

비영리법인의 과세문제



장진혁
세무사

목 차

I. 법인세법상 고유목적사업준비금

1. 정의
2. 설정대상 법인
3. 준비금 설정한도
4. 준비금의 세무·회계처리

II. 부가가치세 면세

1. 비영리법인 면세
2. 일시적으로 공급하거나 실비 또는 무상으로 공급하는 재화 또는 용역
3. 연구용역
4. 교육용역
5. 광고용역 및 임대용역

I. 법인세법상 고유목적사업준비금

1. 정의

비영리내국법인(법인으로 보는 단체의 경우에는 대통령령으로 정하는 단체만 해당한다)이 각 사업연도에 그 법인의 고유목적사업이나 지정기부금에 지출하기 위하여 고유목적사업준비금을 손금으로 계상한 경우에는 다음 각 호의 금액을 합한 금액의 범위에서 그 사업연도의 소득금액을 계산할 때 이를 손금에 산입한다(「법인세법」 제29조제1항).

- ① 「소득세법」 제16조제1항 각 호(같은 항 제11호에 따른 비영업대금의 이익은 제외한다)에 따른 이자소득의 금액
- ② 「소득세법」 제17조제1항 각 호에 따른 배당소득의 금액. 다만, 「상속세 및 증여세법」 제16조 또는 같은 법 제48조에 따라 상속세 과

특집 ③ 비영리법인의 과세문제

세가액 또는 증여세 과세가액에 산입되거나 증여세가 부과되는 주식 등으로부터 발생한 배당소득금액은 제외한다.

- ③ 특별법에 따라 설립된 비영리내국법인이 해당 법률에 따른 복지사업으로써 그 회원이나 조합원에게 대출한 융자금에서 발생한 이자금액
- ④ 제1호부터 제3호까지에 규정된 것 외의 수익사업에서 발생한 소득에 100분의 50(「공익법인의 설립·운영에 관한 법률」에 따라 설립된 법인으로서 고유목적사업 등에 대한 지출액 중 100분의 50 이상의 금액을 장학금으로 지출하는 법인의 경우에는 100분의 80)을 곱하여 산출한 금액

비영리법인의 경우 고유목적사업에 사용하기 위한 재정확보를 위해 수익사업을 영위하는 것이 일반적이기 때문에 수익사업에서 발생한 소득 전체에 대해 법인세를 부과한다면 고유목적사업에 사용할 재원이 그만큼 줄어들어 발생소득의 일정부분을 고유목적사업준비금으로 손금에 계상하는 것을 인정하여 세 부담을 줄여주는 것이다.

2. 설정대상 법인

가. 준비금 설정대상 법인

고유목적사업준비금은 「법인세법」상의 규정에 의

한 것으로서 「법인세법」의 규정에 의한 비영리법인에게만 적용한다. 따라서 등기된 비영리법인과 의 제법인인 비영리법인 중 대통령령으로 정하는 단체의 경우에만 적용 가능한 것이다. 개인이 비영리사업을 하더라도 이는 「법인세법」에 의한 고유목적사업준비금 계상을 통한 손금인정은 되지 않는다. 따라서 실무상 개인이 고유목적사업준비금의 지원을 받는 것은, 반드시 법인등록이 되어 있거나 단체를 결성하고 법인으로 의제신고서를 세무서에 제출하여야 가능하게 되는 것이다.

1) 법인세법에서 규정하는 비영리내국법인

비영리법인 중 법인격 있는 비영리내국법인은 고유목적사업준비금을 설정하여 손금에 산입할 수 있다.

2) 국세기본법 제13조제1항 및 제2항의 규정에 의한 법인으로 보는 단체 중 다음의 법인

고유목적사업준비금을 설정할 수 있는 비영리내국법인의 범위는 법인격 있는 비영리법인과 법인으로 보는 단체 중 지정기부금단체(「법인세법시행령」 제36조제1항제1호에 해당하는 단체) 및 법령에 의하여 설치된 기금, 「주택법」 제2조제2호에 따른 공동주택의 입주자대표회의 또는 자치관리기구에 한한다(「법인세법 시행령」 제56조제1항). <표 1> 참조

<표 1> 비영리법인별 고유목적사업준비금 및 지정기부금의 회계처리¹⁾

구 분		고유목적사업준비금	고유목적사업비 지출액의 회계처리
1. 법인격이 있는 민법상 비영리법인 등		설정 가능	고유목적사업준비금의 사용액으로 처리
2. 법인으로 보는 단체	(1) 지정기부금대상단체, 법령상 설치된 기금		
	(2) 공동주택의 입주자대표 회의 또는 자치관리기구		
(3) 기타단체		설정대상 제외	지정기부금으로 처리

1) 국세청, “2014 공익법인 세무안내”, 2014, p.29.

※ 상가나 업무용건물의 관리단은 고유목적사업 준비금을 설정하여 손금으로 인정받을 수 없다. 그리고 비영리외국법인이 수익사업을 영위할 경우 고유목적사업준비금 설정 가능여부에 대해 법인, 국제세원관리담당관실-125(2011.03.29.)를 살펴보면 “비영리외국법인이 국내원천소득 중 수익사업에서 발생한 소득에 대한 과세표준을 계산할 때, 해당 법인이 고유목적사업이나 지정기부금에 지출하기 위해 고유목적사업준비금을 손금으로 계상한 경우에는 「법인세법」 제92조제1항에 따라 이를 손금에 산입하는 것입니다.”라고 답변하고 있으나, 「법인세법」 제29조는 내국법인에 한하여 적용하는 사항이며, 동법 제92조는 국내사업장이 있는 외국법인과 국내 부동산 소득이 있는 외국법인의 경우 국내원천소득의 총 합계액은 동법시행령 제129조제1항에 따라 익금과 손금의 계산은 법과 이 영에서 달리 정하는 것을 제외하고는 동 규정에 따른다고 해석한 것으로 보이나 「법인세법」 제1조 정의에 보면 외국법인과 외국비영리법인을 별도 구분하여 규정하고 있으며, 외국비영리법인의 경우 국내원천 수익사업에 대하여만 납세의무가 있는 것으로 고유목적사업준비금 손금산입대상으로 보기 어렵다.²⁾

나. 준비금 설정대상 제외법인

1) 수익사업소득에 대하여 감면 등을 받은 경우

「법인세법」 또는 다른 법률에 의하여 감면 등을 적용받는 경우로서 대통령령으로 정하는 경우에는 고유목적사업준비금을 설정할 수 없다. 이때에 “대통령령으로 정하는 경우”란 해당 비영리내국법인의 수익사업에서 발생한 소득에 대하여 「법인세법」 또

는 「조세특례제한법」에 따라 다음과 같이 감면 등을 적용받는 경우를 말하되 고유목적사업준비금만을 적용받는 것으로 수정 신고한 경우를 제외한다(「법인세법 시행령」 제56조제8항).

- ① 비과세·면제를 받는 경우
- ② 준비금의 손금산입규정을 적용받는 경우
- ③ 소득공제규정을 적용받는 경우
- ④ 세액감면(세액공제를 제외)규정을 적용받는 경우

2) 이자소득에 대하여 원천징수방법을 택한 경우

비영리내국법인은 당해 사업연도에서 발생한 이자소득(비영업대금의 이익을 제외하고 투자신탁의 이익을 포함)으로서 「법인세법」 제73조에 따라 원천징수된 이자소득에 대하여는 「법인세법」 제60조제1항에도 불구하고 과세표준 신고를 하지 아니할 수 있다. 이 경우 과세표준 신고를 하지 아니한 이자소득은 「법인세법」 제14조에 따른 각 사업연도의 소득금액을 계산할 때 포함하지 아니한다(「법인세법」 제62조제1항).

이처럼 이자소득만 있는 비영리내국법인은 법인세 신고·납부방법과 원천징수된 것으로서 납세의무가 종결된 것으로 하는 원천징수방법 중 법인의 선택에 의하여 적용할 수 있도록 하고 있다. 따라서 법인이 이자소득에 대하여 원천징수방법을 선택한 경우의 당해 이자소득은 별도로 법인세의 신고·납부할 의무가 없으므로 고유목적사업준비금의 설정대상에서 제외하여야 한다.

「법인세법」에서는 이자소득에 대해 고유목적사업 준비금 전액을 손금에 산입할 수 있도록 규정하고 있지만 원천징수방법을 선택할 경우 고유목적사업

2) 법인, 국제세원관리담당관실-125 (2011.03.29.) 예규와 관련하여 저자가 국제청 인터넷 상담을 통한 답변에서도 비영리외국법인은 고유목적사업준비금 손금산입대상으로 볼 수 없다는 답변을 받았다. 이를 실무에 적용 시 추가적인 서면질의도 고려해 보기 바란다.

특집 ③ 비영리법인의 과세문제

준비금의 설정대상에서 제외되어 이자소득을 지급 받을 때 원천징수된 법인세를 공제받을 수 없다. 또한 과세표준신고를 하지 아니한 이자소득에 대하여는 수정신고, 기한 후 신고 또는 경정 등에 의하여 이를 과세표준에 포함시킬 수 없다(「법인세법 시행

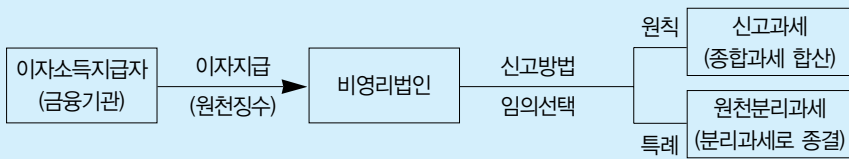
령」 제99조제2항).

그러므로 원천징수된 법인세가 있는 경우에는 법인세 신고시에 산출세액에서 기납부 세액공제를 받을 수 있는 법인세 신고·납부 방법의 선택을 고려해 보아야 한다.

■ 이자소득만 있는 비영리법인의 법인세 신고서류³⁾

- ① 이자소득만 있는 비영리법인의 법인세·농어촌특별세 과세표준 및 세액신고서(법규칙 별지 56호 서식)
- ② 고유목적사업준비금 조정명세서(법규칙 별지 27호 서식 (갑)(을))
- ③ 원천납부세액명세서(법규칙 별지 제10호 서식 (갑)(을))

〈그림 1〉 이자소득에 대한 법인세 신고 특례⁴⁾



3) 조합법인 등이 당기순이익과세방법을 택한 경우 및 청산중에 있는 비영리내국법인(법인세법 기본통칙 29-56...1)

「조세특례제한법」 제72조의 규정에 의한 조합법인 등은 각 사업연도의 소득에 대하여 당해 법인의 결산 재무제표상의 당기순이익에 9%의 세율을 적용하여 과세하는 당기순이익과세방법을 선택하여 적용하거나 당기순이익과세방법을 포기하고 일반법인의 경우와 같이 당해 조합법인의 수익사업부문의 각 사업연도의 소득에서 이월결손금, 비과세소득, 소득공제액을 차감한 금액을 과세표준으로 하여 신고·납부할 수 있도록 하고 있다. 따라서 조합법인 등이 수익사업부문의 소득에 대하여 당기순이익과세방법을 선택한 경우에는 고유목적사업준비금을 설정할 수 없다.

4) 도시 및 주거환경정비법 제18조에 따라 설립된 조합

「도시 및 주거환경정비법」 제18조에 따라 설립된 조합(전환정비사업조합을 포함)에 대하여는 「법인세법」 제1조에도 불구하고 비영리내국법인으로 보아 「법인세법」을 적용하지만 고유목적사업준비금을 설정할 수는 없다(「조세특례제한법」 제104조의7 제2항).

3. 준비금 설정한도

비영리법인이 손금에 산입할 수 있는 고유목적사업준비금은 법인의 종류에 따라 그 한도액을 달리하고 있다.〈표 2〉 참조

3) 국세청, “2014 공익법인 세무안내”, 2014, p.44.

4) 국세청, “2014 공익법인 세무안내”, 2014, p.42.

〈표 2〉 법인별 설정한도액

법인별	설정한도액
일반비영리법인	합계 = ① + ② ① 이자·배당소득 등 × 100% ② 그 외 수익사업소득 × 50%(일반비영리법인) 80%(장학재단)
학교법인·사회복지법인 등	수익사업소득 × 100%
의료기관	수익사업소득 × 80%
농협중앙회 등	합계 = ① + ② + ③ ① 이자·배당소득 등 × 100% ② 명칭사용료 × 70%~100% ③ 그 외 수익사업소득 × 50%

가. 일반 비영리법인

1) 이자·배당소득

- ① 「소득세법」 제16조제1항 각 호(같은 항 제11호에 따른 비영업대금의 이익은 제외한다)에 따른 이자소득의 금액
- ② 「소득세법」 제17조제1항 각 호에 따른 배당소득의 금액. 다만, 「상속세 및 증여세법」 제16조 또는 같은 법 제48조에 따라 상속세 과세가액 또는 증여세 과세가액에 산입되거나 증여세가 부과되는 주식 등으로부터 발생한 배당소득금액을 제외한다.
- ③ 특별법에 따라 설립된 비영리법인이 해당 법률에 따른 복지사업으로서 그 회원이나 조합원에게 대출한 융자금에서 발생한 이자금액

2) 그 외 수익사업 소득

그 외 수익사업에서 발생한 소득에 100분의 50을 곱하여 산출한 금액. 다만, 「공익법인의 설립·운영에 관한 법률」에 따라 설립된 법인으로서 고유목적사업 등에 대한 지출액 중 100분의 50 이상

의 금액을 장학금으로 지출하는 법인의 경우에는 100분의 80을 적용한다.

이 경우에 “수익사업에서 발생한 소득”이란 해당 사업연도의 수익사업에서 발생한 소득금액(고유목적사업준비금과 「법인세법」 제24조제2항에 따른 기부금을 손금에 산입하기 전의 소득금액을 말한다)에서 이자·배당소득금액 및 「법인세법」 제13조제1호에 따른 결손금과 「법인세법」 제24조제2항에 따른 기부금을 뺀 금액을 말한다(「법인세법 시행령」 제56조제3항).

그 외 수익사업 소득
 = 해당 사업연도의 수익사업에서 발생한 소득금액
 - 소득세법상 이자·배당소득금액
 - 특별법인의 융자금 이자금액
 - 이월결손금
 - 법정기부금

고유목적사업준비금 설정한도액
 = (이자소득금액 + 배당소득금액) × 100% + 그 외 수익사업소득 × 50%(요건을 갖춘 장학재단 80%)

나. 조세특례제한법의 손금산입 특례

1) 소득금액 전액을 손금으로 계상할 수 있는 법인

특집 ③ 비영리법인의 과세문제

학교법인·사회복지법인·국립대학교병원 등 다음 어느 하나에 해당하는 법인에 대해서는 2014년 12월 31일(2015 경북문경 세계군인체육대회조직위원회, 공무원연금공단, 사립학교교직원연금공단의 경우는 2015년 12월 31일) 이전에 끝나는 사업연도까지 「법인세법」의 고유목적사업준비금의 손금산입을 적용하는 경우 해당 법인의 수익사업에서 발생한 소득을 고유목적사업준비금으로 손금에 산입할 수 있다(「조세특례제한법」 제74조제1항).

- ① 「사립학교법」에 따른 학교법인, 「산업교육진흥 및 산학협력촉진에 관한 법률」에 따른 산학협력단 및 「평생교육법」에 의한 원격대학 형태의 평생교육시설을 운영하는 「민법」 제32조에 따른 비영리법인, 「국립대학법인 서울대학교 설립·운영에 관한 법률」에 따른 국립대학법인 서울대학교 및 발전기금, 「국립대학법인 울산과학기술대학교 설립·운영에 관한 법률」에 따른 국립대학법인 울산과학기술대학교, 「국립대학법인 인천대학교 설립·운영에 관한 법률」에 따른 국립대학법인 인천대학교 및 발전기금
- ② 「사회복지사업법」에 따른 사회복지법인
- ③ 「국립대학병원설치법」에 따른 국립대학병원 및 「국립대학치과병원 설치법」에 따른 국립대학치과병원, 「서울대학교병원설치법」에 따른 서울대학교병원, 「서울대학교치과병원 설치법」에 따른 서울대학교치과병원, 「국립암센터법」에 따른 국립암센터, 「지방의료원의 설립 및 운영에 관한 법률」에 따른 지방의료원, 「대한적십자사 조직법」에 따른 대한적십자사가 운영하는 병원, 「국립중앙의료원의 설립 및 운영에 관한 법률」에 따른 국립중앙의료원
- ④ 「도서관법」에 따라 등록된 도서관을 운영하는 법인
- ⑤ 「박물관 및 미술관진흥법」에 따라 등록된 박물관 또는 미술관을 운영하는 법인

- ⑥ 정부로부터 허가 또는 인가를 받은 문화예술 단체로서 대통령령으로 정하는 법인
- ⑦ 「여수세계박람회 지원 및 사후활용에 관한 특별법」에 따라 설립된 2012여수세계박람회조직위원회, 「2011대구세계육상선수권대회, 2013충주세계조정선수권대회, 2014인천아시아경기대회, 2014인천장애인아시아경기대회 및 2015광주하계유니버시아드대회 지원법」에 따라 설립된 2013충주세계조정선수권대회조직위원회, 2014인천아시아경기대회조직위원회, 2014인천장애인아시아경기대회조직위원회 및 2015광주하계유니버시아드대회조직위원회, 「2018 평창 동계올림픽대회 및 장애인동계올림픽대회 지원 등에 관한 특별법」에 따라 설립된 2018 평창 동계올림픽대회 및 장애인동계올림픽대회 조직위원회, 「2013 평창 동계스페셜올림픽 세계대회 지원법」에 따라 설립된 2013평창동계스페셜올림픽세계대회조직위원회, 「포물러원 국제자동차경주대회 지원법」에 따라 설립된 포물러원 국제자동차경주대회조직위원회, 「2015경북문경세계군인체육대회 지원법」에 따라 설립된 2015경북문경세계군인체육대회조직위원회
- ⑧ 「공익법인의 설립·운영에 관한 법률」에 따라 설립된 법인으로서 해당 과세연도의 고유목적 사업이나 지정기부금에 대한 지출액 중 100분의 80 이상의 금액을 장학금으로 지출한 법인
- ⑨ 「공무원연금법」에 따른 공무원연금공단, 「사립학교교직원연금법」에 따른 사립학교교직원연금공단

고유목적사업준비금 설정한도액 = 수익사업소득 × 100%

- 2) 소득금액의 80%를 손금으로 계상할 수 있는 법인
- 수도권 과밀억제권역 및 광역시를 제외하고 인구

등을 고려하여 대통령령으로 정하는 지역에 「의료법」 제3조제2항제1호 또는 제3호의 의료기관을 개설하여 의료업을 영위하는 비영리내국법인(위 소득금액 전액을 손금으로 계상할 수 있는 비영리법인은 제외한다)에 대하여는 2014년 12월 31일 이전에 끝나는 사업연도까지 그 법인의 수익사업에서 발생한 소득의 100분의 80에 해당하는 금액을 고유목적사업준비금으로 손금에 산입할 수 있다(「조세특례제한법」 제74조제4항).

$$\text{고유목적사업준비금 설정한도액} = \text{수익사업소득} \times 80\%$$

3) 농업협동조합중앙회

농업협동조합중앙회는 이자·배당소득의 금액, 「농업협동조합법」 제159조의2에 따라 농업협동조합의 명칭을 사용하는 법인에 대해서 부과하는 명칭사용료 수입금액에 100분의 70에서 100분의 100까지의 범위에서 기획재정부장관과 농림축산식품부장관이 협의하여 기획재정부령으로 정하는 비율(현재 100분의 100, 「조세특례제한법 시행규칙」 제51조의9)을 곱하여 산출한 금액과 그 외 수익사업에서 발생한 소득에 100분의 50을 곱하여 산출한 금액을 합한 금액의 범위에서 고유목적사업준비금을 손금에 산입할 수 있다(「조세특례제한법」 제121조의23제4항).

$$\begin{aligned} &\text{고유목적사업준비금 설정한도액} \\ &= (\text{이자소득금액} + \text{배당소득금액}) \times 100\% + \text{명칭사용료} \\ &\quad \times 70\% \sim 100\% + \text{그 외 수익사업소득} \times 50\% \end{aligned}$$

4. 준비금의 세무·회계처리

가. 준비금의 전입

고유목적사업준비금은 원칙적으로 결산서에 비용으로 계상한 경우에 한하여 손금에 산입되는 것이

나, 「주식회사의 외부감사에 관한 법률」 제3조의 따른 감사인의 회계감사를 받는 비영리내국법인이 고유목적사업준비금을 세무조정계산서에 계상한 경우로서 그 금액상당액이 해당 사업연도의 이익처분에 있어서 그 준비금의 적립금으로 적립되어 있는 경우(신고조정) 그 금액을 손금에 산입할 수 있다(「법인세법」 제61조 [준비금의 손금계상 특례] 제1항).

결산조정	신고조정
차) 고유목적사업준비금 전입액(비용) 10 대) 고유목적사업준비금 (부채) 10	차) 미처분이익잉여금 10 대) 고유목적사업준비금 (잉여금) 10
<세무조정> 한도초과액 손금불산입(유보)	<세무조정> 한도액 계산하여 고유목적사업준비금 손금산입(△유보)

1) 임의로 외부회계감사를 받는 경우

외부감사대상법인에 해당하지 아니하나 감사인의 회계감사를 받는 비영리법인은 ‘준비금의 손금계상 특례’를 적용받을 수 있다(서이46012-11844, '03.10.23).

2) 경정청구에 의한 추가설정 가능 여부

고유목적사업준비금은 결산상 손금에 계상한 경우에 손금 산입하는 것으로 결산 시 동 준비금을 손금용인한도액에 미달하게 계상한 경우에는 그 후 국세기본법 제45조의2의 규정에 의한 경정청구에 의해서 과소계상한 준비금상당액을 손금에 산입할 수 없다(법인46012-46, '98.1.8).

나. 준비금의 사용

비영리내국법인이 손금으로 계상한 고유목적사업준비금으로서 그 후의 사업연도에 당해 법인의 고유목적사업 또는 지정기부금에 사용하여야 하며,

특집 ③ 비영리법인의 과세문제

이렇게 사용한 금액은 먼저 계상한 고유목적사업준비금을 먼저 사용한 것으로 보고, 이 경우 직전 사업연도종료일 현재의 고유목적사업준비금의 잔액을 초과하여 해당 사업연도의 고유목적사업 등에 지출

한 금액이 있는 경우 그 금액은 해당 사업연도에 계상할 고유목적사업준비금에서 지출한 것으로 본다. 따라서 이 금액은 해당 사업연도의 고유목적사업준비금 손금산입범위액 안에서 손금으로 인정된다.

결산조정	신고조정
<p>【수익사업】 차) 고유목적사업준비금(부채) 10 대) 현금 및 현금등가물 10</p> <p>【목적사업】 차) 현금 및 현금등가물 10 대) 고유목적사업준비금수입 10 차) 고유목적사업비(지출) 10 대) 현금 및 현금등가물 10</p> <p>〈세무조정〉 없음</p>	<p>【수익사업】 차) 고유목적사업준비금(잉여금) 10 대) 현금 및 현금등가물 10</p> <p>【목적사업】 차) 현금 및 현금등가물 10 대) 고유목적사업준비금수입 10 차) 고유목적사업비(지출) 10 대) 현금 및 현금등가물 10</p> <p>〈세무조정〉 - 준비금 목적사업전출 손금산입(기타) - 준비금 사용액 익금산입(유보)</p>

1) 고유목적사업

고유목적사업이라 함은 당해 비영리내국법인의 법령 또는 정관에 규정된 설립목적에 직접 수행하는 사업으로서 「법인세법 시행령」 제2조제1항의 규정에 해당하는 수익사업외의 사업을 말하며, 고유목적사업준비금의 사용에 해당하는 경우는 다음과 같다(「법인세법 시행령」 제56조제5~6항).

- ① 비영리내국법인이 당해 고유목적사업의 수행에 직접 소요되는 고정자산 취득비용(제31조제2항에 따른 자본적 지출을 포함한다) 및 인건비 등 필요경비로 사용하는 금액
- ② 특별법에 의하여 설립된 법인(당해 법인에 설치되어 운영되는 기금 중 「국세기본법」 제13조의 규정에 의하여 법인으로 보는 단체를 포함한다)으로서 건강보험·연금관리·공제사업 및 제2조제1항제8호에서 규정된 사업을 영위하는 비영리내국법인이 손금으로 계상한 고유목적사

업준비금을 법령에 의하여 기금 또는 준비금으로 적립한 금액

- ③ 의료업을 영위하는 비영리내국법인(이하 이 조에서 “의료법인”이라 한다)이 의료기기 등 기획재정부령으로 정하는 고정자산을 취득하기 위하여 지출하는 금액과 기획재정부령으로 정하는 연구개발사업을 위하여 지출하는 금액
- ④ 「농업협동조합법」에 의한 농업협동조합중앙회가 법 제61조제1항의 규정에 의하여 계상한 고유목적사업준비금을 회원에게 무상으로 대여하는 금액
- ⑤ 「농업협동조합법」에 의한 농업협동조합중앙회가 「농업협동조합의 구조개선에 관한 법률」에 의한 상호금융예금자보호기금에 출연하는 금액
- ⑥ 「수산업협동조합법」에 의한 수산업협동조합중앙회가 「수산업협동조합의 구조개선에 관한 법률」에 의한 상호금융예금자보호기금에 출연하는 금액
- ⑦ 「신용협동조합법」에 의한 신용협동조합중앙회

가 동법에 의한 신용협동조합예금자보호기금에 출연하는 금액

- ⑧ 「새마을금고법」에 의한 새마을금고연합회가 동법에 의한 예금자보호준비금에 출연하는 금액
- ⑨ 「산림조합법」에 의한 산림조합중앙회가 동법에 의한 상호금융예금자보호기금에 출연하는 금액
- ⑩ 「제주특별자치도 설치 및 국제자유도시 조성을 위한 특별법」 제261조에 따라 설립된 제주국제자유도시개발센터가 같은 법 제265조제1항제1호, 같은 항 제2호 라목·마목(관련 토지의 취득·비축을 포함한다) 및 같은 항 제3호의 업무에 지출하는 금액

⑪ 「조세특례제한법」 제74조제1항제1호의 규정을 적용받는 법인이 수익사업회계에 속하는 자산을 비영리사업회계에 전입한 경우에는 이를 비영리사업에 지출한 것으로 한다(「법인세법 시행규칙」 제76조제4항).

⑫ 농업협동조합중앙회에 대해서는 「법인세법」 제29조를 적용할 때 「농업협동조합법」 제68조에 따라 회원에게 배당하는 금액 등 대통령령으로 정하는 금액을 고유목적사업준비금으로 세무조정계산서에 계상하면 해당 금액은 손금으로 계상한 것으로서 고유목적사업에 지출 또는 사용된 금액으로 본다(「조세특례제한법」 제121조의23제5항).

2) 지정기부금의 지출

지정기부금이라 함은 내국법인이 각 사업연도에 지출한 기부금 중 사회복지·문화·예술·교육·종교·자선·학술 등 공익성을 감안하여 대통령령이 정하는 기부금(「법인세법시행령」 제36조의 규정에 의한 지정기부금)을 말한다.

3) 고유목적사업 지출로 보지 아니하는 과다인건비⁵⁾

다음의 법인이 임원·종업원에게 지급하는 총급여액 중 8천만원을 초과하는 경우 그 초과하는 금액은 고유목적사업 지출로 보지 아니한다(「법인세법시행령」 제56조제11항).

- ① 「법인세법」 제29조제1항제4호에 따라 수익사업소득의 50%를 초과하여 고유목적사업준비금으로 손금산입하는 비영리내국법인(장학법인 등)
- ② 「조세특례제한법」 제74조제1항제2호 및 제8호에 따라 수익사업소득의 50%를 초과하여 고유목적사업준비금으로 손금산입하는 비영리내국법인(장학법인, 사회복지법인 등)

다만, 해당 법인이 해당 사업연도의 법인세 과세표준을 신고하기 전에 해당 임원 및 종업원의 인건비 지급규정에 대하여 주무관청으로부터 승인받은 경우에는 그러하지 아니하다.

다. 준비금의 환입

1) 익금산입

손금에 산입한 고유목적사업준비금의 잔액이 있는 비영리내국법인이 다음 각 호의 어느 하나에 해당하게 된 경우 그 잔액은 해당 사유가 발생한 날이 속하는 사업연도의 소득금액을 계산할 때 익금에 산입한다(「법인세법」 제29조제4항).

- ① 해산한 경우(제3항에 따라 고유목적사업준비금을 승계한 경우는 제외한다)
- ② 고유목적사업을 전부 폐지한 경우
- ③ 법인으로 보는 단체가 「국세기본법」 제13조제

5) 국세청, “2014 공익법인 세무안내”, 2014, p.35.

3항에 따라 승인 취소되거나 거주자로 변경된 경우

- ④ 고유목적사업준비금을 손금으로 계상한 사업 연도의 종료일 이후 5년이 되는 날까지 고유목적사업 등에 사용하지 아니한 경우(5년 내에 사용하지 아니한 잔액으로 한정한다)
- ⑤ 고유목적사업준비금을 손금으로 계상한 사업 연도의 종료일 이후 5년 이내에 고유목적사업 준비금의 잔액 중 일부를 환입하여 익금으로 계상한 경우(익금으로 계상한 잔액으로 한정하며, 여러 사업연도에 손금으로 계상한 고유목적사업준비금의 잔액이 있는 경우에는 먼저 계상한 사업연도의 잔액부터 차례로 환입하여 익금으로 계상한 것으로 본다)

2) 이자상당액

고유목적사업준비금을 5년이 되는 날까지 사용하고 남은 잔액과 5년이 경과되기 전에 익금에 산입하는 경우(위 ④, ⑤)에는 당해 고유목적사업준비금 잔액을 손금에 산입한 사업연도에 그 잔액을 손금에 산입함에 따라 발생하는 법인세 차액에 손금에 산입한 사업연도의 다음 사업연도의 개시일부터 익금에 산입한 사업연도의 종료일까지의 기간에 대하여 1일 1만분의 3에 해당하는 율을 적용한 이자상당액을 당해 사업연도의 법인세에 가산하여 납부하여야 한다.

결산조정	신고조정
차) 고유목적사업준비금 (부채) 10 대) 고유목적사업준비금 환입(수익) 10 <세무조정> 없음	차) 고유목적사업준비금 (잉여금) 10 대) 미처분이익잉여금 10 <세무조정> 고유목적사업준비금환입 익금산입(유보)

II. 부가가치세 면세

1. 비영리법인 면세

종교·자선·학술·구호·그 밖의 공익을 목적으로 하는 단체가 공급하는 재화 또는 용역에 대하여는 부가가치세를 면제하며, 이러한 재화 또는 용역은 다음 각 호로 한다(「부가가치세법」 제26조제1항 제18호, 「부가가치세법 시행령」 제45조)

- ① 주무관청의 허가 또는 인가를 받거나 주무관청에 등록된 단체로서 「상속세 및 증여세법 시행령」 제12조 각 호의 어느 하나에 따른 사업 또는 기획재정부령으로 정하는 사업을 하는 단체가 그 고유의 사업목적에 위하여 일시적으로 공급하거나 실비 또는 무상으로 공급하는 재화 또는 용역
- ② 학술연구단체나 기술연구단체가 학술연구 또는 기술연구와 관련하여 공급하는 재화 또는 용역
- ③ 「문화재보호법」에 따른 지정문화재(지방문화재를 포함하며, 무형문화재는 제외한다)를 소유하거나 관리하고 있는 종교단체(주무관청에 등록된 종교단체로 한정한다)의 경내지 및 경내지 안의 건물과 공작물의 임대용역
- ④ 공익을 목적으로 기획재정부령으로 정하는 기숙사를 운영하는 자가 학생이나 근로자를 위하여 실비 또는 무상으로 공급하는 음식 및 숙박 용역
- ⑤ 「저작권법」 제105조제1항에 따라 문화체육관광부장관의 허가를 받아 설립된 저작권위탁관리업자로서 기획재정부령으로 정하는 사업자가 저작권자를 위하여 실비 또는 무상으로 공급하는 신탁관리 용역
- ⑥ 「법인세법」 제24조제2항제4호 나목에 따른 비영리 교육재단이 「초·중등교육법」 제60조

의2제1항에 따른 외국인학교의 설립·경영 사업을 하는 자에게 제공하는 학교시설 이용 등 교육환경 개선과 관련된 용역

2. 일시적으로 공급하거나 실비 또는 무상으로 공급하는 재화 또는 용역

「부가가치세법」 제26조에서는 면세되는 재화 또는 용역의 공급에 대해 열거되어 있어 영리법인의 경우 열거되지 않은 재화 또는 용역을 공급할 경우 부가가치세가 과세되지만, 주무관청의 허가 또는 인가를 받거나 주무관청에 등록된 단체로서 상속세 및 증여세법 시행령 제12조 각호의 1에 규정하는 사업을 하는 단체 또는 종교·자선·학술·구호·사회복지·교육·문화·예술 등 공익을 목적으로 하는 사업으로 하는 단체가 그 고유의 사업목적을 위하여 일시적으로 공급하거나 실비 또는 무상으로 공급하는 재화 및 용역에 해당하는 경우에는 제한 없이 부가가치세가 면제된다.

가) 요건(부가가치세과-3945, 2008.10.31)

- ① 주무관청의 허가 또는 인가를 받거나 주무관청에 등록된 단체로서
- ② 「상속세 및 증여세법 시행령」 제12조 각호의 1에 규정하는 사업 또는 기획재정부령이 정하는 사업을 하는 단체가
- ③ 그 고유의 사업목적에 위하여 일시적으로 공급하거나 실비 또는 무상으로 공급하는 재화 및 용역

나) 실무적용

실무에 적용함에 있어서 해당 비영리법인에서 공급하는 재화 또는 용역이 공익을 목적으로 하고 있는 단체가 고유의 사업목적에 위한 것인지 여부와

대가가 실비인지 여부가 논란이 될 수 있으므로 이 부분은 각 상황에 따라 사실판단이 중요하다. 이와 관련하여 면세로 본 대법원 판례(대법원 1997. 8.26. 선고, 96누17769 판결)가 있다.

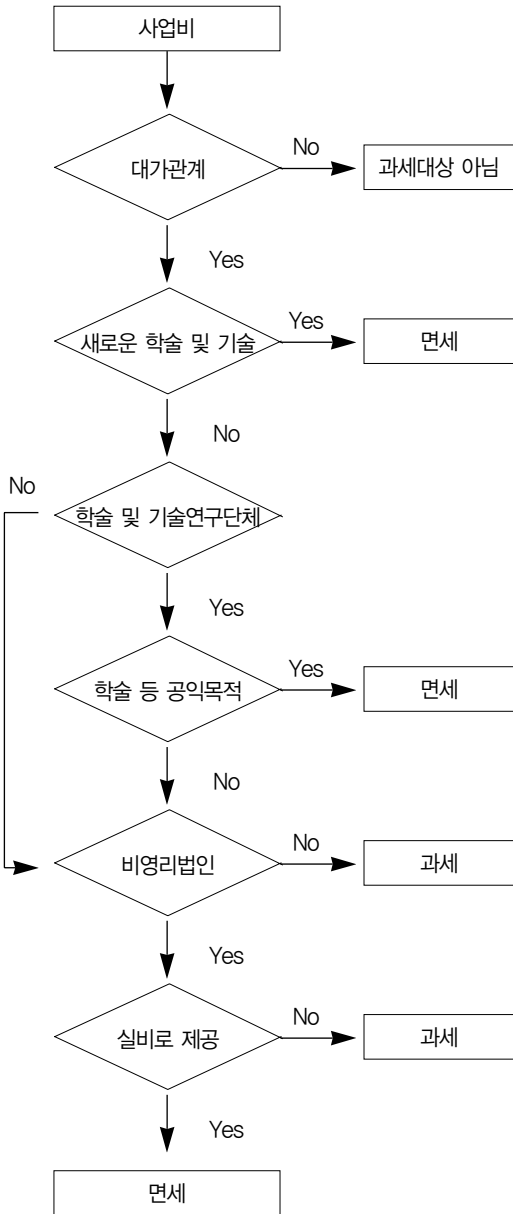
3. 연구용역

개인 또는 법인이 제공하는 학술연구용역과 기술연구용역으로 새로운 학술 또는 기술을 개발하기 위하여 행하는 새로운 이론·방법·공법 또는 공식 등에 관한 연구용역은 면세되는 것이나, 학술 및 기술의 연구결과를 단순히 응용 또는 이용하여 제공하는 용역은 면세대상에 해당하지 아니하는 것으로 부가가치세가 과세된다(「부가가치세법」 제26조제1항제15호, 「부가가치세법 시행령」 제42조제2호나목, 「부가가치세법 시행규칙」 제32조).

종교·자선·학술·구호·사회복지·교육·문화·예술 등 공익을 목적으로 하는 사업으로 하는 학술연구단체나 기술연구단체가 학술연구 또는 기술연구와 관련하여 공급하는 재화 또는 용역은 부가가치세를 면제한다. 다만, 「산업교육진흥 및 산학연협력촉진에 관한 법률」에 따라 설립된 산학협력단이 제공하는 연구용역의 경우에는 2013년 12월 31일까지 제공하는 것으로 한정한다(「부가가치세법」 제26조제1항제18호, 「부가가치세법 시행령」 제45조제2호). 이는 이러한 단체가 주로 국가의 지원 하에 있고 정관 등의 사업목적에 공익 및 사회일반의 이익을 위한 것이기 때문이며, 이러한 면제되는 연구단체의 범위는 다음과 같다.

- ① 특정연구기관 : 특별법에 의해 설립된 연구기관과 재단법인인 연구기관
- ② 기업부설연구소
- ③ 대학·전문대학
- ④ 국공립연구기관
- ⑤ 기타 학술연구 및 기술연구를 위한 단체

〈그림 2〉 부가가치세 판단 흐름도



4. 교육용역

정부의 허가 또는 인가를 받은 학교·학원·강습

소·훈련원·교습소·그 밖의 비영리단체 및 「청소년활동진흥법」 제10조제1호에 따른 청소년수련시설, 「산업교육진흥 및 산학협력촉진에 관한 법률」 제25조에 따른 산학협력단, 「사회적기업 육성법」 제7조에 따라 인증 받은 사회적기업에서 학생·수강생·훈련생·교습생 또는 청강생에게 지식·기술 등을 가르치는 교육용역에 대해 부가가치세를 면제하고 있으며(「부가가치세법」 제26조제1항제6호, 「부가가치세법 시행령」 제36조), 정부로부터 허가 또는 인가를 받지 아니한 경우의 교육용역은 부가가치세가 과세된다. 여기서 “정부의 허가 또는 인가”라 함은 관계법령에 의하여 시설·교습과정·정원 등에 관한 일정의 요건을 갖추어 주무관청으로부터 설립이 허용되는 것을 말하는 것이다.

하지만 허가 또는 인가 등이 없었다고 하여도 해당 교육기관이 주무관청 등에 신고·등록하여 관련 법령에 따라 지휘·감독의 범위 내에 포함되거나 실제 지휘·감독을 받은 사실이 있는 때에는 정부의 허가 또는 인가 등을 받은 것으로 보도록 하고 있다(부가가치세 집행기준 12-30-1).

5. 광고용역 및 임대용역

비영리법인이 전시회 등을 개최하면서 광고 및 부스임대의 목적으로 받는 참가비의 경우 부가가치세 과세사업에 해당한다.

그리고 기관지 또는 이와 유사한 출판물을 불특정인에게 판매를 목적으로 하지 아니하고 그 단체의 목적이나 정신을 널리 알리기 위하여 발행하는 경우 광고용역은 면세되는 용역의 공급에 필수적으로 부수되는 용역으로 보아 부가가치세가 면세된다(「부가가치세법」 제26조제2항, 「부가가치세법 시행령」 제48조, 「부가가치세법 시행규칙」 제36조). 하지만, 인터넷홈페이지 광고 등을 게재해 주고 광고료 등 그 대가를 받는 경우에는 부가가치세가 과세된다. ☹