

특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세)(일부변경된죄명조세범처벌법
위반)·특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(재산국외도피)

[서울고등법원 2014. 6. 27. 2012노594]



【전문】

【피 고 인】 피고인 1 외 1인

【항 소 인】 검사

【검 사】 홍기채(기소), 서정민, 김민형, 홍석기, 유진승(공판)

【변 호 인】 변호사 김수형 외 7인

【원심판결】 서울중앙지방법원 2012. 2. 9. 선고 2011고합119 판결

【주문】

】

원심판결 중 피고인들에 대한 2001 및 2002 과세연도(귀속연도)에 관한 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분을 파기한다.

피고인 1을 징역 3년 및 벌금 250억 원에 처하고, 피고인 2를 징역 2년 6월에 처한다.

피고인 1이 위 벌금을 납입하지 아니하는 경우 2,300만 원을 1일로 환산한 기간 위 피고인을 노역장에 유치한다. 다만 단수금액은 1일로 한다.

다만 피고인 2에 대하여는 이 판결 확정일부터 4년간 위 형의 집행을 유예한다.

피고인 2에 대한 벌금형의 선고를 유예한다.

피고인 1에 대하여 위 벌금에 상당한 금액의 가납을 명한다.

검사의 나머지 항소를 기각한다.

【이유】

】1. 이 법원의 심판범위

가. 관련 법리

항소법원은 항소이유에 포함된 사유에 관하여 심판하여야 하며, 다만 항소법원은 판결에 영향을 미친 사유에 관하여는 항소이유서에 포함되지 아니한 경우에도 직권으로 심판할 수 있다(형사소송법 제364조 제1항, 제2항). 형사소송법 제361조의3 제1항은 항소인 또는 변호인은 소송기록접수통지를 받은 날로부터 20일 이내에 항소이유서를 항소법원에 제출하여야 한다고 규정하고 있고, 이에 따라 형사소송규칙 제155조는 항소이유서 또는 답변서에는 항소이유 또는 답변내용을 구체적으로 간결하게 명시하여야 한다고 규정하고 있다.

한편 검사와 피고인이 형사소송의 대등한 당사자이기는 하지만 검사는 적극적(공격적) 당사자라는 점에서 소극적(방어적) 당사자인 피고인과 반드시 동일하게 보아야 할 것은 아니고, 특히 제1심에서 무죄를 선고받은 피고인으로서 이 중 위험에서 조속히 해방되어야 하며, 검사의 항소로부터 자신을 방어하는 데 지장을 받아서는 아니 되므로, 항소이유의 기재에 있어서도 검사에게는 보다 엄격한 기준이 요구된다고 할 것이다.

따라서 무죄가 선고된 제1심판결 전부에 대하여 검사의 항소가 있었다고 하더라도 일부 무죄 부분에 대하여만 항소이유의 기재가 있을 뿐, 나머지 부분에 대하여 아무런 언급이 없으면 이 부분에 대하여는 법정기간 내에 항소이유서가

제출되지 아니한 경우에 해당된다고 할 것이어서, 설령 항소이유서가 제출되지 아니한 부분에 관한 원심의 증거취사와 사실인정에 잘못이 있다고 하더라도, 이러한 잘못이 형사소송법 제361조의 4 제1항 단서의 '직권조사사유'에 해당한다거나 같은 법 제364조 제2항의 '직권심판사항'에 해당한다고 할 수 없다(대법원 2003. 12. 12. 선고 2003도 2219 판결, 대법원 1970. 11. 30. 선고 70도2111 판결 등 참조). 그러므로 이 경우 항소심 법원이 무죄를 선고한 부분에 대하여 원심의 증거취사와 사실인정이 잘못되었다는 이유로 직권조사를 거쳐 유죄를 인정하는 것은 위법하다(대법원 1971. 3. 23. 선고 70도2752 판결 등 참조).

나. 이 사건의 경우

이 사건 공소사실은 크게 1) 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 및 조세범처벌법위반의 점과 2) 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(재산국외도피)의 점으로 구분되고, 위 1)은 다시 가) 홍콩 현지법인을 이용한 소득 탈루, 나) 홍콩 현지법인 차명주주 배당소득 탈루, 다) 페이퍼컴퍼니 명의 계좌에서 발생한 예금 이자소득 탈루, 라) 스위스 비밀계좌에서 발생한 예금 이자소득 탈루, 마) 페이퍼컴퍼니 명의로 발생한 대여금 이자소득 탈루, 바) 페이퍼컴퍼니 명의로 국내투자조합에 투자하여 발생한 배당소득 탈루, 사) 페이퍼컴퍼니 명의로 취득한 비상장주식에 대한 배당소득 탈루로 그 포탈의 유형이 구분되어 있는데, 원심법원은 포탈의 유형별로 공소사실을 판단하면서 이 사건 공소사실 전부에 대하여 각각 충분한 증거가 부족하다는 이유로 무죄를 선고하였다.

이에 대하여 검사는 2012. 2. 13. 원심판결 전부에 불복하는 항소장을 제출하였고, 항소이유서 제출기간 만료일인 2012.

3. 19. 이 사건 항소이유서를 제출하면서, 위 1)의 가) 부분과 2) 부분에 관하여서만 항소이유를 기재하였다.

한편 당심 제12회 공판기일에 이르러 위 2) 부분에 관하여 예비적 공소사실을 추가하는 내용의 공소장 변경이 이루어졌다.

따라서 앞서 본 법리에 따르면, 이 법원의 심판범위는 원심판결의 심판대상 중 위 1)의 가) 및 2) 부분과 당심에서 추가된 예비적 공소사실 부분으로 한정된다.

다.

검사의 주장에 관한 판단

검사는 이와 관련하여, ① 이 사건 조세포탈의 공소사실은 과세연도마다 1개의 죄가 성립하는데 위 1)의 가) 부분은 2000년도부터 2002년도까지 연도별 조세포탈 범죄의 일부분에 불과하므로, 적어도 이 부분과 포괄일죄의 관계에 있는 각 해당연도의 다른 유형의 조세포탈 범죄에는 적법한 항소이유의 기재가 있는 것으로 보아야 하고, ② 위 1)의 가) 부분은 나머지 조세포탈 범행의 출발점이자 전제가 되는데, 검사가 이 부분 항소이유를 통하여 전반적인 조세포탈의 범의와 구조를 다룬 이상, 나머지 조세포탈 부분도 다투었다고 보지 않을 이유가 없으며, ③ 항소심에서 2년의 기간에 걸쳐 심리하는 동안 위 1)의 나) 내지 사) 부분에 관하여도 충분한 심리가 이루어졌으므로, 새삼 항소이유의 기재가 없다고 하여 이를 심판범위에서 제한할 수는 없고, ④ 검사가 이 사건 항소이유서 말미에 "원심판결은 피고인들의 무죄 주장을 그대로 수용하면서 일반인의 경험칙 및 정의관념에 반하는 사실인정 및 법리해석을 한 위법이 있습니다.

“라고 기재하였는데, 이는 검사가 무죄 부분 전부에 대하여 불복하는 취지로 보아야 하며, ⑤ 설령 이 사건 항소이유서에 위 1)의 나) 내지 사) 부분에 관한 항소이유의 기재가 없다고 보더라도, 사안의 중요성에 비추어 법원이 직권으로 이를 심판할 필요가 있다고 주장한다.

그러나 원심판결이 검사가 제기한 공소사실의 유형에 따라 항목을 나누어 각각 별도로 무죄의 이유를 설시하고 있는 것은 앞서 본 바와 같고, 기록에 의하면, 피고인들의 변호인들은 2012. 4. 24.자 답변서에서 검사의 항소이유는 위 1)의 가)와 2) 부분에 국한되어 있으므로, 그 범위에서만 다투겠다는 취지를 명시적으로 밝힌 사실, 이후 1차로 변론종결(2012. 6. 7.)이 된 이후인 2012. 7. 23.에서야 검사가 이 법원에 의견서를 제출하면서 비로소 위 1)의 나) 내지 사) 부분까지 포함한 조세포탈의 모든 공소사실 대하여 각 항목별로 구체적인 항소이유를 적시한 사실이 인정된다.

위 사실에 의하여 알 수 있는 아래의 사정 등을 앞서 본 법리에 비추어 보면, 검사의 위 주장은 이유 없어 이를 받아들이지 아니한다.

- (1) 검사가 행위 유형별로 공소사실을 구분하여 특정하고 있는 이상 피고인의 방어권 행사도 검사가 지정한 공소사실별로 이루어진다고 보지 않을 수 없는데, 해당 유형별로 구성요건을 충족하는 사실이 다른 이상, 어느 하나의 공소사실이 다른 공소사실의 전제 또는 출발점이 된다거나 다른 공소사실과 포괄일죄의 관계에 있다는 이유만으로, 어느 하나의 공소사실에 대한 항소이유의 제출을 다른 공소사실에 대한 항소이유의 제출로 간주할 수는 없다.
- (2) 앞서 본 법리에 비추어 볼 때, 검사가 이 사건 항소이유서 말미에 적은 위와 같은 추상적인 기재만으로 위 1)의 나) 내지 사) 부분에 관하여 형사소송규칙 제155조에 정한 구체적인 항소이유의 기재가 있다고 보기 어렵다.
- (3) 피고인들의 변호인들이 당심에서 위 1)의 나) 내지 사) 부분에 관하여 적법한 항소이유의 기재가 없다고 적극 다투고 있고, 이 부분에 관하여 검사가 항소이유서 제출기간 이후에 제기한 항소이유는 모두 원심의 증거취사와 사실인정에 잘못이 있다는 것이어서, 형사소송법 제361조의 4 제1항 단서의 ‘직권조사사유’나 같은 법 제364조 제2항의 ‘직권심판사항’에 해당한다고 할 수 없다.

2. 검사의 항소이유의 요지

가. 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세)의 점에 관하여

1) 피고인 1의 거주자성에 관하여

피고인 1은 이 사건 범행 당시 대한민국에 사업상, 생활상 주된 근거를 두고 있었고 다만 1999년, 2000년에 미국에 거주하는 가족을 일시 방문하였을 뿐이다.

더구나 피고인 1이 다른 가족구성원들과 함께 대한민국에 체류한 일수는 미국에 체류한 일수와 거의 동일하다(원심은 이 과정에서 피고인 1과 처 공소외 7의 국내 체류기간을 잘못 산출하는 사실오인의 위법을 범하였다). 따라서 피고인 1은 당시 한국 거주자에 해당한다고 봄이 타당하고, 설령 그렇지 않더라도 한국 거주자와 미국 거주자 양자에 해당하므로 한미조세협약 제3조 제(2)항 (b)에 따라 중대한 이해관계의 중심지인 한국의 거주자로 간주된다고 할 것이다.

그럼에도 불구하고 원심은 피고인 1이 미국에서 가족들과 함께 거주하였다고 단정하여 2000. 7.경까지 미국 거주자에 해당한다고 판단하였으므로, 이와 같은 원심의 판단에는 사실오인 내지 법리오해의 위법이 있다.

2) 납세의무의 성립에 관하여

가) 피고인 1이 조세피난처인 영국령 버진아일랜드(이하 'BVI'라고 한다)에 페이퍼컴퍼니(paper company)를 설립하였고, 피고인 1이 지배하는 홍콩법인이 아무런 사업상 거래관계가 없는 BVI 소재 법인에 '수수료'라는 가공의 명목으로 거액을 송금하였으며, 그와 같이 송금된 자금이 피고인 1이 지배하는 다른 법인과 사이에 아무런 법률상 원인 없이 오가기도 한 사정 등에 비추어 보면, BVI 소재 법인의 계좌는 피고인 1의 차명계좌에 불과하고, 위 차명계좌에 송금된 돈은 피고인 1 소유의 돈이라고 봄이 상당하다.

나) BVI 소재 법인의 계좌가 피고인 1의 차명 계좌인지 여부는 당해 계좌에 송금된 돈이 실질적으로 피고인 1에게 귀속되었는지 여부에 관한 문제로서, 1인 회사 주주가 회사 자금을 임의로 가져간 경우 횡령죄가 성립하는지 여부와는 전혀 별개의 것이다.

그럼에도 불구하고 원심은 이를 혼동하여 횡령죄 성립요건에 관한 법리를 이 사건에 적용하는 잘못을 저질렀다.

다) 세법상 실질과세원칙에 비추어 피고인 1이 홍콩법인으로부터 받은 이익은 주주의 지위에서 받은 것으로서 배당이 익이라고 봄이 상당하고, 위 배당이익에 대하여 소득세법상의 납세의무가 성립한 이상, 피고인 1이 위 소득세를 포탈한 점이 인정된다면 마땅히 조세범처벌법위반죄로 처단하여야 한다.

그럼에도 불구하고 원심은 죄형법정주의에 따른 엄격해석원칙을 이유로 조세법적 관점에서 배당으로 인정되는 경우에도 상법상의 배당절차를 거치지 않은 이상 배당소득에 해당하지 않는다고 잘못 판단하였다.

3) 조세포탈의 행위 및 조세포탈의 고의에 관하여

가) 피고인 1이 공소외 8, 공소외 9 등의 조언 내지 도움을 받아 조세피난처인 BVI에 법인을 설립하고 홍콩에서의 법인세를 내지 않기 위해 BVI 소재 법인으로부터 용역을 제공받음이 없이 가공의 수수료 명목으로 돈을 송금한 행위는 '법인세 경감'이 아니라 '법인세 포탈'을 위한 적극적 은닉행위에 해당한다.

나) 또한 피고인 1이 조세전문가인 피고인 2의 자문을 받아 모든 세금 신고를 진행할 만큼 세금문제에 민감한 관심을 가지고 있었던 점, 대한민국 거주자라면 국내 및 해외에서 발생하는 모든 소득을 신고하도록 되어 있는 사정을 알고 있으면서도 그러한 소득의 신고를 게을리 한 점, 피고인 1이 지배하는 홍콩법인은 '수수료'라는 가공의 명목을 만들어 피고인 1이 실질적으로 지배·관리하는 BVI 소재 법인에 운영수익을 송금한 점, 홍콩법인이 위와 같이 송금을 하게 된 동기가 홍콩에서의 법인세 포탈을 위한 것인 점, 홍콩에서 이루어진 소득 은닉행위가 홍콩 과세관청에 의하여 발견되기 어렵다면 대한민국 과세관청에 의하여 발견되기는 더욱 어려운 점 등의 사정에 비추어 보면, 피고인들에게는 홍콩에서의 세금 포탈의 고의뿐만 아니라 적어도 대한민국에서의 세금 포탈에 관한 미필적 고의도 함께 있었다고 할 것이다.

다) 그럼에도 불구하고 원심이 피고인들에게 조세포탈의 적극적 행위 내지 고의가 없었다고 본 것은 잘못이다.

나. 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(재산국외도피)의 점에 관하여

이 사건 당시 사용되던 해외직접투자신고 수리 서면 양식의 이면에는 원금 및 과실회수 의무에 관한 내용이 부동문자로 인쇄되어 있었는데, 유독 이 사건 투자신고 당시 그와 다른 양식이 사용되었을 가능성은 없는 점, 공소외 1과 공

소외 2는 실질적으로 동일한 법인인데 다만 납세의무를 회피하기 위해 마치 별개의 법인인 것처럼 그 외관을 가장 한데 불과한 점, 피고인 1이 '결산 후 배당금 회수의무'를 피하기 위하여 운영수익 인출금원을 BVI 소재 법인으로 송금한 점 등을 종합하면, 피고인 1에게 해외직접투자에 따른 원금과 과실의 회수의무가 인정되고, 피고인 1이 위 회수의무를 위반하여 홍콩법인의 운영이익을 위와 같이 BVI 소재 법인에 송금한 이상 위 소득을 은닉하였다고 봄이 타당하다.

그럼에도 원심이 과실 회수의무 및 은닉행위를 인정하지 않은 것은 사실을 오인하거나 법리를 오해한 것이다.

3. 항소이유에 관한 판단

가. 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세)의 점에 관하여

1) 피고인 1의 거주자성

가) 원심의 판단

(1) 국내 법령에 따른 국내 거주자성 인정

원심은 우선 기록에 의하여 인정되는 아래의 사정 등에 비추어 보면, 피고인 1은 이 부분 공소사실에 대응하는 포탈대상 과세연도 기간(2000. 1. 1.부터 2002. 12. 31.) 동안 국내 조세 관련 법령에 따라 국내에서 종합소득세를 납부하여야 할 의무를 부담하는 국내 거주자의 요건은 갖추었다고 판단하였다.

(가) 피고인 1은 1992년경 그 가족과 함께 미국으로 이민을 갔고, 1997. 7.경 미국 영주권을 취득하였다가 2000. 7.경 미국 영주권을 포기하였다.

(나) 피고인 1은 미국으로 이민간 이후에도 국내에서 영업하고 있는 공소외 10 주식회사(2001. 9. 20. 폐업) 및 공소외 11 주식회사(2004. 12. 28. 폐업)의 실질적인 운영자로서의 지위를 위와 같이 폐업할 때까지 계속 보유하였다.

(다) 피고인 1은 원심 법정에서 "건강문제로 미국으로 이민을 갔고, 그 무렵부터 동생인 공소외 8에게 위 공소외 10 회사와 공소외 11 회사의 경영을 맡겼으나, 1999년 초경 공소외 8과 결별하면서 다시 회사를 실질적으로 경영하게 되었고, 그러면서 한국 체류일수가 1999년부터 증가하였다가 2002년도에 국내에 다시 정착하게 된 것이다.

"라는 취지로 진술하였다.

(라) 피고인 1은 미국으로 이민간 이후에도 계속 국내 주민등록을 유지하였고, 1999. 4. 28. 서울 성북구 ○○동 소재 ○○빌라를 구입하여 같은 날 위 빌라로 전입하였다.

(마) 미국 과세당국이 피고인 1의 2001년도 과세소득에 대하여 과세처분을 하자, 피고인 1은 자신이 한국인임을 이유로 미국에 납세할 의무가 없다고 주장하였고, 미국 과세당국도 이에 동의하면서 미국 내에서 발생한 원천소득에 대하여 한국에서 납부한 과세자료를 제출하면 과세처분을 하지 않겠다는 의사를 표시하였다.

(바) 피고인 1과 그의 처 공소외 7은 1991년부터 2002년까지 아래 표 기재와 같이 국내에서 체류하였다.

(단 위: 일, 이하 같음) 연도 1991 1992 1993 1994 1995 1996 1997 1998 1999 2000 2001 2002 피고인
306268211301153185159244282311332319 처 354127 체류한 사실 없음 19156292

(2) 미국 법령에 의한 미국 거주자성의 인정

원심은 다음으로 앞서 본 사정에다가 기록에 의하여 인정되는 아래의 사정 등을 더하여 보면, 피고인 1은 위 포탈 대상 과세기간 중 미국 영주권을 포기한 2000. 7.경까지는 미국 세법에 따른 미국 거주자의 요건도 함께 갖추고 있었다고 판단하였다.

(가) 미국 세법은 "미국에 머무르는 외국인의 경우, 영주권자 뿐만 아니라, 단지 미국에 일시적으로 체류하는 사람이 아니라면 모두 미국 세법의 적용에 있어 미국 거주자로 본다.

"고 규정하고 있다.

(나) 실제로 미국 과세당국은 2011. 1. 10. '피고인 1이 2000 과세연도에 있어서 미국 과세목적상 미국의 거주자였다'는 점을 확인하였다.

(3) 한미조세협약에 따른 거주자성의 제한

원심은 마지막으로 위와 같이 양국의 거주자 요건이 모두 인정되는 경우, 대한민국과 미합중국간의 소득에 관한 조세의 이중과세 회피와 탈세방지 및 국제무역과 투자의 증진을 위한 협약'(이하 '한미조세협약'이라 한다) 제3조에 따라 '그 개인이 가족과 함께 거주하였던 장소', 즉 주거(permanent home)가 있는 곳의 거주자로만 간주되는데, 앞서 본 사정 등에 비추어 보면, 2007. 7.경까지는 피고인 1의 주거가 미국에 있었다고 인정되므로, "피고인 1은 조세법상으로는 2000. 7.경까지는 미국의 거주자로만 인정되고, 그 이후에는 한국의 국내 거주자로만 인정된다.

"고 판단하였다.

나) 당심의 판단

(1) 당심에서 추가로 인정하는 아래의 사정과 판단을 원심의 위 사정(다만 아래에서 보는 바와 같이 당심에서 인정하는 피고인 1과 처의 국내체류일수와 배치되는 부분은 제외)에 더하여 보면, 피고인 1은 이 사건 포탈대상 과세연도 기간 중 적어도 2000 과세연도 기간까지는 조세법상 미국의 거주자로 인정된다고 할 것이므로, 이보다 짧은 2000. 7.까지를 미국 거주자라고 본 원심의 판단을 타하는 검사의 위 주장은 이유 없다.

(가) 카톨릭 신자인 피고인 1은 가족과 함께 미국으로 이민을 간 직후인 1992. 12. 3. 대구 교구 계산동 본당에서 (지명 생략) 대교구 성 △△△ △△△△ 성당으로 교적을 옮겼고, 1995년부터 1997년까지 3년간 피고인 1의 미국 평균 체류일수가 국내 평균 체류일수 보다 많았으며, 위 기간 동안 가족들이 국내에 체류하지 않았다.

또한 처와 공동으로 미국에서 주택을 소유하였고, 1997. 10. 16. 부동산 임대사업을 목적으로 하는 미국 법인(공소외 12 회사)을 설립한 후, 상가를 임대하여 임대수입을 얻었다.

그러므로 적어도 위 기간 동안에는 한미조세협약 제3조에 따른 주거(permanent home)가 미국이라고 보아야 할 것이다.

따라서 이후 미국에 생성된 위와 같은 주거가 소멸되었다거나, 한국에도 이와 대등한 주거가 생겼다고 하려면 단순히 피고인 1 개인의 한국에서의 체류일수가 증가하였다는 것만으로는 부족하고, 이미 형성된 주거가 사후적으로 변경되었음을 알 수 있는 객관적인 사정이 드러나야 할 것이다.

(나) 한편 피고인 1이 미국 영주권을 포기한 것은 2000. 7.경이고, 이를 전후하여 피고인 1과 그의 가족이 국내외에서 체류한 일수를 정리하면 아래 표와 같다.

아래 표에 의하면, 2001년도에 피고인 1이 처 또는 가족과 함께 국내에 체류한 일수가 비약적으로 증가하였다.

<피고인 1과 처의 체류일수>연도 1998 1999 2000 2001 체류지 한국 미국 한국 미국 한국 미국 한국 미국 한국 미국 피고인 1 244 108 282 783 025 433 226 공소외 763 302 303 351 934 615 6209

<피고인 1과 가족의 체류일수>연도 1998 1999 2000 2001 국가 한국 미국 제3국 한국 미국 제3국 한국 미국 제3국 한국 미국 제3국 피고인 1 혼자 체류 181 010 206 052 610 101 540 5 가족과 함께 체류 631 083 767 804 154 017 826 2 계 244 108 132 827 853 025 410 332 2612

(다) 또한 피고인 1이 한국과 미국에서 연도별로 종합소득을 신고한 내역은 아래 표와 같은데, 피고인 1은 2001 과세연도부터는 미국에 세금을 납부하지 않았다.

과세연도	한국 (원)	미국 (달러)
1998	2,225,440	01095,614 (주8)
1999	6,033,546,569	102,431,200 (주9)
2000	6,499,315,909	108,136,200
2001	9,373,049,974	019,373,049
2002	7,315,455,563	상동
2003	8,370,123,910	상동
2004	13,133,149,220	상동
2005	11,024,609,429	상동
2006	16,771,335,399	상동
2007	15,860,324,776	상동
2008	2,344,584,420	상동

95,614
0

(라) 피고인 1은 앞서 본 바와 같이 2001년 과세소득에 대하여 미국 과세당국의 양해를 받아 소득세를 납부하지 않게 되자, 추후 미국 과세당국으로부터 소득세 부과처분을 받을 것을 우려하여, 미국 과세당국 시스템에 저장된 피고인 1의 미국 주소를 삭제하고, 대신 한국 주소가 입력되도록 조치하였다.

(마) 검사는, 피고인 1 본인을 기준으로 하지 않고 가족을 기준으로 하여 주거를 결정할 경우 피고인 1은 처가 미국에 있어 미국 거주자로 인정되는 반면, 처는 남편이 국내에 있어 한국 거주자로 인정되는 모순이 발생하므로, ① 피고인 1 본인의 거주 기간과 ② 피고인 1이 가족들이 함께 실제 거주한 기간을 중요시하여 피고인 1의 주거를 인정하여야 하고, 이러한 기준에 따를 때 이 사건의 경우 한국과 미국 모두에 주거가 있거나 혹은 양국 모두에 주거가 없다고 보아야 한다고 주장한다.

그러나 위 주장은 앞서 본 바와 같이 이 사건 포탈대상 과세연도 기간 이전에 이미 미국에 한미조세협약에 따른 주거(permanent home)가 형성되었다는 점을 간과한 것으로서, 이유 없다.

(바) 검사는, 이 사건 항소심이 계속 중이던 2012. 4. 17. 한국 국세청과 미국 국세청이 한미조세협약 제27조 제2항에 따른 상호합의를 하여 1999년과 2000년에 피고인 1의 '중대한 이해관계의 중심지(center of vital interest)'가 한국에 있음을 확인한 후 피고인 1을 한국의 거주자로 보기로 합의하였으므로, 위 기간 동안 피고인 1을 국내 거주자로 보아야 한다고 주장한다.

그러나 한미조세조약 제3조 제(2)항에 따르면, '중대한 이해관계의 중심지'라는 기준은 주거(permanent home)가 인정되지 않는 경우에 적용되는 2차적 기준이고, 체약국간 상호합의는 거주지 판정에서 가장 마지막으로 사용되는 기준

이므로 앞서 본 바와 같이 피고인 1의 주거가 위와 같이 확정되는 이상 위 합의가 어떠한 법률적 효력을 가진다고 볼 수 없다.

더구나 한·미 과세관청의 합의가 이 법원을 기속하는 것도 아니고, 위 상호합의 당시 미국 국세청이 상호합의를 재개할 수 있는 권한을 유보한 점까지 고려해 보면, 검사가 제시하는 위 사유만으로 앞서 인정을 뒤집기에 부족하다.

(사) 검사는, 한미조세협약 제4조 제(4)항은 한미조세협약 제3조 제(3)항, 제4조 제(1)항에도 불구하고 체약국의 과세권을 여전히 보장하고 있으므로, 한미조세협약상 미국 거주자에 해당하더라도 과세관청은 대한민국 국민인 피고인 1의 제3국 원천소득에 대하여 여전히 과세할 수 있다.

"고 주장한다.

살피건대, 한미조세협약 제4조 제(4)항은 "본조 하기 (5)항을 제외한 이 협약의 어떠한 규정에도 불구하고 어느 체약국은 이 협약이 효력을 발생하지 아니하였던 것처럼, 동 체약국의 시민 또는 거주자에 대하여 과세할 수 있다 (Notwithstanding any provisions of this convention except paragraph (5) of this Article, a Contracting State may tax a citizen or resident of that Contracting State as if this Convention had not come into effect)."고 규정하고 있는데, 이는 이른바 '유보조항'으로서 협약의 다른 조항에도 불구하고 일방의 체약국이 '거주자' 또는 '자국 시민'에 대하여 이 협약이 효력을 발생하지 아니하였던 것처럼 과세할 수 있다는 것을 정한 규정이다.

비록 한미조세협약 제4조 제(1)항에서는 일방 체약국의 거주자는 이 협약에서 정한 제한에 따를 것으로 하여, 타방 체약국 내에 원천을 둔 소득에 대하여 또한 그러한 소득에 대해서만 협약에 따라 타방 체약국에 의하여 과세될 수 있는 것이지만, 만약 그 거주자가 타방 체약국의 '시민' 내지 '국민'이라면, 타방 체약국은 같은 조 제(4)항의 유보조항을 근거로 제(1)항의 제한 없이 당해 거주자에게 과세할 수도 규정이다.

규정이다.

그러나 한미상호협약의 목적 등에 비추어 보면, 예외적 조항에 불과한 위 유보조항만으로 한미조세협약 제3조 제(3)항, 제4조 제(1)항에 따른 거주자 간주 규정의 적용이 일반적으로 배제된다고 단정할 수 없다.

뿐만 아니라, 한미조세협약에 따라 한국 국민이 미국 거주자로 인정되는 경우, 국내 과세관청의 별도의 과세처분 없이도 곧바로 한국 국민의 해외 원천소득에 대한 국내 납세의무가 성립한다고 보기도 어려운 것이므로, 이에 상응한 범의도 인정할 수 없는 것이다.

따라서 검사의 위 주장 역시 이유 없다.

2) 피고인 1에게 납세의무가 성립하는지 여부

가) 홍콩법인에서 BVI 소재 법인으로 송금된 돈의 실질적인 귀속 주체

(1) 원심의 판단

원심은, 그 채택의 증거에 의하여 알 수 있는 아래의 사정 등에 비추어 보면, 피고인 1에게 위 돈이 실질적으로 귀속되었다고 볼 수 없다고 판단하였다.

(가) BVI 소재 법인들은 일단 BVI의 근거법령에 따라 적법하게 설립된 법인으로서 BVI 근거법령상 그 주주와는 구분되는 별개의 권리의무 주체이다.

(나) 비록 BVI 소재 법인들이 별도의 인적·물적 자본 없이 설립된 것이기는 하지만, 우리나라의 사법(私法)상으로 인적·물적 자본 없이 설립된 특수목적회사(SPC)도 원칙적으로 그 주주와는 별개의 독립된 법인격을 가진 것으로 인정된다.

(다) 현행 조세 관련 법령 체계를 살펴보다도, 위와 같은 SPC의 설립을 금지하는 규정을 발견하기 어렵고, 나아가 투자목적으로 설립된 SPC에 대해 별도의 인적·물적 자본이 없다는 이유만으로 그 실체를 부정하는 규정도 없으며, 오히려 국제조세조정에 관한 법률은 최소한의 자본출자요건만을 갖추고 인적·물적 조직이 없이 조세피난처에 설립된 SPC에 대해서도 그 실체를 인정하고 있다.

(라) 특수목적회사는 일시적인 목적을 달성하기 위하여 최소한의 자본출자요건만을 갖추어 인적·물적 자본 없이 설립되는 것이 일반적이기 때문에 특수목적회사가 그 설립목적을 달성하기 위하여 설립지의 법령이 요구하는 범위 내에서 최소한의 출자자산을 가지고 있다가나 특수목적회사를 설립한 회사의 직원이 특수목적회사의 임직원을 겸임하여 특수목적회사를 운영하거나 지배하고 있다는 사정만으로는 특수목적회사의 독자적인 법인격을 부인할 수 없다.

(마) 피고인 1에게 조세회피의 고의를 찾아볼 수 없다.

(2) 당심의 판단

(가) 관련 법리

구 국제기본법(2007. 12. 31. 법률 제8830호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제14조 제1항, 제2항이 천명하고 있는 실질과세의 원칙은 헌법상의 기본이념인 평등의 원칙을 조세법률관계에 구현하기 위한 실천적 원리로서, 조세의 부담을 회피할 목적으로 과세요건사실에 관하여 실질과 괴리되는 비합리적인 형식이나 외관을 취하는 경우에 그 형식이나 외관에 불구하고 실질에 따라 담세력이 있는 곳에 과세함으로써 부당한 조세회피행위를 규제하고 과세의 형평을 제고하여 조세정의를 실현하고자 하는 데 주된 목적이 있다.

이는 조세법의 기본원리인 조세법률주의와 대립관계에 있는 것이 아니라 조세법규를 다양하게 변화하는 경제생활관계에 적용함에 있어 예측가능성과 법적 안정성이 훼손되지 않는 범위 내에서 합목적적이고 탄력적으로 해석함으로써 조세법률주의의 형해화를 막고 실효성을 확보한다는 점에서 조세법률주의와 상호보완적이고 불가분적인 관계에 있다고 할 것이다.

따라서 당해 주식이나 지분의 귀속 명의자는 이를 지배·관리할 능력이 없고 명의자에 대한 지배권 등을 통하여 실질적으로 이를 지배·관리하는 자가 따로 있으며, 그와 같은 명의와 실질의 괴리가 위 규정의 적용을 회피할 목적에서 비롯된 경우에는, 당해 주식이나 지분은 실질적으로 이를 지배·관리하는 자에게 귀속된 것으로 보아 그를 납세의 무자로 삼아야 할 것이다.

그리고 그 경우에 해당하는지는 당해 주식이나 지분의 취득 경위와 목적, 취득자금의 출처, 그 관리와 처분과정, 귀속명의자의 능력과 그에 대한 지배관계 등 제반 사정을 종합적으로 고려하여 판단하여야 한다(대법원 2012. 1. 19. 선고 2008두8499 전원합의체 판결 등 참조).

(나) 이 사건에 관하여

원심과 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거에 의하여 알 수 있는 다음과 같은 사정 등을 위 법리에 비추어 보면, 홍콩법인에서 BVI 소재 법인으로 송금된 돈은 사외유출된 소득으로서 실질적으로 피고인 1에게 귀속되었다고 봄이

상당하다.

그럼에도, 원심이 이와 달리 판단한 것은 사실오인 내지 법리오해의 잘못을 저지른 것이다.

① 피고인 1은 1998년부터 2002년까지 미국 공소외 13 회사사에 홍콩법인 명의로 수출하면서 실제 매출액의 0.2% ~ 0.3%, 매입액의 0.6% ~ 0.9%에 해당하는 금액의 합계액만을 수출중개수수료 명목으로 홍콩 과세관청에 신고하고, 나머지 매출액 중 11%는 'COMM-BVI(판매 및 검사수수료)'라는 가공의 명목으로 공소외 3 회사계좌로 송금하고, 홍콩법인의 내부손익을 정산한 다음 잔여이익에 해당하는 부분은 허위의 '감사료' 명목으로 공소외 4 회사 계좌로 송금하여 이를 사외로 유출하였다.

② 홍콩법인과 BVI 소재 법인 사이에는 위 돈의 수수를 정당화할 만한 어떠한 거래관계도 없고, 위와 같이 송금된 돈 역시 BVI 소재 법인의 독자적인 이해관계나 거래상의 필요에 따라 지급된 것이 아니라, 단지 홍콩법인의 매출액을 대외적으로 드러나지 않게 하는 방편으로 '커미션'이란 허위의 명목하에 지급된 홍콩법인의 소득일 뿐이다.

③ 위와 같이 법률상 원인 없이 사외유출된 소득에 대하여 홍콩법인이 BVI 소재 법인에 반환을 요청하였다거나, 그 후 위 돈이 홍콩법인으로 다시 귀속되었다거나, 위 돈이 홍콩법인의 이익을 위하여 사용된 사실이 없다.

④ BVI 소재 법인 명의로 개설된 계좌들의 인출서명권은 피고인 1이 보유하고 있고, 위 계좌로의 송금도 피고인 1의 뜻에 따라 이루어졌으므로, 위 송금에 따른 거래의 실질은 홍콩법인과 피고인 1 사이의 '조세포탈 목적의 재산 은닉거래'라고 봄이 상당하다.

⑤ 피고인 1은 BVI 소재 법인 계좌에 입금된 돈의 출금에 관하여 아무런 제약을 받고 있지 않고, 위와 같이 입금된 돈이 BVI 소재 법인의 설립 목적에 따라 그 사용에 제약을 받는다고 볼 증거도 없다.

⑥ 원심은 BVI 소재 법인의 법인격이 인정되므로, BVI 소재 법인의 계좌를 피고인 1의 차명계좌라고 단정할 수 없고, 따라서 위 돈이 피고인 1에게 귀속되었다고 볼 수 없다고 판단하였다.

그러나 검사가 이 사건 공소사실을 통하여 위 돈이 피고인 1에게 귀속되었다고 주장하는 것은 단순히 BVI 소재 법인의 법인격이 부인되기 때문이 아니라, 홍콩법인의 돈이 BVI 소재 법인과는 무관하게 그 법인 명의의 계좌로 입금되어 다시 돌아오지 않았기 때문이다.

이는 BVI 소재 법인의 법인격과 무관한 것이고, 피고인 1이 개인의 예금 계좌를 빌려 위와 같이 송금받은 것과 실질적인 차이가 없다.

⑦ 위 돈이 최종적으로 BVI 소재 법인에게 귀속되었다고 하여 위 돈이 피고인 1에게 귀속되었다는 사실이 부정되는 것도 아니다.

왜냐하면 앞서 본 바와 같이 홍콩법인과 BVI 소재 법인간의 정당한 거래관계를 인정할 수 없는 이상, 홍콩법인으로부터 사외유출된 위 돈이 BVI 소재 법인으로 최종 귀속되었다면, 그것은 논리적으로 위 거래를 주도한 피고인 1로의 사전 귀속이 전제될 수밖에 없기 때문이다.

⑧ 피고인 1 역시 국세청 세무조사 당시 작성한 확인서에서 '여러 페이퍼컴퍼니의 법인소재지로 등록되어 있는 장소에서는 일체의 영업행위나 의사결정 등 경영활동이 이루어지지 않았고, 위 각 법인의 운영이나 중요 의사결정에서 이사회나 주주총회 또는 이와 유사한 경영진 회의 등을 개최한 사실이 없으며, BVI 소재 법인 등의 명의로 행하는 투자 의사결정의 주체는 오직 피고인 1 뿐이고, BVI 소재 법인 등은 피고인 1의 사업, 재산, 은행계좌의 일부로서 존재하는 법인이다.

'라고 밝힌 바 있다.

⑨ 조세회피 목적의 유무는 위 돈의 실질 귀속을 가리는 기준이 될 수 없을 뿐 아니라, 뒤에서 보는 바와 같이 피고인들에게는 조세회피의 목적이 충분히 인정되기도 한다.

나) BVI 소재 법인으로 송금된 돈의 성격(배당소득 해당 여부)

(1) 원심의 판단

원심은 소득세법 제3조가 과세대상이 되는 소득에 대하여 열거주의를 취하고 있으므로, 위 조항에서 말하는 '배당소득'에 해당하려면 원칙적으로 배당절차를 거친 경우만을 의미한다고 전제한 후 그 채택증거들에 의하여 인정되는 아래의 사정 등에 비추어 보면, 검사가 제출한 증거만으로는 홍콩법인이 BVI 소재 법인에게 송금한 돈이 조세포탈의 대상이 되는 '배당소득'이라고 단정하기 어렵다고 판단하였다.

(가) 홍콩법인이 BVI 소재 법인에게 운영수익 인출금원을 송금할 당시 홍콩 관련 법령에 의한 배당절차를 거쳤다고 볼 만한 자료를 찾을 수 없다.

(나) 피고인 1은 수사기관에서 "법인과 대주주는 별개이기 때문에 법인에서 배당이 되어야 개인소득으로 귀속되는 것으로 생각한다.

저 스스로도 BVI 소재 법인에 송금된 금원을 제 돈이라고 생각해본 적이 없다.

"라는 취지로 진술하였고, 원심 법정에서 "이 사건 투자신고 당시 나는 몸이 좋지 않아 공소외 8이나 공소외 14에게 홍콩 법인의 설립·경영을 상당부분 맡겨 뒀었기 때문에 이 사건 투자신고 경위나 내용에 대해서 잘 알지 못한다. 홍콩법인의 회계처리와 관련하여 세부적인 사정은 알지 못하였고, 다만 공소외 8로부터 홍콩 세금 절약을 위해 홍콩법인의 매출액 일부를 판매수수료로 유보하는 것으로 처리한다는 정도만 들었다.

공소외 8이 퇴사하고 난 후 그 당시 공소외 8이 하던 방식을 따라 하게 되어 BVI 소재 법인에 송금하게 된 것이다.

"라는 취지로 진술하였다.

(다) 공소외 8, 공소외 14 역시 원심 법정에서 피고인 1의 위 진술취지에 부합하는 듯한 취지의 진술을 하였다.

(2) 당심의 판단

(가) 관련 법리

법인세법 소정의 소득금액을 지급한 것으로 의제하는 소득처분의 경우와는 달리, 사외유출된 소득이 대표자 등에게 실질 귀속되었음을 이유로 대표자 등에 대한 소득세 부과처분이 적법하다고 하려면, 과세관청으로서의 사외로 유출된 소득이 대표자 등에게 현실적으로 귀속된 사실 및 그 소득의 종류를 주장·증명하여야 한다(대법원 2005. 5. 12. 선고 2003두15300 판결 등 참조). 그러나 한편 법인의 수익이 사외유출되어 대표자의 소득으로 귀속된 경우 그 소득이

소득세법상 어떠한 종류의 소득에 해당하는가의 문제는 원칙적으로 지급자 및 귀속자의 의사, 귀속자와 법인 사이의 기본적 법률관계, 소득금액, 소득의 귀속경위 등을 종합하여 판단될 문제로서 간접사실에 의한 추인의 여지를 배제하는 것이 아니다(대법원 1997. 10. 24. 선고 97누2429 판결, 대법원 1997. 12. 26. 선고 97누4456 판결 등 참조). 나아가 법인의 출자자가 사외유출된 법인의 소득을 확정적으로 자신에게 귀속시켰다면 특별한 사정이 없는 한 이러한 소득은 주주총회의 결의 여부, 배당가능이익의 존부, 출자비율에 따라 지급된 것인지 여부 등과 관계없이 출자자에 대한 배당소득에 해당하는 것으로 추인할 수 있다(대법원 2004. 7. 9. 선고 2003두1059, 1066 판결 참조).

(나) 관련 규정

구 소득세법(2001. 12. 31. 법률 제6557호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 소득세법'이라 한다.

)제17조(배당소득)① 배당소득은 당해연도에 발생한 다음 각호의 소득으로 한다.

1. 내국법인으로부터 받는 이익이나 잉여금의 배당 또는 분배금과 상법 제463조의 규정에 의한 건설이자의 배당
2. 법인으로 보는 단체로부터 받는 배당 또는 분배금
3. 의제배당
4. 법인세법에 의하여 배당으로 처분된 금액
5. 내국법인으로부터 받는 증권투자신탁(공채 및 사채투자신탁을 제외한다)수익의 분배금
6. 외국법인으로부터 받는 이익이나 잉여금의 배당 또는 분배금과 당해 외국의 법률에 의한 건설이자의 배당 및 이와 유사한 성질의 배당

(다) 이 사건에 관하여

원심과 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거에 의하여 알 수 있는 아래의 사정 등을 위 법리에 비추어 검토해 보면, BVI 소재 법인으로 송금된 돈은 조세법의 관점에서 홍콩법인의 실질적 주주인 피고인 1에게 귀속된 배당소득이라고 봄이 상당하다.

그럼에도, 원심이 이와 달리 판단한 것에는 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 있다.

- ① 홍콩법인에서 BVI 소재 법인의 계좌로 이전된 돈은 앞서 본 바와 같이 아무런 법률적 원인 없이 사외유출된 것으로, 위와 같이 유출된 이후 다시 홍콩법인에 귀속되거나 홍콩법인의 영업목적에 위하여 사용된 적이 없다.
- ② BVI 소재 법인은 위 돈을 취득할 법적 권원이 없고, 위와 같은 돈의 지급은 피고인 1의 지시에 따라 이루어졌으며, 위 돈에 대한 인출권도 전적으로 피고인 1만 가졌다.
- ③ 피고인 1은 위 돈에 대한 인출권을 가질 당시 홍콩법인의 실질적 1인 주주의 위치에 있었다.
- ④ 홍콩법인의 매출액을 숨길 목적으로 위 돈이 유출된 이상, 송금 당시부터 위 돈은 확정적으로 피고인 1에게 귀속되었다고 볼 수 있다.
- ⑤ 앞서 본 바와 같이 구 소득세법에 따라 사외유출된 법인의 소득을 현실귀속을 이유로 배당소득으로 평가하는 데에는 주주총회의 결의 여부, 배당가능이익의 존부, 출자비율에 따라 지급된 것인지 여부 등의 요건이 필요 없다고 할 것이므로, 이와 다른 전제에 선 원심의 위 논거들은 모두 부당하다.
- ⑥ 피고인들의 변호인들은, 위 대법원 2004. 7. 9. 선고 2003두1059, 1066 판결은 구 법인세법(1994. 12. 22. 법률 제 4803호로 개정되기 전의 것) 제32조 제5항에 대하여 위헌결정이 선고됨에 따라 주주들에게 귀속된 소득에 대하여 소득처분에 의한 의제소득으로 부과처분을 할 수 없게 되자, 그러한 법적 공백상태를 해소하기 위하여 이루어진 예외적인 판결로 1994. 12. 22. 위 조항이 개정되어 새로 소득처분에 관한 규정이 제정된 이후에는 사실상 폐기된 것

으로 보아야 한다고 주장한다.

그러나 위 판결의 법리는 구 소득세법 제17조에 관한 해석의 문제로, 법인세법에 의한 소득처분에 관한 규정과 무관하게 실질과세의 원칙에 따라 위 조항이 적용되는 경우를 구체적으로 밝힌 것으로 보아야 하고, 위 판례가 폐기되었다고 볼 만한 근거도 없으므로, 이와 다른 전제에 선 위 주장은 이유 없다.

⑦ 나아가 과세소득은 이를 경제적 측면에서 보아 현실로 이득을 지배관리하면서 이를 향수하고 있어서 담세력이 있는 것으로 판단되면 족하고 그 소득을 얻게 된 원인관계에 대한 법률적 평가가 반드시 적법하고 유효한 것이어야 하는 것은 아니다.

따라서, 범죄행위로 인한 위법소득이라 하더라도 귀속자에게 환원조치가 취해지지 않은 한 이는 과세소득에 해당된다고 할 것이므로(대법원 1995. 11. 10. 선고 95누7758 판결, 대법원 1983. 10. 25. 선고 81누136 판결 등 참조), 피고인들이 홍콩법인의 운영이익을 BVI 소재 법인의 계좌로 송금한 행위가 이른바 '횡령' 등 불법성을 지닌 '비정상적 사외유출'이라는 이유만으로 위와 같이 송금된 돈이 과세소득에서 제외된다고 볼 수도 없다.

⑧ 피고인들의 변호인들은, 국내 법인세법에 따른 소득처분이 없는 이상 홍콩법인에서 BVI 소재 법인들에 송금된 금액을 원고의 배당소득이나 근로소득으로 볼 수 없다고 주장한다.

그러나 소득처분이 없더라도 소득의 실지 귀속에 따라 납세의무는 엄연히 발생하는 것이고, 나아가 홍콩에서 설립된 외국 법인에 대하여는 국내 법인세법이 적용되지 아니하므로, 위와 같이 해석할 경우 사실상 한국 과세관청이 국내 거주자가 외국 법인으로부터 받는 실질적 배당소득에 대한 과세를 포기하는 부당한 결과가 초래된다.

따라서 위 주장도 이유 없다.

3) 사기 기타 부정한 행위의 존부에 관하여

가) 원심의 판단

원심은, 납세의무자가 해외원천소득을 국내 법인에 송금한 경우와 BVI 소재 법인에 송금한 경우를 비교해 볼 때 후자의 경우에서 국내 과세관청의 조세부과 및 징수에 관하여 상대적으로 더 어려운 상황이 발생할 수는 있으나, 오늘날 다양한 경제적 이유로 BVI 소재 법인이 설립되고 이에 대한 송금이 이루어지고 있다는 점을 고려하면, BVI 소재 법인이 설립되었다는 등의 사정만으로는 어느 경우에도 조세포탈행위, 즉 '사기 기타 부정한 행위'에 해당한다고 볼 수는 없으며, 조세포탈행위를 인정하기 위해서는 다른 별도의 사정에 의하여 은닉의 효과가 현저해지는 등으로 '적극적 은닉의도가 나타나는 사정'이 덧붙여져야 할 것인데, 검사가 제출한 증거들만으로는 피고인 1에게 국내 조세를 회피할 목적이 있었다고 단정하기 어려우므로, 피고인 1이 BVI 소재 법인을 설립한 다음 운영수익 인출금원을 송금한 행위에 '적극적인 소득은닉 의도'가 있었다고 볼 수 없다고 판단하였다.

나) 당심의 판단

(1) 관련 법리

구 조세범 처벌법(2010. 1. 1. 법률 제9919호로 전부 개정되기 전의 것) 제9조가 규정하는 조세포탈죄에 있어서의 '사기 기타 부정한 행위'라고 함은 조세의 포탈을 가능하게 하는 행위로서 사회통념상 부정이라고 인정되는 행위, 즉 조세의 부과징수를 불능 또는 현저히 곤란하게 하는 위계 기타 부정한 적극적인 행위를 말하는 것이므로, 이러한 행위가 수반됨이 없이 단순히 세법상의 신고를 하지 아니하거나 허위의 신고를 함에 그치는 것은 이에 해당하지 아니하나,

납세의무자가 조세포탈의 수단으로서 미신고 또는 과소신고의 전단계로서 적극적인 소득 은닉행위를 하는 경우나 적극적으로 은닉의도가 나타나는 사정이 덧붙여진 경우에는 '사기 기타 부정한 행위'에 해당한다(대법원 2006. 2. 9. 선고 2004도3976 판결, 대법원 2009. 1. 15. 선고 2007도3680 판결 등 참조).

또한 명의를 위장하여 소득을 얻더라도 그것이 조세포탈과 관련이 없는 행위인 때에는 명의위장 사실만으로 구 국세기본법(2007. 12. 31. 법률 제8830호로 개정되기 전의 것) 제26조의2 제1항 제1호 소정의 '사기 기타 부정한 행위'에 해당한다고 할 수 없으나, 그것이 누진세율 회피, 수입의 분산, 감면특례의 적용, 세금 납부를 하지 아니할 무자격자의 명의사용 등과 같이 명의위장이 조세회피의 목적에서 비롯되고 나아가 여기에 허위 매매계약서의 작성과 대금의 허위지급, 허위의 양도소득세 신고, 허위의 등기·등록, 허위의 회계장부 작성·비치 등과 같은 적극적인 행위까지 부가된다면 이는 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 '사기 기타 부정한 행위'에 해당한다(대법원 2013. 12. 12. 선고 2013두7667 판결 참조).

그리고 일반적으로 다른 사람 명의의 예금계좌를 빌려 예금하였다는 사실만으로 구체적 행위의 동기, 경위 등 정황을 떠나 어느 경우에도 적극적인 소득은닉 행위가 된다고 단정할 것은 아니라 할 것이지만, 차명계좌의 예입에 의한 은닉행위에 있어서도 여러 곳의 차명계좌에 분산 입금한다거나 순차 다른 차명계좌에의 입금을 반복하거나 단 1회의 예입이라도 그 명의자와의 특수한 관계 때문에 은닉의 효과가 현저해지는 등으로 적극적 은닉의도가 나타나는 사정이 덧붙여진 경우에는 조세의 부과징수를 불능 또는 현저히 곤란하게 만든 것으로 인정할 수 있다(대법원 1999. 4. 9. 선고 98도667 판결 등 참조).

(2) 이 사건에 관하여

원심과 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거에 의하여 인정되는 아래의 사정을 위 법리에 비추어 검토해 보면, 홍콩법인이 BVI 소재 법인 명의의 계좌에 홍콩법인의 운영수입을 송금한 행위는 '사기 기타 부정한 행위'에 해당한다고 봄이 상당하다.

그럼에도, 원심이 이와 달리 판단한 것에는 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 있다.

(가) 앞서 본 바와 같이 홍콩법인이 BVI 소재 법인 명의의 계좌에 송금한 돈은 그 실질이 피고인 1에게 현실귀속되는 배당소득이라고 할 것임에도, 피고인들은 위 돈이 홍콩법인이 BVI 소재 법인들에게 지급하는 '판매 및 검사수수료' 또는 '감사료'인 것처럼 허위의 월별결산자료, Total Income List를 작성하였다.

(나) 피고인들은 위와 같이 허위 송금을 한 후 홍콩법인의 수입을 신고함에 있어서는 위 돈을 고의로 누락한 채 실제 매출액의 약 1%만을 매출액으로 신고하였으며, 그러한 내용이 기재된 감사보고서와 세금신고서를 작성함으로써 피고인 1이 홍콩법인으로부터 받을 수 있는 배당소득의 규모를 적극적으로 은닉하였다.

(다) 피고인 1에게 귀속되어야 할 돈이 BVI 소재 법인의 계좌에 위장된 명목으로 송금됨으로써 한국의 과세관청으로서 위 돈이 피고인 1에게 귀속된다는 사실을 현실적으로 알기가 어렵게 되었다.

(라) 피고인들의 변호인들은 BVI 소재 법인의 계좌인출권이 피고인 1에게 있다는 것을 피고인들이 숨긴 것은 아니므로, 위와 같은 송금행위를 '사기 기타 부정한 행위'로 볼 수 없다고도 주장하나, BVI 소재 법인이 해외 법인이고, 그 계좌에 입금된 돈이 피고인 1 개인이 아니라 BVI 소재 법인에게 귀속되는 것처럼 위장된 이상, 피고인 1에 대하여 종합

소득세를 부과하여야 하는 한국 과세관청의 입장에서는 위 송금으로 인하여 위 소득의 실질적 귀속자를 발견하기가 더욱 어렵게 되었다고 봄이 상당하다.

(마) 피고인 1은 BVI 소재 법인 명의의 계좌로 입금된 돈에 대하여 국내는 물론 세계 어느 국가에도 소득세 신고를 하지 않았다.

(바) 피고인 1이 위와 같은 행위를 하게 된 데에 홍콩법인의 법인세 납부 의무를 경감하거나, 영국령이었던 홍콩이 중국으로 반환되는 과정에서 안정적으로 사업을 운영하고자 하는 의도가 일부 포함되어 있었다고 하더라도, 위와 같은 행위가 조세당국을 포함한 외부에서 피고인 1의 소득을 파악하기 곤란하게 하려는 의도에서 이루어진 것은 분명하고, 그로 인하여 조세의 부과와 징수가 현저히 곤란해지게 되는 결과가 발생한 이상, 위와 같은 부가적인 사정이 있었다고 하여 피고인 1의 위와 같은 행위를 '사기 기타 부정한 행위'로 평가하는데 장애가 되는 것은 아니다.

(사) 피고인들의 변호인들은 위와 같이 홍콩법인의 매출액을 축소하여 회계장부를 작성하고 실제 발생한 운영이익을 가공의 명목으로 BVI 소재 법인에게 송금한 일련의 행위를 두고 구 조세범처벌법 제9조의2 제1호가 부정소득금액에서 제외하는 '세무회계와 기업회계와의 차이로 인하여 생긴 금액'이라고 주장하기도 하나, 위와 같이 송금한 명목이 명백히 허위인 이 사건에서는 위 법리가 적용될 수 없다고 할 것이므로, 위 주장은 더 나아가 살펴볼 필요 없이 이유 없다.

4) 피고인 1에게 조세포탈의 고의가 있었는지 여부

가) 원심의 판단

원심은 그 채택의 증거에 의하여 알 수 있는 아래의 사정 등에 비추어 보면, 피고인들에게 국내 종합소득세 포탈의 고의가 있었다고 보기 어렵다고 판단하였다.

- (1) 홍콩법인에서 수수료 형식으로 운영수익금을 BVI 소재 법인으로 송금함으로써 홍콩법인의 법인세 절감을 시도하는 방식은 공소외 8이 1996년경 홍콩법인을 설립하면서 공소외 9 및 홍콩 현지회계사인 공소외 15 등에게 자문하여 확립한 것으로 보이는데, 그 당시는 피고인 1이 공소외 8에게 회사 운영권을 상당 부분 일임하고 미국으로 이민을 간 시점이었다.
- (2) 공소외 3 회사는 1999. 1. 28.에, 공소외 4 회사는 2000. 3. 20.에 각각 설립되어 모두 피고인 1이 2000. 7.경 미국 영주권을 포기하기 이전에 설립되었다.
- (3) 피고인 1은 원심 법정에서 BVI 소재 법인의 설립목적은 홍콩 법인세 경감 내지 투자 목적이라는 취지로 진술하고 있고, 달리 이를 배척할 만한 자료는 보이지 않는다.
- (4) 홍콩법인이 BVI 소재 법인에게 송금한 운영수익 인출금원은 국내에서 발생한 것이 아니라 해외원천소득에 해당하는데, 피고인 1에게 홍콩법인의 운영수익을 국내로 반입해야 할 의무가 있다고 보기도 어렵다.
- (5) 우리나라와 홍콩 사이에 조세 관련 조약이 체결되어 있지 않기 때문에, 국내 과세관청의 조세 부과 및 징수의 어려움이 사실상 발생한다는 측면에서는 '피고인 1이 이를 홍콩법인 명의 또는 개인 명의로 개설된 홍콩계좌에 예치하는 경우'와 'BVI 소재 법인 명의 계좌에 송금하는 경우' 사이에 실질적인 차이가 없다.
- (6) SPC에 의해 달성하려는 특수한 목적에는 투자를 위한 지주회사로서의 기능수행도 포함되는 것인데, 공소외 3 회사는 1999. 9. 3. 말레이시아 라부안에 설립된 공소외 16 회사를 자회사로 두고 있고, 공소외 4 회사는 2000. 12. 10. 말레이시아 라부안에 설립된 공소외 17 회사의 자회사로 두고 있는 등 일응 지주회사로서의 외양을 갖추고 있는 것

으로 보인다.

- (7) BVI 소재 법인 명의의 계좌로 입금된 운영수익 인출금원 중 상당한 금액은 실제로 수 년 동안 투자활동에 사용되었고, 달리 그 운영수익 인출금원 전액이 그대로 피고인 1에게 전달되었다고 볼 만한 정황은 발견되지 않는다.

나) 당심의 판단

(1) 관련 법리

사기 기타 부정한 행위로 조세를 포탈함으로써 성립하는 조세포탈범은 고의범이지 목적범은 아니므로 피고인에게 조세를 회피하거나 포탈할 목적까지 가질 것을 요하는 것이 아니며, 이러한 조세포탈죄에 있어서 범의가 있다고 함은 납세의무를 지는 사람이 자기의 행위가 사기 기타 부정한 행위에 해당하는 것을 인식하고 그 행위로 인하여 조세포탈의 결과가 발생한다는 사실을 인식하면서 부정행위를 감행하거나 하려고 하는 것이다(대법원 2006. 6. 29. 선고 2004도817 판결 등 참조).

(2) 판단

원심과 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거에 의하여 인정되는 아래의 사정 등에 비추어 보면, 피고인들에게는 조세포탈의 고의가 있었다고 인정된다.

그럼에도, 원심이 이와 달리 판단한 것은 잘못이고, 이 점을 지적하는 검사의 주장은 이유 있다.

- (가) 홍콩법인으로부터 BVI 소재 법인으로 송금된 돈은 조세법상 그 실질이 홍콩법인으로부터 사외유출되어 피고인 1에게 확정적으로 귀속된 돈이고, 피고인 1로서는 위와 같은 송금행위로 인하여 위 돈이 자신에게 귀속된다는 점은 당시 확실히 인식하고 있었다.

- (나) 2001 및 2002 과세연도에 피고인 1이 국내 거주자로서의 요건을 갖추고 있었던 점은 앞서 본 바와 같고, 여기에 피고인 1이 2000. 7.경에 미국 영주권을 포기한 점, 미국 과세당국이 피고인 1의 2001년도 과세소득에 대하여 과세처분을 하자, 피고인 1은 자신이 한국인임을 이유로 미국에 납세할 의무가 없다고 주장한 점까지 더하여 보면, 피고인 1은 위 기간 자신에게 귀속된 소득에 대하여는 국내 거주자로서 납세의무가 있음을 충분히 알았다고 할 것이다.

- (다) 피고인 1은 수사기관에 제출한 이력서에서 "본인의 미국 영주권 포기는 미국을 제외한 타국의 소득에 대한 미국 내 과세 문제의 소지를 없애기 위함이었으며 TRUST 또한 본인을 제외한 전 가족이 미국 시민권자이므로 추후 미국 외의 해외 재산에 대한 미국내 상속세 문제에 대응하기 위한 조치임."이라고 기재하여, 당시 자신의 소득에 대한 과세 문제에 대하여 깊은 관심을 가지고 있었음을 인정하였다.

- (라) 피고인들이 국내 투자기업을 물색하는 과정에서 작성한 '해외법인 명의 투자시 검토사항'이라는 제목의 문건에는 BVI를 통한 투자, 홍콩회사 명의로 투자하는 각 방안 하위에 "홍콩회사가 해외에 투자한 법인으로부터 수령하는 배당소득 및 주식양도소득에 대하여 홍콩에서 비과세, 국내 투자 법인으로부터 배당소득 수령 시 주민세 포함하여 16.5%의 원천징수로서 한국내 납세의무 종결, 한국내에서의 투자자 익명보호 - 외국인 투자 관련 신고서상 외국인 투자자의 국적 및 투자법인명 이외에는 국내에서 요구하지 아니하므로 실제 투자자의 신분이 보장됨"이라는 내용이 기재되어 있다.

- (마) 피고인 1은 1990년 중반 수출소득이 급격히 증가함에 따라 세금부담을 줄이기 위한 방법을 모색하기 시작하여, 피고인 2 등 전문가의 도움을 받아 회사의 형태, 투자구조, 거주지 등을 종합적으로 고려하여 납세의무를 경감시키기 위한 방법을 지속적으로 논의해 왔다.

(바) 이 부분 공소사실은 BVI 소재 법인의 계좌에 송금된 돈이 사외유출되어 피고인 1에게 귀속된 것을 대상으로 하고 있는 반면, 원심이 들고 있는 논거들은 위 돈이 BVI 소재 법인에게 귀속됨을 전제로 하고 있어 모두 조세포탈의 고의를 부정하는 사유로서는 부적절하다.

(사) 피고인들의 변호인들은, 대법원 2010. 4. 29. 선고 2007두11382 판결, 대법원 2010. 1. 28. 선고 2007두20959 판결, 대법원 1992. 3. 10. 선고 92도147 판결 등을 거시하며, 법인의 대표자가 법인의 자금을 횡령하는 과정에서 법인의 장부를 조작하였을 경우 그러한 행위로서 '법인세의 조세포탈죄'는 성립하지만, 더 나아가 대표자 개인의 소득세 조세포탈죄는 성립하지 않는다는 것이 대법원의 확립된 입장이라고 주장한다.

그러나 ① 위 2007두20959 판결은 "횡령금을 빼돌리는 과정에서 회계장부를 조작하는 등의 행위를 한 것이 그 전후의 경과에 비추어 단지 횡령금을 빼돌린 사실을 은폐하기 위한 것일 뿐, 그 횡령금에 대하여 소득처분이 이루어질 것까지 예상하여 그 상여에 대한 소득세를 포탈하기 위한 것으로 보기 어려운 경우"에 관한 것이어서, 이 사건과 같이 처음부터 조세포탈을 목적으로 장기간 반복적으로 허위의 회계 서류 등을 만들어 매출액 및 소득의 귀속자를 은폐한 경우와는 기본적 사실관계를 달리 하고, 오히려 ② 위 92도147 판결은 회사 대표자가 경비지출을 과다계상하여 허위장부를 작성하고 이를 토대로 법인세 등의 조세를 납부한 경우 횡령죄 이외에도 법인세 등의 조세포탈죄가 성립한다고 적극적으로 인정하고 있으며, ③ 위 2007두11382 판결 역시 "법인의 대표자가 허위의 세금계산서를 수취하여 장부상 매입액을 과다계상하여 소득을 은닉한 사안에서, 그 대표자가 장차 은닉된 소득이 사외유출되어 그 귀속자가 밝혀지지 아니함에 따라 자신이 그 법인의 대표자로서 인정상여처분을 받을 것까지 모두 예상하기 어려운 경우"에는 소득세 포탈죄가 성립하지 않는다는 것이어서, 이 사건과 같이 처음부터 사외유출을 하기 위한 목적에서 허위의 장부를 작성한 경우와는 기본적 사실관계가 다르다.

오히려 위 대법원 판결들의 취지에 비추어 보면, 이 사건과 같이 피고인들이 처음부터 조세포탈의 목적으로 위장된 명목의 송금서류 등을 만들어 소득의 귀속자를 불분명하게 만들었다면 횡령죄의 성립 여부와 무관하게 소득세에 관한 조세포탈죄가 성립한다고 할 것이다.

따라서 위 주장도 역시 이유 없다.

5) 소결

이상의 내용을 종합하면, 피고인 1은 2000 과세연도에는 한미조세협약에 따라 미국 거주자로만 간주되어 당해 연도에 현실적으로 귀속된 소득에 대하여 한국 과세관청에 세금을 납부할 의무가 없고, 따라서 소득세 포탈의 고의를 인정하기도 어렵다.

그러나 2001 및 2002 과세연도에는 국내 거주자로서 당해 연도에 현실적으로 귀속된 소득에 대하여 한국 과세관청에 세금을 납부할 의무가 있고, 앞서 본 바와 같이 사기 기타 부정한 행위로 이를 포탈한 사실이 인정된다.

따라서 검사의 이 부분 항소이유는 2001 및 2002 과세연도에 해당하는 부분에 한하여 이유 있다.

나. 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(재산국외도피)의 점에 관하여

1) 원심의 판단

원심은 그 채택의 증거에 의하여 알 수 있는 아래의 사정 등에 비추어 보면, 이 부분 공소사실은 범죄가 되지 아니하거나 범죄의 증명이 없는 때에 해당한다고 판단하였다.

가) 검사는 이 사건 투자신고 당시 시행 중이던 재정경제원 장관의 고시인 구 외국환관리규정 제12-13조(해외직접투자자는 당해 신고수리의 조건에 따라 투자원금과 과실을 현금으로 국내에 회수하여야 한다.

다만 당해 신고기관이 부득이하다고 인정한 경우에는 현물로 회수할 수 있다.

) 제12-14조(해외직접투자자가 투자사업을 청산할 때에는 분배받은 잔여재산을 제12-13조에 따라 즉시 국내로 회수하여야 한다.

)는 해외직접투자자의 '투자원금 및 과실' 또는 '분배받은 잔여재산'의 반환의무를 규정하고 있고, 이는 구 외국환관리법(1997. 12. 13. 법률 제5453호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 외국환관리법'이라 한다) 제21조, 같은 법 시행령 제30조 제5항, 제6항을 근거 법령으로 한다고 주장하나, 위 각 조항에는 '투자원금 및 과실의 회수의무의 부과'에 관하여 재정경제원장관에게 위임하는 내용이 없으므로, 위 조항에 근거한 반환의무 주장은 그 자체로 이유 없다.

나) 다만 구 외국환관리법 제6조의2, 같은 법 시행령 제9조의2 등을 구 외국환관리규정 제12-13조, 제12-14조의 근거 법령으로 볼 여지가 있고, 이 경우 위 외국환관리규정은 법규명령으로서 효력을 가지며, 따라서 위 외국환관리규정 제12-13조에 규정된 '당해 신고수리의 조건'이라는 요건이 개별 투자신고자들에게 부과되는 의무의 내용을 좌우하게 된다.

그런데 검사가 제출한 모든 증거들을 살펴봐도 이 사건 신고수리조건의 내용을 알 수 있는 신빙성 있는 자료가 없다.

다) 설령 검사가 주장하는 신고수리의 조건에 따라 '결산 후 배당금'의 회수의무가 인정된다고 하더라도 이는 공소외 1에게만 해당되고, 별개의 법인인 공소외 2의 수익금에 대하여도 국내 반환의무가 인정된다고 보기 어렵다.

라) 아래의 사정 등에 비추어 보면, 홍콩법인이 BVI 소재 법인에게 송금한 행위를 배당금회수의무 위반에 해당한다고 보기 어렵다.

(1) 일반적으로 주식회사에서 운용수익이 발생한 경우에도 이것이 반드시 배당의 대상이 되는 것은 아니고, 관련 법령이 정한 일정한 요건을 충족한 후 배당절차를 거쳐야만 배당이 가능하다.

(2) 홍콩법인에서 배당절차를 거친 다음 이를 BVI 소재 법인에 송금하였다고 볼 증거가 없다.

(3) 조세법적 관점에서의 배당과 달리 위 신고수리조건에 기재된 '결산 후 배당금'은 죄형법정주의의 원칙상 배당절차를 거친 배당금을 말하는 것으로 봄이 상당하다.

(4) 홍콩법인이 운영수익금을 그대로 보유하고 있었다면 배당금을 국내로 회수해야 하는 의무가 발생할 여지가 없었음에도 굳이 배당금 회수의무를 피하기 위하여 위와 같이 송금하였다는 것도 경험칙상 납득하기 어렵다.

(5) 피고인 1과 공소외 8, 공소외 14의 수사기관 또는 원심 법정에서의 각 진술에 의하더라도, 피고인들이 '결산 후 배당금 회수의무'를 회피하기 위하여 위와 같이 BVI 소재 법인에게 송금한 것이라고 보기 어렵다.

2) 당심의 판단

가) 관련 법리

형벌법규의 해석은 엄격하여야 하고 명문규정의 의미를 피고인에게 불리한 방향으로 지나치게 확장해석하거나 유추해석하는 것은 죄형법정주의 원칙에 어긋나는 것으로서 허용되지 아니한다(대법원 2009. 12. 10. 선고 2009도3053 판결 등 참조).

특정경제범죄 가중처벌 등에 관한 법률(이하 '특경법'이라 한다) 제4조 제1항은 "법령에 위반하여 대한민국 또는 대한민국 국민의 재산을 국외에 이동하거나 국내에 반입하여야 할 재산을 국외에서 은닉 또는 처분하여 도피시킨 때"를 재산국외도피죄의 구성요건으로 규정하고 있는바, 위 규정의 문언상 '법령에 위반하여'는 재산국외도피의 행위태양인 '국외 이동 또는 국외에서의 은닉·처분'과 함께 '국내에 반입하여야 할 재산'도 수식하는 것으로 해석하여야 하고, 따라서 제4조 제1항 후단의 국외에서의 은닉 또는 처분에 의한 재산국외도피죄는 법령에 의하여 국내로 반입하여야 할 재산을 이에 위반하여 은닉 또는 처분시킨 때에 성립한다고 할 것이다.

그러므로 '국내에 반입하여야 할 재산'이라 함은 법령에 의하여 국내에 반입하여야 할 의무를 부담하는 대한민국 또는 대한민국 국민의 재산을 의미하는 것으로 보아야 한다(대법원 2003. 10. 10. 선고 2003도3516 판결 참조). 이와 달리 '국내에 반입하여야 할 재산'을 법령상 국내로의 반입의무 유무와 상관없이 국내로의 반입이 예정된 재산을 의미하는 것으로 확장하여 해석하는 것은 형벌법규를 지나치게 유추 또는 확장해석하여 죄형법정주의의 원칙에 어긋나는 것으로서 허용될 수 없다(대법원 2010. 9. 9. 선고 2007도3681 판결 등 참조).

나) 판단

위 법리에 기초하여 당심에서 추가하는 아래의 사정을 원심이 인정한 위 사정에 덧붙여 보면, 원심의 위와 같은 판단은 정당하다고 인정된다.

(1) 앞서 본 바와 같이 조세법의 관점에서는 홍콩법인으로부터 사외유출된 돈이 실질주주인 피고인 1에게 확정적으로 귀속되었을 때, 이를 피고인 1의 배당소득으로 보아 과세하는 것이 허용된다.

그러나 위와 같은 법리가 조세법의 영역이 아닌 외국환거래법(구 외국환관리법)의 영역에도 그대로 적용된다고 보기는 어렵고, 오히려 이 경우에는 원칙으로 돌아가 배당의 의미나 실질에 관하여 민법이나 상법의 규정이 적용된다고 보아야 한다.

(2) 특히 이 사건 공소사실에 적용되는 특경법 제4조 제2항 제1호는 법정형이 '무기 또는 10년 이상의 징역'으로 매우 중하게 정하여져 있고, 특경법 제10조는 범행 대상인 재산을 필요적으로 몰수하고, 그 몰수가 불능인 때에는 그 가액을 추징하도록 규정하고 있어 위 구성요건 해당성을 따질 때에는 특히 엄격하고 신중한 판단이 요구된다고 할 것이다(대법원 2010. 9. 9. 선고 2007도3681 판결 등 참조).

(3) 이 사건에 있어 피고인 1에게 귀속된 돈은 피고인들의 변호인들도 변론과정에서 일부 인정하듯이 홍콩법인이 그 법인 자체의 설립 목적에 따라 정당하게 '배분'한 돈이 아니라, 그 법인 자체의 이익에 반하여 사외로 유출된 재산이어서 피고인들에 대하여는 횡령죄가 성립할 가능성이 높다.

즉 피고인 1에게 귀속된 돈은 '국내로 반입되어야 할 재산'이 아니라 '홍콩법인으로 복귀되어야 할 재산'일 가능성에 대한 합리적 의심이 존재한다.

(4) 구 외국환관리규정 제12-13조, 제12-14조의 근거법령은 원심이 적절하게 지적하였듯이 구 외국환관리법 제21조, 같은 법 시행령 제30조 제5항, 제6항이 아니라 구 외국환관리법 제6조의2, 같은 법 시행령 제9조의2라고 보아야 하는데, 위 규정에 의하여 국내로 반입되어야 하는 재산은 적법한 재산에 한정되지 위법한 재산까지 포함되는 것은 아니다.

이는 조세법적 관점에서 위법소득에 대하여도 과세처분이 가능한 것과 명백히 구별된다.

(5) 경제적 실질의 측면에서 보더라도, 피고인 1에게 귀속된 위 돈은 홍콩법인에 반환되어 해당 법인세 등을 지급한 나머지 잔액이 홍콩법인에 유보되거나 적법한 배당결의를 거쳐 배분되어야지 그러한 절차 없이 당연히 국내로 반입되어야 하는 것은 아니다.

4. 당심에서 추가된 예비적 공소사실에 관한 판단

가. 예비적 공소사실의 요지

1) 채권회수명령 및 거주자의 채권회수의무

재정경제부장관은 외환시장의 안정과 외환거래의 건전화를 위하여 비거주자에 대한 채권을 보유하고 있는 거주자로 하여금 그 채권을 추심하여 국내로 회수하게 할 수 있고, 그 회수대상채권의 범위·회수기한·기타 필요한 사항은 대통령령으로 정한다(외국환거래법 제7조 제1, 2항). 위와 같은 채권회수대상채권의 범위는 1건 당 미화 5만불에 상당하는 금액을 초과하는 채권 중 재정경제부장관이 정하여 고시하는 채권(해외보유가 인정된 채권, 외국인 거주자가 외국에 있는 비거주자로부터 증여, 상속, 유증에 의하여 취득한 채권 및 자본거래로 전환한 경우의 전환전 채권을 제외하고 건당 미화 10만불을 초과하는 채권)으로서 회수대상채권을 보유하고 있는 거주자는 당해 채권의 만기일 또는 조건성취일로부터 6월 이내에 이를 국내로 회수하여야 한다(구 외국환거래법 시행령제12조 제1, 2항).

2) 피고인들의 회수의무 발생 및 재산국외도피

누구든지 법령에 위반하여 대한민국 또는 대한민국 국민의 재산을 국외에 이동하거나 국내로 반입하여야 할 재산을 국외에서 은닉 또는 처분하는 방법으로 도피시켜서는 아니된다.

피고인 1은 홍콩 □□□□ 은행에 BVI 소재 법인 명의의 계좌를 개설하고, 피고인 1이 서명인출권을 보유하는 내용으로 위 홍콩 □□□□ 은행과 예금계약에 따른 거래를 하기로 한 후, 위와 같이 홍콩 현지에서 미화 10만 달러를 투자하여 개시한 미국 공소외 13 회사사와의 봉제인형 수출사업에서 매년 발생한 매출액 중 각종 비용 등을 공제한 이익금을 위 계좌들로 송금하기로 마음먹었다.

위와 같이 송금된 금원은 홍콩 소재 공소외 2의 매월 결산결과 실제 지배주자인 피고인 1에게 배당된 수익(배당소득)으로서 피고인 1이 비거주자인 위 공소외 2에 대하여 보유하게 된 배당금 청구권이고 또한 미화 10만 달러 이상이었으므로, 피고인 1은 외국환 관련 법령에 따라 이를 6월 이내에 국내에 회수하여야 할 의무를 지게 되었다.

그럼에도 피고인들은 2000. 1.경 비거주자인 공소외 2의 봉제인형 수출사업에서 발생한 이익금(매출액 대비 약 15%) 미화 249만 달러(한화 2,815,218,900원 상당)를 위 BVI 소재 법인 계좌에 송금한 후 이를 6월 내로 국내에 회수하지 아니한 것을 비롯하여 별지3 『페이퍼컴퍼니 송금내역』 기재와 같이 2000. 1.경부터 2002. 11.경까지 총 미화 79,331,854달러(한화 94,785,743,058원)를 BVI 소재 법인 명의의 계좌로 송금한 다음, 6월 내로 이를 국내에 회수하

지 아니하였다.

이로써 피고인들은 공모하여 법령에 위반하여 국내에 반입하여야 할 대한민국 국민의 재산 합계 총 94,785,743,058원 상당을 국외에서 은닉 또는 처분하여 이를 도피시켰다.

나. 판단

위 3. 나.항의 판단에서 본 바와 같이 이 부분 공소사실이 유죄로 인정되기 위해서는 BVI 소재 법인으로 송금된 돈이 홍콩법인의 실질주주인 피고인 1이 위 법인에 대하여 가지는 배당금 청구권에 따라 회수한 돈이라는 사실이 인정되어야 한다(공소사실에는 매월 결산결과 실제 지배 주주인 피고인 1에게 배당된 수익이라고까지 기재되어 있다).

그러나 검사가 제출한 모든 증거를 살펴보아도, 위와 같이 송금된 돈이 피고인 1이 배당금 청구권을 행사한 결과 지급된 돈이라는 점을 인정하기에 부족하고 달리 이를 인정할 증거가 없다.

오히려 앞서 본 바와 같이 위 돈은 피고인들이 횡령한 위법한 소득으로 홍콩법인에 반환되어야 할 돈일 수도 있다는 점에 대한 합리적 의심이 존재하므로, 이 부분 공소사실은 결국 범죄의 증명이 없는 경우에 해당한다.

5. 결론

이 사건 공소사실 중 피고인들에 대한 2001 및 2002 과세연도에 해당하는 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분에 관한 검사의 항소는 일부 이유 있으므로, 형사소송법 제364조 제6항에 의하여 원심판결 중 이와 포괄일죄의 관계에 있는 2001 및 2002 과세연도에 해당하는 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분을 파기하고, 변론을 거쳐 다시 다음과 같이 판결하며, 검사의 피고인들에 대한 나머지 항소는 이유 없으므로 형사소송법 제364조 제4항에 의하여 이를 기각한다.

한편 피고인들에 대하여 당심에서 추가된 위 예비적 공소사실은 범죄사실의 증명이 없는 경우에 해당하므로, 형사소송법 제325조 후단에 의하여 무죄를 선고하여야 할 것이나, 원심에서 피고인들에 대한 이 부분 주위적 공소사실에 관하여 무죄를 선고하고, 이에 대하여 검사가 항소를 제기한 다음 공소사실의 동일성 범위 내에 있는 이 사건 예비적 공소사실을 추가하였다고 하더라도 원심의 결론과 동일하므로 달리 주문에서 예비적 공소사실에 관하여 무죄를 선고하지 아니하고 검사의 항소를 기각하기로만 한다(대법원 1985. 2. 8. 선고 84도3068 판결 등 참조).

【이유】

】1. 이 법원의 심판범위

가. 관련 법리

항소법원은 항소이유에 포함된 사유에 관하여 심판하여야 하며, 다만 항소법원은 판결에 영향을 미친 사유에 관하여는 항소이유서에 포함되지 아니한 경우에도 직권으로 심판할 수 있다(형사소송법 제364조 제1항, 제2항). 형사소송법 제361조의3 제1항은 항소인 또는 변호인은 소송기록접수통지를 받은 날로부터 20일 이내에 항소이유서를 항소법원에 제출하여야 한다고 규정하고 있고, 이에 따라 형사소송규칙 제155조는 항소이유서 또는 답변서에는 항소이유 또는 답변내용을 구체적으로 간결하게 명시하여야 한다고 규정하고 있다.

한편 검사와 피고인이 형사소송의 대등한 당사자이기는 하지만 검사는 적극적(공격적) 당사자라는 점에서 소극적(방어적) 당사자인 피고인과 반드시 동일하게 보아야 할 것은 아니고, 특히 제1심에서 무죄를 선고받은 피고인으로서는 이중 위험에서 조속히 해방되어야 하며, 검사의 항소로부터 자신을 방어하는 데 지장을 받아서는 아니 되므로, 항소 이유의 기재에 있어서도 검사에게는 보다 엄격한 기준이 요구된다고 할 것이다.

따라서 무죄가 선고된 제1심판결 전부에 대하여 검사의 항소가 있었다고 하더라도 일부 무죄 부분에 대하여만 항소이유의 기재가 있을 뿐, 나머지 부분에 대하여 아무런 언급이 없으면 이 부분에 대하여는 법정기간 내에 항소이유서가 제출되지 아니한 경우에 해당된다고 할 것이어서, 설령 항소이유서가 제출되지 아니한 부분에 관한 원심의 증거취사와 사실인정에 잘못이 있다고 하더라도, 이러한 잘못이 형사소송법 제361조의 4 제1항 단서의 '직권조사사유'에 해당한다거나 같은 법 제364조 제2항의 '직권심판사항'에 해당한다고 할 수 없다(대법원 2003. 12. 12. 선고 2003도 2219 판결, 대법원 1970. 11. 30. 선고 70도2111 판결 등 참조). 그러므로 이 경우 항소심 법원이 무죄를 선고한 부분에 대하여 원심의 증거취사와 사실인정이 잘못되었다는 이유로 직권조사를 거쳐 유죄를 인정하는 것은 위법하다(대법원 1971. 3. 23. 선고 70도2752 판결 등 참조).

나. 이 사건의 경우

이 사건 공소사실은 크게 1) 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 및 조세범처벌법위반의 점과 2) 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(재산국외도피)의 점으로 구분되고, 위 1)은 다시 가) 홍콩 현지법인을 이용한 소득 탈루, 나) 홍콩 현지법인 차명주주 배당소득 탈루, 다) 페이퍼컴퍼니 명의 계좌에서 발생한 예금 이자소득 탈루, 라) 스위스 비밀계좌에서 발생한 예금 이자소득 탈루, 마) 페이퍼컴퍼니 명의로 발생한 대여금 이자소득 탈루, 바) 페이퍼컴퍼니 명의로 국내투자조합에 투자하여 발생한 배당소득 탈루, 사) 페이퍼컴퍼니 명의로 취득한 비상장주식에 대한 배당소득 탈루로 그 포탈의 유형이 구분되어 있는데, 원심법원은 포탈의 유형별로 공소사실을 판단하면서 이 사건 공소사실 전부에 대하여 각각 충분한 증거가 부족하다는 이유로 무죄를 선고하였다.

이에 대하여 검사는 2012. 2. 13. 원심판결 전부에 불복하는 항소장을 제출하였고, 항소이유서 제출기간 만료일인 2012. 3. 19. 이 사건 항소이유서를 제출하면서, 위 1)의 가) 부분과 2) 부분에 관하여서만 항소이유를 기재하였다. 한편 당심 제12회 공판기일에 이르러 위 2) 부분에 관하여 예비적 공소사실을 추가하는 내용의 공소장 변경이 이루어졌다.

따라서 앞서 본 법리에 따르면, 이 법원의 심판범위는 원심판결의 심판대상 중 위 1)의 가) 및 2) 부분과 당심에서 추가된 예비적 공소사실 부분으로 한정된다.

다.

검사의 주장에 관한 판단

검사는 이와 관련하여, ① 이 사건 조세포탈의 공소사실은 과세연도마다 1개의 죄가 성립하는데 위 1)의 가) 부분은 2000년도부터 2002년도까지 연도별 조세포탈 범죄의 일부분에 불과하므로, 적어도 이 부분과 포괄일죄의 관계에 있는 각 해당연도의 다른 유형의 조세포탈 범죄에는 적법한 항소이유의 기재가 있는 것으로 보아야 하고, ② 위

1)의 가) 부분은 나머지 조세포탈 범행의 출발점이자 전제가 되는데, 검사가 이 부분 항소이유를 통하여 전반적인 조세포탈의 범의와 구조를 다룬 이상, 나머지 조세포탈 부분도 다뤘다고 보지 않을 이유가 없으며, ③ 항소심에서 2년의 기간에 걸쳐 심리하는 동안 위 1)의 나) 내지 사) 부분에 관하여도 충분한 심리가 이루어졌으므로, 새삼 항소이유의 기재가 없다고 하여 이를 심판범위에서 제한할 수는 없고, ④ 검사가 이 사건 항소이유서 말미에 “원심판결은 피고인들의 무죄 주장을 그대로 수용하면서 일반인의 경험칙 및 정의관념에 반하는 사실인정 및 법리해석을 한 위법이 있습니다.

”라고 기재하였는데, 이는 검사가 무죄 부분 전부에 대하여 불복하는 취지로 보아야 하며, ⑤ 설령 이 사건 항소이유서에 위 1)의 나) 내지 사) 부분에 관한 항소이유의 기재가 없다고 보더라도, 사안의 중요성에 비추어 법원이 직권으로 이를 심판할 필요가 있다고 주장한다.

그러나 원심판결이 검사가 제기한 공소사실의 유형에 따라 항목을 나누어 각각 별도로 무죄의 이유를 설시하고 있는 것은 앞서 본 바와 같고, 기록에 의하면, 피고인들의 변호인들은 2012. 4. 24.자 답변서에서 검사의 항소이유는 위 1)의 가)와 2) 부분에 국한되어 있으므로, 그 범위에서만 다뤘겠다는 취지를 명시적으로 밝힌 사실, 이후 1차로 변론종결(2012. 6. 7.)이 된 이후인 2012. 7. 23.에서야 검사가 이 법원에 의견서를 제출하면서 비로소 위 1)의 나) 내지 사) 부분까지 포함한 조세포탈의 모든 공소사실 대하여 각 항목별로 구체적인 항소이유를 적시한 사실이 인정된다.

위 사실에 의하여 알 수 있는 아래의 사정 등을 앞서 본 법리에 비추어 보면, 검사의 위 주장은 이유 없어 이를 받아들이지 아니한다.

- (1) 검사가 행위 유형별로 공소사실을 구분하여 특정하고 있는 이상 피고인의 방어권 행사도 검사가 지정한 공소사실별로 이루어진다고 보지 않을 수 없는데, 해당 유형별로 구성요건을 충족하는 사실이 다른 이상, 어느 하나의 공소사실이 다른 공소사실의 전제 또는 출발점이 된다거나 다른 공소사실과 포괄일죄의 관계에 있다는 이유만으로, 어느 하나의 공소사실에 대한 항소이유의 제출을 다른 공소사실에 대한 항소이유의 제출로 간주할 수는 없다.
- (2) 앞서 본 법리에 비추어 볼 때, 검사가 이 사건 항소이유서 말미에 적은 위와 같은 추상적인 기재만으로 위 1)의 나) 내지 사) 부분에 관하여 형사소송규칙 제155조에 정한 구체적인 항소이유의 기재가 있다고 보기 어렵다.
- (3) 피고인들의 변호인들이 당심에서 위 1)의 나) 내지 사) 부분에 관하여 적법한 항소이유의 기재가 없다고 적극 다투고 있고, 이 부분에 관하여 검사가 항소이유서 제출기간 이후에 제기한 항소이유는 모두 원심의 증거취사와 사실인정에 잘못이 있다는 것이어서, 형사소송법 제361조의 4 제1항 단서의 ‘직권조사사유’나 같은 법 제364조 제2항의 ‘직권심판사항’에 해당한다고 할 수 없다.

2. 검사의 항소이유의 요지

가. 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세)의 점에 관하여

1) 피고인 1의 거주자성에 관하여

피고인 1은 이 사건 범행 당시 대한민국에 사업상, 생활상 주된 근거를 두고 있었고 다만 1999년, 2000년에 미국에 거주하는 가족을 일시 방문하였을 뿐이다.

더구나 피고인 1이 다른 가족구성원들과 함께 대한민국에 체류한 일수는 미국에 체류한 일수와 거의 동일하다(원심은 이 과정에서 피고인 1과 처 공소외 7의 국내 체류기간을 잘못 산출하는 사실오인의 위법을 범하였다). 따라서 피고인 1은 당시 한국 거주자에 해당한다고 봄이 타당하고, 설령 그렇지 않더라도 한국 거주자와 미국 거주자 양자에 해당하므로 한미조세협약 제3조 제(2)항 (b)에 따라 중대한 이해관계의 중심지인 한국의 거주자로 간주된다고 할 것이다.

그럼에도 불구하고 원심은 피고인 1이 미국에서 가족들과 함께 거주하였다고 단정하여 2000. 7.경까지 미국 거주자에 해당한다고 판단하였으므로, 이와 같은 원심의 판단에는 사실오인 내지 법리오해의 위법이 있다.

2) 납세의무의 성립에 관하여

가) 피고인 1이 조세피난처인 영국령 버진아일랜드(이하 'BVI'라고 한다)에 페이퍼컴퍼니(paper company)를 설립하였고, 피고인 1이 지배하는 홍콩법인이 아무런 사업상 거래관계가 없는 BVI 소재 법인에 '수수료'라는 가공의 명목으로 거액을 송금하였으며, 그와 같이 송금된 자금이 피고인 1이 지배하는 다른 법인과 사이에 아무런 법률상 원인 없이 오가기도 한 사정 등에 비추어 보면, BVI 소재 법인의 계좌는 피고인 1의 차명계좌에 불과하고, 위 차명계좌에 송금된 돈은 피고인 1 소유의 돈이라고 봄이 상당하다.

나) BVI 소재 법인의 계좌가 피고인 1의 차명 계좌인지 여부는 당해 계좌에 송금된 돈이 실질적으로 피고인 1에게 귀속되었는지 여부에 관한 문제로서, 1인 회사 주주가 회사 자금을 임의로 가져간 경우 횡령죄가 성립하는지 여부와는 전혀 별개의 것이다.

그럼에도 불구하고 원심은 이를 혼동하여 횡령죄 성립요건에 관한 법리를 이 사건에 적용하는 잘못을 저질렀다.

다) 세법상 실질과세원칙에 비추어 피고인 1이 홍콩법인으로부터 받은 이익은 주주의 지위에서 받은 것으로서 배당이 익이라고 봄이 상당하고, 위 배당이익에 대하여 소득세법상의 납세의무가 성립한 이상, 피고인 1이 위 소득세를 포탈한 점이 인정된다면 마땅히 조세범처벌법위반죄로 처단하여야 한다.

그럼에도 불구하고 원심은 죄형법정주의에 따른 엄격해석원칙을 이유로 조세법적 관점에서 배당으로 인정되는 경우에도 상법상의 배당절차를 거치지 않은 이상 배당소득에 해당하지 않는다고 잘못 판단하였다.

3) 조세포탈의 행위 및 조세포탈의 고의에 관하여

가) 피고인 1이 공소외 8, 공소외 9 등의 조언 내지 도움을 받아 조세피난처인 BVI에 법인을 설립하고 홍콩에서의 법인세를 내지 않기 위해 BVI 소재 법인으로부터 용역을 제공받음이 없이 가공의 수수료 명목으로 돈을 송금한 행위는 '법인세 경감'이 아니라 '법인세 포탈'을 위한 적극적 은닉행위에 해당한다.

나) 또한 피고인 1이 조세전문가인 피고인 2의 자문을 받아 모든 세금 신고를 진행할 만큼 세금문제에 민감한 관심을 가지고 있었던 점, 대한민국 거주자라면 국내 및 해외에서 발생하는 모든 소득을 신고하도록 되어 있는 사정을 알고 있으면서도 그러한 소득의 신고를 게을리 한 점, 피고인 1이 지배하는 홍콩법인은 '수수료'라는 가공의 명목을 만들어 피고인 1이 실질적으로 지배·관리하는 BVI 소재 법인에 운영수익을 송금한 점, 홍콩법인이 위와 같이 송금을 하게 된 동기가 홍콩에서의 법인세 포탈을 위한 것인 점, 홍콩에서 이루어진 소득 은닉행위가 홍콩 과세관청에 의하여 발견되기 어렵다면 대한민국 과세관청에 의하여 발견되기는 더욱 어려운 점 등의 사정에 비추어 보면, 피고인들에

게는 홍콩에서의 세금 포탈의 고의뿐만 아니라 적어도 대한민국에서의 세금 포탈에 관한 미필적 고의도 함께 있었다고 할 것이다.

다) 그럼에도 불구하고 원심이 피고인들에게 조세포탈의 적극적 행위 내지 고의가 없었다고 본 것은 잘못이다.

나. 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(재산국외도피)의 점에 관하여

이 사건 당시 사용되던 해외직접투자신고 수리 서면 양식의 이면에는 원금 및 과실회수 의무에 관한 내용이 부동문자로 인쇄되어 있었는데, 유독 이 사건 투자신고 당시 그와 다른 양식이 사용되었을 가능성은 없는 점, 공소외 1과 공소외 2는 실질적으로 동일한 법인인데 다만 납세의무를 회피하기 위해 마치 별개의 법인인 것처럼 그 외관을 가장한데 불과한 점, 피고인 1이 '결산 후 배당금 회수의무'를 피하기 위하여 운영수익 인출금원을 BVI 소재 법인으로 송금한 점 등을 종합하면, 피고인 1에게 해외직접투자에 따른 원금과 과실의 회수의무가 인정되고, 피고인 1이 위 회수의무를 위반하여 홍콩법인의 운영이익을 위와 같이 BVI 소재 법인에 송금한 이상 위 소득을 은닉하였다고 봄이 타당하다.

그럼에도 원심이 과실 회수의무 및 은닉행위를 인정하지 않은 것은 사실을 오인하거나 법리를 오해한 것이다.

3. 항소이유에 관한 판단

가. 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세)의 점에 관하여

1) 피고인 1의 거주자성

가) 원심의 판단

(1) 국내 법령에 따른 국내 거주자성 인정

원심은 우선 기록에 의하여 인정되는 아래의 사정 등에 비추어 보면, 피고인 1은 이 부분 공소사실에 대응하는 포탈대상 과세연도 기간(2000. 1. 1.부터 2002. 12. 31.) 동안 국내 조세 관련 법령에 따라 국내에서 종합소득세를 납부하여야 할 의무를 부담하는 국내 거주자의 요건은 갖추었다고 판단하였다.

(가) 피고인 1은 1992년경 그 가족과 함께 미국으로 이민을 갔고, 1997. 7.경 미국 영주권을 취득하였다가 2000. 7.경 미국 영주권을 포기하였다.

(나) 피고인 1은 미국으로 이민간 이후에도 국내에서 영업하고 있는 공소외 10 주식회사(2001. 9. 20. 폐업) 및 공소외 11 주식회사(2004. 12. 28. 폐업)의 실질적인 운영자로서의 지위를 위와 같이 폐업할 때까지 계속 보유하였다.

(다) 피고인 1은 원심 법정에서 "건강문제로 미국으로 이민을 갔고, 그 무렵부터 동생인 공소외 8에게 위 공소외 10 회사와 공소외 11 회사의 경영을 맡겼으나, 1999년 초경 공소외 8과 결별하면서 다시 회사를 실질적으로 경영하게 되었고, 그러면서 한국 체류일수가 1999년부터 증가하였다가 2002년도에 국내에 다시 정착하게 된 것이다.

"라는 취지로 진술하였다.

(라) 피고인 1은 미국으로 이민간 이후에도 계속 국내 주민등록을 유지하였고, 1999. 4. 28. 서울 성북구 ○○동 소재 ○○빌라를 구입하여 같은 날 위 빌라로 전입하였다.

(마) 미국 과세당국이 피고인 1의 2001년도 과세소득에 대하여 과세처분을 하자, 피고인 1은 자신이 한국인임을 이유로 미국에 납세할 의무가 없다고 주장하였고, 미국 과세당국도 이에 동의하면서 미국 내에서 발생한 원천소득에 대하여 한국에서 납부한 과세자료를 제출하면 과세처분을 하지 않겠다는 의사를 표시하였다.

(바) 피고인 1과 그의 처 공소외 7은 1991년부터 2002년까지 아래 표 기재와 같이 국내에서 체류하였다.

(단 위: 일, 이하 같음) 연도 1991 1992 1993 1994 1995 1996 1997 1998 1999 2000 2001 2002 피고인
306268211301153185159244282311332319 처 354127 체류한 사실 없음 19156292

(2) 미국 법령에 의한 미국 거주자성의 인정

원심은 다음으로 앞서 본 사정에다가 기록에 의하여 인정되는 아래의 사정 등을 더하여 보면, 피고인 1은 위 포탈 대상 과세기간 중 미국 영주권을 포기한 2000. 7.경까지는 미국 세법에 따른 미국 거주자의 요건도 함께 갖추고 있었다고 판단하였다.

(가) 미국 세법은 "미국에 머무르는 외국인의 경우, 영주권자 뿐만 아니라, 단지 미국에 일시적으로 체류하는 사람이 아니라면 모두 미국 세법의 적용에 있어 미국 거주자로 본다.

"고 규정하고 있다.

(나) 실제로 미국 과세당국은 2011. 1. 10. '피고인 1이 2000 과세연도에 있어서 미국 과세목적상 미국의 거주자였다'는 점을 확인하였다.

(3) 한미조세협약에 따른 거주자성의 제한

원심은 마지막으로 위와 같이 양국의 거주자 요건이 모두 인정되는 경우, 대한민국과 미합중국간의 소득에 관한 조세의 이중과세 회피와 탈세방지 및 국제무역과 투자의 증진을 위한 협약'(이하 '한미조세협약'이라 한다) 제3조에 따라 '그 개인이 가족과 함께 거주하였던 장소', 즉 주거(permanent home)가 있는 곳의 거주자로만 간주되는데, 앞서 본 사정 등에 비추어 보면, 2007. 7.경까지는 피고인 1의 주거가 미국에 있었다고 인정되므로, "피고인 1은 조세법상으로는 2000. 7.경까지는 미국의 거주자로만 인정되고, 그 이후에는 한국의 국내 거주자로만 인정된다.

"고 판단하였다.

나) 당심의 판단

(1) 당심에서 추가로 인정하는 아래의 사정과 판단을 원심의 위 사정(다만 아래에서 보는 바와 같이 당심에서 인정하는 피고인 1과 처의 국내체류일수와 배치되는 부분은 제외)에 더하여 보면, 피고인 1은 이 사건 포탈대상 과세연도 기간 중 적어도 2000 과세연도 기간까지는 조세법상 미국의 거주자로 인정된다고 할 것이므로, 이보다 짧은 2000. 7.까지를 미국 거주자라고 본 원심의 판단을 탓하는 검사의 위 주장은 이유 없다.

(가) 카톨릭 신자인 피고인 1은 가족과 함께 미국으로 이민을 간 직후인 1992. 12. 3. 대구 교구 계산동 본당에서 (지명 생략) 대교구 성 △△△ △△△△ 성당으로 교적을 옮겼고, 1995년부터 1997년까지 3년간 피고인 1의 미국 평균 체류일수가 국내 평균 체류일수 보다 많았으며, 위 기간 동안 가족들이 국내에 체류하지 않았다.

또한 처와 공동으로 미국에서 주택을 보유하고, 1997. 10. 16. 부동산 임대사업을 목적으로 하는 미국 법인(공소외 12 회사)을 설립한 후, 상가를 임대하여 임대수입을 얻었다.

그러므로 적어도 위 기간 동안에는 한미조세협약 제3조에 따른 주거(permanent home)가 미국이라고 보아야 할 것이다.

따라서 이후 미국에 생성된 위와 같은 주거가 소멸되었다거나, 한국에도 이와 대등한 주거가 생겼다고 하려면 단순히 피고인 1 개인의 한국에서의 체류일수가 증가하였다는 것만으로는 부족하고, 이미 형성된 주거가 사후적으로 변경되었음을 알 수 있는 객관적인 사정이 드러나야 할 것이다.

(나) 한편 피고인 1이 미국 영주권을 포기한 것은 2000. 7.경이고, 이를 전후하여 피고인 1과 그의 가족이 국내외에서 체류한 일수를 정리하면 아래 표와 같다.

아래 표에 의하면, 2001년도에 피고인 1이 처 또는 가족과 함께 국내에 체류한 일수가 비약적으로 증가하였다.

〈피고인 1과 처의 체류일수〉연도 1998 1999 2000 2001 체류지 한국 미국 한국 미국 한국 미국 한국 미국 한국 미국 피고인 1 244 108 282 783 025 433 226 공소외 763 302 303 351 934 615 6209

〈피고인 1과 가족의 체류일수〉연도 1998 1999 2000 2001 국가 한국 미국 제3국 한국 미국 제3국 한국 미국 제3국 한국 미국 제3국 피고인 1 혼자 체류 181 010 206 052 610 101 540 5 가족과 함께 체류 631 083 767 804 154 017 826 2 계 244 108 132 827 853 025 410 332 2612

(다) 또한 피고인 1이 한국과 미국에서 연도별로 종합소득을 신고한 내역은 아래 표와 같은데, 피고인 1은 2001 과세연도부터는 미국에 세금을 납부하지 않았다.

과세연도 한국(원) 미국(달러) 1998 2,225,440,010 95,614 0 95,614 0 (주8) 1999 6,033,546,569 102,431 2000 6,499,315,909 108,136 2001 9,373,049,974 0 (주9) 2002 7,315,455,563 2003 8,370,123,910 2004 13,133,149,220 2005 11,024,609,429 2006 16,771,335,399 2007 15,860,324,776 2008 2,344,584,420 상동

(라) 피고인 1은 앞서 본 바와 같이 2001년 과세소득에 대하여 미국 과세당국의 양해를 받아 소득세를 납부하지 않게 되자, 추후 미국 과세당국으로부터 소득세 부과처분을 받을 것을 우려하여, 미국 과세당국 시스템에 저장된 피고인 1의 미국 주소를 삭제하고, 대신 한국 주소가 입력되도록 조치하였다.

(마) 검사는, 피고인 1 본인을 기준으로 하지 않고 가족을 기준으로 하여 주거를 결정할 경우 피고인 1은 처가 미국에 있어 미국 거주자로 인정되는 반면, 처는 남편이 국내에 있어 한국 거주자로 인정되는 모순이 발생하므로, ① 피고인 1 본인의 거주 기간과 ② 피고인 1이 가족들이 함께 실제 거주한 기간을 중요시하여 피고인 1의 주거를 인정하여야 하고, 이러한 기준에 따를 때 이 사건의 경우 한국과 미국 모두에 주거가 있거나 혹은 양국 모두에 주거가 없다고 보아야 한다고 주장한다.

그러나 위 주장은 앞서 본 바와 같이 이 사건 포탈대상 과세연도 기간 이전에 이미 미국에 한미조세협약에 따른 주거(permanent home)가 형성되었다는 점을 간과한 것으로서, 이유 없다.

(바) 검사는, 이 사건 항소심이 계속 중이던 2012. 4. 17. 한국 국세청과 미국 국세청이 한미조세협약 제27조 제2항에 따른 상호합의를 하여 1999년과 2000년에 피고인 1의 '중대한 이해관계의 중심지(center of vital interest)'가 한국에 있음을 확인한 후 피고인 1을 한국의 거주자로 보기로 합의하였으므로, 위 기간 동안 피고인 1을 국내 거주자로 보아야 한다고 주장한다.

그러나 한미조세조약 제3조 제(2)항에 따르면, '중대한 이해관계의 중심지'라는 기준은 주거(permanent home)가 인정되지 않는 경우에 적용되는 2차적 기준이고, 체약국간 상호합의는 거주지 판정에서 가장 마지막으로 사용되는 기준이므로 앞서 본 바와 같이 피고인 1의 주거가 위와 같이 확정되는 이상 위 합의가 어떠한 법률적 효력을 가진다고 볼 수 없다.

더구나 한·미 과세관청의 합의가 이 법원을 기속하는 것도 아니고, 위 상호합의 당시 미국 국세청이 상호합의를 재개할 수 있는 권한을 유보한 점까지 고려해 보면, 검사가 제시하는 위 사유만으로 앞서 인정을 뒤집기에 부족하다.

(사) 검사는, 한미조세협약 제4조 제(4)항은 한미조세협약 제3조 제(3)항, 제4조 제(1)항에도 불구하고 체약국의 과세권을 여전히 보장하고 있으므로, 한미조세협약상 미국 거주자에 해당하더라도 과세관청은 대한민국 국민인 피고인 1의 제3국 원천소득에 대하여 여전히 과세할 수 있다.

"고 주장한다.

살피건대, 한미조세협약 제4조 제(4)항은 "본조 하기 (5)항을 제외한 이 협약의 어떠한 규정에도 불구하고 어느 체약국은 이 협약이 효력을 발생하지 아니하였던 것처럼, 동 체약국의 시민 또는 거주자에 대하여 과세할 수 있다 (Notwithstanding any provisions of this convention except paragraph (5) of this Article, a Contracting State may tax a citizen or resident of that Contracting State as if this Convention had not come into effect)."고 규정하고 있는데, 이는 이른바 '유보조항'으로서 협약의 다른 조항에도 불구하고 일방의 체약국이 '거주자' 또는 '자국 시민'에 대하여 이 협약이 효력을 발생하지 아니하였던 것처럼 과세할 수 있다는 것을 정한 규정이다.

비록 한미조세협약 제4조 제(1)항에서는 일방 체약국의 거주자는 이 협약에서 정한 제한에 따를 것으로 하여, 타방 체약국 내에 원천을 둔 소득에 대하여 또한 그러한 소득에 대해서만 협약에 따라 타방 체약국에 의하여 과세될 수 있는 것이지만, 만약 그 거주자가 타방 체약국의 '시민' 내지 '국민'이라면, 타방 체약국은 같은 조 제(4)항의 유보조항을 근거로 제(1)항의 제한 없이 당해 거주자에게 과세할 수도 규정이다.

규정이다.

그러나 한미상호협약의 목적 등에 비추어 보면, 예외적 조항에 불과한 위 유보조항만으로 한미조세협약 제3조 제(3)항, 제4조 제(1)항에 따른 거주자 간주 규정의 적용이 일반적으로 배제된다고 단정할 수 없다.

뿐만 아니라, 한미조세협약에 따라 한국 국민이 미국 거주자로 인정되는 경우, 국내 과세관청의 별도의 과세처분 없이도 곧바로 한국 국민의 해외 원천소득에 대한 국내 납세의무가 성립한다고 보기도 어려운 것이므로, 이에 상응한 범의도 인정할 수 없는 것이다.

따라서 검사의 위 주장 역시 이유 없다.

2) 피고인 1에게 납세의무가 성립하는지 여부

가) 홍콩법인에서 BVI 소재 법인으로 송금된 돈의 실질적인 귀속 주체

(1) 원심의 판단

원심은, 그 채택의 증거에 의하여 알 수 있는 아래의 사정 등에 비추어 보면, 피고인 1에게 위 돈이 실질적으로 귀속되었다고 볼 수 없다고 판단하였다.

(가) BVI 소재 법인들은 일단 BVI의 근거법령에 따라 적법하게 설립된 법인으로서 BVI 근거법령상 그 주주와는 구분되는 별개의 권리의무 주체이다.

(나) 비록 BVI 소재 법인들이 별도의 인적·물적 자본 없이 설립된 것이기는 하지만, 우리나라의 사법(私法)상으로 인적·물적 자본 없이 설립된 특수목적회사(SPC)도 원칙적으로 그 주주와는 별개의 독립된 법인격을 가진 것으로 인정된다.

(다) 현행 조세 관련 법령 체계를 살펴보더라도, 위와 같은 SPC의 설립을 금지하는 규정을 발견하기 어렵고, 나아가 투자목적으로 설립된 SPC에 대해 별도의 인적·물적 자본이 없다는 이유만으로 그 실체를 부정하는 규정도 없으며, 오히려 국제조세조정에 관한 법률은 최소한의 자본출자요건만을 갖추고 인적·물적 조직이 없이 조세피난처에 설립된 SPC에 대해서도 그 실체를 인정하고 있다.

(라) 특수목적회사는 일시적인 목적을 달성하기 위하여 최소한의 자본출자요건만을 갖추어 인적·물적 자본 없이 설립되는 것이 일반적이기 때문에 특수목적회사가 그 설립목적을 달성하기 위하여 설립지의 법령이 요구하는 범위 내에서 최소한의 출자재산을 가지고 있다거나 특수목적회사를 설립한 회사의 직원이 특수목적회사의 임직원을 겸임하여 특수목적회사를 운영하거나 지배하고 있다는 사정만으로는 특수목적회사의 독자적인 법인격을 부인할 수 없다.

(마) 피고인 1에게 조세회피의 고의를 찾아볼 수 없다.

(2) 당심의 판단

(가) 관련 법리

구 국세기본법(2007. 12. 31. 법률 제8830호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제14조 제1항, 제2항이 천명하고 있는 실질과세의 원칙은 헌법상의 기본이념인 평등의 원칙을 조세법률관계에 구현하기 위한 실천적 원리로서, 조세의 부담을 회피할 목적으로 과세요건사실에 관하여 실질과 괴리되는 비합리적인 형식이나 외관을 취하는 경우에 그 형식이나 외관에 불구하고 실질에 따라 담세력이 있는 곳에 과세함으로써 부당한 조세회피행위를 규제하고 과세의 형평을 제고하여 조세정의를 실현하고자 하는 데 주된 목적이 있다.

이는 조세법의 기본원리인 조세법률주의와 대립관계에 있는 것이 아니라 조세법규를 다양하게 변화하는 경제생활 관계에 적용함에 있어 예측가능성과 법적 안정성이 훼손되지 않는 범위 내에서 합목적적이고 탄력적으로 해석함으로써 조세법률주의의 형해화를 막고 실효성을 확보한다는 점에서 조세법률주의와 상호보완적이고 불가분적인 관계에 있다고 할 것이다.

따라서 당해 주식이나 지분의 귀속 명의자는 이를 지배·관리할 능력이 없고 명의자에 대한 지배권 등을 통하여 실질적으로 이를 지배·관리하는 자가 따로 있으며, 그와 같은 명의와 실질의 괴리가 위 규정의 적용을 회피할 목적에

서 비롯된 경우에는, 당해 주식이나 지분은 실질적으로 이를 지배·관리하는 자에게 귀속된 것으로 보아 그를 납세의 무자로 삼아야 할 것이다.

그리고 그 경우에 해당하는지는 당해 주식이나 지분의 취득 경위와 목적, 취득자금의 출처, 그 관리와 처분과정, 귀속명의자의 능력과 그에 대한 지배관계 등 제반 사정을 종합적으로 고려하여 판단하여야 한다(대법원 2012. 1. 19. 선고 2008두8499 전원합의체 판결 등 참조).

(나) 이 사건에 관하여

원심과 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거에 의하여 알 수 있는 다음과 같은 사정 등을 위 법리에 비추어 보면, 홍콩법인에서 BVI 소재 법인으로 송금된 돈은 사외유출된 소득으로서 실질적으로 피고인 1에게 귀속되었다고 봄이 상당하다.

그럼에도, 원심이 이와 달리 판단한 것은 사실오인 내지 법리오해의 잘못을 저지른 것이다.

① 피고인 1은 1998년부터 2002년까지 미국 공소외 13 회사사에 홍콩법인 명의로 수출하면서 실제 매출액의 0.2% ~ 0.3%, 매입액의 0.6% ~ 0.9%에 해당하는 금액의 합계액만을 수출중개수수료 명목으로 홍콩 과세관청에 신고하고, 나머지 매출액 중 11%는 'COMM-BVI(판매 및 검사수수료)'라는 가공의 명목으로 공소외 3 회사계좌로 송금하고, 홍콩법인의 내부손익을 정산한 다음 잔여이익에 상당하는 부분은 허위의 '감사료' 명목으로 공소외 4 회사 계좌로 송금하여 이를 사외로 유출하였다.

② 홍콩법인과 BVI 소재 법인 사이에는 위 돈의 수수를 정당화할 만한 어떠한 거래관계도 없고, 위와 같이 송금된 돈 역시 BVI 소재 법인의 독자적인 이해관계나 거래상의 필요에 따라 지급된 것이 아니라, 단지 홍콩법인의 매출액을 대외적으로 드러나지 않게 하는 방편으로 '커미션'이란 허위의 명목하에 지급된 홍콩법인의 소득일 뿐이다.

③ 위와 같이 법률상 원인 없이 사외유출된 소득에 대하여 홍콩법인이 BVI 소재 법인에 반환을 요청하였다거나, 그 후 위 돈이 홍콩법인으로 다시 귀속되었다거나, 위 돈이 홍콩법인의 이익을 위하여 사용된 사실이 없다.

④ BVI 소재 법인 명의로 개설된 계좌들의 인출서명권은 피고인 1이 보유하고 있고, 위 계좌로의 송금도 피고인 1의 뜻에 따라 이루어졌으므로, 위 송금에 따른 거래의 실질은 홍콩법인과 피고인 1 사이의 '조세포탈 목적의 재산 은닉거래'라고 봄이 상당하다.

⑤ 피고인 1은 BVI 소재 법인 계좌에 입금된 돈의 출금에 관하여 아무런 제약을 받고 있지 않고, 위와 같이 입금된 돈이 BVI 소재 법인의 설립 목적에 따라 그 사용에 제약을 받는다고 볼 증거도 없다.

⑥ 원심은 BVI 소재 법인의 법인격이 인정되므로, BVI 소재 법인의 계좌를 피고인 1의 차명계좌라고 단정할 수 없고, 따라서 위 돈이 피고인 1에게 귀속되었다고 볼 수 없다고 판단하였다.

그러나 검사가 이 사건 공소사실을 통하여 위 돈이 피고인 1에게 귀속되었다고 주장하는 것은 단순히 BVI 소재 법인의 법인격이 부인되기 때문이 아니라, 홍콩법인의 돈이 BVI 소재 법인과는 무관하게 그 법인 명의의 계좌로 입금되어 다시 돌아오지 않았기 때문이다.

이는 BVI 소재 법인의 법인격과 무관한 것이고, 피고인 1이 개인의 예금 계좌를 빌려 위와 같이 송금받은 것과 실질적인 차이가 없다.

⑦ 위 돈이 최종적으로 BVI 소재 법인에게 귀속되었다고 하여 위 돈이 피고인 1에게 귀속되었다는 사실이 부정되는 것도 아니다.

왜냐하면 앞서 본 바와 같이 홍콩법인과 BVI 소재 법인간의 정당한 거래관계를 인정할 수 없는 이상, 홍콩법인으로부터 사외유출된 위 돈이 BVI 소재 법인으로 최종 귀속되었다면, 그것은 논리적으로 위 거래를 주도한 피고인 1로의 사전 귀속이 전제될 수밖에 없기 때문이다.

⑧ 피고인 1 역시 국세청 세무조사 당시 작성한 확인서에서 '여러 페이퍼컴퍼니의 법인소재지로 등록되어 있는 장소에서는 일체의 영업행위나 의사결정 등 경영활동이 이루어지지 않았고, 위 각 법인의 운영이나 중요 의사결정에서 이사회나 주주총회 또는 이와 유사한 경영진 회의 등을 개최한 사실이 없으며, BVI 소재 법인 등의 명의로 행하는 투자 의사결정의 주체는 오직 피고인 1 뿐이고, BVI 소재 법인 등은 피고인 1의 사업, 재산, 은행계좌의 일부로서 존재하는 법인이다.

'라고 밝힌 바 있다.

⑨ 조세회피 목적의 유무는 위 돈의 실질 귀속을 가리는 기준이 될 수 없을 뿐 아니라, 뒤에서 보는 바와 같이 피고인들에게는 조세회피의 목적이 충분히 인정되기도 한다.

나) BVI 소재 법인으로 송금된 돈의 성격(배당소득 해당 여부)

(1) 원심의 판단

원심은 소득세법 제3조가 과세대상이 되는 소득에 대하여 열거주의를 취하고 있으므로, 위 조항에서 말하는 '배당소득'에 해당하려면 원칙적으로 배당절차를 거친 경우만을 의미한다고 전제한 후 그 채택증거들에 의하여 인정되는 아래의 사정 등에 비추어 보면, 검사가 제출한 증거만으로는 홍콩법인이 BVI 소재 법인에게 송금한 돈이 조세포탈의 대상이 되는 '배당소득'이라고 단정하기 어렵다고 판단하였다.

(가) 홍콩법인이 BVI 소재 법인에게 운영수익 인출금원을 송금할 당시 홍콩 관련 법령에 의한 배당절차를 거쳤다고 볼 만한 자료를 찾을 수 없다.

(나) 피고인 1은 수사기관에서 "법인과 대주주는 별개이기 때문에 법인에서 배당이 되어야 개인소득으로 귀속되는 것으로 생각한다.

저 스스로도 BVI 소재 법인에 송금된 금원을 제 돈이라고 생각해본 적이 없다.

"라는 취지로 진술하였고, 원심 법정에서 "이 사건 투자신고 당시 나는 몸이 좋지 않아 공소외 8이나 공소외 14에게 홍콩 법인의 설립·경영을 상당부분 맡겨 놔있기 때문에 이 사건 투자신고 경위나 내용에 대해서 잘 알지 못한다. 홍콩법인의 회계처리와 관련하여 세부적인 사정은 알지 못하였고, 다만 공소외 8로부터 홍콩 세금 절약을 위해 홍콩법인의 매출액 일부를 판매수수료로 유보하는 것으로 처리한다는 정도만 들었다.

공소외 8이 퇴사하고 난 후 그 당시 공소외 8이 하던 방식을 따라 하게 되어 BVI 소재 법인에 송금하게 된 것이다.

"라는 취지로 진술하였다.

(다) 공소외 8, 공소외 14 역시 원심 법정에서 피고인 1의 위 진술취지에 부합하는 듯한 취지의 진술을 하였다.

(2) 당심의 판단

(가) 관련 법리

법인세법 소정의 소득금액을 지급한 것으로 의제하는 소득처분의 경우와는 달리, 사외유출된 소득이 대표자 등에게 실질 귀속되었음을 이유로 대표자 등에 대한 소득세 부과처분이 적법하다고 하려면, 과세관청으로서의 사외로 유출된 소득이 대표자 등에게 현실적으로 귀속된 사실 및 그 소득의 종류를 주장·증명하여야 한다(대법원 2005. 5. 12. 선고 2003두15300 판결 등 참조). 그러나 한편 법인의 수익이 사외유출되어 대표자의 소득으로 귀속된 경우 그 소득이 소득세법상 어떠한 종류의 소득에 해당하는가의 문제는 원칙적으로 지급자 및 귀속자의 의사, 귀속자와 법인 사이의 기본적 법률관계, 소득금액, 소득의 귀속경위 등을 종합하여 판단될 문제로서 간접사실에 의한 추인의 여지를 배제하는 것이 아니다(대법원 1997. 10. 24. 선고 97누2429 판결, 대법원 1997. 12. 26. 선고 97누4456 판결 등 참조). 나아가 법인의 출자자가 사외유출된 법인의 소득을 확정적으로 자신에게 귀속시켰다면 특별한 사정이 없는 한 이러한 소득은 주주총회의 결의 여부, 배당가능이익의 존부, 출자비율에 따라 지급된 것인지 여부 등과 관계없이 출자자에 대한 배당소득에 해당하는 것으로 추인할 수 있다(대법원 2004. 7. 9. 선고 2003두1059, 1066 판결 참조).

(나) 관련 규정

구 소득세법(2001. 12. 31. 법률 제6557호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 소득세법'이라 한다.

)제17조(배당소득)① 배당소득은 당해연도에 발생한 다음 각호의 소득으로 한다.

1. 내국법인으로부터 받는 이익이나 잉여금의 배당 또는 분배금과 상법 제463조의 규정에 의한 건설이자의 배당
2. 법인으로 보는 단체로부터 받는 배당 또는 분배금
3. 의제배당
4. 법인세법에 의하여 배당으로 처분된 금액
5. 내국법인으로부터 받는 증권투자신탁(공채 및 사채투자신탁을 제외한다)수익의 분배금
6. 외국법인으로부터 받는 이익이나 잉여금의 배당 또는 분배금과 당해 외국의 법률에 의한 건설이자의 배당 및 이와 유사한 성질의 배당

(다) 이 사건에 관하여

원심과 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거에 의하여 알 수 있는 아래의 사정 등을 위 법리에 비추어 검토해 보면, BVI 소재 법인으로 송금된 돈은 조세법의 관점에서 홍콩법인의 실질적 주주인 피고인 1에게 귀속된 배당소득이라고 봄이 상당하다.

그럼에도, 원심이 이와 달리 판단한 것에는 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 있다.

- ① 홍콩법인에서 BVI 소재 법인의 계좌로 이전된 돈은 앞서 본 바와 같이 아무런 법률적 원인 없이 사외유출된 것으로, 위와 같이 유출된 이후 다시 홍콩법인에 귀속되거나 홍콩법인의 영업목적을 위하여 사용된 적이 없다.
- ② BVI 소재 법인은 위 돈을 취득할 법적 권원이 없고, 위와 같은 돈의 지급은 피고인 1의 지시에 따라 이루어졌으며, 위 돈에 대한 인출권도 전적으로 피고인 1만 가졌다.
- ③ 피고인 1은 위 돈에 대한 인출권을 가질 당시 홍콩법인의 실질적 1인 주주의 위치에 있었다.
- ④ 홍콩법인의 매출액을 숨길 목적으로 위 돈이 유출된 이상, 송금 당시부터 위 돈은 확정적으로 피고인 1에게 귀속되었다고 볼 수 있다.

⑤ 앞서 본 바와 같이 구 소득세법에 따라 사외유출된 법인의 소득을 현실귀속을 이유로 배당소득으로 평가하는 데에는 주주총회의 결의 여부, 배당가능이익의 존부, 출자비율에 따라 지급된 것인지 여부 등의 요건이 필요 없다고 할 것이므로, 이와 다른 전제에 선 원심의 위 논거들은 모두 부당하다.

⑥ 피고인들의 변호인들은, 위 대법원 2004. 7. 9. 선고 2003두1059, 1066 판결은 구 법인세법(1994. 12. 22. 법률 제 4803호로 개정되기 전의 것) 제32조 제5항에 대하여 위헌결정이 선고됨에 따라 주주들에게 귀속된 소득에 대하여 소득처분에 의한 의제소득으로 부과처분을 할 수 없게 되자, 그러한 법적 공백상태를 해소하기 위하여 이루어진 예외적인 판결로 1994. 12. 22. 위 조항이 개정되어 새로 소득처분에 관한 규정이 제정된 이후에는 사실상 폐기된 것으로 보아야 한다고 주장한다.

그러나 위 판결의 법리는 구 소득세법 제17조에 관한 해석의 문제로, 법인세법에 의한 소득처분에 관한 규정과 무관하게 실질과세의 원칙에 따라 위 조항이 적용되는 경우를 구체적으로 밝힌 것으로 보아야 하고, 위 판례가 폐기되었다고 볼 만한 근거도 없으므로, 이와 다른 전제에 선 위 주장은 이유 없다.

⑦ 나아가 과세소득은 이를 경제적 측면에서 보아 현실로 이득을 지배관리하면서 이를 향수하고 있어서 담세력이 있는 것으로 판단되면 족하고 그 소득을 얻게 된 원인관계에 대한 법률적 평가가 반드시 적법하고 유효한 것이어야 하는 것은 아니다.

따라서, 범죄행위로 인한 위법소득이라 하더라도 귀속자에게 환원조치가 취해지지 않은 한 이는 과세소득에 해당한다고 할 것이므로(대법원 1995. 11. 10. 선고 95누7758 판결, 대법원 1983. 10. 25. 선고 81누136 판결 등 참조), 피고인들이 홍콩법인의 운영이익을 BVI 소재 법인의 계좌로 송금한 행위가 이른바 '횡령' 등 불법성을 지닌 '비정상적 사외유출'이라는 이유만으로 위와 같이 송금된 돈이 과세소득에서 제외된다고 볼 수도 없다.

⑧ 피고인들의 변호인들은, 국내 법인세법에 따른 소득처분이 없는 이상 홍콩법인에서 BVI 소재 법인들에 송금된 금액을 원고의 배당소득이나 근로소득으로 볼 수 없다고 주장한다.

그러나 소득처분이 없더라도 소득의 실질 귀속에 따라 납세의무는 엄연히 발생하는 것이고, 나아가 홍콩에서 설립된 외국 법인에 대하여는 국내 법인세법이 적용되지 아니하므로, 위와 같이 해석할 경우 사실상 한국 과세관청이 국내 거주자가 외국 법인으로부터 받는 실질적 배당소득에 대한 과세를 포기하는 부당한 결과가 초래된다.

따라서 위 주장도 이유 없다.

3) 사기 기타 부정한 행위의 존부에 관하여

가) 원심의 판단

원심은, 납세의무자가 해외원천소득을 국내 법인에 송금한 경우와 BVI 소재 법인에 송금한 경우를 비교해 볼 때 후자의 경우에서 국내 과세관청의 조세부과 및 징수에 관하여 상대적으로 더 어려운 상황이 발생할 수는 있으나, 오늘날 다양한 경제적 이유로 BVI 소재 법인이 설립되고 이에 대한 송금이 이루어지고 있다는 점을 고려하면, BVI 소재 법인이 설립되었다는 등의 사정만으로는 어느 경우에도 조세포탈행위, 즉 '사기 기타 부정한 행위'에 해당한다고 볼 수는 없으며, 조세포탈행위를 인정하기 위해서는 다른 별도의 사정에 의하여 은닉의 효과가 현저해지는 등으로 '적극적 은닉의도가 나타나는 사정'이 덧붙여져야 할 것인데, 검사가 제출한 증거들만으로는 피고인 1에게 국내 조세를

회피할 목적이 있었다고 단정하기 어려우므로, 피고인 1이 BVI 소재 법인을 설립한 다음 운영수익 인출금원을 송금한 행위에 '적극적인 소득은닉 의도'가 있었다고 볼 수 없다고 판단하였다.

나) 당심의 판단

(1) 관련 법리

구 조세범 처벌법(2010. 1. 1. 법률 제9919호로 전부 개정되기 전의 것) 제9조가 규정하는 조세포탈죄에 있어서의 '사기 기타 부정한 행위'라고 함은 조세의 포탈을 가능하게 하는 행위로서 사회통념상 부정이라고 인정되는 행위, 즉 조세의 부과징수를 불능 또는 현저히 곤란하게 하는 위계 기타 부정한 적극적인 행위를 말하는 것이므로, 이러한 행위가 수반됨이 없이 단순히 세법상의 신고를 하지 아니하거나 허위의 신고를 함에 그치는 것은 이에 해당하지 아니하나, 납세의무자가 조세포탈의 수단으로서 미신고 또는 과소신고의 전단계로서 적극적인 소득 은닉행위를 하는 경우나 적극적으로 은닉의도가 나타나는 사정이 덧붙여진 경우에는 '사기 기타 부정한 행위'에 해당한다(대법원 2006. 2. 9. 선고 2004도3976 판결, 대법원 2009. 1. 15. 선고 2007도3680 판결 등 참조).

또한 명의를 위장하여 소득을 얻더라도 그것이 조세포탈과 관련이 없는 행위인 때에는 명의위장 사실만으로 구 국세기본법(2007. 12. 31. 법률 제8830호로 개정되기 전의 것) 제26조의2 제1항 제1호 소정의 '사기 기타 부정한 행위'에 해당한다고 할 수 없으나, 그것이 누진세율 회피, 수입의 분산, 감면특례의 적용, 세금 납부를 하지 아니할 무자격자의 명의사용 등과 같이 명의위장이 조세회피의 목적에서 비롯되고 나아가 여기에 허위 매매계약서의 작성과 대금의 허위지급, 허위의 양도소득세 신고, 허위의 등기·등록, 허위의 회계장부 작성·비치 등과 같은 적극적인 행위까지 부가된다면 이는 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 '사기 기타 부정한 행위'에 해당한다(대법원 2013. 12. 12. 선고 2013두7667 판결 참조).

그리고 일반적으로 다른 사람 명의의 예금계좌를 빌려 예금하였다는 사실만으로 구체적 행위의 동기, 경위 등 정황을 떠나 어느 경우에도 적극적인 소득은닉 행위가 된다고 단정할 것은 아니라 할 것이지만, 차명계좌의 예입에 의한 은닉행위에 있어서도 여러 곳의 차명계좌에 분산 입금한다거나 순차 다른 차명계좌에의 입금을 반복하거나 단 1회의 예입이라도 그 명의자와의 특수한 관계 때문에 은닉의 효과가 현저해지는 등으로 적극적 은닉의도가 나타나는 사정이 덧붙여진 경우에는 조세의 부과징수를 불능 또는 현저히 곤란하게 만든 것으로 인정할 수 있다(대법원 1999. 4. 9. 선고 98도667 판결 등 참조).

(2) 이 사건에 관하여

원심과 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거에 의하여 인정되는 아래의 사정을 위 법리에 비추어 검토해 보면, 홍콩법인이 BVI 소재 법인 명의의 계좌에 홍콩법인의 운영수입을 송금한 행위는 '사기 기타 부정한 행위'에 해당한다고 봄이 상당하다.

그럼에도, 원심이 이와 달리 판단한 것에는 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 있다.

(가) 앞서 본 바와 같이 홍콩법인이 BVI 소재 법인 명의의 계좌에 송금한 돈은 그 실질이 피고인 1에게 현실귀속되는 배당소득이라고 할 것임에도, 피고인들은 위 돈이 홍콩법인이 BVI 소재 법인들에게 지급하는 '판매 및 검사수수료' 또는 '감사료'인 것처럼 허위의 월별결산자료, Total Income List를 작성하였다.

(나) 피고인들은 위와 같이 허위 송금을 한 후 홍콩법인의 수입을 신고함에 있어서는 위 돈을 고의로 누락한 채 실제 매출액의 약 1%만을 매출액으로 신고하였으며, 그러한 내용이 기재된 감사보고서와 세금신고서를 작성함으로써 피고

인 1이 홍콩법인으로부터 받을 수 있는 배당소득의 규모를 적극적으로 은닉하였다.

- (다) 피고인 1에게 귀속되어야 할 돈이 BVI 소재 법인의 계좌에 위장된 명목으로 송금됨으로써 한국의 과세관청으로서 는 위 돈이 피고인 1에게 귀속된다는 사실을 현실적으로 알기가 어렵게 되었다.
- (라) 피고인들의 변호인들은 BVI 소재 법인의 계좌인출권이 피고인 1에게 있다는 것을 피고인들이 숨긴 것은 아니므로, 위와 같은 송금행위를 '사기 기타 부정한 행위'로 볼 수 없다고도 주장하나, BVI 소재 법인이 해외 법인이고, 그 계좌에 입금된 돈이 피고인 1 개인이 아니라 BVI 소재 법인에게 귀속되는 것처럼 위장된 이상, 피고인 1에 대하여 종합 소득세를 부과하여야 하는 한국 과세관청의 입장에서는 위 송금으로 인하여 위 소득의 실질적 귀속자를 발견하기가 더욱 어렵게 되었다고 봄이 상당하다.
- (마) 피고인 1은 BVI 소재 법인 명의의 계좌로 입금된 돈에 대하여 국내는 물론 세계 어느 국가에도 소득세 신고를 하지 않았다.
- (바) 피고인 1이 위와 같은 행위를 하게 된 데에 홍콩법인의 법인세 납부 의무를 경감하거나, 영국령이었던 홍콩이 중국으로 반환되는 과정에서 안정적으로 사업을 운영하고자 하는 의도가 일부 포함되어 있었다고 하더라도, 위와 같은 행위가 조세당국을 포함한 외부에서 피고인 1의 소득을 파악하기 곤란하게 하려는 의도에서 이루어진 것은 분명하고, 그로 인하여 조세의 부과와 징수가 현저히 곤란해지게 되는 결과가 발생한 이상, 위와 같은 부가적인 사정이 있었다고 하여 피고인 1의 위와 같은 행위를 '사기 기타 부정한 행위'로 평가하는데 장애가 되는 것은 아니다.
- (사) 피고인들의 변호인들은 위와 같이 홍콩법인의 매출액을 축소하여 회계장부를 작성하고 실제 발생한 운영이익을 가공의 명목으로 BVI 소재 법인에게 송금한 일련의 행위를 두고 구 조세범처벌법 제9조의2 제1호가 부정소득금액에서 제외하는 '세무회계와 기업회계와의 차이로 인하여 생긴 금액'이라고 주장하기도 하나, 위와 같이 송금한 명목이 명백히 허위인 이 사건에서는 위 법리가 적용될 수 없다고 할 것이므로, 위 주장은 더 나아가 살펴볼 필요 없이 이유 없다.

4) 피고인 1에게 조세포탈의 고의가 있었는지 여부

가) 원심의 판단

원심은 그 채택의 증거에 의하여 알 수 있는 아래의 사정 등에 비추어 보면, 피고인들에게 국내 종합소득세 포탈의 고의가 있었다고 보기 어렵다고 판단하였다.

- (1) 홍콩법인에서 수수료 형식으로 운영수익금을 BVI 소재 법인으로 송금함으로써 홍콩법인의 법인세 절감을 시도하는 방식은 공소외 8이 1996년경 홍콩법인을 설립하면서 공소외 9 및 홍콩 현지회계사인 공소외 15 등에게 자문하여 확립한 것으로 보이는데, 그 당시는 피고인 1이 공소외 8에게 회사 운영권을 상당 부분 일임하고 미국으로 이민을 간 시점이었다.
- (2) 공소외 3 회사는 1999. 1. 28.에, 공소외 4 회사는 2000. 3. 20.에 각각 설립되어 모두 피고인 1이 2000. 7.경 미국 영주권을 포기하기 이전에 설립되었다.
- (3) 피고인 1은 원심 법정에서 BVI 소재 법인의 설립목적은 홍콩 법인세 경감 내지 투자 목적이라는 취지로 진술하고 있고, 달리 이를 배척할 만한 자료는 보이지 않는다.

- (4) 홍콩법인이 BVI 소재 법인에게 송금한 운영수익 인출금원은 국내에서 발생한 것이 아니라 해외원천소득에 해당하는데, 피고인 1에게 홍콩법인의 운영수익을 국내로 반입해야 할 의무가 있다고 보기도 어렵다.
- (5) 우리나라와 홍콩 사이에 조세 관련 조약이 체결되어 있지 않기 때문에, 국내 과세관청의 조세 부과 및 징수의 어려움이 사실상 발생한다는 측면에서는 '피고인 1이 이를 홍콩법인 명의 또는 개인 명의로 개설된 홍콩계좌에 예치하는 경우'와 'BVI 소재 법인 명의 계좌에 송금하는 경우' 사이에 실질적인 차이가 없다.
- (6) SPC에 의해 달성하려는 특수한 목적에는 투자를 위한 지주회사로서의 기능수행도 포함되는 것인데, 공소외 3 회사는 1999. 9. 3. 말레이시아 라부안에 설립된 공소외 16 회사를 자회사로 두고 있고, 공소외 4 회사는 2000. 12. 10. 말레이시아 라부안에 설립된 공소외 17 회사의 자회사로 두고 있는 등 일응 지주회사로서의 외양을 갖추고 있는 것으로 보인다.
- (7) BVI 소재 법인 명의의 계좌로 입금된 운영수익 인출금원 중 상당한 금액은 실제로 수 년 동안 투자활동에 사용되었고, 달리 그 운영수익 인출금원 전액이 그대로 피고인 1에게 전달되었다고 볼 만한 정황은 발견되지 않는다.

나) 당심의 판단

(1) 관련 법리

사기 기타 부정한 행위로 조세를 포탈함으로써 성립하는 조세포탈범은 고의범이지 목적범은 아니므로 피고인에게 조세를 회피하거나 포탈할 목적까지 가질 것을 요하는 것이 아니며, 이러한 조세포탈죄에 있어서 범의가 있다고 함은 납세의무를 지는 사람이 자기의 행위가 사기 기타 부정한 행위에 해당하는 것을 인식하고 그 행위로 인하여 조세포탈의 결과가 발생한다는 사실을 인식하면서 부정행위를 감행하거나 하려고 하는 것이다(대법원 2006. 6. 29. 선고 2004도817 판결 등 참조).

(2) 판단

원심과 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거에 의하여 인정되는 아래의 사정 등에 비추어 보면, 피고인들에게는 조세포탈의 고의가 있었다고 인정된다.

그럼에도, 원심이 이와 달리 판단한 것은 잘못이고, 이 점을 지적하는 검사의 주장은 이유 있다.

- (가) 홍콩법인으로부터 BVI 소재 법인으로 송금된 돈은 조세법상 그 실질이 홍콩법인으로부터 사외유출되어 피고인 1에게 확정적으로 귀속된 돈이고, 피고인 1로서는 위와 같은 송금행위로 인하여 위 돈이 자신에게 귀속된다는 점은 당시 확실히 인식하고 있었다.

(나) 2001 및 2002 과세연도에 피고인 1이 국내 거주자로서의 요건을 갖추고 있었던 점은 앞서 본 바와 같고, 여기에 피고인 1이 2000. 7.경에 미국 영주권을 포기한 점, 미국 과세당국이 피고인 1의 2001년도 과세소득에 대하여 과세처분을 하자, 피고인 1은 자신이 한국인임을 이유로 미국에 납세할 의무가 없다고 주장한 점까지 더하여 보면, 피고인 1은 위 기간 자신에게 귀속된 소득에 대하여는 국내 거주자로서 납세의무가 있음을 충분히 알았다고 할 것이다.

- (다) 피고인 1은 수사기관에 제출한 이력서에서 "본인의 미국 영주권 포기는 미국을 제외한 타국의 소득에 대한 미국 내 과세 문제의 소지를 없애기 위함이었으며 TRUST 또한 본인을 제외한 전 가족이 미국 시민권자이므로 추후 미국 외의 해외 재산에 대한 미국내 상속세 문제에 대응하기 위한 조치임."이라고 기재하여, 당시 자신의 소득에 대한 과세 문제에 대하여 깊은 관심을 가지고 있었음을 인정하였다.

(라) 피고인들이 국내 투자기업을 물색하는 과정에서 작성한 '해외법인 명의 투자시 검토사항'이라는 제목의 문건에는 BVI를 통한 투자, 홍콩회사 명의로 투자하는 각 방안 하위에 "홍콩회사가 해외에 투자한 법인으로부터 수령하는 배당소득 및 주식양도소득에 대하여 홍콩에서 비과세, 국내 투자 법인으로부터 배당소득 수령 시 주민세 포함하여 16.5%의 원천징수로서 한국내 납세의무 종결, 한국내에서의 투자자 익명보호 - 외국인 투자 관련 신고서상 외국인 투자자의 국적 및 투자법인명 이외에는 국내에서 요구하지 아니하므로 실제 투자자의 신분이 보장됨"이라는 내용이 기재되어 있다.

(마) 피고인 1은 1990년 중반 수출소득이 급격히 증가함에 따라 세금부담을 줄이기 위한 방법을 모색하기 시작하여, 피고인 2 등 전문가의 도움을 받아 회사의 형태, 투자구조, 거주지 등을 종합적으로 고려하여 납세의무를 경감시키기 위한 방법을 지속적으로 논의해 왔다.

(바) 이 부분 공소사실은 BVI 소재 법인의 계좌에 송금된 돈이 사외유출되어 피고인 1에게 귀속된 것을 대상으로 하고 있는 반면, 원심이 들고 있는 논거들은 위 돈이 BVI 소재 법인에게 귀속됨을 전제로 하고 있어 모두 조세포탈의 고의를 부정하는 사유로서는 부적절하다.

(사) 피고인들의 변호인들은, 대법원 2010. 4. 29. 선고 2007두11382 판결, 대법원 2010. 1. 28. 선고 2007두20959 판결, 대법원 1992. 3. 10. 선고 92도147 판결 등을 거시하며, 법인의 대표자가 법인의 자금을 횡령하는 과정에서 법인의 장부를 조작하였을 경우 그러한 행위로서 '법인세의 조세포탈죄'는 성립하지만, 더 나아가 대표자 개인의 소득세 조세포탈죄는 성립하지 않는다는 것이 대법원의 확립된 입장이라고 주장한다.

그러나 ① 위 2007두20959 판결은 "횡령금을 빼돌리는 과정에서 회계장부를 조작하는 등의 행위를 한 것이 그 전후의 경과에 비추어 단지 횡령금을 빼돌린 사실을 은폐하기 위한 것일 뿐, 그 횡령금에 대하여 소득처분이 이루어질 것까지 예상하여 그 상여에 대한 소득세를 포탈하기 위한 것으로 보기 어려운 경우"에 관한 것이어서, 이 사건과 같이 처음부터 조세포탈을 목적으로 장기간 반복적으로 허위의 회계 서류 등을 만들어 매출액 및 소득의 귀속자를 은폐한 경우와는 기본적 사실관계를 달리 하고, 오히려 ② 위 92도147 판결은 회사 대표자가 경비지출을 과다계상하여 허위장부를 작성하고 이를 토대로 법인세 등의 조세를 납부한 경우 횡령죄 이외에도 법인세 등의 조세포탈죄가 성립한다고 적극적으로 인정하고 있으며, ③ 위 2007두11382 판결 역시 "법인의 대표자가 허위의 세금계산서를 수취하여 장부상 매입액을 과다계상하여 소득을 은닉한 사안에서, 그 대표자가 장차 은닉된 소득이 사외유출되어 그 귀속자가 밝혀지지 아니함에 따라 자신이 그 법인의 대표자로서 인정상여처분을 받을 것까지 모두 예상하기 어려운 경우"에는 소득세 포탈죄가 성립하지 않는다는 것이어서, 이 사건과 같이 처음부터 사외유출을 하기 위한 목적에서 허위의 장부를 작성한 경우와는 기본적 사실관계가 다르다.

오히려 위 대법원 판결들의 취지에 비추어 보면, 이 사건과 같이 피고인들이 처음부터 조세포탈의 목적으로 위장된 명목의 송금서류 등을 만들어 소득의 귀속자를 불분명하게 만들었다면 횡령죄의 성립 여부와 무관하게 소득세에 관한 조세포탈죄가 성립한다고 할 것이다.

따라서 위 주장도 역시 이유 없다.

5) 소결

이상의 내용을 종합하면, 피고인 1은 2000 과세연도에는 한미조세협약에 따라 미국 거주자로만 간주되어 당해 연도에 현실적으로 귀속된 소득에 대하여 한국 과세관청에 세금을 납부할 의무가 없고, 따라서 소득세 포탈의 고의를 인정 하기도 어렵다.

그러나 2001 및 2002 과세연도에는 국내 거주자로서 당해 연도에 현실적으로 귀속된 소득에 대하여 한국 과세관청에 세금을 납부할 의무가 있고, 앞서 본 바와 같이 사기 기타 부정한 행위로 이를 포탈한 사실이 인정된다.

따라서 검사의 이 부분 항소이유는 2001 및 2002 과세연도에 해당하는 부분에 한하여 이유 있다.

나. 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(재산국외도피)의 점에 관하여

1) 원심의 판단

원심은 그 채택의 증거에 의하여 알 수 있는 아래의 사정 등에 비추어 보면, 이 부분 공소사실은 범죄가 되지 아니 하거나 범죄의 증명이 없는 때에 해당한다고 판단하였다.

가) 검사는 이 사건 투자신고 당시 시행 중이던 재정경제원 장관의 고시인 구 외국환관리규정 제12-13조(해외직접투자 자는 당해 신고수리의 조건에 따라 투자원금과 과실을 현금으로 국내에 회수하여야 한다.

다만 당해 신고기관이 부득이하다고 인정한 경우에는 현물로 회수할 수 있다.

), 제12-14조(해외직접투자자가 투자사업을 청산할 때에는 분배받은 잔여재산을 제12-13조에 따라 즉시 국내로 회수하 여야 한다.

)는 해외직접투자자의 '투자원금 및 과실' 또는 '분배받은 잔여재산'의 반환의무를 규정하고 있고, 이는 구 외국환관리법 (1997. 12. 13. 법률 제5453호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 외국환관리법'이라 한다) 제21조,같은 법 시행령 제30조 제5항, 제6항을 근거 법령으로 한다고 주장하나, 위 각 조항에는 '투자원금 및 과실의 회수의무의 부과'에 관하여 재 정경제원장관에게 위임하는 내용이 없으므로, 위 조항에 근거한 반환의무 주장은 그 자체로 이유 없다.

나) 다만 구 외국환관리법 제6조의2,같은 법 시행령 제9조의2 등을 구 외국환관리규정 제12-13조, 제12-14조의 근거법 령으로 볼 여지가 있고, 이 경우 위 외국환관리규정은 법규명령으로서 효력을 가지며, 따라서 위 외국환관리규정 제 12-13조에 규정된 '당해 신고수리의 조건'이라는 요건이 개별 투자신고자들에게 부과되는 의무의 내용을 좌우하게 된다.

그런데 검사가 제출한 모든 증거들을 살펴봐도 이 사건 신고수리조건의 내용을 알 수 있는 신빙성 있는 자료가 없다.

다) 설령 검사가 주장하는 신고수리의 조건에 따라 '결산후 배당금'의 회수의무가 인정된다고 하더라도 이는 공소외 1에게만 해당되고, 별개의 법인인 공소외 2의 수익금에 대하여도 국내 반환의무가 인정된다고 보기 어렵다.

라) 아래의 사정 등에 비추어 보면, 홍콩법인이 BVI 소재 법인에게 송금한 행위를 배당금회수의무 위반에 해당한다 고 보기 어렵다.

(1) 일반적으로 주식회사에서 운용수익이 발생한 경우에도 이것이 반드시 배당의 대상이 되는 것은 아니고, 관련 법령 이 정한 일정한 요건을 충족한 후 배당절차를 거쳐야만 배당이 가능하다.

(2) 홍콩법인에서 배당절차를 거친 다음 이를 BVI 소재 법인에 송금하였다고 볼 증거가 없다.

(3) 조세법적 관점에서의 배당과 달리 위 신고수리조건에 기재된 '결산 후 배당금'은 죄형법정주의의 원칙상 배당절차 를 거친 배당금을 말하는 것으로 봄이 상당하다.

- (4) 홍콩법인이 운영수익금을 그대로 보유하고 있었다면 배당금을 국내로 회수해야 하는 의무가 발생할 여지가 없었음에도 굳이 배당금 회수의무를 피하기 위하여 위와 같이 송금하였다는 것도 경험칙상 납득하기 어렵다.
- (5) 피고인 1과 공소외 8, 공소외 14의 수사기관 또는 원심 법정에서의 각 진술에 의하더라도, 피고인들이 '결산 후 배당금 회수의무'를 회피하기 위하여 위와 같이 BVI 소재 법인에게 송금한 것이라고 보기 어렵다.

2) 당심의 판단

가) 관련 법리

형벌법규의 해석은 엄격하여야 하고 명문규정의 의미를 피고인에게 불리한 방향으로 지나치게 확장해석하거나 유추해석하는 것은 죄형법정주의 원칙에 어긋나는 것으로서 허용되지 아니한다(대법원 2009. 12. 10. 선고 2009도3053 판결 등 참조).

특정경제범죄 가중처벌 등에 관한 법률(이하 '특경법'이라 한다) 제4조 제1항은 "법령에 위반하여 대한민국 또는 대한민국 국민의 재산을 국외에 이동하거나 국내에 반입하여야 할 재산을 국외에서 은닉 또는 처분하여 도피시킨 때"를 재산국외도피죄의 구성요건으로 규정하고 있는바, 위 규정의 문언상 '법령에 위반하여'는 재산국외도피의 행위태양인 '국외 이동 또는 국외에서의 은닉·처분'과 함께 '국내에 반입하여야 할 재산'도 수식하는 것으로 해석하여야 하고, 따라서 제4조 제1항 후단의 국외에서의 은닉 또는 처분에 의한 재산국외도피죄는 법령에 의하여 국내로 반입하여야 할 재산을 이에 위반하여 은닉 또는 처분시킨 때에 성립한다고 할 것이다.

그러므로 '국내에 반입하여야 할 재산'이라 함은 법령에 의하여 국내에 반입하여야 할 의무를 부담하는 대한민국 또는 대한민국 국민의 재산을 의미하는 것으로 보아야 한다(대법원 2003. 10. 10. 선고 2003도3516 판결 참조). 이와 달리 '국내에 반입하여야 할 재산'을 법령상 국내로의 반입의무 유무와 상관없이 국내로의 반입이 예정된 재산을 의미하는 것으로 확장하여 해석하는 것은 형벌법규를 지나치게 유추 또는 확장해석하여 죄형법정주의의 원칙에 어긋나는 것으로서 허용될 수 없다(대법원 2010. 9. 9. 선고 2007도3681 판결 등 참조).

나) 판단

위 법리에 기초하여 당심에서 추가하는 아래의 사정을 원심이 인정한 위 사정에 덧붙여 보면, 원심의 위와 같은 판단은 정당하다고 인정된다.

- (1) 앞서 본 바와 같이 조세법의 관점에서는 홍콩법인으로부터 사외유출된 돈이 실질주주인 피고인 1에게 확정적으로 귀속되었을 때, 이를 피고인 1의 배당소득으로 보아 과세하는 것이 허용된다.

그러나 위와 같은 법리가 조세법의 영역이 아닌 외국환거래법(구 외국환관리법)의 영역에도 그대로 적용된다고 보기는 어렵고, 오히려 이 경우에는 원칙으로 돌아가 배당의 의미나 실질에 관하여 민법이나 상법의 규정이 적용된다고 보아야 한다.

- (2) 특히 이 사건 공소사실에 적용되는 특경법 제4조 제2항 제1호는 법정형이 '무기 또는 10년 이상의 징역'으로 매우 중하게 정하여져 있고, 특경법 제10조는 범행 대상인 재산을 필요적으로 몰수하고, 그 몰수가 불능인 때에는 그 가액을 추징하도록 규정하고 있어 위 구성요건 해당성을 따질 때에는 특히 엄격하고 신중한 판단이 요구된다고 할 것

이다(대법원 2010. 9. 9. 선고 2007도3681 판결 등 참조).

- (3) 이 사건에 있어 피고인 1에게 귀속된 돈은 피고인들의 변호인들도 변론과정에서 일부 인정하듯이 홍콩법인이 그 법인 자체의 설립 목적에 따라 정당하게 '배분'한 돈이 아니라, 그 법인 자체의 이익에 반하여 사외로 유출된 재산이어서 피고인들에 대하여는 횡령죄가 성립할 가능성이 높다.

즉 피고인 1에게 귀속된 돈은 '국내로 반입되어야 할 재산'이 아니라 '홍콩법인으로 복귀되어야 할 재산'일 가능성에 대한 합리적 의심이 존재한다.

- (4) 구 외국환관리규정 제12-13조, 제12-14조의 근거법령은 원심이 적절하게 지적하였듯이 구 외국환관리법 제21조, 같은 법 시행령 제30조 제5항, 제6항이 아니라 구 외국환관리법 제6조의2, 같은 법 시행령 제9조의2라고 보아야 하는데, 위 규정에 의하여 국내로 반입되어야 하는 재산은 적법한 재산에 한정되지 위법한 재산까지 포함되는 것은 아니다.

이는 조세법적 관점에서 위법소득에 대하여도 과세처분이 가능한 것과 명백히 구별된다.

- (5) 경제적 실질의 측면에서 보더라도, 피고인 1에게 귀속된 위 돈은 홍콩법인에 반환되어 해당 법인세 등을 지급한 나머지 잔액이 홍콩법인에 유보되거나 적법한 배당결의를 거쳐 배분되어야지 그러한 절차 없이 당연히 국내로 반입되어야 하는 것은 아니다.

4. 당심에서 추가된 예비적 공소사실에 관한 판단

가. 예비적 공소사실의 요지

1) 채권회수명령 및 거주자의 채권회수의무

재정경제부장관은 외환시장의 안정과 외환거래의 건전화を 위하여 비거주자에 대한 채권을 보유하고 있는 거주자로서 하여금 그 채권을 추심하여 국내로 회수하게 할 수 있고, 그 회수대상채권의 범위·회수기한·기타 필요한 사항은 대통령령으로 정한다(외국환거래법 제7조 제1, 2항). 위와 같은 채권회수대상채권의 범위는 1건 당 미화 5만불에 상당하는 금액을 초과하는 채권 중 재정경제부장관이 정하여 고시하는 채권(해외보유가 인정된 채권, 외국인 거주자가 외국에 있는 비거주자로부터 증여, 상속, 유증에 의하여 취득한 채권 및 자본거래로 전환한 경우의 전환전 채권을 제외하고 건당 미화 10만불을 초과하는 채권)으로서 회수대상채권을 보유하고 있는 거주자는 당해 채권의 만기일 또는 조건성취일로부터 6월 이내에 이를 국내로 회수하여야 한다(구 외국환거래법 시행령제12조 제1, 2항).

2) 피고인들의 회수의무 발생 및 재산국외도피

누구든지 법령에 위반하여 대한민국 또는 대한민국 국민의 재산을 국외에 이동하거나 국내로 반입하여야 할 재산을 국외에서 은닉 또는 처분하는 방법으로 도피시켜서는 아니된다.

피고인 1은 홍콩 □□□□ 은행에 BVI 소재 법인 명의의 계좌를 개설하고, 피고인 1이 서명인출권을 보유하는 내용으로 위 홍콩 □□□□ 은행과 예금계약에 따른 거래를 하기로 한 후, 위와 같이 홍콩 현지에 미화 10만 달러를 투자하여 개시한 미국 공소외 13 회사사와의 봉제인형 수출사업에서 매년 발생한 매출액 중 각종 비용 등을 공제한 이익금을 위 계좌들로 송금하기로 마음먹었다.

위와 같이 송금된 금원은 홍콩 소재 공소외 2의 매월 결산결과 실제 지배주주인 피고인 1에게 배당된 수익(배당소득)으로서 피고인 1이 비거주자인 위 공소외 2에 대하여 보유하게 된 배당금 청구권이고 또한 미화 10만 달러 이상이었으므로, 피고인 1은 외국환 관련 법령에 따라 이를 6월 이내에 국내에 회수하여야 할 의무를 지게 되었다.

그럼에도 피고인들은 2000. 1.경 비거주자인 공소외 2의 봉제인형 수출사업에서 발생한 이익금(매출액 대비 약 15%) 미화 249만 달러(한화 2,815,218,900원 상당)를 위 BVI 소재 법인 계좌에 송금한 후 이를 6월 내로 국내에 회수하지 아니한 것을 비롯하여 별지3 『페이퍼컴퍼니 송금내역』 기재와 같이 2000. 1.경부터 2002. 11.경까지 총 미화 79,331,854달러(한화 94,785,743,058원)를 BVI 소재 법인 명의의 계좌로 송금한 다음, 6월 내로 이를 국내에 회수하지 아니하였다.

이로써 피고인들은 공모하여 법령에 위반하여 국내에 반입하여야 할 대한민국 국민의 재산 합계 총 94,785,743,058원 상당을 국외에서 은닉 또는 처분하여 이를 도피시켰다.

나. 판단

위 3. 나.항의 판단에서 본 바와 같이 이 부분 공소사실이 유죄로 인정되기 위해서는 BVI 소재 법인으로 송금된 돈이 홍콩법인의 실질주주인 피고인 1이 위 법인에 대하여 가지는 배당금 청구권에 따라 회수한 돈이라는 사실이 인정되어야 한다(공소사실에는 매월 결산결과 실제 지배 주주인 피고인 1에게 배당된 수익이라고까지 기재되어 있다).

그러나 검사가 제출한 모든 증거를 살펴보아도, 위와 같이 송금된 돈이 피고인 1이 배당금 청구권을 행사한 결과 지급된 돈이라는 점을 인정하기에 부족하고 달리 이를 인정할 증거가 없다.

오히려 앞서 본 바와 같이 위 돈은 피고인들이 횡령한 위법한 소득으로 홍콩법인에 반환되어야 할 돈일 수도 있다는 점에 대한 합리적 의심이 존재하므로, 이 부분 공소사실은 결국 범죄의 증명이 없는 경우에 해당한다.

5. 결론

이 사건 공소사실 중 피고인들에 대한 2001 및 2002 과세연도에 해당하는 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분에 관한 검사의 항소는 일부 이유 있으므로, 형사소송법 제364조 제6항에 의하여 원심판결 중 이와 포괄일죄의 관계에 있는 2001 및 2002 과세연도에 해당하는 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분을 파기하고, 변론을 거쳐 다시 다음과 같이 판결하며, 검사의 피고인들에 대한 나머지 항소는 이유 없으므로 형사소송법 제364조 제4항에 의하여 이를 기각한다.

한편 피고인들에 대하여 당심에서 추가된 위 예비적 공소사실은 범죄사실의 증명이 없는 경우에 해당하므로, 형사소송법 제325조 후단에 의하여 무죄를 선고하여야 할 것이나, 원심에서 피고인들에 대한 이 부분 주위적 공소사실에 관하여 무죄를 선고하고, 이에 대하여 검사가 항소를 제기한 다음 공소사실의 동일성 범위 내에 있는 이 사건 예비적 공소사실을 추가하였다고 하더라도 원심의 결론과 동일하므로 달리 주문에서 예비적 공소사실에 관하여 무죄를 선고하지 아니하고 검사의 항소를 기각하기로만 한다(대법원 1985. 2. 8. 선고 84도3068 판결 등 참조).

【이유】

】1. 이 법원의 심판범위

가. 관련 법리

항소법원은 항소이유에 포함된 사유에 관하여 심판하여야 하며, 다만 항소법원은 판결에 영향을 미친 사유에 관하여는 항소이유서에 포함되지 아니한 경우에도 직권으로 심판할 수 있다(형사소송법 제364조 제1항, 제2항). 형사소송법 제361조의3 제1항은 항소인 또는 변호인은 소송기록접수통지를 받은 날로부터 20일 이내에 항소이유서를 항소법원에 제출하여야 한다고 규정하고 있고, 이에 따라 형사소송규칙 제155조는 항소이유서 또는 답변서에는 항소이유 또는 답변내용을 구체적으로 간결하게 명시하여야 한다고 규정하고 있다.

한편 검사와 피고인이 형사소송의 대등한 당사자이기는 하지만 검사는 적극적(공격적) 당사자라는 점에서 소극적(방어적) 당사자인 피고인과 반드시 동일하게 보아야 할 것은 아니고, 특히 제1심에서 무죄를 선고받은 피고인으로서는 이중 위험에서 조속히 해방되어야 하며, 검사의 항소로부터 자신을 방어하는 데 지장을 받아서는 아니 되므로, 항소이유의 기재에 있어서도 검사에게는 보다 엄격한 기준이 요구된다고 할 것이다.

따라서 무죄가 선고된 제1심판결 전부에 대하여 검사의 항소가 있었다고 하더라도 일부 무죄 부분에 대하여만 항소이유의 기재가 있을 뿐, 나머지 부분에 대하여 아무런 언급이 없으면 이 부분에 대하여는 법정기간 내에 항소이유서가 제출되지 아니한 경우에 해당된다고 할 것이어서, 설령 항소이유서가 제출되지 아니한 부분에 관한 원심의 증거취사와 사실인정에 잘못이 있다고 하더라도, 이러한 잘못이 형사소송법 제361조의 4 제1항 단서의 '직권조사사유'에 해당한다거나 같은 법 제364조 제2항의 '직권심판사항'에 해당한다고 할 수 없다(대법원 2003. 12. 12. 선고 2003도 2219 판결, 대법원 1970. 11. 30. 선고 70도2111 판결 등 참조). 그러므로 이 경우 항소심 법원이 무죄를 선고한 부분에 대하여 원심의 증거취사와 사실인정이 잘못되었다는 이유로 직권조사를 거쳐 유죄를 인정하는 것은 위법하다(대법원 1971. 3. 23. 선고 70도2752 판결 등 참조).

나. 이 사건의 경우

이 사건 공소사실은 크게 1) 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 및 조세범처벌법위반의 점과 2) 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(재산국외도피)의 점으로 구분되고, 위 1)은 다시 가) 홍콩 현지법인을 이용한 소득 탈루, 나) 홍콩 현지법인 차명주주 배당소득 탈루, 다) 페이퍼컴퍼니 명의 계좌에서 발생한 예금 이자소득 탈루, 라) 스위스 비밀계좌에서 발생한 예금 이자소득 탈루, 마) 페이퍼컴퍼니 명의로 발생한 대여금 이자소득 탈루, 바) 페이퍼컴퍼니 명의로 국내투자조합에 투자하여 발생한 배당소득 탈루, 사) 페이퍼컴퍼니 명의로 취득한 비상장주식에 대한 배당소득 탈루로 그 포탈의 유형이 구분되어 있는데, 원심법원은 포탈의 유형별로 공소사실을 판단하면서 이 사건 공소사실 전부에 대하여 각각 충분한 증거가 부족하다는 이유로 무죄를 선고하였다.

이에 대하여 검사는 2012. 2. 13. 원심판결 전부에 불복하는 항소장을 제출하였고, 항소이유서 제출기간 만료일인 2012.

3. 19. 이 사건 항소이유서를 제출하면서, 위 1)의 가) 부분과 2) 부분에 관하여서만 항소이유를 기재하였다.

한편 당심 제12회 공판기일에 이르러 위 2) 부분에 관하여 예비적 공소사실을 추가하는 내용의 공소장 변경이 이루어졌다.

따라서 앞서 본 법리에 따르면, 이 법원의 심판범위는 원심판결의 심판대상 중 위 1)의 가) 및 2) 부분과 당심에서 추가 된 예비적 공소사실 부분으로 한정된다.

다.

검사의 주장에 관한 판단

검사는 이와 관련하여, ① 이 사건 조세포탈의 공소사실은 과세연도마다 1개의 죄가 성립하는데 위 1)의 가) 부분은 2000년도부터 2002년도까지 연도별 조세포탈 범죄의 일부분에 불과하므로, 적어도 이 부분과 포괄일죄의 관계에 있는 각 해당연도의 다른 유형의 조세포탈 범죄에는 적법한 항소이유의 기재가 있는 것으로 보아야 하고, ② 위 1)의 가) 부분은 나머지 조세포탈 범행의 출발점이자 전제가 되는데, 검사가 이 부분 항소이유를 통하여 전반적인 조세포탈의 범의와 구조를 다룬 이상, 나머지 조세포탈 부분도 다뤘다고 보지 않을 이유가 없으며, ③ 항소심에서 2년의 기간에 걸쳐 심리하는 동안 위 1)의 나) 내지 사) 부분에 관하여도 충분한 심리가 이루어졌으므로, 새삼 항소이유의 기재가 없다고 하여 이를 심판범위에서 제한할 수는 없고, ④ 검사가 이 사건 항소이유서 말미에 “원심판결은 피고인들의 무죄 주장을 그대로 수용하면서 일반인의 경험칙 및 정의관념에 반하는 사실인정 및 법리해석을 한 위법이 있습니다.

”라고 기재하였는데, 이는 검사가 무죄 부분 전부에 대하여 불복하는 취지로 보아야 하며, ⑤ 설령 이 사건 항소이유서에 위 1)의 나) 내지 사) 부분에 관한 항소이유의 기재가 없다고 보더라도, 사안의 중요성에 비추어 법원이 직권으로 이를 심판할 필요가 있다고 주장한다.

그러나 원심판결이 검사가 제기한 공소사실의 유형에 따라 항목을 나누어 각각 별도로 무죄의 이유를 설시하고 있는 것은 앞서 본 바와 같고, 기록에 의하면, 피고인들의 변호인들은 2012. 4. 24.자 답변서에서 검사의 항소이유는 위 1)의 가)와 2) 부분에 국한되어 있으므로, 그 범위에서만 다뤄겠다는 취지를 명시적으로 밝힌 사실, 이후 1차로 변론종결(2012. 6. 7.)이 된 이후인 2012. 7. 23.에서야 검사가 이 법원에 의견서를 제출하면서 비로소 위 1)의 나) 내지 사) 부분까지 포함한 조세포탈의 모든 공소사실 대하여 각 항목별로 구체적인 항소이유를 적시한 사실이 인정된다.

위 사실에 의하여 알 수 있는 아래의 사정 등을 앞서 본 법리에 비추어 보면, 검사의 위 주장은 이유 없어 이를 받아들이지 아니한다.

- (1) 검사가 행위 유형별로 공소사실을 구분하여 특정하고 있는 이상 피고인의 방어권 행사도 검사가 지정한 공소사실별로 이루어진다고 보지 않을 수 없는데, 해당 유형별로 구성요건을 충족하는 사실이 다른 이상, 어느 하나의 공소사실이 다른 공소사실의 전제 또는 출발점이 된다면 다른 공소사실과 포괄일죄의 관계에 있다는 이유만으로, 어느 하나의 공소사실에 대한 항소이유의 제출을 다른 공소사실에 대한 항소이유의 제출로 간주할 수는 없다.
- (2) 앞서 본 법리에 비추어 볼 때, 검사가 이 사건 항소이유서 말미에 적은 위와 같은 추상적인 기재만으로 위 1)의 나) 내지 사) 부분에 관하여 형사소송규칙 제155조에 정한 구체적인 항소이유의 기재가 있다고 보기 어렵다.
- (3) 피고인들의 변호인들이 당심에서 위 1)의 나) 내지 사) 부분에 관하여 적법한 항소이유의 기재가 없다고 적극 다투고 있고, 이 부분에 관하여 검사가 항소이유서 제출기간 이후에 제기한 항소이유는 모두 원심의 증거취사와 사실인정에 잘못이 있다는 것이어서, 형사소송법 제361조의 4 제1항 단서의 ‘직권조사사유’나 같은 법 제364조 제2항의

‘직권심판사항’에 해당한다고 할 수 없다.

2. 감사의 항소이유의 요지

가. 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세)의 점에 관하여

1) 피고인 1의 거주자성에 관하여

피고인 1은 이 사건 범행 당시 대한민국에 사업상, 생활상 주된 근거를 두고 있었고 다만 1999년, 2000년에 미국에 거주하는 가족을 일시 방문하였을 뿐이다.

더구나 피고인 1이 다른 가족구성원들과 함께 대한민국에 체류한 일수는 미국에 체류한 일수와 거의 동일하다(원심은 이 과정에서 피고인 1과 처 공소외 7의 국내 체류기간을 잘못 산출하는 사실오인의 위법을 범하였다). 따라서 피고인 1은 당시 한국 거주자에 해당한다고 봄이 타당하고, 설령 그렇지 않더라도 한국 거주자와 미국 거주자 양자에 해당하므로 한미조세협약 제3조 제(2)항 (b)에 따라 중대한 이해관계의 중심지인 한국의 거주자로 간주된다고 할 것이다.

그럼에도 불구하고 원심은 피고인 1이 미국에서 가족들과 함께 거주하였다고 단정하여 2000. 7.경까지 미국 거주자에 해당한다고 판단하였으므로, 이와 같은 원심의 판단에는 사실오인 내지 법리오해의 위법이 있다.

2) 납세의무의 성립에 관하여

가) 피고인 1이 조세피난처인 영국령 버진아일랜드(이하 ‘BVI’라고 한다)에 페이퍼컴퍼니(paper company)를 설립하였고, 피고인 1이 지배하는 홍콩법인이 아무런 사업상 거래관계가 없는 BVI 소재 법인에 ‘수수료’라는 가공의 명목으로 거액을 송금하였으며, 그와 같이 송금된 자금이 피고인 1이 지배하는 다른 법인과 사이에 아무런 법률상 원인 없이 오가기도 한 사정 등에 비추어 보면, BVI 소재 법인의 계좌는 피고인 1의 차명계좌에 불과하고, 위 차명계좌에 송금된 돈은 피고인 1 소유의 돈이라고 봄이 상당하다.

나) BVI 소재 법인의 계좌가 피고인 1의 차명 계좌인지 여부는 당해 계좌에 송금된 돈이 실질적으로 피고인 1에게 귀속되었는지 여부에 관한 문제로서, 1인 회사 주주가 회사 자금을 임의로 가져간 경우 횡령죄가 성립하는지 여부와는 전혀 별개의 것이다.

그럼에도 불구하고 원심은 이를 혼동하여 횡령죄 성립요건에 관한 법리를 이 사건에 적용하는 잘못을 저질렀다.

다) 세법상 실질과세원칙에 비추어 피고인 1이 홍콩법인으로부터 받은 이익은 주주의 지위에서 받은 것으로서 배당이 익이라고 봄이 상당하고, 위 배당이익에 대하여 소득세법상의 납세의무가 성립한 이상, 피고인 1이 위 소득세를 포탈한 점이 인정된다면 마땅히 조세범처벌법위반죄로 처단하여야 한다.

그럼에도 불구하고 원심은 죄형법정주의에 따른 엄격해석원칙을 이유로 조세법적 관점에서 배당으로 인정되는 경우에도 상법상의 배당절차를 거치지 않은 이상 배당소득에 해당하지 않는다고 잘못 판단하였다.

3) 조세포탈의 행위 및 조세포탈의 고의에 관하여

가) 피고인 1이 공소외 8, 공소외 9 등의 조언 내지 도움을 받아 조세피난처인 BVI에 법인을 설립하고 홍콩에서의 법인세를 내지 않기 위해 BVI 소재 법인으로부터 용역을 제공받음이 없이 가공의 수수료 명목으로 돈을 송금한 행위는 ‘법인세 경감’이 아니라 ‘법인세 포탈’을 위한 적극적 은닉행위에 해당한다.

나) 또한 피고인 1이 조세전문가인 피고인 2의 자문을 받아 모든 세금 신고를 진행할 만큼 세금문제에 민감한 관심을 가지고 있었던 점, 대한민국 거주자라면 국내 및 해외에서 발생하는 모든 소득을 신고하도록 되어 있는 사정을 알고 있으면서도 그러한 소득의 신고를 게을리 한 점, 피고인 1이 지배하는 홍콩법인은 '수수료'라는 가공의 명목을 만들어 피고인 1이 실질적으로 지배·관리하는 BVI 소재 법인에 운영수익을 송금한 점, 홍콩법인이 위와 같이 송금을 하게 된 동기가 홍콩에서의 법인세 포탈을 위한 것인 점, 홍콩에서 이루어진 소득 은닉행위가 홍콩 과세관청에 의하여 발견되기 어렵다면 대한민국 과세관청에 의하여 발견되기는 더욱 어려운 점 등의 사정에 비추어 보면, 피고인들에게는 홍콩에서의 세금 포탈의 고의뿐만 아니라 적어도 대한민국에서의 세금 포탈에 관한 미필적 고의도 함께 있었다고 할 것이다.

다) 그럼에도 불구하고 원심이 피고인들에게 조세포탈의 적극적 행위 내지 고의가 없었다고 본 것은 잘못이다.

나. 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(재산국외도피)의 점에 관하여

이 사건 당시 사용되던 해외직접투자신고 수리 서면 양식의 이면에는 원금 및 과실회수 의무에 관한 내용이 부동문자로 인쇄되어 있었는데, 유독 이 사건 투자신고 당시 그와 다른 양식이 사용되었을 가능성은 없는 점, 공소외 1과 공소외 2는 실질적으로 동일한 법인인데 다만 납세의무를 회피하기 위해 마치 별개의 법인인 것처럼 그 외관을 가장한 데 불과한 점, 피고인 1이 '결산 후 배당금 회수의무'를 피하기 위하여 운영수익 인출금원을 BVI 소재 법인으로 송금한 점 등을 종합하면, 피고인 1에게 해외직접투자에 따른 원금과 과실의 회수의무가 인정되고, 피고인 1이 위 회수의무를 위반하여 홍콩법인의 운영이익을 위와 같이 BVI 소재 법인에 송금한 이상 위 소득을 은닉하였다고 봄이 타당하다.

그럼에도 원심이 과실 회수의무 및 은닉행위를 인정하지 않은 것은 사실을 오인하거나 법리를 오해한 것이다.

3. 항소이유에 관한 판단

가. 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세)의 점에 관하여

1) 피고인 1의 거주자성

가) 원심의 판단

(1) 국내 법령에 따른 국내 거주자성 인정

원심은 우선 기록에 의하여 인정되는 아래의 사정 등에 비추어 보면, 피고인 1은 이 부분 공소사실에 대응하는 포탈대상 과세연도 기간(2000. 1. 1.부터 2002. 12. 31.) 동안 국내 조세 관련 법령에 따라 국내에서 종합소득세를 납부하여야 할 의무를 부담하는 국내 거주자의 요건은 갖추었다고 판단하였다.

(가) 피고인 1은 1992년경 그 가족과 함께 미국으로 이민을 갔고, 1997. 7.경 미국 영주권을 취득하였다가 2000. 7.경 미국 영주권을 포기하였다.

(나) 피고인 1은 미국으로 이민간 이후에도 국내에서 영업하고 있는 공소외 10 주식회사(2001. 9. 20. 폐업) 및 공소외 11 주식회사(2004. 12. 28. 폐업)의 실질적인 운영자로서의 지위를 위와 같이 폐업할 때까지 계속 보유하였다.

(다) 피고인 1은 원심 법정에서 "건강문제로 미국으로 이민을 갔고, 그 무렵부터 동생인 공소외 8에게 위 공소외 10 회사와 공소외 11 회사의 경영을 맡겼으나, 1999년 초경 공소외 8과 결별하면서 다시 회사를 실질적으로 경영하게 되었고, 그러면서 한국 체류일수가 1999년부터 증가하였다가 2002년도에 국내에 다시 정착하게 된 것이다.

"라는 취지로 진술하였다.

(라) 피고인 1은 미국으로 이민간 이후에도 계속 국내 주민등록을 유지하였고, 1999. 4. 28. 서울 성북구 ○○동 소재 ○○빌라를 구입하여 같은 날 위 빌라로 전입하였다.

(마) 미국 과세당국이 피고인 1의 2001년도 과세소득에 대하여 과세처분을 하자, 피고인 1은 자신이 한국인임을 이유로 미국에 납세할 의무가 없다고 주장하였고, 미국 과세당국도 이에 동의하면서 미국 내에서 발생한 원천소득에 대하여 한국에서 납부한 과세자료를 제출하면 과세처분을 하지 않겠다는 의사를 표시하였다.

(바) 피고인 1과 그의 처 공소외 7은 1991년부터 2002년까지 아래 표 기재와 같이 국내에서 체류하였다.

(단 위: 일, 이하 같음) 연도 1991 1992 1993 1994 1995 1996 1997 1998 1999 2000 2001 2002 피고인
306268211301153185159244282311332319 처 354127 체류한 사실 없음 19156292

(2) 미국 법령에 의한 미국 거주자성의 인정

원심은 다음으로 앞서 본 사정에다가 기록에 의하여 인정되는 아래의 사정 등을 더하여 보면, 피고인 1은 위 포탈 대상 과세기간 중 미국 영주권을 포기한 2000. 7.경까지는 미국 세법에 따른 미국 거주자의 요건도 함께 갖추고 있었다고 판단하였다.

(가) 미국 세법은 "미국에 머무르는 외국인의 경우, 영주권자 뿐만 아니라, 단지 미국에 일시적으로 체류하는 사람이 아니라면 모두 미국 세법의 적용에 있어 미국 거주자로 본다.

"고 규정하고 있다.

(나) 실제로 미국 과세당국은 2011. 1. 10. '피고인 1이 2000 과세연도에 있어서 미국 과세목적상 미국의 거주자였다'는 점을 확인하였다.

(3) 한미조세협약에 따른 거주자성의 제한

원심은 마지막으로 위와 같이 양국의 거주자 요건이 모두 인정되는 경우, 대한민국과 미합중국간의 소득에 관한 조세의 이중과세 회피와 탈세방지 및 국제무역과 투자의 증진을 위한 협약'(이하 '한미조세협약'이라 한다) 제3조에 따라 '그 개인이 가족과 함께 거주하였던 장소', 즉 주거(permanent home)가 있는 곳의 거주자로만 간주되는데, 앞서 본 사정 등에 비추어 보면, 2007. 7.경까지는 피고인 1의 주거가 미국에 있었다고 인정되므로, "피고인 1은 조세법상으로는 2000. 7.경까지는 미국의 거주자로만 인정되고, 그 이후에는 한국의 국내 거주자로만 인정된다.

"고 판단하였다.

나) 당심의 판단

(1) 당심에서 추가로 인정하는 아래의 사정과 판단을 원심의 위 사정(다만 아래에서 보는 바와 같이 당심에서 인정하는 피고인 1과 처의 국내체류일수와 배치되는 부분은 제외)에 더하여 보면, 피고인 1은 이 사건 포탈대상 과세연도 기

간 중 적어도 2000 과세연도 기간까지는 조세법상 미국의 거주자로 인정된다고 할 것이므로, 이보다 짧은 2000. 7.까지를 미국 거주자라고 본 원심의 판단을 타하는 검사의 위 주장은 이유 없다.

(가) 카톨릭 신자인 피고인 1은 가족과 함께 미국으로 이민을 간 직후인 1992. 12. 3. 대구 교구 계산동 본당에서 (지명 생략) 대교구 성 △△△ △△△△ 성당으로 교적을 옮겼고, 1995년부터 1997년까지 3년간 피고인 1의 미국 평균 체류일수가 국내 평균 체류일수 보다 많았으며, 위 기간 동안 가족들이 국내에 체류하지 않았다.

또한 처와 공동으로 미국에서 주택을 보유하고, 1997. 10. 16. 부동산 임대사업을 목적으로 하는 미국 법인(공소외 12 회사)을 설립한 후, 상가를 임대하여 임대수입을 얻었다.

그러므로 적어도 위 기간 동안에는 한미조세협약 제3조에 따른 주거(permanent home)가 미국이라고 보아야 할 것이다.

따라서 이후 미국에 생성된 위와 같은 주거가 소멸되었다거나, 한국에도 이와 대등한 주거가 생겼다고 하려면 단순히 피고인 1 개인의 한국에서의 체류일수가 증가하였다는 것만으로는 부족하고, 이미 형성된 주거가 사후적으로 변경 되었음을 알 수 있는 객관적인 사정이 드러나야 할 것이다.

(나) 한편 피고인 1이 미국 영주권을 포기한 것은 2000. 7.경이고, 이를 전후하여 피고인 1과 그의 가족이 국내외에서 체류한 일수를 정리하면 아래 표와 같다.

아래 표에 의하면, 2001년도에 피고인 1이 처 또는 가족과 함께 국내에 체류한 일수가 비약적으로 증가하였다.

<피고인 1과 처의 체류일수>연도1998199920002001체류지한국미국한국미국한국미국한국미국피고인
1244108282783025433226공소외 7633023033519346156209

<피고인 1과 가족의 체류일수>연도1998199920002001국가한국미국제3국한국미국제3국한국미국제3국한국미국제3국
피고인 1 혼자 체류1810102060526101015405가족과 함께 체류6310837678041540178262계
2441081328278530254103322612

(다) 또한 피고인 1이 한국과 미국에서 연도별로 종합소득을 신고한 내역은 아래 표와 같은데, 피고인 1은 2001 과세연도부터는 미국에 세금을 납부하지 않았다.

과 세 연 도 한 국 (원) 미 국 (달 러) 1 9 9 8 2 , 2 2 5 , 4 4 0 , 0 1 0 9 5 , 6 1 4 (주
8)19996,033,546,569102,43120006,499,315,909108,13620019,373,049,9740(주9)20027,315,455,563상동
20038,370,123,910상동200413,133,149,220상동200511,024,609,429상동200616,771,335,399상동
200715,860,324,776상동20082,344,584,420상동

95,614

0

(라) 피고인 1은 앞서 본 바와 같이 2001년 과세소득에 대하여 미국 과세당국의 양해를 받아 소득세를 납부하지 않게 되자, 추후 미국 과세당국으로부터 소득세 부과처분을 받을 것을 우려하여, 미국 과세당국 시스템에 저장된 피고인 1의 미국 주소를 삭제하고, 대신 한국 주소가 입력되도록 조치하였다.

(마) 검사는, 피고인 1 본인을 기준으로 하지 않고 가족을 기준으로 하여 주거를 결정할 경우 피고인 1은 처가 미국에 있어 미국 거주자로 인정되는 반면, 처는 남편이 국내에 있어 한국 거주자로 인정되는 모순이 발생하므로, ① 피고인 1 본인의 거주 기간과 ② 피고인 1이 가족들이 함께 실제 거주한 기간을 중요시하여 피고인 1의 주거를 인정하여야 하고, 이러한 기준에 따를 때 이 사건의 경우 한국과 미국 모두에 주거가 있거나 혹은 양국 모두에 주거가 없다고 보아야 한다고 주장한다.

그러나 위 주장은 앞서 본 바와 같이 이 사건 포탈대상 과세연도 기간 이전에 이미 미국에 한미조세협약에 따른 주거(permanent home)가 형성되었다는 점을 간과한 것으로서, 이유 없다.

(바) 검사는, 이 사건 항소심이 계속 중이던 2012. 4. 17. 한국 국세청과 미국 국세청이 한미조세협약 제27조 제2항에 따른 상호합의를 하여 1999년과 2000년에 피고인 1의 '중대한 이해관계의 중심지(center of vital interest)'가 한국에 있음을 확인한 후 피고인 1을 한국의 거주자로 보기로 합의하였으므로, 위 기간 동안 피고인 1을 국내 거주자로 보아야 한다고 주장한다.

그러나 한미조세조약 제3조 제(2)항에 따르면, '중대한 이해관계의 중심지'라는 기준은 주거(permanent home)가 인정되지 않는 경우에 적용되는 2차적 기준이고, 체약국간 상호합의는 거주지 판정에서 가장 마지막으로 사용되는 기준이므로 앞서 본 바와 같이 피고인 1의 주거가 위와 같이 확정되는 이상 위 합의가 어떠한 법률적 효력을 가진다고 볼 수 없다.

더구나 한·미 과세관청의 합의가 이 법원을 기속하는 것도 아니고, 위 상호합의 당시 미국 국세청이 상호합의를 재개할 수 있는 권한을 유보한 점까지 고려해 보면, 검사가 제시하는 위 사유만으로 앞서 인정을 뒤집기에 부족하다.

(사) 검사는, 한미조세협약 제4조 제(4)항은 한미조세협약 제3조 제(3)항, 제4조 제(1)항에도 불구하고 체약국의 과세권을 여전히 보장하고 있으므로, 한미조세협약상 미국 거주자에 해당하더라도 과세관청은 대한민국 국민인 피고인 1의 제3국 원천소득에 대하여 여전히 과세할 수 있다.

"고 주장한다.

살피건대, 한미조세협약 제4조 제(4)항은 "본조 하기 (5)항을 제외한 이 협약의 어떠한 규정에도 불구하고 어느 체약국은 이 협약이 효력을 발생하지 아니하였던 것처럼, 동 체약국의 시민 또는 거주자에 대하여 과세할 수 있다 (Notwithstanding any provisions of this convention except paragraph (5) of this Article, a Contracting State may tax a citizen or resident of that Contracting State as if this Convention had not come into effect)."고 규정하고 있는데, 이는 이른바 '유보조항'으로서 협약의 다른 조항에도 불구하고 일방의 체약국이 '거주자' 또는 '자국 시민'에 대하여 이 협약이 효력을 발생하지 아니하였던 것처럼 과세할 수 있다는 것을 정한 규정이다.

비록 한미조세협약 제4조 제(1)항에서는 일방 체약국의 거주자는 이 협약에서 정한 제한에 따를 것으로 하여, 타방 체약국 내에 원천을 둔 소득에 대하여 또한 그러한 소득에 대해서만 협약에 따라 타방 체약국에 의하여 과세될 수 있는 것이지만, 만약 그 거주자가 타방 체약국의 '시민' 내지 '국민'이라면, 타방 체약국은 같은 조 제(4)항의 유보조항을 근거로 제(1)항의 제한 없이 당해 거주자에게 과세할 수도 규정이다.

규정이다.

그러나 한미상호협약의 목적 등에 비추어 보면, 예외적 조항에 불과한 위 유보조항만으로 한미조세협약 제3조 제(3)항, 제4조 제(1)항에 따른 거주자 간주 규정의 적용이 일반적으로 배제된다고 단정할 수 없다.

뿐만 아니라, 한미조세협약에 따라 한국 국민이 미국 거주자로 인정되는 경우, 국내 과세관청의 별도의 과세처분 없이도 곧바로 한국 국민의 해외 원천소득에 대한 국내 납세의무가 성립한다고 보기도 어려운 것이므로, 이에 상응한 범의도 인정할 수 없는 것이다.

따라서 검사의 위 주장 역시 이유 없다.

2) 피고인 1에게 납세의무가 성립하는지 여부

가) 홍콩법인에서 BVI 소재 법인으로 송금된 돈의 실질적인 귀속 주체

(1) 원심의 판단

원심은, 그 채택의 증거에 의하여 알 수 있는 아래의 사정 등에 비추어 보면, 피고인 1에게 위 돈이 실질적으로 귀속되었다고 볼 수 없다고 판단하였다.

(가) BVI 소재 법인들은 일단 BVI의 근거법령에 따라 적법하게 설립된 법인으로서 BVI 근거법령상 그 주주와는 구분되는 별개의 권리의무 주체이다.

(나) 비록 BVI 소재 법인들이 별도의 인적·물적 자본 없이 설립된 것이기는 하지만, 우리나라의 사법(私法)상으로 인적·물적 자본 없이 설립된 특수목적회사(SPC)도 원칙적으로 그 주주와는 별개의 독립된 법인격을 가진 것으로 인정된다.

(다) 현행 조세 관련 법령 체계를 살펴보더라도, 위와 같은 SPC의 설립을 금지하는 규정을 발견하기 어렵고, 나아가 투자목적으로 설립된 SPC에 대해 별도의 인적·물적 자본이 없다는 이유만으로 그 실체를 부정하는 규정도 없으며, 오히려 국제조세조정에 관한 법률은 최소한의 자본출자요건만을 갖추고 인적·물적 조직이 없이 조세피난처에 설립된 SPC에 대해서도 그 실체를 인정하고 있다.

(라) 특수목적회사는 일시적인 목적을 달성하기 위하여 최소한의 자본출자요건만을 갖추어 인적·물적 자본 없이 설립되는 것이 일반적이기 때문에 특수목적회사가 그 설립목적을 달성하기 위하여 설립지의 법령이 요구하는 범위 내에서 최소한의 출자자산을 가지고 있다가거나 특수목적회사를 설립한 회사의 직원이 특수목적회사의 임직원을 겸임하여 특수목적회사를 운영하거나 지배하고 있다는 사정만으로는 특수목적회사의 독자적인 법인격을 부인할 수 없다.

(마) 피고인 1에게 조세회피의 고의를 찾아볼 수 없다.

(2) 당심의 판단

(가) 관련 법리

구 국제기본법(2007. 12. 31. 법률 제8830호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제14조 제1항, 제2항이 천명하고 있는 실질과세의 원칙은 헌법상의 기본이념인 평등의 원칙을 조세법률관계에 구현하기 위한 실천적 원리로서, 조세의 부담을 회피할 목적으로 과세요건사실에 관하여 실질과 괴리되는 비합리적인 형식이나 외관을 취하는 경우에 그 형식이나 외관에 불구하고 실질에 따라 담세력이 있는 곳에 과세함으로써 부당한 조세회피행위를 규제하고 과세의 형평을

제고하여 조세징의를 실현하고자 하는 데 주된 목적이 있다.

이는 조세법의 기본원리인 조세법률주의와 대립관계에 있는 것이 아니라 조세법규를 다양하게 변화하는 경제생활 관계에 적용함에 있어 예측가능성과 법적 안정성이 훼손되지 않는 범위 내에서 합목적적이고 탄력적으로 해석함으로써 조세법률주의의 형해화를 막고 실효성을 확보한다는 점에서 조세법률주의와 상호보완적이고 불가분적인 관계에 있다고 할 것이다.

따라서 당해 주식이나 지분의 귀속 명의자는 이를 지배·관리할 능력이 없고 명의자에 대한 지배권 등을 통하여 실질적으로 이를 지배·관리하는 자가 따로 있으며, 그와 같은 명의와 실질의 괴리가 위 규정의 적용을 회피할 목적에서 비롯된 경우에는, 당해 주식이나 지분은 실질적으로 이를 지배·관리하는 자에게 귀속된 것으로 보아 그를 납세의 무자로 삼아야 할 것이다.

그리고 그 경우에 해당하는지는 당해 주식이나 지분의 취득 경위와 목적, 취득자금의 출처, 그 관리와 처분과정, 귀속명의자의 능력과 그에 대한 지배관계 등 제반 사정을 종합적으로 고려하여 판단하여야 한다(대법원 2012. 1. 19. 선고 2008두8499 전원합의체 판결 등 참조).

(나) 이 사건에 관하여

원심과 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거에 의하여 알 수 있는 다음과 같은 사정 등을 위 법리에 비추어 보면, 홍콩법인에서 BVI 소재 법인으로 송금된 돈은 사외유출된 소득으로서 실질적으로 피고인 1에게 귀속되었다고 봄이 상당하다.

그럼에도, 원심이 이와 달리 판단한 것은 사실오인 내지 법리오해의 잘못을 저지른 것이다.

① 피고인 1은 1998년부터 2002년까지 미국 공소외 13 회사사에 홍콩법인 명의로 수출하면서 실제 매출액의 0.2% ~ 0.3%, 매입액의 0.6% ~ 0.9%에 해당하는 금액의 합계액만을 수출중개수수료 명목으로 홍콩 과세관청에 신고하고, 나머지 매출액 중 11%는 'COMM-BVI(판매 및 검사수수료)'라는 가공의 명목으로 공소외 3 회사계좌로 송금하고, 홍콩법인의 내부손익을 정산한 다음 잔여이익에 상당하는 부분은 허위의 '감사료' 명목으로 공소외 4 회사 계좌로 송금하여 이를 사외로 유출하였다.

② 홍콩법인과 BVI 소재 법인 사이에는 위 돈의 수수를 정당화할 만한 어떠한 거래관계도 없고, 위와 같이 송금된 돈 역시 BVI 소재 법인의 독자적인 이해관계나 거래상의 필요에 따라 지급된 것이 아니라, 단지 홍콩법인의 매출액을 대외적으로 드러나지 않게 하는 방편으로 '커미션'이란 허위의 명목하에 지급된 홍콩법인의 소득일 뿐이다.

③ 위와 같이 법률상 원인 없이 사외유출된 소득에 대하여 홍콩법인이 BVI 소재 법인에 반환을 요청하였다거나, 그 후 위 돈이 홍콩법인으로 다시 귀속되었다거나, 위 돈이 홍콩법인의 이익을 위하여 사용된 사실이 없다.

④ BVI 소재 법인 명의로 개설된 계좌들의 인출서명권은 피고인 1이 보유하고 있고, 위 계좌로의 송금도 피고인 1의 뜻에 따라 이루어졌으므로, 위 송금에 따른 거래의 실질은 홍콩법인과 피고인 1 사이의 '조세포탈 목적의 재산 은닉거래'라고 봄이 상당하다.

⑤ 피고인 1은 BVI 소재 법인 계좌에 입금된 돈의 출금에 관하여 아무런 제약을 받고 있지 않고, 위와 같이 입금된 돈이 BVI 소재 법인의 설립 목적에 따라 그 사용에 제약을 받는다고 볼 증거도 없다.

⑥ 원심은 BVI 소재 법인의 법인격이 인정되므로, BVI 소재 법인의 계좌를 피고인 1의 차명계좌라고 단정할 수 없고, 따라서 위 돈이 피고인 1에게 귀속되었다고 볼 수 없다고 판단하였다.

그러나 검사가 이 사건 공소사실을 통하여 위 돈이 피고인 1에게 귀속되었다고 주장하는 것은 단순히 BVI 소재 법인의 법인격이 부인되기 때문이 아니라, 홍콩법인의 돈이 BVI 소재 법인과는 무관하게 그 법인 명의의 계좌로 입금되어 다시 돌아오지 않았기 때문이다.

이는 BVI 소재 법인의 법인격과 무관한 것이고, 피고인 1이 개인의 예금 계좌를 빌려 위와 같이 송금받은 것과 실질적인 차이가 없다.

⑦ 위 돈이 최종적으로 BVI 소재 법인에게 귀속되었다고 하여 위 돈이 피고인 1에게 귀속되었다는 사실이 부정되는 것도 아니다.

왜냐하면 앞서 본 바와 같이 홍콩법인과 BVI 소재 법인간의 정당한 거래관계를 인정할 수 없는 이상, 홍콩법인으로부터 사외유출된 위 돈이 BVI 소재 법인으로 최종 귀속되었다면, 그것은 논리적으로 위 거래를 주도한 피고인 1로의 사전 귀속이 전제될 수밖에 없기 때문이다.

⑧ 피고인 1 역시 국세청 세무조사 당시 작성한 확인서에서 '여러 페이퍼컴퍼니의 법인소재지로 등록되어 있는 장소에서는 일체의 영업행위나 의사결정 등 경영활동이 이루어지지 않았고, 위 각 법인의 운영이나 중요 의사결정에서 이사회나 주주총회 또는 이와 유사한 경영진 회의 등을 개최한 사실이 없으며, BVI 소재 법인 등의 명의로 행하는 투자 의사결정의 주체는 오직 피고인 1 뿐이고, BVI 소재 법인 등은 피고인 1의 사업, 재산, 은행계좌의 일부로서 존재하는 법인이다.

'라고 밝힌 바 있다.

⑨ 조세회피 목적의 유무는 위 돈의 실질 귀속을 가리는 기준이 될 수 없을 뿐 아니라, 뒤에서 보는 바와 같이 피고인들에게는 조세회피의 목적이 충분히 인정되기도 한다.

나) BVI 소재 법인으로 송금된 돈의 성격(배당소득 해당 여부)

(1) 원심의 판단

원심은 소득세법 제3조가 과세대상이 되는 소득에 대하여 열거주의를 취하고 있으므로, 위 조항에서 말하는 '배당소득'에 해당하려면 원칙적으로 배당절차를 거친 경우만을 의미한다고 전제한 후 그 채택증거들에 의하여 인정되는 아래의 사정 등에 비추어 보면, 검사가 제출한 증거만으로는 홍콩법인이 BVI 소재 법인에게 송금한 돈이 조세포탈의 대상이 되는 '배당소득'이라고 단정하기 어렵다고 판단하였다.

(가) 홍콩법인이 BVI 소재 법인에게 운영수익 인출금원을 송금할 당시 홍콩 관련 법령에 의한 배당절차를 거쳤다고 볼 만한 자료를 찾을 수 없다.

(나) 피고인 1은 수사기관에서 "법인과 대주주는 별개이기 때문에 법인에서 배당이 되어야 개인소득으로 귀속되는 것으로 생각한다.

저 스스로도 BVI 소재 법인에 송금된 금원을 제 돈이라고 생각해본 적이 없다.

“라는 취지로 진술하였고, 원심 법정에서 “이 사건 투자신고 당시 나는 몸이 좋지 않아 공소외 8이나 공소외 14에게 홍콩 법인의 설립·경영을 상당부분 맡겨 놔있기 때문에 이 사건 투자신고 경위나 내용에 대해서 잘 알지 못한다.

홍콩법인의 회계처리와 관련하여 세부적인 사정은 알지 못하였고, 다만 공소외 8로부터 홍콩 세금 절약을 위해 홍콩법인의 매출액 일부를 판매수수료로 유보하는 것으로 처리한다는 정도만 들었다.

공소외 8이 퇴사하고 난 후 그 당시 공소외 8이 하던 방식을 따라 하게 되어 BVI 소재 법인에 송금하게 된 것이다.

“라는 취지로 진술하였다.

(다) 공소외 8, 공소외 14 역시 원심 법정에서 피고인 1의 위 진술취지에 부합하는 듯한 취지의 진술을 하였다.

(2) 당심의 판단

(가) 관련 법리

법인세법 소정의 소득금액을 지급한 것으로 의제하는 소득처분의 경우와는 달리, 사외유출된 소득이 대표자 등에게 실질 귀속되었음을 이유로 대표자 등에 대한 소득세 부과처분이 적법하다고 하려면, 과세관청으로서의 사외로 유출된 소득이 대표자 등에게 현실적으로 귀속된 사실 및 그 소득의 종류를 주장·증명하여야 한다(대법원 2005. 5. 12. 선고 2003두15300 판결 등 참조). 그러나 한편 법인의 수익이 사외유출되어 대표자의 소득으로 귀속된 경우 그 소득이 소득세법상 어떠한 종류의 소득에 해당하는가의 문제는 원칙적으로 지급자 및 귀속자의 의사, 귀속자와 법인 사이의 기본적 법률관계, 소득금액, 소득의 귀속경위 등을 종합하여 판단될 문제로서 간접사실에 의한 추인의 여지를 배제하는 것이 아니다(대법원 1997. 10. 24. 선고 97누2429 판결, 대법원 1997. 12. 26. 선고 97누4456 판결 등 참조). 나아가 법인의 출자자가 사외유출된 법인의 소득을 확정적으로 자신에게 귀속시켰다면 특별한 사정이 없는 한 이러한 소득은 주주총회의 결의 여부, 배당가능이익의 존부, 출자비용에 따라 지급된 것인지 여부 등과 관계없이 출자자에 대한 배당소득에 해당하는 것으로 추인할 수 있다(대법원 2004. 7. 9. 선고 2003두1059, 1066 판결 참조).

(나) 관련 규정

구 소득세법(2001. 12. 31. 법률 제6557호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 소득세법'이라 한다.

)제17조(배당소득)① 배당소득은 당해연도에 발생한 다음 각호의 소득으로 한다.

1. 내국법인으로부터 받는 이익이나 잉여금의 배당 또는 분배금과 상법 제463조의 규정에 의한 건설이자의 배당
2. 법인으로 보는 단체로부터 받는 배당 또는 분배금
3. 의제배당
4. 법인세법에 의하여 배당으로 처분된 금액
5. 내국법인으로부터 받는 증권투자신탁(공채 및 사채투자신탁을 제외한다)수익의 분배금
6. 외국법인으로부터 받는 이익이나 잉여금의 배당 또는 분배금과 당해 외국의 법률에 의한 건설이자의 배당 및 이와 유사한 성질의 배당

(다) 이 사건에 관하여

원심과 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거에 의하여 알 수 있는 아래의 사정 등을 위 법리에 비추어 검토해 보면, BVI 소재 법인으로 송금된 돈은 조세법의 관점에서 홍콩법인의 실질적 주주인 피고인 1에게 귀속된 배당소득이라고 봄이 상당하다.

그럼에도, 원심이 이와 달리 판단한 것에는 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 있다.

- ① 홍콩법인에서 BVI 소재 법인의 계좌로 이전된 돈은 앞서 본 바와 같이 아무런 법률적 원인 없이 사외유출된 것으로, 위와 같이 유출된 이후 다시 홍콩법인에 귀속되거나 홍콩법인의 영업목적에 위하여 사용된 적이 없다.
- ② BVI 소재 법인은 위 돈을 취득할 법적 권원이 없고, 위와 같은 돈의 지급은 피고인 1의 지시에 따라 이루어졌으며, 위 돈에 대한 인출권도 전적으로 피고인 1만 가졌다.
- ③ 피고인 1은 위 돈에 대한 인출권을 가질 당시 홍콩법인의 실질적 1인 주주의 위치에 있었다.
- ④ 홍콩법인의 매출액을 숨길 목적으로 위 돈이 유출된 이상, 송금 당시부터 위 돈은 확정적으로 피고인 1에게 귀속되었다고 볼 수 있다.
- ⑤ 앞서 본 바와 같이 구 소득세법에 따라 사외유출된 법인의 소득을 현실귀속을 이유로 배당소득으로 평가하는 데에는 주주총회의 결의 여부, 배당가능이익의 존부, 출자비율에 따라 지급된 것인지 여부 등의 요건이 필요 없다고 할 것이므로, 이와 다른 전제에 선 원심의 위 논거들은 모두 부당하다.

- ⑥ 피고인들의 변호인들은, 위 대법원 2004. 7. 9. 선고 2003두1059, 1066 판결은 구 법인세법(1994. 12. 22. 법률 제 4803호로 개정되기 전의 것) 제32조 제5항에 대하여 위헌결정이 선고됨에 따라 주주들에게 귀속된 소득에 대하여 소득처분에 의한 의제소득으로 부과처분을 할 수 없게 되자, 그러한 법적 공백상태를 해소하기 위하여 이루어진 예외적인 판결로 1994. 12. 22. 위 조항이 개정되어 새로 소득처분에 관한 규정이 제정된 이후에는 사실상 폐기된 것으로 보아야 한다고 주장한다.

그러나 위 판결의 법리는 구 소득세법 제17조에 관한 해석의 문제로, 법인세법에 의한 소득처분에 관한 규정과 무관하게 실질과세의 원칙에 따라 위 조항이 적용되는 경우를 구체적으로 밝힌 것으로 보아야 하고, 위 판례가 폐기되었다고 볼 만한 근거도 없으므로, 이와 다른 전제에 선 위 주장은 이유 없다.

- ⑦ 나아가 과세소득은 이를 경제적 측면에서 보아 현실로 이득을 지배관리하면서 이를 향수하고 있어서 담세력이 있는 것으로 판단되면 족하고 그 소득을 얻게 된 원인관계에 대한 법률적 평가가 반드시 적법하고 유효한 것이어야 하는 것은 아니다.

따라서, 범죄행위로 인한 위법소득이라 하더라도 귀속자에게 환원조치가 취해지지 않은 한 이는 과세소득에 해당한다고 할 것이므로(대법원 1995. 11. 10. 선고 95누7758 판결, 대법원 1983. 10. 25. 선고 81누136 판결 등 참조), 피고인들이 홍콩법인의 운영이익을 BVI 소재 법인의 계좌로 송금한 행위가 이른바 '횡령' 등 불법성을 지닌 '비정상적 사외유출'이라는 이유만으로 위와 같이 송금된 돈이 과세소득에서 제외된다고 볼 수도 없다.

- ⑧ 피고인들의 변호인들은, 국내 법인세법에 따른 소득처분이 없는 이상 홍콩법인에서 BVI 소재 법인들에 송금된 금액을 원고의 배당소득이나 근로소득으로 볼 수 없다고 주장한다.

그러나 소득처분이 없더라도 소득의 실지 귀속에 따라 납세의무는 엄연히 발생하는 것이고, 나아가 홍콩에서 설립된 외국 법인에 대하여는 국내 법인세법이 적용되지 아니하므로, 위와 같이 해석할 경우 사실상 한국 과세관청이 국내 거주자가 외국 법인으로부터 받는 실질적 배당소득에 대한 과세를 포기하는 부당한 결과가 초래된다.

따라서 위 주장도 이유 없다.

3) 사기 기타 부정한 행위의 존부에 관하여

가) 원심의 판단

원심은, 납세의무자가 해외원천소득을 국내 법인에 송금한 경우와 BVI 소재 법인에 송금한 경우를 비교해 볼 때 후자의 경우에서 국내 과세관청의 조세부과 및 징수에 관하여 상대적으로 더 어려운 상황이 발생할 수는 있으나, 오늘날 다양한 경제적 이유로 BVI 소재 법인이 설립되고 이에 대한 송금이 이루어지고 있다는 점을 고려하면, BVI 소재 법인이 설립되었다는 등의 사정만으로는 어느 경우에도 조세포탈행위, 즉 '사기 기타 부정한 행위'에 해당한다고 볼 수는 없으며, 조세포탈행위를 인정하기 위해서는 다른 별도의 사정에 의하여 은닉의 효과가 현저해지는 등으로 '적극적 은닉의도가 나타나는 사정'이 덧붙여져야 할 것인데, 검사가 제출한 증거들만으로는 피고인 1에게 국내 조세를 회피할 목적이 있었다고 단정하기 어려우므로, 피고인 1이 BVI 소재 법인을 설립한 다음 운영수익 인출금원을 송금한 행위에 '적극적인 소득은닉 의도'가 있었다고 볼 수 없다고 판단하였다.

나) 당심의 판단

(1) 관련 법리

구 조세범 처벌법(2010. 1. 1. 법률 제9919호로 전부 개정되기 전의 것) 제9조가 규정하는 조세포탈죄에 있어서의 '사기 기타 부정한 행위'라고 함은 조세의 포탈을 가능하게 하는 행위로서 사회통념상 부정이라고 인정되는 행위, 즉 조세의 부과징수를 불능 또는 현저히 곤란하게 하는 위계 기타 부정한 적극적인 행위를 말하는 것이므로, 이러한 행위가 수반됨이 없이 단순히 세법상의 신고를 하지 아니하거나 허위의 신고를 함에 그치는 것은 이에 해당하지 아니하나, 납세의무자가 조세포탈의 수단으로서 미신고 또는 과소신고의 전단계로서 적극적인 소득 은닉행위를 하는 경우나 적극적으로 은닉의도가 나타나는 사정이 덧붙여진 경우에는 '사기 기타 부정한 행위'에 해당한다(대법원 2006. 2. 9. 선고 2004도3976 판결, 대법원 2009. 1. 15. 선고 2007도3680 판결 등 참조).

또한 명의를 위장하여 소득을 얻더라도 그것이 조세포탈과 관련이 없는 행위인 때에는 명의위장 사실만으로 구 국세기본법(2007. 12. 31. 법률 제8830호로 개정되기 전의 것) 제26조의2 제1항 제1호 소정의 '사기 기타 부정한 행위'에 해당한다고 할 수 없으나, 그것이 누진세율 회피, 수입의 분산, 감면특례의 적용, 세금 납부를 하지 아니할 무자격자의 명의사용 등과 같이 명의위장이 조세회피의 목적에서 비롯되고 나아가 여기에 허위 매매계약서의 작성과 대금의 허위지급, 허위의 양도소득세 신고, 허위의 등기·등록, 허위의 회계장부 작성·비치 등과 같은 적극적인 행위까지 부가된다면 이는 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 '사기 기타 부정한 행위'에 해당한다(대법원 2013. 12. 12. 선고 2013두7667 판결 참조).

그리고 일반적으로 다른 사람 명의의 예금계좌를 빌려 예금하였다는 사실만으로 구체적 행위의 동기, 경위 등 정황을 떠나 어느 경우에도 적극적인 소득은닉 행위가 된다고 단정할 것은 아니라 할 것이지만, 차명계좌의 예입에 의한 은닉행위에 있어서도 여러 곳의 차명계좌에 분산 입금한다거나 순차 다른 차명계좌에의 입금을 반복하거나 단 1회의 예입이라도 그 명의자와의 특수한 관계 때문에 은닉의 효과가 현저해지는 등으로 적극적 은닉의도가 나타나는 사정이 덧붙여진 경우에는 조세의 부과징수를 불능 또는 현저히 곤란하게 만든 것으로 인정할 수 있다(대법원 1999. 4. 9. 선고 98도667 판결 등 참조).

(2) 이 사건에 관하여

원심과 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거에 의하여 인정되는 아래의 사정을 위 법리에 비추어 검토해 보면, 홍콩법인이 BVI 소재 법인 명의의 계좌에 홍콩법인의 운영수입을 송금한 행위는 '사기 기타 부정한 행위'에 해당한다고 봄이 상당하다.

그럼에도, 원심이 이와 달리 판단한 것에는 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 있다.

- (가) 앞서 본 바와 같이 홍콩법인이 BVI 소재 법인 명의의 계좌에 송금한 돈은 그 실질이 피고인 1에게 현실귀속되는 배당소득이라고 할 것임에도, 피고인들은 위 돈이 홍콩법인이 BVI 소재 법인들에게 지급하는 '판매 및 검사수수료' 또는 '감사료'인 것처럼 허위의 월별결산자료, Total Income List를 작성하였다.
- (나) 피고인들은 위와 같이 허위 송금을 한 후 홍콩법인의 수입을 신고함에 있어서는 위 돈을 고의로 누락한 채 실제 매출액의 약 1%만을 매출액으로 신고하였으며, 그러한 내용이 기재된 감사보고서와 세금신고서를 작성함으로써 피고인 1이 홍콩법인으로부터 받을 수 있는 배당소득의 규모를 적극적으로 은닉하였다.
- (다) 피고인 1에게 귀속되어야 할 돈이 BVI 소재 법인의 계좌에 위장된 명목으로 송금됨으로써 한국의 과세관청으로서 위 돈이 피고인 1에게 귀속된다는 사실을 현실적으로 알기가 어렵게 되었다.
- (라) 피고인들의 변호인들은 BVI 소재 법인의 계좌인출권이 피고인 1에게 있다는 것을 피고인들이 숨긴 것은 아니므로, 위와 같은 송금행위를 '사기 기타 부정한 행위'로 볼 수 없다고도 주장하나, BVI 소재 법인이 해외 법인이고, 그 계좌에 입금된 돈이 피고인 1 개인이 아니라 BVI 소재 법인에게 귀속되는 것처럼 위장된 이상, 피고인 1에 대하여 종합소득세를 부과하여야 하는 한국 과세관청의 입장에서는 위 송금으로 인하여 위 소득의 실질적 귀속자를 발견하기가 더욱 어렵게 되었다고 봄이 상당하다.
- (마) 피고인 1은 BVI 소재 법인 명의의 계좌로 입금된 돈에 대하여 국내는 물론 세계 어느 국가에도 소득세 신고를 하지 않았다.
- (바) 피고인 1이 위와 같은 행위를 하게 된 데에 홍콩법인의 법인세 납부 의무를 경감하거나, 영국령이었던 홍콩이 중국으로 반환되는 과정에서 안정적으로 사업을 운영하고자 하는 의도가 일부 포함되어 있었다고 하더라도, 위와 같은 행위가 조세당국을 포함한 외부에서 피고인 1의 소득을 파악하기 곤란하게 하려는 의도에서 이루어진 것은 분명하고, 그로 인하여 조세의 부과와 징수가 현저히 곤란해지게 되는 결과가 발생한 이상, 위와 같은 부가적인 사정이 있었다고 하여 피고인 1의 위와 같은 행위를 '사기 기타 부정한 행위'로 평가하는데 장애가 되는 것은 아니다.
- (사) 피고인들의 변호인들은 위와 같이 홍콩법인의 매출액을 축소하여 회계장부를 작성하고 실제 발생한 운영이익을 가공의 명목으로 BVI 소재 법인에게 송금한 일련의 행위를 두고 구 조세범처벌법 제9조의2 제1호가 부정소득금액에서 제외하는 '세무회계와 기업회계와의 차이로 인하여 생긴 금액'이라고 주장하기도 하나, 위와 같이 송금한 명목이 명백히 허위인 이 사건에서는 위 법리가 적용될 수 없다고 할 것이므로, 위 주장은 더 나아가 살펴볼 필요 없이 이유 없다.

4) 피고인 1에게 조세포탈의 고의가 있었는지 여부

가) 원심의 판단

원심은 그 채택의 증거에 의하여 알 수 있는 아래의 사정 등에 비추어 보면, 피고인들에게 국내 종합소득세 포탈의 고의가 있었다고 보기 어렵다고 판단하였다.

- (1) 홍콩법인에서 수수료 형식으로 운영수익금을 BVI 소재 법인으로 송금함으로써 홍콩법인의 법인세 절감을 시도하는 방식은 공소외 8이 1996년경 홍콩법인을 설립하면서 공소외 9 및 홍콩 현지회계사인 공소외 15 등에게 자문하여 확립한 것으로 보이는데, 그 당시는 피고인 1이 공소외 8에게 회사 운영권을 상당 부분 일임하고 미국으로 이민을 간 시점이었다.
- (2) 공소외 3 회사는 1999. 1. 28.에, 공소외 4 회사는 2000. 3. 20.에 각각 설립되어 모두 피고인 1이 2000. 7.경 미국 영주권을 포기하기 이전에 설립되었다.
- (3) 피고인 1은 원심 법정에서 BVI 소재 법인의 설립목적은 홍콩 법인세 경감 내지 투자 목적이라는 취지로 진술하고 있고, 달리 이를 배척할 만한 자료는 보이지 않는다.
- (4) 홍콩법인이 BVI 소재 법인에게 송금한 운영수익 인출금원은 국내에서 발생한 것이 아니라 해외원천소득에 해당하는데, 피고인 1에게 홍콩법인의 운영수익을 국내로 반입해야 할 의무가 있다고 보기도 어렵다.
- (5) 우리나라와 홍콩 사이에 조세 관련 조약이 체결되어 있지 않기 때문에, 국내 과세관청의 조세 부과 및 징수의 어려움이 사실상 발생한다는 측면에서는 '피고인 1이 이를 홍콩법인 명의 또는 개인 명의로 개설된 홍콩계좌에 예치하는 경우'와 'BVI 소재 법인 명의 계좌에 송금하는 경우' 사이에 실질적인 차이가 없다.
- (6) SPC에 의해 달성하려는 특수한 목적에는 투자를 위한 지주회사로서의 기능수행도 포함되는 것인데, 공소외 3 회사는 1999. 9. 3. 말레이시아 라부안에 설립된 공소외 16 회사를 자회사로 두고 있고, 공소외 4 회사는 2000. 12. 10. 말레이시아 라부안에 설립된 공소외 17 회사의 자회사로 두고 있는 등 일응 지주회사로서의 외양을 갖추고 있는 것으로 보인다.
- (7) BVI 소재 법인 명의의 계좌로 입금된 운영수익 인출금원 중 상당한 금액은 실제로 수 년 동안 투자활동에 사용되었고, 달리 그 운영수익 인출금원 전액이 그대로 피고인 1에게 전달되었다고 볼 만한 정황은 발견되지 않는다.

나) 당심의 판단

(1) 관련 법리

사기 기타 부정한 행위로 조세를 포탈함으로써 성립하는 조세포탈범은 고의범이지 목적범은 아니므로 피고인에게 조세를 회피하거나 포탈할 목적까지 가질 것을 요하는 것이 아니며, 이러한 조세포탈죄에 있어서 범의가 있다고 함은 납세의무를 지는 사람이 자기의 행위가 사기 기타 부정한 행위에 해당하는 것을 인식하고 그 행위로 인하여 조세포탈의 결과가 발생한다는 사실을 인식하면서 부정행위를 감행하거나 하려고 하는 것이다(대법원 2006. 6. 29. 선고 2004도817 판결 등 참조).

(2) 판단

원심과 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거에 의하여 인정되는 아래의 사정 등에 비추어 보면, 피고인들에게는 조세포탈의 고의가 있었다고 인정된다.

그럼에도, 원심이 이와 달리 판단한 것은 잘못이고, 이 점을 지적하는 검사의 주장은 이유 있다.

- (가) 홍콩법인으로부터 BVI 소재 법인으로 송금된 돈은 조세법상 그 실질이 홍콩법인으로부터 사외유출되어 피고인 1에게 확정적으로 귀속된 돈이고, 피고인 1로서는 위와 같은 송금행위로 인하여 위 돈이 자신에게 귀속된다는 점은

당시 확실히 인식하고 있었다.

- (나) 2001 및 2002 과세연도에 피고인 1이 국내 거주자로서의 요건을 갖추고 있었던 점은 앞서 본 바와 같고, 여기에 피고인 1이 2000. 7.경에 미국 영주권을 포기한 점, 미국 과세당국이 피고인 1의 2001년도 과세소득에 대하여 과세처분을 하자, 피고인 1은 자신이 한국인임을 이유로 미국에 납세할 의무가 없다고 주장한 점까지 더하여 보면, 피고인 1은 위 기간 자신에게 귀속된 소득에 대하여는 국내 거주자로서 납세의무가 있음을 충분히 알았다고 할 것이다.
- (다) 피고인 1은 수사기관에 제출한 이력서에서 "본인의 미국 영주권 포기는 미국을 제외한 타국의 소득에 대한 미국 내 과세 문제의 소지를 없애기 위함이었으며 TRUST 또한 본인을 제외한 전 가족이 미국 시민권자이므로 추후 미국 외의 해외 재산에 대한 미국내 상속세 문제에 대응하기 위한 조치임."이라고 기재하여, 당시 자신의 소득에 대한 과세 문제에 대하여 깊은 관심을 가지고 있었음을 인정하였다.
- (라) 피고인들이 국내 투자기업을 물색하는 과정에서 작성한 '해외법인 명의 투자시 검토사항'이라는 제목의 문건에는 BVI를 통한 투자, 홍콩회사 명의로 투자하는 각 방안 하위에 "홍콩회사가 해외에 투자한 법인으로부터 수령하는 배당소득 및 주식양도소득에 대하여 홍콩에서 비과세, 국내 투자 법인으로부터 배당소득 수령 시 주민세 포함하여 16.5%의 원천징수로서 한국내 납세의무 종결, 한국내에서의 투자자 익명보호 - 외국인 투자 관련 신고서상 외국인 투자자의 국적 및 투자법인명 이외에는 국내에서 요구하지 아니하므로 실제 투자자의 신분이 보장됨"이라는 내용이 기재되어 있다.
- (마) 피고인 1은 1990년 중반 수출소득이 급격히 증가함에 따라 세금부담을 줄이기 위한 방법을 모색하기 시작하여, 피고인 2 등 전문가의 도움을 받아 회사의 형태, 투자구조, 거주지 등을 종합적으로 고려하여 납세의무를 경감시키기 위한 방법을 지속적으로 논의해 왔다.
- (바) 이 부분 공소사실은 BVI 소재 법인의 계좌에 송금된 돈이 사외유출되어 피고인 1에게 귀속된 것을 대상으로 하고 있는 반면, 원심이 들고 있는 논거들은 위 돈이 BVI 소재 법인에게 귀속됨을 전제로 하고 있어 모두 조세포탈의 고의를 부정하는 사유로서는 부적절하다.
- (사) 피고인들의 변호인들은, 대법원 2010. 4. 29. 선고 2007두11382 판결, 대법원 2010. 1. 28. 선고 2007두20959 판결, 대법원 1992. 3. 10. 선고 92도147 판결 등을 거시하며, 법인의 대표자가 법인의 자금을 횡령하는 과정에서 법인의 장부를 조작하였을 경우 그러한 행위로서 '법인세의 조세포탈죄'는 성립하지만, 더 나아가 대표자 개인의 소득세 조세포탈죄는 성립하지 않는다는 것이 대법원의 확립된 입장이라고 주장한다.
- 그러나 ① 위 2007두20959 판결은 "횡령금을 빼돌리는 과정에서 회계장부를 조작하는 등의 행위를 한 것이 그 전후의 경과에 비추어 단지 횡령금을 빼돌린 사실을 은폐하기 위한 것일 뿐, 그 횡령금에 대하여 소득처분이 이루어질 것까지 예상하여 그 상여에 대한 소득세를 포탈하기 위한 것으로 보기 어려운 경우"에 관한 것이어서, 이 사건과 같이 처음부터 조세포탈을 목적으로 장기간 반복적으로 허위의 회계 서류 등을 만들어 매출액 및 소득의 귀속자를 은폐한 경우와는 기본적 사실관계를 달리 하고, 오히려 ② 위 92도147 판결은 회사 대표자가 경비지출을 과다계상하여 허위장부를 작성하고 이를 토대로 법인세 등의 조세를 납부한 경우 횡령죄 이외에도 법인세 등의 조세포탈죄가 성립한다고 적극적으로 인정하고 있으며, ③ 위 2007두11382 판결 역시 "법인의 대표자가 허위의 세금계산서를 수취하여 장부상 매입액을 과다계상하여 소득을 은닉한 사안에서, 그 대표자가 장차 은닉된 소득이 사외유출되어 그 귀

속자가 밝혀지지 아니함에 따라 자신이 그 법인의 대표자로서 인정상여처분을 받을 것까지 모두 예상하기 어려운 경우"에는 소득세 포탈죄가 성립하지 않는다는 것이어서, 이 사건과 같이 처음부터 사외유출을 하기 위한 목적에서 허위의 장부를 작성한 경우와는 기본적 사실관계가 다르다.

오히려 위 대법원 판결들의 취지에 비추어 보면, 이 사건과 같이 피고인들이 처음부터 조세포탈의 목적으로 위장된 명목의 송금서류 등을 만들어 소득의 귀속자를 불분명하게 만들었다면 횡령죄의 성립 여부와 무관하게 소득세에 관한 조세포탈죄가 성립한다고 할 것이다.

따라서 위 주장도 역시 이유 없다.

5) 소결

이상의 내용을 종합하면, 피고인 1은 2000 과세연도에는 한미조세협약에 따라 미국 거주자로만 간주되어 당해 연도에 현실적으로 귀속된 소득에 대하여 한국 과세관청에 세금을 납부할 의무가 없고, 따라서 소득세 포탈의 고의를 인정 하기도 어렵다.

그러나 2001 및 2002 과세연도에는 국내 거주자로서 당해 연도에 현실적으로 귀속된 소득에 대하여 한국 과세관청에 세금을 납부할 의무가 있고, 앞서 본 바와 같이 사기 기타 부정한 행위로 이를 포탈한 사실이 인정된다.

따라서 검사의 이 부분 항소이유는 2001 및 2002 과세연도에 해당하는 부분에 한하여 이유 있다.

나. 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(재산국외도피)의 점에 관하여

1) 원심의 판단

원심은 그 채택의 증거에 의하여 알 수 있는 아래의 사정 등에 비추어 보면, 이 부분 공소사실은 범죄가 되지 아니 하거나 범죄의 증명이 없는 때에 해당한다고 판단하였다.

가) 검사는 이 사건 투자신고 당시 시행 중이던 재정경제원 장관의 고시인 구 외국환관리규정 제12-13조(해외직접투자 자는 당해 신고수리의 조건에 따라 투자원금과 과실을 현금으로 국내에 회수하여야 한다.

다만 당해 신고기관이 부득이하다고 인정한 경우에는 현물로 회수할 수 있다.

), 제12-14조(해외직접투자자가 투자사업을 청산할 때에는 분배받은 잔여재산을 제12-13조에 따라 즉시 국내로 회수하 여야 한다.

)는 해외직접투자자의 '투자원금 및 과실' 또는 '분배받은 잔여재산'의 반환의무를 규정하고 있고, 이는 구 외국환관리법 (1997. 12. 13. 법률 제5453호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 외국환관리법'이라 한다) 제21조,같은 법 시행령 제30조 제5항, 제6항을 근거 법령으로 한다고 주장하나, 위 각 조항에는 '투자원금 및 과실의 회수의무의 부과'에 관하여 재 정경제원장관에게 위임하는 내용이 없으므로, 위 조항에 근거한 반환의무 주장은 그 자체로 이유 없다.

나) 다만 구 외국환관리법 제6조의2,같은 법 시행령 제9조의2 등을 구 외국환관리규정 제12-13조, 제12-14조의 근거법 령으로 볼 여지가 있고, 이 경우 위 외국환관리규정은 법규명령으로서 효력을 가지며, 따라서 위 외국환관리규정 제 12-13조에 규정된 '당해 신고수리의 조건'이라는 요건이 개별 투자신고자들에게 부과되는 의무의 내용을 좌우하게 된다.

그런데 검사가 제출한 모든 증거들을 살펴보아도 이 사건 신고수리조건의 내용을 알 수 있는 신빙성 있는 자료가 없다.

다) 설령 검사가 주장하는 신고수리의 조건에 따라 '결산 후 배당금'의 회수의무가 인정된다고 하더라도 이는 공소외 1에게만 해당되고, 별개의 법인인 공소외 2의 수익금에 대하여도 국내 반환의무가 인정된다고 보기 어렵다.

라) 아래의 사정 등에 비추어 보면, 홍콩법인이 BVI 소재 법인에게 송금한 행위를 배당금회수의무 위반에 해당한다고 보기 어렵다.

- (1) 일반적으로 주식회사에서 운용수익이 발생한 경우에도 이것이 반드시 배당의 대상이 되는 것은 아니고, 관련 법령이 정한 일정한 요건을 충족한 후 배당절차를 거쳐야만 배당이 가능하다.
- (2) 홍콩법인에서 배당절차를 거친 다음 이를 BVI 소재 법인에 송금하였다고 볼 증거가 없다.
- (3) 조세법적 관점에서의 배당과 달리 위 신고수리조건에 기재된 '결산 후 배당금'은 죄형법정주의의 원칙상 배당절차를 거친 배당금을 말하는 것으로 봄이 상당하다.
- (4) 홍콩법인이 운영수익금을 그대로 보유하고 있었다면 배당금을 국내로 회수해야 하는 의무가 발생할 여지가 없었음에도 굳이 배당금 회수의무를 피하기 위하여 위와 같이 송금하였다는 것도 경험칙상 납득하기 어렵다.
- (5) 피고인 1과 공소외 8, 공소외 14의 수사기관 또는 원심 법정에서의 각 진술에 의하더라도, 피고인들이 '결산 후 배당금 회수의무'를 회피하기 위하여 위와 같이 BVI 소재 법인에게 송금한 것이라고 보기 어렵다.

2) 당심의 판단

가) 관련 법리

형벌법규의 해석은 엄격하여야 하고 명문규정의 의미를 피고인에게 불리한 방향으로 지나치게 확장해석하거나 유추해석하는 것은 죄형법정주의 원칙에 어긋나는 것으로서 허용되지 아니한다(대법원 2009. 12. 10. 선고 2009도3053 판결 등 참조).

특정경제범죄 가중처벌 등에 관한 법률(이하 '특경법'이라 한다) 제4조 제1항은 "법령에 위반하여 대한민국 또는 대한민국 국민의 재산을 국외에 이동하거나 국내에 반입하여야 할 재산을 국외에서 은닉 또는 처분하여 도피시킨 때"를 재산국외도피죄의 구성요건으로 규정하고 있는바, 위 규정의 문언상 '법령에 위반하여'는 재산국외도피의 행위태양인 '국외 이동 또는 국외에서의 은닉·처분'과 함께 '국내에 반입하여야 할 재산'도 수식하는 것으로 해석하여야 하고, 따라서 제4조 제1항 후단의 국외에서의 은닉 또는 처분에 의한 재산국외도피죄는 법령에 의하여 국내로 반입하여야 할 재산을 이에 위반하여 은닉 또는 처분시킨 때에 성립한다고 할 것이다.

그러므로 '국내에 반입하여야 할 재산'이라 함은 법령에 의하여 국내에 반입하여야 할 의무를 부담하는 대한민국 또는 대한민국 국민의 재산을 의미하는 것으로 보아야 한다(대법원 2003. 10. 10. 선고 2003도3516 판결 참조). 이와 달리 '국내에 반입하여야 할 재산'을 법령상 국내로의 반입의무 유무와 상관없이 국내로의 반입이 예정된 재산을 의미하는 것으로 확장하여 해석하는 것은 형벌법규를 지나치게 유추 또는 확장해석하여 죄형법정주의의 원칙에 어긋나는 것으로서 허용될 수 없다(대법원 2010. 9. 9. 선고 2007도3681 판결 등 참조).

나) 판단

위 법리에 기초하여 당심에서 추가하는 아래의 사정을 원심이 인정한 위 사정에 덧붙여 보면, 원심의 위와 같은 판단은 정당하다고 인정된다.

(1) 앞서 본 바와 같이 조세법의 관점에서는 홍콩법인으로부터 사외유출된 돈이 실질주주인 피고인 1에게 확정적으로 귀속되었을 때, 이를 피고인 1의 배당소득으로 보아 과세하는 것이 허용된다.

그러나 위와 같은 법리가 조세법의 영역이 아닌 외국환거래법(구 외국환관리법)의 영역에도 그대로 적용된다고 보기는 어렵고, 오히려 이 경우에는 원칙으로 돌아가 배당의 의미나 실질에 관하여 민법이나 상법의 규정이 적용된다고 보아야 한다.

(2) 특히 이 사건 공소사실에 적용되는 특경법 제4조 제2항 제1호는 법정형이 '무기 또는 10년 이상의 징역'으로 매우 중하게 정하여져 있고, 특경법 제10조는 범행 대상인 재산을 필요적으로 몰수하고, 그 몰수가 불능인 때에는 그 가액을 추징하도록 규정하고 있어 위 구성요건 해당성을 따질 때에는 특히 엄격하고 신중한 판단이 요구된다고 할 것이다(대법원 2010. 9. 9. 선고 2007도3681 판결 등 참조).

(3) 이 사건에 있어 피고인 1에게 귀속된 돈은 피고인들의 변호인들도 변론과정에서 일부 인정하듯이 홍콩법인이 그 법인 자체의 설립 목적에 따라 정당하게 '배분'한 돈이 아니라, 그 법인 자체의 이익에 반하여 사외로 유출된 재산이어서 피고인들에 대하여는 횡령죄가 성립할 가능성이 높다.

즉 피고인 1에게 귀속된 돈은 '국내로 반입되어야 할 재산'이 아니라 '홍콩법인으로 복귀되어야 할 재산'일 가능성에 대한 합리적 의심이 존재한다.

(4) 구 외국환관리규정 제12-13조, 제12-14조의 근거법령은 원심이 적절하게 지적하였듯이 구 외국환관리법 제21조, 같은 법 시행령 제30조 제5항, 제6항이 아니라 구 외국환관리법 제6조의2, 같은 법 시행령 제9조의2라고 보아야 하는데, 위 규정에 의하여 국내로 반입되어야 하는 재산은 적법한 재산에 한정되지 위법한 재산까지 포함되는 것은 아니다.

이는 조세법적 관점에서 위법소득에 대하여도 과세처분이 가능한 것과 명백히 구별된다.

(5) 경제적 실질의 측면에서 보더라도, 피고인 1에게 귀속된 위 돈은 홍콩법인에 반환되어 해당 법인세 등을 지급한 나머지 잔액이 홍콩법인에 유보되거나 적법한 배당결의를 거쳐 배분되어야지 그러한 절차 없이 당연히 국내로 반입되어야 하는 것은 아니다.

4. 당심에서 추가된 예비적 공소사실에 관한 판단

가. 예비적 공소사실의 요지

1) 채권회수명령 및 거주자의 채권회수의무

재정경제부장관은 외환시장의 안정과 외환거래의 건전화を 위하여 비거주자에 대한 채권을 보유하고 있는 거주자로서 하여금 그 채권을 추심하여 국내로 회수하게 할 수 있고, 그 회수대상채권의 범위·회수기한·기타 필요한 사항은 대통령령으로 정한다(외국환거래법 제7조 제1, 2항). 위와 같은 채권회수대상채권의 범위는 1건 당 미화 5만불에 상당하는 금액을 초과하는 채권 중 재정경제부장관이 정하여 고시하는 채권(해외보유가 인정된 채권, 외국인 거주자가 외국에 있는 비거주자로부터 증여, 상속, 유증에 의하여 취득한 채권 및 자본거래로 전환한 경우의 전환전 채권을

제외하고 건당 미화 10만불을 초과하는 채권)으로서 회수대상채권을 보유하고 있는 거주자는 당해 채권의 만기일 또는 조건성취일로부터 6월 이내에 이를 국내로 회수하여야 한다(구 외국환거래법 시행령제12조 제1, 2항).

2) 피고인들의 회수의무 발생 및 재산국외도피

누구든지 법령에 위반하여 대한민국 또는 대한민국 국민의 재산을 국외에 이동하거나 국내로 반입하여야 할 재산을 국외에서 은닉 또는 처분하는 방법으로 도피시켜서는 아니된다.

피고인 1은 홍콩 □□□□ 은행에 BVI 소재 법인 명의의 계좌를 개설하고, 피고인 1이 서명인출권을 보유하는 내용으로 위 홍콩 □□□□ 은행과 예금계약에 따른 거래를 하기로 한 후, 위와 같이 홍콩 현지에서 미화 10만 달러를 투자하여 개시한 미국 공소외 13 회사사와의 봉제인형 수출사업에서 매년 발생한 매출액 중 각종 비용 등을 공제한 이익금을 위 계좌들로 송금하기로 마음먹었다.

위와 같이 송금된 금원은 홍콩 소재 공소외 2의 매월 결산결과 실제 지배주주인 피고인 1에게 배당된 수익(배당소득)으로서 피고인 1이 비거주자인 위 공소외 2에 대하여 보유하게 된 배당금 청구권이고 또한 미화 10만 달러 이상이었으므로, 피고인 1은 외국환 관련 법령에 따라 이를 6월 이내에 국내에 회수하여야 할 의무를 지게 되었다.

그럼에도 피고인들은 2000. 1.경 비거주자인 공소외 2의 봉제인형 수출사업에서 발생한 이익금(매출액 대비 약 15%) 미화 249만 달러(한화 2,815,218,900원 상당)를 위 BVI 소재 법인 계좌에 송금한 후 이를 6월 내로 국내에 회수하지 아니한 것을 비롯하여 별지3 『페이퍼컴퍼니 송금내역』 기재와 같이 2000. 1.경부터 2002. 11.경까지 총 미화 79,331,854달러(한화 94,785,743,058원)를 BVI 소재 법인 명의의 계좌로 송금한 다음, 6월 내로 이를 국내에 회수하지 아니하였다.

이로써 피고인들은 공모하여 법령에 위반하여 국내에 반입하여야 할 대한민국 국민의 재산 합계 총 94,785,743,058원 상당을 국외에서 은닉 또는 처분하여 이를 도피시켰다.

나. 판단

위 3. 나.항의 판단에서 본 바와 같이 이 부분 공소사실이 유죄로 인정되기 위해서는 BVI 소재 법인으로 송금된 돈이 홍콩법인의 실질주주인 피고인 1이 위 법인에 대하여 가지는 배당금 청구권에 따라 회수한 돈이라는 사실이 인정되어야 한다(공소사실에는 매월 결산결과 실제 지배 주주인 피고인 1에게 배당된 수익이라고까지 기재되어 있다).

그러나 검사가 제출한 모든 증거를 살펴보아도, 위와 같이 송금된 돈이 피고인 1이 배당금 청구권을 행사한 결과 지급된 돈이라는 점을 인정하기에 부족하고 달리 이를 인정할 증거가 없다.

오히려 앞서 본 바와 같이 위 돈은 피고인들이 횡령한 위법한 소득으로 홍콩법인에 반환되어야 할 돈일 수도 있다는 점에 대한 합리적 의심이 존재하므로, 이 부분 공소사실은 결국 범죄의 증명이 없는 경우에 해당한다.

5. 결론

이 사건 공소사실 중 피고인들에 대한 2001 및 2002 과세연도에 해당하는 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분에 관한 검사의 항소는 일부 이유 있으므로, 형사소송법 제364조 제6항에 의하여 원심판결 중 이와 포괄일죄의 관계에 있는 2001 및 2002 과세연도에 해당하는 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분을 파기하고, 변론

을 거쳐 다시 다음과 같이 판결하며, 검사의 피고인들에 대한 나머지 항소는 이유 없으므로 형사소송법 제364조 제4항에 의하여 이를 기각한다.

한편 피고인들에 대하여 당심에서 추가된 위 예비적 공소사실은 범죄사실의 증명이 없는 경우에 해당하므로, 형사소송법 제325조 후단에 의하여 무죄를 선고하여야 할 것이나, 원심에서 피고인들에 대한 이 부분 주위적 공소사실에 관하여 무죄를 선고하고, 이에 대하여 검사가 항소를 제기한 다음 공소사실의 동일성 범위 내에 있는 이 사건 예비적 공소사실을 추가하였다고 하더라도 원심의 결론과 동일하므로 달리 주문에서 예비적 공소사실에 관하여 무죄를 선고하지 아니하고 검사의 항소를 기각하기로만 한다(대법원 1985. 2. 8. 선고 84도3068 판결 등 참조).

【이유】

】1. 이 법원의 심판범위

가. 관련 법리

항소법원은 항소이유에 포함된 사유에 관하여 심판하여야 하며, 다만 항소법원은 판결에 영향을 미친 사유에 관하여는 항소이유서에 포함되지 아니한 경우에도 직권으로 심판할 수 있다(형사소송법 제364조 제1항, 제2항). 형사소송법 제361조의3 제1항은 항소인 또는 변호인은 소송기록접수통지를 받은 날로부터 20일 이내에 항소이유서를 항소법원에 제출하여야 한다고 규정하고 있고, 이에 따라 형사소송규칙 제155조는 항소이유서 또는 답변서에는 항소이유 또는 답변내용을 구체적으로 간결하게 명시하여야 한다고 규정하고 있다.

한편 검사와 피고인이 형사소송의 대등한 당사자이기는 하지만 검사는 적극적(공격적) 당사자라는 점에서 소극적(방어적) 당사자인 피고인과 반드시 동일하게 보아야 할 것은 아니고, 특히 제1심에서 무죄를 선고받은 피고인으로서는 이중 위험에서 조속히 해방되어야 하며, 검사의 항소로부터 자신을 방어하는 데 지장을 받아서는 아니 되므로, 항소이유의 기재에 있어서도 검사에게는 보다 엄격한 기준이 요구된다고 할 것이다.

따라서 무죄가 선고된 제1심판결 전부에 대하여 검사의 항소가 있었다고 하더라도 일부 무죄 부분에 대하여만 항소이유의 기재가 있을 뿐, 나머지 부분에 대하여 아무런 언급이 없으면 이 부분에 대하여는 법정기간 내에 항소이유서가 제출되지 아니한 경우에 해당된다고 할 것이어서, 설령 항소이유서가 제출되지 아니한 부분에 관한 원심의 증거취사와 사실인정에 잘못이 있다고 하더라도, 이러한 잘못이 형사소송법 제361조의 4 제1항 단서의 '직권조사사유'에 해당한다거나 같은 법 제364조 제2항의 '직권심판사항'에 해당한다고 할 수 없다(대법원 2003. 12. 12. 선고 2003도2219 판결, 대법원 1970. 11. 30. 선고 70도2111 판결 등 참조). 그러므로 이 경우 항소심 법원이 무죄를 선고한 부분에 대하여 원심의 증거취사와 사실인정이 잘못되었다는 이유로 직권조사를 거쳐 유죄를 인정하는 것은 위법하다(대법원 1971. 3. 23. 선고 70도2752 판결 등 참조).

나. 이 사건의 경우

이 사건 공소사실은 크게 1) 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 및 조세범처벌법위반의 점과 2) 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(재산국외도피)의 점으로 구분되고, 위 1)은 다시 가) 홍콩 현지법인을 이용한 소득 탈루, 나) 홍콩 현지법인 차명주주 배당소득 탈루, 다) 페이퍼컴퍼니 명의 계좌에서 발생한 예금 이자소득 탈루, 라) 스위스 비밀계좌에서 발생한 예금 이자소득 탈루, 마) 페이퍼컴퍼니 명의로 발생한 대여금 이자소득 탈루, 바) 페이퍼컴퍼니 명의로 국내투자조합에 투자하여 발생한 배당소득 탈루, 사) 페이퍼컴퍼니 명의로 취득한 비상장주식에 대한 배

당소득 탈루로 그 포탈의 유형이 구분되어 있는데, 원심법원은 포탈의 유형별로 공소사실을 판단하면서 이 사건 공소사실 전부에 대하여 각각 충분한 증거가 부족하다는 이유로 무죄를 선고하였다.

이에 대하여 검사는 2012. 2. 13. 원심판결 전부에 불복하는 항소장을 제출하였고, 항소이유서 제출기간 만료일인 2012.

3. 19. 이 사건 항소이유서를 제출하면서, 위 1)의 가) 부분과 2) 부분에 관하여서만 항소이유를 기재하였다.

한편 당심 제12회 공판기일에 이르러 위 2) 부분에 관하여 예비적 공소사실을 추가하는 내용의 공소장 변경이 이루어졌다.

따라서 앞서 본 법리에 따르면, 이 법원의 심판범위는 원심판결의 심판대상 중 위 1)의 가) 및 2) 부분과 당심에서 추가된 예비적 공소사실 부분으로 한정된다.

다.

검사의 주장에 관한 판단

검사는 이와 관련하여, ① 이 사건 조세포탈의 공소사실은 과세연도마다 1개의 죄가 성립하는데 위 1)의 가) 부분은 2000년도부터 2002년도까지 연도별 조세포탈 범죄의 일부분에 불과하므로, 적어도 이 부분과 포괄일죄의 관계에 있는 각 해당연도의 다른 유형의 조세포탈 범죄에는 적법한 항소이유의 기재가 있는 것으로 보아야 하고, ② 위 1)의 가) 부분은 나머지 조세포탈 범행의 출발점이자 전제가 되는데, 검사가 이 부분 항소이유를 통하여 전반적인 조세포탈의 범의와 구조를 다룬 이상, 나머지 조세포탈 부분도 다뤘다고 보지 않을 이유가 없으며, ③ 항소심에서 2년의 기간에 걸쳐 심리하는 동안 위 1)의 나) 내지 사) 부분에 관하여도 충분한 심리가 이루어졌으므로, 새삼 항소이유의 기재가 없다고 하여 이를 심판범위에서 제한할 수는 없고, ④ 검사가 이 사건 항소이유서 말미에 “원심판결은 피고인들의 무죄 주장을 그대로 수용하면서 일반인의 경험칙 및 정의관념에 반하는 사실인정 및 법리해석을 한 위법이 있습니다.

”라고 기재하였는데, 이는 검사가 무죄 부분 전부에 대하여 불복하는 취지로 보아야 하며, ⑤ 설령 이 사건 항소이유서에 위 1)의 나) 내지 사) 부분에 관한 항소이유의 기재가 없다고 보더라도, 사안의 중요성에 비추어 법원이 직권으로 이를 심판할 필요가 있다고 주장한다.

그러나 원심판결이 검사가 제기한 공소사실의 유형에 따라 항목을 나누어 각각 별도로 무죄의 이유를 설시하고 있는 것은 앞서 본 바와 같고, 기록에 의하면, 피고인들의 변호인들은 2012. 4. 24.자 답변서에서 검사의 항소이유는 위 1)의 가)와 2) 부분에 국한되어 있으므로, 그 범위에서만 다뤄겠다는 취지를 명시적으로 밝힌 사실, 이후 1차로 변론종결(2012. 6. 7.)이 된 이후인 2012. 7. 23.에서야 검사가 이 법원에 의견서를 제출하면서 비로소 위 1)의 나) 내지 사) 부분까지 포함한 조세포탈의 모든 공소사실 대하여 각 항목별로 구체적인 항소이유를 적시한 사실이 인정된다.

위 사실에 의하여 알 수 있는 아래의 사정 등을 앞서 본 법리에 비추어 보면, 검사의 위 주장은 이유 없어 이를 받아들이지 아니한다.

- (1) 검사가 행위 유형별로 공소사실을 구분하여 특정하고 있는 이상 피고인의 방어권 행사도 검사가 지정한 공소사실별로 이루어진다고 보지 않을 수 없는데, 해당 유형별로 구성요건을 충족하는 사실이 다른 이상, 어느 하나의 공소사실이 다른 공소사실의 전제 또는 출발점이 된다거나 다른 공소사실과 포괄일죄의 관계에 있다는 이유만으로, 어느 하나의 공소사실에 대한 항소이유의 제출을 다른 공소사실에 대한 항소이유의 제출로 간주할 수는 없다.
- (2) 앞서 본 법리에 비추어 볼 때, 검사가 이 사건 항소이유서 말미에 적은 위와 같은 추상적인 기재만으로 위 1)의 나) 내지 사) 부분에 관하여 형사소송규칙 제155조에 정한 구체적인 항소이유의 기재가 있다고 보기 어렵다.
- (3) 피고인들의 변호인들이 당심에서 위 1)의 나) 내지 사) 부분에 관하여 적법한 항소이유의 기재가 없다고 적극 다투고 있고, 이 부분에 관하여 검사가 항소이유서 제출기간 이후에 제기한 항소이유는 모두 원심의 증거취사와 사실인정에 잘못이 있다는 것이어서, 형사소송법 제361조의 4 제1항 단서의 '직권조사사유'나 같은 법 제364조 제2항의 '직권심판사항'에 해당한다고 할 수 없다.

2. 검사의 항소이유의 요지

가. 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세)의 점에 관하여

1) 피고인 1의 거주자성에 관하여

피고인 1은 이 사건 범행 당시 대한민국에 사업상, 생활상 주된 근거를 두고 있었고 다만 1999년, 2000년에 미국에 거주하는 가족을 일시 방문하였을 뿐이다.

더구나 피고인 1이 다른 가족구성원들과 함께 대한민국에 체류한 일수는 미국에 체류한 일수와 거의 동일하다(원심은 이 과정에서 피고인 1과 처 공소외 7의 국내 체류기간을 잘못 산출하는 사실오인의 위법을 범하였다). 따라서 피고인 1은 당시 한국 거주자에 해당한다고 봄이 타당하고, 설령 그렇지 않더라도 한국 거주자와 미국 거주자 양자에 해당하므로 한미조세협약 제3조 제(2)항 (b)에 따라 중대한 이해관계의 중심지인 한국의 거주자로 간주된다고 할 것이다.

그럼에도 불구하고 원심은 피고인 1이 미국에서 가족들과 함께 거주하였다고 단정하여 2000. 7.경까지 미국 거주자에 해당한다고 판단하였으므로, 이와 같은 원심의 판단에는 사실오인 내지 법리오해의 위법이 있다.

2) 납세의무의 성립에 관하여

가) 피고인 1이 조세피난처인 영국령 버진아일랜드(이하 'BVI'라고 한다)에 페이퍼컴퍼니(paper company)를 설립하였고, 피고인 1이 지배하는 홍콩법인이 아무런 사업상 거래관계가 없는 BVI 소재 법인에 '수수료'라는 가공의 명목으로 거액을 송금하였으며, 그와 같이 송금된 자금이 피고인 1이 지배하는 다른 법인과 사이에 아무런 법률상 원인 없이 오가기도 한 사정 등에 비추어 보면, BVI 소재 법인의 계좌는 피고인 1의 차명계좌에 불과하고, 위 차명계좌에 송금된 돈은 피고인 1 소유의 돈이라고 봄이 상당하다.

나) BVI 소재 법인의 계좌가 피고인 1의 차명 계좌인지 여부는 당해 계좌에 송금된 돈이 실질적으로 피고인 1에게 귀속되었는지 여부에 관한 문제로서, 1인 회사 주주가 회사 자금을 임의로 가져간 경우 횡령죄가 성립하는지 여부와는 전혀 별개의 것이다.

그럼에도 불구하고 원심은 이를 혼동하여 횡령죄 성립요건에 관한 법리를 이 사건에 적용하는 잘못을 저질렀다.

다) 세법상 실질과세원칙에 비추어 피고인 1이 홍콩법인으로부터 받은 이익은 주주의 지위에서 받은 것으로서 배당이익이라고 봄이 상당하고, 위 배당이익에 대하여 소득세법상의 납세의무가 성립한 이상, 피고인 1이 위 소득세를 포탈한 점이 인정된다면 마땅히 조세범처벌법위반죄로 처단하여야 한다.

그럼에도 불구하고 원심은 죄형법정주의에 따른 엄격해석원칙을 이유로 조세법적 관점에서 배당으로 인정되는 경우에도 상법상의 배당절차를 거치지 않은 이상 배당소득에 해당하지 않는다고 잘못 판단하였다.

3) 조세포탈의 행위 및 조세포탈의 고의에 관하여

가) 피고인 1이 공소외 8, 공소외 9 등의 조언 내지 도움을 받아 조세피난처인 BVI에 법인을 설립하고 홍콩에서의 법인세를 내지 않기 위해 BVI 소재 법인으로부터 용역을 제공받음이 없이 가공의 수수료 명목으로 돈을 송금한 행위는 '법인세 경감'이 아니라 '법인세 포탈'을 위한 적극적 은닉행위에 해당한다.

나) 또한 피고인 1이 조세전문가인 피고인 2의 자문을 받아 모든 세금 신고를 진행할 만큼 세금문제에 민감한 관심을 가지고 있었던 점, 대한민국 거주자라면 국내 및 해외에서 발생하는 모든 소득을 신고하도록 되어 있는 사정을 알고 있으면서도 그러한 소득의 신고를 게을리 한 점, 피고인 1이 지배하는 홍콩법인은 '수수료'라는 가공의 명목을 만들어 피고인 1이 실질적으로 지배·관리하는 BVI 소재 법인에 운영수익을 송금한 점, 홍콩법인이 위와 같이 송금을 하게 된 동기가 홍콩에서의 법인세 포탈을 위한 것인 점, 홍콩에서 이루어진 소득 은닉행위가 홍콩 과세관청에 의하여 발견되기 어렵다면 대한민국 과세관청에 의하여 발견되기는 더욱 어려운 점 등의 사정에 비추어 보면, 피고인들에게는 홍콩에서의 세금 포탈의 고의뿐만 아니라 적어도 대한민국에서의 세금 포탈에 관한 미필적 고의도 함께 있었다고 할 것이다.

다) 그럼에도 불구하고 원심이 피고인들에게 조세포탈의 적극적 행위 내지 고의가 없었다고 본 것은 잘못이다.

나. 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(재산국외도피)의 점에 관하여

이 사건 당시 사용되던 해외직접투자신고 수리 서면 양식의 이면에는 원금 및 과실회수 의무에 관한 내용이 부동문자로 인쇄되어 있었는데, 유독 이 사건 투자신고 당시 그와 다른 양식이 사용되었을 가능성은 없는 점, 공소외 1과 공소외 2는 실질적으로 동일한 법인인데 다만 납세의무를 회피하기 위해 마치 별개의 법인인 것처럼 그 외관을 가장한데 불과한 점, 피고인 1이 '결산 후 배당금 회수의무'를 피하기 위하여 운영수익 인출금원을 BVI 소재 법인으로 송금한 점 등을 종합하면, 피고인 1에게 해외직접투자에 따른 원금과 과실의 회수의무가 인정되고, 피고인 1이 위 회수의무를 위반하여 홍콩법인의 운영이익을 위와 같이 BVI 소재 법인에 송금한 이상 위 소득을 은닉하였다고 봄이 타당하다.

그럼에도 원심이 과실 회수의무 및 은닉행위를 인정하지 않은 것은 사실을 오인하거나 법리를 오해한 것이다.

3. 항소이유에 관한 판단

가. 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세)의 점에 관하여

1) 피고인 1의 거주자성

가) 원심의 판단

(1) 국내 법령에 따른 국내 거주자성 인정

원심은 우선 기록에 의하여 인정되는 아래의 사정 등에 비추어 보면, 피고인 1은 이 부분 공소사실에 대응하는 포탈대상 과세연도 기간(2000. 1. 1.부터 2002. 12. 31.) 동안 국내 조세 관련 법령에 따라 국내에서 종합소득세를 납부하여야 할 의무를 부담하는 국내 거주자의 요건은 갖추었다고 판단하였다.

(가) 피고인 1은 1992년경 그 가족과 함께 미국으로 이민을 갔고, 1997. 7.경 미국 영주권을 취득하였다가 2000. 7.경 미국 영주권을 포기하였다.

(나) 피고인 1은 미국으로 이민간 이후에도 국내에서 영업하고 있는 공소외 10 주식회사(2001. 9. 20. 폐업) 및 공소외 11 주식회사(2004. 12. 28. 폐업)의 실질적인 운영자로서의 지위를 위와 같이 폐업할 때까지 계속 보유하였다.

(다) 피고인 1은 원심 법정에서 "건강문제로 미국으로 이민을 갔고, 그 무렵부터 동생인 공소외 8에게 위 공소외 10 회사와 공소외 11 회사의 경영을 맡겼으나, 1999년 초경 공소외 8과 결별하면서 다시 회사를 실질적으로 경영하게 되었고, 그러면서 한국 체류일수가 1999년부터 증가하였다가 2002년도에 국내에 다시 정착하게 된 것이다.

"라는 취지로 진술하였다.

(라) 피고인 1은 미국으로 이민간 이후에도 계속 국내 주민등록을 유지하였고, 1999. 4. 28. 서울 성북구 ○○동 소재 ○○빌라를 구입하여 같은 날 위 빌라로 전입하였다.

(마) 미국 과세당국이 피고인 1의 2001년도 과세소득에 대하여 과세처분을 하자, 피고인 1은 자신이 한국인임을 이유로 미국에 납세할 의무가 없다고 주장하였고, 미국 과세당국도 이에 동의하면서 미국 내에서 발생한 원천소득에 대하여 한국에서 납부한 과세자료를 제출하면 과세처분을 하지 않겠다는 의사를 표시하였다.

(바) 피고인 1과 그의 처 공소외 7은 1991년부터 2002년까지 아래 표 기재와 같이 국내에서 체류하였다.

(단 위: 일, 이하 같음) 연도 1991 1992 1993 1994 1995 1996 1997 1998 1999 2000 2001 2002 피고인 306268211301153185159244282311332319 처 354127 체류한 사실 없음 19156292

(2) 미국 법령에 의한 미국 거주자성의 인정

원심은 다음으로 앞서 본 사정에다가 기록에 의하여 인정되는 아래의 사정 등을 더하여 보면, 피고인 1은 위 포탈대상 과세기간 중 미국 영주권을 포기한 2000. 7.경까지는 미국 세법에 따른 미국 거주자의 요건도 함께 갖추고 있었다고 판단하였다.

(가) 미국 세법은 "미국에 머무르는 외국인의 경우, 영주권자 뿐만 아니라, 단지 미국에 일시적으로 체류하는 사람이 아니라면 모두 미국 세법의 적용에 있어 미국 거주자로 본다.

"고 규정하고 있다.

(나) 실제로 미국 과세당국은 2011. 1. 10. '피고인 1이 2000 과세연도에 있어서 미국 과세목적상 미국의 거주자였다'는 점을 확인하였다.

(3) 한미조세협약에 따른 거주자성의 제한

원심은 마지막으로 위와 같이 양국의 거주자 요건이 모두 인정되는 경우, 대한민국과 미합중국간의 소득에 관한 조세의 이중과세 회피와 탈세방지 및 국제무역과 투자의 증진을 위한 협약'(이하 '한미조세협약'이라 한다) 제3조에 따라 '그 개인이 가족과 함께 거주하였던 장소', 즉 주거(permanent home)가 있는 곳의 거주자로만 간주되는데, 앞서 본 사정 등에 비추어 보면, 2007. 7.경까지는 피고인 1의 주거가 미국에 있었다고 인정되므로, "피고인 1은 조세법상으로는 2000. 7.경까지는 미국의 거주자로만 인정되고, 그 이후에는 한국의 국내 거주자로만 인정된다."고 판단하였다.

나) 당심의 판단

(1) 당심에서 추가로 인정하는 아래의 사정과 판단을 원심의 위 사정(다만 아래에서 보는 바와 같이 당심에서 인정하는 피고인 1과 처의 국내체류일수와 배치되는 부분은 제외)에 더하여 보면, 피고인 1은 이 사건 포탈대상 과세연도 기간 중 적어도 2000 과세연도 기간까지는 조세법상 미국의 거주자로 인정된다고 할 것이므로, 이보다 짧은 2000. 7.까지를 미국 거주자라고 본 원심의 판단을 탓하는 검사의 위 주장은 이유 없다.

(가) 카톨릭 신자인 피고인 1은 가족과 함께 미국으로 이민을 간 직후인 1992. 12. 3. 대구 교구 계산동 본당에서 (지명 생략) 대교구 성 △△△ △△△△ 성당으로 교적을 옮겼고, 1995년부터 1997년까지 3년간 피고인 1의 미국 평균 체류일수가 국내 평균 체류일수 보다 많았으며, 위 기간 동안 가족들이 국내에 체류하지 않았다.

또한 처와 공동으로 미국에서 주택을 보유하고, 1997. 10. 16. 부동산 임대사업을 목적으로 하는 미국 법인(공소외 12 회사)을 설립한 후, 상가를 임대하여 임대수입을 얻었다.

그러므로 적어도 위 기간 동안에는 한미조세협약 제3조에 따른 주거(permanent home)가 미국이라고 보아야 할 것이다.

따라서 이후 미국에 생성된 위와 같은 주거가 소멸되었다거나, 한국에도 이와 대등한 주거가 생겼다고 하려면 단순히 피고인 1 개인의 한국에서의 체류일수가 증가하였다는 것만으로는 부족하고, 이미 형성된 주거가 사후적으로 변경되었음을 알 수 있는 객관적인 사정이 드러나야 할 것이다.

(나) 한편 피고인 1이 미국 영주권을 포기한 것은 2000. 7.경이고, 이를 전후하여 피고인 1과 그의 가족이 국내외에서 체류한 일수를 정리하면 아래 표와 같다.

아래 표에 의하면, 2001년도에 피고인 1이 처 또는 가족과 함께 국내에 체류한 일수가 비약적으로 증가하였다.

〈피고인 1과 처의 체류일수〉연도1998199920002001체류지한국미국한국미국한국미국한국미국피고인
1244108282783025433226공소외 7633023033519346156209

〈피고인 1과 가족의 체류일수〉연도1998199920002001국가한국미국제3국한국미국제3국한국미국제3국한국미국제3국
피고인 1 혼자 체류1810102060526101015405가족과 함께 체류6310837678041540178262계
2441081328278530254103322612

(다) 또한 피고인 1이 한국과 미국에서 연도별로 종합소득을 신고한 내역은 아래 표와 같은데, 피고인 1은 2001 과세연도부터는 미국에 세금을 납부하지 않았다.

과 세 연 도 한 국 (원) 미 국 (달 러) 1 9 9 8 2 , 2 2 5 , 4 4 0 , 0 1 0 9 5 , 6 1 4 (주
8)19996,033,546,569102,43120006,499,315,909108,13620019,373,049,9740(주9)20027,315,455,563상동
20038,370,123,910상동200413,133,149,220상동200511,024,609,429상동200616,771,335,399상동
200715,860,324,776상동20082,344,584,420상동

95,614

0

(라) 피고인 1은 앞서 본 바와 같이 2001년 과세소득에 대하여 미국 과세당국의 양해를 받아 소득세를 납부하지 않게 되자, 추후 미국 과세당국으로부터 소득세 부과처분을 받을 것을 우려하여, 미국 과세당국 시스템에 저장된 피고인 1의 미국 주소를 삭제하고, 대신 한국 주소가 입력되도록 조치하였다.

(마) 검사는, 피고인 1 본인을 기준으로 하지 않고 가족을 기준으로 하여 주거를 결정할 경우 피고인 1은 처가 미국에 있어 미국 거주자로 인정되는 반면, 처는 남편이 국내에 있어 한국 거주자로 인정되는 모순이 발생하므로, ① 피고인 1 본인의 거주 기간과 ② 피고인 1이 가족들이 함께 실제 거주한 기간을 중요시하여 피고인 1의 주거를 인정하여야 하고, 이러한 기준에 따를 때 이 사건의 경우 한국과 미국 모두에 주거가 있거나 혹은 양국 모두에 주거가 없다고 보아야 한다고 주장한다.

그러나 위 주장은 앞서 본 바와 같이 이 사건 포탈대상 과세연도 기간 이전에 이미 미국에 한미조세협약에 따른 주거(permanent home)가 형성되었다는 점을 간과한 것으로서, 이유 없다.

(바) 검사는, 이 사건 항소심이 계속 중이던 2012. 4. 17. 한국 국세청과 미국 국세청이 한미조세협약 제27조 제2항에 따른 상호합의를 하여 1999년과 2000년에 피고인 1의 '중대한 이해관계의 중심지(center of vital interest)'가 한국에 있음을 확인한 후 피고인 1을 한국의 거주자로 보기로 합의하였으므로, 위 기간 동안 피고인 1을 국내 거주자로 보아야 한다고 주장한다.

그러나 한미조세조약 제3조 제(2)항에 따르면, '중대한 이해관계의 중심지'라는 기준은 주거(permanent home)가 인정되지 않는 경우에 적용되는 2차적 기준이고, 체약국간 상호합의는 거주지 판정에서 가장 마지막으로 사용되는 기준이므로 앞서 본 바와 같이 피고인 1의 주거가 위와 같이 확정되는 이상 위 합의가 어떠한 법률적 효력을 가진다고 볼 수 없다.

더구나 한·미 과세관청의 합의가 이 법원을 기속하는 것도 아니고, 위 상호합의 당시 미국 국세청이 상호합의를 재개할 수 있는 권한을 유보한 점까지 고려해 보면, 검사가 제시하는 위 사유만으로 앞서 인정을 뒤집기에 부족하다.

(사) 검사는, 한미조세협약 제4조 제(4)항은 한미조세협약 제3조 제(3)항, 제4조 제(1)항에도 불구하고 체약국의 과세권을 여전히 보장하고 있으므로, 한미조세협약상 미국 거주자에 해당하더라도 과세관청은 대한민국 국민인 피고인 1의 제3국 원천소득에 대하여 여전히 과세할 수 있다.

"고 주장한다.

살피건대, 한미조세협약 제4조 제(4)항은 "본조 하기 (5)항을 제외한 이 협약의 어떠한 규정에도 불구하고 어느 계약국은 이 협약이 효력을 발생하지 아니하였던 것처럼, 동 계약국의 시민 또는 거주자에 대하여 과세할 수 있다 (Notwithstanding any provisions of this convention except paragraph (5) of this Article, a Contracting State may tax a citizen or resident of that Contracting State as if this Convention had not come into effect)."고 규정하고 있는데, 이는 이른바 '유보조항'으로서 협약의 다른 조항에도 불구하고 일방의 계약국이 '거주자' 또는 '자국 시민'에 대하여 이 협약이 효력을 발생하지 아니하였던 것처럼 과세할 수 있다는 것을 정한 규정이다.

비록 한미조세협약 제4조 제(1)항에서는 일방 계약국의 거주자는 이 협약에서 정한 제한에 따를 것으로 하여, 타방 계약국 내에 원천을 둔 소득에 대하여 또한 그러한 소득에 대해서만 협약에 따라 타방 계약국에 의하여 과세될 수 있는 것이지만, 만약 그 거주자가 타방 계약국의 '시민' 내지 '국민'이라면, 타방 계약국은 같은 조 제(4)항의 유보조항을 근거로 제(1)항의 제한 없이 당해 거주자에게 과세할 수도 규정이다.

규정이다.

그러나 한미상호협약의 목적 등에 비추어 보면, 예외적 조항에 불과한 위 유보조항만으로 한미조세협약 제3조 제(3)항, 제4조 제(1)항에 따른 거주자 간주 규정의 적용이 일반적으로 배제된다고 단정할 수 없다.

뿐만 아니라, 한미조세협약에 따라 한국 국민이 미국 거주자로 인정되는 경우, 국내 과세관청의 별도의 과세처분 없이도 곧바로 한국 국민의 해외 원천소득에 대한 국내 납세의무가 성립한다고 보기도 어려운 것이므로, 이에 상응한 범의도 인정할 수 없는 것이다.

따라서 검사의 위 주장 역시 이유 없다.

2) 피고인 1에게 납세의무가 성립하는지 여부

가) 홍콩법인에서 BVI 소재 법인으로 송금된 돈의 실질적인 귀속 주체

(1) 원심의 판단

원심은, 그 채택의 증거에 의하여 알 수 있는 아래의 사정 등에 비추어 보면, 피고인 1에게 위 돈이 실질적으로 귀속되었다고 볼 수 없다고 판단하였다.

(가) BVI 소재 법인들은 일단 BVI의 근거법령에 따라 적법하게 설립된 법인으로서 BVI 근거법령상 그 주주와는 구분되는 별개의 권리의무 주체이다.

(나) 비록 BVI 소재 법인들이 별도의 인적·물적 자본 없이 설립된 것이기는 하지만, 우리나라의 사법(私法)상으로 인적·물적 자본 없이 설립된 특수목적회사(SPC)도 원칙적으로 그 주주와는 별개의 독립된 법인격을 가진 것으로 인정된다.

(다) 현행 조세 관련 법령 체계를 살펴보더라도, 위와 같은 SPC의 설립을 금지하는 규정을 발견하기 어렵고, 나아가 투자목적으로 설립된 SPC에 대해 별도의 인적·물적 자본이 없다는 이유만으로 그 실체를 부정하는 규정도 없으며, 오히려 국제조세조정에 관한 법률은 최소한의 자본출자요건만을 갖추고 인적·물적 조직이 없이 조세피난처에 설립된 SPC에 대해서도 그 실체를 인정하고 있다.

(라) 특수목적회사는 일시적인 목적을 달성하기 위하여 최소한의 자본출자요건만을 갖추어 인적·물적 자본 없이 설립되는 것이 일반적이기 때문에 특수목적회사가 그 설립목적을 달성하기 위하여 설립지의 법령이 요구하는 범위

내에서 최소한의 출자재산을 가지고 있다거나 특수목적회사를 설립한 회사의 직원이 특수목적회사의 임직원을 겸임하여 특수목적회사를 운영하거나 지배하고 있다는 사정만으로는 특수목적회사의 독자적인 법인격을 부인할 수 없다.

(마) 피고인 1에게 조세회피의 고의를 찾아볼 수 없다.

(2) 당심의 판단

(가) 관련 법리

구 국세기본법(2007. 12. 31. 법률 제8830호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제14조 제1항, 제2항이 천명하고 있는 실질과세의 원칙은 헌법상의 기본이념인 평등의 원칙을 조세법률관계에 구현하기 위한 실천적 원리로서, 조세의 부담을 회피할 목적으로 과세요건사실에 관하여 실질과 괴리되는 비합리적인 형식이나 외관을 취하는 경우에 그 형식이나 외관에 불구하고 실질에 따라 담세력이 있는 곳에 과세함으로써 부당한 조세회피행위를 규제하고 과세의 형평을 제고하여 조세정의를 실현하고자 하는 데 주된 목적이 있다.

이는 조세법의 기본원리인 조세법률주의와 대립관계에 있는 것이 아니라 조세법규를 다양하게 변화하는 경제생활관계에 적용함에 있어 예측가능성과 법적 안정성이 훼손되지 않는 범위 내에서 합목적적이고 탄력적으로 해석함으로써 조세법률주의의 형해화를 막고 실효성을 확보한다는 점에서 조세법률주의와 상호보완적이고 불가분적인 관계에 있다고 할 것이다.

따라서 당해 주식이나 지분의 귀속 명의자는 이를 지배·관리할 능력이 없고 명의자에 대한 지배권 등을 통하여 실질적으로 이를 지배·관리하는 자가 따로 있으며, 그와 같은 명의와 실질의 괴리가 위 규정의 적용을 회피할 목적에서 비롯된 경우에는, 당해 주식이나 지분은 실질적으로 이를 지배·관리하는 자에게 귀속된 것으로 보아 그를 납세의 무자로 삼아야 할 것이다.

그리고 그 경우에 해당하는지는 당해 주식이나 지분의 취득 경위와 목적, 취득자금의 출처, 그 관리와 처분과정, 귀속명의자의 능력과 그에 대한 지배관계 등 제반 사정을 종합적으로 고려하여 판단하여야 한다(대법원 2012. 1. 19. 선고 2008두8499 전원합의체 판결 등 참조).

(나) 이 사건에 관하여

원심과 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거에 의하여 알 수 있는 다음과 같은 사정 등을 위 법리에 비추어 보면, 홍콩법인에서 BVI 소재 법인으로 송금된 돈은 사외유출된 소득으로서 실질적으로 피고인 1에게 귀속되었다고 봄이 상당하다.

그럼에도, 원심이 이와 달리 판단한 것은 사실오인 내지 법리오해의 잘못을 저지른 것이다.

- ① 피고인 1은 1998년부터 2002년까지 미국 공소외 13 회사사에 홍콩법인 명의로 수출하면서 실제 매출액의 0.2% ~ 0.3%, 매입액의 0.6% ~ 0.9%에 해당하는 금액의 합계액만을 수출중개수수료 명목으로 홍콩 과세관청에 신고하고, 나머지 매출액 중 11%는 'COMM-BVI(판매 및 검사수수료)'라는 가공의 명목으로 공소외 3 회사계좌로 송금하고, 홍콩법인의 내부손익을 정산한 다음 잔여이익에 상당하는 부분은 허위의 '감사료' 명목으로 공소외 4 회사 계좌로 송금하여 이를 사외로 유출하였다.

② 홍콩법인과 BVI 소재 법인 사이에는 위 돈의 수수를 정당화할 만한 어떠한 거래관계도 없고, 위와 같이 송금된 돈 역시 BVI 소재 법인의 독자적인 이해관계나 거래상의 필요에 따라 지급된 것이 아니라, 단지 홍콩법인의 매출액을 대외적으로 드러나지 않게 하는 방편으로 '커미션'이란 허위의 명목하에 지급된 홍콩법인의 소득일 뿐이다.

③ 위와 같이 법률상 원인 없이 사외유출된 소득에 대하여 홍콩법인이 BVI 소재 법인에 반환을 요청하였다거나, 그 후 위 돈이 홍콩법인으로 다시 귀속되었다거나, 위 돈이 홍콩법인의 이익을 위하여 사용된 사실이 없다.

④ BVI 소재 법인 명의로 개설된 계좌들의 인출서명권은 피고인 1이 보유하고 있고, 위 계좌로의 송금도 피고인 1의 뜻에 따라 이루어졌으므로, 위 송금에 따른 거래의 실질은 홍콩법인과 피고인 1 사이의 '조세포탈 목적의 재산 은닉거래'라고 봄이 상당하다.

⑤ 피고인 1은 BVI 소재 법인 계좌에 입금된 돈의 출금에 관하여 아무런 제약을 받고 있지 않고, 위와 같이 입금된 돈이 BVI 소재 법인의 설립 목적에 따라 그 사용에 제약을 받는다고 볼 증거도 없다.

⑥ 원심은 BVI 소재 법인의 법인격이 인정되므로, BVI 소재 법인의 계좌를 피고인 1의 차명계좌라고 단정할 수 없고, 따라서 위 돈이 피고인 1에게 귀속되었다고 볼 수 없다고 판단하였다.

그러나 검사가 이 사건 공소사실을 통하여 위 돈이 피고인 1에게 귀속되었다고 주장하는 것은 단순히 BVI 소재 법인의 법인격이 부인되기 때문이 아니라, 홍콩법인의 돈이 BVI 소재 법인과는 무관하게 그 법인 명의의 계좌로 입금되어 다시 돌아오지 않았기 때문이다.

이는 BVI 소재 법인의 법인격과 무관한 것이고, 피고인 1이 개인의 예금 계좌를 빌려 위와 같이 송금받은 것과 실질적인 차이가 없다.

⑦ 위 돈이 최종적으로 BVI 소재 법인에게 귀속되었다고 하여 위 돈이 피고인 1에게 귀속되었다는 사실이 부정되는 것도 아니다.

왜냐하면 앞서 본 바와 같이 홍콩법인과 BVI 소재 법인간의 정당한 거래관계를 인정할 수 없는 이상, 홍콩법인으로부터 사외유출된 위 돈이 BVI 소재 법인으로 최종 귀속되었다면, 그것은 논리적으로 위 거래를 주도한 피고인 1로의 사전 귀속이 전제될 수밖에 없기 때문이다.

⑧ 피고인 1 역시 국세청 세무조사 당시 작성한 확인서에서 '여러 페이퍼컴퍼니의 법인소재지로 등록되어 있는 장소에서는 일체의 영업행위나 의사결정 등 경영활동이 이루어지지 않았고, 위 각 법인의 운영이나 중요 의사결정에서 이사회나 주주총회 또는 이와 유사한 경영진 회의 등을 개최한 사실이 없으며, BVI 소재 법인 등의 명의로 행하는 투자 의사결정의 주체는 오직 피고인 1 뿐이고, BVI 소재 법인 등은 피고인 1의 사업, 재산, 은행계좌의 일부로서 존재하는 법인이다.

'라고 밝힌 바 있다.

⑨ 조세회피 목적의 유무는 위 돈의 실질 귀속을 가리는 기준이 될 수 없을 뿐 아니라, 뒤에서 보는 바와 같이 피고인들에게는 조세회피의 목적이 충분히 인정되기도 한다.

나) BVI 소재 법인으로 송금된 돈의 성격(배당소득 해당 여부)

(1) 원심의 판단

원심은 소득세법 제3조가 과세대상이 되는 소득에 대하여 열거주의를 취하고 있으므로, 위 조항에서 말하는 '배당소득'에 해당하려면 원칙적으로 배당절차를 거친 경우만을 의미한다고 전제한 후 그 채택증거들에 의하여 인정되는 아래의 사정 등에 비추어 보면, 검사가 제출한 증거만으로는 홍콩법인이 BVI 소재 법인에게 송금한 돈이 조세포탈의 대상이 되는 '배당소득'이라고 단정하기 어렵다고 판단하였다.

(가) 홍콩법인이 BVI 소재 법인에게 운영수익 인출금원을 송금할 당시 홍콩 관련 법령에 의한 배당절차를 거쳤다고 볼 만한 자료를 찾을 수 없다.

(나) 피고인 1은 수사기관에서 "법인과 대주주는 별개이기 때문에 법인에서 배당이 되어야 개인소득으로 귀속되는 것으로 생각한다.

저 스스로도 BVI 소재 법인에 송금된 금원을 제 돈이라고 생각해본 적이 없다.

"라는 취지로 진술하였고, 원심 법정에서 "이 사건 투자신고 당시 나는 몸이 좋지 않아 공소외 8이나 공소외 14에게 홍콩 법인의 설립·경영을 상당부분 맡겨 났었기 때문에 이 사건 투자신고 경위나 내용에 대해서 잘 알지 못한다. 홍콩법인의 회계처리와 관련하여 세부적인 사정은 알지 못하였고, 다만 공소외 8로부터 홍콩 세금 절약을 위해 홍콩법인의 매출액 일부를 판매수수료로 유보하는 것으로 처리한다는 정도만 들었다.

공소외 8이 퇴사하고 난 후 그 당시 공소외 8이 하던 방식을 따라 하게 되어 BVI 소재 법인에 송금하게 된 것이다.

"라는 취지로 진술하였다.

(다) 공소외 8, 공소외 14 역시 원심 법정에서 피고인 1의 위 진술취지에 부합하는 듯한 취지의 진술을 하였다.

(2) 당심의 판단

(가) 관련 법리

법인세법 소정의 소득금액을 지급한 것으로 의제하는 소득처분의 경우와는 달리, 사외유출된 소득이 대표자 등에게 실질 귀속되었음을 이유로 대표자 등에 대한 소득세 부과처분이 적법하다고 하려면, 과세관청으로서의 사외로 유출된 소득이 대표자 등에게 현실적으로 귀속된 사실 및 그 소득의 종류를 주장·증명하여야 한다(대법원 2005. 5. 12. 선고 2003두15300 판결 등 참조). 그러나 한편 법인의 수익이 사외유출되어 대표자의 소득으로 귀속된 경우 그 소득이 소득세법상 어떠한 종류의 소득에 해당하는가의 문제는 원칙적으로 지급자 및 귀속자의 의사, 귀속자와 법인 사이의 기본적 법률관계, 소득금액, 소득의 귀속경위 등을 종합하여 판단될 문제로서 간접사실에 의한 추인의 여지를 배제하는 것이 아니다(대법원 1997. 10. 24. 선고 97누2429 판결, 대법원 1997. 12. 26. 선고 97누4456 판결 등 참조). 나아가 법인의 출자자가 사외유출된 법인의 소득을 확정적으로 자신에게 귀속시켰다면 특별한 사정이 없는 한 이러한 소득은 주주총회의 결의 여부, 배당가능이익의 존부, 출자비율에 따라 지급된 것인지 여부 등과 관계없이 출자자에 대한 배당소득에 해당하는 것으로 추인할 수 있다(대법원 2004. 7. 9. 선고 2003두1059, 1066 판결 참조).

(나) 관련 규정

구 소득세법(2001. 12. 31. 법률 제6557호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 소득세법'이라 한다.

제17조(배당소득)① 배당소득은 당해연도에 발생한 다음 각호의 소득으로 한다.

1. 내국법인으로부터 받는 이익이나 잉여금의 배당 또는 분배금과 상법 제463조의 규정에 의한 건설이자의 배당
2. 법인으로 보는 단체로부터 받는 배당 또는 분배금
3. 의제배당
4. 법인세법에 의하여 배당으로 처분된 금액
5. 내국법인으로부터 받는 증권투자신탁(공채 및 사채투자신탁을 제외한다)수익의 분배금
6. 외국법인으로부터 받는 이익이나 잉여금의 배당 또는 분배금과 당해 외국의 법률에 의한 건설이자의 배당 및 이와 유사한 성질의 배당

(다) 이 사건에 관하여

원심과 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거에 의하여 알 수 있는 아래의 사정 등을 위 법리에 비추어 검토해 보면, BVI 소재 법인으로 송금된 돈은 조세법의 관점에서 홍콩법인의 실질적 주주인 피고인 1에게 귀속된 배당소득이라고 봄이 상당하다.

그럼에도, 원심이 이와 달리 판단한 것에는 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 있다.

- ① 홍콩법인에서 BVI 소재 법인의 계좌로 이전된 돈은 앞서 본 바와 같이 아무런 법률적 원인 없이 사외유출된 것으로, 위와 같이 유출된 이후 다시 홍콩법인에 귀속되거나 홍콩법인의 영업목적에 위하여 사용된 적이 없다.
 - ② BVI 소재 법인은 위 돈을 취득할 법적 권원이 없고, 위와 같은 돈의 지급은 피고인 1의 지시에 따라 이루어졌으며, 위 돈에 대한 인출권도 전적으로 피고인 1만 가졌다.
 - ③ 피고인 1은 위 돈에 대한 인출권을 가질 당시 홍콩법인의 실질적 1인 주주의 위치에 있었다.
 - ④ 홍콩법인의 매출액을 숨길 목적으로 위 돈이 유출된 이상, 송금 당시부터 위 돈은 확정적으로 피고인 1에게 귀속되었다고 볼 수 있다.
 - ⑤ 앞서 본 바와 같이 구 소득세법에 따라 사외유출된 법인의 소득을 현실귀속을 이유로 배당소득으로 평가하는 데에는 주주총회의 결의 여부, 배당가능이익의 존부, 출자비율에 따라 지급된 것인지 여부 등의 요건이 필요 없다고 할 것이므로, 이와 다른 전제에 선 원심의 위 논거들은 모두 부당하다.
 - ⑥ 피고인들의 변호인들은, 위 대법원 2004. 7. 9. 선고 2003두1059, 1066 판결은 구 법인세법(1994. 12. 22. 법률 제 4803호로 개정되기 전의 것) 제32조 제5항에 대하여 위헌결정이 선고됨에 따라 주주들에게 귀속된 소득에 대하여 소득처분에 의한 의제소득으로 부과처분을 할 수 없게 되자, 그러한 법적 공백상태를 해소하기 위하여 이루어진 예외적인 판결로 1994. 12. 22. 위 조항이 개정되어 새로 소득처분에 관한 규정이 제정된 이후에는 사실상 폐기된 것으로 보아야 한다고 주장한다.
- 그러나 위 판결의 법리는 구 소득세법 제17조에 관한 해석의 문제로, 법인세법에 의한 소득처분에 관한 규정과 무관하게 실질과세의 원칙에 따라 위 조항이 적용되는 경우를 구체적으로 밝힌 것으로 보아야 하고, 위 판례가 폐기되었다고 볼 만한 근거도 없으므로, 이와 다른 전제에 선 위 주장은 이유 없다.
- ⑦ 나아가 과세소득은 이를 경제적 측면에서 보아 현실로 이득을 지배관리하면서 이를 향수하고 있어서 담세력이 있는 것으로 판단되면 족하고 그 소득을 얻게 된 원인관계에 대한 법률적 평가가 반드시 적법하고 유효한 것이어야 하는 것은 아니다.

따라서, 범죄행위로 인한 위법소득이라 하더라도 귀속자에게 환원조치가 취해지지 않은 한 이는 과세소득에 해당된다고 할 것이므로(대법원 1995. 11. 10. 선고 95누7758 판결, 대법원 1983. 10. 25. 선고 81누136 판결 등 참조), 피고인들이 홍콩법인의 운영이익을 BVI 소재 법인의 계좌로 송금한 행위가 이른바 '횡령' 등 불법성을 지닌 '비정상적 사외유출'이라는 이유만으로 위와 같이 송금된 돈이 과세소득에서 제외된다고 볼 수도 없다.

⑧ 피고인들의 변호인들은, 국내 법인세법에 따른 소득처분이 없는 이상 홍콩법인에서 BVI 소재 법인들에 송금된 금액을 원고의 배당소득이나 근로소득으로 볼 수 없다고 주장한다.

그러나 소득처분이 없더라도 소득의 실지 귀속에 따라 납세의무는 엄연히 발생하는 것이고, 나아가 홍콩에서 설립된 외국 법인에 대하여는 국내 법인세법이 적용되지 아니하므로, 위와 같이 해석할 경우 사실상 한국 과세관청이 국내 거주자가 외국 법인으로부터 받는 실질적 배당소득에 대한 과세를 포기하는 부당한 결과가 초래된다.

따라서 위 주장도 이유 없다.

3) 사기 기타 부정한 행위의 존부에 관하여

가) 원심의 판단

원심은, 납세의무자가 해외원천소득을 국내 법인에 송금한 경우와 BVI 소재 법인에 송금한 경우를 비교해 볼 때 후자의 경우에서 국내 과세관청의 조세부과 및 징수에 관하여 상대적으로 더 어려운 상황이 발생할 수는 있으나, 오늘날 다양한 경제적 이유로 BVI 소재 법인이 설립되고 이에 대한 송금이 이루어지고 있다는 점을 고려하면, BVI 소재 법인이 설립되었다는 등의 사정만으로는 어느 경우에도 조세포탈행위, 즉 '사기 기타 부정한 행위'에 해당한다고 볼 수는 없으며, 조세포탈행위를 인정하기 위해서는 다른 별도의 사정에 의하여 은닉의 효과가 현저해지는 등으로 '적극적 은닉의도가 나타나는 사정'이 덧붙여져야 할 것인데, 검사가 제출한 증거들만으로는 피고인 1에게 국내 조세를 회피할 목적이 있었다고 단정하기 어려우므로, 피고인 1이 BVI 소재 법인을 설립한 다음 운영수익 인출금원을 송금한 행위에 '적극적인 소득은닉 의도'가 있었다고 볼 수 없다고 판단하였다.

나) 당심의 판단

(1) 관련 법리

구 조세범 처벌법(2010. 1. 1. 법률 제9919호로 전부 개정되기 전의 것) 제9조가 규정하는 조세포탈죄에 있어서의 '사기 기타 부정한 행위'라고 함은 조세의 포탈을 가능하게 하는 행위로서 사회통념상 부정이라고 인정되는 행위, 즉 조세의 부과징수를 불능 또는 현저히 곤란하게 하는 위계 기타 부정한 적극적인 행위를 말하는 것이므로, 이러한 행위가 수반됨이 없이 단순히 세법상의 신고를 하지 아니하거나 허위의 신고를 함에 그치는 것은 이에 해당하지 아니하나, 납세의무자가 조세포탈의 수단으로서 미신고 또는 과소신고의 전단계로서 적극적인 소득 은닉행위를 하는 경우나 적극적으로 은닉의도가 나타나는 사정이 덧붙여진 경우에는 '사기 기타 부정한 행위'에 해당한다(대법원 2006. 2. 9. 선고 2004도3976 판결, 대법원 2009. 1. 15. 선고 2007도3680 판결 등 참조).

또한 명의를 위장하여 소득을 얻더라도 그것이 조세포탈과 관련이 없는 행위인 때에는 명의위장 사실만으로 구 국세기본법(2007. 12. 31. 법률 제8830호로 개정되기 전의 것) 제26조의2 제1항 제1호 소정의 '사기 기타 부정한 행위'에 해당한다고 할 수 없으나, 그것이 누진세율 회피, 수입의 분산, 감면특례의 적용, 세금 납부를 하지 아니할 무자력자의 명의사용 등과 같이 명의위장이 조세회피의 목적에서 비롯되고 나아가 여기에 허위 매매계약서의 작성과 대금의 허위지급, 허위의 양도소득세 신고, 허위의 등기·등록, 허위의 회계장부 작성·비치 등과 같은 적극적인 행위까지

부가된다면 이는 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 '사기 기타 부정한 행위'에 해당한다(대법원 2013. 12. 12. 선고 2013두7667 판결 참조).

그리고 일반적으로 다른 사람 명의의 예금계좌를 빌려 예금하였다는 사실만으로 구체적 행위의 동기, 경위 등 정황을 떠나 어느 경우에도 적극적인 소득은닉 행위가 된다고 단정할 것은 아니라 할 것이지만, 차명계좌의 예입에 의한 은닉행위에 있어서도 여러 곳의 차명계좌에 분산 입금한다거나 순차 다른 차명계좌에의 입금을 반복하거나 단 1회의 예입이라도 그 명의자와의 특수한 관계 때문에 은닉의 효과가 현저해지는 등으로 적극적 은닉의도가 나타나는 사정이 덧붙여진 경우에는 조세의 부과징수를 불능 또는 현저히 곤란하게 만든 것으로 인정할 수 있다(대법원 1999. 4. 9. 선고 98도667 판결 등 참조).

(2) 이 사건에 관하여

원심과 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거에 의하여 인정되는 아래의 사정을 위 법리에 비추어 검토해 보면, 홍콩법인이 BVI 소재 법인 명의의 계좌에 홍콩법인의 운영수입을 송금한 행위는 '사기 기타 부정한 행위'에 해당한다고 봄이 상당하다.

그럼에도, 원심이 이와 달리 판단한 것에는 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 있다.

(가) 앞서 본 바와 같이 홍콩법인이 BVI 소재 법인 명의의 계좌에 송금한 돈은 그 실질이 피고인 1에게 현실귀속되는 배당소득이라고 할 것임에도, 피고인들은 위 돈이 홍콩법인이 BVI 소재 법인들에게 지급하는 '판매 및 검사수수료' 또는 '감사료'인 것처럼 허위의 월별결산자료, Total Income List를 작성하였다.

(나) 피고인들은 위와 같이 허위 송금을 한 후 홍콩법인의 수입을 신고함에 있어서는 위 돈을 고의로 누락한 채 실제 매출액의 약 1%만을 매출액으로 신고하였으며, 그러한 내용이 기재된 감사보고서와 세금신고서를 작성함으로써 피고인 1이 홍콩법인으로부터 받을 수 있는 배당소득의 규모를 적극적으로 은닉하였다.

(다) 피고인 1에게 귀속되어야 할 돈이 BVI 소재 법인의 계좌에 위장된 명목으로 송금됨으로써 한국의 과세관청으로서 위 돈이 피고인 1에게 귀속된다는 사실을 현실적으로 알기가 어렵게 되었다.

(라) 피고인들의 변호인들은 BVI 소재 법인의 계좌인출권이 피고인 1에게 있다는 것을 피고인들이 숨긴 것은 아니므로, 위와 같은 송금행위를 '사기 기타 부정한 행위'로 볼 수 없다고도 주장하나, BVI 소재 법인이 해외 법인이고, 그 계좌에 입금된 돈이 피고인 1 개인이 아니라 BVI 소재 법인에게 귀속되는 것처럼 위장된 이상, 피고인 1에 대하여 종합소득세를 부과하여야 하는 한국 과세관청의 입장에서는 위 송금으로 인하여 위 소득의 실질적 귀속자를 발견하기가 더욱 어렵게 되었다고 봄이 상당하다.

(마) 피고인 1은 BVI 소재 법인 명의의 계좌로 입금된 돈에 대하여 국내는 물론 세계 어느 국가에도 소득세 신고를 하지 않았다.

(바) 피고인 1이 위와 같은 행위를 하게 된 데에 홍콩법인의 법인세 납부 의무를 경감하거나, 영국령이었던 홍콩이 중국으로 반환되는 과정에서 안정적으로 사업을 운영하고자 하는 의도가 일부 포함되어 있었다고 하더라도, 위와 같은 행위가 조세당국을 포함한 외부에서 피고인 1의 소득을 파악하기 곤란하게 하려는 의도에서 이루어진 것은 분명하고, 그로 인하여 조세의 부과와 징수가 현저히 곤란해지게 되는 결과가 발생한 이상, 위와 같은 부가적인 사정이 있

었다고 하여 피고인 1의 위와 같은 행위를 '사기 기타 부정한 행위'로 평가하는데 장애가 되는 것은 아니다.

(사) 피고인들의 변호인들은 위와 같이 홍콩법인의 매출액을 축소하여 회계장부를 작성하고 실제 발생한 운영이익을 가공의 명목으로 BVI 소재 법인에게 송금한 일련의 행위를 두고 구 조세범처벌법 제9조의2 제1호가 부정소득금액에서 제외하는 '세무회계와 기업회계와의 차이로 인하여 생긴 금액'이라고 주장하기도 하나, 위와 같이 송금한 명목이 명백히 허위인 이 사건에서는 위 법리가 적용될 수 없다고 할 것이므로, 위 주장은 더 나아가 살펴볼 필요 없이 이유 없다.

4) 피고인 1에게 조세포탈의 고의가 있었는지 여부

가) 원심의 판단

원심은 그 채택의 증거에 의하여 알 수 있는 아래의 사정 등에 비추어 보면, 피고인들에게 국내 종합소득세 포탈의 고의가 있었다고 보기 어렵다고 판단하였다.

- (1) 홍콩법인에서 수수료 형식으로 운영수익금을 BVI 소재 법인으로 송금함으로써 홍콩법인의 법인세 절감을 시도하는 방식은 공소외 8이 1996년경 홍콩법인을 설립하면서 공소외 9 및 홍콩 현지회계사인 공소외 15 등에게 자문하여 확립한 것으로 보이는데, 그 당시는 피고인 1이 공소외 8에게 회사 운영권을 상당 부분 일임하고 미국으로 이민을 간 시점이었다.
- (2) 공소외 3 회사는 1999. 1. 28.에, 공소외 4 회사는 2000. 3. 20.에 각각 설립되어 모두 피고인 1이 2000. 7.경 미국 영주권을 포기하기 이전에 설립되었다.
- (3) 피고인 1은 원심 법정에서 BVI 소재 법인의 설립목적은 홍콩 법인세 경감 내지 투자 목적이라는 취지로 진술하고 있고, 달리 이를 배척할 만한 자료는 보이지 않는다.
- (4) 홍콩법인이 BVI 소재 법인에게 송금한 운영수익 인출금원은 국내에서 발생한 것이 아니라 해외원천소득에 해당하는데, 피고인 1에게 홍콩법인의 운영수익을 국내로 반입해야 할 의무가 있다고 보기도 어렵다.
- (5) 우리나라와 홍콩 사이에 조세 관련 조약이 체결되어 있지 않기 때문에, 국내 과세관청의 조세 부과 및 징수의 어려움이 사실상 발생한다는 측면에서는 '피고인 1이 이를 홍콩법인 명의 또는 개인 명의로 개설된 홍콩계좌에 예치하는 경우'와 'BVI 소재 법인 명의 계좌에 송금하는 경우' 사이에 실질적인 차이가 없다.
- (6) SPC에 의해 달성하려는 특수한 목적에는 투자를 위한 지주회사로서의 기능수행도 포함되는 것인데, 공소외 3 회사는 1999. 9. 3. 말레이시아 라부안에 설립된 공소외 16 회사를 자회사로 두고 있고, 공소외 4 회사는 2000. 12. 10. 말레이시아 라부안에 설립된 공소외 17 회사의 자회사로 두고 있는 등 일응 지주회사로서의 외양을 갖추고 있는 것으로 보인다.
- (7) BVI 소재 법인 명의의 계좌로 입금된 운영수익 인출금원 중 상당한 금액은 실제로 수 년 동안 투자활동에 사용되었고, 달리 그 운영수익 인출금원 전액이 그대로 피고인 1에게 전달되었다고 볼 만한 정황은 발견되지 않는다.

나) 당심의 판단

(1) 관련 법리

사기 기타 부정한 행위로 조세를 포탈함으로써 성립하는 조세포탈범은 고의범이지 목적범은 아니므로 피고인에게 조세를 회피하거나 포탈할 목적까지 가질 것을 요하는 것이 아니며, 이러한 조세포탈죄에 있어서 범의가 있다고 함은 납세의무를 지는 사람이 자기의 행위가 사기 기타 부정한 행위에 해당하는 것을 인식하고 그 행위로 인하여 조세포

탈의 결과가 발생한다는 사실을 인식하면서 부정행위를 감행하거나 하려고 하는 것이다(대법원 2006. 6. 29. 선고 2004도817 판결 등 참조).

(2) 판단

원심과 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거에 의하여 인정되는 아래의 사정 등에 비추어 보면, 피고인들에게는 조세포탈의 고의가 있었다고 인정된다.

그럼에도, 원심이 이와 달리 판단한 것은 잘못이고, 이 점을 지적하는 검사의 주장은 이유 있다.

(가) 홍콩법인으로부터 BVI 소재 법인으로 송금된 돈은 조세법상 그 실질이 홍콩법인으로부터 사외유출되어 피고인 1에게 확정적으로 귀속된 돈이고, 피고인 1로서는 위와 같은 송금행위로 인하여 위 돈이 자신에게 귀속된다는 점은 당시 확실히 인식하고 있었다.

(나) 2001 및 2002 과세연도에 피고인 1이 국내 거주자로서의 요건을 갖추고 있었던 점은 앞서 본 바와 같고, 여기에 피고인 1이 2000. 7.경에 미국 영주권을 포기한 점, 미국 과세당국이 피고인 1의 2001년도 과세소득에 대하여 과세처분을 하자, 피고인 1은 자신이 한국인임을 이유로 미국에 납세할 의무가 없다고 주장한 점까지 더하여 보면, 피고인 1은 위 기간 자신에게 귀속된 소득에 대하여는 국내 거주자로서 납세의무가 있음을 충분히 알았다고 할 것이다.

(다) 피고인 1은 수사기관에 제출한 이력서에서 "본인의 미국 영주권 포기는 미국을 제외한 타국의 소득에 대한 미국 내 과세 문제의 소지를 없애기 위함이었으며 TRUST 또한 본인을 제외한 전 가족이 미국 시민권자이므로 추후 미국 외의 해외 재산에 대한 미국내 상속세 문제에 대응하기 위한 조치임."이라고 기재하여, 당시 자신의 소득에 대한 과세 문제에 대하여 깊은 관심을 가지고 있었음을 인정하였다.

(라) 피고인들이 국내 투자기업을 물색하는 과정에서 작성한 '해외법인 명의 투자시 검토사항'이라는 제목의 문건에는 BVI를 통한 투자, 홍콩회사 명의로 투자하는 각 방안 하위에 "홍콩회사가 해외에 투자한 법인으로부터 수령하는 배당소득 및 주식양도소득에 대하여 홍콩에서 비과세, 국내 투자 법인으로부터 배당소득 수령 시 주민세 포함하여 16.5%의 원천징수로서 한국내 납세의무 종결, 한국내에서의 투자자 익명보호 - 외국인 투자 관련 신고서상 외국인 투자자의 국적 및 투자법인명 이외에는 국내에서 요구하지 아니하므로 실제 투자자의 신분이 보장됨"이라는 내용이 기재되어 있다.

(마) 피고인 1은 1990년 중반 수출소득이 급격히 증가함에 따라 세금부담을 줄이기 위한 방법을 모색하기 시작하여, 피고인 2 등 전문가의 도움을 받아 회사의 형태, 투자구조, 거주지 등을 종합적으로 고려하여 납세의무를 경감시키기 위한 방법을 지속적으로 논의해 왔다.

(바) 이 부분 공소사실은 BVI 소재 법인의 계좌에 송금된 돈이 사외유출되어 피고인 1에게 귀속된 것을 대상으로 하고 있는 반면, 원심이 들고 있는 논거들은 위 돈이 BVI 소재 법인에게 귀속됨을 전제로 하고 있어 모두 조세포탈의 고의를 부정하는 사유로서는 부적절하다.

(사) 피고인들의 변호인들은, 대법원 2010. 4. 29. 선고 2007두11382 판결, 대법원 2010. 1. 28. 선고 2007두20959 판결, 대법원 1992. 3. 10. 선고 92도147 판결 등을 거시하며, 법인의 대표자가 법인의 자금을 횡령하는 과정에서 법인의 장부를 조작하였을 경우 그러한 행위로서 '법인세의 조세포탈죄'는 성립하지만, 더 나아가 대표자 개인의 소득세 조세포탈죄는 성립하지 않는다는 것이 대법원의 확립된 입장이라고 주장한다.

그러나 ① 위 2007두20959 판결은 "횡령금을 빼돌리는 과정에서 회계장부를 조작하는 등의 행위를 한 것이 그 전후의 경과에 비추어 단지 횡령금을 빼돌린 사실을 은폐하기 위한 것일 뿐, 그 횡령금에 대하여 소득처분이 이루어질 것까지 예상하여 그 상여에 대한 소득세를 포탈하기 위한 것으로 보기 어려운 경우"에 관한 것이어서, 이 사건과 같이 처음부터 조세포탈을 목적으로 장기간 반복적으로 허위의 회계 서류 등을 만들어 매출액 및 소득의 귀속자를 은폐한 경우와는 기본적 사실관계를 달리 하고, 오히려 ② 위 92도147 판결은 회사 대표자가 경비지출을 과다계상하여 허위장부를 작성하고 이를 토대로 법인세 등의 조세를 납부한 경우 횡령죄 이외에도 법인세 등의 조세포탈죄가 성립한다고 적극적으로 인정하고 있으며, ③ 위 2007두11382 판결 역시 "법인의 대표자가 허위의 세금계산서를 수취하여 장부상 매입액을 과다계상하여 소득을 은닉한 사안에서, 그 대표자가 장차 은닉된 소득이 사외유출되어 그 귀속자가 밝혀지지 아니함에 따라 자신이 그 법인의 대표자로서 인정상여처분을 받을 것까지 모두 예상하기 어려운 경우"에는 소득세 포탈죄가 성립하지 않는다는 것이어서, 이 사건과 같이 처음부터 사외유출을 하기 위한 목적에서 허위의 장부를 작성한 경우와는 기본적 사실관계가 다르다.

오히려 위 대법원 판결들의 취지에 비추어 보면, 이 사건과 같이 피고인들이 처음부터 조세포탈의 목적으로 위장된 명목의 송금서류 등을 만들어 소득의 귀속자를 불분명하게 만들었다면 횡령죄의 성립 여부와 무관하게 소득세에 관한 조세포탈죄가 성립한다고 할 것이다.

따라서 위 주장도 역시 이유 없다.

5) 소결

이상의 내용을 종합하면, 피고인 1은 2000 과세연도에는 한미조세협약에 따라 미국 거주자로만 간주되어 당해 연도에 현실적으로 귀속된 소득에 대하여 한국 과세관청에 세금을 납부할 의무가 없고, 따라서 소득세 포탈의 고의를 인정하기도 어렵다.

그러나 2001 및 2002 과세연도에는 국내 거주자로서 당해 연도에 현실적으로 귀속된 소득에 대하여 한국 과세관청에 세금을 납부할 의무가 있고, 앞서 본 바와 같이 사기 기타 부정한 행위로 이를 포탈한 사실이 인정된다.

따라서 검사의 이 부분 항소이유는 2001 및 2002 과세연도에 해당하는 부분에 한하여 이유 있다.

나. 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(재산국외도피)의 점에 관하여

1) 원심의 판단

원심은 그 채택의 증거에 의하여 알 수 있는 아래의 사정 등에 비추어 보면, 이 부분 공소사실은 범죄가 되지 아니하거나 범죄의 증명이 없는 때에 해당한다고 판단하였다.

가) 검사는 이 사건 투자신고 당시 시행 중이던 재정경제원 장관의 고시인 구 외국환관리규정 제12-13조(해외직접투자자는 당해 신고수리의 조건에 따라 투자원금과 과실을 현금으로 국내에 회수하여야 한다.

다만 당해 신고기관이 부득이하다고 인정한 경우에는 현물로 회수할 수 있다.

), 제12-14조(해외직접투자자가 투자사업을 청산할 때에는 분배받은 잔여재산을 제12-13조에 따라 즉시 국내로 회수하여야 한다.

)는 해외직접투자자의 '투자원금 및 과실' 또는 '분배받은 잔여재산'의 반환의무를 규정하고 있고, 이는 구 외국환관리법(1997. 12. 13. 법률 제5453호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 외국환관리법'이라 한다) 제21조, 같은 법 시행령 제30조

제5항, 제6항을 근거 법령으로 한다고 주장하나, 위 각 조항에는 '투자원금 및 과실의 회수 의무의 부과'에 관하여 재정경제원장관에게 위임하는 내용이 없으므로, 위 조항에 근거한 반환 의무 주장은 그 자체로 이유 없다.

나) 다만 구 외국환관리법 제6조의2, 같은 법 시행령 제9조의2 등을 구 외국환관리규정 제12-13조, 제12-14조의 근거 법령으로 볼 여지가 있고, 이 경우 위 외국환관리규정은 법규명령으로서 효력을 가지며, 따라서 위 외국환관리규정 제12-13조에 규정된 '당해 신고수리의 조건'이라는 요건이 개별 투자신고자들에게 부과되는 의무의 내용을 좌우하게 된다.

그런데 검사가 제출한 모든 증거들을 살펴봐도 이 사건 신고수리조건의 내용을 알 수 있는 신빙성 있는 자료가 없다.

다) 설령 검사가 주장하는 신고수리의 조건에 따라 '결산 후 배당금'의 회수 의무가 인정된다고 하더라도 이는 공소외 1에게만 해당되고, 별개의 법인인 공소외 2의 수익금에 대하여도 국내 반환 의무가 인정된다고 보기 어렵다.

라) 아래의 사정 등에 비추어 보면, 홍콩법인이 BVI 소재 법인에게 송금한 행위를 배당금 회수 의무 위반에 해당한다고 보기 어렵다.

- (1) 일반적으로 주식회사에서 운용수익이 발생한 경우에도 이것이 반드시 배당의 대상이 되는 것은 아니고, 관련 법령이 정한 일정한 요건을 충족한 후 배당절차를 거쳐야만 배당이 가능하다.
- (2) 홍콩법인에서 배당절차를 거친 다음 이를 BVI 소재 법인에 송금하였다고 볼 증거가 없다.
- (3) 조세법적 관점에서의 배당과 달리 위 신고수리조건에 기재된 '결산 후 배당금'은 죄형법정주의의 원칙상 배당절차를 거친 배당금을 말하는 것으로 봄이 상당하다.
- (4) 홍콩법인이 운영수익금을 그대로 보유하고 있었다면 배당금을 국내로 회수해야 하는 의무가 발생할 여지가 없었음에도 굳이 배당금 회수 의무를 피하기 위하여 위와 같이 송금하였다는 것도 경험칙상 납득하기 어렵다.
- (5) 피고인 1과 공소외 8, 공소외 14의 수사기관 또는 원심 법정에서의 각 진술에 의하더라도, 피고인들이 '결산 후 배당금 회수 의무'를 회피하기 위하여 위와 같이 BVI 소재 법인에게 송금한 것이라고 보기 어렵다.

2) 당심의 판단

가) 관련 법리

형벌법규의 해석은 엄격하여야 하고 명문규정의 의미를 피고인에게 불리한 방향으로 지나치게 확장해석하거나 유추해석하는 것은 죄형법정주의 원칙에 어긋나는 것으로서 허용되지 아니한다(대법원 2009. 12. 10. 선고 2009도3053 판결 등 참조).

특정경제범죄 가중처벌 등에 관한 법률(이하 '특경법'이라 한다) 제4조 제1항은 "법령에 위반하여 대한민국 또는 대한민국 국민의 재산을 국외에 이동하거나 국내에 반입하여야 할 재산을 국외에서 은닉 또는 처분하여 도피시킨 때"를 재산국외도피죄의 구성요건으로 규정하고 있는바, 위 규정의 문언상 '법령에 위반하여'는 재산국외도피의 행위태양인 '국외 이동 또는 국외에서의 은닉·처분'과 함께 '국내에 반입하여야 할 재산'도 수식하는 것으로 해석하여야 하고, 따라서 제4조 제1항 후단의 국외에서의 은닉 또는 처분에 의한 재산국외도피죄는 법령에 의하여 국내로 반입하여야 할 재산을 이에 위반하여 은닉 또는 처분시킨 때에 성립한다고 할 것이다.

그러므로 '국내에 반입하여야 할 재산'이라 함은 법령에 의하여 국내에 반입하여야 할 의무를 부담하는 대한민국 또는 대한민국 국민의 재산을 의미하는 것으로 보아야 한다(대법원 2003. 10. 10. 선고 2003도3516 판결 참조). 이와 달리 '국내에 반입하여야 할 재산'을 법령상 국내로의 반입의무 유무와 상관없이 국내로의 반입이 예정된 재산을 의미하는 것으로 확장하여 해석하는 것은 형벌법규를 지나치게 유추 또는 확장해석하여 죄형법정주의의 원칙에 어긋나는 것으로서 허용될 수 없다(대법원 2010. 9. 9. 선고 2007도3681 판결 등 참조).

나) 판단

위 법리에 기초하여 당심에서 추가하는 아래의 사정을 원심이 인정한 위 사정에 덧붙여 보면, 원심의 위와 같은 판단은 정당하다고 인정된다.

(1) 앞서 본 바와 같이 조세법의 관점에서는 홍콩법인으로부터 사외유출된 돈이 실질주주인 피고인 1에게 확정적으로 귀속되었을 때, 이를 피고인 1의 배당소득으로 보아 과세하는 것이 허용된다.

그러나 위와 같은 법리가 조세법의 영역이 아닌 외국환거래법(구 외국환관리법)의 영역에도 그대로 적용된다고 보기는 어렵고, 오히려 이 경우에는 원칙으로 돌아가 배당의 의미나 실질에 관하여 민법이나 상법의 규정이 적용된다고 보아야 한다.

(2) 특히 이 사건 공소사실에 적용되는 특경법 제4조 제2항 제1호는 법정형이 '무기 또는 10년 이상의 징역'으로 매우 중하게 정하여져 있고, 특경법 제10조는 범행 대상인 재산을 필요적으로 몰수하고, 그 몰수가 불능인 때에는 그 가액을 추징하도록 규정하고 있어 위 구성요건 해당성을 따질 때에는 특히 엄격하고 신중한 판단이 요구된다고 할 것이다(대법원 2010. 9. 9. 선고 2007도3681 판결 등 참조).

(3) 이 사건에 있어 피고인 1에게 귀속된 돈은 피고인들의 변호인들도 변론과정에서 일부 인정하듯이 홍콩법인이 그 법인 자체의 설립 목적에 따라 정당하게 '배분'한 돈이 아니라, 그 법인 자체의 이익에 반하여 사외로 유출된 재산이어서 피고인들에 대하여는 횡령죄가 성립할 가능성이 높다.

즉 피고인 1에게 귀속된 돈은 '국내로 반입되어야 할 재산'이 아니라 '홍콩법인으로 복귀되어야 할 재산'일 가능성에 대한 합리적 의심이 존재한다.

(4) 구 외국환관리규정 제12-13조, 제12-14조의 근거법령은 원심이 적절하게 지적하였듯이 구 외국환관리법 제21조, 같은 법 시행령 제30조 제5항, 제6항이 아니라 구 외국환관리법 제6조의2, 같은 법 시행령 제9조의2라고 보아야 하는데, 위 규정에 의하여 국내로 반입되어야 하는 재산은 적법한 재산에 한정되지 위법한 재산까지 포함되는 것은 아니다.

이는 조세법적 관점에서 위법소득에 대하여도 과세처분이 가능한 것과 명백히 구별된다.

(5) 경제적 실질의 측면에서 보더라도, 피고인 1에게 귀속된 위 돈은 홍콩법인에 반환되어 해당 법인세 등을 지급한 나머지 잔액이 홍콩법인에 유보되거나 적법한 배당결의를 거쳐 배분되어야지 그러한 절차 없이 당연히 국내로 반입되어야 하는 것은 아니다.

4. 당심에서 추가된 예비적 공소사실에 관한 판단

가. 예비적 공소사실의 요지

1) 채권회수명령 및 거주자의 채권회수의무

재정경제부장관은 외환시장의 안정과 외환거래의 건전화를 위하여 비거주자에 대한 채권을 보유하고 있는 거주자로 하여금 그 채권을 추심하여 국내로 회수하게 할 수 있고, 그 회수대상채권의 범위·회수기한·기타 필요한 사항은 대통령령으로 정한다(외국환거래법 제7조 제1, 2항). 위와 같은 채권회수대상채권의 범위는 1건 당 미화 5만불에 상당하는 금액을 초과하는 채권 중 재정경제부장관이 정하여 고시하는 채권(해외보유가 인정된 채권, 외국인 거주자가 외국에 있는 비거주자로부터 증여, 상속, 유증에 의하여 취득한 채권 및 자본거래로 전환한 경우의 전환전 채권을 제외하고 건당 미화 10만불을 초과하는 채권)으로서 회수대상채권을 보유하고 있는 거주자는 당해 채권의 만기일 또는 조건성취일로부터 6월 이내에 이를 국내로 회수하여야 한다(구 외국환거래법 시행령제12조 제1, 2항).

2) 피고인들의 회수의무 발생 및 재산국외도피

누구든지 법령에 위반하여 대한민국 또는 대한민국 국민의 재산을 국외에 이동하거나 국내로 반입하여야 할 재산을 국외에서 은닉 또는 처분하는 방법으로 도피시켜서는 아니된다.

피고인 1은 홍콩 □□□□ 은행에 BVI 소재 법인 명의의 계좌를 개설하고, 피고인 1이 서명인출권을 보유하는 내용으로 위 홍콩 □□□□ 은행과 예금계약에 따른 거래를 하기로 한 후, 위와 같이 홍콩 현지에서 미화 10만 달러를 투자하여 개시한 미국 공소외 13 회사사와의 봉제인형 수출사업에서 매년 발생한 매출액 중 각종 비용 등을 공제한 이익금을 위 계좌들로 송금하기로 마음먹었다.

위와 같이 송금된 금원은 홍콩 소재 공소외 2의 매월 결산결과 실제 지배주자인 피고인 1에게 배당된 수익(배당소득)으로서 피고인 1이 비거주자인 위 공소외 2에 대하여 보유하게 된 배당금 청구권이고 또한 미화 10만 달러 이상이었으므로, 피고인 1은 외국환 관련 법령에 따라 이를 6월 이내에 국내에 회수하여야 할 의무를 지게 되었다.

그럼에도 피고인들은 2000. 1.경 비거주자인 공소외 2의 봉제인형 수출사업에서 발생한 이익금(매출액 대비 약 15%) 미화 249만 달러(한화 2,815,218,900원 상당)를 위 BVI 소재 법인 계좌에 송금한 후 이를 6월 내로 국내에 회수하지 아니한 것을 비롯하여 별지3 『페이퍼컴퍼니 송금내역』 기재와 같이 2000. 1.경부터 2002. 11.경까지 총 미화 79,331,854달러(한화 94,785,743,058원)를 BVI 소재 법인 명의의 계좌로 송금한 다음, 6월 내로 이를 국내에 회수하지 아니하였다.

이로써 피고인들은 공모하여 법령에 위반하여 국내에 반입하여야 할 대한민국 국민의 재산 합계 총 94,785,743,058원 상당을 국외에서 은닉 또는 처분하여 이를 도피시켰다.

나. 판단

위 3. 나.항의 판단에서 본 바와 같이 이 부분 공소사실이 유죄로 인정되기 위해서는 BVI 소재 법인으로 송금된 돈이 홍콩법인의 실질주자인 피고인 1이 위 법인에 대하여 가지는 배당금 청구권에 따라 회수한 돈이라는 사실이 인정되어야 한다(공소사실에는 매월 결산결과 실제 지배 주자인 피고인 1에게 배당된 수익이라고까지 기재되어 있다).

그러나 검사가 제출한 모든 증거를 살펴보아도, 위와 같이 송금된 돈이 피고인 1이 배당금 청구권을 행사한 결과 지급된 돈이라는 점을 인정하기에 부족하고 달리 이를 인정할 증거가 없다.

오히려 앞서 본 바와 같이 위 돈은 피고인들이 횡령한 위법한 소득으로 홍콩법인에 반환되어야 할 돈일 수도 있다는 점에 대한 합리적 의심이 존재하므로, 이 부분 공소사실은 결국 범죄의 증명이 없는 경우에 해당한다.

5. 결론

이 사건 공소사실 중 피고인들에 대한 2001 및 2002 과세연도에 해당하는 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분에 관한 검사의 항소는 일부 이유 있으므로, 형사소송법 제364조 제6항에 의하여 원심판결 중 이와 포괄일죄의 관계에 있는 2001 및 2002 과세연도에 해당하는 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분을 파기하고, 변론을 거쳐 다시 다음과 같이 판결하며, 검사의 피고인들에 대한 나머지 항소는 이유 없으므로 형사소송법 제364조 제4항에 의하여 이를 기각한다.

한편 피고인들에 대하여 당심에서 추가된 위 예비적 공소사실은 범죄사실의 증명이 없는 경우에 해당하므로, 형사소송법 제325조 후단에 의하여 무죄를 선고하여야 할 것이나, 원심에서 피고인들에 대한 이 부분 주위적 공소사실에 관하여 무죄를 선고하고, 이에 대하여 검사가 항소를 제기한 다음 공소사실의 동일성 범위 내에 있는 이 사건 예비적 공소사실을 추가하였다고 하더라도 원심의 결론과 동일하므로 달리 주문에서 예비적 공소사실에 관하여 무죄를 선고하지 아니하고 검사의 항소를 기각하기로만 한다(대법원 1985. 2. 8. 선고 84도3068 판결 등 참조).

【이유】

】1. 이 법원의 심판범위

가. 관련 법리

항소법원은 항소이유에 포함된 사유에 관하여 심판하여야 하며, 다만 항소법원은 판결에 영향을 미친 사유에 관하여는 항소이유서에 포함되지 아니한 경우에도 직권으로 심판할 수 있다(형사소송법 제364조 제1항, 제2항). 형사소송법 제361조의3 제1항은 항소인 또는 변호인은 소송기록접수통지를 받은 날로부터 20일 이내에 항소이유서를 항소법원에 제출하여야 한다고 규정하고 있고, 이에 따라 형사소송규칙 제155조는 항소이유서 또는 답변서에는 항소이유 또는 답변내용을 구체적으로 간결하게 명시하여야 한다고 규정하고 있다.

한편 검사와 피고인이 형사소송의 대등한 당사자이기는 하지만 검사는 적극적(공격적) 당사자라는 점에서 소극적(방어적) 당사자인 피고인과 반드시 동일하게 보아야 할 것은 아니고, 특히 제1심에서 무죄를 선고받은 피고인으로서 이 중 위험에서 조속히 해방되어야 하며, 검사의 항소로부터 자신을 방어하는 데 지장을 받아서는 아니 되므로, 항소이유의 기재에 있어서도 검사에게는 보다 엄격한 기준이 요구된다고 할 것이다.

따라서 무죄가 선고된 제1심판결 전부에 대하여 검사의 항소가 있었다고 하더라도 일부 무죄 부분에 대하여만 항소이유의 기재가 있을 뿐, 나머지 부분에 대하여 아무런 언급이 없으면 이 부분에 대하여는 법정기간 내에 항소이유서가 제출되지 아니한 경우에 해당된다고 할 것이어서, 설령 항소이유서가 제출되지 아니한 부분에 관한 원심의 증거취사와 사실인정에 잘못이 있다고 하더라도, 이러한 잘못이 형사소송법 제361조의 4 제1항 단서의 '직권조사사유'에 해당한다거나 같은 법 제364조 제2항의 '직권심판사항'에 해당한다고 할 수 없다(대법원 2003. 12. 12. 선고 2003도

2219 판결, 대법원 1970. 11. 30. 선고 70도2111 판결 등 참조). 그러므로 이 경우 항소심 법원이 무죄를 선고한 부분에 대하여 원심의 증거취사와 사실인정이 잘못되었다는 이유로 직권조사를 거쳐 유죄를 인정하는 것은 위법하다(대법원 1971. 3. 23. 선고 70도2752 판결 등 참조).

나. 이 사건의 경우

이 사건 공소사실은 크게 1) 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 및 조세범처벌법위반의 점과 2) 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(재산국외도피)의 점으로 구분되고, 위 1)은 다시 가) 홍콩 현지법인을 이용한 소득 탈루, 나) 홍콩 현지법인 차명주주 배당소득 탈루, 다) 페이퍼컴퍼니 명의 계좌에서 발생한 예금 이자소득 탈루, 라) 스위스 비밀계좌에서 발생한 예금 이자소득 탈루, 마) 페이퍼컴퍼니 명의로 발생한 대여금 이자소득 탈루, 바) 페이퍼컴퍼니 명의로 국내투자조합에 투자하여 발생한 배당소득 탈루, 사) 페이퍼컴퍼니 명의로 취득한 비상장주식에 대한 배당소득 탈루로 그 포탈의 유형이 구분되어 있는데, 원심법원은 포탈의 유형별로 공소사실을 판단하면서 이 사건 공소사실 전부에 대하여 각각 충분한 증거가 부족하다는 이유로 무죄를 선고하였다.

이에 대하여 검사는 2012. 2. 13. 원심판결 전부에 불복하는 항소장을 제출하였고, 항소이유서 제출기간 만료일인 2012.

3. 19. 이 사건 항소이유서를 제출하면서, 위 1)의 가) 부분과 2) 부분에 관하여서만 항소이유를 기재하였다.

한편 당심 제12회 공판기일에 이르러 위 2) 부분에 관하여 예비적 공소사실을 추가하는 내용의 공소장 변경이 이루어졌다.

따라서 앞서 본 법리에 따르면, 이 법원의 심판범위는 원심판결의 심판대상 중 위 1)의 가) 및 2) 부분과 당심에서 추가된 예비적 공소사실 부분으로 한정된다.

다.

검사의 주장에 관한 판단

검사는 이와 관련하여, ① 이 사건 조세포탈의 공소사실은 과세연도마다 1개의 죄가 성립하는데 위 1)의 가) 부분은 2000년도부터 2002년도까지 연도별 조세포탈 범죄의 일부분에 불과하므로, 적어도 이 부분과 포괄일죄의 관계에 있는 각 해당연도의 다른 유형의 조세포탈 범죄에는 적법한 항소이유의 기재가 있는 것으로 보아야 하고, ② 위 1)의 가) 부분은 나머지 조세포탈 범행의 출발점이자 전제가 되는데, 검사가 이 부분 항소이유를 통하여 전반적인 조세포탈의 범의와 구조를 다룬 이상, 나머지 조세포탈 부분도 다뤘다고 보지 않을 이유가 없으며, ③ 항소심에서 2년의 기간에 걸쳐 심리하는 동안 위 1)의 나) 내지 사) 부분에 관하여도 충분한 심리가 이루어졌으므로, 새삼 항소이유의 기재가 없다고 하여 이를 심판범위에서 제한할 수는 없고, ④ 검사가 이 사건 항소이유서 말미에 “원심판결은 피고인들의 무죄 주장을 그대로 수용하면서 일반인의 경험칙 및 정의관념에 반하는 사실인정 및 법리해석을 한 위법이 있습니다.

”라고 기재하였는데, 이는 검사가 무죄 부분 전부에 대하여 불복하는 취지로 보아야 하며, ⑤ 설령 이 사건 항소이유서에 위 1)의 나) 내지 사) 부분에 관한 항소이유의 기재가 없다고 보더라도, 사안의 중요성에 비추어 법원이 직권으로 이를 심판할 필요가 있다고 주장한다.

그러나 원심판결이 검사가 제기한 공소사실의 유형에 따라 항목을 나누어 각각 별도로 무죄의 이유를 설시하고 있는 것은 앞서 본 바와 같고, 기록에 의하면, 피고인들의 변호인들은 2012. 4. 24.자 답변서에서 검사의 항소이유는 위 1)의 가)와 2) 부분에 국한되어 있으므로, 그 범위에서만 다투겠다는 취지를 명시적으로 밝힌 사실, 이후 1차로 변론 종결(2012. 6. 7.)이 된 이후인 2012. 7. 23.에서야 검사가 이 법원에 의견서를 제출하면서 비로소 위 1)의 나) 내지 사) 부분까지 포함한 조세포탈의 모든 공소사실 대하여 각 항목별로 구체적인 항소이유를 적시한 사실이 인정된다.

위 사실에 의하여 알 수 있는 아래의 사정 등을 앞서 본 법리에 비추어 보면, 검사의 위 주장은 이유 없어 이를 받아들이지 아니한다.

- (1) 검사가 행위 유형별로 공소사실을 구분하여 특정하고 있는 이상 피고인의 방어권 행사도 검사가 지정한 공소사실별로 이루어진다고 보지 않을 수 없는데, 해당 유형별로 구성요건을 충족하는 사실이 다른 이상, 어느 하나의 공소사실이 다른 공소사실의 전제 또는 출발점이 된다거나 다른 공소사실과 포괄일죄의 관계에 있다는 이유만으로, 어느 하나의 공소사실에 대한 항소이유의 제출을 다른 공소사실에 대한 항소이유의 제출로 간주할 수는 없다.
- (2) 앞서 본 법리에 비추어 볼 때, 검사가 이 사건 항소이유서 말미에 적은 위와 같은 추상적인 기재만으로 위 1)의 나) 내지 사) 부분에 관하여 형사소송규칙 제155조에 정한 구체적인 항소이유의 기재가 있다고 보기 어렵다.
- (3) 피고인들의 변호인들이 당심에서 위 1)의 나) 내지 사) 부분에 관하여 적법한 항소이유의 기재가 없다고 적극 다투고 있고, 이 부분에 관하여 검사가 항소이유서 제출기간 이후에 제기한 항소이유는 모두 원심의 증거취사와 사실인정에 잘못이 있다는 것이어서, 형사소송법 제361조의 4 제1항 단서의 '직권조사사유'나 같은 법 제364조 제2항의 '직권심판사항'에 해당한다고 할 수 없다.

2. 검사의 항소이유의 요지

가. 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세)의 점에 관하여

1) 피고인 1의 거주자성에 관하여

피고인 1은 이 사건 범행 당시 대한민국에 사업상, 생활상 주된 근거를 두고 있었고 다만 1999년, 2000년에 미국에 거주하는 가족을 일시 방문하였을 뿐이다.

더구나 피고인 1이 다른 가족구성원들과 함께 대한민국에 체류한 일수는 미국에 체류한 일수와 거의 동일하다(원심은 이 과정에서 피고인 1과 처 공소외 7의 국내 체류기간을 잘못 산출하는 사실오인의 위법을 범하였다). 따라서 피고인 1은 당시 한국 거주자에 해당한다고 봄이 타당하고, 설령 그렇지 않더라도 한국 거주자와 미국 거주자 양자에 해당하므로 한미조세협약 제3조 제(2)항 (b)에 따라 중대한 이해관계의 중심지인 한국의 거주자로 간주된다고 할 것이다.

그럼에도 불구하고 원심은 피고인 1이 미국에서 가족들과 함께 거주하였다고 단정하여 2000. 7.경까지 미국 거주자에 해당한다고 판단하였으므로, 이와 같은 원심의 판단에는 사실오인 내지 법리오해의 위법이 있다.

2) 납세의무의 성립에 관하여

가) 피고인 1이 조세피난처인 영국령 버진아일랜드(이하 'BVI'라고 한다)에 페이퍼컴퍼니(paper company)를 설립하였고, 피고인 1이 지배하는 홍콩법인이 아무런 사업상 거래관계가 없는 BVI 소재 법인에 '수수료'라는 가공의 명목으

로 거액을 송금하였으며, 그와 같이 송금된 자금이 피고인 1이 지배하는 다른 법인과 사이에 아무런 법률상 원인 없이 오가기도 한 사정 등에 비추어 보면, BVI 소재 법인의 계좌는 피고인 1의 차명계좌에 불과하고, 위 차명계좌에 송금된 돈은 피고인 1 소유의 돈이라고 봄이 상당하다.

나) BVI 소재 법인의 계좌가 피고인 1의 차명 계좌인지 여부는 당해 계좌에 송금된 돈이 실질적으로 피고인 1에게 귀속되었는지 여부에 관한 문제로서, 1인 회사 주주가 회사 자금을 임의로 가져간 경우 횡령죄가 성립하는지 여부와는 전혀 별개의 것이다.

그럼에도 불구하고 원심은 이를 혼동하여 횡령죄 성립요건에 관한 법리를 이 사건에 적용하는 잘못을 저질렀다.

다) 세법상 실질과세원칙에 비추어 피고인 1이 홍콩법인으로부터 받은 이익은 주주의 지위에서 받은 것으로서 배당이 익이라고 봄이 상당하고, 위 배당이익에 대하여 소득세법상의 납세의무가 성립한 이상, 피고인 1이 위 소득세를 포탈한 점이 인정된다면 마땅히 조세범처벌법위반죄로 처단하여야 한다.

그럼에도 불구하고 원심은 죄형법정주의에 따른 엄격해석원칙을 이유로 조세법적 관점에서 배당으로 인정되는 경우에도 상법상의 배당절차를 거치지 않은 이상 배당소득에 해당하지 않는다고 잘못 판단하였다.

3) 조세포탈의 행위 및 조세포탈의 고의에 관하여

가) 피고인 1이 공소외 8, 공소외 9 등의 조언 내지 도움을 받아 조세피난처인 BVI에 법인을 설립하고 홍콩에서의 법인세를 내지 않기 위해 BVI 소재 법인으로부터 용역을 제공받음이 없이 가공의 수수료 명목으로 돈을 송금한 행위는 '법인세 경감'이 아니라 '법인세 포탈'을 위한 적극적 은닉행위에 해당한다.

나) 또한 피고인 1이 조세전문가인 피고인 2의 자문을 받아 모든 세금 신고를 진행할 만큼 세금문제에 민감한 관심을 가지고 있었던 점, 대한민국 거주자라면 국내 및 해외에서 발생하는 모든 소득을 신고하도록 되어 있는 사정을 알고 있으면서도 그러한 소득의 신고를 게을리 한 점, 피고인 1이 지배하는 홍콩법인은 '수수료'라는 가공의 명목을 만들어 피고인 1이 실질적으로 지배·관리하는 BVI 소재 법인에 운영수익을 송금한 점, 홍콩법인이 위와 같이 송금을 하게 된 동기가 홍콩에서의 법인세 포탈을 위한 것인 점, 홍콩에서 이루어진 소득 은닉행위가 홍콩 과세관청에 의하여 발견되기 어렵다면 대한민국 과세관청에 의하여 발견되기는 더욱 어려운 점 등의 사정에 비추어 보면, 피고인들에게는 홍콩에서의 세금 포탈의 고의뿐만 아니라 적어도 대한민국에서의 세금 포탈에 관한 미필적 고의도 함께 있었다고 할 것이다.

다) 그럼에도 불구하고 원심이 피고인들에게 조세포탈의 적극적 행위 내지 고의가 없었다고 본 것은 잘못이다.

나. 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(재산국외도피)의 점에 관하여

이 사건 당시 사용되던 해외직접투자신고 수리 서면 양식의 이면에는 원금 및 과실회수 의무에 관한 내용이 부동문자로 인쇄되어 있었는데, 유독 이 사건 투자신고 당시 그와 다른 양식이 사용되었을 가능성은 없는 점, 공소외 1과 공소외 2는 실질적으로 동일한 법인인데 다만 납세의무를 회피하기 위해 마치 별개의 법인인 것처럼 그 외관을 가장한 데 불과한 점, 피고인 1이 '결산 후 배당금 회수의무'를 피하기 위하여 운영수익 인출금원을 BVI 소재 법인으로 송금한 점 등을 종합하면, 피고인 1에게 해외직접투자에 따른 원금과 과실의 회수의무가 인정되고, 피고인 1이 위 회

수의무를 위반하여 홍콩법인의 운영이익을 위와 같이 BVI 소재 법인에 송금한 이상 위 소득을 은닉하였다고 봄이 타당하다.

그럼에도 원심이 과실 회수의무 및 은닉행위를 인정하지 않은 것은 사실을 오인하거나 법리를 오해한 것이다.

3. 항소이유에 관한 판단

가. 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세)의 점에 관하여

1) 피고인 1의 거주자성

가) 원심의 판단

(1) 국내 법령에 따른 국내 거주자성 인정

원심은 우선 기록에 의하여 인정되는 아래의 사정 등에 비추어 보면, 피고인 1은 이 부분 공소사실에 대응하는 포탈대상 과세연도 기간(2000. 1. 1.부터 2002. 12. 31.) 동안 국내 조세 관련 법령에 따라 국내에서 종합소득세를 납부하여야 할 의무를 부담하는 국내 거주자의 요건은 갖추었다고 판단하였다.

(가) 피고인 1은 1992년경 그 가족과 함께 미국으로 이민을 갔고, 1997. 7.경 미국 영주권을 취득하였다가 2000. 7.경 미국 영주권을 포기하였다.

(나) 피고인 1은 미국으로 이민간 이후에도 국내에서 영업하고 있는 공소외 10 주식회사(2001. 9. 20. 폐업) 및 공소외 11 주식회사(2004. 12. 28. 폐업)의 실질적인 운영자로서의 지위를 위와 같이 폐업할 때까지 계속 보유하였다.

(다) 피고인 1은 원심 법정에서 "건강문제로 미국으로 이민을 갔고, 그 무렵부터 동생인 공소외 8에게 위 공소외 10 회사와 공소외 11 회사의 경영을 맡겼으나, 1999년 초경 공소외 8과 결별하면서 다시 회사를 실질적으로 경영하게 되었고, 그러면서 한국 체류일수가 1999년부터 증가하였다가 2002년도에 국내에 다시 정착하게 된 것이다.

"라는 취지로 진술하였다.

(라) 피고인 1은 미국으로 이민간 이후에도 계속 국내 주민등록을 유지하였고, 1999. 4. 28. 서울 성북구 ○○동 소재 ○○빌라를 구입하여 같은 날 위 빌라로 전입하였다.

(마) 미국 과세당국이 피고인 1의 2001년도 과세소득에 대하여 과세처분을 하자, 피고인 1은 자신이 한국인임을 이유로 미국에 납세할 의무가 없다고 주장하였고, 미국 과세당국도 이에 동의하면서 미국 내에서 발생한 원천소득에 대하여 한국에서 납부한 과세자료를 제출하면 과세처분을 하지 않겠다는 의사를 표시하였다.

(바) 피고인 1과 그의 처 공소외 7은 1991년부터 2002년까지 아래 표 기재와 같이 국내에서 체류하였다.

(단 위: 일, 이하 같음) 연도 1991 1992 1993 1994 1995 1996 1997 1998 1999 2000 2001 2002 피고인 306268211301153185159244282311332319 처 354127 체류한 사실 없음 19156292

(2) 미국 법령에 의한 미국 거주자성의 인정

원심은 다음으로 앞서 본 사정에다가 기록에 의하여 인정되는 아래의 사정 등을 더하여 보면, 피고인 1은 위 포탈대상 과세기간 중 미국 영주권을 포기한 2000. 7.경까지는 미국 세법에 따른 미국 거주자의 요건도 함께 갖추고 있었다고 판단하였다.

(가) 미국 세법은 "미국에 머무르는 외국인의 경우, 영주권자 뿐만 아니라, 단지 미국에 일시적으로 체류하는 사람이 아니라면 모두 미국 세법의 적용에 있어 미국 거주자로 본다.

"고 규정하고 있다.

(나) 실제로 미국 과세당국은 2011. 1. 10. '피고인 1이 2000 과세연도에 있어서 미국 과세목적상 미국의 거주자였다'는 점을 확인하였다.

(3) 한미조세협약에 따른 거주자성의 제한

원심은 마지막으로 위와 같이 양국의 거주자 요건이 모두 인정되는 경우, 대한민국과 미합중국간의 소득에 관한 조세의 이중과세 회피와 탈세방지 및 국제무역과 투자의 증진을 위한 협약'(이하 '한미조세협약'이라 한다) 제3조에 따라 '그 개인이 가족과 함께 거주하였던 장소', 즉 주거(permanent home)가 있는 곳의 거주자로만 간주되는데, 앞서 본 사정 등에 비추어 보면, 2007. 7.경까지는 피고인 1의 주거가 미국에 있었다고 인정되므로, "피고인 1은 조세법상으로는 2000. 7.경까지는 미국의 거주자로만 인정되고, 그 이후에는 한국의 국내 거주자로만 인정된다.

"고 판단하였다.

나) 당심의 판단

(1) 당심에서 추가로 인정하는 아래의 사정과 판단을 원심의 위 사정(다만 아래에서 보는 바와 같이 당심에서 인정하는 피고인 1과 처의 국내체류일수와 배치되는 부분은 제외)에 더하여 보면, 피고인 1은 이 사건 포탈대상 과세연도 기간 중 적어도 2000 과세연도 기간까지는 조세법상 미국의 거주자로 인정된다고 할 것이므로, 이보다 짧은 2000. 7.까지를 미국 거주자라고 본 원심의 판단을 타하는 검사의 위 주장은 이유 없다.

(가) 카톨릭 신자인 피고인 1은 가족과 함께 미국으로 이민을 간 직후인 1992. 12. 3. 대구 교구 계산동 본당에서 (지명 생략) 대교구 성 △△△ △△△△ 성당으로 교적을 옮겼고, 1995년부터 1997년까지 3년간 피고인 1의 미국 평균 체류일수가 국내 평균 체류일수 보다 많았으며, 위 기간 동안 가족들이 국내에 체류하지 않았다.

또한 처와 공동으로 미국에서 주택을 보유하고, 1997. 10. 16. 부동산 임대사업을 목적으로 하는 미국 법인(공소외 12 회사)을 설립한 후, 상가를 임대하여 임대수입을 얻었다.

그러므로 적어도 위 기간 동안에는 한미조세협약 제3조에 따른 주거(permanent home)가 미국이라고 보아야 할 것이다.

따라서 이후 미국에 생성된 위와 같은 주거가 소멸되었다거나, 한국에도 이와 대등한 주거가 생겼다고 하려면 단순히 피고인 1 개인의 한국에서의 체류일수가 증가하였다는 것만으로는 부족하고, 이미 형성된 주거가 사후적으로 변경되었음을 알 수 있는 객관적인 사정이 드러나야 할 것이다.

(나) 한편 피고인 1이 미국 영주권을 포기한 것은 2000. 7.경이고, 이를 전후하여 피고인 1과 그의 가족이 국내외에서 체류한 일수를 정리하면 아래 표와 같다.

아래 표에 의하면, 2001년도에 피고인 1이 처 또는 가족과 함께 국내에 체류한 일수가 비약적으로 증가하였다.

<피고인 1과 처의 체류일수>연도1998199920002001체류지한국미국한국미국한국미국한국미국피고인
1244108282783025433226공소외 7633023033519346156209

<피고인 1과 가족의 체류일수>연도1998199920002001국가한국미국제3국한국미국제3국한국미국제3국한국미국제3국
피고인 1 혼자 체류1810102060526101015405가족과 함께 체류6310837678041540178262계
2441081328278530254103322612

(다) 또한 피고인 1이 한국과 미국에서 연도별로 종합소득을 신고한 내역은 아래 표와 같은데, 피고인 1은 2001 과세연
도부터는 미국에 세금을 납부하지 않았다.

과 세 연 도 한 국 (원) 미 국 (달 러) 1 9 9 8 2 , 2 2 5 , 4 4 0 , 0 1 0 9 5 , 6 1 4 (주
8)19996,033,546,569102,43120006,499,315,909108,13620019,373,049,9740(주9)20027,315,455,563상동
20038,370,123,910상동200413,133,149,220상동200511,024,609,429상동200616,771,335,399상동
200715,860,324,776상동20082,344,584,420상동

95,614

0

(라) 피고인 1은 앞서 본 바와 같이 2001년 과세소득에 대하여 미국 과세당국의 양해를 받아 소득세를 납부하지 않게
되자, 추후 미국 과세당국으로부터 소득세 부과처분을 받을 것을 우려하여, 미국 과세당국 시스템에 저장된 피고인
1의 미국 주소를 삭제하고, 대신 한국 주소가 입력되도록 조치하였다.

(마) 검사는, 피고인 1 본인을 기준으로 하지 않고 가족을 기준으로 하여 주거를 결정할 경우 피고인 1은 처가 미국에
있어 미국 거주자로 인정되는 반면, 처는 남편이 국내에 있어 한국 거주자로 인정되는 모순이 발생하므로, ① 피고
인 1 본인의 거주 기간과 ② 피고인 1이 가족들이 함께 실제 거주한 기간을 중요시하여 피고인 1의 주거를 인정하
여야 하고, 이러한 기준에 따를 때 이 사건의 경우 한국과 미국 모두에 주거가 있거나 혹은 양국 모두에 주거가 없
다고 보아야 한다고 주장한다.

그러나 위 주장은 앞서 본 바와 같이 이 사건 포탈대상 과세연도 기간 이전에 이미 미국에 한미조세협약에 따른 주
거(permanent home)가 형성되었다는 점을 간과한 것으로서, 이유 없다.

(바) 검사는, 이 사건 항소심이 계속 중이던 2012. 4. 17. 한국 국세청과 미국 국세청이 한미조세협약 제27조 제2항에 따
른 상호합의를 하여 1999년과 2000년에 피고인 1의 '중대한 이해관계의 중심지(center of vital interest)'가 한국에
있음을 확인한 후 피고인 1을 한국의 거주자로 보기로 합의하였으므로, 위 기간 동안 피고인 1을 국내 거주자로 보
아야 한다고 주장한다.

그러나 한미조세조약 제3조 제(2)항에 따르면, '중대한 이해관계의 중심지'라는 기준은 주거(permanent home)가 인정
되지 않는 경우에 적용되는 2차적 기준이고, 체약국간 상호합의는 거주지 판정에서 가장 마지막으로 사용되는 기준
이므로 앞서 본 바와 같이 피고인 1의 주거가 위와 같이 확정되는 이상 위 합의가 어떠한 법률적 효력을 가진다고
볼 수 없다.

더구나 한·미 과세관청의 합의가 이 법원을 기속하는 것도 아니고, 위 상호합의 당시 미국 국세청이 상호합의를 재개할 수 있는 권한을 유보한 점까지 고려해 보면, 검사가 제시하는 위 사유만으로 앞서 인정을 뒤집기에 부족하다.

(사) 검사는, 한미조세협약 제4조 제(4)항은 한미조세협약 제3조 제(3)항, 제4조 제(1)항에도 불구하고 체약국의 과세권을 여전히 보장하고 있으므로, 한미조세협약상 미국 거주자에 해당하더라도 과세관청은 대한민국 국민인 피고인 1의 제3국 원천소득에 대하여 여전히 과세할 수 있다.

“고 주장한다.

살피건대, 한미조세협약 제4조 제(4)항은 “본조 하기 (5)항을 제외한 이 협약의 어떠한 규정에도 불구하고 어느 체약국은 이 협약이 효력을 발생하지 아니하였던 것처럼, 동 체약국의 시민 또는 거주자에 대하여 과세할 수 있다 (Notwithstanding any provisions of this convention except paragraph (5) of this Article, a Contracting State may tax a citizen or resident of that Contracting State as if this Convention had not come into effect).”고 규정하고 있는데, 이는 이른바 ‘유보조항’으로서 협약의 다른 조항에도 불구하고 일방의 체약국이 ‘거주자’ 또는 ‘자국 시민’에 대하여 이 협약이 효력을 발생하지 아니하였던 것처럼 과세할 수 있다는 것을 정한 규정이다.

비록 한미조세협약 제4조 제(1)항에서는 일방 체약국의 거주자는 이 협약에서 정한 제한에 따를 것으로 하여, 타방 체약국 내에 원천을 둔 소득에 대하여 또한 그러한 소득에 대해서만 협약에 따라 타방 체약국에 의하여 과세될 수 있는 것이지만, 만약 그 거주자가 타방 체약국의 ‘시민’ 내지 ‘국민’이라면, 타방 체약국은 같은 조 제(4)항의 유보조항을 근거로 제(1)항의 제한 없이 당해 거주자에게 과세할 수도 규정이다.

규정이다.

그러나 한미상호협약의 목적 등에 비추어 보면, 예외적 조항에 불과한 위 유보조항만으로 한미조세협약 제3조 제(3)항, 제4조 제(1)항에 따른 거주자 간주 규정의 적용이 일반적으로 배제된다고 단정할 수 없다.

뿐만 아니라, 한미조세협약에 따라 한국 국민이 미국 거주자로 인정되는 경우, 국내 과세관청의 별도의 과세처분 없이도 곧바로 한국 국민의 해외 원천소득에 대한 국내 납세의무가 성립한다고 보기도 어려운 것이므로, 이에 상응한 범의도 인정할 수 없는 것이다.

따라서 검사의 위 주장 역시 이유 없다.

2) 피고인 1에게 납세의무가 성립하는지 여부

가) 홍콩법인에서 BVI 소재 법인으로 송금된 돈의 실질적인 귀속 주체

(1) 원심의 판단

원심은, 그 채택의 증거에 의하여 알 수 있는 아래의 사정 등에 비추어 보면, 피고인 1에게 위 돈이 실질적으로 귀속되었다고 볼 수 없다고 판단하였다.

(가) BVI 소재 법인들은 일단 BVI의 근거법령에 따라 적법하게 설립된 법인으로서 BVI 근거법령상 그 주주와는 구분되는 별개의 권리의무 주체이다.

(나) 비록 BVI 소재 법인들이 별도의 인적·물적 자본 없이 설립된 것이기는 하지만, 우리나라의 사법(私法)상으로 인적·물적 자본 없이 설립된 특수목적회사(SPC)도 원칙적으로 그 주주와는 별개의 독립된 법인격을 가진 것으로 인정

된다.

(다) 현행 조세 관련 법령 체계를 살펴보더라도, 위와 같은 SPC의 설립을 금지하는 규정을 발견하기 어렵고, 나아가 투자목적으로 설립된 SPC에 대해 별도의 인적·물적 자본이 없다는 이유만으로 그 실체를 부정하는 규정도 없으며, 오히려 국제조세조정에 관한 법률은 최소한의 자본출자요건만을 갖추고 인적·물적 조직이 없이 조세피난처에 설립된 SPC에 대해서도 그 실체를 인정하고 있다.

(라) 특수목적회사는 일시적인 목적을 달성하기 위하여 최소한의 자본출자요건만을 갖추어 인적·물적 자본 없이 설립되는 것이 일반적이기 때문에 특수목적회사가 그 설립목적을 달성하기 위하여 설립지의 법령이 요구하는 범위 내에서 최소한의 출자재산을 가지고 있다가거나 특수목적회사를 설립한 회사의 직원이 특수목적회사의 임직원을 겸임하여 특수목적회사를 운영하거나 지배하고 있다는 사정만으로는 특수목적회사의 독자적인 법인격을 부인할 수 없다.

(마) 피고인 1에게 조세회피의 고의를 찾아볼 수 없다.

(2) 당심의 판단

(가) 관련 법리

구 국세기본법(2007. 12. 31. 법률 제8830호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제14조 제1항, 제2항이 천명하고 있는 실질과세의 원칙은 헌법상의 기본이념인 평등의 원칙을 조세법률관계에 구현하기 위한 실천적 원리로서, 조세의 부담을 회피할 목적으로 과세요건사실에 관하여 실질과 괴리되는 비합리적인 형식이나 외관을 취하는 경우에 그 형식이나 외관에 불구하고 실질에 따라 담세력이 있는 곳에 과세함으로써 부당한 조세회피행위를 규제하고 과세의 형평을 제고하여 조세정의를 실현하고자 하는 데 주된 목적이 있다.

이는 조세법의 기본원리인 조세법률주의와 대립관계에 있는 것이 아니라 조세법규를 다양하게 변화하는 경제생활관계에 적용함에 있어 예측가능성과 법적 안정성이 훼손되지 않는 범위 내에서 합목적적이고 탄력적으로 해석함으로써 조세법률주의의 형해화를 막고 실효성을 확보한다는 점에서 조세법률주의와 상호보완적이고 불가분적인 관계에 있다고 할 것이다.

따라서 당해 주식이나 지분의 귀속 명의자는 이를 지배·관리할 능력이 없고 명의자에 대한 지배권 등을 통하여 실질적으로 이를 지배·관리하는 자가 따로 있으며, 그와 같은 명의와 실질의 괴리가 위 규정의 적용을 회피할 목적에서 비롯된 경우에는, 당해 주식이나 지분은 실질적으로 이를 지배·관리하는 자에게 귀속된 것으로 보아 그를 납세의 무자로 삼아야 할 것이다.

그리고 그 경우에 해당하는지는 당해 주식이나 지분의 취득 경위와 목적, 취득자금의 출처, 그 관리와 처분과정, 귀속명의자의 능력과 그에 대한 지배관계 등 제반 사정을 종합적으로 고려하여 판단하여야 한다(대법원 2012. 1. 19. 선고 2008두8499 전원합의체 판결 등 참조).

(나) 이 사건에 관하여

원심과 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거에 의하여 알 수 있는 다음과 같은 사정 등을 위 법리에 비추어 보면, 홍콩법인에서 BVI 소재 법인으로 송금된 돈은 사외유출된 소득으로서 실질적으로 피고인 1에게 귀속되었다고 봄이 상당하다.

그럼에도, 원심이 이와 달리 판단한 것은 사실오인 내지 법리오해의 잘못을 저지른 것이다.

① 피고인 1은 1998년부터 2002년까지 미국 공소외 13 회사사에 홍콩법인 명의로 수출하면서 실제 매출액의 0.2% ~ 0.3%, 매입액의 0.6% ~ 0.9%에 해당하는 금액의 합계액만을 수출중개수수료 명목으로 홍콩 과세관청에 신고하고, 나머지 매출액 중 11%는 'COMM-BVI(판매 및 검사수수료)'라는 가공의 명목으로 공소외 3 회사계좌로 송금하고, 홍콩법인의 내부손익을 정산한 다음 잔여이익에 상당하는 부분은 허위의 '감사료' 명목으로 공소외 4 회사 계좌로 송금하여 이를 사외로 유출하였다.

② 홍콩법인과 BVI 소재 법인 사이에는 위 돈의 수수를 정당화할 만한 어떠한 거래관계도 없고, 위와 같이 송금된 돈 역시 BVI 소재 법인의 독자적인 이해관계나 거래상의 필요에 따라 지급된 것이 아니라, 단지 홍콩법인의 매출액을 대외적으로 드러나지 않게 하는 방편으로 '커미션'이란 허위의 명목하에 지급된 홍콩법인의 소득일 뿐이다.

③ 위와 같이 법률상 원인 없이 사외유출된 소득에 대하여 홍콩법인이 BVI 소재 법인에 반환을 요청하였다거나, 그 후 위 돈이 홍콩법인으로 다시 귀속되었다거나, 위 돈이 홍콩법인의 이익을 위하여 사용된 사실이 없다.

④ BVI 소재 법인 명의로 개설된 계좌들의 인출서명권은 피고인 1이 보유하고 있고, 위 계좌로의 송금도 피고인 1의 뜻에 따라 이루어졌으므로, 위 송금에 따른 거래의 실질은 홍콩법인과 피고인 1 사이의 '조세포탈 목적의 재산 은닉거래'라고 봄이 상당하다.

⑤ 피고인 1은 BVI 소재 법인 계좌에 입금된 돈의 출금에 관하여 아무런 제약을 받고 있지 않고, 위와 같이 입금된 돈이 BVI 소재 법인의 설립 목적에 따라 그 사용에 제약을 받는다고 볼 증거도 없다.

⑥ 원심은 BVI 소재 법인의 법인격이 인정되므로, BVI 소재 법인의 계좌를 피고인 1의 차명계좌라고 단정할 수 없고, 따라서 위 돈이 피고인 1에게 귀속되었다고 볼 수 없다고 판단하였다.

그러나 검사가 이 사건 공소사실을 통하여 위 돈이 피고인 1에게 귀속되었다고 주장하는 것은 단순히 BVI 소재 법인의 법인격이 부인되기 때문이 아니라, 홍콩법인의 돈이 BVI 소재 법인과는 무관하게 그 법인 명의의 계좌로 입금되어 다시 돌아오지 않았기 때문이다.

이는 BVI 소재 법인의 법인격과 무관한 것이고, 피고인 1이 개인의 예금 계좌를 빌려 위와 같이 송금받은 것과 실질적인 차이가 없다.

⑦ 위 돈이 최종적으로 BVI 소재 법인에게 귀속되었다고 하여 위 돈이 피고인 1에게 귀속되었다는 사실이 부정되는 것도 아니다.

왜냐하면 앞서 본 바와 같이 홍콩법인과 BVI 소재 법인간의 정당한 거래관계를 인정할 수 없는 이상, 홍콩법인으로부터 사외유출된 위 돈이 BVI 소재 법인으로 최종 귀속되었다면, 그것은 논리적으로 위 거래를 주도한 피고인 1로의 사전 귀속이 전제될 수밖에 없기 때문이다.

⑧ 피고인 1 역시 국세청 세무조사 당시 작성한 확인서에서 '여러 페이퍼컴퍼니의 법인소재지로 등록되어 있는 장소에서는 일체의 영업행위나 의사결정 등 경영활동이 이루어지지 않았고, 위 각 법인의 운영이나 중요 의사결정에서 이사회나 주주총회 또는 이와 유사한 경영진 회의 등을 개최한 사실이 없으며, BVI 소재 법인 등의 명의로 행하는 투자 의사결정의 주체는 오직 피고인 1 뿐이고, BVI 소재 법인 등은 피고인 1의 사업, 재산, 은행계좌의 일부로서 존재하는 법인이다.

'라고 밝힌 바 있다.

⑨ 조세회피 목적의 유무는 위 돈의 실질 귀속을 가리는 기준이 될 수 없을 뿐 아니라, 뒤에서 보는 바와 같이 피고인들에게는 조세회피의 목적이 충분히 인정되기도 한다.

나) BVI 소재 법인으로 송금된 돈의 성격(배당소득 해당 여부)

(1) 원심의 판단

원심은 소득세법 제3조가 과세대상이 되는 소득에 대하여 열거주의를 취하고 있으므로, 위 조항에서 말하는 '배당소득'에 해당하려면 원칙적으로 배당절차를 거친 경우만을 의미한다고 전제한 후 그 채택증거들에 의하여 인정되는 아래의 사정 등에 비추어 보면, 검사가 제출한 증거만으로는 홍콩법인이 BVI 소재 법인에게 송금한 돈이 조세포탈의 대상이 되는 '배당소득'이라고 단정하기 어렵다고 판단하였다.

(가) 홍콩법인이 BVI 소재 법인에게 운영수익 인출금원을 송금할 당시 홍콩 관련 법령에 의한 배당절차를 거쳤다고 볼 만한 자료를 찾을 수 없다.

(나) 피고인 1은 수사기관에서 "법인과 대주주는 별개이기 때문에 법인에서 배당이 되어야 개인소득으로 귀속되는 것으로 생각한다.

저 스스로도 BVI 소재 법인에 송금된 금원을 제 돈이라고 생각해본 적이 없다.

"라는 취지로 진술하였고, 원심 법정에서 "이 사건 투자신고 당시 나는 몸이 좋지 않아 공소외 8이나 공소외 14에게 홍콩 법인의 설립·경영을 상당부분 맡겨 났었기 때문에 이 사건 투자신고 경위나 내용에 대해서 잘 알지 못한다.

홍콩법인의 회계처리와 관련하여 세부적인 사정은 알지 못하였고, 다만 공소외 8로부터 홍콩 세금 절약을 위해 홍콩법인의 매출액 일부를 판매수수료로 유보하는 것으로 처리한다는 정도만 들었다.

공소외 8이 퇴사하고 난 후 그 당시 공소외 8이 하던 방식을 따라 하게 되어 BVI 소재 법인에 송금하게 된 것이다.

"라는 취지로 진술하였다.

(다) 공소외 8, 공소외 14 역시 원심 법정에서 피고인 1의 위 진술취지에 부합하는 듯한 취지의 진술을 하였다.

(2) 당심의 판단

(가) 관련 법리

법인세법 소정의 소득금액을 지급한 것으로 의제하는 소득처분의 경우와는 달리, 사외유출된 소득이 대표자 등에게 실질 귀속되었음을 이유로 대표자 등에 대한 소득세 부과처분이 적법하다고 하려면, 과세관청으로서는 사외로 유출된 소득이 대표자 등에게 현실적으로 귀속된 사실 및 그 소득의 종류를 주장·증명하여야 한다(대법원 2005. 5. 12. 선고 2003두15300 판결 등 참조). 그러나 한편 법인의 수익이 사외유출되어 대표자의 소득으로 귀속된 경우 그 소득이 소득세법상 어떠한 종류의 소득에 해당하는가의 문제는 원칙적으로 지급자 및 귀속자의 의사, 귀속자와 법인 사이

의 기본적 법률관계, 소득금액, 소득의 귀속경위 등을 종합하여 판단될 문제로서 간접사실에 의한 주인의 여지를 배제하는 것이 아니다(대법원 1997. 10. 24. 선고 97누2429 판결, 대법원 1997. 12. 26. 선고 97누4456 판결 등 참조). 나아가 법인의 출자자가 사외유출된 법인의 소득을 확정적으로 자신에게 귀속시켰다면 특별한 사정이 없는 한 이러한 소득은 주주총회의 결의 여부, 배당가능이익의 존부, 출자비율에 따라 지급된 것인지 여부 등과 관계없이 출자자에 대한 배당소득에 해당하는 것으로 추인할 수 있다(대법원 2004. 7. 9. 선고 2003두1059, 1066 판결 참조).

(나) 관련 규정

구 소득세법(2001. 12. 31. 법률 제6557호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 소득세법'이라 한다.

)제17조(배당소득)① 배당소득은 당해연도에 발생한 다음 각호의 소득으로 한다.

1. 내국법인으로부터 받는 이익이나 잉여금의 배당 또는 분배금과 상법 제463조의 규정에 의한 건설이자의 배당
2. 법인으로 보는 단체로부터 받는 배당 또는 분배금
3. 의제배당
4. 법인세법에 의하여 배당으로 처분된 금액
5. 내국법인으로부터 받는 증권투자신탁(공채 및 사채투자신탁을 제외한다)수익의 분배금
6. 외국법인으로부터 받는 이익이나 잉여금의 배당 또는 분배금과 당해 외국의 법률에 의한 건설이자의 배당 및 이와 유사한 성질의 배당

(다) 이 사건에 관하여

원심과 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거에 의하여 알 수 있는 아래의 사정 등을 위 법리에 비추어 검토해 보면, BVI 소재 법인으로 송금된 돈은 조세법의 관점에서 홍콩법인의 실질적 주주인 피고인 1에게 귀속된 배당소득이라고 봄이 상당하다.

그럼에도, 원심이 이와 달리 판단한 것에는 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 있다.

- ① 홍콩법인에서 BVI 소재 법인의 계좌로 이전된 돈은 앞서 본 바와 같이 아무런 법률적 원인 없이 사외유출된 것으로, 위와 같이 유출된 이후 다시 홍콩법인에 귀속되거나 홍콩법인의 영업목적에 위하여 사용된 적이 없다.
- ② BVI 소재 법인은 위 돈을 취득할 법적 권원이 없고, 위와 같은 돈의 지급은 피고인 1의 지시에 따라 이루어졌으며, 위 돈에 대한 인출권도 전적으로 피고인 1만 가졌다.
- ③ 피고인 1은 위 돈에 대한 인출권을 가질 당시 홍콩법인의 실질적 1인 주주의 위치에 있었다.
- ④ 홍콩법인의 매출액을 숨길 목적으로 위 돈이 유출된 이상, 송금 당시부터 위 돈은 확정적으로 피고인 1에게 귀속되었다고 볼 수 있다.
- ⑤ 앞서 본 바와 같이 구 소득세법에 따라 사외유출된 법인의 소득을 현실귀속을 이유로 배당소득으로 평가하는 데에는 주주총회의 결의 여부, 배당가능이익의 존부, 출자비율에 따라 지급된 것인지 여부 등의 요건이 필요 없다고 할 것이므로, 이와 다른 전제에 선 원심의 위 논거들은 모두 부당하다.
- ⑥ 피고인들의 변호인들은, 위 대법원 2004. 7. 9. 선고 2003두1059, 1066 판결은 구 법인세법(1994. 12. 22. 법률 제4803호로 개정되기 전의 것) 제32조 제5항에 대하여 위헌결정이 선고됨에 따라 주주들에게 귀속된 소득에 대하여 소득처분에 의한 의제소득으로 부과처분을 할 수 없게 되자, 그러한 법적 공백상태를 해소하기 위하여 이루어진 예외적인 판결로 1994. 12. 22. 위 조항이 개정되어 새로 소득처분에 관한 규정이 제정된 이후에는 사실상 폐기된 것으로 보아야 한다고 주장한다.

그러나 위 판결의 법리는 구 소득세법 제17조에 관한 해석의 문제로, 법인세법에 의한 소득처분에 관한 규정과 무관하게 실질과세의 원칙에 따라 위 조항이 적용되는 경우를 구체적으로 밝힌 것으로 보아야 하고, 위 판례가 폐기되었다고 볼 만한 근거도 없으므로, 이와 다른 전제에 선 위 주장은 이유 없다.

⑦ 나아가 과세소득은 이를 경제적 측면에서 보아 현실로 이득을 지배관리하면서 이를 향수하고 있어서 담세력이 있는 것으로 판단되면 족하고 그 소득을 얻게 된 원인관계에 대한 법률적 평가가 반드시 적법하고 유효한 것이어야 하는 것은 아니다.

따라서, 범죄행위로 인한 위법소득이라 하더라도 귀속자에게 환원조치가 취해지지 않은 한 이는 과세소득에 해당한다고 할 것이므로(대법원 1995. 11. 10. 선고 95누7758 판결, 대법원 1983. 10. 25. 선고 81누136 판결 등 참조), 피고인들이 홍콩법인의 운영이익을 BVI 소재 법인의 계좌로 송금한 행위가 이른바 '횡령' 등 불법성을 지닌 '비정상적 사외유출'이라는 이유만으로 위와 같이 송금된 돈이 과세소득에서 제외된다고 볼 수도 없다.

⑧ 피고인들의 변호인들은, 국내 법인세법에 따른 소득처분이 없는 이상 홍콩법인에서 BVI 소재 법인들에 송금된 금액을 원고의 배당소득이나 근로소득으로 볼 수 없다고 주장한다.

그러나 소득처분이 없더라도 소득의 실질 귀속에 따라 납세의무는 엄연히 발생하는 것이고, 나아가 홍콩에서 설립된 외국 법인에 대하여는 국내 법인세법이 적용되지 아니하므로, 위와 같이 해석할 경우 사실상 한국 과세관청이 국내 거주자가 외국 법인으로부터 받는 실질적 배당소득에 대한 과세를 포기하는 부당한 결과가 초래된다.

따라서 위 주장도 이유 없다.

3) 사기 기타 부정한 행위의 존부에 관하여

가) 원심의 판단

원심은, 납세의무자가 해외원천소득을 국내 법인에 송금한 경우와 BVI 소재 법인에 송금한 경우를 비교해 볼 때 후자의 경우에서 국내 과세관청의 조세부과 및 징수에 관하여 상대적으로 더 어려운 상황이 발생할 수는 있으나, 오늘날 다양한 경제적 이유로 BVI 소재 법인이 설립되고 이에 대한 송금이 이루어지고 있다는 점을 고려하면, BVI 소재 법인이 설립되었다는 등의 사정만으로는 어느 경우에도 조세포탈행위, 즉 '사기 기타 부정한 행위'에 해당한다고 볼 수는 없으며, 조세포탈행위를 인정하기 위해서는 다른 별도의 사정에 의하여 은닉의 효과가 현저해지는 등으로 '적극적 은닉의도가 나타나는 사정'이 덧붙여져야 할 것인데, 검사가 제출한 증거들만으로는 피고인 1에게 국내 조세를 회피할 목적이 있었다고 단정하기 어려우므로, 피고인 1이 BVI 소재 법인을 설립한 다음 운영수익 인출금원을 송금한 행위에 '적극적인 소득은닉 의도'가 있었다고 볼 수 없다고 판단하였다.

나) 당심의 판단

(1) 관련 법리

구 조세범 처벌법(2010. 1. 1. 법률 제9919호로 전부 개정되기 전의 것) 제9조가 규정하는 조세포탈죄에 있어서의 '사기 기타 부정한 행위'라고 함은 조세의 포탈을 가능하게 하는 행위로서 사회통념상 부정이라고 인정되는 행위, 즉 조세의 부과징수를 불능 또는 현저히 곤란하게 하는 위계 기타 부정한 적극적인 행위를 말하는 것이므로, 이러한 행위가 수반됨이 없이 단순히 세법상의 신고를 하지 아니하거나 허위의 신고를 함에 그치는 것은 이에 해당하지 아니하나, 납세의무자가 조세포탈의 수단으로서 미신고 또는 과소신고의 전단계로서 적극적인 소득 은닉행위를 하는 경우나

적극적으로 은닉의도가 나타나는 사정이 덧붙여진 경우에는 '사기 기타 부정한 행위'에 해당한다(대법원 2006. 2. 9. 선고 2004도3976 판결, 대법원 2009. 1. 15. 선고 2007도3680 판결 등 참조).

또한 명의를 위장하여 소득을 얻더라도 그것이 조세포탈과 관련이 없는 행위인 때에는 명의위장 사실만으로 구 국세기본법(2007. 12. 31. 법률 제8830호로 개정되기 전의 것) 제26조의2 제1항 제1호 소정의 '사기 기타 부정한 행위'에 해당한다고 할 수 없으나, 그것이 누진세율 회피, 수입의 분산, 감면특례의 적용, 세금 납부를 하지 아니할 무자력자의 명의사용 등과 같이 명의위장이 조세회피의 목적에서 비롯되고 나아가 여기에 허위 매매계약서의 작성과 대금의 허위지급, 허위의 양도소득세 신고, 허위의 등기·등록, 허위의 회계장부 작성·비치 등과 같은 적극적인 행위까지 부가된다면 이는 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 '사기 기타 부정한 행위'에 해당한다(대법원 2013. 12. 12. 선고 2013두7667 판결 참조).

그리고 일반적으로 다른 사람 명의의 예금계좌를 빌려 예금하였다는 사실만으로 구체적 행위의 동기, 경위 등 정황을 떠나 어느 경우에도 적극적인 소득은닉 행위가 된다고 단정할 것은 아니라 할 것이지만, 차명계좌의 예입에 의한 은닉행위에 있어서도 여러 곳의 차명계좌에 분산 입금한다거나 순차 다른 차명계좌에의 입금을 반복하거나 단 1회의 예입이라도 그 명의자와의 특수한 관계 때문에 은닉의 효과가 현저해지는 등으로 적극적 은닉의도가 나타나는 사정이 덧붙여진 경우에는 조세의 부과징수를 불능 또는 현저히 곤란하게 만든 것으로 인정할 수 있다(대법원 1999. 4. 9. 선고 98도667 판결 등 참조).

(2) 이 사건에 관하여

원심과 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거에 의하여 인정되는 아래의 사정을 위 법리에 비추어 검토해 보면, 홍콩법인이 BVI 소재 법인 명의의 계좌에 홍콩법인의 운영수입을 송금한 행위는 '사기 기타 부정한 행위'에 해당한다고 봄이 상당하다.

그럼에도, 원심이 이와 달리 판단한 것에는 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 있다.

(가) 앞서 본 바와 같이 홍콩법인이 BVI 소재 법인 명의의 계좌에 송금한 돈은 그 실질이 피고인 1에게 현실귀속되는 배당소득이라고 할 것임에도, 피고인들은 위 돈이 홍콩법인이 BVI 소재 법인들에게 지급하는 '판매 및 감사수수료' 또는 '감사료'인 것처럼 허위의 월별결산자료, Total Income List를 작성하였다.

(나) 피고인들은 위와 같이 허위 송금을 한 후 홍콩법인의 수입을 신고함에 있어서는 위 돈을 고의로 누락한 채 실제 매출액의 약 1%만을 매출액으로 신고하였으며, 그러한 내용이 기재된 감사보고서와 세금신고서를 작성함으로써 피고인 1이 홍콩법인으로부터 받을 수 있는 배당소득의 규모를 적극적으로 은닉하였다.

(다) 피고인 1에게 귀속되어야 할 돈이 BVI 소재 법인의 계좌에 위장된 명목으로 송금됨으로써 한국의 과세관청으로서 위 돈이 피고인 1에게 귀속된다는 사실을 현실적으로 알기가 어렵게 되었다.

(라) 피고인들의 변호인들은 BVI 소재 법인의 계좌인출권이 피고인 1에게 있다는 것을 피고인들이 숨긴 것은 아니므로, 위와 같은 송금행위를 '사기 기타 부정한 행위'로 볼 수 없다고도 주장하나, BVI 소재 법인이 해외 법인이고, 그 계좌에 입금된 돈이 피고인 1 개인이 아니라 BVI 소재 법인에게 귀속되는 것처럼 위장된 이상, 피고인 1에 대하여 종합소득세를 부과하여야 하는 한국 과세관청의 입장에서는 위 송금으로 인하여 위 소득의 실질적 귀속자를 발견하기

가 더욱 어렵게 되었다고 봄이 상당하다.

- (마) 피고인 1은 BVI 소재 법인 명의의 계좌로 입금된 돈에 대하여 국내는 물론 세계 어느 국가에도 소득세 신고를 하지 않았다.
- (바) 피고인 1이 위와 같은 행위를 하게 된 데에 홍콩법인의 법인세 납부 의무를 경감하거나, 영국령이었던 홍콩이 중국으로 반환되는 과정에서 안정적으로 사업을 운영하고자 하는 의도가 일부 포함되어 있었다고 하더라도, 위와 같은 행위가 조세당국을 포함한 외부에서 피고인 1의 소득을 파악하기 곤란하게 하려는 의도에서 이루어진 것은 분명하고, 그로 인하여 조세의 부과와 징수가 현저히 곤란해지게 되는 결과가 발생한 이상, 위와 같은 부가적인 사정이 있었다고 하여 피고인 1의 위와 같은 행위를 '사기 기타 부정한 행위'로 평가하는데 장애가 되는 것은 아니다.
- (사) 피고인들의 변호인들은 위와 같이 홍콩법인의 매출액을 축소하여 회계장부를 작성하고 실제 발생한 운영이익을 가공의 명목으로 BVI 소재 법인에게 송금한 일련의 행위를 두고 구 조세범처벌법 제9조의2 제1호가 부정소득금액에서 제외하는 '세무회계와 기업회계와의 차이로 인하여 생긴 금액'이라고 주장하기도 하나, 위와 같이 송금한 명목이 명백히 허위인 이 사건에서는 위 법리가 적용될 수 없다고 할 것이므로, 위 주장은 더 나아가 살펴볼 필요 없이 이유 없다.

4) 피고인 1에게 조세포탈의 고의가 있었는지 여부

가) 원심의 판단

원심은 그 채택의 증거에 의하여 알 수 있는 아래의 사정 등에 비추어 보면, 피고인들에게 국내 종합소득세 포탈의 고의가 있었다고 보기 어렵다고 판단하였다.

- (1) 홍콩법인에서 수수료 형식으로 운영수익금을 BVI 소재 법인으로 송금함으로써 홍콩법인의 법인세 절감을 시도하는 방식은 공소외 8이 1996년경 홍콩법인을 설립하면서 공소외 9 및 홍콩 현지회계사인 공소외 15 등에게 자문하여 확립한 것으로 보이는데, 그 당시는 피고인 1이 공소외 8에게 회사 운영권을 상당 부분 일임하고 미국으로 이민을 간 시점이었다.
- (2) 공소외 3 회사는 1999. 1. 28.에, 공소외 4 회사는 2000. 3. 20.에 각각 설립되어 모두 피고인 1이 2000. 7.경 미국 영주권을 포기하기 이전에 설립되었다.
- (3) 피고인 1은 원심 법정에서 BVI 소재 법인의 설립목적은 홍콩 법인세 경감 내지 투자 목적이라는 취지로 진술하고 있고, 달리 이를 배척할 만한 자료는 보이지 않는다.
- (4) 홍콩법인이 BVI 소재 법인에게 송금한 운영수익 인출금원은 국내에서 발생한 것이 아니라 해외원천소득에 해당하는데, 피고인 1에게 홍콩법인의 운영수익을 국내로 반입해야 할 의무가 있다고 보기도 어렵다.
- (5) 우리나라와 홍콩 사이에 조세 관련 조약이 체결되어 있지 않기 때문에, 국내 과세관청의 조세 부과 및 징수의 어려움이 사실상 발생한다는 측면에서는 '피고인 1이 이를 홍콩법인 명의 또는 개인 명의로 개설된 홍콩계좌에 예치하는 경우'와 'BVI 소재 법인 명의 계좌에 송금하는 경우' 사이에 실질적인 차이가 없다.
- (6) SPC에 의해 달성하려는 특수한 목적에는 투자를 위한 지주회사로서의 기능수행도 포함되는 것인데, 공소외 3 회사는 1999. 9. 3. 말레이시아 라부안에 설립된 공소외 16 회사를 자회사로 두고 있고, 공소외 4 회사는 2000. 12. 10. 말레이시아 라부안에 설립된 공소외 17 회사의 자회사로 두고 있는 등 일응 지주회사로서의 외양을 갖추고 있는 것으로 보인다.

(7) BVI 소재 법인 명의의 계좌로 입금된 운영수익 인출금원 중 상당한 금액은 실제로 수 년 동안 투자활동에 사용되었고, 달리 그 운영수익 인출금원 전액이 그대로 피고인 1에게 전달되었다고 볼 만한 정황은 발견되지 않는다.

나) 당심의 판단

(1) 관련 법리

사기 기타 부정한 행위로 조세를 포탈함으로써 성립하는 조세포탈범은 고의범이지 목적범은 아니므로 피고인에게 조세를 회피하거나 포탈할 목적까지 가질 것을 요하는 것이 아니며, 이러한 조세포탈죄에 있어서 범의가 있다고 함은 납세의무를 지는 사람이 자기의 행위가 사기 기타 부정한 행위에 해당하는 것을 인식하고 그 행위로 인하여 조세포탈의 결과가 발생한다는 사실을 인식하면서 부정행위를 감행하거나 하려고 하는 것이다(대법원 2006. 6. 29. 선고 2004도817 판결 등 참조).

(2) 판단

원심과 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거에 의하여 인정되는 아래의 사정 등에 비추어 보면, 피고인들에게는 조세포탈의 고의가 있었다고 인정된다.

그럼에도, 원심이 이와 달리 판단한 것은 잘못이고, 이 점을 지적하는 검사의 주장은 이유 있다.

(가) 홍콩법인으로부터 BVI 소재 법인으로 송금된 돈은 조세법상 그 실질이 홍콩법인으로부터 사외유출되어 피고인 1에게 확정적으로 귀속된 돈이고, 피고인 1로서는 위와 같은 송금행위로 인하여 위 돈이 자신에게 귀속된다는 점은 당시 확실히 인식하고 있었다.

(나) 2001 및 2002 과세연도에 피고인 1이 국내 거주자로서의 요건을 갖추고 있었던 점은 앞서 본 바와 같고, 여기에 피고인 1이 2000. 7.경에 미국 영주권을 포기한 점, 미국 과세당국이 피고인 1의 2001년도 과세소득에 대하여 과세처분을 하자, 피고인 1은 자신이 한국인임을 이유로 미국에 납세할 의무가 없다고 주장한 점까지 더하여 보면, 피고인 1은 위 기간 자신에게 귀속된 소득에 대하여는 국내 거주자로서 납세의무가 있음을 충분히 알았다고 할 것이다.

(다) 피고인 1은 수사기관에 제출한 이력서에서 "본인의 미국 영주권 포기는 미국을 제외한 타국의 소득에 대한 미국 내 과세 문제의 소지를 없애기 위함이었으며 TRUST 또한 본인을 제외한 전 가족이 미국 시민권자이므로 추후 미국 외의 해외 재산에 대한 미국내 상속세 문제에 대응하기 위한 조치임."이라고 기재하여, 당시 자신의 소득에 대한 과세 문제에 대하여 깊은 관심을 가지고 있었음을 인정하였다.

(라) 피고인들이 국내 투자기업을 물색하는 과정에서 작성한 '해외법인 명의 투자시 검토사항'이라는 제목의 문건에는 BVI를 통한 투자, 홍콩회사 명의로 투자하는 각 방안 하위에 "홍콩회사가 해외에 투자한 법인으로부터 수령하는 배당소득 및 주식양도소득에 대하여 홍콩에서 비과세, 국내 투자 법인으로부터 배당소득 수령 시 주민세 포함하여 16.5%의 원천징수로서 한국내 납세의무 종결, 한국내에서의 투자자 익명보호 - 외국인 투자 관련 신고서상 외국인 투자자의 국적 및 투자법인명 이외에는 국내에서 요구하지 아니하므로 실제 투자자의 신분이 보장됨"이라는 내용이 기재되어 있다.

(마) 피고인 1은 1990년 중반 수출소득이 급격히 증가함에 따라 세금부담을 줄이기 위한 방법을 모색하기 시작하여, 피고인 2 등 전문가의 도움을 받아 회사의 형태, 투자구조, 거주지 등을 종합적으로 고려하여 납세의무를 경감시키기 위한 방법을 지속적으로 논의해 왔다.

(바) 이 부분 공소사실은 BVI 소재 법인의 계좌에 송금된 돈이 사외유출되어 피고인 1에게 귀속된 것을 대상으로 하고 있는 반면, 원심이 들고 있는 논거들은 위 돈이 BVI 소재 법인에게 귀속됨을 전제로 하고 있어 모두 조세포탈의 고의를 부정하는 사유로서는 부적절하다.

(사) 피고인들의 변호인들은, 대법원 2010. 4. 29. 선고 2007두11382 판결, 대법원 2010. 1. 28. 선고 2007두20959 판결, 대법원 1992. 3. 10. 선고 92도147 판결 등을 거시하며, 법인의 대표자가 법인의 자금을 횡령하는 과정에서 법인의 장부를 조작하였을 경우 그러한 행위로서 '법인세의 조세포탈죄'는 성립하지만, 더 나아가 대표자 개인의 소득세 조세포탈죄는 성립하지 않는다는 것이 대법원의 확립된 입장이라고 주장한다.

그러나 ① 위 2007두20959 판결은 "횡령금을 빼돌리는 과정에서 회계장부를 조작하는 등의 행위를 한 것이 그 전후의 경과에 비추어 단지 횡령금을 빼돌린 사실을 은폐하기 위한 것일 뿐, 그 횡령금에 대하여 소득처분이 이루어질 것까지 예상하여 그 상여에 대한 소득세를 포탈하기 위한 것으로 보기 어려운 경우"에 관한 것이어서, 이 사건과 같이 처음부터 조세포탈을 목적으로 장기간 반복적으로 허위의 회계 서류 등을 만들어 매출액 및 소득의 귀속자를 은폐한 경우와는 기본적 사실관계를 달리 하고, 오히려 ② 위 92도147 판결은 회사 대표자가 경비지출을 과다계상하여 허위장부를 작성하고 이를 토대로 법인세 등의 조세를 납부한 경우 횡령죄 이외에도 법인세 등의 조세포탈죄가 성립한다고 적극적으로 인정하고 있으며, ③ 위 2007두11382 판결 역시 "법인의 대표자가 허위의 세금계산서를 수취하여 장부상 매입액을 과다계상하여 소득을 은닉한 사안에서, 그 대표자가 장차 은닉된 소득이 사외유출되어 그 귀속자가 밝혀지지 아니함에 따라 자신이 그 법인의 대표자로서 인정상여처분을 받을 것까지 모두 예상하기 어려운 경우"에는 소득세 포탈죄가 성립하지 않는다는 것이어서, 이 사건과 같이 처음부터 사외유출을 하기 위한 목적에서 허위의 장부를 작성한 경우와는 기본적 사실관계가 다르다.

오히려 위 대법원 판결들의 취지에 비추어 보면, 이 사건과 같이 피고인들이 처음부터 조세포탈의 목적으로 위장된 명목의 송금서류 등을 만들어 소득의 귀속자를 불분명하게 만들었다면 횡령죄의 성립 여부와 무관하게 소득세에 관한 조세포탈죄가 성립한다고 할 것이다.

따라서 위 주장도 역시 이유 없다.

5) 소결

이상의 내용을 종합하면, 피고인 1은 2000 과세연도에는 한미조세협약에 따라 미국 거주자로만 간주되어 당해 연도에 현실적으로 귀속된 소득에 대하여 한국 과세관청에 세금을 납부할 의무가 없고, 따라서 소득세 포탈의 고의를 인정하기도 어렵다.

그러나 2001 및 2002 과세연도에는 국내 거주자로서 당해 연도에 현실적으로 귀속된 소득에 대하여 한국 과세관청에 세금을 납부할 의무가 있고, 앞서 본 바와 같이 사기 기타 부정한 행위로 이를 포탈한 사실이 인정된다.

따라서 검사의 이 부분 항소이유는 2001 및 2002 과세연도에 해당하는 부분에 한하여 이유 있다.

나. 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(재산국외도피)의 점에 관하여

1) 원심의 판단

원심은 그 채택의 증거에 의하여 알 수 있는 아래의 사정 등에 비추어 보면, 이 부분 공소사실은 범죄가 되지 아니하거나 범죄의 증명이 없는 때에 해당한다고 판단하였다.

가) 검사는 이 사건 투자신고 당시 시행 중이던 재정경제원 장관의 고시인 구 외국환관리규정 제12-13조(해외직접투자자는 당해 신고수리의 조건에 따라 투자원금과 과실을 현금으로 국내에 회수하여야 한다.

다만 당해 신고기관이 부득이하다고 인정한 경우에는 현물로 회수할 수 있다.

) 제12-14조(해외직접투자자가 투자사업을 청산할 때에는 분배받은 잔여재산을 제12-13조에 따라 즉시 국내로 회수하여야 한다.

)는 해외직접투자자의 '투자원금 및 과실' 또는 '분배받은 잔여재산'의 반환의무를 규정하고 있고, 이는 구 외국환관리법(1997. 12. 13. 법률 제5453호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 외국환관리법'이라 한다) 제21조, 같은 법 시행령 제30조 제5항, 제6항을 근거 법령으로 한다고 주장하나, 위 각 조항에는 '투자원금 및 과실의 회수의무의 부과'에 관하여 재정경제원장관에게 위임하는 내용이 없으므로, 위 조항에 근거한 반환의무 주장은 그 자체로 이유 없다.

나) 다만 구 외국환관리법 제6조의2, 같은 법 시행령 제9조의2 등을 구 외국환관리규정 제12-13조, 제12-14조의 근거 법령으로 볼 여지가 있고, 이 경우 위 외국환관리규정은 법규명령으로서 효력을 가지며, 따라서 위 외국환관리규정 제12-13조에 규정된 '당해 신고수리의 조건'이라는 요건이 개별 투자신고자들에게 부과되는 의무의 내용을 좌우하게 된다.

그런데 검사가 제출한 모든 증거들을 살펴봐도 이 사건 신고수리조건의 내용을 알 수 있는 신빙성 있는 자료가 없다.

다) 설령 검사가 주장하는 신고수리의 조건에 따라 '결산 후 배당금'의 회수의무가 인정된다고 하더라도 이는 공소외 1에게만 해당되고, 별개의 법인인 공소외 2의 수익금에 대하여도 국내 반환의무가 인정된다고 보기 어렵다.

라) 아래의 사정 등에 비추어 보면, 홍콩법인이 BVI 소재 법인에게 송금한 행위를 배당금회수의무 위반에 해당한다고 보기 어렵다.

(1) 일반적으로 주식회사에서 운용수익이 발생한 경우에도 이것이 반드시 배당의 대상이 되는 것은 아니고, 관련 법령이 정한 일정한 요건을 충족한 후 배당절차를 거쳐야만 배당이 가능하다.

(2) 홍콩법인에서 배당절차를 거친 다음 이를 BVI 소재 법인에 송금하였다고 볼 증거가 없다.

(3) 조세법적 관점에서의 배당과 달리 위 신고수리조건에 기재된 '결산 후 배당금'은 죄형법정주의의 원칙상 배당절차를 거친 배당금을 말하는 것으로 봄이 상당하다.

(4) 홍콩법인이 운영수익금을 그대로 보유하고 있었다면 배당금을 국내로 회수해야 하는 의무가 발생할 여지가 없었음에도 굳이 배당금 회수의무를 피하기 위하여 위와 같이 송금하였다는 것도 경험칙상 납득하기 어렵다.

(5) 피고인 1과 공소외 8, 공소외 14의 수사기관 또는 원심 법정에서의 각 진술에 의하더라도, 피고인들이 '결산 후 배당금 회수의무'를 회피하기 위하여 위와 같이 BVI 소재 법인에게 송금한 것이라고 보기 어렵다.

2) 당심의 판단

가) 관련 법리

형벌법규의 해석은 엄격하여야 하고 명문규정의 의미를 피고인에게 불리한 방향으로 지나치게 확장해석하거나 유추해석하는 것은 죄형법정주의 원칙에 어긋나는 것으로서 허용되지 아니한다(대법원 2009. 12. 10. 선고 2009도3053 판결 등 참조).

특정경제범죄 가중처벌 등에 관한 법률(이하 '특경법'이라 한다) 제4조 제1항은 "법령에 위반하여 대한민국 또는 대한민국 국민의 재산을 국외에 이동하거나 국내에 반입하여야 할 재산을 국외에서 은닉 또는 처분하여 도피시킨 때"를 재산국외도피죄의 구성요건으로 규정하고 있는바, 위 규정의 문언상 '법령에 위반하여'는 재산국외도피의 행위태양인 '국외 이동 또는 국외에서의 은닉·처분'과 함께 '국내에 반입하여야 할 재산'도 수식하는 것으로 해석하여야 하고, 따라서 제4조 제1항 후단의 국외에서의 은닉 또는 처분에 의한 재산국외도피죄는 법령에 의하여 국내로 반입하여야 할 재산을 이에 위반하여 은닉 또는 처분시킨 때에 성립한다고 할 것이다.

그러므로 '국내에 반입하여야 할 재산'이라 함은 법령에 의하여 국내에 반입하여야 할 의무를 부담하는 대한민국 또는 대한민국 국민의 재산을 의미하는 것으로 보아야 한다(대법원 2003. 10. 10. 선고 2003도3516 판결 참조). 이와 달리 '국내에 반입하여야 할 재산'을 법령상 국내로의 반입의무 유무와 상관없이 국내로의 반입이 예정된 재산을 의미하는 것으로 확장하여 해석하는 것은 형벌법규를 지나치게 유추 또는 확장해석하여 죄형법정주의의 원칙에 어긋나는 것으로서 허용될 수 없다(대법원 2010. 9. 9. 선고 2007도3681 판결 등 참조).

나) 판단

위 법리에 기초하여 당심에서 추가하는 아래의 사정을 원심이 인정한 위 사정에 덧붙여 보면, 원심의 위와 같은 판단은 정당하다고 인정된다.

(1) 앞서 본 바와 같이 조세법의 관점에서는 홍콩법인으로부터 사외유출된 돈이 실질주주인 피고인 1에게 확정적으로 귀속되었을 때, 이를 피고인 1의 배당소득으로 보아 과세하는 것이 허용된다.

그러나 위와 같은 법리가 조세법의 영역이 아닌 외국환거래법(구 외국환관리법)의 영역에도 그대로 적용된다고 보기는 어렵고, 오히려 이 경우에는 원칙으로 돌아가 배당의 의미나 실질에 관하여 민법이나 상법의 규정이 적용된다고 보아야 한다.

(2) 특히 이 사건 공소사실에 적용되는 특경법 제4조 제2항 제1호는 법정형이 '무기 또는 10년 이상의 징역'으로 매우 중하게 정하여져 있고, 특경법 제10조는 범행 대상인 재산을 필요적으로 몰수하고, 그 몰수가 불능인 때에는 그 가액을 추징하도록 규정하고 있어 위 구성요건 해당성을 따질 때에는 특히 엄격하고 신중한 판단이 요구된다고 할 것이다(대법원 2010. 9. 9. 선고 2007도3681 판결 등 참조).

(3) 이 사건에 있어 피고인 1에게 귀속된 돈은 피고인들의 변호인들도 변론과정에서 일부 인정하듯이 홍콩법인이 그 법인 자체의 설립 목적에 따라 정당하게 '배분'한 돈이 아니라, 그 법인 자체의 이익에 반하여 사외로 유출된 재산이어서 피고인들에 대하여는 횡령죄가 성립할 가능성이 높다.

즉 피고인 1에게 귀속된 돈은 '국내로 반입되어야 할 재산'이 아니라 '홍콩법인으로 복귀되어야 할 재산'일 가능성에 대한 합리적 의심이 존재한다.

(4) 구 외국환관리규정 제12-13조, 제12-14조의 근거법령은 원심이 적절하게 지적하였듯이 구 외국환관리법 제21조, 같은 법 시행령 제30조 제5항, 제6항이 아니라 구 외국환관리법 제6조의2, 같은 법 시행령 제9조의2라고 보아야 하는데, 위 규정에 의하여 국내로 반입되어야 하는 재산은 적법한 재산에 한정되지 위법한 재산까지 포함되는 것은 아니다.

이는 조세법적 관점에서 위법소득에 대하여도 과세처분이 가능한 것과 명백히 구별된다.

(5) 경제적 실질의 측면에서 보더라도, 피고인 1에게 귀속된 위 돈은 홍콩법인에 반환되어 해당 법인세 등을 지급한 나머지 잔액이 홍콩법인에 유보되거나 적법한 배당결의를 거쳐 배분되어야지 그러한 절차 없이 당연히 국내로 반입되어야 하는 것은 아니다.

4. 당심에서 추가된 예비적 공소사실에 관한 판단

가. 예비적 공소사실의 요지

1) 채권회수명령 및 거주자의 채권회수의무

재정경제부장관은 외환시장의 안정과 외환거래의 건전화를 위하여 비거주자에 대한 채권을 보유하고 있는 거주자로 하여금 그 채권을 추심하여 국내로 회수하게 할 수 있고, 그 회수대상채권의 범위·회수기한·기타 필요한 사항은 대통령령으로 정한다(외국환거래법 제7조 제1, 2항). 위와 같은 채권회수대상채권의 범위는 1건 당 미화 5만불에 상당하는 금액을 초과하는 채권 중 재정경제부장관이 정하여 고시하는 채권(해외보유가 인정된 채권, 외국인 거주자가 외국에 있는 비거주자로부터 증여, 상속, 유증에 의하여 취득한 채권 및 자본거래로 전환한 경우의 전환전 채권을 제외하고 건당 미화 10만불을 초과하는 채권)으로서 회수대상채권을 보유하고 있는 거주자는 당해 채권의 만기일 또는 조건성취일로부터 6월 이내에 이를 국내로 회수하여야 한다(구 외국환거래법 시행령제12조 제1, 2항).

2) 피고인들의 회수의무 발생 및 재산국외도피

누구든지 법령에 위반하여 대한민국 또는 대한민국 국민의 재산을 국외에 이동하거나 국내로 반입하여야 할 재산을 국외에서 은닉 또는 처분하는 방법으로 도피시켜서는 아니된다.

피고인 1은 홍콩 □□□□ 은행에 BVI 소재 법인 명의의 계좌를 개설하고, 피고인 1이 서명인출권을 보유하는 내용으로 위 홍콩 □□□□ 은행과 예금계약에 따른 거래를 하기로 한 후, 위와 같이 홍콩 현지에서 미화 10만 달러를 투자하여 개시한 미국 공소외 13 회사사와의 봉제인형 수출사업에서 매년 발생한 매출액 중 각종 비용 등을 공제한 이익금을 위 계좌들로 송금하기로 마음먹었다.

위와 같이 송금된 금원은 홍콩 소재 공소외 2의 매월 결산결과 실제 지배주자인 피고인 1에게 배당된 수익(배당소득)으로서 피고인 1이 비거주자인 위 공소외 2에 대하여 보유하게 된 배당금 청구권이고 또한 미화 10만 달러 이상이었으므로, 피고인 1은 외국환 관련 법령에 따라 이를 6월 이내에 국내에 회수하여야 할 의무를 지게 되었다.

그럼에도 피고인들은 2000. 1.경 비거주자인 공소외 2의 봉제인형 수출사업에서 발생한 이익금(매출액 대비 약 15%) 미화 249만 달러(한화 2,815,218,900원 상당)를 위 BVI 소재 법인 계좌에 송금한 후 이를 6월 내로 국내에 회수하지 아니한 것을 비롯하여 별지3 『페이퍼컴퍼니 송금내역』 기재와 같이 2000. 1.경부터 2002. 11.경까지 총 미화 79,331,854달러(한화 94,785,743,058원)를 BVI 소재 법인 명의의 계좌로 송금한 다음, 6월 내로 이를 국내에 회수하

지 아니하였다.

이로써 피고인들은 공모하여 법령에 위반하여 국내에 반입하여야 할 대한민국 국민의 재산 합계 총 94,785,743,058원 상당을 국외에서 은닉 또는 처분하여 이를 도피시켰다.

나. 판단

위 3. 나.항의 판단에서 본 바와 같이 이 부분 공소사실이 유죄로 인정되기 위해서는 BVI 소재 법인으로 송금된 돈이 홍콩법인의 실질주주인 피고인 1이 위 법인에 대하여 가지는 배당금 청구권에 따라 회수한 돈이라는 사실이 인정되어야 한다(공소사실에는 매월 결산결과 실제 지배 주주인 피고인 1에게 배당된 수익이라고까지 기재되어 있다).

그러나 검사가 제출한 모든 증거를 살펴보아도, 위와 같이 송금된 돈이 피고인 1이 배당금 청구권을 행사한 결과 지급된 돈이라는 점을 인정하기에 부족하고 달리 이를 인정할 증거가 없다.

오히려 앞서 본 바와 같이 위 돈은 피고인들이 횡령한 위법한 소득으로 홍콩법인에 반환되어야 할 돈일 수도 있다는 점에 대한 합리적 의심이 존재하므로, 이 부분 공소사실은 결국 범죄의 증명이 없는 경우에 해당한다.

5. 결론

이 사건 공소사실 중 피고인들에 대한 2001 및 2002 과세연도에 해당하는 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분에 관한 검사의 항소는 일부 이유 있으므로, 형사소송법 제364조 제6항에 의하여 원심판결 중 이와 포괄일죄의 관계에 있는 2001 및 2002 과세연도에 해당하는 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분을 파기하고, 변론을 거쳐 다시 다음과 같이 판결하며, 검사의 피고인들에 대한 나머지 항소는 이유 없으므로 형사소송법 제364조 제4항에 의하여 이를 기각한다.

한편 피고인들에 대하여 당심에서 추가된 위 예비적 공소사실은 범죄사실의 증명이 없는 경우에 해당하므로, 형사소송법 제325조 후단에 의하여 무죄를 선고하여야 할 것이나, 원심에서 피고인들에 대한 이 부분 주위적 공소사실에 관하여 무죄를 선고하고, 이에 대하여 검사가 항소를 제기한 다음 공소사실의 동일성 범위 내에 있는 이 사건 예비적 공소사실을 추가하였다고 하더라도 원심의 결론과 동일하므로 달리 주문에서 예비적 공소사실에 관하여 무죄를 선고하지 아니하고 검사의 항소를 기각하기로만 한다(대법원 1985. 2. 8. 선고 84도3068 판결 등 참조).

【이유】

】1. 이 법원의 심판범위

가. 관련 법리

항소법원은 항소이유에 포함된 사유에 관하여 심판하여야 하며, 다만 항소법원은 판결에 영향을 미친 사유에 관하여는 항소이유서에 포함되지 아니한 경우에도 직권으로 심판할 수 있다(형사소송법 제364조 제1항, 제2항). 형사소송법 제361조의3 제1항은 항소인 또는 변호인은 소송기록접수통지를 받은 날로부터 20일 이내에 항소이유서를 항소법원에 제출하여야 한다고 규정하고 있고, 이에 따라 형사소송규칙 제155조는 항소이유서 또는 답변서에는 항소이유 또는 답변내용을 구체적으로 간결하게 명시하여야 한다고 규정하고 있다.

한편 검사와 피고인이 형사소송의 대등한 당사자이기는 하지만 검사는 적극적(공격적) 당사자라는 점에서 소극적(방어적) 당사자인 피고인과 반드시 동일하게 보아야 할 것은 아니고, 특히 제1심에서 무죄를 선고받은 피고인으로서 이 중 위험에서 조속히 해방되어야 하며, 검사의 항소로부터 자신을 방어하는 데 지장을 받아서는 아니 되므로, 항소 이유의 기재에 있어서도 검사에게는 보다 엄격한 기준이 요구된다고 할 것이다.

따라서 무죄가 선고된 제1심판결 전부에 대하여 검사의 항소가 있었다고 하더라도 일부 무죄 부분에 대하여만 항소이유의 기재가 있을 뿐, 나머지 부분에 대하여 아무런 언급이 없으면 이 부분에 대하여는 법정기간 내에 항소이유서가 제출되지 아니한 경우에 해당된다고 할 것이어서, 설령 항소이유서가 제출되지 아니한 부분에 관한 원심의 증거취사와 사실인정에 잘못이 있다고 하더라도, 이러한 잘못이 형사소송법 제361조의 4 제1항 단서의 '직권조사사유'에 해당한다거나 같은 법 제364조 제2항의 '직권심판사항'에 해당한다고 할 수 없다(대법원 2003. 12. 12. 선고 2003도 2219 판결, 대법원 1970. 11. 30. 선고 70도2111 판결 등 참조). 그러므로 이 경우 항소심 법원이 무죄를 선고한 부분에 대하여 원심의 증거취사와 사실인정이 잘못되었다는 이유로 직권조사를 거쳐 유죄를 인정하는 것은 위법하다(대법원 1971. 3. 23. 선고 70도2752 판결 등 참조).

나. 이 사건의 경우

이 사건 공소사실은 크게 1) 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 및 조세범처벌법위반의 점과 2) 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(재산국외도피)의 점으로 구분되고, 위 1)은 다시 가) 홍콩 현지법인을 이용한 소득 탈루, 나) 홍콩 현지법인 차명주주 배당소득 탈루, 다) 페이퍼컴퍼니 명의 계좌에서 발생한 예금 이자소득 탈루, 라) 스위스 비밀계좌에서 발생한 예금 이자소득 탈루, 마) 페이퍼컴퍼니 명의로 발생한 대여금 이자소득 탈루, 바) 페이퍼컴퍼니 명의로 국내투자조합에 투자하여 발생한 배당소득 탈루, 사) 페이퍼컴퍼니 명의로 취득한 비상장주식에 대한 배당소득 탈루로 그 포탈의 유형이 구분되어 있는데, 원심법원은 포탈의 유형별로 공소사실을 판단하면서 이 사건 공소사실 전부에 대하여 각각 충분한 증거가 부족하다는 이유로 무죄를 선고하였다.

이에 대하여 검사는 2012. 2. 13. 원심판결 전부에 불복하는 항소장을 제출하였고, 항소이유서 제출기간 만료일인 2012. 3. 19. 이 사건 항소이유서를 제출하면서, 위 1)의 가) 부분과 2) 부분에 관하여서만 항소이유를 기재하였다. 한편 당심 제12회 공판기일에 이르러 위 2) 부분에 관하여 예비적 공소사실을 추가하는 내용의 공소장 변경이 이루어졌다.

따라서 앞서 본 법리에 따르면, 이 법원의 심판범위는 원심판결의 심판대상 중 위 1)의 가) 및 2) 부분과 당심에서 추가된 예비적 공소사실 부분으로 한정된다.

다.

검사의 주장에 관한 판단

검사는 이와 관련하여, ① 이 사건 조세포탈의 공소사실은 과세연도마다 1개의 죄가 성립하는데 위 1)의 가) 부분은 2000년도부터 2002년도까지 연도별 조세포탈 범죄의 일부분에 불과하므로, 적어도 이 부분과 포괄일죄의 관계에 있는 각 해당연도의 다른 유형의 조세포탈 범죄에는 적법한 항소이유의 기재가 있는 것으로 보아야 하고, ② 위

1)의 가) 부분은 나머지 조세포탈 범행의 출발점이자 전제가 되는데, 검사가 이 부분 항소이유를 통하여 전반적인 조세포탈의 범의와 구조를 다룬 이상, 나머지 조세포탈 부분도 다뤘다고 보지 않을 이유가 없으며, ③ 항소심에서 2년의 기간에 걸쳐 심리하는 동안 위 1)의 나) 내지 사) 부분에 관하여도 충분한 심리가 이루어졌으므로, 새삼 항소이유의 기재가 없다고 하여 이를 심판범위에서 제한할 수는 없고, ④ 검사가 이 사건 항소이유서 말미에 “원심판결은 피고인들의 무죄 주장을 그대로 수용하면서 일반인의 경험칙 및 정의관념에 반하는 사실인정 및 법리해석을 한 위법이 있습니다.

”라고 기재하였는데, 이는 검사가 무죄 부분 전부에 대하여 불복하는 취지로 보아야 하며, ⑤ 설령 이 사건 항소이유서에 위 1)의 나) 내지 사) 부분에 관한 항소이유의 기재가 없다고 보더라도, 사안의 중요성에 비추어 법원이 직권으로 이를 심판할 필요가 있다고 주장한다.

그러나 원심판결이 검사가 제기한 공소사실의 유형에 따라 항목을 나누어 각각 별도로 무죄의 이유를 설시하고 있는 것은 앞서 본 바와 같고, 기록에 의하면, 피고인들의 변호인들은 2012. 4. 24.자 답변서에서 검사의 항소이유는 위 1)의 가)와 2) 부분에 국한되어 있으므로, 그 범위에서만 다뤘겠다는 취지를 명시적으로 밝힌 사실, 이후 1차로 변론종결(2012. 6. 7.)이 된 이후인 2012. 7. 23.에서야 검사가 이 법원에 의견서를 제출하면서 비로소 위 1)의 나) 내지 사) 부분까지 포함한 조세포탈의 모든 공소사실 대하여 각 항목별로 구체적인 항소이유를 적시한 사실이 인정된다.

위 사실에 의하여 알 수 있는 아래의 사정 등을 앞서 본 법리에 비추어 보면, 검사의 위 주장은 이유 없어 이를 받아들이지 아니한다.

- (1) 검사가 행위 유형별로 공소사실을 구분하여 특정하고 있는 이상 피고인의 방어권 행사도 검사가 지정한 공소사실별로 이루어진다고 보지 않을 수 없는데, 해당 유형별로 구성요건을 충족하는 사실이 다른 이상, 어느 하나의 공소사실이 다른 공소사실의 전제 또는 출발점이 된다거나 다른 공소사실과 포괄일죄의 관계에 있다는 이유만으로, 어느 하나의 공소사실에 대한 항소이유의 제출을 다른 공소사실에 대한 항소이유의 제출로 간주할 수는 없다.
- (2) 앞서 본 법리에 비추어 볼 때, 검사가 이 사건 항소이유서 말미에 적은 위와 같은 추상적인 기재만으로 위 1)의 나) 내지 사) 부분에 관하여 형사소송규칙 제155조에 정한 구체적인 항소이유의 기재가 있다고 보기 어렵다.
- (3) 피고인들의 변호인들이 당심에서 위 1)의 나) 내지 사) 부분에 관하여 적법한 항소이유의 기재가 없다고 적극 다투고 있고, 이 부분에 관하여 검사가 항소이유서 제출기간 이후에 제기한 항소이유는 모두 원심의 증거취사와 사실인정에 잘못이 있다는 것이어서, 형사소송법 제361조의 4 제1항 단서의 ‘직권조사사유’나 같은 법 제364조 제2항의 ‘직권심판사항’에 해당한다고 할 수 없다.

2. 검사의 항소이유의 요지

가. 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세)의 점에 관하여

1) 피고인 1의 거주자성에 관하여

피고인 1은 이 사건 범행 당시 대한민국에 사업상, 생활상 주된 근거를 두고 있었고 다만 1999년, 2000년에 미국에 거주하는 가족을 일시 방문하였을 뿐이다.

더구나 피고인 1이 다른 가족구성원들과 함께 대한민국에 체류한 일수는 미국에 체류한 일수와 거의 동일하다(원심은 이 과정에서 피고인 1과 처 공소외 7의 국내 체류기간을 잘못 산출하는 사실오인의 위법을 범하였다). 따라서 피고인 1은 당시 한국 거주자에 해당한다고 봄이 타당하고, 설령 그렇지 않더라도 한국 거주자와 미국 거주자 양자에 해당하므로 한미조세협약 제3조 제(2)항 (b)에 따라 중대한 이해관계의 중심지인 한국의 거주자로 간주된다고 할 것이다.

그럼에도 불구하고 원심은 피고인 1이 미국에서 가족들과 함께 거주하였다고 단정하여 2000. 7.경까지 미국 거주자에 해당한다고 판단하였으므로, 이와 같은 원심의 판단에는 사실오인 내지 법리오해의 위법이 있다.

2) 납세의무의 성립에 관하여

가) 피고인 1이 조세피난처인 영국령 버진아일랜드(이하 'BVI'라고 한다)에 페이퍼컴퍼니(paper company)를 설립하였고, 피고인 1이 지배하는 홍콩법인이 아무런 사업상 거래관계가 없는 BVI 소재 법인에 '수수료'라는 가공의 명목으로 거액을 송금하였으며, 그와 같이 송금된 자금이 피고인 1이 지배하는 다른 법인과 사이에 아무런 법률상 원인 없이 오가기도 한 사정 등에 비추어 보면, BVI 소재 법인의 계좌는 피고인 1의 차명계좌에 불과하고, 위 차명계좌에 송금된 돈은 피고인 1 소유의 돈이라고 봄이 상당하다.

나) BVI 소재 법인의 계좌가 피고인 1의 차명 계좌인지 여부는 당해 계좌에 송금된 돈이 실질적으로 피고인 1에게 귀속되었는지 여부에 관한 문제로서, 1인 회사 주주가 회사 자금을 임의로 가져간 경우 횡령죄가 성립하는지 여부와는 전혀 별개의 것이다.

그럼에도 불구하고 원심은 이를 혼동하여 횡령죄 성립요건에 관한 법리를 이 사건에 적용하는 잘못을 저질렀다.

다) 세법상 실질과세원칙에 비추어 피고인 1이 홍콩법인으로부터 받은 이익은 주주의 지위에서 받은 것으로서 배당이 익이라고 봄이 상당하고, 위 배당이익에 대하여 소득세법상의 납세의무가 성립한 이상, 피고인 1이 위 소득세를 포탈한 점이 인정된다면 마땅히 조세범처벌법위반죄로 처단하여야 한다.

그럼에도 불구하고 원심은 죄형법정주의에 따른 엄격해석원칙을 이유로 조세법적 관점에서 배당으로 인정되는 경우에도 상법상의 배당절차를 거치지 않은 이상 배당소득에 해당하지 않는다고 잘못 판단하였다.

3) 조세포탈의 행위 및 조세포탈의 고의에 관하여

가) 피고인 1이 공소외 8, 공소외 9 등의 조언 내지 도움을 받아 조세피난처인 BVI에 법인을 설립하고 홍콩에서의 법인세를 내지 않기 위해 BVI 소재 법인으로부터 용역을 제공받음이 없이 가공의 수수료 명목으로 돈을 송금한 행위는 '법인세 경감'이 아니라 '법인세 포탈'을 위한 적극적 은닉행위에 해당한다.

나) 또한 피고인 1이 조세전문가인 피고인 2의 자문을 받아 모든 세금 신고를 진행할 만큼 세금문제에 민감한 관심을 가지고 있었던 점, 대한민국 거주자라면 국내 및 해외에서 발생하는 모든 소득을 신고하도록 되어 있는 사정을 알고 있으면서도 그러한 소득의 신고를 게을리 한 점, 피고인 1이 지배하는 홍콩법인은 '수수료'라는 가공의 명목을 만들어 피고인 1이 실질적으로 지배·관리하는 BVI 소재 법인에 운영수익을 송금한 점, 홍콩법인이 위와 같이 송금을 하게 된 동기가 홍콩에서의 법인세 포탈을 위한 것인 점, 홍콩에서 이루어진 소득 은닉행위가 홍콩 과세관청에 의하여 발견되기 어렵다면 대한민국 과세관청에 의하여 발견되기는 더욱 어려운 점 등의 사정에 비추어 보면, 피고인들에

게는 홍콩에서의 세금 포탈의 고의뿐만 아니라 적어도 대한민국에서의 세금 포탈에 관한 미필적 고의도 함께 있었다고 할 것이다.

다) 그럼에도 불구하고 원심이 피고인들에게 조세포탈의 적극적 행위 내지 고의가 없었다고 본 것은 잘못이다.

나. 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(재산국외도피)의 점에 관하여

이 사건 당시 사용되던 해외직접투자신고 수리 서면 양식의 이면에는 원금 및 과실회수 의무에 관한 내용이 부동문자로 인쇄되어 있었는데, 유독 이 사건 투자신고 당시 그와 다른 양식이 사용되었을 가능성은 없는 점, 공소외 1과 공소외 2는 실질적으로 동일한 법인인데 다만 납세의무를 회피하기 위해 마치 별개의 법인인 것처럼 그 외관을 가장한데 불과한 점, 피고인 1이 '결산 후 배당금 회수의무'를 피하기 위하여 운영수익 인출금원을 BVI 소재 법인으로 송금한 점 등을 종합하면, 피고인 1에게 해외직접투자에 따른 원금과 과실의 회수의무가 인정되고, 피고인 1이 위 회수의무를 위반하여 홍콩법인의 운영이익을 위와 같이 BVI 소재 법인에 송금한 이상 위 소득을 은닉하였다고 봄이 타당하다.

그럼에도 원심이 과실 회수의무 및 은닉행위를 인정하지 않은 것은 사실을 오인하거나 법리를 오해한 것이다.

3. 항소이유에 관한 판단

가. 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세)의 점에 관하여

1) 피고인 1의 거주자성

가) 원심의 판단

(1) 국내 법령에 따른 국내 거주자성 인정

원심은 우선 기록에 의하여 인정되는 아래의 사정 등에 비추어 보면, 피고인 1은 이 부분 공소사실에 대응하는 포탈대상 과세연도 기간(2000. 1. 1.부터 2002. 12. 31.) 동안 국내 조세 관련 법령에 따라 국내에서 종합소득세를 납부하여야 할 의무를 부담하는 국내 거주자의 요건은 갖추었다고 판단하였다.

(가) 피고인 1은 1992년경 그 가족과 함께 미국으로 이민을 갔고, 1997. 7.경 미국 영주권을 취득하였다가 2000. 7.경 미국 영주권을 포기하였다.

(나) 피고인 1은 미국으로 이민간 이후에도 국내에서 영업하고 있는 공소외 10 주식회사(2001. 9. 20. 폐업) 및 공소외 11 주식회사(2004. 12. 28. 폐업)의 실질적인 운영자로서의 지위를 위와 같이 폐업할 때까지 계속 보유하였다.

(다) 피고인 1은 원심 법정에서 "건강문제로 미국으로 이민을 갔고, 그 무렵부터 동생인 공소외 8에게 위 공소외 10 회사와 공소외 11 회사의 경영을 맡겼으나, 1999년 초경 공소외 8과 결별하면서 다시 회사를 실질적으로 경영하게 되었고, 그러면서 한국 체류일수가 1999년부터 증가하였다가 2002년도에 국내에 다시 정착하게 된 것이다.

"라는 취지로 진술하였다.

(라) 피고인 1은 미국으로 이민간 이후에도 계속 국내 주민등록을 유지하였고, 1999. 4. 28. 서울 성북구 ○○동 소재 ○○빌라를 구입하여 같은 날 위 빌라로 전입하였다.

(마) 미국 과세당국이 피고인 1의 2001년도 과세소득에 대하여 과세처분을 하자, 피고인 1은 자신이 한국인임을 이유로 미국에 납세할 의무가 없다고 주장하였고, 미국 과세당국도 이에 동의하면서 미국 내에서 발생한 원천소득에 대하여 한국에서 납부한 과세자료를 제출하면 과세처분을 하지 않겠다는 의사를 표시하였다.

(바) 피고인 1과 그의 처 공소외 7은 1991년부터 2002년까지 아래 표 기재와 같이 국내에서 체류하였다.

(단 위: 일, 이하 같음) 연도 1991 1992 1993 1994 1995 1996 1997 1998 1999 2000 2001 2002 피고인
306268211301153185159244282311332319 처 354127 체류한 사실 없음 19156292

(2) 미국 법령에 의한 미국 거주자성의 인정

원심은 다음으로 앞서 본 사정에다가 기록에 의하여 인정되는 아래의 사정 등을 더하여 보면, 피고인 1은 위 포탈 대상 과세기간 중 미국 영주권을 포기한 2000. 7.경까지는 미국 세법에 따른 미국 거주자의 요건도 함께 갖추고 있었다고 판단하였다.

(가) 미국 세법은 "미국에 머무르는 외국인의 경우, 영주권자 뿐만 아니라, 단지 미국에 일시적으로 체류하는 사람이 아니라면 모두 미국 세법의 적용에 있어 미국 거주자로 본다.

"고 규정하고 있다.

(나) 실제로 미국 과세당국은 2011. 1. 10. '피고인 1이 2000 과세연도에 있어서 미국 과세목적상 미국의 거주자였다'는 점을 확인하였다.

(3) 한미조세협약에 따른 거주자성의 제한

원심은 마지막으로 위와 같이 양국의 거주자 요건이 모두 인정되는 경우, 대한민국과 미합중국간의 소득에 관한 조세의 이중과세 회피와 탈세방지 및 국제무역과 투자의 증진을 위한 협약'(이하 '한미조세협약'이라 한다) 제3조에 따라 '그 개인이 가족과 함께 거주하였던 장소', 즉 주거(permanent home)가 있는 곳의 거주자로만 간주되는데, 앞서 본 사정 등에 비추어 보면, 2007. 7.경까지는 피고인 1의 주거가 미국에 있었다고 인정되므로, "피고인 1은 조세법상으로는 2000. 7.경까지는 미국의 거주자로만 인정되고, 그 이후에는 한국의 국내 거주자로만 인정된다.

"고 판단하였다.

나) 당심의 판단

(1) 당심에서 추가로 인정하는 아래의 사정과 판단을 원심의 위 사정(다만 아래에서 보는 바와 같이 당심에서 인정하는 피고인 1과 처의 국내체류일수와 배치되는 부분은 제외)에 더하여 보면, 피고인 1은 이 사건 포탈대상 과세연도 기간 중 적어도 2000 과세연도 기간까지는 조세법상 미국의 거주자로 인정된다고 할 것이므로, 이보다 짧은 2000. 7.까지를 미국 거주자라고 본 원심의 판단을 탓하는 검사의 위 주장은 이유 없다.

(가) 카톨릭 신자인 피고인 1은 가족과 함께 미국으로 이민을 간 직후인 1992. 12. 3. 대구 교구 계산동 본당에서 (지명 생략) 대교구 성 △△△ △△△△ 성당으로 교적을 옮겼고, 1995년부터 1997년까지 3년간 피고인 1의 미국 평균 체류일수가 국내 평균 체류일수 보다 많았으며, 위 기간 동안 가족들이 국내에 체류하지 않았다.

또한 처와 공동으로 미국에서 주택을 보유하고, 1997. 10. 16. 부동산 임대사업을 목적으로 하는 미국 법인(공소외 12 회사)을 설립한 후, 상가를 임대하여 임대수입을 얻었다.

그러므로 적어도 위 기간 동안에는 한미조세협약 제3조에 따른 주거(permanent home)가 미국이라고 보아야 할 것이다.

따라서 이후 미국에 생성된 위와 같은 주거가 소멸되었다거나, 한국에도 이와 대등한 주거가 생겼다고 하려면 단순히 피고인 1 개인의 한국에서의 체류일수가 증가하였다는 것만으로는 부족하고, 이미 형성된 주거가 사후적으로 변경되었음을 알 수 있는 객관적인 사정이 드러나야 할 것이다.

(나) 한편 피고인 1이 미국 영주권을 포기한 것은 2000. 7.경이고, 이를 전후하여 피고인 1과 그의 가족이 국내외에서 체류한 일수를 정리하면 아래 표와 같다.

아래 표에 의하면, 2001년도에 피고인 1이 처 또는 가족과 함께 국내에 체류한 일수가 비약적으로 증가하였다.

〈피고인 1과 처의 체류일수〉연도 1998 1999 2000 2001 체류지 한국 미국 한국 미국 한국 미국 한국 미국 한국 미국 피고인 1 244 108 282 783 025 433 226 공소외 763 302 303 351 934 615 6209

〈피고인 1과 가족의 체류일수〉연도 1998 1999 2000 2001 국가 한국 미국 제3국 한국 미국 제3국 한국 미국 제3국 한국 미국 제3국 피고인 1 혼자 체류 181 010 206 052 610 101 540 5 가족과 함께 체류 631 083 767 804 154 017 826 2 계 244 108 132 827 853 025 410 332 2612

(다) 또한 피고인 1이 한국과 미국에서 연도별로 종합소득을 신고한 내역은 아래 표와 같은데, 피고인 1은 2001 과세연도부터는 미국에 세금을 납부하지 않았다.

과세연도 한국(원) 미국(달러) 1998 2,225,440,010 95,614 0 95,614 0 (주8) 1999 6,033,546,569 102,431 2000 6,499,315,909 108,136 2001 9,373,049,974 0 (주9) 2002 7,315,455,563 2003 8,370,123,910 2004 13,133,149,220 2005 11,024,609,429 2006 16,771,335,399 2007 15,860,324,776 2008 2,344,584,420 상동

(라) 피고인 1은 앞서 본 바와 같이 2001년 과세소득에 대하여 미국 과세당국의 양해를 받아 소득세를 납부하지 않게 되자, 추후 미국 과세당국으로부터 소득세 부과처분을 받을 것을 우려하여, 미국 과세당국 시스템에 저장된 피고인 1의 미국 주소를 삭제하고, 대신 한국 주소가 입력되도록 조치하였다.

(마) 검사는, 피고인 1 본인을 기준으로 하지 않고 가족을 기준으로 하여 주거를 결정할 경우 피고인 1은 처가 미국에 있어 미국 거주자로 인정되는 반면, 처는 남편이 국내에 있어 한국 거주자로 인정되는 모순이 발생하므로, ① 피고인 1 본인의 거주 기간과 ② 피고인 1이 가족들이 함께 실제 거주한 기간을 중요시하여 피고인 1의 주거를 인정하여야 하고, 이러한 기준에 따를 때 이 사건의 경우 한국과 미국 모두에 주거가 있거나 혹은 양국 모두에 주거가 없다고 보아야 한다고 주장한다.

그러나 위 주장은 앞서 본 바와 같이 이 사건 포탈대상 과세연도 기간 이전에 이미 미국에 한미조세협약에 따른 주거(permanent home)가 형성되었다는 점을 간과한 것으로서, 이유 없다.

(바) 검사는, 이 사건 항소심이 계속 중이던 2012. 4. 17. 한국 국세청과 미국 국세청이 한미조세협약 제27조 제2항에 따른 상호합의를 하여 1999년과 2000년에 피고인 1의 '중대한 이해관계의 중심지(center of vital interest)'가 한국에 있음을 확인한 후 피고인 1을 한국의 거주자로 보기로 합의하였으므로, 위 기간 동안 피고인 1을 국내 거주자로 보아야 한다고 주장한다.

그러나 한미조세조약 제3조 제(2)항에 따르면, '중대한 이해관계의 중심지'라는 기준은 주거(permanent home)가 인정되지 않는 경우에 적용되는 2차적 기준이고, 체약국간 상호합의는 거주지 판정에서 가장 마지막으로 사용되는 기준이므로 앞서 본 바와 같이 피고인 1의 주거가 위와 같이 확정되는 이상 위 합의가 어떠한 법률적 효력을 가진다고 볼 수 없다.

더구나 한·미 과세관청의 합의가 이 법원을 기속하는 것도 아니고, 위 상호합의 당시 미국 국세청이 상호합의를 재개할 수 있는 권한을 유보한 점까지 고려해 보면, 검사가 제시하는 위 사유만으로 앞서 인정을 뒤집기에 부족하다.

(사) 검사는, 한미조세협약 제4조 제(4)항은 한미조세협약 제3조 제(3)항, 제4조 제(1)항에도 불구하고 체약국의 과세권을 여전히 보장하고 있으므로, 한미조세협약상 미국 거주자에 해당하더라도 과세관청은 대한민국 국민인 피고인 1의 제3국 원천소득에 대하여 여전히 과세할 수 있다.

"고 주장한다.

살피건대, 한미조세협약 제4조 제(4)항은 "본조 하기 (5)항을 제외한 이 협약의 어떠한 규정에도 불구하고 어느 체약국은 이 협약이 효력을 발생하지 아니하였던 것처럼, 동 체약국의 시민 또는 거주자에 대하여 과세할 수 있다 (Notwithstanding any provisions of this convention except paragraph (5) of this Article, a Contracting State may tax a citizen or resident of that Contracting State as if this Convention had not come into effect)."고 규정하고 있는데, 이는 이른바 '유보조항'으로서 협약의 다른 조항에도 불구하고 일방의 체약국이 '거주자' 또는 '자국 시민'에 대하여 이 협약이 효력을 발생하지 아니하였던 것처럼 과세할 수 있다는 것을 정한 규정이다.

비록 한미조세협약 제4조 제(1)항에서는 일방 체약국의 거주자는 이 협약에서 정한 제한에 따를 것으로 하여, 타방 체약국 내에 원천을 둔 소득에 대하여 또한 그러한 소득에 대해서만 협약에 따라 타방 체약국에 의하여 과세될 수 있는 것이지만, 만약 그 거주자가 타방 체약국의 '시민' 내지 '국민'이라면, 타방 체약국은 같은 조 제(4)항의 유보조항을 근거로 제(1)항의 제한 없이 당해 거주자에게 과세할 수도 규정이다.

규정이다.

그러나 한미상호협약의 목적 등에 비추어 보면, 예외적 조항에 불과한 위 유보조항만으로 한미조세협약 제3조 제(3)항, 제4조 제(1)항에 따른 거주자 간주 규정의 적용이 일반적으로 배제된다고 단정할 수 없다.

뿐만 아니라, 한미조세협약에 따라 한국 국민이 미국 거주자로 인정되는 경우, 국내 과세관청의 별도의 과세처분 없이도 곧바로 한국 국민의 해외 원천소득에 대한 국내 납세의무가 성립한다고 보기도 어려운 것이므로, 이에 상응한 범의도 인정할 수 없는 것이다.

따라서 검사의 위 주장 역시 이유 없다.

2) 피고인 1에게 납세의무가 성립하는지 여부

가) 홍콩법인에서 BVI 소재 법인으로 송금된 돈의 실질적인 귀속 주체

(1) 원심의 판단

원심은, 그 채택의 증거에 의하여 알 수 있는 아래의 사정 등에 비추어 보면, 피고인 1에게 위 돈이 실질적으로 귀속되었다고 볼 수 없다고 판단하였다.

(가) BVI 소재 법인들은 일단 BVI의 근거법령에 따라 적법하게 설립된 법인으로서 BVI 근거법령상 그 주주와는 구분되는 별개의 권리의무 주체이다.

(나) 비록 BVI 소재 법인들이 별도의 인적·물적 자본 없이 설립된 것이기는 하지만, 우리나라의 사법(私法)상으로 인적·물적 자본 없이 설립된 특수목적회사(SPC)도 원칙적으로 그 주주와는 별개의 독립된 법인격을 가진 것으로 인정된다.

(다) 현행 조세 관련 법령 체계를 살펴보더라도, 위와 같은 SPC의 설립을 금지하는 규정을 발견하기 어렵고, 나아가 투자목적으로 설립된 SPC에 대해 별도의 인적·물적 자본이 없다는 이유만으로 그 실체를 부정하는 규정도 없으며, 오히려 국제조세조정에 관한 법률은 최소한의 자본출자요건만을 갖추고 인적·물적 조직이 없이 조세피난처에 설립된 SPC에 대해서도 그 실체를 인정하고 있다.

(라) 특수목적회사는 일시적인 목적을 달성하기 위하여 최소한의 자본출자요건만을 갖추어 인적·물적 자본 없이 설립되는 것이 일반적이기 때문에 특수목적회사가 그 설립목적을 달성하기 위하여 설립지의 법령이 요구하는 범위 내에서 최소한의 출자재산을 가지고 있다거나 특수목적회사를 설립한 회사의 직원이 특수목적회사의 임직원을 겸임하여 특수목적회사를 운영하거나 지배하고 있다는 사정만으로는 특수목적회사의 독자적인 법인격을 부인할 수 없다.

(마) 피고인 1에게 조세회피의 고의를 찾아볼 수 없다.

(2) 당심의 판단

(가) 관련 법리

구 국세기본법(2007. 12. 31. 법률 제8830호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제14조 제1항, 제2항이 천명하고 있는 실질과세의 원칙은 헌법상의 기본이념인 평등의 원칙을 조세법률관계에 구현하기 위한 실천적 원리로서, 조세의 부담을 회피할 목적으로 과세요건사실에 관하여 실질과 괴리되는 비합리적인 형식이나 외관을 취하는 경우에 그 형식이나 외관에 불구하고 실질에 따라 담세력이 있는 곳에 과세함으로써 부당한 조세회피행위를 규제하고 과세의 형평을 제고하여 조세정의를 실현하고자 하는 데 주된 목적이 있다.

이는 조세법의 기본원리인 조세법률주의와 대립관계에 있는 것이 아니라 조세법규를 다양하게 변화하는 경제생활 관계에 적용함에 있어 예측가능성과 법적 안정성이 훼손되지 않는 범위 내에서 합목적적이고 탄력적으로 해석함으로써 조세법률주의의 형해화를 막고 실효성을 확보한다는 점에서 조세법률주의와 상호보완적이고 불가분적인 관계에 있다고 할 것이다.

따라서 당해 주식이나 지분의 귀속 명의자는 이를 지배·관리할 능력이 없고 명의자에 대한 지배권 등을 통하여 실질적으로 이를 지배·관리하는 자가 따로 있으며, 그와 같은 명의와 실질의 괴리가 위 규정의 적용을 회피할 목적에

서 비롯된 경우에는, 당해 주식이나 지분은 실질적으로 이를 지배·관리하는 자에게 귀속된 것으로 보아 그를 납세의 무자로 삼아야 할 것이다.

그리고 그 경우에 해당하는지는 당해 주식이나 지분의 취득 경위와 목적, 취득자금의 출처, 그 관리와 처분과정, 귀속명의자의 능력과 그에 대한 지배관계 등 제반 사정을 종합적으로 고려하여 판단하여야 한다(대법원 2012. 1. 19. 선고 2008두8499 전원합의체 판결 등 참조).

(나) 이 사건에 관하여

원심과 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거에 의하여 알 수 있는 다음과 같은 사정 등을 위 법리에 비추어 보면, 홍콩법인에서 BVI 소재 법인으로 송금된 돈은 사외유출된 소득으로서 실질적으로 피고인 1에게 귀속되었다고 봄이 상당하다.

그럼에도, 원심이 이와 달리 판단한 것은 사실오인 내지 법리오해의 잘못을 저지른 것이다.

① 피고인 1은 1998년부터 2002년까지 미국 공소외 13 회사사에 홍콩법인 명의로 수출하면서 실제 매출액의 0.2% ~ 0.3%, 매입액의 0.6% ~ 0.9%에 해당하는 금액의 합계액만을 수출중개수수료 명목으로 홍콩 과세관청에 신고하고, 나머지 매출액 중 11%는 'COMM-BVI(판매 및 검사수수료)'라는 가공의 명목으로 공소외 3 회사계좌로 송금하고, 홍콩법인의 내부손익을 정산한 다음 잔여이익에 상당하는 부분은 허위의 '감사료' 명목으로 공소외 4 회사 계좌로 송금하여 이를 사외로 유출하였다.

② 홍콩법인과 BVI 소재 법인 사이에는 위 돈의 수수를 정당화할 만한 어떠한 거래관계도 없고, 위와 같이 송금된 돈 역시 BVI 소재 법인의 독자적인 이해관계나 거래상의 필요에 따라 지급된 것이 아니라, 단지 홍콩법인의 매출액을 대외적으로 드러나지 않게 하는 방편으로 '커미션'이란 허위의 명목하에 지급된 홍콩법인의 소득일 뿐이다.

③ 위와 같이 법률상 원인 없이 사외유출된 소득에 대하여 홍콩법인이 BVI 소재 법인에 반환을 요청하였다거나, 그 후 위 돈이 홍콩법인으로 다시 귀속되었다거나, 위 돈이 홍콩법인의 이익을 위하여 사용된 사실이 없다.

④ BVI 소재 법인 명의로 개설된 계좌들의 인출서명권은 피고인 1이 보유하고 있고, 위 계좌로의 송금도 피고인 1의 뜻에 따라 이루어졌으므로, 위 송금에 따른 거래의 실질은 홍콩법인과 피고인 1 사이의 '조세포탈 목적의 재산 은닉거래'라고 봄이 상당하다.

⑤ 피고인 1은 BVI 소재 법인 계좌에 입금된 돈의 출금에 관하여 아무런 제약을 받고 있지 않고, 위와 같이 입금된 돈이 BVI 소재 법인의 설립 목적에 따라 그 사용에 제약을 받는다고 볼 증거도 없다.

⑥ 원심은 BVI 소재 법인의 법인격이 인정되므로, BVI 소재 법인의 계좌를 피고인 1의 차명계좌라고 단정할 수 없고, 따라서 위 돈이 피고인 1에게 귀속되었다고 볼 수 없다고 판단하였다.

그러나 검사가 이 사건 공소사실을 통하여 위 돈이 피고인 1에게 귀속되었다고 주장하는 것은 단순히 BVI 소재 법인의 법인격이 부인되기 때문이 아니라, 홍콩법인의 돈이 BVI 소재 법인과는 무관하게 그 법인 명의의 계좌로 입금되어 다시 돌아오지 않았기 때문이다.

이는 BVI 소재 법인의 법인격과 무관한 것이고, 피고인 1이 개인의 예금 계좌를 빌려 위와 같이 송금받은 것과 실질적인 차이가 없다.

⑦ 위 돈이 최종적으로 BVI 소재 법인에게 귀속되었다고 하여 위 돈이 피고인 1에게 귀속되었다는 사실이 부정되는 것도 아니다.

왜냐하면 앞서 본 바와 같이 홍콩법인과 BVI 소재 법인간의 정당한 거래관계를 인정할 수 없는 이상, 홍콩법인으로부터 사외유출된 위 돈이 BVI 소재 법인으로 최종 귀속되었다면, 그것은 논리적으로 위 거래를 주도한 피고인 1로의 사전 귀속이 전제될 수밖에 없기 때문이다.

⑧ 피고인 1 역시 국세청 세무조사 당시 작성한 확인서에서 '여러 페이퍼컴퍼니의 법인소재지로 등록되어 있는 장소에서는 일체의 영업행위나 의사결정 등 경영활동이 이루어지지 않았고, 위 각 법인의 운영이나 중요 의사결정에서 이사회나 주주총회 또는 이와 유사한 경영진 회의 등을 개최한 사실이 없으며, BVI 소재 법인 등의 명의로 행하는 투자 의사결정의 주체는 오직 피고인 1 뿐이고, BVI 소재 법인 등은 피고인 1의 사업, 재산, 은행계좌의 일부로서 존재하는 법인이다.

'라고 밝힌 바 있다.

⑨ 조세회피 목적의 유무는 위 돈의 실질 귀속을 가리는 기준이 될 수 없을 뿐 아니라, 뒤에서 보는 바와 같이 피고인들에게는 조세회피의 목적이 충분히 인정되기도 한다.

나) BVI 소재 법인으로 송금된 돈의 성격(배당소득 해당 여부)

(1) 원심의 판단

원심은 소득세법 제3조가 과세대상이 되는 소득에 대하여 열거주의를 취하고 있으므로, 위 조항에서 말하는 '배당소득'에 해당하려면 원칙적으로 배당절차를 거친 경우만을 의미한다고 전제한 후 그 채택증거들에 의하여 인정되는 아래의 사정 등에 비추어 보면, 검사가 제출한 증거만으로는 홍콩법인이 BVI 소재 법인에게 송금한 돈이 조세포탈의 대상이 되는 '배당소득'이라고 단정하기 어렵다고 판단하였다.

(가) 홍콩법인이 BVI 소재 법인에게 운영수익 인출금원을 송금할 당시 홍콩 관련 법령에 의한 배당절차를 거쳤다고 볼 만한 자료를 찾을 수 없다.

(나) 피고인 1은 수사기관에서 "법인과 대주주는 별개이기 때문에 법인에서 배당이 되어야 개인소득으로 귀속되는 것으로 생각한다.

저 스스로도 BVI 소재 법인에 송금된 금원을 제 돈이라고 생각해본 적이 없다.

"라는 취지로 진술하였고, 원심 법정에서 "이 사건 투자신고 당시 나는 몸이 좋지 않아 공소외 8이나 공소외 14에게 홍콩 법인의 설립·경영을 상당부분 맡겨 뒀었기 때문에 이 사건 투자신고 경위나 내용에 대해서 잘 알지 못한다. 홍콩법인의 회계처리와 관련하여 세부적인 사정은 알지 못하였고, 다만 공소외 8로부터 홍콩 세금 절약을 위해 홍콩법인의 매출액 일부를 판매수수료로 유보하는 것으로 처리한다는 정도만 들었다.

공소외 8이 퇴사하고 난 후 그 당시 공소외 8이 하던 방식을 따라 하게 되어 BVI 소재 법인에 송금하게 된 것이다.

"라는 취지로 진술하였다.

(다) 공소외 8, 공소외 14 역시 원심 법정에서 피고인 1의 위 진술취지에 부합하는 듯한 취지의 진술을 하였다.

(2) 당심의 판단

(가) 관련 법리

법인세법 소정의 소득금액을 지급한 것으로 의제하는 소득처분의 경우와는 달리, 사외유출된 소득이 대표자 등에게 실질 귀속되었음을 이유로 대표자 등에 대한 소득세 부과처분이 적법하다고 하려면, 과세관청으로서의 사외로 유출된 소득이 대표자 등에게 현실적으로 귀속된 사실 및 그 소득의 종류를 주장·증명하여야 한다(대법원 2005. 5. 12. 선고 2003두15300 판결 등 참조). 그러나 한편 법인의 수익이 사외유출되어 대표자의 소득으로 귀속된 경우 그 소득이 소득세법상 어떠한 종류의 소득에 해당하는가의 문제는 원칙적으로 지급자 및 귀속자의 의사, 귀속자와 법인 사이의 기본적 법률관계, 소득금액, 소득의 귀속경위 등을 종합하여 판단될 문제로서 간접사실에 의한 추인의 여지를 배제하는 것이 아니다(대법원 1997. 10. 24. 선고 97누2429 판결, 대법원 1997. 12. 26. 선고 97누4456 판결 등 참조). 나아가 법인의 출자자가 사외유출된 법인의 소득을 확정적으로 자신에게 귀속시켰다면 특별한 사정이 없는 한 이러한 소득은 주주총회의 결의 여부, 배당가능이익의 존부, 출자비율에 따라 지급된 것인지 여부 등과 관계없이 출자자에 대한 배당소득에 해당하는 것으로 추인할 수 있다(대법원 2004. 7. 9. 선고 2003두1059, 1066 판결 참조).

(나) 관련 규정

구 소득세법(2001. 12. 31. 법률 제6557호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 소득세법'이라 한다.

)제17조(배당소득)① 배당소득은 당해연도에 발생한 다음 각호의 소득으로 한다.

1. 내국법인으로부터 받는 이익이나 잉여금의 배당 또는 분배금과 상법 제463조의 규정에 의한 건설이자의 배당
2. 법인으로 보는 단체로부터 받는 배당 또는 분배금
3. 의제배당
4. 법인세법에 의하여 배당으로 처분된 금액
5. 내국법인으로부터 받는 증권투자신탁(공채 및 사채투자신탁을 제외한다)수익의 분배금
6. 외국법인으로부터 받는 이익이나 잉여금의 배당 또는 분배금과 당해 외국의 법률에 의한 건설이자의 배당 및 이와 유사한 성질의 배당

(다) 이 사건에 관하여

원심과 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거에 의하여 알 수 있는 아래의 사정 등을 위 법리에 비추어 검토해 보면, BVI 소재 법인으로 송금된 돈은 조세법의 관점에서 홍콩법인의 실질적 주주인 피고인 1에게 귀속된 배당소득이라고 봄이 상당하다.

그럼에도, 원심이 이와 달리 판단한 것에는 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 있다.

- ① 홍콩법인에서 BVI 소재 법인의 계좌로 이전된 돈은 앞서 본 바와 같이 아무런 법률적 원인 없이 사외유출된 것으로, 위와 같이 유출된 이후 다시 홍콩법인에 귀속되거나 홍콩법인의 영업목적에 위하여 사용된 적이 없다.
- ② BVI 소재 법인은 위 돈을 취득할 법적 권원이 없고, 위와 같은 돈의 지급은 피고인 1의 지시에 따라 이루어졌으며, 위 돈에 대한 인출권도 전적으로 피고인 1만 가졌다.
- ③ 피고인 1은 위 돈에 대한 인출권을 가질 당시 홍콩법인의 실질적 1인 주주의 위치에 있었다.
- ④ 홍콩법인의 매출액을 숨길 목적으로 위 돈이 유출된 이상, 송금 당시부터 위 돈은 확정적으로 피고인 1에게 귀속되었다고 볼 수 있다.

⑤ 앞서 본 바와 같이 구 소득세법에 따라 사외유출된 법인의 소득을 현실귀속을 이유로 배당소득으로 평가하는 데에는 주주총회의 결의 여부, 배당가능이익의 존부, 출자비율에 따라 지급된 것인지 여부 등의 요건이 필요 없다고 할 것이므로, 이와 다른 전제에 선 원심의 위 논거들은 모두 부당하다.

⑥ 피고인들의 변호인들은, 위 대법원 2004. 7. 9. 선고 2003두1059, 1066 판결은 구 법인세법(1994. 12. 22. 법률 제 4803호로 개정되기 전의 것) 제32조 제5항에 대하여 위헌결정이 선고됨에 따라 주주들에게 귀속된 소득에 대하여 소득처분에 의한 의제소득으로 부과처분을 할 수 없게 되자, 그러한 법적 공백상태를 해소하기 위하여 이루어진 예외적인 판결로 1994. 12. 22. 위 조항이 개정되어 새로 소득처분에 관한 규정이 제정된 이후에는 사실상 폐기된 것으로 보아야 한다고 주장한다.

그러나 위 판결의 법리는 구 소득세법 제17조에 관한 해석의 문제로, 법인세법에 의한 소득처분에 관한 규정과 무관하게 실질과세의 원칙에 따라 위 조항이 적용되는 경우를 구체적으로 밝힌 것으로 보아야 하고, 위 판례가 폐기되었다고 볼 만한 근거도 없으므로, 이와 다른 전제에 선 위 주장은 이유 없다.

⑦ 나아가 과세소득은 이를 경제적 측면에서 보아 현실로 이득을 지배관리하면서 이를 향수하고 있어서 담세력이 있는 것으로 판단되면 족하고 그 소득을 얻게 된 원인관계에 대한 법률적 평가가 반드시 적법하고 유효한 것이어야 하는 것은 아니다.

따라서, 범죄행위로 인한 위법소득이라 하더라도 귀속자에게 환원조치가 취해지지 않은 한 이는 과세소득에 해당한다고 할 것이므로(대법원 1995. 11. 10. 선고 95누7758 판결, 대법원 1983. 10. 25. 선고 81누136 판결 등 참조), 피고인들이 홍콩법인의 운영이익을 BVI 소재 법인의 계좌로 송금한 행위가 이른바 '횡령' 등 불법성을 지닌 '비정상적 사외유출'이라는 이유만으로 위와 같이 송금된 돈이 과세소득에서 제외된다고 볼 수도 없다.

⑧ 피고인들의 변호인들은, 국내 법인세법에 따른 소득처분이 없는 이상 홍콩법인에서 BVI 소재 법인들에 송금된 금액을 원고의 배당소득이나 근로소득으로 볼 수 없다고 주장한다.

그러나 소득처분이 없더라도 소득의 실질 귀속에 따라 납세의무는 엄연히 발생하는 것이고, 나아가 홍콩에서 설립된 외국 법인에 대하여는 국내 법인세법이 적용되지 아니하므로, 위와 같이 해석할 경우 사실상 한국 과세관청이 국내 거주자가 외국 법인으로부터 받는 실질적 배당소득에 대한 과세를 포기하는 부당한 결과가 초래된다.

따라서 위 주장도 이유 없다.

3) 사기 기타 부정한 행위의 존부에 관하여

가) 원심의 판단

원심은, 납세의무자가 해외원천소득을 국내 법인에 송금한 경우와 BVI 소재 법인에 송금한 경우를 비교해 볼 때 후자의 경우에서 국내 과세관청의 조세부과 및 징수에 관하여 상대적으로 더 어려운 상황이 발생할 수는 있으나, 오늘날 다양한 경제적 이유로 BVI 소재 법인이 설립되고 이에 대한 송금이 이루어지고 있다는 점을 고려하면, BVI 소재 법인이 설립되었다는 등의 사정만으로는 어느 경우에도 조세포탈행위, 즉 '사기 기타 부정한 행위'에 해당한다고 볼 수는 없으며, 조세포탈행위를 인정하기 위해서는 다른 별도의 사정에 의하여 은닉의 효과가 현저해지는 등으로 '적극적 은닉의도가 나타나는 사정'이 덧붙여져야 할 것인데, 검사가 제출한 증거들만으로는 피고인 1에게 국내 조세를

회피할 목적이 있었다고 단정하기 어려우므로, 피고인 1이 BVI 소재 법인을 설립한 다음 운영수익 인출금원을 송금한 행위에 '적극적인 소득은닉 의도'가 있었다고 볼 수 없다고 판단하였다.

나) 당심의 판단

(1) 관련 법리

구 조세범 처벌법(2010. 1. 1. 법률 제9919호로 전부 개정되기 전의 것) 제9조가 규정하는 조세포탈죄에 있어서의 '사기 기타 부정한 행위'라고 함은 조세의 포탈을 가능하게 하는 행위로서 사회통념상 부정이라고 인정되는 행위, 즉 조세의 부과징수를 불능 또는 현저히 곤란하게 하는 위계 기타 부정한 적극적인 행위를 말하는 것이므로, 이러한 행위가 수반됨이 없이 단순히 세법상의 신고를 하지 아니하거나 허위의 신고를 함에 그치는 것은 이에 해당하지 아니하나, 납세의무자가 조세포탈의 수단으로서 미신고 또는 과소신고의 전단계로서 적극적인 소득 은닉행위를 하는 경우나 적극적으로 은닉의도가 나타나는 사정이 덧붙여진 경우에는 '사기 기타 부정한 행위'에 해당한다(대법원 2006. 2. 9. 선고 2004도3976 판결, 대법원 2009. 1. 15. 선고 2007도3680 판결 등 참조).

또한 명의를 위장하여 소득을 얻더라도 그것이 조세포탈과 관련이 없는 행위인 때에는 명의위장 사실만으로 구 국세기본법(2007. 12. 31. 법률 제8830호로 개정되기 전의 것) 제26조의2 제1항 제1호 소정의 '사기 기타 부정한 행위'에 해당한다고 할 수 없으나, 그것이 누진세율 회피, 수입의 분산, 감면특례의 적용, 세금 납부를 하지 아니할 무자격자의 명의사용 등과 같이 명의위장이 조세회피의 목적에서 비롯되고 나아가 여기에 허위 매매계약서의 작성과 대금의 허위지급, 허위의 양도소득세 신고, 허위의 등기·등록, 허위의 회계장부 작성·비치 등과 같은 적극적인 행위까지 부가된다면 이는 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 '사기 기타 부정한 행위'에 해당한다(대법원 2013. 12. 12. 선고 2013두7667 판결 참조).

그리고 일반적으로 다른 사람 명의의 예금계좌를 빌려 예금하였다는 사실만으로 구체적 행위의 동기, 경위 등 정황을 떠나 어느 경우에도 적극적인 소득은닉 행위가 된다고 단정할 것은 아니라 할 것이지만, 차명계좌의 예입에 의한 은닉행위에 있어서도 여러 곳의 차명계좌에 분산 입금한다거나 순차 다른 차명계좌에의 입금을 반복하거나 단 1회의 예입이라도 그 명의자와의 특수한 관계 때문에 은닉의 효과가 현저해지는 등으로 적극적 은닉의도가 나타나는 사정이 덧붙여진 경우에는 조세의 부과징수를 불능 또는 현저히 곤란하게 만든 것으로 인정할 수 있다(대법원 1999. 4. 9. 선고 98도667 판결 등 참조).

(2) 이 사건에 관하여

원심과 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거에 의하여 인정되는 아래의 사정을 위 법리에 비추어 검토해 보면, 홍콩법인이 BVI 소재 법인 명의의 계좌에 홍콩법인의 운영수입을 송금한 행위는 '사기 기타 부정한 행위'에 해당한다고 봄이 상당하다.

그럼에도, 원심이 이와 달리 판단한 것에는 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 있다.

(가) 앞서 본 바와 같이 홍콩법인이 BVI 소재 법인 명의의 계좌에 송금한 돈은 그 실질이 피고인 1에게 현실귀속되는 배당소득이라고 할 것임에도, 피고인들은 위 돈이 홍콩법인이 BVI 소재 법인들에게 지급하는 '판매 및 검사수수료' 또는 '감사료'인 것처럼 허위의 월별결산자료, Total Income List를 작성하였다.

(나) 피고인들은 위와 같이 허위 송금을 한 후 홍콩법인의 수입을 신고함에 있어서는 위 돈을 고의로 누락한 채 실제 매출액의 약 1%만을 매출액으로 신고하였으며, 그러한 내용이 기재된 감사보고서와 세금신고서를 작성함으로써 피고

인 1이 홍콩법인으로부터 받을 수 있는 배당소득의 규모를 적극적으로 은닉하였다.

- (다) 피고인 1에게 귀속되어야 할 돈이 BVI 소재 법인의 계좌에 위장된 명목으로 송금됨으로써 한국의 과세관청으로서 는 위 돈이 피고인 1에게 귀속된다는 사실을 현실적으로 알기가 어렵게 되었다.
- (라) 피고인들의 변호인들은 BVI 소재 법인의 계좌인출권이 피고인 1에게 있다는 것을 피고인들이 숨긴 것은 아니므로, 위와 같은 송금행위를 '사기 기타 부정한 행위'로 볼 수 없다고도 주장하나, BVI 소재 법인이 해외 법인이고, 그 계좌에 입금된 돈이 피고인 1 개인이 아니라 BVI 소재 법인에게 귀속되는 것처럼 위장된 이상, 피고인 1에 대하여 종합 소득세를 부과하여야 하는 한국 과세관청의 입장에서는 위 송금으로 인하여 위 소득의 실질적 귀속자를 발견하기가 더욱 어렵게 되었다고 봄이 상당하다.
- (마) 피고인 1은 BVI 소재 법인 명의의 계좌로 입금된 돈에 대하여 국내는 물론 세계 어느 국가에도 소득세 신고를 하지 않았다.
- (바) 피고인 1이 위와 같은 행위를 하게 된 데에 홍콩법인의 법인세 납부 의무를 경감하거나, 영국령이었던 홍콩이 중국으로 반환되는 과정에서 안정적으로 사업을 운영하고자 하는 의도가 일부 포함되어 있었다고 하더라도, 위와 같은 행위가 조세당국을 포함한 외부에서 피고인 1의 소득을 파악하기 곤란하게 하려는 의도에서 이루어진 것은 분명하고, 그로 인하여 조세의 부과와 징수가 현저히 곤란해지게 되는 결과가 발생한 이상, 위와 같은 부가적인 사정이 있었다고 하여 피고인 1의 위와 같은 행위를 '사기 기타 부정한 행위'로 평가하는데 장애가 되는 것은 아니다.
- (사) 피고인들의 변호인들은 위와 같이 홍콩법인의 매출액을 축소하여 회계장부를 작성하고 실제 발생한 운영이익을 가공의 명목으로 BVI 소재 법인에게 송금한 일련의 행위를 두고 구 조세범처벌법 제9조의2 제1호가 부정소득금액에서 제외하는 '세무회계와 기업회계와의 차이로 인하여 생긴 금액'이라고 주장하기도 하나, 위와 같이 송금한 명목이 명백히 허위인 이 사건에서는 위 법리가 적용될 수 없다고 할 것이므로, 위 주장은 더 나아가 살펴볼 필요 없이 이유 없다.

4) 피고인 1에게 조세포탈의 고의가 있었는지 여부

가) 원심의 판단

원심은 그 채택의 증거에 의하여 알 수 있는 아래의 사정 등에 비추어 보면, 피고인들에게 국내 종합소득세 포탈의 고의가 있었다고 보기 어렵다고 판단하였다.

- (1) 홍콩법인에서 수수료 형식으로 운영수익금을 BVI 소재 법인으로 송금함으로써 홍콩법인의 법인세 절감을 시도하는 방식은 공소외 8이 1996년경 홍콩법인을 설립하면서 공소외 9 및 홍콩 현지회계사인 공소외 15 등에게 자문하여 확립한 것으로 보이는데, 그 당시는 피고인 1이 공소외 8에게 회사 운영권을 상당 부분 일임하고 미국으로 이민을 간 시점이었다.
- (2) 공소외 3 회사는 1999. 1. 28.에, 공소외 4 회사는 2000. 3. 20.에 각각 설립되어 모두 피고인 1이 2000. 7.경 미국 영주권을 포기하기 이전에 설립되었다.
- (3) 피고인 1은 원심 법정에서 BVI 소재 법인의 설립목적은 홍콩 법인세 경감 내지 투자 목적이라는 취지로 진술하고 있고, 달리 이를 배척할 만한 자료는 보이지 않는다.

- (4) 홍콩법인이 BVI 소재 법인에게 송금한 운영수익 인출금원은 국내에서 발생한 것이 아니라 해외원천소득에 해당하는데, 피고인 1에게 홍콩법인의 운영수익을 국내로 반입해야 할 의무가 있다고 보기도 어렵다.
- (5) 우리나라와 홍콩 사이에 조세 관련 조약이 체결되어 있지 않기 때문에, 국내 과세관청의 조세 부과 및 징수의 어려움이 사실상 발생한다는 측면에서는 '피고인 1이 이를 홍콩법인 명의 또는 개인 명의로 개설된 홍콩계좌에 예치하는 경우'와 'BVI 소재 법인 명의 계좌에 송금하는 경우' 사이에 실질적인 차이가 없다.
- (6) SPC에 의해 달성하려는 특수한 목적에는 투자를 위한 지주회사로서의 기능수행도 포함되는 것인데, 공소외 3 회사는 1999. 9. 3. 말레이시아 라부안에 설립된 공소외 16 회사를 자회사로 두고 있고, 공소외 4 회사는 2000. 12. 10. 말레이시아 라부안에 설립된 공소외 17 회사의 자회사로 두고 있는 등 일응 지주회사로서의 외양을 갖추고 있는 것으로 보인다.
- (7) BVI 소재 법인 명의의 계좌로 입금된 운영수익 인출금원 중 상당한 금액은 실제로 수 년 동안 투자활동에 사용되었고, 달리 그 운영수익 인출금원 전액이 그대로 피고인 1에게 전달되었다고 볼 만한 정황은 발견되지 않는다.

나) 당심의 판단

(1) 관련 법리

사기 기타 부정한 행위로 조세를 포탈함으로써 성립하는 조세포탈범은 고의범이지 목적범은 아니므로 피고인에게 조세를 회피하거나 포탈할 목적까지 가질 것을 요하는 것이 아니며, 이러한 조세포탈죄에 있어서 범의가 있다고 함은 납세의무를 지는 사람이 자기의 행위가 사기 기타 부정한 행위에 해당하는 것을 인식하고 그 행위로 인하여 조세포탈의 결과가 발생한다는 사실을 인식하면서 부정행위를 감행하거나 하려고 하는 것이다(대법원 2006. 6. 29. 선고 2004도817 판결 등 참조).

(2) 판단

원심과 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거에 의하여 인정되는 아래의 사정 등에 비추어 보면, 피고인들에게는 조세포탈의 고의가 있었다고 인정된다.

그럼에도, 원심이 이와 달리 판단한 것은 잘못이고, 이 점을 지적하는 검사의 주장은 이유 있다.

- (가) 홍콩법인으로부터 BVI 소재 법인으로 송금된 돈은 조세법상 그 실질이 홍콩법인으로부터 사외유출되어 피고인 1에게 확정적으로 귀속된 돈이고, 피고인 1로서는 위와 같은 송금행위로 인하여 위 돈이 자신에게 귀속된다는 점은 당시 확실히 인식하고 있었다.

- (나) 2001 및 2002 과세연도에 피고인 1이 국내 거주자로서의 요건을 갖추고 있었던 점은 앞서 본 바와 같고, 여기에 피고인 1이 2000. 7.경에 미국 영주권을 포기한 점, 미국 과세당국이 피고인 1의 2001년도 과세소득에 대하여 과세처분을 하자, 피고인 1은 자신이 한국인임을 이유로 미국에 납세할 의무가 없다고 주장한 점까지 더하여 보면, 피고인 1은 위 기간 자신에게 귀속된 소득에 대하여는 국내 거주자로서 납세의무가 있음을 충분히 알았다고 할 것이다.

- (다) 피고인 1은 수사기관에 제출한 이력서에서 "본인의 미국 영주권 포기는 미국을 제외한 타국의 소득에 대한 미국 내 과세 문제의 소지를 없애기 위함이었으며 TRUST 또한 본인을 제외한 전 가족이 미국 시민권자이므로 추후 미국 외의 해외 재산에 대한 미국내 상속세 문제에 대응하기 위한 조치임."이라고 기재하여, 당시 자신의 소득에 대한 과세 문제에 대하여 깊은 관심을 가지고 있었음을 인정하였다.

(라) 피고인들이 국내 투자기업을 물색하는 과정에서 작성한 '해외법인 명의 투자시 검토사항'이라는 제목의 문건에는 BVI를 통한 투자, 홍콩회사 명의로 투자하는 각 방안 하위에 "홍콩회사가 해외에 투자한 법인으로부터 수령하는 배당소득 및 주식양도소득에 대하여 홍콩에서 비과세, 국내 투자 법인으로부터 배당소득 수령 시 주민세 포함하여 16.5%의 원천징수로서 한국내 납세의무 종결, 한국내에서의 투자자 익명보호 - 외국인 투자 관련 신고서상 외국인 투자자의 국적 및 투자법인명 이외에는 국내에서 요구하지 아니하므로 실제 투자자의 신분이 보장됨"이라는 내용이 기재되어 있다.

(마) 피고인 1은 1990년 중반 수출소득이 급격히 증가함에 따라 세금부담을 줄이기 위한 방법을 모색하기 시작하여, 피고인 2 등 전문가의 도움을 받아 회사의 형태, 투자구조, 거주지 등을 종합적으로 고려하여 납세의무를 경감시키기 위한 방법을 지속적으로 논의해 왔다.

(바) 이 부분 공소사실은 BVI 소재 법인의 계좌에 송금된 돈이 사외유출되어 피고인 1에게 귀속된 것을 대상으로 하고 있는 반면, 원심이 들고 있는 논거들은 위 돈이 BVI 소재 법인에게 귀속됨을 전제로 하고 있어 모두 조세포탈의 고의를 부정하는 사유로서는 부적절하다.

(사) 피고인들의 변호인들은, 대법원 2010. 4. 29. 선고 2007두11382 판결, 대법원 2010. 1. 28. 선고 2007두20959 판결, 대법원 1992. 3. 10. 선고 92도147 판결 등을 거시하며, 법인의 대표자가 법인의 자금을 횡령하는 과정에서 법인의 장부를 조작하였을 경우 그러한 행위로서 '법인세의 조세포탈죄'는 성립하지만, 더 나아가 대표자 개인의 소득세 조세포탈죄는 성립하지 않는다는 것이 대법원의 확립된 입장이라고 주장한다.

그러나 ① 위 2007두20959 판결은 "횡령금을 빼돌리는 과정에서 회계장부를 조작하는 등의 행위를 한 것이 그 전후의 경과에 비추어 단지 횡령금을 빼돌린 사실을 은폐하기 위한 것일 뿐, 그 횡령금에 대하여 소득처분이 이루어질 것까지 예상하여 그 상여에 대한 소득세를 포탈하기 위한 것으로 보기 어려운 경우"에 관한 것이어서, 이 사건과 같이 처음부터 조세포탈을 목적으로 장기간 반복적으로 허위의 회계 서류 등을 만들어 매출액 및 소득의 귀속자를 은폐한 경우와는 기본적 사실관계를 달리 하고, 오히려 ② 위 92도147 판결은 회사 대표자가 경비지출을 과다계상하여 허위장부를 작성하고 이를 토대로 법인세 등의 조세를 납부한 경우 횡령죄 이외에도 법인세 등의 조세포탈죄가 성립한다고 적극적으로 인정하고 있으며, ③ 위 2007두11382 판결 역시 "법인의 대표자가 허위의 세금계산서를 수취하여 장부상 매입액을 과다계상하여 소득을 은닉한 사안에서, 그 대표자가 장차 은닉된 소득이 사외유출되어 그 귀속자가 밝혀지지 아니함에 따라 자신이 그 법인의 대표자로서 인정상여처분을 받을 것까지 모두 예상하기 어려운 경우"에는 소득세 포탈죄가 성립하지 않는다는 것이어서, 이 사건과 같이 처음부터 사외유출을 하기 위한 목적에서 허위의 장부를 작성한 경우와는 기본적 사실관계가 다르다.

오히려 위 대법원 판결들의 취지에 비추어 보면, 이 사건과 같이 피고인들이 처음부터 조세포탈의 목적으로 위장된 명목의 송금서류 등을 만들어 소득의 귀속자를 불분명하게 만들었다면 횡령죄의 성립 여부와 무관하게 소득세에 관한 조세포탈죄가 성립한다고 할 것이다.

따라서 위 주장도 역시 이유 없다.

5) 소결

이상의 내용을 종합하면, 피고인 1은 2000 과세연도에는 한미조세협약에 따라 미국 거주자로만 간주되어 당해 연도에 현실적으로 귀속된 소득에 대하여 한국 과세관청에 세금을 납부할 의무가 없고, 따라서 소득세 포탈의 고의를 인정 하기도 어렵다.

그러나 2001 및 2002 과세연도에는 국내 거주자로서 당해 연도에 현실적으로 귀속된 소득에 대하여 한국 과세관청에 세금을 납부할 의무가 있고, 앞서 본 바와 같이 사기 기타 부정한 행위로 이를 포탈한 사실이 인정된다.

따라서 검사의 이 부분 항소이유는 2001 및 2002 과세연도에 해당하는 부분에 한하여 이유 있다.

나. 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(재산국외도피)의 점에 관하여

1) 원심의 판단

원심은 그 채택의 증거에 의하여 알 수 있는 아래의 사정 등에 비추어 보면, 이 부분 공소사실은 범죄가 되지 아니 하거나 범죄의 증명이 없는 때에 해당한다고 판단하였다.

가) 검사는 이 사건 투자신고 당시 시행 중이던 재정경제원 장관의 고시인 구 외국환관리규정 제12-13조(해외직접투자 자는 당해 신고수리의 조건에 따라 투자원금과 과실을 현금으로 국내에 회수하여야 한다.

다만 당해 신고기관이 부득이하다고 인정한 경우에는 현물로 회수할 수 있다.

), 제12-14조(해외직접투자자가 투자사업을 청산할 때에는 분배받은 잔여재산을 제12-13조에 따라 즉시 국내로 회수하 여야 한다.

)는 해외직접투자자의 '투자원금 및 과실' 또는 '분배받은 잔여재산'의 반환의무를 규정하고 있고, 이는 구 외국환관리법 (1997. 12. 13. 법률 제5453호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 외국환관리법'이라 한다) 제21조,같은 법 시행령 제30조 제5항, 제6항을 근거 법령으로 한다고 주장하나, 위 각 조항에는 '투자원금 및 과실의 회수의무의 부과'에 관하여 재 정경제원장관에게 위임하는 내용이 없으므로, 위 조항에 근거한 반환의무 주장은 그 자체로 이유 없다.

나) 다만 구 외국환관리법 제6조의2,같은 법 시행령 제9조의2 등을 구 외국환관리규정 제12-13조, 제12-14조의 근거법 령으로 볼 여지가 있고, 이 경우 위 외국환관리규정은 법규명령으로서 효력을 가지며, 따라서 위 외국환관리규정 제 12-13조에 규정된 '당해 신고수리의 조건'이라는 요건이 개별 투자신고자들에게 부과되는 의무의 내용을 좌우하게 된다.

그런데 검사가 제출한 모든 증거들을 살펴봐도 이 사건 신고수리조건의 내용을 알 수 있는 신빙성 있는 자료가 없다.

다) 설령 검사가 주장하는 신고수리의 조건에 따라 '결산후 배당금'의 회수의무가 인정된다고 하더라도 이는 공소외 1에게만 해당되고, 별개의 법인인 공소외 2의 수익금에 대하여도 국내 반환의무가 인정된다고 보기 어렵다.

라) 아래의 사정 등에 비추어 보면, 홍콩법인이 BVI 소재 법인에게 송금한 행위를 배당금회수의무 위반에 해당한다 고 보기 어렵다.

(1) 일반적으로 주식회사에서 운용수익이 발생한 경우에도 이것이 반드시 배당의 대상이 되는 것은 아니고, 관련 법령 이 정한 일정한 요건을 충족한 후 배당절차를 거쳐야만 배당이 가능하다.

(2) 홍콩법인에서 배당절차를 거친 다음 이를 BVI 소재 법인에 송금하였다고 볼 증거가 없다.

(3) 조세법적 관점에서의 배당과 달리 위 신고수리조건에 기재된 '결산 후 배당금'은 죄형법정주의의 원칙상 배당절차 를 거친 배당금을 말하는 것으로 봄이 상당하다.

- (4) 홍콩법인이 운영수익금을 그대로 보유하고 있었다면 배당금을 국내로 회수해야 하는 의무가 발생할 여지가 없었음에도 굳이 배당금 회수의무를 피하기 위하여 위와 같이 송금하였다는 것도 경험칙상 납득하기 어렵다.
- (5) 피고인 1과 공소외 8, 공소외 14의 수사기관 또는 원심 법정에서의 각 진술에 의하더라도, 피고인들이 '결산 후 배당금 회수의무'를 회피하기 위하여 위와 같이 BVI 소재 법인에게 송금한 것이라고 보기 어렵다.

2) 당심의 판단

가) 관련 법리

형벌법규의 해석은 엄격하여야 하고 명문규정의 의미를 피고인에게 불리한 방향으로 지나치게 확장해석하거나 유추해석하는 것은 죄형법정주의 원칙에 어긋나는 것으로서 허용되지 아니한다(대법원 2009. 12. 10. 선고 2009도3053 판결 등 참조).

특정경제범죄 가중처벌 등에 관한 법률(이하 '특경법'이라 한다) 제4조 제1항은 "법령에 위반하여 대한민국 또는 대한민국 국민의 재산을 국외에 이동하거나 국내에 반입하여야 할 재산을 국외에서 은닉 또는 처분하여 도피시킨 때"를 재산국외도피죄의 구성요건으로 규정하고 있는바, 위 규정의 문언상 '법령에 위반하여'는 재산국외도피의 행위태양인 '국외 이동 또는 국외에서의 은닉·처분'과 함께 '국내에 반입하여야 할 재산'도 수식하는 것으로 해석하여야 하고, 따라서 제4조 제1항 후단의 국외에서의 은닉 또는 처분에 의한 재산국외도피죄는 법령에 의하여 국내로 반입하여야 할 재산을 이에 위반하여 은닉 또는 처분시킨 때에 성립한다고 할 것이다.

그러므로 '국내에 반입하여야 할 재산'이라 함은 법령에 의하여 국내에 반입하여야 할 의무를 부담하는 대한민국 또는 대한민국 국민의 재산을 의미하는 것으로 보아야 한다(대법원 2003. 10. 10. 선고 2003도3516 판결 참조). 이와 달리 '국내에 반입하여야 할 재산'을 법령상 국내로의 반입의무 유무와 상관없이 국내로의 반입이 예정된 재산을 의미하는 것으로 확장하여 해석하는 것은 형벌법규를 지나치게 유추 또는 확장해석하여 죄형법정주의의 원칙에 어긋나는 것으로서 허용될 수 없다(대법원 2010. 9. 9. 선고 2007도3681 판결 등 참조).

나) 판단

위 법리에 기초하여 당심에서 추가하는 아래의 사정을 원심이 인정한 위 사정에 덧붙여 보면, 원심의 위와 같은 판단은 정당하다고 인정된다.

- (1) 앞서 본 바와 같이 조세법의 관점에서는 홍콩법인으로부터 사외유출된 돈이 실질주주인 피고인 1에게 확정적으로 귀속되었을 때, 이를 피고인 1의 배당소득으로 보아 과세하는 것이 허용된다.

그러나 위와 같은 법리가 조세법의 영역이 아닌 외국환거래법(구 외국환관리법)의 영역에도 그대로 적용된다고 보기는 어렵고, 오히려 이 경우에는 원칙으로 돌아가 배당의 의미나 실질에 관하여 민법이나 상법의 규정이 적용된다고 보아야 한다.

- (2) 특히 이 사건 공소사실에 적용되는 특경법 제4조 제2항 제1호는 법정형이 '무기 또는 10년 이상의 징역'으로 매우 중하게 정하여져 있고, 특경법 제10조는 범행 대상인 재산을 필요적으로 몰수하고, 그 몰수가 불능인 때에는 그 가액을 추징하도록 규정하고 있어 위 구성요건 해당성을 따질 때에는 특히 엄격하고 신중한 판단이 요구된다고 할 것

이다(대법원 2010. 9. 9. 선고 2007도3681 판결 등 참조).

- (3) 이 사건에 있어 피고인 1에게 귀속된 돈은 피고인들의 변호인들도 변론과정에서 일부 인정하듯이 홍콩법인이 그 법인 자체의 설립 목적에 따라 정당하게 '배분'한 돈이 아니라, 그 법인 자체의 이익에 반하여 사외로 유출된 재산이어서 피고인들에 대하여는 횡령죄가 성립할 가능성이 높다.

즉 피고인 1에게 귀속된 돈은 '국내로 반입되어야 할 재산'이 아니라 '홍콩법인으로 복귀되어야 할 재산'일 가능성에 대한 합리적 의심이 존재한다.

- (4) 구 외국환관리규정 제12-13조, 제12-14조의 근거법령은 원심이 적절하게 지적하였듯이 구 외국환관리법 제21조, 같은 법 시행령 제30조 제5항, 제6항이 아니라 구 외국환관리법 제6조의2, 같은 법 시행령 제9조의2라고 보아야 하는데, 위 규정에 의하여 국내로 반입되어야 하는 재산은 적법한 재산에 한정되지 위법한 재산까지 포함되는 것은 아니다.

이는 조세법적 관점에서 위법소득에 대하여도 과세처분이 가능한 것과 명백히 구별된다.

- (5) 경제적 실질의 측면에서 보더라도, 피고인 1에게 귀속된 위 돈은 홍콩법인에 반환되어 해당 법인세 등을 지급한 나머지 잔액이 홍콩법인에 유보되거나 적법한 배당결의를 거쳐 배분되어야지 그러한 절차 없이 당연히 국내로 반입되어야 하는 것은 아니다.

4. 당심에서 추가된 예비적 공소사실에 관한 판단

가. 예비적 공소사실의 요지

1) 채권회수명령 및 거주자의 채권회수의무

재정경제부장관은 외환시장의 안정과 외환거래의 건전화を 위하여 비거주자에 대한 채권을 보유하고 있는 거주자로서 하여금 그 채권을 추심하여 국내로 회수하게 할 수 있고, 그 회수대상채권의 범위·회수기한·기타 필요한 사항은 대통령령으로 정한다(외국환거래법 제7조 제1, 2항). 위와 같은 채권회수대상채권의 범위는 1건 당 미화 5만불에 상당하는 금액을 초과하는 채권 중 재정경제부장관이 정하여 고시하는 채권(해외보유가 인정된 채권, 외국인 거주자가 외국에 있는 비거주자로부터 증여, 상속, 유증에 의하여 취득한 채권 및 자본거래로 전환한 경우의 전환전 채권을 제외하고 건당 미화 10만불을 초과하는 채권)으로서 회수대상채권을 보유하고 있는 거주자는 당해 채권의 만기일 또는 조건성취일로부터 6월 이내에 이를 국내로 회수하여야 한다(구 외국환거래법 시행령제12조 제1, 2항).

2) 피고인들의 회수의무 발생 및 재산국외도피

누구든지 법령에 위반하여 대한민국 또는 대한민국 국민의 재산을 국외에 이동하거나 국내로 반입하여야 할 재산을 국외에서 은닉 또는 처분하는 방법으로 도피시켜서는 아니된다.

피고인 1은 홍콩 □□□□ 은행에 BVI 소재 법인 명의의 계좌를 개설하고, 피고인 1이 서명인출권을 보유하는 내용으로 위 홍콩 □□□□ 은행과 예금계약에 따른 거래를 하기로 한 후, 위와 같이 홍콩 현지에 미화 10만 달러를 투자하여 개시한 미국 공소외 13 회사사와의 봉제인형 수출사업에서 매년 발생한 매출액 중 각종 비용 등을 공제한 이익금을 위 계좌들로 송금하기로 마음먹었다.

위와 같이 송금된 금원은 홍콩 소재 공소외 2의 매월 결산결과 실제 지배주주인 피고인 1에게 배당된 수익(배당소득)으로서 피고인 1이 비거주자인 위 공소외 2에 대하여 보유하게 된 배당금 청구권이고 또한 미화 10만 달러 이상이었으므로, 피고인 1은 외국환 관련 법령에 따라 이를 6월 이내에 국내에 회수하여야 할 의무를 지게 되었다.

그럼에도 피고인들은 2000. 1.경 비거주자인 공소외 2의 봉제인형 수출사업에서 발생한 이익금(매출액 대비 약 15%) 미화 249만 달러(한화 2,815,218,900원 상당)를 위 BVI 소재 법인 계좌에 송금한 후 이를 6월 내로 국내에 회수하지 아니한 것을 비롯하여 별지3 『페이퍼컴퍼니 송금내역』 기재와 같이 2000. 1.경부터 2002. 11.경까지 총 미화 79,331,854달러(한화 94,785,743,058원)를 BVI 소재 법인 명의의 계좌로 송금한 다음, 6월 내로 이를 국내에 회수하지 아니하였다.

이로써 피고인들은 공모하여 법령에 위반하여 국내에 반입하여야 할 대한민국 국민의 재산 합계 총 94,785,743,058원 상당을 국외에서 은닉 또는 처분하여 이를 도피시켰다.

나. 판단

위 3. 나.항의 판단에서 본 바와 같이 이 부분 공소사실이 유죄로 인정되기 위해서는 BVI 소재 법인으로 송금된 돈이 홍콩법인의 실질주주인 피고인 1이 위 법인에 대하여 가지는 배당금 청구권에 따라 회수한 돈이라는 사실이 인정되어야 한다(공소사실에는 매월 결산결과 실제 지배 주주인 피고인 1에게 배당된 수익이라고까지 기재되어 있다).

그러나 검사가 제출한 모든 증거를 살펴보아도, 위와 같이 송금된 돈이 피고인 1이 배당금 청구권을 행사한 결과 지급된 돈이라는 점을 인정하기에 부족하고 달리 이를 인정할 증거가 없다.

오히려 앞서 본 바와 같이 위 돈은 피고인들이 횡령한 위법한 소득으로 홍콩법인에 반환되어야 할 돈일 수도 있다는 점에 대한 합리적 의심이 존재하므로, 이 부분 공소사실은 결국 범죄의 증명이 없는 경우에 해당한다.

5. 결론

이 사건 공소사실 중 피고인들에 대한 2001 및 2002 과세연도에 해당하는 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분에 관한 검사의 항소는 일부 이유 있으므로, 형사소송법 제364조 제6항에 의하여 원심판결 중 이와 포괄일죄의 관계에 있는 2001 및 2002 과세연도에 해당하는 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분을 파기하고, 변론을 거쳐 다시 다음과 같이 판결하며, 검사의 피고인들에 대한 나머지 항소는 이유 없으므로 형사소송법 제364조 제4항에 의하여 이를 기각한다.

한편 피고인들에 대하여 당심에서 추가된 위 예비적 공소사실은 범죄사실의 증명이 없는 경우에 해당하므로, 형사소송법 제325조 후단에 의하여 무죄를 선고하여야 할 것이나, 원심에서 피고인들에 대한 이 부분 주위적 공소사실에 관하여 무죄를 선고하고, 이에 대하여 검사가 항소를 제기한 다음 공소사실의 동일성 범위 내에 있는 이 사건 예비적 공소사실을 추가하였다고 하더라도 원심의 결론과 동일하므로 달리 주문에서 예비적 공소사실에 관하여 무죄를 선고하지 아니하고 검사의 항소를 기각하기로만 한다(대법원 1985. 2. 8. 선고 84도3068 판결 등 참조).

【이유】

】1. 이 법원의 심판범위

가. 관련 법리

항소법원은 항소이유에 포함된 사유에 관하여 심판하여야 하며, 다만 항소법원은 판결에 영향을 미친 사유에 관하여는 항소이유서에 포함되지 아니한 경우에도 직권으로 심판할 수 있다(형사소송법 제364조 제1항, 제2항). 형사소송법 제361조의3 제1항은 항소인 또는 변호인은 소송기록접수통지를 받은 날로부터 20일 이내에 항소이유서를 항소법원에 제출하여야 한다고 규정하고 있고, 이에 따라 형사소송규칙 제155조는 항소이유서 또는 답변서에는 항소이유 또는 답변내용을 구체적으로 간결하게 명시하여야 한다고 규정하고 있다.

한편 검사와 피고인이 형사소송의 대등한 당사자이기는 하지만 검사는 적극적(공격적) 당사자라는 점에서 소극적(방어적) 당사자인 피고인과 반드시 동일하게 보아야 할 것은 아니고, 특히 제1심에서 무죄를 선고받은 피고인으로서는 이중 위험에서 조속히 해방되어야 하며, 검사의 항소로부터 자신을 방어하는 데 지장을 받아서는 아니 되므로, 항소이유의 기재에 있어서도 검사에게는 보다 엄격한 기준이 요구된다고 할 것이다.

따라서 무죄가 선고된 제1심판결 전부에 대하여 검사의 항소가 있었다고 하더라도 일부 무죄 부분에 대하여만 항소이유의 기재가 있을 뿐, 나머지 부분에 대하여 아무런 언급이 없으면 이 부분에 대하여는 법정기간 내에 항소이유서가 제출되지 아니한 경우에 해당된다고 할 것이어서, 설령 항소이유서가 제출되지 아니한 부분에 관한 원심의 증거취사와 사실인정에 잘못이 있다고 하더라도, 이러한 잘못이 형사소송법 제361조의 4 제1항 단서의 '직권조사사유'에 해당한다거나 같은 법 제364조 제2항의 '직권심판사항'에 해당한다고 할 수 없다(대법원 2003. 12. 12. 선고 2003도 2219 판결, 대법원 1970. 11. 30. 선고 70도2111 판결 등 참조). 그러므로 이 경우 항소심 법원이 무죄를 선고한 부분에 대하여 원심의 증거취사와 사실인정이 잘못되었다는 이유로 직권조사를 거쳐 유죄를 인정하는 것은 위법하다(대법원 1971. 3. 23. 선고 70도2752 판결 등 참조).

나. 이 사건의 경우

이 사건 공소사실은 크게 1) 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 및 조세범처벌법위반의 점과 2) 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(재산국외도피)의 점으로 구분되고, 위 1)은 다시 가) 홍콩 현지법인을 이용한 소득 탈루, 나) 홍콩 현지법인 차명주주 배당소득 탈루, 다) 페이퍼컴퍼니 명의 계좌에서 발생한 예금 이자소득 탈루, 라) 스위스 비밀계좌에서 발생한 예금 이자소득 탈루, 마) 페이퍼컴퍼니 명의로 발생한 대여금 이자소득 탈루, 바) 페이퍼컴퍼니 명의로 국내투자조합에 투자하여 발생한 배당소득 탈루, 사) 페이퍼컴퍼니 명의로 취득한 비상장주식에 대한 배당소득 탈루로 그 포탈의 유형이 구분되어 있는데, 원심법원은 포탈의 유형별로 공소사실을 판단하면서 이 사건 공소사실 전부에 대하여 각각 충분한 증거가 부족하다는 이유로 무죄를 선고하였다.

이에 대하여 검사는 2012. 2. 13. 원심판결 전부에 불복하는 항소장을 제출하였고, 항소이유서 제출기간 만료일인 2012.

3. 19. 이 사건 항소이유서를 제출하면서, 위 1)의 가) 부분과 2) 부분에 관하여서만 항소이유를 기재하였다.

한편 당심 제12회 공판기일에 이르러 위 2) 부분에 관하여 예비적 공소사실을 추가하는 내용의 공소장 변경이 이루어졌다.

따라서 앞서 본 법리에 따르면, 이 법원의 심판범위는 원심판결의 심판대상 중 위 1)의 가) 및 2) 부분과 당심에서 추가 된 예비적 공소사실 부분으로 한정된다.

다.

검사의 주장에 관한 판단

검사는 이와 관련하여, ① 이 사건 조세포탈의 공소사실은 과세연도마다 1개의 죄가 성립하는데 위 1)의 가) 부분은 2000년도부터 2002년도까지 연도별 조세포탈 범죄의 일부분에 불과하므로, 적어도 이 부분과 포괄일죄의 관계에 있는 각 해당연도의 다른 유형의 조세포탈 범죄에는 적법한 항소이유의 기재가 있는 것으로 보아야 하고, ② 위 1)의 가) 부분은 나머지 조세포탈 범행의 출발점이자 전제가 되는데, 검사가 이 부분 항소이유를 통하여 전반적인 조세포탈의 범의와 구조를 다룬 이상, 나머지 조세포탈 부분도 다뤘다고 보지 않을 이유가 없으며, ③ 항소심에서 2년의 기간에 걸쳐 심리하는 동안 위 1)의 나) 내지 사) 부분에 관하여도 충분한 심리가 이루어졌으므로, 새삼 항소이유의 기재가 없다고 하여 이를 심판범위에서 제한할 수는 없고, ④ 검사가 이 사건 항소이유서 말미에 “원심판결은 피고인들의 무죄 주장을 그대로 수용하면서 일반인의 경험칙 및 정의관념에 반하는 사실인정 및 법리해석을 한 위법이 있습니다.

”라고 기재하였는데, 이는 검사가 무죄 부분 전부에 대하여 불복하는 취지로 보아야 하며, ⑤ 설령 이 사건 항소이유서에 위 1)의 나) 내지 사) 부분에 관한 항소이유의 기재가 없다고 보더라도, 사안의 중요성에 비추어 법원이 직권으로 이를 심판할 필요가 있다고 주장한다.

그러나 원심판결이 검사가 제기한 공소사실의 유형에 따라 항목을 나누어 각각 별도로 무죄의 이유를 설시하고 있는 것은 앞서 본 바와 같고, 기록에 의하면, 피고인들의 변호인들은 2012. 4. 24.자 답변서에서 검사의 항소이유는 위 1)의 가)와 2) 부분에 국한되어 있으므로, 그 범위에서만 다뤄겠다는 취지를 명시적으로 밝힌 사실, 이후 1차로 변론종결(2012. 6. 7.)이 된 이후인 2012. 7. 23.에서야 검사가 이 법원에 의견서를 제출하면서 비로소 위 1)의 나) 내지 사) 부분까지 포함한 조세포탈의 모든 공소사실 대하여 각 항목별로 구체적인 항소이유를 적시한 사실이 인정된다.

위 사실에 의하여 알 수 있는 아래의 사정 등을 앞서 본 법리에 비추어 보면, 검사의 위 주장은 이유 없어 이를 받아들이지 아니한다.

- (1) 검사가 행위 유형별로 공소사실을 구분하여 특정하고 있는 이상 피고인의 방어권 행사도 검사가 지정한 공소사실별로 이루어진다고 보지 않을 수 없는데, 해당 유형별로 구성요건을 충족하는 사실이 다른 이상, 어느 하나의 공소사실이 다른 공소사실의 전제 또는 출발점이 된다고나 다른 공소사실과 포괄일죄의 관계에 있다는 이유만으로, 어느 하나의 공소사실에 대한 항소이유의 제출을 다른 공소사실에 대한 항소이유의 제출로 간주할 수는 없다.
- (2) 앞서 본 법리에 비추어 볼 때, 검사가 이 사건 항소이유서 말미에 적은 위와 같은 추상적인 기재만으로 위 1)의 나) 내지 사) 부분에 관하여 형사소송규칙 제155조에 정한 구체적인 항소이유의 기재가 있다고 보기 어렵다.
- (3) 피고인들의 변호인들이 당심에서 위 1)의 나) 내지 사) 부분에 관하여 적법한 항소이유의 기재가 없다고 적극 다투고 있고, 이 부분에 관하여 검사가 항소이유서 제출기간 이후에 제기한 항소이유는 모두 원심의 증거취사와 사실인정에 잘못이 있다는 것이어서, 형사소송법 제361조의 4 제1항 단서의 ‘직권조사사유’나 같은 법 제364조 제2항의

‘직권심판사항’에 해당한다고 할 수 없다.

2. 검사의 항소이유의 요지

가. 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세)의 점에 관하여

1) 피고인 1의 거주자성에 관하여

피고인 1은 이 사건 범행 당시 대한민국에 사업상, 생활상 주된 근거를 두고 있었고 다만 1999년, 2000년에 미국에 거주하는 가족을 일시 방문하였을 뿐이다.

더구나 피고인 1이 다른 가족구성원들과 함께 대한민국에 체류한 일수는 미국에 체류한 일수와 거의 동일하다(원심은 이 과정에서 피고인 1과 처 공소외 7의 국내 체류기간을 잘못 산출하는 사실오인의 위법을 범하였다). 따라서 피고인 1은 당시 한국 거주자에 해당한다고 봄이 타당하고, 설령 그렇지 않더라도 한국 거주자와 미국 거주자 양자에 해당하므로 한미조세협약 제3조 제(2)항 (b)에 따라 중대한 이해관계의 중심지인 한국의 거주자로 간주된다고 할 것이다.

그럼에도 불구하고 원심은 피고인 1이 미국에서 가족들과 함께 거주하였다고 단정하여 2000. 7.경까지 미국 거주자에 해당한다고 판단하였으므로, 이와 같은 원심의 판단에는 사실오인 내지 법리오해의 위법이 있다.

2) 납세의무의 성립에 관하여

가) 피고인 1이 조세피난처인 영국령 버진아일랜드(이하 ‘BVI’라고 한다)에 페이퍼컴퍼니(paper company)를 설립하였고, 피고인 1이 지배하는 홍콩법인이 아무런 사업상 거래관계가 없는 BVI 소재 법인에 ‘수수료’라는 가공의 명목으로 거액을 송금하였으며, 그와 같이 송금된 자금이 피고인 1이 지배하는 다른 법인과 사이에 아무런 법률상 원인 없이 오가기도 한 사정 등에 비추어 보면, BVI 소재 법인의 계좌는 피고인 1의 차명계좌에 불과하고, 위 차명계좌에 송금된 돈은 피고인 1 소유의 돈이라고 봄이 상당하다.

나) BVI 소재 법인의 계좌가 피고인 1의 차명 계좌인지 여부는 당해 계좌에 송금된 돈이 실질적으로 피고인 1에게 귀속되었는지 여부에 관한 문제로서, 1인 회사 주주가 회사 자금을 임의로 가져간 경우 횡령죄가 성립하는지 여부와는 전혀 별개의 것이다.

그럼에도 불구하고 원심은 이를 혼동하여 횡령죄 성립요건에 관한 법리를 이 사건에 적용하는 잘못을 저질렀다.

다) 세법상 실질과세원칙에 비추어 피고인 1이 홍콩법인으로부터 받은 이익은 주주의 지위에서 받은 것으로서 배당이 익이라고 봄이 상당하고, 위 배당이익에 대하여 소득세법상의 납세의무가 성립한 이상, 피고인 1이 위 소득세를 포탈한 점이 인정된다면 마땅히 조세범처벌법위반죄로 처단하여야 한다.

그럼에도 불구하고 원심은 죄형법정주의에 따른 엄격해석원칙을 이유로 조세법적 관점에서 배당으로 인정되는 경우에도 상법상의 배당절차를 거치지 않은 이상 배당소득에 해당하지 않는다고 잘못 판단하였다.

3) 조세포탈의 행위 및 조세포탈의 고의에 관하여

가) 피고인 1이 공소외 8, 공소외 9 등의 조언 내지 도움을 받아 조세피난처인 BVI에 법인을 설립하고 홍콩에서의 법인세를 내지 않기 위해 BVI 소재 법인으로부터 용역을 제공받음이 없이 가공의 수수료 명목으로 돈을 송금한 행위는 ‘법인세 경감’이 아니라 ‘법인세 포탈’을 위한 적극적 은닉행위에 해당한다.

나) 또한 피고인 1이 조세전문가인 피고인 2의 자문을 받아 모든 세금 신고를 진행할 만큼 세금문제에 민감한 관심을 가지고 있었던 점, 대한민국 거주자라면 국내 및 해외에서 발생하는 모든 소득을 신고하도록 되어 있는 사정을 알고 있으면서도 그러한 소득의 신고를 게을리 한 점, 피고인 1이 지배하는 홍콩법인은 '수수료'라는 가공의 명목을 만들어 피고인 1이 실질적으로 지배·관리하는 BVI 소재 법인에 운영수익을 송금한 점, 홍콩법인이 위와 같이 송금을 하게 된 동기가 홍콩에서의 법인세 포탈을 위한 것인 점, 홍콩에서 이루어진 소득 은닉행위가 홍콩 과세관청에 의하여 발견되기 어렵다면 대한민국 과세관청에 의하여 발견되기는 더욱 어려운 점 등의 사정에 비추어 보면, 피고인들에게는 홍콩에서의 세금 포탈의 고의뿐만 아니라 적어도 대한민국에서의 세금 포탈에 관한 미필적 고의도 함께 있었다고 할 것이다.

다) 그럼에도 불구하고 원심이 피고인들에게 조세포탈의 적극적 행위 내지 고의가 없었다고 본 것은 잘못이다.

나. 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(재산국외도피)의 점에 관하여

이 사건 당시 사용되던 해외직접투자신고 수리 서면 양식의 이면에는 원금 및 과실회수 의무에 관한 내용이 부동문자로 인쇄되어 있었는데, 유독 이 사건 투자신고 당시 그와 다른 양식이 사용되었을 가능성은 없는 점, 공소외 1과 공소외 2는 실질적으로 동일한 법인인데 다만 납세의무를 회피하기 위해 마치 별개의 법인인 것처럼 그 외관을 가장한 데 불과한 점, 피고인 1이 '결산 후 배당금 회수의무'를 피하기 위하여 운영수익 인출금원을 BVI 소재 법인으로 송금한 점 등을 종합하면, 피고인 1에게 해외직접투자에 따른 원금과 과실의 회수의무가 인정되고, 피고인 1이 위 회수의무를 위반하여 홍콩법인의 운영이익을 위와 같이 BVI 소재 법인에 송금한 이상 위 소득을 은닉하였다고 봄이 타당하다.

그럼에도 원심이 과실 회수의무 및 은닉행위를 인정하지 않은 것은 사실을 오인하거나 법리를 오해한 것이다.

3. 항소이유에 관한 판단

가. 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세)의 점에 관하여

1) 피고인 1의 거주자성

가) 원심의 판단

(1) 국내 법령에 따른 국내 거주자성 인정

원심은 우선 기록에 의하여 인정되는 아래의 사정 등에 비추어 보면, 피고인 1은 이 부분 공소사실에 대응하는 포탈대상 과세연도 기간(2000. 1. 1.부터 2002. 12. 31.) 동안 국내 조세 관련 법령에 따라 국내에서 종합소득세를 납부하여야 할 의무를 부담하는 국내 거주자의 요건은 갖추었다고 판단하였다.

(가) 피고인 1은 1992년경 그 가족과 함께 미국으로 이민을 갔고, 1997. 7.경 미국 영주권을 취득하였다가 2000. 7.경 미국 영주권을 포기하였다.

(나) 피고인 1은 미국으로 이민간 이후에도 국내에서 영업하고 있는 공소외 10 주식회사(2001. 9. 20. 폐업) 및 공소외 11 주식회사(2004. 12. 28. 폐업)의 실질적인 운영자로서의 지위를 위와 같이 폐업할 때까지 계속 보유하였다.

(다) 피고인 1은 원심 법정에서 "건강문제로 미국으로 이민을 갔고, 그 무렵부터 동생인 공소외 8에게 위 공소외 10 회사와 공소외 11 회사의 경영을 맡겼으나, 1999년 초경 공소외 8과 결별하면서 다시 회사를 실질적으로 경영하게 되었고, 그러면서 한국 체류일수가 1999년부터 증가하였다가 2002년도에 국내에 다시 정착하게 된 것이다.

"라는 취지로 진술하였다.

(라) 피고인 1은 미국으로 이민간 이후에도 계속 국내 주민등록을 유지하였고, 1999. 4. 28. 서울 성북구 ○○동 소재 ○○빌라를 구입하여 같은 날 위 빌라로 전입하였다.

(마) 미국 과세당국이 피고인 1의 2001년도 과세소득에 대하여 과세처분을 하자, 피고인 1은 자신이 한국인임을 이유로 미국에 납세할 의무가 없다고 주장하였고, 미국 과세당국도 이에 동의하면서 미국 내에서 발생한 원천소득에 대하여 한국에서 납부한 과세자료를 제출하면 과세처분을 하지 않겠다는 의사를 표시하였다.

(바) 피고인 1과 그의 처 공소외 7은 1991년부터 2002년까지 아래 표 기재와 같이 국내에서 체류하였다.

(단 위: 일, 이하 같음) 연도 1991 1992 1993 1994 1995 1996 1997 1998 1999 2000 2001 2002 피고인
306268211301153185159244282311332319 처 354127 체류한 사실 없음 19156292

(2) 미국 법령에 의한 미국 거주자성의 인정

원심은 다음으로 앞서 본 사정에다가 기록에 의하여 인정되는 아래의 사정 등을 더하여 보면, 피고인 1은 위 포탈 대상 과세기간 중 미국 영주권을 포기한 2000. 7.경까지는 미국 세법에 따른 미국 거주자의 요건도 함께 갖추고 있었다고 판단하였다.

(가) 미국 세법은 "미국에 머무르는 외국인의 경우, 영주권자 뿐만 아니라, 단지 미국에 일시적으로 체류하는 사람이 아니라면 모두 미국 세법의 적용에 있어 미국 거주자로 본다.

"고 규정하고 있다.

(나) 실제로 미국 과세당국은 2011. 1. 10. '피고인 1이 2000 과세연도에 있어서 미국 과세목적상 미국의 거주자였다'는 점을 확인하였다.

(3) 한미조세협약에 따른 거주자성의 제한

원심은 마지막으로 위와 같이 양국의 거주자 요건이 모두 인정되는 경우, 대한민국과 미합중국간의 소득에 관한 조세의 이중과세 회피와 탈세방지 및 국제무역과 투자의 증진을 위한 협약'(이하 '한미조세협약'이라 한다) 제3조에 따라 '그 개인이 가족과 함께 거주하였던 장소', 즉 주거(permanent home)가 있는 곳의 거주자로만 간주되는데, 앞서 본 사정 등에 비추어 보면, 2007. 7.경까지는 피고인 1의 주거가 미국에 있었다고 인정되므로, "피고인 1은 조세법상으로는 2000. 7.경까지는 미국의 거주자로만 인정되고, 그 이후에는 한국의 국내 거주자로만 인정된다.

"고 판단하였다.

나) 당심의 판단

(1) 당심에서 추가로 인정하는 아래의 사정과 판단을 원심의 위 사정(다만 아래에서 보는 바와 같이 당심에서 인정하는 피고인 1과 처의 국내체류일수와 배치되는 부분은 제외)에 더하여 보면, 피고인 1은 이 사건 포탈대상 과세연도 기

간 중 적어도 2000 과세연도 기간까지는 조세법상 미국의 거주자로 인정된다고 할 것이므로, 이보다 짧은 2000. 7.까지를 미국 거주자라고 본 원심의 판단을 타하는 검사의 위 주장은 이유 없다.

(가) 카톨릭 신자인 피고인 1은 가족과 함께 미국으로 이민을 간 직후인 1992. 12. 3. 대구 교구 계산동 본당에서 (지명 생략) 대교구 성 △△△ △△△△ 성당으로 교적을 옮겼고, 1995년부터 1997년까지 3년간 피고인 1의 미국 평균 체류일수가 국내 평균 체류일수 보다 많았으며, 위 기간 동안 가족들이 국내에 체류하지 않았다.

또한 처와 공동으로 미국에서 주택을 보유하고, 1997. 10. 16. 부동산 임대사업을 목적으로 하는 미국 법인(공소외 12 회사)을 설립한 후, 상가를 임대하여 임대수입을 얻었다.

그러므로 적어도 위 기간 동안에는 한미조세협약 제3조에 따른 주거(permanent home)가 미국이라고 보아야 할 것이다.

따라서 이후 미국에 생성된 위와 같은 주거가 소멸되었다거나, 한국에도 이와 대등한 주거가 생겼다고 하려면 단순히 피고인 1 개인의 한국에서의 체류일수가 증가하였다는 것만으로는 부족하고, 이미 형성된 주거가 사후적으로 변경 되었음을 알 수 있는 객관적인 사정이 드러나야 할 것이다.

(나) 한편 피고인 1이 미국 영주권을 포기한 것은 2000. 7.경이고, 이를 전후하여 피고인 1과 그의 가족이 국내외에서 체류한 일수를 정리하면 아래 표와 같다.

아래 표에 의하면, 2001년도에 피고인 1이 처 또는 가족과 함께 국내에 체류한 일수가 비약적으로 증가하였다.

<피고인 1과 처의 체류일수>연도1998199920002001체류지한국미국한국미국한국미국한국미국피고인
1244108282783025433226공소외 7633023033519346156209

<피고인 1과 가족의 체류일수>연도1998199920002001국가한국미국제3국한국미국제3국한국미국제3국한국미국제3국
피고인 1 혼자 체류1810102060526101015405가족과 함께 체류6310837678041540178262계
2441081328278530254103322612

(다) 또한 피고인 1이 한국과 미국에서 연도별로 종합소득을 신고한 내역은 아래 표와 같은데, 피고인 1은 2001 과세연도부터는 미국에 세금을 납부하지 않았다.

과 세 연 도 한 국 (원) 미 국 (달 러) 1 9 9 8 2 , 2 2 5 , 4 4 0 , 0 1 0 9 5 , 6 1 4 (주
8)19996,033,546,569102,43120006,499,315,909108,13620019,373,049,9740(주9)20027,315,455,563상동
20038,370,123,910상동200413,133,149,220상동200511,024,609,429상동200616,771,335,399상동
200715,860,324,776상동20082,344,584,420상동

95,614

0

(라) 피고인 1은 앞서 본 바와 같이 2001년 과세소득에 대하여 미국 과세당국의 양해를 받아 소득세를 납부하지 않게 되자, 추후 미국 과세당국으로부터 소득세 부과처분을 받을 것을 우려하여, 미국 과세당국 시스템에 저장된 피고인 1의 미국 주소를 삭제하고, 대신 한국 주소가 입력되도록 조치하였다.

(마) 검사는, 피고인 1 본인을 기준으로 하지 않고 가족을 기준으로 하여 주거를 결정할 경우 피고인 1은 처가 미국에 있어 미국 거주자로 인정되는 반면, 처는 남편이 국내에 있어 한국 거주자로 인정되는 모순이 발생하므로, ① 피고인 1 본인의 거주 기간과 ② 피고인 1이 가족들이 함께 실제 거주한 기간을 중요시하여 피고인 1의 주거를 인정하여야 하고, 이러한 기준에 따를 때 이 사건의 경우 한국과 미국 모두에 주거가 있거나 혹은 양국 모두에 주거가 없다고 보아야 한다고 주장한다.

그러나 위 주장은 앞서 본 바와 같이 이 사건 포탈대상 과세연도 기간 이전에 이미 미국에 한미조세협약에 따른 주거(permanent home)가 형성되었다는 점을 간과한 것으로서, 이유 없다.

(바) 검사는, 이 사건 항소심이 계속 중이던 2012. 4. 17. 한국 국세청과 미국 국세청이 한미조세협약 제27조 제2항에 따른 상호합의를 하여 1999년과 2000년에 피고인 1의 '중대한 이해관계의 중심지(center of vital interest)'가 한국에 있음을 확인한 후 피고인 1을 한국의 거주자로 보기로 합의하였으므로, 위 기간 동안 피고인 1을 국내 거주자로 보아야 한다고 주장한다.

그러나 한미조세조약 제3조 제(2)항에 따르면, '중대한 이해관계의 중심지'라는 기준은 주거(permanent home)가 인정되지 않는 경우에 적용되는 2차적 기준이고, 체약국간 상호합의는 거주지 판정에서 가장 마지막으로 사용되는 기준이므로 앞서 본 바와 같이 피고인 1의 주거가 위와 같이 확정되는 이상 위 합의가 어떠한 법률적 효력을 가진다고 볼 수 없다.

더구나 한·미 과세관청의 합의가 이 법원을 기속하는 것도 아니고, 위 상호합의 당시 미국 국세청이 상호합의를 재개할 수 있는 권한을 유보한 점까지 고려해 보면, 검사가 제시하는 위 사유만으로 앞서 인정을 뒤집기에 부족하다.

(사) 검사는, 한미조세협약 제4조 제(4)항은 한미조세협약 제3조 제(3)항, 제4조 제(1)항에도 불구하고 체약국의 과세권을 여전히 보장하고 있으므로, 한미조세협약상 미국 거주자에 해당하더라도 과세관청은 대한민국 국민인 피고인 1의 제3국 원천소득에 대하여 여전히 과세할 수 있다.

"고 주장한다.

살피건대, 한미조세협약 제4조 제(4)항은 "본조 하기 (5)항을 제외한 이 협약의 어떠한 규정에도 불구하고 어느 체약국은 이 협약이 효력을 발생하지 아니하였던 것처럼, 동 체약국의 시민 또는 거주자에 대하여 과세할 수 있다 (Notwithstanding any provisions of this convention except paragraph (5) of this Article, a Contracting State may tax a citizen or resident of that Contracting State as if this Convention had not come into effect)."고 규정하고 있는데, 이는 이른바 '유보조항'으로서 협약의 다른 조항에도 불구하고 일방의 체약국이 '거주자' 또는 '자국 시민'에 대하여 이 협약이 효력을 발생하지 아니하였던 것처럼 과세할 수 있다는 것을 정한 규정이다.

비록 한미조세협약 제4조 제(1)항에서는 일방 체약국의 거주자는 이 협약에서 정한 제한에 따를 것으로 하여, 타방 체약국 내에 원천을 둔 소득에 대하여 또한 그러한 소득에 대해서만 협약에 따라 타방 체약국에 의하여 과세될 수 있는 것이지만, 만약 그 거주자가 타방 체약국의 '시민' 내지 '국민'이라면, 타방 체약국은 같은 조 제(4)항의 유보조항을 근거로 제(1)항의 제한 없이 당해 거주자에게 과세할 수도 규정이다.

규정이다.

그러나 한미상호협약의 목적 등에 비추어 보면, 예외적 조항에 불과한 위 유보조항만으로 한미조세협약 제3조 제(3)항, 제4조 제(1)항에 따른 거주자 간주 규정의 적용이 일반적으로 배제된다고 단정할 수 없다.

뿐만 아니라, 한미조세협약에 따라 한국 국민이 미국 거주자로 인정되는 경우, 국내 과세관청의 별도의 과세처분 없이도 곧바로 한국 국민의 해외 원천소득에 대한 국내 납세의무가 성립한다고 보기도 어려운 것이므로, 이에 상응한 범의도 인정할 수 없는 것이다.

따라서 검사의 위 주장 역시 이유 없다.

2) 피고인 1에게 납세의무가 성립하는지 여부

가) 홍콩법인에서 BVI 소재 법인으로 송금된 돈의 실질적인 귀속 주체

(1) 원심의 판단

원심은, 그 채택의 증거에 의하여 알 수 있는 아래의 사정 등에 비추어 보면, 피고인 1에게 위 돈이 실질적으로 귀속되었다고 볼 수 없다고 판단하였다.

(가) BVI 소재 법인들은 일단 BVI의 근거법령에 따라 적법하게 설립된 법인으로서 BVI 근거법령상 그 주주와는 구분되는 별개의 권리의무 주체이다.

(나) 비록 BVI 소재 법인들이 별도의 인적·물적 자본 없이 설립된 것이기는 하지만, 우리나라의 사법(私法)상으로 인적·물적 자본 없이 설립된 특수목적회사(SPC)도 원칙적으로 그 주주와는 별개의 독립된 법인격을 가진 것으로 인정된다.

(다) 현행 조세 관련 법령 체계를 살펴보더라도, 위와 같은 SPC의 설립을 금지하는 규정을 발견하기 어렵고, 나아가 투자목적으로 설립된 SPC에 대해 별도의 인적·물적 자본이 없다는 이유만으로 그 실체를 부정하는 규정도 없으며, 오히려 국제조세조정에 관한 법률은 최소한의 자본출자요건만을 갖추고 인적·물적 조직이 없이 조세피난처에 설립된 SPC에 대해서도 그 실체를 인정하고 있다.

(라) 특수목적회사는 일시적인 목적을 달성하기 위하여 최소한의 자본출자요건만을 갖추어 인적·물적 자본 없이 설립되는 것이 일반적이기 때문에 특수목적회사가 그 설립목적을 달성하기 위하여 설립지의 법령이 요구하는 범위 내에서 최소한의 출자자산을 가지고 있다가거나 특수목적회사를 설립한 회사의 직원이 특수목적회사의 임직원을 겸임하여 특수목적회사를 운영하거나 지배하고 있다는 사정만으로는 특수목적회사의 독자적인 법인격을 부인할 수 없다.

(마) 피고인 1에게 조세회피의 고의를 찾아볼 수 없다.

(2) 당심의 판단

(가) 관련 법리

구 국제기본법(2007. 12. 31. 법률 제8830호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제14조 제1항, 제2항이 천명하고 있는 실질과세의 원칙은 헌법상의 기본이념인 평등의 원칙을 조세법률관계에 구현하기 위한 실천적 원리로서, 조세의 부담을 회피할 목적으로 과세요건사실에 관하여 실질과 괴리되는 비합리적인 형식이나 외관을 취하는 경우에 그 형식이나 외관에 불구하고 실질에 따라 담세력이 있는 곳에 과세함으로써 부당한 조세회피행위를 규제하고 과세의 형평을

제고하여 조세징의를 실현하고자 하는 데 주된 목적이 있다.

이는 조세법의 기본원리인 조세법률주의와 대립관계에 있는 것이 아니라 조세법규를 다양하게 변화하는 경제생활 관계에 적용함에 있어 예측가능성과 법적 안정성이 훼손되지 않는 범위 내에서 합목적적이고 탄력적으로 해석함으로써 조세법률주의의 형해화를 막고 실효성을 확보한다는 점에서 조세법률주의와 상호보완적이고 불가분적인 관계에 있다고 할 것이다.

따라서 당해 주식이나 지분의 귀속 명의자는 이를 지배·관리할 능력이 없고 명의자에 대한 지배권 등을 통하여 실질적으로 이를 지배·관리하는 자가 따로 있으며, 그와 같은 명의와 실질의 괴리가 위 규정의 적용을 회피할 목적에서 비롯된 경우에는, 당해 주식이나 지분은 실질적으로 이를 지배·관리하는 자에게 귀속된 것으로 보아 그를 납세의 무자로 삼아야 할 것이다.

그리고 그 경우에 해당하는지는 당해 주식이나 지분의 취득 경위와 목적, 취득자금의 출처, 그 관리와 처분과정, 귀속명의자의 능력과 그에 대한 지배관계 등 제반 사정을 종합적으로 고려하여 판단하여야 한다(대법원 2012. 1. 19. 선고 2008두8499 전원합의체 판결 등 참조).

(나) 이 사건에 관하여

원심과 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거에 의하여 알 수 있는 다음과 같은 사정 등을 위 법리에 비추어 보면, 홍콩법인에서 BVI 소재 법인으로 송금된 돈은 사외유출된 소득으로서 실질적으로 피고인 1에게 귀속되었다고 봄이 상당하다.

그럼에도, 원심이 이와 달리 판단한 것은 사실오인 내지 법리오해의 잘못을 저지른 것이다.

① 피고인 1은 1998년부터 2002년까지 미국 공소외 13 회사사에 홍콩법인 명의로 수출하면서 실제 매출액의 0.2% ~ 0.3%, 매입액의 0.6% ~ 0.9%에 해당하는 금액의 합계액만을 수출중개수수료 명목으로 홍콩 과세관청에 신고하고, 나머지 매출액 중 11%는 'COMM-BVI(판매 및 검사수수료)'라는 가공의 명목으로 공소외 3 회사계좌로 송금하고, 홍콩법인의 내부손익을 정산한 다음 잔여이익에 상당하는 부분은 허위의 '감사료' 명목으로 공소외 4 회사 계좌로 송금하여 이를 사외로 유출하였다.

② 홍콩법인과 BVI 소재 법인 사이에는 위 돈의 수수를 정당화할 만한 어떠한 거래관계도 없고, 위와 같이 송금된 돈 역시 BVI 소재 법인의 독자적인 이해관계나 거래상의 필요에 따라 지급된 것이 아니라, 단지 홍콩법인의 매출액을 대외적으로 드러나지 않게 하는 방편으로 '커미션'이란 허위의 명목하에 지급된 홍콩법인의 소득일 뿐이다.

③ 위와 같이 법률상 원인 없이 사외유출된 소득에 대하여 홍콩법인이 BVI 소재 법인에 반환을 요청하였다거나, 그 후 위 돈이 홍콩법인으로 다시 귀속되었다거나, 위 돈이 홍콩법인의 이익을 위하여 사용된 사실이 없다.

④ BVI 소재 법인 명의로 개설된 계좌들의 인출서명권은 피고인 1이 보유하고 있고, 위 계좌로의 송금도 피고인 1의 뜻에 따라 이루어졌으므로, 위 송금에 따른 거래의 실질은 홍콩법인과 피고인 1 사이의 '조세포탈 목적의 재산 은닉거래'라고 봄이 상당하다.

⑤ 피고인 1은 BVI 소재 법인 계좌에 입금된 돈의 출금에 관하여 아무런 제약을 받고 있지 않고, 위와 같이 입금된 돈이 BVI 소재 법인의 설립 목적에 따라 그 사용에 제약을 받는다고 볼 증거도 없다.

⑥ 원심은 BVI 소재 법인의 법인격이 인정되므로, BVI 소재 법인의 계좌를 피고인 1의 차명계좌라고 단정할 수 없고, 따라서 위 돈이 피고인 1에게 귀속되었다고 볼 수 없다고 판단하였다.

그러나 검사가 이 사건 공소사실을 통하여 위 돈이 피고인 1에게 귀속되었다고 주장하는 것은 단순히 BVI 소재 법인의 법인격이 부인되기 때문이 아니라, 홍콩법인의 돈이 BVI 소재 법인과는 무관하게 그 법인 명의의 계좌로 입금되어 다시 돌아오지 않았기 때문이다.

이는 BVI 소재 법인의 법인격과 무관한 것이고, 피고인 1이 개인의 예금 계좌를 빌려 위와 같이 송금받은 것과 실질적인 차이가 없다.

⑦ 위 돈이 최종적으로 BVI 소재 법인에게 귀속되었다고 하여 위 돈이 피고인 1에게 귀속되었다는 사실이 부정되는 것도 아니다.

왜냐하면 앞서 본 바와 같이 홍콩법인과 BVI 소재 법인간의 정당한 거래관계를 인정할 수 없는 이상, 홍콩법인으로부터 사외유출된 위 돈이 BVI 소재 법인으로 최종 귀속되었다면, 그것은 논리적으로 위 거래를 주도한 피고인 1로의 사전 귀속이 전제될 수밖에 없기 때문이다.

⑧ 피고인 1 역시 국세청 세무조사 당시 작성한 확인서에서 '여러 페이퍼컴퍼니의 법인소재지로 등록되어 있는 장소에서는 일체의 영업행위나 의사결정 등 경영활동이 이루어지지 않았고, 위 각 법인의 운영이나 중요 의사결정에서 이사회나 주주총회 또는 이와 유사한 경영진 회의 등을 개최한 사실이 없으며, BVI 소재 법인 등의 명의로 행하는 투자 의사결정의 주체는 오직 피고인 1 뿐이고, BVI 소재 법인 등은 피고인 1의 사업, 재산, 은행계좌의 일부로서 존재하는 법인이다.

'라고 밝힌 바 있다.

⑨ 조세회피 목적의 유무는 위 돈의 실질 귀속을 가리는 기준이 될 수 없을 뿐 아니라, 뒤에서 보는 바와 같이 피고인들에게는 조세회피의 목적이 충분히 인정되기도 한다.

나) BVI 소재 법인으로 송금된 돈의 성격(배당소득 해당 여부)

(1) 원심의 판단

원심은 소득세법 제3조가 과세대상이 되는 소득에 대하여 열거주의를 취하고 있으므로, 위 조항에서 말하는 '배당소득'에 해당하려면 원칙적으로 배당절차를 거친 경우만을 의미한다고 전제한 후 그 채택증거들에 의하여 인정되는 아래의 사정 등에 비추어 보면, 검사가 제출한 증거만으로는 홍콩법인이 BVI 소재 법인에게 송금한 돈이 조세포탈의 대상이 되는 '배당소득'이라고 단정하기 어렵다고 판단하였다.

(가) 홍콩법인이 BVI 소재 법인에게 운영수익 인출금원을 송금할 당시 홍콩 관련 법령에 의한 배당절차를 거쳤다고 볼 만한 자료를 찾을 수 없다.

(나) 피고인 1은 수사기관에서 "법인과 대주주는 별개이기 때문에 법인에서 배당이 되어야 개인소득으로 귀속되는 것으로 생각한다.

저 스스로도 BVI 소재 법인에 송금된 금원을 제 돈이라고 생각해본 적이 없다.

“라는 취지로 진술하였고, 원심 법정에서 “이 사건 투자신고 당시 나는 몸이 좋지 않아 공소외 8이나 공소외 14에게 홍콩 법인의 설립·경영을 상당부분 맡겨 놔있기 때문에 이 사건 투자신고 경위나 내용에 대해서 잘 알지 못한다.

홍콩법인의 회계처리와 관련하여 세부적인 사정은 알지 못하였고, 다만 공소외 8로부터 홍콩 세금 절약을 위해 홍콩법인의 매출액 일부를 판매수수료로 유보하는 것으로 처리한다는 정도만 들었다.

공소외 8이 퇴사하고 난 후 그 당시 공소외 8이 하던 방식을 따라 하게 되어 BVI 소재 법인에 송금하게 된 것이다.

“라는 취지로 진술하였다.

(다) 공소외 8, 공소외 14 역시 원심 법정에서 피고인 1의 위 진술취지에 부합하는 듯한 취지의 진술을 하였다.

(2) 당심의 판단

(가) 관련 법리

법인세법 소정의 소득금액을 지급한 것으로 의제하는 소득처분의 경우와는 달리, 사외유출된 소득이 대표자 등에게 실질 귀속되었음을 이유로 대표자 등에 대한 소득세 부과처분이 적법하다고 하려면, 과세관청으로서의 사외로 유출된 소득이 대표자 등에게 현실적으로 귀속된 사실 및 그 소득의 종류를 주장·증명하여야 한다(대법원 2005. 5. 12. 선고 2003두15300 판결 등 참조). 그러나 한편 법인의 수익이 사외유출되어 대표자의 소득으로 귀속된 경우 그 소득이 소득세법상 어떠한 종류의 소득에 해당하는가의 문제는 원칙적으로 지급자 및 귀속자의 의사, 귀속자와 법인 사이의 기본적 법률관계, 소득금액, 소득의 귀속경위 등을 종합하여 판단될 문제로서 간접사실에 의한 추인의 여지를 배제하는 것이 아니다(대법원 1997. 10. 24. 선고 97누2429 판결, 대법원 1997. 12. 26. 선고 97누4456 판결 등 참조). 나아가 법인의 출자자가 사외유출된 법인의 소득을 확정적으로 자신에게 귀속시켰다면 특별한 사정이 없는 한 이러한 소득은 주주총회의 결의 여부, 배당가능이익의 존부, 출자비용에 따라 지급된 것인지 여부 등과 관계없이 출자자에 대한 배당소득에 해당하는 것으로 추인할 수 있다(대법원 2004. 7. 9. 선고 2003두1059, 1066 판결 참조).

(나) 관련 규정

구 소득세법(2001. 12. 31. 법률 제6557호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 소득세법'이라 한다.

)제17조(배당소득)① 배당소득은 당해연도에 발생한 다음 각호의 소득으로 한다.

1. 내국법인으로부터 받는 이익이나 잉여금의 배당 또는 분배금과 상법 제463조의 규정에 의한 건설이자의 배당
2. 법인으로 보는 단체로부터 받는 배당 또는 분배금
3. 의제배당
4. 법인세법에 의하여 배당으로 처분된 금액
5. 내국법인으로부터 받는 증권투자신탁(공채 및 사채투자신탁을 제외한다)수익의 분배금
6. 외국법인으로부터 받는 이익이나 잉여금의 배당 또는 분배금과 당해 외국의 법률에 의한 건설이자의 배당 및 이와 유사한 성질의 배당

(다) 이 사건에 관하여

원심과 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거에 의하여 알 수 있는 아래의 사정 등을 위 법리에 비추어 검토해 보면, BVI 소재 법인으로 송금된 돈은 조세법의 관점에서 홍콩법인의 실질적 주주인 피고인 1에게 귀속된 배당소득이라고 봄이 상당하다.

그럼에도, 원심이 이와 달리 판단한 것에는 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 있다.

- ① 홍콩법인에서 BVI 소재 법인의 계좌로 이전된 돈은 앞서 본 바와 같이 아무런 법률적 원인 없이 사외유출된 것으로, 위와 같이 유출된 이후 다시 홍콩법인에 귀속되거나 홍콩법인의 영업목적에 위하여 사용된 적이 없다.
- ② BVI 소재 법인은 위 돈을 취득할 법적 권원이 없고, 위와 같은 돈의 지급은 피고인 1의 지시에 따라 이루어졌으며, 위 돈에 대한 인출권도 전적으로 피고인 1만 가졌다.
- ③ 피고인 1은 위 돈에 대한 인출권을 가질 당시 홍콩법인의 실질적 1인 주주의 위치에 있었다.
- ④ 홍콩법인의 매출액을 숨길 목적으로 위 돈이 유출된 이상, 송금 당시부터 위 돈은 확정적으로 피고인 1에게 귀속되었다고 볼 수 있다.
- ⑤ 앞서 본 바와 같이 구 소득세법에 따라 사외유출된 법인의 소득을 현실귀속을 이유로 배당소득으로 평가하는 데에는 주주총회의 결의 여부, 배당가능이익의 존부, 출자비율에 따라 지급된 것인지 여부 등의 요건이 필요 없다고 할 것이므로, 이와 다른 전제에 선 원심의 위 논거들은 모두 부당하다.

- ⑥ 피고인들의 변호인들은, 위 대법원 2004. 7. 9. 선고 2003두1059, 1066 판결은 구 법인세법(1994. 12. 22. 법률 제 4803호로 개정되기 전의 것) 제32조 제5항에 대하여 위헌결정이 선고됨에 따라 주주들에게 귀속된 소득에 대하여 소득처분에 의한 의제소득으로 부과처분을 할 수 없게 되자, 그러한 법적 공백상태를 해소하기 위하여 이루어진 예외적인 판결로 1994. 12. 22. 위 조항이 개정되어 새로 소득처분에 관한 규정이 제정된 이후에는 사실상 폐기된 것으로 보아야 한다고 주장한다.

그러나 위 판결의 법리는 구 소득세법 제17조에 관한 해석의 문제로, 법인세법에 의한 소득처분에 관한 규정과 무관하게 실질과세의 원칙에 따라 위 조항이 적용되는 경우를 구체적으로 밝힌 것으로 보아야 하고, 위 판례가 폐기되었다고 볼 만한 근거도 없으므로, 이와 다른 전제에 선 위 주장은 이유 없다.

- ⑦ 나아가 과세소득은 이를 경제적 측면에서 보아 현실로 이득을 지배관리하면서 이를 향수하고 있어서 담세력이 있는 것으로 판단되면 족하고 그 소득을 얻게 된 원인관계에 대한 법률적 평가가 반드시 적법하고 유효한 것이어야 하는 것은 아니다.

따라서, 범죄행위로 인한 위법소득이라 하더라도 귀속자에게 환원조치가 취해지지 않은 한 이는 과세소득에 해당한다고 할 것이므로(대법원 1995. 11. 10. 선고 95누7758 판결, 대법원 1983. 10. 25. 선고 81누136 판결 등 참조), 피고인들이 홍콩법인의 운영이익을 BVI 소재 법인의 계좌로 송금한 행위가 이른바 '횡령' 등 불법성을 지닌 '비정상적 사외유출'이라는 이유만으로 위와 같이 송금된 돈이 과세소득에서 제외된다고 볼 수도 없다.

- ⑧ 피고인들의 변호인들은, 국내 법인세법에 따른 소득처분이 없는 이상 홍콩법인에서 BVI 소재 법인들에 송금된 금액을 원고의 배당소득이나 근로소득으로 볼 수 없다고 주장한다.

그러나 소득처분이 없더라도 소득의 실지 귀속에 따라 납세의무는 엄연히 발생하는 것이고, 나아가 홍콩에서 설립된 외국 법인에 대하여는 국내 법인세법이 적용되지 아니하므로, 위와 같이 해석할 경우 사실상 한국 과세관청이 국내 거주자가 외국 법인으로부터 받는 실질적 배당소득에 대한 과세를 포기하는 부당한 결과가 초래된다.

따라서 위 주장도 이유 없다.

3) 사기 기타 부정한 행위의 존부에 관하여

가) 원심의 판단

원심은, 납세의무자가 해외원천소득을 국내 법인에 송금한 경우와 BVI 소재 법인에 송금한 경우를 비교해 볼 때 후자의 경우에서 국내 과세관청의 조세부과 및 징수에 관하여 상대적으로 더 어려운 상황이 발생할 수는 있으나, 오늘날 다양한 경제적 이유로 BVI 소재 법인이 설립되고 이에 대한 송금이 이루어지고 있다는 점을 고려하면, BVI 소재 법인이 설립되었다는 등의 사정만으로는 어느 경우에도 조세포탈행위, 즉 '사기 기타 부정한 행위'에 해당한다고 볼 수는 없으며, 조세포탈행위를 인정하기 위해서는 다른 별도의 사정에 의하여 은닉의 효과가 현저해지는 등으로 '적극적 은닉의도가 나타나는 사정'이 덧붙여져야 할 것인데, 검사가 제출한 증거들만으로는 피고인 1에게 국내 조세를 회피할 목적이 있었다고 단정하기 어려우므로, 피고인 1이 BVI 소재 법인을 설립한 다음 운영수익 인출금원을 송금한 행위에 '적극적인 소득은닉 의도'가 있었다고 볼 수 없다고 판단하였다.

나) 당심의 판단

(1) 관련 법리

구 조세범 처벌법(2010. 1. 1. 법률 제9919호로 전부 개정되기 전의 것) 제9조가 규정하는 조세포탈죄에 있어서의 '사기 기타 부정한 행위'라고 함은 조세의 포탈을 가능하게 하는 행위로서 사회통념상 부정이라고 인정되는 행위, 즉 조세의 부과징수를 불능 또는 현저히 곤란하게 하는 위계 기타 부정한 적극적인 행위를 말하는 것이므로, 이러한 행위가 수반됨이 없이 단순히 세법상의 신고를 하지 아니하거나 허위의 신고를 함에 그치는 것은 이에 해당하지 아니하나, 납세의무자가 조세포탈의 수단으로서 미신고 또는 과소신고의 전단계로서 적극적인 소득 은닉행위를 하는 경우나 적극적으로 은닉의도가 나타나는 사정이 덧붙여진 경우에는 '사기 기타 부정한 행위'에 해당한다(대법원 2006. 2. 9. 선고 2004도3976 판결, 대법원 2009. 1. 15. 선고 2007도3680 판결 등 참조).

또한 명의를 위장하여 소득을 얻더라도 그것이 조세포탈과 관련이 없는 행위인 때에는 명의위장 사실만으로 구 국세기본법(2007. 12. 31. 법률 제8830호로 개정되기 전의 것) 제26조의2 제1항 제1호 소정의 '사기 기타 부정한 행위'에 해당한다고 할 수 없으나, 그것이 누진세율 회피, 수입의 분산, 감면특례의 적용, 세금 납부를 하지 아니할 무자격자의 명의사용 등과 같이 명의위장이 조세회피의 목적에서 비롯되고 나아가 여기에 허위 매매계약서의 작성과 대금의 허위지급, 허위의 양도소득세 신고, 허위의 등기·등록, 허위의 회계장부 작성·비치 등과 같은 적극적인 행위까지 부가된다면 이는 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 '사기 기타 부정한 행위'에 해당한다(대법원 2013. 12. 12. 선고 2013두7667 판결 참조).

그리고 일반적으로 다른 사람 명의의 예금계좌를 빌려 예금하였다는 사실만으로 구체적 행위의 동기, 경위 등 정황을 떠나 어느 경우에도 적극적인 소득은닉 행위가 된다고 단정할 것은 아니라 할 것이지만, 차명계좌의 예입에 의한 은닉행위에 있어서도 여러 곳의 차명계좌에 분산 입금한다거나 순차 다른 차명계좌에의 입금을 반복하거나 단 1회의 예입이라도 그 명의자와의 특수한 관계 때문에 은닉의 효과가 현저해지는 등으로 적극적 은닉의도가 나타나는 사정이 덧붙여진 경우에는 조세의 부과징수를 불능 또는 현저히 곤란하게 만든 것으로 인정할 수 있다(대법원 1999. 4. 9. 선고 98도667 판결 등 참조).

(2) 이 사건에 관하여

원심과 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거에 의하여 인정되는 아래의 사정을 위 법리에 비추어 검토해 보면, 홍콩법인이 BVI 소재 법인 명의의 계좌에 홍콩법인의 운영수입을 송금한 행위는 '사기 기타 부정한 행위'에 해당한다고 봄이 상당하다.

그럼에도, 원심이 이와 달리 판단한 것에는 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 있다.

- (가) 앞서 본 바와 같이 홍콩법인이 BVI 소재 법인 명의의 계좌에 송금한 돈은 그 실질이 피고인 1에게 현실귀속되는 배당소득이라고 할 것임에도, 피고인들은 위 돈이 홍콩법인이 BVI 소재 법인들에게 지급하는 '판매 및 검사수수료' 또는 '감사료'인 것처럼 허위의 월별결산자료, Total Income List를 작성하였다.
- (나) 피고인들은 위와 같이 허위 송금을 한 후 홍콩법인의 수입을 신고함에 있어서는 위 돈을 고의로 누락한 채 실제 매출액의 약 1%만을 매출액으로 신고하였으며, 그러한 내용이 기재된 감사보고서와 세금신고서를 작성함으로써 피고인 1이 홍콩법인으로부터 받을 수 있는 배당소득의 규모를 적극적으로 은닉하였다.
- (다) 피고인 1에게 귀속되어야 할 돈이 BVI 소재 법인의 계좌에 위장된 명목으로 송금됨으로써 한국의 과세관청으로서 는 위 돈이 피고인 1에게 귀속된다는 사실을 현실적으로 알기가 어렵게 되었다.
- (라) 피고인들의 변호인들은 BVI 소재 법인의 계좌인출권이 피고인 1에게 있다는 것을 피고인들이 숨긴 것은 아니므로, 위와 같은 송금행위를 '사기 기타 부정한 행위'로 볼 수 없다고도 주장하나, BVI 소재 법인이 해외 법인이고, 그 계좌에 입금된 돈이 피고인 1 개인이 아니라 BVI 소재 법인에게 귀속되는 것처럼 위장된 이상, 피고인 1에 대하여 종합소득세를 부과하여야 하는 한국 과세관청의 입장에서는 위 송금으로 인하여 위 소득의 실질적 귀속자를 발견하기가 더욱 어렵게 되었다고 봄이 상당하다.
- (마) 피고인 1은 BVI 소재 법인 명의의 계좌로 입금된 돈에 대하여 국내는 물론 세계 어느 국가에도 소득세 신고를 하지 않았다.
- (바) 피고인 1이 위와 같은 행위를 하게 된 데에 홍콩법인의 법인세 납부 의무를 경감하거나, 영국령이었던 홍콩이 중국으로 반환되는 과정에서 안정적으로 사업을 운영하고자 하는 의도가 일부 포함되어 있었다고 하더라도, 위와 같은 행위가 조세당국을 포함한 외부에서 피고인 1의 소득을 파악하기 곤란하게 하려는 의도에서 이루어진 것은 분명하고, 그로 인하여 조세의 부과 징수가 현저히 곤란해지게 되는 결과가 발생한 이상, 위와 같은 부가적인 사정이 있었다고 하여 피고인 1의 위와 같은 행위를 '사기 기타 부정한 행위'로 평가하는데 장애가 되는 것은 아니다.
- (사) 피고인들의 변호인들은 위와 같이 홍콩법인의 매출액을 축소하여 회계장부를 작성하고 실제 발생한 운영이익을 가공의 명목으로 BVI 소재 법인에게 송금한 일련의 행위를 두고 구 조세범처벌법 제9조의2 제1호가 부정소득금액에서 제외하는 '세무회계와 기업회계와의 차이로 인하여 생긴 금액'이라고 주장하기도 하나, 위와 같이 송금한 명목이 명백히 허위인 이 사건에서는 위 법리가 적용될 수 없다고 할 것이므로, 위 주장은 더 나아가 살펴볼 필요 없이 이유 없다.

4) 피고인 1에게 조세포탈의 고의가 있었는지 여부

가) 원심의 판단

원심은 그 채택의 증거에 의하여 알 수 있는 아래의 사정 등에 비추어 보면, 피고인들에게 국내 종합소득세 포탈의 고의가 있었다고 보기 어렵다고 판단하였다.

- (1) 홍콩법인에서 수수료 형식으로 운영수익금을 BVI 소재 법인으로 송금함으로써 홍콩법인의 법인세 절감을 시도하는 방식은 공소외 8이 1996년경 홍콩법인을 설립하면서 공소외 9 및 홍콩 현지회계사인 공소외 15 등에게 자문하여 확립한 것으로 보이는데, 그 당시는 피고인 1이 공소외 8에게 회사 운영권을 상당 부분 일임하고 미국으로 이민을 간 시점이었다.
- (2) 공소외 3 회사는 1999. 1. 28.에, 공소외 4 회사는 2000. 3. 20.에 각각 설립되어 모두 피고인 1이 2000. 7.경 미국 영주권을 포기하기 이전에 설립되었다.
- (3) 피고인 1은 원심 법정에서 BVI 소재 법인의 설립목적은 홍콩 법인세 경감 내지 투자 목적이라는 취지로 진술하고 있고, 달리 이를 배척할 만한 자료는 보이지 않는다.
- (4) 홍콩법인이 BVI 소재 법인에게 송금한 운영수익 인출금원은 국내에서 발생한 것이 아니라 해외원천소득에 해당하는데, 피고인 1에게 홍콩법인의 운영수익을 국내로 반입해야 할 의무가 있다고 보기도 어렵다.
- (5) 우리나라와 홍콩 사이에 조세 관련 조약이 체결되어 있지 않기 때문에, 국내 과세관청의 조세 부과 및 징수의 어려움이 사실상 발생한다는 측면에서는 '피고인 1이 이를 홍콩법인 명의 또는 개인 명의로 개설된 홍콩계좌에 예치하는 경우'와 'BVI 소재 법인 명의 계좌에 송금하는 경우' 사이에 실질적인 차이가 없다.
- (6) SPC에 의해 달성하려는 특수한 목적에는 투자를 위한 지주회사로서의 기능수행도 포함되는 것인데, 공소외 3 회사는 1999. 9. 3. 말레이시아 라부안에 설립된 공소외 16 회사를 자회사로 두고 있고, 공소외 4 회사는 2000. 12. 10. 말레이시아 라부안에 설립된 공소외 17 회사의 자회사로 두고 있는 등 일응 지주회사로서의 외양을 갖추고 있는 것으로 보인다.
- (7) BVI 소재 법인 명의의 계좌로 입금된 운영수익 인출금원 중 상당한 금액은 실제로 수 년 동안 투자활동에 사용되었고, 달리 그 운영수익 인출금원 전액이 그대로 피고인 1에게 전달되었다고 볼 만한 정황은 발견되지 않는다.

나) 당심의 판단

(1) 관련 법리

사기 기타 부정한 행위로 조세를 포탈함으로써 성립하는 조세포탈범은 고의범이지 목적범은 아니므로 피고인에게 조세를 회피하거나 포탈할 목적까지 가질 것을 요하는 것이 아니며, 이러한 조세포탈죄에 있어서 범의가 있다고 함은 납세의무를 지는 사람이 자기의 행위가 사기 기타 부정한 행위에 해당하는 것을 인식하고 그 행위로 인하여 조세포탈의 결과가 발생한다는 사실을 인식하면서 부정행위를 감행하거나 하려고 하는 것이다(대법원 2006. 6. 29. 선고 2004도817 판결 등 참조).

(2) 판단

원심과 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거에 의하여 인정되는 아래의 사정 등에 비추어 보면, 피고인들에게는 조세포탈의 고의가 있었다고 인정된다.

그럼에도, 원심이 이와 달리 판단한 것은 잘못이고, 이 점을 지적하는 검사의 주장은 이유 있다.

- (가) 홍콩법인으로부터 BVI 소재 법인으로 송금된 돈은 조세법상 그 실질이 홍콩법인으로부터 사외유출되어 피고인 1에게 확정적으로 귀속된 돈이고, 피고인 1로서는 위와 같은 송금행위로 인하여 위 돈이 자신에게 귀속된다는 점은

당시 확실히 인식하고 있었다.

- (나) 2001 및 2002 과세연도에 피고인 1이 국내 거주자로서의 요건을 갖추고 있었던 점은 앞서 본 바와 같고, 여기에 피고인 1이 2000. 7.경에 미국 영주권을 포기한 점, 미국 과세당국이 피고인 1의 2001년도 과세소득에 대하여 과세처분을 하자, 피고인 1은 자신이 한국인임을 이유로 미국에 납세할 의무가 없다고 주장한 점까지 더하여 보면, 피고인 1은 위 기간 자신에게 귀속된 소득에 대하여는 국내 거주자로서 납세의무가 있음을 충분히 알았다고 할 것이다.
- (다) 피고인 1은 수사기관에 제출한 이력서에서 "본인의 미국 영주권 포기는 미국을 제외한 타국의 소득에 대한 미국 내 과세 문제의 소지를 없애기 위함이었으며 TRUST 또한 본인을 제외한 전 가족이 미국 시민권자이므로 추후 미국 외의 해외 재산에 대한 미국내 상속세 문제에 대응하기 위한 조치임."이라고 기재하여, 당시 자신의 소득에 대한 과세 문제에 대하여 깊은 관심을 가지고 있었음을 인정하였다.
- (라) 피고인들이 국내 투자기업을 물색하는 과정에서 작성한 '해외법인 명의 투자시 검토사항'이라는 제목의 문건에는 BVI를 통한 투자, 홍콩회사 명의로 투자하는 각 방안 하위에 "홍콩회사가 해외에 투자한 법인으로부터 수령하는 배당소득 및 주식양도소득에 대하여 홍콩에서 비과세, 국내 투자 법인으로부터 배당소득 수령 시 주민세 포함하여 16.5%의 원천징수로서 한국내 납세의무 종결, 한국내에서의 투자자 익명보호 - 외국인 투자 관련 신고서상 외국인 투자자의 국적 및 투자법인명 이외에는 국내에서 요구하지 아니하므로 실제 투자자의 신분이 보장됨"이라는 내용이 기재되어 있다.
- (마) 피고인 1은 1990년 중반 수출소득이 급격히 증가함에 따라 세금부담을 줄이기 위한 방법을 모색하기 시작하여, 피고인 2 등 전문가의 도움을 받아 회사의 형태, 투자구조, 거주지 등을 종합적으로 고려하여 납세의무를 경감시키기 위한 방법을 지속적으로 논의해 왔다.
- (바) 이 부분 공소사실은 BVI 소재 법인의 계좌에 송금된 돈이 사외유출되어 피고인 1에게 귀속된 것을 대상으로 하고 있는 반면, 원심이 들고 있는 논거들은 위 돈이 BVI 소재 법인에게 귀속됨을 전제로 하고 있어 모두 조세포탈의 고의를 부정하는 사유로서는 부적절하다.
- (사) 피고인들의 변호인들은, 대법원 2010. 4. 29. 선고 2007두11382 판결, 대법원 2010. 1. 28. 선고 2007두20959 판결, 대법원 1992. 3. 10. 선고 92도147 판결 등을 거시하며, 법인의 대표자가 법인의 자금을 횡령하는 과정에서 법인의 장부를 조작하였을 경우 그러한 행위로서 '법인세의 조세포탈죄'는 성립하지만, 더 나아가 대표자 개인의 소득세 조세포탈죄는 성립하지 않는다는 것이 대법원의 확립된 입장이라고 주장한다.
- 그러나 ① 위 2007두20959 판결은 "횡령금을 빼돌리는 과정에서 회계장부를 조작하는 등의 행위를 한 것이 그 전후의 경과에 비추어 단지 횡령금을 빼돌린 사실을 은폐하기 위한 것일 뿐, 그 횡령금에 대하여 소득처분이 이루어질 것까지 예상하여 그 상여에 대한 소득세를 포탈하기 위한 것으로 보기 어려운 경우"에 관한 것이어서, 이 사건과 같이 처음부터 조세포탈을 목적으로 장기간 반복적으로 허위의 회계 서류 등을 만들어 매출액 및 소득의 귀속자를 은폐한 경우와는 기본적 사실관계를 달리 하고, 오히려 ② 위 92도147 판결은 회사 대표자가 경비지출을 과다계상하여 허위장부를 작성하고 이를 토대로 법인세 등의 조세를 납부한 경우 횡령죄 이외에도 법인세 등의 조세포탈죄가 성립한다고 적극적으로 인정하고 있으며, ③ 위 2007두11382 판결 역시 "법인의 대표자가 허위의 세금계산서를 수취하여 장부상 매입액을 과다계상하여 소득을 은닉한 사안에서, 그 대표자가 장차 은닉된 소득이 사외유출되어 그 귀

속자가 밝혀지지 아니함에 따라 자신이 그 법인의 대표자로서 인정상여처분을 받을 것까지 모두 예상하기 어려운 경우"에는 소득세 포탈죄가 성립하지 않는다는 것이어서, 이 사건과 같이 처음부터 사외유출을 하기 위한 목적에서 허위의 장부를 작성한 경우와는 기본적 사실관계가 다르다.

오히려 위 대법원 판결들의 취지에 비추어 보면, 이 사건과 같이 피고인들이 처음부터 조세포탈의 목적으로 위장된 명목의 송금서류 등을 만들어 소득의 귀속자를 불분명하게 만들었다면 횡령죄의 성립 여부와 무관하게 소득세에 관한 조세포탈죄가 성립한다고 할 것이다.

따라서 위 주장도 역시 이유 없다.

5) 소결

이상의 내용을 종합하면, 피고인 1은 2000 과세연도에는 한미조세협약에 따라 미국 거주자로만 간주되어 당해 연도에 현실적으로 귀속된 소득에 대하여 한국 과세관청에 세금을 납부할 의무가 없고, 따라서 소득세 포탈의 고의를 인정 하기도 어렵다.

그러나 2001 및 2002 과세연도에는 국내 거주자로서 당해 연도에 현실적으로 귀속된 소득에 대하여 한국 과세관청에 세금을 납부할 의무가 있고, 앞서 본 바와 같이 사기 기타 부정한 행위로 이를 포탈한 사실이 인정된다.

따라서 검사의 이 부분 항소이유는 2001 및 2002 과세연도에 해당하는 부분에 한하여 이유 있다.

나. 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(재산국외도피)의 점에 관하여

1) 원심의 판단

원심은 그 채택의 증거에 의하여 알 수 있는 아래의 사정 등에 비추어 보면, 이 부분 공소사실은 범죄가 되지 아니 하거나 범죄의 증명이 없는 때에 해당한다고 판단하였다.

가) 검사는 이 사건 투자신고 당시 시행 중이던 재정경제원 장관의 고시인 구 외국환관리규정 제12-13조(해외직접투자 자는 당해 신고수리의 조건에 따라 투자원금과 과실을 현금으로 국내에 회수하여야 한다.

다만 당해 신고기관이 부득이하다고 인정한 경우에는 현물로 회수할 수 있다.

), 제12-14조(해외직접투자자가 투자사업을 청산할 때에는 분배받은 잔여재산을 제12-13조에 따라 즉시 국내로 회수하 여야 한다.

)는 해외직접투자자의 '투자원금 및 과실' 또는 '분배받은 잔여재산'의 반환의무를 규정하고 있고, 이는 구 외국환관리법 (1997. 12. 13. 법률 제5453호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 외국환관리법'이라 한다) 제21조,같은 법 시행령 제30조 제5항, 제6항을 근거 법령으로 한다고 주장하나, 위 각 조항에는 '투자원금 및 과실의 회수의무의 부과'에 관하여 재 정경제원장관에게 위임하는 내용이 없으므로, 위 조항에 근거한 반환의무 주장은 그 자체로 이유 없다.

나) 다만 구 외국환관리법 제6조의2,같은 법 시행령 제9조의2 등을 구 외국환관리규정 제12-13조, 제12-14조의 근거법 령으로 볼 여지가 있고, 이 경우 위 외국환관리규정은 법규명령으로서 효력을 가지며, 따라서 위 외국환관리규정 제 12-13조에 규정된 '당해 신고수리의 조건'이라는 요건이 개별 투자신고자들에게 부과되는 의무의 내용을 좌우하게 된다.

그런데 검사가 제출한 모든 증거들을 살펴봐도 이 사건 신고수리조건의 내용을 알 수 있는 신빙성 있는 자료가 없다.

다) 설령 검사가 주장하는 신고수리의 조건에 따라 '결산 후 배당금'의 회수의무가 인정된다고 하더라도 이는 공소외 1에게만 해당되고, 별개의 법인인 공소외 2의 수익금에 대하여도 국내 반환의무가 인정된다고 보기 어렵다.

라) 아래의 사정 등에 비추어 보면, 홍콩법인이 BVI 소재 법인에게 송금한 행위를 배당금회수의무 위반에 해당한다고 보기 어렵다.

- (1) 일반적으로 주식회사에서 운용수익이 발생한 경우에도 이것이 반드시 배당의 대상이 되는 것은 아니고, 관련 법령이 정한 일정한 요건을 충족한 후 배당절차를 거쳐야만 배당이 가능하다.
- (2) 홍콩법인에서 배당절차를 거친 다음 이를 BVI 소재 법인에 송금하였다고 볼 증거가 없다.
- (3) 조세법적 관점에서의 배당과 달리 위 신고수리조건에 기재된 '결산 후 배당금'은 죄형법정주의의 원칙상 배당절차를 거친 배당금을 말하는 것으로 봄이 상당하다.
- (4) 홍콩법인이 운영수익금을 그대로 보유하고 있었다면 배당금을 국내로 회수해야 하는 의무가 발생할 여지가 없었음에도 굳이 배당금 회수의무를 피하기 위하여 위와 같이 송금하였다는 것도 경험칙상 납득하기 어렵다.
- (5) 피고인 1과 공소외 8, 공소외 14의 수사기관 또는 원심 법정에서의 각 진술에 의하더라도, 피고인들이 '결산 후 배당금 회수의무'를 회피하기 위하여 위와 같이 BVI 소재 법인에게 송금한 것이라고 보기 어렵다.

2) 당심의 판단

가) 관련 법리

형벌법규의 해석은 엄격하여야 하고 명문규정의 의미를 피고인에게 불리한 방향으로 지나치게 확장해석하거나 유추해석하는 것은 죄형법정주의 원칙에 어긋나는 것으로서 허용되지 아니한다(대법원 2009. 12. 10. 선고 2009도3053 판결 등 참조).

특정경제범죄 가중처벌 등에 관한 법률(이하 '특경법'이라 한다) 제4조 제1항은 "법령에 위반하여 대한민국 또는 대한민국 국민의 재산을 국외에 이동하거나 국내에 반입하여야 할 재산을 국외에서 은닉 또는 처분하여 도피시킨 때"를 재산국외도피죄의 구성요건으로 규정하고 있는바, 위 규정의 문언상 '법령에 위반하여'는 재산국외도피의 행위태양인 '국외 이동 또는 국외에서의 은닉·처분'과 함께 '국내에 반입하여야 할 재산'도 수식하는 것으로 해석하여야 하고, 따라서 제4조 제1항 후단의 국외에서의 은닉 또는 처분에 의한 재산국외도피죄는 법령에 의하여 국내로 반입하여야 할 재산을 이에 위반하여 은닉 또는 처분시킨 때에 성립한다고 할 것이다.

그러므로 '국내에 반입하여야 할 재산'이라 함은 법령에 의하여 국내에 반입하여야 할 의무를 부담하는 대한민국 또는 대한민국 국민의 재산을 의미하는 것으로 보아야 한다(대법원 2003. 10. 10. 선고 2003도3516 판결 참조). 이와 달리 '국내에 반입하여야 할 재산'을 법령상 국내로의 반입의무 유무와 상관없이 국내로의 반입이 예정된 재산을 의미하는 것으로 확장하여 해석하는 것은 형벌법규를 지나치게 유추 또는 확장해석하여 죄형법정주의의 원칙에 어긋나는 것으로서 허용될 수 없다(대법원 2010. 9. 9. 선고 2007도3681 판결 등 참조).

나) 판단

위 법리에 기초하여 당심에서 추가하는 아래의 사정을 원심이 인정한 위 사정에 덧붙여 보면, 원심의 위와 같은 판단은 정당하다고 인정된다.

(1) 앞서 본 바와 같이 조세법의 관점에서는 홍콩법인으로부터 사외유출된 돈이 실질주주인 피고인 1에게 확정적으로 귀속되었을 때, 이를 피고인 1의 배당소득으로 보아 과세하는 것이 허용된다.

그러나 위와 같은 법리가 조세법의 영역이 아닌 외국환거래법(구 외국환관리법)의 영역에도 그대로 적용된다고 보기는 어렵고, 오히려 이 경우에는 원칙으로 돌아가 배당의 의미나 실질에 관하여 민법이나 상법의 규정이 적용된다고 보아야 한다.

(2) 특히 이 사건 공소사실에 적용되는 특경법 제4조 제2항 제1호는 법정형이 '무기 또는 10년 이상의 징역'으로 매우 중하게 정하여져 있고, 특경법 제10조는 범행 대상인 재산을 필요적으로 몰수하고, 그 몰수가 불능인 때에는 그 가액을 추징하도록 규정하고 있어 위 구성요건 해당성을 따질 때에는 특히 엄격하고 신중한 판단이 요구된다고 할 것이다(대법원 2010. 9. 9. 선고 2007도3681 판결 등 참조).

(3) 이 사건에 있어 피고인 1에게 귀속된 돈은 피고인들의 변호인들도 변론과정에서 일부 인정하듯이 홍콩법인이 그 법인 자체의 설립 목적에 따라 정당하게 '배분'한 돈이 아니라, 그 법인 자체의 이익에 반하여 사외로 유출된 재산이어서 피고인들에 대하여는 횡령죄가 성립할 가능성이 높다.

즉 피고인 1에게 귀속된 돈은 '국내로 반입되어야 할 재산'이 아니라 '홍콩법인으로 복귀되어야 할 재산'일 가능성에 대한 합리적 의심이 존재한다.

(4) 구 외국환관리규정 제12-13조, 제12-14조의 근거법령은 원심이 적절하게 지적하였듯이 구 외국환관리법 제21조, 같은 법 시행령 제30조 제5항, 제6항이 아니라 구 외국환관리법 제6조의2, 같은 법 시행령 제9조의2라고 보아야 하는데, 위 규정에 의하여 국내로 반입되어야 하는 재산은 적법한 재산에 한정되지 위법한 재산까지 포함되는 것은 아니다.

이는 조세법적 관점에서 위법소득에 대하여도 과세처분이 가능한 것과 명백히 구별된다.

(5) 경제적 실질의 측면에서 보더라도, 피고인 1에게 귀속된 위 돈은 홍콩법인에 반환되어 해당 법인세 등을 지급한 나머지 잔액이 홍콩법인에 유보되거나 적법한 배당결의를 거쳐 배분되어야지 그러한 절차 없이 당연히 국내로 반입되어야 하는 것은 아니다.

4. 당심에서 추가된 예비적 공소사실에 관한 판단

가. 예비적 공소사실의 요지

1) 채권회수명령 및 거주자의 채권회수의무

재정경제부장관은 외환시장의 안정과 외환거래의 건전화を 위하여 비거주자에 대한 채권을 보유하고 있는 거주자로서 하여금 그 채권을 추심하여 국내로 회수하게 할 수 있고, 그 회수대상채권의 범위·회수기한·기타 필요한 사항은 대통령령으로 정한다(외국환거래법 제7조 제1, 2항). 위와 같은 채권회수대상채권의 범위는 1건 당 미화 5만불에 상당하는 금액을 초과하는 채권 중 재정경제부장관이 정하여 고시하는 채권(해외보유가 인정된 채권, 외국인 거주자가 외국에 있는 비거주자로부터 증여, 상속, 유증에 의하여 취득한 채권 및 자본거래로 전환한 경우의 전환전 채권을

제외하고 건당 미화 10만불을 초과하는 채권)으로서 회수대상채권을 보유하고 있는 거주자는 당해 채권의 만기일 또는 조건성취일로부터 6월 이내에 이를 국내로 회수하여야 한다(구 외국환거래법 시행령제12조 제1, 2항).

2) 피고인들의 회수의무 발생 및 재산국외도피

누구든지 법령에 위반하여 대한민국 또는 대한민국 국민의 재산을 국외에 이동하거나 국내로 반입하여야 할 재산을 국외에서 은닉 또는 처분하는 방법으로 도피시켜서는 아니된다.

피고인 1은 홍콩 □□□□ 은행에 BVI 소재 법인 명의의 계좌를 개설하고, 피고인 1이 서명인출권을 보유하는 내용으로 위 홍콩 □□□□ 은행과 예금계약에 따른 거래를 하기로 한 후, 위와 같이 홍콩 현지에서 미화 10만 달러를 투자하여 개시한 미국 공소외 13 회사사와의 봉제인형 수출사업에서 매년 발생한 매출액 중 각종 비용 등을 공제한 이익금을 위 계좌들로 송금하기로 마음먹었다.

위와 같이 송금된 금원은 홍콩 소재 공소외 2의 매월 결산결과 실제 지배주주인 피고인 1에게 배당된 수익(배당소득)으로서 피고인 1이 비거주자인 위 공소외 2에 대하여 보유하게 된 배당금 청구권이고 또한 미화 10만 달러 이상이었으므로, 피고인 1은 외국환 관련 법령에 따라 이를 6월 이내에 국내에 회수하여야 할 의무를 지게 되었다.

그럼에도 피고인들은 2000. 1.경 비거주자인 공소외 2의 봉제인형 수출사업에서 발생한 이익금(매출액 대비 약 15%) 미화 249만 달러(한화 2,815,218,900원 상당)를 위 BVI 소재 법인 계좌에 송금한 후 이를 6월 내로 국내에 회수하지 아니한 것을 비롯하여 별지3 『페이퍼컴퍼니 송금내역』 기재와 같이 2000. 1.경부터 2002. 11.경까지 총 미화 79,331,854달러(한화 94,785,743,058원)를 BVI 소재 법인 명의의 계좌로 송금한 다음, 6월 내로 이를 국내에 회수하지 아니하였다.

이로써 피고인들은 공모하여 법령에 위반하여 국내에 반입하여야 할 대한민국 국민의 재산 합계 총 94,785,743,058원 상당을 국외에서 은닉 또는 처분하여 이를 도피시켰다.

나. 판단

위 3. 나.항의 판단에서 본 바와 같이 이 부분 공소사실이 유죄로 인정되기 위해서는 BVI 소재 법인으로 송금된 돈이 홍콩법인의 실질주주인 피고인 1이 위 법인에 대하여 가지는 배당금 청구권에 따라 회수한 돈이라는 사실이 인정되어야 한다(공소사실에는 매월 결산결과 실제 지배 주주인 피고인 1에게 배당된 수익이라고까지 기재되어 있다).

그러나 검사가 제출한 모든 증거를 살펴보아도, 위와 같이 송금된 돈이 피고인 1이 배당금 청구권을 행사한 결과 지급된 돈이라는 점을 인정하기에 부족하고 달리 이를 인정할 증거가 없다.

오히려 앞서 본 바와 같이 위 돈은 피고인들이 횡령한 위법한 소득으로 홍콩법인에 반환되어야 할 돈일 수도 있다는 점에 대한 합리적 의심이 존재하므로, 이 부분 공소사실은 결국 범죄의 증명이 없는 경우에 해당한다.

5. 결론

이 사건 공소사실 중 피고인들에 대한 2001 및 2002 과세연도에 해당하는 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분에 관한 검사의 항소는 일부 이유 있으므로, 형사소송법 제364조 제6항에 의하여 원심판결 중 이와 포괄일죄의 관계에 있는 2001 및 2002 과세연도에 해당하는 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분을 파기하고, 변론

을 거쳐 다시 다음과 같이 판결하며, 검사의 피고인들에 대한 나머지 항소는 이유 없으므로 형사소송법 제364조 제4항에 의하여 이를 기각한다.

한편 피고인들에 대하여 당심에서 추가된 위 예비적 공소사실은 범죄사실의 증명이 없는 경우에 해당하므로, 형사소송법 제325조 후단에 의하여 무죄를 선고하여야 할 것이나, 원심에서 피고인들에 대한 이 부분 주위적 공소사실에 관하여 무죄를 선고하고, 이에 대하여 검사가 항소를 제기한 다음 공소사실의 동일성 범위 내에 있는 이 사건 예비적 공소사실을 추가하였다고 하더라도 원심의 결론과 동일하므로 달리 주문에서 예비적 공소사실에 관하여 무죄를 선고하지 아니하고 검사의 항소를 기각하기로만 한다(대법원 1985. 2. 8. 선고 84도3068 판결 등 참조).