

2010년 2월

박사학위논문

비영리법인 과세제도에 관한 연구

조선대학교 대학원

회계학과

백 승 목

비영리법인 과세제도에 관한 연구

A Study on the Tax System of Non-Profit Corporation

2010년 2월 일

조선대학교 대학원

회계학과

백 승 목

비영리법인 과세제도에 관한 연구

A Study on the Tax System of Non-Profit Corporation

지도교수 김 기 평

이 논문을 경영학박사 학위신청 논문으로 제출함

2009년 10월 일

조선대학교 대학원

회계학과

백 승 묵

백승묵의 박사학위 논문을 인준함.

심사위원장 _____ 대학교 교수 _____ 인
심사위원 _____ 대학교 교수 _____ 인
심사위원 _____ 대학교 교수 _____ 인
심사위원 _____ 대학교 교수 _____ 인
심사위원 _____ 대학교 교수 _____ 인

2009년 12월 일

조선대학교 대학원

목차

Abstract

제1장 서론	1
제1절 연구목적	1
제2절 연구방법 및 연구범위	5
제2장 비영리법인에 관한 이론적 고찰	7
제1절 비영리법인의 사회적 기능	7
제2절 비영리법인 비과세이론	18
제3절 비영리법인의 현황과 유형별 특성	26
제4절 선행연구	41
제3장 비영리법인에 대한 과세제도	51
제1절 우리나라 비영리법인의 과세제도	54
제2절 외국 비영리법인의 과세제도	64

제4장 비영리법인 과세제도의 문제점과 개선방안	71
제1절 법인세법상 문제점과 개선방안	71
제2절 상속세 및 증여세법상 문제점과 개선방안	81
제3절 부가가치세법상 문제점과 개선방안	87
제4절 지방세법상 문제점과 개선방안	90
제5장 결론	92
제1절 연구결과	92
제2절 연구의 한계점	97
참고문헌	99

표 목 차

[표 1] 연도별 법인 수 현황	29
[표 2] 성격별 비영리법인 현황	30
[표 3] 설립형태별 의료기관 현황	31

Abstract

A Study on the Tax System of Non-Profit Corporation

by Baek Seung-Mug

Advisor : Prof. Kim Ki-Pyung, Ph. D.

Department of Accounting

Graduate School, Chosun University

A non profit corporation plays a great part for making up for the government failure instead of a public function that should be carried out by a government. The non profit corporation is the economic entity that supplies desirable services without intent to seek economic profit.

Therefore non profit corporation carry out business of characteristic object and generate the business profit. This profit dose exclude from tax base of corporate tax, and contribution tax and gift tax. This tax

benefits are different from profit organizations.

There is no individual equity right that can be sold out, transferred, assigned and exchanged. When they are liquidated, the residual assets is not distributed to the constituent or the donator, but resorted to the national government or other non-profit corporation. Therefore, most of these organizations are the public organization and the non-profit corporation such as medical corporation, educational foundation, religious corporation, social welfare corporation.

So the government is under a obligation to support the taxes on the non-profit corporation or the NGO. Because the profit returned by the activity of the non-profit or the NGO cannot compensate a real cost, it is a public goods in itself. If a market mechanism is in charge of the public goods, a market failure can be occurred because of under-supply. Therefore, the tax support of the government is valid.

The tax support methods on the non-profit corporation are as follows. First, to the non-profit corporation, the corporation income tax shelter of the income returned by the activity of the unique purpose. Second, when a property is donated for the non-profit corporation, the exemption of inheritance tax and gift tax. and Third, when a corporation or a individual donates property to the non-profit corporation, inclusion into losses of a fixed limit amount inclusion.

These tax support systems can give rise to a unfair rivalry with the profit corporation and the side effect - although the non-profit corpor

ation makes internally the profit corporation and do a profit making business, they will evade the taxable income.

This paper aims to survey the notion of the non-profit corporations which play an important part socially and economically, but are overlooked. In addition to, This paper aims to propose problems and a remedy for the tax systems of these organizations so that it may take a growing interest in the non-profit corporation and contribute to formulating a national development policy.

제1장 서론

제1절 연구목적

법인이란 법률에 의하여 권리능력이 부여된 사람들의 집합 또는 재산의 집합체를 말한다. 권리능력이 부여되었다는 것은 사단 또는 재단 자체가 권리와 의무의 주체가 된다는 의미이다. 본래 권리와 의무의 주체는 인간에 한정되었으나 사회가 복잡 다양하게 발전하면서 인간 또는 재산으로 이루어진 단체에도 자연인과 동일하게 권리와 의무를 부여할 필요성이 생겨나게 되었다.

사회가 다양하게 발전함에 따라 사회가 가지고 있는 문제를 해결해야하는 각종 제도도 다양한 형태로 만들어지고 발전하고 있다. 법인도 그 제도 중에 하나인데 그 종류 역시 다양하다. 영리를 추구하는지의 여부에 따라 영리법인과 비영리법인으로 분류할 수 있다. 비영리법인은 영리를 목적으로 하지 않고 사회 공공의 이익을 위하여 설립하는 것으로 이해되는데 민법 제32조에 비영리법인의 설립과 허가를 규정하고 있는데 그 내용은 학술, 종교, 자선, 기예, 사교 기타 영리 아닌 사업을 목적으로 하는 사단 또는 재단으로서 주무관청의 허가를 얻어 설립하는 것으로 규정하고 있다. 법인은 주된 사무소의 소재지에서 설립등기를 마침으로써 성립되고, 법률의 규정에 따라 자신들이 정한 정관상의 목적의 범위 내에서 권리와 의무의 주체가 된다.¹⁾

오늘날의 모든 조직은 살아남기 위하여 진화의 속도가 빠르다. 영리법인

1) 학교법인, 사회복지법인, 의료법인, 종교법인 등은 민법이 아닌 각각의 특별법인 사립학교법, 사회복지사업법, 의료법, 향교재산법, 불교재산관리법 등에서 따로 규정하고 있어 민법에서 규정하고 있는 법인 관련규정이 직접적으로 적용되지는 않는다.

비영리법인은 말할 것도 없고 비정부기구들 까지도 원래의 목적을 벗어날 정도이다. 비정부기구들은 국가권력에 대한 견제와 전문영역에서의 시민권리 옹호에 그치지 않고 보다 적극적으로 지방자치단체와 시민운동가 및 자원봉사단체 등과도 밀접하게 관련되는 형태를 가지면서 활동영역을 넓혀 가고 있다.²⁾ 이는 국가권력에 의한 획일화된 공공서비스 제공과 이윤동기에 의한 영리조직들의 사적 유료서비스 틈새에서 특정 수요에 적합한 맞춤형 공공재 서비스를 제공함으로써, 지속적으로 시민사회의 높은 관심과 자발적 참여를 이끌어내고 있기 때문이다. 이러한 경향은 세계적인 추세인데 우리나라의 경우도 비영리법인이나 비정부기구들의 수가 매년 증가하고 있으며 사회적 관심도 증대되고 있다.

비영리법인은 글자 그대로 경제적 이윤을 얻으려는 의도를 갖고 있지 않는 실체이긴 하나 이들은 정관상의 설립목적의 달성을 위해 수익사업을 할 경우가 있다. 물론 이 경우에 발생하는 이익은 반드시 법인의 고유목적사업에 사용하여야 하며 매각·이전·양도·교환이 가능한 개인의 지분권이 있을 수 없고, 청산 시에도 잔여재산은 구성원이나 자원제공자에게 분배되는 것이 아니라 국가 또는 다른 비영리법인에 귀속된다.

그런데 문제가 되는 것은 비영리법인이 수익사업을 할 경우 영리법인과 의 형평성의 문제이다. 비영리법인의 사회적 책임을 보아서 다양한 혜택을 주어서 그 활동을 활성화 시키는 것이 바람직하지만 영리법인과 의 이익창출을 위한 경쟁관계의 문제에 있어서는 그러한 특혜를 주어서는 안 되는 문제에 부딪치게 된다. 따라서 이러한 갈등을 어떻게 해소시킬 것인가가 문제로 제기된다. 이러한 비영리조직들은 주로 사회적으로 공공단체의 성격을 지닌 조직이며³⁾, 의료법인, 학교법인, 종교법인, 사회복지법인 등의 공익법인이 여기

2) Lester M. Salamon, "The Rise of the Nonprofit Sector", *Foreign Affairs*, Vol.73, No.4, 1994, pp.16-39.

3) 박상임, "비영리법인의 과세제도에 관한 연구", 세무학연구, 제7호, 한국세무학회, 1996,

에 해당된다.

영리법인과 비영리법인의 갈등문제는 주로 사업 및 기타소득에 대한 과세 문제이다. 과세를 둘러싸고 문제제기가 나타나는 주된 이유는 비영리법인의 설립 동기와 사회적 역할의 특수성에서 찾을 수 있다. 자본주의 사회가 고도화되어가면서 생겨나는 여러 가지 사회적 문제들에 대한 관리와 해결은 대부분 정부 등 공공기관이 주로 담당하여 왔다. 그러나 현대의 새로운 환경은 기존의 고도로 형식화되고 중앙집권화 된 권위주의적 관료조직 만을 가지고 모든 문제를 해결하는 데는 한계가 있게 되었으며 따라서 비공식적이고 분권적이며 수평적인 네트워크와 협동관계를 맺는 유연한 시스템이 필요하게 되었다. 이러한 사회환경의 변화에 따라 시민사회 내부에서 자생적으로 또는 정부와의 상호협력과 지원 속에서 다양한 비영리조직들이 생겨나게 되었다.

이처럼 비영리조직은 정부나 공공기관이 하여야 할 일을 대신해서 해주는 기구이기 때문에 보다 활성화 시켜 줄 수 있는 제도적 장치가 필요하게 되었지만 이러한 노력들은 정부와 민간부문의 역할분담에 대한 관계설정의 미약, 공적 서비스 전달체계의 분절성, 정부에 대한 재정 의존도, 민간부문의 자생적인 성장기반의 약함 등의 한계점으로 인해 큰 전진이 없었다.⁴⁾

이러한 환경 가운데에서도 비영리법인을 활성화시키기 제도적인 장치를 강구하였는데 가장 대표적인 조치가 조세지원제도이다. 조세지원제도의 구체적인 내용은 비영리법인이 고유목적사업을 하는 과정에서 발생하는 소득에 대한 법인세 감면제도, 비영리사업을 위하여 재산을 출연하는 경우 상속세와 증여세의 면제, 기업이나 개인이 비영리법인에 기부하는 경우 일정 한도액을 손금으로 인정하는 제도 등이 주축을 이루고 있다. 그러나 이러한 세제상의 혜택에도 불구하고 대부분의 비영리법인에게 공통적으로 발생하는 문제점은 영리법인과 비영리법인 간의 분류가 명확하지 않은 점, 법인세법상의 수익사

p.292.

4) 백종만, 「국가와 민간 간의 사회복지의 역할분담」, 나남, 1995, p.5.

업과 비수익사업의 구분의 어려움, 고유목적사업준비금과 관련되는 문제, 상속세와 증여세법상의 공익법인 특례 및 사후관리에 대한 문제, 부가가치세법상 과세사업과 면세사업의 구분 등을 들 수 있으며 이 외에도 구분경리 문제, 사업전환과 분할 및 합병 청산 등의 구조조정과 관련되는 문제점들이 있다.

그러나 이러한 법규상의 문제점에도 불구하고, 비영리법인들의 사회적 활동들은 국민후생과 사회복지를 증진하려는 대부분의 현대국가가 지향하는 주된 정책목표와 부합된다. 따라서 비영리법인이나 비정부기구에 대한 세제상의 지원은 정부의 당연한 의무로 받아들여지고 있다.⁵⁾ 그 뿐만 아니라 이러한 공공서비스 공급을 시장기능에 맡긴다면 공공서비스의 공급이 균형에 이르지 못하는 과소 공급현상이 초래되어 시장의 실패가 발생할 수 있으므로 이를 방지하기 위한 정부의 조세지원은 타당하다.⁶⁾

따라서 오늘날 사회 및 경제적으로 그 역할이 날로 중요해지고 있는 비영리법인의 활동을 지원하고 증진 시킬 수 있는 제도적 장치를 강구하여야 하는데 그 중에서도 조세상의 문제점들을 찾아내어 개선점을 제시하고자 한다.

5) 이철송, “제별정책과 공익법인 과세”, 국세, 2000년 7월호, p.10.

6) 김대영, “과세쟁점 사례분석을 통한 비영리법인과세의 개선방향”, 홍익대학교 대학원 박사학위논문, 1998, p.17.

제2절 연구방법 및 연구범위

본 연구는 비영리법인에 대한 세법상의 문제점을 분석하여 다음과 같은 연구목적을 달성하고자 한다.

첫째, 법인세법상의 비영리법인 과세 관련 규정을 고유목적사업준비금, 양도소득 법인세, 기부금제도, 이자소득 분리과세, 세액감면 및 세액공제 등으로 나누어 각각의 문제점과 그 개선방안을 제시하였다.

둘째, 상속세 및 증여세와 관련하여 주식보유 한도, 출연재산의 사용기간 제한 등으로 구분하여 각각 비영리법인 과세제도상의 문제점과 그 개선방안을 제시하였다.

셋째, 부가가치세와 관련하여 매입부가세의 미공제 문제, 면세대상 범위의 확대 등으로 나누어 각각의 문제점과 그 개선방안을 제시하였다.

넷째, 지방세와 관련하여서는 지방세법상 의료법인의 과세문제와 종합토지세에 대한 문제점과 그 개선방안을 제시하였다.

본 연구는 이상의 연구목적을 달성하기 위하여 다양한 문헌들과 논문 등의 선행 연구자료들을 활용하여 문헌적 연구를 시행 하였다. 연구범위는 비영리법인 관련 과세제도 중에서 법인세, 상속세 및 증여세, 부가가치세 및 지방세와 관련된 문제점의 개선방안 제시에 국한하였다.

본 논문의 구성은 다음과 같다. 제1장에서는 연구목적 및 연구방법과 연구범위를 기술하고, 제2장에서는 비영리법인에 관한 이론적 고찰을 하였고 제3장에서는 우리나라의 현행 비영리법인의 과세제도를 법인세법, 상속세법 및 증여세법, 부가가치세법, 지방세법으로 나누어 기술하였으며 비교 목적으로 미국과 일본의 비영리법인 과세제도를 간략하게 기술하였다.

그리고 제4장에서는 현행 우리나라 비영리법인에 대한 과세제도의 문제점

과 개선방안을 각각 법인세법, 상속세법 및 증여세법, 그리고 부가가치세법, 지방세법으로 구분하여 기술하였고 제5장에서는 이상의 연구 내용의 요약과 본 연구의 한계점 및 향후 연구 방향에 대하여 기술하였다.

제2장 비영리법인에 관한 이론적 고찰

제1절 비영리법인의 사회적 기능

1970년대에 기업의 영역과 구별하여 제3섹터라고 불리던 비영리기구들은 한 세대를 지나지 않아 제3의 권력으로 등장하였다. 이들의 중요성과 영향력의 증대는 국내·외를 불문하고 지속적 되었고 앞으로도 계속해서 강조될 것으로 보인다.⁷⁾ 이와 같이 비영리조직의 확대는 세계적인 현상이 되었고 각 나라의 각기 다른 역사와 사회환경 속에서 개념화 과정을 거치면서 다양한 발전을 가져오게 되었다.⁸⁾ 예를 들어 영국에서는 비영리조직을 공적자선단체(public charities)로, 미국에서는 비영리영역(non profit sector)으로, 유럽에서는 재단(foundation)으로, 남미 및 아프리카에서는 NGO 등으로 정의하는 등 세계 각국에서 사용하는 용어들이 하나로 통일되어 있지 않는 것만 보아도 그 다양성을 짐작할 수 있다. 뿐만 아니라 한 국가 내에서도 이를 비영리부문(nonprofit sector), 자선부문(charitable sector), 독립부문(independent sector), 자원부문(voluntary sector), 비과세부문(tax-exempt sector), 비정부기구(NGOs), 결사체부문(associational sector) 등의 용어로 정확한 개념 규정 없이 혼용하여 사용하고 있는 실정이다.

김승현의 연구⁹⁾에 따르면 현대사회는 공공부문과 시장부문에 포함되지 않

7) 이숙종·양세진, “시민단체의 책무성과 정부의 역할에 대한 연구”, 2007년도 한국행정학회 하계공동학술대회 발표논문집 (3), 한국행정학회, 2007, p.79.

8) 박성택, “복지정책과정의 비영리조직참여에 관한 연구”, 동국대학교 대학원 박사학위논문, 2001.

는 많은 공식적, 비공식적 조직이 존재한다. 이러한 형태의 조직들은 역사적으로 민주적 정부형태나 자본주의적 시장의 출현에 앞서서 탄생하였으며, 이들을 총칭하여 제3부문(third sector), 비영리부문(nonprofit sector), 자발적 부문(voluntary sector), 또는 NGO(nongovernmental organization) 등으로 부르기 시작한 것도 비교적 최근의 일이라고 하였다.

이처럼 비영리법인에 대한 개념적 정의나 용어에 대한 개념이 명확하게 정의 되어 통지 않은 것이 현재 실정이다. 이하에서는 오경희의 논문에서 미국과 일본 그리고 영국을 중심으로 개념적 정의를 살펴보고자 한다.¹⁰⁾

세계에서 비영리법인의 활동과 연구가 가장 활발한 미국에서도 비영리조직에 대한 용어가 통일되어 있지 않다. 미국은 비영리법인이 제도화 과정을 거쳐 이미 정착단계에 이른 국가로서 이들을 면세단체(tax-exempt sector), 또는 자선단체(charitable organization), 또는 정부 및 기업과는 다른 제3섹터(the third sector), 공익조직(public benefit organization), 비기업조직(nonbusiness organization) 등으로도 불리고 있다. 1980년 FASB의 재무회계개념보고서 제4호(FASB SFAC No. 4)에서는 Nonbusiness라는 용어를 사용하고 있으나, 1985년 재무회계개념보고서 제6호(FASB SFAC No.6)에서는 non-for-profit organizations로 부르고 있다. 이러한 개념 속에는 비공식적인 조직, 민간부문 조직, 이익배분을 하지 않는 조직, 자주관리 조직, 자발적인 의사에 의한 조직, 공공의 이익을 위한 조직 등의 제 특성이 모두 포함되어 있는 것으로 보인다.¹¹⁾

일본 역시 미국의 개념을 크게 벗어나지 않는 것으로 보인다. 자선단체, 사

9) 김승현, "비영리부문의 비교연구", 한국비영리연구, 제1권 제1호, 한국비영리학회, 2002.

10) 오경희, "비영리법인 과세제도에 관한 연구", 조선대학교 대학원 박사학위논문, 2003, pp.20-23.

11) 박상필, 「NGO와 현대사회: 비영리·비정부·시민사회·자원조직의 구조화 동학」, 아르케, 2001, p.102.

회복지법인, 사립학교법인, 종교법인, 의료법인, 기타 공익법인, 자선기금, 생활협동조합 등이 모두 비영리법인 개념 속에 포함되어 있는 것으로 보고 있다.¹²⁾

그리고 영국에서는 지방자치제도와 자원봉사 활동이 발달하여 비영리법인을 주로 CVO(community voluntary organization)나 voluntary sector라는 용어를 많이 사용하고 있는데 공익수요법의 전문과 판례에 따라 공익단체(charity)를 구빈, 교육진흥 및 기타 공동사회에 유용한 활동을 하는 단체로 인식하고 있다.¹³⁾

우리나라에서도 비영리법인을 여러 가지의 용어로 부르고 있다. 김명식¹⁴⁾은 특수법인이라는 용어를, 박성택¹⁵⁾과 배길수¹⁶⁾는 비영리조직, 박상임¹⁷⁾, 김대영¹⁸⁾, 손원익¹⁹⁾, 최삼철²⁰⁾등은 비영리법인, 김진수²¹⁾, 방한평²²⁾, 이철송²³⁾등은 공익법인, 박태규²⁴⁾, 김승현²⁵⁾등은 비영리부문, 박충환²⁶⁾은 비영리기관, 이

12) 박성택, 전계논문, p.9.

13) Lester M. Salamon and Helmut K. Anheier, *Defining the Nonprofit Sector: A Cross-National Analysis*, Manchester University Press, 1997.

14) 김명식, “행정주체로서의 특수법인에 관한 연구”, 건국대학교 대학원 박사학위논문, 2001.

15) 박성택, 전계논문.

16) 배길수, “재무보고 작성기준”, 「한국회계원 연구보고서」, 제4호, 2000. 9.

17) 박상임, 전계논문. 1996.

18) 김대영, 전계논문.

19) 손원익, “비영리법인 관련세제의 선진화방안”, 한국조세연구원 정책보고서, 2001.

20) 최삼철, “비영리법인의 수익사업체에 대한 조세부과제도 연구”, 법학연구, 제36권 제1호, 1995, p.157.

21) 김진수, “공익법인에 대한 과세제도의 개선방안”, 한국조세연구원 정책보고서, 1996.

22) 방한평, “공익법인의 납세관리”, 「회계와 세무」, 2000.

23) 이철송, 「상법 총칙」, 박영사, 1994.

24) 박태규, “한국의 비영리부문의 경제적 규모추세”, 한국비영리학회 창립기념학술회의, 한국비영리학회, 2000.

동규²⁷⁾는 비영리조직체라는 용어들을 각각 사용하고 있다. 배길수²⁸⁾는 비영리조직이란 특정인의 이해와 영리를 목적으로 설립되어 운영되고 있는 영리조직과 대비되는 개념으로 일반사회의 공익 등을 목적으로 설립되어 비영리사업을 영위하는 모든 조직을 말하는 것으로 사회복지사업·교육사업·학자금의 지원·연구와 학술활동의 영위 내지 지원·교화·종교사업·자선사업 등을 영위하는 조직으로 정의하고 있다. 또한 배길수 등²⁹⁾은 비영리기관을 명확하게 정의하기가 어렵다고 보고, 넓은 의미의 비영리기관은 경제적 이익의 창출을 목적으로 설립되어 운영되는 조직을 제외한 모든 기관을 의미한다고 하였다. 따라서 비영리기관은, 특정인의 이해와 영리를 목적으로 설립되어 운영되고 있는 영리조직과 대비되는 개념으로 일반사회의 공익 등을 목적으로 설립되어 비영리사업을 영위하는 모든 조직을 말하는 것으로, 이러한 비영리기관에는 사회복지사업, 교육사업, 학자금의 지원, 연구와 학술활동의 영위 내지 지원, 교화, 종교사업 자선사업 등의 사업을 영위하는 조직들이 여기에 해당된다. 박정우 등³⁰⁾은 비영리법인을 영리법인에 대비되는 개념으로 영리가 아닌 사업을 목적으로 하는 사단법인 및 재단법인으로 규정하였다. 영리법인과 구별되는 가장 중요한 차이점은 목적사업에 영리성이 없다는 것에 두었다.

비영리법인의 개념 규정은 중요하다. 그 이유는 비영리성 개념 그 자체가 비영리법인의 설립시 주요 판단기준이 되기 때문이다. 비영리성을 명확히 규

25) 김승현, 전계논문, 2002.

26) 박충환, 「비영리기관의 회계」, 법문사, 1998.

27) 이동규, 「비영리회계」, 형설출판사, 1994.

28) 배길수, 상계논문, p.16.

29) 배길수·정석우·박충환, “비영리조직의 재무보고 작성기준”, 한국회계연구원 연구보고서, 제4호, 2000, p.16.

30) 박정우·육윤복·윤주영, “비영리법인의 과세제도에 관한 연구”, 세무학연구, 제21권 제1호, 한국세무학회, 2004, pp.35-36.

정함으로써 영리법인과는 다른 비영리법인 고유의 설립기준이나 운영규칙에 대해 좀 더 명확한 기준을 수립할 수 있다. 또한 영리를 목적으로 하는 단체가 자신을 공익적 단체로 가장하거나, 해산을 통해 실질적인 이득을 취하는 등의 문제에 대처할 수 있는 해결책을 제공하는데도 중요한 역할을 한다.³¹⁾

1. 행정환경의 변화

현대 사회는 과거에 비해 보다 더 다양한 형태의 공공서비스를 필요로 하고 있으며 그 수요는 날로 증가하고 있다. 이는 사회구성원들의 권리의 신장에 따른 당연한 변화이지만 삶의 질을 향상시켜 보고자하는 당연한 권리이기도 한다. 뿐만 아니라 정치·경제·사회·문화 등 제 분야의 환경변화는 그 사회 구성원들의 욕구를 날로 다양화시키고 있다. 오늘날의 복지환경은 다원주의 확대, 민주주의 발전, 시장기능의 한계, 정부의 역할 변화, 지방자치제의 실시 등 제 변수들이 복잡하게 얽혀가고 있으며, 기존 행정조직의 업무방식으로는 이러한 새로운 환경에 효과적으로 대처할 수 없다. 따라서 급변하는 사회환경에 적응하면서 사회발전을 이루기 위해서는 새로운 행정의 패러다임이 요구된다.³²⁾

1960년대 미국의 케네디 정부 경제자문회의(council of economic advisors) 의장을 지낸 Walter Heller는 연방정부의 기능을 주 정부나 지방정부로 많이 이양하는 것을 의미하는 신연방주의라는 용어를 사용하였다. 그러나 이 용어는 1980년대 레이건 정부에 들어서면서 정부의 기능 또는 공공서비스를 제공할 수단으로서 시장과 비영리단체까지 고려하게 되었다.³³⁾ 국가의 기능의 일

31) 양재모, “비영리법인 성립요건으로서 비영리성”, 법과 정책연구, 제4권 제2호, 2004, p.405.

32) 박성택, 전계논문, p.1.

부를 주 정부로 이관하는 문제와 관련하여 비영리조직을 고려하였다는 것은 그만큼 비영리조직의 역할에 대한 기대가 크다는 것을 의미한다고 볼 수 있다.

이와 같이 오늘날 정부의 단독으로 각종 복지서비스를 제공하거나 사회문제를 해결하는 것은 거의 불가능하다고 할 수 있다. 그 이유는 국가가 공공서비스를 제공하기 위해서는 거대한 관료조직이 필요한데 이들 관료조직의 구성원은 자신들에게 불리한 정보는 은폐하려는 경향이 있으며 조직의 학습역시 긍정적 경험 보다는 부정적 경험의 피드백에 의해 수정이 이루어지는 경우가 많기 때문에 새로운 환경변화에 스스로 적응하고 조직을 쇄신하기는 어렵다.³⁴⁾ 그 뿐만 아니라, 현대 산업사회의 갈등과 모순을 정치규제나 관료주의적 방식으로 해결하는 데는 한계가 있으며 다양한 욕구와 공공이익을 기존의 각종 정치제도로써 충족시키는 것 역시 어렵다고 볼 수 있다.³⁵⁾

현대의 국가는 세계화, 정보화, 민주화 등에 적합한 공동체의 운영체제와 양식에 의한 경영이 필요한 시기이다. 즉, 과거 20세기까지 유지되어 온 정부조직이나 대의민주주의 정치체제 대신 새로운 세계관과 인식체계 토대 위에 운영체제를 구축하지 않으면 안 될 상황에 직면해 있는 것이다. 이것을 거버넌스(governance)라고 하며, 이 새로운 패러다임이 기존의 통치체제나 정부의 틀을 대체하여 가고 있는 것이다.³⁶⁾

1990년대 후반 이후 유럽을 중심으로 사회적 거버넌스(social governance)의 개념이 등장하면서 기업 지배구조의 요소를 어떻게 하면 사회시설에도 적용시킬 수 있을까 하는 논의가 비교적 활발하게 이루어지고 있다.³⁷⁾

33) 전상경, 「시장과 정부」, 교문사, 1994, pp.7-15.

34) Dumn, William, N., *Public Policy Analysis : An Introduction*. Englewood Clifts, NJ : Prentice-Hall, 1984.

35) 이병천 등, 「새로운 사회운동 : 제도정치의 경계에 대한 도전」, 의암출판, 1993, pp.273-317.

36) 오경희, 전계논문, p.26.

최근 우리나라에서도 정책과정과 행정활동 측면에서 정부가 주도하는 통치(government) 시대가 거버넌스(governance) 시대로 급속도로 이동하고 있으며 이를 토대로 정립된 시민사회와 글로벌 시민사회가 새로운 비전으로 떠오르고 있다. 이러한 추세는 학계의 논의에만 그치는 것은 아니며 OECD가 펴낸 “미래의 정부(government of the future)”라는 보고서에도 구체적으로 드러나 있다. 즉, 새로운 시대에 접어들면서 정부의 역할은 급변하고 있는데 정부는 더 이상 공공서비스를 독점을 할 수 없다는 일반론으로 부터 정부 역시 많은 행위자들 가운데 하나의 행위자에 지나지 않기 때문에 다른 행위자들과 함께 정책결정 조정을 해야 한다는 특별 제안까지 하고 있다.³⁸⁾

이러한 환경의 변화 때문에 행정행위를 하는 주체도 종래의 배타적이고 독점적인 틀에서 벗어나 정부 이외의 비영리부문 등과의 네트워크의 형성이 필요하게 된 것이며 정부가 독점적이고 배타적으로 수행해온 공동체의 공익활동이나 공공재의 생산 역시 정부 이외의 비영리기구 등과 함께 협력을 통해 수행할 수밖에 없는 근본적인 변화를 맞게 된 것이다. 1980년대에 많은 OECD국가 등에서 정부 혁신과제의 중점이 주로 국가 역할의 축소를 통한 국가역할의 변화였다는 것은 이를 잘 나타내 주고 있는 좋은 예이다.³⁹⁾

2. 정부와 비영리법인과의 관계

비영리조직과 공생하고 있는 사회는 국가, 기업, NPO 부문으로 삼분할 수

37) 정영호, “주요 외국의 비영리 의료기관의 거버넌스”, 보건복지포럼, 제149호, 한국보건사회연구원, 2009, p.116.

38) 박성택, 전계논문, p.210.

39) 총무처 직무분석기획단, 「신정부혁신론: OECD국가를 중심으로」, 동명사, 1997.

있는데 이 때 NPO의 기능은 시민사회 내에서 시민사회의 자율성을 촉진하고 국가권력을 견제하는 것이다. 이러한 비영리조직은 국가와 시장사이에 놓여 있는 다양한 조직으로서, 자체의 관리규정을 가지고 공공의 목적에 봉사하거나 조직 구성원의 공동이익을 추구하면서 정책과정에 대하여 영향력을 행사한다.⁴⁰⁾ O'Neil에 따르면 NPO는 일반적인 복지증진의 목적을 가진 정부기관도 아니고 영리를 추구하는 기업도 아니면서 법과 질서의 필수적인 구조를 제공하여 주고 자체의 관리절차를 가지고 공공목적에 봉사하는 단체이다. 그는 NPO가 추구하는 서비스나 주의·주장은 물리적인 것뿐만 아니라 심리적인 것도 포함하는 것으로 보고 있다.⁴¹⁾

박성택은 그의 연구⁴²⁾에서 국가의 역할의 변화를 설명하여 주는 이론들과 정부와 비영리법인 간의 협조적 공생관계 성립을 위한 조건들을 제시하였다.

첫째, 민간 파트너십(private-public partnership)이론은 사회문제를 해결하기 위하여 정부·기업·비영리단체가 자원을 분담하고 협력할 필요성이 있다고 보고 있다.⁴³⁾ 또한 공익과 사회정의 구현은 공익부문이 담당하고 민간 부문은 사익만을 추구한다는 경직된 이분법적 사고에서 벗어나 공공부문과 민간부문이 상호협력 관계를 맺음으로써 새로운 가치를 창조할 수 있다는 사고의 전환에 의하여 이 이론은 탄생하게 되었다. 민간 파트너십을 통한 NPO의 정책과정 참여 형태는 NPO의 간접 참여방식, NPO와 정부의 공동참여 방식, NPO의 직접참여 방식 등이 있지만 본질적으로 NPO가 비영리성을 추구하고 있기 때문에 간접참여 방식이 바람직한 것으로 여겨지고 있다. 예를 들면 복지기관의 서비스 제공에 관한 감시 및 관리 업무, 각종 검사 업무의 위탁관

40) 박상필, 전게서, p.24.

41) Michael. O'Neill, *The Third America*, San Francisco : Jossey-Bass Publishers, 1989.

42) 박성택, 전게논문, p.55.

43) Sturat. Langton, "Public-Private Partnership : Hope or Hoax?", *National Civic Review*, 1983, pp.73-75.

리, 시민을 위해 개설된 정부의 각종 시민 교육 프로그램 운영 등을 복지 관련 NPO에게 담당하도록 하는 것 등이다. 그러나 민간 파트너십이 그 본연의 취지를 살리고 이를 통해 바람직한 NPO의 정책과정 참여가 가능하기 위해서는 몇 가지 한계점을 극복해야 한다.

둘째, 제 3섹터이론이다. 오늘날 조정자로서의 국가의 역할은 중요하지만, 전문기술관료로 구성된 관료제의 경직성과 비효율성은 자율성과 다원성을 필요로 하는 시민적 요구에 신축적으로 대응하기 어렵다. 이러한 국가역할의 한계로 인하여 비영리섹터가 현대사회의 문제를 해결하고, 국가와 시장을 매개하며, 수동적 인간관을 극복하는 대안으로 부상하게 되었는데 이것이 곧 국가와 시장을 제외한 나머지 영역으로서 비영리섹터(nonprofit sector)라는 것이다. 비영리 섹터는 자발적 단체에 의한 공공이익 또는 공동이익 추구를 사명으로 하는 국가와 시장에 상대적인 개념으로 사용되고 있는데, 공동체정신, 생태주의, 민주주의 등의 이념과 밀접하게 결부되어 현대사회의 각종 사회문제를 해결하는데 있어서 중요한 패러다임으로 자리잡아가고 있다. 이 과정에서 고려하여야할 점은 정부와 민간비영리부문의 관계는 동반자적 이어야 한다는 점이다. 그 이유는 NPO는 정부의 지원 없이는 존속할 수 없기 때문에 비영리조직으로 하여금 국가의 목적사업을 수행할 수 있도록 재정지원을 하되, 비영리조직으로서의 자율성, 재량권 등을 보장해 주어야 한다. 또한 NPO가 공공의 이익을 위한 기능을 제대로 수행하기 위해서는 NPO의 자율성을 강화하면서 재정적 지원을 제도화하는 것이 필요하다. 이를 위하여 정부는 각종 행정, 재정, 법률적 지원을 해야 하며 공공성이 강한 NPO에게는 독립재단을 통하여 자금을 지원함과 아울러 세금혜택을 주어 활성화 되도록 하여야 한다. 이를 위해 모금활동, 기부금 제공, 자원봉사활동이 활성화되도록 법률을 개정·제정하고, NPO의 자율성이 강화되도록 각종 법률을 정비하는 것이 필요하다. 즉 법인설립의 까다로운 조건과 NPO의 활동에 대한 각종 제약을 풀고 정책의 공개성과 시민참여를 강화하여야 한다.⁴⁴⁾

정부와 비영리부문이 공생관계를 이루기 위해서는 국가는 비영리부문의 실패를 보완하고 비영리부문은 정부의 실패를 보완할 수 있어야 하며, 이것은 협조적 동반자 관계의 중요한 전제가 된다. 협조적 동반자 관계는 세 가지 인식의 기초 위에 구축되어지고 있다. 첫째, 비영리조직은 내재적 한계를 가지고 있다. 즉, 민간복지에 대한 자원의 불충분성(inefficiency), 자선의 특수주의(particularism), 자선의 가부장주의(parentalism) 및 자선의 비전문성(amateurism)은 비영리부문의 중요한 한계이자 실패의 원인이다.⁴⁵⁾ 둘째, 비영리부문의 강점을 인정하여야 한다. 비영리부문은 단순히 정부가 공급하지 않는 공공서비스 제공의 마지막 보루가 아니며, 시장의 실패와 정부의 실패에 대한 상시적인 감시자로서의 역할 뿐만 아니라, 정부부문의 지나친 경직성과 비인간성을 극복할 수 있는 강점을 가진다. 또한 개별적인 욕구에 신속하게 반응하고 적절한 서비스를 제공하는 데 있어서는 민간비영리부문이 정부보다 월등히 우수할 수 있다는 점이다. 세 번째 전제는 비영리조직이 가지고 있는 약점들이 바로 정부부문의 강점의 영역에 잘 부합한다는 점이다.⁴⁶⁾

이와 같이 비영리조직의 내재적 한계와 강점이 정부와의 상호보완적인 관계 정립이 가능하다면 정부와 비영리조직 간의 공생관계는 좋아질 것으로 보인다. 즉 새로운 행정환경으로 인한 각종 문제점들을 효과적으로 극복할 수 있을 것이다. 다만 이 과정에서 중앙정부 및 지방정부로부터 받는 보조금의 규모가 증가할수록 비영리법인들의 활동은 일정한 제약을 받을 수 밖에 없다는 조사결과도 있다. 이것은 중앙정부나 지방정부가 보조금을 지급하는 조건으로 비영리조직의 행동에 상당한 제약을 가하고 있다는 것을 의미하고 있는 것으로 해석할 수 있다. 이것은 비영리법인이 제공하는 공공서비스를 시장자

44) 박성택, 전계논문, p.68.

45) Lester M. Salamon, *Partners in Public Service: Government-Nonprofit Relations in the Modern Welfare State*, Baltimore: the Johns Hopkins University, Institute for Policy Studies, 1994.

46) 박성택, 전계논문, p.130.

을에 맡기지 않고 지원제도를 통하여 비영리법인의 자율성을 간섭하는 것으로 오해를 살 수도 있는 일이기 때문에 지양되어야 할 것이다.⁴⁷⁾

47) 정광호, “정부보조금과 민간기부금이 비영리조직운영에 미치는 효과분석”, 「한국행정학회 하계공동학술대회 발표논문집」, 2003, p.724.

제2절 비영리법인 비과세 이론

비영리법인의 사업소득에 대한 비과세의 이론적 근거는 학자에 따라 다르다. 먼저 비영리법인의 사업소득에 대해 비과세혜택을 주장하는 이론적 근거는 사회공공정책적 이론과 경제적 이론 두 가지이다. 두 이론 간의 주요 차이점은 정부가 비영리법인의 공공서비스를 단순한 시혜로 받아들이는 것인지 아니면 정부가 제공해야 할 공공서비스를 정부를 대신하여 비영리법인이 제공하는 것으로 보는지의 두 가지의 관점이다. 또 하나의 비과세의 이론적 근거를 공익장려보조금설, 소득과세불적용설, 자본형성보조금설 등이다.⁴⁸⁾

이렇게 비영리법인의 비과세에 대한 이론은 다양한데 그 중에서도 전형적으로 활용되는 이론은 경제적 이론으로서 교부금이론, 조세지출론, 소득측정 이론, 자본형성이론, 증여이론과 전통적 보조금설 등이다. 이하에서는 이재호와 오경희의 연구를 중심으로 비영리법에 대한 비과세 이론을 살펴보도록 한다.

1. 교부금이론(subsidy theory)

교부금이론(subsidy theory)은 미국 판례법에서 인정되어 온 이론으로 비영리단체에 대한 비과세는 정부가 제공해야 하는 본질적인 용역에 대해 정부의 의무를 면하게 해주는 단체에게 정부교부금을 제공해야 한다는 주장이다.⁴⁹⁾

48) 이재호, “비영리법인의 법인세 과세체계에 대한 입법론적 고찰”, 조세법연구, 제14집 2호, 한국세법학회, 2008, pp.319-332.

49) 최숙, “비영리법인의 과세제도에 관한 연구”, 한양대학교 대학원 석사학위논문, 2009,

그러나 교부금이론은 비영리법인의 비과세를 설명하기에는 논리적인 근거가 약한 것으로 평가받고 있다.

2. 조세지출이론(tax expenditures theory)

조세지출이론(tax expenditures theory)은 조세세출론이라고도 하는데 이는 정부가 조세의 경감 또는 비과세를 통하여 행해지는 간접적 지출이다. 이것은 의회의 의결을 거치지 않는 세출로 숨은 지출(backdoor spending) 또는 숨은 보조금(backdoor subsidy)이라고도 하는데 조세상의 특혜조치로 이루어지고 있다.

이러한 조세세출론은 정부예산의 항목에 포함되어 있지 않은 지출이다. 그런데 비과세조치를 통한 조세지출에도 의회의 통제권이 미치지 때문에 비영리단체가 어떤 근거에 기초하여 비과세특권을 향유할 수 있는가를 명확하게 할 필요성이 있다는 주장이 제기되고 있다.⁵⁰⁾

3. 소득측정이론(income measurement theory)

소득측정이론(income measurement theory)은 1976년 처음 제기된 것으로, 이 이론에 따르면 비영리법인의 경우 법인 전체의 소득과 필요경비를 구분하기가 쉽지 않아 순소득을 측정하기 위한 실제적인 방법이 없으며, 따라서 적

p.8.

50) 최숙, 상계논문, p.8.

절한 소득세 부과 수단이 없기 때문에 비과세되어야 한다는 주장이다.⁵¹⁾ 다시 말해 이 이론은 비영리단체가 기부와 같은 수입을 구분하여 영리기업처럼 일반적인 필요경비를 공제할 수 있는지 없는지를 결정하기가 어렵다는 것이다.

특히 이재호⁵²⁾에 따르면, 자선기관에 해당하기 위해서는 자선목적으로 설립된 기관이어야 하는데 자선목적의 의미가 워낙 모호한 탓에 법령상 열거되어 있는 정의만으로는 자선목적과 비자선 목적 사이에 경계의 선을 긋기가 어렵다는 이유를 들어 자선기관의 범위를 확정할 수 없다고 비판한다. 이를 보다 구체적으로 살펴보면, 비영리기관의 범위를 공익기관(public service organization)과 상호이익기관(mutual benefit organization) 두 가지로 구분하여보면 다음과 같다.

첫째, 공익기관의 비과세 근거는 담세력 기준과 소득개념을 적용할 수 없다는 점에 두고 있다. 담세력 관점은 공익기관에게 적용할 세율을 정함에 있어서는 그 기관의 수혜자들의 개별세율 적용이 불가피한데 그 수혜자들이 대부분 가난할 것이기 때문에 결과적으로 공익기관에 적용할 법인세율은 담세력을 초과하여 과세하는 결과를 낳게 될 위험이 높다는 것이다. 또한 소득개념 적용상의 어려움으로는 통상적 의미에서 공익기관은 순수한 의미에서 소득을 실현하고 있다고 보기 어렵다.

둘째, 상호이익기관의 경우 일반적으로 그 사업목적 자체가 회원 간 거래를 통한 이윤획득에 있지 아니하므로 대부분 재화와 용역은 원가로 공급한다. 따라서 사업연도 말 원가를 초과하는 이익은 즉시 회원들에게 반환된다고 보아야 하며 그 결과 이들 이익에 대한 과세는 과잉 청구(overcharge)에 해당될 가능성이 높다는 점이 문제가 된다.

51) Bolis I. Bittker and George K. Rahdat, *The Exemption of Nonprofit Organizations from Federal Income Taxation*, 85 Yale L. J. 299, 1976.

52) 이재호, 전제논문, pp.322-325.

4. 자본형성이론(capital formation theory)

자본형성이론(capital formation theory)은 비영리와 영리를 구분하는 기준 중의 하나는 구성원에 대한 배당 여부라는 측면에서 비영리법인 비과세 근거를 찾고 있다. 즉, 비영리법인에서는 수익을 분배하는 것이 금지되어 있기 때문에 비영리법인은 부채의 증가로 인하여 재무적 어려움을 받게 된다. 비영리법인은 그 운영자금을 기부나 특혜 등에 의하여 확보할 수 없기 때문에 부채의 증가는 바로 비영리법인의 재무구조에 압력을 주고, 비영리법인은 운영자금의 확보에 어려움을 겪게 된다. 즉 자본형성이론에서는 비영리법인에 대한 비과세의 효과가 비영리법인의 소득을 형성하게 함으로써 자본이 증가될 수 있고 부채가 증가하는 것을 방지할 수 있다는 것이다.⁵³⁾

또한 자본형성이론은 공익장려보조금설과 소득과세적용불가설을 각각 다음과 같이 비판하고 있다. 공익장려보조금설에 대한 비판에서는 첫째, 자선기관과 동일한 재화 및 용역을 제공하는 영리기업이 비과세되지 못하는 이유를 설명할 수 없고, 둘째, 자선기관에 대한 비과세금액이 순소득과 연계되는 이유를 적절히 설명할 수 없다는 점이다.

그리고 소득과세불적용설에 대한 비판에서는 이 이론이 근거하는 담세력과 소득개념에 대해 첫째, 담세력 관련하여 영리기업에 대한 법인세율 역시 담세력에 의해 정당화되기 어렵기 때문에 이것이 소득과세불적용설의 근거가 되기 어렵고, 둘째, 공익기관 수혜자들의 가난으로 인한 담세력 문제는 기부자들이 법인세 일부를 부담한다면 수혜자들의 빈곤으로 인한 담세력 자체가 문제가 되지 않는다고 주장한다. 담세력 근거에 대한 세 번째 비판은, 비영리기관에 대한 비과세는 사립(대)학교나 병원 등과 같이 실제로 초과 수입을 조직 내부에 유보시킬 여력이 있는 기관에게 상대적으로 유리하며, 특히 이들

53) Henry B. Hansmann, "The Role of the Nonprofit Enterprise," 89 Yale L. J. 835, 1980, pp.840-841.

기관들은 부유층에게도 차별 없이 동일한 용역을 제공함으로써 그 입법취지에 반할 수 있다는 점이다. 다음으로 소득개념 적용상의 어려움을 근거로 내세우는 것에 대한 비판은, 비영리기업의 경우 일반적으로 기부금에 의존하는 비영리기업(donative nonprofits)보다는 소비자들에게 재화와 용역을 직접 공급하여 소득을 얻는 상업적 비영리기업(commercial profits)이 주를 이루므로 일반 세무회계원리를 적용한다면 일반 영리기업 경우와 같이 과세소득 산출이 가능하다는 점이다. 또한 기부적 비영리기업일 경우에도 일반 영리기업과 유사 또는 동일한 방법으로 과세소득 산출이 가능하다는 점에서 담세력과 소득개념 적용상의 어려움을 들어 비영리법인들에 대한 비과세를 주장하는 자본형성이론은 그 타당성이 미약하다는 주장이다.⁵⁴⁾

그러나 자본형성이론은 비영리법인에 대한 재산세 비과세를 설명하기에는 부족한 이론이다. 많은 자산을 가진 비영리법인은 자본형성을 최소한으로 요구하게 되지만 많은 양의 교부금을 받는 결과 비영리법인에 대한 재산세 비과세는 자본형성이론과 반대되는 형태로 나타나기 때문이다.⁵⁵⁾

5. 증여이론(donative theory)

증여이론(donative theory)은 이는 비영리법인에 대해 비과세하는 근본적인 원리는 비영리법인이 공공에 대해 자선적인 공급을 할 수 있도록 하기 위해 능력을 보조하는 것이라고 본다. 따라서 증여이론은 실질적으로 자선적인 공급을 하는 비영리법인에 국한되는 것이다. 비영리법인에 대한 정부보조는 용역을 요구하기 위한 것뿐만 아니라 정부에 의한 용역의 공급부족을 해결하려

54) 이재호, 전계논문, pp.325-328.

55) Note, *Developments in the Law -Nonprofit Corporations*, 105 Harv. L. R. 1578, 1992, pp.1622-1623.

는 의도에서 이루어진다고 본다. 이러한 이유로 비영리법인에 대하여 비과세의 방법의 하나인 정부보조금이 정당화된다.⁵⁶⁾ 여섯째, 전통적 보조금설 (traditional subsidy theory)로서, 이는 비영리법인에 대한 과세 및 비과세를 설명함에 있어서 전통적인 입장은 비영리법인에 대하여 비과세를 해야 한다는 입장이다. 미국의 경우 일반적으로 비과세조치의 근거를 검토함에 있어서 연방수정헌법의 정교분리의 원칙이 적용되는 종교단체와 기타 일반 비영리단체를 구분하여 설명하고 있다. 민법상 종교법인으로 인정되면 세법상 당연히 비과세법인으로 인정되는 일본과 달리 세법상의 비영리조직의 요건에 합치되고 법정요건에 의해 운영되는 경우 비과세를 인정하는 것이다.⁵⁷⁾

6. 사회공공정책이론(social public policy theory)

이상의 경제적 이론 외에도 비영리법인에 대한 조세부과를 반대하는 것으로 전통적인 사회공공정책이론과 이타주의이론이 있다.

먼저 전통적인 사회공공정책이론에서는 면세가 되는 비영리법인에 대한 첫 번째 이론적 근거로 공익적인 비영리사업에 대해서 정부가 깊은 관심을 가지고 있기 때문으로 보고 있다. 그 결과 정부가 시혜적 측면에서 특정 단체의 비영리 활동에 대해 면세혜택을 제공하고 있다는 관점이다. 이는 비영리법인에 대한 면세혜택을 설명하는 초기의 이론적 근거로서 경제적 측면의 보조금이론과 혼동되기도 하지만 다른 점은 전통적인 사회 공공정책 이론은 정부가 공익적인 비영리사업에 대해서 깊은 관심을 가지고 있는 것이고, 보조금이론은 정부의 역할을 비영리단체가 대신하고 있는 것으로 정부가 이해한다는 것

56) John D. Colombo and Mark A. Hall, *The Charitable Tax Exemption*, Westview Press, 1995, p.5.

57) 이재호, 전계논문, pp.341-346.

이다.⁵⁸⁾

7. 이타주의 이론(altruism theory)

다음으로 이타주의 이론(altruism theory)은 Atkinson에 의해서 주장되었는데 이타적인 비영리단체에 대한 우호적인 세제조치는 그 단체가 소비자에 대한 직접적인 주된 이익과 메타 효익(metabenefits)을 둘 다 포함하여 제공하는 것에 대한 국가의 긍정적인 선택이라고 하였다. 또한 자선단체들은 대중들에게 혜택을 주고 가난한 사람들에게 사회복지·교육·보건 등으로 예시되는 본래의 선으로 간주되는 공동의 재화와 용역을 생성한다고 보고, 자선단체들의 이러한 활동은 특정되고 직접적인 이익을 넘어 다른 혜택을 만들어 내는데 이를 그는 metabenefits로 불렀다. 그에 따르면 metabenefits는 본질적인 선으로 간주되며, 자유자원제(volunteerrism)와 다윈론, 사고와 행동의 주도(imitative) 등을 육성하는 무형의 것을 포함한다고 하였다. 이재호(2008)는 이타성 존부를 기준으로 비영리기관의 유형을 이타적 비영리기관(altruistic nonprofits)과 상호이익 비영리기관(mutual benefit nonprofits) 등 두 가지로 구분하여 과세 여부의 필요성을 판단한다. 상호이익 비영리기관의 경우, 시장가격으로 취득한 일반 재화 및 용역을 취득원가보다 낮은 금액으로 공급하는 방식을 통해 해당 기관의 이익을 그 회원들에게 제공하므로 이타적 요소를 결여하는 것으로 보고 있다. 따라서 이 이론에서는 상호이익 비영리기관에게 비과세혜택이 주어지는 것을 반대하며, 나머지 비영리기관들을 이타적 기관으로 분류하고 이들에 대해서는 비과세혜택이 주어져야 한다고 주장한다.

이상과 같이 비영리법인의 사업소득 등에 대한 비과세제도를 뒷받침하는

58) 최정희, “비영리법인에 대한 과세제도와 개선방안”, 경북대학교 대학원 석사학위논문, 2007, p.37.

이론 중에는 경제학적 접근법에 의한 다섯 가지 세부이론과 기타 두 가지 이론들이 서로 대립되고 있다. 그러나 이들 배경 이론들은 비영리조직의 제특성들을 어느 한 측면 또는 일부 측면에 초점을 맞추는 것으로 서로 상반되는 관점도 존재하나 대부분 상호 보완적인 성격을 갖는다고 볼 수 있다. 정부는 비영리법인에 대한 조세지원으로 인해 세수입의 손실을 보지만 그들의 공익활동으로 인해 정부의 재정부담이 그 이상으로 감소할 것으로 기대한다. 즉 정부가 상속세 또는 증여세의 과세대상 재산에 대해서 비과세함으로써 그 재산이 비영리법인에 출연되어 공익사업에 사용되면 정부의 재정부담이 그 만큼 감소하게 되는 것이다. 이렇게 함으로써 정부가 직접 공익사업을 수행할 때 충족시킬 수 없었던 다양한 분야의 공공서비스 수요를 비영리법인이 대신 충족시킬 수 있는 것이다.⁵⁹⁾ 이러한 논의의 전제조건은 당연히 비영리법인의 사업은 원래 영리를 목적으로 하는 것이 아니므로 어떤 사업에서 소득이 발생하였다고 하더라도 그 소득은 결국 공익을 위하여 다시 투입될 것이므로 과세하지 아니함이 타당하다는 사고이다.⁶⁰⁾ 이러한 판단의 기저에는 비영리법인의 본질이 공익제공에 있으므로 결과적으로 비영리법인의 소득에 대해 비과세하는 근거는 공익제공의 장려라는 시각이 존재한다.

59) 김진수, “공익법인의 투명성 제고 및 활성화를 위한 정책과제”, 한국조세연구원, 2007, p.1.

60) 임승순, 「조세법」, 박영사, 2008, p.561.

제3절 비영리법인의 현황과 유형별 특성

1. 비영리법인의 유형

비영리법인의 종류는 납세의무의 범위를 구분하기 위한 법인세법, 공익법인에 대해 다루고 있는 상속세 및 증여세법, 기타 민법과 국세기본법, 사립학교법과 의료법 등의 특별법에서 규정하고 각종 비영리법인들이 있다.

(1) 법인세법상 비영리법인

법인세법상 비영리 내국법인은 민법 제32조의 규정에 의하여 설립된 법인과 특별법에 의하여 설립된 법인 등으로서 민법 제32조에 규정된 목적과 유사한 목적을 가진 법인, 국세기본법 제13조의 규정에 의하여 법인으로 보는 법인격 없는 단체로 하고 있다.⁶¹⁾ 이때 법인세법상의 비영리법인은 공익사업의 유무와 상관없이 없다. 법인세법상 비영리 외국법인은 외국에 본점 또는 주사무소를 둔 외국법인 중 외국의 정부·지방 자치단체 및 영리를 목적으로 하지 아니하는 법인(법인으로 보는 단체 포함)으로 규정하고 있다.⁶²⁾

(2) 상속세 및 증여세법상 비영리법인

상속세 및 증여세법상 비영리법인은 법인세법에서 규정한 비영리내국법인과는 달리 종교사업·자선사업·학술사업 기타 공익사업을 영위하는 것으로

61) 법인세법 제1조 제2호.

62) 법인세법 제1조 7.

한정하여 규정하고 있다. 그 이유는 상속재산 중 피상속인 또는 상속인이 공익법인 등에게 출연한 재산의 가액에 대하여는 상속세 과세가액에 산입하지 아니하며, 공익법인 등에 출연하는 재산의 가액에 대하여서는 증여세 과세가액에도 산입하지 아니하므로⁶³⁾ 고도의 공익성이 요구되기 때문이다.⁶⁴⁾ 그 구체적인 범위는 상속세법 시행령 제12조 및 동법 시행규칙 제3조에서 규정하고 있다. 여기서 공익사업을 영위하는 자 중에는 공익사업을 영위하는 법인 뿐만 아니라 법인 아닌 단체도 포함된다.⁶⁵⁾

(3) 민법상 비영리법인

민법 제32조는 학술·종교·자선·기예·사교 기타 영리 아닌 사업을 목적으로 하는 사단 또는 재단은 주무관청의 허가를 얻어 이를 비영리법인으로 설립할 수 있다고 규정하고 있다. 비영리법인 중 사회일반의 이익에 공여하기 위하여 학자금과 장학금 또는 연구비의 보조나 지급, 학술과 자선에 관한 특정한 공익사업을 목적으로 하는 법인으로서 '공익법인설립 운영에 관한 법률'에 근거하여 설립된 사단법인이나 재단법인은 민법상의 비영리법인에 해당하는데 이를 특히 공익법인이라고 한다.⁶⁶⁾

(4) 국세기본법상 비영리법인

국세기본법 제13조에 의거하여 법인의 실질은 갖추지 못하였으나 법인으로 간주하는 의제법인이 있다. 이는 권리능력이 없는 사단과 재단법인들을 대상

63) 상속세 및 증여세법 제8조, 제16조.

64) 김을순·노직수, “비영리법인의 과세제도 개선방안에 관한 연구”, 경영교육저널, 제11권, 대한경영교육학회, 2007. p.105.

65) 박정우·육윤복·윤주영, 전계논문, p.37.

66) 김을순·노직수, 전계논문, p.106.

으로 세 부담의 공평성 차원에서 납세의무를 부담시키기 위한 목적에서 의제된 법인들이다. 그러나 이들은 상대적으로 단체성이 강한 법인격 없는 사단과 재단은 법인으로 의제하고, 단체성이 강하지 않은 나머지 법인격이 없는 사단과 재단은 모두 개인으로 취급하고 있다.⁶⁷⁾

(5) 기타 법률에 의한 비영리법인

민법 및 세법에서 규정하고 있는 비영리법인 외에도 특별법에서 규정하고 있는 비영리 특수법인이 있다. 이들은 공익성이 국가적으로 광범위하게 미치는 사업에 대해 특별법으로 규정한 것으로 사립학교법에 의한 학교법인, 사회복지사업법에 의한 사회복지법인, 의료법에 의한 의료법인 등이 여기에 속한다.⁶⁸⁾

2. 비영리법인의 현황

그동안 우리나라 비영리법인들은 급격한 성장세는 아니지만, 각종 장학사업과 사회복지 및 구성원들의 권익보호 등의 목적으로 지속적인 양적, 질적 성장을 이루어왔다. 이는 우리나라 역시 정부 이외의 조직으로부터 공공서비스 수요가 점증적으로 증대되어 가고 있다는 증거이다. 최근 우리나라에서 비영리법인들은 비록 절대적인 숫자는 정체상태에 있지만 이들의 활동이 점차 활발해지고 있으며 이들의 사회적 역할도 지속적으로 증대되어 가고 있다.

67) 김완석, 「법인세법론」, 광교 TNS. 2006.

68) 박정우·육윤복·윤주영, 상계논문, p.36.

[표 1] 연도별 법인 수 현황

(단위 : 개, %)

구분	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
영리법인	273,561	304,880	317,055	328,181	347,234	337,199	355,472	380,308
비영리법인	12,791	12,274	13,132	13,685	13,587	15,448	16,669	18,023
총계	286,352	317,154	330,187	341,866	360,821	352,647	372,141	398,331
영리법인/총계	95.5	96.1	96.0	96.0	96.2	95.6	95.5	95.4
비영리법인/총계	4.5	3.9	4.0	4.0	3.8	4.4	4.5	4.6

자료: 국세청, 「국세통계연보」, 각 연도별 자료⁶⁹⁾

최근의 조사연구⁷⁰⁾ 결과에 따르면, 비영리기관의 법적 지위별로 사단법인의 비중이 약 14,000(38.1%)개로 가장 많고, 다음이 비법인등록 민간단체로서 34.4%를 차지한다. 재단법인은 5천여 개인 17.2%, 사회복지법인이 2천여 개인 5.6%로서 사단법인을 포함해서 법인형태의 기관을 모두 합하면 60.8%로서 과반수가 넘는다. 단독기관 여부에 대해서는 81.8%의 기관이 단독기관으로 압도적으로 높은 비중을 차지하고 있다. 다수기관의 본사·본점은 5.1%, 다수기관의 지사·지점은 13.0%로서 전체적으로 20% 미만을 차지하고 있다.

조사된 비영리기관의 평균근로자수는 2007년 말 기준으로 12.0명이다. 규모

69) 비영리법인에는 수익사업이 있는 사단, 재단, 공공법인이 포함되고, 영리법인은 주식회사, 합자회사, 합명회사, 유한회사, 외국법인이 포함되어 있다.

70) 황덕순, “한국 비영리기관의 현황과 특징”, 「노동리뷰」, 한국노동연구원, 2009, p.29.

별 분포를 보면 2-4명인 경우가 29.4%로 가장 다수를 차지하고 있고, 여기에 1명인 경우(17.9%)와 한 명도 없는 경우(5.8%)를 합하면 47.3%로서 약 절반 정도가 5명도 안 되는 작은 규모의 기관이다. 지역별로는 중소도시에 소재하는 기관이 38.6%로 가장 많고, 다음으로 서울지역에 소재한 기관이 36.8%를 차지한다. 광역시에 소재하는 기관은 17.7%, 농어촌에 소재하는 기관은 7.0%로 조사되었다.

[표 1]은 최근 8년 동안 우리나라 연도별 영리 및 비영리법인의 수 및 상대적 비율을 요약한 것으로, 2008년 말 기준 우리나라의 법인 수 총계는 398,331개이며 이 중 영리법인이 380,308개(95.4%), 비영리법인이 18,023개(4.6%)로 나타나 있다.

[표 2] 성격별 비영리법인 현황

(단위 : 개, %)

연도	교육	학술장학	사회복지	의료	종교	문화	기타	합계
2001	1,727	1,826	1,972	382	3,810	351	995	11,063
2002	1,531	1,862	1,962	380	3,890	365	997	10,987
2003	1,512	1,896	1,970	377	3,881	367	1,174	11,177
2004	1,685	2,333	2,129	457	8,561	391	2,256	17,812
2005	1,749	2,732	2,505	452	16,414	451	2,214	26,517
2006	1,858	2,837	2,617	478	17,135	493	2,082	27,500
2007	1,751	2,937	2,692	495	17,591	561	1,706	27,793
2008	1,745	2,960	2,693	503	17,586	572	1,752	27,811

자료 : 국세청, 「국세통계연보」, 각 연도.

비영리법인의 연도별 추이를 살펴보면 2001년 비영리법인의 수는 12,791개였으나 2008년에는 13,821개로서 이 기간 동안 약 8% 정도 증가하였다. 이는 우리나라에서 비영리법인의 양적 증가가 매우 미미하였다는 사실을 나타내고 있다. 비영리법인의 양적 증가가 미흡한 것은 비영리법인에 대한 사회적 관심이 적었기 때문으로 보인다. 따라서 국가나 지방자치단체는 이러한 분위기를 파악하여 사회적 관심을 불러일으키는 캠페인 같은 것을 벌려 비영리법인의 증가를 유도하는 이룸 하여야 할 것으로 보인다.

[표 3] 설립형태별 의료기관 현황(2008년 기준)

공공유무	영리유무	유형	종합병원수	병원수	합계
민간병원	영리	개인병원	68	1,049	1,117
	비영리	의료법인병원	95	429	524
		학교법인병원	65	12	77
		사회복지법인병원	2	44	46
		기타	21	46	67
공공병원	비영리	국공립병원	4	28	32
		시도립병원	5	37	42
		지방공사	15	5	20
		특수법인	36	6	42
합계			311	1,656	1,967

자료 : 박훈·허원, “비영리의료법인의 과세문제”, 조세법연구, 제14집 제2호, 한국세법학회, 2008, p.274. 재인용

비영리법인의 성격별 현황을 나타내주는 [표 2]에서 종교 관련 비영리법인은 2001년 3,810개(전체 비영리법인의 34.4%)에서 2005년에는 16,414(61.9%)를 차지하는 등 가장 중요한 비중을 차지하고 있다. 성격별 비영리법인의 연도별 현황은 다음과 같다.⁷¹⁾

2005년 기준에서 종교법인 다음으로는 학술장학 관련 비영리법인이 많은 비중(10.3%)을 차지하고 있으며, 그 다음은 사회복지 관련 비영리법인(9.4%)이 차지하고 있다. 따라서 우리나라의 경우 비영리법인의 절대다수는 종교법인이 차지하고 있으며 이들 3대 성격 법인이 차지하는 비중이 총 81.6%에 이르고 있다. 종교법인이 많이 증가한 것은 종교 단체 들의 전도에 대한 적극적인 관심이 컸기 때문으로도 보이지만 한편 사회적 불안요인이 컸기 때문으로도 볼 수 있다. 사회적 불안요인은 국민소득은 증가하는데 소득의 증가에 따른 국민들의 의식수준은 일정 수준에 미치지 못하여 행복감을 느끼지 못한 때문으로 보인다.

그리고 2008년도 의료기관을 설립형태로 보면, 설립개수로는 개인병원이 1,117개로 전체 설립 의료기관의 57%를 넘고, 종합병원의 경우에는 의료법인 병원이 개인병원을 앞서고 있다.

3. 비영리법인의 유형별 특성

현재 우리나라에는 여러 유형의 비영리법인이 존재하지만, 본 논문에서는 대표적인 비영리법인인 의료법인, 학교법인, 종교법인, 사회복지법인에 대하여 각 법인의 설립근거와 관련 법규 및 유형별 특성을 오경희의 논문을 중심으로 재

71) 김을순 · 노직수, 전계논문, p.108.

구성하였다.⁷²⁾

(1) 의료법인

보건의료부문은 사회 자본으로서의 역할을 추구하는 공익성을 보유하고 있으며, 의료를 가치재로 보는 합의하에 도입된 공적보험, 사회적 연대조직으로 지원된 제도 하에서 존재하고 있다.⁷³⁾

의료법인이란 의료업을 목적으로 하는 법인을 말한다. 이러한 의료법인은 의료법의 적용을 받으며 의료법에 따라 비영리이어야 한다(의료법 제33조 제2항 제3호). 따라서 우리나라에서는 현행 의료법에 따라 영리 의료법인을 개설할 수 없다. 의사·치과의사·한의사 또는 조산사인 개인이 영리를 목적으로 의료업을 할 수 있으나 법인의 형태로는 영리활동을 할 수 없다. 의료업을 법인으로 운영하려면 비영리이어야 하고, 영리로 하려면 개인 또는 공동사업자로 할 수 밖에 없다. 의료법인은 의료법 시행령 제20조에 따라 의료업과 그 부대사업을 할 경우에도 공중위생에 이바지하여야 하며 영리를 추구해서는 안된다.⁷⁴⁾

우리나라 의료법인은 의료법 제41조에 의하여 대통령령이 정하는 정관과 기타 서류를 갖추어 당해 법인의 주된 사무소의 소재지를 관할하는 시·도지사의 허가를 받아야 하며, 국민의 건강보호 증진을 위해서 영리목적에 위한 것이 아니고 의료업무를 수행할 의무와 비영리 공익목적에 가지고 있어야 한다. 따라서 의료법인의 설립 자체가 의료법 제30조 제2항의 규정에 의한 자격요건을 갖추지 않으면 그 설립이 불가능하고 영리목적에 위하여 환자를 소

72) 오경희, 전계논문, pp.57-89.

73) 정영호, 전계논문, p.116.

74) 박훈·허원, “비영리의료법인의 과세문제”, 조세법연구, 14집 2호, 한국세법학회, 2008, p.269.

개하고 알선하거나 유인할 수 없으며 의료법인은 영리를 목적으로 의료사업을 할 수 없다. 즉, 의료법인은 의료법이 정하는 바에 따라 의료기관을 개설하고 의료업을 시행하는 법인으로서, 의료업은 의료·조산·간호 등의 의료행위를 통하여 질병이나 부상을 예방 또는 치료할 목적으로 시행되는 사업이다. 또한 의료법인은 의료사업 외에도 의료인과 의료관계자의 양성·교육이나 의료·의학에 관한 조사연구 등의 부대사업을 시행할 수 있다.⁷⁵⁾

국민의 의료서비스에 대해서 대부분의 국가에서 어떠한 형태로든지 정부가 개입하고 있다. 우리나라 역시 대부분의 의료서비스는 민간의료기관이 담당하고 있으나 의료서비스 비용은 의료보험에 의하여 국가가 제공하고 있다. 우리나라는 1989년부터 전 국민 의료보험이 실시되면서 의료서비스 이용의 편의를 도모하고 의료기관의 지역 간 분포의 불균형을 완화함과 동시에 각급 의료기관 간의 균형적인 발전을 유도함으로써 의료자원 활용의 효율성을 제고할 목적으로 의료전달체계를 도입하였다.⁷⁶⁾ 우리나라의 의료분야에서의 정부개입의 성격은 복합적이다. 의료서비스는 사적재화의 특성을 지녔음에도 불구하고 그 사회경제적 특성 때문에 준공공재(quasi-public goods)로 다루어지고 있고 정부의 규제가 상당히 강하게 작용하고 있다. 정부가 의료시장에 개입하는 이유로 첫째, 의료시장은 경쟁이 제한되는 불완전경쟁 시장이기 때문에 시장의 실패가 발생할 수 있으며, 둘째, 의료서비스의 공평한 이용을 시장기능에 맡길 수 없기 때문이다.⁷⁷⁾

의료법 시행령에 의하면 의료법인과 기타법인 형태의 병원은 의료업을 행함에 있어서 공중위생에 기여하여야 하며 영리를 추구하여서는 안 된다.⁷⁸⁾

75) 송건용, “의료법인제도의 합리적인 운영방안 연구”, 한국병원경영연구원, 2001, p.1.

76) 김석일, “정보 비대칭성이 존재하는 시장에서 공급자 형태에 관한 연구”, 고려대학교 대학원 박사학위논문, 1996, pp.58-59.

77) P. J. Feldstein, *Health Care Economics*, 5th ed., Delmar Publisher, 1999.

78) 의료법 시행령 제18조.

이러한 영리추구 금지 규정은 두 가지 의미로 해석할 수 있는데, 첫째, 의료법인이 의료업이나 부대사업의 결과로 이익을 실현하였을 때 이를 출연자에게 귀속시켜서는 안 되고 의료사업에 재투자해야 한다는 것을 의미하고, 둘째, 의료법인은 의료업이나 부대사업을 시행함에 있어서 의료기관의 생존유지나 성장·발전에 필요한 최소한의 이익은 인정되지만, 위법·부당한 행위에 의해 과도한 수익이나 이익을 추구하는 행위는 인정받지 못한다는 것이다. 따라서 의료법인은 그 성격을 비영리법인이라고 규정할 수 있으며, 이익을 출연자들에게 배당하지 않고 재투자해야 한다는 점과 위법·부당한 수익이나 이익을 추구해서는 안 된다는 점에서 의료법인의 사명을 공익성의 추구라고 할 수 있다.⁷⁹⁾

(2) 학교법인

학교법인은 사립학교만을 설치 운영함을 목적으로 사립학교법에 의하여 설립된 법인을 말하며,⁸⁰⁾ 예전에는 민법에서 규정하는 재단법인으로 설립·운영되어 오다가 사회구조의 다변화와 재단법인의 다양한 운영목적과 함께 그 설립이 급증함에 따라 사립학교법이 제정되면서 그 명칭도 학교법인으로 변경되었다. 학교법인은 민법 제32조의 규정에 의한 특별법의 성격인 사립학교법에 의하여 설립·허가된 법인으로 공익성을 지닌다. 학교법인에 대해 공익성을 강조하는 이유는 학교법인이 갖는 공적인 성질을 확보하기 위해 학교법인 또는 사립학교에 대해서 법적 규제를 강화하거나 행정기관이 사회·공공의 입장을 대표하여 관여할 수 있도록 행정청의 지도·감독권을 강화한다는 의미로 볼 수 있다.⁸¹⁾

79) 정기선, “병원 경영현황, 문제점 및 개선방안”, 「한국병원경영연구원」, 2000, p.10.

80) 사립학교법 제10조.

81) 이종국, 「사립학교법 축조해설」, 제동문화사, 1986, p.55.

우리나라의 교육은 홍익인간의 이념 아래 모든 국민으로 하여금 인격을 도야하고 자주적 생활능력과 민주시민으로서 필요한 자질을 갖추게 하여 인간다운 삶을 영위하게 하고 민주국가의 발전과 인류공영의 이성을 실현하는 데 이바지하게 함을 목적으로 한다.⁸²⁾ 이를 위하여 모든 국민은 능력에 따라 균등하게 교육을 받을 권리를 가지고,⁸³⁾ 모든 국민은 그 보호하는 자녀에게 적어도 초등교육과 법률이 정하는 교육을 받게 할 의무를 진다⁸⁴⁾고 하여 국민의 교육을 받을 권리와 의무를 헌법상 기본권으로 규정하고 있다.⁸⁵⁾ 학교법인 조직의 법률적 특성은 일반회사나 다른 비영리·공익법인과는 달리 사립학교를 설치·경영할 목적으로 존재하는 법인조직과 그가 설치·경영하는 학교조직 등으로 구분, 이원화되어 운영되고 있다.⁸⁶⁾

학교법인의 특징은 첫째, 비영리성을 들 수 있으며 영리기업과 같이 이익의 극대화를 위하여 학교를 운영해서는 안 되며 학교의 유지 및 발전을 위해서 최소한의 잉여 재원만이 마련되어야 한다. 또한 영리기업과는 달리 출연자는 학교재단에 출연한 기본금에 대하여 구상권을 갖지 못하며 배당도 받지 못하며, 출원분의 전매, 증여, 상속 등도 할 수 없다. 일반 영리조직과 달리 학교법인은 학교법인의 유지 및 발전을 위한 최소한의 재원을 확보하는 것에 비중을 두고 투자회수 금액에 크게 비중을 두어서는 안 된다.⁸⁷⁾ 둘째, 법인조직은 사립학교의 설립자이며 동시에 학교 경영의 주체이다. 따라서 학교법인은 법률에 의하여 법인격이 부여되어 자연인과 마찬가지로 권리능력

82) 교육기본법 제2조.

83) 헌법 제31조 제1항.

84) 헌법 제31조 제2항.

85) 윤건영·최영순, 「한국의 교육발전과 교육투자」, 한국조세연구원, 1998, p.31.

86) 한문식, “학교법인 조세제도 개선방안 연구”, 교육재정경제연구, 제9권 제2호, 2000, pp.174-175.

87) 김동률·김철우, “사학법인 회계제도에 관한 연구”, 비영리경영연구, 제1권 제1호, 2004, pp.21-22.

뿐만 아니라 일정한 범위의 행위능력도 인정받는다.⁸⁸⁾ 이러한 학교법인을 설립하기 위해서는 일정한 재산을 출연하고, 학교법인 운영에 관한 자치법규로서 실질적인 학교법인의 조직 및 활동에 관한 기본규칙을 기재한 정관을 작성하여 교육인적자원부 장관의 허가를 받아야 한다. 따라서 사립학교를 설치·운영하고자 할 경우에는 먼저 학교법인의 설립이 필수적으로 선행되어야 한다.⁸⁹⁾ 셋째, 법인에 의하여 설립된 사립학교는 법인의 설립이념을 바탕으로 국·공립학교와 마찬가지로 학생의 교육 외에 학술과 문화적 전통을 유지·발전시키고 주민의 평생교육을 위하여 노력해야 한다.⁹⁰⁾

(3) 종교법인

종교법인은 종교활동을 주 목적으로 하는 비영리 공익법인으로서 조세부과의 대상에서 제외되는 비과세법인이다. 우리나라에서는 종교법인 자체는 설립되어 있지 않고 종교단체를 종교법인으로 간주하고 있다. 종교법인은 민법 제32조에 의하여 문화체육관광부 및 문화재청 소관 비영리법인의 설립 및 감독에 관한 규칙⁹¹⁾에 의하여 비영리법인으로서 종교법인을 설립할 수 있다. 이들은 재단법인과 같이 일정한 목적사업을 수행하기 위하여 출연된 재산을 가지고 그 사업을 수행할 수 있다. 종교법인은 자원봉사, 기부, 지역사회 봉사와 같은 다양한 사회활동을 하고 있어 사회에 기여하는 공익성이 매우 크다.⁹²⁾

88) 박헌, “학교법인 이사회조직과 기능에 관한 분석적 연구”, 한국사학진흥재단, 1996, p.47.

89) 사립학교법 제3조, 제10조.

90) 교육기본법 제9조.

91) 문화체육관광부령 제36호.

92) 이경혜 등, “기부행동과 기부노력에 영향을 미치는 요인들에 관한연구”, 한국학술진흥재단 연구보고서, 2001, pp.15-16.

우리나라에는 많은 종교단체가 존재하고 있으나 대부분 종교법인으로 등록되어있지 않고 있음에도 법인으로 간주되고 있다. 이러한 종교단체들은 일정한 기증재산을 근거로 하여 종교시설 및 종교기관을 설치하고 종교활동은 물론, 기타 교육활동, 봉사활동, 자선활동 등의 공익사업을 부수적으로 수행하고 있다. 이들 종교단체는 종교활동을 주된 목적으로 하는 비영리 공익단체로 분류되어 조세부과에서는 제외되어 있지만, 종교법인이 소유하고 있는 재산에 대한 법적 보호제도는 아직까지 마련되어 있지 않다.

(4) 사회복지법인

사회복지법인은 사회복지사업을 수행할 목적으로 사회복지사업법에 의하여 설립된 법인을 말한다.⁹³⁾ 사회복지사업법에 의해 설치된 사회복지법인은 민간의 사회복지 전달체계를 이루고 있는 사회복지시설을 설치·운영하거나 이를 지원하는 주체이다.⁹⁴⁾

대부분의 사회복지법인의 수입의 상당부분은 정부가 제공하는 다양한 혜택과 국가나 지방자치단체들이 제공하는 보조금, 및 개인 및 기업으로부터의 기부금에 의해 조성되고 있다. 또한 이들 사회복지법인이 현대사회에서 차지하는 비중은 점차 증대되고 있으며, 이들의 효율적이고 효과적인 운영은 국가경제 전반에 매우 중요한 의미를 갖는다.⁹⁵⁾

우리나라의 사회복지사업을 담당하고 있는 사회복지기관 및 시설의 대부분은 민간주도로 이루어지고 있으며 이러한 주도적인 역할은 국가의 국민복지증진에 대한 공적책임을 강조한 것으로 순수성과 공공성을 높이고 사회적 신뢰를 확보하기 위하여 법인격을 갖추어야 하는데 이것이 사회복지사업법의

93) 사회복지사업법 제2조 제2항 및 제31조.

94) 윤찬영, 「사회복지법 제론」, 나남출판, 2001, p.422.

95) 박이봉, “사회복지법인 회계제도개혁에 관한 연구”, 비영리경영연구, 제1권 제1호, 2004, p.42.

규정에 의한 사회복지법인이다.⁹⁶⁾

복지사업 수행에 필요한 자금은 국가와 지방자치단체 및 기타 복지사업수행에 관심 있는 사회단체와 개인으로부터의 후원금으로 충당하거나, 복지법인의 고유목적사업 운영에 지장이 없는 범위에서 정관이 정하는 바에 따라 그 사업수행에 필요한 자금을 충당하기 위하여 수익사업을 경영할 수가 있다. 그러나 수익사업으로부터 생긴 수익을 법인 또는 그가 설치한 사회복지시설의 운영 외의 목적에 사용할 수 없다.⁹⁷⁾

또한 사회복지법인과 다른 유사단체와의 혼동을 막기 위해 사회복지사업법에 의하여 설립된 법인이 아닌 자는 사회복지법인이라는 용어를 사용하지 못하고⁹⁸⁾ 이를 위반한 자는 과태료 처분을 받는다.⁹⁹⁾

사회복지법인의 권리능력, 불법행위능력에 대하여는 민법의 규정이 준용되며 사회복지법인은 정관에서 규정한 범위 안에서 권리와 의무를 갖는다.¹⁰⁰⁾ 그러나 법인의 대표자, 대리인, 사용인, 기타 종업원이 그 법인 또는 개인의 업무에 관하여 사회복지사업법 제53조 내지 제55조의 위반 행위를 한 때에는 행위자를 벌하는 외에 그 법인 또는 개인에 대하여도 각 해당 조의 벌금형을 과한다는 양벌 규정을 두고 있다.¹⁰¹⁾

또한 사회복지 수용시설에 대한 평가를 주무관청은 3년마다 1회 이상 사회복지 수용시설에 대하여 실시해야 하며 시설의 평가기준으로 입소정원의 적정성, 종사자의 전문성, 시설의 환경, 입소자에 대한 서비스의 만족도, 기타 시설의 운영개선에 필요한 사항 등을 규정하여야 한다.¹⁰²⁾

96) 김만두, 「사회복지와 법」, 홍익제, 1985, p.91.

97) 사회복지사업법 제28조.

98) 사회복지사업법 제31조.

99) 사회복지사업법 제58조 제1항.

100) 김만두, 「사회복지법 제론」, 홍익제, 1997, p.310.

101) 사회복지사업법 제56조.

현재 사회복지사업의 주체가 될 수 있는 것은 비영리를 목적으로 하는 사단법인, 재단법인, 사회복지법인 등을 비롯한 각종 특별법에 의한 특수법인과 각종 회원단체와 임의단체 등이 있다. 사회복지법인은 사회복지사업을 수행하는 것을 목적으로 설립되는 비영리 공익 특수법인이다. 이러한 사회복지법인제도는 민간복지사업의 공공성과 안정성을 높이기 위한 것으로서 사회복지시설법인과 사회복지지원 법인이 있으며, 사회복지사업법과 동법 시행령·시행규칙, 보건복지부장관 및 그 소속청장의 주관에 속하는 비영리법인의 설립 및 감독에 관한 규칙, 민법, 사회복지법인 재무회계 규칙, 법인세법 등의 법률에 따라야 한다.¹⁰³⁾

102) 변용찬, “사회복지시설의 평가와 과제”, 한국복지법인 경영연구소, 1999, pp.169-181.

103) 김진숙, “사회복지법인 관련된 제반규정에 관한 고찰”, 「사회복지」, 2001년 봄호, pp.110-111.

제4절 선행연구

비영리부문에 대한 이론적 연구는 1970년대 미국에서 처음으로 시작되었는데, 연구의 전기를 마련한 것은 재무성이 주관한 Filer위원회의 1975년 보고서(the filer report of the commission on private philanthropy and public needs)¹⁰⁴)이다. Filer위원회의 활동이후 비영리부문에 대한 관심은 극도로 고조되어 많은 대학에서 연구소를 설립하여(programs on non-profit organizations at yale, center on philanthropy 등) 현재는 20여개를 상회하고 있다. 특히 이 부문에만 연구노력을 쏟는 학회와 학회지도 생겨나기 시작하여 Nonprofit and Voluntary Sector Research, Nonprofit Management and Leadership, Voluntas: The International Journal of Voluntary and Nonprofit Organization 등 대표적인 논문집들이 매년 발간되고 있다. 뿐만 아니라 1980년에는 모든 자선적 조세감면 조직들의 이해관계를 대변하고 연구를 지원하며 연관된 통계자료를 수집하는 전국적 조직인 Independent Sector가 결성되었다. 이를 기점으로 지난 25년간 이러한 조직들에 대한 이론적, 실증적 연구들이 폭발적으로 증가하였으며 자발적, 자선적, 박애적 조직들을 총칭하는 뜻으로 비영리부문 또는 제 3부문이라는 용어가 쓰이기 시작하였다.¹⁰⁵ 이후 유럽에서도 뒤늦게 학술적 관심을 가지고 다양한 연구가 진행 중이며, 이를 기반으로 국가간의 비교연구도 활발히 이루어지고 있다. 비교적 짧은 기간임에도 불구하고 비영리부문에 대한 연구는 국가 및 학제 간 연구로 활발하게 진전되어 이론구축에 있어서 상당한 진전을 이루고 있다.¹⁰⁶

104) David, Horton Smith. "Four Sectors or Five? Retaining the Member-Benefit Sector," *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly* 20(2) 1991, pp.137-150.

105) Peter Dobkin Hall, *Inventing the Nonprofit Sector*. Baltimore: Johns Hopkins University Press. 1992.

그러나 체계적이고 실증적 연구보다는 미국의 사례를 중심으로 하는 이론 연구가 주류를 이루면서, 이들 연구가 단순히 추상적 경험주의(abstracted empiricism)에 머물고 있다는 비판도 만만치 않다.¹⁰⁷⁾ 이런 비판을 극복할만한 비영리부문에 관한 가장 체계적인 비교연구는 1990년부터 시작된 Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project이다. 각국의 전문가들이 참여한 이 연구는 기존의 사례연구들과 비교연구들을 집대성하는 방대하고 체계적인 비교연구이다. 연구대상 국가들은 총 28개 국가이지만 현재 22개 국가에 대한 자료수집을 끝내고 1999년도의 보고서를 발간하였다.¹⁰⁸⁾

사회발전이나 정치적 민주주의의 정착과 발전에 대해 비영리법인이 미치는 영향이 심대하고 1980년 이후 이 분야에 대한 연구가 전 세계적으로 확산되고 있음에도 불구하고 우리나라에서는 이 분야에 대한 연구가 부족하다. 그 이유는 비영리법인의 실체가 모호하고 복잡하기도 하고 한편으로는 우리 학계가 지금까지 행정조직 또는 영리조직에 대한 연구에 집중되었기 때문이다. 이하에서는 우리나라의 비영리법인 과세제도 또는 과세제도와 직간접으로 관련되는 연구들을 중심으로 그 결과를 요약하였다.

이재호는 현행 비영리법인에 대한 법인세 과세체계에서 비영리법인에 대하여 세제혜택을 부여하는 근거가 무엇이고, 비영리사업소득에 대하여 법인세를 부과하는 근거가 무엇이며, 수익사업소득에 대하여 법인세를 과세하는 근거가 무엇인지를 이론적 및 체계적으로 설명하지 못하는 한계를 가지고 있다 보았다. 이에 대한 개선책으로 첫째, 비영리사업소득에 대하여 법인세 비과세혜택을 적용받는 주관적 적용 범위를 현행과 같이 세 가지 유형의 모든 비영리법인으로 설정하는 것은 이익분배의 금지에 대하여 국가가 보상하는

106) 오경희, 전제논문, p.106.

107) Perri and Isabel, Vidal Martinez., (eds.) *Delivering Welfare: Repositioning Non-profit and Co-operative Action in Western European Welfare States*. CIES: Barcelona, 1994.

108) Lester M. Salamon et al., *Global Civil Society: Dimensions of the Nonprofit Sector*. Baltimore: The Johns Hopkins Center for Civil Society Studies, 1999.

결과가 되므로, 공익장려보조금설에 따라 공익성을 기준으로 법인세 비과세 혜택 주관적 적용범위를 구분하였다. 그 결과 모든 비영리법인 중 비영리공익법인에 한해 비영리사업소득에 대한 법인세 비과세혜택을 부여하여야 하고, 현실적으로 상속세 및 증여세법상 공익법인 등을 모태로 삼아 비영리공익법인의 범위를 정하는 것이 보다 효율적이고 체계적이라고 주장하였다. 또한 논의의 전제로 법인세가 사실상 비과세되는 금융소득보다 한결 소극적 성격을 띠는 측면에서 증여소득은 법인세법상 비영리사업소득으로 보아 상속세 및 증여세법상 증여세 과세대상에서 제외하는 것이 타당하다고 주장하였다. 둘째, 수익사업소득에 대한 법인세 과세의 이론적 근거는 영리법인과 의 공정경쟁이므로, 현행과 같이 수익사업소득의 전부(금융소득)나 일부(기타소득)를 과세소득의 범위에서 줄여주는 것 대신 영리법인과 의 불공정 경쟁을 야기하지 않는 소극적 소득(양도소득과 금융소득)은 수익사업소득의 범위에서 제외하는 것이 타당하다고 보았다. 또한 적극적 수익사업소득의 50%에 해당하는 법인세를 감면하는 기능을 하는 고유목적사업준비금 제도는 영리법인과 의 공정경쟁을 저해한다는 점에서 폐지를 주장하였다. 그 대신에 고유목적사업 등에 대한 지출금액을 이른 바 내적 기부금으로 취급하여 당해 비영리법인의 지위가 지정기부금단체 등에 속한다면 수익사업소득의 5%를, 법정기부금대상단체에 해당한다면 수익사업소득의 50%의 각 범위에서 손금으로 인정하는 것이 이론적 체계성을 유지하는 대안으로 보았다.¹⁰⁹⁾

김수성은 연·기금을 관리·운용하는 비영리법인의 고유목적사업준비금 설정에 관한 문제점을 제기하고 이에 대한 개선방안을 제시하였다. 이 연구에서는 연·기금이 실제로 투자되고 있는 투자형태를 살펴보고, 기금운용 이익에 대하여 설정되는 고유목적사업준비금에 대하여 분석하였다. 즉 연·기금의 고유목적사업과 수익사업의 본질을 파악하고 사업상 성격을 본질적으로 접근하여 법인세의 과세여부 및 세제혜택상의 타당성을 파악했다. 이 연

109) 이제호, 전제논문, pp.315-359.

구에서는 고유목적사업준비금 설정에 관한 개선방안으로 연·기금의 성격을 감안한 과세형평성을 제고하고, 추가적인 경정청구에 의한 손금산입을 허용하고, 고유목적사업준비금의 설정 범위를 확대하고, 연·기금의 고유목적사업의 범위를 확대하는 등의 개선방안을 제시하였다.¹¹⁰⁾

윤현석은 상속세와 증여세법상 공익법인 등을 둘러싼 문제점을 해결하고 공익적 사업에 대한 출연을 활성화시키기 위한 방안으로, 현행 관련 법에서 공익법인 등의 범위를 열거하는 방식을 통해 공익법인 등의 설립을 억제하기 보다는 실질적 심사기준을 마련함으로써 공익법인 등을 활성화시킬 수 있는 방안 마련을 주장하였다. 또한 내국법인의 주식보유한도를 완화하는 대신, 경영권 방어수단의 악용 문제를 해결하기 위해서 주식보유한도를 초과하는 부분에 대하여 의결권 행사를 억제하는 방안을 제시하였다. 즉, 출연자 또는 특수관계자가 출연한 공익법인 등이 소유한 주식에 대하여는 주식보유한도를 초과하는 경우 그 초과된 주식에 대하여는 의결권을 제한하자는 것이다. 그는 위와 같은 합리적 개선을 통해 공익법인 등을 효율적으로 관리하고 그 출연 재산의 규제적 부분을 완화함으로써 공익법인 등이 국가를 대신하여 보다 적극적으로 공익적 활동을 할 수 있도록 길을 열어 줄 필요가 있다고 하였다.¹¹¹⁾

박훈과 허원은 의료법인의 기부금과 관련한 복잡한 제도를 정비하되, 기부금에 대한 세제상 혜택을 무분별하게 확대할 수는 없으므로 기부금이 투명하게 사용되는 것이 담보되는 전제에서만 세제상 혜택이 주어져야 한다고 제안하였다.¹¹²⁾

김을순과 노직수는 법인세법과 상속세 및 증여세법을 중심으로 비영리법인

110) 김수성, “연·기금의 고유목적사업준비금 설정에 관한 개선방안 연구”, 세무학연구 제26권 제2호, 한국세무학회, 2009, p.117-155.

111) 윤현석, “비영리법인과 상속세 및 증여세법”, 조세법연구, 제14집 제2호, 한국세법학회, 2008, pp.289-314.

112) 김진수, 전제논문, 1996.

들의 과세제도 개선방안으로 다음의 대안들을 제안하였다. 첫째, 수익사업의 범위와 구분경리와 관련하여 비영리법인의 수익사업의 범위를 계속성·반복성이 있는 사업소득으로 한정하여 규정하여야 한다. 나아가 수익사업부분의 자산·부채·자본·수익·비용을 전체 사업부분과 분리하여 독립적으로 인식해야 하며 공통경비의 수익사업부분에 대응하는 비율을 최소화해야 한다. 둘째, 고유목적사업준비금과 관련하여, 소득의 종류에 따라 또는 비영리법인에 따라 설정률이 다른 현행 규정을 같은 비율로 고유목적사업준비금을 설정하도록 하는 것이 타당하다. 공익사업을 수행하는 비영리법인에 대해서는 규제가 아닌 지원을 위한 입법취지임을 고려하여 고유목적사업 관련 모든 지출을 손금으로 인정해야 한다. 셋째, 공익법인의 공익성 검증과 관련하여, 비영리법인의 공익성을 판단하는 객관적인 기준의 도입과 공익성 검증과정의 투명성을 보장하는 제도적인 장치의 마련이 필요하다. 비영리법인에 대한 설립인가의 단계에서 모든 부처에 일관성 있게 적용될 수 있고 실질적으로 비영리법인의 설립요건 충족여부를 판단할 수 있는 기준이 도입되어야 한다. 마지막으로 공익법인에 대한 주식출연과 관련하여, 공익법인의 고유목적사업을 수행하기 위하여 일정한 재원조달이 필수적이므로 우량기업의 배당가능 주식의 소유를 통해 배당소득을 얻어 사업수행에 원활한 자금을 조달할 수 있는 제도를 허용해야 한다고 하였다.¹¹³⁾

박정우 등은 비영리기관의 관련세제상의 쟁점들에 대한 해결방안으로 다음의 대안들을 주장하였다. 첫째, 비영리법인의 공익적 고유목적사업에 대하여는 비과세를 원칙으로 하고, 사업수행을 위해 필요한 재원을 조달하기 위해 부수적으로 영위하는 수익사업에 대하여만 과세할 필요성이 있다. 이때 과세대상 수익사업의 범위는 계속적·반복적으로 수행되는 사업소득에 대하여만 과세하여야 한다. 또한 사회 환경 변화에 따라 고유목적사업과 수익사업의 구분기준이 변동되는 경우에는 그 사업의 본질을 유연하게 해석하여 구별하

113) 김을순·노직수, 전제논문, pp.103-126.

도록 하고, 수익사업의 영위 목적이 고유목적사업 재원의 충당일 경우에 고유목적사업준비금의 설정 한도를 수익사업소득 전체로 확대하는 것이 바람직하다. 둘째, 비영리법인의 비과세 혜택과 관련하여 비영리법인이 공익적 활동을 수행하는지 여부에 대한 계속적이고 전문적인 확인이 필요하다. 따라서 현행 공익법인에 대한 외부전문가의 세무확인제도를 더욱 강화하여 확인받는 공익법인의 범위를 대폭 확대하고, 매년 세무확인을 받도록 해야 한다. 또한 미국의 예에서 보이듯이 운영의 세부내용 즉, 기부자선을 받는 능력, 전체 사업비 중 고유목적사업에의 사업비 지출비율, 수익사업소득의 목적사업에 대한 지출 등 합리적인 검증기준을 통하여 조세혜택을 제한해야 한다. 기타, 이사의 독립성 및 중립성을 강화할 수 있는 방안 마련을 주장하였다. 셋째, 출연하는 주식의 양을 5%로 제한하는 세법규정 개정을 주장하며, 비영리법인의 총재산중 30%를 초과하여 주식을 보유하지 못하게 하는 규정은 비영리법인의 운영에 큰 제약을 초래하므로 폐지되어야 한다. 넷째, 비영리법인에 대하여 통일적으로 적용 할 수 있는 관련 회계제도 제정을 제안하였고, 다섯째, 기부금 규정을 납세자가 이해하기 쉽게 간략하게 규정하여야 하며, 공익성이 있는 사업을 영위하는 자에게는 기부금 혜택을 받을 수 있도록 지정기부금 대상 단체 확대와 기부금을 세법상 비용으로 인정하는 범위도 확대해야 한다고 하였다.¹¹⁴⁾

오경희는 그의 연구에서 비영리법인에 대한 개념을 정립하고 이들 비영리법인에 대한 과세제도의 문제점을 분석하고 그 개선방안을 제시하였는데 법인세, 부가가치세, 상속세 및 증여세, 지방세를 중심으로 현행 세법 규정의 문제점과 구체적인 개선방안을 제시하였다.¹¹⁵⁾

손원익은 비영리법인 관련 세제의 선진화 방안을 연구하였다. 비영리법인

114) 박정우·육윤복·윤주영, 전제논문, pp.33-73.

115) 오경희, 전제논문.

관련세제는 지속적으로 발전되어 왔지만 아직도 개선해야 할 부분이 많지만 특히 공익법인을 포함한 비영리법인의 사회적 역할 증대 등 비영리법인과 관련된 환경변화를 고려하여 다음과 같은 결론을 내리고 있다. 첫째 비영리법인과 관련된 세법간의 일관성을 제고하여야 한다. 둘째 전액 손금인정 되는 정당에 대한 후원금은 일정부분만 손금인정 되는 사회복지 자선 교육 종교 문화 등에 대한 기부금 보다 공익성이 크다고 할 수 없으므로 개선이 있어야 한다. 셋째 비영리법인의 등록과 세제혜택의 부여는 객관적이고 투명한 기준에 의하여 일관성 있게 결정되도록 공익성 테스트의 제도를 도입하여 운영하여야 한다.¹¹⁶⁾

김대영은 과세쟁점 사례분석을 통한 비영리법인 과세의 과세방향에서 비영리법인 과세에 대하여 우리나라와 외국의 문헌을 검토하여 최근 10여 년 동안의 비영리법인과 관련된 과세처분에 불복하여 비영리법인 또는 출연자가 제기하여 쟁점이 되었던 과세불복청구사건에 대하여 대법원, 고등법원의 판례 및 국세심판소의 행정심판사례, 과세관청의 국세심판결정사례를 분석 평가한 결과를 다음과 같이 요약하였다. 첫째, 관련세법의 제 규정을 적용하기 전에 비영리회계기준을 개정 또는 신규로 제정하여 통일된 회계기준에 근거하여 재무제표를 만들어야 한다. 둘째, 기부금의 손금산입시기를 명확하게 하고 연구비등에 대한 기부금특별공제를 통하여 기부금지출의 유인을 피하여야 한다. 셋째, 비영리법인의 설립을 제한하지 않는 대신 이후의 사후관리를 엄격하게 하여야 한다. 넷째, 비영리부문과 수익사업부문에 대한 관리는 법인에게 맡기고 전체를 통합하여 회계처리 하도록 하여야 한다.¹¹⁷⁾

김진수는 공익법인에 대한 과세제도의 개선방향에 관한 연구에서 공익법인 관련 세제개편의 기본방향과 상속증여세를 중심으로 한 조세제도의 개선방향을 다음과 같이 제시하였다. 첫째, 공익법인은 국민복지기능을 상당히 담당하

116) 손원익, 전제논문, 2001. pp.177-200.

117) 김대영, 전제논문.

고 있으므로 창의적인 활동을 보장하는 방향으로 개편되어야 한다. 둘째, 공익사업을 충실히 할 수 있도록 하고 사후관리를 보다 철저하게 하여야 할 것이다. 셋째, 세법상 공익법인의 범위를 일치시켜야 한다. 넷째, 기업가가 더 많은 재산을 출연할 수 있는 길을 열어 놓아야 한다. 마지막으로 공익법인을 쉽게 설립할 수 있도록 이사취임 기준을 전면적으로 개정하여야 한다고 주장하였다.

기타 비영리법인의 과세제도와 간접적으로 관련되는 연구 결과들로서, 박상임은 비영리조직회계에 관한 연구를 통해 재무보고 관점, 세무회계 관점, 성과측정의 관점으로 비영리조직의 문제해결에 접근하였다. 특히 세무회계 분야에서는 비영리법인의 세제연혁, 외국의 입법례를 중심으로 분석하였다.¹¹⁸⁾ 그 후 비영리법인의 과세제도에 관한 연구에서는 비영리법인의 과세대상 수익사업에 대해서는 소득원천설을 주장하였고, 이자·배당은 과세대상에서 제외할 것과 구분경리는 합리적 조정을 하여야 하고 고유목적사업준비금을 위해서는 지정기부금제도에서 준비금제도로 전환하여야 한다고 주장하였다.¹¹⁹⁾

배길수는 비영리조직의 재무보고 작성기준에 관한 연구에서 다음과 같이 주장하고 있다. 비영리조직의 성격이 상이하다고 하더라도 통일된 형태와 내용을 갖는 재무보고서가 단일 기준재정기구에 의해서 작성되어야 하며 기본적으로 예외적인 항목을 제외하고는 영리조직의 재무보고기준을 준용하여 재무보고서가 작성되어야 한다는 것이다. 그렇게 함으로서 일반인들이 비영리조직의 재무보고서를 용이하게 이해할 수 있으며 궁극적으로는 효율적인 자원배분이 이루어진다는 것이다.¹²⁰⁾

김명식은 행정주체로서의 특수법인에 관한 연구에서 첫째, 특수법인에 관

118) 박상임, “비영리조직회계에 관한 연구”, 홍익대학교 대학원 박사학위논문, 1992.

119) 박상임, 전제논문, 1996.

120) 배길수, 전제서, 2000. 9.

한 분류방식을 새롭게 제시하였으며, 둘째, 특수법인의 법률관계를 검토하였고, 셋째, 행정환경이 변화함에 따라 정부의 역할도 노를 짓는 자로부터 방향을 제시하는 자로 변화되어가는 추세에 있기 때문에 환경변화에 맞는 조직변신이 있어야 한다고 주장하였다.¹²¹⁾

김승현은 비영리부문의 비교연구에서, 호혜의 비영리조직들도 조직 구성원간의 이해의 틀 안에 포용하고 경제적 측면 보다 참여를 중시하는 측정이 이루어져야 함을 주장하였고, 역사적 제도적 접근방법을 통해 공공서비스를 제공하거나 이해관계를 대변하는 비영리조직들이 어떤 요인들에 의해 확대 성장해 가는지를 이해할 수 있다고 하였다. 또한 이러한 조직들의 변화가 기존의 이론이 암시하듯이 단순히 정부와의 갈등 또는 상호의존의 관계가 아닌 규제적 규범적 인지적 차원의 세 변수에 의해 역동적으로 변화하였음을 제시하였다.¹²²⁾

박성택은 복지정책과정의 비영리조직 참여에 관한 연구에서 다음과 같은 결론을 내리고 있다. 비영리기관의 정책과정 참여를 위한 연구의 통합적 접근의 중요성을 검증하고 비영리기관의 정책과정 참여가 국민의 삶의 질 향상을 위한 사회적 정당성 확보에 크게 기여한다는 점과 비영리기관의 복지정책 참여는 복지관련 조직의 상호 제 측면이 유기적으로 작용할 때 바람직한 정책참여가 이루어진다는 것을 기술하고 있다.¹²³⁾

마지막으로 과거 우리나라에서 비영리조직이 국민경제적으로 어느 정도의 비중을 차지하는가에 관한 연구에서 박태규는 한국의 비영리부문의 경제적 규모추계 연구에서 다음과 같은 결론을 얻었다. 1997년 비영리부문의 총지출의 규모는 146.2억 달러로 GDP 대비 3.07%로 나타났으며 교육연구가 지출규모의 70.5%를 차지하고 있다. 비영리부문의 고용규모는 1997년 비영리부문에

121) 김명식, 전제논문.

122) 김승현, 전제논문.

123) 박성택, 전제논문.

서 임금을 지급 받는 상용 피고용자수는 536,127명이고 274,494명이 비영리조직에서 자원봉사활동을 하고 있는 것으로 나타났는데 역시 교육연구 분야가 33.5%로 교육과 가장 높은 관계를 갖고 있음을 확인하였다. 비영리부문의 수입구조는 공공부문의 부담이 2조 2,834억 원 민간기부가 6,534억 원 민간의 회비와 요금이 10조 2,416억 원으로 전체수입의 77.7%가 민간의 회비로 충당되고 있어, 비영리부문이 주로 자체적으로 수입을 조달하고 있음을 밝혀냈다.¹²⁴⁾

124) 박태규·정구현, “한국 비영리 부문의 규모추계와 구조”, 한국비영리연구 제1권 제2호, 한국비영리학회, 2002.

제3장 비영리법인에 대한 과세제도

정부는 비영리법인의 자유로운 결성과 활동을 보장하기 위해 영리법인과는 다른 조세감면혜택을 부여하고 있다. 그 이유는 첫째, 비영리법인은 사회복지, 교육, 종교, 문화사업 등 정부나 지방자치단체가 재정지출을 수행하여야 할 국민복지 기능을 상당 부분 대신 하기 때문이다. 둘째, 비영리법인의 공익 활동 자체가 공공재이기 때문에 공익활동은 그로 인한 사적이익이 실제의 비용을 보상 할 수 없기 때문이다.

정부가 경제성장, 투자촉진과 같은 특정한 목표를 달성하기 위하여 민간의 경제활동에 개입하는 방식에는 규제와 지원이라는 두 가지 수단이 있다. 규제가 명령, 벌과금과 같은 통제수단을 사용하여 민간의 경제활동을 직접적으로 제한하는 것이라면, 지원제도는 금융, 세금 등의 우대조치를 통하여 민간으로 하여금 정부가 달성하고자 하는 목표를 이루도록 유도하는 간접적인 수단이다¹²⁵⁾ 이러한 규제와 지원이라는 수단의 선택도 정치적 행위이며 얼마만큼의 효용을 달성할 수 있는지가 그 선택의 기준이 된다. 경제학에 있어서 의사결정은 효용에 따라 결정되는데 규제가 더 효용적이라면 규제라는 수단을 선택하고 지원이라는 수단이 더 효용적이라면 지원이라는 수단을 선택하게 된다는 것이다. 이러한 맥락에서 효용 있는 조세지원이 이루어지려면 여러 가지 요인을 고려하여 사전에 조세지원 대상의 선정을 위한 기준을 합리적으로 만들어야 한다. 왜냐하면 조세지원제도를 둘러싸고 찬반 주장이 대립되고 있기 때문이다. 즉, 조세지원제도는 국가 전체의 과세기반을 약화시키고 조세의 형평성을 저해할 역기능성으로 인해 이를 원천적으로 반대하는 주장

125) 박기백, “조세지원제도의 효율화 방안”, 한국재정학회 정기학술대회 논문집, 한국재정학회, 1996, p.7.

이 있고, 이와 달리 국민의 소득과 재산을 재분배하고 경기를 조절하는 순기능이 있으므로 지원제도를 적극 활용해야 한다는 주장도 있기 때문이다. 결국 두 입장 중에서 어떤 것을 선택할 것인가는 해당 국가나 사회가 지향하는 철학의 문제이자 정치적 선택의 문제이다.

우리나라는 조세지원과 규제 중에서 조세지원 쪽을 선택하였다. 조세지원 제도는 조세부담의 공평성과 중립성의 훼손, 누진과세구조의 약화와 납세도의 등에 부정적 영향을 미치는 문제점이 있다. 반면에 이 제도는 개방경제체제 하에서 기업의 국제경쟁력을 제고시키고, 기업에 대한 투자를 촉진시킨다는 장점 역시 가지고 있다. 우리나라는 이 두 가지 입장 중에서 경제정책적 측면에서 지원 쪽을 선택하였다고 볼 수 있다.¹²⁶⁾

비영리법인이 어떤 이유에 의해서 비과세 되는가에 대한 이론적 근거는 다양하게 제시되고 있으나 아직 통일된 견해는 없다. 국가가 특정 업무를 직접 수행하는 것이 적절한 것인지, 아니면 국가가 아닌 별도의 조직에게 이를 맡겨서 하는 것이 적합한 것인가에 대한 논의는 예전과 달리 오늘날과 같이 복잡하고 다양한 환경에서는 절대적이고도 통일된 기준을 정하기가 쉽지 않다. 따라서 이러한 문제는 행정환경, 재정사정, 국민의 편익 증진 여부 등을 고려하여 결정하여야 한다. 이를 위한 구체적인 수행방법도 지방자치단체에 위임하는 경우도 있고, 국가 또는 지방자치단체가 법인을 설립하여 수행하는 경우도 있으며, 순수 민간부문에 위탁 또는 이양하는 경우도 점점 늘고 있다¹²⁷⁾

현재 우리나라의 법률과 정책에서는 비영리법인을 육성·지원하는 것을 기본 전제로 삼고 있기 때문에 관련법규에서 비영리사업을 영위하는 비영리법인에 대해서는 다양한 조세혜택을 부여하고 있다. 그러나 이러한 비영리법인

126) 김용훈, “조세지원의 효과에 관한 연구”, 세무학연구, 제7호, 한국세무학회, 1996, p.155.

127) 조정찬, “사인에 의한 행정에 관한 연구: 행정권한의 민간위탁을 중심으로”, 「법제」, 1996, pp.94-95.

에 대한 비과세 혜택을 악용하는 사례가 발생하고 비영리법인의 설립·운영을 상속이나 증여의 수단으로 삼는 폐해가 많아지고 있어 비영리법인에 대한 조세혜택과 아울러 사후관리에 대한 제도적 장치가 필요하다. 비영리법인과 관련된 조세제도의 근본적인 문제는 세제지원을 남용 또는 악용하는 일부 비영리법인의 행태를 규제하기 위하여 세제가 강화되면 정상적으로 운영되는 대부분 비영리법인의 공익활동이 위축되는 부작용이 발생하는 것이다. 따라서 비영리법인의 비정상적인 운영을 방지하면서 비영리 공익활동을 활성화할 수 있는 세제의 도입이 가장 중요한 과제인 것이다.¹²⁸⁾

이처럼 비영리법인의 과세문제는 비영리법인의 공익성을 장려해서 비과세 범위를 확대하여야 한다는 측면과 일부에서 비영리법인에 대한 비과세제도를 악용하여 납세의무를 회피하거나, 부의 세습수단으로 악용되는 부작용을 방지해야 한다는 양면성을 지니고 있다. 따라서 비영리법인에 대한 비과세혜택 범위와 내용 등에 대해서는 사회적 합의과정을 거친 법제정을 통해 이들의 자의적이고 임의적인 악용사례를 막고 나아가 공공서비스 제공의 순기능을 최대한 촉진시키기 위한 사회적 통제와 지원이 제도로 구체화될 필요성이 있다. 이하에서는 현재 우리나라에서 시행되고 있는 비영리법안에 대한 과세제도에 대하여 살펴보고자 한다.

128) 김을순, “비영리법인 과세제도 개선방안에 관한 연구”, 한국국제회계학회 2007년도 춘계 학술발표대회 발표논문집, 한국국제회계학회, 2007, p.136.

제1절 우리나라 비영리법인의 과세제도

1. 법인세법

(1) 수익사업의 범위

우리나라 법인세법의 비영리법인에 대한 과세원칙은 그 법인의 정관 또는 규칙상의 사업목적에 불구하고 법인세법에서 열거하는 수익사업 또는 수입에서 생긴 소득에 대해서만 법인세를 부과한다. 법인세법상 비영리법인은 각 사업연도 소득에 대한 법인세¹²⁹⁾와 토지 등 양도소득에 대한 법인세¹³⁰⁾의 납세의무가 있으나 청산소득에 대한 법인세의 납세의무는 없다.¹³¹⁾

법인세법에서는 비영리법인의 범위를 (1) 민법 제32조의 규정에 의하여 설립된 법인, (2) 사립학교법 제10조의 규정에 의하여 설립된 사립학교, (3) 특별법에 의하여 설립된 법인으로서 민법 제32조에 규정된 설립목적 또는 그와 유사한 설립목적의 가진 법인, (4) 국세기본법에 의하여 법인으로 보는 법인격 없는 단체 등으로 규정하고 있다.¹³²⁾

그리고 법인세법상 비영리내국법인의 각 사업연도 소득은 다음의 수익사업에서 생기는 소득으로 한다.¹³³⁾

- ① 제조업, 건설업, 도소매업 및 소비자용품수리업, 부동산임대 및 사업서비스업 등 수익이 발생하는 사업으로서 대통령령이 정하는 것

129) 법인세법 제3조 제2항.

130) 법인세법 제2조 제2항.

131) 법인세법 제3조 제1항.

132) 법인세법 제1조 제2항.

133) 법인세법 제3조 제2항.

- ② 소득세법 제16조 제1항 각호의 규정에 의한 이자, 할인액 및 이익
- ③ 소득세법 제17조 제1항의 각호의 규정에 의한 배당 또는 분배금
- ④ 주식, 신주인수권 또는 출자지분의 양도로 인하여 생기는 수입
- ⑤ 고정자산의 처분으로 인하여 생기는 수입
- ⑥ ① 내지 ⑤ 외에 대가를 얻는 계속적 행위로 인하여 생기는 수입으로서 대통령령이 정하는 것

그리고 수익사업과 관련하여 생기는 부수수익도 비영리법인의 과세소득에 포함된다.¹³⁴⁾

또한 현행 법인세법상 비영리법인에 대한 조세특례규정으로는 (1) 이자소득 등에 대한 종합과세와 분리과세의 선택¹³⁵⁾, (2) 무신고간주 배제·기장의무면제 또는 무기장가산세 적용배제·적격증빙불비가산세 및 지급조서제출불성실 가산세 적용배제¹³⁶⁾, (3) 고유목적사업준비금의 손금산입¹³⁷⁾, (4) 자산양도소득에 대한 과세특례¹³⁸⁾, (5) 조합법인 등에 대한 당기순이익 과세¹³⁹⁾, (6) 간주임대료의 적용배제¹⁴⁰⁾, (7) 조합법인 등에 대한 주식 등 변동상황명세서 제출의무 면제¹⁴¹⁾ 등을 규정하고 있다.

(2) 수익사업과 비수익사업의 구분 경리

비영리법인이 수익사업을 영위하는 때에는 자산 및 부채와 손익을 수익사

134) 법인세법 기본통칙 3-2-1 ②

135) 법인세법 제62조 제1항.

136) 법인세법 제76조 제1항.

137) 법인세법 제29조.

138) 법인세법 제62조 2 제7항.

139) 조세특례제한법 제72조 제1항.

140) 조세특례제한법 제138조 제1항.

141) 법인세법 제119조.

업과 비수익사업으로 각각 구분하여 경리하여야 하며¹⁴²⁾, 수익사업과 비수익사업에 공통으로 사용되는 자산과 부채는 이를 수익사업에 속하는 것으로 한다.¹⁴³⁾ 여기에서 구분하여 경리한다는 것은 구분하여야 할 사업 또는 수입별로 자산과 부채 및 익금과 손금을 법인의 장부상 각각 독립된 계정과목에 의하여 구분 기장하는 것을 말한다.¹⁴⁴⁾ 그리고 공통익금과 공통손금의 구분계산에 있어서 개별손금이 없는 경우나 법인세법 규정을 적용할 수 없는 경우, 법인세법 규정 적용이 불합리한 경우에는 국세청장이 정하는 작업시간, 사용시간, 사용면적 등의 기준에 의하여 안분하여 계산하여야 한다.¹⁴⁵⁾

(3) 고유목적사업준비금 제도

법인세법에서 말하는 고유목적사업준비금은 비영리법인이 그 법인의 고유목적사업¹⁴⁶⁾ 또는 지정기부금에 지출하기 위하여 손금으로 계상하는 준비금을 말한다. 이는 비영리법인의 수익사업소득 중 상당부분을 고유목적사업 등에 지출하는 경우 법인세가 과세되지 않도록 하기 위한 제도이다. 그러나 의제법인(법인으로 보는 단체) 이외의 비영리법인은 고유목적사업준비금을 설정할 수 있으나, 당기순이익 과세를 적용받는 조합법인과 청산 중에 있는 비영리내국법인은 고유목적사업준비금을 설정할 수 없다.

또한 비영리법인 중 의제법인은 지정기부금 단체, 법령에 의하여 설치된 기금에 해당하는 경우에 한하여 고유목적사업준비금을 설정할 수 있다.¹⁴⁷⁾

142) 법인세법 제113조 제1항.

143) 법인세법 시행규칙 제76조 제1항.

144) 법인세법 시행령 제156조.

145) 법인세법 제76조 제7항.

146) 고유목적사업은 당해 비영리법인의 법령 또는 정관에 규정된 설립목적에 직접 수행하는 법인세법 제1조 제항 제1호의 규정에 의한 농업, 어업, 광업, 제조업 등 수익사업 외의 사업을 말한다.

147) 법인세법 기본통칙 29-56 ①

고유목적사업준비금은 결산 조정에 의하여 손금산입하는 것이 원칙이지만 주식회사의 외부감사에 관한 법률 제3조의 규정에 의한 감사인의 회계감사를 받는 비영리내국법인의 경우에는 조세특례제한법상 준비금처럼 잉여금의 처분에 의한 신고조정이 가능하다.¹⁴⁸⁾

또한 고유목적사업준비금을 설정한 법인은 반드시 고유목적사업에 이를 사용하여야 하며,¹⁴⁹⁾ 이 경우 고유목적사업에 사용한 범위는 당해 법인의 정관에 규정된 설립목적에 직접 수행하는 사업으로 법인세법 제3조 제2항에서 정한 수익사업 외의 사업을 위하여 지출한 경우를 말한다. 즉 비영리법인이 정관 또는 규칙으로 특정수입에 대하여 그 수입을 고유목적사업의 수입으로 규정하고 있다고 하여도 법인세법에서 규정한 수익사업 또는 수입에 해당되면 법인세가 과세된다.

그리고 손금에 산입한 고유목적사업준비금은 5년 이내에 고유목적사업이나 지정기부금 지출에 사용하여야 하며, 미사용분은 5년이 되는 날이 속하는 사업연도에 이를 익금에 산입한다.¹⁵⁰⁾

2. 상속세 및 증여세법

상속세 및 증여세법상 공익법인은 법인세법상 비영리법인에 해당되므로 법인세법에서 규정하는 수익사업의 소득에 대한 법인세 납부의무와 토지 등 양도에 대한 소득에 대한 납부의무가 있다. 상속세 및 증여세법상 공익법인은 불특정다수인의 이익 즉, 공익을 사업목적으로 하여야 한다. 이러한 공익사업

148) 법인세법 제61조 제1항.

149) 법인세법 시행령 제56조 제5항, 제6항.

150) 법인세법 제29조 제1항, 제3항.

을 다른 비영리사업과 구분하여 상속세 및 증여세법 시행령에서 구체적으로 열거하고 있다.¹⁵¹⁾

(1) 상속세 면제제도

현행 상속세 및 증여세법에 의하면 상속재산 중 피상속인 또는 상속인이 종교·자선·학술·기타 공익을 목적으로 하는 사업을 영위하는 자, 즉 공익법인에 출연한 재산가액에 대하여는 신고기한 이내에 출연한 경우에 한하여 상속세 과세가액에 산입하지 않는 것으로 규정하고 있다.

그러나 (1) 주식 또는 출자지분을 출연하는 경우로서 출연 당시 공익법인이 보유하는 동일한 내국법인의 주식 등을 합하여 의결권 있는 발행주식 총수 또는 출자총액의 5%를 초과하는 경우 그 초과하는 가액과 (2) 상속세 과세가액에 산입하지 아니한 재산 및 그 재산에서 생기는 이익의 전부 또는 일부가 상속인 및 그와 특수관계에 있는 자에게 귀속되는 경우 귀속되는 재산의 가액은 상속세 과세가액에 산입한다.¹⁵²⁾

또한 상속재산 중 피상속인 또는 상속인이 신탁법 제65조의 규정에 의한 공익법인으로서 종교·자선·학술·기타 공익을 목적으로 하는 공익법인 등에 출연하는 재산의 가액은 상속세 과세가액에 산입하지 아니 한다고 규정하고 있다.¹⁵³⁾

(2) 증여세 면제제도

공익법인이 출연 받은 재산의 가액은 증여세 과세가액에 산입하지 아니하고, 다만 공익법인이 주식 등을 출연 받은 경우로서 출연 받은 주식 등과 출

151) 상속세 및 증여세법 시행령 제12조.

152) 상속세 및 증여세법 제16조 제1항, 제2항.

153) 상속세 및 증여세법 제17조 제1항.

연 당시 공익법인이 보유하고 있는 주식 등을 합하여 발행주식 총수의 5%를 초과하여 소유하는 경우 그 초과부분은 예외로 한다. 공익법인 출연재산에 대하여는 그 후 사후 관리하여 법 소정 사유에 해당하는 경우 증여세를 추징한다.¹⁵⁴⁾

(3) 비영리법인의 공익성 유지 규정

공익법인이 출연재산을 직접 공익목적사업에 사용하거나 수익사업 또는 수익용으로 투자하여 운용하는 경우에는 공익목적사업 등에 사용한 것으로 보며, 공익법인이 주식을 출연 받은 경우에도 출연재산 자체가 수익사업용 재산에 해당하므로 출연되는 시점부터 수익사업 또는 수익용으로 사용된 것으로 본다.

다만, 비영리법인이 출연 받은 재산을 그 출연 받은 날로부터 3년 이내에 직접 공익목적사업 등에 사용하는 것이 법령상 또는 행정상의 부득이한 사유 등으로 인하여 장기간을 요하는 사실을 당해 공익법인의 주무부장관이 인정하는 경우로서 그 사실을 상속세 및 증여세법 시행령 제41조의 규정에 의한 출연재산명세서 등의 제출과 함께 보고한 경우에는 증여세를 부과하지 아니한다.¹⁵⁵⁾

또한 공익법인의 설립운영에 관한 법률 시행령에서는 학자금·장학금 또는 연구비 보조나 학술·자선에 관한 사업을 목적으로 하는 재단·사단법인의 설립·운영에 대하여 민법의 규정을 보완함으로써 그 법인이 공익성을 유지하면서 건전한 활동을 하도록 하고 있다.¹⁵⁶⁾

그러나 이 법은 모든 공익법인을 대상으로 적용하는 것이 아니라 설립목적이 학자금·장학금 또는 연구비의 보조나 지급, 학술·자선에 관한 사업인

154) 상속세 및 증여세법 제48조 제1항.

155) 국세청 재삼 46014-666, 1999.4.6.

156) 공익법인의 설립 운영에 관한 법률 시행령 제2조.

경우에 적용되는 것이므로 상속세 및 증여세법 상 공익법인이라고 하여 반드시 이 법의 적용을 받는 것은 아니다.

3. 부가가치세법

(1) 재화와 용역 공급에 대한 부가가치세 면제

부가가치세법에서 비영리법인과 관련된 재화와 용역의 공급 면세대상의 범위로는 종교·자선·학술·구호·기타 공익을 목적으로 하는 단체가 공급하는 다음의 재화와 용역은 부가가치세가 면제된다.¹⁵⁷⁾

- ① 주무관청의 허가 또는 인가를 받거나 주무관청에 등록된 단체로서 상속세 및 증여세법 시행령 제12조 각 호의 1에 규정하는 사업 또는 종교·자선·학술·구호·사회복지·교육·문화·예술 등 공익을 목적으로 하는 사업을 하는 단체가 그 고유의 사업목적에 위하여 일시적으로 공급하거나 실비 또는 무상으로 공급하는 재화 또는 용역
- ② 학술연구단체 또는 기술연구단체가 학술연구 또는 기술연구와 관련하여 공급하는 재화와 용역
- ③ 문화재보호법의 규정에 의한 지정문화재를 소유 또는 관리하고 있는 종교 단체의 경내지 및 경내지 내의 건물과 공작물의 임대용역
- ④ 공익목적으로 기숙사를 운영하는 자가 학생 또는 근로자를 위하여 실비 또는 무상으로 공급하는 음식 및 숙박용역 등

또한 부가가치세법 시행령 제2조 제1항에서는 건설업, 소비자용품 수리업, 숙박업 및 음식점업, 공공행정·국방행정 및 사회보장행정, 교육서비스업, 보

157) 부가가치세법 제12조 제1항 제16호.

건업 및 사회복지사업, 기타 공공·사회·개인서비스업, 가사서비스업, 국제기관 기타 외국기관의 사업 등은 용역제공 사업으로 본다고 규정하고 있으며¹⁵⁸⁾, 부가가치세법 시행령에서는 국민후생용역 중 의료보건용역과 교육용역 등을 면세적용대상 용역으로 정하고 있다.¹⁵⁹⁾

(2) 재화 수입에 대한 부가가치세 면제

종교의식·자선·구호·기타 공익을 목적으로 외국으로부터 종교단체·자선단체 또는 구호단체에 기증되는 재화로서 대통령령이 정하는 다음의 것 등에 대해서는 부가가치세를 면제하고 있다.¹⁶⁰⁾

- ① 사원 기타 종교단체에 기증되는 물품로서 관세가 면제되는 것
- ② 자선 또는 구호의 목적으로 기증되는 급여품으로서 관세가 면제되는 것
- ③ 구호시설 및 사회복지시설에 기증되는 구호 또는 사회복지용으로 직접 제공하는 물품으로서 관세가 면제되는 것

4. 지방세법

지방세법은 취득세·등록세·면허세·재산세·종합토지세·사업소세 등에서 용도구분에 의한 비과세규정¹⁶¹⁾에 따라 지방세 과세대상에서 제외하고 있는 제사·종교·자선·학술·기예 기타 공익사업을 목적으로 하는 대통령령으로 정하는 사업자를 비영리법인으로 열거하고 있다.¹⁶²⁾ 또한 이 외에도 지

158) 부가가치세법 시행령 제2조 제1항.

159) 부가가치세법 시행령 제29조, 제30조.

160) 부가가치세법 제12조 제2항 제4호.

161) 지방세법 시행령 제234조의 12.

방세법에서는 균등할 주민세를 부과하지 않는 국가·지방자치단체 및 지방자치단체조합, 주한외국인정부기관·주한국제기구 및 주한외국원조단체¹⁶³⁾, 법인이 경영하는 학회, 법인의 사업장 중 종교의식을 행하는 교회·성당·사찰·불당·향교 등, 사회복지사업법에 의한 사회복지시설¹⁶⁴⁾ 등의 비영리법인을 규정하고 있으며 농지세가 비과세되는 학술·시험·학습·자가소비용으로 사용하기 위하여 직접 경작하는 고아원·양로원·수녀원·사찰·교회 및 산림용 묘포지를 경작하는 임업협동조합법에 의하여 설립된 임업협동조합 또는 임업협동조합중앙회가 있다.¹⁶⁵⁾

또한 지방세법에서는 의료법인은 비영리사업자의 범위에 포함되지 않지만 동법 제2항에 의하면 의료업에 직접 사용하는 경우에는 지방세를 면제한다. 또한 비영리사업자이며 학교법인이나 사회복지법인이 운영하는 의료업은 수익사업에서 제외되므로 재산세, 종합토지세를 납부하지 않는다. 지방세법에서는 특별시, 광역시, 도세 또는 시·군·구세 등과 같은 지방세의 세목, 과세대상 및 세율 등을 규정하고 있다. 개인병원, 사단·재단법인 등은 취득세, 등록세, 재산세, 종합토지세, 도시계획세, 공동시설세, 사업소세 등의 과세대상이 되고 있다. 재산세¹⁶⁶⁾, 종합토지세¹⁶⁷⁾ 및 사업소세¹⁶⁸⁾의 경우 비영리사업자가 고유목적사업에 직접 사용하는 경우에는 비과세되지만 수익사업용의 경우에는 그렇지 않다.

사업소세의 경우 의료법인은 사업소세를 납부하고 있으나 사회복지 법인과

162) 지방세법 제107조 제1호.

163) 지방세법 174조.

164) 지방세법 시행령 제130조의 4.

165) 지방세법 제200조.

166) 지방세법 제184조.

167) 지방세법 제234조의 12.

168) 지방세법 제245조의 2.

학교법인, 국립대학교의 의료업, 그리고 면허세의 경우 비영리사업자가 고유목적사업에 직접 사용하기 위한 경우에는 비과세된다. 또한 등록세의 경우 비영리사업자가 고유목적사업에 이용하기 위하여 부동산을 등기할 때나 학교법인 또는 사회복지법인의 설립과 합병의 등기인 경우에는 등록세가 면제된다. 등록세는 재산권 및 기타 권리의 취득·이전·변경 또는 소멸에 관한 사항을 공부에 등기 또는 등록(등재를 포함)하는 경우에, 그 등기 또는 등록할 때에 과세하는 지방세로 공익사업을 목적으로 하는 종교법인이 그 사업에 직접 사용하기 위한 부동산을 등록하는 경우 등록세를 부과하지 아니한다.

단, 등록세가 면제 또는 감면되는 사회복지법인이 해당 자산을 수익사업에 사용하거나 등기 또는 등록 일로부터 3년 이내에 정당한 사유 없이 전부 또는 일부를 고유목적사업에 직접 사용하지 않고 매각하거나 다른 용도로 사용하는 경우 그 부분에 대하여 취득세의 경우와 같이 등록세를 부과한다.¹⁶⁹⁾

재산세는 취득세·등록세와 같이 공익사업을 목적으로 하는 비영리사업자가 그 목적에 직접 사용하는 부동산에 대하여는 재산세를 부과하지 않지만 당해 부동산의 전부 또는 일부를 그 목적에 사용하지 아니하는 경우에는 그 사용하지 아니하는 부분에 대하여 재산세를 부과한다.¹⁷⁰⁾

169) 지방세법 제127조.

170) 지방세법 제184조.

제2절 외국 비영리법인의 과세제도

1. 미국

미국에서는 면세단체의 사업소득을 관련 사업소득과 비관련 사업소득으로 분류하여, 비관련 사업소득은 일반 영리법인과 동일하게 과세하고 있다. 미국의 경우 비영리단체의 고유목적사업에 부합하는지의 여부 및 일반기업과 조세형평성 보장이라는 면에서 비영리단체의 고유목적사업과 관련이 되는 것은 비과세로 하고, 일반기업과 경쟁하는 경우에는 과세한다는 원칙이 확립되어 있다.¹⁷¹⁾ 즉, 법인세와 관련된 미국의 내국세입법의 입장은 수익사업에 대한 과세에 있어서는 실질적 관련성 원칙에 근거하여 (1) 면세단체 본래의 사업목적과 실질적 관련성을 가지고 있지 않으며, (2) 거래 또는 수익사업을 영위하고 있으며, (3) 계속적으로 이루어지는 영업일 경우에 해당하는 것을 수익사업소득으로 규정하여 과세하고 있다.

1959년 세법개정으로 미국세법 제501조 (c) (3)상의 면세단체는 공익성이 강한 공익증진단체라 하고 그 이외의 것을 민간재단이라고 한다.¹⁷²⁾ 그 중에서 공익증진단체에 대해서는 법인소득세가 면제되나 본래의 목적과 관련이 없는 사업으로부터 얻은 소득에 대해서는 영리법인에 적용되는 세율에 따라 고유목적 무관 사업소득세(UBIT : unrelated business income tax)가 부과된다.

또한 미국의 내국세입법 제501조에서는 자선 및 공익 등의 목적으로 비영

171) 국제조세협회, “비영리법인 관련 세제 개편방안”, 1999. pp.56-57.

172) 미국세법 제170조 (b).

리 법인(nonprofit organization)을 면세단체(tax exempt organization)로 규정하고 있다.¹⁷³⁾ 이 단체가 본래의 사업을 영위할 때에는 법인세가 과세되지 아니한다. 비과세되는 단체는 종교·자선·과학·과학·교육·국내 또는 국제 아마추어 스포츠 진흥의 목적을 위하여 설립 운영되거나 아동이나 동물의 학대방지를 위하여 설립 운영되는 법인, 기금 또는 재단이다. 이러한 단체의 순이익은 주주 또는 개인에 귀속되지 않으며 법인세는 면제된다. 그러나 이 단체가 본래의 목적과 관련이 없는 사업으로 얻은 소득에 대해서는 영리법인으로 법인세가 부과된다.¹⁷⁴⁾

또한 공익법인에 대한 기부를 유인하기 위해서 상속 또는 증여시 미국세법에 규정된 단체에 대한 기부재산에 대하여 조세혜택을 주고 있다.¹⁷⁵⁾ 또한 증여세 과세시 교육기관에 수업료를 납부하거나 의료기관에 의료비를 지출하는 경우 증여에 의한 자산의 이전으로 보지 않는다.¹⁷⁶⁾ 자선단체에 증여시 자선단체증여공제를 받는다. 이때 공제한도는 증여한 가액에서 비과세되는 금액을 초과하는 금액이다.¹⁷⁷⁾

공익기관의 지주회사화를 방지하기 위하여 공익기관에서 소유할 수 있는 주식의 지분을 제한하고 있는데, 보유한도는 공익기관이 보유한 의결권주식과 출연자 및 특수관계자와 같은 부적격자가 소유한 의결권주식을 합하여 20% 이내 이어야 하며, 초과보유분에 대하여는 그 가액의 5%에 상당하는 가산세가 부과된다.¹⁷⁸⁾

그리고 최초 가산세가 부과된 이후 회계연도 말에도 계속 주식을 초과하여

173) Bruce R. Hopkins, *The Tax Law of Charitable Giving*, 3rd Edition, John Wiley & Sons, Inc, 2005, pp.5-6.

174) 미국 내국세입법 제511조.

175) 미국세법 제501조 c (3).

176) 미국 내국세입법 제2503조 e.

177) 미국 내국세입법 제2524조.

178) 미국 내국세입법 제4943조.

보유하고 있을 경우 그 가액의 200%에 해당하는 세금이 추가로 과세된다. 그러나 부적격자가 소유한 기업주식이 의결권 주식의 20%를 초과하지 않는 경우에는 무의결권 주식 보유에는 제한이 없다.

미국의 경우 전액 손금산입이 가능한 지정기부금제도를 두고 있지 않고 사업관련 기부금제도를 두어 자선기부금과 동일하게 손금산입을 인정하고 있다. 법인의 경우 지정자선기관에 대한 기부금은 과세소득의 10%를 한도로 하여 지출한 연도의 손금으로 인정한다. 연간 한도를 초과하여 지출한 기부금은 향후 5년 내의 기간 동안에 당해 연도의 한도액 내에서 이월하여 공제할 수 있다.

또한 개인의 경우 공공자선단체에 기부할 때 소득금액(adjusted gross income)의 50%를 한도로 공제한다. 그러나 자본이득재산을 민간단체에 기부하는 경우는 공제한도가 소득금액의 30%이다.

또한 자본이득재산을 민간비영리재단(private nonprofit foundation)에 기부할 때는 공제한도가 소득금액의 20%이다. 50% 공제한도 초과분은 공제가 종결되거나 다음 과세연도부터 5년 동안 이월하여 공제받는다.¹⁷⁹⁾ 따라서 미국의 경우는 비영리병원도 자선단체로 보아 기부금에 대한 소득공제를 해 줌은 물론 개인에 의한 자선기부금은 연방증여세 공제도 받을 수 있다.

또한 종교단체나 기타 공익단체에 대하여 기부를 하면 그 기부한 자는 소득의 20%를 한도로 소득공제가 인정된다. 그 밖에 직접 종교활동에 사용되는 교회의 토지, 건물 등은 비과세되지만 그 건물에 교회관계자가 거주하는 경우에는 과세대상이 된다. 종교단체는 수익사업을 자유롭게 할 수 있으나, 사업에 사용되는 부동산과 수입금액에 대해서는 영리법인과 같이 과세된다.

179) 국제조세협회, 전거서, pp.123-124.

2. 일본

일본에서 공익법인은 법인세법에 의한 법인으로¹⁸⁰⁾ 사립학교법에 의해 설립된 학교법인, 사회복지법인, 종교법인, 재단법인 등이 있으며, 수익사업에서 발생한 소득에 대하여서만 법인세가 과세된다.¹⁸¹⁾ 즉, 공익법인 및 특정 의료법인은 수익사업에서 발생한 소득에 대해서만 22%의 낮은 세율이 적용된다.

일본에서 법인의 경우 국가 또는 지방자치단체에 대한 기부금과 공익성이 높은 지정기부금으로 대장성이 지정한 것은 지출금 전액에 대하여 손금산입되고, 이보다 공익성이 떨어지는 공공법인, 공익법인 등의 경우와 교육 또는 과학의 진흥, 문화향상, 사회복지에의 공헌 등에 대한 지출금은 자본금의 일부를 한도로 손금에 산입한다.¹⁸²⁾

또한 사립대학 등은 법인세법상 학교법인 형태의 공익법인으로 취급되고 있으며, 공익법인 가운데에서도 특별한 우대조치를 받고 있다. 사립대학의 경우 수익사업부문에서 비수익사업부문으로의 지출이 기부금으로 간주되고 있다. 이 간주기부금을 기부금의 손금산입 한도액으로 파악하게 되면 다른 공익법인에 비하여 사립대학이 우대받는 것이다.¹⁸³⁾

또한 의료와 관련하여서 사회복지 의료사업단법에 의한 사회복지 의료사업단이 해당되어 법인세가 과세되지 않는다.¹⁸⁴⁾

또한 일본 법인세법에서는 법인의 자선기부금에 대하여 원칙적으로 손금에 산입을 하지만, 각 사업연도에 지출한 기부금합계액에 대하여 그 법인의 자

180) 일본 법인세법 제2조 제6항.

181) 일본 법인세법 제7조.

182) 일본 법인세법 제37조.

183) 국중호, “일본 세제개혁의 최신 동향”, 「재정포럼」, 2002년 1월호, 한국조세연구원, p.59.

184) 일본 법인세법 제4조 제3항.

본 등의 금액 또는 당해 사업연도 소득금액을 기초로 하여 계산한 손금산입 한도액을 초과하는 금액은 법인의 각 사업연도 소득금액을 계산할 때 손금산입하지 않는다.¹⁸⁵⁾ 이 경우 각 사업연도에 지출한 기부금으로 국가, 지방공공단체에 대한 공적인 기부금 및 특히 공익성이 강한 것으로 대장성이 지정한 기부금에 대해서는 손금산입 한도액에 관계없이 일정요건에 해당하면 기부금 전액을 손금산입한다.¹⁸⁶⁾

일본의 상속세 및 증여세는 미국과는 달리 출연재산을 기부 받은 수증자에게 납세의무가 있으며, 공익법인이 출연 받은 재산을 고유목적사업에 사용되어지는 것이 확인되는 경우에는 비과세하고 있다.¹⁸⁷⁾ 즉, 종교, 자선, 학술, 기타 공익사업활동에 의하여 문화의 향상, 사회복지에의 공헌, 기타 공익증진에 기여한다고 인정하는 자가 상속·유증에 의하여 취득한 재산으로서 공익목적사업의 용도에 제공되는 것이 확실한 경우 그 재산의 가액은 상속세 과세가액에 산입하지 않는다.¹⁸⁸⁾

상속 또는 유증에 의하여 재산을 취득한 자가 그 취득재산을 국가, 지방자치단체, 특정 공익증진법인에 증여하는 경우에도 그 재산가액은 상속세 과세가액에 산입하지 않는다.¹⁸⁹⁾ 일본 상속세법에서는 종교·자선·학술·기타 공익사업 활동에 의하여 문화의 향상, 사회복지에의 공헌, 기타 공익증진에 기여한다고 인정되는 자가 상속·유증에 의하여 취득한 재산으로 공익목적사업의 용도에 제공되는 것이 확실한 경우 그 재산의 가액은 상속세 과세가액에 산입하지 아니한다고 규정하고 있다¹⁹⁰⁾

185) 일본 법인세법 제37조 제2항.

186) 일본 법인세법 제37조 제3항.

187) 손원익, “비영리법인의 관련세제 선진화 방안”, 「한국조세연구원정책보고서」, 한국조세연구원, 2000, p.90.

188) 일본 상속세법 제12조 제3항.

189) 일본 조세특별조치법 제70조 제1항.

190) 일본 상속세법 제12조 제3항.

일본 소득세법에서는 공공법인의 경우 이자·배당소득에 대한 원천징수가 전액 면제되며 공익법인도 대부분 면제 또는 감면혜택을 받는다. 그리고 법인세법이나 소득세법에서 규정된 단체이외의 단체에 기부하는 것은 기부자에게 손금산입이 허용되지 아니한다. 또한 공익목적의 기부가 있었다면, 기부를 받는 공익법인의 측면에서는 기부목적의 어떤 자산이나 지급금도 공익법인의 소득을 구성하지는 않는다. 일본의 공익법인은 지분이 있는 법인의 형태가 아니므로 투자자로부터 어떠한 형태의 자본출자도 허용되지 않는다.¹⁹¹⁾

그리고 특정기부금에는 (1) 국가 또는 지방공공단체에 대한 기부금, (2) 민법 제34조 규정에 의하여 설립된 법인 기타 공익을 목적으로 하는 사업을 행하는 법인 또는 단체에 대한 기부금 중 교육 또는 과학의 진흥, 문화의 향상, 사회복지에의 공헌 기타 공익증진을 위한 지출이 확실시되는 경우 재무부장관이 지정한 것, (3) 공공법인 기타 특별법에 의해 설립된 법인으로 교육 또는 과학의 진흥, 문화의 향상, 사회복지에의 공헌 기타 공익의 증진에 현저히 기여하는 것으로서 법에 정해진 당해 법인의 고유목적에 관련된 기부금을 말한다.

일본의 공익법인은 고유목적을 위한 용도라고 인정되는 경우에 한하여 여러 가지 지방세에 대한 감면을 받는다. 지가세는 토지 및 차지권의 소유자에게 부과하는 세금으로 공익법인이 소유한 토지에 대해서는 비과세한다.¹⁹²⁾ 그리고 병원, 진료소, 조산소, 노인보건시설 기타 의료관계시설의 용도에 사용하고 있는 토지 및 약국의 경우 조제업무를 행하는 장소에 관계된 토지 등도 비과세한다.¹⁹³⁾

또한 학교법인 이외의 자에 의해 설치된 사립유아원, 전수학교 또는 각종 학교에 이용되는 토지 등 및 간호사 양성소의 용도로 이용되는 토지에 대하

191) 국제조세협회, 전계논문, p.126.

192) 일본 지가세법 제6조 제2항.

193) 일본 지가세법 제2조 제5항 제5호.

여 비과세한다.¹⁹⁴⁾ 따라서 모든 의료기관과 학교법인이 사용하는 토지는 물론 유아원 등이 사용하는 토지에 대해서도 비과세한다.

194) 일본 지가세법 제6조 제5항 제9호.

제4장 비영리법인 과세제도의 문제점과 개선방안

제1절 법인세법상 문제점과 개선방안

1. 고유목적사업준비금

(1) 문제점

비영리법인은 회계정보의 공시나 과세제도 등에 있어서 그동안 큰 관심의 대상이 되지 않았다. 그러나 비영리법인의 규모가 확대되고 비영리법인들의 수익사업 관련 과세소득이 증가함에 따라 회계의 투명성과 재정운영의 공정성 확보를 위한 비영리법인 회계제도 및 과세제도의 개선문제와 고유목적사업의 원활한 지원을 위한 고유목적사업준비금 손금산입 등의 조세특례제도가 중요한 문제로 대두되고 있다.

고유목적사업준비금은 비영리법인의 수익사업에서 발생하는 일정한 소득을 비영리법인의 고유목적 사업에 사용하는 것을 전제로 손금산입을 인정하는 제도이다. 고유목적사업준비금의 설정은 모든 비영리법인에 적용가능하며 법인으로 보는 단체와 일정한 요건을 충족한 법인만이 고유목적사업준비금을 설정할 수 있다. 이러한 고유목적사업준비금 제도와 관련된 문제점을 살펴보면 다음과 같다.

첫째, 고유목적사업준비금 제도는 영구적인 조세지원제도가 아니고 일정기

간 동안의 조세부담의 이연에 해당하기 때문에 법인세법과 조세특례제한법에서 규정하고 있는 비영리법인의 고유목적사업준비금 규정을 비영리법인의 설립목적, 현실적인 운영상황 등을 구체적으로 고려하여 과세기준을 재정비하여야 한다. 즉 고유목적사업준비금의 경우 자산취득과 같은 자본적 지출에 사용하면 고유목적사업에 사용한 것으로 인정하지 않으나, 고유목적사업 수행과 관련된 인건비는 고유목적사업에 사용한 것으로 인정한다. 또한 비영리법인에 출연한 재산의 매각대금은 고유목적사업에 사용한 것으로 보지만, 고유목적 사업 수행에 소요된 인건비는 고유목적사업에 사용한 것으로 인정하지 않고 있다. 고유목적사업과 관련된 이러한 상반된 세법 규정들의 조정이 필요하다.

둘째, 조세특례제한법에서는 토지 등의 처분대금의 용도구분 및 처분토지의 취득시기에 따라 감면조건을 달리하고 있는데(조세특례제한법 제81조 제8항) 처분대금을 고유목적사업에 사용할 경우에는 문제가 되지 않으나, 처분대금을 다른 수익용 재산을 취득하는 데 사용할 경우에는 처분대금의 사후관리의 문제가 발생할 수 있다.

또한 셋째, 비영리법인이 고유목적사업준비금을 이용한 연·기금 관리 및 운용에 관한 문제점을 들 수 있다. 고유목적사업준비금의 설정은 결산조정과 신고조정이 가능하다. 먼저 고유목적사업준비금은 원칙적으로 결산서에 비용으로 계상한 경우에 한하여 손금에 산입되는 결산조정을 적용하는 것이 원칙이다. 그러나 주식회사의 외부감사에 관한 법률 제3조의 규정에 의한 감사인의 회계감사를 받는 비영리 내국법인은 기업회계기준상 고유목적사업준비금의 설정이 인정되지 않기 때문에 예외적으로 당해 사업연도의 이익처분에 의해 준비금을 적립하는 경우에는 세무조정계산서에 계상함으로써 손금인정이 가능하다.¹⁹⁵⁾ 이는 최근 들어 비영리법인들의 기금운영과 관련하여 새로운 계정과목의 출현이나 신종 증권의 합성으로 인하여 소득구분이 애매모호한 경

195) 법인세법 제61조 제1항, 시행령 제98조 제1항.

우가 빈번히 발생하고 있다. 이러한 경우 연·기금의 법인세 신고조정시 각 연·기금의 세무담당자는 보수주의적으로 세무처리를 할 가능성이 있다. 이는 최근 개정된 세법의 가산세 한도가 급격히 증가하여 연·기금의 세무담당자는 소득구분이 애매모호할 경우에는 이를 보수주의적으로 처리하여 고유목적사업준비금을 100%로 설정하기 보다는 50%로 과소 설정하고자 할 것이기 때문이다.¹⁹⁶⁾

넷째, 금융소득과 부동산 및 사업소득 간의 설정비율의 차이에 관한 문제점이다. 고유목적사업준비금은 비영리법인의 수익사업에 대한 조세지원제도라고 볼 수 있다. 고유목적사업준비금 설정 상 손금에 산입할 수 있는 금액에는 이자소득금액, 증권투자신탁이익, 특별법에 의해 설립된 비영리법인의 일정한 이자금액에 대하여 100%를 설정하고 기타 수익사업에서 발생한 소득금액은 50%로 손금산입 하도록 규정되어 있다. 이 중 금융상품운용이익에 대하여 고유목적사업준비금 채권매매이익을 제외한 기타 운용이익은 100% 설정이 가능하나, 부동산 및 사업과 관련하여 이월결손금이 있는 경우에는 고유목적사업준비금을 설정할 수 없다. 이런 경우 고유목적사업준비금에 대한 손금산입을 적용 받을 수 없는 형평상의 문제가 발생하는 것이다.

(2) 개선방안

비영리법인의 고유목적사업준비금과 관련하여 현행 제도가 안고 있는 문제점들을 개선하기 위한 방안으로 다음의 것들이 있다.

첫째, 이자소득 등과 사업소득 간에 고유목적사업준비금 설정대상 금액에 차이를 두어야 할 명확한 근거가 없으므로 고유목적사업준비금의 설정범위를 이자소득 등과 사업소득 간에 동일 비율로 해야 한다. 비록 수동적 소득인 이자소득 등을 과세소득에 포함하는 대신 전액 고유목적사업준비금을 설정할

196) 김수성, 전제논문, pp.136-137.

수 있게 하고, 사업소득에 대하여는 일정률로 설정하도록 하는 것으로 보이기
는 하나 타당한 근거로 보기 어렵다. 따라서 이자소득 등과 사업소득을 같은
비율로 설정하도록 관련 규정을 수정하는 것이 타당하다.¹⁹⁷⁾

둘째, 현행 법에서는 고유목적사업준비금 설정액 중 미사용액에 대해 손금
에 산입한 사업연도의 다음 사업연도 개시일로부터 익금산입한 사업연도 종
료일까지의 기간에 대하여 1일 0.0004(연 14.6% 상당액)를 곱하여 계산한 금
액을 법인세에 가산하여 납부하도록 하고 있으나 이는 벌금적 성격으로 보기
에는 지나치게 미약한 제재수준이다. 더구나 비영리법인에 대한 조세혜택 수
준이 적지 않다는 점을 고려해야 한다. 따라서 1일 0.0004보다 증가할 필요성
이 있고 그 위에 별도의 가산세를 추가로 부담시키는 것 외에도 추후 고유목
적사업준비금 설정 한도를 제한시키는 등의 징벌적 성격을 강화시킬 필요성
이 있다.¹⁹⁸⁾

셋째, 고유목적사업준비금의 자본적 지출액과 고유목적사업 수행 인건비
등은 고유목적사업에 사용되지 않은 것으로 보고 있는 규정들은 본 제도가
공익사업을 수행하는 비영리법인에 대해서 규제하기 보다는 지원하기 위한
입법취지임을 고려할 때 고유목적사업과 관련되어 지출된 모든 비용 또는 자
본적 지출액 모두 손금으로 인정해주는 것이 타당하다.

넷째, 조세특례제한법에서는 토지 등의 처분대금의 용도구분 및 처분토지
의 취득시기에 따라 감면조건을 달리하고 문제는, 학교법인의 주된 재정원인
저수익성 재산을 고수익성 재산으로 전환하는데 장애가 되는 토지 등 처분에
대한 법인세법과 조세특례제한법의 규제를 완화하여야 한다.

다섯째, 연·기금의 운용과 관련하여 계정과목의 애매모호함이나 소득구분
의 불명확한 경우에는 납세자의 고의나 부정이 아닌 경우에는 고유목적사업
준비금을 과소설정시 추가경정을 통하여 손금산입이 가능하도록 법 개정이

197) 박정우·육윤복·윤주영, 전계논문, p.58.

198) 박정우·육윤복·윤주영, 상계논문, p.58.

이루어져야 한다.

2. 수익사업 범위 및 구분경리

(1) 문제점

현행 법인세법에서는 수익사업의 범위를 너무 확대하여 규정하고 있다는 지적이 있다. 즉 영리법인과 비영리법인 간의 수익사업의 범위¹⁹⁹⁾에 있어서는 차이가 없으므로 공익목적의 비영리법인인 고유목적사업을 영위하는 데 영리법인에 비해 세무 상 불이익이 많이 발생 할 수 있다.

또한 비영리법인의 수익사업과 관련된 과세대상 소득을 계산하기 위해서는 비영리법인의 고유목적사업과 수익사업을 구분하여 경리하도록 되어 있다. 그러나 현실적으로 수익사업과 비영리법인의 고유목적 사업과의 구분이 곤란한 경우가 많은데, 이는 실비변상적 성질의 수입이 발생한 경우 그 금액이 전체적인 사업 규모나 고유목적사업에 대한 대가로서 발생할 수도 있기 때문에 비영리법인 사업의 계속성 반복성에 따라 판단기준이 명확하지 않은 경우 자의적인 판단의 여지가 있을 수 있는 문제점이 있다.²⁰⁰⁾

(2) 개선방안

먼저 수익사업의 범위와 관련해서는 비영리법인 수익사업의 범위를 계속성이 있고 반복성이 있는 사업소득으로만 한정하여야 한다. 사업소득 이외에 이자소득 등이 발생하는 경우 발생원천 유무와 관계없이 수익사업으로 보는

199) 법인세법 제2조 제2항, 시행령 제2조.

200) 김을순·노직수, 전제논문, p.118.

것은 문제의 여지가 많다. 즉 계속적이고 반복적인 수익활동으로 인한 소득만 수익사업소득으로 간주하고 비영리법인의 설립 목적을 고려한다면 사업소득 이외의 소득에 대해서는 비과세하는 것이 바람직하다고 생각한다.

그리고 구분경리 문제와 관련해서는 비영리부분을 하나의 회계실체로 파악하여 전체 재무제표를 작성하고, 영리부분을 분리하여 법인세법상 과세대상 소득을 집계하는 방식보다는 처음부터 수익사업 부분을 독립된 부문으로 보고 회계처리하고 재무제표를 작성하는 것이 바람직하다고 생각한다.

3. 기부금 제도

(1) 문제점

기부금은 법인의 순자산을 감소시키는 손비이지만 사업과 관련이 없는 지출이므로 손금에 산입할 할 수 없다. 그러나 기부금에 대하여 손금산입을 허용하는 이유는 사회정책적인 측면에서 기부금이 필요한 공익단체에 대한 기부행위가 어려워지기 때문에 이를 지원하기 위하여 제한적으로 손금인정하고 있다. 이하에서는 비영리법인 기부금과 관련된 문제점을 살펴보고자 한다.

첫째, 현행 법인세법과 조세특례제한법에서는 기부금을 법정기부금과 특례기부금, 지정기부금, 비지정기부금으로 분류하고 있으며, 비영리법인 및 단체에 고유목적사업비로 지출하는 지정기부금을 구체적으로 정하여 열거하고 있다.²⁰¹⁾ 즉, 내국법인 또는 개인이 지출한 기부금 중 비영리법인은 고유목적사업 또는 지정기부금에 지출하기 위하여 고유목적사업준비금을 일정 한도 내

201) 법인세법 시행령 제36조.

에서 손금처리가 가능하도록 하고 있으며,²⁰²⁾ 지정기부금은 내국법인이 사회 복지, 문화, 예술, 교육, 종교, 자선 등 공익성이 높은 목적을 위하여 지출한 기부금으로 일정 한도 내에서 손금으로 인정된다.²⁰³⁾ 이에 따라 기부금의 인정범위 및 관련 규정이 매우 복잡하다. 특히 지정기부금 대상 단체를 법과 지식경제부장관 고시 등에서 열거하고 있기 때문에 기부대상 비영리법인이 지정기부금 대상인지의 여부를 판단하는데 어려움이 많다. 따라서 기부금의 분류를 단순화하는 것이 바람직하다고 생각한다.

(2) 개선방안

이하에서 기부금제도와 관련된 문제점에 대한 구체적인 개선방안을 제시하면 다음과 같다.

첫째, 최근 우리나라 비영리 법인 등에 대한 후원기관의 이미지, 윤리성, 활동성과 등이 후원의도에 영향을 미치고 있다는 연구결과²⁰⁴⁾가 있으나 개인 기부금 관련 분석²⁰⁵⁾에서는 기부금관련 조세제도가 개인들의 기부에 가장 큰 영향을 미치는 것으로 나타났다. 개인기부금에 대한 공제한도가 확대되고 특성 사회복지성 기부금에 대해 공제한도가 큰 폭으로 확대되면서 기부금 총액이 증가되었기 때문이다. 특히 소득세의 기부금 공제비율이 5%에서 10%로 증가한 이후의 자료를 분석한 결과에 의하면 기부금에 대한 조세혜택이 기부에 영향을 미치는 것으로 나타나고 있다. 개인기부에 대한 소득세법상 지정기부금에 대한 공제비율이 5%로 한정되었다가 이후 세법개정을 통해 10%로 상향조정되면서 기부금의 규모가 크게 증가한 것으로 나타났다. 따라서 일단

202) 법인세법 제29조 제1항.

203) 법인세법 기본통칙 2-14-21.

204) 김준희, “비영리기관 후원자의 관계지속의도”, 한국콘텐츠학회논문지, 제9권 제8호, 한국콘텐츠학회, 2009, p.330.

205) 손원익, 「한국의 민간기부에 관한연구」, 한국조세연구원, 2008, p.7.

비영리법인들에 의한 공공서비스 제공 확대를 도모하기 위해서는 기부자들에 대한 공제한도를 보다 확대시키는 것이 필요하다. 물론 기부금 공제제도를 악용하는 사례도 적지 않아 향후 기부금에 대한 허위, 부당공제를 방지하기 위한 관리 강화제도 역시 병행할 필요가 있다.

둘째, 법인이 사립학교, 국립대학병원 및 서울대병원 등에 시설비, 교육비, 또는 연구비로 지출하는 기부금은 소득금액(이월결손금 차감)의 50%를 손금으로 인정하고 있는데 반해 의료법인 등에 지출하는 기부금은 소득금액(이월결손금과 법정기부금을 차감)의 5%만 손금으로 인정하고 있다.²⁰⁶⁾ 따라서 의료법인·사회복지법인·사단법인·재단법인 등 비영리법인병원에 대한 현행 기부금 손금산입 한도액을 국립대학병원 등에 준해 확대하여야 한다.

셋째, 그리고 현행 시설비, 교육비, 연구비에 한정된 기부금의 지출범위를 보다 넓게 수용하여 포괄적인 기부금의 지출을 허용해야 한다. 현행 조세특례제한법의 규정²⁰⁷⁾에 법인의 기부금 손금산입 용도로 시설비, 교육비 또는 연구비로 지출하는 기부금에 한해 있어 현실적으로 기부금 모집에 어려움을 겪고 있다. 따라서 기부문화의 활성화를 통한 기부금의 증가를 유도하고 비영리법인이 공익사업에 전념할 수 있도록 포괄적인 손금산입을 허용해야 한다.

넷째, 기부금의 종류에 따라 세제상 혜택이 차별화 된다면 공익성이 강한 기부금일수록 더 큰 세제상의 혜택이 있어야 한다. 그러나 법정기부금이 지정기부금보다 세제상 유리하다는 논리적 근거도 약하기 때문에 정부주도의 공익사업을 위한 법정기부금과 민간주도의 공익사업을 위한 지정기부금 대상간의 세제상의 혜택의 격차를 줄여서, 현재 지정기부금의 대상인 종교법인 등의 비영리법인 등이 민간주도의 공익사업을 원활히 할 수 있도록 기부금제도를 정비하여야 한다. 그리고 학술연구활동과 관련된 연구비는 연구수행에

206) 법인세법 제24조, 조세특례제한법 제24조.

207) 조세특례제한법 제73조 제1항 제1호.

필요한 최소한의 기본적, 지적 연구활동비로서 비상업적인 연구개발수익이라고 볼 수 있다.²⁰⁸⁾

3. 이자소득에 대한 분리과세

(1) 문제점

비영리법인의 경우 그 규모가 대부분 영세하고 기장과 신고 능력이 부족하기 때문에 세법에서는 각종 과세신고 특례규정을 두고 있는데 비영리법인은 소득세법상 이자소득에 해당하는 이자할인액 및 이익²⁰⁹⁾에 대하여 과세표준의 신고를 하지 아니할 수 있다. 이 경우 과세표준의 신고를 하지 아니한 소득은 각 사업연도의 소득금액 계산에 있어서 이를 포함하지 아니하며 원천징수의 방법에 의하여 과세한다.²¹⁰⁾ 또한 비영리법인이 과세표준 신고를 하는 경우에 원천징수된 이자소득 중 일부만을 다른 수익사업소득과 합산하여 신고할 수 있고²¹¹⁾, 이자소득과 다른 수익사업소득이 함께 있는 경우 과세표준 신고를 하지 아니한 이자소득에 대하여는 원천징수 방법으로 과세하며 수정 신고 또는 경정 등에 의하여 이를 과세표준에 포함 할 수 없다²¹²⁾라고 규정하고 있다.

208) 한상완·최명근·이창희, “학술연구비 과세문제의 현황과 정책대응방안 연구”, 한국문헌정보학회지, 제34권 제1호, 한국문헌정보학회, 2000, p.69.

209) 비영업대금의 이익을 제외하고 증권투자신탁수익의 분배금을 포함한다.

210) 법인세법 제62조 제1항.

211) 이러한 분리과세의 선택은 이자소득의 일부에 대하여도 가능하므로 이자소득 전액에 대하여 종합과세와 분리과세를 선택하여야 하는 것은 아니다.

212) 법인세법 시행령 제99조 제1항, 제2항.

(2) 개선방안

이자소득 등에 대한 분리과세 선택은 비영리법인의 수입원천 중에 이자소득 등이 차지하는 비율이 크다는 점을 고려하여 신고의 간편함 때문에 분리과세 방법을 선택할 수 있도록 하는 것이다.

그러나 대부분의 영세한 비영리법인들은 세법규정에 대한 이해부족으로 이자소득에 대한 원천징수를 환급받지 못하는 경우가 자주 발생하고 신고의 간편함에 대한 실익이 없기 때문에 차라리 이자소득 등을 각 사업연도소득에 산입한 후 고유목적사업준비금을 설정하여 비용으로 처리함으로써 원천징수된 법인세를 공익사업 등의 고유목적사업에 사용할 수 있게 하거나 이자소득 등을 비과세로 전환하는 방법을 도입하여야 한다.

그리고 수익사업소득이 없고 이자소득만 있는 비영리법인의 경우 간편서식에 의하여 신고할 수 있도록 하는 현행 법인세법 시행령의 적용범위를 확대하여 이자소득을 제외한 수익사업소득이 일정규모 이하일 경우에도 간편서식에 의하여 신고할 수 있도록 하여 영세한 비영리법인에 대한 실질적인 조세지원제도가 되어야 한다.

제2절 상속세 및 증여세법상 문제점과 개선방안

1. 주식보유한도 조정

(1) 문제점

현재 우리나라는 공익사업에 참여하는 영리기업체 등이 특수관계에 있는 영리법인 주식을 출연함으로써 상속세 및 증여세 부담 없이 영리법인을 상속 또는 증여하게 되는 폐해가 나타났다. 나아가 이들 공익법인은 출연 받은 주식의 보유와 의결권 행사를 통해 역으로 영리법인들의 지주회사 역할을 하는 수단으로 전락되는 역기능이 나타났다. 즉 내국법인 등이 주식을 출연하거나 취득할 때 그 비율을 지나치게 낮게 제한함으로써 공익법인으로서 재산출연을 유인하는데 결림돌이 되고 있는 것이다.²¹³⁾

그러나 이러한 법적 규제는 첫째, 공익법인에 출연하고자 하는 선의의 출연 즉, 과도한 상속세의 부담하고 자손에게 상속하기 보다는 내국법인의 주식을 공익사업에 출연함으로써 자신과 가문의 명예를 높이려는 선의의 출연마저 법적으로 원천봉쇄하는 문제점을 지니고 있다.

그리고 둘째, 내국법인 주식보유 한도를 초과하는 주식출연 또는 보유주식에 대해서는 상속세를 부담하는 경우, 공익사업을 위한 출연이며 실질적으로 상속의 의도가 없다 하더라도 단순 비율 한도를 정해 일률적으로 상속세를 부과하는 불합리성이 나타난다.

셋째, 주식보유한도 법 제정 이전에 보유하던 초과지분에 대해 보유하지

213) 이재삼, “공익법인의 상속세·증여세법 제도에 관한 연구”, 고려대학교 정책대학원 석사학위논문, 2003.

못하도록 하는 것은 결과적으로 본래 출연자의 의도와 달리 추후에 제정된 법규에 의해 이를 소급해서 처분해야 하고 이를 처분하지 않은 경우 증여세를 부담하게 된다. 이는 결과적으로 소급입법에 의한 재산권침해로서 위헌의 소지마저 있다.²¹⁴⁾

이와 같이 주식보유한도와 관련하여, 초과 지분 보유하게 된 경위가 시세 차익 또는 악의적인 부의 세습이이 아니라 법인 설립단계에서 설립조건부로 취득하거나, 공익법인 설립 후 직접 운영하던 일부 수익사업체를 주식회사 형태로 변환시키는 과정에서 발행된 주식을 보유하게 되거나, 또는 기업이나 독지가의 출연을 통해 보유하게 된 경우 등을 가리지 않고 통제함으로써 공익법인 활성화에 부정적 영향을 미치고 있다. 더구나 그러나 이러한 규정은 동일종목 주식보유 한도와 계열기업 주식보유 한도를 지나치게 강화하면 주식을 현금화해서 출연하거나 부동산을 출연해야 하는 제약을 받게 되므로 비영리법인에 대한 주식출연을 어렵게 만드는 문제점이 있다.²¹⁵⁾

(2) 개선방안

선의의 공익법인 투자를 활성화시키면서도 동시에 상속세 회피수단이나 우회적인 지주회사 악용 등의 문제를 해결하기 위해서는 공익법인의 주식보유 한도를 폐지하거나 동일종목 주식보유 한도 및 계열기업 주식보유 한도를 상향조정하되, 주식보유한도 초과 부분에 대해서는 의결권만 제한시키는 방식을 사용해야 한다. 이 방법은 결과적으로 기업가나 재산가의 출연을 적극적으로 유인하는 대신 지주회사 또는 우회적 상속을 실질적으로 막는 효과를 낼 수 있다. 또한 주식보유한도를 제한한 법 제정 이전에 출연 받은 초과지분에 대해서도 법 적용의 소급으로 인한 논란을 피할 수 있게 해 준다. 만약

214) 윤현석, 전제논문, pp.307-308.

215) 손원익, 전제논문, 2002, p.199.

이렇게 완화된 규정에도 불구하고 의결권을 계속 행사함으로써 명백히 변형된 지주회사 또는 상속세 및 증여세를 악용하는 경우에 한해 상속세와 증여세 등을 증가할 필요성이 있다.

그리고 비영리법인의 지주회사화를 방지하기 위하여 비영리법인의 소유 주식에 대한 의결권을 행사하지 못하도록 제한하거나 비영리법인의 임원선임 시 기업의 특수관계자는 임원에 선출되지 못하도록 입법 규정을 보완하는 것이 바람직하다.²¹⁶⁾

2. 출연재산의 사용기간 제한

(1) 문제점

현행 상속세 및 증여세법에서는 출연 받은 재산은 직접공익목적사업에 사용하거나 출연 받은 날로부터 3년 이내에 사용하도록 되어있고, 3년 이내에 직접공익목적에 사용하지 않거나 미달하게 사용한 재산가액은 공익법인 등이 출자자로부터 증여받은 것으로 보아 즉시 증여세를 부과하도록 규정하고 있다²¹⁷⁾

(2) 개선방안

이 규정의 취지는 공익법인 등에 대한 조세지원 차원에서 증여세를 비과세하는 것인데 그 사용기간을 3년으로 제한하는 것은 무리가 있다고 본다. 출연재산에 대한 증여세 과세여부는 사용기간을 기준으로 할 것이 아니라 그

216) 박정우·육윤복·윤주영, 전제논문.

217) 상속세 및 증여세법 제48조 제2항.

출연재산의 고유목적에 사용여부에 따라 결정되어야 한다.

3. 공익성 검증시스템 도입 및 사후관리제도

(1) 문제점

상속세 및 증여세법상 공익법인 등에 해당하는 경우 상속세와 증여세의 과세가액에 산입하지 않도록 규정하고 있다. 이 규정에 따라 상속세와 증여세의 부과 여부는 공익법인에 해당되는가 여부에 달려 있다. 여기서 공익법인 등이라 함은 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 사업을 영위하는 자를 말한 다라고 규정하며 공익법인을 열거하고 있는 상속세 및 증여세법 시행령 12조는 예시규정이 아닌 한정규정이며²¹⁸⁾ 따라서 본 법에 열거된 공익법인 등은 상속세 또는 증여세 불산입 세제혜택을 받기 때문에 현실적으로 이들이 설립 이후 목적사업을 수행한 사실이 없더라도 세제혜택을 누릴 수 있는 개연성이 존재한다. 물론 이를 방지하기 위해 외부전문가의 세무확인, 전용계좌의 개설과 사용의무, 결산서류 등의 공시의무, 장부의 작성 및 비치 의무 등을 부과하고 있고²¹⁹⁾, 외부 회계감사와 직접 공익목적사업 관련 수입·지출, 기부금·출연금·회비 등에 대한 전용계좌 사용과 국세청 홈페이지 공시 의무를 부과하고 있다. 이 경우 사후관리제도 적용을 모든 공익법인에 적용시키는 것이 아니라 일정한 자산 규모·사업운영 특성·출연재산 규모 등에 미달하면 제외시키는 방식을 취하고 있다.²²⁰⁾ 이러한 방식은 상속 및 증여세 규모가 경우에 따라 적지 않기 때문에 이러한 법 규정의 모호성을 악용하는 사례가 발

218) 대법원 1996.12.10 선고, 96누7700 판결.

219) 상속세 및 증여세법 제50조, 제50조의 2, 3, 제51조.

220) 윤현석, 전제논문, pp.305-306.

생활 개연성이 높기 때문에 이에 대한 개선방안 마련이 필요하다.

그리고 비영리법인의 공익성 검증시스템의 도입이 필요하다. 우리나라의 경우 비영리법인에 대한 조세지원은 비영리법인을 관할하는 부처에서 비영리법인으로 인가를 받게 되면 세제상 혜택을 받게 되어 있다. 현재 비영리법인의 인허가가 각 부처별로 이루어지기 때문에 부처 간 인허가와 관련된 일관성 문제가 발생한다.²²¹⁾ 현재 비영리법인과 비영리법인의 객관적 통제제도로는 상속세 및 증여세법상 총 자산가액 100억원 미만의 공익법인에 대한 외부전문가의 세무확인제도를 들 수 있다.²²²⁾ 이 규정에 의하면 비영리 공익법인은 출연 받은 재산의 공익목적사용 여부와 출연 받은 재산의 운영 및 수익사업 내역의 적정성 여부, 장부의 작성 및 비치의 준수여부, 공익법인 등의 수혜자 선정의 적정성 등을 확인 받아야 한다. 그러나 비영리 공익법인의 사회적 역할 증대와 그동안의 성장률을 볼 때 운영상의 투명성을 객관적으로 검증하는 시스템으로는 많은 점에 있어서 미흡하다고 볼 수 있다.²²³⁾

(2) 개선방안

상속세 및 증여세 시행령 제12조에서 공익법인 등의 범위를 열거하는 문제와 관련하여, 이러한 열거를 통해 공익법인의 범위를 제한하는 것은 오늘날처럼 급변하는 유동적 환경에서는 결과적으로 새로운 형태의 공익법인 출현을 원천적으로 차단하는 한계를 지닐 수 있다. 따라서 현행처럼 열거주의에 의한 공익법인의 범위를 제한하고, 나아가 공익법인 등의 설립을 억제하기보다는 실질적 심사기준을 마련하고 이 기준에 부합하는 경우 기존과 다른 형태의 공익법인 설립도 허용하는 것이 필요하다. 이는 결과적으로 새로운

221) 김을순·노직수, 전계논문, p.120.

222) 상속세 및 증여세법 제50조, 시행령 제43조.

223) 최숙, 전계논문, p.93.

환경변화를 능동적으로 수용하는 것이 되며 나아가 공익법인 등을 활성화시키는 효과를 가져 올 수 있다.

또한 상속세 및 증여세법상 사후관리의 적용대상과 관련하여 현행처럼 일정한 자산규모 또는 사업운영의 특성 등을 기준으로 제외 또는 포함시키기 보다는 실질활동 또는 목적사업의 내용에 대한 구체적 심사기준을 마련하고 이를 적용함으로써 본 제도를 악용하는 개연성을 차단해야 한다. 이 경우 공익법인 등을 사전심사와 사후심사를 통해 조세회피를 방지하는 시스템을 구축하는 것이 중요하다. 또한 공익법인 등에 대한 자격심사시 자의적 판단을 배제할 수 있는 제도적 장치를 마련해야 하며, 그 주체는 국세청 또는 제3의 기관에 부여하는 것이 타당하다. 개선방안 마련시 미국의 경우처럼 단체 설립시 면세자격 허가요건과 설립 이후의 면세자격 유지조건을 구체적으로 명시하는 것도 하나의 방법이며, 일본처럼 비영리법인의 공익성을 판단하는 별도의 공익인정위원회를 설립 운영하는 것도 좋은 방법이다.²²⁴⁾

또한 비영리법인에 대한 면세제도의 운영도 현재처럼 지식경제부에서 관리하는 방안과 국세청으로의 업무 이관 방안을 검토해 볼 필요도 있다. 즉 이와 관련된 활발한 논의와 추가적인 연구가 시급하다고 생각한다. 공정하고 객관적인 공익성 검증시스템의 도입은 불필요한 조세지원이 발생하지 않으며 비영리법인의 공익성 유지에도 크게 기여 할 것이기 때문이다.²²⁵⁾

그리고 현재 100억 원 미만인 법인만을 세무확인 대상 법인으로 제한하고 있으나, 이 규정을 비영리법인의 규모와 현황을 고려할 때 세무확인 대상 법인의 범위를 확대할 필요가 있다. 또한 비영리법인에 대한 외부전문가의 결산에 대한 감사제도를 도입하는 것이 필요하다. 비영리법인의 공익성이나 활동의 중요성을 비추어 볼 때 외부 회계감사에 대한 제도가 미흡한 것이 현실이다. 이에 대한 규정의 보완이 필요하다.

224) 윤현석, 전제논문, p.306.

225) 김을순·노직수, 전제논문, p121.

제3절 부가가치세법상 문제점과 개선방안

1. 매입부가가치세 미공제 규정

(1) 문제점

국공립의 의과대학이 설립 운영하는 부속병원이나 사립학교법 제10조 규정에 의하여 설립 운영되는 간호전문대학 등이 법인의 정관규정에 수익사업체로 된 종합병원 등이 그 병원경영에 필요한 시설기자재·의약품·의료 및 일반소모품 등을 매입할 때에는 이를 공급하는 사업자들로부터 매입부가가치세를 징수당하고 있으나 의료보건용의 제공에 대하여는 그 공급에 대한 매출부가가세의 징수를 면제함으로써 막대한 금액의 부가가치세를 부담하고 있다. 영리법인의 경우 경영에 필요한 재화 또는 용역을 매입할 때에는 매입부가가치세를 부담하고 있으나 재화 또는 용역을 판매할 때에는 매출부가가치세를 징수하고 있다. 그러나 부가가치세를 국가기관에 납부하는 경우 부담한 매입세액과 징수한 매출세액을 상계처리하고 매출부가가치세액이 많을 경우 이를 국가기관에 납부하나 매입부가가치세액이 많을 경우 이를 국가기관으로부터 환급받게 되어 결국 영리기업은 부가가치세를 부담하지 않을 수도 있다. 그러나 공익 및 비영리사업자는 재화 또는 용역 등의 매입에 따른 매입 부가가치세만을 부담한다. 이는 공익사업이나 비영리 사업자에게는 무거운 부가가치세를 부담시키고 영리사업자에게는 부가가치세를 면제해주는 현행 부가가치세법은 조세부담의 형평성원칙에 위배된다. 이는 비영리법인의 수익사업체에만 국한된 문제가 아니라 비영리공익사업을 수행하는 사립학교법인이나 복지법인이 그 사업운영에 필수적인 시설물을 건축할 때나 수선할 경우에도

이에 사용되는 금액의 10%를 매입부가가치세로 사업자가 징수하는 제도는 어떠한 법 원리로도 설명할 수 없는 문제점이 있다.

(2) 개선방안

면세제도의 목적이 부가가치세의 역진성을 완화시키는 데 있는 것이지 사업자의 세부담을 경감시키려는 제도가 아니기 때문에 고가의 의료장비 구입에 따른 매입세액을 결국은 소비자가 부담한다는 점에서 의료용역이 면세적용대상이 되기 위해서는 의료용역 공급자에게 영세율을 적용하여야 한다.

2. 면세대상 범위의 확대

(1) 문제점

현재 학교법인이 공급하는 교육용역에 대하여는 부가가치세가 면제되고 있지만, 교육용 건물의 신·증축과 실험기기 구입 등 교육용으로 구입하는 재화나 용역에 대하여는 부가가치세가 과세되고 있다. 물론, 국·공립학교의 경우에도 재화의 구입이나 용역에 대한 부가가치세를 부담하고 있지만 그 세금은 국가에 귀속되어 다시 국·공립학교에 지원 또는 투자되기 때문에 그 재원의 귀속은 사립학교와 엄연한 차이가 있다. 따라서 국·공립학교 및 사립학교 모두 교육이라는 동일한 기능을 수행하고 있다는 점에서 사립학교 등이 구입하는 물품에 대한 부가가치세 면세문제는 학교형태의 구분에 관계없이 교육용 기자재에 대한 조세부담의 경감이라는 측면에서 강조되어야 한다.²²⁶⁾

226) 오경희, 전제논문, pp.122-123.

(2) 개선방안

현행 부가가치세법에서는 학술연구단체, 교육기관 등이 과학·교육·문화용으로 수입하는 재화 중에서 관세가 면제되는 것 등 극히 일부에 대해서만 부가가치세가 면제되고 있으나²²⁷⁾ 그 내용 및 범위가 한정되어 있어 비영리 법인에 별다른 도움을 주지 못하고 있다. 따라서 면세대상 수입재화의 범위를 확대할 필요가 있다.

227) 부가가치세법 제12조 제2항 제3호 및 동법 시행령 제41조.

제4절 지방세법상 문제점과 개선방안

1. 의료법인 과세문제

(1) 문제점

의료인의 양성을 목적으로 하는 의과대학 등의 교육은 병원의 설립운영을 통해 교육의 근본목적을 달성할 수 있기 때문에 환자에 대한 임상병리실험실 습현장 교육은 의료인양성 교육에 필수적이다. 그러나 현행 지방세법 규정에는 간호대학이 설립 경영하는 부속병원에 관련되는 규정은 없으며, 부속병원의 설립이 사립학교법인의 정관에 수익사업으로 규정하여 운영하고 있다는 이유로 모든 지방세를 과세하고 있는 문제점이 있다.²²⁸⁾

(2) 개선방안

따라서 의과대학 등의 부속병원을 지방세법상 비영리사업자로 규정하여야 한다. 또한 사립학교법에 의하여 설립된 학교법인이 의료원 양성을 목적으로 간호대학을 설립하고 간호대학 학생들의 현장임상병리·실험교육수행을 목적으로 부속병원을 설립 운영하는 경우에도 당연히 수익사업자가 아닌 비영리사업자로 인정하고 의과대학 부속병원과 같이 지방세를 비과세하여야 한다.

228) 오경희, 진계논문, p.128.

2. 종합토지세

(1) 문제점

지방세법상 공익사업을 목적으로 하는 비영리사업자는 기본재산으로 부동산을 소유하고 있으며 주무관청에 등록되어 감독 및 지도를 받고 있다. 이 중 비과세되는 토지로는 종교 및 기타 공익사업을 목적으로 하는 비영리사업자가 그 사업에 직접 사용하는 경우와, 대통령령이 정하는 토지가 있다. 그러나 비영리법인이 고유목적사업에 사용하려고 하여도 개발제한구역 내지 기타 개발제한 사유로 인하여 고유목적사업에 사용할 수 없는 토지에 대해서도 현행 규정상 종합토지세를 납부해야하는 문제점이 있으므로 이에 대한 개선이 요구된다.²²⁹⁾

(2) 개선방안

도시계획구역 내의 농지는 개발제한구역과 녹지지역 내에 있는 것에 한하여 분리과세가 되고, 도시계획구역 내의 임야인 경우에도 분리과세가 아닌 종합과세 되는 등 비영리법인 간에 조세부담의 차이가 발생하고 있는데 이에 대한 조정이 필요하다.

또한 학교법인의 경우 수익용 기본재산인 토지나 임야가 전체 수익용 재산의 대부분을 차지하고 있으나 이들 재산에서 발생하는 수익률은 극히 미미하여 수익용 기본재산의 운영에 문제가 있는 것이 현실이나 비영리법인의 기본재산의 근간을 이루고 있는 토지 등에 대하여 일반 영리법인과 동일하게 과세하는 것은 우리나라 비영리법인의 현실을 전혀 고려하지 않은 규정으로 이에 대한 개선이 필요하다.

229) 오경희, 전제논문, p.130.

제5장 결론

제1절 연구결과 요약

본 논문은 사회·경제적으로 그 기능과 역할이 중요해지고 있는 비영리법인에 대한 개념을 정립하고 이들 비영리법인에 대한 과세제도의 문제점을 분석하고 그 개선방안을 제시하여 비영리법인에 대한 조세정책을 수립하는데 도움을 주고자 하였다.

이를 위하여 본 논문에서 제시한 비영리법인과 관련된 과세문제와 그 개선방안을 요약 정리하면 다음과 같다.

먼저 법인세와 관련된 개선방안은 다음과 같다.

첫째, 고유목적사업준비금제도에 대한 개선방안이다. 먼저, (1) 비영리법인간 설정률의 차이는 그 논리적 근거가 약하기 때문에 비영리법인의 설립목적, 현실적인 운영상황 등을 구체적으로 고려하여 이를 일치시켜야 한다. 그리고 (2) 고유목적사업준비금 설정액 미사용액에 가산세를 부과하고 이후 고유목적사업준비금 설정 한도를 제한하는 것이 필요하다. (3) 공익사업을 수행하는 비영리법인에 대해서 규제하기 보다는 지원하기 위한 제도이기 때문에 고유목적사업과 관련되어 지출된 모든 비용 또는 자본적 지출액 모두 손금으로 인정해주어야 한다. (4) 학교법인의 경우 주된 재정원인 저수익성 재산을 고수익성 재산으로 전환하는데 장애가 되는 토지 등 처분에 대한 법인세법과 조세특례제한법의 규제를 완화하여야 한다. 마지막으로 (5) 연·기금의 운용과 관련하여 계정과목의 애매모호함이나 소득구분의 불명확한 경우에는 납세

자의 고의나 부정이 아닌 경우에는 고유목적사업준비금을 과소설정시 추가경정을 통하여 손금산입이 가능하도록 법 개정이 이루어져야 한다.

둘째, 수익사업 범위구분 및 구분경리에 대한 개선방안이다. (1) 수익사업의 범위와 관련해서는 사업소득 이외에 이자소득 등이 발생하는 경우 발생원천 유무와 관계없이 수익사업으로 보는 것은 문제가 있다. 계속적이고 반복적인 수익활동으로 인한 소득만 수익사업소득으로 간주하여 사업소득 이외의 소득에 대해서는 비과세하는 것이 바람직하다고 생각한다. 그리고 (2) 구분경리 문제와 관련해서는 비영리부분을 하나의 회계실체로 파악하여 전체 재무제표를 작성하고, 영리부분을 분리하여 법인세법상 과세대상 소득을 집계하는 방식보다는 처음부터 수익사업 부분을 독립된 부문으로 보고 회계처리하고 재무제표를 작성하는 것이 바람직하다.

셋째, 기부금 제도에 대한 개선방안이다. (1) 비영리법인들에 의한 공공서비스 제공 확대를 도모하기 위해서는 기부자들에 대한 공제한도를 보다 확대시키는 것이 필요하다. 물론 기부금 공제제도를 악용하는 사례도 적지 않아 향후 기부금에 대한 허위, 부당공제를 방지하기 위한 관리 강화제도 역시 병행할 필요가 있다. 그리고 (2) 비영리법인병원에 대한 현행 기부금 손금산입 한도액을 국립대학병원 등에 준해 확대하여야 한다. (3) 현행 시설비, 교육비, 연구비에 한정된 기부금의 지출범위를 보다 넓게 수용하여 포괄적인 기부금의 지출을 허용해야 한다. (4) 기부금의 종류에 따라 세제상 혜택이 차별화된다면 공익성이 강한 기부금일수록 더 큰 세제상의 혜택이 있어야 한다. 따라서 정부주도의 공익사업을 위한 법정기부금과 민간주도의 공익사업을 위한 지정기부금 대상 간의 세제상의 혜택의 격차를 줄여야 한다.

넷째, 이자소득에 대한 분리과세 제도에 대한 개선방안이다. (1) 대부분의 영세한 비영리법인들은 세법규정에 대한 이해부족으로 이자소득에 대한 원천징수를 환급받지 못하는 경우가 자주 발생하고 신고의 간편함에 대한 실익이 없기 때문에 차라리 이자소득 등을 각 사업연도소득에 산입한 후 고유목적사

업준비금을 설정하여 비용으로 처리함으로써 원천징수된 법인세를 공익사업 등의 고유목적사업에 사용할 수 있게 하거나 이자소득 등을 비과세로 전환하는 방법을 도입하여야 한다. 그리고 (2) 수익사업소득이 없고 이자소득만 있는 비영리법인의 경우 이자소득을 제외한 수익사업소득이 일정규모 이하일 경우에도 간편서식에 의하여 신고할 수 있도록 하여 영세한 비영리법인에 대한 실질적인 조세지원제도가 되어야 한다.

그리고 상속세 및 증여세와 관련된 개선방안은 다음과 같다.

첫째, 주식보유한도 조정에 대한 개선방안이다. (1) 선의의 공익법인 투자를 활성화시키고 상속세 회피수단이나 우회적인 지주회사 악용 등의 문제를 해결하기 위해서는 공익법인의 주식보유한도를 폐지하거나 동일종목 주식보유한도 및 계열기업 주식보유 한도를 상향조정하되, 주식보유한도 초과 부분에 대해서는 의결권만 제한시켜야 한다. 그리고 (2) 비영리법인의 지주회사화를 방지하기 위하여 비영리법인의 소유 주식에 대한 의결권을 행사하지 못하도록 제한하거나 비영리법인의 임원선임 시 기업의 특수관계자는 임원에 선출되지 못하도록 입법 규정을 보완하여야 한다.

둘째, 출연재산의 사용기간 제한에 대한 개선방안이다. 이 규정의 취지는 공익법인 등에 대한 조세지원 차원에서 증여세를 비과세하는 것인데 그 사용기간을 3년으로 제한하는 것은 무리가 있다. 따라서 출연재산에 대한 증여세 과세여부는 사용기간을 기준으로 할 것이 아니라 그 출연재산의 고유목적에 사용여부에 따라 결정되어야 한다.

셋째, 공익성 검증시스템 도입과 사후관리 제도에 관한 개선방안이다. (1) 상속세 및 증여세법상 사후관리의 적용대상과 관련하여 현행처럼 일정한 자산규모 또는 사업운영의 특성 등을 기준으로 제외 또는 포함시키기 보다는 실질활동 또는 목적사업의 내용에 대한 구체적 심사기준을 마련하고 이를 적용함으로써 본 제도를 악용하는 개연성을 차단해야 한다. 이 경우 공익법인

등을 사전심사와 사후심사를 통해 조세회피를 방지하는 시스템을 구축하는 것이 중요하다. 또한 공익법인 등에 대한 자격심사시 자의적 판단을 배제할 수 있는 제도적 장치를 마련해야 하며, 그 주체는 국세청 또는 제3의 기관에 부여하는 것이 타당하다. (2) 또한 비영리법인에 대한 면세제도의 운영도 현재처럼 지식경제부에서 관리하는 방안과 국세청으로의 업무 이관 방안을 검토해 볼 필요도 있다. (3) 그리고 비영리법인의 규모와 현황을 고려할 때 세무확인 대상 법인의 범위를 확대할 필요가 있으며, 비영리법인에 대한 외부 전문가의 결산에 대한 감사제도를 도입하는 것이 필요하다.

그리고 부가가치세와 관련된 개선방안은 다음과 같다.

첫째, 매입부가가치세 미공제 규정에 대한 개선방안이다. 면세제도의 목적이 부가가치세의 역진성을 완화시키는 데 있는 것이지 사업자의 세부담을 경감시키려는 제도가 아니기 때문에 고가의 의료장비 구입에 따른 매입세액을 결국은 소비자가 부담한다는 점에서 의료용역이 면세적용대상이 되기 위해서는 의료용역 공급자에게 영세율을 적용하여야 한다.

둘째, 면세대상 범위의 확대에 대한 개선방안이다. 현행 부가가치세법에서는 관세가 면제되는 것 등 극히 일부에 대해서만 부가가치세가 면제되고 있으나 그 내용 및 범위가 한정되어 있어 비영리법인에 별다른 도움을 주지 못하고 있다. 따라서 면세대상 수입재화의 범위를 확대할 필요가 있다.

마지막으로 지방세와 관련된 개선방안은 다음과 같다.

첫째, 지방세법상 의료법인 과세에 대한 개선방안이다. 의과대학 등의 부속 병원을 지방세법상 비영리사업자로 규정하여야 한다. 또한 사립학교법에 의하여 설립된 학교법인이 의료원 양성을 목적으로 간호대학을 설립하고 간호대학 학생들의 현장임상병리·실험교육수행을 목적으로 부속병원을 설립 운영하는 경우에도 당연히 수익사업자가 아닌 비영리사업자로 인정하고 의과대

학 부속병원과 같이 지방세를 비과세하여야 한다.

둘째, 종합토지세와 관련된 개선방안이다. (1) 지방세법상 도시계획구역 내의 농지는 개발제한구역과 녹지지역 내에 있는 것에 한하여 분리과세가 되고, 도시계획구역 내의 임야인 경우에도 분리과세가 아닌 종합과세 되는 등 비영리법인 간에 조세부담의 차이가 발생하고 있는데 이에 대한 조정이 필요하다. (2) 또한 학교법인의 경우 수익용 기본재산인 토지나 임야가 전체 수익용 재산의 대부분을 차지하고 있으나 이들 재산에서 발생하는 수익률은 극히 미미하기 때문에 이에 대한 개선이 필요하다.

제2절 연구의 한계점

본 연구의 한계점을 제시하면 다음과 같다.

첫째, 각 법규상의 문제점과 개선방안을 제시함에 있어 추상적 당위성 수준을 넘어 각 제안의 필요성에 대한 구체적인 정량적 근거제시가 없었다. 따라서 향후 연구에서는 개념수준의 제안을 넘어 현장의 사례분석을 통해 관련 법의 개정의 필요성을 구체적이고 정량적인 자료에 근거하여 주장할 필요성이 있다. 예를 들어, 비영리법인의 조세혜택에 대한 제한들은 대부분 조세회피 목적에서 이루어지는 편법·불법을 방지하려는 목적에서 이루어지는 것으로 주장되고 있다. 따라서 비영리법인의 활성화를 도모할 경우 이 제도의 악용을 방지할 수 있는 방안도 함께 모색해야 한다. 이를 위해서는 그동안 비영리법인에 대한 조세혜택을 악용하는 편법과 불법사례들에 대한 시대·규모·유형 및 동원된 수단 별로 구체적이고도 객관적인 분석이 필요하며 이러한 연구결과에 근거하여 제도개선이 이루어져야 한다.

둘째, 비영리법인의 조세제도상의 문제점과 개선방안을 제안함에 있어서, 각 제안에 따른 사회·경제적 파급효과 및 이로 인한 세수문제, 비영리법인이 수혜 정도 등에 대한 분석이 이루어지지 못하였다. 다만 비영리법인의 활성화를 위한 원론적인 수준의 개선방향만을 제시하였을 뿐이며, 제안된 제도 변화가 야기 시킬 영리법인과의 세계상의 형평성 문제 등을 다루지 못하였다. 따라서 이후의 연구에서는 대부분의 연구가 비슷한 내용의 원론적 개선 방향 제시 수준을 넘어 제도개선이 가져올 경제적·사회적 파급효과를 추정할 필요성이 있다.

셋째, 제도비교론적 접근법에 의해 우리나라와 사회·경제적으로 비슷한 수준의 외국과의 비교연구가 필요함에도 이에 대한 연구를 수행하지 못하였다. 현대는 세계화를 통해 각국의 경제 및 문화발전의 각 단계에서 특유하게

나타나는 사회현상이 동일 또는 유사한 형태로 나타난다는 전제에서 우리나라와 비슷한 수준의 비교대상 국가를 선정하고 각각 법규, 제도, 문화, 시민 사회의식 수준 차이 등을 고려한 정성 및 정량적 비교는 향후 우리나라 비영리법인 발전방향과 양태 및 관련 제도개선 모색에 많은 시사점을 얻을 수 있을 것이다.

참고문헌

1. 국내문헌

- 곽윤직, 「민법총칙」, 박영사, 1990.
- 국제조세협회, 「비영리법인 관련 세제 개편방안」, 1999.
- 국중호, “일본세제개혁의 최신 동향”, 「재정포럼」, 한국조세연구원, 2001.
- 김대영, “과세쟁점사례분석을 통한 비영리법인과세의 개선방향”, 홍익대학교 대학원 박사학위논문, 1998.
- 김동률·김철우, “사학법인 회계제도에 관한 연구”, 「비영리경영연구」, 제1권 제1호, 한국비영리경영학회, 2004.
- 김만두, 「사회복지법 제론」, 홍익제, 1997.
- 김만두, 「사회복지와 법」, 홍익제, 1985.
- 김명식, “행정주체로서의 특수법인에 관한 연구”, 건국대학교 대학원 박사학위 논문, 2001.
- 김석일, “정보 비대칭성이 존재하는 시장에서 공급자 형태에 관한 연구”, 고려대학교대학원 박사학위논문, 1996.
- 김성순, “공공보건의료 인프라 확충방안”, 「제215회 정기국회 국정감사 정책 제안서」, 2000.
- 김성순, “공공보건의료 확충방안”, 한국병영경영연구원, 2000.
- 김수성, “연·기금의 고유목적사업준비금 설정에 관한 개선방안 연구”, 세무학연구 제26권 제2호, 한국세무학회, 2009.
- 김승현, “비영리부문의 비교연구”, 비영리경영연구, 제1권 제1호, 한국비영리경

- 영학회, 2002.
- 김완석, 「법인세법론」, 광교 TNS, 2006.
- 김용훈, “조세지원의 효과에 관한 연구”, 세무학연구, 제7호, 한국세무학회, 1996.
- 김을순, “비영리법인 과세제도 개선방안에 관한 연구”, 한국국제회계학회 2007년도 춘계 학술발표대회 발표논문집, 한국국제회계학회, 2007.
- 김을순·노직수, “비영리법인의 과세제도 개선방안에 관한 연구”, 경영교육저널, 제11권, 대한경영교육학회, 2007.
- 김준희, “비영리기관 후원자의 관계지속의도”, 한국콘텐츠학회논문지, 제9권 제8호, 한국콘텐츠학회, 2009, p.330.
- 김진수, “공익법인에 대한 과세제도의 개선방안”, 「한국조세연구원 정책보고서」, 1996.
- 김진수, “공익법인의 투명성 제고 및 활성화를 위한 정책과제”, 「한국조세연구원정책보고서」, 2007.
- 김진숙, “사회복지법인 관련된 제반규정에 관한 고찰”, 「사회복지」, 2001.
- 김진우, “영리법인과 비영리법인의 구별에 관한 법비교적 고찰”, 「비교사법」, 제10권 제3호, 한국비교사법학회, 2003.
- 박기백, “조세지원제도의 효율화 방안”, 한국재정학회 정기학술대회논문집, 한국재정학회, 1996.
- 박상임, “비영리법인의 과세제도에 관한 연구”, 세무학연구, 제7호, 한국세무학회, 1996.
- 박상임, “비영리조직회계에 관한 연구”, 홍익대학교 대학원 박사학위논문, 1992.
- 박상필, 「NGO와 현대사회: 비영리·비정부·시민사회·자원조직의 구조화

- 동학」, 아르케, 2001.
- 박성택, “복지정책과정의 비영리조직 참여에 관한 연구”, 동국대학교 대학원 박사학위논문, 2001.
- 박윤흔, 「최신 행정법강의」, 박영사, 1997.
- 박이봉, “사회복지법인 회계제도개혁에 관한 연구”, 비영리경영연구, 제1권 제1호, 한국비영리경영학회, 2004.
- 박정우·육윤복·윤주영, “비영리법인의 과세제도에 관한 연구”, 세무학연구, 제21권 제1호, 한국세무학회, 2004.
- 박충환, 「비영리기관의 회계」, 법문사, 1998.
- 박태규, “한국의 비영리부문의 경제적 규모추계”, 한국비영리학회창립기념학술대회, 한국비영리학회, 2000.
- 박태규·정구현, “한국 비영리 부문의 규모추계와 구조”, 한국비영리연구, 제1권 제2호, 한국비영리학회, 2002.
- 박현, “학교법인 이사회조직과 기능에 관한 분석적 연구”, 한국사학진흥재단, 1996.
- 박훈·허원, “비영리의료법인의 과세문제”, 조세법연구, 제14집 제2호, 한국세법학회, 2008.
- 방한평, “공익법인의 납세관리”, 「회계와 세무」, 2000. 10.
- 배길수, “재무보고작성기준”, 「한국회계원연구보고서」, 제4호, 2000. 9.
- 배길수·정석우·박충환 “비영리조직의 재무보고 작성기준”, 「한국회계원연구보고서」, 제4호, 2000.
- 백종만, 「국가와 민간간의 사회복지의 역할분담」, 나남, 1995.
- 변용찬, “사회복지시설의 평가와 과제”, 한국복지법인 경영연구소, 1999.
- 서갑수, “학교법인 고유목적사업준비금제도에 관한 연구”, 「한국 정부·비영

- 리학회추계학술발표회 발표논문집」, 2002.
- 손원익, “비영리법인의 관련세제 선진화 방안”, 「한국조세연구원정책보고서」, 2000.
- 손원익, “비영리법인 관련세제의 선진화방안”, 「한국조세연구원정책보고서」, 2001. 6.
- 손원익, “비영리법인 관련세제의 현황 및 정책방향”, 「2002년 동계 세무학 Workshop 교재」, 2002.
- 손원익, 「한국의 민간기부에 관한연구」, 한국조세연구원, 2008.
- 송건용, “의료법인 제도의 합리적인 운영방안 연구”, 한국병영경영연구원, 2001.
- 양재모, “비영리법인 성립요건으로서 비영리성”, 「법과 정책연구」, 제4집 제2호, 한국법정책학회, 2004.
- 오경희, “비영리법인 과세제도에 관한 연구”, 조선대학교 대학원 박사학위논문, 2003.
- 윤건영 · 최영순, 「한국의 교육발전과 교육투자」, 한국조세연구원, 1998.
- 윤찬영, 「사회복지법 제론」, 나남출판, 2001.
- 윤현석, “비영리법인과 상속세 및 증여세법”, 조세법연구, 제14집 제2호, 한국세법학회, 2008.
- 이경혜 등, “기부행동과 기부노력에 영향을 미치는 요인들에 관한연구”, 「한국 학술진흥재단 연구보고서」, 2001.
- 이기수, 「상법학 총칙 · 상행위」, 박영사, 1996.
- 이동규, 「비영리회계」, 형설출판사, 1994.
- 이병천 외 공역, 「새로운 사회운동 : 제도정치의 경계에 대한 도전」, 의암출판, 1993.

- 이숙종 · 양세진, “시민단체의 책무성과 정부의 역할에 대한 연구”, 2007년도 하계공동학술대회 발표논문집 (3), 한국행정학회, 2007.
- 이우택 · 이철재, 「조세법과 세무회계」, 조세통람사, 1993.
- 이은영, 「민법 총칙」, 박영사, 2001.
- 이재삼, “공익법인의 상속세 · 증여세법 제도에 관한 연구”, 고려대학교 정책대학원 석사학위논문, 2003.
- 이재호, “비영리법인의 법인세 과세체계에 대한 입법론적 고찰”, 「조세법 연구」, 제14집 제2호, 한국세법학회, 2008.
- 이종국, 「사립학교법 축조해설」, 재동문화사, 1986.
- 이철송, “재벌정책과 공익법인 과세”, 「국세」, 2000년 7월호.
- 이철송, 「상법 총칙 · 상행위」, 박영사, 1994.
- 임승순, 「조세법」, 박영사, 2008.
- 전국대학법인협의회, 「학교법인 조세제도 개선방안 연구」, 2000.
- 전상경, 「시장과 정부」, 교문사 1994.
- 전장식, “의료서비스 증진과 조세유인”, 아주대학교 대학원 박사학위논문, 2000.
- 정광호, “정부보조금과 민간기부금이 비영리조직운영에 미치는 효과분석”, 「2003하계공동학술대회 발표논문집」, 한국행정학회, 2003.
- 정영호, “주요 외국의 비영리 의료기관의 거버넌스”, 보건복지포럼, 제149호, 한국보건사회연구원, 2009.
- 조정찬, “사인에 의한 행정에 관한 연구 : 행정권한의 민간위탁을 중심으로”, 「법제」, 1996.
- 최삼철, 「비영리법인과 조세제도」, 부산대학교 출판부, 1995.
- 최숙, “비영리법인의 과세제도에 관한 연구”, 한양대학교 대학원 석사학위

논문, 2009.

최정희, “비영리법인에 대한 과세제도와 개선방안”, 경북대학교 대학원 석사학위논문, 2007.

한문식, “학교법인 조세제도 개선방안 연구”, 「교육재정경제연구」, 제9권 제2호, 2000.

한상완·최명근·이창희, “학술연구비 과세문제의 현황과 정책대응방안 연구”, 한국문헌정보학회지, 제34권 제1호, 한국문헌정보학회, 2000.

황덕순, “한국 비영리기관의 현황과 특징”, 「노동리뷰」, 한국노동연구원, 2009.

총무처 직무분석기획단, 「신정부혁신론 : OECD국가를 중심으로」, 동명사, 1997.

2. 국외문헌

- Bittker, Bolis I. and Rahdat, George K., *The Exemption of Nonprofit Organizations from Federal Income Taxation*, 85 Yale L. J. 299, 1976.
- Colombo, John D and Hall, Mark A., *The Charitable Tax Exemption*, Westview Press, 1995.
- Feldstein, P. J. *Health Care Economics*, 5th ed., Delmar Publisher, 1999.
- Hall, P.D., *Inventing the Nonprofit Sector*. Baltimore: Johns Hopkins University Press. 1992.
- Hansmann, Henry B., *The Role of the Nonprofit Enterprise*, 89 Yale L. J. 835, 1980.
- Hopkins, Bruce R., *The Tax Law of Charitable Giving*, 3rd Edition, John Wiley & Sons, Inc, 2005.
- Langton, Sturat, "Public-Private Partnership : Hope or Hoax?", *National Civic Review*, 1983.
- Note, *Developments in the Law -Nonprofit Corporations*, 105 Harv. L. R. 1578, 1992.
- O'Neil, Michael, *The Third America*, San Francisco: Jossey-Bass Publishers, 1989.
- Perri & Vidal Martinez, Isabel. (eds.), *Delivering Welfare: Repositioning Non-profit and Co-operative Action in Western European Welfare States*. CIES: Barcelona, 1994.
- Salamon, Lester M. and Anheier, Helmut K., *Defining the Nonprofit Sector: A Cross-National Analysis*, Manchester University Press, 1997.
- Salamon, Lester M. et al., *Global Civil Society: Dimensions of the Nonprofit*

Sector Baltimore: The Johns Hopkins Center for Civil Society Studies, 1999.

Salamon, Lester M., "The Rise of the Nonprofit Sector", *Foreign Affairs*, Vol.73, No.4, 1994.

Salamon, Lester M., *Partners in Public Service: Government-Nonprofit Relations in the Modern Welfare State*, Baltimore: the Johns Hopkins University, Institute for Policy Studies, 1994.

Smith, David Horton, "Four Sectors or Five? Retaining the Member-Benefit Sector," *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly* 20(2), 1991.

William, N., Dumn, *Public Policy Analysis : An Introduction*. Englewood Clifts, NJ: Prentice-Hall, 1984.

저작물 이용 허락서

학과	회계학과	학번	20027454	과정	박사
성명	한글 : 백승묵 한문 : 白承默 영문 : Baek, Seung Mug				
주소	제주특별자치도 제주시 시청로 28번지				
연락처	E-MAIL : ceonamnyeong@hanmail.net				
논문 제목	한글 : 비영리법인 과세제도에 관한 연구 영문 : A Study on the Tax System of Non-Profit Corporation				

본인이 저작한 위의 저작물에 대하여 다음과 같은 조건아래 조선대학교가 저작물을 이용할 수 있도록 허락하고 동의합니다.

- 다 음 -

1. 저작물의 DB구축 및 인터넷을 포함한 정보통신망에의 공개를 위한 저작물의 복제, 기억장치에의 저장, 전송 등을 허락함
2. 위의 목적을 위하여 필요한 범위 내에서의 편집·형식상의 변경을 허락함. 다만, 저작물의 내용변경은 금지함.
3. 배포·전송된 저작물의 영리적 목적을 위한 복제, 저장, 전송 등은 금지함.
4. 저작물에 대한 이용기간은 5년으로 하고, 기간종료 3개월 이내에 별도의 의사표시가 없을 경우에는 저작물의 이용기간을 계속 연장함.
5. 해당 저작물의 저작권을 타인에게 양도하거나 또는 출판을 허락을 하였을 경우에는 1개월 이내에 대학에 이를 통보함.
6. 조선대학교는 저작물의 이용허락 이후 해당 저작물로 인하여 발생하는 타인에 의한 권리 침해에 대하여 일체의 법적 책임을 지지 않음
7. 소속대학의 협정기관에 저작물의 제공 및 인터넷 등 정보통신망을 이용한 저작물의 전송·출력을 허락함.

2009년 12월 일

저작자 : 백 승 묵 (서명 또는 인)

조선대학교 총장 귀하