대법 2022두42020 (2026.08.12)

분식회계로 인한 성과급은 손금에 산입할 수 없음. 또한, 매출채권 상환유예기간에 대한 이자를 지급받기로 약정한 이상, 그 이자는 지급기일이 속하는 사업연도가 이자수익의 귀속시기임

· 주문

상고를 모두 기각한다.

상고비용 중 원고의 상고로 생긴 부분은 원고가 부담하고, 피고의 상고로 생긴 부분은 피고가 부담한다.

· 이유

1. 원고의 제1 상고이유에 대하여

가. 관련 규정 및 법리

1) 구 법인세법(2018. 12. 24. 법률 제16008호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제19조는 제1항에서 "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."라고 규정하면서, 제2항에서 "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."라고 규정하고 있다.

여기에서 말하는 '일반적으로 인정되는 통상적인 비용'이라 함은 납세의무자와 같은 종류의 사업을 영위하는 다른 법인도 동일한 상황 아래에서는 지출하였을 것으로 인정되는 비용을 의미한다. 그러한 비용에 해당하는지 여부는 지출의 경위와 목적, 형태, 액수, 효과 등을 종합적으로 고려하여 객관적으로 판단하여야 할 것인데, 특별한 사정이 없는 한 사회질서에 위반하여 지출된 비용은 여기에서 제외되며, 수익과 직접 관련된 비용에 해당한다고 볼 수도 없다(대법원 2017. 10. 26. 선고 2017두51310 판결, 대법원 2026. 4. 30. 선고 2025두36013 판결 등 참조). 사회질서에 위반하여 지출된 비용에 해당하는지 여부는 그러한 지출을 허용하는 경우 야기되는 부작용, 그러한 지출이 거래에 미칠 영향, 이에 대한 사회적 비난 정도, 규제 필요성과 향후 법령상 금지될 가능성, 상관행과 선량한 풍속 등 여러 사정을 종합적으로 고려하여 사회통념에 따라 합리적으로 판단하여야 한다(대법원 2015. 1. 15. 선고 2012두7608 판결 참조).

2) 분식회계는 기업의 재무상태에 관한 정보를 허위로 제공함으로써 거래상대방의 의사결정을 왜곡시키고 더 나아가 투자자와 채권자 등을 기망하여 시장의 신뢰기반을 훼손하는 행위로서, 사회에 미치는 해악의 정도가 심대하다. 그러므로 그 자체만으로도 일정 요건하에 형사처벌의 대상이 될 뿐만 아니라(「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」제444조 제13호, 제448조, 「주식회사 등의 외부감사에

관한 법률」제39조, 제46조 등), 사기 등 다른 범죄의 수단으로 악용되기도 한다. 특히 법인의 대표자나 해당 법인을 실질적으로 경영하면서 사실상 대표하고 있는 자(이하 '대표자 등'이라고 한다)가 분식회계를 통해 해당 법인의 경영성과를 부풀린 다음 이를 토대로 일정 수준의 목표 달성을 전제로 하는 성과급을 임직원 등에게 지급하는 경우, 이러한 행위는 업무와의 관련성 및 합리성 등을 흠결한 것으로서 배임죄에 해당할 수 있다. 또한 배임적 행위로 인한 재산적 피해 자체는 분식회계를 주도한 법인의 대표자 등이 소속된 해당 법인에 귀속되더라도, 법인의 대표자 등의 행위를 납세의무자인 해당 법인 자신의 행위로 평가할 수 있으므로, 위와 같은 배임적 행위로 말미암아 지급된 성과급에 대해서까지 손금산입을 인정하게 되면, 사실상 그만큼을 국가가 보조해 주거나 분식회계에 대한 불이익을 경감시키는 결과를 초래하여 부당하다. 이러한 점들을 종합적으로 고려하면, 법인의 대표자 등의 주도로 분식회계가 이루어지고, 이를 기초로 한 성과급의 지급이 배임적인 것으로 평가되는 한, 해당 성과급을 지급받은 임직원 개개인의 분식회계에 관한 귀책사유 유무나 그 인식 여부는 물론 해당 임직원에 대한 성과급의 지급 자체가 사법상 유효한지를 불문하고, 이러한 성과급은 사회질서에 위반하여 지출된 비용으로서 구 법인세법 제19조 제2항에서 말하는 '일반적으로 인정되는 통상적인 비용이나 수익과 직접 관련된 비용'에 해당한다고 볼 수 없고, 따라서 손금에 산입할 수 없다고 봄이 타당하다.

나. 구체적 판단

1) 원심은 그 채택 증거에 의하여, 원고와 대주주인 ㅇㅇ은행이 매년 체결한 양해각서(이하 '이 사건 MOU'라고 한다)에 따르면 원고가 당기순이익을 달성한 경우에만 일정한 등급기준에 따라 임원들에게 성과급을 지급하기로 정한 사실, 원고가 분식회계 적발 이후 수정공시한 재무제표에 따르면 20ㅇㅇ 사업연도에 당기순손실이 발생한 사실, 원고 대표이사와 재무총괄 부사장이 20ㅇㅇ년부터 20ㅇㅇ년까지 분식회계를 통해 당기순이익이 발생한 것으로 가장하여 임원들에게 성과급을 지급하였다는 범죄사실로 「특정경제범죄 가중처벌 등에 관한 법률」위반(배임)죄로 처벌받은 사실을 각 인정한 다음, 다음과 같은 이유로 이 사건 성과급은 사회질서를 위반하여 지출된 것으로서 구 법인세법 제19조 제2항에서 정한 손금에 해당하지 않는다고 판단하였다.

가) 이 사건 성과급은 기본적으로 원고가 당기순이익 등 목표치를 달성할 경우에만 일정 기준에 따라 임원들에게 지급될 수 있다. 원고는 20ㅇㅇ~20ㅇㅇ 사업연도에 당기순손실이 발생하여 애초에 이 사건 MOU에서 정한 성과급 지급조건을 충족하지 못하였다.

나) 그런데 20ㅇㅇ년부터 20ㅇㅇ년까지 원고 대표이사 등의 주도로 분식회계가 저질러졌다. 이는 원고가 대주주인 ㅇㅇ은행과 체결한 이 사건 MOU에 정한 경영목표나 영업이익을 달성할 수 없게 되어 임원 성과급 미지급, 기본급 회수, 대표이사 사퇴, 구조조정, 인력구조 개편 등 불이익을 받게 될 것 등을 우려하였기 때문으로 보인다. 당시 원고 대표이사 등은 이러한 사정을 잘 알고 있었음에도, 의도적인 분식회계를 통해 위 사실을 은폐하고 당기순이익이 발생한 것처럼 가장하여 임원들에게 성과급을 지급하였고, 그 결과 형사처벌을 받았다. 그런데도 이 사건 성과급을 손금에 산입해 준다면, 위와 같은 배임 행위나 그에 따른 범죄수익이 임원들에게 귀속되는 것을 용인하는 결과가 된다.

다) 원고와 같은 ㅇㅇ업을 영위하는 다른 법인이라면, 거액의 당기순손실이 발생한 상황에서 적자 발생 사실을 숨기고 명시적인 지급조건을 위반하면서까지 성과급을 지급하지는 아니하였을 것이다. 이 점에서 이 사건 성과급에 대해서는 손금 인정 요건인 통상성도 인정할 수 없다.

2) 원심판결 이유를 앞서 본 규정과 법리 및 원심이 적법하게 채택하여 조사한 증거 등에 비추어 살펴

보면, 원심의 이러한 판단은 정당하고, 거기에 상고이유 주장과 같이 이 사건 성과급의 손금성 판단, 증명책임 등에 관한 법리를 오해한 잘못이 없다.

2. 원고의 제2 상고이유에 대하여

가. 법인세법 제40조 제1항은, 내국법인의 각 사업연도의 익금과 손금의 귀속사업연도는 그 익금과 손금이 확정된 날이 속하는 사업연도로 한다고 규정하고 있다. 이때 익금 확정이란 과세대상 소득이 실현될 가능성이 상당히 높은 정도로 성숙되었음을 의미한다. 법인세법에서는 소득세법상 이자소득과는 달리 채무자의 무자력으로 인한 회수불능의 채권을 법인의 각 사업연도 소득을 계산함에 있어 대손금으로 익금에서 공제되는 손금에 산입하게 되어 있다. 이를 고려하면, 법인세법상 이자채권으로 인한 소득의 확정은 그 실현가능성이 상당히 높은 정도로 성숙되었는지의 여부에 따르는 것이 타당하고, 채무자의 자산 부족으로 이자채권이 현실적으로 변제될 가능성이 없다는 사정은, 회수불능으로 확정된 때에 대손금으로 처리할 수 있는 사유가 될 뿐이다(대법원 2005. 5. 26. 선고 2003두797 판결 등 참조).

나. 원심은, 원고가 ㅇㅇ사 4곳과 매출채권에 대한 상환유예약정을 체결하고 ㅇㅇㅇㅇ대금 지급을 유예한 기간 그에 대한 이자를 지급받기로 약정한 이상, 그 이자는 약정에서 정한 이자지급일이 속하는 사업연도에 이자수익이 실현될 가능성이 상당히 높은 정도로 성숙·확정되었다고 볼 수 있고, ㅇㅇ사의 경영악화는 해당 이자채권이 회수불능으로 확정된 때에 대손금으로 처리할 수 있는 사유가 될 뿐이지 그로 인하여 이 사건 이자수익의 귀속시기를 달리 볼 수 없다는 이유로, 이 사건 이자수익은 그 이자 지급기일이 속한 20ㅇㅇ 사업연도 익금으로 귀속되어야 한다고 판단하였다.

원심판결 이유를 앞서 본 규정과 법리 및 원심이 적법하게 채택하여 조사한 증거 등에 비추어 살펴보면, 원심의 이러한 판단은 정당하고, 거기에 상고이유 주장과 같이 이자수익의 성숙·확정 시점 등에 관한 법리를 오해한 잘못이 없다.

3. 원고의 제3 상고이유에 대하여

가. 구 국세기본법(2017. 12. 19. 법률 제15220호로 개정되기 전의 것) 제81조의12 본문은, 세무공무원은 세무조사를 마쳤을 때에는 그 조사 결과를 서면으로 납세자에게 통지하여야 한다고 규정하고 있다. 구 국세기본법 시행규칙(2018. 3. 19. 기획재정부령 제665호로 개정되기 전의 것) 제37조는, 법 제81조의12에 따른 세무조사의 결과 통지는 별지 제56호 서식의 세무조사 결과 통지서에 따른다고 규정하고 있다. 위 서식에서는 '소득금액 변동 명세(법인세법에 따른 소득처분)'란에 소득종류를 기재하도록 하고 있다.

나. 원심은, 이 사건 고문료의 소득처분과 관련하여 '상여'로 기재한 이 사건 세무조사 결과 통지가 있었다가 이후 소득처분을 '기타소득'으로 하는 내용의 이 사건 소득금액변동통지가 이루어졌더라도, 이 사건 고문료에 관하여 향후 기타소득으로 소득처분이 실제 이루어지리라는 점을 원고가 충분히 인식할 수 있었고, 나아가 이 사건 세무조사 결과 통지로 말미암아 원고가 이 사건 소득금액변동통지에 관한 과세전적부심사를 제기하여 그 당부를 다투는 데 별다른 어려움이나 불이익이 있었다고 볼 수 없으며, 원고 주장과 같은 사정만으로 과세전적부심사를 제기하기 위한 세무조사 결과 통지 자체가 이루어지지 않았다고 볼 수 없다는 이유로, 이 사건 소득금액변동통지에 절차적 하자가 존재한다는 원고 주장을 배척하였다.

나아가 원심은, 원고가 고문 등 위촉 및 운영에 관한 근거 규정을 제대로 마련하지 않은 채 별다른 검증 없이 대표이사 임의로 고문들을 위촉하여 왔고, 일부 고문들의 경우 위촉 경위도 제대로 확인되지 않는 점, 원고가 구체적인 보수기준에 따르지 않고 고문들에게 정기적으로 거액의 고문료를 지급하여 온 반면, 고문들이 구체적으로 수행한 업무 활동 내용은 제대로 확인되지 않는 점 등을 근거로, 이 사건 고문료는 원고의 사업상 필요에 따라 통상적인 범위 내에서 지출된 돈으로서 손금의 요건을 갖추었다고 볼 합리적인 근거 및 사정을 찾기 어려우므로, 피고가 이 사건 고문료를 20ㅇㅇ~20ㅇㅇ사업연도 손금에서 제외한 것은 적법하다고 판단하였다.

원심판결 이유를 관련 규정과 법리 및 원심이 적법하게 채택하여 조사한 증거 등에 비추어 살펴보면, 원심의 이러한 판단은 정당하다. 거기에 상고이유 주장과 같이 이 사건 고문료에 관한 세무조사 결과통지의 절차적 하자 및 손금 요건의 충족 여부와 그 증명책임 등에 관한 법리를 오해하여 필요한 심리를 다하지 않는 등으로 판결에 영향을 미친 잘못이 없다.

4. 피고의 상고이유에 대하여

가. 구 법인세법 제52조 소정의 부당행위계산 부인이란, 법인이 특수관계에 있는 자와 거래할 때, 정상적인 경제인의 합리적인 방법에 의하지 아니하고 구 법인세법 시행령(2016. 2. 12. 대통령령 제26981호로 개정되기 전의 것) 제88조 제1항 각 호에 열거된 여러 거래형태를 빙자하여 남용함으로써, 조세부담을 부당하게 회피하거나 경감시켰다고 하는 경우에, 과세권자가 이를 부인하고 법령에 정하는 방법에 의하여 객관적이고 타당하다고 보이는 소득이 있는 것으로 의제하는 제도이다. 이는 경제인의 입장에서 볼 때 부자연스럽고 불합리한 행위계산을 함으로써 경제적 합리성을 무시하였다고 인정되는 경우에 한하여 적용된다. 경제적 합리성의 유무에 대한 판단은, 거래행위의 여러 사정을 구체적으로 고려하여, 과연 그 거래행위가 건전한 사회통념이나 상관행에 비추어 경제적 합리성을 결한 비정상적인 것인지의 여부에 따라 판단하여야 한다(대법원 2019. 5. 30. 선고 2016두54213 판결 등 참조). 이때 법인과 특수관계자 사이의 거래가 법인세법상 부당행위계산 부인 사유에 해당한다는 사실의 증명책임은 과세관청에 있다(대법원 1995. 12. 26. 선고 95누3589 판결, 대법원 2007. 2. 22. 선고 2006두13909 판결 등 참조).

나. 원심은 판시와 같은 이유로, 피고가 제출한 증거만으로는 피고가 비교 대상으로 삼은 사외협력사에 대한 거래단가가, 원고와 주식회사 ㅇㅇ 사이에 이루어진 거래의'시가'에 해당한다거나, 원고가 위 회사에 이 사건 설계용역비를 지급한 행위에 경제적 합리성이 결여되었다고 인정하기 어려워, 피고가 이 사건 설계용역비에 대하여 부당행위계산 부인 규정을 적용하여 그 일부를 손금불산입한 것은 위법하다고 판단하였다.

원심판결 이유를 관련 규정과 앞서 본 법리 및 기록에 비추어 살펴보면, 원심의 이러한 판단은 정당하고, 거기에 상고이유 주장과 같이 부당행위계산 부인의 판단기준에 관한 법리를 오해하여 필요한 심리를 다하지 않음으로써 판결에 영향을 미친 잘못이 없다.

5. 결론

상고를 모두 기각하고 상고비용 중 원고의 상고로 생긴 부분은 원고가, 피고의 상고로 생긴 부분은 피고가 부담하도록 하여, 관여 대법관의 일치된 의견으로 주문과 같이 판결한다.