

그 다음 날부터 다 갚는 날까지는 소송촉진 등에 관한 특례법이 정한 연 15%의 각 비율로 계산한 돈을 지급하여야 할 의무가 있으므로, 원고의 이 사건 예비적 청구는 위 인정 범위 내에서 이유 있어 이를 인용하고 그 나머지 청구는 이유 없어 이를 기각하며, 소송총비용 중 80%는 원고가, 20%는 피고가 각 부담하기로 하여, 관여 대법관의 일치된 의견으로 주문과 같이 판결한다.

대법관 김신(재판장) 김용덕 김소영 이기택(주심)

7 2017. 3. 22. 선고 2016두940 판결 [재결처분취소및수용보상금증액]

[1] 2개 이상의 토지 등에 대한 감정평가 방법 및 예외적으로 일괄평가가 인정되는 경우인 2개 이상의 토지 등이 ‘용도상 불가분의 관계’에 있다는 의미

[2] 공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률상 토지의 보상과 관련하여 2개 이상의 토지가 용도상 불가분의 관계에 있는지를 판단할 때 일시적인 이용상황 등을 고려할 수 있는지 여부(소극)

[3] 소유권 외의 권리에 속하는 구분지상권이 설정되어 있는 토지의 손실보상금을 산정하는 방법 / 감정대상인 토지의 지하 수심 m의 공간에 공작물을 설치하기 위한 구분지상권이 설정되어 있는 경우, 이러한 사정이 구분지상권이 설정되어 있는 토지와 그렇지 않은 인접토지가 지표에 근접한 공간에서 용도상 불가분의 관계에 있는지를 판단하는 데 영향을 미치는지 여부(원칙적 소극)

[4] 원래 1필지였던 토지가 지하 부분의 구분지상권 설정을 위해 여러 필지로 분할되었으나, 지상 부분에서는 토지분할 전과 같이 하나의 필지처럼 계속 관리·이용된 경우, 용도상 불가분의 관계에 있다고 보아야 하는지 여부(원칙적 적극)

【판결요지】

[1] 2개 이상의 토지 등에 대한 감정평가는 개별평가를 원칙으로 하되, 예외적으로 2개 이상의 토지 등에 거래상 일체성 또는 용도상 불가분의 관계가 인정되는 경우에 일괄평가가 인정된다. 여기에서 ‘용도상 불가분의 관계’에 있다는 것은 일단의 토지로 이용되고 있는 상황이 사회적·경제적·행정적 측면에서 합리적이고 토지의 가치 형성적 측면에서도 타당하다고 인정되는 관계에 있는 경우를 뜻한다.

[2] 공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률 제70조 제2항은 “토지에 대한 보상액은 가격시점에서의 현실적인 이용상황과 일반적인 이용방법에 의한 객관적 상황을 고려하여 산정하되, 일시적인 이용상황과 토지소유자나 관계인이 갖는 주관

적 가치 및 특별한 용도에 사용할 것을 전제로 한 경우 등은 고려하지 아니한다.”라고 정하고 있다. 그러므로 2개 이상의 토지가 용도상 불가분의 관계에 있는지 여부를 판단하는 데 일시적인 이용상황 등을 고려해서는 안 된다.

[3] 소유권 외의 권리에 속하는 구분지상권이 설정되어 있는 토지의 손실보상금을 산정하려면 ‘구분지상권이 설정되어 있지 않은 상태를 가정한 완전한 토지가격’과 ‘구분지상권의 가액’을 별도로 평가하여야 한다. 이때 ‘구분지상권이 설정되어 있지 않은 상태를 가정한 완전한 토지가격’을 평가할 때 인접한 여러 필지들이 용도상 불가분의 관계에 있는지를 고려하여야 한다.

그런데 감정대상인 토지의 지하 수십 m의 공간에 공작물을 설치하기 위한 구분지상권이 설정되어 있는 경우에 이것이 구분지상권이 설정되어 있는 토지와 그렇지 않은 인접토지가 지표에 근접한 공간에서 용도상 불가분의 관계에 있는지를 판단하는 데 영향을 미치는지 문제 된다. 지표에 근접한 공간을 활용하는 것이 통상적인 토지이용의 방식이다. 이와 같이 토지를 통상적인 방법으로 이용하는 경우에는 지표에 근접한 공간의 현실적인 이용상황을 기준으로 인접한 여러 필지들이 용도상 불가분의 관계에 있는지를 판단하여야 한다. 따라서 가령 상업지역으로 지정되어 있어 고층빌딩 건축을 위하여 깊은 굴착이 필요하다는 등의 특별한 사정이 없는 한, 지하 수십 m의 공간에 공작물을 설치하기 위한 구분지상권이 설정되어 있더라도 그러한 사정이 구분지상권이 설정되어 있는 토지와 그렇지 않은 인접토지가 지표에 근접한 공간에서 용도상 불가분의 관계에 있는지를 판단하는 데 장애요소가 되지 않는다.

[4] 원래 1필지였던 토지가 지하 부분의 구분지상권 설정을 위해 여러 필지로 분할되었다고 하더라도, 지상 부분에서는 그러한 토지분할이나 지하 부분의 구분지상권 설정에 별다른 영향을 받지 않고 토지분할 전과 같이 마치 하나의 필지처럼 계속 관리·이용되었다면, 토지분할 전에는 1필지였으나 여러 필지로 분할된 토지들은 그 1필지 중 일부가 다른 용도로 사용되고 있었다는 등의 특별한 사정이 없는 한 용도상 불가분의 관계에 있다고 보는 것이 사회적·경제적·행정적·가치형성적 측면에서 타당하다.

【참조조문】 [1] 구 부동산 가격공시 및 감정평가에 관한 법률(2016. 1. 19. 법률 제13796호로 전부 개정되기 전의 것) 제31조, 구 감정평가에 관한 규칙(2012. 8. 2. 국토해양부령 제508호로 전부 개정되기 전의 것) 제15조 제1항(현행 제7조 제1항, 제2항 참조) / [2] 공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률 제70조 제2항 / [3] 공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률 제70조 제6항, 공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률 시행규칙 제29조 / [4] 구 부동산 가격공시 및 감정평가에 관한 법률(2016. 1. 19. 법률 제13796호로 전부 개정되기 전의 것) 제31조, 구 감정평가에 관한 규칙(2012. 8. 2. 국토해양부령 제508호로 전부 개정되기 전의 것) 제15조 제1항(현행 제7조 제1항, 제2항 참조)

【참조판례】 [1] 대법원 2001. 7. 27. 선고 99두8824 판결(공2001하, 1983), 대법원 2005. 5.

26. 선고 2005두1428 판결 / [2] 대법원 2007. 6. 28. 선고 2006두10849 판결

【원고, 피상고인】 원고 1 외 1인 (소송대리인 법무법인 지평 담당변호사 김지홍 외 1인)**【피고, 상고인】** 한국철도시설공단 (소송대리인 법무법인(유한) 정률 담당변호사 안장근 외 1인)**【원심판결】** 대전고법 2016. 8. 8. 선고 2016누23 판결**【주 문】** 원심판결을 파기하고, 사건을 대전고등법원에 환송한다.**【이 유】** 상고이유를 판단한다.

1. 구 「부동산 가격공시 및 감정평가에 관한 법률」(2016. 1. 19. 법률 제13796호로 전부 개정되기 전의 것) 제31조는 “토지 등의 감정평가에 있어서 그 공정성과 합리성을 보장하기 위하여 감정평가업자가 준수하여야 할 원칙과 기준은 국토해양부령으로 정한다.”라고 정하고 있다. 그 위임에 따른 구 「감정평가에 관한 규칙」(2012. 8. 2. 국토해양부령 제508호로 전부 개정되기 전의 것) 제15조 제1항은 “평가는 대상물건마다 개별로 행하여야 한다. 다만 2개 이상의 대상물건이 일체로 거래되거나 대상물건 상호 간에 용도상 불가분의 관계가 있는 경우에는 일괄하여 평가할 수 있다.”라고 정하고 있다.

따라서 2개 이상의 토지 등에 대한 감정평가는 개별평가를 원칙으로 하되, 예외적으로 2개 이상의 토지 등에 거래상 일체성 또는 용도상 불가분의 관계가 인정되는 경우에 일괄평가가 인정된다. 여기에서 ‘용도상 불가분의 관계’에 있는지 여부는 일단의 토지로 이용되고 있는 상황이 사회적·경제적·행정적 측면에서 합리적이고 그 토지의 가치 형성적 측면에서도 타당하다고 인정되는 관계에 있는 경우를 뜻한다(대법원 2001. 7. 27. 선고 99두8824 판결, 대법원 2005. 5. 26. 선고 2005두1428 판결 등 참조). 이처럼 용도상 불가분의 관계에 있는 토지들을 하나의 단지를 구성하고 있다고 하여 일단지(一團地)라고 부르기도 한다.

「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률」(이하 ‘토지보상법’이라 한다) 제70조 제2항은 “토지에 대한 보상액은 가격시점에서의 현실적인 이용상황과 일반적인 이용방법에 의한 객관적 상황을 고려하여 산정하되, 일시적인 이용상황과 토지소유자나 관계인이 갖는 주관적 가치 및 특별한 용도에 사용할 것을 전제로 한 경우 등은 고려하지 아니한다.”라고 정하고 있다. 그러므로 2개 이상의 토지가 용도상 불가분의 관계에 있는지 여부를 판단하는 데 일시적인 이용상황 등을 고려해서는 안 된다(대법원 2007. 6. 28. 선고 2006두10849 판결 참조).

한편 토지보상법 제70조 제6항은 “취득하는 토지와 이에 관한 소유권 외의 권리에 대한 구체적인 보상액 산정 및 평가방법은 투자비용, 예상수익 및 거래가격 등을 고려하여 국토교통부령으로 정한다.”라고 정하고 있고, 그 위임에 따른 토지보상법 시행규칙 제29조는 “취득하는 토지에 설정된 소유권 외의 권리의 목적이 되고 있는 토지에 대하여는 당해 권

리가 없는 것으로 하여 제22조 내지 제27조의 규정에 의하여 평가한 금액에서 제28조의 규정에 의하여 평가한 소유권 외의 권리의 가액을 뺀 금액으로 평가한다.”라고 정하고 있다. 따라서 소유권 외의 권리에 속하는 구분지상권이 설정되어 있는 토지의 손실보상금을 산정하려면 ‘구분지상권이 설정되어 있지 않은 상태를 가정한 완전한 토지가격’과 ‘구분지상권의 가액’을 별도로 평가하여야 한다. 이때 ‘구분지상권이 설정되어 있지 않은 상태를 가정한 완전한 토지가격’을 평가할 때 인접한 여러 필지들이 용도상 불가분의 관계에 있는지를 고려하여야 한다.

그런데 감정대상인 토지의 지하 수습 m의 공간에 공작물을 설치하기 위한 구분지상권이 설정되어 있는 경우에 이것이 구분지상권이 설정되어 있는 토지와 그렇지 않은 인접토지가 지표에 근접한 공간에서 용도상 불가분의 관계에 있는지를 판단하는 데 영향을 미치는지 문제 된다. 지표에 근접한 공간을 활용하는 것이 통상적인 토지이용의 방식이다. 이와 같이 토지를 통상적인 방법으로 이용하는 경우에는 지표에 근접한 공간의 현실적인 이용상황을 기준으로 인접한 여러 필지들이 용도상 불가분의 관계에 있는지를 판단하여야 한다. 따라서 가령 상업지역으로 지정되어 있어 고층빌딩 건축을 위하여 깊은 굴착이 필요하다는 등의 특별한 사정이 없는 한, 지하 수습 m의 공간에 공작물을 설치하기 위한 구분지상권이 설정되어 있더라도 그러한 사정이 구분지상권이 설정되어 있는 토지와 그렇지 않은 인접토지가 지표에 근접한 공간에서 용도상 불가분의 관계에 있는지를 판단하는 데 장애요소가 되지 않는다.

2. 원심은 이 사건 수용재결 당시에 원고들 소유의 각 토지에서 농업용 비닐하우스를 설치하고 화훼농업이 이루어지고 있던 이용상황은 일시적 이용상황에 지나지 않는다는 피고의 주장을 배척하고, 원고들의 주장을 그대로 받아들여 ‘원고들 주장의 일단지1, 일단지2, 일단지3, 일단지4’가 각각 용도상 불가분의 관계에 있는 일단지에 해당한다고 판단하였다.

3. 먼저 이 사건 토지의 지하에 구분지상권을 설정하기 위하여 토지를 분할하였다는 사정이 용도상 불가분성 판단에 영향을 미치는지 여부에 관하여 살펴본다.

원심판결 이유에 의하면 다음의 사실을 알 수 있다. 이 사건 토지는 종전 공익사업을 시행하는 과정에서 지하철도 건설에 필요한 부분만을 특정하여 구분지상권을 설정하고자 1992. 2. 24.과 1993. 7. 16. 토지분할이 이루어졌다. 구분지상권 설정이 필요한 대상토지의 경계획정에 필요한 지하철도 노선 설계도면 등 토지분할 신청에 필요한 자료는 사업시행자인 당시의 철도청이 보유하고 있었을 것이다. 당시 적용되던 구 지적법(2001. 1. 26. 법률 제6389호로 전부 개정되기 전의 것) 제23조 제1호 또는 제2호에 의하여 사업시행자가 단독으로 토지분할을 신청하는 것이 가능했다. 협의취득의 방식으로 구분지상권 설정계약이 체결되기 수개월 전에 토지분할이 이루어졌다.

위와 같은 점에 비추어 보면, 위 토지분할이 토지소유자들의 의사와 상관없이 사업시행자의 일방적 신청에 의해 이루어졌을 것임을 추단할 수 있다. 또한 위 토지분할은 지하 공간에 건설할 지하철도의 설계노선에 따라 이루어진 것이어서 분할 후의 토지의 경계가 당

시 지상 부분의 현실적 이용상황이나 지형지물과 동떨어지게 되었으며, 그 결과 면적이 1㎡에서 수십여㎡에 불과한 과소면적의 필지가 여럿 만들어지게 된 것으로 보인다. 따라서 위 토지분할이 토지소유자들의 의사에 기한 것이라거나 그들의 이익을 위한 것이었다고 볼 수 없다.

비록 원래 1필지였던 토지가 지하 부분의 구분지상권 설정을 위해 여러 필지로 분할되었다고 하더라도, 지상 부분에서는 그러한 토지분할이나 지하 부분의 구분지상권 설정에 별다른 영향을 받지 않고 토지분할 전과 같이 마치 하나의 필지처럼 계속 관리·이용되었다면, 토지분할 전에는 1필지였으나 여러 필지로 분할된 토지들은 그 1필지 중 일부가 다른 용도로 사용되고 있었다는 등의 특별한 사정이 없는 한 용도상 불가분의 관계에 있다고 보는 것이 사회적·경제적·행정적·가치형성적 측면에서 타당하다.

따라서 이 사건 토지 중 1992. 2. 24.과 1993. 7. 16. 토지분할 전에 1필지였던 토지들이 이 사건 수용재결일 기준으로 여러 필지로 분할되어 있다고 하더라도 특별한 사정이 없는 한 용도상 불가분의 관계에 있다고 볼 수 있다. 이에 관한 피고의 상고이유 주장을 받아들이지 않는다.

4. 그러나 원심의 판단은 아래와 같은 이유로 그대로 수긍하기 어렵다.

가. 원심판결 이유와 원심이 적법하게 채택한 증거를 종합하면, 다음의 사실을 알 수 있다.

(1) 원고들 소유의 원심판결 별지 1, 2 목록 기재 각 토지(이하 통틀어 ‘이 사건 토지’라 한다)는 원래 소외 1과 소외 2가 1967년에 그 일대의 여러 필지를 각자 매수하여 보유하다가, 2003년과 2009년에 원고들에게 나누어 증여하였다.

(2) 1992년 무렵 철도청은 이 사건 토지 지하 약 16m에서 25m 사이의 공간에 분당선 지하철도를 건설하는 사업(이하 ‘중전 공익사업’이라 한다)을 시행하였다. 철도청은 이 사건 토지 중에서 지하철도가 설치되는 공간을 특정하여 구분지상권을 설정받기 위하여 1992. 10. 19.과 1993. 7. 16. 이 사건 토지를 구분지상권 설정이 필요한 부분과 그렇지 않은 부분으로 분할하는 절차를 밟은 후, 1992. 10. 19.과 1993. 9. 22. ‘협의취득’의 방법으로 당시의 소유자들로부터 구분지상권을 설정받았다.

(3) 이 사건 토지는 전부 지목이 ‘잡종지’이고, 용도지역은 자연녹지지역으로서 개발제한구역으로 지정되어 있는 상태인데, 원고들은 2006년 이전부터 이를 그 지역의 농민들에게 임대하여, 임차인들이 이 사건 토지와 그 일대의 인접 토지에 농업용 비닐하우스 수십여동을 설치하고 이 사건 수용재결일 무렵까지 화훼농업을 영위하였다.

나. 이러한 사정을 앞에서 본 법리에 비추어 살펴보면, 이 사건 토지와 그 일대에서 2006년 무렵부터 이 사건 수용재결일까지 수년간 비닐하우스 농업이 이루어지고 있다는 이유만으로 이 사건 토지를 소유자별로 구획하여 일단지로 평가하는 것은 다음과 같은 점에서 타당하다고 보기 어렵다.

(1) 이 사건 토지는 지목이 ‘잡종지’이고, 잡종지에서 경작을 하는 것은 본래의 용도가 아

닌 용도로 일시적으로 이용하는 것이라고 보아야 한다. 농업용 비닐하우스는 토지에 정착한다는 요소를 결하고 있어 건축법상 건축물이 아니라 존치기간이 한정되어 있는 가설건축물에 해당한다(건축법 제2조 제1항 제2호, 제20조 제3항, 건축법 시행령 제15조 제7항 참조). 따라서 농업용 비닐하우스를 설치하는 것 역시 일시적으로 이용하는 것으로 볼 수 있다.

(2) 원고들 또는 종전 소유자들은 이 사건 토지를 매수한 후 그 지역 농민들에게 임대하였다. 통상의 경우 임대차 자체에 계약기간이 정해져 있으므로 이 사건 토지에서 임차인들이 농업용 비닐하우스를 설치하고 화훼농업을 영위하는 것 역시 특별한 사정이 없는 한 일시적으로 이용하는 것이라고 보아야 한다.

(3) 이 사건 토지에 설치되어 있는 수십 동의 비닐하우스는 건축기초가 연결되어 있지 않다면 각각 별개의 공작물일 뿐이다. 그것이 현실적으로 일체로서 관리·이용되고 있거나 사회적·경제적·행정적·가치형성적 측면에서 일체로서 관리·이용되어야 할 필요성이 있다는 사정도 엿보이지 않는다.

(4) 원고들 또는 종전 소유자들이 이 사건 토지를 매수한 후 그 지역 농민들에게 임대하기 전에 이 사건 토지를 어떻게 구체적으로 이용하였는지에 관한 정황은 기록상 찾아보기 어렵다. 원고들이 여러 필지의 토지를 일괄 매수하여 그러한 목적에서 보유하고 있다는 점만으로는 그 토지들이 용도상 불가분의 관계에 있다고 평가하기 어렵다. 설령 원고들이 농민들에게 임대하기 전에 이 사건 토지를 어떤 용도로 실제 이용하였다고 하더라도, 이 사건 수용재결일 기준으로 이 사건 토지가 용도상 불가분의 관계에 있는지를 판단할 때 2006년 이전의 이용상황을 고려해서는 안 된다.

5. 그런데도 원심은 종전 공익사업을 시행하는 과정에서 구분지상권 설정을 위해 토지분할이 이루어진 필지들 별로는 일단지로 평가할 수 있다는 점에서 나아가, 이 사건 토지와 그 일대에서 2006년 무렵부터 이 사건 수용재결일까지 수년간 비닐하우스 농업이 이루어지고 있다는 이유만으로 이 사건 토지를 소유자별로 구획하여 일단지에 해당한다고 판단하였다. 이러한 원심판단에는 손실보상금의 산정과 감정평가에 관한 법리 등을 오해하여 필요한 심리를 다하지 않음으로써 판결에 영향을 미친 위법이 있고, 이 점을 지적하는 상고이유 주장은 일부 이유 있다.

6. 피고의 상고는 이유 있어 원심판결을 파기하고, 사건을 다시 심리·판단하도록 원심법원에 환송하기로 하여, 관여 대법관의 일치된 의견으로 주문과 같이 판결한다.

대법관 박보영(재판장) 박병대 권순일 김재형(주심)

8

2017. 3. 30. 선고 2014두13195 판결 [징계처분취소]

[1] 공인회계사법 제48조 제1항 제2호에서 정한 ‘감사 또는 증명에 증대한 착오

또는 누락이 있는 때'의 의미

[2] 주식회사의 외부감사에 관한 법률상 감사인이 부담하는 주의의무 / 주식회사의 외부감사에 관한 법률 제5조 제2항에 따라 한국공인회계사회가 정한 회계감사기준이 감사인의 위와 같은 주의의무 위반 여부에 관한 판단의 주요한 기준이 되는지 여부(원칙적 적극)

【판결요지】

[1] 공인회계사법 제48조 제1항 제2호는 '감사 또는 증명에 중대한 착오 또는 누락이 있는 때'에 해당하는 경우 금융위원회는 공인회계사에 대하여 공인회계사징계위원회의 의결에 따라 제2항에서 정하는 징계를 할 수 있다고 규정하고 있는데, '감사 또는 증명에 중대한 착오 또는 누락이 있는 때'란 공인회계사가 감사절차를 소홀히 하여 감사보고서의 내용에 실제와 중대한 차이가 있거나 중요한 사항이 누락된 경우를 말하고, 감사 또는 증명의 내용이 실제와 일치하거나 감사절차에 소홀함이 없는 경우에는 위 규정의 징계사유에 해당하지 아니한다.

[2] 감사인은 주식회사의 외부감사에 관한 법률(이하 '외감법'이라 한다)에 따라 주식회사에 대한 감사업무를 수행함에 있어서 일반적으로 공정·타당하다고 인정되는 회계감사기준에 따라 감사를 실시함으로써 피감사회사의 재무제표에 대한 적절한 의견을 표명하지 못함으로 인한 이해관계인의 손해를 방지하여야 할 주의의무가 있다(외감법 제1조, 제5조 제1항).

한편 외감법 제5조 제2항에 의하면, 회계감사기준은 한국공인회계사회가 정하며, 그에 따라 마련된 회계감사기준은 특별한 사정이 없는 한 일반적으로 공정·타당하다고 인정되는 것으로서 감사인의 위와 같은 주의의무 위반 여부에 대한 판단의 주요한 기준이 된다.

【참조조문】 [1] 공인회계사법 제48조 제1항 제2호 / [2] 주식회사의 외부감사에 관한 법률 제1조, 제5조

【원고, 피상고인】 원고 1 외 1인

【피고, 상고인】 금융위원회 (소송대리인 법무법인 세종 담당변호사 이승수 외 1인)

【원심판결】 서울고법 2014. 8. 29. 선고 2013누4998 판결

【주 문】 원심판결을 파기하고, 사건을 서울고등법원에 환송한다.

【이 유】 상고이유를 판단한다.

1. 공인회계사법 제48조 제1항 제2호는 '감사 또는 증명에 중대한 착오 또는 누락이 있는 때'에 해당하는 경우 금융위원회는 공인회계사에 대하여 공인회계사징계위원회의 의결에

따라 제2항에서 정하는 징계를 할 수 있다고 규정하고 있는데 ‘감사 또는 증명에 중대한 착오 또는 누락이 있는 때’라 함은 공인회계사가 감사절차를 소홀히 하여 감사보고서의 내용에 실제와 중대한 차이가 있거나 중요한 사항이 누락된 경우를 말하고, 감사 또는 증명의 내용이 실제와 일치하거나 감사절차에 소홀함이 없는 경우에는 위 규정의 징계사유에 해당하지 아니한다.

2. 원심은, 주식회사 아인스(이하 ‘아인스’라 한다)가 법무법인 현무와 조건부 양도증서 계약(이하 ‘이 사건 에스크로 계약’이라 한다)을 체결한 적이 없음에도 2009 회계연도부터 2011 회계연도 전반기까지 재무제표에 이 사건 에스크로 계약에 따른 보관금 10억 원(이하 ‘이 사건 선급금’이라 한다)이 존재하는 것처럼 허위계상 하였는데, 아인스의 감사인으로 지정된 안세회계법인 소속 공인회계사들인 원고들이 아인스의 제44기(2010. 1. 1.~2010. 12. 31.) 재무제표에 대한 감사를 수행하면서 이 사건 에스크로 계약의 유효성이나 이 사건 선급금의 실제성을 확인하기 위하여 에스크로 계약의 보관인인 법무법인 현무의 변호사 소외 1에게 조회하는 등 절차를 밟지 않고 적정의견을 표시함으로써 감사절차를 현저히 소홀히 하였다는 이유로 공인회계사법 제48조 제1항 제2호, 제2항에 따라 원고들의 공인회계사 직무를 1년 또는 6개월간 정지시킨 이 사건 처분에 대하여, 그 판시와 같은 사정들을 들어 이 사건 에스크로 계약이 유효하게 체결되어 이 사건 선급금이 존재하고, 가사 이 사건 에스크로 계약이 유효하게 존재하지 않는다고 하더라도 원고들이 소외 1에 대한 유선확인이나 조회절차를 밟지 않았다고 하여 감사 또는 증명에 중대한 착오 또는 누락이 있었다고 평가할 수 없다고 보아, 이 사건 처분의 사유가 존재하지 아니한다고 판단하였다.

3. 그러나 원심의 위와 같은 판단은 그대로 수긍하기 어렵다.

가. 이 사건 선급금의 실제성 여부에 대하여

1) 회계감사기준(2012. 12. 12. 개정되기 전의 것, 이하 같다)에 의하면 자산의 실제성이란 자산이 대차대조표일 등 주어진 특정 일자에 현재 존재하고 있다는 것을 의미하고, 기업회계기준에서는 거래의 실질 및 경제적 사실을 평가하여 재무제표에 반영할 것을 요구하고 있으므로, 이 사건 선급금이 실제한다고 보기 위해서는 감사 기준일 당시 이 사건 선급금이 거래의 실질 및 경제적 측면에서 실제로 존재한다고 평가할 수 있어야 한다.

2) 원심은, 2009. 12. 18. 법무법인 현무 소속 소외 1 변호사가 자신의 입장을 날인한 에스크로 계약서를 아인스에 모사전송하였고, 아인스가 같은 날 법인 인감을 날인한 에스크로 계약서를 소외 1에게 모사전송하였으므로 이 사건 선급금의 기초가 된 에스크로 계약이 유효하게 성립하였고, 에스크로 계약서에서 보관계좌로 지정된 계좌에 10억 원이 입금되었다는 사실을 근거로 이 사건 선급금이 실제한다고 판단하였다.

3) 그런데 원심이 든 사정들은 이 사건 에스크로 계약 체결 당시의 것일 뿐 감사 기준일인 2010. 12. 31. 당시 이 사건 선급금이 거래의 실질 및 경제적 측면에서 실제함을 뒷받침하는 것이 아니므로, 이러한 사정만으로 이 사건 선급금의 실제성을 인정할 수 없고, 달리

감사 기준일 당시 이 사건 선급금이 실제함을 인정할 자료가 없다. 오히려 기록에 의하면, 아인스가 증권선물위원회를 상대로 선급금 10억 원을 과대 계상한 것이 아니라는 이유로 과과금 부과처분 등의 취소를 구한 서울행정법원 2012구합18981 사건에서 선급금 10억 원이 존재하지 않는다는 판결이 선고된 후 그대로 확정되었음을 알 수 있을 뿐이다.

나. 감사절차를 소홀히 하였는지 여부에 대하여

1) 감사인은 주식회사의 외부감사에 관한 법률(이하 ‘외감법’이라 한다)에 따라 주식회사에 대한 감사업무를 수행함에 있어서 일반적으로 공정·타당하다고 인정되는 회계감사기준에 따라 감사를 실시함으로써 피감사회사의 재무제표에 대한 적정한 의견을 표명하지 못함으로써 인한 이해관계인의 손해를 방지하여야 할 주의의무가 있다(외감법 제1조, 제5조 제1항).

한편 외감법 제5조 제2항에 의하면, 회계감사기준은 한국공인회계사회가 정하며, 그에 따라 마련된 회계감사기준은 특별한 사정이 없는 한 일반적으로 공정·타당하다고 인정되는 것으로서 감사인의 위와 같은 주의의무 위반 여부에 대한 판단의 주요한 기준이 된다고 할 것이다.

원고들의 아인스에 대한 감사 당시 회계감사기준에 의하면, 재무제표를 감사하는 감사인이 부담하는 주의의무의 핵심은, 재무제표의 중요한 부분이 왜곡되어 있을 수 있다는 ‘전문가적인 의구심’을 가지고 감사업무를 계획·수행해야 한다는 점에 있다(회계감사기준 200의 2.3). 부정이나 오류에 의하여 재무제표가 중요하게 왜곡표시 되어 있을 가능성이 존재하는 상황에 직면한 경우 감사인은 재무제표가 실제로 중요하게 왜곡표시 되었는지 여부를 결정하는 데 적합한 감사절차를 수행하여야 한다(회계감사기준 240의 3). 또한 감사인은 감사의견 형성의 기초가 될 합리적인 감사결론을 도출할 수 있도록 충분하고 적합한 감사증거를 확보하여야 한다(회계감사기준 500의 1.2). 감사인은 경영자 주장을 입증하기 위한 충분하고 적합한 감사증거를 입수하는 데 외부조회를 통한 확인이 필요한지에 대하여 중요성과 고유위험 및 통제위험의 평가결과 등을 고려하여 결정하여야 하고(회계감사기준 505의 1.2), 조회절차를 실시함에 있어서 조회대상의 선택, 조회서의 작성과 발송 및 조회서 회수 과정을 통제하여야 한다(회계감사기준 505의 4).

2) 원심판결 이유 및 원심이 적법하게 채택한 증거들에 의하면 다음과 같은 사실을 알 수 있다.

① 아인스는 2010. 4. 5.경 전 경영진 소외 2가 회사 자금을 횡령하였다는 혐의 등으로 검찰에 진정서를 제출하여 수사의뢰하였고, 수사 결과 소외 2가 회사자금 87억 원을 횡령한 혐의로 2010. 7. 1. 기소되었다는 통보를 받았다.

② 감사 당시 원고 2는 이 사건 선급금이 2010 회계연도 중에 소외 2 등이 분식회계를 통하여 아인스의 자금을 횡령하였던 것과 관련된 계정으로서 재무제표에 왜곡표시가 발생할 가능성이 높은 상황임을 인식하고 있었다.

③ 이 사건 감사에 참여한 안세회계법인 소속 공인회계사 소외 3은 에스스로 계약의 보

관계자가 보관인인 소외 1이나 범무법인 현무가 아니라 제3자인 소외 4의 계좌인 점, 계약서가 소외 1의 날인만 된 채 모사전송으로 받은 초안에 불과한 점 등에 의문을 품고 아인스 관계자에게, 에스크로 계약과 관련하여 소외 1에게 전화로 확인해 보라고 하였다.

④ 그러나 아인스 담당자가 소외 1이 계속 전화를 받지 않고 연락을 피한다고 하자, 원고들은 소외 1에 대하여 에스크로 계약의 유효성, 실재성과 관련하여 유선확인이나 조회절차를 밟지 않았고, 대체적 감사절차나 추가적 감사절차도 수행하지 않았다.

⑤ 대신 원고들은 아인스 계좌에 2010. 1. 22. 입금된 입금자 미상의 11억 원 중 10억 원이 이 사건 선급금의 회수액에 해당한다는 아인스 관계자의 진술을 듣고, 위 11억 원이 이 사건 선급금과 연관되어 있다고 보고 이 사건 선급금의 실재성을 인정하였다.

⑥ 그런데 아인스의 회계 담당자는 위 입금액(11억 원)이 이 사건 선급금(10억 원)과 금액이 다르고 입금자도 알 수 없다는 이유로 이를 이 사건 선급금이 반환된 것으로 처리할 수 없어 별도 선수금 계정으로 회계 처리하였고, 원고들도 감사 당시 위 11억 원과 이 사건 선급금 10억 원의 연관성을 확신하지는 못하는 상태였다.

3) 이러한 사실관계와 기록에 의하여 알 수 있는 다음과 같은 사정들을 고려하면, 원고들은 이 사건 선급금의 실재성에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 수집하는 절차를 소홀히 하였고, 이로 인하여 이 사건 선급금에 대한 왜곡표시 사실을 감사의견에 적절히 반영하지 못하였다고 보인다.

① 이 사건 선급금 계정은 금액이 10억 원으로 원고들이 감사 당시 설정한 중요성 기준인 1억 9,500만 원을 초과하고 있었을 뿐만 아니라 전년 대비 증가율이 크고 이 사건 선급금의 실재성에 대하여 위와 같이 여러 모로 의문이 있는 상황이었으므로, 외부감사인인 원고들로서는 전문가적 의구심을 가지고 이 사건 선급금의 실재성을 확인하기 위한 충분하고 적합한 감사증거를 확보하고 경영자 진술의 정당성 여부 판단을 위한 확인절차를 거칠 주의의무가 있었다.

그런데 원고들은 이 사건 선급금의 유효성과 실재성과 관련하여 아인스의 담당자에게 소외 1에게 확인해 보도록 한 후 연락을 받지 않는다는 말을 듣고, 소외 1에게 직접 유선화인을 하거나 서면으로 조회하는 등의 조회절차를 거치지 아니하였다.

소외 1은 원심에서 “아인스 측 사람이거나 다른 누군가가 에스크로 계약상의 10억 원 보관 여부에 관하여 문의를 해오면 아예 연락을 피하였다.”라는 취지로 증언하였으나, 외부감사인의 조회에 대하여도 답변을 거부하였을 것이라고 단정하기 어렵다.

② 원고들이 소외 1에게 조회를 시도하였음에도 답변 거부 등으로 인해 필요한 감사절차를 충분히 수행할 수 없었다면, 대체적 절차나 추가적 감사절차를 수행하여 감사증거를 입수하여야 하고, 외부조회 및 기타의 감사절차를 수행한 결과 재무제표의 경영자 주장에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 입수했는지 평가하여야 하며(회계감사기준 505의 4.5), 이러한 절차를 거치고도 경영자 주장에 대하여 충분하고 적합한 감사증거를 수집하지 못한

경우에는 한정의견을 표명하거나 감사의견 표명을 거절하여야 한다(회계감사기준 500의 2.3).

그런데 원고들은 대체적 감사절차나 추가적 감사절차를 수행하지 아니한 채 입금자 미상의 11억 원 중 10억 원이 이 사건 선급금의 회수액에 해당한다는 아인스 담당자의 진술을 토대로 이 사건 선급금의 존재를 인정하였다.

다. 그렇다면 이 사건 선급금이 실제하지 않음에도 원고들이 감사절차를 소홀히 하여 재무제표에 대하여 적정의견을 표시하였으므로, 원고들의 감사 또는 증명에 중대한 착오가 있다고 볼 수 있음에도, 원심은 이와 달리 판단하였으니, 이러한 원심판결에는 공인회계사법 제48조 제1항 제2호의 징계요건, 감사인의 주의의무에 관한 법리를 오해한 잘못이 있다.

4. 결론

원심판결을 파기하고, 사건을 다시 심리·판단하게 하기 위하여 원심법원에 환송하기로 하여, 관여 대법관의 일치된 의견으로 주문과 같이 판결한다.

대법관 김용덕(재판장) 김신 김소영(주심) 이기택

9

2017. 3. 30. 선고 2015두43971 판결 [특례노령연금수급권 취소처분등취소청구의소]

[1] 구 국민연금법 제57조 제1항에 따라 급여를 받은 당사자로부터 잘못 지급된 급여액에 해당하는 금액을 환수하는 처분을 하기 위한 요건

[2] 국민연금법이 정한 수급요건을 갖추지 못하였음에도 연금 지급결정이 이루어진 경우, 이미 지급된 급여 부분에 대한 환수처분과 별도로 지급결정을 취소할 수 있는지 여부(적극) 및 그 취소권 행사가 위법한 경우 / 연금 지급결정을 취소하는 처분이 적법한 경우 그에 기초한 환수처분도 반드시 적법하다고 판단해야 하는지 여부(소극)

【판결요지】

[1] 구 국민연금법(2016. 5. 29. 법률 제14214호로 개정되기 전의 것) 제57조 제1항, 부칙(2007. 7. 23.) 제9조 제1항 제1호의 내용과 취지, 사회보장 행정영역에서 수익적 행정처분 취소의 특수성 등을 종합하여 보면, 위 조항에 따라 급여를 받은 당사자로부터 잘못 지급된 급여액에 해당하는 금액을 환수하는 처분을 할 때에는 급여의 수급에 관하여 당사자에게 고의 또는 중과실 등 귀책사유가 있는지, 지급된 급여의 액수·연금지급결정일과 지급결정 취소 및 환수처분일 사이의 시간적 간격·수급자의 급여액 소비 여부 등에 비추어 이를 다시 원상회복하는 것이 수급자에게 가혹한지, 잘못 지급

된 급여액에 해당하는 금액을 환수하는 처분을 통하여 달성하고자 하는 공익상 필요의 구체적 내용과 그 처분으로 말미암아 당사자가 입게 될 불이익의 내용 및 정도와 같은 여러 사정을 두루 살펴, 잘못 지급된 급여액에 해당하는 금액을 환수하는 처분을 하여야 할 공익상 필요와 그로 인하여 당사자가 입게 될 기득권과 신뢰의 보호 및 법률생활 안정의 침해 등의 불이익을 비교·교량한 후, 공익상 필요가 당사자가 입게 될 불이익을 정당화할 만큼 강한 경우에 한하여 잘못 지급된 급여액에 해당하는 금액을 환수하는 처분을 하여야 한다.

[2] 행정처분을 한 처분청은 처분의 성립에 하자가 있는 경우 별도의 법적 근거가 없더라도 직권으로 이를 취소할 수 있다고 봄이 원칙이므로, 국민연금법이 정한 수급요건을 갖추지 못하였음에도 연금 지급결정이 이루어진 경우에는 이미 지급된 급여 부분에 대한 환수처분과 별도로 지급결정을 취소할 수 있다. 이 경우에도 이미 부여된 국민의 기득권을 침해하는 것이므로 취소권의 행사는 지급결정을 취소할 공익상의 필요보다 상대방이 받게 될 불이익 등이 막대한 경우에는 재량권의 한계를 일탈한 것으로서 위법하다고 보아야 한다. 다만 이처럼 연금 지급결정을 취소하는 처분과 그 처분에 기초하여 잘못 지급된 급여액에 해당하는 금액을 환수하는 처분이 적법한지를 판단하는 경우 비교·교량할 각 사정이 동일하다고는 할 수 없으므로, 연금 지급결정을 취소하는 처분이 적법하다고 하여 환수처분도 반드시 적법하다고 판단하여야 하는 것은 아니다.

【참조조문】 [1] 구 국민연금법(2016. 5. 29. 법률 제14214호로 개정되기 전의 것) 제57조 제1항, 부칙(2007. 7. 23.) 제9조 제1항 제1호 / [2] 구 국민연금법(2016. 5. 29. 법률 제14214호로 개정되기 전의 것) 제57조 제1항

【참조판례】 [2] 대법원 2014. 7. 24. 선고 2013두27159 판결(공2014하, 1746)

【원고, 상고인】 원고

【피고, 피상고인】 국민연금공단

【원심판결】 서울고법 2015. 5. 21. 선고 2014누70985 판결

【주 문】 원심판결 중 연금액 환수처분에 대한 원고 패소 부분을 파기하고, 이 부분 사건을 서울고등법원에 환송한다. 원고의 나머지 상고를 기각한다.

【이 유】 상고이유(상고이유서 제출기간이 지난 후에 제출된 준비서면 기재는 상고이유를 보충하는 범위 내에서)를 판단한다.

1. 상고이유 제1점에 대하여

원심은, 원고가 1999. 4.경 국민연금 가입자 자격을 취득하였다고 보아 그 자격취득시점이 1997년경이라는 원고의 주장을 배척하였다. 관련 법리와 기록에 비추어 살펴보면, 원심

의 이러한 판단은 수공이 가고, 거기에 논리와 경험의 법칙에 반하여 자유심증주의의 한계를 벗어나 사실을 오인한 잘못이 없다.

2. 상고이유 제2점에 대하여

가. 국민연금법 부칙(2007. 7. 23.) 제9조 제1항 제1호는, 1999. 4. 1. 현재 50세 이상 60세 미만인 자로서 60세가 되기 전에 가입기간이 5년 이상 10년 미만이 되는 자에 대하여는 60세가 되는 날부터 일정한 금액의 연금(이하 ‘특례노령연금’이라고 한다)을 지급하도록 정하고 있다. 그리고 국민연금법 제57조 제1항은 “공단은 급여를 받은 사람이 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 대통령령으로 정하는 바에 따라 그 금액을 환수해야 한다.”고 규정하고, 그 사유로서 ‘거짓이나 그 밖의 부정한 방법으로 급여를 받은 경우’(제1호), ‘제75조 및 제121조 제2항에 따른 수급권 소멸사유를 공단에 신고하지 아니하거나 늦게 신고하여 급여가 잘못 지급된 경우’(제2호), ‘그 밖의 사유로 급여가 잘못 지급된 경우’(제3호)를 정하고 있다.

이러한 국민연금법 규정의 내용과 취지, 사회보장 행정영역에서의 수익적 행정처분 취소의 특수성 등을 종합하여 보면, 위 조항에 따라 급여를 받은 당사자로부터 잘못 지급된 급여액에 해당하는 금액을 환수하는 처분을 함에 있어서는 그 급여의 수급에 관하여 당사자에게 고의 또는 중과실 등 귀책사유가 있는지, 지급된 급여의 액수·연금지급결정일과 지급결정 취소 및 환수처분일 사이의 시간적 간격·수급자의 급여액 소비 여부 등에 비추어 이를 다시 원상회복하는 것이 수급자에게 가혹한지 여부, 잘못 지급된 급여액에 해당하는 금액을 환수하는 처분을 통하여 달성하고자 하는 공익상 필요의 구체적 내용과 그 처분으로 말미암아 당사자가 입게 될 불이익의 내용 및 정도와 같은 여러 사정을 두루 살펴, 잘못 지급된 급여액에 해당하는 금액을 환수하는 처분을 하여야 할 공익상 필요와 그로 인하여 당사자가 입게 될 기득권과 신뢰의 보호 및 법률생활 안정의 침해 등의 불이익을 비교·교량한 후, 그 공익상 필요가 당사자가 입게 될 불이익을 정당화할 만큼 강한 경우에 한하여 잘못 지급된 급여액에 해당하는 금액을 환수하는 처분을 하여야 한다고 봄이 타당하다.

나아가 행정처분을 한 처분청은 그 처분의 성립에 하자가 있는 경우 별도의 법적 근거가 없다고 하더라도 직권으로 이를 취소할 수 있다고 봄이 원칙이므로, 국민연금법이 정한 수급요건을 갖추지 못하였음에도 연금 지급결정이 이루어진 경우에는 이미 지급된 급여 부분에 대한 환수처분과 별도로 그 지급결정을 취소할 수 있다. 이 경우에도 이미 부여된 국민의 기득권을 침해하는 것이므로 그 취소권의 행사는 지급결정을 취소할 공익상의 필요보다 상대방이 받게 될 불이익 등이 막대한 경우에는 재량권의 한계를 일탈한 것으로서 위법하다고 보아야 한다. 다만 이처럼 연금 지급결정을 취소하는 처분과 그 처분에 기초하여 잘못 지급된 급여액에 해당하는 금액을 환수하는 처분이 적법한지를 판단함에 있어 비교·교량할 각 사정이 동일하다고는 할 수 없으므로, 연금 지급결정을 취소하는 처분이 적법하다고 하여 환수처분도 반드시 적법하다고 판단하여야 하는 것은 아니다(대법원 2014. 7. 24.

선고 2013두27159 판결 참조).

나. 원심이 인용한 제1심판결 이유와 원심이 적법하게 채택한 증거 등에 의하면 다음 각 사실을 알 수 있다.

① 원고는 1999. 4. 국민연금에 가입하여 그때부터 2008. 2.까지 보험료를 납부하였다.

② 원고의 정정 전 가족관계등록부상 출생연월일이 1948. 2. 10.이었는데, 피고는 2008. 2. 10. 원고의 연령이 60세에 이르러 국민연금법 부칙(2007. 7. 23.) 제9조 제1항 제1호에서 규정한 특례노령연금 수급요건을 충족하였다고 보아 원고에 대한 특례노령연금지급결정(이하 ‘이 사건 지급결정’이라고 한다)을 하였고, 피고는 2008. 3.부터 2014. 5.까지 원고에게 특례노령연금을 지급하였다.

③ 그런데 원고의 정정 전 출생연월일은 ‘1948. 2. 10.’인 반면, 원고의 언니인 소외인의 출생연월일은 ‘1948. 3. 20.’로 되어 있었는데, 원고는 2014. 5. 2. 법원의 허가를 받아 가족관계등록부상 출생연월일을 1948. 2. 10.에서 1949. 6. 28.로 정정하였다.

④ 그러자 피고는 2014. 5. 19. 원고에게 “원고의 변경된 출생연월일인 1949. 6. 28.을 기준으로 원고가 2008. 2. 10. 당시 특례노령연금 수급요건, 즉 ‘1999. 4. 1. 현재 50세 이상일 것’이라는 요건을 충족하지 못하게 되었다”는 이유로 특례노령연금 수급권 취소처분(이하 ‘이 사건 취소처분’이라고 한다)을 하였고, 2014. 5. 22. 원고가 2008. 3.부터 2014. 5.까지 지급받은 연금액에 대한 환수처분(이하 ‘이 사건 환수처분’이라고 한다)을 하였다.

다. 원심의 판단

원심은, 원고는 정정된 출생연월일을 기준으로 2008. 2. 10. 당시 특례노령연금 수급요건을 갖추지 못하였음을 전제로 하여, ① 국민연금법 제57조 제1항 제3호는 ‘그 밖의 사유로 급여가 잘못 지급된 경우’를 환수 사유로 정하고, 출생연월일의 정정 등 사정 변경으로 수급요건을 충족하지 못하게 된 경우를 환수대상에서 제외한다는 규정을 두고 있지 아니하며, ② 원고가 특례노령연금 수급권을 취득하여 6년간 연금을 수령했다는 사정만으로는 앞으로도 계속하여 특례노령연금을 계속 수령할 것이라는 정당한 신뢰가 생겼다고 볼 수 없다는 등 판시와 같은 사정을 들어, 이 사건 각 처분이 적법하다고 판단하였다.

라. 대법원의 판단

1) 이 사건 환수처분의 적법 여부에 대하여

위 사실관계를 앞서 본 법리에 비추어 알 수 있는 다음과 같은 사정, 즉 ① 원고의 출생연월일이 사후적으로 정정된 결과 원고에 대한 지급결정 당시 특례노령연금 수급요건을 갖추지 못하게 되었다고 하더라도, 연금지급신청 당시 객관적 소명자료인 가족관계등록부에 기재된 출생연월일을 기재하여 특례노령연금을 지급받은 원고에게 고의 또는 중과실의 귀책사유가 있다고 단정하기 어려운 점, ② 원고에 대한 퇴직노령연금 지급개시시점과 이 사건 각 처분시점의 시간적 간격이 6년여가 되어 이미 지급된 급여를 원상회복하는 것이 쉽지 않아 보이고, 또한 지급된 급여에 대하여 원고가 이를 퇴직노령연금의 취지에 어긋나게

이를 낭비하였다고 볼 만한 사정도 발견되지 아니하는 점, ③ 한편 이 사건 환수처분에 의하여 원고가 반환해야 하는 급여액수, 원고의 연령과 경제적 능력 등을 고려하면 원고에게 가혹하다고 보이는 점 등을 종합하면, 이 사건 환수처분을 함으로써 얻을 수 있는 공익상 필요가 그로 말미암아 원고가 입게 될 불이익을 정당화할 만큼 강하다고 보기 어렵다.

2) 이 사건 취소처분의 적법 여부에 대하여

이 사건 취소처분은 원고 연금수급권의 법적 근거를 상실시키기 위하여 2008. 2. 10.자 이 사건 지급결정을 직권취소하는 취지로 볼 수 있다. 이에 관하여는 앞서 본 사정에 비추어 계속하여 특례노령연금 수급을 받을 것이라는 점에 관한 원고의 신뢰가 있었다고 하더라도, 원고의 정정된 출생연월일을 기준으로 원고가 특례노령연금의 수급요건을 충족하지 않는다는 점이 확인된 이상 원고에 대한 연금 지급근거를 상실시킴으로써 장기적으로 국민연금기금의 재정적 건전성을 확보하여야 할 공익상 필요가 원고의 신뢰 보호 필요성에 비하여 강하다고 보아야 한다.

3) 소결론

그렇다면 원심판결 중 이 사건 취소처분이 적법하다고 판단한 부분은 정당하다고 할 것이나, 이 사건 환수처분도 적법하다고 판단한 이 부분에는 국민연금법 제57조 제1항 제3호의 적용과 관련된 신뢰보호원칙 등에 관한 법리를 오해한 나머지 필요한 심리를 다하지 아니함으로써 판결에 영향을 미친 잘못이 있다.

3. 결론

그러므로 원심판결 중 이 사건 환수처분에 대한 원고 패소 부분을 파기하고 이 부분 사건을 다시 심리·판단하게 하기 위하여 원심법원에 환송하고, 원고의 나머지 상고를 기각하기로 하여, 관여 대법관의 일치된 의견으로 주문과 같이 판결한다.

대법관 이기택(재판장) 김용덕 김신(주심) 김소영

10 2017. 3. 30. 선고 2016두55292 판결 [유족급여및장의비부지급처분취소]

분진작업에 종사하고 있거나 종사하였던 근로자가 사망한 경우 업무상 재해로 인정되기 위해서는 진폐, 합병증 등과 사망 사이에 상당인과관계가 인정되어야 하는지 여부(적극) 및 그 증명의 정도와 증명책임의 소재

【판결요지】

산업재해보상보험법 제91조의10은 분진작업에 종사하고 있거나 종사하였던 근로자가 진폐, 합병증이나 그 밖에 진폐와 관련된 사유(이하 '진폐, 합병증 등'이라고 한다)

로 사망하였다고 인정되면 업무상의 재해로 본다고 규정하면서, 이 경우 진폐에 따른 사망 여부를 판단하는 때에 고려하여야 하는 사항은 대통령령으로 정하도록 규정하고 있다. 그 위임에 따라 산업재해보상보험법 시행령 제83조의3은 법 제91조의10에 따라 진폐에 따른 사망 여부를 판단하는 때에 고려하여야 하는 사항은 진폐병형, 심폐기능, 합병증, 성별, 연령 등으로 한다고 규정하고 있다.

그렇다면 분진작업에 종사하고 있거나 종사하였던 근로자가 사망한 경우에 업무상 재해로 인정되기 위해서는 진폐, 합병증 등과 사망 사이에 상당인과관계가 인정되어야 하고, 인과관계는 반드시 의학적, 자연과학적으로 명백하게 증명되어야 하는 것은 아니며, 근로자의 진폐병형, 심폐기능, 합병증, 성별, 연령 등을 고려하였을 때 진폐, 합병증 등과 재해 사이에 상당인과관계가 있다고 추단된다면 증거가 있다고 보아야 하나, 증명책임은 이를 주장하는 측에 있다.

【참조조문】 산업재해보상보험법 제91조의10, 산업재해보상보험법 시행령 제83조의3

【원고, 피상고인】 원고 (소송대리인 법무법인 한수 담당변호사 조영기 외 2인)

【피고, 상고인】 근로복지공단

【원심판결】 서울고법 2016. 9. 26. 선고 (춘천)2016누99 판결

【주 문】 원심판결을 파기하고, 사건을 서울고등법원에 환송한다.

【이 유】 상고이유를 판단한다.

1. 산업재해보상보험법 제91조의10은 분진작업에 종사하고 있거나 종사하였던 근로자가 진폐, 합병증이나 그 밖에 진폐와 관련된 사유(이하 ‘진폐, 합병증 등’이라고 한다)로 사망하였다고 인정되면 업무상의 재해로 본다고 규정하면서, 이 경우 진폐에 따른 사망 여부를 판단하는 때에 고려하여야 하는 사항은 대통령령으로 정하도록 규정하고 있다. 그 위임에 따라 산업재해보상보험법 시행령 제83조의3은 법 제91조의10에 따라 진폐에 따른 사망 여부를 판단하는 때에 고려하여야 하는 사항은 진폐병형, 심폐기능, 합병증, 성별, 연령 등으로 한다고 규정하고 있다.

그렇다면 분진작업에 종사하고 있거나 종사하였던 근로자가 사망한 경우에 업무상 재해로 인정되기 위해서는 진폐, 합병증 등과 사망 사이에 상당인과관계가 인정되어야 하고, 그 인과관계는 반드시 의학적, 자연과학적으로 명백하게 증명되어야 하는 것은 아니며, 근로자의 진폐병형, 심폐기능, 합병증, 성별, 연령 등을 고려하였을 때 진폐, 합병증 등과 재해 사이에 상당인과관계가 있다고 추단된다면 그 증거가 있다고 보아야 할 것이나, 그 증명책임은 이를 주장하는 측에 있다.

2. 원심은, ① 망인이 1973. 10. 24.부터 1982. 3. 29.까지 대한석탄공사 ○○광업소 △△갱에서 채선부로 8년 5개월 동안 근무한 사실, ② 망인이 2005. 3.경 진폐증 판정[병형 2/1, 심

폐기능 F1/2(경미장해)] 및 제11급의 장애등급을 받은 사실, ③ 망인은 2000년 교통사고로 뇌손상을 입은 후 2003. 10.경 급성 뇌경색으로 치료를 받았고, 2005. 3.경에는 좌측 안면마비 등 증상이 있었으며 2010년경에는 보행장애 및 좌반신 마비, 가벼운 연하장애 증상이 있었던 사실, ④ 망인이 2012. 4.경 폐렴으로 □□병원에 입원할 당시에는 영덩이와 대퇴부위에 욕창이 있는 등 장기간 누워서 생활하던 상태였고 좌측 편마비와 실어증이 있었던 사실, ⑤ 망인은 입원 중 기침, 객담, 호흡곤란이 없다가 2012. 6. 3.부터 호흡곤란이 시작되었다가 잠시 호전되었으나 2012. 6. 8. 폐렴으로 사망한 사실 등을 인정하였다.

원심은 이러한 사실관계를 전제로, 망인의 사인인 폐렴이 진폐증에 의해 발생한 것인지 흡인에 의해 발생한 것인지 불분명하지만, 흡인성 폐렴에 의하여 사망한 것으로 보더라도 진폐증 및 그 합병증인 폐기종(만성폐쇄성 폐질환)이 뇌경색으로 인한 마비, 고령, 전신쇠약 등의 요소와 같이 복합적으로 작용하여 흡인성 폐렴의 발병 및 악화에 영향을 미쳤다고 봄이 타당하므로, 진폐증 및 그 합병증인 만성폐쇄성 폐질환과 망인의 사망 사이에 상당인과관계가 인정된다고 판단하였다.

3. 그러나 원심의 위와 같은 판단은 다음과 같은 이유로 수긍하기 어렵다.

원심이 적법하게 채택한 증거 등에 의하면, ① 망인에 대한 정밀진단과거병력조회상으로는 비활동성 폐결핵만 합병증으로 인정되었을 뿐 폐기종이 합병증으로 인정된 바 없고, 달리 폐기종을 인정할 방사선 검사결과나 만성폐쇄성 폐질환에 부합하는 폐기능 검사 등 객관적 자료가 존재하지 않는 점, ② 제1심 진료기록 감정축탁에 대하여 순천향대학교 서울병원 감정의는 폐기종이 있으면서 만성폐쇄성 폐질환이 동반되어야 폐렴의 위험인자로 볼 수 있다는 소견을 밝힌 점, ③ 망인은 2003년경 발병한 뇌경색이 점점 악화되어 2010년경에는 좌반신 마비, 연하장애의 증상이 있었고, □□병원에 입원한 2012. 4.경에도 연하장애 증상이 수차례 확인된 점, ④ 망인에 대한 의무기록상 2012. 6. 4. 음료수를 마시다가 사례가 들린 기록이 있는 점 등을 알 수 있다.

이러한 사정을 앞서 본 법리에 비추어 살펴보면, 망인에게 폐기종이나 만성폐쇄성 폐질환이 발병하였음을 인정할 만한 객관적 자료가 존재하지 않는다는 점에서 망인의 폐렴이 진폐, 합병증 등에 의하여 발병한 것으로 단정하기는 어렵고, 오히려 이와 무관하게 뇌경색 후유증에 의해 발병한 흡인성 폐렴으로 볼 여지가 크다. 나아가 망인이 2005년 제11급의 장애판정을 받은 이후 장애등급의 변동이 없는 70세의 고령자였던 점, 2003년 발병한 뇌경색으로 인한 마비증상으로 장기간 누워서 생활하였던 점 등 기록상 알 수 있는 여러 사정에 비추어 보면, 진폐증으로 인하여 폐의 면역기전이 손상됨으로써 폐렴과 같은 감염성 질환이 발생할 가능성이 높아진다는 일반적이고 추상적인 의학적 소견만으로는, 진폐증이 뇌경색으로 인한 마비, 고령, 전신쇠약 등의 요소와 같이 복합적으로 작용하여 흡인성 폐렴의 발병 및 악화에 영향을 미쳤다고 추단하기도 어렵다.

그럼에도 원심은 망인의 진폐증과 사망 사이에 상당인과관계가 인정된다고 판단하였으니, 이러한 원심판결에는 산업재해보상법상 진폐, 합병증 등과 사망 사이의 상당인과관계에

관한 법리 등을 오해하여 판결결과에 영향을 미친 잘못이 있다.

4. 그러므로 원심판결을 파기하고, 사건을 다시 심리·판단하기 위하여 원심법원에 환송하기로 하여, 관여 대법관의 일치된 의견으로 주문과 같이 판결한다.

대법관 이기택(재판장) 김용덕 김신(주심) 김소영

11

2017. 3. 30. 선고 2016추5087 판결 [직권취소처분취소청구 의소]

[1] 지방자치법 제169조 제1항에 따른 자치사무에 관한 명령이나 처분에 대한 취소 또는 정지의 적용대상이 항고소송의 대상이 되는 행정처분으로 제한되는지 여부(소극)

[2] 지방의회의원에 대하여 유급 보좌 인력을 두는 것이 국회의 법률로 규정하여야 할 입법사항인지 여부(적극)

[3] 지방자치단체 인사위원회위원장이 시간선택제임기제공무원 40명을 '정책지원요원'으로 임용하여 지방의회 사무처에 소속시킨 후 상임위원회별 입법지원요원(입법조사관)에 대한 업무지원 업무를 담당하도록 한다는 내용의 채용공고를 하자, 행정자치부장관이 위 채용공고가 법령에 위반된다며 지방자치단체장에게 채용공고를 취소하라는 내용의 시정명령을 하였으나 이에 응하지 않자 채용공고를 직권으로 취소한 사안에서, 위 공무원의 임용은 국회의 법률로 규정하여야 할 입법사항인데 위 공무원을 지방의회에 둘 수 있는 법적 근거가 없어 그 임용을 위한 채용공고는 위법하고, 이에 대한 직권취소처분이 적법하다고 한 사례

【판결요지】

[1] 행정소송법상 항고소송은 행정청이 행하는 구체적 사실에 관한 법집행으로서의 공권력의 행사 또는 거부와 그 밖에 이에 준하는 행정작용을 대상으로 하여 위법상태를 배제함으로써 국민의 권익을 구제함을 목적으로 하는 것과 달리, 지방자치법 제169조 제1항은 지방자치단체의 자치행정 사무처리가 법령 및 공익의 범위 내에서 행해지도록 감독하기 위한 규정이므로 적용대상을 항고소송의 대상이 되는 행정처분으로 제한할 이유가 없다.

[2] 지방의회의원에 대하여 유급 보좌 인력을 두는 것은 지방의회의원의 신분·지위 및 처우에 관한 현행 법령상의 제도에 중대한 변경을 초래하는 것으로서 국회의 법률로 규정하여야 할 입법사항이다.

[3] 지방자치단체 인사위원회위원장이 시간선택제임기제공무원 40명을 '정책지원요

원'으로 임용하여 지방의회 사무처에 소속시킨 후 상임위원회별 입법지원요원(입법조사관)에 대한 업무지원 업무를 담당하도록 한다는 내용의 채용공고를 하자, 행정자치부장관이 위 채용공고가 법령에 위반된다며 지방자치단체장에게 채용공고를 취소하라는 내용의 시정명령을 하였으나 이에 응하지 않자 채용공고를 직권으로 취소한 사안에서, 위 공무원의 담당업무, 채용규모, 전문위원을 비롯한 다른 사무직원들과의 업무관계와 채용공고의 경위 등을 종합하면, 지방의회에 위 공무원을 두어 의정활동을 지원하게 하는 것은 지방의회의원에 대하여 전문위원이 아닌 유급 보좌 인력을 두는 것과 마찬가지로 보아야 하므로, 위 공무원의 임용은 개별 지방의회에서 정할 사항이 아니라 국회의 법률로써 규정하여야 할 입법사항에 해당하는데, 지방자치법은 물론 다른 법령에서도 위 공무원을 지방의회에 둘 수 있는 법적 근거를 찾을 수 없으므로, 위 공무원의 임용을 위한 채용공고는 위법하고, 이에 대한 직권취소처분이 적법하다고 한 사례.

【참조조문】 [1] 지방자치법 제169조 제1항 / [2] 헌법 제40조, 지방자치법 제33조 / [3] 지방자치법 제56조 제1항, 제59조, 제90조, 제112조, 지방공무원 임용령 제21조의3, 지방자치단체의 행정기구와 정원기준 등에 관한 규정 제15조 제2항 [별표 5]

【참조판례】 [2] 대법원 2012. 5. 24. 선고 2011추49 판결, 대법원 2013. 1. 16. 선고 2012추84(공2013상, 353)

【원 고】 서울특별시장 (소송대리인 법무법인 이래 담당변호사 박현석)

【원고참가인】 서울시의회 사무처장 (소송대리인 법무법인 용평 외 1인)

【피 고】 행정자치부장관 (소송대리인 법무법인(유한) 바른 담당변호사 김홍도 외 1인)

【변론종결】 2017. 2. 9.

【주 문】 원고의 청구를 기각한다. 소송비용 중 참가로 인한 부분은 원고참가인이, 나머지는 원고가 각 부담한다.

【청구취지】 피고가 2016. 4. 21. 원고에 대하여 한 직권취소처분을 취소한다.

【이 유】 1. 이 사건 채용공고 및 직권취소처분의 경위 등

갑 제1 내지 5호증, 갑나 제2호증의1, 2의 각 기재 및 변론 전체의 취지에 의하면, 다음의 사실을 인정할 수 있다.

가. 서울특별시제1인사위원회위원장은 2016. 4. 14. 서울특별시 시간선택제임기제공무원(라급 8급 상당, 이하 '이 사건 공무원'이라고 한다) 40명의 채용에 관한 공고(이하 '이 사건 채용공고'라고 한다)를 하였다.

이 사건 채용공고에 의하면, 이 사건 공무원들은 '정책지원요원'으로 임용되어 서울특별

시의회 사무처에 소속되어, ① 주요 이슈 등에 대한 사전적인 입법 현안 발굴 및 조사·분석·정책 지원, ② 자치법규 제·개정안 마련 지원 및 입법절차 진행 지원, ③ 조례안 제·개정안에 대한 공청회·토론회 행사지원 및 전문가·지역주민 의견수렴 지원, ④ 정책연구위원회 및 의원연구단체의 정책개발 및 운영 지원, ⑤ 민원에 대한 현장중심의 의견청취·조사 및 데이터 관리, 지속적인 모니터링 업무지원 등과 같은 상임위원회별 입법지원요원(입법조사관)에 대한 업무지원 업무를 담당하도록 되어 있다.

나. 피고는 2016. 4. 19. 원고에게, 이 사건 채용공고는 ‘지방의회의원 개인별 유급 보좌인력’의 도입을 목적으로 하는 것으로 지방재정법 제3조 제1항, 제47조 제1항, 제67조 제2항 등 관련 법 규정에 위반된다는 이유를 들어, 2016. 4. 21.까지 이 사건 채용공고를 취소하라는 내용의 이 사건 시정명령을 하였다.

다. 원고가 이 사건 시정명령에 응하지 아니하자, 피고는 2016. 4. 21. 이 사건 채용공고를 직권으로 취소하였다(이하 ‘이 사건 직권취소처분’이라고 한다).

2. 이 사건 채용공고가 직권취소의 대상인지 여부

지방자치법 제169조 제1항은 “지방자치단체의 사무에 관한 그 장의 명령이나 처분이 법령에 위반되거나 현저히 부당하여 공익을 해친다고 인정되면 시·도에 대하여는 주무부장관이, 시·군 및 자치구에 대하여는 시·도지사가 기간을 정하여 서면으로 시정할 것을 명하고, 그 기간에 이행하지 아니하면 이를 취소하거나 정지할 수 있다. 이 경우 자치사무에 관한 명령이나 처분에 대하여는 법령을 위반하는 것에 한한다.”라고 규정하고 있다.

이 사건 채용공고는 지방공무원의 임용을 위한 것으로서 지방자치법 제9조 제2항 제1호(마)목에 정한 지방자치단체의 사무에 속하고, 이 사건 채용공고를 통하여 임용인원·자격·요건 등 임용에 관한 사항이 대외적으로 공표되어 확정되며, 이를 기초로 이후 임용시험 등의 절차가 진행된다.

그리고 행정소송법상 항고소송은 행정청이 행하는 구체적 사실에 관한 법집행으로서의 공권력의 행사 또는 그 거부와 그 밖에 이에 준하는 행정작용을 대상으로 하여 그 위법상태를 배제함으로써 국민의 권익을 구제함을 목적으로 하는 것과 달리, 지방자치법 제169조 제1항은 지방자치단체의 자치행정 사무처리가 법령 및 공익의 범위 내에서 행해지도록 감독하기 위한 규정이므로 그 적용대상을 항고소송의 대상이 되는 행정처분으로 제한할 이유가 없다.

그렇다면 이 사건 채용공고는 지방자치법 제169조 제1항의 직권취소의 대상이 될 수 있는 지방자치단체의 사무에 관한 ‘처분’에 해당한다고 봄이 타당하며, 이를 다투는 원고의 주장은 받아들일 수 없다.

3. 이 사건 직권취소의 위법 여부

가. 지방의회의원에 대하여 유급 보좌 인력을 두는 것은 지방의회의원의 신분·지위 및 그 처우에 관한 현행 법령상의 제도에 중대한 변경을 초래하는 것으로서 국회의 법률로 규

정하여야 할 입법사항이다(대법원 2012. 5. 24. 선고 2011추49 판결 등 참조).

그런데 지방의회의원의 신분·지위 및 그 처우에 관하여 지방자치법 제33조는 의정활동비, 공무여비 및 월정수당에 관한 내용을 규정하고, 제34조는 회기 중 직무로 인한 사망·상해 시 등에 보상금을 지급하도록 규정하고 있을 뿐이다.

지방자치법 제90조는 지방의회에 그 사무를 처리하기 위하여 조례로 정하는 바에 따라 사무처(국·과) 및 사무직원을 둘 수 있도록 규정하고 있으나, 이는 지방의회가 의결기관으로서 기능을 수행하는 데에 필요한 의사운영의 보좌 및 그에 수반되는 여러 가지 행정사무의 처리를 위한 것이지 지방의회의원 개개인의 활동에 대한 보좌를 하도록 하는 규정은 아니므로, 위 각 규정이 지방의회의원에 대하여 유급 보좌 인력을 둘 수 있는 근거가 될 수 없다(대법원 1996. 12. 10. 선고 96추121 판결 참조). 그리고 지방자치법 제56조 제1항은 지방의회는 조례로 정하는 바에 따라 위원회를 둘 수 있다고 규정하고, 제59조는 위원회에는 위원장과 위원의 자치입법활동을 지원하기 위하여 지방의회의원이 아닌 전문지식을 가진 위원(이하 '전문위원'이라 한다)을 두되(제1항), 위원회에 두는 전문위원의 직급과 정수 등에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다고(제3항) 규정하며, 이에 따라 「지방자치단체의 행정기구와 정원기준 등에 관한 규정」 [별표 5]에서 전문위원의 직급과 정수를 규정하고 있으나, 이는 전문지식을 가진 전문위원의 설치에 관한 규정으로 전문위원이 아닌 유급 보좌 인력을 둘 수 있는 근거가 될 수 없다(대법원 2012. 12. 26. 선고 2012추91 판결 참조).

한편 지방자치법 제112조는 지방자치단체의 사무를 분장하기 위하여 필요한 행정기구와 지방공무원을 둘 수 있도록 규정하고, 지방공무원 임용령 제21조의3은 임기제공무원의 임용에 관하여 규정하고 있으나, 위 규정은 지방자치단체의 사무를 처리하기 위한 임기제 지방공무원을 둘 수 있다는 규정에 불과할 뿐, 지방의회의원에 대하여 유급 보좌 인력을 둘 수 있는 근거가 될 수는 없다.

그 밖에 지방자치법은 물론 다른 법령에서 지방의회의원에 대하여 전문위원이 아닌 유급 보좌 인력을 둘 수 있는 법적 근거를 찾아볼 수가 없다.

나. 앞에서 본 이 사건 공무원의 실제 담당 업무는 입법현안 발굴·조사·분석 및 정책 개발지원 등 상임위원회의 의정활동에 관한 지원인데, 그 업무는 의정활동비를 통하여 비용이 보전되고 있는 지방의회의원의 활동인 의정 자료의 수집·연구 및 이를 위한 보조활동과 동일하거나 유사하여 지방의회의원의 의정활동에 대한 보좌로 볼 수 있다.

한편 위와 같은 이 사건 공무원의 담당 업무는 지방의회 위원회의 위원장과 위원의 자치입법활동을 지원하는 전문위원의 업무와 상당 부분 중복되는데, 전문위원의 설치에 관한 지방자치법 제59조 제3항의 위임에 따른 구 「지방자치단체의 행정기구와 정원기준 등에 관한 규정」(2016. 12. 30. 대통령령 제27713호로 개정되기 전의 것) [별표 5]에 의하면, 원고 지방의회의 경우 총 정수 20명 이내로 4급 10명, 5급 이하 10명의 전문위원을 둘 수 있고

전문위원은 그에 적합한 전문지식을 갖추어야 하므로 이 사건 공무원의 채용을 적법한 전문위원의 임용으로 보기 어려우며, 원고도 이 사건 공무원을 전문위원으로 채용하려는 것이 아님을 인정하고 있다.

이와 같은 이 사건 공무원의 담당업무, 채용규모, 전문위원을 비롯한 다른 사무직원들과의 업무 관계와 아울러 원고가 제출한 증거들 및 기록에 의하여 알 수 있는 이 사건 채용 공고의 경위 등을 종합하여 보면, 지방의회에 이 사건 공무원을 두어 의정활동을 지원하게 하는 것은 지방의회의원에 대하여 전문위원이 아닌 유급 보좌 인력을 두는 것과 마찬가지로 봄이 타당하고, 이 사건 공무원이 임기제공무원이라거나 지방의회의원이 위원회의 위원으로 선임되어 안전심사 등의 의정활동을 한다고 하여 달리 볼 것은 아니다.

그렇다면 이 사건 공무원의 임용은 개별 지방의회에서 정할 사항이 아니라 국회의 법률로써 규정하여야 할 입법사항에 해당하는데, 지방자치법은 물론 다른 법령에서도 이 사건 공무원을 지방의회에 둘 수 있는 법적 근거를 찾을 수 없으므로, 이 사건 공무원의 임용을 위한 이 사건 채용공고는 위법하고, 이에 대한 이 사건 직권취소처분은 적법하다.

따라서 이와 다른 전제에서 이 사건 직권취소처분이 위법하여 취소되어야 한다는 원고의 주장은 받아들일 수 없다.

4. 결론

그러므로 원고의 이 사건 청구를 기각하고, 소송비용 중 참가로 인한 부분은 원고참가인이, 나머지는 패소한 원고가 각 부담하기로 하여, 관여 대법관의 일치된 의견으로 주문과 같이 판결한다.

대법관 김소영(재판장) 김용덕(주심) 김신 이기택

12

2017. 3. 22. 선고 2016두51511 판결 [법인세부과처분취소]

[1] 손익이 권리의무 확정 시에 실현되는 것으로 보는 권리의무확정주의를 채택하여 손익의 귀속시기를 명확하게 규정하는 법인세법 제40조 제1항, 제2항, 구 법인세법 시행령 제68조 제1항 제3호 본문 등의 취지

[2] 유동성 공급자인 외국증권업자 甲이 유동성 공급계약을 맺은 주식워런트증권 발행사로부터 주식워런트증권을 발행가격에 인수하여 투자자들에게 매도하고 발행사에 증권과 동일한 내용의 장외파생상품을 매도하는 거래를 하면서 투자자들에게 최초로 시가로 매도한 사업연도에는 발행사로부터 인수한 증권의 인수가격과 매도가격의 차액을 해당 사업연도의 손금으로 산입하자, 과세관청이 최초 매도 당시 甲이 인식한 손실 중 만기가 해당 사업연도에 도래하지 않는 증권을 인수하여 매도함으로써 인식한 손실을 손금산입하지 않아야 한다며 甲에게 법인세