

특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세)·특정경제범죄가중처벌등에관
한법률위반(횡령)[일부인정된죄명특정경제범죄가중처벌등에관한법률
위반(배임)]·특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(배임)

[서울고등법원 2014. 9. 12. 2014노668]



【전문】

【피 고 인】 피고인 1 외 4인

【항 소 인】 피고인 1 외 3인 및 검사

【검 사】 김선규(기소), 신봉수, 이의수, 조용한, 한기식(기소, 공판)

【변 호 인】 변호사 김용상 외 7인

【원심판결】 서울중앙지방법원 2014. 2. 14. 선고 2013고합710, 624(병합) 판결

【주문】

】

원심판결 중 피고인 1, 피고인 2, 피고인 4에 대한 각 유죄부분(이유 무죄부분 포함)을 모두 파기한다.

피고인 1을 징역 3년 및 벌금 25,200,000,000원에, 피고인 2를 징역 3년에, 피고인 4를 징역 2년 6월에 각 처한다.

피고인 1이 위 벌금을 납입하지 아니하는 경우 25,000,000원을 1일로 환산한 기간 위 피고인을 노역장에 유치한다.

다만, 이 판결확정일로부터 피고인 2에 대하여는 5년간, 피고인 4에 대하여는 3년간 위 각 형의 집행을 유예한다.

피고인 2에 대한 벌금형의 선고를 유예한다.

피고인 1에 대하여 위 벌금에 상당한 금액의 가납을 명한다.

피고인 1에 대한 공소사실 중 2003. 1.경부터 2005. 12. 31.까지 사이의 공소외 2 주식회사 법인자금 횡령으로 인한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)의 점은 무죄.

피고인 3의 항소와 원심판결 중 피고인 1, 피고인 2에 대한 무죄부분에 관한 검사의 항소 및 검사의 피고인 3, 피고인 5에 대한 항소를 모두 기각한다.

【이유】

】1. 항소이유의 요지

가. 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3, 피고인 4

1) 사실오인 내지 법리오해 주장

원심판결 중 유죄부분에는 다음과 같은 이유에서 사실을 오인하거나 법리를 오해하여 판결결과에 영향을 미친 위법이 있다.

가) 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분

(1) 국내 차명주식 관련 조세포탈의 점에 대하여(피고인 1, 피고인 2)

- ① 피고인 1이 1997. 3.경 공소외 2 주식회사{이하 주식회사를 줄여서 '㈜'로 표시하기로 한다} 임직원들의 명의로 공소외 2 (주) 발행의 신주인수권부사채를 취득하였다가 주식양도 과세규정이 시행된 1999. 1. 1. 이후 신주인수권을 행사하여 주식을 취득하게 된 경우 신주인수권을 취득할 당시 신주인수권과 상장주식은 모두 양도소득세 과세대상이 아니었으므로 위와 같이 차명으로 신주인수권을 보유하다가 이를 행사하여 취득한 주식을 2003년경 이후 매각한

행위는 조세포탈죄에 있어서의 '사기 기타 부정한 행위'(이하 '부정행위'라 한다)에 해당하지 아니한다.

- ② 피고인 1이 기존에 보유하고 있던 차명주식에 대하여 주식배당 및 무상증자를 통해 기존 주식보유 비율에 따라 신주를 배정받은 경우, 위 신주에 대해서는 이를 은닉하기 위한 적극적인 행위를 한 사실이 없어서 '부정행위'에 해당하지 아니하므로 원주의 취득시기와 상관없이 조세포탈죄가 성립하지 아니한다.
- ③ 피고인 1이 신주인수권을 주식으로 전환하기 전에 이미 발생하여 정당하게 보유하고 있던 신주인수권의 가치상승분은 신주인수권의 행사라는 '부정행위'에 터잡은 과실이 아니므로 포탈세액에서 공제되어야 한다.
- ④ 피고인 1이 명의신탁 증여의제 규정(상속세 및 증여세법 제45조의2)에 따라 증여세 과세대상이 된 차명주식을 양도하는 경우 증여세 산정의 기초가 되었던 증여재산가액을 필요경비인 취득가액으로 적용하여 양도소득세 포탈세액을 산정하여야 한다.
- ⑤ 피고인 1이 2005. 3. 12.부터 2005. 11. 16.까지 임직원들로부터 공소외 2 (주)에 대한 신주인수권을 매수한 후 그 명의를 변경하지 않은 채 신주인수권을 행사하여 주식으로 전환한 다음 이를 매각한 경우 위 신주인수권을 매수하는데 든 비용을 필요경비인 취득가액으로 적용하여 양도소득세 포탈세액을 산정하여야 한다.
- ⑥ 피고인 1이 차명으로 보유한 주식의 배당소득을 취득하고 이를 신고하지 않았으나, 차명주주의 금융소득(이자·배당소득)이 연 4,000만 원을 초과하는 부분은 종합소득과세표준을 계산함에 있어 합산되고, 해당 차명주주의 부담세율이 최고세율이었던 경우에는 차명주주가 부담한 종합소득세와 피고인 1이 부담하였어야 할 종합소득세 사이에 차이가 없어 감소되는 세액이 없으므로 이 부분에 대해서는 조세포탈죄가 성립하지 아니한다.

(2) 공소외 2 (주) 부외자금 조성 관련 조세포탈의 점에 대하여(피고인 1, 피고인 2)

공소외 2 (주)에서 조성한 부외자금은 모두 공소외 2 (주)의 업무와 관련된 비용으로 지출되었으나 현금성 경비라는 성격으로 인하여 그 증빙자료를 제대로 갖추지 못하여 다른 계정과목으로 기장된 것에 불과하고, 실질적으로 업무와 관련하여 비용이 지출되었으므로 위 부외자금은 법인세법상 손금 산입 대상으로서 그 금액을 누락하였다고 하여 조세포탈에 해당하지 않는다.

(3) 피고인 2에 대한 2004귀속년도 국내 조세포탈의 점에 대하여(피고인 2)

피고인 2는 2004. 11. 8.부터 공소외 2 (주)의 회장실 재무담당으로 근무하였으므로 2004귀속년도 조세포탈의 경우 2004. 11. 8. 이후 행위에 대하여서만 조세포탈죄의 책임이 있고, 이와 같이 피고인 2가 가담한 이후의 2004귀속년도 조세포탈액수는 352,463,278원에 불과하여 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률 제8조가 적용될 수 없고 조세범 처벌법이 적용되어야 하며, 이 부분 조세포탈행위는 이미 공소시효가 완성되었으므로 면소판결을 선고하여야 한다.

나) 공소외 2 (주)의 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)의 점에 대하여(피고인 1)

(1) 검사는 당초 부외자금의 사용행위를 횡령죄로 공소제기하였고, 부외자금의 사용행위와 조성행위는 전혀 별개의 행위로서 기본적 사실관계가 동일하다고 볼 수 없으므로 부외자금의 사용행위에 의한 횡령 공소사실을 부외자금 조성행위에 의한 횡령 공소사실로 변경하는 것은 허용될 수 없는 데도, 원심은 부외자금 조성행위에 의한 횡령으로 공소사실이 변경된 것으로 보아 피고인 1에게 유죄를 선고하였으므로 이는 공소장변경의 한계를 벗어난 것으로서 위법하다.

(2) 부외자금의 조성행위 자체로 횡령죄가 인정되기 위해서는 피고인 1이 개인적으로 착복할 목적으로 부외자금을 조성하였음이 명백히 밝혀져야 하는데, 검사가 부외자금이 사용되었다고 주장하는 개인적 용도에는 피고인 1의 개인

자금이 사용되었을 뿐, 부외자금이 피고인 1의 개인적 용도로 사용되었다는 점에 관한 입증이 전혀 없고, 오히려 피고인 1이 회사 운영에 필요한 현금성 경비를 마련하기 위하여 공소외 2 (주)의 부외자금을 조성하여 판공비, 격려금, M&A 관련 경비 등 회사를 위한 용도로 사용하였음이 확인되므로 피고인 1에게 불법영득의 의사가 있었다고 볼 수 없다.

(3) 설령 피고인 1이 1998년부터 2002년까지 부외자금을 조성한 행위가 횡령죄로 인정된다고 하더라도, 2003년부터 2005년까지 조성된 부외자금은 판공비, 격려금, M&A 관련 경비 등 회사를 위한 용도로 사용되었고, 그 금액을 초과한 액수의 격려금을 임직원들에게 지급하기까지 하였으므로 2003년부터 2005년까지 조성된 부외자금에 대해서는 피고인 1에게 불법영득의 의사가 있었다고 볼 수 없으며, 그 이전 기간인 1998년부터 2002년까지의 횡령행위에 대하여는 이미 공소시효가 완료되었다.

(4) 피고인 1의 부외자금 조성행위에 대하여 횡령죄가 성립한다고 하더라도 피고인 1이 개인자금을 이용하여 직원들에게 격려금으로 지급한 합계 422억 5,000만 원을 횡령금액에서 공제하여야 한다.

다) ○○ China Limited, PT. ○○I 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)의 점에 대하여

(1) 피고인 5 명의 급여 횡령 부분

(가) 횡령죄의 성립 여부(피고인 1, 피고인 2, 피고인 3)

① 피고인 1은 ○○ 그룹 전체의 이익을 위하여 피고인 5의 회사 내에서의 성과, 기여도를 참작하여 그에게 특별 장려금 명목으로 서울 용산구 (주소 생략)△△하우스 302호(이하 '이 사건 빌라'라고 한다)를 제공하였고, 이 사건 빌라의 구입대금을 정산하기 위하여 공소외 2 (주)의 해외계열사인 ○○ China Limited(이하 '○○ China'라고 한다)와 PT.○○ Indonesia(이하 '○○I'라고 한다)가 피고인 5에게 급여를 지급한 것은 지주회사 대표의 급여를 자회사가 분담한 것으로 공동경비 배분에 불과하며, 이는 기업의 경영상 판단에 따른 것일 뿐, 그러한 의사결정 과정에 단순한 절차적 하자가 있다고 하더라도 불법영득의 의사가 있었다고 보기 어렵다.

② 제3자가 재물을 영득한 경우에는 그 제3자가 보관자와 경제적 이해관계 및 밀접한 생활관계가 있어 이를 보관자 자신이 영득한 것으로 볼 수 있는 경우에만 횡령죄가 성립하는데, 이 사건의 경우 피고인 5가 이 사건 빌라를 취득한 것을 보관자인 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3이 영득한 것과 동일하게 평가할 수 있는 경제적 이해관계가 없으므로 위 피고인들에 대하여 횡령죄가 성립하지 않는다.

(나) 피고인 2의 공동정범 성립 여부(피고인 2)

피고인 2가 ○○ China의 대표이사로 근무하기 시작한 2010. 8.경 이전에 ○○ China의 자금을 피고인 5 명의의 이 사건 빌라 구입자금으로 사용하기로 결정되었으므로 피고인 2는 피고인 5 명의 급여 횡령 부분에 대한 기능적 행위지배가 없었고, 공동정범으로서의 책임을 지지 않는다.

(2) 피고인 2 명의 급여 횡령 부분(피고인 1, 피고인 2)

피고인 1은 2005년경부터 2010년경까지 ○○ China로부터 급여를 받아오다가 2010. 5.경부터는 자신의 급여를 피고인 2로 하여금 대신 수령하게 하였는데, 피고인 1은 ○○ 그룹의 회장으로서 ○○ China로부터 정당하게 급여를 수령할 권한이 있었으므로 피고인 1에게 불법영득의 의사가 없었다.

라) 각 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(배임)의 점에 대하여(피고인 1, 피고인 2, 피고인 4)

- (1) 일본 도쿄도 (주소 3 생략) 소재 지하 2층, 지상 6층 빌딩 및 그 부지(이하 '□□□ □□□□□ 빌딩'이라고 한다)의 매입과정에서 이루어진 배임 부분과 관련하여 대출원금 21억 5,000만 엔을 한화로 산정함에 있어 계산상 오류로 인하여 한화 이득액이 과다하게 산정되었고, 정당하게 계산된 한화 이득액은 168억 139만 원이다.
- (2) 피고인 1이 ○○ 공소외 4 (주)로 하여금 Pan 공소외 4 회사의 대출원리금 채무에 대하여 연대보증하게 할 당시 □□□ □□□□□ 빌딩과 일본 도쿄도 (주소 4 생략), 1324번지 소재 지하 1층, 지상 7층 건물 및 그 부지(이하 '◇◇◇◇◇ 빌딩'이라고 한다)가 채권자인 (주)☆☆은행을 위하여 물적 담보로 제공되었는데, 이는 ○○ 공소외 4 (주)의 입장에서는 합리적인 채권회수조치가 이루어진 경우에 해당하므로, 배임죄의 이득액 산정시 담보로 제공된 위 각 빌딩 가액 전액이 공제되어야 한다.

2) 양형부당 주장

원심이 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3, 피고인 4에 대하여 선고한 각 형(피고인 1은 징역 4년 및 벌금 260억 원, 피고인 2는 징역 3년 집행유예 5년, 피고인 3은 징역 3년 집행유예 4년, 피고인 4는 징역 2년 6월 집행유예 3년)은 너무 무거워서 부당하다.

나. 검사

1) 사실오인 내지 법리오해 주장

원심판결 중 무죄부분에는 다음과 같은 이유에서 사실오인 내지 법리오해의 위법이 있다.

가) 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분

(1) 피고인 1, 피고인 2의 국내 차명주식 관련 조세포탈의 점에 대하여

피고인 1이 1998. 12. 31. 이전에 차명으로 원주를 취득하였다고 하더라도, 상장주식에 대한 과세규정이 시행된 1999. 1. 1. 이후 위 원주에 대하여 무상증자 및 주식배당을 통하여 신주를 배정받았다면, 위 신주를 양도함으로써 발생한 소득을 신고하지 아니한 행위는 조세포탈죄에 있어서의 부정행위에 해당한다.

(2) 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3의 해외 SPC 관련 조세포탈의 점에 대하여

(가) 피고인 1이 설립한 회사 ▽▽▽▽▽▽▽▽는 피고인 1이 설립한 다른 페이퍼컴퍼니인 '◁◁◁◁◁◁', '▷▷▷▷▷▷', '♠♠♠♠♠♠'과 동일한 방식으로 공소외 2 (주) 주식을 취득하였고, 다만 그 과정에서 신주를 인수하기 위하여 금융기관으로부터 100억 원을 차용하면서 담보로 위 주식을 제공하고 보관증서로 '◆◆◆◆◆◆'(이하 '이 사건 노트'라 한다)를 취득한 것이므로, 결국 ▽▽▽▽▽▽▽▽가 보유하고 있는 것은 원심이 판단한 것과 달리 파생결합증권이 아니라 공소외 2 (주)의 주식이라고 보아야 한다.

(나) 피고인 1은 조세피난처에 설립한 페이퍼컴퍼니 명의로 취득한 주식을 해외 차명계좌들을 이용하여 보유 및 양도하고 그에 따라 발생한 소득을 또다시 미국 해외 페이퍼컴퍼니 계좌로 보내는 등의 행위를 하였는데 이는 조세의 부과징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적 행위로서 조세포탈죄에 있어서의 부정행위에 해당한다.

나) 피고인 5의 ○○ China, ○○I 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)의 점에 대하여 피고인 5에게 제공된 이 사건 빌라는 적법한 장려금 명목이라고 할 수 없고, 피고인 5는 자신이 받은 이 사건 빌라 대금을 정산하는데 공소외 2 (주)의 해외계열사로부터 급여 형태로 지출된 금원이 사용된다는 사실을 알고 있으면서 이를 위하여 자신 명의의 통장을 피고인 3에게 제공하는 등으로 ○○ China와 ○○I의 자금을 횡령하는 범행의 수행에 필요한 역할을 하였으므로, 피고인 5는 이 부분 공소사실을 공모하고, 그 의사에 기하여 기능적 행위지배가 있었다

고 인정할 수 있다.

2) 양형부당

원심이 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3, 피고인 4에 대하여 선고한 각 형은 너무 가벼워서 부당하고, 또한 피고인 1에 대하여 정한 1일 환형유치 금액(벌금을 납부하지 않는 경우 1억 원을 1일로 환산한 기간 노역장 유치)도 부당하다.

2. 판단

가. 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3, 피고인 4의 사실오인 내지 법리오해 주장에 관한 판단

1) 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분

가) 국내 차명주식 관련 조세포탈 부분(피고인 1, 피고인 2)

(1) 주식양도 과세규정의 시행 이후 신주인수권을 행사하여 취득한 주식의 양도로 인한 조세포탈 성립여부

(가) 원심의 판단

원심은 이 부분에 관하여 다음과 같이 판단하였다.

① 관련 법리

㉠ 대주주의 주식 양도·신주인수권 양도로 인한 양도소득세 과세 규정

1998. 12. 경 소득세법 및 소득세법시행령의 개정으로 주권상장법인의 주식 등의 합계액 중 5% 이상에 해당하는 주식을 소유하고 있는 주주(이하 '대주주'라 한다) 등이 당해법인의 주식 등의 합계액의 1% 이상(3년간 합산하여)을 양도하는 경우 양도소득세의 납세의무가 발생하게 되었고, 위 각 규정은 1999. 1. 1.부터 시행되었다(이하 '이 사건 주식양도 과세규정'이라 한다, 그 후 위 소득세법시행령 제157조가 1999. 12. 31. 대통령령 제16664호로 개정되면서 대주주의 범위에 대한 요건이 '주권상장법인의 주주 또는 출자자 1인 및 그 친족 기타 특수관계에 있는 자가 양도일 직전사업연도 종료일 현재 당해법인의 주식 등의 합계액의 3% 이상을 소유한 경우 또는 양도일 직전사업연도 종료일 현재 소유하는 당해법인 주식 등의 시가총액이 100억 원 이상인 경우'로 변경되어 2000. 1. 1.부터 시행되었다).

위와 같이 대주주의 주식양도 과세규정이 신설·시행된 이후, 소득세법이 2000. 12. 29. 법률 제6292호로 일부 개정되면서 소득세법 제94조 제3호에 의하여, 대주주가 신주인수권을 양도하여 발생하는 소득에 대하여도 납세의무가 발생하게 되었고, 위 규정은 2001. 1. 1.부터 시행되었다(이하 '이 사건 신주인수권양도 과세규정'이라 한다).

㉡ 조세포탈에 있어서의 '부정행위'의 의미

구 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률(2010. 1. 1. 법률 제9919호로 전면개정되기 전의 것) 제8조, 구 조세법 처벌법(2009. 1. 30. 법률 제9346호로 일부개정되기 전의 것) 제9조에 규정된 조세포탈죄의 '부정행위'란 조세의 포탈을 가능하게 하는 행위로서 사회통념상 부정이라고 인정되는 행위, 즉 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 할 정도의 위계 기타 부정한 적극적 행위를 말하고 다른 어떤 행위를 수반함이 없이 단순히 세법상의 신고를 하지 아니하는 경우에는 여기에 해당하지 아니한다(대법원 2005. 6. 23. 선고 2004도5649 판결, 대법원 2007. 10. 11. 선고 2007도5577 판결 등 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 반복하는 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 참조).

② 신주인수권 행사로 인하여 취득한 주식의 양도에 있어 '부정행위' 판단 시점

앞서 본 법리에 비추어 보면, 주식을 양도함으로써 발생하는 소득은 주식의 양도를 위하여 반드시 주식의 매수입고가 전제되어야 한다는 점에서, 주식의 취득(매수입고)시점에 납세의무에 대한 예견가능성이 있었는지, '부정행위'에 대한 인식이 존재하는지, 주식 취득시점부터 양도시점까지의 적극적 소득은닉 행위가 있었는지 등 일련의 행위를 종합하여 '부정행위'를 판단하여야 한다.

그런데 신주인수권을 행사하여 주식을 취득·양도하는 경우 ㉠ 신주인수권 취득, ㉡ 신주인수권 행사(주금 납입)로 인한 주식 취득, ㉢ 주식 양도의 세단계로 구분 가능하다고 할 것인데, 이 사건의 경우 신주인수권 취득 당시 이 사건 주식양도 과세규정 및 신주인수권양도 과세규정이 존재하지 아니하여 납세의무를 예견할 수 없었다고 하더라도 이 사건 주식양도 과세규정이 시행된 이후 신주인수권을 행사하여 주식을 취득하였다면, 주식을 취득한 시점에는 주식양도로 인한 납세의무를 충분히 예견할 수 있었고, 신주인수권 자체를 양도하거나 신주인수권을 포기할 수 있는 선택권이 주어진 상황에서(신주인수권을 취득할 당시에는 신주인수권의 행사시기, 행사여부 등이 결정되어 있는 것이 아니고 신주인수권 보유자가 이를 임의로 선택, 결정할 수 있다는 점에서 더욱 그러하다) 신주인수권을 행사하기 위하여 다수의 차명계좌에 주식 인수금액을 넣어 주금을 납입하고 다수의 차명인의 명의로 주식을 취득하는 행위는 그 소유관계를 은닉하는 새로운 행위가 창설되는 것으로 보아야 한다.

즉, 차명계좌를 이용하여 신주인수권을 취득한 후 이를 행사함으로써 주식을 취득하는 행위는 차명계좌를 계속 보유하면서 관리하는 차원을 넘어서는 것으로 봄이 상당하다.

③ '부정행위' 성립 여부에 대한 판단

피고인 1이 1997. 3. 25. 공소외 2 (주)가 발행한 제102회 신주인수권부사채를 임직원들 명의로 차명 취득하였다가 이 사건 주식양도 과세규정 시행 이후 신주인수권을 행사하여 차명으로 주식을 취득한 다음 이를 양도함으로써 발생한 소득을 신고하지 아니한 행위가 조세포탈죄에 정한 '부정행위'에 해당하는지 살펴본다.

원심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들을 종합하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ㉠ 피고인 1은 다수의 임직원 명의로 보유하고 있던 신주인수권을 행사할 당시 이 사건 주식양도 과세규정이 시행되고 있었으므로 대주주인 자신에게 주식양도로 인한 양도소득세의 납세의무가 있다는 점을 충분히 예견할 수 있는 상황에서, 1999. 12. 20.부터 2002. 3. 14.까지 9회에 걸쳐 신주인수권을 행사하여 차명 주식을 취득하였던 점(행사시기 및 행사수량에 관한 의사결정이 모두 피고인 1에 의하여 이루어졌다), ㉡ 위와 같이 신주인수권을 행사하기 위하여 임직원들의 계좌를 통해 주금을 납입하였는데, 위 주금도 임직원들 명의로 보유하고 있던 차명주식을 매각하여 마련한 것으로 보이는 점, ㉢ 피고인 1은 신주인수권을 행사하여 차명으로 취득한 주식을 포함하여 ○○ 그룹 임직원들 명의의 차명계좌 수백 개를 이용하여 차명으로 주식을 취득하고 이를 양도하기를 반복하였던 점, ㉣ 피고인 1의 개인재산을 관리하는 업무를 담당하던 공소외 2 (주) 회장실 재무2팀은 각 차명계좌 관리방안 및 차명주식 수탁자 관리방안 등을 수립하여 시행하고 있었고, 차명주식을 관리하는 전담 직원을 따로 두고 있었으며, 인사팀으로부터 충성심이 높은 직원들 명부를 받아 차명계좌 이용을 위한 직원들을 따로 관리하기도 하였던 점, ㉤ 차명주식 취득을 위한 증권계좌를 개설한 증권사 지점에 차명계좌 보유 등에 관한 보안 문제가 발생할 우려가 있는 경우 지점을 바꾸기도 하였던 점, ㉥ 차명주식을 보유하던 직원들이 퇴직하는 경우 차명계좌를 폐쇄하면서 이를 모두 현금으로 출금하여 무기명 채권, 펀드 등으로 전환하였고, 현금으로 인출하는 경우에도 FIU(금융정보분석원)에 보고되지 않도록 일정 금액 범위 내에서 출금하는 등 과세관청의 추적이 어렵도록 하였던 점, ㉦ 재무2팀에서 작성한 부재시업무보고(2005. 6.), 주요현안보

고(2005. 11.)에는 차명주식 보유로 인한 장단점 및 관리방안 등이 기재되어 있고, 특히 장점으로 '부의 이전에 따른 절세'라고 명시적으로 기재되어 있는바, 재무2팀 및 이를 보고받은 피고인 1은 차명주식 보유 및 양도로 발생하는 소득은닉의 효과에 대하여 명백히 인식하고 있었던 것으로 보이는 점 등에 비추어 보면, 이 사건 주식양도 과세규정 시행 이후 신주인수권을 행사하여 차명 주식을 취득함으로써 그 주식이 피고인 1의 소유임을 은닉하는 새로운 관계가 창설되었고, 다수의 분산된 계좌로 차명주식을 취득하고 이를 매도하는 거래를 하였음에도 양도소득을 신고하지 않은 행위는 세무공무원이 위와 같은 차명주식이 대주주인 피고인 1의 소유로서 양도소득세의 과세대상에 해당한다는 점을 발견하는 것을 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하였다고 봄이 상당하다.

(나) 당심의 판단

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 거기에 피고인 1, 피고인 2가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

(2) 무상증자 및 주식배당으로 인하여 취득한 주식의 양도로 인한 조세포탈 성립여부

(가) 원심의 판단

원심은 이 부분에 관하여 다음과 같이 판단하였다.

- ① 주식발행초과금 등 상법상의 자본준비금과 자산재평가법상의 재평가적립금 등의 자본전입에 따라 무상주가 발행되는 경우에는, 기존 주식의 재산적 가치에 반영되어 있던 주식발행초과금 또는 자산재평가적립금 등이 전입되면서 자본금이 증가됨에 따라 그 증자액에 해당하는 만큼의 신주가 발행되어 기존의 주주에게 그가 가진 주식의 수에 따라 무상으로 배정되는 것이어서, 회사의 자본금은 증가되지만 순자산에는 아무런 변동이 없고, 주주의 입장에서 원칙적으로 자기가 가진 주식의 수만 늘어날 뿐 그가 보유하는 총 주식의 자본금에 대한 비율이나 실질적인 재산적 가치에는 아무런 차이가 없으므로 이는 기존의 주식이 실질적으로 분할된 것에 불과하다(대법원 1989. 12. 22. 선고 88누8548 판결 참조).

또한 주식배당이란 배당가능이익의 일부를 자본금에 전입하고 그 전입 금액을 액면가로 나눈 수의 신주를 발행하여 주주들에게 배정하는 것을 말하는데, 주식배당의 실시 전후에 걸쳐 회사의 순자산 및 수익에 변동이 없고 주주들의 지분비율에도 변동이 없어 주식의 실질적인 재산가치는 아무 차이가 없고 결국 새로 취득하는 무상주의 가치만큼 기존주식의 가치가 하락한 셈이 되어 실질적으로는 기존 주식을 분할한 것과 같은 효과가 발생한다.

무상증자 및 주식배당으로 취득한 주식(이하 '무상주'라 한다)의 성격이 주주가 기존에 보유하던 주식(이하 '원주'라 한다)이 분할된 원주의 변형물인 이상 별개의 독립된 재산으로 평가할 것은 아니고, 조세포탈죄 성립요건인 납세의 무, 부정행위, 조세포탈의 고의 등을 판단함에 있어서도 원주를 기준으로 평가함이 상당하다.

다만, 현실적으로 무상주로 인하여 주주가 보유하게 되는 총 주식의 수가 증가하고 그로 인한 양도소득이 원주만을 양도하였을 때와 차이가 발생한다고 하더라도 이는 원주에 내재된 가치가 발현된 결과라 할 것이다.

- ② 원심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들을 종합하면, 피고인 1은 1998. 12. 31. 이전부터 공소외 2 (주) 주식을 임직원의 차명으로 취득하여 보유한 사실, 공소외 2 (주)는 1999. 3. 12. 정기 주주총회에서 4%의 주식배당을 실시하기로 의결하고, 위 결의에 따라 기명식 보통주 747,455주를 발행한 사실, 공소외 2 (주)는 1999. 12. 8. 이사회결의에 의거하여 자산재평가적립금을 자본전입하고 이에 따른 기명식 보통주 3,492,812주와 우선주 846,306주를 발행한 사실,

이처럼 피고인 1은 수시로 주식배당 및 무상증자로 인하여 차명으로 보유하고 있던 주식에 대하여 무상주를 취득하였고, 그 후 위 차명주식들을 양도하여 얻은 양도차익에 대한 과세표준과 양도소득세액을 신고·납부하지 아니한 사실이 인정된다.

이 경우 피고인 1이 1998. 12. 31. 이전에 차명으로 원주를 취득하여 위 과세규정 시행 이후 실명으로 전환하지 아니한 채 그대로 차명으로 이를 보유하고 양도하였다는 점만으로는 피고인 1이 양도소득세의 부과나 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 부정행위를 하였다고 보기 어렵고, 원주에 대하여 부정행위가 인정되지 아니하는 이상, 원주의 변형물에 불과한 무상주에 대해서도 부정행위가 인정되지 아니한다.

이와 달리 피고인 1이 이 사건 주식양도 과세규정이 시행된 1999. 1. 1. 이후 임직원들의 명의로 원주를 취득하고, 수백 개의 차명계좌를 이용하여 차명 주식을 분산하여 보유하면서 주식의 매수와 양도를 반복하는 과정에서 발생한 소득을 과세관청이 추적하지 못하도록 하여 양도소득을 신고하지 아니한 행위는 '부정행위'에 해당하고, 원주에 대하여 부정행위가 인정되는 이상 원주의 변형물인 무상주에 대하여도 부정행위가 인정된다고 봄이 상당하다.

따라서 피고인 1이 1999. 1. 1. 이후 취득한 원주에 배정된 무상주를 양도함으로써 얻은 양도소득에 해당하는 부분에 대하여는 조세포탈죄가 성립된다.

(나) 당심의 판단

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 거기에 피고인 1, 피고인 2가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장도 이유 없다.

(3) 포탈세액에서 신주인수권 가치상승분을 공제하여야 하는지 여부

(가) 원심의 판단

원심은 이 부분에 관하여 다음과 같이 판단하였다.

신주인수권을 행사하여 주식을 취득한 이후 이를 양도함으로써 발생한 포탈세액에 대하여 살피건대, 포탈세액의 산정은 특별한 사정이 없는 한 개별세법에서 정한 세액계산의 방법에 의하여야 하는바(대법원 1992. 9. 14. 선고 91도 2439 판결 등 참조), 주식의 양도로 인한 양도소득세 산정 관련 규정은 아래와 같다.

구 소득세법(2007. 5. 17. 법률 제8435호로 일부 개정되기 전의 것)제94조(양도소득의 범위)① 양도소득은 당해연도에 발생한 다음 각 호의 소득으로 한다.

3. 다음 각목의 1에 해당하는 주식 또는 출자지분(신주인수권을 포함한다).

이하 이 장에서 "주식 등"이라 한다)의 양도로 인하여 발생하는 소득가. 「증권거래법」에 의한 주권상장법인(이하 "주권상장법인"이라 한다)의 주식 등으로서 소유주식의 비율·시가총액 등을 감안하여 대통령령이 정하는 대주주(이하 이 장에서 "대주주"라 한다)가 양도하는 것과 동법에 의한 유가증권시장(이하 "유가증권시장"이라 한다)에서의 거래에 의하지 아니하고 양도하는 것제95조(양도소득금액)① 양도소득금액은 제94조의 규정에 의한 양도소득의 총 수입금액(이하 "양도가액"이라 한다)에서 제97조의 규정에 의한 필요경비를 공제하고, 그 금액(이하 "양도차익"이라 한다)에서 장기보유특별공제액을 공제한 금액으로 한다제96조(양도가액)① 제94조제1항 각 호의 규정에 의한 자산의 양도가액은 당해 자산의 양도 당시의 양도자와 양수자간에 실제로 거래한 가액(이하 "실지거래가액"이라 한다)에 의한다.

제97조(양도소득의 필요경비계산)① 거주자의 양도차익의 계산에 있어서 양도가액에서 공제할 필요경비는 다음 각 호에 규정하는 것으로 한다.

1. 취득가액가. 제94조제1항 각 호의 자산의 취득에 소요된 실지거래가액.4. 양도비 등으로서 대통령령이 정하는 것제 100조(양도차익의 산정)① 양도차익을 계산함에 있어서 양도가액을 실지거래가액(제96조제3항의 규정에 따른 가액 및 제114조제7항에 따라 매매사례가액·감정가액이 적용되는 경우 당해 매매사례가액·감정가액 등을 포함한다)에 의하는 때에는 취득가액도 실지거래가액(제97조제7항에 따른 가액 및 제114조제7항의 규정에 따라 매매사례가액·감정가액·환산가액이 적용되는 경우 당해 매매사례가액·감정가액·환산가액 등을 포함한다)에 의하고, 양도가액을 기준 시가에 의하는 때에는 취득가액도 기준시가에 의한다.

소득세법 기본통칙 126-0 [해외증권 관련 주식의 취득가액]① 국내사업장이 없는 비거주자가 양도한 해외증권 관련 주식의 취득가액은 다음 각 호에 의한다.

2. 신주인수권부사채의 신주인수권을 행사하여 취득한 주식의 1주당 취득가액은 1주당 신주인수권의 취득가액과 1주당 주금납입금액의 합계액으로 한다.

위 규정에 의하면, 신주인수권을 행사하여 주식을 취득하였다가 이를 양도한 경우 발생하게 되는 양도차익은 '{주식의 양도가액 - [신주인수권 주금 납입액(행사가액) + 신주인수권 취득가액(기타 필요경비 포함)]}'이고, 이를 근거로 납세의무 범위가 확정된다.

위와 같은 양도차익에는 신주인수권 행사 당시 주식의 시가에서 신주인수권 행사가액을 공제한 차액이 포함되어 있고, 이는 그 실질이 주식양도로 인한 수익이라기보다 신주인수권의 보유로 인한 수익이라 할 것인데, 신주인수권의 보유로 인하여 발생하는 수익(신주인수권 가치상승분)을 어느 시점에 포착하여 과세할 것인지는 조세정책의 문제로서, 신주인수권의 보유로 인하여 발생한 수익(신주인수권 가치상승분)이 주식의 양도시점에 이연되어 과세되는 결과가 발생한다고 하여도 이는 조세권자의 판단에 의한 것일 뿐이다.

피고인 1은 신주인수권을 행사하여 주식을 취득한 시점에 주식양도로 인한 납세의무를 인식하였고, 납세의무의 범위에 신주인수권 가치상승분이 포함되어 있다는 것 역시 인식하였다고 할 것이므로, 소득을 은닉하기 위하여 부정행위를 하여 조세포탈의 결과를 발생시켰다면 포탈세액은 납세의무가 인정되는 전체 금액에 미친다고 봄이 상당하다.

따라서 신주인수권의 보유로 인한 수익(신주인수권 가치상승분)을 이 사건 포탈세액에서 공제하여야 할 것은 아니다.

(나) 당심의 판단

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 거기에 피고인 1, 피고인 2가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장도 이유 없다.

- (4) 명의신탁 증여의제 규정에 따라 증여세 과세대상이 된 차명주식 양도로 인한 포탈세액 산정시 증여재산가액을 필요경비로 공제하여야 하는지 여부

(가) 관련 법령

구 소득세법(2007. 5. 17. 법률 제8435호로 일부 개정되기 전의 것, 이하 '구 소득세법'이라고 한다)제94조(양도소득의 범위)① 양도소득은 당해연도에 발생한 다음 각호의 소득으로 한다.

3. 다음 각목의 1에 해당하는 주식 또는 출자지분(신주인수권을 포함한다.

이하 이 장에서 "주식등"이라 한다)의 양도로 인하여 발생하는 소득가. 증권거래법에 의한 주권상장법인(이하 "주권상장법인"이라 한다)의 주식등으로서 소유주식의 비율·시가총액 등을 감안하여 대통령령이 정하는 대주주(이하 이 장에서 "대주주"라 한다)가 양도하는 것과 동법에 의한 유가증권시장(이하 "유가증권시장"이라 한다)에서의 거래에 의하지 아니하고 양도하는 것제97조(양도소득의 필요경비계산)① 거주자의 양도차익의 계산에 있어서 양도가액에서 공제할 필요경비는 다음 각호에 규정하는 것으로 한다.

1. 취득가액가. 제94조 제1항 각 호의 자산의 취득에 소요된 실지거래가액. 다만, 제96조제2항 각 호 외의 본문에 해당하는 경우에는 당해 자산의 취득 당시의 기준시가구 소득세법 시행령(2007. 12. 31. 대통령령 제20516호로 일부 개정되기 전의 것)제163조(양도자산의 필요경비)⑩ 법 제97조 제1항 제1호 가목 본문의 규정을 적용함에 있어서 상속세 및 증여세법 제33조 내지 제42조의 규정에 의하여 증여세를 과세받은 경우에는 당해 증여재산가액 또는 그 증·감액을 취득가액에 가산하거나 차감한다.

구 상속세 및 증여세법(2007. 12. 31. 법률 제8828호로 일부 개정되기 전의 것, 이하 '구 상증세법'이라고 한다)제45조의 2(명의신탁재산의 증여의제)① 권리의 이전이나 그 행사에登記 등을 요하는 재산(토지와 건물을 제외한다.

이하 이 조에서 같다)에 있어서 실제소유자와 명의자가 다른 경우에는「국세기본법」제14조의 규정에 불구하고 그 명의자로登記 등을 한 날(그 재산이 명의개서를 요하는 재산인 경우에는 소유권취득일이 속하는 연도의 다음 연도 말일의 다음 날을 말한다)에 그 재산의 가액을 명의자가 실제소유자로부터 증여받은 것으로 본다.

다만, 다음 각 호의 1에 해당하는 경우에는 그러하지 아니하다.

1. 조세회피의 목적 없이 타인의 명의로 재산의登記 등을 하거나 소유권을 취득한 실제소유자 명의로 명의개서를 하지 아니한 경우

(나) 판단

① 증여세와 양도소득세는 납세의무의 성립요건과 시기 및 납세의무자를 서로 달리하는 것이어서, 과세관청이 각 부과처분을 함에 있어서는 각각의 과세요건에 따라 실질에 맞추어 독립적으로 판단하여야 할 것으로, 위 규정들의 요건에 모두 해당할 경우 양자의 중복적용을 배제하는 특별한 규정이 없는 한 어느 한 쪽의 과세만 가능한 것은 아니다(대법원 2003. 5. 13. 선고 2002두12458 판결 참조).

② 현행 헌법은 동일한 과세물건에 대하여 중복과세를 금지하는 취지의 명문 규정을 두고 있지 않으므로 동일한 과세물건에 대하여 별도의 세목에서 이를 부과대상으로 열거하고 있다고 하더라도 그것만으로 바로 해당 규정이 중복과세금지의 원칙에 위반하기 때문에 헌법위반이 된다고 볼 것은 아니고, 그 중복과세로 인하여 국민의 재산권, 평등권을 침해하는 경우에 위헌이 된다고 볼 여지가 있을 것이다.

그런데 구 상증세법 제45조의2에 의하여 동일한 담세력의 원천에 대하여 명의신탁자에게 양도소득세를, 명의수탁자에게 증여의제에 따른 증여세를 과세하는 결과를 가져온다고 하더라도, 위 규정과 구 소득세법 제94조 제1항 제3호는 각기 적용요건과 납세의무자를 달리정하고 있고, 조세회피 목적이 인정되지 않는 명의신탁의 경우에는 구 상증세법 제45조의2의 적용을 배제함으로써 중복되는 범위를 제외하고 있다는 점에서 양도소득세와 증여의제에 따른 증여세는 서로 다른 세목을 구성하는 별개의 조세에 해당하고, 이를 어떻게 규율할 것인가에 대하여는 입법자에게 입법재량이 부여되어 있다고 할 것이므로, 위 규정 자체가 이중과세금지원칙에 위배되어 위헌이라고 할 수 없다.

그리고 구 소득세법은 제94조 제1항 제3호에서 과세표준에 따른 단계적 누진세율에 의한 과세를 원칙으로 하면서 이른바 '소득원천설'에 입각하여 법령에 열거된 원천의 소득에 관하여만 과세하고 있고, 과세대상이 되는 주식의 양도소득의 범위를 상장법인 '대주주'의 거래, 그리고 증권시장 외에서 이루어지는 거래(이른바 '장외거래')에 한정하고 있는데, 입법자가 증여의제에 따른 증여세와 양도소득세의 중복적용을 배제하는 규정을 두지 아니한 것은 조세부담의 공평을 도모하고자 한 구 상증세법 제45조의2의 실효성을 확보하기 위한 것으로 단순한 입법부작위의 산물이라고 볼 수 없다.

그러므로 차명주식의 매매로 인한 양도소득세 포탈세액을 계산함에 있어 차명주주에게 증여의제에 따른 증여세가 부과될 당시의 증여재산가액을 취득가액으로 보아 필요경비로 공제하여야 한다는 피고인 1, 피고인 2의 주장은 구 소득세법 제94조 제1항 제3호, 구 상증세법 제45조의2의 각 입법취지에 반하는 것이어서 받아들일 수 없다.

그뿐만 아니라, 조세법률주의의 원칙상 과세요건이나 비과세요건 또는 조세감면요건을 막론하고 조세법규의 해석은 특별한 사정이 없는 한 법문대로 해석할 것이고, 합리적 이유 없이 확장해석하거나 유추해석하는 것은 허용되지 아니하므로(대법원 2011. 1. 27. 선고 2010도1191 판결 참조), 구 소득세법 제97조 제1항 제1호에서 피고인에 대한 양도소득세 과세표준 계산시 공제할 필요경비의 범위를 '자산의 취득에 소요된 실지거래가액'으로만 규정하고 있음에도 법령상 근거 없이 증여의제 당시의 시가로 조정하여 양도소득세 과세표준을 산정하여야 한다는 피고인 1, 피고인 2의 주장은 이유 없다.

③ 한편, 원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 피고인 1이 관련 법령에 따라 주식의 취득 및 매각에 일정한 제한을 받고 주식매매차익에 대하여 양도소득세를 신고·납부하여야 하는 소득세법상의 '대주주'인 점, 차명주식의 매수와 매도를 반복하면서도 위 주식의 매매가 과세대상이 되는 대주주의 거래임을 과세관청이 알지 못하도록 수백 개의 임직원 명의의 차명계좌를 이용하여 분산 보유하면서 과세관청의 추적을 피하였던 점, 결국 차명주식에 대하여 양도소득 과세표준을 신고하지 아니한 채 각 연도별 신고기간을 도과한 점 등을 종합하여 보면, 피고인 1의 위와 같은 행위는 적극적인 소득은닉행위로서 양도소득세의 부과징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 할 정도의 부정한 행위로 평가하기에 충분하고 조세포탈의 고의도 인정된다. 이와 같이 피고인 1이 부정행위에 의하여 양도소득세를 포탈함으로써 형사책임이 인정되는 이상, 피고인 1의 각 조세포탈죄가 최종적으로 기수에 이른 후에 구 상증세법에 따라 타인인 차명주주에 대하여 별도로 증여의제에 따른 증여세 부과처분이 있었다거나 그 세액을 실질적으로 피고인 1이 납부하였다는 등의 사정은 범죄성립에 영향을 미치지 아니한다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

(5) 신주인수권의 매입가액을 양도가액에서 공제하여야 하는지 여부

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들에 의하면, 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

- ① 피고인 1은 격려금 명목으로 공소외 2 (주) 임직원 49명에게 공소외 2 (주)가 2000. 3. 13. 발행한 제123회 분리형 신주인수권부사채의 신주인수권을 매입하는데 필요한 자금을 지원하여 위 임직원들로 하여금 위 신주인수권을 취득하게 하였다(증가 제93호증의 31, 증가 제168호증).
- ② 그 후 피고인 1은 2005. 3. 12.경부터 2005. 11. 16.경까지 위와 같이 신주인수권을 취득한 임직원들 21명(아래 표 기재 명의자 14명 포함)에게 각 해당 신주인수권의 시가 상당액을 지급하고 그 임직원들로부터 해당 신주인수권을 매

수하였고(증가 제102호증), 그 임직원들로부터 매수한 신주인수권의 명의를 변경하지 아니한 채 신주인수권을 행사하여 해당 임직원들의 차명으로 주식을 취득하였다.

- ③ 그 후 피고인 1은 위 차명주식 일부를 양도함으로써 양도차익을 얻었는데, 그 중 아래 표 기재 임직원 14명 명의의 차명주식 부분을 2005. 9. 15.부터 2007. 12. 20.까지 양도하여 얻은 양도차익에 대해서는 그 과세표준과 양도소득세액을 신고, 납부하지 아니하였다.

순번명의자신주인수권 매입일수량신주인수권 취득가액(원)1공소외 52005. 11. 16.2128,704,7202공소외 62005. 11. 15.11,666465,473,4003공소외 72005. 06. 21.1,96650,133,0004공소외 82005. 07. 05.2,79783,742,1805피고인 32005. 08. 09.1,33340,096,6406공소외 9미상8,333199,290,0007피고인 22005. 07. 13.5,462161,347,4808공소외 10미상5,000119,290,0009공소외 112005. 07. 13.8,163241,135,02010공소외 12미상11,666165,109,26011공소외 132005. 03. 12.20,000579,600,00012공소외 142005. 10. 07.43313,671,97513공소외 152005. 08. 04.3,398104,182,68014공소외 162005. 10. 21.6,666223,844,280합계??87,0952,455,620,635

앞서 본 바와 같이 신주인수권을 행사하여 주식을 취득하였다가 이를 양도한 경우 발생하게 되는 양도차익은 '{주식의 양도가액 - [신주인수권 주금 납입액(행사가액) + 신주인수권 취득가액(기타 필요경비 포함)]}'이고, 이를 근거로 납세의무의 범위가 확정된다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 1이 양도소득세액을 신고·납부하지 아니한 차명주식의 차명주주 14명으로부터 신주인수권을 매수하면서 그들에게 지급한 신주인수권 시가 상당액은 신주인수권의 취득가액에 해당하므로, 주식 양도로 인한 양도차익을 계산함에 있어 이를 필요경비로서 공제함이 상당하다.

따라서 이를 공제하지 않고 계산된 양도소득세 전액에 대해 조세포탈죄의 성립을 인정한 원심판결에는 사실오인 내지 법리오해의 위법이 있다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 있다.

- (6) 차명주주의 금융소득이 연 4,000만 원을 초과하고, 그 초과부분에 대하여 최고세율이 적용되는 경우 조세포탈 성립 여부

납세의무자가 타인 명의로 차명주식을 보유하면서 자신의 종합소득세과세표준확정신고를 함에 있어 차명주식에서 발생한 자신의 금융소득금액을 종합소득금액에 합산하지 아니하고 누락시킴으로써 확정신고 자진납부하여야 할 종합소득세액을 일부 탈루한 채 납부하였다고 하더라도, 만약 그 납세의무자가 실질적으로 이를 부담하여 당해 차명주식에서 발생한 자신의 소득금액에 대한 소득세를 차명주주의 명의로 납부하였다면, 그와 같이 납부한 세액에 관하여는 당해 납세의무자에게 사기 기타 부정한 행위로서 조세를 포탈하려는 고의가 있었다고 볼 수 없다(대법원 1994. 6. 28. 선고 94도759 판결, 대법원 2005. 1. 14. 선고 2002도5411 판결 등 참조).

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들[금융소득 자료(증거기록 제12498, 12535, 12556, 12608, 12641, 12667, 12720, 12760, 12765, 12804, 12816, 12556, 12579, 12635, 12646, 12720, 12760, 12761, 12799쪽)의 기재 등]에 의하면, 피고인 1은 임직원들 명의로 취득한 차명주식을 관리하면서 그 차명주식과 관련하여 발생하는 부대비용, 세금 등을 지급하여 온 사실, 2003년부터 2006년까지 사이에 피고인 1의 차명주식에 대하여 금융소득(배당·이자소득)이 발생하였고, 그 중 아래 표 기재 차명주주들의 각 금융소득이 연 4,000만 원을 초과한 부분은 종합소득 합산 과세대상이 되어 최고세율이 적용됨으로써 아래 표 기재 '차명주주 명의로 납부한 금융소득세액'란 기재 해당

세액을 납부한 사실을 인정할 수 있다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 1은 아래 표 기재 차명주주들 명의로 보유하던 차명주식에서 발생한 금융소득금액에 대한 소득세를 차명주주들의 명의로 납부한 것으로 보이고, 차명주주들의 연간 금융소득의 합계액이 4천만 원을 초과한 부분에 대하여 최고세율이 적용됨으로써 피고인 1이 실명으로 그 주식을 보유하는 경우와 비교하여 해당 금융소득금액으로 인한 종합소득세액에 차이가 없게 되어 결국 포탈세액은 없는 것으로 보이므로, 피고인 1에게는 이 부분 소득세액에 관하여 부정행위로서 조세를 포탈하려는 고의가 있었다고 볼 수 없다.

따라서 이 사건 공소사실 중 2003귀속년도부터 2006귀속년도까지 각 종합소득세 포탈 범행 부분 가운데 아래 표에 기재된 차명주주 명의로 납부한 금융소득세액 상당의 포탈세액 부분은 범죄의 증거가 없는 때에 해당한다.

이와 달리 이 사건 종합소득세 전액에 대해 조세포탈죄의 성립을 인정한 원심판결에는 사실오인 내지 법리오해의 위법이 있다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 있다.

(단위 :원)귀속연도계좌차명주주 명의로 납부한 금융소득세액(포탈세액)2003년도공소외 176,065,003공소외 74,670,346공소외 184,934,541공소외 198,975,797공소외 206,025,254공소외 217,892,649공소외 227,445,455공소외 237,273,702공소외 247,087,434공소외 256,935,520공소외 2620,774,718소계?88,080,4182004년도공소외 278,236,172공소외 287,581,243공소외 298,172,576피고인 210,068,620공소외 308,073,616공소외 317,780,930공소외 2115,069,592공소외 2211,205,214공소외 328,648,500공소외 3214,562,112소계?99,398,5762005년도공소외 277,438,841공소외 3216,584,987공소외 239,126,875소계?33,150,7022006년도공소외 75,803,986소계?5,803,986 합계?226,433,682

(7) 소결론

이상에서 살펴본 바에 의하면, 피고인 1이 차명주식을 양도, 보유함으로써 양도소득, 배당·이자소득이 발생하였음에도 부정행위로서 이를 은닉하고 과세관청에 신고하지 아니함으로써 포탈한 양도소득세액 및 종합소득세액은 별지 범죄일람표 1 기재와 같이 2003귀속년도 1,587,730,118원, 2004귀속년도 1,473,402,161원, 2005귀속년도 3,886,927,590원, 2006귀속년도 4,625,823,362원, 2007귀속년도 6,146,187,715원이 된다.

나) 공소외 2 (주) 부외자금 조성 관련 법인세포탈 부분(피고인 1, 피고인 2)

법인세법에 의하면 법인이 사업 집행상 필요에 의하여 비용을 지출한 경우 손금으로 인정받을 수 있는 항목 및 그 용인 한도액은 법정되어 있으므로, 주식회사의 이사 등이 비용의 허위계상 또는 과다계상의 방법으로 공금을 정식경리에서 제외한 뒤 그 금액 상당을 손금으로 처리한 경우, 그 금액들이 전부 회사의 사업집행상 필요한 용도에 사용되었더라도 그 용도를 구체적으로 밝혀 그것이 손비로 인정될 수 있는 항목이고, 손금용인한도액 내의 금액임을 입증하지 못하는 이상 조세포탈의 죄책을 면할 수 없다(대법원 1989. 10. 10. 선고 87도966 판결, 대법원 2002. 7. 26. 선고 2001도5459 판결 등 참조).

이 사건의 경우 피고인 1, 피고인 2는 아래 제2의 가.2)나)(2)항에서 살펴보는 바와 같이 2003년부터 2005년까지 사이에 공소외 2 (주)에서 경비를 허위로 계상하는 등의 방법으로 부외자금을 조성하여 피고인 1의 금고에 보관하면서 이를 사용하였는데, 피고인 1이 그 기간 동안 조성된 부외자금으로 공소외 2 (주)의 사업집행에 필요한 용도에 사용한 부분이 있다고 하더라도 대부분 그 용도가 금액별로 구체적으로 밝혀져 있지 아니하고, 그것이 손비로 인정될 수 있는 항목이고 손금용인한도액 내의 금액이라는 점을 인정할 자료가 부족하므로, 이는 손금 산입의 대상이 될 수 없다.

따라서, 피고인 1, 피고인 2는 부외자금을 조성하는 과정에서 공소외 2 (주)의 회계장부에 허위의 경비를 계상하고 이를 법인소득에서 손금으로 처리함으로써 법인세를 포탈하였다고 인정함이 상당하다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

다) 피고인 2의 책임범위(피고인 2)

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들에 의하면, 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

- ① 피고인 2는 2004. 10. 1.자로 공소외 2 (주)의 재무담당 상무로 발령받아 2004. 11. 5. 홍콩에서 입국한 후 2004. 11. 8.부터 출근하여 공소외 2 (주) 회장실 재무담당 임원으로 근무하였다.
- ② 피고인 2가 위와 같이 재무담당 임원으로 근무하면서 이전부터 공소외 2 (주) 회장실 재무2팀에서 계속되어 왔던 피고인 1의 차명주식 보유·매각, 부외자금 조성 및 이에 관한 조세포탈의 실행행위에 관여하게 되었다.
- ③ 이에 따라 피고인 2가 2004년도 차명주식의 보유·매각에 따른 피고인 1의 소득이나 부외자금과 관련된 공소외 2 (주)의 소득이 발생하였음을 인식하였음에도 과세관청에 2004년 귀속소득의 신고일인 2005. 3. 31.(부외자금 관련 법인의 경우) 및 2005. 5. 31.(양도소득세, 종합소득세의 경우)까지 해당 소득을 미신고하거나 과소신고하였다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 2는 공소외 2 (주) 회장실 재무담당 임원으로서 피고인 1의 차명주식 관리나 부외자금 조성 등을 총괄하였으므로 2004년도에 발생한 차명주식의 보유·매각에 따른 피고인 1의 소득이나 부외자금 조성과 관련된 공소외 2 (주)의 소득에 관한 '부정행위'를 알면서도 2004귀속년도 소득신고에 관여한 이상, 각각의 '부정행위'에 관여한 바가 없다고 하더라도 신고대상이 된 귀속년도의 포탈세액 전체에 대하여 공동정범으로서의 책임이 있다고 봄이 타당하다(피고인 2의 변호인이 들고 있는 대법원 1982. 6. 8. 선고 82도884 판결은 포괄일죄를 이루는 연속된 향정신성의약품 제조행위의 일부에 가담한 승계적 공동정범의 책임범위에 관한 것이어서 이 사건과는 사안을 달리한다). 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

2) 공소외 2 (주) 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령) 부분(피고인 1)

가) 공소사실의 특정 및 공소장변경절차의 적법 여부

(1) 이 부분 공소사실의 요지

검사가 원심에 제출한 공소장과 2014. 1. 7.자 공소장변경허가신청서에 의하면 이 부분 공소사실의 요지는 다음과 같다. "공소외 2 (주)에는 회장실 재무팀 외에 일반 재무, 회계, 자금 업무를 담당하는 경영지원실 산하 재무팀이 있었고, 재무팀장은 공소외 19, 공소외 33, 공소외 14, 재무팀 산하 경리파트장은 공소외 33, 공소외 14, 공소외 34가 각각 근무하였다.

피고인 1은 1995.경부터 피해자 공소외 2 (주)의 법인자금을 빼내어 개인 용도에 사용하기로 마음먹고, 이를 회장실 재무담당 임원 공소외 65에게 지시하였고, 공소외 34는 경영지원실 재무팀장 공소외 19에게, 공소외 19는 경영지원실 재무팀 경리파트장 공소외 33에게, 각각 허위 경비를 계상하여 법인자금을 빼낸 다음, 회장실 재무팀으로 전달하도록 지시하였으며, 이후 비자금을 조성하여 회장실 재무팀에 전달하는 일은 통상 업무가 되어 회장실 재무담당 임원 및 재무팀장, 경영지원실 재무팀장, 경리파트장 후임자에게 순차적으로 인수인계되었다.

이에 따라, 1998. 1.경부터 2005. 12.경까지 경영지원실 재무팀장 공소외 19, 공소외 33, 공소외 14, 경리파트장 공소외 33, 공소외 14, 공소외 34는 피해자 공소외 2 (주)가 마치 판매촉진비, 복리후생비, 회의비, 교제비, 조사연구비 등을 정상적으로 지급한 것처럼 전표를 조작하고, 수동 신용카드 단말기, 컴퓨터 프로그램과 도트 프린트 등을 이용, 증빙을 조작하는 등의 방법으로 회계장부를 조작한 다음, 피해자 공소외 2 (주) 법인자금을 빼내어 회장실 재무담당 임

원 공소외 65, 피고인 2, 재무2팀장 피고인 3, 공소외 66, 공소외 36에게 전달하고, 피고인 1은 그 돈을 받아 생활비, 카드대금, 차량·미술품·와인 구입대금, 차명주식 등 개인자산 매입대금 등 개인용도에 임의로 사용하였다.

이로써, 피고인 1은 공소외 65, 피고인 2, 피고인 3, 공소외 66, 공소외 36, 공소외 19, 공소외 33, 공소외 14, 공소외 34와 순차 공모하여, 위와 같이 회계장부를 조작하는 방법으로 피해자 공소외 2 (주) 소유 자금을 빼돌려 피고인 1이 개인적인 용도에 사용하는 방법으로 1998. 1.경부터 2005. 12.경까지 사이에 별지 범죄일람표 2 기재와 같이 피해자 공소외 2 (주) 법인자금 합계 60,381,315,080원 상당을 횡령하였다.

"

(2) 이 부분 공소사실의 특정 경위

기록에 의하면 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

① 피고인 측은 원심 제1회 공판준비기일에 이 부분 공소사실이 부외자금의 사용행위를 횡령으로 기소한 것인지, 아니면 조성행위를 횡령으로 기소한 것인지를 밝혀줄 것을 요청하였고, 이에 검사는 2013. 8. 23.자 의견서를 통하여 '이 사건은 부외자금의 용처를 밝혀서 횡령죄로 기소한 것이지 조성 자체를 횡령죄로 기소한 것이 아니며 용처에 대한 객관적 자료도 제시하겠다'고 밝혔다.

② 원심은 공판준비기일과 공판기일을 진행하면서 검사에게 여러 차례 이 부분 공소사실을 특정하고 횡령의 기수 시점에 대한 입장을 밝히려는 취지로 석명하고 공소장 정리를 명하였다.

③ 검사는 원심 제8회 공판기일인 2014. 1. 7. 제출한 의견서에서 이 부분 공소사실은 부외자금이 피고인 1의 개인금고에 입고되어 차명주식 매각자금 등 다른 개인재산과 혼합되어 공동 관리된 순간 불법영득의 의사가 실현되어 횡령 범행이 기수에 이르렀다는 취지라고 밝히고, 같은 날 제출한 공소장변경허가신청서를 통하여 관련 범죄일람표 중 일부 범행의 일시를 연도별로 기재되어 있던 것을 일자별로 바꾸어 기재하였고, 범행방법란의 "제일제당의 법인자금을 빼돌려 피고인 1의 생활비 등에 임의 사용" 부분을 "제일제당의 법인자금을 빼돌려 피고인 1의 개인금고에 개인재산과 혼합하여 관리하면서 개인 용도로 사용"으로 바꾸어 기재하였다.

④ 이에 원심은 피고인 1이 피해자 공소외 2 (주)의 부외자금을 조성함으로써 이를 횡령하였다는 것이 이 부분 공소사실의 요지임을 전제로 하여 피고인 1이 조성한 부외자금 전액에 관하여 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)죄를 인정하였다.

앞서 본 바에 의하면, 이 부분 공소사실은 공소장변경을 전후하여 범죄일람표의 일부 범행시기가 연도별에서 일시별로 특정되고 '법인자금을 개인금고에 개인재산과 혼합하여 관리하면서'라는 문구가 추가되었을 뿐 주요한 부분에서 별다른 차이가 없다.

이에 대하여 검사는 법원의 석명에 따라 처음에는 부외자금의 사용행위를 횡령으로 기소하는 취지라고 주장하였다가 최종적으로 부외자금의 조성행위를 횡령으로 기소하는 취지임을 분명히 하였다.

이와 같은 재판경과에 비추어 볼 때, 당초 부외자금의 사용행위를 횡령으로 기소하는 취지였다가 공소장변경에 의하여 부외자금의 조성행위를 횡령으로 기소하는 취지로 바뀌었다기보다는, 처음부터 이 부분 공소사실에는 부외자금의 조성행위에 의한 횡령이 포함되어 있었고, 다만 그 심판의 대상이 불명료하였던 것이 석명을 통하여 명확하게 특정된 것으로 봄이 상당하다.

피고인 1의 이 부분 주장은 이유 없다.

설령 이 부분 공소사실이 공소장변경절차에 의하여 부외자금의 사용행위에 의한 횡령에서 조성행위에 의한 횡령으로 변경되었다고 하더라도, 변경된 이 사건 부외자금 조성행위에 의한 횡령 공소사실 내용은 당초의 횡령 공소사실 내용과 별다른 차이가 없고, 전체 범행기간과 횡령금액이 동일하며, 불법영득의사가 있는지를 판단하는데 부외자금의 사용용도가 주요한 요소가 된다는 점에서 차이가 없으므로 양자의 공소사실 사이에는 기본적 사실관계가 동일하다고 봄이 상당하고, 따라서 부외자금의 사용행위에 의한 횡령에서 조성행위에 의한 횡령으로 공소장변경을 허가한 것은 적법하다(피고인 1의 변호인이 들고 있는 대법원 2009. 2. 26. 선고 2007도4784 판결은 심판대상이 된 부외자금의 조성행위와 사용행위가 각 횡령금액이나 범행시기 등의 측면에서 현저한 간극이 있는 사안에서 부외자금의 사용으로 인한 업무상횡령의 점과 조성으로 인한 업무상배임의 점 사이에 기본적 사실관계가 동일하다고 보기 어려워 공소장변경을 허가하여서는 아니 된다는 취지여서 이 사건과는 사안을 달리한다). 결국 피고인 1의 이 부분 주장은 어느 모로 보아도 이유 없다.

나) 부외자금 조성에 의한 업무상 횡령죄의 성립 여부

(1) 원심의 판단

원심은 이 사건 부외자금 조성시를 기준으로 업무상횡령죄를 인정할 수 있는지에 관하여, 그 판시와 같은 사정들(부외자금 조성 경위, 조성 방법, 보관 방법, 결산 방법, 사용의 의사결정 방법, 실제 사용용도 등)을 종합하면, 피고인 1이 공소외 2 (주) 재무팀으로부터 법인자금을 현금으로 지급받아 이를 자신의 개인금고에 귀속시키고 다른 개인재산과 함께 관리·결산될 수 있도록 하였다는 점에서 불법영득의사는 이미 명백히 표현되었다고 추단되고, 피고인 1이 주장하는 부외자금 사용처의 내역이 회사 운영을 위한 현금성 경비로 볼 수 없고 개인적 사용임이 인정되므로, 피고인 1이 이 사건 부외자금을 개인금고에 보관하도록 하는 방법으로 조성한 시점에 불법영득의사가 객관적으로 명백히 표현된 것으로 보아 이 사건 부외자금 조성행위 자체로서 업무상횡령죄가 성립한다고 판단하여 이 부분 공소사실을 유죄로 인정하였다.

(2) 당심의 판단

(가) 관련 법리

업무상횡령죄에 있어서의 횡령행위란 불법영득의사를 실현하는 일체의 행위를 말하는 것으로서 불법영득의사가 외부에 인식될 수 있는 객관적 행위가 있을 때 횡령죄가 성립하는 것이고, 여기서 불법영득의사라 함은 자기 또는 제3자의 이익을 꾀할 목적으로 업무상의 임무에 위배하여 자신이 보관하는 타인의 재물을 자기의 소유인 것 같이 사실상 또는 법률상 처분하는 의사를 말한다(대법원 2006. 8. 24. 선고 2006도3039 판결 참조).

법인의 운영자 또는 관리자가 법인의 자금을 이용하여 부외자금을 조성하였다고 하더라도 그것이 당해 부외자금의 소유자인 법인 이외의 제3자가 이를 발견하기 곤란하게 하기 위한 장부상의 분식에 불과하거나 법인의 운영에 필요한 자금을 조달하는 수단으로 인정되는 경우에는 불법영득의사를 인정하기 어렵다.

다만 법인의 운영자 또는 관리자가 법인을 위한 목적이 아니라 법인과는 아무런 관련이 없거나 개인적인 용도로 착복할 목적으로 법인의 자금을 빼내어 별도로 부외자금을 조성하였다면 그 조성행위 자체로써 불법영득의사가 실현된 것으로 볼 수 있을 것인데, 이때 그 행위자에게 법인의 자금을 빼내어 착복할 목적이 있었는지 여부는 그 법인의 성격과 부외자금의 조성 동기, 방법, 규모, 기간, 부외자금의 보관방법 및 실제 사용용도 등 제반 사정을 종합적으로 고려하여 판단하여야 한다(대법원 2010. 12. 9. 선고 2010도11015 판결 참조).

이와 같이 불법영득의사를 실현하는 행위로서의 횡령행위가 있었다는 점은 검사가 법관으로 하여금 합리적인 의심을 할 여지가 없을 정도의 확신을 생기게 하는 증명력을 가진 엄격한 증거에 의하여 입증하여야 하고, 이와 같은 증거가 없다면 설령 피고인에게 유죄의 의심이 간다 하더라도 피고인의 이익으로 판단할 수밖에 없다(대법원 1994. 9. 9. 선고 94도998 판결, 대법원 2008. 8. 21. 선고 2007도9318 판결 등 참조).

(나) 2003년부터 2005년까지 사이의 부외자금 조성행위에 관하여

공소외 2 (㉸) 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)의 공소사실에 대한 공소시효는 후술하는 바와 같이 10년이고, 이 사건 공소가 2013. 7. 18. 제기되었음은 기록상 명백하므로, 위 공소사실 중 공소시효가 완성되지 아니한 2003년부터 2005년까지 사이의 부외자금 조성행위 중에 유죄로 인정할 수 있는 부분이 있어야만 그 부분과 포괄일죄로 공소제기된 1998년부터 2002년까지 사이의 부외자금 조성행위에 대하여도 유죄로 인정될 수 있다.

실제적으로도 검사가 이 부분 공소사실을 입증하기 위하여 제출한 증거자료의 상당 부분은 2003년 이후에 작성된 것이므로 이 부분 공소사실 중 우선 2003년부터 2005년까지의 부외자금 조성행위 부분에 관하여 살펴본다.

① 부외자금의 조성 경위와 관리 방법

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들에 의하면, 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

㉠ 공소외 2 (㉸)가 ♡♡그룹의 계열사로 있을 때부터 회사 경영에 필요한 현금성 경비의 충당을 위하여 부외자금을 조성하였고, 1995년 무렵 ♡♡그룹에서 분리되어 독자적으로 경영되기 시작한 후에도 공소외 2 (㉸) 재무팀에서 피고인 1이 사용할 부외자금을 조성하였는데, 그 부외자금의 규모는 1998년 147억 9,806만 원, 1999년 70억 867만 원, 2000년 118억 9,701만 원, 2001년 62억 4,944만 원, 2002년 78억 7,000만 원이었다가 그 후 2003년 46억 8,000만 원, 2004년 52억 원, 2005년 26억 원으로 다소 줄어든 뒤 2006년부터는 더 이상 조성되지 아니하였다.

㉡ 매년 초 공소외 2 (㉸)의 회장실에서 관재업무를 담당하는 임원이 공소외 2 (㉸) 재무팀 팀장에게 매월 일정금액의 부외자금을 조성하여 줄 것을 요청하는 방식으로 조성 금액이 결정되고, 추가로 현금이 필요한 경우 월정액 이외에 추가현금을 요구하는 등 이 사건 부외자금의 액수는 피고인 1과 그의 지시를 받은 회장실 재무담당 임원에 의하여 결정되었다.

가령 2005. 1.경 작성된 '12월 결산 보고자료'에 포함된 '수입 및 지출 내역'(증거기록 제14315쪽) 중 '사입금'(이는 조성된 부외자금을 의미한다) 항목에 의하면, 2004년 누계로 총 52억 원의 부외자금이 조성되었고, 비교란에는 '정기 48, GLS 관련 4'라고 기재되어 있는데, 이는 부외자금 52억 원 중 48억 원이 정기적인 부외자금으로 조성된 것이고, 나머지 4억 원은 계열사인 ○○ GLS와 관련하여 추가로 부외자금이 조성된 것임을 뜻한다.

㉢ 공소외 2 (㉸) 재무팀은 이 사건 부외자금을 조성하기 위하여, 현금을 인출한 후 이를 복리후생비, 회의비, 교재비, 조사연구비 등으로 허위 계정처리하고, 기존 경비처리가 된 매출전표를 복사하거나, 허위의 신용카드 매출전표를 수기로 직접 작성하거나, 직원들로부터 개인적으로 사용한 신용카드 매출전표를 받아 첨부하거나, 도트프린터를 이용하여 다량의 매출전표를 만드는 등으로 허위 전표에 대응하는 허위의 증빙을 만들었다.

㉣ 공소외 2 (㉸) 재무팀은 위와 같이 부외자금을 만들어 매월 3~4차례 회장실에 전달하면서 부외자금 조성과 관련한 장부나 문건은 별도로 작성하지 아니하였고, 회장실에 현금을 전달하고 회장실 재무담당 임원 등으로부터 지불증을 받아 이를 월말까지 보관하다가 공소외 2 (㉸) 재무팀 팀장이 경영지원실장에게 부외자금 전달 내역을 보고한 후 이

를 폐기하였다.

㉞ 공소외 2 (주) 회장실 재무담당 임원 또는 재무2팀장은 공소외 2 (주) 재무팀으로부터 부외자금으로 조성된 현금을 받아 이를 피고인 1의 차명주식 매각대금, ▶▶(BS)으로부터 지급받은 금원, 비상장사의 주권실물, 무기명채권, CD, 예·적금 통장, 증권통장, 금융상품 통장, 도장, 카드 등이 함께 보관되어 있는 재무2팀이 관리하던 금고(이하 '이 사건 금고'라고 한다)에 넣어 보관하였다.

㉟ 이 사건 부외자금 자체의 조성내역이나 집행내역 및 잔액을 기재한 별도의 장부는 존재하지 않았고, 다만 공소외 2 (주) 회장실 재무2팀의 실무자들이 피고인 1의 재산현황을 한눈에 파악할 수 있도록 '수입'과 '지출' 현황을 나타내기 위하여 작성한 '일계표'(증거기록 제2509 내지 2516쪽, 제20069 내지 20186쪽, 이하 '이 사건 일계표'라 한다)와 결산보고서의 '수입'란 중 '사' 계정에 전달받은 부외자금의 액수를 기재하였다.

이 사건 부외자금은 회장실 재무2팀에 전달되어 이 사건 금고에 보관된 후 얼마 지나지 않아 대부분 사용되었는데, 이러한 부외자금의 사용금액은 이 사건 일계표상의 '지출'란에 반영되었으나 그 부외자금만의 사용내역을 별도로 기재하는 계정은 두지 않았고, '일계표'나 '2004년도 결산내역' 및 '2005년도 결산실적'의 지출내역에는 법인을 위한 지출과 개인적 지출이 구분되어 있지 않으며, 수입총계와 지출총계를 계산한 차액을 '흑자'라고 표현하고 '수입과 지출의 차이는 시재의 증가로 반영된다'고만 기재되어 있다.

㊱ 공소외 2 (주) 회장실 재무2팀에는 이 사건 부외자금만의 출납을 관리하는 별도의 결산은 없었던 반면에, 피고인 1이 선대로부터 증여받은 차명주식을 매각하여 마련한 자산과 현금을 관리하기 위한 결산절차가 따로 있었고(이를 '손결산'이라 하고, 손결산에 의하여 관리되는 차명주식을 매각하여 발생한 현금을 '공소외 37'이라고 한다), 손결산을 전담하는 직원이 존재하여 수시로 발생하는 손결산 자금의 입출금을 '손일계표'(주식일계표)에 기재하여 정리하고 매월 말에는 손일계표상 기재되어 있는 공소외 37 시재액과 이 사건 금고 내에 있는 실제 공소외 37 시재액을 대조하여 결산업무를 수행하였으며, 다른 담당자가 손결산 자료를 건네받아 이 사건 부외자금, 피고인 1의 다른 개인재산 및 손결산 중 일부를 통합하여 결산하였다(이를 '이결산'이라 한다). 이와 같이 '이결산' 외에 '손결산' 절차가 별도로 존재하였고, 공소외 37과 이 사건 부외자금은 이 사건 금고 내에 사실상 구분되어 보관 및 사용되었다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 1의 지시하에 공소외 2 (주) 부외자금이 조직적, 계속적으로 조성되어 왔고, 그 수입과 지출이 외부에 노출되지 않도록 하기 위해서 별도의 보관장소나 장부를 마련하지 않은 채 피고인 1의 개인재산과 함께 금고에 보관되어 사용되었으며, 피고인 1의 재산 관리를 위해 작성된 자료(일계표 등)에 그 부외자금과 관련된 항목이 포함되어 있음을 알 수 있다.

그러나 이 사건 부외자금이 은밀하게 조성, 보관 및 사용되는 위와 같은 사정은 정상적으로 회계 처리되지 않은 부외자금의 속성에 기인한 것으로 보이고, 이 사건 부외자금이 피고인 1의 처분의사에 의해서만 사용될 수 있는 재산으로 편입되었다는 의미에서 그와 같이 일계표가 작성된 것으로 볼 여지도 있으며, 어느 특정한 사용목적을 위하여 이 사건 부외자금을 조성한 것이 아니라 일반적, 포괄적, 지속적으로 매월 일정액의 부외자금을 조성하고 특별한 사용처가 있는 때에는 추가적으로 부외자금을 조성하였던 것으로 미루어 볼 때, 이 사건 부외자금이 회사의 정상적인 회계 처리가 불가능하거나 곤란한 현금성 경비 충당을 위하여 조성되고 사용되었을 가능성을 배제할 수 없다.

더구나 피고인 1의 차명주식을 원천으로 한 개인자금과 이 사건 부외자금이 결산담당자를 달리하여 별개로 구분되어 관리 및 사용된 정황이 나타나는 이상, 이 사건 부외자금이 회사와는 아무런 관련이 없거나 개인적인 용도로 사용하기 위한 목적으로 조성된 것이라고 선불리 단정할 수 없다.

특히 이 사건 부외자금이 이미 모두 사용된 이 사건의 경우 그 부외자금의 조성 당시 불법영득의사가 있었는지를 판단하기 위하여는 무엇보다도 그 부외자금의 실제 사용처를 확인할 필요가 있다.

② 부외자금의 사용내역

㉠ 검사가 주장하는 부외자금 사용처에 관하여

검사는 피고인 1이 이 사건 부외자금을 피고인 1의 개인자금을 보관하는 금고에 개인자금과 혼합하여 보관하며 사용하였고, 일계표와 결산보고서상의 '수입'란에 이 사건 부외자금 항목이 포함되어 있으며, '지출'란에 개인적 사용처에 관한 항목들이 포함되어 있음을 근거로 피고인 1이 이 사건 부외자금을 생활비, 카드대금, 차량·미술품·와인 구입대금, 차명주식 등 개인자산 매입대금 등의 개인적 용도로 사용하였다고 주장한다.

이에 대하여 피고인 1은 위와 같은 용처에는 피고인 1의 개인자금이 사용되었다고 다룬다.

기록에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정에 비추어 보면, 검사가 주장하는 위와 같은 개인적 사용처에 이 사건 부외자금이 사용되었음을 뒷받침하는 직접적인 증거는 없고, 오히려 대부분 피고인 1의 차명주식을 원천으로 하여 마련된 자금이 사용된 것으로 보인다.

- A. 이 사건 일계표에 포함되어 있는 일부 항목들의 내역 및 누계를 기재한 '계정잔액 자료'(증거기록 제260~263쪽, 증가 제125호증), '○○ 주식 매각 현황'(증거기록 제4227쪽)에는 검사가 이 사건 부외자금의 사용처라고 주장하는 생활비, 카드대금, 차량·미술품·와인 구입대금, 차명 주식과 같은 개인자산 매입대금 등 피고인 1의 개인적 용도에 피고인 1 소유의 차명주식을 관리하는 손결산 계정에서 나온 자금이 사용된 사실이 기재되어 있고, 공소외 2 (주) 재무팀에서 자금 인출업무를 담당하였던 공소외 35, 공소외 74도 그러한 사실을 확인하고 있다.
- B. 피고인 1이 위와 같이 손결산에 의해 관리되는 차명주식의 매각대금을 사용할 경우 이를 이결산에 대여한 것으로 처리하여 이 사건 일계표상 '차입금(고문님)' 항목으로 집계하고, 아울러 손결산 자료인 주식일계표에도 손결산의 자금이 이결산에서 사용된 사항을 기재하였으며, 이는 '○○ 주식 매각 현황'의 '대여' 항목에도 반영되었다.
- C. '○○ 주식 매각 현황'에 따르면 손결산의 자금이 이결산에 대여하는 형식을 거치지 아니하고 손결산 내에서 직접 차명주식이나 채권 등의 매입에 사용되기도 하였다.
- D. 주식일계표와 각종 증빙자료(증가 제144호증 내지 제164호증의 4)에는 2004년과 2005년에 피고인 1이 손결산 자금으로 차량·미술품·와인 구입, 친족 지원금, 차명주식·2우B워런트·무기명채권·국민주택채권의 매입 등에 사용한 내역이 나타난다.

㉡ 피고인 1이 주장하는 부외자금 사용처에 관하여

피고인 1은 이 사건 부외자금을 접대비·선물비, 경조사비, 명절휴가비, 현장방문 격려금, 성과 격려금, 일반 격려금, 회장실 활동비, M&A 경비 등 회사를 위한 공적 용도에 사용하였고, 이러한 사용금액은 이 사건 일계표 지출란의 '회장님' 계정에 기재하였다고 주장하므로 이에 관하여 살펴본다.

A. 일계표 등 결산자료

앞서 본 사실관계와 이 사건 일계표 및 결산실적 자료 등에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정에 비추어 보면, 피고인 1의 개인재산을 관리하기 위하여 작성되는 일계표에 이 사건 부외자금의 조성내역이 기재되었다는 점만으로 그 부외자금이 개인적 용도에 사용하기 위하여 조성된 것이라고 단정하기 어렵다.

㉑ 이 사건 부외자금이 조성되어 공소외 2 (주)의 회장실 금고에 전달되면 그 액수가 일계표의 수입란 중 입금항목의 '사' (사입금을 뜻한다) 계정에 기재되었고, 부외자금이 사용되면 그 액수가 일계표의 지출란 중 경비항목의 '회장님' 계정에 기재되었다.

㉒ 2005. 1. 31.자 일계표(증거기록 제20133쪽)에는 '회장님'계정에 당일 내역으로 "JH연말사용 54.6"이라고 기재되어 있는데, 이는 뒤에서 살펴보는 바와 같이 피고인 1이 개인자금으로 지급한 일반격려금을 의미한다.

그 이전에도 2000. 12. 31.자 일계표(증거기록 제3479쪽)의 지출란의 경비항목 중 '회장님(부회장님)' 계정에 "39 30"이라고 기재된 부분이 있는데, 이는 뒤에서 보는 바와 같이 공소외 2 (주)의 M&A와 관련하여 지출된 금액이다.

이와 같이 이 사건 부외자금의 지출이 집계되는 일계표의 '회장님' 계정에는 순수한 개인적 용도 외의 지출 내역이 포함되어 있다.

B. 접대비·선물비, 경조사비, 명절휴가비, 현장방문 격려금, 포상금(성과 격려금) 등

증가 제93호증의 3 내지 18, 33, 42의 각 기재, 공소외 14, 공소외 33, 공소외 66의 각 검찰 및 원심 법정에서의 진술, 피고인 3의 원심 법정에서의 진술 등을 종합하면, 피고인 1이 이 사건 부외자금을 다음과 같이 사용한 사실을 인정할 수 있다.

㉑ 2003년부터 2005년까지 공소외 2 (주) 임직원에게 대한 내부 경조금 기준은 임원의 경우 50만 원, 직원의 경우 30만 원으로 책정되어 있었으나, 피고인 1은 피고인 4에게 2003. 10. 14. 부친상 조의금으로 500만 원, 2006. 4. 3. 빙모상 조의금으로 300만 원, 2003. 12. 직원 공소외 38에게 부친상 조의금으로 500만 원, 직원 공소외 39에게 딸 결혼 축의금으로 300만 원을 지급하였고, 그 외에도 2003년부터 2005년까지 발생한 주요 임직원들의 경조사에 위 기준을 초과하는 조의금이나 축의금 등을 지급하였다.

㉒ 피고인 1은 (명절)휴가비로 2004. 1.경 공소외 40에게 300만 원, 2004. 7.경 공소외 14에게 300만 원, 공소외 42에게 2005. 2.경 50만 원, 2005. 8.경 50만 원, 2005. 7.말 공소외 27에게 미화 1만 달러, 2005. 7.경 공소외 38에게 500만 원, 2005. 7.경 공소외 14에게 500만 원을 지급하였다.

㉓ 피고인 1은 2003년부터 2005년까지 공소외 2 (주)에서 후원하는 골프선수들에게 선수당 200만 원 정도를 격려금으로 지급하였다.

㉔ 피고인 1은 (특별)상여금으로 2000. 1.경부터 2005. 12.경까지 공소외 7에게 총 5,000만 원, 1998년경부터 2005년경까지 공소외 44에게 총 5,000만 원, 2004. 12.경 공소외 45에게 500만 원, 2004년경 공소외 35에게 3,000만 원, 2005. 2.경 공소외 46에게 500만 원, 공소외 47에게 2005. 11. 18. 2억 1,500만 원, 2005. 11. 22. 2억 5,000만 원, 2005. 2.경부터 2005. 12.경까지 공소외 48에게 총 600만 원을 지급하였다.

㉕ 피고인 1은 포상금으로 2004. 6.경 공소외 40에게 1,000만 원, 2005. 말경 양종윤에게 1,000만 원을 지급하였다.

㉖ 피고인 1은 (특별)격려금으로 2004. 1.경 공소외 45에게 500만 원, 2004. 3.경 공소외 50에게 1,000만 원, 2004. 12.경 공소외 51에게 500만 원, 2004. 12.경 공소외 52에게 500만 원, 2004. 말경 공소외 53에게 2,000만 원, 2005. 2.경 공소외 54에게 50만 원, 2005. 7.경 공소외 55에게 미화 5,000달러, 2005. 12.경 공소외 56에게 500만 원, 2005. 12.경 공소외 57에게 5,000만 원, 공소외 58에게 2005. 2.경 및 2005. 12.경 총 800만 원, 2005년경 공소외 59에게 1,000만 원을 지급하였다.

㉗ 피고인 1은 ○○ 그룹의 회장으로 활동하면서 위와 같이 임직원들이나 관계자들에 대한 (명절)휴가비, 현장 방문시 격려금, 성과 격려금 등을 비롯하여 거래처 등에 대한 접대비·선물비 등으로 수시로 지출하였다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 1이 이 사건 부외자금으로 회사 임직원들이나 거래처 등에 대한 접대비·선물비, 경조사비, 명절휴가비, 현장 방문 격려금, 포상금 등을 지급하였고, 그 부외자금이 사용된 때로부터 이미 10년을 전후한 기간이 경과하였다는 점을 고려하면, 실제로는 위에서 확인된 금액 이외에도 그와 같은 용도로 사용된 부외자금이 더 있을 개연성이 있으며, 이와 같은 부외자금의 조성 및 사용은 부적절한 것이어서 근절되어야 마땅하나, 과거 회사의 원활한 운영과 임직원들의 관리 및 사기진작 등을 위하여 부외자금이 사용되어 온 측면이 있음을 부정할 수 없다. 따라서 그러한 용도에 대비한 부외자금의 조성 자체가 회사와 무관하게 오로지 피고인 1 개인의 체면이나 회사 임직원들로부터 개인적 충성을 얻기 위한 목적에서 비롯된 것이어서 불법영득의 의사가 객관적으로 명백히 표현되었다고 단정하기 어렵다.

C. 일반 격려금

선물명단(증거기록 제14375~14383쪽), 2005년 결산실적 자료(증거기록 제6378쪽), 손결산 자금의 사용 내역 중 '회장님 사용' 자료(증거기록 제14328쪽), 2005. 12. 31.자 일계표(증거기록 3484쪽), 수입 및 지출내역 자료(증거기록 제14357쪽), 2004. 12. 31.자 계정잔액 자료(증거기록 제262, 263쪽), 선물 관련 명단(증가 제165호증)에 의하면, 당시 지주회사의 역할을 하던 공소외 2 (주)의 회장인 피고인 1이 연말연시에 공소외 2 (주)의 회장실과 비서팀을 포함한 공소외 2 (주)의 임직원들과 ○○ 계열회사 대표 등을 중심으로 지급대상자를 정하여 피고인 1의 개인재산인 손결산 자금에서 현금 또는 주식 형태의 격려금으로 2003년 51억 원, 2004년 40억 원, 2005년 55억 원, 2006년 56억 원을 지급한 사실을 인정할 수 있다.

위 인정사실에 의하면, 2003년 이후 매년 대체로 비슷한 금액의 격려금이 지급되었음을 알 수 있는데, 그 당시 회사의 경영권이 불안정한 상태에 있었다거나 피고인 1이 특별히 회사 임직원들에게 현금 기타 재산상 이익을 제공하면서까지 자신의 위상을 높이거나 자신에 대한 충성심을 강화하여야 할 만한 특별한 사정은 보이지 않고, 위와 같은 격려금의 사용을 통하여 부수적인 목적으로서 피고인 1의 위상과 평판을 높이는 효과를 의도하였거나 결과적으로 그러한 효과를 얻게 되었다고 하더라도, 그러한 사정만으로 위와 같은 격려금이 회사와 무관하게 피고인 1의 개인적 목적에서 지급된 것이라고 보기는 어렵다.

더구나 2003년부터 2005년까지 3년간 조성된 부외자금의 액수가 전에 비하여 줄어든 124억 8,000만 원임에 비하여, 같은 기간 피고인 1이 개인재산에서 일반 격려금으로 사용한 금액만 146억 원이 되는데(그 중 공소외 2 (주)의 직위를 맡고 있던 피고인 1의 가족이나 공소외 2 (주)의 계열사 대표들에게 지급된 부분을 제외하더라도 절반 이상이 되는 상당한 금액이다), 이와 같이 부외자금 이외에 추가로 개인자금을 조달하여 회사를 위하여 상당 금액을 사용한 점에 비추어 보더라도, 피고인 1이 위 기간 동안 이 사건 부외자금을 조성하는 단계에서 이를 회사와 무관하게 개인적으로 착복하려는 의사가 있었다고 단정하기 어렵다.

D. M&A 경비

2000년 일계표(증거기록 제3479쪽), 증가 제93호증의 19, 20, 37, 39, 40의 각 기재에 의하면, 피고인 1은 직원들을 통하여 1997년 공소외 2 (주)가 공소외 60 회사로부터 지분을 인수하는 과정에서 양도인 측에 사례금 10억 원을 전달하였고, <<타이어 회장으로 부터 제일투자신탁 지분을 인수하는 과정에서 양도인 측에 사례금 10억 원을 전달하였으며, 2000년 공소외 61 회사로부터 <<쇼핑(현재 공소외 70 회사) 지분을 인수하는 과정에서 양도인 측에 비공식 매매대금 30억 원을 지급하고 이러한 내용을 이 사건 부외자금의 사용금액이 집계되는 일계표 지출란의 '회장님' 항목에 '39 30'으로 기재한 사실이 인정되고, 공소외 2 (주)의 사업과 관련하여 1997년부터 2005년까지 아래 표

기재와 같이 28건에 이르는 M&A를 진행한 사실을 인정할 수 있다.

아 래 표 생 략

위 인정사실에 의하면, 피고인 1은 2000년에 공소외 2 (주)를 위하여 ㉠쇼핑의 지분을 인수하면서 이 사건 부외자금으로 관계자에게 비공식 매매대금을 지급하였고, 그 이전에도 공소외 2 (주)의 사업확장을 위하여 여러 차례 M&A를 진행하면서 비공식 사례금을 지급하였음을 알 수 있는데, 이러한 사정에 비추어 볼 때, 그 후 2005년까지 진행된 다수의 M&A 과정에서도 이 사건 부외자금에서 M&A와 관련한 비용으로 상당 금액을 지출하였을 것으로 추단된다. 그리고 이와 같은 사례금의 지급이 배임증재에 해당한다고 인정할 근거가 없는 이 사건에서 위 사례금은 공소외 2 (주)의 M&A를 성사시키기 위하여 소요된 비용으로서 M&A의 주체인 공소외 2 (주)를 위한 것으로 볼 수 있으므로, 피고인 1이 이를 개인적 용도로 착복한 것이라고 보기 어렵다.

③ 소 결

이상에서 살펴본 부외자금의 조성 경위와 관리 방법 및 실제 사용용도, 특히 검사가 이 사건 공소장을 통해 피고인 1이 부외자금을 개인적 용도로 사용한 예로 적시한 항목들에는 대부분 피고인 1의 개인재산이 사용된 것으로 보이고, 그 밖에 이 사건 부외자금이 피고인 1의 개인적 용도에 사용되었음을 입증하는 직접적인 증거는 없으며, 오히려 이 사건 부외자금으로 접대비·선물비, 경조사비, 명절휴가비, 현장방문 격려금, 포상금(성과 격려금), M&A 경비 등 회사를 위한 용도로 상당 금액이 사용된 것으로 보일 뿐만 아니라, 이 사건 부외자금의 지출이 집계된 이 사건 일계표상의 '회장님' 계정에는 회사를 위한 용도로 지출된 부분을 포함하고 있고, 게다가 이 사건 부외자금이 조성된 기간 동안 그 부외자금 액수를 초과하는 일반 격려금의 지급을 위하여 피고인 1이 개인재산을 출연하기까지 한 점 등을 종합하여 보면, 검사가 제출한 증거들만으로는 적어도 2003년부터 2005년까지 공소외 2 (주)의 부외자금이 조성될 당시 피고인 1에게 그 자금을 빼내어 착복할 목적이 있었는지에 관하여 합리적 의심의 여지가 없을 정도로 입증이 되었다고 보기 어렵다.

결국 피고인 1에게 유죄의 의심이 간다 하더라도 그 기간에 해당하는 공소사실에 관하여는 피고인의 이익으로 판단할 수밖에 없으므로 그 부분 공소사실은 범죄의 증거가 없는 경우에 해당하여 무죄를 선고하여야 한다.

이와 달리 판단한 원심판결에는 사실을 오인하거나 횡령죄에 관한 법리를 오해하여 판결결과에 영향을 미친 위법이 있다.

피고인 1의 이 부분 주장은 이유 있다.

(다) 1998년부터 2002년까지 사이의 부외자금 조성행위에 관하여

이 부분 공소사실 중 앞서 본 무죄 부분을 제외한 나머지 1998년부터 2002년까지 사이의 부외자금 조성행위에 의한 업무상 횡령의 점은 그 이득액이 50억 원 이상일 때에 해당하여 구 특정경제범죄 가중처벌 등에 관한 법률(2012. 2. 10. 법률 제11304호로 개정되기 전의 것) 제3조 제1항 제1호에 의하여 법정형이 무기 또는 5년 이상의 유기징역에 해당하는 범죄로서, 형사소송법 부칙(2007. 12. 21. 법률 제8730호) 제3조, 구 형사소송법(2007. 12. 21. 법률 제8730호로 개정되기 전의 것) 제249조 제1항 제2호에 의하여 그 공소시효가 10년이다.

그런데 이 사건 공소는 위 범죄행위가 종료된 2002. 12. 31.부터 10년이 경과한 후인 2013. 7. 18. 제기되었음이 기록상 분명하다.

그렇다면 그 부분 공소사실은 공소시효가 완성되었을 때에 해당하므로 유·무죄의 판단에 나아가 살펴볼 필요 없이 형사소송법 제326조 제3호에 의하여 면소되어야 한다.

이를 지적하는 피고인 1의 이 부분 주장도 이유 있다.

3) ○○ China, ○○I 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령) 부분

가) 피고인 5 명의 급여 횡령 부분

(1) 횡령죄의 성립 여부(피고인 1, 피고인 2, 피고인 3)

(가) 주주총회나 이사회 결의에 의하여 주식회사의 임원에 대한 추상적인 보수액이 결정되었다고 하더라도 실제 회사 업무를 전혀 수행하지 않는 임원에 대한 정기적인 보수 지급행위가 정당화될 수는 없다(대법원 2007. 6. 1. 선고 2006도1813 판결 참조).

또한 업무상 횡령죄에 있어서의 불법영득의사라 함은 타인의 재물을 보관하는 자가 자기 또는 제3자의 이익을 꾀할 목적으로 업무상 임무에 위배하여 보관하는 타인의 재물을 자기의 소유인 경우와 같이 사실상 또는 법률상 처분하는 의사를 의미하고, 반드시 자기 스스로 영득하여야 하는 것만은 아니다(대법원 2000. 12. 7. 선고 2000도4005 판결 참조).

(나) 원심은 그 판시 증거들을 종합하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ① 피고인 5는 ○○ China, ○○I에서 근무하거나 위 각 법인의 업무를 수행한 사실이 없는 점, ② 피고인 5는 2010. 3. 30.경 ○○I의 커미셔너리(Commissionnery)로, 2010. 4. 30.경 ○○ China의 자문역(Corporate advisor)으로 등재되었지만, 이는 보수를 지급받기 위한 형식을 갖춘 것에 불과하고, 피고인 5가 특별히 커미셔너리나 자문역으로서의 역할을 하였다고 볼 만한 자료는 없는 점, ③ 지주회사의 대표이사가 계열회사를 관리하는 것은 지주회사의 역할에 불과하고 이를 자회사의 업무라고 볼 수 없는 점, ④ 당시 공소외 2 (주)는 공소외 3 (주)를 지배하고 있고, 공소외 3 (주)가 ○○ China, ○○I를 지배하고 있었는데, 위 각 회사들은 모두 법인격이 다르고, 그 회계도 각기 달리하고 있어 지주회사가 그 대표이사에게 지급하는 격려금을 자회사가 부담할 의무도 없는 점, ⑤ 다른 법인들 사이에서 공동경비를 배분하기 위해서는 동일한 조직 또는 사업을 공동으로 운영하거나 영위하여야 할 것인데, 지주회사인 공소외 2 (주)와 ○○ China, ○○I가 공동으로 운영하는 조직이나 사업은 없었던 점, ⑥ 그뿐만 아니라 피고인 5가 지주회사인 공소외 2 (주)의 대표이사를 사직한 이후에도 지속적으로 ○○ China, ○○I로부터 피고인 5에게 급여가 지급되었고, 급여액수도 ○○ China, ○○I의 정관 등에 의하여 정해진 것이 아니라 이 사건 빌라 분양대금 및 그에 대한 소유권이전 경비 등을 고려하여 정해진 점, ⑦ 피고인 1이 피고인 5에게 정당한 절차를 거치지 않고 이 사건 빌라를 제공하였고, 제공여부도 오로지 피고인 1의 의사결정에 따른 것이며, 이 사건 빌라를 제공한 뒤 그 대금을 정산하기 위하여 ○○ China, ○○I로부터 급여를 지급받는 형식을 취하게 되었는데, 이는 법인의 자금을 피고인 1 개인의 소유인 것처럼 처분하였다고 평가할 수 있는 점 등에 비추어 보면, ○○ China, ○○I의 피고인 5에 대한 보수 지급행위가 정당하다고 볼 수 없고, 피고인 1의 불법영득의사를 인정하기에 충분하다고 판단하여 이 부분 공소사실을 유죄로 인정하였다.

(다) 앞서 본 법리를 토대로 원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 특히 원심 및 당심이 적법하게 조사하여 채택한 증거들에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ① 피고인 5가 ○○ China, ○○I에서는 업무를 수행한 사실이 없음에도 이 사건 빌라대금의 정산을 위한 자금을 조달하기 위하여 위 각 법인으로부터 3년여에 걸쳐 합계 87억 원이 넘는 금원이 급여 명목으로 피고인 5 명의의 계좌로 지급되었던 점, ② ○○ China, ○○I는 공소외 2 (주)와 별개의 법인격을 가진 회사로서 이 사건 빌라의 분양이나 피고인 5에 대한 격려금 지급과는 직접적인 이해관계가 없음에도 피고인 5에게 급여를 지급하는 것처럼 가장하여 ○○ China, ○○I의 자금을 빼내어 이 사건 빌라대금의 정산에 사용하도록 한 것은 경영상 판단으로서 정당하다고 볼 수 없는 점, ③ 피

고인 1이 자신의 재산이나 은행대출금으로 이 사건 빌라대금을 지급한 후 이를 상환받는 방법으로 피고인 5에 대한 급여 지급을 가장하여 ○○ China, ○○I의 자금을 사용한 것이므로 피고인 1에게 경제적 이해관계가 전혀 없다고 할 수 없고, 설령 그렇지 않다고 하더라도 제3자의 이익을 위하여 회사의 자금을 자기의 소유인 경우와 같이 처분한 이상 불법영득의 의사가 있었다고 봄이 상당한 점 등에 비추어 보면, 이 부분 원심판결에는 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3이 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 위법이 없다.

위 피고인들의 이 부분 주장은 이유 없다.

(2) 피고인 2의 공동정범 성립 여부(피고인 2)

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들을 종합하면, 피고인 1의 해외재산 관재업무를 담당하였던 피고인 2가 2010. 8. 17.경 ○○ China의 법인장으로 취임한 후 2013. 6. 3.경까지 피고인 5가 ○○ China에서 실제 근무한 사실이 없음에도 마치 실제 근무한 것처럼 관련 서류 및 회계장부를 조작하여 ○○ China의 자금으로 피고인 5의 월 급여 명목으로 합계 4,954,554,788원을 지급하는데 관여한 사실을 인정할 수 있다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 2가 ○○ China의 법인장으로 취임하기 전에 이미 ○○ China의 자금을 피고인 5에 대한 급여 형식으로 지급하여 이 사건 빌라의 구입대금을 정산하는데 사용하기로 결정되었다고 하더라도 그러한 사정을 알면서 2010. 8.경부터 2013. 6.경까지 피고인 5의 급여 명목으로 ○○ China의 자금 합계 4,954,554,788원을 지출하는데 관여한 이상 적어도 그 부분 횡령행위에 대하여는 피고인 2의 기능적 행위지배가 인정되므로 피고인 2는 그 기간 동안의 횡령 범행에 대하여 공동정범으로서의 책임이 있다고 봄이 상당하다.

피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

나) 피고인 2 명의 급여 횡령 부분(피고인 1, 피고인 2)

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들을 종합하면, 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

- ① 피고인 1은 2005년경부터 공소외 2 (주)뿐만 아니라 공소외 2 (주)의 국내외 계열사로부터 급여를 수령하였는데, 그 중 ○○ China로부터 고문료 명목으로 2005년도에 40만 달러, 2006년경부터 2009년경까지 매년 47만 달러를 지급받았고, 2010년 상반기 4개월 동안 14만 달러를 지급받은 후 금원을 지급 받는 것을 중단하였다.
- ② 그 후 피고인 1의 지시에 따라 피고인 2가 회장실 재무담당 임원인 피고인 3과 함께 피고인 1의 해외 생활비를 확보하기 위한 방안에 대해 논의한 결과 피고인 2가 ○○ China로부터 피고인 2 명의의 계좌로 급여를 지급받아 이를 피고인 1의 해외 생활비로 사용하도록 제공하였다.

위 인정사실과 앞서 든 증거에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ① 피고인 1이 이 부분 공소사실 기간 동안 정식으로 ○○ China의 업무수행을 하였다면 자신 명의로 급여를 받지 못할 불가피한 사정이 있었다고 볼 자료가 없음에도 피고인 1의 해외재산 관재업무를 담당하였던 피고인 2로 하여금 ○○ China에 근무하는 것처럼 가장하여 급여를 지급받게 한 다음 이를 전달받아 사용한 점, ② 이는 피고인 1의 해외 생활비를 확보하기 위한 방안으로 결정된 것인데, 피고인 1이 지주회사인 공소외 2 (주)의 대표이사라고 하더라도 피고인 1의 개인적인 필요에 의하여 공소외 2 (주)의 해외 자회사의 자금을 임의로 사용하는 것이 정당화 될 수는 없는 점 등에 비추어 보면 ○○ China에서 피고인 2에게 급여 명목으로 지급된 금원에 대하여 피고인 1에게 불법영득의 의사가 있었다고 인정된다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

4) 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(배임) 부분(피고인 1, 피고인 2, 피고인 4)

가) 이 부분 공소사실의 요지

(1) □□□ □□□□□ 빌딩 매입 과정에서의 배임

피고인 1, 피고인 2, 피고인 4는 공소외 15, 공소외 36, 공소외 63과 공모하여, 2006. 12. 26.경☆☆은행○○지점에서 피고인 1이 실질적으로 소유·지배하고 있는 Pan 공소외 4 회사 명의로 동경 아카사카 소재 □□□ □□□□□ 빌딩 및 부지를 매입하기 위하여 21억 5,000만 엔을 대출받음에 있어, 피해자 ○○ 공소외 4 (주)에 손해가 발생하지 않도록 회사 재산을 보존하고 관리하여야 할 업무상 임무가 있음에도 불구하고 이를 위배하여, 위 대출금채무를 담보하기 위하여 피해자 ○○ 공소외 4 (주) 소유의 동경 소재 ○○ Japan 빌딩 및 부지에 임의로 채권최고액 21억 5,000만 엔의 근저당권을 설정하고, 피해자 ○○ 공소외 4 (주)로 하여금 28억 4,700만 엔(2006. 12. 26. 당시 매매기준환율에 의한 한화 223억 1,364만 원 상당)의 한정 근보증채무에 연대보증하게 함으로써 Pan 공소외 4 회사의 실질적 소유자인 피고인 1에게 근보증 한도액 상당의 재산상 이익을 취득하게 하고, 피해자 ○○ 공소외 4 (주)에 같은 금액 상당의 손해를 가하였다.

(2) ◇◇◇◇◇ 빌딩 매입 과정에서의 배임

피고인 1, 피고인 2, 피고인 4는 피고인 3, 공소외 63과 순차 공모하여, 2007. 10. 12.경 ☆☆☆은행○○지점에서, 피고인 1이 실질적으로 소유, 지배하고 있는 Pan 공소외 4 회사 명의로 동경 아카사카 소재 ◇◇◇◇◇ 빌딩 및 부지를 매입하기 위하여 18억 엔을 대출받음에 있어, 회사에 손해가 발생하지 않도록 회사 재산을 보존하고 관리하여야 할 업무상 임무가 있음에도 불구하고 이를 위배하여, 피해자 ○○ 공소외 4 (주)로 하여금 21억 6,000만 엔(2007. 10. 12. 당시 매매기준환율에 의한 한화 169억 1,582만 원 상당)의 대출원리금 채무에 연대보증하게 함으로써 Pan 공소외 4 회사의 실질적 소유자인 피고인 1에게 대출원리금 상당의 재산상 이익을 취득하게 하고, 피해자 ○○ 공소외 4 (주)에 같은 금액 상당의 손해를 가하였다.

나) 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(배임)죄에서의 이득액의 범위

(1) 인정사실

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들을 종합하면, 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

(가) □□□ □□□□□ 빌딩 관련 연대보증에 의한 배임 부분

- ① ○○ 공소외 4 (주)의 직원 공소외 63이 2006. 12. 초 무렵 (주)☆☆은행○○지점에 □□□ □□□□□ 빌딩의 구입자금 대출을 문의하였고, 이에 (주)☆☆은행○○지점에서는 당시 □□□ □□□□□ 빌딩의 감정가격이 16억 엔에 불과하고, 총 소요자금은 25억 엔 전후로 예상되는데 21억 5천만 엔의 대출요청은 과다하다고 보고 □□□ □□□□□ 빌딩 외에 추가담보와 ○○ 공소외 4 (주)의 연대보증을 요구하였다.
- ② 피고인 1은 피고인 4를 통하여 2006. 12. 14. Pan 공소외 4 회사 주식을 양수한 다음, Pan 공소외 4 회사 명의로 2006. 12. 26. 공소외 64 회사와 사이에 □□□ □□□□□ 빌딩에 관하여 매매대금 22억 엔(계약 당일 계약금 2억 2,000만 엔, 2007. 1. 12. 잔금 19억 8,000만 엔)으로 정하여 매매계약을 체결하였다.
- ③ 한편, Pan 공소외 4 회사는 2006. 12. 26. 무렵 (주)☆☆은행○○지점과 사이에 대출금액 21억 5,000만 엔, 적용이율 연 1.95%(T1M JPY Libor(0.376%) + 1.574%), 대출기한 실행 후 36개월, 매월 300만 엔씩 분할 상환하는 조건으로 여신거래약정을 체결하였고, 그에 따른 대출금채무의 이행을 담보하기 위하여 같은 날 (주)☆☆은행에게 □□□ □□□□□ 빌딩에 관하여 채권최고액 2억 6,400만 엔으로 된 근저당권을 설정하여 주었다가(그보다 선순위인 보증금채권 1억 9,300만 엔이 있었다), 2007. 1. 12. 위 근저당권의 채권최고액을 21억 5,000만 엔으로 변경하였다.

④ ○○ 공소외 4 (주)는 2006. 12. 26. (주)☆☆은행○○지점에 Pan 공소외 4 회사의 위 여신거래약정에 기한 대출금채무의 이행을 담보하기 위하여 보증한도 28억 4,700만 엔으로 정하여 위 대출금채무를 연대보증하는 한편, 같은 날 ○○ 공소외 4 (주) 소유의 일본 도쿄도 (주소 2 생략) 지하 2층, 지상 13층 건물 및 그 부지(2006. 12. 기준 감정가액은 80억 엔이고, 1순위 근저당권 45억 5,000만 엔과 선순위 보증금채권 4억 1,500만 엔이 있었다, 이하 위 건물과 부지를 합하여 '○○ Japan 빌딩'이라고 한다)에 관하여 채권최고액 2억 6,400만 엔으로 된 2순위 근저당권을 설정하여 주었다가, 2007. 1. 12. 위 2순위 근저당권의 채권최고액을 21억 5,000만 엔으로 변경하였다.

(나) ◇◇◇◇◇◇ 빌딩 관련 연대보증에 의한 배임 부분

① Pan 공소외 4 회사는 2007. 9. 28. ◇◇◇◇◇◇ 빌딩에 관하여 매매대금 18억 엔(계약 당일 계약금 1억 8,000만 엔, 2007. 10. 12. 잔금 16억 2,000만 엔)으로 정하여 매매계약을 체결하였다.

② Pan 공소외 4 회사는 2007. 10. 12. (주)☆☆은행○○지점과 사이에 대출금 18억 엔, 대출기한 취급 후 36개월, 적용이율 연 1.98%{=JPY Libor 1M(0.82%) + 1.16%}, 매월 150만 엔씩 분할 상환하는 조건으로 여신거래약정을 체결하였고, 같은 날 (주)☆☆은행○○지점에 ◇◇◇◇◇◇ 빌딩에 관하여 채권최고액 21억 6,000만 엔으로 된 1순위 근저당권을 설정하여 주었다.

그 무렵 (주)☆☆은행○○지점이 조사한 ◇◇◇◇◇◇ 빌딩의 감정가액은 14억 엔에 불과하였고, 선순위 임차보증금채권도 3억 5,600만 엔이 있었다.

③ ○○ 공소외 4 (주)는 2007. 10. 12. (주)☆☆은행○○지점에 Pan 공소외 4 회사의 위 여신거래약정에 기한 대출금채무의 이행을 담보하기 위하여, 그 대출금채무를 연대보증하는 한편, ○○ Japan 빌딩에 관하여 채권최고액 21억 6,000만 엔으로 된 3순위 근저당권을 설정하여 주었다.

(2) 판단

업무상배임죄는 타인의 사무를 처리하는 자가 그 임무에 위배하는 행위로써 재산상의 이익을 취득하거나 제3자로 하여금 이를 취득하게 하여 본인에게 손해를 가한 때에 성립하는 것이고, 여기에서 본인에게 "재산상의 손해를 가한 때"라 함은 현실적인 손해를 가한 경우뿐만 아니라 재산상 실해 발생의 위험을 초래한 경우도 포함된다(대법원 2003. 10. 30. 선고 2003도4382 판결 참조). 그리고 상당하고 합리적인 채권회수조치를 하지 아니한 채 이미 채무변제능력을 상실한 계열회사를 위하여 자금을 대여하거나 지급보증하는 행위가 배임행위가 될 경우에는 제공된 자금액 또는 지급보증금액 전체가 배임죄에 있어서 손해 및 이득액이 된다(대법원 2007. 9. 7. 선고 2007도3373 판결참조).

원심은 그 판시 증거들에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ① 채권자인 (주)☆☆은행은 Pan 공소외 4 회사가 주채무를 연체하게 될 경우 변제 자력이 있는 ○○ 공소외 4 (주)에 대하여 바로 연대보증채무의 이행을 구할 수 있고, 이 경우 ○○ 공소외 4 (주)의 전체 재산(○○ Japan 빌딩에 한정되지 아니한다)에 대하여 보증금액(대출원리금) 상당의 손해가 발생할 위험에 처하게 되는 점, ② ○○ 공소외 4 (주)가 보증채무 이행 이후 변제자 대위에 의하여 (주)☆☆은행이 □□□ □□□□ 빌딩 또는 ◇◇◇◇◇◇ 빌딩에 설정한 1순위 근저당권을 실행할 수 있다고 하더라도 이는 배임행위로 인한 손해가 발생한 이후의 사정에 불과하여, 일단 손해의 위험을 발생시킨 이상 사후에 피해가 회복되었다고 하더라도 이를 손해액에서 공제할 수 없는 점(대법원 2012. 7. 12. 선고 2009도7435 판결 참조) 등에 비추어 보면, 이 부분 배임행위로 발생한 손해액은 주채무자인 Pan 공소외 4 회사의 대출금에 대하여 보증채무를 부담하게 됨으로써 발생하는 보증금액 전체라 할 것이지 공동담보로 제공된 이 사건 각 빌딩의 가액을 공제할 것은 아니라고 판단하였다.

앞서 본 법리를 토대로 원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 특히 앞서 본 사실관계에 의하면, ① Pan 공소외 4 회사가 (주)☆☆은행으로부터 대출받을 당시 담보로 제공한 □□□□□ 빌딩이나 ◇◇◇◇◇ 빌딩의 담보가치가 충분하지 않았고, 그로 인해 ○○ 공소외 4 (주)가 Pan 공소외 4 회사를 위하여 연대보증을 하게 된 것으로 보이는데, ○○ 공소외 4 (주)가 연대보증채무를 이행하게 될 경우 채권자인 (주)☆☆은행의 □□□ □□□□□ 빌딩 또는 ◇◇◇◇◇ 빌딩에 대한 근저당권을 대위하여 실행할 수 있다는 사정만으로 연대보증을 함에 있어 상당하고 합리적인 채권회수조치를 다하였다고 보기 어려운 점, ② 비록 죄형균형 원칙이나 책임주의 원칙상 '특정경제범죄 가중처벌 등에 관한 법률'을 적용함에 있어서 취득한 이득액을 엄격하고 신중하게 산정할 필요가 있다는 점을 고려하더라도, 장차 위 각 근저당권의 실행에 의하여 실제 회수가능한 채권액은 가변적이므로 담보물의 가치를 초과하여 연대보증한 금액이나 실제로 회수가 불가능하게 된 금액만을 손해액으로 볼 것이 아니라 재산상 권리의 실행이 불가능하게 될 염려가 있거나 손해발생의 위험이 있는 연대보증채무금 전액을 손해액으로 보아야 하고, Pan 공소외 4 회사의 실질적 소유자인 피고인 1도 같은 금액의 인적 담보가치라는 재산상 이익을 취득하였다고 봄이 상당한 점 등을 보태어 보면, 이 부분 원심판결에는 피고인 1, 피고인 2, 피고인 4가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 위법이 없다.

위 피고인들의 이 부분 주장은 이유 없다.

다) 구체적인 이득액의 산정

앞서 본 사실관계에 의하면, ○○ 공소외 4 (주)가 이 사건 연대보증으로 인하여 입게 된 손해액은 피담보채무인 대출원리금 상당이고, 그 대출원리금 이상의 손해가 발생하였거나 발생할 위험이 있다는 점을 인정할 증거가 없다.

그런데 주채무인 대출원금에 대한 이자가 변동금리로 약정되어 있어 범행 당시 이자는 특정되지 아니하므로 결국 대출원금 및 이에 대한 액수 미상의 이자 상당액을 손해액으로 봄이 타당하다.

따라서 □□□ □□□□□ 빌딩 매입과 관련하여 ○○ 공소외 4 (주)에 발생한 손해액은 대출원금인 21억 5,000만 엔 및 이에 대한 액수 미상의 이자 상당액이고, ◇◇◇◇◇ 빌딩 매입과 관련하여 ○○ 공소외 4 (주)에 발생한 손해액은 대출원금인 18억 엔 및 이에 대한 액수 미상의 이자 상당액이 된다.

그리고 엔화로 표시된 이득액을 한화로 산정함에 있어서는 행위시인 ○○ 공소외 4 (주)의 각 연대보증시점의 환율을 적용함이 타당한데, 증가 제8호증에 의하면, □□□ □□□□□ 빌딩의 매입을 위한 ○○ 공소외 4 (주)의 연대보증 시점인 2006. 12. 26. 당시 원/100엔 매매기준율은 781.46원인 사실을 인정할 수 있으므로, 이를 □□□ □□□□□ 빌딩 관련 배임 범죄사실의 대출원금 21억 5,000만 엔에 적용하면 한화 168억 139만 원(= 21억 5,000만 엔 × 781.46/100)이 된다.

또한 증가 제9호증에 의하면, ◇◇◇◇◇ 빌딩의 매입을 위한 ○○ 공소외 4 (주)의 연대보증 시점인 2007. 10. 12. 당시 원/100엔 매매기준율은 783.14원인 사실을 인정할 수 있으므로, 이를 ◇◇◇◇◇ 빌딩 관련 배임 범죄사실의 대출원금 18억 엔에 적용하면 한화 140억 9,652만 원(= 18억 엔 × 783.14/100)이 된다.

이와 달리 검사는 이 부분 공소사실에서 □□□ □□□□□ 빌딩 관련 배임의 경우 근보증 한도액 28억 4,700만 엔 상당액을, ◇◇◇◇◇ 빌딩 관련 배임의 경우 대출원리금채무 21억 6,000만 엔 상당액을 각각의 이득액으로 주장하고 있는바, 앞서 인정된 각 이득액을 초과하는 부분에 대하여는 이를 인정할 증거가 없다.

한편, 원심은 □□□ □□□□□ 빌딩 매입과정에서의 배임의 경우 그 이득액을 대출원금 21억 5천만 엔 및 부대이자로 보면서도 그 21억 5,000만 엔을 한화로 환산하여 표시한 이득액을 222억 4,816만 원으로 잘못 인정하였으므로 이를 지적하는 피고인 1, 피고인 2, 피고인 4의 이 부분 주장은 이유 있다.

나. 검사의 사실오인 내지 법리오해 주장에 관한 판단

1) 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분

가) 피고인 1, 피고인 2의 국내 차명주식 관련 조세포탈의 점에 대하여

검사는 피고인 1, 피고인 2에 대한 국내 차명주식 관련 조세포탈의 공소사실로서 다음과 같이 주장하였다.

"피고인 1, 피고인 2는 공모하여, 2003년경부터 2007년경까지(피고인 2는 2004년경부터 2007년경까지) 아래 판시 범죄 사실 제1의 가항과 같은 방법으로 별지 범죄일람표 1 '기소된 포탈세액'란 기재와 같이 2003귀속년도 2,179,875,787원, 2004귀속년도 1,027,192,091원, 2005귀속년도 4,890,879,587원, 2006귀속년도 5,261,741,244원, 2007귀속년도 7,338,975,084원의 양도소득세를 각 포탈하였다.

"

이에 대하여 원심은, 피고인 1이 1998. 12. 31. 이전에 차명으로 원주를 취득할 당시에는 이 사건 주식양도 과세규정이 시행되지 아니한 상태여서 양도소득세의 납세의무에 대하여 전혀 예견할 수 없었고, 위 과세규정 시행 이후 실명으로 전환하지 아니한 채 그대로 차명으로 이를 보유하고 양도하였다는 점만으로는 피고인 1이 양도소득세의 부과 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 부정행위를 하였다고 보기 어려우며, 1998. 12. 31. 이전 차명으로 취득한 원주에 대하여 무상증자 및 주식배당을 통하여 배정받은 무상주는 원주의 변형물에 불과하므로 이를 양도 함으로써 얻은 양도소득에 대하여 과세표준을 신고하지 아니한 행위도 조세포탈죄에서 정한 부정행위에 해당하지 아니한다고 보고, 포탈세액을 계산함에 있어 '후입선출법'을 적용하여 재계산한 액수를 초과하여 양도소득세를 포탈하였음을 인정할 증거가 없다는 이유로 피고인 1, 피고인 2에 대한 위 공소사실 중 별지 범죄일람표 1의 '원심인정 포탈세액'란 기재 각 양도소득세액을 초과한 부분에 대하여 범죄의 증거가 없는 경우에 해당한다고 판단하여 이 유에서 무죄를 선고하였다.

조세포탈죄의 '부정행위'에 해당하는지 여부는 조세납부의무의 존재를 전제로 하는 것인바(대법원 2009. 5. 29. 선고 2008도9436 판결 참조), 원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 거기에 검사가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다.

검사의 이 부분 주장은 이유 없다.

나) 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3의 해외 SPC 관련 조세포탈의 점에 대하여

(1) 이 부분 공소사실의 요지

피고인 1은 1990년대 중·후반경 불상의 방법으로 조성한 해외 비자금이나 공소외 2(주) 등 계열사 법인자금을 이용하여, 조세피난처에 설립된 페이퍼컴퍼니를 통해 자신의 해외 자산을 증식시키기로 마음먹고, 실·차명 재산을 관리하는 회장실 재무팀 소속 피고인 2, 피고인 3과 공소외 65, 공소외 66 등에게 구체적인 방안을 마련하도록 지시하였다. 이에 따라, 피고인 2, 피고인 3은 공소외 65, 공소외 66 등과 함께, 해외에서 현지 금융기관을 통해 국내 주식에 투자하는 경우 국내에는 해외 금융기관 명의만 드러날 뿐 실제 투자자가 확인되지 않아 과세가 곤란함을 기회로, 이에 안전장치를 더해 BVI(British Virgin Islands) 등 조세피난처에 페이퍼컴퍼니를 설립한 후, 그 명의로 공소외 2(주) 등 계열사 주식을 취득, 매각하여 거액의 양도차익을 남기거나, 배당을 받아 피고인 1의 해외 자산을 극대화하고, 이를 과

세당국에 신고하지 않은 채 피고인 1이 해외에서 개인적으로 사용하는 방안을 마련, 시행하기로 순차 공모하였다.

(가) '◁◁◁◁◁' 등 4개 페이퍼컴퍼니를 이용한 양도소득세 및 종합소득세 포탈(피고인 1, 피고인 2, 피고인 3)

공소외 2 (주)는 1999. 5. 14. 제122회 해외 신주인수권부사채(BW, 무보증, 분리형)를 발행하였고, 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3은 공소외 65, 공소외 66과 함께, 그 무렵 피고인 1이 조세피난처 BVI에 설립하여 실질적으로 소유, 지배하고 있는 페이퍼컴퍼니 '◁◁◁◁◁', '▷▷▷▷▷', '♠♠♠♠♠', '▽▽▽▽▽'명의로, 해외 금융기관인 (금융기관 생략)을 통해 사채(Bond)와 분리된 신주인수권(Warrant)을 인수하였다.

이후 2004. 3.경 피고인 1의 지시를 받은 피고인 2, 피고인 3은 공소외 65, 공소외 66과 함께, 신주인수권(Warrant) 행사에 필요한 자금을 마련하기 위해, 피고인 1이 조세피난처 BVI에 설립하여 실질적으로 소유, 지배하고 있는 '▲▲' 명의로 보유하고 있던 미화 904만 달러 상당의 CSI 지분 8.24%를 미화 6,500만 달러(한화 750억 원 상당)에 CSI로 매각한 다음, 그 매각대금으로 2004. 3. 23.경부터 2004. 3. 29.경까지 신주인수대금 60,320,000,000원을 공소외 2 (주)에 납입하고, 신주인수권을 행사하여 공소외 2 (주) 발행 보통주 1,568,871주를 '◁◁◁◁◁' 등 4개 페이퍼컴퍼니 명의로 취득하였다.

계속하여 2006. 1. 2.경부터 2006. 11. 3.경까지 피고인 1의 지시를 받은 피고인 2는 위와 같이 취득한 1,568,871주 및 그 주식 매각대금으로 추가 취득한 215,686주, 합계 1,784,557주를 '◁◁◁◁◁' 등 4개 페이퍼컴퍼니 명의 차명 증권계좌로 관리하면서, 그 중 41,103주를 매도하여 2,461,250,072원의 양도차익, 2,360,806,500원의 배당소득을 취득하였다.

이러한 경우 양도소득세, 종합소득세 납세의무자인 피고인 1은 2007. 5. 31.까지 관할 세무서에 양도소득, 종합소득 과세표준을 신고하여야 함에도 불구하고, 피고인 1, 피고인 2는 순차 공모하여, 조세피난처 BVI에 설립된 '◁◁◁◁◁' 등 4개 페이퍼컴퍼니 이용, 해외 금융기관을 통한 국내 증권계좌 개설, 주식 매각대금의 미국 등 해외 송금, 해외 송금 주식 매각대금을 이용한 해외 주택, 미술품 매입 등의 방법으로, 위 주식들이 피고인 1의 소유인 사실을 과세당국이 발견하기 어렵게 하고, 양도소득, 종합소득 과세표준을 신고하지 아니함으로써, 사기나 그 밖의 부정한 행위로써 2006귀속년도 양도소득세 492,985,225원, 종합소득세 265,590,731원, 합계 758,575,956원을 포탈하였다.

이를 비롯하여, 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3은, 공소외 65, 공소외 66과 순차 공모하여, 2005년경부터 2012년경까지 별지 4 범죄일람표 기재와 같이 조세피난처 BVI에 설립된 '◁◁◁◁◁' 등 4개 페이퍼컴퍼니 명의의 차명 증권계좌로 피고인 1 소유의 공소외 2 (주), 공소외 3 (주) 주식을 관리하면서 1,784,556주를 206,901,783,166원에 매각하여 100,604,605,951원의 양도차익, 8,162,633,564원의 배당소득이 발생하였음에도 불구하고, 소득이 발생한 다음 해 5. 31.까지 양도소득, 종합소득 과세표준을 신고하지 아니하여, 사기나 그 밖의 부정한 행위로써 별지 4 범죄일람표 기재와 같이 과세연도별 양도소득세, 종합소득세 합계 21,518,905,186원을 각 포탈하였다.

(나) 페이퍼컴퍼니 '■■■■'를 이용한 종합소득세 포탈(피고인 1, 피고인 2, 피고인 3)

피고인 1은 1997. 5. 26. 공소외 41 회사가 발행한 제2회 전환사채(CB) 42억 원 상당을 인수한 후, 1998. 12.경 그 중 20억 원 상당의 전환사채를 ADM(Asia Debt Management HK Ltd.) 앞으로 명의를 이전하였다.

계속하여 피고인 2는 2007. 2. 5. 피고인 1의 지시에 따라 위 ADM 명의로 보유하고 있던 전환사채 중 13억 원 상당의 전환권을 행사하여 공소외 41 회사 발행 보통주 1,300,000주(지분율 12.0%, 현재 시가 46,760,000,000원 상당)를 피

고인 1이 조세피난처 BVI에 설립하여 실질적으로 소유, 지배하고 있는 페이퍼컴퍼니 '■■■■■' 명의로 취득하였다.

이후 2009.경부터 2012.경까지 공소외 41 회사로부터 주식 1,300,000주에 대한 배당금 520,000,000원을 취득하였고, 이러한 경우 종합소득세 납세 의무자인 피고인 1은 소득이 발생한 다음 해 5. 31.까지 관할 세무서에 종합소득 과세표준을 신고하여야 한다.

그럼에도 불구하고, 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3은 공소외 65, 공소외 66과 순차 공모하여, 조세피난처 BVI에 설립된 페이퍼컴퍼니 '■■■■■', 해외 금융기관인 EFG Private Bank SA를 이용하는 등의 방법으로, 위 공소외 41 회사 주식 130만주가 피고인 1의 소유인 사실을 과세당국이 발견하기 어렵게 하고, 배당소득 과세표준을 신고하지 아니함으로써, 사기나 그 밖의 부정한 행위로써 별지 4 범죄일람표 기재와 같이 과세연도별 종합소득세 합계 79,833,000원을 각 포탈하였다.

(다) 페이퍼컴퍼니 '▽▽▽▽▽▽▽'를 이용한 양도소득세 및 종합소득세 포탈(피고인 1, 피고인 2, 피고인 3)

피고인 1, 피고인 2, 피고인 3은 2008. 11. 25.경 피고인 1이 조세피난처 BVI에 설립하여 실질적으로 소유, 지배하고 있는 페이퍼컴퍼니 '▽▽▽▽▽▽▽'를 이용, 공소외 2 (주) 주식 71,081주, 공소외 3 (주) 주식 63,605주, 합계 134,686주를 9,195,560,507원에 매입하여 관리하면서, 2009. 4. 6.경부터 2010. 12. 21.경까지 별지 4 범죄일람표 기재와 같이 17,120,408,400원에 전량 매도하여 7,748,289,161원의 양도차익, 318,358,800원의 배당소득을 취득하였고, 이러한 경우 양도소득세, 종합소득세의 납세 의무자인 피고인 1은 소득이 발생한 다음 해 5. 31.까지 관할 세무서에 양도소득, 종합소득 과세표준을 신고하여야 한다.

그럼에도 불구하고, 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3은 순차 공모하여, 조세피난처 BVI에 설립된 페이퍼컴퍼니 '▽▽▽▽▽▽▽' 이용, 해외 금융기관을 통한 국내 증권계좌 개설 등의 방법으로, 위 주식들이 피고인 1의 소유인 사실을 과세당국이 발견하기 어렵게 하고, 양도소득, 종합소득 과세표준을 신고하지 아니함으로써, 사기나 그 밖의 부정한 행위로써 별지 범죄일람표 4 기재와 같이 과세연도별 양도소득세, 종합소득세 합계 1,810,897,714원을 각 포탈하였다.

(2) ▽▽▽▽▽▽▽ 이용 양도소득세 및 종합소득세 포탈 부분에 대한 판단

(가) 검사의 주장

검사는 ▽▽▽▽▽▽▽가 2004. 3.경 신주인수권을 행사하여 공소외 2 (주)주식을 취득하였고, 그 과정에서 위 신주를 인수하기 위하여 금융기관으로부터 100억 원을 차용하면서 담보로 위 주식을 제공하고 보관증서로 이 사건 노트를 취득한 것이므로, 결국 ▽▽▽▽▽▽▽가 보유하고 있는 것은 공소외 2 (주), 공소외 3 (주)의 주식이라고 주장한다.

(나) 판단

원심은, 이 부분 공소사실에 기재된 ▽▽▽▽▽▽▽ 관련 납세의무 및 부정한행위를 판단하기 위해서는 ▽▽▽▽▽▽▽가 공소외 2 (주), 공소외 3 (주)의 주식을 취득하였음이 전제가 되어야 하는데, 이 사건 기록에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 전세계의 유가증권 정보를 제공하는 Bloomberg 사이트에 이 사건 노트가 유가증권으로 등록되어 그 정보가 공시되어 있는 점, ▽▽▽▽▽▽▽계좌내역에 의하면 이 사건 노트의 상환·매도 내역이 기재되어 있는데, 이는 일반적인 주식 매도내역과 차이가 있는 점, 이 사건 노트는 노트의 보관자에 의한 상환요구가 있을 경우 노트 발행자가 주식의 매도를 지시하고, 그에 따른 주식 매도대금으로 채권을 상환하는 형태의 거래인 것으로 파악되는 점 등을 종합하면, 이 사건 노트는 단순한 보관증서가 아닌 파생결합증권인 것으로 봄이 상당하

고, ▽▽▽▽▽▽▽▽는 2004. 3.경 신주인수권을 행사하여 주식을 취득한 것이 아니라 파생결합증권인 이 사건 노트를 취득하고 이를 계속 보유하게 된 것으로 보이고, ▽▽▽▽▽▽▽▽가 2004. 3.경 신주인수권을 행사하여 공소외 2 (주), 공소외 3 (주)의 주식을 취득하고 이를 계속 보유하고 양도하였다고 인정할 증거가 부족하며, 한편, 구 소득세법(2010. 12. 27. 법률 제10408호로 개정되기 전의 것) 제94조 제1항 제3호에서 양도소득세의 과세대상을 주식과 신주인수권으로 규정하고 있을 뿐, 이 사건 노트와 같은 유가증권을 과세대상으로 규정하고 있지 아니하고, 이 사건 노트를 주식으로 볼 수도 없으므로, ▽▽▽▽▽▽▽▽가 주식을 취득하였음을 전제로 한 조세포탈죄는 성립되지 아니한다고 판단하여 이 부분 공소사실에 대하여 무죄를 선고하였다.

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 거기에 검사가 지적하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다[설령 검사의 주장과 같이 ▽▽▽▽▽▽▽▽가 공소외 2 (주), 공소외 3 (주)의 주식을 취득하였다고 하더라도 아래 (3)항에서 살펴보는 것과 마찬가지로 이유에서도 이와 관련한 조세포탈죄는 성립하지 아니한다]. 검사의 이 부분 주장은 이유 없다.

(3) <<<<<< 등 이용 양도소득세 및 종합소득세 포탈 부분 및 ■■■■ 이용 종합소득세 포탈 부분에 대한 판단
(가) 검사의 주장

검사는, 피고인 1이 조세피난처에 설립된 페이퍼컴퍼니를 이용하고, 해외 금융기관을 통하여 국내 증권계좌를 개설한 다음, 주식 매각 대금을 해외로 송금하는 등의 방법으로 소득을 은닉하였는데, 이는 조세의 부과징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적 행위로서 조세포탈죄에 있어서의 '부정행위'에 해당한다고 주장한다.

(나) 원심의 판단

① 원심은 피고인 1에게 납세의무가 있는지 여부에 대하여 다음과 같이 판단하였다.

㉠ 이 사건 각 특수목적법인(SPC)은 모두 BVI에 설립되었는데, BVI의 근거법령에 따라 적법하게 설립된 법인으로서 그 법령상 각 SPC와 주주는 구별되는 독립된 권리를 가진 실체로 인정된다.

SPC는 최소한의 자본출자요건만을 갖추어 인적·물적 시설 없이 설립되는 것이 일반적이기 때문에 이 사건 각 SPC가 BVI 관련 법령에서 정한 최소한의 자본출자(1달러) 요건만을 갖추고 인적·물적 시설 없이 설립되었다고 하더라도 그 법인격이 부인된다고 할 수 없다.

따라서 법적 형식만으로 볼 때는 이 사건 각 SPC가 공소외 41 회사, 공소외 2 (주), 공소외 3 (주) 주식을 보유하고 있는 것이다.

㉡ 그러나, 이 사건 기록에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ㉠ 이 사건 각 SPC는 공소외 1 (주)가 발행한 신주인수권을 인수하고, 이를 행사하여 공소외 2 (주) 주식을 취득한 뒤 매도하거나, 공소외 41 회사, 공소외 2 (주), 공소외 3 (주) 주식을 취득·매도하는 형태로 피고인 1의 재산을 보유·관리하고 있을 뿐 그 외 별다른 사업실적이 없고, 회사로서의 인적 조직이나 물적 시설을 갖추고 있는 것도 없어서 독자적으로 의사를 결정하거나 사업목적을 수행할 능력이 없는 것으로 보이는 점, ㉢ 이 부분 공소사실과 관련된 주식 등의 취득자금은 모두 피고인 1의 개인자금이고, 그 취득과 보유 및 처분 모두 피고인 1의 이익을 위하여, 사실상 피고인 1의 의사결정에 의하여 결정되었던 점, ㉣ 이 사건 각 SPC 명의 계좌에 입금된 돈이 피고인 1의 의사에 따라 그의 개인적인 용도에 사용되기 위해 출금된 점, ㉤ 이 사건 각 SPC는 피고인 1의 재산을 관리하기 위한 목적에서 설립되었고, 피고인 1의 해외재산 관재업무를 담당하였던 피고인 2가 모두 관리하는 방법으로 피고인 1이 각 SPC를 실질적으로 지배하고 있었던 점, ㉥ 조세회피목적과 관련하여, 조세회피의 목적이 유일한 또는 가장 주된 목적일 것을 요구하는 것은 아니므로 다른 목적과 아울러 조세회피

의 의도가 부수적으로라도 있었다고 인정된다면 조세회피목적이 없다고 할 수 없는데(대법원 1998. 7. 14. 선고 97누348 판결 등 참조), 이 사건 각 SPC가 위와 같이 주식을 취득할 당시 대주주에 대한 이 사건 주식양도 과세규정이 이미 시행되고 있었고, 피고인 1 및 그의 재산을 관리하던 회장실 재무2팀에서도 위와 같은 과세규정에 따른 조세문제가 발생할 수 있음을 인식하고 있었던 것으로 보이며, 그럼에도 불구하고 조세피난처인 BVI에 설립된 이 사건 각 SPC로 하여금 위와 같이 주식을 취득하도록 하였는데, 이 사건 각 SPC에 대하여는 국내 주식의 양도소득에 대하여 과세할 방법이 없는 점 등에 비추어, 이 사건 각 SPC로 하여금 ○○ 그룹 관련 주식을 취득하도록 한 것은 피고인 1에게 발생할 수 있는 국내 조세를 회피하기 위한 목적이 있었다고 보기에 충분하다고 보이는 점 등을 종합하면, 피고인 1이 형식적인 귀속 명의자인 이 사건 각 SPC에 대한 지배권 등을 통하여 실질적으로 주식을 보유하고 있고, 그와 같은 명의와 실질의 괴리가 조세를 회피할 목적에서 비롯된 경우에 해당한다고 봄이 상당하므로, 과세대상을 실질적으로 지배·관리하는 피고인 1에게 소득이 귀속된 것으로 보아 그를 납세의무자로 보아야 한다.

㉒ 원심은 조세포탈죄의 '부정행위'가 있는지 여부에 대하여 다음과 같이 판단하였다.

㉓ 조세포탈죄가 성립하기 위해서는 '사기 기타 부정한 행위'로 조세를 포탈하여야 한다.

여기서 '사기 기타 부정한 행위'란 조세의 포탈을 가능하게 하는 행위로서 사회통념상 부정이라고 인정되는 행위, 즉 조세의 부과징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 위계 기타 부정한 적극적 행위를 말하고, 어떤 다른 행위를 수반함이 없이 단순한 세법상의 신고를 하지 아니하거나 허위의 신고를 하는 데에 그치는 것은 이에 해당하지 않는다(대법원 2011. 4. 28. 선고 2011도527 판결 참조).

위와 같이 조세포탈은 과세요건사실이 존재하여 조세채무가 성립한 것임에도 불구하고 국가가 조세채권을 행사하지 못하도록 '불법적인 방법'을 사용하는 행위를 의미함에 반해, 조세회피는 납세자가 경제인의 합리적이고 통상적인 행위 형식에 의한 것과 동일한 경제적 목적을 달성하면서 조세의 부담을 '부당하게' 감소시키거나 세법의 혜택을 '부당하게' 받는 행위를 의미한다.

즉, 납세자가 일정한 경제적 활동을 함에 있어서 통상적인 법형식이나 거래형태를 선택하지 아니하고 우회행위나 다단계행위 등 이례적인 법형식이나 처리방법을 선택하여 통상적인 법형식을 선택하였을 경우와 동일한 경제적 효과를 실현함으로써 통상적인 법형식을 선택한 경우 부담하게 될 조세부담을 경감 또는 배제시키는 것을 말한다.

따라서 조세회피 행위는 원칙적으로 과세대상이 되지 않으나 위와 같은 실질과세원칙에 따라 납세의무를 인정하고 있고, 이러한 조세회피 행위에 대하여 곧바로 조세포탈이 성립하는 것은 아니며, 부당한 조세회피 행위를 넘어서는 불법적인 '부정행위'가 존재하여야 조세포탈죄가 성립한다.

㉔ 그러나 이 사건 기록에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ㉕ 오늘날 조세피난처에 설립된 SPC를 이용하는 행위 자체를 금하는 법규는 존재하지 아니하고, 이 사건과 같이 BVI에 설립된 이 사건 각 SPC를 이용하여 주식을 보유하는 등의 투자행위는 합법적인 행위인 점, ㉖ 동일한 목적을 달성하기 위한 여러 선택 가능한 행동대안 중 조세를 절감하는 방안을 선택하는 것도 개인에게 주어진 헌법상 보장된 자유인 점, ㉗ 국내에서 임직원들의 차명계좌를 이용하여 주식을 보유하는 경우는 금융실명거래 및 비밀보장에 관한 법률에서 금융거래를 실명에 의하도록 하고 이를 위반할 경우 과태료 부과 대상으로 정하는 등 원칙적으로 금지된 위법행위인데 반해, 해외 SPC를 이용하여 주식을 보유하는 경우는 이를 금지하는 규정이 없다는 점에서 국내에서 차명으로 주식을 보유하는 행위와 해외 SPC를 이용하여 주식을 보유하는 경우를 같이 평가할 수 없고, '부정행위'를 판단함에 있어서도 본질적인 차이가 있는 점, ㉘ 해외 법인이 국내 상장주식을 취득하기 위해서는 해외에서 우리나라의 증권거래를 대행하여 줄 금융기관과 계약을

체결하고(이와 같은 역할을 수행하는 금융기관을 Global Custodian이라 한다) 위 해외 금융기관이 국내 금융기관에 국내 상장주식의 거래를 위임하게 되는바(국내 금융기관을 Local Custodian이라 한다), 이 사건 각 SPC를 이용한 국내 주식의 취득이 금융기관 명의로 이루어진 것은 위와 같은 거래 방식에 따른 것이고, 이는 피고인 1이 소득을 은닉하기 위하여 계획하거나 창출해낸 것이 아닌 점, ㉠ 이 사건 각 SPC 보유 계좌의 실질적 수익자(Beneficial Owner)는 피고인 1로서, 해외 금융계좌 개설시 피고인 1의 인적사항이 제출되었던 것으로 보이고, 달리 귀속주체를 은닉하기 위하여 출자 구조를 다단계화 하는 방법, 귀속주체의 국적을 변경하는 방법 등의 적극적인 행위는 없었던 점 등에 비추어 보면 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3이 이 사건 각 SPC를 이용하여 주식을 양도하거나 배당을 받은 행위에 조세회피 목적을 넘어서는 불법적인 '적극적 소득은닉행위'가 있었다고 볼 수 없고, 검사가 제출한 증거만으로는 조세포탈죄에서 정한 부정행위가 있었음을 인정하기에 부족하고 달리 이를 인정할 증거가 없다.

따라서 이 부분 공소사실은 조세회피 행위로 평가될 수 있으나, 조세회피 행위를 넘어서 조세포탈에까지 이르렀다고 볼 수 없으므로 범죄의 증명이 없는 경우에 해당한다.

(다) 당심의 판단

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 특히 이 사건의 경우 SPC 설립과정에서 차명인을 내세우거나 허위의 회계서류 등을 이용하여 국내 자금을 국외로 유출하는 등의 부정한 행위가 없는 점을 보태어 보면, 이 부분 원심판결에 검사가 지적하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다.

검사의 이 부분 주장은 이유 없다.

- 2) 피고인 5의 ○○ China, ○○I 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)의 점에 대하여
가) 이 부분 공소사실의 요지

피고인 5는 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3과 공모하여 아래 판시 범죄사실 제2의 가,나항 기재와 같이 ○○ China 법인자금 5,132,378,788원(피고인 5 명의로 지급된 급여액 부분), ○○I 법인자금 3,624,877,167원을 각 횡령하였다.

나) 판단

형법 제30조의 공동정범은 공동가공의 의사와 그 공동의사에 기한 기능적 행위지배를 통한 범죄 실행이라는 주관적·객관적 요건을 충족함으로써 성립하는데, 공모자 중 구성요건 행위 일부를 직접 분담하여 실행하지 않은 자의 경우, 전체 범죄에 있어서 그가 차지하는 지위, 역할이나 범죄 경과에 대한 지배 내지 장악력 등을 종합해 볼 때 단순한 공모자에 그치는 것이 아니라 범죄에 대한 본질적 기여를 통한 기능적 행위지배가 존재하는 것으로 인정되는 때에 공동정범으로서 죄책을 진다(대법원 2007. 4. 26. 선고 2007도235 판결 참조).

원심은, 기록에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ① 피고인 5는 피고인 1로부터 이 사건 빌라를 장려금으로 제공받는 것으로 알고 있었고, 장려금의 제공 여부는 오로지 피고인 1의 결정에 의한 것이므로 장려금을 받는 입장에 있던 피고인 5가 이에 당연히 관여하였다고 볼 수는 없는 점, ② 피고인 5가 이 사건 빌라대금의 정산을 위하여 피고인 3에게 자신의 통장을 준 사실은 있지만, 그 빌라대금이 어떠한 과정으로 정산되는지 여부에 대해서는 보고받지 못하였던 것으로 보이는 점, ③ 이 사건 빌라대금에 대한 정산은 피고인 1의 지시에 의하여 재무팀에서 정산방법 등을 정하여 실행되었을 뿐이고, 피고인 5가 이 사건 빌라대금의 정산과정에 관여한 자료를 찾아볼 수 없는 점, ④ 피고인 5는 다른 계열회사를 통해서 이 사건 빌라대금이 보전될 수도 있을 것 같다는 개인적 추측을 하였다는 것일 뿐, 이 부분 공소사실과 같이 ○○ China, ○○I에서 급여를 받는 방법으로 정산된다는 사정을 전혀 인식하지 못하

였던 점 등에 비추어 보면, 검사가 제출한 증거들만으로는 피고인 5가 피고인 1, 피고인 3의 아래 판시 범죄사실 제 2의 가, 나항 기재 횡령 범행에 공모하고, 그와 같은 의사에 기하여 기능적 행위지배가 있었다고 인정하기에 부족하고, 달리 이를 인정할 증거가 없으므로, 피고인 5에 대하여는 범죄의 증명이 없는 경우에 해당한다고 판단하여 이 부분 공소사실에 대하여 무죄를 선고하였다.

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면, 원심의 판단은 정당한 것으로 인정되고, 거기에 검사가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 위법이 없다.

검사의 이 부분 주장은 이유 없다.

다.

피고인 3의 양형부당 주장 및 검사의 피고인 3에 대한 양형부당 주장에 관한 판단

피고인 3의 이 사건 각 범행은 ○○ 그룹 회장실 재무담당 팀장·임원으로서 해외 페이퍼컴퍼니를 이용하여 피고인 1의 배당소득에 대한 2011귀속년도 및 2012귀속년도 종합소득세 합계 약 40억 원을 포탈하고, 해외계열사 자금 합계 약 115억 원을 급여 명목으로 빼내어 피고인 1에게 지급하거나 피고인 5의 빌라 구입대금에 충당하여 횡령하는데 실무적인 역할을 담당한 것으로, 그 범행 내용에 비추어 죄책이 가볍지 아니하다.

다만, 위 해외조세포탈 범행과 관련한 세액이 모두 납부되었고, 해외계열사를 이용한 횡령의 경우에도 피해가 모두 회복되어 피해 회사들이 위 피고인에 대한 처벌을 원하지 않고 있으며, 피고인 3이 위 각 범행으로 개인적으로 취득한 이익은 없는 것으로 보이고, 위 피고인에게 아무런 범죄 전력이 없는 점 등의 정상에 참작할 만한 사정이 있고, 그 밖에 위 피고인의 연령, 성행, 환경, 범행의 동기 및 경위, 범행의 수단 및 결과, 범행 후의 정황 등 기록에 나타난 여러 양형조건을 종합하여 보면, 위 피고인에 대한 원심의 형은 적정하고, 너무 무겁거나 가벼워서 부당하다고 인정되지 않으므로, 위 피고인과 검사의 이 부분 주장은 모두 이유 없다.

3. 결론

그렇다면 원심판결 중 피고인 1, 피고인 2, 피고인 4에 대한 각 유죄부분에 관한 위 피고인들의 각 항소는 이유 있으므로, 검사의 위 피고인들에 대한 양형부당 주장과 위 피고인들의 양형부당 주장에 대한 판단을 생략한 채 형사소송법 제364조 제6항에 의하여 원심판결 중 위 피고인들에 대한 각 유죄부분(이유 무죄부분 포함)을 파기하고, 변론을 거쳐 다시 다음과 같이 판결하며, 피고인 3의 항소와 원심판결 중 피고인 1, 피고인 2에 대한 각 무죄부분에 관한 검사의 항소 및 검사의 피고인 3, 피고인 5에 대한 각 항소는 모두 이유 없으므로 형사소송법 제364조 제4항에 의하여 이를 모두 기각한다.

【이유】

】1. 항소이유의 요지

가. 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3, 피고인 4

1) 사실오인 내지 법리오해 주장

원심판결 중 유죄부분에는 다음과 같은 이유에서 사실을 오인하거나 법리를 오해하여 판결결과에 영향을 미친 위법이 있다.

가) 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분

(1) 국내 차명주식 관련 조세포탈의 점에 대하여(피고인 1, 피고인 2)

- ① 피고인 1이 1997. 3.경 공소외 2 주식회사{이하 주식회사를 줄여서 '㈜'로 표시하기로 한다} 임직원들의 명의로 공소외 2 (주) 발행의 신주인수권부사채를 취득하였다가 주식양도 과세규정이 시행된 1999. 1. 1. 이후 신주인수권을 행사하여 주식을 취득하게 된 경우 신주인수권을 취득할 당시 신주인수권과 상장주식은 모두 양도소득세 과세대상이 아니었으므로 위와 같이 차명으로 신주인수권을 보유하다가 이를 행사하여 취득한 주식을 2003년경 이후 매각한 행위는 조세포탈죄에 있어서의 '사기 기타 부정한 행위'(이하 '부정행위'라 한다)에 해당하지 아니한다.
- ② 피고인 1이 기존에 보유하고 있던 차명주식에 대하여 주식배당 및 무상증자를 통해 기존 주식보유 비율에 따라 신주를 배정받은 경우, 위 신주에 대해서는 이를 은닉하기 위한 적극적인 행위를 한 사실이 없어서 '부정행위'에 해당하지 아니하므로 원주의 취득시기와 상관없이 조세포탈죄가 성립하지 아니한다.
- ③ 피고인 1이 신주인수권을 주식으로 전환하기 전에 이미 발생하여 정당하게 보유하고 있던 신주인수권의 가치상승분은 신주인수권의 행사라는 '부정행위'에 터잡은 과실이 아니므로 포탈세액에서 공제되어야 한다.
- ④ 피고인 1이 명의신탁 증여의제 규정(상속세 및 증여세법 제45조의2)에 따라 증여세 과세대상이 된 차명주식을 양도하는 경우 증여세 산정의 기초가 되었던 증여재산가액을 필요경비인 취득가액으로 적용하여 양도소득세 포탈세액을 산정하여야 한다.
- ⑤ 피고인 1이 2005. 3. 12.부터 2005. 11. 16.까지 임직원들로부터 공소외 2 (주)에 대한 신주인수권을 매수한 후 그 명의를 변경하지 않은 채 신주인수권을 행사하여 주식으로 전환한 다음 이를 매각한 경우 위 신주인수권을 매수하는데 든 비용을 필요경비인 취득가액으로 적용하여 양도소득세 포탈세액을 산정하여야 한다.
- ⑥ 피고인 1이 차명으로 보유한 주식의 배당소득을 취득하고 이를 신고하지 않았으나, 차명주주의 금융소득(이자·배당소득)이 연 4,000만 원을 초과하는 부분은 종합소득과세표준을 계산함에 있어 합산되고, 해당 차명주주의 부담세율이 최고세율이었던 경우에는 차명주주가 부담한 종합소득세와 피고인 1이 부담하였어야 할 종합소득세 사이에 차이가 없어 감소되는 세액이 없으므로 이 부분에 대해서는 조세포탈죄가 성립하지 아니한다.

(2) 공소외 2 (주) 부외자금 조성 관련 조세포탈의 점에 대하여(피고인 1, 피고인 2)

공소외 2 (주)에서 조성한 부외자금은 모두 공소외 2 (주)의 업무와 관련된 비용으로 지출되었으나 현금성 경비라는 성격으로 인하여 그 증빙자료를 제대로 갖추지 못하여 다른 계정과목으로 기장된 것에 불과하고, 실질적으로 업무와 관련하여 비용이 지출되었으므로 위 부외자금은 법인세법상 손금 산입 대상으로서 그 금액을 누락하였다고 하여 조세포탈에 해당하지 않는다.

(3) 피고인 2에 대한 2004귀속년도 국내 조세포탈의 점에 대하여(피고인 2)

피고인 2는 2004. 11. 8.부터 공소외 2 (주)의 회장실 재무담당으로 근무하였으므로 2004귀속년도 조세포탈의 경우 2004. 11. 8. 이후 행위에 대하여서만 조세포탈죄의 책임이 있고, 이와 같이 피고인 2가 가담한 이후의 2004귀속년도 조세포탈액수는 352,463,278원에 불과하여 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률 제8조가 적용될 수 없고 조세범 처벌법이 적용되어야 하며, 이 부분 조세포탈행위는 이미 공소시효가 완성되었으므로 면소판결을 선고하여야 한다.

나) 공소외 2 (주)의 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)의 점에 대하여(피고인 1)

- (1) 검사는 당초 부외자금의 사용행위를 횡령죄로 공소제기하였고, 부외자금의 사용행위와 조성행위는 전혀 별개의 행위로서 기본적 사실관계가 동일하다고 볼 수 없으므로 부외자금의 사용행위에 의한 횡령 공소사실을 부외자금 조성행위에 의한 횡령 공소사실로 변경하는 것은 허용될 수 없는 데도, 원심은 부외자금 조성행위에 의한 횡령으로 공소사실이 변경된 것으로 보아 피고인 1에게 유죄를 선고하였으므로 이는 공소장변경의 한계를 벗어난 것으로서 위

법하다.

- (2) 부외자금의 조성행위 자체로 횡령죄가 인정되기 위해서는 피고인 1이 개인적으로 착복할 목적으로 부외자금을 조성하였음이 명백히 밝혀져야 하는데, 검사가 부외자금이 사용되었다고 주장하는 개인적 용도에는 피고인 1의 개인 자금이 사용되었을 뿐, 부외자금이 피고인 1의 개인적 용도로 사용되었다는 점에 관한 입증이 전혀 없고, 오히려 피고인 1이 회사 운영에 필요한 현금성 경비를 마련하기 위하여 공소외 2 (주)의 부외자금을 조성하여 판공비, 격려금, M&A 관련 경비 등 회사를 위한 용도로 사용하였음이 확인되므로 피고인 1에게 불법영득의 의사가 있었다고 볼 수 없다.
- (3) 설령 피고인 1이 1998년부터 2002년까지 부외자금을 조성한 행위가 횡령죄로 인정된다고 하더라도, 2003년부터 2005년까지 조성된 부외자금은 판공비, 격려금, M&A 관련 경비 등 회사를 위한 용도로 사용되었고, 그 금액을 초과한 액수의 격려금을 임직원들에게 지급하기까지 하였으므로 2003년부터 2005년까지 조성된 부외자금에 대해서는 피고인 1에게 불법영득의 의사가 있었다고 볼 수 없으며, 그 이전 기간인 1998년부터 2002년까지의 횡령행위에 대하여는 이미 공소시효가 완료되었다.
- (4) 피고인 1의 부외자금 조성행위에 대하여 횡령죄가 성립한다고 하더라도 피고인 1이 개인자금을 이용하여 직원들에게 격려금으로 지급한 합계 422억 5,000만 원을 횡령금액에서 공제하여야 한다.

다) ○○ China Limited, PT. ○○I 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)의 점에 대하여

(1) 피고인 5 명의 급여 횡령 부분

(가) 횡령죄의 성립 여부(피고인 1, 피고인 2, 피고인 3)

- ① 피고인 1은 ○○ 그룹 전체의 이익을 위하여 피고인 5의 회사 내에서의 성과, 기여도를 참작하여 그에게 특별 장려금 명목으로 서울 용산구 (주소 생략)△△하우스 302호(이하 '이 사건 빌라'라고 한다)를 제공하였고, 이 사건 빌라의 구입대금을 정산하기 위하여 공소외 2 (주)의 해외계열사인 ○○ China Limited(이하 '○○ China'라고 한다)와 PT.○○ Indonesia(이하 '○○I'라고 한다)가 피고인 5에게 급여를 지급한 것은 지주회사 대표의 급여를 자회사가 부담한 것으로 공동경비 배분에 불과하며, 이는 기업의 경영상 판단에 따른 것일 뿐, 그러한 의사결정 과정에 단순한 절차적 하자가 있다고 하더라도 불법영득의 의사가 있었다고 보기 어렵다.
- ② 제3자가 재물을 영득한 경우에는 그 제3자가 보관자와 경제적 이해관계 및 밀접한 생활관계가 있어 이를 보관자 자신이 영득한 것으로 볼 수 있는 경우에만 횡령죄가 성립하는데, 이 사건의 경우 피고인 5가 이 사건 빌라를 취득한 것을 보관자인 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3이 영득한 것과 동일하게 평가할 수 있는 경제적 이해관계가 없으므로 위 피고인들에 대하여 횡령죄가 성립하지 않는다.

(나) 피고인 2의 공동정범 성립 여부(피고인 2)

피고인 2가 ○○ China의 대표이사로 근무하기 시작한 2010. 8.경 이전에 ○○ China의 자금을 피고인 5 명의의 이 사건 빌라 구입자금으로 사용하기로 결정되었으므로 피고인 2는 피고인 5 명의 급여 횡령 부분에 대한 기능적 행위지배가 없었고, 공동정범으로서의 책임을 지지 않는다.

(2) 피고인 2 명의 급여 횡령 부분(피고인 1, 피고인 2)

피고인 1은 2005년경부터 2010년경까지 ○○ China로부터 급여를 받아오다가 2010. 5.경부터는 자신의 급여를 피고인 2로 하여금 대신 수령하게 하였는데, 피고인 1은 ○○ 그룹의 회장으로서 ○○ China로부터 정당하게 급여를 수령할 권한이 있었으므로 피고인 1에게 불법영득의 의사가 없었다.

라) 각 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(배임)의 점에 대하여(피고인 1, 피고인 2, 피고인 4)

(1) 일본 도쿄도 (주소 3 생략) 소재 지하 2층, 지상 6층 빌딩 및 그 부지(이하 '□□□ □□□□□ 빌딩'이라고 한다)의 매입과정에서 이루어진 배임 부분과 관련하여 대출원금 21억 5,000만 엔을 한화로 산정함에 있어 계산상 오류로 인해 한화 이득액이 과다하게 산정되었고, 정당하게 계산된 한화 이득액은 168억 139만 원이다.

(2) 피고인 1이 ○○ 공소외 4 (주)로 하여금 Pan 공소외 4 회사의 대출원리금 채무에 대하여 연대보증하게 할 당시 □□□ □□□□□ 빌딩과 일본 도쿄도 (주소 4 생략), 1324번지 소재 지하 1층, 지상 7층 건물 및 그 부지(이하 '◇◇◇◇◇ 빌딩'이라고 한다)가 채권자인 (주)☆☆은행을 위하여 물적 담보로 제공되었는데, 이는 ○○ 공소외 4 (주)의 입장에서는 합리적인 채권회수조치가 이루어진 경우에 해당하므로, 배임죄의 이득액 산정시 담보로 제공된 위 각 빌딩 가액 전액이 공제되어야 한다.

2) 양형부당 주장

원심이 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3, 피고인 4에 대하여 선고한 각 형(피고인 1은 징역 4년 및 벌금 260억 원, 피고인 2는 징역 3년 집행유예 5년, 피고인 3은 징역 3년 집행유예 4년, 피고인 4는 징역 2년 6월 집행유예 3년)은 너무 무거워서 부당하다.

나. 검사

1) 사실오인 내지 법리오해 주장

원심판결 중 무죄부분에는 다음과 같은 이유에서 사실오인 내지 법리오해의 위법이 있다.

가) 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분

(1) 피고인 1, 피고인 2의 국내 차명주식 관련 조세포탈의 점에 대하여

피고인 1이 1998. 12. 31. 이전에 차명으로 원주를 취득하였다고 하더라도, 상장주식에 대한 과세규정이 시행된 1999. 1.

1. 이후 위 원주에 대하여 무상증자 및 주식배당을 통하여 신주를 배정받았다면, 위 신주를 양도함으로써 발생한 소득을 신고하지 아니한 행위는 조세포탈죄에 있어서의 부정행위에 해당한다.

(2) 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3의 해외 SPC 관련 조세포탈의 점에 대하여

(가) 피고인 1이 설립한 회사 ▽▽▽▽▽▽▽는 피고인 1이 설립한 다른 페이퍼컴퍼니인 '◁◁◁◁◁', '▷▷▷▷▷', '♠♠♠♠♠'과 동일한 방식으로 공소외 2 (주) 주식을 취득하였고, 다만 그 과정에서 신주를 인수하기 위하여 금융기관으로부터 100억 원을 차용하면서 담보로 위 주식을 제공하고 보관증서로 '◆◆◆◆◆'(이하 '이 사건 노트'라 한다)를 취득한 것이므로, 결국 ▽▽▽▽▽▽▽가 보유하고 있는 것은 원심이 판단한 것과 달리 파생결합증권이 아니라 공소외 2 (주)의 주식이라고 보아야 한다.

(나) 피고인 1은 조세피난처에 설립한 페이퍼컴퍼니 명의로 취득한 주식을 해외 차명계좌들을 이용하여 보유 및 양도하고 그에 따라 발생한 소득을 또다시 미국 해외 페이퍼컴퍼니 계좌로 보내는 등의 행위를 하였는데 이는 조세의 부과징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적 행위로서 조세포탈죄에 있어서의 부정행위에 해당한다.

나) 피고인 5의 ○○ China, ○○I 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)의 점에 대하여 피고인 5에게 제공된 이 사건 빌라는 적법한 장려금 명목이라고 할 수 없고, 피고인 5는 자신이 받은 이 사건 빌라 대금을 정산하는데 공소외 2(주)의 해외계열사로부터 급여 형태로 지출된 금원이 사용된다는 사실을 알고 있으면서 이를 위하여 자신 명의의 통장을 피고인 3에게 제공하는 등으로 ○○ China와 ○○I의 자금을 횡령하는 범행의 수행에 필요한 역할을 하였으므로, 피고인 5는 이 부분 공소사실을 공모하고, 그 의사에 기하여 기능적 행위지배가 있었다고 인정할 수 있다.

2) 양형부당

원심이 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3, 피고인 4에 대하여 선고한 각 형은 너무 가벼워서 부당하고, 또한 피고인 1에 대하여 정한 1일 환형유치 금액(벌금을 납부하지 않는 경우 1억 원을 1일로 환산한 기간 노역장 유치)도 부당하다.

2. 판단

가. 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3, 피고인 4의 사실오인 내지 법리오해 주장에 관한 판단

1) 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분

가) 국내 차명주식 관련 조세포탈 부분(피고인 1, 피고인 2)

(1) 주식양도 과세규정의 시행 이후 신주인수권을 행사하여 취득한 주식의 양도로 인한 조세포탈 성립여부

(가) 원심의 판단

원심은 이 부분에 관하여 다음과 같이 판단하였다.

① 관련 법리

㉞ 대주주의 주식 양도·신주인수권 양도로 인한 양도소득세 과세 규정

1998. 12.경 소득세법 및 소득세법시행령의 개정으로 주권상장법인의 주식 등의 합계액 중 5% 이상에 해당하는 주식 등을 소유하고 있는 주주(이하 '대주주'라 한다) 등이 당해법인의 주식 등의 합계액의 1% 이상(3년간 합산하여)을 양도하는 경우 양도소득세의 납세의무가 발생하게 되었고, 위 각 규정은 1999. 1. 1.부터 시행되었다(이하 '이 사건 주식양도 과세규정'이라 한다, 그 후 위 소득세법시행령 제157조가 1999. 12. 31. 대통령령 제16664호로 개정되면서 대주주의 범위에 대한 요건이 '주권상장법인의 주주 또는 출자자 1인 및 그 친족 기타 특수관계에 있는 자가 양도일 직전사업연도 종료일 현재 당해법인의 주식 등의 합계액의 3% 이상을 소유한 경우 또는 양도일 직전사업연도 종료일 현재 소유하는 당해법인 주식 등의 시가총액이 100억 원 이상인 경우'로 변경되어 2000. 1. 1.부터 시행되었다). 위와 같이 대주주의 주식양도 과세규정이 신설·시행된 이후, 소득세법이 2000. 12. 29. 법률 제6292호로 일부 개정되면서 소득세법 제94조 제3호에 의하여, 대주주가 신주인수권을 양도하여 발생하는 소득에 대하여도 납세의무가 발생하게 되었고, 위 규정은 2001. 1. 1.부터 시행되었다(이하 '이 사건 신주인수권양도 과세규정'이라 한다).

㉞ 조세포탈에 있어서의 '부정행위'의 의미

구 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률(2010. 1. 1. 법률 제9919호로 전면개정되기 전의 것) 제8조, 구 조세범 처벌법(2009. 1. 30. 법률 제9346호로 일부개정되기 전의 것) 제9조에 규정된 조세포탈죄의 '부정행위'란 조세의 포탈을 가능하게 하는 행위로서 사회통념상 부정이라고 인정되는 행위, 즉 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 할 정도의 위계 기타 부정한 적극적 행위를 말하고 다른 어떤 행위를 수반함이 없이 단순히 세법상의 신고를 하지 아니하는 경우에는 여기에 해당하지 아니한다(대법원 2005. 6. 23. 선고 2004도5649 판결, 대법원 2007. 10. 11. 선고 2007도5577 판결 등 참조). 그리고 일반적으로 다른 사람 명의의 예금계좌를 빌려 예금하였다는 사실

만으로 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 반복하는 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 참조).

② 신주인수권 행사로 인하여 취득한 주식의 양도에 있어 '부정행위' 판단 시점

앞서 본 법리에 비추어 보면, 주식을 양도함으로써 발생하는 소득은 주식의 양도를 위하여 반드시 주식의 매수입고가 전제되어야 한다는 점에서, 주식의 취득(매수입고)시점에 납세의무에 대한 예견가능성이 있었는지, '부정행위'에 대한 인식이 존재하는지, 주식 취득시점부터 양도시점까지의 적극적 소득은닉 행위가 있었는지 등 일련의 행위를 종합하여 '부정행위'를 판단하여야 한다.

그런데 신주인수권을 행사하여 주식을 취득·양도하는 경우 ㉠ 신주인수권 취득, ㉡ 신주인수권 행사(주금 납입)로 인한 주식 취득, ㉢ 주식 양도의 세단계로 구분 가능하다고 할 것인데, 이 사건의 경우 신주인수권 취득 당시 이 사건 주식양도 과세규정 및 신주인수권양도 과세규정이 존재하지 아니하여 납세의무를 예견할 수 없었다고 하더라도 이 사건 주식양도 과세규정이 시행된 이후 신주인수권을 행사하여 주식을 취득하였다면, 주식을 취득한 시점에는 주식양도로 인한 납세의무를 충분히 예견할 수 있었고, 신주인수권 자체를 양도하거나 신주인수권을 포기할 수 있는 선택권이 주어진 상황에서(신주인수권을 취득할 당시에는 신주인수권의 행사시기, 행사여부 등이 결정되어 있는 것이 아니고 신주인수권 보유자가 이를 임의로 선택, 결정할 수 있다는 점에서 더욱 그러하다) 신주인수권을 행사하기 위하여 다수의 차명계좌에 주식 인수금액을 넣어 주금을 납입하고 다수의 차명인의 명의로 주식을 취득하는 행위는 그 소유관계를 은닉하는 새로운 행위가 창설되는 것으로 보아야 한다.

즉, 차명계좌를 이용하여 신주인수권을 취득한 후 이를 행사함으로써 주식을 취득하는 행위는 차명계좌를 계속 보유하면서 관리하는 차원을 넘어서는 것으로 봄이 상당하다.

③ '부정행위' 성립 여부에 대한 판단

피고인 1이 1997. 3. 25. 공소외 2(주)가 발행한 제102회 신주인수권부사채를 임직원들 명의로 차명 취득하였다가 이 사건 주식양도 과세규정 시행 이후 신주인수권을 행사하여 차명으로 주식을 취득한 다음 이를 양도함으로써 발생한 소득을 신고하지 아니한 행위가 조세포탈죄에 정한 '부정행위'에 해당하는지 살펴본다.

원심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들을 종합하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ㉠ 피고인 1은 다수의 임직원 명의로 보유하고 있던 신주인수권을 행사할 당시 이 사건 주식양도 과세규정이 시행되고 있었으므로 대주주인 자신에게 주식양도로 인한 양도소득세의 납세의무가 있다는 점을 충분히 예견할 수 있는 상황에서, 1999. 12. 20.부터 2002. 3. 14.까지 9회에 걸쳐 신주인수권을 행사하여 차명 주식을 취득하였던 점(행사시기 및 행사수량에 관한 의사결정이 모두 피고인 1에 의하여 이루어졌다), ㉡ 위와 같이 신주인수권을 행사하기 위하여 임직원들의 계좌를 통해 주금을 납입하였는데, 위 주금도 임직원들 명의로 보유하고 있던 차명주식을 매각하여 마련한 것으로 보이는 점, ㉢ 피고인 1은 신주인수권을 행사하여 차명으로 취득한 주식을 포함하여 ○○ 그룹 임직원들 명의의 차명계좌 수백 개를 이용하여 차명으로 주식을 취득하고 이를 양도하기를 반복하였던 점, ㉣ 피고인 1의 개인재산을 관리하는 업무를 담당하던 공소외 2(주) 회장실 재무2팀은 각 차명계좌 관리방안 및 차명주식 수탁자 관리방안 등을 수립하여 시행하고 있었고, 차명주식을 관리하는 전담 직원을 따로 두고 있었으며, 인사팀으로부터 충성심이 높은 직원들 명부를 받아 차명계좌 이용을 위한 직원들을 따로 관리하기도 하였던 점, ㉤ 차명주식 취득을 위한 증권계좌를 개설한

증권사 지점에 차명계좌 보유 등에 관한 보안 문제가 발생할 우려가 있는 경우 지점을 바꾸기도 하였던 점, ㉠ 차명주식을 보유하던 직원들이 퇴직하는 경우 차명계좌를 폐쇄하면서 이를 모두 현금으로 출금하여 무기명 채권, 펀드 등으로 전환하였고, 현금으로 인출하는 경우에도 FIU(금융정보분석원)에 보고되지 않도록 일정 금액 범위 내에서 출금하는 등 과세관청의 추적이 어렵도록 하였던 점, ㉡ 재무2팀에서 작성한 부재시업무보고(2005. 6.), 주요현안보고(2005. 11.)에는 차명주식 보유로 인한 장단점 및 관리방안 등이 기재되어 있고, 특히 장점으로 '부의 이전에 따른 절세'라고 명시적으로 기재되어 있는바, 재무2팀 및 이를 보고받은 피고인 1은 차명주식 보유 및 양도로 발생하는 소득은닉의 효과에 대하여 명백히 인식하고 있었던 것으로 보이는 점 등에 비추어 보면, 이 사건 주식양도 과세규정 시행 이후 신주인수권을 행사하여 차명주식을 취득함으로써 그株式이 피고인 1의 소유임을 은닉하는 새로운 관계가 창설되었고, 다수의 분산된 계좌로 차명주식을 취득하고 이를 매도하는 거래를 하였음에도 양도소득을 신고하지 않은 행위는 세무공무원이 위와 같은 차명주식이 대주주인 피고인 1의 소유로서 양도소득세의 과세대상에 해당하는 점을 발견하는 것을 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하였다고 봄이 상당하다.

(나) 당심의 판단

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 거기에 피고인 1, 피고인 2가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

(2) 무상증자 및 주식배당으로 인하여 취득한 주식의 양도로 인한 조세포탈 성립여부

(가) 원심의 판단

원심은 이 부분에 관하여 다음과 같이 판단하였다.

- ① 주식발행초과금 등 상법상의 자본준비금과 자산재평가법상의 재평가적립금 등의 자본전입에 따라 무상주가 발행되는 경우에는, 기존 주식의 재산적 가치에 반영되어 있던 주식발행초과금 또는 자산재평가적립금 등이 전입되면서 자본금이 증가됨에 따라 그 증자액에 해당하는 만큼의 신주가 발행되어 기존의 주주에게 그가 가진 주식의 수에 따라 무상으로 배정되는 것이어서, 회사의 자본금은 증가되지만 순자산에는 아무런 변동이 없고, 주주의 입장에서 원칙적으로 자기가 가진 주식의 수만 늘어날 뿐 그가 보유하는 총 주식의 자본금에 대한 비율이나 실질적인 재산적 가치에는 아무런 차이가 없으므로 이는 기존의株式이 실질적으로 분할된 것에 불과하다(대법원 1989. 12. 22. 선고 88누8548 판결 참조).

또한 주식배당이란 배당가능이익의 일부를 자본금에 전입하고 그 전입 금액을 액면가로 나눈 수의 신주를 발행하여 주주들에게 배정하는 것을 말하는데, 주식배당의 실시 전후에 걸쳐 회사의 순자산 및 수익에 변동이 없고 주주들의 지분비율에도 변동이 없어 주식의 실질적인 재산가치는 아무 차이가 없고 결국 새로 취득하는 무상주의 가치만큼 기존주식의 가치가 하락한 셈이 되어 실질적으로는 기존株式을 분할한 것과 같은 효과가 발생한다.

무상증자 및 주식배당으로 취득한 주식(이하 '무상주'라 한다)의 성격이 주주가 기존에 보유하던 주식(이하 '원주'라 한다)이 분할된 원주의 변형물인 이상 별개의 독립된 재산으로 평가할 것은 아니고, 조세포탈죄 성립요건인 납세의무, 부정행위, 조세포탈의 고의 등을 판단함에 있어서도 원주를 기준으로 평가함이 상당하다.

다만, 현실적으로 무상주로 인하여 주주가 보유하게 되는 총 주식의 수가 증가하고 그로 인한 양도소득이 원주만을 양도하였을 때와 차이가 발생한다고 하더라도 이는 원주에 내재된 가치가 발현된 결과라 할 것이다.

② 원심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들을 종합하면, 피고인 1은 1998. 12. 31. 이전부터 공소외 2 (주) 주식을 임직원의 차명으로 취득하여 보유한 사실, 공소외 2 (주)는 1999. 3. 12. 정기 주주총회에서 4%의 주식배당을 실시하기로 의결하고, 위 결의에 따라 기명식 보통주 747,455주를 발행한 사실, 공소외 2 (주)는 1999. 12. 8. 이사회결의에 의거하여 자산재평가적립금을 자본전입하고 이에 따른 기명식 보통주 3,492,812주와 우선주 846,306주를 발행한 사실, 이처럼 피고인 1은 수시로 주식배당 및 무상증자로 인하여 차명으로 보유하고 있던 주식에 대하여 무상주를 취득하였고, 그 후 위 차명주식들을 양도하여 얻은 양도차익에 대한 과세표준과 양도소득세액을 신고·납부하지 아니한 사실이 인정된다.

이 경우 피고인 1이 1998. 12. 31. 이전에 차명으로 원주를 취득하여 위 과세규정 시행 이후 실명으로 전환하지 아니한 채 그대로 차명으로 이를 보유하고 양도하였다는 점만으로는 피고인 1이 양도소득세의 부과나 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 부정행위를 하였다고 보기 어렵고, 원주에 대하여 부정행위가 인정되지 아니하는 이상, 원주의 변형물에 불과한 무상주에 대해서도 부정행위가 인정되지 아니한다.

이와 달리 피고인 1이 이 사건 주식양도 과세규정이 시행된 1999. 1. 1. 이후 임직원들의 명의로 원주를 취득하고, 수백 개의 차명계좌를 이용하여 차명 주식을 분산하여 보유하면서 주식의 매수와 양도를 반복하는 과정에서 발생한 소득을 과세관청이 추적하지 못하도록 하여 양도소득을 신고하지 아니한 행위는 '부정행위'에 해당하고, 원주에 대하여 부정행위가 인정되는 이상 원주의 변형물인 무상주에 대하여도 부정행위가 인정된다고 봄이 상당하다.

따라서 피고인 1이 1999. 1. 1. 이후 취득한 원주에 배정된 무상주를 양도함으로써 얻은 양도소득에 해당하는 부분에 대하여는 조세포탈죄가 성립된다.

(나) 당심의 판단

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 거기에 피고인 1, 피고인 2가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장도 이유 없다.

(3) 포탈세액에서 신주인수권 가치상승분을 공제하여야 하는지 여부

(가) 원심의 판단

원심은 이 부분에 관하여 다음과 같이 판단하였다.

신주인수권을 행사하여 주식을 취득한 이후 이를 양도함으로써 발생한 포탈세액에 대하여 살피건대, 포탈세액의 산정은 특별한 사정이 없는 한 개별세법에서 정한 세액계산의 방법에 의하여야 하는바(대법원 1992. 9. 14. 선고 91도 2439 판결 등 참조), 주식의 양도로 인한 양도소득세 산정 관련 규정은 아래와 같다.

구 소득세법(2007. 5. 17. 법률 제8435호로 일부 개정되기 전의 것)제94조(양도소득의 범위)① 양도소득은 당해연도에 발생한 다음 각 호의 소득으로 한다.

3. 다음 각목의 1에 해당하는 주식 또는 출자지분(신주인수권을 포함한다).

이하 이 장에서 "주식 등"이라 한다)의 양도로 인하여 발생하는 소득가. 「증권거래법」에 의한 주권상장법인(이하 "주권상장법인"이라 한다)의 주식 등으로서 소유주식의 비율·시가총액 등을 감안하여 대통령령이 정하는 대주주(이하 이 장에서 "대주주"라 한다)가 양도하는 것과 동법에 의한 유가증권시장(이하 "유가증권시장"이라 한다)에서의 거래에 의하지 아니하고 양도하는 것제95조(양도소득금액)① 양도소득금액은 제94조의 규정에 의한 양도소득의 총 수입금

액(이하 "양도가액"이라 한다)에서 제97조의 규정에 의한 필요경비를 공제하고, 그 금액(이하 "양도차익"이라 한다)에서 장기보유특별공제액을 공제한 금액으로 한다. 제96조(양도가액)① 제94조제1항 각 호의 규정에 의한 자산의 양도가액은 당해 자산의 양도 당시의 양도자와 양수자간에 실제로 거래한 가액(이하 "실지거래가액"이라 한다)에 의한다.

제97조(양도소득의 필요경비계산)① 거주자의 양도차익의 계산에 있어서 양도가액에서 공제할 필요경비는 다음 각 호에 규정하는 것으로 한다.

1. 취득가액가. 제94조제1항 각 호의 자산의 취득에 소요된 실지거래가액.4. 양도비 등으로서 대통령령이 정하는 것제 100조(양도차익의 산정)④ 양도차익을 계산함에 있어서 양도가액을 실지거래가액(제96조제3항의 규정에 따른 가액 및 제114조제7항에 따라 매매사례가액·감정가액이 적용되는 경우 당해 매매사례가액·감정가액 등을 포함한다)에 의하는 때에는 취득가액도 실지거래가액(제97조제7항에 따른 가액 및 제114조제7항의 규정에 따라 매매사례가액·감정가액·환산가액이 적용되는 경우 당해 매매사례가액·감정가액·환산가액 등을 포함한다)에 의하고, 양도가액을 기준 시가에 의하는 때에는 취득가액도 기준시가에 의한다.

소득세법 기본통칙 126-0 [해외증권 관련 주식의 취득가액]① 국내사업장이 없는 비거주자가 양도한 해외증권 관련 주식의 취득가액은 다음 각 호에 의한다.

2. 신주인수권부사채의 신주인수권을 행사하여 취득한 주식의 1주당 취득가액은 1주당 신주인수권의 취득가액과 1주당 주금납입금액의 합계액으로 한다.

위 규정에 의하면, 신주인수권을 행사하여 주식을 취득하였다가 이를 양도한 경우 발생하게 되는 양도차익은 '{주식의 양도가액 - [신주인수권 주금 납입액(행사가액) + 신주인수권 취득가액(기타 필요경비 포함)]}'이고, 이를 근거로 납세의무 범위가 확정된다.

위와 같은 양도차익에는 신주인수권 행사 당시 주식의 시가에서 신주인수권 행사가액을 공제한 차액이 포함되어 있고, 이는 그 실질이 주식양도로 인한 수익이라기보다 신주인수권의 보유로 인한 수익이라 할 것인데, 신주인수권의 보유로 인하여 발생하는 수익(신주인수권 가치상승분)을 어느 시점에 포착하여 과세할 것인지는 조세정책의 문제로서, 신주인수권의 보유로 인하여 발생한 수익(신주인수권 가치상승분)이 주식의 양도시점에 이연되어 과세되는 결과가 발생한다고 하여도 이는 조세권자의 판단에 의한 것일 뿐이다.

피고인 1은 신주인수권을 행사하여 주식을 취득한 시점에 주식양도로 인한 납세의무를 인식하였고, 납세의무의 범위에 신주인수권 가치상승분이 포함되어 있다는 것 역시 인식하였다고 할 것이므로, 소득을 은닉하기 위하여 부정행위를 하여 조세포탈의 결과를 발생시켰다면 포탈세액은 납세의무가 인정되는 전체 금액에 미친다고 봄이 상당하다.

따라서 신주인수권의 보유로 인한 수익(신주인수권 가치상승분)을 이 사건 포탈세액에서 공제하여야 할 것은 아니다.

(나) 당심의 판단

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 거기에 피고인 1, 피고인 2가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장도 이유 없다.

(4) 명의신탁 증여의제 규정에 따라 증여세 과세대상이 된 차명주식 양도로 인한 포탈세액 산정시 증여재산가액을 필요경비로 공제하여야 하는지 여부

(가) 관련 법령

구 소득세법(2007. 5. 17. 법률 제8435호로 일부 개정되기 전의 것, 이하 '구 소득세법'이라고 한다)제94조(양도소득의 범위)① 양도소득은 당해연도에 발생한 다음 각호의 소득으로 한다.

3. 다음 각목의 1에 해당하는 주식 또는 출자지분(신주인수권을 포함한다).

이하 이 장에서 "주식등"이라 한다)의 양도로 인하여 발생하는 소득가. 증권거래법에 의한 주권상장법인(이하 "주권상장법인"이라 한다)의 주식등으로서 소유주식의 비율·시가총액 등을 감안하여 대통령령이 정하는 대주주(이하 이 장에서 "대주주"라 한다)가 양도하는 것과 동법에 의한 유가증권시장(이하 "유가증권시장"이라 한다)에서의 거래에 의하지 아니하고 양도하는 것제97조(양도소득의 필요경비계산)① 거주자의 양도차익의 계산에 있어서 양도가액에서 공제할 필요경비는 다음 각호에 규정하는 것으로 한다.

1. 취득가액가. 제94조 제1항 각 호의 자산의 취득에 소요된 실지거래가액. 다만, 제96조제2항 각 호 외의 본문에 해당하는 경우에는 당해 자산의 취득 당시의 기준시가구 소득세법 시행령(2007. 12. 31. 대통령령 제20516호로 일부 개정되기 전의 것)제163조(양도자산의 필요경비)⑩ 법 제97조 제1항 제1호 가목 본문의 규정을 적용함에 있어서 상속세 및 증여세법 제33조 내지 제42조의 규정에 의하여 증여세를 과세받은 경우에는 당해 증여재산가액 또는 그 증·감액을 취득가액에 가산하거나 차감한다.

구 상속세 및 증여세법(2007. 12. 31. 법률 제8828호로 일부 개정되기 전의 것, 이하 '구 상증세법'이라고 한다)제45조의 2(명의신탁재산의 증여의제)① 권리의 이전이나 그 행사에 등기 등을 요하는 재산(토지와 건물을 제외한다).

이하 이 조에서 같다)에 있어서 실제소유자와 명의자가 다른 경우에는「국세기본법」제14조의 규정에 불구하고 그 명의자로 등기 등을 한 날(그 재산이 명의개서를 요하는 재산인 경우에는 소유권취득일이 속하는 연도의 다음 연도 말일의 다음 날을 말한다)에 그 재산의 가액을 명의자가 실제소유자로부터 증여받은 것으로 본다.

다만, 다음 각 호의 1에 해당하는 경우에는 그러하지 아니하다.

1. 조세회피의 목적 없이 타인의 명의로 재산의 등기 등을 하거나 소유권을 취득한 실제소유자 명의로 명의개서를 하지 아니한 경우

(나) 판단

① 증여세와 양도소득세는 납세의무의 성립요건과 시기 및 납세의무자를 서로 달리하는 것이어서, 과세관청이 각 부과처분을 함에 있어서는 각각의 과세요건에 따라 실질에 맞추어 독립적으로 판단하여야 할 것으로, 위 규정들의 요건에 모두 해당할 경우 양자의 중복적용을 배제하는 특별한 규정이 없는 한 어느 한 쪽의 과세만 가능한 것은 아니다(대법원 2003. 5. 13. 선고 2002두12458 판결 참조).

② 현행 헌법은 동일한 과세물건에 대하여 중복과세를 금지하는 취지의 명문 규정을 두고 있지 않으므로 동일한 과세물건에 대하여 별도의 세목에서 이를 부과대상으로 열거하고 있다고 하더라도 그것만으로 바로 해당 규정이 중복과세금지의 원칙에 위반하기 때문에 헌법위반이 된다고 볼 것은 아니고, 그 중복과세로 인하여 국민의 재산권, 평등권을 침해하는 경우에 위헌이 된다고 볼 여지가 있을 것이다.

그런데 구 상증세법 제45조의2에 의하여 동일한 담세력의 원천에 대하여 명의신탁자에게 양도소득세를, 명의수탁자에게 증여의제에 따른 증여세를 과세하는 결과를 가져온다고 하더라도, 위 규정과 구 소득세법 제94조 제1항 제3호는

각기 적용요건과 납세의무자를 달리정하고 있고, 조세회피 목적이 인정되지 않는 명의신탁의 경우에는 구 상증세법 제45조의2의 적용을 배제함으로써 중복되는 범위를 제외하고 있다는 점에서 양도소득세와 증여의제에 따른 증여세는 서로 다른 세목을 구성하는 별개의 조세에 해당하고, 이를 어떻게 규율할 것인가에 대하여는 입법자에게 입법재량이 부여되어 있다고 할 것이므로, 위 규정 자체가 이중과세금지원칙에 위배되어 위헌이라고 할 수 없다.

그리고 구 소득세법은 제94조 제1항 제3호에서 과세표준에 따른 단계적 누진세율에 의한 과세를 원칙으로 하면서 이른바 '소득원천설'에 입각하여 법령에 열거된 원천의 소득에 관하여만 과세하고 있고, 과세대상이 되는 주식의 양도소득의 범위를 상장법인 '대주주'의 거래, 그리고 증권시장 외에서 이루어지는 거래(이른바 '장외거래')에 한정하고 있는데, 입법자가 증여의제에 따른 증여세와 양도소득세의 중복적용을 배제하는 규정을 두지 아니한 것은 조세부담의 공평을 도모하고자 한 구 상증세법 제45조의2의 실효성을 확보하기 위한 것으로 단순한 입법부작위의 산물이라고 볼 수 없다.

그러므로 차명주식의 매매로 인한 양도소득세 포탈세액을 계산함에 있어 차명주주에게 증여의제에 따른 증여세가 부과될 당시의 증여재산가액을 취득가액으로 보아 필요경비로 공제하여야 한다는 피고인 1, 피고인 2의 주장은 구 소득세법 제94조 제1항 제3호, 구 상증세법 제45조의2의 각 입법취지에 반하는 것이어서 받아들일 수 없다.

그뿐만 아니라, 조세법률주의의 원칙상 과세요건이나 비과세요건 또는 조세감면요건을 막론하고 조세법규의 해석은 특별한 사정이 없는 한 법문대로 해석할 것이고, 합리적 이유 없이 확장해석하거나 유추해석하는 것은 허용되지 아니하므로(대법원 2011. 1. 27. 선고 2010도1191 판결 참조), 구 소득세법 제97조 제1항 제1호에서 피고인에 대한 양도소득세 과세표준 계산시 공제할 필요경비의 범위를 '자산의 취득에 소요된 실지거래가액'으로만 규정하고 있음에도 법령상 근거 없이 증여의제 당시의 시가로 조정하여 양도소득세 과세표준을 산정하여야 한다는 피고인 1, 피고인 2의 주장은 이유 없다.

③ 한편, 원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 피고인 1이 관련 법령에 따라 주식의 취득 및 매각에 일정한 제한을 받고 주식매매차익에 대하여 양도소득세를 신고·납부하여야 하는 소득세법상의 '대주주'인 점, 차명주식의 매수와 매도를 반복하면서도 위 주식의 매매가 과세대상이 되는 대주주의 거래임을 과세관청이 알지 못하도록 수백 개의 임직원 명의의 차명계좌를 이용하여 분산 보유하면서 과세관청의 추적을 피하였던 점, 결국 차명주식에 대하여 양도소득 과세표준을 신고하지 아니한 채 각 연도별 신고기간을 도과한 점 등을 종합하여 보면, 피고인 1의 위와 같은 행위는 적극적인 소득은닉행위로서 양도소득세의 부과징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 할 정도의 부정한 행위로 평가하기에 충분하고 조세포탈의 고의도 인정된다. 이와 같이 피고인 1이 부정행위에 의하여 양도소득세를 포탈함으로써 형사책임이 인정되는 이상, 피고인 1의 각 조세포탈죄가 최종적으로 기수에 이른 후에 구 상증세법에 따라 타인인 차명주주에 대하여 별도로 증여의제에 따른 증여세 부과처분이 있었다거나 그 세액을 실질적으로 피고인 1이 납부하였다는 등의 사정은 범죄성립에 영향을 미치지 아니한다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

(5) 신주인수권의 매입가액을 양도가액에서 공제하여야 하는지 여부

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들에 의하면, 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

- ① 피고인 1은 격려금 명목으로 공소외 2 (주) 임직원 49명에게 공소외 2 (주)가 2000. 3. 13. 발행한 제123회 분리형 신주 인수권부사채의 신주인수권을 매입하는데 필요한 자금을 지원하여 위 임직원들로 하여금 위 신주인수권을 취득하게 하였다(증가 제93호증의 31, 증가 제168호증).
- ② 그 후 피고인 1은 2005. 3. 12.경부터 2005. 11. 16.경까지 위와 같이 신주인수권을 취득한 임직원들 21명(아래 표 기재 명의자 14명 포함)에게 각 해당 신주인수권의 시가 상당액을 지급하고 그 임직원들로부터 해당 신주인수권을 매수하였고(증가 제102호증), 그 임직원들로부터 매수한 신주인수권의 명의를 변경하지 아니한 채 신주인수권을 행사하여 해당 임직원들의 차명으로 주식을 취득하였다.
- ③ 그 후 피고인 1은 위 차명주식 일부를 양도함으로써 양도차익을 얻었는데, 그 중 아래 표 기재 임직원 14명 명의의 차명주식 부분을 2005. 9. 15.부터 2007. 12. 20.까지 양도하여 얻은 양도차익에 대해서는 그 과세표준과 양도소득세액을 신고, 납부하지 아니하였다.

순번명의자신주인수권 매입일수량신주인수권 취득가액(원)1공소외 52005. 11. 16.2128,704,7202공소외 62005. 11. 15.11,666465,473,4003공소외 72005. 06. 21.1,96650,133,0004공소외 82005. 07. 05.2,79783,742,1805피고인 32005. 08. 09.1,33340,096,6406공소외 9미상8,333199,290,0007피고인 22005. 07. 13.5,462161,347,4808공소외 10미상5,000119,290,0009공소외 112005. 07. 13.8,163241,135,02010공소외 12미상11,666165,109,26011공소외 132005. 03. 12.20,000579,600,00012공소외 142005. 10. 07.43313,671,97513공소외 152005. 08. 04.3,398104,182,68014공소외 162005. 10. 21.6,666223,844,280합계??87,0952,455,620,635

앞서 본 바와 같이 신주인수권을 행사하여 주식을 취득하였다가 이를 양도한 경우 발생하게 되는 양도차익은 '{주식의 양도가액 - [신주인수권 주금 납입액(행사가액) + 신주인수권 취득가액(기타 필요경비 포함)]}'이고, 이를 근거로 납세의무의 범위가 확정된다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 1이 양도소득세액을 신고·납부하지 아니한 차명주식의 차명주주 14명으로부터 신주인수권을 매수하면서 그들에게 지급한 신주인수권 시가 상당액은 신주인수권의 취득가액에 해당하므로, 주식 양도로 인한 양도차익을 계산함에 있어 이를 필요경비로서 공제함이 상당하다.

따라서 이를 공제하지 않고 계산된 양도소득세 전액에 대해 조세포탈죄의 성립을 인정한 원심판결에는 사실오인 내지 법리오해의 위법이 있다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 있다.

(6) 차명주주의 금융소득이 연 4,000만 원을 초과하고, 그 초과부분에 대하여 최고세율이 적용되는 경우 조세포탈 성립 여부

납세의무자가 타인 명의로 차명주식을 보유하면서 자신의 종합소득세과세표준확정신고를 함에 있어 차명주식에서 발생한 자신의 금융소득금액을 종합소득금액에 합산하지 아니하고 누락시킴으로써 확정신고 자진납부하여야 할 종합소득세액을 일부 탈루한 채 납부하였다고 하더라도, 만약 그 납세의무자가 실질적으로 이를 부담하여 당해 차명주식에서 발생한 자신의 소득금액에 대한 소득세를 차명주주의 명의로 납부하였다면, 그와 같이 납부한 세액에 관하여는 당해 납세의무자에게 사기 기타 부정한 행위로써 조세를 포탈하려는 고의가 있었다고 볼 수 없다(대법원 1994. 6. 28. 선고 94도759 판결, 대법원 2005. 1. 14. 선고 2002도5411 판결 등 참조).

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들[금융소득 자료(증거기록 제12498, 12535, 12556, 12608, 12641, 12667, 12720, 12760, 12765, 12804, 12816, 12556, 12579, 12635, 12646, 12720, 12760, 12761, 12799쪽)의 기재 등]에 의하면, 피고인 1은 임직원들 명의로 취득한 차명주식을 관리하면서 그 차명주식과 관련하여 발생하는 부대 비용, 세금 등을 지급하여 온 사실, 2003년부터 2006년까지 사이에 피고인 1의 차명주식에 대하여 금융소득(배당·이자소득)이 발생하였고, 그 중 아래 표 기재 차명주주들의 각 금융소득이 연 4,000만 원을 초과한 부분은 종합소득 합산 과세대상이 되어 최고세율이 적용됨으로써 아래 표 기재 '차명주주 명의로 납부한 금융소득세액'란 기재 해당 세액을 납부한 사실을 인정할 수 있다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 1은 아래 표 기재 차명주주들 명의로 보유하던 차명주식에서 발생한 금융소득금액에 대한 소득세를 차명주주들의 명의로 납부한 것으로 보이고, 차명주주들의 연간 금융소득의 합계액이 4천만 원을 초과한 부분에 대하여 최고세율이 적용됨으로써 피고인 1이 실명으로 그 주식을 보유하는 경우와 비교하여 해당 금융소득금액으로 인한 종합소득세액에 차이가 없게 되어 결국 포탈세액은 없는 것으로 보이므로, 피고인 1에게는 이 부분 소득세액에 관하여 부정행위로서 조세를 포탈하려는 고의가 있었다고 볼 수 없다.

따라서 이 사건 공소사실 중 2003귀속년도부터 2006귀속년도까지 각 종합소득세 포탈 범행 부분 가운데 아래 표에 기재된 차명주주 명의로 납부한 금융소득세액 상당의 포탈세액 부분은 범죄의 증거가 없는 때에 해당한다.

이와 달리 이 사건 종합소득세 전액에 대해 조세포탈죄의 성립을 인정한 원심판결에는 사실오인 내지 법리오해의 위법이 있다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 있다.

(단위 :원)귀속연도계좌차명주주 명의로 납부한 금융소득세액(포탈세액)2003년도공소외 176,065,003공소외 74,670,346공소외 184,934,541공소외 198,975,797공소외 206,025,254공소외 217,892,649공소외 227,445,455공소외 237,273,702공소외 247,087,434공소외 256,935,520공소외 2620,774,718소계?88,080,4182004년도공소외 278,236,172공소외 287,581,243공소외 298,172,576피고인 210,068,620공소외 308,073,616공소외 317,780,930공소외 2115,069,592공소외 2211,205,214공소외 328,648,500공소외 3214,562,112소계?99,398,5762005년도공소외 277,438,841공소외 3216,584,987공소외 239,126,875소계?33,150,7022006년도공소외 75,803,986소계?5,803,986 합계?226,433,682

(7) 소결론

이상에서 살펴본 바에 의하면, 피고인 1이 차명주식을 양도, 보유함으로써 양도소득, 배당·이자소득이 발생하였음에도 부정행위로서 이를 은닉하고 과세관청에 신고하지 아니함으로써 포탈한 양도소득세액 및 종합소득세액은 별지 범죄일람표 1 기재와 같이 2003귀속년도 1,587,730,118원, 2004귀속년도 1,473,402,161원, 2005귀속년도 3,886,927,590원, 2006귀속년도 4,625,823,362원, 2007귀속년도 6,146,187,715원이 된다.

나) 공소외 2 (주) 부외자금 조성 관련 법인세포탈 부분(피고인 1, 피고인 2)

법인세법에 의하면 법인이 사업 집행상 필요에 의하여 비용을 지출한 경우 손금으로 인정받을 수 있는 항목 및 그 용인 한도액은 법정되어 있으므로, 주식회사의 이사 등이 비용의 허위계상 또는 과다계상의 방법으로 공금을 정식경리에서 제외한 뒤 그 금액 상당을 손금으로 처리한 경우, 그 금액들이 전부 회사의 사업집행상 필요한 용도에 사용되었더라도 그 용도를 구체적으로 밝혀 그것이 손비로 인정될 수 있는 항목이고, 손금용인한도액 내의 금액임을 입증하지 못하는 이상 조세포탈의 죄책을 면할 수 없다(대법원 1989. 10. 10. 선고 87도966 판결, 대법원 2002. 7. 26. 선고

2001도5459 판결 등 참조).

이 사건의 경우 피고인 1, 피고인 2는 아래 제2의 가.2)나)(2)항에서 살펴보는 바와 같이 2003년부터 2005년까지 사이에 공소외 2 (주)에서 경비를 허위로 계상하는 등의 방법으로 부외자금을 조성하여 피고인 1의 금고에 보관하면서 이를 사용하였는데, 피고인 1이 그 기간 동안 조성된 부외자금으로 공소외 2 (주)의 사업집행에 필요한 용도에 사용한 부분이 있다고 하더라도 대부분 그 용도가 금액별로 구체적으로 밝혀져 있지 아니하고, 그것이 손비로 인정될 수 있는 항목이고 손금용인한도액 내의 금액이라는 점을 인정할 자료가 부족하므로, 이는 손금 산입의 대상이 될 수 없다. 따라서, 피고인 1, 피고인 2는 부외자금을 조성하는 과정에서 공소외 2 (주)의 회계장부에 허위의 경비를 계상하고 이를 법인소득에서 손금으로 처리함으로써 법인세를 포탈하였다고 인정함이 상당하다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

다) 피고인 2의 책임범위(피고인 2)

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들에 의하면, 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

- ① 피고인 2는 2004. 10. 1.자로 공소외 2 (주)의 재무담당 상무로 발령받아 2004. 11. 5. 홍콩에서 입국한 후 2004. 11. 8.부터 출근하여 공소외 2 (주) 회장실 재무담당 임원으로 근무하였다.
- ② 피고인 2가 위와 같이 재무담당 임원으로 근무하면서 이전부터 공소외 2 (주) 회장실 재무2팀에서 계속되어 왔던 피고인 1의 차명주식 보유·매각, 부외자금 조성 및 이에 관한 조세포탈의 실행행위에 관여하게 되었다.
- ③ 이에 따라 피고인 2가 2004년도 차명주식의 보유·매각에 따른 피고인 1의 소득이나 부외자금과 관련된 공소외 2 (주)의 소득이 발생하였음을 인식하였음에도 과세관청에 2004년 귀속소득의 신고일인 2005. 3. 31.(부외자금 관련 법인세의 경우) 및 2005. 5. 31.(양도소득세, 종합소득세의 경우)까지 해당 소득을 미신고하거나 과소신고하였다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 2는 공소외 2 (주) 회장실 재무담당 임원으로서 피고인 1의 차명주식 관리나 부외자금 조성 등을 총괄하였으므로 2004년도에 발생한 차명주식의 보유·매각에 따른 피고인 1의 소득이나 부외자금 조성과 관련된 공소외 2 (주)의 소득에 관한 '부정행위'를 알면서도 2004귀속년도 소득신고에 관여한 이상, 각각의 '부정행위'에 관여한 바가 없다고 하더라도 신고대상이 된 귀속년도의 포탈세액 전체에 대하여 공동정범으로서의 책임이 있다고 봄이 타당하다(피고인 2의 변호인이 들고 있는 대법원 1982. 6. 8. 선고 82도884 판결은 포괄일죄를 이루는 연속된 향정신성의약품 제조행위의 일부에 가담한 승계적 공동정범의 책임범위에 관한 것이어서 이 사건과는 사안을 달리한다). 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

2) 공소외 2 (주) 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령) 부분(피고인 1)

가) 공소사실의 특정 및 공소장변경절차의 적법 여부

(1) 이 부분 공소사실의 요지

검사가 원심에 제출한 공소장과 2014. 1. 7.자 공소장변경허가신청서에 의하면 이 부분 공소사실의 요지는 다음과 같다. "공소외 2 (주)에는 회장실 재무팀 외에 일반 재무, 회계, 자금 업무를 담당하는 경영지원실 산하 재무팀이 있었고, 재무팀장은 공소외 19, 공소외 33, 공소외 14, 재무팀 산하 경리파트장은 공소외 33, 공소외 14, 공소외 34가 각각 근무하였다.

피고인 1은 1995.경부터 피해자 공소외 2 (주)의 법인자금을 빼내어 개인 용도에 사용하기로 마음먹고, 이를 회장실 재무담당 임원 공소외 65에게 지시하였고, 공소외 34는 경영지원실 재무팀장 공소외 19에게, 공소외 19는 경영지원실 재무팀 경리파트장 공소외 33에게, 각각 허위 경비를 계상하여 법인자금을 빼낸 다음, 회장실 재무팀으로 전달하고

록 지시하였으며, 이후 비자금을 조성하여 회장실 재무팀에 전달하는 일은 통상 업무가 되어 회장실 재무담당 임원 및 재무팀장, 경영지원실 재무팀장, 경리파트장 후임자에게 순차적으로 인수인계되었다.

이에 따라, 1998. 1.경부터 2005. 12.경까지 경영지원실 재무팀장 공소외 19, 공소외 33, 공소외 14, 경리파트장 공소외 33, 공소외 14, 공소외 34는 피해자 공소외 2 (주)가 마치 판매촉진비, 복리후생비, 회의비, 교제비, 조사연구비 등을 정상적으로 지급한 것처럼 전표를 조작하고, 수동 신용카드 단말기, 컴퓨터 프로그램과 도트 프린트 등을 이용, 증빙을 조작하는 등의 방법으로 회계장부를 조작한 다음, 피해자 공소외 2 (주) 법인자금을 빼내어 회장실 재무담당 임원 공소외 65, 피고인 2, 재무2팀장 피고인 3, 공소외 66, 공소외 36에게 전달하고, 피고인 1은 그 돈을 받아 생활비, 카드대금, 차량·미술품·와인 구입대금, 차명주식 등 개인자산 매입대금 등 개인용도에 임의로 사용하였다.

이로써, 피고인 1은 공소외 65, 피고인 2, 피고인 3, 공소외 66, 공소외 36, 공소외 19, 공소외 33, 공소외 14, 공소외 34와 순차 공모하여, 위와 같이 회계장부를 조작하는 방법으로 피해자 공소외 2 (주) 소유 자금을 빼돌려 피고인 1이 개인적인 용도에 사용하는 방법으로 1998. 1.경부터 2005. 12.경까지 사이에 별지 범죄일람표 2 기재와 같이 피해자 공소외 2 (주) 법인자금 합계 60,381,315,080원 상당을 횡령하였다.

"

(2) 이 부분 공소사실의 특정 경위

기록에 의하면 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

① 피고인 측은 원심 제1회 공판준비기일에 이 부분 공소사실이 부외자금의 사용행위를 횡령으로 기소한 것인지, 아니면 조성행위를 횡령으로 기소한 것인지를 밝혀줄 것을 요청하였고, 이에 검사는 2013. 8. 23.자 의견서를 통하여 '이 사건은 부외자금의 용처를 밝혀서 횡령죄로 기소한 것이지 조성 자체를 횡령죄로 기소한 것이 아니며 용처에 대한 객관적 자료도 제시하겠다'고 밝혔다.

② 원심은 공판준비기일과 공판기일을 진행하면서 검사에게 여러 차례 이 부분 공소사실을 특정하고 횡령의 기수 시점에 대한 입장을 밝히려는 취지로 석명하고 공소장 정리를 명하였다.

③ 검사는 원심 제8회 공판기일인 2014. 1. 7. 제출한 의견서에서 이 부분 공소사실은 부외자금이 피고인 1의 개인금고에 입고되어 차명주식 매각자금 등 다른 개인재산과 혼합되어 공동 관리된 순간 불법영득의 의사가 실현되어 횡령 범행이 기수에 이르렀다는 취지라고 밝히고, 같은 날 제출한 공소장변경허가신청서를 통하여 관련 범죄일람표 중 일부 범행의 일시를 연도별로 기재되어 있던 것을 일자별로 바꾸어 기재하였고, 범행방법란의 "제일제당의 법인자금을 빼돌려 피고인 1의 생활비 등에 임의 사용" 부분을 "제일제당의 법인자금을 빼돌려 피고인 1의 개인금고에 개인재산과 혼합하여 관리하면서 개인 용도로 사용"으로 바꾸어 기재하였다.

④ 이에 원심은 피고인 1이 피해자 공소외 2 (주)의 부외자금을 조성함으로써 이를 횡령하였다는 것이 이 부분 공소사실의 요지임을 전제로 하여 피고인 1이 조성한 부외자금 전액에 관하여 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)죄를 인정하였다.

앞서 본 바에 의하면, 이 부분 공소사실은 공소장변경을 전후하여 범죄일람표의 일부 범행시기가 연도별에서 일시별로 특정되고 '법인자금을 개인금고에 개인재산과 혼합하여 관리하면서'라는 문구가 추가되었을 뿐 주요한 부분에서 별다른 차이가 없다.

이에 대하여 검사는 법원의 석명에 따라 처음에는 부외자금의 사용행위를 횡령으로 기소하는 취지라고 주장하였다가 최종적으로 부외자금의 조성행위를 횡령으로 기소하는 취지임을 분명히 하였다.

이와 같은 재판경과에 비추어 볼 때, 당초 부외자금의 사용행위를 횡령으로 기소하는 취지였다가 공소장변경에 의하여 부외자금의 조성행위를 횡령으로 기소하는 취지로 바뀌었다기보다는, 처음부터 이 부분 공소사실에는 부외자금의 조성행위에 의한 횡령이 포함되어 있었고, 다만 그 심판의 대상이 불명료하였던 것이 석명을 통하여 명확하게 특정된 것으로 봄이 상당하다.

피고인 1의 이 부분 주장은 이유 없다.

설령 이 부분 공소사실이 공소장변경절차에 의하여 부외자금의 사용행위에 의한 횡령에서 조성행위에 의한 횡령으로 변경되었다고 하더라도, 변경된 이 사건 부외자금 조성행위에 의한 횡령 공소사실 내용은 당초의 횡령 공소사실 내용과 별다른 차이가 없고, 전체 범행기간과 횡령금액이 동일하며, 불법영득의사가 있는지를 판단하는데 부외자금의 사용용도가 주요한 요소가 된다는 점에서 차이가 없으므로 양자의 공소사실 사이에는 기본적 사실관계가 동일하다고 봄이 상당하고, 따라서 부외자금의 사용행위에 의한 횡령에서 조성행위에 의한 횡령으로 공소장변경을 허가한 것은 적법하다(피고인 1의 변호인이 들고 있는 대법원 2009. 2. 26. 선고 2007도4784 판결은 심판대상이 된 부외자금의 조성행위와 사용행위가 각 횡령금액이나 범행시기 등의 측면에서 현저한 간극이 있는 사안에서 부외자금의 사용으로 인한 업무상횡령의 점과 조성으로 인한 업무상배임의 점 사이에 기본적 사실관계가 동일하다고 보기 어려워 공소장변경을 허가하여서는 아니 된다는 취지여서 이 사건과는 사안을 달리한다). 결국 피고인 1의 이 부분 주장은 어느 모로 보아도 이유 없다.

나) 부외자금 조성에 의한 업무상 횡령죄의 성립 여부

(1) 원심의 판단

원심은 이 사건 부외자금 조성시를 기준으로 업무상횡령죄를 인정할 수 있는지에 관하여, 그 판시와 같은 사정들(부외자금 조성 경위, 조성 방법, 보관 방법, 결산 방법, 사용의 의사결정 방법, 실제 사용용도 등)을 종합하면, 피고인 1이 공소외 2 (주) 재무팀으로부터 법인자금을 현금으로 지급받아 이를 자신의 개인금고에 귀속시키고 다른 개인재산과 함께 관리·결산될 수 있도록 하였다는 점에서 불법영득의사는 이미 명백히 표현되었다고 추단되고, 피고인 1이 주장하는 부외자금 사용처의 내역이 회사 운영을 위한 현금성 경비로 볼 수 없고 개인적 사용임이 인정되므로, 피고인 1이 이 사건 부외자금을 개인금고에 보관하도록 하는 방법으로 조성한 시점에 불법영득의사가 객관적으로 명백히 표현된 것으로 보아 이 사건 부외자금 조성행위 자체로서 업무상횡령죄가 성립한다고 판단하여 이 부분 공소사실을 유죄로 인정하였다.

(2) 당심의 판단

(가) 관련 법리

업무상횡령죄에 있어서의 횡령행위란 불법영득의사를 실현하는 일체의 행위를 말하는 것으로서 불법영득의사가 외부에 인식될 수 있는 객관적 행위가 있을 때 횡령죄가 성립하는 것이고, 여기서 불법영득의사라 함은 자기 또는 제3자의 이익을 꾀할 목적으로 업무상의 임무에 위배하여 자신이 보관하는 타인의 재물을 자기의 소유인 것 같이 사실상 또는 법률상 처분하는 의사를 말한다(대법원 2006. 8. 24. 선고 2006도3039 판결 참조).

법인의 운영자 또는 관리자가 법인의 자금을 이용하여 부외자금을 조성하였다고 하더라도 그것이 당해 부외자금의 소유자인 법인 이외의 제3자가 이를 발견하기 곤란하게 하기 위한 장부상의 분식에 불과하거나 법인의 운영에 필요한 자금을 조달하는 수단으로 인정되는 경우에는 불법영득의사를 인정하기 어렵다.

다만 법인의 운영자 또는 관리자가 법인을 위한 목적이 아니라 법인과는 아무런 관련이 없거나 개인적인 용도로 착복할 목적으로 법인의 자금을 빼내어 별도로 부외자금을 조성하였다면 그 조성행위 자체로서 불법영득의사가 실현된 것으로 볼 수 있을 것인데, 이때 그 행위자에게 법인의 자금을 빼내어 착복할 목적이 있었는지 여부는 그 법인의 성격과 부외자금의 조성 동기, 방법, 규모, 기간, 부외자금의 보관방법 및 실제 사용용도 등 제반 사정을 종합적으로 고려하여 판단하여야 한다(대법원 2010. 12. 9. 선고 2010도11015 판결 참조).

이와 같이 불법영득의사를 실현하는 행위로서의 횡령행위가 있었다는 점은 검사가 법관으로 하여금 합리적인 의심을 할 여지가 없을 정도의 확신을 생기게 하는 증명력을 가진 엄격한 증거에 의하여 입증하여야 하고, 이와 같은 증거가 없다면 설령 피고인에게 유죄의 의심이 간다 하더라도 피고인의 이익으로 판단할 수밖에 없다(대법원 1994. 9. 9. 선고 94도998 판결, 대법원 2008. 8. 21. 선고 2007도9318 판결 등 참조).

(나) 2003년부터 2005년까지 사이의 부외자금 조성행위에 관하여

공소외 2 (주) 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)의 공소사실에 대한 공소시효는 후술하는 바와 같이 10년이고, 이 사건 공소가 2013. 7. 18. 제기되었음은 기록상 명백하므로, 위 공소사실 중 공소시효가 완성되지 아니한 2003년부터 2005년까지 사이의 부외자금 조성행위 중에 유죄로 인정할 수 있는 부분이 있어야만 그 부분과 포괄일죄로 공소제기된 1998년부터 2002년까지 사이의 부외자금 조성행위에 대하여도 유죄로 인정될 수 있다.

실제적으로도 검사가 이 부분 공소사실을 입증하기 위하여 제출한 증거자료의 상당 부분은 2003년 이후에 작성된 것이므로 이 부분 공소사실 중 우선 2003년부터 2005년까지의 부외자금 조성행위 부분에 관하여 살펴본다.

① 부외자금의 조성 경위와 관리 방법

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들에 의하면, 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

㉠ 공소외 2 (주)가 ♡♡그룹의 계열사로 있을 때부터 회사 경영에 필요한 현금성 경비의 충당을 위하여 부외자금을 조성하였고, 1995년 무렵 ♡♡그룹에서 분리되어 독자적으로 경영되기 시작한 후에도 공소외 2 (주) 재무팀에서 피고인 1이 사용할 부외자금을 조성하였는데, 그 부외자금의 규모는 1998년 147억 9,806만 원, 1999년 70억 867만 원, 2000년 118억 9,701만 원, 2001년 62억 4,944만 원, 2002년 78억 7,000만 원이었다가 그 후 2003년 46억 8,000만 원, 2004년 52억 원, 2005년 26억 원으로 다소 줄어든 뒤 2006년부터는 더 이상 조성되지 아니하였다.

㉡ 매년 초 공소외 2 (주)의 회장실에서 관재업무를 담당하는 임원이 공소외 2 (주) 재무팀 팀장에게 매월 일정금액의 부외자금을 조성하여 줄 것을 요청하는 방식으로 조성 금액이 결정되고, 추가로 현금이 필요한 경우 월정액 이외에 추가 현금을 요구하는 등 이 사건 부외자금의 액수는 피고인 1과 그의 지시를 받은 회장실 재무담당 임원에 의하여 결정되었다.

가령 2005. 1.경 작성된 '12월 결산 보고자료'에 포함된 '수입 및 지출 내역'(증거기록 제14315쪽) 중 '사입금'(이는 조성된 부외자금을 의미한다) 항목에 의하면, 2004년 누계로 총 52억 원의 부외자금이 조성되었고, 비교란에는 '정기 48, GLS 관련 4'라고 기재되어 있는데, 이는 부외자금 52억 원 중 48억 원이 정기적인 부외자금으로 조성된 것이고, 나머지 4억 원은 계열사인 ○○ GLS와 관련하여 추가로 부외자금이 조성된 것임을 뜻한다.

㉢ 공소외 2 (주) 재무팀은 이 사건 부외자금을 조성하기 위하여, 현금을 인출한 후 이를 복리후생비, 회의비, 교재비, 조사연구비 등으로 허위 계정처리하고, 기존 경비처리가 된 매출전표를 복사하거나, 허위의 신용카드 매출전표를 수기로 직접 작성하거나, 직원들로부터 개인적으로 사용한 신용카드 매출전표를 받아 첨부하거나, 도트프린터를 이용

하여 다량의 매출전표를 만드는 등으로 허위 전표에 대응하는 허위의 증빙을 만들었다.

㉠ 공소외 2 (주) 재무팀은 위와 같이 부외자금을 만들어 매월 3~4차례 회장실에 전달하면서 부외자금 조성과 관련한 장부나 문건은 별도로 작성하지 아니하였고, 회장실에 현금을 전달하고 회장실 재무담당 임원 등으로부터 지불증을 받아 이를 월말까지 보관하다가 공소외 2 (주) 재무팀 팀장이 경영지원실장에게 부외자금 전달 내역을 보고한 후 이를 폐기하였다.

㉡ 공소외 2 (주) 회장실 재무담당 임원 또는 재무2팀장은 공소외 2 (주) 재무팀으로부터 부외자금으로 조성된 현금을 받아 이를 피고인 1의 차명주식 매각대금, ▶▶(BS)으로부터 지급받은 금원, 비상장사의 주권실물, 무기명채권, CD, 예·적금 통장, 증권통장, 금융상품 통장, 도장, 카드 등이 함께 보관되어 있는 재무2팀이 관리하던 금고(이하 '이 사건 금고'라고 한다)에 넣어 보관하였다.

㉢ 이 사건 부외자금 자체의 조성내역이나 집행내역 및 잔액을 기재한 별도의 장부는 존재하지 않았고, 다만 공소외 2 (주) 회장실 재무2팀의 실무자들이 피고인 1의 재산현황을 한눈에 파악할 수 있도록 '수입'과 '지출' 현황을 나타내기 위하여 작성한 '일계표'(증거기록 제2509 내지 2516쪽, 제20069 내지 20186쪽, 이하 '이 사건 일계표'라 한다)와 결산보고서의 '수입'란 중 '사' 계정에 전달받은 부외자금의 액수를 기재하였다.

이 사건 부외자금은 회장실 재무2팀에 전달되어 이 사건 금고에 보관된 후 얼마 지나지 않아 대부분 사용되었는데, 이러한 부외자금의 사용금액은 이 사건 일계표상의 '지출'란에 반영되었으나 그 부외자금만의 사용내역을 별도로 기재하는 계정은 두지 않았고, '일계표'나 '2004년도 결산내역' 및 '2005년도 결산실적'의 지출내역에는 법인을 위한 지출과 개인적 지출이 구분되어 있지 않으며, 수입총계와 지출총계를 계산한 차액을 '흑자'라고 표현하고 '수입과 지출의 차이는 시재의 증가로 반영된다'고만 기재되어 있다.

㉣ 공소외 2 (주) 회장실 재무2팀에는 이 사건 부외자금만의 출납을 관리하는 별도의 결산은 없었던 반면에, 피고인 1이 선대로부터 증여받은 차명주식을 매각하여 마련한 자산과 현금을 관리하기 위한 결산절차가 따로 있었고(이를 '손결산'이라 하고, 손결산에 의하여 관리되는 차명주식을 매각하여 발생한 현금을 '공소외 37'이라고 한다), 손결산을 전담하는 직원이 존재하여 수시로 발생하는 손결산 자금의 입출금을 '손일계표'(주식일계표)에 기재하여 정리하고 매월 말에는 손일계표상 기재되어 있는 공소외 37 시재액과 이 사건 금고 내에 있는 실제 공소외 37 시재액을 대조하여 결산업무를 수행하였으며, 다른 담당자가 손결산 자료를 건네받아 이 사건 부외자금, 피고인 1의 다른 개인재산 및 손결산 중 일부를 통합하여 결산하였다(이를 '이결산'이라 한다). 이와 같이 '이결산' 외에 '손결산' 절차가 별도로 존재하였고, 공소외 37과 이 사건 부외자금은 이 사건 금고 내에 사실상 구분되어 보관 및 사용되었다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 1의 지시하에 공소외 2 (주) 부외자금이 조직적, 계속적으로 조성되어 왔고, 그 수입과 지출이 외부에 노출되지 않도록 하기 위해서 별도의 보관장소나 장부를 마련하지 않은 채 피고인 1의 개인재산과 함께 금고에 보관되어 사용되었으며, 피고인 1의 재산 관리를 위해 작성된 자료(일계표 등)에 그 부외자금과 관련된 항목이 포함되어 있음을 알 수 있다.

그러나 이 사건 부외자금이 은밀하게 조성, 보관 및 사용되는 위와 같은 사정은 정상적으로 회계 처리되지 않은 부외자금의 속성에 기인한 것으로 보이고, 이 사건 부외자금이 피고인 1의 처분의사에 의해서만 사용될 수 있는 재산으로 편입되었다는 의미에서 그와 같이 일계표가 작성된 것으로 볼 여지도 있으며, 어느 특정한 사용목적을 위하여 이 사건 부외자금을 조성한 것이 아니라 일반적, 포괄적, 지속적으로 매월 일정액의 부외자금을 조성하고 특별한 사용처

가 있는 때에는 추가적으로 부외자금을 조성하였던 것으로 미루어 볼 때, 이 사건 부외자금이 회사의 정상적인 회계 처리가 불가능하거나 곤란한 현금성 경비 충당을 위하여 조성되고 사용되었을 가능성을 배제할 수 없다.

더구나 피고인 1의 차명주식을 원천으로 한 개인자금과 이 사건 부외자금이 결산담당자를 달리하여 별개로 구분되어 관리 및 사용된 정황이 나타나는 이상, 이 사건 부외자금이 회사와는 아무런 관련이 없거나 개인적인 용도로 사용하기 위한 목적으로 조성된 것이라고 선불리 단정할 수 없다.

특히 이 사건 부외자금이 이미 모두 사용된 이 사건의 경우 그 부외자금의 조성 당시 불법영득의사가 있었는지를 판단하기 위하여는 무엇보다도 그 부외자금의 실제 사용처를 확인할 필요가 있다.

② 부외자금의 사용내역

㉠ 검사가 주장하는 부외자금 사용처에 관하여

검사는 피고인 1이 이 사건 부외자금을 피고인 1의 개인자금을 보관하는 금고에 개인자금과 혼합하여 보관하며 사용하였고, 일계표와 결산보고서상의 '수입'란에 이 사건 부외자금 항목이 포함되어 있으며, '지출'란에 개인적 사용처에 관한 항목들이 포함되어 있음을 근거로 피고인 1이 이 사건 부외자금을 생활비, 카드대금, 차량·미술품·와인 구입대금, 차명주식 등 개인자산 매입대금 등의 개인적 용도로 사용하였다고 주장한다.

이에 대하여 피고인 1은 위와 같은 용처에는 피고인 1의 개인자금이 사용되었다고 다룬다.

기록에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정에 비추어 보면, 검사가 주장하는 위와 같은 개인적 사용처에 이 사건 부외자금이 사용되었음을 뒷받침하는 직접적인 증거는 없고, 오히려 대부분 피고인 1의 차명주식을 원천으로 하여 마련된 자금이 사용된 것으로 보인다.

- A. 이 사건 일계표에 포함되어 있는 일부 항목들의 내역 및 누계를 기재한 '계정잔액 자료'(증거기록 제260~263쪽, 증가 제125호증), '○○ 주식 매각 현황'(증거기록 제4227쪽)에는 검사가 이 사건 부외자금의 사용처라고 주장하는 생활비, 카드대금, 차량·미술품·와인 구입대금, 차명 주식과 같은 개인자산 매입대금 등 피고인 1의 개인적 용도에 피고인 1 소유의 차명주식을 관리하는 손결산 계정에서 나온 자금이 사용된 사실이 기재되어 있고, 공소외 2 (주) 재무팀에서 자금 인출업무를 담당하였던 공소외 35, 공소외 74도 그러한 사실을 확인하고 있다.
- B. 피고인 1이 위와 같이 손결산에 의해 관리되는 차명주식의 매각대금을 사용할 경우 이를 이결산에 대여한 것으로 처리하여 이 사건 일계표상 '차입금(고문님)' 항목으로 집계하고, 아울러 손결산 자료인 주식일계표에도 손결산의 자금이 이결산에서 사용된 사항을 기재하였으며, 이는 '○○ 주식 매각 현황'의 '대여' 항목에도 반영되었다.
- C. '○○ 주식 매각 현황'에 따르면 손결산의 자금이 이결산에 대여하는 형식을 거치지 아니하고 손결산 내에서 직접 차명주식이나 채권 등의 매입에 사용되기도 하였다.
- D. 주식일계표와 각종 증빙자료(증가 제144호증 내지 제164호증의 4)에는 2004년과 2005년에 피고인 1이 손결산 자금으로 차량·미술품·와인 구입, 친족 지원금, 차명주식·2우B워런트·무기명채권·국민주택채권의 매입 등에 사용한 내역이 나타난다.

㉡ 피고인 1이 주장하는 부외자금 사용처에 관하여

피고인 1은 이 사건 부외자금을 접대비·선물비, 경조사비, 명절휴가비, 현장방문 격려금, 성과 격려금, 일반 격려금, 회장실 활동비, M&A 경비 등 회사를 위한 공적 용도에 사용하였고, 이러한 사용금액은 이 사건 일계표 지출란의 '회장

님' 계정에 기재하였다고 주장하므로 이에 관하여 살펴본다.

A. 일계표 등 결산자료

앞서 본 사실관계와 이 사건 일계표 및 결산실적 자료 등에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정에 비추어 보면, 피고인 1의 개인재산을 관리하기 위하여 작성되는 일계표에 이 사건 부외자금의 조성내역이 기재되었다는 점만으로 그 부외자금이 개인적 용도에 사용하기 위하여 조성된 것이라고 단정하기 어렵다.

㉠ 이 사건 부외자금이 조성되어 공소외 2 (주)의 회장실 금고에 전달되면 그 액수가 일계표의 수입란 중 입금항목의 '사'(사입금을 뜻한다) 계정에 기재되었고, 부외자금이 사용되면 그 액수가 일계표의 지출란 중 경비항목의 '회장님' 계정에 기재되었다.

㉡ 2005. 1. 31.자 일계표(증거기록 제20133쪽)에는 '회장님'계정에 당일 내역으로 "JH연말사용 54.6"이라고 기재되어 있는데, 이는 뒤에서 살펴보는 바와 같이 피고인 1이 개인자금으로 지급한 일반격려금을 의미한다.

그 이전에도 2000. 12. 31.자 일계표(증거기록 제3479쪽)의 지출란의 경비항목 중 '회장님(부회장님)' 계정에 "39 30"이라고 기재된 부분이 있는데, 이는 뒤에서 보는 바와 같이 공소외 2 (주)의 M&A와 관련하여 지출된 금액이다.

이와 같이 이 사건 부외자금의 지출이 집계되는 일계표의 '회장님' 계정에는 순수한 개인적 용도 외의 지출 내역이 포함되어 있다.

B. 접대비·선물비, 경조사비, 명절휴가비, 현장방문 격려금, 포상금(성과 격려금) 등

증가 제93호증의 3 내지 18, 33, 42의 각 기재, 공소외 14, 공소외 33, 공소외 66의 각 검찰 및 원심 법정에서의 진술, 피고인 3의 원심 법정에서의 진술 등을 종합하면, 피고인 1이 이 사건 부외자금을 다음과 같이 사용한 사실을 인정할 수 있다.

㉠ 2003년부터 2005년까지 공소외 2 (주) 임직원에게 대한 내부 경조금 기준은 임원의 경우 50만 원, 직원의 경우 30만 원으로 책정되어 있었으나, 피고인 1은 피고인 4에게 2003. 10. 14. 부친상 조의금으로 500만 원, 2006. 4. 3. 빙모상 조의금으로 300만 원, 2003. 12. 직원 공소외 38에게 부친상 조의금으로 500만 원, 직원 공소외 39에게 딸 결혼 축의금으로 300만 원을 지급하였고, 그 외에도 2003년부터 2005년까지 발생한 주요 임직원들의 경조사에 위 기준을 초과하는 조의금이나 축의금 등을 지급하였다.

㉡ 피고인 1은 (명절)휴가비로 2004. 1.경 공소외 40에게 300만 원, 2004. 7.경 공소외 14에게 300만 원, 공소외 42에게 2005. 2.경 50만 원, 2005. 8.경 50만 원, 2005. 7.말 공소외 27에게 미화 1만 달러, 2005. 7.경 공소외 38에게 500만 원, 2005. 7.경 공소외 14에게 500만 원을 지급하였다.

㉢ 피고인 1은 2003년부터 2005년까지 공소외 2 (주)에서 후원하는 골프선수들에게 선수당 200만 원 정도를 격려금으로 지급하였다.

㉣ 피고인 1은 (특별)상여금으로 2000. 1.경부터 2005. 12.경까지 공소외 7에게 총 5,000만 원, 1998년경부터 2005년경까지 공소외 44에게 총 5,000만 원, 2004. 12.경 공소외 45에게 500만 원, 2004년경 공소외 35에게 3,000만 원, 2005. 2.경 공소외 46에게 500만 원, 공소외 47에게 2005. 11. 18. 2억 1,500만 원, 2005. 11. 22. 2억 5,000만 원, 2005. 2.경부터 2005. 12.경까지 공소외 48에게 총 600만 원을 지급하였다.

㉤ 피고인 1은 포상금으로 2004. 6.경 공소외 40에게 1,000만 원, 2005. 말경 양종윤에게 1,000만 원을 지급하였다.

㉥ 피고인 1은 (특별)격려금으로 2004. 1.경 공소외 45에게 500만 원, 2004. 3.경 공소외 50에게 1,000만 원, 2004. 12.경 공소외 51에게 500만 원, 2004. 12.경 공소외 52에게 500만 원, 2004. 말경 공소외 53에게 2,000만 원, 2005. 2.경 공

소외 54에게 50만 원, 2005. 7.경 공소외 55에게 미화 5,000달러, 2005. 12.경 공소외 56에게 500만 원, 2005. 12.경 공소외 57에게 5,000만 원, 공소외 58에게 2005. 2.경 및 2005. 12.경 총 800만 원, 2005년경 공소외 59에게 1,000만 원을 지급하였다.

- ㉠ 피고인 1은 ○○ 그룹의 회장으로 활동하면서 위와 같이 임직원들이나 관계자들에 대한 (명절)휴가비, 현장 방문식 격려금, 성과 격려금 등을 비롯하여 거래처 등에 대한 접대비·선물비 등으로 수시로 지출하였다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 1이 이 사건 부외자금으로 회사 임직원들이나 거래처 등에 대한 접대비·선물비, 경조사비, 명절휴가비, 현장 방문 격려금, 포상금 등을 지급하였고, 그 부외자금이 사용된 때로부터 이미 10년을 전후한 기간이 경과하였다는 점을 고려하면, 실제로는 위에서 확인된 금액 이외에도 그와 같은 용도로 사용된 부외자금이 더 있을 개연성이 있으며, 이와 같은 부외자금의 조성 및 사용은 부적절한 것이어서 근절되어야 마땅하나, 과거 회사의 원활한 운영과 임직원들의 관리 및 사기진작 등을 위하여 부외자금이 사용되어 온 측면이 있음을 부정할 수 없다. 따라서 그러한 용도에 대비한 부외자금의 조성 자체가 회사와 무관하게 오로지 피고인 1 개인의 체면이나 회사 임직원들로부터 개인적 충성을 얻기 위한 목적에서 비롯된 것이어서 불법영득의 의사가 객관적으로 명백히 표현되었다고 단정하기 어렵다.

C. 일반 격려금

선물명단(증거기록 제14375~14383쪽), 2005년 결산실적 자료(증거기록 제6378쪽), 손결산 자금의 사용 내역 중 '회장님 사용' 자료(증거기록 제14328쪽), 2005. 12. 31.자 일계표(증거기록 3484쪽), 수입 및 지출내역 자료(증거기록 제14357쪽), 2004. 12. 31.자 계정잔액 자료(증거기록 제262, 263쪽), 선물 관련 명단(증가 제165호증)에 의하면, 당시 지주회사의 역할을 하던 공소외 2 (주)의 회장인 피고인 1이 연말연시에 공소외 2 (주)의 회장실과 비서팀을 포함한 공소외 2 (주)의 임직원들과 ○○ 계열회사 대표 등을 중심으로 지급대상자를 정하여 피고인 1의 개인재산인 손결산 자금에서 현금 또는 주식 형태의 격려금으로 2003년 51억 원, 2004년 40억 원, 2005년 55억 원, 2006년 56억 원을 지급한 사실을 인정할 수 있다.

위 인정사실에 의하면, 2003년 이후 매년 대체로 비슷한 금액의 격려금이 지급되었음을 알 수 있는데, 그 당시 회사의 경영권이 불안정한 상태에 있었다거나 피고인 1이 특별히 회사 임직원들에게 현금 기타 재산상 이익을 제공하면서까지 자신의 위상을 높이거나 자신에 대한 충성심을 강화하여야 할 만한 특별한 사정은 보이지 않고, 위와 같은 격려금의 사용을 통하여 부수적인 목적으로서 피고인 1의 위상과 평판을 높이는 효과를 의도하였거나 결과적으로 그러한 효과를 얻게 되었다고 하더라도, 그러한 사정만으로 위와 같은 격려금이 회사와 무관하게 피고인 1의 개인적 목적에서 지급된 것이라고 보기는 어렵다.

더구나 2003년부터 2005년까지 3년간 조성된 부외자금의 액수가 전에 비하여 줄어든 124억 8,000만 원임에 비하여, 같은 기간 피고인 1이 개인재산에서 일반 격려금으로 사용한 금액만 146억 원이 되는데(그 중 공소외 2 (주)의 직위를 맡고 있던 피고인 1의 가족이나 공소외 2 (주)의 계열사 대표들에게 지급된 부분을 제외하더라도 절반 이상이 되는 상당한 금액이다), 이와 같이 부외자금 이외에 추가로 개인자금을 조달하여 회사를 위하여 상당 금액을 사용한 점에 비추어 보더라도, 피고인 1이 위 기간 동안 이 사건 부외자금을 조성하는 단계에서 이를 회사와 무관하게 개인적으로 착복하려는 의사가 있었다고 단정하기 어렵다.

D. M&A 경비

2000년 일계표(증거기록 제3479쪽), 증가 제93호증의 19, 20, 37, 39, 40의 각 기재에 의하면, 피고인 1은 직원들을 통하여 1997년 공소외 2 (주)가 공소외 60 회사로부터 지분을 인수하는 과정에서 양도인 측에 사례금 10억 원을 전달하였고, <<타이어 회장으로 부터 제일투자신탁 지분을 인수하는 과정에서 양도인 측에 사례금 10억 원을 전달하였으며, 2000년 공소외 61 회사로부터 <<쇼핑{현재 공소외 70 회사} 지분을 인수하는 과정에서 양도인 측에 비공식 매매대금 30억 원을 지급하고 이러한 내용을 이 사건 부외자금의 사용금액이 집계되는 일계표 지출란의 '회장님' 항목에 '39 30'으로 기재한 사실이 인정되고, 공소외 2 (주)의 사업과 관련하여 1997년부터 2005년까지 아래 표 기재와 같이 28건에 이르는 M&A를 진행한 사실을 인정할 수 있다.

아 래 표 생 략

위 인정사실에 의하면, 피고인 1은 2000년에 공소외 2 (주)를 위하여 <<쇼핑의 지분을 인수하면서 이 사건 부외자금으로 관계자에게 비공식 매매대금을 지급하였고, 그 이전에도 공소외 2 (주)의 사업확장을 위하여 여러 차례 M&A를 진행하면서 비공식 사례금을 지급하였음을 알 수 있는데, 이러한 사정에 비추어 볼 때, 그 후 2005년까지 진행된 다수의 M&A 과정에서도 이 사건 부외자금에서 M&A와 관련한 비용으로 상당 금액을 지출하였을 것으로 추단된다. 그리고 이와 같은 사례금의 지급이 배임증재에 해당한다고 인정할 근거가 없는 이 사건에서 위 사례금은 공소외 2 (주)의 M&A를 성사시키기 위하여 소요된 비용으로서 M&A의 주체인 공소외 2 (주)를 위한 것으로 볼 수 있으므로, 피고인 1이 이를 개인적 용도로 착복한 것이라고 보기 어렵다.

③ 소 결

이상에서 살펴본 부외자금의 조성 경위와 관리 방법 및 실제 사용용도, 특히 검사가 이 사건 공소장을 통해 피고인 1이 부외자금을 개인적 용도로 사용한 예로 적시한 항목들에는 대부분 피고인 1의 개인재산이 사용된 것으로 보이고, 그 밖에 이 사건 부외자금이 피고인 1의 개인적 용도에 사용되었음을 입증하는 직접적인 증거는 없으며, 오히려 이 사건 부외자금으로 접대비·선물비, 경조사비, 명절휴가비, 현장방문 격려금, 포상금(성과 격려금), M&A 경비 등 회사를 위한 용도로 상당 금액이 사용된 것으로 보일 뿐만 아니라, 이 사건 부외자금의 지출이 집계된 이 사건 일계표 상의 '회장님' 계정에는 회사를 위한 용도로 지출된 부분을 포함하고 있고, 게다가 이 사건 부외자금이 조성된 기간 동안 그 부외자금 액수를 초과하는 일반 격려금의 지급을 위하여 피고인 1이 개인재산을 출연하기까지 한 점 등을 종합하여 보면, 검사가 제출한 증거들만으로는 적어도 2003년부터 2005년까지 공소외 2 (주)의 부외자금이 조성될 당시 피고인 1에게 그 자금을 빼내어 착복할 목적이 있었는지에 관하여 합리적 의심의 여지가 없을 정도로 입증이 되었다고 보기 어렵다.

결국 피고인 1에게 유죄의 의심이 간다 하더라도 그 기간에 해당하는 공소사실에 관하여는 피고인의 이익으로 판단할 수밖에 없으므로 그 부분 공소사실은 범죄의 증명이 없는 경우에 해당하여 무죄를 선고하여야 한다.

이와 달리 판단한 원심판결에는 사실을 오인하거나 횡령죄에 관한 법리를 오해하여 판결결과에 영향을 미친 위법이 있다.

피고인 1의 이 부분 주장은 이유 있다.

(다) 1998년부터 2002년까지 사이의 부외자금 조성행위에 관하여

이 부분 공소사실 중 앞서 본 무죄 부분을 제외한 나머지 1998년부터 2002년까지 사이의 부외자금 조성행위에 의한 업무상 횡령의 점은 그 이득액이 50억 원 이상일 때에 해당하여 구 특정경제범죄 가중처벌 등에 관한 법률(2012. 2. 10. 법률 제11304호로 개정되기 전의 것) 제3조 제1항 제1호에 의하여 법정형이 무기 또는 5년 이상의 유기징역에

해당하는 범죄로서, 형사소송법 부칙(2007. 12. 21. 법률 제8730호) 제3조, 구 형사소송법(2007. 12. 21. 법률 제 8730호로 개정되기 전의 것) 제249조 제1항 제2호에 의하여 그 공소시효가 10년이다.

그런데 이 사건 공소는 위 범죄행위가 종료된 2002. 12. 31.부터 10년이 경과한 후인 2013. 7. 18. 제기되었음이 기록상 분명하다.

그렇다면 그 부분 공소사실은 공소시효가 완성되었을 때에 해당하므로 유·무죄의 판단에 나아가 살펴볼 필요 없이 형사소송법 제326조 제3호에 의하여 면소되어야 한다.

이를 지적하는 피고인 1의 이 부분 주장도 이유 있다.

3) ○○ China, ○○I 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령) 부분

가) 피고인 5 명의 급여 횡령 부분

(1) 횡령죄의 성립 여부(피고인 1, 피고인 2, 피고인 3)

(가) 주주총회나 이사회 결의에 의하여 주식회사의 임원에 대한 추상적인 보수액이 결정되었다고 하더라도 실제 회사 업무를 전혀 수행하지 않는 임원에 대한 정기적인 보수 지급행위가 정당화될 수는 없다(대법원 2007. 6. 1. 선고 2006도1813 판결 참조).

또한 업무상 횡령죄에 있어서의 불법영득의사라 함은 타인의 재물을 보관하는 자가 자기 또는 제3자의 이익을 꾀할 목적으로 업무상 임무에 위배하여 보관하는 타인의 재물을 자기의 소유인 경우와 같이 사실상 또는 법률상 처분하는 의사를 의미하고, 반드시 자기 스스로 영득하여야 하는 것만은 아니다(대법원 2000. 12. 7. 선고 2000도4005 판결 참조).

(나) 원심은 그 판시 증거들을 종합하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ① 피고인 5는 ○○ China, ○○I에서 근무하거나 위 각 법인의 업무를 수행한 사실이 없는 점, ② 피고인 5는 2010. 3. 30.경 ○○I의 커미셔너리(Commissionnery)로, 2010. 4. 30.경 ○○ China의 자문역(Corporate advisor)으로 등재되었지만, 이는 보수를 지급받기 위한 형식을 갖춘 것에 불과하고, 피고인 5가 특별히 커미셔너리나 자문역으로서의 역할을 하였다고 볼 만한 자료는 없는 점, ③ 지주회사의 대표이사가 계열회사를 관리하는 것은 지주회사의 역할에 불과하고 이를 자회사의 업무라고 볼 수 없는 점, ④ 당시 공소외 2 (주)는 공소외 3 (주)를 지배하고 있고, 공소외 3 (주)가 ○○ China, ○○I를 지배하고 있었는데, 위 각 회사들은 모두 법인격이 다르고, 그 회계도 각기 달리하고 있어 지주회사가 그 대표이사에게 지급하는 격려금을 자회사가 부담할 의무도 없는 점, ⑤ 다른 법인들 사이에서 공동경비를 배분하기 위해서는 동일한 조직 또는 사업을 공동으로 운영하거나 영위하여야 할 것인데, 지주회사인 공소외 2 (주)와 ○○ China, ○○I가 공동으로 운영하는 조직이나 사업은 없었던 점, ⑥ 그뿐만 아니라 피고인 5가 지주회사인 공소외 2 (주)의 대표이사를 사직한 이후에도 지속적으로 ○○ China, ○○I로부터 피고인 5에게 급여가 지급되었고, 급여액수도 ○○ China, ○○I의 정관 등에 의하여 정해진 것이 아니라 이 사건 빌라 분양대금 및 그에 대한 소유권이전 경비 등을 고려하여 정해진 점, ⑦ 피고인 1이 피고인 5에게 정당한 절차를 거치지 않고 이 사건 빌라를 제공하였고, 제공여부도 오로지 피고인 1의 의사결정에 따른 것이며, 이 사건 빌라를 제공한 뒤 그 대금을 정산하기 위하여 ○○ China, ○○I로부터 급여를 지급받는 형식을 취하게 되었는데, 이는 법인의 자금을 피고인 1 개인의 소유인 것처럼 처분하였다고 평가할 수 있는 점 등에 비추어 보면, ○○ China, ○○I의 피고인 5에 대한 보수 지급행위가 정당하다고 볼 수 없고, 피고인 1의 불법영득의사를 인정하기에 충분하다고 판단하여 이 부분 공소사실을 유죄로 인정하였다.

(다) 앞서 본 법리를 토대로 원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 특히 원심 및 당심이 적법하게 조사하여 채택한 증거들에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ① 피고인 5가 ○○ China, ○○I에서는 업무를 수행한 사실이 없음에도 이 사건 빌라대금의 정산을 위한 자금을 조달하기 위하여 위 각 법인으로부터 3년여에 걸쳐 합계 87억 원이 넘는 금원이 급여 명목으로 피고인 5 명의의 계좌로 지급되었던 점, ② ○○ China, ○○I는 공소외 2 (주)와 별개의 법인격을 가진 회사로서 이 사건 빌라의 분양이나 피고인 5에 대한 격려금 지급과는 직접적인 이해관계가 없음에도 피고인 5에게 급여를 지급하는 것처럼 가장하여 ○○ China, ○○I의 자금을 빼내어 이 사건 빌라대금의 정산에 사용하도록 한 것은 경영상 판단으로서 정당하다고 볼 수 없는 점, ③ 피고인 1이 자신의 재산이나 은행대출금으로 이 사건 빌라대금을 지급한 후 이를 상환받는 방법으로 피고인 5에 대한 급여 지급을 가장하여 ○○ China, ○○I의 자금을 사용한 것이므로 피고인 1에게 경제적 이해관계가 전혀 없다고 할 수 없고, 설령 그렇지 않다고 하더라도 제3자의 이익을 위하여 회사의 자금을 자기의 소유인 경우와 같이 처분한 이상 불법영득의 의사가 있었다고 봄이 상당한 점 등에 비추어 보면, 이 부분 원심판결에는 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3이 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 위법이 없다.

위 피고인들의 이 부분 주장은 이유 없다.

(2) 피고인 2의 공동정범 성립 여부(피고인 2)

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들을 종합하면, 피고인 1의 해외재산 관재업무를 담당하였던 피고인 2가 2010. 8. 17.경 ○○ China의 법인장으로 취임한 후 2013. 6. 3.경까지 피고인 5가 ○○ China에서 실제 근무한 사실이 없음에도 마치 실제 근무한 것처럼 관련 서류 및 회계장부를 조작하여 ○○ China의 자금으로 피고인 5의 월 급여 명목으로 합계 4,954,554,788원을 지급하는데 관여한 사실을 인정할 수 있다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 2가 ○○ China의 법인장으로 취임하기 전에 이미 ○○ China의 자금을 피고인 5에 대한 급여 형식으로 지급하여 이 사건 빌라의 구입대금을 정산하는데 사용하기로 결정되었다고 하더라도 그러한 사정을 알면서 2010. 8.경부터 2013. 6.경까지 피고인 5의 급여 명목으로 ○○ China의 자금 합계 4,954,554,788원을 지출하는데 관여한 이상 적어도 그 부분 횡령행위에 대하여는 피고인 2의 기능적 행위지배가 인정되므로 피고인 2는 그 기간 동안의 횡령 범행에 대하여 공동정범으로서의 책임이 있다고 봄이 상당하다.

피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

나) 피고인 2 명의 급여 횡령 부분(피고인 1, 피고인 2)

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들을 종합하면, 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

- ① 피고인 1은 2005년경부터 공소외 2 (주)뿐만 아니라 공소외 2 (주)의 국내외 계열사로부터 급여를 수령하였는데, 그 중 ○○ China로부터 고문료 명목으로 2005년도에 40만 달러, 2006년경부터 2009년경까지 매년 47만 달러를 지급받았고, 2010년 상반기 4개월 동안 14만 달러를 지급받은 후 금원을 지급 받는 것을 중단하였다.
- ② 그 후 피고인 1의 지시에 따라 피고인 2가 회장실 재무담당 임원인 피고인 3과 함께 피고인 1의 해외 생활비를 확보하기 위한 방안에 대해 논의한 결과 피고인 2가 ○○ China로부터 피고인 2 명의의 계좌로 급여를 지급받아 이를 피고인 1의 해외 생활비로 사용하도록 제공하였다.

위 인정사실과 앞서 든 증거에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ① 피고인 1이 이 부분 공소사실 기간 동안 정식으로 ○○ China의 업무수행을 하였다면 자신 명의로 급여를 받지 못할 불가피한 사정이 있었다고 볼 자료가 없음에도 피고인 1의 해외재산 관재업무를 담당하였던 피고인 2로 하여금 ○○ China에 근무하는 것처럼 가장하여 급

여를 지급받게 한 다음 이를 전달받아 사용한 점, ② 이는 피고인 1의 해외 생활비를 확보하기 위한 방안으로 결정된 것인데, 피고인 1이 지주회사인 공소외 2 (주)의 대표이사라고 하더라도 피고인 1의 개인적인 필요에 의하여 공소외 2 (주)의 해외 자회사의 자금을 임의로 사용하는 것이 정당화 될 수는 없는 점 등에 비추어 보면 ○○ China에서 피고인 2에게 급여 명목으로 지급된 금원에 대하여 피고인 1에게 불법영득의 의사가 있었다고 인정된다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

4) 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(배임) 부분(피고인 1, 피고인 2, 피고인 4)

가) 이 부분 공소사실의 요지

(1) □□□ □□□□□ 빌딩 매입 과정에서의 배임

피고인 1, 피고인 2, 피고인 4는 공소외 15, 공소외 36, 공소외 63과 공모하여, 2006. 12. 26.경☆☆은행○○지점에서 피고인 1이 실질적으로 소유·지배하고 있는 Pan 공소외 4 회사 명의로 동경 아카사카 소재 □□□ □□□□□ 빌딩 및 부지를 매입하기 위하여 21억 5,000만 엔을 대출받음에 있어, 피해자 ○○ 공소외 4 (주)에 손해가 발생하지 않도록 회사 재산을 보존하고 관리하여야 할 업무상 임무가 있음에도 불구하고 이를 위배하여, 위 대출금채무를 담보하기 위하여 피해자 ○○ 공소외 4 (주) 소유의 동경 소재 ○○ Japan 빌딩 및 부지에 임의로 채권최고액 21억 5,000만 엔의 근저당권을 설정하고, 피해자 ○○ 공소외 4 (주)로 하여금 28억 4,700만 엔(2006. 12. 26. 당시 매매기준환율에 의한 한화 223억 1,364만 원 상당)의 한정 근보증채무에 연대보증하게 함으로써 Pan 공소외 4 회사의 실질적 소유자인 피고인 1에게 근보증 한도액 상당의 재산상 이익을 취득하게 하고, 피해자 ○○ 공소외 4 (주)에 같은 금액 상당의 손해를 가하였다.

(2) ◇◇◇◇◇◇ 빌딩 매입 과정에서의 배임

피고인 1, 피고인 2, 피고인 4는 피고인 3, 공소외 63과 순차 공모하여, 2007. 10. 12.경 ☆☆은행○○지점에서, 피고인 1이 실질적으로 소유, 지배하고 있는 Pan 공소외 4 회사 명의로 동경 아카사카 소재 ◇◇◇◇◇◇ 빌딩 및 부지를 매입하기 위하여 18억 엔을 대출받음에 있어, 회사에 손해가 발생하지 않도록 회사 재산을 보존하고 관리하여야 할 업무상 임무가 있음에도 불구하고 이를 위배하여, 피해자 ○○ 공소외 4 (주)로 하여금 21억 6,000만 엔(2007. 10. 12. 당시 매매기준환율에 의한 한화 169억 1,582만 원 상당)의 대출원리금 채무에 연대보증하게 함으로써 Pan 공소외 4 회사의 실질적 소유자인 피고인 1에게 대출원리금 상당의 재산상 이익을 취득하게 하고, 피해자 ○○ 공소외 4 (주)에 같은 금액 상당의 손해를 가하였다.

나) 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(배임)죄에서의 이득액의 범위

(1) 인정사실

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들을 종합하면, 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

(가) □□□ □□□□□ 빌딩 관련 연대보증에 의한 배임 부분

① ○○ 공소외 4 (주)의 직원 공소외 63이 2006. 12. 초 무렵 (주)☆☆은행○○지점에 □□□ □□□□□ 빌딩의 구입자금 대출을 문의하였고, 이에 (주)☆☆은행○○지점에서는 당시 □□□ □□□□□ 빌딩의 감정가격이 16억 엔에 불과하고, 총 소요자금은 25억 엔 전후로 예상되는데 21억 5천만 엔의 대출요청은 과다하다고 보고 □□□ □□□□□ 빌딩 외에 추가담보와 ○○ 공소외 4 (주)의 연대보증을 요구하였다.

② 피고인 1은 피고인 4를 통하여 2006. 12. 14. Pan 공소외 4 회사 주식을 양수한 다음, Pan 공소외 4 회사 명의로 2006. 12. 26. 공소외 64 회사와 사이에 □□□ □□□□□ 빌딩에 관하여 매매대금 22억 엔(계약 당일 계약금 2억

2,000만 엔, 2007. 1. 12. 잔금 19억 8,000만 엔)으로 정하여 매매계약을 체결하였다.

- ③ 한편, Pan 공소외 4 회사는 2006. 12. 26. 무렵 (주)☆☆은행○○지점과 사이에 대출금액 21억 5,000만 엔, 적용이율 연 1.95%(T1M JPY Libor(0.376%) + 1.574%), 대출기한 실행 후 36개월, 매월 300만 엔씩 분할 상환하는 조건으로 여신거래약정을 체결하였고, 그에 따른 대출금채무의 이행을 담보하기 위하여 같은 날 (주)☆☆은행에게 □□□□□□ 빌딩에 관하여 채권최고액 2억 6,400만 엔으로 된 근저당권을 설정하여 주었다(그보다 선순위인 보증금채권 1억 9,300만 엔이 있었다), 2007. 1. 12. 위 근저당권의 채권최고액을 21억 5,000만 엔으로 변경하였다.
- ④ ○○ 공소외 4 (주)는 2006. 12. 26. (주)☆☆은행○○지점에 Pan 공소외 4 회사의 위 여신거래약정에 기한 대출금채무의 이행을 담보하기 위하여 보증한도 28억 4,700만 엔으로 정하여 위 대출금채무를 연대보증하는 한편, 같은 날 ○○ 공소외 4 (주) 소유의 일본 도쿄도 (주소 2 생략) 지하 2층, 지상 13층 건물 및 그 부지(2006. 12. 기준 감정가액은 80억 엔이고, 1순위 근저당권 45억 5,000만 엔과 선순위 보증금채권 4억 1,500만 엔이 있었다, 이하 위 건물과 부지를 합하여 '○○ Japan 빌딩'이라고 한다)에 관하여 채권최고액 2억 6,400만 엔으로 된 2순위 근저당권을 설정하여 주었다, 2007. 1. 12. 위 2순위 근저당권의 채권최고액을 21억 5,000만 엔으로 변경하였다.

(나) ◇◇◇◇◇◇ 빌딩 관련 연대보증에 의한 배임 부분

- ① Pan 공소외 4 회사는 2007. 9. 28. ◇◇◇◇◇◇ 빌딩에 관하여 매매대금 18억 엔(계약 당일 계약금 1억 8,000만 엔, 2007. 10. 12. 잔금 16억 2,000만 엔)으로 정하여 매매계약을 체결하였다.
- ② Pan 공소외 4 회사는 2007. 10. 12. (주)☆☆은행○○지점과 사이에 대출금 18억 엔, 대출기한 취급 후 36개월, 적용이율 연 1.98%[(JPY Libor 1M(0.82%) + 1.16%)], 매월 150만 엔씩 분할 상환하는 조건으로 여신거래약정을 체결하였고, 같은 날 (주)☆☆은행○○지점에 ◇◇◇◇◇◇ 빌딩에 관하여 채권최고액 21억 6,000만 엔으로 된 1순위 근저당권을 설정하여 주었다.
- 그 무렵 (주)☆☆은행○○지점이 조사한 ◇◇◇◇◇◇ 빌딩의 감정가액은 14억 엔에 불과하였고, 선순위 임차보증금채권도 3억 5,600만 엔이 있었다.
- ③ ○○ 공소외 4 (주)는 2007. 10. 12. (주)☆☆은행○○지점에 Pan 공소외 4 회사의 위 여신거래약정에 기한 대출금채무의 이행을 담보하기 위하여, 그 대출금채무를 연대보증하는 한편, ○○ Japan 빌딩에 관하여 채권최고액 21억 6,000만 엔으로 된 3순위 근저당권을 설정하여 주었다.

(2) 판단

업무상배임죄는 타인의 사무를 처리하는 자가 그 임무에 위배하는 행위로써 재산상의 이익을 취득하거나 제3자로 하여금 이를 취득하게 하여 본인에게 손해를 가한 때에 성립하는 것이고, 여기에서 본인에게 "재산상의 손해를 가한 때"라 함은 현실적인 손해를 가한 경우뿐만 아니라 재산상 실해 발생의 위험을 초래한 경우도 포함된다(대법원 2003. 10. 30. 선고 2003도4382 판결 참조). 그리고 상당하고 합리적인 채권회수조치를 하지 아니한 채 이미 채무변제능력을 상실한 계열회사를 위하여 자금을 대여하거나 지급보증하는 행위가 배임행위가 될 경우에는 제공된 자금액 또는 지급보증금액 전체가 배임죄에 있어서 손해 및 이득액이 된다(대법원 2007. 9. 7. 선고 2007도3373 판결참조).

원심은 그 판시 증거들에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ① 채권자인 (주)☆☆은행은 Pan 공소외 4 회사가 주채무를 연체하게 될 경우 변제 자력이 있는 ○○ 공소외 4 (주)에 대하여 바로 연대보증채무의 이행을 구할 수 있고, 이 경우 ○○ 공소외 4 (주)의 전체 재산(○○ Japan 빌딩에 한정되지 아니한다)에 대하여 보증금액(대출원리금) 상당의 손해가 발생할 위험에 처하게 되는 점, ② ○○ 공소외 4 (주)가 보증채무 이행 이후 변제자 대위에 의하여 (주)☆☆은

행이 □□□ □□□□□ 빌딩 또는 ◇◇◇◇◇ 빌딩에 설정한 1순위 근저당권을 실행할 수 있다고 하더라도 이는 배임행위로 인한 손해가 발생한 이후의 사정에 불과하여, 일단 손해의 위험을 발생시킨 이상 사후에 피해가 회복되었다고 하더라도 이를 손해액에서 공제할 수 없는 점(대법원 2012. 7. 12. 선고 2009도7435 판결 참조) 등에 비추어 보면, 이 부분 배임행위로 발생한 손해액은 주채무자인 Pan 공소외 4 회사의 대출금에 대하여 보증채무를 부담하게 됨으로써 발생하는 보증금액 전체라 할 것이지 공동담보로 제공된 이 사건 각 빌딩의 가액을 공제할 것은 아니라고 판단하였다.

앞서 본 법리를 토대로 원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 특히 앞서 본 사실관계에 의하면, ① Pan 공소외 4 회사가 (주)☆☆은행으로부터 대출받을 당시 담보로 제공한 □□□ □□□□□ 빌딩이나 ◇◇◇◇◇ 빌딩의 담보가치가 충분하지 않았고, 그로 인해 ○○ 공소외 4 (주)가 Pan 공소외 4 회사를 위하여 연대보증을 하게 된 것으로 보이는데, ○○ 공소외 4 (주)가 연대보증채무를 이행하게 될 경우 채권자인 (주)☆☆은행의 □□□ □□□□□ 빌딩 또는 ◇◇◇◇◇ 빌딩에 대한 근저당권을 대위하여 실행할 수 있다는 사정만으로 연대보증을 함에 있어 상당하고 합리적인 채권회수조치를 다하였다고 보기 어려운 점, ② 비록 죄형균형 원칙이나 책임주의 원칙상 '특정경제범죄 가중처벌 등에 관한 법률'을 적용함에 있어서 취득한 이득액을 엄격하고 신중하게 산정할 필요가 있다는 점을 고려하더라도, 장차 위 각 근저당권의 실행에 의하여 실제 회수가능한 채권액은 가변적이므로 담보물의 가치를 초과하여 연대보증한 금액이나 실제로 회수가 불가능하게 된 금액만을 손해액으로 볼 것이 아니라 재산상 권리의 실행이 불가능하게 될 염려가 있거나 손해발생의 위험이 있는 연대보증채무금 전액을 손해액으로 보아야 하고, Pan 공소외 4 회사의 실질적 소유자인 피고인 1도 같은 금액의 인적 담보 가치라는 재산상 이익을 취득하였다고 봄이 상당한 점 등을 보태어 보면, 이 부분 원심판결에는 피고인 1, 피고인 2, 피고인 4가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 위법이 없다.

위 피고인들의 이 부분 주장은 이유 없다.

다) 구체적인 이득액의 산정

앞서 본 사실관계에 의하면, ○○ 공소외 4 (주)가 이 사건 연대보증으로 인하여 입게 된 손해액은 피담보채무인 대출원리금 상당이고, 그 대출원리금 이상의 손해가 발생하였거나 발생할 위험이 있다는 점을 인정할 증거가 없다.

그런데 주채무인 대출원금에 대한 이자가 변동금리로 약정되어 있어 범행 당시 이자는 특정되지 아니하므로 결국 대출원금 및 이에 대한 액수 미상의 이자 상당액을 손해액으로 봄이 타당하다.

따라서 □□□ □□□□□ 빌딩 매입과 관련하여 ○○ 공소외 4 (주)에 발생한 손해액은 대출원금인 21억 5,000만 엔 및 이에 대한 액수 미상의 이자 상당액이고, ◇◇◇◇◇ 빌딩 매입과 관련하여 ○○ 공소외 4 (주)에 발생한 손해액은 대출원금인 18억 엔 및 이에 대한 액수 미상의 이자 상당액이 된다.

그리고 엔화로 표시된 이득액을 한화로 산정함에 있어서는 행위시인 ○○ 공소외 4 (주)의 각 연대보증시점의 환율을 적용함이 타당한데, 증가 제8호증에 의하면, □□□ □□□□□ 빌딩의 매입을 위한 ○○ 공소외 4 (주)의 연대보증시점인 2006. 12. 26. 당시 원/100엔 매매기준율은 781.46원인 사실을 인정할 수 있으므로, 이를 □□□ □□□□□ 빌딩 관련 배임 범죄사실의 대출원금 21억 5,000만 엔에 적용하면 한화 168억 139만 원(= 21억 5,000만 엔 × 781.46/100)이 된다.

또한 증가 제9호증에 의하면, ◇◇◇◇◇◇ 빌딩의 매입을 위한 ○○ 공소외 4 (주)의 연대보증 시점인 2007. 10. 12. 당시 원/100엔 매매기준율은 783.14.원인 사실을 인정할 수 있으므로, 이를 ◇◇◇◇◇◇ 빌딩 관련 배임 범죄사실의 대출원금 18억 엔에 적용하면 한화 140억 9,652만 원(= 18억 엔 × 783.14/100)이 된다.

이와 달리 검사는 이 부분 공소사실에서 □□□ □□□□□ 빌딩 관련 배임의 경우 근보증 한도액 28억 4,700만 엔 상당액을, ◇◇◇◇◇◇ 빌딩 관련 배임의 경우 대출원리금채무 21억 6,000만 엔 상당액을 각각의 이득액으로 주장하고 있는바, 앞서 인정된 각 이득액을 초과하는 부분에 대하여는 이를 인정할 증거가 없다.

한편, 원심은 □□□ □□□□□ 빌딩 매입과정에서의 배임의 경우 그 이득액을 대출원금 21억 5천만 엔 및 부대이자로 보면서도 그 21억 5,000만 엔을 한화로 환산하여 표시한 이득액을 222억 4,816만 원으로 잘못 인정하였으므로 이를 지적하는 피고인 1, 피고인 2, 피고인 4의 이 부분 주장은 이유 있다.

나. 검사의 사실오인 내지 법리오해 주장에 관한 판단

1) 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분

가) 피고인 1, 피고인 2의 국내 차명주식 관련 조세포탈의 점에 대하여

검사는 피고인 1, 피고인 2에 대한 국내 차명주식 관련 조세포탈의 공소사실로서 다음과 같이 주장하였다.

"피고인 1, 피고인 2는 공모하여, 2003년경부터 2007년경까지(피고인 2는 2004년경부터 2007년경까지) 아래 판시 범죄사실 제1의 가항과 같은 방법으로 별지 범죄일람표 1 '기소된 포탈세액'란 기재와 같이 2003귀속년도 2,179,875,787원, 2004귀속년도 1,027,192,091원, 2005귀속년도 4,890,879,587원, 2006귀속년도 5,261,741,244원, 2007귀속년도 7,338,975,084원의 양도소득세를 각 포탈하였다.

"

이에 대하여 원심은, 피고인 1이 1998. 12. 31. 이전에 차명으로 원주를 취득할 당시에는 이 사건 주식양도 과세규정이 시행되지 아니한 상태여서 양도소득세의 납세의무에 대하여 전혀 예견할 수 없었고, 위 과세규정 시행 이후 실명으로 전환하지 아니한 채 그대로 차명으로 이를 보유하고 양도하였다는 점만으로는 피고인 1이 양도소득세의 부과징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 부정행위를 하였다고 보기 어려우며, 1998. 12. 31. 이전 차명으로 취득한 원주에 대하여 무상증자 및 주식배당을 통하여 배정받은 무상주는 원주의 변형물에 불과하므로 이를 양도함으로써 얻은 양도소득에 대하여 과세표준을 신고하지 아니한 행위도 조세포탈죄에서 정한 부정행위에 해당하지 아니한다고 보고, 포탈세액을 계산함에 있어 '후입선출법'을 적용하여 재계산한 액수를 초과하여 양도소득세를 포탈하였음을 인정할 증거가 없다는 이유로 피고인 1, 피고인 2에 대한 위 공소사실 중 별지 범죄일람표 1의 '원심인정 포탈세액'란 기재 각 양도소득세액을 초과한 부분에 대하여 범죄의 증거가 없는 경우에 해당한다고 판단하여 이 유에서 무죄를 선고하였다.

조세포탈죄의 '부정행위'에 해당하는지 여부는 조세납부의무의 존재를 전제로 하는 것인바(대법원 2009. 5. 29. 선고 2008도9436 판결 참조), 원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 거기에 검사가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다.

검사의 이 부분 주장은 이유 없다.

나) 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3의 해외 SPC 관련 조세포탈의 점에 대하여

(1) 이 부분 공소사실의 요지

피고인 1은 1990년대 중·후반경 불상의 방법으로 조성한 해외 비자금이나 공소외 2 (주) 등 계열사 법인자금을 이용하여, 조세피난처에 설립된 페이퍼컴퍼니를 통해 자신의 해외 자산을 증식시키기로 마음먹고, 실·차명 재산을 관리하는 회장실 재무팀 소속 피고인 2, 피고인 3과 공소외 65, 공소외 66 등에게 구체적인 방안을 마련하도록 지시하였다. 이에 따라, 피고인 2, 피고인 3은 공소외 65, 공소외 66 등과 함께, 해외에서 현지 금융기관을 통해 국내 주식에 투자하는 경우 국내에는 해외 금융기관 명의만 드러날 뿐 실제 투자자가 확인되지 않아 과세가 곤란함을 기화로, 이에 안전장치를 더해 BVI(British Virgin Islands) 등 조세피난처에 페이퍼컴퍼니를 설립한 후, 그 명의로 공소외 2 (주) 등 계열사 주식을 취득, 매각하여 거액의 양도차익을 남기거나, 배당을 받아 피고인 1의 해외 자산을 극대화하고, 이를 과세당국에 신고하지 않은 채 피고인 1이 해외에서 개인적으로 사용하는 방안을 마련, 시행하기로 순차 공모하였다.

(가) '◁◁◁◁◁' 등 4개 페이퍼컴퍼니를 이용한 양도소득세 및 종합소득세 포탈(피고인 1, 피고인 2, 피고인 3)

공소외 2 (주)는 1999. 5. 14. 제122회 해외 신주인수권부사채(BW, 무보증, 분리형)를 발행하였고, 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3은 공소외 65, 공소외 66과 함께, 그 무렵 피고인 1이 조세피난처 BVI에 설립하여 실질적으로 소유, 지배하고 있는 페이퍼컴퍼니 '◁◁◁◁◁', '▷▷▷▷▷', '♠♠♠♠♠', '▽▽▽▽▽'명의로, 해외 금융기관인 (금융기관 생략)을 통해 사채(Bond)와 분리된 신주인수권(Warrant)을 인수하였다.

이후 2004. 3.경 피고인 1의 지시를 받은 피고인 2, 피고인 3은 공소외 65, 공소외 66과 함께, 신주인수권(Warrant) 행사에 필요한 자금을 마련하기 위해, 피고인 1이 조세피난처 BVI에 설립하여 실질적으로 소유, 지배하고 있는 '▲▲' 명의로 보유하고 있던 미화 904만 달러 상당의 CSI 지분 8.24%를 미화 6,500만 달러(한화 750억 원 상당)에 CSI로 매각한 다음, 그 매각대금으로 2004. 3. 23.경부터 2004. 3. 29.경까지 신주인수대금 60,320,000,000원을 공소외 2 (주)에 납입하고, 신주인수권을 행사하여 공소외 2 (주) 발행 보통주 1,568,871주를 '◁◁◁◁◁' 등 4개 페이퍼컴퍼니 명의로 취득하였다.

계속하여 2006. 1. 2.경부터 2006. 11. 3.경까지 피고인 1의 지시를 받은 피고인 2는 위와 같이 취득한 1,568,871주 및 그 주식 매각대금으로 추가 취득한 215,686주, 합계 1,784,557주를 '◁◁◁◁◁' 등 4개 페이퍼컴퍼니 명의 차명 증권계좌로 관리하면서, 그 중 41,103주를 매도하여 2,461,250,072원의 양도차익, 2,360,806,500원의 배당소득을 취득하였다.

이러한 경우 양도소득세, 종합소득세 납세의무자인 피고인 1은 2007. 5. 31.까지 관할 세무서에 양도소득, 종합소득 과세표준을 신고하여야 함에도 불구하고, 피고인 1, 피고인 2는 순차 공모하여, 조세피난처 BVI에 설립된 '◁◁◁◁◁' 등 4개 페이퍼컴퍼니 이용, 해외 금융기관을 통한 국내 증권계좌 개설, 주식 매각대금의 미국 등 해외 송금, 해외 송금 주식 매각대금을 이용한 해외 주택, 미술품 매입 등의 방법으로, 위 주식들이 피고인 1의 소유인 사실을 과세당국이 발견하기 어렵게 하고, 양도소득, 종합소득 과세표준을 신고하지 아니함으로써, 사기나 그 밖의 부정한 행위로서 2006귀속년도 양도소득세 492,985,225원, 종합소득세 265,590,731원, 합계 758,575,956원을 포탈하였다.

이를 비롯하여, 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3은, 공소외 65, 공소외 66과 순차 공모하여, 2005년경부터 2012년경까지 별지 4 범죄일람표 기재와 같이 조세피난처 BVI에 설립된 '◁◁◁◁◁' 등 4개 페이퍼컴퍼니 명의의 차명 증권계좌로 피고인 1 소유의 공소외 2 (주), 공소외 3 (주) 주식을 관리하면서 1,784,556주를 206,901,783,166원에 매각하여 100,604,605,951원의 양도차익, 8,162,633,564원의 배당소득이 발생하였음에도 불구하고, 소득이 발생한 다음 해 5.

31.까지 양도소득, 종합소득 과세표준을 신고하지 아니하여, 사기나 그 밖의 부정한 행위로써 별지 4 범죄일람표 기재와 같이 과세연도별 양도소득세, 종합소득세 합계 21,518,905,186원을 각 포탈하였다.

(나) 페이퍼컴퍼니 '■■■■■'를 이용한 종합소득세 포탈(피고인 1, 피고인 2, 피고인 3)

피고인 1은 1997. 5. 26. 공소외 41 회사가 발행한 제2회 전환사채(CB) 42억 원 상당을 인수한 후, 1998. 12.경 그 중 20억 원 상당의 전환사채를 ADM(Asia Debt Management HK Ltd.) 앞으로 명의를 이전하였다.

계속하여 피고인 2는 2007. 2. 5. 피고인 1의 지시에 따라 위 ADM 명의로 보유하고 있던 전환사채 중 13억 원 상당의 전환권을 행사하여 공소외 41 회사 발행 보통주 1,300,000주(지분율 12.0%, 현재 시가 46,760,000,000원 상당)를 피고인 1이 조세피난처 BVI에 설립하여 실질적으로 소유, 지배하고 있는 페이퍼컴퍼니 '■■■■■' 명의로 취득하였다.

이후 2009.경부터 2012.경까지 공소외 41 회사로부터 주식 1,300,000주에 대한 배당금 520,000,000원을 취득하였고, 이러한 경우 종합소득세 납세 의무자인 피고인 1은 소득이 발생한 다음 해 5. 31.까지 관할 세무서에 종합소득 과세표준을 신고하여야 한다.

그럼에도 불구하고, 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3은 공소외 65, 공소외 66과 순차 공모하여, 조세피난처 BVI에 설립된 페이퍼컴퍼니 '■■■■■', 해외 금융기관인 EFG Private Bank SA를 이용하는 등의 방법으로, 위 공소외 41 회사 주식 130만주가 피고인 1의 소유인 사실을 과세당국이 발견하기 어렵게 하고, 배당소득 과세표준을 신고하지 아니함으로써, 사기나 그 밖의 부정한 행위로써 별지 4 범죄일람표 기재와 같이 과세연도별 종합소득세 합계 79,833,000원을 각 포탈하였다.

(다) 페이퍼컴퍼니 '▽▽▽▽▽▽▽'를 이용한 양도소득세 및 종합소득세 포탈(피고인 1, 피고인 2, 피고인 3)

피고인 1, 피고인 2, 피고인 3은 2008. 11. 25.경 피고인 1이 조세피난처 BVI에 설립하여 실질적으로 소유, 지배하고 있는 페이퍼컴퍼니 '▽▽▽▽▽▽▽'를 이용, 공소외 2 (주) 주식 71,081주, 공소외 3 (주) 주식 63,605주, 합계 134,686주를 9,195,560,507원에 매입하여 관리하면서, 2009. 4. 6.경부터 2010. 12. 21.경까지 별지 4 범죄일람표 기재와 같이 17,120,408,400원에 전량 매도하여 7,748,289,161원의 양도차익, 318,358,800원의 배당소득을 취득하였고, 이러한 경우 양도소득세, 종합소득세의 납세 의무자인 피고인 1은 소득이 발생한 다음 해 5. 31.까지 관할 세무서에 양도소득, 종합소득 과세표준을 신고하여야 한다.

그럼에도 불구하고, 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3은 순차 공모하여, 조세피난처 BVI에 설립된 페이퍼컴퍼니 '▽▽▽▽▽▽▽' 이용, 해외 금융기관을 통한 국내 증권계좌 개설 등의 방법으로, 위 주식들이 피고인 1의 소유인 사실을 과세당국이 발견하기 어렵게 하고, 양도소득, 종합소득 과세표준을 신고하지 아니함으로써, 사기나 그 밖의 부정한 행위로써 별지 범죄일람표 4 기재와 같이 과세연도별 양도소득세, 종합소득세 합계 1,810,897,714원을 각 포탈하였다.

(2) ▽▽▽▽▽▽▽ 이용 양도소득세 및 종합소득세 포탈 부분에 대한 판단

(가) 검사의 주장

검사는 ▽▽▽▽▽▽▽가 2004. 3.경 신주인수권을 행사하여 공소외 2 (주)주식을 취득하였고, 그 과정에서 위 신주를 인수하기 위하여 금융기관으로부터 100억 원을 차용하면서 담보로 위 주식을 제공하고 보관증서로 이 사건 노트를 취득한 것이므로, 결국 ▽▽▽▽▽▽▽가 보유하고 있는 것은 공소외 2 (주), 공소외 3 (주)의 주식이라고 주장한다.

(나) 판단

원심은, 이 부분 공소사실에 기재된 ▽▽▽▽▽▽▽ 관련 납세의무 및 부정행위를 판단하기 위해서는 ▽▽▽▽▽▽▽가 공소외 2 (주), 공소외 3 (주)의 주식을 취득하였음이 전제가 되어야 하는데, 이 사건 기록에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 전세계의 유가증권 정보를 제공하는 Bloomberg 사이트에 이 사건 노트가 유가증권으로 등록되어 그 정보가 공시되어 있는 점, ▽▽▽▽▽▽▽계좌내역에 의하면 이 사건 노트의 상환·매도 내역이 기재되어 있는데, 이는 일반적인 주식 매도내역과 차이가 있는 점, 이 사건 노트는 노트의 보관자에 의한 상환 요구가 있을 경우 노트 발행자가 주식의 매도를 지시하고, 그에 따른 주식 매도대금으로 채권을 상환하는 형태의 거래인 것으로 파악되는 점 등을 종합하면, 이 사건 노트는 단순한 보관증서가 아닌 파생결합증권인 것으로 봄이 상당하고, ▽▽▽▽▽▽▽는 2004. 3.경 신주인수권을 행사하여 주식을 취득한 것이 아니라 파생결합증권인 이 사건 노트를 취득하고 이를 계속 보유하게 된 것으로 보이고, ▽▽▽▽▽▽▽가 2004. 3.경 신주인수권을 행사하여 공소외 2 (주), 공소외 3 (주)의 주식을 취득하고 이를 계속 보유하고 양도하였다고 인정할 증거가 부족하며, 한편, 구 소득세법(2010. 12. 27. 법률 제10408호로 개정되기 전의 것) 제94조 제1항 제3호에서 양도소득세의 과세대상을 주식과 신주인수권으로 규정하고 있을 뿐, 이 사건 노트와 같은 유가증권을 과세대상으로 규정하고 있지 아니하고, 이 사건 노트를 주식으로 볼 수도 없으므로, ▽▽▽▽▽▽▽가 주식을 취득하였음을 전제로 한 조세포탈죄는 성립되지 아니한다고 판단하여 이 부분 공소사실에 대하여 무죄를 선고하였다.

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 거기에 검사가 지적하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다[설령 검사의 주장과 같이 ▽▽▽▽▽▽▽가 공소외 2 (주), 공소외 3 (주)의 주식을 취득하였다고 하더라도 아래 (3)항에서 살펴보는 것과 마찬가지로 이유에서도 이와 관련한 조세포탈죄는 성립하지 아니한다]. 검사의 이 부분 주장은 이유 없다.

(3) ◁◁◁◁◁ 등 이용 양도소득세 및 종합소득세 포탈 부분 및 ■■■■■ 이용 종합소득세 포탈 부분에 대한 판단

(가) 검사의 주장

검사는, 피고인 1이 조세피난처에 설립된 페이퍼컴퍼니를 이용하고, 해외 금융기관을 통하여 국내 증권계좌를 개설한 다음, 주식 매각 대금을 해외로 송금하는 등의 방법으로 소득을 은닉하였는데, 이는 조세의 부과징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적 행위로서 조세포탈죄에 있어서의 '부정행위'에 해당한다고 주장한다.

(나) 원심의 판단

① 원심은 피고인 1에게 납세의무가 있는지 여부에 대하여 다음과 같이 판단하였다.

㉞ 이 사건 각 특수목적법인(SPC)은 모두 BVI에 설립되었는데, BVI의 근거법령에 따라 적법하게 설립된 법인으로서 그 법령상 각 SPC와 주주는 구별되는 독립된 권리를 가진 실체로 인정된다.

SPC는 최소한의 자본출자요건만을 갖추어 인적·물적 시설 없이 설립되는 것이 일반적이기 때문에 이 사건 각 SPC가 BVI 관련 법령에서 정한 최소한의 자본출자(1달러) 요건만을 갖추고 인적·물적 시설 없이 설립되었다고 하더라도 그 법인격이 부인된다고 할 수 없다.

따라서 법적 형식만으로 볼 때는 이 사건 각 SPC가 공소외 41 회사, 공소외 2 (주), 공소외 3 (주) 주식을 보유하고 있는 것이다.

㉟ 그러나, 이 사건 기록에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ㉞ 이 사건 각 SPC는 공소외 1 (주)가 발행한 신주인수권을 인수하고, 이를 행사하여 공소외 2 (주) 주식을 취득한 뒤 매도하거나, 공소외 41 회사, 공소외 2 (주), 공소외 3 (주)

주식을 취득·매도하는 형태로 피고인 1의 재산을 보유·관리하고 있을 뿐 그 외 별다른 사업실적이 없고, 회사로서의 인적 조직이나 물적 시설을 갖추고 있는 것도 없어서 독자적으로 의사를 결정하거나 사업목적을 수행할 능력이 없는 것으로 보이는 점, ㉠ 이 부분 공소사실과 관련된 주식 등의 취득자금은 모두 피고인 1의 개인자금이고, 그 취득과 보유 및 처분 모두 피고인 1의 이익을 위하여, 사실상 피고인 1의 의사결정에 의하여 결정되었던 점, ㉡ 이 사건 각 SPC 명의 계좌에 입금된 돈이 피고인 1의 의사에 따라 그의 개인적인 용도에 사용되기 위해 출금된 점, ㉢ 이 사건 각 SPC는 피고인 1의 재산을 관리하기 위한 목적에서 설립되었고, 피고인 1의 해외재산 관재업무를 담당하였던 피고인 2가 모두 관리하는 방법으로 피고인 1이 각 SPC를 실질적으로 지배하고 있었던 점, ㉣ 조세회피목적과 관련하여, 조세회피의 목적이 유일한 또는 가장 주된 목적일 것을 요구하는 것은 아니므로 다른 목적과 아울러 조세회피의 의도가 부수적으로라도 있었다고 인정된다면 조세회피목적이 없다고 할 수 없는데(대법원 1998. 7. 14. 선고 97누348 판결 등 참조), 이 사건 각 SPC가 위와 같이 주식을 취득할 당시 대주주에 대한 이 사건 주식양도 과세규정이 이미 시행되고 있었고, 피고인 1 및 그의 재산을 관리하던 회장실 재무2팀에서도 위와 같은 과세규정에 따른 조세문제가 발생할 수 있음을 인식하고 있었던 것으로 보이며, 그럼에도 불구하고 조세피난처인 BVI에 설립된 이 사건 각 SPC로 하여금 위와 같이 주식을 취득하도록 하였는데, 이 사건 각 SPC에 대하여는 국내 주식의 양도소득에 대하여 과세할 방법이 없는 점 등에 비추어, 이 사건 각 SPC로 하여금 ○○ 그룹 관련 주식을 취득하도록 한 것은 피고인 1에게 발생할 수 있는 국내 조세를 회피하기 위한 목적이 있었다고 보기에 충분하다고 보이는 점 등을 종합하면, 피고인 1이 형식적인 귀속 명의자인 이 사건 각 SPC에 대한 지배권 등을 통하여 실질적으로 주식을 보유하고 있고, 그와 같은 명의와 실질의 괴리가 조세를 회피할 목적에서 비롯된 경우에 해당한다고 봄이 상당하므로, 과세대상을 실질적으로 지배·관리하는 피고인 1에게 소득이 귀속된 것으로 보아 그를 납세의무자로 보아야 한다.

② 원심은 조세포탈죄의 '부정행위'가 있는지 여부에 대하여 다음과 같이 판단하였다.

㉠ 조세포탈죄가 성립하기 위해서는 '사기 기타 부정한 행위'로 조세를 포탈하여야 한다.

여기서 '사기 기타 부정한 행위'란 조세의 포탈을 가능하게 하는 행위로서 사회통념상 부정이라고 인정되는 행위, 즉 조세의 부과징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 위계 기타 부정한 적극적 행위를 말하고, 어떤 다른 행위를 수반함이 없이 단순한 세법상의 신고를 하지 아니하거나 허위의 신고를 하는 데에 그치는 것은 이에 해당하지 않는다(대법원 2011. 4. 28. 선고 2011도527 판결 참조).

위와 같이 조세포탈은 과세요건사실이 존재하여 조세채무가 성립한 것임에도 불구하고 국가가 조세채권을 행사하지 못하도록 '불법적인 방법'을 사용하는 행위를 의미함에 반해, 조세회피는 납세자가 경제인의 합리적이고 통상적인 행위 형식에 의한 것과 동일한 경제적 목적을 달성하면서 조세의 부담을 '부당하게' 감소시키거나 세법의 혜택을 '부당하게' 받는 행위를 의미한다.

즉, 납세자가 일정한 경제적 활동을 함에 있어서 통상적인 법형식이나 거래형태를 선택하지 아니하고 우회행위나 다단계행위 등 이례적인 법형식이나 처리방법을 선택하여 통상적인 법형식을 선택하였을 경우와 동일한 경제적 효과를 실현함으로써 통상적인 법형식을 선택한 경우 부담하게 될 조세부담을 경감 또는 배제시키는 것을 말한다.

따라서 조세회피 행위는 원칙적으로 과세대상이 되지 않으나 위와 같은 실질과세원칙에 따라 납세의무를 인정하고 있고, 이러한 조세회피 행위에 대하여 곧바로 조세포탈이 성립하는 것은 아니며, 부당한 조세회피 행위를 넘어서는 불법적인 '부정행위'가 존재하여야 조세포탈죄가 성립한다.

㉔ 그러나 이 사건 기록에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ㉑ 오늘날 조세피난처에 설립된 SPC를 이용하는 행위 자체를 금하는 법규는 존재하지 아니하고, 이 사건과 같이 BVI에 설립된 이 사건 각 SPC를 이용하여 주식을 보유하는 등의 투자행위는 합법적인 행위인 점, ㉒ 동일한 목적을 달성하기 위한 여러 선택 가능한 행동대안 중 조세를 절감하는 방안을 선택하는 것도 개인에게 주어진 헌법상 보장된 자유인 점, ㉓ 국내에서 임직원들의 차명계좌를 이용하여 주식을 보유하는 경우는 금융실명거래 및 비밀보장에 관한 법률에서 금융거래를 실명에 의하도록 하고 이를 위반할 경우 과태료 부과 대상으로 정하는 등 원칙적으로 금지된 위법행위인데 반해, 해외 SPC를 이용하여 주식을 보유하는 경우는 이를 금지하는 규정이 없다는 점에서 국내에서 차명으로 주식을 보유하는 행위와 해외 SPC를 이용하여 주식을 보유하는 경우를 같이 평가할 수 없고, '부정행위'를 판단함에 있어서도 본질적인 차이가 있는 점, ㉔ 해외 법인이 국내 상장주식을 취득하기 위해서는 해외에서 우리나라의 증권거래를 대행하여 줄 금융기관과 계약을 체결하고(이와 같은 역할을 수행하는 금융기관을 Global Custodian이라 한다) 위 해외 금융기관이 국내 금융기관에 국내 상장주식의 거래를 위임하게 되는바(국내 금융기관을 Local Custodian이라 한다), 이 사건 각 SPC를 이용한 국내 주식의 취득이 금융기관 명의로 이루어진 것은 위와 같은 거래 방식에 따른 것이고, 이는 피고인 1이 소득을 은닉하기 위하여 계획하거나 창출해낸 것이 아닌 점, ㉕ 이 사건 각 SPC 보유 계좌의 실질적 수익자(Beneficial Owner)는 피고인 1로서, 해외 금융계좌 개설시 피고인 1의 인적사항이 제출되었던 것으로 보이고, 달리 귀속주체를 은닉하기 위하여 출자 구조를 다단계화 하는 방법, 귀속주체의 국적을 변경하는 방법 등의 적극적인 행위는 없었던 점 등에 비추어 보면 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3이 이 사건 각 SPC를 이용하여 주식을 양도하거나 배당을 받은 행위에 조세회피 목적을 넘어서는 불법적인 '적극적 소득은닉행위'가 있었다고 볼 수 없고, 검사가 제출한 증거만으로는 조세포탈죄에서 정한 부정행위가 있었음을 인정하기에 부족하고 달리 이를 인정할 증거가 없다.

따라서 이 부분 공소사실은 조세회피 행위로 평가될 수 있으나, 조세회피 행위를 넘어서 조세포탈에까지 이르렀다고 볼 수 없으므로 범죄의 증명이 없는 경우에 해당한다.

(다) 당심의 판단

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 특히 이 사건의 경우 SPC 설립과정에서 차명인을 내세우거나 허위의 회계서류 등을 이용하여 국내 자금을 국외로 유출하는 등의 부정한 행위가 없는 점을 보태어 보면, 이 부분 원심판결에 검사가 지적하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다.

검사의 이 부분 주장은 이유 없다.

2) 피고인 5의 ○○ China, ○○I 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)의 점에 대하여

가) 이 부분 공소사실의 요지

피고인 5는 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3과 공모하여 아래 판시 범죄사실 제2의 가,나항 기재와 같이 ○○ China 법인자금 5,132,378,788원(피고인 5 명의로 지급된 급여액 부분), ○○I 법인자금 3,624,877,167원을 각 횡령하였다.

나) 판단

형법 제30조의 공동정범은 공동가공의 의사와 그 공동의사에 기한 기능적 행위지배를 통한 범죄 실행이라는 주관적·객관적 요건을 충족함으로써 성립하는데, 공모자 중 구성요건 행위 일부를 직접 분담하여 실행하지 않은 자의 경우, 전체 범죄에 있어서 그가 차지하는 지위, 역할이나 범죄 경과에 대한 지배 내지 장악력 등을 종합해 볼 때 단순한 공모자에 그치는 것이 아니라 범죄에 대한 본질적 기여를 통한 기능적 행위지배가 존재하는 것으로 인정되는 때에

공동정범으로서 죄책을 진다(대법원 2007. 4. 26. 선고 2007도235 판결 참조).

원심은, 기록에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ① 피고인 5는 피고인 1로부터 이 사건 빌라를 장려금으로 제공 받는 것으로 알고 있었고, 장려금의 제공 여부는 오로지 피고인 1의 결정에 의한 것이므로 장려금을 받는 입장에 있던 피고인 5가 이에 당연히 관여하였다고 볼 수는 없는 점, ② 피고인 5가 이 사건 빌라대금의 정산을 위하여 피고인 3에게 자신의 통장을 준 사실은 있지만, 그 빌라대금이 어떠한 과정으로 정산되는지 여부에 대해서는 보고받지 못하였던 것으로 보이는 점, ③ 이 사건 빌라대금에 대한 정산은 피고인 1의 지시에 의하여 재무팀에서 정산방법 등을 정하여 실행되었을 뿐이고, 피고인 5가 이 사건 빌라대금의 정산과정에 관여한 자료를 찾아볼 수 없는 점, ④ 피고인 5는 다른 계열회사를 통해서 이 사건 빌라대금이 보전될 수도 있을 것 같다는 개인적 추측을 하였다는 것일 뿐, 이 부분 공소사실과 같이 ○○ China, ○○I에서 급여를 받는 방법으로 정산된다는 사정을 전혀 인식하지 못하였던 점 등에 비추어 보면, 검사가 제출한 증거들만으로는 피고인 5가 피고인 1, 피고인 3의 아래 판시 범죄사실 제2의 가, 나항 기재 횡령 범행에 공모하고, 그와 같은 의사에 기하여 기능적 행위지배가 있었다고 인정하기에 부족하고, 달리 이를 인정할 증거가 없으므로, 피고인 5에 대하여는 범죄의 증거가 없는 경우에 해당한다고 판단하여 이 부분 공소사실에 대하여 무죄를 선고하였다.

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면, 원심의 판단은 정당한 것으로 인정되고, 거기에 검사가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 위법이 없다.

검사의 이 부분 주장은 이유 없다.

다.

피고인 3의 양형부당 주장 및 검사의 피고인 3에 대한 양형부당 주장에 관한 판단

피고인 3의 이 사건 각 범행은 ○○ 그룹 회장실 재무담당 팀장·임원으로서 해외 페이퍼컴퍼니를 이용하여 피고인 1의 배당소득에 대한 2011귀속년도 및 2012귀속년도 종합소득세 합계 약 40억 원을 포탈하고, 해외계열사 자금 합계 약 115억 원을 급여 명목으로 빼내어 피고인 1에게 지급하거나 피고인 5의 빌라 구입대금에 충당하여 횡령하는데 실무적인 역할을 담당한 것으로, 그 범행 내용에 비추어 죄책이 가볍지 아니하다.

다만, 위 해외조세포탈 범행과 관련한 세액이 모두 납부되었고, 해외계열사를 이용한 횡령의 경우에도 피해가 모두 회복되어 피해 회사들이 위 피고인에 대한 처벌을 원하지 않고 있으며, 피고인 3이 위 각 범행으로 개인적으로 취득한 이익은 없는 것으로 보이고, 위 피고인에게 아무런 범죄 전력이 없는 점 등의 정상에 참작할 만한 사정이 있고, 그 밖에 위 피고인의 연령, 성행, 환경, 범행의 동기 및 경위, 범행의 수단 및 결과, 범행 후의 정황 등 기록에 나타난 여러 양형조건을 종합하여 보면, 위 피고인에 대한 원심의 형은 적정하고, 너무 무겁거나 가벼워서 부당하다고 인정되지 않으므로, 위 피고인과 검사의 이 부분 주장은 모두 이유 없다.

3. 결론

그렇다면 원심판결 중 피고인 1, 피고인 2, 피고인 4에 대한 각 유죄부분에 관한 위 피고인들의 각 항소는 이유 있으므로, 검사의 위 피고인들에 대한 양형부당 주장과 위 피고인들의 양형부당 주장에 대한 판단을 생략한 채 형사소송법 제364조 제6항에 의하여 원심판결 중 위 피고인들에 대한 각 유죄부분(이유 무죄부분 포함)을 파기하고, 변론을 거쳐 다시 다음과 같이 판결하며, 피고인 3의 항소와 원심판결 중 피고인 1, 피고인 2에 대한 각 무죄부분에 관한 검사의 항소 및 검사의 피고인 3, 피고인 5에 대한 각 항소는 모두 이유 없으므로 형사소송법 제364조 제4항에 의하여 이를 모두 기각한다.

【이유】

】1. 항소이유의 요지

가. 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3, 피고인 4

1) 사실오인 내지 법리오해 주장

원심판결 중 유죄부분에는 다음과 같은 이유에서 사실을 오인하거나 법리를 오해하여 판결결과에 영향을 미친 위법이 있다.

가) 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분

(1) 국내 차명주식 관련 조세포탈의 점에 대하여(피고인 1, 피고인 2)

- ① 피고인 1이 1997. 3.경 공소외 2 주식회사{이하 주식회사를 줄여서 '㈜'로 표시하기로 한다} 임직원들의 명의로 공소외 2 (주) 발행의 신주인수권부사채를 취득하였다가 주식양도 과세규정이 시행된 1999. 1. 1. 이후 신주인수권을 행사하여 주식을 취득하게 된 경우 신주인수권을 취득할 당시 신주인수권과 상장주식은 모두 양도소득세 과세대상이 아니었으므로 위와 같이 차명으로 신주인수권을 보유하다가 이를 행사하여 취득한 주식을 2003년경 이후 매각한 행위는 조세포탈죄에 있어서의 '사기 기타 부정한 행위'(이하 '부정행위'라 한다)에 해당하지 아니한다.
- ② 피고인 1이 기존에 보유하고 있던 차명주식에 대하여 주식배당 및 무상증자를 통해 기존 주식보유 비율에 따라 신주를 배정받은 경우, 위 신주에 대해서는 이를 은닉하기 위한 적극적인 행위를 한 사실이 없어서 '부정행위'에 해당하지 아니하므로 원주의 취득시기와 상관없이 조세포탈죄가 성립하지 아니한다.
- ③ 피고인 1이 신주인수권을 주식으로 전환하기 전에 이미 발생하여 정당하게 보유하고 있던 신주인수권의 가치상승분은 신주인수권의 행사라는 '부정행위'에 터잡은 과실이 아니므로 포탈세액에서 공제되어야 한다.
- ④ 피고인 1이 명의신탁 증여의제 규정(상속세 및 증여세법 제45조의2)에 따라 증여세 과세대상이 된 차명주식을 양도하는 경우 증여세 산정의 기초가 되었던 증여재산가액을 필요경비인 취득가액으로 적용하여 양도소득세 포탈세액을 산정하여야 한다.
- ⑤ 피고인 1이 2005. 3. 12.부터 2005. 11. 16.까지 임직원들로부터 공소외 2 (주)에 대한 신주인수권을 매수한 후 그 명의를 변경하지 않은 채 신주인수권을 행사하여 주식으로 전환한 다음 이를 매각한 경우 위 신주인수권을 매수하는데 든 비용을 필요경비인 취득가액으로 적용하여 양도소득세 포탈세액을 산정하여야 한다.
- ⑥ 피고인 1이 차명으로 보유한 주식의 배당소득을 취득하고 이를 신고하지 않았으나, 차명주주의 금융소득(이자·배당소득)이 연 4,000만 원을 초과하는 부분은 종합소득과세표준을 계산함에 있어 합산되고, 해당 차명주주의 부담세율이 최고세율이었든 경우에는 차명주주가 부담한 종합소득세와 피고인 1이 부담하였어야 할 종합소득세 사이에 차이가 없어 감소되는 세액이 없으므로 이 부분에 대해서는 조세포탈죄가 성립하지 아니한다.

(2) 공소외 2 (주) 부외자금 조성 관련 조세포탈의 점에 대하여(피고인 1, 피고인 2)

공소외 2 (주)에서 조성한 부외자금은 모두 공소외 2 (주)의 업무와 관련된 비용으로 지출되었으나 현금성 경비라는 성격으로 인하여 그 증빙자료를 제대로 갖추지 못하여 다른 계정과목으로 기장된 것에 불과하고, 실질적으로 업무와 관련하여 비용이 지출되었으므로 위 부외자금은 법인세법상 손금 산입 대상으로서 그 금액을 누락하였다고 하여 조세포탈에 해당하지 않는다.

(3) 피고인 2에 대한 2004귀속년도 국내 조세포탈의 점에 대하여(피고인 2)

피고인 2는 2004. 11. 8.부터 공소외 2 (주)의 회장실 재무담당으로 근무하였으므로 2004귀속년도 조세포탈의 경우 2004. 11. 8. 이후 행위에 대하여서만 조세포탈죄의 책임이 있고, 이와 같이 피고인 2가 가담한 이후의 2004귀속년도 조세포탈액은 352,463,278원에 불과하여 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률 제8조가 적용될 수 없고 조세범 처벌법이 적용되어야 하며, 이 부분 조세포탈행위는 이미 공소시효가 완성되었으므로 면소판결을 선고하여야 한다.

나) 공소외 2 (주)의 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)의 점에 대하여(피고인 1)

(1) 검사는 당초 부외자금의 사용행위를 횡령죄로 공소제기하였고, 부외자금의 사용행위와 조성행위는 전혀 별개의 행위로서 기본적 사실관계가 동일하다고 볼 수 없으므로 부외자금의 사용행위에 의한 횡령 공소사실을 부외자금 조성행위에 의한 횡령 공소사실로 변경하는 것은 허용될 수 없는데도, 원심은 부외자금 조성행위에 의한 횡령으로 공소사실이 변경된 것으로 보아 피고인 1에게 유죄를 선고하였으므로 이는 공소장변경의 한계를 벗어난 것으로서 위법하다.

(2) 부외자금의 조성행위 자체로 횡령죄가 인정되기 위해서는 피고인 1이 개인적으로 착복할 목적으로 부외자금을 조성하였음이 명백히 밝혀져야 하는데, 검사가 부외자금이 사용되었다고 주장하는 개인적 용도에는 피고인 1의 개인자금이 사용되었을 뿐, 부외자금이 피고인 1의 개인적 용도로 사용되었다는 점에 관한 입증이 전혀 없고, 오히려 피고인 1이 회사 운영에 필요한 현금성 경비를 마련하기 위하여 공소외 2 (주)의 부외자금을 조성하여 판공비, 격려금, M&A 관련 경비 등 회사를 위한 용도로 사용하였음이 확인되므로 피고인 1에게 불법영득의 의사가 있었다고 볼 수 없다.

(3) 설령 피고인 1이 1998년부터 2002년까지 부외자금을 조성한 행위가 횡령죄로 인정된다고 하더라도, 2003년부터 2005년까지 조성된 부외자금은 판공비, 격려금, M&A 관련 경비 등 회사를 위한 용도로 사용되었고, 그 금액을 초과한 액수의 격려금을 임직원들에게 지급하기까지 하였으므로 2003년부터 2005년까지 조성된 부외자금에 대해서는 피고인 1에게 불법영득의 의사가 있었다고 볼 수 없으며, 그 이전 기간인 1998년부터 2002년까지의 횡령행위에 대하여는 이미 공소시효가 완료되었다.

(4) 피고인 1의 부외자금 조성행위에 대하여 횡령죄가 성립한다고 하더라도 피고인 1이 개인자금을 이용하여 직원들에게 격려금으로 지급한 합계 422억 5,000만 원을 횡령금액에서 공제하여야 한다.

다) ○○ China Limited, PT. ○○I 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)의 점에 대하여

(1) 피고인 5 명의 급여 횡령 부분

(가) 횡령죄의 성립 여부(피고인 1, 피고인 2, 피고인 3)

① 피고인 1은 ○○ 그룹 전체의 이익을 위하여 피고인 5의 회사 내에서의 성과, 기여도를 참작하여 그에게 특별 장려금 명목으로 서울 용산구 (주소 생략)△△하우스 302호(이하 '이 사건 빌라'라고 한다)를 제공하였고, 이 사건 빌라의 구입대금을 정산하기 위하여 공소외 2 (주)의 해외계열사인 ○○ China Limited(이하 '○○ China'라고 한다)와 PT.○○ Indonesia(이하 '○○I'라고 한다)가 피고인 5에게 급여를 지급한 것은 지주회사 대표의 급여를 자회사가 부담한 것으로 공동경비 배분에 불과하며, 이는 기업의 경영상 판단에 따른 것일 뿐, 그러한 의사결정 과정에 단순한 절차적 하자가 있다고 하더라도 불법영득의 의사가 있었다고 보기 어렵다.

- ② 제3자가 재물을 영득한 경우에는 그 제3자가 보관자와 경제적 이해관계 및 밀접한 생활관계가 있어 이를 보관자 자신이 영득한 것으로 볼 수 있는 경우에만 횡령죄가 성립하는데, 이 사건의 경우 피고인 5가 이 사건 빌라를 취득한 것을 보관자인 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3이 영득한 것과 동일하게 평가할 수 있는 경제적 이해관계가 없으므로 위 피고인들에 대하여 횡령죄가 성립하지 않는다.

(나) 피고인 2의 공동정범 성립 여부(피고인 2)

피고인 2가 ○○ China의 대표이사로 근무하기 시작한 2010. 8.경 이전에 ○○ China의 자금을 피고인 5 명의의 이 사건 빌라 구입자금으로 사용하기로 결정되었으므로 피고인 2는 피고인 5 명의 급여 횡령 부분에 대한 기능적 행위지배가 없었고, 공동정범으로서의 책임을 지지 않는다.

(2) 피고인 2 명의 급여 횡령 부분(피고인 1, 피고인 2)

피고인 1은 2005년경부터 2010년경까지 ○○ China로부터 급여를 받아오다가 2010. 5.경부터는 자신의 급여를 피고인 2로 하여금 대신 수령하게 하였는데, 피고인 1은 ○○ 그룹의 회장으로서 ○○ China로부터 정당하게 급여를 수령할 권한이 있었으므로 피고인 1에게 불법영득의 의사가 없었다.

라) 각 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(배임)의 점에 대하여(피고인 1, 피고인 2, 피고인 4)

(1) 일본 도쿄도 (주소 3 생략) 소재 지하 2층, 지상 6층 빌딩 및 그 부지(이하 '□□□ □□□□□ 빌딩'이라고 한다)의 매입과정에서 이루어진 배임 부분과 관련하여 대출원금 21억 5,000만 엔을 한화로 산정함에 있어 계산상 오류로 인해 한화 이득액이 과다하게 산정되었고, 정당하게 계산된 한화 이득액은 168억 139만 원이다.

(2) 피고인 1이 ○○ 공소외 4 (주)로 하여금 Pan 공소외 4 회사의 대출원리금 채무에 대하여 연대보증하게 할 당시 □□□ □□□□□ 빌딩과 일본 도쿄도 (주소 4 생략), 1324번지 소재 지하 1층, 지상 7층 건물 및 그 부지(이하 '◇◇◇◇◇ 빌딩'이라고 한다)가 채권자인 (주)☆☆은행을 위하여 물적 담보로 제공되었는데, 이는 ○○ 공소외 4 (주)의 입장에서는 합리적인 채권회수조치가 이루어진 경우에 해당하므로, 배임죄의 이득액 산정시 담보로 제공된 위 각 빌딩 가액 전액이 공제되어야 한다.

2) 양형부당 주장

원심이 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3, 피고인 4에 대하여 선고한 각 형(피고인 1은 징역 4년 및 벌금 260억 원, 피고인 2는 징역 3년 집행유예 5년, 피고인 3은 징역 3년 집행유예 4년, 피고인 4는 징역 2년 6월 집행유예 3년)은 너무 무거워서 부당하다.

나. 검사

1) 사실오인 내지 법리오해 주장

원심판결 중 무죄부분에는 다음과 같은 이유에서 사실오인 내지 법리오해의 위법이 있다.

가) 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분

(1) 피고인 1, 피고인 2의 국내 차명주식 관련 조세포탈의 점에 대하여

피고인 1이 1998. 12. 31. 이전에 차명으로 원주를 취득하였다고 하더라도, 상장주식에 대한 과세규정이 시행된 1999. 1. 1. 이후 위 원주에 대하여 무상증자 및 주식배당을 통하여 신주를 배정받았다면, 위 신주를 양도함으로써 발생한 소득을 신고하지 아니한 행위는 조세포탈죄에 있어서의 부정행위에 해당한다.

(2) 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3의 해외 SPC 관련 조세포탈의 점에 대하여

(가) 피고인 1이 설립한 회사 ▽▽▽▽▽▽▽▽는 피고인 1이 설립한 다른 페이퍼컴퍼니인 '◁◁◁◁◁◁', '▷▷▷▷▷▷', '♠♠♠♠♠♠'과 동일한 방식으로 공소외 2 (주) 주식을 취득하였고, 다만 그 과정에서 신주를 인수하기 위하여 금융기관으로부터 100억 원을 차용하면서 담보로 위 주식을 제공하고 보관증서로 '◆◆◆◆◆◆'(이하 '이 사건 노트'라 한다)를 취득한 것이므로, 결국 ▽▽▽▽▽▽▽▽가 보유하고 있는 것은 원심이 판단한 것과 달리 파생결합증권이 아니라 공소외 2 (주)의 주식이라고 보아야 한다.

(나) 피고인 1은 조세피난처에 설립한 페이퍼컴퍼니 명의로 취득한 주식을 해외 차명계좌들을 이용하여 보유 및 양도하고 그에 따라 발생한 소득을 또다시 미국 해외 페이퍼컴퍼니 계좌로 보내는 등의 행위를 하였는데 이는 조세의 부과징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적 행위로서 조세포탈죄에 있어서의 부정행위에 해당한다.

나) 피고인 5의 ○○ China, ○○I 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)의 점에 대하여
피고인 5에게 제공된 이 사건 빌라는 적법한 장려금 명목이라고 할 수 없고, 피고인 5는 자신이 받은 이 사건 빌라 대금을 정산하는데 공소외 2 (주)의 해외계열사로부터 급여 형태로 지출된 금원이 사용된다는 사실을 알고 있으면서 이를 위하여 자신 명의의 통장을 피고인 3에게 제공하는 등으로 ○○ China와 ○○I의 자금을 횡령하는 범행의 수행에 필요한 역할을 하였으므로, 피고인 5는 이 부분 공소사실을 공모하고, 그 의사에 기하여 기능적 행위지배가 있었다고 인정할 수 있다.

2) 양형부당

원심이 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3, 피고인 4에 대하여 선고한 각 형은 너무 가벼워서 부당하고, 또한 피고인 1에 대하여 정한 1일 환형유치 금액(벌금을 납부하지 않는 경우 1억 원을 1일로 환산한 기간 노역장 유치)도 부당하다.

2. 판단

가. 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3, 피고인 4의 사실오인 내지 법리오해 주장에 관한 판단

1) 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분

가) 국내 차명주식 관련 조세포탈 부분(피고인 1, 피고인 2)

(1) 주식양도 과세규정의 시행 이후 신주인수권을 행사하여 취득한 주식의 양도로 인한 조세포탈 성립여부

(가) 원심의 판단

원심은 이 부분에 관하여 다음과 같이 판단하였다.

① 관련 법리

㉞ 대주주의 주식 양도·신주인수권 양도로 인한 양도소득세 과세 규정

1998. 12.경 소득세법 및 소득세법시행령의 개정으로 주권상장법인의 주식 등의 합계액 중 5% 이상에 해당하는 주식 등을 소유하고 있는 주주(이하 '대주주'라 한다) 등이 당해법인의 주식 등의 합계액의 1% 이상(3년간 합산하여)을 양도하는 경우 양도소득세의 납세의무가 발생하게 되었고, 위 각 규정은 1999. 1. 1.부터 시행되었다(이하 '이 사건 주식양도 과세규정'이라 한다, 그 후 위 소득세법시행령 제157조가 1999. 12. 31. 대통령령 제16664호로 개정되면서 대주주의 범위에 대한 요건이 '주권상장법인의 주주 또는 출자자 1인 및 그 친족 기타 특수관계에 있는 자가 양도일 직전사업연도 종료일 현재 당해법인의 주식 등의 합계액의 3% 이상을 소유한 경우 또는 양도일 직전사업연도 종료일 현재 소유하는 당해법인 주식 등의 시가총액이 100억 원 이상인 경우'로 변경되어 2000. 1. 1.부터 시행되었다).

위와 같이 대주주의 주식양도 과세규정이 신설·시행된 이후, 소득세법이 2000. 12. 29. 법률 제6292호로 일부 개정되면서 소득세법 제94조 제3호에 의하여, 대주주가 신주인수권을 양도하여 발생하는 소득에 대하여도 납세의무가 발생하게 되었고, 위 규정은 2001. 1. 1.부터 시행되었다(이하 '이 사건 신주인수권양도 과세규정'이라 한다).

㉔ 조세포탈에 있어서의 '부정행위'의 의미

구 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률(2010. 1. 1. 법률 제9919호로 전면개정되기 전의 것) 제8조, 구 조세범 처벌법(2009. 1. 30. 법률 제9346호로 일부개정되기 전의 것) 제9조에 규정된 조세포탈죄의 '부정행위'란 조세의 포탈을 가능하게 하는 행위로서 사회통념상 부정이라고 인정되는 행위, 즉 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 할 정도의 위계 기타 부정한 적극적 행위를 말하고 다른 어떤 행위를 수반함이 없이 단순히 세법상의 신고를 하지 아니하는 경우에는 여기에 해당하지 아니한다(대법원 2005. 6. 23. 선고 2004도5649 판결, 대법원 2007. 10. 11. 선고 2007도5577 판결 등 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 반복하는 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 참조).

② 신주인수권 행사로 인하여 취득한 주식의 양도에 있어 '부정행위' 판단 시점

앞서 본 법리에 비추어 보면, 주식을 양도함으로써 발생하는 소득은 주식의 양도를 위하여 반드시 주식의 매수입고가 전제되어야 한다는 점에서, 주식의 취득(매수입고)시점에 납세의무에 대한 예견가능성이 있었는지, '부정행위'에 대한 인식이 존재하는지, 주식 취득시점부터 양도시점까지의 적극적 소득은닉 행위가 있었는지 등 일련의 행위를 종합하여 '부정행위'를 판단하여야 한다.

그런데 신주인수권을 행사하여 주식을 취득·양도하는 경우 ㉠ 신주인수권 취득, ㉡ 신주인수권 행사(주금 납입)로 인한 주식 취득, ㉢ 주식 양도의 세단계로 구분 가능하다고 할 것인데, 이 사건의 경우 신주인수권 취득 당시 이 사건 주식양도 과세규정 및 신주인수권양도 과세규정이 존재하지 아니하여 납세의무를 예견할 수 없었다고 하더라도 이 사건 주식양도 과세규정이 시행된 이후 신주인수권을 행사하여 주식을 취득하였다면, 주식을 취득한 시점에는 주식양도로 인한 납세의무를 충분히 예견할 수 있었고, 신주인수권 자체를 양도하거나 신주인수권을 포기할 수 있는 선택권이 주어진 상황에서(신주인수권을 취득할 당시에는 신주인수권의 행사시기, 행사여부 등이 결정되어 있는 것이 아니고 신주인수권 보유자가 이를 임의로 선택, 결정할 수 있다는 점에서 더욱 그러하다) 신주인수권을 행사하기 위하여 다수의 차명계좌에 주식 인수금액을 넣어 주금을 납입하고 다수의 차명인의 명의로 주식을 취득하는 행위는 그 소유관계를 은닉하는 새로운 행위가 창설되는 것으로 보아야 한다.

즉, 차명계좌를 이용하여 신주인수권을 취득한 후 이를 행사함으로써 주식을 취득하는 행위는 차명계좌를 계속 보유하면서 관리하는 차원을 넘어서는 것으로 봄이 상당하다.

③ '부정행위' 성립 여부에 대한 판단

피고인 1이 1997. 3. 25. 공소외 2(주)가 발행한 제102회 신주인수권부사채를 임직원들 명의로 차명 취득하였다가 이 사건 주식양도 과세규정 시행 이후 신주인수권을 행사하여 차명으로 주식을 취득한 다음 이를 양도함으로써 발생한 소득을 신고하지 아니한 행위가 조세포탈죄에 정한 '부정행위'에 해당하는지 살펴본다.

원심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들을 종합하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ㉠ 피고인 1은 다수의 임직원 명의로 보유하고 있던 신주인수권을 행사할 당시 이 사건 주식양도 과세규정이 시행되고 있었으므로 대주주인 자신에게 주식양도로 인한 양도소득세의 납세의무가 있다는 점을 충분히 예견할 수 있는 상황에서, 1999. 12. 20.부터 2002. 3. 14.까지 9회에 걸쳐 신주인수권을 행사하여 차명 주식을 취득하였던 점(행사시기 및 행사수량에 관한 의사결정이 모두 피고인 1에 의하여 이루어졌다), ㉡ 위와 같이 신주인수권을 행사하기 위하여 임직원들의 계좌를 통해 주금을 납입하였는데, 위 주금도 임직원들 명의로 보유하고 있던 차명주식을 매각하여 마련한 것으로 보이는 점, ㉢ 피고인 1은 신주인수권을 행사하여 차명으로 취득한 주식을 포함하여 ○○ 그룹 임직원들 명의의 차명계좌 수백 개를 이용하여 차명으로 주식을 취득하고 이를 양도하기를 반복하였던 점, ㉣ 피고인 1의 개인재산을 관리하는 업무를 담당하던 공소외 2 (주) 회장실 재무2팀은 각 차명계좌 관리방안 및 차명주식 수탁자 관리방안 등을 수립하여 시행하고 있었고, 차명주식을 관리하는 전담 직원을 따로 두고 있었으며, 인사팀으로부터 충성심이 높은 직원들 명부를 받아 차명계좌 이용을 위한 직원들을 따로 관리하기도 하였던 점, ㉤ 차명주식 취득을 위한 증권계좌를 개설한 증권사 지점에 차명계좌 보유 등에 관한 보안 문제가 발생할 우려가 있는 경우 지점을 바꾸기도 하였던 점, ㉬ 차명주식을 보유하던 직원들이 퇴직하는 경우 차명계좌를 폐쇄하면서 이를 모두 현금으로 출금하여 무기명 채권, 펀드 등으로 전환하였고, 현금으로 인출하는 경우에도 FIU(금융정보분석원)에 보고되지 않도록 일정 금액 범위 내에서 출금하는 등 과세관청의 추적이 어렵도록 하였던 점, ㉭ 재무2팀에서 작성한 부재시업무보고(2005. 6.), 주요현안보고(2005. 11.)에는 차명주식 보유로 인한 장단점 및 관리방안 등이 기재되어 있고, 특히 장점으로 '부의 이전에 따른 절세'라고 명시적으로 기재되어 있는바, 재무2팀 및 이를 보고받은 피고인 1은 차명주식 보유 및 양도로 발생하는 소득은닉의 효과에 대하여 명백히 인식하고 있었던 것으로 보이는 점 등에 비추어 보면, 이 사건 주식양도 과세규정 시행 이후 신주인수권을 행사하여 차명 주식을 취득함으로써 그 주식이 피고인 1의 소유임을 은닉하는 새로운 관계가 창설되었고, 다수의 분산된 계좌로 차명주식을 취득하고 이를 매도하는 거래를 하였음에도 양도소득을 신고하지 않은 행위는 세무공무원이 위와 같은 차명주식이 대주주인 피고인 1의 소유로서 양도소득세의 과세대상에 해당한다는 점을 발견하는 것을 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하였다고 봄이 상당하다.

(나) 당심의 판단

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 거기에 피고인 1, 피고인 2가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

(2) 무상증자 및 주식배당으로 인하여 취득한 주식의 양도로 인한 조세포탈 성립여부

(가) 원심의 판단

원심은 이 부분에 관하여 다음과 같이 판단하였다.

- ① 주식발행초과금 등 상법상의 자본준비금과 자산재평가법상의 재평가적립금 등의 자본전입에 따라 무상주가 발행되는 경우에는, 기존 주식의 재산적 가치에 반영되어 있던 주식발행초과금 또는 자산재평가적립금 등이 전입되면서 자본금이 증가됨에 따라 그 증자액에 해당하는 만큼의 신주가 발행되어 기존의 주주에게 그가 가진 주식의 수에 따라 무상으로 배정되는 것이어서, 회사의 자본금은 증가되지만 순자산에는 아무런 변동이 없고, 주주의 입장에서 원칙적으로 자기가 가진 주식의 수만 늘어날 뿐 그가 보유하는 총 주식의 자본금에 대한 비율이나 실질적인 재산적

가치에는 아무런 차이가 없으므로 이는 기존의 주식이 실질적으로 분할된 것에 불과하다(대법원 1989. 12. 22. 선고 88누8548 판결 참조).

또한 주식배당이란 배당가능이익의 일부를 자본금에 전입하고 그 전입 금액을 액면가로 나눈 수의 신주를 발행하여 주주들에게 배정하는 것을 말하는데, 주식배당의 실시 전후에 걸쳐 회사의 순자산 및 수익에 변동이 없고 주주들의 지분비율에도 변동이 없어 주식의 실질적인 재산가치는 아무 차이가 없고 결국 새로 취득하는 무상주의 가치만큼 기존주식의 가치가 하락한 셈이 되어 실질적으로는 기존 주식을 분할한 것과 같은 효과가 발생한다.

무상증자 및 주식배당으로 취득한 주식(이하 '무상주'라 한다)의 성격이 주주가 기존에 보유하던 주식(이하 '원주'라 한다)이 분할된 원주의 변형물인 이상 별개의 독립된 재산으로 평가할 것은 아니고, 조세포탈죄 성립요건인 납세의무, 부정행위, 조세포탈의 고의 등을 판단함에 있어서도 원주를 기준으로 평가함이 상당하다.

다만, 현실적으로 무상주로 인하여 주주가 보유하게 되는 총 주식의 수가 증가하고 그로 인한 양도소득이 원주만을 양도하였을 때와 차이가 발생한다고 하더라도 이는 원주에 내재된 가치가 발현된 결과라 할 것이다.

- ② 원심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들을 종합하면, 피고인 1은 1998. 12. 31. 이전부터 공소외 2 (주) 주식을 임직원의 차명으로 취득하여 보유한 사실, 공소외 2 (주)는 1999. 3. 12. 정기 주주총회에서 4%의 주식배당을 실시하기로 의결하고, 위 결의에 따라 기명식 보통주 747,455주를 발행한 사실, 공소외 2 (주)는 1999. 12. 8. 이사회결의에 의거하여 자산재평가적립금을 자본전입하고 이에 따른 기명식 보통주 3,492,812주와 우선주 846,306주를 발행한 사실, 이처럼 피고인 1은 수시로 주식배당 및 무상증자로 인하여 차명으로 보유하고 있던 주식에 대하여 무상주를 취득하였고, 그 후 위 차명주식들을 양도하여 얻은 양도차익에 대한 과세표준과 양도소득세액을 신고·납부하지 아니한 사실이 인정된다.

이 경우 피고인 1이 1998. 12. 31. 이전에 차명으로 원주를 취득하여 위 과세규정 시행 이후 실명으로 전환하지 아니한 채 그대로 차명으로 이를 보유하고 양도하였다는 점만으로는 피고인 1이 양도소득세의 부과나 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 부정행위를 하였다고 보기 어렵고, 원주에 대하여 부정행위가 인정되지 아니하는 이상, 원주의 변형물에 불과한 무상주에 대해서도 부정행위가 인정되지 아니한다.

이와 달리 피고인 1이 이 사건 주식양도 과세규정이 시행된 1999. 1. 1. 이후 임직원들의 명의로 원주를 취득하고, 수백 개의 차명계좌를 이용하여 차명 주식을 분산하여 보유하면서 주식의 매수와 양도를 반복하는 과정에서 발생한 소득을 과세관청이 추적하지 못하도록 하여 양도소득을 신고하지 아니한 행위는 '부정행위'에 해당하고, 원주에 대하여 부정행위가 인정되는 이상 원주의 변형물인 무상주에 대하여도 부정행위가 인정된다고 봄이 상당하다.

따라서 피고인 1이 1999. 1. 1. 이후 취득한 원주에 배정된 무상주를 양도함으로써 얻은 양도소득에 해당하는 부분에 대하여는 조세포탈죄가 성립된다.

(나) 당심의 판단

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 거기에 피고인 1, 피고인 2가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장도 이유 없다.

- (3) 포탈세액에서 신주인수권 가치상승분을 공제하여야 하는지 여부

(가) 원심의 판단

원심은 이 부분에 관하여 다음과 같이 판단하였다.

신주인수권을 행사하여 주식을 취득한 이후 이를 양도함으로써 발생한 포탈세액에 대하여 살피건대, 포탈세액의 산정은 특별한 사정이 없는 한 개별세법에서 정한 세액계산의 방법에 의하여야 하는바(대법원 1992. 9. 14. 선고 91도 2439 판결 등 참조), 주식의 양도로 인한 양도소득세 산정 관련 규정은 아래와 같다.

구 소득세법(2007. 5. 17. 법률 제8435호로 일부 개정되기 전의 것)제94조(양도소득의 범위)① 양도소득은 당해연도에 발생한 다음 각 호의 소득으로 한다.

3. 다음 각목의 1에 해당하는 주식 또는 출자지분(신주인수권을 포함한다).

이하 이 장에서 "주식 등"이라 한다)의 양도로 인하여 발생하는 소득가. 「증권거래법」에 의한 주권상장법인(이하 "주권상장법인"이라 한다)의 주식 등으로서 소유주식의 비율·시가총액 등을 감안하여 대통령령이 정하는 대주주(이하 이 장에서 "대주주"라 한다)가 양도하는 것과 동법에 의한 유가증권시장(이하 "유가증권시장"이라 한다)에서의 거래에 의하지 아니하고 양도하는 것제95조(양도소득금액)① 양도소득금액은 제94조의 규정에 의한 양도소득의 총 수입금액(이하 "양도가액"이라 한다)에서 제97조의 규정에 의한 필요경비를 공제하고, 그 금액(이하 "양도차익"이라 한다)에서 장기보유특별공제액을 공제한 금액으로 한다제96조(양도가액)① 제94조제1항 각 호의 규정에 의한 자산의 양도가액은 당해 자산의 양도 당시의 양도자와 양수자간에 실제로 거래한 가액(이하 "실지거래가액"이라 한다)에 의한다.

제97조(양도소득의 필요경비계산)① 거주자의 양도차익의 계산에 있어서 양도가액에서 공제할 필요경비는 다음 각 호에 규정하는 것으로 한다.

1. 취득가액가. 제94조제1항 각 호의 자산의 취득에 소요된 실지거래가액.4. 양도비 등으로서 대통령령이 정하는 것제100조(양도차익의 산정)① 양도차익을 계산함에 있어서 양도가액을 실지거래가액(제96조제3항의 규정에 따른 가액 및 제114조제7항에 따라 매매사례가액·감정가액이 적용되는 경우 당해 매매사례가액·감정가액 등을 포함한다)에 의하는 때에는 취득가액도 실지거래가액(제97조제7항에 따른 가액 및 제114조제7항의 규정에 따라 매매사례가액·감정가액·환산가액이 적용되는 경우 당해 매매사례가액·감정가액·환산가액 등을 포함한다)에 의하고, 양도가액을 기준 시가에 의하는 때에는 취득가액도 기준시가에 의한다.

소득세법 기본통칙 126-0 [해외증권 관련 주식의 취득가액]① 국내사업장이 없는 비거주자가 양도한 해외증권 관련 주식의 취득가액은 다음 각 호에 의한다.

2. 신주인수권부사채의 신주인수권을 행사하여 취득한 주식의 1주당 취득가액은 1주당 신주인수권의 취득가액과 1주당 주금납입금액의 합계액으로 한다.

위 규정에 의하면, 신주인수권을 행사하여 주식을 취득하였다가 이를 양도한 경우 발생하게 되는 양도차익은 '{주식의 양도가액 - [신주인수권 주금 납입액(행사가액) + 신주인수권 취득가액(기타 필요경비 포함)]}'이고, 이를 근거로 납세의무 범위가 확정된다.

위와 같은 양도차익에는 신주인수권 행사 당시 주식의 시가에서 신주인수권 행사가액을 공제한 차액이 포함되어 있고, 이는 그 실질이 주식양도로 인한 수익이라기보다 신주인수권의 보유로 인한 수익이라 할 것인데, 신주인수권의 보유로 인하여 발생하는 수익(신주인수권 가치상승분)을 어느 시점에 포착하여 과세할 것인지는 조세정책의 문제로서, 신주인수권의 보유로 인하여 발생한 수익(신주인수권 가치상승분)이 주식의 양도시점에 이연되어 과세되는

결과가 발생된다고 하여도 이는 조세권자의 판단에 의한 것일 뿐이다.

피고인 1은 신주인수권을 행사하여 주식을 취득한 시점에 주식양도로 인한 납세의무를 인식하였고, 납세의무의 범위에 신주인수권 가치상승분이 포함되어 있다는 것 역시 인식하였다고 할 것이므로, 소득을 은닉하기 위하여 부정행위를 하여 조세포탈의 결과를 발생시켰다면 포탈세액은 납세의무가 인정되는 전체 금액에 미친다고 봄이 상당하다.

따라서 신주인수권의 보유로 인한 수익(신주인수권 가치상승분)을 이 사건 포탈세액에서 공제하여야 할 것은 아니다.

(나) 당심의 판단

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 거기에 피고인 1, 피고인 2가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장도 이유 없다.

(4) 명의신탁 증여의제 규정에 따라 증여세 과세대상이 된 차명주식 양도로 인한 포탈세액 산정시 증여재산가액을 필요경비로 공제하여야 하는지 여부

(가) 관련 법령

구 소득세법(2007. 5. 17. 법률 제8435호로 일부 개정되기 전의 것, 이하 '구 소득세법'이라고 한다)제94조(양도소득의 범위)① 양도소득은 당해연도에 발생한 다음 각호의 소득으로 한다.

3. 다음 각목의 1에 해당하는 주식 또는 출자지분(신주인수권을 포함한다).

이하 이 장에서 "주식등"이라 한다)의 양도로 인하여 발생하는 소득가. 증권거래법에 의한 주권상장법인(이하 "주권상장법인"이라 한다)의 주식등으로서 소유주식의 비율·시가총액 등을 감안하여 대통령령이 정하는 대주주(이하 이 장에서 "대주주"라 한다)가 양도하는 것과 동법에 의한 유가증권시장(이하 "유가증권시장"이라 한다)에서의 거래에 의하지 아니하고 양도하는 것제97조(양도소득의 필요경비계산)① 거주자의 양도차익의 계산에 있어서 양도가액에서 공제할 필요경비는 다음 각호에 규정하는 것으로 한다.

1. 취득가액가. 제94조 제1항 각 호의 자산의 취득에 소요된 실지거래가액. 다만, 제96조제2항 각 호 외의 본문에 해당하는 경우에는 당해 자산의 취득 당시의 기준시가구 소득세법 시행령(2007. 12. 31. 대통령령 제20516호로 일부 개정되기 전의 것)제163조(양도자산의 필요경비)⑩ 법 제97조 제1항 제1호 가목 본문의 규정을 적용함에 있어서 상속세 및 증여세법 제33조 내지 제42조의 규정에 의하여 증여세를 과세받은 경우에는 당해 증여재산가액 또는 그 증·감액을 취득가액에 가산하거나 차감한다.

구 상속세 및 증여세법(2007. 12. 31. 법률 제8828호로 일부 개정되기 전의 것, 이하 '구 상속세법'이라고 한다)제45조의 2(명의신탁재산의 증여의제)① 권리의 이전이나 그 행사에 등기 등을 요하는 재산(토지와 건물을 제외한다).

이하 이 조에서 같다)에 있어서 실제소유자와 명의자가 다른 경우에는「국세기본법」제14조의 규정에 불구하고 그 명의자로 등기 등을 한 날(그 재산이 명의개서를 요하는 재산인 경우에는 소유권취득일이 속하는 연도의 다음 연도 말일의 다음 날을 말한다)에 그 재산의 가액을 명의자가 실제소유자로부터 증여받은 것으로 본다.

다만, 다음 각 호의 1에 해당하는 경우에는 그러하지 아니하다.

1. 조세회피의 목적 없이 타인의 명의로 재산의 등기 등을 하거나 소유권을 취득한 실제소유자 명의로 명의개서를 하지 아니한 경우

(나) 판단

① 증여세와 양도소득세는 납세의무의 성립요건과 시기 및 납세의무자를 서로 달리하는 것이어서, 과세관청이 각 부과처분을 함에 있어서는 각각의 과세요건에 따라 실질에 맞추어 독립적으로 판단하여야 할 것으로, 위 규정들의 요건에 모두 해당할 경우 양자의 중복적용을 배제하는 특별한 규정이 없는 한 어느 한 쪽의 과세만 가능한 것은 아니다 (대법원 2003. 5. 13. 선고 2002두12458 판결 참조).

② 현행 헌법은 동일한 과세물건에 대하여 중복과세를 금지하는 취지의 명문 규정을 두고 있지 않으므로 동일한 과세물건에 대하여 별도의 세목에서 이를 부과대상으로 열거하고 있다고 하더라도 그것만으로 바로 해당 규정이 중복과세금지의 원칙에 위반하기 때문에 헌법위반이 된다고 볼 것은 아니고, 그 중복과세로 인하여 국민의 재산권, 평등권을 침해하는 경우에 위헌이 된다고 볼 여지가 있을 것이다.

그런데 구 상증세법 제45조의2에 의하여 동일한 담세력의 원천에 대하여 명의신탁자에게 양도소득세를, 명의수탁자에게 증여의제에 따른 증여세를 과세하는 결과를 가져온다고 하더라도, 위 규정과 구 소득세법 제94조 제1항 제3호는 각기 적용요건과 납세의무자를 달리정하고 있고, 조세회피 목적이 인정되지 않는 명의신탁의 경우에는 구 상증세법 제45조의2의 적용을 배제함으로써 중복되는 범위를 제외하고 있다는 점에서 양도소득세와 증여의제에 따른 증여세는 서로 다른 세목을 구성하는 별개의 조세에 해당하고, 이를 어떻게 규율할 것인가에 대하여는 입법자에게 입법재량이 부여되어 있다고 할 것이므로, 위 규정 자체가 이중과세금지원칙에 위배되어 위헌이라고 할 수 없다.

그리고 구 소득세법은 제94조 제1항 제3호에서 과세표준에 따른 단계적 누진세율에 의한 과세를 원칙으로 하면서 이른바 '소득원천설'에 입각하여 법령에 열거된 원천의 소득에 관하여만 과세하고 있고, 과세대상이 되는 주식의 양도소득의 범위를 상장법인 '대주주'의 거래, 그리고 증권시장 외에서 이루어지는 거래(이른바 '장외거래')에 한정하고 있는데, 입법자가 증여의제에 따른 증여세와 양도소득세의 중복적용을 배제하는 규정을 두지 아니한 것은 조세부담의 공평을 도모하고자 한 구 상증세법 제45조의2의 실효성을 확보하기 위한 것으로 단순한 입법부작위의 산물이라고 볼 수 없다.

그러므로 차명주식의 매매로 인한 양도소득세 포탈세액을 계산함에 있어 차명주주에게 증여의제에 따른 증여세가 부과될 당시의 증여재산가액을 취득가액으로 보아 필요경비로 공제하여야 한다는 피고인 1, 피고인 2의 주장은 구 소득세법 제94조 제1항 제3호, 구 상증세법 제45조의2의 각 입법취지에 반하는 것이어서 받아들일 수 없다.

그뿐만 아니라, 조세법률주의의 원칙상 과세요건이나 비과세요건 또는 조세감면요건을 막론하고 조세법규의 해석은 특별한 사정이 없는 한 법문대로 해석할 것이고, 합리적 이유 없이 확장해석하거나 유추해석하는 것은 허용되지 아니하므로(대법원 2011. 1. 27. 선고 2010도1191 판결 참조), 구 소득세법 제97조 제1항 제1호에서 피고인에 대한 양도소득세 과세표준 계산시 공제할 필요경비의 범위를 '자산의 취득에 소요된 실지거래가액'으로만 규정하고 있음에도 법령상 근거 없이 증여의제 당시의 시가로 조정하여 양도소득세 과세표준을 산정하여야 한다는 피고인 1, 피고인 2의 주장은 이유 없다.

③ 한편, 원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 피고인 1이 관련 법령에 따라 주식의 취득 및 매각에 일정한 제한을 받고 주식매매차익에 대하여 양도소득세를 신고·납부하여야 하는 소득세법상의 '대주주'인 점, 차명주식의 매수와 매도를 반복하면서도 위 주식의 매매가 과세대상이 되는 대주주의 거래임을 과세관청이 알지 못하도록 수백 개의 임직원 명의의 차명계좌를 이용하여 분산 보유하면서 과세관청

의 추적을 피하였던 점, 결국 차명주식에 대하여 양도소득 과세표준을 신고하지 아니한 채 각 연도별 신고기간을 도과한 점 등을 종합하여 보면, 피고인 1의 위와 같은 행위는 적극적인 소득은닉행위로서 양도소득세의 부과징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 할 정도의 부정한 행위로 평가하기에 충분하고 조세포탈의 고의도 인정된다. 이와 같이 피고인 1이 부정행위에 의하여 양도소득세를 포탈함으로써 형사책임이 인정되는 이상, 피고인 1의 각 조세포탈죄가 최종적으로 기수에 이른 후에 구 상증세법에 따라 타인인 차명주주에 대하여 별도로 증여의제에 따른 증여세 부과처분이 있었다거나 그 세액을 실질적으로 피고인 1이 납부하였다는 등의 사정은 범죄성립에 영향을 미치지 아니한다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

(5) 신주인수권의 매입가액을 양도가액에서 공제하여야 하는지 여부

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들에 의하면, 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

- ① 피고인 1은 격려금 명목으로 공소외 2 (주) 임직원 49명에게 공소외 2 (주)가 2000. 3. 13. 발행한 제123회 분리형 신주인수권부사채의 신주인수권을 매입하는데 필요한 자금을 지원하여 위 임직원들로 하여금 위 신주인수권을 취득하게 하였다(증가 제93호증의 31, 증가 제168호증).
- ② 그 후 피고인 1은 2005. 3. 12.경부터 2005. 11. 16.경까지 위와 같이 신주인수권을 취득한 임직원들 21명(아래 표 기재 명의자 14명 포함)에게 각 해당 신주인수권의 시가 상당액을 지급하고 그 임직원들로부터 해당 신주인수권을 매수하였고(증가 제102호증), 그 임직원들로부터 매수한 신주인수권의 명의를 변경하지 아니한 채 신주인수권을 행사하여 해당 임직원들의 차명으로 주식을 취득하였다.
- ③ 그 후 피고인 1은 위 차명주식 일부를 양도함으로써 양도차익을 얻었는데, 그 중 아래 표 기재 임직원 14명 명의의 차명주식 부분을 2005. 9. 15.부터 2007. 12. 20.까지 양도하여 얻은 양도차익에 대해서는 그 과세표준과 양도소득세액을 신고, 납부하지 아니하였다.

순번
명의자
신주인수권
매입일
수량
신주인수권
취득가액(원)
1
공소외 5
2005. 11. 16.
2128,704,720
2
공소외 6
2005. 11. 15.
11,666,465,473,400
3
공소외 7
2005. 06. 21.
1,966,501,333,000
4
공소외 8
2005. 07. 05.
2,797,837,742,180
5
피고인 3
2005. 08. 09.
1,333,400,96,640
6
공소외 9
미상
8,333,199,290,000
7
피고인 2
2005. 07. 13.
5,462,161,347,480
8
공소외 10
미상
5,000,119,290,000
9
공소외 11
2005. 07. 13.
8,163,241,135,020
10
공소외 12
미상
11,666,165,109,260
11
공소외 13
2005. 03. 12.
20,000,579,600,000
12
공소외 14
2005. 10. 07.
433,136,719,751
13
공소외 15
2005. 08. 04.
3,398,104,182,680
14
공소외 16
2005. 10. 21.
6,666,223,844,280
합계
87,095,245,620,635

앞서 본 바와 같이 신주인수권을 행사하여 주식을 취득하였다가 이를 양도한 경우 발생하게 되는 양도차익은 '{주식의 양도가액 - [신주인수권 주금 납입액(행사가액) + 신주인수권 취득가액(기타 필요경비 포함)]}'이고, 이를 근거로 납세의무의 범위가 확정된다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 1이 양도소득세액을 신고·납부하지 아니한 차명주식의 차명주주 14명으로부터 신주인수권을 매수하면서 그들에게 지급한 신주인수권 시가 상당액은 신주인수권의 취득가액에 해당하므로, 주식 양도로 인한 양도차익을 계산함에 있어 이를 필요경비로서 공제함이 상당하다.

따라서 이를 공제하지 않고 계산된 양도소득세 전액에 대해 조세포탈죄의 성립을 인정한 원심판결에는 사실오인 내지 법리오해의 위법이 있다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 있다.

(6) 차명주주의 금융소득이 연 4,000만 원을 초과하고, 그 초과부분에 대하여 최고세율이 적용되는 경우 조세포탈 성립 여부

납세의무자가 타인 명의로 차명주식을 보유하면서 자신의 종합소득세과세표준확정신고를 함에 있어 차명주식에서 발생한 자신의 금융소득금액을 종합소득금액에 합산하지 아니하고 누락시킴으로써 확정신고 자진납부하여야 할 종합소득세액을 일부 탈루한 채 납부하였다고 하더라도, 만약 그 납세의무자가 실질적으로 이를 부담하여 당해 차명주식에서 발생한 자신의 소득금액에 대한 소득세를 차명주주의 명의로 납부하였다면, 그와 같이 납부한 세액에 관하여는 당해 납세의무자에게 사기 기타 부정한 행위로서 조세를 포탈하려는 고의가 있었다고 볼 수 없다(대법원 1994. 6. 28. 선고 94도759 판결, 대법원 2005. 1. 14. 선고 2002도5411 판결 등 참조).

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들[금융소득 자료(증거기록 제12498, 12535, 12556, 12608, 12641, 12667, 12720, 12760, 12765, 12804, 12816, 12556, 12579, 12635, 12646, 12720, 12760, 12761, 12799쪽)의 기재 등]에 의하면, 피고인 1은 임직원들 명의로 취득한 차명주식을 관리하면서 그 차명주식과 관련하여 발생하는 부대비용, 세금 등을 지급하여 온 사실, 2003년부터 2006년까지 사이에 피고인 1의 차명주식에 대하여 금융소득(배당·이자소득)이 발생하였고, 그 중 아래 표 기재 차명주주들의 각 금융소득이 연 4,000만 원을 초과한 부분은 종합소득 합산 과세대상이 되어 최고세율이 적용됨으로써 아래 표 기재 '차명주주 명의로 납부한 금융소득세액'란 기재 해당 세액을 납부한 사실을 인정할 수 있다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 1은 아래 표 기재 차명주주들 명의로 보유하던 차명주식에서 발생한 금융소득금액에 대한 소득세를 차명주주들의 명의로 납부한 것으로 보이고, 차명주주들의 연간 금융소득의 합계액이 4천만 원을 초과한 부분에 대하여 최고세율이 적용됨으로써 피고인 1이 실명으로 그 주식을 보유하는 경우와 비교하여 해당 금융소득금액으로 인한 종합소득세액에 차이가 없게 되어 결국 포탈세액은 없는 것으로 보이므로, 피고인 1에게는 이 부분 소득세액에 관하여 부정행위로서 조세를 포탈하려는 고의가 있었다고 볼 수 없다.

따라서 이 사건 공소사실 중 2003귀속년도부터 2006귀속년도까지 각 종합소득세 포탈 범행 부분 가운데 아래 표에 기재된 차명주주 명의로 납부한 금융소득세액 상당의 포탈세액 부분은 범죄의 증명이 없는 때에 해당한다.

이와 달리 이 사건 종합소득세 전액에 대해 조세포탈죄의 성립을 인정한 원심판결에는 사실오인 내지 법리오해의 위법이 있다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 있다.

(단위 :원)귀속연도계좌주차명주주 명의로 납부한 금융소득세액(포탈세액)2003년도공소외 176,065,003공소외 74,670,346공소외 184,934,541공소외 198,975,797공소외 206,025,254공소외 217,892,649공소외 227,445,455공소외 237,273,702공소외 247,087,434공소외 256,935,520공소외 2620,774,718소계?88,080,4182004년도공소외 278,236,172공소외 287,581,243공소외 298,172,576피고인 210,068,620공소외 308,073,616공소외 317,780,930공소외 2115,069,592공소외 2211,205,214공소외 328,648,500공소외 3214,562,112소계?99,398,5762005년도공소외 277,438,841공소외 3216,584,987공소외 239,126,875소계?33,150,7022006년도공소외 75,803,986소계?5,803,986 합계?226,433,682

(7) 소결론

이상에서 살펴본 바에 의하면, 피고인 1이 차명주식을 양도, 보유함으로써 양도소득, 배당·이자소득이 발생하였음에도 부정행위로서 이를 은닉하고 과세관청에 신고하지 아니함으로써 포탈한 양도소득세액 및 종합소득세액은 별지 범죄일람표 1 기재와 같이 2003귀속년도 1,587,730,118원, 2004귀속년도 1,473,402,161원, 2005귀속년도 3,886,927,590원, 2006귀속년도 4,625,823,362원, 2007귀속년도 6,146,187,715원이 된다.

나) 공소외 2 (주) 부외자금 조성 관련 법인세포탈 부분(피고인 1, 피고인 2)

법인세법에 의하면 법인이 사업 집행상 필요에 의하여 비용을 지출한 경우 손금으로 인정받을 수 있는 항목 및 그 용인 한도액은 법정되어 있으므로, 주식회사의 이사 등이 비용의 허위계상 또는 과다계상의 방법으로 공금을 정식경리에서 제외한 뒤 그 금액 상당을 손금으로 처리한 경우, 그 금액들이 전부 회사의 사업집행상 필요한 용도에 사용되었더라도 그 용도를 구체적으로 밝혀 그것이 손비로 인정될 수 있는 항목이고, 손금용인한도액 내의 금액임을 입증하지 못하는 이상 조세포탈의 죄책을 면할 수 없다(대법원 1989. 10. 10. 선고 87도966 판결, 대법원 2002. 7. 26. 선고 2001도5459 판결 등 참조).

이 사건의 경우 피고인 1, 피고인 2는 아래 제2의 가.2)나)(2)항에서 살펴보는 바와 같이 2003년부터 2005년까지 사이에 공소외 2 (주)에서 경비를 허위로 계상하는 등의 방법으로 부외자금을 조성하여 피고인 1의 금고에 보관하면서 이를 사용하였는데, 피고인 1이 그 기간 동안 조성된 부외자금으로 공소외 2 (주)의 사업집행에 필요한 용도에 사용한 부분이 있다고 하더라도 대부분 그 용도가 금액별로 구체적으로 밝혀져 있지 아니하고, 그것이 손비로 인정될 수 있는 항목이고 손금용인한도액 내의 금액이라는 점을 인정할 자료가 부족하므로, 이는 손금 산입의 대상이 될 수 없다.

따라서, 피고인 1, 피고인 2는 부외자금을 조성하는 과정에서 공소외 2 (주)의 회계장부에 허위의 경비를 계상하고 이를 법인소득에서 손금으로 처리함으로써 법인세를 포탈하였다고 인정함이 상당하다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

다) 피고인 2의 책임범위(피고인 2)

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들에 의하면, 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

- ① 피고인 2는 2004. 10. 1.자로 공소외 2 (주)의 재무담당 상무로 발령받아 2004. 11. 5. 홍콩에서 입국한 후 2004. 11. 8.부터 출근하여 공소외 2 (주) 회장실 재무담당 임원으로 근무하였다.
- ② 피고인 2가 위와 같이 재무담당 임원으로 근무하면서 이전부터 공소외 2 (주) 회장실 재무2팀에서 계속되어 왔던 피고인 1의 차명주식 보유·매각, 부외자금 조성 및 이에 관한 조세포탈의 실행행위에 관여하게 되었다.
- ③ 이에 따라 피고인 2가 2004년도 차명주식의 보유·매각에 따른 피고인 1의 소득이나 부외자금과 관련된 공소외 2 (주)의 소득이 발생하였음을 인식하였음에도 과세관청에 2004년 귀속소득의 신고일인 2005. 3. 31.(부외자금 관련 법인세의 경우) 및 2005. 5. 31.(양도소득세, 종합소득세의 경우)까지 해당 소득을 미신고하거나 과소신고하였다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 2는 공소외 2 (주) 회장실 재무담당 임원으로서 피고인 1의 차명주식 관리나 부외자금 조성 등을 총괄하였으므로 2004년도에 발생한 차명주식의 보유·매각에 따른 피고인 1의 소득이나 부외자금 조성과 관련된 공소외 2 (주)의 소득에 관한 '부정행위'를 알면서도 2004귀속년도 소득신고에 관여한 이상, 각각의 '부정행위'에 관여한 바가 없다고 하더라도 신고대상이 된 귀속년도의 포탈세액 전체에 대하여 공동정범으로서의 책임이 있다고 봄이 타당하다(피고인 2의 변호인이 들고 있는 대법원 1982. 6. 8. 선고 82도884 판결은 포괄일죄를 이루는 연속된 향정신성의약품 제조행위의 일부에 가담한 승계적 공동정범의 책임범위에 관한 것이어서 이 사건과는 사안을 달리한다). 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

2) 공소외 2 (주) 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령) 부분(피고인 1)

가) 공소사실의 특정 및 공소장변경절차의 적법 여부

(1) 이 부분 공소사실의 요지

검사가 원심에 제출한 공소장과 2014. 1. 7.자 공소장변경허가신청서에 의하면 이 부분 공소사실의 요지는 다음과 같다. "공소외 2 (주)에는 회장실 재무팀 외에 일반 재무, 회계, 자금 업무를 담당하는 경영지원실 산하 재무팀이 있었고, 재무팀장은 공소외 19, 공소외 33, 공소외 14, 재무팀 산하 경리파트장은 공소외 33, 공소외 14, 공소외 34가 각각 근무하였다.

피고인 1은 1995.경부터 피해자 공소외 2 (주)의 법인자금을 빼내어 개인 용도에 사용하기로 마음먹고, 이를 회장실 재무담당 임원 공소외 65에게 지시하였고, 공소외 34는 경영지원실 재무팀장 공소외 19에게, 공소외 19는 경영지원실 재무팀 경리파트장 공소외 33에게, 각각 허위 경비를 계상하여 법인자금을 빼낸 다음, 회장실 재무팀으로 전달하도록 지시하였으며, 이후 비자금을 조성하여 회장실 재무팀에 전달하는 일은 통상 업무가 되어 회장실 재무담당 임원 및 재무팀장, 경영지원실 재무팀장, 경리파트장 후임자에게 순차적으로 인수인계되었다.

이에 따라, 1998. 1.경부터 2005. 12.경까지 경영지원실 재무팀장 공소외 19, 공소외 33, 공소외 14, 경리파트장 공소외 33, 공소외 14, 공소외 34는 피해자 공소외 2 (주)가 마치 판매촉진비, 복리후생비, 회의비, 교제비, 조사연구비 등을 정상적으로 지급한 것처럼 전표를 조작하고, 수동 신용카드 단말기, 컴퓨터 프로그램과 도트 프린트 등을 이용, 증빙을 조작하는 등의 방법으로 회계장부를 조작한 다음, 피해자 공소외 2 (주) 법인자금을 빼내어 회장실 재무담당 임원 공소외 65, 피고인 2, 재무팀장 피고인 3, 공소외 66, 공소외 36에게 전달하고, 피고인 1은 그 돈을 받아 생활비, 카드대금, 차량·미술품·와인 구입대금, 차명주식 등 개인자산 매입대금 등 개인용도에 임의로 사용하였다.

이로써, 피고인 1은 공소외 65, 피고인 2, 피고인 3, 공소외 66, 공소외 36, 공소외 19, 공소외 33, 공소외 14, 공소외 34와 순차 공모하여, 위와 같이 회계장부를 조작하는 방법으로 피해자 공소외 2 (주) 소유 자금을 빼돌려 피고인 1이 개인적인 용도에 사용하는 방법으로 1998. 1.경부터 2005. 12.경까지 사이에 별지 범죄일람표 2 기재와 같이 피해자 공소외 2 (주) 법인자금 합계 60,381,315,080원 상당을 횡령하였다.

"

(2) 이 부분 공소사실의 특정 경위

기록에 의하면 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

① 피고인 측은 원심 제1회 공판준비기일에 이 부분 공소사실이 부외자금의 사용행위를 횡령으로 기소한 것인지, 아니면 조성행위를 횡령으로 기소한 것인지를 밝혀줄 것을 요청하였고, 이에 검사는 2013. 8. 23.자 의견서를 통하여 '이 사건은 부외자금의 용처를 밝혀서 횡령죄로 기소한 것인지 조성 자체를 횡령죄로 기소한 것이 아니며 용처에 대한 객관적 자료도 제시하겠다'고 밝혔다.

② 원심은 공판준비기일과 공판기일을 진행하면서 검사에게 여러 차례 이 부분 공소사실을 특정하고 횡령의 기수 시점에 대한 입장을 밝히려는 취지로 석명하고 공소장 정리를 명하였다.

③ 검사는 원심 제8회 공판기일인 2014. 1. 7. 제출한 의견서에서 이 부분 공소사실은 부외자금이 피고인 1의 개인금고에 입고되어 차명주식 매각자금 등 다른 개인재산과 혼화되어 공동 관리된 순간 불법영득의 의사가 실현되어 횡령 범행이 기수에 이르렀다는 취지라고 밝히고, 같은 날 제출한 공소장변경허가신청서를 통하여 관련 범죄일람표 중 일부 범행의 일시를 연도별로 기재되어 있던 것을 일자별로 바꾸어 기재하였고, 범행방법란의 "제일제당의 법인자

금을 빼돌려 피고인 1의 생활비 등에 임의 사용" 부분을 "제일제당의 법인자금을 빼돌려 피고인 1의 개인금고에 개인재산과 혼합하여 관리하면서 개인 용도로 사용"으로 바꾸어 기재하였다.

- ④ 이에 원심은 피고인 1이 피해자 공소외 2 (주)의 부외자금을 조성함으로써 이를 횡령하였다는 것이 이 부분 공소사실의 요지임을 전제로 하여 피고인 1이 조성한 부외자금 전액에 관하여 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)죄를 인정하였다.

앞서 본 바에 의하면, 이 부분 공소사실은 공소장변경을 전후하여 범죄일람표의 일부 범행시기가 연도별에서 일시별로 특정되고 '법인자금을 개인금고에 개인재산과 혼합하여 관리하면서'라는 문구가 추가되었을 뿐 주요한 부분에서 별다른 차이가 없다.

이에 대하여 검사는 법원의 석명에 따라 처음에는 부외자금의 사용행위를 횡령으로 기소하는 취지라고 주장하였다가 최종적으로 부외자금의 조성행위를 횡령으로 기소하는 취지임을 분명히 하였다.

이와 같은 재판경과에 비추어 볼 때, 당초 부외자금의 사용행위를 횡령으로 기소하는 취지였다가 공소장변경에 의하여 부외자금의 조성행위를 횡령으로 기소하는 취지로 바뀌었다기보다는, 처음부터 이 부분 공소사실에는 부외자금의 조성행위에 의한 횡령이 포함되어 있었고, 다만 그 심판의 대상이 불명료하였던 것이 석명을 통하여 명확하게 특정된 것으로 봄이 상당하다.

피고인 1의 이 부분 주장은 이유 없다.

설령 이 부분 공소사실이 공소장변경절차에 의하여 부외자금의 사용행위에 의한 횡령에서 조성행위에 의한 횡령으로 변경되었다고 하더라도, 변경된 이 사건 부외자금 조성행위에 의한 횡령 공소사실 내용은 당초의 횡령 공소사실 내용과 별다른 차이가 없고, 전체 범행기간과 횡령금액이 동일하며, 불법영득의사가 있는지를 판단하는데 부외자금의 사용용도가 주요한 요소가 된다는 점에서 차이가 없으므로 양자의 공소사실 사이에는 기본적 사실관계가 동일하다고 봄이 상당하고, 따라서 부외자금의 사용행위에 의한 횡령에서 조성행위에 의한 횡령으로 공소장변경을 허가한 것은 적법하다(피고인 1의 변호인이 들고 있는 대법원 2009. 2. 26. 선고 2007도4784 판결은 심판대상이 된 부외자금의 조성행위와 사용행위가 각 횡령금액이나 범행시기 등의 측면에서 현저한 간극이 있는 사안에서 부외자금의 사용으로 인한 업무상횡령의 점과 조성으로 인한 업무상배임의 점 사이에 기본적 사실관계가 동일하다고 보기 어려워 공소장변경을 허가하여서는 아니 된다는 취지여서 이 사건과는 사안을 달리한다). 결국 피고인 1의 이 부분 주장은 어느 모로 보아도 이유 없다.

나) 부외자금 조성에 의한 업무상 횡령죄의 성립 여부

(1) 원심의 판단

원심은 이 사건 부외자금 조성시를 기준으로 업무상횡령죄를 인정할 수 있는지에 관하여, 그 판시와 같은 사정들(부외자금 조성 경위, 조성 방법, 보관 방법, 결산 방법, 사용의 의사결정 방법, 실제 사용용도 등)을 종합하면, 피고인 1이 공소외 2 (주) 재무팀으로부터 법인자금을 현금으로 지급받아 이를 자신의 개인금고에 귀속시키고 다른 개인재산과 함께 관리·결산될 수 있도록 하였다는 점에서 불법영득의사는 이미 명백히 표현되었다고 추단되고, 피고인 1이 주장하는 부외자금 사용처의 내역이 회사 운영을 위한 현금성 경비로 볼 수 없고 개인적 사용임이 인정되므로, 피고인 1이 이 사건 부외자금을 개인금고에 보관하도록 하는 방법으로 조성한 시점에 불법영득의사가 객관적으로 명백히 표현된 것으로 보아 이 사건 부외자금 조성행위 자체로서 업무상횡령죄가 성립한다고 판단하여 이 부분 공소사실을 유죄로 인정하였다.

(2) 당심의 판단

(가) 관련 법리

업무상횡령죄에 있어서의 횡령행위란 불법영득의사를 실현하는 일체의 행위를 말하는 것으로서 불법영득의사가 외부에 인식될 수 있는 객관적 행위가 있을 때 횡령죄가 성립하는 것이고, 여기서 불법영득의사라 함은 자기 또는 제3자의 이익을 꾀할 목적으로 업무상의 임무에 위배하여 자신이 보관하는 타인의 재물을 자기의 소유인 것 같이 사실상 또는 법률상 처분하는 의사를 말한다(대법원 2006. 8. 24. 선고 2006도3039 판결 참조).

법인의 운영자 또는 관리자가 법인의 자금을 이용하여 부외자금을 조성하였다고 하더라도 그것이 당해 부외자금의 소유자인 법인 이외의 제3자가 이를 발견하기 곤란하게 하기 위한 장부상의 분식에 불과하거나 법인의 운영에 필요한 자금을 조달하는 수단으로 인정되는 경우에는 불법영득의사를 인정하기 어렵다.

다만 법인의 운영자 또는 관리자가 법인을 위한 목적이 아니라 법인과는 아무런 관련이 없거나 개인적인 용도로 착복할 목적으로 법인의 자금을 빼내어 별도로 부외자금을 조성하였다면 그 조성행위 자체로서 불법영득의사가 실현된 것으로 볼 수 있을 것인데, 이때 그 행위자에게 법인의 자금을 빼내어 착복할 목적이 있었는지 여부는 그 법인의 성격과 부외자금의 조성 동기, 방법, 규모, 기간, 부외자금의 보관방법 및 실제 사용용도 등 제반 사정을 종합적으로 고려하여 판단하여야 한다(대법원 2010. 12. 9. 선고 2010도11015 판결 참조).

이와 같이 불법영득의사를 실현하는 행위로서의 횡령행위가 있었다는 점은 검사가 법관으로 하여금 합리적인 의심을 할 여지가 없을 정도의 확신을 생기게 하는 증명력을 가진 엄격한 증거에 의하여 입증하여야 하고, 이와 같은 증거가 없다면 설령 피고인에게 유죄의 의심이 간다 하더라도 피고인의 이익으로 판단할 수밖에 없다(대법원 1994. 9. 9. 선고 94도998 판결, 대법원 2008. 8. 21. 선고 2007도9318 판결 등 참조).

(나) 2003년부터 2005년까지 사이의 부외자금 조성행위에 관하여

공소외 2 (주) 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)의 공소사실에 대한 공소시효는 후술하는 바와 같이 10년이고, 이 사건 공소가 2013. 7. 18. 제기되었음은 기록상 명백하므로, 위 공소사실 중 공소시효가 완성되지 아니한 2003년부터 2005년까지 사이의 부외자금 조성행위 중에 유죄로 인정할 수 있는 부분이 있어야만 그 부분과 포괄일죄로 공소제기된 1998년부터 2002년까지 사이의 부외자금 조성행위에 대하여도 유죄로 인정될 수 있다.

실제적으로도 검사가 이 부분 공소사실을 입증하기 위하여 제출한 증거자료의 상당 부분은 2003년 이후에 작성된 것이므로 이 부분 공소사실 중 우선 2003년부터 2005년까지의 부외자금 조성행위 부분에 관하여 살펴본다.

① 부외자금의 조성 경위와 관리 방법

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들에 의하면, 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

- ㉠ 공소외 2 (주)가 ♥♥그룹의 계열사로 있을 때부터 회사 경영에 필요한 현금성 경비의 충당을 위하여 부외자금을 조성하였고, 1995년 무렵 ♥♥그룹에서 분리되어 독자적으로 경영되기 시작한 후에도 공소외 2 (주) 재무팀에서 피고인 1이 사용할 부외자금을 조성하였는데, 그 부외자금의 규모는 1998년 147억 9,806만 원, 1999년 70억 867만 원, 2000년 118억 9,701만 원, 2001년 62억 4,944만 원, 2002년 78억 7,000만 원이었다가 그 후 2003년 46억 8,000만 원, 2004년 52억 원, 2005년 26억 원으로 다소 줄어든 뒤 2006년부터는 더 이상 조성되지 아니하였다.
- ㉡ 매년 초 공소외 2 (주)의 회장실에서 관재업무를 담당하는 임원이 공소외 2 (주) 재무팀 팀장에게 매월 일정금액의 부외자금을 조성하여 줄 것을 요청하는 방식으로 조성 금액이 결정되고, 추가로 현금이 필요한 경우 월정액 이외에 추가

현금을 요구하는 등 이 사건 부외자금의 액수는 피고인 1과 그의 지시를 받은 회장실 재무담당 임원에 의하여 결정되었다.

가령 2005. 1.경 작성된 '12월 결산 보고자료'에 포함된 '수입 및 지출 내역'(증거기록 제14315쪽) 중 '사입금'(이는 조성된 부외자금을 의미한다) 항목에 의하면, 2004년 누계로 총 52억 원의 부외자금이 조성되었고, 비교란에는 '정기 48, GLS 관련 4'라고 기재되어 있는데, 이는 부외자금 52억 원 중 48억 원이 정기적인 부외자금으로 조성된 것이고, 나머지 4억 원은 계열사인 ○○ GLS와 관련하여 추가로 부외자금이 조성된 것임을 뜻한다.

㉔ 공소외 2 (㉔) 재무팀은 이 사건 부외자금을 조성하기 위하여, 현금을 인출한 후 이를 복리후생비, 회의비, 교재비, 조사연구비 등으로 허위 계정처리하고, 기존 경비처리가 된 매출전표를 복사하거나, 허위의 신용카드 매출전표를 수기로 직접 작성하거나, 직원들로부터 개인적으로 사용한 신용카드 매출전표를 받아 첨부하거나, 도트프린터를 이용하여 다량의 매출전표를 만드는 등으로 허위 전표에 대응하는 허위의 증빙을 만들었다.

㉕ 공소외 2 (㉔) 재무팀은 위와 같이 부외자금을 만들어 매월 3~4차례 회장실에 전달하면서 부외자금 조성과 관련한 장부나 문건은 별도로 작성하지 아니하였고, 회장실에 현금을 전달하고 회장실 재무담당 임원 등으로부터 지불증을 받아 이를 월말까지 보관하다가 공소외 2 (㉔) 재무팀 팀장이 경영지원실장에게 부외자금 전달 내역을 보고한 후 이를 폐기하였다.

㉖ 공소외 2 (㉔) 회장실 재무담당 임원 또는 재무2팀장은 공소외 2 (㉔) 재무팀으로부터 부외자금으로 조성된 현금을 받아 이를 피고인 1의 차명주식 매각대금, ▶▶(BS)으로부터 지급받은 금원, 비상장사의 주권실물, 무기명채권, CD, 예·적금 통장, 증권통장, 금융상품 통장, 도장, 카드 등이 함께 보관되어 있는 재무2팀이 관리하던 금고(이하 '이 사건 금고'라고 한다)에 넣어 보관하였다.

㉗ 이 사건 부외자금 자체의 조성내역이나 집행내역 및 잔액을 기재한 별도의 장부는 존재하지 않았고, 다만 공소외 2 (㉔) 회장실 재무2팀의 실무자들이 피고인 1의 재산현황을 한눈에 파악할 수 있도록 '수입'과 '지출' 현황을 나타내기 위하여 작성한 '일계표'(증거기록 제2509 내지 2516쪽, 제20069 내지 20186쪽, 이하 '이 사건 일계표'라 한다)와 결산보고서의 '수입'란 중 '사' 계정에 전달받은 부외자금의 액수를 기재하였다.

이 사건 부외자금은 회장실 재무2팀에 전달되어 이 사건 금고에 보관된 후 얼마 지나지 않아 대부분 사용되었는데, 이러한 부외자금의 사용금액은 이 사건 일계표상의 '지출'란에 반영되었으나 그 부외자금만의 사용내역을 별도로 기재하는 계정은 두지 않았고, '일계표'나 '2004년도 결산내역' 및 '2005년도 결산실적'의 지출내역에는 법인을 위한 지출과 개인적 지출이 구분되어 있지 않으며, 수입총계와 지출총계를 계산한 차액을 '흑자'라고 표현하고 '수입과 지출의 차이는 시재의 증가로 반영된다'고만 기재되어 있다.

㉘ 공소외 2 (㉔) 회장실 재무2팀에는 이 사건 부외자금만의 출납을 관리하는 별도의 결산은 없었던 반면에, 피고인 1이 선대로부터 증여받은 차명주식을 매각하여 마련한 자산과 현금을 관리하기 위한 결산절차가 따로 있었고(이를 '손결산'이라 하고, 손결산에 의하여 관리되는 차명주식을 매각하여 발생한 현금을 '공소외 37'이라고 한다), 손결산을 전담하는 직원이 존재하여 수시로 발생하는 손결산 자금의 입출금을 '손일계표'(주식일계표)에 기재하여 정리하고 매월 말에는 손일계표상 기재되어 있는 공소외 37 시재액과 이 사건 금고 내에 있는 실제 공소외 37 시재액을 대조하여 결산업무를 수행하였으며, 다른 담당자가 손결산 자료를 건네받아 이 사건 부외자금, 피고인 1의 다른 개인재산 및 손결산 중 일부를 통합하여 결산하였다(이를 '이결산'이라 한다). 이와 같이 '이결산' 외에 '손결산' 절차가 별도

로 존재하였고, 공소외 37과 이 사건 부외자금은 이 사건 금고 내에 사실상 구분되어 보관 및 사용되었다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 1의 지시하에 공소외 2 (주) 부외자금이 조직적, 계속적으로 조성되어 왔고, 그 수입과 지출이 외부에 노출되지 않도록 하기 위해서 별도의 보관장소나 장부를 마련하지 않은 채 피고인 1의 개인재산과 함께 금고에 보관되어 사용되었으며, 피고인 1의 재산 관리를 위해 작성된 자료(일계표 등)에 그 부외자금과 관련된 항목이 포함되어 있음을 알 수 있다.

그러나 이 사건 부외자금이 은밀하게 조성, 보관 및 사용되는 위와 같은 사정은 정상적으로 회계 처리되지 않은 부외자금의 속성에 기인한 것으로 보이고, 이 사건 부외자금이 피고인 1의 처분의사에 의해서만 사용될 수 있는 재산으로 편입되었다는 의미에서 그와 같이 일계표가 작성된 것으로 볼 여지도 있으며, 어느 특정한 사용목적을 위하여 이 사건 부외자금을 조성한 것이 아니라 일반적, 포괄적, 지속적으로 매월 일정액의 부외자금을 조성하고 특별한 사용처가 있는 때에는 추가적으로 부외자금을 조성하였던 것으로 미루어 볼 때, 이 사건 부외자금이 회사의 정상적인 회계 처리가 불가능하거나 곤란한 현금성 경비 충당을 위하여 조성되고 사용되었을 가능성을 배제할 수 없다.

더구나 피고인 1의 차명주식을 원천으로 한 개인자금과 이 사건 부외자금이 결산담당자를 달리하여 별개로 구분되어 관리 및 사용된 정황이 나타나는 이상, 이 사건 부외자금이 회사와는 아무런 관련이 없거나 개인적인 용도로 사용하기 위한 목적으로 조성된 것이라고 선불리 단정할 수 없다.

특히 이 사건 부외자금이 이미 모두 사용된 이 사건의 경우 그 부외자금의 조성 당시 불법영득의사가 있었는지를 판단하기 위하여는 무엇보다도 그 부외자금의 실제 사용처를 확인할 필요가 있다.

② 부외자금의 사용내역

㉠ 검사가 주장하는 부외자금 사용처에 관하여

검사는 피고인 1이 이 사건 부외자금을 피고인 1의 개인자금을 보관하는 금고에 개인자금과 혼합하여 보관하며 사용하였고, 일계표와 결산보고서상의 '수입'란에 이 사건 부외자금 항목이 포함되어 있으며, '지출'란에 개인적 사용처에 관한 항목들이 포함되어 있음을 근거로 피고인 1이 이 사건 부외자금을 생활비, 카드대금, 차량·미술품·와인 구입대금, 차명주식 등 개인자산 매입대금 등의 개인적 용도로 사용하였다고 주장한다.

이에 대하여 피고인 1은 위와 같은 용처에는 피고인 1의 개인자금이 사용되었다고 다룬다.

기록에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정에 비추어 보면, 검사가 주장하는 위와 같은 개인적 사용처에 이 사건 부외자금이 사용되었음을 뒷받침하는 직접적인 증거는 없고, 오히려 대부분 피고인 1의 차명주식을 원천으로 하여 마련된 자금이 사용된 것으로 보인다.

- A. 이 사건 일계표에 포함되어 있는 일부 항목들의 내역 및 누계를 기재한 '계정잔액 자료'(증거기록 제260~263쪽, 증가 제125호증), '○○ 주식 매각 현황'(증거기록 제4227쪽)에는 검사가 이 사건 부외자금의 사용처라고 주장하는 생활비, 카드대금, 차량·미술품·와인 구입대금, 차명 주식과 같은 개인자산 매입대금 등 피고인 1의 개인적 용도에 피고인 1 소유의 차명주식을 관리하는 손결산 계정에서 나온 자금이 사용된 사실이 기재되어 있고, 공소외 2 (주) 재무팀에서 자금 인출업무를 담당하였던 공소외 35, 공소외 74도 그러한 사실을 확인하고 있다.
- B. 피고인 1이 위와 같이 손결산에 의해 관리되는 차명주식의 매각대금을 사용할 경우 이를 이결산에 대여한 것으로 처리하여 이 사건 일계표상 '차입금(고문님)' 항목으로 집계하고, 아울러 손결산 자료인 주식일계표에도 손결산의 자금이 이결산에서 사용된 사항을 기재하였으며, 이는 '○○ 주식 매각 현황'의 '대여' 항목에도 반영되었다.

C. '○○ 주식 매각 현황'에 따르면 손결산의 자금이 이결산에 대여하는 형식을 거치지 아니하고 손결산 내에서 직접 차명주식이나 채권 등의 매입에 사용되기도 하였다.

D. 주식일계표와 각종 증빙자료(증가 제144호증 내지 제164호증의 4)에는 2004년과 2005년에 피고인 1이 손결산 자금으로 차량·미술품·와인 구입, 친족 지원금, 차명주식·2우B워런트·무기명채권·국민주택채권의 매입 등에 사용한 내역이 나타난다.

㉔ 피고인 1이 주장하는 부외자금 사용처에 관하여

피고인 1은 이 사건 부외자금을 접대비·선물비, 경조사비, 명절휴가비, 현장방문 격려금, 성과 격려금, 일반 격려금, 회장실 활동비, M&A 경비 등 회사를 위한 공적 용도에 사용하였고, 이러한 사용금액은 이 사건 일계표 지출란의 '회장님' 계정에 기재하였다고 주장하므로 이에 관하여 살펴본다.

A. 일계표 등 결산자료

앞서 본 사실관계와 이 사건 일계표 및 결산실적 자료 등에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정에 비추어 보면, 피고인 1의 개인재산을 관리하기 위하여 작성되는 일계표에 이 사건 부외자금의 조성내역이 기재되었다는 점만으로 그 부외자금이 개인적 용도에 사용하기 위하여 조성된 것이라고 단정하기 어렵다.

㉕ 이 사건 부외자금이 조성되어 공소외 2 (주)의 회장실 금고에 전달되면 그 액수가 일계표의 수입란 중 입금항목의 '사'(사입금을 뜻한다) 계정에 기재되었고, 부외자금이 사용되면 그 액수가 일계표의 지출란 중 경비항목의 '회장님' 계정에 기재되었다.

㉖ 2005. 1. 31.자 일계표(증거기록 제20133쪽)에는 '회장님'계정에 당일 내역으로 "JH연말사용 54.6"이라고 기재되어 있는데, 이는 뒤에서 살펴보는 바와 같이 피고인 1이 개인자금으로 지급한 일반격려금을 의미한다.

그 이전에도 2000. 12. 31.자 일계표(증거기록 제3479쪽)의 지출란의 경비항목 중 '회장님(부회장님)' 계정에 "39 30"이라고 기재된 부분이 있는데, 이는 뒤에서 보는 바와 같이 공소외 2 (주)의 M&A와 관련하여 지출된 금액이다.

이와 같이 이 사건 부외자금의 지출이 집계되는 일계표의 '회장님' 계정에는 순수한 개인적 용도 외의 지출 내역이 포함되어 있다.

B. 접대비·선물비, 경조사비, 명절휴가비, 현장방문 격려금, 포상금(성과 격려금) 등

증가 제93호증의 3 내지 18, 33, 42의 각 기재, 공소외 14, 공소외 33, 공소외 66의 각 검찰 및 원심 법정에서의 진술, 피고인 3의 원심 법정에서의 진술 등을 종합하면, 피고인 1이 이 사건 부외자금을 다음과 같이 사용한 사실을 인정할 수 있다.

㉗ 2003년부터 2005년까지 공소외 2 (주) 임직원에게 대한 내부 경조금 기준은 임원의 경우 50만 원, 직원의 경우 30만 원으로 책정되어 있었으나, 피고인 1은 피고인 4에게 2003. 10. 14. 부친상 조의금으로 500만 원, 2006. 4. 3. 빙모상 조의금으로 300만 원, 2003. 12. 직원 공소외 38에게 부친상 조의금으로 500만 원, 직원 공소외 39에게 딸 결혼 축의금으로 300만 원을 지급하였고, 그 외에도 2003년부터 2005년까지 발생한 주요 임직원들의 경조사에 위 기준을 초과하는 조의금이나 축의금 등을 지급하였다.

㉘ 피고인 1은 (명절)휴가비로 2004. 1.경 공소외 40에게 300만 원, 2004. 7.경 공소외 14에게 300만 원, 공소외 42에게 2005. 2.경 50만 원, 2005. 8.경 50만 원, 2005. 7.말 공소외 27에게 미화 1만 달러, 2005. 7.경 공소외 38에게 500만 원, 2005. 7.경 공소외 14에게 500만 원을 지급하였다.

- ㉔ 피고인 1은 2003년부터 2005년까지 공소외 2 (주)에서 후원하는 골프선수들에게 선수당 200만 원 정도를 격려금으로 지급하였다.
- ㉕ 피고인 1은 (특별)상여금으로 2000. 1.경부터 2005. 12.경까지 공소외 7에게 총 5,000만 원, 1998년경부터 2005년경까지 공소외 44에게 총 5,000만 원, 2004. 12.경 공소외 45에게 500만 원, 2004년경 공소외 35에게 3,000만 원, 2005. 2.경 공소외 46에게 500만 원, 공소외 47에게 2005. 11. 18. 2억 1,500만 원, 2005. 11. 22. 2억 5,000만 원, 2005. 2.경부터 2005. 12.경까지 공소외 48에게 총 600만 원을 지급하였다.
- ㉖ 피고인 1은 포상금으로 2004. 6.경 공소외 40에게 1,000만 원, 2005. 말경 양종윤에게 1,000만 원을 지급하였다.
- ㉗ 피고인 1은 (특별)격려금으로 2004. 1.경 공소외 45에게 500만 원, 2004. 3.경 공소외 50에게 1,000만 원, 2004. 12.경 공소외 51에게 500만 원, 2004. 12.경 공소외 52에게 500만 원, 2004. 말경 공소외 53에게 2,000만 원, 2005. 2.경 공소외 54에게 50만 원, 2005. 7.경 공소외 55에게 미화 5,000달러, 2005. 12.경 공소외 56에게 500만 원, 2005. 12.경 공소외 57에게 5,000만 원, 공소외 58에게 2005. 2.경 및 2005. 12.경 총 800만 원, 2005년경 공소외 59에게 1,000만 원을 지급하였다.
- ㉘ 피고인 1은 ○○ 그룹의 회장으로 활동하면서 위와 같이 임직원들이나 관계자들에 대한 (명절)휴가비, 현장 방문시 격려금, 성과 격려금 등을 비롯하여 거래처 등에 대한 접대비·선물비 등으로 수시로 지출하였다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 1이 이 사건 부외자금으로 회사 임직원들이나 거래처 등에 대한 접대비·선물비, 경조사비, 명절휴가비, 현장 방문 격려금, 포상금 등을 지급하였고, 그 부외자금이 사용된 때로부터 이미 10년을 전후한 기간이 경과하였다는 점을 고려하면, 실제로는 위에서 확인된 금액 이외에도 그와 같은 용도로 사용된 부외자금이 더 있을 개연성이 있으며, 이와 같은 부외자금의 조성 및 사용은 부적절한 것이어서 근절되어야 마땅하나, 과거 회사의 원활한 운영과 임직원들의 관리 및 사기진작 등을 위하여 부외자금이 사용되어 온 측면이 있음을 부정할 수 없다. 따라서 그러한 용도에 대비한 부외자금의 조성 자체가 회사와 무관하게 오로지 피고인 1 개인의 체면이나 회사 임직원들로부터 개인적 충성을 얻기 위한 목적에서 비롯된 것이어서 불법영득의 의사가 객관적으로 명백히 표현되었다고 단정하기 어렵다.

C. 일반 격려금

선물명단(증거기록 제14375~14383쪽), 2005년 결산실적 자료(증거기록 제6378쪽), 손결산 자금의 사용 내역 중 '회장님 사용' 자료(증거기록 제14328쪽), 2005. 12. 31.자 일계표(증거기록 3484쪽), 수입 및 지출내역 자료(증거기록 제14357쪽), 2004. 12. 31.자 계정잔액 자료(증거기록 제262, 263쪽), 선물 관련 명단(증가 제165호증)에 의하면, 당시 지주회사의 역할을 하던 공소외 2 (주)의 회장인 피고인 1이 연말연시에 공소외 2 (주)의 회장실과 비서팀을 포함한 공소외 2 (주)의 임직원들과 ○○ 계열회사 대표 등을 중심으로 지급대상자를 정하여 피고인 1의 개인재산인 손결산 자금에서 현금 또는 주식 형태의 격려금으로 2003년 51억 원, 2004년 40억 원, 2005년 55억 원, 2006년 56억 원을 지급한 사실을 인정할 수 있다.

위 인정사실에 의하면, 2003년 이후 매년 대체로 비슷한 금액의 격려금이 지급되었음을 알 수 있는데, 그 당시 회사의 경영권이 불안정한 상태에 있었다거나 피고인 1이 특별히 회사 임직원들에게 현금 기타 재산상 이익을 제공하면서까지 자신의 위상을 높이거나 자신에 대한 충성심을 강화하여야 할 만한 특별한 사정은 보이지 않고, 위와 같은 격려금의 사용을 통하여 부수적인 목적으로서 피고인 1의 위상과 평판을 높이는 효과를 의도하였거나 결과적으로 그러한 효과를 얻게 되었다고 하더라도, 그러한 사정만으로 위와 같은 격려금이 회사와 무관하게 피고인 1의 개인적

목적에서 지급된 것이라고 보기는 어렵다.

더구나 2003년부터 2005년까지 3년간 조성된 부외자금의 액수가 전에 비하여 줄어든 124억 8,000만 원임에 비하여, 같은 기간 피고인 1이 개인재산에서 일반 격려금으로 사용한 금액만 146억 원이 되는데{그 중 공소외 2 (주)의 직위를 맡고 있던 피고인 1의 가족이나 공소외 2 (주)의 계열사 대표들에게 지급된 부분을 제외하더라도 절반 이상이 되는 상당한 금액이다}, 이와 같이 부외자금 이외에 추가로 개인자금을 조달하여 회사를 위하여 상당 금액을 사용한 점에 비추어 보더라도, 피고인 1이 위 기간 동안 이 사건 부외자금을 조성하는 단계에서 이를 회사와 무관하게 개인적으로 착복하려는 의사가 있었다고 단정하기 어렵다.

D. M&A 경비

2000년 일계표(증거기록 제3479쪽), 증가 제93호증의 19, 20, 37, 39, 40의 각 기재에 의하면, 피고인 1은 직원들을 통하여 1997년 공소외 2 (주)가 공소외 60 회사로부터 지분을 인수하는 과정에서 양도인 측에 사례금 10억 원을 전달하였고, < <타이어 회장으로 부터 제일투자신탁 지분을 인수하는 과정에서 양도인 측에 사례금 10억 원을 전달하였으며, 2000년 공소외 61 회사로부터 ㅂㅂ쇼핑(현재 공소외 70 회사) 지분을 인수하는 과정에서 양도인 측에 비공식 매매대금 30억 원을 지급하고 이러한 내용을 이 사건 부외자금의 사용금액이 집계되는 일계표 지출란의 '회장님' 항목에 '39 30'으로 기재한 사실이 인정되고, 공소외 2 (주)의 사업과 관련하여 1997년부터 2005년까지 아래 표 기재와 같이 28건에 이르는 M&A를 진행한 사실을 인정할 수 있다.

아 래 표 생 략

위 인정사실에 의하면, 피고인 1은 2000년에 공소외 2 (주)를 위하여 ㅂㅂ쇼핑의 지분을 인수하면서 이 사건 부외자금으로 관계자에게 비공식 매매대금을 지급하였고, 그 이전에도 공소외 2 (주)의 사업확장을 위하여 여러 차례 M&A를 진행하면서 비공식 사례금을 지급하였음을 알 수 있는데, 이러한 사정에 비추어 볼 때, 그 후 2005년까지 진행된 다수의 M&A 과정에서도 이 사건 부외자금에서 M&A와 관련한 비용으로 상당 금액을 지출하였을 것으로 추단된다. 그리고 이와 같은 사례금의 지급이 배임증재에 해당한다고 인정할 근거가 없는 이 사건에서 위 사례금은 공소외 2 (주)의 M&A를 성사시키기 위하여 소요된 비용으로서 M&A의 주체인 공소외 2 (주)를 위한 것으로 볼 수 있으므로, 피고인 1이 이를 개인적 용도로 착복한 것이라고 보기 어렵다.

③ 소결

이상에서 살펴본 부외자금의 조성 경위와 관리 방법 및 실제 사용용도, 특히 검사가 이 사건 공소장을 통해 피고인 1이 부외자금을 개인적 용도로 사용한 예로 적시한 항목들에는 대부분 피고인 1의 개인재산이 사용된 것으로 보이고, 그 밖에 이 사건 부외자금이 피고인 1의 개인적 용도에 사용되었음을 입증하는 직접적인 증거는 없으며, 오히려 이 사건 부외자금으로 접대비·선물비, 경조사비, 명절휴가비, 현장방문 격려금, 포상금(성과 격려금), M&A 경비 등 회사를 위한 용도로 상당 금액이 사용된 것으로 보일 뿐만 아니라, 이 사건 부외자금의 지출이 집계된 이 사건 일계표상의 '회장님' 계정에는 회사를 위한 용도로 지출된 부분을 포함하고 있고, 게다가 이 사건 부외자금이 조성된 기간 동안 그 부외자금 액수를 초과하는 일반 격려금의 지급을 위하여 피고인 1이 개인재산을 출연하기까지 한 점 등을 종합하여 보면, 검사가 제출한 증거들만으로는 적어도 2003년부터 2005년까지 공소외 2 (주)의 부외자금이 조성될 당시 피고인 1에게 그 자금을 빼내어 착복할 목적이 있었는지에 관하여 합리적 의심의 여지가 없을 정도로 입증이 되었다고 보기 어렵다.

결국 피고인 1에게 유죄의 의심이 간다 하더라도 그 기간에 해당하는 공소사실에 관하여는 피고인의 이익으로 판단할 수밖에 없으므로 그 부분 공소사실은 범죄의 증거가 없는 경우에 해당하여 무죄를 선고하여야 한다.

이와 달리 판단한 원심판결에는 사실을 오인하거나 횡령죄에 관한 법리를 오해하여 판결결과에 영향을 미친 위법이 있다.

피고인 1의 이 부분 주장은 이유 있다.

(다) 1998년부터 2002년까지 사이의 부외자금 조성행위에 관하여

이 부분 공소사실 중 앞서 본 무죄 부분을 제외한 나머지 1998년부터 2002년까지 사이의 부외자금 조성행위에 의한 업무상 횡령의 점은 그 이득액이 50억 원 이상일 때에 해당하여 구 특정경제범죄 가중처벌 등에 관한 법률(2012. 2. 10. 법률 제11304호로 개정되기 전의 것) 제3조 제1항 제1호에 의하여 법정형이 무기 또는 5년 이상의 유기징역에 해당하는 범죄로서, 형사소송법 부칙(2007. 12. 21. 법률 제8730호) 제3조, 구 형사소송법(2007. 12. 21. 법률 제8730호로 개정되기 전의 것) 제249조 제1항 제2호에 의하여 그 공소시효가 10년이다.

그런데 이 사건 공소는 위 범죄행위가 종료된 2002. 12. 31.부터 10년이 경과한 후인 2013. 7. 18. 제기되었음이 기록상 분명하다.

그렇다면 그 부분 공소사실은 공소시효가 완성되었을 때에 해당하므로 유·무죄의 판단에 나아가 살펴볼 필요 없이 형사소송법 제326조 제3호에 의하여 면소되어야 한다.

이를 지적하는 피고인 1의 이 부분 주장도 이유 있다.

3) ○○ China, ○○I 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령) 부분

가) 피고인 5 명의 급여 횡령 부분

(1) 횡령죄의 성립 여부(피고인 1, 피고인 2, 피고인 3)

(가) 주주총회나 이사회 결의에 의하여 주식회사의 임원에 대한 추상적인 보수액이 결정되었다고 하더라도 실제 회사 업무를 전혀 수행하지 않는 임원에 대한 정기적인 보수 지급행위가 정당화될 수는 없다(대법원 2007. 6. 1. 선고 2006도1813 판결 참조).

또한 업무상 횡령죄에 있어서의 불법영득의사라 함은 타인의 재물을 보관하는 자가 자기 또는 제3자의 이익을 꾀할 목적으로 업무상 임무에 위배하여 보관하는 타인의 재물을 자기의 소유인 경우와 같이 사실상 또는 법률상 처분하는 의사를 의미하고, 반드시 자기 스스로 영득하여야 하는 것만은 아니다(대법원 2000. 12. 7. 선고 2000도4005 판결 참조).

(나) 원심은 그 판시 증거들을 종합하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ① 피고인 5는 ○○ China, ○○I에서 근무하거나 위 각 법인의 업무를 수행한 사실이 없는 점, ② 피고인 5는 2010. 3. 30.경 ○○I의 커미셔너리(Commissionnery)로, 2010. 4. 30.경 ○○ China의 자문역(Corporate advisor)으로 등재되었지만, 이는 보수를 지급받기 위한 형식을 갖춘 것에 불과하고, 피고인 5가 특별히 커미셔너리나 자문역으로서의 역할을 하였다고 볼 만한 자료는 없는 점, ③ 지주회사의 대표이사가 계열회사를 관리하는 것은 지주회사의 역할에 불과하고 이를 자회사의 업무라고 볼 수 없는 점, ④ 당시 공소외 2 (주)는 공소외 3 (주)를 지배하고 있고, 공소외 3 (주)가 ○○ China, ○○I를 지배하고 있었는데, 위 각 회사들은 모두 법인격이 다르고, 그 회계도 각기 달리하고 있어 지주회사가 그 대표이사에게 지급하는 격려금을 자회사가 부담할 의무도 없는 점, ⑤ 다른 법인들 사이에서 공동경비를 배분하기 위해서는 동일한 조직 또는 사업을 공동으로 운영하거나 영위하여야 할 것인데, 지주회사인 공소외 2 (주)와 ○○ China,

○○이 공동으로 운영하는 조직이나 사업은 없었던 점, ⑥ 그뿐만 아니라 피고인 5가 지주회사인 공소외 2 (㉸)의 대표이사를 사직한 이후에도 지속적으로 ○○ China, ○○로부터 피고인 5에게 급여가 지급되었고, 급여액수도 ○○ China, ○○의 정관 등에 의하여 정해진 것이 아니라 이 사건 빌라 분양대금 및 그에 대한 소유권이전 경비 등을 고려하여 정해진 점, ⑦ 피고인 1이 피고인 5에게 정당한 절차를 거치지 않고 이 사건 빌라를 제공하였고, 제공여부도 오로지 피고인 1의 의사결정에 따른 것이며, 이 사건 빌라를 제공한 뒤 그 대금을 정산하기 위하여 ○○ China, ○○로부터 급여를 지급받는 형식을 취하게 되었는데, 이는 법인의 자금을 피고인 1 개인의 소유인 것처럼 처분하였다고 평가할 수 있는 점 등에 비추어 보면, ○○ China, ○○의 피고인 5에 대한 보수 지급행위가 정당하다고 볼 수 없고, 피고인 1의 불법영득의사를 인정하기에 충분하다고 판단하여 이 부분 공소사실을 유죄로 인정하였다.

(다) 앞서 본 법리를 토대로 원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 특히 원심 및 당심이 적법하게 조사하여 채택한 증거들에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ① 피고인 5가 ○○ China, ○○에서는 업무를 수행한 사실이 없음에도 이 사건 빌라대금의 정산을 위한 자금을 조달하기 위하여 위 각 법인으로부터 3년여에 걸쳐 합계 87억 원이 넘는 금원이 급여 명목으로 피고인 5 명의의 계좌로 지급되었던 점, ② ○○ China, ○○는 공소외 2 (㉸)와 별개의 법인격을 가진 회사로서 이 사건 빌라의 분양이나 피고인 5에 대한 격려금 지급과는 직접적인 이해관계가 없음에도 피고인 5에게 급여를 지급하는 것처럼 가장하여 ○○ China, ○○의 자금을 빼내어 이 사건 빌라대금의 정산에 사용하도록 한 것은 경영상 판단으로서 정당하다고 볼 수 없는 점, ③ 피고인 1이 자신의 재산이나 은행대출금으로 이 사건 빌라대금을 지급한 후 이를 상환받는 방법으로 피고인 5에 대한 급여 지급을 가장하여 ○○ China, ○○의 자금을 사용한 것이므로 피고인 1에게 경제적 이해관계가 전혀 없다고 할 수 없고, 설령 그렇지 않다고 하더라도 제3자의 이익을 위하여 회사의 자금을 자기의 소유인 경우와 같이 처분한 이상 불법영득의 의사가 있었다고 봄이 상당한 점 등에 비추어 보면, 이 부분 원심판결에는 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3이 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 위법이 없다.

위 피고인들의 이 부분 주장은 이유 없다.

(2) 피고인 2의 공동정범 성립 여부(피고인 2)

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들을 종합하면, 피고인 1의 해외재산 관재업무를 담당하였던 피고인 2가 2010. 8. 17.경 ○○ China의 법인장으로 취임한 후 2013. 6. 3.경까지 피고인 5가 ○○ China에서 실제 근무한 사실이 없음에도 마치 실제 근무한 것처럼 관련 서류 및 회계장부를 조작하여 ○○ China의 자금으로 피고인 5의 월 급여 명목으로 합계 4,954,554,788원을 지급하는데 관여한 사실을 인정할 수 있다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 2가 ○○ China의 법인장으로 취임하기 전에 이미 ○○ China의 자금을 피고인 5에 대한 급여 형식으로 지급하여 이 사건 빌라의 구입대금을 정산하는데 사용하기로 결정되었다고 하더라도 그러한 사정을 알면서 2010. 8.경부터 2013. 6.경까지 피고인 5의 급여 명목으로 ○○ China의 자금 합계 4,954,554,788원을 지출하는데 관여한 이상 적어도 그 부분 횡령행위에 대하여는 피고인 2의 기능적 행위지배가 인정되므로 피고인 2는 그 기간 동안의 횡령 범행에 대하여 공동정범으로서의 책임이 있다고 봄이 상당하다.

피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

나) 피고인 2 명의 급여 횡령 부분(피고인 1, 피고인 2)

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들을 종합하면, 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

① 피고인 1은 2005년경부터 공소외 2 (㉸)뿐만 아니라 공소외 2 (㉸)의 국내외 계열사로부터 급여를 수령하였는데, 그 중 ○○ China로부터 고문료 명목으로 2005년도에 40만 달러, 2006년경부터 2009년경까지 매년 47만 달러를 지급받았고, 2010년 상반기 4개월 동안 14만 달러를 지급받은 후 금원을 지급 받는 것을 중단하였다.

② 그 후 피고인 1의 지시에 따라 피고인 2가 회장실 재무담당 임원인 피고인 3과 함께 피고인 1의 해외 생활비를 확보하기 위한 방안에 대해 논의한 결과 피고인 2가 ○○ China로부터 피고인 2 명의의 계좌로 급여를 지급받아 이를 피고인 1의 해외 생활비로 사용하도록 제공하였다.

위 인정사실과 앞서 든 증거에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ① 피고인 1이 이 부분 공소사실 기간 동안 정식으로 ○○ China의 업무수행을 하였다면 자신 명의로 급여를 받지 못할 불가피한 사정이 있었다고 볼 자료가 없음에도 피고인 1의 해외재산 관재업무를 담당하였던 피고인 2로 하여금 ○○ China에 근무하는 것처럼 가장하여 급여를 지급받게 한 다음 이를 전달받아 사용한 점, ② 이는 피고인 1의 해외 생활비를 확보하기 위한 방안으로 결정된 것인데, 피고인 1이 지주회사인 공소외 2 (㉸)의 대표이사라고 하더라도 피고인 1의 개인적인 필요에 의하여 공소외 2 (㉸)의 해외 자회사의 자금을 임의로 사용하는 것이 정당화 될 수는 없는 점 등에 비추어 보면 ○○ China에서 피고인 2에게 급여 명목으로 지급된 금원에 대하여 피고인 1에게 불법영득의 의사가 있었다고 인정된다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

4) 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(배임) 부분(피고인 1, 피고인 2, 피고인 4)

가) 이 부분 공소사실의 요지

(1) □□□ □□□□□ 빌딩 매입 과정에서의 배임

피고인 1, 피고인 2, 피고인 4는 공소외 15, 공소외 36, 공소외 63과 공모하여, 2006. 12. 26.경☆☆은행○○지점에서 피고인 1이 실질적으로 소유·지배하고 있는 Pan 공소외 4 회사 명의로 동경 아카사카 소재 □□□ □□□□□ 빌딩 및 부지를 매입하기 위하여 21억 5,000만 엔을 대출받음에 있어, 피해자 ○○ 공소외 4 (㉸)에 손해가 발생하지 않도록 회사 재산을 보존하고 관리하여야 할 업무상 임무가 있음에도 불구하고 이를 위배하여, 위 대출금채무를 담보하기 위하여 피해자 ○○ 공소외 4 (㉸) 소유의 동경 소재 ○○ Japan 빌딩 및 부지에 임의로 채권최고액 21억 5,000만 엔의 근저당권을 설정하고, 피해자 ○○ 공소외 4 (㉸)로 하여금 28억 4,700만 엔(2006. 12. 26. 당시 매매기준환율에 의한 한화 223억 1,364만 원 상당)의 한정 근보증채무에 연대보증하게 함으로써 Pan 공소외 4 회사의 실질적 소유자인 피고인 1에게 근보증 한도액 상당의 재산상 이익을 취득하게 하고, 피해자 ○○ 공소외 4 (㉸)에 같은 금액 상당의 손해를 가하였다.

(2) ◇◇◇◇◇◇ 빌딩 매입 과정에서의 배임

피고인 1, 피고인 2, 피고인 4는 피고인 3, 공소외 63과 순차 공모하여, 2007. 10. 12.경 ☆☆☆은행○○지점에서, 피고인 1이 실질적으로 소유, 지배하고 있는 Pan 공소외 4 회사 명의로 동경 아카사카 소재 ◇◇◇◇◇◇ 빌딩 및 부지를 매입하기 위하여 18억 엔을 대출받음에 있어, 회사에 손해가 발생하지 않도록 회사 재산을 보존하고 관리하여야 할 업무상 임무가 있음에도 불구하고 이를 위배하여, 피해자 ○○ 공소외 4 (㉸)로 하여금 21억 6,000만 엔(2007. 10. 12. 당시 매매기준환율에 의한 한화 169억 1,582만 원 상당)의 대출원리금 채무에 연대보증하게 함으로써 Pan 공소외 4 회사의 실질적 소유자인 피고인 1에게 대출원리금 상당의 재산상 이익을 취득하게 하고, 피해자 ○○ 공소외 4 (㉸)에 같은 금액 상당의 손해를 가하였다.

나) 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(배임)죄에서의 이득액의 범위

(1) 인정사실

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들을 종합하면, 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

(가) □□□ □□□□□ 빌딩 관련 연대보증에 의한 배임 부분

- ① ○○ 공소외 4 (주)의 직원 공소외 63이 2006. 12. 초 무렵 (주)☆☆은행○○지점에 □□□ □□□□□ 빌딩의 구입자금 대출을 문의하였고, 이에 (주)☆☆은행○○지점에서는 당시 □□□ □□□□□ 빌딩의 감정가격이 16억 엔에 불과하고, 총 소요자금은 25억 엔 전후로 예상되는데 21억 5천만 엔의 대출요청은 과다하다고 보고 □□□ □□□□□ 빌딩 외에 추가담보와 ○○ 공소외 4 (주)의 연대보증을 요구하였다.
- ② 피고인 1은 피고인 4를 통하여 2006. 12. 14. Pan 공소외 4 회사 주식을 양수한 다음, Pan 공소외 4 회사 명의로 2006. 12. 26. 공소외 64 회사와 사이에 □□□ □□□□□ 빌딩에 관하여 매매대금 22억 엔(계약 당일 계약금 2억 2,000만 엔, 2007. 1. 12. 잔금 19억 8,000만 엔)으로 정하여 매매계약을 체결하였다.
- ③ 한편, Pan 공소외 4 회사는 2006. 12. 26. 무렵 (주)☆☆은행○○지점과 사이에 대출금액 21억 5,000만 엔, 적용이율 연 1.95%(T1M JPY Libor(0.376%) + 1.574%), 대출기한 실행 후 36개월, 매월 300만 엔씩 분할 상환하는 조건으로 여신거래약정을 체결하였고, 그에 따른 대출금채무의 이행을 담보하기 위하여 같은 날 (주)☆☆은행에게 □□□ □□□□□ 빌딩에 관하여 채권최고액 2억 6,400만 엔으로 된 근저당권을 설정하여 주었다(그보다 선순위인 보증금채권 1억 9,300만 엔이 있었다), 2007. 1. 12. 위 근저당권의 채권최고액을 21억 5,000만 엔으로 변경하였다.
- ④ ○○ 공소외 4 (주)는 2006. 12. 26. (주)☆☆은행○○지점에 Pan 공소외 4 회사의 위 여신거래약정에 기한 대출금채무의 이행을 담보하기 위하여 보증한도 28억 4,700만 엔으로 정하여 위 대출금채무를 연대보증하는 한편, 같은 날 ○○ 공소외 4 (주) 소유의 일본 도쿄도 (주소 2 생략) 지하 2층, 지상 13층 건물 및 그 부지(2006. 12. 기준 감정가액은 80억 엔이고, 1순위 근저당권 45억 5,000만 엔과 선순위 보증금채권 4억 1,500만 엔이 있었다, 이하 위 건물과 부지를 합하여 '○○ Japan 빌딩'이라고 한다)에 관하여 채권최고액 2억 6,400만 엔으로 된 2순위 근저당권을 설정하여 주었다(그보다 선순위인 보증금채권 1억 9,300만 엔이 있었다), 2007. 1. 12. 위 2순위 근저당권의 채권최고액을 21억 5,000만 엔으로 변경하였다.

(나) ◇◇◇◇◇◇ 빌딩 관련 연대보증에 의한 배임 부분

- ① Pan 공소외 4 회사는 2007. 9. 28. ◇◇◇◇◇◇ 빌딩에 관하여 매매대금 18억 엔(계약 당일 계약금 1억 8,000만 엔, 2007. 10. 12. 잔금 16억 2,000만 엔)으로 정하여 매매계약을 체결하였다.
 - ② Pan 공소외 4 회사는 2007. 10. 12. (주)☆☆은행○○지점과 사이에 대출금 18억 엔, 대출기한 취급 후 36개월, 적용이율 연 1.98%(=JPY Libor 1M(0.82%) + 1.16%), 매월 150만 엔씩 분할 상환하는 조건으로 여신거래약정을 체결하였고, 같은 날 (주)☆☆은행○○지점에 ◇◇◇◇◇◇ 빌딩에 관하여 채권최고액 21억 6,000만 엔으로 된 1순위 근저당권을 설정하여 주었다.
- 그 무렵 (주)☆☆은행○○지점이 조사한 ◇◇◇◇◇◇ 빌딩의 감정가액은 14억 엔에 불과하였고, 선순위 임차보증금채권도 3억 5,600만 엔이 있었다.
- ③ ○○ 공소외 4 (주)는 2007. 10. 12. (주)☆☆은행○○지점에 Pan 공소외 4 회사의 위 여신거래약정에 기한 대출금채무의 이행을 담보하기 위하여, 그 대출금채무를 연대보증하는 한편, ○○ Japan 빌딩에 관하여 채권최고액 21억 6,000만 엔으로 된 3순위 근저당권을 설정하여 주었다.

(2) 판단

업무상배임죄는 타인의 사무를 처리하는 자가 그 임무에 위배하는 행위로써 재산상의 이익을 취득하거나 제3자로 하여금 이를 취득하게 하여 본인에게 손해를 가한 때에 성립하는 것이고, 여기에서 본인에게 "재산상의 손해를 가한 때"라 함은 현실적인 손해를 가한 경우뿐만 아니라 재산상 실해 발생의 위험을 초래한 경우도 포함된다(대법원 2003. 10. 30. 선고 2003도4382 판결 참조). 그리고 상당하고 합리적인 채권회수조치를 하지 아니한 채 이미 채무변제능력을 상실한 계열회사를 위하여 자금을 대여하거나 지급보증하는 행위가 배임행위가 될 경우에는 제공된 자금액 또는 지급보증금액 전체가 배임죄에 있어서 손해 및 이득액이 된다(대법원 2007. 9. 7. 선고 2007도3373 판결참조). 원심은 그 판시 증거들에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ① 채권자인 (주)☆☆은행은 Pan 공소외 4 회사가 주채무를 연체하게 될 경우 변제 자력이 있는 ○○ 공소외 4 (주)에 대하여 바로 연대보증채무의 이행을 구할 수 있고, 이 경우 ○○ 공소외 4 (주)의 전체 재산(○○ Japan 빌딩에 한정되지 아니한다)에 대하여 보증금액(대출원리금) 상당의 손해가 발생할 위험에 처하게 되는 점, ② ○○ 공소외 4 (주)가 보증채무 이행 이후 변제자 대위에 의하여 (주)☆☆은행이 □□□ □□□□□ 빌딩 또는 ◇◇◇◇◇◇ 빌딩에 설정한 1순위 근저당권을 실행할 수 있다고 하더라도 이는 배임행위로 인한 손해가 발생된 이후의 사정에 불과하여, 일단 손해의 위험을 발생시킨 이상 사후에 피해가 회복되었다고 하더라도 이를 손해액에서 공제할 수 없는 점(대법원 2012. 7. 12. 선고 2009도7435 판결 참조) 등에 비추어 보면, 이 부분 배임행위로 발생한 손해액은 주채무자인 Pan 공소외 4 회사의 대출금에 대하여 보증채무를 부담하게 됨으로써 발생하는 보증금액 전체라 할 것이지 공동담보로 제공된 이 사건 각 빌딩의 가액을 공제할 것은 아니라고 판단하였다.

앞서 본 법리를 토대로 원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 특히 앞서 본 사실관계에 의하면, ① Pan 공소외 4 회사가 (주)☆☆은행으로부터 대출받을 당시 담보로 제공한 □□□ □□□□□ 빌딩이나 ◇◇◇◇◇◇ 빌딩의 담보가치가 충분하지 않았고, 그로 인해 ○○ 공소외 4 (주)가 Pan 공소외 4 회사를 위하여 연대보증을 하게 된 것으로 보이는데, ○○ 공소외 4 (주)가 연대보증채무를 이행하게 될 경우 채권자인 (주)☆☆은행의 □□□ □□□□□ 빌딩 또는 ◇◇◇◇◇◇ 빌딩에 대한 근저당권을 대위하여 실행할 수 있다는 사정만으로 연대보증을 함에 있어 상당하고 합리적인 채권회수조치를 다하였다고 보기 어려운 점, ② 비록 죄형균형 원칙이나 책임주의 원칙상 '특정경제범죄 가중처벌 등에 관한 법률'을 적용함에 있어서 취득한 이득액을 엄격하고 신중하게 산정할 필요가 있다는 점을 고려하더라도, 장차 위 각 근저당권의 실행에 의하여 실제 회수가능한 채권액은 가변적이므로 담보물의 가치를 초과하여 연대보증한 금액이나 실제로 회수가 불가능하게 된 금액만을 손해액으로 볼 것이 아니라 재산상 권리의 실행이 불가능하게 될 염려가 있거나 손해발생의 위험이 있는 연대보증채무금 전액을 손해액으로 보아야 하고, Pan 공소외 4 회사의 실질적 소유자인 피고인 1도 같은 금액의 인적 담보 가치라는 재산상 이익을 취득하였다고 봄이 상당한 점 등을 보태어 보면, 이 부분 원심판결에는 피고인 1, 피고인 2, 피고인 4가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 위법이 없다.

위 피고인들의 이 부분 주장은 이유 없다.

다) 구체적인 이득액의 산정

앞서 본 사실관계에 의하면, ○○ 공소외 4 (주)가 이 사건 연대보증으로 인하여 입게 된 손해액은 피담보채무인 대출원리금 상당이고, 그 대출원리금 이상의 손해가 발생하였거나 발생할 위험이 있다는 점을 인정할 증거가 없다.

그런데 주채무인 대출원금에 대한 이자가 변동금리로 약정되어 있어 범행 당시 이자는 특정되지 아니하므로 결국 대출원금 및 이에 대한 액수 미상의 이자 상당액을 손해액으로 봄이 타당하다.

따라서 □□□ □□□□□ 빌딩 매입과 관련하여 ○○ 공소외 4 (주)에 발생한 손해액은 대출원금인 21억 5,000만 엔 및 이에 대한 액수 미상의 이자 상당액이고, ◇◇◇◇◇◇ 빌딩 매입과 관련하여 ○○ 공소외 4 (주)에 발생한 손해액은 대출원금인 18억 엔 및 이에 대한 액수 미상의 이자 상당액이 된다.

그리고 엔화로 표시된 이득액을 한화로 산정함에 있어서는 행위시인 ○○ 공소외 4 (주)의 각 연대보증시점의 환율을 적용함이 타당한데, 증가 제8호증에 의하면, □□□ □□□□□ 빌딩의 매입을 위한 ○○ 공소외 4 (주)의 연대보증 시점인 2006. 12. 26. 당시 원/100엔 매매기준율은 781.46원인 사실을 인정할 수 있으므로, 이를 □□□ □□□□□ 빌딩 관련 배임 범죄사실의 대출원금 21억 5,000만 엔에 적용하면 한화 168억 139만 원(= 21억 5,000만 엔 × 781.46/100)이 된다.

또한 증가 제9호증에 의하면, ◇◇◇◇◇◇ 빌딩의 매입을 위한 ○○ 공소외 4 (주)의 연대보증 시점인 2007. 10. 12. 당시 원/100엔 매매기준율은 783.14원인 사실을 인정할 수 있으므로, 이를 ◇◇◇◇◇◇ 빌딩 관련 배임 범죄사실의 대출원금 18억 엔에 적용하면 한화 140억 9,652만 원(= 18억 엔 × 783.14/100)이 된다.

이와 달리 검사는 이 부분 공소사실에서 □□□ □□□□□ 빌딩 관련 배임의 경우 근보증 한도액 28억 4,700만 엔 상당액을, ◇◇◇◇◇◇ 빌딩 관련 배임의 경우 대출원리금채무 21억 6,000만 엔 상당액을 각각의 이득액으로 주장하고 있는바, 앞서 인정된 각 이득액을 초과하는 부분에 대하여는 이를 인정할 증거가 없다.

한편, 원심은 □□□ □□□□□ 빌딩 매입과정에서의 배임의 경우 그 이득액을 대출원금 21억 5천만 엔 및 부대이자로 보면서도 그 21억 5,000만 엔을 한화로 환산하여 표시한 이득액을 222억 4,816만 원으로 잘못 인정하였으므로 이를 지적하는 피고인 1, 피고인 2, 피고인 4의 이 부분 주장은 이유 있다.

나. 검사의 사실오인 내지 법리오해 주장에 관한 판단

1) 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분

가) 피고인 1, 피고인 2의 국내 차명주식 관련 조세포탈의 점에 대하여

검사는 피고인 1, 피고인 2에 대한 국내 차명주식 관련 조세포탈의 공소사실로서 다음과 같이 주장하였다.

"피고인 1, 피고인 2는 공모하여, 2003년경부터 2007년경까지(피고인 2는 2004년경부터 2007년경까지) 아래 판시 범죄 사실 제1의 가항과 같은 방법으로 별지 범죄일람표 1 '기소된 포탈세액'란 기재와 같이 2003귀속년도 2,179,875,787원, 2004귀속년도 1,027,192,091원, 2005귀속년도 4,890,879,587원, 2006귀속년도 5,261,741,244원, 2007귀속년도 7,338,975,084원의 양도소득세를 각 포탈하였다.

"

이에 대하여 원심은, 피고인 1이 1998. 12. 31. 이전에 차명으로 원주를 취득할 당시에는 이 사건 주식양도 과세규정이 시행되지 아니한 상태여서 양도소득세의 납세의무에 대하여 전혀 예견할 수 없었고, 위 과세규정 시행 이후 실명으로 전환하지 아니한 채 그대로 차명으로 이를 보유하고 양도하였다는 점만으로는 피고인 1이 양도소득세의 부과나 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 부정행위를 하였다고 보기 어려우며, 1998. 12. 31. 이전 차명으로 취득한 원주에 대하여 무상증자 및 주식배당을 통하여 배정받은 무상주는 원주의 변형물에 불과하므로 이를 양도함으로써 얻은 양도소득에 대하여 과세표준을 신고하지 아니한 행위도 조세포탈죄에서 정한 부정행위에 해당하지

아니한다고 보고, 포탈세액을 계산함에 있어 '후입선출법'을 적용하여 재계산한 액수를 초과하여 양도소득세를 포탈하였음을 인정할 증거가 없다는 이유로 피고인 1, 피고인 2에 대한 위 공소사실 중 별지 범죄일람표 1의 '원심인정 포탈세액'란 기재 각 양도소득세액을 초과한 부분에 대하여 범죄의 증거가 없는 경우에 해당한다고 판단하여 이 유에서 무죄를 선고하였다.

조세포탈죄의 '부정행위'에 해당하는지 여부는 조세납부의무의 존재를 전제로 하는 것인바(대법원 2009. 5. 29. 선고 2008도9436 판결 참조), 원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 거기에 검사가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다.

검사의 이 부분 주장은 이유 없다.

나) 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3의 해외 SPC 관련 조세포탈의 점에 대하여

(1) 이 부분 공소사실의 요지

피고인 1은 1990년대 중·후반경 불상의 방법으로 조성한 해외 비자금이나 공소외 2 (주) 등 계열사 법인자금을 이용하여, 조세피난처에 설립된 페이퍼컴퍼니를 통해 자신의 해외 자산을 증식시키기로 마음먹고, 실·차명 재산을 관리하는 회장실 재무팀 소속 피고인 2, 피고인 3과 공소외 65, 공소외 66 등에게 구체적인 방안을 마련하도록 지시하였다. 이에 따라, 피고인 2, 피고인 3은 공소외 65, 공소외 66 등과 함께, 해외에서 현지 금융기관을 통해 국내 주식에 투자하는 경우 국내에는 해외 금융기관 명의만 드러날 뿐 실제 투자자가 확인되지 않아 과세가 곤란함을 기회로, 이에 안전장치를 더해 BVI(British Virgin Islands) 등 조세피난처에 페이퍼컴퍼니를 설립한 후, 그 명의로 공소외 2 (주) 등 계열사 주식을 취득, 매각하여 거액의 양도차익을 남기거나, 배당을 받아 피고인 1의 해외 자산을 극대화하고, 이를 과세당국에 신고하지 않은 채 피고인 1이 해외에서 개인적으로 사용하는 방안을 마련, 시행하기로 순차 공모하였다.

(가) '◁◁◁◁◁' 등 4개 페이퍼컴퍼니를 이용한 양도소득세 및 종합소득세 포탈(피고인 1, 피고인 2, 피고인 3)

공소외 2 (주)는 1999. 5. 14. 제122회 해외 신주인수권부사채(BW, 무보증, 분리형)를 발행하였고, 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3은 공소외 65, 공소외 66과 함께, 그 무렵 피고인 1이 조세피난처 BVI에 설립하여 실질적으로 소유, 지배하고 있는 페이퍼컴퍼니 '◁◁◁◁◁', '▷▷▷▷▷', '♠♠♠♠♠', '▽▽▽▽▽'명의로, 해외 금융기관인 (금융기관 생략)을 통해 사채(Bond)와 분리된 신주인수권(Warrant)을 인수하였다.

이후 2004. 3.경 피고인 1의 지시를 받은 피고인 2, 피고인 3은 공소외 65, 공소외 66과 함께, 신주인수권(Warrant) 행사에 필요한 자금을 마련하기 위해, 피고인 1이 조세피난처 BVI에 설립하여 실질적으로 소유, 지배하고 있는 '▲▲' 명의로 보유하고 있던 미화 904만 달러 상당의 CSI 지분 8.24%를 미화 6,500만 달러(한화 750억 원 상당)에 CSI로 매각한 다음, 그 매각대금으로 2004. 3. 23.경부터 2004. 3. 29.경까지 신주인수대금 60,320,000,000원을 공소외 2 (주)에 납입하고, 신주인수권을 행사하여 공소외 2 (주) 발행 보통주 1,568,871주를 '◁◁◁◁◁' 등 4개 페이퍼컴퍼니 명의로 취득하였다.

계속하여 2006. 1. 2.경부터 2006. 11. 3.경까지 피고인 1의 지시를 받은 피고인 2는 위와 같이 취득한 1,568,871주 및 그 주식 매각대금으로 추가 취득한 215,686주, 합계 1,784,557주를 '◁◁◁◁◁' 등 4개 페이퍼컴퍼니 명의 차명 증권계좌로 관리하면서, 그 중 41,103주를 매도하여 2,461,250,072원의 양도차익, 2,360,806,500원의 배당소득을 취득하였다.

이러한 경우 양도소득세, 종합소득세 납세의무자인 피고인 1은 2007. 5. 31.까지 관할 세무서에 양도소득, 종합소득 과세표준을 신고하여야 함에도 불구하고, 피고인 1, 피고인 2는 순차 공모하여, 조세피난처 BVI에 설립된 '◁◁◁◁◁' 등 4개 페이퍼컴퍼니 이용, 해외 금융기관을 통한 국내 증권계좌 개설, 주식 매각대금의 미국 등 해외 송금, 해외 송금 주식 매각대금을 이용한 해외 주택, 미술품 매입 등의 방법으로, 위 주식들이 피고인 1의 소유인 사실을 과세당국이 발견하기 어렵게 하고, 양도소득, 종합소득 과세표준을 신고하지 아니함으로써, 사기나 그 밖의 부정한 행위로써 2006귀속년도 양도소득세 492,985,225원, 종합소득세 265,590,731원, 합계 758,575,956원을 포탈하였다.

이를 비롯하여, 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3은, 공소외 65, 공소외 66과 순차 공모하여, 2005년경부터 2012년경까지 별지 4 범죄일람표 기재와 같이 조세피난처 BVI에 설립된 '◁◁◁◁◁' 등 4개 페이퍼컴퍼니 명의의 차명 증권계좌로 피고인 1 소유의 공소외 2 (주), 공소외 3 (주) 주식을 관리하면서 1,784,556주를 206,901,783,166원에 매각하여 100,604,605,951원의 양도차익, 8,162,633,564원의 배당소득이 발생하였음에도 불구하고, 소득이 발생한 다음 해 5. 31.까지 양도소득, 종합소득 과세표준을 신고하지 아니하여, 사기나 그 밖의 부정한 행위로써 별지 4 범죄일람표 기재와 같이 과세연도별 양도소득세, 종합소득세 합계 21,518,905,186원을 각 포탈하였다.

(나) 페이퍼컴퍼니 '■■■■■'를 이용한 종합소득세 포탈(피고인 1, 피고인 2, 피고인 3)

피고인 1은 1997. 5. 26. 공소외 41 회사가 발행한 제2회 전환사채(CB) 42억 원 상당을 인수한 후, 1998. 12.경 그 중 20억 원 상당의 전환사채를 ADM(Asia Debt Management HK Ltd.) 앞으로 명의를 이전하였다.

계속하여 피고인 2는 2007. 2. 5. 피고인 1의 지시에 따라 위 ADM 명의로 보유하고 있던 전환사채 중 13억 원 상당의 전환권을 행사하여 공소외 41 회사 발행 보통주 1,300,000주(지분율 12.0%, 현재 시가 46,760,000,000원 상당)를 피고인 1이 조세피난처 BVI에 설립하여 실질적으로 소유, 지배하고 있는 페이퍼컴퍼니 '■■■■■' 명의로 취득하였다.

이후 2009.경부터 2012.경까지 공소외 41 회사로부터 주식 1,300,000주에 대한 배당금 520,000,000원을 취득하였고, 이러한 경우 종합소득세 납세 의무자인 피고인 1은 소득이 발생한 다음 해 5. 31.까지 관할 세무서에 종합소득 과세표준을 신고하여야 한다.

그럼에도 불구하고, 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3은 공소외 65, 공소외 66과 순차 공모하여, 조세피난처 BVI에 설립된 페이퍼컴퍼니 '■■■■■', 해외 금융기관인 EFG Private Bank SA를 이용하는 등의 방법으로, 위 공소외 41 회사 주식 130만주가 피고인 1의 소유인 사실을 과세당국이 발견하기 어렵게 하고, 배당소득 과세표준을 신고하지 아니함으로써, 사기나 그 밖의 부정한 행위로써 별지 4 범죄일람표 기재와 같이 과세연도별 종합소득세 합계 79,833,000원을 각 포탈하였다.

(다) 페이퍼컴퍼니 '▽▽▽▽▽▽▽'를 이용한 양도소득세 및 종합소득세 포탈(피고인 1, 피고인 2, 피고인 3)

피고인 1, 피고인 2, 피고인 3은 2008. 11. 25.경 피고인 1이 조세피난처 BVI에 설립하여 실질적으로 소유, 지배하고 있는 페이퍼컴퍼니 '▽▽▽▽▽▽▽'를 이용, 공소외 2 (주) 주식 71,081주, 공소외 3 (주) 주식 63,605주, 합계 134,686주를 9,195,560,507원에 매입하여 관리하면서, 2009. 4. 6.경부터 2010. 12. 21.경까지 별지 4 범죄일람표 기재와 같이 17,120,408,400원에 전량 매도하여 7,748,289,161원의 양도차익, 318,358,800원의 배당소득을 취득하였고, 이러한 경우 양도소득세, 종합소득세의 납세 의무자인 피고인 1은 소득이 발생한 다음 해 5. 31.까지 관할 세무서에 양도소득, 종합소득 과세표준을 신고하여야 한다.

그럼에도 불구하고, 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3은 순차 공모하여, 조세피난처 BVI에 설립된 페이퍼컴퍼니 '▽▽▽▽▽▽▽▽' 이용, 해외 금융기관을 통한 국내 증권계좌 개설 등의 방법으로, 위 주식들이 피고인 1의 소유인 사실을 과세당국이 발견하기 어렵게 하고, 양도소득, 종합소득 과세표준을 신고하지 아니함으로써, 사기나 그 밖의 부정한 행위로써 별지 범죄일람표 4 기재와 같이 과세연도별 양도소득세, 종합소득세 합계 1,810,897,714원을 각 포탈하였다.

(2) ▽▽▽▽▽▽▽▽ 이용 양도소득세 및 종합소득세 포탈 부분에 대한 판단

(가) 검사의 주장

검사는 ▽▽▽▽▽▽▽▽가 2004. 3.경 신주인수권을 행사하여 공소외 2 (주)주식을 취득하였고, 그 과정에서 위 신주를 인수하기 위하여 금융기관으로부터 100억 원을 차용하면서 담보로 위 주식을 제공하고 보관증서로 이 사건 노트를 취득한 것이므로, 결국 ▽▽▽▽▽▽▽▽가 보유하고 있는 것은 공소외 2 (주), 공소외 3 (주)의 주식이라고 주장한다.

(나) 판단

원심은, 이 부분 공소사실에 기재된 ▽▽▽▽▽▽▽▽ 관련 납세의무 및 부정행위를 판단하기 위해서는 ▽▽▽▽▽▽▽▽가 공소외 2 (주), 공소외 3 (주)의 주식을 취득하였음이 전제가 되어야 하는데, 이 사건 기록에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 전세계의 유가증권 정보를 제공하는 Bloomberg 사이트에 이 사건 노트가 유가증권으로 등록되어 그 정보가 공시되어 있는 점, ▽▽▽▽▽▽▽▽계좌내역에 의하면 이 사건 노트의 상환·매도 내역이 기재되어 있는데, 이는 일반적인 주식 매도내역과 차이가 있는 점, 이 사건 노트는 노트의 보관자에 의한 상환 요구가 있을 경우 노트 발행자가 주식의 매도를 지시하고, 그에 따른 주식 매도대금으로 채권을 상환하는 형태의 거래인 것으로 파악되는 점 등을 종합하면, 이 사건 노트는 단순한 보관증서가 아닌 파생결합증권인 것으로 봄이 상당하고, ▽▽▽▽▽▽▽▽는 2004. 3.경 신주인수권을 행사하여 주식을 취득한 것이 아니라 파생결합증권인 이 사건 노트를 취득하고 이를 계속 보유하게 된 것으로 보이고, ▽▽▽▽▽▽▽▽가 2004. 3.경 신주인수권을 행사하여 공소외 2 (주), 공소외 3 (주)의 주식을 취득하고 이를 계속 보유하고 양도하였다고 인정할 증거가 부족하며, 한편, 구 소득세법(2010. 12. 27. 법률 제10408호로 개정되기 전의 것) 제94조 제1항 제3호에서 양도소득세의 과세대상을 주식과 신주인수권으로 규정하고 있을 뿐, 이 사건 노트와 같은 유가증권을 과세대상으로 규정하고 있지 아니하고, 이 사건 노트를 주식으로 볼 수도 없으므로, ▽▽▽▽▽▽▽▽가 주식을 취득하였음을 전제로 한 조세포탈죄는 성립되지 아니한다고 판단하여 이 부분 공소사실에 대하여 무죄를 선고하였다.

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 거기에 검사가 지적하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다[설령 검사의 주장과 같이 ▽▽▽▽▽▽▽▽가 공소외 2 (주), 공소외 3 (주)의 주식을 취득하였다고 하더라도 아래 (3)항에서 살펴보는 것과 마찬가지로 이유에서도 이와 관련한 조세포탈죄는 성립하지 아니한다]. 검사의 이 부분 주장은 이유 없다.

(3) ◁◁◁◁◁◁ 등 이용 양도소득세 및 종합소득세 포탈 부분 및 ■■■■ 이용 종합소득세 포탈 부분에 대한 판단

(가) 검사의 주장

검사는, 피고인 1이 조세피난처에 설립된 페이퍼컴퍼니를 이용하고, 해외 금융기관을 통하여 국내 증권계좌를 개설한 다음, 주식 매각 대금을 해외로 송금하는 등의 방법으로 소득을 은닉하였는데, 이는 조세의 부과징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적 행위로서 조세포탈죄에 있어서의 '부정행위'에 해당한다고 주장한다.

(나) 원심의 판단

① 원심은 피고인 1에게 납세의무가 있는지 여부에 대하여 다음과 같이 판단하였다.

㉠ 이 사건 각 특수목적법인(SPC)은 모두 BVI에 설립되었는데, BVI의 근거법령에 따라 적법하게 설립된 법인으로서 그 법령상 각 SPC와 주주는 구별되는 독립된 권리를 가진 실체로 인정된다.

SPC는 최소한의 자본출자요건만을 갖추어 인적·물적 시설 없이 설립되는 것이 일반적이기 때문에 이 사건 각 SPC가 BVI 관련 법령에서 정한 최소한의 자본출자(1달러) 요건만을 갖추고 인적·물적 시설 없이 설립되었다고 하더라도 그 법인격이 부인된다고 할 수 없다.

따라서 법적 형식만으로 볼 때는 이 사건 각 SPC가 공소외 41 회사, 공소외 2 (주), 공소외 3 (주) 주식을 보유하고 있는 것이다.

㉡ 그러나, 이 사건 기록에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ㉠ 이 사건 각 SPC는 공소외 1 (주)가 발행한 신주인수권을 인수하고, 이를 행사하여 공소외 2 (주) 주식을 취득한 뒤 매도하거나, 공소외 41 회사, 공소외 2 (주), 공소외 3 (주) 주식을 취득·매도하는 형태로 피고인 1의 재산을 보유·관리하고 있을 뿐 그 외 별다른 사업실적이 없고, 회사로서의 인적 조직이나 물적 시설을 갖추고 있는 것도 없어서 독자적으로 의사를 결정하거나 사업목적 수행할 능력이 없는 것으로 보이는 점, ㉢ 이 부분 공소사실과 관련된 주식 등의 취득자금은 모두 피고인 1의 개인자금이고, 그 취득과 보유 및 처분 모두 피고인 1의 이익을 위하여, 사실상 피고인 1의 의사결정에 의하여 결정되었던 점, ㉣ 이 사건 각 SPC 명의 계좌에 입금된 돈이 피고인 1의 의사에 따라 그의 개인적인 용도에 사용되기 위해 출금된 점, ㉤ 이 사건 각 SPC는 피고인 1의 재산을 관리하기 위한 목적에서 설립되었고, 피고인 1의 해외재산 관재업무를 담당하였던 피고인 2가 모두 관리하는 방법으로 피고인 1이 각 SPC를 실질적으로 지배하고 있었던 점, ㉥ 조세회피목적과 관련하여, 조세회피의 목적이 유일한 또는 가장 주된 목적일 것을 요구하는 것은 아니므로 다른 목적과 아울러 조세회피의 의도가 부수적으로라도 있었다고 인정된다면 조세회피목적이 없다고 할 수 없는데(대법원 1998. 7. 14. 선고 97누348 판결 등 참조), 이 사건 각 SPC가 위와 같이 주식을 취득할 당시 대주주에 대한 이 사건 주식양도 과세규정이 이미 시행되고 있었고, 피고인 1 및 그의 재산을 관리하던 회장실 재무2팀에서도 위와 같은 과세규정에 따른 조세문제가 발생할 수 있음을 인식하고 있었던 것으로 보이며, 그럼에도 불구하고 조세피난처인 BVI에 설립된 이 사건 각 SPC로 하여금 위와 같이 주식을 취득하도록 하였는데, 이 사건 각 SPC에 대하여는 국내 주식의 양도소득에 대하여 과세할 방법이 없는 점 등에 비추어, 이 사건 각 SPC로 하여금 ○○ 그룹 관련 주식을 취득하도록 한 것은 피고인 1에게 발생할 수 있는 국내 조세를 회피하기 위한 목적이 있었다고 보기에 충분하다고 보이는 점 등을 종합하면, 피고인 1이 형식적인 귀속 명의자인 이 사건 각 SPC에 대한 지배권 등을 통하여 실질적으로 주식을 보유하고 있고, 그와 같은 명의와 실질의 괴리가 조세를 회피할 목적에서 비롯된 경우에 해당한다고 봄이 상당하므로, 과세대상을 실질적으로 지배·관리하는 피고인 1에게 소득이 귀속된 것으로 보아 그를 납세의무자로 보아야 한다.

② 원심은 조세포탈죄의 '부정행위'가 있는지 여부에 대하여 다음과 같이 판단하였다.

㉦ 조세포탈죄가 성립하기 위해서는 '사기 기타 부정한 행위'로 조세를 포탈하여야 한다.

여기서 '사기 기타 부정한 행위'란 조세의 포탈을 가능하게 하는 행위로서 사회통념상 부정이라고 인정되는 행위, 즉 조세의 부과징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 위계 기타 부정한 적극적 행위를 말하고, 어떤 다른 행위를 수반함이 없이 단순한 세법상의 신고를 하지 아니하거나 허위의 신고를 하는 데에 그치는 것은 이에 해당하지 않는다(대법원 2011. 4. 28. 선고 2011도527 판결 참조).

위와 같이 조세포탈은 과세요건사실이 존재하여 조세채무가 성립한 것임에도 불구하고 국가가 조세채권을 행사하지 못하도록 '불법적인 방법'을 사용하는 행위를 의미함에 반해, 조세회피는 납세자가 경제인의 합리적이고 통상적인 행위 형식에 의한 것과 동일한 경제적 목적을 달성하면서 조세의 부담을 '부당하게' 감소시키거나 세법의 혜택을 '부당하게' 받는 행위를 의미한다.

즉, 납세자가 일정한 경제적 활동을 함에 있어서 통상적인 법형식이나 거래형태를 선택하지 아니하고 우회행위나 다단계행위 등 이례적인 법형식이나 처리방법을 선택하여 통상적인 법형식을 선택하였을 경우와 동일한 경제적 효과를 실현함으로써 통상적인 법형식을 선택한 경우 부담하게 될 조세부담을 경감 또는 배제시키는 것을 말한다.

따라서 조세회피 행위는 원칙적으로 과세대상이 되지 않으나 위와 같은 실질과세원칙에 따라 납세의무를 인정하고 있고, 이러한 조세회피 행위에 대하여 곧바로 조세포탈이 성립하는 것은 아니며, 부당한 조세회피 행위를 넘어서는 불법적인 '부정행위'가 존재하여야 조세포탈죄가 성립한다.

- ㉔ 그러나 이 사건 기록에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ㉑ 오늘날 조세피난처에 설립된 SPC를 이용하는 행위 자체를 금하는 법규는 존재하지 아니하고, 이 사건과 같이 BVI에 설립된 이 사건 각 SPC를 이용하여 주식을 보유하는 등의 투자행위는 합법적인 행위인 점, ㉒ 동일한 목적을 달성하기 위한 여러 선택 가능한 행동대안 중 조세를 절감하는 방안을 선택하는 것도 개인에게 주어진 헌법상 보장된 자유인 점, ㉓ 국내에서 임직원들의 차명계좌를 이용하여 주식을 보유하는 경우는 금융실명거래 및 비밀보장에 관한 법률에서 금융거래를 실명에 의하도록 하고 이를 위반할 경우 과태료 부과 대상으로 정하는 등 원칙적으로 금지된 위법행위인데 반해, 해외 SPC를 이용하여 주식을 보유하는 경우는 이를 금지하는 규정이 없다는 점에서 국내에서 차명으로 주식을 보유하는 행위와 해외 SPC를 이용하여 주식을 보유하는 경우를 같이 평가할 수 없고, '부정행위'를 판단함에 있어서도 본질적인 차이가 있는 점, ㉔ 해외 법인이 국내 상장주식을 취득하기 위해서는 해외에서 우리나라의 증권거래를 대행하여 줄 금융기관과 계약을 체결하고(이와 같은 역할을 수행하는 금융기관을 Global Custodian이라 한다) 위 해외 금융기관이 국내 금융기관에 국내 상장주식의 거래를 위임하게 되는바(국내 금융기관을 Local Custodian이라 한다), 이 사건 각 SPC를 이용한 국내 주식의 취득이 금융기관 명의로 이루어진 것은 위와 같은 거래 방식에 따른 것이고, 이는 피고인 1이 소득을 은닉하기 위하여 계획하거나 창출해낸 것이 아닌 점, ㉕ 이 사건 각 SPC 보유 계좌의 실질적 수익자(Beneficial Owner)는 피고인 1로서, 해외 금융계좌 개설시 피고인 1의 인적사항이 제출되었던 것으로 보이고, 달리 귀속주체를 은닉하기 위하여 출자 구조를 다단계화 하는 방법, 귀속주체의 국적을 변경하는 방법 등의 적극적인 행위는 없었던 점 등에 비추어 보면 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3이 이 사건 각 SPC를 이용하여 주식을 양도하거나 배당을 받은 행위에 조세회피 목적을 넘어서는 불법적인 '적극적 소득은닉행위'가 있었다고 볼 수 없고, 검사가 제출한 증거만으로는 조세포탈죄에서 정한 부정행위가 있었음을 인정하기에 부족하고 달리 이를 인정할 증거가 없다.

따라서 이 부분 공소사실은 조세회피 행위로 평가될 수 있으나, 조세회피 행위를 넘어서는 조세포탈에까지 이르렀다고 볼 수 없으므로 범죄의 증명이 없는 경우에 해당한다.

(다) 당심의 판단

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 특히 이 사건의 경우 SPC 설립과정에서 차명인을 내세우거나 허위의 회계서류 등을 이용하여 국내 자금을 국외로 유출하는 등의 부정한 행위가 없는 점을 보태어 보면, 이 부분 원심판결에 검사가 지적하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다.

검사의 이 부분 주장은 이유 없다.

2) 피고인 5의 ○○ China, ○○I 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)의 점에 대하여
가) 이 부분 공소사실의 요지

피고인 5는 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3과 공모하여 아래 판시 범죄사실 제2의 가,나항 기재와 같이 ○○ China 법인자금 5,132,378,788원(피고인 5 명의로 지급된 급여액 부분), ○○I 법인자금 3,624,877,167원을 각 횡령하였다.

나) 판단

형법 제30조의 공동정범은 공동가공의 의사와 그 공동의사에 기한 기능적 행위지배를 통한 범죄 실행이라는 주관적·객관적 요건을 충족함으로써 성립하는데, 공모자 중 구성요건 행위 일부를 직접 분담하여 실행하지 않은 자의 경우, 전체 범죄에 있어서 그가 차지하는 지위, 역할이나 범죄 경과에 대한 지배 내지 장악력 등을 종합해 볼 때 단순한 공모자에 그치는 것이 아니라 범죄에 대한 본질적 기여를 통한 기능적 행위지배가 존재하는 것으로 인정되는 때에 공동정범으로서 죄책을 진다(대법원 2007. 4. 26. 선고 2007도235 판결 참조).

원심은, 기록에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ① 피고인 5는 피고인 1로부터 이 사건 빌라를 장려금으로 제공 받는 것으로 알고 있었고, 장려금의 제공 여부는 오로지 피고인 1의 결정에 의한 것이므로 장려금을 받는 입장에 있던 피고인 5가 이에 당연히 관여하였다고 볼 수는 없는 점, ② 피고인 5가 이 사건 빌라대금의 정산을 위하여 피고인 3에게 자신의 통장을 준 사실은 있지만, 그 빌라대금이 어떠한 과정으로 정산되는지 여부에 대해서는 보고받지 못하였던 것으로 보이는 점, ③ 이 사건 빌라대금에 대한 정산은 피고인 1의 지시에 의하여 재무팀에서 정산방법 등을 정하여 실행되었을 뿐이고, 피고인 5가 이 사건 빌라대금의 정산과정에 관여한 자료를 찾아볼 수 없는 점, ④ 피고인 5는 다른 계열회사를 통해서 이 사건 빌라대금이 보전될 수도 있을 것 같다는 개인적 추측을 하였다는 것일 뿐, 이 부분 공소사실과 같이 ○○ China, ○○I에서 급여를 받는 방법으로 정산된다는 사정을 전혀 인식하지 못하였던 점 등에 비추어 보면, 검사가 제출한 증거들만으로는 피고인 5가 피고인 1, 피고인 3의 아래 판시 범죄사실 제2의 가, 나항 기재 횡령 범행에 공모하고, 그와 같은 의사에 기하여 기능적 행위지배가 있었다고 인정하기에 부족하고, 달리 이를 인정할 증거가 없으므로, 피고인 5에 대하여는 범죄의 증거가 없는 경우에 해당한다고 판단하여 이 부분 공소사실에 대하여 무죄를 선고하였다.

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면, 원심의 판단은 정당한 것으로 인정되고, 거기에 검사가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 위법이 없다.

검사의 이 부분 주장은 이유 없다.

다.

피고인 3의 양형부당 주장 및 검사의 피고인 3에 대한 양형부당 주장에 관한 판단

피고인 3의 이 사건 각 범행은 ○○ 그룹 회장실 재무담당 팀장·임원으로서 해외 페이퍼컴퍼니를 이용하여 피고인 1의 배당소득에 대한 2011귀속년도 및 2012귀속년도 종합소득세 합계 약 40억 원을 포탈하고, 해외계열사 자금 합계 약 115억 원을 급여 명목으로 빼내어 피고인 1에게 지급하거나 피고인 5의 빌라 구입대금에 충당하여 횡령하는데 실무적인 역할을 담당한 것으로, 그 범행 내용에 비추어 죄책이 가볍지 아니하다.

다만, 위 해외조세포탈 범행과 관련한 세액이 모두 납부되었고, 해외계열사를 이용한 횡령의 경우에도 피해가 모두 회복되어 피해 회사들이 위 피고인에 대한 처벌을 원하지 않고 있으며, 피고인 3이 위 각 범행으로 개인적으로 취득한 이익은 없는 것으로 보이고, 위 피고인에게 아무런 범죄 전력도 없는 점 등의 정상에 참작할 만한 사정이 있고, 그

밖에 위 피고인의 연령, 성행, 환경, 범행의 동기 및 경위, 범행의 수단 및 결과, 범행 후의 정황 등 기록에 나타난 여러 양형조건을 종합하여 보면, 위 피고인에 대한 원심의 형은 적정하고, 너무 무겁거나 가벼워서 부당하다고 인정되지 않으므로, 위 피고인과 검사의 이 부분 주장은 모두 이유 없다.

3. 결론

그렇다면 원심판결 중 피고인 1, 피고인 2, 피고인 4에 대한 각 유죄부분에 관한 위 피고인들의 각 항소는 이유 있으므로, 검사의 위 피고인들에 대한 양형부당 주장과 위 피고인들의 양형부당 주장에 대한 판단을 생략한 채 형사소송법 제364조 제6항에 의하여 원심판결 중 위 피고인들에 대한 각 유죄부분(이유 무죄부분 포함)을 파기하고, 변론을 거쳐 다시 다음과 같이 판결하며, 피고인 3의 항소와 원심판결 중 피고인 1, 피고인 2에 대한 각 무죄부분에 관한 검사의 항소 및 검사의 피고인 3, 피고인 5에 대한 각 항소는 모두 이유 없으므로 형사소송법 제364조 제4항에 의하여 이를 모두 기각한다.

【이유】

Ⅰ. 항소이유의 요지

가. 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3, 피고인 4

1) 사실오인 내지 법리오해 주장

원심판결 중 유죄부분에는 다음과 같은 이유에서 사실을 오인하거나 법리를 오해하여 판결결과에 영향을 미친 위법이 있다.

가) 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분

(1) 국내 차명주식 관련 조세포탈의 점에 대하여(피고인 1, 피고인 2)

- ① 피고인 1이 1997. 3.경 공소외 2 주식회사{이하 주식회사를 줄여서 '㈜'로 표시하기로 한다} 임직원들의 명의로 공소외 2 (주) 발행의 신주인수권부사채를 취득하였다가 주식양도 과세규정이 시행된 1999. 1. 1. 이후 신주인수권을 행사하여 주식을 취득하게 된 경우 신주인수권을 취득할 당시 신주인수권과 상장주식은 모두 양도소득세 과세대상이 아니었으므로 위와 같이 차명으로 신주인수권을 보유하다가 이를 행사하여 취득한 주식을 2003년경 이후 매각한 행위는 조세포탈죄에 있어서의 '사기 기타 부정한 행위'(이하 '부정행위'라 한다)에 해당하지 아니한다.
- ② 피고인 1이 기존에 보유하고 있던 차명주식에 대하여 주식배당 및 무상증자를 통해 기존 주식보유 비율에 따라 신주를 배정받은 경우, 위 신주에 대해서는 이를 은닉하기 위한 적극적인 행위를 한 사실이 없어서 '부정행위'에 해당하지 아니하므로 원주의 취득시기와 상관없이 조세포탈죄가 성립하지 아니한다.
- ③ 피고인 1이 신주인수권을 주식으로 전환하기 전에 이미 발생하여 정당하게 보유하고 있던 신주인수권의 가치상승분은 신주인수권의 행사라는 '부정행위'에 터잡은 과실이 아니므로 포탈세액에서 공제되어야 한다.
- ④ 피고인 1이 명의신탁 증여의제 규정(상속세 및 증여세법 제45조의2)에 따라 증여세 과세대상이 된 차명주식을 양도하는 경우 증여세 산정의 기초가 되었던 증여재산가액을 필요경비인 취득가액으로 적용하여 양도소득세 포탈세액을 산정하여야 한다.
- ⑤ 피고인 1이 2005. 3. 12.부터 2005. 11. 16.까지 임직원들로부터 공소외 2 (주)에 대한 신주인수권을 매수한 후 그 명의를 변경하지 않은 채 신주인수권을 행사하여 주식으로 전환한 다음 이를 매각한 경우 위 신주인수권을 매수하는데 든 비용을 필요경비인 취득가액으로 적용하여 양도소득세 포탈세액을 산정하여야 한다.

⑥ 피고인 1이 차명으로 보유한 주식의 배당소득을 취득하고 이를 신고하지 않았으나, 차명주주의 금융소득(이자·배당 소득)이 연 4,000만 원을 초과하는 부분은 종합소득과세표준을 계산함에 있어 합산되고, 해당 차명주주의 부담세율이 최고세율이었던 경우에는 차명주주가 부담한 종합소득세와 피고인 1이 부담하였어야 할 종합소득세 사이에 차이가 없어 감소되는 세액이 없으므로 이 부분에 대해서는 조세포탈죄가 성립하지 아니한다.

(2) 공소외 2 (주) 부외자금 조성 관련 조세포탈의 점에 대하여(피고인 1, 피고인 2)

공소외 2 (주)에서 조성한 부외자금은 모두 공소외 2 (주)의 업무와 관련된 비용으로 지출되었으나 현금성 경비라는 성격으로 인하여 그 증빙자료를 제대로 갖추지 못하여 다른 계정과목으로 기장된 것에 불과하고, 실질적으로 업무와 관련하여 비용이 지출되었으므로 위 부외자금은 법인세법상 손금 산입 대상으로서 그 금액을 누락하였다고 하여 조세포탈에 해당하지 않는다.

(3) 피고인 2에 대한 2004귀속년도 국내 조세포탈의 점에 대하여(피고인 2)

피고인 2는 2004. 11. 8.부터 공소외 2 (주)의 회장실 재무담당으로 근무하였으므로 2004귀속년도 조세포탈의 경우 2004. 11. 8. 이후 행위에 대하여서만 조세포탈죄의 책임이 있고, 이와 같이 피고인 2가 가담한 이후의 2004귀속년도 조세포탈액은 352,463,278원에 불과하여 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률 제8조가 적용될 수 없고 조세범 처벌법이 적용되어야 하며, 이 부분 조세포탈행위는 이미 공소시효가 완성되었으므로 면소판결을 선고하여야 한다.

나) 공소외 2 (주)의 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)의 점에 대하여(피고인 1)

(1) 검사는 당초 부외자금의 사용행위를 횡령죄로 공소제기하였고, 부외자금의 사용행위와 조성행위는 전혀 별개의 행위로서 기본적 사실관계가 동일하다고 볼 수 없으므로 부외자금의 사용행위에 의한 횡령 공소사실을 부외자금 조성행위에 의한 횡령 공소사실로 변경하는 것은 허용될 수 없는 데도, 원심은 부외자금 조성행위에 의한 횡령으로 공소사실이 변경된 것으로 보아 피고인 1에게 유죄를 선고하였으므로 이는 공소장변경의 한계를 벗어난 것으로서 위법하다.

(2) 부외자금의 조성행위 자체로 횡령죄가 인정되기 위해서는 피고인 1이 개인적으로 착복할 목적으로 부외자금을 조성하였음이 명백히 밝혀져야 하는데, 검사가 부외자금이 사용되었다고 주장하는 개인적 용도에는 피고인 1의 개인자금이 사용되었을 뿐, 부외자금이 피고인 1의 개인적 용도로 사용되었다는 점에 관한 입증이 전혀 없고, 오히려 피고인 1이 회사 운영에 필요한 현금성 경비를 마련하기 위하여 공소외 2 (주)의 부외자금을 조성하여 판공비, 격려금, M&A 관련 경비 등 회사를 위한 용도로 사용하였음이 확인되므로 피고인 1에게 불법영득의 의사가 있었다고 볼 수 없다.

(3) 설령 피고인 1이 1998년부터 2002년까지 부외자금을 조성한 행위가 횡령죄로 인정된다고 하더라도, 2003년부터 2005년까지 조성된 부외자금은 판공비, 격려금, M&A 관련 경비 등 회사를 위한 용도로 사용되었고, 그 금액을 초과한 액수의 격려금을 임직원들에게 지급하기까지 하였으므로 2003년부터 2005년까지 조성된 부외자금에 대해서는 피고인 1에게 불법영득의 의사가 있었다고 볼 수 없으며, 그 이전 기간인 1998년부터 2002년까지의 횡령행위에 대하여는 이미 공소시효가 완료되었다.

(4) 피고인 1의 부외자금 조성행위에 대하여 횡령죄가 성립한다고 하더라도 피고인 1이 개인자금을 이용하여 직원들에게 격려금으로 지급한 합계 422억 5,000만 원을 횡령금액에서 공제하여야 한다.

다) ○○ China Limited, PT. ○○I 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)의 점에 대하여

(1) 피고인 5 명의 급여 횡령 부분

(가) 횡령죄의 성립 여부(피고인 1, 피고인 2, 피고인 3)

① 피고인 1은 ○○ 그룹 전체의 이익을 위하여 피고인 5의 회사 내에서의 성과, 기여도를 참작하여 그에게 특별 장려금 명목으로 서울 용산구 (주소 생략)△△하우스 302호(이하 '이 사건 빌라'라고 한다)를 제공하였고, 이 사건 빌라의 구입대금을 정산하기 위하여 공소외 2 (주)의 해외계열사인 ○○ China Limited(이하 '○○ China'라고 한다)와 PT.○○ Indonesia(이하 '○○I'라고 한다)가 피고인 5에게 급여를 지급한 것은 지주회사 대표의 급여를 자회사가 부담한 것으로 공동경비 배분에 불과하며, 이는 기업의 경영상 판단에 따른 것일 뿐, 그러한 의사결정 과정에 단순한 절차적 하자가 있다고 하더라도 불법영득의 의사가 있었다고 보기 어렵다.

② 제3자가 재물을 영득한 경우에는 그 제3자가 보관자와 경제적 이해관계 및 밀접한 생활관계가 있어 이를 보관자 자신이 영득한 것으로 볼 수 있는 경우에만 횡령죄가 성립하는데, 이 사건의 경우 피고인 5가 이 사건 빌라를 취득한 것을 보관자인 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3이 영득한 것과 동일하게 평가할 수 있는 경제적 이해관계가 없으므로 위 피고인들에 대하여 횡령죄가 성립하지 않는다.

(나) 피고인 2의 공동정범 성립 여부(피고인 2)

피고인 2가 ○○ China의 대표이사로 근무하기 시작한 2010. 8.경 이전에 ○○ China의 자금을 피고인 5 명의의 이 사건 빌라 구입자금으로 사용하기로 결정되었으므로 피고인 2는 피고인 5 명의 급여 횡령 부분에 대한 기능적 행위지배가 없었고, 공동정범으로서의 책임을 지지 않는다.

(2) 피고인 2 명의 급여 횡령 부분(피고인 1, 피고인 2)

피고인 1은 2005년경부터 2010년경까지 ○○ China로부터 급여를 받아오다가 2010. 5.경부터는 자신의 급여를 피고인 2로 하여금 대신 수령하게 하였는데, 피고인 1은 ○○ 그룹의 회장으로서 ○○ China로부터 정당하게 급여를 수령할 권한이 있었으므로 피고인 1에게 불법영득의 의사가 없었다.

라) 각 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(배임)의 점에 대하여(피고인 1, 피고인 2, 피고인 4)

(1) 일본 도쿄도 (주소 3 생략) 소재 지하 2층, 지상 6층 빌딩 및 그 부지(이하 '□□□ □□□□□ 빌딩'이라고 한다)의 매입과정에서 이루어진 배임 부분과 관련하여 대출원금 21억 5,000만 엔을 한화로 산정함에 있어 계산상 오류로 인해 한화 이득액이 과다하게 산정되었고, 정당하게 계산된 한화 이득액은 168억 139만 원이다.

(2) 피고인 1이 ○○ 공소외 4 (주)로 하여금 Pan 공소외 4 회사의 대출원리금 채무에 대하여 연대보증하게 할 당시 □□□ □□□□□ 빌딩과 일본 도쿄도 (주소 4 생략), 1324번지 소재 지하 1층, 지상 7층 건물 및 그 부지(이하 '◇◇◇◇◇ 빌딩'이라고 한다)가 채권자인 (주)☆☆은행을 위하여 물적 담보로 제공되었는데, 이는 ○○ 공소외 4 (주)의 입장에서는 합리적인 채권회수조치가 이루어진 경우에 해당하므로, 배임죄의 이득액 산정시 담보로 제공된 위 각 빌딩 가액 전액이 공제되어야 한다.

2) 양형부당 주장

원심이 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3, 피고인 4에 대하여 선고한 각 형(피고인 1은 징역 4년 및 벌금 260억 원, 피고인 2는 징역 3년 집행유예 5년, 피고인 3은 징역 3년 집행유예 4년, 피고인 4는 징역 2년 6월 집행유예 3년)은 너무 무

거워서 부당하다.

나. 검사

1) 사실오인 내지 법리오해 주장

원심판결 중 무죄부분에는 다음과 같은 이유에서 사실오인 내지 법리오해의 위법이 있다.

가) 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분

(1) 피고인 1, 피고인 2의 국내 차명주식 관련 조세포탈의 점에 대하여

피고인 1이 1998. 12. 31. 이전에 차명으로 원주를 취득하였다고 하더라도, 상장주식에 대한 과세규정이 시행된 1999. 1.

1. 이후 위 원주에 대하여 무상증자 및 주식배당을 통하여 신주를 배정받았다면, 위 신주를 양도함으로써 발생한 소득을 신고하지 아니한 행위는 조세포탈죄에 있어서의 부정행위에 해당한다.

(2) 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3의 해외 SPC 관련 조세포탈의 점에 대하여

(가) 피고인 1이 설립한 회사 ▽▽▽▽▽▽▽▽는 피고인 1이 설립한 다른 페이퍼컴퍼니인 '◁◁◁◁◁◁', '▷▷▷▷▷▷', '♠♠♠♠♠♠'과 동일한 방식으로 공소외 2 (주) 주식을 취득하였고, 다만 그 과정에서 신주를 인수하기 위하여 금융기관으로부터 100억 원을 차용하면서 담보로 위 주식을 제공하고 보관증서로 '◆◆◆◆◆◆'(이하 '이 사건 노트'라 한다)를 취득한 것이므로, 결국 ▽▽▽▽▽▽▽▽가 보유하고 있는 것은 원심이 판단한 것과 달리 파생결합증권이 아니라 공소외 2 (주)의 주식이라고 보아야 한다.

(나) 피고인 1은 조세피난처에 설립한 페이퍼컴퍼니 명의로 취득한 주식을 해외 차명계좌들을 이용하여 보유 및 양도하고 그에 따라 발생한 소득을 또다시 미국 해외 페이퍼컴퍼니 계좌로 보내는 등의 행위를 하였는데 이는 조세의 부과징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적 행위로서 조세포탈죄에 있어서의 부정행위에 해당한다.

나) 피고인 5의 ○○ China, ○○I 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)의 점에 대하여
피고인 5에게 제공된 이 사건 빌라는 적법한 장려금 명목이라고 할 수 없고, 피고인 5는 자신이 받은 이 사건 빌라 대금을 정산하는데 공소외 2 (주)의 해외계열사로부터 급여 형태로 지출된 금원이 사용된다는 사실을 알고 있으면서 이를 위하여 자신 명의의 통장을 피고인 3에게 제공하는 등으로 ○○ China와 ○○I의 자금을 횡령하는 범행의 수행에 필요한 역할을 하였으므로, 피고인 5는 이 부분 공소사실을 공모하고, 그 의사에 기하여 기능적 행위지배가 있었다고 인정할 수 있다.

2) 양형부당

원심이 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3, 피고인 4에 대하여 선고한 각 형은 너무 가벼워서 부당하고, 또한 피고인 1에 대하여 정한 1일 환형유치 금액(벌금을 납부하지 않는 경우 1억 원을 1일로 환산한 기간 노역장 유치)도 부당하다.

2. 판단

가. 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3, 피고인 4의 사실오인 내지 법리오해 주장에 관한 판단

1) 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분

가) 국내 차명주식 관련 조세포탈 부분(피고인 1, 피고인 2)

(1) 주식양도 과세규정의 시행 이후 신주인수권을 행사하여 취득한 주식의 양도로 인한 조세포탈 성립여부

(가) 원심의 판단

원심은 이 부분에 관하여 다음과 같이 판단하였다.

① 관련 법리

㉔ 대주주의 주식 양도·신주인수권 양도로 인한 양도소득세 과세 규정

1998. 12.경 소득세법 및 소득세법시행령의 개정으로 주권상장법인의 주식 등의 합계액 중 5% 이상에 해당하는 주식을 소유하고 있는 주주(이하 '대주주'라 한다) 등이 당해법인의 주식 등의 합계액의 1% 이상(3년간 합산하여)을 양도하는 경우 양도소득세의 납세의무가 발생하게 되었고, 위 각 규정은 1999. 1. 1.부터 시행되었다(이하 '이 사건 주식양도 과세규정'이라 한다, 그 후 위 소득세법시행령 제157조가 1999. 12. 31. 대통령령 제16664호로 개정되면서 대주주의 범위에 대한 요건이 '주권상장법인의 주주 또는 출자자 1인 및 그 친족 기타 특수관계에 있는 자가 양도일 직전사업연도 종료일 현재 당해법인의 주식 등의 합계액의 3% 이상을 소유한 경우 또는 양도일 직전사업연도 종료일 현재 소유하는 당해법인 주식 등의 시가총액이 100억 원 이상인 경우'로 변경되어 2000. 1. 1.부터 시행되었다). 위와 같이 대주주의 주식양도 과세규정이 신설·시행된 이후, 소득세법이 2000. 12. 29. 법률 제6292호로 일부 개정되면서 소득세법 제94조 제3호에 의하여, 대주주가 신주인수권을 양도하여 발생하는 소득에 대하여도 납세의무가 발생하게 되었고, 위 규정은 2001. 1. 1.부터 시행되었다(이하 '이 사건 신주인수권양도 과세규정'이라 한다).

㉕ 조세포탈에 있어서의 '부정행위'의 의미

구 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률(2010. 1. 1. 법률 제9919호로 전면개정되기 전의 것) 제8조, 구 조세범 처벌법(2009. 1. 30. 법률 제9346호로 일부개정되기 전의 것) 제9조에 규정된 조세포탈죄의 '부정행위'란 조세의 포탈을 가능하게 하는 행위로서 사회통념상 부정이라고 인정되는 행위, 즉 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 할 정도의 위계 기타 부정한 적극적 행위를 말하고 다른 어떤 행위를 수반함이 없이 단순히 세법상의 신고를 하지 아니하는 경우에는 여기에 해당하지 아니한다(대법원 2005. 6. 23. 선고 2004도5649 판결, 대법원 2007. 10. 11. 선고 2007도5577 판결 등 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 반복하는 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 참조).

② 신주인수권 행사로 인하여 취득한 주식의 양도에 있어 '부정행위' 판단 시점

앞서 본 법리에 비추어 보면, 주식을 양도함으로써 발생하는 소득은 주식의 양도를 위하여 반드시 주식의 매수입고가 전제되어야 한다는 점에서, 주식의 취득(매수입고)시점에 납세의무에 대한 예견가능성이 있었는지, '부정행위'에 대한 인식이 존재하는지, 주식 취득시점부터 양도시점까지의 적극적 소득은닉 행위가 있었는지 등 일련의 행위를 종합하여 '부정행위'를 판단하여야 한다.

그런데 신주인수권을 행사하여 주식을 취득·양도하는 경우 ㉠ 신주인수권 취득, ㉡ 신주인수권 행사(주금 납입)로 인한 주식 취득, ㉢ 주식 양도의 세단계로 구분 가능하다고 할 것인데, 이 사건의 경우 신주인수권 취득 당시 이 사건 주식양도 과세규정 및 신주인수권양도 과세규정이 존재하지 아니하여 납세의무를 예견할 수 없었다고 하더라도 이 사건 주식양도 과세규정이 시행된 이후 신주인수권을 행사하여 주식을 취득하였다면, 주식을 취득한 시점에는 주식양도로 인한 납세의무를 충분히 예견할 수 있었고, 신주인수권 자체를 양도하거나 신주인수권을 포기할 수 있는 선택권이 주어진 상황에서(신주인수권을 취득할 당시에는 신주인수권의 행사시기, 행사여부 등이 결정되어 있는 것이 아니고 신주인수권 보유자가 이를 임의로 선택, 결정할 수 있다는 점에서 더욱 그러하다) 신주인수권을 행사하

기 위하여 다수의 차명계좌에 주식 인수금액을 넣어 주금을 납입하고 다수의 차명인의 명의로 주식을 취득하는 행위는 그 소유관계를 은닉하는 새로운 행위가 창설되는 것으로 보아야 한다.

즉, 차명계좌를 이용하여 신주인수권을 취득한 후 이를 행사함으로써 주식을 취득하는 행위는 차명계좌를 계속 보유하면서 관리하는 차원을 넘어서는 것으로 봄이 상당하다.

③ '부정행위' 성립 여부에 대한 판단

피고인 1이 1997. 3. 25. 공소외 2 (주)가 발행한 제102회 신주인수권부사채를 임직원들 명의로 차명 취득하였다가 이 사건 주식양도 과세규정 시행 이후 신주인수권을 행사하여 차명으로 주식을 취득한 다음 이를 양도함으로써 발생한 소득을 신고하지 아니한 행위가 조세포탈죄에 정한 '부정행위'에 해당하는지 살펴본다.

원심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들을 종합하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ㉠ 피고인 1은 다수의 임직원 명의로 보유하고 있던 신주인수권을 행사할 당시 이 사건 주식양도 과세규정이 시행되고 있었으므로 대주주인 자신에게 주식양도로 인한 양도소득세의 납세의무가 있다는 점을 충분히 예견할 수 있는 상황에서, 1999. 12. 20.부터 2002. 3. 14.까지 9회에 걸쳐 신주인수권을 행사하여 차명 주식을 취득하였던 점(행사시기 및 행사수량에 관한 의사결정이 모두 피고인 1에 의하여 이루어졌다), ㉡ 위와 같이 신주인수권을 행사하기 위하여 임직원들의 계좌를 통해 주금을 납입하였는데, 위 자금도 임직원들 명의로 보유하고 있던 차명주식을 매각하여 마련한 것으로 보이는 점, ㉢ 피고인 1은 신주인수권을 행사하여 차명으로 취득한 주식을 포함하여 ○○ 그룹 임직원들 명의의 차명계좌 수백 개를 이용하여 차명으로 주식을 취득하고 이를 양도하기를 반복하였던 점, ㉣ 피고인 1의 개인재산을 관리하는 업무를 담당하던 공소외 2 (주) 회장실 재무2팀은 각 차명계좌 관리방안 및 차명주식 수탁자 관리방안 등을 수립하여 시행하고 있었고, 차명주식을 관리하는 전담 직원을 따로 두고 있었으며, 인사팀으로부터 충성심이 높은 직원들 명부를 받아 차명계좌 이용을 위한 직원들을 따로 관리하기도 하였던 점, ㉤ 차명주식 취득을 위한 증권계좌를 개설한 증권사 지점에 차명계좌 보유 등에 관한 보안 문제가 발생할 우려가 있는 경우 지점을 바꾸기도 하였던 점, ㉥ 차명주식을 보유하던 직원들이 퇴직하는 경우 차명계좌를 폐쇄하면서 이를 모두 현금으로 출금하여 무기명 채권, 펀드 등으로 전환하였고, 현금으로 인출하는 경우에도 FIU(금융정보분석원)에 보고되지 않도록 일정 금액 범위 내에서 출금하는 등 과세관청의 추적이 어렵도록 하였던 점, ㉦ 재무2팀에서 작성한 부채시업무보고(2005. 6.), 주요현안보고(2005. 11.)에는 차명주식 보유로 인한 장단점 및 관리방안 등이 기재되어 있고, 특히 장점으로 '부의 이전에 따른 절세'라고 명시적으로 기재되어 있는바, 재무2팀 및 이를 보고받은 피고인 1은 차명주식 보유 및 양도로 발생하는 소득은닉의 효과에 대하여 명백히 인식하고 있었던 것으로 보이는 점 등에 비추어 보면, 이 사건 주식양도 과세규정 시행 이후 신주인수권을 행사하여 차명 주식을 취득함으로써 그 주식이 피고인 1의 소유임을 은닉하는 새로운 관계가 창설되었고, 다수의 분산된 계좌로 차명주식을 취득하고 이를 매도하는 거래를 하였음에도 양도소득을 신고하지 않은 행위는 세무공무원이 위와 같은 차명주식이 대주주인 피고인 1의 소유로서 양도소득세의 과세대상에 해당한다는 점을 발견하는 것을 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하였다고 봄이 상당하다.

(나) 당심의 판단

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 거기에 피고인 1, 피고인 2가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

(2) 무상증자 및 주식배당으로 인하여 취득한 주식의 양도로 인한 조세포탈 성립여부

(가) 원심의 판단

원심은 이 부분에 관하여 다음과 같이 판단하였다.

- ① 주식발행초과금 등 상법상의 자본준비금과 자산재평가법상의 재평가적립금 등의 자본전입에 따라 무상주가 발행되는 경우에는, 기존 주식의 재산적 가치에 반영되어 있던 주식발행초과금 또는 자산재평가적립금 등이 전입되면서 자본금이 증가됨에 따라 그 증자액에 해당하는 만큼의 신주가 발행되어 기존의 주주에게 그가 가진 주식의 수에 따라 무상으로 배정되는 것이어서, 회사의 자본금은 증가되지만 순자산에는 아무런 변동이 없고, 주주의 입장에서 원칙적으로 자기가 가진 주식의 수만 늘어날 뿐 그가 보유하는 총 주식의 자본금에 대한 비율이나 실질적인 재산적 가치에는 아무런 차이가 없으므로 이는 기존의 주식의 실질적으로 분할된 것에 불과하다(대법원 1989. 12. 22. 선고 88누8548 판결 참조).

또한 주식배당이란 배당가능이익의 일부를 자본금에 전입하고 그 전입 금액을 액면가로 나눈 수의 신주를 발행하여 주주들에게 배정하는 것을 말하는데, 주식배당의 실시 전후에 걸쳐 회사의 순자산 및 수익에 변동이 없고 주주들의 지분비율에도 변동이 없어 주식의 실질적인 재산가치는 아무 차이가 없고 결국 새로 취득하는 무상주의 가치만큼 기존주식의 가치가 하락한 셈이 되어 실질적으로는 기존 주식을 분할한 것과 같은 효과가 발생한다.

무상증자 및 주식배당으로 취득한 주식(이하 '무상주'라 한다)의 성격이 주주가 기존에 보유하던 주식(이하 '원주'라 한다)이 분할된 원주의 변형물인 이상 별개의 독립된 재산으로 평가할 것은 아니고, 조세포탈죄 성립요건인 납세의 무, 부정행위, 조세포탈의 고의 등을 판단함에 있어서도 원주를 기준으로 평가함이 상당하다.

다만, 현실적으로 무상주로 인하여 주주가 보유하게 되는 총 주식의 수가 증가하고 그로 인한 양도소득이 원주만을 양도하였을 때와 차이가 발생한다고 하더라도 이는 원주에 내재된 가치가 발현된 결과라 할 것이다.

- ② 원심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들을 종합하면, 피고인 1은 1998. 12. 31. 이전부터 공소외 2 (주) 주식을 임직원의 차명으로 취득하여 보유한 사실, 공소외 2 (주)는 1999. 3. 12. 정기 주주총회에서 4%의 주식배당을 실시하기로 의결하고, 위 결의에 따라 기명식 보통주 747,455주를 발행한 사실, 공소외 2 (주)는 1999. 12. 8. 이사회결의에 의거하여 자산재평가적립금을 자본전입하고 이에 따른 기명식 보통주 3,492,812주와 우선주 846,306주를 발행한 사실, 이처럼 피고인 1은 수시로 주식배당 및 무상증자로 인하여 차명으로 보유하고 있던 주식에 대하여 무상주를 취득하였고, 그 후 위 차명주식들을 양도하여 얻은 양도차익에 대한 과세표준과 양도소득세액을 신고·납부하지 아니한 사실이 인정된다.

이 경우 피고인 1이 1998. 12. 31. 이전에 차명으로 원주를 취득하여 위 과세규정 시행 이후 실명으로 전환하지 아니한 채 그대로 차명으로 이를 보유하고 양도하였다는 점만으로는 피고인 1이 양도소득세의 부과 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 부정행위를 하였다고 보기 어렵고, 원주에 대하여 부정행위가 인정되지 아니하는 이상, 원주의 변형물에 불과한 무상주에 대해서도 부정행위가 인정되지 아니한다.

이와 달리 피고인 1이 이 사건 주식양도 과세규정이 시행된 1999. 1. 1. 이후 임직원들의 명의로 원주를 취득하고, 수백 개의 차명계좌를 이용하여 차명 주식을 분산하여 보유하면서 주식의 매수와 양도를 반복하는 과정에서 발생한 소득을 과세관청이 추적하지 못하도록 하여 양도소득을 신고하지 아니한 행위는 '부정행위'에 해당하고, 원주에 대하

여 부정행위가 인정되는 이상 원주의 변형물인 무상주에 대하여도 부정행위가 인정된다고 봄이 상당하다. 따라서 피고인 1이 1999. 1. 1. 이후 취득한 원주에 배정된 무상주를 양도함으로써 얻은 양도소득에 해당하는 부분에 대하여는 조세포탈죄가 성립된다.

(나) 당심의 판단

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 거기에 피고인 1, 피고인 2가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장도 이유 없다.

(3) 포탈세액에서 신주인수권 가치상승분을 공제하여야 하는지 여부

(가) 원심의 판단

원심은 이 부분에 관하여 다음과 같이 판단하였다.

신주인수권을 행사하여 주식을 취득한 이후 이를 양도함으로써 발생한 포탈세액에 대하여 살피건대, 포탈세액의 산정은 특별한 사정이 없는 한 개별세법에서 정한 세액계산의 방법에 의하여야 하는바(대법원 1992. 9. 14. 선고 91도 2439 판결 등 참조), 주식의 양도로 인한 양도소득세 산정 관련 규정은 아래와 같다.

구 소득세법(2007. 5. 17. 법률 제8435호로 일부 개정되기 전의 것)제94조(양도소득의 범위)① 양도소득은 당해연도에 발생한 다음 각 호의 소득으로 한다.

3. 다음 각목의 1에 해당하는 주식 또는 출자지분(신주인수권을 포함한다).

이하 이 장에서 "주식 등"이라 한다)의 양도로 인하여 발생하는 소득가. 「증권거래법」에 의한 주권상장법인(이하 "주권상장법인"이라 한다)의 주식 등으로서 소유주식의 비율·시가총액 등을 감안하여 대통령령이 정하는 대주주(이하 이 장에서 "대주주"라 한다)가 양도하는 것과 동법에 의한 유가증권시장(이하 "유가증권시장"이라 한다)에서의 거래에 의하지 아니하고 양도하는 것제95조(양도소득금액)① 양도소득금액은 제94조의 규정에 의한 양도소득의 총 수입금액(이하 "양도가액"이라 한다)에서 제97조의 규정에 의한 필요경비를 공제하고, 그 금액(이하 "양도차익"이라 한다)에서 장기보유특별공제액을 공제한 금액으로 한다제96조(양도가액)① 제94조제1항 각 호의 규정에 의한 자산의 양도가액은 당해 자산의 양도 당시의 양도자와 양수자간에 실제로 거래한 가액(이하 "실지거래가액"이라 한다)에 의한다.

제97조(양도소득의 필요경비계산)① 거주자의 양도차익의 계산에 있어서 양도가액에서 공제할 필요경비는 다음 각 호에 규정하는 것으로 한다.

1. 취득가액가. 제94조제1항 각 호의 자산의 취득에 소요된 실지거래가액.4. 양도비 등으로서 대통령령이 정하는 것제100조(양도차익의 산정)① 양도차익을 계산함에 있어서 양도가액을 실지거래가액(제96조제3항의 규정에 따른 가액 및 제114조제7항에 따라 매매사례가액·감정가액이 적용되는 경우 당해 매매사례가액·감정가액 등을 포함한다)에 의하는 때에는 취득가액도 실지거래가액(제97조제7항에 따른 가액 및 제114조제7항의 규정에 따라 매매사례가액·감정가액·환산가액이 적용되는 경우 당해 매매사례가액·감정가액·환산가액 등을 포함한다)에 의하고, 양도가액을 기준 시가에 의하는 때에는 취득가액도 기준시가에 의한다.

소득세법 기본통칙 126-0 [해외증권 관련 주식의 취득가액]① 국내사업장이 없는 비거주자가 양도한 해외증권 관련 주식의 취득가액은 다음 각 호에 의한다.

2. 신주인수권부사채의 신주인수권을 행사하여 취득한 주식의 1주당 취득가액은 1주당 신주인수권의 취득가액과 1주당 주금납입금액의 합계액으로 한다.

위 규정에 의하면, 신주인수권을 행사하여 주식을 취득하였다가 이를 양도한 경우 발생하게 되는 양도차익은 '{주식의 양도가액 - [신주인수권 주금 납입액(행사가액) + 신주인수권 취득가액(기타 필요경비 포함)]}'이고, 이를 근거로 납세의무 범위가 확정된다.

위와 같은 양도차익에는 신주인수권 행사 당시 주식의 시가에서 신주인수권 행사가액을 공제한 차액이 포함되어 있고, 이는 그 실질이 주식양도로 인한 수익이라기보다 신주인수권의 보유로 인한 수익이라 할 것인데, 신주인수권의 보유로 인하여 발생하는 수익(신주인수권 가치상승분)을 어느 시점에 포착하여 과세할 것인지는 조세정책의 문제로서, 신주인수권의 보유로 인하여 발생한 수익(신주인수권 가치상승분)이 주식의 양도시점에 이연되어 과세되는 결과가 발생한다고 하여도 이는 조세권자의 판단에 의한 것일 뿐이다.

피고인 1은 신주인수권을 행사하여 주식을 취득한 시점에 주식양도로 인한 납세의무를 인식하였고, 납세의무의 범위에 신주인수권 가치상승분이 포함되어 있다는 것 역시 인식하였다고 할 것이므로, 소득을 은닉하기 위하여 부정행위를 하여 조세포탈의 결과를 발생시켰다면 포탈세액은 납세의무가 인정되는 전체 금액에 미친다고 봄이 상당하다.

따라서 신주인수권의 보유로 인한 수익(신주인수권 가치상승분)을 이 사건 포탈세액에서 공제하여야 할 것은 아니다.

(나) 당심의 판단

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 거기에 피고인 1, 피고인 2가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장도 이유 없다.

(4) 명의신탁 증여의제 규정에 따라 증여세 과세대상이 된 차명주식 양도로 인한 포탈세액 산정시 증여재산가액을 필요경비로 공제하여야 하는지 여부

(가) 관련 법령

구 소득세법(2007. 5. 17. 법률 제8435호로 일부 개정되기 전의 것, 이하 '구 소득세법'이라고 한다)제94조(양도소득의 범위)① 양도소득은 당해연도에 발생한 다음 각호의 소득으로 한다.

3. 다음 각목의 1에 해당하는 주식 또는 출자지분(신주인수권을 포함한다).

이하 이 장에서 "주식등"이라 한다)의 양도로 인하여 발생하는 소득가. 증권거래법에 의한 주권상장법인(이하 "주권상장법인"이라 한다)의 주식등으로서 소유주식의 비율·시가총액 등을 감안하여 대통령령이 정하는 대주주(이하 이 장에서 "대주주"라 한다)가 양도하는 것과 동법에 의한 유가증권시장(이하 "유가증권시장"이라 한다)에서의 거래에 의하지 아니하고 양도하는 것제97조(양도소득의 필요경비계산)① 거주자의 양도차익의 계산에 있어서 양도가액에서 공제할 필요경비는 다음 각호에 규정하는 것으로 한다.

1. 취득가액가. 제94조 제1항 각 호의 자산의 취득에 소요된 실지거래가액. 다만, 제96조제2항 각 호 외의 본문에 해당하는 경우에는 당해 자산의 취득 당시의 기준시가구 소득세법 시행령(2007. 12. 31. 대통령령 제20516호로 일부 개정되기 전의 것)제163조(양도자산의 필요경비)⑩ 법 제97조 제1항 제1호 가목 본문의 규정을 적용함에 있어서 상속세 및 증여세법 제33조 내지 제42조의 규정에 의하여 증여세를 과세받은 경우에는 당해 증여재산가액 또는 그 증·감액

을 취득가액에 가산하거나 차감한다.

구 상속세 및 증여세법(2007. 12. 31. 법률 제8828호로 일부 개정되기 전의 것, 이하 '구 상증세법'이라고 한다)제45조의 2(명의신탁재산의 증여의제)① 권리의 이전이나 그 행사에 등기 등을 요하는 재산(토지와 건물을 제외한다.

이하 이 조에서 같다)에 있어서 실제소유자와 명의자가 다른 경우에는「국세기본법」제14조의 규정에 불구하고 그 명의자로 등기 등을 한 날(그 재산이 명의개서를 요하는 재산인 경우에는 소유권취득일이 속하는 연도의 다음 연도 말일의 다음 날을 말한다)에 그 재산의 가액을 명의자가 실제소유자로부터 증여받은 것으로 본다.

다만, 다음 각 호의 1에 해당하는 경우에는 그러하지 아니하다.

1. 조세회피의 목적 없이 타인의 명의로 재산의 등기 등을 하거나 소유권을 취득한 실제소유자 명의로 명의개서를 하지 아니한 경우

(나) 판단

① 증여세와 양도소득세는 납세의무의 성립요건과 시기 및 납세의무자를 서로 달리하는 것이어서, 과세관청이 각 부과처분을 함에 있어서는 각각의 과세요건에 따라 실질에 맞추어 독립적으로 판단하여야 할 것으로, 위 규정들의 요건에 모두 해당할 경우 양자의 중복적용을 배제하는 특별한 규정이 없는 한 어느 한 쪽의 과세만 가능한 것은 아니다 (대법원 2003. 5. 13. 선고 2002두12458 판결 참조).

② 현행 헌법은 동일한 과세물건에 대하여 중복과세를 금지하는 취지의 명문 규정을 두고 있지 않으므로 동일한 과세물건에 대하여 별도의 세목에서 이를 부과대상으로 열거하고 있다고 하더라도 그것만으로 바로 해당 규정이 중복과세금지의 원칙에 위반하기 때문에 헌법위반이 된다고 볼 것은 아니고, 그 중복과세로 인하여 국민의 재산권, 평등권을 침해하는 경우에 위헌이 된다고 볼 여지가 있을 것이다.

그런데 구 상증세법 제45조의2에 의하여 동일한 담세력의 원천에 대하여 명의신탁자에게 양도소득세를, 명의수탁자에게 증여의제에 따른 증여세를 과세하는 결과를 가져온다고 하더라도, 위 규정과 구 소득세법 제94조 제1항 제3호는 각기 적용요건과 납세의무자를 달리정하고 있고, 조세회피 목적이 인정되지 않는 명의신탁의 경우에는 구 상증세법 제45조의2의 적용을 배제함으로써 중복되는 범위를 제외하고 있다는 점에서 양도소득세와 증여의제에 따른 증여세는 서로 다른 세목을 구성하는 별개의 조세에 해당하고, 이를 어떻게 규율할 것인가에 대하여는 입법자에게 입법재량이 부여되어 있다고 할 것이므로, 위 규정 자체가 이중과세금지원칙에 위배되어 위헌이라고 할 수 없다.

그리고 구 소득세법은 제94조 제1항 제3호에서 과세표준에 따른 단계적 누진세율에 의한 과세를 원칙으로 하면서 이른바 '소득원천설'에 입각하여 법령에 열거된 원천의 소득에 관하여만 과세하고 있고, 과세대상이 되는 주식의 양도소득의 범위를 상장법인 '대주주'의 거래, 그리고 증권시장 외에서 이루어지는 거래(이른바 '장외거래')에 한정하고 있는데, 입법자가 증여의제에 따른 증여세와 양도소득세의 중복적용을 배제하는 규정을 두지 아니한 것은 조세부담의 공평을 도모하고자 한 구 상증세법 제45조의2의 실효성을 확보하기 위한 것으로 단순한 입법부작위의 산물이라고 볼 수 없다.

그러므로 차명주식의 매매로 인한 양도소득세 포탈세액을 계산함에 있어 차명주주에게 증여의제에 따른 증여세가 부과될 당시의 증여재산가액을 취득가액으로 보아 필요경비로 공제하여야 한다는 피고인 1, 피고인 2의 주장은 구 소득세법 제94조 제1항 제3호, 구 상증세법 제45조의2의 각 입법취지에 반하는 것이어서 받아들일 수 없다.

그뿐만 아니라, 조세법률주의의 원칙상 과세요건이나 비과세요건 또는 조세감면요건을 막론하고 조세법규의 해석은 특별한 사정이 없는 한 법문대로 해석할 것이고, 합리적 이유 없이 확장해석하거나 유추해석하는 것은 허용되지 아니하므로(대법원 2011. 1. 27. 선고 2010도1191 판결 참조), 구 소득세법 제97조 제1항 제1호에서 피고인에 대한 양도소득세 과세표준 계산시 공제할 필요경비의 범위를 '자산의 취득에 소요된 실지거래가액'으로만 규정하고 있음에도 법령상 근거 없이 증여의제 당시의 시가로 조정하여 양도소득세 과세표준을 산정하여야 한다는 피고인 1, 피고인 2의 주장은 이유 없다.

③ 한편, 원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 피고인 1이 관련 법령에 따라 주식의 취득 및 매각에 일정한 제한을 받고 주식매매차익에 대하여 양도소득세를 신고·납부하여야 하는 소득세법상의 '대주주'인 점, 차명주식의 매수와 매도를 반복하면서도 위 주식의 매매가 과세대상이 되는 대주주의 거래임을 과세관청이 알지 못하도록 수백 개의 임직원 명의의 차명계좌를 이용하여 분산 보유하면서 과세관청의 추적을 피하였던 점, 결국 차명주식에 대하여 양도소득 과세표준을 신고하지 아니한 채 각 연도별 신고기간을 도과한 점 등을 종합하여 보면, 피고인 1의 위와 같은 행위는 적극적인 소득은닉행위로서 양도소득세의 부과징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 할 정도의 부정한 행위로 평가하기에 충분하고 조세포탈의 고의도 인정된다. 이와 같이 피고인 1이 부정행위에 의하여 양도소득세를 포탈함으로써 형사책임이 인정되는 이상, 피고인 1의 각 조세포탈죄가 최종적으로 기수에 이른 후에 구 상증세법에 따라 타인인 차명주주에 대하여 별도로 증여의제에 따른 증여세 부과처분이 있었다거나 그 세액을 실질적으로 피고인 1이 납부하였다는 등의 사정은 범죄성립에 영향을 미치지 아니한다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

(5) 신주인수권의 매입가액을 양도가액에서 공제하여야 하는지 여부

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들에 의하면, 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

- ① 피고인 1은 격려금 명목으로 공소외 2 (주) 임직원 49명에게 공소외 2 (주)가 2000. 3. 13. 발행한 제123회 분리형 신주인수권부사채의 신주인수권을 매입하는데 필요한 자금을 지원하여 위 임직원들로 하여금 위 신주인수권을 취득하게 하였다(증가 제93호증의 31, 증가 제168호증).
- ② 그 후 피고인 1은 2005. 3. 12.경부터 2005. 11. 16.경까지 위와 같이 신주인수권을 취득한 임직원들 21명(아래 표 기재 명의자 14명 포함)에게 각 해당 신주인수권의 시가 상당액을 지급하고 그 임직원들로부터 해당 신주인수권을 매수하였고(증가 제102호증), 그 임직원들로부터 매수한 신주인수권의 명의를 변경하지 아니한 채 신주인수권을 행사하여 해당 임직원들의 차명으로 주식을 취득하였다.
- ③ 그 후 피고인 1은 위 차명주식 일부를 양도함으로써 양도차익을 얻었는데, 그 중 아래 표 기재 임직원 14명 명의의 차명주식 부분을 2005. 9. 15.부터 2007. 12. 20.까지 양도하여 얻은 양도차익에 대해서는 그 과세표준과 양도소득세액을 신고, 납부하지 아니하였다.

순번
 명의자
 신주인수권
 매입일
 수량
 신주인수권
 취득가액(원)
 1
 공소외 5
 2005. 11. 16.
 2128,704,720
 2
 공소외 6
 2005. 11. 15.
 11,666,465,473,400
 3
 공소외 7
 2005. 06. 21.
 1,966,501,133,000
 4
 공소외 8
 2005. 07. 05.
 2,797,837,742,180
 5
 피고인 3
 2005. 08. 09.
 1,333,400,966,406
 6
 공소외 9
 미상
 8,333,199,290,000
 7
 피고인 2
 2005. 07. 13.
 5,462,161,347,480
 8
 공소외 10
 미상
 5,000,119,290,000
 9
 공소외 11
 2005. 07. 13.
 8,163,241,135,020
 10
 공소외 12
 미상
 11,666,165,109,260
 11
 공소외 13
 2005. 03. 12.
 20,000,579,600,000
 12
 공소외 14
 2005. 10. 07.
 433,136,719,751
 13
 공소외 15
 2005. 08. 04.
 3,398,104,182,680
 14
 공소외 16

외 162005. 10. 21.6,666223,844,280합계??87,0952,455,620,635

앞서 본 바와 같이 신주인수권을 행사하여 주식을 취득하였다가 이를 양도한 경우 발생하게 되는 양도차익은 '{주식의 양도가액 - [신주인수권 주금 납입액(행사가액) + 신주인수권 취득가액(기타 필요경비 포함)]}'이고, 이를 근거로 납세의무의 범위가 확정된다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 1이 양도소득세액을 신고·납부하지 아니한 차명주식의 차명주주 14명으로부터 신주인수권을 매수하면서 그들에게 지급한 신주인수권 시가 상당액은 신주인수권의 취득가액에 해당하므로, 주식 양도로 인한 양도차익을 계산함에 있어 이를 필요경비로서 공제함이 상당하다.

따라서 이를 공제하지 않고 계산된 양도소득세 전액에 대해 조세포탈죄의 성립을 인정한 원심판결에는 사실오인 내지 법리오해의 위법이 있다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 있다.

(6) 차명주주의 금융소득이 연 4,000만 원을 초과하고, 그 초과부분에 대하여 최고세율이 적용되는 경우 조세포탈 성립 여부

납세의무자가 타인 명의로 차명주식을 보유하면서 자신의 종합소득세과세표준확정신고를 함에 있어 차명주식에서 발생한 자신의 금융소득금액을 종합소득금액에 합산하지 아니하고 누락시킴으로써 확정신고 자진납부하여야 할 종합소득세액을 일부 탈루한 채 납부하였다고 하더라도, 만약 그 납세의무자가 실질적으로 이를 부담하여 당해 차명주식에서 발생한 자신의 소득금액에 대한 소득세를 차명주주의 명의로 납부하였다면, 그와 같이 납부한 세액에 관하여는 당해 납세의무자에게 사기 기타 부정한 행위로서 조세를 포탈하려는 고의가 있었다고 볼 수 없다(대법원 1994. 6. 28. 선고 94도759 판결, 대법원 2005. 1. 14. 선고 2002도5411 판결 등 참조).

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들[금융소득 자료(증거기록 제12498, 12535, 12556, 12608, 12641, 12667, 12720, 12760, 12765, 12804, 12816, 12556, 12579, 12635, 12646, 12720, 12760, 12761, 12799쪽)의 기재 등]에 의하면, 피고인 1은 임직원들 명의로 취득한 차명주식을 관리하면서 그 차명주식과 관련하여 발생하는 부대비용, 세금 등을 지급하여 온 사실, 2003년부터 2006년까지 사이에 피고인 1의 차명주식에 대하여 금융소득(배당·이자소득)이 발생하였고, 그 중 아래 표 기재 차명주주들의 각 금융소득이 연 4,000만 원을 초과한 부분은 종합소득 합산 과세대상이 되어 최고세율이 적용됨으로써 아래 표 기재 '차명주주 명의로 납부한 금융소득세액'란 기재 해당 세액을 납부한 사실을 인정할 수 있다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 1은 아래 표 기재 차명주주들 명의로 보유하던 차명주식에서 발생한 금융소득금액에 대한 소득세를 차명주주들의 명의로 납부한 것으로 보이고, 차명주주들의 연간 금융소득의 합계액이 4천만 원을 초과한 부분에 대하여 최고세율이 적용됨으로써 피고인 1이 실명으로 그 주식을 보유하는 경우와 비교하여 해당 금융소득금액으로 인한 종합소득세액에 차이가 없게 되어 결국 포탈세액은 없는 것으로 보이므로, 피고인 1에게는 이 부분 소득세액에 관하여 부정행위로서 조세를 포탈하려는 고의가 있었다고 볼 수 없다.

따라서 이 사건 공소사실 중 2003귀속년도부터 2006귀속년도까지 각 종합소득세 포탈 범행 부분 가운데 아래 표에 기재된 차명주주 명의로 납부한 금융소득세액 상당의 포탈세액 부분은 범죄의 증명이 없는 때에 해당한다.

이와 달리 이 사건 종합소득세 전액에 대해 조세포탈죄의 성립을 인정한 원심판결에는 사실오인 내지 법리오해의 위법이 있다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 있다.

(단위 :원)귀속연도계좌주차명주주 명의로 납부한 금융소득세액(포탈세액)2003년도공소외 176,065,003공소외 74,670,346공소외 184,934,541공소외 198,975,797공소외 206,025,254공소외 217,892,649공소외 227,445,455공소외 237,273,702공소외 247,087,434공소외 256,935,520공소외 2620,774,718소계?88,080,4182004년도공소외 278,236,172공소외 287,581,243공소외 298,172,576피고인 210,068,620공소외 308,073,616공소외 317,780,930공소외 2115,069,592공소외 2211,205,214공소외 328,648,500공소외 3214,562,112소계?99,398,5762005년도공소외 277,438,841공소외 3216,584,987공소외 239,126,875소계?33,150,7022006년도공소외 75,803,986소계?5,803,986 합계?226,433,682

(7) 소결론

이상에서 살펴본 바에 의하면, 피고인 1이 차명주식을 양도, 보유함으로써 양도소득, 배당·이자소득이 발생하였음에도 부정행위로서 이를 은닉하고 과세관청에 신고하지 아니함으로써 포탈한 양도소득세액 및 종합소득세액은 별지 범죄일람표 1 기재와 같이 2003귀속년도 1,587,730,118원, 2004귀속년도 1,473,402,161원, 2005귀속년도 3,886,927,590원, 2006귀속년도 4,625,823,362원, 2007귀속년도 6,146,187,715원이 된다.

나) 공소외 2 (주) 부외자금 조성 관련 법인세포탈 부분(피고인 1, 피고인 2)

법인세법에 의하면 법인이 사업 집행상 필요에 의하여 비용을 지출한 경우 손금으로 인정받을 수 있는 항목 및 그 용인 한도액은 법정되어 있으므로, 주식회사의 이사 등이 비용의 허위계상 또는 과다계상의 방법으로 공금을 정식경리에서 제외한 뒤 그 금액 상당을 손금으로 처리한 경우, 그 금액들이 전부 회사의 사업집행상 필요한 용도에 사용되었더라도 그 용도를 구체적으로 밝혀 그것이 손비로 인정될 수 있는 항목이고, 손금용인한도액 내의 금액임을 입증하지 못하는 이상 조세포탈의 죄책을 면할 수 없다(대법원 1989. 10. 10. 선고 87도966 판결, 대법원 2002. 7. 26. 선고 2001도5459 판결 등 참조).

이 사건의 경우 피고인 1, 피고인 2는 아래 제2의 가.2)나)(2)항에서 살펴보는 바와 같이 2003년부터 2005년까지 사이에 공소외 2 (주)에서 경비를 허위로 계상하는 등의 방법으로 부외자금을 조성하여 피고인 1의 금고에 보관하면서 이를 사용하였는데, 피고인 1이 그 기간 동안 조성된 부외자금으로 공소외 2 (주)의 사업집행에 필요한 용도에 사용한 부분이 있다고 하더라도 대부분 그 용도가 금액별로 구체적으로 밝혀져 있지 아니하고, 그것이 손비로 인정될 수 있는 항목이고 손금용인한도액 내의 금액이라는 점을 인정할 자료가 부족하므로, 이는 손금 산입의 대상이 될 수 없다.

따라서, 피고인 1, 피고인 2는 부외자금을 조성하는 과정에서 공소외 2 (주)의 회계장부에 허위의 경비를 계상하고 이를 법인소득에서 손금으로 처리함으로써 법인세를 포탈하였다고 인정함이 상당하다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

다) 피고인 2의 책임범위(피고인 2)

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들에 의하면, 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

- ① 피고인 2는 2004. 10. 1.자로 공소외 2 (주)의 재무담당 상무로 발령받아 2004. 11. 5. 홍콩에서 입국한 후 2004. 11. 8.부터 출근하여 공소외 2 (주) 회장실 재무담당 임원으로 근무하였다.
- ② 피고인 2가 위와 같이 재무담당 임원으로 근무하면서 이전부터 공소외 2 (주) 회장실 재무2팀에서 계속되어 왔던 피고인 1의 차명주식 보유·매각, 부외자금 조성 및 이에 관한 조세포탈의 실행행위에 관여하게 되었다.

③ 이에 따라 피고인 2가 2004년도 차명주식의 보유·매각에 따른 피고인 1의 소득이나 부외자금과 관련된 공소외 2 (주)의 소득이 발생하였음을 인식하였음에도 과세관청에 2004년 귀속소득의 신고일인 2005. 3. 31.(부외자금 관련 법인세의 경우) 및 2005. 5. 31.(양도소득세, 종합소득세의 경우)까지 해당 소득을 미신고하거나 과소신고하였다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 2는 공소외 2 (주) 회장실 재무담당 임원으로서 피고인 1의 차명주식 관리나 부외자금 조성 등을 총괄하였으므로 2004년도에 발생한 차명주식의 보유·매각에 따른 피고인 1의 소득이나 부외자금 조성과 관련된 공소외 2 (주)의 소득에 관한 '부정행위'를 알면서도 2004귀속년도 소득신고에 관여한 이상, 각각의 '부정행위'에 관여한 바가 없다고 하더라도 신고대상이 된 귀속년도의 포탈세액 전체에 대하여 공동정범으로서의 책임이 있다고 봄이 타당하다(피고인 2의 변호인이 들고 있는 대법원 1982. 6. 8. 선고 82도884 판결은 포괄일죄를 이루는 연속된 향정신성의약품 제조행위의 일부에 가담한 승계적 공동정범의 책임범위에 관한 것이어서 이 사건과는 사안을 달리한다). 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

2) 공소외 2 (주) 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령) 부분(피고인 1)

가) 공소사실의 특정 및 공소장변경절차의 적법 여부

(1) 이 부분 공소사실의 요지

검사가 원심에 제출한 공소장과 2014. 1. 7.자 공소장변경허가신청서에 의하면 이 부분 공소사실의 요지는 다음과 같다. "공소외 2 (주)에는 회장실 재무팀 외에 일반 재무, 회계, 자금 업무를 담당하는 경영지원실 산하 재무팀이 있었고, 재무팀장은 공소외 19, 공소외 33, 공소외 14, 재무팀 산하 경리파트장은 공소외 33, 공소외 14, 공소외 34가 각각 근무하였다.

피고인 1은 1995.경부터 피해자 공소외 2 (주)의 법인자금을 빼내어 개인 용도에 사용하기로 마음먹고, 이를 회장실 재무담당 임원 공소외 65에게 지시하였고, 공소외 34는 경영지원실 재무팀장 공소외 19에게, 공소외 19는 경영지원실 재무팀 경리파트장 공소외 33에게, 각각 허위 경비를 계상하여 법인자금을 빼낸 다음, 회장실 재무팀으로 전달하도록 지시하였으며, 이후 비자금을 조성하여 회장실 재무팀에 전달하는 일은 통상 업무가 되어 회장실 재무담당 임원 및 재무팀장, 경영지원실 재무팀장, 경리파트장 후임자에게 순차적으로 인수인계되었다.

이에 따라, 1998. 1.경부터 2005. 12.경까지 경영지원실 재무팀장 공소외 19, 공소외 33, 공소외 14, 경리파트장 공소외 33, 공소외 14, 공소외 34는 피해자 공소외 2 (주)가 마치 판매촉진비, 복리후생비, 회의비, 교제비, 조사연구비 등을 정상적으로 지급한 것처럼 전표를 조작하고, 수동 신용카드 단말기, 컴퓨터 프로그램과 도트 프린트 등을 이용, 증빙을 조작하는 등의 방법으로 회계장부를 조작한 다음, 피해자 공소외 2 (주) 법인자금을 빼내어 회장실 재무담당 임원 공소외 65, 피고인 2, 재무2팀장 피고인 3, 공소외 66, 공소외 36에게 전달하고, 피고인 1은 그 돈을 받아 생활비, 카드대금, 차량·미술품·와인 구입대금, 차명주식 등 개인자산 매입대금 등 개인용도에 임의로 사용하였다.

이로써, 피고인 1은 공소외 65, 피고인 2, 피고인 3, 공소외 66, 공소외 36, 공소외 19, 공소외 33, 공소외 14, 공소외 34와 순차 공모하여, 위와 같이 회계장부를 조작하는 방법으로 피해자 공소외 2 (주) 소유 자금을 빼돌려 피고인 1이 개인적인 용도에 사용하는 방법으로 1998. 1.경부터 2005. 12.경까지 사이에 별지 범죄일람표 2 기재와 같이 피해자 공소외 2 (주) 법인자금 합계 60,381,315,080원 상당을 횡령하였다.

"

(2) 이 부분 공소사실의 특정 경위

기록에 의하면 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

- ① 피고인 측은 원심 제1회 공판준비기일에 이 부분 공소사실이 부외자금의 사용행위를 횡령으로 기소한 것인지, 아니면 조성행위를 횡령으로 기소한 것인지를 밝혀줄 것을 요청하였고, 이에 검사는 2013. 8. 23.자 의견서를 통하여 '이 사건은 부외자금의 용처를 밝혀서 횡령죄로 기소한 것인지 조성 자체를 횡령죄로 기소한 것이 아니며 용처에 대한 객관적 자료도 제시하겠다'고 밝혔다.
- ② 원심은 공판준비기일과 공판기일을 진행하면서 검사에게 여러 차례 이 부분 공소사실을 특정하고 횡령의 기수 시점에 대한 입장을 밝히려는 취지로 석명하고 공소장 정리를 명하였다.
- ③ 검사는 원심 제8회 공판기일인 2014. 1. 7. 제출한 의견서에서 이 부분 공소사실은 부외자금이 피고인 1의 개인금고에 입고되어 차명주식 매각자금 등 다른 개인재산과 혼합되어 공동 관리된 순간 불법영득의 의사가 실현되어 횡령 범행이 기수에 이르렀다는 취지라고 밝히고, 같은 날 제출한 공소장변경허가신청서를 통하여 관련 범죄일람표 중 일부 범행의 일시를 연도별로 기재되어 있던 것을 일자별로 바꾸어 기재하였고, 범행방법란의 "제일제당의 법인자금을 빼돌려 피고인 1의 생활비 등에 임의 사용" 부분을 "제일제당의 법인자금을 빼돌려 피고인 1의 개인금고에 개인재산과 혼합하여 관리하면서 개인 용도로 사용"으로 바꾸어 기재하였다.
- ④ 이에 원심은 피고인 1이 피해자 공소외 2 (주)의 부외자금을 조성함으로써 이를 횡령하였다는 것이 이 부분 공소사실의 요지임을 전제로 하여 피고인 1이 조성한 부외자금 전액에 관하여 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)죄를 인정하였다.

앞서 본 바에 의하면, 이 부분 공소사실은 공소장변경을 전후하여 범죄일람표의 일부 범행시기가 연도별에서 일시별로 특정되고 '법인자금을 개인금고에 개인재산과 혼합하여 관리하면서'라는 문구가 추가되었을 뿐 주요한 부분에서 별다른 차이가 없다.

이에 대하여 검사는 법원의 석명에 따라 처음에는 부외자금의 사용행위를 횡령으로 기소하는 취지라고 주장하였다가 최종적으로 부외자금의 조성행위를 횡령으로 기소하는 취지임을 분명히 하였다.

이와 같은 재판경과에 비추어 볼 때, 당초 부외자금의 사용행위를 횡령으로 기소하는 취지였다가 공소장변경에 의하여 부외자금의 조성행위를 횡령으로 기소하는 취지로 바뀌었다기보다는, 처음부터 이 부분 공소사실에는 부외자금의 조성행위에 의한 횡령이 포함되어 있었고, 다만 그 심판의 대상이 불명료하였던 것이 석명을 통하여 명확하게 특정된 것으로 봄이 상당하다.

피고인 1의 이 부분 주장은 이유 없다.

설령 이 부분 공소사실이 공소장변경절차에 의하여 부외자금의 사용행위에 의한 횡령에서 조성행위에 의한 횡령으로 변경되었다고 하더라도, 변경된 이 사건 부외자금 조성행위에 의한 횡령 공소사실 내용은 당초의 횡령 공소사실 내용과 별다른 차이가 없고, 전체 범행기간과 횡령금액이 동일하며, 불법영득의사가 있는지를 판단하는데 부외자금의 사용용도가 주요한 요소가 된다는 점에서 차이가 없으므로 양자의 공소사실 사이에는 기본적 사실관계가 동일하다고 봄이 상당하고, 따라서 부외자금의 사용행위에 의한 횡령에서 조성행위에 의한 횡령으로 공소장변경을 허가한 것은 적법하다(피고인 1의 변호인이 들고 있는 대법원 2009. 2. 26. 선고 2007도4784 판결은 심판대상이 된 부외자금의 조성행위와 사용행위가 각 횡령금액이나 범행시기 등의 측면에서 현저한 간극이 있는 사안에서 부외자금의 사용으로 인한 업무상횡령의 점과 조성으로 인한 업무상배임의 점 사이에 기본적 사실관계가 동일하다고 보기 어려워 공소장변경을 허가하여서는 아니 된다는 취지여서 이 사건과는 사안을 달리한다). 결국 피고인 1의 이 부분 주

장은 어느 모로 보아도 이유 없다.

나) 부외자금 조성에 의한 업무상 횡령죄의 성립 여부

(1) 원심의 판단

원심은 이 사건 부외자금 조성시를 기준으로 업무상횡령죄를 인정할 수 있는지에 관하여, 그 판시와 같은 사정들(부외자금 조성 경위, 조성 방법, 보관 방법, 결산 방법, 사용의 의사결정 방법, 실제 사용용도 등)을 종합하면, 피고인 1이 공소외 2 (주) 재무팀으로부터 법인자금을 현금으로 지급받아 이를 자신의 개인금고에 귀속시키고 다른 개인재산과 함께 관리·결산될 수 있도록 하였다는 점에서 불법영득의사는 이미 명백히 표현되었다고 추단되고, 피고인 1이 주장하는 부외자금 사용처의 내역이 회사 운영을 위한 현금성 경비로 볼 수 없고 개인적 사용임이 인정되므로, 피고인 1이 이 사건 부외자금을 개인금고에 보관하도록 하는 방법으로 조성한 시점에 불법영득의사가 객관적으로 명백히 표현된 것으로 보아 이 사건 부외자금 조성행위 자체로서 업무상횡령죄가 성립한다고 판단하여 이 부분 공소사실을 유죄로 인정하였다.

(2) 당심의 판단

(가) 관련 법리

업무상횡령죄에 있어서의 횡령행위란 불법영득의사를 실현하는 일체의 행위를 말하는 것으로서 불법영득의사가 외부에 인식될 수 있는 객관적 행위가 있을 때 횡령죄가 성립하는 것이고, 여기서 불법영득의사라 함은 자기 또는 제3자의 이익을 꾀할 목적으로 업무상의 임무에 위배하여 자신이 보관하는 타인의 재물을 자기의 소유인 것 같이 사실상 또는 법률상 처분하는 의사를 말한다(대법원 2006. 8. 24. 선고 2006도3039 판결 참조).

법인의 운영자 또는 관리자가 법인의 자금을 이용하여 부외자금을 조성하였다고 하더라도 그것이 당해 부외자금의 소유자인 법인 이외의 제3자가 이를 발견하기 곤란하게 하기 위한 장부상의 분식에 불과하거나 법인의 운영에 필요한 자금을 조달하는 수단으로 인정되는 경우에는 불법영득의사를 인정하기 어렵다.

다만 법인의 운영자 또는 관리자가 법인을 위한 목적이 아니라 법인과는 아무런 관련이 없거나 개인적인 용도로 착복할 목적으로 법인의 자금을 빼내어 별도로 부외자금을 조성하였다면 그 조성행위 자체로서 불법영득의사가 실현된 것으로 볼 수 있을 것인데, 이때 그 행위자에게 법인의 자금을 빼내어 착복할 목적이 있었는지 여부는 그 법인의 성격과 부외자금의 조성 동기, 방법, 규모, 기간, 부외자금의 보관방법 및 실제 사용용도 등 제반 사정을 종합적으로 고려하여 판단하여야 한다(대법원 2010. 12. 9. 선고 2010도11015 판결 참조).

이와 같이 불법영득의사를 실현하는 행위로서의 횡령행위가 있었다는 점은 검사가 법관으로 하여금 합리적인 의심을 할 여지가 없을 정도의 확신을 생기게 하는 증명력을 가진 엄격한 증거에 의하여 입증하여야 하고, 이와 같은 증거가 없다면 설령 피고인에게 유죄의 의심이 간다 하더라도 피고인의 이익으로 판단할 수밖에 없다(대법원 1994. 9. 9. 선고 94도998 판결, 대법원 2008. 8. 21. 선고 2007도9318 판결 등 참조).

(나) 2003년부터 2005년까지 사이의 부외자금 조성행위에 관하여

공소외 2 (주) 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)의 공소사실에 대한 공소시효는 후술하는 바와 같이 10년이고, 이 사건 공소가 2013. 7. 18. 제기되었음은 기록상 명백하므로, 위 공소사실 중 공소시효가 완성되지 아니한 2003년부터 2005년까지 사이의 부외자금 조성행위 중에 유죄로 인정할 수 있는 부분이 있어야만 그 부분과 포괄일죄로 공소제기된 1998년부터 2002년까지 사이의 부외자금 조성행위에 대하여도 유죄로 인정될 수 있다.

실제적으로도 검사가 이 부분 공소사실을 입증하기 위하여 제출한 증거자료의 상당 부분은 2003년 이후에 작성된 것이므로 이 부분 공소사실 중 우선 2003년부터 2005년까지의 부외자금 조성행위 부분에 관하여 살펴본다.

① 부외자금의 조성 경위와 관리 방법

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들에 의하면, 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

㉠ 공소외 2 (주)가 ♡♡그룹의 계열사로 있을 때부터 회사 경영에 필요한 현금성 경비의 충당을 위하여 부외자금을 조성하였고, 1995년 무렵 ♡♡그룹에서 분리되어 독자적으로 경영되기 시작한 후에도 공소외 2 (주) 재무팀에서 피고인 1이 사용할 부외자금을 조성하였는데, 그 부외자금의 규모는 1998년 147억 9,806만 원, 1999년 70억 867만 원, 2000년 118억 9,701만 원, 2001년 62억 4,944만 원, 2002년 78억 7,000만 원이었다가 그 후 2003년 46억 8,000만 원, 2004년 52억 원, 2005년 26억 원으로 다소 줄어든 뒤 2006년부터는 더 이상 조성되지 아니하였다.

㉡ 매년 초 공소외 2 (주)의 회장실에서 관재업무를 담당하는 임원이 공소외 2 (주) 재무팀 팀장에게 매월 일정금액의 부외자금을 조성하여 줄 것을 요청하는 방식으로 조성 금액이 결정되고, 추가로 현금이 필요한 경우 월정액 이외에 추가 현금을 요구하는 등 이 사건 부외자금의 액수는 피고인 1과 그의 지시를 받은 회장실 재무담당 임원에 의하여 결정되었다.

가령 2005. 1.경 작성된 '12월 결산 보고자료'에 포함된 '수입 및 지출 내역'(증거기록 제14315쪽) 중 '사입금'(이는 조성된 부외자금을 의미한다) 항목에 의하면, 2004년 누계로 총 52억 원의 부외자금이 조성되었고, 비교란에는 '정기 48, GLS 관련 4'라고 기재되어 있는데, 이는 부외자금 52억 원 중 48억 원이 정기적인 부외자금으로 조성된 것이고, 나머지 4억 원은 계열사인 ○○ GLS와 관련하여 추가로 부외자금이 조성된 것임을 뜻한다.

㉢ 공소외 2 (주) 재무팀은 이 사건 부외자금을 조성하기 위하여, 현금을 인출한 후 이를 복리후생비, 회의비, 교재비, 조사연구비 등으로 허위 계정처리하고, 기존 경비처리가 된 매출전표를 복사하거나, 허위의 신용카드 매출전표를 수기로 직접 작성하거나, 직원들로부터 개인적으로 사용한 신용카드 매출전표를 받아 첨부하거나, 도트프린터를 이용하여 다량의 매출전표를 만드는 등으로 허위 전표에 대응하는 허위의 증빙을 만들었다.

㉣ 공소외 2 (주) 재무팀은 위와 같이 부외자금을 만들어 매월 3~4차례 회장실에 전달하면서 부외자금 조성과 관련한 장부나 문건은 별도로 작성하지 아니하였고, 회장실에 현금을 전달하고 회장실 재무담당 임원 등으로부터 지불증을 받아 이를 월말까지 보관하다가 공소외 2 (주) 재무팀 팀장이 경영지원실장에게 부외자금 전달 내역을 보고한 후 이를 폐기하였다.

㉤ 공소외 2 (주) 회장실 재무담당 임원 또는 재무2팀장은 공소외 2 (주) 재무팀으로부터 부외자금으로 조성된 현금을 받아 이를 피고인 1의 차명주식 매각대금, ▶▶(BS)으로부터 지급받은 금원, 비상장사의 주권실물, 무기명채권, CD, 예·적금 통장, 증권통장, 금융상품 통장, 도장, 카드 등이 함께 보관되어 있는 재무2팀이 관리하던 금고(이하 '이 사건 금고'라고 한다)에 넣어 보관하였다.

㉥ 이 사건 부외자금 자체의 조성내역이나 집행내역 및 잔액을 기재한 별도의 장부는 존재하지 않았고, 다만 공소외 2 (주) 회장실 재무2팀의 실무자들이 피고인 1의 재산현황을 한눈에 파악할 수 있도록 '수입'과 '지출' 현황을 나타내기 위하여 작성한 '일계표'(증거기록 제2509 내지 2516쪽, 제20069 내지 20186쪽, 이하 '이 사건 일계표'라 한다)와 결산보고서의 '수입'란 중 '사' 계정에 전달받은 부외자금의 액수를 기재하였다.

이 사건 부외자금은 회장실 재무2팀에 전달되어 이 사건 금고에 보관된 후 얼마 지나지 않아 대부분 사용되었는데, 이러한 부외자금의 사용금액은 이 사건 일계표상의 '지출'란에 반영되었으나 그 부외자금만의 사용내역을 별도로 기재하는 계정은 두지 않았고, '일계표'나 '2004년도 결산내역' 및 '2005년도 결산실적'의 지출내역에는 법인을 위한 지출과 개인적 지출이 구분되어 있지 않으며, 수입총계와 지출총계를 계산한 차액을 '흑자'라고 표현하고 '수입과 지출의 차이는 시재의 증가로 반영된다'고만 기재되어 있다.

㉠ 공소외 2 (주) 회장실 재무2팀에는 이 사건 부외자금만의 출납을 관리하는 별도의 결산은 없었던 반면에, 피고인 1이 선대로부터 증여받은 차명주식을 매각하여 마련한 자산과 현금을 관리하기 위한 결산절차가 따로 있었고(이를 '손결산'이라 하고, 손결산에 의하여 관리되는 차명주식을 매각하여 발생한 현금을 '공소외 37'이라고 한다), 손결산을 전담하는 직원이 존재하여 수시로 발생하는 손결산 자금의 입출금을 '손일계표'(주식일계표)에 기재하여 정리하고 매월 말에는 손일계표상 기재되어 있는 공소외 37 시재액과 이 사건 금고 내에 있는 실제 공소외 37 시재액을 대조하여 결산업무를 수행하였으며, 다른 담당자가 손결산 자료를 건네받아 이 사건 부외자금, 피고인 1의 다른 개인재산 및 손결산 중 일부를 통합하여 결산하였다(이를 '이결산'이라 한다). 이와 같이 '이결산' 외에 '손결산' 절차가 별도로 존재하였고, 공소외 37과 이 사건 부외자금은 이 사건 금고 내에 사실상 구분되어 보관 및 사용되었다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 1의 지시하에 공소외 2 (주) 부외자금이 조직적, 계속적으로 조성되어 왔고, 그 수입과 지출이 외부에 노출되지 않도록 하기 위해서 별도의 보관장소나 장부를 마련하지 않은 채 피고인 1의 개인재산과 함께 금고에 보관되어 사용되었으며, 피고인 1의 재산 관리를 위해 작성된 자료(일계표 등)에 그 부외자금과 관련된 항목이 포함되어 있음을 알 수 있다.

그러나 이 사건 부외자금이 은밀하게 조성, 보관 및 사용되는 위와 같은 사정은 정상적으로 회계 처리되지 않은 부외자금의 속성에 기인한 것으로 보이고, 이 사건 부외자금이 피고인 1의 처분의사에 의해서만 사용될 수 있는 재산으로 편입되었다는 의미에서 그와 같이 일계표가 작성된 것으로 볼 여지도 있으며, 어느 특정한 사용목적을 위하여 이 사건 부외자금을 조성한 것이 아니라 일반적, 포괄적, 지속적으로 매월 일정액의 부외자금을 조성하고 특별한 사용처가 있는 때에는 추가적으로 부외자금을 조성하였던 것으로 미루어 볼 때, 이 사건 부외자금이 회사의 정상적인 회계 처리가 불가능하거나 곤란한 현금성 경비 충당을 위하여 조성되고 사용되었을 가능성을 배제할 수 없다.

더구나 피고인 1의 차명주식을 원천으로 한 개인자금과 이 사건 부외자금이 결산담당자를 달리하여 별개로 구분되어 관리 및 사용된 정황이 나타나는 이상, 이 사건 부외자금이 회사와는 아무런 관련이 없거나 개인적인 용도로 사용하기 위한 목적으로 조성된 것이라고 선불리 단정할 수 없다.

특히 이 사건 부외자금이 이미 모두 사용된 이 사건의 경우 그 부외자금의 조성 당시 불법영득의사가 있었는지를 판단하기 위하여는 무엇보다도 그 부외자금의 실제 사용처를 확인할 필요가 있다.

㉡ 부외자금의 사용내역

㉢ 검사가 주장하는 부외자금 사용처에 관하여

검사는 피고인 1이 이 사건 부외자금을 피고인 1의 개인자금을 보관하는 금고에 개인자금과 혼합하여 보관하며 사용하였고, 일계표와 결산보고서상의 '수입'란에 이 사건 부외자금 항목이 포함되어 있으며, '지출'란에 개인적 사용처에 관한 항목들이 포함되어 있음을 근거로 피고인 1이 이 사건 부외자금을 생활비, 카드대금, 차량·미술품·와인 구입대금, 차명주식 등 개인자산 매입대금 등의 개인적 용도로 사용하였다고 주장한다.

이에 대하여 피고인 1은 위와 같은 용처에는 피고인 1의 개인자금이 사용되었다고 다룬다.

기록에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정에 비추어 보면, 검사가 주장하는 위와 같은 개인적 사용처에 이 사건 부외자금이 사용되었음을 뒷받침하는 직접적인 증거는 없고, 오히려 대부분 피고인 1의 차명주식을 원천으로 하여 마련된 자금이 사용된 것으로 보인다.

- A. 이 사건 일계표에 포함되어 있는 일부 항목들의 내역 및 누계를 기재한 '계정잔액 자료'(증거기록 제260~263쪽, 증가 제125호증), '○○ 주식 매각 현황'(증거기록 제4227쪽)에는 검사가 이 사건 부외자금의 사용처라고 주장하는 생활비, 카드대금, 차량·미술품·와인 구입대금, 차명 주식과 같은 개인자산 매입대금 등 피고인 1의 개인적 용도에 피고인 1 소유의 차명주식을 관리하는 손결산 계정에서 나온 자금이 사용된 사실이 기재되어 있고, 공소외 2 (주) 재무팀에서 자금 인출업무를 담당하였던 공소외 35, 공소외 74도 그러한 사실을 확인하고 있다.
- B. 피고인 1이 위와 같이 손결산에 의해 관리되는 차명주식의 매각대금을 사용할 경우 이를 이결산에 대여한 것으로 처리하여 이 사건 일계표상 '차입금(고문님)' 항목으로 집계하고, 아울러 손결산 자료인 주식일계표에도 손결산의 자금이 이결산에서 사용된 사항을 기재하였으며, 이는 '○○ 주식 매각 현황'의 '대여' 항목에도 반영되었다.
- C. '○○ 주식 매각 현황'에 따르면 손결산의 자금이 이결산에 대여하는 형식을 거치지 아니하고 손결산 내에서 직접 차명주식이나 채권 등의 매입에 사용되기도 하였다.
- D. 주식일계표와 각종 증빙자료(증가 제144호증 내지 제164호증의 4)에는 2004년과 2005년에 피고인 1이 손결산 자금으로 차량·미술품·와인 구입, 친족 지원금, 차명주식·2우B워런트·무기명채권·국민주택채권의 매입 등에 사용한 내역이 나타난다.

㉠ 피고인 1이 주장하는 부외자금 사용처에 관하여

피고인 1은 이 사건 부외자금을 접대비·선물비, 경조사비, 명절휴가비, 현장방문 격려금, 성과 격려금, 일반 격려금, 회장실 활동비, M&A 경비 등 회사를 위한 공적 용도에 사용하였고, 이러한 사용금액은 이 사건 일계표 지출란의 '회장님' 계정에 기재하였다고 주장하므로 이에 관하여 살펴본다.

A. 일계표 등 결산자료

앞서 본 사실관계와 이 사건 일계표 및 결산실적 자료 등에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정에 비추어 보면, 피고인 1의 개인재산을 관리하기 위하여 작성되는 일계표에 이 사건 부외자금의 조성내역이 기재되었다는 점만으로 그 부외자금이 개인적 용도에 사용하기 위하여 조성된 것이라고 단정하기 어렵다.

- ㉠ 이 사건 부외자금이 조성되어 공소외 2 (주)의 회장실 금고에 전달되면 그 액수가 일계표의 수입란 중 입금항목의 '사'(사입금을 뜻한다) 계정에 기재되었고, 부외자금이 사용되면 그 액수가 일계표의 지출란 중 경비항목의 '회장님' 계정에 기재되었다.
 - ㉡ 2005. 1. 31.자 일계표(증거기록 제20133쪽)에는 '회장님'계정에 당일 내역으로 "JH연말사용 54.6"이라고 기재되어 있는데, 이는 뒤에서 살펴보는 바와 같이 피고인 1이 개인자금으로 지급한 일반격려금을 의미한다.
- 그 이전에도 2000. 12. 31.자 일계표(증거기록 제3479쪽)의 지출란의 경비항목 중 '회장님(부회장님)' 계정에 "39 30"이라고 기재된 부분이 있는데, 이는 뒤에서 보는 바와 같이 공소외 2 (주)의 M&A와 관련하여 지출된 금액이다.

이와 같이 이 사건 부외자금의 지출이 집계되는 일계표의 '회장님' 계정에는 순수한 개인적 용도 외의 지출 내역이 포함되어 있다.

B. 접대비·선물비, 경조사비, 명절휴가비, 현장방문 격려금, 포상금(성과 격려금) 등

증가 제93호증의 3 내지 18, 33, 42의 각 기재, 공소외 14, 공소외 33, 공소외 66의 각 검찰 및 원심 법정에서의 진술, 피고인 3의 원심 법정에서의 진술 등을 종합하면, 피고인 1이 이 사건 부외자금을 다음과 같이 사용한 사실을 인정할 수 있다.

- ㉠ 2003년부터 2005년까지 공소외 2 (주) 임직원에 대한 내부 경조금 기준은 임원의 경우 50만 원, 직원의 경우 30만 원으로 책정되어 있었으나, 피고인 1은 피고인 4에게 2003. 10. 14. 부친상 조의금으로 500만 원, 2006. 4. 3. 빙모상 조의금으로 300만 원, 2003. 12. 직원 공소외 38에게 부친상 조의금으로 500만 원, 직원 공소외 39에게 딸 결혼 축의금으로 300만 원을 지급하였고, 그 외에도 2003년부터 2005년까지 발생한 주요 임직원들의 경조사에 위 기준을 초과하는 조의금이나 축의금 등을 지급하였다.
- ㉡ 피고인 1은 (명절)휴가비로 2004. 1.경 공소외 40에게 300만 원, 2004. 7.경 공소외 14에게 300만 원, 공소외 42에게 2005. 2.경 50만 원, 2005. 8.경 50만 원, 2005. 7.말 공소외 27에게 미화 1만 달러, 2005. 7.경 공소외 38에게 500만 원, 2005. 7.경 공소외 14에게 500만 원을 지급하였다.
- ㉢ 피고인 1은 2003년부터 2005년까지 공소외 2 (주)에서 후원하는 골프선수들에게 선수당 200만 원 정도를 격려금으로 지급하였다.
- ㉣ 피고인 1은 (특별)상여금으로 2000. 1.경부터 2005. 12.경까지 공소외 7에게 총 5,000만 원, 1998년경부터 2005년경까지 공소외 44에게 총 5,000만 원, 2004. 12.경 공소외 45에게 500만 원, 2004년경 공소외 35에게 3,000만 원, 2005. 2.경 공소외 46에게 500만 원, 공소외 47에게 2005. 11. 18. 2억 1,500만 원, 2005. 11. 22. 2억 5,000만 원, 2005. 2.경부터 2005. 12.경까지 공소외 48에게 총 600만 원을 지급하였다.
- ㉤ 피고인 1은 포상금으로 2004. 6.경 공소외 40에게 1,000만 원, 2005. 말경 양종윤에게 1,000만 원을 지급하였다.
- ㉥ 피고인 1은 (특별)격려금으로 2004. 1.경 공소외 45에게 500만 원, 2004. 3.경 공소외 50에게 1,000만 원, 2004. 12.경 공소외 51에게 500만 원, 2004. 12.경 공소외 52에게 500만 원, 2004. 말경 공소외 53에게 2,000만 원, 2005. 2.경 공소외 54에게 50만 원, 2005. 7.경 공소외 55에게 미화 5,000달러, 2005. 12.경 공소외 56에게 500만 원, 2005. 12.경 공소외 57에게 5,000만 원, 공소외 58에게 2005. 2.경 및 2005. 12.경 총 800만 원, 2005년경 공소외 59에게 1,000만 원을 지급하였다.
- ㉦ 피고인 1은 ○○ 그룹의 회장으로 활동하면서 위와 같이 임직원들이나 관계자들에 대한 (명절)휴가비, 현장 방문시 격려금, 성과 격려금 등을 비롯하여 거래처 등에 대한 접대비·선물비 등으로 수시로 지출하였다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 1이 이 사건 부외자금으로 회사 임직원들이나 거래처 등에 대한 접대비·선물비, 경조사비, 명절휴가비, 현장 방문 격려금, 포상금 등을 지급하였고, 그 부외자금이 사용된 때로부터 이미 10년을 전후한 기간이 경과하였다는 점을 고려하면, 실제로는 위에서 확인된 금액 이외에도 그와 같은 용도로 사용된 부외자금이 더 있을 개연성이 있으며, 이와 같은 부외자금의 조성 및 사용은 부적절한 것이어서 근절되어야 마땅하나, 과거 회사의 원활한 운영과 임직원들의 관리 및 사기진작 등을 위하여 부외자금이 사용되어 온 측면이 있음을 부정할 수 없다. 따라서 그러한 용도에 대비한 부외자금의 조성 자체가 회사와 무관하게 오로지 피고인 1 개인의 체면이나 회사 임직원들로부터 개인적 충성을 얻기 위한 목적에서 비롯된 것이어서 불법영득의 의사가 객관적으로 명백히 표현되었다고

단정하기 어렵다.

C. 일반 격려금

선물명단(증거기록 제14375~14383쪽), 2005년 결산실적 자료(증거기록 제6378쪽), 손결산 자금의 사용 내역 중 '회장님 사용' 자료(증거기록 제14328쪽), 2005. 12. 31.자 일계표(증거기록 3484쪽), 수입 및 지출내역 자료(증거기록 제14357쪽), 2004. 12. 31.자 계정잔액 자료(증거기록 제262, 263쪽), 선물 관련 명단(증가 제165호증)에 의하면, 당시 지주회사의 역할을 하던 공소외 2 (주)의 회장인 피고인 1이 연말연시에 공소외 2 (주)의 회장실과 비서팀을 포함한 공소외 2 (주)의 임직원들과 ○○ 계열회사 대표 등을 중심으로 지급대상자를 정하여 피고인 1의 개인재산인 손결산 자금에서 현금 또는 주식 형태의 격려금으로 2003년 51억 원, 2004년 40억 원, 2005년 55억 원, 2006년 56억 원을 지급한 사실을 인정할 수 있다.

위 인정사실에 의하면, 2003년 이후 매년 대체로 비슷한 금액의 격려금이 지급되었음을 알 수 있는데, 그 당시 회사의 경영권이 불안정한 상태에 있었다거나 피고인 1이 특별히 회사 임직원들에게 현금 기타 재산상 이익을 제공하면서까지 자신의 위상을 높이거나 자신에 대한 충성심을 강화하여야 할 만한 특별한 사정은 보이지 않고, 위와 같은 격려금의 사용을 통하여 부수적인 목적으로서 피고인 1의 위상과 평판을 높이는 효과를 의도하였거나 결과적으로 그러한 효과를 얻게 되었다고 하더라도, 그러한 사정만으로 위와 같은 격려금이 회사와 무관하게 피고인 1의 개인적 목적에서 지급된 것이라고 보기는 어렵다.

더구나 2003년부터 2005년까지 3년간 조성된 부외자금의 액수가 전에 비하여 줄어든 124억 8,000만 원임에 비하여, 같은 기간 피고인 1이 개인재산에서 일반 격려금으로 사용한 금액만 146억 원이 되는데(그 중 공소외 2 (주)의 직위를 맡고 있던 피고인 1의 가족이나 공소외 2 (주)의 계열사 대표들에게 지급된 부분을 제외하더라도 절반 이상이 되는 상당한 금액이다), 이와 같이 부외자금 이외에 추가로 개인자금을 조달하여 회사를 위하여 상당 금액을 사용한 점에 비추어 보더라도, 피고인 1이 위 기간 동안 이 사건 부외자금을 조성하는 단계에서 이를 회사와 무관하게 개인적으로 착복하려는 의사가 있었다고 단정하기 어렵다.

D. M&A 경비

2000년 일계표(증거기록 제3479쪽), 증가 제93호증의 19, 20, 37, 39, 40의 각 기재에 의하면, 피고인 1은 직원들을 통하여 1997년 공소외 2 (주)가 공소외 60 회사로부터 〰〰 지분을 인수하는 과정에서 양도인 측에 사례금 10억 원을 전달하였고, <<타이어 회장으로부터 제일투자신탁 지분을 인수하는 과정에서 양도인 측에 사례금 10억 원을 전달하였으며, 2000년 공소외 61 회사로부터 〰〰쇼핑(현재 공소외 70 회사) 지분을 인수하는 과정에서 양도인 측에 비공식 매매대금 30억 원을 지급하고 이러한 내용을 이 사건 부외자금의 사용금액이 집계되는 일계표 지출란의 '회장님' 항목에 '39 30'으로 기재한 사실이 인정되고, 공소외 2 (주)의 사업과 관련하여 1997년부터 2005년까지 아래 표 기재와 같이 28건에 이르는 M&A를 진행한 사실을 인정할 수 있다.

아 래 표 생 략

위 인정사실에 의하면, 피고인 1은 2000년에 공소외 2 (주)를 위하여 〰〰쇼핑의 지분을 인수하면서 이 사건 부외자금으로 관계자에게 비공식 매매대금을 지급하였고, 그 이전에도 공소외 2 (주)의 사업확장을 위하여 여러 차례 M&A를 진행하면서 비공식 사례금을 지급하였음을 알 수 있는데, 이러한 사정에 비추어 볼 때, 그 후 2005년까지 진행된 다수의 M&A 과정에서도 이 사건 부외자금에서 M&A와 관련한 비용으로 상당 금액을 지출하였을 것으로 추단된다.

그리고 이와 같은 사례금의 지급이 배임증재에 해당한다고 인정할 근거가 없는 이 사건에서 위 사례금은 공소외 2 (주)의 M&A를 성사시키기 위하여 소요된 비용으로서 M&A의 주체인 공소외 2 (주)를 위한 것으로 볼 수 있으므로, 피고인 1이 이를 개인적 용도로 착복한 것이라고 보기 어렵다.

③ 소결

이상에서 살펴본 부외자금의 조성 경위와 관리 방법 및 실제 사용용도, 특히 검사가 이 사건 공소장을 통해 피고인 1이 부외자금을 개인적 용도로 사용한 예로 적시한 항목들에는 대부분 피고인 1의 개인재산이 사용된 것으로 보이고, 그 밖에 이 사건 부외자금이 피고인 1의 개인적 용도에 사용되었음을 입증하는 직접적인 증거는 없으며, 오히려 이 사건 부외자금으로 접대비·선물비, 경조사비, 명절휴가비, 현장방문 격려금, 포상금(성과 격려금), M&A 경비 등 회사를 위한 용도로 상당 금액이 사용된 것으로 보일 뿐만 아니라, 이 사건 부외자금의 지출이 집계된 이 사건 일계표상의 '회장님' 계정에는 회사를 위한 용도로 지출된 부분을 포함하고 있고, 게다가 이 사건 부외자금이 조성된 기간 동안 그 부외자금 액수를 초과하는 일반 격려금의 지급을 위하여 피고인 1이 개인재산을 출연하기까지 한 점 등을 종합하여 보면, 검사가 제출한 증거들만으로는 적어도 2003년부터 2005년까지 공소외 2 (주)의 부외자금이 조성될 당시 피고인 1에게 그 자금을 빼내어 착복할 목적이 있었는지에 관하여 합리적 의심의 여지가 없을 정도로 입증이 되었다고 보기 어렵다.

결국 피고인 1에게 유죄의 의심이 간다 하더라도 그 기간에 해당하는 공소사실에 관하여는 피고인의 이익으로 판단할 수밖에 없으므로 그 부분 공소사실은 범죄의 증거가 없는 경우에 해당하여 무죄를 선고하여야 한다.

이와 달리 판단한 원심판결에는 사실을 오인하거나 횡령죄에 관한 법리를 오해하여 판결결과에 영향을 미친 위법이 있다.

피고인 1의 이 부분 주장은 이유 있다.

(다) 1998년부터 2002년까지 사이의 부외자금 조성행위에 관하여

이 부분 공소사실 중 앞서 본 무죄 부분을 제외한 나머지 1998년부터 2002년까지 사이의 부외자금 조성행위에 의한 업무상 횡령의 점은 그 이득액이 50억 원 이상일 때에 해당하여 구 특정경제범죄 가중처벌 등에 관한 법률(2012. 2. 10. 법률 제11304호로 개정되기 전의 것) 제3조 제1항 제1호에 의하여 법정형이 무기 또는 5년 이상의 유기징역에 해당하는 범죄로서, 형사소송법 부칙(2007. 12. 21. 법률 제8730호) 제3조, 구 형사소송법(2007. 12. 21. 법률 제8730호로 개정되기 전의 것) 제249조 제1항 제2호에 의하여 그 공소시효가 10년이다.

그런데 이 사건 공소는 위 범죄행위가 종료된 2002. 12. 31.부터 10년이 경과한 후인 2013. 7. 18. 제기되었음이 기록상 분명하다.

그렇다면 그 부분 공소사실은 공소시효가 완성되었을 때에 해당하므로 유·무죄의 판단에 나아가 살펴볼 필요 없이 형사소송법 제326조 제3호에 의하여 면소되어야 한다.

이를 지적하는 피고인 1의 이 부분 주장도 이유 있다.

3) ○○ China, ○○I 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령) 부분

가) 피고인 5 명의 급여 횡령 부분

(1) 횡령죄의 성립 여부(피고인 1, 피고인 2, 피고인 3)

(가) 주주총회나 이사회 결의에 의하여 주식회사의 임원에 대한 추상적인 보수액이 결정되었다고 하더라도 실제 회사 업무를 전혀 수행하지 않는 임원에 대한 정기적인 보수 지급행위가 정당화될 수는 없다(대법원 2007. 6. 1. 선고

2006도1813 판결 참조).

또한 업무상 횡령죄에 있어서의 불법영득의사라 함은 타인의 재물을 보관하는 자가 자기 또는 제3자의 이익을 꾀할 목적으로 업무상 임무에 위배하여 보관하는 타인의 재물을 자기의 소유인 경우와 같이 사실상 또는 법률상 처분하는 의사를 의미하고, 반드시 자기 스스로 영득하여야 하는 것만은 아니다(대법원 2000. 12. 7. 선고 2000도4005 판결 참조).

(나) 원심은 그 판시 증거들을 종합하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ① 피고인 5는 ○○ China, ○○I에서 근무하거나 위 각 법인의 업무를 수행한 사실이 없는 점, ② 피고인 5는 2010. 3. 30.경 ○○I의 커미셔너리(Commissionnery)로, 2010. 4. 30.경 ○○ China의 자문역(Corporate advisor)으로 등재되었지만, 이는 보수를 지급하기 위한 형식을 갖춘 것에 불과하고, 피고인 5가 특별히 커미셔너리나 자문역으로서의 역할을 하였다고 볼 만한 자료는 없는 점, ③ 지주회사의 대표이사가 계열회사를 관리하는 것은 지주회사의 역할에 불과하고 이를 자회사의 업무라고 볼 수 없는 점, ④ 당시 공소외 2 (주)는 공소외 3 (주)를 지배하고 있고, 공소외 3 (주)가 ○○ China, ○○I를 지배하고 있었는데, 위 각 회사들은 모두 법인격이 다르고, 그 회계도 각기 달리하고 있어 지주회사가 그 대표이사에게 지급하는 격려금을 자회사가 부담할 의무도 없는 점, ⑤ 다른 법인들 사이에서 공동경비를 배분하기 위해서는 동일한 조직 또는 사업을 공동으로 운영하거나 영위하여야 할 것인데, 지주회사인 공소외 2 (주)와 ○○ China, ○○I가 공동으로 운영하는 조직이나 사업은 없었던 점, ⑥ 그뿐만 아니라 피고인 5가 지주회사인 공소외 2 (주)의 대표이사를 사직한 이후에도 지속적으로 ○○ China, ○○I로부터 피고인 5에게 급여가 지급되었고, 급여액수도 ○○ China, ○○I의 정관 등에 의하여 정해진 것이 아니라 이 사건 빌라 분양대금 및 그에 대한 소유권이전 경비 등을 고려하여 정해진 점, ⑦ 피고인 1이 피고인 5에게 정당한 절차를 거치지 않고 이 사건 빌라를 제공하였고, 제공여부도 오로지 피고인 1의 의사결정에 따른 것이며, 이 사건 빌라를 제공한 뒤 그 대금을 정산하기 위하여 ○○ China, ○○I로부터 급여를 지급받는 형식을 취하게 되었는데, 이는 법인의 자금을 피고인 1 개인의 소유인 것처럼 처분하였다고 평가할 수 있는 점 등에 비추어 보면, ○○ China, ○○I의 피고인 5에 대한 보수 지급행위가 정당하다고 볼 수 없고, 피고인 1의 불법영득의사를 인정하기에 충분하다고 판단하여 이 부분 공소사실을 유죄로 인정하였다.

(다) 앞서 본 법리를 토대로 원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 특히 원심 및 당심이 적법하게 조사하여 채택한 증거들에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ① 피고인 5가 ○○ China, ○○I에서는 업무를 수행한 사실이 없음에도 이 사건 빌라대금의 정산을 위한 자금을 조달하기 위하여 위 각 법인으로부터 3년여에 걸쳐 합계 87억 원이 넘는 금원이 급여 명목으로 피고인 5 명의의 계좌로 지급되었던 점, ② ○○ China, ○○I는 공소외 2 (주)와 별개의 법인격을 가진 회사로서 이 사건 빌라의 분양이나 피고인 5에 대한 격려금 지급과는 직접적인 이해관계가 없음에도 피고인 5에게 급여를 지급하는 것처럼 가장하여 ○○ China, ○○I의 자금을 빼내어 이 사건 빌라대금의 정산에 사용하도록 한 것은 경영상 판단으로서 정당하다고 볼 수 없는 점, ③ 피고인 1이 자신의 재산이나 은행대출금으로 이 사건 빌라대금을 지급한 후 이를 상환받는 방법으로 피고인 5에 대한 급여 지급을 가장하여 ○○ China, ○○I의 자금을 사용한 것이므로 피고인 1에게 경제적 이해관계가 전혀 없다고 할 수 없고, 설령 그렇지 않다고 하더라도 제3자의 이익을 위하여 회사의 자금을 자기의 소유인 경우와 같이 처분한 이상 불법영득의 의사가 있었다고 봄이 상당한 점 등에 비추어 보면, 이 부분 원심판결에는 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3이 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 위법이 없다.

위 피고인들의 이 부분 주장은 이유 없다.

(2) 피고인 2의 공동정범 성립 여부(피고인 2)

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들을 종합하면, 피고인 1의 해외재산 관재업무를 담당하였던 피고인 2가 2010. 8. 17.경 ○○ China의 법인장으로 취임한 후 2013. 6. 3.경까지 피고인 5가 ○○ China에서 실제 근무한 사실이 없음에도 마치 실제 근무한 것처럼 관련 서류 및 회계장부를 조작하여 ○○ China의 자금으로 피고인 5의 월 급여 명목으로 합계 4,954,554,788원을 지급하는데 관여한 사실을 인정할 수 있다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 2가 ○○ China의 법인장으로 취임하기 전에 이미 ○○ China의 자금을 피고인 5에 대한 급여 형식으로 지급하여 이 사건 빌라의 구입대금을 정산하는데 사용하기로 결정되었다고 하더라도 그러한 사정을 알면서 2010. 8.경부터 2013. 6.경까지 피고인 5의 급여 명목으로 ○○ China의 자금 합계 4,954,554,788원을 지출하는데 관여한 이상 적어도 그 부분 횡령행위에 대하여는 피고인 2의 기능적 행위지배가 인정되므로 피고인 2는 그 기간 동안의 횡령 범행에 대하여 공동정범으로서의 책임이 있다고 봄이 상당하다.

피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

나) 피고인 2 명의 급여 횡령 부분(피고인 1, 피고인 2)

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들을 종합하면, 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

- ① 피고인 1은 2005년경부터 공소외 2 (주)뿐만 아니라 공소외 2 (주)의 국내외 계열사로부터 급여를 수령하였는데, 그 중 ○○ China로부터 고문료 명목으로 2005년도에 40만 달러, 2006년경부터 2009년경까지 매년 47만 달러를 지급받았고, 2010년 상반기 4개월 동안 14만 달러를 지급받은 후 금원을 지급 받는 것을 중단하였다.
- ② 그 후 피고인 1의 지시에 따라 피고인 2가 회장실 재무담당 임원인 피고인 3과 함께 피고인 1의 해외 생활비를 확보하기 위한 방안에 대해 논의한 결과 피고인 2가 ○○ China로부터 피고인 2 명의의 계좌로 급여를 지급받아 이를 피고인 1의 해외 생활비로 사용하도록 제공하였다.

위 인정사실과 앞서 든 증거에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ① 피고인 1이 이 부분 공소사실 기간 동안 정식으로 ○○ China의 업무수행을 하였다면 자신 명의로 급여를 받지 못할 불가피한 사정이 있었다고 볼 자료가 없음에도 피고인 1의 해외재산 관재업무를 담당하였던 피고인 2로 하여금 ○○ China에 근무하는 것처럼 가장하여 급여를 지급받게 한 다음 이를 전달받아 사용한 점, ② 이는 피고인 1의 해외 생활비를 확보하기 위한 방안으로 결정된 것인데, 피고인 1이 지주회사인 공소외 2 (주)의 대표이사라고 하더라도 피고인 1의 개인적인 필요에 의하여 공소외 2 (주)의 해외 자회사의 자금을 임의로 사용하는 것이 정당화 될 수는 없는 점 등에 비추어 보면 ○○ China에서 피고인 2에게 급여 명목으로 지급된 금원에 대하여 피고인 1에게 불법영득의 의사가 있었다고 인정된다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

4) 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(배임) 부분(피고인 1, 피고인 2, 피고인 4)

가) 이 부분 공소사실의 요지

(1) □□□ □□□□□ 빌딩 매입 과정에서의 배임

피고인 1, 피고인 2, 피고인 4는 공소외 15, 공소외 36, 공소외 63과 공모하여, 2006. 12. 26.경☆☆은행○○지점에서 피고인 1이 실질적으로 소유·지배하고 있는 Pan 공소외 4 회사 명의로 동경 아카사카 소재 □□□ □□□□□ 빌딩 및 부지를 매입하기 위하여 21억 5,000만 엔을 대출받음에 있어, 피해자 ○○ 공소외 4 (주)에 손해가 발생하지 않도록 회사 재산을 보존하고 관리하여야 할 업무상 임무가 있음에도 불구하고 이를 위배하여, 위 대출금채무를 담보하

기 위하여 피해자 ○○ 공소외 4 (주) 소유의 동경 소재 ○○ Japan 빌딩 및 부지에 임의로 채권최고액 21억 5,000만 엔의 근저당권을 설정하고, 피해자 ○○ 공소외 4 (주)로 하여금 28억 4,700만 엔(2006. 12. 26. 당시 매매기준환율에 의한 한화 223억 1,364만 원 상당)의 한정 근보증채무에 연대보증하게 함으로써 Pan 공소외 4 회사의 실질적 소유자인 피고인 1에게 근보증 한도액 상당의 재산상 이익을 취득하게 하고, 피해자 ○○ 공소외 4 (주)에 같은 금액 상당의 손해를 가하였다.

(2) ◇◇◇◇◇◇ 빌딩 매입 과정에서의 배임

피고인 1, 피고인 2, 피고인 4는 피고인 3, 공소외 63과 순차 공모하여, 2007. 10. 12.경 ☆☆☆은행○○지점에서, 피고인 1이 실질적으로 소유, 지배하고 있는 Pan 공소외 4 회사 명의로 동경 아카사카 소재 ◇◇◇◇◇◇ 빌딩 및 부지를 매입하기 위하여 18억 엔을 대출받음에 있어, 회사에 손해가 발생하지 않도록 회사 재산을 보존하고 관리하여야 할 업무상 임무가 있음에도 불구하고 이를 위배하여, 피해자 ○○ 공소외 4 (주)로 하여금 21억 6,000만 엔(2007. 10. 12. 당시 매매기준환율에 의한 한화 169억 1,582만 원 상당)의 대출원리금 채무에 연대보증하게 함으로써 Pan 공소외 4 회사의 실질적 소유자인 피고인 1에게 대출원리금 상당의 재산상 이익을 취득하게 하고, 피해자 ○○ 공소외 4 (주)에 같은 금액 상당의 손해를 가하였다.

나) 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(배임)죄에서의 이득액의 범위

(1) 인정사실

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들을 종합하면, 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

(가) □□□ □□□□ 빌딩 관련 연대보증에 의한 배임 부분

- ① ○○ 공소외 4 (주)의 직원 공소외 63이 2006. 12. 초 무렵 (주)☆☆은행○○지점에 □□□ □□□□ 빌딩의 구입자금 대출을 문의하였고, 이에 (주)☆☆은행○○지점에서는 당시 □□□ □□□□ 빌딩의 감정가격이 16억 엔에 불과하고, 총 소요자금은 25억 엔 전후로 예상되는데 21억 5천만 엔의 대출요청은 과다하다고 보고 □□□ □□□□ 빌딩 외에 추가담보와 ○○ 공소외 4 (주)의 연대보증을 요구하였다.
- ② 피고인 1은 피고인 4를 통하여 2006. 12. 14. Pan 공소외 4 회사 주식을 양수한 다음, Pan 공소외 4 회사 명의로 2006. 12. 26. 공소외 64 회사와 사이에 □□□ □□□□ 빌딩에 관하여 매매대금 22억 엔(계약 당일 계약금 2억 2,000만 엔, 2007. 1. 12. 잔금 19억 8,000만 엔)으로 정하여 매매계약을 체결하였다.
- ③ 한편, Pan 공소외 4 회사는 2006. 12. 26. 무렵 (주)☆☆은행○○지점과 사이에 대출금액 21억 5,000만 엔, 적용이율 연 1.95%(T1M JPY Libor(0.376%) + 1.574%), 대출기한 실행 후 36개월, 매월 300만 엔씩 분할 상환하는 조건으로 여신거래약정을 체결하였고, 그에 따른 대출금채무의 이행을 담보하기 위하여 같은 날 (주)☆☆은행에게 □□□ □□□□ 빌딩에 관하여 채권최고액 2억 6,400만 엔으로 된 근저당권을 설정하여 주었다가(그보다 선순위인 보증금채권 1억 9,300만 엔이 있었다), 2007. 1. 12. 위 근저당권의 채권최고액을 21억 5,000만 엔으로 변경하였다.
- ④ ○○ 공소외 4 (주)는 2006. 12. 26. (주)☆☆은행○○지점에 Pan 공소외 4 회사의 위 여신거래약정에 기한 대출금채무의 이행을 담보하기 위하여 보증한도 28억 4,700만 엔으로 정하여 위 대출금채무를 연대보증하는 한편, 같은 날 ○○ 공소외 4 (주) 소유의 일본 도쿄도 (주소 2 생략) 지하 2층, 지상 13층 건물 및 그 부지(2006. 12. 기준 감정가액은 80억 엔이고, 1순위 근저당권 45억 5,000만 엔과 선순위 보증금채권 4억 1,500만 엔이 있었다, 이하 위 건물과 부지를 합하여 '○○ Japan 빌딩'이라고 한다)에 관하여 채권최고액 2억 6,400만 엔으로 된 2순위 근저당권을 설정하여 주었다가, 2007. 1. 12. 위 2순위 근저당권의 채권최고액을 21억 5,000만 엔으로 변경하였다.

(나) ◇◇◇◇◇◇ 빌딩 관련 연대보증에 의한 배임 부분

- ① Pan 공소외 4 회사는 2007. 9. 28. ◇◇◇◇◇◇ 빌딩에 관하여 매매대금 18억 엔(계약 당일 계약금 1억 8,000만 엔, 2007. 10. 12. 잔금 16억 2,000만 엔)으로 정하여 매매계약을 체결하였다.
 - ② Pan 공소외 4 회사는 2007. 10. 12. (주)☆☆은행○○지점과 사이에 대출금 18억 엔, 대출기한 취급 후 36개월, 적용이율 연 1.98%{=JPY Libor 1M(0.82%) + 1.16%}, 매월 150만 엔씩 분할 상환하는 조건으로 여신거래약정을 체결하였고, 같은 날 (주)☆☆은행○○지점에 ◇◇◇◇◇◇ 빌딩에 관하여 채권최고액 21억 6,000만 엔으로 된 1순위 근저당권을 설정하여 주었다.
- 그 무렵 (주)☆☆은행○○지점이 조사한 ◇◇◇◇◇◇ 빌딩의 감정가액은 14억 엔에 불과하였고, 선순위 임차보증금 채권도 3억 5,600만 엔이 있었다.
- ③ ○○ 공소외 4 (주)는 2007. 10. 12. (주)☆☆은행○○지점에 Pan 공소외 4 회사의 위 여신거래약정에 기한 대출금채무의 이행을 담보하기 위하여, 그 대출금채무를 연대보증하는 한편, ○○ Japan 빌딩에 관하여 채권최고액 21억 6,000만 엔으로 된 3순위 근저당권을 설정하여 주었다.

(2) 판단

업무상배임죄는 타인의 사무를 처리하는 자가 그 임무에 위배하는 행위로써 재산상의 이익을 취득하거나 제3자로 하여금 이를 취득하게 하여 본인에게 손해를 가한 때에 성립하는 것이고, 여기에서 본인에게 "재산상의 손해를 가한 때"라 함은 현실적인 손해를 가한 경우뿐만 아니라 재산상 실해 발생의 위험을 초래한 경우도 포함된다(대법원 2003. 10. 30. 선고 2003도4382 판결 참조). 그리고 상당하고 합리적인 채권회수조치를 하지 아니한 채 이미 채무변제능력을 상실한 계열회사를 위하여 자금을 대여하거나 지급보증하는 행위가 배임행위가 될 경우에는 제공된 자금액 또는 지급보증금액 전체가 배임죄에 있어서 손해 및 이득액이 된다(대법원 2007. 9. 7. 선고 2007도3373 판결참조).

원심은 그 판시 증거들에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ① 채권자인 (주)☆☆은행은 Pan 공소외 4 회사가 주채무를 연체하게 될 경우 변제 자력이 있는 ○○ 공소외 4 (주)에 대하여 바로 연대보증채무의 이행을 구할 수 있고, 이 경우 ○○ 공소외 4 (주)의 전체 재산(○○ Japan 빌딩에 한정되지 아니한다)에 대하여 보증금액(대출원리금) 상당의 손해가 발생할 위험에 처하게 되는 점, ② ○○ 공소외 4 (주)가 보증채무 이행 이후 변제자 대위에 의하여 (주)☆☆은행이 □□□ □□□□ 빌딩 또는 ◇◇◇◇◇◇ 빌딩에 설정한 1순위 근저당권을 실행할 수 있다고 하더라도 이는 배임행위로 인한 손해가 발생된 이후의 사정에 불과하여, 일단 손해의 위험을 발생시킨 이상 사후에 피해가 회복되었다고 하더라도 이를 손해액에서 공제할 수 없는 점(대법원 2012. 7. 12. 선고 2009도7435 판결 참조) 등에 비추어 보면, 이 부분 배임행위로 발생한 손해액은 주채무자인 Pan 공소외 4 회사의 대출금에 대하여 보증채무를 부담하게 됨으로써 발생하는 보증금액 전체라 할 것이지 공동담보로 제공된 이 사건 각 빌딩의 가액을 공제할 것은 아니라고 판단하였다.

앞서 본 법리를 토대로 원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 특히 앞서 본 사실관계에 의하면, ① Pan 공소외 4 회사가 (주)☆☆은행으로부터 대출받을 당시 담보로 제공한 □□□ □□□□ 빌딩이나 ◇◇◇◇◇◇ 빌딩의 담보가치가 충분하지 않았고, 그로 인해 ○○ 공소외 4 (주)가 Pan 공소외 4 회사를 위하여 연대보증을 하게 된 것으로 보이는데, ○○ 공소외 4 (주)가 연대보증채무를 이행하게 될 경우 채권자인 (주)☆☆은행의 □□□ □□□□ 빌딩 또는 ◇◇◇◇◇◇ 빌딩에 대한 근저당권을 대위하여 실행할 수 있다는 사정만으로 연대보증을 함에 있어 상당하고 합리적인 채권회수조치를 다하였다고 보기 어려운 점, ② 비록

죄형균형 원칙이나 책임주의 원칙상 '특정경제범죄 가중처벌 등에 관한 법률'을 적용함에 있어서 취득한 이득액을 엄격하고 신중하게 산정할 필요가 있다는 점을 고려하더라도, 장차 위 각 근저당권의 실행에 의하여 실제 회수가 가능한 채권액은 가변적이므로 담보물의 가치를 초과하여 연대보증한 금액이나 실제로 회수가 불가능하게 된 금액만을 손해액으로 볼 것이 아니라 재산상 권리의 실행이 불가능하게 될 염려가 있거나 손해발생의 위험이 있는 연대보증 채무금 전액을 손해액으로 보아야 하고, Pan 공소외 4 회사의 실질적 소유자인 피고인 1도 같은 금액의 인적 담보 가치라는 재산상 이익을 취득하였다고 봄이 상당한 점 등을 보태어 보면, 이 부분 원심판결에는 피고인 1, 피고인 2, 피고인 4가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 위법이 없다.

위 피고인들의 이 부분 주장은 이유 없다.

다) 구체적인 이득액의 산정

앞서 본 사실관계에 의하면, ○○ 공소외 4 (주)가 이 사건 연대보증으로 인하여 입게 된 손해액은 피담보채무인 대출원리금 상당이고, 그 대출원리금 이상의 손해가 발생하였거나 발생할 위험이 있다는 점을 인정할 증거가 없다.

그런데 주채무인 대출원금에 대한 이자가 변동금리로 약정되어 있어 범행 당시 이자는 특정되지 아니하므로 결국 대출원금 및 이에 대한 액수 미상의 이자 상당액을 손해액으로 봄이 타당하다.

따라서 □□□ □□□□□ 빌딩 매입과 관련하여 ○○ 공소외 4 (주)에 발생한 손해액은 대출원금인 21억 5,000만 엔 및 이에 대한 액수 미상의 이자 상당액이고, ◇◇◇◇◇◇ 빌딩 매입과 관련하여 ○○ 공소외 4 (주)에 발생한 손해액은 대출원금인 18억 엔 및 이에 대한 액수 미상의 이자 상당액이 된다.

그리고 엔화로 표시된 이득액을 한화로 산정함에 있어서는 행위시인 ○○ 공소외 4 (주)의 각 연대보증시점의 환율을 적용함이 타당한데, 증가 제8호증에 의하면, □□□ □□□□□ 빌딩의 매입을 위한 ○○ 공소외 4 (주)의 연대보증 시점인 2006. 12. 26. 당시 원/100엔 매매기준율은 781.46원인 사실을 인정할 수 있으므로, 이를 □□□ □□□□□ 빌딩 관련 배임 범죄사실의 대출원금 21억 5,000만 엔에 적용하면 한화 168억 139만 원(= 21억 5,000만 엔 × 781.46/100)이 된다.

또한 증가 제9호증에 의하면, ◇◇◇◇◇◇ 빌딩의 매입을 위한 ○○ 공소외 4 (주)의 연대보증 시점인 2007. 10. 12. 당시 원/100엔 매매기준율은 783.14원인 사실을 인정할 수 있으므로, 이를 ◇◇◇◇◇◇ 빌딩 관련 배임 범죄사실의 대출원금 18억 엔에 적용하면 한화 140억 9,652만 원(= 18억 엔 × 783.14/100)이 된다.

이와 달리 검사는 이 부분 공소사실에서 □□□ □□□□□ 빌딩 관련 배임의 경우 근보증 한도액 28억 4,700만 엔 상당액을, ◇◇◇◇◇◇ 빌딩 관련 배임의 경우 대출원리금채무 21억 6,000만 엔 상당액을 각각의 이득액으로 주장하고 있는바, 앞서 인정된 각 이득액을 초과하는 부분에 대하여는 이를 인정할 증거가 없다.

한편, 원심은 □□□ □□□□□ 빌딩 매입과정에서의 배임의 경우 그 이득액을 대출원금 21억 5천만 엔 및 부대이자로 보면서도 그 21억 5,000만 엔을 한화로 환산하여 표시한 이득액을 222억 4,816만 원으로 잘못 인정하였으므로 이를 지적하는 피고인 1, 피고인 2, 피고인 4의 이 부분 주장은 이유 있다.

나. 검사의 사실오인 내지 법리오해 주장에 관한 판단

1) 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분

가) 피고인 1, 피고인 2의 국내 차명주식 관련 조세포탈의 점에 대하여

검사는 피고인 1, 피고인 2에 대한 국내 차명주식 관련 조세포탈의 공소사실로서 다음과 같이 주장하였다.

"피고인 1, 피고인 2는 공모하여, 2003년경부터 2007년경까지(피고인 2는 2004년경부터 2007년경까지) 아래 판시 범죄 사실 제1의 가항과 같은 방법으로 별지 범죄일람표 1 '기소된 포탈세액'란 기재와 같이 2003귀속년도 2,179,875,787원, 2004귀속년도 1,027,192,091원, 2005귀속년도 4,890,879,587원, 2006귀속년도 5,261,741,244원, 2007귀속년도 7,338,975,084원의 양도소득세를 각 포탈하였다.

"

이에 대하여 원심은, 피고인 1이 1998. 12. 31. 이전에 차명으로 원주를 취득할 당시에는 이 사건 주식양도 과세규정이 시행되지 아니한 상태여서 양도소득세의 납세의무에 대하여 전혀 예견할 수 없었고, 위 과세규정 시행 이후 실명으로 전환하지 아니한 채 그대로 차명으로 이를 보유하고 양도하였다는 점만으로는 피고인 1이 양도소득세의 부과나 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 부정행위를 하였다고 보기 어려우며, 1998. 12. 31. 이전 차명으로 취득한 원주에 대하여 무상증자 및 주식배당을 통하여 배정받은 무상주는 원주의 변형물에 불과하므로 이를 양도함으로써 얻은 양도소득에 대하여 과세표준을 신고하지 아니한 행위도 조세포탈죄에서 정한 부정행위에 해당하지 아니한다고 보고, 포탈세액을 계산함에 있어 '후입선출법'을 적용하여 재계산한 액수를 초과하여 양도소득세를 포탈하였음을 인정할 증거가 없다는 이유로 피고인 1, 피고인 2에 대한 위 공소사실 중 별지 범죄일람표 1의 '원심인정 포탈세액'란 기재 각 양도소득세액을 초과한 부분에 대하여 범죄의 증거가 없는 경우에 해당한다고 판단하여 이 유에서 무죄를 선고하였다.

조세포탈죄의 '부정행위'에 해당하는지 여부는 조세납부의무의 존재를 전제로 하는 것인바(대법원 2009. 5. 29. 선고 2008도9436 판결 참조), 원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 거기에 검사가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다.

검사의 이 부분 주장은 이유 없다.

나) 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3의 해외 SPC 관련 조세포탈의 점에 대하여

(1) 이 부분 공소사실의 요지

피고인 1은 1990년대 중·후반경 불상의 방법으로 조성한 해외 비자금이나 공소외 2(주) 등 계열사 법인자금을 이용하여, 조세피난처에 설립된 페이퍼컴퍼니를 통해 자신의 해외 자산을 증식시키기로 마음먹고, 실·차명 재산을 관리하는 회장실 재무팀 소속 피고인 2, 피고인 3과 공소외 65, 공소외 66 등에게 구체적인 방안을 마련하도록 지시하였다.

이에 따라, 피고인 2, 피고인 3은 공소외 65, 공소외 66 등과 함께, 해외에서 현지 금융기관을 통해 국내 주식에 투자하는 경우 국내에는 해외 금융기관 명의만 드러날 뿐 실제 투자자가 확인되지 않아 과세가 곤란함을 기회로, 이에 안전장치를 더해 BVI(British Virgin Islands) 등 조세피난처에 페이퍼컴퍼니를 설립한 후, 그 명의로 공소외 2(주) 등 계열사 주식을 취득, 매각하여 거액의 양도차익을 남기거나, 배당을 받아 피고인 1의 해외 자산을 극대화하고, 이를 과세당국에 신고하지 않은 채 피고인 1이 해외에서 개인적으로 사용하는 방안을 마련, 시행하기로 순차 공모하였다.

(가) '△△△△△△' 등 4개 페이퍼컴퍼니를 이용한 양도소득세 및 종합소득세 포탈(피고인 1, 피고인 2, 피고인 3)

공소외 2(주)는 1999. 5. 14. 제122회 해외 신주인수권부사채(BW, 무보증, 분리형)를 발행하였고, 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3은 공소외 65, 공소외 66과 함께, 그 무렵 피고인 1이 조세피난처 BVI에 설립하여 실질적으로 소유, 지배하고 있는 페이퍼컴퍼니 '△△△△△△', '▷▷▷▷▷▷', '♠♠♠♠♠♠', '▽▽▽▽▽▽▽▽'명의로, 해외 금융기관인 (금융기관 생략)을 통해 사채(Bond)와 분리된 신주인수권(Warrant)을 인수하였다.

이후 2004. 3.경 피고인 1의 지시를 받은 피고인 2, 피고인 3은 공소외 65, 공소외 66과 함께, 신주인수권(Warrant) 행사에 필요한 자금을 마련하기 위해, 피고인 1이 조세피난처 BVI에 설립하여 실질적으로 소유, 지배하고 있는 '▲▲' 명의로 보유하고 있던 미화 904만 달러 상당의 CSI 지분 8.24%를 미화 6,500만 달러(한화 750억 원 상당)에 CSI로 매각한 다음, 그 매각대금으로 2004. 3. 23.경부터 2004. 3. 29.경까지 신주인수대금 60,320,000,000원을 공소외 2 (주)에 납입하고, 신주인수권을 행사하여 공소외 2 (주) 발행 보통주 1,568,871주를 '◁◁◁◁◁' 등 4개 페이퍼컴퍼니 명의로 취득하였다.

계속하여 2006. 1. 2.경부터 2006. 11. 3.경까지 피고인 1의 지시를 받은 피고인 2는 위와 같이 취득한 1,568,871주 및 그 주식 매각대금으로 추가 취득한 215,686주, 합계 1,784,557주를 '◁◁◁◁◁' 등 4개 페이퍼컴퍼니 명의 차명 증권계좌로 관리하면서, 그 중 41,103주를 매도하여 2,461,250,072원의 양도차익, 2,360,806,500원의 배당소득을 취득하였다.

이러한 경우 양도소득세, 종합소득세 납세의무자인 피고인 1은 2007. 5. 31.까지 관할 세무서에 양도소득, 종합소득 과세표준을 신고하여야 함에도 불구하고, 피고인 1, 피고인 2는 순차 공모하여, 조세피난처 BVI에 설립된 '◁◁◁◁◁' 등 4개 페이퍼컴퍼니 이용, 해외 금융기관을 통한 국내 증권계좌 개설, 주식 매각대금의 미국 등 해외 송금, 해외 송금 주식 매각대금을 이용한 해외 주택, 미술품 매입 등의 방법으로, 위 주식들이 피고인 1의 소유인 사실을 과세당국이 발견하기 어렵게 하고, 양도소득, 종합소득 과세표준을 신고하지 아니함으로써, 사기나 그 밖의 부정한 행위로써 2006귀속년도 양도소득세 492,985,225원, 종합소득세 265,590,731원, 합계 758,575,956원을 포탈하였다.

이를 비롯하여, 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3은, 공소외 65, 공소외 66과 순차 공모하여, 2005년경부터 2012년경까지 별지 4 범죄일람표 기재와 같이 조세피난처 BVI에 설립된 '◁◁◁◁◁' 등 4개 페이퍼컴퍼니 명의의 차명 증권계좌로 피고인 1 소유의 공소외 2 (주), 공소외 3 (주) 주식을 관리하면서 1,784,556주를 206,901,783,166원에 매각하여 100,604,605,951원의 양도차익, 8,162,633,564원의 배당소득이 발생하였음에도 불구하고, 소득이 발생한 다음 해 5. 31.까지 양도소득, 종합소득 과세표준을 신고하지 아니하여, 사기나 그 밖의 부정한 행위로써 별지 4 범죄일람표 기재와 같이 과세연도별 양도소득세, 종합소득세 합계 21,518,905,186원을 각 포탈하였다.

(나) 페이퍼컴퍼니 '■■■■'를 이용한 종합소득세 포탈(피고인 1, 피고인 2, 피고인 3)

피고인 1은 1997. 5. 26. 공소외 41 회사가 발행한 제2회 전환사채(CB) 42억 원 상당을 인수한 후, 1998. 12.경 그 중 20억 원 상당의 전환사채를 ADM(Asia Debt Management HK Ltd.) 앞으로 명의를 이전하였다.

계속하여 피고인 2는 2007. 2. 5. 피고인 1의 지시에 따라 위 ADM 명의로 보유하고 있던 전환사채 중 13억 원 상당의 전환권을 행사하여 공소외 41 회사 발행 보통주 1,300,000주(지분율 12.0%, 현재 시가 46,760,000,000원 상당)를 피고인 1이 조세피난처 BVI에 설립하여 실질적으로 소유, 지배하고 있는 페이퍼컴퍼니 '■■■■' 명의로 취득하였다.

이후 2009.경부터 2012.경까지 공소외 41 회사로부터 주식 1,300,000주에 대한 배당금 520,000,000원을 취득하였고, 이러한 경우 종합소득세 납세 의무자인 피고인 1은 소득이 발생한 다음 해 5. 31.까지 관할 세무서에 종합소득 과세표준을 신고하여야 한다.

그럼에도 불구하고, 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3은 공소외 65, 공소외 66과 순차 공모하여, 조세피난처 BVI에 설립된 페이퍼컴퍼니 '■■■■■', 해외 금융기관인 EFG Private Bank SA를 이용하는 등의 방법으로, 위 공소외 41 회사 주식 130만주가 피고인 1의 소유인 사실을 과세당국이 발견하기 어렵게 하고, 배당소득 과세표준을 신고하지 아니함으로써, 사기나 그 밖의 부정한 행위로써 별지 4 범죄일람표 기재와 같이 과세연도별 종합소득세 합계 79,833,000원을 각 포탈하였다.

(다) 페이퍼컴퍼니 '▽▽▽▽▽▽▽'를 이용한 양도소득세 및 종합소득세 포탈(피고인 1, 피고인 2, 피고인 3)

피고인 1, 피고인 2, 피고인 3은 2008. 11. 25.경 피고인 1이 조세피난처 BVI에 설립하여 실질적으로 소유, 지배하고 있는 페이퍼컴퍼니 '▽▽▽▽▽▽▽'를 이용, 공소외 2 (주) 주식 71,081주, 공소외 3 (주) 주식 63,605주, 합계 134,686주를 9,195,560,507원에 매입하여 관리하면서, 2009. 4. 6.경부터 2010. 12. 21.경까지 별지 4 범죄일람표 기재와 같이 17,120,408,400원에 전량 매도하여 7,748,289,161원의 양도차익, 318,358,800원의 배당소득을 취득하였고, 이러한 경우 양도소득세, 종합소득세의 납세 의무자인 피고인 1은 소득이 발생한 다음 해 5. 31.까지 관할 세무서에 양도소득, 종합소득 과세표준을 신고하여야 한다.

그럼에도 불구하고, 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3은 순차 공모하여, 조세피난처 BVI에 설립된 페이퍼컴퍼니 '▽▽▽▽▽▽▽' 이용, 해외 금융기관을 통한 국내 증권계좌 개설 등의 방법으로, 위 주식들이 피고인 1의 소유인 사실을 과세당국이 발견하기 어렵게 하고, 양도소득, 종합소득 과세표준을 신고하지 아니함으로써, 사기나 그 밖의 부정한 행위로써 별지 범죄일람표 4 기재와 같이 과세연도별 양도소득세, 종합소득세 합계 1,810,897,714원을 각 포탈하였다.

(2) ▽▽▽▽▽▽▽ 이용 양도소득세 및 종합소득세 포탈 부분에 대한 판단

(가) 검사의 주장

검사는 ▽▽▽▽▽▽▽가 2004. 3.경 신주인수권을 행사하여 공소외 2 (주)주식을 취득하였고, 그 과정에서 위 신주를 인수하기 위하여 금융기관으로부터 100억 원을 차용하면서 담보로 위 주식을 제공하고 보관증서로 이 사건 노트를 취득한 것이므로, 결국 ▽▽▽▽▽▽▽가 보유하고 있는 것은 공소외 2 (주), 공소외 3 (주)의 주식이라고 주장한다.

(나) 판단

원심은, 이 부분 공소사실에 기재된 ▽▽▽▽▽▽▽ 관련 납세의무 및 부정한행위를 판단하기 위해서는 ▽▽▽▽▽▽▽가 공소외 2 (주), 공소외 3 (주)의 주식을 취득하였음이 전제가 되어야 하는데, 이 사건 기록에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 전세계의 유가증권 정보를 제공하는 Bloomberg 사이트에 이 사건 노트가 유가증권으로 등록되어 그 정보가 공시되어 있는 점, ▽▽▽▽▽▽▽계좌내역에 의하면 이 사건 노트의 상환·매도 내역이 기재되어 있는데, 이는 일반적인 주식 매도내역과 차이가 있는 점, 이 사건 노트는 노트의 보관자에 의한 상환 요구가 있을 경우 노트 발행자가 주식의 매도를 지시하고, 그에 따른 주식 매도대금으로 채권을 상환하는 형태의 거래인 것으로 파악되는 점 등을 종합하면, 이 사건 노트는 단순한 보관증서가 아닌 파생결합증권인 것으로 봄이 상당하고, ▽▽▽▽▽▽▽는 2004. 3.경 신주인수권을 행사하여 주식을 취득한 것이 아니라 파생결합증권인 이 사건 노트를 취득하고 이를 계속 보유하게 된 것으로 보이고, ▽▽▽▽▽▽▽가 2004. 3.경 신주인수권을 행사하여 공소외 2 (주), 공소외 3 (주)의 주식을 취득하고 이를 계속 보유하고 양도하였다고 인정할 증거가 부족하며, 한편, 구 소득세법(2010. 12. 27. 법률 제10408호로 개정되기 전의 것) 제94조 제1항 제3호에서 양도소득세의 과세대상을 주식과 신주인수권으로 규정하고 있을 뿐, 이 사건 노트와 같은 유가증권을 과세대상으로 규정하고 있지 아니하고, 이 사건

노트를 주식으로 볼 수도 없으므로, ▽▽▽▽▽▽▽가 주식을 취득하였음을 전제로 한 조세포탈죄는 성립되지 아니한다고 판단하여 이 부분 공소사실에 대하여 무죄를 선고하였다.

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 거기에 검사가 지적하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다[설령 검사의 주장과 같이 ▽▽▽▽▽▽▽가 공소외 2 (주), 공소외 3 (주)의 주식을 취득하였다고 하더라도 아래 (3)항에서 살펴보는 것과 마찬가지로 이유에서도 이와 관련한 조세포탈죄는 성립하지 아니한다]. 검사의 이 부분 주장은 이유 없다.

(3) ◁◁◁◁◁ 등 이용 양도소득세 및 종합소득세 포탈 부분 및 ■■■■ 이용 종합소득세 포탈 부분에 대한 판단
(가) 검사의 주장

검사는, 피고인 1이 조세피난처에 설립된 페이퍼컴퍼니를 이용하고, 해외 금융기관을 통하여 국내 증권계좌를 개설한 다음, 주식 매각 대금을 해외로 송금하는 등의 방법으로 소득을 은닉하였는데, 이는 조세의 부과징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적 행위로서 조세포탈죄에 있어서의 '부정행위'에 해당한다고 주장한다.

(나) 원심의 판단

① 원심은 피고인 1에게 납세의무가 있는지 여부에 대하여 다음과 같이 판단하였다.

㉠ 이 사건 각 특수목적법인(SPC)은 모두 BVI에 설립되었는데, BVI의 근거법령에 따라 적법하게 설립된 법인으로서 그 법령상 각 SPC와 주주는 구별되는 독립된 권리를 가진 실체로 인정된다.

SPC는 최소한의 자본출자요건만을 갖추어 인적·물적 시설 없이 설립되는 것이 일반적이기 때문에 이 사건 각 SPC가 BVI 관련 법령에서 정한 최소한의 자본출자(1달러) 요건만을 갖추고 인적·물적 시설 없이 설립되었다고 하더라도 그 법인격이 부인된다고 할 수 없다.

따라서 법적 형식만으로 볼 때는 이 사건 각 SPC가 공소외 41 회사, 공소외 2 (주), 공소외 3 (주) 주식을 보유하고 있는 것이다.

㉡ 그러나, 이 사건 기록에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ㉠ 이 사건 각 SPC는 공소외 1 (주)가 발행한 신주인수권을 인수하고, 이를 행사하여 공소외 2 (주) 주식을 취득한 뒤 매도하거나, 공소외 41 회사, 공소외 2 (주), 공소외 3 (주) 주식을 취득·매도하는 형태로 피고인 1의 재산을 보유·관리하고 있을 뿐 그 외 별다른 사업실적이 없고, 회사로서의 인적 조직이나 물적 시설을 갖추고 있는 것도 없어서 독자적으로 의사를 결정하거나 사업목적을 수행할 능력이 없는 것으로 보이는 점, ㉢ 이 부분 공소사실과 관련된 주식 등의 취득자금은 모두 피고인 1의 개인자금이고, 그 취득과 보유 및 처분 모두 피고인 1의 이익을 위하여, 사실상 피고인 1의 의사결정에 의하여 결정되었던 점, ㉣ 이 사건 각 SPC 명의 계좌에 입금된 돈이 피고인 1의 의사에 따라 그의 개인적인 용도에 사용되기 위해 출금된 점, ㉤ 이 사건 각 SPC는 피고인 1의 재산을 관리하기 위한 목적에서 설립되었고, 피고인 1의 해외재산 관재업무를 담당하였던 피고인 2가 모두 관리하는 방법으로 피고인 1이 각 SPC를 실질적으로 지배하고 있었던 점, ㉥ 조세회피목적과 관련하여, 조세회피의 목적이 유일한 또는 가장 주된 목적일 것을 요구하는 것은 아니므로 다른 목적과 아울러 조세회피의 의도가 부수적으로라도 있었다고 인정된다면 조세회피목적이 없다고 할 수 없는데(대법원 1998. 7. 14. 선고 97누348 판결 등 참조), 이 사건 각 SPC가 위와 같이 주식을 취득할 당시 대주주에 대한 이 사건 주식양도 과세규정이 이미 시행되고 있었고, 피고인 1 및 그의 재산을 관리하던 회장실 재무2팀에서도 위와 같은 과세규정에 따른 조세문제가 발생할 수 있음을 인식하고 있었던 것으로 보이며, 그럼에도 불구하고 조세피난처인 BVI에 설립된 이 사건 각 SPC로 하여금 위와 같이 주식을 취득하도록 하였는데, 이 사건 각 SPC에 대하여는 국내 주식의 양도소득에

대하여 과세할 방법이 없는 점 등에 비추어, 이 사건 각 SPC로 하여금 ○○ 그룹 관련 주식을 취득하도록 한 것은 피고인 1에게 발생할 수 있는 국내 조세를 회피하기 위한 목적이 있었다고 보기에 충분하다고 보이는 점 등을 종합하면, 피고인 1이 형식적인 귀속 명의자인 이 사건 각 SPC에 대한 지배권 등을 통하여 실질적으로 주식을 보유하고 있고, 그와 같은 명의와 실질의 괴리가 조세를 회피할 목적에서 비롯된 경우에 해당한다고 봄이 상당하므로, 과세대상을 실질적으로 지배·관리하는 피고인 1에게 소득이 귀속된 것으로 보아 그를 납세의무자로 보아야 한다.

㉔ 원심은 조세포탈죄의 '부정행위'가 있는지 여부에 대하여 다음과 같이 판단하였다.

㉕ 조세포탈죄가 성립하기 위해서는 '사기 기타 부정한 행위'로 조세를 포탈하여야 한다.

여기서 '사기 기타 부정한 행위'란 조세의 포탈을 가능하게 하는 행위로서 사회통념상 부정이라고 인정되는 행위, 즉 조세의 부과징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 위계 기타 부정한 적극적 행위를 말하고, 어떤 다른 행위를 수반함이 없이 단순한 세법상의 신고를 하지 아니하거나 허위의 신고를 하는 데에 그치는 것은 이에 해당하지 않는다(대법원 2011. 4. 28. 선고 2011도527 판결 참조).

위와 같이 조세포탈은 과세요건사실이 존재하여 조세채무가 성립한 것임에도 불구하고 국가가 조세채권을 행사하지 못하도록 '불법적인 방법'을 사용하는 행위를 의미함에 반해, 조세회피는 납세자가 경제인의 합리적이고 통상적인 행위 형식에 의한 것과 동일한 경제적 목적을 달성하면서 조세의 부담을 '부당하게' 감소시키거나 세법의 혜택을 '부당하게' 받는 행위를 의미한다.

즉, 납세자가 일정한 경제적 활동을 함에 있어서 통상적인 법형식이나 거래형태를 선택하지 아니하고 우회행위나 다단계행위 등 이례적인 법형식이나 처리방법을 선택하여 통상적인 법형식을 선택하였을 경우와 동일한 경제적 효과를 실현함으로써 통상적인 법형식을 선택한 경우 부담하게 될 조세부담을 경감 또는 배제시키는 것을 말한다.

따라서 조세회피 행위는 원칙적으로 과세대상이 되지 않으나 위와 같은 실질과세원칙에 따라 납세의무를 인정하고 있고, 이러한 조세회피 행위에 대하여 곧바로 조세포탈이 성립하는 것은 아니며, 부당한 조세회피 행위를 넘어서는 불법적인 '부정행위'가 존재하여야 조세포탈죄가 성립한다.

㉖ 그러나 이 사건 기록에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ㉗ 오늘날 조세피난처에 설립된 SPC를 이용하는 행위 자체를 금하는 법규는 존재하지 아니하고, 이 사건과 같이 BVI에 설립된 이 사건 각 SPC를 이용하여 주식을 보유하는 등의 투자행위는 합법적인 행위인 점, ㉘ 동일한 목적을 달성하기 위한 여러 선택 가능한 행동대안 중 조세를 절감하는 방안을 선택하는 것도 개인에게 주어진 헌법상 보장된 자유인 점, ㉙ 국내에서 임직원들의 차명계좌를 이용하여 주식을 보유하는 경우는 금융실명거래 및 비밀보장에 관한 법률에서 금융거래를 실명에 의하도록 하고 이를 위반할 경우 과태료 부과 대상으로 정하는 등 원칙적으로 금지된 위법행위인데 반해, 해외 SPC를 이용하여 주식을 보유하는 경우는 이를 금지하는 규정이 없다는 점에서 국내에서 차명으로 주식을 보유하는 행위와 해외 SPC를 이용하여 주식을 보유하는 경우를 같이 평가할 수 없고, '부정행위'를 판단함에 있어서도 본질적인 차이가 있는 점, ㉚ 해외 법인이 국내 상장주식을 취득하기 위해서는 해외에서 우리나라의 증권거래를 대행하여 줄 금융기관과 계약을 체결하고(이와 같은 역할을 수행하는 금융기관을 Global Custodian이라 한다) 위 해외 금융기관이 국내 금융기관에 국내 상장주식의 거래를 위임하게 되는바(국내 금융기관을 Local Custodian이라 한다), 이 사건 각 SPC를 이용한 국내 주식의 취득이 금융기관 명의로 이루어진 것은 위와 같은 거래 방식에 따른 것이고, 이는 피고인 1이 소득을 은닉하기 위하여 계획하거나 창출해낸 것이 아닌 점, ㉛ 이 사건 각 SPC 보유 계좌의 실질적 수익자(Beneficial Owner)는 피고인 1로서, 해외 금융계좌 개설시 피고인 1의 인적사항이 제출되었던 것으로 보이고, 달리 귀속주체를

은닉하기 위하여 출자 구조를 다단계화 하는 방법, 귀속주체의 국적을 변경하는 방법 등의 적극적인 행위는 없었던 점 등에 비추어 보면 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3이 이 사건 각 SPC를 이용하여 주식을 양도하거나 배당을 받은 행위에 조세회피 목적을 넘어서는 불법적인 '적극적 소득은닉행위'가 있었다고 볼 수 없고, 검사가 제출한 증거만으로는 조세포탈죄에서 정한 부정행위가 있었음을 인정하기에 부족하고 달리 이를 인정할 증거가 없다.

따라서 이 부분 공소사실은 조세회피 행위로 평가될 수 있으나, 조세회피 행위를 넘어서 조세포탈에까지 이르렀다고 볼 수 없으므로 범죄의 증거가 없는 경우에 해당한다.

(다) 당심의 판단

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 특히 이 사건의 경우 SPC 설립과정에서 차명인을 내세우거나 허위의 회계서류 등을 이용하여 국내 자금을 국외로 유출하는 등의 부정한 행위가 없는 점을 보태어 보면, 이 부분 원심판결에 검사가 지적하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다.

검사의 이 부분 주장은 이유 없다.

2) 피고인 5의 ○○ China, ○○I 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)의 점에 대하여

가) 이 부분 공소사실의 요지

피고인 5는 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3과 공모하여 아래 판시 범죄사실 제2의 가,나항 기재와 같이 ○○ China 법인자금 5,132,378,788원(피고인 5 명의로 지급된 급여액 부분), ○○I 법인자금 3,624,877,167원을 각 횡령하였다.

나) 판단

형법 제30조의 공동정범은 공동가공의 의사와 그 공동의사에 기한 기능적 행위지배를 통한 범죄 실행이라는 주관적·객관적 요건을 충족함으로써 성립하는데, 공모자 중 구성요건 행위 일부를 직접 분담하여 실행하지 않은 자의 경우, 전체 범죄에 있어서 그가 차지하는 지위, 역할이나 범죄 경과에 대한 지배 내지 장악력 등을 종합해 볼 때 단순한 공모자에 그치는 것이 아니라 범죄에 대한 본질적 기여를 통한 기능적 행위지배가 존재하는 것으로 인정되는 때에 공동정범으로서 죄책을 진다(대법원 2007. 4. 26. 선고 2007도235 판결 참조).

원심은, 기록에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ① 피고인 5는 피고인 1로부터 이 사건 빌라를 장려금으로 제공 받는 것으로 알고 있었고, 장려금의 제공 여부는 오로지 피고인 1의 결정에 의한 것이므로 장려금을 받는 입장에 있던 피고인 5가 이에 당연히 관여하였다고 볼 수는 없는 점, ② 피고인 5가 이 사건 빌라대금의 정산을 위하여 피고인 3에게 자신의 통장을 준 사실은 있지만, 그 빌라대금이 어떠한 과정으로 정산되는지 여부에 대해서는 보고받지 못하였던 것으로 보이는 점, ③ 이 사건 빌라대금에 대한 정산은 피고인 1의 지시에 의하여 재무팀에서 정산방법 등을 정하여 실행되었을 뿐이고, 피고인 5가 이 사건 빌라대금의 정산과정에 관여한 자료를 찾아볼 수 없는 점, ④ 피고인 5는 다른 계열회사를 통해서 이 사건 빌라대금이 보전될 수도 있을 것 같다는 개인적 추측을 하였다는 것일 뿐, 이 부분 공소사실과 같이 ○○ China, ○○I에서 급여를 받는 방법으로 정산된다는 사정을 전혀 인식하지 못하였던 점 등에 비추어 보면, 검사가 제출한 증거들만으로는 피고인 5가 피고인 1, 피고인 3의 아래 판시 범죄사실 제2의 가, 나항 기재 횡령 범행에 공모하고, 그와 같은 의사에 기하여 기능적 행위지배가 있었다고 인정하기에 부족하고, 달리 이를 인정할 증거가 없으므로, 피고인 5에 대하여는 범죄의 증거가 없는 경우에 해당한다고 판단하여 이 부분 공소사실에 대하여 무죄를 선고하였다.

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면, 원심의 판단은 정당한 것으로 인정되고, 거기에 검사가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 위법이 없다.

검사의 이 부분 주장은 이유 없다.

다.

피고인 3의 양형부당 주장 및 검사의 피고인 3에 대한 양형부당 주장에 관한 판단

피고인 3의 이 사건 각 범행은 ○○ 그룹 회장실 재무담당 팀장·임원으로서 해외 페이퍼컴퍼니를 이용하여 피고인 1의 배당소득에 대한 2011귀속년도 및 2012귀속년도 종합소득세 합계 약 40억 원을 포탈하고, 해외계열사 자금 합계 약 115억 원을 급여 명목으로 빼내어 피고인 1에게 지급하거나 피고인 5의 빌라 구입대금에 충당하여 횡령하는데 실무적인 역할을 담당한 것으로, 그 범행 내용에 비추어 죄책이 가볍지 아니하다.

다만, 위 해외조세포탈 범행과 관련한 세액이 모두 납부되었고, 해외계열사를 이용한 횡령의 경우에도 피해가 모두 회복되어 피해 회사들이 위 피고인에 대한 처벌을 원하지 않고 있으며, 피고인 3이 위 각 범행으로 개인적으로 취득한 이익은 없는 것으로 보이고, 위 피고인에게 아무런 범죄 전력이 없는 점 등의 정상에 참작할 만한 사정이 있고, 그 밖에 위 피고인의 연령, 성행, 환경, 범행의 동기 및 경위, 범행의 수단 및 결과, 범행 후의 정황 등 기록에 나타난 여러 양형조건을 종합하여 보면, 위 피고인에 대한 원심의 형은 적정하고, 너무 무겁거나 가벼워서 부당하다고 인정되지 않으므로, 위 피고인과 검사의 이 부분 주장은 모두 이유 없다.

3. 결론

그렇다면 원심판결 중 피고인 1, 피고인 2, 피고인 4에 대한 각 유죄부분에 관한 위 피고인들의 각 항소는 이유 있으므로, 검사의 위 피고인들에 대한 양형부당 주장과 위 피고인들의 양형부당 주장에 대한 판단을 생략한 채 형사소송법 제364조 제6항에 의하여 원심판결 중 위 피고인들에 대한 각 유죄부분(이유 무죄부분 포함)을 파기하고, 변론을 거쳐 다시 다음과 같이 판결하며, 피고인 3의 항소와 원심판결 중 피고인 1, 피고인 2에 대한 각 무죄부분에 관한 검사의 항소 및 검사의 피고인 3, 피고인 5에 대한 각 항소는 모두 이유 없으므로 형사소송법 제364조 제4항에 의하여 이를 모두 기각한다.

【이유】

】1. 항소이유의 요지

가. 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3, 피고인 4

1) 사실오인 내지 법리오해 주장

원심판결 중 유죄부분에는 다음과 같은 이유에서 사실을 오인하거나 법리를 오해하여 판결결과에 영향을 미친 위법이 있다.

가) 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분

(1) 국내 차명주식 관련 조세포탈의 점에 대하여(피고인 1, 피고인 2)

- ① 피고인 1이 1997. 3.경 공소외 2 주식회사{이하 주식회사를 줄여서 '㈜'로 표시하기로 한다} 임직원들의 명의로 공소외 2 (주) 발행의 신주인수권부사채를 취득하였다가 주식양도 과세규정이 시행된 1999. 1. 1. 이후 신주인수권을 행사하여 주식을 취득하게 된 경우 신주인수권을 취득할 당시 신주인수권과 상장주식은 모두 양도소득세 과세대상이 아니었으므로 위와 같이 차명으로 신주인수권을 보유하다가 이를 행사하여 취득한 주식을 2003년경 이후 매각한 행위는 조세포탈죄에 있어서의 '사기 기타 부정한 행위'(이하 '부정행위'라 한다)에 해당하지 아니한다.

- ② 피고인 1이 기존에 보유하고 있던 차명주식에 대하여 주식배당 및 무상증자를 통해 기존 주식보유 비율에 따라 신주를 배정받은 경우, 위 신주에 대해서는 이를 은닉하기 위한 적극적인 행위를 한 사실이 없어서 '부정행위'에 해당하지 아니하므로 원주의 취득시기와 상관없이 조세포탈죄가 성립하지 아니한다.
- ③ 피고인 1이 신주인수권을 주식으로 전환하기 전에 이미 발생하여 정당하게 보유하고 있던 신주인수권의 가치상승분은 신주인수권의 행사라는 '부정행위'에 터잡은 과실이 아니므로 포탈세액에서 공제되어야 한다.
- ④ 피고인 1이 명의신탁 증여의제 규정(상속세 및 증여세법 제45조의2)에 따라 증여세 과세대상이 된 차명주식을 양도하는 경우 증여세 산정의 기초가 되었던 증여재산가액을 필요경비인 취득가액으로 적용하여 양도소득세 포탈세액을 산정하여야 한다.
- ⑤ 피고인 1이 2005. 3. 12.부터 2005. 11. 16.까지 임직원들로부터 공소외 2 (주)에 대한 신주인수권을 매수한 후 그 명의를 변경하지 않은 채 신주인수권을 행사하여 주식으로 전환한 다음 이를 매각한 경우 위 신주인수권을 매수하는데 든 비용을 필요경비인 취득가액으로 적용하여 양도소득세 포탈세액을 산정하여야 한다.
- ⑥ 피고인 1이 차명으로 보유한 주식의 배당소득을 취득하고 이를 신고하지 않았으나, 차명주주의 금융소득(이자·배당소득)이 연 4,000만 원을 초과하는 부분은 종합소득과세표준을 계산함에 있어 합산되고, 해당 차명주주의 부담세율이 최고세율이었던 경우에는 차명주주가 부담한 종합소득세와 피고인 1이 부담하였어야 할 종합소득세 사이에 차이가 없어 감소되는 세액이 없으므로 이 부분에 대해서는 조세포탈죄가 성립하지 아니한다.

(2) 공소외 2 (주) 부외자금 조성 관련 조세포탈의 점에 대하여(피고인 1, 피고인 2)

공소외 2 (주)에서 조성한 부외자금은 모두 공소외 2 (주)의 업무와 관련된 비용으로 지출되었으나 현금성 경비라는 성격으로 인하여 그 증빙자료를 제대로 갖추지 못하여 다른 계정과목으로 기장된 것에 불과하고, 실질적으로 업무와 관련하여 비용이 지출되었으므로 위 부외자금은 법인세법상 손금 산입 대상으로서 그 금액을 누락하였다고 하여 조세포탈에 해당하지 않는다.

(3) 피고인 2에 대한 2004귀속년도 국내 조세포탈의 점에 대하여(피고인 2)

피고인 2는 2004. 11. 8.부터 공소외 2 (주)의 회장실 재무담당으로 근무하였으므로 2004귀속년도 조세포탈의 경우 2004. 11. 8. 이후 행위에 대하여서만 조세포탈죄의 책임이 있고, 이와 같이 피고인 2가 가담한 이후의 2004귀속년도 조세포탈액은 352,463,278원에 불과하여 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률 제8조가 적용될 수 없고 조세범 처벌법이 적용되어야 하며, 이 부분 조세포탈행위는 이미 공소시효가 완성되었으므로 면소판결을 선고하여야 한다.

나) 공소외 2 (주)의 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)의 점에 대하여(피고인 1)

(1) 검사는 당초 부외자금의 사용행위를 횡령죄로 공소제기하였고, 부외자금의 사용행위와 조성행위는 전혀 별개의 행위로서 기본적 사실관계가 동일하다고 볼 수 없으므로 부외자금의 사용행위에 의한 횡령 공소사실을 부외자금 조성행위에 의한 횡령 공소사실로 변경하는 것은 허용될 수 없는데도, 원심은 부외자금 조성행위에 의한 횡령으로 공소사실이 변경된 것으로 보아 피고인 1에게 유죄를 선고하였으므로 이는 공소장변경의 한계를 벗어난 것으로서 위법하다.

(2) 부외자금의 조성행위 자체로 횡령죄가 인정되기 위해서는 피고인 1이 개인적으로 착복할 목적으로 부외자금을 조성하였음이 명백히 밝혀져야 하는데, 검사가 부외자금이 사용되었다고 주장하는 개인적 용도에는 피고인 1의 개인자금이 사용되었을 뿐, 부외자금이 피고인 1의 개인적 용도로 사용되었다는 점에 관한 입증이 전혀 없고, 오히려 피

고인 1이 회사 운영에 필요한 현금성 경비를 마련하기 위하여 공소외 2 (주)의 부외자금을 조성하여 판공비, 격려금, M&A 관련 경비 등 회사를 위한 용도로 사용하였음이 확인되므로 피고인 1에게 불법영득의 의사가 있었다고 볼 수 없다.

(3) 설령 피고인 1이 1998년부터 2002년까지 부외자금을 조성한 행위가 횡령죄로 인정된다고 하더라도, 2003년부터 2005년까지 조성된 부외자금은 판공비, 격려금, M&A 관련 경비 등 회사를 위한 용도로 사용되었고, 그 금액을 초과한 액수의 격려금을 임직원들에게 지급하기까지 하였으므로 2003년부터 2005년까지 조성된 부외자금에 대해서는 피고인 1에게 불법영득의 의사가 있었다고 볼 수 없으며, 그 이전 기간인 1998년부터 2002년까지의 횡령행위에 대하여는 이미 공소시효가 완료되었다.

(4) 피고인 1의 부외자금 조성행위에 대하여 횡령죄가 성립한다고 하더라도 피고인 1이 개인자금을 이용하여 직원들에게 격려금으로 지급한 합계 422억 5,000만 원을 횡령금액에서 공제하여야 한다.

다) ○○ China Limited, PT. ○○I 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)의 점에 대하여

(1) 피고인 5 명의 급여 횡령 부분

(가) 횡령죄의 성립 여부(피고인 1, 피고인 2, 피고인 3)

① 피고인 1은 ○○ 그룹 전체의 이익을 위하여 피고인 5의 회사 내에서의 성과, 기여도를 참작하여 그에게 특별 장려금 명목으로 서울 용산구 (주소 생략)△△하우스 302호(이하 '이 사건 빌라'라고 한다)를 제공하였고, 이 사건 빌라의 구입대금을 정산하기 위하여 공소외 2 (주)의 해외계열사인 ○○ China Limited(이하 '○○ China'라고 한다)와 PT.○○ Indonesia(이하 '○○I'라고 한다)가 피고인 5에게 급여를 지급한 것은 지주회사 대표의 급여를 자회사가 부담한 것으로 공동경비 배분에 불과하며, 이는 기업의 경영상 판단에 따른 것일 뿐, 그러한 의사결정 과정에 단순한 절차적 하자가 있다고 하더라도 불법영득의 의사가 있었다고 보기 어렵다.

② 제3자가 재물을 영득한 경우에는 그 제3자가 보관자와 경제적 이해관계 및 밀접한 생활관계가 있어 이를 보관자 자신이 영득한 것으로 볼 수 있는 경우에만 횡령죄가 성립하는데, 이 사건의 경우 피고인 5가 이 사건 빌라를 취득한 것을 보관자인 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3이 영득한 것과 동일하게 평가할 수 있는 경제적 이해관계가 없으므로 위 피고인들에 대하여 횡령죄가 성립하지 않는다.

(나) 피고인 2의 공동정범 성립 여부(피고인 2)

피고인 2가 ○○ China의 대표이사로 근무하기 시작한 2010. 8.경 이전에 ○○ China의 자금을 피고인 5 명의의 이 사건 빌라 구입자금으로 사용하기로 결정되었으므로 피고인 2는 피고인 5 명의 급여 횡령 부분에 대한 기능적 행위지배가 없었고, 공동정범으로서의 책임을 지지 않는다.

(2) 피고인 2 명의 급여 횡령 부분(피고인 1, 피고인 2)

피고인 1은 2005년경부터 2010년경까지 ○○ China로부터 급여를 받아오다가 2010. 5.경부터는 자신의 급여를 피고인 2로 하여금 대신 수령하게 하였는데, 피고인 1은 ○○ 그룹의 회장으로서 ○○ China로부터 정당하게 급여를 수령할 권한이 있었으므로 피고인 1에게 불법영득의 의사가 없었다.

라) 각 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(배임)의 점에 대하여(피고인 1, 피고인 2, 피고인 4)

(1) 일본 도쿄도 (주소 3 생략) 소재 지하 2층, 지상 6층 빌딩 및 그 부지(이하 '□□□ □□□□□ 빌딩'이라고 한다)의 매입과정에서 이루어진 배임 부분과 관련하여 대출원금 21억 5,000만 엔을 한화로 산정함에 있어 계산상 오류로 인해 한화 이득액이 과다하게 산정되었고, 정당하게 계산된 한화 이득액은 168억 139만 원이다.

(2) 피고인 1이 ○○ 공소외 4 (주)로 하여금 Pan 공소외 4 회사의 대출원리금 채무에 대하여 연대보증하게 할 당시 □□□ □□□□□ 빌딩과 일본 도쿄도 (주소 4 생략), 1324번지 소재 지하 1층, 지상 7층 건물 및 그 부지(이하 '◇◇◇◇◇ 빌딩'이라고 한다)가 채권자인 (주)☆☆은행을 위하여 물적 담보로 제공되었는데, 이는 ○○ 공소외 4 (주)의 입장에서는 합리적인 채권회수조치가 이루어진 경우에 해당하므로, 배임죄의 이득액 산정시 담보로 제공된 위 각 빌딩 가액 전액이 공제되어야 한다.

2) 양형부당 주장

원심이 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3, 피고인 4에 대하여 선고한 각 형(피고인 1은 징역 4년 및 벌금 260억 원, 피고인 2는 징역 3년 집행유예 5년, 피고인 3은 징역 3년 집행유예 4년, 피고인 4는 징역 2년 6월 집행유예 3년)은 너무 무거워서 부당하다.

나. 검사

1) 사실오인 내지 법리오해 주장

원심판결 중 무죄부분에는 다음과 같은 이유에서 사실오인 내지 법리오해의 위법이 있다.

가) 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분

(1) 피고인 1, 피고인 2의 국내 차명주식 관련 조세포탈의 점에 대하여

피고인 1이 1998. 12. 31. 이전에 차명으로 원주를 취득하였다고 하더라도, 상장주식에 대한 과세규정이 시행된 1999. 1. 이후 위 원주에 대하여 무상증자 및 주식배당을 통하여 신주를 배정받았다면, 위 신주를 양도함으로써 발생한 소득을 신고하지 아니한 행위는 조세포탈죄에 있어서의 부정행위에 해당한다.

(2) 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3의 해외 SPC 관련 조세포탈의 점에 대하여

(가) 피고인 1이 설립한 회사 ▽▽▽▽▽▽▽는 피고인 1이 설립한 다른 페이퍼컴퍼니인 '◁◁◁◁◁', '▷▷▷▷▷', '♠♠♠♠♠'과 동일한 방식으로 공소외 2 (주) 주식을 취득하였고, 다만 그 과정에서 신주를 인수하기 위하여 금융기관으로부터 100억 원을 차용하면서 담보로 위 주식을 제공하고 보관증서로 '◆◆◆◆◆'(이하 '이 사건 노트'라 한다)를 취득한 것이므로, 결국 ▽▽▽▽▽▽▽가 보유하고 있는 것은 원심이 판단한 것과 달리 파생결합증권이 아니라 공소외 2 (주)의 주식이라고 보아야 한다.

(나) 피고인 1은 조세피난처에 설립한 페이퍼컴퍼니 명의로 취득한 주식을 해외 차명계좌들을 이용하여 보유 및 양도하고 그에 따라 발생한 소득을 또다시 미국 해외 페이퍼컴퍼니 계좌로 보내는 등의 행위를 하였는데 이는 조세의 부과징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적 행위로서 조세포탈죄에 있어서의 부정행위에 해당한다.

나) 피고인 5의 ○○ China, ○○I 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)의 점에 대하여
피고인 5에게 제공된 이 사건 빌라는 적법한 장려금 명목이라고 할 수 없고, 피고인 5는 자신이 받은 이 사건 빌라 대금을 정산하는데 공소외 2 (주)의 해외계열사로부터 급여 형태로 지출된 금원이 사용된다는 사실을 알고 있으면서 이를 위하여 자신 명의의 통장을 피고인 3에게 제공하는 등으로 ○○ China와 ○○I의 자금을 횡령하는 범행의 수행에 필요한 역할을 하였으므로, 피고인 5는 이 부분 공소사실을 공모하고, 그 의사에 기하여 기능적 행위지배가 있었다고 인정할 수 있다.

2) 양형부당

원심이 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3, 피고인 4에 대하여 선고한 각 형은 너무 가벼워서 부당하고, 또한 피고인 1에 대하여 정한 1일 환형유치 금액(벌금을 납부하지 않는 경우 1억 원을 1일로 환산한 기간 노역장 유치)도 부당하다.

2. 판단

가. 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3, 피고인 4의 사실오인 내지 법리오해 주장에 관한 판단

1) 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분

가) 국내 차명주식 관련 조세포탈 부분(피고인 1, 피고인 2)

(1) 주식양도 과세규정의 시행 이후 신주인수권을 행사하여 취득한 주식의 양도로 인한 조세포탈 성립여부

(가) 원심의 판단

원심은 이 부분에 관하여 다음과 같이 판단하였다.

① 관련 법리

㉞ 대주주의 주식 양도·신주인수권 양도로 인한 양도소득세 과세 규정

1998. 12.경 소득세법 및 소득세법시행령의 개정으로 주권상장법인의 주식 등의 합계액 중 5% 이상에 해당하는 주식 등을 소유하고 있는 주주(이하 '대주주'라 한다) 등이 당해법인의 주식 등의 합계액의 1% 이상(3년간 합산하여)을 양도하는 경우 양도소득세의 납세의무가 발생하게 되었고, 위 각 규정은 1999. 1. 1.부터 시행되었다(이하 '이 사건 주식양도 과세규정'이라 한다, 그 후 위 소득세법시행령 제157조가 1999. 12. 31. 대통령령 제16664호로 개정되면서 대주주의 범위에 대한 요건이 '주권상장법인의 주주 또는 출자자 1인 및 그 친족 기타 특수관계에 있는 자가 양도일 직전사업연도 종료일 현재 당해법인의 주식 등의 합계액의 3% 이상을 소유한 경우 또는 양도일 직전사업연도 종료일 현재 소유하는 당해법인 주식 등의 시가총액이 100억 원 이상인 경우'로 변경되어 2000. 1. 1.부터 시행되었다).

위와 같이 대주주의 주식양도 과세규정이 신설·시행된 이후, 소득세법이 2000. 12. 29. 법률 제6292호로 일부 개정되면서 소득세법 제94조 제3호에 의하여, 대주주가 신주인수권을 양도하여 발생하는 소득에 대하여도 납세의무가 발생하게 되었고, 위 규정은 2001. 1. 1.부터 시행되었다(이하 '이 사건 신주인수권양도 과세규정'이라 한다).

㉞ 조세포탈에 있어서의 '부정행위'의 의미

구 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률(2010. 1. 1. 법률 제9919호로 전면개정되기 전의 것) 제8조, 구 조세범 처벌법(2009. 1. 30. 법률 제9346호로 일부개정되기 전의 것) 제9조에 규정된 조세포탈죄의 '부정행위'란 조세의 포탈을 가능하게 하는 행위로서 사회통념상 부정이라고 인정되는 행위, 즉 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 할 정도의 위계 기타 부정한 적극적 행위를 말하고 다른 어떤 행위를 수반함이 없이 단순히 세법상의 신고를 하지 아니하는 경우에는 여기에 해당하지 아니한다(대법원 2005. 6. 23. 선고 2004도5649 판결, 대법원 2007. 10. 11. 선고 2007도5577 판결 등 참조). 그리고 일반적으로 다른 사람 명의의 예금계좌를 빌려 예금하였다는 사실만으로 구체적 행위의 동기, 경위 등 정황을 떠나 어느 경우나 적극적인 소득은닉 행위가 된다고 단정할 것은 아니라 할 것이지만, 차명계좌의 예입에 의한 은닉행위에 있어서도 여러 곳의 차명계좌에 분산 입금한다거나 순차 다른 차명계좌에의 입금을 반복하는 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 참조).

㉞ 신주인수권 행사로 인하여 취득한 주식의 양도에 있어 '부정행위' 판단 시점

앞서 본 법리에 비추어 보면, 주식을 양도함으로써 발생하는 소득은 주식의 양도를 위하여 반드시 주식의 매수입고가 전제되어야 한다는 점에서, 주식의 취득(매수입고)시점에 납세의무에 대한 예견가능성이 있었는지, '부정행위'에 대한 인식이 존재하는지, 주식 취득시점부터 양도시점까지의 적극적 소득은닉 행위가 있었는지 등 일련의 행위를 종합하여 '부정행위'를 판단하여야 한다.

그런데 신주인수권을 행사하여 주식을 취득·양도하는 경우 ㉠ 신주인수권 취득, ㉡ 신주인수권 행사(주금 납입)로 인한 주식 취득, ㉢ 주식 양도의 세단계로 구분 가능하다고 할 것인데, 이 사건의 경우 신주인수권 취득 당시 이 사건 주식양도 과세규정 및 신주인수권양도 과세규정이 존재하지 아니하여 납세의무를 예견할 수 없었다고 하더라도 이 사건 주식양도 과세규정이 시행된 이후 신주인수권을 행사하여 주식을 취득하였다면, 주식을 취득한 시점에는 주식양도로 인한 납세의무를 충분히 예견할 수 있었고, 신주인수권 자체를 양도하거나 신주인수권을 포기할 수 있는 선택권이 주어진 상황에서(신주인수권을 취득할 당시에는 신주인수권의 행사시기, 행사여부 등이 결정되어 있는 것이 아니고 신주인수권 보유자가 이를 임의로 선택, 결정할 수 있다는 점에서 더욱 그러하다) 신주인수권을 행사하기 위하여 다수의 차명계좌에 주식 인수금액을 넣어 주금을 납입하고 다수의 차명인의 명의로 주식을 취득하는 행위는 그 소유관계를 은닉하는 새로운 행위가 창설되는 것으로 보아야 한다.

즉, 차명계좌를 이용하여 신주인수권을 취득한 후 이를 행사함으로써 주식을 취득하는 행위는 차명계좌를 계속 보유하면서 관리하는 차원을 넘어서는 것으로 봄이 상당하다.

③ '부정행위' 성립 여부에 대한 판단

피고인 1이 1997. 3. 25. 공소외 2 (주)가 발행한 제102회 신주인수권부사채를 임직원들 명의로 차명 취득하였다가 이 사건 주식양도 과세규정 시행 이후 신주인수권을 행사하여 차명으로 주식을 취득한 다음 이를 양도함으로써 발생한 소득을 신고하지 아니한 행위가 조세포탈죄에 정한 '부정행위'에 해당하는지 살펴본다.

원심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들을 종합하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ㉠ 피고인 1은 다수의 임직원 명의로 보유하고 있던 신주인수권을 행사할 당시 이 사건 주식양도 과세규정이 시행되고 있었으므로 대주주인 자신에게 주식양도로 인한 양도소득세의 납세의무가 있다는 점을 충분히 예견할 수 있는 상황에서, 1999. 12. 20.부터 2002. 3. 14.까지 9회에 걸쳐 신주인수권을 행사하여 차명 주식을 취득하였던 점(행사시기 및 행사수량에 관한 의사결정이 모두 피고인 1에 의하여 이루어졌다), ㉡ 위와 같이 신주인수권을 행사하기 위하여 임직원들의 계좌를 통해 주금을 납입하였는데, 위 주금도 임직원들 명의로 보유하고 있던 차명주식을 매각하여 마련한 것으로 보이는 점, ㉢ 피고인 1은 신주인수권을 행사하여 차명으로 취득한 주식을 포함하여 ○○ 그룹 임직원들 명의의 차명계좌 수백 개를 이용하여 차명으로 주식을 취득하고 이를 양도하기를 반복하였던 점, ㉣ 피고인 1의 개인재산을 관리하는 업무를 담당하던 공소외 2 (주) 회장실 재무2팀은 각 차명계좌 관리방안 및 차명주식 수탁자 관리방안 등을 수립하여 시행하고 있었고, 차명주식을 관리하는 전담 직원을 따로 두고 있었으며, 인사팀으로부터 충성심이 높은 직원들 명부를 받아 차명계좌 이용을 위한 직원들을 따로 관리하기도 하였던 점, ㉤ 차명주식 취득을 위한 증권계좌를 개설한 증권사 지점에 차명계좌 보유 등에 관한 보안 문제가 발생할 우려가 있는 경우 지점을 바꾸기도 하였던 점, ㉥ 차명주식을 보유하던 직원들이 퇴직하는 경우 차명계좌를 폐쇄하면서 이를 모두 현금으로 출금하여 무기명 채권, 펀드 등으로 전환하였고, 현금으로 인출하는 경우에도 FIU(금융정보분석원)에 보고되지 않도록 일정 금액 범위 내에서 출금하는 등 과세관청의 추적이 어렵도록 하였던 점, ㉦ 재무2팀에서 작성한 부재시업무보고(2005. 6.), 주요현안보고(2005. 11.)에는 차명주식 보유로 인한 장단점 및 관리방안 등이 기재되어 있고, 특히 장점으로 '부의 이전에 따른

절세'라고 명시적으로 기재되어 있는바, 재무2팀 및 이를 보고받은 피고인 1은 차명주식 보유 및 양도로 발생하는 소득은닉의 효과에 대하여 명백히 인식하고 있었던 것으로 보이는 점 등에 비추어 보면, 이 사건 주식양도 과세규정 시행 이후 신주인수권을 행사하여 차명 주식을 취득함으로써 그 주식이 피고인 1의 소유임을 은닉하는 새로운 관계가 창설되었고, 다수의 분산된 계좌로 차명주식을 취득하고 이를 매도하는 거래를 하였음에도 양도소득을 신고하지 않은 행위는 세무공무원이 위와 같은 차명주식이 대주주인 피고인 1의 소유로서 양도소득세의 과세대상에 해당한다는 점을 발견하는 것을 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하였다고 봄이 상당하다.

(나) 당심의 판단

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 거기에 피고인 1, 피고인 2가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

(2) 무상증자 및 주식배당으로 인하여 취득한 주식의 양도로 인한 조세포탈 성립여부

(가) 원심의 판단

원심은 이 부분에 관하여 다음과 같이 판단하였다.

- ① 주식발행초과금 등 상법상의 자본준비금과 자산재평가법상의 재평가적립금 등의 자본전입에 따라 무상주가 발행되는 경우에는, 기존 주식의 재산적 가치에 반영되어 있던 주식발행초과금 또는 자산재평가적립금 등이 전입되면서 자본금이 증가됨에 따라 그 증자액에 해당하는 만큼의 신주가 발행되어 기존의 주주에게 그가 가진 주식의 수에 따라 무상으로 배정되는 것이어서, 회사의 자본금은 증가되지만 순자산에는 아무런 변동이 없고, 주주의 입장에서 원칙적으로 자기가 가진 주식의 수만 늘어날 뿐 그가 보유하는 총 주식의 자본금에 대한 비율이나 실질적인 재산적 가치에는 아무런 차이가 없으므로 이는 기존의 주식이 실질적으로 분할된 것에 불과하다(대법원 1989. 12. 22. 선고 88누8548 판결 참조).

또한 주식배당이란 배당가능이익의 일부를 자본금에 전입하고 그 전입 금액을 액면가로 나눈 수의 신주를 발행하여 주주들에게 배정하는 것을 말하는데, 주식배당의 실시 전후에 걸쳐 회사의 순자산 및 수익에 변동이 없고 주주의 지분비율에도 변동이 없어 주식의 실질적인 재산가치는 아무 차이가 없고 결국 새로 취득하는 무상주의 가치만큼 기존주식의 가치가 하락한 셈이 되어 실질적으로는 기존 주식을 분할한 것과 같은 효과가 발생한다.

무상증자 및 주식배당으로 취득한 주식(이하 '무상주'라 한다)의 성격이 주주가 기존에 보유하던 주식(이하 '원주'라 한다)이 분할된 원주의 변형물인 이상 별개의 독립된 재산으로 평가할 것은 아니고, 조세포탈죄 성립요건인 납세의 무, 부정행위, 조세포탈의 고의 등을 판단함에 있어서도 원주를 기준으로 평가함이 상당하다.

다만, 현실적으로 무상주로 인하여 주주가 보유하게 되는 총 주식의 수가 증가하고 그로 인한 양도소득이 원주만을 양도하였을 때와 차이가 발생한다고 하더라도 이는 원주에 내재된 가치가 발현된 결과라 할 것이다.

- ② 원심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들을 종합하면, 피고인 1은 1998. 12. 31. 이전부터 공소외 2 (주) 주식을 임직원의 차명으로 취득하여 보유한 사실, 공소외 2 (주)는 1999. 3. 12. 정기 주주총회에서 4%의 주식배당을 실시하기로 의결하고, 위 결의에 따라 기명식 보통주 747,455주를 발행한 사실, 공소외 2 (주)는 1999. 12. 8. 이사회결의에 의거하여 자산재평가적립금을 자본전입하고 이에 따른 기명식 보통주 3,492,812주와 우선주 846,306주를 발행한 사실, 이처럼 피고인 1은 수시로 주식배당 및 무상증자로 인하여 차명으로 보유하고 있던 주식에 대하여 무상주를 취득하

였고, 그 후 위 차명주식들을 양도하여 얻은 양도차익에 대한 과세표준과 양도소득세액을 신고·납부하지 아니한 사실이 인정된다.

이 경우 피고인 1이 1998. 12. 31. 이전에 차명으로 원주를 취득하여 위 과세규정 시행 이후 실명으로 전환하지 아니한 채 그대로 차명으로 이를 보유하고 양도하였다는 점만으로는 피고인 1이 양도소득세의 부과나 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 부정행위를 하였다고 보기 어렵고, 원주에 대하여 부정행위가 인정되지 아니하는 이상, 원주의 변형물에 불과한 무상주에 대해서도 부정행위가 인정되지 아니한다.

이와 달리 피고인 1이 이 사건 주식양도 과세규정이 시행된 1999. 1. 1. 이후 임직원들의 명의로 원주를 취득하고, 수백 개의 차명계좌를 이용하여 차명 주식을 분산하여 보유하면서 주식의 매수와 양도를 반복하는 과정에서 발생한 소득을 과세관청이 추적하지 못하도록 하여 양도소득을 신고하지 아니한 행위는 '부정행위'에 해당하고, 원주에 대하여 부정행위가 인정되는 이상 원주의 변형물인 무상주에 대하여도 부정행위가 인정된다고 봄이 상당하다.

따라서 피고인 1이 1999. 1. 1. 이후 취득한 원주에 배정된 무상주를 양도함으로써 얻은 양도소득에 해당하는 부분에 대하여는 조세포탈죄가 성립된다.

(나) 당심의 판단

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 거기에 피고인 1, 피고인 2가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장도 이유 없다.

(3) 포탈세액에서 신주인수권 가치상승분을 공제하여야 하는지 여부

(가) 원심의 판단

원심은 이 부분에 관하여 다음과 같이 판단하였다.

신주인수권을 행사하여 주식을 취득한 이후 이를 양도함으로써 발생한 포탈세액에 대하여 살피건대, 포탈세액의 산정은 특별한 사정이 없는 한 개별세법에서 정한 세액계산의 방법에 의하여야 하는바(대법원 1992. 9. 14. 선고 91도 2439 판결 등 참조), 주식의 양도로 인한 양도소득세 산정 관련 규정은 아래와 같다.

구 소득세법(2007. 5. 17. 법률 제8435호로 일부 개정되기 전의 것)제94조(양도소득의 범위)① 양도소득은 당해연도에 발생한 다음 각 호의 소득으로 한다.

3. 다음 각목의 1에 해당하는 주식 또는 출자지분(신주인수권을 포함한다).

이하 이 장에서 "주식 등"이라 한다)의 양도로 인하여 발생하는 소득가. 「증권거래법」에 의한 주권상장법인(이하 "주권상장법인"이라 한다)의 주식 등으로서 소유주식의 비율·시가총액 등을 감안하여 대통령령이 정하는 대주주(이하 이 장에서 "대주주"라 한다)가 양도하는 것과 동법에 의한 유가증권시장(이하 "유가증권시장"이라 한다)에서의 거래에 의하지 아니하고 양도하는 것제95조(양도소득금액)① 양도소득금액은 제94조의 규정에 의한 양도소득의 총 수입금액(이하 "양도가액"이라 한다)에서 제97조의 규정에 의한 필요경비를 공제하고, 그 금액(이하 "양도차익"이라 한다)에서 장기보유특별공제액을 공제한 금액으로 한다제96조(양도가액)① 제94조제1항 각 호의 규정에 의한 자산의 양도가액은 당해 자산의 양도 당시의 양도자와 양수자간에 실제로 거래한 가액(이하 "실지거래가액"이라 한다)에 의한다.

제97조(양도소득의 필요경비계산)① 거주자의 양도차익의 계산에 있어서 양도가액에서 공제할 필요경비는 다음 각 호에 규정하는 것으로 한다.

1. 취득가액가. 제94조제1항 각 호의 자산의 취득에 소요된 실지거래가액.4. 양도비 등으로서 대통령령이 정하는 것제 100조(양도차익의 산정)① 양도차익을 계산함에 있어서 양도가액을 실지거래가액(제96조제3항의 규정에 따른 가액 및 제114조제7항에 따라 매매사례가액·감정가액이 적용되는 경우 당해 매매사례가액·감정가액 등을 포함한다)에 의하는 때에는 취득가액도 실지거래가액(제97조제7항에 따른 가액 및 제114조제7항의 규정에 따라 매매사례가액·감정가액·환산가액이 적용되는 경우 당해 매매사례가액·감정가액·환산가액 등을 포함한다)에 의하고, 양도가액을 기준 시가에 의하는 때에는 취득가액도 기준시가에 의한다.

소득세법 기본통칙 126-0 [해외증권 관련 주식의 취득가액]① 국내사업장이 없는 비거주자가 양도한 해외증권 관련 주식의 취득가액은 다음 각 호에 의한다.

2. 신주인수권부사채의 신주인수권을 행사하여 취득한 주식의 1주당 취득가액은 1주당 신주인수권의 취득가액과 1주당 주금납입금액의 합계액으로 한다.

위 규정에 의하면, 신주인수권을 행사하여 주식을 취득하였다가 이를 양도한 경우 발생하게 되는 양도차익은 '{주식의 양도가액 - [신주인수권 주금 납입액(행사가액) + 신주인수권 취득가액(기타 필요경비 포함)]}'이고, 이를 근거로 납세의무 범위가 확정된다.

위와 같은 양도차익에는 신주인수권 행사 당시 주식의 시가에서 신주인수권 행사가액을 공제한 차액이 포함되어 있고, 이는 그 실질이 주식양도로 인한 수익이라기보다 신주인수권의 보유로 인한 수익이라 할 것인데, 신주인수권의 보유로 인하여 발생하는 수익(신주인수권 가치상승분)을 어느 시점에 포착하여 과세할 것인지는 조세정책의 문제로서, 신주인수권의 보유로 인하여 발생한 수익(신주인수권 가치상승분)이 주식의 양도시점에 이연되어 과세되는 결과가 발생된다고 하여도 이는 조세권자의 판단에 의한 것일 뿐이다.

피고인 1은 신주인수권을 행사하여 주식을 취득한 시점에 주식양도로 인한 납세의무를 인식하였고, 납세의무의 범위에 신주인수권 가치상승분이 포함되어 있다는 것 역시 인식하였다고 할 것이므로, 소득을 은닉하기 위하여 부정행위를 하여 조세포탈의 결과를 발생시켰다면 포탈세액은 납세의무가 인정되는 전체 금액에 미친다고 봄이 상당하다.

따라서 신주인수권의 보유로 인한 수익(신주인수권 가치상승분)을 이 사건 포탈세액에서 공제하여야 할 것은 아니다.

(나) 당심의 판단

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 거기에 피고인 1, 피고인 2가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장도 이유 없다.

- (4) 명의신탁 증여의제 규정에 따라 증여세 과세대상이 된 차명주식 양도로 인한 포탈세액 산정시 증여재산가액을 필요경비로 공제하여야 하는지 여부

(가) 관련 법령

구 소득세법(2007. 5. 17. 법률 제8435호로 일부 개정되기 전의 것, 이하 '구 소득세법'이라고 한다)제94조(양도소득의 범위)① 양도소득은 당해연도에 발생한 다음 각호의 소득으로 한다.

3. 다음 각목의 1에 해당하는 주식 또는 출자지분(신주인수권을 포함한다.

이하 이 장에서 "주식등"이라 한다)의 양도로 인하여 발생하는 소득가. 증권거래법에 의한 주권상장법인(이하 "주권상장법인"이라 한다)의 주식등으로서 소유주식의 비율·시가총액 등을 감안하여 대통령령이 정하는 대주주(이하 이 장에서 "대주주"라 한다)가 양도하는 것과 동법에 의한 유가증권시장(이하 "유가증권시장"이라 한다)에서의 거래에 의하지 아니하고 양도하는 것제97조(양도소득의 필요경비계산)① 거주자의 양도차익의 계산에 있어서 양도가액에서 공제할 필요경비는 다음 각호에 규정하는 것으로 한다.

1. 취득가액가. 제94조 제1항 각 호의 자산의 취득에 소요된 실지거래가액. 다만, 제96조제2항 각 호 외의 본문에 해당하는 경우에는 당해 자산의 취득 당시의 기준시가구 소득세법 시행령(2007. 12. 31. 대통령령 제20516호로 일부 개정되기 전의 것)제163조(양도자산의 필요경비)⑩ 법 제97조 제1항 제1호 가목 본문의 규정을 적용함에 있어서 상속세 및 증여세법 제33조 내지 제42조의 규정에 의하여 증여세를 과세받은 경우에는 당해 증여재산가액 또는 그 증·감액을 취득가액에 가산하거나 차감한다.

구 상속세 및 증여세법(2007. 12. 31. 법률 제8828호로 일부 개정되기 전의 것, 이하 '구 상증세법'이라고 한다)제45조의 2(명의신탁재산의 증여의제)① 권리의 이전이나 그 행사에登記 등을 요하는 재산(토지와 건물을 제외한다.

이하 이 조에서 같다)에 있어서 실제소유자와 명의자가 다른 경우에는「국세기본법」제14조의 규정에 불구하고 그 명의자로登記 등을 한 날(그 재산이 명의개서를 요하는 재산인 경우에는 소유권취득일이 속하는 연도의 다음 연도 말일의 다음 날을 말한다)에 그 재산의 가액을 명의자가 실제소유자로부터 증여받은 것으로 본다.

다만, 다음 각 호의 1에 해당하는 경우에는 그러하지 아니하다.

1. 조세회피의 목적 없이 타인의 명의로 재산의登記 등을 하거나 소유권을 취득한 실제소유자 명의로 명의개서를 하지 아니한 경우

(나) 판단

① 증여세와 양도소득세는 납세의무의 성립요건과 시기 및 납세의무자를 서로 달리하는 것이어서, 과세관청이 각 부과처분을 함에 있어서는 각각의 과세요건에 따라 실질에 맞추어 독립적으로 판단하여야 할 것으로, 위 규정들의 요건에 모두 해당할 경우 양자의 중복적용을 배제하는 특별한 규정이 없는 한 어느 한 쪽의 과세만 가능한 것은 아니다(대법원 2003. 5. 13. 선고 2002두12458 판결 참조).

② 현행 헌법은 동일한 과세물건에 대하여 중복과세를 금지하는 취지의 명문 규정을 두고 있지 않으므로 동일한 과세물건에 대하여 별도의 세목에서 이를 부과대상으로 열거하고 있다고 하더라도 그것만으로 바로 해당 규정이 중복과세금지의 원칙에 위반하기 때문에 헌법위반이 된다고 볼 것은 아니고, 그 중복과세로 인하여 국민의 재산권, 평등권을 침해하는 경우에 위헌이 된다고 볼 여지가 있을 것이다.

그런데 구 상증세법 제45조의2에 의하여 동일한 담세력의 원천에 대하여 명의신탁자에게 양도소득세를, 명의수탁자에게 증여의제에 따른 증여세를 과세하는 결과를 가져온다고 하더라도, 위 규정과 구 소득세법 제94조 제1항 제3호는 각기 적용요건과 납세의무자를 달리정하고 있고, 조세회피 목적이 인정되지 않는 명의신탁의 경우에는 구 상증세법 제45조의2의 적용을 배제함으로써 중복되는 범위를 제외하고 있다는 점에서 양도소득세와 증여의제에 따른 증여세는 서로 다른 세목을 구성하는 별개의 조세에 해당하고, 이를 어떻게 규율할 것인가에 대하여는 입법자에게 입법재량이 부여되어 있다고 할 것이므로, 위 규정 자체가 이중과세금지원칙에 위배되어 위헌이라고 할 수 없다.

그리고 구 소득세법은 제94조 제1항 제3호에서 과세표준에 따른 단계적 누진세율에 의한 과세를 원칙으로 하면서 이른바 '소득원천설'에 입각하여 법령에 열거된 원천의 소득에 관하여만 과세하고 있고, 과세대상이 되는 주식의 양도소득의 범위를 상장법인 '대주주'의 거래, 그리고 증권시장 외에서 이루어지는 거래(이른바 '장외거래')에 한정하고 있는데, 입법자가 증여의제에 따른 증여세와 양도소득세의 중복적용을 배제하는 규정을 두지 아니한 것은 조세부담의 공평을 도모하고자 한 구 상증세법 제45조의2의 실효성을 확보하기 위한 것으로 단순한 입법부작위의 산물이라고 볼 수 없다.

그러므로 차명주식의 매매로 인한 양도소득세 포탈세액을 계산함에 있어 차명주주에게 증여의제에 따른 증여세가 부과될 당시의 증여재산가액을 취득가액으로 보아 필요경비로 공제하여야 한다는 피고인 1, 피고인 2의 주장은 구 소득세법 제94조 제1항 제3호, 구 상증세법 제45조의2의 각 입법취지에 반하는 것이어서 받아들일 수 없다.

그뿐만 아니라, 조세법률주의의 원칙상 과세요건이나 비과세요건 또는 조세감면요건을 막론하고 조세법규의 해석은 특별한 사정이 없는 한 법문대로 해석할 것이고, 합리적 이유 없이 확장해석하거나 유추해석하는 것은 허용되지 아니하므로(대법원 2011. 1. 27. 선고 2010도1191 판결 참조), 구 소득세법 제97조 제1항 제1호에서 피고인에 대한 양도소득세 과세표준 계산시 공제할 필요경비의 범위를 '자산의 취득에 소요된 실지거래가액'으로만 규정하고 있음에도 법령상 근거 없이 증여의제 당시의 시가로 조정하여 양도소득세 과세표준을 산정하여야 한다는 피고인 1, 피고인 2의 주장은 이유 없다.

③ 한편, 원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 피고인 1이 관련 법령에 따라 주식의 취득 및 매각에 일정한 제한을 받고 주식매매차익에 대하여 양도소득세를 신고·납부하여야 하는 소득세법상의 '대주주'인 점, 차명주식의 매수와 매도를 반복하면서도 위 주식의 매매가 과세대상이 되는 대주주의 거래임을 과세관청이 알지 못하도록 수백 개의 임직원 명의의 차명계좌를 이용하여 분산 보유하면서 과세관청의 추적을 피하였던 점, 결국 차명주식에 대하여 양도소득 과세표준을 신고하지 아니한 채 각 연도별 신고기간을 도과한 점 등을 종합하여 보면, 피고인 1의 위와 같은 행위는 적극적인 소득은닉행위로서 양도소득세의 부과징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 할 정도의 부정한 행위로 평가하기에 충분하고 조세포탈의 고의도 인정된다. 이와 같이 피고인 1이 부정행위에 의하여 양도소득세를 포탈함으로써 형사책임이 인정되는 이상, 피고인 1의 각 조세포탈죄가 최종적으로 기수에 이른 후에 구 상증세법에 따라 타인인 차명주주에 대하여 별도로 증여의제에 따른 증여세 부과처분이 있었다거나 그 세액을 실질적으로 피고인 1이 납부하였다는 등의 사정은 범죄성립에 영향을 미치지 아니한다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

(5) 신주인수권의 매입가액을 양도가액에서 공제하여야 하는지 여부

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들에 의하면, 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

- ① 피고인 1은 격려금 명목으로 공소외 2 (주) 임직원 49명에게 공소외 2 (주)가 2000. 3. 13. 발행한 제123회 분리형 신주인수권부사채의 신주인수권을 매입하는데 필요한 자금을 지원하여 위 임직원들로 하여금 위 신주인수권을 취득하게 하였다(증가 제93호증의 31, 증가 제168호증).
- ② 그 후 피고인 1은 2005. 3. 12.경부터 2005. 11. 16.경까지 위와 같이 신주인수권을 취득한 임직원들 21명(아래 표 기재 명의자 14명 포함)에게 각 해당 신주인수권의 시가 상당액을 지급하고 그 임직원들로부터 해당 신주인수권을 매

수하였고(증가 제102호증), 그 임직원들로부터 매수한 신주인수권의 명의를 변경하지 아니한 채 신주인수권을 행사하여 해당 임직원들의 차명으로 주식을 취득하였다.

- ③ 그 후 피고인 1은 위 차명주식 일부를 양도함으로써 양도차익을 얻었는데, 그 중 아래 표 기재 임직원 14명 명의의 차명주식 부분을 2005. 9. 15.부터 2007. 12. 20.까지 양도하여 얻은 양도차익에 대해서는 그 과세표준과 양도소득세액을 신고, 납부하지 아니하였다.

순번명의자신주인수권 매입일수량신주인수권 취득가액(원)1공소외 52005. 11. 16.2128,704,7202공소외 62005. 11. 15.11,666465,473,4003공소외 72005. 06. 21.1,96650,133,0004공소외 82005. 07. 05.2,79783,742,1805피고인 32005. 08. 09.1,33340,096,6406공소외 9미상8,333199,290,0007피고인 22005. 07. 13.5,462161,347,4808공소외 10미상5,000119,290,0009공소외 112005. 07. 13.8,163241,135,02010공소외 12미상11,666165,109,26011공소외 132005. 03. 12.20,000579,600,00012공소외 142005. 10. 07.43313,671,97513공소외 152005. 08. 04.3,398104,182,68014공소외 162005. 10. 21.6,666223,844,280합계??87,0952,455,620,635

앞서 본 바와 같이 신주인수권을 행사하여 주식을 취득하였다가 이를 양도한 경우 발생하게 되는 양도차익은 '{주식의 양도가액 - [신주인수권 주금 납입액(행사가액) + 신주인수권 취득가액(기타 필요경비 포함)]}'이고, 이를 근거로 납세의무의 범위가 확정된다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 1이 양도소득세액을 신고·납부하지 아니한 차명주식의 차명주주 14명으로부터 신주인수권을 매수하면서 그들에게 지급한 신주인수권 시가 상당액은 신주인수권의 취득가액에 해당하므로, 주식 양도로 인한 양도차익을 계산함에 있어 이를 필요경비로서 공제함이 상당하다.

따라서 이를 공제하지 않고 계산된 양도소득세 전액에 대해 조세포탈죄의 성립을 인정한 원심판결에는 사실오인 내지 법리오해의 위법이 있다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 있다.

- (6) 차명주주의 금융소득이 연 4,000만 원을 초과하고, 그 초과부분에 대하여 최고세율이 적용되는 경우 조세포탈 성립 여부

납세의무자가 타인 명의로 차명주식을 보유하면서 자신의 종합소득세과세표준확정신고를 함에 있어 차명주식에서 발생한 자신의 금융소득금액을 종합소득금액에 합산하지 아니하고 누락시킴으로써 확정신고 자진납부하여야 할 종합소득세액을 일부 탈루한 채 납부하였다고 하더라도, 만약 그 납세의무자가 실질적으로 이를 부담하여 당해 차명주식에서 발생한 자신의 소득금액에 대한 소득세를 차명주주의 명의로 납부하였다면, 그와 같이 납부한 세액에 관하여는 당해 납세의무자에게 사기 기타 부정한 행위로서 조세를 포탈하려는 고의가 있었다고 볼 수 없다(대법원 1994. 6. 28. 선고 94도759 판결, 대법원 2005. 1. 14. 선고 2002도5411 판결 등 참조).

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들[금융소득 자료(증거기록 제12498, 12535, 12556, 12608, 12641, 12667, 12720, 12760, 12765, 12804, 12816, 12556, 12579, 12635, 12646, 12720, 12760, 12761, 12799쪽)의 기재 등]에 의하면, 피고인 1은 임직원들 명의로 취득한 차명주식을 관리하면서 그 차명주식과 관련하여 발생하는 부대비용, 세금 등을 지급하여 온 사실, 2003년부터 2006년까지 사이에 피고인 1의 차명주식에 대하여 금융소득(배당·이자소득)이 발생하였고, 그 중 아래 표 기재 차명주주들의 각 금융소득이 연 4,000만 원을 초과한 부분은 종합소득 합산 과세대상이 되어 최고세율이 적용됨으로써 아래 표 기재 '차명주주 명의로 납부한 금융소득세액'란 기재 해당

세액을 납부한 사실을 인정할 수 있다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 1은 아래 표 기재 차명주주들 명의로 보유하던 차명주식에서 발생한 금융소득금액에 대한 소득세를 차명주주들의 명의로 납부한 것으로 보이고, 차명주주들의 연간 금융소득의 합계액이 4천만 원을 초과한 부분에 대하여 최고세율이 적용됨으로써 피고인 1이 실명으로 그 주식을 보유하는 경우와 비교하여 해당 금융소득금액으로 인한 종합소득세액에 차이가 없게 되어 결국 포탈세액은 없는 것으로 보이므로, 피고인 1에게는 이 부분 소득세액에 관하여 부정행위로서 조세를 포탈하려는 고의가 있었다고 볼 수 없다.

따라서 이 사건 공소사실 중 2003귀속년도부터 2006귀속년도까지 각 종합소득세 포탈 범행 부분 가운데 아래 표에 기재된 차명주주 명의로 납부한 금융소득세액 상당의 포탈세액 부분은 범죄의 증거가 없는 때에 해당한다.

이와 달리 이 사건 종합소득세 전액에 대해 조세포탈죄의 성립을 인정한 원심판결에는 사실오인 내지 법리오해의 위법이 있다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 있다.

(단위 :원)귀속연도계좌차명주주 명의로 납부한 금융소득세액(포탈세액)2003년도공소외 176,065,003공소외 74,670,346공소외 184,934,541공소외 198,975,797공소외 206,025,254공소외 217,892,649공소외 227,445,455공소외 237,273,702공소외 247,087,434공소외 256,935,520공소외 2620,774,718소계?88,080,4182004년도공소외 278,236,172공소외 287,581,243공소외 298,172,576피고인 210,068,620공소외 308,073,616공소외 317,780,930공소외 2115,069,592공소외 2211,205,214공소외 328,648,500공소외 3214,562,112소계?99,398,5762005년도공소외 277,438,841공소외 3216,584,987공소외 239,126,875소계?33,150,7022006년도공소외 75,803,986소계?5,803,986 합계?226,433,682

(7) 소결론

이상에서 살펴본 바에 의하면, 피고인 1이 차명주식을 양도, 보유함으로써 양도소득, 배당·이자소득이 발생하였음에도 부정행위로서 이를 은닉하고 과세관청에 신고하지 아니함으로써 포탈한 양도소득세액 및 종합소득세액은 별지 범죄일람표 1 기재와 같이 2003귀속년도 1,587,730,118원, 2004귀속년도 1,473,402,161원, 2005귀속년도 3,886,927,590원, 2006귀속년도 4,625,823,362원, 2007귀속년도 6,146,187,715원이 된다.

나) 공소외 2 (주) 부외자금 조성 관련 법인세포탈 부분(피고인 1, 피고인 2)

법인세법에 의하면 법인이 사업 집행상 필요에 의하여 비용을 지출한 경우 손금으로 인정받을 수 있는 항목 및 그 용인 한도액은 법정되어 있으므로, 주식회사의 이사 등이 비용의 허위계상 또는 과다계상의 방법으로 공금을 정식경리에서 제외한 뒤 그 금액 상당을 손금으로 처리한 경우, 그 금액들이 전부 회사의 사업집행상 필요한 용도에 사용되었더라도 그 용도를 구체적으로 밝혀 그것이 손비로 인정될 수 있는 항목이고, 손금용인한도액 내의 금액임을 입증하지 못하는 이상 조세포탈의 죄책을 면할 수 없다(대법원 1989. 10. 10. 선고 87도966 판결, 대법원 2002. 7. 26. 선고 2001도5459 판결 등 참조).

이 사건의 경우 피고인 1, 피고인 2는 아래 제2의 가.2)나)(2)항에서 살펴보는 바와 같이 2003년부터 2005년까지 사이에 공소외 2 (주)에서 경비를 허위로 계상하는 등의 방법으로 부외자금을 조성하여 피고인 1의 금고에 보관하면서 이를 사용하였는데, 피고인 1이 그 기간 동안 조성된 부외자금으로 공소외 2 (주)의 사업집행에 필요한 용도에 사용한 부분이 있다고 하더라도 대부분 그 용도가 금액별로 구체적으로 밝혀져 있지 아니하고, 그것이 손비로 인정될 수 있는 항목이고 손금용인한도액 내의 금액이라는 점을 인정할 자료가 부족하므로, 이는 손금 산입의 대상이 될 수 없다.

따라서, 피고인 1, 피고인 2는 부외자금을 조성하는 과정에서 공소외 2 (주)의 회계장부에 허위의 경비를 계상하고 이를 법인소득에서 손금으로 처리함으로써 법인세를 포탈하였다고 인정함이 상당하다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

다) 피고인 2의 책임범위(피고인 2)

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들에 의하면, 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

- ① 피고인 2는 2004. 10. 1.자로 공소외 2 (주)의 재무담당 상무로 발령받아 2004. 11. 5. 홍콩에서 입국한 후 2004. 11. 8.부터 출근하여 공소외 2 (주) 회장실 재무담당 임원으로 근무하였다.
- ② 피고인 2가 위와 같이 재무담당 임원으로 근무하면서 이전부터 공소외 2 (주) 회장실 재무2팀에서 계속되어 왔던 피고인 1의 차명주식 보유·매각, 부외자금 조성 및 이에 관한 조세포탈의 실행행위에 관여하게 되었다.
- ③ 이에 따라 피고인 2가 2004년도 차명주식의 보유·매각에 따른 피고인 1의 소득이나 부외자금과 관련된 공소외 2 (주)의 소득이 발생하였음을 인식하였음에도 과세관청에 2004년 귀속소득의 신고일인 2005. 3. 31.(부외자금 관련 법인의 경우) 및 2005. 5. 31.(양도소득세, 종합소득세의 경우)까지 해당 소득을 미신고하거나 과소신고하였다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 2는 공소외 2 (주) 회장실 재무담당 임원으로서 피고인 1의 차명주식 관리나 부외자금 조성 등을 총괄하였으므로 2004년도에 발생한 차명주식의 보유·매각에 따른 피고인 1의 소득이나 부외자금 조성과 관련된 공소외 2 (주)의 소득에 관한 '부정행위'를 알면서도 2004귀속년도 소득신고에 관여한 이상, 각각의 '부정행위'에 관여한 바가 없다고 하더라도 신고대상이 된 귀속년도의 포탈세액 전체에 대하여 공동정범으로서의 책임이 있다고 봄이 타당하다(피고인 2의 변호인이 들고 있는 대법원 1982. 6. 8. 선고 82도884 판결은 포괄일죄를 이루는 연속된 향정신성의약품 제조행위의 일부에 가담한 승계적 공동정범의 책임범위에 관한 것이어서 이 사건과는 사안을 달리한다). 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

2) 공소외 2 (주) 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령) 부분(피고인 1)

가) 공소사실의 특정 및 공소장변경절차의 적법 여부

(1) 이 부분 공소사실의 요지

검사가 원심에 제출한 공소장과 2014. 1. 7.자 공소장변경허가신청서에 의하면 이 부분 공소사실의 요지는 다음과 같다. "공소외 2 (주)에는 회장실 재무팀 외에 일반 재무, 회계, 자금 업무를 담당하는 경영지원실 산하 재무팀이 있었고, 재무팀장은 공소외 19, 공소외 33, 공소외 14, 재무팀 산하 경리파트장은 공소외 33, 공소외 14, 공소외 34가 각각 근무하였다.

피고인 1은 1995.경부터 피해자 공소외 2 (주)의 법인자금을 빼내어 개인 용도에 사용하기로 마음먹고, 이를 회장실 재무담당 임원 공소외 65에게 지시하였고, 공소외 34는 경영지원실 재무팀장 공소외 19에게, 공소외 19는 경영지원실 재무팀 경리파트장 공소외 33에게, 각각 허위 경비를 계상하여 법인자금을 빼낸 다음, 회장실 재무팀으로 전달하도록 지시하였으며, 이후 비자금을 조성하여 회장실 재무팀에 전달하는 일은 통상 업무가 되어 회장실 재무담당 임원 및 재무팀장, 경영지원실 재무팀장, 경리파트장 후임자에게 순차적으로 인수인계되었다.

이에 따라, 1998. 1.경부터 2005. 12.경까지 경영지원실 재무팀장 공소외 19, 공소외 33, 공소외 14, 경리파트장 공소외 33, 공소외 14, 공소외 34는 피해자 공소외 2 (주)가 마치 판매촉진비, 복리후생비, 회의비, 교제비, 조사연구비 등을 정상적으로 지급한 것처럼 전표를 조작하고, 수동 신용카드 단말기, 컴퓨터 프로그램과 도트 프린트 등을 이용, 증빙을 조작하는 등의 방법으로 회계장부를 조작한 다음, 피해자 공소외 2 (주) 법인자금을 빼내어 회장실 재무담당 임

원 공소외 65, 피고인 2, 재무2팀장 피고인 3, 공소외 66, 공소외 36에게 전달하고, 피고인 1은 그 돈을 받아 생활비, 카드대금, 차량·미술품·와인 구입대금, 차명주식 등 개인자산 매입대금 등 개인용도에 임의로 사용하였다.

이로써, 피고인 1은 공소외 65, 피고인 2, 피고인 3, 공소외 66, 공소외 36, 공소외 19, 공소외 33, 공소외 14, 공소외 34와 순차 공모하여, 위와 같이 회계장부를 조작하는 방법으로 피해자 공소외 2 (주) 소유 자금을 빼돌려 피고인 1이 개인적인 용도에 사용하는 방법으로 1998. 1.경부터 2005. 12.경까지 사이에 별지 범죄일람표 2 기재와 같이 피해자 공소외 2 (주) 법인자금 합계 60,381,315,080원 상당을 횡령하였다.

"

(2) 이 부분 공소사실의 특정 경위

기록에 의하면 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

① 피고인 측은 원심 제1회 공판준비기일에 이 부분 공소사실이 부외자금의 사용행위를 횡령으로 기소한 것인지, 아니면 조성행위를 횡령으로 기소한 것인지를 밝혀줄 것을 요청하였고, 이에 검사는 2013. 8. 23.자 의견서를 통하여 '이 사건은 부외자금의 용처를 밝혀서 횡령죄로 기소한 것이지 조성 자체를 횡령죄로 기소한 것이 아니며 용처에 대한 객관적 자료도 제시하겠다'고 밝혔다.

② 원심은 공판준비기일과 공판기일을 진행하면서 검사에게 여러 차례 이 부분 공소사실을 특정하고 횡령의 기수 시점에 대한 입장을 밝히려는 취지로 석명하고 공소장 정리를 명하였다.

③ 검사는 원심 제8회 공판기일인 2014. 1. 7. 제출한 의견서에서 이 부분 공소사실은 부외자금이 피고인 1의 개인금고에 입고되어 차명주식 매각자금 등 다른 개인재산과 혼합되어 공동 관리된 순간 불법영득의 의사가 실현되어 횡령 범행이 기수에 이르렀다는 취지라고 밝히고, 같은 날 제출한 공소장변경허가신청서를 통하여 관련 범죄일람표 중 일부 범행의 일시를 연도별로 기재되어 있던 것을 일자별로 바꾸어 기재하였고, 범행방법란의 "제일제당의 법인자금을 빼돌려 피고인 1의 생활비 등에 임의 사용" 부분을 "제일제당의 법인자금을 빼돌려 피고인 1의 개인금고에 개인재산과 혼합하여 관리하면서 개인 용도로 사용"으로 바꾸어 기재하였다.

④ 이에 원심은 피고인 1이 피해자 공소외 2 (주)의 부외자금을 조성함으로써 이를 횡령하였다는 것이 이 부분 공소사실의 요지임을 전제로 하여 피고인 1이 조성한 부외자금 전액에 관하여 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)죄를 인정하였다.

앞서 본 바에 의하면, 이 부분 공소사실은 공소장변경을 전후하여 범죄일람표의 일부 범행시기가 연도별에서 일시별로 특정되고 '법인자금을 개인금고에 개인재산과 혼합하여 관리하면서'라는 문구가 추가되었을 뿐 주요한 부분에서 별다른 차이가 없다.

이에 대하여 검사는 법원의 석명에 따라 처음에는 부외자금의 사용행위를 횡령으로 기소하는 취지라고 주장하였다가 최종적으로 부외자금의 조성행위를 횡령으로 기소하는 취지임을 분명히 하였다.

이와 같은 재판경과에 비추어 볼 때, 당초 부외자금의 사용행위를 횡령으로 기소하는 취지였다가 공소장변경에 의하여 부외자금의 조성행위를 횡령으로 기소하는 취지로 바뀌었다기보다는, 처음부터 이 부분 공소사실에는 부외자금의 조성행위에 의한 횡령이 포함되어 있었고, 다만 그 심판의 대상이 불명료하였던 것이 석명을 통하여 명확하게 특정된 것으로 봄이 상당하다.

피고인 1의 이 부분 주장은 이유 없다.

설령 이 부분 공소사실이 공소장변경절차에 의하여 부외자금의 사용행위에 의한 횡령에서 조성행위에 의한 횡령으로 변경되었다고 하더라도, 변경된 이 사건 부외자금 조성행위에 의한 횡령 공소사실 내용은 당초의 횡령 공소사실 내용과 별다른 차이가 없고, 전체 범행기간과 횡령금액이 동일하며, 불법영득의사가 있는지를 판단하는데 부외자금의 사용용도가 주요한 요소가 된다는 점에서 차이가 없으므로 양자의 공소사실 사이에는 기본적 사실관계가 동일하다고 봄이 상당하고, 따라서 부외자금의 사용행위에 의한 횡령에서 조성행위에 의한 횡령으로 공소장변경을 허가한 것은 적법하다(피고인 1의 변호인이 들고 있는 대법원 2009. 2. 26. 선고 2007도4784 판결은 심판대상이 된 부외자금의 조성행위와 사용행위가 각 횡령금액이나 범행시기 등의 측면에서 현저한 간극이 있는 사안에서 부외자금의 사용으로 인한 업무상횡령의 점과 조성으로 인한 업무상배임의 점 사이에 기본적 사실관계가 동일하다고 보기 어려워 공소장변경을 허가하여서는 아니 된다는 취지여서 이 사건과는 사안을 달리한다). 결국 피고인 1의 이 부분 주장은 어느 모로 보아도 이유 없다.

나) 부외자금 조성에 의한 업무상 횡령죄의 성립 여부

(1) 원심의 판단

원심은 이 사건 부외자금 조성시를 기준으로 업무상횡령죄를 인정할 수 있는지에 관하여, 그 판시와 같은 사정들(부외자금 조성 경위, 조성 방법, 보관 방법, 결산 방법, 사용의 의사결정 방법, 실제 사용용도 등)을 종합하면, 피고인 1이 공소외 2 (주) 재무팀으로부터 법인자금을 현금으로 지급받아 이를 자신의 개인금고에 귀속시키고 다른 개인재산과 함께 관리·결산될 수 있도록 하였다는 점에서 불법영득의사는 이미 명백히 표현되었다고 추단되고, 피고인 1이 주장하는 부외자금 사용처의 내역이 회사 운영을 위한 현금성 경비로 볼 수 없고 개인적 사용임이 인정되므로, 피고인 1이 이 사건 부외자금을 개인금고에 보관하도록 하는 방법으로 조성한 시점에 불법영득의사가 객관적으로 명백히 표현된 것으로 보아 이 사건 부외자금 조성행위 자체로서 업무상횡령죄가 성립한다고 판단하여 이 부분 공소사실을 유죄로 인정하였다.

(2) 당심의 판단

(가) 관련 법리

업무상횡령죄에 있어서의 횡령행위란 불법영득의사를 실현하는 일체의 행위를 말하는 것으로서 불법영득의사가 외부에 인식될 수 있는 객관적 행위가 있을 때 횡령죄가 성립하는 것이고, 여기서 불법영득의사라 함은 자기 또는 제3자의 이익을 꾀할 목적으로 업무상의 임무에 위배하여 자신이 보관하는 타인의 재물을 자기의 소유인 것 같이 사실상 또는 법률상 처분하는 의사를 말한다(대법원 2006. 8. 24. 선고 2006도3039 판결 참조).

법인의 운영자 또는 관리자가 법인의 자금을 이용하여 부외자금을 조성하였다고 하더라도 그것이 당해 부외자금의 소유자인 법인 이외의 제3자가 이를 발견하기 곤란하게 하기 위한 장부상의 분식에 불과하거나 법인의 운영에 필요한 자금을 조달하는 수단으로 인정되는 경우에는 불법영득의사를 인정하기 어렵다.

다만 법인의 운영자 또는 관리자가 법인을 위한 목적이 아니라 법인과는 아무런 관련이 없거나 개인적인 용도로 착복할 목적으로 법인의 자금을 빼내어 별도로 부외자금을 조성하였다면 그 조성행위 자체로써 불법영득의사가 실현된 것으로 볼 수 있을 것인데, 이때 그 행위자에게 법인의 자금을 빼내어 착복할 목적이 있었는지 여부는 그 법인의 성격과 부외자금의 조성 동기, 방법, 규모, 기간, 부외자금의 보관방법 및 실제 사용용도 등 제반 사정을 종합적으로 고려하여 판단하여야 한다(대법원 2010. 12. 9. 선고 2010도11015 판결 참조).

이와 같이 불법영득의사를 실현하는 행위로서의 횡령행위가 있었다는 점은 검사가 법관으로 하여금 합리적인 의심을 할 여지가 없을 정도의 확신을 생기게 하는 증명력을 가진 엄격한 증거에 의하여 입증하여야 하고, 이와 같은 증거가 없다면 설령 피고인에게 유죄의 의심이 간다 하더라도 피고인의 이익으로 판단할 수밖에 없다(대법원 1994. 9. 9. 선고 94도998 판결, 대법원 2008. 8. 21. 선고 2007도9318 판결 등 참조).

(나) 2003년부터 2005년까지 사이의 부외자금 조성행위에 관하여

공소외 2 (㉸) 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)의 공소사실에 대한 공소시효는 후술하는 바와 같이 10년이고, 이 사건 공소가 2013. 7. 18. 제기되었음은 기록상 명백하므로, 위 공소사실 중 공소시효가 완성되지 아니한 2003년부터 2005년까지 사이의 부외자금 조성행위 중에 유죄로 인정할 수 있는 부분이 있어야만 그 부분과 포괄일죄로 공소제기된 1998년부터 2002년까지 사이의 부외자금 조성행위에 대하여도 유죄로 인정될 수 있다.

실제적으로도 검사가 이 부분 공소사실을 입증하기 위하여 제출한 증거자료의 상당 부분은 2003년 이후에 작성된 것이므로 이 부분 공소사실 중 우선 2003년부터 2005년까지의 부외자금 조성행위 부분에 관하여 살펴본다.

① 부외자금의 조성 경위와 관리 방법

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들에 의하면, 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

㉠ 공소외 2 (㉸)가 ♡♡그룹의 계열사로 있을 때부터 회사 경영에 필요한 현금성 경비의 충당을 위하여 부외자금을 조성하였고, 1995년 무렵 ♡♡그룹에서 분리되어 독자적으로 경영되기 시작한 후에도 공소외 2 (㉸) 재무팀에서 피고인 1이 사용할 부외자금을 조성하였는데, 그 부외자금의 규모는 1998년 147억 9,806만 원, 1999년 70억 867만 원, 2000년 118억 9,701만 원, 2001년 62억 4,944만 원, 2002년 78억 7,000만 원이었다가 그 후 2003년 46억 8,000만 원, 2004년 52억 원, 2005년 26억 원으로 다소 줄어든 뒤 2006년부터는 더 이상 조성되지 아니하였다.

㉡ 매년 초 공소외 2 (㉸)의 회장실에서 관재업무를 담당하는 임원이 공소외 2 (㉸) 재무팀 팀장에게 매월 일정금액의 부외자금을 조성하여 줄 것을 요청하는 방식으로 조성 금액이 결정되고, 추가로 현금이 필요한 경우 월정액 이외에 추가현금을 요구하는 등 이 사건 부외자금의 액수는 피고인 1과 그의 지시를 받은 회장실 재무담당 임원에 의하여 결정되었다.

가령 2005. 1.경 작성된 '12월 결산 보고자료'에 포함된 '수입 및 지출 내역'(증거기록 제14315쪽) 중 '사입금'(이는 조성된 부외자금을 의미한다) 항목에 의하면, 2004년 누계로 총 52억 원의 부외자금이 조성되었고, 비교란에는 '정기 48, GLS 관련 4'라고 기재되어 있는데, 이는 부외자금 52억 원 중 48억 원이 정기적인 부외자금으로 조성된 것이고, 나머지 4억 원은 계열사인 ○○ GLS와 관련하여 추가로 부외자금이 조성된 것임을 뜻한다.

㉢ 공소외 2 (㉸) 재무팀은 이 사건 부외자금을 조성하기 위하여, 현금을 인출한 후 이를 복리후생비, 회의비, 교재비, 조사연구비 등으로 허위 계정처리하고, 기존 경비처리가 된 매출전표를 복사하거나, 허위의 신용카드 매출전표를 수기로 직접 작성하거나, 직원들로부터 개인적으로 사용한 신용카드 매출전표를 받아 첨부하거나, 도트프린터를 이용하여 다량의 매출전표를 만드는 등으로 허위 전표에 대응하는 허위의 증빙을 만들었다.

㉣ 공소외 2 (㉸) 재무팀은 위와 같이 부외자금을 만들어 매월 3~4차례 회장실에 전달하면서 부외자금 조성과 관련한 장부나 문건은 별도로 작성하지 아니하였고, 회장실에 현금을 전달하고 회장실 재무담당 임원 등으로부터 지불증을 받아 이를 월말까지 보관하다가 공소외 2 (㉸) 재무팀 팀장이 경영지원실장에게 부외자금 전달 내역을 보고한 후 이

를 폐기하였다.

㉞ 공소외 2 (주) 회장실 재무담당 임원 또는 재무2팀장은 공소외 2 (주) 재무팀으로부터 부외자금으로 조성된 현금을 받아 이를 피고인 1의 차명주식 매각대금, ▶▶(BS)으로부터 지급받은 금원, 비상장사의 주권실물, 무기명채권, CD, 예·적금 통장, 증권통장, 금융상품 통장, 도장, 카드 등이 함께 보관되어 있는 재무2팀이 관리하던 금고(이하 '이 사건 금고'라고 한다)에 넣어 보관하였다.

㉟ 이 사건 부외자금 자체의 조성내역이나 집행내역 및 잔액을 기재한 별도의 장부는 존재하지 않았고, 다만 공소외 2 (주) 회장실 재무2팀의 실무자들이 피고인 1의 재산현황을 한눈에 파악할 수 있도록 '수입'과 '지출' 현황을 나타내기 위하여 작성한 '일계표'(증거기록 제2509 내지 2516쪽, 제20069 내지 20186쪽, 이하 '이 사건 일계표'라 한다)와 결산보고서의 '수입'란 중 '사' 계정에 전달받은 부외자금의 액수를 기재하였다.

이 사건 부외자금은 회장실 재무2팀에 전달되어 이 사건 금고에 보관된 후 얼마 지나지 않아 대부분 사용되었는데, 이러한 부외자금의 사용금액은 이 사건 일계표상의 '지출'란에 반영되었으나 그 부외자금만의 사용내역을 별도로 기재하는 계정은 두지 않았고, '일계표'나 '2004년도 결산내역' 및 '2005년도 결산실적'의 지출내역에는 법인을 위한 지출과 개인적 지출이 구분되어 있지 않으며, 수입총계와 지출총계를 계산한 차액을 '흑자'라고 표현하고 '수입과 지출의 차이는 시재의 증가로 반영된다'고만 기재되어 있다.

㊱ 공소외 2 (주) 회장실 재무2팀에는 이 사건 부외자금만의 출납을 관리하는 별도의 결산은 없었던 반면에, 피고인 1이 선대로부터 증여받은 차명주식을 매각하여 마련한 자산과 현금을 관리하기 위한 결산절차가 따로 있었고(이를 '손결산'이라 하고, 손결산에 의하여 관리되는 차명주식을 매각하여 발생한 현금을 '공소외 37'이라고 한다), 손결산을 전담하는 직원이 존재하여 수시로 발생하는 손결산 자금의 입출금을 '손일계표'(주식일계표)에 기재하여 정리하고 매월 말에는 손일계표상 기재되어 있는 공소외 37 시재액과 이 사건 금고 내에 있는 실제 공소외 37 시재액을 대조하여 결산업무를 수행하였으며, 다른 담당자가 손결산 자료를 건네받아 이 사건 부외자금, 피고인 1의 다른 개인재산 및 손결산 중 일부를 통합하여 결산하였다(이를 '이결산'이라 한다). 이와 같이 '이결산' 외에 '손결산' 절차가 별도로 존재하였고, 공소외 37과 이 사건 부외자금은 이 사건 금고 내에 사실상 구분되어 보관 및 사용되었다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 1의 지시하에 공소외 2 (주) 부외자금이 조직적, 계속적으로 조성되어 왔고, 그 수입과 지출이 외부에 노출되지 않도록 하기 위해서 별도의 보관장소나 장부를 마련하지 않은 채 피고인 1의 개인재산과 함께 금고에 보관되어 사용되었으며, 피고인 1의 재산 관리를 위해 작성된 자료(일계표 등)에 그 부외자금과 관련된 항목이 포함되어 있음을 알 수 있다.

그러나 이 사건 부외자금이 은밀하게 조성, 보관 및 사용되는 위와 같은 사정은 정상적으로 회계 처리되지 않은 부외자금의 속성에 기인한 것으로 보이고, 이 사건 부외자금이 피고인 1의 처분의사에 의해서만 사용될 수 있는 재산으로 편입되었다는 의미에서 그와 같이 일계표가 작성된 것으로 볼 여지도 있으며, 어느 특정한 사용목적을 위하여 이 사건 부외자금을 조성한 것이 아니라 일반적, 포괄적, 지속적으로 매월 일정액의 부외자금을 조성하고 특별한 사용처가 있는 때에는 추가적으로 부외자금을 조성하였던 것으로 미루어 볼 때, 이 사건 부외자금이 회사의 정상적인 회계 처리가 불가능하거나 곤란한 현금성 경비 충당을 위하여 조성되고 사용되었을 가능성을 배제할 수 없다.

더구나 피고인 1의 차명주식을 원천으로 한 개인자금과 이 사건 부외자금이 결산담당자를 달리하여 별개로 구분되어 관리 및 사용된 정황이 나타나는 이상, 이 사건 부외자금이 회사와는 아무런 관련이 없거나 개인적인 용도로 사용하기 위한 목적으로 조성된 것이라고 선불리 단정할 수 없다.

특히 이 사건 부외자금이 이미 모두 사용된 이 사건의 경우 그 부외자금의 조성 당시 불법영득의사가 있었는지를 판단하기 위하여는 무엇보다도 그 부외자금의 실제 사용처를 확인할 필요가 있다.

② 부외자금의 사용내역

㉠ 검사가 주장하는 부외자금 사용처에 관하여

검사는 피고인 1이 이 사건 부외자금을 피고인 1의 개인자금을 보관하는 금고에 개인자금과 혼합하여 보관하며 사용하였고, 일계표와 결산보고서상의 '수입'란에 이 사건 부외자금 항목이 포함되어 있으며, '지출'란에 개인적 사용처에 관한 항목들이 포함되어 있음을 근거로 피고인 1이 이 사건 부외자금을 생활비, 카드대금, 차량·미술품·와인 구입대금, 차명주식 등 개인자산 매입대금 등의 개인적 용도로 사용하였다고 주장한다.

이에 대하여 피고인 1은 위와 같은 용처에는 피고인 1의 개인자금이 사용되었다고 다룬다.

기록에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정에 비추어 보면, 검사가 주장하는 위와 같은 개인적 사용처에 이 사건 부외자금이 사용되었음을 뒷받침하는 직접적인 증거는 없고, 오히려 대부분 피고인 1의 차명주식을 원천으로 하여 마련된 자금이 사용된 것으로 보인다.

- A. 이 사건 일계표에 포함되어 있는 일부 항목들의 내역 및 누계를 기재한 '계정잔액 자료'(증거기록 제260~263쪽, 증가 제125호증), '○○ 주식 매각 현황'(증거기록 제4227쪽)에는 검사가 이 사건 부외자금의 사용처라고 주장하는 생활비, 카드대금, 차량·미술품·와인 구입대금, 차명 주식과 같은 개인자산 매입대금 등 피고인 1의 개인적 용도에 피고인 1 소유의 차명주식을 관리하는 손결산 계정에서 나온 자금이 사용된 사실이 기재되어 있고, 공소외 2 (주) 재무팀에서 자금 인출업무를 담당하였던 공소외 35, 공소외 74도 그러한 사실을 확인하고 있다.
- B. 피고인 1이 위와 같이 손결산에 의해 관리되는 차명주식의 매각대금을 사용할 경우 이를 이결산에 대여한 것으로 처리하여 이 사건 일계표상 '차입금(고문님)' 항목으로 집계하고, 아울러 손결산 자료인 주식일계표에도 손결산의 자금이 이결산에서 사용된 사항을 기재하였으며, 이는 '○○ 주식 매각 현황'의 '대여' 항목에도 반영되었다.
- C. '○○ 주식 매각 현황'에 따르면 손결산의 자금이 이결산에 대여하는 형식을 거치지 아니하고 손결산 내에서 직접 차명주식이나 채권 등의 매입에 사용되기도 하였다.
- D. 주식일계표와 각종 증빙자료(증가 제144호증 내지 제164호증의 4)에는 2004년과 2005년에 피고인 1이 손결산 자금으로 차량·미술품·와인 구입, 친족 지원금, 차명주식·2우B워런트·무기명채권·국민주택채권의 매입 등에 사용한 내역이 나타난다.

㉡ 피고인 1이 주장하는 부외자금 사용처에 관하여

피고인 1은 이 사건 부외자금을 접대비·선물비, 경조사비, 명절휴가비, 현장방문 격려금, 성과 격려금, 일반 격려금, 회장실 활동비, M&A 경비 등 회사를 위한 공적 용도에 사용하였고, 이러한 사용금액은 이 사건 일계표 지출란의 '회장님' 계정에 기재하였다고 주장하므로 이에 관하여 살펴본다.

A. 일계표 등 결산자료

앞서 본 사실관계와 이 사건 일계표 및 결산실적 자료 등에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정에 비추어 보면, 피고인 1의 개인재산을 관리하기 위하여 작성되는 일계표에 이 사건 부외자금의 조성내역이 기재되었다는 점만으로 그 부외자금이 개인적 용도에 사용하기 위하여 조성된 것이라고 단정하기 어렵다.

㉑ 이 사건 부외자금이 조성되어 공소외 2 (주)의 회장실 금고에 전달되면 그 액수가 일계표의 수입란 중 입금항목의 '사' (사입금을 뜻한다) 계정에 기재되었고, 부외자금이 사용되면 그 액수가 일계표의 지출란 중 경비항목의 '회장님' 계정에 기재되었다.

㉒ 2005. 1. 31.자 일계표(증거기록 제20133쪽)에는 '회장님'계정에 당일 내역으로 "JH연말사용 54.6"이라고 기재되어 있는데, 이는 뒤에서 살펴보는 바와 같이 피고인 1이 개인자금으로 지급한 일반격려금을 의미한다.

그 이전에도 2000. 12. 31.자 일계표(증거기록 제3479쪽)의 지출란의 경비항목 중 '회장님(부회장님)' 계정에 "39 30"이라고 기재된 부분이 있는데, 이는 뒤에서 보는 바와 같이 공소외 2 (주)의 M&A와 관련하여 지출된 금액이다.

이와 같이 이 사건 부외자금의 지출이 집계되는 일계표의 '회장님' 계정에는 순수한 개인적 용도 외의 지출 내역이 포함되어 있다.

B. 접대비·선물비, 경조사비, 명절휴가비, 현장방문 격려금, 포상금(성과 격려금) 등

증가 제93호증의 3 내지 18, 33, 42의 각 기재, 공소외 14, 공소외 33, 공소외 66의 각 검찰 및 원심 법정에서의 진술, 피고인 3의 원심 법정에서의 진술 등을 종합하면, 피고인 1이 이 사건 부외자금을 다음과 같이 사용한 사실을 인정할 수 있다.

㉑ 2003년부터 2005년까지 공소외 2 (주) 임직원에게 대한 내부 경조금 기준은 임원의 경우 50만 원, 직원의 경우 30만 원으로 책정되어 있었으나, 피고인 1은 피고인 4에게 2003. 10. 14. 부친상 조의금으로 500만 원, 2006. 4. 3. 빙모상 조의금으로 300만 원, 2003. 12. 직원 공소외 38에게 부친상 조의금으로 500만 원, 직원 공소외 39에게 딸 결혼 축의금으로 300만 원을 지급하였고, 그 외에도 2003년부터 2005년까지 발생한 주요 임직원들의 경조사에 위 기준을 초과하는 조의금이나 축의금 등을 지급하였다.

㉒ 피고인 1은 (명절)휴가비로 2004. 1.경 공소외 40에게 300만 원, 2004. 7.경 공소외 14에게 300만 원, 공소외 42에게 2005. 2.경 50만 원, 2005. 8.경 50만 원, 2005. 7.말 공소외 27에게 미화 1만 달러, 2005. 7.경 공소외 38에게 500만 원, 2005. 7.경 공소외 14에게 500만 원을 지급하였다.

㉓ 피고인 1은 2003년부터 2005년까지 공소외 2 (주)에서 후원하는 골프선수들에게 선수당 200만 원 정도를 격려금으로 지급하였다.

㉔ 피고인 1은 (특별)상여금으로 2000. 1.경부터 2005. 12.경까지 공소외 7에게 총 5,000만 원, 1998년경부터 2005년경까지 공소외 44에게 총 5,000만 원, 2004. 12.경 공소외 45에게 500만 원, 2004년경 공소외 35에게 3,000만 원, 2005. 2.경 공소외 46에게 500만 원, 공소외 47에게 2005. 11. 18. 2억 1,500만 원, 2005. 11. 22. 2억 5,000만 원, 2005. 2.경부터 2005. 12.경까지 공소외 48에게 총 600만 원을 지급하였다.

㉕ 피고인 1은 포상금으로 2004. 6.경 공소외 40에게 1,000만 원, 2005. 말경 양종윤에게 1,000만 원을 지급하였다.

㉖ 피고인 1은 (특별)격려금으로 2004. 1.경 공소외 45에게 500만 원, 2004. 3.경 공소외 50에게 1,000만 원, 2004. 12.경 공소외 51에게 500만 원, 2004. 12.경 공소외 52에게 500만 원, 2004. 말경 공소외 53에게 2,000만 원, 2005. 2.경 공소외 54에게 50만 원, 2005. 7.경 공소외 55에게 미화 5,000달러, 2005. 12.경 공소외 56에게 500만 원, 2005. 12.경 공소외 57에게 5,000만 원, 공소외 58에게 2005. 2.경 및 2005. 12.경 총 800만 원, 2005년경 공소외 59에게 1,000만 원을 지급하였다.

㉗ 피고인 1은 ○○ 그룹의 회장으로 활동하면서 위와 같이 임직원들이나 관계자들에 대한 (명절)휴가비, 현장 방문시 격려금, 성과 격려금 등을 비롯하여 거래처 등에 대한 접대비·선물비 등으로 수시로 지출하였다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 1이 이 사건 부외자금으로 회사 임직원들이나 거래처 등에 대한 접대비·선물비, 경조사비, 명절휴가비, 현장 방문 격려금, 포상금 등을 지급하였고, 그 부외자금이 사용된 때로부터 이미 10년을 전후한 기간이 경과하였다는 점을 고려하면, 실제로는 위에서 확인된 금액 이외에도 그와 같은 용도로 사용된 부외자금이 더 있을 개연성이 있으며, 이와 같은 부외자금의 조성 및 사용은 부적절한 것이어서 근절되어야 마땅하나, 과거 회사의 원활한 운영과 임직원들의 관리 및 사기진작 등을 위하여 부외자금이 사용되어 온 측면이 있음을 부정할 수 없다. 따라서 그러한 용도에 대비한 부외자금의 조성 자체가 회사와 무관하게 오로지 피고인 1 개인의 체면이나 회사 임직원들로부터 개인적 충성을 얻기 위한 목적에서 비롯된 것이어서 불법영득의 의사가 객관적으로 명백히 표현되었다고 단정하기 어렵다.

C. 일반 격려금

선물명단(증거기록 제14375~14383쪽), 2005년 결산실적 자료(증거기록 제6378쪽), 손결산 자금의 사용 내역 중 '회장님 사용' 자료(증거기록 제14328쪽), 2005. 12. 31.자 일계표(증거기록 3484쪽), 수입 및 지출내역 자료(증거기록 제14357쪽), 2004. 12. 31.자 계정잔액 자료(증거기록 제262, 263쪽), 선물 관련 명단(증가 제165호증)에 의하면, 당시 지주회사의 역할을 하던 공소외 2 (주)의 회장인 피고인 1이 연말연시에 공소외 2 (주)의 회장실과 비서팀을 포함한 공소외 2 (주)의 임직원들과 ○○ 계열회사 대표 등을 중심으로 지급대상자를 정하여 피고인 1의 개인재산인 손결산 자금에서 현금 또는 주식 형태의 격려금으로 2003년 51억 원, 2004년 40억 원, 2005년 55억 원, 2006년 56억 원을 지급한 사실을 인정할 수 있다.

위 인정사실에 의하면, 2003년 이후 매년 대체로 비슷한 금액의 격려금이 지급되었음을 알 수 있는데, 그 당시 회사의 경영권이 불안정한 상태에 있었다거나 피고인 1이 특별히 회사 임직원들에게 현금 기타 재산상 이익을 제공하면서까지 자신의 위상을 높이거나 자신에 대한 충성심을 강화하여야 할 만한 특별한 사정은 보이지 않고, 위와 같은 격려금의 사용을 통하여 부수적인 목적으로서 피고인 1의 위상과 평판을 높이는 효과를 의도하였거나 결과적으로 그러한 효과를 얻게 되었다고 하더라도, 그러한 사정만으로 위와 같은 격려금이 회사와 무관하게 피고인 1의 개인적 목적에서 지급된 것이라고 보기는 어렵다.

더구나 2003년부터 2005년까지 3년간 조성된 부외자금의 액수가 전에 비하여 줄어든 124억 8,000만 원임에 비하여, 같은 기간 피고인 1이 개인재산에서 일반 격려금으로 사용한 금액만 146억 원이 되는데(그 중 공소외 2 (주)의 직위를 맡고 있던 피고인 1의 가족이나 공소외 2 (주)의 계열사 대표들에게 지급된 부분을 제외하더라도 절반 이상이 되는 상당한 금액이다), 이와 같이 부외자금 이외에 추가로 개인자금을 조달하여 회사를 위하여 상당 금액을 사용한 점에 비추어 보더라도, 피고인 1이 위 기간 동안 이 사건 부외자금을 조성하는 단계에서 이를 회사와 무관하게 개인적으로 착복하려는 의사가 있었다고 단정하기 어렵다.

D. M&A 경비

2000년 일계표(증거기록 제3479쪽), 증가 제93호증의 19, 20, 37, 39, 40의 각 기재에 의하면, 피고인 1은 직원들을 통하여 1997년 공소외 2 (주)가 공소외 60 회사로부터 지분을 인수하는 과정에서 양도인 측에 사례금 10억 원을 전달하였고, <<타이어 회장으로 부터 제일투자신탁 지분을 인수하는 과정에서 양도인 측에 사례금 10억 원을 전달하였으며, 2000년 공소외 61 회사로부터 <<쇼핑(현재 공소외 70 회사) 지분을 인수하는 과정에서 양도인 측에 비공식 매매대금 30억 원을 지급하고 이러한 내용을 이 사건 부외자금의 사용금액이 집계되는 일계표 지출란의 '회장님' 항목에 '39 30'으로 기재한 사실이 인정되고, 공소외 2 (주)의 사업과 관련하여 1997년부터 2005년까지 아래 표

기재와 같이 28건에 이르는 M&A를 진행한 사실을 인정할 수 있다.

아 래 표 생 략

위 인정사실에 의하면, 피고인 1은 2000년에 공소외 2 (주)를 위하여 ㉠쇼핑의 지분을 인수하면서 이 사건 부외자금으로 관계자에게 비공식 매매대금을 지급하였고, 그 이전에도 공소외 2 (주)의 사업확장을 위하여 여러 차례 M&A를 진행하면서 비공식 사례금을 지급하였음을 알 수 있는데, 이러한 사정에 비추어 볼 때, 그 후 2005년까지 진행된 다수의 M&A 과정에서도 이 사건 부외자금에서 M&A와 관련한 비용으로 상당 금액을 지출하였을 것으로 추단된다. 그리고 이와 같은 사례금의 지급이 배임증재에 해당한다고 인정할 근거가 없는 이 사건에서 위 사례금은 공소외 2 (주)의 M&A를 성사시키기 위하여 소요된 비용으로서 M&A의 주체인 공소외 2 (주)를 위한 것으로 볼 수 있으므로, 피고인 1이 이를 개인적 용도로 착복한 것이라고 보기 어렵다.

③ 소 결

이상에서 살펴본 부외자금의 조성 경위와 관리 방법 및 실제 사용용도, 특히 검사가 이 사건 공소장을 통해 피고인 1이 부외자금을 개인적 용도로 사용한 예로 적시한 항목들에는 대부분 피고인 1의 개인재산이 사용된 것으로 보이고, 그 밖에 이 사건 부외자금이 피고인 1의 개인적 용도에 사용되었음을 입증하는 직접적인 증거는 없으며, 오히려 이 사건 부외자금으로 접대비·선물비, 경조사비, 명절휴가비, 현장방문 격려금, 포상금(성과 격려금), M&A 경비 등 회사를 위한 용도로 상당 금액이 사용된 것으로 보일 뿐만 아니라, 이 사건 부외자금의 지출이 집계된 이 사건 일계표상의 '회장님' 계정에는 회사를 위한 용도로 지출된 부분을 포함하고 있고, 게다가 이 사건 부외자금이 조성된 기간 동안 그 부외자금 액수를 초과하는 일반 격려금의 지급을 위하여 피고인 1이 개인재산을 출연하기까지 한 점 등을 종합하여 보면, 검사가 제출한 증거들만으로는 적어도 2003년부터 2005년까지 공소외 2 (주)의 부외자금이 조성될 당시 피고인 1에게 그 자금을 빼내어 착복할 목적이 있었는지에 관하여 합리적 의심의 여지가 없을 정도로 입증이 되었다고 보기 어렵다.

결국 피고인 1에게 유죄의 의심이 간다 하더라도 그 기간에 해당하는 공소사실에 관하여는 피고인의 이익으로 판단할 수밖에 없으므로 그 부분 공소사실은 범죄의 증거가 없는 경우에 해당하여 무죄를 선고하여야 한다.

이와 달리 판단한 원심판결에는 사실을 오인하거나 횡령죄에 관한 법리를 오해하여 판결결과에 영향을 미친 위법이 있다.

피고인 1의 이 부분 주장은 이유 있다.

(다) 1998년부터 2002년까지 사이의 부외자금 조성행위에 관하여

이 부분 공소사실 중 앞서 본 무죄 부분을 제외한 나머지 1998년부터 2002년까지 사이의 부외자금 조성행위에 의한 업무상 횡령의 점은 그 이득액이 50억 원 이상일 때에 해당하여 구 특정경제범죄 가중처벌 등에 관한 법률(2012. 2. 10. 법률 제11304호로 개정되기 전의 것) 제3조 제1항 제1호에 의하여 법정형이 무기 또는 5년 이상의 유기징역에 해당하는 범죄로서, 형사소송법 부칙(2007. 12. 21. 법률 제8730호) 제3조, 구 형사소송법(2007. 12. 21. 법률 제8730호로 개정되기 전의 것) 제249조 제1항 제2호에 의하여 그 공소시효가 10년이다.

그런데 이 사건 공소는 위 범죄행위가 종료된 2002. 12. 31.부터 10년이 경과한 후인 2013. 7. 18. 제기되었음이 기록상 분명하다.

그렇다면 그 부분 공소사실은 공소시효가 완성되었을 때에 해당하므로 유·무죄의 판단에 나아가 살펴볼 필요 없이 형사소송법 제326조 제3호에 의하여 면소되어야 한다.

이를 지적하는 피고인 1의 이 부분 주장도 이유 있다.

3) ○○ China, ○○I 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령) 부분

가) 피고인 5 명의 급여 횡령 부분

(1) 횡령죄의 성립 여부(피고인 1, 피고인 2, 피고인 3)

(가) 주주총회나 이사회 결의에 의하여 주식회사의 임원에 대한 추상적인 보수액이 결정되었다고 하더라도 실제 회사 업무를 전혀 수행하지 않는 임원에 대한 정기적인 보수 지급행위가 정당화될 수는 없다(대법원 2007. 6. 1. 선고 2006도1813 판결 참조).

또한 업무상 횡령죄에 있어서의 불법영득의사라 함은 타인의 재물을 보관하는 자가 자기 또는 제3자의 이익을 꾀할 목적으로 업무상 임무에 위배하여 보관하는 타인의 재물을 자기의 소유인 경우와 같이 사실상 또는 법률상 처분하는 의사를 의미하고, 반드시 자기 스스로 영득하여야 하는 것만은 아니다(대법원 2000. 12. 7. 선고 2000도4005 판결 참조).

(나) 원심은 그 판시 증거들을 종합하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ① 피고인 5는 ○○ China, ○○I에서 근무하거나 위 각 법인의 업무를 수행한 사실이 없는 점, ② 피고인 5는 2010. 3. 30.경 ○○I의 커미셔너리(Commissionnery)로, 2010. 4. 30.경 ○○ China의 자문역(Corporate advisor)으로 등재되었지만, 이는 보수를 지급받기 위한 형식을 갖춘 것에 불과하고, 피고인 5가 특별히 커미셔너리나 자문역으로서의 역할을 하였다고 볼 만한 자료는 없는 점, ③ 지주회사의 대표이사가 계열회사를 관리하는 것은 지주회사의 역할에 불과하고 이를 자회사의 업무라고 볼 수 없는 점, ④ 당시 공소외 2 (주)는 공소외 3 (주)를 지배하고 있고, 공소외 3 (주)가 ○○ China, ○○I를 지배하고 있었는데, 위 각 회사들은 모두 법인격이 다르고, 그 회계도 각기 달리하고 있어 지주회사가 그 대표이사에게 지급하는 격려금을 자회사가 부담할 의무도 없는 점, ⑤ 다른 법인들 사이에서 공동경비를 배분하기 위해서는 동일한 조직 또는 사업을 공동으로 운영하거나 영위하여야 할 것인데, 지주회사인 공소외 2 (주)와 ○○ China, ○○I가 공동으로 운영하는 조직이나 사업은 없었던 점, ⑥ 그뿐만 아니라 피고인 5가 지주회사인 공소외 2 (주)의 대표이사를 사직한 이후에도 지속적으로 ○○ China, ○○I로부터 피고인 5에게 급여가 지급되었고, 급여액수도 ○○ China, ○○I의 정관 등에 의하여 정해진 것이 아니라 이 사건 빌라 분양대금 및 그에 대한 소유권이전 경비 등을 고려하여 정해진 점, ⑦ 피고인 1이 피고인 5에게 정당한 절차를 거치지 않고 이 사건 빌라를 제공하였고, 제공여부도 오로지 피고인 1의 의사결정에 따른 것이며, 이 사건 빌라를 제공한 뒤 그 대금을 정산하기 위하여 ○○ China, ○○I로부터 급여를 지급받는 형식을 취하게 되었는데, 이는 법인의 자금을 피고인 1 개인의 소유인 것처럼 처분하였다고 평가할 수 있는 점 등에 비추어 보면, ○○ China, ○○I의 피고인 5에 대한 보수 지급행위가 정당하다고 볼 수 없고, 피고인 1의 불법영득의사를 인정하기에 충분하다고 판단하여 이 부분 공소사실을 유죄로 인정하였다.

(다) 앞서 본 법리를 토대로 원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 특히 원심 및 당심이 적법하게 조사하여 채택한 증거들에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ① 피고인 5가 ○○ China, ○○I에서는 업무를 수행한 사실이 없음에도 이 사건 빌라대금의 정산을 위한 자금을 조달하기 위하여 위 각 법인으로부터 3년여에 걸쳐 합계 87억 원이 넘는 금원이 급여 명목으로 피고인 5 명의의 계좌로 지급되었던 점, ② ○○ China, ○○I는 공소외 2 (주)와 별개의 법인격을 가진 회사로서 이 사건 빌라의 분양이나 피고인 5에 대한 격려금 지급과는 직접적인 이해관계가 없음에도 피고인 5에게 급여를 지급하는 것처럼 가장하여 ○○ China, ○○I의 자금을 빼내어 이 사건 빌라대금의 정산에 사용하도록 한 것은 경영상 판단으로서 정당하다고 볼 수 없는 점, ③ 피

고인 1이 자신의 재산이나 은행대출금으로 이 사건 빌라대금을 지급한 후 이를 상환받는 방법으로 피고인 5에 대한 급여 지급을 가장하여 ○○ China, ○○I의 자금을 사용한 것이므로 피고인 1에게 경제적 이해관계가 전혀 없다고 할 수 없고, 설령 그렇지 않다고 하더라도 제3자의 이익을 위하여 회사의 자금을 자기의 소유인 경우와 같이 처분한 이상 불법영득의 의사가 있었다고 봄이 상당한 점 등에 비추어 보면, 이 부분 원심판결에는 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3이 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 위법이 없다.

위 피고인들의 이 부분 주장은 이유 없다.

(2) 피고인 2의 공동정범 성립 여부(피고인 2)

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들을 종합하면, 피고인 1의 해외재산 관재업무를 담당하였던 피고인 2가 2010. 8. 17.경 ○○ China의 법인장으로 취임한 후 2013. 6. 3.경까지 피고인 5가 ○○ China에서 실제 근무한 사실이 없음에도 마치 실제 근무한 것처럼 관련 서류 및 회계장부를 조작하여 ○○ China의 자금으로 피고인 5의 월 급여 명목으로 합계 4,954,554,788원을 지급하는데 관여한 사실을 인정할 수 있다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 2가 ○○ China의 법인장으로 취임하기 전에 이미 ○○ China의 자금을 피고인 5에 대한 급여 형식으로 지급하여 이 사건 빌라의 구입대금을 정산하는데 사용하기로 결정되었다고 하더라도 그러한 사정을 알면서 2010. 8.경부터 2013. 6.경까지 피고인 5의 급여 명목으로 ○○ China의 자금 합계 4,954,554,788원을 지출하는데 관여한 이상 적어도 그 부분 횡령행위에 대하여는 피고인 2의 기능적 행위지배가 인정되므로 피고인 2는 그 기간 동안의 횡령 범행에 대하여 공동정범으로서의 책임이 있다고 봄이 상당하다.

피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

나) 피고인 2 명의 급여 횡령 부분(피고인 1, 피고인 2)

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들을 종합하면, 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

- ① 피고인 1은 2005년경부터 공소외 2 (주)뿐만 아니라 공소외 2 (주)의 국내외 계열사로부터 급여를 수령하였는데, 그 중 ○○ China로부터 고문료 명목으로 2005년도에 40만 달러, 2006년경부터 2009년경까지 매년 47만 달러를 지급받았고, 2010년 상반기 4개월 동안 14만 달러를 지급받은 후 금원을 지급 받는 것을 중단하였다.
- ② 그 후 피고인 1의 지시에 따라 피고인 2가 회장실 재무담당 임원인 피고인 3과 함께 피고인 1의 해외 생활비를 확보하기 위한 방안에 대해 논의한 결과 피고인 2가 ○○ China로부터 피고인 2 명의의 계좌로 급여를 지급받아 이를 피고인 1의 해외 생활비로 사용하도록 제공하였다.

위 인정사실과 앞서 든 증거에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ① 피고인 1이 이 부분 공소사실 기간 동안 정식으로 ○○ China의 업무수행을 하였다면 자신 명의로 급여를 받지 못할 불가피한 사정이 있었다고 볼 자료가 없음에도 피고인 1의 해외재산 관재업무를 담당하였던 피고인 2로 하여금 ○○ China에 근무하는 것처럼 가장하여 급여를 지급받게 한 다음 이를 전달받아 사용한 점, ② 이는 피고인 1의 해외 생활비를 확보하기 위한 방안으로 결정된 것인데, 피고인 1이 지주회사인 공소외 2 (주)의 대표이사라고 하더라도 피고인 1의 개인적인 필요에 의하여 공소외 2 (주)의 해외 자회사의 자금을 임의로 사용하는 것이 정당화 될 수는 없는 점 등에 비추어 보면 ○○ China에서 피고인 2에게 급여 명목으로 지급된 금원에 대하여 피고인 1에게 불법영득의 의사가 있었다고 인정된다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

4) 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(배임) 부분(피고인 1, 피고인 2, 피고인 4)

가) 이 부분 공소사실의 요지

(1) □□□ □□□□□ 빌딩 매입 과정에서의 배임

피고인 1, 피고인 2, 피고인 4는 공소외 15, 공소외 36, 공소외 63과 공모하여, 2006. 12. 26.경☆☆은행○○지점에서 피고인 1이 실질적으로 소유·지배하고 있는 Pan 공소외 4 회사 명의로 동경 아카사카 소재 □□□ □□□□□ 빌딩 및 부지를 매입하기 위하여 21억 5,000만 엔을 대출받음에 있어, 피해자 ○○ 공소외 4 (주)에 손해가 발생하지 않도록 회사 재산을 보존하고 관리하여야 할 업무상 임무가 있음에도 불구하고 이를 위배하여, 위 대출금채무를 담보하기 위하여 피해자 ○○ 공소외 4 (주) 소유의 동경 소재 ○○ Japan 빌딩 및 부지에 임의로 채권최고액 21억 5,000만 엔의 근저당권을 설정하고, 피해자 ○○ 공소외 4 (주)로 하여금 28억 4,700만 엔(2006. 12. 26. 당시 매매기준환율에 의한 한화 223억 1,364만 원 상당)의 한정 근보증채무에 연대보증하게 함으로써 Pan 공소외 4 회사의 실질적 소유자인 피고인 1에게 근보증 한도액 상당의 재산상 이익을 취득하게 하고, 피해자 ○○ 공소외 4 (주)에 같은 금액 상당의 손해를 가하였다.

(2) ◇◇◇◇◇ 빌딩 매입 과정에서의 배임

피고인 1, 피고인 2, 피고인 4는 피고인 3, 공소외 63과 순차 공모하여, 2007. 10. 12.경 ☆☆☆은행○○지점에서, 피고인 1이 실질적으로 소유, 지배하고 있는 Pan 공소외 4 회사 명의로 동경 아카사카 소재 ◇◇◇◇◇ 빌딩 및 부지를 매입하기 위하여 18억 엔을 대출받음에 있어, 회사에 손해가 발생하지 않도록 회사 재산을 보존하고 관리하여야 할 업무상 임무가 있음에도 불구하고 이를 위배하여, 피해자 ○○ 공소외 4 (주)로 하여금 21억 6,000만 엔(2007. 10. 12. 당시 매매기준환율에 의한 한화 169억 1,582만 원 상당)의 대출원리금 채무에 연대보증하게 함으로써 Pan 공소외 4 회사의 실질적 소유자인 피고인 1에게 대출원리금 상당의 재산상 이익을 취득하게 하고, 피해자 ○○ 공소외 4 (주)에 같은 금액 상당의 손해를 가하였다.

나) 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(배임)죄에서의 이득액의 범위

(1) 인정사실

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들을 종합하면, 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

(가) □□□ □□□□□ 빌딩 관련 연대보증에 의한 배임 부분

- ① ○○ 공소외 4 (주)의 직원 공소외 63이 2006. 12. 초 무렵 (주)☆☆은행○○지점에 □□□ □□□□□ 빌딩의 구입자금 대출을 문의하였고, 이에 (주)☆☆은행○○지점에서는 당시 □□□ □□□□□ 빌딩의 감정가격이 16억 엔에 불과하고, 총 소요자금은 25억 엔 전후로 예상되는데 21억 5천만 엔의 대출요청은 과다하다고 보고 □□□ □□□□□ 빌딩 외에 추가담보와 ○○ 공소외 4 (주)의 연대보증을 요구하였다.
- ② 피고인 1은 피고인 4를 통하여 2006. 12. 14. Pan 공소외 4 회사 주식을 양수한 다음, Pan 공소외 4 회사 명의로 2006. 12. 26. 공소외 64 회사와 사이에 □□□ □□□□□ 빌딩에 관하여 매매대금 22억 엔(계약 당일 계약금 2억 2,000만 엔, 2007. 1. 12. 잔금 19억 8,000만 엔)으로 정하여 매매계약을 체결하였다.
- ③ 한편, Pan 공소외 4 회사는 2006. 12. 26. 무렵 (주)☆☆은행○○지점과 사이에 대출금액 21억 5,000만 엔, 적용이율 연 1.95%(T1M JPY Libor(0.376%) + 1.574%), 대출기한 실행 후 36개월, 매월 300만 엔씩 분할 상환하는 조건으로 여신거래약정을 체결하였고, 그에 따른 대출금채무의 이행을 담보하기 위하여 같은 날 (주)☆☆은행에게 □□□ □□□□□ 빌딩에 관하여 채권최고액 2억 6,400만 엔으로 된 근저당권을 설정하여 주었다가(그보다 선순위인 보증금채권 1억 9,300만 엔이 있었다), 2007. 1. 12. 위 근저당권의 채권최고액을 21억 5,000만 엔으로 변경하였다.

④ ○○ 공소외 4 (주)는 2006. 12. 26. (주)☆☆은행○○지점에 Pan 공소외 4 회사의 위 여신거래약정에 기한 대출금채무의 이행을 담보하기 위하여 보증한도 28억 4,700만 엔으로 정하여 위 대출금채무를 연대보증하는 한편, 같은 날 ○○ 공소외 4 (주) 소유의 일본 도쿄도 (주소 2 생략) 지하 2층, 지상 13층 건물 및 그 부지(2006. 12. 기준 감정가액은 80억 엔이고, 1순위 근저당권 45억 5,000만 엔과 선순위 보증금채권 4억 1,500만 엔이 있었다, 이하 위 건물과 부지를 합하여 '○○ Japan 빌딩'이라고 한다)에 관하여 채권최고액 2억 6,400만 엔으로 된 2순위 근저당권을 설정하여 주었다가, 2007. 1. 12. 위 2순위 근저당권의 채권최고액을 21억 5,000만 엔으로 변경하였다.

(나) ◇◇◇◇◇◇ 빌딩 관련 연대보증에 의한 배임 부분

① Pan 공소외 4 회사는 2007. 9. 28. ◇◇◇◇◇◇ 빌딩에 관하여 매매대금 18억 엔(계약 당일 계약금 1억 8,000만 엔, 2007. 10. 12. 잔금 16억 2,000만 엔)으로 정하여 매매계약을 체결하였다.

② Pan 공소외 4 회사는 2007. 10. 12. (주)☆☆은행○○지점과 사이에 대출금 18억 엔, 대출기한 취급 후 36개월, 적용이율 연 1.98%{=JPY Libor 1M(0.82%) + 1.16%}, 매월 150만 엔씩 분할 상환하는 조건으로 여신거래약정을 체결하였고, 같은 날 (주)☆☆은행○○지점에 ◇◇◇◇◇◇ 빌딩에 관하여 채권최고액 21억 6,000만 엔으로 된 1순위 근저당권을 설정하여 주었다.

그 무렵 (주)☆☆은행○○지점이 조사한 ◇◇◇◇◇◇ 빌딩의 감정가액은 14억 엔에 불과하였고, 선순위 임차보증금채권도 3억 5,600만 엔이 있었다.

③ ○○ 공소외 4 (주)는 2007. 10. 12. (주)☆☆은행○○지점에 Pan 공소외 4 회사의 위 여신거래약정에 기한 대출금채무의 이행을 담보하기 위하여, 그 대출금채무를 연대보증하는 한편, ○○ Japan 빌딩에 관하여 채권최고액 21억 6,000만 엔으로 된 3순위 근저당권을 설정하여 주었다.

(2) 판단

업무상배임죄는 타인의 사무를 처리하는 자가 그 임무에 위배하는 행위로써 재산상의 이익을 취득하거나 제3자로 하여금 이를 취득하게 하여 본인에게 손해를 가한 때에 성립하는 것이고, 여기에서 본인에게 "재산상의 손해를 가한 때"라 함은 현실적인 손해를 가한 경우뿐만 아니라 재산상 실해 발생의 위험을 초래한 경우도 포함된다(대법원 2003. 10. 30. 선고 2003도4382 판결 참조). 그리고 상당하고 합리적인 채권회수조치를 하지 아니한 채 이미 채무변제능력을 상실한 계열회사를 위하여 자금을 대여하거나 지급보증하는 행위가 배임행위가 될 경우에는 제공된 자금액 또는 지급보증금액 전체가 배임죄에 있어서 손해 및 이득액이 된다(대법원 2007. 9. 7. 선고 2007도3373 판결참조).

원심은 그 판시 증거들에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ① 채권자인 (주)☆☆은행은 Pan 공소외 4 회사가 주채무를 연체하게 될 경우 변제 자력이 있는 ○○ 공소외 4 (주)에 대하여 바로 연대보증채무의 이행을 구할 수 있고, 이 경우 ○○ 공소외 4 (주)의 전체 재산(○○ Japan 빌딩에 한정되지 아니한다)에 대하여 보증금액(대출원리금) 상당의 손해가 발생할 위험에 처하게 되는 점, ② ○○ 공소외 4 (주)가 보증채무 이행 이후 변제자 대위에 의하여 (주)☆☆은행이 □□□ □□□□ 빌딩 또는 ◇◇◇◇◇◇ 빌딩에 설정한 1순위 근저당권을 실행할 수 있다고 하더라도 이는 배임행위로 인한 손해가 발생한 이후의 사정에 불과하여, 일단 손해의 위험을 발생시킨 이상 사후에 피해가 회복되었다고 하더라도 이를 손해액에서 공제할 수 없는 점(대법원 2012. 7. 12. 선고 2009도7435 판결 참조) 등에 비추어 보면, 이 부분 배임행위로 발생한 손해액은 주채무자인 Pan 공소외 4 회사의 대출금에 대하여 보증채무를 부담하게 됨으로써 발생하는 보증금액 전체라 할 것이지 공동담보로 제공된 이 사건 각 빌딩의 가액을 공제할 것은 아니라고 판단하였다.

앞서 본 법리를 토대로 원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 특히 앞서 본 사실관계에 의하면, ① Pan 공소외 4 회사가 (주)☆☆은행으로부터 대출받을 당시 담보로 제공한 □□□□□ 빌딩이나 ◇◇◇◇◇ 빌딩의 담보가치가 충분하지 않았고, 그로 인해 ○○ 공소외 4 (주)가 Pan 공소외 4 회사를 위하여 연대보증을 하게 된 것으로 보이는데, ○○ 공소외 4 (주)가 연대보증채무를 이행하게 될 경우 채권자인 (주)☆☆은행의 □□□ □□□□□ 빌딩 또는 ◇◇◇◇◇ 빌딩에 대한 근저당권을 대위하여 실행할 수 있다는 사정만으로 연대보증을 함에 있어 상당하고 합리적인 채권회수조치를 다하였다고 보기 어려운 점, ② 비록 죄형균형 원칙이나 책임주의 원칙상 '특정경제범죄 가중처벌 등에 관한 법률'을 적용함에 있어서 취득한 이득액을 엄격하고 신중하게 산정할 필요가 있다는 점을 고려하더라도, 장차 위 각 근저당권의 실행에 의하여 실제 회수가능한 채권액은 가변적이므로 담보물의 가치를 초과하여 연대보증한 금액이나 실제로 회수가 불가능하게 된 금액만을 손해액으로 볼 것이 아니라 재산상 권리의 실행이 불가능하게 될 염려가 있거나 손해발생의 위험이 있는 연대보증채무금 전액을 손해액으로 보아야 하고, Pan 공소외 4 회사의 실질적 소유자인 피고인 1도 같은 금액의 인적 담보가치라는 재산상 이익을 취득하였다고 봄이 상당한 점 등을 보태어 보면, 이 부분 원심판결에는 피고인 1, 피고인 2, 피고인 4가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 위법이 없다.

위 피고인들의 이 부분 주장은 이유 없다.

다) 구체적인 이득액의 산정

앞서 본 사실관계에 의하면, ○○ 공소외 4 (주)가 이 사건 연대보증으로 인하여 입게 된 손해액은 피담보채무인 대출원리금 상당이고, 그 대출원리금 이상의 손해가 발생하였거나 발생할 위험이 있다는 점을 인정할 증거가 없다.

그런데 주채무인 대출원금에 대한 이자가 변동금리로 약정되어 있어 범행 당시 이자는 특정되지 아니하므로 결국 대출원금 및 이에 대한 액수 미상의 이자 상당액을 손해액으로 봄이 타당하다.

따라서 □□□ □□□□□ 빌딩 매입과 관련하여 ○○ 공소외 4 (주)에 발생한 손해액은 대출원금인 21억 5,000만 엔 및 이에 대한 액수 미상의 이자 상당액이고, ◇◇◇◇◇ 빌딩 매입과 관련하여 ○○ 공소외 4 (주)에 발생한 손해액은 대출원금인 18억 엔 및 이에 대한 액수 미상의 이자 상당액이 된다.

그리고 엔화로 표시된 이득액을 한화로 산정함에 있어서는 행위시인 ○○ 공소외 4 (주)의 각 연대보증시점의 환율을 적용함이 타당한데, 증가 제8호증에 의하면, □□□ □□□□□ 빌딩의 매입을 위한 ○○ 공소외 4 (주)의 연대보증 시점인 2006. 12. 26. 당시 원/100엔 매매기준율은 781.46원인 사실을 인정할 수 있으므로, 이를 □□□ □□□□□ 빌딩 관련 배임 범죄사실의 대출원금 21억 5,000만 엔에 적용하면 한화 168억 139만 원(= 21억 5,000만 엔 × 781.46/100)이 된다.

또한 증가 제9호증에 의하면, ◇◇◇◇◇ 빌딩의 매입을 위한 ○○ 공소외 4 (주)의 연대보증 시점인 2007. 10. 12. 당시 원/100엔 매매기준율은 783.14원인 사실을 인정할 수 있으므로, 이를 ◇◇◇◇◇ 빌딩 관련 배임 범죄사실의 대출원금 18억 엔에 적용하면 한화 140억 9,652만 원(= 18억 엔 × 783.14/100)이 된다.

이와 달리 검사는 이 부분 공소사실에서 □□□ □□□□□ 빌딩 관련 배임의 경우 근보증 한도액 28억 4,700만 엔 상당액을, ◇◇◇◇◇ 빌딩 관련 배임의 경우 대출원리금채무 21억 6,000만 엔 상당액을 각각의 이득액으로 주장하고 있는바, 앞서 인정된 각 이득액을 초과하는 부분에 대하여는 이를 인정할 증거가 없다.

한편, 원심은 □□□ □□□□□ 빌딩 매입과정에서의 배임의 경우 그 이득액을 대출원금 21억 5천만 엔 및 부대이자로 보면서도 그 21억 5,000만 엔을 한화로 환산하여 표시한 이득액을 222억 4,816만 원으로 잘못 인정하였으므로 이를 지적하는 피고인 1, 피고인 2, 피고인 4의 이 부분 주장은 이유 있다.

나. 검사의 사실오인 내지 법리오해 주장에 관한 판단

1) 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분

가) 피고인 1, 피고인 2의 국내 차명주식 관련 조세포탈의 점에 대하여

검사는 피고인 1, 피고인 2에 대한 국내 차명주식 관련 조세포탈의 공소사실로서 다음과 같이 주장하였다.

"피고인 1, 피고인 2는 공모하여, 2003년경부터 2007년경까지(피고인 2는 2004년경부터 2007년경까지) 아래 판시 범죄 사실 제1의 가항과 같은 방법으로 별지 범죄일람표 1 '기소된 포탈세액'란 기재와 같이 2003귀속년도 2,179,875,787원, 2004귀속년도 1,027,192,091원, 2005귀속년도 4,890,879,587원, 2006귀속년도 5,261,741,244원, 2007귀속년도 7,338,975,084원의 양도소득세를 각 포탈하였다.

"

이에 대하여 원심은, 피고인 1이 1998. 12. 31. 이전에 차명으로 원주를 취득할 당시에는 이 사건 주식양도 과세규정이 시행되지 아니한 상태여서 양도소득세의 납세의무에 대하여 전혀 예견할 수 없었고, 위 과세규정 시행 이후 실명으로 전환하지 아니한 채 그대로 차명으로 이를 보유하고 양도하였다는 점만으로는 피고인 1이 양도소득세의 부과나 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 부정행위를 하였다고 보기 어려우며, 1998. 12. 31. 이전 차명으로 취득한 원주에 대하여 무상증자 및 주식배당을 통하여 배정받은 무상주는 원주의 변형물에 불과하므로 이를 양도함으로써 얻은 양도소득에 대하여 과세표준을 신고하지 아니한 행위도 조세포탈죄에서 정한 부정행위에 해당하지 아니한다고 보고, 포탈세액을 계산함에 있어 '후입선출법'을 적용하여 재계산한 액수를 초과하여 양도소득세를 포탈하였음을 인정할 증거가 없다는 이유로 피고인 1, 피고인 2에 대한 위 공소사실 중 별지 범죄일람표 1의 '원심인정 포탈세액'란 기재 각 양도소득세액을 초과한 부분에 대하여 범죄의 증거가 없는 경우에 해당한다고 판단하여 이 유에서 무죄를 선고하였다.

조세포탈죄의 '부정행위'에 해당하는지 여부는 조세납부의무의 존재를 전제로 하는 것인바(대법원 2009. 5. 29. 선고 2008도9436 판결 참조), 원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 거기에 검사가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다.

검사의 이 부분 주장은 이유 없다.

나) 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3의 해외 SPC 관련 조세포탈의 점에 대하여

(1) 이 부분 공소사실의 요지

피고인 1은 1990년대 중·후반경 불상의 방법으로 조성한 해외 비자금이나 공소외 2(주) 등 계열사 법인자금을 이용하여, 조세피난처에 설립된 페이퍼컴퍼니를 통해 자신의 해외 자산을 증식시키기로 마음먹고, 실·차명 재산을 관리하는 회장실 재무팀 소속 피고인 2, 피고인 3과 공소외 65, 공소외 66 등에게 구체적인 방안을 마련하도록 지시하였다. 이에 따라, 피고인 2, 피고인 3은 공소외 65, 공소외 66 등과 함께, 해외에서 현지 금융기관을 통해 국내 주식에 투자하는 경우 국내에는 해외 금융기관 명의만 드러날 뿐 실제 투자자가 확인되지 않아 과세가 곤란함을 기회로, 이에 안전장치를 더해 BVI(British Virgin Islands) 등 조세피난처에 페이퍼컴퍼니를 설립한 후, 그 명의로 공소외 2(주) 등 계열사 주식을 취득, 매각하여 거액의 양도차익을 남기거나, 배당을 받아 피고인 1의 해외 자산을 극대화하고, 이를 과

세당국에 신고하지 않은 채 피고인 1이 해외에서 개인적으로 사용하는 방안을 마련, 시행하기로 순차 공모하였다.

(가) '◁◁◁◁◁' 등 4개 페이퍼컴퍼니를 이용한 양도소득세 및 종합소득세 포탈(피고인 1, 피고인 2, 피고인 3)

공소외 2 (주)는 1999. 5. 14. 제122회 해외 신주인수권부사채(BW, 무보증, 분리형)를 발행하였고, 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3은 공소외 65, 공소외 66과 함께, 그 무렵 피고인 1이 조세피난처 BVI에 설립하여 실질적으로 소유, 지배하고 있는 페이퍼컴퍼니 '◁◁◁◁◁', '▷▷▷▷▷', '♠♠♠♠♠', '▽▽▽▽▽'명의로, 해외 금융기관인 (금융기관 생략)을 통해 사채(Bond)와 분리된 신주인수권(Warrant)을 인수하였다.

이후 2004. 3.경 피고인 1의 지시를 받은 피고인 2, 피고인 3은 공소외 65, 공소외 66과 함께, 신주인수권(Warrant) 행사에 필요한 자금을 마련하기 위해, 피고인 1이 조세피난처 BVI에 설립하여 실질적으로 소유, 지배하고 있는 '▲▲' 명의로 보유하고 있던 미화 904만 달러 상당의 CSI 지분 8.24%를 미화 6,500만 달러(한화 750억 원 상당)에 CSI로 매각한 다음, 그 매각대금으로 2004. 3. 23.경부터 2004. 3. 29.경까지 신주인수대금 60,320,000,000원을 공소외 2 (주)에 납입하고, 신주인수권을 행사하여 공소외 2 (주) 발행 보통주 1,568,871주를 '◁◁◁◁◁' 등 4개 페이퍼컴퍼니 명의로 취득하였다.

계속하여 2006. 1. 2.경부터 2006. 11. 3.경까지 피고인 1의 지시를 받은 피고인 2는 위와 같이 취득한 1,568,871주 및 그 주식 매각대금으로 추가 취득한 215,686주, 합계 1,784,557주를 '◁◁◁◁◁' 등 4개 페이퍼컴퍼니 명의 차명 증권계좌로 관리하면서, 그 중 41,103주를 매도하여 2,461,250,072원의 양도차익, 2,360,806,500원의 배당소득을 취득하였다.

이러한 경우 양도소득세, 종합소득세 납세의무자인 피고인 1은 2007. 5. 31.까지 관할 세무서에 양도소득, 종합소득 과세표준을 신고하여야 함에도 불구하고, 피고인 1, 피고인 2는 순차 공모하여, 조세피난처 BVI에 설립된 '◁◁◁◁◁' 등 4개 페이퍼컴퍼니 이용, 해외 금융기관을 통한 국내 증권계좌 개설, 주식 매각대금의 미국 등 해외 송금, 해외 송금 주식 매각대금을 이용한 해외 주택, 미술품 매입 등의 방법으로, 위 주식들이 피고인 1의 소유인 사실을 과세당국이 발견하기 어렵게 하고, 양도소득, 종합소득 과세표준을 신고하지 아니함으로써, 사기나 그 밖의 부정한 행위로써 2006귀속년도 양도소득세 492,985,225원, 종합소득세 265,590,731원, 합계 758,575,956원을 포탈하였다.

이를 비롯하여, 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3은, 공소외 65, 공소외 66과 순차 공모하여, 2005년경부터 2012년경까지 별지 4 범죄일람표 기재와 같이 조세피난처 BVI에 설립된 '◁◁◁◁◁' 등 4개 페이퍼컴퍼니 명의의 차명 증권계좌로 피고인 1 소유의 공소외 2 (주), 공소외 3 (주) 주식을 관리하면서 1,784,556주를 206,901,783,166원에 매각하여 100,604,605,951원의 양도차익, 8,162,633,564원의 배당소득이 발생하였음에도 불구하고, 소득이 발생한 다음 해 5. 31.까지 양도소득, 종합소득 과세표준을 신고하지 아니하여, 사기나 그 밖의 부정한 행위로써 별지 4 범죄일람표 기재와 같이 과세연도별 양도소득세, 종합소득세 합계 21,518,905,186원을 각 포탈하였다.

(나) 페이퍼컴퍼니 '■■■■■'를 이용한 종합소득세 포탈(피고인 1, 피고인 2, 피고인 3)

피고인 1은 1997. 5. 26. 공소외 41 회사가 발행한 제2회 전환사채(CB) 42억 원 상당을 인수한 후, 1998. 12.경 그 중 20억 원 상당의 전환사채를 ADM(Asia Debt Management HK Ltd.) 앞으로 명의를 이전하였다.

계속하여 피고인 2는 2007. 2. 5. 피고인 1의 지시에 따라 위 ADM 명의로 보유하고 있던 전환사채 중 13억 원 상당의 전환권을 행사하여 공소외 41 회사 발행 보통주 1,300,000주(지분율 12.0%, 현재 시가 46,760,000,000원 상당)를 피

고인 1이 조세피난처 BVI에 설립하여 실질적으로 소유, 지배하고 있는 페이퍼컴퍼니 '■■■■■' 명의로 취득하였다.

이후 2009.경부터 2012.경까지 공소외 41 회사로부터 주식 1,300,000주에 대한 배당금 520,000,000원을 취득하였고, 이러한 경우 종합소득세 납세 의무자인 피고인 1은 소득이 발생한 다음 해 5. 31.까지 관할 세무서에 종합소득 과세표준을 신고하여야 한다.

그럼에도 불구하고, 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3은 공소외 65, 공소외 66과 순차 공모하여, 조세피난처 BVI에 설립된 페이퍼컴퍼니 '■■■■■', 해외 금융기관인 EFG Private Bank SA를 이용하는 등의 방법으로, 위 공소외 41 회사 주식 130만주가 피고인 1의 소유인 사실을 과세당국이 발견하기 어렵게 하고, 배당소득 과세표준을 신고하지 아니함으로써, 사기나 그 밖의 부정한 행위로써 별지 4 범죄일람표 기재와 같이 과세연도별 종합소득세 합계 79,833,000원을 각 포탈하였다.

(다) 페이퍼컴퍼니 '▽▽▽▽▽▽▽▽'를 이용한 양도소득세 및 종합소득세 포탈(피고인 1, 피고인 2, 피고인 3)

피고인 1, 피고인 2, 피고인 3은 2008. 11. 25.경 피고인 1이 조세피난처 BVI에 설립하여 실질적으로 소유, 지배하고 있는 페이퍼컴퍼니 '▽▽▽▽▽▽▽▽'를 이용, 공소외 2 (주) 주식 71,081주, 공소외 3 (주) 주식 63,605주, 합계 134,686주를 9,195,560,507원에 매입하여 관리하면서, 2009. 4. 6.경부터 2010. 12. 21.경까지 별지 4 범죄일람표 기재와 같이 17,120,408,400원에 전량 매도하여 7,748,289,161원의 양도차익, 318,358,800원의 배당소득을 취득하였고, 이러한 경우 양도소득세, 종합소득세의 납세 의무자인 피고인 1은 소득이 발생한 다음 해 5. 31.까지 관할 세무서에 양도소득, 종합소득 과세표준을 신고하여야 한다.

그럼에도 불구하고, 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3은 순차 공모하여, 조세피난처 BVI에 설립된 페이퍼컴퍼니 '▽▽▽▽▽▽▽▽' 이용, 해외 금융기관을 통한 국내 증권계좌 개설 등의 방법으로, 위 주식들이 피고인 1의 소유인 사실을 과세당국이 발견하기 어렵게 하고, 양도소득, 종합소득 과세표준을 신고하지 아니함으로써, 사기나 그 밖의 부정한 행위로써 별지 범죄일람표 4 기재와 같이 과세연도별 양도소득세, 종합소득세 합계 1,810,897,714원을 각 포탈하였다.

(2) ▽▽▽▽▽▽▽▽ 이용 양도소득세 및 종합소득세 포탈 부분에 대한 판단

(가) 검사의 주장

검사는 ▽▽▽▽▽▽▽▽가 2004. 3.경 신주인수권을 행사하여 공소외 2 (주)주식을 취득하였고, 그 과정에서 위 신주를 인수하기 위하여 금융기관으로부터 100억 원을 차용하면서 담보로 위 주식을 제공하고 보관증서로 이 사건 노트를 취득한 것이므로, 결국 ▽▽▽▽▽▽▽▽가 보유하고 있는 것은 공소외 2 (주), 공소외 3 (주)의 주식이라고 주장한다.

(나) 판단

원심은, 이 부분 공소사실에 기재된 ▽▽▽▽▽▽▽▽ 관련 납세의무 및 부정행위를 판단하기 위해서는 ▽▽▽▽▽▽▽▽가 공소외 2 (주), 공소외 3 (주)의 주식을 취득하였음이 전제가 되어야 하는데, 이 사건 기록에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 전세계의 유가증권 정보를 제공하는 Bloomberg 사이트에 이 사건 노트가 유가증권으로 등록되어 그 정보가 공시되어 있는 점, ▽▽▽▽▽▽▽▽계좌내역에 의하면 이 사건 노트의 상환·매도 내역이 기재되어 있는데, 이는 일반적인 주식 매도내역과 차이가 있는 점, 이 사건 노트는 노트의 보관자에 의한 상환요구가 있을 경우 노트 발행자가 주식의 매도를 지시하고, 그에 따른 주식 매도대금으로 채권을 상환하는 형태의 거래인 것으로 파악되는 점 등을 종합하면, 이 사건 노트는 단순한 보관증서가 아닌 파생결합증권인 것으로 봄이 상당하

고, ▽▽▽▽▽▽▽▽는 2004. 3.경 신주인수권을 행사하여 주식을 취득한 것이 아니라 파생결합증권인 이 사건 노트를 취득하고 이를 계속 보유하게 된 것으로 보이고, ▽▽▽▽▽▽▽▽가 2004. 3.경 신주인수권을 행사하여 공소외 2 (주), 공소외 3 (주)의 주식을 취득하고 이를 계속 보유하고 양도하였다고 인정할 증거가 부족하며, 한편, 구 소득세법(2010. 12. 27. 법률 제10408호로 개정되기 전의 것) 제94조 제1항 제3호에서 양도소득세의 과세대상을 주식과 신주인수권으로 규정하고 있을 뿐, 이 사건 노트와 같은 유가증권을 과세대상으로 규정하고 있지 아니하고, 이 사건 노트를 주식으로 볼 수도 없으므로, ▽▽▽▽▽▽▽▽가 주식을 취득하였음을 전제로 한 조세포탈죄는 성립되지 아니한다고 판단하여 이 부분 공소사실에 대하여 무죄를 선고하였다.

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 거기에 검사가 지적하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다[설령 검사의 주장과 같이 ▽▽▽▽▽▽▽▽가 공소외 2 (주), 공소외 3 (주)의 주식을 취득하였다고 하더라도 아래 (3)항에서 살펴보는 것과 마찬가지로 이유에서도 이와 관련한 조세포탈죄는 성립하지 아니한다]. 검사의 이 부분 주장은 이유 없다.

(3) <<<<<< 등 이용 양도소득세 및 종합소득세 포탈 부분 및 ■■■■ 이용 종합소득세 포탈 부분에 대한 판단
(가) 검사의 주장

검사는, 피고인 1이 조세피난처에 설립된 페이퍼컴퍼니를 이용하고, 해외 금융기관을 통하여 국내 증권계좌를 개설한 다음, 주식 매각 대금을 해외로 송금하는 등의 방법으로 소득을 은닉하였는데, 이는 조세의 부과징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적 행위로서 조세포탈죄에 있어서의 '부정행위'에 해당한다고 주장한다.

(나) 원심의 판단

① 원심은 피고인 1에게 납세의무가 있는지 여부에 대하여 다음과 같이 판단하였다.

㉠ 이 사건 각 특수목적법인(SPC)은 모두 BVI에 설립되었는데, BVI의 근거법령에 따라 적법하게 설립된 법인으로서 그 법령상 각 SPC와 주주는 구별되는 독립된 권리를 가진 실체로 인정된다.

SPC는 최소한의 자본출자요건만을 갖추어 인적·물적 시설 없이 설립되는 것이 일반적이기 때문에 이 사건 각 SPC가 BVI 관련 법령에서 정한 최소한의 자본출자(1달러) 요건만을 갖추고 인적·물적 시설 없이 설립되었다고 하더라도 그 법인격이 부인된다고 할 수 없다.

따라서 법적 형식만으로 볼 때는 이 사건 각 SPC가 공소외 41 회사, 공소외 2 (주), 공소외 3 (주) 주식을 보유하고 있는 것이다.

㉡ 그러나, 이 사건 기록에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ㉠ 이 사건 각 SPC는 공소외 1 (주)가 발행한 신주인수권을 인수하고, 이를 행사하여 공소외 2 (주) 주식을 취득한 뒤 매도하거나, 공소외 41 회사, 공소외 2 (주), 공소외 3 (주) 주식을 취득·매도하는 형태로 피고인 1의 재산을 보유·관리하고 있을 뿐 그 외 별다른 사업실적이 없고, 회사로서의 인적 조직이나 물적 시설을 갖추고 있는 것도 없어서 독자적으로 의사를 결정하거나 사업목적을 수행할 능력이 없는 것으로 보이는 점, ㉢ 이 부분 공소사실과 관련된 주식 등의 취득자금은 모두 피고인 1의 개인자금이고, 그 취득과 보유 및 처분 모두 피고인 1의 이익을 위하여, 사실상 피고인 1의 의사결정에 의하여 결정되었던 점, ㉣ 이 사건 각 SPC 명의 계좌에 입금된 돈이 피고인 1의 의사에 따라 그의 개인적인 용도에 사용되기 위해 출금된 점, ㉤ 이 사건 각 SPC는 피고인 1의 재산을 관리하기 위한 목적에서 설립되었고, 피고인 1의 해외재산 관재업무를 담당하였던 피고인 2가 모두 관리하는 방법으로 피고인 1이 각 SPC를 실질적으로 지배하고 있었던 점, ㉥ 조세회피목적과 관련하여, 조세회피의 목적이 유일한 또는 가장 주된 목적일 것을 요구하는 것은 아니므로 다른 목적과 아울러 조세회피

의 의도가 부수적으로라도 있었다고 인정된다면 조세회피목적이 없다고 할 수 없는데(대법원 1998. 7. 14. 선고 97누348 판결 등 참조), 이 사건 각 SPC가 위와 같이 주식을 취득할 당시 대주주에 대한 이 사건 주식양도 과세규정이 이미 시행되고 있었고, 피고인 1 및 그의 재산을 관리하던 회장실 재무2팀에서도 위와 같은 과세규정에 따른 조세문제가 발생할 수 있음을 인식하고 있었던 것으로 보이며, 그럼에도 불구하고 조세피난처인 BVI에 설립된 이 사건 각 SPC로 하여금 위와 같이 주식을 취득하도록 하였는데, 이 사건 각 SPC에 대하여는 국내 주식의 양도소득에 대하여 과세할 방법이 없는 점 등에 비추어, 이 사건 각 SPC로 하여금 ○○ 그룹 관련 주식을 취득하도록 한 것은 피고인 1에게 발생할 수 있는 국내 조세를 회피하기 위한 목적이 있었다고 보기에 충분하다고 보이는 점 등을 종합하면, 피고인 1이 형식적인 귀속 명의자인 이 사건 각 SPC에 대한 지배권 등을 통하여 실질적으로 주식을 보유하고 있고, 그와 같은 명의와 실질의 괴리가 조세를 회피할 목적에서 비롯된 경우에 해당한다고 봄이 상당하므로, 과세대상을 실질적으로 지배·관리하는 피고인 1에게 소득이 귀속된 것으로 보아 그를 납세의무자로 보아야 한다.

㉒ 원심은 조세포탈죄의 '부정행위'가 있는지 여부에 대하여 다음과 같이 판단하였다.

㉓ 조세포탈죄가 성립하기 위해서는 '사기 기타 부정한 행위'로 조세를 포탈하여야 한다.

여기서 '사기 기타 부정한 행위'란 조세의 포탈을 가능하게 하는 행위로서 사회통념상 부정이라고 인정되는 행위, 즉 조세의 부과징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 위계 기타 부정한 적극적 행위를 말하고, 어떤 다른 행위를 수반함이 없이 단순한 세법상의 신고를 하지 아니하거나 허위의 신고를 하는 데에 그치는 것은 이에 해당하지 않는다(대법원 2011. 4. 28. 선고 2011도527 판결 참조).

위와 같이 조세포탈은 과세요건사실이 존재하여 조세채무가 성립한 것임에도 불구하고 국가가 조세채권을 행사하지 못하도록 '불법적인 방법'을 사용하는 행위를 의미함에 반해, 조세회피는 납세자가 경제인의 합리적이고 통상적인 행위 형식에 의한 것과 동일한 경제적 목적을 달성하면서 조세의 부담을 '부당하게' 감소시키거나 세법의 혜택을 '부당하게' 받는 행위를 의미한다.

즉, 납세자가 일정한 경제적 활동을 함에 있어서 통상적인 법형식이나 거래형태를 선택하지 아니하고 우회행위나 다단계행위 등 이례적인 법형식이나 처리방법을 선택하여 통상적인 법형식을 선택하였을 경우와 동일한 경제적 효과를 실현함으로써 통상적인 법형식을 선택한 경우 부담하게 될 조세부담을 경감 또는 배제시키는 것을 말한다.

따라서 조세회피 행위는 원칙적으로 과세대상이 되지 않으나 위와 같은 실질과세원칙에 따라 납세의무를 인정하고 있고, 이러한 조세회피 행위에 대하여 곧바로 조세포탈이 성립하는 것은 아니며, 부당한 조세회피 행위를 넘어서는 불법적인 '부정행위'가 존재하여야 조세포탈죄가 성립한다.

㉔ 그러나 이 사건 기록에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ㉕ 오늘날 조세피난처에 설립된 SPC를 이용하는 행위 자체를 금하는 법규는 존재하지 아니하고, 이 사건과 같이 BVI에 설립된 이 사건 각 SPC를 이용하여 주식을 보유하는 등의 투자행위는 합법적인 행위인 점, ㉖ 동일한 목적을 달성하기 위한 여러 선택 가능한 행동대안 중 조세를 절감하는 방안을 선택하는 것도 개인에게 주어진 헌법상 보장된 자유인 점, ㉗ 국내에서 임직원들의 차명계좌를 이용하여 주식을 보유하는 경우는 금융실명거래 및 비밀보장에 관한 법률에서 금융거래를 실명에 의하도록 하고 이를 위반할 경우 과태료 부과 대상으로 정하는 등 원칙적으로 금지된 위법행위인데 반해, 해외 SPC를 이용하여 주식을 보유하는 경우는 이를 금지하는 규정이 없다는 점에서 국내에서 차명으로 주식을 보유하는 행위와 해외 SPC를 이용하여 주식을 보유하는 경우를 같이 평가할 수 없고, '부정행위'를 판단함에 있어서도 본질적인 차이가 있는 점, ㉘ 해외 법인이 국내 상장주식을 취득하기 위해서는 해외에서 우리나라의 증권거래를 대행하여 줄 금융기관과 계약을

체결하고(이와 같은 역할을 수행하는 금융기관을 Global Custodian이라 한다) 위 해외 금융기관이 국내 금융기관에 국내 상장주식의 거래를 위임하게 되는바(국내 금융기관을 Local Custodian이라 한다), 이 사건 각 SPC를 이용한 국내 주식의 취득이 금융기관 명의로 이루어진 것은 위와 같은 거래 방식에 따른 것이고, 이는 피고인 1이 소득을 은닉하기 위하여 계획하거나 창출해낸 것이 아닌 점, ㉔ 이 사건 각 SPC 보유 계좌의 실질적 수익자(Beneficial Owner)는 피고인 1로서, 해외 금융계좌 개설시 피고인 1의 인적사항이 제출되었던 것으로 보이고, 달리 귀속주체를 은닉하기 위하여 출자 구조를 다단계화 하는 방법, 귀속주체의 국적을 변경하는 방법 등의 적극적인 행위는 없었던 점 등에 비추어 보면 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3이 이 사건 각 SPC를 이용하여 주식을 양도하거나 배당을 받은 행위에 조세회피 목적을 넘어서는 불법적인 '적극적 소득은닉행위'가 있었다고 볼 수 없고, 검사가 제출한 증거만으로는 조세포탈죄에서 정한 부정행위가 있었음을 인정하기에 부족하고 달리 이를 인정할 증거가 없다.

따라서 이 부분 공소사실은 조세회피 행위로 평가될 수 있으나, 조세회피 행위를 넘어선 조세포탈에까지 이르렀다고 볼 수 없으므로 범죄의 증명이 없는 경우에 해당한다.

(다) 당심의 판단

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 특히 이 사건의 경우 SPC 설립과정에서 차명인을 내세우거나 허위의 회계서류 등을 이용하여 국내 자금을 국외로 유출하는 등의 부정한 행위가 없는 점을 보태어 보면, 이 부분 원심판결에 검사가 지적하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다.

검사의 이 부분 주장은 이유 없다.

- 2) 피고인 5의 ○○ China, ○○I 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)의 점에 대하여
가) 이 부분 공소사실의 요지

피고인 5는 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3과 공모하여 아래 판시 범죄사실 제2의 가,나항 기재와 같이 ○○ China 법인자금 5,132,378,788원(피고인 5 명의로 지급된 급여액 부분), ○○I 법인자금 3,624,877,167원을 각 횡령하였다.

나) 판단

형법 제30조의 공동정범은 공동가공의 의사와 그 공동의사에 기한 기능적 행위지배를 통한 범죄 실행이라는 주관적·객관적 요건을 충족함으로써 성립하는데, 공모자 중 구성요건 행위 일부를 직접 분담하여 실행하지 않은 자의 경우, 전체 범죄에 있어서 그가 차지하는 지위, 역할이나 범죄 경과에 대한 지배 내지 장악력 등을 종합해 볼 때 단순한 공모자에 그치는 것이 아니라 범죄에 대한 본질적 기여를 통한 기능적 행위지배가 존재하는 것으로 인정되는 때에 공동정범으로서 죄책을 진다(대법원 2007. 4. 26. 선고 2007도235 판결 참조).

원심은, 기록에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ① 피고인 5는 피고인 1로부터 이 사건 빌라를 장려금으로 제공받는 것으로 알고 있었고, 장려금의 제공 여부는 오로지 피고인 1의 결정에 의한 것이므로 장려금을 받는 입장에 있던 피고인 5가 이에 당연히 관여하였다고 볼 수는 없는 점, ② 피고인 5가 이 사건 빌라대금의 정산을 위하여 피고인 3에게 자신의 통장을 준 사실은 있지만, 그 빌라대금이 어떠한 과정으로 정산되는지 여부에 대해서는 보고받지 못하였던 것으로 보이는 점, ③ 이 사건 빌라대금에 대한 정산은 피고인 1의 지시에 의하여 재무팀에서 정산방법 등을 정하여 실행되었을 뿐이고, 피고인 5가 이 사건 빌라대금의 정산과정에 관여한 자료를 찾아볼 수 없는 점, ④ 피고인 5는 다른 계열회사를 통해서 이 사건 빌라대금이 보전될 수도 있을 것 같다는 개인적 추측을 하였다는 것일 뿐, 이 부분 공소사실과 같이 ○○ China, ○○I에서 급여를 받는 방법으로 정산된다는 사정을 전혀 인식하지 못하

였던 점 등에 비추어 보면, 검사가 제출한 증거들만으로는 피고인 5가 피고인 1, 피고인 3의 아래 판시 범죄사실 제 2의 가, 나항 기재 횡령 범행에 공모하고, 그와 같은 의사에 기하여 기능적 행위지배가 있었다고 인정하기에 부족하고, 달리 이를 인정할 증거가 없으므로, 피고인 5에 대하여는 범죄의 증명이 없는 경우에 해당한다고 판단하여 이 부분 공소사실에 대하여 무죄를 선고하였다.

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면, 원심의 판단은 정당한 것으로 인정되고, 거기에 검사가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 위법이 없다.

검사의 이 부분 주장은 이유 없다.

다.

피고인 3의 양형부당 주장 및 검사의 피고인 3에 대한 양형부당 주장에 관한 판단

피고인 3의 이 사건 각 범행은 ○○ 그룹 회장실 재무담당 팀장·임원으로서 해외 페이퍼컴퍼니를 이용하여 피고인 1의 배당소득에 대한 2011귀속년도 및 2012귀속년도 종합소득세 합계 약 40억 원을 포탈하고, 해외계열사 자금 합계 약 115억 원을 급여 명목으로 빼내어 피고인 1에게 지급하거나 피고인 5의 빌라 구입대금에 충당하여 횡령하는데 실무적인 역할을 담당한 것으로, 그 범행 내용에 비추어 죄책이 가볍지 아니하다.

다만, 위 해외조세포탈 범행과 관련한 세액이 모두 납부되었고, 해외계열사를 이용한 횡령의 경우에도 피해가 모두 회복되어 피해 회사들이 위 피고인에 대한 처벌을 원하지 않고 있으며, 피고인 3이 위 각 범행으로 개인적으로 취득한 이익은 없는 것으로 보이고, 위 피고인에게 아무런 범죄 전력이 없는 점 등의 정상에 참작할 만한 사정이 있고, 그 밖에 위 피고인의 연령, 성행, 환경, 범행의 동기 및 경위, 범행의 수단 및 결과, 범행 후의 정황 등 기록에 나타난 여러 양형조건을 종합하여 보면, 위 피고인에 대한 원심의 형은 적정하고, 너무 무겁거나 가벼워서 부당하다고 인정되지 않으므로, 위 피고인과 검사의 이 부분 주장은 모두 이유 없다.

3. 결론

그렇다면 원심판결 중 피고인 1, 피고인 2, 피고인 4에 대한 각 유죄부분에 관한 위 피고인들의 각 항소는 이유 있으므로, 검사의 위 피고인들에 대한 양형부당 주장과 위 피고인들의 양형부당 주장에 대한 판단을 생략한 채 형사소송법 제364조 제6항에 의하여 원심판결 중 위 피고인들에 대한 각 유죄부분(이유 무죄부분 포함)을 파기하고, 변론을 거쳐 다시 다음과 같이 판결하며, 피고인 3의 항소와 원심판결 중 피고인 1, 피고인 2에 대한 각 무죄부분에 관한 검사의 항소 및 검사의 피고인 3, 피고인 5에 대한 각 항소는 모두 이유 없으므로 형사소송법 제364조 제4항에 의하여 이를 모두 기각한다.

【이유】

】1. 항소이유의 요지

가. 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3, 피고인 4

1) 사실오인 내지 법리오해 주장

원심판결 중 유죄부분에는 다음과 같은 이유에서 사실을 오인하거나 법리를 오해하여 판결결과에 영향을 미친 위법이 있다.

가) 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분

(1) 국내 차명주식 관련 조세포탈의 점에 대하여(피고인 1, 피고인 2)

- ① 피고인 1이 1997. 3.경 공소외 2 주식회사{이하 주식회사를 줄여서 '㈜'로 표시하기로 한다} 임직원들의 명의로 공소외 2 (주) 발행의 신주인수권부사채를 취득하였다가 주식양도 과세규정이 시행된 1999. 1. 1. 이후 신주인수권을 행사하여 주식을 취득하게 된 경우 신주인수권을 취득할 당시 신주인수권과 상장주식은 모두 양도소득세 과세대상이 아니었으므로 위와 같이 차명으로 신주인수권을 보유하다가 이를 행사하여 취득한 주식을 2003년경 이후 매각한 행위는 조세포탈죄에 있어서의 '사기 기타 부정한 행위'(이하 '부정행위'라 한다)에 해당하지 아니한다.
- ② 피고인 1이 기존에 보유하고 있던 차명주식에 대하여 주식배당 및 무상증자를 통해 기존 주식보유 비율에 따라 신주를 배정받은 경우, 위 신주에 대해서는 이를 은닉하기 위한 적극적인 행위를 한 사실이 없어서 '부정행위'에 해당하지 아니하므로 원주의 취득시기와 상관없이 조세포탈죄가 성립하지 아니한다.
- ③ 피고인 1이 신주인수권을 주식으로 전환하기 전에 이미 발생하여 정당하게 보유하고 있던 신주인수권의 가치상승분은 신주인수권의 행사라는 '부정행위'에 터잡은 과실이 아니므로 포탈세액에서 공제되어야 한다.
- ④ 피고인 1이 명의신탁 증여의제 규정(상속세 및 증여세법 제45조의2)에 따라 증여세 과세대상이 된 차명주식을 양도하는 경우 증여세 산정의 기초가 되었던 증여재산가액을 필요경비인 취득가액으로 적용하여 양도소득세 포탈세액을 산정하여야 한다.
- ⑤ 피고인 1이 2005. 3. 12.부터 2005. 11. 16.까지 임직원들로부터 공소외 2 (주)에 대한 신주인수권을 매수한 후 그 명의를 변경하지 않은 채 신주인수권을 행사하여 주식으로 전환한 다음 이를 매각한 경우 위 신주인수권을 매수하는데 든 비용을 필요경비인 취득가액으로 적용하여 양도소득세 포탈세액을 산정하여야 한다.
- ⑥ 피고인 1이 차명으로 보유한 주식의 배당소득을 취득하고 이를 신고하지 않았으나, 차명주주의 금융소득(이자·배당소득)이 연 4,000만 원을 초과하는 부분은 종합소득과세표준을 계산함에 있어 합산되고, 해당 차명주주의 부담세율이 최고세율이었던 경우에는 차명주주가 부담한 종합소득세와 피고인 1이 부담하였어야 할 종합소득세 사이에 차이가 없어 감소되는 세액이 없으므로 이 부분에 대해서는 조세포탈죄가 성립하지 아니한다.

(2) 공소외 2 (주) 부외자금 조성 관련 조세포탈의 점에 대하여(피고인 1, 피고인 2)

공소외 2 (주)에서 조성한 부외자금은 모두 공소외 2 (주)의 업무와 관련된 비용으로 지출되었으나 현금성 경비라는 성격으로 인하여 그 증빙자료를 제대로 갖추지 못하여 다른 계정과목으로 기장된 것에 불과하고, 실질적으로 업무와 관련하여 비용이 지출되었으므로 위 부외자금은 법인세법상 손금 산입 대상으로서 그 금액을 누락하였다고 하여 조세포탈에 해당하지 않는다.

(3) 피고인 2에 대한 2004귀속년도 국내 조세포탈의 점에 대하여(피고인 2)

피고인 2는 2004. 11. 8.부터 공소외 2 (주)의 회장실 재무담당으로 근무하였으므로 2004귀속년도 조세포탈의 경우 2004. 11. 8. 이후 행위에 대하여서만 조세포탈죄의 책임이 있고, 이와 같이 피고인 2가 가담한 이후의 2004귀속년도 조세포탈액수는 352,463,278원에 불과하여 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률 제8조가 적용될 수 없고 조세범 처벌법이 적용되어야 하며, 이 부분 조세포탈행위는 이미 공소시효가 완성되었으므로 면소판결을 선고하여야 한다.

나) 공소외 2 (주)의 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)의 점에 대하여(피고인 1)

- (1) 검사는 당초 부외자금의 사용행위를 횡령죄로 공소제기하였고, 부외자금의 사용행위와 조성행위는 전혀 별개의 행위로서 기본적 사실관계가 동일하다고 볼 수 없으므로 부외자금의 사용행위에 의한 횡령 공소사실을 부외자금 조성행위에 의한 횡령 공소사실로 변경하는 것은 허용될 수 없는 데도, 원심은 부외자금 조성행위에 의한 횡령으로 공소사실이 변경된 것으로 보아 피고인 1에게 유죄를 선고하였으므로 이는 공소장변경의 한계를 벗어난 것으로서 위

법하다.

- (2) 부외자금의 조성행위 자체로 횡령죄가 인정되기 위해서는 피고인 1이 개인적으로 착복할 목적으로 부외자금을 조성하였음이 명백히 밝혀져야 하는데, 검사가 부외자금이 사용되었다고 주장하는 개인적 용도에는 피고인 1의 개인 자금이 사용되었을 뿐, 부외자금이 피고인 1의 개인적 용도로 사용되었다는 점에 관한 입증이 전혀 없고, 오히려 피고인 1이 회사 운영에 필요한 현금성 경비를 마련하기 위하여 공소외 2 (주)의 부외자금을 조성하여 판공비, 격려금, M&A 관련 경비 등 회사를 위한 용도로 사용하였음이 확인되므로 피고인 1에게 불법영득의 의사가 있었다고 볼 수 없다.
- (3) 설령 피고인 1이 1998년부터 2002년까지 부외자금을 조성한 행위가 횡령죄로 인정된다고 하더라도, 2003년부터 2005년까지 조성된 부외자금은 판공비, 격려금, M&A 관련 경비 등 회사를 위한 용도로 사용되었고, 그 금액을 초과한 액수의 격려금을 임직원들에게 지급하기까지 하였으므로 2003년부터 2005년까지 조성된 부외자금에 대해서는 피고인 1에게 불법영득의 의사가 있었다고 볼 수 없으며, 그 이전 기간인 1998년부터 2002년까지의 횡령행위에 대하여는 이미 공소시효가 완료되었다.
- (4) 피고인 1의 부외자금 조성행위에 대하여 횡령죄가 성립한다고 하더라도 피고인 1이 개인자금을 이용하여 직원들에게 격려금으로 지급한 합계 422억 5,000만 원을 횡령금액에서 공제하여야 한다.

다) ○○ China Limited, PT. ○○I 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)의 점에 대하여

(1) 피고인 5 명의 급여 횡령 부분

(가) 횡령죄의 성립 여부(피고인 1, 피고인 2, 피고인 3)

- ① 피고인 1은 ○○ 그룹 전체의 이익을 위하여 피고인 5의 회사 내에서의 성과, 기여도를 참작하여 그에게 특별 장려금 명목으로 서울 용산구 (주소 생략)△△하우스 302호(이하 '이 사건 빌라'라고 한다)를 제공하였고, 이 사건 빌라의 구입대금을 정산하기 위하여 공소외 2 (주)의 해외계열사인 ○○ China Limited(이하 '○○ China'라고 한다)와 PT.○○ Indonesia(이하 '○○I'라고 한다)가 피고인 5에게 급여를 지급한 것은 지주회사 대표의 급여를 자회사가 부담한 것으로 공동경비 배분에 불과하며, 이는 기업의 경영상 판단에 따른 것일 뿐, 그러한 의사결정 과정에 단순한 절차적 하자가 있다고 하더라도 불법영득의 의사가 있었다고 보기 어렵다.
- ② 제3자가 재물을 영득한 경우에는 그 제3자가 보관자와 경제적 이해관계 및 밀접한 생활관계가 있어 이를 보관자 자신이 영득한 것으로 볼 수 있는 경우에만 횡령죄가 성립하는데, 이 사건의 경우 피고인 5가 이 사건 빌라를 취득한 것을 보관자인 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3이 영득한 것과 동일하게 평가할 수 있는 경제적 이해관계가 없으므로 위 피고인들에 대하여 횡령죄가 성립하지 않는다.

(나) 피고인 2의 공동정범 성립 여부(피고인 2)

피고인 2가 ○○ China의 대표이사로 근무하기 시작한 2010. 8.경 이전에 ○○ China의 자금을 피고인 5 명의의 이 사건 빌라 구입자금으로 사용하기로 결정되었으므로 피고인 2는 피고인 5 명의 급여 횡령 부분에 대한 기능적 행위지배가 없었고, 공동정범으로서의 책임을 지지 않는다.

(2) 피고인 2 명의 급여 횡령 부분(피고인 1, 피고인 2)

피고인 1은 2005년경부터 2010년경까지 ○○ China로부터 급여를 받아오다가 2010. 5.경부터는 자신의 급여를 피고인 2로 하여금 대신 수령하게 하였는데, 피고인 1은 ○○ 그룹의 회장으로서 ○○ China로부터 정당하게 급여를 수령할 권한이 있었으므로 피고인 1에게 불법영득의 의사가 없었다.

라) 각 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(배임)의 점에 대하여(피고인 1, 피고인 2, 피고인 4)

(1) 일본 도쿄도 (주소 3 생략) 소재 지하 2층, 지상 6층 빌딩 및 그 부지(이하 '□□□ □□□□□ 빌딩'이라고 한다)의 매입과정에서 이루어진 배임 부분과 관련하여 대출원금 21억 5,000만 엔을 한화로 산정함에 있어 계산상 오류로 인해 한화 이득액이 과다하게 산정되었고, 정당하게 계산된 한화 이득액은 168억 139만 원이다.

(2) 피고인 1이 ○○ 공소외 4 (주)로 하여금 Pan 공소외 4 회사의 대출원리금 채무에 대하여 연대보증하게 할 당시 □□□ □□□□□ 빌딩과 일본 도쿄도 (주소 4 생략), 1324번지 소재 지하 1층, 지상 7층 건물 및 그 부지(이하 '◇◇◇◇◇ 빌딩'이라고 한다)가 채권자인 (주)☆☆은행을 위하여 물적 담보로 제공되었는데, 이는 ○○ 공소외 4 (주)의 입장에서는 합리적인 채권회수조치가 이루어진 경우에 해당하므로, 배임죄의 이득액 산정시 담보로 제공된 위 각 빌딩 가액 전액이 공제되어야 한다.

2) 양형부당 주장

원심이 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3, 피고인 4에 대하여 선고한 각 형(피고인 1은 징역 4년 및 벌금 260억 원, 피고인 2는 징역 3년 집행유예 5년, 피고인 3은 징역 3년 집행유예 4년, 피고인 4는 징역 2년 6월 집행유예 3년)은 너무 무거워서 부당하다.

나. 검사

1) 사실오인 내지 법리오해 주장

원심판결 중 무죄부분에는 다음과 같은 이유에서 사실오인 내지 법리오해의 위법이 있다.

가) 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분

(1) 피고인 1, 피고인 2의 국내 차명주식 관련 조세포탈의 점에 대하여

피고인 1이 1998. 12. 31. 이전에 차명으로 원주를 취득하였다고 하더라도, 상장주식에 대한 과세규정이 시행된 1999. 1.

1. 이후 위 원주에 대하여 무상증자 및 주식배당을 통하여 신주를 배정받았다면, 위 신주를 양도함으로써 발생한 소득을 신고하지 아니한 행위는 조세포탈죄에 있어서의 부정행위에 해당한다.

(2) 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3의 해외 SPC 관련 조세포탈의 점에 대하여

(가) 피고인 1이 설립한 회사 ▽▽▽▽▽▽▽는 피고인 1이 설립한 다른 페이퍼컴퍼니인 '◁◁◁◁◁', '▷▷▷▷▷', '♠♠♠♠♠'과 동일한 방식으로 공소외 2 (주) 주식을 취득하였고, 다만 그 과정에서 신주를 인수하기 위하여 금융기관으로부터 100억 원을 차용하면서 담보로 위 주식을 제공하고 보관증서로 '◆◆◆◆◆'(이하 '이 사건 노트'라 한다)를 취득한 것이므로, 결국 ▽▽▽▽▽▽▽가 보유하고 있는 것은 원심이 판단한 것과 달리 파생결합증권이 아니라 공소외 2 (주)의 주식이라고 보아야 한다.

(나) 피고인 1은 조세피난처에 설립한 페이퍼컴퍼니 명의로 취득한 주식을 해외 차명계좌들을 이용하여 보유 및 양도하고 그에 따라 발생한 소득을 또다시 미국 해외 페이퍼컴퍼니 계좌로 보내는 등의 행위를 하였는데 이는 조세의 부과징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적 행위로서 조세포탈죄에 있어서의 부정행위에 해당한다.

나) 피고인 5의 ○○ China, ○○I 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)의 점에 대하여 피고인 5에게 제공된 이 사건 빌라는 적법한 장려금 명목이라고 할 수 없고, 피고인 5는 자신이 받은 이 사건 빌라 대금을 정산하는데 공소외 2(주)의 해외계열사로부터 급여 형태로 지출된 금원이 사용된다는 사실을 알고 있으면서 이를 위하여 자신 명의의 통장을 피고인 3에게 제공하는 등으로 ○○ China와 ○○I의 자금을 횡령하는 범행의 수행에 필요한 역할을 하였으므로, 피고인 5는 이 부분 공소사실을 공모하고, 그 의사에 기하여 기능적 행위지배가 있었다고 인정할 수 있다.

2) 양형부당

원심이 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3, 피고인 4에 대하여 선고한 각 형은 너무 가벼워서 부당하고, 또한 피고인 1에 대하여 정한 1일 환형유치 금액(벌금을 납부하지 않는 경우 1억 원을 1일로 환산한 기간 노역장 유치)도 부당하다.

2. 판단

가. 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3, 피고인 4의 사실오인 내지 법리오해 주장에 관한 판단

1) 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분

가) 국내 차명주식 관련 조세포탈 부분(피고인 1, 피고인 2)

(1) 주식양도 과세규정의 시행 이후 신주인수권을 행사하여 취득한 주식의 양도로 인한 조세포탈 성립여부

(가) 원심의 판단

원심은 이 부분에 관하여 다음과 같이 판단하였다.

① 관련 법리

㉞ 대주주의 주식 양도·신주인수권 양도로 인한 양도소득세 과세 규정

1998. 12.경 소득세법 및 소득세법시행령의 개정으로 주권상장법인의 주식 등의 합계액 중 5% 이상에 해당하는 주식 등을 소유하고 있는 주주(이하 '대주주'라 한다) 등이 당해법인의 주식 등의 합계액의 1% 이상(3년간 합산하여)을 양도하는 경우 양도소득세의 납세의무가 발생하게 되었고, 위 각 규정은 1999. 1. 1.부터 시행되었다(이하 '이 사건 주식양도 과세규정'이라 한다, 그 후 위 소득세법시행령 제157조가 1999. 12. 31. 대통령령 제16664호로 개정되면서 대주주의 범위에 대한 요건이 '주권상장법인의 주주 또는 출자자 1인 및 그 친족 기타 특수관계에 있는 자가 양도일 직전사업연도 종료일 현재 당해법인의 주식 등의 합계액의 3% 이상을 소유한 경우 또는 양도일 직전사업연도 종료일 현재 소유하는 당해법인 주식 등의 시가총액이 100억 원 이상인 경우'로 변경되어 2000. 1. 1.부터 시행되었다). 위와 같이 대주주의 주식양도 과세규정이 신설·시행된 이후, 소득세법이 2000. 12. 29. 법률 제6292호로 일부 개정되면서 소득세법 제94조 제3호에 의하여, 대주주가 신주인수권을 양도하여 발생하는 소득에 대하여도 납세의무가 발생하게 되었고, 위 규정은 2001. 1. 1.부터 시행되었다(이하 '이 사건 신주인수권양도 과세규정'이라 한다).

㉞ 조세포탈에 있어서의 '부정행위'의 의미

구 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률(2010. 1. 1. 법률 제9919호로 전면개정되기 전의 것) 제8조, 구 조세범 처벌법(2009. 1. 30. 법률 제9346호로 일부개정되기 전의 것) 제9조에 규정된 조세포탈죄의 '부정행위'란 조세의 포탈을 가능하게 하는 행위로서 사회통념상 부정이라고 인정되는 행위, 즉 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 할 정도의 위계 기타 부정한 적극적 행위를 말하고 다른 어떤 행위를 수반함이 없이 단순히 세법상의 신고를 하지 아니하는 경우에는 여기에 해당하지 아니한다(대법원 2005. 6. 23. 선고 2004도5649 판결, 대법원 2007. 10. 11. 선고 2007도5577 판결 등 참조). 그리고 일반적으로 다른 사람 명의의 예금계좌를 빌려 예금하였다는 사실

만으로 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 반복하는 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 참조).

② 신주인수권 행사로 인하여 취득한 주식의 양도에 있어 '부정행위' 판단 시점

앞서 본 법리에 비추어 보면, 주식을 양도함으로써 발생하는 소득은 주식의 양도를 위하여 반드시 주식의 매수입고가 전제되어야 한다는 점에서, 주식의 취득(매수입고)시점에 납세의무에 대한 예견가능성이 있었는지, '부정행위'에 대한 인식이 존재하는지, 주식 취득시점부터 양도시점까지의 적극적 소득은닉 행위가 있었는지 등 일련의 행위를 종합하여 '부정행위'를 판단하여야 한다.

그런데 신주인수권을 행사하여 주식을 취득·양도하는 경우 ㉠ 신주인수권 취득, ㉡ 신주인수권 행사(주금 납입)로 인한 주식 취득, ㉢ 주식 양도의 세단계로 구분 가능하다고 할 것인데, 이 사건의 경우 신주인수권 취득 당시 이 사건 주식양도 과세규정 및 신주인수권양도 과세규정이 존재하지 아니하여 납세의무를 예견할 수 없었다고 하더라도 이 사건 주식양도 과세규정이 시행된 이후 신주인수권을 행사하여 주식을 취득하였다면, 주식을 취득한 시점에는 주식양도로 인한 납세의무를 충분히 예견할 수 있었고, 신주인수권 자체를 양도하거나 신주인수권을 포기할 수 있는 선택권이 주어진 상황에서(신주인수권을 취득할 당시에는 신주인수권의 행사시기, 행사여부 등이 결정되어 있는 것이 아니고 신주인수권 보유자가 이를 임의로 선택, 결정할 수 있다는 점에서 더욱 그러하다) 신주인수권을 행사하기 위하여 다수의 차명계좌에 주식 인수금액을 넣어 주금을 납입하고 다수의 차명인의 명의로 주식을 취득하는 행위는 그 소유관계를 은닉하는 새로운 행위가 창설되는 것으로 보아야 한다.

즉, 차명계좌를 이용하여 신주인수권을 취득한 후 이를 행사함으로써 주식을 취득하는 행위는 차명계좌를 계속 보유하면서 관리하는 차원을 넘어서는 것으로 봄이 상당하다.

③ '부정행위' 성립 여부에 대한 판단

피고인 1이 1997. 3. 25. 공소외 2(주)가 발행한 제102회 신주인수권부사채를 임직원들 명의로 차명 취득하였다가 이 사건 주식양도 과세규정 시행 이후 신주인수권을 행사하여 차명으로 주식을 취득한 다음 이를 양도함으로써 발생한 소득을 신고하지 아니한 행위가 조세포탈죄에 정한 '부정행위'에 해당하는지 살펴본다.

원심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들을 종합하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ㉠ 피고인 1은 다수의 임직원 명의로 보유하고 있던 신주인수권을 행사할 당시 이 사건 주식양도 과세규정이 시행되고 있었으므로 대주주인 자신에게 주식양도로 인한 양도소득세의 납세의무가 있다는 점을 충분히 예견할 수 있는 상황에서, 1999. 12. 20.부터 2002. 3. 14.까지 9회에 걸쳐 신주인수권을 행사하여 차명 주식을 취득하였던 점(행사시기 및 행사수량에 관한 의사결정이 모두 피고인 1에 의하여 이루어졌다), ㉡ 위와 같이 신주인수권을 행사하기 위하여 임직원들의 계좌를 통해 주금을 납입하였는데, 위 주금도 임직원들 명의로 보유하고 있던 차명주식을 매각하여 마련한 것으로 보이는 점, ㉢ 피고인 1은 신주인수권을 행사하여 차명으로 취득한 주식을 포함하여 ○○ 그룹 임직원들 명의의 차명계좌 수백 개를 이용하여 차명으로 주식을 취득하고 이를 양도하기를 반복하였던 점, ㉣ 피고인 1의 개인재산을 관리하는 업무를 담당하던 공소외 2(주) 회장실 재무2팀은 각 차명계좌 관리방안 및 차명주식 수탁자 관리방안 등을 수립하여 시행하고 있었고, 차명주식을 관리하는 전담 직원을 따로 두고 있었으며, 인사팀으로부터 충성심이 높은 직원들 명부를 받아 차명계좌 이용을 위한 직원들을 따로 관리하기도 하였던 점, ㉤ 차명주식 취득을 위한 증권계좌를 개설한

증권사 지점에 차명계좌 보유 등에 관한 보안 문제가 발생할 우려가 있는 경우 지점을 바꾸기도 하였던 점, ㉠ 차명주식을 보유하던 직원들이 퇴직하는 경우 차명계좌를 폐쇄하면서 이를 모두 현금으로 출금하여 무기명 채권, 펀드 등으로 전환하였고, 현금으로 인출하는 경우에도 FIU(금융정보분석원)에 보고되지 않도록 일정 금액 범위 내에서 출금하는 등 과세관청의 추적이 어렵도록 하였던 점, ㉡ 재무2팀에서 작성한 부재시업무보고(2005. 6.), 주요현안보고(2005. 11.)에는 차명주식 보유로 인한 장단점 및 관리방안 등이 기재되어 있고, 특히 장점으로 '부의 이전에 따른 절세'라고 명시적으로 기재되어 있는바, 재무2팀 및 이를 보고받은 피고인 1은 차명주식 보유 및 양도로 발생하는 소득은닉의 효과에 대하여 명백히 인식하고 있었던 것으로 보이는 점 등에 비추어 보면, 이 사건 주식양도 과세규정 시행 이후 신주인수권을 행사하여 차명주식을 취득함으로써 그 주식이 피고인 1의 소유임을 은닉하는 새로운 관계가 창설되었고, 다수의 분산된 계좌로 차명주식을 취득하고 이를 매도하는 거래를 하였음에도 양도소득을 신고하지 않은 행위는 세무공무원이 위와 같은 차명주식이 대주주인 피고인 1의 소유로서 양도소득세의 과세대상에 해당하는 점을 발견하는 것을 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하였다고 봄이 상당하다.

(나) 당심의 판단

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 거기에 피고인 1, 피고인 2가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

(2) 무상증자 및 주식배당으로 인하여 취득한 주식의 양도로 인한 조세포탈 성립여부

(가) 원심의 판단

원심은 이 부분에 관하여 다음과 같이 판단하였다.

- ① 주식발행초과금 등 상법상의 자본준비금과 자산재평가법상의 재평가적립금 등의 자본전입에 따라 무상주가 발행되는 경우에는, 기존 주식의 재산적 가치에 반영되어 있던 주식발행초과금 또는 자산재평가적립금 등이 전입되면서 자본금이 증가됨에 따라 그 증자액에 해당하는 만큼의 신주가 발행되어 기존의 주주에게 그가 가진 주식의 수에 따라 무상으로 배정되는 것이어서, 회사의 자본금은 증가되지만 순자산에는 아무런 변동이 없고, 주주의 입장에서 원칙적으로 자기가 가진 주식의 수만 늘어날 뿐 그가 보유하는 총 주식의 자본금에 대한 비율이나 실질적인 재산적 가치에는 아무런 차이가 없으므로 이는 기존의 주식이 실질적으로 분할된 것에 불과하다(대법원 1989. 12. 22. 선고 88누8548 판결 참조).

또한 주식배당이란 배당가능이익의 일부를 자본금에 전입하고 그 전입 금액을 액면가로 나눈 수의 신주를 발행하여 주주들에게 배정하는 것을 말하는데, 주식배당의 실시 전후에 걸쳐 회사의 순자산 및 수익에 변동이 없고 주주들의 지분비율에도 변동이 없어 주식의 실질적인 재산가치는 아무 차이가 없고 결국 새로 취득하는 무상주의 가치만큼 기존주식의 가치가 하락한 셈이 되어 실질적으로는 기존 주식을 분할한 것과 같은 효과가 발생한다.

무상증자 및 주식배당으로 취득한 주식(이하 '무상주'라 한다)의 성격이 주주가 기존에 보유하던 주식(이하 '원주'라 한다)이 분할된 원주의 변형물인 이상 별개의 독립된 재산으로 평가할 것은 아니고, 조세포탈죄 성립요건인 납세의무, 부정행위, 조세포탈의 고의 등을 판단함에 있어서도 원주를 기준으로 평가함이 상당하다.

다만, 현실적으로 무상주로 인하여 주주가 보유하게 되는 총 주식의 수가 증가하고 그로 인한 양도소득이 원주만을 양도하였을 때와 차이가 발생한다고 하더라도 이는 원주에 내재된 가치가 발현된 결과라 할 것이다.

② 원심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들을 종합하면, 피고인 1은 1998. 12. 31. 이전부터 공소외 2 (주) 주식을 임직원의 차명으로 취득하여 보유한 사실, 공소외 2 (주)는 1999. 3. 12. 정기 주주총회에서 4%의 주식배당을 실시하기로 의결하고, 위 결의에 따라 기명식 보통주 747,455주를 발행한 사실, 공소외 2 (주)는 1999. 12. 8. 이사회결의에 의거하여 자산재평가적립금을 자본전입하고 이에 따른 기명식 보통주 3,492,812주와 우선주 846,306주를 발행한 사실, 이처럼 피고인 1은 수시로 주식배당 및 무상증자로 인하여 차명으로 보유하고 있던 주식에 대하여 무상주를 취득하였고, 그 후 위 차명주식들을 양도하여 얻은 양도차익에 대한 과세표준과 양도소득세액을 신고·납부하지 아니한 사실이 인정된다.

이 경우 피고인 1이 1998. 12. 31. 이전에 차명으로 원주를 취득하여 위 과세규정 시행 이후 실명으로 전환하지 아니한 채 그대로 차명으로 이를 보유하고 양도하였다는 점만으로는 피고인 1이 양도소득세의 부과나 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 부정행위를 하였다고 보기 어렵고, 원주에 대하여 부정행위가 인정되지 아니하는 이상, 원주의 변형물에 불과한 무상주에 대해서도 부정행위가 인정되지 아니한다.

이와 달리 피고인 1이 이 사건 주식양도 과세규정이 시행된 1999. 1. 1. 이후 임직원들의 명의로 원주를 취득하고, 수백 개의 차명계좌를 이용하여 차명 주식을 분산하여 보유하면서 주식의 매수와 양도를 반복하는 과정에서 발생한 소득을 과세관청이 추적하지 못하도록 하여 양도소득을 신고하지 아니한 행위는 '부정행위'에 해당하고, 원주에 대하여 부정행위가 인정되는 이상 원주의 변형물인 무상주에 대하여도 부정행위가 인정된다고 봄이 상당하다.

따라서 피고인 1이 1999. 1. 1. 이후 취득한 원주에 배정된 무상주를 양도함으로써 얻은 양도소득에 해당하는 부분에 대하여는 조세포탈죄가 성립된다.

(나) 당심의 판단

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 거기에 피고인 1, 피고인 2가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장도 이유 없다.

(3) 포탈세액에서 신주인수권 가치상승분을 공제하여야 하는지 여부

(가) 원심의 판단

원심은 이 부분에 관하여 다음과 같이 판단하였다.

신주인수권을 행사하여 주식을 취득한 이후 이를 양도함으로써 발생한 포탈세액에 대하여 살피건대, 포탈세액의 산정은 특별한 사정이 없는 한 개별세법에서 정한 세액계산의 방법에 의하여야 하는바(대법원 1992. 9. 14. 선고 91도 2439 판결 등 참조), 주식의 양도로 인한 양도소득세 산정 관련 규정은 아래와 같다.

구 소득세법(2007. 5. 17. 법률 제8435호로 일부 개정되기 전의 것)제94조(양도소득의 범위)① 양도소득은 당해연도에 발생한 다음 각 호의 소득으로 한다.

3. 다음 각목의 1에 해당하는 주식 또는 출자지분(신주인수권을 포함한다).

이하 이 장에서 "주식 등"이라 한다)의 양도로 인하여 발생하는 소득가. 「증권거래법」에 의한 주권상장법인(이하 "주권상장법인"이라 한다)의 주식 등으로서 소유주식의 비율·시가총액 등을 감안하여 대통령령이 정하는 대주주(이하 이 장에서 "대주주"라 한다)가 양도하는 것과 동법에 의한 유가증권시장(이하 "유가증권시장"이라 한다)에서의 거래에 의하지 아니하고 양도하는 것제95조(양도소득금액)① 양도소득금액은 제94조의 규정에 의한 양도소득의 총 수입금

액(이하 "양도가액"이라 한다)에서 제97조의 규정에 의한 필요경비를 공제하고, 그 금액(이하 "양도차익"이라 한다)에서 장기보유특별공제액을 공제한 금액으로 한다. 제96조(양도가액)① 제94조제1항 각 호의 규정에 의한 자산의 양도가액은 당해 자산의 양도 당시의 양도자와 양수자간에 실제로 거래한 가액(이하 "실지거래가액"이라 한다)에 의한다.

제97조(양도소득의 필요경비계산)① 거주자의 양도차익의 계산에 있어서 양도가액에서 공제할 필요경비는 다음 각 호에 규정하는 것으로 한다.

1. 취득가액가. 제94조제1항 각 호의 자산의 취득에 소요된 실지거래가액.4. 양도비 등으로서 대통령령이 정하는 것제 100조(양도차익의 산정)④ 양도차익을 계산함에 있어서 양도가액을 실지거래가액(제96조제3항의 규정에 따른 가액 및 제114조제7항에 따라 매매사례가액·감정가액이 적용되는 경우 당해 매매사례가액·감정가액 등을 포함한다)에 의하는 때에는 취득가액도 실지거래가액(제97조제7항에 따른 가액 및 제114조제7항의 규정에 따라 매매사례가액·감정가액·환산가액이 적용되는 경우 당해 매매사례가액·감정가액·환산가액 등을 포함한다)에 의하고, 양도가액을 기준 시가에 의하는 때에는 취득가액도 기준시가에 의한다.

소득세법 기본통칙 126-0 [해외증권 관련 주식의 취득가액]① 국내사업장이 없는 비거주자가 양도한 해외증권 관련 주식의 취득가액은 다음 각 호에 의한다.

2. 신주인수권부사채의 신주인수권을 행사하여 취득한 주식의 1주당 취득가액은 1주당 신주인수권의 취득가액과 1주당 주금납입금액의 합계액으로 한다.

위 규정에 의하면, 신주인수권을 행사하여 주식을 취득하였다가 이를 양도한 경우 발생하게 되는 양도차익은 '{주식의 양도가액 - [신주인수권 주금 납입액(행사가액) + 신주인수권 취득가액(기타 필요경비 포함)]}'이고, 이를 근거로 납세의무 범위가 확정된다.

위와 같은 양도차익에는 신주인수권 행사 당시 주식의 시가에서 신주인수권 행사가액을 공제한 차액이 포함되어 있고, 이는 그 실질이 주식양도로 인한 수익이라기보다 신주인수권의 보유로 인한 수익이라 할 것인데, 신주인수권의 보유로 인하여 발생하는 수익(신주인수권 가치상승분)을 어느 시점에 포착하여 과세할 것인지는 조세정책의 문제로서, 신주인수권의 보유로 인하여 발생한 수익(신주인수권 가치상승분)이 주식의 양도시점에 이연되어 과세되는 결과가 발생한다고 하여도 이는 조세권자의 판단에 의한 것일 뿐이다.

피고인 1은 신주인수권을 행사하여 주식을 취득한 시점에 주식양도로 인한 납세의무를 인식하였고, 납세의무의 범위에 신주인수권 가치상승분이 포함되어 있다는 것 역시 인식하였다고 할 것이므로, 소득을 은닉하기 위하여 부정행위를 하여 조세포탈의 결과를 발생시켰다면 포탈세액은 납세의무가 인정되는 전체 금액에 미친다고 봄이 상당하다.

따라서 신주인수권의 보유로 인한 수익(신주인수권 가치상승분)을 이 사건 포탈세액에서 공제하여야 할 것은 아니다.

(나) 당심의 판단

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 거기에 피고인 1, 피고인 2가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장도 이유 없다.

(4) 명의신탁 증여의제 규정에 따라 증여세 과세대상이 된 차명주식 양도로 인한 포탈세액 산정시 증여재산가액을 필요경비로 공제하여야 하는지 여부

(가) 관련 법령

구 소득세법(2007. 5. 17. 법률 제8435호로 일부 개정되기 전의 것, 이하 '구 소득세법'이라고 한다)제94조(양도소득의 범위)① 양도소득은 당해연도에 발생한 다음 각호의 소득으로 한다.

3. 다음 각목의 1에 해당하는 주식 또는 출자지분(신주인수권을 포함한다).

이하 이 장에서 "주식등"이라 한다)의 양도로 인하여 발생하는 소득가. 증권거래법에 의한 주권상장법인(이하 "주권상장법인"이라 한다)의 주식등으로서 소유주식의 비율·시가총액 등을 감안하여 대통령령이 정하는 대주주(이하 이 장에서 "대주주"라 한다)가 양도하는 것과 동법에 의한 유가증권시장(이하 "유가증권시장"이라 한다)에서의 거래에 의하지 아니하고 양도하는 것제97조(양도소득의 필요경비계산)① 거주자의 양도차익의 계산에 있어서 양도가액에서 공제할 필요경비는 다음 각호에 규정하는 것으로 한다.

1. 취득가액가. 제94조 제1항 각 호의 자산의 취득에 소요된 실지거래가액. 다만, 제96조제2항 각 호 외의 본문에 해당하는 경우에는 당해 자산의 취득 당시의 기준시가구 소득세법 시행령(2007. 12. 31. 대통령령 제20516호로 일부 개정되기 전의 것)제163조(양도자산의 필요경비)⑩ 법 제97조 제1항 제1호 가목 본문의 규정을 적용함에 있어서 상속세 및 증여세법 제33조 내지 제42조의 규정에 의하여 증여세를 과세받은 경우에는 당해 증여재산가액 또는 그 증·감액을 취득가액에 가산하거나 차감한다.

구 상속세 및 증여세법(2007. 12. 31. 법률 제8828호로 일부 개정되기 전의 것, 이하 '구 상증세법'이라고 한다)제45조의 2(명의신탁재산의 증여의제)① 권리의 이전이나 그 행사에 등기 등을 요하는 재산(토지와 건물을 제외한다).

이하 이 조에서 같다)에 있어서 실제소유자와 명의자가 다른 경우에는「국세기본법」제14조의 규정에 불구하고 그 명의자로 등기 등을 한 날(그 재산이 명의개서를 요하는 재산인 경우에는 소유권취득일이 속하는 연도의 다음 연도 말일의 다음 날을 말한다)에 그 재산의 가액을 명의자가 실제소유자로부터 증여받은 것으로 본다.

다만, 다음 각 호의 1에 해당하는 경우에는 그러하지 아니하다.

1. 조세회피의 목적 없이 타인의 명의로 재산의 등기 등을 하거나 소유권을 취득한 실제소유자 명의로 명의개서를 하지 아니한 경우

(나) 판단

① 증여세와 양도소득세는 납세의무의 성립요건과 시기 및 납세의무자를 서로 달리하는 것이어서, 과세관청이 각 부과처분을 함에 있어서는 각각의 과세요건에 따라 실질에 맞추어 독립적으로 판단하여야 할 것으로, 위 규정들의 요건에 모두 해당할 경우 양자의 중복적용을 배제하는 특별한 규정이 없는 한 어느 한 쪽의 과세만 가능한 것은 아니다(대법원 2003. 5. 13. 선고 2002두12458 판결 참조).

② 현행 헌법은 동일한 과세물건에 대하여 중복과세를 금지하는 취지의 명문 규정을 두고 있지 않으므로 동일한 과세물건에 대하여 별도의 세목에서 이를 부과대상으로 열거하고 있다고 하더라도 그것만으로 바로 해당 규정이 중복과세금지의 원칙에 위반하기 때문에 헌법위반이 된다고 볼 것은 아니고, 그 중복과세로 인하여 국민의 재산권, 평등권을 침해하는 경우에 위헌이 된다고 볼 여지가 있을 것이다.

그런데 구 상증세법 제45조의2에 의하여 동일한 담세력의 원천에 대하여 명의신탁자에게 양도소득세를, 명의수탁자에게 증여의제에 따른 증여세를 과세하는 결과를 가져온다고 하더라도, 위 규정과 구 소득세법 제94조 제1항 제3호는

각기 적용요건과 납세의무자를 달리정하고 있고, 조세회피 목적이 인정되지 않는 명의신탁의 경우에는 구 상증세법 제45조의2의 적용을 배제함으로써 중복되는 범위를 제외하고 있다는 점에서 양도소득세와 증여의제에 따른 증여세는 서로 다른 세목을 구성하는 별개의 조세에 해당하고, 이를 어떻게 규율할 것인가에 대하여는 입법자에게 입법재량이 부여되어 있다고 할 것이므로, 위 규정 자체가 이중과세금지원칙에 위배되어 위헌이라고 할 수 없다.

그리고 구 소득세법은 제94조 제1항 제3호에서 과세표준에 따른 단계적 누진세율에 의한 과세를 원칙으로 하면서 이른바 '소득원천설'에 입각하여 법령에 열거된 원천의 소득에 관하여만 과세하고 있고, 과세대상이 되는 주식의 양도소득의 범위를 상장법인 '대주주'의 거래, 그리고 증권시장 외에서 이루어지는 거래(이른바 '장외거래')에 한정하고 있는데, 입법자가 증여의제에 따른 증여세와 양도소득세의 중복적용을 배제하는 규정을 두지 아니한 것은 조세부담의 공평을 도모하고자 한 구 상증세법 제45조의2의 실효성을 확보하기 위한 것으로 단순한 입법부작위의 산물이라고 볼 수 없다.

그러므로 차명주식의 매매로 인한 양도소득세 포탈세액을 계산함에 있어 차명주주에게 증여의제에 따른 증여세가 부과될 당시의 증여재산가액을 취득가액으로 보아 필요경비로 공제하여야 한다는 피고인 1, 피고인 2의 주장은 구 소득세법 제94조 제1항 제3호, 구 상증세법 제45조의2의 각 입법취지에 반하는 것이어서 받아들일 수 없다.

그뿐만 아니라, 조세법률주의의 원칙상 과세요건이나 비과세요건 또는 조세감면요건을 막론하고 조세법규의 해석은 특별한 사정이 없는 한 법문대로 해석할 것이고, 합리적 이유 없이 확장해석하거나 유추해석하는 것은 허용되지 아니하므로(대법원 2011. 1. 27. 선고 2010도1191 판결 참조), 구 소득세법 제97조 제1항 제1호에서 피고인에 대한 양도소득세 과세표준 계산시 공제할 필요경비의 범위를 '자산의 취득에 소요된 실지거래가액'으로만 규정하고 있음에도 법령상 근거 없이 증여의제 당시의 시가로 조정하여 양도소득세 과세표준을 산정하여야 한다는 피고인 1, 피고인 2의 주장은 이유 없다.

③ 한편, 원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 피고인 1이 관련 법령에 따라 주식의 취득 및 매각에 일정한 제한을 받고 주식매매차익에 대하여 양도소득세를 신고·납부하여야 하는 소득세법상의 '대주주'인 점, 차명주식의 매수와 매도를 반복하면서도 위 주식의 매매가 과세대상이 되는 대주주의 거래임을 과세관청이 알지 못하도록 수백 개의 임직원 명의의 차명계좌를 이용하여 분산 보유하면서 과세관청의 추적을 피하였던 점, 결국 차명주식에 대하여 양도소득 과세표준을 신고하지 아니한 채 각 연도별 신고기간을 도과한 점 등을 종합하여 보면, 피고인 1의 위와 같은 행위는 적극적인 소득은닉행위로서 양도소득세의 부과징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 할 정도의 부정한 행위로 평가하기에 충분하고 조세포탈의 고의도 인정된다. 이와 같이 피고인 1이 부정행위에 의하여 양도소득세를 포탈함으로써 형사책임이 인정되는 이상, 피고인 1의 각 조세포탈죄가 최종적으로 기수에 이른 후에 구 상증세법에 따라 타인인 차명주주에 대하여 별도로 증여의제에 따른 증여세 부과처분이 있었다거나 그 세액을 실질적으로 피고인 1이 납부하였다는 등의 사정은 범죄성립에 영향을 미치지 아니한다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

(5) 신주인수권의 매입가액을 양도가액에서 공제하여야 하는지 여부

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들에 의하면, 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

- ① 피고인 1은 격려금 명목으로 공소외 2 (주) 임직원 49명에게 공소외 2 (주)가 2000. 3. 13. 발행한 제123회 분리형 신주 인수권부사채의 신주인수권을 매입하는데 필요한 자금을 지원하여 위 임직원들로 하여금 위 신주인수권을 취득하게 하였다(증가 제93호증의 31, 증가 제168호증).
- ② 그 후 피고인 1은 2005. 3. 12.경부터 2005. 11. 16.경까지 위와 같이 신주인수권을 취득한 임직원들 21명(아래 표 기재 명의자 14명 포함)에게 각 해당 신주인수권의 시가 상당액을 지급하고 그 임직원들로부터 해당 신주인수권을 매수하였고(증가 제102호증), 그 임직원들로부터 매수한 신주인수권의 명의를 변경하지 아니한 채 신주인수권을 행사하여 해당 임직원들의 차명으로 주식을 취득하였다.
- ③ 그 후 피고인 1은 위 차명주식 일부를 양도함으로써 양도차익을 얻었는데, 그 중 아래 표 기재 임직원 14명 명의의 차명주식 부분을 2005. 9. 15.부터 2007. 12. 20.까지 양도하여 얻은 양도차익에 대해서는 그 과세표준과 양도소득세액을 신고, 납부하지 아니하였다.

순번명의자신주인수권 매입일수량신주인수권 취득가액(원)1공소외 52005. 11. 16.2128,704,7202공소외 62005. 11. 15.11,666465,473,4003공소외 72005. 06. 21.1,96650,133,0004공소외 82005. 07. 05.2,79783,742,1805피고인 32005. 08. 09.1,33340,096,6406공소외 9미상8,333199,290,0007피고인 22005. 07. 13.5,462161,347,4808공소외 10미상5,000119,290,0009공소외 112005. 07. 13.8,163241,135,02010공소외 12미상11,666165,109,26011공소외 132005. 03. 12.20,000579,600,00012공소외 142005. 10. 07.43313,671,97513공소외 152005. 08. 04.3,398104,182,68014공소외 162005. 10. 21.6,666223,844,280합계??87,0952,455,620,635

앞서 본 바와 같이 신주인수권을 행사하여 주식을 취득하였다가 이를 양도한 경우 발생하게 되는 양도차익은 '{주식의 양도가액 - [신주인수권 주금 납입액(행사가액) + 신주인수권 취득가액(기타 필요경비 포함)]}'이고, 이를 근거로 납세의무의 범위가 확정된다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 1이 양도소득세액을 신고·납부하지 아니한 차명주식의 차명주주 14명으로부터 신주인수권을 매수하면서 그들에게 지급한 신주인수권 시가 상당액은 신주인수권의 취득가액에 해당하므로, 주식 양도로 인한 양도차익을 계산함에 있어 이를 필요경비로서 공제함이 상당하다.

따라서 이를 공제하지 않고 계산된 양도소득세 전액에 대해 조세포탈죄의 성립을 인정한 원심판결에는 사실오인 내지 법리오해의 위법이 있다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 있다.

(6) 차명주주의 금융소득이 연 4,000만 원을 초과하고, 그 초과부분에 대하여 최고세율이 적용되는 경우 조세포탈 성립 여부

납세의무자가 타인 명의로 차명주식을 보유하면서 자신의 종합소득세과세표준확정신고를 함에 있어 차명주식에서 발생한 자신의 금융소득금액을 종합소득금액에 합산하지 아니하고 누락시킴으로써 확정신고 자진납부하여야 할 종합소득세액을 일부 탈루한 채 납부하였다고 하더라도, 만약 그 납세의무자가 실질적으로 이를 부담하여 당해 차명주식에서 발생한 자신의 소득금액에 대한 소득세를 차명주주의 명의로 납부하였다면, 그와 같이 납부한 세액에 관하여는 당해 납세의무자에게 사기 기타 부정한 행위로써 조세를 포탈하려는 고의가 있었다고 볼 수 없다(대법원 1994. 6. 28. 선고 94도759 판결, 대법원 2005. 1. 14. 선고 2002도5411 판결 등 참조).

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들[금융소득 자료(증거기록 제12498, 12535, 12556, 12608, 12641, 12667, 12720, 12760, 12765, 12804, 12816, 12556, 12579, 12635, 12646, 12720, 12760, 12761, 12799쪽)의 기재 등]에 의하면, 피고인 1은 임직원들 명의로 취득한 차명주식을 관리하면서 그 차명주식과 관련하여 발생하는 부대 비용, 세금 등을 지급하여 온 사실, 2003년부터 2006년까지 사이에 피고인 1의 차명주식에 대하여 금융소득(배당·이자소득)이 발생하였고, 그 중 아래 표 기재 차명주주들의 각 금융소득이 연 4,000만 원을 초과한 부분은 종합소득 합산 과세대상이 되어 최고세율이 적용됨으로써 아래 표 기재 '차명주주 명의로 납부한 금융소득세액'란 기재 해당 세액을 납부한 사실을 인정할 수 있다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 1은 아래 표 기재 차명주주들 명의로 보유하던 차명주식에서 발생한 금융소득금액에 대한 소득세를 차명주주들의 명의로 납부한 것으로 보이고, 차명주주들의 연간 금융소득의 합계액이 4천만 원을 초과한 부분에 대하여 최고세율이 적용됨으로써 피고인 1이 실명으로 그 주식을 보유하는 경우와 비교하여 해당 금융소득금액으로 인한 종합소득세액에 차이가 없게 되어 결국 포탈세액은 없는 것으로 보이므로, 피고인 1에게는 이 부분 소득세액에 관하여 부정행위로서 조세를 포탈하려는 고의가 있었다고 볼 수 없다.

따라서 이 사건 공소사실 중 2003귀속년도부터 2006귀속년도까지 각 종합소득세 포탈 범행 부분 가운데 아래 표에 기재된 차명주주 명의로 납부한 금융소득세액 상당의 포탈세액 부분은 범죄의 증명이 없는 때에 해당한다.

이와 달리 이 사건 종합소득세 전액에 대해 조세포탈죄의 성립을 인정한 원심판결에는 사실오인 내지 법리오해의 위법이 있다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 있다.

(단위 :원)귀속연도계좌차명주주 명의로 납부한 금융소득세액(포탈세액)2003년도공소외 176,065,003공소외 74,670,346공소외 184,934,541공소외 198,975,797공소외 206,025,254공소외 217,892,649공소외 227,445,455공소외 237,273,702공소외 247,087,434공소외 256,935,520공소외 2620,774,718소계?88,080,4182004년도공소외 278,236,172공소외 287,581,243공소외 298,172,576피고인 210,068,620공소외 308,073,616공소외 317,780,930공소외 2115,069,592공소외 2211,205,214공소외 328,648,500공소외 3214,562,112소계?99,398,5762005년도공소외 277,438,841공소외 3216,584,987공소외 239,126,875소계?33,150,7022006년도공소외 75,803,986소계?5,803,986 합계?226,433,682

(7) 소결론

이상에서 살펴본 바에 의하면, 피고인 1이 차명주식을 양도, 보유함으로써 양도소득, 배당·이자소득이 발생하였음에도 부정행위로서 이를 은닉하고 과세관청에 신고하지 아니함으로써 포탈한 양도소득세액 및 종합소득세액은 별지 범죄일람표 1 기재와 같이 2003귀속년도 1,587,730,118원, 2004귀속년도 1,473,402,161원, 2005귀속년도 3,886,927,590원, 2006귀속년도 4,625,823,362원, 2007귀속년도 6,146,187,715원이 된다.

나) 공소외 2 (주) 부외자금 조성 관련 법인세포탈 부분(피고인 1, 피고인 2)

법인세법에 의하면 법인이 사업 집행상 필요에 의하여 비용을 지출한 경우 손금으로 인정받을 수 있는 항목 및 그 용인 한도액은 법정되어 있으므로, 주식회사의 이사 등이 비용의 허위계상 또는 과다계상의 방법으로 공금을 정식경리에서 제외한 뒤 그 금액 상당을 손금으로 처리한 경우, 그 금액들이 전부 회사의 사업집행상 필요한 용도에 사용되었더라도 그 용도를 구체적으로 밝혀 그것이 손비로 인정될 수 있는 항목이고, 손금용인한도액 내의 금액임을 입증하지 못하는 이상 조세포탈의 죄책을 면할 수 없다(대법원 1989. 10. 10. 선고 87도966 판결, 대법원 2002. 7. 26. 선고

2001도5459 판결 등 참조).

이 사건의 경우 피고인 1, 피고인 2는 아래 제2의 가.2)나)(2)항에서 살펴보는 바와 같이 2003년부터 2005년까지 사이에 공소외 2 (주)에서 경비를 허위로 계상하는 등의 방법으로 부외자금을 조성하여 피고인 1의 금고에 보관하면서 이를 사용하였는데, 피고인 1이 그 기간 동안 조성된 부외자금으로 공소외 2 (주)의 사업집행에 필요한 용도에 사용한 부분이 있다고 하더라도 대부분 그 용도가 금액별로 구체적으로 밝혀져 있지 아니하고, 그것이 손비로 인정될 수 있는 항목이고 손금용인한도액 내의 금액이라는 점을 인정할 자료가 부족하므로, 이는 손금 산입의 대상이 될 수 없다. 따라서, 피고인 1, 피고인 2는 부외자금을 조성하는 과정에서 공소외 2 (주)의 회계장부에 허위의 경비를 계상하고 이를 법인소득에서 손금으로 처리함으로써 법인세를 포탈하였다고 인정함이 상당하다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

다) 피고인 2의 책임범위(피고인 2)

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들에 의하면, 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

- ① 피고인 2는 2004. 10. 1.자로 공소외 2 (주)의 재무담당 상무로 발령받아 2004. 11. 5. 홍콩에서 입국한 후 2004. 11. 8.부터 출근하여 공소외 2 (주) 회장실 재무담당 임원으로 근무하였다.
- ② 피고인 2가 위와 같이 재무담당 임원으로 근무하면서 이전부터 공소외 2 (주) 회장실 재무2팀에서 계속되어 왔던 피고인 1의 차명주식 보유·매각, 부외자금 조성 및 이에 관한 조세포탈의 실행행위에 관여하게 되었다.
- ③ 이에 따라 피고인 2가 2004년도 차명주식의 보유·매각에 따른 피고인 1의 소득이나 부외자금과 관련된 공소외 2 (주)의 소득이 발생하였음을 인식하였음에도 과세관청에 2004년 귀속소득의 신고일인 2005. 3. 31.(부외자금 관련 법인세의 경우) 및 2005. 5. 31.(양도소득세, 종합소득세의 경우)까지 해당 소득을 미신고하거나 과소신고하였다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 2는 공소외 2 (주) 회장실 재무담당 임원으로서 피고인 1의 차명주식 관리나 부외자금 조성 등을 총괄하였으므로 2004년도에 발생한 차명주식의 보유·매각에 따른 피고인 1의 소득이나 부외자금 조성과 관련된 공소외 2 (주)의 소득에 관한 '부정행위'를 알면서도 2004귀속년도 소득신고에 관여한 이상, 각각의 '부정행위'에 관여한 바가 없다고 하더라도 신고대상이 된 귀속년도의 포탈세액 전체에 대하여 공동정범으로서의 책임이 있다고 봄이 타당하다(피고인 2의 변호인이 들고 있는 대법원 1982. 6. 8. 선고 82도884 판결은 포괄일죄를 이루는 연속된 향정신성의약품 제조행위의 일부에 가담한 승계적 공동정범의 책임범위에 관한 것이어서 이 사건과는 사안을 달리한다). 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

2) 공소외 2 (주) 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령) 부분(피고인 1)

가) 공소사실의 특정 및 공소장변경절차의 적법 여부

(1) 이 부분 공소사실의 요지

검사가 원심에 제출한 공소장과 2014. 1. 7.자 공소장변경허가신청서에 의하면 이 부분 공소사실의 요지는 다음과 같다. "공소외 2 (주)에는 회장실 재무팀 외에 일반 재무, 회계, 자금 업무를 담당하는 경영지원실 산하 재무팀이 있었고, 재무팀장은 공소외 19, 공소외 33, 공소외 14, 재무팀 산하 경리파트장은 공소외 33, 공소외 14, 공소외 34가 각각 근무하였다.

피고인 1은 1995.경부터 피해자 공소외 2 (주)의 법인자금을 빼내어 개인 용도에 사용하기로 마음먹고, 이를 회장실 재무담당 임원 공소외 65에게 지시하였고, 공소외 34는 경영지원실 재무팀장 공소외 19에게, 공소외 19는 경영지원실 재무팀 경리파트장 공소외 33에게, 각각 허위 경비를 계상하여 법인자금을 빼낸 다음, 회장실 재무팀으로 전달하고

록 지시하였으며, 이후 비자금을 조성하여 회장실 재무팀에 전달하는 일은 통상 업무가 되어 회장실 재무담당 임원 및 재무팀장, 경영지원실 재무팀장, 경리파트장 후임자에게 순차적으로 인수인계되었다.

이에 따라, 1998. 1.경부터 2005. 12.경까지 경영지원실 재무팀장 공소외 19, 공소외 33, 공소외 14, 경리파트장 공소외 33, 공소외 14, 공소외 34는 피해자 공소외 2 (주)가 마치 판매촉진비, 복리후생비, 회의비, 교제비, 조사연구비 등을 정상적으로 지급한 것처럼 전표를 조작하고, 수동 신용카드 단말기, 컴퓨터 프로그램과 도트 프린트 등을 이용, 증빙을 조작하는 등의 방법으로 회계장부를 조작한 다음, 피해자 공소외 2 (주) 법인자금을 빼내어 회장실 재무담당 임원 공소외 65, 피고인 2, 재무2팀장 피고인 3, 공소외 66, 공소외 36에게 전달하고, 피고인 1은 그 돈을 받아 생활비, 카드대금, 차량·미술품·와인 구입대금, 차명주식 등 개인자산 매입대금 등 개인용도에 임의로 사용하였다.

이로써, 피고인 1은 공소외 65, 피고인 2, 피고인 3, 공소외 66, 공소외 36, 공소외 19, 공소외 33, 공소외 14, 공소외 34와 순차 공모하여, 위와 같이 회계장부를 조작하는 방법으로 피해자 공소외 2 (주) 소유 자금을 빼돌려 피고인 1이 개인적인 용도에 사용하는 방법으로 1998. 1.경부터 2005. 12.경까지 사이에 별지 범죄일람표 2 기재와 같이 피해자 공소외 2 (주) 법인자금 합계 60,381,315,080원 상당을 횡령하였다.

"

(2) 이 부분 공소사실의 특정 경위

기록에 의하면 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

① 피고인 측은 원심 제1회 공판준비기일에 이 부분 공소사실이 부외자금의 사용행위를 횡령으로 기소한 것인지, 아니면 조성행위를 횡령으로 기소한 것인지를 밝혀줄 것을 요청하였고, 이에 검사는 2013. 8. 23.자 의견서를 통하여 '이 사건은 부외자금의 용처를 밝혀서 횡령죄로 기소한 것이지 조성 자체를 횡령죄로 기소한 것이 아니며 용처에 대한 객관적 자료도 제시하겠다'고 밝혔다.

② 원심은 공판준비기일과 공판기일을 진행하면서 검사에게 여러 차례 이 부분 공소사실을 특정하고 횡령의 기수 시점에 대한 입장을 밝히려는 취지로 석명하고 공소장 정리를 명하였다.

③ 검사는 원심 제8회 공판기일인 2014. 1. 7. 제출한 의견서에서 이 부분 공소사실은 부외자금이 피고인 1의 개인금고에 입고되어 차명주식 매각자금 등 다른 개인재산과 혼합되어 공동 관리된 순간 불법영득의 의사가 실현되어 횡령 범행이 기수에 이르렀다는 취지라고 밝히고, 같은 날 제출한 공소장변경허가신청서를 통하여 관련 범죄일람표 중 일부 범행의 일시를 연도별로 기재되어 있던 것을 일자별로 바꾸어 기재하였고, 범행방법란의 "제일제당의 법인자금을 빼돌려 피고인 1의 생활비 등에 임의 사용" 부분을 "제일제당의 법인자금을 빼돌려 피고인 1의 개인금고에 개인재산과 혼합하여 관리하면서 개인 용도로 사용"으로 바꾸어 기재하였다.

④ 이에 원심은 피고인 1이 피해자 공소외 2 (주)의 부외자금을 조성함으로써 이를 횡령하였다는 것이 이 부분 공소사실의 요지임을 전제로 하여 피고인 1이 조성한 부외자금 전액에 관하여 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)죄를 인정하였다.

앞서 본 바에 의하면, 이 부분 공소사실은 공소장변경을 전후하여 범죄일람표의 일부 범행시기가 연도별에서 일시별로 특정되고 '법인자금을 개인금고에 개인재산과 혼합하여 관리하면서'라는 문구가 추가되었을 뿐 주요한 부분에서 별다른 차이가 없다.

이에 대하여 검사는 법원의 석명에 따라 처음에는 부외자금의 사용행위를 횡령으로 기소하는 취지라고 주장하였다가 최종적으로 부외자금의 조성행위를 횡령으로 기소하는 취지임을 분명히 하였다.

이와 같은 재판경과에 비추어 볼 때, 당초 부외자금의 사용행위를 횡령으로 기소하는 취지였다가 공소장변경에 의하여 부외자금의 조성행위를 횡령으로 기소하는 취지로 바뀌었다기보다는, 처음부터 이 부분 공소사실에는 부외자금의 조성행위에 의한 횡령이 포함되어 있었고, 다만 그 심판의 대상이 불명료하였던 것이 석명을 통하여 명확하게 특정된 것으로 봄이 상당하다.

피고인 1의 이 부분 주장은 이유 없다.

설령 이 부분 공소사실이 공소장변경절차에 의하여 부외자금의 사용행위에 의한 횡령에서 조성행위에 의한 횡령으로 변경되었다고 하더라도, 변경된 이 사건 부외자금 조성행위에 의한 횡령 공소사실 내용은 당초의 횡령 공소사실 내용과 별다른 차이가 없고, 전체 범행기간과 횡령금액이 동일하며, 불법영득의사가 있는지를 판단하는데 부외자금의 사용용도가 주요한 요소가 된다는 점에서 차이가 없으므로 양자의 공소사실 사이에는 기본적 사실관계가 동일하다고 봄이 상당하고, 따라서 부외자금의 사용행위에 의한 횡령에서 조성행위에 의한 횡령으로 공소장변경을 허가한 것은 적법하다(피고인 1의 변호인이 들고 있는 대법원 2009. 2. 26. 선고 2007도4784 판결은 심판대상이 된 부외자금의 조성행위와 사용행위가 각 횡령금액이나 범행시기 등의 측면에서 현저한 간극이 있는 사안에서 부외자금의 사용으로 인한 업무상횡령의 점과 조성으로 인한 업무상배임의 점 사이에 기본적 사실관계가 동일하다고 보기 어려워 공소장변경을 허가하여서는 아니 된다는 취지여서 이 사건과는 사안을 달리한다). 결국 피고인 1의 이 부분 주장은 어느 모로 보아도 이유 없다.

나) 부외자금 조성에 의한 업무상 횡령죄의 성립 여부

(1) 원심의 판단

원심은 이 사건 부외자금 조성시를 기준으로 업무상횡령죄를 인정할 수 있는지에 관하여, 그 판시와 같은 사정들(부외자금 조성 경위, 조성 방법, 보관 방법, 결산 방법, 사용의 의사결정 방법, 실제 사용용도 등)을 종합하면, 피고인 1이 공소외 2 (주) 재무팀으로부터 법인자금을 현금으로 지급받아 이를 자신의 개인금고에 귀속시키고 다른 개인재산과 함께 관리·결산될 수 있도록 하였다는 점에서 불법영득의사는 이미 명백히 표현되었다고 추단되고, 피고인 1이 주장하는 부외자금 사용처의 내역이 회사 운영을 위한 현금성 경비로 볼 수 없고 개인적 사용임이 인정되므로, 피고인 1이 이 사건 부외자금을 개인금고에 보관하도록 하는 방법으로 조성한 시점에 불법영득의사가 객관적으로 명백히 표현된 것으로 보아 이 사건 부외자금 조성행위 자체로서 업무상횡령죄가 성립한다고 판단하여 이 부분 공소사실을 유죄로 인정하였다.

(2) 당심의 판단

(가) 관련 법리

업무상횡령죄에 있어서의 횡령행위란 불법영득의사를 실현하는 일체의 행위를 말하는 것으로서 불법영득의사가 외부에 인식될 수 있는 객관적 행위가 있을 때 횡령죄가 성립하는 것이고, 여기서 불법영득의사라 함은 자기 또는 제3자의 이익을 꾀할 목적으로 업무상의 임무에 위배하여 자신이 보관하는 타인의 재물을 자기의 소유인 것 같이 사실상 또는 법률상 처분하는 의사를 말한다(대법원 2006. 8. 24. 선고 2006도3039 판결 참조).

법인의 운영자 또는 관리자가 법인의 자금을 이용하여 부외자금을 조성하였다고 하더라도 그것이 당해 부외자금의 소유자인 법인 이외의 제3자가 이를 발견하기 곤란하게 하기 위한 장부상의 분식에 불과하거나 법인의 운영에 필요한 자금을 조달하는 수단으로 인정되는 경우에는 불법영득의사를 인정하기 어렵다.

다만 법인의 운영자 또는 관리자가 법인을 위한 목적이 아니라 법인과는 아무런 관련이 없거나 개인적인 용도로 착복할 목적으로 법인의 자금을 빼내어 별도로 부외자금을 조성하였다면 그 조성행위 자체로서 불법영득의사가 실현된 것으로 볼 수 있을 것인데, 이때 그 행위자에게 법인의 자금을 빼내어 착복할 목적이 있었는지 여부는 그 법인의 성격과 부외자금의 조성 동기, 방법, 규모, 기간, 부외자금의 보관방법 및 실제 사용용도 등 제반 사정을 종합적으로 고려하여 판단하여야 한다(대법원 2010. 12. 9. 선고 2010도11015 판결 참조).

이와 같이 불법영득의사를 실현하는 행위로서의 횡령행위가 있었다는 점은 검사가 법관으로 하여금 합리적인 의심을 할 여지가 없을 정도의 확신을 생기게 하는 증명력을 가진 엄격한 증거에 의하여 입증하여야 하고, 이와 같은 증거가 없다면 설령 피고인에게 유죄의 의심이 간다 하더라도 피고인의 이익으로 판단할 수밖에 없다(대법원 1994. 9. 9. 선고 94도998 판결, 대법원 2008. 8. 21. 선고 2007도9318 판결 등 참조).

(나) 2003년부터 2005년까지 사이의 부외자금 조성행위에 관하여

공소외 2 (주) 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)의 공소사실에 대한 공소시효는 후술하는 바와 같이 10년이고, 이 사건 공소가 2013. 7. 18. 제기되었음은 기록상 명백하므로, 위 공소사실 중 공소시효가 완성되지 아니한 2003년부터 2005년까지 사이의 부외자금 조성행위 중에 유죄로 인정할 수 있는 부분이 있어야만 그 부분과 포괄일죄로 공소제기된 1998년부터 2002년까지 사이의 부외자금 조성행위에 대하여도 유죄로 인정될 수 있다.

실제적으로도 검사가 이 부분 공소사실을 입증하기 위하여 제출한 증거자료의 상당 부분은 2003년 이후에 작성된 것이므로 이 부분 공소사실 중 우선 2003년부터 2005년까지의 부외자금 조성행위 부분에 관하여 살펴본다.

① 부외자금의 조성 경위와 관리 방법

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들에 의하면, 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

㉠ 공소외 2 (주)가 ♡♡그룹의 계열사로 있을 때부터 회사 경영에 필요한 현금성 경비의 충당을 위하여 부외자금을 조성하였고, 1995년 무렵 ♡♡그룹에서 분리되어 독자적으로 경영되기 시작한 후에도 공소외 2 (주) 재무팀에서 피고인 1이 사용할 부외자금을 조성하였는데, 그 부외자금의 규모는 1998년 147억 9,806만 원, 1999년 70억 867만 원, 2000년 118억 9,701만 원, 2001년 62억 4,944만 원, 2002년 78억 7,000만 원이었다가 그 후 2003년 46억 8,000만 원, 2004년 52억 원, 2005년 26억 원으로 다소 줄어든 뒤 2006년부터는 더 이상 조성되지 아니하였다.

㉡ 매년 초 공소외 2 (주)의 회장실에서 관재업무를 담당하는 임원이 공소외 2 (주) 재무팀 팀장에게 매월 일정금액의 부외자금을 조성하여 줄 것을 요청하는 방식으로 조성 금액이 결정되고, 추가로 현금이 필요한 경우 월정액 이외에 추가 현금을 요구하는 등 이 사건 부외자금의 액수는 피고인 1과 그의 지시를 받은 회장실 재무담당 임원에 의하여 결정되었다.

가령 2005. 1.경 작성된 '12월 결산 보고자료'에 포함된 '수입 및 지출 내역'(증거기록 제14315쪽) 중 '사입금'(이는 조성된 부외자금을 의미한다) 항목에 의하면, 2004년 누계로 총 52억 원의 부외자금이 조성되었고, 비교란에는 '정기 48, GLS 관련 4'라고 기재되어 있는데, 이는 부외자금 52억 원 중 48억 원이 정기적인 부외자금으로 조성된 것이고, 나머지 4억 원은 계열사인 ○○ GLS와 관련하여 추가로 부외자금이 조성된 것임을 뜻한다.

㉢ 공소외 2 (주) 재무팀은 이 사건 부외자금을 조성하기 위하여, 현금을 인출한 후 이를 복리후생비, 회의비, 교재비, 조사연구비 등으로 허위 계정처리하고, 기존 경비처리가 된 매출전표를 복사하거나, 허위의 신용카드 매출전표를 수기로 직접 작성하거나, 직원들로부터 개인적으로 사용한 신용카드 매출전표를 받아 첨부하거나, 도트프린터를 이용

하여 다량의 매출전표를 만드는 등으로 허위 전표에 대응하는 허위의 증빙을 만들었다.

㉠ 공소외 2 (주) 재무팀은 위와 같이 부외자금을 만들어 매월 3~4차례 회장실에 전달하면서 부외자금 조성과 관련한 장부나 문건은 별도로 작성하지 아니하였고, 회장실에 현금을 전달하고 회장실 재무담당 임원 등으로부터 지불증을 받아 이를 월말까지 보관하다가 공소외 2 (주) 재무팀 팀장이 경영지원실장에게 부외자금 전달 내역을 보고한 후 이를 폐기하였다.

㉡ 공소외 2 (주) 회장실 재무담당 임원 또는 재무2팀장은 공소외 2 (주) 재무팀으로부터 부외자금으로 조성된 현금을 받아 이를 피고인 1의 차명주식 매각대금, ▶▶(BS)으로부터 지급받은 금원, 비상장사의 주권실물, 무기명채권, CD, 예·적금 통장, 증권통장, 금융상품 통장, 도장, 카드 등이 함께 보관되어 있는 재무2팀이 관리하던 금고(이하 '이 사건 금고'라고 한다)에 넣어 보관하였다.

㉢ 이 사건 부외자금 자체의 조성내역이나 집행내역 및 잔액을 기재한 별도의 장부는 존재하지 않았고, 다만 공소외 2 (주) 회장실 재무2팀의 실무자들이 피고인 1의 재산현황을 한눈에 파악할 수 있도록 '수입'과 '지출' 현황을 나타내기 위하여 작성한 '일계표'(증거기록 제2509 내지 2516쪽, 제20069 내지 20186쪽, 이하 '이 사건 일계표'라 한다)와 결산보고서의 '수입'란 중 '사' 계정에 전달받은 부외자금의 액수를 기재하였다.

이 사건 부외자금은 회장실 재무2팀에 전달되어 이 사건 금고에 보관된 후 얼마 지나지 않아 대부분 사용되었는데, 이러한 부외자금의 사용금액은 이 사건 일계표상의 '지출'란에 반영되었으나 그 부외자금만의 사용내역을 별도로 기재하는 계정은 두지 않았고, '일계표'나 '2004년도 결산내역' 및 '2005년도 결산실적'의 지출내역에는 법인을 위한 지출과 개인적 지출이 구분되어 있지 않으며, 수입총계와 지출총계를 계산한 차액을 '흑자'라고 표현하고 '수입과 지출의 차이는 시재의 증가로 반영된다'고만 기재되어 있다.

㉣ 공소외 2 (주) 회장실 재무2팀에는 이 사건 부외자금만의 출납을 관리하는 별도의 결산은 없었던 반면에, 피고인 1이 선대로부터 증여받은 차명주식을 매각하여 마련한 자산과 현금을 관리하기 위한 결산절차가 따로 있었고(이를 '손결산'이라 하고, 손결산에 의하여 관리되는 차명주식을 매각하여 발생한 현금을 '공소외 37'이라고 한다), 손결산을 전담하는 직원이 존재하여 수시로 발생하는 손결산 자금의 입출금을 '손일계표'(주식일계표)에 기재하여 정리하고 매월 말에는 손일계표상 기재되어 있는 공소외 37 시재액과 이 사건 금고 내에 있는 실제 공소외 37 시재액을 대조하여 결산업무를 수행하였으며, 다른 담당자가 손결산 자료를 건네받아 이 사건 부외자금, 피고인 1의 다른 개인재산 및 손결산 중 일부를 통합하여 결산하였다(이를 '이결산'이라 한다). 이와 같이 '이결산' 외에 '손결산' 절차가 별도로 존재하였고, 공소외 37과 이 사건 부외자금은 이 사건 금고 내에 사실상 구분되어 보관 및 사용되었다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 1의 지시하에 공소외 2 (주) 부외자금이 조직적, 계속적으로 조성되어 왔고, 그 수입과 지출이 외부에 노출되지 않도록 하기 위해서 별도의 보관장소나 장부를 마련하지 않은 채 피고인 1의 개인재산과 함께 금고에 보관되어 사용되었으며, 피고인 1의 재산 관리를 위해 작성된 자료(일계표 등)에 그 부외자금과 관련된 항목이 포함되어 있음을 알 수 있다.

그러나 이 사건 부외자금이 은밀하게 조성, 보관 및 사용되는 위와 같은 사정은 정상적으로 회계 처리되지 않은 부외자금의 속성에 기인한 것으로 보이고, 이 사건 부외자금이 피고인 1의 처분의사에 의해서만 사용될 수 있는 재산으로 편입되었다는 의미에서 그와 같이 일계표가 작성된 것으로 볼 여지도 있으며, 어느 특정한 사용목적을 위하여 이 사건 부외자금을 조성한 것이 아니라 일반적, 포괄적, 지속적으로 매월 일정액의 부외자금을 조성하고 특별한 사용처

가 있는 때에는 추가적으로 부외자금을 조성하였던 것으로 미루어 볼 때, 이 사건 부외자금이 회사의 정상적인 회계 처리가 불가능하거나 곤란한 현금성 경비 충당을 위하여 조성되고 사용되었을 가능성을 배제할 수 없다.

더구나 피고인 1의 차명주식을 원천으로 한 개인자금과 이 사건 부외자금이 결산담당자를 달리하여 별개로 구분되어 관리 및 사용된 정황이 나타나는 이상, 이 사건 부외자금이 회사와는 아무런 관련이 없거나 개인적인 용도로 사용하기 위한 목적으로 조성된 것이라고 선불리 단정할 수 없다.

특히 이 사건 부외자금이 이미 모두 사용된 이 사건의 경우 그 부외자금의 조성 당시 불법영득의사가 있었는지를 판단하기 위하여는 무엇보다도 그 부외자금의 실제 사용처를 확인할 필요가 있다.

② 부외자금의 사용내역

㉠ 검사가 주장하는 부외자금 사용처에 관하여

검사는 피고인 1이 이 사건 부외자금을 피고인 1의 개인자금을 보관하는 금고에 개인자금과 혼합하여 보관하며 사용하였고, 일계표와 결산보고서상의 '수입'란에 이 사건 부외자금 항목이 포함되어 있으며, '지출'란에 개인적 사용처에 관한 항목들이 포함되어 있음을 근거로 피고인 1이 이 사건 부외자금을 생활비, 카드대금, 차량·미술품·와인 구입대금, 차명주식 등 개인자산 매입대금 등의 개인적 용도로 사용하였다고 주장한다.

이에 대하여 피고인 1은 위와 같은 용처에는 피고인 1의 개인자금이 사용되었다고 다룬다.

기록에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정에 비추어 보면, 검사가 주장하는 위와 같은 개인적 사용처에 이 사건 부외자금이 사용되었음을 뒷받침하는 직접적인 증거는 없고, 오히려 대부분 피고인 1의 차명주식을 원천으로 하여 마련된 자금이 사용된 것으로 보인다.

A. 이 사건 일계표에 포함되어 있는 일부 항목들의 내역 및 누계를 기재한 '계정잔액 자료'(증거기록 제260~263쪽, 증가 제125호증), '○○ 주식 매각 현황'(증거기록 제4227쪽)에는 검사가 이 사건 부외자금의 사용처라고 주장하는 생활비, 카드대금, 차량·미술품·와인 구입대금, 차명 주식과 같은 개인자산 매입대금 등 피고인 1의 개인적 용도에 피고인 1 소유의 차명주식을 관리하는 손결산 계정에서 나온 자금이 사용된 사실이 기재되어 있고, 공소외 2 (주) 재무팀에서 자금 인출업무를 담당하였던 공소외 35, 공소외 74도 그러한 사실을 확인하고 있다.

B. 피고인 1이 위와 같이 손결산에 의해 관리되는 차명주식의 매각대금을 사용할 경우 이를 이결산에 대여한 것으로 처리하여 이 사건 일계표상 '차입금(고문님)' 항목으로 집계하고, 아울러 손결산 자료인 주식일계표에도 손결산의 자금이 이결산에서 사용된 사항을 기재하였으며, 이는 '○○ 주식 매각 현황'의 '대여' 항목에도 반영되었다.

C. '○○ 주식 매각 현황'에 따르면 손결산의 자금이 이결산에 대여하는 형식을 거치지 아니하고 손결산 내에서 직접 차명주식이나 채권 등의 매입에 사용되기도 하였다.

D. 주식일계표와 각종 증빙자료(증가 제144호증 내지 제164호증의 4)에는 2004년과 2005년에 피고인 1이 손결산 자금으로 차량·미술품·와인 구입, 친족 지원금, 차명주식·2우B워런트·무기명채권·국민주택채권의 매입 등에 사용한 내역이 나타난다.

㉡ 피고인 1이 주장하는 부외자금 사용처에 관하여

피고인 1은 이 사건 부외자금을 접대비·선물비, 경조사비, 명절휴가비, 현장방문 격려금, 성과 격려금, 일반 격려금, 회장실 활동비, M&A 경비 등 회사를 위한 공적 용도에 사용하였고, 이러한 사용금액은 이 사건 일계표 지출란의 '회장

님' 계정에 기재하였다고 주장하므로 이에 관하여 살펴본다.

A. 일계표 등 결산자료

앞서 본 사실관계와 이 사건 일계표 및 결산실적 자료 등에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정에 비추어 보면, 피고인 1의 개인재산을 관리하기 위하여 작성되는 일계표에 이 사건 부외자금의 조성내역이 기재되었다는 점만으로 그 부외자금이 개인적 용도에 사용하기 위하여 조성된 것이라고 단정하기 어렵다.

㉠ 이 사건 부외자금이 조성되어 공소외 2 (주)의 회장실 금고에 전달되면 그 액수가 일계표의 수입란 중 입금항목의 '사'(사입금을 뜻한다) 계정에 기재되었고, 부외자금이 사용되면 그 액수가 일계표의 지출란 중 경비항목의 '회장님' 계정에 기재되었다.

㉡ 2005. 1. 31.자 일계표(증거기록 제20133쪽)에는 '회장님'계정에 당일 내역으로 "JH연말사용 54.6"이라고 기재되어 있는데, 이는 뒤에서 살펴보는 바와 같이 피고인 1이 개인자금으로 지급한 일반격려금을 의미한다.

그 이전에도 2000. 12. 31.자 일계표(증거기록 제3479쪽)의 지출란의 경비항목 중 '회장님(부회장님)' 계정에 "39 30"이라고 기재된 부분이 있는데, 이는 뒤에서 보는 바와 같이 공소외 2 (주)의 M&A와 관련하여 지출된 금액이다.

이와 같이 이 사건 부외자금의 지출이 집계되는 일계표의 '회장님' 계정에는 순수한 개인적 용도 외의 지출 내역이 포함되어 있다.

B. 접대비·선물비, 경조사비, 명절휴가비, 현장방문 격려금, 포상금(성과 격려금) 등

증가 제93호증의 3 내지 18, 33, 42의 각 기재, 공소외 14, 공소외 33, 공소외 66의 각 검찰 및 원심 법정에서의 진술, 피고인 3의 원심 법정에서의 진술 등을 종합하면, 피고인 1이 이 사건 부외자금을 다음과 같이 사용한 사실을 인정할 수 있다.

㉠ 2003년부터 2005년까지 공소외 2 (주) 임직원에게 대한 내부 경조금 기준은 임원의 경우 50만 원, 직원의 경우 30만 원으로 책정되어 있었으나, 피고인 1은 피고인 4에게 2003. 10. 14. 부친상 조의금으로 500만 원, 2006. 4. 3. 빙모상 조의금으로 300만 원, 2003. 12. 직원 공소외 38에게 부친상 조의금으로 500만 원, 직원 공소외 39에게 딸 결혼 축의금으로 300만 원을 지급하였고, 그 외에도 2003년부터 2005년까지 발생한 주요 임직원들의 경조사에 위 기준을 초과하는 조의금이나 축의금 등을 지급하였다.

㉡ 피고인 1은 (명절)휴가비로 2004. 1.경 공소외 40에게 300만 원, 2004. 7.경 공소외 14에게 300만 원, 공소외 42에게 2005. 2.경 50만 원, 2005. 8.경 50만 원, 2005. 7.말 공소외 27에게 미화 1만 달러, 2005. 7.경 공소외 38에게 500만 원, 2005. 7.경 공소외 14에게 500만 원을 지급하였다.

㉢ 피고인 1은 2003년부터 2005년까지 공소외 2 (주)에서 후원하는 골프선수들에게 선수당 200만 원 정도를 격려금으로 지급하였다.

㉣ 피고인 1은 (특별)상여금으로 2000. 1.경부터 2005. 12.경까지 공소외 7에게 총 5,000만 원, 1998년경부터 2005년경까지 공소외 44에게 총 5,000만 원, 2004. 12.경 공소외 45에게 500만 원, 2004년경 공소외 35에게 3,000만 원, 2005. 2.경 공소외 46에게 500만 원, 공소외 47에게 2005. 11. 18. 2억 1,500만 원, 2005. 11. 22. 2억 5,000만 원, 2005. 2.경부터 2005. 12.경까지 공소외 48에게 총 600만 원을 지급하였다.

㉤ 피고인 1은 포상금으로 2004. 6.경 공소외 40에게 1,000만 원, 2005. 말경 양종윤에게 1,000만 원을 지급하였다.

㉥ 피고인 1은 (특별)격려금으로 2004. 1.경 공소외 45에게 500만 원, 2004. 3.경 공소외 50에게 1,000만 원, 2004. 12.경 공소외 51에게 500만 원, 2004. 12.경 공소외 52에게 500만 원, 2004. 말경 공소외 53에게 2,000만 원, 2005. 2.경 공

소외 54에게 50만 원, 2005. 7.경 공소외 55에게 미화 5,000달러, 2005. 12.경 공소외 56에게 500만 원, 2005. 12.경 공소외 57에게 5,000만 원, 공소외 58에게 2005. 2.경 및 2005. 12.경 총 800만 원, 2005년경 공소외 59에게 1,000만 원을 지급하였다.

- ㉠ 피고인 1은 ○○ 그룹의 회장으로 활동하면서 위와 같이 임직원들이나 관계자들에 대한 (명절)휴가비, 현장 방문시 격려금, 성과 격려금 등을 비롯하여 거래처 등에 대한 접대비·선물비 등으로 수시로 지출하였다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 1이 이 사건 부외자금으로 회사 임직원들이나 거래처 등에 대한 접대비·선물비, 경조사비, 명절휴가비, 현장 방문 격려금, 포상금 등을 지급하였고, 그 부외자금이 사용된 때로부터 이미 10년을 전후한 기간이 경과하였다는 점을 고려하면, 실제로는 위에서 확인된 금액 이외에도 그와 같은 용도로 사용된 부외자금이 더 있을 개연성이 있으며, 이와 같은 부외자금의 조성 및 사용은 부적절한 것이어서 근절되어야 마땅하나, 과거 회사의 원활한 운영과 임직원들의 관리 및 사기진작 등을 위하여 부외자금이 사용되어 온 측면이 있음을 부정할 수 없다. 따라서 그러한 용도에 대비한 부외자금의 조성 자체가 회사와 무관하게 오로지 피고인 1 개인의 체면이나 회사 임직원들로부터 개인적 충성을 얻기 위한 목적에서 비롯된 것이어서 불법영득의 의사가 객관적으로 명백히 표현되었다고 단정하기 어렵다.

C. 일반 격려금

선물명단(증거기록 제14375~14383쪽), 2005년 결산실적 자료(증거기록 제6378쪽), 손결산 자금의 사용 내역 중 '회장님 사용' 자료(증거기록 제14328쪽), 2005. 12. 31.자 일계표(증거기록 3484쪽), 수입 및 지출내역 자료(증거기록 제14357쪽), 2004. 12. 31.자 계정잔액 자료(증거기록 제262, 263쪽), 선물 관련 명단(증가 제165호증)에 의하면, 당시 지주회사의 역할을 하던 공소외 2 (주)의 회장인 피고인 1이 연말연시에 공소외 2 (주)의 회장실과 비서팀을 포함한 공소외 2 (주)의 임직원들과 ○○ 계열회사 대표 등을 중심으로 지급대상자를 정하여 피고인 1의 개인재산인 손결산 자금에서 현금 또는 주식 형태의 격려금으로 2003년 51억 원, 2004년 40억 원, 2005년 55억 원, 2006년 56억 원을 지급한 사실을 인정할 수 있다.

위 인정사실에 의하면, 2003년 이후 매년 대체로 비슷한 금액의 격려금이 지급되었음을 알 수 있는데, 그 당시 회사의 경영권이 불안정한 상태에 있었다거나 피고인 1이 특별히 회사 임직원들에게 현금 기타 재산상 이익을 제공하면서까지 자신의 위상을 높이거나 자신에 대한 충성심을 강화하여야 할 만한 특별한 사정은 보이지 않고, 위와 같은 격려금의 사용을 통하여 부수적인 목적으로서 피고인 1의 위상과 평판을 높이는 효과를 의도하였거나 결과적으로 그러한 효과를 얻게 되었다고 하더라도, 그러한 사정만으로 위와 같은 격려금이 회사와 무관하게 피고인 1의 개인적 목적에서 지급된 것이라고 보기는 어렵다.

더구나 2003년부터 2005년까지 3년간 조성된 부외자금의 액수가 전에 비하여 줄어든 124억 8,000만 원임에 비하여, 같은 기간 피고인 1이 개인재산에서 일반 격려금으로 사용한 금액만 146억 원이 되는데(그 중 공소외 2 (주)의 직위를 맡고 있던 피고인 1의 가족이나 공소외 2 (주)의 계열사 대표들에게 지급된 부분을 제외하더라도 절반 이상이 되는 상당한 금액이다), 이와 같이 부외자금 이외에 추가로 개인자금을 조달하여 회사를 위하여 상당 금액을 사용한 점에 비추어 보더라도, 피고인 1이 위 기간 동안 이 사건 부외자금을 조성하는 단계에서 이를 회사와 무관하게 개인적으로 착복하려는 의사가 있었다고 단정하기 어렵다.

D. M&A 경비

2000년 일계표(증거기록 제3479쪽), 증가 제93호증의 19, 20, 37, 39, 40의 각 기재에 의하면, 피고인 1은 직원들을 통하여 1997년 공소외 2 (주)가 공소외 60 회사로부터 지분을 인수하는 과정에서 양도인 측에 사례금 10억 원을 전달하였고, <<타이어 회장으로 부터 제일투자신탁 지분을 인수하는 과정에서 양도인 측에 사례금 10억 원을 전달하였으며, 2000년 공소외 61 회사로부터 <<쇼핑{현재 공소외 70 회사} 지분을 인수하는 과정에서 양도인 측에 비공식 매매대금 30억 원을 지급하고 이러한 내용을 이 사건 부외자금의 사용금액이 집계되는 일계표 지출란의 '회장님' 항목에 '39 30'으로 기재한 사실이 인정되고, 공소외 2 (주)의 사업과 관련하여 1997년부터 2005년까지 아래 표 기재와 같이 28건에 이르는 M&A를 진행한 사실을 인정할 수 있다.

아 래 표 생 략

위 인정사실에 의하면, 피고인 1은 2000년에 공소외 2 (주)를 위하여 <<쇼핑의 지분을 인수하면서 이 사건 부외자금으로 관계자에게 비공식 매매대금을 지급하였고, 그 이전에도 공소외 2 (주)의 사업확장을 위하여 여러 차례 M&A를 진행하면서 비공식 사례금을 지급하였음을 알 수 있는데, 이러한 사정에 비추어 볼 때, 그 후 2005년까지 진행된 다수의 M&A 과정에서도 이 사건 부외자금에서 M&A와 관련한 비용으로 상당 금액을 지출하였을 것으로 추단된다. 그리고 이와 같은 사례금의 지급이 배임증재에 해당한다고 인정할 근거가 없는 이 사건에서 위 사례금은 공소외 2 (주)의 M&A를 성사시키기 위하여 소요된 비용으로서 M&A의 주체인 공소외 2 (주)를 위한 것으로 볼 수 있으므로, 피고인 1이 이를 개인적 용도로 착복한 것이라고 보기 어렵다.

③ 소 결

이상에서 살펴본 부외자금의 조성 경위와 관리 방법 및 실제 사용용도, 특히 검사가 이 사건 공소장을 통해 피고인 1이 부외자금을 개인적 용도로 사용한 예로 적시한 항목들에는 대부분 피고인 1의 개인재산이 사용된 것으로 보이고, 그 밖에 이 사건 부외자금이 피고인 1의 개인적 용도에 사용되었음을 입증하는 직접적인 증거는 없으며, 오히려 이 사건 부외자금으로 접대비·선물비, 경조사비, 명절휴가비, 현장방문 격려금, 포상금(성과 격려금), M&A 경비 등 회사를 위한 용도로 상당 금액이 사용된 것으로 보일 뿐만 아니라, 이 사건 부외자금의 지출이 집계된 이 사건 일계표상의 '회장님' 계정에는 회사를 위한 용도로 지출된 부분을 포함하고 있고, 게다가 이 사건 부외자금이 조성된 기간 동안 그 부외자금 액수를 초과하는 일반 격려금의 지급을 위하여 피고인 1이 개인재산을 출연하기까지 한 점 등을 종합하여 보면, 검사가 제출한 증거들만으로는 적어도 2003년부터 2005년까지 공소외 2 (주)의 부외자금이 조성될 당시 피고인 1에게 그 자금을 빼내어 착복할 목적이 있었는지에 관하여 합리적 의심의 여지가 없을 정도로 입증이 되었다고 보기 어렵다.

결국 피고인 1에게 유죄의 의심이 간다 하더라도 그 기간에 해당하는 공소사실에 관하여는 피고인의 이익으로 판단할 수밖에 없으므로 그 부분 공소사실은 범죄의 증거가 없는 경우에 해당하여 무죄를 선고하여야 한다.

이와 달리 판단한 원심판결에는 사실을 오인하거나 횡령죄에 관한 법리를 오해하여 판결결과에 영향을 미친 위법이 있다.

피고인 1의 이 부분 주장은 이유 있다.

(다) 1998년부터 2002년까지 사이의 부외자금 조성행위에 관하여

이 부분 공소사실 중 앞서 본 무죄 부분을 제외한 나머지 1998년부터 2002년까지 사이의 부외자금 조성행위에 의한 업무상 횡령의 점은 그 이득액이 50억 원 이상일 때에 해당하여 구 특정경제범죄 가중처벌 등에 관한 법률(2012. 2. 10. 법률 제11304호로 개정되기 전의 것) 제3조 제1항 제1호에 의하여 법정형이 무기 또는 5년 이상의 유기징역에

해당하는 범죄로서, 형사소송법 부칙(2007. 12. 21. 법률 제8730호) 제3조, 구 형사소송법(2007. 12. 21. 법률 제 8730호로 개정되기 전의 것) 제249조 제1항 제2호에 의하여 그 공소시효가 10년이다.

그런데 이 사건 공소는 위 범죄행위가 종료된 2002. 12. 31.부터 10년이 경과한 후인 2013. 7. 18. 제기되었음이 기록상 분명하다.

그렇다면 그 부분 공소사실은 공소시효가 완성되었을 때에 해당하므로 유·무죄의 판단에 나아가 살펴볼 필요 없이 형사소송법 제326조 제3호에 의하여 면소되어야 한다.

이를 지적하는 피고인 1의 이 부분 주장도 이유 있다.

3) ○○ China, ○○I 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령) 부분

가) 피고인 5 명의 급여 횡령 부분

(1) 횡령죄의 성립 여부(피고인 1, 피고인 2, 피고인 3)

(가) 주주총회나 이사회 결의에 의하여 주식회사의 임원에 대한 추상적인 보수액이 결정되었다고 하더라도 실제 회사 업무를 전혀 수행하지 않는 임원에 대한 정기적인 보수 지급행위가 정당화될 수는 없다(대법원 2007. 6. 1. 선고 2006도1813 판결 참조).

또한 업무상 횡령죄에 있어서의 불법영득의사라 함은 타인의 재물을 보관하는 자가 자기 또는 제3자의 이익을 꾀할 목적으로 업무상 임무에 위배하여 보관하는 타인의 재물을 자기의 소유인 경우와 같이 사실상 또는 법률상 처분하는 의사를 의미하고, 반드시 자기 스스로 영득하여야 하는 것만은 아니다(대법원 2000. 12. 7. 선고 2000도4005 판결 참조).

(나) 원심은 그 판시 증거들을 종합하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ① 피고인 5는 ○○ China, ○○I에서 근무하거나 위 각 법인의 업무를 수행한 사실이 없는 점, ② 피고인 5는 2010. 3. 30.경 ○○I의 커미셔너리(Commissionnery)로, 2010. 4. 30.경 ○○ China의 자문역(Corporate advisor)으로 등재되었지만, 이는 보수를 지급받기 위한 형식을 갖춘 것에 불과하고, 피고인 5가 특별히 커미셔너리나 자문역으로서의 역할을 하였다고 볼 만한 자료는 없는 점, ③ 지주회사의 대표이사가 계열회사를 관리하는 것은 지주회사의 역할에 불과하고 이를 자회사의 업무라고 볼 수 없는 점, ④ 당시 공소외 2 (주)는 공소외 3 (주)를 지배하고 있고, 공소외 3 (주)가 ○○ China, ○○I를 지배하고 있었는데, 위 각 회사들은 모두 법인격이 다르고, 그 회계도 각기 달리하고 있어 지주회사가 그 대표이사에게 지급하는 격려금을 자회사가 부담할 의무도 없는 점, ⑤ 다른 법인들 사이에서 공동경비를 배분하기 위해서는 동일한 조직 또는 사업을 공동으로 운영하거나 영위하여야 할 것인데, 지주회사인 공소외 2 (주)와 ○○ China, ○○I가 공동으로 운영하는 조직이나 사업은 없었던 점, ⑥ 그뿐만 아니라 피고인 5가 지주회사인 공소외 2 (주)의 대표이사를 사직한 이후에도 지속적으로 ○○ China, ○○I로부터 피고인 5에게 급여가 지급되었고, 급여액수도 ○○ China, ○○I의 정관 등에 의하여 정해진 것이 아니라 이 사건 빌라 분양대금 및 그에 대한 소유권이전 경비 등을 고려하여 정해진 점, ⑦ 피고인 1이 피고인 5에게 정당한 절차를 거치지 않고 이 사건 빌라를 제공하였고, 제공여부도 오로지 피고인 1의 의사결정에 따른 것이며, 이 사건 빌라를 제공한 뒤 그 대금을 정산하기 위하여 ○○ China, ○○I로부터 급여를 지급받는 형식을 취하게 되었는데, 이는 법인의 자금을 피고인 1 개인의 소유인 것처럼 처분하였다고 평가할 수 있는 점 등에 비추어 보면, ○○ China, ○○I의 피고인 5에 대한 보수 지급행위가 정당하다고 볼 수 없고, 피고인 1의 불법영득의사를 인정하기에 충분하다고 판단하여 이 부분 공소사실을 유죄로 인정하였다.

(다) 앞서 본 법리를 토대로 원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 특히 원심 및 당심이 적법하게 조사하여 채택한 증거들에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ① 피고인 5가 ○○ China, ○○I에서는 업무를 수행한 사실이 없음에도 이 사건 빌라대금의 정산을 위한 자금을 조달하기 위하여 위 각 법인으로부터 3년여에 걸쳐 합계 87억 원이 넘는 금원이 급여 명목으로 피고인 5 명의의 계좌로 지급되었던 점, ② ○○ China, ○○I는 공소외 2 (주)와 별개의 법인격을 가진 회사로서 이 사건 빌라의 분양이나 피고인 5에 대한 격려금 지급과는 직접적인 이해관계가 없음에도 피고인 5에게 급여를 지급하는 것처럼 가장하여 ○○ China, ○○I의 자금을 빼내어 이 사건 빌라대금의 정산에 사용하도록 한 것은 경영상 판단으로서 정당하다고 볼 수 없는 점, ③ 피고인 1이 자신의 재산이나 은행대출금으로 이 사건 빌라대금을 지급한 후 이를 상환받는 방법으로 피고인 5에 대한 급여 지급을 가장하여 ○○ China, ○○I의 자금을 사용한 것이므로 피고인 1에게 경제적 이해관계가 전혀 없다고 할 수 없고, 설령 그렇지 않다고 하더라도 제3자의 이익을 위하여 회사의 자금을 자기의 소유인 경우와 같이 처분한 이상 불법영득의 의사가 있었다고 봄이 상당한 점 등에 비추어 보면, 이 부분 원심판결에는 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3이 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 위법이 없다.

위 피고인들의 이 부분 주장은 이유 없다.

(2) 피고인 2의 공동정범 성립 여부(피고인 2)

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들을 종합하면, 피고인 1의 해외재산 관재업무를 담당하였던 피고인 2가 2010. 8. 17.경 ○○ China의 법인장으로 취임한 후 2013. 6. 3.경까지 피고인 5가 ○○ China에서 실제 근무한 사실이 없음에도 마치 실제 근무한 것처럼 관련 서류 및 회계장부를 조작하여 ○○ China의 자금으로 피고인 5의 월 급여 명목으로 합계 4,954,554,788원을 지급하는데 관여한 사실을 인정할 수 있다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 2가 ○○ China의 법인장으로 취임하기 전에 이미 ○○ China의 자금을 피고인 5에 대한 급여 형식으로 지급하여 이 사건 빌라의 구입대금을 정산하는데 사용하기로 결정되었다고 하더라도 그러한 사정을 알면서 2010. 8.경부터 2013. 6.경까지 피고인 5의 급여 명목으로 ○○ China의 자금 합계 4,954,554,788원을 지출하는데 관여한 이상 적어도 그 부분 횡령행위에 대하여는 피고인 2의 기능적 행위지배가 인정되므로 피고인 2는 그 기간 동안의 횡령 범행에 대하여 공동정범으로서의 책임이 있다고 봄이 상당하다.

피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

나) 피고인 2 명의 급여 횡령 부분(피고인 1, 피고인 2)

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들을 종합하면, 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

- ① 피고인 1은 2005년경부터 공소외 2 (주)뿐만 아니라 공소외 2 (주)의 국내외 계열사로부터 급여를 수령하였는데, 그 중 ○○ China로부터 고문료 명목으로 2005년도에 40만 달러, 2006년경부터 2009년경까지 매년 47만 달러를 지급받았고, 2010년 상반기 4개월 동안 14만 달러를 지급받은 후 금원을 지급 받는 것을 중단하였다.
- ② 그 후 피고인 1의 지시에 따라 피고인 2가 회장실 재무담당 임원인 피고인 3과 함께 피고인 1의 해외 생활비를 확보하기 위한 방안에 대해 논의한 결과 피고인 2가 ○○ China로부터 피고인 2 명의의 계좌로 급여를 지급받아 이를 피고인 1의 해외 생활비로 사용하도록 제공하였다.

위 인정사실과 앞서 든 증거에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ① 피고인 1이 이 부분 공소사실 기간 동안 정식으로 ○○ China의 업무수행을 하였다면 자신 명의로 급여를 받지 못할 불가피한 사정이 있었다고 볼 자료가 없음에도 피고인 1의 해외재산 관재업무를 담당하였던 피고인 2로 하여금 ○○ China에 근무하는 것처럼 가장하여 급여

여를 지급받게 한 다음 이를 전달받아 사용한 점, ② 이는 피고인 1의 해외 생활비를 확보하기 위한 방안으로 결정된 것인데, 피고인 1이 지주회사인 공소외 2 (주)의 대표이사라고 하더라도 피고인 1의 개인적인 필요에 의하여 공소외 2 (주)의 해외 자회사의 자금을 임의로 사용하는 것이 정당화 될 수는 없는 점 등에 비추어 보면 ○○ China에서 피고인 2에게 급여 명목으로 지급된 금원에 대하여 피고인 1에게 불법영득의 의사가 있었다고 인정된다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

4) 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(배임) 부분(피고인 1, 피고인 2, 피고인 4)

가) 이 부분 공소사실의 요지

(1) □□□ □□□□□ 빌딩 매입 과정에서의 배임

피고인 1, 피고인 2, 피고인 4는 공소외 15, 공소외 36, 공소외 63과 공모하여, 2006. 12. 26.경☆☆은행○○지점에서 피고인 1이 실질적으로 소유·지배하고 있는 Pan 공소외 4 회사 명의로 동경 아카사카 소재 □□□ □□□□□ 빌딩 및 부지를 매입하기 위하여 21억 5,000만 엔을 대출받음에 있어, 피해자 ○○ 공소외 4 (주)에 손해가 발생하지 않도록 회사 재산을 보존하고 관리하여야 할 업무상 임무가 있음에도 불구하고 이를 위배하여, 위 대출금채무를 담보하기 위하여 피해자 ○○ 공소외 4 (주) 소유의 동경 소재 ○○ Japan 빌딩 및 부지에 임의로 채권최고액 21억 5,000만 엔의 근저당권을 설정하고, 피해자 ○○ 공소외 4 (주)로 하여금 28억 4,700만 엔(2006. 12. 26. 당시 매매기준환율에 의한 한화 223억 1,364만 원 상당)의 한정 근보증채무에 연대보증하게 함으로써 Pan 공소외 4 회사의 실질적 소유자인 피고인 1에게 근보증 한도액 상당의 재산상 이익을 취득하게 하고, 피해자 ○○ 공소외 4 (주)에 같은 금액 상당의 손해를 가하였다.

(2) ◇◇◇◇◇◇ 빌딩 매입 과정에서의 배임

피고인 1, 피고인 2, 피고인 4는 피고인 3, 공소외 63과 순차 공모하여, 2007. 10. 12.경 ☆☆☆은행○○지점에서, 피고인 1이 실질적으로 소유, 지배하고 있는 Pan 공소외 4 회사 명의로 동경 아카사카 소재 ◇◇◇◇◇◇ 빌딩 및 부지를 매입하기 위하여 18억 엔을 대출받음에 있어, 회사에 손해가 발생하지 않도록 회사 재산을 보존하고 관리하여야 할 업무상 임무가 있음에도 불구하고 이를 위배하여, 피해자 ○○ 공소외 4 (주)로 하여금 21억 6,000만 엔(2007. 10. 12. 당시 매매기준환율에 의한 한화 169억 1,582만 원 상당)의 대출원리금 채무에 연대보증하게 함으로써 Pan 공소외 4 회사의 실질적 소유자인 피고인 1에게 대출원리금 상당의 재산상 이익을 취득하게 하고, 피해자 ○○ 공소외 4 (주)에 같은 금액 상당의 손해를 가하였다.

나) 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(배임)죄에서의 이득액의 범위

(1) 인정사실

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들을 종합하면, 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

(가) □□□ □□□□□ 빌딩 관련 연대보증에 의한 배임 부분

① ○○ 공소외 4 (주)의 직원 공소외 63이 2006. 12. 초 무렵 (주)☆☆은행○○지점에 □□□ □□□□□ 빌딩의 구입자금 대출을 문의하였고, 이에 (주)☆☆은행○○지점에서는 당시 □□□ □□□□□ 빌딩의 감정가격이 16억 엔에 불과하고, 총 소요자금은 25억 엔 전후로 예상되는데 21억 5천만 엔의 대출요청은 과다하다고 보고 □□□ □□□□□ 빌딩 외에 추가담보와 ○○ 공소외 4 (주)의 연대보증을 요구하였다.

② 피고인 1은 피고인 4를 통하여 2006. 12. 14. Pan 공소외 4 회사 주식을 양수한 다음, Pan 공소외 4 회사 명의로 2006. 12. 26. 공소외 64 회사와 사이에 □□□ □□□□□ 빌딩에 관하여 매매대금 22억 엔(계약 당일 계약금 2억

2,000만 엔, 2007. 1. 12. 잔금 19억 8,000만 엔)으로 정하여 매매계약을 체결하였다.

- ③ 한편, Pan 공소외 4 회사는 2006. 12. 26. 무렵 (주)☆☆은행○○지점과 사이에 대출금액 21억 5,000만 엔, 적용이율 연 1.95%(T1M JPY Libor(0.376%) + 1.574%), 대출기한 실행 후 36개월, 매월 300만 엔씩 분할 상환하는 조건으로 여신거래약정을 체결하였고, 그에 따른 대출금채무의 이행을 담보하기 위하여 같은 날 (주)☆☆은행에게 □□□□□□ 빌딩에 관하여 채권최고액 2억 6,400만 엔으로 된 근저당권을 설정하여 주었다(그보다 선순위인 보증금채권 1억 9,300만 엔이 있었다), 2007. 1. 12. 위 근저당권의 채권최고액을 21억 5,000만 엔으로 변경하였다.
- ④ ○○ 공소외 4 (주)는 2006. 12. 26. (주)☆☆은행○○지점에 Pan 공소외 4 회사의 위 여신거래약정에 기한 대출금채무의 이행을 담보하기 위하여 보증한도 28억 4,700만 엔으로 정하여 위 대출금채무를 연대보증하는 한편, 같은 날 ○○ 공소외 4 (주) 소유의 일본 도쿄도 (주소 2 생략) 지하 2층, 지상 13층 건물 및 그 부지(2006. 12. 기준 감정가액은 80억 엔이고, 1순위 근저당권 45억 5,000만 엔과 선순위 보증금채권 4억 1,500만 엔이 있었다, 이하 위 건물과 부지를 합하여 '○○ Japan 빌딩'이라고 한다)에 관하여 채권최고액 2억 6,400만 엔으로 된 2순위 근저당권을 설정하여 주었다, 2007. 1. 12. 위 2순위 근저당권의 채권최고액을 21억 5,000만 엔으로 변경하였다.

(나) ◇◇◇◇◇◇ 빌딩 관련 연대보증에 의한 배임 부분

- ① Pan 공소외 4 회사는 2007. 9. 28. ◇◇◇◇◇◇ 빌딩에 관하여 매매대금 18억 엔(계약 당일 계약금 1억 8,000만 엔, 2007. 10. 12. 잔금 16억 2,000만 엔)으로 정하여 매매계약을 체결하였다.
- ② Pan 공소외 4 회사는 2007. 10. 12. (주)☆☆은행○○지점과 사이에 대출금 18억 엔, 대출기한 취급 후 36개월, 적용이율 연 1.98%[(JPY Libor 1M(0.82%) + 1.16%)], 매월 150만 엔씩 분할 상환하는 조건으로 여신거래약정을 체결하였고, 같은 날 (주)☆☆은행○○지점에 ◇◇◇◇◇◇ 빌딩에 관하여 채권최고액 21억 6,000만 엔으로 된 1순위 근저당권을 설정하여 주었다.
- 그 무렵 (주)☆☆은행○○지점이 조사한 ◇◇◇◇◇◇ 빌딩의 감정가액은 14억 엔에 불과하였고, 선순위 임차보증금채권도 3억 5,600만 엔이 있었다.
- ③ ○○ 공소외 4 (주)는 2007. 10. 12. (주)☆☆은행○○지점에 Pan 공소외 4 회사의 위 여신거래약정에 기한 대출금채무의 이행을 담보하기 위하여, 그 대출금채무를 연대보증하는 한편, ○○ Japan 빌딩에 관하여 채권최고액 21억 6,000만 엔으로 된 3순위 근저당권을 설정하여 주었다.

(2) 판단

업무상배임죄는 타인의 사무를 처리하는 자가 그 임무에 위배하는 행위로써 재산상의 이익을 취득하거나 제3자로 하여금 이를 취득하게 하여 본인에게 손해를 가한 때에 성립하는 것이고, 여기에서 본인에게 "재산상의 손해를 가한 때"라 함은 현실적인 손해를 가한 경우뿐만 아니라 재산상 실해 발생의 위험을 초래한 경우도 포함된다(대법원 2003. 10. 30. 선고 2003도4382 판결 참조). 그리고 상당하고 합리적인 채권회수조치를 하지 아니한 채 이미 채무변제능력을 상실한 계열회사를 위하여 자금을 대여하거나 지급보증하는 행위가 배임행위가 될 경우에는 제공된 자금액 또는 지급보증금액 전체가 배임죄에 있어서 손해 및 이득액이 된다(대법원 2007. 9. 7. 선고 2007도3373 판결참조).

원심은 그 판시 증거들에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ① 채권자인 (주)☆☆은행은 Pan 공소외 4 회사가 주채무를 연체하게 될 경우 변제 자력이 있는 ○○ 공소외 4 (주)에 대하여 바로 연대보증채무의 이행을 구할 수 있고, 이 경우 ○○ 공소외 4 (주)의 전체 재산(○○ Japan 빌딩에 한정되지 아니한다)에 대하여 보증금액(대출원리금) 상당의 손해가 발생할 위험에 처하게 되는 점, ② ○○ 공소외 4 (주)가 보증채무 이행 이후 변제자 대위에 의하여 (주)☆☆은

행이 □□□ □□□□□ 빌딩 또는 ◇◇◇◇◇ 빌딩에 설정한 1순위 근저당권을 실행할 수 있다고 하더라도 이는 배임행위로 인한 손해가 발생한 이후의 사정에 불과하여, 일단 손해의 위험을 발생시킨 이상 사후에 피해가 회복되었다고 하더라도 이를 손해액에서 공제할 수 없는 점(대법원 2012. 7. 12. 선고 2009도7435 판결 참조) 등에 비추어 보면, 이 부분 배임행위로 발생한 손해액은 주채무자인 Pan 공소외 4 회사의 대출금에 대하여 보증채무를 부담하게 됨으로써 발생하는 보증금액 전체라 할 것이지 공동담보로 제공된 이 사건 각 빌딩의 가액을 공제할 것은 아니라고 판단하였다.

앞서 본 법리를 토대로 원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 특히 앞서 본 사실관계에 의하면, ① Pan 공소외 4 회사가 (주)☆☆은행으로부터 대출받을 당시 담보로 제공한 □□□ □□□□□ 빌딩이나 ◇◇◇◇◇ 빌딩의 담보가치가 충분하지 않았고, 그로 인해 ○○ 공소외 4 (주)가 Pan 공소외 4 회사를 위하여 연대보증을 하게 된 것으로 보이는데, ○○ 공소외 4 (주)가 연대보증채무를 이행하게 될 경우 채권자인 (주)☆☆은행의 □□□ □□□□□ 빌딩 또는 ◇◇◇◇◇ 빌딩에 대한 근저당권을 대위하여 실행할 수 있다는 사정만으로 연대보증을 함에 있어 상당하고 합리적인 채권회수조치를 다하였다고 보기 어려운 점, ② 비록 죄형균형 원칙이나 책임주의 원칙상 '특정경제범죄 가중처벌 등에 관한 법률'을 적용함에 있어서 취득한 이득액을 엄격하고 신중하게 산정할 필요가 있다는 점을 고려하더라도, 장차 위 각 근저당권의 실행에 의하여 실제 회수가능한 채권액은 가변적이므로 담보물의 가치를 초과하여 연대보증한 금액이나 실제로 회수가 불가능하게 된 금액만을 손해액으로 볼 것이 아니라 재산상 권리의 실행이 불가능하게 될 염려가 있거나 손해발생의 위험이 있는 연대보증채무금 전액을 손해액으로 보아야 하고, Pan 공소외 4 회사의 실질적 소유자인 피고인 1도 같은 금액의 인적 담보 가치라는 재산상 이익을 취득하였다고 봄이 상당한 점 등을 보태어 보면, 이 부분 원심판결에는 피고인 1, 피고인 2, 피고인 4가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 위법이 없다.

위 피고인들의 이 부분 주장은 이유 없다.

다) 구체적인 이득액의 산정

앞서 본 사실관계에 의하면, ○○ 공소외 4 (주)가 이 사건 연대보증으로 인하여 입게 된 손해액은 피담보채무인 대출원리금 상당이고, 그 대출원리금 이상의 손해가 발생하였거나 발생할 위험이 있다는 점을 인정할 증거가 없다.

그런데 주채무인 대출원금에 대한 이자가 변동금리로 약정되어 있어 범행 당시 이자는 특정되지 아니하므로 결국 대출원금 및 이에 대한 액수 미상의 이자 상당액을 손해액으로 봄이 타당하다.

따라서 □□□ □□□□□ 빌딩 매입과 관련하여 ○○ 공소외 4 (주)에 발생한 손해액은 대출원금인 21억 5,000만 엔 및 이에 대한 액수 미상의 이자 상당액이고, ◇◇◇◇◇ 빌딩 매입과 관련하여 ○○ 공소외 4 (주)에 발생한 손해액은 대출원금인 18억 엔 및 이에 대한 액수 미상의 이자 상당액이 된다.

그리고 엔화로 표시된 이득액을 한화로 산정함에 있어서는 행위시인 ○○ 공소외 4 (주)의 각 연대보증시점의 환율을 적용함이 타당한데, 증가 제8호증에 의하면, □□□ □□□□□ 빌딩의 매입을 위한 ○○ 공소외 4 (주)의 연대보증시점인 2006. 12. 26. 당시 원/100엔 매매기준율은 781.46원인 사실을 인정할 수 있으므로, 이를 □□□ □□□□□ 빌딩 관련 배임 범죄사실의 대출원금 21억 5,000만 엔에 적용하면 한화 168억 139만 원(= 21억 5,000만 엔 × 781.46/100)이 된다.

또한 증가 제9호증에 의하면, ◇◇◇◇◇◇ 빌딩의 매입을 위한 ○○ 공소외 4 (주)의 연대보증 시점인 2007. 10. 12. 당시 원/100엔 매매기준율은 783.14.원인 사실을 인정할 수 있으므로, 이를 ◇◇◇◇◇◇ 빌딩 관련 배임 범죄사실의 대출원금 18억 엔에 적용하면 한화 140억 9,652만 원(= 18억 엔 × 783.14/100)이 된다.

이와 달리 검사는 이 부분 공소사실에서 □□□ □□□□□ 빌딩 관련 배임의 경우 근보증 한도액 28억 4,700만 엔 상당액을, ◇◇◇◇◇◇ 빌딩 관련 배임의 경우 대출원리금채무 21억 6,000만 엔 상당액을 각각의 이득액으로 주장하고 있는바, 앞서 인정된 각 이득액을 초과하는 부분에 대하여는 이를 인정할 증거가 없다.

한편, 원심은 □□□ □□□□□ 빌딩 매입과정에서의 배임의 경우 그 이득액을 대출원금 21억 5천만 엔 및 부대이자로 보면서도 그 21억 5,000만 엔을 한화로 환산하여 표시한 이득액을 222억 4,816만 원으로 잘못 인정하였으므로 이를 지적하는 피고인 1, 피고인 2, 피고인 4의 이 부분 주장은 이유 있다.

나. 검사의 사실오인 내지 법리오해 주장에 관한 판단

1) 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분

가) 피고인 1, 피고인 2의 국내 차명주식 관련 조세포탈의 점에 대하여

검사는 피고인 1, 피고인 2에 대한 국내 차명주식 관련 조세포탈의 공소사실로서 다음과 같이 주장하였다.

"피고인 1, 피고인 2는 공모하여, 2003년경부터 2007년경까지(피고인 2는 2004년경부터 2007년경까지) 아래 판시 범죄사실 제1의 가항과 같은 방법으로 별지 범죄일람표 1 '기소된 포탈세액'란 기재와 같이 2003귀속년도 2,179,875,787원, 2004귀속년도 1,027,192,091원, 2005귀속년도 4,890,879,587원, 2006귀속년도 5,261,741,244원, 2007귀속년도 7,338,975,084원의 양도소득세를 각 포탈하였다.

"

이에 대하여 원심은, 피고인 1이 1998. 12. 31. 이전에 차명으로 원주를 취득할 당시에는 이 사건 주식양도 과세규정이 시행되지 아니한 상태여서 양도소득세의 납세의무에 대하여 전혀 예견할 수 없었고, 위 과세규정 시행 이후 실명으로 전환하지 아니한 채 그대로 차명으로 이를 보유하고 양도하였다는 점만으로는 피고인 1이 양도소득세의 부과징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 부정행위를 하였다고 보기 어려우며, 1998. 12. 31. 이전 차명으로 취득한 원주에 대하여 무상증자 및 주식배당을 통하여 배정받은 무상주는 원주의 변형물에 불과하므로 이를 양도함으로써 얻은 양도소득에 대하여 과세표준을 신고하지 아니한 행위도 조세포탈죄에서 정한 부정행위에 해당하지 아니한다고 보고, 포탈세액을 계산함에 있어 '후입선출법'을 적용하여 재계산한 액수를 초과하여 양도소득세를 포탈하였음을 인정할 증거가 없다는 이유로 피고인 1, 피고인 2에 대한 위 공소사실 중 별지 범죄일람표 1의 '원심인정 포탈세액'란 기재 각 양도소득세액을 초과한 부분에 대하여 범죄의 증거가 없는 경우에 해당한다고 판단하여 이 유에서 무죄를 선고하였다.

조세포탈죄의 '부정행위'에 해당하는지 여부는 조세납부의무의 존재를 전제로 하는 것인바(대법원 2009. 5. 29. 선고 2008도9436 판결 참조), 원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 거기에 검사가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다.

검사의 이 부분 주장은 이유 없다.

나) 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3의 해외 SPC 관련 조세포탈의 점에 대하여

(1) 이 부분 공소사실의 요지

피고인 1은 1990년대 중·후반경 불상의 방법으로 조성한 해외 비자금이나 공소외 2 (주) 등 계열사 법인자금을 이용하여, 조세피난처에 설립된 페이퍼컴퍼니를 통해 자신의 해외 자산을 증식시키기로 마음먹고, 실·차명 재산을 관리하는 회장실 재무팀 소속 피고인 2, 피고인 3과 공소외 65, 공소외 66 등에게 구체적인 방안을 마련하도록 지시하였다. 이에 따라, 피고인 2, 피고인 3은 공소외 65, 공소외 66 등과 함께, 해외에서 현지 금융기관을 통해 국내 주식에 투자하는 경우 국내에는 해외 금융기관 명의만 드러날 뿐 실제 투자자가 확인되지 않아 과세가 곤란함을 기화로, 이에 안전장치를 더해 BVI(British Virgin Islands) 등 조세피난처에 페이퍼컴퍼니를 설립한 후, 그 명의로 공소외 2 (주) 등 계열사 주식을 취득, 매각하여 거액의 양도차익을 남기거나, 배당을 받아 피고인 1의 해외 자산을 극대화하고, 이를 과세당국에 신고하지 않은 채 피고인 1이 해외에서 개인적으로 사용하는 방안을 마련, 시행하기로 순차 공모하였다.

(가) '◁◁◁◁◁' 등 4개 페이퍼컴퍼니를 이용한 양도소득세 및 종합소득세 포탈(피고인 1, 피고인 2, 피고인 3)

공소외 2 (주)는 1999. 5. 14. 제122회 해외 신주인수권부사채(BW, 무보증, 분리형)를 발행하였고, 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3은 공소외 65, 공소외 66과 함께, 그 무렵 피고인 1이 조세피난처 BVI에 설립하여 실질적으로 소유, 지배하고 있는 페이퍼컴퍼니 '◁◁◁◁◁', '▷▷▷▷▷', '♠♠♠♠♠', '▽▽▽▽▽'명의로, 해외 금융기관인 (금융기관 생략)을 통해 사채(Bond)와 분리된 신주인수권(Warrant)을 인수하였다.

이후 2004. 3.경 피고인 1의 지시를 받은 피고인 2, 피고인 3은 공소외 65, 공소외 66과 함께, 신주인수권(Warrant) 행사에 필요한 자금을 마련하기 위해, 피고인 1이 조세피난처 BVI에 설립하여 실질적으로 소유, 지배하고 있는 '▲▲' 명의로 보유하고 있던 미화 904만 달러 상당의 CSI 지분 8.24%를 미화 6,500만 달러(한화 750억 원 상당)에 CSI로 매각한 다음, 그 매각대금으로 2004. 3. 23.경부터 2004. 3. 29.경까지 신주인수대금 60,320,000,000원을 공소외 2 (주)에 납입하고, 신주인수권을 행사하여 공소외 2 (주) 발행 보통주 1,568,871주를 '◁◁◁◁◁' 등 4개 페이퍼컴퍼니 명의로 취득하였다.

계속하여 2006. 1. 2.경부터 2006. 11. 3.경까지 피고인 1의 지시를 받은 피고인 2는 위와 같이 취득한 1,568,871주 및 그 주식 매각대금으로 추가 취득한 215,686주, 합계 1,784,557주를 '◁◁◁◁◁' 등 4개 페이퍼컴퍼니 명의 차명 증권계좌로 관리하면서, 그 중 41,103주를 매도하여 2,461,250,072원의 양도차익, 2,360,806,500원의 배당소득을 취득하였다.

이러한 경우 양도소득세, 종합소득세 납세의무자인 피고인 1은 2007. 5. 31.까지 관할 세무서에 양도소득, 종합소득 과세표준을 신고하여야 함에도 불구하고, 피고인 1, 피고인 2는 순차 공모하여, 조세피난처 BVI에 설립된 '◁◁◁◁◁' 등 4개 페이퍼컴퍼니 이용, 해외 금융기관을 통한 국내 증권계좌 개설, 주식 매각대금의 미국 등 해외 송금, 해외 송금 주식 매각대금을 이용한 해외 주택, 미술품 매입 등의 방법으로, 위 주식들이 피고인 1의 소유인 사실을 과세당국이 발견하기 어렵게 하고, 양도소득, 종합소득 과세표준을 신고하지 아니함으로써, 사기나 그 밖의 부정한 행위로서 2006귀속년도 양도소득세 492,985,225원, 종합소득세 265,590,731원, 합계 758,575,956원을 포탈하였다.

이를 비롯하여, 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3은, 공소외 65, 공소외 66과 순차 공모하여, 2005년경부터 2012년경까지 별지 4 범죄일람표 기재와 같이 조세피난처 BVI에 설립된 '◁◁◁◁◁' 등 4개 페이퍼컴퍼니 명의의 차명 증권계좌로 피고인 1 소유의 공소외 2 (주), 공소외 3 (주) 주식을 관리하면서 1,784,556주를 206,901,783,166원에 매각하여 100,604,605,951원의 양도차익, 8,162,633,564원의 배당소득이 발생하였음에도 불구하고, 소득이 발생한 다음 해 5.

31.까지 양도소득, 종합소득 과세표준을 신고하지 아니하여, 사기나 그 밖의 부정한 행위로써 별지 4 범죄일람표 기재와 같이 과세연도별 양도소득세, 종합소득세 합계 21,518,905,186원을 각 포탈하였다.

(나) 페이퍼컴퍼니 '■■■■■'를 이용한 종합소득세 포탈(피고인 1, 피고인 2, 피고인 3)

피고인 1은 1997. 5. 26. 공소외 41 회사가 발행한 제2회 전환사채(CB) 42억 원 상당을 인수한 후, 1998. 12.경 그 중 20억 원 상당의 전환사채를 ADM(Asia Debt Management HK Ltd.) 앞으로 명의를 이전하였다.

계속하여 피고인 2는 2007. 2. 5. 피고인 1의 지시에 따라 위 ADM 명의로 보유하고 있던 전환사채 중 13억 원 상당의 전환권을 행사하여 공소외 41 회사 발행 보통주 1,300,000주(지분율 12.0%, 현재 시가 46,760,000,000원 상당)를 피고인 1이 조세피난처 BVI에 설립하여 실질적으로 소유, 지배하고 있는 페이퍼컴퍼니 '■■■■■' 명의로 취득하였다.

이후 2009.경부터 2012.경까지 공소외 41 회사로부터 주식 1,300,000주에 대한 배당금 520,000,000원을 취득하였고, 이러한 경우 종합소득세 납세 의무자인 피고인 1은 소득이 발생한 다음 해 5. 31.까지 관할 세무서에 종합소득 과세표준을 신고하여야 한다.

그럼에도 불구하고, 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3은 공소외 65, 공소외 66과 순차 공모하여, 조세피난처 BVI에 설립된 페이퍼컴퍼니 '■■■■■', 해외 금융기관인 EFG Private Bank SA를 이용하는 등의 방법으로, 위 공소외 41 회사 주식 130만주가 피고인 1의 소유인 사실을 과세당국이 발견하기 어렵게 하고, 배당소득 과세표준을 신고하지 아니함으로써, 사기나 그 밖의 부정한 행위로써 별지 4 범죄일람표 기재와 같이 과세연도별 종합소득세 합계 79,833,000원을 각 포탈하였다.

(다) 페이퍼컴퍼니 '▽▽▽▽▽▽▽'를 이용한 양도소득세 및 종합소득세 포탈(피고인 1, 피고인 2, 피고인 3)

피고인 1, 피고인 2, 피고인 3은 2008. 11. 25.경 피고인 1이 조세피난처 BVI에 설립하여 실질적으로 소유, 지배하고 있는 페이퍼컴퍼니 '▽▽▽▽▽▽▽'를 이용, 공소외 2 (주) 주식 71,081주, 공소외 3 (주) 주식 63,605주, 합계 134,686주를 9,195,560,507원에 매입하여 관리하면서, 2009. 4. 6.경부터 2010. 12. 21.경까지 별지 4 범죄일람표 기재와 같이 17,120,408,400원에 전량 매도하여 7,748,289,161원의 양도차익, 318,358,800원의 배당소득을 취득하였고, 이러한 경우 양도소득세, 종합소득세의 납세 의무자인 피고인 1은 소득이 발생한 다음 해 5. 31.까지 관할 세무서에 양도소득, 종합소득 과세표준을 신고하여야 한다.

그럼에도 불구하고, 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3은 순차 공모하여, 조세피난처 BVI에 설립된 페이퍼컴퍼니 '▽▽▽▽▽▽▽' 이용, 해외 금융기관을 통한 국내 증권계좌 개설 등의 방법으로, 위 주식들이 피고인 1의 소유인 사실을 과세당국이 발견하기 어렵게 하고, 양도소득, 종합소득 과세표준을 신고하지 아니함으로써, 사기나 그 밖의 부정한 행위로써 별지 범죄일람표 4 기재와 같이 과세연도별 양도소득세, 종합소득세 합계 1,810,897,714원을 각 포탈하였다.

(2) ▽▽▽▽▽▽▽ 이용 양도소득세 및 종합소득세 포탈 부분에 대한 판단

(가) 검사의 주장

검사는 ▽▽▽▽▽▽▽가 2004. 3.경 신주인수권을 행사하여 공소외 2 (주)주식을 취득하였고, 그 과정에서 위 신주를 인수하기 위하여 금융기관으로부터 100억 원을 차용하면서 담보로 위 주식을 제공하고 보관증서로 이 사건 노트를 취득한 것이므로, 결국 ▽▽▽▽▽▽▽가 보유하고 있는 것은 공소외 2 (주), 공소외 3 (주)의 주식이라고 주장한다.

(나) 판단

원심은, 이 부분 공소사실에 기재된 ▽▽▽▽▽▽▽ 관련 납세의무 및 부정행위를 판단하기 위해서는 ▽▽▽▽▽▽▽가 공소외 2 (주), 공소외 3 (주)의 주식을 취득하였음이 전제가 되어야 하는데, 이 사건 기록에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 전세계의 유가증권 정보를 제공하는 Bloomberg 사이트에 이 사건 노트가 유가증권으로 등록되어 그 정보가 공시되어 있는 점, ▽▽▽▽▽▽▽계좌내역에 의하면 이 사건 노트의 상환·매도 내역이 기재되어 있는데, 이는 일반적인 주식 매도내역과 차이가 있는 점, 이 사건 노트는 노트의 보관자에 의한 상환 요구가 있을 경우 노트 발행자가 주식의 매도를 지시하고, 그에 따른 주식 매도대금으로 채권을 상환하는 형태의 거래인 것으로 파악되는 점 등을 종합하면, 이 사건 노트는 단순한 보관증서가 아닌 파생결합증권인 것으로 봄이 상당하고, ▽▽▽▽▽▽▽는 2004. 3.경 신주인수권을 행사하여 주식을 취득한 것이 아니라 파생결합증권인 이 사건 노트를 취득하고 이를 계속 보유하게 된 것으로 보이고, ▽▽▽▽▽▽▽가 2004. 3.경 신주인수권을 행사하여 공소외 2 (주), 공소외 3 (주)의 주식을 취득하고 이를 계속 보유하고 양도하였다고 인정할 증거가 부족하며, 한편, 구 소득세법(2010. 12. 27. 법률 제10408호로 개정되기 전의 것) 제94조 제1항 제3호에서 양도소득세의 과세대상을 주식과 신주인수권으로 규정하고 있을 뿐, 이 사건 노트와 같은 유가증권을 과세대상으로 규정하고 있지 아니하고, 이 사건 노트를 주식으로 볼 수도 없으므로, ▽▽▽▽▽▽▽가 주식을 취득하였음을 전제로 한 조세포탈죄는 성립되지 아니한다고 판단하여 이 부분 공소사실에 대하여 무죄를 선고하였다.

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 거기에 검사가 지적하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다[설령 검사의 주장과 같이 ▽▽▽▽▽▽▽가 공소외 2 (주), 공소외 3 (주)의 주식을 취득하였다고 하더라도 아래 (3)항에서 살펴보는 것과 마찬가지로 이유에서도 이와 관련한 조세포탈죄는 성립하지 아니한다]. 검사의 이 부분 주장은 이유 없다.

(3) ◁◁◁◁◁ 등 이용 양도소득세 및 종합소득세 포탈 부분 및 ■■■■■ 이용 종합소득세 포탈 부분에 대한 판단

(가) 검사의 주장

검사는, 피고인 1이 조세피난처에 설립된 페이퍼컴퍼니를 이용하고, 해외 금융기관을 통하여 국내 증권계좌를 개설한 다음, 주식 매각 대금을 해외로 송금하는 등의 방법으로 소득을 은닉하였는데, 이는 조세의 부과징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적 행위로서 조세포탈죄에 있어서의 '부정행위'에 해당한다고 주장한다.

(나) 원심의 판단

① 원심은 피고인 1에게 납세의무가 있는지 여부에 대하여 다음과 같이 판단하였다.

㉞ 이 사건 각 특수목적법인(SPC)은 모두 BVI에 설립되었는데, BVI의 근거법령에 따라 적법하게 설립된 법인으로서 그 법령상 각 SPC와 주주는 구별되는 독립된 권리를 가진 실체로 인정된다.

SPC는 최소한의 자본출자요건만을 갖추어 인적·물적 시설 없이 설립되는 것이 일반적이기 때문에 이 사건 각 SPC가 BVI 관련 법령에서 정한 최소한의 자본출자(1달러) 요건만을 갖추고 인적·물적 시설 없이 설립되었다고 하더라도 그 법인격이 부인된다고 할 수 없다.

따라서 법적 형식만으로 볼 때는 이 사건 각 SPC가 공소외 41 회사, 공소외 2 (주), 공소외 3 (주) 주식을 보유하고 있는 것이다.

㉟ 그러나, 이 사건 기록에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ㉞ 이 사건 각 SPC는 공소외 1 (주)가 발행한 신주인수권을 인수하고, 이를 행사하여 공소외 2 (주) 주식을 취득한 뒤 매도하거나, 공소외 41 회사, 공소외 2 (주), 공소외 3 (주)

주식을 취득·매도하는 형태로 피고인 1의 재산을 보유·관리하고 있을 뿐 그 외 별다른 사업실적이 없고, 회사로서의 인적 조직이나 물적 시설을 갖추고 있는 것도 없어서 독자적으로 의사를 결정하거나 사업목적을 수행할 능력이 없는 것으로 보이는 점, ㉠ 이 부분 공소사실과 관련된 주식 등의 취득자금은 모두 피고인 1의 개인자금이고, 그 취득과 보유 및 처분 모두 피고인 1의 이익을 위하여, 사실상 피고인 1의 의사결정에 의하여 결정되었던 점, ㉡ 이 사건 각 SPC 명의 계좌에 입금된 돈이 피고인 1의 의사에 따라 그의 개인적인 용도에 사용되기 위해 출금된 점, ㉢ 이 사건 각 SPC는 피고인 1의 재산을 관리하기 위한 목적에서 설립되었고, 피고인 1의 해외재산 관재업무를 담당하였던 피고인 2가 모두 관리하는 방법으로 피고인 1이 각 SPC를 실질적으로 지배하고 있었던 점, ㉣ 조세회피목적과 관련하여, 조세회피의 목적이 유일한 또는 가장 주된 목적일 것을 요구하는 것은 아니므로 다른 목적과 아울러 조세회피의 의도가 부수적으로라도 있었다고 인정된다면 조세회피목적이 없다고 할 수 없는데(대법원 1998. 7. 14. 선고 97누348 판결 등 참조), 이 사건 각 SPC가 위와 같이 주식을 취득할 당시 대주주에 대한 이 사건 주식양도 과세규정이 이미 시행되고 있었고, 피고인 1 및 그의 재산을 관리하던 회장실 재무2팀에서도 위와 같은 과세규정에 따른 조세문제가 발생할 수 있음을 인식하고 있었던 것으로 보이며, 그럼에도 불구하고 조세피난처인 BVI에 설립된 이 사건 각 SPC로 하여금 위와 같이 주식을 취득하도록 하였는데, 이 사건 각 SPC에 대하여는 국내 주식의 양도소득에 대하여 과세할 방법이 없는 점 등에 비추어, 이 사건 각 SPC로 하여금 ○○ 그룹 관련 주식을 취득하도록 한 것은 피고인 1에게 발생할 수 있는 국내 조세를 회피하기 위한 목적이 있었다고 보기에 충분하다고 보이는 점 등을 종합하면, 피고인 1이 형식적인 귀속 명의자인 이 사건 각 SPC에 대한 지배권 등을 통하여 실질적으로 주식을 보유하고 있고, 그와 같은 명의와 실질의 괴리가 조세를 회피할 목적에서 비롯된 경우에 해당한다고 봄이 상당하므로, 과세대상을 실질적으로 지배·관리하는 피고인 1에게 소득이 귀속된 것으로 보아 그를 납세의무자로 보아야 한다.

② 원심은 조세포탈죄의 '부정행위'가 있는지 여부에 대하여 다음과 같이 판단하였다.

㉠ 조세포탈죄가 성립하기 위해서는 '사기 기타 부정한 행위'로 조세를 포탈하여야 한다.

여기서 '사기 기타 부정한 행위'란 조세의 포탈을 가능하게 하는 행위로서 사회통념상 부정이라고 인정되는 행위, 즉 조세의 부과징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 위계 기타 부정한 적극적 행위를 말하고, 어떤 다른 행위를 수반함이 없이 단순한 세법상의 신고를 하지 아니하거나 허위의 신고를 하는 데에 그치는 것은 이에 해당하지 않는다(대법원 2011. 4. 28. 선고 2011도527 판결 참조).

위와 같이 조세포탈은 과세요건사실이 존재하여 조세채무가 성립한 것임에도 불구하고 국가가 조세채권을 행사하지 못하도록 '불법적인 방법'을 사용하는 행위를 의미함에 반해, 조세회피는 납세자가 경제인의 합리적이고 통상적인 행위 형식에 의한 것과 동일한 경제적 목적을 달성하면서 조세의 부담을 '부당하게' 감소시키거나 세법의 혜택을 '부당하게' 받는 행위를 의미한다.

즉, 납세자가 일정한 경제적 활동을 함에 있어서 통상적인 법형식이나 거래형태를 선택하지 아니하고 우회행위나 다단계행위 등 이례적인 법형식이나 처리방법을 선택하여 통상적인 법형식을 선택하였을 경우와 동일한 경제적 효과를 실현함으로써 통상적인 법형식을 선택한 경우 부담하게 될 조세부담을 경감 또는 배제시키는 것을 말한다.

따라서 조세회피 행위는 원칙적으로 과세대상이 되지 않으나 위와 같은 실질과세원칙에 따라 납세의무를 인정하고 있고, 이러한 조세회피 행위에 대하여 곧바로 조세포탈이 성립하는 것은 아니며, 부당한 조세회피 행위를 넘어서는 불법적인 '부정행위'가 존재하여야 조세포탈죄가 성립한다.

㉔ 그러나 이 사건 기록에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ㉑ 오늘날 조세피난처에 설립된 SPC를 이용하는 행위 자체를 금하는 법규는 존재하지 아니하고, 이 사건과 같이 BVI에 설립된 이 사건 각 SPC를 이용하여 주식을 보유하는 등의 투자행위는 합법적인 행위인 점, ㉒ 동일한 목적을 달성하기 위한 여러 선택 가능한 행동대안 중 조세를 절감하는 방안을 선택하는 것도 개인에게 주어진 헌법상 보장된 자유인 점, ㉓ 국내에서 임직원들의 차명계좌를 이용하여 주식을 보유하는 경우는 금융실명거래 및 비밀보장에 관한 법률에서 금융거래를 실명에 의하도록 하고 이를 위반할 경우 과태료 부과 대상으로 정하는 등 원칙적으로 금지된 위법행위인데 반해, 해외 SPC를 이용하여 주식을 보유하는 경우는 이를 금지하는 규정이 없다는 점에서 국내에서 차명으로 주식을 보유하는 행위와 해외 SPC를 이용하여 주식을 보유하는 경우를 같이 평가할 수 없고, '부정행위'를 판단함에 있어서도 본질적인 차이가 있는 점, ㉔ 해외 법인이 국내 상장주식을 취득하기 위해서는 해외에서 우리나라의 증권거래를 대행하여 줄 금융기관과 계약을 체결하고(이와 같은 역할을 수행하는 금융기관을 Global Custodian이라 한다) 위 해외 금융기관이 국내 금융기관에 국내 상장주식의 거래를 위임하게 되는바(국내 금융기관을 Local Custodian이라 한다), 이 사건 각 SPC를 이용한 국내 주식의 취득이 금융기관 명의로 이루어진 것은 위와 같은 거래 방식에 따른 것이고, 이는 피고인 1이 소득을 은닉하기 위하여 계획하거나 창출해낸 것이 아닌 점, ㉕ 이 사건 각 SPC 보유 계좌의 실질적 수익자(Beneficial Owner)는 피고인 1로서, 해외 금융계좌 개설시 피고인 1의 인적사항이 제출되었던 것으로 보이고, 달리 귀속주체를 은닉하기 위하여 출자 구조를 다단계화 하는 방법, 귀속주체의 국적을 변경하는 방법 등의 적극적인 행위는 없었던 점 등에 비추어 보면 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3이 이 사건 각 SPC를 이용하여 주식을 양도하거나 배당을 받은 행위에 조세회피 목적을 넘어서는 불법적인 '적극적 소득은닉행위'가 있었다고 볼 수 없고, 검사가 제출한 증거만으로는 조세포탈죄에서 정한 부정행위가 있었음을 인정하기에 부족하고 달리 이를 인정할 증거가 없다.

따라서 이 부분 공소사실은 조세회피 행위로 평가될 수 있으나, 조세회피 행위를 넘어서 조세포탈에까지 이르렀다고 볼 수 없으므로 범죄의 증거가 없는 경우에 해당한다.

(다) 당심의 판단

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 특히 이 사건의 경우 SPC 설립과정에서 차명인을 내세우거나 허위의 회계서류 등을 이용하여 국내 자금을 국외로 유출하는 등의 부정한 행위가 없는 점을 보태어 보면, 이 부분 원심판결에 검사가 지적하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다.

검사의 이 부분 주장은 이유 없다.

2) 피고인 5의 ○○ China, ○○I 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)의 점에 대하여

가) 이 부분 공소사실의 요지

피고인 5는 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3과 공모하여 아래 판시 범죄사실 제2의 가,나항 기재와 같이 ○○ China 법인자금 5,132,378,788원(피고인 5 명의로 지급된 급여액 부분), ○○I 법인자금 3,624,877,167원을 각 횡령하였다.

나) 판단

형법 제30조의 공동정범은 공동가공의 의사와 그 공동의사에 기한 기능적 행위지배를 통한 범죄 실행이라는 주관적·객관적 요건을 충족함으로써 성립하는데, 공모자 중 구성요건 행위 일부를 직접 분담하여 실행하지 않은 자의 경우, 전체 범죄에 있어서 그가 차지하는 지위, 역할이나 범죄 경과에 대한 지배 내지 장악력 등을 종합해 볼 때 단순한 공모자에 그치는 것이 아니라 범죄에 대한 본질적 기여를 통한 기능적 행위지배가 존재하는 것으로 인정되는 때에

공동정범으로서 죄책을 진다(대법원 2007. 4. 26. 선고 2007도235 판결 참조).

원심은, 기록에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ① 피고인 5는 피고인 1로부터 이 사건 빌라를 장려금으로 제공 받는 것으로 알고 있었고, 장려금의 제공 여부는 오로지 피고인 1의 결정에 의한 것이므로 장려금을 받는 입장에 있던 피고인 5가 이에 당연히 관여하였다고 볼 수는 없는 점, ② 피고인 5가 이 사건 빌라대금의 정산을 위하여 피고인 3에게 자신의 통장을 준 사실은 있지만, 그 빌라대금이 어떠한 과정으로 정산되는지 여부에 대해서는 보고받지 못하였던 것으로 보이는 점, ③ 이 사건 빌라대금에 대한 정산은 피고인 1의 지시에 의하여 재무팀에서 정산방법 등을 정하여 실행되었을 뿐이고, 피고인 5가 이 사건 빌라대금의 정산과정에 관여한 자료를 찾아볼 수 없는 점, ④ 피고인 5는 다른 계열회사를 통해서 이 사건 빌라대금이 보전될 수도 있을 것 같다는 개인적 추측을 하였다는 것일 뿐, 이 부분 공소사실과 같이 ○○ China, ○○I에서 급여를 받는 방법으로 정산된다는 사정을 전혀 인식하지 못하였던 점 등에 비추어 보면, 검사가 제출한 증거들만으로는 피고인 5가 피고인 1, 피고인 3의 아래 판시 범죄사실 제2의 가, 나항 기재 횡령 범행에 공모하고, 그와 같은 의사에 기하여 기능적 행위지배가 있었다고 인정하기에 부족하고, 달리 이를 인정할 증거가 없으므로, 피고인 5에 대하여는 범죄의 증거가 없는 경우에 해당한다고 판단하여 이 부분 공소사실에 대하여 무죄를 선고하였다.

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면, 원심의 판단은 정당한 것으로 인정되고, 거기에 검사가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 위법이 없다.

검사의 이 부분 주장은 이유 없다.

다.

피고인 3의 양형부당 주장 및 검사의 피고인 3에 대한 양형부당 주장에 관한 판단

피고인 3의 이 사건 각 범행은 ○○ 그룹 회장실 재무담당 팀장·임원으로서 해외 페이퍼컴퍼니를 이용하여 피고인 1의 배당소득에 대한 2011귀속년도 및 2012귀속년도 종합소득세 합계 약 40억 원을 포탈하고, 해외계열사 자금 합계 약 115억 원을 급여 명목으로 빼내어 피고인 1에게 지급하거나 피고인 5의 빌라 구입대금에 충당하여 횡령하는데 실무적인 역할을 담당한 것으로, 그 범행 내용에 비추어 죄책이 가볍지 아니하다.

다만, 위 해외조세포탈 범행과 관련한 세액이 모두 납부되었고, 해외계열사를 이용한 횡령의 경우에도 피해가 모두 회복되어 피해 회사들이 위 피고인에 대한 처벌을 원하지 않고 있으며, 피고인 3이 위 각 범행으로 개인적으로 취득한 이익은 없는 것으로 보이고, 위 피고인에게 아무런 범죄 전력이 없는 점 등의 정상에 참작할 만한 사정이 있고, 그 밖에 위 피고인의 연령, 성행, 환경, 범행의 동기 및 경위, 범행의 수단 및 결과, 범행 후의 정황 등 기록에 나타난 여러 양형조건을 종합하여 보면, 위 피고인에 대한 원심의 형은 적정하고, 너무 무겁거나 가벼워서 부당하다고 인정되지 않으므로, 위 피고인과 검사의 이 부분 주장은 모두 이유 없다.

3. 결론

그렇다면 원심판결 중 피고인 1, 피고인 2, 피고인 4에 대한 각 유죄부분에 관한 위 피고인들의 각 항소는 이유 있으므로, 검사의 위 피고인들에 대한 양형부당 주장과 위 피고인들의 양형부당 주장에 대한 판단을 생략한 채 형사소송법 제364조 제6항에 의하여 원심판결 중 위 피고인들에 대한 각 유죄부분(이유 무죄부분 포함)을 파기하고, 변론을 거쳐 다시 다음과 같이 판결하며, 피고인 3의 항소와 원심판결 중 피고인 1, 피고인 2에 대한 각 무죄부분에 관한 검사의 항소 및 검사의 피고인 3, 피고인 5에 대한 각 항소는 모두 이유 없으므로 형사소송법 제364조 제4항에 의하여 이를 모두 기각한다.

【이유】

】1. 항소이유의 요지

가. 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3, 피고인 4

1) 사실오인 내지 법리오해 주장

원심판결 중 유죄부분에는 다음과 같은 이유에서 사실을 오인하거나 법리를 오해하여 판결결과에 영향을 미친 위법이 있다.

가) 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분

(1) 국내 차명주식 관련 조세포탈의 점에 대하여(피고인 1, 피고인 2)

① 피고인 1이 1997. 3.경 공소외 2 주식회사{이하 주식회사를 줄여서 '㈜'로 표시하기로 한다} 임직원들의 명의로 공소외 2 (주) 발행의 신주인수권부사채를 취득하였다가 주식양도 과세규정이 시행된 1999. 1. 1. 이후 신주인수권을 행사하여 주식을 취득하게 된 경우 신주인수권을 취득할 당시 신주인수권과 상장주식은 모두 양도소득세 과세대상이 아니었으므로 위와 같이 차명으로 신주인수권을 보유하다가 이를 행사하여 취득한 주식을 2003년경 이후 매각한 행위는 조세포탈죄에 있어서의 '사기 기타 부정한 행위'(이하 '부정행위'라 한다)에 해당하지 아니한다.

② 피고인 1이 기존에 보유하고 있던 차명주식에 대하여 주식배당 및 무상증자를 통해 기존 주식보유 비율에 따라 신주를 배정받은 경우, 위 신주에 대해서는 이를 은닉하기 위한 적극적인 행위를 한 사실이 없어서 '부정행위'에 해당하지 아니하므로 원주의 취득시기와 상관없이 조세포탈죄가 성립하지 아니한다.

③ 피고인 1이 신주인수권을 주식으로 전환하기 전에 이미 발생하여 정당하게 보유하고 있던 신주인수권의 가치상승분은 신주인수권의 행사라는 '부정행위'에 터잡은 과실이 아니므로 포탈세액에서 공제되어야 한다.

④ 피고인 1이 명의신탁 증여의제 규정(상속세 및 증여세법 제45조의2)에 따라 증여세 과세대상이 된 차명주식을 양도하는 경우 증여세 산정의 기초가 되었던 증여재산가액을 필요경비인 취득가액으로 적용하여 양도소득세 포탈세액을 산정하여야 한다.

⑤ 피고인 1이 2005. 3. 12.부터 2005. 11. 16.까지 임직원들로부터 공소외 2 (주)에 대한 신주인수권을 매수한 후 그 명의를 변경하지 않은 채 신주인수권을 행사하여 주식으로 전환한 다음 이를 매각한 경우 위 신주인수권을 매수하는데 든 비용을 필요경비인 취득가액으로 적용하여 양도소득세 포탈세액을 산정하여야 한다.

⑥ 피고인 1이 차명으로 보유한 주식의 배당소득을 취득하고 이를 신고하지 않았으나, 차명주주의 금융소득(이자·배당소득)이 연 4,000만 원을 초과하는 부분은 종합소득과세표준을 계산함에 있어 합산되고, 해당 차명주주의 부담세율이 최고세율이었든 경우에는 차명주주가 부담한 종합소득세와 피고인 1이 부담하였어야 할 종합소득세 사이에 차이가 없어 감소되는 세액이 없으므로 이 부분에 대해서는 조세포탈죄가 성립하지 아니한다.

(2) 공소외 2 (주) 부외자금 조성 관련 조세포탈의 점에 대하여(피고인 1, 피고인 2)

공소외 2 (주)에서 조성한 부외자금은 모두 공소외 2 (주)의 업무와 관련된 비용으로 지출되었으나 현금성 경비라는 성격으로 인하여 그 증빙자료를 제대로 갖추지 못하여 다른 계정과목으로 기장된 것에 불과하고, 실질적으로 업무와 관련하여 비용이 지출되었으므로 위 부외자금은 법인세법상 손금 산입 대상으로서 그 금액을 누락하였다고 하여 조세포탈에 해당하지 않는다.

(3) 피고인 2에 대한 2004귀속년도 국내 조세포탈의 점에 대하여(피고인 2)

피고인 2는 2004. 11. 8.부터 공소외 2 (주)의 회장실 재무담당으로 근무하였으므로 2004귀속년도 조세포탈의 경우 2004. 11. 8. 이후 행위에 대하여서만 조세포탈죄의 책임이 있고, 이와 같이 피고인 2가 가담한 이후의 2004귀속년도 조세포탈액은 352,463,278원에 불과하여 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률 제8조가 적용될 수 없고 조세범 처벌법이 적용되어야 하며, 이 부분 조세포탈행위는 이미 공소시효가 완성되었으므로 면소판결을 선고하여야 한다.

나) 공소외 2 (주)의 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)의 점에 대하여(피고인 1)

(1) 검사는 당초 부외자금의 사용행위를 횡령죄로 공소제기하였고, 부외자금의 사용행위와 조성행위는 전혀 별개의 행위로서 기본적 사실관계가 동일하다고 볼 수 없으므로 부외자금의 사용행위에 의한 횡령 공소사실을 부외자금 조성행위에 의한 횡령 공소사실로 변경하는 것은 허용될 수 없는데도, 원심은 부외자금 조성행위에 의한 횡령으로 공소사실이 변경된 것으로 보아 피고인 1에게 유죄를 선고하였으므로 이는 공소장변경의 한계를 벗어난 것으로서 위법하다.

(2) 부외자금의 조성행위 자체로 횡령죄가 인정되기 위해서는 피고인 1이 개인적으로 착복할 목적으로 부외자금을 조성하였음이 명백히 밝혀져야 하는데, 검사가 부외자금이 사용되었다고 주장하는 개인적 용도에는 피고인 1의 개인자금이 사용되었을 뿐, 부외자금이 피고인 1의 개인적 용도로 사용되었다는 점에 관한 입증이 전혀 없고, 오히려 피고인 1이 회사 운영에 필요한 현금성 경비를 마련하기 위하여 공소외 2 (주)의 부외자금을 조성하여 판공비, 격려금, M&A 관련 경비 등 회사를 위한 용도로 사용하였음이 확인되므로 피고인 1에게 불법영득의 의사가 있었다고 볼 수 없다.

(3) 설령 피고인 1이 1998년부터 2002년까지 부외자금을 조성한 행위가 횡령죄로 인정된다고 하더라도, 2003년부터 2005년까지 조성된 부외자금은 판공비, 격려금, M&A 관련 경비 등 회사를 위한 용도로 사용되었고, 그 금액을 초과한 액수의 격려금을 임직원들에게 지급하기까지 하였으므로 2003년부터 2005년까지 조성된 부외자금에 대해서는 피고인 1에게 불법영득의 의사가 있었다고 볼 수 없으며, 그 이전 기간인 1998년부터 2002년까지의 횡령행위에 대하여는 이미 공소시효가 완료되었다.

(4) 피고인 1의 부외자금 조성행위에 대하여 횡령죄가 성립한다고 하더라도 피고인 1이 개인자금을 이용하여 직원들에게 격려금으로 지급한 합계 422억 5,000만 원을 횡령금액에서 공제하여야 한다.

다) ○○ China Limited, PT. ○○I 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)의 점에 대하여

(1) 피고인 5 명의 급여 횡령 부분

(가) 횡령죄의 성립 여부(피고인 1, 피고인 2, 피고인 3)

① 피고인 1은 ○○ 그룹 전체의 이익을 위하여 피고인 5의 회사 내에서의 성과, 기여도를 참작하여 그에게 특별 장려금 명목으로 서울 용산구 (주소 생략)△△하우스 302호(이하 '이 사건 빌라'라고 한다)를 제공하였고, 이 사건 빌라의 구입대금을 정산하기 위하여 공소외 2 (주)의 해외계열사인 ○○ China Limited(이하 '○○ China'라고 한다)와 PT.○○ Indonesia(이하 '○○I'라고 한다)가 피고인 5에게 급여를 지급한 것은 지주회사 대표의 급여를 자회사가 부담한 것으로 공동경비 배분에 불과하며, 이는 기업의 경영상 판단에 따른 것일 뿐, 그러한 의사결정 과정에 단순한 절차적 하자가 있다고 하더라도 불법영득의 의사가 있었다고 보기 어렵다.

- ② 제3자가 재물을 영득한 경우에는 그 제3자가 보관자와 경제적 이해관계 및 밀접한 생활관계가 있어 이를 보관자 자신이 영득한 것으로 볼 수 있는 경우에만 횡령죄가 성립하는데, 이 사건의 경우 피고인 5가 이 사건 빌라를 취득한 것을 보관자인 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3이 영득한 것과 동일하게 평가할 수 있는 경제적 이해관계가 없으므로 위 피고인들에 대하여 횡령죄가 성립하지 않는다.

(나) 피고인 2의 공동정범 성립 여부(피고인 2)

피고인 2가 ○○ China의 대표이사로 근무하기 시작한 2010. 8.경 이전에 ○○ China의 자금을 피고인 5 명의의 이 사건 빌라 구입자금으로 사용하기로 결정되었으므로 피고인 2는 피고인 5 명의 급여 횡령 부분에 대한 기능적 행위지배가 없었고, 공동정범으로서의 책임을 지지 않는다.

(2) 피고인 2 명의 급여 횡령 부분(피고인 1, 피고인 2)

피고인 1은 2005년경부터 2010년경까지 ○○ China로부터 급여를 받아오다가 2010. 5.경부터는 자신의 급여를 피고인 2로 하여금 대신 수령하게 하였는데, 피고인 1은 ○○ 그룹의 회장으로서 ○○ China로부터 정당하게 급여를 수령할 권한이 있었으므로 피고인 1에게 불법영득의 의사가 없었다.

라) 각 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(배임)의 점에 대하여(피고인 1, 피고인 2, 피고인 4)

(1) 일본 도쿄도 (주소 3 생략) 소재 지하 2층, 지상 6층 빌딩 및 그 부지(이하 '□□□ □□□□□ 빌딩'이라고 한다)의 매입과정에서 이루어진 배임 부분과 관련하여 대출원금 21억 5,000만 엔을 한화로 산정함에 있어 계산상 오류로 인해 한화 이득액이 과다하게 산정되었고, 정당하게 계산된 한화 이득액은 168억 139만 원이다.

(2) 피고인 1이 ○○ 공소외 4 (주)로 하여금 Pan 공소외 4 회사의 대출원리금 채무에 대하여 연대보증하게 할 당시 □□□ □□□□□ 빌딩과 일본 도쿄도 (주소 4 생략), 1324번지 소재 지하 1층, 지상 7층 건물 및 그 부지(이하 '◇◇◇◇◇ 빌딩'이라고 한다)가 채권자인 (주)☆☆은행을 위하여 물적 담보로 제공되었는데, 이는 ○○ 공소외 4 (주)의 입장에서는 합리적인 채권회수조치가 이루어진 경우에 해당하므로, 배임죄의 이득액 산정시 담보로 제공된 위 각 빌딩 가액 전액이 공제되어야 한다.

2) 양형부당 주장

원심이 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3, 피고인 4에 대하여 선고한 각 형(피고인 1은 징역 4년 및 벌금 260억 원, 피고인 2는 징역 3년 집행유예 5년, 피고인 3은 징역 3년 집행유예 4년, 피고인 4는 징역 2년 6월 집행유예 3년)은 너무 무거워서 부당하다.

나. 검사

1) 사실오인 내지 법리오해 주장

원심판결 중 무죄부분에는 다음과 같은 이유에서 사실오인 내지 법리오해의 위법이 있다.

가) 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분

(1) 피고인 1, 피고인 2의 국내 차명주식 관련 조세포탈의 점에 대하여

피고인 1이 1998. 12. 31. 이전에 차명으로 원주를 취득하였다고 하더라도, 상장주식에 대한 과세규정이 시행된 1999. 1. 1. 이후 위 원주에 대하여 무상증자 및 주식배당을 통하여 신주를 배정받았다면, 위 신주를 양도함으로써 발생한 소득을 신고하지 아니한 행위는 조세포탈죄에 있어서의 부정행위에 해당한다.

(2) 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3의 해외 SPC 관련 조세포탈의 점에 대하여

(가) 피고인 1이 설립한 회사 ▽▽▽▽▽▽▽▽는 피고인 1이 설립한 다른 페이퍼컴퍼니인 '◁◁◁◁◁◁', '▷▷▷▷▷▷', '♠♠♠♠♠♠'과 동일한 방식으로 공소외 2 (주) 주식을 취득하였고, 다만 그 과정에서 신주를 인수하기 위하여 금융기관으로부터 100억 원을 차용하면서 담보로 위 주식을 제공하고 보관증서로 '◆◆◆◆◆◆'(이하 '이 사건 노트'라 한다)를 취득한 것이므로, 결국 ▽▽▽▽▽▽▽▽가 보유하고 있는 것은 원심이 판단한 것과 달리 파생결합증권이 아니라 공소외 2 (주)의 주식이라고 보아야 한다.

(나) 피고인 1은 조세피난처에 설립한 페이퍼컴퍼니 명의로 취득한 주식을 해외 차명계좌들을 이용하여 보유 및 양도하고 그에 따라 발생한 소득을 또다시 미국 해외 페이퍼컴퍼니 계좌로 보내는 등의 행위를 하였는데 이는 조세의 부과징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적 행위로서 조세포탈죄에 있어서의 부정행위에 해당한다.

나) 피고인 5의 ○○ China, ○○I 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)의 점에 대하여
피고인 5에게 제공된 이 사건 빌라는 적법한 장려금 명목이라고 할 수 없고, 피고인 5는 자신이 받은 이 사건 빌라 대금을 정산하는데 공소외 2 (주)의 해외계열사로부터 급여 형태로 지출된 금원이 사용된다는 사실을 알고 있으면서 이를 위하여 자신 명의의 통장을 피고인 3에게 제공하는 등으로 ○○ China와 ○○I의 자금을 횡령하는 범행의 수행에 필요한 역할을 하였으므로, 피고인 5는 이 부분 공소사실을 공모하고, 그 의사에 기하여 기능적 행위지배가 있었다고 인정할 수 있다.

2) 양형부당

원심이 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3, 피고인 4에 대하여 선고한 각 형은 너무 가벼워서 부당하고, 또한 피고인 1에 대하여 정한 1일 환형유치 금액(벌금을 납부하지 않는 경우 1억 원을 1일로 환산한 기간 노역장 유치)도 부당하다.

2. 판단

가. 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3, 피고인 4의 사실오인 내지 법리오해 주장에 관한 판단

1) 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분

가) 국내 차명주식 관련 조세포탈 부분(피고인 1, 피고인 2)

(1) 주식양도 과세규정의 시행 이후 신주인수권을 행사하여 취득한 주식의 양도로 인한 조세포탈 성립여부

(가) 원심의 판단

원심은 이 부분에 관하여 다음과 같이 판단하였다.

① 관련 법리

㉞ 대주주의 주식 양도·신주인수권 양도로 인한 양도소득세 과세 규정

1998. 12.경 소득세법 및 소득세법시행령의 개정으로 주권상장법인의 주식 등의 합계액 중 5% 이상에 해당하는 주식 등을 소유하고 있는 주주(이하 '대주주'라 한다) 등이 당해법인의 주식 등의 합계액의 1% 이상(3년간 합산하여)을 양도하는 경우 양도소득세의 납세의무가 발생하게 되었고, 위 각 규정은 1999. 1. 1.부터 시행되었다(이하 '이 사건 주식양도 과세규정'이라 한다, 그 후 위 소득세법시행령 제157조가 1999. 12. 31. 대통령령 제16664호로 개정되면서 대주주의 범위에 대한 요건이 '주권상장법인의 주주 또는 출자자 1인 및 그 친족 기타 특수관계에 있는 자가 양도일 직전사업연도 종료일 현재 당해법인의 주식 등의 합계액의 3% 이상을 소유한 경우 또는 양도일 직전사업연도 종료일 현재 소유하는 당해법인 주식 등의 시가총액이 100억 원 이상인 경우'로 변경되어 2000. 1. 1.부터 시행되었다).

위와 같이 대주주의 주식양도 과세규정이 신설·시행된 이후, 소득세법이 2000. 12. 29. 법률 제6292호로 일부 개정되면서 소득세법 제94조 제3호에 의하여, 대주주가 신주인수권을 양도하여 발생하는 소득에 대하여도 납세의무가 발생하게 되었고, 위 규정은 2001. 1. 1.부터 시행되었다(이하 '이 사건 신주인수권양도 과세규정'이라 한다).

㉔ 조세포탈에 있어서의 '부정행위'의 의미

구 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률(2010. 1. 1. 법률 제9919호로 전면개정되기 전의 것) 제8조, 구 조세범 처벌법(2009. 1. 30. 법률 제9346호로 일부개정되기 전의 것) 제9조에 규정된 조세포탈죄의 '부정행위'란 조세의 포탈을 가능하게 하는 행위로서 사회통념상 부정이라고 인정되는 행위, 즉 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 할 정도의 위계 기타 부정한 적극적 행위를 말하고 다른 어떤 행위를 수반함이 없이 단순히 세법상의 신고를 하지 아니하는 경우에는 여기에 해당하지 아니한다(대법원 2005. 6. 23. 선고 2004도5649 판결, 대법원 2007. 10. 11. 선고 2007도5577 판결 등 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 반복하는 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 참조).

② 신주인수권 행사로 인하여 취득한 주식의 양도에 있어 '부정행위' 판단 시점

앞서 본 법리에 비추어 보면, 주식을 양도함으로써 발생하는 소득은 주식의 양도를 위하여 반드시 주식의 매수입고가 전제되어야 한다는 점에서, 주식의 취득(매수입고)시점에 납세의무에 대한 예견가능성이 있었는지, '부정행위'에 대한 인식이 존재하는지, 주식 취득시점부터 양도시점까지의 적극적 소득은닉 행위가 있었는지 등 일련의 행위를 종합하여 '부정행위'를 판단하여야 한다.

그런데 신주인수권을 행사하여 주식을 취득·양도하는 경우 ㉠ 신주인수권 취득, ㉡ 신주인수권 행사(주금 납입)로 인한 주식 취득, ㉢ 주식 양도의 세단계로 구분 가능하다고 할 것인데, 이 사건의 경우 신주인수권 취득 당시 이 사건 주식양도 과세규정 및 신주인수권양도 과세규정이 존재하지 아니하여 납세의무를 예견할 수 없었다고 하더라도 이 사건 주식양도 과세규정이 시행된 이후 신주인수권을 행사하여 주식을 취득하였다면, 주식을 취득한 시점에는 주식양도로 인한 납세의무를 충분히 예견할 수 있었고, 신주인수권 자체를 양도하거나 신주인수권을 포기할 수 있는 선택권이 주어진 상황에서(신주인수권을 취득할 당시에는 신주인수권의 행사시기, 행사여부 등이 결정되어 있는 것이 아니고 신주인수권 보유자가 이를 임의로 선택, 결정할 수 있다는 점에서 더욱 그러하다) 신주인수권을 행사하기 위하여 다수의 차명계좌에 주식 인수금액을 넣어 주금을 납입하고 다수의 차명인의 명의로 주식을 취득하는 행위는 그 소유관계를 은닉하는 새로운 행위가 창설되는 것으로 보아야 한다.

즉, 차명계좌를 이용하여 신주인수권을 취득한 후 이를 행사함으로써 주식을 취득하는 행위는 차명계좌를 계속 보유하면서 관리하는 차원을 넘어서는 것으로 봄이 상당하다.

③ '부정행위' 성립 여부에 대한 판단

피고인 1이 1997. 3. 25. 공소외 2(주)가 발행한 제102회 신주인수권부사채를 임직원들 명의로 차명 취득하였다가 이 사건 주식양도 과세규정 시행 이후 신주인수권을 행사하여 차명으로 주식을 취득한 다음 이를 양도함으로써 발생한 소득을 신고하지 아니한 행위가 조세포탈죄에 정한 '부정행위'에 해당하는지 살펴본다.

원심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들을 종합하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ㉠ 피고인 1은 다수의 임직원 명의로 보유하고 있던 신주인수권을 행사할 당시 이 사건 주식양도 과세규정이 시행되고 있었으므로 대주주인 자신에게 주식양도로 인한 양도소득세의 납세의무가 있다는 점을 충분히 예견할 수 있는 상황에서, 1999. 12. 20.부터 2002. 3. 14.까지 9회에 걸쳐 신주인수권을 행사하여 차명 주식을 취득하였던 점(행사시기 및 행사수량에 관한 의사결정이 모두 피고인 1에 의하여 이루어졌다), ㉡ 위와 같이 신주인수권을 행사하기 위하여 임직원들의 계좌를 통해 주금을 납입하였는데, 위 주금도 임직원들 명의로 보유하고 있던 차명주식을 매각하여 마련한 것으로 보이는 점, ㉢ 피고인 1은 신주인수권을 행사하여 차명으로 취득한 주식을 포함하여 ○○ 그룹 임직원들 명의의 차명계좌 수백 개를 이용하여 차명으로 주식을 취득하고 이를 양도하기를 반복하였던 점, ㉣ 피고인 1의 개인재산을 관리하는 업무를 담당하던 공소외 2 (주) 회장실 재무2팀은 각 차명계좌 관리방안 및 차명주식 수탁자 관리방안 등을 수립하여 시행하고 있었고, 차명주식을 관리하는 전담 직원을 따로 두고 있었으며, 인사팀으로부터 충성심이 높은 직원들 명부를 받아 차명계좌 이용을 위한 직원들을 따로 관리하기도 하였던 점, ㉤ 차명주식 취득을 위한 증권계좌를 개설한 증권사 지점에 차명계좌 보유 등에 관한 보안 문제가 발생할 우려가 있는 경우 지점을 바꾸기도 하였던 점, ㉥ 차명주식을 보유하던 직원들이 퇴직하는 경우 차명계좌를 폐쇄하면서 이를 모두 현금으로 출금하여 무기명 채권, 펀드 등으로 전환하였고, 현금으로 인출하는 경우에도 FIU(금융정보분석원)에 보고되지 않도록 일정 금액 범위 내에서 출금하는 등 과세관청의 추적이 어렵도록 하였던 점, ㉦ 재무2팀에서 작성한 부재시업무보고(2005. 6.), 주요현안보고(2005. 11.)에는 차명주식 보유로 인한 장단점 및 관리방안 등이 기재되어 있고, 특히 장점으로 '부의 이전에 따른 절세'라고 명시적으로 기재되어 있는바, 재무2팀 및 이를 보고받은 피고인 1은 차명주식 보유 및 양도로 발생하는 소득은닉의 효과에 대하여 명백히 인식하고 있었던 것으로 보이는 점 등에 비추어 보면, 이 사건 주식양도 과세규정 시행 이후 신주인수권을 행사하여 차명 주식을 취득함으로써 그 주식이 피고인 1의 소유임을 은닉하는 새로운 관계가 창설되었고, 다수의 분산된 계좌로 차명주식을 취득하고 이를 매도하는 거래를 하였음에도 양도소득을 신고하지 않은 행위는 세무공무원이 위와 같은 차명주식이 대주주인 피고인 1의 소유로서 양도소득세의 과세대상에 해당한다는 점을 발견하는 것을 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하였다고 봄이 상당하다.

(나) 당심의 판단

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 거기에 피고인 1, 피고인 2가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

(2) 무상증자 및 주식배당으로 인하여 취득한 주식의 양도로 인한 조세포탈 성립여부

(가) 원심의 판단

원심은 이 부분에 관하여 다음과 같이 판단하였다.

- ① 주식발행초과금 등 상법상의 자본준비금과 자산재평가법상의 재평가적립금 등의 자본전입에 따라 무상주가 발행되는 경우에는, 기존 주식의 재산적 가치에 반영되어 있던 주식발행초과금 또는 자산재평가적립금 등이 전입되면서 자본금이 증가됨에 따라 그 증자액에 해당하는 만큼의 신주가 발행되어 기존의 주주에게 그가 가진 주식의 수에 따라 무상으로 배정되는 것이어서, 회사의 자본금은 증가되지만 순자산에는 아무런 변동이 없고, 주주의 입장에서 원칙적으로 자기가 가진 주식의 수만 늘어날 뿐 그가 보유하는 총 주식의 자본금에 대한 비율이나 실질적인 재산적

가치에는 아무런 차이가 없으므로 이는 기존의 주식의 실질적으로 분할된 것에 불과하다(대법원 1989. 12. 22. 선고 88누8548 판결 참조).

또한 주식배당이란 배당가능이익의 일부를 자본금에 전입하고 그 전입 금액을 액면가로 나눈 수의 신주를 발행하여 주주들에게 배정하는 것을 말하는데, 주식배당의 실시 전후에 걸쳐 회사의 순자산 및 수익에 변동이 없고 주주들의 지분비율에도 변동이 없어 주식의 실질적인 재산가치는 아무 차이가 없고 결국 새로 취득하는 무상주의 가치만큼 기존주식의 가치가 하락한 셈이 되어 실질적으로는 기존 주식을 분할한 것과 같은 효과가 발생한다.

무상증자 및 주식배당으로 취득한 주식(이하 '무상주'라 한다)의 성격이 주주가 기존에 보유하던 주식(이하 '원주'라 한다)이 분할된 원주의 변형물인 이상 별개의 독립된 재산으로 평가할 것은 아니고, 조세포탈죄 성립요건인 납세의무, 부정행위, 조세포탈의 고의 등을 판단함에 있어서도 원주를 기준으로 평가함이 상당하다.

다만, 현실적으로 무상주로 인하여 주주가 보유하게 되는 총 주식의 수가 증가하고 그로 인한 양도소득이 원주만을 양도하였을 때와 차이가 발생한다고 하더라도 이는 원주에 내재된 가치가 발현된 결과라 할 것이다.

- ② 원심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들을 종합하면, 피고인 1은 1998. 12. 31. 이전부터 공소외 2 (주) 주식을 임직원의 차명으로 취득하여 보유한 사실, 공소외 2 (주)는 1999. 3. 12. 정기 주주총회에서 4%의 주식배당을 실시하기로 의결하고, 위 결의에 따라 기명식 보통주 747,455주를 발행한 사실, 공소외 2 (주)는 1999. 12. 8. 이사회결의에 의거하여 자산재평가적립금을 자본전입하고 이에 따른 기명식 보통주 3,492,812주와 우선주 846,306주를 발행한 사실, 이처럼 피고인 1은 수시로 주식배당 및 무상증자로 인하여 차명으로 보유하고 있던 주식에 대하여 무상주를 취득하였고, 그 후 위 차명주식들을 양도하여 얻은 양도차익에 대한 과세표준과 양도소득세액을 신고·납부하지 아니한 사실이 인정된다.

이 경우 피고인 1이 1998. 12. 31. 이전에 차명으로 원주를 취득하여 위 과세규정 시행 이후 실명으로 전환하지 아니한 채 그대로 차명으로 이를 보유하고 양도하였다는 점만으로는 피고인 1이 양도소득세의 부과나 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 부정행위를 하였다고 보기 어렵고, 원주에 대하여 부정행위가 인정되지 아니하는 이상, 원주의 변형물에 불과한 무상주에 대해서도 부정행위가 인정되지 아니한다.

이와 달리 피고인 1이 이 사건 주식양도 과세규정이 시행된 1999. 1. 1. 이후 임직원들의 명의로 원주를 취득하고, 수백 개의 차명계좌를 이용하여 차명 주식을 분산하여 보유하면서 주식의 매수와 양도를 반복하는 과정에서 발생한 소득을 과세관청이 추적하지 못하도록 하여 양도소득을 신고하지 아니한 행위는 '부정행위'에 해당하고, 원주에 대하여 부정행위가 인정되는 이상 원주의 변형물인 무상주에 대하여도 부정행위가 인정된다고 봄이 상당하다.

따라서 피고인 1이 1999. 1. 1. 이후 취득한 원주에 배정된 무상주를 양도함으로써 얻은 양도소득에 해당하는 부분에 대하여는 조세포탈죄가 성립된다.

(나) 당심의 판단

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 거기에 피고인 1, 피고인 2가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장도 이유 없다.

- (3) 포탈세액에서 신주인수권 가치상승분을 공제하여야 하는지 여부

(가) 원심의 판단

원심은 이 부분에 관하여 다음과 같이 판단하였다.

신주인수권을 행사하여 주식을 취득한 이후 이를 양도함으로써 발생한 포탈세액에 대하여 살피건대, 포탈세액의 산정은 특별한 사정이 없는 한 개별세법에서 정한 세액계산의 방법에 의하여야 하는바(대법원 1992. 9. 14. 선고 91도 2439 판결 등 참조), 주식의 양도로 인한 양도소득세 산정 관련 규정은 아래와 같다.

구 소득세법(2007. 5. 17. 법률 제8435호로 일부 개정되기 전의 것)제94조(양도소득의 범위)① 양도소득은 당해연도에 발생한 다음 각 호의 소득으로 한다.

3. 다음 각목의 1에 해당하는 주식 또는 출자지분(신주인수권을 포함한다).

이하 이 장에서 "주식 등"이라 한다)의 양도로 인하여 발생하는 소득가. 「증권거래법」에 의한 주권상장법인(이하 "주권상장법인"이라 한다)의 주식 등으로서 소유주식의 비율·시가총액 등을 감안하여 대통령령이 정하는 대주주(이하 이 장에서 "대주주"라 한다)가 양도하는 것과 동법에 의한 유가증권시장(이하 "유가증권시장"이라 한다)에서의 거래에 의하지 아니하고 양도하는 것제95조(양도소득금액)① 양도소득금액은 제94조의 규정에 의한 양도소득의 총 수입금액(이하 "양도가액"이라 한다)에서 제97조의 규정에 의한 필요경비를 공제하고, 그 금액(이하 "양도차익"이라 한다)에서 장기보유특별공제액을 공제한 금액으로 한다제96조(양도가액)① 제94조제1항 각 호의 규정에 의한 자산의 양도가액은 당해 자산의 양도 당시의 양도자와 양수자간에 실제로 거래한 가액(이하 "실지거래가액"이라 한다)에 의한다.

제97조(양도소득의 필요경비계산)① 거주자의 양도차익의 계산에 있어서 양도가액에서 공제할 필요경비는 다음 각 호에 규정하는 것으로 한다.

1. 취득가액가. 제94조제1항 각 호의 자산의 취득에 소요된 실지거래가액.4. 양도비 등으로서 대통령령이 정하는 것제100조(양도차익의 산정)① 양도차익을 계산함에 있어서 양도가액을 실지거래가액(제96조제3항의 규정에 따른 가액 및 제114조제7항에 따라 매매사례가액·감정가액이 적용되는 경우 당해 매매사례가액·감정가액 등을 포함한다)에 의하는 때에는 취득가액도 실지거래가액(제97조제7항에 따른 가액 및 제114조제7항의 규정에 따라 매매사례가액·감정가액·환산가액이 적용되는 경우 당해 매매사례가액·감정가액·환산가액 등을 포함한다)에 의하고, 양도가액을 기준 시가에 의하는 때에는 취득가액도 기준시가에 의한다.

소득세법 기본통칙 126-0 [해외증권 관련 주식의 취득가액]① 국내사업장이 없는 비거주자가 양도한 해외증권 관련 주식의 취득가액은 다음 각 호에 의한다.

2. 신주인수권부사채의 신주인수권을 행사하여 취득한 주식의 1주당 취득가액은 1주당 신주인수권의 취득가액과 1주당 주금납입금액의 합계액으로 한다.

위 규정에 의하면, 신주인수권을 행사하여 주식을 취득하였다가 이를 양도한 경우 발생하게 되는 양도차익은 '{주식의 양도가액 - [신주인수권 주금 납입액(행사가액) + 신주인수권 취득가액(기타 필요경비 포함)]}'이고, 이를 근거로 납세의무 범위가 확정된다.

위와 같은 양도차익에는 신주인수권 행사 당시 주식의 시가에서 신주인수권 행사가액을 공제한 차액이 포함되어 있고, 이는 그 실질이 주식양도로 인한 수익이라기보다 신주인수권의 보유로 인한 수익이라 할 것인데, 신주인수권의 보유로 인하여 발생하는 수익(신주인수권 가치상승분)을 어느 시점에 포착하여 과세할 것인지는 조세정책의 문제로서, 신주인수권의 보유로 인하여 발생한 수익(신주인수권 가치상승분)이 주식의 양도시점에 이연되어 과세되는

결과가 발생된다고 하여도 이는 조세권자의 판단에 의한 것일 뿐이다.

피고인 1은 신주인수권을 행사하여 주식을 취득한 시점에 주식양도로 인한 납세의무를 인식하였고, 납세의무의 범위에 신주인수권 가치상승분이 포함되어 있다는 것 역시 인식하였다고 할 것이므로, 소득을 은닉하기 위하여 부정행위를 하여 조세포탈의 결과를 발생시켰다면 포탈세액은 납세의무가 인정되는 전체 금액에 미친다고 봄이 상당하다.

따라서 신주인수권의 보유로 인한 수익(신주인수권 가치상승분)을 이 사건 포탈세액에서 공제하여야 할 것은 아니다.

(나) 당심의 판단

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 거기에 피고인 1, 피고인 2가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장도 이유 없다.

(4) 명의신탁 증여의제 규정에 따라 증여세 과세대상이 된 차명주식 양도로 인한 포탈세액 산정시 증여재산가액을 필요경비로 공제하여야 하는지 여부

(가) 관련 법령

구 소득세법(2007. 5. 17. 법률 제8435호로 일부 개정되기 전의 것, 이하 '구 소득세법'이라고 한다)제94조(양도소득의 범위)① 양도소득은 당해연도에 발생한 다음 각호의 소득으로 한다.

3. 다음 각목의 1에 해당하는 주식 또는 출자지분(신주인수권을 포함한다).

이하 이 장에서 "주식등"이라 한다)의 양도로 인하여 발생하는 소득가. 증권거래법에 의한 주권상장법인(이하 "주권상장법인"이라 한다)의 주식등으로서 소유주식의 비율·시가총액 등을 감안하여 대통령령이 정하는 대주주(이하 이 장에서 "대주주"라 한다)가 양도하는 것과 동법에 의한 유가증권시장(이하 "유가증권시장"이라 한다)에서의 거래에 의하지 아니하고 양도하는 것제97조(양도소득의 필요경비계산)① 거주자의 양도차익의 계산에 있어서 양도가액에서 공제할 필요경비는 다음 각호에 규정하는 것으로 한다.

1. 취득가액가. 제94조 제1항 각 호의 자산의 취득에 소요된 실지거래가액. 다만, 제96조제2항 각 호 외의 본문에 해당하는 경우에는 당해 자산의 취득 당시의 기준시가구 소득세법 시행령(2007. 12. 31. 대통령령 제20516호로 일부 개정되기 전의 것)제163조(양도자산의 필요경비)⑩ 법 제97조 제1항 제1호 가목 본문의 규정을 적용함에 있어서 상속세 및 증여세법 제33조 내지 제42조의 규정에 의하여 증여세를 과세받은 경우에는 당해 증여재산가액 또는 그 증·감액을 취득가액에 가산하거나 차감한다.

구 상속세 및 증여세법(2007. 12. 31. 법률 제8828호로 일부 개정되기 전의 것, 이하 '구 상속세법'이라고 한다)제45조의 2(명의신탁재산의 증여의제)① 권리의 이전이나 그 행사에 등기 등을 요하는 재산(토지와 건물을 제외한다).

이하 이 조에서 같다)에 있어서 실제소유자와 명의자가 다른 경우에는「국세기본법」제14조의 규정에 불구하고 그 명의자로 등기 등을 한 날(그 재산이 명의개서를 요하는 재산인 경우에는 소유권취득일이 속하는 연도의 다음 연도 말일의 다음 날을 말한다)에 그 재산의 가액을 명의자가 실제소유자로부터 증여받은 것으로 본다.

다만, 다음 각 호의 1에 해당하는 경우에는 그러하지 아니하다.

1. 조세회피의 목적 없이 타인의 명의로 재산의 등기 등을 하거나 소유권을 취득한 실제소유자 명의로 명의개서를 하지 아니한 경우

(나) 판단

① 증여세와 양도소득세는 납세의무의 성립요건과 시기 및 납세의무자를 서로 달리하는 것이어서, 과세관청이 각 부과처분을 함에 있어서는 각각의 과세요건에 따라 실질에 맞추어 독립적으로 판단하여야 할 것으로, 위 규정들의 요건에 모두 해당할 경우 양자의 중복적용을 배제하는 특별한 규정이 없는 한 어느 한 쪽의 과세만 가능한 것은 아니다 (대법원 2003. 5. 13. 선고 2002두12458 판결 참조).

② 현행 헌법은 동일한 과세물건에 대하여 중복과세를 금지하는 취지의 명문 규정을 두고 있지 않으므로 동일한 과세물건에 대하여 별도의 세목에서 이를 부과대상으로 열거하고 있다고 하더라도 그것만으로 바로 해당 규정이 중복과세금지의 원칙에 위반하기 때문에 헌법위반이 된다고 볼 것은 아니고, 그 중복과세로 인하여 국민의 재산권, 평등권을 침해하는 경우에 위헌이 된다고 볼 여지가 있을 것이다.

그런데 구 상증세법 제45조의2에 의하여 동일한 담세력의 원천에 대하여 명의신탁자에게 양도소득세를, 명의수탁자에게 증여의제에 따른 증여세를 과세하는 결과를 가져온다고 하더라도, 위 규정과 구 소득세법 제94조 제1항 제3호는 각기 적용요건과 납세의무자를 달리정하고 있고, 조세회피 목적이 인정되지 않는 명의신탁의 경우에는 구 상증세법 제45조의2의 적용을 배제함으로써 중복되는 범위를 제외하고 있다는 점에서 양도소득세와 증여의제에 따른 증여세는 서로 다른 세목을 구성하는 별개의 조세에 해당하고, 이를 어떻게 규율할 것인가에 대하여는 입법자에게 입법재량이 부여되어 있다고 할 것이므로, 위 규정 자체가 이중과세금지원칙에 위배되어 위헌이라고 할 수 없다.

그리고 구 소득세법은 제94조 제1항 제3호에서 과세표준에 따른 단계적 누진세율에 의한 과세를 원칙으로 하면서 이른바 '소득원천설'에 입각하여 법령에 열거된 원천의 소득에 관하여만 과세하고 있고, 과세대상이 되는 주식의 양도소득의 범위를 상장법인 '대주주'의 거래, 그리고 증권시장 외에서 이루어지는 거래(이른바 '장외거래')에 한정하고 있는데, 입법자가 증여의제에 따른 증여세와 양도소득세의 중복적용을 배제하는 규정을 두지 아니한 것은 조세부담의 공평을 도모하고자 한 구 상증세법 제45조의2의 실효성을 확보하기 위한 것으로 단순한 입법부작위의 산물이라고 볼 수 없다.

그러므로 차명주식의 매매로 인한 양도소득세 포탈세액을 계산함에 있어 차명주주에게 증여의제에 따른 증여세가 부과될 당시의 증여재산가액을 취득가액으로 보아 필요경비로 공제하여야 한다는 피고인 1, 피고인 2의 주장은 구 소득세법 제94조 제1항 제3호, 구 상증세법 제45조의2의 각 입법취지에 반하는 것이어서 받아들일 수 없다.

그뿐만 아니라, 조세법률주의의 원칙상 과세요건이나 비과세요건 또는 조세감면요건을 막론하고 조세법규의 해석은 특별한 사정이 없는 한 법문대로 해석할 것이고, 합리적 이유 없이 확장해석하거나 유추해석하는 것은 허용되지 아니하므로(대법원 2011. 1. 27. 선고 2010도1191 판결 참조), 구 소득세법 제97조 제1항 제1호에서 피고인에 대한 양도소득세 과세표준 계산시 공제할 필요경비의 범위를 '자산의 취득에 소요된 실지거래가액'으로만 규정하고 있음에도 법령상 근거 없이 증여의제 당시의 시가로 조정하여 양도소득세 과세표준을 산정하여야 한다는 피고인 1, 피고인 2의 주장은 이유 없다.

③ 한편, 원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 피고인 1이 관련 법령에 따라 주식의 취득 및 매각에 일정한 제한을 받고 주식매매차익에 대하여 양도소득세를 신고·납부하여야 하는 소득세법상의 '대주주'인 점, 차명주식의 매수와 매도를 반복하면서도 위 주식의 매매가 과세대상이 되는 대주주의 거래임을 과세관청이 알지 못하도록 수백 개의 임직원 명의의 차명계좌를 이용하여 분산 보유하면서 과세관청

의 추적을 피하였던 점, 결국 차명주식에 대하여 양도소득 과세표준을 신고하지 아니한 채 각 연도별 신고기간을 도과한 점 등을 종합하여 보면, 피고인 1의 위와 같은 행위는 적극적인 소득은닉행위로서 양도소득세의 부과징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 할 정도의 부정한 행위로 평가하기에 충분하고 조세포탈의 고의도 인정된다. 이와 같이 피고인 1이 부정행위에 의하여 양도소득세를 포탈함으로써 형사책임이 인정되는 이상, 피고인 1의 각 조세포탈죄가 최종적으로 기수에 이른 후에 구 상증세법에 따라 타인인 차명주주에 대하여 별도로 증여의제에 따른 증여세 부과처분이 있었다거나 그 세액을 실질적으로 피고인 1이 납부하였다는 등의 사정은 범죄성립에 영향을 미치지 아니한다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

(5) 신주인수권의 매입가액을 양도가액에서 공제하여야 하는지 여부

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들에 의하면, 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

- ① 피고인 1은 격려금 명목으로 공소외 2 (주) 임직원 49명에게 공소외 2 (주)가 2000. 3. 13. 발행한 제123회 분리형 신주인수권부사채의 신주인수권을 매입하는데 필요한 자금을 지원하여 위 임직원들로 하여금 위 신주인수권을 취득하게 하였다(증가 제93호증의 31, 증가 제168호증).
- ② 그 후 피고인 1은 2005. 3. 12.경부터 2005. 11. 16.경까지 위와 같이 신주인수권을 취득한 임직원들 21명(아래 표 기재 명의자 14명 포함)에게 각 해당 신주인수권의 시가 상당액을 지급하고 그 임직원들로부터 해당 신주인수권을 매수하였고(증가 제102호증), 그 임직원들로부터 매수한 신주인수권의 명의를 변경하지 아니한 채 신주인수권을 행사하여 해당 임직원들의 차명으로 주식을 취득하였다.
- ③ 그 후 피고인 1은 위 차명주식 일부를 양도함으로써 양도차익을 얻었는데, 그 중 아래 표 기재 임직원 14명 명의의 차명주식 부분을 2005. 9. 15.부터 2007. 12. 20.까지 양도하여 얻은 양도차익에 대해서는 그 과세표준과 양도소득세액을 신고, 납부하지 아니하였다.

순번
명의자
신주인수권
매입
일수량
신주인수권
취득가액(원)
1
공소외 5
2005. 11. 16.
2128,704,720
2
공소외 6
2005. 11. 15.
11,666,465,473,400
3
공소외 7
2005. 06. 21.
1,966,501,133,000
4
공소외 8
2005. 07. 05.
2,797,837,742,180
5
피고인 3
2005. 08. 09.
1,333,400,096,640
6
공소외 9
미상
8,333,199,290,000
7
피고인 2
2005. 07. 13.
5,462,161,347,480
8
공소외 10
미상
5,000,119,290,000
9
공소외 11
2005. 07. 13.
8,163,241,135,020
10
공소외 12
미상
11,666,165,109,260
11
공소외 13
2005. 03. 12.
20,000,579,600,000
12
공소외 14
2005. 10. 07.
433,136,719,751
13
공소외 15
2005. 08. 04.
3,398,104,182,680
14
공소외 16
2005. 10. 21.
6,666,223,844,280
합계
87,095,245,620,635

앞서 본 바와 같이 신주인수권을 행사하여 주식을 취득하였다가 이를 양도한 경우 발생하게 되는 양도차익은 '{주식의 양도가액 - [신주인수권 주금 납입액(행사가액) + 신주인수권 취득가액(기타 필요경비 포함)]}'이고, 이를 근거로 납세의무의 범위가 확정된다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 1이 양도소득세액을 신고·납부하지 아니한 차명주식의 차명주주 14명으로부터 신주인수권을 매수하면서 그들에게 지급한 신주인수권 시가 상당액은 신주인수권의 취득가액에 해당하므로, 주식 양도로 인한 양도차익을 계산함에 있어 이를 필요경비로서 공제함이 상당하다.

따라서 이를 공제하지 않고 계산된 양도소득세 전액에 대해 조세포탈죄의 성립을 인정한 원심판결에는 사실오인 내지 법리오해의 위법이 있다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 있다.

(6) 차명주주의 금융소득이 연 4,000만 원을 초과하고, 그 초과부분에 대하여 최고세율이 적용되는 경우 조세포탈 성립 여부

납세의무자가 타인 명의로 차명주식을 보유하면서 자신의 종합소득세과세표준확정신고를 함에 있어 차명주식에서 발생한 자신의 금융소득금액을 종합소득금액에 합산하지 아니하고 누락시킴으로써 확정신고 자진납부하여야 할 종합소득세액을 일부 탈루한 채 납부하였다고 하더라도, 만약 그 납세의무자가 실질적으로 이를 부담하여 당해 차명주식에서 발생한 자신의 소득금액에 대한 소득세를 차명주주의 명의로 납부하였다면, 그와 같이 납부한 세액에 관하여는 당해 납세의무자에게 사기 기타 부정한 행위로서 조세를 포탈하려는 고의가 있었다고 볼 수 없다(대법원 1994. 6. 28. 선고 94도759 판결, 대법원 2005. 1. 14. 선고 2002도5411 판결 등 참조).

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들[금융소득 자료(증거기록 제12498, 12535, 12556, 12608, 12641, 12667, 12720, 12760, 12765, 12804, 12816, 12556, 12579, 12635, 12646, 12720, 12760, 12761, 12799쪽)의 기재 등]에 의하면, 피고인 1은 임직원들 명의로 취득한 차명주식을 관리하면서 그 차명주식과 관련하여 발생하는 부대비용, 세금 등을 지급하여 온 사실, 2003년부터 2006년까지 사이에 피고인 1의 차명주식에 대하여 금융소득(배당·이자소득)이 발생하였고, 그 중 아래 표 기재 차명주주들의 각 금융소득이 연 4,000만 원을 초과한 부분은 종합소득 합산 과세대상이 되어 최고세율이 적용됨으로써 아래 표 기재 '차명주주 명의로 납부한 금융소득세액'란 기재 해당 세액을 납부한 사실을 인정할 수 있다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 1은 아래 표 기재 차명주주들 명의로 보유하던 차명주식에서 발생한 금융소득금액에 대한 소득세를 차명주주들의 명의로 납부한 것으로 보이고, 차명주주들의 연간 금융소득의 합계액이 4천만 원을 초과한 부분에 대하여 최고세율이 적용됨으로써 피고인 1이 실명으로 그 주식을 보유하는 경우와 비교하여 해당 금융소득금액으로 인한 종합소득세액에 차이가 없게 되어 결국 포탈세액은 없는 것으로 보이므로, 피고인 1에게는 이 부분 소득세액에 관하여 부정행위로서 조세를 포탈하려는 고의가 있었다고 볼 수 없다.

따라서 이 사건 공소사실 중 2003귀속년도부터 2006귀속년도까지 각 종합소득세 포탈 범행 부분 가운데 아래 표에 기재된 차명주주 명의로 납부한 금융소득세액 상당의 포탈세액 부분은 범죄의 증명이 없는 때에 해당한다.

이와 달리 이 사건 종합소득세 전액에 대해 조세포탈죄의 성립을 인정한 원심판결에는 사실오인 내지 법리오해의 위법이 있다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 있다.

(단위 :원)귀속연도계좌주차명주주 명의로 납부한 금융소득세액(포탈세액)2003년도공소외 176,065,003공소외 74,670,346공소외 184,934,541공소외 198,975,797공소외 206,025,254공소외 217,892,649공소외 227,445,455공소외 237,273,702공소외 247,087,434공소외 256,935,520공소외 2620,774,718소계?88,080,4182004년도공소외 278,236,172공소외 287,581,243공소외 298,172,576피고인 210,068,620공소외 308,073,616공소외 317,780,930공소외 2115,069,592공소외 2211,205,214공소외 328,648,500공소외 3214,562,112소계?99,398,5762005년도공소외 277,438,841공소외 3216,584,987공소외 239,126,875소계?33,150,7022006년도공소외 75,803,986소계?5,803,986 합계?226,433,682

(7) 소결론

이상에서 살펴본 바에 의하면, 피고인 1이 차명주식을 양도, 보유함으로써 양도소득, 배당·이자소득이 발생하였음에도 부정행위로서 이를 은닉하고 과세관청에 신고하지 아니함으로써 포탈한 양도소득세액 및 종합소득세액은 별지 범죄일람표 1 기재와 같이 2003귀속년도 1,587,730,118원, 2004귀속년도 1,473,402,161원, 2005귀속년도 3,886,927,590원, 2006귀속년도 4,625,823,362원, 2007귀속년도 6,146,187,715원이 된다.

나) 공소외 2 (주) 부외자금 조성 관련 법인세포탈 부분(피고인 1, 피고인 2)

법인세법에 의하면 법인이 사업 집행상 필요에 의하여 비용을 지출한 경우 손금으로 인정받을 수 있는 항목 및 그 용인 한도액은 법정되어 있으므로, 주식회사의 이사 등이 비용의 허위계상 또는 과다계상의 방법으로 공금을 정식경리에서 제외한 뒤 그 금액 상당을 손금으로 처리한 경우, 그 금액들이 전부 회사의 사업집행상 필요한 용도에 사용되었더라도 그 용도를 구체적으로 밝혀 그것이 손비로 인정될 수 있는 항목이고, 손금용인한도액 내의 금액임을 입증하지 못하는 이상 조세포탈의 죄책을 면할 수 없다(대법원 1989. 10. 10. 선고 87도966 판결, 대법원 2002. 7. 26. 선고 2001도5459 판결 등 참조).

이 사건의 경우 피고인 1, 피고인 2는 아래 제2의 가.2)나)(2)항에서 살펴보는 바와 같이 2003년부터 2005년까지 사이에 공소외 2 (주)에서 경비를 허위로 계상하는 등의 방법으로 부외자금을 조성하여 피고인 1의 금고에 보관하면서 이를 사용하였는데, 피고인 1이 그 기간 동안 조성된 부외자금으로 공소외 2 (주)의 사업집행에 필요한 용도에 사용한 부분이 있다고 하더라도 대부분 그 용도가 금액별로 구체적으로 밝혀져 있지 아니하고, 그것이 손비로 인정될 수 있는 항목이고 손금용인한도액 내의 금액이라는 점을 인정할 자료가 부족하므로, 이는 손금 산입의 대상이 될 수 없다.

따라서, 피고인 1, 피고인 2는 부외자금을 조성하는 과정에서 공소외 2 (주)의 회계장부에 허위의 경비를 계상하고 이를 법인소득에서 손금으로 처리함으로써 법인세를 포탈하였다고 인정함이 상당하다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

다) 피고인 2의 책임범위(피고인 2)

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들에 의하면, 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

- ① 피고인 2는 2004. 10. 1.자로 공소외 2 (주)의 재무담당 상무로 발령받아 2004. 11. 5. 홍콩에서 입국한 후 2004. 11. 8.부터 출근하여 공소외 2 (주) 회장실 재무담당 임원으로 근무하였다.
- ② 피고인 2가 위와 같이 재무담당 임원으로 근무하면서 이전부터 공소외 2 (주) 회장실 재무2팀에서 계속되어 왔던 피고인 1의 차명주식 보유·매각, 부외자금 조성 및 이에 관한 조세포탈의 실행행위에 관여하게 되었다.
- ③ 이에 따라 피고인 2가 2004년도 차명주식의 보유·매각에 따른 피고인 1의 소득이나 부외자금과 관련된 공소외 2 (주)의 소득이 발생하였음을 인식하였음에도 과세관청에 2004년 귀속소득의 신고일인 2005. 3. 31.(부외자금 관련 법인세의 경우) 및 2005. 5. 31.(양도소득세, 종합소득세의 경우)까지 해당 소득을 미신고하거나 과소신고하였다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 2는 공소외 2 (주) 회장실 재무담당 임원으로서 피고인 1의 차명주식 관리나 부외자금 조성 등을 총괄하였으므로 2004년도에 발생한 차명주식의 보유·매각에 따른 피고인 1의 소득이나 부외자금 조성과 관련된 공소외 2 (주)의 소득에 관한 '부정행위'를 알면서도 2004귀속년도 소득신고에 관여한 이상, 각각의 '부정행위'에 관여한 바가 없다고 하더라도 신고대상이 된 귀속년도의 포탈세액 전체에 대하여 공동정범으로서의 책임이 있다고 봄이 타당하다(피고인 2의 변호인이 들고 있는 대법원 1982. 6. 8. 선고 82도884 판결은 포괄일죄를 이루는 연속된 향정신성의약품 제조행위의 일부에 가담한 승계적 공동정범의 책임범위에 관한 것이어서 이 사건과는 사안을 달리한다). 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

2) 공소외 2 (주) 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령) 부분(피고인 1)

가) 공소사실의 특정 및 공소장변경절차의 적법 여부

(1) 이 부분 공소사실의 요지

검사가 원심에 제출한 공소장과 2014. 1. 7.자 공소장변경허가신청서에 의하면 이 부분 공소사실의 요지는 다음과 같다. "공소외 2 (주)에는 회장실 재무팀 외에 일반 재무, 회계, 자금 업무를 담당하는 경영지원실 산하 재무팀이 있었고, 재무팀장은 공소외 19, 공소외 33, 공소외 14, 재무팀 산하 경리파트장은 공소외 33, 공소외 14, 공소외 34가 각각 근무하였다.

피고인 1은 1995.경부터 피해자 공소외 2 (주)의 법인자금을 빼내어 개인 용도에 사용하기로 마음먹고, 이를 회장실 재무담당 임원 공소외 65에게 지시하였고, 공소외 34는 경영지원실 재무팀장 공소외 19에게, 공소외 19는 경영지원실 재무팀 경리파트장 공소외 33에게, 각각 허위 경비를 계상하여 법인자금을 빼낸 다음, 회장실 재무팀으로 전달하도록 지시하였으며, 이후 비자금을 조성하여 회장실 재무팀에 전달하는 일은 통상 업무가 되어 회장실 재무담당 임원 및 재무팀장, 경영지원실 재무팀장, 경리파트장 후임자에게 순차적으로 인수인계되었다.

이에 따라, 1998. 1.경부터 2005. 12.경까지 경영지원실 재무팀장 공소외 19, 공소외 33, 공소외 14, 경리파트장 공소외 33, 공소외 14, 공소외 34는 피해자 공소외 2 (주)가 마치 판매촉진비, 복리후생비, 회의비, 교제비, 조사연구비 등을 정상적으로 지급한 것처럼 전표를 조작하고, 수동 신용카드 단말기, 컴퓨터 프로그램과 도트 프린트 등을 이용, 증빙을 조작하는 등의 방법으로 회계장부를 조작한 다음, 피해자 공소외 2 (주) 법인자금을 빼내어 회장실 재무담당 임원 공소외 65, 피고인 2, 재무팀장 피고인 3, 공소외 66, 공소외 36에게 전달하고, 피고인 1은 그 돈을 받아 생활비, 카드대금, 차량·미술품·와인 구입대금, 차명주식 등 개인자산 매입대금 등 개인용도에 임의로 사용하였다.

이로써, 피고인 1은 공소외 65, 피고인 2, 피고인 3, 공소외 66, 공소외 36, 공소외 19, 공소외 33, 공소외 14, 공소외 34와 순차 공모하여, 위와 같이 회계장부를 조작하는 방법으로 피해자 공소외 2 (주) 소유 자금을 빼돌려 피고인 1이 개인적인 용도에 사용하는 방법으로 1998. 1.경부터 2005. 12.경까지 사이에 별지 범죄일람표 2 기재와 같이 피해자 공소외 2 (주) 법인자금 합계 60,381,315,080원 상당을 횡령하였다.

"

(2) 이 부분 공소사실의 특정 경위

기록에 의하면 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

① 피고인 측은 원심 제1회 공판준비기일에 이 부분 공소사실이 부외자금의 사용행위를 횡령으로 기소한 것인지, 아니면 조성행위를 횡령으로 기소한 것인지를 밝혀줄 것을 요청하였고, 이에 검사는 2013. 8. 23.자 의견서를 통하여 '이 사건은 부외자금의 용처를 밝혀서 횡령죄로 기소한 것인지 조성 자체를 횡령죄로 기소한 것이 아니며 용처에 대한 객관적 자료도 제시하겠다'고 밝혔다.

② 원심은 공판준비기일과 공판기일을 진행하면서 검사에게 여러 차례 이 부분 공소사실을 특정하고 횡령의 기수 시점에 대한 입장을 밝히려는 취지로 석명하고 공소장 정리를 명하였다.

③ 검사는 원심 제8회 공판기일인 2014. 1. 7. 제출한 의견서에서 이 부분 공소사실은 부외자금이 피고인 1의 개인금고에 입고되어 차명주식 매각자금 등 다른 개인재산과 혼합되어 공동 관리된 순간 불법영득의 의사가 실현되어 횡령 범행이 기수에 이르렀다는 취지라고 밝히고, 같은 날 제출한 공소장변경허가신청서를 통하여 관련 범죄일람표 중 일부 범행의 일시를 연도별로 기재되어 있던 것을 일자별로 바꾸어 기재하였고, 범행방법란의 "제일제당의 법인자

금을 빼돌려 피고인 1의 생활비 등에 임의 사용" 부분을 "제일제당의 법인자금을 빼돌려 피고인 1의 개인금고에 개인재산과 혼합하여 관리하면서 개인 용도로 사용"으로 바꾸어 기재하였다.

- ④ 이에 원심은 피고인 1이 피해자 공소외 2 (주)의 부외자금을 조성함으로써 이를 횡령하였다는 것이 이 부분 공소사실의 요지임을 전제로 하여 피고인 1이 조성한 부외자금 전액에 관하여 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)죄를 인정하였다.

앞서 본 바에 의하면, 이 부분 공소사실은 공소장변경을 전후하여 범죄일람표의 일부 범행시기가 연도별에서 일시별로 특정되고 '법인자금을 개인금고에 개인재산과 혼합하여 관리하면서'라는 문구가 추가되었을 뿐 주요한 부분에서 별다른 차이가 없다.

이에 대하여 검사는 법원의 석명에 따라 처음에는 부외자금의 사용행위를 횡령으로 기소하는 취지라고 주장하였다가 최종적으로 부외자금의 조성행위를 횡령으로 기소하는 취지임을 분명히 하였다.

이와 같은 재판경과에 비추어 볼 때, 당초 부외자금의 사용행위를 횡령으로 기소하는 취지였다가 공소장변경에 의하여 부외자금의 조성행위를 횡령으로 기소하는 취지로 바뀌었다기보다는, 처음부터 이 부분 공소사실에는 부외자금의 조성행위에 의한 횡령이 포함되어 있었고, 다만 그 심판의 대상이 불명료하였던 것이 석명을 통하여 명확하게 특정된 것으로 봄이 상당하다.

피고인 1의 이 부분 주장은 이유 없다.

설령 이 부분 공소사실이 공소장변경절차에 의하여 부외자금의 사용행위에 의한 횡령에서 조성행위에 의한 횡령으로 변경되었다고 하더라도, 변경된 이 사건 부외자금 조성행위에 의한 횡령 공소사실 내용은 당초의 횡령 공소사실 내용과 별다른 차이가 없고, 전체 범행기간과 횡령금액이 동일하며, 불법영득의사가 있는지를 판단하는데 부외자금의 사용용도가 주요한 요소가 된다는 점에서 차이가 없으므로 양자의 공소사실 사이에는 기본적 사실관계가 동일하다고 봄이 상당하고, 따라서 부외자금의 사용행위에 의한 횡령에서 조성행위에 의한 횡령으로 공소장변경을 허가한 것은 적법하다(피고인 1의 변호인이 들고 있는 대법원 2009. 2. 26. 선고 2007도4784 판결은 심판대상이 된 부외자금의 조성행위와 사용행위가 각 횡령금액이나 범행시기 등의 측면에서 현저한 간극이 있는 사안에서 부외자금의 사용으로 인한 업무상횡령의 점과 조성으로 인한 업무상배임의 점 사이에 기본적 사실관계가 동일하다고 보기 어려워 공소장변경을 허가하여서는 아니 된다는 취지여서 이 사건과는 사안을 달리한다). 결국 피고인 1의 이 부분 주장은 어느 모로 보아도 이유 없다.

나) 부외자금 조성에 의한 업무상 횡령죄의 성립 여부

(1) 원심의 판단

원심은 이 사건 부외자금 조성시를 기준으로 업무상횡령죄를 인정할 수 있는지에 관하여, 그 판시와 같은 사정들(부외자금 조성 경위, 조성 방법, 보관 방법, 결산 방법, 사용의 의사결정 방법, 실제 사용용도 등)을 종합하면, 피고인 1이 공소외 2 (주) 재무팀으로부터 법인자금을 현금으로 지급받아 이를 자신의 개인금고에 귀속시키고 다른 개인재산과 함께 관리·결산될 수 있도록 하였다는 점에서 불법영득의사는 이미 명백히 표현되었다고 추단되고, 피고인 1이 주장하는 부외자금 사용처의 내역이 회사 운영을 위한 현금성 경비로 볼 수 없고 개인적 사용임이 인정되므로, 피고인 1이 이 사건 부외자금을 개인금고에 보관하도록 하는 방법으로 조성한 시점에 불법영득의사가 객관적으로 명백히 표현된 것으로 보아 이 사건 부외자금 조성행위 자체로서 업무상횡령죄가 성립한다고 판단하여 이 부분 공소사실을 유죄로 인정하였다.

(2) 당심의 판단

(가) 관련 법리

업무상횡령죄에 있어서의 횡령행위란 불법영득의사를 실현하는 일체의 행위를 말하는 것으로서 불법영득의사가 외부에 인식될 수 있는 객관적 행위가 있을 때 횡령죄가 성립하는 것이고, 여기서 불법영득의사라 함은 자기 또는 제3자의 이익을 꾀할 목적으로 업무상의 임무에 위배하여 자신이 보관하는 타인의 재물을 자기의 소유인 것 같이 사실상 또는 법률상 처분하는 의사를 말한다(대법원 2006. 8. 24. 선고 2006도3039 판결 참조).

법인의 운영자 또는 관리자가 법인의 자금을 이용하여 부외자금을 조성하였다고 하더라도 그것이 당해 부외자금의 소유자인 법인 이외의 제3자가 이를 발견하기 곤란하게 하기 위한 장부상의 분식에 불과하거나 법인의 운영에 필요한 자금을 조달하는 수단으로 인정되는 경우에는 불법영득의사를 인정하기 어렵다.

다만 법인의 운영자 또는 관리자가 법인을 위한 목적이 아니라 법인과는 아무런 관련이 없거나 개인적인 용도로 착복할 목적으로 법인의 자금을 빼내어 별도로 부외자금을 조성하였다면 그 조성행위 자체로서 불법영득의사가 실현된 것으로 볼 수 있을 것인데, 이때 그 행위자에게 법인의 자금을 빼내어 착복할 목적이 있었는지 여부는 그 법인의 성격과 부외자금의 조성 동기, 방법, 규모, 기간, 부외자금의 보관방법 및 실제 사용용도 등 제반 사정을 종합적으로 고려하여 판단하여야 한다(대법원 2010. 12. 9. 선고 2010도11015 판결 참조).

이와 같이 불법영득의사를 실현하는 행위로서의 횡령행위가 있었다는 점은 검사가 법관으로 하여금 합리적인 의심을 할 여지가 없을 정도의 확신을 생기게 하는 증명력을 가진 엄격한 증거에 의하여 입증하여야 하고, 이와 같은 증거가 없다면 설령 피고인에게 유죄의 의심이 간다 하더라도 피고인의 이익으로 판단할 수밖에 없다(대법원 1994. 9. 9. 선고 94도998 판결, 대법원 2008. 8. 21. 선고 2007도9318 판결 등 참조).

(나) 2003년부터 2005년까지 사이의 부외자금 조성행위에 관하여

공소외 2 (주) 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)의 공소사실에 대한 공소시효는 후술하는 바와 같이 10년이고, 이 사건 공소가 2013. 7. 18. 제기되었음은 기록상 명백하므로, 위 공소사실 중 공소시효가 완성되지 아니한 2003년부터 2005년까지 사이의 부외자금 조성행위 중에 유죄로 인정할 수 있는 부분이 있어야만 그 부분과 포괄일죄로 공소제기된 1998년부터 2002년까지 사이의 부외자금 조성행위에 대하여도 유죄로 인정될 수 있다.

실제적으로도 검사가 이 부분 공소사실을 입증하기 위하여 제출한 증거자료의 상당 부분은 2003년 이후에 작성된 것이므로 이 부분 공소사실 중 우선 2003년부터 2005년까지의 부외자금 조성행위 부분에 관하여 살펴본다.

① 부외자금의 조성 경위와 관리 방법

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들에 의하면, 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

- ㉠ 공소외 2 (주)가 ♥♥그룹의 계열사로 있을 때부터 회사 경영에 필요한 현금성 경비의 충당을 위하여 부외자금을 조성하였고, 1995년 무렵 ♥♥그룹에서 분리되어 독자적으로 경영되기 시작한 후에도 공소외 2 (주) 재무팀에서 피고인 1이 사용할 부외자금을 조성하였는데, 그 부외자금의 규모는 1998년 147억 9,806만 원, 1999년 70억 867만 원, 2000년 118억 9,701만 원, 2001년 62억 4,944만 원, 2002년 78억 7,000만 원이었다가 그 후 2003년 46억 8,000만 원, 2004년 52억 원, 2005년 26억 원으로 다소 줄어든 뒤 2006년부터는 더 이상 조성되지 아니하였다.
- ㉡ 매년 초 공소외 2 (주)의 회장실에서 관재업무를 담당하는 임원이 공소외 2 (주) 재무팀 팀장에게 매월 일정금액의 부외자금을 조성하여 줄 것을 요청하는 방식으로 조성 금액이 결정되고, 추가로 현금이 필요한 경우 월정액 이외에 추가

현금을 요구하는 등 이 사건 부외자금의 액수는 피고인 1과 그의 지시를 받은 회장실 재무담당 임원에 의하여 결정되었다.

가령 2005. 1.경 작성된 '12월 결산 보고자료'에 포함된 '수입 및 지출 내역'(증거기록 제14315쪽) 중 '사입금'(이는 조성된 부외자금을 의미한다) 항목에 의하면, 2004년 누계로 총 52억 원의 부외자금이 조성되었고, 비교란에는 '정기 48, GLS 관련 4'라고 기재되어 있는데, 이는 부외자금 52억 원 중 48억 원이 정기적인 부외자금으로 조성된 것이고, 나머지 4억 원은 계열사인 ○○ GLS와 관련하여 추가로 부외자금이 조성된 것임을 뜻한다.

㉔ 공소외 2 (㉔) 재무팀은 이 사건 부외자금을 조성하기 위하여, 현금을 인출한 후 이를 복리후생비, 회의비, 교재비, 조사연구비 등으로 허위 계정처리하고, 기존 경비처리가 된 매출전표를 복사하거나, 허위의 신용카드 매출전표를 수기로 직접 작성하거나, 직원들로부터 개인적으로 사용한 신용카드 매출전표를 받아 첨부하거나, 도트프린터를 이용하여 다량의 매출전표를 만드는 등으로 허위 전표에 대응하는 허위의 증빙을 만들었다.

㉕ 공소외 2 (㉔) 재무팀은 위와 같이 부외자금을 만들어 매월 3~4차례 회장실에 전달하면서 부외자금 조성과 관련한 장부나 문건은 별도로 작성하지 아니하였고, 회장실에 현금을 전달하고 회장실 재무담당 임원 등으로부터 지불증을 받아 이를 월말까지 보관하다가 공소외 2 (㉔) 재무팀 팀장이 경영지원실장에게 부외자금 전달 내역을 보고한 후 이를 폐기하였다.

㉖ 공소외 2 (㉔) 회장실 재무담당 임원 또는 재무2팀장은 공소외 2 (㉔) 재무팀으로부터 부외자금으로 조성된 현금을 받아 이를 피고인 1의 차명주식 매각대금, ▶▶(BS)으로부터 지급받은 금원, 비상장사의 주권실물, 무기명채권, CD, 예·적금 통장, 증권통장, 금융상품 통장, 도장, 카드 등이 함께 보관되어 있는 재무2팀이 관리하던 금고(이하 '이 사건 금고'라고 한다)에 넣어 보관하였다.

㉗ 이 사건 부외자금 자체의 조성내역이나 집행내역 및 잔액을 기재한 별도의 장부는 존재하지 않았고, 다만 공소외 2 (㉔) 회장실 재무2팀의 실무자들이 피고인 1의 재산현황을 한눈에 파악할 수 있도록 '수입'과 '지출' 현황을 나타내기 위하여 작성한 '일계표'(증거기록 제2509 내지 2516쪽, 제20069 내지 20186쪽, 이하 '이 사건 일계표'라 한다)와 결산보고서의 '수입'란 중 '사' 계정에 전달받은 부외자금의 액수를 기재하였다.

이 사건 부외자금은 회장실 재무2팀에 전달되어 이 사건 금고에 보관된 후 얼마 지나지 않아 대부분 사용되었는데, 이러한 부외자금의 사용금액은 이 사건 일계표상의 '지출'란에 반영되었으나 그 부외자금만의 사용내역을 별도로 기재하는 계정은 두지 않았고, '일계표'나 '2004년도 결산내역' 및 '2005년도 결산실적'의 지출내역에는 법인을 위한 지출과 개인적 지출이 구분되어 있지 않으며, 수입총계와 지출총계를 계산한 차액을 '흑자'라고 표현하고 '수입과 지출의 차이는 시재의 증가로 반영된다'고만 기재되어 있다.

㉘ 공소외 2 (㉔) 회장실 재무2팀에는 이 사건 부외자금만의 출납을 관리하는 별도의 결산은 없었던 반면에, 피고인 1이 선대로부터 증여받은 차명주식을 매각하여 마련한 자산과 현금을 관리하기 위한 결산절차가 따로 있었고(이를 '손결산'이라 하고, 손결산에 의하여 관리되는 차명주식을 매각하여 발생한 현금을 '공소외 37'이라고 한다), 손결산을 전담하는 직원이 존재하여 수시로 발생하는 손결산 자금의 입출금을 '손일계표'(주식일계표)에 기재하여 정리하고 매월 말에는 손일계표상 기재되어 있는 공소외 37 시재액과 이 사건 금고 내에 있는 실제 공소외 37 시재액을 대조하여 결산업무를 수행하였으며, 다른 담당자가 손결산 자료를 건네받아 이 사건 부외자금, 피고인 1의 다른 개인재산 및 손결산 중 일부를 통합하여 결산하였다(이를 '이결산'이라 한다). 이와 같이 '이결산' 외에 '손결산' 절차가 별도

로 존재하였고, 공소외 37과 이 사건 부외자금은 이 사건 금고 내에 사실상 구분되어 보관 및 사용되었다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 1의 지시하에 공소외 2 (주) 부외자금이 조직적, 계속적으로 조성되어 왔고, 그 수입과 지출이 외부에 노출되지 않도록 하기 위해서 별도의 보관장소나 장부를 마련하지 않은 채 피고인 1의 개인재산과 함께 금고에 보관되어 사용되었으며, 피고인 1의 재산 관리를 위해 작성된 자료(일계표 등)에 그 부외자금과 관련된 항목이 포함되어 있음을 알 수 있다.

그러나 이 사건 부외자금이 은밀하게 조성, 보관 및 사용되는 위와 같은 사정은 정상적으로 회계 처리되지 않은 부외자금의 속성에 기인한 것으로 보이고, 이 사건 부외자금이 피고인 1의 처분의사에 의해서만 사용될 수 있는 재산으로 편입되었다는 의미에서 그와 같이 일계표가 작성된 것으로 볼 여지도 있으며, 어느 특정한 사용목적을 위하여 이 사건 부외자금을 조성한 것이 아니라 일반적, 포괄적, 지속적으로 매월 일정액의 부외자금을 조성하고 특별한 사용처가 있는 때에는 추가적으로 부외자금을 조성하였던 것으로 미루어 볼 때, 이 사건 부외자금이 회사의 정상적인 회계 처리가 불가능하거나 곤란한 현금성 경비 충당을 위하여 조성되고 사용되었을 가능성을 배제할 수 없다.

더구나 피고인 1의 차명주식을 원천으로 한 개인자금과 이 사건 부외자금이 결산담당자를 달리하여 별개로 구분되어 관리 및 사용된 정황이 나타나는 이상, 이 사건 부외자금이 회사와는 아무런 관련이 없거나 개인적인 용도로 사용하기 위한 목적으로 조성된 것이라고 선불리 단정할 수 없다.

특히 이 사건 부외자금이 이미 모두 사용된 이 사건의 경우 그 부외자금의 조성 당시 불법영득의사가 있었는지를 판단하기 위하여는 무엇보다도 그 부외자금의 실제 사용처를 확인할 필요가 있다.

② 부외자금의 사용내역

㉠ 검사가 주장하는 부외자금 사용처에 관하여

검사는 피고인 1이 이 사건 부외자금을 피고인 1의 개인자금을 보관하는 금고에 개인자금과 혼합하여 보관하며 사용하였고, 일계표와 결산보고서상의 '수입'란에 이 사건 부외자금 항목이 포함되어 있으며, '지출'란에 개인적 사용처에 관한 항목들이 포함되어 있음을 근거로 피고인 1이 이 사건 부외자금을 생활비, 카드대금, 차량·미술품·와인 구입대금, 차명주식 등 개인자산 매입대금 등의 개인적 용도로 사용하였다고 주장한다.

이에 대하여 피고인 1은 위와 같은 용처에는 피고인 1의 개인자금이 사용되었다고 다룬다.

기록에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정에 비추어 보면, 검사가 주장하는 위와 같은 개인적 사용처에 이 사건 부외자금이 사용되었음을 뒷받침하는 직접적인 증거는 없고, 오히려 대부분 피고인 1의 차명주식을 원천으로 하여 마련된 자금이 사용된 것으로 보인다.

- A. 이 사건 일계표에 포함되어 있는 일부 항목들의 내역 및 누계를 기재한 '계정잔액 자료'(증거기록 제260~263쪽, 증가 제125호증), '○○ 주식 매각 현황'(증거기록 제4227쪽)에는 검사가 이 사건 부외자금의 사용처라고 주장하는 생활비, 카드대금, 차량·미술품·와인 구입대금, 차명 주식과 같은 개인자산 매입대금 등 피고인 1의 개인적 용도에 피고인 1 소유의 차명주식을 관리하는 손결산 계정에서 나온 자금이 사용된 사실이 기재되어 있고, 공소외 2 (주) 재무팀에서 자금 인출업무를 담당하였던 공소외 35, 공소외 74도 그러한 사실을 확인하고 있다.
- B. 피고인 1이 위와 같이 손결산에 의해 관리되는 차명주식의 매각대금을 사용할 경우 이를 이결산에 대여한 것으로 처리하여 이 사건 일계표상 '차입금(고문님)' 항목으로 집계하고, 아울러 손결산 자료인 주식일계표에도 손결산의 자금이 이결산에서 사용된 사항을 기재하였으며, 이는 '○○ 주식 매각 현황'의 '대여' 항목에도 반영되었다.

C. '○○ 주식 매각 현황'에 따르면 손결산의 자금이 이결산에 대여하는 형식을 거치지 아니하고 손결산 내에서 직접 차명주식이나 채권 등의 매입에 사용되기도 하였다.

D. 주식일계표와 각종 증빙자료(증가 제144호증 내지 제164호증의 4)에는 2004년과 2005년에 피고인 1이 손결산 자금으로 차량·미술품·와인 구입, 친족 지원금, 차명주식·2우B워런트·무기명채권·국민주택채권의 매입 등에 사용한 내역이 나타난다.

㉔ 피고인 1이 주장하는 부외자금 사용처에 관하여

피고인 1은 이 사건 부외자금을 접대비·선물비, 경조사비, 명절휴가비, 현장방문 격려금, 성과 격려금, 일반 격려금, 회장실 활동비, M&A 경비 등 회사를 위한 공적 용도에 사용하였고, 이러한 사용금액은 이 사건 일계표 지출란의 '회장님' 계정에 기재하였다고 주장하므로 이에 관하여 살펴본다.

A. 일계표 등 결산자료

앞서 본 사실관계와 이 사건 일계표 및 결산실적 자료 등에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정에 비추어 보면, 피고인 1의 개인재산을 관리하기 위하여 작성되는 일계표에 이 사건 부외자금의 조성내역이 기재되었다는 점만으로 그 부외자금이 개인적 용도에 사용하기 위하여 조성된 것이라고 단정하기 어렵다.

㉑ 이 사건 부외자금이 조성되어 공소외 2 (주)의 회장실 금고에 전달되면 그 액수가 일계표의 수입란 중 입금항목의 '사'(사입금을 뜻한다) 계정에 기재되었고, 부외자금이 사용되면 그 액수가 일계표의 지출란 중 경비항목의 '회장님' 계정에 기재되었다.

㉒ 2005. 1. 31.자 일계표(증거기록 제20133쪽)에는 '회장님'계정에 당일 내역으로 "JH연말사용 54.6"이라고 기재되어 있는데, 이는 뒤에서 살펴보는 바와 같이 피고인 1이 개인자금으로 지급한 일반격려금을 의미한다.

그 이전에도 2000. 12. 31.자 일계표(증거기록 제3479쪽)의 지출란의 경비항목 중 '회장님(부회장님)' 계정에 "39 30"이라고 기재된 부분이 있는데, 이는 뒤에서 보는 바와 같이 공소외 2 (주)의 M&A와 관련하여 지출된 금액이다.

이와 같이 이 사건 부외자금의 지출이 집계되는 일계표의 '회장님' 계정에는 순수한 개인적 용도 외의 지출 내역이 포함되어 있다.

B. 접대비·선물비, 경조사비, 명절휴가비, 현장방문 격려금, 포상금(성과 격려금) 등

증가 제93호증의 3 내지 18, 33, 42의 각 기재, 공소외 14, 공소외 33, 공소외 66의 각 검찰 및 원심 법정에서의 진술, 피고인 3의 원심 법정에서의 진술 등을 종합하면, 피고인 1이 이 사건 부외자금을 다음과 같이 사용한 사실을 인정할 수 있다.

㉑ 2003년부터 2005년까지 공소외 2 (주) 임직원에게 대한 내부 경조금 기준은 임원의 경우 50만 원, 직원의 경우 30만 원으로 책정되어 있었으나, 피고인 1은 피고인 4에게 2003. 10. 14. 부친상 조의금으로 500만 원, 2006. 4. 3. 빙모상 조의금으로 300만 원, 2003. 12. 직원 공소외 38에게 부친상 조의금으로 500만 원, 직원 공소외 39에게 딸 결혼 축의금으로 300만 원을 지급하였고, 그 외에도 2003년부터 2005년까지 발생한 주요 임직원들의 경조사에 위 기준을 초과하는 조의금이나 축의금 등을 지급하였다.

㉒ 피고인 1은 (명절)휴가비로 2004. 1.경 공소외 40에게 300만 원, 2004. 7.경 공소외 14에게 300만 원, 공소외 42에게 2005. 2.경 50만 원, 2005. 8.경 50만 원, 2005. 7.말 공소외 27에게 미화 1만 달러, 2005. 7.경 공소외 38에게 500만 원, 2005. 7.경 공소외 14에게 500만 원을 지급하였다.

- ㉔ 피고인 1은 2003년부터 2005년까지 공소외 2 (주)에서 후원하는 골프선수들에게 선수당 200만 원 정도를 격려금으로 지급하였다.
- ㉕ 피고인 1은 (특별)상여금으로 2000. 1.경부터 2005. 12.경까지 공소외 7에게 총 5,000만 원, 1998년경부터 2005년경까지 공소외 44에게 총 5,000만 원, 2004. 12.경 공소외 45에게 500만 원, 2004년경 공소외 35에게 3,000만 원, 2005. 2.경 공소외 46에게 500만 원, 공소외 47에게 2005. 11. 18. 2억 1,500만 원, 2005. 11. 22. 2억 5,000만 원, 2005. 2.경부터 2005. 12.경까지 공소외 48에게 총 600만 원을 지급하였다.
- ㉖ 피고인 1은 포상금으로 2004. 6.경 공소외 40에게 1,000만 원, 2005. 말경 양종윤에게 1,000만 원을 지급하였다.
- ㉗ 피고인 1은 (특별)격려금으로 2004. 1.경 공소외 45에게 500만 원, 2004. 3.경 공소외 50에게 1,000만 원, 2004. 12.경 공소외 51에게 500만 원, 2004. 12.경 공소외 52에게 500만 원, 2004. 말경 공소외 53에게 2,000만 원, 2005. 2.경 공소외 54에게 50만 원, 2005. 7.경 공소외 55에게 미화 5,000달러, 2005. 12.경 공소외 56에게 500만 원, 2005. 12.경 공소외 57에게 5,000만 원, 공소외 58에게 2005. 2.경 및 2005. 12.경 총 800만 원, 2005년경 공소외 59에게 1,000만 원을 지급하였다.
- ㉘ 피고인 1은 ○○ 그룹의 회장으로 활동하면서 위와 같이 임직원들이나 관계자들에 대한 (명절)휴가비, 현장 방문시 격려금, 성과 격려금 등을 비롯하여 거래처 등에 대한 접대비·선물비 등으로 수시로 지출하였다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 1이 이 사건 부외자금으로 회사 임직원들이나 거래처 등에 대한 접대비·선물비, 경조사비, 명절휴가비, 현장 방문 격려금, 포상금 등을 지급하였고, 그 부외자금이 사용된 때로부터 이미 10년을 전후한 기간이 경과하였다는 점을 고려하면, 실제로는 위에서 확인된 금액 이외에도 그와 같은 용도로 사용된 부외자금이 더 있을 개연성이 있으며, 이와 같은 부외자금의 조성 및 사용은 부적절한 것이어서 근절되어야 마땅하나, 과거 회사의 원활한 운영과 임직원들의 관리 및 사기진작 등을 위하여 부외자금이 사용되어 온 측면이 있음을 부정할 수 없다. 따라서 그러한 용도에 대비한 부외자금의 조성 자체가 회사와 무관하게 오로지 피고인 1 개인의 체면이나 회사 임직원들로부터 개인적 충성을 얻기 위한 목적에서 비롯된 것이어서 불법영득의 의사가 객관적으로 명백히 표현되었다고 단정하기 어렵다.

C. 일반 격려금

선물명단(증거기록 제14375~14383쪽), 2005년 결산실적 자료(증거기록 제6378쪽), 손결산 자금의 사용 내역 중 '회장님 사용' 자료(증거기록 제14328쪽), 2005. 12. 31.자 일계표(증거기록 제3484쪽), 수입 및 지출내역 자료(증거기록 제14357쪽), 2004. 12. 31.자 계정잔액 자료(증거기록 제262, 263쪽), 선물 관련 명단(증가 제165호증)에 의하면, 당시 지주회사의 역할을 하던 공소외 2 (주)의 회장인 피고인 1이 연말연시에 공소외 2 (주)의 회장실과 비서팀을 포함한 공소외 2 (주)의 임직원들과 ○○ 계열회사 대표 등을 중심으로 지급대상자를 정하여 피고인 1의 개인재산인 손결산 자금에서 현금 또는 주식 형태의 격려금으로 2003년 51억 원, 2004년 40억 원, 2005년 55억 원, 2006년 56억 원을 지급한 사실을 인정할 수 있다.

위 인정사실에 의하면, 2003년 이후 매년 대체로 비슷한 금액의 격려금이 지급되었음을 알 수 있는데, 그 당시 회사의 경영권이 불안정한 상태에 있었다거나 피고인 1이 특별히 회사 임직원들에게 현금 기타 재산상 이익을 제공하면서까지 자신의 위상을 높이거나 자신에 대한 충성심을 강화하여야 할 만한 특별한 사정은 보이지 않고, 위와 같은 격려금의 사용을 통하여 부수적인 목적으로서 피고인 1의 위상과 평판을 높이는 효과를 의도하였거나 결과적으로 그러한 효과를 얻게 되었다고 하더라도, 그러한 사정만으로 위와 같은 격려금이 회사와 무관하게 피고인 1의 개인적

목적에서 지급된 것이라고 보기는 어렵다.

더구나 2003년부터 2005년까지 3년간 조성된 부외자금의 액수가 전에 비하여 줄어든 124억 8,000만 원임에 비하여, 같은 기간 피고인 1이 개인재산에서 일반 격려금으로 사용한 금액만 146억 원이 되는데{그 중 공소외 2 (주)의 직위를 맡고 있던 피고인 1의 가족이나 공소외 2 (주)의 계열사 대표들에게 지급된 부분을 제외하더라도 절반 이상이 되는 상당한 금액이다}, 이와 같이 부외자금 이외에 추가로 개인자금을 조달하여 회사를 위하여 상당 금액을 사용한 점에 비추어 보더라도, 피고인 1이 위 기간 동안 이 사건 부외자금을 조성하는 단계에서 이를 회사와 무관하게 개인적으로 착복하려는 의사가 있었다고 단정하기 어렵다.

D. M&A 경비

2000년 일계표(증거기록 제3479쪽), 증가 제93호증의 19, 20, 37, 39, 40의 각 기재에 의하면, 피고인 1은 직원들을 통하여 1997년 공소외 2 (주)가 공소외 60 회사로부터 지분을 인수하는 과정에서 양도인 측에 사례금 10억 원을 전달하였고, < <타이어 회장으로 부터 제일투자신탁 지분을 인수하는 과정에서 양도인 측에 사례금 10억 원을 전달하였으며, 2000년 공소외 61 회사로부터 < <쇼핑(현재 공소외 70 회사) 지분을 인수하는 과정에서 양도인 측에 비공식 매매대금 30억 원을 지급하고 이러한 내용을 이 사건 부외자금의 사용금액이 집계되는 일계표 지출란의 '회장님' 항목에 '39 30'으로 기재한 사실이 인정되고, 공소외 2 (주)의 사업과 관련하여 1997년부터 2005년까지 아래 표 기재와 같이 28건에 이르는 M&A를 진행한 사실을 인정할 수 있다.

아 래 표 생 략

위 인정사실에 의하면, 피고인 1은 2000년에 공소외 2 (주)를 위하여 < <쇼핑의 지분을 인수하면서 이 사건 부외자금으로 관계자에게 비공식 매매대금을 지급하였고, 그 이전에도 공소외 2 (주)의 사업확장을 위하여 여러 차례 M&A를 진행하면서 비공식 사례금을 지급하였음을 알 수 있는데, 이러한 사정에 비추어 볼 때, 그 후 2005년까지 진행된 다수의 M&A 과정에서도 이 사건 부외자금에서 M&A와 관련한 비용으로 상당 금액을 지출하였을 것으로 추단된다. 그리고 이와 같은 사례금의 지급이 배임증재에 해당한다고 인정할 근거가 없는 이 사건에서 위 사례금은 공소외 2 (주)의 M&A를 성사시키기 위하여 소요된 비용으로서 M&A의 주체인 공소외 2 (주)를 위한 것으로 볼 수 있으므로, 피고인 1이 이를 개인적 용도로 착복한 것이라고 보기 어렵다.

③ 소결

이상에서 살펴본 부외자금의 조성 경위와 관리 방법 및 실제 사용용도, 특히 검사가 이 사건 공소장을 통해 피고인 1이 부외자금을 개인적 용도로 사용한 예로 적시한 항목들에는 대부분 피고인 1의 개인재산이 사용된 것으로 보이고, 그 밖에 이 사건 부외자금이 피고인 1의 개인적 용도에 사용되었음을 입증하는 직접적인 증거는 없으며, 오히려 이 사건 부외자금으로 접대비·선물비, 경조사비, 명절휴가비, 현장방문 격려금, 포상금(성과 격려금), M&A 경비 등 회사를 위한 용도로 상당 금액이 사용된 것으로 보일 뿐만 아니라, 이 사건 부외자금의 지출이 집계된 이 사건 일계표상의 '회장님' 계정에는 회사를 위한 용도로 지출된 부분을 포함하고 있고, 게다가 이 사건 부외자금이 조성된 기간 동안 그 부외자금 액수를 초과하는 일반 격려금의 지급을 위하여 피고인 1이 개인재산을 출연하기까지 한 점 등을 종합하여 보면, 검사가 제출한 증거들만으로는 적어도 2003년부터 2005년까지 공소외 2 (주)의 부외자금이 조성될 당시 피고인 1에게 그 자금을 빼내어 착복할 목적이 있었는지에 관하여 합리적 의심의 여지가 없을 정도로 입증이 되었다고 보기 어렵다.

결국 피고인 1에게 유죄의 의심이 간다 하더라도 그 기간에 해당하는 공소사실에 관하여는 피고인의 이익으로 판단할 수밖에 없으므로 그 부분 공소사실은 범죄의 증거가 없는 경우에 해당하여 무죄를 선고하여야 한다.

이와 달리 판단한 원심판결에는 사실을 오인하거나 횡령죄에 관한 법리를 오해하여 판결결과에 영향을 미친 위법이 있다.

피고인 1의 이 부분 주장은 이유 있다.

(다) 1998년부터 2002년까지 사이의 부외자금 조성행위에 관하여

이 부분 공소사실 중 앞서 본 무죄 부분을 제외한 나머지 1998년부터 2002년까지 사이의 부외자금 조성행위에 의한 업무상 횡령의 점은 그 이득액이 50억 원 이상일 때에 해당하여 구 특정경제범죄 가중처벌 등에 관한 법률(2012. 2. 10. 법률 제11304호로 개정되기 전의 것) 제3조 제1항 제1호에 의하여 법정형이 무기 또는 5년 이상의 유기징역에 해당하는 범죄로서, 형사소송법 부칙(2007. 12. 21. 법률 제8730호) 제3조, 구 형사소송법(2007. 12. 21. 법률 제8730호로 개정되기 전의 것) 제249조 제1항 제2호에 의하여 그 공소시효가 10년이다.

그런데 이 사건 공소는 위 범죄행위가 종료된 2002. 12. 31.부터 10년이 경과한 후인 2013. 7. 18. 제기되었음이 기록상 분명하다.

그렇다면 그 부분 공소사실은 공소시효가 완성되었을 때에 해당하므로 유·무죄의 판단에 나아가 살펴볼 필요 없이 형사소송법 제326조 제3호에 의하여 면소되어야 한다.

이를 지적하는 피고인 1의 이 부분 주장도 이유 있다.

3) ○○ China, ○○I 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령) 부분

가) 피고인 5 명의 급여 횡령 부분

(1) 횡령죄의 성립 여부(피고인 1, 피고인 2, 피고인 3)

(가) 주주총회나 이사회 결의에 의하여 주식회사의 임원에 대한 추상적인 보수액이 결정되었다고 하더라도 실제 회사 업무를 전혀 수행하지 않는 임원에 대한 정기적인 보수 지급행위가 정당화될 수는 없다(대법원 2007. 6. 1. 선고 2006도1813 판결 참조).

또한 업무상 횡령죄에 있어서의 불법영득의사라 함은 타인의 재물을 보관하는 자가 자기 또는 제3자의 이익을 꾀할 목적으로 업무상 임무에 위배하여 보관하는 타인의 재물을 자기의 소유인 경우와 같이 사실상 또는 법률상 처분하는 의사를 의미하고, 반드시 자기 스스로 영득하여야 하는 것만은 아니다(대법원 2000. 12. 7. 선고 2000도4005 판결 참조).

(나) 원심은 그 판시 증거들을 종합하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ① 피고인 5는 ○○ China, ○○I에서 근무하거나 위 각 법인의 업무를 수행한 사실이 없는 점, ② 피고인 5는 2010. 3. 30.경 ○○I의 커미셔너리(Commissionnery)로, 2010. 4. 30.경 ○○ China의 자문역(Corporate advisor)으로 등재되었지만, 이는 보수를 지급받기 위한 형식을 갖춘 것에 불과하고, 피고인 5가 특별히 커미셔너리나 자문역으로서의 역할을 하였다고 볼 만한 자료는 없는 점, ③ 지주회사의 대표이사가 계열회사를 관리하는 것은 지주회사의 역할에 불과하고 이를 자회사의 업무라고 볼 수 없는 점, ④ 당시 공소외 2 (주)는 공소외 3 (주)를 지배하고 있고, 공소외 3 (주)가 ○○ China, ○○I를 지배하고 있었는데, 위 각 회사들은 모두 법인격이 다르고, 그 회계도 각기 달리하고 있어 지주회사가 그 대표이사에게 지급하는 격려금을 자회사가 부담할 의무도 없는 점, ⑤ 다른 법인들 사이에서 공동경비를 배분하기 위해서는 동일한 조직 또는 사업을 공동으로 운영하거나 영위하여야 할 것인데, 지주회사인 공소외 2 (주)와 ○○ China,

○○이 공동으로 운영하는 조직이나 사업은 없었던 점, ⑥ 그뿐만 아니라 피고인 5가 지주회사인 공소외 2 (㉸)의 대표이사를 사직한 이후에도 지속적으로 ○○ China, ○○로부터 피고인 5에게 급여가 지급되었고, 급여액수도 ○○ China, ○○의 정관 등에 의하여 정해진 것이 아니라 이 사건 빌라 분양대금 및 그에 대한 소유권이전 경비 등을 고려하여 정해진 점, ⑦ 피고인 1이 피고인 5에게 정당한 절차를 거치지 않고 이 사건 빌라를 제공하였고, 제공여부도 오로지 피고인 1의 의사결정에 따른 것이며, 이 사건 빌라를 제공한 뒤 그 대금을 정산하기 위하여 ○○ China, ○○로부터 급여를 지급받는 형식을 취하게 되었는데, 이는 법인의 자금을 피고인 1 개인의 소유인 것처럼 처분하였다고 평가할 수 있는 점 등에 비추어 보면, ○○ China, ○○의 피고인 5에 대한 보수 지급행위가 정당하다고 볼 수 없고, 피고인 1의 불법영득의사를 인정하기에 충분하다고 판단하여 이 부분 공소사실을 유죄로 인정하였다.

(다) 앞서 본 법리를 토대로 원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 특히 원심 및 당심이 적법하게 조사하여 채택한 증거들에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ① 피고인 5가 ○○ China, ○○에서는 업무를 수행한 사실이 없음에도 이 사건 빌라대금의 정산을 위한 자금을 조달하기 위하여 위 각 법인으로부터 3년여에 걸쳐 합계 87억 원이 넘는 금원이 급여 명목으로 피고인 5 명의의 계좌로 지급되었던 점, ② ○○ China, ○○는 공소외 2 (㉸)와 별개의 법인격을 가진 회사로서 이 사건 빌라의 분양이나 피고인 5에 대한 격려금 지급과는 직접적인 이해관계가 없음에도 피고인 5에게 급여를 지급하는 것처럼 가장하여 ○○ China, ○○의 자금을 빼내어 이 사건 빌라대금의 정산에 사용하도록 한 것은 경영상 판단으로서 정당하다고 볼 수 없는 점, ③ 피고인 1이 자신의 재산이나 은행대출금으로 이 사건 빌라대금을 지급한 후 이를 상환받는 방법으로 피고인 5에 대한 급여 지급을 가장하여 ○○ China, ○○의 자금을 사용한 것이므로 피고인 1에게 경제적 이해관계가 전혀 없다고 할 수 없고, 설령 그렇지 않다고 하더라도 제3자의 이익을 위하여 회사의 자금을 자기의 소유인 경우와 같이 처분한 이상 불법영득의 의사가 있었다고 봄이 상당한 점 등에 비추어 보면, 이 부분 원심판결에는 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3이 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 위법이 없다.

위 피고인들의 이 부분 주장은 이유 없다.

(2) 피고인 2의 공동정범 성립 여부(피고인 2)

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들을 종합하면, 피고인 1의 해외재산 관재업무를 담당하였던 피고인 2가 2010. 8. 17.경 ○○ China의 법인장으로 취임한 후 2013. 6. 3.경까지 피고인 5가 ○○ China에서 실제 근무한 사실이 없음에도 마치 실제 근무한 것처럼 관련 서류 및 회계장부를 조작하여 ○○ China의 자금으로 피고인 5의 월 급여 명목으로 합계 4,954,554,788원을 지급하는데 관여한 사실을 인정할 수 있다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 2가 ○○ China의 법인장으로 취임하기 전에 이미 ○○ China의 자금을 피고인 5에 대한 급여 형식으로 지급하여 이 사건 빌라의 구입대금을 정산하는데 사용하기로 결정되었다고 하더라도 그러한 사정을 알면서 2010. 8.경부터 2013. 6.경까지 피고인 5의 급여 명목으로 ○○ China의 자금 합계 4,954,554,788원을 지출하는데 관여한 이상 적어도 그 부분 횡령행위에 대하여는 피고인 2의 기능적 행위지배가 인정되므로 피고인 2는 그 기간 동안의 횡령 범행에 대하여 공동정범으로서의 책임이 있다고 봄이 상당하다.

피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

나) 피고인 2 명의 급여 횡령 부분(피고인 1, 피고인 2)

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들을 종합하면, 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

① 피고인 1은 2005년경부터 공소외 2 (㉸)뿐만 아니라 공소외 2 (㉸)의 국내외 계열사로부터 급여를 수령하였는데, 그 중 ○○ China로부터 고문료 명목으로 2005년도에 40만 달러, 2006년경부터 2009년경까지 매년 47만 달러를 지급받았고, 2010년 상반기 4개월 동안 14만 달러를 지급받은 후 금원을 지급 받는 것을 중단하였다.

② 그 후 피고인 1의 지시에 따라 피고인 2가 회장실 재무담당 임원인 피고인 3과 함께 피고인 1의 해외 생활비를 확보하기 위한 방안에 대해 논의한 결과 피고인 2가 ○○ China로부터 피고인 2 명의의 계좌로 급여를 지급받아 이를 피고인 1의 해외 생활비로 사용하도록 제공하였다.

위 인정사실과 앞서 든 증거에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ① 피고인 1이 이 부분 공소사실 기간 동안 정식으로 ○○ China의 업무수행을 하였다면 자신 명의로 급여를 받지 못할 불가피한 사정이 있었다고 볼 자료가 없음에도 피고인 1의 해외재산 관재업무를 담당하였던 피고인 2로 하여금 ○○ China에 근무하는 것처럼 가장하여 급여를 지급받게 한 다음 이를 전달받아 사용한 점, ② 이는 피고인 1의 해외 생활비를 확보하기 위한 방안으로 결정된 것인데, 피고인 1이 지주회사인 공소외 2 (㉸)의 대표이사라고 하더라도 피고인 1의 개인적인 필요에 의하여 공소외 2 (㉸)의 해외 자회사의 자금을 임의로 사용하는 것이 정당화 될 수는 없는 점 등에 비추어 보면 ○○ China에서 피고인 2에게 급여 명목으로 지급된 금원에 대하여 피고인 1에게 불법영득의 의사가 있었다고 인정된다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

4) 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(배임) 부분(피고인 1, 피고인 2, 피고인 4)

가) 이 부분 공소사실의 요지

(1) □□□ □□□□□ 빌딩 매입 과정에서의 배임

피고인 1, 피고인 2, 피고인 4는 공소외 15, 공소외 36, 공소외 63과 공모하여, 2006. 12. 26.경☆☆은행○○지점에서 피고인 1이 실질적으로 소유·지배하고 있는 Pan 공소외 4 회사 명의로 동경 아카사카 소재 □□□ □□□□□ 빌딩 및 부지를 매입하기 위하여 21억 5,000만 엔을 대출받음에 있어, 피해자 ○○ 공소외 4 (㉸)에 손해가 발생하지 않도록 회사 재산을 보존하고 관리하여야 할 업무상 임무가 있음에도 불구하고 이를 위배하여, 위 대출금채무를 담보하기 위하여 피해자 ○○ 공소외 4 (㉸) 소유의 동경 소재 ○○ Japan 빌딩 및 부지에 임의로 채권최고액 21억 5,000만 엔의 근저당권을 설정하고, 피해자 ○○ 공소외 4 (㉸)로 하여금 28억 4,700만 엔(2006. 12. 26. 당시 매매기준환율에 의한 한화 223억 1,364만 원 상당)의 한정 근보증채무에 연대보증하게 함으로써 Pan 공소외 4 회사의 실질적 소유자인 피고인 1에게 근보증 한도액 상당의 재산상 이익을 취득하게 하고, 피해자 ○○ 공소외 4 (㉸)에 같은 금액 상당의 손해를 가하였다.

(2) ◇◇◇◇◇ 빌딩 매입 과정에서의 배임

피고인 1, 피고인 2, 피고인 4는 피고인 3, 공소외 63과 순차 공모하여, 2007. 10. 12.경 ☆☆☆은행○○지점에서, 피고인 1이 실질적으로 소유, 지배하고 있는 Pan 공소외 4 회사 명의로 동경 아카사카 소재 ◇◇◇◇◇ 빌딩 및 부지를 매입하기 위하여 18억 엔을 대출받음에 있어, 회사에 손해가 발생하지 않도록 회사 재산을 보존하고 관리하여야 할 업무상 임무가 있음에도 불구하고 이를 위배하여, 피해자 ○○ 공소외 4 (㉸)로 하여금 21억 6,000만 엔(2007. 10. 12. 당시 매매기준환율에 의한 한화 169억 1,582만 원 상당)의 대출원리금 채무에 연대보증하게 함으로써 Pan 공소외 4 회사의 실질적 소유자인 피고인 1에게 대출원리금 상당의 재산상 이익을 취득하게 하고, 피해자 ○○ 공소외 4 (㉸)에 같은 금액 상당의 손해를 가하였다.

나) 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(배임)죄에서의 이득액의 범위

(1) 인정사실

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들을 종합하면, 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

(가) □□□ □□□□□ 빌딩 관련 연대보증에 의한 배임 부분

- ① ○○ 공소외 4 (주)의 직원 공소외 63이 2006. 12. 초 무렵 (주)☆☆은행○○지점에 □□□ □□□□□ 빌딩의 구입자금 대출을 문의하였고, 이에 (주)☆☆은행○○지점에서는 당시 □□□ □□□□□ 빌딩의 감정가격이 16억 엔에 불과하고, 총 소요자금은 25억 엔 전후로 예상되는데 21억 5천만 엔의 대출요청은 과다하다고 보고 □□□ □□□□□ 빌딩 외에 추가담보와 ○○ 공소외 4 (주)의 연대보증을 요구하였다.
- ② 피고인 1은 피고인 4를 통하여 2006. 12. 14. Pan 공소외 4 회사 주식을 양수한 다음, Pan 공소외 4 회사 명의로 2006. 12. 26. 공소외 64 회사와 사이에 □□□ □□□□□ 빌딩에 관하여 매매대금 22억 엔(계약 당일 계약금 2억 2,000만 엔, 2007. 1. 12. 잔금 19억 8,000만 엔)으로 정하여 매매계약을 체결하였다.
- ③ 한편, Pan 공소외 4 회사는 2006. 12. 26. 무렵 (주)☆☆은행○○지점과 사이에 대출금액 21억 5,000만 엔, 적용이율 연 1.95%(T1M JPY Libor(0.376%) + 1.574%), 대출기한 실행 후 36개월, 매월 300만 엔씩 분할 상환하는 조건으로 여신거래약정을 체결하였고, 그에 따른 대출금채무의 이행을 담보하기 위하여 같은 날 (주)☆☆은행에게 □□□ □□□□□ 빌딩에 관하여 채권최고액 2억 6,400만 엔으로 된 근저당권을 설정하여 주었다(그보다 선순위인 보증금채권 1억 9,300만 엔이 있었다), 2007. 1. 12. 위 근저당권의 채권최고액을 21억 5,000만 엔으로 변경하였다.
- ④ ○○ 공소외 4 (주)는 2006. 12. 26. (주)☆☆은행○○지점에 Pan 공소외 4 회사의 위 여신거래약정에 기한 대출금채무의 이행을 담보하기 위하여 보증한도 28억 4,700만 엔으로 정하여 위 대출금채무를 연대보증하는 한편, 같은 날 ○○ 공소외 4 (주) 소유의 일본 도쿄도 (주소 2 생략) 지하 2층, 지상 13층 건물 및 그 부지(2006. 12. 기준 감정가액은 80억 엔이고, 1순위 근저당권 45억 5,000만 엔과 선순위 보증금채권 4억 1,500만 엔이 있었다, 이하 위 건물과 부지를 합하여 '○○ Japan 빌딩'이라고 한다)에 관하여 채권최고액 2억 6,400만 엔으로 된 2순위 근저당권을 설정하여 주었다, 2007. 1. 12. 위 2순위 근저당권의 채권최고액을 21억 5,000만 엔으로 변경하였다.

(나) ◇◇◇◇◇◇ 빌딩 관련 연대보증에 의한 배임 부분

- ① Pan 공소외 4 회사는 2007. 9. 28. ◇◇◇◇◇◇ 빌딩에 관하여 매매대금 18억 엔(계약 당일 계약금 1억 8,000만 엔, 2007. 10. 12. 잔금 16억 2,000만 엔)으로 정하여 매매계약을 체결하였다.
 - ② Pan 공소외 4 회사는 2007. 10. 12. (주)☆☆은행○○지점과 사이에 대출금 18억 엔, 대출기한 취급 후 36개월, 적용이율 연 1.98%(=JPY Libor 1M(0.82%) + 1.16%), 매월 150만 엔씩 분할 상환하는 조건으로 여신거래약정을 체결하였고, 같은 날 (주)☆☆은행○○지점에 ◇◇◇◇◇◇ 빌딩에 관하여 채권최고액 21억 6,000만 엔으로 된 1순위 근저당권을 설정하여 주었다.
- 그 무렵 (주)☆☆은행○○지점이 조사한 ◇◇◇◇◇◇ 빌딩의 감정가액은 14억 엔에 불과하였고, 선순위 임차보증금채권도 3억 5,600만 엔이 있었다.
- ③ ○○ 공소외 4 (주)는 2007. 10. 12. (주)☆☆은행○○지점에 Pan 공소외 4 회사의 위 여신거래약정에 기한 대출금채무의 이행을 담보하기 위하여, 그 대출금채무를 연대보증하는 한편, ○○ Japan 빌딩에 관하여 채권최고액 21억 6,000만 엔으로 된 3순위 근저당권을 설정하여 주었다.

(2) 판단

업무상배임죄는 타인의 사무를 처리하는 자가 그 임무에 위배하는 행위로써 재산상의 이익을 취득하거나 제3자로 하여금 이를 취득하게 하여 본인에게 손해를 가한 때에 성립하는 것이고, 여기에서 본인에게 "재산상의 손해를 가한 때"라 함은 현실적인 손해를 가한 경우뿐만 아니라 재산상 실해 발생의 위험을 초래한 경우도 포함된다(대법원 2003. 10. 30. 선고 2003도4382 판결 참조). 그리고 상당하고 합리적인 채권회수조치를 하지 아니한 채 이미 채무변제능력을 상실한 계열회사를 위하여 자금을 대여하거나 지급보증하는 행위가 배임행위가 될 경우에는 제공된 자금액 또는 지급보증금액 전체가 배임죄에 있어서 손해 및 이득액이 된다(대법원 2007. 9. 7. 선고 2007도3373 판결참조). 원심은 그 판시 증거들에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ① 채권자인 (주)☆☆은행은 Pan 공소외 4 회사가 주채무를 연체하게 될 경우 변제 자력이 있는 ○○ 공소외 4 (주)에 대하여 바로 연대보증채무의 이행을 구할 수 있고, 이 경우 ○○ 공소외 4 (주)의 전체 재산(○○ Japan 빌딩에 한정되지 아니한다)에 대하여 보증금액(대출원리금) 상당의 손해가 발생할 위험에 처하게 되는 점, ② ○○ 공소외 4 (주)가 보증채무 이행 이후 변제자 대위에 의하여 (주)☆☆은행이 □□□ □□□□□ 빌딩 또는 ◇◇◇◇◇◇ 빌딩에 설정한 1순위 근저당권을 실행할 수 있다고 하더라도 이는 배임행위로 인한 손해가 발생된 이후의 사정에 불과하여, 일단 손해의 위험을 발생시킨 이상 사후에 피해가 회복되었다고 하더라도 이를 손해액에서 공제할 수 없는 점(대법원 2012. 7. 12. 선고 2009도7435 판결 참조) 등에 비추어 보면, 이 부분 배임행위로 발생한 손해액은 주채무자인 Pan 공소외 4 회사의 대출금에 대하여 보증채무를 부담하게 됨으로써 발생하는 보증금액 전체라 할 것이지 공동담보로 제공된 이 사건 각 빌딩의 가액을 공제할 것은 아니라고 판단하였다.

앞서 본 법리를 토대로 원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 특히 앞서 본 사실관계에 의하면, ① Pan 공소외 4 회사가 (주)☆☆은행으로부터 대출받을 당시 담보로 제공한 □□□ □□□□□ 빌딩이나 ◇◇◇◇◇◇ 빌딩의 담보가치가 충분하지 않았고, 그로 인해 ○○ 공소외 4 (주)가 Pan 공소외 4 회사를 위하여 연대보증을 하게 된 것으로 보이는데, ○○ 공소외 4 (주)가 연대보증채무를 이행하게 될 경우 채권자인 (주)☆☆은행의 □□□ □□□□□ 빌딩 또는 ◇◇◇◇◇◇ 빌딩에 대한 근저당권을 대위하여 실행할 수 있다는 사정만으로 연대보증을 함에 있어 상당하고 합리적인 채권회수조치를 다하였다고 보기 어려운 점, ② 비록 죄형균형 원칙이나 책임주의 원칙상 '특정경제범죄 가중처벌 등에 관한 법률'을 적용함에 있어서 취득한 이득액을 엄격하고 신중하게 산정할 필요가 있다는 점을 고려하더라도, 장차 위 각 근저당권의 실행에 의하여 실제 회수가능한 채권액은 가변적이므로 담보물의 가치를 초과하여 연대보증한 금액이나 실제로 회수가 불가능하게 된 금액만을 손해액으로 볼 것이 아니라 재산상 권리의 실행이 불가능하게 될 염려가 있거나 손해발생의 위험이 있는 연대보증채무금 전액을 손해액으로 보아야 하고, Pan 공소외 4 회사의 실질적 소유자인 피고인 1도 같은 금액의 인적 담보 가치라는 재산상 이익을 취득하였다고 봄이 상당한 점 등을 보태어 보면, 이 부분 원심판결에는 피고인 1, 피고인 2, 피고인 4가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 위법이 없다.

위 피고인들의 이 부분 주장은 이유 없다.

다) 구체적인 이득액의 산정

앞서 본 사실관계에 의하면, ○○ 공소외 4 (주)가 이 사건 연대보증으로 인하여 입게 된 손해액은 피담보채무인 대출원리금 상당이고, 그 대출원리금 이상의 손해가 발생하였거나 발생할 위험이 있다는 점을 인정할 증거가 없다.

그런데 주채무인 대출원금에 대한 이자가 변동금리로 약정되어 있어 범행 당시 이자는 특정되지 아니하므로 결국 대출원금 및 이에 대한 액수 미상의 이자 상당액을 손해액으로 봄이 타당하다.

따라서 □□□ □□□□□ 빌딩 매입과 관련하여 ○○ 공소외 4 (주)에 발생한 손해액은 대출원금인 21억 5,000만 엔 및 이에 대한 액수 미상의 이자 상당액이고, ◇◇◇◇◇◇ 빌딩 매입과 관련하여 ○○ 공소외 4 (주)에 발생한 손해액은 대출원금인 18억 엔 및 이에 대한 액수 미상의 이자 상당액이 된다.

그리고 엔화로 표시된 이득액을 한화로 산정함에 있어서는 행위시인 ○○ 공소외 4 (주)의 각 연대보증시점의 환율을 적용함이 타당한데, 증가 제8호증에 의하면, □□□ □□□□□ 빌딩의 매입을 위한 ○○ 공소외 4 (주)의 연대보증 시점인 2006. 12. 26. 당시 원/100엔 매매기준율은 781.46원인 사실을 인정할 수 있으므로, 이를 □□□ □□□□□ 빌딩 관련 배임 범죄사실의 대출원금 21억 5,000만 엔에 적용하면 한화 168억 139만 원(= 21억 5,000만 엔 × 781.46/100)이 된다.

또한 증가 제9호증에 의하면, ◇◇◇◇◇◇ 빌딩의 매입을 위한 ○○ 공소외 4 (주)의 연대보증 시점인 2007. 10. 12. 당시 원/100엔 매매기준율은 783.14원인 사실을 인정할 수 있으므로, 이를 ◇◇◇◇◇◇ 빌딩 관련 배임 범죄사실의 대출원금 18억 엔에 적용하면 한화 140억 9,652만 원(= 18억 엔 × 783.14/100)이 된다.

이와 달리 검사는 이 부분 공소사실에서 □□□ □□□□□ 빌딩 관련 배임의 경우 근보증 한도액 28억 4,700만 엔 상당액을, ◇◇◇◇◇◇ 빌딩 관련 배임의 경우 대출원리금채무 21억 6,000만 엔 상당액을 각각의 이득액으로 주장하고 있는바, 앞서 인정된 각 이득액을 초과하는 부분에 대하여는 이를 인정할 증거가 없다.

한편, 원심은 □□□ □□□□□ 빌딩 매입과정에서의 배임의 경우 그 이득액을 대출원금 21억 5천만 엔 및 부대이자로 보면서도 그 21억 5,000만 엔을 한화로 환산하여 표시한 이득액을 222억 4,816만 원으로 잘못 인정하였으므로 이를 지적하는 피고인 1, 피고인 2, 피고인 4의 이 부분 주장은 이유 있다.

나. 검사의 사실오인 내지 법리오해 주장에 관한 판단

1) 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분

가) 피고인 1, 피고인 2의 국내 차명주식 관련 조세포탈의 점에 대하여

검사는 피고인 1, 피고인 2에 대한 국내 차명주식 관련 조세포탈의 공소사실로서 다음과 같이 주장하였다.

"피고인 1, 피고인 2는 공모하여, 2003년경부터 2007년경까지(피고인 2는 2004년경부터 2007년경까지) 아래 판시 범죄 사실 제1의 가항과 같은 방법으로 별지 범죄일람표 1 '기소된 포탈세액'란 기재와 같이 2003귀속년도 2,179,875,787원, 2004귀속년도 1,027,192,091원, 2005귀속년도 4,890,879,587원, 2006귀속년도 5,261,741,244원, 2007귀속년도 7,338,975,084원의 양도소득세를 각 포탈하였다.

"

이에 대하여 원심은, 피고인 1이 1998. 12. 31. 이전에 차명으로 원주를 취득할 당시에는 이 사건 주식양도 과세규정이 시행되지 아니한 상태여서 양도소득세의 납세의무에 대하여 전혀 예견할 수 없었고, 위 과세규정 시행 이후 실명으로 전환하지 아니한 채 그대로 차명으로 이를 보유하고 양도하였다는 점만으로는 피고인 1이 양도소득세의 부과나 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 부정행위를 하였다고 보기 어려우며, 1998. 12. 31. 이전 차명으로 취득한 원주에 대하여 무상증자 및 주식배당을 통하여 배정받은 무상주는 원주의 변형물에 불과하므로 이를 양도함으로써 얻은 양도소득에 대하여 과세표준을 신고하지 아니한 행위도 조세포탈죄에서 정한 부정행위에 해당하지

아니한다고 보고, 포탈세액을 계산함에 있어 '후입선출법'을 적용하여 재계산한 액수를 초과하여 양도소득세를 포탈하였음을 인정할 증거가 없다는 이유로 피고인 1, 피고인 2에 대한 위 공소사실 중 별지 범죄일람표 1의 '원심인정 포탈세액'란 기재 각 양도소득세액을 초과한 부분에 대하여 범죄의 증명이 없는 경우에 해당한다고 판단하여 이 유에서 무죄를 선고하였다.

조세포탈죄의 '부정행위'에 해당하는지 여부는 조세납부의무의 존재를 전제로 하는 것인바(대법원 2009. 5. 29. 선고 2008도9436 판결 참조), 원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 거기에 검사가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다.

검사의 이 부분 주장은 이유 없다.

나) 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3의 해외 SPC 관련 조세포탈의 점에 대하여

(1) 이 부분 공소사실의 요지

피고인 1은 1990년대 중·후반경 불상의 방법으로 조성한 해외 비자금이나 공소외 2 (주) 등 계열사 법인자금을 이용하여, 조세피난처에 설립된 페이퍼컴퍼니를 통해 자신의 해외 자산을 증식시키기로 마음먹고, 실·차명 재산을 관리하는 회장실 재무팀 소속 피고인 2, 피고인 3과 공소외 65, 공소외 66 등에게 구체적인 방안을 마련하도록 지시하였다. 이에 따라, 피고인 2, 피고인 3은 공소외 65, 공소외 66 등과 함께, 해외에서 현지 금융기관을 통해 국내 주식에 투자하는 경우 국내에는 해외 금융기관 명의만 드러날 뿐 실제 투자자가 확인되지 않아 과세가 곤란함을 기회로, 이에 안전장치를 더해 BVI(British Virgin Islands) 등 조세피난처에 페이퍼컴퍼니를 설립한 후, 그 명의로 공소외 2 (주) 등 계열사 주식을 취득, 매각하여 거액의 양도차익을 남기거나, 배당을 받아 피고인 1의 해외 자산을 극대화하고, 이를 과세당국에 신고하지 않은 채 피고인 1이 해외에서 개인적으로 사용하는 방안을 마련, 시행하기로 순차 공모하였다.

(가) '◁◁◁◁◁' 등 4개 페이퍼컴퍼니를 이용한 양도소득세 및 종합소득세 포탈(피고인 1, 피고인 2, 피고인 3)

공소외 2 (주)는 1999. 5. 14. 제122회 해외 신주인수권부사채(BW, 무보증, 분리형)를 발행하였고, 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3은 공소외 65, 공소외 66과 함께, 그 무렵 피고인 1이 조세피난처 BVI에 설립하여 실질적으로 소유, 지배하고 있는 페이퍼컴퍼니 '◁◁◁◁◁', '▷▷▷▷▷', '♠♠♠♠♠', '▽▽▽▽▽'명의로, 해외 금융기관인 (금융기관 생략)을 통해 사채(Bond)와 분리된 신주인수권(Warrant)을 인수하였다.

이후 2004. 3.경 피고인 1의 지시를 받은 피고인 2, 피고인 3은 공소외 65, 공소외 66과 함께, 신주인수권(Warrant) 행사에 필요한 자금을 마련하기 위해, 피고인 1이 조세피난처 BVI에 설립하여 실질적으로 소유, 지배하고 있는 '▲▲' 명의로 보유하고 있던 미화 904만 달러 상당의 CSI 지분 8.24%를 미화 6,500만 달러(한화 750억 원 상당)에 CSI로 매각한 다음, 그 매각대금으로 2004. 3. 23.경부터 2004. 3. 29.경까지 신주인수대금 60,320,000,000원을 공소외 2 (주)에 납입하고, 신주인수권을 행사하여 공소외 2 (주) 발행 보통주 1,568,871주를 '◁◁◁◁◁' 등 4개 페이퍼컴퍼니 명의로 취득하였다.

계속하여 2006. 1. 2.경부터 2006. 11. 3.경까지 피고인 1의 지시를 받은 피고인 2는 위와 같이 취득한 1,568,871주 및 그 주식 매각대금으로 추가 취득한 215,686주, 합계 1,784,557주를 '◁◁◁◁◁' 등 4개 페이퍼컴퍼니 명의 차명 증권계좌로 관리하면서, 그 중 41,103주를 매도하여 2,461,250,072원의 양도차익, 2,360,806,500원의 배당소득을 취득하였다.

이러한 경우 양도소득세, 종합소득세 납세의무자인 피고인 1은 2007. 5. 31.까지 관할 세무서에 양도소득, 종합소득 과세표준을 신고하여야 함에도 불구하고, 피고인 1, 피고인 2는 순차 공모하여, 조세피난처 BVI에 설립된 '◁◁◁◁◁' 등 4개 페이퍼컴퍼니 이용, 해외 금융기관을 통한 국내 증권계좌 개설, 주식 매각대금의 미국 등 해외 송금, 해외 송금 주식 매각대금을 이용한 해외 주택, 미술품 매입 등의 방법으로, 위 주식들이 피고인 1의 소유인 사실을 과세당국이 발견하기 어렵게 하고, 양도소득, 종합소득 과세표준을 신고하지 아니함으로써, 사기나 그 밖의 부정한 행위로써 2006귀속년도 양도소득세 492,985,225원, 종합소득세 265,590,731원, 합계 758,575,956원을 포탈하였다.

이를 비롯하여, 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3은, 공소외 65, 공소외 66과 순차 공모하여, 2005년경부터 2012년경까지 별지 4 범죄일람표 기재와 같이 조세피난처 BVI에 설립된 '◁◁◁◁◁' 등 4개 페이퍼컴퍼니 명의의 차명 증권계좌로 피고인 1 소유의 공소외 2 (주), 공소외 3 (주) 주식을 관리하면서 1,784,556주를 206,901,783,166원에 매각하여 100,604,605,951원의 양도차익, 8,162,633,564원의 배당소득이 발생하였음에도 불구하고, 소득이 발생한 다음 해 5. 31.까지 양도소득, 종합소득 과세표준을 신고하지 아니하여, 사기나 그 밖의 부정한 행위로써 별지 4 범죄일람표 기재와 같이 과세연도별 양도소득세, 종합소득세 합계 21,518,905,186원을 각 포탈하였다.

(나) 페이퍼컴퍼니 '■■■■■'를 이용한 종합소득세 포탈(피고인 1, 피고인 2, 피고인 3)

피고인 1은 1997. 5. 26. 공소외 41 회사가 발행한 제2회 전환사채(CB) 42억 원 상당을 인수한 후, 1998. 12.경 그 중 20억 원 상당의 전환사채를 ADM(Asia Debt Management HK Ltd.) 앞으로 명의를 이전하였다.

계속하여 피고인 2는 2007. 2. 5. 피고인 1의 지시에 따라 위 ADM 명의로 보유하고 있던 전환사채 중 13억 원 상당의 전환권을 행사하여 공소외 41 회사 발행 보통주 1,300,000주(지분율 12.0%, 현재 시가 46,760,000,000원 상당)를 피고인 1이 조세피난처 BVI에 설립하여 실질적으로 소유, 지배하고 있는 페이퍼컴퍼니 '■■■■■' 명의로 취득하였다.

이후 2009.경부터 2012.경까지 공소외 41 회사로부터 주식 1,300,000주에 대한 배당금 520,000,000원을 취득하였고, 이러한 경우 종합소득세 납세 의무자인 피고인 1은 소득이 발생한 다음 해 5. 31.까지 관할 세무서에 종합소득 과세표준을 신고하여야 한다.

그럼에도 불구하고, 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3은 공소외 65, 공소외 66과 순차 공모하여, 조세피난처 BVI에 설립된 페이퍼컴퍼니 '■■■■■', 해외 금융기관인 EFG Private Bank SA를 이용하는 등의 방법으로, 위 공소외 41 회사 주식 130만주가 피고인 1의 소유인 사실을 과세당국이 발견하기 어렵게 하고, 배당소득 과세표준을 신고하지 아니함으로써, 사기나 그 밖의 부정한 행위로써 별지 4 범죄일람표 기재와 같이 과세연도별 종합소득세 합계 79,833,000원을 각 포탈하였다.

(다) 페이퍼컴퍼니 '▽▽▽▽▽▽▽'를 이용한 양도소득세 및 종합소득세 포탈(피고인 1, 피고인 2, 피고인 3)

피고인 1, 피고인 2, 피고인 3은 2008. 11. 25.경 피고인 1이 조세피난처 BVI에 설립하여 실질적으로 소유, 지배하고 있는 페이퍼컴퍼니 '▽▽▽▽▽▽▽'를 이용, 공소외 2 (주) 주식 71,081주, 공소외 3 (주) 주식 63,605주, 합계 134,686주를 9,195,560,507원에 매입하여 관리하면서, 2009. 4. 6.경부터 2010. 12. 21.경까지 별지 4 범죄일람표 기재와 같이 17,120,408,400원에 전량 매도하여 7,748,289,161원의 양도차익, 318,358,800원의 배당소득을 취득하였고, 이러한 경우 양도소득세, 종합소득세의 납세 의무자인 피고인 1은 소득이 발생한 다음 해 5. 31.까지 관할 세무서에 양도소득, 종합소득 과세표준을 신고하여야 한다.

그럼에도 불구하고, 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3은 순차 공모하여, 조세피난처 BVI에 설립된 페이퍼컴퍼니 '▽▽▽▽▽▽▽▽' 이용, 해외 금융기관을 통한 국내 증권계좌 개설 등의 방법으로, 위 주식들이 피고인 1의 소유인 사실을 과세당국이 발견하기 어렵게 하고, 양도소득, 종합소득 과세표준을 신고하지 아니함으로써, 사기나 그 밖의 부정한 행위로써 별지 범죄일람표 4 기재와 같이 과세연도별 양도소득세, 종합소득세 합계 1,810,897,714원을 각 포탈하였다.

(2) ▽▽▽▽▽▽▽▽ 이용 양도소득세 및 종합소득세 포탈 부분에 대한 판단

(가) 검사의 주장

검사는 ▽▽▽▽▽▽▽▽가 2004. 3.경 신주인수권을 행사하여 공소외 2 (주)주식을 취득하였고, 그 과정에서 위 신주를 인수하기 위하여 금융기관으로부터 100억 원을 차용하면서 담보로 위 주식을 제공하고 보관증서로 이 사건 노트를 취득한 것이므로, 결국 ▽▽▽▽▽▽▽▽가 보유하고 있는 것은 공소외 2 (주), 공소외 3 (주)의 주식이라고 주장한다.

(나) 판단

원심은, 이 부분 공소사실에 기재된 ▽▽▽▽▽▽▽▽ 관련 납세의무 및 부정행위를 판단하기 위해서는 ▽▽▽▽▽▽▽▽가 공소외 2 (주), 공소외 3 (주)의 주식을 취득하였음이 전제가 되어야 하는데, 이 사건 기록에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 전세계의 유가증권 정보를 제공하는 Bloomberg 사이트에 이 사건 노트가 유가증권으로 등록되어 그 정보가 공시되어 있는 점, ▽▽▽▽▽▽▽▽계좌내역에 의하면 이 사건 노트의 상환·매도 내역이 기재되어 있는데, 이는 일반적인 주식 매도내역과 차이가 있는 점, 이 사건 노트는 노트의 보관자에 의한 상환 요구가 있을 경우 노트 발행자가 주식의 매도를 지시하고, 그에 따른 주식 매도대금으로 채권을 상환하는 형태의 거래인 것으로 파악되는 점 등을 종합하면, 이 사건 노트는 단순한 보관증서가 아닌 파생결합증권인 것으로 봄이 상당하고, ▽▽▽▽▽▽▽▽는 2004. 3.경 신주인수권을 행사하여 주식을 취득한 것이 아니라 파생결합증권인 이 사건 노트를 취득하고 이를 계속 보유하게 된 것으로 보이고, ▽▽▽▽▽▽▽▽가 2004. 3.경 신주인수권을 행사하여 공소외 2 (주), 공소외 3 (주)의 주식을 취득하고 이를 계속 보유하고 양도하였다고 인정할 증거가 부족하며, 한편, 구 소득세법(2010. 12. 27. 법률 제10408호로 개정되기 전의 것) 제94조 제1항 제3호에서 양도소득세의 과세대상을 주식과 신주인수권으로 규정하고 있을 뿐, 이 사건 노트와 같은 유가증권을 과세대상으로 규정하고 있지 아니하고, 이 사건 노트를 주식으로 볼 수도 없으므로, ▽▽▽▽▽▽▽▽가 주식을 취득하였음을 전제로 한 조세포탈죄는 성립되지 아니한다고 판단하여 이 부분 공소사실에 대하여 무죄를 선고하였다.

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 거기에 검사가 지적하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다[설령 검사의 주장과 같이 ▽▽▽▽▽▽▽▽가 공소외 2 (주), 공소외 3 (주)의 주식을 취득하였다고 하더라도 아래 (3)항에서 살펴보는 것과 마찬가지로 이유에서도 이와 관련한 조세포탈죄는 성립하지 아니한다]. 검사의 이 부분 주장은 이유 없다.

(3) ◁◁◁◁◁◁ 등 이용 양도소득세 및 종합소득세 포탈 부분 및 ■■■■■ 이용 종합소득세 포탈 부분에 대한 판단

(가) 검사의 주장

검사는, 피고인 1이 조세피난처에 설립된 페이퍼컴퍼니를 이용하고, 해외 금융기관을 통하여 국내 증권계좌를 개설한 다음, 주식 매각 대금을 해외로 송금하는 등의 방법으로 소득을 은닉하였는데, 이는 조세의 부과징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적 행위로서 조세포탈죄에 있어서의 '부정행위'에 해당한다고 주장한다.

(나) 원심의 판단

① 원심은 피고인 1에게 납세의무가 있는지 여부에 대하여 다음과 같이 판단하였다.

㉔ 이 사건 각 특수목적법인(SPC)은 모두 BVI에 설립되었는데, BVI의 근거법령에 따라 적법하게 설립된 법인으로서 그 법령상 각 SPC와 주주는 구별되는 독립된 권리를 가진 실체로 인정된다.

SPC는 최소한의 자본출자요건만을 갖추어 인적·물적 시설 없이 설립되는 것이 일반적이기 때문에 이 사건 각 SPC가 BVI 관련 법령에서 정한 최소한의 자본출자(1달러) 요건만을 갖추고 인적·물적 시설 없이 설립되었다고 하더라도 그 법인격이 부인된다고 할 수 없다.

따라서 법적 형식만으로 볼 때는 이 사건 각 SPC가 공소외 41 회사, 공소외 2 (주), 공소외 3 (주) 주식을 보유하고 있는 것이다.

㉕ 그러나, 이 사건 기록에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ㉔ 이 사건 각 SPC는 공소외 1 (주)가 발행한 신주인수권을 인수하고, 이를 행사하여 공소외 2 (주) 주식을 취득한 뒤 매도하거나, 공소외 41 회사, 공소외 2 (주), 공소외 3 (주) 주식을 취득·매도하는 형태로 피고인 1의 재산을 보유·관리하고 있을 뿐 그 외 별다른 사업실적이 없고, 회사로서의 인적 조직이나 물적 시설을 갖추고 있는 것도 없어서 독자적으로 의사를 결정하거나 사업목적 수행할 능력이 없는 것으로 보이는 점, ㉔ 이 부분 공소사실과 관련된 주식 등의 취득자금은 모두 피고인 1의 개인자금이고, 그 취득과 보유 및 처분 모두 피고인 1의 이익을 위하여, 사실상 피고인 1의 의사결정에 의하여 결정되었던 점, ㉔ 이 사건 각 SPC 명의 계좌에 입금된 돈이 피고인 1의 의사에 따라 그의 개인적인 용도에 사용되기 위해 출금된 점, ㉔ 이 사건 각 SPC는 피고인 1의 재산을 관리하기 위한 목적에서 설립되었고, 피고인 1의 해외재산 관재업무를 담당하였던 피고인 2가 모두 관리하는 방법으로 피고인 1이 각 SPC를 실질적으로 지배하고 있었던 점, ㉔ 조세회피목적과 관련하여, 조세회피의 목적이 유일한 또는 가장 주된 목적일 것을 요구하는 것은 아니므로 다른 목적과 아울러 조세회피의 의도가 부수적으로라도 있었다고 인정된다면 조세회피목적이 없다고 할 수 없는데(대법원 1998. 7. 14. 선고 97누348 판결 등 참조), 이 사건 각 SPC가 위와 같이 주식을 취득할 당시 대주주에 대한 이 사건 주식양도 과세규정이 이미 시행되고 있었고, 피고인 1 및 그의 재산을 관리하던 회장실 재무2팀에서도 위와 같은 과세규정에 따른 조세문제가 발생할 수 있음을 인식하고 있었던 것으로 보이며, 그럼에도 불구하고 조세피난처인 BVI에 설립된 이 사건 각 SPC로 하여금 위와 같이 주식을 취득하도록 하였는데, 이 사건 각 SPC에 대하여는 국내 주식의 양도소득에 대하여 과세할 방법이 없는 점 등에 비추어, 이 사건 각 SPC로 하여금 ○○ 그룹 관련 주식을 취득하도록 한 것은 피고인 1에게 발생할 수 있는 국내 조세를 회피하기 위한 목적이 있었다고 보기에 충분하다고 보이는 점 등을 종합하면, 피고인 1이 형식적인 귀속 명의자인 이 사건 각 SPC에 대한 지배권 등을 통하여 실질적으로 주식을 보유하고 있고, 그와 같은 명의와 실질의 괴리가 조세를 회피할 목적에서 비롯된 경우에 해당한다고 봄이 상당하므로, 과세대상을 실질적으로 지배·관리하는 피고인 1에게 소득이 귀속된 것으로 보아 그를 납세의무자로 보아야 한다.

② 원심은 조세포탈죄의 '부정행위'가 있는지 여부에 대하여 다음과 같이 판단하였다.

㉔ 조세포탈죄가 성립하기 위해서는 '사기 기타 부정한 행위'로 조세를 포탈하여야 한다.

여기서 '사기 기타 부정한 행위'란 조세의 포탈을 가능하게 하는 행위로서 사회통념상 부정이라고 인정되는 행위, 즉 조세의 부과징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 위계 기타 부정한 적극적 행위를 말하고, 어떤 다른 행위를 수반함이 없이 단순한 세법상의 신고를 하지 아니하거나 허위의 신고를 하는 데에 그치는 것은 이에 해당하지 않는다(대법원 2011. 4. 28. 선고 2011도527 판결 참조).

위와 같이 조세포탈은 과세요건사실이 존재하여 조세채무가 성립한 것임에도 불구하고 국가가 조세채권을 행사하지 못하도록 '불법적인 방법'을 사용하는 행위를 의미함에 반해, 조세회피는 납세자가 경제인의 합리적이고 통상적인 행위 형식에 의한 것과 동일한 경제적 목적을 달성하면서 조세의 부담을 '부당하게' 감소시키거나 세법의 혜택을 '부당하게' 받는 행위를 의미한다.

즉, 납세자가 일정한 경제적 활동을 함에 있어서 통상적인 법형식이나 거래형태를 선택하지 아니하고 우회행위나 다단계행위 등 이례적인 법형식이나 처리방법을 선택하여 통상적인 법형식을 선택하였을 경우와 동일한 경제적 효과를 실현함으로써 통상적인 법형식을 선택한 경우 부담하게 될 조세부담을 경감 또는 배제시키는 것을 말한다.

따라서 조세회피 행위는 원칙적으로 과세대상이 되지 않으나 위와 같은 실질과세원칙에 따라 납세의무를 인정하고 있고, 이러한 조세회피 행위에 대하여 곧바로 조세포탈이 성립하는 것은 아니며, 부당한 조세회피 행위를 넘어서는 불법적인 '부정행위'가 존재하여야 조세포탈죄가 성립한다.

- ㉠ 그러나 이 사건 기록에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ㉠ 오늘날 조세피난처에 설립된 SPC를 이용하는 행위 자체를 금하는 법규는 존재하지 아니하고, 이 사건과 같이 BVI에 설립된 이 사건 각 SPC를 이용하여 주식을 보유하는 등의 투자행위는 합법적인 행위인 점, ㉡ 동일한 목적을 달성하기 위한 여러 선택 가능한 행동대안 중 조세를 절감하는 방안을 선택하는 것도 개인에게 주어진 헌법상 보장된 자유인 점, ㉢ 국내에서 임직원들의 차명계좌를 이용하여 주식을 보유하는 경우는 금융실명거래 및 비밀보장에 관한 법률에서 금융거래를 실명에 의하도록 하고 이를 위반할 경우 과태료 부과 대상으로 정하는 등 원칙적으로 금지된 위법행위인데 반해, 해외 SPC를 이용하여 주식을 보유하는 경우는 이를 금지하는 규정이 없다는 점에서 국내에서 차명으로 주식을 보유하는 행위와 해외 SPC를 이용하여 주식을 보유하는 경우를 같이 평가할 수 없고, '부정행위'를 판단함에 있어서도 본질적인 차이가 있는 점, ㉣ 해외 법인이 국내 상장주식을 취득하기 위해서는 해외에서 우리나라의 증권거래를 대행하여 줄 금융기관과 계약을 체결하고(이와 같은 역할을 수행하는 금융기관을 Global Custodian이라 한다) 위 해외 금융기관이 국내 금융기관에 국내 상장주식의 거래를 위임하게 되는바(국내 금융기관을 Local Custodian이라 한다), 이 사건 각 SPC를 이용한 국내 주식의 취득이 금융기관 명의로 이루어진 것은 위와 같은 거래 방식에 따른 것이고, 이는 피고인 1이 소득을 은닉하기 위하여 계획하거나 창출해낸 것이 아닌 점, ㉤ 이 사건 각 SPC 보유 계좌의 실질적 수익자(Beneficial Owner)는 피고인 1로서, 해외 금융계좌 개설시 피고인 1의 인적사항이 제출되었던 것으로 보이고, 달리 귀속주체를 은닉하기 위하여 출자 구조를 다단계화 하는 방법, 귀속주체의 국적을 변경하는 방법 등의 적극적인 행위는 없었던 점 등에 비추어 보면 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3이 이 사건 각 SPC를 이용하여 주식을 양도하거나 배당을 받은 행위에 조세회피 목적을 넘어서는 불법적인 '적극적 소득은닉행위'가 있었다고 볼 수 없고, 검사가 제출한 증거만으로는 조세포탈죄에서 정한 부정행위가 있었음을 인정하기에 부족하고 달리 이를 인정할 증거가 없다.

따라서 이 부분 공소사실은 조세회피 행위로 평가될 수 있으나, 조세회피 행위를 넘어서는 조세포탈에까지 이르렀다고 볼 수 없으므로 범죄의 증명이 없는 경우에 해당한다.

(다) 당심의 판단

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 특히 이 사건의 경우 SPC 설립과정에서 차명인을 내세우거나 허위의 회계서류 등을 이용하여 국내 자금을 국외로 유출하는 등의 부정한 행위가 없는 점을 보태어 보면, 이 부분 원심판결에 검사가 지적하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다.

검사의 이 부분 주장은 이유 없다.

2) 피고인 5의 ○○ China, ○○I 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)의 점에 대하여
가) 이 부분 공소사실의 요지

피고인 5는 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3과 공모하여 아래 판시 범죄사실 제2의 가,나항 기재와 같이 ○○ China 법인자금 5,132,378,788원(피고인 5 명의로 지급된 급여액 부분), ○○I 법인자금 3,624,877,167원을 각 횡령하였다.

나) 판단

형법 제30조의 공동정범은 공동가공의 의사와 그 공동의사에 기한 기능적 행위지배를 통한 범죄 실행이라는 주관적·객관적 요건을 충족함으로써 성립하는데, 공모자 중 구성요건 행위 일부를 직접 분담하여 실행하지 않은 자의 경우, 전체 범죄에 있어서 그가 차지하는 지위, 역할이나 범죄 경과에 대한 지배 내지 장악력 등을 종합해 볼 때 단순한 공모자에 그치는 것이 아니라 범죄에 대한 본질적 기여를 통한 기능적 행위지배가 존재하는 것으로 인정되는 때에 공동정범으로서 죄책을 진다(대법원 2007. 4. 26. 선고 2007도235 판결 참조).

원심은, 기록에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ① 피고인 5는 피고인 1로부터 이 사건 빌라를 장려금으로 제공 받는 것으로 알고 있었고, 장려금의 제공 여부는 오로지 피고인 1의 결정에 의한 것이므로 장려금을 받는 입장에 있던 피고인 5가 이에 당연히 관여하였다고 볼 수는 없는 점, ② 피고인 5가 이 사건 빌라대금의 정산을 위하여 피고인 3에게 자신의 통장을 준 사실은 있지만, 그 빌라대금이 어떠한 과정으로 정산되는지 여부에 대해서는 보고받지 못하였던 것으로 보이는 점, ③ 이 사건 빌라대금에 대한 정산은 피고인 1의 지시에 의하여 재무팀에서 정산방법 등을 정하여 실행되었을 뿐이고, 피고인 5가 이 사건 빌라대금의 정산과정에 관여한 자료를 찾아볼 수 없는 점, ④ 피고인 5는 다른 계열회사를 통해서 이 사건 빌라대금이 보전될 수도 있을 것 같다는 개인적 추측을 하였다는 것일 뿐, 이 부분 공소사실과 같이 ○○ China, ○○I에서 급여를 받는 방법으로 정산된다는 사정을 전혀 인식하지 못하였던 점 등에 비추어 보면, 검사가 제출한 증거들만으로는 피고인 5가 피고인 1, 피고인 3의 아래 판시 범죄사실 제2의 가, 나항 기재 횡령 범행에 공모하고, 그와 같은 의사에 기하여 기능적 행위지배가 있었다고 인정하기에 부족하고, 달리 이를 인정할 증거가 없으므로, 피고인 5에 대하여는 범죄의 증거가 없는 경우에 해당한다고 판단하여 이 부분 공소사실에 대하여 무죄를 선고하였다.

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면, 원심의 판단은 정당한 것으로 인정되고, 거기에 검사가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 위법이 없다.

검사의 이 부분 주장은 이유 없다.

다.

피고인 3의 양형부당 주장 및 검사의 피고인 3에 대한 양형부당 주장에 관한 판단

피고인 3의 이 사건 각 범행은 ○○ 그룹 회장실 재무담당 팀장·임원으로서 해외 페이퍼컴퍼니를 이용하여 피고인 1의 배당소득에 대한 2011귀속년도 및 2012귀속년도 종합소득세 합계 약 40억 원을 포탈하고, 해외계열사 자금 합계 약 115억 원을 급여 명목으로 빼내어 피고인 1에게 지급하거나 피고인 5의 빌라 구입대금에 충당하여 횡령하는데 실무적인 역할을 담당한 것으로, 그 범행 내용에 비추어 죄책이 가볍지 아니하다.

다만, 위 해외조세포탈 범행과 관련한 세액이 모두 납부되었고, 해외계열사를 이용한 횡령의 경우에도 피해가 모두 회복되어 피해 회사들이 위 피고인에 대한 처벌을 원하지 않고 있으며, 피고인 3이 위 각 범행으로 개인적으로 취득한 이익은 없는 것으로 보이고, 위 피고인에게 아무런 범죄 전력도 없는 점 등의 정상에 참작할 만한 사정이 있고, 그

밖에 위 피고인의 연령, 성행, 환경, 범행의 동기 및 경위, 범행의 수단 및 결과, 범행 후의 정황 등 기록에 나타난 여러 양형조건을 종합하여 보면, 위 피고인에 대한 원심의 형은 적정하고, 너무 무겁거나 가벼워서 부당하다고 인정되지 않으므로, 위 피고인과 검사의 이 부분 주장은 모두 이유 없다.

3. 결론

그렇다면 원심판결 중 피고인 1, 피고인 2, 피고인 4에 대한 각 유죄부분에 관한 위 피고인들의 각 항소는 이유 있으므로, 검사의 위 피고인들에 대한 양형부당 주장과 위 피고인들의 양형부당 주장에 대한 판단을 생략한 채 형사소송법 제364조 제6항에 의하여 원심판결 중 위 피고인들에 대한 각 유죄부분(이유 무죄부분 포함)을 파기하고, 변론을 거쳐 다시 다음과 같이 판결하며, 피고인 3의 항소와 원심판결 중 피고인 1, 피고인 2에 대한 각 무죄부분에 관한 검사의 항소 및 검사의 피고인 3, 피고인 5에 대한 각 항소는 모두 이유 없으므로 형사소송법 제364조 제4항에 의하여 이를 모두 기각한다.

【이유】

1. 항소이유의 요지

가. 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3, 피고인 4

1) 사실오인 내지 법리오해 주장

원심판결 중 유죄부분에는 다음과 같은 이유에서 사실을 오인하거나 법리를 오해하여 판결결과에 영향을 미친 위법이 있다.

가) 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분

(1) 국내 차명주식 관련 조세포탈의 점에 대하여(피고인 1, 피고인 2)

- ① 피고인 1이 1997. 3.경 공소외 2 주식회사{이하 주식회사를 줄여서 '㈜'로 표시하기로 한다} 임직원들의 명의로 공소외 2 (주) 발행의 신주인수권부사채를 취득하였다가 주식양도 과세규정이 시행된 1999. 1. 1. 이후 신주인수권을 행사하여 주식을 취득하게 된 경우 신주인수권을 취득할 당시 신주인수권과 상장주식은 모두 양도소득세 과세대상이 아니었으므로 위와 같이 차명으로 신주인수권을 보유하다가 이를 행사하여 취득한 주식을 2003년경 이후 매각한 행위는 조세포탈죄에 있어서의 '사기 기타 부정한 행위'(이하 '부정행위'라 한다)에 해당하지 아니한다.
- ② 피고인 1이 기존에 보유하고 있던 차명주식에 대하여 주식배당 및 무상증자를 통해 기존 주식보유 비율에 따라 신주를 배정받은 경우, 위 신주에 대해서는 이를 은닉하기 위한 적극적인 행위를 한 사실이 없어서 '부정행위'에 해당하지 아니하므로 원주의 취득시기와 상관없이 조세포탈죄가 성립하지 아니한다.
- ③ 피고인 1이 신주인수권을 주식으로 전환하기 전에 이미 발생하여 정당하게 보유하고 있던 신주인수권의 가치상승분은 신주인수권의 행사라는 '부정행위'에 터잡은 과실이 아니므로 포탈세액에서 공제되어야 한다.
- ④ 피고인 1이 명의신탁 증여의제 규정(상속세 및 증여세법 제45조의2)에 따라 증여세 과세대상이 된 차명주식을 양도하는 경우 증여세 산정의 기초가 되었던 증여재산가액을 필요경비인 취득가액으로 적용하여 양도소득세 포탈세액을 산정하여야 한다.
- ⑤ 피고인 1이 2005. 3. 12.부터 2005. 11. 16.까지 임직원들로부터 공소외 2 (주)에 대한 신주인수권을 매수한 후 그 명의를 변경하지 않은 채 신주인수권을 행사하여 주식으로 전환한 다음 이를 매각한 경우 위 신주인수권을 매수하는데 든 비용을 필요경비인 취득가액으로 적용하여 양도소득세 포탈세액을 산정하여야 한다.

⑥ 피고인 1이 차명으로 보유한 주식의 배당소득을 취득하고 이를 신고하지 않았으나, 차명주주의 금융소득(이자·배당 소득)이 연 4,000만 원을 초과하는 부분은 종합소득과세표준을 계산함에 있어 합산되고, 해당 차명주주의 부담세율이 최고세율이었던 경우에는 차명주주가 부담한 종합소득세와 피고인 1이 부담하였어야 할 종합소득세 사이에 차이가 없어 감소되는 세액이 없으므로 이 부분에 대해서는 조세포탈죄가 성립하지 아니한다.

(2) 공소외 2 (㉔) 부외자금 조성 관련 조세포탈의 점에 대하여(피고인 1, 피고인 2)

공소외 2 (㉔)에서 조성한 부외자금은 모두 공소외 2 (㉔)의 업무와 관련된 비용으로 지출되었으나 현금성 경비라는 성격으로 인하여 그 증빙자료를 제대로 갖추지 못하여 다른 계정과목으로 기장된 것에 불과하고, 실질적으로 업무와 관련하여 비용이 지출되었으므로 위 부외자금은 법인세법상 손금 산입 대상으로서 그 금액을 누락하였다고 하여 조세포탈에 해당하지 않는다.

(3) 피고인 2에 대한 2004귀속년도 국내 조세포탈의 점에 대하여(피고인 2)

피고인 2는 2004. 11. 8.부터 공소외 2 (㉔)의 회장실 재무담당으로 근무하였으므로 2004귀속년도 조세포탈의 경우 2004. 11. 8. 이후 행위에 대하여서만 조세포탈죄의 책임이 있고, 이와 같이 피고인 2가 가담한 이후의 2004귀속년도 조세포탈액은 352,463,278원에 불과하여 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률 제8조가 적용될 수 없고 조세범 처벌법이 적용되어야 하며, 이 부분 조세포탈행위는 이미 공소시효가 완성되었으므로 면소판결을 선고하여야 한다.

나) 공소외 2 (㉔)의 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)의 점에 대하여(피고인 1)

(1) 검사는 당초 부외자금의 사용행위를 횡령죄로 공소제기하였고, 부외자금의 사용행위와 조성행위는 전혀 별개의 행위로서 기본적 사실관계가 동일하다고 볼 수 없으므로 부외자금의 사용행위에 의한 횡령 공소사실을 부외자금 조성행위에 의한 횡령 공소사실로 변경하는 것은 허용될 수 없는 데도, 원심은 부외자금 조성행위에 의한 횡령으로 공소사실이 변경된 것으로 보아 피고인 1에게 유죄를 선고하였으므로 이는 공소장변경의 한계를 벗어난 것으로서 위법하다.

(2) 부외자금의 조성행위 자체로 횡령죄가 인정되기 위해서는 피고인 1이 개인적으로 착복할 목적으로 부외자금을 조성하였음이 명백히 밝혀져야 하는데, 검사가 부외자금이 사용되었다고 주장하는 개인적 용도에는 피고인 1의 개인자금이 사용되었을 뿐, 부외자금이 피고인 1의 개인적 용도로 사용되었다는 점에 관한 입증이 전혀 없고, 오히려 피고인 1이 회사 운영에 필요한 현금성 경비를 마련하기 위하여 공소외 2 (㉔)의 부외자금을 조성하여 판공비, 격려금, M&A 관련 경비 등 회사를 위한 용도로 사용하였음이 확인되므로 피고인 1에게 불법영득의 의사가 있었다고 볼 수 없다.

(3) 설령 피고인 1이 1998년부터 2002년까지 부외자금을 조성한 행위가 횡령죄로 인정된다고 하더라도, 2003년부터 2005년까지 조성된 부외자금은 판공비, 격려금, M&A 관련 경비 등 회사를 위한 용도로 사용되었고, 그 금액을 초과한 액수의 격려금을 임직원들에게 지급하기까지 하였으므로 2003년부터 2005년까지 조성된 부외자금에 대해서는 피고인 1에게 불법영득의 의사가 있었다고 볼 수 없으며, 그 이전 기간인 1998년부터 2002년까지의 횡령행위에 대하여는 이미 공소시효가 완료되었다.

(4) 피고인 1의 부외자금 조성행위에 대하여 횡령죄가 성립한다고 하더라도 피고인 1이 개인자금을 이용하여 직원들에게 격려금으로 지급한 합계 422억 5,000만 원을 횡령금액에서 공제하여야 한다.

다) ○○ China Limited, PT. ○○I 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)의 점에 대하여

(1) 피고인 5 명의 급여 횡령 부분

(가) 횡령죄의 성립 여부(피고인 1, 피고인 2, 피고인 3)

① 피고인 1은 ○○ 그룹 전체의 이익을 위하여 피고인 5의 회사 내에서의 성과, 기여도를 참작하여 그에게 특별 장려금 명목으로 서울 용산구 (주소 생략)△△하우스 302호(이하 '이 사건 빌라'라고 한다)를 제공하였고, 이 사건 빌라의 구입대금을 정산하기 위하여 공소외 2 (주)의 해외계열사인 ○○ China Limited(이하 '○○ China'라고 한다)와 PT.○○ Indonesia(이하 '○○I'라고 한다)가 피고인 5에게 급여를 지급한 것은 지주회사 대표의 급여를 자회사가 부담한 것으로 공동경비 배분에 불과하며, 이는 기업의 경영상 판단에 따른 것일 뿐, 그러한 의사결정 과정에 단순한 절차적 하자가 있다고 하더라도 불법영득의 의사가 있었다고 보기 어렵다.

② 제3자가 재물을 영득한 경우에는 그 제3자가 보관자와 경제적 이해관계 및 밀접한 생활관계가 있어 이를 보관자 자신이 영득한 것으로 볼 수 있는 경우에만 횡령죄가 성립하는데, 이 사건의 경우 피고인 5가 이 사건 빌라를 취득한 것을 보관자인 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3이 영득한 것과 동일하게 평가할 수 있는 경제적 이해관계가 없으므로 위 피고인들에 대하여 횡령죄가 성립하지 않는다.

(나) 피고인 2의 공동정범 성립 여부(피고인 2)

피고인 2가 ○○ China의 대표이사로 근무하기 시작한 2010. 8.경 이전에 ○○ China의 자금을 피고인 5 명의의 이 사건 빌라 구입자금으로 사용하기로 결정되었으므로 피고인 2는 피고인 5 명의 급여 횡령 부분에 대한 기능적 행위지배가 없었고, 공동정범으로서의 책임을 지지 않는다.

(2) 피고인 2 명의 급여 횡령 부분(피고인 1, 피고인 2)

피고인 1은 2005년경부터 2010년경까지 ○○ China로부터 급여를 받아오다가 2010. 5.경부터는 자신의 급여를 피고인 2로 하여금 대신 수령하게 하였는데, 피고인 1은 ○○ 그룹의 회장으로서 ○○ China로부터 정당하게 급여를 수령할 권한이 있었으므로 피고인 1에게 불법영득의 의사가 없었다.

라) 각 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(배임)의 점에 대하여(피고인 1, 피고인 2, 피고인 4)

(1) 일본 도쿄도 (주소 3 생략) 소재 지하 2층, 지상 6층 빌딩 및 그 부지(이하 '□□□ □□□□□ 빌딩'이라고 한다)의 매입과정에서 이루어진 배임 부분과 관련하여 대출원금 21억 5,000만 엔을 한화로 산정함에 있어 계산상 오류로 인해 한화 이득액이 과다하게 산정되었고, 정당하게 계산된 한화 이득액은 168억 139만 원이다.

(2) 피고인 1이 ○○ 공소외 4 (주)로 하여금 Pan 공소외 4 회사의 대출원리금 채무에 대하여 연대보증하게 할 당시 □□□ □□□□□ 빌딩과 일본 도쿄도 (주소 4 생략), 1324번지 소재 지하 1층, 지상 7층 건물 및 그 부지(이하 '◇◇◇◇◇ 빌딩'이라고 한다)가 채권자인 (주)☆☆은행을 위하여 물적 담보로 제공되었는데, 이는 ○○ 공소외 4 (주)의 입장에서는 합리적인 채권회수조치가 이루어진 경우에 해당하므로, 배임죄의 이득액 산정시 담보로 제공된 위 각 빌딩 가액 전액이 공제되어야 한다.

2) 양형부당 주장

원심이 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3, 피고인 4에 대하여 선고한 각 형(피고인 1은 징역 4년 및 벌금 260억 원, 피고인 2는 징역 3년 집행유예 5년, 피고인 3은 징역 3년 집행유예 4년, 피고인 4는 징역 2년 6월 집행유예 3년)은 너무 무

거워서 부당하다.

나. 검사

1) 사실오인 내지 법리오해 주장

원심판결 중 무죄부분에는 다음과 같은 이유에서 사실오인 내지 법리오해의 위법이 있다.

가) 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분

(1) 피고인 1, 피고인 2의 국내 차명주식 관련 조세포탈의 점에 대하여

피고인 1이 1998. 12. 31. 이전에 차명으로 원주를 취득하였다고 하더라도, 상장주식에 대한 과세규정이 시행된 1999. 1.

1. 이후 위 원주에 대하여 무상증자 및 주식배당을 통하여 신주를 배정받았다면, 위 신주를 양도함으로써 발생한 소득을 신고하지 아니한 행위는 조세포탈죄에 있어서의 부정행위에 해당한다.

(2) 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3의 해외 SPC 관련 조세포탈의 점에 대하여

(가) 피고인 1이 설립한 회사 ▽▽▽▽▽▽▽▽는 피고인 1이 설립한 다른 페이퍼컴퍼니인 '◁◁◁◁◁◁', '▷▷▷▷▷▷', '♠♠♠♠♠♠'과 동일한 방식으로 공소외 2 (주) 주식을 취득하였고, 다만 그 과정에서 신주를 인수하기 위하여 금융기관으로부터 100억 원을 차용하면서 담보로 위 주식을 제공하고 보관증서로 '◆◆◆◆◆◆'(이하 '이 사건 노트'라 한다)를 취득한 것이므로, 결국 ▽▽▽▽▽▽▽▽가 보유하고 있는 것은 원심이 판단한 것과 달리 파생결합증권이 아니라 공소외 2 (주)의 주식이라고 보아야 한다.

(나) 피고인 1은 조세피난처에 설립한 페이퍼컴퍼니 명의로 취득한 주식을 해외 차명계좌들을 이용하여 보유 및 양도하고 그에 따라 발생한 소득을 또다시 미국 해외 페이퍼컴퍼니 계좌로 보내는 등의 행위를 하였는데 이는 조세의 부과징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적 행위로서 조세포탈죄에 있어서의 부정행위에 해당한다.

나) 피고인 5의 ○○ China, ○○I 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)의 점에 대하여

피고인 5에게 제공된 이 사건 빌라는 적법한 장려금 명목이라고 할 수 없고, 피고인 5는 자신이 받은 이 사건 빌라 대금을 정산하는데 공소외 2 (주)의 해외계열사로부터 급여 형태로 지출된 금원이 사용된다는 사실을 알고 있으면서 이를 위하여 자신 명의의 통장을 피고인 3에게 제공하는 등으로 ○○ China와 ○○I의 자금을 횡령하는 범행의 수행에 필요한 역할을 하였으므로, 피고인 5는 이 부분 공소사실을 공모하고, 그 의사에 기하여 기능적 행위지배가 있었다고 인정할 수 있다.

2) 양형부당

원심이 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3, 피고인 4에 대하여 선고한 각 형은 너무 가벼워서 부당하고, 또한 피고인 1에 대하여 정한 1일 환형유치 금액(벌금을 납부하지 않는 경우 1억 원을 1일로 환산한 기간 노역장 유치)도 부당하다.

2. 판단

가. 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3, 피고인 4의 사실오인 내지 법리오해 주장에 관한 판단

1) 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분

가) 국내 차명주식 관련 조세포탈 부분(피고인 1, 피고인 2)

(1) 주식양도 과세규정의 시행 이후 신주인수권을 행사하여 취득한 주식의 양도로 인한 조세포탈 성립여부

(가) 원심의 판단

원심은 이 부분에 관하여 다음과 같이 판단하였다.

① 관련 법리

㉔ 대주주의 주식 양도·신주인수권 양도로 인한 양도소득세 과세 규정

1998. 12.경 소득세법 및 소득세법시행령의 개정으로 주권상장법인의 주식 등의 합계액 중 5% 이상에 해당하는 주식을 소유하고 있는 주주(이하 '대주주'라 한다) 등이 당해법인의 주식 등의 합계액의 1% 이상(3년간 합산하여)을 양도하는 경우 양도소득세의 납세의무가 발생하게 되었고, 위 각 규정은 1999. 1. 1.부터 시행되었다(이하 '이 사건 주식양도 과세규정'이라 한다, 그 후 위 소득세법시행령 제157조가 1999. 12. 31. 대통령령 제16664호로 개정되면서 대주주의 범위에 대한 요건이 '주권상장법인의 주주 또는 출자자 1인 및 그 친족 기타 특수관계에 있는 자가 양도일 직전사업연도 종료일 현재 당해법인의 주식 등의 합계액의 3% 이상을 소유한 경우 또는 양도일 직전사업연도 종료일 현재 소유하는 당해법인 주식 등의 시가총액이 100억 원 이상인 경우'로 변경되어 2000. 1. 1.부터 시행되었다). 위와 같이 대주주의 주식양도 과세규정이 신설·시행된 이후, 소득세법이 2000. 12. 29. 법률 제6292호로 일부 개정되면서 소득세법 제94조 제3호에 의하여, 대주주가 신주인수권을 양도하여 발생하는 소득에 대하여도 납세의무가 발생하게 되었고, 위 규정은 2001. 1. 1.부터 시행되었다(이하 '이 사건 신주인수권양도 과세규정'이라 한다).

㉕ 조세포탈에 있어서의 '부정행위'의 의미

구 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률(2010. 1. 1. 법률 제9919호로 전면개정되기 전의 것) 제8조, 구 조세범 처벌법(2009. 1. 30. 법률 제9346호로 일부개정되기 전의 것) 제9조에 규정된 조세포탈죄의 '부정행위'란 조세의 포탈을 가능하게 하는 행위로서 사회통념상 부정이라고 인정되는 행위, 즉 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 할 정도의 위계 기타 부정한 적극적 행위를 말하고 다른 어떤 행위를 수반함이 없이 단순히 세법상의 신고를 하지 아니하는 경우에는 여기에 해당하지 아니한다(대법원 2005. 6. 23. 선고 2004도5649 판결, 대법원 2007. 10. 11. 선고 2007도5577 판결 등 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 반복하는 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 참조).

② 신주인수권 행사로 인하여 취득한 주식의 양도에 있어 '부정행위' 판단 시점

앞서 본 법리에 비추어 보면, 주식을 양도함으로써 발생하는 소득은 주식의 양도를 위하여 반드시 주식의 매수입고가 전제되어야 한다는 점에서, 주식의 취득(매수입고)시점에 납세의무에 대한 예견가능성이 있었는지, '부정행위'에 대한 인식이 존재하는지, 주식 취득시점부터 양도시점까지의 적극적 소득은닉 행위가 있었는지 등 일련의 행위를 종합하여 '부정행위'를 판단하여야 한다.

그런데 신주인수권을 행사하여 주식을 취득·양도하는 경우 ㉠ 신주인수권 취득, ㉡ 신주인수권 행사(주금 납입)로 인한 주식 취득, ㉢ 주식 양도의 세단계로 구분 가능하다고 할 것인데, 이 사건의 경우 신주인수권 취득 당시 이 사건 주식양도 과세규정 및 신주인수권양도 과세규정이 존재하지 아니하여 납세의무를 예견할 수 없었다고 하더라도 이 사건 주식양도 과세규정이 시행된 이후 신주인수권을 행사하여 주식을 취득하였다면, 주식을 취득한 시점에는 주식양도로 인한 납세의무를 충분히 예견할 수 있었고, 신주인수권 자체를 양도하거나 신주인수권을 포기할 수 있는 선택권이 주어진 상황에서(신주인수권을 취득할 당시에는 신주인수권의 행사시기, 행사여부 등이 결정되어 있는 것이 아니고 신주인수권 보유자가 이를 임의로 선택, 결정할 수 있다는 점에서 더욱 그러하다) 신주인수권을 행사하

기 위하여 다수의 차명계좌에 주식 인수금액을 넣어 주금을 납입하고 다수의 차명인의 명의로 주식을 취득하는 행위는 그 소유관계를 은닉하는 새로운 행위가 창설되는 것으로 보아야 한다.

즉, 차명계좌를 이용하여 신주인수권을 취득한 후 이를 행사함으로써 주식을 취득하는 행위는 차명계좌를 계속 보유하면서 관리하는 차원을 넘어서는 것으로 봄이 상당하다.

③ '부정행위' 성립 여부에 대한 판단

피고인 1이 1997. 3. 25. 공소외 2 (주)가 발행한 제102회 신주인수권부사채를 임직원들 명의로 차명 취득하였다가 이 사건 주식양도 과세규정 시행 이후 신주인수권을 행사하여 차명으로 주식을 취득한 다음 이를 양도함으로써 발생한 소득을 신고하지 아니한 행위가 조세포탈죄에 정한 '부정행위'에 해당하는지 살펴본다.

원심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들을 종합하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ㉠ 피고인 1은 다수의 임직원 명의로 보유하고 있던 신주인수권을 행사할 당시 이 사건 주식양도 과세규정이 시행되고 있었으므로 대주주인 자신에게 주식양도로 인한 양도소득세의 납세의무가 있다는 점을 충분히 예견할 수 있는 상황에서, 1999. 12. 20.부터 2002. 3. 14.까지 9회에 걸쳐 신주인수권을 행사하여 차명 주식을 취득하였던 점(행사시기 및 행사수량에 관한 의사결정이 모두 피고인 1에 의하여 이루어졌다), ㉡ 위와 같이 신주인수권을 행사하기 위하여 임직원들의 계좌를 통해 주금을 납입하였는데, 위 자금도 임직원들 명의로 보유하고 있던 차명주식을 매각하여 마련한 것으로 보이는 점, ㉢ 피고인 1은 신주인수권을 행사하여 차명으로 취득한 주식을 포함하여 ○○ 그룹 임직원들 명의의 차명계좌 수백 개를 이용하여 차명으로 주식을 취득하고 이를 양도하기를 반복하였던 점, ㉣ 피고인 1의 개인재산을 관리하는 업무를 담당하던 공소외 2 (주) 회장실 재무2팀은 각 차명계좌 관리방안 및 차명주식 수탁자 관리방안 등을 수립하여 시행하고 있었고, 차명주식을 관리하는 전담 직원을 따로 두고 있었으며, 인사팀으로부터 충성심이 높은 직원들 명부를 받아 차명계좌 이용을 위한 직원들을 따로 관리하기도 하였던 점, ㉤ 차명주식 취득을 위한 증권계좌를 개설한 증권사 지점에 차명계좌 보유 등에 관한 보안 문제가 발생할 우려가 있는 경우 지점을 바꾸기도 하였던 점, ㉥ 차명주식을 보유하던 직원들이 퇴직하는 경우 차명계좌를 폐쇄하면서 이를 모두 현금으로 출금하여 무기명 채권, 펀드 등으로 전환하였고, 현금으로 인출하는 경우에도 FIU(금융정보분석원)에 보고되지 않도록 일정 금액 범위 내에서 출금하는 등 과세관청의 추적이 어렵도록 하였던 점, ㉦ 재무2팀에서 작성한 부채사업무보고(2005. 6.), 주요현안보고(2005. 11.)에는 차명주식 보유로 인한 장단점 및 관리방안 등이 기재되어 있고, 특히 장점으로 '부의 이전에 따른 절세'라고 명시적으로 기재되어 있는바, 재무2팀 및 이를 보고받은 피고인 1은 차명주식 보유 및 양도로 발생하는 소득은닉의 효과에 대하여 명백히 인식하고 있었던 것으로 보이는 점 등에 비추어 보면, 이 사건 주식양도 과세규정 시행 이후 신주인수권을 행사하여 차명 주식을 취득함으로써 그 주식이 피고인 1의 소유임을 은닉하는 새로운 관계가 창설되었고, 다수의 분산된 계좌로 차명주식을 취득하고 이를 매도하는 거래를 하였음에도 양도소득을 신고하지 않은 행위는 세무공무원이 위와 같은 차명주식이 대주주인 피고인 1의 소유로서 양도소득세의 과세대상에 해당한다는 점을 발견하는 것을 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하였다고 봄이 상당하다.

(나) 당심의 판단

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 거기에 피고인 1, 피고인 2가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

(2) 무상증자 및 주식배당으로 인하여 취득한 주식의 양도로 인한 조세포탈 성립여부

(가) 원심의 판단

원심은 이 부분에 관하여 다음과 같이 판단하였다.

- ① 주식발행초과금 등 상법상의 자본준비금과 자산재평가법상의 재평가적립금 등의 자본전입에 따라 무상주가 발행되는 경우에는, 기존 주식의 재산적 가치에 반영되어 있던 주식발행초과금 또는 자산재평가적립금 등이 전입되면서 자본금이 증가됨에 따라 그 증자액에 해당하는 만큼의 신주가 발행되어 기존의 주주에게 그가 가진 주식의 수에 따라 무상으로 배정되는 것이어서, 회사의 자본금은 증가되지만 순자산에는 아무런 변동이 없고, 주주의 입장에서 원칙적으로 자기가 가진 주식의 수만 늘어날 뿐 그가 보유하는 총 주식의 자본금에 대한 비율이나 실질적인 재산적 가치에는 아무런 차이가 없으므로 이는 기존의 주식의 실질적으로 분할된 것에 불과하다(대법원 1989. 12. 22. 선고 88누8548 판결 참조).

또한 주식배당이란 배당가능이익의 일부를 자본금에 전입하고 그 전입 금액을 액면가로 나눈 수의 신주를 발행하여 주주들에게 배정하는 것을 말하는데, 주식배당의 실시 전후에 걸쳐 회사의 순자산 및 수익에 변동이 없고 주주들의 지분비율에도 변동이 없어 주식의 실질적인 재산가치는 아무 차이가 없고 결국 새로 취득하는 무상주의 가치만큼 기존주식의 가치가 하락한 셈이 되어 실질적으로는 기존 주식을 분할한 것과 같은 효과가 발생한다.

무상증자 및 주식배당으로 취득한 주식(이하 '무상주'라 한다)의 성격이 주주가 기존에 보유하던 주식(이하 '원주'라 한다)이 분할된 원주의 변형물인 이상 별개의 독립된 재산으로 평가할 것은 아니고, 조세포탈죄 성립요건인 납세의 무, 부정행위, 조세포탈의 고의 등을 판단함에 있어서도 원주를 기준으로 평가함이 상당하다.

다만, 현실적으로 무상주로 인하여 주주가 보유하게 되는 총 주식의 수가 증가하고 그로 인한 양도소득이 원주만을 양도하였을 때와 차이가 발생한다고 하더라도 이는 원주에 내재된 가치가 발현된 결과라 할 것이다.

- ② 원심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들을 종합하면, 피고인 1은 1998. 12. 31. 이전부터 공소외 2 (주) 주식을 임직원의 차명으로 취득하여 보유한 사실, 공소외 2 (주)는 1999. 3. 12. 정기 주주총회에서 4%의 주식배당을 실시하기로 의결하고, 위 결의에 따라 기명식 보통주 747,455주를 발행한 사실, 공소외 2 (주)는 1999. 12. 8. 이사회결의에 의거하여 자산재평가적립금을 자본전입하고 이에 따른 기명식 보통주 3,492,812주와 우선주 846,306주를 발행한 사실, 이처럼 피고인 1은 수시로 주식배당 및 무상증자로 인하여 차명으로 보유하고 있던 주식에 대하여 무상주를 취득하였고, 그 후 위 차명주식들을 양도하여 얻은 양도차익에 대한 과세표준과 양도소득세액을 신고·납부하지 아니한 사실이 인정된다.

이 경우 피고인 1이 1998. 12. 31. 이전에 차명으로 원주를 취득하여 위 과세규정 시행 이후 실명으로 전환하지 아니한 채 그대로 차명으로 이를 보유하고 양도하였다는 점만으로는 피고인 1이 양도소득세의 부과 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 부정행위를 하였다고 보기 어렵고, 원주에 대하여 부정행위가 인정되지 아니하는 이상, 원주의 변형물에 불과한 무상주에 대해서도 부정행위가 인정되지 아니한다.

이와 달리 피고인 1이 이 사건 주식양도 과세규정이 시행된 1999. 1. 1. 이후 임직원들의 명의로 원주를 취득하고, 수백 개의 차명계좌를 이용하여 차명 주식을 분산하여 보유하면서 주식의 매수와 양도를 반복하는 과정에서 발생한 소득을 과세관청이 추적하지 못하도록 하여 양도소득을 신고하지 아니한 행위는 '부정행위'에 해당하고, 원주에 대하

여 부정행위가 인정되는 이상 원주의 변형물인 무상주에 대하여도 부정행위가 인정된다고 봄이 상당하다. 따라서 피고인 1이 1999. 1. 1. 이후 취득한 원주에 배정된 무상주를 양도함으로써 얻은 양도소득에 해당하는 부분에 대하여는 조세포탈죄가 성립된다.

(나) 당심의 판단

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 거기에 피고인 1, 피고인 2가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장도 이유 없다.

(3) 포탈세액에서 신주인수권 가치상승분을 공제하여야 하는지 여부

(가) 원심의 판단

원심은 이 부분에 관하여 다음과 같이 판단하였다.

신주인수권을 행사하여 주식을 취득한 이후 이를 양도함으로써 발생한 포탈세액에 대하여 살피건대, 포탈세액의 산정은 특별한 사정이 없는 한 개별세법에서 정한 세액계산의 방법에 의하여야 하는바(대법원 1992. 9. 14. 선고 91도 2439 판결 등 참조), 주식의 양도로 인한 양도소득세 산정 관련 규정은 아래와 같다.

구 소득세법(2007. 5. 17. 법률 제8435호로 일부 개정되기 전의 것)제94조(양도소득의 범위)① 양도소득은 당해연도에 발생한 다음 각 호의 소득으로 한다.

3. 다음 각목의 1에 해당하는 주식 또는 출자지분(신주인수권을 포함한다.

이하 이 장에서 "주식 등"이라 한다)의 양도로 인하여 발생하는 소득가. 「증권거래법」에 의한 주권상장법인(이하 "주권상장법인"이라 한다)의 주식 등으로서 소유주식의 비율·시가총액 등을 감안하여 대통령령이 정하는 대주주(이하 이 장에서 "대주주"라 한다)가 양도하는 것과 동법에 의한 유가증권시장(이하 "유가증권시장"이라 한다)에서의 거래에 의하지 아니하고 양도하는 것제95조(양도소득금액)① 양도소득금액은 제94조의 규정에 의한 양도소득의 총 수입금액(이하 "양도가액"이라 한다)에서 제97조의 규정에 의한 필요경비를 공제하고, 그 금액(이하 "양도차익"이라 한다)에서 장기보유특별공제액을 공제한 금액으로 한다제96조(양도가액)① 제94조제1항 각 호의 규정에 의한 자산의 양도가액은 당해 자산의 양도 당시의 양도자와 양수자간에 실제로 거래한 가액(이하 "실지거래가액"이라 한다)에 의한다.

제97조(양도소득의 필요경비계산)① 거주자의 양도차익의 계산에 있어서 양도가액에서 공제할 필요경비는 다음 각 호에 규정하는 것으로 한다.

1. 취득가액가. 제94조제1항 각 호의 자산의 취득에 소요된 실지거래가액.4. 양도비 등으로서 대통령령이 정하는 것제100조(양도차익의 산정)① 양도차익을 계산함에 있어서 양도가액을 실지거래가액(제96조제3항의 규정에 따른 가액 및 제114조제7항에 따라 매매사례가액·감정가액이 적용되는 경우 당해 매매사례가액·감정가액 등을 포함한다)에 의하는 때에는 취득가액도 실지거래가액(제97조제7항에 따른 가액 및 제114조제7항의 규정에 따라 매매사례가액·감정가액·환산가액이 적용되는 경우 당해 매매사례가액·감정가액·환산가액 등을 포함한다)에 의하고, 양도가액을 기준 시가에 의하는 때에는 취득가액도 기준시가에 의한다.

소득세법 기본통칙 126-0 [해외증권 관련 주식의 취득가액]① 국내사업장이 없는 비거주자가 양도한 해외증권 관련 주식의 취득가액은 다음 각 호에 의한다.

2. 신주인수권부사채의 신주인수권을 행사하여 취득한 주식의 1주당 취득가액은 1주당 신주인수권의 취득가액과 1주당 주금납입금액의 합계액으로 한다.

위 규정에 의하면, 신주인수권을 행사하여 주식을 취득하였다가 이를 양도한 경우 발생하게 되는 양도차익은 '{주식의 양도가액 - [신주인수권 주금 납입액(행사가액) + 신주인수권 취득가액(기타 필요경비 포함)]}'이고, 이를 근거로 납세의무 범위가 확정된다.

위와 같은 양도차익에는 신주인수권 행사 당시 주식의 시가에서 신주인수권 행사가액을 공제한 차액이 포함되어 있고, 이는 그 실질이 주식양도로 인한 수익이라기보다 신주인수권의 보유로 인한 수익이라 할 것인데, 신주인수권의 보유로 인하여 발생하는 수익(신주인수권 가치상승분)을 어느 시점에 포착하여 과세할 것인지는 조세정책의 문제로서, 신주인수권의 보유로 인하여 발생한 수익(신주인수권 가치상승분)이 주식의 양도시점에 이연되어 과세되는 결과가 발생한다고 하여도 이는 조세권자의 판단에 의한 것일 뿐이다.

피고인 1은 신주인수권을 행사하여 주식을 취득한 시점에 주식양도로 인한 납세의무를 인식하였고, 납세의무의 범위에 신주인수권 가치상승분이 포함되어 있다는 것 역시 인식하였다고 할 것이므로, 소득을 은닉하기 위하여 부정행위를 하여 조세포탈의 결과를 발생시켰다면 포탈세액은 납세의무가 인정되는 전체 금액에 미친다고 봄이 상당하다.

따라서 신주인수권의 보유로 인한 수익(신주인수권 가치상승분)을 이 사건 포탈세액에서 공제하여야 할 것은 아니다.

(나) 당심의 판단

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 거기에 피고인 1, 피고인 2가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장도 이유 없다.

(4) 명의신탁 증여의제 규정에 따라 증여세 과세대상이 된 차명주식 양도로 인한 포탈세액 산정시 증여재산가액을 필요경비로 공제하여야 하는지 여부

(가) 관련 법령

구 소득세법(2007. 5. 17. 법률 제8435호로 일부 개정되기 전의 것, 이하 '구 소득세법'이라고 한다)제94조(양도소득의 범위)① 양도소득은 당해연도에 발생한 다음 각호의 소득으로 한다.

3. 다음 각목의 1에 해당하는 주식 또는 출자지분(신주인수권을 포함한다).

이하 이 장에서 "주식등"이라 한다)의 양도로 인하여 발생하는 소득가. 증권거래법에 의한 주권상장법인(이하 "주권상장법인"이라 한다)의 주식등으로서 소유주식의 비율·시가총액 등을 감안하여 대통령령이 정하는 대주주(이하 이 장에서 "대주주"라 한다)가 양도하는 것과 동법에 의한 유가증권시장(이하 "유가증권시장"이라 한다)에서의 거래에 의하지 아니하고 양도하는 것제97조(양도소득의 필요경비계산)① 거주자의 양도차익의 계산에 있어서 양도가액에서 공제할 필요경비는 다음 각호에 규정하는 것으로 한다.

1. 취득가액가. 제94조 제1항 각 호의 자산의 취득에 소요된 실지거래가액. 다만, 제96조제2항 각 호 외의 본문에 해당하는 경우에는 당해 자산의 취득 당시의 기준시가구 소득세법 시행령(2007. 12. 31. 대통령령 제20516호로 일부 개정되기 전의 것)제163조(양도자산의 필요경비)⑩ 법 제97조 제1항 제1호 가목 본문의 규정을 적용함에 있어서 상속세 및 증여세법 제33조 내지 제42조의 규정에 의하여 증여세를 과세받은 경우에는 당해 증여재산가액 또는 그 증·감액

을 취득가액에 가산하거나 차감한다.

구 상속세 및 증여세법(2007. 12. 31. 법률 제8828호로 일부 개정되기 전의 것, 이하 '구 상증세법'이라고 한다)제45조의 2(명의신탁재산의 증여의제)① 권리의 이전이나 그 행사에 등기 등을 요하는 재산(토지와 건물을 제외한다.

이하 이 조에서 같다)에 있어서 실제소유자와 명의자가 다른 경우에는「국세기본법」제14조의 규정에 불구하고 그 명의자로 등기 등을 한 날(그 재산이 명의개서를 요하는 재산인 경우에는 소유권취득일이 속하는 연도의 다음 연도 말일의 다음 날을 말한다)에 그 재산의 가액을 명의자가 실제소유자로부터 증여받은 것으로 본다.

다만, 다음 각 호의 1에 해당하는 경우에는 그러하지 아니하다.

1. 조세회피의 목적 없이 타인의 명의로 재산의 등기 등을 하거나 소유권을 취득한 실제소유자 명의로 명의개서를 하지 아니한 경우

(나) 판단

① 증여세와 양도소득세는 납세의무의 성립요건과 시기 및 납세의무자를 서로 달리하는 것이어서, 과세관청이 각 부과처분을 함에 있어서는 각각의 과세요건에 따라 실질에 맞추어 독립적으로 판단하여야 할 것으로, 위 규정들의 요건에 모두 해당할 경우 양자의 중복적용을 배제하는 특별한 규정이 없는 한 어느 한 쪽의 과세만 가능한 것은 아니다(대법원 2003. 5. 13. 선고 2002두12458 판결 참조).

② 현행 헌법은 동일한 과세물건에 대하여 중복과세를 금지하는 취지의 명문 규정을 두고 있지 않으므로 동일한 과세물건에 대하여 별도의 세목에서 이를 부과대상으로 열거하고 있다고 하더라도 그것만으로 바로 해당 규정이 중복과세금지의 원칙에 위반하기 때문에 헌법위반이 된다고 볼 것은 아니고, 그 중복과세로 인하여 국민의 재산권, 평등권을 침해하는 경우에 위헌이 된다고 볼 여지가 있을 것이다.

그런데 구 상증세법 제45조의2에 의하여 동일한 담세력의 원천에 대하여 명의신탁자에게 양도소득세를, 명의수탁자에게 증여의제에 따른 증여세를 과세하는 결과를 가져온다고 하더라도, 위 규정과 구 소득세법 제94조 제1항 제3호는 각기 적용요건과 납세의무자를 달리정하고 있고, 조세회피 목적이 인정되지 않는 명의신탁의 경우에는 구 상증세법 제45조의2의 적용을 배제함으로써 중복되는 범위를 제외하고 있다는 점에서 양도소득세와 증여의제에 따른 증여세는 서로 다른 세목을 구성하는 별개의 조세에 해당하고, 이를 어떻게 규율할 것인가에 대하여는 입법자에게 입법재량이 부여되어 있다고 할 것이므로, 위 규정 자체가 이중과세금지원칙에 위배되어 위헌이라고 할 수 없다.

그리고 구 소득세법은 제94조 제1항 제3호에서 과세표준에 따른 단계적 누진세율에 의한 과세를 원칙으로 하면서 이른바 '소득원천설'에 입각하여 법령에 열거된 원천의 소득에 관하여만 과세하고 있고, 과세대상이 되는 주식의 양도소득의 범위를 상장법인 '대주주'의 거래, 그리고 증권시장 외에서 이루어지는 거래(이른바 '장외거래')에 한정하고 있는데, 입법자가 증여의제에 따른 증여세와 양도소득세의 중복적용을 배제하는 규정을 두지 아니한 것은 조세부담의 공평을 도모하고자 한 구 상증세법 제45조의2의 실효성을 확보하기 위한 것으로 단순한 입법부작위의 산물이라고 볼 수 없다.

그러므로 차명주식의 매매로 인한 양도소득세 포탈세액을 계산함에 있어 차명주주에게 증여의제에 따른 증여세가 부과될 당시의 증여재산가액을 취득가액으로 보아 필요경비로 공제하여야 한다는 피고인 1, 피고인 2의 주장은 구 소득세법 제94조 제1항 제3호, 구 상증세법 제45조의2의 각 입법취지에 반하는 것이어서 받아들일 수 없다.

그뿐만 아니라, 조세법률주의의 원칙상 과세요건이나 비과세요건 또는 조세감면요건을 막론하고 조세법규의 해석은 특별한 사정이 없는 한 법문대로 해석할 것이고, 합리적 이유 없이 확장해석하거나 유추해석하는 것은 허용되지 아니하므로(대법원 2011. 1. 27. 선고 2010도1191 판결 참조), 구 소득세법 제97조 제1항 제1호에서 피고인에 대한 양도소득세 과세표준 계산시 공제할 필요경비의 범위를 '자산의 취득에 소요된 실지거래가액'으로만 규정하고 있음에도 법령상 근거 없이 증여의제 당시의 시가로 조정하여 양도소득세 과세표준을 산정하여야 한다는 피고인 1, 피고인 2의 주장은 이유 없다.

③ 한편, 원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 피고인 1이 관련 법령에 따라 주식의 취득 및 매각에 일정한 제한을 받고 주식매매차익에 대하여 양도소득세를 신고·납부하여야 하는 소득세법상의 '대주주'인 점, 차명주식의 매수와 매도를 반복하면서도 위 주식의 매매가 과세대상이 되는 대주주의 거래임을 과세관청이 알지 못하도록 수백 개의 임직원 명의의 차명계좌를 이용하여 분산 보유하면서 과세관청의 추적을 피하였던 점, 결국 차명주식에 대하여 양도소득 과세표준을 신고하지 아니한 채 각 연도별 신고기간을 도과한 점 등을 종합하여 보면, 피고인 1의 위와 같은 행위는 적극적인 소득은닉행위로서 양도소득세의 부과징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 할 정도의 부정한 행위로 평가하기에 충분하고 조세포탈의 고의도 인정된다. 이와 같이 피고인 1이 부정행위에 의하여 양도소득세를 포탈함으로써 형사책임이 인정되는 이상, 피고인 1의 각 조세포탈죄가 최종적으로 기수에 이른 후에 구 상증세법에 따라 타인인 차명주주에 대하여 별도로 증여의제에 따른 증여세 부과처분이 있었다거나 그 세액을 실질적으로 피고인 1이 납부하였다는 등의 사정은 범죄성립에 영향을 미치지 아니한다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

(5) 신주인수권의 매입가액을 양도가액에서 공제하여야 하는지 여부

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들에 의하면, 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

- ① 피고인 1은 격려금 명목으로 공소외 2 (주) 임직원 49명에게 공소외 2 (주)가 2000. 3. 13. 발행한 제123회 분리형 신주인수권부사채의 신주인수권을 매입하는데 필요한 자금을 지원하여 위 임직원들로 하여금 위 신주인수권을 취득하게 하였다(증가 제93호증의 31, 증가 제168호증).
- ② 그 후 피고인 1은 2005. 3. 12.경부터 2005. 11. 16.경까지 위와 같이 신주인수권을 취득한 임직원들 21명(아래 표 기재 명의자 14명 포함)에게 각 해당 신주인수권의 시가 상당액을 지급하고 그 임직원들로부터 해당 신주인수권을 매수하였고(증가 제102호증), 그 임직원들로부터 매수한 신주인수권의 명의를 변경하지 아니한 채 신주인수권을 행사하여 해당 임직원들의 차명으로 주식을 취득하였다.
- ③ 그 후 피고인 1은 위 차명주식 일부를 양도함으로써 양도차익을 얻었는데, 그 중 아래 표 기재 임직원 14명 명의의 차명주식 부분을 2005. 9. 15.부터 2007. 12. 20.까지 양도하여 얻은 양도차익에 대해서는 그 과세표준과 양도소득세액을 신고, 납부하지 아니하였다.

순번
 명의자
 신주인수권
 매입일
 수량
 신주인수권
 취득가액(원)
 1
 공소외 5
 2005. 11. 16.
 2128,704,720
 2
 공소외 6
 2005. 11. 15.
 11,666,465,473,400
 3
 공소외 7
 2005. 06. 21.
 1,966,501,133,000
 4
 공소외 8
 2005. 07. 05.
 2,797,837,742,180
 5
 피고인 3
 2005. 08. 09.
 1,333,400,966,406
 6
 공소외 9
 미상
 8,333,199,290,000
 7
 피고인 2
 2005. 07. 13.
 5,462,161,347,480
 8
 공소외 10
 미상
 5,000,119,290,000
 9
 공소외 11
 2005. 07. 13.
 8,163,241,135,020
 10
 공소외 12
 미상
 11,666,165,109,260
 11
 공소외 13
 2005. 03. 12.
 20,000,579,600,000
 12
 공소외 14
 2005. 10. 07.
 433,136,719,751
 13
 공소외 15
 2005. 08. 04.
 3,398,104,182,680
 14
 공소외 16

외 162005. 10. 21.6,666223,844,280합계??87,0952,455,620,635

앞서 본 바와 같이 신주인수권을 행사하여 주식을 취득하였다가 이를 양도한 경우 발생하게 되는 양도차익은 '{주식의 양도가액 - [신주인수권 주금 납입액(행사가액) + 신주인수권 취득가액(기타 필요경비 포함)]}'이고, 이를 근거로 납세의무의 범위가 확정된다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 1이 양도소득세액을 신고·납부하지 아니한 차명주식의 차명주주 14명으로부터 신주인수권을 매수하면서 그들에게 지급한 신주인수권 시가 상당액은 신주인수권의 취득가액에 해당하므로, 주식 양도로 인한 양도차익을 계산함에 있어 이를 필요경비로서 공제함이 상당하다.

따라서 이를 공제하지 않고 계산된 양도소득세 전액에 대해 조세포탈죄의 성립을 인정한 원심판결에는 사실오인 내지 법리오해의 위법이 있다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 있다.

(6) 차명주주의 금융소득이 연 4,000만 원을 초과하고, 그 초과부분에 대하여 최고세율이 적용되는 경우 조세포탈 성립 여부

납세의무자가 타인 명의로 차명주식을 보유하면서 자신의 종합소득세과세표준확정신고를 함에 있어 차명주식에서 발생한 자신의 금융소득금액을 종합소득금액에 합산하지 아니하고 누락시킴으로써 확정신고 자진납부하여야 할 종합소득세액을 일부 탈루한 채 납부하였다고 하더라도, 만약 그 납세의무자가 실질적으로 이를 부담하여 당해 차명주식에서 발생한 자신의 소득금액에 대한 소득세를 차명주주의 명의로 납부하였다면, 그와 같이 납부한 세액에 관하여는 당해 납세의무자에게 사기 기타 부정한 행위로써 조세를 포탈하려는 고의가 있었다고 볼 수 없다(대법원 1994. 6. 28. 선고 94도759 판결, 대법원 2005. 1. 14. 선고 2002도5411 판결 등 참조).

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들[금융소득 자료(증거기록 제12498, 12535, 12556, 12608, 12641, 12667, 12720, 12760, 12765, 12804, 12816, 12556, 12579, 12635, 12646, 12720, 12760, 12761, 12799쪽)의 기재 등]에 의하면, 피고인 1은 임직원들 명의로 취득한 차명주식을 관리하면서 그 차명주식과 관련하여 발생하는 부대비용, 세금 등을 지급하여 온 사실, 2003년부터 2006년까지 사이에 피고인 1의 차명주식에 대하여 금융소득(배당·이자소득)이 발생하였고, 그 중 아래 표 기재 차명주주들의 각 금융소득이 연 4,000만 원을 초과한 부분은 종합소득 합산 과세대상이 되어 최고세율이 적용됨으로써 아래 표 기재 '차명주주 명의로 납부한 금융소득세액'란 기재 해당 세액을 납부한 사실을 인정할 수 있다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 1은 아래 표 기재 차명주주들 명의로 보유하던 차명주식에서 발생한 금융소득금액에 대한 소득세를 차명주주들의 명의로 납부한 것으로 보이고, 차명주주들의 연간 금융소득의 합계액이 4천만 원을 초과한 부분에 대하여 최고세율이 적용됨으로써 피고인 1이 실명으로 그 주식을 보유하는 경우와 비교하여 해당 금융소득금액으로 인한 종합소득세액에 차이가 없게 되어 결국 포탈세액은 없는 것으로 보이므로, 피고인 1에게는 이 부분 소득세액에 관하여 부정행위로써 조세를 포탈하려는 고의가 있었다고 볼 수 없다.

따라서 이 사건 공소사실 중 2003귀속년도부터 2006귀속년도까지 각 종합소득세 포탈 범행 부분 가운데 아래 표에 기재된 차명주주 명의로 납부한 금융소득세액 상당의 포탈세액 부분은 범죄의 증명이 없는 때에 해당한다.

이와 달리 이 사건 종합소득세 전액에 대해 조세포탈죄의 성립을 인정한 원심판결에는 사실오인 내지 법리오해의 위법이 있다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 있다.

(단위 :원)귀속연도계좌주차명주주 명의로 납부한 금융소득세액(포탈세액)2003년도공소외 176,065,003공소외 74,670,346공소외 184,934,541공소외 198,975,797공소외 206,025,254공소외 217,892,649공소외 227,445,455공소외 237,273,702공소외 247,087,434공소외 256,935,520공소외 2620,774,718소계?88,080,4182004년도공소외 278,236,172공소외 287,581,243공소외 298,172,576피고인 210,068,620공소외 308,073,616공소외 317,780,930공소외 2115,069,592공소외 2211,205,214공소외 328,648,500공소외 3214,562,112소계?99,398,5762005년도공소외 277,438,841공소외 3216,584,987공소외 239,126,875소계?33,150,7022006년도공소외 75,803,986소계?5,803,986 합계?226,433,682

(7) 소결론

이상에서 살펴본 바에 의하면, 피고인 1이 차명주식을 양도, 보유함으로써 양도소득, 배당·이자소득이 발생하였음에도 부정행위로서 이를 은닉하고 과세관청에 신고하지 아니함으로써 포탈한 양도소득세액 및 종합소득세액은 별지 범죄일람표 1 기재와 같이 2003귀속년도 1,587,730,118원, 2004귀속년도 1,473,402,161원, 2005귀속년도 3,886,927,590원, 2006귀속년도 4,625,823,362원, 2007귀속년도 6,146,187,715원이 된다.

나) 공소외 2 (주) 부외자금 조성 관련 법인세포탈 부분(피고인 1, 피고인 2)

법인세법에 의하면 법인이 사업 집행상 필요에 의하여 비용을 지출한 경우 손금으로 인정받을 수 있는 항목 및 그 용인 한도액은 법정되어 있으므로, 주식회사의 이사 등이 비용의 허위계상 또는 과다계상의 방법으로 공금을 정식경리에서 제외한 뒤 그 금액 상당을 손금으로 처리한 경우, 그 금액들이 전부 회사의 사업집행상 필요한 용도에 사용되었더라도 그 용도를 구체적으로 밝혀 그것이 손비로 인정될 수 있는 항목이고, 손금용인한도액 내의 금액임을 입증하지 못하는 이상 조세포탈의 죄책을 면할 수 없다(대법원 1989. 10. 10. 선고 87도966 판결, 대법원 2002. 7. 26. 선고 2001도5459 판결 등 참조).

이 사건의 경우 피고인 1, 피고인 2는 아래 제2의 가.2)나)(2)항에서 살펴보는 바와 같이 2003년부터 2005년까지 사이에 공소외 2 (주)에서 경비를 허위로 계상하는 등의 방법으로 부외자금을 조성하여 피고인 1의 금고에 보관하면서 이를 사용하였는데, 피고인 1이 그 기간 동안 조성된 부외자금으로 공소외 2 (주)의 사업집행에 필요한 용도에 사용한 부분이 있다고 하더라도 대부분 그 용도가 금액별로 구체적으로 밝혀져 있지 아니하고, 그것이 손비로 인정될 수 있는 항목이고 손금용인한도액 내의 금액이라는 점을 인정할 자료가 부족하므로, 이는 손금 산입의 대상이 될 수 없다.

따라서, 피고인 1, 피고인 2는 부외자금을 조성하는 과정에서 공소외 2 (주)의 회계장부에 허위의 경비를 계상하고 이를 법인소득에서 손금으로 처리함으로써 법인세를 포탈하였다고 인정함이 상당하다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

다) 피고인 2의 책임범위(피고인 2)

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들에 의하면, 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

- ① 피고인 2는 2004. 10. 1.자로 공소외 2 (주)의 재무담당 상무로 발령받아 2004. 11. 5. 홍콩에서 입국한 후 2004. 11. 8.부터 출근하여 공소외 2 (주) 회장실 재무담당 임원으로 근무하였다.
- ② 피고인 2가 위와 같이 재무담당 임원으로 근무하면서 이전부터 공소외 2 (주) 회장실 재무2팀에서 계속되어 왔던 피고인 1의 차명주식 보유·매각, 부외자금 조성 및 이에 관한 조세포탈의 실행행위에 관여하게 되었다.

③ 이에 따라 피고인 2가 2004년도 차명주식의 보유·매각에 따른 피고인 1의 소득이나 부외자금과 관련된 공소외 2 (주)의 소득이 발생하였음을 인식하였음에도 과세관청에 2004년 귀속소득의 신고일인 2005. 3. 31.(부외자금 관련 법인세의 경우) 및 2005. 5. 31.(양도소득세, 종합소득세의 경우)까지 해당 소득을 미신고하거나 과소신고하였다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 2는 공소외 2 (주) 회장실 재무담당 임원으로서 피고인 1의 차명주식 관리나 부외자금 조성 등을 총괄하였으므로 2004년도에 발생한 차명주식의 보유·매각에 따른 피고인 1의 소득이나 부외자금 조성과 관련된 공소외 2 (주)의 소득에 관한 '부정행위'를 알면서도 2004귀속년도 소득신고에 관여한 이상, 각각의 '부정행위'에 관여한 바가 없다고 하더라도 신고대상이 된 귀속년도의 포탈세액 전체에 대하여 공동정범으로서의 책임이 있다고 봄이 타당하다(피고인 2의 변호인이 들고 있는 대법원 1982. 6. 8. 선고 82도884 판결은 포괄일죄를 이루는 연속된 향정신성의약품 제조행위의 일부에 가담한 승계적 공동정범의 책임범위에 관한 것이어서 이 사건과는 사안을 달리한다). 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

2) 공소외 2 (주) 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령) 부분(피고인 1)

가) 공소사실의 특정 및 공소장변경절차의 적법 여부

(1) 이 부분 공소사실의 요지

검사가 원심에 제출한 공소장과 2014. 1. 7.자 공소장변경허가신청서에 의하면 이 부분 공소사실의 요지는 다음과 같다. "공소외 2 (주)에는 회장실 재무팀 외에 일반 재무, 회계, 자금 업무를 담당하는 경영지원실 산하 재무팀이 있었고, 재무팀장은 공소외 19, 공소외 33, 공소외 14, 재무팀 산하 경리파트장은 공소외 33, 공소외 14, 공소외 34가 각각 근무하였다.

피고인 1은 1995.경부터 피해자 공소외 2 (주)의 법인자금을 빼내어 개인 용도에 사용하기로 마음먹고, 이를 회장실 재무담당 임원 공소외 65에게 지시하였고, 공소외 34는 경영지원실 재무팀장 공소외 19에게, 공소외 19는 경영지원실 재무팀 경리파트장 공소외 33에게, 각각 허위 경비를 계상하여 법인자금을 빼낸 다음, 회장실 재무팀으로 전달하도록 지시하였으며, 이후 비자금을 조성하여 회장실 재무팀에 전달하는 일은 통상 업무가 되어 회장실 재무담당 임원 및 재무팀장, 경영지원실 재무팀장, 경리파트장 후임자에게 순차적으로 인수인계되었다.

이에 따라, 1998. 1.경부터 2005. 12.경까지 경영지원실 재무팀장 공소외 19, 공소외 33, 공소외 14, 경리파트장 공소외 33, 공소외 14, 공소외 34는 피해자 공소외 2 (주)가 마치 판매촉진비, 복리후생비, 회의비, 교제비, 조사연구비 등을 정상적으로 지급한 것처럼 전표를 조작하고, 수동 신용카드 단말기, 컴퓨터 프로그램과 도트 프린트 등을 이용, 증빙을 조작하는 등의 방법으로 회계장부를 조작한 다음, 피해자 공소외 2 (주) 법인자금을 빼내어 회장실 재무담당 임원 공소외 65, 피고인 2, 재무2팀장 피고인 3, 공소외 66, 공소외 36에게 전달하고, 피고인 1은 그 돈을 받아 생활비, 카드대금, 차량·미술품·와인 구입대금, 차명주식 등 개인자산 매입대금 등 개인용도에 임의로 사용하였다.

이로써, 피고인 1은 공소외 65, 피고인 2, 피고인 3, 공소외 66, 공소외 36, 공소외 19, 공소외 33, 공소외 14, 공소외 34와 순차 공모하여, 위와 같이 회계장부를 조작하는 방법으로 피해자 공소외 2 (주) 소유 자금을 빼돌려 피고인 1이 개인적인 용도에 사용하는 방법으로 1998. 1.경부터 2005. 12.경까지 사이에 별지 범죄일람표 2 기재와 같이 피해자 공소외 2 (주) 법인자금 합계 60,381,315,080원 상당을 횡령하였다.

"

(2) 이 부분 공소사실의 특정 경위

기록에 의하면 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

- ① 피고인 측은 원심 제1회 공판준비기일에 이 부분 공소사실이 부외자금의 사용행위를 횡령으로 기소한 것인지, 아니면 조성행위를 횡령으로 기소한 것인지를 밝혀줄 것을 요청하였고, 이에 검사는 2013. 8. 23.자 의견서를 통하여 '이 사건은 부외자금의 용처를 밝혀서 횡령죄로 기소한 것인지 조성 자체를 횡령죄로 기소한 것이 아니며 용처에 대한 객관적 자료도 제시하겠다'고 밝혔다.
- ② 원심은 공판준비기일과 공판기일을 진행하면서 검사에게 여러 차례 이 부분 공소사실을 특정하고 횡령의 기수 시점에 대한 입장을 밝히려는 취지로 석명하고 공소장 정리를 명하였다.
- ③ 검사는 원심 제8회 공판기일인 2014. 1. 7. 제출한 의견서에서 이 부분 공소사실은 부외자금이 피고인 1의 개인금고에 입고되어 차명주식 매각자금 등 다른 개인재산과 혼합되어 공동 관리된 순간 불법영득의 의사가 실현되어 횡령 범행이 기수에 이르렀다는 취지라고 밝히고, 같은 날 제출한 공소장변경허가신청서를 통하여 관련 범죄일람표 중 일부 범행의 일시를 연도별로 기재되어 있던 것을 일자별로 바꾸어 기재하였고, 범행방법란의 "제일제당의 법인자금을 빼돌려 피고인 1의 생활비 등에 임의 사용" 부분을 "제일제당의 법인자금을 빼돌려 피고인 1의 개인금고에 개인재산과 혼합하여 관리하면서 개인 용도로 사용"으로 바꾸어 기재하였다.
- ④ 이에 원심은 피고인 1이 피해자 공소외 2 (주)의 부외자금을 조성함으로써 이를 횡령하였다는 것이 이 부분 공소사실의 요지임을 전제로 하여 피고인 1이 조성한 부외자금 전액에 관하여 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)죄를 인정하였다.

앞서 본 바에 의하면, 이 부분 공소사실은 공소장변경을 전후하여 범죄일람표의 일부 범행시기가 연도별에서 일자별로 특정되고 '법인자금을 개인금고에 개인재산과 혼합하여 관리하면서'라는 문구가 추가되었을 뿐 주요한 부분에서 별다른 차이가 없다.

이에 대하여 검사는 법원의 석명에 따라 처음에는 부외자금의 사용행위를 횡령으로 기소하는 취지라고 주장하였다가 최종적으로 부외자금의 조성행위를 횡령으로 기소하는 취지임을 분명히 하였다.

이와 같은 재판경과에 비추어 볼 때, 당초 부외자금의 사용행위를 횡령으로 기소하는 취지였다가 공소장변경에 의하여 부외자금의 조성행위를 횡령으로 기소하는 취지로 바뀌었다기보다는, 처음부터 이 부분 공소사실에는 부외자금의 조성행위에 의한 횡령이 포함되어 있었고, 다만 그 심판의 대상이 불명료하였던 것이 석명을 통하여 명확하게 특정된 것으로 봄이 상당하다.

피고인 1의 이 부분 주장은 이유 없다.

설령 이 부분 공소사실이 공소장변경절차에 의하여 부외자금의 사용행위에 의한 횡령에서 조성행위에 의한 횡령으로 변경되었다고 하더라도, 변경된 이 사건 부외자금 조성행위에 의한 횡령 공소사실 내용은 당초의 횡령 공소사실 내용과 별다른 차이가 없고, 전체 범행기간과 횡령금액이 동일하며, 불법영득의사가 있는지를 판단하는데 부외자금의 사용용도가 주요한 요소가 된다는 점에서 차이가 없으므로 양자의 공소사실 사이에는 기본적 사실관계가 동일하다고 봄이 상당하고, 따라서 부외자금의 사용행위에 의한 횡령에서 조성행위에 의한 횡령으로 공소장변경을 허가한 것은 적법하다(피고인 1의 변호인이 들고 있는 대법원 2009. 2. 26. 선고 2007도4784 판결은 심판대상이 된 부외자금의 조성행위와 사용행위가 각 횡령금액이나 범행시기 등의 측면에서 현저한 간극이 있는 사안에서 부외자금의 사용으로 인한 업무상횡령의 점과 조성으로 인한 업무상배임의 점 사이에 기본적 사실관계가 동일하다고 보기 어려워 공소장변경을 허가하여서는 아니 된다는 취지여서 이 사건과는 사안을 달리한다). 결국 피고인 1의 이 부분 주

장은 어느 모로 보아도 이유 없다.

나) 부외자금 조성에 의한 업무상 횡령죄의 성립 여부

(1) 원심의 판단

원심은 이 사건 부외자금 조성시를 기준으로 업무상횡령죄를 인정할 수 있는지에 관하여, 그 판시와 같은 사정들(부외 자금 조성 경위, 조성 방법, 보관 방법, 결산 방법, 사용의 의사결정 방법, 실제 사용용도 등)을 종합하면, 피고인 1이 공소외 2 (주) 재무팀으로부터 법인자금을 현금으로 지급받아 이를 자신의 개인금고에 귀속시키고 다른 개인재산과 함께 관리·결산될 수 있도록 하였다는 점에서 불법영득의사는 이미 명백히 표현되었다고 추단되고, 피고인 1이 주장하는 부외자금 사용처의 내역이 회사 운영을 위한 현금성 경비로 볼 수 없고 개인적 사용임이 인정되므로, 피고인 1이 이 사건 부외자금을 개인금고에 보관하도록 하는 방법으로 조성한 시점에 불법영득의사가 객관적으로 명백히 표현된 것으로 보아 이 사건 부외자금 조성행위 자체로서 업무상횡령죄가 성립한다고 판단하여 이 부분 공소사실을 유죄로 인정하였다.

(2) 당심의 판단

(가) 관련 법리

업무상횡령죄에 있어서의 횡령행위란 불법영득의사를 실현하는 일체의 행위를 말하는 것으로서 불법영득의사가 외부에 인식될 수 있는 객관적 행위가 있을 때 횡령죄가 성립하는 것이고, 여기서 불법영득의사라 함은 자기 또는 제3자의 이익을 꾀할 목적으로 업무상의 임무에 위배하여 자신이 보관하는 타인의 재물을 자기의 소유인 것 같이 사실상 또는 법률상 처분하는 의사를 말한다(대법원 2006. 8. 24. 선고 2006도3039 판결 참조).

법인의 운영자 또는 관리자가 법인의 자금을 이용하여 부외자금을 조성하였다고 하더라도 그것이 당해 부외자금의 소유자인 법인 이외의 제3자가 이를 발견하기 곤란하게 하기 위한 장부상의 분식에 불과하거나 법인의 운영에 필요한 자금을 조달하는 수단으로 인정되는 경우에는 불법영득의사를 인정하기 어렵다.

다만 법인의 운영자 또는 관리자가 법인을 위한 목적이 아니라 법인과는 아무런 관련이 없거나 개인적인 용도로 착복할 목적으로 법인의 자금을 빼내어 별도로 부외자금을 조성하였다면 그 조성행위 자체로서 불법영득의사가 실현된 것으로 볼 수 있을 것인데, 이때 그 행위자에게 법인의 자금을 빼내어 착복할 목적이 있었는지 여부는 그 법인의 성격과 부외자금의 조성 동기, 방법, 규모, 기간, 부외자금의 보관방법 및 실제 사용용도 등 제반 사정을 종합적으로 고려하여 판단하여야 한다(대법원 2010. 12. 9. 선고 2010도11015 판결 참조).

이와 같이 불법영득의사를 실현하는 행위로서의 횡령행위가 있었다는 점은 검사가 법관으로 하여금 합리적인 의심을 할 여지가 없을 정도의 확신을 생기게 하는 증명력을 가진 엄격한 증거에 의하여 입증하여야 하고, 이와 같은 증거가 없다면 설령 피고인에게 유죄의 의심이 간다 하더라도 피고인의 이익으로 판단할 수밖에 없다(대법원 1994. 9. 9. 선고 94도998 판결, 대법원 2008. 8. 21. 선고 2007도9318 판결 등 참조).

(나) 2003년부터 2005년까지 사이의 부외자금 조성행위에 관하여

공소외 2 (주) 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)의 공소사실에 대한 공소시효는 후술하는 바와 같이 10년이고, 이 사건 공소가 2013. 7. 18. 제기되었음은 기록상 명백하므로, 위 공소사실 중 공소시효가 완성되지 아니한 2003년부터 2005년까지 사이의 부외자금 조성행위 중에 유죄로 인정할 수 있는 부분이 있어야만 그 부분과 포괄일죄로 공소제기된 1998년부터 2002년까지 사이의 부외자금 조성행위에 대하여도 유죄로 인정될 수 있다.

실제적으로도 검사가 이 부분 공소사실을 입증하기 위하여 제출한 증거자료의 상당 부분은 2003년 이후에 작성된 것이므로 이 부분 공소사실 중 우선 2003년부터 2005년까지의 부외자금 조성행위 부분에 관하여 살펴본다.

① 부외자금의 조성 경위와 관리 방법

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들에 의하면, 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

㉠ 공소외 2 (㉡)가 ♡♡그룹의 계열사로 있을 때부터 회사 경영에 필요한 현금성 경비의 충당을 위하여 부외자금을 조성하였고, 1995년 무렵 ♡♡그룹에서 분리되어 독자적으로 경영되기 시작한 후에도 공소외 2 (㉡) 재무팀에서 피고인 1이 사용할 부외자금을 조성하였는데, 그 부외자금의 규모는 1998년 147억 9,806만 원, 1999년 70억 867만 원, 2000년 118억 9,701만 원, 2001년 62억 4,944만 원, 2002년 78억 7,000만 원이었다가 그 후 2003년 46억 8,000만 원, 2004년 52억 원, 2005년 26억 원으로 다소 줄어든 뒤 2006년부터는 더 이상 조성되지 아니하였다.

㉡ 매년 초 공소외 2 (㉡)의 회장실에서 관재업무를 담당하는 임원이 공소외 2 (㉡) 재무팀 팀장에게 매월 일정금액의 부외자금을 조성하여 줄 것을 요청하는 방식으로 조성 금액이 결정되고, 추가로 현금이 필요한 경우 월정액 이외에 추가 현금을 요구하는 등 이 사건 부외자금의 액수는 피고인 1과 그의 지시를 받은 회장실 재무담당 임원에 의하여 결정되었다.

가령 2005. 1.경 작성된 '12월 결산 보고자료'에 포함된 '수입 및 지출 내역'(증거기록 제14315쪽) 중 '사입금'(이는 조성된 부외자금을 의미한다) 항목에 의하면, 2004년 누계로 총 52억 원의 부외자금이 조성되었고, 비교란에는 '정기 48, GLS 관련 4'라고 기재되어 있는데, 이는 부외자금 52억 원 중 48억 원이 정기적인 부외자금으로 조성된 것이고, 나머지 4억 원은 계열사인 ○○ GLS와 관련하여 추가로 부외자금이 조성된 것임을 뜻한다.

㉢ 공소외 2 (㉡) 재무팀은 이 사건 부외자금을 조성하기 위하여, 현금을 인출한 후 이를 복리후생비, 회의비, 교재비, 조사연구비 등으로 허위 계정처리하고, 기존 경비처리가 된 매출전표를 복사하거나, 허위의 신용카드 매출전표를 수기로 직접 작성하거나, 직원들로부터 개인적으로 사용한 신용카드 매출전표를 받아 첨부하거나, 도트프린터를 이용하여 다량의 매출전표를 만드는 등으로 허위 전표에 대응하는 허위의 증빙을 만들었다.

㉣ 공소외 2 (㉡) 재무팀은 위와 같이 부외자금을 만들어 매월 3~4차례 회장실에 전달하면서 부외자금 조성과 관련한 장부나 문건은 별도로 작성하지 아니하였고, 회장실에 현금을 전달하고 회장실 재무담당 임원 등으로부터 지불증을 받아 이를 월말까지 보관하다가 공소외 2 (㉡) 재무팀 팀장이 경영지원실장에게 부외자금 전달 내역을 보고한 후 이를 폐기하였다.

㉤ 공소외 2 (㉡) 회장실 재무담당 임원 또는 재무2팀장은 공소외 2 (㉡) 재무팀으로부터 부외자금으로 조성된 현금을 받아 이를 피고인 1의 차명주식 매각대금, ▶▶(BS)으로부터 지급받은 금원, 비상장사의 주권실물, 무기명채권, CD, 예·적금 통장, 증권통장, 금융상품 통장, 도장, 카드 등이 함께 보관되어 있는 재무2팀이 관리하던 금고(이하 '이 사건 금고'라고 한다)에 넣어 보관하였다.

㉥ 이 사건 부외자금 자체의 조성내역이나 집행내역 및 잔액을 기재한 별도의 장부는 존재하지 않았고, 다만 공소외 2 (㉡) 회장실 재무2팀의 실무자들이 피고인 1의 재산현황을 한눈에 파악할 수 있도록 '수입'과 '지출' 현황을 나타내기 위하여 작성한 '일계표'(증거기록 제2509 내지 2516쪽, 제20069 내지 20186쪽, 이하 '이 사건 일계표'라 한다)와 결산보고서의 '수입'란 중 '사' 계정에 전달받은 부외자금의 액수를 기재하였다.

이 사건 부외자금은 회장실 재무2팀에 전달되어 이 사건 금고에 보관된 후 얼마 지나지 않아 대부분 사용되었는데, 이러한 부외자금의 사용금액은 이 사건 일계표상의 '지출'란에 반영되었으나 그 부외자금만의 사용내역을 별도로 기재하는 계정은 두지 않았고, '일계표'나 '2004년도 결산내역' 및 '2005년도 결산실적'의 지출내역에는 법인을 위한 지출과 개인적 지출이 구분되어 있지 않으며, 수입총계와 지출총계를 계산한 차액을 '흑자'라고 표현하고 '수입과 지출의 차이는 시재의 증가로 반영된다'고만 기재되어 있다.

㉠ 공소외 2 (주) 회장실 재무2팀에는 이 사건 부외자금만의 출납을 관리하는 별도의 결산은 없었던 반면에, 피고인 1이 선대로부터 증여받은 차명주식을 매각하여 마련한 자산과 현금을 관리하기 위한 결산절차가 따로 있었고(이를 '손결산'이라 하고, 손결산에 의하여 관리되는 차명주식을 매각하여 발생한 현금을 '공소외 37'이라고 한다), 손결산을 전담하는 직원이 존재하여 수시로 발생하는 손결산 자금의 입출금을 '손일계표'(주식일계표)에 기재하여 정리하고 매월 말에는 손일계표상 기재되어 있는 공소외 37 시재액과 이 사건 금고 내에 있는 실제 공소외 37 시재액을 대조하여 결산업무를 수행하였으며, 다른 담당자가 손결산 자료를 건네받아 이 사건 부외자금, 피고인 1의 다른 개인재산 및 손결산 중 일부를 통합하여 결산하였다(이를 '이결산'이라 한다). 이와 같이 '이결산' 외에 '손결산' 절차가 별도로 존재하였고, 공소외 37과 이 사건 부외자금은 이 사건 금고 내에 사실상 구분되어 보관 및 사용되었다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 1의 지시하에 공소외 2 (주) 부외자금이 조직적, 계속적으로 조성되어 왔고, 그 수입과 지출이 외부에 노출되지 않도록 하기 위해서 별도의 보관장소나 장부를 마련하지 않은 채 피고인 1의 개인재산과 함께 금고에 보관되어 사용되었으며, 피고인 1의 재산 관리를 위해 작성된 자료(일계표 등)에 그 부외자금과 관련된 항목이 포함되어 있음을 알 수 있다.

그러나 이 사건 부외자금이 은밀하게 조성, 보관 및 사용되는 위와 같은 사정은 정상적으로 회계 처리되지 않은 부외자금의 속성에 기인한 것으로 보이고, 이 사건 부외자금이 피고인 1의 처분의사에 의해서만 사용될 수 있는 재산으로 편입되었다는 의미에서 그와 같이 일계표가 작성된 것으로 볼 여지도 있으며, 어느 특정한 사용목적을 위하여 이 사건 부외자금을 조성한 것이 아니라 일반적, 포괄적, 지속적으로 매월 일정액의 부외자금을 조성하고 특별한 사용처가 있는 때에는 추가적으로 부외자금을 조성하였던 것으로 미루어 볼 때, 이 사건 부외자금이 회사의 정상적인 회계 처리가 불가능하거나 곤란한 현금성 경비 충당을 위하여 조성되고 사용되었을 가능성을 배제할 수 없다.

더구나 피고인 1의 차명주식을 원천으로 한 개인자금과 이 사건 부외자금이 결산담당자를 달리하여 별개로 구분되어 관리 및 사용된 정황이 나타나는 이상, 이 사건 부외자금이 회사와는 아무런 관련이 없거나 개인적인 용도로 사용하기 위한 목적으로 조성된 것이라고 선불리 단정할 수 없다.

특히 이 사건 부외자금이 이미 모두 사용된 이 사건의 경우 그 부외자금의 조성 당시 불법영득의사가 있었는지를 판단하기 위하여는 무엇보다도 그 부외자금의 실제 사용처를 확인할 필요가 있다.

㉡ 부외자금의 사용내역

㉢ 검사가 주장하는 부외자금 사용처에 관하여

검사는 피고인 1이 이 사건 부외자금을 피고인 1의 개인자금을 보관하는 금고에 개인자금과 혼합하여 보관하며 사용하였고, 일계표와 결산보고서상의 '수입'란에 이 사건 부외자금 항목이 포함되어 있으며, '지출'란에 개인적 사용처에 관한 항목들이 포함되어 있음을 근거로 피고인 1이 이 사건 부외자금을 생활비, 카드대금, 차량·미술품·와인 구입대금, 차명주식 등 개인자산 매입대금 등의 개인적 용도로 사용하였다고 주장한다.

이에 대하여 피고인 1은 위와 같은 용처에는 피고인 1의 개인자금이 사용되었다고 다룬다.

기록에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정에 비추어 보면, 검사가 주장하는 위와 같은 개인적 사용처에 이 사건 부외자금이 사용되었음을 뒷받침하는 직접적인 증거는 없고, 오히려 대부분 피고인 1의 차명주식을 원천으로 하여 마련된 자금이 사용된 것으로 보인다.

- A. 이 사건 일계표에 포함되어 있는 일부 항목들의 내역 및 누계를 기재한 '계정잔액 자료'(증거기록 제260~263쪽, 증가 제125호증), '○○ 주식 매각 현황'(증거기록 제4227쪽)에는 검사가 이 사건 부외자금의 사용처라고 주장하는 생활비, 카드대금, 차량·미술품·와인 구입대금, 차명 주식과 같은 개인자산 매입대금 등 피고인 1의 개인적 용도에 피고인 1 소유의 차명주식을 관리하는 손결산 계정에서 나온 자금이 사용된 사실이 기재되어 있고, 공소외 2 (주) 재무팀에서 자금 인출업무를 담당하였던 공소외 35, 공소외 74도 그러한 사실을 확인하고 있다.
- B. 피고인 1이 위와 같이 손결산에 의해 관리되는 차명주식의 매각대금을 사용할 경우 이를 이결산에 대여한 것으로 처리하여 이 사건 일계표상 '차입금(고문님)' 항목으로 집계하고, 아울러 손결산 자료인 주식일계표에도 손결산의 자금이 이결산에서 사용된 사항을 기재하였으며, 이는 '○○ 주식 매각 현황'의 '대여' 항목에도 반영되었다.
- C. '○○ 주식 매각 현황'에 따르면 손결산의 자금이 이결산에 대여하는 형식을 거치지 아니하고 손결산 내에서 직접 차명주식이나 채권 등의 매입에 사용되기도 하였다.
- D. 주식일계표와 각종 증빙자료(증가 제144호증 내지 제164호증의 4)에는 2004년과 2005년에 피고인 1이 손결산 자금으로 차량·미술품·와인 구입, 친족 지원금, 차명주식·2우B워런트·무기명채권·국민주택채권의 매입 등에 사용한 내역이 나타난다.

㉔ 피고인 1이 주장하는 부외자금 사용처에 관하여

피고인 1은 이 사건 부외자금을 접대비·선물비, 경조사비, 명절휴가비, 현장방문 격려금, 성과 격려금, 일반 격려금, 회장실 활동비, M&A 경비 등 회사를 위한 공적 용도에 사용하였고, 이러한 사용금액은 이 사건 일계표 지출란의 '회장님' 계정에 기재하였다고 주장하므로 이에 관하여 살펴본다.

A. 일계표 등 결산자료

앞서 본 사실관계와 이 사건 일계표 및 결산실적 자료 등에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정에 비추어 보면, 피고인 1의 개인재산을 관리하기 위하여 작성되는 일계표에 이 사건 부외자금의 조성내역이 기재되었다는 점만으로 그 부외자금이 개인적 용도에 사용하기 위하여 조성된 것이라고 단정하기 어렵다.

- ㉠ 이 사건 부외자금이 조성되어 공소외 2 (주)의 회장실 금고에 전달되면 그 액수가 일계표의 수입란 중 입금항목의 '사'(사입금을 뜻한다) 계정에 기재되었고, 부외자금이 사용되면 그 액수가 일계표의 지출란 중 경비항목의 '회장님' 계정에 기재되었다.
 - ㉡ 2005. 1. 31.자 일계표(증거기록 제20133쪽)에는 '회장님'계정에 당일 내역으로 "JH연말사용 54.6"이라고 기재되어 있는데, 이는 뒤에서 살펴보는 바와 같이 피고인 1이 개인자금으로 지급한 일반격려금을 의미한다.
- 그 이전에도 2000. 12. 31.자 일계표(증거기록 제3479쪽)의 지출란의 경비항목 중 '회장님(부회장님)' 계정에 "39 30"이라고 기재된 부분이 있는데, 이는 뒤에서 보는 바와 같이 공소외 2 (주)의 M&A와 관련하여 지출된 금액이다.

이와 같이 이 사건 부외자금의 지출이 집계되는 일계표의 '회장님' 계정에는 순수한 개인적 용도 외의 지출 내역이 포함되어 있다.

B. 접대비·선물비, 경조사비, 명절휴가비, 현장방문 격려금, 포상금(성과 격려금) 등

증가 제93호증의 3 내지 18, 33, 42의 각 기재, 공소외 14, 공소외 33, 공소외 66의 각 검찰 및 원심 법정에서의 진술, 피고인 3의 원심 법정에서의 진술 등을 종합하면, 피고인 1이 이 사건 부외자금을 다음과 같이 사용한 사실을 인정할 수 있다.

- ㉠ 2003년부터 2005년까지 공소외 2 (주) 임직원에게 대한 내부 경조금 기준은 임원의 경우 50만 원, 직원의 경우 30만 원으로 책정되어 있었으나, 피고인 1은 피고인 4에게 2003. 10. 14. 부친상 조의금으로 500만 원, 2006. 4. 3. 빙모상 조의금으로 300만 원, 2003. 12. 직원 공소외 38에게 부친상 조의금으로 500만 원, 직원 공소외 39에게 딸 결혼 축의금으로 300만 원을 지급하였고, 그 외에도 2003년부터 2005년까지 발생한 주요 임직원들의 경조사에 위 기준을 초과하는 조의금이나 축의금 등을 지급하였다.
- ㉡ 피고인 1은 (명절)휴가비로 2004. 1.경 공소외 40에게 300만 원, 2004. 7.경 공소외 14에게 300만 원, 공소외 42에게 2005. 2.경 50만 원, 2005. 8.경 50만 원, 2005. 7.말 공소외 27에게 미화 1만 달러, 2005. 7.경 공소외 38에게 500만 원, 2005. 7.경 공소외 14에게 500만 원을 지급하였다.
- ㉢ 피고인 1은 2003년부터 2005년까지 공소외 2 (주)에서 후원하는 골프선수들에게 선수당 200만 원 정도를 격려금으로 지급하였다.
- ㉣ 피고인 1은 (특별)상여금으로 2000. 1.경부터 2005. 12.경까지 공소외 7에게 총 5,000만 원, 1998년경부터 2005년경까지 공소외 44에게 총 5,000만 원, 2004. 12.경 공소외 45에게 500만 원, 2004년경 공소외 35에게 3,000만 원, 2005. 2.경 공소외 46에게 500만 원, 공소외 47에게 2005. 11. 18. 2억 1,500만 원, 2005. 11. 22. 2억 5,000만 원, 2005. 2.경부터 2005. 12.경까지 공소외 48에게 총 600만 원을 지급하였다.
- ㉤ 피고인 1은 포상금으로 2004. 6.경 공소외 40에게 1,000만 원, 2005. 말경 양종윤에게 1,000만 원을 지급하였다.
- ㉥ 피고인 1은 (특별)격려금으로 2004. 1.경 공소외 45에게 500만 원, 2004. 3.경 공소외 50에게 1,000만 원, 2004. 12.경 공소외 51에게 500만 원, 2004. 12.경 공소외 52에게 500만 원, 2004. 말경 공소외 53에게 2,000만 원, 2005. 2.경 공소외 54에게 50만 원, 2005. 7.경 공소외 55에게 미화 5,000달러, 2005. 12.경 공소외 56에게 500만 원, 2005. 12.경 공소외 57에게 5,000만 원, 공소외 58에게 2005. 2.경 및 2005. 12.경 총 800만 원, 2005년경 공소외 59에게 1,000만 원을 지급하였다.
- ㉦ 피고인 1은 ○○ 그룹의 회장으로 활동하면서 위와 같이 임직원들이나 관계자들에 대한 (명절)휴가비, 현장 방문시 격려금, 성과 격려금 등을 비롯하여 거래처 등에 대한 접대비·선물비 등으로 수시로 지출하였다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 1이 이 사건 부외자금으로 회사 임직원들이나 거래처 등에 대한 접대비·선물비, 경조사비, 명절휴가비, 현장 방문 격려금, 포상금 등을 지급하였고, 그 부외자금이 사용된 때로부터 이미 10년을 전후한 기간이 경과하였다는 점을 고려하면, 실제로는 위에서 확인된 금액 이외에도 그와 같은 용도로 사용된 부외자금이 더 있을 개연성이 있으며, 이와 같은 부외자금의 조성 및 사용은 부적절한 것이어서 근절되어야 마땅하나, 과거 회사의 원활한 운영과 임직원들의 관리 및 사기진작 등을 위하여 부외자금이 사용되어 온 측면이 있음을 부정할 수 없다. 따라서 그러한 용도에 대비한 부외자금의 조성 자체가 회사와 무관하게 오로지 피고인 1 개인의 체면이나 회사 임직원들로부터 개인적 충성을 얻기 위한 목적에서 비롯된 것이어서 불법영득의 의사가 객관적으로 명백히 표현되었다고

단정하기 어렵다.

C. 일반 격려금

선물명단(증거기록 제14375~14383쪽), 2005년 결산실적 자료(증거기록 제6378쪽), 손결산 자금의 사용 내역 중 '회장님 사용' 자료(증거기록 제14328쪽), 2005. 12. 31.자 일계표(증거기록 3484쪽), 수입 및 지출내역 자료(증거기록 제14357쪽), 2004. 12. 31.자 계정잔액 자료(증거기록 제262, 263쪽), 선물 관련 명단(증가 제165호증)에 의하면, 당시 지주회사의 역할을 하던 공소외 2 (주)의 회장인 피고인 1이 연말연시에 공소외 2 (주)의 회장실과 비서팀을 포함한 공소외 2 (주)의 임직원들과 ○○ 계열회사 대표 등을 중심으로 지급대상자를 정하여 피고인 1의 개인재산인 손결산 자금에서 현금 또는 주식 형태의 격려금으로 2003년 51억 원, 2004년 40억 원, 2005년 55억 원, 2006년 56억 원을 지급한 사실을 인정할 수 있다.

위 인정사실에 의하면, 2003년 이후 매년 대체로 비슷한 금액의 격려금이 지급되었음을 알 수 있는데, 그 당시 회사의 경영권이 불안정한 상태에 있었다거나 피고인 1이 특별히 회사 임직원들에게 현금 기타 재산상 이익을 제공하면서까지 자신의 위상을 높이거나 자신에 대한 충성심을 강화하여야 할 만한 특별한 사정은 보이지 않고, 위와 같은 격려금의 사용을 통하여 부수적인 목적으로서 피고인 1의 위상과 평판을 높이는 효과를 의도하였거나 결과적으로 그러한 효과를 얻게 되었다고 하더라도, 그러한 사정만으로 위와 같은 격려금이 회사와 무관하게 피고인 1의 개인적 목적에서 지급된 것이라고 보기는 어렵다.

더구나 2003년부터 2005년까지 3년간 조성된 부외자금의 액수가 전에 비하여 줄어든 124억 8,000만 원임에 비하여, 같은 기간 피고인 1이 개인재산에서 일반 격려금으로 사용한 금액만 146억 원이 되는데(그 중 공소외 2 (주)의 직위를 맡고 있던 피고인 1의 가족이나 공소외 2 (주)의 계열사 대표들에게 지급된 부분을 제외하더라도 절반 이상이 되는 상당한 금액이다), 이와 같이 부외자금 이외에 추가로 개인자금을 조달하여 회사를 위하여 상당 금액을 사용한 점에 비추어 보더라도, 피고인 1이 위 기간 동안 이 사건 부외자금을 조성하는 단계에서 이를 회사와 무관하게 개인적으로 착복하려는 의사가 있었다고 단정하기 어렵다.

D. M&A 경비

2000년 일계표(증거기록 제3479쪽), 증가 제93호증의 19, 20, 37, 39, 40의 각 기재에 의하면, 피고인 1은 직원들을 통하여 1997년 공소외 2 (주)가 공소외 60 회사로부터 〰〰 지분을 인수하는 과정에서 양도인 측에 사례금 10억 원을 전달하였고, <<타이어 회장으로부터 제일투자신탁 지분을 인수하는 과정에서 양도인 측에 사례금 10억 원을 전달하였으며, 2000년 공소외 61 회사로부터 〰〰쇼핑(현재 공소외 70 회사) 지분을 인수하는 과정에서 양도인 측에 비공식 매매대금 30억 원을 지급하고 이러한 내용을 이 사건 부외자금의 사용금액이 집계되는 일계표 지출란의 '회장님' 항목에 '39 30'으로 기재한 사실이 인정되고, 공소외 2 (주)의 사업과 관련하여 1997년부터 2005년까지 아래 표 기재와 같이 28건에 이르는 M&A를 진행한 사실을 인정할 수 있다.

아 래 표 생 략

위 인정사실에 의하면, 피고인 1은 2000년에 공소외 2 (주)를 위하여 〰〰쇼핑의 지분을 인수하면서 이 사건 부외자금으로 관계자에게 비공식 매매대금을 지급하였고, 그 이전에도 공소외 2 (주)의 사업확장을 위하여 여러 차례 M&A를 진행하면서 비공식 사례금을 지급하였음을 알 수 있는데, 이러한 사정에 비추어 볼 때, 그 후 2005년까지 진행된 다수의 M&A 과정에서도 이 사건 부외자금에서 M&A와 관련한 비용으로 상당 금액을 지출하였을 것으로 추단된다.

그리고 이와 같은 사례금의 지급이 배임증재에 해당한다고 인정할 근거가 없는 이 사건에서 위 사례금은 공소외 2 (주)의 M&A를 성사시키기 위하여 소요된 비용으로서 M&A의 주체인 공소외 2 (주)를 위한 것으로 볼 수 있으므로, 피고인 1이 이를 개인적 용도로 착복한 것이라고 보기 어렵다.

③ 소결

이상에서 살펴본 부외자금의 조성 경위와 관리 방법 및 실제 사용용도, 특히 검사가 이 사건 공소장을 통해 피고인 1이 부외자금을 개인적 용도로 사용한 예로 적시한 항목들에는 대부분 피고인 1의 개인재산이 사용된 것으로 보이고, 그 밖에 이 사건 부외자금이 피고인 1의 개인적 용도에 사용되었음을 입증하는 직접적인 증거는 없으며, 오히려 이 사건 부외자금으로 접대비·선물비, 경조사비, 명절휴가비, 현장방문 격려금, 포상금(성과 격려금), M&A 경비 등 회사를 위한 용도로 상당 금액이 사용된 것으로 보일 뿐만 아니라, 이 사건 부외자금의 지출이 집계된 이 사건 일계표상의 '회장님' 계정에는 회사를 위한 용도로 지출된 부분을 포함하고 있고, 게다가 이 사건 부외자금이 조성된 기간 동안 그 부외자금 액수를 초과하는 일반 격려금의 지급을 위하여 피고인 1이 개인재산을 출연하기까지 한 점 등을 종합하여 보면, 검사가 제출한 증거들만으로는 적어도 2003년부터 2005년까지 공소외 2 (주)의 부외자금이 조성될 당시 피고인 1에게 그 자금을 빼내어 착복할 목적이 있었는지에 관하여 합리적 의심의 여지가 없을 정도로 입증이 되었다고 보기 어렵다.

결국 피고인 1에게 유죄의 의심이 간다 하더라도 그 기간에 해당하는 공소사실에 관하여는 피고인의 이익으로 판단할 수밖에 없으므로 그 부분 공소사실은 범죄의 증거가 없는 경우에 해당하여 무죄를 선고하여야 한다.

이와 달리 판단한 원심판결에는 사실을 오인하거나 횡령죄에 관한 법리를 오해하여 판결결과에 영향을 미친 위법이 있다.

피고인 1의 이 부분 주장은 이유 있다.

(다) 1998년부터 2002년까지 사이의 부외자금 조성행위에 관하여

이 부분 공소사실 중 앞서 본 무죄 부분을 제외한 나머지 1998년부터 2002년까지 사이의 부외자금 조성행위에 의한 업무상 횡령의 점은 그 이득액이 50억 원 이상일 때에 해당하여 구 특정경제범죄 가중처벌 등에 관한 법률(2012. 2. 10. 법률 제11304호로 개정되기 전의 것) 제3조 제1항 제1호에 의하여 법정형이 무기 또는 5년 이상의 유기징역에 해당하는 범죄로서, 형사소송법 부칙(2007. 12. 21. 법률 제8730호) 제3조, 구 형사소송법(2007. 12. 21. 법률 제8730호로 개정되기 전의 것) 제249조 제1항 제2호에 의하여 그 공소시효가 10년이다.

그런데 이 사건 공소는 위 범죄행위가 종료된 2002. 12. 31.부터 10년이 경과한 후인 2013. 7. 18. 제기되었음이 기록상 분명하다.

그렇다면 그 부분 공소사실은 공소시효가 완성되었을 때에 해당하므로 유·무죄의 판단에 나아가 살펴볼 필요 없이 형사소송법 제326조 제3호에 의하여 면소되어야 한다.

이를 지적하는 피고인 1의 이 부분 주장도 이유 있다.

3) ○○ China, ○○I 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령) 부분

가) 피고인 5 명의 급여 횡령 부분

(1) 횡령죄의 성립 여부(피고인 1, 피고인 2, 피고인 3)

(가) 주주총회나 이사회 결의에 의하여 주식회사의 임원에 대한 추상적인 보수액이 결정되었다고 하더라도 실제 회사 업무를 전혀 수행하지 않는 임원에 대한 정기적인 보수 지급행위가 정당화될 수는 없다(대법원 2007. 6. 1. 선고

2006도1813 판결 참조).

또한 업무상 횡령죄에 있어서의 불법영득의사라 함은 타인의 재물을 보관하는 자가 자기 또는 제3자의 이익을 꾀할 목적으로 업무상 임무에 위배하여 보관하는 타인의 재물을 자기의 소유인 경우와 같이 사실상 또는 법률상 처분하는 의사를 의미하고, 반드시 자기 스스로 영득하여야 하는 것만은 아니다(대법원 2000. 12. 7. 선고 2000도4005 판결 참조).

(나) 원심은 그 판시 증거들을 종합하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ① 피고인 5는 ○○ China, ○○I에서 근무하거나 위 각 법인의 업무를 수행한 사실이 없는 점, ② 피고인 5는 2010. 3. 30.경 ○○I의 커미셔너리(Commissionnery)로, 2010. 4. 30.경 ○○ China의 자문역(Corporate advisor)으로 등재되었지만, 이는 보수를 지급하기 위한 형식을 갖춘 것에 불과하고, 피고인 5가 특별히 커미셔너리나 자문역으로서의 역할을 하였다고 볼 만한 자료는 없는 점, ③ 지주회사의 대표이사가 계열회사를 관리하는 것은 지주회사의 역할에 불과하고 이를 자회사의 업무라고 볼 수 없는 점, ④ 당시 공소외 2 (주)는 공소외 3 (주)를 지배하고 있고, 공소외 3 (주)가 ○○ China, ○○I를 지배하고 있었는데, 위 각 회사들은 모두 법인격이 다르고, 그 회계도 각기 달리하고 있어 지주회사가 그 대표이사에게 지급하는 격려금을 자회사가 부담할 의무도 없는 점, ⑤ 다른 법인들 사이에서 공동경비를 배분하기 위해서는 동일한 조직 또는 사업을 공동으로 운영하거나 영위하여야 할 것인데, 지주회사인 공소외 2 (주)와 ○○ China, ○○I가 공동으로 운영하는 조직이나 사업은 없었던 점, ⑥ 그뿐만 아니라 피고인 5가 지주회사인 공소외 2 (주)의 대표이사를 사직한 이후에도 지속적으로 ○○ China, ○○I로부터 피고인 5에게 급여가 지급되었고, 급여액수도 ○○ China, ○○I의 정관 등에 의하여 정해진 것이 아니라 이 사건 빌라 분양대금 및 그에 대한 소유권이전 경비 등을 고려하여 정해진 점, ⑦ 피고인 1이 피고인 5에게 정당한 절차를 거치지 않고 이 사건 빌라를 제공하였고, 제공여부도 오로지 피고인 1의 의사결정에 따른 것이며, 이 사건 빌라를 제공한 뒤 그 대금을 정산하기 위하여 ○○ China, ○○I로부터 급여를 지급받는 형식을 취하게 되었는데, 이는 법인의 자금을 피고인 1 개인의 소유인 것처럼 처분하였다고 평가할 수 있는 점 등에 비추어 보면, ○○ China, ○○I의 피고인 5에 대한 보수 지급행위가 정당하다고 볼 수 없고, 피고인 1의 불법영득의사를 인정하기에 충분하다고 판단하여 이 부분 공소사실을 유죄로 인정하였다.

(다) 앞서 본 법리를 토대로 원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 특히 원심 및 당심이 적법하게 조사하여 채택한 증거들에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ① 피고인 5가 ○○ China, ○○I에서는 업무를 수행한 사실이 없음에도 이 사건 빌라대금의 정산을 위한 자금을 조달하기 위하여 위 각 법인으로부터 3년여에 걸쳐 합계 87억 원이 넘는 금원이 급여 명목으로 피고인 5 명의의 계좌로 지급되었던 점, ② ○○ China, ○○I는 공소외 2 (주)와 별개의 법인격을 가진 회사로서 이 사건 빌라의 분양이나 피고인 5에 대한 격려금 지급과는 직접적인 이해관계가 없음에도 피고인 5에게 급여를 지급하는 것처럼 가장하여 ○○ China, ○○I의 자금을 빼내어 이 사건 빌라대금의 정산에 사용하도록 한 것은 경영상 판단으로서 정당하다고 볼 수 없는 점, ③ 피고인 1이 자신의 재산이나 은행대출금으로 이 사건 빌라대금을 지급한 후 이를 상환받는 방법으로 피고인 5에 대한 급여 지급을 가장하여 ○○ China, ○○I의 자금을 사용한 것이므로 피고인 1에게 경제적 이해관계가 전혀 없다고 할 수 없고, 설령 그렇지 않다고 하더라도 제3자의 이익을 위하여 회사의 자금을 자기의 소유인 경우와 같이 처분한 이상 불법영득의 의사가 있었다고 봄이 상당한 점 등에 비추어 보면, 이 부분 원심판결에는 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3이 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 위법이 없다.

위 피고인들의 이 부분 주장은 이유 없다.

(2) 피고인 2의 공동정범 성립 여부(피고인 2)

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들을 종합하면, 피고인 1의 해외재산 관재업무를 담당하였던 피고인 2가 2010. 8. 17.경 ○○ China의 법인장으로 취임한 후 2013. 6. 3.경까지 피고인 5가 ○○ China에서 실제 근무한 사실이 없음에도 마치 실제 근무한 것처럼 관련 서류 및 회계장부를 조작하여 ○○ China의 자금으로 피고인 5의 월 급여 명목으로 합계 4,954,554,788원을 지급하는데 관여한 사실을 인정할 수 있다.

위 인정사실에 의하면, 피고인 2가 ○○ China의 법인장으로 취임하기 전에 이미 ○○ China의 자금을 피고인 5에 대한 급여 형식으로 지급하여 이 사건 빌라의 구입대금을 정산하는데 사용하기로 결정되었다고 하더라도 그러한 사정을 알면서 2010. 8.경부터 2013. 6.경까지 피고인 5의 급여 명목으로 ○○ China의 자금 합계 4,954,554,788원을 지출하는데 관여한 이상 적어도 그 부분 횡령행위에 대하여는 피고인 2의 기능적 행위지배가 인정되므로 피고인 2는 그 기간 동안의 횡령 범행에 대하여 공동정범으로서의 책임이 있다고 봄이 상당하다.

피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

나) 피고인 2 명의 급여 횡령 부분(피고인 1, 피고인 2)

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들을 종합하면, 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

- ① 피고인 1은 2005년경부터 공소외 2 (주)뿐만 아니라 공소외 2 (주)의 국내외 계열사로부터 급여를 수령하였는데, 그 중 ○○ China로부터 고문료 명목으로 2005년도에 40만 달러, 2006년경부터 2009년경까지 매년 47만 달러를 지급받았고, 2010년 상반기 4개월 동안 14만 달러를 지급받은 후 금원을 지급 받는 것을 중단하였다.
- ② 그 후 피고인 1의 지시에 따라 피고인 2가 회장실 재무담당 임원인 피고인 3과 함께 피고인 1의 해외 생활비를 확보하기 위한 방안에 대해 논의한 결과 피고인 2가 ○○ China로부터 피고인 2 명의의 계좌로 급여를 지급받아 이를 피고인 1의 해외 생활비로 사용하도록 제공하였다.

위 인정사실과 앞서 든 증거에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ① 피고인 1이 이 부분 공소사실 기간 동안 정식으로 ○○ China의 업무수행을 하였다면 자신 명의로 급여를 받지 못할 불가피한 사정이 있었다고 볼 자료가 없음에도 피고인 1의 해외재산 관재업무를 담당하였던 피고인 2로 하여금 ○○ China에 근무하는 것처럼 가장하여 급여를 지급받게 한 다음 이를 전달받아 사용한 점, ② 이는 피고인 1의 해외 생활비를 확보하기 위한 방안으로 결정된 것인데, 피고인 1이 지주회사인 공소외 2 (주)의 대표이사라고 하더라도 피고인 1의 개인적인 필요에 의하여 공소외 2 (주)의 해외 자회사의 자금을 임의로 사용하는 것이 정당화 될 수는 없는 점 등에 비추어 보면 ○○ China에서 피고인 2에게 급여 명목으로 지급된 금원에 대하여 피고인 1에게 불법영득의 의사가 있었다고 인정된다.

피고인 1, 피고인 2의 이 부분 주장은 이유 없다.

4) 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(배임) 부분(피고인 1, 피고인 2, 피고인 4)

가) 이 부분 공소사실의 요지

(1) □□□ □□□□□ 빌딩 매입 과정에서의 배임

피고인 1, 피고인 2, 피고인 4는 공소외 15, 공소외 36, 공소외 63과 공모하여, 2006. 12. 26.경☆☆은행○○지점에서 피고인 1이 실질적으로 소유·지배하고 있는 Pan 공소외 4 회사 명의로 동경 아카사카 소재 □□□ □□□□□ 빌딩 및 부지를 매입하기 위하여 21억 5,000만 엔을 대출받음에 있어, 피해자 ○○ 공소외 4 (주)에 손해가 발생하지 않도록 회사 재산을 보존하고 관리하여야 할 업무상 임무가 있음에도 불구하고 이를 위배하여, 위 대출금채무를 담보하

기 위하여 피해자 ○○ 공소외 4 (주) 소유의 동경 소재 ○○ Japan 빌딩 및 부지에 임의로 채권최고액 21억 5,000만 엔의 근저당권을 설정하고, 피해자 ○○ 공소외 4 (주)로 하여금 28억 4,700만 엔(2006. 12. 26. 당시 매매기준환율에 의한 한화 223억 1,364만 원 상당)의 한정 근보증채무에 연대보증하게 함으로써 Pan 공소외 4 회사의 실질적 소유자인 피고인 1에게 근보증 한도액 상당의 재산상 이익을 취득하게 하고, 피해자 ○○ 공소외 4 (주)에 같은 금액 상당의 손해를 가하였다.

(2) ◇◇◇◇◇◇ 빌딩 매입 과정에서의 배임

피고인 1, 피고인 2, 피고인 4는 피고인 3, 공소외 63과 순차 공모하여, 2007. 10. 12.경 ☆☆☆은행○○지점에서, 피고인 1이 실질적으로 소유, 지배하고 있는 Pan 공소외 4 회사 명의로 동경 아카사카 소재 ◇◇◇◇◇◇ 빌딩 및 부지를 매입하기 위하여 18억 엔을 대출받음에 있어, 회사에 손해가 발생하지 않도록 회사 재산을 보존하고 관리하여야 할 업무상 임무가 있음에도 불구하고 이를 위배하여, 피해자 ○○ 공소외 4 (주)로 하여금 21억 6,000만 엔(2007. 10. 12. 당시 매매기준환율에 의한 한화 169억 1,582만 원 상당)의 대출원리금 채무에 연대보증하게 함으로써 Pan 공소외 4 회사의 실질적 소유자인 피고인 1에게 대출원리금 상당의 재산상 이익을 취득하게 하고, 피해자 ○○ 공소외 4 (주)에 같은 금액 상당의 손해를 가하였다.

나) 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(배임)죄에서의 이득액의 범위

(1) 인정사실

원심 및 당심이 적법하게 채택하여 조사한 증거들을 종합하면, 다음과 같은 사실을 인정할 수 있다.

(가) □□□ □□□□ 빌딩 관련 연대보증에 의한 배임 부분

- ① ○○ 공소외 4 (주)의 직원 공소외 63이 2006. 12. 초 무렵 (주)☆☆은행○○지점에 □□□ □□□□ 빌딩의 구입자금 대출을 문의하였고, 이에 (주)☆☆은행○○지점에서는 당시 □□□ □□□□ 빌딩의 감정가격이 16억 엔에 불과하고, 총 소요자금은 25억 엔 전후로 예상되는데 21억 5천만 엔의 대출요청은 과다하다고 보고 □□□ □□□□ 빌딩 외에 추가담보와 ○○ 공소외 4 (주)의 연대보증을 요구하였다.
- ② 피고인 1은 피고인 4를 통하여 2006. 12. 14. Pan 공소외 4 회사 주식을 양수한 다음, Pan 공소외 4 회사 명의로 2006. 12. 26. 공소외 64 회사와 사이에 □□□ □□□□ 빌딩에 관하여 매매대금 22억 엔(계약 당일 계약금 2억 2,000만 엔, 2007. 1. 12. 잔금 19억 8,000만 엔)으로 정하여 매매계약을 체결하였다.
- ③ 한편, Pan 공소외 4 회사는 2006. 12. 26. 무렵 (주)☆☆은행○○지점과 사이에 대출금액 21억 5,000만 엔, 적용이율 연 1.95%{T1M JPY Libor(0.376%) + 1.574%}, 대출기한 실행 후 36개월, 매월 300만 엔씩 분할 상환하는 조건으로 여신거래약정을 체결하였고, 그에 따른 대출금채무의 이행을 담보하기 위하여 같은 날 (주)☆☆은행에게 □□□ □□□□ 빌딩에 관하여 채권최고액 2억 6,400만 엔으로 된 근저당권을 설정하여 주었다가(그보다 선순위인 보증금채권 1억 9,300만 엔이 있었다), 2007. 1. 12. 위 근저당권의 채권최고액을 21억 5,000만 엔으로 변경하였다.
- ④ ○○ 공소외 4 (주)는 2006. 12. 26. (주)☆☆은행○○지점에 Pan 공소외 4 회사의 위 여신거래약정에 기한 대출금채무의 이행을 담보하기 위하여 보증한도 28억 4,700만 엔으로 정하여 위 대출금채무를 연대보증하는 한편, 같은 날 ○○ 공소외 4 (주) 소유의 일본 도쿄도 (주소 2 생략) 지하 2층, 지상 13층 건물 및 그 부지(2006. 12. 기준 감정가액은 80억 엔이고, 1순위 근저당권 45억 5,000만 엔과 선순위 보증금채권 4억 1,500만 엔이 있었다, 이하 위 건물과 부지를 합하여 '○○ Japan 빌딩'이라고 한다)에 관하여 채권최고액 2억 6,400만 엔으로 된 2순위 근저당권을 설정하여 주었다가, 2007. 1. 12. 위 2순위 근저당권의 채권최고액을 21억 5,000만 엔으로 변경하였다.

(나) ◇◇◇◇◇◇ 빌딩 관련 연대보증에 의한 배임 부분

- ① Pan 공소외 4 회사는 2007. 9. 28. ◇◇◇◇◇◇ 빌딩에 관하여 매매대금 18억 엔(계약 당일 계약금 1억 8,000만 엔, 2007. 10. 12. 잔금 16억 2,000만 엔)으로 정하여 매매계약을 체결하였다.
- ② Pan 공소외 4 회사는 2007. 10. 12. (주)☆☆은행○○지점과 사이에 대출금 18억 엔, 대출기한 취급 후 36개월, 적용이율 연 1.98%{=JPY Libor 1M(0.82%) + 1.16%}, 매월 150만 엔씩 분할 상환하는 조건으로 여신거래약정을 체결하였고, 같은 날 (주)☆☆은행○○지점에 ◇◇◇◇◇◇ 빌딩에 관하여 채권최고액 21억 6,000만 엔으로 된 1순위 근저당권을 설정하여 주었다.
- 그 무렵 (주)☆☆은행○○지점이 조사한 ◇◇◇◇◇◇ 빌딩의 감정가액은 14억 엔에 불과하였고, 선순위 임차보증금 채권도 3억 5,600만 엔이 있었다.
- ③ ○○ 공소외 4 (주)는 2007. 10. 12. (주)☆☆은행○○지점에 Pan 공소외 4 회사의 위 여신거래약정에 기한 대출금채무의 이행을 담보하기 위하여, 그 대출금채무를 연대보증하는 한편, ○○ Japan 빌딩에 관하여 채권최고액 21억 6,000만 엔으로 된 3순위 근저당권을 설정하여 주었다.

(2) 판단

업무상배임죄는 타인의 사무를 처리하는 자가 그 임무에 위배하는 행위로써 재산상의 이익을 취득하거나 제3자로 하여금 이를 취득하게 하여 본인에게 손해를 가한 때에 성립하는 것이고, 여기에서 본인에게 "재산상의 손해를 가한 때"라 함은 현실적인 손해를 가한 경우뿐만 아니라 재산상 실해 발생의 위험을 초래한 경우도 포함된다(대법원 2003. 10. 30. 선고 2003도4382 판결 참조). 그리고 상당하고 합리적인 채권회수조치를 하지 아니한 채 이미 채무변제능력을 상실한 계열회사를 위하여 자금을 대여하거나 지급보증하는 행위가 배임행위가 될 경우에는 제공된 자금액 또는 지급보증금액 전체가 배임죄에 있어서 손해 및 이득액이 된다(대법원 2007. 9. 7. 선고 2007도3373 판결참조).

원심은 그 판시 증거들에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ① 채권자인 (주)☆☆은행은 Pan 공소외 4 회사가 주채무를 연체하게 될 경우 변제 자력이 있는 ○○ 공소외 4 (주)에 대하여 바로 연대보증채무의 이행을 구할 수 있고, 이 경우 ○○ 공소외 4 (주)의 전체 재산(○○ Japan 빌딩에 한정되지 아니한다)에 대하여 보증금액(대출원리금) 상당의 손해가 발생할 위험에 처하게 되는 점, ② ○○ 공소외 4 (주)가 보증채무 이행 이후 변제자 대위에 의하여 (주)☆☆은행이 □□□ □□□□ 빌딩 또는 ◇◇◇◇◇◇ 빌딩에 설정한 1순위 근저당권을 실행할 수 있다고 하더라도 이는 배임행위로 인한 손해가 발생된 이후의 사정에 불과하여, 일단 손해의 위험을 발생시킨 이상 사후에 피해가 회복되었다고 하더라도 이를 손해액에서 공제할 수 없는 점(대법원 2012. 7. 12. 선고 2009도7435 판결 참조) 등에 비추어 보면, 이 부분 배임행위로 발생한 손해액은 주채무자인 Pan 공소외 4 회사의 대출금에 대하여 보증채무를 부담하게 됨으로써 발생하는 보증금액 전체라 할 것이지 공동담보로 제공된 이 사건 각 빌딩의 가액을 공제할 것은 아니라고 판단하였다.

앞서 본 법리를 토대로 원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 특히 앞서 본 사실관계에 의하면, ① Pan 공소외 4 회사가 (주)☆☆은행으로부터 대출받을 당시 담보로 제공한 □□□ □□□□ 빌딩이나 ◇◇◇◇◇◇ 빌딩의 담보가치가 충분하지 않았고, 그로 인해 ○○ 공소외 4 (주)가 Pan 공소외 4 회사를 위하여 연대보증을 하게 된 것으로 보이는데, ○○ 공소외 4 (주)가 연대보증채무를 이행하게 될 경우 채권자인 (주)☆☆은행의 □□□ □□□□ 빌딩 또는 ◇◇◇◇◇◇ 빌딩에 대한 근저당권을 대위하여 실행할 수 있다는 사정만으로 연대보증을 함에 있어 상당하고 합리적인 채권회수조치를 다하였다고 보기 어려운 점, ② 비록

죄형균형 원칙이나 책임주의 원칙상 '특정경제범죄 가중처벌 등에 관한 법률'을 적용함에 있어서 취득한 이득액을 엄격하고 신중하게 산정할 필요가 있다는 점을 고려하더라도, 장차 위 각 근저당권의 실행에 의하여 실제 회수가 가능한 채권액은 가변적이므로 담보물의 가치를 초과하여 연대보증한 금액이나 실제로 회수가 불가능하게 된 금액만을 손해액으로 볼 것이 아니라 재산상 권리의 실행이 불가능하게 될 염려가 있거나 손해발생의 위험이 있는 연대보증 채무금 전액을 손해액으로 보아야 하고, Pan 공소외 4 회사의 실질적 소유자인 피고인 1도 같은 금액의 인적 담보 가치라는 재산상 이익을 취득하였다고 봄이 상당한 점 등을 보태어 보면, 이 부분 원심판결에는 피고인 1, 피고인 2, 피고인 4가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 위법이 없다.

위 피고인들의 이 부분 주장은 이유 없다.

다) 구체적인 이득액의 산정

앞서 본 사실관계에 의하면, ○○ 공소외 4 (주)가 이 사건 연대보증으로 인하여 입게 된 손해액은 피담보채무인 대출원리금 상당이고, 그 대출원리금 이상의 손해가 발생하였거나 발생할 위험이 있다는 점을 인정할 증거가 없다.

그런데 주채무인 대출원금에 대한 이자가 변동금리로 약정되어 있어 범행 당시 이자는 특정되지 아니하므로 결국 대출원금 및 이에 대한 액수 미상의 이자 상당액을 손해액으로 봄이 타당하다.

따라서 □□□ □□□□□ 빌딩 매입과 관련하여 ○○ 공소외 4 (주)에 발생한 손해액은 대출원금인 21억 5,000만 엔 및 이에 대한 액수 미상의 이자 상당액이고, ◇◇◇◇◇◇ 빌딩 매입과 관련하여 ○○ 공소외 4 (주)에 발생한 손해액은 대출원금인 18억 엔 및 이에 대한 액수 미상의 이자 상당액이 된다.

그리고 엔화로 표시된 이득액을 한화로 산정함에 있어서는 행위시인 ○○ 공소외 4 (주)의 각 연대보증시점의 환율을 적용함이 타당한데, 증가 제8호증에 의하면, □□□ □□□□□ 빌딩의 매입을 위한 ○○ 공소외 4 (주)의 연대보증 시점인 2006. 12. 26. 당시 원/100엔 매매기준율은 781.46원인 사실을 인정할 수 있으므로, 이를 □□□ □□□□□ 빌딩 관련 배임 범죄사실의 대출원금 21억 5,000만 엔에 적용하면 한화 168억 139만 원(= 21억 5,000만 엔 × 781.46/100)이 된다.

또한 증가 제9호증에 의하면, ◇◇◇◇◇◇ 빌딩의 매입을 위한 ○○ 공소외 4 (주)의 연대보증 시점인 2007. 10. 12. 당시 원/100엔 매매기준율은 783.14원인 사실을 인정할 수 있으므로, 이를 ◇◇◇◇◇◇ 빌딩 관련 배임 범죄사실의 대출원금 18억 엔에 적용하면 한화 140억 9,652만 원(= 18억 엔 × 783.14/100)이 된다.

이와 달리 검사는 이 부분 공소사실에서 □□□ □□□□□ 빌딩 관련 배임의 경우 근보증 한도액 28억 4,700만 엔 상당액을, ◇◇◇◇◇◇ 빌딩 관련 배임의 경우 대출원리금채무 21억 6,000만 엔 상당액을 각각의 이득액으로 주장하고 있는바, 앞서 인정된 각 이득액을 초과하는 부분에 대하여는 이를 인정할 증거가 없다.

한편, 원심은 □□□ □□□□□ 빌딩 매입과정에서의 배임의 경우 그 이득액을 대출원금 21억 5천만 엔 및 부대이자로 보면서도 그 21억 5,000만 엔을 한화로 환산하여 표시한 이득액을 222억 4,816만 원으로 잘못 인정하였으므로 이를 지적하는 피고인 1, 피고인 2, 피고인 4의 이 부분 주장은 이유 있다.

나. 검사의 사실오인 내지 법리오해 주장에 관한 판단

1) 특정범죄가중처벌등에관한법률위반(조세) 부분

가) 피고인 1, 피고인 2의 국내 차명주식 관련 조세포탈의 점에 대하여

검사는 피고인 1, 피고인 2에 대한 국내 차명주식 관련 조세포탈의 공소사실로서 다음과 같이 주장하였다.

"피고인 1, 피고인 2는 공모하여, 2003년경부터 2007년경까지(피고인 2는 2004년경부터 2007년경까지) 아래 판시 범죄 사실 제1의 가항과 같은 방법으로 별지 범죄일람표 1 '기소된 포탈세액'란 기재와 같이 2003귀속년도 2,179,875,787원, 2004귀속년도 1,027,192,091원, 2005귀속년도 4,890,879,587원, 2006귀속년도 5,261,741,244원, 2007귀속년도 7,338,975,084원의 양도소득세를 각 포탈하였다.

"

이에 대하여 원심은, 피고인 1이 1998. 12. 31. 이전에 차명으로 원주를 취득할 당시에는 이 사건 주식양도 과세규정이 시행되지 아니한 상태여서 양도소득세의 납세의무에 대하여 전혀 예견할 수 없었고, 위 과세규정 시행 이후 실명으로 전환하지 아니한 채 그대로 차명으로 이를 보유하고 양도하였다는 점만으로는 피고인 1이 양도소득세의 부과 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 부정행위를 하였다고 보기 어려우며, 1998. 12. 31. 이전 차명으로 취득한 원주에 대하여 무상증자 및 주식배당을 통하여 배정받은 무상주는 원주의 변형물에 불과하므로 이를 양도 함으로써 얻은 양도소득에 대하여 과세표준을 신고하지 아니한 행위도 조세포탈죄에서 정한 부정행위에 해당하지 아니한다고 보고, 포탈세액을 계산함에 있어 '후입선출법'을 적용하여 재계산한 액수를 초과하여 양도소득세를 포탈하였음을 인정할 증거가 없다는 이유로 피고인 1, 피고인 2에 대한 위 공소사실 중 별지 범죄일람표 1의 '원심인정 포탈세액'란 기재 각 양도소득세액을 초과한 부분에 대하여 범죄의 증거가 없는 경우에 해당한다고 판단하여 이 유에서 무죄를 선고하였다.

조세포탈죄의 '부정행위'에 해당하는지 여부는 조세납부의무의 존재를 전제로 하는 것인바(대법원 2009. 5. 29. 선고 2008도9436 판결 참조), 원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 거기에 검사가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다.

검사의 이 부분 주장은 이유 없다.

나) 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3의 해외 SPC 관련 조세포탈의 점에 대하여

(1) 이 부분 공소사실의 요지

피고인 1은 1990년대 중·후반경 불상의 방법으로 조성한 해외 비자금이나 공소외 2 (주) 등 계열사 법인자금을 이용하여, 조세피난처에 설립된 페이퍼컴퍼니를 통해 자신의 해외 자산을 증식시키기로 마음먹고, 실·차명 재산을 관리하는 회장실 재무팀 소속 피고인 2, 피고인 3과 공소외 65, 공소외 66 등에게 구체적인 방안을 마련하도록 지시하였다.

이에 따라, 피고인 2, 피고인 3은 공소외 65, 공소외 66 등과 함께, 해외에서 현지 금융기관을 통해 국내 주식에 투자하는 경우 국내에는 해외 금융기관 명의만 드러날 뿐 실제 투자자가 확인되지 않아 과세가 곤란함을 기회로, 이에 안전장치를 더해 BVI(British Virgin Islands) 등 조세피난처에 페이퍼컴퍼니를 설립한 후, 그 명의로 공소외 2 (주) 등 계열사 주식을 취득, 매각하여 거액의 양도차익을 남기거나, 배당을 받아 피고인 1의 해외 자산을 극대화하고, 이를 과세당국에 신고하지 않은 채 피고인 1이 해외에서 개인적으로 사용하는 방안을 마련, 시행하기로 순차 공모하였다.

(가) '△△△△△△' 등 4개 페이퍼컴퍼니를 이용한 양도소득세 및 종합소득세 포탈(피고인 1, 피고인 2, 피고인 3)

공소외 2 (주)는 1999. 5. 14. 제122회 해외 신주인수권부사채(BW, 무보증, 분리형)를 발행하였고, 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3은 공소외 65, 공소외 66과 함께, 그 무렵 피고인 1이 조세피난처 BVI에 설립하여 실질적으로 소유, 지배하고 있는 페이퍼컴퍼니 '△△△△△△', '▷▷▷▷▷▷', '♠♠♠♠♠♠', '▽▽▽▽▽▽▽▽'명의로, 해외 금융기관인 (금융기관 생략)을 통해 사채(Bond)와 분리된 신주인수권(Warrant)을 인수하였다.

이후 2004. 3.경 피고인 1의 지시를 받은 피고인 2, 피고인 3은 공소외 65, 공소외 66과 함께, 신주인수권(Warrant) 행사에 필요한 자금을 마련하기 위해, 피고인 1이 조세피난처 BVI에 설립하여 실질적으로 소유, 지배하고 있는 '▲▲' 명의로 보유하고 있던 미화 904만 달러 상당의 CSI 지분 8.24%를 미화 6,500만 달러(한화 750억 원 상당)에 CSI로 매각한 다음, 그 매각대금으로 2004. 3. 23.경부터 2004. 3. 29.경까지 신주인수대금 60,320,000,000원을 공소외 2 (주)에 납입하고, 신주인수권을 행사하여 공소외 2 (주) 발행 보통주 1,568,871주를 '◁◁◁◁◁' 등 4개 페이퍼컴퍼니 명의로 취득하였다.

계속하여 2006. 1. 2.경부터 2006. 11. 3.경까지 피고인 1의 지시를 받은 피고인 2는 위와 같이 취득한 1,568,871주 및 그 주식 매각대금으로 추가 취득한 215,686주, 합계 1,784,557주를 '◁◁◁◁◁' 등 4개 페이퍼컴퍼니 명의 차명 증권계좌로 관리하면서, 그 중 41,103주를 매도하여 2,461,250,072원의 양도차익, 2,360,806,500원의 배당소득을 취득하였다.

이러한 경우 양도소득세, 종합소득세 납세의무자인 피고인 1은 2007. 5. 31.까지 관할 세무서에 양도소득, 종합소득 과세표준을 신고하여야 함에도 불구하고, 피고인 1, 피고인 2는 순차 공모하여, 조세피난처 BVI에 설립된 '◁◁◁◁◁' 등 4개 페이퍼컴퍼니 이용, 해외 금융기관을 통한 국내 증권계좌 개설, 주식 매각대금의 미국 등 해외 송금, 해외 송금 주식 매각대금을 이용한 해외 주택, 미술품 매입 등의 방법으로, 위 주식들이 피고인 1의 소유인 사실을 과세당국이 발견하기 어렵게 하고, 양도소득, 종합소득 과세표준을 신고하지 아니함으로써, 사기나 그 밖의 부정한 행위로써 2006귀속년도 양도소득세 492,985,225원, 종합소득세 265,590,731원, 합계 758,575,956원을 포탈하였다.

이를 비롯하여, 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3은, 공소외 65, 공소외 66과 순차 공모하여, 2005년경부터 2012년경까지 별지 4 범죄일람표 기재와 같이 조세피난처 BVI에 설립된 '◁◁◁◁◁' 등 4개 페이퍼컴퍼니 명의의 차명 증권계좌로 피고인 1 소유의 공소외 2 (주), 공소외 3 (주) 주식을 관리하면서 1,784,556주를 206,901,783,166원에 매각하여 100,604,605,951원의 양도차익, 8,162,633,564원의 배당소득이 발생하였음에도 불구하고, 소득이 발생한 다음 해 5. 31.까지 양도소득, 종합소득 과세표준을 신고하지 아니하여, 사기나 그 밖의 부정한 행위로써 별지 4 범죄일람표 기재와 같이 과세연도별 양도소득세, 종합소득세 합계 21,518,905,186원을 각 포탈하였다.

(나) 페이퍼컴퍼니 '■■■■'를 이용한 종합소득세 포탈(피고인 1, 피고인 2, 피고인 3)

피고인 1은 1997. 5. 26. 공소외 41 회사가 발행한 제2회 전환사채(CB) 42억 원 상당을 인수한 후, 1998. 12.경 그 중 20억 원 상당의 전환사채를 ADM(Asia Debt Management HK Ltd.) 앞으로 명의를 이전하였다.

계속하여 피고인 2는 2007. 2. 5. 피고인 1의 지시에 따라 위 ADM 명의로 보유하고 있던 전환사채 중 13억 원 상당의 전환권을 행사하여 공소외 41 회사 발행 보통주 1,300,000주(지분율 12.0%, 현재 시가 46,760,000,000원 상당)를 피고인 1이 조세피난처 BVI에 설립하여 실질적으로 소유, 지배하고 있는 페이퍼컴퍼니 '■■■■' 명의로 취득하였다.

이후 2009.경부터 2012.경까지 공소외 41 회사로부터 주식 1,300,000주에 대한 배당금 520,000,000원을 취득하였고, 이러한 경우 종합소득세 납세 의무자인 피고인 1은 소득이 발생한 다음 해 5. 31.까지 관할 세무서에 종합소득 과세표준을 신고하여야 한다.

그럼에도 불구하고, 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3은 공소외 65, 공소외 66과 순차 공모하여, 조세피난처 BVI에 설립된 페이퍼컴퍼니 '■■■■■', 해외 금융기관인 EFG Private Bank SA를 이용하는 등의 방법으로, 위 공소외 41 회사 주식 130만주가 피고인 1의 소유인 사실을 과세당국이 발견하기 어렵게 하고, 배당소득 과세표준을 신고하지 아니함으로써, 사기나 그 밖의 부정한 행위로써 별지 4 범죄일람표 기재와 같이 과세연도별 종합소득세 합계 79,833,000원을 각 포탈하였다.

(다) 페이퍼컴퍼니 '▽▽▽▽▽▽▽'를 이용한 양도소득세 및 종합소득세 포탈(피고인 1, 피고인 2, 피고인 3)

피고인 1, 피고인 2, 피고인 3은 2008. 11. 25.경 피고인 1이 조세피난처 BVI에 설립하여 실질적으로 소유, 지배하고 있는 페이퍼컴퍼니 '▽▽▽▽▽▽▽'를 이용, 공소외 2 (주) 주식 71,081주, 공소외 3 (주) 주식 63,605주, 합계 134,686주를 9,195,560,507원에 매입하여 관리하면서, 2009. 4. 6.경부터 2010. 12. 21.경까지 별지 4 범죄일람표 기재와 같이 17,120,408,400원에 전량 매도하여 7,748,289,161원의 양도차익, 318,358,800원의 배당소득을 취득하였고, 이러한 경우 양도소득세, 종합소득세의 납세 의무자인 피고인 1은 소득이 발생한 다음 해 5. 31.까지 관할 세무서에 양도소득, 종합소득 과세표준을 신고하여야 한다.

그럼에도 불구하고, 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3은 순차 공모하여, 조세피난처 BVI에 설립된 페이퍼컴퍼니 '▽▽▽▽▽▽▽' 이용, 해외 금융기관을 통한 국내 증권계좌 개설 등의 방법으로, 위 주식들이 피고인 1의 소유인 사실을 과세당국이 발견하기 어렵게 하고, 양도소득, 종합소득 과세표준을 신고하지 아니함으로써, 사기나 그 밖의 부정한 행위로써 별지 범죄일람표 4 기재와 같이 과세연도별 양도소득세, 종합소득세 합계 1,810,897,714원을 각 포탈하였다.

(2) ▽▽▽▽▽▽▽ 이용 양도소득세 및 종합소득세 포탈 부분에 대한 판단

(가) 검사의 주장

검사는 ▽▽▽▽▽▽▽가 2004. 3.경 신주인수권을 행사하여 공소외 2 (주)주식을 취득하였고, 그 과정에서 위 신주를 인수하기 위하여 금융기관으로부터 100억 원을 차용하면서 담보로 위 주식을 제공하고 보관증서로 이 사건 노트를 취득한 것이므로, 결국 ▽▽▽▽▽▽▽가 보유하고 있는 것은 공소외 2 (주), 공소외 3 (주)의 주식이라고 주장한다.

(나) 판단

원심은, 이 부분 공소사실에 기재된 ▽▽▽▽▽▽▽ 관련 납세의무 및 부정행위를 판단하기 위해서는 ▽▽▽▽▽▽▽가 공소외 2 (주), 공소외 3 (주)의 주식을 취득하였음이 전제가 되어야 하는데, 이 사건 기록에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 전세계의 유가증권 정보를 제공하는 Bloomberg 사이트에 이 사건 노트가 유가증권으로 등록되어 그 정보가 공시되어 있는 점, ▽▽▽▽▽▽▽계좌내역에 의하면 이 사건 노트의 상환·매도 내역이 기재되어 있는데, 이는 일반적인 주식 매도내역과 차이가 있는 점, 이 사건 노트는 노트의 보관자에 의한 상환 요구가 있을 경우 노트 발행자가 주식의 매도를 지시하고, 그에 따른 주식 매도대금으로 채권을 상환하는 형태의 거래인 것으로 파악되는 점 등을 종합하면, 이 사건 노트는 단순한 보관증서가 아닌 파생결합증권인 것으로 봄이 상당하고, ▽▽▽▽▽▽▽는 2004. 3.경 신주인수권을 행사하여 주식을 취득한 것이 아니라 파생결합증권인 이 사건 노트를 취득하고 이를 계속 보유하게 된 것으로 보이고, ▽▽▽▽▽▽▽가 2004. 3.경 신주인수권을 행사하여 공소외 2 (주), 공소외 3 (주)의 주식을 취득하고 이를 계속 보유하고 양도하였다고 인정할 증거가 부족하며, 한편, 구 소득세법(2010. 12. 27. 법률 제10408호로 개정되기 전의 것) 제94조 제1항 제3호에서 양도소득세의 과세대상을 주식과 신주인수권으로 규정하고 있을 뿐, 이 사건 노트와 같은 유가증권을 과세대상으로 규정하고 있지 아니하고, 이 사건

노트를 주식으로 볼 수도 없으므로, ▽▽▽▽▽▽▽가 주식을 취득하였음을 전제로 한 조세포탈죄는 성립되지 아니한다고 판단하여 이 부분 공소사실에 대하여 무죄를 선고하였다.

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 거기에 검사가 지적하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다[설령 검사의 주장과 같이 ▽▽▽▽▽▽▽가 공소외 2 (주), 공소외 3 (주)의 주식을 취득하였다고 하더라도 아래 (3)항에서 살펴보는 것과 마찬가지로 이유에서도 이와 관련한 조세포탈죄는 성립하지 아니한다]. 검사의 이 부분 주장은 이유 없다.

(3) ◁◁◁◁◁ 등 이용 양도소득세 및 종합소득세 포탈 부분 및 ■■■■ 이용 종합소득세 포탈 부분에 대한 판단
(가) 검사의 주장

검사는, 피고인 1이 조세피난처에 설립된 페이퍼컴퍼니를 이용하고, 해외 금융기관을 통하여 국내 증권계좌를 개설한 다음, 주식 매각 대금을 해외로 송금하는 등의 방법으로 소득을 은닉하였는데, 이는 조세의 부과징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적 행위로서 조세포탈죄에 있어서의 '부정행위'에 해당한다고 주장한다.

(나) 원심의 판단

① 원심은 피고인 1에게 납세의무가 있는지 여부에 대하여 다음과 같이 판단하였다.

㉠ 이 사건 각 특수목적법인(SPC)은 모두 BVI에 설립되었는데, BVI의 근거법령에 따라 적법하게 설립된 법인으로서 그 법령상 각 SPC와 주주는 구별되는 독립된 권리를 가진 실체로 인정된다.

SPC는 최소한의 자본출자요건만을 갖추어 인적·물적 시설 없이 설립되는 것이 일반적이기 때문에 이 사건 각 SPC가 BVI 관련 법령에서 정한 최소한의 자본출자(1달러) 요건만을 갖추고 인적·물적 시설 없이 설립되었다고 하더라도 그 법인격이 부인된다고 할 수 없다.

따라서 법적 형식만으로 볼 때는 이 사건 각 SPC가 공소외 41 회사, 공소외 2 (주), 공소외 3 (주) 주식을 보유하고 있는 것이다.

㉡ 그러나, 이 사건 기록에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ㉠ 이 사건 각 SPC는 공소외 1 (주)가 발행한 신주인수권을 인수하고, 이를 행사하여 공소외 2 (주) 주식을 취득한 뒤 매도하거나, 공소외 41 회사, 공소외 2 (주), 공소외 3 (주) 주식을 취득·매도하는 형태로 피고인 1의 재산을 보유·관리하고 있을 뿐 그 외 별다른 사업실적이 없고, 회사로서의 인적 조직이나 물적 시설을 갖추고 있는 것도 없어서 독자적으로 의사를 결정하거나 사업목적 수행할 능력이 없는 것으로 보이는 점, ㉢ 이 부분 공소사실과 관련된 주식 등의 취득자금은 모두 피고인 1의 개인자금이고, 그 취득과 보유 및 처분 모두 피고인 1의 이익을 위하여, 사실상 피고인 1의 의사결정에 의하여 결정되었던 점, ㉣ 이 사건 각 SPC 명의 계좌에 입금된 돈이 피고인 1의 의사에 따라 그의 개인적인 용도에 사용되기 위해 출금된 점, ㉤ 이 사건 각 SPC는 피고인 1의 재산을 관리하기 위한 목적에서 설립되었고, 피고인 1의 해외재산 관재업무를 담당하였던 피고인 2가 모두 관리하는 방법으로 피고인 1이 각 SPC를 실질적으로 지배하고 있었던 점, ㉥ 조세회피목적과 관련하여, 조세회피의 목적이 유일한 또는 가장 주된 목적일 것을 요구하는 것은 아니므로 다른 목적과 아울러 조세회피의 의도가 부수적으로라도 있었다고 인정된다면 조세회피목적이 없다고 할 수 없는데(대법원 1998. 7. 14. 선고 97누348 판결 등 참조), 이 사건 각 SPC가 위와 같이 주식을 취득할 당시 대주주에 대한 이 사건 주식양도 과세규정이 이미 시행되고 있었고, 피고인 1 및 그의 재산을 관리하던 회장실 재무2팀에서도 위와 같은 과세규정에 따른 조세문제가 발생할 수 있음을 인식하고 있었던 것으로 보이며, 그럼에도 불구하고 조세피난처인 BVI에 설립된 이 사건 각 SPC로 하여금 위와 같이 주식을 취득하도록 하였는데, 이 사건 각 SPC에 대하여는 국내 주식의 양도소득에

대하여 과세할 방법이 없는 점 등에 비추어, 이 사건 각 SPC로 하여금 ○○ 그룹 관련 주식을 취득하도록 한 것은 피고인 1에게 발생할 수 있는 국내 조세를 회피하기 위한 목적이 있었다고 보기에 충분하다고 보이는 점 등을 종합하면, 피고인 1이 형식적인 귀속 명의자인 이 사건 각 SPC에 대한 지배권 등을 통하여 실질적으로 주식을 보유하고 있고, 그와 같은 명의와 실질의 괴리가 조세를 회피할 목적에서 비롯된 경우에 해당한다고 봄이 상당하므로, 과세대상을 실질적으로 지배·관리하는 피고인 1에게 소득이 귀속된 것으로 보아 그를 납세의무자로 보아야 한다.

㉒ 원심은 조세포탈죄의 '부정행위'가 있는지 여부에 대하여 다음과 같이 판단하였다.

㉓ 조세포탈죄가 성립하기 위해서는 '사기 기타 부정한 행위'로 조세를 포탈하여야 한다.

여기서 '사기 기타 부정한 행위'란 조세의 포탈을 가능하게 하는 행위로서 사회통념상 부정이라고 인정되는 행위, 즉 조세의 부과징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 위계 기타 부정한 적극적 행위를 말하고, 어떤 다른 행위를 수반함이 없이 단순한 세법상의 신고를 하지 아니하거나 허위의 신고를 하는 데에 그치는 것은 이에 해당하지 않는다(대법원 2011. 4. 28. 선고 2011도527 판결 참조).

위와 같이 조세포탈은 과세요건사실이 존재하여 조세채무가 성립한 것임에도 불구하고 국가가 조세채권을 행사하지 못하도록 '불법적인 방법'을 사용하는 행위를 의미함에 반해, 조세회피는 납세자가 경제인의 합리적이고 통상적인 행위 형식에 의한 것과 동일한 경제적 목적을 달성하면서 조세의 부담을 '부당하게' 감소시키거나 세법의 혜택을 '부당하게' 받는 행위를 의미한다.

즉, 납세자가 일정한 경제적 활동을 함에 있어서 통상적인 법형식이나 거래형태를 선택하지 아니하고 우회행위나 다단계행위 등 이례적인 법형식이나 처리방법을 선택하여 통상적인 법형식을 선택하였을 경우와 동일한 경제적 효과를 실현함으로써 통상적인 법형식을 선택한 경우 부담하게 될 조세부담을 경감 또는 배제시키는 것을 말한다.

따라서 조세회피 행위는 원칙적으로 과세대상이 되지 않으나 위와 같은 실질과세원칙에 따라 납세의무를 인정하고 있고, 이러한 조세회피 행위에 대하여 곧바로 조세포탈이 성립하는 것은 아니며, 부당한 조세회피 행위를 넘어서는 불법적인 '부정행위'가 존재하여야 조세포탈죄가 성립한다.

㉔ 그러나 이 사건 기록에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ㉕ 오늘날 조세피난처에 설립된 SPC를 이용하는 행위 자체를 금하는 법규는 존재하지 아니하고, 이 사건과 같이 BVI에 설립된 이 사건 각 SPC를 이용하여 주식을 보유하는 등의 투자행위는 합법적인 행위인 점, ㉖ 동일한 목적을 달성하기 위한 여러 선택 가능한 행동대안 중 조세를 절감하는 방안을 선택하는 것도 개인에게 주어진 헌법상 보장된 자유인 점, ㉗ 국내에서 임직원들의 차명계좌를 이용하여 주식을 보유하는 경우는 금융실명거래 및 비밀보장에 관한 법률에서 금융거래를 실명에 의하도록 하고 이를 위반할 경우 과태료 부과 대상으로 정하는 등 원칙적으로 금지된 위법행위인데 반해, 해외 SPC를 이용하여 주식을 보유하는 경우는 이를 금지하는 규정이 없다는 점에서 국내에서 차명으로 주식을 보유하는 행위와 해외 SPC를 이용하여 주식을 보유하는 경우를 같이 평가할 수 없고, '부정행위'를 판단함에 있어서도 본질적인 차이가 있는 점, ㉘ 해외 법인이 국내 상장주식을 취득하기 위해서는 해외에서 우리나라의 증권거래를 대행하여 줄 금융기관과 계약을 체결하고(이와 같은 역할을 수행하는 금융기관을 Global Custodian이라 한다) 위 해외 금융기관이 국내 금융기관에 국내 상장주식의 거래를 위임하게 되는바(국내 금융기관을 Local Custodian이라 한다), 이 사건 각 SPC를 이용한 국내 주식의 취득이 금융기관 명의로 이루어진 것은 위와 같은 거래 방식에 따른 것이고, 이는 피고인 1이 소득을 은닉하기 위하여 계획하거나 창출해낸 것이 아닌 점, ㉙ 이 사건 각 SPC 보유 계좌의 실질적 수익자(Beneficial Owner)는 피고인 1로서, 해외 금융계좌 개설시 피고인 1의 인적사항이 제출되었던 것으로 보이고, 달리 귀속주체를

은닉하기 위하여 출자 구조를 다단계화 하는 방법, 귀속주체의 국적을 변경하는 방법 등의 적극적인 행위는 없었던 점 등에 비추어 보면 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3이 이 사건 각 SPC를 이용하여 주식을 양도하거나 배당을 받은 행위에 조세회피 목적을 넘어서는 불법적인 '적극적 소득은닉행위'가 있었다고 볼 수 없고, 검사가 제출한 증거만으로는 조세포탈죄에서 정한 부정행위가 있었음을 인정하기에 부족하고 달리 이를 인정할 증거가 없다.

따라서 이 부분 공소사실은 조세회피 행위로 평가될 수 있으나, 조세회피 행위를 넘어서 조세포탈에까지 이르렀다고 볼 수 없으므로 범죄의 증거가 없는 경우에 해당한다.

(다) 당심의 판단

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 특히 이 사건의 경우 SPC 설립과정에서 차명인을 내세우거나 허위의 회계서류 등을 이용하여 국내 자금을 국외로 유출하는 등의 부정한 행위가 없는 점을 보태어 보면, 이 부분 원심판결에 검사가 지적하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다.

검사의 이 부분 주장은 이유 없다.

2) 피고인 5의 ○○ China, ○○I 법인자금 횡령에 의한 특정경제범죄가중처벌등에관한법률위반(횡령)의 점에 대하여

가) 이 부분 공소사실의 요지

피고인 5는 피고인 1, 피고인 2, 피고인 3과 공모하여 아래 판시 범죄사실 제2의 가,나항 기재와 같이 ○○ China 법인자금 5,132,378,788원(피고인 5 명의로 지급된 급여액 부분), ○○I 법인자금 3,624,877,167원을 각 횡령하였다.

나) 판단

형법 제30조의 공동정범은 공동가공의 의사와 그 공동의사에 기한 기능적 행위지배를 통한 범죄 실행이라는 주관적·객관적 요건을 충족함으로써 성립하는데, 공모자 중 구성요건 행위 일부를 직접 분담하여 실행하지 않은 자의 경우, 전체 범죄에 있어서 그가 차지하는 지위, 역할이나 범죄 경과에 대한 지배 내지 장악력 등을 종합해 볼 때 단순한 공모자에 그치는 것이 아니라 범죄에 대한 본질적 기여를 통한 기능적 행위지배가 존재하는 것으로 인정되는 때에 공동정범으로서 죄책을 진다(대법원 2007. 4. 26. 선고 2007도235 판결 참조).

원심은, 기록에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 ① 피고인 5는 피고인 1로부터 이 사건 빌라를 장려금으로 제공 받는 것으로 알고 있었고, 장려금의 제공 여부는 오로지 피고인 1의 결정에 의한 것이므로 장려금을 받는 입장에 있던 피고인 5가 이에 당연히 관여하였다고 볼 수는 없는 점, ② 피고인 5가 이 사건 빌라대금의 정산을 위하여 피고인 3에게 자신의 통장을 준 사실은 있지만, 그 빌라대금이 어떠한 과정으로 정산되는지 여부에 대해서는 보고받지 못하였던 것으로 보이는 점, ③ 이 사건 빌라대금에 대한 정산은 피고인 1의 지시에 의하여 재무팀에서 정산방법 등을 정하여 실행되었을 뿐이고, 피고인 5가 이 사건 빌라대금의 정산과정에 관여한 자료를 찾아볼 수 없는 점, ④ 피고인 5는 다른 계열회사를 통해서 이 사건 빌라대금이 보전될 수도 있을 것 같다는 개인적 추측을 하였다는 것일 뿐, 이 부분 공소사실과 같이 ○○ China, ○○I에서 급여를 받는 방법으로 정산된다는 사정을 전혀 인식하지 못하였던 점 등에 비추어 보면, 검사가 제출한 증거들만으로는 피고인 5가 피고인 1, 피고인 3의 아래 판시 범죄사실 제2의 가, 나항 기재 횡령 범행에 공모하고, 그와 같은 의사에 기하여 기능적 행위지배가 있었다고 인정하기에 부족하고, 달리 이를 인정할 증거가 없으므로, 피고인 5에 대하여는 범죄의 증거가 없는 경우에 해당한다고 판단하여 이 부분 공소사실에 대하여 무죄를 선고하였다.

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면, 원심의 판단은 정당한 것으로 인정되고, 거기에 검사가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 위법이 없다.

검사의 이 부분 주장은 이유 없다.

다.

피고인 3의 양형부당 주장 및 검사의 피고인 3에 대한 양형부당 주장에 관한 판단

피고인 3의 이 사건 각 범행은 ○○ 그룹 회장실 재무담당 팀장·임원으로서 해외 페이퍼컴퍼니를 이용하여 피고인 1의 배당소득에 대한 2011귀속년도 및 2012귀속년도 종합소득세 합계 약 40억 원을 포탈하고, 해외계열사 자금 합계 약 115억 원을 급여 명목으로 빼내어 피고인 1에게 지급하거나 피고인 5의 빌라 구입대금에 충당하여 횡령하는데 실무적인 역할을 담당한 것으로, 그 범행 내용에 비추어 죄책이 가볍지 아니하다.

다만, 위 해외조세포탈 범행과 관련한 세액이 모두 납부되었고, 해외계열사를 이용한 횡령의 경우에도 피해가 모두 회복되어 피해 회사들이 위 피고인에 대한 처벌을 원하지 않고 있으며, 피고인 3이 위 각 범행으로 개인적으로 취득한 이익은 없는 것으로 보이고, 위 피고인에게 아무런 범죄 전력이 없는 점 등의 정상에 참작할 만한 사정이 있고, 그 밖에 위 피고인의 연령, 성행, 환경, 범행의 동기 및 경위, 범행의 수단 및 결과, 범행 후의 정황 등 기록에 나타난 여러 양형조건을 종합하여 보면, 위 피고인에 대한 원심의 형은 적정하고, 너무 무겁거나 가벼워서 부당하다고 인정되지 않으므로, 위 피고인과 검사의 이 부분 주장은 모두 이유 없다.

3. 결론

그렇다면 원심판결 중 피고인 1, 피고인 2, 피고인 4에 대한 각 유죄부분에 관한 위 피고인들의 각 항소는 이유 있으므로, 검사의 위 피고인들에 대한 양형부당 주장과 위 피고인들의 양형부당 주장에 대한 판단을 생략한 채 형사소송법 제364조 제6항에 의하여 원심판결 중 위 피고인들에 대한 각 유죄부분(이유 무죄부분 포함)을 파기하고, 변론을 거쳐 다시 다음과 같이 판결하며, 피고인 3의 항소와 원심판결 중 피고인 1, 피고인 2에 대한 각 무죄부분에 관한 검사의 항소 및 검사의 피고인 3, 피고인 5에 대한 각 항소는 모두 이유 없으므로 형사소송법 제364조 제4항에 의하여 이를 모두 기각한다.