

# 횡령한 재산을 피해자 법인에 반환하였을 때 생기는 소득과세의 문제\*

— 대법원 2024. 6. 17. 선고 2021두35346 판결 —

윤 지 현\*\*

---

| 목 차 |

---

I. 시작하면서	209	III. 검토 및 평석	215
II. 사실관계와 쟁점	210	1. 도입	
1. 사실관계		2. 출발점 - 위법소득 과세 이론	
2. 쟁점		3. 판례 이론의 전개	
3. 대상판결의 주요 내용		4. 결론에 대한 의문점	
		IV. 맺음말	232
		[후기(後記)]	233

---

\* 이 글은 서울대학교 법학연구소의 2024학년도 학술연구비 지원을 받았다(재단법인 서울대학교 발전기금 출연).

필자는 이 글의 평석 ‘대상판결’의 논점을 일반 독자를 대상으로 쉽게 풀어 쓴 글을 [법률신문]에 기고하였다(인터넷판으로는, 2024년 9월 28일 자, “횡령한 돈을 돌려주면, 소득세 내야 할까”, <https://www.lawtimes.co.kr/opinion/201595>). [법률신문]에 실린 칼럼은 이 글과 논의의 대상을 공유하지만, 칼럼의 성격상 이 글에 담겨 있는 것과 같은, ‘대상판결’에 대한 본격적인 비판은 제시되지 않았음을 밝혀둔다.

\*\* 서울대학교 법학전문대학원 교수

\*\*\* 투고일 : 2024. 12. 29. 1차수정일 : 2025. 1. 20. 게재확정일 : 2025. 2. 6.

**<국문초록>**

대법원 2015. 7. 16. 선고 2014두5514 전원합의체 판결은, 기타소득으로 과세된 뇌물 상당액이 형사판결로 몰수·추징되면 ‘내재된 상실가능성이 현실화’된 것이기 때문에 이른바 후발적 경정청구의 사유가 되고, 따라서 관련된 소득세 과세처분은 위법하다고 판시하였다. 그리고 나서 이 평석의 대상인 대법원 2024. 6. 17. 선고 2021두35346 판결에서는, 횡령으로 얻은 (위법) 소득을 피해자에게 반환하더라도 ‘내재된 상실가능성이 현실화’된 것이라고 볼 수 없어 후발적 경정청구 사유가 되지 않고 관련된 소득세 과세처분도 적법하다고 판시한다. 그러나 막상 ‘내재된 상실가능성[의] 현실화’라는 말의 뜻을 분명히 밝히지 않아 대상판결의 이론적 당부를 따지는 일이 쉽지 않다.

이 논의의 출발점은 경제적 이익을 상실할 가능성이나 반환의무가 존재함에도 불구하고 위법소득에서는 그러한 가능성·의무를 무시하고 이익 전부를 일단 과세 대상으로 삼는다는 데에 있다. 하지만 이러한 가능성·의무가 사라지는 않은 채 여전히 ‘내재’하고 있으므로, 만에 하나 실제로 의무가 이행되는 상황이 오면 이전에 그러한 가능성·의무를 무시한 조치는 잘못된 것이었고 따라서 소득과세 역시 잘못되었다고 말해야 한다. 대법원이 말한 ‘내재된 상실가능성의 현실화’란 실은 바로 이러한 상황을 가리키는 것이라고 볼 수밖에 없다.

그럼에도 불구하고 대상판결은, 형사재판을 받고 있는 피고인이 횡령액을 피해자 법인에게 반환하는 것은 단순한 반환의무의 이행이 아니라 별도의 행위 — 특히 형사재판의 양형(量刑)에서 유리한 고려를 받는다거나 하기 위한 — 로 평가한다는 입장을 취하여, ‘내재된 상실가능성의 현실화’에 해당하지 않고 따라서 횡령을 저지른 사람의 소득세 납세의무도 그대로 남는다고 판시한다. 하지만 반환의무가 존재하는 상황에서 어떤 다른 이기적(利己的) 동기가 함께 작용한 결과로 반환이 이루어졌다고 하여 그것이 반환의무의 이행이 아니라고 할 수는 없고, 이 때문에 지금껏 무시했던 반환의무의 존재를 소득과세에서 앞으로 계속 고려하지 않아도 된다고 말할 수도 없다. 이는 끝내 임의로 반환하지 않아 강제집행을 당하는 결과와 비교하여 보더라도 균형이 맞지 않는다. 대상판결은 횡령을 저지른 사람이 저지른 행태의 ‘이기적’ 성격에 너무 주목하여 소득과세의 이론적 측면을 충분히 살피지 않은 채 잘못된 결론을 제시하였다고 생각한다.

▶ **주제어:** 후발적 경정청구, 위법소득 과세, 내재된 상실가능성, 소득처분, 횡령, 사외유출

## I. 시작하면서

이 글에서 평석하는 대법원 2024. 6. 17. 선고 2021두35346 판결, 곧 ‘대상판결’이 결론을 제시한 논점은 법인의 재산을 횡령하여 얻은 소득을 피해자 법인에 반환하였을 때 이 소득에 우리나라의 소득세를 부과할 수 있는지 여부이다. 이 논점은 일차적으로 이른바 ‘후발적 경정청구’라는,<sup>1)</sup> 최근 10여 년 간 학계와 실무계 모두의 관심을 끌어난 제도와 관련을 맺는다.<sup>2)</sup> 다른 한편 대상판결은 ‘위법소득 과세’라 불리는 논점과도 밀접하게 연결되는데, 실제로 이 두 논점의 결합은 대상판결이 중요한 선례로 참고한 대법원 2015. 7. 16. 선고 2014두5514 전원합의체 판결<sup>3)</sup> — 뇌물로 받은 재산이 몰수·추징되면 소득세 납세의무는 후발적 경정청구의 대상이 되고, 이는 동시에 과세처분을 위법하게 하는 사정이 된다고 판시한다 — 에서 이미 선을 보이기도 하였다.

이처럼 언뜻 후발적 경정청구에 관한 절차법 논의처럼 보이는 대상판결의 쟁점은 기실 위법소득의 과세, 나아가 소득과세 일반에 관한 문제로 연결된다. 따라서 지금껏 어느 정도 당연한 것처럼 받아들여지던 위법소득 과세에 관한 이론의 토대를 다시 찬찬히 살피고, 나아가서는 그러한 이론이 소득세 기본 이론, 또 ‘기초적 소득 개념’과<sup>4)</sup> 어디에서 어떻게 접점을 형성

1) 국세기본법 제45조의2 제2항이 정하는 경정청구.

2) 이 점에 관해서는, 소순무 외 5인, 『조세소송』, 조세통람, 2024, 13-90 이하. 후발적 경정청구 제도가 최근 사람들의 관심을 끌게 된 배경과 관련해서는 특히 13-117 이하 참조.

3) 이하 서술을 편하게 하기 위해 ‘선행판결’이라고 부른다.

4) 이 말의 뜻은 본격적인 논의가 이루어지는 부분에서 살피는 것이 나을 듯하다. 아래 주32) 참조.

하는지 하는 논의가 판단의 배경을 이루어야 한다. 그런 의미에서 보면 대상판결의 내용에는 재검토되어야 할 것이 많으리라는 생각이 이 논의를 시작하는 이유이다.

미리 간단히 말해 두자면, 소득세제가 택하는 기간과세의 체계 아래 일단 과세가 가능하였다고 하더라도 그 후 최종적으로 이익을 반환하여 더 이상 보유하고 있지 않다면 소득과세를 할 수 없다고 이해하여야 하리라는 것이 이 글의 주장이다. 그러한 결론에 이르는 이 글의 논의 과정은 방금 말한 것과 같은 소득세 기본 이론에 기본적으로 터 잡고 있으며, 또한 위법소득 과세의 영역에서 그 동안 대법원이 쌓아 온 판례 이론의 일관성이라는 측면을 함께 고려한다. 한편 위법소득 과세에 관한 좀 더 일반적인 논의는 이미 이 글이 군데군데 인용하는 선행연구들에서 이미 상당한 정도로 이루어져 있기 때문에, 이 글은 기존의 판례 이론을 소득세 기본 이론에 비추어 볼 때 어떻게 평가할 수 있을지 하는 하나의 좁은 쟁점에 집중하고자 한다.<sup>5)</sup>

## II. 사실관계와 쟁점

### 1. 사실관계

이 글의 논의에 필요한 사실관계는 복잡하지 않고 대상판결에 잘 요약되어 있다. 꼭 필요한 범위로 줄이고 추상화시켜서 간단히 적어 둔다.<sup>6)</sup>

---

5) 따라서 이 글의 논점이 다른 나라에서 어떻게 다루어질지 하는 비교법적 검토 역시 이 글의 논의에서 크게 필요하지 않다고 여겨진다. 다른 나라의 동향이 궁금한 독자는 마찬가지로 선행 연구를 참고하면 좋을 듯하다. 특히 신호영, “위법소득 반환에 대한 소득세법상 취급에 대한 연구”, 『조세법연구』 제22권 제1호, 한국세법학회, 2016, 47~49면; 한만수, “위법소득의 과세에 관한 연구”, 『조세법연구』 제10권 제2호, 한국세법학회, 2004, 12~15면 참조.

- ① 이 사건에는 두 개의 회사가 등장하는데 이 회사들의 경영을 지배하고 있는 사람의 자녀가 곧 이 사건의 원고이다.
- ② 원고는 회사 경영을 지배하는 아버지와 ‘공모’하여 이 회사들의 재산을 횡령하였다. 구체적인 방법은 상표 사용권을 부여하는 내용의, 실은 존재하지 않는 계약을 통하여 사용료 명목의 돈을 회사에서 빼 간 것이다. 그러나 형사재판이 진행되던 2015년 5월 경 원고는 이 돈의 ‘대부분’을 피해자 회사에 반환하였다.
- ③ 과세관청은 피해자 법인이 사용료 명목으로 지급한 금원을 손금불산입하고 원고의 기타소득으로 소득처분하였으며, 이에 따라 2017년 9월 경 원고를 상대로 종합소득세 부과처분(‘쟁점 과세처분’)을 하였다.

## 2. 쟁 점

쟁점 과세처분을 받은 원고의 소 제기로 계속(繫屬)하게 된 과세처분 취소소송에서, 원고는 자신이 횡령한 돈을 이미 반환하였으므로, 횡령한 돈에 해당하는 소득을 얻었다 하여 소득세 납세의무를 지운 쟁점 과세처분은 위법하다고 주장하였다. 유의할 것은, 이 과정에서 원고가 이러한 피해액 반환이 국세기본법 제45조의2 제2항이 정하는 이른바 ‘후발적 경정청구’의 사유에 해당함을 내세워, 후발적 경정청구의 사유가 쟁점 과세처분을 위법하게 하는 사정에 곧바로 해당한다고 주장한 듯하다는 점이다. 요컨대 직접 쟁점이 된 것은 후발적 경정청구의 사유가 있는지 여부였지만, 실제로 원고가 후발적 경정청구를 한 다음에 그에 대한 거부 처분을 받아 취소를 구한 것이 아니라, 처음부터 자신이 받은 종합소득세 부과처분의 취소를 구하는 과정에서 그 부과처분을 위법하게 하는 사정으로서 후발적 경정청구의 사유를 주장하였다는 것이다. 이것은 이미 다른 곳에서 지적된 대로,<sup>6)</sup> 과세처

6) 아울러 읽기 편하도록 할 뜻에서 번호를 붙여 둔다.

7) 소순무 외 5인, 앞의 책, P3-61. 더 상세한 것은, 윤지현, “과세처분과 납세의무 신

분 취소소송이 계속 중일 때 후발적 경정청구의 사유가 있다면, 대법원이 굳이 따로 후발적 경정청구를 하도록 요구하는 대신 과세처분 취소소송에서 그러한 사유를 과세처분을 위법하게 하는 사정으로 주장할 수 있다는 입장을 그 동안 고수하여 왔기 때문이다.<sup>8)</sup> 그렇기 때문에 실제로 대상판결의 사건명(事件名)은 ‘종합소득세부과처분취소’로 되어 있기도 하다.

따라서 이 사건에서는 횡령으로 얻은 경제적 이익을 피해자에게 반환하였을 때 그것이 관련된 소득세 납세의무에서 후발적 경정청구의 사유가 되는지 여부가 유일한 쟁점이고 이 글에서도 이 쟁점을 살핀다. 만약 후발적 경정청구가 가능하다면 과세처분이 위법하고, 불가능하다면 과세처분은 적법하다는 관계가 이 사건에서 성립하기 때문이다.

### 3. 대상판결의 주요 내용

결론부터 말하자면 대상판결은 횡령하여 얻은 이익을 반환하더라도 후발적 경정청구의 사유가 되지 않고 이러한 사람을 상대로 한 소득세 과세처분에도 영향이 없다고 판시하였다.<sup>9)</sup>

“위 각 규정의 내용, 체계 및 취지, 특히 입법자는 납세자의 권리구제를 확대하기 위하여 후발적 경정청구제도를 마련하면서도, 조세법률관계의 안정성을 확보하기 위하여 법령에서 열거한 일정한 후발적 사유로 말미암아 과세표준 및 세액의 산정기초에 변동이 생긴 경우로 후발적 경정청구사유를 제한하고 있는 점 등에 비추어 보면, 법인의 실질적 경영자와 공모하여 법인의 자금을 횡령한 경우, 과세관청이 횡령금 상당액이 사외에 유출되었다고 보아 소득

---

고의 위법, 그리고 후발적 경정청구의 사유 간 관계”, 『사법』 제60호, 법학발전재단, 2022, 159~167면.

8) 선행판결도 그러한 사례이고 더 거슬러 올라가자면 대법원 2002. 9. 27, 선고 2001두 5989 판결도 있다.

9) 블록 인용된 부분의 밑줄은 필자가 독자의 이해를 돕기 위해 그은 것이고, 그 이후에도 같다.

처분을 하여 그 귀속자에게 소득세 납세의무가 성립한 이상, 사후에 그 귀속자가 형사재판에 이르러 해당 횡령금 상당액을 피해법인에 지급하였다고 하더라도, 이는 특별한 사정이 없는 한 구 국세기본법 제45조의2 제2항 등의 후발적 경정청구사유에 해당하지 않는다고 봄이 상당하다."

대법원은 종래 법인의 임직원이 법인 재산을 횡령한 사실관계에서, 횡령을 한 사람이 얻은 소득에 과세하기 위한 과정으로 소득처분을 할 때, 그 임직원이 법인의 '실질적 경영자'인지 여부에 따라 소득처분의 내용을 달리 하는 입장을 취해 왔고,<sup>10)</sup> 이 부분 판시에는 그러한 입장도 일부 반영되어 있다. 여기서 자세히 논의할 것은 아니지만, 횡령한 임직원이 '실질적 경영자'면 횡령으로 얻은 이익이 그의 소득이고, 그렇지 않으면 소득이 되지 않는다는 내용인데, 대상판결의 사안에서는, 원고 본인이 '실질적 경영자'에 해당함에 분명한 아버지와 '공모'하였기 때문에 그 자신도 '실질적 경영자'에 해당한다고 본 셈이다.

한편 대상판결의 사안은 선행판결의 사안과 꽤 유사해 보이는 데에도,<sup>11)</sup>

10) 대법원 2001. 9. 14. 선고 99두3324 판결 ; 대법원 2004. 4. 9. 선고 2002두9254 판결 등이 그 예이다. 윤지현, "대표이사가 회사 재산을 횡령한 경우 상여로 소득처분할 수 있는 요건에 관한 고찰", 『특별법연구』 제8권, 대법원 특별소송실무연구회, 2006, 650~653면. 그 밖에 신호영, "임직원 횡령시 상여처분 가부에 대한 판례의 문제점 고찰", 『조세법연구』 제18권 제1호, 한국세법학회, 2012, 288~291면.

11) 실은 당연히 같은 결론 — 즉 후발적 경정청구의 사유가 되고 따라서 소득과세가 불가능하다는 — 이 나와야 한다고 보는 입장이 많았다. 한만수, 앞의 논문, 25면("국가도 정당한 근거없이 과세이득을 취하는 것이 허용되어서는 안 될 것"); 이창희, 『세법강의』(제22판), 박영사, 2024, 928면("물수 추징과 균형을 맞추자면 당연하다"). 위의 책, 879면에도 간단한 언급이 있다. 한만수, 『조세법강의』(신정15판), 박영사, 2023, 252면도 같은 뜻. 선행판결을 간단히 소개·평석하는 글인 이전오, "뇌물을 물수·추징당한 후에도 소득세를 부과할 수 있는가?", 『조세판례백선 3』, 박영사, 2024, 139면에는 물수·추징이 되는 뇌물을 임의로 반환하면 당연히 후발적 경정청구의 사유가 된다는 언급이 있어서 흥미롭다(그러나 반환의무 이행의 논점은 다루지 않는다). 이 내용은 이전오, "2015년 조세법 중요 판례", 『인권과 정의』, 대한변호사협회, 2016, 170면 이하에 이미 실려 있었는데, 이 글에서는 이 중 『조세판례백선 3』을 인용하도록 한다.

대상판결은 그와 정반대의 결론을 채택하였다.<sup>12)</sup> 이에 대한 해명이 필요하다고 느낀 때문인지 대법원은 선행판결과 왜 다른 결과가 나와야 하는지 제법 길게 설명하고 있다. 사실 대상판결에서 정말로 흥미로운 부분은 여기에 있다고 하겠다.

“대법원 2015. 7. 16. 선고 2014두5514 전원합의체 판결 등은 사안을 달리하므로 이 사건에 원용하기에 적절하지 않다. 위 판결 등의 법리는, 수취·알선수재·배임수재 범행으로 얻은 뇌물 등 위법소득에 대하여 일단 납세의무가 성립하였다고 하더라도 그 후 위 뇌물 등에 대하여 몰수·추징을 당하였다면, 위법소득에 내재되어 있던 경제적이익의 상실가능성이 현실화되어 그 소득이 종국적으로 실현되지 않은 것으로 평가할 수 있으므로, 납세자는 그 몰수·추징을 사유로 후발적 경정청구를 하여 납세의무의 부담에서 벗어날 수 있다는 취지이다. 뇌물 등은 필요적 몰수·추징의 대상(형법 제134조, 제357조 제3항; 「특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률」 제13조)으로서 수취자 등이 뇌물 등을 수수할 때부터 이미 그 소득에는 경제적 이익의 상실가능성이 내재되어 있음이 분명하다. 반면 횡령금의 경우에는 원칙적으로 국가에 의한 몰수·추징의 대상이 되지 않고, 그 반환 여부 또는 반환을 위한 구제절차의 진행 여부가 귀속자나 피해법인 등 당사자의 의사에 크게 좌우된다. 특히 법인의 실질적 경영자가 가담하여 사외유출한 횡령금의 경우, 피해법인이 자발적으로 그 반환을 구할 가능성을 상정하기 어려우므로, 그 소득에 경제적 이익의 상실가능성이 내재되어 있다고 단정할 수 없다. 나아가 위법소득을 현실로 지배·관

---

12) 일러두자면 원심 법원은 대상판결과 반대의 결론을 도출하였고(서울고등법원 2021. 1. 28. 선고 2020누38258 판결) 대상판결로 파기되었다. 이 원심 판결은 대상판결과 달리 공간되지 않아서 인터넷 검색을 통하여서만 접근할 수 있다[필자는 ‘모두의 판례 검색’이라는 누리집을 통해서 2025년 1월 20일 확인할 수 있었다(<http://49.247.32.125/case/2020%EB%88%8438258>)]. 쟁점 과세처분이 취소되어야 한다는 결론을 상당히 공을 들여 뒷받침하려고 한 원심 판결의 논리는, 기본적으로 선행판결과 다른 논리가 적용될 이유가 없다거나(이익 ‘반환의 방식’에만 차이가 있을 따름이라고 한다), 민사법이 이익 반환을 요구함에도 세법은 이익을 과세한다는 결론이 ‘법체계의 통일성’에 맞지 않는다거나, 또는 이익을 궁극적으로 상실하였음에도 소득세 부과가 유지된다는 결론이 헌법적으로 정당화되지 않는다거나 하는 점들을 근거로 제시하고 있다.



리하면서 이익을 향수하고 있는 귀속자가 형사재판에서 피해법인에 횡령금 상당액을 지급하는 것은, 일반적으로 위법소득으로 인한 경제적 이익을 포기하는 대신 양형상의 이익이라는 무형의 이익을 얻기 위한 행위이므로, 이 점에서도 위법소득에 내재되어 있던 경제적 이익의 상실가능성이 현실화되어 그 소득이 종국적으로 실현되지 않은 경우에 해당한다고 보기 어렵다.”

### Ⅲ. 검토 및 평석

#### 1. 도 입

주지(周知)하는 대로 후발적 경정청구의 사유는 국세기본법 제45조의2 제2항 각 호와, 같은 법 시행령 제25조의2 각 호에 열거되어 있지만, 이는 한 정적 열거가 아니라 후발적 경정청구가 가능한 경우를 예시하였다고 흔히 받아들여진다.<sup>13)</sup> 실제로 대법원은 구체적으로 열거되지 않은 다수의 경우에 후발적 경정청구를 인정하는 판결을 남겼다.<sup>14)</sup> 그중 특히 유명한 것 중 하나가 2015년의 선행판결이다. I.에서도 잠시 언급했듯이 수뢰(受賂) 행위로 얻은 이익이 비록 기타소득의 한 경우로 소득세법에 열거되어 있지만<sup>15)</sup> 그것이 법원의 확정 판결로 몰수·추징되었다면 후발적 경정청구가 가능하다고 판시하였다.

후발적 경정청구 사유에 해당하는지 여부는 단순한 절차법 논의인 것 같

---

13) 소순무 외 5인, 앞의 책, P3-116, P3-117. 또 윤지현, “채권자 취소권과 후발적 경정청구”, 『조세법연구』 제22권 제2호, 한국세법학회, 2016, 64면; 윤지현, “후발적 사유에 의한 경정청구”가 인정되는 요건에 관한 소고”, 『세무와 회계 연구』 제6권 제3호, 한국조세연구소, 2017, 231~233면.

14) 소순무 외 5인, 위의 책, P3-117.

15) 자세한 것은 아래 주23) 참조.

지만, 이처럼 후발적 경정청구를 할 수 있는 가능성을 확장시키면 납세의무 성립이나 확정 후의 ‘사정변경’ 일반을 고려하는 제도라는 성격을 가지게 된다.<sup>16)</sup> 결국 그 범위와 한계를 확정(劃定)하기 위한 일반 이론을 개발하여야 하고,<sup>17)</sup> 여기서의 담세력에 관한 실체법적 고려를 하지 않을 수 없다. 다시 말하여 해당 과세기간에 일단 소득에 해당하는 경제적 이익을 ‘누리게 되면’<sup>18)</sup> 일단 소득세의 납세의무가 성립하는데, 그 과세기간이 종료된 후에 그러한 경제적 이익이 ‘사라진다’면<sup>19)</sup>(곧 ‘사정변경’) 납세의무자는 그러한 납세의무로부터 벗어날 수 있어야 하고,<sup>20)</sup> 그렇게 할 수 있도록 도와주는 국제기본법의 절차법적 수단이 곧 후발적 경정청구라는 사고방식이다. 실제로

16) 기실 국제기본법과 그 시행령이 두고 있는 조항은 크게 두 부류로 나뉘는데, 본문의 논의가 염두에 두고 있는 것은 그중 ‘사정변경’과 관련된 유형이다. 이에 관하여는 특히 윤지현, “후발적 사유에 의한 경정청구”가 인정되는 요건에 관한 소고”, 259~260면 참조. 여기서의 이를 ‘존재하던 사정이 뒤늦게 변경되는 유형’이라고 부른다(그리고 이와 다른 유형은 ‘존재하는 사정이 뒤늦게 알려지는 유형’이다).

17) 소순무 외 5인, 앞의 책, P3-116, P3-117. 또 윤지현, “후발적 사유에 의한 경정청구”가 인정되는 요건에 관한 소고”, 265면.

18) 이 표현은 위법소득 과세의 ‘리딩케이스’(leading case)로 널리 알려진[주25) 참조] 대법원 1983. 10. 25. 선고 81누136 판결의 판시에서 따온 것이다. 관련된 판시는, “과세소득은 이를 경제적 측면에서 보아 현실로 이득을 지배 관리하면서 이를 향수하고 있”으면 인정된다는 부분이고, 이 글에서는 ‘이득을 향수한다’는 말을 ‘이익을 누린다’는 말로 바꾸었다. 결국 이 판결은 ‘경제적 측면에서 이익을 누린다’면 소득이 있다는 뜻이 된다. 이 글의 주된 논지와 관련하여 한 가지 덧붙여 두자면, 여기서 ‘누린다’는 말은 그러한 이익을 ‘현실로 누린다’는 말이라기보다는 ‘누릴 수 있는 상태에 있다’는 뜻으로 이해해야 한다. 이 점은 주42)에서 다시 살핀다.

19) 주21) 참조.

20) 이와 같은 ‘담세력에 따른 과세’라든지, ‘소득 없이 과세 없다’는 식의 사고방식은 헌법적 요청으로부터 나온다고까지 말할 여지도 있다. 헌법재판소는 흔히 ‘응능부담’(應能負擔)이라는 말을 통해 이러한 생각을 표현하는데, ‘응능과세원칙’이 헌법의 공평 개념과 연결된다는 설명으로는, 이동식, 『조세법과 헌법』, 준커뮤니케이션즈, 2012, 114면 이하. 특히 위의 책, 115면에 인용된 헌재 1999. 4. 29. 96헌바10 결정(‘토지초과이득세 사건’)에는 ‘가공이득에 세액을 부과하는 경우[는] 소득세의 본질에 반하고 [...] 공평과세의 이념에도 어긋나게 된다’는 설시가 포함되어 있다.

대법원이 이미 판례로 쌓아 놓은 입장 — 방금 언급한 선행판결에서 특히 잘 드러나는 — 은 그와 같이 이해할 수밖에 없다고 여겨진다.

그렇다면 다음 단계에서는 방금 말한 대로 소득이 ‘사라졌다’는 것이 무엇을 의미하는지 따져봐야 한다. 이는 물론 필자가 논의를 편하게 하기 위해 이 글에서 만들어 쓰는 말이지만,<sup>21)</sup> 무엇이라고 부르든 간에 그것이 나타낼 수 있는 개념은 세법에 명확한 형태로 나오지 않고, 따라서 이는 소득세 제에 관한 이론적 논의를 통하여 규명할 수밖에 없다고 생각한다. 이 글이 대상판결을 평석하면서 하고자 하는 일도 바로 그러한 규명의 일환이라 할 수 있다.

## 2. 출발점 — 위법소득 과세 이론

한편 선행판결 스스로가 말하고 있듯이, 이 논의는 소득세 이론에서 한 자리를 차지하고 있는 위법소득에 대한 과세 논의의 일부임을 염두에 둘 필요가 있다. 즉 소득 자체나 소득을 얻는 과정이 ‘위법하다’는 평가를 받는다 고 하더라도 일단 경제적 이익을 누릴 수 있게 되어 소득이 생겼다면 (그리고 그것이 소득세법이 정한 과세대상에 해당한다면<sup>22)</sup>) 적어도 ‘일단’은 소득세 납세의무가 성립하고 따라서 그에 과세해야 한다는 논리가 널리 받아들여지고 있다.<sup>23)</sup> 원래 위법소득에 관한 이론은 여기까지만 말하는 것이 보통이

21) 이 글에서 사용하는 이 용어는 주18)에서 그 출처를 밝힌 ‘이익을 누린다’는 말과 연결시켜 만들어낸 것이다. 즉 ‘이익을 누린다’면 소득이 있다고 할 때, 만약 그 ‘그 이익을 더 이상 누리지 못하게 되었다’면 이제는 소득이 없다고 말할 수 있을 테고, 이와 같이 ‘이익을 누리지 못하게 되었다’는 의미로 ‘이익이 사라졌다’는 표현을 쓴다. 일단 소득이 있다고 말할 수 있었지만 그 후 사후적(事後的)으로 소득이 사라진 것이므로 곧 ‘사정변경’의 한 경우가 된다. 주의 깊게 용어를 가려서 쓴 결과인지는 모르겠지만, 참고로 선행판결을 소개한 이전오, 앞의 글, 139면에도 ‘담세력이 사라졌다’는 표현이 보인다. 그리고 이는 아래 3.가.에서 말하는 ‘상실’과 같은 뜻이기도 하다.

22) 한만수, 앞의 책, 252면.

었다고 할 수 있다.<sup>24)</sup> 그런데 이때 당연하게도 법질서는 위법한 결과의 배제를 요구하게 마련이고 따라서 소득을 얻은 사람이 누리고 있는 경제적 이익은 박탈되어야만 한다는 법적 당위가 존재한다. 따라서 바로 이와 같은 이유로 소득이 사라지는 경우 이를 세법이 어떻게 다루어야 할지 하는 논점까지도 위법소득 과세 이론은 이제 논의할 필요가 있는 것이다.<sup>25)</sup>

대상판결이 다루고 있는, ‘횡령하여 얻은 경제적 이익’은, ‘위법소득’의 개념을 어떻게 정의하든 간에 ‘위법소득’의 일종임에 분명하다.<sup>26)</sup> 그리고 이러한 이익을 피해자에게 반환하였을 때 그것이 지금까지 말한 소득이 사라지는 경우에 해당하는지, 또는 대법원의 판례이론이 말하는 ‘내재된 상실가능성이 현실화된 경우’에 해당하는지 여부를 따지는 것은 위법소득 과세 이론

23) 법인세법 제67조, 같은 법 시행령 제106조 제1항 제1호 본문에 따라 소득처분의 대상이 된 경제적 이익은, 소득세법 제17조 제1항 제4호(배당소득), 제20조 제1항 제3호(근로소득), 제21조 제1항 제20호(기타소득)에 각각 해당하는 것으로 규정되어 있다. 대상판결의 사안에서는 기타소득으로 처분되었다. II.1. 참조.

24) 가령 임승순, 『조세법』, 박영사, 2009, 55~57면의 서술이 그러하다(‘위법소득’이란 표제를 달고 있는 부분이다). 이상신, “위법소득에 대한 과세”, 『조세판례백선』, 박영사, 2005, 176~177면처럼 이익 반환의 문제를 다루는 경우는 그 무렵 드물었던 듯하다. 임승순, 위의 책도 지금은 ‘위법소득’이라는 주제에서 반환 문제를 함께 다룬다. 임승순·김용택 『조세법』(제24판), 박영사, 2024, 398~400면 참조. 비슷한 예는, 이태로·안경봉, 『조세법강의』(신정4판), 박영사, 2001, 135~138면과, 이 책의 후신(後身)인 한만수, 앞의 책, 249~252면의 서술에서도 찾아볼 수 있다.

25) 이 점에서, 한국세법학회가 펴내는 ‘조세판례백선’의 판결 선정에는 의미심장한 구석이 있다. 즉 위법소득 과세 관련, 2005년에 간행된 첫 번째 책에서는 ‘누리는’ 이익에 대한 과세를 다룬 대법원 1983. 10. 25. 선고 81누136 판결[주18])을 선정하였지만(이상신, 앞의 글), 2024년에 나온 세 번째 책에서는 ‘사라지는’ 이익에 대한 과세 여부가 쟁점이 된 선행판결을 논의하고 있는 것이다(이전오, 앞의 글).

26) 위법소득 과세라는 논점을 가장 포괄적으로 다룬 글은, 한만수, 앞의 논문, 7면 이하. 위의 논문, 8면은 위법소득을 ‘법률에 위반된 행위로부터 발생하는 소득’으로 정의한다. 나아가 이 글의 논의와 직접 관련은 없지만, 위의 논문, 8~10면은 ‘위법소득’을 다시 ‘취득 자체가 범죄를 구성하는 소득’, ‘사법상 위법한 또한 하자 있는 행위로 인한 소득’, ‘행정법규 위반거래소득’으로 나누고 다시 반환의무가 있는 경우와 없는 경우로 세분한다.

의, 한동안 간과되어 온 나머지 절반의 논의를 완전히 하는 일이다.

또 현행법에서는 많은 경우 (대상판결의 사안도 마찬가지인데) 이와 같이 횡령하여 얻는 이익이 법인세법이 정하는 ‘소득처분’이라는<sup>27)</sup> 독특한 과정을 거쳐 소득세 부과 대상이 된다는 점에 유의할 필요가 있다. 이 ‘소득처분’은 상당히 기술적(技術的)인 내용을 담고 있어서 실무에서는 결과의 당부(當否)를 묻지 않은 채 언뜻 법의 문언에 따라 기계적으로 처리되는 듯 보일 수도 있다. 하지만 이에 따라 과세의 대상이 되는 소득의 존재가 확인되고 그 성격이 결정되므로,<sup>28)</sup> 그 결과가 소득세 기본 이론(나아가서는 소득세를 향한 헌법적 요청<sup>29)</sup>)에 들어맞는 것이어야 함은 당연한 전제라고 할 수 있다.

### 3. 판례 이론의 전개

#### 가. 선행판결의 내용

이처럼 이 글은 위법소득에 해당하는 경제적 이익이 사라졌을 때, 그리고 그 중에서도 이익을 얻은 사람이 이를 반환하였을 때 후발적 경정청구, 나아가 소득과세가 가능한 범위가 어떠한지 하는 질문을 다룬다. 그리고 이러한 논점을 위법소득 과세와 후발적 경정청구의 기존 판례이론에 입각하여 해결하려고 한다.<sup>30)</sup> 실제로 대상판결도 분명히 그러한 입장을 취하고 있다.

27) 주23)에서 인용한 법인세법 제67조, 같은 법 시행령 제106조.

28) 이창희, 앞의 책, 926~927면에, 소득처분이 이와 같이 ‘확인’의 성격을 가진다는 점이 잘 지적되어 있다. 다만 본문에서 언급하듯이[주23)도 마찬가지], 이를 어떤 종류의 소득으로 과세할지를 정하는 측면에서는 그러한 ‘확인’의 범위를 넘는 성격 역시 포함되어 있다고 생각한다.

29) 주20) 참조.

30) 그 논의 방향이 이 글과 많이 다르기 때문에 주석에서만 간단히 언급하게 언급하고 넘어갈 선행 연구로서, 신호영, “위법소득 반환에 대한 소득세법상 취급에 대한 연구”, 43면 이하가 있다. 요지는 (이 글의 용례를 동원하여 약간 바꾸어 표현하자면) 경제적 이익이 사라지더라도 이는 그 사라진 시점의 순자산감소라는 별도의 사건으로 다루어야 한다는 것이다. 이는 후발적 경정청구의 활용을 긍정하는 판례이론 —

이 판례이론은, 특히 뇌물을 기타소득의 한 경우로 과세하는 소득세법 조항의 적용을 둘러싸고 선행판결에서 그 모습을 선명하게 드러냈는데, 그 내용 중에서도,

“형법상 뇌물, 알선수재, 배임수재 등의 범죄에서 몰수나 추징을 하는 것은 범죄행위로 인한 이득을 박탈하여 부정한 이익을 보유하지 못하게 하는 데 목적이 있으므로, 이러한 위법소득에 대하여 몰수나 추징이 이루어졌다면 이는 위법소득에 내재되어 있던 경제적 이익의 상실가능성이 현실화된 경우에 해당한다. 따라서 이러한 경우에는 소득이 종국적으로 실현되지 아니한 것이므로 납세의무 성립 후 후발적 사유가 발생하여 과세표준 및 세액의 산정기초에 변동이 생긴 것으로 보아 납세자로 하여금 그 사실을 증명하여 감액을 청구할 수 있도록 함이 타당하다.”

라는 부분, 거기서도 특히 (필자가 밑줄 친) ‘내재(內在)되어 있던 상실가능성 [의] 현실화’라는 부분에 주목해야 한다. 소득과세로 이어지는 경제적 이익을 얻었다가 이를 ‘상실’하였다고 할 때 그것이 ‘내재되어 있던 가능성의 현실화’에 해당하는지 여부가 중요하다는 것이 이 판례이론의 핵심이다. 그리고 대상판결 역시 이러한 이해를 그대로 따르고 있으므로 이 글에서도 이러한 ‘내재되어 있던 가능성의 현실화’가 무슨 뜻인지를 따져보아야 한다.

---

이 글에서는 일종의 전제로 되어 있는 — 을 처음부터 배척하는 주장이다. 다만 한 가지만 지적하여 두자면, 순자산의 증가와 감소를 일으키는 다양한 사건을 그때그때 과세기간에 반영할 수 있는 법인세와 달리, 제한적 소득 개념을 채택한 우리 소득세제에서는 순자산의 감소를 반영할 수 있는 메커니즘이 충분하지 않기 때문에, 위의 글처럼 후발적 경정청구를 고려하는 가능성을 아예 배제한다면 순자산의 증가는 과세하되 감소는 고려하지 않는다는 비(非) 대칭적인 결론으로 이어지고 만다 (위의 논문, 70면도 이 점을 인식하고 있고 따라서 입법론적 ‘대안[의] 마련’이 시급하다고 한다). 대법원이 대손(貨損) 제도를 활용할 수 있는 영역과 그렇지 않은 영역에서 후발적 경정청구의 허용 여부를 다르게 판단하는 것(대법원 2014. 1. 29. 선고 2013두18810 판결)도 이 ‘비대칭성’ 때문이다. 윤지현, “대표이사가 회사 재산을 횡령한 경우 상여로 소득처분할 수 있는 요건에 관한 고찰”, 658면 참조. 또 임승순·김용택, 앞의 책, 400면에도 이에 관한 언급이 있다(“계속적으로 발생하지 않는 종류의 소득에 대해서는 조정대상이 없어 이를 반영할 수 없는 현실적 문제점”).

### 나. ‘내재된 상실가능성’이라는 말의 의미

이 ‘내재된 상실가능성’ 개념을 세법이 명시적으로 쓰고 있지는 않다. 또 선행판결이나 대법판결이 이 말의 일반적인 뜻을 더 분명하게 밝히고 있지도 않다.<sup>31)</sup> 따라서 지금껏 알려진 위법소득 과세 이론을 바탕으로 그 의미를 확인하고 규명하는 작업이 필요하다.

2.에서 살폈듯이 위법소득 과세 이론의 출발점은 위법한 과정을 거쳐 얻은 이익을 실제로 ‘누리게’ 되면 이를 소득으로 인식한다는 데에 있다. 소득이란 ‘순자산의 증가’를 의미한다고 전제한다면,<sup>32)</sup> 이 시점에서 순자산의 증가가 있었다는 의미가 된다. 선행판결의 뇌물이 되었던, 대상판결의 횡령 피해액이 되었던 그 자체로 순자산 증가에 해당한다고 볼 여지는 충분하다.

그런데 위법소득 과세 이론이 암묵적으로 전제하고 있는 중요한 요소가 하나 더 있는데, 그것은 이러한 경제적 이익이 사라질 가능성, 또는 반환하여야 할 의무이다. ‘순자산’이란 말이 ‘자산’에서 ‘부채’를 차감한 나머지를 가리키기 때문에, 이러한 상실 가능성이나 반환 의무는 ‘순자산’ 계산의 차감 항목인 ‘부채’에 해당할 수 있다. 하지만 위법소득 과세 이론에서는 이러한 ‘부채’의 존재를 무시한다.<sup>33)</sup> 명확한 설명은 찾아보기 쉽지 않지만, 그러

31) 대법원 판결의 숨은 의도를 미루어 짐작하고자 할 때 간혹 유용하게 활용될 수 있는 자료인 『대법원판례해설』을 살피더라도 역시 알기 어렵다. 이진석, “위법소득과 물수·추징”, 『대법원판례해설』 제106호, 법원도서관, 2016, 170면 이하 참조.

32) 이것은 소득세 기본 이론이 전제하는 ‘기초적 소득 개념’, 좀 더 구체적으로 말하자면 이른바 ‘헤이그-사이먼즈의 소득 개념’이다. 이는 잘 알려진 대로 미국 경제학자들인 로버트 헤이그(Robert M. Haig)와 헨리 사이먼즈(Henry C. Simons)가 주장한 내용이며, 일정 기간 동안 어느 납세의무자의 순자산이 증가한 정도와, 그 기간 동안 이루어진 소비의 정도를 합친 값으로 흔히 단순화되어 표현된다. 이창희, 앞의 책, 352면(“소득 = 소비 + 순자산증가”). 이를 소득세 기본 이론의 핵심을 이룬다는 의미에서 ‘기초적 소득 개념’으로 지칭한 것은, 윤지현, “담보물의 환가와 물상보증인의 양도소득”, 『조세법연구』 제29권 제2호, 한국세법학회, 2023, 172면, 185면.

33) 위법소득 과세 일반론을 다루는 이상신, 앞의 글, 179면도 이 점을 지적한다(“반환 청구권과 소득과의 관계에 대한 판단이 누락되었다”). 좀 더 상세한 지적으로는, 윤지현, “대표이사가 회사 재산을 횡령한 경우 상여로 소득처분할 수 있는 요건에 관

한 가능성이나 의무가 당장 현실에서 의미를 가진다고 보기 어렵다는 데에 그 이유가 있다고 해야 할 터이다. 돈을 빌리고 갚아야 하는 사람에게 소득이 없지만, 돈을 횡령하고 반환하여야 하는 사람에게는 일단 소득이 있다고 할 수 있는 것도 그 때문이다.<sup>34)</sup>

이렇게 보면 당장은 들어온 경제적 이익만을 고려하여 순자산의 증가, 곧 소득이 있다고 보아 과세하지만, 거기에는 낮은 확률로나마 존재하는 상실의 가능성, 또는 법적으로 존재하는 반환 의무가 고려되지 않고 있다는 상황이 아울러 숨겨져 있다 — 이를테면 ‘내재’ — 고 할 수 있다. 그리고 선행 판결이 말한 ‘내재된 상실가능성’이 바로 이러한 상황을 가리킨다고 보아야 하지 않을까 생각한다. 즉 뇌물을 받은 사람이 적발되어 몰수·추징될 현실적 가능성은 (‘내재’되어 있을 뿐) 당장 그리 높지 않아서 일단은 이를 감안하지 않고 수뢰액(受賂額) 전부를 소득으로 파악한다. 하지만 결국에 가서 몰수·추징이 이루어진다면 이는 ‘내재’되어 있던 가능성이 ‘현실화’된 것이

---

한 고찰”, 656~658면. 한편 이 문제는 횡령의 피해자인 법인에 발생하는 반환청구권이 소득과세의 대상인지 여부에 관한 논의와 표리(表裏) 관계에 있다. 신호영, “임직원 횡령시 상여처분 가부에 대한 판례의 문제점 고찰”, 293면 이하 ; 윤지현, 앞의 글, 666~667면 참조. 다만 이 논점은 이 글의 논의 범위를 넘어선다.

- 34) 이 구별은 우리나라에 잘 알려진 미국 연방대법원의 “James v. U.S.” 판결에도 등장한다. 횡령(embezzlement)으로 얻은 이익이 과세대상 소득인지를 다루는 이 판결에서 연방대법원은 횡령범이 상환의무를 묵시적·명시적으로 인정하였거나 횡령한 이익의 처분에 제한이 있는 경우가 아니라는 조건을 붙여, 소득에 해당함을 긍정하였고, 이 점에서 돈을 빌린 경우와 구별된다고 설시하고 있다. James v. U.S., 366 US 213, 219. 이 ‘제임스 판결’은 위법소득 과세의 논점을 다룬 다른 글도 많이들 인용한다. 이창희, 앞의 책, 872~873면 ; 한만수, 앞의 논문, 14~15면(주요 부분을 직접 번역하여 소개하고 있다. 한만수, 앞의 책, 250~251면도 이 판결을 소개한다) ; 신호영, “위법소득 반환에 대한 소득세법상 취급에 대한 연구”, 46면 ; 이상신, 앞의 글, 176면 주8. 하나 덧붙이자면, 이 제임스 판결도 횡령된 재산이 반환되면 일반적으로 그것은 소득을 감소시킨다는 설시를 부가하고 있다. *Ibid.*, 220. 한편 미국 세법의 맥락에서 제임스 판결을 더 살펴보고 싶다면 우선은 Marvin A. Chirelstein and Lawrence Zelenak, *Federal Income Taxation* 14th Edition, Foundation Press, 2018, p.58.



된다. 따라서 이러한 가능성을 무시하고 수취액 전부를 소득으로 파악한 기존의 판단은 뒤집힐 수밖에 없게 된다는 말이다. 또 후발적 경정청구를 특 징지우는 ‘사정변경’의 한 경우라고 할 수 있고,<sup>35)</sup> 다른 한편으로 III.1.에서 이야기한, 소득이 ‘사라지는’ 경우에 해당하는 것이기도 하다.

#### 다. 횡령으로 얻은 이익이 반환되는 경우

그렇다면 이러한 논리 구조는 횡령으로 얻은 이익을 피해자 법인에 반환 한 경우에도 마찬가지로 통용될 수 있는 것이 아닌가 여겨진다.<sup>36)</sup> 횡령으로 이익을 얻으면 당연히 같은 액수의 반환 의무를 부담할 텐데, 그럼에도 불구하고 순자산의 증가—즉 소득—가 있다고 말할 수 있는 것은 이 반환 의무가 (일단은) 세법에서 의미가 없다는 이해가 전제되기 때문이다. 하지만 그와 같이 (단순히 ‘내재’되어 있을 뿐) 존재감이 없었던 반환의무라도 일단 실제로 이행된다면 그때부터는 더 이상 이 의무의 존재를 무시했던 기존의 판단이 옳았다고 말할 수 없게 된다. 나.에서 살펴본 대로라면, 이 상황은 바로 선행판결이 말하는 ‘내재된 상실가능성의 현실화’이고 따라서 뇌물이 몰수·추징된 경우와 다를 것이 없다.

#### 라. 대상판결의 문제점 — ‘내재된 상실가능성의 현실화’ 개념의 적용 오류

그러나 대상판결은 횡령의 사실관계가, 선행판결이 다룬 수취의 사실관계와 분명히 구별된다고 선을 긋고 있다. II.3.에서 인용하였지만 그 요지는, 몰수·추징이 국가가 하는 일인 데 반하여 반환의무의 이행 청구는 피해자 법인이 하는 것이어서 반환이 실제로 이루어질지 여부가 불분명한 정도가 좀 더 크다는 데에 있는 듯하다. 그렇다면 대법원은 (앞의 나.에서 살펴

35) 주16) 참조.

36) 주11) 참조.

본 것과 다르게) 상실가능성이 ‘내재’되었는지 여부를, 그러한 상실의 과정이 실제로 개시될 확률의 문제로 보고 있다는 말이 된다.

하지만 이 설명은 납득하기가 어렵다. 설사 대법원의 인식처럼 몰수·추징의 가능성이 반환의 가능성보다 더 높다고 하더라도, 그것은 어디까지나 현실에서 몰수·추징과 반환이 이루어지기 전의 상황일 따름이다. 실제로 반환이 이루어진 이상 그것이 ‘얼마나’ 강하게 예견된 사건인지가 계속하여 의미를 가질 이유가 없다. 대법원 스스로가 세법에 없는 ‘내재’라는 말을 만들어 써 놓고 그 말의 의미를 다시 해석한 셈이지만, 그러한 ‘해석’의 이론적 근거가 무엇인지는 도무지 알 길이 없는 것이다.

위법소득 과세 이론의 출발점으로 돌아가서 보자. 앞의 나.에서 살핀 내용이지만, 위법한 행위로 얻은 이익이 있으면 우선 그에 소득세를 물리고, 그에 대응하여 생기는 상실의 가능성이나 의무는 무시한다는 점이 무엇보다 중요하다. 그리고 이처럼 분명히 존재하는 상실 가능성이나 반환 의무를 무시할 수 있는 이유나 관련된 논리가 무엇인지를 분명히 해야 한다. 그렇지 않으면 현실에서 누리는 이익에 소득세를 물릴 수 있다는 결론에 어딘가 해명되지 않은 빈틈이 존재하고 있는 것인데, 대상판결의 실시에는 그러한 해명이 없다. 한편 선행판결은 이와 같이 일단 무시된 가능성이나 의무가 ‘내재’되었다가 ‘현실화’되면 더 이상 이를 무시할 수 없게 됨을 인정하는 셈인데, 여기서 중요한 것은 그것이 ‘내재’되어 있었는지 여부라기보다는 ‘현실화’되었다는 점이다. 즉 아무리 낮은 정도의 가능성이었다고 하더라도, 그래서 대법원이 말하는 ‘내재’의 요건을<sup>37)</sup> 충족하지 못할 정도였다고 하더라도, 어쨌거나 이것이 ‘현실화’되어 관련된 이익이 상실·반환되었다면 여전히 이를 무시한 채 이익만을 놓고 과세의 대상으로 삼은 처음의 조치는 결과적으로 잘못된 것이다. 따라서 이를 바로잡기 위한 후발적 경정청구의 길은 열려 있어야 하지 않은가 하는 의문이 든다.<sup>38)</sup>

37) 물론 이것은 앞의 나.에서 제시한, 이 글이 전제하는 ‘내재’ 개념과 다르다.

38) 주20)에서 언급한 헌법 관련 논점을 제기할 여지도 있을 터이다.

### 마. 이 글의 입장 — 대상판결의 결론에 대한 평가

그러므로 ‘내재’ 개념을 앞세워 형사적인 몰수·추징과 민사적인 반환의 무의 이행을 구별하려는 대상판결의 시도에는 설득력이 없다고 생각한다. 어느 경우에도 이익을 취득할 당시 이를 상실할 일정한 가능성 — 현실적인 것이든 법적인 것이든 — 이 존재하였고, 그럼에도 이를 무시하고 이익 전부를 순자산 증가로 보아 과세한다는 일반론에는 그러한 가능성이 어느 경우에도 그다지 크지 않다는 전제가 있는 것이다. 또 그럼에도 불구하고 그 가능성이 ‘현실화’되어 이익이 사라졌다면 이제는 처음으로 돌아가<sup>39)</sup> 그러한 결과를 감안하여 소득의 크기를 정하여야 한다.<sup>40)</sup> 가령 횡령한 돈 전부를 반환하였다면 소득은 전혀 없다고 해야 하는 것이다.<sup>41)</sup>

반면 대법원이 내세우는 ‘내재’ 개념은 위법소득 과세에 관한 이론적 측면에서도 문제가 있다. 대상판결이 말하는 것과 같은 의미의 ‘내재’가 있는지 여부에 관계없이, 일단 상실의 가능성이나 반환 의무가 존재하였고 그러한 가능성이 현실화되거나 의무가 이행된 이상 이를 감안하지 않고 한때의 이익에만 초점을 맞추어 과세한 원래의 조치는 잘못된 것으로 볼 수밖에 없기 때문이다. 대상판결의 입장은 소득세가 과세되어야 한다는 결론을 정당화하기 위해 선행판결이 내세운 ‘내재된 상실가능성의 현실화’ 개념을 억지스럽게 비튼 결과처럼 여겨진다.

39) 주30)에서 언급한 대로, 신호영, “위법소득 반환에 대한 소득세법상 취급에 대한 연구”는 이때 ‘처음으로 돌아가’면 안 된다고 한다. 다만 그렇다고 대상판결처럼 그냥 소득이 있다고 보아 과세할 수 있다는 뜻도 아닌 듯하고, 이익이 사라진 시점에 별도의 세법적 평가를 해야 한다는 것이다.

40) 주11)에서 언급한 대로 이진오, 앞의 글, 139면은 횡령 재산의 임의 반환에 언급하지 않지만, 선행판결이 다른 뇌물의 범위에서는 ‘담세력이 상실되기는 임의반환의 경우나 몰수·추징의 경우나 동일하다’고 보고 있다.

41) 표현 방식은 상당히 다르지만, 주12)에서 언급한 원심 판결의 논거들도 대략 이러한 의미로 이해할 수 있으리라 생각한다.

#### 4. 결론에 대한 의문점

그럼에도 불구하고 대상판결의 결론에 대한 비판에 몇 가지 의문은 남는다. 이 항(項)에서는 이에 답하여 보려고 한다.

##### 가. 양형에서 유리하게 고려된다고 하는 효용을 얻었다는 측면

대상판결이 무엇보다 주목한 것은 이 사건에서 납세의무자가 반환의 결정을 스스로 내렸는데 여기에는 아마도 형사재판의 양형(量刑)에서 유리한 취급을 받으려는 의도가 있었으리라는 사실관계이다. 일반론으로는, 가지고 있던 재산을 자발적인 의사 결정으로 타인에게 넘겨주면서 일정한 효용—양형에서 유리한 고려를 얻는 것은 그에 해당하리라—을 얻었다면, 이는 ‘헤이그-사이먼즈 소득 개념’에서 말하는 ‘소비’에 해당한다고 볼 수 있다.<sup>42)</sup> 그렇다면 순자산 감소가 있었다고 하더라도 이는 소득을 줄이는 요인이 될 수 없다.

언뜻 설득력 있는 논리인 것 같다. 그러나 여기서 횡령한 이익의 반환에 두 가지 성격이 모두 존재한다는 점을 간과해서는 안 된다. 즉 이 반환은 아무런 의무가 없는 진공(眞空) 상태에서 그저 이루어진 것이 아니다. 다만 반환의무를 이행하는 데에 일정한 동기가 (아마도 다른 많은 잡다한 동기들과도 함께) 작용하였고, 이 때문에 대상판결의 원고가 단순히 반환의무에서 벗어나는 것 이상의 효용을 누렸다는 점이 눈에 뜨인다. 이해를 좀 더 쉽게

42) 주32) 참조. 기초적 소득 개념 자체가 그러하듯이 이 ‘소비’라는 개념도 법적으로 명확히 정의된 말이 아닌데, 윤지현, “담보물의 환가와 물상보증인의 양도소득”, 186면에서는 일단 “납세자가 [관련된 ‘소비’ 행위]의 크기에 상응하는 효용을 누렸다가거나, 또는 그 정도의 어떤 경제적 ‘힘’을 행사 또는 사용하였음”을 의미한다고 정의하였다. 그리고 주18)에서 언급한, 이익을 ‘누린다’는 말이 이러한 ‘소비’와 같은 의미로 오해될 소지가 없지 않아 같은 곳에서 이것이 이익을 ‘현실로 누린다’기보다 ‘누릴 수 있는 상태에 있다’는 의미임을 분명히 한 것이다.

하기 위해, 돈을 빌린 다음 빚을 갚는 경우를 생각하여 보자. 채무자는 상환 의무를 이행할 수도 있고 이행하지 않을 수도 있겠지만, 이행하기로 한다면 이러한 의사 결정의 과정에서 채권자의 환심을 산다거나 자신의 평판을 관리한다거나 하는 동기가 함께 작용할 수 있으며 상환의 과정에서 이러한 의미의 효용을 아울러 얻을 수도 있다. 하지만 그렇다고 하여 돈을 갚는 행위가 원래 존재하던 의무를 이행하는, 따라서 채무를 소멸시키는 성격을 잃게 되지는 않고, 그렇기 때문에 소득과세의 대상이 된다고도 말할 수 없다. 그리고 이 결론을 계속 연장한다면, 횡령범이 횡령한 이익을 돌려주기로 하는 의사 결정을 하였고 거기에 의무를 이행하는 것 이상의 다른 주관적 동기나 의도가 있었다고 하더라도 이것이 ‘헤이그-사이먼즈 소득 개념’에서 말하는 ‘소비’에 따로 해당한다고 말할 수는 없으리라 생각한다.

요컨대 대법원은 횡령을 저지른 사람이 양형에 유리한 취급을 받고자 하는 (약간은 ‘얕미운’) 의도에서 반환하였다는 사실관계에 너무 큰 무게를 실지 않았나 하는 생각이 든다. 그러나 그러한 의도에 것처럼 결정적인 의미를 부여하는 것이 과연 옳은지 의심스럽다. 특히 아예 반환을 하지 않고 있다가 숨겨 놓은 재산이 있음이 밝혀져서 강제집행을 당하게 된다면 그것이 몰수·추징의 경우와 구별될 여지가 있는지 더구나 의문일 텐데, 구별될 수 없다고 하는 이상 임의 반환에는 소득이 있고 강제집행을 당하면 소득이 없다는 결론으로 이어진다. 하지만 이 결과는 그 자체로 이상할 뿐 아니라 효율이라는 측면에서 바람직하지 않음 역시 분명하다. 그렇기 때문에, 어느 경우이나 과정에 차이가 있을 뿐 결국 반환의무가 이행된 것이고, 다만 형사법정에서 그 이행의 과정이 어떠한지에 따라 다르게 판단하는 것은 형사법 고유의 문제일 따름이라고 해야 하리라.<sup>43)</sup>

43) 원심 판결[주12]도 이와 비슷한 논리를 전개하고 있다.

### 나. 담보물의 환가에서 양도소득이 발생하는지 여부를 다룬 대법원 판결과 차이

대상판결을 분석하고 평가할 때에는 이렇듯 궁극적으로 기초적 소득 개념을 중핵으로 하는 소득세의 기본 원리까지 동원하여 살펴보아야 할 필요가 있다. 그런 의미에서 직접적인 관련이 있는 사건은 아니지만, 비교적 최근에 나온 대법원 판결 중 물상보증인이 담보로 제공한 부동산이 환가(換價)되었을 때 물상보증인에게 양도소득을 과세할 수 있는지 하는 논점을 다룬 것과<sup>44)</sup> 비교하는 일도 유용하다고 생각한다. 이 ‘참고 판결’의 사안에서는 환가 대금이 채권 변제에 바로 쓰였으므로 얼핏 물상보증인이 아무런 이익을 얻지 못한 것처럼 보이지만, 실은 담보물에 쌓여 있는 미(未) 실현 상태의 ‘자본이익’(capital gain)이 있었고 이로부터 비롯하는 ‘경제적 힘’을<sup>45)</sup> 제3자를 위한 담보로 제공하는 의사 결정을 함으로써 행사하였다고 이해할 수 있다. 따라서 기초적 소득 개념에 따를 때 양도소득의 과세가 정당화되고 따라서 참고판결의 결론 역시 소득세 기본 이론에 잘 들어맞는 결과라 할 수 있다.<sup>46)</sup>

그렇다면 대상판결의 사안에서도 마찬가지로 ‘경제적 힘’의 행사가 있었다고 할지 모르지만 이는 참고판결의 사안과 구별되어야 한다. 대상판결에서 횡령한 사람에게 ‘경제적 힘’ — 곧 횡령으로 얻어서 누리게 된 이익 — 이 인정될 수 있었던 것은 그에 상응하는 반환의무의 존재를 일단은 무시하기 때문인데,<sup>47)</sup> 실제로 그 의무의 내용이 되는 반환이 이루어지는 마당에도 그러한 ‘무시’가 여전히 유효할 수 있는지 의문이기 때문이다.<sup>48)</sup> 그리고 이

44) 대법원 2021. 4. 8. 선고 2020두53699 판결. 윤지현, “담보물의 환가와 물상보증인의 양도소득”은 이 판결의 평석이다.

45) ‘경제적 힘의 행사’라는 개념은 주42) 참조.

46) 이것이 윤지현, “담보물의 환가와 물상보증인의 양도소득”의 주된 논지이다. 특히 위의 논문, 186면~188면 참조.

47) 3.나.에서 언급한 내용이다.

상황 — 이익을 반환하기로 하는 의사 결정을 내린 그 상황 —에서 현실로 이행된 반환의무의 존재를 감안하지 않을 길이 없다면, 이때에는 그 전까지 누렸던 이익만큼의 ‘경제적 힘’이 횡령을 저지른 사람에게 있었다거나 그 사람이 이를 행사하였다고 말하기 힘들다.

부연하자면, 참고판결의 사안에서 물상보증인은 경제적 이익을 강제로 빼앗긴 듯 보일 수 있지만, 실은 그러한 경제적 이익을 그와 같이 빼앗기기로 하는 약정을 스스로 맺은 것이어서 여기에는 ‘경제적 힘의 행사’라는 요소가 분명 존재함에 반하여,<sup>48)</sup> 대상판결의 사안에서 횡령을 한 원고는 횡령으로 얻은 소득의 사용처(使用處)를 스스로 정한 듯 보이지만 실은 그러한 사용 — 곧 반환 — 이 이미 법에 따라 의무 지워진 것이어서 여기에는 ‘경제적 힘의 행사’라는 요소가 존재한다고 보기 어렵다는 것이다. (이해를 도움의도에서) 조금 도식화(圖式化)하자면, 참고판결에서는 ‘의사 결정’이 ‘의무 부담’에 선행한다거나 ‘의사 결정’이 ‘의무 부담’의 결과를 낳기 때문에 ‘의무 이행’이라는 요소가 존재함에도 불구하고 소득의 존재가 인정되지만, 대상판결에서는 반대로 ‘의무 부담’이 ‘의사 결정’의 전제가 되고 ‘의사 결정’은 ‘의무 이행’의 성격을 완전히 떨쳐버릴 수 없기 때문에 소득의 존재를 인정하기 어렵다는 것이 된다.

이처럼 참고판결과 대상판결은 소득세의 기본 이론이라는 차원에서 좀 더 깊이 있게 비교하고 대조하여 볼 여지가 있기 때문에 함께 모아서 논의하는 일이 의미 있다. 그리고 이러한 비교·대조의 결과 두 판결은 하나의 이론적 흐름 아래 서로 반대되는 방향의 결과를 낳아야 하리라 여겨진다. 즉 대법원이 참고판결에서는 옳은 결론을 내렸지만, 대상판결에서도 과세 대상이 되는 소득이 있다고 한 것은 지금껏 논의한 대로 판단을 그르친 결과라 생각한다.

48) 3.라.에서 제시한, 이 글의 주된 주장이다.

49) 윤지현, “담보물의 환가와 물상보증인의 양도소득”, 188~189면.

#### 다. 법인세법 시행령 제106조 제4항

대상판결에 언급은 없지만 이 판결이 법인세법 시행령 제106조 제4항에서 영향을 받았을 가능성이 있다. 2005년에 신설된 이 조항의 입법의도가 반드시 분명하지는 않지만,<sup>50)</sup> 대상판결의 사안에서도 보듯이, 횡령과 같은 ‘부당한 사외유출’이 적발되자 어떤 이유 — 내심의 반성이든 외부적 요인을 고려한 계산속이든 간에 — 에서든지 법인의 손실액을 다시 되돌려 놓는 행위가 있을 때 이를 소득과세에서 어떻게 고려할지 논란이 있음을 고려하여, 현실의 세무공무원이 실제 사건에서 손쉽게 적용할 수 있는 행정 지침을 만들어 두고자 한 것이 아닐까 생각한다. 기본적으로 과세관청이나 수사기관이 ‘부당한 사외유출’의 사실을 알기 전에, 그러한 의미에서 ‘자발적으로’ 이익을 반환하도록 요구하고 그러한 경우에만 소득과세를 하지 않는다는 결과를 낳는 이 조항은, 20여 년 뒤에 나온 대상판결과 조화를 이룰 수 있는 가능성이 있다. 그리고 거기에서 알 수 있듯이 소득세 기본 이론에는 사실 잘 맞지 않는 내용을 담고 있다.

다만 이 글의 비판에 불구하고 대상판결의 결론 — 횡령을 저지른 사람의 피해 변상은 대개 소득과세에 영향을 미치지 않는다 — 이 적어도 당분간은 실무를 지배할 터이므로, 대상판결의 법리 아래 이 제4항이 어떻게 적용되어야 할지에도 관심을 가질 현실적 이유가 있다. 앞의 가.에서 살핀 대로 대상판결은, 기초적 소득 개념의 용어를 빌려 표현하자면 이러한 피해 변상이 소득의 구성요소인 ‘소비’에 해당한다고 보는 셈이고, 그 핵심은 결국 횡령

50) 법인세법 시행령 제106조 제4항은 2005년 2월 19일 시행령 개정으로 신설되었다. 기획재정부 세제실이 매년 펴내는 『간추린 개정세법』에서는 대개 입법의도를 아주 개략적으로만 밝히는데, 여기서는 “수정신고기한내 부당하게 사외유출 된 금액을 기업이 스스로 회수하고 익금산입하는 경우 과도한 세부담의 불이익이 없도록 함”이라고 적고 있다. 재정경제부, 『간추린 개정세법 2004』, 재정경제부 세제실 조세정책과, 2005, 129면. 지적해 두자면, [간추린 개정세법]에서 혼한 일이지만, ‘세부담이 과도’해서 안 된다는 것은 너무나 당연한 말이고, 실은 무엇이 왜 과도한지를 언급해야만 이 설명이 이후의 법 해석에 도움을 줄 수 있을 터이다.



법이 얻은 이익을 스스로의 의사 결정에 따라 일정한 효용을 얻는 데에 사용하였다는 데에 있다.<sup>51)</sup> 그렇다면 이 제4항의 기준은 다소 거칠게나마 그러한 대상판결의 결론을 현실에 적용하는 데에 이용될 여지가 있다. 즉 과세관청이나 수사기관이 횡령의 사실을 알기 전에 이익을 반환하였다면 이는 대부분의 경우 어떤 효용 — 특히 대상판결이 지적하는 것처럼 유리한 재판을 받는다는 이익 — 을 얻기 위한 것이 아니라 단순히 반환의무를 이행한 결과라고 일단 생각할 수 있다는 것이다. 따라서 이때에는 횡령범에게 소득세 납세의무를 지우지 않는 결과가 정당화될 여지가 생긴다(실제로는 사내유보의 소득처분이라는 도구를 활용한다<sup>52)</sup>). 물론 대상판결의 판지(判旨) — 특히 횡령의 경우 처음부터 상실가능성이 ‘내재’되지 않았다는 부분 — 가 속속들이 이 제4항의 이러한 이해와 일치하지는 않지만, 제4항의 규정이 대상판결의 결론을 현실의 과세행정에 적용하는 데에 유용한 최소한의, 1차적인 지침을 제공할 수 있음은 사실이다.<sup>53)</sup>

요컨대 이미 언급한 대로 대상판결이 법인세법 시행령 제106조 제4항의 존재를 고려하였다고 볼 근거가 드러나지 않지만, 그 결론이 이 제4항 — 지금까지는 소득세 이론에서 정당화될 근거가 전혀 없었던 — 의 존재 근거를

51) 주42)의 설명 참조.

52) 한만수, 앞의 책, 252면(맥락은 조금 다르지만, “횡령금액이 회사의 횡령자에 대한 손해배상청구권의 형태로 사내에 유보되어 있는 것으로 보아야 하는 경우에는 소득 처분에 의한 근로소득으로 과세될 수 없다”는 서술이 있다).

53) 담보물의 환가를 다룬 참고판결과 마찬가지로 이 글의 논점과 직접 관련은 없지만, 비슷한 기능을 하는 행정입법의 규정으로 소득세법 시행령 제50조 제7항도 떠올려 볼 수 있다. 이는 권리확정주의와 관련하여 대법원이 ‘성숙 확정’이라는 그 의미가 모호한 개념으로 소득 인식의 시기를 규율하려고 하자, 행정부가 일선 과세관청에게 좀 더 명확한 지침을 내려 주고자 만든 조항으로 이해할 수 있다. 그 후 대법원이 이 논점에서도 후발적 경정청구의 가능성을 긍정하였기 때문에[주30)]에서도 인용한 대법원 2014. 1. 29. 선고 2013두18810 판결], 이 제50조 제7항과 후발적 경정청구 간의 관계도 잠재적인 논쟁의 대상이다. 윤지현, “판례를 통하여 본 권리확정주의와 ‘성숙 확정’의 개념”, 『조세와 법』 제13권 제1호, 서울시립대학교 법학연구소, 2020, 27면(주58), 39면 참조.

실정법 차원에서 어느 정도 보강하여 주는 역할은 할 수 있을 듯하다. 물론 이 글의 입장에서는 대상판결의 논리 자체가 그르기 때문에, 법인세법 시행령 제106조 제4항과 대상판결의 이러한 조합은 여전히 정당화되기 어렵다고 할 수밖에 없다.

#### IV. 맺 음 말

2015년에 선행판결이 나왔을 때 많은 사람들이 횡령 재산이 반환되는 사실관계에서도 같은 결론 — 소득이 존재하지 않는다고 보아 후발적 경정청구를 긍정하는 — 이 나와야 하리라는 의견을 개진하였다.<sup>54)</sup> 하지만 대상판결은 그러한 일반적 견해에 정면으로 맞서는 결론을 내어 놓았다. 그러면서 이례적이라고 할 정도로 잠재적 반론(反論)에 대한 설명을, 선행판결과 관련된 주장을 배척하는 형태로 내어 놓았다. 하지만 그 이론적 설득력이 높다고 평가하지 않는다.

다시 생각해 보면 위법소득 과세 이론에서는, 크게 이익이 생기는 때, 그리고 이익이 사라지는 때, 이 두 시점에 각각 세법을 어떻게 적용할지가 문제이다. 이익이 생기는 때에는 이익과 함께 상실의 가능성(또는 의무)도 생기는데, 상실 가능성은 (그냥 '내재'되어 있는 상태라고만 해 두고) 일단 무시하고 간다는 것이 먼저 정립된 이해이다. 그 후의 선행판결·대상판결에서 비로소 (후발적 경정청구와 결부시켜) 이익이 사라지는 시점이 논의되기 시작하였다. 두 판결의 사안 중 어느 것에서나 이익이 사라질 가능성이 (비록 무시되어 오기는 하였지만 분명) 존재하였던 것이고 나중에 가서 그 가능성이 현실로 바뀌었다 — 대법원의 용례로는 '현실화' — 는 점은 같다. 다만 이러한

---

54) 주11) 참조.

‘현실화’에 납세의무자의 자발적 의사 결정이라는 요소가 개입되어 있을 때, 그러한 자발성에 주목할지 아니면 여전히 원래부터 존재하던 ‘상실 가능성’을 이제는 고려할지 하는 논점이 남는다. ‘상실 가능성’이 비록 일정 기간 동안 ‘내재’되어 숨어 있었다고 하더라도 그것이 현실에 드러나 구현된 지금에 와서도 여전히 무시될 수 있다는 이해는 앞뒤가 맞지 않는 논리이다. 그리고 ‘현실화’의 과정에 납세의무자의 자발성이 일부 개입되어 있다고 하여 결과가 것처럼 달라지는 것이 정책적으로 바람직하지도 않다. 위법한 상태를 조속히 배제하려는 납세의무자의 자발적 행동을 억제하는 효과를 가져올 터이기 때문이다. 여러 모로 옳지 않은 대상판결의 결론은 아마도, 형사재판을 받게 되니 그제 와서 유리한 판결을 받고 싶은 마음에 피해액을 마지못해 변상한 횡령범에게 유리한 판단을 하고 싶지 않다는 소박한 ‘마음’에서 나온 듯하지만, 그 이론 구성에는 이론적 타당성이 결여되어 있다.

## [후기(後記)]

이 글의 심사 과정에서 어느 한 분의 심사위원이, 예컨대 대상판결의 사안과 달리, 횡령을 저지른 사람이 공소 제기 전이나, 아니면 유죄판결 확정 후에 이익을 반환하였다면 어떤 결론이 나올지 역시 따져볼 필요가 있지 않을까 하는 문제 제기를 해 주었다. 두 경우 모두 형사재판의 양형에서 유리한 고려를 받겠다는 의도가 이익 반환의 배후에 존재하였다고 말하기 힘든 상황일 터이기 때문에, 만약 사실관계가 그러하였다면 대법원이 대상판결과 같은 결론에 도달하기 좀 더 어렵지 않았을까 짐작한다. 다만 대법원이 말한, 횡령을 저지른 사람의 의사가 이익 반환의 배경에 있다는 측면은 여전히 존재하기 때문에 꼭 대상판결과 결론을 달리했으리라고 단정하는 데

에도 곤란함이 있다.

물론 이 글의 주장은, 반환이 있는 이상 소득과세는 안 된다는 것이므로 그러한 가상의 상황 역시 좀 더 간명하게, 그리고 일관성 있게 다룰 수 있다는 장점이 있음을 이 기회에 지적하여 둔다. 그리고 이 글의 그러한 주장 아래에서라면 법인세법 시행령 제106조 제4항은 역시나 모법(母法) 위반의 혐의를 벗기 어려우리라 여겨진다.<sup>55)</sup>

---

55) 참고로 이 글의 주장과 궤를 같이하는, 대상판결의 원심 판결[주12]) 역시 법인세법 시행령 제106조 제4항의 적용이 배제된다는 점을 논증하는 데에 상당한 공을 들이고 있음에 주의를 환기시켜 둔다.

## 參 考 文 獻

### 1. 국내 문헌

- 소순무·윤지현·김규림·김세현·박현주·윤성현, 『조세소송』, 조세통람, 2024.
- 이동식, 『조세법과 헌법』, 준커뮤니케이션즈, 2012.
- 이창희, 『세법강의』(제22판), 박영사, 2024.
- 이태로·안경봉, 『조세법강의』(신정4판), 박영사, 2001.
- 임승순, 『조세법』, 박영사, 2009.
- 임승순·김용택 『조세법』(제24판), 박영사, 2024.
- 한만수, 『조세법강의』(신정15판), 박영사, 2023.
- 재정경제부, 『간추린 개정세법 2004』, 재정경제부 세제실 조세정책과, 2005.
- 신호영, “임직원 횡령시 상여처분 가부에 대한 판례의 문제점 고찰”, 『조세법연구』 제18권 제1호, 한국세법학회, 2012.
- \_\_\_\_\_, “위법소득 반환에 대한 소득세법상 취급에 대한 연구”, 『조세법연구』 제22권 제1호, 한국세법학회, 2016.
- 윤지현, “대표이사가 회사 재산을 횡령한 경우 상여로 소득처분할 수 있는 요건에 관한 고찰”, 『특별법연구』 제8권, 대법원 특별소송실무연구회, 2006.
- \_\_\_\_\_, “채권자 취소권과 후발적 경정청구”, 『조세법연구』 제22권 제2호, 한국세법학회, 2016.
- \_\_\_\_\_, “후발적 사유에 의한 경정청구가 인정되는 요건에 관한 소고”, 『세무와 회계 연구』 제6권 제3호, 한국조세연구소, 2017.
- \_\_\_\_\_, “판례를 통하여 본 권리확정주의와 ‘성숙 확정’의 개념”, 『조세와 법』 제13권 제1호, 서울시립대학교 법학연구소, 2020.
- \_\_\_\_\_, “과세처분과 납세의무 신고의 위법, 그리고 후발적 경정청구의 사유 간 관계”, 『사법』 제60호, 법학발전재단, 2022.
- \_\_\_\_\_, “담보물의 환가와 물상보증인의 양도소득”, 『조세법연구』 제29권 제2호, 한국세법학회, 2023.
- 이상신, “위법소득에 대한 과세”, 『조세판례백선』, 박영사, 2005.

- 이전오, “2015년 조세법 중요 판례”, 『인권과 정의』, 대한변호사협회, 2016.
- \_\_\_\_\_, “뇌물을 몰수·추징당한 후에도 소득세를 부과할 수 있는가?”, 『조세판례 백선 3』, 박영사, 2024.
- 이진석, “위법소득과 몰수·추징”, 『대법원판례해설』 제106호, 법원도서관, 2016.
- 한만수, “위법소득의 과세에 관한 연구”, 『조세법연구』 제10권 제2호, 한국세법학회, 2004.

## 2. 국외 문헌

- Marvin A. Chirelstein and Lawrence Zelenak, *Federal Income Taxation* 14th Edition, Foundation Press, 2018.

<Abstract>

**On Taxation of Embezzlement under Korean Tax Law  
— A Review of the Supreme Court Decision Issued on  
June 17, 2024 (2021 *du* 35346) —**

YOON, Ji-Hyun\*

Under Korean tax law, bribes are taxed as income while they are required to be confiscated by criminal courts. The Plenary Chamber of the Supreme Court of Korea (“SC”) in 2015 held that the person who was convicted of bribery and sentenced to confiscation thereof should be *ex post* relieved from his or her income tax liability. Most commentators welcomed the new case law, apparently relying on the SC’s finding that, after the confiscation, there is no longer income left to be taxed.

The debate later extended to the whether a person who committed a crime of embezzlement should be likewise exempt from his or her income tax liability once he or she returns the profit unlawfully acquired from the criminal act. Because the SC characterized in its 2015 holding the confiscation as one of the events where “the possibility of forfeiture embedded” in the illegal act has been realized, the key question boils down to whether returning embezzled profit should also qualify as such a realization.

In its recent 2024 decision, which this article examines, the SC held in essence that, if the person indicted of embezzlement gives back the embezzled profit with the intent to mitigate potential criminal liability, this act does not qualify as the realization of the “forfeiture possibility embedded” under the 2015 case law.

This article explores whether this new ruling aligns with the 2015 precedent, and reconciled with the broader principles governing the taxation of illegal income. It argues that, whereas, at the moment of initially taxing the profit as income, the obligation to return embezzled profit may have been disregarded,

---

\* Professor, Seoul National University School of Law

this obligation must now be taken into account once he or she has actually fulfilled it, which should result in nullifying ex post the income tax liability. This article adds that the fact that the embezzler has benefited from his or her returning of embezzled fund at criminal court is irrelevant for taxation purposes.

▶ **Key Words** : illegal income, taxation on bribery, taxation of confiscated profit, taxation of embezzlement, taxation of returned profit