 27.).

[그림 IV-6] 호주 AusIndustry의 연구개발 활동 등록 서식

1 - Project

**Overview**

Project number \*

Project title \*

Objectives of the project \*

0/4000 characters

Describe the new knowledge intended to be produced by the core activities (i.e. experiments) in this project. Explain how it is different from current knowledge \*

0/4000 characters

Explain how the outcome of the core activities in this project could not have been known or determine in advance on the basis of current knowledge, information or experience \*

0/2000 characters

Project location (postcode) \*

Project start date \*  (dd/mm/yyyy)    Expected completion date \*  (dd/mm/yyyy)

ANZSRC category \*

ANZSRC code and description \*

Does the R&D entity have an advance finding for R&D activities undertaken for this project? \*  Yes  No

Does the R&D entity have an overseas finding for the activities undertaken overseas for this project? \*  Yes  No

---

**Project Collaboration**

Has another organisation unrelated to the R&D entity carried out part of this project? \*  Yes  No

**Project Expenditure**

Overall project expenditure \*

Expenditure on core R&D activities under this project for the income year \*

Expenditure on supporting R&D activities under this project for the income year \*

Total expenditure by the R&D entity on R&D activities being registered in the income year \*

Feedstock input expenditure (enter zero if not applicable) \*

---

**Summary of Projects**

Total Number of Projects	1
Total R&D Expenditure – core activities	\$0
Total R&D Expenditure – supporting activities	\$0
Total R&D Expenditure in income year	\$0

출처: 호주 기업청, <https://forms.business.gov.au/smartforms/diis-sa/registration-of-rd-activities-application/>  
(접속일자: 2017. 02. 27.)

연구개발세액공제 명세서(R&D Tax incentive schedule) 1페이지에는 신청자의 기본사항에 대해 기재하도록 되어 있다. 명세서가 원본(Original)인지 이미 제출한 명세를 수정(Amended schedule)한 것인지 체크한다. 회사명과 Tax file number(TFN)를 기입하는데, 이때 TFN은 법인세신고서상의 번호와 일치해야 하며 AusIndustry - Innovation Australia number는 연구개발 활동을 위해 AusIndustry에 등록된 번호를 기입한다. Australian business number(ABN)에는 호주의 사업자번호를 기재한다. D항목의 예비계산금액(Preliminary calculation)은 법인세신고서상의 7 Reconciliation to taxable income or loss의 D항목(Accounting expenditure in item 6 subject to R&D tax incentive)과 동일한 금액으로 허용되는 연구개발 공제액을 의미하는 것이 아니며, 회계목적상 연구개발 활동에 대한 지출을 포함한 금액이다.

PART A에서는 연구개발 공제액을 계산하는데, 연구개발 지출 항목은 1~11까지 11개로 구분하고 있으며, 연구개발 지출에 대하여 호주 국내법인과 외국법인에 대해 지출한 금액을 구분하여 기재하도록 한다. 1항목은 연구개발 활동과 관련하여 연구 서비스 제공자(Research Service Provider, RSP)에 관한 지출을 기재하고 2항목은 연구개발 활동과 관련하여 RSP를 제외한 계약비용(Contract expenditure), 3항목은 연구개발 활동과 관련된 직원 급여(Salary expenditure)로 연구 관리자나 감독자, 연구원, 기술직, 연구개발 활동을 수행하는 연구원의 감독자 등을 포함하여 기재한다. 4항목은 기타 연구개발 지출 등을 기입한다.

PART B에서는 공급원료(Feedstock)에 대해 기재한다. 공급원료 조정은 과세대상 소득에 포함되는 금액으로 연구개발 활동과 관련된 원재료에 대해 연구개발 공제를 받았을 경우 해당 활동이 타인에게 공급하기 위한 제품을 생산하거나 연구개발 기관 자체의 용도에 사용될 때 적용된다.


PART C에서는 연구개발 공제 환수(Clawback)에 대해 기재한다. 연구개발세액공제 대상인 자가 연구개발 공제대상 지출과 관련하여 정부 보조금이나 상환과 같은 보상(recoupment)을 받을 경우 연구개발 공제 환수 대상이 된다. 환수는 보조금이나 공제액이 감소하는 것이 아니고 부담세액이 증가

되며 이를 환수조정 또는 연구개발 보상세(recoupment tax)라고 한다.

PART D에서는 관계회사(associates)에 대한 지출을 기재하도록 되어 있다. 관계회사는 넓은 의미로 가족이나 사업관계 등의 이유로 특정 단체의 관계회사로 간주할 수 있는 단체를 의미한다.

PART E에서는 연구개발 공제액을 환급가능한 것과 불가능한 것을 구분하여 계산한다.

[그림 IV-7] 호주의 연구개발 세액공제 명세서

	<b>Australian Government</b> Australian Taxation Office	<b>Research and development          tax incentive schedule</b>	<b>2016</b>
<b>!</b> Companies are to complete and attach this schedule to their 2016 tax return.			
Print <input checked="" type="checkbox"/> in the appropriate box.    Original <input type="checkbox"/> or Amended schedule <input type="checkbox"/>			
<b>Company name</b> <input type="text"/> <input type="text"/>			
Tax file number (TFN) <input type="text"/>		AusIndustry – Innovation Australia number <input type="text"/>	Australian business number (ABN) <input type="text"/>
<b>Preliminary calculation</b> – Add back of research and development (R&D) accounting expenditure This amount must also be included at item 7 label D Accounting expenditure in item 6 subject to R&D tax incentive on the <i>Company tax return 2016</i> .			
<b>D</b> <input type="text"/>			
<b>PART A – Calculation of notional R&amp;D deductions</b> Do not include any amounts at items 1 to 10, for building expenditure, interest expenditure, core technology expenditure, non-arms length amounts, not at risk amounts, group mark up amounts or expenditure incurred, but not paid to associates.			
	<b>Australian owned R&amp;D</b>	<b>Foreign owned R&amp;D</b>	
1 R&D expenditure – Research service provider (RSP)	<b>A</b> <input type="text"/>	<b>B</b> <input type="text"/>	
2 R&D expenditure – Contract expenditure (not RSP)	<b>C</b> <input type="text"/>	<b>D</b> <input type="text"/>	
3 R&D expenditure – Salary expenditure	<b>E</b> <input type="text"/>	<b>F</b> <input type="text"/>	
4 R&D expenditure – Other	<b>G</b> <input type="text"/>	<b>H</b> <input type="text"/>	
5 R&D expenditure – Feedstock input expenditure	<b>I</b> <input type="text"/>	<b>J</b> <input type="text"/>	
6 R&D expenditure – Paid to associates in the current year	<b>K</b> <input type="text"/>	<b>L</b> <input type="text"/>	
7 R&D assets – Decline in value	<b>M</b> <input type="text"/>	<b>N</b> <input type="text"/>	
8 R&D assets – Balancing adjustment losses	<b>O</b> <input type="text"/>	<b>P</b> <input type="text"/>	
9 Cooperative Research Centre (CRC) contributions	<b>Q</b> <input type="text"/>	<b>R</b> <input type="text"/>	
10 Total of allocated notional deductions	<b>X</b> <input type="text"/> 0	<b>Y</b> <input type="text"/> 0	
11 Total notional R&D deductions (X plus Y)	<b>Z</b> <input type="text"/> 0		
NAT 73794-06.2016 <span style="float: right;">Sensitive (when completed) <span style="float: right;">Page 1</span></span>			

[그림 IV-7]의 계속

<b>PART B – Feedstock</b>	
1 Feedstock revenue total	<input type="text"/> · <del>X</del>
2 Expenditure on feedstock inputs attributable to feedstock output	<input type="text"/> · <del>X</del>
3 Feedstock adjustment – additional assessable income (transfer amount to Company tax return 2016 item 7 label B Other assessable income)	<b>B</b> <input type="text"/> 0 · <del>X</del>
<small>Check this box to overwrite the value at label B above. Uncheck to use calculation.</small> <input type="checkbox"/>	
<b>PART C – Clawback – R&amp;D recoupment tax</b>	
1 Recoupment(a) – (entitled to/received)	<input type="text"/> · <del>X</del>
2 R&D expenditure related to recoupment(a)	<input type="text"/> · <del>X</del>
3 Project expenditure for which recoupment(a) paid	<input type="text"/> · <del>X</del>
4 R&D recoupment tax – 10% tax payable (transfer amount to Calculation statement label M, 'R&D recoupment tax' on the Company tax return 2016)	<b>M</b> <input type="text"/>
<b>PART D – R&amp;D expenditure to associates</b>	
1 R&D expenditure to associates incurred in prior year, not paid, not claimed (carried forward)	<b>E1</b> <input type="text"/> · <del>X</del>
2 Current year R&D expenditure incurred to associates	<b>E2</b> <input type="text"/> · <del>X</del>
3 Current year R&D expenditure incurred to associates claimed under other provisions	<b>E3</b> <input type="text"/> · <del>X</del>
4 R&D expenditure paid to associates in the current year (to be included in Part A at item 6)	<b>E4</b> <input type="text"/> · <del>X</del>
5 R&D expenditure incurred to associates to be carried forward	<b>E</b> <input type="text"/> 0 · <del>X</del>
<small>(E1 plus E2 less E3 less E4)</small>	
Page 2	Sensitive (when completed)



[그림 IV-7]의 계속

---

**TAXPAYER'S DECLARATION**

If the schedule is not lodged with the income tax return you are required to sign and date the schedule.

**Important**  
Before making this declaration check to ensure that all the information required has been provided on this form and any attachments to this form, and that the information provided is true and correct in every detail. If you are in doubt about any aspect of the tax return, place all the facts before the ATO. The income tax law imposes heavy penalties for false or misleading statements.

**Privacy**  
Taxation law authorises the ATO to collect information and disclose it to other government agencies. This includes personal information of the person authorised to sign the declaration. For information about your privacy go to [ato.gov.au/privacy](http://ato.gov.au/privacy)

**Declaration:**  
I declare that the information on this form is true and correct.

Signature

Date  Day /  Month /   Year

Contact name

Daytime contact number (include area code)

Page 4 Sensitive (when completed)

출처: 호주 국세청(ATO), <https://www.ato.gov.au/uploadedFiles/Content/MEI/downloads/Company-tax-return-2016.pdf>(접속일자: 2017. 02. 27.).

## 마. 일본

앞 장에서 설명한 바와 같이 일본의 연구개발세제는 ① 시험연구비 총액에 관한 세액공제제도, ② 중소기업기술기반 강화세제, ③ 특별시험연구에 관한 세액공제제도, ④ 시험연구비액이 증가한 경우 등의 세액공제제도로 구성되어 있다. 2015년 4월 1일 이전에 시작한 사업연도에 대해서는 앞의 ④의 제도를 제외하고, '이월세액공제한도초과 등의 이월공제제도'가 규정되어 있었으나, 2015년도 세제개정에 의해 이월공제제도가 폐지되었다.

이에 따라 ①~③까지 각각 별도로 있던 신고서 양식을 [그림 IV-8]에 제시된 '시험연구비 총액에 관한 법인세액의 특별공제 또는 중소기업자 등이 시험연구를 실시한 경우의 법인세액 특별공제 및 특별시험연구비에 관한 법인세액의 특별공제에 관한 명세서'로 통일하여 신고하도록 하고 있다. 이 명세서는 청색신고법인이 「조세특별조치법」 제42조의4 제1항에서 제3항까지의 '시험연구를 행한 경우의 법인세액의 특별공제' 규정 적용을 받기 위한 것이다. '시험연구비액 1'은 당기 소득금액 계산상 손금액에 산입되는 시험연구비액을 기재하도록 되어 있고, 시험연구비에 충당하기 위해 타인(그 법인과 의 사이에 연결완전지배 관계가 있는 다른 연결법인을 포함함.)으로부터 지불 받은 금액이 있는 경우는 그 지불 받은 금액을 공제한 금액을 기재한다. 당기세액공제가능액((9)또는 (10))과 (12) 가운데 적은 금액) 13은 「조세특별조치법」 제42조의4 제1항 규정의 적용을 받는 경우는 '또는 (10)'을 지우고, 동 조항 2항 규정의 적용을 받는 경우는 '(9) 또는'을 지운다.

일본의 네 번째 세액공제제도 ④와 관련된 양식은 [그림 IV-9] 시험연구비 증가액 등에 관한 법인세액의 특별공제에 관한 명세서로 별도로 지정하고 있다.

[그림 IV-8] 시험연구비 총액에 관한 법인세액 특별공제에 관한 명세서

試験研究費の総額に係る法人税額の特別控除又は中小企業者等が試験研究を行った場合の法人税額の特別控除及び特別試験研究費に係る法人税額の特別控除に関する明細書		事業年度	法人名	別表六(六)		
<b>御注意</b> (中小企業者等が試験研究を行った場合の法人税額の特別控除については、御注意ください。裏面の「中小企業者の判定」欄に記載して判定してください。) (資本金の額又は出資金の額が一億円以下の法人でその発行済株式又は出資の総数又は総額の一定割合以上を大規模法人に所有している法人については、租税特別措置法第42条の4第2項)	試験研究費の総額	1		特別試験研究費の総額(28の計)	16	
	同上のうち特別試験研究費以外の額	2		試験研究費の総額に係る税額控除又は中小企業者等の試験研究費に係る税額控除の対象とする特別試験研究費の総額(3)	17	
	(1)のうち試験研究費の総額に係る税額控除又は中小企業者等の試験研究費に係る税額控除の対象とする特別試験研究費の総額	3		差引対象特別試験研究費の総額(16)-(17)	18	
	控除対象試験研究費の総額(2)+(3)	4		同上のうち税額控除割合が50%である試験研究に係る特別試験研究費の総額(18)と(29)のうち少ない金額	19	
	平均売上金額(別表六(八)「5」)	5		特別研究税額控除限度額(19)× $\frac{30}{100}$ +(18)-(19)× $\frac{20}{100}$	20	
	試験研究費の総額に係る税額控除率(1)/(5)	6		当期税額基準額(11)× $\frac{5}{100}$	21	
	試験研究費の総額に係る税額控除率(6)≥10%の場合	7	0.1	当期税額控除可能額(20)と(21)のうち少ない金額	22	
	(6)<10%の場合(6)×0.2+ $\frac{8}{100}$ (小数点以下3位未満切捨て)	8		調整前法人税額超過構成額(別表六(二十三)「7の②」)	23	
	税額控除限度額(4)×(7)又は(4)×(8)	9		当期税額控除額(22)-(23)	24	
	中小企業者等税額控除限度額(4)× $\frac{12}{100}$	10		法人税額の特別控除額(15)+(24)	25	
	調整前法人税額(別表一(一)「2」、別表一(二)「2」、別表一(三)「2」又は別表一(三)「2」若しくは「3」)	11		特別試験研究費の額の明細		
	当期税額基準額(11)× $\frac{25}{100}$	12		措法第42条の4第0項各号の該当号	特別試験研究の内容	特別試験研究費の額
	当期税額控除可能額((9)又は(10))と(12)のうち少ない金額	13		26	27	28
	調整前法人税額超過構成額(別表六(二十三)「7の①」)	14		第1号・第2号		円
	当期税額控除額(13)-(14)	15		第1号・第2号		
			第1号・第2号			
			第1号・第2号			
			第1号・第2号			
			計			
			同上のうち(20)が第1号である特別試験研究に係る特別試験研究費の総額	29		

法 0301-0606

출처: 일본 국세청([http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/shinsei/annai/hojin/shinkoku/tiran2016/pdf/06\\_06.pdf](http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/shinsei/annai/hojin/shinkoku/tiran2016/pdf/06_06.pdf), 접속일자: 2017. 7. 28).

[그림 IV-9] 일본의 시험연구비 증가액 등에 관한 법인세액 특별공제에 관한 명세서

試験研究費の増加額等に係る法人税額の特別控除に関する明細書				事業年度	法人名
<b>【御注意】</b> 「比較試験研究費の額3」が等の場合には、「増加試験研究費割合6」は記載せず、「試験研究費の増加額に係る税額控除限度額9」には、「(5)×(7)」として計算した金額を記載してください。	試験研究費の額	1	円	平均売上金額 (別表六(十)「5」)	12
	調整前法人税額 (別表一(一)「2」、別表一(二)「2」、別表一(三)「2」又は別表一の三「2」若しくは「13」)	2		平均売上金額の10%相当額 $(12) \times \frac{10}{100}$	13
	比較試験研究費の額 (別表六(十)「10」)	3		平均売上金額の10%相当額を超える試験研究費の額 (1) - (13)	14
	試験 基準試験研究費の額 (別表六(十)「11」)	4		試験研究費割合 $\frac{(1)}{(12)}$	15
	試験 増加試験研究費の額 (1) - (3) (1) ≦ (4) の場合は 0)	5		超過税額控除割合 $(15) - \frac{10}{100} \times 0.2$	16
	試験 増加試験研究費割合 $\frac{(5)}{(3)}$	6		円 平均売上金額の10%相当額を超える試験研究費の額に係る税額控除限度額 (4) × (16)	17
	試験 増加額に係る税額控除割合 (6) ≥ 30% の場合	7	0.3	当期税額基準額 $(2) \times \frac{10}{100}$	18
	試験 増加額に係る税額控除割合 (6) < 30% の場合 (6)	8		当期税額控除可能額 (17) と (18) のうち少ない金額	19
	試験 増加税額に係る税額控除限度額 (5) × ((7) 又は (8)) (5) ≦ ((3) × $\frac{5}{100}$ ) の場合は 0)	9	円	当期税額控除可能額 (11) の金額又は (19) の金額	20
	当期税額基準額 $(2) \times \frac{10}{100}$	10		調整前法人税額超過構成額 (別表六(二十七)「7の④」)	21
	当期税額控除可能額 (9) と (10) のうち少ない金額	11		法人税額の特別控除額 (20) - (21)	22

法 0301-0609

출처: 일본 국세청([http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/shinsei/annai/hojin/shinkoku/itiran2017/pdf/06\\_09.pdf](http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/shinsei/annai/hojin/shinkoku/itiran2017/pdf/06_09.pdf), 접속일자 2017. 7. 28.).

## 2. 주요국의 적격 연구개발비용 판단 주체 및 기준

### 가. 미국

미국의 경우에는 적격 연구개발비용인지 여부를 납세자에게 판단하고 세액공제 신청을 하도록 하고 있다. 연구개발세액공제 신청을 위한 Form 6765에서 법령에서 적격 연구개발비용으로 구분하고 있는 항목에 따라 연구개발비 발생액을 기록하고 일반 세액공제 방식이나 대체간편공제 방식을 선택하여 신고서를 작성하게 되어 있다. 해당 세액공제 신청자는 연구개발 활동이나 비용이 적격임을 입증하기 위하여 적절한 자료를 보관할 의무가 있으며, 이러한 자료에는 회계장부나 사업활동에 관한 자료 등을 포함한다. 연구개발 공제 신청에 대해 세무조사가 이루어질 경우 신청자는 회계장부, 사업활동 자료 등을 바탕으로 적격 연구개발 활동과 적격 지출을 입증할 책임이 주어진다. 개별 기업들이 신청한 세액공제액이 적절히 계산되고 그 대상이 적격 연구개발 활동인지 여부를 세무조사를 통해 검증하고 있지만 부정 기적으로 수행되고 있는 것으로 보인다.

우리나라와 달리 미국의 경우에는 적격 연구개발 활동을 수행할 수 있는 전담연구 인력의 학력 요건과 연구개발 시설 관련 물적 요건이 규정되어 있지 않기 때문에, 적격 연구개발 활동에 투입된 인력의 인건비에 대해서는 실질적으로 연구개발 활동에 투입된 시간에 따라 산정되도록 되어 있으며 해당 인력이 수행한 활동의 세부 내역이 적격 연구개발 활동이라는 증빙을 갖춰야 한다. 납세신고서식은 총계자료의 형태로 각 유형별 지출액을 작성하고 세액공제액을 계산하지만, 실질적으로 투입된 인력의 인건비나 재료비 및 공통비 등을 기업이 어떻게 산정한 것인지를 객관적인 증빙을 통해 증명해야하며 증가분 방식이 적용되므로 과거연도의 계산 방식과 당해연도의 적격 연구개발비 산정 방식은 일관성을 유지해야 한다.

납세자의 입증의무 관련 법조항(sec.6001)은 세무조사 등 과세관청의 입증 요청에 따라 관련 장부 등 증빙자료를 제시하고 입증해야 한다는 일반적인 사항만을 규정하고 있다. 연구개발 세제지원을 받는 경우 어떠한 증빙자

료를 납세자가 작성·보관하고 과세관청의 요청에 따라 제시하고 입증해야 하는지에 대해서는 명확하지 않아서 연구개발 지원세제 관련 오남용의 가능성이 적지 않았던 것으로 보인다. 연구개발 지원세제 세무조사관들이 참고하는 가이드라인 중 하나인 미국 국세청(IRS, 2008)<sup>57)</sup>에 따르면 연구개발 세액공제 신청이 크게 증가함에 따라 중규모 및 대규모 기업의 납세순응 이슈 중 중요도가 큰 Tier 1 이슈로 구분되고 있다. Tier 1 이슈는 미국 국세청의 대중규모 법인의 전담부서인 LMSB(Large and Medium Sized Business) Division의 전략적 중요도가 높은 이슈들로서 하나 이상의 산업에 큰 영향을 줄 수 있는 사안들로 구성된다.

연구개발 세액공제가 이렇게 중요한 이슈로 구분되고 납세자들이 제시하는 증빙자료들이 방대함에 따라 세무조사 실무에 투입되는 조사인력들이 보다 효율적으로 세무조사를 수행하는 데 필요한 가이드라인들을 미국 국세청 홈페이지에 게시하고 있다. 이러한 가이드라인들은 연구개발세액공제 기술자문팀(Research Credit Technical Advisors Team: RCTA)에 의해 작성된 것으로 추정된다. 미국 국세청(IRS, 2008)을 비롯한 다수의 이러한 기술적 세무조사 가이드라인들은 일반 납세자들도 미국 국세청 홈페이지에서 찾아볼 수 있기 때문에 해당 관련 증빙자료가 갖춰야 할 객관성을 사전에 파악하고 납세자가 신청하려는 연구개발비의 적격성을 이해하고 납세순응도를 스스로 높이는 데 도움이 되는 것으로 보인다. 부당한 세액공제를 받은 경우 과소 납부액의 75%를 가산세로 부담해야 한다.

RCTA 소속 기술 자문관은 납세자의 세액공제 신청에 대한 세무조사 과정에서 실무조사관들에게 기술적 도움을 제공한다. 세무조사 초기단계에 납세자에게 발부된 의무적 정보자료 요청서(Mandatory Information Document Request)에 따라 제공된 증빙자료들에 기초하여 납세자의 세액공제 신청액이 적절한지 여부를 담당 조사관과 RCTA의 기술자문관이 함께 결정하기도 한다.

---

57) 미국 국세청(IRS), "Research Credit Claims Audit Techniques Guide(RCCATG): Credit for Increasing Research Activities §41," 2008, <https://www.irs.gov/businesses/research-credit-claims-audit-techniques-guide-rccatg-credit-for-increasing-research-activities-41>(접속 일자: 2017.10.27.).

IRS(2008)에 포함되어 있는 연구개발 세액공제제도 오남용 관련 ‘Eustace v. Commissioner’ 법원 판례는 우리에게 주는 시사점이 크다. Eustace는 회계법인의 연구 및 사전에 잘 준비된 증빙자료 제출이 개입된 전형적인 연구개발세액공제를 신청했다. Eustace의 납세자인 Applied System은 1990~1992년 소득세 최초 신고서에는 해당 세액공제를 신청하지 않았으나 새로 고용된 세무담당자가 해당 회사 직원 450명 중 227명의 급여를 연구개발세액공제 대상으로 판단하여 수정신청하면서 미국 국세청과 소송까지 이르게 된 것이다.

Eustace 사례에서 법원은 두 가지 이유로 미국 국세청의 해당 연구개발 세액공제 신청 부인처분을 인정했다. 첫 번째 이유는 납세자가 연구개발 활동이라고 제시한 소프트웨어 개선은 본질적으로 기술적인 정보를 발견해야 한다는 적격 연구개발의 기본 원칙에 부합하지 않는다는 것이다. 즉 납세자가 수행한 활동은 법에서 정하고 있는 혁신을 창출하지 못하고 단순한 기존 제품의 개선이었기 때문에 관련되어 지출된 비용을 적격 연구개발비로 볼 수 없다는 것이다. 두 번째 이유는 납세자가 주장하는 연구개발 활동은 실험적 절차의 요소들로 구성되어 있지 않다는 것이다. 다시 말하면 납세자가 수행한 활동은 납세자의 소프트웨어 개선과정에 내재되어 있는 불확실성을 제거하기 위한 절차들로 구성되어 있지 않기 때문에 적격 연구개발 활동으로 볼 수 없고, 결과적으로 관련 비용을 세액공제 대상으로 볼 수 없다는 것이다.<sup>58)</sup> 동 사건을 담당하 조세법원은 납세자가 적격 연구개발비라고 재구성하여 제출한 증빙자료는 믿을 수 없고, 부정확하며 불완전할 뿐만 아니라 전반적으로 부족하다고 판단했다.

위에서 살펴본 Eustace 판례는 이후 미국 국세청이 인건비를 적격 연구개발비로 연계시키는 데 편리하게 사용되던 소위 ‘Cohan Rule’을 적격 연구개발 인건비 산정의 증빙자료로 받아들이지 않게 된 계기가 되었다.<sup>59)</sup>

58) Tax Court Memo, 2001-66, aff'd 312 F.3d 905(7th Cir, 2002)

59) Cohan Rule은 업무용 자동차의 사용거리 등과 같이 손쉽게 활용할 수 있는 지표를 이용하여 인건비를 해당 업무별로 배분하는 규정이다. 과거에는 납세자들이 이 방식을 이용하여 적격 연구개발 인건비를 산정하고 증빙자료로 활용한 것으로 파악된다.

Eustace 판례 이후 적격 연구개발 인건비로 인정받기 위해서는 해당 근로자의 세부 업무 내역이 적격 연구개발 활동으로 인정되어야 한다. 이러한 엄격한 적격 연구비 인정기준은 인적·물적 요건만 갖춰진 것으로 민간 협회에서 인정받으면 세액공제 신청가능하고 사후 검증 절차나 증빙자료 구비요건이 갖춰지지 않은 우리나라에 주는 시사점이 크다. 실질적으로 연구개발 활동에 내재되어 있는 불확실성을 정부가 기업들과 함께 공동으로 부담하는 목적의 조세지원제도라면 연구개발 활동에 내재되어 있는 불확실성을 제거하기 위한 활동을 했는지 여부를 검토하는 형태의 세무행정체계가 갖춰져야 할 것으로 판단된다.

#### 나. 영국<sup>60)</sup>

영국의 경우 법인세 신고서에 세액공제를 신청하도록 하며, 연구개발 활동에 대한 기술검토(technical narrative), 재무계산(financial calculation)을 함께 제출하도록 하고 있다. 기술검토의 경우 별도의 법정 형식을 제공하지 않는 것으로 파악되며, 기술적인 관점에서 프로젝트의 기능과 과제 등을 2~5페이지 분량으로 서술식으로 작성하여 해당 활동에 내재되어 있는 불확실성을 평가하는 데 활용된다.<sup>61)</sup> 이러한 기술검토서 작성까지 대행하며 연구개발 공제 신청을 전문으로 대리하는 업체가 존재하며, 전문가의 조력을 받아 기술검토나 재무계산을 작성하는 것으로 파악된다. 재무계산은 회계장부를 바탕으로 프로젝트별로 법에서 규정하는 적격 연구개발비용을 구분하여 공제액 계산과정을 보여주는 표이며, 이렇게 도출된 금액을 법인세 신고서에 입력하도록 되어 있다. 앞서 살펴본 바와 같이 법인세 신고서상의 연구개발 항목은 간단하게 최종 지출액과 공제액만을 보여주도록 구성되어

60) 2017년 9월 18~19일에 걸쳐 진행된 영국 국세청 담당자들과 면담과 9월 20일에 진행된 민간 회계법인 PwC의 담당자와 면담에서 파악된 내용에 기초하고 있다.

61) 영국 연구개발세액공제(Research and Development Tax Relief)제도를 활용하기 위해서 제출해야 하는 기술검토(technical narrative)에는 프로젝트 이름과 시작종료일, 프로젝트의 기능에 대한 요약 설명, 기술적으로 직면한 문제점과 기술적 성과 등의 내용을 포함하는 자유형식의 서술로 파악된다.

있다.

2012년 이전에는 연구개발 지출이 1만GBP 이상인 경우에만 조세지원 신청이 가능했으나 2012년부터는 이러한 자격요건이 폐지되면서 소기업 위주로 신청건수가 급격히 증가하면서 2016년 기준 영국 기업들의 연구개발 조세지원 신청 건수는 2만 7천건에 이르고 있어 모든 신청서를 검토하는 것은 현실적으로 어려운 상황이다. 이러한 이유로 납세자들이 신청하는 연구개발 행위에 대한 RAP(Risk Assessment Process)의 중요성이 확대되고 있다. 영국 국세청 담당자에 따르면, 기업들이 수행한 연구개발 행위의 적격성을 판단하기 위해서 조세지원 액수가 큰 신청서, 해당 기업의 연구개발 조세지원 신청이력을 바탕으로 '이상 징후'가 발견된 신청서, 임의로 선택된(randomly selected) 신청서를 중심으로 면밀한 검토가 이루어지고 있다.

조세지원 액수가 큰 신청서가 오남용된 신청서일 경우 정부가 부담해야 하는 비용이 매우 크기 때문에 대기업의 신청서는 대부분 면밀한 검토대상이 된다. 상대적으로 규모가 작은 신청서의 경우 해당 기업의 연구개발 조세지원 제도의 신청이력을 바탕으로 특이점이 발견된 경우 면밀한 검토를 수행하는데, 영국 국세청은 빅데이터를 이용한 분석을 통해 위험도가 큰 신청서를 판별하는 작업을 수행하고 있다. 추가적으로, 처음으로 신청서를 제출한 기업의 경우 면밀하게 검토할 확률이 높아진다고 한다. 또한 소기업이 제출한 신청서 중 일부를 임의로 선택하여 추가적인 검토를 수행하고 있는데, 전체적인 납세의식을 제고하고 제도의 오남용을 방지하기 위한 목적으로 세액공제 액수가 크지 않은 신청서 중 일부를 검토한다고 한다.

기업들의 연구개발 조세지원제도 오남용을 방지하기 위한 영국 국세청의 전략은 다음과 같이 기업규모별로 다소 차이가 있다. 대기업의 신청서의 경우 모든 신청서를 면밀히 검토하고 필요한 경우 현장 조사 등을 수행하는 것이 원칙이다. 중소기업의 경우에는 우선적으로 제도에 대해 명확하게 설명하고, 이해를 돕는 절차의 중요성에 대해 강조하고 있다. 국세청 웹사이트에 제도에 대한 명확하고 상세한 설명을 제공하고 있으며, 동영상 등 시청각 자료도 적극적으로 활용한다고 한다. 수많은 중소기업이 제출하는 신청

서를 모두 검토하지 못하기 때문에 어떠한 기업 활동이 조세지원을 받을 수 있는 연구개발 활동이고, 어떠한 활동은 적격 연구개발 활동에 포함되지 않는지에 대해 명확하게 설명하는 것은 착오에 의한 제도의 오남용을 최소화 하려는 노력으로서 반드시 필요하다고 영국 국세청 담당자는 밝혔다.

제출된 신청서 중 '위험'이 높은 신청서 위주로 추가적인 검토를 수행하는 데, 일부는 빅데이터를 활용한 자체 분석방법을 통해 선정하고, 일부는 임의로 선정한다. 2만 7천여건의 연구개발 조세지원 신청서 중 오남용의 위험성이 높은 신청서를 선별하는 작업은 Knowledge, Analysis & Intelligence (KAI) 부서의 Direct Business Taxes 팀이 수행하고 있다. KAI는 국세청과 재무부(HM Treasury)의 정책 제언을 위한 연구부서로서 350여명의 경제학자 및 통계학자와 150여명의 자료 분석요원(data analyst) 등으로 구성되어 있으며 모두 정식 공무원 신분으로 파악됐다. 이들의 주요 업무는 영국의 tax gap 추정 등 연구보고서 출간, 기타 연구를 위한 2차 통계자료의 생산 등이다. KAI의 Direct Business Taxes 팀은 법인세 관련 분석을 수행하는데, 그 일환으로 연구개발 조세지원 신청서를 선별하는 작업을 지원하고 있다. 신청서에 기입된 주소, 기업의 규모, 해당 기업의 조세지원 액수 등 개별기업의 정보를 바탕으로 특이점이 있는지 검토하고 고위험 신청서에 다수 포함되었던 특정 단어를 식별하며 새로운 신청서를 대상으로 단어검색(word search)을 수행하는 등의 방식으로 접근하고 있다. 영국 국세청 담당자는 이러한 절차는 아직 완벽하지 않으며, 이러한 절차를 정형화된 모형으로 개발하기 위한 노력을 시작하는 단계라고 밝혔다.

영국은 연구개발 조세지원제도 관련해서 기업들이나 세무대리인의 애로 사항 등을 청취하고 제도개선에 반영하기 위해 R&D 자문위원회를 6개월에 한 번씩 개최하고 있다. 또한 과세당국은 기업 및 세무대리인의 제도에 대한 이해를 제고하고, 기타 공지할 사항이 있는 경우 이 회의를 이용하기도 한다. 통상적으로 50여명 정도의 세무대리인과 기업 관계자가 참여하고 있으며, 참여인원을 더 늘릴 계획이라고 한다. 현재 디지털 형식의 신청서를 개발 중에 있으며, 납세순응비용이 큰 소기업을 대상으로 시범적으로 실시

할 계획을 가지고 있는데, 이는 소기업의 납세순응비용을 낮추고, 각 항목별 가이드를 통해 기업의 실수를 최소화할 수 있을 것으로 기대하고 있다.

다수의 영국 기업들은 연구개발 조세지원을 신청할 때 민간 세무대리인의 도움을 받고 있는데, 면담에 참여한 민간 세무대리인은 영국 국세청은 연구개발 활동을 하는 기업들에게 조세혜택이 돌아가도록 사전 및 사후에 걸쳐 노력을 기울이고 있는 것으로 평가하고 있다. 사전적으로는 위험평가과정(Risk Assessment Process)을 통해 제도 오남용의 위험이 큰 신청서를 분류하고, 선정된 신청서에 대해 세부적인 검토를 수행하고 사후적으로는 일부 기업들을 대상으로 세무조사 등을 실시하고 있다.

영국에서 활동하는 민간 세무대리인이 생각하는 영국 제도의 장점 중 하나는 조세지원 신청을 매우 상세하고 친절하게 안내하고 있다는 점을 지적했다. 그는 적격 연구개발 활동에 어떠한 활동이 포함되고 포함되지 않는지 명확한 기준을 설명하고 있으며 신청서류 작성의 경우 상대적으로 납세순응비용이 높은 중소기업의 경우에도 쉽게 신청할 수 있도록 친절하게 안내하고 있다고 평가했다. 연구개발세액공제제도(Tax Relief Program)에만 적용되는 민간 세무대리인에 대한 처벌규정은 없으나 세무대리인이 제도의 오남용에 협조하는 문제는 심각하지 않다고 한다. 민간 세무대리인의 경우 자신의 평판(reputation)에 대해 신경 쓰고 있으며, 소기업의 경우 조세지원 금액이 작아 오남용을 협조해 주는 이익이 크지 않기 때문이다.

R&D 자문위원회를 통해 과세당국, 세무대리인, 기업 등이 서로의 의견을 교환하고 있는데 이에 대해서는 긍정적으로 평가하고 있다. 세무대리인이나 기업의 경우 제도를 이용하면서 생긴 건의사항 등을 전달하며, 과세당국은 세무대리인과 기업에게 제도 변경 사항, 신청 시 자주 발견되는 실수 등과 같은 내용을 공지하는 상호 소통의 기회로 작용하는 것으로 판단된다.

면담에 참여한 세무대리인은 영국 제도의 주요 개선방안으로 중소기업의 지원제도 오남용 방지를 위한 신청서식의 개선과 찾아가는 납세행정 서비스 강화가 필요하다고 지적했다.

현 제도의 경우 연구개발 활동을 설명하는 기술검토의 정해진 서식이 없

으며, 기업들이 신청서를 작성할 때 필요한 정보를 누락하는 경우도 발생하고 있으므로 공통의 작성 서식을 정해 주고, 친절하게 안내할 필요가 있다는 것이다. 온라인 서식 상에서 연구개발 조세지원 여부를 판단할 때 반드시 필요한 정보를 기재하지 않으면 신청 자체가 되지 않도록 서식을 변경할 필요가 있다고 제안했다. 실제로 영국 국세청은 이러한 변화를 내부적으로 검토하고 있다고 한다.

국세청 웹사이트에서 제도에 대한 친절한 설명이 제공되고 있지만, 보다 능동적인 행정서비스를 통해 제도에 대한 이해를 제고할 필요가 있다. 예를 들어 기업이 연구개발 활동 조세지원 신청서를 준비하는 시기에 한정해서 연구개발세액공제제도(R&D Tax Relief Program) 전용 콜센터 및 대면 창구를 개설하는 방법이 제안됐다. 소기업의 경우 실수에 의한 제도의 오남용의 빈도가 상대적으로 높기 때문에 이러한 조치가 효과적일 수 있다는 점에서 보다 적극적이고 능동적인 행정서비스를 강화할 필요가 있다.

#### 다. 캐나다<sup>62)</sup>

캐나다의 경우 연구개발 공제를 위해 본 연구에서 검토하고 있는 국가들 중에서 가장 자세한 서식을 요구하고 있다. 캐나다는 SR&ED 지출에 대해 소득공제와 세액공제 모두 신청 가능하며, 두 경우 모두 신청서 서식 T661을 작성하여 세금신고서와 함께 제출하도록 규정되어 있다. 서식 T661은 Part 1~10까지 구분된 총 9페이지 분량의 SR&ED 지출 신청서로 프로젝트의 목적, 내용, 성과 등에 대한 서술뿐만 아니라 공제액 계산까지 포함하여 자세하게 기재하도록 되어 있다.

영국의 경우 별도의 기술검토를 제출하도록 요구하지만, 캐나다는 연구개발 신청서에 프로젝트의 목적, 성과 등 세부정보를 서술하도록 요구하고 있다. 때문에 보안프로젝트로 분류되는 경우에는 프로젝트의 세부설명 부분은 캐나다 국세청의 SR&ED 담당 부서장에게 직접 전송하도록 하고 있다.

---

62) 2017년 5월 11일 캐나다 국세청 담당자들과의 면담조사 결과를 기초로 작성했다.

연구개발 활동이나 지출을 증빙할 수 있는 서류에 대해 신청서에 체크하도록 하고 있으나 신청서를 제출할 때 함께 제출할 필요는 없으며, 추후 검토대상으로 선정될 경우 이러한 증빙 문서를 제공하여 신청을 뒷받침할 수 있다. 캐나다의 경우에도 우리와 마찬가지로 연구개발 공제 신청서에 연구개발에 참여하는 인력명단을 제출하도록 하여 참여인력을 관리하지만 참여율도 기입하도록 하고 있다. SR&ED 신청서에서 계산을 통해 도출된 금액을 소득세 신고서에 기재한다.

과세당국이 연구개발 활동 적격성을 검증하는 구체적 절차를 살펴보면, 캐나다의 경우 개별기업이 연구 프로젝트 별로 조세혜택 신청을 하도록 제도가 설계되어 있다. 국세청은 기업의 신청서를 수령 후 신청서 기입내용의 성실성, 연구 프로젝트 내용, 해당 기업의 과거 조세혜택 신청 내역 등을 종합적으로 판단하여 적격성 여부를 판단한다. 내용 검토 후 큰 문제가 없다고 판단되면 서류심사만으로 통과되고(filed without further review), 추가적인 검토가 필요한 경우 신청서 및 관련 서류를 Coordinating Tax Services Office(CTSO)로 전달하여 보다 심층적인 검토에 들어간다. CTSO에서는 전달 받은 서류를 기술검토자(technical reviewer)와 재무검토자(financial reviewer)가 검토를 수행하는데, technical reviewer는 기업의 활동이 SR&ED의 정의에 부합하는지를 검증하고 financial reviewer는 기업이 기입한 비용이 SR&ED에서 인정하고 있는 종류의 비용인지를 중점적으로 검증한다. 필요한 경우 전화 및 방문 조사를 실시하고, 검토 후 결과를 기업에게 공지하는 형태로 진행된다.

이처럼 실제 투입된 비용이 실질적으로 연구개발 활동에 관련된 비용인지 여부를 검증하기 위해 투입되는 인력 규모 및 운영 현황을 발표하고 있는 공식자료는 찾을 수 없다. 그러나 캐나다 국세청 담당자에 따르면, SR&ED 프로그램 신청서 검토를 위해 500명 규모의 정규직 공무원이 투입되고 있다. 이들은 약 250명의 technical reviewer와 250명의 financial reviewer로 구성되어 있다. technical reviewer의 경우 SR&ED 프로그램 관련 업무만 수행하는 전담 인력이고 각 검토자가 연 평균 30건 정도의 신청서의 기술적

검토를 수행한다.

최신 기술에 대한 이해가 필요한 technical reviewer의 경우 채용 시 별도의 학위 요건을 두고 있지는 않으나 공학 또는 이학계열 학위 소지자가 대부분이다. technical reviewer가 최신 기술에 대한 지식을 얻을 수 있도록, 세미나 및 교육을 수시로 실시하고 있지만 현실적으로 technical reviewer들을 모든 최신 기술에 대한 전문가(expert)로 훈련시키는 것은 무리가 있기 때문에 그들이 최신 기술에 대해 어느 정도의 배경지식을 가질 수 있도록(knowledgeable) 노력하고 있다. 또한 National Technology Sector Specialist를 별도로 고용하여 technical reviewer가 관련 기술에 대해 어느 정도의 지식을 갖출 수 있도록 지원하고 있다. 이들은 대부분 이공계통 박사학위 소지자로 구성되었으며, 필요하다고 생각되는 최신 기술 등이 나오면 이를 technical reviewer에게 소개 및 교육하는 업무 등을 담당한다.

우리나라의 경우 조세지원 대상이 되는 연구개발 활동에 대한 명확한 정의가 없어 제도를 실제 운영함에 있어 어려움이 있으나 캐나다의 경우 이러한 문제가 거의 없는 것으로 파악됐다. 캐나다 국세청에서 인정하고 있는 SR&ED 활동이 어떠한 것인지 구체적인 항목 및 예시를 통해 명확하게 해놓았을 뿐 아니라 SR&ED 활동에 해당하지 않는 활동은 어떤 것인지 구체적인 예시를 통해 명시하고 있다. 명확한 규정에 근거해 연구개발 활동의 적격성 여부를 판단하기 때문에 이에 대한 불복 등의 이슈가 상대적으로 적은 편이다.

우리나라의 경우 조세지원 대상이 되기 위해서는 연구개발을 위한 전용 장소에 대한 요건(물리적 요건)과 관련 종사자가 특정 교육을 받아야 한다는 요건(학위 요건)을 충족해야 하는 반면, 캐나다의 경우 물리적 요건과 학위 요건 모두 적용하지 않고 있다. 상대적으로 쉽게 확인 가능한 요건들을 충족할 경우 적격 연구개발 활동으로 인정해 주는 우리나라의 경우 기업 활동의 왜곡 및 제도의 오남용의 소지가 많아 개선이 필요한 것으로 판단된다. 캐나다의 경우 이러한 요건에 의존해서 연구개발 활동 수행 여부를 판단하지 않고, 프로젝트 내용 등 신청인이 제출한 서류, 전화 통화 및 방문

조사 등을 종합적으로 고려한다.

캐나다는 국세청 직원들이 연구개발 조세지원을 최초로 신청하는 기업을 직접 방문하여 SR&ED 프로그램에 대해 설명하고 기업의 민원을 받는 First-Time Claimant Advisory Service(FTCAS)를 시행 중이다. 동 제도는 최초 신청기업 전원을 대상으로 시행 중이며, 최초 신청 기업이 아니더라도 기업이 국세청에 별도로 요청하는 경우 내부 검토를 통해 승인해 주기도 한다. 제도에 익숙하지 않은 기업 담당자를 상대로 제도의 취지 및 세부 사항에 대해 설명해 주고, 관련 민원을 해결해 주어 국세청과 납세자 간 상호신뢰를 구축하여 제도의 오남용을 방지하고 궁극적으로 납세순응도(tax compliance)를 제고하기 위한 목적이다.

캐나다는 기업이 연구개발 활동을 시행하고 있는 시점에 기업 활동의 적격성 여부를 검토하는 Pre-Claim Review 제도도 시행 중이다. 동 제도는 기본적으로 사후검증 체계를 가지고 있는 현 제도와 달리 기업이 연구개발 활동을 수행 중일 때 국세청 직원이 관련 활동의 적격성 여부를 검증한다는 특징이 있으며 2016년 8월부터 시행된 파일럿 제도이다. 기업이 신청할 경우에 한해 적용되며, 동 제도를 이용하면 연구개발 활동 입증에 보다 용이하며, 조세지원 혜택을 보다 빠르게 받을 수 있다. 아직까지 시행 초기라 참여율이 높은 편은 아니며, 향후 기업의 참여율 및 제도의 효과성에 대한 검토를 통해 확대 여부를 결정할 계획이다.

## 라. 호주

일차적으로 연구개발 활동과 관련 지출의 적격성 여부는 납세자의 자가진단을 통해 이루어진다. 납세자들이 보다 쉽게 적격성 여부를 판단할 수 있도록 호주 연구개발 지원세제의 해설서를 납세자에게 제공하고 있다.<sup>63)</sup> 호주의 연구개발 조세지원제도의 행정은 AusIndustry와 호주 국세청의 두 개

63) 이 해설서는 호주 산업혁신과학부에서 발행한 것으로 호주 연구개발 조세지원제도의 행정을 공동 담당하고 있는 AusIndustry와 호주 국세청에서 준비하여 이용자들에게 제공하는 것으로 파악된다. 이 책자의 제목은 *The R&D Tax Incentive: A Guide to Interpretation*이고 디지털 버전은 [business.gov.au/taxincentive](http://business.gov.au/taxincentive)에서 찾을 수 있다.

의 기관에 의해서 공동으로 관장된다. 이러한 이중구조의 조세지원제도 행정관리는 호주의 조세지원제도 활용 절차에 기인하는 것으로 판단된다. 법인의 형태를 가진 납세자에게만 허용되는 호주의 조세지원제도는 먼저 연구개발을 수행하면서 납세자 스스로 적격 연구개발 활동이라고 판단되면 AusIndustry에 해당 과세연도 종료 10개월 이내에 등록하고 적격성 여부를 검토 받게 된다. 이후 납세자는 법인세 신고시 세액공제 신청을 하고 세금을 적게 낼 수 있다. 이때 호주 국세청은 비용의 적절성을 검토하고 필요에 따라 세무조사를 실시한다. 이러한 절차에 앞서서 납세자들이 보다 쉽게 등록절차 및 납세과정의 순응도를 높이는 데 도움이 되는 해설서를 제공하고 있다.<sup>64)</sup>

AusIndustry는 산업혁신과학부(Ministry of Industry, Innovation and Science)에 설치된 호주혁신위원회(Innovation Australia Board)의 위임을 받아 연구개발을 하는 법인들의 사전등록을 받아 적격 연구개발 활동인지 여부를 검토하고 인증번호를 법인들에게 발부한다. 이 인증번호가 납세신고서식에 기입된 경우에 한하여 국세청에 세액공제를 신청할 수 있다. 호주의 적격 연구개발 활동으로 분류되는 핵심연구개발 활동(Core R&D Activities)인지를 자가진단할 수 있는 체크리스트 방식의 평가는 다음과 같은 내용으로 구성된다. 먼저 호주 제도의 특성상 납세자가 법인인지 여부를 확인하고 해설서에 나열되어 있는 적격 연구개발 활동을 수행했는지 여부를 확인한다. 이외에 연구개발 활동에 지출된 비용과 사용된 자산을 기업 회계장부 상에서 구분할 수 있는지 여부와 현재 진행 중인 해당 활동을 증빙하기 위해서 '연구개요', '공제 신청하는 비용', '사용된 자산'에 대한 기록을 보관하고 있는지 여부를 납세자 스스로 판단하고 모두 통과된 경우 AusIndustry에 온라인으로 등록하여 인증번호를 부여받는다.

호주 산업혁신과학부의 해설서는 호주의 적격 연구개발 활동으로 인정되

---

64) 호주 산업혁신과학부에서 제공하고 있는 *The R&D Tax Incentive: Compliance Readiness* 는 세금 신고 이전 AusIndustry 등록과정에서 요구될 수 있는 자료와 세금신고 이후 사후검증과정에서 요청될 수 있는 연구개발행위에 관한 상세 자료와 관련 비용을 기록하고 보관하는 원칙 등에 대해서 설명하고 우수사례들을 제시하고 있다.

는 핵심연구개발 활동으로 인정받기 위해서는 다음 세 가지의 요건을 갖춰야 한다는 상세한 설명과 각 요건별 체크리스트 및 해당하지 않는 사례 등이 상세히 포함되어 있다.

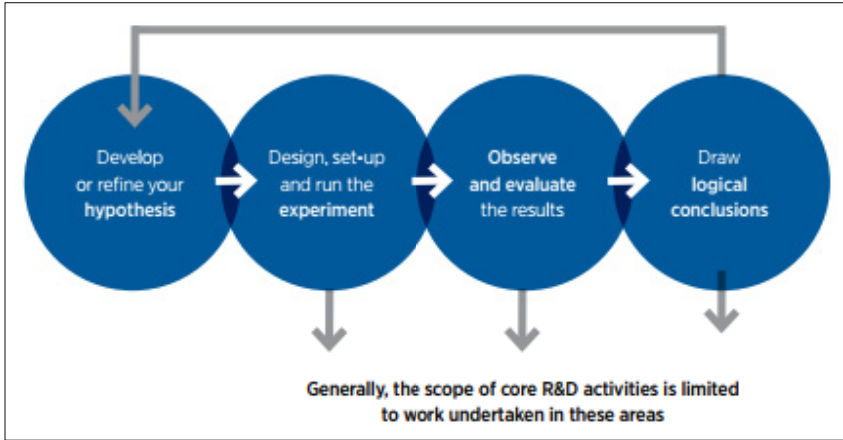
첫째, 핵심연구개발 활동의 결과는 사전적으로 현재 수준의 지식이나 정보로 알 수 없어야 한다. 기존 지식을 활용하여 호주에서 최초로 적용한 경우, 해당 기업은 결과를 사전에 알지 못하지만 관련 전문가는 해당 실험의 결과를 알 수 있는 경우는 해당하지 않는다.

둘째, 과학적 원리에 입각해서 가설을 세우고 실험을 통해서 관측 및 평가를 수행하고 논리적 결론에 이르는 일련의 체계적 연구 작업을 수행해야 한다. 단지 자료를 수집하는 시험, 단순한 시행착오 방식을 사용하는 시험, 하나의 가설을 증명하거나 기각하도록 설계되지 않은 시험 등은 체계적인 연구 작업으로 보지 않는다.

셋째, 이러한 활동의 궁극적 목적은 새로운 또는 개선된 재료, 상품, 기구, 공정 또는 서비스와 같은 새로운 지식의 창출에 있다. 제품의 질적 향상, 기존 지식의 적용을 통해 창출된 지식, 단순 자료 수집 등은 새로운 지식의 창출로 보지 않는다.

호주의 적격 핵심연구개발 활동은 가설의 설정, 실험의 고안 및 실행, 실험결과와 관측 및 평가, 논리적 결론 도출에 이르는 일련의 과정을 거쳐야 하며 각 단계별로 이러한 과정에서 발생한 비용을 포함하여 기록을 작성하여 보관해야 한다. 이러한 일련의 과정은 적격 연구개발 활동에 내재되어 있는 불확실성을 제거하기 위해 필요한 공통의 절차이기 때문에 이러한 체계적 과정을 거치지 않거나 이를 증빙할 수 있는 문서기록이 없는 경우 세액공제 대상 핵심연구개발 활동으로 인정되지 않는다.

[그림 IV-10] 호주의 핵심연구개발 활동의 체계적 과정



출처: 호주 산업혁신과학부(Department of Industry, Innovation and Science), 2016, p. 6, Figure 2.

호주 산업혁신과학부(2016)에 따르면, 핵심 연구개발 활동을 지원하기 위한 활동도 적격 연구개발 활동의 일부로 포함될 수 있다. 이를 위해서는 핵심연구개발 활동이 아닌 지원활동은 하나 이상의 핵심연구개발 활동과 연관된 것이어야 하고 생산활동이나 연구개발 활동에서 배제되는 활동과 연관된 경우 해당 활동의 주된 목적이 하나 이상의 핵심연구개발 활동을 지원하기 위한 것이어야 한다. 이를 증빙할 수 있는 적절한 자료를 기록하고 보관해야 한다.

호주 산업혁신과학부(2016)는 사후적으로 국세청의 세무조사뿐만 아니라 AusIndustry의 등록절차 과정에서 요구될 수 있는 자료들의 목록을 제시하고 있는데, 기업경영시스템, 사업계획과 프로젝트 승인서, 재무관리시스템, 프로젝트 및 기술지원 인력과의 회의자료, 기술프로젝트 관련 서류, 과거 세액공제 신청 및 기구축 공정, 연도별 재무보고서, 납세신고서류 등 다양한 원천의 정보들이 해당된다. 이러한 기록들을 국세청에서 제출할 것을 요구했으나 기록 보관하지 않고 있는 경우 4,200달러의 벌금을 내야 한다. 또한 세액공제를 의도적으로 오남용한 경우 과소신고세액의 최대 75%까지의 벌금이 부과된다.<sup>65)</sup>

호주혁신위원회(Innovation Australia)가 수상의 요청에 따라 수행한 현행 연구개발 지원제도 전반에 대한 검토결과 보고서인 Ferris et al.(2016)은 현재 호주의 연구개발 조세지원 행정 체계를 한 개의 기관으로 통합하고 현재 두 개의 기관에 존재하는 데이터베이스도 통합함으로써 보다 효과적이고 완전한 지원체계를 갖출 것을 제안하고 있다. 이러한 제안의 배경에는 국제청과 AusIndustry의 우호적 협업관계를 통해 현행 호주의 연구개발 조세지원 행정을 관장하고 있으나 중복적이고 비효율적인 요소가 존재하고 때때로 두 기관의 협력이 매우 어려울 경우가 있기 때문이다. 특히 조세지원 규모가 커짐에 따라 두 기관에 산재해 있는 데이터베이스를 통합하여 보다 큰 데이터베이스를 구축해야 하는 등의 문제가 더 심각히 드러나고 있다는 지적이다. 따라서 보다 효과적이고 완전성을 갖출 수 있도록 하나의 기관으로 통합하는 방안을 정부에 강구하라고 혁신위원회 보고서는 제안하고 있다. 또한 세금을 줄여주는 제도이고 일부 기업들에는 환급형 세금 지원을 하고 있으므로 제도의 투명성 제고를 위해서 수혜기업들의 명단과 조세지원 규모를 매해 발표할 필요가 있다고 제안했다.<sup>65)</sup>

## 마. 일본

앞에서 살펴본 바와 같이 일본의 시험연구비에 대한 세액공제는 법인세법이 지정하고 있는 양식에 따라 해당 항목을 계산하는 신청서를 작성하도록 되어 있다. 시험연구비 공제신청서에는 프로젝트별로 자격 연구개발비를 신고하도록 되어 있고 세액공제 신청대상은 청색신고서로 신고하는 기업에 한한다.<sup>67)</sup> 청색신고서로 세무신고하기 위해서는 해당 사항과 관련된 장부를

65) 호주 국제청, <https://www.ato.gov.au/general/interest-and-penalties/penalties/>(접속일자: 2017. 10. 18.).

66) 호주 세제위원회(The Board of Taxation, 2016)는 대기업과 중소기업의 세무관련 투명성 제고를 위해서 기업별 세무정보를 공개하도록 권고하고 공개범위에 대한 최소기준을 기업규모별로 제시하고 있다. 현재는 호주 통계청 홈페이지에서(<http://data.gov.au/dataset/corporate-transparency>, 접속일자: 2017. 10. 18.) 일부 기업들의 세무정보를 공개하고 있다.

67) 현재 일본 기업의 95% 정도가 청색신고서를 작성하고 있다.

작성해야 할 것과 이를 5년간 보존해야 할 의무가 있으므로 시험연구비 신청기업들은 관련 장부를 작성하고 5년간 보존해야 한다.

시험연구비로 신청한 내용의 적절성 여부에 대해서는 기본적으로 확인을 하지 않는 것으로 파악된다. 국세청에 이를 전담하여 확인하는 부서나 인원을 두고 있지 않으므로, 제출한 신고서를 전부 확인·점검하는 것은 불가능하다. 일본 국세청 직원과의 인터뷰에 의하면, 국세청이 시험연구비에 한정하여 그 적절성 여부는 조사하지 않으며, 시험연구비의 적절성 여부를 조사하는 것은 일반적인 세무조사 시에 시험연구비의 적절성 여부를 조사하는 경우가 대부분이라고 한다. 통상적으로는 먼저 신청한 금액을 확인하고, 신청한 금액이 전년도에 비해 극단적으로 상승하였거나 유사업종에 비해 금액이 유달리 크다고 하면 그 내용을 들여다보는 경우가 있기는 하나 이를 판단하는 구체적이고 정해진 기준은 없다.

시험연구비의 적절성에 대해 의심 가면, 가장 먼저 기업의 결산서를 통해 제출한 시험연구비가 타당한 것인지 확인한다. 결산서 항목이 진정으로 시험연구비인가는 기업별로 다르기 때문에 해당 기업에 가서 개별적으로 체크할 수밖에 없다. 앞에서 설명한 바와 같이, 신청한 금액에 대해서는 연구개발비로 세액공제를 받기 위한 연구개발비의 요건이 있으며, 부서가 사용해도 어디에 사용했는지에 대해서는 기업 스스로가 엄격하게 체크를 하고 있다. 기업이 제출한 서류에 대해서 설명이 합리적이면 기본적으로 인정을 한다.

앞에서 설명한 바와 같이 일본에서는 실험연구비(연구개발비)에 대해 특별히 세무조사를 하지는 않는다. 따라서 실험연구비가 법률에 규정되어 있는 대로 적절하게 집행되고 있는지 여부는 해당 기업에 대해 세무조사가 실시되는 경우에 하나의 항목으로 실시된다. 이하에서는 일본의 세무조사와 그 결과에 따른 가산금 조치, 증가산세 등에 대해 설명하기로 한다.

일본에서는 세무조사를 하여 잘못이 있다고 지적된 경우의 대부분은 수정 신고를 제출하여 그 내용을 정정한다. 이때 부과되는 벌금은 국세의 경우 크게 가산세와 연체세의 두 가지가 있다<sup>68)</sup>. 가산세는 적게 신고한 것에 대

한 벌금이며, 연체세는 지불하여야 할 금액이 지불되지 않은 기간에 부과되는 지연 이자이다.<sup>69)</sup>

가산세는 신고납세 방식에 따라 국세에 대해 법정 신고기한까지 적정한 신고를 하지 않은 경우 및 원천징수를 하는 국세에 대해 법정 납부기한까지 적정한 납부를 하지 않은 경우에 그 신고납부를 하지 않은 정도에 따라 부과되는 것으로 신고 또는 납부 의무 위반에 대한 일종의 행정제재의 성격이다. 한편 부정환 신고납부가 탈세범, 무신고범 또는 불납범(不納犯)에 해당하는 경우는 위의 가산세에 더하여 형사 처벌된다.<sup>70)</sup>

가산세 금액은 수정신고에 따라 새로 납부하게 된 금액의 10%이다. 단, 원래 납부해야 할 세액이 50만엔보다 클 경우, 초과한 금액에 대해 15%가 가산된다. 구체적인 예를 들어 설명하면 당초 신고한 납부액이 40만엔인데, 수정신고에 의해 새로 납부해야 할 금액이 80만엔이라고 하면, 가산세는 50만엔 이하에 대해서는 10%, 50만엔을 초과하는 30만엔에 대해서는 15%가 적용되므로 전체 가산세는 9만 5천엔이 된다(50만엔 × 10% + 30만엔 × 15% = 9만 5천엔).

그러나 과세 기초가 되는 사실을 은폐하거나 또는 거짓으로 작성하여 세금을 피하려고 한 경우는 중과세하게 되는데, 이때는 수정신고에 의해 새로 부과된 금액의 35%를 가산세로 부과하게 된다. 즉, 통상적인 실수인 경우는 세액의 10% 또는 15%이나 의도적인 경우는 납세액의 35%가 부과된다. 한편 신고를 하지 않은 경우는 무신고 가산세에 더하여 납세액의 40%가 부과된다.

탈세를 목적으로 사실을 은폐하거나 허위로 작성한 경우에 대해서는 통상의 벌칙(과소신고 가산세)보다 무거운 벌칙(중가산세)이 부과되는데, 국세청

68) 소득세나 법인세, 상속세 등 국세에 부과되는 것을 가산세라 하고, 법인 사업세 등 지방세에 부과되는 것을 가산금이라고 한다. 가산세, 가산금으로 부르는 이름은 다르나 내용은 같다. 한편, 지방세 가산금이 부과되는 것은 법인 사업세만으로 법인의 지방주민세나 개인사업세에 대한 가산금은 없다.

69) 일본의 가산세와 가산금에 대한 내용은 <http://green-office.top/2015/11/06/investigation-03/>(접속일자: 2017. 10. 19.)을 참조로 하여 작성하였다.

70) 일본의 직접세, 관세 및 소비세의 탈세범에 대해서는 소득세법, 법인세법 등 각 세법에 근거하여 일반적으로 10년 이하의 징역 혹은 1,000만엔 이하의 벌금에 처해진다.

의 사무운영지침에 규정되어 있는 일부를 은폐하고 허위로 기장하는 것이 어떤 것인지 구체적으로 살펴보면 다음과 같다.<sup>71)</sup>

(은폐 또는 가장(假裝)에 해당하는 경우)

국세통칙법 제68조 제1항 또는 제2항에 규정하는 ‘국세의 과세표준 등 또는 세액 등의 계산 기초가 되어야 하는 사실의 전부 또는 일부를 은폐하고, 또는 가장(假裝)하는’ 것은 다음에 열거하는 것과 같은 사실(이하 ‘부정사실’이라 함.)이 있는 경우를 말한다.

- (1) 소위 이중장부를 작성하는 것.
- (2) 다음에 열거하는 사실(이하 ‘기장 서류의 은닉(隱匿), 허위기재 등’이라 함.)이 있을 것.
  - ① 장부, 원시기록, 증빙서류, 대차대조표, 손익계산서, 계정과목내역명세서, 재고정리표, 기타 결산과 관련이 있는 서류 (이하 ‘장부서류’라고 함.)를, 파기 또는 은닉하고 있는 것.
  - ② 장부서류의 개찬(위조 및 변조를 포함. 이하 같음.), 장부서류의 허위기재, 상대방과의 공모에 의한 허위의 증빙서류의 작성, 장부서류의 의도적인 허위 집계, 기타 방법에 의해 거짓으로 기장하는 것.
  - ③ 장부서류의 작성 또는 장부서류에 기록을 하지 않고, 매출 및 기타 수입(영업외 수입을 포함.)의 탈루 또는 재고정리자산을 제외하는 것.
- (3) 특정 손금산입 또는 세액공제 요건인 증명서, 기타 서류를 개찬하거나 또는 허위 신청에 근거하여 해당 서류의 교부를 받는 것.
- (4) 부외(簿外)자산(확정한 결산 기초가 된 장부의 자산 계정에 계상되지 않은 자산을 말함.)에 관한 이자수입, 임대료 수입 등의 과실을 계상하지 않은 것.

71) 일본 국세청, 「법인세 증가산세의 취급 방침(사무운영지침)」, <https://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/hojin/00703-2/01.html>(접속일자: 2017.10.18.).

- (5) 부외자금(확정한 결산 기초가 된 장부에 계상되지 않은 수입금 또는 해당 장부에 비용을 과대 혹은 가공으로 계상한 것에 의해 해당 장부로부터 제외된 자금을 말함.)을 가지고 임원 상여 기타 비용을 지출한 것.
- (6) 동족 회사임에도 불구하고 그 판정의 기초가 되는 주주 등의 소유주식 등을 가공의 인물 또는 단순한 명의인으로 분할하는 것에 의해 비(非)동족 회사로 하고 있는 것.

### 3. 시사점

국가별 서식을 비교해보면 각 국가의 법에서 규정하는 적격 연구개발 지출액을 구분하여 규정된 공제율에 따라 공제대상 금액을 산출하는 과정은 유사한 형태이다. 연구개발 공제액 산출과정은 대부분의 국가에서 회계장부를 바탕으로 프로젝트별 적격 연구개발 지출을 구분하여 공제금액을 계산하는 과정을 보여줄 것을 요구하고 있다. 우리나라의 경우 과세연도에 지출된 연구개발비 합계를 비목별로 기입하도록 서식이 구성되어 있고 일반 연구개발비와 신성장동력 및 원천기술 연구개발비만 구분경리하도록 되어 있다. 적격지출 범위나 처리방법에 대해서는 국가별 지원 방식 등 제도의 차이에 따라 서로 다르지만 우리나라를 제외한 다른 국가들의 경우 실질적으로 연구개발 활동인지를 사전 및 사후 검증하는 데 많은 노력을 기울이고 있다. 호주의 해설서와 캐나다의 세액공제 신청서에서 열거하고 있는 다양한 증빙 자료 수준의 보관의무를 우리나라도 도입하는 방안을 고려할 필요가 있다.

영국, 캐나다, 호주의 경우 우리나라와 달리 연구개발 활동에 대한 검토가 체계적으로 이루어지고 있다. 캐나다는 신청서식에서 프로젝트의 목적, 성과 등에 대해 기술하도록 하고 국세청 내 기술인력과 세무조사인력으로 구성된 RTA 조직을 통해 면밀히 검토하고 있다. 영국의 경우 연구개발 활동의 구체적인 내용을 설명하는 기술검토(technical narrative)를 재무계산(financial calculation)과 별도로 제출하도록 하고 납세자의 제출 서류를 기초로 지원제도의 오남용에 대한 위험평가과정(Risk Assessment Process,

RAP)이 이루어지고 있다. 호주의 경우 산업혁신과학부의 조직인 AusIndustry에서 연구개발 활동을 등록하여 적격 활동에 대한 검토가 이루어지고 있으며 비용의 적절성은 호주 국세청에 의해서 검토된다. 영국과 미국에도 각각 기술적 검토를 담당하거나 지원하는 조직이 국세청내에 존재하는 것으로 파악됐다. 영국의 경우 KAI(Knowledge, Analysis & Intelligence) 부서의 Direct Business Taxes팀이 연구개발 조세지원 신청서 중 오남용의 위험이 큰 기업들의 신청서를 선정하는 작업을 맡고 있다. 미국은 RCTA(Research Credit Technical Advisors)팀이 일선 세무조사관의 기술적 문제를 조언하고 이들에게 필요한 가이드라인을 제공하고 있다. 이러한 전문인력으로 구성된 전담부서 또는 지원부서를 우리나라 국세청에도 설치하는 방안을 고민할 필요가 있다.

연구개발 활동이나 지출에 대한 적격 여부를 증명하는 서류는 모든 국가에서 의무적으로 기록·보관하도록 하고 있으나 신청서를 제출하는 과정에서 해당 서류를 제출하도록 의무화하지는 않고 있다. 신청한 연구개발 활동에 대해 조사가 이루어질 경우 증빙서류를 제출하도록 요청하고 있다.

대부분의 국가에서 연구개발 공제는 프로젝트별로 관리되고 있다. 캐나다, 영국, 호주의 경우 연구개발 공제 신청시 프로젝트별 이름, 목적, 성과 등을 설명하고, 지출 또한 프로젝트별로 관리가 이루어지고 있으며, 일본의 경우에도 일부 세액공제제도 활용을 위해서 신고서상에 프로젝트별로 관련 비용을 적시하도록 되어 있다.

우리의 연구개발 활동의 정의와 배제항목들이 여타 비교대상 국가들과 큰 차이가 없지만, 우리는 행정의 편의를 위해 추가적으로 인적·물적 요건을 설정하고 본질적 검증과정은 소홀히 취급되고 있다. 그러나 인적·물적 요건을 담당하는 기관이 민간협회라는 한계로 인해 그나마도 제대로 관리되지 않는 실정이므로 현재의 연구개발 조세지원제도에 의해 발생하는 조세지출 규모가 정말 연구개발 활동을 수행하는 기업들에게 지원되는 것인지 의문이 들지 않을 수 없는 상황이다. 주요국의 경우 우리나라와 달리 연구개발 활동 검증을 위해 적용하고 있는 물리적 요건, 학위 요건 등이 존재하지 않음

며, 기업 활동이 연구개발 활동의 정의에 부합하는지에 대해 실질적인 검증이 이루어지고 있음을 다시 한번 강조해도 지나치지 않을 것으로 판단된다.

부당 또는 과소신고에 대한 가산세를 살펴보면, 우리나라의 경우 과소신고납부세액의 40%를 과소신고가산세로 부과한다. 미국의 경우 75%, 영국의 경우 납세자가 법인일 때 100%, 캐나다 50%, 일본 35%, 호주 50~75%를 가산세 또는 벌금으로 과소신고납부세액에 추가하여 부과한다. 우리나라의 가산세율이 여타 국가들보다 다소 낮은 편에 속하므로 오남용 예방효과를 위해 가산세율을 상향조정하는 방안도 고려할 수 있을 것으로 판단된다.

국세청의 세무조사 과정에서는 납세자가 신청한 연구개발비가 현행 규정에 적합한지를 검토하겠으나 비정기적으로 이루어지고 있고 국세청 내부에 기술관련 전문인력도 전무한 상황이다. 하지만 다른 나라들과 더욱 차이 나는 점은 사전에 오남용을 방지하기 위해서 동 지원제도에 대한 납세자들의 이해를 제고시키고자 하는 국세청의 노력도 거의 없는 실정이다. 연구개발 조세지원제도 전담조직의 신설과 같은 정책적 결정은 국세청 자체적으로 추진되기 어렵기 때문에 단기적으로 해결되지 않을 수 있다. 그러나 사전에 납세자들의 이해도 제고를 위한 홍보자료 작성 및 배포, 홈페이지 내 연구개발 조세지원제도 전용 섹션 설치 등 소프트하지만 비교적 긍정적 효과가 예상되고 자체적으로 충분히 추진할 수 있는 노력도 찾아보기 어렵다는 점은 매우 아쉬운 부분이다. 또한 여타 국가들의 경우 납세자가 세액공제를 신청하기 전에 스스로 적격 연구개발비를 신청하는지 판단하도록 하는 서식 개편도 추진해볼 만하다. 향후 국세행정개혁위원회에서 이러한 과제들에 대한 심도 있는 논의가 진행되고 국세청이 스스로 세무행정 개선을 위한 노력을 기울여 주기 바란다.

중장기적으로 정부는 국세청의 직제개편과 필요 예산지원을 통해 세무행정의 질적 개선을 도모해야 한다. 조세지출 규모가 2조원을 상회하는 제도를 전담할 조직을 국세청 내에 신설하거나 기존 조직을 확대 개편하는 방안을 고려할 수 있다.<sup>72)</sup> 만약 사전관리와 사후관리가 동시에 강화되기 어려운

---

72) 과거 국세청 내에 설치되어 있던 국세청기술연구소는 2010년 국세청추진면허지원센터

여건이라면 납세자와의 소통 강화, 연구개발지원제도 해설서 배포, 국세청 홈페이지 내 연구개발 조세지원제도 전용 코너 신설, 납세서식 개선을 통한 적격성 자가진단 도입, 사전관리 강화에 초점을 맞출 필요가 있다. 더 나아가 현재 어느 나라에서도 찾아보기 어려운 인적·물적 요건의 전면적 폐지도 고려할 필요가 있다. 이후 국세청 내에 연구개발 관련 기술전문 인력을 갖추고 사전·사후 검증체계를 마련함으로써 제도의 효과성을 제고해야 한다.

---

로 기구를 개편하고 현재 3과 20명 규모의 조직으로 운영되고 있다(<http://i.nts.go.kr/Default.asp>, 접속일자: 2017. 10. 18.).

---

## V. 개선방안

---

### 1. 세무행정 개선방안

#### 가. 연구개발의 적격성에 대한 일관된 해석 공유

##### 1) 적격 연구개발에 대한 가이드라인 제시

영국, 호주, 캐나다 등 주요 국가의 경우 연구개발에 해당하는지 여부를 안내하는 책자를 국세청 또는 관계 부처 홈페이지에 게시하고 관련 납세자에게 직접 설명하는 과정에서 납세자와의 신뢰관계를 구축하기 시작하는 것으로 파악됐다. 미국의 경우 조사관들이 연구개발 세액공제 신청서에 대한 세무조사 과정에서 참고하는 자료를 미국 국세청 홈페이지에 게시하고 있다. 우리나라의 경우 이러한 세정 당국 및 관계부처의 노력은 찾아보기 어렵고 납세자와 과세관청 사이의 연구개발 조세지원 관련 독립된 소통 채널이 없다.

실무 조사관들과의 면담 과정에서 국세청 내부에서 활용하는 통칙 또는 훈령 수준의 지침서가 있기는 하지만 조사관들의 참고자료이고 외부에 공개된 바 없다는 것이 확인됐다. 기존 판례, 법령해석 등을 기초로 세액공제 대상이 되는 연구개발 활동의 범위와 적격성에 대한 가이드라인을 작성해서 배포함으로써 납세자들의 연구개발 조세지원제도에 대한 이해를 높이고 실수로 인한 오납용의 가능성을 축소할 수 있을 것으로 기대된다. 실무 조사관과의 심층면접 과정에서 이러한 노력은 필요한 것으로 판단됐으며 성실납세지원국에서 세적관리 차원으로 접근하는 것이 바람직해 보인다. 사후검증 과정인 세무조사와 중첩되지 않도록 성실납세지원국이 홍보차원에서 동 제도의 활용방법에 대해 대면 또는 서면 방식으로 안내하는 노력을 보일 필요

가 있다. 특히 최초로 연구소 또는 전담부서로 인증받은 기업들에게는 관할 세무서 직원이 방문하여 동 제도의 올바른 활용방안에 대해 설명하는 것도 바람직하다고 판단된다.

영국, 호주, 캐나다와 같이 우선 납세자에게 연구개발 조세지원제도 활용 방법을 설명하는 기회를 갖기 위해서는 먼저 연구개발 적격 비용에 대한 부처간 합의를 도출하고 납세자 입장에서 이해하기 쉬운 개념설명 및 사례 제시가 필요할 것으로 판단된다. 패션의류 업계의 디자이너 인건비 등 디자인 관련 비용은 프라스카티 매뉴얼(Frascati Manual) 등 국제 기준 및 여타 주요 국가들의 연구개발 적격 비용으로 보기 어려우나 우리나라의 경우 법원 판례까지 존재하고 통칙에서 적격 비용으로 인정하고 있다. 이러한 상황을 우리나라의 특수성으로 이해할 수도 있다. 그러나 여타 국가의 경우 왜 패션 디자이너의 계절별 의류 디자인 과정을 연구개발 행위에 포함시키지 않는지 고민해 볼 필요가 있다. 이러한 적격성에 대한 일관된 해석의 공유를 강화하기 위해서는 우선 사회적으로 조세지원 적격 비용에 대한 논의가 시작될 필요가 있으며 기재부, 국세청, 산업부, 중소벤처기업부, 과학기술정보통신부, 학계 및 연구계가 모두 참여하는 공동 작업을 추진할 필요가 있다. 또한 심판원의 심판관들 및 사법부 판사들도 같이 참여하는 것이 연구개발의 적격성에 대한 일관된 해석을 다양한 이해관계자들이 공유하는 데 도움이 될 것이다.

## 2) 납세자와의 소통채널 다양화

앞에서 마련된 연구개발 적격성 가이드라인 등 주요 콘텐츠가 마련되면 다양한 소통채널을 통해 납세자에게 홍보하고 동 제도의 올바른 활용방법을 알려줄 필요가 있다. 이러한 노력은 납세자와 과세관청 사이의 신뢰관계를 형성하는 데 도움을 줄 것으로 기대된다.

다양한 소통채널의 하나로서 국세청 및 지방청 또는 개별 세무서 홈페이지에서 가이드라인을 비롯하여 최근의 심판례나 법원판례 등 주요 콘텐츠에 쉽게 접근할 수 있도록 연구개발 지원세제 전용 페이지를 구축하여 운영하

는 것을 고려할 수 있다. 이외에도 정기적으로 기업의 세무담당자 교육프로그램을 통해 과세관청이 동 제도의 올바른 활용을 위해 사후검증과정에서 어떠한 점을 주로 살펴보는지, 개별 기업에 요구하는 증빙자료는 무엇인지 등에 대해 알려주고 기업의 의견을 청취하는 기회도 또 다른 소통채널이 될 것이라 판단된다.

## 나. 연구개발 조세지원제도의 오남용 방지를 위한 사전적 노력

### 1) 기업연구소 및 전담부서 인증제도 보완

우리나라 연구개발 조세지원제도의 사전적 행정업무를 과학기술정보통신부로부터 위임받아 수행하고 있는 한국산업기술진흥협회의 인증 및 확인과정에 인증 신청기업 관할 세무서의 세적관리 담당자가 참여하는 방안을 생각할 수 있다. 현재 민간협회의 인증 및 확인 과정은 형식적으로 수행되는 측면이 강하고 동 제도의 사후검증의 책임을 지고 있는 국세청이 전혀 개입하지 않고 있는 상황이다. 호주의 경우에도 사전검증과 사후검증을 이원적으로 두 개의 부처에서 담당하고 있지만 비효과적이라는 평가와 함께 제도의 효과성 분석에 필요한 데이터베이스의 분할로 인해 충분한 자료 수집과 그를 이용한 평가가 이루어지지 않고 있다는 지적이 있다.

이와 같은 호주의 평가사례에서 봤듯이 사전 및 사후검증 과정을 민간과 부처가 나눠서 담당하는 우리의 상황은 호주의 경우보다 더 비효율적이고 이질적일 가능성이 크다. 한국산업기술진흥협회의 인정단과의 면담 과정에서 전담부서 및 연구소 인증 신청 업체가 수행하는 연구개발 행위의 개요에 대해서 최초 신청 당시에 한해서 간략히 조사하고 있으나 그나마 DB화 되어 있지 않은 것으로 파악됐다. 또한 현장조사를 시행하고 있기는 하지만 물적 요건을 유지하고 있는지 여부만을 확인할 뿐 해당 시설에서 어떠한 인력이 연구개발 업무를 수행하고 있는지 여부도 조사할 수 없는 상황이다. 이는 인적·물적 요건 충족 여부 확인 및 점검 과정에서 해당 기업이 실제로 연구개발 활동을 수행하는지는 검토하기 어려운 구조임을 대변하는 것으로

로 볼 수 있다.

이와 같은 문제점을 다소나마 완화하는 방안으로 세적관리 차원에서 인증 요청 기업의 현장 확인 과정에 한국산업기술진흥협회 담당자와 관할 세무서 담당공무원이 함께 참여하는 방안을 고려할 수 있다. 이처럼 부실한 사전적 인증 및 사후관리제도에 대한 보완을 수행하는 방법으로 중장기적으로 국세청 내부 조직화하는 것도 고려할 필요가 있다. 호주 이외에 영국과 캐나다 등 사전검증 과정을 운영하고 있는 국가에서 사후검증 전담기관인 국세청이 사전검증도 함께 전담하고 있다. 이는 국세청 고위층의 의사결정 과정이 필요하므로 단기적으로는 쉽지 않을 것으로 보이나 중장기적으로 추진을 고려할 필요가 있다.

## 2) 적격성에 대한 납세자 자가진단 절차 신설

해당 신청서 첫 페이지에 간단한 형태의 자가진단 문항을 통해 납세자 스스로 적격 연구개발 활동을 한 것인지 판단하도록 유도할 필요가 있다. 기업의 납세순응비용을 크게 높이지 않는 간단한 형태의 자가진단 문항을 추가하는 것도 제도의 오남용을 사전에 예방하는 데 매우 효과적일 것으로 판단된다. 물론 일부 납세자들은 의도적으로 거짓 신고할 가능성도 배제할 수 없지만 자가진단만 준수되면 사전적 오남용 방지에 도움이 될 것으로 기대된다. 아래와 같은 자가진단 문항을 예시로 제안한다.



### 3) 프로젝트별 증빙자료 보관의무 명확화

심층면접 조사에 참여했던 조사관들에 따르면, 세무조사 과정에서 회계담당자들에게 프로젝트별로 비용 자료를 제출해 달라고 요청하면 기업들의 공통된 답변은 ‘없다’이다. 이는 현재 관련 자료의 보관의무가 명확히 규정되어 있지 않기 때문이다. 어떤 자료들을 기록하고 보관해야 하는지 법령으로 명확히 할 필요가 있다. 현재에는 「조세특례제한법 시행령」 제9조 제9항에서 “세액공제 신청을 하기 위해서는 세액공제 신청서, 연구 및 인력개발비 명세서와 연구계획서 등 증거서류를 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야 한다.”라고 규정되어 있다. 이 규정은 세액공제 신청시에 제출할 의무를 규정하고 있으나 사후검증 과정에서 과세관청의 요청에 따라 제출해야 할 의무를 규정하는 것으로 보기 어렵다. ‘연구계획서 등 증거서류’를 보다 명확하게 ‘프로젝트별 연구계획서, 연구노트, 프로젝트별 비용 명세서, 연구책임자 및 참여자 명단, 참여비율, 관련 회계장부’ 등을 보관하고 요청에 따라 제출해야 한다는 의무규정으로 개정할 필요가 있다.

현재 연구개발비 세액공제 신청서 서식을 연간 합계액 방식으로 그대로 유지하더라도 증빙자료를 프로젝트별로 보관하고 과세관청의 요청에 따라 제시할 의무를 법제화해야 한다. 이러한 제도 변화는 사후검증 과정에도 도움이 될 것으로 보이지만, 납세자의 입장에서는 과세관청의 사후적 제출 요청에 대응하기 위해 관련 기록들을 상세히 기록하고 보관하게 되면 사전적으로 제도의 오남용을 예방하는 효과가 더 클 것으로 예상된다. 사전적 예방효과를 보다 극대화하기 위해서는 사후검증의 빈도수 및 비율을 높여야 한다. 아무리 과세관청의 요청에 따라 증빙자료를 제출하더라도 의무화하더라도 사후검증 받는 기업들이 극히 드물다면 사전적 예방효과는 기대하기 힘들 것으로 판단된다.

## 2. 적격성 요건 기준 개편

주요 국가들의 사례를 통해 확인할 수 있는 점은 적격 연구개발 수행 전담연구소 및 전담부서에 대한 물적 요건이나 연구전담 인력 관련 학력 요건 등이 법제화되어 있지 않다는 점이다. 다른 국가들의 경우 우리가 확인·점검하고자 하는 외형적인 요건보다는 실질적으로 해당 기업의 인력이 적격의 연구개발 활동을 수행했는지 여부와 얼마나 참여했는지를 검증하려고 다양한 노력을 기울이고 있다. 캐나다의 경우 RTA들이 내부적으로 납세자의 연구전담 인력의 학력 수준과 업종 및 연구수행 과제의 성격을 종합적으로 고려하는 것으로 파악되지만 명시적으로 요건을 법과 규정에 적시하고 있는 국가는 찾아볼 수 없었다. 우리나라의 인적·물적 요건으로 인해 오히려 실질적으로 연구개발 업무를 수행했는지 여부는 소홀히 다루고 있는 것으로 판단되므로 이를 개선하기 위해서 중장기적으로 인적·물적 요건을 폐지하고 국세청 내부에서 적격성 검토를 수행할 수 있는 역량을 갖출 필요가 있다. 이미 세무조사 과정에서는 인적·물적 요건 충족 여부는 크게 중요하지 않은 상황이며 실질적으로 해당 직원이 연구개발업무를 수행했는지를 여러 증빙자료(결제라인, 출장내역, 재료비와 인건비 내역 등)를 통해 확인하려고 실무 조사관들이 노력하고 있는 것으로 파악되므로 중장기적으로 실질과세 원칙에 따라 연구개발 활동을 수행했는지를 점검할 수 있는 국세청 역량 제고와 제도적 개선이 필요하다.

결국 호주, 캐나다, 영국의 사례를 벤치마킹하여 특정 기관이 프로젝트 베이스로 연구개발 적격성을 검토하고 인증번호를 부여하고 해당 기업의 인증된 프로젝트의 비용의 적격성은 사후검증하는 체계를 갖춰야 한다. 이를 위해서는 앞에서 언급했던 국세청의 조직개편이 필요하고 적절한 예산지원도 수반되어야 한다. 그러나 국세청의 폐쇄적 조직문화도 크게 개선되어야 한다. 기술 관련 전문가들을 연구관으로 고용하고 기업들이 수행하는 연구개발 활동의 적격성 여부를 판단하는 기능을 수행하도록 하기 위해서는 공개적인 조직문화가 국세청 내부에 자리 잡아야 한다.

### 3. 이해관계자 설문조사 결과

#### 가. 설문 개요

앞에서 살펴본 세무행정 개선방안에 대한 세무대리인 및 연구개발 전담부서 및 연구소를 보유하고 있는 기업 응답자들의 입장을 청취하기 위해서 설문조사를 시행했다. 설문조사는 60명의 세무대리인과 153개의 연구개발 수행 기업들을 대상으로 실시됐으며 각 응답자 군별 특성은 아래의 표에서 찾을 수 있다.

먼저 세무대리인 특성을 살펴보면 회계법인 또는 세무법인 소속 응답자 비율이 95%에 달하고 개인개업의 경우는 5%에 불과하다. 세무사나 회계사 자격증을 보유하고 있는 응답자의 비율은 65%이고 3년 이상 경력을 보유한 응답자 비율은 91.7%에 달하는 것으로 나타났다.

응답기업의 66.7%가 중소기업이고 26.1%가 중견기업으로 나타났다. 설문에 응답한 대기업은 7.2%에 불과하고 제조업에 종사하는 기업의 비율은 88.9%에 달한다. 이외에 대부분 기업들이 100억원 이상의 연 매출액을 보이고 있으며 종업원 수 50~249명 구간에 속하는 기업 비중이 62.7%에 달한다.

〈표 V-1〉 세무대리인 특성

(단위: 건 %)

		전체	
		사례 수	비율
전체		(60)	100.0
소속유형	회계법인	(30)	50.0
	세무법인	(27)	45.0
	개인개업	(3)	5.0
해당 분야 경력	3년 미만	(5)	8.3
	3년 이상~5년 미만	(9)	15.0
	5년 이상~10년 미만	(8)	13.3
	10년 이상	(38)	63.3

출처: 저자 작성

〈표 V-2〉 기업 특성

(단위: 건, %)

		전체	
		사례 수	비율
전체		(153)	100.0
기업유형	대기업	(11)	7.2
	중견기업	(40)	26.1
	중소기업	(102)	66.7
소재지	수도권	(85)	55.6
	비수도권	(68)	44.4
주된 업종	농림어업, 광업	(1)	.7
	제조업	(136)	88.9
	건설업	(7)	4.6
	서비스업	(9)	5.9
종업원수	10~49명	(28)	18.3
	50~249명	(96)	62.7
	250명 이상	(29)	19.0
매출액 규모	100억원 미만	(11)	7.2
	100억 이상~500억원 미만	(71)	46.4
	500억 이상~1500억원 미만	(46)	30.1
	1500억원 이상	(25)	16.3

출처: 저자 작성

## 나. 설문 결과<sup>73)</sup>

### 1) 적격 연구개발에 대한 가이드라인 제시

연구개발의 개념을 보다 명확히 설명해 주는 과세관청의 노력이 필요한지 물어본 문항에 대해 세무대리인들의 경우 ‘매우 필요하다’와 ‘필요하다’는 응답을 가장 많이 한 것으로 나타났다. 이들 응답비율은 각각 63.3%와 23.3%이다. 한편 기업의 응답비율은 ‘매우 필요하다’ 6.5%와 ‘필요하다’ 45.1%로

73) 연구전담부서 또는 기업연구소를 가지고 있는 기업들을 대상으로 수행한 이번 설문조사는 회수율이 매우 낮았다. 기업규모나 업종별로 세분화된 설문 결과를 제시하기에는 통계적 유의성을 확보할 만큼 충분한 응답수가 확보되지 못한 경우가 있어서 세무대리인과 기업의 전체 응답률을 기준으로 결과를 보고한다.

나타나서 필요성에 대한 긍정적 응답이 부정적인 의견을 소폭 상회하는 것으로 나타났다. 대체적으로 연구개발의 적격성에 대한 보다 명확한 가이드라인이 과세관청과 관계 부처에 의해 제시될 필요가 있다는 데 긍정적인 것으로 평가할 수 있다.

〈표 V-3〉 적격 연구개발에 대한 가이드라인의 필요성

(단위: 건, %)

	사례 수	매우 필요 없음	필요 없음	필요함	매우 필요함
세무대리인	(60)	1.7	11.7	63.3	23.3
기업	(153)	.7	47.7	45.1	6.5

출처: 저자 작성

## 2) 납세자와의 소통채널 다양화

납세자와 과세관청 사이에 동 제도의 적격성 등에 대한 소통의 기회나 경로가 충분한지에 대한 질문에 세무대리인의 66.7%는 부족한 편이거나 매우 부족하다고 응답했다. 그러나 기업 응답자의 경우 충분하다는 긍정적 응답이 72.5%로 상당히 높게 나타났다. 앞서 살펴본 적격 연구개발에 대한 가이드라인 필요성에 대한 문항에서보다 소통채널 충분성에 관한 질문에서 기업 응답자들은 현재의 상황을 긍정적으로 평가하는 것으로 볼 수 있다. 그러나 많은 기업들이 세무대리인을 통해 법인세 신고를 한다는 점을 고려하면, 세무대리인들의 응답률에 조금 더 높은 신뢰도를 줄 수 있을 것으로 생각된다.

〈표 V-4〉 납세자와 과세관청의 소통의 충분함

(단위: 건, %)

	사례 수	매우 부족함	부족한 편임	충분한 편임	매우 충분함
세무대리인	(60)	6.7	60.0	33.3	0.0
기업	(153)	1.3	26.1	72.5	0.0

출처: 저자 작성

이어서 소통이 충분하지 않다고 부정적인 응답을 한 세무대리인과 기업 응답자에게 어떤 유형의 소통채널을 강화하기를 선호하는지 물어봤다. 세무대리인들은 국세청 홈페이지에 연구개발 조세지원제도에 대한 소개 및 신청 안내 등의 온라인 콘텐츠를 강화하고 상시적인 온라인 상담코너 신설하는 방안(53.3%)을 가장 선호했고, 다음으로는 전담부서 또는 연구소를 최초로 인정받은 기업에 직접 방문하여 제도의 활용방법 등을 소개하는 ‘찾아가는 납세자 지원서비스(가칭)’ 신설 방안(23.3%)을 다음으로 선호했다. 이어서 기업체 담당자 교육과 관할 세무서 담당자와의 서면 질의·회신의 순으로 세무대리인들은 응답했다.

〈표 V-5〉 납세자와 과세관청의 소통채널 확대 유형

(단위: 건, %)

	사례 수	국세청 홈페이지에 연구개발 조세지원제도에 대한 소개 및 신청안내 등의 온라인 콘텐츠를 강화하고 상시적인 온라인 상담코너 신설	관할 세무서 담당자와의 서면 질의·회신	관련 조세지원 제도의 이해도 제고를 위한 기업체 담당자 교육	전담부서 또는 연구소를 최초로 인정받은 기업에 직접 국세청 직원이 방문하여 제도의 활용방법 등을 소개하는 ‘찾아가는 납세자 지원서비스(가칭)’ 신설
세무대리인	(40)	53.3	8.3	15.0	23.3
기업	(42)	31.0	9.5	38.1	21.4

출처: 저자 작성

기업체 응답자들은 자신들의 교육 프로그램에 가장 높은 응답비율 38.1%를 보였고, 국세청 홈페이지 콘텐츠 강화 및 상시 온라인 상담코너 신설(31.0%), ‘찾아가는 납세자 지원서비스(가칭)’의 신설(21.4%)의 순으로 응답했다. 기업체 담당자들도 세무대리인들과 마찬가지로 관할 세무서 담당자와의 서면질의·회신과 같은 소극적 소통 방식을 가장 덜 선호하는 것으로 나타났다.

### 3) 기업연구소 및 전담부서 인증제도 보완

현행 기업연구소 및 전담부서 인증제도 및 현장조사의 적절성을 물어보는 질문에 세무대리인과 기업 담당자의 대다수가 긍정적으로 응답한 것으로 나

타났다. 세무대리인의 긍정적 응답은 78.3%에 달하고, 기업 응답자의 긍정적 응답은 94.1%에 달했다. 이는 현재의 한국산업기술진흥협회에서 수행하고 있는 인증작업과 현장조사가 형식적 요건만을 고려하기 때문에 직접적인 이해당사자에게는 현행 제도를 바꿔야 할 유인이 적은 것으로도 볼 수 있다.

〈표 V-6〉 현행 기업연구소 및 전담부서 인증 및 현장조사의 적절성

(단위: 건, %)

	사례 수	매우 부적절함	부적절한 편임	적절한 편임	매우 적절함
세무대리인	(60)	1.7	20.0	75.0	3.3
기업	(153)	0.7	5.2	91.5	2.6

출처: 저자 작성

위의 질문에 대한 부정적인 응답을 한 13명의 세무대리인과 9명의 기업 응답자에게 현행 인증제도 및 현장조사가 부적절한 이유 두 가지를 물었다. 세무대리인은 ‘현행 인증제도 및 현장조사의 형식적 수행’을 부적절한 이유로 가장 높은 비율인 38.5%로 응답했다. 다음은 ‘추가적인 현장조사는 기업의 부담’이라는 응답과 ‘인정단계 이후 현장조사를 경험하지 못했기 때문’이라는 응답이 동일한 비율인 19.3%를 보였다. 기업의 입장에서 현행 인증제도 및 현장조사가 부적절한 이유 중 가장 높은 응답률 33.4%를 보인 응답은 ‘추가적인 현장조사는 기업의 부담이기 때문’이라는 선택지로 나타났다. 다음으로 높은 응답률의 대답은 ‘현행 요건이 충분히 완화되어 충족하지 못할 이유가 없기 때문’이다. 나머지 두 개의 선택지는 가장 낮은 응답률을 보였다.

〈표 V-7〉 현행 인증 및 현장조사가 부적절한 이유

(단위: 건, %)

	사례 수	현행 제도 및 현장조사의 형식적 수행	추가적인 현장조사는 기업의 부담	현행 요건이 충분히 완화되어 있어서	인정단계 이후 현장조사를 경험하지 못해서
세무대리인	(60)	38.5	19.3	7.7	19.3
기업	(153)	11.1	33.4	16.7	11.1

출처: 저자 작성

이러한 설문조사 결과는 앞에서 제안한 현행 인증제도의 개선에 이해관계자 특히 기업의 반발이 적지 않을 가능성을 시사한다. 그러나 한국산업기술진흥협회 관계자들과의 면담 과정에서 파악된 사실 중 하나가 현장조사 대상으로 선정하기 위해서 의심기업으로 구분할 기준조차도 마련되지 못하고 있는 실정이며 현장조사에서 실질적으로 연구개발 활동을 수행하는지 여부도 파악되지 못한다는 민간협회의 현실적 한계이다. 이러한 문제점을 완화할 수 있으면서 기업들이 환경변화에 잘 적응할 수 있는 방안을 숙고할 필요가 있다. 그러나 영국과 호주의 기업들은 매해 영국 국제청의 위험평가과정(RAP)과 호주 AusIndustry의 검증 과정을 거친 후 국제청의 사후검증의 대상이 될 수 있다는 점을 고려하면 우리 기업들은 매우 느슨한 검증 체계에서 연구개발을 수행하고 있는 것으로 판단된다.

#### 4) 적격성에 대한 납세자 자가진단 절차 신설

앞 절에서 제안한 연구개발비 적격성 자가진단 예시를 보여주고, 이러한 절차를 세액공제 신고서식 첫 페이지에 추가하는 것에 대한 세무대리인과 기업 응답자의 의견을 조사했다. 세무대리인이나 기업 응답자 모두 납세절차를 복잡하게 만들 것이라는 응답(1)과 (2)이 75%를 상회하는 것으로 나타났다. 그러나 세무대리인과 기업 응답자 모두 자가진단 절차를 신설할 경우 납세절차를 복잡하게 만들기는 하지만 납세자의 책임성 강화를 위해 필요하다는 응답을 가장 많이 선택한 것으로 나타났다. 이렇게 응답한 세무대리인의 비율은 56.7%로 나타났고 기업 응답자의 비율도 41.2%로 가장 높게 나타났다. 한편 납세절차의 복잡성 여부를 떠나서 책임성 강화를 위해 필요한 제도이므로 자가진단 절차의 신설에 긍정적 응답을 한 세무대리인 비율은 71.7%((2)+(4))로 매우 높게 나타났고 기업 응답자의 비율도 49.7%((2)+(4))로 절반 수준으로 나타났다. 납세자의 책임성 강화를 통해 제도의 오남용을 사전에 예방하기 위한 노력의 일환으로 자가진단 절차를 도입하는 방안을 고려할 만한 것으로 판단된다.

〈표 V-8〉 납세자 자가진단 절차 신설

(단위: 건, %)

	사례 수	납세절차를 복잡하게 만들므로 필요 없음 (1)	납세절차를 복잡하게 만들지만 책임성 강화 위해 필요 (2)	납세절차를 복잡하게 만들지 않지만 책임성 강화 효과 미약 (3)	납세절차를 복잡하게 만들지 않고 책임성 강화 위해 필요 (4)
세무대리인	(60)	20.0	56.7	8.3	15.0
기업	(153)	38.6	41.2	11.8	8.5

출처: 저자 작성

### 5) 프로젝트별 증빙자료 보관의무 명확화

증빙자료를 프로젝트별로 기록 및 보관하도록 관련 규정을 개정하는 경우에 대한 세무대리인과 기업 응답자의 의견을 묻는 질문에 어렵지 않게 협력 가능하다고 생각한 세무대리인의 비율은 10%에 불과하고 기업 응답자의 비율은 20.3%로 나타났다. 의외로 기업 응답자 중 가장 낮은 응답률을 보인 응답은 내부적으로 시행하지 않고 있지만 바람직한 개선 방향이므로 적극 협력하겠다는 응답이었다.

세무대리인의 응답 중 가장 높은 비율인 35%를 차지한 응답은 자신에게 세무대리를 의뢰한 기업의 역량을 넘어서는 변화이므로 협력이 어려울 것이라는 응답이다. 그러나 같은 이유로 협력하기 어렵다고 응답한 기업의 비율은 16.3%에 불과하여 세무대리인의 응답률의 절반 이하 수준으로 나타나며 세무대리인과 의뢰인 사이에 정보의 괴리가 있는 것으로 판단된다.

기업의 응답 중에서 가장 높은 비율인 50.3%를 차지한 응답은 이미 프로젝트별 관리 역량은 갖추고 있고 내부적으로 시행 중이지만 이러한 규정 개정은 기업 연구개발 활동 내역에 대한 비밀보장이 어렵게 되는 등 과도한 납세자의 권한 침해라는 의견을 나타냈다. 동일한 응답을 한 세무대리인 비율은 26.7%로 기업 응답자 비율의 절반을 소폭 상회하며 세무대리인과 기업 사이의 시각 차이를 보여주고 있다.

아직 프로젝트별 관리를 내부적으로 시행하고 있지는 않지만 기업경영의

사결정을 보다 합리적으로 수행할 수 있는 바람직한 개선 방향이므로 적극 협력하겠다는 응답비율에서도 세무대리인과 의뢰인 사이의 시각차이가 명확하게 나타났다. 세무대리인 중 이러한 응답을 선택한 비율은 28.3%로 동일한 응답을 한 기업 응답자 비율 13.1%의 두 배를 소폭 상회한다.

〈표 V-9〉 프로젝트별 증빙자료 보관의무화에 대한 협력 가능성

(단위: 건, %)

	사례 수	이미 내부적으로 시행 중이어서 어렵지 않게 협력 가능 (1)	시행하지는 않고 있지만 바람직한 개선으로 적극 협력할 의사 (2)	이미 내부적으로 시행 중이지만 과도한 납세자 권한 침해 (3)	기업의 역량을 넘어서는 변화이므로 협력 곤란 (4)
세무대리인	(60)	10.0	28.3	26.7	35.0
기업	(153)	20.3	13.1	50.3	16.3

출처: 저자 작성

각 보기마다 세무대리인과 기업의 응답률에 상당한 괴리가 발생하고 있지만, 이 설문 문항에서 우리가 최소한 확보한 정보는 기업의 역량을 넘어서는 변화이기 때문에 협력이 곤란하다는 응답률은 최대 35%에 불과하다는 것이다. 최소 65% 이상의 세무대리인 또는 기업은 프로젝트별 연구개발 증빙자료 관리의무를 수행할 의사가 있거나 역량이 있는 것이다. 다만 기업 응답자가 가장 많이 선택한 개별기업 비밀보장에 대한 우려를 불식시키기 위한 세정당국의 투명성 강화를 위한 노력이 수반되어야 할 것으로 판단된다.

#### 4. 요약

우리나라 연구개발 세액공제의 세무행정 상의 문제점을 파악하고 주요 국가들의 연구개발 조세지원제도 관련 세무행정 체계 및 적격성 판정 기준 등을 국제비교 하고 우리나라의 문제점을 해소하는 데 도움이 될 것으로 판단되는 개선방안을 세무행정 측면의 대안들과 정책적 측면의 대안을 제시했다. 특히 여기서 제안된 세무행정 측면의 대안들에 대한 세무대리인 및 기

업과 같은 이해관계자들의 의견을 수렴하기 위해서 설문조사를 실시했다.

먼저 세무행정 개선방안은 크게 두 가지의 목표로 구성된다. 첫째는 연구개발의 적격성에 대한 일관된 해석의 공유이고, 둘째는 동 제도의 오남용 예방을 위한 사전검증노력 강화이다. 첫 번째 목표를 위해 과세관청이 적격 연구개발에 대한 가이드라인을 제시해야 하고 납세자와의 소통채널을 다양화해서 신뢰관계를 구축해야 한다. 두 번째 목표를 위해서 본 연구는 세 가지의 세부과제를 제안했다. 먼저 기업연구소 및 전담부서 인증제도를 보완하기 위해서 인증 및 현장조사의 사무를 위임받아 수행하는 민간협회의 현장조사 과정에 해당 기업 관할 세무서 공무원이 임회하는 방안을 고려할 필요가 있다. 두 번째 세부과제로는 납세자의 책임성 강화를 위해서 자가진단 절차를 신고서식의 일부로 도입하는 방안이다. 세 번째 세부과제는 사전적으로 오남용을 예방하고 국세청의 사후검증 절차의 실효성을 제고하기 위해서 프로젝트별로 연구개발 행위의 증빙자료를 기록하고 보관하는 의무규정을 도입하는 것이다.

본 연구에서 비교대상 국가로 선정한 미국, 영국, 캐나다, 호주, 일본 중에서 우리나라처럼 연구개발 세액공제의 사전 요건으로 연구개발 시설에 대한 물적 요건과 연구전담 인력에 대한 인적 요건을 규정하고 있는 국가는 없었다. 각 국가는 연구개발의 정의대로 실질적으로 과학적 또는 기술적 진보를 이루기 위한 새로운 지식의 창출과정에 얼마나 참여했는가 라는 실질을 검증하려는 노력을 기울이고 있다. 그러나 우리나라는 오랜 기간 인적·물적 요건이라는 외적 요건에 초점을 맞춰왔으나 그러한 외적 요건을 검증하는 작업도 민간단체에 위임해 놓고 있어서 실효성을 가질 수 없는 상황이다. 이러한 상황을 개선하기 위해서는 과감하게 인적·물적 요건을 폐지하고 우리도 실질과세원칙에 따라 적격 연구개발 활동을 실질적으로 얼마나 수행했는지를 검증할 수 있는 역량을 배양하는 방향으로 세무행정의 기초를 바꿔야 할 때라고 판단된다. 이를 위해서는 국세청 조직의 개편과 예산 지원이 필요할 수 있고 정부는 적극적으로 이를 검토할 필요가 있다.

앞서 제시한 세무행정 측면의 개선방안에 대한 이해관계자의 의견을 수렴

하기 위해서 실시한 설문조사 결과에 따르면, 적격 연구개발에 대한 과세관청과 관계부처의 가이드라인을 명확히 제시하는 방안에 대해서는 세무대리인과 기업 모두 긍정적으로 평가하고 있다.

현재의 납세자와 과세관청 사이의 소통채널을 다양화하고 확충할 필요성에도 일정 수준 긍정적인 것으로 평가됐다. 또한 소통채널 다양화의 유형으로 세무대리인은 연구개발 조세지원제도 관련 온라인 콘텐츠 강화 및 상시적 상담코너를 신설하는 안을 가장 선호했고 다음으로는 전담부서 또는 연구소를 최초로 인증받는 기업에 직접 국세청 직원이 방문하여 제도의 활용 방법 등을 소개하며 신뢰관계를 구축하는 ‘찾아가는 납세자 지원서비스(가칭)’의 신설을 선택했다. 반면 기업 응답자들은 기업체 담당자에 대한 직접 교육을 제일 선호하고 다음으로 온라인 콘텐츠 강화 및 상시 온라인 상담코너 신설, ‘찾아가는 납세자 지원서비스(가칭)’의 순으로 선호했다.

현행 인증제도와 현장조사 제도를 부정적으로 평가하는 응답자들은 현행 제도의 형식적 수행 등의 이유로 개선의 필요성을 제기했으나 현행 제도에 대한 세무대리인과 기업의 긍정적 평가가 압도적으로 높게 나타났다. 국제 비교나 심층면접 조사를 통해서 드러난 우리나라 현행 제도의 문제점을 완화할 수 있으면서 기업들이 환경변화에 보다 잘 적응할 수 있는 방안을 숙고할 필요가 있다.

연구개발 활동의 적격성에 대한 납세자의 자가진단 절차를 신설하는 방안에 대해서는 이해관계자들의 긍정적인 평가를 받았다. 납세자의 책임성강화를 통해 제도의 오남용을 예방하기 위해서 동 제도의 적극적 도입을 고려할 필요가 있다.

끝으로 연구개발 활동에 대한 증빙자료를 프로젝트별로 관리하도록 관련 규정을 개정하는 방안에 대해서 기업의 회계업무 역량이 부족해서 프로젝트별로 관리하지 못하므로 협력하기 어렵다는 대답은 최대 35%에 불과하다. 다만 기업의 입장에서 해당 기업이 수행하는 연구개발 프로젝트는 기업비밀이므로 이에 대한 국가의 자료 요청은 과도한 납세자 권한 침해라는 인식을 불식시키려는 과세관청과 정책당국의 노력이 필요한 것으로 판단된다.

---

## 참고문헌

---

- 감사원, 『감사결과보고서 - 기업 R&D투자 조세감면 실태』, 2013. 1.
- 기획재정부, 『조세지출예산서』, 각 연도.
- 김학수, 『중소기업 과세체계의 문제점과 개선방안』, 한국조세재정연구원, 2016. 12.
- 손원익·송은주·박수진, 『주요국의 연구개발(R&D) 조세지원 대상 비용 조사』, 한국조세재정연구원, 2012. 12.
- 손원익·윤성주·박수진·노민선, 『R&D 조세지출 심층평가』, 기획재정부·한국조세재정연구원, 2014.
- 일본 재무부 내부자료, 2017.
- 한국개발연구원, 『2016~2020년 국가재정운용계획: 재정총괄 분야 보고서』, 2016. 11.
- 한국산업기술진흥협회 내부자료, 2017.
- 한국은행 경제통계시스템, 국민계정
- 호주 산업혁신과학부, “The R&D Tax Incentive: Compliance Readiness”, 2014. 11.
- \_\_\_\_\_, “The R&D Tax Incentive A Guide to Interpretation,” 2016.
- Department of Finance Canada(캐나다 재무부), *Tax Expenditures and Evaluations*, 2015.
- Ferris, B., A. Finkel and J. Fraser, “Review of the R&D Tax Incentive,” Innovation Australia, 2016.
- HMRC, *United Kingdom, Estimated cost of tax reliefs, expenditures, & allowances*, 2015.

IFA(International Fiscal Association), 2015 Basel Congress, “Tax incentives on Research and Development (R&D),” *Cahiers de droit fiscal international*, Basel Congress, Volume 100a, 2015.

Office of Management and Budget(미국 예산관리국), *Analytical Perspectives*, 각 연도.

The Board of Taxation Australia(호주 세제위원회), *A Tax Transparency Code*, 2016.

The Treasury, Australia(호주 재무부), *Tax Expenditure Statement*, 2015·2016. Treas. Reg. 1.41-7(a), 1.704-1.

### 〈웹사이트〉

관계부처합동 보도자료, 「일자리 창출과 경기회복을 위한 투자촉진 방안」, 2009. 07. 02., [http://www.mosf.go.kr/nw/nes/detailNesDtaView.do?searchBbsId1=MOSFBBS\\_00000000028&searchNttId1=OLD\\_4003542&menuNo=4010100](http://www.mosf.go.kr/nw/nes/detailNesDtaView.do?searchBbsId1=MOSFBBS_00000000028&searchNttId1=OLD_4003542&menuNo=4010100)(접속일자: 2017. 11. 01)

국세청주류면허지원센터 홈페이지, <http://i.nts.go.kr/>(접속일자: 2017. 10. 18.).  
기획재정부 보도자료, 「연구개발서비스업 활성화 방안 마련」, 2010. 09. 09., [http://www.mosf.go.kr/nw/nes/detailNesDtaView.do?searchBbsId1=MOSFBBS\\_00000000028&searchNttId1=OLD\\_4007606&menuNo=4010100](http://www.mosf.go.kr/nw/nes/detailNesDtaView.do?searchBbsId1=MOSFBBS_00000000028&searchNttId1=OLD_4007606&menuNo=4010100)(접속일자: 2017. 11. 01.).

미국 국세청(IRS), “Instruction for Form 6765,” 2016, <https://www.irs.gov/instructions/i6765/>(접속일자: 2017. 02. 22.).

\_\_\_\_\_, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f6765.pdf>(접속일자: 2017. 2. 22.).

\_\_\_\_\_, “Research Credit Claims Audit Techniques Guide (RCCATG): Credit for Increasing Research Activities §41,” 2008, <https://www.irs.gov/businesses/research-credit-claims-audit-techniques-guide-rccatg-credit-for-increasing-research-activities-41>(접속일자: 2017. 10. 27.).

\_\_\_\_\_, <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/current-year>

-deduction-of-research-development-expenditures(접속일자: 2017.11. 01.).

미국 내국세법(IRC), <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26>(접속일자: 2017. 11. 01.).

법제처, 국가법령정보센터, <http://www.law.go.kr/main.html>(접속일자: 2017. 11. 01.).

영국 정부 홈페이지, <https://www.gov.uk/government/collections/corporation-tax-forms>, 접속일자: 2017. 2. 27.).

\_\_\_\_\_, [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/607262/CT600\\_2017.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/607262/CT600_2017.pdf), (접속일자: 2017. 11. 01.).

\_\_\_\_\_, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/corporate-intangibles-research-and-development-manual/cird899309>(접속일자: 2017. 11. 01.).

일본 경제산업성(經濟産業省), 「2015研究開発税制Q&A」, 2015. 09, [http://www.meti.go.jp/policy/tech\\_promotion/tax/taxpamphlet2015.pdf](http://www.meti.go.jp/policy/tech_promotion/tax/taxpamphlet2015.pdf)(접속일자: 2017. 11. 01.).

\_\_\_\_\_, 「研究開発税制の概要」, 2017. 04., [http://www.meti.go.jp/policy/tech\\_promotion/tax/kennkyukaihatutaxgaiyou5.pdf](http://www.meti.go.jp/policy/tech_promotion/tax/kennkyukaihatutaxgaiyou5.pdf)(접속일자: 2017. 08. 02.).

일본 국세청, 「법인세 증가산세의 취급 방침(사무 운영지침)」, <https://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/hojin/000703-2/01.htm> (접속일자: 2017. 10. 18.).

일본 국세청(NTA) 홈페이지, [http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/shinsei/annai/hojin/shinkoku/itiran2016/pdf/06\\_06.pdf](http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/shinsei/annai/hojin/shinkoku/itiran2016/pdf/06_06.pdf)(접속일자: 2017. 7. 28.).

\_\_\_\_\_, [http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/shinsei/annai/hojin/shinkoku/itiran2017/pdf/06\\_09.pdf](http://www.nta.go.jp/tetsuzuki/shinsei/annai/hojin/shinkoku/itiran2017/pdf/06_09.pdf)(접속일자 2017. 7. 28.).

\_\_\_\_\_, <https://www.nta.go.jp/>(접속일자: 2017. 08. 02.).

일본 중소기업청(中小企業庁) 홈페이지, <http://www.chusho.meti.go.jp/soshiki/teigi.html>(접속일자: 2017. 08. 02.).

조세심판원 예규 및 판례 검색, <http://www.tt.go.kr/mUser/law/searchLawList.do> (접속일자: 2017. 7. 20.).

캐나다 국세청, <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/t4088/guide-form-t661-scientific-research-experimental-development-expenditures-claim-guide-form-t661.html?wbdisable=true>(접속일자: 2017. 02. 27.).

호주 국세청(ATO), “Research and development incentive schedule instructions 2016”, <https://www.ato.gov.au/Forms/Research-and-development-tax-incentive-schedule-instructions-2016/>(접속일자: 2017. 02. 27.).

\_\_\_\_\_, <https://www.ato.gov.au/general/interest-and-penalties/penalties/>(접속일자: 2017. 10. 18.).

호주 기업청, <https://forms.business.gov.au/smartforms/diisr-sa/registration-of-rd-activities-application/>(접속일자: 2017. 2. 27.).

호주 소득세법(ITAA 1997), <https://www.legislation.gov.au/Details/C2017C00336>(접속일자: 2017. 10. 12.).

호주 통계청 홈페이지, <http://data.gov.au/dataset/corporate-transparency>(접속일자: 2017. 10. 18.).

税務調査で課せられる加算税・延滞税の計算方法のすべて, <http://green-office.top/2015/11/06/investigation03/>(접속일자: 2017. 10. 19.).

R&D TAX CREDITS GUIDE -How to claim R&D Tax Credits, <https://granttree.co.uk/tax-credits/>(접속일자: 2017. 02. 27.).

Tax Court Memo(미국), 2001-66, aff'd 312 F.3d 905(7th Cir. 2002), <http://www.technologytax.com/eustace-v-commr-312-f3d-905-7th-cir-2002/>(접속일자: 2017. 11. 01.).

## 〈데이터〉

OECD Stat.

Worldbank Development Indicator, <http://data.worldbank.org/indicator/>.





**Part 2 – Project information (continued)**

**Protected B** when completed  
 CRA Internal form Identifier 060  
 Code 1501

<b>Section C – Additional project information</b>			
Who prepared the responses for Section B?			
<b>253</b>	1 <input type="checkbox"/> Employee directly involved in the project	<b>254</b>	Name
<b>255</b>	1 <input type="checkbox"/> Other employee of the company	<b>256</b>	Name
<b>257</b>	1 <input type="checkbox"/> External consultant	<b>258</b>	Name
		<b>259</b>	Firm
List the key individuals directly involved in the project and indicate their qualifications/experience.			
<b>260</b>	Names		<b>261</b> Qualifications/experience and position title
1			
2			
3			
<b>265</b>	Are you claiming any salary or wages for SR&ED performed outside Canada? .....		1 <input type="checkbox"/> Yes 2 <input type="checkbox"/> No
<b>266</b>	Are you claiming expenditures for SR&ED carried out on behalf of another party? .....		1 <input type="checkbox"/> Yes 2 <input type="checkbox"/> No
<b>267</b>	Are you claiming expenditures for SR&ED performed by people other than your employees? .....		1 <input type="checkbox"/> Yes 2 <input type="checkbox"/> No
If you answered <b>yes</b> to line 267, complete lines 268 and 269.			
<b>268</b>	Names of individuals or companies		<b>269</b> BN
1			
2			
What evidence do you have to support your claim? (Check any that apply) You do not need to submit these items with the claim. However, you are required to retain them in the event of a review.			
<b>270</b>	1 <input type="checkbox"/> Project planning documents	<b>276</b>	1 <input type="checkbox"/> Progress reports, minutes of project meetings
<b>271</b>	1 <input type="checkbox"/> Records of resources allocated to the project, time sheets	<b>277</b>	1 <input type="checkbox"/> Test protocols, test data, analysis of test results, conclusions
<b>272</b>	1 <input type="checkbox"/> Design of experiments	<b>278</b>	1 <input type="checkbox"/> Photographs and videos
<b>273</b>	1 <input type="checkbox"/> Project records, laboratory notebooks	<b>279</b>	1 <input type="checkbox"/> Samples, prototypes, scrap or other artefacts
<b>274</b>	1 <input type="checkbox"/> Design, system architecture and source code	<b>280</b>	1 <input type="checkbox"/> Contracts
<b>275</b>	1 <input type="checkbox"/> Records of trial runs	<b>281</b>	1 <input type="checkbox"/> Others, specify <b>282</b> _____

**Part 3 – Calculation of SR&ED expenditures**

Protected B when completed

**What did you spend on your SR&ED projects?**

**Section A – Select the method to calculate the SR&ED expenditures**

I elect (choose) to use the following method to calculate my SR&ED expenditures and related investment tax credits (ITC) for this tax year.  
I understand that my election is irrevocable (cannot be changed) for this tax year.

**169**  I elect to use the proxy method  
(Enter "0" on line 360 and complete Part 5.)

**162**  I choose to use the traditional method.  
(Enter "0" on lines 355 and 502. Complete line 360.)

**Section B – Calculation of allowable SR&ED expenditures (to the nearest dollar)**

SR&ED portion of salary or wages of employees directly engaged in the SR&ED:

a) Employees other than specified employees for work performed in Canada .....	<b>300</b> +	
b) Specified employees for work performed in Canada .....	<b>305</b> +	
	<b>306</b> =	
<b>Subtotal</b> (add lines 300 and 305) .....		
	<b>307</b> +	
c) Employees other than specified employees for work performed outside Canada (subject to limitations – see guide) .....	<b>309</b> +	
d) Specified employees for work performed outside Canada (subject to limitations – see guide) .....	<b>310</b> +	
• Salary or wages identified on line 315 in prior years that were paid in this tax year .....		<b>315</b>
• Salary or wages incurred in the year but not paid within 180 days of the tax year end .....	<b>320</b> +	
• Cost of materials consumed in performing SR&ED .....	<b>325</b> +	
• Cost of materials transformed in performing SR&ED .....	<b>340</b> +	
• Contract expenditures for SR&ED performed on your behalf:		
a) Arm's length contracts (see note 1) .....	<b>345</b> +	
b) Non-arm's length contracts (see note 1) .....	<b>350</b> +	
• Lessee costs of equipment used <b>before 2014</b> :		
a) All or substantially all (90% of the time or more) for SR&ED .....	<b>355</b> +	
b) Primarily (more than 50% of the time but less than 90%) for SR&ED. (Enter 50% of lease costs if you use the proxy method or enter "0" if you use the traditional method) .....	<b>360</b> +	
• Overhead and other expenditures (enter "0" if you use the proxy method) .....	<b>370</b> +	
• Third-party payments (see note 2) (complete Form T1283*) .....	<b>380</b> =	
<b>Total current SR&amp;ED expenditures</b> (add lines 306 to 370; do not add line 315) (Corporations may need to adjust line 118 of schedule T2SCH1)	<b>390</b> =	
• Capital expenditures for depreciable property available for use <b>before 2014</b> .....	<b>399</b> +	
(Do not include these capital expenditures on schedule T2SCH8)		
<b>Total allowable SR&amp;ED expenditures</b> (add lines 380 and 390) .....	<b>400</b> =	

**Section C – Calculation of pool of deductible SR&ED expenditures (to the nearest dollar)**

Amount from line 400 .....

	<b>420</b>	
<b>Deduct</b>		
• provincial government assistance for expenditures included on line 400 .....	<b>429</b> –	
• other government assistance for expenditures included on line 400 .....	<b>431</b> –	
• non-government assistance for expenditures included on line 400 .....	<b>432</b> –	
• SR&ED ITCs applied and/or refunded in the prior year (see guide) .....	<b>435</b> –	
• sale of SR&ED capital assets and other deductions .....	<b>440</b> –	
<b>Subtotal</b> (line 420 minus lines 429 to 440) .....	<b>442</b> =	
<b>Add</b>		
• repayments of government and non-government assistance that previously reduced the SR&ED expenditure pool .....	<b>445</b> +	
• prior year's pool balance of deductible SR&ED expenditures (from line 470 of prior year T661) .....	<b>450</b> +	
• SR&ED expenditure pool transfer from amalgamation or wind-up .....	<b>462</b> +	
• amount of SR&ED ITC recaptured in the prior year .....	<b>463</b> +	
<b>Amount available for deduction</b> (add lines 442 to 453) .....	<b>465</b> =	
(enter positive amount only, include negative amount in income)		
• Deduction claimed in the year .....	<b>460</b> –	
(Corporations should enter this amount on line 411 of schedule T2SCH1)		
<b>Pool balance of deductible SR&amp;ED expenditures to be carried forward to future years</b> (line 455 minus 460) .....	<b>470</b> =	

\* Form T1283, *Third-Party Payments for Scientific Research and Experiments/Development (SR&ED)*  
 Note 1 – For contract expenditures made after 2013, no amounts for purchasing or leasing capital property can be included.  
 Note 2 – For third-party payments made after 2013, no amounts for purchasing or leasing capital property can be included.

**Part 4 – Calculation of qualified SR&E expenditures for investment tax credit (ITC) purposes**

Protected B when completed

The resulting amount is used to calculate your refundable and/or non refundable ITC.

Enter the breakdown between current and capital expenditures (to the nearest dollar)		Current Expenditures	Capital Expenditures
<b>Total expenditures for SR&amp;E</b> (from lines 380 and 390)	492		496
<b>Add</b>			
• payment of prior years' unpaid amounts (other than salary or wages) (see note 5)	500 +		
• prescribed proxy amount (complete Part 5) (Enter "0" if you use the traditional method)	502 +		
• expenditures on shared-use equipment for property acquired before 2014			504 +
• qualified expenditures transferred to you (see note 3) (complete Form T1146**)	508 +		510 +
<b>Subtotal</b> (add lines 492 to 508, and add lines 496 to 510)	511 =		512 =
<b>Deduct (see note 4)</b>			
• provincial government assistance	513 -		514 -
• other government assistance	515 -		516 -
• non-government assistance and contract payments	517 -		518 -
• current expenditures (other than salary or wages) not paid within 180 days of the tax year end (see note 5)	520 -		
• amounts paid in respect of an SR&E contract to a person or partnership that is not a taxable supplier	528 -		
• 20% of expenditures included on lines 340 and 370	529 -		
• prescribed expenditures not allowed by regulations (see guide)	530 -		532 -
• other deductions (see guide)	533 -		535 -
• non-arm's length transactions			
– assistance allocated to you (complete Form T1145*)	538 -		540 -
– expenditures for non-arm's length SR&E contracts (from line 345)	541 -		
– adjustments to purchases (limited to costs) of goods and services from non-arm's length suppliers (see guide)	542 -		543 -
– qualified expenditures you transferred (complete Form T1146**)	544 -		546 -
<b>Subtotal</b> (line 511 minus lines 513 to 544 and line 512 minus lines 514 to 546)	557 =		558 =
<b>Qualified SR&amp;E expenditures</b> (add lines 557 and 558)			559 =
<b>Add</b>			
• repayments of assistance and contract payments made in the year			560 +
<b>Total qualified SR&amp;E expenditures for ITC purposes</b> (add lines 559 and 560)			570 =

\* Form T1145, Agreement to Allocate Assistance for SR&E Between Persons Not Dealing at Arm's Length

\*\* Form T1146, Agreement to Transfer Qualified Expenditures Incurred in Respect of SR&E Contracts Between Persons Not Dealing at Arm's Length

Note 3 – On line 510 (capital) – Only include expenditures made before 2014 by the transferor (performer). Complete the latest version of Form T1146.

Note 4 – On lines 514, 516, 518, 532, 535, 540, 543 and 546 – Only include amounts related to expenditures of a capital nature made before 2014.

Note 5 – For arm's length contracts, only include 80% of the contract amount.

**Part 5 – Calculation of prescribed proxy amount (PPA)**

Protected B when completed

**A notional amount representing your overhead and other expenditures.**

This part calculates the PPA to enter on line 502 in Part 4. Do not complete this part if you have chosen to use the traditional method in Part 3 (line 162). You can only claim a PPA if you elected to use the proxy method for the year in Part 3 (line 160).

Special rules apply for specified employees. Calculate your salary base in Section A and the PPA in Section B.

**Section A – Salary base**

Salary or wages of employees other than specified employees (from lines 300 and 307) ..... **810** + \_\_\_\_\_

**Deduct**

Bonuses, remuneration based on profits, and taxable benefits that were included on line 810 ..... **812** - \_\_\_\_\_

**Subtotal** (line 810 minus 812) ..... **814** = \_\_\_\_\_

**Salary or wages of specified employees**

850 Column 1	852 Column 2	854 Column 3	856 Column 4	858 Column 5	860 Column 6
Name of specified employee	Total salary or wages for the year (SR&ED and non-SR&ED) excluding bonuses, remuneration based on profits, and taxable benefits (to the nearest dollar)	% of time spent on SR&ED (maximum 75%)	Amount in column 2 multiplied by percentage in column 3	2.5 × A × B/365 A – Year's maximum pensionable earnings B – Number of days employed in tax year	Amount in column 4 or 5, whichever amount is less
1					
2					
3					
4					
5					
(Enter total of column 6 on line 816)					<b>816</b> + _____
<b>Salary base</b> (total of lines 814 and 816) .....					<b>818</b> = _____

**Section B – Prescribed proxy amount (PPA)**

Enter 65% of the salary base (line 818) less 5% of the salary base for the number of 2013 calendar days in the tax year, and less 10% of the salary base for number of days after 2013 in the tax year (use the formula in the guide-line 820) ..... **820** = \_\_\_\_\_

Enter the amount from line 820 on line 502 in Part 4 unless the overall cap on PPA applies to you. (See the guide for explanation and example of the overall cap on PPA)

**Part 6 – Project costs**

Information requested in this part must be provided for all SR&ED projects claimed in the year. Expenditures should be recorded and allocated on a project basis.

750	752	754	756
Project title or identification code	Salary or wages in the tax year (Total of lines 306 to 309)	Cost of materials in the tax year (Total of lines 320 and 325)	Contract expenditures for SR&ED performed on your behalf in the tax year (Total of lines 340 and 345)
1			
2			
3			
4			
5			
<b>Total</b>			



**Part 9 – Claim preparer information**

**Protected B** when completed

Information requested in this part must be provided for each claim preparer that has accepted consideration to prepare or assist in the preparation of this SR&ED claim. Certification is required on lines 935, 970, and 975.

**A \$1000 penalty may be assessed if the information requested below about the claim preparer(s) and billing arrangement(s) is missing, incomplete, or inaccurate. Where a claim preparer has prepared or assisted in the preparation of this SR&ED form, the claimant and the claim preparer will be jointly and severally, or solidarily, liable for the penalty.**

**935** Was a claim preparer engaged in any aspect of the preparation of this SR&ED claim?

- 1  Yes (complete the claim preparer information table and lines 970 and 975 below)
- 2  No (complete lines 970 and 975)

**Claim preparer information table**

940	945	950	955	960	965
Name of claim preparer (company or individual)	Business number	Billing arrangement code (see codes*)	Billing rate (percentage, hourly/daily rate or flat fee)	Other billing arrangement(s) (Maximum 10 words)	Total fee paid, payable or expected to pay
1.					
2.					
3.					
4.					
5.					
6.					
7.					
8.					
9.					
10.					
<b>Total</b>					
<b>* Billing arrangement codes</b>					
Code	Type of billing arrangement				
1	Contingency fee arrangement – where the fee is based on a percentage of the investment tax credit earned				
2	Hourly rate				
3	Daily rate				
4	Flat fee arrangement (lump sum)				
5	Other arrangements – describe the arrangement in box 960 in 10 words or less				
<b>970</b> I, _____ certify that the information provided in this part is complete and accurate.					
Name of authorized signing officer of the corporation, or individual (print)					
Signature _____					<b>975</b> _____
					Year    Month    Day

**Part 10 – Certification**

**Protected B** when completed

I certify that I have examined the information provided on this form and on the attachments and it is true, correct, and complete.

<b>165</b>	_____	_____	<b>170</b>	_____
	Name of authorized signing officer of the corporation, or individual	Signature		Date
<b>175</b>	_____			
	Name of person/firm who completed this form			

**Privacy Notice**

Personal information is collected pursuant to subsections 37(1), 37(1.1), and 165(5.1) of the *Income Tax Act* (the *Act*) and is used for verification of compliance, administration and enforcement of the Scientific Research and Experimental Development (SR&ED) program requirements.

Information may also be used for the administration and enforcement of other provisions of the *Act*, including assessment, audit, enforcement, collections, and appeals, and may be disclosed under information-sharing agreements in accordance with the *Act*. Incomplete or inaccurate information may result in assessment of monetary penalties and delays in processing SR&ED claims.

The social insurance number is collected pursuant to section 237 of the *Act* and is used for identification purposes.

Information is described in personal information bank CRA PPU 441 "Scientific Research and Experimental Development" in the Canada Revenue Agency (CRA) chapter of *Info Source*. Personal information is protected under the *Privacy Act*, and individuals have a right of access to, correction, and protection of their personal information. Further details regarding requests for personal information at the CRA and our *Info Source* chapter can be found at [www.cra.gc.ca/aisp](http://www.cra.gc.ca/aisp).

출처: 캐나다 국세청, <http://www.cra-arc.gc.ca/E/pbg/tf/t661/t661-15e.pdf>(접속일자: 2017. 02. 27.).

## R&D 조세지원제도의 세무행정 개선방안

---

김학수 · 원종학 · 김빛마로

우리나라 연구개발 세액공제의 세무행정상의 문제점을 파악하고 주요 국가들의 연구개발 조세지원제도 관련 세무행정 체계 및 적격성 판정 기준 등을 국제비교 하고 우리나라의 문제점을 해소하는 데 도움이 될 것으로 판단되는 개선방안을 세무행정 측면의 대안들과 정책적 측면의 대안을 제시했다. 특히 여기서 제안된 세무행정 측면의 대안들에 대한 세무대리인 및 기업과 같은 이해관계자들의 의견을 수렴하기 위해서 설문조사를 실시했다.

먼저 세무행정 개선방안은 크게 두 가지 목표로 구성된다. 첫째는 연구개발의 적격성에 대한 일관된 해석의 공유이고, 둘째는 동 제도의 오남용 예방을 위한 사전검증 노력의 강화이다. 첫 번째 목표를 위해 과세관청이 적격 연구개발에 대한 가이드라인을 제시해야 하고 납세자와의 소통채널을 다양화해서 신뢰관계를 구축해야 한다. 두 번째 목표를 위해서 본 연구는 세가지의 세부과제를 제안했다. 먼저 기업연구소 및 전담부서 인증제도를 보완하기 위해서 인증 및 현장조사의 사무를 위임받아 수행하는 민간협회의 현장조사 과정에 해당 기업 관할 세무서 공무원이 입회하는 방안을 고려할 필요가 있다. 두 번째 세부과제로는 납세자의 책임성 강화를 위해서 자가진단 절차를 신고서식의 일부로 도입하는 방안이다. 세 번째 세부과제는 사전적으로 오남용을 예방하고 국세청의 사후검증 절차의 실효성을 제고하기 위

해서 프로젝트별로 연구개발 행위의 증빙자료를 기록하고 보관하는 의무규정을 도입하는 것이다. 본 연구에서 제시된 정책대안에 대해 이해관계자들은 대체적으로 긍정적으로 평가하고 있다.

## Tax Administration Improvements for R&D Tax Incentives

---

Hag-Soo Kim · Jonghak Weon · Bitmaro Kim

We identify the problem of tax administration for the R & D tax incentives in Korea and compare the tax administration system related to the R & D tax support system of major countries. We also propose some alternatives in both tax administration and policy aspects. In particular, we conducted surveys to gather opinions from stakeholders such as tax agents and companies on the proposed tax administration improvements.

First, the tax administration improvement plan consists of two main objectives. The first is the sharing of a consistent interpretation of the eligibility of research and development, and the second is the strengthening of preliminary verification efforts to prevent abuse of the system. For the first objective, the tax authorities should provide guidelines for eligible R&D, and build trust by diversifying the channels of communication with taxpayers. For the second goal, this study proposed three detailed tasks. First, in order to supplement the certification system of the enterprise research institute and dedicated department, it is necessary to consider how the public officials of the tax office of the enterprise concerned should participate in the field investigation process

of the private association which is delegated with the affairs of the certification and field investigation. The second sub-task is to introduce the self-assessment procedure as part of tax return form in order to enhance the accountability of taxpayers. The third sub-task is the introduction of mandatory provisions for recording and archiving the evidence of R & D activities on a project-by-project basis, in order to prevent misuse and to enhance the effectiveness of the post-audit process of the National Tax Service. Stakeholders show generally positive responses to the proposed tax administration improvements presented in this study.

## ■ 저자약력

### 김학수

한국외국어대학교 경제학 학사  
미국 Duke University 경제학 석사  
미국 The Ohio State University 경제학 박사  
현, 한국조세재정연구원 선임연구위원

### 원종학

연세대학교 경제학 학사  
일본 Hitotsubash대학 경제학 석사, 박사  
현, 한국조세재정연구원 선임연구위원

### 김빛마로

연세대학교 경제학 학사  
미국 University of Minnesota 경제학 박사  
현, 한국조세재정연구원 부연구위원

### 자료 수집 및 정리

김현숙 한국조세재정연구원 전문연구위원  
안승연 한국조세재정연구원 연구위원

연구보고서 17-07

## R&D 조세지원제도의 세무행정 개선방안

---

---

발행	행	2017년 12월 29일
저자	자	김학수·원종학·김빛마로
발행인	인	박형수
발행처	처	한국조세재정연구원
주소	소	30147 세종특별자치시 시청대로 336
전화	화	(044)414-2114(대)
홈페이지	지	www.kipf.re.kr
등록	록	1993. 7. 15. 제2014-24호
정가	가	6,000원
조판 및 인쇄	쇄	호정씨앤피
I S B N		978-89-8191-898-9 93320

---

© 한국조세재정연구원 2017 \* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.