

**담합사례금의 법인세법상 손금인정에 관한 연구**  
 -대법원 2017. 10. 26. 선고 2017두51310 판결을 중심으로-  
**A Study on the Recognition of Deductible Expenses**  
**in Corporate Tax Law of Colluded Case Money**  
 -Focusing on Supreme Court Decision 2017Du51310 Decided  
 Oct. 26, 2017-

최수연\*  
 Choi, Soo-Yeon

**목 차**

- |                         |                 |
|-------------------------|-----------------|
| I. 서론                   | IV. 대상판결의 쟁점 검토 |
| II. 대상판결의 사실관계 및 요지     | V. 결어           |
| III. 관련한 기본 법리에 대한 선행연구 |                 |

위법한 지출에 해당하는 비용이라고 하더라도 법인세법 제19조 제2항의 요건을 충족하는 경우 원칙적으로 손금에 산입되는데, 다만 이 비용이 사회질서에 위반되는 경우에는 판례에 의하여 손금산입을 부인하고 있다. 세법은 조세법률주의라는 기본원리와 함께 엄격해석의 원칙이 지배하는 영역으로, 세법상 손금부인 요건으로서 ‘사회질서’라는 추상적이고 모호한 개념을 사용하는 것은 보다 엄격한 해석이 요구된다.

독점규제 및 공정거래에 관한 법률 제19조에서는 입찰담합을 부당한 공동행위의 한 유형으로 금지하고 있는데, 이 과정에서 입찰참여자간에 주고받는 담합사례금과 관련하여 대법원 2017. 10. 26. 선고 2017두51310 판결은 지출자체가 사회질서에 반하는 것으로서 법인세법 제19조 제2항에서 말하는 ‘일반적으로 용인되는 통상적인 비용’이나 ‘수익과 직접

<https://doi.org/10.35148/ilsilr.2020.47.183>

투고일: 2020. 8. 27. / 심사외뢰일: 2020. 9. 23. / 게재확정일: 2020. 10. 14.

\* 서울시립대학교 일반대학원 법학과 박사과정

Ph.D. Student, Graduate School, University of Seoul

관련된 비용'에 해당한다고 볼 수 없어 손금에 산입할 수 없다고 판시하였다. 이러한 판례의 태도는 추상적이고 모호한 개념인 사회질서에 반하는 비용에 해당함을 근거로 손금의 산입을 부인하고 있다는 점에서 부당하다. 법률의 해석에 있어서 유추해석 또는 확장해석이 불가능한 것은 아니지만, 특히 국민에 침익적 성격을 가지는 조세와 관련하여는 엄격하게 해석할 것이 요구되므로, 불확정개념을 통한 손금불산입보다는 금원의 개념과 성질을 고려하여 개별적으로 손금산입여부를 판단할 수 있는 판단기준을 사용하는 것이 바람직할 것이다. 담합사례금의 경우 금원의 성격이 접대비와 유사하므로, 접대비에 준하여 처리하면 반사회성이라는 불명확한 개념의 사용을 하지 않아도 될 것이다.

[주제어] 담합사례금, 손금, 통상성, 법인세법, 공정거래법, 반사회질서, 접대비

## I. 서론

우리 세법은 조세의 개념에 관하여 별도의 정의를 하고 있지 않아 학자에 따라 약간의 차이가 있지만 일반적으로 조세란 ‘국가 또는 지방자치 단체가 그 경비에 충당할 목적으로 법률에 규정된 과세요건을 충족한 모든 자에게 직접적 반대급부 없이 일반적 기준에 의해 강제징수하는 무상의 금전부담’<sup>1)</sup>으로 정의할 수 있다. 조세는 국가 또는 지방자치 단체의 경비충당을 위한 재정수입을 조달할 목적으로 부과된다는 점에서 벌금·과료·과태료 등과 같은 위법행위에 대한 제재수단과는 그 개념에서부터 차이가 있고, 직접적 반대급부 없이 강제적으로 부과된다는 점에서 국민의 재산권 침해의 가능성이 있다. 이처럼 조세는 국민에 침익적 성격이 강한 특성이 있으므로 세법의 해석은 원칙적으로 엄격하게 이루어져야 하고, 특별한 사정이 없는 한 유추해석 또는 확장해석이 허용되지 않는다.

‘사회질서’라는 개념은 국민이 지켜야 할 일반규범으로서 모두가 알고 있는 것 또는 국가·사회의 일반적 이익이나 공공의 질서라고 파악되고 있다. 이러한 사회질서라는 개념은 그 자체가 고정된 것이 아닌 불확정 개념으로 시대·장소·문화 및 구체적 상황 등에 따라 그 의미가 다를 수 있고, 누가 어떻게 해석하느냐에 따라 다르게 해석될 여지가 존재한다. 그런데 법인세법 제19조의 손금인정에 관한 요건을 해석함에 있어서 비용의 ‘반사회성’을 이유로 ‘통상성’이 없거나 ‘수익관련성’이 없으면서 손금에 산입하지 않는 것은 과세관청이 그 비용의 손금을 인정하지 않을 목적으로 쉽게 ‘반사회성’이라는

1) 임승순, 조세법 제20판, 박영사, 2020, 4쪽; 서울고등법원 1978. 3. 22 선고 76구671 판결.

근거를 사용할 여지를 배제할 수 없다.

대법원 2017. 10. 26. 선고 2017두51310 판결(이하 ‘대상판결’이라 한다)에서는 입찰담합과정에서 참여자 간에 주고받는 담합사례금이 손금에 산입되지 아니함을 판단하면서, 그 근거로서 사회질서에 위반한 비용에 해당하므로 법인세법 제19조 제2항에서 말하는 ‘일반적으로 용인되는 통상적인 비용’이나 ‘수익과 직접 관련된 비용’에 해당한다고 볼 수 없음을 들었다. 대상판결과 관련하여 담합사례금의 손금산입에 관한 연구는 존재하지만, 대체로 그 비용이 사업관련성, 통상성, 수익관련성이라는 법인세법상 손금산입에 대한 제한요건에 충족되는지 여부와 조세법률주의 위반여부에 관한 검토에 국한되어있다. 본 연구에서는 사회질서에 반하는 비용에 해당함을 이유로 법인세법 제19조 제2항의 해석상 손금에 산입되지 아니한다고 보는 것이 타당한지에 대하여 먼저 판단하고, 담합사례금의 실질적 성질을 고려한 법인세법상 손금 부인 방안에 대하여 검토하고자 한다.

## II. 대상판결의 사실관계 및 요지

### 1. 사실관계

원고(주식회사 청운기공)는 1985년 7월 건물설비 설치공사업 등을 목적으로 설립된 회사로, 건물 난방설비 중 유독가스를 외부로 배출하는 보일러 연도를 설치하는 시공업체이다. 원고는 2008년 10월경 15개의 동종업체들과 사이에 입찰포기의 대가(담합사례금)를 가장 높게 제시한 업체가 보일러 연도 공사를 낙찰받기로 하면서 낙찰예정 업체가 나머지 업체들에게 공사대금의 일부를 담합사례금으로 분배하는 대신 나머지 업체들은 위 낙찰예정 업체가 실제로 공사를 낙찰받을 수 있도록 낙찰예정 업체의 투찰 금액 이상으로 입찰에 참여하기로 합의하였고(이하 ‘이 사건 담합’이라 한다), 이에 따라 2009년부터 2013년까지 원고 대표이사의 동생인 소외인의 계좌를 이용하여 동종업체들과 담합사례금을 수수하였다.

공정거래위원회는 원고와 동종업체들 사이의 이 사건 담합을 적발하였고, 피고(서초세무서장)는 2014년 10월경 원고에 대한 현장 확인을 통해 원고가 2009 내지 2013 사업연도에 보일러 연도 공사의 입찰·수주와 관련하여 동종업체들로부터 수령한 담합사례금 1,461,900,000원을 익금산입하는 한편, 동종업체들에게 지급한 담합사례금 1,312,600,000

원(이하 ‘이 사건 지급금’이라 한다)을 손금불산입하여 2015년 1월 7일 2009 사업연도 법인세 72,757,110원, 2015년 2월 10일 2010 내지 2013 사업연도 법인세 합계 384,203,030 원<sup>2)</sup>을 경정·고지하였고(이하 ‘이 사건 법인세 부과처분’이라 한다), 각 사업연도 말 기준 담합사례금 수령금과 지급금의 차액이 원고의 대표이사에게 귀속된 것으로 보아 소득금액변동통지를 하였다(이하 ‘이 사건 소득금액변동통지’라 한다). 원고는 이 사건 법인세 부과처분 및 이 사건 소득금액변동통지에 불복하여 2015년 4월 6일 조세심판원에 심판청구를 제기하였으나, 2015년 11월 4일 모두 기각되었다.

## 2. 대상판결의 요지

대상판결은 독점규제 및 공정거래에 관한 법률(이하 ‘공정거래법’이라 한다)에 위반된 이 사건 담합과정에서 동종업체들에 지급한 이 사건 지급금의 손금산입여부와 관련하여 “법인세법 제19조 제2항에서 정한 ‘일반적으로 용인되는 통상적인 비용’이란 납세의 무자와 같은 종류의 사업을 영위하는 다른 법인도 동일한 상황 아래에서는 지출하였을 것으로 인정되는 비용을 의미하고, 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.”고 하면서, “파이프(연도)를 설치하는 시공업체인 원고가 15개의 동종업체들과 입찰 포기의 대가 즉 담합사례금을 가장 높게 제시한 업체가 보일러 연도 공사를 낙찰받기로 결정한 다음 업체가 실제로 공사를 낙찰 받을 수 있도록 낙찰예정 업체의 투찰금액 이상으로 입찰에 참여하기로 합의하고 이에 따른 담합사례금을 수수하였는데, 위 담합행위가 적발되자 과세관청이 보일러 연도 공사의 입찰·수주와 관련하여 동종업체들로부터 수령한 담합사례금을 익금산입하는 한편, 동종업체들에게 지급한 담합사례금을 손금불산입하여 원고에 이 사건 법인세 부과처분을 한 사안에서, 원고가 동종업체들에게 지출한 담합사례금은 공정거래법 제19조 제1항 제8호를 위반하여 다른 사업자와 공동으로 부당하게 입찰에서의 자유로운 경쟁을 제한하기 위하여 지출된 담합금에 해당하므로 그 지출자체가 사회질서에 반하는 것으로서 법인세법 제19조 제2항에서 말하는 ‘일반적으로 용인되는 통상적인 비용’이나

2) 2010 사업연도 129,697,200원 + 2011 사업연도 115,620,550원 + 2012 사업연도 132,854,750원 + 2013 사업연도 6,030,530원 = 합계 384,203,030원.

‘수익과 직접 관련된 비용’에 해당한다고 볼 수 없어 이를 손금에 산입할 수 없다.”고 판시하였다.<sup>3)</sup>

### III. 관련한 기본 법리에 대한 선행연구

#### 1. 법인세법상 손금의 개념

법인세법 제19조 제1항은 ‘손금은 자본 또는 출자의 환급, 잉여금의 처분 및 이 법에서 규정하는 것을 제외하고 해당 법인의 순자산<sup>4)</sup>을 감소시키는 거래로 인하여 발생하는 손실 또는 비용의 금액으로 한다.’고 하여 손금의 일반원칙을 제시하면서, 제2항에서 손실과 비용의 범위에 관하여 ‘이 법 및 다른 법에서 달리 정하는 것을 제외하고는 그 법인의 사업과 관련하여 발생하거나 지출된 것으로서 일반적으로 인정되는 통상적인 것이거나 수익과 직접 관련된 것으로 한다.’고 하여 제1항에서 정한 손금의 일반원칙에 대한 적용범위를 제한한다. 위 조항을 종합하면, 손금으로 인정되기 위해서는 ① 제1항에 의해 순자산의 감소시키는 거래로 인하여 발생하는 손비라는 기본 전제 하에서 ② 제2항에서 정하는 사업관련성, 통상성, 수익관련성이라는 제한요건이 충족되어야 한다. 즉, 제1항에 의해 손금으로 인정되는 경우에도 제2항의 요건을 충족하지 못하면 손금으로 인정되지 않는 것인데, 제2항의 법문에 나열된 요건을 어떻게 해석하느냐에 따라 손금인정의 범위가 달라지게 되므로 이에 대하여 견해가 나뉘지만,<sup>5)</sup> 대상판결에서는 지출자체의 반사회성을 이유로 통상성에 해당하지 않거나 수익과 직접 관련된 비용에 해당한다고 볼 수 없다고 하여 법문체계에 관한 견해 대립과 무관하게 손금에 산입되지 아니한다고

3) 그 밖에 “장부에 기재되지 않고 사외 유출되어 대표자에 대한 상여로 소득처분할 수밖에 없는 법인의 수입금에 대하여 그 귀속이 분명하다는 점에 대한 증명책임의 소재가 납세의무자에게 있음”을 판시하였으나, 본 연구의 논의에서 제외하기로 한다.

4) 여기서 ‘순자산’이라는 개념은 회계학에서 차용한 개념에 해당하는데, 회계학에서 순자산이라 함은 저량(stock)개념으로서 자산가치에서 부채가치를 차감한 금액을 뜻한다. 저량(stock)개념은 어떠한 지표를 어느 한 ‘시점’에서 설명하는 개념으로, 일정한 ‘기간’을 중심으로 설명하는 유량(flow)개념과 대비된다.

5) 법인세법 제19조 제2항의 해석과 관련하여 “그 법인의 사업과 관련하여 발생하거나 지출된 손실 또는 비용으로서(사업관련성)”가 “일반적으로 용인되는 통상적인 것(통상성)”만 수식한다는 견해(제1설)와 “일반적으로 용인되는 통상적인 것(통상성)”과 “수익과 직접 관련된 것(수익관련성)”모두를 수식한다는 견해(제2설)가 있다.

판시하였다.

## 2. 위법한 지출의 손금인정 여부에 관한 선행연구

법인세법은 위법지출의 손금산입 여부에 대하여 직접적이고 명시적인 규정을 두고 있지 않아 이로 인해 위법지출의 손금성에 관한 해석상 다툼이 있다. 대상판결에서와 같은 담합사례금은 지출 자체가 위법한 비용<sup>6)</sup>에 해당하고, 이에 대한 손금성 여부에 대한 선행연구가 다수 존재하지만 대체로 손금성을 부인하고 있다.

경매나 입찰에 있어서 담합을 하고 그 대가로서 지급하는 담합금의 경우 사업관련성과 통상성을 결여하고 있으므로 손금성을 부인해야 하는데, 다만 그 지출이 법인의 수익과 직접 관련있는 지출에 해당하는 경우에는 법인의 손금을 구성하는 것으로 해석해야 한다는 견해<sup>7)</sup>가 있다. 위법지출이라고 하더라도 그 지출의 내용은 매우 다양하므로, 위법지출의 손금산입 여부도 획일적·일률적으로 단정할 것이 아니고 개개의 지출항목 별로 개별 검토해야 한다는 입장이다.

이상신(2004)<sup>8)</sup>은 위법비용을 지출자체가 위법한 비용, 위법소득을 얻기 위해 지출한 비용, 위법행위 등에 대한 제재로서 과해진 벌금 등으로 분류하면서, 지출자체가 위법한 비용에 대하여 범죄행위에 해당하는 반사회성이 강한 경우의 지출에 해당한다고 밝혔다. 위법지출의 손금산입을 부정하는 논거로서, ① 뇌물 등과 같은 위법지출은 사업관련성이 없을 뿐 아니라 통상성도 결여하기 때문에 손금에 산입할 수 없고, ② 위법 또는 불법행위를 억제하고 이에 대하여 제재를 가하기 위해서는 위법지출금의 손금산입을 부정해야 하며, ③ 세법의 지도이념은 원칙적으로 조세중립적이라고 하더라도, 현행법의 해석상 통상성의 개념은 법령이나 사회질서를 위반하는데 들어가는 비용은 통상경비가 아니라고 해석해야 의미가 있으므로 결국 손금불산입 하는 것이 옳다고 주장하였다.

그런데 이후 다른 연구<sup>9)</sup>에서, 법인세법의 개정으로 통상성을 명문으로 규정함에 따라

6) 위법비용의 손금 산입여부에 관해 세법상 명확한 규정이 존재하지 않고 있으나, 일반적으로 위법비용이라 함은 첫째, 지출자체가 위법한 비용, 둘째, 위법소득을 얻기 위해 지출한 비용, 셋째, 위법행위 등에 대한 제재로서 부과되는 벌금 등을 의미한다. 담합사례금의 경우, 공정거래법 제19조 이하에서 담합행위를 금지하고 있기 때문에 담합과정에서 발생하는 지출은 그 자체가 위법한 비용에 해당한다.

7) 김완석, “법인세법상 손금에 관한 연구”, 세무학연구 제19권 제2호, 한국세무학회, 2002, 79-84쪽.

8) 이상신, “위법비용과 세법”, 조세법연구 제10권 제2호, 한국세법학회, 2004, 234-236쪽.

9) 이상신, “담합사례금의 손금 산입 여부 -대법원 2017. 10. 26. 선고 2017두51310 판결-”, 조세연구 제18권 제1집, 한국조세연구포럼, 2018, 102-106쪽.

해석상의 문제가 생겼음을 인정하면서 심히 사회질서에 위반되지 않는 한 손금으로 용인될 수 있으려면 그것이 통상적인 비용이거나 최소한 수익관련성이 있는 비용이어야 되기 때문에, 통상성은 중립적인 개념으로서 위법적인 지출도 포함된다고 해석해야 하며, 그 결과 위법지출도 통상성이 있는 경우에는 손금산입할 수 있고 사회질서에 심히 반하는 경우에만 통상성이 없거나 불법이어서 손금불산입한다고 해석할 수 있다고 하였다. 법인세법 각 규정에 따르면 일반적으로 위법소득을 얻기 위하여 지출한 비용이나 지출 자체에 위법성이 있는 비용의 손금산입을 부인하는 내용의 규정이 없을 뿐 아니라, 법인세는 원칙적으로 다른 법률에 의한 금지의 유무에 관계없이 담세력에 따라 과세되어야 하고 순소득이 과세대상으로 되어야 하는 점 등을 종합하여, 위법소득을 얻기 위하여 지출한 비용이나 지출 자체에 위법성이 있는 비용에 대하여도 그 손금산입을 인정하는 것이 사회질서에 심히 반하는 등의 특별한 사정이 없는 한 손금으로 산입함이 타당하다는 입장을 밝혔다.

이강<sup>10)</sup>은 의약품 리베이트를 중심으로 위법지출의 손금인정 가능성 여부를 연구하였는데, 위법한 비용은 비록 통상적이지는 않다하더라도 수익과 직접 관련되어있는 비용이므로 법인세법의 조문상 충분히 손금으로 인정받을 수 있는 해석상의 여지가 남아있고, 이로 인해 위법한 비용이 법인세법상 손금으로 인정받을 수 있는지 여부가 문제됨을 지적하였다. 위법한 비용이 손금으로 인정받는지 판단함에 있어 핵심은 위법한 비용이 사회질서에 위반하는지 여부에 있다고 할 것이고, 사회질서를 위반하는 경우 통상성 요건을 충족하지 못해 손금이 부인된다고 하였다.

외견상 법인세법 제19조 제2항의 손금요건을 모두 충족한 모든 위법비용은 손금으로 인정되어야 하는가와 관련하여, 결론적으로 법인세법 제19조 제2항이 신설되기 전 위법비용의 손금성과 관련된 대법원의 해석이 동 항의 신설 이후에도 계속 적용될 수 있으므로, 사회질서를 심히 위반한 위법비용은 동법 제19조 제2항의 요건을 충족하였더라도 손금산입이 인정될 수 없다는 견해가 있다. 동법 제19조 제2항이 제1항의 손금요건을 보다 가중되게 규정하고 있는 법문의 구조를 고려하였을 때, 입법자는 손금요건을 제한하여 비용의 손금산입을 제한하고자 하는 것을 의도하고 있다는 것이다. 따라서 위법비용의 손금성에 관한 해석에 있어서도 제2항이 신설된 이후 손금 인정 범위가 그 이전의 위법비용의 손금인정범위보다 넓다면 입법목적과 맞지 않는다는 것이다.<sup>11)12)</sup>

10) 이강, “위법한 비용의 세법상 공제가능성 -의약품 리베이트의 손금성을 중심으로”, 기업법연구 제27권 제4호, 한국기업법학회, 2013, 471-473쪽.

### 3. 사회질서 위반의 개념과 손금부인의 요건

#### 3.1 차용개념으로서의 사회질서

위법한 비용의 손금인정 여부의 판단기준을 논하기 위한 기본적인 전제는 ‘사회질서’ 및 ‘사회질서 위반’의 개념을 정의하는 것에서부터 시작한다. 대상판결은 원고가 지출한 담합사례금은 공정거래법 제19조 제1항 제8호를 위반하였으므로 “그 지출자체가 사회질서에 반하는 것으로서 법인세법 제19조 제2항에서 말하는 ‘일반적으로 용인되는 통상적인 비용’이나 ‘수익과 직접 관련된 비용’에 해당한다고 볼 수 없어 이를 손금에 산입할 수 없다.”고 하여 담합사례금은 지출 그 자체로서 사회질서에 반하는 것으로 전제하면서, 이는 일반적으로 용인되는 통상적인 비용이나 수익과 직접 관련된 비용이 아니어서 손금에 산입할 수 없다고 판시하였다. 여기서 위법지출에 대한 손금불산입 논거로서 ‘사회질서 위반’ 또는 ‘반사회질서’라는 개념을 사용하고 있는데 이는 민법 제103조에 그 근거를 두고 있으므로, 세법의 해석에 있어서도 ‘사회질서 위반’의 의미를 민법에서 사용하는 것과 같은 의미로 볼 수 있는지가 문제된다.

일반적으로 세법이 사용하는 개념은 고유개념과 차용개념 두 종류가 있는데, 고유개념은 다른 법 분야에서는 사용되지 않지만 조세법이 독자적으로 사용하는 개념을 의미하고, 차용개념은 이미 다른 법 분야에서 사용하고 있는 개념을 세법에서 사용하는 경우를 말한다. 사법상 사용되는 법률용어에 관하여 세법이 명시적으로 개념을 수정하거나 보충규정을 두고 있다면 그에 기초하여 해석함은 당연하다. 문제가 되는 경우는 차용개념에 관한 것으로 세법 자체에서 별도의 개념규정이 없을 때 이를 개념을 빌려준 분야에서 정립된 뜻으로 읽을 것인가 아니면 입법취지 등을 고려하여 세법 고유의 의미 내용을 부여하여 해석할 것인가 하는 점이다.<sup>13)</sup> 차용개념의 해석과 관련하여 2가지 방법론이 주장되고 있는데, 세법상의 개념도 사법개념과 동일적으로 이루어져야 한다는 ‘통일설’과 사법과 세법은 그 이념을 달리하므로 이에 대한 법해석 역시 독립적으로 이루어져야

- 
- 11) 김재승, “위법비용과 손금 -위법비용의 손금성 판단기준에 관한 연구, 법학논총 제32권 제3호, 전남대학교 법학연구소, 2012, 404쪽.
  - 12) 반대로 대법원에서 불확정 개념인 반사회성을 이유로 손금성을 쉽게 부인하는 것을 방지하기 위하여 제2항을 신설한 것이라고 볼 수 있지 않을까.
  - 13) 임승순, 앞의 책, 50-51쪽; 박훈, “판례에 나타난 세법상 차용개념의 해석론”, 법조 제68권 제3호, 법조협회, 2019, 513-514쪽.

한다는 ‘독립설’이 바로 그것이다.<sup>14)</sup> 이에 대하여 판례는 차용개념을 인정하면서, 사법상 개념에 입각하여 해석하여야 한다는 ‘통일설’의 입장을 취하고 있는 것으로 보인다.<sup>15)</sup> 이것은 세법이 별도로 고유개념을 정의하지 않고, 사법상 이미 형성되어 있는 개념을 차용했다는 사실 자체에서부터 이미 예견된 당연한 귀결이다. 세법만의 독자적 의미를 갖도록 하기 위해서는 별도로 세법상 정의를 하면 해결될 일인데, 굳이 그러한 절차를 생략하고 사법상 개념을 차용했다는 것은 그 사법상의 개념 그대로의 의미를 받아들이는 것을 입법자가 암묵적으로 동의했다는 의미로 볼 수 있을 것이기 때문이다.

### 3.2 사회질서 위반 개념의 성질

민법 제103조에서는 ‘선량한 풍속 기타 사회질서에 위반’한 법률행위를 무효라고 규정하고 있고, 여기서 선량한 풍속과 사회질서와의 관계에 대한 견해가 나뉜다. 사회질서가 상위개념이고 선량한 풍속은 사회질서의 예시의 일종이라고 보는 견해<sup>16)</sup>도 있고, 선량한 풍속은 일종의 도덕적 개념이고 사회질서는 공익적 개념이라고 하여 양자의 개념을 구분해서 이해하는 견해<sup>17)</sup>도 있다. 또한 양자의 개념은 구분하기도 어렵고 또한 이를 구별할 실익이 없다는 견해<sup>18)</sup>도 있지만, 일반적으로 ‘사회질서’라는 개념은 국민이 지켜야 할 일반규범으로서 모두가 알고 있는 것<sup>19)</sup> 또는 국가·사회의 일반적 이익 또는 공공의 질서<sup>20)</sup>라고 파악되고 있다. 그러나 이러한 사회질서라는 개념은 불확정 개념에 해당하므로 시대와 장소, 사회와 민족 등 구체적으로 처해진 상황에 따라 의미가 다를 수 있다는 특징이 있다. 즉, 같은 행위에 대해서도 시대와 상황에 따라 사회질서에 위반된다고 해석될 수도 있고, 그렇지 않다고 해석될 수도 있는 여지가 있기 때문에 어떠한 행위가 반사회질서적 행위에 해당한다고 함부로 단정 짓기는 어렵고, 따라서 엄격하게 그 범위를 축소하여 해석하는 것이 바람직하다 할 것이다.

사회질서 위반행위의 유형은 ① 법률행위의 목적이 사회질서에 위반하는 경우, ②

14) 김민호, “조세법에 있어 차용개념의 해석과 적용에 관한 연구 -조세회피행위 방지와 관련하여-”, 공법연구 제31권 제1호, 한국공법학회, 2002, 585-586쪽.

15) 대법원 1996. 2. 27. 선고 95누13197 판결; 헌법재판소 2006. 6. 29. 선고 2004헌바8 결정.

16) 송덕수, 민법총칙 제5판, 박영사, 2020, 234-235쪽.

17) 김상용, 민법총칙 제2판, 화산미디어, 2013, 404쪽.

18) 양형우, 민법의세계 제5판, 진원사, 2013, 188쪽.

19) 송덕수, 위의 책, 231쪽; 곽윤직, 민법총칙: 민법강의1 제7판, 박영사, 2007, 215쪽.

20) 이강, 앞의 논문, 482쪽.

어떤 사항 자체가 사회질서에 반하지는 않으나 그것이 법률적으로 강제됨으로써 사회질서에 반하는 것, ③ 그 사항 자체는 사회질서에 반하지 않으나 금전적 이익과 결부됨으로써 사회질서에 반하는 것, ④ 사회질서에 반하는 것을 조건으로 하는 것, ⑤ 동기가 불법한 것 등<sup>21)</sup>으로 구분하기도 하고, ① 인륜에 반하는 행위, ② 정의 관념에 반하는 행위, ③ 개인의 자유를 극도로 제한하는 행위, ④ 생존의 기초가 되는 재산의 처분 행위, ⑤ 도박 등 사행행위 등<sup>22)</sup>으로 나누기도 하는 등 그 유형에 대한 구분도 학자에 따라 다양하게 나타난다. 결국 ‘사회질서 위반’ 또는 ‘반사회질서’라는 개념은 그 의미가 모호하고 추상적일 뿐 아니라 유형에 대한 분류조차 학자마다 다르게 나타나는 등 누가 언제 어떻게 해석하느냐에 따라 다를 수밖에 없다.

### 3.3 세법상 손금부인 요건으로서의 사회질서 위반에 관한 해석에 대한 선행연구

사회질서를 위반하여 지출된 비용에 해당하여 손금에 산입되는지 여부와 관련한 대표적 판례로 의약품 도매상이 약국 등 개설자에게 제공한 리베이트와 관련한 대법원 2015. 1. 15. 선고 2012두7608 판결이 있다. 법원은 그러한 의약품 도매상의 금전지급행위가 “약사법 등 관계 법령에 따라 금지된 행위가 아니라고 하여 곧바로 사회질서에 위반하여 지출된 비용이 아니라고 단정할 수는 없다.”고 하면서, 사회질서에 위반하여 지출된 비용에 해당하는지 여부는 “그러한 지출을 허용하는 경우 야기되는 부작용, 그리고 국민의 보건과 직결되는 의약품의 공정한 유통과 거래에 미칠 영향, 이에 대한 사회적 비난의 정도, 규제의 필요성과 향후 법령상 금지될 가능성, 상관행과 선량한 풍속 등 제반 사정을 종합적으로 고려하여 사회통념에 따라 합리적으로 판단하여야 한다.”<sup>23)</sup>고 판시하였다. 이 판결에서 법원은 이른바 ‘리베이트’ 지급행위가 약사법 등 관계법령이 명시적으로 금지하고 있지 않더라도 사회질서에 위반하여 지출한 비용에 해당하여 손금에 산입할 수 없다고 판시하였는데, 이 판결에 따르면 법령에 위반하여 지출한 비용이 아니라고 해도 사회통념에 따라 합리적으로 판단하여 사회질서에 위반된다고 판단되면 손금에 산입하지 않을 수 있다는 것이다. 세법상 손금을 부인하기 위한 요건에 해당하기에는 지나치게 불명확한 개념이라고 하지 않을 수 없다.

21) 송덕수, 앞의 책, 234-235쪽.

22) 김준호, 민법총칙 제9판, 법문사, 2015, 254-256쪽; 이강, 앞의 논문, 482쪽.

23) 대법원 2015. 1. 15. 선고 2012두7608 판결.

위법한 비용이 손금으로 인정받기 위한 요건에 관한 이강<sup>24)</sup>의 연구에서는 일반적으로 선량한 풍속 기타 사회질서에 관한 규정을 강행법규라고 한다면서, 강행법규를 효력규정과 단속규정으로 나누어 효력규정을 위반하는 경우에는 사회질서를 심히 위반하는 경우로 판단하여 손금을 부인하고 단속규정의 경우는 손금을 인정하는 방식을 주장한다. 이때 효력규정과 단속규정을 구별하는 기준의 불명확성을 보완하기 위한 추가적 판단기준으로서 위법성이 목적과 수단 중 어디에 존재하는지 여부를 함께 고려할 것을 제안하고 있다.

또한 사회질서 위반을 이유로 손금산입을 부인할 수 있는지와 관련하여 김재승<sup>25)</sup>은 조세부담이 가중되는 확장해석이나 유추해석도 제한적인 범위 내에서 엄격한 조건을 충족하면 인정될 수 있는 것이고, 법규범의 연혁·목적·취지 등을 고려할 때 확장해석을 허용해야 할 특별한 사정이 있거나 합리적인 이유가 있어야 하고, 이러한 확장해석을 하는 것이 국민의 법적안정성 및 예측가능성을 해치지 않아야 한다고 하였다. 이때 특별한 사정이나 합리적인 이유로는 개별 사안에서 구체적 타당성 혹은 조세평등을 실현하기 위해 필요한 경우 등이 그 예가 될 수 있을 것이므로, 사회질서를 위반하여 지출한 비용에 대해서도 위 조건을 충족하면 법인세법 제19조의 법문내용과 관계없이 손금 혹은 필요경비를 부인할 수 있을 것이라고 하였는데, 이러한 해석은 사실 법인세법 제19조 제2항의 제한요건에 의하여 손금을 부인한다고 보기에는 어렵고 오히려 법문언과는 밀접한 관련이 없이 그 자체의 반사회성으로 인한 것으로 이해하고 있는 듯하다. 즉, 특정한 지출이 세법상 다른 요건을 모두 충족한 경우에도 특별한 사정이 있는 경우에는 이러한 확장해석 또는 유추해석이 가능한데 반사회질서적인 지출이라는 점이 이러한 특별한 사정에 해당하므로 법규정이 없이도 위법비용의 손금을 인정하지 않을 수 있기 때문에 조세법률주의에 반하지 않는다는 입장이다.

하지만 법문상 명문으로 규정되어 있지도 않은 손금부인요건으로서의 ‘반사회성’에 대한 해석은, 결국 추상적이고 불명확한 개념을 또 다른 모호한 개념으로 설명하려는 시도에 지나지 않는 것으로 보인다. 여기에 더해서 대상판결의 경우에는 담합사례금의 ‘반사회성’을 이유로 ‘통상성’ 또는 ‘수익관련성’이 없으므로 손금에 산입하지 않는다고 판시하고 있는데, 반사회성과 통상성, 수익관련성은 서로 양립 가능한 별개의 개념에 해당하므로 사회질서에 반한다는 이유로 통상성 또는 수익관련성을 인정할 수 없다고

24) 이강, 위의 논문, 483쪽.

25) 김재승, 앞의 논문, 413-414쪽.

보기에는 무리가 있다. 또한 대상판결에서 원고가 다른 업체들로부터 받은 담합사례금을 익금으로 산입한 만큼, 익금에 산입된 항목과 대칭적인 이 사건 지급금을 손금으로 인정하지 않는다는 것 역시 논리적으로 부당하다.

#### 4. 소결

‘사회질서’라는 개념은 세법상의 고유개념이 아니라 차용개념에 해당하므로 민법 제 103조와 통일적으로 해석하는 것이 합당한데, 민법상의 ‘사회질서’라는 개념은 불확정 개념으로서 구체적 상황에 따라 달리 해석될 여지가 있다. 반사회질서라는 개념은 그 의미가 모호하고 추상적일 뿐 아니라 그 유형에 대한 분류조차 학자마다 다르게 나타나는 등 누가 어떻게 해석하느냐에 따라 다를 수 있다. 그러므로 반사회질서적 비용이라는 이유로 법인세법상 손금에 산입하지 아니할 때에는 그 범위를 축소하여 엄격하게 해석해야 할 것이다.

법인세법 제19조의 법문상 ‘사회질서위반’에 관한 명문의 규정이 존재하지 않고 ‘사회질서위반’이라는 추상적인 불확정 개념에 대한 해석을 위해 또 다른 불명확한 개념을 사용해야 하는 악순환<sup>26)</sup>이 반복되고 있다. 특히 대상판결의 경우 ‘반사회성’을 근거로 하여 ‘통상성’ 뿐만 아니라 ‘수익관련성’에 대한 부인을 하는 것은 부당하고 생각된다. 이와 관련하여 비용의 반사회성을 근거로 손금을 산입하는 것의 부당성에 대하여 구체적으로 살펴봄과 아울러, 담합사례금에 대한 세법상 처리방안에 대하여 고찰해보도록 한다.

### IV. 대상판결의 쟁점 검토

#### 1. 비용의 반사회성을 근거로 손금 산입을 부인하는 것이 타당한지 여부

조세는 근본적으로 침익적 성격을 가지기 때문에 조세법률주의라는 기본원리와 함께 엄격해석의 원칙이 적용된다. 판례도 “조세란 국가 또는 공공단체가 그 경비에 충당하기 위하여 국민으로부터 반대급부의 제공 없이 무상으로 권력적으로 강제징수하는 재화이기 때문에 국민의 재산권보장에 대한 중대한 제약이라 할 것이어서 이를 행정권의 자의

26) 예를 들어, ‘사회통념에 반하는 행위는 사회질서에 위반한다.’는 식의 개념 정의.

에서 보장하려는 뜻에서 조세의 중목과 세율은 법률로 정한다는 조세법률주의를 헌법상 원리로까지 선언하고 있음을 엿볼 수 있으며 이에 따라 제정된 조세에 관한 법규인 세법을 해석적용하는데 있어서도 그 부과징수를 통하여 국민의 재산권이 침해되는 면에 관계된 세법규정의 해석적용에는 확대해석이나 유추해석을 함부로 하여서는 아니되고 엄격한 해석을 하여야 할 것<sup>27)</sup>이라고 하여 조세에 관한 엄격해석의 원칙을 확인하였다. 또한 ‘사회질서 위반’이라는 개념과 법인세법 제19조 제2항의 법문상 규정된 사업관련성, 통상성, 수익관련성은 서로 관련이 없는 별개의 양립 가능한 개념에 해당하므로, 반사회적인 비용이라해도 사업관련성, 통상성, 수익관련성이 있을 수 있고, 반대로 사업관련성, 통상성, 수익관련성의 요건이 모두 충족되는 경우에도 반사회적 비용에 해당할 수 있다. 즉, 법인세법 제19조 제2항의 요건을 모두 충족함에도 비용의 지출이 반사회적이라는 이유로 손금에 해당하지 않는다고 단정 짓게 되면 세법의 기본원리인 조세법률주의와 엄격해석의 원칙에 반하는 유추해석 또는 확장해석을 하게 될 가능성이 있다.

세법의 해석에 범위를 한정하지 않더라도 판례는 법률의 해석에 있어 “법의 표준적 의미를 밝혀 객관적 타당성이 있도록 하여야 하고, 가급적 모든 사람이 수긍할 수 있는 일관성을 유지함으로써 법적 안정성이 손상되지 않도록 하여야 한다.”고 하면서, “법률의 문언 자체가 비교적 명확한 개념으로 구성되어 있다면 원칙적으로 더 이상 다른 해석방법은 활용할 필요가 없거나 제한될 수밖에 없고, 어떠한 법률의 규정에서 사용된 용어에 관하여 그 법률 및 규정의 입법 취지와 목적을 중시하여 문언의 통상적 의미와 다르게 해석하려 하더라도 당해 법률 내의 다른 규정들 및 다른 법률과의 체계적 관련성 내지 전체 법체계와의 조화를 무시할 수 없으므로, 거기에는 일정한 한계가 있을 수밖에 없다.”<sup>28)</sup>고 하여, 법률의 해석에 한계가 있음을 분명히 하였다. 그렇다면 법문에 명확한 규정이 없는 경우 법률의 해석을 통하여 그 적용범위를 확장할 때에는 법률해석의 한계를 벗어나는 것이 아닌지를 별도로 판단하여야 하는 것이고, 세법의 경우 조세의 특성상 보다 엄격한 판단기준이 요구된다고 할 것이다.

앞서 본 바와 같이 법인세법 제19조 제2항의 손금인정의 제한요건으로서 판례가 제시하고 있는 ‘사회질서 위반’이라는 개념은, 해당 법조에 손금불산입의 요건으로 명시되어 있지 않다. 또한 그 구체적 개념에 대한 세법상 정의도 없으므로 사법관계의 개념에 입각하여 해석을 해야 할 것이고, 그 적용범위에 있어서도 세법의 침익적 성격으로 말미

27) 대법원 1979. 2. 27. 선고 77누86 판결; 서울고등법원 1978. 3. 22 선고 76구671 판결 등.

28) 대법원 2009. 4. 23. 선고 2006다81035 판결.

암아 다른 법률의 해석에 있어서 보다 엄격하고 법문에 충실하게 해석을 해야 할 것이다. 실제로 과거 판례에서는 사회질서를 ‘심히’ 위반하는 경우에 손금으로 인정하지 않는다고 판시<sup>29)</sup>하여 보다 엄격하게 판단하려는 경향이 있었다. 법인세법 제19조 제2항이 신설된 것은 제1항의 손금인정요건을 보다 가중되게 규정하기 위함이다. 제2항의 제한요건을 충족한 경우에만 손금에 산입될 수 있다는 의미는, 반대해석상 손금을 부인하기 위해서는 제한요건을 충족하지 못해야 한다는 의미이다. 그런데 법문에 명시되어 있지도 않으며 서로 양립 가능한 개념인 반사회성을 들어 손금을 부인하는 것은 결국 손금부인이라는 목적을 달성하기 위한 무리한 유추해석 또는 확장해석에 해당할 여지가 있다.

## 2. 담합사례금이 ‘반사회적인 비용’에 해당하여 손금불산입 되는지 여부

대상판결은 원고가 동종 업체들에게 지출한 담합사례금이 공정거래법을 위반하여 부당한 공동행위를 목적으로 지출한 담합금에 해당하므로 “그 지출 자체가 사회질서에 반하는 것으로서 법인세법 제19조 제2항에서 말하는 ‘일반적으로 용인되는 통상적인 비용’이나 ‘수익과 직접 관련된 비용’에 해당할 수 없어 이를 손금에 산입할 수 없다.”고 판시하였다. 그런데 판례가 제시하고 있는 ‘지출자체가 사회질서에 반하는 것’이기 때문에 법인세법 제19조 제2항의 ‘일반적으로 용인되는 통상적인 비용’이라거나 ‘수익과 직접 관련된 비용’이 아니어서 손금에 산입할 수 없다는 논리적 흐름이 타당하기 위해서는, 우선 담합사례금이 반사회적 비용에 해당하여야 할 것이다.

담합사례금의 경우, 공정거래법에서 금지하고 있는 부당한 공동행위의 한 유형에 해당하여 강행규정을 위반한 위법한 지출에 해당한다. 그러나 강행규정에 위반한 지출이 반드시 사회질서에 위반하는 지출이라고 볼 수는 없다. 대법원 2001. 5. 29. 선고 2001다1782 판결에서 대법원은 구 담배사업법(1999. 12. 31. 법률 제6078호로 개정되기 전의 것)에 대하여 “그 입법 취지에 비추어 볼 때 위 제12조 제1항은 강행규정으로 보아야 할 것이고 이에 위반한 행위는 그 효력이 없다고 보아야 할 것이다.”고 하면서도, “담배사업법은 원료용 잎담배의 생산 및 수매와 제조담배의 제조 및 판매 등에 관한 사항을 규정하고 있기는 하나, 원래 담배사업이 반드시 국가의 독점사업이 되어야 한다거나 담배의 판매를 특정한 자에게만 하여야 하는 것은 아니어서 그 자체에 반윤리적 요소가 있는 것은 아니고, 또한 담배 사재기가 물가안정에 관한 법률에 의하여 금지되고 그

29) 대법원 1998. 5. 8. 선고 96누6158 판결; 대법원 2009. 6. 23. 선고 2008두7779 판결 등.

위반행위는 처벌되는 것이라고 하여도 이는 국민경제의 정책적 차원에서 일정한 제한을 가하고 위반행위를 처벌하는 것에 불과하므로, 이에 위반하는 행위가 무효라고 하더라도 이것을 선량한 풍속 기타 사회질서에 반하는 행위라고는 할 수 없다”고 하여, 강행규정 위반에 해당하지만 이에 위반한 행위가 바로 선량한 풍속 기타 사회질서에 반하는 행위라고 할 수는 없다고 하였다.

마찬가지로 공정거래법 제19조에서 부당한 공동행위를 금지하는 입법취지는 직접적으로는 공정하고 자유로운 경쟁을 촉진하고, 궁극적으로는 소비자를 보호함과 아울러 국민경제의 균형있는 발전을 도모하고자 함에 있기는 하나, 이는 경제정책적 목적에서 ‘효율적 자원배분’ 또는 ‘소비자후생의 제고’<sup>30)</sup>를 도모하기 위한 것에 해당하는 것에 불과하고, 이에 위반된 행위가 반사회적 성질을 가진다고 단정하기는 어렵다. 더군다나 수요독점 또는 공급과잉 상태의 시장상황에서는, 공급자들의 입찰경쟁이 지나치게 과도하여 출혈경쟁으로 이어지게 될 수도 있다는 점, 수요자와 공급자의 힘의 균형이 이뤄지지 않은 상태에서 입찰에 참여하지 않는다는 자체만으로 다음번 입찰 참여에 제한이 있을 수도 있기 때문에 향후 입찰 기회를 상실하지 않기 위하여 입찰참여가 사실상 강제되기도 한다는 현실<sup>31)</sup> 등을 감안하였을 때 비록 강행규정에 위반하는 행위라고 하더라도 이를 반사회적 행위로 단정할 필요는 없을 것이다. 그렇다면 담합사례금을 일률적으로 반사회적 지출비용으로 보고 이를 모두 손금불산입할 것이 아니라, 일정한 금액 이상의 과도한 금액이 수수되는 경우에만 이를 손금에 산입하지 않는 방향을 생각해 볼 수도 있을 것이다.

### 3. 담합사례금의 성질

입찰 참가(예정)자 사이에 미리 의사연락을 하여 그들 간에 낙찰자를 정해두고, 입찰 진행시에 미리 정해진 낙찰자를 제외한 나머지 입찰자들은 높은 가격을 제출하여 그 정해진 자가 낙찰을 받도록 하는 행위를 ‘입찰담합’이라고 하는데, 이때 정해두는 것은

30) 이호영, 독점규제법 제6판, 홍문사, 2020, 2쪽.

31) 흔히 입찰담합이라고 하면 입찰에 참여하여 그 계약을 따내는 것이 이익이 되는 수익성과 사업성을 갖춘 경우를 상상하기 쉽지만, 현실적으로 간혹 계약 조건이 입찰참여자들에게 유리하지 않거나 입찰 시점에 일부 참여자들의 사정상 낙찰을 받지 않는 것이 유리한 경우가 존재하는데도 불구하고 지속적으로 입찰참여를 해야 다음번 입찰에 참여할 자격 조건이 주어지는 경우가 존재한다. 이러한 경우 입찰자격의 유지를 위하여 입찰에는 참여하지만 낙찰받지 않기 위한 합의를 하기도 한다.

낙찰자, 낙찰 가격, 기타 그 밖의 조건 등이 있다. 이렇게 입찰담합이 이뤄지는 경우 업체들 상호간에 경쟁을 제한할 수 있기 때문에, 정상적인 경쟁 입찰이 이뤄지는 경우보다 높은 가격에 낙찰이 될 가능성이 높지만 때로는 신규업체의 시장진입을 차단하는 수단으로 정상적인 투찰가격보다 낮은 가격으로 입찰하여 신규업체가 낙찰받지 못하게 하는 방법이 이용되기도 한다. 어떠한 경우든 시장의 정상적인 경쟁상태를 방해<sup>32)</sup>하는 요소에 해당하기 때문에, 공정거래법 제19조 제1항 제8호에서는 입찰 또는 경매에 있어 낙찰자, 경락자, 투찰가격, 낙찰가격 또는 경락가격 및 그 밖에 대통령령<sup>33)</sup>으로 정하는 사항을 결정하는 행위라고 규정하며 이를 금지하고 있다. 이를 위반하는 경우 시정조치 명령(동법 제21조), 과징금 납부명령(동법 제22조), 손해배상책임(동법 제56조), 형사처벌(동법 제66조 제1항 제9호)을 받을 수 있고, 형법상 입찰방해죄(형법 제315조)도 성립 가능한 위법성이 큰 행위에 해당한다.

이러한 입찰담합의 과정에서 입찰참여자들 간에 입찰포기의 대가로써 주고받는 금원을 의미하는 것이 담합사례금 또는 담합금 이므로, 담합사례금은 그 자체로서 지출자체의 위법성이 인정된다고 할 것이다. 그런데 우리 세법에서는 위법비용 또는 위법지출에 대하여 세법상 손금으로 인정할 수 있는지 여부에 대하여 명시적인 규정이 없어 해석에 의존할 수밖에 없기 때문에 문제가 된다.

#### 4. 담합사례금의 세법상 처리방안

위법지출과 관련된 비용이라도 법인세법 제19조 제2항의 요건을 충족하는 경우 원칙적으로 손금으로 산입되는데, 다만 판례에 의하여 손금산입의 인정을 하는 것이 심히 사회질서에 위반되는 경우에는 손금산입을 부인하는 것이 가능하다. 법인세법 제19조 제2항은 1998. 12. 18. 법률 제5581호로 법인세법이 개정되면서 신설된 것인데, 본 항의

32) 그런데 낮은 가격에 낙찰이 되는 것이 과연 소비자 후생에 도움이 되는가와 관련하여, 대체로 시장경제이론에 따라 경쟁이 치열할수록 시장의 효율성을 높일 가능성이 높은 것은 사실이지만 반드시 그렇다고만 할 수 없다. 완전경쟁시장은 이론적으로는 가능하지만, 현실세계에서는 시장의 힘으로 수요와 공급의 균형이 이뤄지지 않는 경우가 많기 때문이다. 앞서 언급한 것처럼 수요독점 또는 공급과잉 상태의 수요자가 공급자보다 힘이 더 큰 시장에서는 공급자들은 출혈경쟁을 하게 될 가능성이 높아지는데 예를 들어, 건설시장의 경우 수많은 하도급업체들이 입찰단가를 낮추어 낙찰을 받게 되었던 경우 그 단가에 맞추기 위해 값싼 자재를 사용하거나, 필요한 자재를 과소하게 사용하는 방식의 부실시공으로 이어지는 사례가 많았다. 이런 경우 과연 어느 쪽의 소비자후생이 더 높다고 할 수 있을까.

33) 공정거래법 시행령 제33조에서는 경매·담합의 구체적 유형으로, 낙찰 또는 경락의 비율, 설계 또는 시공의 방법, 그 밖에 입찰 또는 경매의 경쟁요소가 되는 사항을 결정하는 행위를 정하고 있다.

신설이유는 국제기준에 따라 경비의 일반원칙과 기준을 규정하여 기업이 부당한 비용을 손비로 처리하는 것을 방지하고 손비인정여부에 대한 다툼의 소지를 제거하기 위해서라고 한다.<sup>34)</sup> 그러한 입법목적은 고려했을 때, 비용지출의 반사회성을 이유로 손금에 산입되지 않도록 하는 것이 타당한 것인가 의문이다. 비록 ‘지출자체가 위법한 비용’이 부당한 비용에 해당한다는 것은 논란의 여지없이 당연한 것이지만, 그 비용의 손금 부인을 위한 요건으로 ‘반사회성’이라는 불확정 개념을 사용하는 것이 ‘다툼의 소지를 제거하기 위한’이라는 입법목적에 부합한다고 볼 수는 없다. 그렇다면 ‘반사회성’이라는 논란의 소지가 있는 불명확한 개념을 이용할 것이 아니라, 담합사례금의 개념과 성질을 고려하여 그 손금의 인정여부를 직접적으로 판단할 수 있도록 하는 것이 보다 합리적이라고 생각된다.

그렇다면 담합사례금은 세법상 어떻게 취급되어야 하는가. 담합사례금을 일종의 뇌물로 보는 견해가 있지만, 직무와 관련한 부정한 청탁에 대한 대가에 해당하는 뇌물은 지급의 상대방이 공무원·종재인 등으로 정해져 있고, 지급의 일방적 성격이 강하다. 다시 말해 청탁을 하는 쪽이 금품 기타 대가를 지급하고, 청탁을 받는 쪽은 그 금품 기타 대가를 지급받는 것이 바로 뇌물인데, 담합사례금은 일방이 타방에 대하여 부정한 청탁의 대가로서 지급하는 금원이라기 보다는 합의에 따른 상호간의 대가지급에 해당한다. 대상판결의 사안에서와 같이, 입찰담합을 하는 경우 1회성으로 일어나기 보다는 지속적·계속적인 합의를 통하여 어느 때는 누군가 낙찰을 받기로 합의하고, 다른 때는 또 다른 누군가 낙찰을 받기로 합의한다. 이러한 과정 속에서 낙찰 포기에 대한 대가로서 낙찰자가 나머지 입찰자들에게 지급하는 입찰참여자 상호간의 금전교환에 해당한다. 업계의 잘못된 관행으로 인하여 주고받는 금전으로서 위법한 지출에 해당하지만, 업계의 관행이라는 사실은 결국 그 업계에서 도태되지 않기 위해서는 지출하게 될 가능성이 높다는 의미이므로 통상적이 아니라고 단정짓기 어렵다. 그렇다면 반사회적인 비용인가 하면, 위에서 봤듯이 반사회적이라는 용어 자체가 주는 모호함과 추상적인 성격으로 인하여 그 해당여부를 단정 짓기 어렵고 또한 이러한 불확정 개념을 통한 손금 불산입은 자제하는 것이 타당하다. 결국 담합사례금은 잘못되었기는 하나 업계의 관행에 해당하는 사업과 관련한 비용으로서, 통상성이 존재하지 않는다고 보기 어렵고, 수익과의 직접 관련성도 인정될 가능성이 높다. 따라서 법인세법 제19조 제2항의 요건 또는 반사회적 비용이라는 이유로 손금산입을 부인하기에는 무리가 있는 것으로 보인다.

34) 재정경제부, '98간추린 개정세법, 1999, 180쪽.

앞에서 그 지급행태와 성질을 고려하여 담합사례금을 지속적·계속적으로 어느 때는 누군가 낙찰을 받기로 합의하고, 다른 때는 또 다른 누군가 낙찰을 받기로 합의함으로써 입찰 포기에 대한 상호간 지급한 대가라고 정의하였다. 이와 유사한 개념으로 예를 들어 접대비를 생각해 볼 수 있다. 법인세법 제25조 제1항에서는 접대비에 대하여 “접대, 교제, 사례 또는 그 밖에 어떠한 명목이든 상관없이 이와 유사한 목적으로 지출한 비용으로서 내국법인이 직접 또는 간접적으로 업무와 관련이 있는 자와 업무를 원활하게 진행하기 위하여 지출한 금액을 말한다.”고 규정한다. 여기서 ‘업무와 관련하여 지출한 금액’에 관하여 판례는 “업무를 원활히 수행하기 위하여 거래선 및 그 밖의 법인이 접촉하는 상대방에게 접대, 향응, 위안 등을 위하여 지출하는 비용”으로, “법인이 사업을 위하여 지출한 비용 가운데 상대방이 사업에 관련있는 자들이고 접대 등의 행위에 의하여 사업 관계자들과의 사이에 친목을 두텁게 하여 거래관계의 원활한 진행을 도모할 목적으로 지출하는 비용”<sup>35)</sup>이라고 판시하였다. 위에서 본 것처럼 담합사례금은 잘못된 입찰관행으로 인하여 입찰자 상호간에 지급하는 비용에 해당하므로, 업무를 원활하게 진행하기 위하여 지출한 금액 중의 하나에 해당한다고 볼 수 있다. 따라서 담합사례금은 현행법상 접대비<sup>36)</sup>와 가장 유사하다고 볼 수 있으므로 접대비에 준하여 과세하면 될 것으로 생각된다.<sup>37)</sup>

법인세법 제19조 제2항은 손비의 요건으로서, ‘업무관련성’, ‘통상성’, ‘수익관련성’을 요구하는데, 접대비는 이 중 ‘통상성’이나 ‘수익관련성’요건을 충족하지 못한다고 본다. 현실적으로 기업의 접대비는 임직원 개인이 부담할 성격의 비용에서부터 법인의 원활한 업무수행을 위해 필요한 비용까지 광범위한 용도로 지출되고 있는 실정인데, 법이 일정한 한도까지만 접대비의 손금성을 인정하는 것은 그 한도까지만 통상성이나 수익관련성이 있는 것으로 보고 한도를 초과한 비용지출은 비용으로서의 ‘통상성’이나 ‘수익관련성’을 갖추지 못하였다고 본 것으로 이해된다. 법상 손비의 요건이 필요한 것은 다른

35) 대법원 1993. 9. 14. 선고 92누16429 판결.

36) 접대비에 관하여 법인세법 제25조 제1항은 “접대, 교제, 사례 또는 그 밖에 어떠한 명목이든 상관없이 이와 유사한 목적으로 지출한 비용으로서 내국법인이 직접 또는 간접적으로 업무와 관련이 있는 자와 업무를 원활하게 진행하기 위하여 지출한 금액을 말한다.”고 규정하는데, 간단히 ‘업무와 관련하여 지출한 금액’을 말한다.

37) 현행 세법상 접대비는 일정한 금액 이상 초과하는 경우 손금에 산입하지 아니하고 있고, 손금으로 인정되는 한도가 매우 적다는 점을 생각하면 대상판결과 같이 반사회적인 비용으로 보는 경우와 비교하더라도 손금으로 산입하지 아니하는 금액이 크게 차이하지 않을 것이다. 즉, 불확정 개념을 사용하지 아니하고도 유사한 효과가 나타날 것으로 예상된다.

비용항목에 있어서도 마찬가지로 접대비의 경우 특별히 그 비용의 성격이 복합적이라는 점에서 법은 손금한도액이라는 객관적인 기준을 정한 것이다. 이와같이 법이 접대비에 관해 한도액 초과부분을 일률적으로 손금불산입 하고 있기 때문에 과세실무상 금원지급의 성질이 분명하지 않은 경우 수익관련성 등을 고려하지 않은 채 일률적으로 접대비로 처리하여 손금부인 하는 경향이 있다.<sup>38)</sup> 개념자체의 속성을 고려하여 담합사례금을 접대비로 본다면, ‘사회질서를 위반한 지출’이라는 모호하고 추상적인 개념을 차용하지 않고 그 지출이 과도한 금액에 대해서 손금 부인할 수 있을 것이다.

## 5. 소결

‘사회질서 위반’이라는 개념과 법인세법 제19조 제2항의 법문상 규정된 사업관련성, 통상성, 수익관련성은 서로 직접적 관련이 없는 양립가능한 개념에 해당한다. 따라서 법인세법 제19조 제2항의 요건을 모두 충족함에도 불구하고, 그 비용 자체의 사회질서 위반을 이유로 손금에 해당하지 않는다고 단정하는 것은 세법의 기본원리인 조세법률주의와 엄격해석의 원칙에 부합하지 않는다. 세법이라는 특수한 분야에 한정짓지 않는다 하더라도, 법률의 해석에는 일정한 한계가 존재하므로 법문에 명확한 규정이 없음에도 불구하고 법률의 해석을 통하여 그 적용범위를 확장하게 되는 경우 법률해석의 한계를 벗어나는 것이 아닌지를 판단하여야 하는 것이고, 이는 헌법이 보장하는 국민의 재산권을 제한할 가능성이 있는 조세와 관련한 세법의 경우에는 더욱 엄격한 판단 기준이 요구된다 할 것이다. 그러므로 법문에 명시되어 있지 않고, 법문상의 요건과 양립가능한 개념인 반사회성을 근거로 손금을 부인할 때에는 매우 엄격한 판단기준을 적용하여야 할 것이고, 손금부인이라는 목적 달성을 위한 무리한 유추해석 또는 확장해석을 하여서는 안 될 것이다.

담합사례금은 공정거래법이 금지하고 있는 부당한 공동행위의 한 유형인 입찰담합의 과정에서 입찰참여자 간에 주고받는 금원이므로 위법한 지출에 해당함은 의심할 여지가 없다. 그러나 우리 세법에서는 위법 비용 또는 위법 지출에 대하여 손금으로 인정할 수 있는지 여부에 관하여 명시적인 규정이 없어 해석에 의존할 수 밖에 없고, 위법한 지출이라고 해서 반드시 반사회적인 비용에 해당한다고 볼 수도 없으므로 이를 근거로 손금부인하는 것은 타당하지 않다. 설령 비용의 반사회성을 근거로 손금 부인하는

38) 임승순, 앞의 책, 688쪽.

것이 타당하다고 전제하더라도 담합사례금이 반사회적 비용에 해당한다고 단정짓기도 어렵다.

그렇다면 담합사례금은 세법상 어떻게 취급되어야 하는가. 담합사례금의 반사회성을 근거로 손금부인 할 것이 아니라, 담합사례금의 개념과 성질에 따라 손금산입 여부를 판단하는 것이 타당할 것으로 생각된다. 담합사례금을 일종의 뇌물로 보는 견해가 있지만, 담합사례금은 입찰담합과정에서 입찰참여자들 상호간에 합의로서 지급하는 금원이므로 뇌물과는 그 성질이 차이가 크다. 금원의 지급행태와 성질을 보면 담합사례금이 업계의 잘못된 관행으로 계속적·지속적으로 이루어지고 있다는 점, 일방의 지급행위가 아닌 동종업계의 입찰참여자들 다자간에 주고받는 금원으로 위법하지만 사업과정에서 관행적으로 이루어지고 있다는 점 등에 비추어 접대비와 가장 유사한 것으로 보이므로, 접대비에 준하여 과세하면 될 것으로 생각된다.

## V. 결어

대상판결에서는 이 사건 담합과정에서 동종업체들에게 원고가 지급한 이 사건 지급금에 대하여 공정거래법 제19조 제1항 제8호를 위반하여 지출한 금원으로써 사회질서에 반하는 위법한 지출에 해당한다는 이유로 법인세법 제19조 제2항에서 말하는 ‘일반적으로 용인되는 통상적인 비용’이라거나 ‘수익과 직접 관련된 비용’에 해당한다고 볼 수 없어 손금에 산입할 수 없다고 판시하였다. 그런데 법인세법 제19조 제2항에서 손금인정의 제한요건으로 규정하고 있는 통상성과 수익관련성 요건은 법문에 구체적인 개념 정의가 없어 해석이 필요한 개념에 해당하는데, 이러한 해석 과정에서 ‘사회질서 위반’이라는 또 다른 불확정 개념을 사용하고 있다.

‘사회질서 위반’의 개념은 민법 제103조에서 차용한 개념에 해당하는데, 독자적 의미를 갖기 위하여 별도로 세법상 정의를 두고 있지 않는 차용개념을 사용한다는 점에서 사법상의 개념을 그대로 받아들이는 것에 입법자가 암묵적으로 동의했다고 볼 수 있을 것이다. 따라서 ‘사회질서 위반’을 이유로 손금에 산입하지 아니하는 것이 불가능한 것은 아니라고 할지라도, 그 사용 범위를 엄격하게 축소하는 것이 조세법률주의와 엄격 해석원칙에도 보다 부합할 것으로 생각된다.

공정거래법은 입찰담합을 금지하고 있고, 따라서 담합사례금은 강행규정에 위반하는

위법한 지출에 해당함은 분명하다. 하지만 위법한 지출이라고 하여 반드시 손금에 산입하지 아니하는 것은 아니므로 대상판결에서와 같이 ‘공정거래법에서 금지하는 담합금’에 해당하므로 사회질서에 반하는 비용에 해당하여 손금에 산입할 수 없다고 해석하는 것은 타당하지 않다. 대상판결에서와 같이 단순히 사회질서 위반을 이유로 손금불산입하는 것은 결국 손금에 산입하지 아니하기 위한 목적을 위하여 담합사례금을 반사회적인 비용으로 평가하는 것에 지나지 않는다고 볼 수 있다.

그렇다면 담합사례금을 세법상 어떻게 취급하여야 하는가에 대하여, 담합사례금이라는 금원의 지급행태와 그 성질을 보아 지속적·계속적 합의를 통한 입찰 포기에 대한 상호간의 대가지급으로 볼 수 있다. 이러한 담합사례금의 성격을 보면 현행법상 접대비와 가장 유사한 것으로 판단되므로 이에 준하여 과세하면 될 것으로 생각된다. 접대비의 경우 세법이 한도액 초과부분에 관하여 일률적으로 손금불산입하고 있고, 그 한도액을 초과하는 부분에 관하여 ‘사회질서 위반’이라는 불확정 개념을 사용하지 않고도 손금에 산입하지 아니하는 효과를 가져오게 될 것이다. 그리고 현행 세법상 접대비 한도액이 많이 인정되지 않는 점을 고려할 때, 대상판결과 같이 비용의 ‘반사회성’을 이유로 전액 손금에 산입하지 아니하는 경우와 그 금액에 있어서 크게 차이나지 않을 것으로 생각된다.

## 참고문헌

### 1. 단행본

- 김상용, 민법총칙 제2판, 화산미디어, 2013.  
김준호, 민법총칙 제9판, 법문사, 2015.  
송덕수, 민법총칙 제5판, 박영사, 2020.  
양형우, 민법의 세계 제5판, 진원사, 2013.  
이호영, 독점규제법 제6판, 홍문사, 2020.  
임승순, 조세법 제20판, 박영사, 2020.  
재정경제부, '98간추린 개정세법, 1999.

### 2. 학술지

- 김민호, “조세법에 있어 차용개념의 해석과 적용에 관한 연구 -조세회피행위 방지와  
관련하여-”, 공법연구 제31권 제1호, 한국공법학회, 2002, 579-594쪽.
- 김완석, “법인세법상 손금에 관한 연구”, 세무학연구 제19권 제2호, 한국세무학회, 2002,  
61-90쪽.
- 김재승, “위법비용과 손금 -위법비용의 손금성 판단기준에 관한 연구-”, 법학논총 제32권  
제3호, 전남대학교 법학연구소, 2012, 391-432쪽.
- 박 훈, “판례에 나타난 세법상 차용개념의 해석론”, 법조 제68권 제3호, 법조협회, 2019,  
511-552쪽.
- 이 강, “위법한 비용의 세법상 공제가능성 -의약품 리베이트의 손금성을 중심으로-”,  
기업법연구 제27권 제4호, 한국기업법학회, 2013, 469-489쪽.
- 이상신, “위법비용과 세법”, 조세법연구 제10권 제2호, 한국세법학회, 2004, 224-255쪽.
- \_\_\_\_\_, “담합사례금의 손금 산입 여부 -대법원 2017. 10. 26. 선고 2017두51310 판결-”,  
조세연구 제18권 제1집, 한국조세연구포럼, 2018, 91-110쪽.

[ Abstract ]

## **A Study on the Recognition of Deductible Expenses in Corporate Tax Law of Colluded Case Money**

**–Focusing on Supreme Court Decision 2017Du51310 Decided Oct. 26, 2017–**

Choi, Soo-Yeon\*

Even if the expenses are illegal, they are included in deductible expenses in principle if they meet the requirements of Article 19 (2) of the Corporate Tax Act. However, if this cost violates the social order, they deny the inclusion of deductible expenses by precedent. The tax-law is the area dominated by the principle of strict interpretation along with the basic principle of tax legalism. It is required to use the abstract and ambiguous concept of ‘social order’ as a requirement for deductible expenses under tax law. Article 19 of the Monopoly Regulation and Fair-Trade Act prohibits bid collusion as a type of unfair joint act. In this process, the Supreme Court Decision 2017Du51310 Decided Oct. 26, 2017 ruled that the expenditure itself is contrary to the social order and can not be included in deductible expenses because it can not be regarded as ‘generally acceptable normal cost’ or ‘directly related to profit’ as mentioned in Article 19 (2) of the Corporate Tax Act. This attitude of precedent is unfair in that it denies the inclusion of deductible expenses based on the fact that it corresponds to the cost against the social order, which is an abstract and ambiguous concept. Although it is not impossible to interpret the analogy or expand the interpretation of the law, it is necessary to strictly interpret it in relation to the tax that has a beneficial nature to the people, so it is desirable to use the judgment criteria that can judge whether or not to incorporate the deductible expenses individually considering the concept and nature of the gold money rather than the indeterminate concept. In the case of collusion rewards, the nature of the money is similar to entertainment expenses, so if it is handled according to entertainment expenses, it will not be necessary to use the unclear concept of anti-socialism.

---

\* Ph.D. Student, Graduate School, University of Seoul

[Key Words] Collusion Case Money, Deductible Expenses, Normality, Corporate Tax Law, Fair Trade Law, Anti-social Order, Entertainment Expenses