

## 수용보상금에 대한 채권자 불확지 공탁에 있어 양도소득의 귀속시기

— 대선판결 : 대법원 2012. 5. 9. 선고 2010두22597 판결 —

정 기 상\*

### <국문초록>

공익사업의 시행자는 수용재결에 의하여 수용개시일에 토지 등에 관한 소유권을 취득하고, 그에 대한 반대급부로서 토지 등의 소유자에게 손실보상금을 지급하여야 한다. 다만, 수용대상인 토지 등의 소유권 귀속에 관한 다툼이 있어서 사업시행자가 과실 없이 보상금을 받을 자를 알 수 없는 경우에는 그 보상금을 공탁함으로써 보상금의 지급에 갈음한 소유권 취득의 효과를 도모할 수 있다.

이때, 양도차익의 산정을 위한 양도시기를 언제로 보아야 하는지의 문제를 둘러싸고 종래 논의가 있어 왔다. 이는 결국 손실보상금의 귀속이 분명해진 날인 공탁금 출급청구권의 확인청구소송에 있어 그 판결확정일을 양도시기로 보아야 한다는 권리확정주의와 대금의 청산이 있었던 손실보상금의 공탁일을 양도시기로 보는 소득세법 제98조 및 같은 법 시행령 제162조 제1항 규정 사이의 관계 설정에 관한 문제였다.

대선판결은 위 각 규정이 예외 없는 일반원칙이 아니라는 전제에서, 공탁금에 대한 권리가 그 실현가능성에 있어서 상당히 높은 정도로 성숙·확정된 때인 공탁금

\* 부산지방법원 동부지원 판사

\*\* 투고일 : 2013. 5. 21. 심사일 : 2013. 6. 3. 심사완료일 : 2013. 6. 21.

출급청구권 확인청구소송의 판결확정일을 양도시기로 보아야 한다고 판시하였고, 이로써 종래의 논쟁은 일단락되었다. 대상판결은 위 각 규정의 내용에도 불구하고 권리확정주의가 양도시기를 정하는 일반원칙으로 기능할 수 있음을 확인하였다는 데에 그 의의가 있으나, 권리확정주의와 위 각 규정의 조화를 도모하는 방향으로 나아가지 못한 채 곧바로 위 각 규정에서 정한 양도시기의 판단기준에 예외를 설정하는 방법으로 권리확정주의의 적용영역을 확보하고자 한 점에서는 아쉬움이 남는다.

▶ **주제어** : 수용보상금, 채권자 불확지 공탁, 양도소득, 권리확정주의

## I. 대상판결의 개관

### 1. 사건의 개요

가. 성남판교지구 택지개발사업의 시행자인 한국토지공사는 원고 종중 명의로 등기된 성남시 분당구 판교동 소재 28필지의 토지(이하 ‘이 사건 토지’라 한다)를 수용하면서 2004. 10. 19. 원고 종중에게 중앙토지수용위원회 재결에 따른 수용보상금 22,867,917,500원을 지급하려고 하였다.

나. 원고의 하위 종중인 A 종중은 2004. 11. 29. 원고 종중을 채무자, 한국토지공사를 제3채무자로 하여 이 사건 수용보상금 채권의 추심·처분 및 지급을 금지하는 가처분결정(수원지방법원 성남지원 2004카합659)을 받았다.

다. 이에 한국토지공사는 2004. 12. 2. 위 가처분결정이 있다는 이유로 이 사건 수용보상금을 공탁하고, 2004. 12. 16. 이 사건 토지에 관한 소유권이 전등기를 마쳤다.

라. A 종중은 원고를 상대로 “원래 A 종중의 소유이던 이 사건 토지를 종원들에게 명의신탁하여 두었는데, 원고가 A 종중 모르게 소유권이전등기를 마쳤다”고 주장하면서 원고에 대하여 공탁금출급청구권이 A 종중에게 있다는 확인을 구함과 아울러 명의수탁자인 종원들을 대위하여 원고에게

공탁금출급청구권에 대한 양도절차 이행 등을 구하는 소를 제기하였으나, 공탁금출급청구권의 확인청구 부분은 확인의 이익이 없다는 이유로, 공탁금출급청구권에 대한 양도절차의 이행을 구하는 청구 부분은 이 사건 토지가 원래 A 종중의 소유이었다가 그 종원들에게 명의신탁되었다고 인정되지 않으므로 A 종중에게 당사자적격이 인정되지 않는다는 등의 이유로 부적법하여 각하한다는 판결이 선고되었으며, 그 판결은 2010. 5. 13. 확정되었다.

마. 한편, 피고는 원고가 구 소득세법(2005. 12. 31. 법률 제7837호로 개정되기 전의 것) 제110·111조에 의한 양도소득 과세표준의 확정신고 및 납부를 하지 않았다는 전제에서, 2008. 11. 21. 원고에게 2004년도 귀속 양도소득세 3,786,018,250원(양도소득세 2,561,062,206원 + 신고불성실가산세 256,106,220원 + 납부불성실가산세 968,849,832원)을 부과하였다.

## 2. 제1심(서울행정법원 2010. 3. 18. 선고 2009구단11297 판결)의 판단

제1심 법원은 이 사건 토지의 수용에 있어서 그 양도소득 산정의 기준이 되는 양도시기를 이 사건 수용보상금의 공탁일인 2004. 12. 2.로 보는 전제에 서서, 원고의 신고불성실가산세 부과처분의 취소청구부분을 기각하되, 다만 ① 원고가 이 사건 토지의 양도와 관련하여 수용보상금을 전혀 수령하지 못한 점, ② 이 사건 토지의 소유권과 관련하여 분쟁이 계속되고 있었던 점, ③ 이 사건 토지와 관련한 수용보상금이 모두 공탁되어 있는 점 등에 비추어 보면, 원고에게 이 사건 토지의 수용과 관련한 양도소득세를 납부하도록 기대하는 것은 무리이므로, 그 납부 해태를 탓할 수 없는 정당한 사유가 있다는 이유로, 원고의 납부불성실가산세 부과처분의 취소청구부분을 인용하는 판결을 하였다.

### 3. 원심(서울고등법원 2010. 9. 15. 선고 2010누11162 판결)의 판단

원심 법원은 공용수용으로 인한 양도의 경우에도 일반적인 다른 유형의 양도와 마찬가지로 그 양도차익의 산정을 위한 양도시기는 원칙적으로 그 대금을 청산한 날이고, 그 수용보상금에 대한 가처분이 되어 있다고 하더라도 달리 볼 것이 아니라는 전제에서, 이 사건 수용보상금의 공탁일이 속한 2004년에 양도소득세의 납세의무가 성립한 이상, A 종중에 의한 가처분 결정이 있었다고 하더라도 그 양도소득세를 납부하지 않은 것에 정당한 사유가 있다고 볼 수 없다는 이유로, 피고의 항소를 받아들여 제1심 판결 중 피고의 패소부분(납부불성실가산세 부과처분의 취소부분)을 취소하고 위 부분에 대한 원고의 청구를 기각하는 판결을 하였다.

### 4. 대법원(대상판결)의 판단

대법원은 아래와 같은 이유에서 이 사건 토지의 양도시기로서 이 사건 양도소득이 원고에게 귀속된 날은 이 사건 수용보상금의 공탁일인 2004. 12. 2.이 아니라 그 공탁금출급청구권의 귀속을 둘러싼 판결의 확정일인 2010. 5. 13.로 보아야 하는데도, 이와 다른 전제에 서서 각 가산세 부과처분의 위법 여부를 판단한 것은 잘못이라고 판시하며, 원고의 상고를 받아들여 원심판결을 파기하고 사건을 원심 법원으로 환송하는 판결을 하였다.

“이 사건 수용보상금에 대한 공탁은, 수용 대상인 이 사건 토지에 대한 소유권 분쟁으로 그 수용보상금 채권의 권리 귀속에 대한 다툼이 있어 수용보상금 채권에 대하여 처분금지가처분이 이루어진 경우로서, 위 가처분으로 말미암아 사업시행자인 한국토지공사가 과실 없이 수용보상금을 받을 자를 알 수 없다는 이유로 「구 공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률(2011. 8. 4. 법률 제11017호로 개정되기 전의 것)」 제40조 제2

항 제2호에 따라 한 것으로 봄이 타당하고, 원고로서는 A 종중이 제기하는 공탁금출급청구권 확인청구소송 등에서 그 청구를 각하 또는 기각하는 판결이 확정되기 전에는 위 공탁금에 대한 권리자로 인정받을 수 없었다고 할 것이다. 그렇다면 위 공탁금에 관한 원고의 권리는 위 판결이 확정된 때에 비로소 그 실현의 가능성에 있어 상당히 높은 정도로 성숙·확정되었다고 할 것이다.”

## Ⅱ. 논의를 시작하면서

소득세법 제88조 제1항은 자산에 대한 등기 또는 등록과 관계없이 매도, 교환, 법인에 대한 현물출자 등으로 인하여 그 자산이 유상으로 사실상 이전되는 것을 포괄하여 양도소득세의 과세원인인 ‘양도’로 규정하고 있다. 여기서 ‘자산의 유상 이전’이 자산에 대한 권리주체의 변경에 반대급부가 따르는 것을 의미한다고 본다면,<sup>1)</sup> 「공익사업을 위한 토지 등의 취득 및 보상에 관한 법률(이하 ‘공익사업법’이라 한다)」을 비롯한 개별 법령에 의한 수용도 역시 양도소득세의 과세대상인 자산의 양도에 해당한다고 볼 수밖에 없다.<sup>2)</sup> 따라서 이와 같은 수용으로 인한 양도의 경우에 그 양도소득(수용보

1) 구옥서, “양도소득세에 관한 몇 가지 검토”, 『재판자료(조세법실무연구)』 제115집, 2008, p.314.

2) 같은 취지의 판례로는, 대법원 1995. 12. 22. 선고 95누13890 판결 및 대법원 2002. 8. 23. 선고 2000두5531 판결; 입법례에 따라서는 공용수용의 경우에 엄격한 요건 아래에서 수용대상인 자산을 대체할 자산을 취득함으로써 과세이연받을 수 있는 길을 열어두기도 하는데(자산의 비자발적인 전환에 있어 과세이연에 관한 미국 내국세법 제1033조, 일본 조세특별조치법 제33조), 이 역시도 과세시점(이익의 실현시점)의 이연에 불과할 뿐, 공용수용을 양도소득세의 과세원인에서 배제하는 것은 아니다. 이와 관련하여 헌법 제23조 제3항에서 정한 ‘정당한 보상’이 완전보상의 이념을 표명한 것임을 고려하면, 수용보상금에 대한 양도소득세의 과세는 규범의 충돌문제(갈등상황)를 초래한다는 전제에서, 위 양도소득

상금)의 귀속시기, 즉 그 양도차익의 산정을 위한 양도시기도 소득세법 제 98조, 같은 법 시행령 제162조 제1항<sup>3)</sup>에 따라 원칙적으로 그 수용대상의 대금을 청산한 날이라고 볼 수 있을 것이다.

그런데 수용대상에 관한 소유권의 귀속에 다툼이 있거나 통상적인 주의를 다하여도 수용대상의 소유자를 알 수 없는 경우 등과 같이 사업시행자가 과실 없이 보상금을 받을 자를 알 수 없어서 공익사업법 제40조 제2항 제2호에 따라 그 수용보상금을 공탁한 때에도, 위 원칙을 고수하여 그 수용대상의 대금을 청산한 날인 수용보상금의 공탁일을 양도소득의 귀속시기로 삼는 것에는 의문이 남을 수 있다. 이러한 의문은 다분히 양도소득의 귀속이 ‘확정’되지 않았다는 생각에 그 뿌리를 두고, 여기서 과세대상인 소득의 개념 및 범위, 그 귀속시기에 관한 원칙인 권리확정주의가 등장하게 된다. 실정법적으로는 거주자의 각 과세기간 양도가액 및 필요경비의 귀속연도를 그 ‘확정일’이 속하는 과세기간으로 정한 소득세법 제39조 제1항 및 제118조와 자산의 양도차익을 계산함에 있어 그 양도시기를 원칙적으로 ‘그 대금의 청산일’로 정한 소득세법 제98조 및 같은 법 시행령 제162조 제1항 사이에서 각 규정의 적용 국면을 확정하는 것과 직접 관련되어 있다.

대상판결은 수용대상의 소유관계를 둘러싼 분쟁이 있는 경우에 행해진 이른바 상대적 불확지 공탁에 있어서 그 수용에 따른 보상금인 공탁금의 출급청구권 확인청구소송의 판결이 확정되어 그 양도소득이 최종적으로 권

---

세의 과세에 회의적인 입장으로는, 박종수, “수용관련 보상금에 대한 과세의 헌법적 문제점 — 양도소득 과세를 중심으로 —”, 『법학논고』 제29집, 2008, pp.240~245.

3) 대상판결의 사안에서 적용된 구 소득세법(2010. 12. 27. 법률 제10408호로 개정되기 전의 것, 이하 ‘구 소득세법’이라 한다), 구 소득세법 시행령(2010. 12. 30. 대통령령 제22580호로 개정되기 전의 것, 이하 ‘구 소득세법 시행령’이라 한다)의 각 해당 규정들과 현행 소득세법, 같은 법 시행령의 각 해당 규정들 사이에는 다소간 문구의 차이가 있으나, 규정의 실질적인 내용에는 큰 차이가 없으므로, 이 논문에서는 특별히 구법이나 구법 시행령의 규정내용을 명시하여야 할 경우가 아닌 한 편의상 현행 법 및 그 시행령의 규정들을 기준으로 논의를 전개하기로 한다.

리자에게 귀속된 날을 수용대상의 양도시기로 본다고 판시하여 위와 같은 공탁이 있는 경우가 권리확정주의에 따른 결론임을 명확히 함으로써 공용수용에 따른 양도소득의 귀속시기를 둘러싼 논쟁의 영역을 수용보상금의 공탁에 관한 부분까지로 확장시켰다고 본다. 대법원은 종래 공용수용에 따른 손실보상금의 액수를 둘러싼 다툼이 있어 사업시행자가 그 보상금을 공탁한 경우에 보상금액에 관한 판결의 확정일이 아니라 수용재결에서 정한 손실보상금의 공탁일을 양도시기로 보아야 한다고 판시하였는데,<sup>4)</sup> 보상금의 액수에 관한 쟁송이 있는 경우와 보상금의 귀속주체에 관한 쟁송이 있는 경우는 모두 권리의 내용이 확정되지 않은 때에 해당함에도 불구하고, 대법원이 양자의 경우에 다른 결론을 내리고 있는 이유도 대상판결의 논지와 더불어 살펴볼 필요가 있다.

아래에서는 먼저, 종래 소득세법상 소득의 귀속시기에 관한 일반원칙으로서 널리 받아들여져 온 권리확정주의를 개관하면서 양도차익의 산정을 위한 양도시기에 관한 소득세법 규정과의 상호관계를 살펴본 다음(Ⅲ), 수용보상금에 대한 상대적 불확지 공탁에 있어서 공탁금출급을 둘러싼 법리를 간략하게 검토하고서(Ⅳ), 이를 바탕으로 위 상대적 불확지 공탁에서 소득세법의 체계 내에서 권리확정주의를 구현하고자 한 대상판결 논지의 타당성 여부를 검토해 본다(Ⅴ).

4) 대법원 2005. 5. 13. 선고 2004두6914 판결.

### Ⅲ. 양도소득의 귀속시기 판단에 있어 권리확정주의

#### 1. 개 요

소득세법 제98조 및 그 위임에 따른 같은 법 시행령 제162조 제1항은 일정한 경우를 제외하고는 당해 자산의 대금을 청산한 날을 양도시기로 규정하고 있는데, 여기서 ‘대금을 청산한 날’이라 함은 실제로 잔대금을 지급한 날을 가리킨다고 보면 된다.<sup>5)</sup> 그런데 대금의 청산이라는 기준이 반드시 손익의 실현 내지 권리확정과 실질적인 동치를 이룬다고 볼 수 있는지 하는 점에 있어서는 의문이 없지 않다. 대금의 청산은 다분히 현실적인 측면에 초점을 맞춘 기준으로 보이기 때문이다. 그럼에도 불구하고 소득세법이 양도소득의 귀속시기를 원칙적으로 대금의 청산일로 정하고 있는 것은 어떠한 이론적 근거에 터잡은 것이 아니라 잔금지급일을 기준으로 양도시기를 따지는 회계관행<sup>6)</sup>을 세법체계 내로 받아들인 결과일 뿐이다.<sup>7)</sup>

어찌되었든 소득세법이 양도소득의 귀속시기에 관한 일반적인 기준으로 대금의 청산일을 설정하였고, 이것이 납세자의 자의를 배제하고 과세소득을 획일적으로 파악하여 과세의 공평을 기할 목적으로 소득세법령의 체계 내에서 여러 기준이 되는 자산의 양도시기를 통일적으로 파악하고 관계 규정들을 모순 없이 해석·적용하기 위하여 세무계산상 자산의 양도시기를

5) 대법원 1992. 4. 28. 선고 91누11223 판결.

6) 자산의 처분시점 결정에 관한 회계기준으로는 기업회계기준서 제1018호의 ‘재화 판매에 관한 수익인식기준’ 참조.

7) 이창희, 『세법강의』(제8판), 박영사, 2009, p.459 : 오히려 중도금지급일이라는 기준이 권리확정시점 내지 자산의 가격변동에 따르는 위험이 이전되는 시점을 양도시기로 본다는 이론적 합리성을 띠고 있다고 한다.



의제한 것이라고 본다면,<sup>8)</sup> 위와 같은 자산의 양도시기에 관한 일반기준을 넘어서는 해석을 할 수는 없다.<sup>9)</sup> 이제 주어진 논의의 방향은 대금청산일이라는 일반기준을 권리확정주의의 범주로 포섭하는 길을 모색하는 것뿐이다. 그리고 그 논의는 권리확정주의의 내용을 규명하는 데에서 출발하여야 할 것이다.

## 2. 권리확정주의의 내용

### 가. 권리확정주의의 의의

소득세법 제39조 제1항은 “거주자의 각 과세기간 총수입금액 및 필요경비의 귀속연도는 총수입금액과 필요경비가 확정된 날이 속하는 과세기간으로 한다”고 규정하여<sup>10)</sup> 손익의 귀속시기를 ‘그 확정일’로 정하고 있다. 이와 같이 소득세법이 소득의 귀속시기에 관한 일반원칙으로 받아들였다고 평가되는 권리확정주의에 대하여, 판례는 “소득의 원인이 되는 권리의 확정시

8) 대법원 1999. 6. 22. 선고 99두165 판결 ; 대법원 2002. 4. 12. 선고 2000두6282 판결 등.

9) 이에 대하여는 토지수용에 의한 자산 양도의 경우에 구 소득세법 시행령 제162조 제1항이 적용될 것인지 여부를 둘러싼 견해의 대립을 상정할 수 있다는 설명이 있으나(조일영, “토지수용에 의한 양도의 경우, 양도소득 산정의 기준이 되는 양도시기”, 『대법원판례해설』 통권 제55호, 2005, pp.650~652), 다른 법률의 규정에 의한 소유권의 이전이 있어 그 소유권의 취득시기가 명백하다고 하더라도 그 양도차익의 산정을 위한 과세목적의 기준시점은 어디까지나 소득세법령의 규정에 따라야 한다는 점에서 견해의 대립을 상정할 수 있을런지는 의문이다. 이와 같은 취지에서 토지수용의 경우에도 자산의 양도시기에 관한 일반기준을 정한 구 소득세법 시행령 제162조 제1항이 적용되는 것은 조세법정주의의 원칙상 당연하다는 설명으로는, 김재길, “수용토지에 대한 양도소득세에 있어서 법원판결의 양도시기에 대한 소고”, 『토지보상법연구』 제12집, 2012, p.127.

10) 위 규정은 소득세법 제118조에 의하여 양도소득세의 경우에도 그대로 준용된다.

기와 소득의 실현시기와 사이에 시간적 간격이 있을 때 과세상 소득이 실현된 때가 아닌 권리가 발생된 때를 기준으로 하여 그때 소득이 있는 것으로 보고 당해연도의 소득을 산정하는 방식으로 실질적으로는 불확실한 소득에 대하여 장래 그것이 실현될 것을 전제로 하여 미리 과세하는 것을 허용하는 것”이라고 판시하고 있다.<sup>11)</sup> 이는 언뜻 권리확정주의가 실현된 소득이어야 비로소 과세대상에 해당될 수 있다는 이른바 실현주의<sup>12)</sup>에 대립하는 원칙이라는 인상을 주지만, 근대세제의 실현개념 정립과정을 들여다보면 권리확정주의가 실현주의에 대한 법률적 재해석의 산물임을 발견하게 된다.

실현주의의 관념이 Eisner v. Macomber 판결<sup>13)</sup>에서 확인된 이후 실현개념은 소득의 중핵적 요소로 자리잡았는데,<sup>14)</sup> 이후 United States v. Anderson 판결<sup>15)</sup>을 거쳐 판례는 몇 십 년의 기간 동안 실현개념을 ‘돈을 받을 권리의 확정’과 ‘소득금액의 예측가능성’이라는 두 가지 요소로 구성하는 이론을 발전시켜왔다. 즉, 권리목적의 실현가능성이 매우 높고, 그 소득금액을 합리적으로 예측할 수 있는 경우에 비로소 소득이 실현되었다고 볼 수 있고, 권리의 존부나 소득금액에 관한 다툼이 있는 경우에는 과세대상인 소득이 있다고 볼 수 없다는 것이다.<sup>16)</sup> 이러한 실현개념의 구성요소에 비추어 보면,

11) 대법원 1984. 3. 13. 선고 83누720 판결 ; 권리확정주의는 당초 법인세법상 익금의 귀속시기를 설정하는 기준으로 논의되어 온 것이나, 대부분의 의미 있는 대법원 판결은 소득세법상 소득의 귀속시기와 관련하여 등장하고 있는 실정이므로, 이하에서는 법인세법상 익금의 귀속시기에 관한 판결들은 특별한 의미를 지니지 않는 이상, 언급하지 않기로 한다.

12) 이때, ‘실현(realization)’이란 일반적으로 교환되는 자산들이 서로 중요하게 차이가 나는 때에만 소득이 발생한다는 의미라는 설명으로, Marvin Chirelstein, *Federal Income Taxation(10th Edition)*, Foundation Press, 2005, p.93.

13) Eisner v. Macomber, 252 U.S. 189, 1920.

14) 김석환, “권리확정주의에 의한 이자소득의 귀속시기”, 『대법원판례해설』 통권 제88호, 2011, p.20.

15) United States v. Anderson, 269 U.S. 422, 1926.

16) 이창희, 앞의 책, pp.725~726.

권리확정주의는 실현주의에 대립하는 어떤 원칙이 아니라,<sup>17)</sup> 권리의 발생에서 소멸에 이르기까지의 기간 가운데, 권리의 성질과 내용 등을 법률적으로 따져 적당한 시점을 소득의 실현시기로 삼는다는 것에 다른 아님을 알 수 있다.<sup>18)</sup> 위 대법원 판결의 판시내용도 소득의 실현시기와 권리의 확정시기를 별개로 보아 실현주의를 대체하는 권리확정주의의 도입을 언급하는 취지는 아니고, 권리목적의 실현을 소득의 실현으로 표현함으로써 하나의 판시례에서 용어의 중의성을 노출한 결과 의미전달에 왜곡이 발생한 것에 불과하다고 본다.

## 나. ‘확정’의 개념

권리확정주의에 따라 소득의 귀속시기를 결정한다고 하더라도 ‘권리확정’의 의미를 규명하지 않고서는 권리확정주의의 실질적인 기능을 담보할 수 없다. 이에 대하여 판례는 권리확정주의에서 ‘확정’의 개념을 소득의 귀속시기에 관한 예외 없는 일반원칙으로 단정하여서는 안 되고, 구체적인 사안에 관하여 소득에 대한 관리·지배와 발생소득의 객관화 정도, 납세자금의 확보시기 등까지도 함께 고려하여 그 소득의 실현 가능성이 상당히 높은 정도로 성숙·확정되었는지 여부를 기준으로 귀속시기를 판단하여야 한다고 판시하고 있다.<sup>19)</sup> 결국은 구체적인 권리의 성질과 내용, 그 밖의 여

17) 金子宏, 『租税法』(第17版), 弘文堂, 2012, pp.255~256.

18) 이창희, 앞의 책, p.731. ; 이와 같은 취지에서 권리확정주의는 광의의 발생주의에 기초를 둔 실현주의를 법적인 관점에서 파악한 것이라는 설명으로는, 임승순, 『조세법』, 박영사, 2012, p.629. ; 권리확정주의와 실현주의는 모두 발생주의를 원류로 하는 같은 맥락의 것으로서 수익이 권리확정시에 실현되는 것으로 파악한다는 설명으로는, 植松守雄, “收入金額(收益)の計上時期に關する問題”, 『租税法研究』第8号, 1980, p.35.

19) 대법원 1998. 6. 9. 선고 97누19144 판결, 대법원 2002. 7. 9. 선고 2001두809 판결 ; 앞서 살펴본 바와 같이 권리확정주의가 실현주의와 그 맥을 같이한다고 보아야 하는 이상, 판시내용 중 ‘소득의 실현 가능성’은 ‘권리목적의 실현 가능성’으로 해석하는 것이 옳다. 특히나 대법원 판결 중에서는 “과세대상 소득이 발생

러 사정을 종합하여 소득의 귀속시기를 판단할 수밖에 없다는 취지인데, 권리확정이 선험적 개념이 아닌 이상 이와 같은 다양한 판단요소가 고려사항이 되는 것은 불가피하고 이로써 확정개념을 통하여 구체적 타당성을 도모할 수도 있다고 볼 것이나,<sup>20)</sup> 판례가 그 판시내용에서 고려사항으로 예시한 항목들의 적절성에 관하여는 살펴볼 필요가 있다.

먼저, 소득에 대한 관리·지배와 관련하여서는, 일본에서 논의되고 있는 관리지배기준의 도입을 시사한 것인지 여부를 살펴볼 필요가 있다. 그런데 뒤에서 살펴보는 바와 같이 ‘관리지배’의 의미가 분명하지 않아서 그 기준의 적용 여부를 둘러싸고 다시금 해석론에 의존할 수밖에 없고, 이는 그 자체로 조세법률관계의 안정을 저해할 수 있는 것임을 고려하면, 판례가 이 부분 설시를 통하여 관리지배기준을 그대로 받아들이는 것을 의욕하였다고 단정하기는 어렵다. 다만, 소득에 대한 관리·지배 여부가 권리목적의 실현가능성<sup>21)</sup>과 밀접하게 연관되어 있어 소득의 실현 여부를 파악하는 데에 있어 하나의 판단요소가 될 수 있음은 부정할 수 없고, 이와 같은 정도로 판례가 설시한 위 판시의 취지를 이해하는 것이 옳다고 본다.

다음으로, 소득의 객관화 정도 및 납세자금의 확보시기에 관하여 보면 이들 항목은 앞서 설명한 실현개념의 두 가지 요소 중 ‘소득금액의 예측가

---

하였다고 하기 위하여는 소득이 현실적으로 실현되었을 것까지는 필요 없다고 하더라도 소득이 발생할 권리가 그 실현의 가능성에 있어 상당히 높은 정도로 성숙·확정되어야 한다”고 판시한 예도 있으나(대법원 2003. 12. 26. 선고2001두7176 판결 등), 여기서 ‘소득의 현실적인 실현’은 ‘권리목적의 실현’으로 받아들임으로써 권리확정주의가 실현주의에 관한 법적 기준의 구현임을 확인할 수 있다.

20) 대법원의 위와 같은 판시내용은 권리확정의 통일적 기준이 갖는 결함을 자인하는 것이면서, 다른 한편으로는 구체적 타당성을 지닌 결론에 도달하기 위해 확정개념을 탄력적으로 운용할 수 있음을 시사하는 것이기도 하다는 설명으로는, 이태로·한만수, 『조세법강의』(신정5판), 박영사, 2009, p.452.

21) 일본에서는 ‘수입실현의 개연성’이라는 표현이 널리 사용되고 있는 것으로 보인다(酒井克彦, 『所得稅法の論点研究』, 財經詳報社, 2012, p.302. ; 위 最高裁判所 昭和46年11月9日民集25卷8號 등).

능성'에 밀접하게 연관되어 있다. 즉, 소득금액을 합리적으로 예측할 수 있다면, 이는 소득의 객관화가 높은 정도에 이르렀다는 것을 방증하는 것이고, 이는 납세자금의 확보시점과도 직결된다고 보는 것이 통상적일 것이기 때문이다. 다만, 소득의 객관화 수준을 지나치게 높게 설정한다거나 납세자금의 확보시기에 천착하는 관점은 경계할 필요가 있다. 이들 항목은 태생적으로 실현주의를 현금주의로 탈바꿈시킬 가능성을 내포하고 있기 때문이다.

이상의 논의를 집약하면, '권리의 확정'이란 계약의 성립과 효력의 발생에서 한 걸음 더 나아가 수익의 원인이 되는 권리의 내용이 법에서 보장하는 바에 의하여 실현될 가능성이 객관적으로 인정되는 상태를 의미하는 것으로,<sup>22)</sup> 이는 구체적인 사안에서 여러 사정을 종합적으로 고려하여 판단할 수밖에 없다고 본다. 이와 같은 개념 자체의 탄력성에 따라 '권리확정'은 다수의 사례를 통한 개념요소의 축적에 의하여 그 실질이 규명되어야 할 것이다.

### 3. 소득의 귀속시기에 관한 권리확정주의의 수정(예외)

#### 가. 미국의 권리주장 이론(Claim of Right Doctrine)

종래 미국에서는 권리가 확정되어야 소득이 생긴다는 원칙에 중대한 예외로서 '권리주장 이론'<sup>23)</sup>이 제시되었다. 이는 1932년의 North American Oil Consolidated v. Burnet 판결<sup>24)</sup>에서 형성된 이론이다. 위 판결에서 연방대법원은 “납세의무자가 수익을 받으면서 그에 대한 권리를 주장하고, 그 처분

22) 임승순, 앞의 책, p.630. ; 이태로 · 한만수, 앞의 책, p.451.

23) 'Claim of Right Doctrine'을 '권리주장의 원칙'으로 번역하는 견해(이창희, 앞의 책, p.727)와 '청구권이론'으로 번역하는 견해(이태로 · 한만수, 앞의 책, p.454 이하)가 있는데, 여기서는 위 이론의 의미를 보다 명확하게 전달해 주는 전자의 용어를 사용하여 논의를 전개하기로 한다.

24) 286 U.S. 417, 1932.

에도 아무런 제한이 없었다면, 아직 돈을 받을 권리가 확정되지 않았고 나아가 원상회복의무를 부담하게 될 가능성이 있다고 하더라도, 그는 신고대상인 소득을 받은 것이다.<sup>25)</sup>라고 판시하였다. 즉, ① 납세의무자가 현실적으로 소득을 구성하는 재산을 수령할 것, ② 납세의무자가 그 재산의 처분에 관하여 지배권을 제한 없이 행사할 수 있을 것, ③ 납세의무자가 그 재산을 보유할 근거로 내세우는 청구권이 존재한다고 믿었을 것의 3가지 요건을 충족하는 때에, 납세의무자가 신고대상인 소득을 받은 것으로 보아 소득을 인식한다는 것이다.<sup>26)</sup> 이 이론은 재산의 귀속을 둘러싼 분쟁이 있음에도 납세의무자가 그 재산에 관한 절대적인 지배권을 주장하며 그 재산을 자신의 소유로 한다는 의사를 가진 경우에는, 그 이후에 재산을 환원하게 되더라도 이미 인식한 소득의 분류에 영향을 미치지 못한다는 것을 골자로 한다.<sup>27)</sup> 이는 조세정책적으로 납세의무자가 재산을 취득하였을 때에 가능한 신속하게 과세를 하는 것이 조세채권의 확보에 유리하다는 현실적인 고려에 따른 논리구성이라고 한다.<sup>28)</sup>

권리주장 이론에 대하여는 법적 권리(legal title)를 외면한 채 납세의무자가 일정한 재산을 수령하고서 그 지배권을 행사한다는 사실(the taxpayer's outward treatment of the funds)에 전적으로 의존하여 소득의 인식시기를 결정하는 것이 타당한가 하는 근본적인 의문을 제기하는 견해가 유력하게 제시

25) If a taxpayer receives earnings under a claim of right and without restriction as to its disposition, he has received income which he is required to return, even though it may still be claimed that he is not entitled to retain the money, and even though he may still be adjudged liable to restore its equivalent.

26) Marvin A. Chirelstein, *supra* note 12, p.273.

27) "Taxation of Prepaid Income : A Temporary Solution", 67 *Yale L. J.* 1425, 1958, p.1426.

28) 권리주장 이론이 '손 안의 새(bird in hand)'의 정책적 관점에 기초한 것이라는 설명으로, Bierman · Helstein, "Accounting for Prepaid Income and Estimated Expenses Under the Internal Revenue Code of 1954", 10 *Tax L. Rev.* 83, 1954, p.86.

되었다.<sup>29)</sup> 그러나 많은 후속 판결들이 North American Oil Consolidated v. Burnet 판결의 취지를 받아들여 권리주장의 이론을 조세법 영역의 중요한 법리로 확인하고 있다.<sup>30)</sup> 다만, 일정한 경우에는 권리주장 이론을 관철할 수 없다는 점이 확인되었고, 항소법원을 중심으로 하여 권리주장 이론에 대한 예외를 설정하려는 시도가 이루어졌다. 그 예외는 대체로 납세의무자가 그 재산에 대하여 배타적인 지배권을 행사한다는 의사를 확인할 수 없는 경우<sup>31)</sup>에 해당한다고 설명되고 있다.<sup>32)</sup> 그런데 이와 관련하여서는 납세의무자에게 재

29) “Taxing Unsettled Income : The ‘Claim of Right’ Test”, 58 *Yale L. J.* 955, 1949, pp.958~960 ; 위 논문은 권리주장 이론이 태생적으로 갖고 있는 개념적 모호함을 지적하면서 소득인식의 유일한 기준인 권리주장(personal claim)의 의미가 분명하지 않다는 점이 권리주장 이론의 큰 문제점이라고 주장한다.

30) 대표적인 후속 판결로는, 근로자에게 지급된 봉급이 초과지급된 것으로 확인되었더라도 그 봉급을 수령한 때에 소득을 받은 것으로 보아야 한다고 판시한 *Healy v. Commissioner*, 345 U.S. 278, 1953과 법원의 판결로써 보너스의 일부를 반환하게 되었더라도 그 보너스를 수령한 시점에 소득을 받은 것으로 보아야 한다고 판시한 *United States v. Lewis*, 340 U.S. 590, 1951 등을 들 수 있다. 위 *United States v. Lewis* 판결에 대한 구체적인 분석으로는, Myron C. Grauer, “The Supreme Court’s Approach to Annual and Transactional Accounting for Income Taxes : A Common Law Malfunction in a Statutory System?”, 21 *Georgia L. Rev.* 329, 1986, pp.351~357.

31) 이는 다시 i) 납세의무자가 잘못된 인식(mistaken belief)에 기초하여 재산을 취득한 경우[*Gargaro v. United States*, 73 F.Supp. 973(Ct.Cl. 1947) ; 이 판결의 취지에 동조하는 입장으로는, “Income Tax — What is income — Taxpayer allowed refund of tax paid on profit — sharing bonus returned to corporation in later year because of renegotiation”, 61 *Harvard L. Rev.* 710, 1948.], ii) 법령에 의하여 재산의 취득이 강제된 경우[*Sohio Corp. v. Commissioner*, 163 F.2d 590 (D.C.Cir. 1947)], iii) 납세의무자가 대리인이나 제3자의 채무자로서 재산을 취득한 경우[*Commissioner v. Turney*, 82 F.2d 661(5th Cir. 1936) ; *Eakins v. United States*, 36 F.2d 961(E.D.N.Y. 1930)]로 나뉜다.

32) 58 *Yale L. J.* 955, 1949, pp.962~964 ; 위 논문에서는, 연방대법원이 *Commissioner v. Wilcox* 판결(327 U.S. 404, 1946)에서 명령한 금원이 명령자의 소득이 되지는 않는다고 판시한 이래, 제3자에 대한 부정행위로써 재산을 취득한 경우도 권리

산에 대한 배타적인 지배권을 행사한다는 인식과 의사가 없는 경우에는 당초 권리주장 이론의 적용요건(특히, 위 ②요건)을 갖추지 못한 것으로 보아야지 권리주장 이론의 예외로 설명할 것은 아니지 않은가 하는 생각이 든다.

## 나. 일본의 관리지배기준

일본에서는 권리의 확정이라는 법적 기준으로 소득의 인식시기 전반을 규율하는 것이 타당하지 않다는 전제에서, 경우에 따라서는 이득이 납세의 무자의 지배 아래에 들어간 때에 비로소 소득이 실현되었다고 보아야 한다고 주장하면서 권리확정주의의 예외를 인정하는 견해가 제시되고 있다.<sup>33)</sup> 즉, 법적 기준에서 소득의 실현시기를 결정하는 권리확정주의에 대응하여 구체적 타당성을 보완하고자 경제적 관점에서 문제에 접근하여 창안해 낸 기준이 이른바 관리지배기준이다.<sup>34)</sup> 관리지배기준을 받아들였다고 평가되는 대표적인 일본 판례로는, ① 이자제한법에서 정한 제한을 초과하는 이자나 손해금의 경우, 그 기초가 되는 약정 자체가 무효이므로, 약정의 변제기가 도래하더라도 이를 현실적으로 수령하지 않는 이상은 소득의 실현이라고 볼 수 없다는 판결,<sup>35)</sup> ② 임대료 증액청구소송에서 가집행선고부 판결에 의하여 그 판결의 확정일에 앞서 그 이전 연도에 증액분의 임대료를 지급받은 경우, 그 지급된 일자에 소득이 실현되었다고 보아야 한다는 판결<sup>36)</sup>

---

주장 이론의 예외에 해당한다고 설명하고 있으나, 연방대법원이 1961년에 James v. United States 판결(366 U.S. 213, 1961)에서 종전의 판례를 변경하여 위법한 소득이라도 그 금원을 실제로 지배·관리하고 있다면 과세해야 한다고 판시하였기 때문에, 더 이상 이른바 위법소득을 권리주장 이론에 대한 예외로 보기는 어려워졌다.

33) 金子宏, 앞의 책, pp.256~257.

34) 酒井克彦, 앞의 책, pp.312~313.

35) 最高裁判所昭和46年11月9日民集25卷8号; 이에 대한 비판적 평석으로는, 北野弘久, 『稅法解釋の個別的研究 I』, 學陽書房, 1979, p.35 이하.

36) 最高裁判所昭和53年2月24日民集132卷1号; 이에 대한 평석으로는, 植松守雄, “賃料増額請求”, 『租稅判例百選』(第3版), 有斐閣, 1992, pp.92~93.



등이 있다. 위 판결들의 내용을 종합해 보면, 관리지배기준은 그 용어 자체에서 드러나는 바와 같이 금원의 현실적인 수령에서 포착한 소득의 실현 또는 담세력의 현실적인 증가에 주목한 기준이라고 할 수 있다. 즉, 이는 권리관계에 다툼이 있어 권리의 확정을 논할 수 없는 시점이라고 하더라도, 수취한 소득에 관한 실질적인 지배·관리가 인정된다면 이를 과세시점으로 파악하지 않을 수 없다는 현실적인 요청이 반영된 기준인 셈이다. 다만, 관리지배기준의 적용이 조세법률관계를 불안정하게 할 가능성을 내포하는 만큼 그 적용범위를 지나치게 확대하는 것은 경계해야 한다는 지적이 있다.<sup>37)</sup>

## 다. 시사점

권리주장 이론이나 관리지배기준이 권리확정주의의 예외로서 설득력 있게 제시된 배경에는 권리확정주의가 소득의 귀속시기에 관한 현실적인 시각을 제대로 반영하지 못할 경우가 있다는 점이 자리잡고 있다. 소득이 될 만한 재산을 현실적으로 수령하여 그 재산에 관하여 실질적인 지배·관리를 하고 있다면, 그것에서 곧바로 소득의 실현을 포착하여야 한다는 것이다. 이들 이론은 권리확정주의의 흠결을 매우고자 실질의 관점에 입각하여 권리확정주의의 수정을 도모하였다는 데에 그 의의가 있다.

그런데 권리주장 이론이나 관리지배기준의 이러한 취지에도 불구하고 이들 이론을 전면적으로 수용하는 데에 주저하게 되는 것은 지배·관리의 의미가 반드시 분명하지는 않다는 점 때문이다. 권리확정주의에 예외를 인정하면서 그 예외의 성립요건을 분명히 설정하지 못한다면 조세법률관계는 불안정해질 수밖에 없다. 또한 재산의 수령에 중점을 두어 소득의 실현시점을 파악한다는 관점에 치중하게 되면, 기본적으로 수익의 인식시기에 관하여 실현주의를 따르는 기업회계기준과의 관계도 모호해진다. 따라서 권리확정주의에 대한 예외를 현행 세법의 체계 내로 편입하는 데에는 신중을

37) 金子宏, 앞의 책, p.257.

기할 필요가 있다고 본다. 다만, 현행 소득세법에서는 자산의 양도차익을 계산할 때에 그 양도시기를 특별한 사정이 없는 한, 해당 자산의 대금을 청산한 날로 정하고 있어서(제98조 전문), 권리주장 이론이나 관리지배기준의 이념이 위 규정에 반영되었다고 볼 수도 있다. 그렇게 본다면, 문제는 권리 확정주의와 양도시기를 정한 위 소득세법 규정의 상호관계를 어떻게 파악할 것인가 하는 점이다.

#### 4. 권리확정주의와 양도소득의 귀속시기에 관한 소득세법 규정의 상호관계

##### 가. 판례의 입장에 대한 규명

대법원은, 소득세법 제98조 및 같은 법 시행령 제162조 제1항에 양도소득의 귀속시기가 명확하게 규정되어 있음에도, 소득이 발생할 권리가 그 실현의 가능성에 있어 상당히 높은 정도로 성숙, 확정되어야 함을 요구하면서 그 성숙, 확정 여부는 반드시 일률적으로 정할 수 없고 개개의 권리의 구체적 성질이나 내용, 법률상이나 사실상의 여러 조건들을 종합적으로 고려하여 결정하여야 한다고 판시하고 있다.<sup>38)</sup>

위와 같은 판례의 입장에 관하여는, 위 각 규정에서 양도시기를 정하고 있다고 하더라도, 그 규정에 따라서만 양도소득의 귀속시기가 정하여지는 것이 아니라 구체적인 경우에 따라 권리의 성숙, 확정 여부를 판단하는 것을 권리확정주의의 내용으로 보는 입장에 선 것이라고 해석하는 견해가 있다.<sup>39)</sup> 즉, 위 각 규정에서 정한 양도소득의 귀속시기는 기업회계상의 실현주의에 있어서의 수익의 실현시기와 대체로 일치하는 것으로서 원칙적인 권

38) 대법원 2000. 2. 25. 선고 98두9387 판결.

39) 윤병각, “채권의 존부 및 범위에 관하여 다툼이 있는 경우에 있어 소득의 귀속시기와 지연손해금이 기타소득인지 여부”, 『대법원판례해설』 제19권 제2호, 1993, p.179.

리확정의 시기를 규정하고 있다고 볼 수 있으나, 그 자체가 귀속시기에 대한 완결적 규정은 아니므로 여전히 권리확정주의의 실천적 의의를 따져 볼 필요가 있고, 예외적인 경우에는 양도시기를 정하고 있는 개개의 조항의 적용을 권리확정주의와의 관계에서 배제할 수도 있다는 것이다.<sup>40)</sup>

## 나. 검토

양도소득의 귀속시기를 둘러싼 권리확정주의는 소득세법 제39조 제1항 및 제118조에, 양도소득의 귀속시기에 관한 기준은 소득세법 제98조 및 같은 법 시행령 제162조 제1항에 각 ‘법정’되어 있고, 구체적인 사안에서 각 규정에 따른 양도시점이 반드시 서로 일치하는 것은 아니다. 경우에 따라서 적어도 외견상으로는 권리확정주의와 양도소득의 귀속시기에 관한 소득세법 규정이 서로 상충될 수 있는 셈이다. 그러나 양자 간에 상충하는 국면이 있다고 하여, 이들이 서로 모순관계에 있다고 파악할 것은 아니다. 이러한 단정적인 해석은 법체계의 정합성에 반할 뿐만 아니라,<sup>41)</sup> 권리확정주의의 태생적 배경에도 어긋나기 때문이다. 권리확정주의가 과세대상인 소득의 개념과 범위, 그 소득을 과세할 시기(귀속시기)를 정하기 위한 ‘일반적인 기준’으로 창안된 것이고, 그 기준이 소득세법의 규정으로 편입된 이상, 권리확정주의가 양도소득의 귀속시기를 정하는 일반적인 기준으로 기능해야 함은 분명하다.

다만, 권리확정주의에 의할 경우, 구체적인 사안에서 소득의 귀속시기를 정함에 있어서 일일이 해석절차를 거쳐야 하는 비효율을 감수할 수밖에 없어, 그 일반기준이 반영된 양도소득의 귀속시기를 별도로 정한 것뿐이다. 즉, 소득세법 제98조 및 같은 법 시행령 제162조 제1항은 양도소득의 귀속시기에 있어서 권리확정주의가 구체화된 규정인 것이다.

40) 임완규, “세법상 손익의 귀속시기”, 『특별법연구』 제3권, 1989, pp.99~100.

41) 법체계의 정합성이라는 측면을 고려한다면, 하나의 법률에서 정해진 규정들이 서로 양립할 수 없음을 전제로 한 해석을 하는 데에는 신중을 기할 필요가 있다.

결국 위 각 규정에서 정한 양도소득의 귀속시기는 권리확정주의의 구체화된 표상에 불과하므로, 구체적인 사안에서 위 규정을 적용한 결과가 권리확정주의를 관통하지 못한다면 그 결과를 그대로 받아들일 수 없다. 양도소득의 귀속시기에 관한 구체적인 기준의 설정은 적용의 측면에서 권리확정주의를 보완하는 것이지만, 개별 사안에 있어서는 근본원리인 권리확정주의를 포섭하지 못하는 예외적인 경우를 낳을 가능성을 내포하고 있고, 그 내재적 한계가 표출되었을 때에는 양도시기의 귀속시기를 정한 규정의 후퇴를 고려하여야 하는데, 이는 어디까지나 권리확정주의라는 원칙적인 기준을 정한 명문의 규정에 따른 것으로서 실질적으로 문제될 것은 없다. 따라서 “일정한 경우에는 특정 규정의 적용이 배제될 수 있다”는 결론은 소득세법 제39조 제1항 및 제118조와 같은 법 제98조 및 같은 법 시행령 제162조 제1항에 관한 조화로운 해석에 힘입은 것으로 보아야 하지, 표면상의 상충국면을 들어 각 규정 상호간의 모순성을 지적할 것은 아니다.

양도소득의 귀속시기에 관한 일반적인 기준인 ‘대금의 청산일’은 자산의 양도에 따른 대금지급의무의 이행이 실질적으로 종료된 날을 의미한다고 볼 수 있다. 따라서 대금채권의 귀속이나 양도대금의 액수 등을 둘러싼 분쟁이 남아 있는 경우라면, 진정한 채권자에 대한 실질적인 대금의 청산은 이루어지지 않은 셈이다. 위와 같이 채권자, 채권액 등 권리관계의 주요 요소가 확정되지 않아서 납세의무자에게 양도소득과세표준의 신고·납부를 기대하기도 어려운 터에 양도시기를 그보다 앞선 다른 시점으로 설정할 합리적인 이유도 찾을 수 없다. 즉, 자산의 양도를 둘러싼 법률관계를 형성하는 두 개의 축인 자산에 관한 소유권이전의무와 대금지급의무의 각 이행이라는 측면에서 살펴보면, 어느 하나의 의무라도 실질적으로 그 이행이 완료되어 그 자산에 관한 위험이 양수인에게 이전되었다고 볼 수 있을 때에는 권리 목적의 실현가능성이 높은 정도로 성숙되었다고 볼 수 있다는 것이 소득세법 제98조 및 같은 법 시행령 제162조 제1항의 취지라고 보아야 한다. 따라서 권리확정주의라는 큰 틀 속에서 위 각 규정에서 정한 양도시기의 기준을 적용할 수 있고, 구체적인 사안에서 양도시기를 판단함에 있

어서도 이와 같은 관점을 기초로 하여야 한다고 본다.<sup>42)</sup>

## Ⅳ. 수용보상금에 대한 상대적 불확지 공탁

### 1. 개 요

공익사업법은 공익사업의 시행자가 그 사업에 필요한 토지 등을 취득하는 일반적인 절차로서 ① 협의에 의한 토지 등의 취득과정, ② 국토교통부장관의 사업인정(고시), ③ 토지 등에 관한 재결 전 협의취득과정, ④ 재결에 의한 취득과정(수용재결 및 이의재결) 등을 거치도록 규정하고 있다. 이때, 위 일련의 절차 중 마지막 단계인 토지 등의 수용을 위한 재결은 협의가 성립되지 않거나 또는 협의를 할 수 없는 경우에 한하여 사업시행자의 신청이 있을 때에 비로소 행해지는 것으로(공익사업법 제28조 제1항), 관할 토지수용위원회가 재결로써 수용의 개시일 및 토지 등에 관한 보상금액을 정하면 위 수용의 개시일에 사업시행자는 토지 등의 소유권을 취득하고 그 토지 등에 관한 다른 권리는 소멸하되(공익사업법 제45조 제1항), 그와 동시에 사업시행자는 위 시점까지 재결에서 정한 보상금을 지급할 의무를 부담하게 되는(공익사업법 제40조 제1항) 법률효과가 발생한다. 이때, 사업시행자가 수용의 개시일까지 관할 토지수용위원회가 재결한 보상금을 지급하거나 공탁하지 않으면, 그 재결은 효력을 상실한다(공익사업법 제42조 제1항). 따라서

42) 대금청산일 기준은 권리확정주의가 구체화된 규정이라고 보기는 어렵고, 현금의 수입을 기준으로 하는 현금주의에 가깝다고 볼 수 있다는 견해가 있는데(우창록, “고정자산 양도손익 귀속시기”, 『변호사 법률실무연구』 제23집, 1993, p.194), 이는 대금지급의무의 이행 정도, 즉 대금의 일부 지급인지, 전부 지급인지에 따라 양도소득의 귀속시기를 결정하는 측면에 초점을 둔 것으로, 권리의 귀속이나 채권액 등에 다름이 있는 경우에 양도소득의 귀속시기를 결정하는 측면에서 보면, 대금청산일 기준은 권리확정주의를 구체화한다고 볼 수 있다.

재결에 따른 토지 등의 소유권 취득효과를 발생시키기 위해서 사업시행자로서는 토지 등의 소유자에게 보상금을 지급하여야 할 것이나, 사업시행자의 책임으로 돌릴 수 없는 사유로 그 소유자에게 보상금을 지급하기 어려운 경우에는 공익사업의 원활한 진행을 위해서라도 지급에 갈음하는 절차를 마련할 필요가 있다. 이러한 차원에서 공익사업법 제40조 제2항은 일정한 경우에 보상금을 공탁함으로써 그 지급에 따른 효과를 발생시킬 수 있도록 규정하고 있다.

## 2. 수용보상금에 대한 상대적 불확지 공탁과 그 출급절차

### 가. 상대적 불확지 공탁의 사유

공익사업법 제40조 제2항은 공탁사유(원인) 중의 하나로 “사업시행자의 과실 없이 보상금을 받을 자를 알 수 없을 때”를 열거하고 있는데(제2호), 이는 사업시행자가 선량한 관리자의 주의를 다하여도 토지 등의 소유자를 알 수 없는 경우를 포괄하는 것으로,<sup>43)</sup> 여기에 여러 사람 중 보상금을 수령할 권리자가 누구인지 알 수 없는 경우인 이른바 상대적 불확지가 포함된다는 점에는 이론(異論)의 여지가 없다. 즉, 수용대상인 토지 등의 소유권 귀속에 관한 다툼이 있는 경우에 사업시행자는 수용보상금에 대한 상대적 불확지 공탁을 할 수 있는데, 이때 그 다툼의 유형은 토지 등의 소유권 귀

43) 공익사업법 제40조 제2항 제2호가 민법 제487조 후문에서 정한 변제공탁 사유 중 하나인 채권자 불확지와 같은 의미라고 해석하는 견해가 있으나(『공탁실무 편람』, 대법원 법원행정처, 2009, p.252), 양 규정의 문언이 실질적으로 동일하기는 하지만, 우리 공탁제도상 채권자가 특정되거나 적어도 채권자가 상대적으로나마 특정되는 상대적 불확지의 공탁만이 허용될 수 있는 것이고 채권자가 누구인지 전혀 알 수 없는 절대적 불확지의 공탁은 허용되지 아니하는 것이 원칙인 반면, 공익사업법의 위 규정은 절대적 불확지 공탁까지 허용하는 것으로 해석하는 것이 일반적임(대법원 1997. 10. 16. 선고 96다11747 전원합의체 판결 등)을 고려하면, 양 규정에서 정한 ‘채권자 불확지’의 의미가 반드시 같다고 볼 수는 없다.

속 자체에 관한 이른바 물권적 분쟁을 의미할 뿐, 소유권의 이전을 청구할 수 있는 권리에 관한 이른바 채권적 분쟁은 여기에 포함된다고 할 수 없다.<sup>44)</sup>

보다 구체적으로, 상대적 불확지 공탁을 할 수 있는 경우로는 ① 수용대상 토지에 관하여 소유권이전등기 말소청구권을 피보전권리로 하는 처분금지가처분등기가 마쳐져 있는 경우, ② 수용대상 토지에 예고등기가 마쳐진 경우, ③ 수용대상 토지에 관하여 등기부가 2개 편성되어 있고 그 소유명의인이 다른 경우, ④ 등기부상 공유지분의 합계가 1을 초과하거나 미달되어 정당한 공유지분을 알 수 없는 경우, ⑤ 분할 전과 후의 토지대장의 소유명의인이 다른 경우, ⑥ 수용보상금에 관하여 지급금지가처분이 있는 경우 등이 있다.<sup>45)</sup> 위 각 경우는 그 자체로 수용대상 토지 등에 관한 물권적 분쟁이 있음을 드러내거나 물권적 분쟁이 발생할 개연성을 내포하는 것으로서, 위와 같은 사유로 수용보상금에 대한 상대적 불확지 공탁이 실무상 빈번하게 행해지고 있다.

## 나. 공탁금의 출급절차(출급청구권의 존재에 대한 확인)

공탁규칙 제33조 제2호는 공탁물을 출급하고자 할 경우, 공탁서의 내용으로 출급청구권의 존재가 명백히 확인되는 경우가 아닌 한, 출급청구권이 있음을 증명하는 서면을 공탁물 출급청구서에 첨부하도록 규정하고 있다. 공탁공무원은 형식적 심사권만을 가지고 있을 뿐이므로, 피공탁자가 공탁공무원에 대하여 자신이 정당한 수령권자임을 증명하여야 하는 것이다.<sup>46)</sup>

피공탁자 사이에 권리의 귀속에 관한 분쟁이 없는 경우에는 다른 피공탁

44) 앞의 『공탁실무편람』, p.253 ; 채권적 분쟁의 예로는, 수용대상 토지에 관하여 소유권이전등기청구권을 피보전권리로 하는 처분금지가처분의 등기가 마쳐져 있는 경우(대법원 2002. 10. 11. 선고 2002다35461 판결 등)를 들 수 있다.

45) 앞의 『공탁실무편람』, pp.253~256.

46) 김소영, “채권자 불확지 변제공탁과 소멸시효”, 『민사재판의 제문제』 제16권, 2007, p.500.

자의 승낙서 또는 협의성립서를 첨부하여 출급청구하거나 피공탁자 전원이 공동으로 출급청구를 할 수 있다.<sup>47)</sup> 그러나 현실적으로는 분쟁의 가능성이 내재된 상황에서 다른 피공탁자의 동의를 받아 공탁금을 출급하는 사례는 흔치 않다. 결국 피공탁자 중의 1인이 공탁물의 출급을 청구하기 위해서는 나머지 다른 피공탁자들을 상대로 제기한 공탁금출급청구권 확인청구의 소에서 확정된 승소판결을 첨부하여 공탁금의 출급청구를 할 수밖에 없다.<sup>48)</sup>

그런데 여기서 유의할 점은 국가나 공탁자를 상대로 소송에 따른 판결 등은 ‘출급청구권이 있음을 증명하는 서면’에 해당하지 않는다는 것이다. 수용대상인 토지 등에 관한 소유권 자체의 귀속을 둘러싼 다툼이 있는 상대방은 그 소유권을 주장함에 따라 피공탁자로 지정된 자이므로, 그에 대한 관계에 영향을 미치지 못하는 판결 등으로써 출급청구권의 귀속이 확정되었다고 볼 수는 없기 때문이다.

47) 대법원 행정예규 제526호, 토지수용보상금의 공탁에 관한 사무처리지침(피공탁자 전원이 공동으로 출급청구를 하는 경우에는 출급청구서의 기재에 의하여 상호 승낙이 있는 것으로 볼 수 있기 때문이라고 한다).

48) 대법원 2008. 10. 23. 선고 2007다35596 판결 등; 다만, 예고등기를 이유로 한 상대적 불확지 공탁이 있었던 경우에는 그 예고등기의 원인이 된 소유권이전등기 말소청구소송에서 확정된 판결, 수용대상 토지에 관하여 소유권이전등기 말소청구권을 피보전권리로 하는 처분금지가처분등기가 마쳐져 있어 상대적 불확지 공탁이 있었던 경우에는 그 소유권이전등기 말소청구소송에서 확정된 판결이 모두 ‘출급청구권이 있음을 증명하는 서면’에 해당하므로, 별도로 공탁금출급청구권 확인청구의 소를 제기할 필요는 없다는 설명으로, 앞의 『공탁실무편람』, pp.284~285.



## V. 대상판결에 대한 분석

### 1. 상대적 불확지 공탁에 있어 양도소득의 귀속시기

#### 가. 견해의 대립

##### (1) 수용보상금의 공탁일이라는 견해(대상판결의 원심판단)

공익사업법에 의한 수용으로 인한 토지 등의 양도의 경우에도 소득세법상 양도차익의 산정을 위한 양도시기는 원칙적으로 그 대금을 청산한 날인 수용보상금의 공탁일이라는 견해로서, 수용보상금에 대한 가치분이 되어 있다고 하더라도 달리 볼 것은 아니라고 한다. 이는 소득세법 제98조 및 같은 법 시행령 제162조 제1항이 양도소득의 귀속시기에 관한 일반기준을 설정한 이상, 법해석이라는 명목 아래 선불리 그와 다른 시점을 양도시기로 보는 것을 경계하는 취지로 보인다.

##### (2) 공탁금출급청구권 확인청구소송의 판결 확정일이라는 견해 (대상판결)

수용대상인 토지 등에 관한 소유권 분쟁으로 그 수용보상금 채권의 권리 귀속에 다툼이 있어 사업시행자가 과실 없이 수용보상금을 받을 자를 알 수 없다는 이유로 수용보상금에 대한 상대적 불확지 공탁을 행한 경우, 그 공탁금에 관한 권리는 그 출급청구권 확인청구소송의 판결이 확정된 때에 비로소 실현가능성이 상당히 높은 정도로 성숙·확정되었다고 할 것이므로, 위와 같은 경우에 양도시기는 위 판결확정일로 보아야 한다는 견해이다. 이 견해는 근본적으로 권리확정주의 내로 포섭할 수 없는 양도시기에 관한 일반기준은 성립될 수 없음을 전제로 한다.

## 나. 검 토

### (1) 권리확정주의와 양도시기에 관한 구체화된 기준 사이에서

수용대상인 토지 등에 관한 소유권의 귀속 자체에 다툼이 있어 정당한 권리자에 대하여 수용보상금 채권이 실현될 가능성이 객관적으로 인정될 수 없는 상태에 있는 이상, 권리가 확정되었다고 볼 수 없다는 점에는 의문의 여지가 없다. 문제는 수용보상금이 공탁된 이상, 그 대금이 청산되었다고 볼 수 있는지 여부이고 여기서 위와 같은 견해의 대립이 발생한다.

그런데 앞에서 살펴본 바와 같이 자산의 양도에 따른 대금지급의무의 이행이 실질적으로 종료된 날을 대금청산일로 하는 것이 규정의 문언 및 취지에 보다 부합한다고 본다면, 수용보상금이 공탁되었다고 하더라도 그 출금청구권의 귀속을 둘러싼 다툼이 있는 이상, 실질적으로 그 대금이 청산되었다고 볼 수는 없다. 대금청구권의 주체조차 확정되지 않은 터에 대금지급의무의 실질적인 완료는 상정할 수 없기 때문이다. 결국은 공탁금출금청구권의 존부에 관한 판결이 확정되어 그 권리의 귀속이 정해진 때에 비로소 대금이 청산되었다고 보는 것이 옳다.

나아가 채권자 불확지 공탁의 효력이라는 측면에서 보더라도, 수용보상금에 대한 채권자 불확지 공탁은 공익사업의 원활한 시행을 위하여 일정한 경우에 보상금의 지급에 갈음하여 양수인인 사업시행자에게 권리 취득의 효력을 부여하는 것일 뿐, 양도인인 토지 등 소유자와의 관계에서 실질적인 ‘대금청산’의 효력까지 부여한다고 보기는 어렵다. 더욱이나 소득세법상 자산의 양도시기가 당해 자산의 소유권이전이라는 측면보다는 양도차익의 실현이라는 측면에 주목한 것임을 고려하면, 공익사업법이 수용보상금의 공탁에 부여한 효력을 소득세의 과세원인인 소득의 실현에 관한 판단에 있어 직접적인 고려요소로 삼을 것은 아니다.

첨언하면, 대상판결의 원심은 공용수용의 경우에 양도차익의 산정을 위한 양도시기가 원칙적으로 그 대금을 청산한 날임을 천명한 대법원의 판결<sup>49)</sup>

49) 대법원 2005. 5. 13. 선고 2004두6914 판결.

을 그 판단의 주된 논거로 삼았으나, 위 판결의 사안은 보상금액을 둘러싼 사업시행자와 토지 등 소유자 사이의 다툼이 있는 경우로서 대상판결의 사안과는 분쟁의 실질을 달리 하므로, 위 판결을 그대로 원용할 것은 아니다. 분쟁의 유형, 공탁의 사유(원인) 및 실질 등을 묻지 않고서 모든 수용보상금 공탁의 경우에 위 판결의 결론이 그대로 타당하다고 볼 수는 없는 것이다. 더욱이나 토지 등 소유자가 수용재결에 불복하여 손실보상금의 증액을 구하며 행정소송을 제기하였으나, 그 손실보상금을 증액하지 않는 판결이 확정된 이상, 수용재결에서 정한 손실보상금의 공탁일이 수용대상인 토지 등의 양도시기라고 한 위 대법원 2004두6914 판결(2005. 5. 13. 선고)의 결론에도 의문이 없지 않다. 재결에서 정해진 보상금액이 정당한 손실보상금액인지 여부를 둘러싼 다툼이 있는 경우에는 소득금액을 합리적으로 예측할 수 있다고 볼 수 없어 그 상태로는 권리목적의 실현가능성이 상당히 높은 정도로 성숙·확정되었다고 단정할 수 없음<sup>50)</sup>을 고려하면, 위 판결의 결론은 권리확정주의에 부합한다고 보기도 어렵거니와, 위와 같이 금액에 관한 다툼이 있는 상태에서 ‘실질적인 대금의 청산’이 있었다고 볼 수도 없다고 생각한다. 위와 같은 경우에는 이의재결이나 행정소송에서 손실보상금액이 확정되어 그 금액에 관하여 불복할 수 없게 된 때를 양도소득의 귀속시기로 삼는 것이 옳다고 본다.<sup>51)</sup>

50) 소득금액에 대한 다툼이 있는 경우에 소득이 실현되었다고 볼 수 없자는 취지의 미국 판례로는, *US Cartridge Co. v. United States*, 284 US 511, 1932.

51) 정당한 손실보상금액인데도 불구하고 피수용자의 이의신청이나 소 제기 여부, 다시 항소 및 상고의 제기 여부에 따라 대금청산일이 달라지는 결과는 위 법규정의 입법취지에 반하여 부당한 점, 소득세법상 자산의 양도는 사법 관계에 있어서와 달리 목적물의 소유권이 이전되는 측면보다 양도차익이 실현된다는 소득의 측면에 그 중점을 두고 있는 점 등을 들어서 위 판결의 결론을 지지하는 견해가 있으나(조일영, 앞의 논문, pp.652~653), 권리관계의 존부나 내용에 다툼이 있어 대금청산일이 달라질 수 있는 것은 권리확정주의에 이미 내재되어 있는 것으로서 그 자체로 부당하다고 볼 수는 없는 점, 소득의 실현이라는 측면에서 보더라도 소득금액을 합리적으로 예측할 수 없는 경우에 소득의 실현을

## (2) 보론 — 개정된 소득세법 시행령 제162조

### 제1항 제7호와 관련하여

2010. 2. 18. 대통령령 제22034호로 개정된 소득세법 시행령 제162조 제1항 제7호는 공익사업이나 그 밖의 법률에 따라 공익사업을 위하여 수용되는 경우에 양도소득의 귀속시기로서 대금을 청산한 날, 소유권이전등기 접수일 이외에 수용개시일을 기준시점으로 추가하였다. 이로써 상대적 불확지 공탁에 있어서 수용개시일을 양도소득의 귀속시기로 삼을 수 있는 길이 열렸지만, 앞서 설명한 바와 같이 위 규정 역시 권리확정주의의 큰 틀 내에서만 구체적인 사안에 적용될 수 있음을 고려하면, 위 규정의 개정으로 인하여 앞서 전개한 논의에서 달라질 것은 없다. 공탁금출급청구권의 귀속에 다툼이 있어 권리주체가 확인되지도 않은 이상, 권리가 확정되었다고 볼 수는 없는 것이다. 공익사업의 시행과정에서 대체로 수용개시일 무렵에 손실보상금을 공탁하는 현실에 비추어, 상대적 불확지 공탁에 있어서 수용개시일을 양도소득의 귀속시기로 보게 되면, 납세의무자를 알 수 없는 상태에서 양도소득의 귀속을 정한 셈이 되어 수궁하기 어렵다.

## 2. 대상판결의 의의와 한계

대상판결은 수용대상의 소유관계를 둘러싼 분쟁이 있는 경우에 행해진 이른바 상대적 불확지 공탁에 있어서, 그 대금청산일인 수용보상금의 공탁일이 아니라 그 수용에 따른 보상금인 공탁금의 출급청구권 확인청구소송의 판결이 확정되어 그 양도소득이 최종적으로 권리자에게 귀속된 날을 수용대상의 양도시기로 보아야 함을 명확히 확인하였다는 점에서 그 의의를 찾을 수 있다. 이로써 공용수용에 따른 양도소득의 귀속시기를 둘러싼 종래의 논쟁은 보상금의 증감을 다투는 쟁송이 있는 경우의 수용보상금 공탁이라는 국면에서 더 나아가 채권자 불확지로 인한 수용보상금의 공탁이라

는 국면까지로 확대되었다.

다만, 소득세법 제98조 및 같은 법 시행령 제162조 제1항에서 정하고 있는 양도시기가 양도소득의 귀속시기에 대한 예외 없는 일반원칙이 아니라고 판시함으로써 권리확정주의에 의하여 위 양도시기에 관한 일반기준이 ‘배제’될 수 있고, 이는 위 일반기준에 대한 ‘예외’라고 전제하여, 양도시기에 관한 일반기준과 권리확정주의 사이에 융화를 도모하지 못한 데에는 아쉬움이 남는다. 특히나 위와 같은 판시내용으로 인하여, 위 각 규정이 납세 의무자의 자의를 배제하고 과세소득을 획일적으로 파악하여 과세의 공평을 기할 목적으로 소득세법령의 체계 내에서 여러 기준이 되는 자산의 취득시기 및 양도시기를 통일적으로 파악하고 관계 규정들을 모순 없이 해석·적용하기 위하여 세무계산상 자산의 취득시기 및 양도시기를 ‘의제’한 규정이라고 판시한 종전 판결<sup>52)</sup>과의 관계도 모호해진 측면이 있다.<sup>53)</sup> 향후 위 각 규정에서 정한 양도시기에 관한 일반기준을 권리확정주의 내로 포섭함으로써 개별규정의 충돌 국면을 최소화하고, 각 규정의 관계를 재정립하는 해석론의 제시를 기대해 본다.

52) 대법원 2002. 4. 12. 선고 2000두6282 판결, 대법원 2004. 4. 9. 선고 2003두6924 판결 등.

53) 명문의 규정에 의한 ‘의제’ 개념에 ‘예외’를 인정하는 것은 자칫 법해석의 한계를 벗어난 것이라는 비판을 받을 수 있다.

## VI. 대상판결 논의의 확장

### 1. 수용보상금의 절대적 불확지 공탁에 있어 양도소득의 귀속시기

#### 가. 절대적 불확지 공탁 및 그 출금

##### (1) 절대적 불확지 공탁의 인정 여부

변제공탁에서 공탁자가 공탁물의 수령권자인 피공탁자를 전혀 알 수 없는 경우에 행하는 공탁을 ‘절대적 불확지 공탁’이라고 한다.<sup>54)</sup> 그런데 변제공탁은 일반적으로 채권자와의 계약에 의하여 발생한 채무를 그 계약 성립 이후에 변제하기 위하여 하는 것이 보통이므로, 이런 경우에 변제자의 고의나 과실 없이 계약당사자였던 채권자를 절대 알 수 없다는 것은 있을 수 없는 점, 우리 공탁제도는 채무자가 공탁을 함에 있어서 채권자(피공탁자)를 지정할 의무를 지고, 형식적심사권을 갖는 공탁공무원은 채무자가 지정해 준 채권자에게 공탁금을 출급하는 등의 업무를 처리하는 것을 그 기본원리로 삼고 있는 점 등에 비추어, 절대적 불확지 공탁은 원칙적으로 허용되지 않는다.<sup>55)</sup>

다만, 토지수용의 경우에는 채권자가 누구인지 전혀 알 수 없는 경우가 있을 수 있고, 공익사업의 원활한 시행을 위해서는 이와 같은 경우에 수용의 효력을 발생시킬 수 있는 방안을 마련할 필요가 있다는 고려에서, 공익사업법 제40조 제2항에서 정한 “사업시행자의 과실 없이 보상금을 받을 자를 알 수 없을 때”에는 피공탁자를 전혀 알 수 없는 경우까지 포함한다고

54) 앞의 『공탁실무편람』, p.257.

55) 김소영, 앞의 논문, p.499.

보는 것이 일반적이다.<sup>56)</sup>

## (2) 공탁금의 출급절차

절대적 불확지 공탁에 있어서는 그 공탁금의 출급을 구하는 자에 대하여 명시적으로 그 권리를 다투는 상대방이 없는 경우가 일반적이어서 어떠한 방법으로 공탁금의 출급청구권 귀속을 증명할 수 있는지가 종래 문제되어 왔다.

이에 관하여는 ① 공탁자를 상대로 하는 소로써 공탁금에 대한 출급청구권이 자신에게 귀속되었다는 확인을 구하여야 한다는 공탁자 피고설, ② 국가를 상대로 하는 소로써 그 확인을 구하여야 한다는 국가 피고설, ③ 채권자가 권리자임을 증명하여 공탁법과 공탁규칙이 정하고 있는 절차에 따라 공탁공무원에게 공탁금출급청구를 하고 그에 대한 불수리처분 등에 관하여 불복이 있을 때에는 공탁법 소정의 항고 및 재항고절차를 통하여 다투면 되고, 공탁자나 국가를 상대로 확인의 소를 제기할 이익이 없다는 소송불요설이 대립하였다.<sup>57)</sup>

대법원은, 수용대상인 토지 등의 소유자가 기업자를 상대로 절대적 불확지 공탁이 된 공탁금에 대한 출급청구권이 자신에게 귀속되었다는 확인판결을 받아 그 판결이 확정되면, 그 확정판결 정본은 ‘출급청구권을 갖는 것을 증명하는 서면’에 해당하여 토지 등 소유자는 위 판결 정본을 공탁금출급청구서에 첨부하여 공탁소에 제출함으로써 공탁금을 출급받을 수 있다고

56) 대법원 1997. 10. 16. 선고 96다11747 전원합의체 판결의 다수의견 : 절대적 불확지의 공탁을 예외적으로 허용하는 것은 공익을 위하여 신속한 수용이 불가피함에도 기업자가 당시로서는 과실 없이 채권자를 알 수 없다는 부득이한 사정으로 인한 임시적 조치로서 편의상 방편일 뿐이므로, 기업자는 공탁으로 수용보상금 지급의무는 면하게 되지만, 이로써 위에 본 공탁제도상 요구되는 채권자 지정의무를 다하였다거나 그 의무가 면제된 것은 아니라고 한다.

57) 위 각 견해의 구체적인 내용 및 근거에 관하여는, 강용현, “절대적 불확지 공탁의 경우 공탁금출급청구권 확인소송의 상대방”, 『국민과 사법 : 윤관 대법원장 퇴임기념 논문집』, 박영사, 1999, pp.555~558.

판시하여,<sup>58)</sup> 적어도 공탁자를 상대로 한 소로써 공탁금출급청구권의 귀속을 확인받을 수 있다고 결론짓고 있다.

공탁제도를 관리할 뿐인 국가는 출급청구권의 귀속에 아무런 이해관계가 없는데, 국가를 상대로 출급청구권의 확인을 구할 수 있게 하는 것은 분쟁의 존부에 관한 지나친 의제라고 보아야 하고, 공탁법에서 정한 항고 등을 거치게 하는 것은 절차적 번잡함을 초래하므로, 공탁자 피고설이 타당하다고 생각한다.

## 나. 절대적 불확지 공탁에 있어 양도소득의 귀속시기

수용보상금에 대한 절대적 불확지 공탁의 경우에 공탁금의 출급청구권 귀속에 관한 판결이 확정되기 전까지는 채권자의 불명으로 인하여 그 권리가 확정되었다고 볼 수 없음은 물론이다. 앞에서 살펴본 ‘대금청산’의 실질적인 의미에 비추어 보면, 공탁금의 출급청구권자가 객관적으로 확인되지 않은 이상, 귀속불명의 대금이 청산되었다고 볼 수도 없다. 결국 절대적 불확지 공탁에 있어서도, 그 공탁금의 출급을 구하는 자가 공탁자인 사업시행자를 상대로 제기한 공탁금출급청구권 확인청구소송에서 그 청구를 인용하는 판결이 확정된 때가 권리의 확정일이자, 대금청산일이 된다.

## 2. 수용보상금의 증감에 관한 다툼이 있는 경우의 양도소득 귀속시기

### 가. 개 요

수용재결에서 정한 손실보상금액에 이의가 있는 경우에 사업시행자나 토지 등 소유자는 중앙토지수용위원회에 이의신청을 하여 이의재결을 받거나(공익사업법 제83조, 제84조) 보상금의 증감에 관한 행정소송을 제기할 수 있

58) 대법원 1997. 10. 16. 선고 96다11747 전원합의체 판결의 다수의견.



다(공익사업법 제85조). 위 이의신청이나 행정소송의 제기에 따라 보상금의 액수에 변동가능성이 남아 있는 경우, 소득세법상 양도소득의 귀속시기를 언제로 볼 것인가 하는 문제는 실무상 빈번하게 문제되고 있다. 아래에서는 이의재결이나 행정소송의 진행경과에 따른 사례의 유형별로 권리확정주의의 틀 속에서 ‘대금청산일’이라는 일반기준에 비추어 양도소득의 귀속시기를 구체적으로 검토해 본다.

## 나. 사례의 유형별 검토

### (1) 수용재결에 대한 이의신청이나 행정소송의 제기 없이 보상금이 지급된 경우

이러한 경우에는 보상금이 지급된 날에 대금이 청산되었다고 보면 된다. 비록 이의신청이나 행정소송의 제기기간<sup>59)</sup>이 경과하기 이전에 보상금이 지급되었다고 하더라도, 보상금의 현실적인 지급으로 분쟁의 가능성이 해소된 이상, 위 지급일에 권리가 확정되었다고 보는 데에는 무리가 없다.

### (2) 수용재결에 대한 이의신청이나 행정소송의 제기에 따라 보상금이 공탁되었으나, 쟁송 결과 보상금액에 변동이 없는 경우

대법원은, 공용수용으로 인한 양도의 경우에도 소득세법상 양도차익의 산정을 위한 양도시기는 소득세법 제98조, 같은 법 시행령 제162조 제1항에 따라 그 대금을 청산한 날임을 전제로, 위와 같은 경우에 수용대상인 토지의 양도시기는 그 보상금의 증감에 관한 판결의 확정일이 아니라 위 각 규정에 따라 그 대금청산일에 해당하는 수용재결에서 정한 손실보상금의 공탁일이라고 판시하였고,<sup>60)</sup> 앞에서 살펴본 바와 같이 위 판결의 결론에 동

59) 수용재결에 대한 이의신청은 그 재결서의 정본을 받은 날부터 30일 이내에(공익사업법 제83조 제3항), 재결에 불복한 행정소송은 재결서를 받은 날부터 60일 이내에, 이의신청을 거쳤을 때에는 이의신청에 대한 재결서를 받은 날부터 30일 이내에(공익사업법 제85조 제1항) 각 제기할 수 있다.

60) 대법원 2005. 5. 13. 선고 2004두6914 판결.

조하는 견해<sup>61)</sup>도 유력하게 제시되고 있다.

그러나 권리의 주된 내용인 채권액에 다툼이 있어 권리가 확정되었다고 볼 수 없는 경우에도 그 쟁송 결과에 따라 보상금액에 변동이 없으면 당초 손실보상금의 공탁일에 이미 권리가 확정되었다고 보는 것은 결과론적 논리구성으로서 다소 무리한 측면이 있다고 본다. 보상금액에 다툼이 있는 이상, 보상금액이 확정되기 이전까지는 보상금 지급의무의 이행이 완료되었다고 볼 수도 없어 위 공탁일에 대금이 ‘청산’되었다고 볼 수도 없다. 따라서 보상금의 증액을 둘러싼 이의재결이나 행정판결의 확정일에 권리가 확정되었다고 보아야 하고, 위 확정일이 대금청산일로서 양도시기에 해당한다고 봄이 옳다.

### (3) 수용재결에 대한 이의신청이나 행정소송의 제기에 따라 보상금이 공탁되었고, 쟁송 결과 보상금이 증액된 경우

위와 같은 경우에는 이의재결이나 행정판결에서 확정된 내용에 따라 증액된 보상금을 지급하거나 공탁한 날에 대금의 청산이 있다고 보아, 위 지급일이나 공탁일을 양도시기로 보면 된다.<sup>62)</sup> 비록 이의재결이나 행정판결의 확정 자체에 의하여 권리는 확정되었다고 할 수 있으나, 그 증액된 보상금이 전부 지급되거나 공탁되지 않았다면, 대금이 청산되었다고 볼 수는 없기 때문에, 위 지급일이나 공탁일을 양도소득의 귀속시기로 보아야 하는 것이다.<sup>63)</sup>

61) 조일영, 앞의 논문, pp.652~653.

62) 같은 취지로는, 조일영, 앞의 논문, p.653.

63) 이는 전형적으로 권리의 확정일 이후에 대금의 청산일이 있는 경우로서, 양도시기에 관한 법정기준인 ‘대금청산일’ 이전에 이미 권리의 확정이 있었으므로, 권리확정주의와의 저촉문제는 발생하지 않는다. 문제는 권리의 확정일 이전에 법정기준에 따른 일자가 있는 경우인데, 이때에는 ‘권리확정주의에 의한 양도시기 법정기준의 수정(예외)’이 등장할 수밖에 없다.

# 다. 보론 — 개정된 소득세법 시행령 제162조 제1항 제7호와 관련하여

개정된 소득세법 시행령 제162조 제1항 제7호에 따라 공익사업법이나 그 밖의 법률에 따라 공익사업을 위하여 수용되는 경우 수용의 개시일 또는 소유권이전등기 접수일이 대금을 청산한 날보다 빠르면, 그 수용개시일이나 등기접수일을 양도시기로 보아야 할 것인데, 보상금의 귀속 주체, 액수 등에 관한 다툼이 있어 권리가 확정되었다고 볼 수 없는 경우에는 위 각 일자를 양도시기로 보기 어려울 것이다. 앞서 설명한 바와 같이 위 규정 역시 권리확정주의의 큰 틀 내에서만 구체적인 사안에 적용될 수 있음을 고려하면, 위 규정의 개정으로 인하여 앞서 전개한 논의에서 달라질 것은 없는 셈이고, 권리확정주의와의 관계에 관한 충분한 고려 없이 ‘수용개시일’만을 양도시기 중 하나로 편입하도록 규정을 개정하는 것만으로는 관련 문제를 불식시키기에는 어려움이 있다고 보인다.

## 參 考 文 獻

### 1. 국내 문헌

- 강용현, “절대적 불확지 공탁의 경우 공탁금출급청구권 확인소송의 상대방”, 『국민과 사법 : 윤관 대법원장 퇴임기념 논문집』, 박영사, 1999.
- 구옥서, “양도소득세에 관한 몇 가지 검토”, 『재판자료(조세법실무연구)』 제115집, 2008.
- 김석환, “권리확정주의에 의한 이자소득의 귀속시기”, 『대법원판례해설』 통권 제88호, 2011.
- 김소영, “채권자 불확지 변제공탁과 소멸시효”, 『민사재판의 제문제』 제16권, 2007.
- 김재길, “수용토지에 대한 양도소득세에 있어서 법원판결의 양도시기에 대한 소고”, 『토지보상법연구』 제12집, 2012.
- 대법원 법원행정처, 『공탁실무편람』, 2009.
- 박종수, “수용관련 보상금에 대한 과세의 헌법적 문제점 — 양도소득 과세를 중심으로 —”, 『법학논고』 제29집, 2008.
- 우창록, “고정자산 양도손익의 귀속시기”, 『변호사 법률실무연구』 제23집, 1993.
- 윤병각, “채권의 존부 및 범위에 관하여 다툼이 있는 경우에 있어 소득의 귀속시기와 지연손해금이 기타소득인지 여부”, 『대법원판례해설』 제19권 제2호, 1993.
- 임완규, “세법상 손익의 귀속시기”, 『특별법연구』 제3권, 1989.
- 이창희, 『세법강의』(제8판), 박영사, 2009.
- 이태로·한만수, 『조세법강의』(신정5판), 박영사, 2009.
- 임승순, 『조세법』, 박영사, 2012.
- 조일영, “토지수용에 의한 양도의 경우, 양도소득 산정의 기준이 되는 양도시기”, 『대법원판례해설』 통권 제55호, 2005.

### 2. 외국 문헌

- 金子宏, 『租稅法』(第17版), 弘文堂, 2012.
- 北野弘久, 『稅法解釋の個別的研究 I』, 學陽書房, 1979.

酒井克彦, 『所得税法の論点研究』, 財經詳報社, 2012.

植松守雄, “收入金額(收益)の計上時期に關する問題”, 『租税法研究』 第8号, 1980.

\_\_\_\_\_, “賃料増額請求”, 『租税判例百選』(第3版), 有斐閣, 1992.

Marvin Chirelstein, *Federal Income Taxation(10th Edition)*, Foundation Press, 2005.

Myron C. Grauer, “The Supreme Court’s Approach to Annual and Transactional Accounting for Income Taxes : A Common Law Malfunction in a Statutory System?”, 21 *Georgia L. Rev.* 329, 1986.

Bierman · Helstein, “Accounting for Prepaid Income and Estimated Expenses Under the Internal Revenue Code of 1954”, 10 *Tax L. Rev.* 83, 1954.

“Taxation of Prepaid Income : A Temporary Solution”, 67 *Yale L. J.* 1425, 1958.

“Taxing Unsettled Income : The ‘Claim of Right’ Test”, 58 *Yale L. J.* 955, 1949.

“Income Tax — What is income — Taxpayer allowed refund of tax paid on profit — sharing bonus returned to corporation in later year because of renegotiation”, 61 *Harvard L. Rev.* 710, 1948.

<Abstract>

**The Imputed Time of the Capital Gains in Creditor-Unascertained Deposit of Compensation for the Expropriation.**

Jung, Ki Sang\*

A public project operator becomes to have ownership of lands at the starting date of the expropriation by the expropriation decision and pay compensation for the expropriation. In case that the public project operator does not know the person entitled to compensation without negligence because ownership of the lands is being disputed, the operator can have ownership of the lands by deposit in place of payment of compensation.

It has been argued when the imputed time of the capital gains is in case of creditor-unascertained deposit of compensation. This issue is directly relevant to establishment of the relationship between ‘settlement principle of claims(the imputed time of the capital gains is the date when the judgment in the action for confirmation of the right to claim the deposit becomes final and conclusive)’ and ‘Article 98 of Income Tax Act and Article 162 ① of Regulations for Income Tax Act(the imputed time of the capital gains is the date when the operator deposits compensation for the expropriation)’.

The Supreme Court ruled that, on the premise that the above regulations do not stipulate general principles without exception, the imputed time of the capital gains should be the date when the judgment in the action for confirmation of the right to claim the deposit becomes final and conclusive in case of creditor-unascertained deposit of compensation for the expropriation. This decision has the meaning to confirm that settlement principle of claims can function as general criteria for determining the imputed time of the capital gains despite the above substantive enactment.

▶ **Key Words** : compensation for the expropriation,  
creditor-unascertained deposit, capital gains,  
settlement principle of claims

---

\* Eastern Branch of Busan District Court