

연구개발비세액공제 적용 인건비 규정의 입법평가

송은주* · 박수진** · 김건수***

〈국문초록〉

연구개발을 통한 경쟁력 확보를 위하여 연구개발비 지출에 대해서는 조세 지원을 적용하고 있다. 우리나라의 경우 연구개발비 중 가장 큰 비중을 차지하고 있는 인건비에 관한 규정이 명확하지 않아 법을 적용함에 있어 혼란이 야기되고 있다. 본 연구는 연구개발비 세액공제 대상이 되는 인건비 관련 규정을 입법적인 측면에서 평가하고 조세법률주의와 과세형평성 측면에서 다음과 같이 쟁점사항과 개선방안을 제시하고 있다.

첫째, 세법상 연구개발 인건비에 관한 정의 규정 없이 제외되는 비용만을 열거하고 있어 인건비 범위에 대한 자의적인 해석이 가능하고 과세관청과 납세자간 다툼의 여지가 있다. 따라서 법인세법 또는 소득세법 상의 규정을 준용하는 방식으로 인건비의 범위를 명확히 할 필요가 있다. 둘째, 주식매수선택권 등의 행사비용을 연구개발 인건비에서 제외하도록 규정하고 있지만 해외모법인으로부터 받는 주식매수선택권 등은 제외되는 인건비에 포함되지 않아 과세형평성을 저해하는 문제가 있다. 따라서 해외모법인의 주식매수선택권 등을 국내자회사가 보전한 손비도 연구개발인건비에서 제외하는 규정이 마련되어야 한다. 셋째, 연구개발 인건비의 범위에서 퇴직소득은 제외되었으나 임원 퇴직소득의 한도초과액은 근로소득으로 처리되므로 이에 대한 연구개발인건비 적용 여부가 불명확한 상황이다. 따라서 임원 퇴직소득의 한도

* 한국조세재정연구원 전문연구원

** 한국조세재정연구원 공인회계사

*** 감사원 감사연구원 연구1팀장

초과액도 연구개발 인건비에서 제외됨을 명확히 하는 개정이 필요하다.

우리나라는 OECD 국가 중 연구개발 투자가 높은 편에 속하며, 지속적인 연구개발 활동을 위해서는 적절한 조세지원이 필요하다. 연구개발 인건비에 관한 규정을 보다 명확히 함으로써 불필요한 조세지출을 방지하고 효율적인 조세지원이 이루어질 것으로 기대된다.

※ 주제어 : 연구개발비 세액공제, 연구개발 조세지원, 연구개발 인건비

I. 서론

II. 인건비 관련 제규정

1. 실무상 인건비 관련 규정
2. 세법상 인건비 관련 규정

III. 연구개발 인건비 규정의 쟁점사항 및 개선방안

1. 연구개발 조세지원 대상 인건비 규정의 미비
2. 해외모법인의 주식매수선택권
3. 퇴직소득과 퇴직급여

IV. 결론

I. 서론

기술개발을 통한 경제성장을 위하여 연구개발 활동은 필수적이라는 인식하에 세계 각국은 연구개발 활동에 대한 조세지원제도를 운영하고 있다. 우리나라 역시 기업의 경쟁력 확보를 위한 연구개발 활동을 지원하기 위하여 조세지원제도를 적극 활용하고 있다. 금융위기로 인한 글로벌 경기침체에도 불구하고 우리나라의 연구개발비 지출은 최근까지 증가추세를 보이고 있다. 2012년 우리나라의 총 연구개발비는 전년대비 11.1%

증가하여 55조원을 넘어서는 규모이다. 이는 OECD 국가 중 미국, 일본, 중국, 독일, 프랑스에 이어 6위를 차지하는 수준이다. 또한 GDP에서 연구개발비가 차지하는 비중은 4.36%로 OECD 국가 중 2위를 차지하고 있다.¹⁾ 국세감면대비 비중으로 볼 때 2009년 6.0%에서 2012년 8.6%로 증가하여 총 국세감면액에서 연구개발 관련 감면액이 차지하는 비중도 점차 증가하고 있다.

연구개발비는 경상비와 자본적 지출로 구분할 수 있는데, 2012년 기준 경상비는 49조 7,484억원으로 총 연구개발비 중 경상비가 차지하는 비중은 89.7%로 상당히 높은 편이다. 또한 인건비(19조 6,498억원)는 총 연구개발비 중 약 40.7%를 차지하고 있어 연구개발비 중 인건비가 차지하는 비중이 상당히 크다. 따라서 세제 적격 연구개발비의 판단에 있어서 세법상 인건비의 정의 및 범위에 관한 규정은 상당히 중요한 의미를 지닌다. 조세법령 내에서 다의적이고 불명확한 용어를 사용함으로써 동일한 상황의 납세자를 상이하게 취급하는 결과를 초래한다면, 불공평한 조세부담으로 인한 과세관청에 대한 불신이 증가할 뿐만 아니라 납세자와 과세관청 양측의 조세비용이 과도하게 증가될 수 있다. 따라서 인건비의 정의 및 범위에 관한 명확한 규정이 제시될 필요가 있다.

「조세특례제한법」상 연구개발 인건비의 개념과 범위를 적용함에 있어서 최근 여러 차례 과세관청과 납세자간에 의견 대립이 있었고 두 차례에 걸친 연구개발 인건비 규정의 개정이 이루어졌다. 개정된 조세특례제한법 시행령에 따르면, 연구개발 인건비는 “자체연구개발을 수행하는 전담부서에서 근무하는 직원의 인건비로서 「소득세법」 제22조에 따른 퇴직소득에 해당하는 금액 및 동법 제29조 및 「법인세법」 제33조에 따른 퇴직급여충당금, 「법인세법 시행령」 제20조 제1항 각 호에 따른 성과급은 제외”하는 것으로 규정하고 있다. 인건비의 성격과 구체적인 범위는 조세정책의 목적에 따라 다른 관계법령이나 사회 통념상 받아들여지고

1) 한국과학기술기획평가원(2013), 연구개발활동조사보고서, 2013.

있는 기업실무와는 차이가 있을 수 있다. 그러나 그 차이에 대한 과세권의 입장을 법령 내에 명확히 반영하고 있지 않아 법을 적용함에 있어 혼란을 야기할 소지가 있다. 연구개발비에 포함되는 인건비 규정의 미비로 인한 납세자에 의한 조세지원의 남용가능성을 사전에 방지하고, 인건비에 포함되는 비용에 대한 과세관청에 의한 자의적인 해석으로 인한 납세자와의 다툼을 줄이기 위하여 인건비의 정의 및 범위를 법령에 명확하게 반영할 필요가 있다.

연구의 목적은 2012년과 2013년 두 차례에 걸쳐 개정된 연구개발비 세액공제 대상 비용의 범위에 관한 규정을 입법적인 측면에서 평가하고 인건비 정의 규정의 미비로 인한 조세법률주의 및 과세형평성 측면에서의 문제점과 개선점을 제시하는데 있다. 지금까지의 연구개발비 관련 연구에서 적격 인건비 규정의 미비로 인한 문제점을 제시한 연구 및 또한 퇴직소득 및 주식매수선택권 관련한 최근의 세법 개정에 관하여 논의한 연구는 없었다.

본 연구의 구성은 제Ⅱ장에서 실무상 또는 세법상 인건비의 정의 및 범위를 살펴본 후 제Ⅲ장에서는 연구개발 대상 인건비 규정을 적용함에 있어 문제점과 이에 대한 개선방안을 제시하고 제Ⅳ장에서 결론을 맺고 있다.

II. 인건비 관련 제규정

1. 실무상 인건비 관련 규정

‘인건비’라는 용어는 기업 실무에서 흔히 사용되고 있지만 그 정의와 범위는 명확하지 않다. 기업회계의 기준이 되는 기업회계기준이나 근로기준법에서 그 정의와 범위를 살펴보면 다음과 같다.

인건비의 범위에 관한 근거는 기업회계기준서 제1019호【종업원급여】에서 찾을 수 있는데, 인건비 정보는 주로 판매비와 일반관리비 상의

급여와 부가가치 정보로 주식으로 공시되는 제조원가 상의 인건비 등이 있다. 보상의 일부로서 현금급여 및 그 밖의 종업원급여에 추가하여 종업원에게 부여하는 주식선택권 또는 그 밖의 지분상품은 제1102호 【주식기준보상】에서 규정하는 한편, 종업원의 퇴직급여제도에 대해서는 제1026호 【퇴직급여제도에 의한 회계처리와 보고】에서 규정하고 있다.

종업원급여는 종업원이 제공한 근무용역과 교환하거나 해고하면서 기업이 종업원에게 제공하는 모든 종류의 대가(benefit)를 의미한다(제1019호 문단 8). 종업원급여는 단기종업원급여, 퇴직급여, 기타장기종업원 급여, 해고급여를 포함한다(제1019호 문단 5). 단기종업원급여는 (1) 임금, 사회보장분담금, (2) 유급연차휴가와 유급병가, (3) 이익분배금·상여금, (4) 현직종업원을 위한 비화폐성급여(예: 의료, 주택, 자동차, 무상 또는 일부 보조로 제공되는 재화나 용역)를 포함하며 종업원이 관련 근무용역을 제공하는 연차보고기간말 이후 12개월 이전에 전부 결제될 것으로 예상되는 경우에 한정한다(제1019호 문단 9). 종업원이 관련 근무용역을 제공하는 연차보고기간말 이후 12개월 이전에 전부 결제될 것으로 예상되지 않는 경우에는 이를 기타장기종업원급여로 구분하며, 장기근속휴가나 안식년휴가와 같은 장기유급휴가, 그 밖의 장기근속급여, 장기장애급여, 이익분배금과 상여금, 이연된 보상이 포함된다(제1019호 문단 153).

이익분배제도와 상여금제도와 관련하여 종업원이 특정기간 계속 근무하는 것을 조건으로 이익을 분배받을 수 있는 이익분배제도가 있을 수 있으며, 이에 따라 기업이 부담하는 의무는 종업원이 제공하는 근무용역에서 발생하는 것이며 주주와의 거래에서 발생하는 것이 아니다. 따라서 이익분배제도 및 상여금제도와 관련된 원가는 이익분배가 아니라 당기비용으로 인식한다(제1019호 문단 20, 23).

퇴직급여는 종업원의 요청으로 인한 해고나 의무적인 퇴직규정으로 인하여 발생하는 종업원급여이고, 해고급여는 종업원을 해고하는 기업의 결정이나 해고에 대한 대가로 기업이 제안하는 급여를 수락하는 종업원

의 결정으로 인해 발생하는 급여(제1019호 문단 159)이다.

「근로기준법」상 인건비는 임금으로 볼 수 있으며, 임금에 대한 정의는 “사용자가 근로의 대가로 근로자에게 임금, 봉급 그밖에 어떠한 명칭으로든지 지급하는 일체의 금품”을 말한다(「근로기준법」 제2조 제1항 제5호).

이와 같이 실무에서 많이 사용되는 ‘인건비’라는 용어는 기업회계기준과 근로기준법에서도 직접적인 정의 규정은 없고 급여, 주식기준보상, 퇴직급여, 임금 등 근로자에게 지급하는 다양한 형태의 보상을 포괄하는 개념으로 이해할 수 있다.

2. 세법상 인건비 관련 규정

(1) 인건비의 정의

「법인세법」 시행령 제19조에서는 ‘인건비’를 손비에 포함하는 것으로 기술하고 있지만 인건비의 내용과 범위에 대해서는 규정하고 있지 않다. 다만, 기본통칙이나 국세청의 유권해석을 통하여 인건비에 포함되는 사례를 예시하고 있다. 또한 「법인세법」 시행령 제43조, 제44조, 제44조의 2에서는 손금불산입되는 인건비를 열거하고 있으므로 이에 해당되지 않는 인건비는 손금에 산입하는 것으로 판단된다. 즉, 세법상 ‘인건비’에 대한 정의규정 없이 ‘인건비’라는 용어를 사용하고 있으며 손비로 인정되지 않는 인건비만을 열거하고 있기 때문에 손비로 인정되는 인건비의 범위가 명확하지 않다.

인건비는 법인의 입장에서는 손비에 해당하지만 이를 지급받는 해당 임원 및 종업원에 대해서는 소득에 해당하므로 소득세가 과세된다. 또한 임원 및 종업원에게 지출한 비용이더라도 복리후생비, 회의비, 여비 및 교통비에 해당하는 경우에는 법인의 입장에서는 손비이지만 법에서 열거되지 않은 지출은 손금불산입되므로 손비에 해당하는 인건비와 손비에 해당하지 않는 인건비의 구분이 명확하지는 않다.²⁾

2) 법인세법 기본통칙에서 예시하는 사례들을 살펴보면 다음과 같다.

인건비는 법인의 순자산을 감소시키는 거래로 인하여 발생하는 손비의 금액으로, 잉여금의 처분을 손비로 계상(결산을 확정할 때 손비로 계상하는 것)한 금액은 손금으로 산입하지 않도록 하고 있다.³⁾ 따라서 법인이 그 임원 또는 종업원에게 잉여금의 처분에 의하여 지급하는 인건비는 손금에 산입하지 않는다. 단, 예외적으로 잉여금의 처분에 의하여 지급하는 성과급에 해당하더라도 회사주조합을 통하여 자기주식으로 지급하는 성과급이나, 주식매수선택권 또는 주식기준보상으로 인하여 지급하는 현금 또는 주식이나, 사전약정에 의하여 지급하는 성과배분상여금에 대해서는 손금으로 인정하고 있다.⁴⁾

(2) 인건비의 범위

세법상 법인의 손비에 해당되는 인건비의 정의를 직접적으로 규정하고 있지 않지만 손금불산입되는 인건비 관련 규정을 통해 세법상 비용으로 인정되는 인건비의 범위를 확인할 수 있다. 「법인세법」 제26조 【과다경비의 손금불산입】 제1호는 인건비 중에서 과다경비에 해당하는 경우 손금불산입하는 것으로 규정하고 있고, 동법 시행령 제43조, 제44조, 제44조의2에서 상여금 등의 손금불산입, 퇴직급여의 손금불산입, 퇴직보험료

-
- ① 불우종업원에게 지급하는 생계비 및 학비보조금은 인건비로 보아 손금에 산입한다(법통 19-19...6)
 - ② 종업원에게 지급하는 부임수당 중 이사비용은 여비교통비로 보며, 이를 초과하는 부분은 인건비로 본다(법통 19-19...7)
 - ③ 종업원을 수익자로 하는 보험료 중 산업재해보험료·사용자로서 부담하는 국민건강보험료 및 고용보험료를 제외하고 이를 종업원에 대한 급여로 본다(법통 19-19...8)
 - ④ 사용인에게 지급하는 자녀교육비보조금은 동 사용인에 대한 인건비로 본다(법통 19-19...37)
 - ⑤ 업무수행과 관련 없는 여비는 해당 임원 또는 사용인에 대한 급여로 본다(법통 19-19...22, 36)

3) 「법인세법」 제20조 제1호

4) 「법인세법」 시행령 제20조 제1항

의 손금불산입에 대한 내용과 범위를 각각 규정하고 있다.

1) 상여금

임원에 대한 상여금은 제한 없이 손금으로 허용할 경우 소득금액을 조정하는 수단으로 이용될 수 있으며 특히 출자임원에 대한 상여금은 배당으로 인한 이중과세의 부담을 회피하기 위한 수단으로 악용될 수 있기 때문에 미리 결정된 급여지급기준에 의하여 지급하는 경우에만 인정하고 있다.⁵⁾ 따라서 법인이 임원에게 지급하는 상여금 중 정관·주주총회·사원총회 또는 이사회에 의하여 결정된 급여지급기준에 의하여 지급하는 금액을 초과하여 지급한 경우 그 초과금액을 손금에 산입하지 않는다.⁶⁾ 그리고 법인이 지배주주 등(특수관계에 있는 자 포함)인 임원 또는 종업원에게 정당한 사유 없이 동일직위에 있는 지배주주 등 외의 임원 또는 종업원에게 지급하는 금액을 초과하여 보수를 지급한 경우에도 그 초과금액은 손금에 산입하지 않는다.⁷⁾ 여기서 “지배주주 등”이란 법인의 발행주식 총수 또는 출자총액의 100분의1 이상의 주식 또는 출자지분을 소유한 주주 등으로서 그와 특수관계에 있는 자와의 소유주식 또는 출자지분의 합계가 해당 법인의 주주 등 중 가장 많은 경우의 해당 주주 등을 말한다. 상근이 아닌 법인의 임원에게 지급하는 보수는 부당행위계산의 부인⁸⁾에 해당하는 경우 손금에 산입하지 않는다.⁹⁾ 법인의 해산에 의하여 퇴직하는 임원 또는 종업원에게 지급하는 해산수당 또는 퇴직위로금 등은 최종사업연도의 손금에 산입한다.¹⁰⁾

5) 이준규·박성욱(2012)

6) 「법인세법」 시행령 제43조 제2항

7) 「법인세법」 시행령 제43조 제3항

8) 「법인세법」 제52조

9) 「법인세법」 시행령 제43조 제4항

10) 「법인세법」 시행령 제43조 제5항

2) 잉여금의 처분에 의한 상여금

법인이 임원 또는 종업원에게 잉여금의 처분에 의하여 지급하는 상여금은 손금에 산입하지 않는다.¹¹⁾ 이는 잉여금의 처분에 의한 지급금은 비록 회사의 순자산을 감소시키는 거래에 해당되기는 하지만 세무목적상 과세소득 계산이 끝난 후의 확정된 자기자본을 외부로 유출시키는 것에 불과하기 때문에 법인의 손비에 해당되지 않기 때문이다. 그러나 성과급 제도의 활성화를 통한 노사관계의 안정화를 도모하고 생산성 향상의 지원을 목적으로 비록 이익처분에 의한 성과급에 해당하더라도 다음에 해당하는 경우에는 법인세법 시행령 제20조 제1항에 의하여 신고조정을 통하여 법인의 손금에 산입하도록 하고 있다.

첫째, 우리사주조합을 통하여 자기주식으로 종업원에게 지급하는 성과급으로 (1) 주권상장법인이 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제165조의 3에 따라 취득한 자기주식으로 지급하는 성과급으로서 우리사주조합을 통하여 지급하는 것과 (2) 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 유가증권시장에서 해당 법인의 주식을 취득하여 조합원에게 분배한 우리사주조합에 해당 법인이 성과급으로 그 대금을 지급하는 것을 포함한다(시행령 제20조 제1항 제2호).

둘째, 해당 법인의 발행주식총수의 10%의 범위에서 부여하거나 지급한 경우 주식매수선택권등을 부여받거나 지급받은 자에게 지급하는 금액으로 (1) 주식매수선택권을 부여받은 경우 약정된 주식매수시기에 약정된 주식의 매수가액과 시가의 차액을 금전 또는 해당 법인의 주식으로 지급하는 경우 해당 금액과 (2) 주식기준보상으로 금전을 지급하는 경우 해당 금액을 말한다(시행령 제20조 제1항 제3호).

셋째, 내국법인이 근로자와 성과산정지표 및 그 목표, 성과의 측정 및 배분방법 등에 대하여 사전에 서면으로 약정하고 이에 따라 그 근로자에게

11) 합명회사 또는 합자회사의 노무출자사원에게 지급하는 보수는 이익처분에 의한 상여로 본다.

지급하는 성과배분상여금을 의미하며 이 경우 (1) 법인의 회장, 사장, 부사장, 이사장, 대표이사, 전무이사 및 상무이사 등 이사회 구성원 전원과 청산인, (2) 합명회사, 합자회사 및 유한회사의 업무집행사원 또는 이사, (3) 감사, (4) 그 밖에 상기의 규정에 준하는 직무에 종사하는 자 등의 임원은 제외한다(시행령 제20조 제1항 제4호).

자기주식으로 지급하는 상여금과 성과배분상여금은 종업원을 대상으로 하고 주식매수선택권의 평가보상액과 주식기준보상액은 임원 및 종업원을 대상으로 한다. 잉여금 처분에 의한 성과급을 손금에 산입하는 시기는 잉여금 처분대상이 되는 사업연도이다.

3) 모회사가 부여한 주식매수선택권의 행사비용을 자회사가 보전하는 경우

모회사로부터 부여받거나 지급받은 주식매수선택권이나 주식이나 주식가치에 상당하는 금전으로 지급받는 상여금(주식기준보상)을 자회사의 임직원이 행사하거나 지급받는 경우 해당 주식매수선택권이나 주식기준보상을 부여하거나 지급한 법인에게 해당 자회사가 보전하는 경우에는 인건비로 손금으로 산입할 수 있다.¹²⁾ 단, 해당 법인의 사업과 관련하여 발생하거나 지출된 손실 또는 비용으로서 일반적으로 인정되는 통상적인 것이거나 수익과 직접 관련된 것인 경우에는 한한다. 여기서 모회사의 범위에는 「금융지주회사법」에 따른 금융지주회사와 요건을 갖춘 해외모법인이 있다.¹³⁾

12) 「법인세법」 시행령 제19조 제19호

13) 요건을 갖춘 해외모법인이란 다음의 요건을 모두 갖춘 법인을 말한다.(「법인세법」 시행규칙 제10조의2 제2항)

- ① 외국법인으로서 발행주식이 ‘자본시장과 금융투자업에 관한 법률’에 따른 증권시장 또는 이와 유사한 시장으로서 증권의 거래를 위하여 외국에 개설된 시장에 상장된 법인
- ② 외국법인으로서 「법인세법」 시행령 제19조 제19호 각목 외의 부분에 따른 주식매수선택권등의 행사 또는 지급비용을 보전하는 내국법인(‘자본시장과 금융투자업에 관한 법률’에 따른 상장법인은 제외)의 의결권 있는 주식의 100분의

해외모법인으로부터 부여받거나 지급받은 주식매수선택권 등이란 (1) 상법에 따른 주식매수선택권과 유사한 것으로서 해외모법인의 주식을 미리 정한 가액(행사가액)으로 인수 또는 매수(행사가액과 주식의 실질가액과의 차액을 현금 또는 해당 모법인의 주식으로 보상하는 경우를 모두 포함한다)할 수 있는 권리일 것(주식매수선택권만 해당), (2) 해외모법인이 발행주식총수의 100분 10의 범위에서 부여하거나 지급한 것일 것, (3) 해외모법인과 해당 법인 간에 해당 주식매수선택권등의 행사 또는 지급비용의 보전에 관하여 사전에 서면으로 약정하였을 것의 요건을 모두 충족하여야 한다(「법인세법」 시행규칙 제10조의2 제3항).

주식기준보상이란 임직원이 지급받는 상여금으로서 (1) 주식 또는 주식가치에 상당하는 금전으로 지급하는 것일 것, (2) 사전에 작성된 주식기준보상 운영기준 등에 따라 지급하는 것일 것, (3) 임원이 지급받는 경우 정관·주주총회·사원총회 또는 이사회회의 결의로 결정된 급여지급기준에 따른 금액을 초과하지 아니할 것, (4) 「법인세법」 시행령 제43조 제7항에 따른 지배주주 등인 임직원이 지급받는 경우 정당한 사유없이 같은 직위에 있는 지배주주 등 외의 임직원에게 지급하는 금액을 초과하지 아니할 것의 요건을 갖춘 것에 해당하는 것은 손비로 인정한다.¹⁴⁾

4) 퇴직급여 및 퇴직보험료

법인이 임원 또는 종업원에게 지급하는 퇴직급여는 임원 또는 종업원이 현실적으로 퇴직하는 경우에 지급하는 것에 한하여 이를 손금에 산입한다. 현실적으로 퇴직하는 경우라 함은 ① 법인의 종업원이 당해 법인의 임원으로 취임한 때, ② 법인의 임원 또는 종업원이 그 법인의 조직변경·합병·분할 또는 사업양도에 의하여 퇴직한 때, ③ 퇴직급여를 중간정산하여 지급한 때¹⁵⁾, ④ 연봉제 전환에 따라 향후 퇴직급여를 지급하지 아니

90 이상을 직접 또는 간접으로 소유한 법인

14) 「법인세법」 시행규칙 제10조의2 제1항

15) 중간정산시점부터 새로 근무연수를 기산하여 퇴직급여를 계산하는 경우에 한정한다.

하는 조건으로 퇴직급여를 정산하여 지급할 때, ⑤ 장기요양 등의 사유로 그 때까지의 퇴직급여를 중간정산하여 지급한 때이다. 이러한 퇴직급여 손금산입 규정에도 불구하고 임원의 퇴직급여의 경우 퇴직급여한도를 초과하는 부분에 대해서는 손금에 산입하지 않는다. 퇴직급여한도액은 정관에 퇴직급여(퇴직위로금 포함)로 지급할 금액이 정해진 경우에 정관에서 정하는 금액이 된다. 그러나 정관에 퇴직급여가 정해지지 않은 경우, 임원이 퇴직하는 날부터 소급하여 1년동안 해당 임원에게 지급한 총 급여액¹⁶⁾의 10분의 1에 상당하는 금액에 근속연수¹⁷⁾를 곱해 산출한 금액을 한도액으로 한다.

법인이 임원 또는 종업원의 퇴직급여를 지급하기 위하여 불입하거나 부담하는 보험료·부금 또는 부담금 중 법인이 임원 또는 종업원의 퇴직을 퇴직급여의 지급사유로 하고 임원 또는 종업원을 수급자로 하는 퇴직연금 등의 부담금으로서 지출하는 금액¹⁸⁾으로서 다음에 해당하는 경우에는 손금에 산입한다.¹⁹⁾ 첫째, 퇴직연금 등의 부담금 중 확정기여형 퇴직연금등은 부담금 전액 손금에 산입한다. 다만, 임원에 대한 부담금은 법인이 퇴직시까지 부담한 부담금의 합계액을 퇴직급여로 보아 임원의 퇴직급여한도초과액에 대한 손금불산입 규정(법령 제44조 제4항)을 적용하되, 손금산입한도 초과금액이 있는 경우에는 퇴직일이 속하는 사업연도의 부담금 중 손금산입한도 초과금액 상당액을 손금에 산입하지 아니하고, 손금산입한도 초과액이 퇴직이 속하는 사업연도의 부담금을 초과하는 경우 그 초과금액은 퇴직일이 속하는 사업연도의 익금에 산입한다. 둘째, 확정기여형 퇴직연금이 아닌 경우 다음의 ①과 ② 중 큰 금액에서

16) 비과세되는 소득 및 손금불산입되는 인건비는 제외한다.

17) 역년에 의하되, 1년 미만의 기간을 개월 수로 계산하고 1개월 미만의 기간은 산입하지 않는다. 종업원에서 임원이 된 땀에 퇴직금을 지급하지 아니한 경우에는 종업원으로 근무한 기간을 근속연수에 합산한다.

18) 퇴직연금 등이라 함은 보험회사, 신탁업자·집합투자업자·투자매매업자 또는 투자중개업자, 은행, 근로복지공단이 취급하는 퇴직연금을 말한다.(「법인세법」 시행규칙 제23조)

19) 「법인세법」 시행령 제44조의2

직전 사업연도 종료일까지 지급한 부담금을 차감한 금액을 한도로 손금에 산입한다.

- ① 해당 사업연도 종료일 현재 재직하는 임원 또는 종업원의 전원이 퇴직할 경우 퇴직급여로 지급한 금액의 추계액에서 해당 사업연도 종료일 현재의 퇴직급여 총당금을 공제한 금액에 상당하는 연금에 대한 부담금
- ② 매 사업연도 말일 현재 급여에 소요되는 비용예상액의 현재가치와 부담금 수입예상액의 현재가치를 추정하여 산정된 금액에서 해당 사업연도 종료일 현재의 퇴직급여총당금을 공제한 금액에 상당하는 연금에 대한 부담금

이와 같이 세법에서 손금산입을 인정하는 퇴직보험료의 범위를 규정하고 있으므로 이 외의 퇴직보험료는 손금에 산입하지 않는다.

(3) 연구개발 조세지원 대상 인건비의 범위

연구개발 조세지원 대상이 되는 연구개발 활동을 자체연구개발과 위탁 및 공동연구개발 등으로 구분하고, 그 연구 활동별로 연구·인력개발비 세액공제를 적용받는 비용을 규정하고 있다.²⁰⁾ 자체연구개발은 전담부서 직원의 인건비, 전담부서 연구용 견본품·부품·원재료·시약류 구입비, 전담부서에서 직접 사용하기 위한 연구·시험용 시설의 임차 또는 규정된 기관의 연구·시험용 시설의 이용에 필요한 비용을 포함한다. 위탁 및 공동연구개발에는 특정기관에 연구개발용역 위탁에 따른 비용 및 기관과의 공동연구개발 비용과 대학 또는 전문대학에 소속된 개인에게 연구개발용역 위탁에 따른 비용이 포함된다. 이밖에 직무발명 보상금으로 지출한 금액, 기술정보비, 도입기술의 소화개량비, 중소기업이 한국생산기업연구원과 전문생산기술연구소의 기술지도 또는 기술지도를 받고 지출한 비

20) 「조세특례제한법」 시행령 제8조 제1항

용, 고유디자인의 개발을 위한 비용, 중소기업에 대한 공업 및 상품 디자인 개발지도를 위하여 지출한 비용 등도 포함하여 연구개발 조세지원 대상 비용으로 포함된다.

이와 같이 인건비의 경우에는 자체연구개발에 한하여 연구개발 또는 문화산업 진흥 등을 위한 기획재정부령으로 정하는 연구소 또는 전담부서(이하 전담부서)에서 근무하는 직원 및 연구개발서비스업에서 종사하는 특정 전담요원의 인건비에 대하여 연구개발세액공제를 허용하고 있다.²¹⁾²²⁾

1) 전담부서 직원의 인건비

연구개발 조세지원 대상 인건비는 「조세특례제한법」 시행령 제8조 제1항, 【별표 6】 제1항 가호에서 정하고 있으며 연구개발 또는 문화산업 진흥 등을 위한 특정 전담부서에서 연구업무에 종사하는 연구요원 및 이들의 연구업무를 직접적으로 지원하는 자와 연구개발서비스업에 종사하는 전담요원의 인건비를 말한다. 그러나 인건비 자체의 정의에 대해서는

21) 여기서 '전담부서'라 함은 ① 기초연구진흥 및 기술개발지원에 관한 법률 시행령 제16조제1항 및 제2항에 따라 교육과학기술부장관의 인정을 받은 기업부설연구소와 교육과학기술부장관에게 신고한 기업 내의 연구개발전담부서 또는 ② 문화산업진흥기본법 제 17조의 3에 따라 인정받은 기업부설창작연구소 또는 기업창작 전담부서로서 문화체육관광부장관의 추천을 받아 기획재정부장관이 문화산업의 연구개발활동 여부를 고려하여 고시하는 연구소 또는 전담부서 중 어느 하나에 해당하는 연구소 및 전담부서를 말한다.

22) 주주인 임원으로 다음에 해당하는 자는 전담부서 직원에서 제외된다(「조세특례제한법」 시행규칙 제7조).

- ① 부여받은 주식매수선택권을 모두 행사하는 경우 당해 법인의 총 발행주식의 100분의 10을 초과하여 소유하게 되는 자
- ② 당해 법인의 주주로서 「법인세법」 시행령 제43조 제7항에 따른 지배주주 등 및 당해 법인의 총 발행주식의 100분의 10을 초과하여 소유하는 주주
- ③ ① 또는 ②에 해당하는 자(법인을 포함한다)와 「소득세법」 시행령 제98조 제1항 또는 「법인세법」 시행령 제87조 제1항에 따른 특수관계인, 이 경우, 당해 법인이 「독점규제 및 공정거래에 관한 법률」에 의한 기업집단에 속하는 법인인 경우 그 기업집단에 소속된 다른 계열회사 및 그 계열회사의 임원이 당해 법인의 임원인 경우를 제외한다.

「조세특례제한법」에서는 명확하게 규정한 바가 없고 단지 과세관청의 내부적인 행정규칙인 기본통칙 9-8...1 【연구 및 인력개발비의 용어 정의 등】에서 ‘명칭 여하에 불구하고 근로의 제공으로 인하여 지급하는 비용’으로 규정하고 있을 뿐이다. 앞 장에서 살펴본 바와 같이 기업회계실무에 의한 종업원급여에 대한 기준서나 「근로기준법」에서 규정하는 임금의 정의를 바로 연구개발 조세지원 대상 인건비로 보기 어렵다. 「법인세법」에서도 인건비를 법인의 손비로 보고 있으나 인건비의 정의를 규정하지 않고, 유권해석 등을 통하여 그 내용이나 범위를 정하고 있을 뿐이다. 즉, 기업회계실무, 「근로기준법」, 「법인세법」 그리고 「조세특례제한법」에서 인건비의 범위나 내용을 달리 정하고 있던 상황에서 2012년과 2013년에 두 차례에 걸쳐서 연구개발 대상 인건비의 범위에 관한 규정²³⁾이 개정되었다. 이로 인하여 「소득세법」 제22조에 따른 퇴직소득에 해당하는 금액과 「소득세법」 제29조 및 「법인세법」 제33조에 따른 퇴직급여충당금과 퇴직급여, 「법인세법」 시행령 제20조 제1항 각 호에 따른 성과급은 연구개발 대상 인건비의 범위에서 제외되었다.

2) 퇴직소득 및 퇴직급여

2012년 시행령 개정 전에는 퇴직급여충당금 전입액을 비롯한 퇴직급여가 연구·인력개발비세액 적용대상 인건비에 포함되는지의 여부가 명확하지 않았으나 2012년 2월 2일자 개정 시행령에서 자체개발비에 해당하는 인건비 중 “「소득세법」 제22조에 따른 퇴직소득에 해당하는 금액 및 같은 법 제29조 및 「법인세법」 제33조에 따른 퇴직급여충당금은 제외한다”라는 규정이 포함됨으로써 퇴직으로 인해 발생하는 인건비는 연구개발비에서 제외되는 것이 명확해졌다. 따라서 내국법인이 임원이나 종업원의 퇴직과 관련하여 지급하는 비용은 연구·인력개발비 세액공제를 적용할 수 없게 되었다.

23) 「조세특례제한법」 시행령 제8조 제1항 【별표 6】의 제1호

「소득세법」 제22조에 따른 퇴직소득이란 ① 공적연금 관련법에 따라 받는 일시금 ② 사용자 부담금을 기초로 하여 현실적인 퇴직을 원인으로 지급받는 소득 ③ 공적연금 관련법에 따라 받는 일시금을 지급하는 자가 퇴직소득의 일부 또는 전부를 지연하여 지급하면서 지연지급에 대한 이자를 함께 지급하는 경우 해당 이자 ④ 「과학기술인공제회법」 제16조 제1항 제3호에 따라 지급받는 과학기술발전장려금 ⑤ 「건설근로자의 고용개선 등에 관한 법률」 제14조에 따라 지급받는 퇴직공제금을 의미한다. 「소득세법」 제29조에서는 ‘사업자가 종업원의 퇴직급여에 충당하기 위하여 퇴직급여충당금을 필요경비로 계상한 경우에는 이를 해당 과세기간의 소득금액을 계산할 때 필요경비에 산입한다’고 규정하고 있고 「법인세법」 제33조에서는 ‘내국법인이 각 사업연도에 임원이나 종업원의 퇴직급여에 충당하기 위하여 퇴직급여충당금을 손금으로 계상한 경우에는 해당 사업연도의 소득금액을 계산할 때 이를 손금에 산입한다’고 규정하고 있다.

2012년 세법개정을 통해 연구·인력개발비 세액공제 대상이 되는 인건비에는 퇴직 관련 비용은 해당되지 않는 것으로 기준을 명확히 하였으나 근로제공을 원인으로 지급되는 퇴직금을 연구개발 인건비에서 제외한다는 개정의 타당성에 대해서는 논란의 여지는 여전히 존재한다고 할 수 있다.

3) 잉여금 처분에 의한 성과급

2013년 2월 15일 「조세특례제한법」 시행령 제8조 제1호 **【별표 6】** 개정으로 연구개발비 세액공제를 적용받는 인건비의 범위에서 「법인세법」 시행령 제20조 제1항의 잉여금 처분에 의한 성과급이 제외되었다. 잉여금 처분에 의한 성과급 중 ① 우리사주조합을 통하여 자기주식으로 지급하는 성과급 ② 주식매수선택권 행사이익 또는 주식기준보상 ③ 근로자와의 사전약정에 의해 지급하는 성과배분상여금은 인건비에 해당하는 것으로 보아 「법인세법」상 법인의 손금에 산입하는 것을 허용하고 있으나 연구개발비 세액공제에서 정의하는 인건비에는 더 이상 포함되지 않게 된 것이다. 이로 인하여 주식매수선택권을 포함한 주식기준보상에

의해 지급한 부분은 연구개발비 조세지원제도의 대상 금액에 포함되지 않게 되었다. 이는 그동안 연구·인력개발비세액공제의 적용에 있어서 논란이 될 수 있었던 주식기준보상에 대한 처리방침을 명확히 함으로써 앞으로 납세자와 과세당국간의 논쟁의 소지를 없앴다는 데 의미가 있지만, 연구개발비세액공제상의 인건비의 범위를 「법인세법」상의 인건비와 달리 규정하는 것이 적절한 지에 대한 논의는 발생할 수 있을 것이다. 그리고 「법인세법」 제19조 제19호에서 규정하고 있는 주식기준보상에 대해서는 규정하지 않고 있어 형평성의 문제가 제기될 수 있다.

Ⅲ. 연구개발 인건비 규정의 쟁점사항 및 개선방안

2012년과 2013년의 두 차례에 걸친 조세특례법 시행령의 개정을 통하여 조세지원 대상 자체연구개발 인건비의 범위를 축소하였다.²⁴⁾ 그 개정 내용을 간략하게 살펴보면, 2012년 개정에서는 통칙에서 규정된 인건비의 범위를 시행령에서 직접 규정하는 것을 개정이유로 하여 퇴직소득과 퇴직급여충당금을 인건비에서 제외하였고²⁵⁾ 2013년 개정에서는 연구개발 비용에 대한 과도한 조세지원의 축소를 개정이유로 하여 손금으로 인정되는 이익처분 성과급 등을 인건비에서 제외하였다.²⁶⁾ 시행령의 개정은 인건비의 범위 규정을 좀 더 명확히 하여 기존 납세자와 과세당국 간 퇴직급여 및 퇴직급여충당금 등 인건비의 범위와 관련된 다툼을 해결하고자 하는 시도로 볼 수 있다. 그러나 인건비 및 보상체계와 관련된 사회적 제반환경이 적절하게 되었는지에 대해서는 의문이 있다. 앞장에서 설명한 바와 같이 실무상 기업이 부담하는 인건비란 종업원의 근로제공에

24) 두 차례에 걸친 시행령 개정은 2012년 2월 2일(대통령령 제 23590호)과 2013년 2월 15일(대통령령 제 24368호) 조세특례제한법 시행령 제8조 제1호의 【별표 6】의 가목 자체연구개발 인건비 규정에 대한 개정을 말한다.

25) 기획재정부, 2012, 2011 간추린 개정세법, p.183

26) 기획재정부, 2013, 2012 간추린 개정세법, P.306

대한 대가로 지급하는 정액급여, 상여금, 성과급, 퇴직급여, 현물급여,(법정)복리후생비, 교육훈련비 등을 기타 여하한 명칭으로든지 지급하는 일체의 금품이다. 인건비는 기업이 속해 있는 산업이나 업종, 기업규모, 고용형태, 노사관계, 재무여건, 기업의 성장속도, 시대적 변화에 따라 기업간 보상체계는 동일할 수 없으며, 이에 따라 인건비를 구성하고 있는 정액급여나 성과급, 현물급여, 복리후생비 등의 종류와 비중은 차이 있게 마련이다.²⁷⁾ 따라서 단순히 과거부터 운영되었던 행정관청의 내부규정인 통칙의 내용을 법령으로 반영하거나 과도한 조세지원의 축소를 이유로 퇴직소득이나 퇴직급여충당금과 성과급을 연구개발 조세지원 대상 인건비에서 제외한 시행령 개정은 인건비나 보상체계에 관련된 기업의 실무 환경이 고려되지 않았다고 수 있다.

인건비 자체 정의나 범위에 대한 규정 없이 단지 연구개발 조세지원 대상에서 제외되는 항목을 열거하는 식으로의 시행령 개정은 근로제공에 대한 기업의 보상체계 다양성과 변화가능성에 대응하기가 어렵다는 한계가 있을 것이다. 즉, 연구개발 조세지원 대상 인건비에 대한 납세자의 예측가능성과 안정성의 개선과 함께 납세자의 조세지원 남용을 방지하는 효과를 도모하기 위하여 세법상 인건비에 대한 규정을 좀 더 명확하게 규정하는 것이 필요하다고 생각된다. 따라서 두 차례의 시행령 개정에도 불구하고 아직 미비한 현행 규정에 대하여 논의하고 그에 대한 개선방안을 제시하고자 한다.

1. 연구개발 조세지원 대상 인건비 규정의 미비

(1) 쟁점 사항

개정 전 시행령에서는 “연구개발 또는 문화산업 진흥 등을 위한 기획재정부령으로 정하는 연구소 또는 전담부서에서 근무하는 직원으로서 기획

27) 고용노동부(2014)

재정부령이 정하는 자의 인건비”라고 규정하였다.²⁸⁾ 연구개발 세액공제 대상 인건비의 정의나 범위는 법원성(法源性)없는 행정규칙인 기본통칙에서 “명칭여하에 불구하고 근로의 제공으로 인하여 지급하는 비용으로 퇴직급여 및 퇴직급여충당금전입액을 제외한다” 라고 정하고 있다.²⁹⁾³⁰⁾

인건비의 정의나 범위를 다른 세법이나 법률에서 살펴보면 「법인세법」은 인건비를 법인의 순자산에 감소시키는 거래로 인하여 발생하는 손비³¹⁾로 규정하고, 「근로기준법」은 근로의 대상으로서 근로자에게 임금, 봉급 기타 여하한 명칭으로든지 지급하는 일체의 금품으로 정의하고 있다. 기업회계기준에서는 종업원이 제공한 근무용역과 교환하여 종업원에게 제공하는 다양한 형태의 대가(benefit)로서 단기종업원급여, 퇴직급여, 기타장기종업원 급여, 해고급여, 주식기준보상을 모두 포함하고 있다.

정리하자면 인건비의 정의는 「조세특례제한법」과 「법인세법」 법령 내에서 규정하고 있다고 보기 어렵고, 「근로기준법」과 기업회계기준에서도 각기 다르게 정하고 있으므로³²⁾ 연구개발 인건비의 정의와 범위에 대해서는 납세자에게 다의적이고 불명확하게 해석될 여지가 다분하였고, 과세관청과 납세자간 빈번했던 최근 조세쟁송은 이미 예측가능했던 사안이라고 할 수 있다.³³⁾

28) 「조세특례제한법」 시행령(대통령령 23535호) 제8조 제1호의 【별표 6】의 가목 ①호

29) 「조세특례제한법」 기본통칙 9-8...1 【연구 및 인력개발비의 용어 정의 등】

30) 기본통칙은 과세관청 내부의 행정규칙에 불과하고 법원이나 국민을 구속하는 효력이 있는 법규가 아니다(대법원92누7580, 1992.12.22, 대법원94누9283, 1995. 5.23)

31) 「법인세법」 제19조 【손금의 범위】

32) 만일 「법인세법」상 그 규정이 명확하다고 할지라도 최근 심판례(고등법원. 2011.2.10. 선고. 2010누25635판결; 조세심판원. 2012.02.16. 선고. 2011부1401)를 통하여 「조세특례제한법」과 「법인세법」이 서로 다른 기준 및 목적에 따라 운영되는 법률인 까닭에 「법인세법」상 손금인 인건비는 연구개발 인건비의 범위와 다르다고 보고 있으므로 인건비를 단순히 「법인세법」상 손금으로 판단하기도 어렵다고 할 수 있겠다.

33) 퇴직급여에 관련된 조세쟁송은 최근 연구개발 조세지원 대상 인건비에 대한 조

개정 시행령을 살펴보다라도 역시 인건비가 무엇인지에 대해서는 함구하고 단지 납세자와의 다름이 있었던 퇴직소득·퇴직급여충당금을 비롯하여 주식매수선택권을 포함한 잉여금 처분으로 인한 성과급을 열거하면서 이러한 항목을 제외한다고 규정하고 있어 연구개발 인건비의 정의에 대해서는 여전히 납세자에게 다의적이고 불명확하게 해석될 여지가 다분히 존재한다.

이와 같이 단순히 현행 시행령 규정과 같이 인건비에서 제외하는 항목을 열거하는 방법으로 연구개발 인건비를 규정한다면 근로제공에 대한

세재송중 대표적이라 할 수 있다. 간략하게 그 쟁점을 살펴보면, 과세관청은 기본통칙에서 이미 연구개발 인건비에서 퇴직급여충당금전입액 등을 제외하고 있으므로 퇴직급여 및 퇴직급여충당금전입액은 연구개발 조세지원 대상 인건비가 아니라고 주장한 데 반하여 기본통칙은 법원성이 없고 법적인 기속력을 갖지 않으므로 퇴직급여 등은 연구개발 조세지원 대상 인건비에 해당한다고 납세자는 주장하였다. 이 쟁점에 대하여 2011년 2월 10일자 고등법원 판례는“퇴직급여충당금은 인건비와 마찬가지로 「법인세법」상 당해 사업연도의 소득금액 계산에 있어서 손금으로 산입된다는 점, 인건비는 그 명칭여하에 불구하고 종업원에게 근로에 대한 대가로서 유상으로 지출한 일체의 것을 말한다고 할 것인데...기본통칙은 과세관청 내부의 행정규칙에 불과하고 법원이나 국민을 기속하는 효력이 있는 법규가 아니다.....”라고 판시하였다(서울고등법원2010누25635, 2011.2.10.). 즉, 기본통칙의 법률적 효력을 부인하고 「법인세법」상 손금인 퇴직급여충당금은 연구개발 인건비에 해당한다고 하여 판시하여 쟁점이 일단락되었다. 그러나 2014년 3월 13일자 대법원 판례에서는 “「조세특례제한법」상 연구·인력개발비 세액공제 제도는일정 범위의 금액을 해당 과세연도의 소득세 또는 법인세에서 공제하도록 하는데 그 취지가 있으므로(대법원 2001. 1. 19. 선고, 99두8718 판결 참조), 해당 과세연도의 연구 및 인력개발에 직접적으로 대응하는 비용만을 세액공제 대상으로 삼아야 할 것이다. 그런데 퇴직금과 같이 장기간의 근속기간을 고려하여 일시에 지급하는 성격의 비용으로서 근로계약이 종료되는 때에야 비로소 그 지급의무가 발생하는 후불적 임금은 해당 과세연도의 연구 및 인력개발에 직접적으로 대응하는 비용이라고 볼 수 없을 뿐만 아니라, 퇴직급여충당금은 「법인세법」상 당해 사업연도의 소득금액계산에 있어서 손금에 산입될 수 있다고 하더라도 이는 적정한 기간손익의 계산을 위하여 합리적으로 그 비용액을 추산한 것에 불과한 것이어서 이를 반드시 정책적 목적의 「조세특례제한법」상 세액공제 대상인 인건비에 해당한다고 볼 것은 아니다”라고 하여 판시하였다(대법2013두22147, 2014. 03.13).

새로운 보상제도가 소개될 때마다 납세자와 과세관청간의 인건비에 대한 해석차이로 인한 논쟁은 반복될 것으로 예상되고, 한편으로는 인건비 정의에 대한 미비한 규정은 납세자로 하여금 조세지원을 남용하도록 하는 유인을 제공할 수 있다. 물론 「조세특례제한법」에서 정하고 있는 연구개발 인건비의 내용과 성격은 조세정책적인 목적으로 인해서 다른 관계법령이나 사회 통념상 받아들여지고 있는 기업실무와는 차이를 둘 수 있으나, 그러한 차이에 대한 과세권의 입장을 법령 내에 명확히 반영하는 것이 필요하다.³⁴⁾ 그렇지 않다면 조세법령 내에서 사용되고 있는 용어의 애매성은 동일한 상황하의 납세자를 상이하게 취급하는 결과를 초래하여 불공평한 조세부담을 지운다는 불신을 가져온다는 문제점, 과세관청에게 재량적인 판단의 폭을 넓혀주고 자의적인 해석을 허용한다는 문제점, 그리고 납세자와 과세관청 양측의 조세비용³⁵⁾을 과도하게 증가시키는 문제점을 야기할 수 있다. 이는 과세요건을 법률로 규정하여 국민의 재산권을 보장하고, 과세요건을 명확하게 규정하여 국민생활의 법적 안정성과 예측가능성을 보장하는 것을³⁶⁾ 그 핵심내용으로 삼고 있는 조세법률주

34) 조세법은 경제적인 거래나 그로 인한 성과를 과세대상으로 삼고 있기 때문에 상거래 규범인 기업회계뿐만 아니라 민법, 상법 등과 같은 다양한 법률과 관련을 맺고 있으면서 그 법률에서 사용하는 용어 또는 개념을 차용하는 경우가 많다. 그러나 기업회계규정을 비롯하여 특히 상법과 민법 등에서 차용하는 용어 또는 개념이 그 본래의 용어 또는 개념과 다르고, 그에 대한 정의를 별도로 조세법상 두고 있지 않으면 납세의무자에게 혼란을 줄 수 있다.

35) (김완석·김진수.2009, 37-38): 과세관청에 대한 조세법령의 질의, 조세전문가의 자문, 위법·부당한 과세처분에 대한 행정상 쟁송의 제기 또는 사법상 구제에 따른 비용 등 납세자가 부담하는 납세순응비용의 발생하고 과세관청 역시 부담하는 법령 해석의 오류에 기인한 비용, 납세의무자의 행정상 쟁송 및 각종 구제절차의 대응에 따른 비용 등과 같은 조세행정비용이 증가할 수 있기 때문이다.

36) 헌법재판소에서는 “조세법률주의의 이념은 과세요건을 법률로 규정하여 국민의 재산권을 보장하고, 과세요건을 명확하게 규정하여 국민생활의 법적 안정성과 예측가능성을 보장하기 위한 것이며, 그 핵심적 내용은 과세요건 법정주의와 과세요건 명확주의”라고 밝히고 있다(헌법재판소 1994.6. 30.선고. 93헌바9판결)

의-조세요건의 명확주의 이념-에도 위배된다. 그러므로 납세자로 하여금 연구개발 지원대상 인건비 여부를 판단함에 있어 좀 더 예측가능성과 안정성을 부여하기 위한 노력이 필요하다고 할 수 있겠다.

(2) 해외 사례

연구개발에 대한 지원중 조세지원의 비중이 상당한 미국, 일본, 캐나다, 영국을 대상으로 연구개발 조세지원 대상 인건비를 어떻게 규정하고 있는지를 살펴본다.

1) 미 국

미국은 연구개발세액공제 대상이 되는 인건비(wages)를 연방세법상 원천징수대상 근로소득(Collection of Income Tax At Source On Wages)규정을 준용하여³⁷⁾ “종업원이 수행하는 용역에 대한 대가로서 현금 및 현물급여를 포함한 모든 보수”라고 정의하고, 원천징수대상이 되는 근로소득인 경우에는 별도로 정하는 경우를 제외하고는 연구개발 조세지원 대상 인건비에 해당된다(IRC Sec. 41(b)(2)(D)).

예를 들어 인센티브(incentive) 성격의 보수나 보너스, 고용계약의 취소나 무효로 인하여 지급하는 해고수당(severance payment), 주식기준보상에 의한 보수 등은 원천징수 대상이 되는 보수를 포함되므로 적격 연구개발 인건비로 보고 있다.³⁸⁾ 주식매수선택권 행사로 인하여 임직원이 향유하는 경제적 이익은 원천징수대상이 되는 근로소득으로 연구개발 조세지원 대상 인건비로 분류된다.³⁹⁾

37) IRC Sec. 3401(Collection of Income Tax At Source On Wages)

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

39) IRS(2005, 105): 이에 대하여 주식매수선택권 부여시점(grant date), 가득시점(vest date), 행사시점(exercise date)중 어느 시점을 종업원의 적격 서비스 제공 시점으로 할 것인지에 대한 논란이 존재할 수 있다. 예를 들어 2000년에 적격 연구 활동을 수행한 임직원이 그에 대한 보상으로 주식매수선택권을 부여 받은 후 2003년에 주식매수선택권을 행사하였다고 가정한다. 이 경우에는 2000년 수행한

사회보장세와 관련하여 종업원을 위하여 지출하는 사용자 부담분은 원천징수대상이 되는 보수에 포함되지 않기 때문에 연구개발 조세지원 대상 인건비에 포함되지 않는다. 그리고 연방내국세 Sec. 401(k)의 적용을 받는 적격퇴직연금신탁(tax qualified trust)에 종업원을 위하여 사용자인 기업이 적립하는 금액은 원천징수대상이 되는 보수에 포함되지 않으므로 자체연구비용에 포함되지 않는다.⁴⁰⁾

2) 일본

일본은 비록 연구개발 조세지원 대상 인건비의 내용이나 성격은 해당 법령에 열거하지 않고 있으나, 연구개발 비용을 「법인세법」상 손금에 해당하는 것으로 한정하고 있어서 「법인세법」상 손금으로 처리되는 임금·급여, 수당, 상여금 등을 인건비로 보다고 판단된다.⁴¹⁾

건강보험법·고용보험법 등에 의한 사회보장세 사용자인 기업 부담금 역시 연구개발 대상 비용으로 포함한다.

퇴직금을 연구개발 인건비로 보고 있으나, 재직 기간 중에 적격 연구활동을 수행하는 기간이 단절되는 경우에는 재직기간을 배분하여 연구개발에 독점적으로 종사하고 있던 기간에 해당하는 금액만을 연구개발 인건비로 본다.⁴²⁾

3) 캐나다

캐나다는 연구개발 조세지원 대상 인건비(salary or wage)를 “개인소득세 규정을 적용받는 사무 또는 고용관계로 인해 종업원이 수령하는 소

적격 연구활동을 기준으로 주식매수선택권 행사비용은 2003년도에 연구개발 인건비로 인식한다.

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

41) 措法 42의4 ①

42) 『(圖解) 法人稅』(2010), 일본 沖繩県, ‘2012 中小企業者のための研究開発税制’

등”으로 정의하고 있다.⁴³⁾ 과세대상 근로소득에 해당하는 복리후생비인 휴가비·연월차수당·해고수당·보너스·사례금·이사의 보수·관리수수료, 커미션, 주거지원비·교육비지원 등의 지출에 역시 적격 연구개발 인건비에 포함하고 있다.⁴⁴⁾ 보너스나 이익 처분으로 인한 보수(bonus and remuneration based on profits)는 적격 연구개발 대상 인건비에 포함된다.

주식매수선택권 행사비용의 경우에는 현금지출이 있거나 비용으로 처리되는 경우에만 연구개발 인건비로 보고 있다.⁴⁵⁾

사회보장세에 대한 사용자인 기업 부담금은 과세대상 근로소득이 아니므로 연구개발 조세지원 대상 인건비에서 제외한다.

노후연금(superannuation), 연금소득(pension benefits), 퇴직급여(retiring allowance)는 개인소득세에서 열거하는 소득에 해당되지 않으므로 직접적인 연구개발 조세지원 대상 인건비에는 해당되지 않는다. 그러나 이러한 소득들은 연구개발을 위한 기타경상비에 해당하여 연구개발 조세지원 대상 비용으로 포함된다.

4) 영국

영국은 연구개발 조세지원 대상 인건비(staffing costs)를 임금이나 급여(salaries and wages), 부수입(perquisites), 기타 이익(profit) 등을 현물급여(benefits in kind)를 제외한 모든 보수(emoluments)로 정의하고 있다.⁴⁶⁾

43) Subsection 248(1) of Income Tax Act

44) section 6 “Amounts to be included as income from office or employment”

45) 이는 주식매수선택권 행사에 대하여 신주를 발행한 경우에는 실제로 법인이 현금을 유출하지 않거나 비용으로 인식하지 않는다하더라도 이로 인한 희석효과는 법인의 순자산 감소하는 효과를 가져 올 수 있으므로 주식매수선택권 행사비용을 연구개발 인건비로 보아야 한다는 판례(Alcatel Canada Inc. v. Her Majesty the Queen, [2005] T.C.C149, 2005 DTC 387, [2005] 2 CTC 2001, 2005. 2.24) 이후 법령을 개정하여 2005년 11월 17일 이후 주식매수선택권 행사비용에 대해서는 현금유출 등이 요건을 더하였다.

46) Corporation Tax Act 2009(CTA09/S1123)

사용자인 법인이 종업원을 위하여 불입하는 연금제도 부담금은 대상 인건비에 포함한다.⁴⁷⁾ 그러나 해고수당(redundancy payments)은 보수에 포함되지 않으므로 적절한 연구개발 인건비에서 제외하고 있다.

(3) 개선 방안

시행령의 개정에도 불구하고 “인건비”의 정의는 여전히 불명확하고, 그로 인한 용어의 애매성은 납세자와 과세관청으로 하여금 다의적인 해석을 가능하게 한다. 그러므로 가능하면 조세법령의 불확실성을 피하고 납세자의 예측가능성과 법적안정성을 위하여 사용한 용어가 일의적이고 명확하게 해석될 수 있도록 규정을 개정할 필요가 있다.

외국 사례를 살펴보면, 연구개발 조세지원 대상 인건비에 대하여 미국은 ‘원천징수대상 근로소득(Collection of Income Tax At Source on Wages) 규정의 적용을 받는 근로소득’ 규정을 준용하여 Code Sec.3410(a)에서 정의하고 있고, 캐나다는 ‘개인 「소득세법」(subdivision a of Division B of Part I)에 의한 근로로 인한 소득’으로 「소득세법」 Subsection 248(1)에서 준용하여 그 정의와 범위를 정하고 있다. 영국의 경우에는 ‘현물급여를 제외한 급여’로 「법인세법」(CTA09/S1123)에서 그 내용과 성격에 대한 상세한 정의를 두고 있고, 일본의 경우에는 「법인세법」상 손비로 보고 있는 인건비로 한정하고 있어서 연구개발 인건비를 「법인세법」상 인건비로 보고 있다. 각 국가별로 사회·경제적인 환경, 기업회계기준, 세법에 따라 대상이 되는 인건비에 대한 규정이나 범위에는 차이가 있었으나, 이들 국가들은 공통적으로 대상 인건비에 대한 규정을 근로소득 관련 소득세제에서 준용하거나 법인세제에서 규정하고 있다. 즉, 조세법체계에서의 인건비에 대한 일관된 해석이 가능하다는 측면과 함께 우리나라에 비하여 인건비의 정의에 대한 예측가능성과 법적안정성이 있다고 판단된다.

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

현행 시행령에서는 근로관계의 단절로 인하여 발생하는 “퇴직소득”이나 “퇴직급여충당금전입액”등 퇴직 관련 비용과 함께 이익처분에 의한 성과급 등은 열거하여 연구개발 인건비에서 제외하고 있다. 그리고 최근 까지 발행된 과세관청의 유권해석⁴⁸⁾이나 심판례에서 연구개발 세액공제 대상인 “인건비”의 내용과 성격을 살펴보면 연구개발 대상 인건비는 “근로의 제공으로 인하여 지급하는 비용”이나 “급여의 성격”을 가진 법인의 “손비”로서, 「소득세법」 제12조 3호에서 규정하는 비과세 소득 중 일부도 포함하고 있다.

이를 바탕으로 개정 방안을 제시해자면 법인의 손비임을 전제로 하여 「소득세법」 제20조 【근로소득】 제1항 제1호에서 정하는 금액과 동법 제12조 【비과세소득】 중 제3호에서 근로소득 규정을 준용하여 연구개발 조세지원 대상이 되는 인건비를 좀 더 명확하게 규정할 수 있을 것이다.

〈표-4〉 인건비 정의 규정 개정안

현행 세제	개정안
가. 자체연구개발 1) 연구개발 또는 문화산업 진흥 등을 위한 기획재정부령으로 정하는 연구소 또는 전담부서(이하 “전담부서등”이라 한다)에서 근무하는 직원 및 연구개발서비스업에 종사하는 전담요원으로서 기획재정부령으로 정하는 자의 인건비. 다만, 다음의 인건비를 제외한다. 가) 「소득세법」 제22조에 따른 퇴직소득에 해당하는 금액 나) 「소득세법」 제29조 및 「법인세법」 제33조에 따른 퇴직급여충당금 다) 「법인세법」 시행령 제20조 제1항 각 호에 따른 성과급 등	가. 자체연구개발 1) 연구개발 또는 문화산업 진흥 등을 위한 기획재정부령으로 정하는 연구소 또는 전담부서(이하 “전담부서등”이라 한다)에서 근무하는 직원 및 연구개발서비스업에 종사하는 전담요원으로서 기획재정부령으로 정하는 자의 인건비. 1-1) 여기서 인건비란 「법인세법」 제19조 【손금의 범위】 제2호로 다음에 해당되는 항목을 의미한다. 가) 「소득세법」 제20조 【근로소득】 제1항 제1호에서 정하는 금액. 나) 동법 제12조 【비과세소득】 제3호중 너목에서 정하는 금액을 의미한다.

48) “그 명칭여하에 불구하고 급여의 성격을 지닌 비용을 말하는 것이며, 따라서 「소득세법」 제12조 제4호에서 규정하고 있는 비과세 근로소득도 연구요원의 인건비에 해당되는 것”(서면2팀-62, 2007.01.09; 법인세과-1956, 2008.08.11; 법인-954, 2010.10.19 외 다수.)

우선 기업의 손비를 전제로 하였으므로 「법인세법」에 따라 상여처분으로 인한 근로소득은 제외되고, 기업실무에서는 일반적으로 인건비 처리가 되고 있지만 조세정책상 그 적용이 배제되거나 될 수 있는 “법인의 주주총회·사원총회 또는 이에 준하는 의결기관의 결의에 따라 상여로 받는 소득(「소득세법」 제20조 제1항 제2호)”, “「법인세법」에 따라 상여로 처분된 금액(동법 동조 동항 제3호)”, “퇴직함으로써 받는 소득으로서 퇴직소득에 속하지 아니하는 소득(동법 동조 동항 제4호)” 등의 항목은 현행과 같이 제외할 수 있다.

이와 같이 연구개발 인건비 규정을 법령 내에 좀 더 명확히 반영한다면 다양한 보상제도가 도입되더라도 납세자와 과세관청간의 인건비에 대한 해석차이로 인한 쟁점은 완화될 수 있을 것이고 그리고 이로 인하여 납세자의 조세비용을 줄이는 동시에 납세의무자의 조세순응비용을 줄일 수 있도록 조세실무 환경을 개선할 수 있으리라 생각한다.

2. 해외모법인의 주식매수선택권

(1) 쟁점사항

개정 시행령에서는 「법인세법」 시행령 제 20조 제 1항의 잉여금 처분에 의한 성과급(이하 이익처분에 의한 성과급)을 연구개발 조세지원 대상 인건비에서 제외하고 있다.

시행령 제20조 제1항은 원칙적으로 법인의 손비에는 해당되지 않는 잉여금의 처분으로 계상된 금액 중 예외적으로 손비로 인정되는 성과급을 규정하고 있으며, 손비로 인정되는 이익처분 성과급에는 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제165조의 3에 따라 취득한 자기주식으로 지급하는 성과급으로서 우리사주조합을 통하여 지급하는 것(같은 법 제20조 제1항 제2호), 주식매수선택권 등을 부여받거나 지급받는 자에게 지급하는 금액(같은 법 제20조 제1항 제3호), 내국법인과 근로자와의 사전약정에 의해 지급하는 성과배분상여금(같은 법 제20조 제1항 제4호)이 이에 해당된다.

손비로 허용되는 주식매수선택권 등은 이익처분에 의한 성과급 규정 외에도 해외모법인으로부터 부여받거나 지급받은 일정요건을 충족한 주식매수선택권에 해당하는 경우에는 손비로 처리할 수 있다(「법인세법」 시행령 제19조 제19호 나목).⁴⁹⁾ 즉, 임직원이 해외모법인으로부터 부여받거나 지급받은 일정요건을 충족한 주식매수선택권 등을 행사하거나 지급받는 경우로 해당 해외모법인에게 그 행사비용이나 지급비용으로서 국내자회사가 보전하는 금액은 업무관련 인건비로 보아 국내자회사의 손금에 산입할 수 있다.⁵⁰⁾

이익처분에 의한 성과급을 규정한 시행령 제20조 제1항은 우리사주조합, 창업자, 신기술사업자, 벤처기업 등의 주식매수선택권 등 행사비용을 예외적으로 손비로 허용하고 있는 규정으로 주로 국내 투자자에 의한 내국법인에게 발생한 주식매수선택권 등 행사비용의 손비처리 규정이라 할 수 있고 시행령 제19조 제19호 나목은 해외모법인으로부터 부여받거나 지급받은 주식매수선택권 등으로 인하여 해외모법인이 출자한 국내자회사가 보전한 금액을 인건비로서 손비로 보는 규정이라 하겠다.

개정 시행령은 자체연구개발 인건비에서 우리사주조합, 창업자, 신기술사업자, 벤처기업 등의 주식매수선택권 등 행사비용과 해외모법인이 출자한 국내자회사 등이 부담하는 해외모법인이 부여하거나 발행한 주식

49) 「법인세법」 시행령 제19호는 임직원이 「금융지주회사법」에 따른 금융지주회사로부터 부여받거나 지급받은 주식매수선택권등(가목) 또는 특정 해외모법인으로부터 부여받거나 지급받는 특정 주식매수권 등(나목)을 지급받는 상여금으로 이들을 행사하거나 지급받는 경우 해당 주식매수선택권 등을 부여하거나 지급한 법인에 그 행사 또는 지급비용으로서 보전하는 금액을 인건비로 보는 규정이다.

50) 여기서 일정요건을 충족한 주식매수선택권 등이란 ① 상법에 따른 주식매수선택권과 유사한 것으로서 해외모법인의 주식을 미리 정한 가액으로 인수 또는 매수(행사가액과 주식의 실질가액과의 차액을 현금 또는 해당 해외모법인의 주식으로 보상하는 경우를 포함)할 수 있는 권리로(주식매수선택권만 해당함), ② 해외모법인이 발행주식총수의 10%의 범위에서 부여하거나 지급하고 ③ 해외모법인과 해당 법인 간에 해당 주식매수선택권 등의 행사 또는 지급비용의 보전에 관하여 사전에 서면으로 약정하였을 것을 말한다(「법인세법」 시행규칙 제10조의2 제3항).

매수선택권 등 행사비용 간 차등을 두고 있는데 이와 관련하여 다음과 같은 문제점이 발생할 수 있다.

첫째, 해외모법인이 출자한 국내자회사가 보전하는 일정요건을 충족한 해외모법인의 주식매수선택권 등 행사비용은 국내자회사의 업무관련 인건비로 손비로 산입되면서 동시에 연구개발 세액공제 대상 인건비에 포함될 수 있다. 내국법인이 직접 주식매수선택권 등을 부여하고 행사비용을 지출한 경우에는 법인의 손비에 해당되지만 연구개발 조세지원 대상 인건비에서 제외된다. 반면에 해외모법인이 부여하고 지출한 주식매수선택권 등을 해당 해외모법인이 출자한 국내자회사가 보전하는 경우 그 주식매수선택권 등 행사비용보전액은 손비로 처리되면서 연구개발 인건비에 포함되는 것이다. 이러한 주식매수선택권 등의 인건비 포함여부는 해외모법인을 출자자로 둔 국내자회사와 그러하지 아니한 내국법인간의 조세혜택의 차등을 두어 과세형평성이 저해된다.

둘째, 해외모법인의 부여한 주식매수선택권 행사에 대하여 해외모법인의 신주를 발행하는 경우(신주발행형 주식매수선택권)로서 그와 관련된 주식매수선택권 행사비용을 국내자회사가 보전하는 경우에는 법인의 손비로 처리되면서 이 역시 연구개발 인건비에 반영될 수 있다. 현행 「법인세법」상 내국법인이 부여한 신주 발행형 주식매수선택권의 경우에는 단순히 저가로 신주를 제3자에게 발행하는 자본거래로 보고 전부 손금에서 부인하고 있다. 그러나 해외모법인이 부여하는 신주발행형 주식매수선택권 등으로 종업원의 주식매수선택권 행사에 대하여 신주로 발행하는 경우에도 일정요건을 충족하는 경우에는 행사비용을 보전하는 법인이 전부 인건비로 계상하고⁵¹⁾ 해외모법인에 대한 주식매수선택권 행사비용 보전

51) 해외모법인의 주식매수선택권 등을 「상법」에 따른 주식매수선택권과 유사한 것으로서 해외모법인의 주식을 미리 정한 가액으로 인수 또는 매수(행사가액과 주식의 실질가액과의 차액을 현금 또는 해당 해외모법인의 주식으로 보상하는 경우를 포함한다)할 수 있는 권리로 규정하고 있어 신주발행형 주식매수선택권으로 인한 행사비용도 포함된다(「법인세법」 시행규칙 제10의2 【해외모법인에 지급한

액은 연구개발 인건비에서 제외된다고 별도로 규정하고 있지 않기 때문에 자체연구개발을 수행하는 종업원에 해당하는 신주발행형 주식매수선택권에 대한 국내 자회사의 보전액은 연구개발 세액공제 대상 인건비에 해당한다. 이 경우 역시 해외모법인을 출자자로 둔 국내 자회사와 내국법인간의 과세형평성이 저해된다.

(2) 개선 방안

주식매수선택권 등이 근로제공에 대한 대가로서 기업이 지출하는 인건비의 중요한 부분을 차지함에도 불구하고, 연구개발 조세지원 대상 인건비에서 제외한 현행 시행령 개정취지가 연구개발 비용에 대한 과도한 조세지원의 축소임을 고려한다면 해외모법인의 주식매수선택권 등 행사비용을 국내자회사가 보전한 금액(해외모법인의 신주발행형 주식매수선택권으로서 그와 관련된 주식매수선택권 행사비용을 국내자회사가 보전한 금액 포함)을 우리사주조합, 창업자, 신기술사업자, 벤처기업 등의 주식매수선택권 등 행사비용과 달리 보고 연구개발 대상 인건비로 포함할 근거는 없다고 생각된다. 그러므로 「법인세법」 시행령 제19조 19호의 해외모법인 등의 주식매수선택권 등을 국내자회사가 보전한 손비 역시 연구개발 인건비에서 제외하도록 하는 후속 작업이 필요할 것으로 판단된다.

3. 퇴직소득과 퇴직급여

(1) 쟁점사항

개정 시행령은 「소득세법」 제22조에 따른 퇴직소득에 해당하는 금액과 같은 법 제29조 및 「법인세법」 제33조에 따른 퇴직급여충당금을 자체연구개발 인건비에서 제외함으로써 퇴직을 원인으로 하여 발생하는 비용이나 현실적 퇴직을 원인으로 하여 지급받는 소득은 연구개발 조세지원

주식매수선택권등 행사·지급비용의 손금산입】 제3항).

의 대상이 되는 인건비에서 제외됨을 명확히 하였다.

일반적으로 퇴직소득은 근로대가로서 현실적 퇴직을 원인으로 지급받는 소득으로 그 명칭 여하에 상관없이 퇴직을 원인으로 지급받는 대가를 의미한다. 그러나 「소득세법」 제22조에 따른 퇴직소득에 해당하는 금액이란 현실적 퇴직을 원인으로 지급받는 소득에서 「소득세법」 제22조 제3항에서 규정한 임원퇴직금 한도초과액을 차감하여 계산된 금액을 의미하는 것으로 판단된다. 여기서 제22조 제3항의 임원퇴직금 한도초과액이란 임원의 경우 과도한 퇴직금지급에 따른 조세회피를 방지하기 위해 근로소득에 비례하여 계산한 일정 한도를 초과하는 퇴직금에 대해서는 퇴직소득이 아닌 「소득세법」 제20조의 근로소득으로 보도록 하는 규정이다. 임원퇴직금 한도초과액은 현실적 퇴직으로 인하여 수령하는 소득에는 해당되지만 세무상 처리는 퇴직소득이 아닌 근로소득으로 처리된다.⁵²⁾ 현실적 퇴직을 원인으로 하여 지급받는 금액이라 하더라도 「소득세법」 제22조에 따른 퇴직소득에 해당하는 금액은 세무상 한도가 반영되므로 본래의 퇴직소득과는 차이가 있다. 현행 개정 시행령에 의하면 이와 같이 현실적 퇴직을 원인으로 지급받더라도 근로소득으로 보는 임원퇴직

52) 「소득세법」 제22조 【퇴직소득】

- ① 퇴직소득은 해당 과세기간에 발생한 다음 각 호의 소득으로 한다.
 1. 공적연금 관련법에 따라 받는 일시금
 2. 사용자 부담금을 기초로 하여 현실적인 퇴직을 원인으로 지급받는 소득
 3. 그 밖에 제1호 및 제2호와 유사한 소득으로서 대통령령으로 정하는 소득
- ② 제1항 제1호에 따른 퇴직소득은 2002년 1월 1일 이후에 납입된 연금 기여금 및 사용자 부담금을 기초로 하거나 2002년 1월 1일 이후 근로의 제공을 기초로 하여 받은 일시금으로 한다.
- ③ 퇴직소득금액은 제1항 각 호에 따른 소득의 금액의 합계액(비과세소득의 금액은 제외한다)으로 한다. 다만, 대통령령으로 정하는 임원의 퇴직소득금액(제1항 제1호의 금액은 제외하며, 2011년 12월 31일에 퇴직하였다고 가정할 때 지급받을 퇴직소득금액이 있는 경우에는 그 금액을 뺀 금액을 말한다)이 다음 계산식에 따라 계산한 금액을 초과하는 경우에는 제1항에도 불구하고 그 초과하는 금액은 근로소득으로 본다. ..(중략)..

금 한도초과액은 연구개발 대상 인건비에서 포함된다고 판단할 수 있는 여지가 상당히 존재하여 현실적 퇴직으로 인한 비용을 연구개발 인건비에서 제외하고자 하는 시행령 개정의 본래 취지에 어긋날 수 있다.

(2) 개선 방안

근로소득에 해당되는 임원 퇴직금 한도초과액은 비록 현실적 퇴직으로 지급하는 금액에 해당되나, 현행 개정 시행령에 의하면 연구개발 세액공제 대상 인건비로 포함될 수 있다고 해석할 여지가 상당히 있다. 이러한 문제점은 기업의 손비에 해당되고, 현실적 퇴직으로 원인으로 지급받는 소득은 퇴직소득이나 근로소득에 상관없이 연구개발 인건비에서 제외한다고 규정한다면 이러한 문제점을 완화할 수 있을 것이다. 또는 앞서 “1. 연구개발 인건비 정의에 대한 미비한 규정”에 대한 개선방안과 같이 인건비의 정의를 “「법인세법」 제19조 【손금의 범위】 제2호에 해당되면서 「소득세법」 제20조 【근로소득】 제1항 제1호에서 정하는 금액과 동법 제12조 【비과세소득】 제3호 중 너목에서 정하는 금액”으로 정한다면 연구개발 대상 인건비에서 「법인세법」에 의하여 상여로 처분되는 금액(「소득세법」 제20조 제1항 제3호)과 함께 퇴직함으로써 받는 소득으로서 퇴직소득에 속하지 아니하는 소득(같은 법 제20조 제1항 제4호)은 제외할 수 있어 현행 개정 시행령의 미비로 인한 문제점은 완화될 것이다.

IV. 결 론

지속적인 국가경제 발전을 위하여 연구개발의 중요성은 점차 증가하고 있고 그에 따라 우리나라는 연구개발비 조세지원 적용 범위를 지속적으로 확대하였다. 그러나 연구개발 활동과 연계되지 않는 무분별한 조세지원은 국가재정의 낭비를 초래할 수 있으므로 엄격하게 관리될 필요가 있다. 연구개발비에서 인건비가 상당히 큰 비중을 차지하고 있기 때문에 인

건비에 대한 범위가 법령에서 명확히 제시될 필요가 있음에도 불구하고 그동안 불명확한 규정으로 인해 납세자와 과세관청간의 해석상의 차이가 빈번하게 발생하였다. 최근 두 차례에 걸친 법 개정을 통해 논란의 소지가 많았던 퇴직소득, 퇴직급여충당금 및 잉여금 처분에 의한 성과급 등에 관한 규정이 개정되었으나 아직도 미흡한 수준이다. 본 연구는 조세법률주의 및 과세형평성 측면에서 연구개발 조세지원 대상이 되는 인건비의 범위와 관련하여 쟁점사항과 개선방안을 제시하고 있다.

첫째, 연구개발 인건비의 규정 미비를 들 수 있다. 우리나라의 경우 연구개발 인건비에 대한 규정 없이 인건비에서 제외되는 비용만을 열거하고 있다. 이로 인하여 조세지원 대상이 되는 인건비의 범위에 대해 자의적인 해석이 가능하고, 과세관청과 납세자 간에 소모적인 다툼이 발생할 여지가 존재한다. 외국 사례를 살펴보면, 미국은 ‘원천징수대상 근로소득의 규정을 받는 근로소득’으로 캐나다는 ‘소득세법에 의한 근로로 인한 소득’으로 소득세법을 준용하는 규정을 두고 있고 영국도 ‘현물급여를 제외한 급여’로 법인세법을 준용하도록 하고 있다. 일본의 경우에도 ‘법인세법상 손비’로 인건비를 정의하고 있다. 이들 국가들은 공통적으로 대상 인건비에 대한 규정을 근로소득 관련 소득세제에서 준용하거나 법인세제에서 규정하고 있으므로, 조세법체계에서의 인건비에 대한 일관된 해석이 가능하고, 우리나라에 비하여 인건비의 정의에 대한 예측가능성과 법적안정성이 있다. 우리나라도 이와 같이 「법인세법」 또는 「소득세법」 상의 규정을 준용하는 방식으로 인건비의 범위를 명확히 할 필요가 있다. 이는 납세자와 과세관청간의 인건비에 대한 해석차이로 인한 발생하는 쟁점을 완화하는 효과와 이로 인하여 납세자의 조세비용을 감소시켜 조세실무 환경을 개선할 수 있을 것이다.

둘째, 연구개발비에 대한 과도한 조세지원의 축소 차원에서 주식매수선택권 등의 행사비용을 연구개발 인건비에서 제외하였다. 그러나 해외 모법인으로부터 부여받는 주식매수선택권 등은 제외되는 인건비에 포함되어 있지 않다. 그럼으로써 해외모법인을 출자자로 둔 국내자회사와 내

국법인간의 과세형평성을 저해하는 문제가 발생할 수 있다. 따라서 해외 모법인 등의 주식매수선택권 등을 국내자회사가 보전한 손비도 연구개발 인건비에서 제외하는 조치가 필요하다.

셋째, 개정 시행령에 따라 「소득세법」 제22조에 따른 퇴직소득은 연구개발 인건비에서 제외되었으나 임원 퇴직소득의 한도초과액은 근로소득으로 처리되므로 이에 대하여 연구개발 인건비 적용 여부가 불명확하다. 이는 인건비의 정의 규정과 더불어 연구개발 인건비에서 제외됨을 명확히 하는 개정이 필요하다.

국가 간 경쟁이 심화될수록 연구개발을 통한 기업 경쟁력의 확보가 필수불가결하다. 우리나라는 연구개발 투자 규모가 OECD 국가 중 6위(2012년)⁵³⁾, GDP 대비 비율은 2위를 차지하고 있어 연구개발 활동이 높은 국가에 속하며, 이와 같이 활발한 연구개발 활동이 이루어지기까지는 조세지원 정책도 큰 역할을 하고 있다고 판단된다. 연구개발 활동에 대한 조세지원이 법 규정의 미비로 과도한 조세지출로 이어지는 것을 방지하고 조세법률주의에 근거한 법 적용이 이루어질 수 있는 제도적 개선이 필요하다.

53) OECD, Main Science and Technology Indicators, 2013

참 고 문 헌

- 고용노동부, 「새로운 미래를 여는 합리적 임금체계 개편 매뉴얼」, 2014.
- 기획재정부, 「간추린 개정세법」, 2011, 2012, 2014.
- 김완석·김진수, 「알기 쉬운 세법령 기초연구」, 한국조세연구원, 2009.
- 박종수, “세법상 유형화·포괄화의 정당성과 한계” 조세법연구 제10권 제2호:128-160, 2004.
- 손원익·송은주·박수진, 「주요국의 연구개발(R&D) 조세지원 대상 비용 조사」, 한국조세연구원, 2012.
- 이준규·박성욱, 「세법개론」, 영화조세통람, 2013.
- 한국과학기술기획평가원, 「연구개발활동조사보고서」, 2013년.
- 山口秀巳 編, 「(圖解) 法人稅」, 大藏財務協會, 2010.
- 日本沖繩県, ‘2012 中小企業者のための研究開発税制’ 2012.
- IRS, 2005. “Audit Techniques Guide : Credit for increasing Research Activieis(i.e. Reserch Tax Credit) IRC § 41”. <http://www.irs.gov>
- OECD, Main Science and Technology Indicators, 2013.

<Abstract>

A Study on Legislation Evaluation of Labor Cost for R&D Tax Credit

Song, Eun-Ju

(Research Specialist, Korea Institute of Public Finance
Ph.D. Student, Department of Accounting, Graduate School, Kyung Hee
University)

Park, Soo-Jin

(Certificated Public Accountant, Korea Institute of Public Finance
Doctoral courses in Taxation, University of Seoul)

Kim Gun-Soo

(Senior Reseacher, Audit and Inhspection Research Institute)

There is a tacit agreement that Research and Development(“R&D”) tax incentives substantially contribute to Technology Development in this country which has been and will be continue to the engine of future economic growth. However, there are some issues including the uncertainty in the range of the eligible labor cost, one of the most major qualified R&D expenses for R&D tax credits, in application of the tax regulation for R&D tax credits.

This paper aims to identify issues relating to the eligible labor costs for R&D tax credits from the legislative point of view and provide suggestions to improve the existing R&D tax credit from fairness and effectiveness point of view.

First, there is some room to interpret the tax regulations arbitrarily as both the tax authorities and the taxpayers’ wishes and cause disputes between them. In order to settle those disputes, it is required to definitize the range

of the R&D expenses applying the Corporate tax law and the individual income tax law.

Second, it may be an obstruction to the tax fairness since the tax regulations accept the Korean subsidiaries's stock based compensation costs reimbursed to foreign corporate as the qualified R&D expenses while the tax regulations exclude the stock based compensation costs from the qualified R&D expenses. Therefore, the legislative measure should be commended to improve the tax regulations.

Finally, the expenses and payment for employees' severance can not be applied for the R&D tax credits. However it is not clear whether or not the exceeding of limit of tax the severance payment which is treated as salary income can fall under the qualified R&D expenses. Therefore, the tax revision should be considered to make a clear to the taxpayers in applying for R&D tax credits.

Korea is one of the OECD countries which have highly invested R&D and appropriate tax incentive should be support the sustainable R&D activities. We expect that the afore mentioned improvement will support the efficient tax incentive to the R&D, maintain the fairness of taxation between the local corporate and the foreign invested corporate, and prevent the excess tax expenditures on the unqualified R&D expenses.

※ **Key Words:** R&D Tax Credit, R&D Tax incentives, R&D Labor Costs