

法人稅法上 非營利法人의 收益事業

河 洪 俊*

I. 序論

非營利法人에 대해 出捐되거나 寄附된 재산은 비영리법인의 활동에 의해 수익을 발생시킬 수 있다. 이처럼 비영리법인에 출연된 재산을 운용하여 수익사업을 할 수 있는냐에 대해서는 이를 긍정하는 것이 통설이다.¹⁾

비영리법인이 설립목적에 따라 각기 그 고유목적에 달성을 위하여 사업을 수행할 때 그 사업이 법인의 정관 또는 규칙상 고유목적사업이라 할 지라도 법인세법에서 규정하고 있는 수익사업 또는 수입에 해당하는 경우에는 과세사업으로 인정하여 법인세를 부과한다.²⁾ 즉, 법인세법상 열거되어 있는 수익사업에 해당하는 경우에는 비영리법인의 固有目的事業과 동일한 사업여부에 불문하고 법인세를 부과한다.³⁾ 또한 수익사업 또는 수입으로 소득이 생기면 그 소득을 법인의 고유목적사업을 위해 사용했다 하더라도 역시 과세소득임에는 변함이 없다.⁴⁾

* 지적재산권연구센터 선임연구원, 법학박사.

- 1) 郭閔直, 民法總則, 博英社, 1992, 222面; 李英俊, 民法總則, 博英社, 1995, 840面; 金相容, 民法總則, 法文社, 1995, 238面.
- 2) 비영리내국법인이 해산한 경우에도 그 청산기간 중 수익사업 또는 수입으로부터 생긴 소득에 대하여는 법인세를 납부할 의무가 있다(법인세법 통칙 1-1-4...1).
- 3) 물론 비영리법인이 법인세법에서 정한 수익사업을 영위하지 않고 非營利事業(收益事業 이외의 사업)만 영위할 경우에는 법인세의 납부의무는 없다.

한편 수익사업에서 생긴 소득의 범위는 당해 수익사업에서 생긴 주된 수입금액과 이에 직접 관련하여 생긴 附隨收益의 합계액에서 당해 수익사업에 대응하는 損費를 공제한 소득을 말한다. 여기서 附隨收益이라 함은 ① 副產物, 作業廢物 등의 매출액 및 役務提供에 의한 수입 등과 같이 기업회계관행상 영업수입금액에 포함하는 금액, ② 수익사업과 관련하여 발생하는 債務免除益·外換差益·買入割引·原價差益 및 償却債權推尋利益 등, ③ 수익사업과 관련하여 지출한 損金 중 還入된 금액, ④ 諸準備金 및 充當金 등의 還入額, ⑤ 收益事業用 資産의 손실로 인하여 취득하는 保險差益 등이다.⁵⁾

이처럼 비영리법인이 수익사업을 하는 경우에 한하여 과세하고 있지만 이 경우 수익사업이 무엇인가에 대한 기본적인 개념은 분명하지 않다. 즉 수익사업에 해당하는 것으로 법인세법 제1조에서 규정하고 있지만 수익사업의 내용에 대해서는 분명하지 않다. 그러므로 다음에서 수익사업에 대한 개념정의를 하고자 한다. 수익사업에 대한 정의는 상법상의 상업과 유사한 개념이므로 상법상 영업의 개념을 먼저 보고 다음에 조세법상 수익사업을 유추해 본다.

1. 商法上 營業

營業에 대해서 商法에서는 두가지의 입장, 主觀的 意義와 客觀的 意義가 있다. 주관적의의로서 영업이라고 하는 것은 계속적 영리활동, 즉 이익을 얻은 목적으로 동종의 행위를 反復·繼續하는 것을 말한다.⁶⁾ 동종의 행위를 계속적·반복적으로 한다는 점에서 직업과 같지만 이익, 즉 영리를 목적으로 한다는 점에서는 직업과 구별된다. 민법에서는 제8조 제1항에서 “미성년자가 법정대리인으로부터 허락을 얻은 특정한 영업에 관하여는 성

4) 대법원 1976.4.13. 선고, 75누173 판결.

5) 법인세법 기본통칙 1-1-6...1 참조.

6) 武田昌輔, 詳解公益法人課稅, 全國公益法人協會, 1993, 17頁.

년자와 동일한 행위능력이 있다”고 하여 영업을 주관적 의미로 사용하고 있다.⁷⁾ 상법에서도 많은 경우에 이 의미로 사용한다.⁸⁾

이에 대하여 영업의 객관적 의미로서는 일반적인 사용과 달리 영업이라는 용어를 양도의 대상으로 사용하고 있다. 객관적 의미의 영업에 대한 본질로서 다수설은 영업을 조직화된 영업재산을 의미하는 것으로 해석하고 있다. 소수설은 영업의 본질을 추상적 조직자체에서 구하고 다른 설은 영업을 사람 또는 경제재화의 유기적 전체라고 한다.

다음에 영업의 요건이 문제로 된다. 상법에서는 擬制商人의 의의로서 “점포 기타 유사한 설비에 의하여 상인적 방법으로 영업을 하는 자는 상행위를 하지 아니하더라도 상인으로 본다”고 규정하여 영업의 의미를 이익을 얻는 목적을 가지고, 계획적으로 불특정의 동종 행위를 반복적·집단적·계속적으로 하는 것을 말한다. 즉 영업은 계획성·계속성이 있어야 하고, 영리의 목적을 가지고 자본의 모험이 뒤따르며, 시장에 참가하여 재화와 용역을 공급하는 독립적인 경제적 단위체라고 한다.⁹⁾

다음에 業으로서 하는 영업의 요건을 열거하면 다음과 같다.

① 상당기간 繼續的으로 하는 것이 필요하다.

불특정의 동종 행위를 無計劃, 偶發的이 아니라 영리목적 중심으로서 하여 計劃的·集團的·反復的으로 하는 것이 요구되는 것이다.

② 營利를 목적으로 할 것이 요구된다.

영리의 목적은 개개의 행위에 대해서가 아니라 그 영업활동 전체에 대해서 존재할 것이 요구되며, 실제상 그 목적이 달성되느냐의 여부, 利益의 使用, 公共性的 有無를 묻지 않는다. 따라서 신문의 발행은 그 성질에서 보면 공익성을 가지지만, 영리의 목적이 병존하는 때에는 그 사업은 영업

7) 郭潤直, 民法註解(Ⅰ)-總則(1), 博英社, 1992, 289面 참조.

8) 상법 제5조, 제6조, 제8조, 제10조, 제11조, 제15조, 제20조, 제29조, 제46조, 제78조, 제87조, 제93조, 제101조, 제114조, 제125조, 제151조, 제155조 등 많은 조문에서 영업이라는 용어를 사용하고 있는 바, 이는 주관적인 의미로 해석하고 있다.

9) 鄭東潤, 會社法, 法文社, 1995, 137~138面.

이 되는 것이다.

③ 영업이라고 하는 이상 일정한 規模를 가지고 있을 것이 요구된다.

행상인, 노점상이 하는 행위는 영업에는 해당되지 않는다. 상법에서는 이들을 小商人이라고 하여 자본금 천만원에 미달하는 경우에는 支配人, 商號, 商業帳簿와 商業登記에 관한 규정을 적용하지 않고 있다(상법 제9조).

위에서 본 바와 같이 영업이라고 하는 것은 營利性, 상당기간의 繼續性, 反復性, 一定規模가 존재할 것을 요구한다.

이상은 영업에 관한 상법의 의미를 보았고 세법상에서 수익사업이라고 하는 것은 기본적으로는 이 영업과 동일한 의미로 이해되고 있다.¹⁰⁾

2. 法人稅法上 收益事業

1) 收益性

먼저 收益性이 고려되어야 한다. 따라서 수익을 얻는 것이 목적이므로 당초부터 그러한 계획이 있어야 한다. 판매나 용역의 대가로서의 가액이 재산성을 전제로 하여야 한다. 이것은 어느정도 객관적으로 판단할 수 있다. 당초의 계획이 수익성을 무시하였다고 하여도 객관적으로 보아 수익성이 나타나는 것은 이 요건을 만족하는 것이다. 그러나 어느 경우에도 수익을 얻는 것을 목적으로 하고 있다는 인식은 필요하다.

우리 판례에서도 "법인세의 과세대상이 되는 소득이라 함은 비영리내국 법인이 법인세법 제1조에 계기하는 수익사업 또는 수입에서 생기는 소득에 한하는 것으로 규정하고 있고 위 수익사업 또는 수입은 영리성을 띤 것이거나 영리의 목적으로 영위한 것이어야 한다고 풀이되는 바, 원고법인이 비영리 내국법인이고 그가 영위하는 논지가 지적하는 각 사업이 영리를 목적으로 한 영리성을 가진 것이 아니라고 인정하여 위 각 사업에 의하여 얻은 소득은 위 법인세법의 과세대상이 되지 아니한다고 판단한 원심의 조치

10) 武田昌輔, 前掲書, 19頁.

는 정당하고, 원고법인이 회원 농민의 교육 및 생산장려를 위하여 교육보조금 및 생산장려금을 회원들에게 지급한 사실이 있다해도 이것 만으로써 원고법인이 영위하는 사업이 영리성을 띤 수익사업이라고 단정지을 수는 없는 것"이라고 판단하여¹¹⁾ 비영리법인의 과세대상인 수익사업을 판단함에 있어 營利性을 인정하고 있다.

그러나 영리란 법인이 그 이익을 사원, 기타 구성원에게 분배하는 것을 목적으로 하는 것이며, 비영리법인은 그 법인의 목적 자체가 영리성이 없으므로 분배될 수 없으며, 따라서 수익사업으로서의 영업이라고 하더라도 영리목적이 있을 수 없으며 따라서 영리성은 수익사업의 요소가 될 수 없다는 주장이 있다.¹²⁾ 또한 수익사업의 문구상 수익의 목적이 수익사업의 요건일 것 같으나 수익의 목적이 없어도 수익사업이 되는데 지장이 없다고 하여 수익의 목적이 있을 필요는 없다고 하여 수익사업에 대한 수익성의 요건을 부정하는 견해가 있다.¹³⁾

2) 人的 · 物的設備

人的 · 物的設備가 상당한 정도로 존재해야 한다. 단순한 부업 정도의 것은 이 수익사업에 해당하지 않는다고 해석된다. 예를들면 2~3대의 차를 주차시켜주고 그 대가를 받는 것은 주차장업인 수익사업에 해당하지 않는다고 생각된다.

생각컨대 상법에서 그 행위가 相對的 商行爲(반복 실행에 의해 상행위로 되는 행위)에 해당하는 경우에 있어서 借賃을 받을 목적으로 물건을 제조하거나 또는 勞務에 종사하는 자의 행위는 영업으로 되지 않는 것과 같이 수익사업의 판정에 있어서도 그 자체의 규모 등에서 보아 소위 사업에 해당하지 않는 정도의 것은 제외하는 것이 옳다고 생각한다.¹⁴⁾

11) 대법원 1980.11.11. 선고, 80누278 판결.

12) 金斗千, 非營利法人에 있어서의 收益事業의 本質, 稅法判決評釋, 博英社, 1990, 17面.

13) 上揭論文, 17面.

14) 武田昌輔, 前掲書, 25頁.

특히 비영리법인 수익사업의 과세목적으로 보아도 수익사업의 개념은 본래 과세목적에서 보아 사업의 정도가 심한 것을 중심으로 과세해야 하는 것이다.

3) 反復繼續性

그 행위가 反復·繼續되는 것이라야 한다. 임시적인 상행위는 業이라고 볼 수는 없다. 물론 일정한 기간, 즉 매년 몇개월에 걸친 영업적 행위도 反復·繼續되는 것에 해당하지만, 몇년에 걸쳐 한번하는 올림픽과 같이 그 사이에 오랜 준비기간이 필요하고 대규모로 이루어지는 것은 포함되지 않는다고 본다.

4) 法令에 의한 制限

법인세법과 동 시행령에 열거되지 않은 수익사업은 과세되지 않는다.

이상 수익사업의 요건에 대해서 보았지만 사업의 개념에 관해서는 다음의 일본판례가 있다. 특히 인적·물적설비의 유무, 기타 거래의 목적을 열거하고 있는 것에 주목할 필요가 있다.

“소득세법 제27조 제1항에서는 사업소득이라고 하는 것은 농업, 제조업, 도매업, 소매업, 서비스업, 기타 사업으로서 동법 시행령 제63조에 정하고 있는 것에서 발생한 소득을 말하는 것이지만, 소위 사업이라고 하는 것은 결국 일반 사회통념에 의해서 결정되므로, 이를 결정하기 위해서는 영리성·유상성의 유무, 계속성·반복성의 유무, 자기의 위험과 계산에 의하는 기획수행성의 유무, 그 거래에 소요되는 정신적·육체적 노력의 정도, 인적·물적설비의 유무, 그 거래의 목적, 그 자의 경력·사회적지위·생활상황 등의 여러가지 상황이 검토되지 않으면 안된다.”¹⁵⁾

15) 東京地裁 昭和48年7月18日 判決, 稅務訴訟資料 70号, 637頁.

한편 비영리내국법인이 수익사업과 비영리사업을 겸영하고 있는 경우에 수익사업에 대해서만 과세하도록 하고 있으므로 이를 계산하기 위해서는 수익사업부문과 비영리사업부문으로 나누어 자산·부채와 수익·비용을 각각 별개의 회계로 구분하여야 한다. 이를 “區分經理”라 하여 사업 또는 수입별로 익금과 손금을 법인의 장부상 각각 독립된 계정과목에 의하여 구분기장해야 한다. 이것은 비영리법인 내부에 비영리사업부문과 수익사업부문이라고 하는 별개의 기업체가 존재한다는 것이 아니라, 법인세를 과세하기 위해 비영리법인의 수익사업에 관한 소득을 정확하게 파악하기 위해서 요구되는 것이다.¹⁶⁾

II. 事業所得

농업¹⁷⁾·수렵업 및 임업, 어업, 광업, 제조업, 전기·가스 및 수도사업, 건설업, 도·소매 및 소비자용품수리업, 숙박 및 음식점업, 운수·창고 및 통신업, 금융 및 보험업, 부동산·임대¹⁸⁾ 및 사업서비스업,¹⁹⁾ 교육서비스업, 보건 및 사회복지사업, 사회 및 개인서비스업,²⁰⁾ 가사서비스업으

16) 中橋敬次郎, 人的課稅除外(2)-公益法人의 收益事業-, 別冊ジュリスト No.17 租稅判例百選, 有斐閣, 1968, 53頁 참조.

17) 비영리법인이 과수원 등의 농지에서 작물을 생산하여 발생한 소득(판매장을 특설하여 판매함으로써 추가로 발생하는 소득은 제외, 소득세법 기본통칙 2-4-1...20 참조)은 수익사업 또는 수입에서 생긴 소득에 해당되지 아니한다(법인 46012-664, 1993.3.18.).

18) 비영리 법인이 국가로부터 부동산을 무상으로 대부받고, 이를 국가의 승인에 의해 轉貸하고 사용료를 받는 것도 임대차계약 기타 방법에 의하여 부동산을 사용·수익하게 하고 그 대가를 받는 수익사업에 해당한다고 한다(법인22601-2422).

19) 비영리재단법인이 공인표지를 조성하고 그 표지를 판매하여 그 대가를 받으면 이는 법인세법 제1조 제1항 규정에 열거된 수익사업(부동산업 및 용역업과 서비스업)에 해당하므로 이로 인하여 발생한 소득에 대하여는 법인세를 부과함이 적법하다(대법원 1981. 4. 14. 선고, 80누446 판결).

20) 한국마사회가 실시하는 경마사업은 법인세법 제1조 제1항 단서 제1호에서 정한 수익사업인 서비스업에 해당한다고 볼 것이므로 1975년부터 위 마사회의 경마실시사업으로 인

로서 한국표준산업분류표에 의한 사업 중 수익이 발생하는 것에 대해서는 법인세를 납부할 의무가 있다(법인세법 제1조 제1항 제1호).

다만 축산업(축산관련서비스업을 포함한다)·조경 및 관련서비스업 외의 농업, 사업서비스업 중 연구 및 개발업(상업용 연구개발업을 제외하되, 내국법인이 외국에서 영위하는 기술용역사업에 대하여 당해 외국이 법인세를 부과하지 아니하는 경우로서 당해 외국에 본점 또는 주사무소가 있는 외국법인이 국내에서 영위하는 기술용역사업을 포함한다), 교육서비스업 중 교육법에 의한 학교를 경영하는 사업, 보건 및 사회복지사업 중 사회복지사업법의 규정에 의하여 운영하는 사회복지사업, 연금 및 공제업 중 국민연금법에 의한 국민연금사업, 비생명보험업 중 의료보험법 및 공무원 및 사립학교교직원 의료보험법에 의한 의료보험사업, 주무관청에 등록된 종교단체가 공급하는 용역 중 부가가치세법 제12조 제1항 제16호²¹⁾의 규정에 의하여 부가가치세가 면제되는 용역을 공급하는 사업, 기타 위와 유사한 용역으로서 특별법에 의하거나 정부로부터 인가 또는 허가를 받아 설립된 단체가 영위하는 사업으로서 통계청장이 고시하는 한국표준산업분류 중 소분류상의 연금 및 공제업(기금조성 및 급여사업을 말한다)²²⁾은 수익사업에 포함하지 아니한다(법인세법 시행령 제2조 제1항).

그러나 위의 수익사업에 포함하지 않는 사유 중 주무관청에 등록된 종교단체에 국한하는 규정에 대해서는 문제점이 제기되고 있다. 즉 종교단체는 민법 제32조에 의한 법인설립허가절차를 밟는 경우를 제외하고는 주무관청에 등록할 근거규정이 없으므로, 법인 아닌 종교단체는 주무관청에 등록할 방법이 없다. 그러므로 주무관청에 등록된 종교단체에 국한하여 법인세를 비과세한다면 결과적으로 종교법인의 설립을 강요하는 것으로 되어

한 소득은 그 사업이 비영리법인인 위 마사회의 고유사업이라 할지라도 법인세 부과대상이 된다(대법원 1984. 12. 26. 선고, 81누266 판결).

21) 종교·자선·학술·구조 기타 공익을 목적으로 하는 단체가 공급하는 재화 또는 용역으로서 대통령령이 정하는 것은 부가가치세를 면제한다(부가가치세법 제12조 제1항 제16호).

22) 법인세법 시행규칙 제1조의 2.

헌법상 보장된 종교의 자유를 침해하는 결과가 되고, 종교단체에 대한 간섭을 피하기 위하여 종교단체에 대하여 사회단체등록에 관한 법률의 적용을 배제하고 있는 동법의 입법취지에도 반한다고 할 것이다. 그리고 이는 모법의 근거없이 비영리법인으로 간주되는 법인 아닌 종교단체의 범위를 제한하여 법인세의 비과세단체의 범위를 축소시킨 결과가 되어 효력상 문제가 제기되고 있다.²³⁾ 또한 이는 상속세법상 비과세의 대상이 되는 공익사업을 영위하는 자의 범위를 정함에 있어서 주무관청의 등록여부와는 상관없이 인정하고²⁴⁾ 있음에 비추어 보아 형평성에도 문제가 있다.

Ⅲ. 利子 · 配當所得

1. 意義

비영리내국법인은 利子 · 割引額 및 利益(소득세법 제16조 제1항 제12호의 비영업대금의 이익을 제외하고, 증권투자신탁수익의 분배금을 포함하며, 이하 利子所得이라 한다)에 대하여 수익사업이라고 하여 법인세의 과세대상으로 하고 있다(법인세법 제1조 제1항 제3호).

그리고 비영리법인을 통한 이자 · 배당소득은 법인세법 제6조 제1항²⁵⁾의 규정에 불구하고 과세표준의 신고를 하지 아니할 수 있다(법인세법 제27조 제1항). 이 경우 과세표준의 신고를 하지 아니한 소득은 각 사업년도의 소득금액계산에 있어서 이를 포함하지 아니한다고 규정하고, 제2항에서는 제1항의 규정에 의하여 課稅標準의 신고를 하지 아니한 이자소득에

23) 姜仁崖, 租稅法과 宗教團體, 租稅法Ⅱ, 조세통람사, 1989, 111~112면 참조.

24) 재삼 46070-208, 1993.2.2.; 재삼 46014-2782, 1993.9.6.

25) 납세의무있는 내국법인은 각 사업년도의 결산을 확정된 날로부터 15일 이내에 대통령령이 정하는 바에 의하여 당해 사업년도의 소득에 대한 법인세의 課稅標準과 稅額을 서면으로 정부에 신고하여야 한다(법인세법 제26조 제1항).

대하여는 제39조의 규정에 의한 源泉徴收의 방법에 의하여 과세한다고 규정하고 있다.

그러나 비영리법인의 고유목적사업이 정부의 역할을 대행한다는 관점에서 볼 때 수익사업으로부터의 소득이 아닌 利子·配當所得을 수익사업소득으로 규정하여 과세하는 것은 비영리법인의 고유사업을 위축시키는 결과를 초래할 수 있다. 그리고 利子·配當所得에 대한 과세 때문에 비영리법인의 자금이 금융권에서 여러 가지 세제상 혜택이 있는 부동산으로 투입되는 등 자금흐름의 왜곡을 가져올 수 있다.²⁶⁾

한편 외국의 대부분 국가가 비영리법인의 이자·배당소득은 受動的所得(passive income)이라 하여 비과세 처리하고 있다. 우리나라의 경우도 사회복지 증진을 위한 공익활동이 턱없이 부족한 현실을 감안할 때 비영리법인의 활발한 고유목적사업을 유인하기 위하여 이자·배당소득에 대하여 비과세하는 방안을 심각하게 고려할 필요가 있다고 생각한다.

비영리법인의 利子·配當所得에 대한 비과세의 장점은 비영리법인들의 재무구조가 크게 개선되어 고유목적사업을 위한 비영리활동이 고무될 것이며, 더 많은 비영리법인의 설립을 유도하여 공익증진에 기여함으로써 공익증진을 위한 정부의 부담이 한층 덜어질 것이다. 또한 과세제도를 폐지함에 따라 세무행정비용 및 납세비용이 크게 절감되어 정부 및 단체 모두에게 기여하는 바가 크다고 하겠다. 단점으로는 비영리법인이 利子·配當所得에 대한 租稅回避의 手段으로 이용될 여지가 있다는 것이다. 예를 들면 만기가 가까운 무기명채권을 만기 직전에 비영리법인에 매도함으로써 채권이자소득에 대한 과세를 회피할 수 있다. 이 단점을 보완하기 위하여는 일반 영리법인에게 요구하듯이 비영리법인도 記名債權을 거래하도록 요구하는 것과 같은 課稅回避를 방지하기 위한 수단을 강구해야 한다.

또 다른 대안으로는 수익사업소득으로부터 발생하는 이자소득에 한해서만 과세하고 고유목적사업과 관련된 소득이나 기부금 등으로부터의 이자

26) 孫元翼, 非營利法人에 대한 課稅制度 개선방향, 한국조세연구원, 1995.7., 71면.

소득은 비과세하는 제도이다. 이 제도는 현재 일본에서 사용하고 있으며²⁷⁾ 이자소득의 원천이 수익사업소득과 고유목적사업소득 중에서 어떤 것인가를 증명할 수 있는 서류(예, 사업목적에 따른 다른 구좌를 사용)를 제출해야만 비과세 혜택을 받을 수 있도록 되어 있다.²⁸⁾

이 제도를 우리가 도입한다면 현금·기부금 등으로부터의 이자소득에만 의존하여 단체를 운영하는 영세한 소규모 단체에 대해서는 이자소득을 비과세하고 수익사업을 영위하는 대규모 법인에 대해서는 수익사업소득에서 발생하는 이자소득을 과세하여 非營利法人(團體)의 규모 및 재정상태에 준하여 과세가 이루어진다는 장점이 있다. 그러나 사회복지증진을 위한 공익활동의 대부분이 대규모의 비영리법인들로부터 수행되는 점을 고려하면 수익사업소득을 원천으로 하는 이자소득에 대한 과세 역시 고유목적사업을 위축시켜 사회 전체의 공익활동 수준을 저하시킬 수 있는 단점도 가지고 있다.

이상 본 바와 같이 비영리법인에 대한 利子·配當所得에 대해서는 대부분의 국가에서 비과세하고 있지만 우리의 세제만 과세를 고집하고 있다. 그러나 상기에서 본 바와 같이 여러 가지 장단점들이 있는 바 일방적인 수용은 어려울 것이고 그의 대안을 일본이나 미국의 법제에서 찾아 보고자 한다.

한편 금융수익이라고 하는 것은 고전적인 의미에서의 이자·배당소득에만 국한되는 것이 아니라 여러 유형이 새롭게 나타나고 있다. 미국법제의 경우에는 이런 새로운 유형에 대한 해결방안을 개별적인 규정을 통하여 해결하고 있다. 즉 종전에는 비영리법인이 받는 이자 중 비영업대금의 이익, 채권·증권을 이자계산기간 중도에 양도하거나 취득하여 얻는 매매익과 이자만을 과세대상으로 하였었으나 1988년 12월 26일 개정으로 인하여 소득세법 제16조 제1항 각호 규정의 모든 이자소득을 과세대상으로 하

27) 일본 소득세법 제11조 제1항: 同 법인세법 시행령 제73조 제1항 제3호.

28) 일본 법인세법 기본통칙 15-1-7.

고 있다.

이때에 이자소득은 그 원천이 수익사업이나 비영리사업 중 어느 부분에서 발생했는가를 묻지 않는다. 따라서 학교법인의 경우에는 등록금을 예입함으로써 발생한 이자수입은 수익사업에서 발생한 소득으로 보기 때문에 수익사업에서 발생한 소득에 합산하여 신고하여야 한다.²⁹⁾

한편 배당소득에 대해서도 종전에는 비영리법인이 받는 배당소득 중 이익배당과 건설이자 배당금(상법 제463조)만을 과세대상으로 하였었으나 1988년 12월 26일 세법 개정예 의하여 소득세법 제17조 제1항 각호 규정의 모든 배당소득을 과세대상으로 하고 있다.

그러나 이자·배당소득에 대해서는 미국에서는 비과세하고 있다. 이에 대한 논의는 항을 바꾸어 상세하게 본다.

2. 金融收益所得의 課稅與否

1) 金融收益所得의 現況

오늘날 비영리법인의 금융수익사업에 대하여 과세되어야 한다는 것에 대해서 문제가 되지는 않았지만 구체적으로 어떤 수익이 금융소득에 해당 하는가는 반드시 정해져 있지는 않다. 일반적으로 收益(income, profits)은 적극적인 사업경영을 통하여 稼得된 적극적 소득(active income)과 그렇지 않은 소극적 소득(passive income)으로 구별된다. 후자는 投資收益(investment income)이라고 부르는데, 利子(interest), 配當(dividends), 使用料(royalty), 賃貸料(rents), 資本利得(capital gain)³⁰⁾ 및 이들과 유사한 성격을 가지는 것이 해당된다.

이들 각종의 투자수익 중에서 금융수익이라고 일반적으로 말해지는 것

29) 법인 22601-1403, 1992.6.29.; 법인 46012-582, 1993.3.10.

30) 여기서 말하는 자본이득(capital gain)은 자본적 자산의 처분에서 발생하는 것을 말하며, 통상적인 영업활동에 의한 상품의 판매와 같은 경우는 제외된다(미국 재무부규칙 1.512(b)-1(d)).

으로서는 預·貯金 등의 利子, 유가증권 등으로부터의 配當을 말한다. 여기에 유가증권이나 선물거래 등에 의한 賣買差益이나 換差益 등도 넓은 의미에서의 금융수익에 포함되는 것으로 생각된다. 바꾸어 말하면 소위 금융자산 등에서 생기는 수익을 말한다.

또 금융수익의 의미에 대해서도 오늘날 금융자유화의 현상을 무시할 수 없다. 즉 財테크의 시대라고 말해지는 오늘날은 저축하는 시대에서 利殖의 시대로 변하여 자금의 운용방법도 일반적으로 커다란 변화를 맞이 하였다.

비영리법인도 지금까지의 지정 금융기관에 대한 정기예금이나 보통예금을 중심으로 하는 자금운용방법을 高利이면서 단기의 금융상품 중심으로 전환하는 동기가 되었다. 이 저축혁명에 의해 高利의 금리기준 정기예금(money market certificate; MMC)³¹⁾이나 양도성 정기예금(negotiable certificate of time deposit; CD) 등이 효율적인 운용수단으로 선택되고 있다. 또 그 중에는 買占에 가까운 대량의 주식매매에 의한 투기의 예나 선물거래를 하고 있는 예도 있다.

이러한 현상에 의해 금융자산 등의 의미가 전통적인 자금운용방법에서, 소위 財테크에 의한 자금운용방법에서 생기는 수익 등을 포함하는 것으로 변화하게 되었다.

일반적으로 비영리법인 등에 의해 고유목적사업활동에 의해 축적된 현금, 예금, 유가증권이라고 하는 금융자산의 효율적인 운용은 극히 중요하다. 이것은 조성재단과 같이 출연된 금융자산이 유일의 수입원인 경우에 한하지 않고, 학교법인과 같이 學生公納金, 寄附金, 補助金 등의 다원적인 수입원을 가지고 있는 경우에도 예외는 아니다. 학교법인의 경우 국가나 지방자치단체가 재정난에 허덕이고 있는 현상에서 보조금의 비약적인 증액

31) 미국의 새로운 금융상품으로 상업은행, 저축금융기관이 1978년 6월부터 매출하고 있다. 우리나라에서도 제2금융권과의 수신금리 격차를 만회하기 위한 은행의 고수입금융상품으로 도입예정이다(동아일보사 동아연감 편집실 編著, 現代時事用語辭典, 동아일보사, 1995, 685面).

은 바랄 수 없는 것이며, 학생들의 공납금 인상도 반드시 용이하지 않다는 것이다. 이처럼 전통적인 수입원의 변화는 새로운 수입원이라고 하는 금융자산 등의 운용수익은 극히 중요한 것이 되었다.

그러나 금융자산의 운용과 금융수익의 용도에 대해서는 다음과 같은 문제점이 지적되고 있다.³²⁾

i) 전반적으로 공익단체의 재무·경리내용이 상세하게 공개되지 않는다는 것이다. 특히 금융수익 등에 대해서는 이 점이 현저하다. 따라서 금융수익과세에 대해서는 공익단체와 국세청이 그 실태파악을 충분히 하지 않고 논의하고 있다.

ii) 고유의 사업, 즉 공익사업 등에서의 最低支出 基準이 명확하지 않다. 이 때문에 종교법인이나 학교법인의 경우 필요 이상으로 金融資産 등을 축적하는 사례도 많다.

또 造成財團 등의 경우, 그 자산규모와 조성사업 등에서의 지출액에 대해서 수치상의 일치성이 보이지 않는 것도 최저지출기준이 명확하게 되지 않는 원인으로 생각된다.

따라서 각각의 단체의 성질에 따른 공익사업 등에서의 최저지출 비율을 회계기준 또는 세법상의 과세제외요건으로 분명하게 할 필요가 있다. 이 경우 복수의 수입원을 가진 경우와 그렇지 않은 경우를 나누어 생각할 필요가 있다. 즉 조성재단의 경우는 매년 보유자산의 時價(또는 帳簿價格) 또는 소유자산에서 생기는 과실의 일정비율을 반드시 공익목적에 지출할 의무를 지우는 방향으로 제도 정비할 필요가 있다.

iii) 조성재단의 경우 금융수익이 유일한 수입원인 것이 많다. 이러한 경우에 수익의 使用에 공익성을 부가시키는 것이 중요하다.

미국의 예이지만 대부분의 조성연구 등의 내용이 질적으로 문제가 되고 있다. 또 일부는 관광여행이 주된 목적으로 되고 있는 경우 등이 많이 보고되고 있다.

32) 石村耕治, 日米の公益法人課税法の構造, 成文堂, 1992, 256頁 이하 참조.

이러한 남용을 방지하기 위해서도 소액의 학술연구조성이나 특별한 위탁연구조성 등을 제외하고, 조성방식은 공모를 원칙으로 해야 한다. 또 조성연구의 성과는 公的評價를 받는 의미에서도 공표를 원칙으로 해야 한다. 일반적으로 연구성과에 대한 평가는 예술작품에서 뿐만 아니라 모든 분야에서 극히 어렵다. 따라서 학술연구조성금이 소위 私用에 제공되지 않도록 하기 위해서는 감시자제도가 필요하다.³³⁾

또 자기거래를 방지하는 의미에서 학술연구조성 등의 모집·선정 등에 대해서는 당해 재단의 설립자나 그 관계자를 제외하는 것도 중요하다.

iv) 재단의 持株會社化 防止를 위한 대책이 충분하지 않다.

일반적으로 조성재단 등의 기본재산으로서 주식은 선회되지 않는다. 따라서 설립당초는 현금 등을 기본재산으로 出捐하여 후에 설립자 보유의 주식 등을 운용재산으로 출연하는 방법에 의해 재단의 持株會社化를 피하는 것도 생각할 수 있다. 또 설립당초에 현금과 주식 등을 각각 기본재산, 운용재산으로 抱合하여 出捐하는 것도 가능하다.

그렇지만 형식적으로는 학술연구장려금의 지급, 스포츠 진흥, 장학금의 지급이라고 하는 공익을 증진할 목적이 있는 경우 재단 설립 그 자체에는 문제가 없다. 그러나 장학금의 지급을 목적으로 당초는 현금을 기본재산으로 하여 설립된 育英財團(獎學財團)이 후에 기본재산·운용재산으로 나누어져 서서히 설립자가 관계하는 특정 영리회사의 주식을 출연받아 당해 영리회사를 실질적으로 지배하게 된 사례가 보고되고 있다. 이 사례에서 관계를 가지는 그룹내 2개회사 중 한개 회사는 재단에 全株式을 出捐하였고, 또 하나의 회사는 재단이 실질적으로 지배권을 장악할 수 있는 정도의 주식을 출연하였다. 그래서 주주총회에서는 당해 育英財團 만이 주주로서 출석하고 주주권을 행사하였다.³⁴⁾

또 家族支配 會社가 상속세 대책도 겸하여 抱合한 출연의 형태로서 스

33) 上掲書, 257頁.

34) 小針育英財團事件, 朝日新聞 1984.5.4.(東京版), 朝刊, 23頁 參照.

포츠나 학술을 진흥하는 재단 등을 설립하는 예가 보고되고 있다.³⁵⁾ 이 경우 일용 公益法人에 대한 재산의 증여에 의해 증여세 또는 그 특수관계자의 상속세, 증여세의 부담이 부당히 감소되는 결과로 되는 사실에 대해서 상속세법의 적용상 소극요건으로 될 것은 분명하다.

일반적으로 재단은 물론 비영리법인의 평가에 있어서는 공익의 증진이라고 하는 점을 중시할 필요가 있다. 따라서 단체의 재산구성이나 인적구성에 주의를 기울인 나머지 적정한 공익사업에 대하여 평가를 오해해서는 안된다는 것은 당연하다. 따라서 재단을 실질적으로 持株會社化하고 私物化하는 것을 허용하는 것은 이같은 민간공익단체 전체의 이미지를 손상시키게 되는 것이다.

또 이같은 현상을 방지하는 것은 재단의 목적의 행위의 방지는 물론 조세부담의 공평에도 이바지하게 된다. 유효한 대책으로는 재단이 있는 동일 그룹재단내에서는 다른 회사(그와 지배관계에 있는 회사를 포함)의 주식 등을 일정비율(예를 들면 10%) 이상 보유할 수 없도록 법적으로 금지하는 것을 생각할 수 있다.³⁶⁾

2) 미국에서의 投資收益의 種類와 課稅取扱

미국 내국세입법전에는 과세에서 제외되는 투자수익의 범위와 과세취급에 대해서 규정하고 있다.³⁷⁾

35) 總務廳行政監察局編, 公益法人の現状と問題點-總務廳の行政監察結果からみて, 大藏省印刷局, 1985

36) 營利法人에 적용되는 경우이기는 하지만 우리 獨占規制 및 公正去來에 관한 法律에서 持株會社의 설립을 禁止하고 있다(동법 제8조). 또한 大規模企業集團에 속하는 회사는 취득 또는 소유하고 있는 다른 국내회사주식의 帳簿價額의 합계액이 당해 회사 純資産額에 100분의 40을 超한 금액을 초과하여서는 아니된다고 하여 出資總額도 制限하고 있다(동법 제10조). 한편 證券去來法에서는 누구든지 上場法人이 발행한 주식은 누구의 명의로 하든지 자기의 계산으로 일정한 기준(신규상장당시 總發行株式의 100분의 10 이상을 소유한 주주는 그 소비비율, 그 이외의 주주는 總發行株式의 100분의 10)을 超하여 소유하지 못한다고 규정하고 있다(동법 제200조).

37) 연방소득세법(Internal Revenue Code : 이하 IRC라 한다) §512(b).

① 配當 · 利子 · 年金

공익(자선)단체 스스로가 독자적으로 투자하여 그 결과 수익한 利子, 配當 · 年金은 自主投資(independent investment)로서 당연히 여기에서 말하는 적격 투자수익에 해당한다.³⁸⁾

이에 대하여 부동산투자수익과 같이 신탁회사 등의 중개인에 운용을 위탁하여 수익분배금을 收受하는 경우, 적격배당에 해당하는가의 문제가 있었다. 내국세입청은 이 경우에도 적격배당이라고 판정했다.³⁹⁾

자주투자자로 볼 수 없는 소위 위탁(신탁)투자에 대해서도 적격성을 인정하는 것은 적격성은 그 실질에 따라 판정한다고 하는 것에 근거하고 있다.

② 證券貸付投資에서의 문제

미국에서는 부동산, 증권, 금전 등의 신탁에 의한 투자가 공익단체에 광범위하게 활용되고 있다. 證券貸付投資에서의 수익금에 대해서는 문제가 있다.

문제로 된 證券貸付投資의 방법은 다음과 같다.

㉠ 공익(자선)단체는 자신이 보유하는 유가증권을 중개인에게 상당한 담보의 제공과 교환하여 貸付한다. 중개인은 당해 증권자체에서 발생하는 이자, 配當에 상당하는 額, 賃貸料 등을 공익단체에 지불한다.

㉡ 중개인은 당해 증권을 보증금으로 신용거래 한다.

㉢ 공익(자선)단체는 중개인으로부터 제공된 담보를 투자 운용하여 수익을 얻는다.

이 방식의 투자에서 문제로 된 것은 공익(자선)단체가 중개인으로부터 收受하는 利子, 配當相當額, 賃貸料이다. 이러한 委託(信託)投資에서의 수익금은 법령에서 특별히 과세제의 되느냐의 여부에서 그 과세취급이 문제된다. 이에 대해 중개인 제공의 담보를 투자 운용하는 것 자체는 自主投資에 해당하느냐의 여부는 문제가 된다.

38) IRC §512(b)(1).

39) Revenue Ruling 66-106, 1966-1 C.B. 151.

연방의회는 1978년의 세법개정을 통하여 입법적으로 해결했다. 이 개정은 이런 종류의 수익금을 원칙적으로 과세제외하였다. 이 때문에 내국세 입법전 512조 (a)(5)(證券貸付에 있어 수익금의 貸付)의 신설 및 내국세 입법전 512조(b)(1)에서 말하는 과세제외의 범위에 지금까지의 利子, 配當에 더하여 證券貸付에 의한 수익금(payments with respect to securities loans)을 추가했다.

또 適格 收益金이라고 하는 것은 다음의 것을 말한다.⁴⁰⁾

- ㉠ 配當, 利子 혹은 其他 分配金, ㉡ 貸借期間內에 발생하는 貸借料, ㉢ 擔保에서 발생하는 受益, ㉣ 擔保의 運用益

또 적격증권투자라고 하는 것은 다음의 요건에 해당하는 것을 말한다.

- ㉠ 담보가액이 貸付證券의 공정한 거래가액(인도일 전일의 공정한 가액에서 산정)을 하회하지 않는 것, ㉡ 貸付의 종료시에 貸付의 대상이 된 증권이 증개인으로부터 반환되는 것, ㉢ 貸付는 공익(자선)단체 측에서 5일 미만의 사전통지에서 종료되는 것

③ 讓渡差益(capital gain)

공익(자선)단체가 하는 자산의 매각, 교환 혹은 기타의 처분에서 생기는 讓渡差益(capital gains) 또는 讓渡差損(capital losses) 모두에 대하여 다음의 경우를 제외하고 과세하지 않는다.⁴¹⁾

- ㉠ 재고조사자산의 처분에서 생기는 것, ㉡ 회원제 단체가 收受한 것, ㉢ 차입금에 의해 구입한 자산의 처분에서 발생한 것

④ 使用料(royalty)

내국세입법전에서는 과세제외되는 투자수익 중에 사용료(royalty)를 열거하고 있지만⁴²⁾ 사용료(royalty)를 구체적으로 정의하지는 않는다.

일반적으로 로얄티라고 하는 것은 개개가 독립한 자산으로 가치있는 무체재산(intangible property)의 사용, 처분의 대가를 가리키는 경우가

40) IRC § 512 (a)(5).

41) IRC § 512 (b)(5).

42) IRC § 512 (b)(2).

많다. 그러나 로알티라고 하는 것은 여기에 머물지 않고 천연자원의 채취에 있어 사용료나 그것과 유사한 지불금 등을 포함한다고 해석되고 있다.

무체재산에 대해서 미국 내국세입법전은 다음과 같이 정의하고 있다.⁴³⁾

- ㉠ 특허권, 신안, 방식, 공정, 디자인, 양식 및 이들에 유사한 것
- ㉡ 저작권 및 문학상, 음악상 혹은 예술상의 작품제작법 및 이들에 유사한 것
- ㉢ 등록상표권, 상호권, 브랜드명 및 이들에 유사한 것
- ㉣ 프랜차이즈권, 라이선스권, 계약권 및 이들에 유사한 것
- ㉤ 방법, 프로그램, 시스템, 處方, 캠페인, 조사, 연구, 예측, 평가, 고객일람, 기술자료 및 이들에 유사한 것

이것은 반드시 내국세입법전 512조 (b)(2)에서 말하는 사용료(royalty)를 발생시키는 無體財産의 범위와 일치하지는 않는다.

내국세입법전에서 그 지불이 생산수익, 총수익 또는 과세할 수 있는 소득으로 측정할 수 있는 사용료(royalty)는 과세제외된다.⁴⁴⁾

일반적으로 사용료에 해당하는가의 여부는 그 지불방법이 變動基準(contingent basis)인가 非變動(固定)基準(non-contingent or fixed basis)인가가 초점이 된다. 이에 관하여 판례에서는 사용료를 대출한 자산의 사용허락의 대가로서 소유자에 인정되고 일반적으로 그 사용정도에 따라 지불되는 요금 또는 이자라고 정의한다.⁴⁵⁾ 여기에서는 사용정도에 따른, 변동기준의 지불방법에 의한 것을 사용료라고 한다. 따라서 定額支拂(fixed payments)이나 一時支拂(lump-sum payments), 또는 비변동기준의 경우에는 사용료가 아니라 실질적으로 자산양도가 되는 것이다.

다음에 이들 판례에 의하여 자산의 사용에 따른 어떤 지불이 사용료로

43) IRC §482; 미국 재무부규칙 1.482-2(d)(3).

44) IRC §512 (b)(2).

45) U.S. Universal Joins Co. v. Commissioner, 46 B.T.A. 111(1942); La. Credit Union League v. U.S., 80-2 U.S.T.C. 9568(1980).

되는가이다. 지불된 금액 중에 자산의 사용 이외의 대가가 약간이라도 포함되어 있는 경우 문제가 된다. 예를 들면 特許權의 실시허락에 있어서 실시방법의 설명(show-how) 등의 보조적인 인적용역 지급이 수반하는 것도 많다. 이 경우 형식적으로 전액 사용료로서 지불되고 있는 요금의 일부는 실질적으로 당해 인적용역에 대한 보수라고 한다. 내국세입청은 이 보수가 극히 사소한 비율이라도 지불된 금액 전액을 과세제외로 하여 투자수익에 해당하지 않는다고 보는 경우가 많다.

예를 들면 공익(자선)단체가 사용료를 천연자원의 채취에 관한 변동기준으로 收受하고 있는 경우에 있어서도 개발비의 일부를 부담하고 있는 때에는 당해 사용료의 일부는 부담한 개발비에 대하여 반대급부로 보고 있다.⁴⁶⁾

⑤ 賃貸料

또한 과세제외로 되는 투자수익의 하나로 부동산의 임대료(rents)를 들고 있다.⁴⁷⁾ 따라서 공익(자선)단체의 임대용 부동산에서의 수익에는 원칙적으로 과세되지 않는다. 일반적으로 부동산의 임대료라고 하는 것은 가구나 비품 등의 동산의 임대료가 포함되어 있는 것도 많다.

이러한 점을 고려하여 내국세입법전은 적격 임대료의 인정에 있어 부동산의 임대료에 포함된 동산의 임대료 상당액의 비율을 다음과 같이 취급하고 있다.

㉠ 10% 이하의 경우 - 임대료 전체에서 차지하는 동산의 임대료 상당액이 부수적 금액(incidental amount)인 경우 금액을 적격 임대료로서 간주과세하지 않는다.⁴⁸⁾ 또 여기에서 말하는 부수적 금액이라고 하는 것은 전임대료의 10% 이하를 말한다.⁴⁹⁾

㉡ 10% 초과 50% 이하의 경우 - 동산 상당액이 임대료 전체의 10%

46) 미국 재무부규칙 1·512(b) - 1(b).

47) IRC §512 (b)(3).

48) IRC §512 (b)(3)(A)(ii).

49) 미국 재무부규칙 1·512(b)-1(c)(2)(ii)(b).

초과 50% 이하인 경우, 당해 상당액은 비관련(수익)사업과세의 대상으로 된다.

㉔ 50% 초과인 경우 - 동산 상당액이 임대료 전체의 50%를 초과하는 경우, 전액(부동산, 동산 쌍방에 상당하는 분)에 과세된다.⁵⁰⁾

또 ① ② ③의 어떤 것에 대해서도 동산의 점유권은 임차인의 측에 있는 경우로 인정된다.⁵¹⁾

임대료라고 하는 명칭을 사용한다고 해서 당연히 과세제외의 대상으로 되는 투자수익에 해당하는 것은 아니다. 이것은 부동산의 임대차에 해당하는 경우가 많을 것이다.

⑥ 組合(partnership)으로부터의 收益

미국법에서 말하는 partnership은 우리 민법상의 조합에 해당한다고 볼 수 있다.

공익(자선)단체가 이 조합에 당사자(partner)로 참가하고 있는 경우, 자신의 지분에 해당하는 조합으로부터의 수익은 그것이 배당인가의 여부에 관계없이 직접 공익(자선)단체에 귀속한다. 다시 말하면 조합 자체는 납세의무주체로서 되는 것이 아니라 당사자에 대하여 과세된다. 따라서 조합에서 收受한 수익에 대한 과세판정에 대해서는 조합의 활동이 공익(자선)단체의 면세활동과 관련성이 있는가 어떤가가 초점으로 된다.

다시말하면 조합이 收受한 배당, 이자, 부동산임대료, 사용료(royalty) 및 이에 유사한 것으로서 공익(자선)단체의 지분에 귀속하는 부분에 대해서는 공익(자선)단체 스스로가 收受하는 투자수익과 동일하게 과세제외된다.⁵²⁾

또 이 과세취급은 공익(자선)단체가 유한책임 당사자(limited partner)로서 참가하고 있는 경우에는 물론, 무한책임 당사자(general partner)로

50) IRC §512 (b)(3)(B); 미국 재무부규칙 1·512(b)-1(c)(2)(iii); Letter Ruling 7807001.

51) 미국 재무부규칙 1·512(b)-1(c)(2)(iii); 1·512(b)-1(c)(3)(iv).

52) 미국 재무부규칙 1·512(c)-1; Letter Ruling 8002005, 7840039.

서 참가하고 있는 경우에도 동일하다.⁵³⁾

IV. 株式 등의 讓渡差益

비영리법인이 하게 되는 株式·新株引受權 또는 出資持分の 讓渡로 인한 수입은 수익사업으로 과세대상이 된다(법인세법 제1조 제1항 제5호). 영리법인과 동일하게 법인세를 부과하게 됨으로써, 비영리법인이 보유하고 있는 주식(상장·비상장주식 및 기타 유가증권을 포함한다)이 당해고유목적사업을 수행하기 위한 기본재산인 경우에도 이의 處分損益은 모두 법인 소득금액으로 계산되어 과세되는 소득이 된다.

종전에는 주식 등의 讓渡差益에 대하여는 과세하지 아니하였으나 1988년 12월 26일 개정에 의하여 주식 또는 출자지분의 양도로 인한 수입을 과세대상에 추가하였으며, 1993년 12월 31일 개정으로 신주인수권을 추가하였다.

이 경우 1988년 12월 31일 이전에 취득한 주식을 양도하는 경우 주식의 취득가액은 다음으로 방법으로 계산할 수 있다.⁵⁴⁾

상장주식 또는 투자지분의 경우에는 장부가액과 1988년 12월 31일 증권거래소 최종시세가액 및 1988년 12월중 증권거래소 최종시세가액 평균액중에서 높은 금액으로 하며, 비상장주식 또는 출자지분의 경우에는 장부가액과 1989년 1월 1일 현재 상속세법 제9조 제1항의 가액⁵⁵⁾으로 평

53) Revenue Ruling 79-222, 1979-2 C.B. 236.

54) 1988년말 이전 株式評價 上昇分에 대해서는 遡及課稅하지 않기 위한 것이다.

55) 상속세법 제1항의 가액이라 함은 양도당시의 시가를 말하는 것이나, 시가를 산정하기 어려울 때는 다음의 방법에 의한 평가가액에 의한다.

① 사업개시 전의 법인 및 사업개시 후 3년 미만의 법인과 휴업·폐업 또는 청산 중에 있는 법인 주식의 1주당가액은 당해법인의 순자산가액/발행주식총수

② 그 이외 법인 주식의 1주당가액은 (당해법인의 순자산가액/발행주식총수 + 1주당 최근 3년간 순손익액의 가중평균액/금융시장에서 형성되는 평균이자율)÷2

가한 금액 중에서 높은 금액으로 한다(법인세법 부칙 제13조).

V. 固定資産의 處分益

1. 意義

종전에는 수익사업용 고정자산의 처분손익에 대하여는 수익사업의 범위에 열거하고 있지 않아 과세할 수 없다는 해석⁵⁶⁾과 고정자산의 처분손익은 수익사업을 영위하는 과정에서 발생한 비용이므로 損金容認되기 때문에 고정자산의 처분익에 대하여도 과세하여야 한다는 해석⁵⁷⁾이 대립하고 있었다.

그러나 1988년 12월 26일 개정에 의하여 수익사업용 고정자산의 처분으로 인한 수입은 과세하되 고유목적사업에 사용하는 고정자산은 과세대상에서 제외하였으나, 1990년 12월 31일 개정으로 1991년 1월 1일 이후 개시하는 사업년도부터는 고정자산의 처분일 현재 2년(1995년 12월 30일 개정으로 3년으로 변경) 이상 계속하여 법령 또는 정관에 규정된 고유목적사업에 직접 사용한 고정자산의 처분으로 인한 수입만을 과세대상에서 제외하도록 함으로써, 수익사업에 사용하는 경우는 물론 고유목적사업에 사용하는 경우에 도 2년(현행 3년) 미만 사용한 고정자산의 처분익은 과세대상에 포함하였다(법인세법 시행령 제2조 제2항).

이 때에 수익사업과 비영리사업에 공통으로 사용하는 고정자산은 법인세법 시행령 제2조 제4항의 규정에 의하여 수익사업에 속하는 것으로 보고,⁵⁸⁾ 고유목적사업에 직접 사용하는 고정자산의 유지·관리 등을 위하여 관람료·입장료 등의 부수수익이 있더라도 이를 고유목적사업에 직접 사용

56) 법인 22601-347, 1985.2.2.

57) 국세심판례 85광361, 1985.6.4.

58) 법인 46012-3035, 1993.10.8.

하는 고정자산으로 본다(법인세법 시행령 제2조 제5항). 수익사업인 貸出事業과 관련하여 취득한 부동산을 양도함으로써 발생한 수입은 수익사업용 고정자산의 처분으로 인한 수입으로 본다.⁵⁹⁾ 한편 비영리법인이 고정자산을 법인세법 기본통칙 2-2-7...9의 규정에 의하여 평가함으로써 생긴 차이도 수익사업에서 생긴 소득으로 본다.⁶⁰⁾

고정자산 중 부동산의 處分益에 대해서는 법인세의 과세대상이 될 뿐 아니라 특별부가세의 문제도 발생한다.⁶¹⁾ 특별부가세의 문제는 항을 바꾸어 살펴본다.

2. 特別附加稅에 대한 문제

국가·지방자치단체를 제외한 모든 법인은 토지 등의 양도차익에 대하여 특별부가세를 납부할 의무가 있다.

토지 등의 양도에 의한 차익이 비영리법인의 수익사업에 해당하지 않더라도 특별부가세의 대상은 된다. 우리 판례에 의하면 “법인이 소유하고 있던 자산을 판매하거나 매각하게 되면 그 차액은 영리법인에 있어서는 영업수익 또는 영업의 수익으로서 비영리법인에 있어서는 법인세법 제1조 제1항 단서 각호 소정의 수익사업, 또는 수입에서 생긴 소득에 해당하는 경우에 한하여 그 법인의 각 사업년도 소득을 구성하게 되어 이에 대한 법인세가 부과되는 한편 법인이 특히 토지등을 양도한 때에는 그 양도 차익에 대하여 위 법인세와는 별도로 특별부가세가 다시 부과되는 것으로서 국가·지방자치단체(지방자치단체조합 포함)를 제외한 모든 법인(법인으로 보는 사단, 재단 기타 단체포함)은 토지 등을 양도한 때에는 그 양도차익

59) 법인 22601-3870, 1989.10.21.

60) 법인 46012-32, 1994.1.5.

61) 비영리법인이 고정자산을 처분하는 경우 법인세법 제1조 제1항 제6호 및 제5항과 동법 시행령 제2조 제2항의 규정에 의거 각사업년도소득에 대한 법인세와 토지 등의 양도차익에 대한 특별부가세의 납부의무가 있다(법인 46012-2556, 1993.8.27.).

에 대하여 특별부가세를 법인세로서 납부할 의무가 있고 이 경우 비영리내국법인이 토지등을 양도함으로써 생기는 그 양도차익이 법인세법 제1조 제1항 단서 각호 소정의 수익사업 또는 수입에서 생긴 소득에 해당하지 아니하여 그 법인의 각 사업년도 소득에 대한 법인세의 과세소득에 해당하지 아니하는 경우에도 그 양도차익은 비과세소득 및 면제의 경우를 제외하고는 당연히 특별부가세의 과세대상이 되는 것"이라고 한다.⁶²⁾

그러나 사립학교법에 의하여 설립된 학교법인이 소유하는 기본재산인 토지 등을 교육사업에 사용할 목적으로 양도함으로써 발생하는 소득, 학교법인이 1985년 12월 31일 이전에 취득한 토지 등을 다른 수익용재산을 취득하기 위하여 양도함으로써 발생하는 소득에 대하여는 대통령령이 정하는 바에 따라 특별부가세를 면제된다.(조세감면규제법 제73조 제1항).

그리고 사회복지사업법에 의하여 설립된 사회복지법인이 그 고유목적에 3년 이상 직접 사용한 토지 등, 종교의 보급 기타 교화를 목적으로 설립된 법인이 그 고유목적에 3년 이상 직접 사용한 토지 등, 한국보훈복지공단법에 의하여 설립된 한국보훈복지공단이 동법 제6조 제1호의 규정에 의한 사업수행을 위한 고유목적에 3년 이상 직접 사용한 토지 등, 보호관찰 등에 관한 법률에 의하여 설립된 한국갱생보호공단이 그 고유목적에 3년 이상 직접 사용한 토지 등, 대통령령이 정하는 공익법인이 교육법에 의한 중·고·대학교(대학원을 포함한다)에 재학 중인 학생용 기숙사로 3년 이상 직접 사용한 토지 등을 당해법인의 고유목적사업에 사용하기 위하여 양도함으로써 발생하는 소득에 대하여는 대통령령이 정하는 바에 따라 특별부가세를 면제한다고 규정하고 있다(조세감면규제법 제74조).

학교법인·종교법인·사회복지법인이 수행하는 비영리사업이 사회의 공익을 위하여 필수적인 분야임에는 분명하지만, 현대 사회가 다양화·다변화됨에 따라 여기에서 열거한 공익사업 외의 분야에서도 많은 공익활동이 요구되고 있다. 오히려 여러 분야에서 공익사업이 활발히 수행된다면

62) 대법원 1983. 11. 8. 선고, 82누355 판결; 1982. 10. 26. 선고, 80누455 판결.

사회 전체의 복지 증진에 더욱 기여하리라 생각한다. 이런 현실을 고려할 때 일부 공익법인에게만 특별부가세 면세 혜택을 부여하는 것은 공익법인 간의 형평성을 저해하는 결과를 초래하므로 특별부가세의 세제 혜택을 받는 공익법인의 범위를 확대하는 방안을 고려할 필요가 있다고 하겠다.⁶³⁾

한편 앞에서 본 非營利法人이 수행하는 수익사업에 대한 과세의 근거에서 제기된 바처럼 營利法人과의 衡平의 문제로 이해한다면 특별부가세에 있어서도 동일한 결론에 도달할 수 있다. 즉 특별부가세의 면세혜택을 받게 되는 공익사업을 수행하는 비영리법인과 기타 비영리법인간에 형평성의 문제가 제기 될 수 있다.

당장 특별부가세의 면세를 받는 기존의 법인들과 같이 특별부가세의 면세혜택을 부여하는 방법을 고려할 수 있으며 이를 통해서도 공익법인 간의 형평성제고 및 사회복지 증진의 목적을 이룰 수 있으리라 생각된다.

특별부가세의 취지가 법인에 대하여 양도차익을 위한 토지거래나 투기를 억제하는 데 있으므로 감면 또는 면세 혜택을 받기 위한 요건을 명확히 제시하여야 하며, 그에 대한 조사 및 사후관리도 강화해야 함은 물론이다.⁶⁴⁾

公益事業을 영위하는 자에 대한 財産出捐의 결과 상속세법의 상속세 과세가액에 산입되지 아니한 재산 또는 증여세가 면제되는 재산을 출연받은 법인이 출연받은 날로부터 3년 이내에 양도하는 토지·등에 대해서는 출연한 출연자의 取得價額을 당해 법인의 취득가액으로 본다(법인세법 제59조의 2 제3항 제1호, 同 시행령 제124조의 2 제3, 4항)고 하여 취득가액 승계의 문제가 발생한다. 예를들면 贈與者の 取得價額이 1만원이고 贈與時의 價額이 2만원, 受贈者の 처분시 賣買價가 5만원이라면 受贈者가 부담하여야 할 특별부가세의 과세표준은 3만원(5만원-2만원)이 아니라 4만원(5만원-1만원)이 되는 것이다. 이는 비영리법인을 통하여 재산을 양도하는

63) 孫元翼, 前掲書, 76面.

64) 上掲書, 76面.

경우에 비영리법인에 대한 재산출연은 비과세되고, 비영리법인이 다시 양도하는 경우에는 비영리법인의 取得價額이 양도소득세의 산정가액이 됨으로써 출연자와 비영리법인 사이에 있게 되는 가치의 증가분은 계산에서 제외됨으로써 非營利法人을 이용하면 부당하게 租稅를 回避하는 결과가 발생하기 때문에 이의 방지를 위한 조항이다. 그러나 이의 경우에도 특별부가세의 과세시기가 비영리법인이 하게 되는 讓渡時까지 延期되는 租稅猶豫의 效果는 나타난다.⁶⁵⁾

VI. 對價를 얻는 繼續的 行爲로 인하여 생기는 收入

대가를 얻는 계속적 행위로 인하여 생기는 수입은 소득세법 제46조 제1항에 규정하는 채권 등(법인세가 비과세되는 것을 제외한다)을 매도함에 따른 매매익(채권 등의 賣却益에서 채권 등의 賣却損을 차감한 금액)을 말한다(법인세법 제1조 제1항 제7호, 동 시행령 제2조 제3항).

그러나 법인세법 통칙에서는 이 경우에 계속적 행위라고 하는 것은 각 사업년도의 전기간을 통하여 계속하여 사업활동을 행하는 사업뿐만 아니라 상당기간에 걸쳐 연속적으로 행하여지거나 정기적 또는 부정기적으로 상당 회수에 걸쳐 행하여지는 것을 포함한다. 예를 들면 夏期에 있어서만 행하여지는 해수욕장에 있어서의 貸席收入 또는 큰 행사에 있어서의 물품판매와 같이 정기적으로 행하여지는 것은 계속적 행위로 보았으나,⁶⁶⁾ 이는 1994년 12월 31일 세법개정으로 인하여 의미없는 해석이 되었다.⁶⁷⁾

65) Marvin A. Chirelstein, Federal Income Taxation, The Foundation Press, 1991, p.60 참조.

66) 법인세법 통칙 1-1-7-1.

67) 현행 법인세법에서는 대통령령이 정하는 수입에 限한다고 하여, 소득세법 제46조 제1항에 규정하는 채권 등을 賣渡함에 따른 賣買益을 말한다고 규정하고 있어(法人稅法 제1조 제1항 제7호; 同法 施行令 제2조 제3항), 대가를 얻는 계속적 행위로 인하여 생기는 수입은 극히 제한된 범위에 국한한다.

VII. 결론

이상으로 비영리법인의 수익사업의 개념과 범위를 살펴보았다.

법인세법상 비영리법인의 수익사업에 대한 관계 규정이 열거주의 형식을 취하고 있기 때문에 상기에 열거된 행위에 의하여 수입을 얻지 못하는 경우에도 법인세의 과세대상으로 하고 있으며, 상기에 열거되지 않은 사업으로 인하여 수입을 얻게 되는 경우에는 비과세의 대상으로 된다. 이는 법인세법의 규정으로 현실의 경제상황을 따라 갈 수 없다는 근본적인 문제에 봉착하게 되며 이의 해결을 위하여 예규나 통칙을 통하여 상기 법인세법에 규정하는 수익사업 이외의 과세대상 수입사업, 비과세 대상 수입사업을 열거하게 되는 형식을 취하고 있다.

즉, 비영리내국법인의 수익사업과 비영리사업은 당해 사업 또는 수입의 성질을 기준으로 구분한다. 법에 구체적으로 열거된 것 이외에 수익사업에 속하는 것과 비영리사업에 속하는 것을 예시하면 다음과 같다고 하여 법인세법의 규정 이외에 통칙으로서 수익사업과 비영리사업의 구분기준을 정하고 있다.

학교법인의 입학수입, 학교부설연구소의 원가계산 등의 용역수입, 학교에서 專門醫를 고용하여 운영하는 醫療收入, 사찰 등의 임대수입, 田畠을 대여 또는 이용하게 함으로써 생긴 소득, 정기간행물 발간사업, 광고수입, 회원에게 실비제공하는 구내식당 운영수입, 급수시설에 의한 용역대가로 받는 수입, 운동경기의 중계료, 입장료, 회원에게 대부한 융자금의 이자수입, 유가증권대여로 인한 수수료수입, 조합공판장 판매수수료수입, 교육훈련에 따른 수수료 수입으로 실비변상적인 금액을 초과하는 수입, 고정자산 평가에 의한 차익 등은 수익사업에서 생긴 소득으로 보고 있다.⁶⁸⁾ 또한 비영리법인이 영위하는 주차장운영업,⁶⁹⁾ 문화체육부장관의 설립허가를 받

68) 법인세법 통칙 1-1-8...1.

69) 법인 46012-4113, 1993.12.27.

아 설립한 재단법인이 운영하는 청소년수련원의 경영에 따른 수입,⁷⁰⁾ 국가로부터 컨테이너 부두시설을 무상으로 대부받아 컨테이너 부두운영공사에 전대하고 받은 부두시설 사용료와 수익금액⁷¹⁾도 수익사업에 해당하는 것이라고 한다.

징발보상금, 저작권의 사용료로 받는 인세수입,⁷²⁾ 회원으로부터 받는 회비⁷³⁾ 또는 추천수수료,⁷⁴⁾ 외국원조수입 또는 구호기금수입 등은 수익사업에서 생긴 소득으로 보지 아니한다.

이 이외에도 비영리외국법인으로부터 학술연구용역을 제공받고 지급하는 대가,⁷⁵⁾ 이윤추구를 목적으로 하지 않고 또한 수입을 구성원에게 분배하지 아니하여 법인세법 제1조 제3항 규정의 비영리 외국법인에 해당하는 국제양모사무국 한국지점이 고유목적사업인 울마크 활동에 소요되는 비용을 충당하기 위하여 Woolmark 사용권자들로부터 징수하는 Woolmark 사용료의 수입,⁷⁶⁾ 비영리법인이 고유목적사업을 위하여 기부 또는 출연받은 금액⁷⁷⁾ 등은 법인세법 제1조 제1항에서 규정한 수익사업 또는 수입의 범위에 열거되어 있지 아니하므로 법인세가 부과되지 아니한다고 하였다.

그러나 상기에서 본 바와 같이 법인세법의 규정이 열거주의의 형식을

70) 법인 46012-2161, 1993.7.21.

71) 국심 92부2273, 1993.2.26.

72) 소유하고 있는 저작권을 내국법인에게 사용하게 하고 그 저작권의 사용료로 받는 인세수입은 법인세법 제1조 제1항에서 규정한 수익사업 또는 수입의 범위에 열거되어 있지 아니하므로 법인세법 제1조 제3항 단서 규정에 의하여 국내에서 법인세가 부과되지 않는다(국일 46507-195, 1993.4.26.).

73) 비영리 내국법인이 용역제공 등의 대가와 관계없이 회원으로부터 받는 회비는 수익사업에서 생긴 소득에 포함되지 않는다(법인 46012-522, 1993.3.4.).

74) 민법 제32조 및 공익법인 설립 및 운영에 관한 법률 제4조에 의하여 설립된 사단법인 대한전자공학회가 그 고유목적에 달성하기 위하여 학술논문을 발간하고 이를 회원 및 불특정 다수인에게 무상으로 배포하는 경우, 당해 학술논문지 발간비용에 충당하기 위하여 논문기고자로부터 논문 불량에 따라 받은 발간비용 상당의 게재료는 수익사업에서 생긴 소득으로 보지 않는다(법인 46012-31, 1994.1.5.).

75) 국일 46017-231, 1995.4.15.

76) 국일 46017-148, 1995.3.9.

77) 법인 22601-2926, 1989.8.4.; 재산 01254-2926, 1989.8.4.

취하면서, 예규나 통칙으로 이를 확대해석하는 것은 조세법률주의에 정면으로 배치되는 것이라고 아니할 수 없다. 그러므로 이러한 문제들을 해결하기 위해서는 미국과 같이 면세자격을 승인받은 법인이 하는 수익사업에 대해서 관련사업소득과 비관련사업소득으로 구분하여 전자에 대해서만 면세의 형식을 취하는 것이 옳을 것이다.⁷⁸⁾

비영리법인이 하는 사업이나 거래가 고유목적사업과 실질적인 관련성이 없다고 판단되는 경우에는 당해거래의 사업에서 발생한 소득은 비관련사업소득(unrelated business income)으로 과세하며, 실질적으로 관련성이 있다고 판단되는 경우 당해거래나 사업에서 발생한 소득은 과세제외하는 것이다. 미국의 내국세입법전은 고유의 사업목적과 실질적 관련성을 가지지 않으며, 거래 또는 사업으로 계속하여 영업을 하고 있으면 비관련사업소득이라하여 과세한다.⁷⁹⁾

78) 拙稿, 租稅法上 非營利法人에 관한 研究, 영남대학교 법학박사학위논문, 1996, 164면 이하 참조.

79) IRC § 513.