

인쇄하기

임원에 지급하는 급여의 손금불산입에 대하여

BY 감병욱 2018.01.18.

조회 3,471

인쇄

보관



#손금불산입

#퇴직급여

#손금산입

#상여금

#이익잉여금

#퇴직금

#급여

#손금

#인건비

#부당행위계산

임원에 지급하는 급여의 손금불산입에 대하여

(대법원2015두60884, 2017.09.21.)

법인이 임원에게 지급하는 금원이 손금산입 대상인지 여부는 그 실질에 따라 판단하여야 하고, 이와 같이 지급근거 등 형식적인 요건을 모두 갖추었다 하더라도, 지급 당시의 정황, 지급받는 임원의 지위, 지급금액, 지급기준의 제·개정 시기, 임원의 재직기간 및 업무, 다른 임원들간의 형평성 등을 고려하여, 손금불산입 여부를 판단하여야 한다는 입장을 명백히 하였다.

본건 대법원 판결로 인하여, 다소 과다하게 지급된 임원의 보수(급여, 상여금, 퇴직금)에 대한 과세 여부가 향후 세무조사 과정에서 상당히 논란이 될 것으로 예상된다.

1. 들어가며

대법원은 최근 임원에 지급하는 급여의 손금불산입과 관련하여 의미 있는 판결을 내렸다. 기존에는 임원에게 지급하는 보수 중 상여금이나 퇴직금이 손금불산입되는지 여부가 주로 문제되었으나, 이와는 달리 아래에서 소개할 대법원 판결은 '상여금이나 퇴직금'이 아닌 '급여'가 손금불산입되는지 여부가 문제된 사안이다. 대법원은 매월 지급하는 급여 형식의 보수라 하더라도, 임원의 직무집행에 대한 정상적인 대가가 아니라 법인에 유보된 이익을 분여하기 위한 성격이라면, 이를 손금에 산입할 수 없다고 판결하였다[(대법원2015두60884, 2017.09.21.) 판결, 이하 '본건 대법원 판결'].

본건 대법원 판결의 결론만 놓고 보면 당연한 것처럼 보일 수 있으나, 법인세법 및 법인세법 시행령의 조문을 고려할 때 상당히 의미 있는 판결이고, 앞으로 파급 효과도 상당할 것으로 보인다.

본 글에서는 본건 대법원 판결의 사실관계를 소개하고, 원심 및 대법원의 판시에 대하여 설명한 후,

법인세법상 인건비에 대한 손금불산입 규정 및 본건 대법원 판결의 의의에 대하여 살펴보도록 하겠다.

2. 본건 대법원 판결 사건의 개요 및 판시내용

1) 사실관계

원고는 대부업을 영위하는 법인이다. A는 원고의 1인 주주 겸 대표이사이다. 원고는 A에게 월 ×천만원 *1) 이하의 보수를 지급하다가 2005년부터 월 ×억원 *2)으로 보수를 인상하여 2009년까지 지급하였다. 원고 정관 제35조는 '이사 및 감사의 보수 및 퇴직위로금의 금액에 관해서는 주주총회의 결의로 정한다'고 규정하고 있는데, 원고는 이에 따라 정기주주총회에서 이사의 보수한도액을 결의하였고, 원고가 실제로 A에 지급한 보수는 위 보수한도액 범위 내에 포함된 금액이었다. 관할세무서장은 원고가 A에게 지급한 보수가 과다하다는 이유로, 동종 대부업체 12개 중 대표이사의 급여가 높은 상위 3개 업체의 대표이사 급여 평균액을 산출하고, A에게 지급된 급여 중 위 평균액을 초과하여 지급된 급여를 손금에 산입하지 아니하여 법인세 부과 처분을 하였다.

*1) 판결문에는 금액까지 명시되어 있지 아니하였다.

*2) 판결문에는 금액까지 명시되어 있지 아니하였다.

2) 서울행정법원 판결[(서울행법2013구합55147, 2015.05.22.) 판결]

(1) 손금의 범위를 정하는 '일반적으로 용인되는 통상의 비용' 해당 여부(법인세법 제19조 제2항 관련)

구 법인세법 제19조 제2항은 원칙적으로 '손비는 그 법인의 사업과 관련하여 발생하거나 지출된 손실 또는 비용으로서 일반적으로 용인되는 통상적인 것이거나 수익과 직접 관련된 것으로 한다'라고 규정하고 있는데, 원심은 아래와 같은 이유로 원고가 A에 지급한 보수는 위 조항의 '일반적으로 용인되는 통상적인' 범위 내에 있다고 판단하였다.

- ① 법인세법은 원고와 같은 법인의 이익을 법인세법상의 소득으로 보아 과세하는 것인데, 기본적으로 법인이 그 임직원에게 지급한 보수는 해당 법인의 사업이나 거래 활동 등을 위하여 지급되는 것이기 때문에 사업경비의 성격을 갖게 되어 법인세법상 손금에 산입하는 것이 원칙이라 할 것이고, 예외적으로 그 성질상 비용성을 갖지 않거나 조세정책적 또는 기술적 이유 등에 의하여 손금에 산입함이 바람직하지 않아 법인세법령이 특별히 정한 경우에만 손금산입이 부정되는 것으로 보는 것이 소득에 대한 과세로서의 법인세법의 본질 및 구조에 부합한다고 할 것인 점,
- ② 구 법인세법령 등 관계 규정들에서 구체적으로 설정한 손금불산입 대상인 법인의 임직원에게 대한 보수에 해당되는지 여부가 애매한 보수나 그에 해당한다고 볼 수 없는 보수까지도 구 법인세법령의 일반 조항만을 근거로 손금불산입이 허용될 수 있다고 해석한다면, 이는 손금불산입을 통한 법인세 과세의 한계로 설정한 기준들이 형해화될 수 있어 조세법률주의에 반하는 결과에 해당될 뿐만 아니라 납세자의 예측가능성과 법적 안정성을 침해할 수 있게 될 것인 점,
- ③ 나아가 비록 과세공평을 위한 조세정책상의 이유나 사실에 반하는 내용의 조정과 같은 기술적인 이유로 구 법인세법 제19조 제2항 등과 같은 일반 조항을 근거로 법인의 임직원에게 대한 보수 지급에 관하여 손금을 부인할 필요가 있는 경우가 있다 하더라도, 이 경우에는 당해 임직원의 수행임무의 성질과 책임의 경중, 동일 회사 내의 임직원에게 대한 급여 지급상황, 임무수행에 소요되는 시간, 유사한 임무에 대한 다른 기업에서의 보수수준, 보수액이 기업이익에 따라 좌우되는지 여부, 보수와 기업지분과의 관련성, 건전한

사회통념이나 상관행 등에 비추어 경제적 합리성의 유무의 기준으로 그 손금 부인 여부와 그 부인의 정도를 신중히 판단하여야 할 것인 점 등을 종합하여 보면, 피고가 제출한 모든 증거 및 주장하는 사유를 고려한다고 하더라도 이 사건 기준이 구 [법인세법 제19조 제2항](#)이 정한 '일반적으로 용인되는 통상의 비용'에 해당한다고 보기 어렵고, 달리 이를 인정할 만한 증거가 없다.

(2) 부당행위계산 부인 규정의 적용 여부를 정하는 '시가' 해당 여부

구 법인세법 시행령 제88조 제1항 제7호는 부당행위계산 부인 사유의 하나로 '금전 기타 자산 또는 용역을 시가보다 높은 이율, 요율이나 임차료로 차용하거나 제공받은 경우'를 들고 있는 바, 원심은 부당행위계산 부인 판단의 기준이 되는 시가에 대한 입증책임은 과세관청에 있는데, 과세관청이 제시한 동종 대부업체 12개 중 대표이사의 급여가 높은 상위 3개 업체의 대표이사 급여 평균액이 적법한 시가라고 보기 어렵다고 판단하면서, 아래와 같이 실시하였다.

- ① 피고가 제출한 증거들과 그 주장의 사정들만으로는, 피고가 이 사건 기준을 산정함에 있어 원고와 비교 대상 업체로 삼은 위 3개 업체들이 원고와 동종 업체라는 점 외에 서로 비교 가능한 업체임과 아울러, 이 사건 기준이 원고와 위 3개 업체들의 차이점에 관하여 합리적인 조정 과정을 거친 것이며, 객관적이고 타당성 있는 근거에 기초하여 결정된 것이라고 인정하기에 부족한 점,
- ② 또한, 피고는 이 사건 기준 외에는 달리 원고의 A에 대한 적정 보수 지급액을 인정함에 필요한 '시가'로 볼 수 있는 구체적·객관적인 기준에 관한 주장·증명을 추가로 하지 아니한 점[부당행위계산 부인 여부를 판단함에 있어 법원이 '시가'에 대한 증명책임을 부담하는 과세관청에게 적극적으로 입증을 촉구하거나 직권으로 시가를 산정하여 과세처분의 당부를 판단할 의무까지는 없다([대법원95누5301, 1996.05.10.](#)) 판결 등 참조],
- ③ 비록 이 사건 급여액이 경제적 합리성을 무시한 것으로 조세법적으로는 부당한 것이라고 볼 수 있는 부분이 있다 하더라도, 객관적이고 합리적인 방법으로 산출된 것이라고 볼 수 없는 이 사건 기준을 부당행위계산 부인의 기준으로 삼아 이를 초과하는 원고의 위 보수 지급 행위를 부인하는 것은 조세 법규를 합리적 이유 없이 확장 또는 유추 해석하는 것이므로 이를 허용할 수 없는 점 등을 종합해 볼 때, 피고가 제출한 증거들과 주장하는 사정만으로는 이 사건 기준이 원고의 A에 대한 이 사건 급여의 지급을 부당행위계산으로 인정할 수 있는지를 가늠할 적법한 '시가'라고 보기 어렵고, 달리 이를 인정할 만한 증거가 없다.

(3) 상여금으로서 손금불산입 대상인지 여부

이익처분에 의하여 지급하는 상여금 규정([법인세법 시행령 제43조 제1항](#))은 주주총회의 결의에 따라 이익잉여금을 처분하는 것만을 규율하므로, 위 규정은 원고가 A에게 지급한 보수(급여)와는 무관하다고 판단하면서, 아래와 같이 실시하였다. 구 [법인세법 시행령 제43조 제1항](#)에 의하면, 법인이 임원 또는 사용인에게 이익처분에 의하여 지급하는 상여금은 손금에 산입하지 아니하는데, 여기서 '이익처분'이라 함은 [상법 제449조](#), [제462조](#) 등에 따라 법인의 주주들이 정기주주총회에 제출된 재무제표를 승인한 다음 이익잉여금이 있는 경우 주주총회 결의에 따라 이를 처분하는 것을 의미하는데, 원고가 A에게 지급한 급여는 주주총회의 결의에 따른 이익잉여금의 처분을 통하여 지급된 것이 아니므로, 구 [법인세법 시행령 제43조 제1항](#)을 적용하여 쟁점 보수액을 손금에 산입하지 아니할 수는 없다.

또한, 원고가 A에게 지급한 급여 중(구분이 된다는 가정 하에서) 상여금 부분에 대해서는 '급여지급기준'이 없이 지급한 상여금에 해당하므로 손금불산입 대상이기는 하나, 급여 중 상여금에 해당

하는 금액이 얼마인지에 대한 피고(과세관청)의 입증이 부족하여 손금불산입 할 수 없다고 판단하면서, 아래와 같이 설시하였다.

구 법인세법 시행령 제43조 제2항에 의하면, 법인이 임원에게 지급하는 상여금 중 정관·주주총회 또는 이사회 결의에 의하여 결정된 급여지급기준에 의하여 지급하는 금액을 초과하여 지급된 금액은 손금불산입의 대상이 된다. 주주총회에서 정한 이사 보수한도액을 '급여지급기준'이라고 한다면 지배주주에 의한 이익처분을 허용하는 결과가 되어 구 법인세법 시행령 제43조 제1항의 규정을 무력화하게 되는 점 등에 비추어보면, 원고의 주주총회에서 이사의 보수한도를 앞서 본 바와 같이 결의하였다고 하더라도 '급여지급기준'이 정해져 있다고 할 수 없고, 원고가 상여금의 지급사유, 시기, 계산 기간 등에 관한 다른 급여지급 기준을 제시하고 있지 아니하므로, 이 사건 급여 중 상여금에 해당하는 금액은 구 법인세법 시행령 제43조 제2항에 따라 손금에 산입하지 아니할 여지가 있다. 그런데 피고는 급여 중 상여금에 해당하는 금액이 얼마인지에 관하여 주장·증명하지 아니하였으므로, 구 법인세법 시행령 제43조 제2항에 근거하여 급여 중 일부를 손금불산입 할 수도 없다.

(4) 소결론

서울행정법원은, (1) 손금에 관한 일반 규정으로 A에게 지급한 보수를 부인하여 손금불산입 할 수도 없고, (2) 부당행위계산 부인 규정을 적용할 수도 없으며, (3) 다만 A에게 지급한 보수 중 상여금에 해당하는 금액은 급여지급기준 없이 지급한 것이므로 손금불산입 할 여지가 있으나 상여금이 얼마인지에 대한 피고(과세관청)의 구체적인 입증이 없으므로, 법인세 부과처분은 위법하다고 판단하였다(원고 승).

3) 서울고등법원 판결[서울고법2015누46552, 2015.12.10.] 판결]

항소심에서 피고(과세관청)는 ① '원고가 2009. 4. 이후 한시적으로 A에게 지급한 월 4,150만 원을 초과하는 금액', 또는 ② '원고가 2004.12.까지 A에게 지급한 월 3,000만원에 원고 직원들의 평균급여인상률을 적용한 금액을 초과하는 금액', 또는 ③ '을 제3호증(A 급여 지급 내역) 중 급여 발생일과 지급일이 다른 금액' 가운데 하나를 원고가 A에게 지급한 상여금이므로, 상여금 금액만큼 손금불산입 하여야 한다고 주장하였다.

그러나 서울고등법원은 서울행정법원의 판결을 인용한 것에 추가하여, 위와 같은 피고의 상여금 산정 방식은 아무런 근거 없이 피고의 독자적인 기준에 의하여 상여금을 인정한 것으로서 그러한 방법으로 산정된 금액이 이 사건 급여 중에 포함된 상여금이라고 인정할 수는 없으므로, 구 법인세법 시행령 제43조 제2항을 적용하여 이 사건 급여 중 일부를 손금불산입할 수도 없다고 판단하였다(원고 승).

4) 대법원 판결[대법원2015두60884, 2017.09.21.]판결]

(1) 임원의 보수에 대한 법리 및 이에 대한 입증책임

구 법인세법(법률 제10423호, 2010.12.30.로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제19조 제1항, 제20조 제1호 본문에 의하면 이익처분에 의하여 손비로 계상한 금액을 원칙적으로 손금에 산입하지 않도록 하고 있고, 제26조 제1호는 인건비 중 대통령령이 정하는 바에 따라 과다하거나 부당하다고 인정되는 금액은 내국법인의 각 사업연도의 소득금액을 계산할 때 손금에 산입하지 않도록 규정하고 있으며, 그 위임에 따라 법인세법 시행령 제43조 제1항은 '법인이 그 임원 또는 사용인에게 이익처분에 의하여 지급하는 상여금은 이를 손금에 산입하지 아니한다'고 규정하고 있다.

법인이 임원에게 직무집행의 대가로서 지급하는 보수는 법인의 사업수행을 위하여 지출하는 비용으로서 원칙적으로 손금산입의 대상이 된다. 하지만 앞서 본 규정들의 문언과 법인의 소득을 부당하게 감소시키는 것을 방지하기 위한 구 법인세법 제26조, 법인세법 시행령 제43조의 입법취지 등

에 비추어 보면, 법인이 지배주주인 임원(그와 특수관계에 있는 임원을 포함한다)에게 보수를 지급하였더라도, 그 보수가 법인의 영업이익에서 차지하는 비중과 규모, 해당 법인 내 다른 임원들 또는 동종업계 임원들의 보수와의 현저한 격차 유무, 정기적·계속적으로 지급될 가능성, 보수의 증감 추이 및 법인의 영업이익 변동과의 연관성, 다른 주주들에 대한 배당금 지급 여부, 법인의 소득을 부당하게 감소시키려는 주관적 의도 등 제반 사정을 종합적으로 고려할 때, 해당 보수가 임원의 직무집행에 대한 정상적인 대가라기보다는 주로 법인에 유보된 이익을 분여하기 위하여 대외적으로 보수의 형식을 취한 것에 불과하다면, 이는 이익처분으로서 손금불산입 대상이 되는 상여금과 그 실질이 동일하므로 법인세법 시행령 제43조에 따라 손금에 산입할 수 없다고 보아야 한다.

또한 증명의 어려움이나 공평의 관념 등에 비추어, 위와 같은 사정이 상당한 정도로 증명된 경우에는 보수금 전체를 손금불산입의 대상으로 보아야 하고, 위 보수금에 직무집행의 대가가 일부 포함되어 있어 그 부분이 손금산입의 대상이 된다는 점은 보수금 산정 경위나 그 구성내역 등에 관한 구체적인 자료를 제출하기 용이한 납세의무자가 이를 증명할 필요가 있다.

(2) 상고이유 주장에 대한 판단

원심이 인용한 제1심판결 이유와 기록에 의하면 다음과 같은 사실을 알 수 있다.

- ① 원고는 2002.11.27. 설립되어 대부업을 영위하고 있고, A는 원고의 1인 주주 겸 대표이사이다.
- ② 원고는 A에게 월 x,xxx만원 이하의 보수를 지급하다가, 2005 사업연도(2004.4.1.부터 2005. 3.31.까지) 중인 2005.1.부터 월 x억원으로 인상하는 등 2005 사업연도에는 합계 xx억 xxx만원을 지급하였고, 2006 사업연도부터 2009 사업연도까지는 매년 xx억원을 지급하였다.
- ③ 피고는 원고가 2005 사업연도부터 2009 사업연도까지 A에게 지급한 보수가 과다하다는 이유로 동종 대부업체 12개 중 대표이사의 급여가 높은 상위 3개 업체의 대표이사 급여 평균액을 초과하여 지급된 급여를 손금에 산입하지 아니하여 2010.9.1. 2005 사업연도 내지 2009 사업연도 법인세를 부과하는 이 사건 처분을 하였다.

이러한 사실관계와 더불어 기록에 의하여 알 수 있는 다음과 같은 사정들을 앞서 본 법리에 비추어 살펴보면, 원고가 A에게 2006 사업연도부터 2009 사업연도까지 지급한 이 사건 보수는 특별한 사정이 없는 한 대표이사의 직무집행에 대한 정상적인 대가라기보다는 법인에 유보된 이익을 분여하기 위하여 보수의 형식을 취한 것으로서 실질적인 이익처분에 해당하여 손금불산입의 대상이 된다고 보아야 한다.

- ① A는 원고의 1인 주주이면서 대표이사로서 원고 회사에서 자신의 보수를 별다른 제약 없이 자유롭게 정할 수 있는 지위에 있고, 다른 임원들과는 달리 기본급, 수당 등 보수의 구성항목이 정하여져 있는 연봉계약서를 작성한 사실도 없다.
- ② 2005 사업연도 내지 2009 사업연도 중 A의 보수를 차감하기 전 원고의 영업이익에서 A의 보수가 차지하는 비율은 약 38% 내지 95%에 달하여 동종업체의 평균 수치인 5% 내지 9%에 비하여 비정상적으로 높다.
- ③ 이 사건 보수는 같은 기간 원고의 또 다른 대표이사인 B, 이사 C의 보수(연 x,xxx만원)의 약 50배에 달하고, 원고와 사업규모가 유사한 동종업체 중 상위 3개 업체의 대표이사들의 평균 연봉(약 x억원에서 x억원)과도 현격한 차이를 보이고 있다.
- ④ A의 보수는 영업이 적자 상태였던 2004 사업연도까지는 월 x,xxx만원 이하였으나, 최초로 영업이익이 발생하여 증가하기 시작한 2005 사업연도 중인 2005.1.부터 갑작스럽게 월 x억원으로 10배가 인상되었다. 한편 2005 사업연도 말인 2005.3.31.에는 별다른

이유 없이 xx억원이 별도의 보수로 책정되었고, 월 보수금 중 상당 부분이 인건비로 계상된 때로부터 1, 2년 뒤에야 실제로 지급되었다.

- ⑤ 원고는 설립 이래 지속적인 영업이익의 증가에도 불구하고, 단 한 번도 주주에게 배당금을 지급한 바 없다.
- ⑥ 원고의 직원이 작성한 내부 문건 등에 의하면 '세금 절약을 위하여 미지급이 가능한 사장의 급여를 높인다'는 취지로 기재되어 있고, 본래의 당기순이익에 따른 법인세와 대표이사의 보수금 수준별로 차감된 당기순이익에 따른 법인세를 비교·검토하였던 점 등에 비추어, A의 보수를 전액 손금으로 인정받아 법인세 부담을 줄이려는 주관적 의도가 뚜렷해 보인다.

그런데도 원심은 이와 달리 이 사건 보수는 주주총회의 결의에 따른 이익잉여금 처분을 통하여 지급된 것이 아니고, 위 보수 중 실질적으로 이익처분에 의하여 지급되는 상여금이 포함되었다고 하더라도 그 금액이 얼마인지를 인정할 증거가 없다는 이유로 전부 손금에 산입되어야 한다고 판단하였으니, 이러한 원심의 판단에는 법인세법 시행령 제43조에 관한 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 위법이 있다. 이 점을 지적하는 이 부분 상고이유 주장은 이유 있다.

(3) 소결론

대법원은 법인이 임원에게 지급한 보수의 형식에 얼마이지 않고 그 실질에 따라 판단하였고, 이에 따라 매월 일정 금액의 급여 형식으로 지급되었다 하더라도 그 실질이 이익처분의 성격이라면, 위 보수는 손금불산입 대상이라고 판단하였다. 그리고 위 보수에 직무집행의 대가(손금산입 대상)가 포함되어 있었다는 부분의 입증책임은 원고에게 있다고 판단하였다.

3. 법인세법상 인건비에 대한 손금불산입 규정 및 기존 사례

2) 법인세법 및 관련 시행령 규정

법인이 임원에게 지급하는 보수에 대한 손금불산입 관련 규정은 다음과 같다.

관련법령

법인세법 제19조【손금의 범위】

- ① 손금은 자본 또는 출자의 환급, 잉여금의 처분 및 이 법에서 규정하는 것은 제외하고 해당 법인의 순자산을 감소시키는 거래로 인하여 발생하는 손비(損費)의 금액으로 한다.
- ② 제1항에 따른 손비는 이 법 및 다른 법률에서 달리 정하고 있는 것을 제외하고는 그 법인의 사업과 관련하여 발생하거나 지출된 손실 또는 비용으로서 일반적으로 인정되는 통상적인 것이거나 수익과 직접 관련된 것으로 한다.

법인세법 제26조【과다경비 등의 손금불산입】

다음 각 호의 손비 중 대통령령으로 정하는 바에 따라 과다하거나 부당하다고 인정하는 금액은 내국법인의 각 사업연도의 소득금액을 계산할 때 손금에 산입하지 아니한다.

1. 인건비

법인세법 시행령 제43조【상여금 등의 손금불산입】

- ① 법인이 그 임원 또는 사용인에게 이익처분에 의하여 지급하는 상여금(제20조 제1항 각 호의 1에 해당하는 성과급을 제외한다)은 이를 손금에 산입하지 아니한다. 이 경우 합명회사 또는 합자회사의 노무출자사원에게 지급하는 보수는 이익처분에 의한 상여로 본다.
- ② 법인이 임원에게 지급하는 상여금 중 정관·주주총회·사원총회 또는 이사회회의 결의에 의하여 결정된 급여지급기준에 의하여 지급하는 금액을 초과하여 지급한 경우 그 초과금액은 이를 손금에 산입하지 아니한다.

분설하면, ① 법인이 그 임원 또는 사용인에게 이익처분에 의하여 지급하는 상여금은 이를 손금에 산입하지 아니하는데(법인세법 시행령 제43조 제1항), 여기서 이익처분에 의하여 지급하는 상여금이란, 명목은 상여금이지만 그 실질이 이익처분, 즉 법인의 이익에 대한 배당 성격인 상여금을 말한다. 법인세법은, 비록 임원에게 상여금이라는 형식으로 금전이 지급되었다 하더라도 그 실질이 배당 성격(잉여금의 처분)이라면 이를 손금에 산입하지 않겠다는 취지이다(법인세법 제19조 제1항에 따르면 잉여금의 처분은 손금의 범위에서 제외된다).

또한 ② 법인이 임원에게 지급하는 상여금 중 정관·주주총회·사원총회 또는 이사회회의 결의에 의하여 결정된 급여지급기준에 의하여 지급하는 금액을 초과하여 지급한 경우, 그 초과금액은 이를 손금에 산입하지 아니한다(법인세법 시행령 제43조 제2항). 즉, 정당한 절차에 의해 정해진 객관적인 급여지급기준에 따른 상여금만 손금에 산입할 수 있다는 의미이다.

2) 기존에 법원에서 주로 다투어진 쟁점 : 급여지급기준에 의한 상여금인지 여부

법인이 임원(주주인 임원 포함)에게 지급하는 금전은 그 성격에 따라 ① 급여, ② 상여금, ③ 퇴직금 및 ④ 배당(잉여금의 처분 성격 포함)으로 구분할 수 있다. 법인이 임원에게 지급하는 금전이 배당(이익처분) 성격이라면 이를 손금에 산입할 수 없고, 급여나 상여금이라면 손금에 산입할 수 있다.

납세자와 과세관청 사이에 주로 다툼의 대상이 된 상여금에 대해 살펴보면, (i) 임원에게 이익처분에 의하여 지급한 것인지(법인세법 시행령 제43조 제1항), (ii) 그리고 정관·주주총회·사원총회 또는 이사회회의 결의에 의하여 결정된 급여지급기준에 의하여 지급된 것인지(법인세법 시행령 제43조 제2항)가 주로 문제되었다.

이익처분에 의하여 지급된 상여금인지 여부는, 실제 지급된 상여금이 얼마인지, 위 금액이 임원 개인에 대한 임금으로 볼 수 있는지, 해당 상여금액이 어떤 방식으로 산정되었는지 등을 고려하여 판단한다. 또한 급여지급기준(상여금 포함)에 의하여 지급된 상여금인지 여부는, 해당 급여지급기준이 어떻게 정하여졌는지(주주총회, 이사회 등), 정관에 급여지급기준에 대한 규정이 있는지, 해당 급여지급기준에 따르면 임원에 대한 상여금이 일의적으로 산정되는지, 해당 급여지급기준이 일부 임원에 대해서만 적용되는 것인지 등을 고려하여 판단한다.

실제로 대법원은 ㉠ 해당 법인의 취업규칙에서 '경영실적에 따라 상여금을 지급할 수 있다'라고 규정하였고, 주주총회에서 임원 보수 한도를 정하였다고 하여 법인세법 시행령 제43조 제2항에 따른 급여지급기준이 있었다고 볼 수 없고, ㉢ 실제로 해당 상여금이 산정된 근거도 알 수 없으며, ㉡ 지급된 상여금이 당기순이익의 42%에 해당하는 거액이고, ㉣ 상여금을 지급받은 자가 법인 발행주식의 71%를 보유한 대주주이므로, 지급한 상여금을 손금산입할 수 없다고 판단한 사례도 있다([대법원2013두4842, 2013.07.12.](#)).

(대법원 2013두4842, 2013.7.12.)

원고가 2008.12.12.자 임시주주총회 결의에 따라 2008.12.30. 전임 대표이사인 강○○에게 급여 ○○○○원 이외에 상여금 ○○○○원(이하 '이 사건 상여금'이라 한다)을 지급한 사실 등을 인정한 다음, 원고가 그 취업규칙에서 경영실적에 따라 상여금을 지급할 수 있다고 규정하고 원고의 2008.3.26.자 정기주주총회에서 임원 보수한도를 회장·부회장의 경우 ○○○○원으로 결의하였다고 하더라도 그것만으로는 법인세법 시행령 제43조 제2항 소정의 '급여지급기준'이 정해져 있다고 할 수 없고, 나아가 이 사건 상여금의 액수를 ○○○○원으로 정한 근거를 알 수 없을 뿐만 아니라 그 액수가 2008 사업연도 당기순이익의 약 42%에 이르는 거액이어서 이를 임원 개인에 대한 임금으로 보기도 어렵다는 점 등에 비추어, 이 사건 상여금은 원고가 유보된 이익을 원고의 발행주식 71%를 보유한 지배주주인 강○○에게 배분하기 위하여 상여금의 형식을 취한 것으로서 실질적으로 이익처분에 의하여 지급되는 상여금에 해당한다는 이유로, 이 사건 상여금이 손금불산입 대상에 해당함을 전제로 한 이 사건 처분은 적법하다고 판단하였다. 관련 규정과 법리 및 기록에 비추어 살펴보면, 원심의 이러한 판단은 정당하고, 거기에 상고이유에서 주장하는 바와 같은 인건비의 손금산입이나 이익처분에 의하여 지급하는 상여금에 관한 법리오해 등의 위법이 없다.

4. 대법원 판결에 대한 구체적인 고찰

본건 대법원 판결은, 지급형식에 구애받지 않고, 법인의 이사가 받는 보수의 실질을 기준으로 손금불산입 여부를 판단하였다는데 의의가 있다. 기존에는 지급형식이 상여금인 경우, 급여지급기준에 의해 지급되었는지, 그 성격이 이익처분에 의한 것인지 여부에 따라 손금산입 여부를 판단해 왔었다. 다만 매월 일정액을 받는 급여의 경우, 지금까지는 그 금액의 다과와는 무관하게 손금불산입 여부가 문제되지 않았던 것이 사실이다. 그 이유는 법인세법의 규정에 있다.

법인세법은 제26조에서 "대통령령으로 정하는 바에 따라 과다하거나 부당하다고 인정하는 금액" 중 인건비는 손금에 산입하지 않도록 규정하면서, 시행령 제43조에서 상여금에 대한 손금불산입을 규정하고 있고, 시행령 제44조에서 퇴직급여에 대한 손금불산입을 규정하고 있다. 그러나 대통령령에서 구체적으로 '급여'에 대한 손금불산입 규정이 없었고, 따라서 '급여' 형식으로 지급한 보수에 대해서는 그 금액이 과다하거나 부당한지를 판단하는 기준 자체가 없었다.

다만 급여라 하더라도 손금에 대한 일반 규정에 벗어나는 것이라면 손금불산입 할 수 있긴 하지만, 손금에 대한 일반 규정인 [법인세법 제19조 제2항^{*3\)}](#)은 너무나 그 규율 내용이 추상적이어서 어떠한 급여가 '일반적으로 인정되는 통상적인 것'인지에 대한 적용 기준이 전혀 없다. 그렇기 때문에 원심인 서울행정법원은 '구 법인세법령 등 관계 규정들에서 구체적으로 설정한 손금불산입 대상인 법인의 임직원'에 대한 보수에 해당되는지 여부가 애매한 보수나 그에 해당한다고 볼 수 없는 보수까지도 구 법인세법령의 일반 조항만을 근거로 손금불산입이 허용될 수 있다고 해석한다면, 이는 손금불산입을 통한 법인세 과세의 한계로 설정한 기준들이 형해화될 수 있어 조세법률주의에 반하는 결과에 해당될 뿐만 아니라 납세자의 예측가능성과 법적 안정성을 침해할 수 있게 될 것'이라고 판단한 것이다([[서울행법2013구합55147, 2015.05.22.](#)) 판결].

대법원은 이러한 원심의 판단을 파기하면서, [법인세법 제19조 제1항](#), 제20조 제1호 본문, 제26조 제1

호, 그리고 법인세법 시행령 제43조 제1항의 규정 및 입법취지를 종합적으로 고려한다면, '보수가 법인의 영업이익에서 차지하는 비중과 규모, 해당 법인 내 다른 임원들 또는 동종업계 임원들의 보수와의 현저한 격차 유무, 정기적·계속적으로 지급될 가능성, 보수의 증감 추이 및 법인의 영업이익 변동과의 연관성, 다른 주주들에 대한 배당금 지급 여부, 법인의 소득을 부당하게 감소시키려는 주관적 의도 등 제반 사정을 종합적으로 고려할 때, 해당 보수가 임원의 직무집행에 대한 정상적인 대가라기보다는 주로 법인에 유보된 이익을 분여하기 위하여 대외적으로 보수의 형식을 취한 것에 불과하다면, 이는 이익처분으로서 손금불산입 대상이 되는 상여금과 그 실질이 동일하므로 법인세법 시행령 제43조에 따라 손금에 산입할 수 없다고 보아야 한다.'라고 판단한 것이다.

즉, 대법원은 전체적인 조문의 규정이나 입법취지를 고려하여, 제반 정황에 비추어 보았을 때 근로의 대가로 볼 수 없는 금액의 급여는 손금산입 할 수 없다는 법리를 설시하면서, 원심의 지급 형식(급여인지 상여금인지 여부)에 따른 해석론은 타당하지 않다고 판단한 것이다.

더구나 대법원은 그 입증책임과 관련하여, 임원에게 지급된 보수가 근로의 대가로 볼 수 없다는 점이 상당한 정도로 증명되었다면, 위 보수 중 근로의 대가로 지급된 부분(손금산입 대상)이 얼마인지에 대해서는 오히려 납세자 측이 입증하여야 한다고 판단하여, 과세관청에게 상당히 유리한 증명책임 법리를 설시하였다.

최근 대법원은, 본건 대법원 판결과 유사하게 퇴직급여의 경우에도 형식보다는 실질을 기준으로 손금불산입 여부를 판단하는 판결을 내렸다. 대법원은, 정관이나 정관에서 위임된 퇴직급여 지급규정에 따라 지급된 임원 퇴직급여라 하더라도, 임원 퇴직급여 규정이 종전보다 퇴직급여를 급격하게 인상하여 지급하는 내용으로 제정 또는 개정되었고, 그 제정 또는 개정에 영향을 미칠 수 있는 지위에 있는 자 또는 그와 가족관계 등 밀접한 관계에 있는 자가 퇴직임원으로서 그와 같이 급격하게 인상된 퇴직급여를 지급받게 되었으며, 그에 따라 실제로 지급된 퇴직급여액이 해당 퇴직임원의 근속기간과 근무 내용 또는 다른 비슷한 규모의 법인에서 지급되는 퇴직급여액 등에 비추어 볼 때 도저히 재직기간 중의 근로나 공헌에 대한 대가라고 보기 어려운 과도한 금액이고, 그 규정 자체나 해당 법인의 재무상황 또는 사업전망 등에 비추어 그 이후에는 더 이상 그러한 과도한 퇴직급여가 지급될 수 없을 것으로 인정되는 등 특별한 사정이 있는 경우에는, 그와 같은 임원 퇴직급여 규정은 실질적으로 근로 등의 대가를 지급하기 위한 것이 아니라 퇴직급여의 형식을 빌려 특정 임원에게 법인의 자금을 분여하기 위한 일시적 방편에 불과한 것으로서 손금산입 대상이 아니라고 판단하였다[(대법원2015두53398, 2016.02.18.)판결].

이와 같이 대법원은, 법인이 임원에게 지급하는 금원이 손금산입 대상인지 여부는 그 실질에 따라 판단하여야 하고, 이와 같이 지급근거 등 형식적인 요건을 모두 갖추었다 하더라도, 지급 당시의 정황, 지급받는 임원의 지위, 지급금액, 지급기준의 제·개정 시기, 임원의 재직기간 및 업무, 다른 임원들간의 형평성 등을 고려하여, 손금불산입 여부를 판단하여야 한다는 입장을 명백히 하였다.

본건 대법원 판결로 인하여, 다소 과다하게 지급된 임원의 보수(급여, 상여금, 퇴직금)에 대한 과세 여부가 향후 세무조사 과정에서 상당히 논란이 될 것으로 예상된다.

*3) 법인세법 제19조【손금의 범위】

② 제1항에 따른 손비는 이 법 및 다른 법률에서 달리 정하고 있는 것을 제외하고는 그 법인의 사업과 관련하여 발생하거나 지출된 손실 또는 비용으로서 일반적으로 인정되는 통상적인 것이거나 수익과 직접 관련된 것으로 한다.