

[세 목] 법인

[결정유형] 기각

[문서번호] 조심-2022-서-5972(2022.12.29)

[전심번호]

[제 목]

쟁점보수의 실질을 이익처분에 의한 상여로 보아 손금불산입하여 과세한 처분의 당부

[요 지]

쟁점보수는 종전의 성과급 상당액을 보전해주기 위하여 그 명목만 ‘성과급’에서 ‘기본급’으로 변경된 것으로 봄이 합리적인 점 등에 비추어 청구주장을 받아들이기 어려움

[결정내용]

결정 내용은 불임과 같습니다.

[관련법령] 법인세법 제19조

[주 문]

심판청구를 기각한다.

[이 유]

1. 처분개요

가. 청구법인은 콜센터 운영대행업, 정보통신기기 사후서비스업 등을 영위하는 법인으로, 2015~2020사업연도 기간 동안 당시 대표이사였던 AAA(회장)과 BBB(사장)에게 아래 000과 같이 보수를 지급하였다.

나. 000청장(이하 “조사청”이라 한다)은 2021.11.2.~2021.12.17. 기간 동안 청구법인에 대한 법인통합조사를 실시한 결과, 청구법인이 2017~2020사업연도 기간 동안 매년 2016사업연도에 비해 약 20억원 증가한 보수(기본급·성과급·기타)를 지급하였고, 이는 000청장의 2016년 세무조사 결과에 따라 청구법인이 2011~2015사업연도 기간 동안 AAA에게 지급한 성과급 명목의 보수가 사실상 ‘이익처분에 의한 상여’로 간주되어 손금불산입되자, 2015사업연도의 성과급 000원을 그대로 보전하기 위해 그 명칭만 ‘기본급’으로 변경한 것으로, 실질은 여전히 ‘이익처분에 의한 상여’에 해당한다고 보아, 처분청에 이를 손금불산입하는 등의 과세자료를 통보하였다.

다. 처분청은 이에 따라 아래 000와 같이, 2017~2020사업연도 기간 동안 AAA에게 지급한 보수 중 합계 000원(이하 “쟁점보수”라 한다)을 손금불산입하여, 청구법인에게 2022.1.7. 2017~2020사업연도 법인세 합계 000원 및 농어촌특별세 합계 000원을 경정·고지하였다.

라. 청구법인은 이에 불복하여 2022.4.1. 심판청구를 제기하였다.

2. 청구법인 주장 및 처분청 의견

가. 청구법인 주장

(1) 청구법인의 ‘지배주주인 임원’에 해당하지 않는 AAA에게 지급한 쟁점보수는 「법인세법」 제26조, 같은 법 시행령 제43조 및 대법원 판결(대법원 2017.9.21. 선고 2015두60884 판결)을 근거로 손금부인할 수 없으므로, 이 건 과세처분은 모두 취소되어야 한다.

(가) 「법인세법」 제19조 제4항 및 같은 법 시행령 제19조 제3호에 따라 법인이 임원에게 직무집행의 대가로 지급하는 보수는 원칙적으로 해당 법인의 손금에 산입되어야 하고, 같은 법 시행령 제43조가 열거한 예외사유에 해당하지 않는다면 이를 함부로 부인할 수 없다.

법원은 이러한 전제 하에, 예외적으로 법인세법령이 특별히 정한 경우에만 손금산입이 부정되는 것으로 보는 것이 소득에 대한 과세로서의 「법인세법」의 본질 및 구조에 부합하고(○○○고등법원 2013누22514 판결; 대법원 심리불속행 확정), 임원의 보수는 법인의 재량에 속하는 것으로 경영실적·재무현황·지위·담당업무 등을 종합적으로 고려하여 자유롭게 정할 수 있는 것으로서 손금에 해당한다고 판시하였고(○○○행정법원 2016구합63323 판결; 대법원 심리불속행 확정), 조세심판원 또한 ‘법인이 그 임직원에게 지급한 보수는 법인세법상 손금에 산입하는 것이 원칙이고 예외적으로 법인세법령이 특별히 정한 경우에만 손금산입이 부정되는 것으로 보아야 한다’는 취지의 결정을 한 바 있다[조심 2020서1614·1615(병합), 2020.10.20. 등].

(나) 처분청은 이 건 과세처분의 근거로 「법인세법」 제26조 및 같은 법 시행령 제43조 등을 제시하고 있으나, 해당 근거법령들은 쟁점보수와 무관하다.

「법인세법」 제26조 및 같은 법 시행령 제43조는 ‘임원에게 지급된 인건비 중 손금에 산입되지 않는 인건비’로 법인이 임원에게 이익처분에 의하여 상여금을 지급

하는 경우 그 상여금, 법인이 지배주주등인 임원에게 정당한 사유없이 동일 직위에 있는 지배주주등 외의 임원에게 지급하는 금액을 초과하여 보수를 지급한 경우 그 초과액 등을 규정하고 있는데, 쟁정보수의 경우, 대부분이 ‘상여금’이 아닌 ‘급여’로 구성되어 있고 청구법인의 이익처분 절차와 무관하게 지급되었을 뿐만 아니라, 지급 기간 동안 AAA과 동일한 직위(회장)를 가진 임원이 없어 보수 비교대상이 없으며, 2018사업연도부터는 AAA이 청구법인의 지배주주에도 해당하지 않으므로, 손금불산입되는 인건비 요건에 해당하지 아니하는 것이다.

(다) 한편 처분청은, 대법원이 ‘법인이 지배주주인 임원에게 보수를 지급한 경우, 여러 가지 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 실질이 동일하므로 손금에 산입할 수 없다고 보아야 한다’고 판시(대법원 2017.9.21. 선고 2015두60884 판결)한 것을 처분의 근거로 제시하고 있는데, 해당 판결은 법인이 ‘지배주주인 임원’에게 지급한 보수가 문제된 사안으로, ‘지배주주인 임원’의 경우에는 자신의 지위를 이용하여 법인에 유보되어 있는 이익을 분여 받는 방식을 ‘배당’ 또는 ‘인건비’로 자유롭게 선택할 여지가 있다는 점을 고려하여 법인이 ‘지배주주인 임원’에게 인건비 명목으로 돈을 지급했다 하더라도, 여러 사정을 종합하여 해당 보수가 임원의 직무집행에 대한 정상적인 대가라고 볼 수 없는 ‘예외적인 경우’에는 그 실질이 이익처분과 동일하다고 간주하여 손금을 부인할 수 있다고 본 것인바, 이 건에 직접 적용할 수 없다.

1) 위 판결은, 지급된 보수가 이익처분과 동일한 것으로 간주되는 ‘예외적인 경우’에 해당하는지 여부에 대한 판단기준으로, 해당 보수가 법인의 영업이익에서 차지하는 비중과 규모, 법인 내 다른 임원들 또는 동종업계 임원들의 보수와의 현저한 격차가 있는지 여부, 정기적·계속적으로 지급될 가능성, 보수의 증감 추이 및 법인의 영업이익 변동과의 연관성, 다른 주주들에 대한 배당금 지급 여부 및 법인의 소득을 부당하게 감소시키려는 주관적 의도 등을 제시하고 있는바, 해당 판결의 사례와 이 건이 유사한지 여부도 이러한 6가지 기준에 따라 판단해야 한다.

2) 위 6가지 기준을 바탕으로 위 판결의 전제가 된 사안과 이 건을 구체적으로 비교하면, 다음과 같다.

가) 해당 판결은 ‘1인 주주 겸 대표이사(지배주주인 임원)’에게 지급한 보수가 문제된 사안에 대한 것인데, 이 건 AAA의 경우 청구법인의 ‘1인 주주’가 아니었을 뿐만 아니라, 이 건 과세대상기간 중 대부분의 기간에는 ‘지배주주’도 아니었다. 오히려, AAA이 지배주주 지위를 상실한 2018사업연도 이후에도, 변경된 지배주주 체제 하에서 AAA에게 이전과 동일한 수준의 급여가 계속 지급되었다는 점은, 쟁점보수가 AAA의 지배주주로서의 지위와는 무관히, AAA의 직무집행과 경영성과에 기초하여 정당하게 지급된 것임을 방증한다.

나) 또한 쟁점보수가 청구법인의 영업이익에서 차지하는 비중·규모가 위 판결의 사안에 비하여 현저히 낮고, 청구법인의 또 다른 대표이사인 BBB은 AAA과 직위·담당업무가 달라 단순 비교가 어려울 뿐만 아니라 위 판결의 사안과 달리 보수 격차도 현저히 작았으며, 처분청이 비교대상으로 제시한 동종업계 법인들과 청구법인 간 매출규모, 대기업 집단 소속 여부, 영업이익률 등을 비교해보면, 쟁점보수가 해당 기업들의 보수 지급액에 비하여 과다하다고 단순히 판단할 수 없고, 청구법인은 위 판결의 사안과 달리, AAA에게 매년 동일한 금액을 정기적·계속적으로 지급하였으며, 이 건 인건비는 청구법인의 이익에 전혀 연동되지 않아 상여금이 아닌 보수(기본급)에 해당하고, AAA은 ‘1인 주주 겸 대표이사(지배주주인 임원)’가 아니었으므로, ‘배당금 지급 여부’는 이 사건 보수의 실질이 ‘이익처분에 의한 상여금’에 해당하는지 여부를 판단하는 데에 고려될 이유가 없으며, 위 판결의 사안과 달리, 청구법인이 쟁점보수 지급을 통하여 ‘청구법인의 소득을 부당하게 감소시키려는 주관적 의도’가 있었음을 확인할 수 있는 그 어떠한 사정도 확인되지 아니하므로, 위 판결은 이 건 과세처분의 근거가 될 수 없다.

(라) 처분청은, 청구법인이 그간 AAA에게 지급하던 ‘성과급’을 2016년 중부지방국세청의 세무조사 이후 그 명칭만 ‘기본급’으로 변경하여 지급하였으므로, 쟁점보수의 실질은 여전히 ‘이익처분에 의한 상여금’으로 보아야 한다는 의견이나, 청구법인은 종전 세무조사에서 ‘청구법인의 임원상여금 지급규정에 평가요소에 대한 구체적인

산정요령이 없고, 해당 성과급이 지배주주인 대표이사에게 특별한 근거 없이 차등 지급된 점' 등을 이유로 AAA에게 지급된 성과급이 손금불산입되자, 문제된 지급방식을 개선하는 과정에서 쟁점보수를 성과급(상여금)이 아닌 보수(기본급)로 지급한 것인바, 보수의 성격은 변경된 형식을 기준으로 판단하는 것이 타당하다. 특히, 「법인세법 시행령」 제43조가 인건비가 손금에서 부인될 수 있는 예외적인 사유를 열거하면서, '상여금'(제1항·제2항)과 '보수'(제3항·제4항)에 대하여 별도의 규정으로 두고 있는 점 등을 고려하면, 인건비의 지급형식의 변경은 매우 중요한 의미를 가지는바, 종전 세무조사 당시 문제된 인건비와 쟁점보수를 동일하게 보아서는 아니 된다.

(마) 또한 처분청은 청구법인이 특별한 사정변경이나 근거규정 없이 지급 형식을 변경한 점을 지적하나, 법인세법령은 원칙적으로 임원에게 지급한 급여는 모두 손금으로 인정하도록 되어 있을 뿐, 달리 급여 지급액 변동에 특별한 사정변경이나 특정한 근거규정을 요하고 있지 않으므로, 이는 법령에 규정되어 있지 않은 절차 내지 형식을 요구하는 과도한 지적이다.

(2) 설령 청구법인이 AAA에게 지급한 쟁점보수의 실질을 '이익처분에 의한 상여금'에 해당한다고 보더라도, AAA이 청구법인의 지배주주가 아니었던 기간에 지급된 인건비는 손금으로 인정되어야 한다.

처분청이 과세근거로 삼은 대법원 판결(대법원 2017.9.21. 선고 2015두60884 판결)은 법인이 '지배주주인 임원'에게 인건비(보수)의 형식으로 돈을 지급하는 경우에 대한 것으로, AAA이 청구법인의 지분을 처분하여 지배주주가 아니었던 2018~2020사업연도 기간은 AAA이 청구법인의 임원 보수 규모를 자신의 의지대로 결정할 수 없었던 기간이므로, 최소한 해당 기간 동안 지급된 인건비에 대해서는 손금부인할 수 없다.

나. 처분청 의견

(1) 「법인세법」 제26조 제1항 및 같은 법 시행령 제43조는 인건비 중 손금에 산

입되지 아니하는 것으로 임원·직원(사용인)에게 이익처분에 의하여 지급하는 상여금, 정관 등에 의하여 결정된 급여지급기준을 초과하여 지급하는 금액, 지배주주 등 임원·직원에게 정당한 사유없이 동일 직위에 있는 지배주주 등 외의 임원·직원에게 지급하는 금액을 초과하여 지급하는 금액을 규정하고 있고, 조세심판원(조심 2020부1523, 2020.4.21., 조심 2017서3083, 2018.1.2.)과 대법원(대법원 2013.7.12. 선고 2013두4842 판결, 대법원 2017.9.21. 선고 2015두60884 판결)은 ‘대외적으로는 보수의 형식을 취해 지급하였다고 하더라도 법인에 유보되어 있는 이익을 분여하기 위한 것이라면, 그 실질이 이익처분에 의한 상여와 같다’고 보아 원칙적으로는 비용으로 인정되는 보수(인건비)의 손금성을 부인하고 있다.

(2) 중부지방국세청장은 2016년 경 보수지급기준, 청구법인의 다른 임원 보수 수준, 동종업종 임원들의 보수 수준, 청구법인의 성장에 대한 기여, 배당금 지급내역 등 다양한 기준에 따라 대표이사인 AAA에게 성과급 명목으로 지급한 보수에 대하여 검토한 결과, 이는 ‘사실상 이익처분에 의한 상여’에 해당한다고 보아 손금불산입하였고, 조세심판원 역시 해당 사안에 대하여, ‘청구법인이 성장에 따른 과실을 분배함에 있어 다른 소액주주들을 배제하기 위해 쟁점대표이사에게 배당이 아닌 보수의 형식을 취해 지급한 것이므로 이를 이익처분에 의한 상여로 보아 손금 부인한 과세처분은 정당하다’고 결정하였을 뿐만 아니라, 청구법인도 행정소송과정 중 스스로 소를 취하함으로써 청구법인이 대표이사 AAA에게 성과급 명목으로 지급한 금액의 실질이 이익처분에 의한 상여임을 인정하였다.

그런데 000청장의 2016년 세무조사 이후인 2017사업연도 청구법인에게 특별한 사정변경이 있었다거나 AAA에게 지급하는 보수의 명칭을 성과급에서 기본급으로 변경한 것에 새로운 근거기준이 있었다는 등의 내용은 나타나지 않으므로, 종전에 손금불산입된 성과급과 동일한 금액을 기본급으로 그 명칭만 변경하여 지급한 쟁점보수 역시 AAA의 직무집행에 대한 정상적인 대가지급이라기 보다는 청구법인에게 유보된 이익을 대표이사인 AAA에게 분여할 목적으로 대외적으로 보수의 형식을 취한 것이라고 봄이 타당하다. 즉 쟁점보수는 2015사업연도 이전분과 동일하게 사실상 그 실질이 이익처분에 의한 상여와 같으므로, 「법인세법」 제26조 제1항 및 같은 법 시행령 제43조에 따라 손금불산입 대상에 해당한다.

(3) 청구법인은 보수금액 산정이 법인의 재량영역에 속하므로 경영실적·재무현황·지위 및 담당업무 등을 고려하여 자유롭게 보수금액을 정할 수 있는 것이고, 종전의 세무조사 결과에 따라 청구법인이 AAA에게 성과급 명목으로 지급한 금액이 손금부인되어 그 지급방식을 개선하는 과정에서 명칭을 기본급으로 변경한 것이므로, 이 건 인건비를 손금산입하는 데에 아무런 문제가 없다고 주장하나,

청구법인이 경영실적 등을 고려하여 자유재량으로 AAA에게 지급할 보수의 적정 수준을 000원으로 결정하였다면 특별한 사정변경이 없었던 2016년에도 000원이 지급되었어야 하나 2016년에는 기본급 000원만 지급되었고, 이에 대한 지급근거 등 AAA에게 지급한 이 건 인건비의 산정경위나 내역 등을 입증할 수 있는 증빙자료가 제출되지 아니하는 반면, 아래 000과 같이 공동대표이사인 BBB의 보수는 기본급 000원을 기준으로 000원~000원 수준에 불과하고, AAA 외 다른 임원들의 보수 역시 2016년 이후 큰 변동 없이 일정한 바, 청구주장은 설득력이 없다.

또한, 청구법인과 동일 업종을 영위하고 매출액 수준이 유사한 법인들이 대표이사(대표자)들에게 지급한 보수내역을 보면, 최저 000원에서 최고 000원 범위 내에 있어 청구법인이 AAA에게 지급한 이 건 인건비를 훨씬 하회하는 것을 알 수 있고, 청구법인은 연 000원의 성과급 명목의 보수와 동일한 금액을 단순히 명칭만 ‘기본급’으로 변경하여 월별로 분할 지급(월 000원)하였고, 쟁점보수 중 2017년 2월경 AAA에게 지급된 성과급 000원은 그 명칭조차 기본급으로 변경하지 아니하였으므로, 이는 청구법인에 유보된 이익을 AAA에게 분여한 것으로 인정되어 손금불산입된 성과급 상당액을 AAA에게 계속하여 보전해주기 위하여 기본급이라는 형식으로 위장하여 지급된 것이라고 보아야 한다.

청구법인은 2015년까지 매년 통상 2회에 걸쳐 AAA에게 성과급을 지급하다가 2016년에는 이를 미지급하였는데, 2017년 2월경 다시 000원의 성과급을 지급하였고, 2017년 8월부터는 손금부인되었던 성과급과 동일한 금액을 ‘기본급’이라는 이름으로 변경하여 월별로 분할지급하였으나, 이러한 성과급 지급여부나 기본급으로의 형식 변경에 대한 어떠한 원칙이나 근거기준은 없다.

(4) 한편 청구법인은, 조사청이 법인세법령상 명시적인 근거없이 기본급 인상의 합리적인 이유가 없다거나 보수를 산정한 경위가 확인되지 않는다는 이유로 쟁점보수의 손금성을 부인하였다고 주장하나, 조사청은 청구법인이 2016년 000청장의 세무조사 결과에 따라 AAA에게 성과급 명목으로 지급하였다가 손금불산입된 보수액과 동일한 금액을 계속하여 보전해주기 위해 특별한 사정변경이나 근거규정없이 명칭만 변경하여 쟁점보수를 지급하였고, 이는 대외적으로는 보수의 형식을 취하였을 뿐, 단순히 이익잉여금의 처분방법을 정한 것에 불과하며, 법인에 유보된 이익의 분여라는 목적은 동일하므로 그 실질을 이익처분에 의한 상여와 같다고 보아, 「법인세법」 제26조 제1항, 같은 법 시행령 제43조, 관련 대법원 판례 및 조세심판원의 선결정례 등에 근거하여 손금부인한 것이다.

(5) 청구법인은 AAA이 이 건 과세처분 대상 기간(2017~2020사업연도)의 대부분 기간 동안 청구법인의 ‘지배주주인 임원’에 해당하지 않고, 쟁점보수는 이 건 과세처분의 주요 근거인 대법원 판례(대법원 2017.9.21. 선고 2015두60884 판결)의 사례와 상이하므로, 쟁점보수를 손금부인하는 것은 타당하지 않다고 주장하나, 조사청은 AAA이 청구법인의 지배주주인 임원으로서 해당 대법원 판례에 나타난 구체적인 판단기준에 부합한다고 보아 쟁점보수를 손금부인한 것이 아니다.

조사청은 000청장의 2011~2015사업연도에 대한 세무조사 및 그에 따른 불복절차 결과, 청구법인이 대표이사인 AAA에게 지급한 보수 총액과 동일 직급의 임원이나 동종업계 대표이사들의 보수 비교, 영업이익 등에 대한 비교 및 청구법인 설립 이래 단 한 차례도 배당금을 지급한 사실이 없는 점 등을 종합하여 볼 때, 쟁점보수 또한 사실상 이익처분에 의한 상여에 해당한다고 보아 손금부인한 것이다.

조사청이 청구법인의 2014~2020사업연도 기간 동안의 매출액·영업이익을 분석한 결과, 아래 000와 같이 연도별로 약 10% 내외의 등락은 있으나 비교적 일정한 수준임이 확인되었으므로, 2016사업연도 이전과 비교하였을 때, 2017사업연도 이후 청구법인에게 특별한 사정변경이 있었다고 볼만한 사정이 없고, 청구법인 또한 2017년 AAA의 보수(000원)가 2016년 000원에 비하여 333% 인상된 것이 정당하

다는 것을 입증할만한 증빙자료 등 쟁점보수가 대표이사 AAA의 직무집행에 대한 정당한 보수액에 해당하는지 여부를 입증할만한 어떠한 자료도 제출하지 못하였다.

* 2016년 세무조사 결과, 사실상 이익처분에 의한 상여에 해당한다고 보아 손금불산입된 성과급(2014년 000원, 2015년 000원)을 제외한 금액임

** 2020년 신고한 근로소득지급명세서 상 근로소득 000원에서 퇴직급여 000원 중 한도 초과를 이유로 근로소득으로 신고된 000원을 제외한 금액임

(6) 한편 청구법인은, AAA이 청구법인의 1인 주주가 아니어서, 청구법인에 유보되어 있는 이익의 분여방식(배당 내지 인건비)을 자유롭게 선택할 수 있는 지위에 있지 않으므로, 배당금 지급여부는 이 건 인건비의 실질이 이익처분에 의한 상여금인지 여부를 판단하는 고려요소가 아니라고 주장하나, 다음과 같은 점들을 감안하면, 청구주장과 달리 AAA은 대표이사로서 청구법인에 유보된 이익을 분여받기 위하여 보수의 지급형식을 자유로이 선택할 수 있는 지위에 있었다고 봄이 타당하다.

(가) AAA과 그 배우자는 2016.6.2. 제3자로부터 주식회사 AAA의 발행주식 000주씩 총 000주를 000원에 매수하였다가 2017.10.31. 청구법인에게 000원에 매도하였고, AAA과 그 배우자는 이 거래를 통해 1년이 조금 넘는 기간에 양수대금의 400배가 넘는 000원 상당의 시세차익을 실현하였다.

(나) AAA은 청구법인 명의의 법인카드를 사적으로 사용하였고, 청구법인은 이를 청구법인의 비용으로 처리하였다.

(다) AAA은 본인이 소유한 청구법인의 발행주식 중 일부를 양도하고 청구법인의 유상증자가 있었던 2018.12.18.까지 지배주주 지위에 있었다.

(7) 한편 청구법인은 설령 쟁점보수의 실질이 이익처분에 의한 상여에 해당하여 손금불산입 대상에 해당한다고 보더라도, AAA이 청구법인의 ‘지배주주인 임원’이 아닌 기간 동안 지급된 보수는 손금에 산입되어야 한다고 주장하나, AAA이 ‘지배주주인

임원인지' 여부는 AAA에게 지급한 쟁점보수의 실질이 '이익처분으로서 손금불산입되는 상여금'인지 여부와 무관하므로, 청구주장은 타당하지 아니하다.

(8) 마지막으로 조세심판원이 이 건보다 앞선 과세기간에 대한 사안(조심 2017서 3083, 2018.1.2.)에서 2011~2015사업연도 '성과급' 명목의 보수가 사실상 이익처분에 의한 상여와 그 실질이 같다고 보아 손금불산입한 취지를 감안하면, 청구법인은 이후 그 상당액을 유보하거나 배당 절차를 통하여 모든 주주들에게 공정하게 배분하는 등의 조치를 취하였어야 하나, 청구법인은 이러한 조세심판원의 결정 취지와 달리, 그 명칭을 '성과급'에서 '기본급'으로 단순 변경하여 지급했을 뿐이므로, 그 실질을 달리 볼 수 없다.

3. 심리 및 판단

가. 쟁점

쟁점보수의 실질을 이익처분에 의한 상여로 보아 이를 손금불산입하여 청구법인에게 법인세를 부과한 처분의 당부

나. 관련 법령(2017사업연도 기준)

(1) 국세기본법(2016.12.20. 법률 제14382호로 일부개정된 것)

제14조 [실질과세] ② 세법 중 과세표준의 계산에 관한 규정은 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 명칭이나 형식과 관계없이 그 실질 내용에 따라 적용한다.

(2) 법인세법(2016.12.20. 법률 제14386호로 일부개정된 것)

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.

④ 제1항부터 제3항까지의 규정에 따른 손비의 범위 및 구분 등에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

제20조 [자본거래 등으로 인한 손비의 손금불산입] 다음 각 호의 손비는 내국법인의 각 사업연도의 소득금액을 계산할 때 손금에 산입하지 아니한다.

1. 잉여금의 처분을 손비로 계상[결산을 확정할 때 손비로 계상(計上)하는 것을 말한다. 이하 같다]한 금액. 다만, 대통령령으로 정하는 성과급은 제외한다.

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

(3) 법인세법 시행령(2017.2.3. 대통령령 제27828호로 일부개정된 것)

제19조 [손비의 범위] 법 제19조 제1항에 따른 손비는 법 및 이 영에서 달리 정하는 것을 제외하고는 다음 각 호에 규정하는 것으로 한다.

3. 인건비

제20조 [성과급 등의 범위] ① 법 제20조 제1호 단서에서 “대통령으로 정하는 성과급”이란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 것을 말한다.

4. 내국법인이 근로자[다음 각 목의 어느 하나의 직무에 종사하는 자(이하 “임원”이라 한다)는 제외한다]와 성과산정지표 및 그 목표, 성과의 측정 및 배분방법 등에 대하여 사전에 서면으로 약정하고 이에 따라 그 근로자에게 지급하는 성과배분상여금

가. 법인의 회장, 사장, 부사장, 이사장, 대표이사, 전무이사 및 상무이사 등 이사회
회의 구성원 전원과 청산인

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 이사회
결의에 의하여 결정된 급여지급기준에 의하여 지급하는 금액을 초과하여 지급한 경우 그 초과금액은 이를 손금에 산입하지 아니한다.

③ 법인이 지배주주등(특수관계에 있는 자를 포함한다. 이하 이 항에서 같다)인 임원
또는 사용인에게 정당한 사유없이 동일직위에 있는 지배주주등 외의 임원 또는 사용인에게 지급하는 금액을 초과하여 보수를 지급한 경우 그 초과금액은 이를 손금에 산입하지 아니한다.

⑦ 제3항에서 “지배주주등”이란 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 1 이
상의 주식 또는 출자지분을 소유한 주주등으로서 그와 특수관계에 있는 자와의 소유
주식 또는 출자지분의 합계가 해당 법인의 주주등 중 가장 많은 경우의 해당 주주등
(이하 “지배주주등”이라 한다)을 말한다.

다. 사실관계 및 판단

(1) 청구이유서, 처분청 답변서 및 국세청 통합전산망(NTIS) 자료 등의 이 건 심리
자료에 의하면, 다음과 같은 사실이 확인된다.

(가) 청구법인이 2011~2020사업연도 기간 동안 대표이사 AAA에게 지급한 보수

내역 등은 아래 000와 같다.

* 청구법인은 2020사업연도에 AAA에게 퇴직금 000원을 지급하였는데, 이 중 퇴직소득 한도를 초과하여 지급한 000원은 근로소득으로 신고됨

(나) 보다 구체적으로, 청구법인이 2015~2020사업연도 기간 동안 AAA에게 지급한 보수의 월별내역은 000와 같은데, 이에 의하면, 청구법인은 2017사업연도에 AAA에게 000원의 보수를 지급하였고, 이는 2016사업연도 지급분인 000원보다 000원 증가한 것으로, 상반기에 월 기본급(000원) 이외에 성과급 000원을 지급한 후, 2017년 8월부터는 별도 성과급 지급 없이 매월 기본급에 000원(처분청은 이를 2015사업연도 성과급과 동일한 000원 상당액 중 상반기 지급액 000원을 제외하여 산정된 것이라고 설명하고 있다)을 월별 분할한 금액을 합하여 지급한 것으로 나타난다.

(다) 청구법인은 2021.11.24. 2017·2019사업연도 임원 보수(급여 및 성과급) 지급에 대한 별도 산정기준, 임원에 대한 성과평가방법, AAA의 기본급이 2016사업연도 당시 000원에서 2017사업연도 7월 이후 000원으로 변경된 사유와 그 근거 및 AAA의 급여 관련 계약서·이사회 의사록이 없다는 내용의 확인서를 작성하였다.

(라) 청구법인은 ‘000청장의 2016년 세무조사 결과, 2011~2015사업연도 기간 동안 AAA에게 ‘성과급’ 명목으로 지급하던 금액의 경우 실제 상여금이 아님에도 지급규정 없이 지급된 상여금으로 간주되어 손금불산입되자, 이와 같이 기본급 성격의 보수가 상여금으로 오인되는 것을 방지하기 위하여 2017사업연도부터는 그 명칭을 기본급으로 변경하여 지급하였다’는 내용의 소명자료를 제출하였다.

(마) 000청장이 2016년 세무조사를 실시한 결과, 청구법인이 2011~2015사업연도 기간 동안 AAA에게 성과급 명목으로 지급한 000원의 경우 그 구체적인 지급규정이나 산정근거가 없고, 대외적으로 보수의 형식을 취하였을 뿐 사실상 ‘이익처분에 의한 상여’에 해당한다고 보아 손금불산입하자, 청구법인은 이에 불복하여 심판청구를 제기하였고, 우리 원은 2018.1.2. 아래와 같이, 해당 성과급 명목의 보수를 사실

상 이익처분에 의한 상여로 보아 이를 기각(조심 2017서3083)하였다. 이후 청구법인은 행정소송을 제기하였으나, 2019년 8월 소제기를 취하(000행정법원 2018구합 60311)하여, 과세처분은 그대로 확정된 것으로 나타난다.

(바) 처분청이 확인한 바에 의하면, 청구법인은 주주에게 배당한 사실이 없는 것으로 나타난다.

(2) 이상의 사실관계 및 관련 법령 등을 종합하여 살피건대, 청구법인은 법인세법령상 임원에게 직무집행의 대가로 지급된 보수는 원칙적으로 법인의 손금에 산입되어야 하고, 쟁점보수 중 최소한 AAA이 최대주주의 지위를 상실한 2018년말 이후에 지급된 분에 대해서는 직무집행에 대한 정당한 대가로 보아 인건비로서 손금산입되어야 한다고 주장하나,

우리 원은, 청구법인이 이 건 과세기간보다 앞선 2011~2015사업연도 기간 동안 AAA에게 지급한 성과급 명목의 보수에 대하여, 해당 보수가 그 구체적인 지급규정이거나 산정근거 없이 임의로 지급되었고, 청구법인의 외형 성장에 따른 법인세 부담을 줄이면서 청구법인의 성장에 따른 과실을 분배함에 있어 다른 소액주주들을 배제하기 위해 배당이 아닌 성과급 형식으로 지급된 것으로 보이는 사정 등을 감안하여, 처분청이 이를 사실상 이익처분에 의한 상여에 해당한다고 보아 손금부인하여 법인세를 부과한 처분에 잘못이 없다고 판단(조심 2017서3083, 2018.1.2.)하였으며, 해당 처분은 이후 청구법인이 행정소송 제기를 취하함에 따라 최종적으로 확정된 것으로 나타나는데,

청구법인은 2017~2020사업연도 기간 동안 매년 AAA에게, 2016사업연도에 지급된 보수(기본급·성과급·기타 금액의 합계)인 약 000원보다 000원 가량 많은 000원 수준의 보수를 지급하였고, 해당 연 증가분은 2015사업연도 AAA에게 성과급 명목으로 지급되었으나 그 실질이 이익처분에 의한 상여로 간주되어 손금불산입된 000원과 유사할 뿐만 아니라, 각 사업연도의 월별 지급액은 2015·2016사업연도의 기본급 000원보다 000원 많은 000원으로, 이는 연 증가분인 000원을 12개월로 나눈 금액에 해당하는 것으로 나타나는 반면, AAA이 2016사업연도에 비해 2017~

2020사업연도 기간 동안 AAA이 대표이사(회장)로서 수행한 업무가 확대되는 등 2015·2016년에 비해 기본급을 추가적으로 지급하였어야 할 객관적이고 구체적인 사정변경은 나타나지 않으므로, 특별한 사정이 없는 한 쟁점보수는 AAA에게 종전의 성과급(000원) 상당액을 보전해주기 위하여 그 명목만 ‘성과급’에서 ‘기본급’으로 변경된 것으로 봄이 합리적인 점,

쟁점보수가 지급된 2017~2020사업연도 기간에도 이전 과세기간과 같이, 다른 (소액)주주들에 대한 배당이나 사내유보는 이루어지지 않은 것으로 나타나므로, 종전에 AAA에게 성과급 명목으로 지급된 보수가 사실상 이익처분에 의한 상여로 간주되었던 주된 사유 중 하나는 여전히 동일하게 남아 있는 점,

그간 AAA이 대표이사(회장)으로서 수행한 업무가 변화하였다는 등의 특별한 사정변경은 확인되지 않음에도 불구하고, AAA이 지배주주의 지위를 유지했던 2016사업연도에는 기본급 000원(총 보수 000원)이 지급된 반면, AAA이 지배주주의 지위를 상실한 2019사업연도에 오히려 그보다 많은 기본급 000원이 지급된 사실 등을 고려하면, 이 건에 있어 AAA이 지배주주인지 여부가 쟁점보수의 실질을 결정짓는 주된 요인에 해당한다거나 또는 2019년 이후 월별 기본급이 이전과 동일(000원)하다는 것이 쟁점보수가 직무집행에 대한 정상적인 대가에 해당함을 방증한다고 보기는 어려운 점 등에 비추어,

위 청구주장은 받아들이기 어렵고, 따라서 처분청이 쟁점보수의 실질을 이익처분에 의한 상여로 보아 이를 손금불산입하여 청구법인에게 법인세를 부과한 이 건 처분은 달리 잘못이 없는 것으로 판단된다.

4. 결론

이 건 심판청구는 심리결과 청구주장이 이유 없으므로 「국세기본법」 제81조 및 제65조 제1항 제2호에 의하여 주문과 같이 결정한다.