

대 법 원

제 3 부

판 결

사 건 2018도16864 가. 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)
나. 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세)
다. 조세범처벌법위반
라. 배임수재

피 고 인 피고인 1 외 4인

상 고 인 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3, 피고인 5 주식회사 및 검사(피고
인들에 대하여)

변 호 인 법무법인(유한) 태평양 외 1인

원 심 판 결 서울고등법원 2018. 10. 12. 선고 2017노2465 판결

판 결 선 고 2020. 5. 28.

주 문

원심판결 중 피고인 1, 피고인 3에 대한 유죄 부분과 피고인 5 주식회사 부분을 파기
하고, 이 부분 사건을 서울고등법원에 환송한다.

피고인 2의 상고와 검사의 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3, 피고인 4에 대한 상고를 모
두 기각한다.

이 유

상고이유(상고이유서 제출기간이 지난 다음 제출된 상고이유보충서들은 이를 보충하는 범위에서)를 판단한다.

1. 검사의 상고이유에 관한 판단

가. 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3, 피고인 4의 특정경제범죄 가중처벌 등에 관한 법률(이하 '특정경제범죄법'이라 한다) 위반(횡령) 여부

원심은 다음과 같은 이유로 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3, 피고인 4의 특정경제범죄법 위반(횡령) 부분을 무죄 또는 면소로 판단하였다.

이 부분 공소사실 중 2006. 10. 19. 이후 부분에 대해서는 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3, 피고인 4가 불법영득의사를 가지고 피고인 5 주식회사(이하 '피고인 5 회사'라 한다)의 부외자금을 개인적 용도로 사용하였다고 인정하기에 부족하다. 그 밖에 2002. 1.경부터 2006. 10. 18.까지의 부분에 대해서는 10년의 공소시효가 지난 다음인 2016. 10. 19. 공소가 제기되어 공소시효가 완성되었다.

원심판결 이유를 관련 법리와 기록에 비추어 살펴보면, 원심 판단에 논리와 경험의 법칙에 반하여 자유심증주의의 한계를 벗어나거나 불법영득의사에 관한 법리를 오해한 잘못이 없다.

나. 피고인 2의 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률(이하 '특정범죄가중법'이라 한다) 위반(조세) 여부와 조세범 처벌법 위반 여부

원심은 피고인 2가 피고인 5 회사의 법인세를 포탈하는 범행에 공동가공의 의사를 가지고 기능적 행위지배를 하였다고 단정할 수 없다고 보아 피고인 2의 특정범죄가중법 위반(조세)과 조세범 처벌법 위반 부분을 무죄로 판단하였다. 원심판결 이유를 관련

법리와 기록에 비추어 살펴보면, 원심이 판단에 공동정범에 관한 법리를 오해한 잘못이 없다.

다. 피고인 5 회사의 사용인 '피고인 2' 관련 조세범 처벌법 위반 여부

검사는 원심이 '피고인 5 회사의 사용인 피고인 1, 피고인 2가 피고인 5 회사의 업무에 관하여 사기나 그 밖의 부정한 행위로써 법인세를 포탈하였다'는 공소사실에 대해 사용인을 '피고인 1'이라고 하여 유죄로 인정하였는데, 피고인 2를 사용인으로 하는 부분에 대해서도 피고인 5 회사가 양벌규정에 따른 형사책임을 부담하여야 한다고 주장하며 상고를 제기하였다.

그러나 원심이 범행일시·기간과 포탈세액 등이 동일한 하나의 조세포탈 양벌규정의 공소사실에서 사용인 피고인 1의 조세포탈행위를 인정하여 피고인 5 회사의 공소사실을 모두 유죄로 인정한 이상, 사용인 중 피고인 2를 추가해 달라는 불복은 재판의 주문에 관한 것이 아니라 재판의 이유만을 다투기 위한 상소로서 허용될 수 없다(대법원 2004. 3. 26. 선고 2003도8249 판결, 대법원 2018. 7. 11. 선고 2017도20575 판결 등 참조).

따라서 이 부분 검사의 상고이유 주장도 받아들일 수 없다.

2. 피고인 2의 상고이유에 관한 판단

원심은 피고인 2가 공소외인으로부터 교부받은 금품과 향응이 부정한 청탁에 대한 대가라고 보아 피고인 2의 배임수재 부분을 유죄로 판단하였다.

원심판결 이유를 관련 법리와 적법하게 채택된 증거에 비추어 살펴보면, 원심판단에 필요한 심리를 다하지 않은 채 논리와 경험의 법칙에 반하여 자유심증주의의 한계를 벗어나거나 배임수재죄의 '부정한 청탁', '대가성'과 수재액 산정에 관한 법리를 오

해하고 공판중심주의와 직접심리주의를 위반한 잘못이 없다.

3. 피고인 1, 피고인 3, 피고인 5 회사의 상고이유에 관한 판단

가. 원심의 공소장 변경 허가가 위법한지 여부

(1) 검사는 법원의 허가를 얻어 공소장에 기재한 공소사실 또는 적용법조의 추가·철회·변경을 할 수 있고, 이 경우 법원은 공소사실의 동일성을 해치지 않는 한도에서 허가해야 한다(형사소송법 제298조 제1항). 법인세는 사업연도를 과세기간으로 하는 것이므로 그 포탈범죄는 각 사업연도마다 1개의 범죄가 성립하고(대법원 1987. 12. 22. 선고 87도84 판결 참조), 일죄의 관계에 있는 범죄사실의 일부에 대한 공소제기와 고발의 효력은 그 일죄의 전부에 대하여 미친다(대법원 2005. 1. 14. 선고 2002도5411 판결, 대법원 2009. 7. 23. 선고 2009도3282 판결 등 참조).

(2) 기록에 따르면 다음 사실을 알 수 있다.

검사는 2016. 10. 19. 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3의 2007, 2008, 2009 사업연도 각 법인세 포탈로 인한 특정범죄가중법 위반(조세), 2011, 2012, 2013 사업연도 각 법인세 포탈로 인한 조세범 처벌법 위반 부분과 피고인 5 회사의 2009, 2011, 2012, 2013 사업연도 각 법인세 포탈에 대한 양벌규정에 따른 조세범 처벌법 위반 부분에 관하여 각 그 범행의 모습을 '협력업체와 하도급계약을 체결할 때 공사금액을 부풀려 계약한 다음 그 차액을 반환받았는데도 마치 정상적인 공사대금을 지급한 것처럼 허위로 계상하여 법인세 과세표준에 위 차액을 포함하여 신고하고 그 무렵 법인세 납부기한을 경과시키는 방법'이라고 특정하여 공소를 제기하였다.

이후 검사는 원심계속 중인 2018. 4. 11. 공소사실에 있는 범죄일람표를 변경하지 않은 채 범행의 모습을 '협력업체와 하도급계약을 할 때 공사금액을 부풀려 계약한 다음

그 차액을 리베이트 명목 등으로 돌려받았는데도 이를 법인세 과세표준에 익금으로 산입하지 않고 그 무렵 법인세 납부기한을 경과시키는 방법'으로 변경해 달라는 내용의 공소장변경허가신청을 하였다.

원심은 2018. 4. 20. 제9회 공판기일에서 위와 같은 공소장변경을 허가하였다.

(3) 위에서 본 법리에 비추어 변경 전 공소사실과 변경 후 공소사실의 내용을 비교하면, 검사는 동일한 사실관계를 바탕으로 피고인 5 회사가 협력업체로부터 공사대금 차액을 돌려받은 사업연도를 기준으로 그 차액만큼 손금 과다계상으로 인한 법인세 포탈로 그 범행의 모습을 특정하였다가, 같은 사업연도의 익금 산입 누락으로 인한 법인세 포탈로 법률적 평가만을 달리하여 범행의 모습을 변경하였을 뿐이므로, 변경 전후의 대상 사업연도와 포탈세액 등에는 변함이 없다. 따라서 위 공소장변경 전후의 공소사실 사이에는 기본적 사실관계의 동일성이 인정된다.

원심이 같은 취지에서 공소장변경을 허가하고 그 허가가 적법하다고 판단한 것은 정당하다. 원심의 조치에 상고이유 주장과 같은 공소사실의 동일성이나 공소장 변경에 관한 법리를 오해한 잘못이 없다.

나. 변경된 공소사실에 따른 피고인 5 회사의 법인세 납부의무가 성립하였는지 여부

(1) 조세범 처벌법 제3조와 특정범죄가중법 제8조에서 정한 조세포탈죄가 성립하기 위해서는 세법이 정한 과세요건이 충족되어 조세채권이 성립해야 하므로, 과세요건을 갖추지 못해 조세채무가 성립하지 않으면 조세포탈죄도 성립할 여지가 없다(대법원 1989. 9. 29. 선고 89도1356 판결, 대법원 2005. 6. 10. 선고 2003도5631 판결 등 참조).

내국법인의 각 사업연도 소득은 그 사업연도에 속하거나 속하게 될 익금의 총액에서 그 사업연도에 속하거나 속하게 될 손금의 총액을 뺀 금액으로 하고, 익금과 손금의

귀속사업연도는 그 익금과 손금이 확정된 날이 속하는 사업연도로 한다(법인세법 제14조 제1항, 제40조 제1항). 이처럼 각 사업연도를 단위로 계산되는 법인의 소득에 대하여 과세하는 법인세를 포탈하였다고 하기 위해서는 특정 사업연도에 귀속되는 익금 누락 또는 가공 손금 계상 등을 통하여 해당 사업연도에 과세소득이 감소되어야 한다(대법원 2006. 6. 29. 선고 2004도817 판결 참조).

(2) 변경된 공소사실 중 원심이 유죄로 인정한 부분을 이러한 법리와 기록에 비추어 살펴보면, 피고인 5 회사가 협력업체에 부풀린 공사금액을 지급한 사업연도에 실제 공사대금보다 과다 계상한 공사금액을 손금불산입하는 것은 별론으로 하더라도 원심 판단과 같이 피고인 5 회사가 협력업체로부터 차액을 돌려받은 사업연도에 그 차액을 익금에 산입할 수는 없으므로, 그 차액만큼 익금 누락을 통해서 과세소득이 감소되었음을 전제로 한 피고인 5 회사의 법인세 납부의무는 성립할 수 없다. 그 이유는 다음과 같다.

(가) 이 부분 공소사실 내용 자체가 '피고인 5 회사가 협력업체와 실제 약정한 공사대금보다 부풀려 하도급계약을 체결하여 부풀린 금액을 지급한 다음 그 차액을 돌려받았다'는 것이다. 또한 원심이 적법하게 확정된 사실과 기록에 따라 살펴보면, 피고인 5 회사는 비자금을 조성할 목적으로 최저가로 입찰한 협력업체를 하수급업체로 선정하여 이들과 사이에 실제 공사대금은 입찰가로 하면서도 건설산업기본법이 정한 하도급 심사대상 기준으로 원도금액 대비 하도금액 비율인 하도급률에 맞추는 방식 등으로 공사대금을 부풀려 하도급계약을 체결하고, 외부에서 파악할 수 없도록 회계처리하기 위해 부풀린 공사금액을 실제 지급한 다음 나중에 그 차액을 현금으로 반환받기로 약정한 사실을 알 수 있다.

이처럼 공사대금을 부풀린 하도급계약은 피고인 5 회사와 하수급업체의 가장행위에 해당한다고 볼 수 있어 이를 무시하고 그 뒤에 숨어 있는 거래의 실질에 따라 입찰가를 실제 공사대금으로 하는 하도급계약 거래관계에 따라 과세해야 한다.

따라서 실제 공사대금보다 부풀린 공사금액이 지출된 사업연도에 그 차액이 손금으로 과다계상되어 피고인 5 회사의 법인세 과세소득이 감소되었으므로, 그 차액을 그 해당 사업연도에 손금불산입하여 누락된 소득에 대한 포탈세액을 산정하여야 한다.

(나) 또한 공사대금을 부풀린 가장의 하도급계약에 따라 과다하게 지급된 공사금액 중 그 차액은 손금산입의 요건인 '그 법인의 사업과 관련하여 발생하거나 지출된 손실 또는 비용으로서 일반적으로 인정되는 통상적인 것'(법인세법 제19조 제2항)이라 볼 수 없어, 이를 공사금액이 지출된 사업연도의 손금에 산입할 수 없다.

(다) 법인세법 제18조 제2호에서는 이미 과세된 소득은 이후 사업연도에 환입되더라도 익금에 산입하지 않는다고 정하고 있다. 이처럼 부풀려 지급한 공사금액 중 차액은 그 지출 사업연도 과세표준에 포함되었어야 할 소득으로서, 나중에 그 차액을 돌려받더라도 반환받은 사업연도의 익금에 산입할 수 없다.

(라) 한편 변경된 공소사실과 같이 과다 지급된 차액을 돌려받은 사업연도의 법인세를 포탈하였다고 인정하기 위해서는 그 차액이 반환받은 사업연도에 익금으로 확정되어 귀속되는 것을 전제로 한다. 그런데 공사대금을 부풀린 하도급계약의 효력은 차치하고, 피고인 5 회사는 협력업체와 하도급계약을 체결할 때 그 차액을 반환받기로 약정하였고 위 약정에 따라 그 차액을 돌려받은 것이어서, 피고인 5 회사가 부풀린 공사금액을 협력업체에 지급한 사업연도에 그 차액을 반환받을 권리가 실현가능성이 높은 정도로 성숙·확정되었으므로 위 차액에 해당하는 채권이 공사금액 지출 사업연도의

익금으로 귀속되어야 한다. 이후 피고인 5 회사가 위 차액을 실제 반환받았더라도 해당 사업연도에는 이미 익금으로 확정된 권리가 실현되어 위 채권이 소멸하고 그에 대응하는 현금이 들어온 것에 불과하여 피고인 5 회사의 순자산에 아무런 변동이 없으므로, 그 차액은 반환받은 사업연도의 익금이 될 수 없다.

(3) 그런데도 원심은 피고인 5 회사가 협력업체로부터 차액을 돌려받은 사업연도에 이를 익금으로 산입할 수 있다는 잘못된 전제에서 이 부분 공소사실을 유죄로 판단하였다. 원심 판단에는 법인세 납부의무 성립을 전제로 하는 조세포탈죄에 관한 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 잘못이 있다. 이를 지적하는 상고이유 주장은 정당하다.

4. 파기의 범위

위와 같은 이유로 피고인 1, 피고인 3, 피고인 5 회사의 나머지 상고이유를 살펴볼 필요 없이 원심판결 중 피고인 1, 피고인 3의 특정범죄가중법 위반(조세)과 조세범 처벌법 위반 부분, 피고인 5 회사의 사용인 '피고인 1' 관련 조세범 처벌법 위반 부분을 파기하여야 한다. 원심판결 중 무죄 부분(이유 면소 포함)에 대한 검사의 상고를 받아들일 수 없고, 피고인 5 회사에 대한 위 파기 부분과 일죄 관계에 있는 사용인 '피고인 2' 관련 조세범 처벌법 위반 부분도 파기되어야 하므로, 원심판결 중 피고인 1, 피고인 3에 대한 유죄 부분과 피고인 5 회사 부분을 파기하여야 한다.

5. 결론

피고인 1, 피고인 3, 피고인 5 회사의 나머지 상고이유에 관한 판단을 생략한 채 원심판결 중 피고인 1, 피고인 3에 대한 유죄 부분과 피고인 5 회사 부분을 파기하고 이 부분 사건을 다시 심리·판단하도록 원심법원에 환송하며, 피고인 2의 상고와 검사의 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3, 피고인 4에 대한 상고는 이유 없어 이를 모두 기각하기

로 하여, 대법관의 일치된 의견으로 주문과 같이 판결한다.

재판장 대법관 이동원 _____

주 심 대법관 김재형 _____

 대법관 민유숙 _____

 대법관 노태악 _____