

학교법인의 수익용기본재산 양도차익 과세이연 개선방안 연구*

최원석** · 김수성***

Ⅰ. 서 론		209
Ⅱ. 선행연구에 대한 고찰 및 현황		212
1. 선행연구에 대한 고찰		
2. 사립대학의 수익용기본재산에 대한 법인세 과세 이해		
3. 사립대학의 수익용기본재산 대체취득 과세특례		
4. 사립대학 수익용기본재산 현황		
Ⅲ. 학교법인 수익용기본재산 대체취득에 따른 과세 문제점		228
1. 수익용기본재산에 대한 현행 법인세 과세상 구조적 한계		
2. 현행 사립대학의 과세특례 문제점		
Ⅳ. 학교법인 재정안정화를 위한 과세이연 개선방안		232
1. 대학재정 건전화 및 국가 경쟁력 강화를 위한 세제 지원 방안		
2. 주요국의 사례를 통한 제도 개선 시사점 모색		
3. 대학 재정안정화를 위한 조세특례제한법 개정		
Ⅴ. 결 론		251

* 본 논문은 2025년도 서울시립대학교 교내학술연구비에 의해 지원되었습니다. 본 연구의 주장은 저자들의 개인적인 의견을 밝힙니다.
** 주저자 : 서울시립대학교 세무학과 및 세무전문대학원 교수
*** 교신저자 : 사립학교교직원연금공단 세무학박사
**** 투고일 : 2025. 6. 30. 1차수정일 : 2025. 7. 22. 게재확정일 : 2025. 8. 18.

<국문초록>

학교법인은 의무적으로 수익용기본재산을 확보해야 한다. 사립대학은 보유하고 있는 수익용기본재산의 수익활동을 통해 대학재정에 필요한 비용을 충당하고 있다. 현행 조세특례제한법 제104조의16에서는 대학 등 학교법인의 수익용기본재산 대체취득 시 양도차익 과세특례에 대하여 규정하고 있다. 현행법에서는 고등교육법에 의한 학교법인이 수익용기본재산을 처분할 경우에는 대체자산을 1년 이내에 취득하여야 하며, 양도차익은 3년 거치 3년 분할하여 익금산입 하는 특례를 부여하고 있다. 그러나, 현행 과세특례는 사립대학의 재정 건전화를 위해 마련한 제도임에도 불구하고 형식적인 과세이연에 불과하다는 비판의 목소리가 있다. 그러므로 현행 과세특례 제도는 시급히 개선될 필요성이 있다.

본 연구는 우리나라 사립대학의 수익용기본재산에 대한 과세특례제도의 문제점을 분석하고 합리적인 개선방안을 제시하고자 하였다. 본 연구에서는 다음과 같이 주장하고자 한다. 우선, 학교법인의 수익자산 대체취득 시한을 1년에서 2년으로 연장하고자 한다. 둘째, 단기적인 과세이연 기간을 대체 취득한 자산을 처분할 때까지 확대함으로써 대학의 재정 건전화와 국제경쟁력 제고를 위한 실질적인 지원이 되도록 하여야 한다. 셋째, 현재 미국을 비롯한 서구 선진 국가들은 대학 법인에 대해서 법인세를 지원하고 있다. 이와 같이 우리나라도 사립대학 재정 건전화를 도모하기 위해서는 과세면제 내지는 과세이연 기간을 연장하여 사립대학의 재정에 실질적 도움이 되는 과세 지원책이 되어야 한다.

본 연구에서 제시한 대체취득 시한 및 과세이연기간 연장 방안은 학교법인의 실제 세 부담을 완화하고, 대학재정의 자원 확보에 기여할 수 있을 것으로 본다. 본 연구에서 제시한 대안은 학교법인과 과세당국의 법 개정제에 대한 기초자료로 활용될 수 있을 것으로 기대된다.

▶ **주제어** : 대학법인, 수익용기본재산, 조세특례제한법, 과세특례, 수익사업, 과세이연

I. 서 론

학교법인은 수익용기본재산을 활용한 수익사업으로 대학재정에 필요한 재원을 마련하고 있다. 현재 학교법인이 보유하고 있는 재산은 수익용기본재산과 교육용기본재산으로 구분된다. 수익용기본재산은 기본재산 운영을 통하여 창출되는 이익을 고유목적사업에 활용하고 있는데, 「대학 설립·운영 규정」 제7조에 구체적인 기준을 명시하고 있다. 본 규정에 의하면 2015년 7월 24일 이후 설립된 학교법인의 경우에는 설립 시에 대학은 300억 원, 전문대학은 200억 원, 대학원대학은 100억 원 이상의 수익용기본재산을 반드시 보유하도록 하고 있다. 이때, 학교법인은 그 대학의 연간 학교회계 운영계산서 중 등록금 및 수강료 수입에 필요한 금액의 2.8% 이상을 지원하는 경우에는 수익용기본재산을 확보한 것으로 보고 있다.¹⁾

현행 세법에서는 대학의 영리 수익사업에 대하여 과세하고 있다. 사립대학 법인은 원칙적으로 비영리법인이지만, 수익사업(예 : 기숙사 운영, 부대사업, 광고·출판·컨퍼런스)에서 발생한 이익에 대해서는 법인세 과세 대상이 되고 있다. 반면, 등록금이나 기부금, 연구용 보조금 등 본래 교육 목적의 활동으로 얻은 수입은 비과세된다. 그러므로 기본적으로는 학교법인이 보유한 주택·비사업용 토지인 수익용기본재산을 양도할 경우 해당 양도차익은 법인세 과세대상에 해당된다. 가령, A사립대학이 캠퍼스 확장 또는 축소를 위해 토지 매매를 할 경우 비사업용 토지를 매각한 경우로 보아 양도차익에 대해 21% 법인세를 과세하는 것이다. 최근 사립대학은 재정마련을 위하여 캠퍼스 주변 토지를 매각하고 있는데, 이때 발생한 매각차익은 법인세

1) 대학 설립·운영 규정 제7조.

가 과세되는 것이다.

이처럼 현행 세법은 대학법인이 수익사업으로 생긴 소득 등에 대해 법인세법상 과세대상이 된다. 반면, 학교재정의 지원을 위하여 조세특례제한법 제104조의16의 규정에 따라 고유목적사업준비금을 설정하는 경우에는 전액 손비로 인정되어 법인세가 비과세된다. 이는 대학법인이 보유하고 수익용 기본재산을 처분한 후 비영리법인인 학교법인에 양도차익을 전액 고유목적 사업으로 전환하였을 경우에만 가능하다. 현재 저수익 창출 수익용기본재산을 처분하고 고수익 창출을 위한 다른 재산으로 전환하였을 경우에는 과세대상이 되고 있다. 최근 사립대학의 학교법인이 보유한 토지 등 수익용기본재산을 또 다른 고수익용기본재산으로 전환하고자 하는 니즈(needs)가 있다. 이때 기 재산의 처분에 따른 양도차익을 교비회계에 전출하지 않고 학교법인 내에서의 수익용기본재산을 재취득하는 용도로 사용하는 경우 현행 세법에서는 이를 고유목적사업비 지출에 해당되지 않는 것으로 보아 결국 법인세가 과세된다. 그러한 이유로 현행 조세특례제한법 제104조의16의 규정은 형식적인 과세특례제도라고 하는 비판이 제기되고 있다. 고유목적사업준비금 제도에서는 수익용기본재산의 처분에 따른 양도차익을 교육비로 전출하는 경우에만 법인세와 상속세 및 증여세의 면세가 가능하다. 그러한 이유로 학교법인 소유의 다른 수익용기본재산으로 대체 취득하는 경우에는 고유목적사업으로 인정되지 아니하여 대학법인은 기존 수익용기본재산을 처분하기가 용이하지 않은 상황이다.

현재 이와 같은 문제점을 해소하고자 수익용기본재산 대체취득 시 과세특례를 부여하는 규정이 존재하고 있다. 대학법인의 법인세 과세이연 제도는 2007년에 도입된 제도이다. 이 제도는 취약한 대학의 재정을 확충하기 위하여 수익용 재산을 활용하여 학교 재정을 보충할 수 있도록 정책적 지원 필요성이 제기됨에 따라 수익용 재산의 재구성을 통해 수익용 재산 대체취득 시 발생하는 양도차익에 대해 과세특례를 부여하는 제도이다. 구체적인 내용으로는 수익용기본재산을 양도하고 난 후 양도일부터 1년 이내에 다른

수익용기본재산을 취득할 경우 양도차익 중 일정 금액에 대해 3년 거치 3년 분할 산입하는 과세이연을 할 수 있도록 한 것이다.

최근 학령인구의 지속적인 감소로 학생 수가 기하급수적으로 감소하고 있으며 이에 따른 등록금 수입이 줄어든 사립대학들은 정부 지원 등으로 부족한 재원을 보전하고자 하고 있다. 또한 최근 물가 상승에 따른 운영비 등 경상비용이 지속적으로 증가함에 따라 재정 여건은 더욱 악화되고 있는 상황이다. 그러한 이유로 대학의 재정 건전화를 위해 형식적인 과세이연에 불과한 현행 과세특례 제도를 개선하여 실제적 과세이연을 통해 학교재정에 도움이 될 뿐만 아니라 본래의 과세특례제도에 부합한 개선안 마련이 시급한 상황에 이르렀다. 학교법인은 학교의 교육 여건 개선에 재투자하기 위해 자체적으로 재원을 마련할 능력을 높일 필요가 있다. 그러나 현행 법령상 여러 제약 요소가 존재하고 있어 오히려 부정적인 상황에 이르고 있다. 학교법인은 연간 학교회계 운영계산서 중 등록금 및 수강료 수입 총액 이상에 상당하는 수익용기본재산을 갖추고 있어야 하며, 이를 통해 수익을 창출하여 학교 운영경비를 충당할 의무가 있다. 또한, 학교법인이 법령에서 정하고 있는 기준만큼의 수익용기본재산을 확보하지 못하고 있는 경우 수익용기본재산을 처분해도 처분금액은 반드시 수익용기본재산 대체취득 용도로만 사용해야 한다.

학교법인의 수익 창출 능력을 높이기 위해 정책적으로 저수익 자산을 매각하고 고수익 자산을 취득하도록 하고 있으며, 수익용기본재산이 감소하는 경우 대체취득 등을 통해 재산을 보전하기도 한다. 그러나, 이때 발생하는 양도차익에 대해 고유목적사업준비금을 설정하더라도 대체취득은 고유목적사업 이외의 지출에 해당하여 익금에 산입되며 이자상당액까지 함께 납부해야 한다. 또한 과세특례를 활용하더라도 3년 거치 이후 3년 균등 분할하여 익금에 산입하도록 하고 있어 일시적 과세이연에 불과할 뿐 3년 이후에는 필연적으로 법인세 납부가 필요하게 되어 조세 부담은 영구히 사라지지 않는 실정이다. 이에 학교법인의 수익자산 대체취득 시한을 연장하고

대체취득한 자산을 처분할 때까지 과세이연 기간을 확대함으로써 대학의 재정 건전화와 국제경쟁력 제고를 위한 실질적인 도움이 되도록 하는 요구가 증가하고 있다.

본 연구는 이와 같은 상황을 감안하여 대표적인 국내 비영리법인 중 하나인 사립대학법인을 중심으로 현행 수익용기본재산에 대한 과세특례와 관련한 개선안을 제시하고자 한다. 이를 통해 대학법인의 합리적인 과세 제도를 구현하고 국내 사립대학 고유의 설립목적과 특수성에 적합한 과세제도 정착에 기여하고자 한다. 본 논문의 구성은 다음과 같다. 제Ⅰ장에서는 연구의 목적과 연구방법 등에 대하여 기술하고, 제Ⅱ장에서는 본 연구와 관련된 선행연구와 과세현황을 기술하였다. 그리고 제Ⅲ장에서는 학교법인의 수익용기본재산 대체취득에 따른 과세 상 문제점을 검토하였으며, 제Ⅳ장에서는 학교법인의 재정안정화를 위한 과세이연의 개선방안을 제시하였으며, 주요국의 사례를 통해 시사점을 도출하고 관련 법안의 개정사항에 대하여도 언급하였다. 그리고 마지막 제Ⅴ장에서는 연구의 결론을 맺고자 한다.

Ⅱ. 선행연구에 대한 고찰 및 현황

1. 선행연구에 대한 고찰

비영리법인인 학교법인과 관련한 선행연구를 살펴보면 크게 대학법인의 수익용기본재산에 대한 고유목적사업 준비금의 손금산입 특례의 당위성 연구와 해당 제도의 개선효과를 분석하는 연구가 주를 이루고 있다. 이 중에서 고유목적사업준비금과 관련한 연구가 대부분을 차지하고 있다. 그리고, 일부 학교법인 수익용기본재산에 대한 내용을 다룬 연구가 있다.

우선, 대학법인 및 고유목적사업준비금과 관련한 선행연구는 다음과 같

다. 대학법인에 대한 연구로는 주로 수익용기본재산 처분에 따른 고유목적사업준비금과 과세이연에 대한 특례의 연구가 일부 차지하고 있다. 장지경(2013)의 연구에서는 병원을 중심으로 고유목적사업준비금 손금산입특례의 효과, 발생할 수 있는 문제점 등을 살펴보았다.²⁾ 그러나 아직까지 대학법인을 대상으로 고유목적사업준비금과 손금산입특례에 대한 분석을 시행한 연구는 부재한 상황이다.

그리고, 일부 연구는 고유목적사업준비금 손금산입특례의 회계적 의미와 역할에 대해서 살펴보고, 이를 병원 경영성과 및 경영투명성 등과의 관계를 분석하였다. 대표적인 연구로는 서갑수(2002),³⁾ 이재호(2008), 이종교(2018)의 연구를 들 수 있다. 이 연구에서는 고유목적사업준비금제도와 관련한 법 조항을 검토하여 문제점과 개선방안 등을 제시하였다. 특히, 해당 선행 연구들은 본 제도의 타당성 및 정당성 등에 대한 논의를 포함하고 있다.

먼저, 이종교(2018)의 연구에서는 고유목적사업준비금 설정 대상 비영리 법인의 범위, 결산조정 방식에 의한 고유목적사업준비금의 손금산입 등에 대한 현행 법인세 규정의 문제점을 기부금과 연관하여 분석하고 개선방안을 제시하였다.⁴⁾ 그리고, 이한우(2016)의 연구에서는 학교법인의 고유목적사업 수익사업과 관련된 수입의 사적 유용에 대한 법인세 과세문제를 제기하고 이에 대한 법인세법 및 법인세법 시행령 개정을 주장하였다.⁵⁾ 아울러, 김종태 외 1(2015)의 연구에서는 사립대학 담당자를 대상으로 세무업무에 대

2) 장지경, “국립대학교병원의 의료회계처리 실태에 관한 연구 : 고유목적사업준비금을 중심으로”, 『의료경영학연구』 제7권 제2호, 경희대학교 경영연구원, 2013, 15~25면.

3) 서갑수, “학교법인의 고유목적사업 준비금 제도에 관한 연구”, 『회계연구』 제7권 제2호, 한국회계정책학회, 2002, 247~272면.

4) 이종교, “고유목적사업준비금에 대한 소고 : 고유목적사업준비금과 기부금 관계를 중심으로”, 『세무와 회계 연구』 제8권 제1호, 한국세무사회 부설 한국조세연구소, 2018, 311~345면.

5) 이한우, “학교법인 고유목적사업 수입의 사적유용에 대한 법인세 과세”, 『법학논총』 제28권 제3호, 국민대학교 법학연구소, 2016, 373~408면.

한 실태를 분석하였는데, 세무업무 중요성은 법인세 및 소득세 원천세 신고와 부가가치세 신고 등 업무가 높은 순위로 나타났고, 세무계획, 세무조사, 상속세 및 증여세 신고 등 업무는 상대적으로 낮은 순위로 나타났다.⁶⁾ 그리고, 원윤희(2001)의 연구에서는 수익용 재산의 대체취득에 대한 특별부가세 면제 범위 확대, 수익용기본재산에 대한 지방세 감면규정을 중심으로 대학법인 수익용기본재산 과세제도의 문제점을 지적하고 그 개선방안을 제시하였다.⁷⁾ 박태승(2004)의 연구에서는 학교법인 과세제도의 개선방안을 살펴보았으며,⁸⁾ 김수성(2009)은 연·기금의 고유목적사업준비금 설정에 관한 개선방안을 살펴보았다.⁹⁾ 정래용(2024)은 사립대학의 재정 문제를 해결하기 위하여 모교 사랑 기부제도의 도입과 수익사업 조세 지원을 살펴보았다.¹⁰⁾ 추가로 정래용(2023)은 법인세법상 비영리법인의 수익사업 범위에 대하여 새롭게 규정하였다.¹¹⁾

선행연구는 주로 비영리법인의 제도적 개선방안을 연구하였으며, 일부 사학재단의 수익용기본재산 증대방안에 대한 연구가 있었다. 홍형선(2016)의 연구에서는 비영리법인 수익사업의 이익결정요인 분석과 제도개선을 살펴보았으며,¹²⁾ 이재호(2008)의 연구에서도 비영리법인의 법인세 과세체계에

6) 김종태·김지엽, “사립대학 세무업무에 대한 실태분석”, 『조세연구』 제15권 제2집, 한국조세연구포럼, 2015, 189~214면.

7) 원윤희, “대학 법인의 수익용 기본 재산에 대한 과세 제도의 개선 방안”, 『대학교육』 제110권, 한국대학교육협의회, 2001, 58~63면.

8) 박태승, “학교법인 과세제도의 개선방안”, 『회계저널』 제13권 제1호, 한국회계학회, 2004, 113~142면.

9) 김수성, “연·기금의 고유목적사업준비금 설정에 관한 개선방안 연구”, 『세무학연구』 제26권 제2호, 한국세무학회, 2009, 117~155면.

10) 정래용, “사립대학의 재정 문제 해결방안에 관한 연구 : 모교 사랑 기부제도의 도입과 수익사업 조세 지원을 중심으로”, 『홍익법학』 제25권 제2호, 법학연구소, 2024, 185~218면.

11) 정래용, “법인세법상 비영리법인의 수익사업 범위 규정에 관한 연구 : 이자소득을 중심으로”, 『홍익법학』 제24권 제2호, 법학연구소, 2023, 167~201면.

12) 홍형선, “비영리법인 수익사업의 이익결정요인 분석과 제도개선 방안”, 『예산정책

대한 입법론적 고찰을 하였다.¹³⁾ 김우영(2024)의 연구에서는 학교법인 수익용기본재산과 법인책무성에 관하여 살펴보았다.¹⁴⁾ 김병주(2010)는 고등학교 사학재단의 수익용기본재산 증대방안을 살펴보았으며,¹⁵⁾ 박정수(1999)는 학교법인의 수익용기본재산 제도 개선 방안에 관한 연구를 수행하였고,¹⁶⁾ 남수경(2012)의 연구에서는 사립대학의 재정여건이 등록금 및 장학금에 미치는 관계를 분석하였다.¹⁷⁾

이상에서 살펴본 바와 같이 비영리법인인 학교법인 및 사립대학과 관련한 다양한 연구가 대부분이다. 이 가운데 사립대학의 수익용기본재산에 대한 연구는 소수에 그치고 있다. 본 연구에서 살펴보하고자하는 대학법인 수익용기본재산 양도차익에 대한 과세이연을 다룬 연구는 그다지 찾아볼 수 없었다. 그동안 일부 학자들만이 사립대학 수익용기본재산의 대체 취득에 따른 법인세 등에 대한 비과세 또는 과세면제를 주장하였다. 교육목적사업준비금과 대학법인 수익용기본재산에 대한 과세이연에 대한 해당 법 조항 및 관련 법률 등을 살펴보고 추가로 이에 대한 문제점 및 개선 방안 등을 제시하는 방식으로 선행연구가 이루어졌다. 본 연구에서는 대학법인의 수익용기본재산 처분으로 인해 발생하는 양도차익에 대하여 일정기간 동안 과세이연의 특례를 부여하고 있는바, 이에 대한 문제점과 개선방안을 제시하였으며, 선행연구에서 다루지 않은 수익용기본재산 대체취득에 따른 시한 연

연구』 제5권 제2호, 국회예산정책처, 2016, 129~159면.

13) 이재호, “비영리법인의 법인세 과세체계에 대한 입법론적 고찰”, 『조세법연구』 제14권 제2호, 한국세법학회, 2008, 315~359면.

14) 김우영, “학교법인 수익용기본재산과 법인책무성에 관한 연구”, 『상업교육연구』 제38권 제4호, 한국상업교육학회, 2024, 311~333면.

15) 김병주, “고등학교 사학재단의 수익용기본재산 증대방안”, 『교육재정경제연구』 제19권 제3호, 한국교육재정경제학회, 2010, 93~120면.

16) 박정수, “학교 법인 수익용 기본 재산 제도 개선 방안에 관한 연구”, 『한국 사회와 행정 연구』 제10권 제1호, 서울행정학회, 1999, 81~97면.

17) 남수경, “사립대학의 재정여건과 등록금 및 장학금의 관계 분석”, 『교육재정경제연구』 제21권 제4호, 한국교육재정경제학회, 2012, 101~124면.

장은 물론 대체자산의 범위 확대 등에 대하여 살펴보고자 하였다. 이런 측면에서 본 연구는 선행연구와 차별화되며 대학재정이 지속적으로 열악해져 가는 현 상황 하에서 매우 시급한 과제라 할 수 있다.

2. 사립대학의 수익용기본재산에 대한 법인세 과세 이해

가. 학교법인의 과세 개요

학교법인이 소유하는 부동산 중에서 교육 사업에 직접 사용하는 교육용 기본재산으로서 교사시설인 건물과 토지에 대하여는 취득세·등록세·재산세·법인세 등이 비과세된다. 그러나, 수익사업의 대상이 되는 학교법인 소유의 건물이나 토지로부터 발생하는 수익에 대하여는 취득세·등록세·재산세·법인세 등 각종 세금이 부과된다. 이처럼 현행 세법에서는 교육용 부동산과 수익용 부동산으로 구분하여 비과세와 과세로 처리하고 있다.

사립학교법 제10조에 따라 설립된 학교법인은 교육 사업을 주된 목적으로 설립된 법인이므로 원칙적으로 법인세 납세의무는 부과되지 아니한다. 그러나, 법인세법에서는 수익사업이나 수입에서 발생한 소득에 대해서는 영리법인과 동일하게 공평성을 위해서 제한적으로 납세의무를 부과하고 있다. 즉, 학교법인 수익사업 소득은 학교법인의 사업목적에 불구하고, 법인세법 제4조에 열거된 수입에 대하여는 각 사업연도 소득에 대한 법인세를 과세하고 있다.

나. 학교법인의 토지 등 양도소득에 대한 법인세

학교법인은 크게 토지 등 양도소득에 대한 법인세 과세특례, 자산 양도소득에 대한 법인세 과세특례, 수익용기본재산 양도차익의 분할익금의 과세 적용을 받고 있다. 우선, 토지 등 양도소득에 대한 법인세 과세특례는 다음과 같다. 학교법인이 토지, 건물, 부동산에 대한 권리 등을 양도하는 경우

각 사업연도 소득에 대한 법인세를 납부하여야 한다. 학교법인이 주택과 부수되는 토지를 양도하거나 비사업용 토지를 양도한 경우 토지 등의 양도소득에 100분의 10을 곱하여 산출한 세액을 토지 등 양도소득에 대한 법인세로 하여 각사업연도 소득에 대한 법인세액에 추가하여 납부하여야 한다.

두 번째로, 자산 양도소득에 대한 법인세 과세특례가 있다. 학교법인이 주식·진주인수권 또는 출자지분의 양도, 고정자산의 처분, 건물, 토지 및 부동산에 대한 권리의 양도로 인한 소득이 있는 경우에는 법인세 신고를 하지 않는다. 이 경우 과세표준 신고를 하지 아니한 소득은 법인세 각 사업연도의 소득금액 계산 시 포함하지 아니한다. 법인세 신고를 하는 대신 소득세법의 양도소득세 계산 규정을 준용하여 산출한 과세표준에 양도소득세율을 적용하여 계산한 금액을 법인세로 납부하여야 한다. 다만, 학교법인이 법인세법 상의 수익사업을 하는 경우에는 법인세 과세특례를 적용 받을 수 없다. 학교법인의 경우 수익용기본재산을 가지고 수익사업을 영위하고 있으므로 특례가 적용될 여지가 없다고 할 수 있다.

세 번째로, 수익용기본재산 양도차익의 분할익금이 있다. 취약한 대학의 재정을 확충하기 위한 기존의 수익용 재산을 고수익용기본재산으로 활용할 수 있도록 대체 취득 시 발생하는 양도차익에 대한 법인세를 과세이연 하는 것으로 3년간 균분하여 익금 할 수 있는 제도를 두고 있다. 수익용기본재산을 양도하고 양도일부터 1년 이내에 또 다른 수익용기본재산을 취득(대체취득)할 경우 양도차익 중 일정 금액에 대해 3년 거치 3년 분할하여 익금으로 산입하고 있다.

다. 대학법인의 설립 및 수익용기본재산 조세지원의 근거와 한계

2007년에 취약한 대학 재정 확충을 위해 수익용 재산을 활용하여 재정을 보충할 수 있도록 하였다. 그 결과 수익용 재산의 재구성을 통해 수익용 재산 대체취득 시 발생하는 양도차익에 대해 법인세 과세를 이연하고 있다.

우리나라 사립대학은 국·공립대학과 비교하여 대학의 경쟁력을 강화하고 양질의 교육 서비스를 보장하기 위해서는 투자재원 마련이 다방면으로 이루어져야 한다. 현재 학교법인이 사립대학에 대한 기여도를 높이고 사립대학의 재정자립도를 높이기 위해서는 학교법인 스스로 그 재원을 조달할 수밖에 없다. 그런데, 그 방법은 대학발전기금 및 수익사업 등으로 극히 제한된다. 사립대학의 법적 주체는 학교법인이고, 사립학교법상 학교법인에 의하여 설립 경영하는 학교 자체는 학교법인의 교육시설에 불과하다.¹⁸⁾ 따라서 법적으로 학교법인의 사업체에 불과한 대학은 그 자체로서는 권리의무의 주체가 될 수 없다.¹⁹⁾

사립학교법 상 학교법인의 권리·의무 및 사립학교와의 관계를 살펴보면 다음과 같다. 사립학교법 제3조 및 제5조에 의하면 사립학교법에 따른 학교법인은 사립학교를 설치·경영할 수 있고, 이를 위해서는 해당 사립학교에 필요한 시설·설비와 학교 경영에 필요한 기본재산을 갖추어야 한다. 대학법인의 수익용기본재산의 의미는 다음과 같다. 헌법 제31조 제1항에서는 국민의 교육받을 권리를 규정하고 있고, 사립학교는 초·중등 및 고등교육 서비스를 국민에게 제공하는 데에 있어 필수적인 역할을 담당하고 있다. 사립대학은 전체 대학의 대다수를 차지하여 정부는 사립대학 없이는 국민의 기본권을 보장할 수 없는 상황에 이르고 있다. 국민의 기본권 보장을 위해서는 사립학교의 최소한의 재정 여건 마련이 필수적이다. 그래서 대학설립·운영규정 제7조에서는 학교법인에 수익용기본재산 확보에 관한 의무를 부여하고 있다. 통상적으로 학교법인의 재산은 기본재산과 기본재산 이외에 보통재산으로 나누어진다. 그 중 기본재산은 사용목적에 따라 교육용 기본재산과 수익용기본재산으로 재분류된다. 참고로, 보통재산 및 수익용기본재산, 교육용기본재산의 주요 특징을 정리해보면 다음 <표 1>과 같이 구분할 수 있다.

18) 대법원 1971. 10. 25. 선고 71누129 판결 ; 대법원 1975. 12. 9. 선고 75다1048 판결.

19) 대법원 1971. 2. 23. 선고 70다2981 판결.

<표 1> 학교법인 재산의 유형 구분²⁰⁾

구분	보통재산	수익용기본재산	교육용기본재산
정의	기본재산에 속하지 않는 모든 재산	법인이 수익 창출을 위해 보유하는 기본재산	교육 및 연구 활동에 직접 사용되는 기본재산
법적 지위	일반재산 (기본재산 아님)	기본재산의 한 종류	기본재산의 한 종류
설정 요건	별도 인가 불필요	교육부(또는 교육청) 인가 필요	교육부(또는 교육청) 인가 필요
처분(매각, 담보 등)	법인 자체 결정, 인가 불필요	원칙 인가 필요 (예외적 완화 가능)	엄격히 인가 필요
용도 제한	교육 목적 범위 내 자유롭게 사용 가능	수익 창출 목적 (수익은 교육에 환원)	교육·연구 목적에만 사용
회계 구분	주로 법인회계	법인회계 (일부 교비회계 전입)	교비회계 (일반회계)
운영 특성	유동적, 신속한 처분·운용 가능	장기 수익 창출용, 안정성 중시	학교 핵심 시설, 변경 불가
세금 적용	일반적 과세 대상 가능	수익사업으로 과세 가능	비과세
예시	현금, 예금, 기부금 잔액 등	임대용 건물, 상가, 유가증권, 토지 등	교사 건물, 실험실, 캠퍼스 토지 등

3. 사립대학의 수익용기본재산 대체취득 과세특례

가. 수익용기본재산 대체취득 과세특례

수익용기본재산의 대체취득 과세특례는 학교법인의 자산 운용을 효율화하고 재정 안정성을 확보하는 동시에 불필요한 과세를 방지하기 위한 제도를 마련한다는 취지로 태동되었다. 이러한 제도의 목적은 학교법인의 재정

20) 교육부, “사립대학(법인) 기본재산 관리 안내서”, 2023. 11., 1면.

안정화를 도모함에 있다. 주된 목적으로는 학교법인이 보유한 수익용기본 재산을 유연하게 운영할 수 있도록 허용하고, 이를 통해 교육재정의 안정성과 지속가능성을 확보하는데 있다. 학교법인이 보유한 기본재산은 본래 처분이 용이하지 않고 엄격히 제한되지만 현실적으로 노후 자산, 수익성 저하 등으로 인해 보유재산을 재배치할 필요성이 증가함에 따라 태동된 것이다. 이러한 과세특례는 세제지원으로 요약할 수 있는 바, 법인이 수익용기본재산을 처분한 후 다른 수익용기본재산으로 재취득하면 처분수익에 대한 법인세 과세를 유예하는 것이다. 즉, 자산의 재배치를 통한 수익성 제고는 장려되 단기 처분이익에 대해 과세하는 것은 지양하는 정책적 의도가 반영된 제도라고 할 수 있다.

(1) 근거 법령 고찰

수익용기본재산 대체취득 과세특례와 관련한 법령 조문을 살펴보면 다음과 같다. 학교법인은 기본재산을 처분하거나 담보 설정 등 재산에 변동이 있을 때 교육부장관의 인가를 받아야 한다.²¹⁾ 수익용기본재산 처분 시 처분대금을 일정 기간 내 대체취득 하도록 규정하고 있다. 이때 공익법인이 교육 목적에 사용되는 재산에서 발생하는 수익은 법인세를 면제하고 있다.²²⁾ 법에서 정한 대체취득 조건을 충족하면 법인세 과세를 유예 또는 면제하고 있다.²³⁾ 그리고, 「교육부 사립학교 기본재산관리 지침」에 의하면 수익용기본재산 처분 후 3년 이내 대체취득할 것을 명시하고 있다.

(2) 수익용기본재산 대체취득 세무처리 절차

학교법인이 부동산 등 수익용기본재산을 양도하면 그 양도차익은 양도소득 발생시점에서는 다음과 같이 처리한다. 양도차익은 수익사업의 익금으

21) 사립학교법 제28조(기본재산의 처분 등).

22) 법인세법 제3조(공익법인 등의 법인세 면제).

23) 법인세법 제4조의2(수익용기본재산 처분에 대한 과세특례).

로 간주되어 원칙적으로 법인세 과세대상이 된다. 다만, 조세특례제한법 제 3조 및 시행령에 따라 익금 중 일정 금액을 고유목적사업준비금으로 설정하면 과세이연이 가능하다. 이때 고유목적사업준비금으로 설정되었을 경우 준비금의 사용요건을 충족하여야 한다. 고유목적사업준비금으로 설정된 금액은 사업연도 종료일로부터 5년 이내에 실제 지출해야 하며, 지출 대상은 반드시 교육 목적으로 지출되어야 한다. 그 예로는 장학금 지급이나 교수 인건비 지출 또는 교육 시설 투자 등에 비용을 지출하여야 한다. 반면, 준비금 설정 후 5년 내 미사용 시에는 해당 금액을 과세 익금으로 환입해야 한다. 동 제도는 학교법인이 수익자산을 처분해 확보한 자금을 단순히 유보하거나 전용하지 않고, 교육목적에 활용하도록 유도하기 위한 세제장치라 할 수 있다. 그러므로 준비금 설정 제도를 통해 부과되어야 할 법인세는 이연되고, 처분이익이 학교의 장학금과 시설비 및 연구비 등에 실질적으로 투입되도록 설계된 것이다.

나. 과세특례의 구체적인 요건

수익용기본재산 대체취득 시한과 이에 따른 과세특례 제도는 학교법인이 수익용기본재산을 처분한 뒤, 그 처분 대금으로 다른 수익용기본재산을 신속히 취득하도록 유도하는 장치이다. 현행 세법에서는 과세특례에 대하여 구체적인 요건을 정하고 있다. 기본재산은 비영리법인인 학교법인이 보유한 수익용기본재산이어야 한다. 그리고, 대체취득 요건으로는 처분대금으로 3년 이내 다른 수익용기본재산을 취득하여야 한다. 반면, 대체취득이 적절히 이루어지지 않으면 법인세 부과대상으로 전환되어 과세이연이 아닌 과세확정으로 과세상태가 전환된다.

교육부에서는 이와 같은 절차를 승인해주고 있는데, 처분 전 교육부 인가가 필수사항이며, 대체취득 계획서를 제출하여야 한다. 이때, 유연성을 확보하기 위하여 학교법인이 수익성이 낮은 자산을 현금화하고 더 유리한 자산

으로 재배치가 가능하다. 여기서 주의해야 할 사항으로는 당초 계획한 용도를 전용하는 것은 금지된다. 수익용기본재산 대체취득 시한은 학교법인이 수익용기본재산을 처분할 때, 처분대금을 다른 수익용기본재산으로 대체 취득해야 하는 기간을 의미한다. 보통 처분일로부터 3년 이내에 대체 취득해야 한다.²⁴⁾ 이상의 내용을 정리해보면 다음 <표 2>와 같이 정리할 수 있다.

<표 2> 특례조항의 구체적 내용

구분	내용
목적	재정 건전화 및 자산 효율적 재배치 유도
대체취득 시한	수익용기본재산 처분 후 3년 이내
과세특례 조건	대체취득 기간 내 처분대금 전액 또는 일정 비율 이상 재투자 시 법인세 면제
미이행 시 과세	처분 차익에 대해 법인세 과세 발생

위에서 언급한 것에 대한 사례를 들어보면 다음과 같다. 사례1은 A대학의 수익용기본재산 처분과 대체취득에 관한 것이다. A대학은 노후 상가 건물을 50억 원에 매각 처분대금 50억 원으로 다음과 같이 운용계획을 세우고 있다. 2년 내에 신축 상가 건물 및 임대 부동산(수익용기본재산)을 50억 원 이상 취득하기로 한다고 가정해보자. 이 경우, A대학은 대체취득 시한 내 투자 완료로 간주되어 처분으로 인한 법인세 과세가 면제된다. 또한, 다른 사례2로는 B대학의 건물 처분 후 대체취득 지연에 관한 사례를 들 수 있다. B대학은 수익용기본재산인 임대 상가를 매각하여 30억 원을 확보하였다. 그러나 3년 내에 대체취득을 완료하지 못하고 일부 금액은 일반운영비에 사용하였다. 이에 대해 국세청은 처분차익에 대해 법인세 과세를 부과한다.

24) 일부 상황에서 최대 5년까지 연장 가능.

4. 사립대학 수익용기본재산 현황

가. 학교법인의 현황

전국에 사립대학은 2024년말 기준으로 약 398개이며, 전체 대학에서 차지하는 비율은 약 85% 수준이다. 지역별 분포를 살펴보면 서울이 36개, 경기도가 25개, 경북이 15개 등이 있다. 전체 사립학교 개수로는 유치원이 4,291개로 차지하는 비중이 제일 높으며, 대학은 246개 전문대학을 포함한 사립대학은 328개로 우리나라 대학교육의 85.4%를 차지하고 있다. 2022년 기준으로 사립대학 총재정규모는 52조 6,563억 원으로 2021년 대비 7.6% 증가하였다. 이 중 학교회계가 75.1%인 39조 5,647억 원, 산학협력단회계가 14.5%인 7조 6,106억 원, 법인회계는 10.4%인 5조 4,810억 원이다. 참고로, 2021년과 2022년도 사립대학 총 재정규모는 다음 <표 3>과 같다.

<표 3> 2022년도 사립대학 총 재정규모 현황

(단위 : 억 원)

구분		2021년도	2022년도	증가
법인 회계	법인일반회계	1조 9,663	2조 73	409
	법인수익사업회계	3조 848	3조 4,737	3,889
	소계	5조 511	5조 4,809	4,298
일반 회계	교비회계	18조 1,062	18조 3,730	2,667
	부속병원회계	19조 1,178	21조 1,917	2조 739
	소계	37조 2,241	39조 5,647	2조 3,407
산학협력단회계		6조 6,607	7조 6,106	9,499
합 계		48조 9,359	52조 6,562	3조 7,204

자료 : 한국사학진흥재단, 『사립대학재정통계연보』, 2022.

나. 사립대학 수익용기본재산 수익 현황

사립대학은 수익용기본재산 확보율을 매년 공시하도록 되어 있다. 수익용기본재산 확보율은 사립 학교법인이 보유한 수익용기본재산(토지·건물·유가증권 등)이 그 법인이 운영하는 연간 학교회계 운영계산서 중 등록금 및 수강료 수입 기준을 충족하는지를 비율로 나타낸 지표이다. 법정 기준은 통상 100% 이상 확보를 요구하며 미달 시에는 재정건전성에 문제를 제기하고 있다. 대학재정알리미 자료에 의하면 2024년 사립대학(법인) 수익용기본재산 확보율은 121.7%로 2023년(102.0%)보다 19.7%p 증가하였다. 수도권대학은 115.2%로 전년(94.2%)보다 21.0%p, 비수도권대학은 128.1%로 전년(109.2%)보다 18.9%p 증가하였다. 반면, 2023년 사립대학(법인) 법정부담금 부담률은 22.1%로 2022년(19.7%)보다 2.4%p 증가했다. 수도권대학은 24.5%로 전년(23.5%)보다 1.0%p, 비수도권대학은 19.9%로 전년(16.4%)보다 3.5%p 증가하였다.²⁵⁾

대학알리미에 공시된 바에 따르면 건국대는 등록금 기준액으로 무려 4.4배가 넘는 1조 1,216억 원의 수익용기본재산을 보유하고 있다. 동 금액은 기준액 2,531억 원을 월등히 초과하는 수치에 해당된다.²⁶⁾ 이는 타 대학법인에 비해 도적인 수치를 보이고 있음을 알 수 있다. 다음 <표 4>는 2024년 말 기준으로 수익용기본재산이 2천억 원 이상인 상위 11개 대학법인의 확보율 현황을 살펴보았다.

25) 2024년 기준으로 살펴보면 전체 4년제 사립대 193개교의 확보율은 평균 96.8%, 전문대는 121.7%로 나타나고 있음. 확보율이 100%를 초과하는 대학들은 일반적으로 토지 대규모 기부, 자산처분 후 현금 유입 또는 운영수익 대비 수익용자산 보유 규모가 큰 법인들임. 예를 들어 승가학원은 확보율이 3,306.5%, 일송학원 614%, 건국대 법인 290.6%, 덕성여대 446.3% 등 최상위 확보율 사례들이 있음.

26) 기준액은 등록금과 수업료수입 및 운영수익과 전입이나 기부수입 등을 말함.

<표 4> 2024년 학교법인 수익용기본재산 상위 11개 대학 확보 현황

(단위 : 억 원, %)

법인명 (가나다순)	등록금 + 수강료수입	운영수익 총계	전입·기부· 원조보조수입	기준액 (A)	수익용기본 재산보유액(B)	확보율 (C=B/A)
건국대학교	2,444	195	19	2,531	1조 1,216	443
단국대학교	2,251	209	89	2,310	4,483	194
대양학원	1,466	614	1	1,692	2,873	169
덕성학원	425	176	23	578	2,799	484
동원육영회	1,484	523	216	1,605	2,271	141
엘지연암학원	134	0	0	134	5,571	4,158
연세대학교	4,609	59	1	4,638	1조 554	227
유한학원	255	107	93	262	4,522	1,726
을지학원	405	0	0	405	2,112	521
일송학원	783	14	3	788	7,639	969
한양학원	4,394	1,297	414	4,743	7,251	152
평균	1,695	290	78	1,790	3,593	835

출처 : 대학재정알리미, 통합공시 > 수익용기본재산, 한국사학진흥재단, <https://uniarlimi.kasfo.or.kr/totalAnno/properties/property/>(검색일 : 2025. 7. 25.)

수익용기본재산은 사립대학이 공공성과 자율성을 균형있게 유지하며 등록금 수입 이외의 재원을 통해 중장기 재정의 건전성과 지속가능성을 확보할 수 있어 중요하게 관리되어야 할 재산이라 할 수 있다. 특히 최근처럼 학령인구 감소와 등록금 동결 및 정부지원 감소 환경에서는 수익용기본재산의 역할은 더욱 중요해지고 있다. 예를 들어 수익용기본재산이 많은 대학의 경우에는 대학 재정이 안정화되어 등록금에 크게 의존하지 않게 된다.²⁷⁾

27) 연세대학교의 경우 수익용기본재산 확보율이 4,526.5%로 방대한 수익용자산을 보유하고 있음. 이 대학교는 이로 인하여 등록금 의존도가 매우 낮을 뿐만 아니라 장학금·시설투자 여력 또한 풍부한 상황임. 또 다른 사례로 한림대학교도 846.1%의 확보율로 수익용재산에서 지속적인 수익이 발생하고 있으며 안정적인 법인전입금이 운영되고 있음. 건국대학교도 431.0%로 수익용기본재산으로 1조 원 이상의 자

아래 <표 5>는 2024년말 기준으로 수익용기본재산이 2천억 원 이상인 상위 11개 대학법인의 수익 현황을 나타낸 것이다.

<표 5> 2024년 학교법인 수익용기본재산 상위 11개 대학 수익 현황
(단위 : 백만 원)

법인별	토지수입	건물수입	유가증권수입	신탁예금수입	연간수입액
건국대학교	0	9,190	0	102	9,292
고려중앙학원	0	10,000	0	989	10,989
경희학원	56	15,947	349	97	16,449
국민학원	6,570	0	0	0	6,570
대우학원	0	9,325	0	3,535	12,860
삼육학원	0	6,156	0	374	6,530
연세대학교	50	44,314	8,920	0	53,284
이화학당	115	7,774	0	124	8,013
인제학원	5	0	6,581	118	6,704
일송학원	39,555	39,555	0	71	79,181
한양학원	1,068	1,596	8,996	1,170	12,830
평균	4,311	13,078	2,259	598	20,246

출처 : 대학재정알리미, 통합공시 > 수익용기본재산, 한국사학진흥재단, <https://uniarlimi.kasfo.or.kr/totalAnno/properties/property>(검색일 : 2025. 7. 25.)

다. 현행 사립대학 재정 여건 현황

최근 장기화된 코로나 이후 대학교 학생 수까지 감소하여 등록금 수입이 감소하고 있다. 사립대학들은 정부 지원 등으로 보전했으나 교원 보수 등 고정적인 지출이 지속적으로 증가함에 따라 재정여건은 계속 악화되고 있는 실정이다. 따라서 대학재정 건전화를 위해서 현행 대학법인의 수익용기

산을 보유하고 있으며 보유한 대학병원이나 부동산을 통해 다양화된 수익구조를 갖고 있음.

본재산 대체취득 시 양도차익 과세특례를 확대할 필요성이 큰 상황이다.

현재와 같은 대학법인의 수익용기본재산 대체취득 시 양도차익 과세특례 제도는 학교법인의 교육 여건 개선을 위한 재투자에 상당한 제약요인이 되고 있다. 대학법인은 교육 여건 개선에 재투자하기 위해서 자체적으로 재원을 마련할 능력을 높일 필요가 있으나 현행 법령상 여러 제약 요소가 있다. 학교법인은 연간 학교회계 운영계산서 중 등록금 및 수강료 수입 총액 이상의 수익용기본재산을 갖추고, 이를 통해 수익을 창출하여 학교의 운영경비를 충당할 의무가 있다. 일정한 경우에는 수익용기본재산을 처분해도 처분금은 반드시 수익용기본재산 대체취득 용도로만 사용해야 한다. 또한, 교육부는 학교법인의 수익창출 능력을 높이기 위해 정책적으로 저수익 자산을 매각하고 고수익 자산을 취득하도록 유도하기도 하고, 수익용기본재산이 감소하는 경우에는 대체취득 등을 통해 재산의 보전을 명하기도 하고 있다.

라. 수익용기본재산이 대학 재정 건전화에 미치는 영향

수익용기본재산은 사립대학 재정의 핵심사항이라고 할 수 있다. 이는 대학법인의 재정 건전화와 직결되며 학교 운영의 자립성과 안정성 확보에 중대한 영향을 미치기 때문이다. 수익용기본재산과 대학 재정 건전화의 연관성을 살펴보면 다음과 같다. 우선, 수익용기본재산이 많다는 것은 대학법인의 재무안정성이 높다는 것을 의미한다. 이는 수익용기본재산을 통한 재투자 수익을 기대할 수 있으며 유희자산을 활용하여 추가수익 창출이 가능한 장점이 있다. 또한 대학 법인의 운용비 지원을 통해 적자운영을 방지할 수 있는 장점이 있다. 두 번째로 법인전입금이 많아질 수 있는 장점이 있다. 수익용기본재산에서 발생한 수익은 법인전입금으로 대학에 이체하는데, 이러한 법인전입금을 통해 대학의 실제 운영에 기여할 수 있기 때문이다. 세 번째로 수익용기본재산이 많다는 것은 부채비율을 개선하거나 수익창출 능력이 개선되어 재무구조가 안정적임을 의미한다. 이는 대학 재정 자립도를 상승시킬 수 있으며, 정부지원 사업의 수혜 가능성을 높일 수 있는 장점이 있다.

Ⅲ. 학교법인 수익용기본재산 대체취득에 따른 과세 문제점

1. 수익용기본재산에 대한 현행 법인세 과세상 구조적 한계

현재 대학법인이 수익용기본재산 대체취득 시 양도차익 과세특례에 있어서 법령상 한계가 있다. 대학법인은 비영리법인으로서 법인세법 제29조에 따라 법인세를 면제받을 경우에는 손비로 계상한 고유목적사업준비금을 5년 내 고유목적사업에 전액 사용해야 한다. 현재 조세특례제한법 상 수익용기본재산 양도차익의 과세이연 특례는 부동산 자산에 대해서만 다음과 같은 요건 하에 과세이연이 적용되고 있다. 즉, 양도일부터 1년 이내 대체 취득한 경우에는 3년 거치 및 3년 분할납부에 따라 과세이연이 적용된다. 이러한 현행법은 대학법인의 수익용기본재산 대체취득 시 부동산(토지 및 건축물) 이외의 다른 자산에 대한 투자를 사실상 제한하고 있다. 이로 인해 대학법인이 저수익 재산을 고수익 재산으로 전환하는 적극적인 자산운용이 저해되고 있다. 특히, 자산 종류에 관계없이(예를 들어 부동산 매각 후 유가증권 취득) 대체취득을 통한 재정 확충을 어렵게 하는 문제점을 야기하고 있다. 이는 저수익 재산을 처분하고 새로운 자산으로 대체하고자 함에도 불구하고 부득이하게 계속 보유해야 하는 상황을 초래하기도 한다.

이와 같은 현행 과세특례제도는 대학법인의 대체투자 어려움으로 인한 자산 활용도 저하를 가져오고 있다. 수익용기본재산의 대체투자 시 유예 기간이 지난 후에는 결국 법인세가 과세되는 법 구조상 한계를 지니고 있는 것이다. 현행 세법은 대학법인이 저수익 재산을 고수익 재산으로 전환하는 적극적인 투자가 이루어지지 못하게 하고 있다. 대학법인이 적극적인 대체

취득 투자를 통해 높은 운용수익을 얻어야 자체적으로 대학의 재정 건전성을 향상시킬 수 있으나, 위와 같은 법 구조적 한계로 인해 어려움을 겪고 있는 상황에 이르고 있다.

2. 현행 사립대학의 과세특례 문제점

가. 단기간의 과세이연으로 조세부담 완화효과 미흡

학교법인은 수익용기본재산 매각을 통해 양도차익 등을 수익용기본재산 대체취득에 활용하려고 하나, 현실적으로 다음과 같은 문제에 직면하고 있다. 양도차익에 대해 고유목적사업준비금을 설정하더라도 대체취득은 고유목적사업 이외의 지출에 해당하여 익금에 산입되며 이자상당액까지 함께 납부해야 한다. 그리고 현행 과세특례를 활용하더라도 3년 거치 및 3년 균등 분할하여 익금산입 하도록 하고 있다. 이러한 이유로 과세이연의 기간이 짧고 실질적인 조세 부담 완화 효과가 떨어지고 있다고 할 수 있다.

나. 사립대학 교육의존도 편중

현재 사립대학은 전체 대학 중에서 차지하는 비중이 매우 높다. 그러므로 사립대학에 대한 조세지원 제도의 마련은 필연적인 상황이다. 우리나라의 대학교육은 사립대학에 의존하고 있는 실정으로 2024년 기준 전체 대학교의 약 85.4%²⁸⁾가 사립대학이며, 이는 OECD 국가 중 가장 높은 수치라 할 수 있다. 사립대학은 정부가 감당할 수 없는 교육 수요와 이에 따른 재정 지원에 대한 공적 책임을 민간차원에서 나누어 부담하고 있다. 이러한 사회적 책임을 고려하여 학교법인에 대한 세제 정책은 조세징수 목적보다는 세제 지원의 성격을 가지고 있어야 함에도 불구하고 이러한 성격이 미흡한 실

28) 한국교육개발원 교육통계서비스, <https://kess.kedi.re.kr>(검색일 : 2025. 7. 25.).

정이다. 이를 개선하여 대학이 부담하는 조세비용을 감소시켜 학생들의 등록금 부담을 간접적으로 경감시킬 뿐만 아니라 대학법인의 재정 안정을 위해서도 필연적인 상황이다. 궁극적으로는 교육의무에 관한 헌법 제31조에 따라 국가가 국민의 평생교육을 지원하기 위해서는 사립대학의 조세지원은 필요한 상황이다.²⁹⁾

다. 자본시장 발전에 따른 자산재투자 고려 미흡

법인세법상 고유목적사업준비금의 손금산입 제도는 1970년대 조세감면 규제법에서 시작된 것이다. 그 당시 법령은 자본시장의 발전에 따른 자본이득과 자산 재투자의 필요성에 대한 고려가 미흡한 측면이 있었다. 또한, 앞에서 본 바와 같은 한계점으로 인해 자산 재투자 시 양도차익 비과세를 완전하게 반영하지 못하고 있는 실정이다. 즉, 고정자산의 처분이익은 그 성격이 고정자산의 자본이득이며, 대체취득 시 이는 신규 고정자산의 취득을 위해 사용되는 것이 적정한 것이다.

그러나 현행 법령은 수익용기본재산의 양도차익을 고유목적사업에 모두 사용하여 소진하는 데에 초점이 맞추어져 있는 상황이다. 그래서 조세감면의 사후관리에 의해 이를 따를 경우 시간이 경과하면 대학법인의 실질적 자산 규모는 오히려 감소하는 결과가 초래되고 있다. 따라서 장기적인 성장을 위한 관점에서 대학법인이 수익용기본재산을 매각하고, 그 양도차익을 활용한 재투자를 할 때에도 이를 면세하도록 세제지원이 이루어져야 할 것이다.

라. 대학 재정의 낭비 분위기 팽배

과세이연의 목적은 양도차익에 대한 세금 납부를 유예하여 대학재정에

29) 박정우, 『학교법인 세무의 문제점과 개선방안에 관한 연구』, 한국조세연구원, 2012, 13면.

대한 부담을 경감시키는 것이다. 이러한 과세특례를 통해 대학법인의 현금흐름을 개선하고, 대학 재정의 재정 건전성을 강화할 수 있다. 양도차익 과세 이연이란 대학법인이 보유한 수익용기본재산(토지, 건물 등)을 매각할 때 발생하는 양도차익에 대해 당장 세금을 부과하지 않고 일정 기간 과세를 미루는 것을 의미한다. 보통 수익용기본재산을 매각 후 일정 기간 내에 대체취득을 완료하면 과세가 이연되어 세금 납부가 유예되거나 감면된다. 그러나, 오히려 이러한 과세특례제도는 대학 법인의 재정 안정화에 도움을 주지 못하고 있다. 현재 보유하고 있는 수익용기본재산의 수익률이 저조하여 새로운 자산으로 대체하려는 니즈(needs)가 있다.³⁰⁾

양도차익 발생 시에 바로 세금 납부에 대한 부담이 없어 현금흐름이 개선되어야 함에도 불구하고 현행 세법에 의하면 매각자산 처분 후 재투자에 필요한 자금 확보가 용이하지 않다. 예를 들어 보면 100억 원으로 취득한 수익용기본재산을 장기보유하고 1,000억 원으로 매도하였다면 매도차익이 900억 원이 발생하였다고 가정해보자. 기존 자산이 진부화되어 기존 자산과 동일 수익을 얻을 수 있는 새로운 수익용기본재산 1,000억 원짜리 신규 수익용기본재산을 취득한다고 하자. 이 때 대학법인은 동일건물을 최단기간인 1년 이내에 재취득하여야 하며, 학교법인으로 동 매도차익 900억 원을 고유목적사업준비금으로 설정하였다면 3년 동안 매년 300억 원씩을 고유목적사업인 연구비나 교직원 인건비 및 필요한 학교 건물 증축 등에 사용되어야 한다. 그러나 이러한 세제조치는 대학법인으로 하여금 장기적인 대학 재정 안정화에 장애요인이 되고 있는 것이다. 대학법인이 기존에 보유하고 있는 저수익용기본재산을 처분하고 고수익용 재산으로 대체할 경우에는 투자원본만 수익용재산으로 대체가 가능하기 때문이다. 즉, 당초 취득금액인 100억 원 만이 대체취득이 가능하며, 나머지 금액은 과세대상에 포함되기 때문이다. 이러한 과세조치는 장기적인 대학재정의 지속가능성을 확보하여

30) 통상적으로 대학법인의 평균 수익률은 3~5% 수준에 머물고 있음.

야함에도 불구하고 3년간 균등지출로 인하여 불가피하게 과세를 피하기 위해서는 불필요한 낭비가 발생하고 있는 문제점이 있다.

대학법인은 자산 매각 후 대체취득 시한 내인 1년 이내에 매각 자산과 유사한 자산에 대한 재투자가 이루어져야 하는데, 납부되는 세금으로 인하여 관련 자산을 취득하기가 용이하지 않다. 이로 인해 학교법인에서는 갑작스러운 세금 지출로 인한 재정충격이 발생하게 된다. 학교법인은 지속적인 수익을 통해 재정안정화에 기여를 하여야 함에도 불구하고 현행 법령은 오히려 장애요인이 되고 있는 것이다. 양도차익에 대한 세 부담으로 인하여 장기적 자산 가치 제고에 부정적인 영향을 미치고 있다.³¹⁾

IV. 학교법인 재정안정화를 위한 과세이연 개선방안

1. 대학재정 건전화 및 국가 경쟁력 강화를 위한 세제 지원 방안

가. 과세이연기간 장기화를 통한 대학법인 재정 안정화

고등교육법에 따른 학교법인의 세 부담을 완화하기 위해서는 무엇보다도 대체취득 시한을 현행보다 연장할 필요가 있다. 또한 과세이연기간을 실제적인 고유목적에 활용하는 기간까지 연장할 필요가 있다. 그 일환으로는 학교법인의 수익자산 대체취득 시 과세이연 특례에 대해 수익자산 대체취득 시한을 1년에서 2년으로 연장하는 것을 고려해 보는 방안이 있다. 그리고

31) 예를 들어, 수익용기본재산을 100억 원에 매각하여 30억 원의 양도차익이 발생했을 때, 과세이연이 되지 않으면 즉시 법인세로 20%가 부과되어 6억 원 가량을 납부해야 함.

과세이연기간을 현행 3년 거치·3년 분할산입에서 대체취득한 자산을 실제로 처분하여 고유목적에 활용하는 시점까지 확장하는 방안이 있다. 조세특례제한법 제104조의16에 따른 학교법인의 수익자산 대체취득에 대한 과세이연 특례는 취약한 대학의 재정 확충을 위해 대학이 수익용 재산을 활용하여 재정을 보충할 수 있는 제도로서 역할이 되어야 한다. 그러나, 동 제도는 2007년 세법개정이 된 이후부터 현재까지 동일한 문제가 지속적으로 발생하고 있는 것이다.

특례에 대한 개선방안으로는 고등교육법에 따른 학교법인이 수익용기본재산을 대체취득하는 경우 실제로 수익사업에서 고유목적사업으로 전환될 때에 양도차익에 대해 법인세를 과세이연하는 것을 들 수 있다. 같은 법이 적용대상이 되는 학교법인은 고등교육법에 따른 대학 등이며, 양도대상 수익용기본재산은 토지와 건축물로 국한되어 있다. 그러나 아래 <표 6>에서 보는 바와 같이 수익용기본재산은 토지와 건물, 유가증권과 신탁예금 및 기타재산 등으로 구성되어 있음에도 불구하고 현행 재취득 가능한 재원은 오로지 토지와 건물로만 한정되어 있다. 따라서 향후에는 토지와 건물 외 유가증권, 신탁예금, 기타재산 등 모든 종류의 수익용기본재산을 대상으로 하며, 특정 자산 종류에 한정하지 않고 자산 간의 자유로운 대체취득(예를 들어 부동산 매각 후 유가증권 취득, 유가증권 매각 후 부동산 취득 등) 등도 허용되어야 한다. 이와 같은 수익용기본재산 대체취득 확대는 사립대학의 재정 개선에 실질적인 도움이 될 것으로 보며, 현행과 같은 자산 구분을 통한 대체자산 취득에 대한 규제는 지양되어야 할 것이다.

참고로, 다음 <표 6>에서 보는 바와 같이 2023년 기준 사립대학법인은 토지(209,426천㎡), 건물(2,287천㎡), 유가증권(26,265천주), 신탁예금(944건), 기타재산(46건) 등 총 11조 9,157억 원의 수익용기본재산을 보유하고 있음을 알 수 있다. 유형별 평가액은 토지 7조 5,244억 원, 건물 2조 534억 원, 신탁예금 1조 2,255억 원, 유가증권 1조 679억 원, 기타재산 444억 원임을 알 수 있다. 보유한 수익용기본재산 재취득에는 기존에 보유하고 있는 자산 구성

에 변화가 없이 저수익 자산을 매각하고 고수익 자산을 매수함으로써 학교 법인 재정의 안정화가 달성될 수 있도록 해야 할 것이다. 아래 <표 6>은 2022년과 2023년의 수익용기본재산 보유현황을 상호 비교한 것이다.

<표 6> 2022년~2023년 수익용기본재산 보유현황 비교
(단위 : 천m², 천주, 건)

구분		토지	건물	유가증권	신탁예금	기타재산	계
물량	2023년	209,426	2,287	26,265	944	46	—
	2022년	210,832	2,264	29,118	977	31	
	증감	△1,406	23	△2,853	△33	15	
	(증감률)	△0.7%	1.0%	△9.8%	△3.4%	48.4%	
평가액 (억 원)	2023년	75,244	20,534	10,679	12,255	444	119,157
	2022년	79,269	20,935	9,933	14,224	168	124,531
	증감	△4,025	△401	746	△1,969	276	5,374
	(증감률)	△5.1%	△1.9%	7.5%	△13.8%	164.3%	△4.3%

자료 : 한국사학진흥재단, “2023 대학 재정분석보고서”, 2023.

나. 국내 등록금 의존도 지양 및 수익용기본재산 수익률 개선

2020년 기준으로 대학 이상 고등교육의 재원에 있어 민간 지출이 차지하는 비중은 국내가 약 57%인 반면,³²⁾ OECD 평균은 약 30% 수준에 그치고 있다.³³⁾ 최근 장기간 지속된 등록금 동결과 학령인구 감소에 따른 사립대학들의 재정위기 및 국고보조금 지출이 증대되고 있다. 2008년 하반기 글로벌 금융위기에 따른 국민 고통분담 차원에서 2009년부터 대학들이 자발적인 등록금 동결정책을 시행하여 현재까지 지속되고 있는 실정이다. 그 후로도 이어진 정부시책에 따라 등록금 동결은 현재까지 약 17년간 지속되고 있는

32) 민간 지출은 등록금 및 수업료가 대부분으로, 국내 대학들의 등록금 의존도가 OECD 평균 대비 월등히 높음.

33) 교육부, 『OECD 교육지표 2023』, 한국교육개발원, 2023, 표 C3.1.

실정이다.³⁴⁾ 이와 동시에, 출산율 감소로 인한 학령인구의 감소도 대학의 등록금 수입 비중을 축소시키는 요인이 되고 있다.³⁵⁾

<표 7> 2011년과 2021년 회계연도의 사립대학 교비회계
연간 수입 현황 상호 비교

(단위 : 억 원)

구분	등록금 및 수강료	전입금 및 기부금	국고 보조금	교육 부대수입	교육 외 수입	자산 및 부채 입	전기 이월자금	자금 수입총계
2011	110,881	18,627	6,404	6,879	6,548	15,726	11,544	176,609
2021	102,687	18,215	31,795	8,579	2,880	12,615	8,442	185,212
증감	△7.4%	△2.2%	396.5%	24.7%	△56.0%	△19.8%	△26.9%	4.9%

자료 : 한국사학진흥재단, 『사립대학재정통계연보』, 2021~2022.

정부는 등록금 의존도가 높은 사립대학의 재정 파탄을 막기 위해 국고를 투입하여 보조금 지원을 대폭 증가시키고 있다. <표 7>에서 보듯이 2011년에 비해 2021년 사립대학의 국고보조금 수입은 약 4배가 증가한 것을 볼 수 있다. 최근 3년간 대학의 수익용기본재산 연간 수익률은 매년 평균 2%대를 기록하여 기준금리인 연 3.5%에도 미치지 못하고 있다. 토지의 경우 평가액은 가장 큰 반면 수익률은 연 0.8%로 가장 저조한 수준이다.

2023년 기준으로, 국내 사립대학들이 보유한 토지는 약 1억 9,509만㎡이 나, 이 중 임야 비중이 64%로 학교 용지(26.5%)를 제외한 대부분을 차지하고 있다. 이러한 토지는 임대나 건물 신축이 대부분 불가능하여 임야로 방치된 경우 수익률이 낮고, 지가 상승 금액에 비해 현금 수입 창출액이 매우 저조할 수밖에 없는 실정이다.³⁶⁾ 유동성 위기를 겪는 대학들이 부동산 평가

34) 2011년에 비해, 2021년 사립대학의 등록금 및 수강료 수입은 약 7.3% 감소한 것으로 나타남.

35) 10년간의 물가상승률을 반영할 경우에는 실질 등록금 수입은 훨씬 더 크게 감소하게 됨.

36) 토지 7.5조원을 6% 수익률의 금융상품으로 운용 시, 매년 4,500억 원의 현금 수입

액이 상승했으나 현금 수입이 거의 없는 토지를 처분하여 고수익 자산을 대체 취득할 경우 현금 수입을 증대시킬 수 있다.³⁷⁾ 그러나 현행법상 법인세 과세 문제로 인해 대체투자가 현실적으로 불가능한 상황에 이르고 있는 것이다. 다음 <표 8>은 수익용기본재산 평가액과 현금수익률을 나타낸 것이며, 다음 <표 9>는 2023년도의 사립대학 교육용 토지 보유 현황을 나타낸 것이다.

<표 8> 수익용기본재산 평가액 및 현금수익률

(단위 : 억 원)

구분	토지		건 물		유가증권		신탁예금		연간 수익률
	평가액	수익률	평가액	수익률	평가액	수익률	평가액	수익률	
2021년	73,231	0.8%	20,784	9.7%	10,474	3.1%	10,987	1.6%	2.7%
2022년	79,269	0.8%	20,936	10.1%	9,934	4.4%	14,224	1.1%	2.7%
2023년	75,244	0.8%	20,534	10.4%	10,680	3.7%	12,255	1.7%	2.9%

자료 : 대학재정알리미, 통합공시 > 수익용기본재산, 한국사학진흥재단, 2023, <https://uniarlimi.kasfo.or.kr/totalAnno/properties/property>(검색일 : 2025. 7. 25.)

<표 9> 2023년 사립대학 교육용 토지 보유 현황

(단위 : 1만㎡, %)

구분	임야	학교용지	전답	대지	목장용지	기타	합계
면적	10,335	4,098	601	327	75	371	15,807
비율	65.4%	25.9%	3.8%	2.1%	0.5%	2.3%	100.0%

자료 : 대학재정알리미, “국·공·사립대학 교육용 토지 현황”, 한국사학진흥재단, 2023, <https://www.data.go.kr/data/15120015/fileData.do>(검색일 : 2025. 7. 25.)

창출이 가능하나, 현재와 같은 연간 수익률 0.8% 적용 시, 연간 수익은 600억 원에 그치고 있음.

37) 과세표준 200억 원 초과~3,000억 원 이하인 내국법인의 법인세 한계세율은 현행 21%로, 지방소득세율(법인세의 10%)을 고려할 경우 500억 원의 매각차익에 대해 약 111억 원의 국세 및 지방세가 부과됨.

다. 국제경쟁력 강화를 위한 대학 재정 건전화 방안 필요

대학교육이 국가경쟁력과 종합 교육경쟁력에 비해 매우 낮은 수준을 유지하는 주요 요인은 정부의 대학교육 투자 부족과 등록금 수입 위축 등으로 인한 대학들의 재정 부족에 있다. 대학의 재정 악화는 필연적으로 교원과 학생에 대한 인적 투자 및 연구시설 등의 물적 투자를 위축시키며, 이는 대학교육의 국제경쟁력 하락으로 이어지고 있다.

만약, 대학이 수익용기본재산의 적극적인 운용을 통해 자체적으로 재정을 확충할 수 있다면, 매년 투입되는 국고보조금에 대한 지원을 대폭 절감할 수 있다. 또한, 재정 확충을 기반으로 대학이 인재 육성 및 연구 개발에 집중적으로 투자할 경우, 이는 곧 국가경쟁력 향상으로 이어질 것이다. 그리고 이는 우수 인재 육성과 첨단 기술개발에 의한 신사업 발굴과 창업에 따른 일자리 창출 등에 기여할 수 있다. 나아가, 해외인력 유치를 통한 인구 유입 정책에 있어서도 긍정적인 효과를 기대할 수 있다. 이를 위해 대학의 재정 건전화 및 국고보조금 절감과 국제경쟁력 강화는 반드시 필요하다고 할 수 있다. 상대적으로 열악한 지위에 있는 우리나라의 대학교육 경쟁력을 강화할 필요가 있다. 현재 우리나라의 대학교육 경쟁력은 국가경쟁력이나 종합 교육경쟁력에 비해 크게 못 미치는 수준으로 나타나고 있다.³⁸⁾

38) 스위스 국제경영개발대학원(IMD) 발표에 의하면 우리나라의 교육 경쟁력 순위는 2015년(32위)에 비해 2023년(26위)에 6계단 상승했음. 그러나, 대학교육에 한정할 경우 순위는 10계단 이상 하락한 실정임. 2023년을 기준으로 조사 대상 국가 64개국 중 우리나라의 대학교육 경쟁력 순위는 49위에 그쳐, 다른 선진국들에 비해 국가경쟁력 및 종합 교육경쟁력과의 간극이 크게 벌어진 상황임. 다음 표는 2015년부터 2023년까지 IMD 교육경쟁력 정성지표 국제순위를 나타낸 것임.

구분	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
대상 국가수	61	61	63	63	63	63	64	63	64
국가경쟁력 순위	25	29	29	27	28	23	23	27	28
교육경쟁력 순위	32	33	37	25	30	27	30	29	26
대학교육 경쟁력 순위	38	55	53	49	55	48	47	46	49

자료 : IMD, 『World Competitiveness Yearbook 2023』, 2023.

라. 수익용기본재산 과세특례 관련 세제 지원

수익용기본재산 운영 규정 및 장려 취지와 상치되는 세법 규정을 개정하는 것이다. 대학법인은 수익용기본재산 운용이 강제적이다. 관련 법령과 소관 부처인 교육부 규정에서는 그 운용수익을 통한 재정 자치성을 장려하고 있다. 대학법인은 대통령령에 따라 일정 금액 이상의 수익용기본재산을 확보하고 그 운용수익의 80% 이상을 대학의 운영경비로 지출할 의무가 있다.³⁹⁾ 최근 교육부는 대학법인의 수익용기본재산에 대해 수익률 개선을 위하여 여러 방향의 지침을 개정하였다.⁴⁰⁾

교육당국에서는 이러한 개정 취지는 사립대학이 보유 재산을 유연하게 활용하여 적극적으로 수익을 창출하고 재정여건을 개선하기 위한 것이라고 밝히고 있다.⁴¹⁾ 그러나, 법령과 교육부 규정에서 대학법인의 수익용기본재산 활용을 적극적으로 장려하고 있는 것과 달리 세법상으로는 사실상 대체취득을 어렵게 하여 그 효율적인 활용을 제한하고 있다. 이를 해결하기 위한 법령 보완이 시급하다. 이를 위해 다음과 같은 내용으로 조세특례제한법을 개정하고자 한다.

(1) 학교법인 수익자산 대체취득 시한 연장 및 대상 자산 확대

조세특례제한법 제104조의16 제1항과 같은 법 시행령 제104조의16에서 대상 자산을 토지, 건축물, 유가증권, 신탁예금, 기타재산 등 모든 수익용기본재산으로 확대하며, 양도하는 자산의 종류와 관계없이 대체 취득하는 자산의 종류에도 과세이연을 적용해야 한다. 또한, 학교법인 수익자산 대체취

39) 「대학설립·운영규정」 제7조 및 제8조.

40) 교육부, “사립대학(법인) 기본재산 관리 안내서”, 2022. 6. 13., 24면, 26면. ① 기준 초과하는 유휴 교육용 기본재산을 수익용으로 용도 변경하는 경우 교비회계 보존 조치 없이도 용도변경 허용, ② 확보 기준 초과하는 수익용기본재산 처분금의 용도 확대, ③ 교지 위에도 수익용기본재산 건물 건축 허용.

41) 교육부, “사립대학의 재정 여건 개선을 위해 재산 관련 규제 대폭 완화 — 개정 『사립대학(법인) 기본재산 관리 안내』 6. 15. 시행”, 2022. 6. 15.자 보도자료.

득 시한을 1년에서 2년으로 연장하고, 대체 취득한 자산을 처분할 때까지 과세이연 기간을 확대하여 이후 반복적인 재투자 시에도 과세이연이 지속적으로 적용되도록 해야 한다. 특히, 유가증권의 범위는 국내 상장주식이나 국공채에만 한정하지 않고, 현실적으로 자본시장 및 금융투자에 관한 법률 제3조와 제4조 및 제5조에 명시된 금융상품, 증권, 파생상품, 벤처기업주식, 대체투자자산, 우량 회사채 등을 포함하여 ‘사립대학(법인) 기본재산 관리 안내서’에 명시된 수익용 유가증권의 범위 이상을 준용하여 투자 대상을 확대해야 한다. 이와 같은 개선은 미국·영국 등 선진 국가들과 같이 대학기금의 법인세를 면제하거나 실질적인 과세이연을 하는 특례조치로 대학의 재정 건전화에 위한 실질적인 지원이 되어야 한다.

수익용기본재산에 대한 과세특례의 중요성은 매우 크다고 할 수 있다. 현재 학교법인에 있어서는 대학 등록금의 의존도를 낮추고 지속 가능한 수익원을 확보하는 것이 무엇보다도 중요하다. 또한, 대학평가에 있어서도 수익용기본재산확보율이나 투자수익률(ROI), 전입금 비율 등은 대학 건전성 평가기준에 큰 비중을 차지하고 있다. 그럼에도 불구하고 수익용기본재산의 대체취득에 따른 세 부담 및 고유목적에 활용하는 부분에 있어서는 부정적인 요인이 존재하고 있다. 대학법인은 교육시설 확충, 장학금 지급, 인건비 지원 등에 재량 지출 가능한 자산을 갖고 있어 예산을 낭비하는 요인이 있다. 향후 학령인구의 감소 및 등록금 동결 상황이 발생할 경우 이에 대한 대응수단으로 등록금 인상 제한 조치가 있거나, 대체 수익원 확보 필수 수단으로 기능하기 위해서는 현행 보유하고 있는 수익용기본재산에 대한 과세이연은 필연적이라 할 수 있다.

(2) 지방세특례제한법과의 균형 및 조화

최근 지방대학 재정난을 타개하기 위한 조치로 지방세 감면 규정을 신설하였다. 2023년 12월 29일에 공포된 지방세특례제한법 제41조 제8항이 신설되었다. 지방세특례제한법 상 동 규정을 신설한 취지는 최근 학령인구 및

지방대학 신입생 충원율의 감소로 지방대학의 재정난이 심화되고 있는 점을 고려하여 개정한 것이다. 주된 내용은 지방대학 보유 저수익 재산을 고수익 재산으로 전환하는 과정에서 발생하는 취득세·재산세를 감면하여 지방대학의 재정자립도를 높이고 자생력을 확보할 수 있도록 한 것이다.

지방세특례제한법 제41조는 학교법인의 수익용기본재산과 매우 밀접한 관계가 있으며 학교 재정 운용에 있어 핵심적인 과세특례 규정이라고 할 수 있다. 학교법인이 보유한 학교의 설립·운영에 직접 사용되는 재산에 대해서는 취득세·재산세 면제 등의 지방세 감면을 받을 수 있도록 규정하였다. 적용 대상은 초·중·고·대학교 및 학교법인 소속 외국교육기관이 이에 해당된다. 이때 면제되는 세목으로는 취득세, 재산세, 등록면허세 등이 있다. 적용조건으로는 해당 재산이 학교의 설립 또는 운영에 직접 사용될 것을 요구하고 있다. 일부 자산의 매각을 통해 신규 대체 취득 시에 일정 조건 충족하면 지방세 면제 등을 유지하는 것이다.⁴²⁾

지방세특례제한법 제41조(학교 및 외국교육기관에 대한 면제)

⑧ 「지방대학 및 지역균형인재 육성에 관한 법률」에 따른 지방대학을 경영하는 자(이하 “지방대학법인”)가 대통령령으로 정하는 수익용기본재산으로 직접 사용하기 위하여 취득하는 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 부동산에 대해서는 취득세의 100분의 50을 경감하고, 과세기준일 현재 해당 용도에 직접 사용하는 부동산에 대해서는 재산세 납세의무가 최초로 성립한 날부터 5년간 재산세의 100분의 50을 경감한다. 다만, 해당 부동산을 취득한 날부터 2년 이내에 매각·증여하거나 다른 용도로 사용하는 경우에는 경감된 취득세를 추징한다.

42) 실제 A대학교 사례를 예시로 들 수 있음. 학교법인 A는 오래된 건물(수익용)을 매각하고, 1년 내에 신도시의 오피스빌딩을 대체 취득하였음. 이 때 지방세특례제한법 제41조에 따라 취득세는 약 5억 원이 감면되었음. 이와 같은 제도로 인하여 에 수익용기본재산의 효율적 재배치가 가능해졌고, 연간 수익률도 1.8%에서 3.2%로 1.4%p가 개선되었음.

1. 해당 지방대학법인의 수익용기본재산인 토지 위에 2024년 1월 1일부터 2026년 12월 31일까지의 기간 동안 신축 및 소유권 보존등기를 경료한 건축물
2. 해당 지방대학법인이 2024년 1월 1일부터 2026년 12월 31일까지 수익용기본재산인 토지를 매각한 경우로서 그 매각일부터 3년 이내에 취득하는 건축물 및 그 부속토지

학교법인이 수익용기본재산으로 보유한 부동산이더라도 해당 재산이 대체취득 하거나 법인의 직접사용 등의 일정요건을 충족하면 지방세가 면제 가 가능하다. 이때 수익성이 낮은 자산을 매각하고 3년 내 대체 취득 시에는 취득세 및 재산세 감면이 된다. 이와 같은 과세 조치는 학교법인 재정운영의 유연성을 확보하는 것으로서 자산 매각 시 과세 부담을 덜어주어 유휴 재산을 적극적으로 활용이 가능하다. 이는 결과적으로 수익률 제고 및 재정 건전화에 기여하게 되는 것이다. 이처럼 법인세 또한 지방세와의 균형과 조화를 도모할 필요가 있다. 조세특례제한법 상 대학의 수익용기본재산 대체투자 양도차익의 과세이연 제도 역시 지방세특례제한법의 신설 규정과 그 취지가 동일하다는 점을 고려할 필요가 있다. 즉, 법인세 역시 지방세와의 균형을 맞추고 조화되도록 하여 현행 법령상 한계점을 보완하여 대학의 대체투자 양도차익에 대한 세제 지원을 보다 확실히 할 필요가 있다. 그러한 대안으로 대체취득 시한을 현행 1년에서 3년으로 연장하는 것도 고려해볼 수 있다.

2. 주요국의 사례를 통한 제도 개선 시사점 모색

가. 주요국의 대학법인 과세특례

해외 주요국에서는 학교가 투자 자산을 비효율적으로 쌓아두는 것을 억제하기 위하여 등록금 인하나 장학금 확대 등 교육 관련 지출을 유도하고,

학교 자산의 효율적 활용을 통해 사회적 책임을 강화하고 있다. 그래서 대부분의 국가에서는 대체취득한 자산에 대하여 과세특례를 부여하고 있다. 이하에서는 미국을 비롯한 주요국 대학법인의 과세사례를 살펴보고자 한다.

(1) 미국의 사례

미국 내 대학법인은 미국세법(IRC) 501(c)(3)에 규정된 비영리조직으로 미국세청(IRS)에 등록되어 있으며 비영리 목적을 위해 운영된다. 수익용기본재산은 투자 목적 또는 수익 창출을 위해 보유하는 자산이다. 동 자산의 처분과 대체취득 시에는 법인세 부과 여부가 중요하다. 501(c)(3)에서 언급한 비영리단체는 본래 비영리 목적에 부합하는 활동에서 발생하는 소득에 대해 법인세를 면제한다. 그러나, 투자자산 처분으로 인한 이익은 일반적으로 면세 대상에 해당된다. 또한, 대학법인이 토지나 건물 등 수익용기본재산을 처분할 때 발생하는 자본이득(capital gain)은 통상 비과세 대상이다.⁴³⁾ 단, 해당 소득이 비영리 목적과 무관한 상업적 활동에서 발생한 경우에는 사업 수입에 대한 과세(Unrelated Business Taxable Income, 이하 ‘UBTI’라 함) 소득으로 본다. 미국은 자산 대체취득 시 특별한 과세 이연 제도는 없지만 처분 수익이 비영리 목적에 재투자되는 경우 일반적으로 과세 부담이 발생하지 않는다.

미국 대학법인의 경우에는 한국의 고유목적사업준비금과 유사한 개념은 존재하지 않고 있다. 그렇지만, 세법상으로 비영리 면세 혜택과 UBTI 등을 통해 대한민국과 유사한 기능을 수행하고 있다.⁴⁴⁾ 미국 대학은 수익 중 일부를 적립금(reserve funds) 또는 기금(endowment)으로 지정하여, 미래의 시설 투자나 장학금 및 연구개발에 사용하고 있다. 이 적립금에는 일반적으로 과세가 되지 않는다. 다만, 과세관청(IRS)에서는 적립금이 과도하게 적립하거나

43) 보다 구체적인 사항은 미국 국세법(Internal Revenue Code, IRC) IRC §501(c)(3), 비영리·자선단체의 면세 요건 및 정의(IRC §511), unrelated business income tax(UBIT) 과세 규정[IRC §512(b)(5)], 투자 소득(interest, dividends, 자본이득 등) 면세 예외 규정(Treas. Reg. §1.511-2)을 참고할 것.

44) 참고로, 한국의 비영리법인인 대학과 미국 대학의 법인세 과세 차이는 다음과 같다.

실제로 쓰이지 않는 경우에는 과세를 한다.⁴⁵⁾ 예를 들어 학교가 보유한 자산으로 상업용 부동산 임대를 하여 임대소득이 발생하면 이에 대하여 과세를 하고 있다. 또한, 학교 주차장을 외부에 유료 개방하면 이 역시 과세하고 있다.⁴⁶⁾ 그리고 이와 별도로 주정부(State) 법인세도 과세될 수 있다. 예를 들어 캘리포니아 주정부는 8.84%를 연방법인세 이외에 별도로 부과하고 있다.⁴⁷⁾

실제 사례로 하버드 대학교(Harvard University) 기금을 예로 들어 살펴보고자 한다. 하버드기금은 비영리법인으로서 대부분의 수입(기부금, 등록금, 연구비)은 비과세된다. 여기서 기부금 투자수익은 기본적으로 비과세이나 이를 펀드 구조화하여 운영한 경우에는 일부 소득이 UBTI로 과세된다. 미국 과세당국에서는 2017년 개정 세법(TCJA)에 따라 학생 1인당 50만 달러 이상의 자산을 보유한 사립대학은 해당 기금의 순투자이익에 대해 1.4%의 Excise Tax를 부과한다.⁴⁸⁾

항목	한국 (비영리 대학)	미국 (비영리 대학)
고유목적사업준비금	존재	유사 개념(지정적립금 등) 존재
법인세 면제 여부	고유목적사업 수익은 면제	대부분 면제, 단 UBTI는 과세
과세 대상 수익	고유목적 외 수익	Unrelated Business Income
추가 과세	없음	2017년 이후 대형 대학기금세 있음(1.4%)

45) Intermediate Sanctions 또는 Excess Benefit Rules 등에서 과세를 언급하고 있음.

46) 2025년 기준으로 연방법인세율은 21%를 부과함.

47) 미국 비영리 법인의 세제 혜택은 §501(c)(3)에 열거하고 있음. 미국의 대학은 일반적으로 IRS 세법상 내국세법 제501조(c)(3)항에 따라 등록된 비영리조직(Nonprofit Organization)이다. 이들은 교육, 종교, 자선 활동 등을 목적으로 하며, 관련 수입(Educational Activities)에 대해서는 법인세가 면제됨. 여기에서 유의해야 할 점으로는 미국 세법에는 한국처럼 고유목적사업준비금을 명시적으로 설정하거나 이에 대해 별도보고를 요구하는 제도는 없음. 그러나 비영리 대학은 수익을 적립해도 목적사업(교육, 연구, 장학금 등)에 사용한다면 과세하지 않음이 원칙임. 등록금, 기부금, 연구 보조금, 교육 관련 수입 등은 비영리 활동에서 발생한 수입이므로 전액 비과세인 반면, 관련 없는 수익사업(UBTI)에 대하여는 과세하고 있음. 즉, 대학이 수익을 목적으로 운영하는 활동이 본래의 교육 목적과 직접 관련이 없을 경우, 그 수익은 UBTI로 간주되어 법인세 부과 대상임.

48) 참고로 미국의 경우 2023년 기준, 56개 대학이 이 제도로 인해 약 3.8억 달러의 세

미국의 대학법인은 일반 법인세를 과세하고 있다. 통상적으로 UBTI 과세라고 하는 것이다. 학교법인과 같은 비영리법인은 501(c)(3) 비영리 대학도 영리 목적의 독립적 사업 활동에서 발생한 수익에는 법인세(연방 21%)를 부과하고 있다. 그리고 기부금에 대하여 과세한다. 미국은 통상적으로 수익용 기본재산 양도차익에 대하여 법인세를 과세하고 있다. 일반적으로 부동산 매각 차익은 ‘자본이득’으로 간주되어 UBTI의 대상이 아니다. 다만, 부동산을 임대하며 연속적·상업적 사업 형태라면, 해당 수익은 UBTI 대상이 될 수 있다. 참고로, 미국의 대학법인 과세는 다음 <표 10>과 같이 3가지로 구분된다.

<표 10> 미국 대학법인 과세 현황

구분	과세 유형	과세대상/방법	과세현황/문제
UBTI	일반 법인세	광고, 체육 캠프, 부동산 임대 등	다수 대학 과소 신고, IRS 조정 중
Endowment Tax	Excise Tax 1.4%	학생당 \$500k 자산 이상 기금	56개 대학, \$380M 세수 창출
토지 양도차익	자본이득 / UBTI 여부	상업적 연속 임대 형태	일부 과세 회피 사례 존재, IRS 검토 중

(2) 일본의 사례

일본 대학법인이 수익용기본재산을 대체취득할 때의 법인세 과세 문제는 다음과 같다.⁴⁹⁾ 일본 대학법인 등 비영리법인이 사업수익을 얻기 위해 보유하는 재산으로 통상 수익사업에 사용되는 부동산 등이 해당된다. 일본 세법에서는 비영리법인이 수익용기본재산을 처분했을 때 발생하는 양도소득에 대해 원칙적으로 법인세 과세 대상으로 보고 있다. 그러나, 수익용기본재산

수를 납부하였음.

49) 日本 法人税法 제57조의2(대체취득의 특례, 代替取得の特例), 제58조(기본재산 및 수익용기본재산 관련 과세).

을 처분하여 그 대금으로 다른 수익용기본재산을 대체취득하는 경우 일정 조건 하에서 처분익에 대한 과세를 연기할 수 있는 제도가 존재한다. 이를 대체취득의 특례(代替取得の特例)라고 한다.

이때, 처분한 수익용기본재산의 처분 대금을 일정 기간(1년) 이내에 새로운 수익용기본재산 취득에 사용해야 한다. 새로운 재산은 동일 목적으로 수익용기본재산이 사용될 것을 요구한다. 대체취득 요건을 충족하면 처분 이익에 대한 법인세 과세는 처분 당시에는 과세하지 않고, 새로 취득한 수익용기본재산에 대한 감가상각 등으로 상계하면서 점진적으로 인식하는 방식으로 과세가 연기된다. 만약 대체취득 요건을 충족하지 않으면 처분이익에 대해 법인세가 즉시 과세된다.

(3) 독일의 사례

독일의 대학법인이 수익용기본재산 대체취득 시 법인세 과세는 다음과 같다.⁵⁰⁾ 독일의 대학법인(대부분 재단법인 또는 비영리법인)은 비영리 목적을 위해 설립되어 있지만, 우리나라와 마찬가지로 수익용기본재산을 보유할 수 있다. 이러한 수익용기본재산의 처분 및 대체취득 시 법인세(법인소득세) 및 영업세 과세 문제가 발생할 수 있다. 비영리법인이 비영리 목적 범위 내에서 자산을 운용할 경우에는 해당 수익은 원칙적으로 법인세 면제 대상에 해당한다. 그렇지만, 수익용기본재산 처분으로 발생한 이익이 비영리 목적과 관련 없는 상업적 수익에 해당하면 과세 대상이 된다. 특히, 처분 이익을 대체취득에 사용하는 경우에도 이 대체취득이 동일한 비영리 목적에 부합하면 과세 이연이 가능하다. 그러므로 독일에서는 비영리 목적에 따라 운용되는 자산에서 발생하는 소득은 법인세 면제 대상임을 명시하고 있다.

(4) 영국의 사례

영국의 대학법인이 수익용기본재산 대체취득 시 법인세 과세는 다음과

50) Einkommensteuer-Richtlinien § 6b EStG(Einkommensteuergesetz).

같다.⁵¹⁾ 영국의 대학법인은 대개 자선단체 형태를 띠며, 자선 목적에 부합하는 활동을 주로 수행한다. 수익용기본재산을 처분하고 대체취득할 때 법인세 적용에 대한 이슈가 있을 수 있다. 영국 자선단체는 주요 활동이 자선목적에 부합하는 한 대부분의 투자 소득과 자산 처분 이익에 대해 법인세를 면제하고 있다. 다만, 투자소득과 자산처분 이익이 자선목적에 직접 관련이 없거나 자선 목적 이외의 영리활동으로 간주되는 경우에는 과세대상이 된다. 영국은 현재 자산처분으로 발생한 이익을 대체취득에 사용하는 경우에는 이익에 대해 별도의 과세 이연 규정은 없다. 그렇지만, 처분이 자선 목적 유지 및 증진을 위한 것이라면 과세가 면제될 가능성이 크다.

나. 해외 입법례를 통한 시사점 모색

미국이나 영국은 법인세 부담 없이 이자·배당 등의 운용수익 및 양도차익을 다른 수익용기본재산에 대체 투자하는 것이 가능하다. 미국은 양도차익을 포함한 운용수익에 대해 비과세하는 것이 원칙이다.⁵²⁾ 미국은 2017년 법 개정 이후 일정규모 이상의 기금을 보유한 대학에만 제한적으로 저율 과세를 하고 있다.⁵³⁾

위에서 언급한 주요국의 과세사례를 살펴보면 미국은 우리나라의 학교법인과 같은 특수법인 형태의 제도를 운영하고 있지 않다. 반면, 영국은 양도차익 등 운용수익으로 주식이나 부동산 등에 재투자 시 법인세를 면제하고 있다.⁵⁴⁾ 여러 국가들에서는 면세 제도를 통해 대학은 수익 증대로 충분한 대학재정을 확보하고 세계적으로 높은 수준의 대학경쟁력을 유지할 수 있도

51) 영국 자본이득세법(Capital Gains Tax Act 1992), s.152-s.154 조항.

52) IRS, "Charities and nonprofits", IRC Section 4968, www.irs.gov/charities-non-profits (검색일 : 2025. 7. 25.).

53) IRC Section 4968.

54) GOV.UK, "Charities and tax", www.gov.uk/charities-and-tax/tax-reliefs (검색일 : 2025. 7. 25.).

록 하고 있다. 이러한 측면을 고려할 때 우리나라 대학 역시 글로벌 경쟁력을 높이기 위해서는 해외 선진국들과 동일한 수준의 세제지원 정책이 마련되어야 할 것이다. 아래 <표 11>에서 보는 바와 같이 미국이나 영국처럼 원천적으로 과세를 면제하거나, 독일과 일본과 같이 유가증권이나 부동산 매각 차익으로 대체취득 자산을 고유목적에 사용할 때까지 과세이연하는 방안이 마련되어야 할 것이다. 참고로, 다음 <표 11>은 투자수익에 대한 주요국의 법인세 과세를 나타낸 것이다.

<표 11> 투자수익에 대한 주요국의 법인세 과세 비교

구 분	한국	미국	영국	독일	일본
이자, 배당, 양도차익 등 운용수익을 고유목적사업에 사용 시 법인세 과세 여부	면제	면제 (최대 1.4% 과세)	면제	면제	면제
운용수익을 수익용기본재산에 재투자 시 법인세 과세 여부 (예 : 유가증권이나 부동산 등 매각차익)	과세	면제	면제	과세 이연	과세 이연

3. 대학 재정안정화를 위한 조세특례제한법 개정

가. 수익자산 대체취득 시한 연장 및 과세이연 허용

학교법인이 수익용기본재산을 양도하고 다른 수익용기본재산을 대체취득하는 경우 지방세의 경우와 같이 동일하게 3년으로 대체취득 시한을 연장하고, 분할납부가 아닌 과세이연을 통해 세 부담이 완화되어야 할 것이다. 이를 위해 학교법인이 수익용기본재산을 양도하고 최소 2년 이내에 다른 수익용기본재산을 취득할 수 있도록 할 필요가 있다.⁵⁵⁾ 또한, 과세이연 기간을 대폭 연장할 필요가 있다. 과세특례를 현행 3년 거치 3년 분할 익금산입

55) 지방세특례제한법과의 균형을 위해 3년까지 연장을 고려할 수 있음.

하는 것을 실제로 고유목적에 활용될 때까지 과세이연 기간을 연장하고, 이후 반복적인 재투자 시에도 과세이연이 지속적으로 적용될 수 있도록 제도를 개선해야 한다. 다음 <표 12>는 조세특례제한법 개정에 관한 현행 법 조문과 개선안을 나타낸 것이다.

<표 12> 조세특례제한법 제104조의16 개정 내용

현 행	개선(안)
제104조의16(대학 재정 건전화를 위한 과세특례) ① 「고등교육법」에 따른 학교법인이 대통령령으로 정하는 수익용기본재산(이하 “수익용기본재산”이라 한다)을 양도하고 양도일부터 1년 이내에 다른 수익용기본재산을 취득하는 경우 보유하였던 수익용기본재산을 양도하여 발생하는 양도차익은 대통령령으로 정하는 바에 따라 계산한 금액을 해당 사업연도의 소득금액을 계산할 때 익금에 산입하지 아니할 수 있다. 이 경우 해당 금액은 양도일이 속하는 사업연도 종료일 이후 3년이 되는 날이 속하는 사업연도부터 3개 사업연도의 기간 동안 균분한 금액 이상을 익금에 산입하여야 한다.	제104조의16(대학 재정 건전화를 위한 과세특례) ① 고등교육법」에 따른 학교법인이 <u>양도하는 자산의 종류에 관계없이</u> 대통령령으로 정하는 수익용기본재산(이하 “수익용기본재산”이라 한다)을 양도하고 양도일부터 2년 이내에 다른 수익용기본재산(대통령령으로 정하는 바에 따라 자산의 종류를 폭넓게 인정한다)을 취득하는 경우 보유하였던 수익용기본재산을 양도하여 발생하는 양도차익은 그 대체 취득한 수익용기본재산을 처분하여 고유목적사업에 활용할 때까지 대통령령으로 정하는 바에 따라 법인세(「법인세법」 제55조의2에 따른 토지 등 양도소득에 대한 법인세는 제외한다)의 과세를 이연받을 수 있다. <후단 삭제> (3년 거치 3년 분할 익금산입 조항 삭제)
② (생 략)	② (현행과 같음)
③ 제1항과 제2항을 적용하는 경우 <u>양도차익명세서</u>의 제출, 그 밖에 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.	③ 제1항과 제2항을 적용하는 경우 <u>양도차익의 계산, 수익용기본재산의 종류별 과세이연 방법, 복수의 수익용기본재산 대체 취득 시 과세이연 금액의 계산 및 자산 종류에 관계없는 대체</u>

현 행	개선(안)
	<u>취득 허용, 반복적인 재투자 시 과세 이연 지속 적용, 과세이연의 신청, 수익용기본재산의 대체 취득에 관한 명세서의 제출, 그 밖에 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.</u>
④ (생 략)	④ (현행과 같음)

또한, 대학법인이 고유목적사업준비금을 3년 내에 사용하지 못했더라도 준비금에 포함된 양도차익에 대한 과세를 일정 기간 동안 유보하거나 연기할 수 있는 제도적 방안이 필요하다. 이 경우, 준비금 사용 의도와 계획이 명확하고 추후 고유목적사업에 사용될 것이 입증되면 과세를 유보할 수 있도록 조치하는 것도 하나의 방안이 될 수 있다. 구체적으로는 세법 개정을 통해 준비금의 적립 시점에 발생하는 양도차익에 대해 과세를 이연시키고 고유목적사업에 사용 시점에 과세를 확정하는 방식으로 전환되어야 할 것이다. 대학법인의 고유목적사업준비금은 3년 내 사용 원칙이 있으나, 현실적 어려움으로 사용하지 못하는 사례가 발생하고 있다. 이로 인해 준비금 적립 시 발생한 양도차익에 대한 과세 부담이 커지고 있는 것이 현실적 상황이다. 이처럼 과세를 이연하는 방안은 준비금 사용이 확실한 경우 세금 부과를 연기하여 대학법인의 재정 부담 완화를 도모하는 것이다.

나. 조세특례제한법 개정으로 인한 기대효과

개정안에 대하여는 다음과 같은 효과가 기대될 수 있다. 첫째, 수익용기본재산 확보율을 충족하지 못하는 법인의 세 부담을 완화함으로써 수익용기본재산 확보 의무를 충족하도록 지원할 수 있다. 개정안과 같이 대체취득 시한을 연장하고 과세이연 기간을 연장시킨다면 학교법인의 세 부담을 완화함으로써 학교법인이 수익용기본재산 기준을 충족하는 데 필요한 재원의

확보에 크게 기여할 수 있을 것으로 예상된다.

둘째, 수익용기본재산의 대체취득을 통해 수입을 확대하려는 대학의 세 부담을 완화하여 대학의 재정 여건을 개선하는 데 기여할 수 있을 것으로 기대된다. 최근 학령인구 감소, 등록금 인상제한, 고정지출 증가 등으로 사립대학의 재정이 악화되고 있다. 대학 등록금 수입은 2011년에 14.17조 원에서 2022년에 12.50조 원으로 오히려 11.8%p 감소하였다. 반면, 대학운영비용은 2011년에 15.59조 원에서 2022년에 19.71조 원으로 26.4%p로 크게 증가하였다. 이와 같이 대학수입이 줄어든고 운영비용은 증가하는 상황 속에서 대학은 충분한 재정수입을 확보해야 하는 문제에 직면하고 있다. 게다가 교육당국에서는 수익률이 저조한 토지 등 자산을 매각하고 비교적 수익률이 높은 자산을 대체 취득하여 수입 확대를 하도록 권고하고 있는 실정이다.

셋째, 개정안은 과세이연의 혜택을 확대하려는 것이지만 영구적인 감세효과를 유도하는 것은 아니다. 대학법인은 과세이연 기간연장 등을 통해 대학 재정을 확보하지만, 궁극적으로는 고유목적에 활용할 때에 과세될 수 있어 세수측면에서는 부담이 되지 않는 특징이 있다.

넷째, 대학법인은 과세이연을 통해 사후적관리에 충실히 할 것을 기대한다. 대학법인인 비영리법인의 세무조정 시 자본금과적립금조정명세서(을)표상에서 유보항목에 대한 사후관리를 철저히 할 것을 기대한다. 대학법인은 법적으로 수익을 구성원 등에게 분배할 수 없으며 만약 수익을 분배하게 된다면 영리 목적의 법인이 되는 것이다.⁵⁶⁾ 세법 개정 후 대학의 수익용 재산의 대체취득이 용이해지더라도, 위와 같은 법령 규정상 그 매각차익이나 운용수익 등의 수익금을 용도 이외 전입·유용하는 일은 법적으로 엄격히 통제되어야 한다.⁵⁷⁾ 비영리법인인 대학법인은 국가가 수행해야 할 공공의 교육서비스 기능을 대신하여 수행하는 기관으로, 정부가 세수 확보의 대상으

56) 「법인세법」 제2조 제2항 나목.

57) 「사립학교법」 제73조, 제73조의2, 제74조.

로 삼고 있는 기관은 아니다. 이에 따라, 대학법인의 수익사업에 대해서만 과세가 이루어지고 있으며, 고유목적사업준비금 제도를 통해 그 수익금의 전출이 있을 경우 사실상 법인세를 면세해 주는 제도를 운영하고 있다.

V. 결 론

본 연구는 우리나라 사립대학의 수익용기본재산에 대한 과세 제도를 중심으로 그 문제점을 분석하고, 개선방안을 제시하였다. 현재 조세특례제한법에서는 대학의 수익용기본재산 대체취득 시 양도차익에 대한 과세특례에 대하여 규정하고 있다. 대학법인은 필연적으로 수익용기본재산을 보유하여야만 하며, 그 수익금의 80% 이상을 대학 운영경비로 충당해야 한다. 수익용기본재산은 대부분 토지 등이 이에 해당한다. 이러한 수익용기본재산은 고유목적에 반드시 활용하여야만 하고, 고유목적에 활용하기 위해서는 반드시 수익용기본재산을 처분하여야 한다. 정부는 수익용기본재산을 양도하고 양도일부터 1년 이내에 다른 수익용기본재산을 대체취득할 경우에는 처분과정에서 발생한 양도차익 중에서 일정 금액에 대해 3년 거치 3년 분할하여 산입하도록 법인세 과세이연의 특례를 부여하고 있다. 그러나 동 제도는 개선의 여지가 있다.

정부는 취약한 대학 재정 확충을 위해서 2007년에 대학의 수익용기본재산 대체취득의 경우 양도차익에 대한 과세특례 제도를 마련하여 18년 동안 유지하고 있다. 대학법인은 수익용 재산을 활용하여 재정을 보충할 수 있도록 수익용 재산의 재구성을 통해 수익용 재산 대체취득 시 발생하는 양도차익에 대해 법인세 과세이연을 허용하고 있다. 본 제도는 대학법인으로 하여금 수익용기본재산을 활용하여 고유목적에 활용토록 과세이연을 해주고 있어 긍정적인 측면이 있다. 대체자산 취득을 하는 기간이 단기로 대학법인은

대체자산 취득에 압박이 있으며 세 부담을 감소하기 위하여 불필요한 고유 목적에 예산을 활용하는 부정적인 효과가 나타나기도 한다.

이러한 이유로 학교법인에서는 수익용기본재산 매각과 수익용기본재산 대체취득의 현실적인 문제로 인해 다양한 문제가 발생하고 있어 지속적으로 법 개정을 요구하여 왔다. 학교법인 수익자산 대체취득 시한을 1년에서 2년으로 연장하여 줄 것을 제안하였다. 그리고, 미국을 비롯한 서구 선진 국가들과 마찬가지로 대학법인에 대해서는 법인세를 이연하는 방안을 주장하였다. 이를 통해 대학재정의 건전화를 도모하기 위하여 실질적 지원책이 될 것으로 기대하고 있다.

본 연구에서는 수익용기본재산에 대한 대체취득 시 양도차익에 대한 과세이연 방안을 모색하고자 하였다. 본 연구에서는 주장하는 바는 다음과 같다. 첫째, 사립대학이 수익용기본재산을 대체 취득할 경우 동종 자산이든 이종 자산이든 자산 종류에 관계없이 법인세 등의 비과세 또는 과세면제가 필요하다. 즉, 학교법인이 수익용기본재산 처분에 따라 발생하는 양도소득에 대해 동종 자산이 아닌 다른 종류의 수익용기본재산으로 대체 취득하더라도 법인세를 비과세하거나 과세이연 해야 한다. 이는 미국 대학의 사례처럼 자산 간 이동의 자유를 보장하여 사립대학 재정 개선에 실질적인 도움이 될 것이다.

둘째, 현재의 3년 거치 3년 분할 익금 산입 방식 대신, 대체 취득한 자산을 처분하여 고유목적사업에 활용하는 시점까지 과세이연 기간을 확대하고, 이후 반복적인 재투자 시에도 과세이연이 계속 적용될 수 있도록 제도를 개선해야 한다.

셋째, 조세특례제한법 상 유가증권의 범위를 ‘사립대학(법인) 기본재산 관리 안내서(교육부)’의 수익용 유가증권 범위를 준용하여 국내 상장주식, 국공채는 물론 비상장주식, 대체투자자산, 우량 회사채 등으로 폭넓게 인정하여 실질적인 재정 개선에 기여해야 한다.

본 연구에서는 개정안에 따른 세수효과를 추정하지 못하였다. 이를 추계

하기 위해서는 향후 학교법인이 수익용기본재산의 대체취득 및 대체취득 자산의 처분까지 걸리는 기간과 양도차익 등에 대해 추정하여야 한다. 그러나, 관련 자료의 부재 등으로 이를 합리적으로 추정할 수 없었다. 또한, 개정안에 따라 도입되는 과세이연에 대한 세부적인 규정이 시행령에 위임되어 있어 현 시점에서 이를 예측할 수 없다. 후속연구에서는 구체적으로, 양도차익의 계산, 기본재산의 종류별 과세이연 방법, 복수의 수익용기본재산 대체취득 시 과세이연 금액의 계산 등에 대하여 수치를 제공하기를 기대해 본다.

參 考 文 獻

- 김우영, “학교법인 수익용기본재산과 법인책무성에 관한 연구”, 『상업교육연구』 제38권 제4호, 한국상업교육학회, 2024.
- 김병주, “고등학교 사학재단의 수익용기본재산 증대방안”, 『교육재정경제연구』 제19권 제3호, 한국교육재정경제학회, 2010.
- 김수성, “연·기금의 고유목적사업준비금 설정에 관한 개선방안 연구”, 『세무학연구』 제26권 제2호, 한국세무학회, 2009.
- 김종태·김지엽, “사립대학 세무업무에 대한 실태분석”, 『조세연구』 제15권 제2집, 한국조세연구포럼, 2015.
- 남수경, “사립대학의 재정여건과 등록금 및 장학금의 관계 분석”, 『교육재정경제연구』 제21권 제4호, 한국교육재정경제학회, 2012.
- 박정수, “학교 법인 수익용기본재산 제도 개선 방안에 관한 연구”, 『한국사회와 행정연구』 제10권 제1호, 서울행정학회, 1999.
- 박태승, “학교법인 과세제도의 개선방안”, 『회계저널』 제13권 제1호, 한국회계학회, 2004.
- 서갑수, “학교법인의 고유목적사업 준비금 제도에 관한 연구”, 『회계연구』 제7권 제2호, 한국회계정책학회, 2002.
- 원윤희, “대학 법인의 수익용 기본 재산에 대한 과세 제도의 개선 방안”, 『대학교육』 제110권, 한국대학교육협의회, 2001.
- 이재호, “비영리법인의 법인세 과세체계에 대한 입법론적 고찰”, 『조세법연구』 제14권 제2호, 한국세법학회, 2008.
- 이중교, “고유목적사업준비금에 대한 소고 : 고유목적사업준비금과 기부금 관계를 중심으로”, 『세무와 회계 연구』 제8권 제1호, 한국세무사회 부설 한국조세연구소, 2018.
- 이한우, “학교법인 고유목적사업 수입의 사적유용에 대한 법인세 과세”, 『법학논총』 제28권 제3호, 국민대학교 법학연구소, 2016.
- 장지경, “국립대학교병원의 의료회계처리 실태에 관한 연구 : 고유목적사업준비금을 중심으로”, 『의료경영학연구』 제7권 제2호, 경희대학교 경영연구원, 2013.

정래용, “법인세법상 비영리법인의 수익사업 범위 규정에 관한 연구 : 이자소득을 중심으로”, 『홍익법학』 제24권 제2호, 법학연구소, 2023.

_____, “사립대학의 재정 문제 해결방안에 관한 연구 : 모교 사랑 기부제도의 도입과 수익사업 조세 지원을 중심으로”, 『홍익법학』 제25권 제2호, 법학연구소, 2024.

홍형선, “비영리법인 수익사업의 이익결정요인 분석과 제도개선 방안”, 『예산정책연구』 제5권 제2호, 국회예산정책처, 2016.

<Abstract>

A Study on the Improvement of Taxation on the Gains on the Transfer of Basic Property for Profits in School Corporations

Won Seok Choi* & Su Sung Kim**

School corporations are obligated to secure basic property for profit. Private universities cover expenses necessary for university finance through profit activities of their basic profitable property. Article 104-16 of the current Restriction of Special Taxation Act stipulates special cases for taxation of transfer gains when a school corporation such as a university acquires replacement of basic property for profit. In the current law, when a school corporation disposes of basic property for profit under the Higher Education Act, it is required to acquire alternative assets within one year, and the transfer gains are divided into three years after three years of deferment. There are voices of criticism that the current tax exemption is only a formal tax delay, even though the system was prepared for the financial soundness of private universities. Therefore, the current tax exemption system urgently needs to be improved.

This study attempted to analyze the problems of the special taxation system for basic profitable property of private universities in Korea and to suggest reasonable improvement measures. In this study, I would like to argue as follows. First of all, the deadline for acquiring alternative profitable assets of a school corporation is extended from one year to two years. Second, by expanding the short-term tax deferral period until the assets acquired are disposed of, practical support for fiscal consolidation of universities and enhancement of international competitiveness should be provided. Third, currently, advanced Western countries, including the United States, provide corporate tax support for university corporations. In order to promote the fiscal consolidation of private universities, Korea should also provide tax support that is practically helpful for the finances of private universities by extending the tax

* Primary Author : Professor, Department of Science in Taxation, University of Seoul

** Corresponding Author : Ph.D. of Taxation, Teachers' Pension

exemption or tax deferral period.

The alternative acquisition deadline and tax deferral period proposed in this study are expected to ease the actual tax burden on school corporations and contribute to securing financial resources for university finances. The alternatives suggested in this study are expected to be used as basic data for the revision of the laws of school corporations and tax authorities.

▶ **Key Words** : university corporation, basic property for profit,
restriction of special taxation act, special taxation,
profits business, deferral taxation

