

국세기본법 개편방안

- 민사채권과의 조화를 중심으로 -

2006. 12

김완석 · 한상국 · 박 훈

서 언

세법은 납세자와 과세관청 모두에게 세금을 이해하고 이를 납부하는 데 중요한 기준이 된다. 과세관청이 납세자에 비해서 우월한 지위에서 비교적 수월하게 세금을 거두던 상황에 변화가 일고 있다. 다수의 세목에서 국가가 직접 나서서 부과 및 징수하기보다는 납세의무자에게 신고 및 납부하도록 하고 국가는 이를 지켜보고 잘못된 신고 및 납부에 대해 사후적으로 부과권 및 징수권을 행사하는 경우로 바뀌고 있다.

세법은 과세관청이 세금을 징수하는 데 있어서 그리고 납세자가 재산권을 방어하는 데 있어서뿐만 아니라 납세자 스스로 세금을 신고 및 납부하는 데에도 중요한 기준이 되고 있다. 따라서 납세자와 과세관청 양자 모두에게 규범이 되는 세법을 통일적이고 이해하기 쉽도록 만드는 것이 필요하다. 이를 위해서 세법의 형식적 측면의 개편과 내용적 측면의 개편이 필요하다. 본 보고서는 후자에 주안점을 두고 있다.

민사채권과 조세채권의 조화를 통해서 납세자와 과세관청을 대등하게 보려는 움직임이 활성화되는 가운데, 조세채권이 민사채권과 비교하여 우선하여 징수할 수 있는 현행 국세기본법상의 국세우선의 원칙을 전면적으로 재검토해야 할 시점에 도달했다고 판단된다. 또한 납세의무자의 납세의무가 확장되는 상황 속에서 이는 납세자의 권리보호라는 측면에서 타당한지도 살펴볼 필요가 있다.

3인의 연구자는 이러한 같은 배경 아래서 민사채권과의 조화라는 측면에서 국세우선의 원칙, 제2차납세의무 및 연대납세의무를 재검토하면서 국세기본법 개편방안을 연구하였다.

본 보고서는 본 연구원의 한상국 박사, 서울시립대학교의 김완석 교

수 및 박 훈 교수에 의해 집필되었다. 저자는 본 연구를 위해 도움을 준 많은 분들에게 감사하고 있다. 특히 본 보고서를 세밀히 읽고서 논평해 준 익명의 논평자, 중간보고 및 최종보고서의 논평자 그리고 면담에 기꺼이 응해준 관련 학자 및 공무원들에 대해 감사하고 있다. 또 본 연구에 도움을 아끼지 않은 본원의 황진영 연구원 및 안상숙 연구조원에게도 감사하고 있다.

끝으로 본 보고서의 내용은 저자들의 개인적인 의견이며 본 연구원의 공식적인 견해가 아님을 밝혀둔다.

2006년 12월

한국조세연구원

원장 최 용 선

요약 및 정책시사점

세법은 과세관청이 세금을 징수하는 데 납세자가 재산권을 방어하는 차원에서뿐만 아니라 납세자 스스로 세금을 신고 및 납부하는 데에도 중요한 기준이 되고 있다. 납세자와 과세관청 양자의 조세와 관련된 규범이 되는 세법을 통일적이고 이해하기 쉽도록 만드는 것이 필요하다. 이를 위해서는 세법 법령의 체계나 구성을 바꾸는 형식적 측면의 개편과 함께 동일한 쟁점에 대해 세목 간 논리적이고 합리적인 일관성이 유지될 수 있도록 내용적 측면의 개편도 함께 이루어질 필요가 있다. 이 논문에서는 후자에 초점을 맞추었다.

그런데 약 86여개의 조문을 갖고 있는 국세기본법은 다양한 국세에 관한 쟁점을 다루고 있다. 국세기본법의 개편 방향을 제시하는 주요 쟁점 중에 납세자의 권리행사를 적극적인 측면에서 바라볼 수 있는 것 중의 하나가 민사채권과 조세채권의 조화라 할 수 있다. 조세가 국가가 재정수요를 목적으로 국민에게 반대급부 없이 강제적으로 걷는 금전적 부담이기는 하지만, 납세의무의 확정을 국민에게 맡기고 세무조사를 할 때 납세자의 권리보호가 강조되고 있는 상황에서 납세자에게는 과세관청과 보다 대등한 관계가 부여되고 있다.

이러한 납세자와 과세관청을 대등하게 보아야 하는 흐름을 인정한다면 조세채권이 민사채권과 비교하여 우선하여 징수될 수 있는 현행 국세기본법상 국세우선의 원칙의 전면적인 재검토가 필요하다. 또한 납세의무자의 납세의무가 확장되는 여러 제도가 납세자의 권리보호라는 측면에서 과연 타당한지도 살펴볼 필요가 있다. 납세의무가 확장되는 납세의무의 승계, 제2차납세의무, 연대납세의무,

물적납세의무 등 가운데 논란이 많았던 국세기본법 제38조 내지 제 37조의 제2차납세의무제도, 국세기본법 제25조 내지 제25조의 2 연 대납세의무제도를 중심으로 살펴본다. 결국 이 논문에서는 납세자의 적극적인 권리행사라는 측면에서 종전의 국세기본법상 국세우 선의 원칙, 제2차납세의무, 연대납세의무를 재검토하면서 국세기본 법 개편방안을 제시한다. 구체적인 개편방안 13가지는 다음과 같다.

첫째, 법정기일 중 납세고지서의 발송일을 납부기한으로 바꾸어야 한다. 납세증명서 개선을 통해 담보권자가 담보물권 설정시 조 세채권의 유무 및 액수를 알 수 있다고 하더라도 그러하다.

둘째, 당해세의 범위를 축소하여야 한다. 대법원 판례에서 당해세 의 범위를 제한하는 경우를 명문화하여야 한다. 더 나아가 상속세 와 증여세는 당해세에서 제외하여야 한다. 종합부동산세의 경우에도 그러하다.

셋째, 확정 전 압류의 소급효를 제한하여야 한다. 압류등기 또는 등록이 있더라도 법정기일은 신고일이나 납세고지서의 발송일(개 정이 된다면 납부기한)로 보고 그 이전 압류등기 또는 등록은 가압 류 정도의 효력만을 부여하여야 한다.

넷째, 담보재산 양도시 우선순위를 개선하여야 한다. 과세관청의 압류등기 또는 등록이 없는 경우에도 양도인에게 조세채무를 부담 할 충분한 재산이 없는 경우에 한하여 양도된 담보재산의 환가절차 에서 담보권자가 배당받을 금액 중에서 그 재산이 양도되지 않았다 면 담보권자에게 배당되지 않았을 금액을 한도로 징수하도록 하여 야 한다. 담보권자의 담보설정일이 양도인에 대한 조세채권의 법정 기일보다 우선하는 경우에는 양수인에 대한 조세채권의 법정기일 이 담보권자의 담보설정일보다 우선하는 경우에도 담보권의 우선 순위를 인정하여야 한다

다섯째, 민법상 연대채무를 준용하는 방식의 법체계를 탈피하여, 세법상 독자적인 연대납세의무의 규정을 신설하는 것이 필요하다.

세법상 연대납세의무의 경우에는 민법상 연대채무와 차이점을 분명하게 하기 위해서이다.

여섯째, 세법상 독자적인 연대납세의무 규정을 신설할 경우에, 현재 혼용하고 있는 연대납세의무에 대한 법률용어를 일관성 있게 통일하는 것이 필요하다.

일곱째, 연부연납제도로 인해서 상속·증여세의 연대납세의무가 개인의 재산권 처분의 자유를 제한하지 않도록 운영되어야 할 것이다.

여덟째, 청산인 등의 제2차납세의무의 경우 징수순위에 관한 규정의 신설, 잔여재산의 분배 또는 인도를 받은 자의 한도액의 개선, 개별세법상의 중복적인 규정의 삭제 등을 개편안으로 제시할 수 있다.

아홉째, 과점주주의 제2차납세의무제도는 폐지하는 것이 타당하나, 현행대로 존치하는 경우에는 과점주주 중 일정한 요건을 갖춘 자의 축소, 코스닥상장법인의 주주에 대한 적용 배제, 특수관계자의 범위의 축소 등이 필요하다.

열 번째, 사업양수인의 제2차 납세의무의 경우 사업에 관한 국제세목의 명료화와 그 범위를 축소하여야 한다.

열한 번째, 법인격 없는 사단 등의 납세의무, 실질소득자 등의 납세의무에 대하여도 제2차 납세의무를 신설하는 것이 바람직하다.

열두 번째, 압류한 재산 중 제2차 납세의무자의 재산은 본래의 납세의무자의 재산을 매각한 후가 아니면 매각할 수 없도록 하여야 한다.

열세 번째, 제2차 납세의무의 부과권의 제척기간에 관한 규정을 명료화하여야 한다.

목 차

제1장 서론	15
제1절 연구의 목적	15
제2절 연구방법과 연구범위	18
제3절 선행연구와의 차별성	19
1. 선행연구	19
2. 차별성	20
제2장 국세기본법의 법적 성격과 체제	22
제1절 국세기본법의 법적 성격	22
1. 세법의 기본법으로서 지위	22
2. 내국세 실체법 및 구제법의 기본법으로서 지위	24
3. 민법과의 관계	28
제2절 국세기본법의 체제	31
1. 국세기본법의 연혁	31
2. 현행 국세기본법 체제에 대한 평가	52
제3장 국세우선의 원칙에 관한 규정의 개편방안	57
제1절 현행제도	57
1. 국세우선의 원칙의 의의	57
2. 조세채권과 피담보채권	63
3. 당해세와 피담보채권	65
4. 조세채권과 임차보증금·임금채권	67

제2절 외국의 국세우선의 원칙	68
1. 독 일	68
2. 일 본	69
3. 미 국	70
제3절 국세우선의 원칙의 문제점	72
1. 성실한 담보권자의 법적 지위 불안	73
2. 납세자의 담보제도 이용 제한	76
3. 담보재산 양도시 우선순위의 부당성과 불명확	77
제4절 국세우선의 원칙의 개선방안	79
1. 납세증명서제도의 보완	79
2. 법정기일의 변경	81
3. 당해세의 인정범위 축소	82
4. 확정 전 압류의 소급효 제한	83
5. 담보재산 양도시 우선순위 개선	84
제4장 제2차납세의무에 관한 규정의 개편방안	87
제1절 현행제도의 개관	87
1. 제2차납세의무와 법적 정당성의 문제	87
2. 제2차납세의무의 성격	89
3. 제2차납세의무의 성립과 확정	91
4. 제2차납세의무의 유형	92
제2절 외국의 제2차납세의무제도	117
1. 독 일	117
2. 일 본	127
3. 미 국	134
제3절 제2차납세의무제도의 문제점	138
1. 청산인 등의 제2차납세의무제도의 문제점	138

2. 출자자의 제2차납세의무제도의 문제점	141
3. 사업양수인의 제2차납세의무제도의 문제점	160
4. 제2차납세의무규정의 미비에 따른 징수상의 애로	163
5. 제2차납세의무자의 재산의 매각순서의 미비	166
6. 제2차납세의무의 부과권의 제척기간에 관한 규정의 미비 ..	167
제4절 제2차납세의무제도의 개선방안	168
1. 청산인 등의 제2차납세의무제도의 개선방안	168
2. 출자자의 제2차납세의무제도의 개선방안	170
3. 사업양수인의 제2차납세의무제도의 개선방안	181
4. 법인격 없는 사단의 납세의무 등에 대한 제2차납세 의무의 확충	182
5. 제2차납세의무자의 재산 환가절차의 개선	185
6. 제2차납세의무의 부과권의 제척기간에 관한 규정의 명료화	186

제5장 연대납세의무에 관한 규정의 개편방안

제1절 우리나라의 연대납세의무제도	188
1. 개 관	188
2. 우리 세법상 연대납세의무	197
제2절 외국의 연대납세의무제도	222
1. 일 본	222
2. 독 일	224
3. 오스트리아	226
4. 시사점	226
제3절 연대납세의무의 문제점	227
1. 법체계상의 문제점	228
2. 법률용어의 혼용에 대한 문제점	228

3. 소유권 제한에 대한 문제점	229
제4절 연대납세의무의 개선방안	231
1. 법체계상의 개선방안	231
2. 법률용어의 혼용에 대한 개선방안	231
3. 소유권 제한에 대한 개선방안	232
 제6장 결어 : 정책적 제언	 234
 참고문헌	 237

표 목 차

〈표 2-1〉 세목별·영역별 입법방식	28
〈표 2-2〉 국세기본법의 장·절별 조문구성	52

제1장 서론

제1절 연구의 목적

세법은 과세관청뿐만 아니라 납세자에게 있어 세금을 이해하고 이를 납부하는 데 중요한 기준이 된다. 과세관청이 국가의 재정수요를 목적으로 우월한 지위에서 일반 사인 간의 법률관계보다 손쉽게 세금을 걷는 것은 시대의 흐름상 변화가 일고 있다. 양도소득세를 비롯하여 세금의 수납에 있어 국가가 직접 나서서 부과 및 징수하기보다는 납세의무자에게 신고 및 납부하도록 하고 국가는 이를 지켜보고 잘못된 신고 및 납부에 대해 사후적으로 부과권 및 징수권을 행사하는 경위로 바뀌고 있다.

세법은 과세관청이 세금을 징수하는 데 납세자가 재산권을 방어하는 차원에서뿐만 아니라 납세자 스스로 세금을 신고 및 납부하는 데에도 중요한 기준이 되고 있다. 납세자와 과세관청 양자의 조세와 관련된 규범이 되는 세법을 통일적이고 이해하기 쉽도록 만드는 것이 필요하다. 이를 위해서는 세법 법령의 체계나 구성을 바꾸는 형식적 측면의 개편과 함께 동일한 쟁점에 대해 세목 간 논리적이고 합리적인 일관성이 유지될 수 있도록 내용적 측면의 개편도 함께 이루어질 필요가 있다. 1974년 12월 국세기본법이 제정된 이후 국세기본법 전면 개정은 없었지만 2006년 12월 현재 약 32차례 개정이 있었고, 소득세법, 법인세법, 상속세및증여세법 등의 경우 전면개정이 있었고, 종합부동산세법처럼 새로운 개별세법이 생기기도 하였다. 이러한 변화를 국세기본법에서 수용하려고만 하더라도 국세기본법의 개편은 필요하다고 할 수 있다. 형식적인 측면의 세법체제 개편과 관련해서는 신고 및 부과, 징수,

구제, 처벌 등을 통일적으로 규율할 수 있는 기본법의 제정 자체를 고려해 볼 수 있다. 현재 우리나라 내국세에 대해 각 세목에 대해서는 한 세목당 하나의 법률(상속세및증여세법 예외)을 정하고 있고(예컨대, 소득세법, 법인세법, 부가가치세법 등) 일반적이고 공통적인 사항은 국세기본법에 규정을 두고 있으며, 징수에 대해서는 국세징수법, 조세범에 대해서는 조세범처벌법과 조세범처벌절차법에 각각 규정을 두고 있다. 이를 통합하는 형태의 통합법 제정도 고려해 볼 수 있는 것이다. 다만 납세자나 과세관청 모두에게 세금에 대한 이해를 높이는 데 기여할 수 있는 작업이기는 하지만 이 역시 커다란 연구주제가 될 수 있다. 한편 이러한 형식적 체제개편만을 한다고 하여 어렵다고 인식되는 세법의 내용이 쉬워지는 것은 아니다. 세법의 법문 및 표현을 보다 분명하게 하고 쉽게 하는 작업이 병행된다면 형식적 측면의 개편도 납세자의 세법에 대한 이해를 높일 수 있다.

그러나 표현을 쉽게 하고 해당 조문을 이리 저리 옮기고 더 나아가 세법을 합치거나 분리하여 세법을 보다 이해하기 쉽게 만들기 위해서는 어떠한 내용을 어디에 어떻게 담을 것인가에 대한 연구가 함께 이루어져야 조문이나 세법의 개편 방향이 정해질 수 있다. 예컨대 가산세제도에 대해 개별세법마다 복잡하게 되어 있던 것을 2006년 12월 국세기본법 개정으로 신고불성실가산세 등 공통적용되는 가산세규정을 국세기본법으로 이관했는데, 이는 형식적인 국세기본법 체제 개편을 위해 현행 가산세제도의 문제점에 대한 연구와 개선방안에 대한 연구가 선행되어 가능한 일이었다.¹⁾

문제는 국세의 기본적이고 공통적인 사항을 규율하고 있는 국세기본법이 그 기능을 다하고 있는지, 다하지 못하고 있다면 그 기능을 다할 수 있도록 국세기본법을 개정하여야 할 텐데, 이러한 평가를 어디

1) 이에 대한 최근의 국내연구로는, 한상국·구자은·황진영, □주요국의 가산세제도-미국, 일본, 독일, 프랑스, 영국-□, 한국조세연구원 세법연구센터, 2006. 8이 있다.

에서부터 시작하는가이다. 약 86여개의 조문을 갖고 있는 국세기본법은 다양한 국세에 관한 쟁점을 다루고 있는데 어떠한 쟁점을 선택하여 제한된 시간과 인력으로 중요하고도 현실성 있는 국세기본법 개편방안을 제시하느냐가 연구의 관건이라 할 것이다.

1974년 12월 국세기본법 제정 이후 납세의무의 확정은 과세관청의 부과처분보다는 납세의무자의 신고에 의존하는 쪽으로 가면서 납세자의 순응비용이 증가하여 납세자에게 불리한 측면이 있었지만, 1996년 12월 납세자의 권리규정이 국기세기본법 제7장의 2에 신설되면서 납세자 권리의 중요성이 보다 강조되었다는 점에서 유리한 변화도 있었다. 다소 선언적인 이러한 변화를 법개정 10여년이 지난 시점에서 재평가하면서 세무조사제도를 중점으로 연구하는 것도 의미 있는 작업이라 할 수 있다. 그러나 이러한 납세자의 권리보호는 세무조사로 권리가 침해받는 경우 이를 보호하는 관점이고 납세자와 과세관청과의 관계가 보다 대등한 관계, 예컨대 채권채무자의 법률관계에서 납세자의 권리행사를 보다 적극적으로 인정하는 데에는 한계가 있다. 국세기본법 개편의 방향을 제시하는 주요 쟁점 중에 이처럼 납세자의 권리행사를 적극적인 측면에서 바라볼 수 있는 것 중의 하나가 민사채권과 조세채권의 조화를 들 수 있다.

조세법률관계가 권력관계인지 채권채무관계인지에 대해 다툼이 있었지만 오늘날 과세관청과 납세자의 관계는 민법상 채권채무관계와 공통점이 강조되는 경우에는 채권채무관계로 설명되고, 민사상 채권채무관계와 차이점이 강조되는 경우에는 과세관청이 사인과 다르다는 권력관계로 설명이 되고 있다. 조세가 국가가 재정수요를 목적으로 국민에게 반대급부 없이 강제적으로 걷는 금전적 부담이기는 하지만 납세의무의 확정을 국민에게 맡기고 세무조사를 할 때 납세자의 권리보호가 강조되고 있는 상황에서 납세자에게는 과세관청과 보다 대등한 관계가 부여되고 있다.

이러한 납세자와 과세관청을 대등하게 보아야 하는 흐름을 인정한

다면 조세채권이 민사채권과 비교하여 우선하여 징수될 수 있는 현행 국세기본법상 국세우선의 원칙의 전면적인 재검토가 필요하다. 민사채권보다 조세채권의 징수를 우선할 이론적인 근거가 있기는 하지만 국세기본법 제35조에서 규정하고 있는 국세우선과 관련한 세부적인 내용의 타당성을 살펴봄으로써 국세기본법 개편시 민사채권과의 조화 정도를 가늠할 수 있을 것이다. 또한 납세의무자의 납세의무가 확장되는 여러 제도가 납세자의 권리보호라는 측면에서 과연 타당한지도 살펴볼 필요가 있다. 납세의무가 확장되는 범주로는 납세의무의 승계, 제2차납세의무, 연대납세의무, 물적납세의무 등을 들 수 있다. 이 중 세부적인 쟁점으로 논란이 많았던 국세기본법 제38조 내지 제37조의 제2차납세의무제도, 국세기본법 제25조 내지 제25조의 2 연대납세의무제도를 중심으로 살펴본다.

결국 본 보고서에서는 납세자의 적극적인 권리행사라는 측면에서 종전의 국세기본법상 국세우선의 원칙, 제2차납세의무, 연대납세의무를 재검토하면서 국세기본법 개편방안을 제시하고자 한다.

제2절 연구방법과 연구범위

먼저 문헌조사를 들 수 있다. 세법 관련 학회의 학회지가 문헌 연구 대상의 하나이다. 한국세법학회, 한국세무학회, 한국국제조세협회, 조세연구포럼, 관세학회 등이 주요 세법 관련 학회이다. 또한 세법 관련 연구소의 발간 문헌도 살펴본다. 한국조세연구원, 서울시립대 부설 지방세연구소, 지방행정연구원 등이 주요 세법 관련 연구소이다. 그리고 각 대학의 법학, 세무학 관련 석박사 학위논문을 조사 및 검토한다.

다음으로 세법분야와 세법 관련 법학분야의 법리연구를 들 수 있다. 세법분야는 내국세법뿐만 아니라 지방세법, 관세법의 경우까지 검토한다. 국세기본법과 관련된 조세법 이외 법학분야로는 행정법, 민사법(민법, 민사소송법), 형사법(형법, 형사소송법) 분야를 들 수 있다. 그

중에서도 민법분야에서 축적된 법리를 사용한다.

마지막으로 일본, 미국, 독일 등의 경우를 문헌조사나 관련법제 전문가의 인터뷰 등을 통해 사례연구를 한다.

본 연구는 이러한 연구방법을 통해 국세기본법 개편을 연구하고자 한다. 납세자의 권리향상과 과세행정의 통일적인 운영을 위해 국세기본법의 개편은 필요하다. 국세기본법의 개편은 내국세와 지방세, 관세의 통일적인 규율, 내국세 자체의 통일적 규율의 측면에서 이루어질 수 있다. 이는 형식적인 측면에서의 개편과 내용적인 측면에서 개편 두 가지 방향에서 접근이 가능하다. 그러나 각자의 개편방향 하나하나가 하나의 큰 연구주제가 될 수 있다는 점에서 본 연구에서는 내용적인 측면에 초점을 맞추고자 한다. 내용적인 측면에서의 국세기본법 개편의 경우에도 민사채권과 관련을 갖는 주요한 국세우선의 원칙, 제2차납세의무, 연대납세의무에 국한하여 살펴본다. 이러한 연구범위 내에서 본 연구는 다음과 같은 구성에 의한다.

- 제2장 국세기본법의 법적 성격과 체제
- 제3장 국세우선의 원칙에 관한 규정의 개편방안
- 제4장 제2차납세의무에 관한 규정의 개편방안
- 제5장 연대납세의무에 관한 규정의 개편방안
- 제6장 결어(정책적 제언)

제3절 선행연구와의 차별성

1. 선행연구

국세기본법 전체를 대상으로 개편방안을 다루었던 주요한 논문으로는, 아래의 세가지를 들 수 있다. 발표된 순서에 따라 살펴본다.

이철송 교수(1994년)는 □국세통칙법의 개정 방향에 관한 연구□에서 국세기본법과 국세징수법의 시행 이후 특히 적용상 문제가 많았던 13

개의 항목을 추려 입법론을 제시하였다. 입법론으로는 i) 조세회피 방지를 위한 일반규정 신설 ii) 법인격 없는 단체의 법적 취급의 개선 iii) 연대납세의무제도의 정비 iv) 국세기본법 제3, 4, 5장의 체계 개선 v) 신고결정제도의 개선 vi) 수정·신고제도의 개선 vii) 예규의 활성화와 과세견적제도의 도입 viii) 과점주주의 제2차 납세의무제도의 개선 ix) 사업양수인의 제2차 납세의무제도의 개선 x) 국세환급가산금제도의 개선 xi) 행정불복제도의 개선 xii) 임원처분제도의 개선 xiii) 가산세제도의 합리화 등을 제시하고 있다.

최명근 교수(2002년)는 □우리나라 세무행정의 발전적 개선방안-세무절차의 민주화를 중심으로-□에서 세무행정과 관련된 국세기본법 일부규정과 국세징수법에 대한 개편방향을 제시하였다. 조세절차법의 재정비와 그 행정개선, 세무조사절차의 합리화를 주장하고 있다.

김완석 교수(2006년)의 □알기 쉬운 조세법체계로의 개편방향□에서 내국세, 관세, 지방세 등 조세 전반의 법률의 형식적 개편방안을 제시하고 있다. 이 연구에서는, 현행 조세법체계의 문제로, i) 1세목 1세법 체계의 유지에 따른 규정의 중복성과 복잡성 ii) 법령 간의 통일성 및 법령체계의 일관성 결여 iii) 조세법의 법령편제의 난잡성 iv) 법문 및 표현의 애매성과 난해성 v) 법문의 지나친 축약성과 추상성 vi) 지방세법 체계상의 문제점 vii) 체계적인 조세법 정비계획의 부재 등을 지적하고 있다. 이러한 문제를 해결하기 위한 조세법체계의 개편방안으로는, i) 조세법의 통합과 중복적 규정의 개선 ii) 법령 간의 통일성 및 체계성의 유지 iii) 조세법편제의 개선 iv) 알기 쉬운 세법으로의 개편 v) 내용이 상세하면서도 의미가 분명한 세법으로의 개편 vi) 지방세법체계의 개선 vii) 알기 쉬운 조세법 개편작업의 추진 등이 제시되고 있다.

2. 차별성

본 연구는 국세기본법 자체의 개편을 대상으로 하였다는 점에서 위

연구들과 공통점을 갖는다. 그런데 이철송 교수(1994년)의 연구는 실제적인 규정뿐만 아니라 절차적인 문제까지 포함하여 13가지 쟁점을 광범위하게 다루고 있다는 점에서 민사채권과 조세채권의 조화를 중심으로 국세우선의 원칙, 제2차납세의무, 연대납세의무 등 3가지 분야에 대해 심화하여 연구하는 본 연구와는 다르다. 이철송 교수(1994년)의 연구에서도 제2차납세의무, 연대납세의무에 대해서 다루고 있으나, 약 13년 동안 관련규정이 변경되어 구체적인 쟁점에 있어 논리전개가 다를 수밖에 없다. 또한 이철송 교수(1994년)는 실제적인 규정에 대해 정확한 담세력의 파악을 기본논리로 취했는데 반해, 본 연구는 3가지 분야에 대해 납세자의 적극적인 권리행사라는 측면에서 연구하였다는 점에서도 차이를 보이고 있다.

최명근 교수(2002년)의 연구는 국세기본법 개편을 다루었다는 점에서는 본 연구와 공통되나, 납세자의 권리보호라는 측면에서 세무조사 절차 개선이나 조세절차법 재정비를 다루었다는 점에서, 납세자의 적극적인 권리행사의 측면에서 국세기본법의 전혀 다른 영역을 다루었다는 점에서 차이를 보이고 있다.

김완석 교수(2006년)의 연구는 조세법을 알기 쉽게 고치기 위해 조세법의 실제적 내용의 복잡성 및 난해성을 개선하는 방안과 조세법의 형식상·체제상의 복잡성 및 난해성을 동시에 강구하여야 한다는 문제의식에서는 맥을 같이 한다. 그러나 김완석 교수(2006년)의 연구에서는 후자에 초점을 맞추었다는 점에서 전자에 초점을 맞추고 그 중에서도 조세채권과 민사채권의 조화에 국한하여 본 연구가 수행되었다는 점에서 차이를 보이고 있다.

제2장 국세기본법의 법적 성격과 체제

제1절 국세기본법의 법적 성격

1. 세법의 기본법으로서 지위

국세기본법은 모든 세법에 공통적으로 적용되는 통칙적인 일반원칙을 규정하고 있다는 점에서 세법의 기본법이라 할 수 있다. 조세의 헌법과도 같은 의미를 갖고 있다고 하기도 한다.²⁾

국세기본법 제3조에서는 국세기본법이 세법에 우선하여 적용된다고 규정하고 있다(국세기본법 제3조 제1항 본문). 여기서 '세법'이란 국세의 종목과 세율을 정하고 있는 법률과 국세징수법·조세특례제한법·국제조세조정에 관한 법률·조세범처벌법 및 조세범처벌절차법을 말한다(국세기본법 제3조 제2항 제2호). 세금에 관한 법을 통칭하여 세법이라고 하는 경우에는 국세기본법도 그 안에 들어갈 수 있을 것이다. 국세기본법 제3조를 보더라도 국세기본법이 다른 세법의 기본법이라 할 수 있을 것이다.

국세기본법은 다른 세법의 기본적이고 공통적인 사항을 규정하면서 다른 세법의 우선적 효력이 원칙적으로 인정된다. 다만 일정한 경우에 다른 세법을 먼저 적용시키도록 하고 있다(국세기본법 제3조 제1항, 제2항).

- 국세부과의 원칙(국기법 제14조~제17조)
- 납세의무승계에 관한 규정(국기법 제23조~제24조)
- 연대납세의무에 관한 규정(국기법 제25조, 제25조의 2)

2) 이형구·전승훈(편), □조세·재정정책 50년 증언 및 정책평가□, 한국조세연구원, 2003. 12. p. 240.

- 납세담보(국기법 제29조, 제34조)
- 제2차납세의무(조세특례제한법 제104조의 7 제4항에 의한 제2차 납세의무에 한한다).
- 과세관할관청(국기법 제43조~제44조)
- 경정 등의 청구(국기법 제45조의 2)
- 국세환급금의 총당과 환급(조세특례제한법에 의한 환급에 한한다)(국기법 제51조)
- 보칙(국기법 제82조~제86조) : 납세관리인, 고지금액의 최저한, 국세행정에 관한 협조, 과세자료의 제출과 그 수집에 관한 협조
- 관세법 및 수출용원재료에대한관세등환급에관한특례법에서 세관장이 부과·징수하는 국세에 관한 특례규정

제2차납세의무의 경우를 보면, 제2차납세의무의 성립요건에 관하여는 국세기본법 제38조 내지 제41조, 조세특례제한법 제104조의 7, 지방세법 제20조·제22조 내지 제24조·제244조에서 개별적으로 규정하고 있는데, 공통적인 성립요건으로서 본래의 납세의무의 존재와 징수부족액의 발생을 들 수 있다. 제2차납세의무의 유형으로서는 청산인 등의 제2차납세의무(국세기본법 제38조, 지방세법 제20조)³⁾, 출자자의 제2차납세의무(국세기본법 제39조, 지방세법 제22조), 법인의 제2차납세의무(국세기본법 제40조, 지방세법 제23조), 사업양수인의 제2차납세의무(국세기본법 제41조, 지방세법 제24조), 정비사업조합원의 제2차납세의무(조세특례제한법 제104조의7), 건축물 소유자의 제2차납세의무(지방세법 제244조) 등이 있다. 국세의 경우 개별 세목마다 규정은 두고 있지는 않다는 점에서 정비사업조합원의 경우를 제외하고는 제2차납세의무와 관련해서 국세기본법의 경우가 우선적으로 적용된다고 할 것이다.

3) 관세에 있어서는 국세기본법 제38조 내지 제41조의 규정을 준용한다(관세법 제19조 제4항 및 제5항).

연대납세의무의 경우를 보면, 기본적으로 국세기본법 제25조의 규정을 통칙적인 규정으로 하여, 각 개별세법에 연대납세의무에 대한 규정이 산재하여 있고, 특히 소득세법의 경우에는 국세기본법의 통칙과는 반대되는 예외적인 규정을 두고 있다. 지방세법의 경우도 국세기본법의 규정과 같은 통칙적 규정이 있다. 여기서 국세의 연대납세의무에 관한 통칙적 규정인 국세기본법 제25조의 규정과 개별세법의 규정과의 관계가 문제로 된다. 원칙적으로는 국세기본법 제3조 제1항 단서의 규정에 의하여 각 세법에 연대납세의무에 관하여 특례규정을 두고 있는 경우에는 그 세법의 특례규정이 우선 적용된다고 할 것이다. 그런데 각 세법의 연대납세의무 또는 연대납부책임에 관한 규정의 내용을 보면 국세기본법에 대한 특례규정도 있고, 또 그 내용을 보충하는 보완규정도 있다.

2. 내국세 실체법 및 구제법의 기본법으로서 지위

지방세나 관세의 경우에는 지방세법, 관세법이 따로 있어 국세기본법이 조세 전반에 대한 기본법이라고 하기는 어렵고 내국세의 기본법이라는 측면이 있다. 또한 조세징수에 대해서는 국세징수법이, 조세범 처벌에 대해서는 조세범처벌법이 따로 있어 조세징수와 조세범처벌에 대해서는 기본법으로서 역할을 하지는 못한다.

세법을 조세실체법, 조세징수법, 조세구제법, 조세처벌법의 네 영역으로 나누어 국세기본법의 기본법으로서 위치를 살펴본다.

가. 조세실체법

납세의무의 성립, 확정 등 조세실체법에 대한 규율방식에 있어 내국세, 관세, 지방세의 입법방식은 차이를 보이고 있다. 지방세의 경우에는 지방세법에서 지방세에 대한 기본적인 공통적인 사항뿐만 아니

라 개별 세목에 대해 지방세법이라는 단일세법에 의해 규율하고 있다. 관세의 경우는 관세법이라는 단일세법에 의해 규율하고 있다.

내국세의 경우에는 상속세 및 증여세⁴⁾를 제외하고는 세목별로 세목에 법이라는 명칭을 붙여(예컨대 소득세의 경우 소득세법) 각각 단행법률로 규율하는 방식을 취하고 있고, 내국세에 대한 기본적이고 공통적인 사항은 국세기본법에서 규율하고 있다. <표 2-1>의 세목 순서대로 개별세법을 나열하면, 소득세법·법인세법·상속세 및 증여세법·부당이득세법·부가가치세법·특별소비세법·주세법·인지세법·증권거래세법·교육세법·‘교통·에너지·환경세법⁵⁾’·농어촌특별세법 및 종합부동산세법이 있다.

조세감면에 관해 규율하는 조세특례제한법, 국제거래에 관해 규율하는 국제조세조정에관한법률은 위 조세실체법에 대해 특별법적인 지위에 있으면서 국세, 지방세 모두에 적용된다.

나. 조세징수법

국세징수법에서는 국세의 징수에 관하여 필요한 사항을 규율하고 있지만, 원칙적으로 내국세를 대상으로 하고 있다. 국세징수법 제2조에서는 “국세기본법 또는 다른 세법에 특별한 규정이 있는 것에 관하여는 그 법률이 정하는 바에 의한다”고 하여 국세기본법과 다른 세법의 적용을 우선하고 있다.

내국세의 경우 징수유예의 경우를 통해 국세징수법과 다른 세법의 관계를 살펴보면 다음과 같다. 징수유예에 대해 국세징수법 제2장 징수-제2절 징수유예에서 제15조 내지 제20조에서 규정하여 징수유예에 대한 일반적인 사항을 규정하고 있다. 상속세및증여세법 제74조에서는

4) 상속세와 증여세를 상속세및증여세법이라는 법하나에 함께 규율하고 있다.

5) 2006. 12. 30 교통세법이 교통·에너지·환경세법으로 변경되었다.

문화재자료 등의 징수유예에 대해 규정하고 있어 문화재자료 등의 경우에는 일반적인 징수유예 이외에 징수유예가 허용되도록 하고 있다. 국제조세조정에 관한 법률 제24조에서는 상호 합의할 경우 징수유예 적용되는 특례를 규정하고 있다. 내국세뿐만 아니라 지방세의 경우에도 이 특례가 적용된다.

지방세의 경우는 지방세법에 지방세의 징수에 관한 사항을 규율하고 있다. 지방세법 제1장 총칙-제5절 납세의고지(제25조 내지 제28조), 제9절 징수유예 등(제41조 내지 제44조)에서 지방세 징수에 관한 기본적인 사항을 담고 있다. 지방세법 제28조 제4항에서는 “제1항 내지 제3항에 정하는 것과 기타 지방자치단체의 징수금의 체납처분에 관하여는 이 법에 특별한 규정이 있는 것을 제외하고는 국세체납처분의 예에 의한다”고 규정하여 징수에 관한 지방세법 규정이 국세징수법에 의존하고 있음을 보여주고 있다.

관세의 경우는 관세의 징수에 대해 관세법에서 규율하고 있다. 관세법 제2장 과세가격과 관세의 부과·징수-제5절 부과·징수(제38조 내지 제48조)가 그 예이다. 세관장이 내국세를 징수하는 경우가 있는데 이때에도 국세징수법에 우선해서 관세법이 적용된다. 관세법 제4조에서는 이를 분명히 하고 있다. 즉 “수입물품에 대하여 세관장이 부과·징수하는 부가가치세·특별소비세·주세·교육세·교통세 및 농어촌특별세(이하 ‘내국세 등’이라 하되, 내국세 등의 가산금·가산세 및 체납처분비를 포함한다)의 부과·징수·환급·결손처분 등에 관하여 국세기본법·국세징수법·부가가치세법·특별소비세법·주세법·교육세법·교통세법 및 농어촌특별세법의 규정과 이 법의 규정이 상충되는 때에는 이 법의 규정을 우선하여 적용한다”고 규정되어 있다.

다. 조세구제법

조세구제제도는 조세에 대한 불복에 관한 것으로, 과세전적부심제도, 이의신청, 심사청구, 심판청구, 조세소송⁶⁾ 등을 들 수 있다. 수정신고나 감액경정청구, 납세자보호담당관제도까지 포괄하여 쓰이기도 하나, 여기에서는 이를 제외하기로 한다.

내국세의 경우는 국세기본법에서 구제제도를 규정하고 있다. 국세기본법 제7장 심사와 심판(제55조 내지 제81조)과 제7장의 2 납세자의 권리 부분 중 제81조의 10 과세전적부심이 그 예이다.

지방세의 경우는 지방세법에서 구제제도를 규정하고 있다. 지방세법 제1장 총칙-제12절 납세자의 권리보호(그 중 제70조 과세전적부심사)와 제13절 이의신청 등(제72조 내지 81조) 등이다.

관세의 경우는 관세법에서 구제제도를 규정하고 있다. 관세법 제5장 납세자의 권리 및 불복절차(제110조 내지 제132조)이다. 수입물품에 부과하는 내국세 등의 부과·징수·감면·환급 등에 관한 세관장의 처분에 대한 불복의 경우도 관세법에 따라 이의신청·심사청구 및 심판청구를 할 수 있도록 되어 있다(관세법 119조 제6항). 심판청구에 관하여는 국세기본법 제7장 제3절의 규정을 준용한다(관세법 제131조).

내국세, 지방세, 관세 모두 아울러 조세소송과 관련해서는 행정소송법, 감사원 심사청구에 대해서는 감사원법의 적용을 받는다. 내국세와 관세의 경우 행정소송법의 일부조항을 배제하기도 한다. 행정소송의 경우와는 달리 심판전치주의에 따르도록 하고 있다(국세기본법 제56조 제2항, 관세법 제120조 제2항).

6) 조세소송의 경우 조세에 관한 소송이라는 넓은 의미로 쓰이는 경우에는 부당이득반환청구를 비롯한 민사소송, 헌법소송 등도 포함할 수 있지만, 여기에서는 행정소송의 하나로서 과세처분과 관련한 불복에 국한하기로 한다.

<표 2-1> 세목별 · 영역별 입법방식

영역 \ 세목	내국세	지방세	관세
조세실체법	국세기본법, 소득세법 등(개별세법)	지방세법	관세법
	조세특례제한법		
	국제조세조정에 관한 법률		
조세징수법	조세징수법	지방세법	관세법
조세구제법	국세기본법	지방세법	관세법
조세처벌법	조세범처벌법, 조세범처벌절차법		관세법

라. 조세처벌법

조세에 관한 법률에 위반한 자에 대해서는 조세범처벌법과 조세범 처벌절차법에서 규율하고 있다. 내국세와 지방세의 경우에 적용된다고 볼 수 있다. 관세법의 경우에는 관세법에서 별도의 규정을 두고 있다. 관세법 제11장 벌칙(제268조의 2 내지 제282조), 제12장 조사와 처분(제283조 내지 제319조)에서 규정하고 있다.

지금까지의 조세의 영역별 입법방식을 내국세, 지방세, 관세로 나누어 표로 나타내면 다음과 같다.

3. 민법과의 관계

국세기본법은 조세실체법 중 내국세의 경우 기본법으로서 역할을 하고 있다. 세법은 민사법상 일정한 법률행위가 있음을 전제로, 법률행위나 그에 따른 사법상 법률효과를 다시 세법상의 법률요건으로 삼아 거기에 세법상의 법률효과를 주는 식으로 구성하게 된다⁷⁾. 세법상의 법률요건과 법률효과를 이해하기 위해서는 민법을 이해할 필요가 있

7) 이창희, □세법강의□(제5판), 2006, p. 5.

다. 민법이 조세법의 주요 법원이라는 견해⁸⁾도 이러한 맥락에서 이해할 수 있다.

실제로 국세기본법에서 민법의 규정을 적용 또는 준용하는 경우가 있다. 적용의 경우로는 기간의 계산, 국세징수권 또는 국세환급금의 소멸시효의 경우를 들 수 있다. 그런데 국세기본법 또는 세법에 특별한 규정이 있는 것을 제외한다는 점에서 민법의 경우가 다 적용되는 것은 아님을 알 수 있다. 즉 국세기본법 또는 세법에 규정하는 기간의 계산은 국세기본법 또는 그 세법에 특별한 규정이 있는 것을 제외하고는 민법에 의한다(국세기본법 제4조). 국세징수권의 소멸시효에 대해서는 국세기본법 또는 세법에 특별한 규정이 있는 것을 제외하고는 민법에 의한다(국세기본법 제27조 제2항). 국세환급금의 소멸시효도 마찬가지이다(국세기본법 제54조 제2항).

국세기본법에서 사용하는 용어를 민법에서 사용하는 용어임을 분명히 하는 경우도 있다. 상속으로 인한 납세의무의 승계에 이어 상속재산관리인은 민법 제1053조에 규정하는 상속재산관리인을 말하고(국세기본법 제24조 제1항), 공동상속인 간 연대납세의무에 있어 안분계산할 때의 상속분은 민법 제1009조, 제1010조, 제1012조 및 제1013조의 규정에 의한 상속분을 말한다(국세기본법 제24조 제2항).

민법이 준용되는 경우로는 연대납세의무의 경우를 들 수 있다. 국세기본법 또는 세법에 의하여 국세·가산금과 체납처분비를 연대하여 납부할 의무에 관하여는 민법 제413조 내지 제416조, 제419조, 제421조, 제423조 및 제425조 내지 제427조의 규정을 준용한다(국세기본법 제25조의 2).

국세기본법에서 분명히 밝히고 있지는 않지만 민법의 개념과 동일하게 해석하여야 하는 경우도 있다. 국세기본법 제24조 제1항의 상속, 피상속인의 경우가 그 예이다. 이처럼 다른 법 분야에서 사용되어 이

8) 정병용, □민법과 세법-민법을 중심으로 한 조세의 이해-□(개정 2판), 영화조세통람, 2006, p. 17.

미 확실한 의미내용을 부여받은 개념을 차용개념이라고 부른다.

그런데 조세법 자체에 정의규정이 존재하지 않은 경우 이를 빌려준 분야에서 쓰고 있는 의미로 보아야 할지 조세법 고유의 개념을 부여하여야 할지 논란이 될 수 있다. 통상의 경우 차용개념으로 볼 것이지만 반드시 그러한 것은 아니다.⁹⁾

국세기본법과 민법의 밀접한 관련성을 인정하더라도 양자를 어떻게 조화를 시킬지는 구체적인 경우마다 개별적으로 판단하여야 할 것이다. 납세자의 권리를 적극적으로 행사하는 것과 관련하여 조세채권과 민사채권을 어떻게 조화시킬지도 그러하다. 여러 이론적인 근거를 바탕으로 조세채권이 민사채권보다 우선하는 경우가 있지만 납세자의 권리를 과세관청과 대등하게 행사할 수 있도록 하기 위해서는 필요최소한에 그쳐야 할 것이다.

또한 납세의무가 확장되는 여러 가지 경우 중 연대납세의무나 제2차납세의무는 민법상 연대채무와 보증채무와 견주어 비교될 수 있는 특징을 갖고 있다. 조세채권이 법정채권으로서 통상 약정채권인 민사채권과 다를 수 있다. 한편 민사채권의 경우에도 부당이득, 사무관리, 불법행위의 경우 법정채권이 존재한다는 점에서 법정채권인지 여부를 갖고 조세채권과 민사채권의 특징을 구별하는 것은 타당하지 않을 수 있다. 납세의무가 확장되는 경우 과세관청으로서의 조세채권의 확보가 쉬워졌지만 확장된 납세의무를 지게 되는 납세자로서는 불리한 처사라 할 수 있다. 국세기본법상 연대납세의무나 제2차납세의무를 민법상 연대채무와 보증채무와 견주어 볼 수 있는 것인지, 그리고 견주어 볼 때 국세기본법상의 경우가 민법상의 경우보다 지나치게 납세자에게 납세의무가 확장되는 경우에는 납세자 권리의 대등한 행사라는 측면에서 가능한 한 제한하는 쪽으로 해석하거나 입법적인 개선안이 제시될 것이다.

9) 임승순, □조세법□, 박영사, 2005, p. 48.

제2절 국세기본법의 체제

1. 국세기본법의 연혁

가. 국세기본법 제정경위

국세기본법은 1974. 12. 21에 제정되어 1975. 1. 1부터 시행되었다. 국세기본법 제정 이전에는 위법·부당한 행정처분에 대한 불복절차규정으로 국세심사청구법이 단행법률로 있었다. 국세기본법이 제정되면서 이 법이 폐지되고 그 내용이 국세기본법에 흡수되었다. 그리고 국세기본법이 제정되기 전에 1961. 12. 8 제정된 국세징수법이 현행 국세기본법에 담겨 있는 내용을 상당부분 포함하고 있었다. 국세기본법이 제정될 당시에 국세징수법의 일부 내용이 국세기본법으로 이전되고 국세징수법도 1974. 12. 21 법률 제2,680호로 개정되었다.

이때 국세징수법에서 국세기본법으로 흡수된 내용은 다음과 같다.

- 국세의 우선관계(중전 국세징수법 제1장 제2절)
- 납세의무의 승계(중전 국세징수법 제1장 제3절)
- 연대납세의무자(중전 국세징수법 제1장 제4절)
- 제2차납세의무자(중전 국세징수법 제1장 제5절)
- 납세관리인(중전 국세징수법 제18조)
- 상속재산의 관리인(중전 국세징수법 제19조)
- 서류의 송달(중전 국세징수법 제1장 제7절)
- 과오납의 충당과 환부(환급)(중전 국세징수법 제99~101조)
- 국세의 소멸시효(중전 국세징수법 제103조)
- 시효의 중단(중전 국세징수법 제104조)

국세기본법 제정 당시에는 국세기본법의 성격을 어떻게 할 것인지를 놓고 논란이 있었다. 국세의 기본질서가 되는 권리와 의무를 규정

하는 실체법 즉 국세의 헌법적인 성격으로 할 것이지, 아니면 일본의 국세통칙법과 같이 납세와 세정의 절차만을 규정하는 절차법 형식으로 만들 것인가에 대한 것이다. 그러나 기본법의 제정이 때늦은 감이 있고, 권리·의무에 관한 실체법적 성격이 아닌 절차법으로 만드는 것은 세정의 목적을 달성할 수 없다는 이유로 전자의 입장에서 입법되었다.¹⁰⁾¹¹⁾

나. 국세기본법의 개정경과

국세기본법은 1974. 12. 21 법률 제2,679호로 제정된 이후로 전면개정은 없었다. 2006. 12. 30 현재 31차례의 국세기본법의 개정이 있었다. 그 개정취지를 중심으로 살펴본다.

[1] 1974. 12. 21 제정(법률 제2,679호)

국세에 관한 기본적인 사항 및 공통적인 사항과 위법 또는 부당한 국세처분에 대한 불복절차를 규정함으로써 국세에 관한 법률관계를 확실하게 하고 과세의 공정을 도모하며 국민의 납세의무의 원활한 이행에 기여하도록 하려는 것임.

- ① 각 세법에 공통되는 용어를 정의하고 기간과 기한, 서류송달절차 등을 정함.
- ② 세법과의 관계를 규정하여 세법의 특례규정을 제외하고는 이 법을 세법에 우선하여 적용하도록 함.

10) 이형구·전승훈(편), 위의 책, p. 241.

11) 중국의 경우도 현재 우리나라 국세기본법에 해당하는 세수통칙법을 입안함에 있어 견해의 대립이 존재하고 있다. 2006년 12월 현재 1997년부터 국가세무총국이 기초하면서 현재 6번째 초안이 완성된 사항이다. 최근 후자의 견해가 주목을 받고 있다. 施正文, “중국세수통칙법의 지위와 구조에 관한 연구”, 사단법인 한국세법학회 국제세법 학술대회 자료집, 2006.11.23, pp. 157~162 참조.

- ③ 국세부과 및 세법적용상의 원칙으로서 실질과세의 원칙, 신의·성실의 원칙, 근거과세의 원칙, 소급과세의 금지, 기업회계기준중의 원칙 등을 정함.
- ④ 국세가산금 또는 채납처분비 등의 타 채권에 대한 우선권, 압류에 관계되는 국세 등이 교부청구한 다른 국세 등에 우선한다는 것과 납세담보물매각시 우선순위 등에 관한 사항을 정함.
- ⑤ 과오납부한 금액의 환급절차 등을 정하고 환급가산금을 지급하도록 함.
- ⑥ 위법·부당한 국세처분에 대하여 이의신청과 국세청장 또는 감사원에 대한 심사청구 및 국세심판소에 대한 심판청구 등을 할 수 있도록 하고 이와 같은 불복방법에 대한 청구기간 및 절차와 담당기관의 운영 등에 필요한 사항을 정함.
- ⑦ 납세관리인제도, 고지금액의 최저한 등 기타 관련사항을 정함.

[2] 1976. 12. 22 일부개정(법률 제2,925호)

- 국세기본법[일부개정 1976. 12. 22 법률 제2,925호]은 부가가치세 실시에따른세법조정에관한임시조치법의 개정에 따른 일부개정으로 부가가치세실시에따른세법조정에관한임시조치법의 개정의유가 등록되어 있음.
- 국세심판관의 참여범위를 확대하기 위하여 국세심판관을 상임국세심판관과 비상임국세심판관으로 구분하고, 세법의 개정에 따라 관계조항을 정리하려는 것임.

[3] 1976. 12. 22 일부개정(법률 제2,932호)

- 국세기본법[일부개정 1976. 12. 22 법률 제2,932호]은 부가가치세 실시에따른세법조정에관한임시조치법의 개정에 따른 일부개정으로 부가가치세실시에따른세법조정에관한임시조치법의 개정의유가 등록되어 있음.

- 국세의 정의를 조정하고 부가가치세와 특별소비세 등 신설세목과 영업세 등 폐지세목에 관련된 사항을 정리하려는 것임.

[4] 1978. 12. 5 일부개정(법률 제3,097호)

증권거래세의 신설에 따라 그 납세의무의 성립시기를 정하고 세무서장이 한 처분에 대하여 지방국세청장에게도 이의신청을 할 수 있도록 행정구제제도를 개선함으로써 납세의무자의 권익을 옹호하는 한편 현행법상의 미비점을 보완하려는 것임.

- ① 이 법이 적용되는 국세의 범위에 증권거래세를 추가함.
- ② 감사원의 시정요구에 따른 처분도 국세심사청구대상으로 함.
- ③ 지방국세청장에게도 선택적으로 이의신청을 할 수 있도록 함.
- ④ 관세업무에 종사한 공무원경력자도 국세심판관임용대상이 되도록 함.

[5] 1979. 12. 28 일부개정(법률 제3,199호)

법인세를 정부부과제도에서 신고납부제도로 전환함에 따라 납세의무자의 성실한 신고납부를 보호하고 이를 유도하기 위하여 필요한 사항을 보완하려는 것임.

- ① 과세표준수정신고기한을 연장함.
- ② 정부의 경정이 있을 것을 미리 알고 과세표준수정신고를 하는 경우에는 이에 따른 가산세의 감면을 배제함.
- ③ 법인세의 과오납금에 대한 국세환급가산금의 기산일을 조정함.

[6] 1981. 12. 31 일부개정(법률 제3,471호)

담보목적으로 가등기된 일정한 재산을 국세채납을 원인으로 강제징수를 위하여 압류한 경우에 그 후 가등기에 기하여 본등기가 행하여지더라도 국세징수법과의 관계에 있어 국세가 우선하도록 하며, 심사청구서 등의 제출절차를 간소화하고 공시송달방법을 보완하려는 것임.

- ① 서류송달을 받아야 할 납세자가 국외에 주소 또는 영업소가 있는 경우에도 서류송달을 하기 곤란한 때에만 공시송달을 하도록 함.
- ② 세법에 의한 분납기간 중에도 징수권의 소멸시효가 정지되도록 함.
- ③ 국세의 납부기한으로부터 1년 이내에 가등기된 납세의무자의 재산을 압류하는 경우 당해 가등기에 기한 본등기가 압류 후에 행하여진 때에는 가등기의 권리자는 당해 재산에 대한 체납처분에 대하여 가등기의 순위보전효력을 주장할 수 없도록 함.
- ④ 심사청구서 및 심판청구서의 제출기관을 잘못 판단하여 다른 기관에 제출한 때에는 관할세무서장에게 제출한 것으로 보아 처리하게 함으로써 청구기간의 경과로 인한 납세의무자의 불이익을 방지함.
- ⑤ 기장지도 등 납세지도를 하는 단체에 대하여 소요경비의 전부 또는 일부를 교부금으로 지급할 수 있도록 함. [위헌법률조항] 제 35조 제2항에 대한 위헌재판소의 위헌결정(1993. 12. 23)으로 효력상실.

[7] 1984. 8. 7 일부개정(법률 제3,746호)

각종 과세표준신고서를 우편으로 발송하는 경우에는 그 발송한 날에 신고가 된 것으로 보도록 발신주의를 채택하고 영세민의 소액의 주택 임차보증금 및 임금채권이 국세에 우선하도록 함으로써 국민생활의 편익을 도모하는 한편, 국세의 부과권행사기간을 명문으로 정하는 등 국세행정의 운영과정에서 나타난 미비점을 보완하려는 것임.

- ① 세관장이 징수하는 내국세에 관하여는 관세법에서 특례규정을 둘 수 있도록 함.
- ② 우편에 의한 과세표준신고서 등 신고와 관련된 서류는 신고기한 내에 발신만 되면 기한 내 신고로 인정하도록 함.
- ③ 종전의 세법에 의하여 납부할 의무가 성립된 국세는 그 성립 후의 새로운 세법에 의하여 소급적용되지 아니하도록 함.

- ④ 국세부과권을 행사할 수 있는 기간에 관한 규정을 징수권의 소멸 시효와는 별도로 신설함.
- ⑤ 국세를 강제집행에 의하여 징수하는 경우라도 소액의 주택임차보증금 및 체불임금 등은 국세보다 우선하여 변제될 수 있도록 함.
- ⑥ 국세불복청구에 있어서도 다른 국세에 관한 신고·신청 등과 같이 천재·지변·재해 등 불가항력적인 사유가 발생한 경우 그 청구기간이 연장되도록 함.
- ⑦ 국세고지금액의 최저한을 대통령령에 위임하여 정할 수 있도록 함으로써 징수비용(등기우편료 등)의 변동에 따라 신축성 있게 정하도록 함.

[8] 1984. 12. 15 일부개정(법률 제3,754호)

- 국세기본법[일부개정 1984. 12. 15 법률 제3,754호]은 행정소송법의 개정에 따른 일부개정으로 행정소송법의 개정이유가 등록되어 있음.
- 전문개정 : 현행 행정소송법은 1951년 제정 시행된 이래 30여년간 주요내용의 개정이 이루어지지 아니하여 발전하는 행정상황에 부응하지 못할 뿐 아니라 국민의 권리구제에도 미흡한 실정이므로 이를 전면개정하여 국민의 권익을 최대한 보호함과 아울러 행정목적의 실현에도 지장이 없도록 하려는 것임.

[9] 1984. 12. 15 일부개정(법률 제3,755호)

- 국세기본법[일부개정 1984. 12. 15 법률 제3,755호]은 행정소송법의 개정에 따른 일부개정으로 행정소송법의 개정이유가 등록되어 있음.
- 신규제정 : 1951년 소원법의 제정 이후 행정수요가 양적·질적으로 팽창되고 위법·부당한 행정처분에 대한 쟁송사건이 급증하고 있으나 그 쟁송절차가 미비되어 국민의 권리구제에 미흡한 실정이므로 이와 같은 행정수요의 팽창과 국민의 권익보호 필요에 부응하고, 나아가 행정심판절차에 사법절차가 준용되어야 한다는

헌법 제108조 제3항의 정신을 반영하여 현행 소원법에 갈음하는 행정심판법을 제정함으로써 국민의 권익을 최대한 보호함과 아울러 행정목적실현에도 지장이 없도록 조화를 이루려는 것임.

[10] 1989. 12. 30 일부개정(법률 제4,177호)

- 국세기본법[일부개정 1989. 12. 30 법률 제4,177호]은 토지초과이득세법의 개정과 다른 일부개정으로 토지초과이득세법의 개정이 유가 등록되어 있음.
- 신규제정 : 유희토지 및 비업무용 토지와 같이 주로 지가상승이득을 기대하여 보유하고 있는 토지가 각종개발사업이나 사회·경제적 요인으로 정상지가상승률을 초과하여 상승한 경우 그 소유자가 얻는 초과지가상승이익의 일정분을 보유단계에서 토지초과이득세로 환수함으로써 현행 양도소득세제가 실현된 개발이익만을 과세대상으로 함에 따른 개발이익환수제도로서의 한계성을 보완하고, 지가상승으로 얻은 자본이익에 대한 과세를 강화하여 경제·사회의 공정성과 형평성을 높이며, 지가안정 및 토지의 효율적 이용을 제고하려는 것임.

[11] 1990. 12. 31 일부개정(법률 제4,277호)

상속세 또는 증여세부과의 제척기간을 연장함으로써 상속세 또는 증여세의 회피소지를 축소하는 한편 국세의 납부기한 전 1년 내에 설정된 저당권 등보다 국세가 우선하도록 한 현행 규정이 헌법재판소의 위헌결정으로 그 효력을 잃게 됨에 따라 국세채권과 저당권 등에 의하여 담보되는 채권 간의 우선 여부의 결정기준일을 정하는 동시에 조세를 면탈할 목적으로 허위로 저당권 등을 설정하는 경우에는 그 취소를 청구할 수 있도록 하는 등 조세의 면탈을 방지하려는 것임.

- ① 상속세 또는 증여세를 신고하지 아니하거나 허위신고 또는 신고 누락한 경우에는 상속세와 증여세의 부과권을 행사할 수 있는 기

간을 현행 5년에서 10년으로 연장함.

② 국세채권과 저당권 등에 의하여 담보된 채권 간의 우선 여부의 결정기준일을 다음과 같이 정함.

- 과세표준과 세액의 신고에 의하여 납세의무가 확정되는 국세에 있어서 신고한 국세의 경우에는 과세표준 및 세액의 신고일
- 과세표준과 세액을 정부가 결정·경정 또는 수시부과결정하는 국세의 경우에는 납세고지서의 발송일
- 인지세와 원천징수의무자 또는 납세조합으로부터 징수하는 국세의 경우에는 납세의무의 확정일
- 청산인 등 제2차납세의무자로부터 징수하는 국세의 경우에는 납부통지서의 발송일
- 물적 납세의무자의 양도담보재산에서 징수하는 국세의 경우에는 납부통지서의 발송일

③ 국세의 납부에 관한 법정기일에 임박하여 허위로 저당권 등을 설정하는 방법으로 조세채무를 면탈하는 행위를 방지하기 위하여 법원에 그 취소를 청구할 수 있도록 사해행위취소권을 규정함과 동시에 납세자의 재산을 압류한 경우에 그 후에 발생한 체납국세에 대하여는 압류등기일을 기준으로 하여 저당권 등과의 우선순위를 결정하도록 함.

[위헌법률조항] 제56조 제2항에 대한 헌법재판소의 위헌결정(1992. 7. 23)으로 효력상실[1993. 12. 31 법률 제4,672호 국세기본법증개정법률에 의하여 정리]

[위헌법률조항]1990. 12. 31 법률 제4,277호 부칙 제5조에 대한 헌법재판소의 위헌결정(1993. 12. 23)으로 효력상실[1993. 12. 31 법률 제4,672호 국세기본법증개정법률에 의하여 정리]

[12] 1993. 6. 11 일부개정(법률 제4,561호)

- 국세기본법[일부개정 1993. 6. 11 법률 제4,561호]은 건설기계관리

법의 개정에 따른 일부개정으로 건설기계관리법의 개정의 이유가 등록되어 있음.

- 전문개정 : '중기'라는 용어를 당해 기계의 용도에 맞도록 건설기계로 바꾸고, 건설기계정비업 및 건설기계대여업을 허가제에서 신고제로 전환하여 행정규제를 완화하는 한편, 소형건설기계의 조종을 위한 요건을 간소화함으로써 건설기계 실수요자의 편익을 도모하며, 그 밖에 건설기계조종사에 대하여 안전교육을 실시하고 건설기계의 과속·과적운행에 대한 규제를 강화하여 건설기계에 의한 사고를 방지하려는 것임.

[13] 1993. 12. 31 일부개정(법률 제4,672호)

사업양수인의 제2차납세의무의 범위를 합리적으로 조정하여 납세자의 이익보호를 강화하고, 상속세·증여세 및 증권거래세의 부과제척기간을 연장하여 조세채권의 확보를 도모하는 한편, 국세에 관한 불복제도상의 일부 미비점을 개선·보완하려는 것임.

- ① 신설되는 교통세를 국세의 범위에 포함시키고 이와 관련된 조문을 정비함.
- ② 종전에는 상속세 및 증여세의 부과제척기간을 상속 또는 수증사실의 신고를 한 경우에는 5년, 신고를 하지 아니하였거나 허위로 신고한 경우에는 10년으로 하였으나, 앞으로는 이를 모두 10년으로 하고, 증권거래세의 부과제척기간을 2년에서 5년으로 연장함.
- ③ 토지·건물이 납세의 담보로 제공되는 경우 그 담보의 가액을 평가함에 있어서 종전에는 시가보다 현저하게 낮은 지방세법상의 과세시가표준액으로 평가하도록 하였으나, 앞으로는 시가에 근접한 가액으로 평가하도록 그 평가방법을 대통령령에서 정하도록 함.
- ④ 사업의 포괄적인 양도·양수가 있는 경우 종전에는 양도 후에 확정되는 양도인의 국세에 대하여도 양수인이 제2차 납세의무를

지도록 하였으나, 앞으로는 양도일 이전에 확정된 양도인의 국세에 한하여 양수재산가액을 한도로 양수인이 제2차 납세의무를 지도록 함.

[14] 1994. 3. 24 일부개정(법률 제4,743호)

- 농어촌특별세법[1994. 3. 24, 법률 제4,743호] 제정에 따른 개정임.
- 신규제정 : 우루과이라운드 협상의 타결에 따른 후속대책의 일환으로 추진되는 농어업의 경쟁력 강화와 농어촌산업기반시설의 확충 및 농어촌지역개발사업에 필요한 재원을 조달하기 위하여 향후 10년간 한시적으로 농어촌특별세를 신설하려는 것임.

[15] 1994. 12. 22 일부개정(법률 제4,810호)

국세를 과다하게 신고납부한 납세자에게 경정을 청구할 수 있는 권리를 새로이 부여하고, 세무조사를 하는 경우 사전에 이를 통지하도록 하여 납세자의 권익보호를 강화하며, 사기 기타 부정한 방법에 의한 조세포탈행위 및 무신고행위에 대한 국세부과제척기간을 연장하여 과세의 엄정성을 제고하는 한편, 현행 제도상의 일부 미비점을 개선·보완하려는 것임.

- ① 현재는 세목별로 국세부과제척기간을 정하고 있으나, 앞으로는 세목에 관계없이 사기 기타 부정한 행위에 의한 조세포탈·무신고·단순과소신고 등 납세자의 신고성실도에 따라 국세부과제척기간을 정하도록 함.
- ② 과세표준 및 세액의 신고내용에 오류·탈루가 있는 납세자의 경우에 종전에는 법정신고기한으로부터 6월 또는 1년 이내에 수정신고를 할 수 있었으나, 앞으로는 과소신고한 납세자는 법정신고기한으로부터 정부의 결정 또는 경정 전까지 수정신고할 수 있도록 하고, 과다신고한 납세자는 법정신고기한으로부터 1년 이내에 정부에 경정을 청구할 수 있도록 함.

- ③ 납세자가 국세처분에 대하여 행정소송을 제기하기 전에 반드시 심판청구를 거치도록 하는 것을 명문화함.
- ④ 세무조사를 하는 경우 조사개시 7일 전에 이를 조사대상자에게 통지하도록 하고, 납세자가 천재·지변 등으로 세무조사를 받기 곤란한 경우에는 조사연기를 신청할 수 있도록 함.
- ⑤ 납세자는 각 세법에서 규정하는 바에 따라 모든 거래에 관한 장부 및 증빙서류를 작성하여 5년간 보존하도록 하고 장부와 증빙서류를 마이크로필름·자기테이프 기타 정보보존장치에 의하여 보존할 수 있도록 함.

[16] 1995. 12. 6 일부개정(법률 제4,981호)

- 국제조세조정에관한법률[1995. 12. 6, 법률 제4,981호] 제정에 따른 개정임.
- 신규제정 : 세계무역기구(WTO)의 출범 및 경제협력개발기구(OECD)의 가입추진에 맞추어 국제적으로 일반화되어 통용되고 있는 기준에 따라 특수관계가 있는 자 간의 국제거래에 대하여 조세조정을 할 수 있는 법적 근거를 마련하는 한편, 기업 간의 국제거래에서 발생하는 조세문제의 해결에 관한 국가 간 조세행정 협조와 그 절차에 관한 사항을 정하려는 것임.

[17] 1996. 12. 30 일부개정(법률 제5,189호)

납세자의 권익향상과 세정의 선진화를 위하여 납세자권리헌장을 제정·시행할 수 있는 법적 근거를 마련하고, 서류의 교부송달시 수령을 거부할 경우 서류를 유치할 수 있도록 하며, 일정한 경우를 제외하고는 같은 세목 등에 대하여 재경정·재조사를 할 수 없도록 하고, 세무공무원의 비밀유지의무를 두는 등 현행제도의 운영상 나타난 일부 미비점을 개선·보완하려는 것임.

- ① 서류송달시 송달을 받을 자가 수령을 거부할 경우에는 송달받을

장소에 서류를 둘 수 있도록 함.

- ② 세무공무원이 세무조사를 하거나 사업자등록증을 교부하는 경우 등에는 국세청장이 제정하여 고시하는 납세자권리헌장을 납세자에게 교부하도록 함.
- ③ 세무공무원은 조세탈루의 혐의가 명백한 경우 등 대통령령이 정하는 경우를 제외하고는 같은 세목 및 같은 과세기간에 대하여 재경정·재조사를 할 수 없도록 함.
- ④ 납세자가 세무조사를 받는 경우에 변호사·공인회계사 또는 세무사 등으로 하여금 조사에 입회하게 하거나 의견을 진술하게 할 수 있도록 함.
- ⑤ 세무공무원은 납세자가 세법이 정한 납세협력의무를 이행하지 아니한 경우 등을 제외하고는 납세자가 제출한 신고서 등을 진실한 것으로 추정하도록 함.
- ⑥ 세무공무원은 과세목적 등 필요한 경우를 제외하고는 납세자의 과세정보를 타인에게 제공하거나 누설할 수 없도록 함.

[18] 1996. 12. 30 일부개정(법률 제5,193호)

- 상속세법개정법률[1996. 12. 30, 법률 제5,193호]에 따른 개정임.
- 1950년에 상속세법이 제정된 이후, 그동안 소득수준의 향상, 인구의 노령화, 여성의 경제·사회적 지위향상 및 금융·부동산실명제의 실시 등에 따라 변화된 여건을 수용하기 위하여 상속세 및 증여세의 세율 및 과세구간을 통합하고, 배우자 간 상속·증여에 대한 공제액을 확대하며, 상속세 물적공제를 폐지하고, 공익법인 출연재산에 대한 사후관리방법을 개선하는 등 현행 상속세법을 전면개정하려는 것임.

[19] 1997. 12. 13 일부개정(법률 제5,454호)

- 정부부처명칭등의변경에따른건축법등의정비에관한법률[1997. 12.

13. 법률 제5,454호] 개정에 따른 개정입

- 현행 법률 중에는 정부조직법의 개정에 의하여 부처의 명칭이 변경되었음에도 변경되기 전의 부처명칭을 그대로 사용하고 있거나 어느 한 법률의 개정으로 조문위치 등이 변경되었음에도 변경되기 전의 조문을 그대로 인용하는 경우 등이 있어 법령을 집행하는 공무원이나 국민이 법규정에 대하여 혼란을 일으키고 법령의 내용을 쉽게 파악하기 곤란한 사례가 발견되고 있는바, 법규정에 대한 국민의 오해와 법령내용 파악의 곤란을 해소하고 법령에 대한 국민의 신뢰를 높이기 위하여 관련 법규정을 일괄하여 정비하려는 것임.

[20] 1998. 12. 28 일부개정(법률 제5,579호)

- 개정이유 : 제2차 납세의무를 지는 과점주주의 범위를 축소하고 국세불복절차상의 청구기간을 연장하여 국민의 재산권을 보호하며, 회사분할 및 분할합병제도의 도입에 따라 분할관련회사 간의 국세납부의무를 명확히 함으로써 원활한 회사분할을 도모하는 등 현행 제도의 운영상 나타난 일부 미비점을 개선·보완하려는 것임.
- 주요골자
 - 가. 공시송달기간을 10일에서 14일로 늘림(법 제11조 제1항).
 - 나. 법인이 분할 또는 분할합병되는 경우에 분할되는 법인에게 부과되거나 납세의무가 성립한 국세 등은 분할되는 법인과 분할 또는 분할합병으로 인하여 설립되거나 존속하는 법인이 연대하여 납부할 책임을 지도록 함(법 제25조 제2항 및 제3항).
 - 다. 제2차납세의무를 지는 과점주주의 범위를 단순히 주식 또는 출자지분을 가장 많이 소유한 자로 하던 것을, 당해 법인에 대하여 100분의 51 이상의 주식 또는 출자지분에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자로 축소하고, 제2차납세의무에 의한 책임은 법인의 납부부족액에 과점주주가 소유하고 있는 주식

또는 출자지분의 비율을 적용하여 산출한 금액을 한도로 하도록 함(법 제39조 제1항).

- 라. 조세불복청구기간을 60일에서 90일로 연장하여 행정심판법 및 행정소송법상의 청구기간과 균형을 맞춤(법 제55조·제56조·제60조·제61조 및 제68조).
- 마. 국세심판소장의 자격요건을 국세·법률·회계분야에 관하여 전문지식과 경험을 갖춘 자로 함(법 제67조 제5항).

[21] 1999. 8. 31 일부개정(법률 제5,993호)

- 과세전적부심사제도를 도입하여 사전 권리구제절차를 마련하고, 심사청구와 심판청구 중 하나의 절차만 거치면 행정소송을 제기할 수 있도록 하는 한편, 국세심판제도를 준사법적 절차로 운영할 수 있도록 하여 납세자의 권익보호를 제고하려는 것임.
- 주요골자
 - 가. 납세자의 편의를 도모하기 위하여 법정신고기한 내에 세무신고를 하지 아니한 자도 세무서장이 납세고지를 하기 전까지 신고를 할 수 있도록 하고, 세무신고만 하고 해당세액을 납부하지 아니한 자도 미납부세액을 자진납부할 수 있도록 함(법 제45조의 3 및 제46조).
 - 나. 심사청구와 심판청구를 거쳐야만 행정소송을 제기할 수 있던 것을 납세자가 심사청구와 심판청구 중 하나의 절차만 거치면 행정소송을 제기할 수 있도록 함으로써 납세자의 신속한 권리구제를 도모함(법 제55조).
 - 다. 심판청구사건에 대하여 종전에는 국세심판소장이 결정하던 것을 앞으로는 국세심판관회의에서 결정하도록 하여 심판결정의 신속성을 제고하고, 구술심리제도 등의 도입을 통하여 심판청구 절차가 준사법적 절차로 운영될 수 있도록 함(법 제56조 및 제78조).

라. 국세심판소의 명칭을 국세심판원으로 변경함(법 제67조).

마. 세무조사의 결과에 따른 과세처분을 하기 전에 과세할 내용을 미리 납세자에게 통지하여 그 내용에 이의가 있는 납세자로 하여금 과세의 적법심사를 청구할 수 있도록 하여 납세자 권리구제의 실효성을 제고함(법 제81조의 10).

[22] 1999. 12. 31 일부개정(법률 제6,070호)

상속세 및 증여세를 포탈한 자의 경우 부과제척기간이 15년으로 정하여져 있으나, 부정한 방법에 의한 부의 세습을 방지하기 위하여 제3자 명의로 되어 있는 재산에 대하여 실명전환을 하거나, 계약에 의하여 피상속인이 취득할 재산을 계약이행기간중에 상속받거나, 국외에 소재하는 재산을 상속 또는 증여받거나, 등기·등록·명의개서가 필요하지 아니한 재산을 상속 또는 증여받는 방법으로 상속세 또는 증여세를 포탈하는 경우로서 재산가액이 50억원을 초과하는 경우에는 부과제척기간에 관계없이 이를 안 날부터 1년 이내에 상속세 또는 증여세를 부과할 수 있도록 하려는 것임.

[23] 2000. 12. 29 일부개정(법률 6,299호)

국세기본법[일부개정 2000. 12. 29 법률 6,299호]은 전화세법의 개정에 따른 일부개정으로 전화세법의 개정이유가 등록되어 있음.

- 폐지 : 전화세법은 1974년부터 시행되어 왔으나, 현재 기간통신사업자가 제공하는 전화서비스에 대하여만 전화세가 과세되고 기타 다른 통신사업자가 제공하는 통신서비스에 대하여는 부가가치세가 과세되는 등 유사한 통신서비스에 대하여 서로 다른 세법이 적용됨으로 인하여 과세형평에 맞지 아니하고, 또한 최근 복합기능을 가진 다양한 형태의 통신서비스가 출현함에 따라 전화세와 부가가치세의 과세대상을 구분하는 데 어려움을 겪는 등 전화세법의 운용에 많은 문제점이 있어, 전화세법에 의한 전화세를 폐지하

되 이를 부가가치세에 통합함으로써 전화 및 기타 통신서비스에 대한 과세체계를 일원화하고 유사 사업자 간의 과세형평을 도모하려는 것임.

[24] 2000. 12. 29 일부개정(법률 제6,303호)

- 개정이유 : 납세자가 과소신고한 내용 등을 보정하는 수정신고요건을 완화하고 납세자가 세액을 과다하게 신고한 경우의 경정청구기간을 연장하는 등 신고납부에 오류가 있는 경우 납세자가 이를 보정할 수 있는 기회를 확대하며, 국세환급금 관련제도를 개선하여 납세자의 권익과 징세효율을 제고하는 등 현행 제도의 운영상 나타난 일부 미비점을 개선·보완하려는 것임.

- 주요골자

가. 종전에는 과세표준 및 세액의 변화가 있어야만 수정신고를 할 수 있었으나, 앞으로는 과세표준 및 세액에 변화가 없는 불완전한 신고의 경우에도 수정신고를 할 수 있도록 함(법 제45조 제1항 제3호 신설).

나. 납세자가 신고한 과세표준 및 세액이 과다하거나 결손금액 및 환급세액이 과소하게 신고된 때 그 오류를 정정하기 위한 경정청구기간을 1년에서 2년으로 연장함으로써 납세자의 권익 보호를 강화함(법 제45조의 2 제1항).

다. 납세자의 동의 없이도 국세환급금을 납부고지에 의하여 납부하는 국세에 충당할 수 있도록 하던 것을 앞으로는 반드시 납세자의 동의를 받도록 함으로써 납세자의 이익을 보호함(법 제51조 제2항).

[25] 2002. 12. 18 일부개정(법률 6,782호)

- 개정이유 : 세무조사권 남용금지·세무조사 대상 납세자의 기준 및 선정방식 등을 법률에 규정하여 세무조사의 공정성과 객관성

을 확보함으로써 세무당국의 자의적인 조사권 발동으로 인한 오·남용 시비를 근절하고 억울한 납세자의 발생을 최소화하는 한편, 정보통신망 또는 국세정보통신망을 이용한 전자신고·전자납부 및 전자송달 등 전자세정과 관련한 제도를 보완하고, 경정처분의 효력은 그 경정에 의하여 증감된 부분에만 영향을 미치도록 하여 당초 처분과 경정처분의 관계를 명확히 하며, 국세에 대하여 우선적으로 보호되는 소액임차보증금에 소액상가임차보증금을 추가하는 등 일부 규정을 보완하려는 것임.

- 주요골자

- 가. 국세정보통신망을 이용한 전자신고에 의하여 제출하는 과세표준신고 또는 과세표준수정신고와 관련된 서류 중 대통령령이 정하는 서류에 대하여는 10일의 범위 이내에서 제출기한을 연장할 수 있도록 함(법 제5조의 2 제3항 신설).
- 나. 서류송달의 방법에 전자송달을 추가하되, 전자송달은 납세자가 신청하는 경우에 한하여 실시하고, 국세정보통신망의 장애로 인하여 전자송달이 불가능한 경우에는 교부 또는 우편에 의하여 송달하며, 전자송달은 송달받을 자가 지정한 컴퓨터에 입력된 때 또는 국세정보통신망에 저장된 때에 그 송달을 받아야 할 자에게 도달된 것으로 간주함(법 제10조 제1항 및 동조 제8항 내지 제10항 신설, 제12조 제1항 단서 신설).
- 다. 당초 확정된 세액을 증가시키는 경정은 당초 확정된 세액에 관한 세법상의 권리·의무관계에 영향을 미치지 아니하며, 당초 확정된 세액을 감소시키는 경정은 감소되는 세액 외의 부분에 관한 세법상의 권리·의무관계에 영향을 미치지 아니하도록 경정의 효력을 규정함(법 제22조의 2 신설).
- 라. 국세에 우선하는 소액임차보증금의 범위에 상가건물임대차보호법이 적용되는 상가건물의 소액임차보증금을 추가함(법 제35조 제1항 제4호).

- 다. 세무공무원은 적정하고 공평한 과세의 실현을 위하여 필요한 최소한의 범위 안에서 세무조사를 행하도록 하고, 다른 목적 등을 위하여 조사권을 남용하지 못하도록 함(법 제81조의 3 제1항 신설).
- 바. 세무조사는 성실성 추정이 배제되는 납세자를 주된 대상으로 하며, 성실성 추정이 배제되는 납세자 기준을 납세자가 세법이 정하는 신고 등의 납세협력의무를 이행하지 아니한 경우, 무자료거래 등 거래내용이 사실과 다른 혐의가 있는 경우 등 5가지 유형을 명시하여 세무조사의 객관성을 확보하도록 함(법 제81조의 5 제2항).

[26] 2003. 12. 30 일부개정(법률 7,008호)

- 개정이유 : 매년 정기적으로 납부하는 소액의 납세고지서는 등기우편이 아닌 일반우편으로 송달할 수 있도록 함으로써 납세고지서 송달의 효율성을 높이고 등기우편의 반송에 따른 행정낭비요인을 제거하는 한편, 납부기한의 연장을 받은 자가 담보제공명령에 응하지 아니하는 경우 등의 사유가 발생하는 때에는 납부기한의 연장을 취소하도록 하고, 납세자의 신속하고 편리한 권리구제를 위하여 착오납부 또는 이중납부에 대한 환급청구절차를 마련하도록 하는 등 현행 제도의 운영상 나타난 일부 미비점을 개선·보완하려는 것임.
- 주요골자
 - 가. 종전에는 조세특례제한법에 의한 환급에 대하여만 국세기본법 제51조에 의한 환급규정의 특례를 인정하여 이를 우선 적용하도록 하였으나, 앞으로는 모든 세법에서 환급의 특례규정을 두는 경우 국세기본법에 우선 적용하도록 함으로써 국민들이 쉽게 환급받을 수 있도록 하는 등 국세기본법과 세법과의 적용관계를 합리적으로 조정함(법 제3조 제1항 단서).

- 나. 납부기한의 연장을 받은 자가 세무서장의 담보제공명령 등에 응하지 아니한 때, 재산상황 등의 급격한 변동으로 인하여 납부기한의 연장이 불필요하다고 인정되는 때 등의 경우에는 납부기한 연장을 취소하고 당해 연장에 관계되는 국세를 즉시 징수할 수 있도록 함(법 제6조의 2 신설).
- 다. 종전에는 납세고지서를 우편으로 송달하는 경우 고지서의 종류와 금액에 관계없이 등기우편에 의하도록 하였으나 앞으로는 소득세 중간예납고지 및 부가가치세 예정고지 중 소액고지서에 대하여는 일반우편으로 송달할 수 있도록 함으로써 등기우편 반송으로 인한 행정낭비요인을 제거함(법 제10조 제2항 단서 신설).
- 라. 종전에는 법정신고기한 내에 과세표준신고서를 제출한 자에 대하여만 과다납부한 세액 등에 대하여 경정청구를 허용하였으나, 앞으로는 근로소득자 등과 같이 원천징수절차만으로 납세의무가 종결되는 자 또는 그 원천징수의무자에게도 경정청구를 허용하도록 하고, 동 경정청구에 의하여 환급금이 발생하는 경우에는 연말정산세액 또는 원천징수세액의 납부기한으로부터 30일이 경과하는 때부터 환급가산금을 산정하도록 함(법 제45조의 2 제4항 및 제52조 제7호 신설).
- 마. 종전에는 착오납부 또는 이중납부의 경우에 환급청구를 할 수 있는 절차가 없었으나 그 근거를 마련함(법 제51조 제1항 후단 신설).
- 바. 종전에는 탈세제보에 의하여 탈세자가 조세범처벌법상 범칙 조사를 받아 처벌받는 경우에 한하여 포상금을 지급하였으나, 앞으로는 조세포탈범으로 처벌받지 아니하더라도 조세를 탈루한 자에 대한 탈루세액 또는 부당하게 환급·공제받는 세액의 산정과 관련하여 중요한 자료를 제공하는 자에 대하여도 포상금을 지급할 수 있도록 함(법 제84조의 2 신설).

사. 국세청장은 체납발생일부터 2년이 경과한 국세가 10억원 이상인 조세채납자에 대해서는 명단공개 6월 이전에 통지하여 소명기회 및 국세납부의 기회를 부여한 후에 국세정보공개심의위원회의 심의를 거쳐 조세채납자의 명단을 공개할 수 있도록 함(법 제85조의 5 신설).

[27] 2003. 12. 31 일부개정(법률 7,032호)

- 세무사법증개정법률(2003. 12. 31, 법률 제7,032호)에 따른 개정임.
- 전자세정 확대 등 납세환경의 변화에 따라 세무사의 역할을 제고하고 세무사·공인회계사 등의 대량 배출로 인한 부실세무대리를 방지하기 위하여 세무사의 명칭을 세무사시험합격자만 사용하도록 하고, 공인회계사 등의 세무대리는 공인회계사 등의 자신의 명칭을 사용하게 함으로써 자격사별 책임을 명확히 하고, 그 밖에 세무사 및 세무사무직원에 대한 교육강화와 과태료규정을 신설하는 등 현행 제도의 운영상 나타난 일부 미비점을 개선·보완하려는 것임.

[28] 2005. 1. 5 일부개정(법률 7,329호)

- 국세로 종합부동산세가 신설됨에 따라 국세의 정의에 종합부동산세를 추가하고, 종합부동산세의 납세의무의 성립시기를 과세기준일로 규정하며, 다른 채권에 대한 국세의 우선징수조항에 종합부동산세를 추가하려는 것임.

[29] 2005. 7. 13 일부개정(법률 7,582호)

- 국세징수권의 소멸시효가 5년임에 비하여 납세자의 경정청구기간은 2년으로 납세자와 과세권자 간에 형평성 문제가 발생하고 있으므로, 납세자의 권익보호를 위하여 국세의 경정청구기간을 3년으로 연장하려는 것임.

[30] 2005. 12. 29 일부개정(법률 7,796호)

- 국가공무원법 일부개정법률(2005. 12. 29, 법률 제7,796호)에 따른 개정임.
- 정부 정책에 핵심적 역할을 수행하는 실·국장급 국가공무원을 범정부적 차원에서 적재적소에 활용할 수 있도록 인사관리하고, 고위공무원의 개방과 경쟁을 확대하며, 성과책임을 강화함으로써 역량 있는 정부를 구현하기 위하여 고위공무원단체도를 도입·시행하려는 것임.

[31] 2006. 4. 28 일부개정(법률 제7,930호)

신고·신청·납부 등의 기한이 토요일이나 근로자의 날인 경우 납세신고 등의 기한을 다음날로 연장하고, 주된 납세의무자에 대한 처분에 대하여 불복청구를 할 수 있는 이해관계인의 범위를 법률로 명확히 정하며, 과세전적부심사 청구기한을 연장하여 납세자의 권리보호를 강화하며, 체납자의 은닉재산을 신고한 자에 대한 포상금 지급제도를 도입하고, 그밖에 현행 제도의 운영상 나타난 일부 미비점을 개선·보완하려는 것임.

[32] 2006. 12. 30 일부개정(법률 제8,139호)

세법상의 의무 위반정도에 따라 가산세를 차등하여 부과하고, 정당한 사유가 있는 경우에는 가산세를 부과하지 아니하는 등 모든 세목에 공통적으로 적용될 수 있는 가산세에 관한 규정을 국세기본법에 체계적으로 규정하고, 세무조사의 유형을 정기적으로 조사대상을 선정하여 하는 조사와 탈세제보 등에 의한 수시조사로 나누어 규정하고, 소규모 성실사업자에 대하여 세무조사를 면제할 수 있는 법적 근거를 마련하는 등 세무조사 제도를 개선하는 한편, 현행 제도의 운영상 나타난 일부 미비점을 개선·보완하려는 것임.

2. 현행 국세기본법 체제에 대한 평가

현행 국세기본법은 내국세에 대한 실체법의 기본적이고 공통적인 사항, 조세구제를 규율하고 있다. 마지막 조문이 86조이고, 마지막 장이 8장으로 되어 있다.

한편 지방세법의 경우 지방세 실체법에 대한 기본적이고 공통적인 사항과 조세구제 부분이라 할 수 있는 제1장 총칙부분이 87여개의 조문, 14절로 구성되어 있다. 관세법의 경우 관세실체법에 대한 기본적이고 공통적인 사항인 제1장 총칙(13여개의 조문과 5절로 구성)과 조세구제 부분인 제5장 납세자의 권리 및 불복절차(23여개의 조문과 2절로 구성)가 있다. 조문의 대강의 수로 비교하면 내국세와 지방세의 경우가 거의 같고 관세는 그 절반에 못 미친다고 할 수 있다.

2006년 12월을 기준으로 국세기본법(법률 제8,139호, 2006. 12. 30 개정)의 86여개의 조문이 장별, 절별로 어떻게 구성되고 있는지를 보면 다음과 같다.

<표 2-2> 국세기본법의 장·절별 조문구성

장	절	조문	비고
제1장 총칙	제1절 총칙	제1조 【목적】 제2조 【정의】 제3조 【세법 등과의 관계】	
	제2절 기간과 기한	제4조 【기간의 계산】 제5조 【기한의 특례】 제5조의 2 【우편신고 및 전자신고】 제6조 【천재 등으로 인한 기한의 연장】 제6조의 2 【납부기한 연장의 취소】 제7조 【송달지연으로 인한 납부기한의 연장】	
	제3절 서류의 송달	제8조 【서류의 송달】 제9조 【송달을 받을 장소의 신고】 제10조 【서류송달의 방법】 제11조 【공시송달】 제12조 【송달의 효력발생】	
	제4절 인격	제13조 【법인으로 보는 단체】	

장	절	조문	비고
제2장 국세부과 와 세법 적용	제1절 국세부과의 원칙	제14조 【실질과세】 제15조 【신의·성실】 제16조 【근거과세】 제17조 【조세감면의 사후관리】	
	제2절 세법적용의 원칙	제18조 【세법해석의 기준, 소급과세의 금지】 제19조 【세무공무원의 재량의 한계】 제20조 【기업회계의 존중】	
제3장 납세의무	제1절 납세의무의 성립과 확정	제21조 【납세의무의 성립시기】 제22조 【납세의무의 확정】 제22조의 2 【경정 등의 효력】	
	제2절 납세의무의 승계	제23조 【법인의 합병으로 인한 납세의무의 승계】 제24조 【상속으로 인한 납세의무의 승계】	
	제3절 연대납세의무	제25조 【연대납세의무】 제25조의 2 【연대납세의무에 관한 민법규정의 준용】	
	제4절 납부의무의 소멸	제26조 【납부의무의 소멸】 제26조의 2 【국세부과의 제척기간】 제27조 【국세징수권의 소멸시효】 제28조 【시효의 중단과 정지】	
	제5절 납세담보	제29조 【담보의 종류】 제30조 【담보의 평가】 제31조 【담보의 제공방법】 제32조 【담보의 변경과 보충】 제33조 【담보에 의한 납부와 징수】 제34조 【담보의 해제】	
4장 국세와 일반 채권과의 관계	제1절 국세의 우선권	제35조 【국세의 우선】 제35조의 2 【압류의 경우의 국세의 범정기일】 (삭제) 제36조 【압류에 의한 우선】 제37조 【담보있는 국세의 우선】	
	제2절 제2차납세의 무	제38조 【청산인 등의 제2차납세의무】 제39조 【출자자의 제2차납세의무】 제40조 【법인의 제2차납세의무】 제41조 【사업양수인의 제2차납세의무】	
	제3절 물적납세의무	제42조 【양도담보권자의 물적납세의무】	
제5장 과세	제1절 관할관청	제43조 【과세표준신고의 관할】 제44조 【결정 또는 경정결정의 관할】	
	제2절 수정신고와 경정 등의 청구	제45조 【수정신고】 제45조의 2 【경정 등의 청구】 제45조의 3 【기한후신고】 제46조 【추가자진납부】	

장	절	조문	비고
	제3절 가산세의 부과와 감면	제47조 【가산세의 부과】 제47조의 2 【무신고가산세】 제47조의 3 【과소신고가산세】 제47조의 4 【초과환급신고가산세】 제47조의 5 【납부·환급불성실가산세】 제48조 【가산세의 감면 등】 제49조 【가산세 한도】 제50조 【추가납부에 의한 경감】 삭제	
제6장 국세 환급금과 국세환급 가산금		제51조 【국세환급금의 총당과 환급】 제51조의 2 【물납재산의 환급】 제52조 【국세환급가산금】 제53조 【국세환급금에 관한 권리의 양도】 제54조 【국세환급금의 소멸시효】	
제7장 심사와 심판	제1절 통칙	제55조 【불복】 제55조의 2 【상호합의절차진행시 기간계산의 특례】 제56조 【다른 법률과의 관계】 제57조 【심사청구 등이 집행에 미치는 효력】 제58조 【관계서류의 열람 및 의견진술권】 제59조 【대리인】 제60조 【불복방법의 통지】	조세 구제
	제2절 심사	제61조 【청구기간】 제62조 【청구절차】 제63조 【청구서의 보정】 제64조 【결정절차】 제65조 【결정】 제65조의 2 【결정의 경정】 제66조 【이의신청】	조세 구제
	제3절 심판	제67조 【국세심판원】 제68조 【청구기간】 제69조 【청구절차】 제70조 【국세청장의견서】 (삭제) 제71조 【항변】 제72조 【국세심판관회의】 제73조 【국세심판관의 제척과 회피】 제74조 【담당국세심판관의 기피】 제75조 【사건의 병합과 분리】 제76조 【질문·검사권】 제77조 【사실판단】 제78조 【결정절차】 제79조 【불고불리·불이익변경금지】 제80조 【결정의 효력】 제81조 【심사청구에 관한 규정의 준용】	조세 구제

장	절	조문	비고
제7장의 2	납세자의 권리	제81조의 2 【납세자권리현장의 제정 및 교부】 제81조의 3 【세무조사권 남용금지】 제81조의 4 【세무조사에 있어서 조력을 받을 권리】 제81조의 5 【납세자의 성실성 추정 및 세무조사】 제81조의 6 【세무조사의 사전통지와 연기신청】 제81조의 7 【세무조사에 있어서의 결과통지】 제81조의 8 【비밀유지】 제81조의 9 【정보의 제공】 제81조의 10 【과세전적부심사】	조세 구제 (81 조의 10)
제8장	보칙	제82조 【납세관리인】 제83조 【고지금액의 최저한】 제84조 【국세행정에 대한 협조】 제84조의 2 【포상금의 지급】 제85조 【과세자료의 제출과 그 수집에 대한 협조】 제85조의 2 【지급조서자료의 이용】 제85조의 3 【장부 등의 비치 및 보존】 제85조의 4 【서류접수증 교부】 제85조의 5 【고액·상습채납자 명단공개】 제86조 【시행령】	

장의 구성을 보면 제1장 총칙에서 제8장 보칙까지 세법에서 보통의 장의 구성순서를 따르고 있다. 1996. 12. 30 국세기본법 개정시 국세기본법 제7장의 2 납세자의 권리 부분이 추가되었다. 이러한 “OO의 2”의 형식은 장의 번호에 따라 장이 몇개인지를 알 수 있게 하지 못하는 단점이 있기는 하지만, 전체적인 조문의 순서를 흐트리지 않으면서 종전 법에 내용상 가장 관련된 부분을 추가시키는 방법이라 할 수 있다. 이는 장 체제뿐만 아니라 조문의 경우도 마찬가지이다.

절의 구성을 보면, 제6장 국세환급금과 국세환급가산금, 제7장의 2 납세자의 권리, 제8장 보칙의 경우에 별도의 절이 없이 장을 구성하고 있다. 제8장 보칙의 경우에는 보칙의 특성상 절차적인 규정이나 다른 장에 들어가기에 적합하지 않은 규정을 기타란으로 해서 규정하는 것이므로 절 구분이 필요하지 않을 수 있다. 그런데 제6장, 제7장의 2 경우에는 절의 구별이 없다는 것은 그것이 전체 9개의 장의 하나로 놓는 것이 체계상 맞는지 의문이다.

이러한 국세기본법의 형식적인 체제개편도 하나의 연구주제가 된다

는 점에서 더 자세한 평가는 생략한다. 국세기본법의 내용, 그 중 납세자의 적극적인 권리행사와 관련한 부분에 대한 개편방안에 대해서는 제3장 국세우선의 원칙, 제4장 제2차납세의무, 제5장 연대납세의무로 나누어 살펴본다.

제3장 국세우선의 원칙에 관한 규정의 개편방안

제1절 현행제도

1. 국세우선의 원칙의 의의

가. 국세우선의 원칙의 개념과 근거

국세우선의 원칙은 국세를 일반 민사채권¹²⁾보다 우선하여 징수할 수 있음을 의미한다. 채권은 상대성이라는 특성상 다른 채권과 양립이 가능하고, 동일한 시점의 급부청구에 있어서는 우선순위가 없음이 원칙이다.

그러나 국세는 채권이기는 하지만 그 특수성을 인정하여 일반 민사채권보다 우선함을 인정하고 있다. 그 특수성으로는 국세가 공공서비스를 제공하는 자금으로서 '공공성'¹³⁾을 들 수 있다. 또한 국세가 반대급부 없이 걷는 채권이어서 징수의 우선권을 인정하지 않으면 급부를 받기가 사실상 어려울 것이라는 '무보상성'을 들 수도 있다¹⁴⁾. 국세의 일반 민사채권과는 다른 특수성에 초점을 맞추게 되면 과세관청과 납

12) 채권을 조세채권(내국세채권, 관세채권 및 지방세채권을 포괄), 공과금채권, 민사채권으로 나눌 수도 있다(송쌍중, □국세징수·구제·처벌법□, 서울시립대학교, 2004, p. 81 참조). 이러한 채권구분에 따르면 위 국세우선의 원칙에 대한 설명은 내국세채권과 민사채권 간의 상호관계에 국한하여 설명한 것이다. 그 이외 채권상호 간에도 국세우선의 원칙이 적용될 수 있다.

13) 대법원에서는 국세의 '공익성'을 채권평등의 원칙의 예외적 효력의 하나의 근거로 들고 있다. 대판 1983. 11. 22, 83다카1105.

14)金子宏, □租稅法(第11版)□, 弘文堂, 2006, p. 739.

세의무자의 관계를 동등한 채권채무관계가 아닌 상하가 있는 권력관계로까지 주장할 수도 있다.

그러나 국세를 채권에 우선시키기 어려운 경우도 있다. 담보제도를 이용하여 공시력을 갖춘 채권의 경우까지 국세보다 후순위로 인정하는 경우에는 공시력을 통한 우선적인 채권 확보라는 담보제도가 흔들릴 수 있다. 국세와 피담보채권과 적정한 우선 여부를 가릴 수 있는 기준이 필요하게 된다. 한편 국세의 경우에도 조세법규로 정하므로 제3자가 그 발생을 예측하는 어느 정도 가능한 ‘공시성’이 있다¹⁵⁾고 볼 수도 있다. 국세가 피담보채권보다 후순위인 경우에도 피담보채권의 담보목적물에 대한 상속세 및 증여세 등 당해세는 피담보채권보다 우선할 수 있는 것도 이러한 공시성이 뒷받침된 것이라고 할 것이다. 그러나 등기 및 등록을 통한 공시가 이루어지지 않는 국세가 등기를 통한 공시를 갖춘 피담보채권보다 항상 우선할 수는 없을 것이다. 국세도 등기 또는 등록 등의 공시방법을 적극적으로 도입한다면 공시성이라는 측면에서도 피담보채권보다 우선할 수 있을 것이다.

피담보채권은 일반 민사채권보다 공시력에 바탕을 두어 우선하여 채권의 만족을 얻을 수 있지만, 경제적 약자에 대한 배려를 위해 특별법상 민사채권인 소액보증금과 일정 월수의 임금채권을 국세에 우선하는 경우도 있다.

이처럼 국세는 민사채권과 비교하여 공공성, 무보상성, 공시성이라는 관점에서 우선하기도 하지만, 피담보채권 및 소액보증금, 임금채권의 경우에는 공시성이나 경제적 약자보호라는 측면에서 후순위가 되기도 한다. 이러한 관계에 대해 현행 국세기본법을 중심으로 법규정을 살펴보면 이하와 같다.

15) 清永敬次, 口稅法(第6版)口, ミネルヴァ書房, 2005, p. 276.

나. 국세우선의 원칙과 관련한 법규정

국세우선의 원칙과 관련해서는 국세기본법 제35조(국세의 우선), 제36조(압류에 의한 우선), 제37조(담보 있는 국세의 우선)가 있다. 국세기본법 제4장 국세와 일반채권과의 관계(제35조 내지 제42조) 제1절 국세의 우선권에 해당하는 조문이다. 국세기본법 제4장에는 제2절 제2차납세의무, 제3절 물적납세의무를 두고 있으나, 국세우선의 원칙에 대한 것이라기보다는 납세의무가 확장되는 경우로 보는 것이 더 적합하다.

한편 국세징수법 제4조에서는 국세, 가산금, 채납처분비의 징수순위에 대해 규정하고 있다. 이는 국세와 그에 대한 이자, 비용 중 어느 것을 먼저 징수할 것인지를 규정하는 것이다. 변제충당에 대한 순위를 규정한 민법 제479조와 유사하다. 민법 제479조에서는 “채무자가 1개 또는 수 개의 채무의 비용 및 이자를 지급할 경우에 변제자가 그 전부를 소멸하게 하지 못한 급여를 한 때에는 비용, 이자, 원본의 순서로 변제에 충당하여야 한다”고 하여 비용, 이자, 원본에 따라 채무변제를 하도록 하고 있고 이러한 순서를 의무로 하고 있다. 그러나 국세징수법상 제4조는 국세와 그 국세에 관한 이자, 비용과의 관계를 묻는 것이라는 점에서 국세기본법상 국세와 민사채권, 국세와 공과금, 국세와 국세, 국세와 지방세의 관계를 묻는 것과는 다르다.

다. 국세우선의 원칙에 관한 규정의 변천

국세우선의 원칙은 1974. 12. 21 국세기본법이 제정되기 전에는 국세징수법에 규정이 되어 있었다. 국세징수법에서는 1949. 12. 20에 제정되었을 때부터 국세우선의 원칙에 관한 규정을 두었다. 국세징수법 제2조, 제6조, 제7조가 이에 해당한다. 국세징수법 제2조에서는 국세우선권의 일반원칙을, 제6조와 제7조에서는 국세의 납부기한으로부터 1

년 전에 저당권 등이 설정된 경우 그 피담보채권이 국세채권에 우선하는 예외를 규정하고 있다. 최초 국세우선의 원칙에 관한 입법이라는 점에서 규정 자체를 소개하면 다음과 같다.

○ 국세징수법 제정 당시의 국세우선의 원칙에 관한 규정

제2조 국세와 또는 그 체납으로 인하여 발생한 독촉수수료와 체납 처분비는 다른 공과와 채권에 우선하여 징수한다.

제6조 국세를 그 국세의 납부기한으로부터 1년 전에 설정한 질권 또는 저당권의 목적인 재산의 매각으로 인한 금액 중에서 징수할 때에는 제2조의 규정에 불구하고 당해 국세는 그 질권 또는 저당권에 의하여 담보된 채권에 대하여서는 선취하지 아니한다.

전항의 규정은 당해 재산에 대하여 부과된 국세에 대하여서는 적용하지 아니한다.

제7조 전조 제1항에 규정된 채권자가 그 권리를 행사하고자 할 때에는 체납처분, 강제집행, 경매 또는 파산수속의 집행기관에 대하여 질권 또는 저당권이 국세납부기한으로부터 1년 전에 설정된 사실을 공정증서로서 증명하여야 한다.

국세징수법은 이후 민법·민사소송법 등이 새로이 제정·시행됨에 따라 용어 등을 조정하고 사회여건의 변화를 적절히 수용함으로써 국민의 재산권을 보호하는 동시에 조세수입의 확보를 기하기 위해 1961. 12. 8 폐지제정되어 전체 체제가 변경되었다. 종전 제2조, 제6조, 제7조의 내용은 제1장 총강 제2절 '국세의 우선관계' 부분의 제5조 제1항, 제5조 제2항, 제6조로 자리이동을 하였다.

모든 세법에 공통적으로 적용되는 통칙적인 일반원칙을 규정하기 위해 국세기본법이 1974. 12. 21 제정되면서 종전 국세징수법의 국세우선권에 대한 규정이 제4장 국세와 일반채권과의 관계-제1절 국세의 우선권 부분의 제35조로 자리이동을 하게 되었다. 국세기본법 제정 당시의 국세우선의 원칙에 관한 규정을 보면 다음과 같다.

○ 국세징수법 제정 당시의 국세우선의 원칙에 관한 규정

제35조(국세의 우선) 국세·가산금 또는 체납처분비는 다른 공과금 기타의 채권에 우선하여 징수한다. 다만, 다음 각호의 1에 해당하는 공과금 기타의 채권에 대하여는 그러하지 아니하다.

1. 지방세 또는 공과금의 체납처분에 있어서 그 체납처분금액 중에서 국세·가산금 또는 체납처분비를 징수하는 경우의 그 지방세 또는 공과금의 가산금 또는 체납처분비
2. 강제집행·경매 또는 파산절차에 의한 재산의 매각에 있어서 그 매각금액 중에서 국세·가산금 또는 체납처분비를 징수하는 경우의 그 강제집행·경매 또는 파산절차에 소요된 비용
3. 국세의 납부기한으로부터 1년 전에 전세권·질권 또는 저당권의 설정을 등기 또는 등록한 사실이 대통령령이 정하는 바에 의하여 증명되는 재산의 매각에 있어서 그 매각금액 중에서 국세 또는 가산금(그 재산에 대하여 부과된 국세와 가산금을 제외한다)을 징수하는 경우의 그 전세권·질권 또는 저당권에 의하여 담보된 채권

국세기본법 제35조는 그 이후에도 몇 차례 개정이 있었다. 1981. 12. 31 법률 제3,471호에서는 담보목적으로 가등기된 일정한 재산을 국세 체납을 원인으로 강제징수를 위하여 압류한 경우에 그 후 가등기에 기하여 본등기가 행하여지더라도 국세징수법과의 관계에 있어 국세가 우선하도록 제2항, 제3항이 추가되었다. 1984. 8. 7 법률 제3,746호에서는 영세민의 소액의 주택임차보증금 및 임금채권이 국세에 우선하도록 제1항 4호, 5호가 추가되었다.

그런데 1990. 9. 3. 헌법재판소에 의하여 구 국세기본법(1990. 12. 31. 법률 제4,277호로 개정되기 전의 것) 제35조 제1항 제3호 중 ‘으로부터 1년’이라는 부분은 헌법에 규정된 조세의 합법률성의 원칙, 조세의 합형평성의 원칙, 조세의 과잉금지의 원칙에 위반되고 재산권의 본질적인 내용을 침해한다는 이유로 위헌결정¹⁶⁾이 내려졌다. 이에 따라 1990.

12. 31. 법률 제4,277호로 국세기본법을 개정하면서 종래 조세의 납부 기한으로부터 1년 전과 저당권의 설정시기를 기준으로 우선순위를 결정하던 것을 바꾸어 '법정기일'과 저당권 등의 설정시기를 기준으로 우선순위를 결정하도록 하였고 지금까지 그 기본틀이 유지되고 있다.

라. 지방세와 관세와의 비교

국세기본법은 사실상 규율대상을 지방세, 관세를 제외한 내국세에 대한 기본법이라는 점에서 내국세기본법이라 할 수 있다. 지방세우선의 원칙, 관세우선의 원칙의 인정 여부에 대해서는 지방세법, 관세법을 따로 살펴보아야 한다.

지방세우선의 원칙¹⁷⁾과 관련해서는 지방세법 제1장 총칙-제7절 지방세의 우선의 원칙과 타채권과의 조정 부분에서 지방세법 제31조(지방세의 우선), 제32조(직접채납처분비의 우선), 제33조(지방자치단체의 징수금 중의 우선순위), 제34조(압류선착순으로 인한 지방세의 우선), 제35조(담보가 있는 지방세의 우선), 제36조(양도담보권자의 물적납세책임) 등을 규정하고 있다.

관세우선의 원칙과 관련해서는 관세법 제3조에서 관세를 납부하여야 하는 물품에 대하여는 다른 조세 기타 공과금과 채권에 우선하여 그 관세를 징수하여야 하고, 국세징수의 예에 의하여 관세를 징수하는 경우 채납처분의 대상이 당해 관세를 납부하여야 하는 물품이 아닌 재산인 때에는 관세의 우선순위는 국세기본법에 의한 국세와 동일한 순위로 한다고 규정하고 있다.

16) 헌법재판소 1990. 9. 3. 89헌가95 결정

17) 지방세우선의 경우에는 국세우선의 원칙과 공통점과 차이점이 존재한다. 지방세의 경우를 중심으로 조세우선의 원칙을 정리한 것으로는 오승원, 「지방세우선권에 관한 연구」, 서울시립대학교 세무대학원 세무학 석사학위논문, 2007이 있다.

2. 조세채권과 피담보채권

조세채권은 일반채권보다 우선하지만, 피담보채권의 경우에는 법정 기일을 기준으로 그 우선순위가 뒤바뀐다. 법정기일 이전에 담보를 설정한 채권자라면 국세보다 우선하여 변제를 받을 수 있다. 법정기일과 피담보채권이 중요한 개념이다.

가. 조세의 법정기일

신고납세방식의 조세인 법인세, 부가가치세, 특별소비세, 주세, 증권거래세, 교육세, 농어촌특별세 등의 경우에는 신고일이 법정기일이다. 부과납세방식의 조세인 상속세, 증여세 등의 경우에는 납세고지서 발송일이 법정기일이다. 자동확정방식의 경우인 원천징수의무자로부터 징수하는 소득세의 경우에는 납세의무 확정일이 법정기일이다(국세기본법 제35조 제1항 단서 제3호). 그 이외에도 제2차납세의무자(보증인을 포함한다)의 재산에서 국세를 징수하는 경우에는 국세징수법 제12조의 규정에 의한 납부통지서의 발송일, 양도담보재산에서 국세를 징수하는 경우에는 국세징수법 제13조의 규정에 의한 납부통지서의 발송일, 국세징수법 제24조 제2항의 규정에 의하여 납세자의 재산을 압류한 경우에 그 압류와 관련하여 확정된 세액에 대하여는 그 압류등기일 또는 등록일이 법정기일이다.

위 각 규정과 관련하여 가산금, 가산세와 피담보채권 사이의 우선순위를 가리는 기준에 대하여서는 명확한 규정이 없다. 가산세는 본세의 명목으로 부과·징수된다고 하더라도 본세와는 본질적으로 성질이 다르므로 본세의 부과처분과는 별도로 가산세에 대한 과세관청의 부과처분이 있어야 비로소 확정되는 것이어서 가산세의 법정기일은 국세기본법 제35조 제1항 단서 제3호 나목에 따라 가산세 납세고지서의 발송일로 보아야 할 것이다. 가산금은 조세가 납부기한까지 납부되지 아

니한 경우에 이에 대한 지연이자의 성격을 갖는 것으로 과세관청의 확정절차 없이 각 세법의 규정에 의하여 당연히 발생하고 확정된다는 점에서 자동확정방식의 조세에 관한 국세기본법 제35조 제1항 단서 제3호 다목의 규정을 유추적용하여 가산금은 납부기한 경과시로, 증가산금은 납부기한으로부터 매 1월 경과시로 보아야 한다.

담보권의 설정기일과 조세의 법정기일이 같은 날인 경우의 우선순위에 관하여는 논란이 있을 수 있다. 국세기본법 제35조 제1항 단서 제3호의 규정이 법정기일 '전에' 설정된 저당권 등을 조세우선권의 예외로 인정하고 있으므로 문리해석상 그에 해당되지 않는 한 조세우선권이 적용된다고 해석하여야 한다.

나. 피담보채권

피담보채권은 법정기일 이전에 담보가 설정된 경우에는 국세보다 우선할 수 있기 때문에 피담보채권이 있음이 객관적으로 나타나야 한다. 전세권과 저당권은 부동산등기부등본이 그 증명자료가 되고, 저당권부채권에 대한 질권은 저당권등기에 질권의 부기등기를 한 부동산등기부등본에 의하여, 기명주식의 등록질의 경우에는 이를 기재한 주주명부, 주권 등에 의하여, 동산질권은 질물이 인도되어 질권자가 점유하고 있다는 사실을 공증인이 증명하거나 전당포의 장부와 증표 등에 의하여 각 권리설정기일을 증명할 수 있다(국세기본법 시행령 제18조). 전세권, 질권, 저당권의 경우 피담보채권의 범위를 보면 다음과 같다.

전세권의 경우 피담보채권의 범위에 전세금과 위약금이나 손해배상금 등으로 등기된 금액이 포함된다(국기통 35-0...5). 유익비상환청구권이 피담보채권의 범위에 포함되는지 여부에 대해서는 찬반 논란이 있다.¹⁸⁾

질권의 경우 피담보채권의 범위에는 원본, 이자, 위약금, 질권실행비

용, 질물보존의 비용 및 채무불이행 또는 질물의 하자로 인한 손해배상금 등이 포함된다(민법 제334조, 국기법통칙 35-0...7). 질권실행의 비용 중 직접적인 경매비용은 집행비용으로서 경매매득금 중에서 바로 공제되기 때문에 여기서 제외된다.

저당권에 의하여 담보되는 채권액의 범위에는 채권의 원금, 이자, 위약금, 채무불이행으로 인한 손해배상 및 저당권실행비용을 포함하되 등기된 채권최고액의 범위 이내에 한한다(국기법통칙 35-0...12).

3. 당해세와 피담보채권

조세채권의 법정기일이 담보물권 설정일 이후라 하더라도 조세채권이 우선하는 경우가 있다. 현행법은 상속세, 증여세, 종합부동산세 및 재산세 등 ‘당해 재산에 대하여 부과되는 세금’은 그 재산에 대한 담보물권 설정일 이후에 확정된 것이더라도 담보물권을 우선시키고 있다(국세기본법 제35조 제1항 제3호).

이러한 당해세를 인정하는 것은 뒤에 생긴 조세채권을 담보물권보다 우선시키더라도 거래의 안전에 결정적 장애는 되지 않는다고 보기 때문이다. 아직 특정되지 않은 세금이더라도 앞으로 나올 세금이 최대한 얼마 정도일지를 미리 예측할 수 있다면, 담보물권을 취득하는 자는 이를 미리 거래조건에 반영할 수 있다는 것이다.¹⁹⁾ 그러나 담보물권을 취득할 사람이 장래 그 재산에 대하여 부과될 것을 상당한 정도로 예측할 수 없는 경우에는 이러한 우선권을 갖는 당해세를 인정하기 어려울 것이다.

대법원은 토지초과이득세에 관하여 당해세로서 우선 징수하는 것을

18) 반대하는 견해로는 박윤직, □민법주해[VI]-물권(3)□, 박영사, 1999, pp. 194~195; 찬성하는 견해로는 최명근, □세법학총론□, 세경사, 2006, p. 517 참조.

19) 헌법재판소 2001. 2. 22 선고 99헌바44 결정은 당해세의 우선은 합헌이고, 우선권 있는 당해세의 범위는 법원이 정할 일이라고 판시하였다.

인정²⁰⁾하다가 당해세에 해당하지 않는다고 입장을 변경하였을때 토지 초과이득세는 자본이득에 대한 과세라는 점에서 양도소득세와 유사한 이른바 소득세의 하나로 보아야 하고 부과될 토지초과이득세의 세액은 어느 정도에 달할 것인지 등에 관하여 예측하기 쉽지 않기 때문에 당해세에 해당하지 않는다고 하였다.²¹⁾ 현행 국세기본법하에서는 국세로는 상속세, 증여세와 종합부동산세만이 당해세로 남아 있다(국세기본법 제35조 제5항).²²⁾

종합부동산세는 여러 물건을 합산과세하므로 담보물권의 대상이 된 물건부분의 세액만이 우선권을 가진다. 상속세와 증여세에 대해서도 누진세율을 생각한다면 당해 재산만 보아서는 미래의 세액을 예측할 수 없다는 비판이 가능하다.

판례는 상속세와 증여세가 당해세로서 우선변제받는 범위를 매우 좁게 보고 있다. 공부상 상속이나 증여사실이 드러나지 않는 경우에는 상속세나 증여세의 우선권을 인정하지 않는다. 증여세의 경우를 보면 특정 재산의 증여가 아니라 재산의 취득자금을 증여받은 것으로 추정하여 부과하는 증여세,²³⁾ 저가양도로 인한 증여의제에 의하여 부과되는 증여세²⁴⁾는 당해세에 해당하지 아니한다. 이에 반해 근저당권설정 당시 이미 등기부상 증여를 원인으로 하여 근저당설정자 명의로 소유권이전등기가 마쳐져 있었던 경우 이에 대하여 부과된 증여세,²⁵⁾ 부동산을 매수한 후 소유권이전등기를 경료하지 아니한 채 수증자 앞으로 직접 소유권이전등기를 경료한 것을 과세대상으로 삼아 부과된 증여세²⁶⁾는 당해세에 해당한다.

20) 대법원 1997. 2. 14. 선고 96다51585 판결

21) 대법원 1999. 3. 18. 선고 96다23184 전원합의체판결

22) 지방세의 경우는 재산세·자동차세·도시계획세·공동시설세 및 지방교육세(재산세와 자동차세분에 한한다)가 당해세로 남아 있다(지방세법 31조 2항 3호, 동법 시행령 14조의 4).

23) 대법원 1996. 3. 12. 선고 95다47831 판결.

24) 대법원 2002. 6. 14 선고 2000다49534 판결.

25) 대법원 2001. 1. 30 선고 2000다47972 판결.

4. 조세채권과 임차보증금·임금채권

조세채권은 피담보채권과의 우선순위에서는 담보물권 설정일보다 법정기일이 앞선 경우에 우선하고, 일정한 범위의 상속세, 증여세, 종합부동산세의 당해세의 경우에는 법정기일의 우선 여부와는 상관없이 우선한다. 그런데 일정한 임차보증금과 임금채권의 경우에는 그 채권이 피담보채권이 아님에도 조세채권이 후순위가 되는 경우가 있다. 심지어 당해세의 경우에도 그러하다. 경제적 약자를 보호하기 위해 채권자평등의 원칙이 처음부터 배제하고 있는 주택임대차보호법 제8조와 상가건물임대차보호법 제14조의 소액임차보증금과 근로기준법 제37조 제2항의 최종 3개월분 임금 등이 당해세인 조세채권에도 우선하는 채권이라 할 수 있다(국세기본법 제35조 제1항 4호, 5호).

이러한 소액임차보증금이나 최종 3개월분 임금을 제외한 임차보증금과 임금채권과 조세채권의 우선순위는 해석상 다소 복잡하다. 먼저 주택임대차보호법과 상가건물임대차보호법상 확정일자 있는 보증금은 국세기본법의 조문만 놓고 본다면 제1항 단서에 확정일자 있는 보증금에 대하여는 규정하는 바가 없다. 국세의 확정일자보다도 담보물권의 설정일이 우선하면 담보물권이 우선한다. 확정일자 있는 임차보증금은 다시 확정일자가 담보물권의 설정일보다 우선하는 경우에는 담보물권보다도 우선하여 보증금을 변제받을 수 있다. 확정일자 있는 임차보증금채권은 소액임차보증금이 아니므로 일반채권과 마찬가지로 그 확정일자와는 상관없이 조세채권보다 후순위라 해석할 여지가 있다. 그렇게 되면 조세채권, 담보물권, 확정일자 있는 임차권 세 가지의 우선순위가 순환논법에 빠지게 된다. 이 순서를 정리하려면 확정일자 있는 임차보증금채권은 담보물권처럼, 확정일자와 조세채권의 법정기일을 비교하여 우열을 정하여야 할 것이다.

26) 대법원 1999. 8. 20 선고 99다6135 판결.

근로기준법 제37조 제1항에 해당하는 재해보상금과 조세채권의 우선 여부는 조세채권이 저당권에 우선하는가에 달려 있다. 저당권이 우선하는 조세채권은 일반임금채권보다 우선하지만, 저당권에 밀리는 조세채권은 일반임금채권에도 밀린다고 해석하여야 한다.

제2절 외국의 국세우선의 원칙

1. 독일

독일에서는 원칙적으로 조세우선권이 인정되지 아니한다. 징수기관은 동산에 대하여는 체납처분에 의해 압류를 할 수 있고 그 압류에 의해 질권을 취득한다(독일 조세기본법 282조 1항). 이 압류질권은 다른 채권자에 대한 관계에서 민법상의 질권과 동일한 효력을 가지고(독일 조세기본법 282조 2항), 압류선착수주의에 의해 선압류에 의해 생기는 질권이 후압류에 의해 생기는 질권에 우선한다. 동산의 경우에는 조세채권과 사법상의 채권은 동순위이고 단지 압류의 시기에 의해 선후가 결정될 뿐이다. 부동산에 대하여는 징수기관의 자력집행권이 인정되지 않고, 법원이 민사절차에 의해 강제집행을 행한다(독일 조세기본법 322조 1항).

예외적으로 독일 강제경매법(Zwangversteigerungsgesetz)에서 부동산세(Grundsteuer)의 우선권을 인정하고 있다. 부동산세와 부대세(Zuschläge) 등은 당해 연도와 그 전해 2년분이 공익비용 및 특수한 임금 등 급료채권의 다음 순위로 우선적으로 배당된다(독일 강제경매법 10조). 부동산세는 부동산 및 부동산상의 권리 또는 부동산을 이용하는 기업체가 과세대상이며, 그 세율은 개개인의 인적사정은 배제된 채 순전히 과세의 대상에 의해서만 결정된다. 부동산세는 당해 부동산 자체에 대한 물적인 부담이며, 강제집행 당시의 부동산소유자가 부동산세를 체납한 채무자가 아니더라도 그 부동산으로부터 체납된 조세

를 징수할 수 있다.

2. 일본

일본은 국세우선의 원칙을 국세징수법에 규정하고 있다. 국세는 납세자의 총재산에 대해서 원칙적으로 모든 공과 기타의 채권에 우선하여 징수하도록 하여 국세우선의 원칙을 인정하고 있다(일본 국세징수법 8조). 강제환가절차비용, 직접의 채납처분비 등 공익비용은 조세에 우선한다(동법 9조, 10조).

국세와 피담보채권의 우선관계에 대해서는 다음과 같이 규정하고 있다. 국세의 법정납기한 전에 납세자의 재산상에 설정된 질권, 저당권에 의하여 담보된 사채권에 비하여 국세채권은 후순위이다(동법 15조, 16조). 납세자가 질권 또는 저당권이 설정된 재산을 양수한 때에는 국세는 그 질권 또는 저당권에 의하여 담보된 채권에 후순위이다(동법 17조). 부동산보존의 선취특권 등이 납세자의 재산상에 있는 때에는 국세는 그 선취특권에 의하여 담보된 채권에 후순위이다(동법 19조). 부동산 임대의 선취특권 등이 납세자의 재산상에 국세의 납기한 이전부터 있는 때, 또는 납세자가 그런 선취특권 있는 재산을 양수한 때에는, 국세는 그 선취특권에 의하여 담보된 채권에 후순위이다(동법 20조). 유치권이 납세자의 재산상에 있는 경우에는 유치권에 의하여 담보된 채권은 조세 기타 담보부채권에 우선한다(동법 20조).

납세자가 국세의 납기한 후에 질권 또는 저당권을 설정한 재산을 양도한 경우에 납세자에게 달리 국세에 충당할 충분한 재산이 없는 때에는, 그 국세는 그 질권자 또는 저당권자로부터 이들이 그 양도된 재산의 환가절차에서 그 질권 또는 저당권에 의하여 담보된 채권에 관하여 배당을 받게 될 금액 중에서 징수할 수 있다(동법 22조). 우리나라의 경우 양도 이전에 압류를 한 경우에만 조세채권의 추급효를 인정하나,

일본의 경우에는 압류 여부에 상관없이 조세채권의 추급효를 제한적으로 인정하고 있다.

일본의 경우도 당해세를 인정하고 있다. 다만 우리나라의 경우에는 국세의 경우 상속세, 증여세, 종합부동산세의 경우에만 당해세가 인정되는 데 반해, 일본의 경우에는 소비세의 경우에만 당해세가 인정된다. 일본 국세징수법 제11조는 국세통칙법 제39조 또는 수입품에대한내국소비세의징수등에관한법률 제8조 제1항 제2호, 제6호의 규정에 의하여 징수하는 소비세 등은 다른 국세, 지방세 및 다른 선취특권 등에 우선하여 징수하도록 규정하고 있다. 우리나라의 경우도 종전 민사집행법에 의한 경매시 부가가치세 과세를 하는 인정하였던 입법하에서는 부가가치세의 당해세 인정 주장도 가능하다.²⁷⁾ 그러나 현행 부가가치세법 시행령 제14조 제3항에서는 민사집행법에 의한 경매시 부가가치세 과세를 하지 않으므로 당해세가 문제되지 아니한다.

국세와 지방세를 동순위로 취급하고, 그 구체적 우선순위에 관하여 압류선착수주의(동법 제12조), 교부요구 선착수주의(동법 제13조)를 취하고 있다. 담보 있는 국세와 담보 없는 국세 간에는 담보 있는 국세가 우선한다(동법 제14조). 국세·지방세 또는 공과와 사채권이 경합하는 경우의 조정에 관한 특별규정을 두고 있다(동법 제26조).

3. 미 국

미국의 경우에도 조세채권이 일반채권에 우선하는 것을 인정한다. 선취권이 설정되면 과세관청은 부동산 매매나 파산 등의 상황이 발행할 때 다른 채무자보다 먼저 세금을 징수할 수 있는 권리를 갖게 된다.

27) 당해세에 해당하는 세목을 부가가치세법이 아닌 부가가치세법 시행령에 규정하고 있던 경우 하급심판결에서 이러한 판결을 한 예가 있다. 이 판결에 대해서는 이상원, 「당해세의 의미와 거래징수의 성질」, 『사법행정』 25권 10호, 1984, pp. 77~79 참조.

이때 일반채권에 우선한 조세채권을 특히 조세우선평권(tax lien)이라 한다. 조세채권은 그 본질에 있어서 인적 부담이지만, 일단 조세가 체납되면 그것은 납세자의 재산에 대한 물적 부담으로 되어 체납자가 그 재산을 제3자에게 양도한 경우에도 조세는 그 재산에 부착되어 양수인에게 이전한다.

미연방세법에서는 체납된 세목에 따라 일반 조세우선평권(general tax lien)과 특별 조세우선평권(special tax lien)으로 나누어 우선적 효력에 차이를 두고 있다.

일반 조세우선평권은 유산세·증여세 및 주세를 제외한 연방세에 관하여 인정된다. 우선평권이 설정되는 재산의 범위는 동산·부동산 및 재산권을 포함한 납세자의 전 재산이다. 그 효력은 우선평권 설정 후에 취득한 재산에 대해서도 미친다.

납세자의 재산상에 사법상 담보물권 등이 설정되어 있는 경우에는 일반 조세우선평권은 이들 권리에 대해서 그 우선적 효력이 제한된다. 저당권자, 질권자, 매수인 및 판결채권자(judgement creditor)에 대해서는 세무서장이 우선평권설정의 통지서를 당해 재산이 소재하는 주의 일정한 사무소(주법이 정하는 사무소 또는 연방지방법원 서기관의 사무소) 등에 제출하지 않는 한 이들 권리자가 선의든 악의든 불문하고 우선평권은 이들 권리자에게 대항할 수 없고, 우선적 효력도 없다(미연방세법 6323조).

조세우선평권 자체가 발생하는 데에 있어서는 공적인 기록이나 공시 등의 특별한 절차가 요구되지 않는다. 그런데 조세우선평권은 체납자의 모든 재산에 대하여 광범위한 효력을 미치고 원칙적으로 그 설정 통지 이후 발생하는 다른 제3자들의 권리보다 우선하므로 조세우선평권의 발생을 일반에 공시할 필요가 있다. 조세우선평권이 발생하였다는 취지의 기록을 일정한 장소에 보존하여 일반에 공시하여야 한다. 조세우선평권은 일정한 사무소에의 통지라는 공시방법을 갖춘 경우에 한하여 그 후에 성립한 양도저당권, 질권의 설정 또는 양도행위에 대

해 우선한다.

그런데 ① 유가증권의 양수인이나 그에 대한 담보권자, ② 자동차 매수인, ③ 정상적인 매매에서 소매로 구입한 동산의 매수인, ④ 부정기적인 판매에서 구매한 1,000\$ 미만의 가정용품, 개인용품 등 동산의 매수인, ⑤ 동산에 대한 유치권, ⑥ 부동산세 우선특권, 특별부과금 우선특권, ⑦ 시공, 수리자의 유치권, ⑧ 변호사의 우선특권, ⑨ 납세자와 특정한 보험계약을 체결한 보험사업자, ⑩ 예금통장에 의한 대출은 일정한 조건하에 설정통지에 관계 없이 조세우선특권에 우선한다(미연방세법 6323조(b)). 상업금융계약, 부동산 건축·개량 금융계약에 의한 우선특권도 그러하다(미연방세법 6323조 (c)(2)(A), 6323조 (c)(3)(A)).

특별 조세우선특권의 우선적 효력은 일반 조세우선특권보다 더 크다. 유산세 우선특권에 있어서는 유산세가 체납되면 피상속자의 사망일(과세요건의 성립일)에까지 소급하여 총유산 위에 10년 간의 존속기간으로 성립한다. 일반 조세우선특권과는 달리 설정통지서를 대항요건으로 하지 않는다. 따라서 아무런 공시 없이도 모든 채권에 우선한다. 다만, 유산에 대하여 충분하고 적정한 대가를 지급한 선의의 매수인, 저당권자 및 동산질권자에 대해서는 대항할 수 없다(미연방세법 6324조). 증여세 우선특권에 있어서도 대체적으로 유산세의 경우와 마찬가지로이다. 주세 우선특권은 증류주·제조에 사용된 증류장·증류장 내의 기계기구·증류물이 소재하는 토지 및 그 지상 모든 건물 위에 최우선의 우선특권으로 되고, 주세가 완납되기까지 존속한다.

제3절 국세우선의 원칙의 문제점

국세우선의 원칙과 관련하여 다양한 문제가 존재하지만, 주로 조세채권과 담보권자의 우선 여부와 관련하여 문제를 살펴보면 다음과 같다.

1. 성실한 담보권자의 법적 지위 불안

조세채권은 법정기일을 기준으로 피담보채권과의 우선순위가 정해진다. 당해세의 경우에는 이 법정기일과는 상관없이 조세채권이 우선하게 된다. 담보권자의 입장에서는 조세채권이 당해세인지, 당해세가 아니라면 법정기일이 어떻게 되는지가 자신의 채권을 확보하는지를 결정짓게 된다. 조세채권이 일반채권보다 우선하는 여러 이론적인 근거를 갖고 있지만 이를 지나치게 확대하는 경우 특히 담보권제도 자체를 흔들리게 할 위험도 충분히 있다. 담보권자가 조세회피의 목적이 없는 경우 자신의 채권을 안정적으로 확보할 수 있도록 할 필요가 있다. 이러한 성실한 담보권자를 제대로 보호하고 있는지를 현행 담보권자와 관련하여 법정기일과 당해세의 문제점을 살펴보고자 한다.

(1) 법정기일의 경우

먼저 법정기일에 대한 것이다. 헌법재판소는 신고일과 납세고지서 발송일에 조세채권이 확정되어 담보권자가 그 조세채권의 존부 및 범위를 확인할 수 있기 때문에 현행 법정기일은 담보권자의 예측가능성을 해하지 아니한다고 보고 있다.²⁸⁾ 담보권자의 예측가능성을 전혀 해하지 않는가에 대해서는 담보권자가 조세채권의 존부 및 범위를 확인할 수 있는지에 따라 답이 달라질 수 있다.

법정기일 후에 과세관청에서 납세증명서나 부동산의 체납처분 압류의 공시로 부동산 소유자의 조세체납을 공시한 후 저당권을 설정한 채권자는 국세보다 후순위로 되는 경우 피담보채권자는 조세채권의 존부를 확인할 수 있다는 점에서 예측가능성이 있다고 할 수 있다. 법정기일 후 납세증명서나 부동산의 압류 등 과세관청의 공시가 행하여지

28) 신고일에 대해서는 헌법재판소 1995. 7. 21. 선고 93헌바46 결정, 납세고지서 발송일에 대해서는 1997. 4. 24. 선고 93헌마83 결정에서 이러한 취지를 밝히고 있다.

기 전에 설정된 담보권의 경우에는 이러한 예측가능성이 있다고 보기 어려운 점이 있다. 현행 제도하에서 담보권자가 담보권설정자의 조세채무의 존부 및 범위를 확인할 수 있는 방법은 세무서장이 발급하는 납세증명서에 의하는 수밖에 없다.

그런데 현재 실무에서 발급하는 납세증명서는 발급일 현재의 체납액과 징수유예액이 없는 사실만을 확인하여 준다. 신고일 직후의 납부 상황이나 납세고지서 발송일 직후 그 발송사실에 대하여 증명이 되지 않는 경우가 많다. 다른 방법으로 납세고지서 발송사실을 확인하려고 하여도 개인정보보호문제 때문에 이를 확인하기 어렵다. 이러한 상황 하에서는 저당권자가 저당권설정자가 발급받아 온 납세증명서를 통해서 납세고지서의 발송사실을 확인할 수 없는 경우가 생길 수 있다. 성실한 담보권자가 실질적으로 채권회수를 하지 못하는 경우가 생긴다. 이러한 불확실성은 담보권자가 담보 자체를 꺼림으로써 담보권설정자의 담보제도 이용 자체를 막을 수도 있다. 납세증명서 제도의 보완을 통해 담보권자로 하여금 납세고지서의 발송사실을 알 수 있게 한다면 담보권자의 불확실성을 제거할 수도 있을 것이다.

한편 납세고지서에 의해 조세채권이 확정되는 경우 과세관청이 하는 납세고지서의 발송일에 따라 법정기일이 결정되고 그 시점에 바로 피담보채권과 조세채권의 우선 여부가 결정되는 것이 과연 타당한지는 의문이다. 체납 여부가 하나의 기준이 되어 조세채권과 피담보채권의 우선순위를 다투는 것도 하나의 방법이 될 것이다. 체납 여부가 주요한 기준이 된다면 납세고지서 발송일보다는 납부기한이 법정기일로서 더 적합하다고 할 수 있다. 이러한 법정기일이 성실한 담보채권자에게 더 유리한 결과를 가져올 수 있다.

(2) 당해세의 경우

당해세는 어떠한 경우에도 담보물권보다 선순위이므로 당해세액이 특정되지 아니하면 담보물권자는 불의의 피해를 입을 수 있다. 당해세

의 범위에 대해서는 국세기본법 제35조 제5항에서 상속세, 증여세, 종합부동산세가 당해세에 해당하는 세목임을 분명히 하고는 있다. 그런데 당해세에 해당하는 세목이기만 하면 그 액수에 상관없이 조세채권이 우선한다는 것은 명백한 공시력이 없는 조세채권을 담보권보다 우선하는 결과를 가져온다는 점에서 문제가 있다. 또한 상속세, 증여세의 경우라도 관례상 일정한 상속세, 증여세의 경우에는 당해세의 범위에 들지 않는다고 보고 있어 범문으로 당해세 포함 여부 및 범위에 대해 예측가능성이 완전히 해결하고 있다고 보기 어렵다.

대법원은 상속세 중 당해세로 인정되는 범위를 상속세총액 중에서 당해재산의 상속재산 전체에 대한 평가액 비율상당액에 한정한다.²⁹⁾ 또한 저당권설정자가 그 피담보채권에 우선하여 징수당할 아무런 조세의 체납도 없는 상태에서 사망한 경우에 그 상속인에 대하여 부과한 국세인 상속세는 이를 당해세로 보지 아니한다.³⁰⁾ 매각재산의 취득자금을 증여받은 것으로 추정하여 그 재산의 취득자금에 대하여 부과하는 증여세는 당해세로 보지 아니한다.³¹⁾ 구 상속세법(1996. 12. 30. 법률 제5,193호로 전문개정되기 전의 것) 제34조의 2 제1항의 규정에 의하여 부과되는 증여의제로 인한 증여세도 당해세로 보지 아니한다.³²⁾ 이와 달리 대법원은 부동산에 대하여 근저당권설정 이전에 이루어진 증여를 원인으로 하여 부과된 증여세는 당해세에 해당한다고 보고 있다.³³⁾

이처럼 상속세, 증여세의 경우 무조건 당해세에 포함되는 것이 아니라 일정한 경우에는 상속세나 증여세 과세가 되는 경우이지만 당해세로서 국세가 우선하지 못하는 경우도 있게 된다. 이러한 당해세 여부에 대한 결론이 타당성을 갖는다 하더라도 당해세 여부에 대한 해석상

29) 대법원 1987. 3. 24. 선고 86누768 판결

30) 대법원 1996. 7. 12. 선고 96다21058 판결

31) 대법원 1996. 3. 12. 선고 95다47831 판결

32) 대법원 2002. 6. 14. 선고 2000다49534 판결

33) 대법원 2001. 1. 30. 선고 2000다47972 판결

다툼이 있다는 것은 담보권자가 담보권제도를 이용하기를 꺼리게 하고 이러한 담보권자의 불안은 담보권설정자에게 보다 확실한 담보물의 제공을 하여야 하거나 채무를 지는 데 대한 비용증가라는 경제적 불이익을 주게 된다.

종합부동산세는 당해 재산에 대하여 과세되는 세목이지만 다른 토지, 주택의 보유 여부, 다른 세대원의 부동산 보유 여부에 따라 당해 재산에 과세되는 세액이 달라지고 이는 누진세율 체제하에서 더욱 당해 재산에 과세되는 종합부동산세액을 계산하기가 쉽지 않다. 담보권자로서 당해세를 예측하기 어렵다 할 것이다.

2. 납세자의 담보제도 이용 제한

조세채권과 피담보채권의 우선 여부는 법정기일, 당해세 해당 여부에 따라 달라질 수 있다는 것을 위에서 살펴보았다. 그런데 국세가 확정되기 전이라도 일정한 요건하에 납세자의 재산을 압류할 수 있는 경우 압류등기일 또는 등록일이 법정기일이 될 수 있다. 신고일 또는 납세고지서의 발송일 이전에 법정기일이 먼저 도래할 수 있게 된다.

납세자의 입장에서 보면 법정기일이 이미 도래하였기 때문에 이후 담보를 제공하기 어렵게 된다. 법정기일 이후의 담보권자는 과세관청의 후순위가 되기 때문이다. 납기 전 징수를 할 수 있는 경우, 즉 국세의 체납으로 체납처분을 받을 때, 지방세 또는 공과금의 체납으로 체납처분을 받을 때, 강제집행을 받을 때, 어음법 및 수표법에 의한 어음교환소에서 거래정지처분을 받은 때, 경매가 개시된 때, 법인이 해산한 때, 국세를 포탈하고자 하는 행위가 있다고 인정되는 때, 납세관리인을 정하지 아니하고 국내에 주소 또는 거소를 두지 아니하게 된 때 등의 경우 납세의무가 확정되기 전이라도 미리 조세를 확보할 필요가 있다는 점은 인정할 수 있다. 이러한 국세징수법 제14조 제1항의 납기 전징수제도는 재정수요를 목적으로 국민으로부터 재산의 일부를 걷는

조세를 보다 확실하게 걷는 제도라 할 것이다.

문제는 조세를 확보하기 위해 납세자에게 압류대상이 되는 재산을 활용하기 어렵게 만드는 것이 타당한가 여부이다. 압류등기일 또는 등 록일 이후 납세의무가 확정되기 전 사이에도 납세자가 압류대상재산을 담보로 제공할 수 있는 기회를 줄 필요가 있다. 압류를 하게 된 조세채권의 액수를 감안하여 압류대상재산의 경제적 가치에 우선하여 지급하여야 할 조세채권을 뺀 액수의 범위 내에서 법정기일 이후라도 담보의 제공은 가능하다. 그러나 법정기일을 앞당김으로써 실제 매각, 청산 이전단계의 압류대상재산의 담보를 사실상 어렵게 만든다. 납기 전징수사유가 있는 경우 조세를 받을 수 있는 조치를 취할 수 있는 것과 실제로 다른 사채권과 비교하여 순서를 뒤집어 조세채권을 우선시키는 것은 별개의 문제이다. 후자까지 조세채권에 우선권을 주는 것은 납세자의 재산권에 대한 과중한 부담이라 할 것이다.

3. 담보재산 양도시 우선순위의 부당성과 불명확

담보물권이 설정된 목적물이 양도되는 경우 양도인에 대한 조세채권, 제3자의 담보물권, 양수인에 대한 조세채권의 우선순위가 문제될 수 있다.

(1) 양도인에 대한 조세채권과 제3자의 담보물권

목적물이 양도되기 전이라면 당해세에 해당하지 않는 한 양도인에 대한 조세채권과 제3자의 담보물권은 담보물권의 설정이 법정기일 이전인지 여부에 따라 그 우선순위가 결정될 것이다. 목적물이 양도된 후라면 목적물의 소유자는 양수인이 되기 때문에 목적물에 대해 원칙적으로 양도인의 조세채권을 주장할 수 없게 된다. 양도인의 조세채권의 법정기일 이후의 담보물권이라도 목적물로부터 우선변제받을 수 있게 된다.

그런데 과세관청이 납세자의 양도 이전에 조세채권에 기하여 압류 등기 또는 등록을 하는 경우에는 압류의 처분금지적 효력에 따라 압류 등기 후에 소유권을 취득한 양수인은 과세관청에 대항할 수 없다. 이 경우 압류당시에 체납세액뿐만 아니라 압류된 담보재산의 소유권이 이전되기 전에 법정기일이 도래한 체납세액에 대하여도 압류의 효력이 미친다(국세징수법 제47조 제2항).

이처럼 과세관청이 담보목적물의 양도 이전에 압류를 하였는지 여부에 따라 법정기일 이후의 담보권자의 지위가 달라지게 된다. 양도인, 양수인, 담보권자가 이를 이용하여 조세회피를 목적으로 담보목적물을 양도하는 경우라면 사해행위취소의 소를 통해 목적물을 환원시킬 수는 있다. 그러나 목적물이 환원되지 않는 경우 여전히 과세관청의 압류 여부에 따라 담보권자의 지위가 달라진다. 과세관청의 압류 여부에 상관없이 담보권자의 지위를 확실하게 하는 것이 거래의 안전에 바람직하다.

(2) 양수인에 대한 조세채권과 제3자의 담보물권

담보목적물의 양도 이전에 제3자의 담보물권이 설정되고 그 이후 담보목적물이 양도된 경우 양도인에 대한 조세채권과는 별개로 제3자의 담보물권과 양수인에 대한 조세채권의 우선순위가 문제될 수 있다. 조세채권과 담보물권의 우선순위에 대한 법정기일 기준은 이 경우에 타당하지 않다. 담보물권자의 경우 담보물권 설정시 양수인의 조세채권의 법정기일에 대해 알기가 어렵다. 담보목적물의 양도가 있을 때 양수인과 관련하여 우선순위의 문제가 생기는 것이고 양도 이전에 제3자인 양수인의 조세채권에 대해 생각하지는 않을 것이기 때문이다. 따라서 양수인에 대한 조세채권의 법정기일이 담보물권 설정일보다 앞선다고 하더라도 양수인에 대한 조세채권의 우선순위를 인정하기는 어렵다.

한편 양도인에 대한 조세채권에 비하여 후순위였던 담보물권의 경

우에는 양도를 계기로 양도인에 대한 조세채권은 제3자의 채무가 되어 후순위였던 담보물권이 우선순위가 인정될 여지가 있다. 과세관청의 압류등기 또는 등록이 있는 경우에는 여전히 양도인에 대한 조세채권이 우선권을 갖도록 하고는 있다. 압류등기 또는 등록을 하지 않는 경우에는 현행법상 담보물권이 양도를 계기로 양도인에 대한 조세채권과 비교하여 우선순위를 갖게 되는 결과를 막기는 어렵다. 그런데 양수인에 대한 조세채권과 담보물권과의 관계에 대해서는 명확한 규정이 없다. 조세채권이 무조건 우선한다는 견해는 타당하지 않다고 하더라도, 담보물권이 무조건 우선한다는 견해, 양도인에 대한 조세채권이 담보물권에 대해 우선하는 액수의 범위 안에서만 양수인에 대한 조세채권이 우선한다는 견해는 각각 그 타당성을 갖고 있다. 판례의 입장에 대해서도 위 양자의 견해 중 어떠한 입장을 취하는지 다툼이 있다.³⁴⁾ 양수인에 대한 조세채권이 당해세인 경우에도 양도이전 제3자의 담보물권과의 우선순위에 대해서도 판례의 입장이 엇갈리고 있다.³⁵⁾

결국 양수인의 조세채권과 제3자의 담보물권의 우선순위에 대해 국세기본법과 이에 대한 판례의 해석이 불명확하고 이러한 불확실성은 거래의 안전을 해한다.

제4절 국세우선의 원칙의 개선방안

1. 납세증명서제도의 보완

위에서 살펴본 바와 같이 납세고지서의 발송일과 관련한 법정기일은 담보권자가 조세채권과 피담보채권의 우선순위를 예측하기 어려운

34) 판례의 입장에 대한 분석으로는 최광호, 『조세우선의 원칙과 담보목적물의 양도』, 『조세연구』 제1권, 사단법인 조세연구포럼(편), 세경사, 2001. 8. pp. 22~23 참조.

35) 이에 대해서는 오승원, 앞의 논문, p. 124 참조.

점이 있다. 담보권설정자가 부담하는 조세채권을 알아보기 위해 담보권자로서는 납세증명서를 이용할 수 밖에 없다. 그런데 납세증명서의 경우 완납 여부만을 알 수 있지 그 발급일자까지 발송된 납세고지서의 발송사실을 확인할 수 있는 것은 아니다. 납세증명서를 통해 현재까지 내지 않은 세금이 있는지 여부를 알 수는 있겠지만 앞으로 내야 할 세금에 대해서는 알기 어려운 것이다.

이러한 예측가능성을 확보하기 위해 납세증명서 제도를 보완하는 것도 하나의 방법이 될 수 있다. 조세채권의 완납 여부뿐만 아니라 발급일자까지 납세고지서를 통해 내어야 할 세금이 있는지 여부를 알려주도록 하는 것이다. 헌법재판소에서도 납세고지서 발송일을 법정기일로 정한 것이 담보권자의 재산권을 침해한 것은 아니라고 했지만, “담보권자가 담보권설정자의 국세체납 여부에 관하여 충분히 파악할 수 있도록 그 예측가능성을 제고하는 제도적 장치가 필요하다”고 지적한 바 있다.³⁶⁾

납세증명서제도의 납세자의 편의를 높이는 측면의 개선은 계속해서 이루어지고 있다. 납세증명서는 1997. 7. 1자로 전국 온라인 발급이 가능해져 발급기관의 제한이 없어지고 전국 세무서 어디나 가능해졌다.³⁷⁾ 2008년부터는 납세증명서 제출의무가 폐지되는 것도 납세자의 편의를 위한 것이라 할 수 있다. 정부가 금융기관과 전산망 연계가 완료되어 정부기관이 납세자의 입금여부를 실시간으로 확인할 수 있는 2008년부터 납세증명서 제출의무를 폐지하기로 한 것이다.³⁸⁾ 그러나 이러한 개편이 담보권자가 담보권을 설정할 당시 납세자가 조세채무를 부담하고 있는지, 부담하고 있다면 얼마를 부담하고 있는지를 알려주는 것은 아니다. 납세증명서 발급의 편의나 발급의무 면제의 측면이 아니라

36) 헌법재판소 2001.07.19, 2000헌바68.

37) 『납세증명서 ‘전국 온라인 발급’』, □재정포럼□ 1997년 7월호, p. 109 참조

38) “‘2008년부터 납세증명서 제출의무 폐지’ 등 국세 및 지방세 조세행정 절차 개선”, 국무총리 국무조정실 보도자료, 2006. 4. 1.자 참조.

발급된 증명서의 내용에 있어 변화가 필요하다. 체납사실뿐만 아니라 신고 또는 부과상황에 대한 내용도 포함하여야 할 것이다.³⁹⁾

2. 법정기일의 변경

현행 법정기일을 기준으로 해서 조세채권과 담보물권의 우선순위를 정하고 있다. 담보물권자가 납세증명서 개선을 통해 담보물권 설정시 조세채권의 유무 및 액수를 알 수 있다고 하더라도 조세채권과 담보물권의 우선순위를 다투는 것은 체납의 경우로 제한하여야 한다. 국세우선의 원칙은 채권자평등의 원칙의 예외라는 점에서 조세채권이 있다는 것만으로 우선하는 것이 아니라 체납이라는 요건이 하나 더 추가되는 경우에 적용하는 것이 타당하다. 법정기일도 이러한 측면에서 납세의무의 확정보다는 납부기한을 기준으로 하여 담보물권의 설정일과 우선순위를 다투어야 한다.

1990. 9. 3. 헌법재판소에 의하여 구 국세기본법(1990. 12. 31. 법률 제4,277호로 개정되기 전의 것) 제35조 제1항 제3호 중 ‘으로부터 1년’이라는 부분에 대해 위헌결정이 내려지면서 ‘으로부터 1년’이라는 것은 삭제되었다. 그런데 ‘납부기한으로부터 1년’이 아닌 법정기일로 변경되어 단순히 ‘으로부터 1년’이라는 것이 삭제된 것은 아니다. 신고주의국세의 경우 법정기일이 신고일, 부과주의국세의 경우 법정기일이 납부고지서의 발송일이므로 ‘납부기한으로부터 1년’과 ‘납부기한’은 ‘으로부터 1년’이라는 것이 삭제되는 차이만 있는 것이 아니다. ‘으로부터 1년’만이 문제였다면 법정기일이 아닌 납부기한이 조세채권과 담보물권의 우선순위를 정하는 기준이 되었을 것이다.

‘으로부터 1년’이 삭제됨으로써 납세자와 담보권자가 보다 쉽게 조

39) 나성길, 「국세의 우선여부 판정기준으로서의 법정기일에 대한 고찰」, 『국세월보』 2001년 6월호, p. 39; 오승원, 「지방세우선권에 관한 연구」, 서울시립대학교 세무대학원 세무학석사논문, 2007, p. 97.

세징수를 회피하기 위한 시간적 여유가 많아진 것은 사실이다. 그러나 이러한 세수일실문제는 국세기본법 제35조 제4항에서 통정허위계약을 추정하는 것으로 입증책임전환을 통해 어느 정도 해결하고 있다. 법정 기일을 납부기한으로 변경하는 경우 논리적으로는 신고일의 경우나 납세고지서의 발송일의 경우 모두 납부기한으로 통일적으로 변경하여야 하겠지만, 신고의 경우에는 통상 신고와 납부가 함께 이루어지는 경우가 많다는 점에서 현재의 법정기일을 변경하여야 한다면 납세고지서의 발송일의 경우에 국한하여 납세고지서의 발송일이 아닌 납부기한으로 변경하는 것이 현실적인 방안이라 할 수 있다.

3. 당해세의 인정범위 축소

현행 국세기본법 제35조 제4항에서 규정하고 있는 상속세, 증여세의 경우 대법원 판례에서 해석상 그 범위를 제한하고 있다.⁴⁰⁾ 상속세와 증여세가 ‘그 재산에 대하여 부과된 국세’에 포함된다고 법률 차원에서 명확하게 규정을 하였기 때문에 해석론상 이러한 세목이 포함된다고 해석할 수밖에 없다. 그러나 판례에서 실제로 법정기일 우선 여부도 무시한 채 국세를 우선시키는 것의 문제를 지적하고 당해세 인정의 범위를 제한하고 있다. 현행 국세기본법 제35조 제4항에서 “그 재산에 대하여 부과된 국세’라 함은 국세 중 상속세, 증여세 및 종합부동산세를 말한다”고 규정하고 있지만, 판례에서 인정하는 당해세가 적용이 되지 않는 경우를 추가하여야 한다. 예컨대 증여추정이나 증여의제의 경우는 제외한다거나 당해세로 인정되는 범위를 상속세총액 중에서 당해재산의 상속재산 전체에 대한 평가액 비율상당액에 한정한다고

40) 다수의 견해가 당해세의 범위를 일정한 세목으로 제한하는 것에 찬성하고 있다. 임승순, 『조세법』, 박영사, 2005, p. 206; 강인애, 『조세법Ⅱ』, 한일조세연구소, 2005, p. 357; 이창희, 『세법강의』, 2006, p. 165 등. 다만 이러한 입장이라도 상속세, 증여세를 당해세로 보는 것 자체에 대해 비판하는 것은 아니다.

규정한다. 더 나아가 상속세와 증여세는 ‘그 재산에 대하여 부과된 국세’인지 여부도 논란이 된다는 점에서 당해세에서 아예 빼는 것도 하나의 방법이다.⁴¹⁾

종합부동산세의 경우에는 재산세의 일종이라는 점에서 상속세와 증여세보다는 예측가능성이 더 높다고 할 수 있다. 상속세와 증여세의 경우 사망이나 증여라는 예측하기 어려운 사정에 의해 부과되는 것이지만 종합부동산세는 6월 1일이라는 기준일이 있고 일정한 납부기한이 있기 때문이다. 그러나 종합부동산세는 다른 부동산 보유 여부, 다른 세대원의 부동산 보유 여부, 재산세 납부 여부, 누진세율 적용 등 때문에 납세의무자가 구체적으로 얼마의 세금을 내어야 하는지를 예측하기가 쉽지가 않다. 당해세로 인정되는 범위를 종합부동산세총액 중에서 당해재산의 종합부동산세 과세대상에 대한 평가액 비율상당액에 한정한다고 제한할 수도 있겠지만⁴²⁾ 그 계산을 제3자가 예측하기는 쉽지가 않다. 궁극적으로 종합부동산세도 당해세에서 빼는 것이 타당하다.

4. 확정 전 압류의 소급효 제한

국세기본법 제35조 제1항 바목에 의해 인정되는 확정 전 압류의 소급효는 납세자의 담보물의 활용기회를 제한한다는 점에서 문제가 있다. 압류등기 또는 등록이 있더라도 법정기일은 신고일이나 납세고지

41) 헌법재판소 1998. 5. 2. 97헌바8·89, 98헌바90(병합)에서는 당해세는 당해 재산의 소유 자체에 담세력을 인정하여 부과하는 강학상의 재산세로 한정하여 해석하고 있다. 이러한 입장을 관철한다면 당해세로서 상속세 및 증여세를 열거하고 있는 현행 국세기본법 제35조 제5항은 위헌이라 할 것이다. 위 헌법재판소 결정례에 대한 평석으로는, 김완석, 「당해세 우선권의 위헌성」, 『조세판례백선』, (사)한국세법학회 편, 박영사, 2005, pp. 70~76 참조.

42) 대법원은 종합토지세의 경우 담보물권의 대상이 된 물건부분의 세액만이 우선권을 갖는다고 판결하고 있다(대법원 2001. 2. 23 선고 2000다58088 판결). 종합부동산세의 경우도 마찬가지로 해석이 가능할 것이다.

서의 발송일(개정이 된다면 납부기한)로 보고 그 이전에는 압류등기 또는 등록은 가압류 정도의 효력을 부여하는 것이 바람직할 것이다.⁴³⁾

확정 전 압류가 있고 담보권이 설정되었는데 조세채권도 납부하지 아니하고 피담보채권도 지급하지 못하는 경우에는 체납처분절차와 담보권실행절차가 경합하는 문제가 생길 수 있다. 동일한 재산에 대한 체납처분절차와 민사집행절차의 경합은 채권자와 집행기관에 이중적으로 시간·노력 및 비용을 낭비하게 하는 결과를 가져온다는 점, 매수인의 지위를 불안정하게 하여 매수인에게 예상하지 못한 손해를 끼치고 일반채권자의 권익도 침해한다는 점, 공탁실무에 혼란을 가져오고 참가압류제도가 파행적으로 운영되는 원인을 제공한다는 점, 절차의 속행과 배당 또는 배분과 관련한 해석상 다툼을 가져온다는 점에서 문제가 되고 있다.⁴⁴⁾ 이를 해결하기 위해 이중압류는 허용하나 이중환가는 제한하는 민사집행절차와 체납처분절차를 조정하는 입법이 제시되고 있다.⁴⁵⁾

확정 전 압류의 소급효를 제한하는 경우 체납처분절차와 민사집행절차가 경합되는 경우가 더 많아지겠지만 이를 조정하는 입법이 병행된다면 납세자의 담보물의 활용기회를 확대하면서 또 다른 문제는 최소화할 수 있을 것이다.

5. 담보재산 양도시 우선순위 개선

담보재산 양도시 양도인에 대한 조세채권과 양도 이전에 설정된 담

43) 박요찬, 『국세채권우선원칙에 대한 연구 : 해석론을 중심으로』, 서울시립대학교 세무대학원 세무학석사 학위논문, 2002, pp. 67~68; 오승원, 앞의 논문, p. 115.

44) 이에 대해서는 김경중, 『강제집행 등과 체납처분의 절차조정법의 입법론적 연구』, 서울시립대학교 세무대학원 세무학박사 학위논문, 2006, 8, pp. 15~23 참조.

45) 그 구체적인 입법방안에 대해서는 김경중, 위의 논문, pp. 141~200 참조.

보물권의 관계에 대해서는 조세채권에 기한 압류등기 또는 등록 유무에 따라 우선순위가 결정된다. 과세관청의 압류등기 또는 등록이 되지 않은 경우 양도인의 조세채권의 법정기일 이후에 설정된 담보물권자에게 양도 이전과는 달리 담보재산으로부터 우선변제를 인정하는 것은 담보물권자에게 부당한 이익을 준다는 점에서 타당하지 않다. 과세관청의 압류등기 또는 등록이 없는 경우에도 양도인에게 조세채무를 부담할 충분한 재산이 없는 경우에 한하여 양도된 담보재산의 환가절차에서 담보권자가 배당받을 금액 중에서 그 재산이 양도되지 않았다면 담보권자에게 배당되지 않았을 금액을 한도로 징수하게 하는 방안을 생각해 볼 수 있다.⁴⁶⁾

입법례적으로 일본의 국세징수법 제22조에서 이러한 방식을 채택하고 있다. 우리나라의 경우 사업양도의 경우 사업의 양수인에게 양수한 재산의 가액을 한도로 양도인의 조세채무를 지도록 하고 있다(국세기본법 제41조 제1항). 비록 사업양수인의 제2차납세의무에 대한 것이고 사업의 양수도라는 점에서 차이는 있지만 양도되는 재산을 매개로 하여 본래 자신의 조세채무가 아닌데도 조세채무를 질 수 있음을 보여준 예라 할 수 있다.

양도인에 대한 조세채권과 제3자의 담보물권의 우선순위를 정한다고 하더라도 담보재산의 양도 이후 양수인에 대한 조세채권과 제3자의 담보물권의 우선순위는 따로 정해야 한다. 현행법과 판례의 입장이 명확하지는 않지만, 양도를 계기로 담보물권자의 우선하는 지위를 박탈하는 것은 타당하지 않다. 담보권자의 담보설정일이 양도인에 대한 조세채권의 법정기일보다 우선하는 경우에는 양수인에 대한 조세채권의 법정기일이 담보권자의 담보설정일보다 우선하는 경우에도 담보권의 우선순위를 인정하여야 한다. 국세우선의 원칙을 지나치게 확대하는 것은 타당하지 않다. 법문에 명확한 규정이 있는 경우가 아니라면 민

46) 박요찬, 위의 논문, pp. 88~99

법의 원칙으로 돌아가는 것이 타당하다. 양수인에 대한 조세채권이 당해세인 경우에는 재산과 관련되었다는 점에서 양수인에 대한 당해세를 우선할 여지가 있지만, 담보권자가 양도로 우선적 지위를 잃는다는 점에서는 당해세의 경우에도 마찬가지로 당해세의 적용을 제한적으로 해석하는 입장에서 보면 당해세의 경우에도 통상의 양수인에 대한 조세채권의 경우와 마찬가지로 처리하는 것이 타당하다.

제4장 제2차납세의무에 관한 규정의 개편방안

제1절 현행제도의 개관

1. 제2차납세의무와 법적 정당성의 문제

제2차납세의무는 본래의 납세의무자에 대하여 체납처분을 집행하여도 징수할 국세 등에 충당하기에 부족한 경우에 그 납세의무자와 일정한 관계가 있는 자에게 그 국세 등의 부족액에 대하여 보충적으로 지우는 납세의무를 말한다. 즉 제2차납세의무제도는 본래의 납세의무자로부터 국세 등의 전부 또는 일부를 징수하는 것이 불가능하다고 인정되는 경우에 국세 등의 징수확보를 도모할 목적으로 그 납세의무자와 일정한 관계에 있는 제3자에게 그 국세 등의 징수부족액에 대한 납부책임을 확장시키는 제도인 것이다.

제2차납세의무제도는 국세 등의 징수확보를 위하여서는 매우 유용하고 편리한 제도이기는 하나⁴⁷⁾, 본래의 납세의무의 성립요건을 갖추고 있지 않은 제3자에게 납부책임을 확장시키는 제도이므로 사법상의 거래안전을 해칠 뿐만 아니라 제3자의 재산권을 침해할 소지가 적지 않다.

납세의무 있는 자가 납부책임을 지는 것이므로 납세의무 없으면 납부책임 또한 없는 것이 원칙이다. 이에 대한 예외가 제2차납세의무제도이다⁴⁸⁾.

47) 제2차납세의무제도의 취지 및 목적은 조세징수 회피행위에 대처하여 조세의 징수확보 및 합리화를 도모하는 데에 있다(吉良實, 앞의 논문, p. 75).

제2차납세의무는 본래의 납세의무를 제3자에게 부담시키는 것이므로 제3자 책임 내지 타인책임(Fremdhaftung)⁴⁹⁾이라고도 부른다. 그러므로 제2차납세의무는 제3자에게 본래의 납세의무를 떠넘길 수 있을 정도의 법적 정당성(Rechtfertigung)이 있는 때에만 제한적으로 허용할 필요가 있다⁵⁰⁾. 그 한계를 벗어나는 경우에는 실질적 조세법률주의에 위반되는 동시에 재산권의 본질적인 침해를 초래하거나 괴잉금지의 원칙에 위배되어 위헌을 면할 수 없다고 하겠다⁵¹⁾.

헌법재판소는 “제2차납세의무는 국세부과 및 세법적용상의 원칙으로서의 실질과세의 원칙을 구현하려는 것으로서, 형식적으로는 제3자에게 재산이 귀속되어 있으나 실질적으로는 주된 납세의무자와 동일한 책임을 인정하더라도 공평을 잃지 않을 특별한 관계에 있는 제3자를 제2차납세의무자로 하여 보충적인 납세의무를 지게 하여 그 재산의 형식적인 권리 귀속을 부인함으로써 그 내용상의 합리성과 타당성 내지 조세형평을 기하는 한편 조세징수의 확보라는 공익을 달성하기 위한 제도”라고 판시한 바 있다⁵²⁾.

48) 제2차 납세의무제도는 본래의 납세자의 재산으로 조세채권의 만족을 얻을 수 없을 때 법소정의 요건이 충족된 경우에 한하여 사법질서의 교란을 최소화하면서 제3자에게까지 그 부족액에 대한 보충적 납부책임을 지우는 것으로 조세징수절차상의 예외적 제도라고 그 본질을 이해하여야 한다(최명근, □세법학총론□, 세경사, 2006, p. 230)

49) Klaus Tipke & Joachim Lang, Steuerrecht, 18. Aufl., Verlag Dr. Otto Schmidt, 2005, S. 178.

50) 이철송, 「제2차납세의무제도의 타당성의 반성」, □계간 세무사□ 제10권 제3호(통권 64호), 한국세무사회, 1992, p. 85; 최명근, 위의 책, 230; 김완석, 「주주의 제2차 납세의무에 관한 연구」, □토지공법연구 제25집□, 한국토지공법학회, 2005, pp. 288~289; 임승순, 『조세법』, 박영사, 2006, p. 91.

51) 헌법재판소 1997. 6. 26. 선고 93헌바49, 94헌바38·41, 95헌바64(병합)결정.

52) 헌법재판소 1997. 6. 26. 선고 93헌바49, 94헌바38·41, 95헌바64(병합)결정; 헌법재판소 1997. 11. 27. 선고 95헌바38 결정; 헌법재판소 1998.5.28. 선고 97헌가13 결정.

2. 제2차납세의무의 성격

제2차납세의무란 본래의 납세의무자에 대하여 체납처분을 집행하여도 징수할 국세·가산금 및 체납처분비에 충당하기에 부족한 경우에 그 납세의무자와 일정한 관계가 있는 자로 하여금 그 부족액에 대하여 보충적으로 납세의무를 지우는 제도이다.

제2차납세의무의 성립요건으로서는 본래의 납세의무자의 체납, 징수부족액의 발생 및 본래의 납세의무자와 일정한 관계의 존재를 들 수 있다.

제2차납세의무는 본래의 납세의무에 갈음하는 의무인 까닭에 본래의 납세의무에 대하여 附從性(Akzessorietät)과 補充性(Subsidiarität)을 갖는다.

가. 부종성

제2차납세의무는 본래의 납세의무의 존재를 전제로 하여 성립하는 것이므로 제2차납세의무를 지우려면 먼저 선행요건으로서 본래의 납세의무자에 대하여 과세처분을 하여야 한다⁵³⁾. 본래의 납세의무가 납부·충당·면제 등과 같은 사유에 의하여 소멸하면 제2차납세의무도 따라서 소멸한다.

그리고 본래의 납세의무가 소멸시효의 완성에 의하여 소멸한 때에는 제2차납세의무도 본래의 납세의무에 따라서 소멸한다⁵⁴⁾.

그리고 본래의 납세의무자에 대한 시효중단의 효력은 제2차납세의무자의 납세의무에도 미친다고 새긴다. 대법원은 국세에 관한 제2차납세의무는 그 발생, 소멸에 있어 주된 납세의무에 부종하는 것이므로

53) 대법원 1983. 5. 10. 선고 82누123 판결; 대법원 1998. 10. 27. 선고 98두 4535 판결.

54) 국세기본법기본통칙 27-0...2.

주된 납세의무자에 대한 시효의 중단은 제2차납세의무자에 대하여도 그 효력이 있다고 판시하고 있다⁵⁵⁾.

다음으로 제2차납세의무자에 대한 납부최고·압류처분 등으로 인한 시효중단의 효력이 본래의 납세의무자의 납세의무에도 미치는지가 문제가 된다. 이에 대하여 행정해석은 아무런 논거를 제시함이 없이 제2차납세의무자에 대한 납부최고·압류처분 등으로 인한 시효중단의 효력은 본래의 납세의무자의 납세의무에도 미친다고 해석하고 있다⁵⁶⁾.

나. 보충성

제2차납세의무는 본래의 납세의무자의 재산으로는 충당하기에 부족한 경우에 그 징수부족액을 한도로 한다. 즉 제2차납세의무가 성립하기 위해서는 본래의 납세의무에 징수부족액이 있을 것을 요건으로 하지만 일단 본래의 납세의무가 체납된 이상 그 징수부족액의 발생은 반드시 본래의 납세의무자에 대하여 현실로 체납처분을 집행하여 부족액이 구체적으로 생기는 것을 요건으로 하지 않는다.

본래의 납세의무자의 재산에 대하여 체납처분을 집행하여도 객관적으로 징수부족액이 생길 것이라고 인정되는 것으로 충분하고 본래의 납세의무자에 대하여 현실적으로 체납처분을 실행할 것까지는 필요 없는 것이다⁵⁷⁾.

징수부족액 발생 여부의 판정시기에 관하여는 제2차 납세의무의 성립시기를 기준으로 하여야 한다는 견해와 제2차 납세의무자에 대한 납부통지서의 발부일을 기준으로 하여야 한다는 견해가 대립하고 있다. 징수부족액의 발생이 제2차 납세의무의 성립요건으로 하고 있는 점을

55) 대법원 1985. 11. 12. 선고 85누488 판결.

56) 국세징수법기본통칙 12-0...4.

57) 대법원 1973. 1. 30. 선고 72누82 판결; 대법원 1996. 2. 23. 선고 95누 14756 판결.

고려하여 볼 때 제2차 납세의무의 성립시기를 기준으로 하여야 한다는 견해가 타당하다고 하겠다⁵⁸⁾. 다만, 실무상으로는 제2차 납세의무자에 대한 납부통지서의 발부일을 기준으로 하고 있는 것으로 보인다⁵⁹⁾.

3. 제2차납세의무의 성립과 확정

제2차납세의무는 본래의 납세의무자의 조세에 대한 징수부족액의 발생 등과 같은 요건의 충족에 의하여 추상적으로 성립하고, 과세관청의 납부고지에 의하여 구체적으로 확정된다⁶⁰⁾.

제2차납세의무의 성립요건에 관하여는 국세기본법 제38조 내지 제41조, 조세특례제한법 제104조의 7, 지방세법 제20조·제22조 내지 제24조·제244조에서 개별적으로 규정하고 있는데, 공통적인 성립요건 으로서는 본래의 납세의무의 존재와 징수부족액의 발생을 들 수 있다.

제2차납세의무는 본래의 납세의무자에 대한 징수부족액의 발생 등과 같은 성립요건이 충족된 때에 자동적으로 성립한다.

이와 같이 추상적으로 성립한 제2차납세의무는 과세관청의 납부고지에 의하여 비로소 구체적으로 확정된다. 사업양도인의 국세가 신고주의방식, 부과주의방식 또는 자동확정주의방식 중 어느 방식에 의하여 확정되었는지의 여부에 관계없이 제2차납세의무는 부과주의방식에 의하여 확정된다⁶¹⁾.

제2차납세의무자에 대한 납부고지는 본래의 납세의무자에 대한 과세표준과 세액의 결정 또는 경정과 마찬가지로 확인처분에 해당한다고 하겠다⁶²⁾. 그러므로 제2차납세의무자에 대한 납부통지는 제2차 납

58) 사법연수원, □조세법총론□, 2006, p. 77.

59) 국세기본법기본통칙 38-0...5.

60) 대법원 1990. 4. 13. 선고 89누1414 판결.

61) 오병선, 「사업양수인이 제2차 납세의무자로서 부담하는 국세의 범위」, □특별법연구□ 제2권, 특별소송실무연구회, 1985, p. 121.

62) 강인애, □조세법연구 III□, 한일조세연구소, 2006, p. 100; 김두천, 「제2차

세의무의 부과처분으로서의 성격과 이행청구(징수처분)로서의 성격을 동시에 갖추고 있다고 하겠다.

대법원도 “제2차납세의무는 주된 납세의무자의 체납 등 그 요건에 해당하는 사실의 발생에 의하여 추상적으로 성립하고 납부통지에 의하여 고지됨으로써 구체적으로 확정된다”고 판시하고 있다⁶³⁾.

4. 제2차납세의무의 유형

제2차납세의무의 유형으로서는 청산인 등의 제2차납세의무(국세기본법 제38조, 지방세법 제20조)⁶⁴⁾, 출자자의 제2차납세의무(국세기본법 제39조, 지방세법 제22조), 법인의 제2차납세의무(국세기본법 제40조, 지방세법 제23조), 사업양수인의 제2차납세의무(국세기본법 제41조, 지방세법 제24조), 정비사업조합원의 제2차납세의무(조세특례제한법 제104조의 7), 건축물 소유자의 제2차납세의무(지방세법 제244조)를 들 수 있다.

청산인 등의 제2차납세의무, 출자자의 제2차납세의무, 법인의 제2차납세의무, 사업양수인의 제2차납세의무에 관한 사항은 국세기본법과 지방세법의 규율내용이 같다. 그러므로 이하에서는 국세기본법을 중심으로 하여 다루기로 한다.

납세의무자에 대한 고찰, □월간 세무사□ 1985년 9월호, 한국세무사회, 1985, p. 12; 정덕장, 「제2차납세의무」, 재판자료 제17집 조세사건의 제문제, 법원행정처, 1983, p. 70; 김용대, 「단계적 제2차 납세의무」, □조세법연구(Ⅱ)□, 세법연구회, 1996, p. 412; 三木義一, 「第二次納稅義務, 國稅徵收法の諸問題」, □租稅法研究□ 第15号, 租稅法學會, 1987, p. 63.

63) 대법원 1995. 9. 15. 선고 95누6632 판결; 대법원 1985.2.8. 선고 84누132 판결.

64) 관세에 있어서는 국세기본법 제38조 내지 제41조의 규정을 준용한다(관세법 제19조 제4항 및 제5항).

가. 청산인 등의 제2차납세의무

1) 제도적 취지

법인이 해산한 경우에 그 법인에게 부과되거나 그 법인이 납부할 국세·가산금 또는 체납처분비를 납부하지 아니하고 잔여재산을 분배 또는 인도한 때에 그 법인에 대하여 체납처분을 집행하여도 징수할 금액에 부족한 경우에는 청산인 또는 잔여재산의 분배 또는 인도를 받은 자는 그 부족액에 대하여 제2차납세의무를 진다(국기법 제38조).

청산인은 회사의 채무를 완제한 후가 아니면 회사재산을 주주 등에게 분배하지 못한다(상법 제260조, 제269조, 제542조 제1항, 제613조 제1항). 청산인이 악의 또는 중대한 과실로 인하여 그 임무를 해태한 때에는 제3자(채권자)에 대하여 직접 연대하여 손해를 배상할 책임을 지며(상법 제401조, 제265조, 제269조, 제542조, 제613조 제2항), 또한 법령 또는 정관에 위반한 행위를 하거나 그 임무를 해태한 때에는 회사에 대하여 연대하여 손해를 배상할 책임을 진다(상법 제399조, 제265조, 제269조, 제542조, 제613조 제2항).

이와 같은 상법규정과는 달리 청산인이 법인에 대한 국세 등을 납부하지 아니하고 잔여재산을 분배 또는 인도한 경우에는 그 청산인 또는 잔여재산의 분배 등을 받은 자에게 악의 또는 중대한 과실의 유무에 관계없이 제2차납세의무를 지우도록 하고 있다.

이 경우에 잔여재산의 분배 또는 인도를 받은 자는 청산인이 국세 등을 완제한 후에 잔여재산의 분배 또는 인도를 하였다면 실제로는 분배 또는 인도받을 수 없는 재산을 분배 또는 인도받은 것이므로 그에 대한 제2차납세의무를 지우는 것이 정당화된다고 하겠다.

2) 제2차납세의무의 성립요건

법인이 해산한 경우에 그 법인에게 부과되거나 그 법인이 납부할 국세·가산금 또는 체납처분비를 납부하지 아니하고 잔여재산을 분배

또는 인도하여야 하고, 동시에 그 법인에 대하여 체납처분을 집행하여도 징수할 금액에 부족하여야 한다.

가) 법인의 해산

법인의 해산이란 법인의 법인격, 즉 법인의 권리능력을 소멸시키는 원인이 되는 법률사실을 말한다. 법인의 해산사유로서는 민법상의 법인과 상법상의 각종 회사에 따라 상이하지만, 그 대표적인 유형으로서는 존립기간의 만료 또는 정관으로 정한 사유의 발생, 총사원의 동의·사원총회 또는 주주총회의 결의, 합병, 파산, 분할 또는 분할합병, 법원의 해산명령 또는 해산판결 등을 들 수 있다(민법 제77조, 상법 제227조·제269조·제517조 및 제609조).

그러나 합병·분할 또는 분할합병·파산에 의한 해산의 경우에는 청산절차를 행하지 않으므로 이와 같은 해산의 경우에는 청산인 등의 제2차납세의무에 관한 규정이 적용될 여지가 없다고 하겠다.

나) 부과되거나 납부할 국세 등

그 법인에게 부과되거나 그 법인이 납부할 국세·가산금 또는 체납처분비(이하에서 '국세 등'이라 부른다)가 있어야 한다.

위에서 그 법인에게 '부과되거나'는 그 법인에게 추상적인 납세의무가 성립되었으나 아직 확정되지 않은 국세 등, 다시 말하면 추후에 부과에 의하여 확정될 국세 등의 의미로 새겨야 한다. 이와 같은 '부과되거나'에는 해산법인이 청산절차를 종료하고 청산종결의 등기를 마친 후에 부과하는 국세 등이 포함된다. 해산법인이 청산종결의 등기를 경료한 후에도 그 청산법인에게 국세 등을 부과할 수 있음은 물론이다.⁶⁵⁾ 청산법인에 대하여 청산종결의 등기를 경료하였다고 하더라도 채무의 변제(국세 등의 납부)라는 청산사무가 종결되지 않았다면 청

65) 대법원 1968. 6. 18. 선고 67다2528 판결; 대법원 1982.3.22. 선고 81도 1450 판결.

산이 종결되었다고 할 수 없기 때문이다⁶⁶⁾.

그리고 국세 등에는 청산소득에 대한 법인세가 포함된다고 새겨야 한다.

다음으로 그 법인이 납부할 국세 등이란 그 법인에게 구체적으로 납세의무가 확정된 국세 등으로서 아직 납부하지 않은 국세 등으로 새겨야 한다.

다) 잔여재산의 분배 또는 인도

잔여재산이란 법인이 부담하고 있는 채무를 완제한 후에 그 법인에게 남아 있는 적극적 재산인데, 법인의 정관으로 지정한 자에게 귀속되거나 사원 또는 주주에게 분배할 대상이 되는 재산이다.

잔여재산의 분배라 함은 잔여재산을 사원·주주 등에게 그 출자액 또는 주식소유비율에 따라 분여하는 것을 말한다(상법 제260조, 제269조, 제538조, 제612조). 그리고 잔여재산의 인도란 잔여재산을 정관으로 지정한 자에게 귀속시키거나 법정절차에 따라 처분하는 것을 말한다(민법 제80조).

라) 징수부족액의 발생

본래의 납세의무를 지는 법인에 대하여 체납처분을 집행하여도 징수할 금액에 부족한 경우에 그 부족액을 한도로 한다. 부족액의 유무는 징수부족액이 있다고 인정되는 것으로 충분하고 본래의 납세의무자에 대하여 현실적으로 체납처분을 실행할 것까지는 필요 없다.

3) 제2차납세의무의 범위와 한도

청산인 또는 잔여재산의 분배 또는 인도를 받은 자는 그 부족액에 대하여 제2차납세의무를 진다. 청산인 등에 대한 제2차납세의무는 청

66) 김완석, □법인세법론□, (주)광교이텍스, 2006, p. 675.

산인에 있어서는 분배 또는 인도한 재산의 가액을, 그 분배 또는 인도를 받은 자에 있어서는 각자가 받은 재산의 가액을 한도로 한다.

위의 경우에 청산인과 잔여재산의 분배 또는 인도를 받은 자는 해산법인에게 부과되거나 해산법인이 납부할 국세 등에 대하여 연대납부 책임을 진다고 해석하여야 한다. 이 경우의 연대납부책임은 부진정연대채무(unechte Gesamtschuld)의 성격을 지니고 있다고 하겠다⁶⁷⁾.

나. 출자자의 제2차납세의무

1) 제도적 취지

법인(주권상장법인을 제외한다)의 재산으로 그 법인에게 부과되거나 그 법인이 납부할 국세·가산금과 체납처분비에 충당하여도 부족한 경우에는 그 국세의 납세의무의 성립일 현재 무한책임사원 또는 과점주주 중 일정한 요건을 갖춘 자가 그 부족액에 대하여 제2차납세의무를 진다(국세기본법 제39조).

합명회사의 사원 또는 합자회사의 무한책임사원에게 법인의 국세 등의 징수부족액에 대한 보충적인 납부책임을 지우는 것은 상법 제212조 및 제269조의 규정에 비추어 보더라도 당연하다고 하겠다⁶⁸⁾. 상법상 합명회사의 사원과 합자회사의 무한책임사원은 회사가 그 채무를 완제할 수 없을 때에 연대하여 변제할 책임을 지고 있기 때문이다(상

67) 淺田久治郎, 深谷和夫, 西澤博, 第二次納稅義務制度の實務と理論, 財團法人大藏財務協會, 2006, p. 23.

68) 합명회사의 사원은 회사의 재산으로 회사의 채무를 완제할 수 없을 때 또는 회사재산에 대한 강제집행이 주효하지 못한 때에는 연대하여 변제할 책임이 있다(상법 제212조). 책임을 지는 사원에는 대표사원 또는 업무집행사원인가 아닌가를 묻지 아니한다. 사원은 회사채권자에 대하여 직접·무한·연대책임을 진다(정동윤, 앞의 책, p. 764). 다만, 사원의 책임은 부종성과 보충성의 성질을 지니고 있다. 그리고 합자회사의 무한책임사원은 합명회사의 사원과 같이 회사채권자에 대하여 직접·무한·연대책임을 진다(상법 제269조).

법 제212조 및 제269조).

다음으로 과점주주 중 일정한 요건을 갖춘 자에 대한 제2차 납세의 무제도의 이론적 근거 내지 제도적 취지에 관하여는 논란이 있다. 주식회사의 주주 및 유한회사의 사원은 그가 인수한 주식 또는 출자에 대한 출자의무만을 부담할 뿐 그 밖의 다른 재산적 의무를 지지 않는다(상법 제331조 및 제553조). 그리고 합자회사의 유한책임사원은 출자가액에서 이미 이행한 부분을 공제한 가액을 한도로 하여 회사채무를 변제할 책임이 있다(상법 제279조).

그러므로 주식회사의 주주·유한회사의 사원 및 합자회사의 유한책임사원에 대한 제2차납세의무제도는 법인에 대한 출자의무 외에 어떤 재산적 의무도 지지 않는 법인의 주주 등에게 상법상의 유한책임의 원칙을 침해하면서까지 타인이 납부하여야 할 조세채무를 부담시키는 예외적 조치이다.

이와 같은 과점주주 중 일정한 요건을 갖춘 자에 대한 제2차 납세의 무제도의 제도적 취지 내지 입법목적과 관련하여 헌법재판소는 “과점주주에 대한 제2차 납세의무제도의 입법 목적을 보면, 우리나라 비상장 법인이 대부분 친족, 친지 등을 주주로 하여 구성된 소규모의 폐쇄회사들로서 회사의 경영을 사실상 지배하는 실질적인 운영자인 과점주주는 회사의 수익은 자신에게 귀속시키고 그 손실은 회사에 떠넘김으로써 회사의 법인격을 악용하여 이를 형해화시킬 우려가 크므로 이를 방지하여 실질적인 조세평등을 이루려는 데 있으므로 그 합리성이 인정된다”고 판시한 바 있다⁶⁹⁾.

2) 성립요건

법인(주식을 한국증권거래소에 상장한 법인을 제외한다)의 재산으로 그 법인에게 부과되거나 그법인이 납부할 국세·가산금과 체납처

69) 헌법재판소 1997. 6. 26. 선고, 93헌바49 등 결정.

분비에 충당하여도 부족한 경우에는 그 국세의 납세의무의 성립일 현재 무한책임사원 또는 과점주주 등이 그 부족액에 대하여 제2차 납세의무를 진다.

가) 비상장법인

본래의 납세의무자인 법인이 비상장법인이어야 한다. 한국증권거래소에 주식을 상장한 주권상장법인의 주주에 대하여는 출자자 등의 제2차납세의무 규정을 적용하지 아니한다.

상장법인이 제외되는 이유는 출자자의 제2차납세의무제도의 제도적 취지에서 찾을 수 있다. 즉 과점주주 중 법정한 자들이 당해 법인을 자기들의 의사대로 자유롭게 사실상 지배·운영함으로써 법인제도를 남용하여 재산의 은닉·분산·유출·이동 등의 방법으로 납세를 면탈하는 것을 방지하기 위한 것인데, 상장법인에는 이러한 폐단이 적다는 점에서 찾을 수 있다.

그러므로 비상장법인의 과점주주에게 제2차납세의무를 지우면서 주권상장법인의 주주에 대하여는 제2차납세의무를 지우지 않는다고 하여 이를 두고 합리적인 차별에 해당하기 때문에 헌법상의 평등의 원칙에 위배된다고 할 수는 없다⁷⁰⁾.

나) 무한책임사원

무한책임사원이란 합명회사의 사원과 합자회사의 무한책임사원을 가리킨다. 무한책임사원은 대표사원 또는 업무집행사원에 해당하는지의 여부, 경영의 지배 여부 또는 출자액의 다과와 상관없이 일률적으로 제2차납세의무를 진다.

이 경우에 제2차납세의무를 지는 자는 국세의 납세의무 성립일 현재의 무한책임사원이다. 그러므로 국세의 납세의무의 성립일 이후에

70) 憲法裁判所 1997. 6. 26. 선고 93헌바49, 94헌바38·41, 95헌바64(병합) 결정.

무한책임사원으로 된 자는 그 국세에 대하여 제2차 납세의무를 지지 않는다.

다) 과점주주 중 일정한 요건을 갖춘 자

과점주주 중 일정한 요건에 해당하는 자(법인 발행주식총수의 100분의 51 이상의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자, 법인의 경영을 사실상 지배하는 자와 그들의 배우자 및 그와 생계를 같이하는 직계존비속)이어야 한다.

(1) 과점주주의 범위

과점주주 또는 과점출자자란 주주 또는 유한책임사원 1인과 친족 기타 특수관계 있는 자들로서 그들의 소유주식의 합계 또는 출자액의 합계가 당해 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 51% 이상인 자⁷¹⁾ 들을 뜻한다(국세기본법 제39조 제2항).

법인의 발행주식총액의 100분의 51 이상을 소유하는 주주집단의 일원을 과점주주라고 하여서 그에 대하여 제2차납세의무를 지우는 것은 그 소유주식 수에 따라 주주총회에서의 의결권의 행사 등을 통하여 회사경영을 사실상 지배할 가능성이 있는 지위에 있다고 보기 때문이다.

(가) 주주 등의 범위

주주란 주식회사의 사원을 의미하는데, 주식회사의 주식을 소유하는 자이다. 주주의 책임은 그가 가진 주식의 인수가액을 한도로 하는데, 이를 주주의 유한책임의 원칙이라 한다(상법 제331조). 그리고 유

71) 정부가 2006. 9. 29. 국회에 제출한 국세기본법개정법률안 제39조 제2항에서 과점주주의 요건을 “법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 51% 이상인 자”에서 “법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 50%를 초과하는 자”로 고쳐놓고 있다.

한책임사원이란 합자회사의 유한책임사원과 유한회사의 사원을 말한다고 하겠다. 합자회사의 유한책임사원은 출자의무를 한도로 하여 책임을 진다. 그러므로 회사에 대하여 이미 출자의무의 전부 또는 일부를 이행한 때에는 그 범위 안에서 회사채권자에 대한 책임을 면한다.

위에서의 주주에는 명의주주는 포함되지 않는다. 즉 실질주주가 타인의 승낙 없이 타인의 명의로 주식을 인수 또는 취득한 경우에 그 명의를 도용당한 자, 실질주주가 타인의 승낙을 얻어 타인의 명의로 주식을 인수 또는 취득한 경우에 그 명의수탁자는 위의 주주에는 포함되지 않는다고 새겨야 한다.

(나) 특수관계자의 범위

특수관계자의 유형으로서는 친족관계, 고용관계 및 생계유지관계(경제적 의존관계), 출자관계로 구성되어 있다.

(A) 친족관계

다음의 친족관계에 있는 자를 말한다. 그런데 주주 또는 유한책임사원이 출가녀인 경우에는 그 남편과의 관계에 의하여 판정한다.

- ① 6촌 이내의 부계혈족과 4촌 이내의 부계혈족의 처
- ② 3촌 이내의 부계혈족의 남편 및 자녀
- ③ 3촌 이내의 모계혈족과 그 배우자 및 자녀
- ④ 처의 2촌 이내의 부계혈족 및 그 배우자
- ⑤ 배우자(사실상 혼인관계에 있는 자를 포함한다)
- ⑥ 입양자의 생가의 직계존속
- ⑦ 출양자 및 그 배우자와 출양자의 양가의 직계비속
- ⑧ 혼인 외의 출생자의 생모

(B) 고용관계 및 생계유지관계(경제적 의존관계)

- ① 사용자 기타 고용관계에 있는 자
- ② 주주 또는 유한책임사원의 금전 기타의 재산에 의하여 생계를 유지하는 자와 생계를 함께 하는 자

위에서 생계를 유지하는 자라 함은 당해 주주 등으로부터 교부받은 금전 기타 재산의 운용에 의하여 발생하는 수입을 일상생활비의 주된 원천으로 하고 있는 자를 말한다.

(C) 출자관계

- ① 주주 또는 유한책임사원이 개인인 경우에는 그 주주 또는 유한책임사원과 그와 (A) 및 (B)의 관계에 있는 자들의 소유주식 수 또는 출자액(이하에서 '소유주식 수 등'이라 한다)의 합계가 발행주식총수 또는 출자총액(이하에서 '발행주식총수 등'이라 한다)의 100분의 50 이상인 법인
- ② 주주 또는 유한책임사원이 법인인 경우에는 그 법인의 소유주식 수 등이 발행주식총수 등의 100분의 50 이상인 법인(정부가 주주인 경우에는 정부를 제외한다)과 소유주식 수 등이 당해 법인의 발행주식총수 등의 100분의 50 이상인 법인(정부가 주주인 경우에는 정부를 제외한다) 또는 개인
- ③ 주주 또는 유한책임사원 및 그와 (A)의 관계에 있는 자가 이사의 과반수 이상 이거나 그 1인이 설립자인 비영리법인. 다만, 당해 법인의 발행주식총수 등의 100분의 20 이상 소유한 경우에 한한다.

(2) 일정한 요건에 해당하는 자의 범위

과점주주 집단에 포함되는 자로서 다음 중 어느 하나의 요건에 해당하는 자가 제2차납세의무를 진다.

- ① 당해 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 51 이상

의 주식 또는 출자지분에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자

- ② 명예회장·회장·사장·부사장·전무·상무·이사 기타 그 명칭에 불구하고 법인의 경영을 사실상 지배하는 자
- ③ 위의 ① 및 ②에 규정하는 자의 배우자(사실상 혼인관계에 있는 자를 포함한다) 및 그와 생계를 같이 하는 직계존비속

(3) 무한책임사원 또는 과점주주의 판정시기

무한책임사원 또는 과점주주에 해당하는가의 여부는 본래의 납세의무 성립일 현재를 기준으로 하여 판정한다(국세기본법 제39조 제1항). 납세의무의 성립당시의 과점주주에게 책임을 지우려는 취지이다.

라) 법인에게 부과되거나 법인이 납부할 국세

본래의 납세의무자인 법인에게 부과되거나 그 법인이 납부할 국세 등이 있어야 한다. 그런데 부과되거나 납부할 국세에 관하여는 해석상 논란이 있다.

‘부과되거나’를 ‘부과될’ 또는 ‘부과되어야 할’이라는 의미로 해석하여 아직 확정되지 않았지만 추상적으로 성립한 납세의무(조세채무)를 말하고, ‘납부할’은 구체적으로 확정되었으나 아직 납부하지 않은 납세의무(조세채무)를 가리킨다고 해석하고자 한다. 이에 관하여는 청산인 등의 제2차납세의무에서 설명한 바와 같다.

마) 징수부족액의 발생

비상장법인의 재산으로 그 법인에게 부과되거나 그 법인이 납부할 국세·가산금과 체납처분비에 충당하여도 부족한 경우이어야 한다. 이는 제2차납세의무의 보충성을 그 요건으로 규정한 것이다. 위에서 징수할 금액에 부족한 경우라 함은 주된 납세의무자에게 귀속되는 모든 재산 중 체납처분을 집행할 수 있는 것의 처분예정가액이 그 주된 납세의무자가 부담하고 있는 모든 조세의 총액을 만족시키지 못하는 것

으로 인정되는 경우를 말한다.

징수부족액의 인정은 반드시 주된 납세의무자에 대하여 현실로 체납처분을 집행한 결과에 의하여야 하는 것은 아니다. 즉 제2차납세의무가 성립하기 위해서는 주된 납세의무에 징수부족액이 있음을 요건으로 하지만 그 징수부족액의 발생은 반드시 주된 납세의무자에 대하여 현실로 체납처분을 집행한 결과 구체적으로 생기는 것까지는 요구하지 않고 다만 체납처분을 집행하면 징수부족액이 생길 것으로 인정되면 충분하다고 하겠다.

2) 제2차납세의무의 범위와 한도

가) 제2차납세의무를 지는 자

국세 등의 성립일 현재 무한책임사원 또는 과점주주 중 일정한 요건에 해당하는 자만이 제2차납세의무를 진다.

무한책임사원은 대표사원 또는 업무집행사원에 해당하는지의 여부, 경영의 지배 여부 또는 출자액의 다과와 상관없이 일률적으로 제2차납세의무를 짐은 전술한 바와 같다.

다음으로 과점주주 중 다음과 같은 일정한 요건에 해당하는 자가 제2차납세의무를 진다.

- ① 당해 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 51 이상의 주식 또는 출자지분에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자
- ② 명예회장·회장·사장·부사장·전무·상무·이사 기타 그 명칭에 불구하고 법인의 경영을 사실상 지배하는 자

다) 위의 ① 및 ②에 규정하는 자의 배우자(사실상 혼인관계에 있는 자를 포함한다) 및 그와 생계를 같이 하는 직계존비속

그러므로 과점주주의 집단에 포함된 자라고 하더라도 위와 같은 일정한 요건에 해당하는 자에 속하지 않는 경우에는 보충적 납세의무를 지지 아니한다.

나) 부담의 범위와 그 한도액

- (1) 제2차납세의무가 있는 자는 비상장법인(본래의 납세의무자)의 재산으로 충당하여도 부족한 금액에 대하여 보충적 납세의무를 진다.
- (2) 위의 징수부족액에 대하여 제2차납세의무자에 해당되는 각자가 보충적으로 납부할 금액의 한도는 다음과 같다(국세기본법 제39조 제1항 단서)

첫째, 무한책임사원은 징수부족액 전액에 대하여 한도액 없이 제2차납세의무를 진다. 무한책임사원의 법적 지위에서 보아 당연한 귀결이다⁷²⁾.

둘째, 과점주주의 집단에 속하는 자 중 법정된 자는 각자가 실질적으로 행사한 주식 수의 비율에 따라 산정된 금액을 한도로 제2차납세의무를 진다. 이를 적용함에 있어서 과점주주의 소유주식 수에는 의결권이 없는 주식을 제외한다. 그리고 과점주주 중 당해 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 51 이상의 주식 또는 출자지분에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자와 명예회장·회장·사장·부사장·전무·상무·이사 기타 그 명칭에 불구하고 법인의 경영을 사실상 지배하는 자의 경우에는 당해 과점주주가 실질적으로 권리를 행사하는 주식수를 기준으로 하여 산출된 금액을 한도로 한다(국세기본법 제39조 제1항 단서).

다. 법인의 제2차 납세의무

1) 제도적 취지

국세의 납부기간종료일 현재 법인의 무한책임사원 또는 과점주주

72) 헌법재판소 1999. 3. 25. 선고 98헌바2 결정.

(이하에서 ‘출자자’라 한다)의 재산(당해 법인의 발행주식 또는 출자지분을 제외한다)으로 출자자가 납부할 국세·가산금과 체납처분비에 충당하여도 부족한 경우로서 정부가 출자자의 소유주식 또는 출자지분을 제공대하거나 수의계약에 의하여 매각하려 하여도 매수희망자가 없거나 출자자의 소유주식 또는 출자지분이 법률 또는 그 법인의 정관에 의하여 양도가 제한된 때에 한하여 그 출자자의 소유주식 또는 출자지분의 가액을 한도로 그 부족액에 대하여 제2차납세의무를 진다.

법인의 출자자가 납부하여야 할 국세 등을 납부하지 못하고 국세 등을 체납한 경우에는 징세관청이 출자자의 주식 등을 압류하여 환가한 가액으로 국세 등에 충당하면 된다. 그런데 출자자가 소유하고 있는 법인의 주식 또는 출자지분이 법률 또는 그 법인의 정관에 의하여 양도가 제한되거나 그 주식 등이 시장성이 없어서 사실상 환가가 불가능한 경우가 있다. 이와 같이 법인의 주식 등을 환가하려고 하여도 법률상 또는 사실상 환가가 불가능한 경우에는 징세확보책으로서 그 주식 등을 발행한 법인에 대하여 그 출자자의 주식 등의 가액의 범위 내에서 제2차납세의무를 지우는 것이다.

주식 등을 발행한 법인에 대하여 그 출자자의 주식 등의 가액의 범위 내에서 제2차납세의무를 지우는 것이므로 출자자의 제2차납세의무의 경우처럼 주주 유한책임의 원칙과 관련하여 사법질서에 침해적인 제도는 아니다⁷³⁾.

그러나 법인의 제2차납세의무는 실제에 있어서는 주식 등을 발행한 법인에 대하여 그 법인의 의사 여하에 불구하고 강제적으로 자기주식을 인수하는 것과 흡사한 효과를 발생시킨다. 그러므로 그 적용범위를 무한책임사원 또는 과점주주의 소유주식 또는 출자지분에 한정하여 제2차납세의무를 지우도록 하고 있는 것이다.

73) 최명근, 앞의 책, p. 258.

2) 성립요건

국세(2 이상의 국세에 있어서는 납부기한이 뒤에 도래한 국세)의 납부기간 종료일 현재 법인의 무한책임사원 또는 과점주주의 재산(당해 법인의 발행주식 또는 출자지분을 제외한다)으로 그 출자자가 납부할 국세·가산금과 체납처분비에 충당하여도 부족한 경우로서 정부가 출자자의 소유주식 또는 출자지분을 제공매하거나 수의계약에 의하여 매각하려 하여도 매수희망자가 없거나 출자자의 소유주식 또는 출자지분이 법률 또는 그 법인의 정관에 의하여 양도가 제한된 때이어야 한다.

가) 무한책임사원 또는 과점주주

무한책임사원과 과점주주의 범위는 출자자의 제2차납세의무에서의 무한책임사원과 과점주주의 범위와 같다.

이 경우에 법인의 무한책임사원에 해당하는지의 여부는 당해 국세의 납부기간 종료일을 기준으로 하여 판단한다. 국세가 2 이상인 경우에는 납부기한이 뒤에 도래한 국세의 납부기한을 기준으로 하여 판단하여야 한다.

위에서 납부기한이란 신고주의국세에 있어서 신고한 국세의 경우에는 그 신고납부기한, 그 밖의 경우(신고주의국세에 있어서 결정 또는 경정에 의하여 납세고지하는 경우, 부과주의국세에 있어서 결정 또는 경정에 의하여 납세고지하는 경우)에는 납세고지서에서 지정된 납부기한으로 새겨야 한다.

나) 주식 등의 환기불능

정부가 출자자의 소유주식 또는 출자지분을 제공매하거나 수의계약에 의하여 매각하려 하여도 매수희망자가 없는 때 또는 출자자의 소유주식 또는 출자지분이 법률 또는 그 법인의 정관에 의하여 양도가 제

한된 때이어야 한다.

(1) 환가의 대상

출자자의 소유주식 또는 출자지분이다. 위에서 주식이란 주식회사의 사원으로서의 지위를 말하며, 출자지분이란 합명회사·합자회사 및 유한회사의 사원으로서의 지위를 가리킨다.

(2) 환가불능의 사유

(가) 사실상 환가불능

정부가 출자자의 소유주식 또는 출자지분을 제공매하거나 수익계약에 의하여 매각하려 하여도 매수희망자가 없어야 한다.

(나) 법률상 환가불능

출자자의 소유주식 또는 출자지분이 법률 또는 그 법인의 정관에 의하여 양도가 제한된 때이어야 한다. 합명회사 및 합자회사의 사원의 출자지분은 다른 무한책임사원 전원의 동의가 없으면 양도할 수 없기 때문에 환가 전에 무한책임사원 중 1인이라도 환가에 의한 출자지분의 양도에 반대하는 경우에는 양도가 제한된 때에 해당한다. 그리고 유한회사의 사원의 출자지분은 사원총회의 특별결의가 있어야만 그 전부 또는 일부를 양도할 수 있는데, 만일 환가 전에 사원총회의 특별결의가 부결된 때에는 양도가 제한된 때에 해당한다.

다) 출자자가 납부할 국세 등

출자자가 납부할 국세·가산금과 체납처분비에 충당하여도 부족한 경우에 법인에게 제2차납세의무를 지울 수 있다.

위에서 출자자가 납부할 국세란 납부할 국세에 관한 납세의무가 구체적으로 확정된 국세를 말한다. 과세관청의 과세표준과 세액의 결정 또는 경정에 의하여 확정된 경우는 물론이고 신고주의국세에 있어서 신고 또는 수정신고에 의하여 확정된 경우까지 포함된다고 새겨야 한다.

라) 징수부족액의 발생

출자자의 재산으로 그 출자자가 납부할 국세 등에 충당하여도 부족액이 있어야 한다. 위의 재산에는 출자자의 소유주식 또는 출자지분은 포함되지 아니한다. 즉 위에서 출자자의 재산이라 함은 출자자의 소유주식 또는 출자지분 외의 다른 재산을 가리킨다.

3) 제2차납세의무의 범위와 한도

국세의 납부기간 종료일 현재 무한책임사원 또는 과점주주가 출자하고 있는 법인이 제2차납세의무를 진다.

이와 같은 법인의 제2차납세의무는 그 법인의 자산총액에서 부채총액을 공제한 가액을 그 법인의 발행주식총액 또는 출자총액으로 나눈 가액에 그 출자자의 소유주식금액 또는 출자액을 곱하여 산출한 금액을 한도로 한다. 이 경우에 자산총액과 부채총액의 평가는 당해 국세(2 이상의 국세에 있어서는 납부기한이 뒤에 도래한 국세)의 납부기간 종료일 현재의 시가에 의한다.

이를 산식으로 표시하면 다음과 같다.

$$\text{한도액} = \{(\text{자산총액} - \text{부채총액}) / \text{발행주식총액}\} \times \text{출자자의 소유주식총금액}$$

라. 사업양수인의 제2차납세의무

1) 제도적 취지

사업의 양도·양수가 있는 경우에 양도일 이전에 양도인의 납세의무가 확정된 당해 사업에 관한 국세·가산금과 체납처분비를 양도인의 재산으로 충당하여도 부족이 있는 때에는 사업의 양수인은 그 부족액에 대하여 양수한 재산의 가액을 한도로 제2차납세의무를 진다.

상법 제42조 제1항에서 영업양수인이 양도인의 상호를 계속 사용하는 경우에는 양도인의 영업으로 인한 제3자의 채권에 대하여 양수인도

변제할 책임이 있다고 규정하고 있다. 그러나 이와 같은 상법 제42조 제1항의 영업양수인의 변제책임에서 국세기본법상 사업양수인의 제2차납세의무에 관한 그 이론적 근거를 찾기는 어렵다고 하겠다. 더욱이 상법의 규정과는 달리 영업양수인이 양도인의 상호를 사용하지 않는 경우와 양수인이 영업양도를 받은 후 지체 없이 양도인의 채무에 대한 책임이 없음을 등기한 경우에까지 사업양수인에게 제2차납세의무를 지우도록 하고 있기 때문에 상법 제42조를 제2차납세의무의 이론적 근거로 삼기에 미흡하다고 하겠다.

독일의 판례는 사업양수인의 제2차납세의무에 관한 조세기본법(Abgabenordnung) 제75조의 제도적 취지에 관하여 “사업에 기초하여 성립한 조세채무는 기업 그 자체를 담보로 하는 것인데, 그 기업이 사업양도로 인하여 타인의 지배 아래로 이전됨으로써 조세채무의 담보력이 상실되는 것을 방지하기 위한 것”이라고 판시하고 있다⁷⁴⁾. 그리고 일부의 학설은 사업양수인의 제2차납세의무의 이론적 근거로서 살아 있는 유기체 조직으로서의 기업의 경제력에서 찾기도 한다.

우리 헌법재판소도 사업양수인의 제2차납세의무와 관련하여 독일의 학설 및 판례를 수용하여 “사업에 기초하여 발생하는 조세는 사업 그 자체에 담세력이 있다고 할 것이므로 사업재산이 그 조세채무에 대한 담보적 기능을 한다고 할 것이고 따라서 사업양도인의 재산으로 조세채권의 만족을 얻을 수 없을 때 조세징수의 확보라는 공익목적을 달성하기 위하여, 그 조세의 담보재산을 취득하고 그 취득 당시에 양도인이 납부하여야 할 조세를 예견할 수 있는 양수인에게 그 부족액에 대하여 보충적으로 납세책임”을 지우는 것이라고 판시하여 사업에 관련된 조세는 그 사업 자체가 납부할 의무가 있다고 보고 있다⁷⁵⁾.

74) BFH BStBl. 80, 258: 82, 483; BFH/NV 86, 62:86, 65.

75) 헌법재판소 1997. 11. 27. 선고 95헌바38 결정.

2) 성립요건

가) 사업의 포괄적 양수

사업의 양수라 함은 사업장별로 그 사업에 관한 모든 권리(미수금에 관한 것을 제외한다)와 모든 의무(미지급금에 관한 것을 제외한다)를 포괄적으로 승계한 것을 말한다(국세기본법 시행령 제22조).

(1) 포괄적 양수의 단위

제2차납세의무를 부담하는 사업의 포괄적 양수에 해당하는지의 여부는 사업의 주체별, 즉 사업자별로 판단할 것이 아니고 사업장별로 판단하여야 한다. 즉 위에서 사업자별이란 단순히 장소적 구분을 뜻하는 것이 아니고 사업단위별이란 뜻으로 새겨야 하는 것이다⁷⁶⁾. 대법원은 부가가치세법 제6조 제6항 제2호의 재화의 공급으로 보지 않는 사업의 양도와 관련하여 한 사업장(판매장) 내에서 장소를 구분하여 두 종목 이상의 사업(판매업)을 영위하다가 그 중 한 종목의 사업을 포괄하여 양도한 경우에는 이를 부가가치세법상 사업의 양도로 보아야 할 것이기 때문에 이에 대하여는 부가가치세를 과세할 수 없다고 판시한 바 있다⁷⁷⁾.

사업양도인에게 2 이상의 사업장이 있는 경우에 1사업장만을 양수한 자는 그 양수한 사업장에 관계되는 국세 등에 한하여 제2차납세의무를 부담한다.

(2) 포괄적 승계

포괄적 승계란 사업에 관하여 양도인과 동일시되는 정도로 법률상의 지위를 그대로 승계한 것을 뜻한다. 대법원은 이에 관하여 “국세기본법 제41조 및 동법 시행령 제22조에서 말하는 사업에 관한 모든 권

76) 강인에, 앞의 책, p. 156; 이태로·안경봉, □조세법개론□, 박영사, 2001, p. 74; 사법연수원, 앞의 책, p. 83; 이창희, □세법강의□, 박영사, 2006, p. 176.

77) 대법원 1983. 10. 25. 선고 83누104 판결.

리와 의무를 포괄적으로 승계한다 함은 양수인이 양도인으로부터 그의 모든 사업시설뿐만 아니라 영업권 및 그 사업에 관한 채권, 채무 등 일체의 인적, 물적 권리와 의무를 양수함으로써 양도인과 동일시되는 정도로 법률상의 지위를 그대로 승계하는 것이어야 한다”고 판시한 바 있다⁷⁸⁾. 그러므로 면허사업에 있어서 단순히 면허만을 양수하고 그에 대하여 주무관청의 인가를 받는 것만으로 사업의 포괄적 승계가 있었다고 보기 어렵다고 하겠다⁷⁹⁾.

다만, 사업의 포괄적 양수에 있어서 모든 권리에는 미수금에 관한 것을, 그리고 모든 의무에는 미지급금에 관한 것을 제외할 수 있도록 하고 있다. 즉 미수금과 미지급금에 관한 권리·의무를 승계하지 아니하여도 사업의 포괄적 양수에 해당한다.

위에서 미수금과 미지급금은 모든 금전채권·채무를 가리키는 것이 아니라 사업의 일반적인 거래 이외에서 발생한 것만을 가리키는 회계학적 개념이라고 해석하여야 한다. 따라서 사업의 일반적인 상거래에서 발생한 채권·채무를 인수하지 아니하면 사업양도에 해당하지 않는다고 새겨야 한다.

다음으로 사업의 포괄적 양수를 판정함에 있어서 계약의 형식과 양도시기가 문제될 수 있다. 대법원은 “사업의 양도·양수는 양도인과 양수인 간에 하나의 채권계약으로 그 이행으로 나타나는 것이 일반적이다. 그러나 꼭 하나의 채권계약일 필요는 없다. 사업의 양도·양수에 있어 매매 등 양도계약이 그 대상목적에 따라 별도로 이루어졌다 하여도 결과적으로 그 사업장의 전부에 관하여 행하여진 것이라면 포괄적인 승계에 해당된다”고 판시하고 있다⁸⁰⁾.

78) 大法院 1984. 4. 24. 선고 82누311 판결.

79) 대법원 1985. 10. 22. 선고 84누513 판결; 대법원 1985. 11. 12. 선고 85누662 판결; 대법원 1986. 10. 28. 선고 86누397 판결; 대법원 1984. 7. 10. 선고 84누296 판결.

80) 대법원 1980. 9. 4. 선고 79누432 판결.

(3) 인적 요건

사업을 양도·양수함에 있어 상업사용인이나 종업원의 계속고용이 포괄적 승계의 판단에 본질적이 아니라는 것이 판례의 태도이다⁸¹⁾.

대법원은 “매매계약에 있어 양도인에게 부과된 세금에 관한 논의가 없었고 …종전 고용원 등을 계속 고용하기로 약정한 바 없다는 점을 들어…사업양수인으로 볼 수 없다고 단정하고 있으나, 이런 사실들은 위 법령의 취지로 보아 사업양수인으로 인정하는 데 아무런 장애사유도 될 수 없다”고 판시하고 있다.⁸²⁾

나) 사업의 양도자와 양수자 간의 관계

사업을 양도한 자와 양수한 자와의 사이에 특별한 인적 관계의 존재를 필요로 하지 않는다. 그러므로 특수관계가 전혀 없는 사람들 간에 사업양도·양수가 있었다고 하더라도 그것이 포괄적 승계에 해당하면 양수인에게 제2차납세의무를 지울 수 있는 것이다.

일본의 경우에는 사업양도자와 사업양수인 간에 친족 기타의 특수관계가 있는 경우에 한하여 사업양수인의 제2차납세의무를 지우고 있다. 당사자 간의 특수한 인적관계의 존재를 성립요건으로 규정하지 않고 있기 때문에 우리나라의 사업양수인의 제2차납세의무는 그 적용범위가 확대되는 폐단을 내포하고 있다고 하겠다.

다) 양도일 이전에 확정된 국세 등

사업양수인은 양도일 이전에 양도인의 납세의무가 확정된 국세·가산금·체납체분비에 대하여만 제2차납세의무를 진다. 그러므로 비록 양도일 이전에 납세의무가 성립되었다 하더라도 양도 당시에 아직 구체적으로 납세의무가 확정되지 않은 국세 등에 대하여는 제2차납세의무를 지울 수 없다. 양도일 이후에 확정된 국세 등에까지 제2차납세의

81) 대법원 1978. 11. 28. 선고 78누107 판결.

82) 대법원 1978. 11. 28. 선고 78누107 판결.

무를 지우는 경우에는 사업양수인의 예측가능성을 심각하게 침해할 수 있기 때문에 제외하도록 하고 있다.

양도일에 관하여는 양도계약일로 보는 견해와 양수인이 양수도계약에 따라 양도대가를 청산한 후 사업을 인수·경영하는 날로 보는 견해의 대립이 있을 수 있다. 양수인이 양수도계약에 따라 양도대가를 청산한 후 사업을 인수·경영하는 날로 새겨야 할 것이다.

납세의무의 확정시기는 다음과 같다.

- ① 소득세·법인세·부가가치세·특별소비세·주세·증권거래세·교육세·교통세 또는 종합부동산세에 있어서는 당해 국세의 과세표준과 세액을 정부가 신고하는 때. 다만, 위의 국세의 과세표준과 세액을 정부가 결정하는 경우에는 그 결정하는 때에 그 세액이 확정된다.
- ② 상속세·증여세 및 부당이득세에 있어서는 당해 국세의 과세표준과 세액을 정부가 결정하는 때
- ③ 인지세·원천징수하는 소득세 또는 법인세·납세조합이 징수하는 소득세와 중간에납하는 법인세(세법에 의하여 정부가 조사결정하는 경우를 제외한다)에 있어서는 납세의무가 성립하는 때 인지세 등은 납세의무의 성립시기에 특별한 절차 없이 그 세액이 자동적으로 확정된다.

라) 당해 사업에 관한 국세 등

사업양수인은 양수한 '당해 사업에 관한 국세 등'에 대해서만 제2차 납세의무를 진다. 이는 당해 사업을 영위함으로써 과세요건이 충족되는 국세 등을 말한다.

그러므로 사업양도인이 그 사업 자체를 양도함으로써 성립하는 양도소득세 또는 법인세 등에 대하여는 사업양수인에게 제2차납세의무를 지울 수 없다.⁸³⁾ 사업의 양도는 사업의 영위행위 즉, 사업의 목적을 수행하는 행위가 아니기 때문이다.

마) 징수부족액의 발생

사업양도인의 재산으로 그 확정된 국세 등에 충당하여도 부족하여야 한다. 이는 제2차납세의무의 보충성을 의미한다.

2) 제2차납세의무의 범위와 한도

가) 제2차납세의무를 지는 자

사업양수인이 제2차납세의무를 진다. 양도인에게 2 이상의 사업장이 있는 경우에 1사업장만을 양수한 자는 그 양수한 사업장에 관계되는 국세 등에 한하여 제2차납세의무를 진다. 따라서 2 이상의 사업장에 공통되는 국세 등에 대해서는 양수한 사업장에 합리적으로 배분되는 금액에 대해서만 납부책임을 지게 되는 것이다(국세기본법 시행령 제23조 제1항).

공통되는 국세의 배분기준에 관하여는 명문의 규정은 없지만, 배분 대상이 되는 국세의 세목에 따라 배분기준을 달리 하는 것이 바람직하다. 즉 수입금액을 과세표준으로 하는 국세라면 수입금액을 기준으로, 소득금액을 과세표준으로 한 것이라면 소득금액을 기준으로, 그리고 종량세인 경우에는 과세표준이 된 물량을 기준으로 하여 배분하여야 할 것이다.

국세기본법 기본통칙에서는 양수한 사업장에 배분되는 금액의 계산과 관련하여 다음의 예에 의하여 계산하도록 하고 있다(국세기본법 기본통칙 41-23...1).

83) 대법원 1982. 2. 9. 선고 81누149 판결.

〈판결요지〉 국세기본법 제41조에 따라 사업양수인이 제2차납세의무를 지는 국세, 가산금과 체납처분비는 그 양도인의 재산으로 인한 것이거나 그 양도인이 영위한 사업에 관한 것으로서 이미 그 사업의 양도 당시에 부과되어 있는 세금임을 요한다. 따라서 사업양도인이 사업을 양도함으로써 발생한 매각차익에 대한 조세는 제2차납세의무의 대상이 될 수 없다.

- ① 사업장별로 소득금액을 계산할 수 있는 경우
 공통되는 국세 등 × (양수한 사업장에서 발생한 소득금액/각 사업연도의 소득금액)
- ② 사업장별로 소득금액을 계산할 수 없는 경우
 공통되는 국세 등 × (양수한 사업장의 수입금액/공통하는 사업장의 수입금액 합계액)

다음으로 사업양수인이 그 사업을 다시 제3자에게 양도하는 경우에 최초의 사업양도인의 납세의무에 대하여 재차 사업양수인이 제2차납세의무를 지울 수 있는가에 관하여는 해석이 엇갈리고 있다. 사업양수인으로부터 사업을 다시 양수한 재차 사업양수인은 당초 사업양도인의 국세 등에 관하여 제2차납세의무를 지지 않는다고 새겨야 할 것이다⁸⁴⁾.

행정해석은 사업양수인으로부터 사업을 다시 양수한 재차 사업양수인은 당초 사업양도인의 국세 등에 관하여 제2차 납세의무를 지지 않는다고 해석하면서, 다만 사업양수인으로부터 다시 사업을 양수한 경우로서 재차 양수 당시에 이미 사업양도인의 국세 등에 대하여 사업양수인에게 제2차납세의무를 지우고 있다면 그 국세에 대하여는 재차 사업양수인이 제2차납세의무를 진다고 해석하고 있다(국세기본법 기본통칙 4-2···29).

나) 부담의 한도

사업양수인은 양도인의 국세·가산금·채납처분비 가운데 양도인의 재산으로 충당하여도 부족한 금액에 대하여 양수한 재산의 가액을 한도로 제2차납세의무를 진다⁸⁵⁾.

84) 최명근, 앞의 책, pp. 271···272; 김용대, 앞의 논문, p. 421.

85) 헌법재판소 1997. 11. 27. 선고 95헌바38 결정.

사업양수인의 제2차납세의무제도는 조세징수의 확보라는 공익목적의 실현을 위하여 담보재산을 취득한 양수인에게 부족액에 대한 보충적 납세책임을 지우는 것이므로 입법목적의 합리성이 인정된다. 그러나 구

여기에서 양수한 재산의 가액이란 다음의 가액을 말한다(국세기본법 시행령 제23조 제2항)

- ① 사업양수인이 양도인에게 지급하였거나 지급하여야 할 금액이 있는 경우에는 그 금액
- ② 위의 ①의 금액이 없거나 불분명한 경우 또는 시가에 비하여 현저히 낮은 경우에는 양수한 자산 및 부채를 상속세및증여세법의 규정을 준용하여 평가한 후 그 자산총액에서 부채총액을 공제한 가액

마. 그 밖의 제2차납세의무

1) 정비사업조합의 국세 등에 대한 제2차납세의무

조세특례제한법은 국세기본법 제38조의 청산인 등의 제2차 납세의무에 대한 특례로서 정비사업조합원의 제2차납세의무에 관한 규정을 두고 있다(국세기본법 제2조 제1항).

즉 정비사업조합이 관리처분계획에 따라 당해 정비사업의 시행으로 조성된 토지 및 건축물의 소유권을 타인에게 모두 이전한 경우로서 당해 정비사업조합이 납부할 국세·가산금 또는 체납처분비를 납부하지 아니하고 그 잔여재산을 분배 또는 인도한 때에는 당해 정비사업조합에 대하여 체납처분을 집행하여도 징수할 금액에 부족한 경우에 한하여 그 잔여재산의 분배 또는 인도를 받은 자가 그 부족액에 대하여 제2차납세의무를 진다(조세특례제한법 제104조의 7 제4항). 이 경우 당해 제2차납세의무는 그 분배 또는 인도를 받은 잔여재산가액을 한도로 한다.

국세기본법 제41조가 제2차 납세의무자의 책임한도를 적절한 범위 내로 한정하지 아니하고 양수재산의 가액을 초과한 부분에 대하여도 제2차 납세의무를 지게 하는 것은 과세요건법정주의와 과세요건명확주의의 기초에 서있는 헌법 제38조, 제59조의 실질적 조세법률주의와 비례의 원칙에 위반되므로 그 범위 내에서 헌법에 위반된다.

2) 사업소용 건축물의 소유자와 사업주가 다른 경우의 사업소세의 제2차납세의무

사업소세는 환경개선 및 정비에 필요한 비용에 충당하기 위하여 시·군 내에 사업소를 둔 사업주에게 부과한다. 다만, 사업소용 건축물의 소유자와 사업주가 다른 경우에는 대통령이 정하는 바에 따라 건축물의 소유자에게 제2차납세의무를 지울 수 있다(지방세법 제244조 제2호).

제2절 외국의 제2차납세의무제도

1. 독일

가. 제2차납세의무제도의 주요 내용

1) 법정대리인의 고의 또는 중과실에 따른 위반에 대한 납부책임
법정대리인·재산관리인 또는 처분권자로서 행동하는 자는 조세채무관계에 의하여 발생하는 청구권이 자기에게 부과되는 의무로서 고의 또는 중대한 과실에 따른 위반에 의하여 확정 또는 이행되지 않거나 정당한 시기에 확정 또는 이행되지 않거나 또는 그 결과로서 조세보상이나 조세환급이 법적 근거 없이 이루어진 때에는 납부책임을 진다(Abgabenordnung⁸⁶⁾ §69). 손해배상책임의 성격을 지니고 있다⁸⁷⁾.

가) 납부책임을 지는 자

대리인 등으로서 납부책임을 지는 자는 다음의 요건을 모두 충족한 자이다.

첫째, 자연인과 법인의 법정대리인, 권리능력 없는 사단과 재단의

86) 이하에서 'AO'라 한다.

87) Klaus Tipke & Heinrich Wilhelm Kruse, Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung: Kommentar zur AO und FGO, 16. Auflage, Dr. Otto Schmidt, 2000, §69 Tz. 2.

업무집행인(업무집행인이 없는 때에는 권리능력이 없는 사단의 구성원 및 조합원, 권리능력 없는 재단의 재산이 귀속되는 자로 한다), 재산관리인과 처분권자로서 행동하는 자로서 납세의무를 이행하지 않거나 부과된 세액을 납부하지 않은 자이다.

법정대리인 등이 과세표준 및 세액신고서를 법정신고기한 내에 제출하지 않음으로써 납세의무가 확정되지 않은 경우, 세액을 납부기한까지 납부하지 않은 경우, 법적 근거 없이 세액을 환급 받은 경우에 납부책임은 진다. 이때 과세관청은 법정대리인 등이 확정 또는 납부하지 않은 조세의 전부 또는 일부에 대하여, 그리고 법적 근거 없이 환급받은 세액의 전부 또는 일부에 대하여 그 법정대리인 등에게 납부책임을 지울 수 있다. 법정대리인에게 납부책임을 지우기 위해서는 그 의무위반이 법정대리인의 임기중에 발생한 것이어야 한다.

둘째, 고의 또는 중대한 과실로 납세의무를 이행하지 않거나 부당하게 환급받은 자이다. 경과실에 해당하는 자는 납부책임을 지지 않는다. 납세의무를 인지하고 있으면서도 그 의무를 위반한 자는 고의적으로 의무를 위반한 것으로 본다.

중과실과 경과실의 판단에 있어서는 주관적인 주의척도가 적용된다.

나) 납부책임의 범위

법정대리인 등은 법정대리인으로 선임된 기간 중에 발생한 조세채무로서 주된 납세의무자가 납부하지 않은 모든 조세에 대하여 납부책임을 진다. 그러나 그 납부책임은 법정대리인 등이 조세채무에 관하여 고의 또는 중대한 과실로 납세의무를 위반한 금액, 법정신고기한까지 과세표준 및 세액신고를 이행하지 않은 금액, 납부기한까지 납부하지 않은 금액에 한정된다. 이와 같은 납부책임에는 의무위반에 의하여 지급되는 지체가산금(Verspätungszuschläge)이 포함된다⁸⁸⁾.

88) FG München EFG 87, 331; FG Bad Württ, EFG 88, 94.

이 경우에 법정대리인 등은 회사의 이용 가능한 자금으로 조세를 납부할 수 있었음에도 불구하고 납부하지 않은 금액을 한도로 하여 납부책임을 진다. 회사의 자금이 조세채무와 임금채무 등을 지급하기에 충분하지 않은 경우에 법정대리인 등은 어떤 채무를 먼저 지급하여야 할 것인지가 문제가 되는데, 임금채무 등을 지급하지 않고는 회사를 운영하는 것이 현저히 곤란한 경우에는 임금채무 등을 먼저 지급함으로써 세금을 납부하지 못하더라도 납부책임을 지지 않는다⁸⁹⁾.

2) 탈세가담자인 법정대리인의 납부책임

법정대리인 등이 그 직무를 수행함에 있어서 탈세 또는 중과실에 의해 조세를 면탈하거나 탈세에 참가하거나 이에 의하여 납세의무자 또는 책임자가 되는 경우에는 그 법정대리인 등은 당해 행위에 의하여 면탈된 조세 및 탈세한 조세에 대하여 납부책임을 진다(AO §70).

가) 납부책임을 지는 자

자연인과 법인의 법정대리인, 권리능력 없는 사단과 재단의 업무집행인(업무집행인이 없는 때에는 권리능력이 없는 사단의 구성원 및 조합원, 권리능력 없는 재단의 재산이 귀속되는 자로 한다), 재산관리인과 처분권자로서 행동하는 자로서 탈세 또는 과소신고하거나 환급받은 자는 주된 납세의무자에 대하여 납부책임을 진다.

이 경우에 법정대리인 등의 업무수행장소, 시간 및 업무수행방식에 따라 결정된 조세포탈이나 과소납세와 법정대리인 등의 지위 및 그와 연결된 행위자의 업무 사이에는 원인관계가 성립하여야 한다⁹⁰⁾. 조세포탈 및 불성실 과소납세행위는 보통 법률상의 대리인 등에게 용인되는 권한이 아니기 때문에 그 대리인 등에게 조세포탈 및 불성실과소신고에 대하여 납부책임을 지우는 것이다.

89) Klaus Tipke & Heinrich Wilhelm Kruse, a.a.O., §69 Tz. 41.

90) Klaus Tipke & Heinrich Wilhelm Kruse, a.a.O., §70 Tz. 16.

그러나 자연인이 법정대리인의 행위로 재산상의 이익을 받지 않은 경우에 당해 자연인은 법정대리인의 행위에 대하여 납부책임은 지지 않는다. 즉 납세의무자는 법정대리인의 조세포탈 및 불성실과소신고를 통하여 어떤 재산상의 이익을 얻지 않은 경우에 그 납세의무자의 납부 책임은 면책되는 것이다.

그리고 납세의무자가 탈세 또는 중과실에 의하여 조세면탈을 한 자를 주의의무를 다하여 선입하고 감독한 경우에도 그 납세의무자의 납부 책임은 면책된다.

나) 납부책임의 범위

법정대리인 등은 탈세 또는 중과실에 의해 조세를 면탈한 금액에 대하여 납부책임은 진다. 과세관청이 납세의무자에게 먼저 법정대리인 등이 탈세한 세액에 대하여 납세고지를 하였으나 납세의무자의 불복으로 납세고지가 취소되었다면 과세관청은 그 법정대리인에게 납부 책임을 지운다. 즉 피대리인이 대리인의 탈세 등으로 이익을 얻지 않은 경우에는 탈세 등으로 인하여 이익을 얻은 자를 납세의무자로 지정하고 법정대리인 등에게 납부 책임을 지우는 것이다.

3) 탈세범과 조세장물범의 납부책임

탈세 또는 조세장물범을 범하거나 그와 같은 행위에 참가한 자는 면탈된 조세 및 불법하게 얻은 조세상의 이익 및 그 이자에 대하여 납부 책임을 진다(AO §71). 즉 탈세나 조세장물범을 통해 감소한 조세나 부당하게 얻은 조세이익에 대하여 납부 책임을 지우는 것이다. 이것은 탈세나 조세장물범에 의하여 입은 국가의 손해를 변상시키기 위한 납부 책임이다⁹¹⁾. 조세기본법 제70조는 대리인 등이 근본적으로 탈세나 중대한 과실로 세금을 면탈함으로써 생겨난 재산상의 이익에 대하여

91) BFH BStBl. 95, 198; 95, 230.

납부책임을 지우는 것이지만, 제71조는 범행자나 참여자가 탈세나 조세장물로 인하여 발생한 국가의 전체 손실에 대하여 납부책임을 지우는 것이다.

가) 납부책임을 지는 자

납부책임을 지는 자는 범행자뿐만 아니라 가담자, 즉 교사자와 중범자도 포함된다⁹²⁾. 즉 범행에 가담한 자 모두 면탈된 조세에 대하여 납부책임을 진다.

포탈죄나 장물죄가 있는지의 여부는 과세관청과 조세법원이 직권으로 사실관계를 밝혀 결정하여야 한다⁹³⁾. 탈세범이나 장물범의 구성요건이 충족되었는지의 여부는 형사소송법의 규정에 의하지 않고 조세법원법에 따라 조사한다. 형법상 판결에 의하지 않더라도 과세관청과 조세법원이 탈세범이나 조세장물범으로 인정하여 납부책임을 지울 수 있다.

나) 납부책임의 범위

탈세범 또는 조세장물범에 의하여 감소된 조세와 그 이자에 대하여 납부책임을 진다⁹⁴⁾. 다만 연체료에 대해서는 납부책임을 지지 않는다⁹⁵⁾.

범행자와 가담자의 책임은 세금의 탈세 또는 부당하게 얻은 조세상의 이익 및 그 이자와 관련된 의무위반의 여부에 따라 정하여진다. 이 경우의 납부책임은 범행자와 가담자가 포탈하거나 얻으려고 한 조세상의 이익을 한도로 한다. 예를 들어 2,000유로의 세금을 납부하지 않았으나 범행자가 단지 1,000유로만을 탈세하려고 의도하였다면 범행자는 1,000유로에 대해서만 납부책임을 지는 것이다⁹⁶⁾.

92) Klaus Tipke & Heinrich Wilhelm Kruse, a.a.O., §71 Tz. 9.

93) FG Rheinpfalz EFG 91, 4.

94) BFH BStBl. 89, 596[598]; 91, 822[824]; 94, 557[559].

95) FG Hamb. EFG 94, 687.

96) Klaus Tipke & Heinrich Wilhelm Kruse, a.a.O., §71 Tz. 13.

4) 계좌진실성의 의무위반에 대한 납부책임

고의 또는 중대한 과실에 의해 조세기본법 제154조의 계좌진실성 의무를 위반한 자는 이에 의하여 조세청구권의 행사가 침해되는 범위 안에서 납부책임을 진다(AO §72). 고의 또는 중대한 과실로 인하여 계좌진실성 의무를 위반한 경우에 납부책임의 요건이 충족된다.

가) 납부책임을 지는 자의 범위

납부책임을 지는 자는 계좌진실성을 위반자한 자로서 그 대월금(Guthaben) 등의 인도금지를 위반한 자이다⁹⁷⁾. 즉 납부책임을 지는 자는 계좌를 설정한 자나 예금한 자가 아니라 계좌를 운용하고 과세관청의 동의 없이 예금·고가품 및 금고의 내용물을 내어주거나 인도를 허용한 자이다.

납부책임의 전제조건은 예금액·귀중품·금고내용물의 인도금지 위반이다. 인도금지는 미납된 조세에 관한 청구권의 실현을 방해하는 것이기 때문이다⁹⁸⁾. 인도는 어떤 물건을 타인에게 넘겨주는 것뿐만 아니라 물건이나 예금액에 대한 처분권에 관여하는 것이 포함된다. 이 밖에 출금, 지로송금, 수표와 어음의 발행 및 신용장을 개설하는 데 참여하는 것도 포함된다.

나) 납부책임의 범위

계좌진실성을 위반한 자는 고의 또는 중대한 과실로 인하여 납부하지 못한 미납조세액에 대하여 납부책임을 진다. 즉 책임은 채권자가 청구하였지만 변제받지 못한 미납된 조세로 한정되는 것이다.

5) 기관관계에서의 납부책임

기관회사(Organgesellschaft)는 기관관계에 있는 母會社(Organträger)

97) FG Köln EFG 85, 270.

98) BFH BStBl. 90, 263[265].

의 조세에 대하여 납부책임을 진다(AO §73). 기관회사는 모회사의 사업장으로 간주되고, 기관회사의 결산은 모회사의 결산에 통합된다. 그러므로 기관회사는 모회사의 조세에 대하여 납부책임을 지는 것이다.

가) 납부책임을 지는 자

납부책임을 지는 자는 기관회사이다. 기관회사는 기관관계에 있는 모회사의 조세에 대하여 납부책임을 진다.

나) 납부책임의 범위

기관회사는 기업의 경영에 기초하여 발생하는 모회사의 조세에 대하여 납부책임을 진다. 기관회사가 여러 개로 이루어진 경우에 그 기관회사들의 손익 등은 모두 모회사에게 이전되어 모회사에서 법인세 등⁹⁹⁾을 납부하게 된다. 그러므로 기관회사는 그 기관회사에서 발생한 조세에 대해서는 물론이고 다른 기관회사에서 발생한 조세에 대해서도 납부책임을 지는 것이다.

6) 물건소유자의 납부책임

기업에 제공된 사업용 물건이 기업의 소유가 아니고 그 기업에 중요하게 참가하고 있는 자의 소유인 때에는 그 물건의 소유자는 기업과 함께 그 기업의 경영에서 발생한 조세에 대하여 납부책임을 진다(AO §74). 다만 그 책임은 중요참가(wesentliche Beteiligung)가 지속되고 있는 기간 동안 발생한 조세로 제한된다.

이 규정은 기업에 지배적인 영향력을 행사하는 자의 행위로 말미암아 그 기업의 조세가 납부되지 못한 때에만 적용된다.¹⁰⁰⁾

99) 법인세 외에 부가가치세와 지방세(공동세)인 영업세에 대하여도 기관과세가 허용되고 있다.

100) Klaus Tipke & Heinrich Wilhelm Kruse, a.a.O., §74 Tz. 1.

가) 납부책임을 지는 자

다음의 요건을 모두 충족한 물건의 소유자(Eigentümer)는 기업의 미납 조세에 대하여 납부책임을 진다.

첫째, 기업에 중요참가하는 자이어야 한다. 기업에 중요참가하는 자란 직접 또는 간접으로 기업의 자본금 또는 자산의 25% 이상에 참여하는 자이다. 즉 기업에 지배력이 있는 자가 그 영향력을 행사하는 경우에 납부책임을 지우는 것이다.

둘째, 기업에서 사용하는 사업용 물건의 소유권자이다. 납부책임의 전제가 되는 물건은 재산적 가치가 있는 재화이다. 물건이 기업에서 사용되기 전이나 단지 일시적으로 사용되는 것으로는 납부책임이 성립되지 않는다.

물건이 기업의 목적을 위하여 사용되어 실질적인 기능을 할 때에 비로소 납부책임이 성립하는 것이다.

나) 납부책임의 범위

물건 소유자는 기업의 영업과 관련한 조세에 대하여 납부책임을 진다. 그러나 납부책임은 시간적·내용적으로 제한된다. 즉 자본의 중요참가가 지속되는 기간 동안 영업활동에 기여하는 물건으로 제한되는 것이다.

7) 사업양수인의 납부책임

사업이나 사업상 독립하여 운영되는 영업이 포괄적으로 양도되는 경우에 사업양수인은 당해 사업에서 발생한 조세를 납부할 책임을 진다. 그리고 사업양도일 전 최근 사업연도의 개시일 이후에 발생하고 사업양수인의 사업신고일로부터 1년 이내에 확정되거나 신고된 원천징수세액에 대하여도 납부책임을 진다(AO §75).

사업양수인에 대한 책임의 근거는 유기체조직으로서의 기업의 경제력이다¹⁰¹⁾. 즉 사업이 포괄적으로 양도되면 기업의 유기적인 경제력

에 대한 처분권한이 양수인에게 넘어가기 때문에 양수인에게 납부책임 지우는 것이다.

가) 납부책임을 지는 자

사업양도인의 조세에 대하여 납부책임을 지는 자는 포괄적으로 사업을 양수한 자, 즉 사업양수인(Betriebsübernehmer)이다. 사업양수인은 민법상 소유권을 취득하였는지의 여부와 상관없이 경영상으로 소유자로서 처리할 수 있을 정도로 사업을 인수한 경우에는 포괄적 양수인으로서 납부책임을 진다.

사업양도인이 여러 개의 사업장 중 하나의 사업장을 포괄적으로 양도하는 경우에는 사업양수인은 양수한 사업장과 관련한 조세에 대하여 납부책임을 진다. 그리고 독립된 기업의 일부를 분리하여 운영하던 사업장을 포괄적으로 양도하는 경우에도 사업양수인이 분리된 사업장을 다른 사업으로의 전환이나 투자 없이 독립적으로 운영하는 경우에는 양도인에 대하여 납부책임을 진다.

나) 납부책임의 범위

사업양수인은 양도인의 사업에서 발생한 조세에 대하여 납부책임을 진다. 따라서 사업에서 발생하지 않은 조세에 대하여는 납부책임을 지지 않는다.

그리고 사업양도일 전 최근 사업연도 개시 후 발생하고 사업양수자의 사업신고 후 1년 이내에 확정되거나 신고된 원천징수세액에 대하여도 납부책임을 진다. 다만 책임은 양수한 재산가액으로 한정된다. 그러나 사업양수인은 파산재단으로부터의 취득, 화해법의 규정에 의한 화해채무자의 재산으로부터의 취득 및 집행절차에서의 취득에 대해서는

101) Klaus Tipke & Heinrich Wilhelm Kruse, a.a.O., §75 Tz. 1: Armin Pahlke & Ulrich Koenig, Abgabenordnung §§ 1 bis 368 Kommentar, Verlag C. H. Beck, 2004, SS. 644-645..

납부책임을 지지 않는다.

다음으로 사업양수인은 인수한 재산을 한도로 하여 납부책임을 진다.

나. 시사점

법정대리인의 고의 또는 중과실에 따른 위반에 대한 납부책임, 탈세 가담자인 법정대리인의 납부책임, 탈세범과 조세장물범의 납부책임, 계좌진실성의 의무 위반에 대한 납부책임은 법정대리인 등과 같은 제3자가 의무위반에 의하여 조세청구권의 실현가능성을 악화시킨 경우에 지우는 손해배상 또는 행정벌적인 징벌의 성격을 지닌 납부책임제도이다. 우리나라의 제2차납세의무제도와는 거리가 먼 이질적인 제도이다. 그리고 기관관계에서의 납부책임 또한 기관회사(Organgesellschaft)에 대한 과세특례제도를 두고 있는 독일만의 독특한 제도이다.

우리나라의 제2차납세의무제도와 유사한 유형의 납부책임로서는 사업양수인의 납부책임제도를 들 수 있다. 독일의 사업양수인의 납부책임제도는 다음과 같은 특징을 지니고 있다.

첫째, 사업양수인은 양도인의 사업에서 발생한 조세에 대하여 납부책임을 진다. 그런데 사업에 관한 조세에는 원천징수하는 임금세 및 자본수익세, 영업세, 부가가치세, 소비세(맥주세·담배세 등) 등을 포함시키되, 소득세·법인세·상속세·증여세·부동산취득세·토지세 등은 사업에 관한 조세에서 제외된다고 해석하고 있다¹⁰²⁾.

둘째, 원천징수하는 임금세 및 자본수익세는 사업양도일 전 최근 사업연도 개시 후 발생하고 사업양수자의 사업신고 후 1년 이내에 확정되거나 신고된 원천징수세액에 대하여 납부책임을 지울 수 있도록 하고 있다.

셋째, 사업양수인은 인수한 재산을 한도로 하여 납부책임을 진다. 이 점은 우리나라와 다를 바 없다.

102) Klaus Tipke & Heinrich Wilhelm Kruse, a.a.O., §75 Tz. 32.

2. 일 본

가. 제2차납세의무제도의 주요 내용

1) 무한책임사원의 제2차납세의무

합명회사·합자회사 및 무한책임중간법인의 무한책임사원은 회사의 채납조세에 대하여 제2차 납세의무를 진다. 무한책임사원이 2인 이상인 경우에는 연대하여 그 책임을 진다(國稅徵收法 제33조).

무한책임사원은 회사법 제580조의 규정에 의해 회사의 채무에 대하여 책임을 지는데, 이와 같은 회사법의 규정을 전제로 하여 무한책임사원에게 회사의 채무 중 조세채무에 대하여 제2차납세의무를 지울 수 있도록 하고 있다.

제2차납세의무를 지는 무한책임사원은 회사의 조세채무가 발생할 당시의 무한책임사원이었던 자에 한정하지 않고, 그 후에 무한책임사원이 된 자를 포함한다. 그리고 무한책임사원에 해당하는 경우에는 업무집행권이나 회사대표권의 유무를 묻지 않고 당연히 제2차납세의무를 진다¹⁰³⁾.

2) 청산인 등의 제2차납세의무

법인이 해산한 경우에 그 법인에게 부과되었거나 납부할 조세를 납부하지 아니하고 잔여재산을 분배 또는 인도한 때에는 청산인 및 잔여재산을 분배 또는 인도받은 자는 그 법인의 채납조세에 대하여 제2차 납세의무를 진다(國稅徵收法 제34조). 청산인 등의 제2차 납세의무제도는 청산인 등의 의무위반으로 인하여 야기된 해산법인의 무자력에 대한 책임을 지우기 위한 것이다.

위에서 해산이라 함은 법정절차에 의한 정규의 주주총회를 개최함이 없이 주주 전원의 합의에 의하여 해산결정이 이루어진 경우를 포함

103) 吉國二郎ほか, 國稅徵收法精解, 財團法人大藏財務協會, 2005, p. 322.

한다¹⁰⁴⁾.

가) 제2차납세의무를 지는 자

해산법인의 청산인과 해산법인으로부터 잔여재산의 분배 또는 인도를 받은 자가 제2차납세의무를 진다.

청산인은 해산법인의 채무를 완제한 후가 아니면 잔여재산을 분배하지 못하며, 이에 위반하여 잔여재산을 분배한 경우로서 청산인에게 고의 또는 중과실이 있는 때에는 회사채권자는 그 청산인에 대하여 손해배상을 청구할 수 있다(會社法 제502조 및 제487조).

그러나 청산인 등의 제2차 납세의무제도는 조세징수의 확보라는 공익상의 필요에 의하여 회사법의 규정과는 별도로 청산인의 고의 또는 중과실을 묻지 않고 납부책임을 지운다¹⁰⁵⁾.

다음으로 청산인 외에도 잔여재산을 분배받거나 인도받은 자는 본래의 납세의무자인 해산법인의 채납조세 중 징수부족액에 대하여 제2차납세의무를 진다.

나) 제2차납세의무의 범위

청산인은 분배 또는 인도를 한 재산의 가액을 한도로 하여 제2차납세의무를 지며, 잔여재산의 분배 또는 인도를 받은 자는 분배 또는 인도받은 재산가액을 한도로 하여 제2차납세의무를 진다.

3) 동족회사의 제2차납세의무

同族으로 판정된 주주 및 사원이 소유하고 있는 同族會社의 주식 및 출자지분이 시장성이 결여되거나 법률상 그 처분이 제한되어 있어서 그 주식 등으로부터 조세를 징수하는 것이 곤란한 경우에는 당해 동족

104) 最判昭和52年2月14日, 月報23卷3号570面.

105) 吉良實, 吉良實, □わが國の第二次納稅義務制度□, 杉村章三郎先生 古稀祝賀 稅法學論文集, 日本稅法學會, 1970, p. 78.

회사가 그 동족으로 판정된 주주의 체납조세에 대하여 제2차납세의무를 진다(國稅徵收法 제35조).

가) 제2차납세의무를 지는 자

동족회사의 주식 등을 소유하고 있는 체납자에 대하여 그 주식 등을 제외한 재산에 대하여 체납처분을 집행하여도 징수부족액이 발생한다고 인정되는 경우로서 그 주식 등을 압류하여 환가하려고 하여도 시장성이 없어서 환가가 되지 않거나 법률상 환가가 제한되어 있기 때문에 환가가 불가능한 경우에는 그 주식 등을 발행한 동족회사가 제2차납세의무를 진다.

나) 책임의 범위

동족회사는 본래의 납세의무자의 체납조세 중 징수부족액에 대하여 그가 보유하고 있는 주식 또는 출자지분(체납국세의 법정납부기한으로부터 1년 이전에 취득한 것은 제외한다)의 가액을 한도로 하여 제2차납세의무를 진다.

4) 법률상 귀속자의 제2차납세의무

실질과세의 원칙에 의하여 수익을 향수하고 있는 자에게 과세된 경우에 그 수익이 법률상 귀속하고 있는 자가 그 수익의 향수자의 체납조세에 대하여 제2차납세의무를 진다. 그리고 동족회사의 행위계산 부인규정에 의하여 이익을 분여한 납세의무자에게 과세된 경우에 그 이익의 향수자가 이익을 분여한 납세의무자의 체납조세에 대하여 제2차납세의무를 진다(國稅徵收法 제36조).

과세물건의 법률상 귀속자와 사실상 귀속자가 다른 경우에는 실질과세의 원칙에 의하여 사실상 귀속자에게 과세한다. 그러므로 체납자는 사실상 귀속자인데, 과세물건의 발생원천이 되는 재산의 사법상 소유권자는 명의상의 귀속자가 되어 조세징수절차를 곤란하게 하는 경

우가 적지 않다¹⁰⁶⁾.

이와 같은 경우에 대비하여 사실상의 귀속자(본래의 납세의무자)의 체납세액 중 징수부족액에 대하여 명의상의 귀속자에게 제2차 납세의무를 지우는 것이다.

다음으로 동족회사의 행위·계산을 부인하여 과세하는 경우에는 동족회사의 체납조세 중 그 징수부족액에 대하여는 부인된 행위·계산에 의하여 이익을 받은 자에게 제2차납세의무를 지우도록 하고 있다.

가) 제2차납세의무를 지는 자

실질소득자과세의 원칙에 의하여 수익을 향수하고 있는 자에게 과세된 경우에 그 수익이 법률상 귀속하고 있는 자가 그 수익의 향수자의 체납조세에 대하여 제2차납세의무를 진다. 그리고 소비세법 제13조의 실질판정 규정에 따라 재산의 대부에 대한 대가를 향수한 자에 대하여 소비세를 과세하는 경우에 법률상 그 대부를 행한 자(명의인)가 그 가액을 향수한 자의 소비세 체납액에 대하여 제2차납세의무를 진다.

다음으로 동족회사의 행위·계산의 부인규정에 의하여 과세된 경우에 그 부인에 따른 행위에 의하여 이익을 받은 자가 행위·계산을 부인한 자의 체납된 조세에 대하여 제2차납세의무를 진다.

나) 제2차납세의무의 범위

수익이 법률상 귀속된 자에 대한 제2차납세의무는 그 수익이 발생한 재산을 한도로 하며, 소비세법 제13조의 실질판정규정에 의하여 법률상 재산의 대부자에게 지우는 제2차납세의무는 당해 대부에 관계되는 재산을 한도로 한다. 이 경우에 체납처분의 대상이 되는 재산은 위의 재산에 한정되며, 제2차납세의무자의 다른 재산에 대하여는 체납처

106) 吉國二郎ほか, 앞의 책, p. 322.

분이 허용되지 않는다. 물적 제2차납세의무라고도 부른다¹⁰⁷⁾.

다음으로 부인된 행위 등에 대한 제2차납세의무는 부인된 행위·계산에 의하여 받은 이익을 한도로 한다.

5) 공동사업자에 대한 제2차납세의무

본래의 납세의무자가 개인사업자인 경우에는 그 개인사업자가 경영하는 사업으로부터 소득을 얻고 있는 그와 생계를 같이하는 배우자 또는 친족, 본래의 납세의무자가 동족회사인 경우에는 그 판정의 기초가 된 주주 또는 사원이 그 본래의 납세의무자의 사업수행에 반드시 필요한 재산을 소유하고 있고 동시에 그 재산에서 발생한 소득이 본래의 납세의무자에게 귀속하는 경우에 본래의 납세의무자의 체납조세 중 그 징수부족액에 대하여 그 배우자 등이 제2차납세의무를 진다(國稅徵收法 제37조). 위에서 '사업수행에 반드시 필요한 재산'의 범위는 사업의 형태와 그 재산의 본래의 납세의무자의 사업수행에 있어서의 역할에 의하여 결정되는 것이므로 일률적으로 정하기는 어렵다. 일반적으로는 판단의 대상이 되는 재산이 없는 경우에는 그 사업의 수행이 불가능하거나 불가능할 우려가 있을 정도로 그 사업의 수행에 관계가 있는 재산을 말한다¹⁰⁸⁾.

공동사업자에 대한 제2차납세의무는 그 재산을 한도로 한다. 즉 물적 제2차납세의무에 속한다.

6) 사업양수인의 제2차납세의무

납세자가 친족 기타 특수관계 있는 자에게 사업을 양도하고 동시에 양수인이 동일한 장소에서 동일 또는 유사한 사업을 경영하는 경우에는 그 양수인은 양도인의 사업에 관련된 체납조세에 대하여 제2차납세의무를 진다(國稅徵收法 제38조).

107) 吉國二郎ほか, 앞의 책, p. 343.

108) 東京地判 昭和37年12月25日, 行裁例集13卷2271面.

사업주의 변동이 있다고 하여도 사업주와 친족 기타 특수관계자가 동일한 사업을 계속 유지하는 경우에는 그 사업양수인이 제2차납세의무를 지는 것이다. 그러나 본래의 납세의무자의 체납조세의 법정납부기한이 사업양도일로부터 1년 이전인 것에 대하여 사업양수인은 제2차납세의무를 지지 않는다.

이 경우에 사업양수인이 지는 제2차납세의무는 양수한 재산을 한도로 한다. 즉 물적 제2차납세의무에 해당한다.

7) 무상양수인 등의 제2차납세의무

본래의 납세의무자가 무상 또는 현저히 낮은 가액으로 재산을 양도하거나 채무를 면제 또는 기타 제3자에게 이익을 분여함으로써 그의 체납조세를 징수할 수 없는 경우에는 무상 또는 현저히 낮은 가액을 자산을 양수한 자, 채무를 면제받은 자 또는 이익을 분여받은 자가 본래의 납세의무자의 체납조세 중 징수부족액에 대하여 제2차납세의무를 진다(國稅徵收法 제39조).

다만 이 경우에 본래의 납세의무자의 체납조세의 법정납부기한으로부터 1년 전에 행한 무상양도 등에 대하여는 제2차납세의무를 지을 수 없다.

위에서 '양도'란 증여·특정유증·매매·교환·채권양도·출자·대물변제 등에 의한 재산권의 이전을 말한다¹⁰⁹⁾.

이때 양수인 등의 제2차납세의무는 그와 같은 재산의 처분에 의하여 받은 이익이 현존하는 금액을 한도로 한다. 재산의 무상양도 등은 대부분 사해행위에 해당하지만 사해행위취소권의 행사는 번거로운 소송절차에 의하여야 하기 때문에 비교적 절차가 간편한 제2차납세의무제도를 설정하고 있는 것이다¹¹⁰⁾.

109) 吉國二郎ほか, 앞의 책, pp. 363-364.

110) 木村弘之亮, □租稅法總則□, 成文堂, 1998, p. 176.

8) 법인격 없는 사단 등의 제2차납세의무

법인격 없는 사단 등의 재산이 제3자 명의로 등기 또는 등록되어 있기 때문에 그 제3자에게 법률상 귀속하는 것으로 보여지는 경우에 법인격 없는 사단 등의 재산(제3자 명의로 등기 또는 등록되어 있는 재산을 제외한다)에 대하여 체납처분을 집행하여도 징수부족액이 발생하는 경우에는 그 제3자에게 법인격 없는 사단 등의 체납조세에 대하여 제2차납세의무를 지운다(國稅徵收法 제40조).

조세실체법상 법인격 없는 사단 등이 납세의무를 지고 있음에도 불구하고 사법상 법인격을 가지고 있지 않기 때문에 그 소유재산은 통상적으로 관리인이나 대표자 등의 명의로 등기·등록하여 보유하고 있다. 그러므로 조세징수기술상의 수단으로서 그 법인격 없는 사단 등의 재산을 형식상 소유하고 있는 제3자인 명의인에게 법인격 없는 사단 등의 체납조세에 대한 제2차납세의무를 지우는 것이다¹¹¹⁾. 이 경우의 제2차납세의무는 법률상 제3자의 명의로 된 재산을 한도로 한다. 즉 물적 제2차납세의무에 해당한다.

다음으로 법인격 없는 사단 등이 해산하지 않고 재산을 반환하거나 분배한 경우에 그 반환 또는 분배를 받은 자가 법인격 없는 사단 등의 체납조세에 대하여 제2차납세의무를 진다. 이때 책임의 범위는 반환받거나 인도받은 재산가액을 한도로 한다.

나. 시사점

무한책임사원의 제2차납세의무(국세징수법 제33조), 청산인 등의 제2차납세의무(국세징수법 제34조), 동족회사의 제2차납세의무(국세징수법 제36조) 및 사업양수인의 제2차납세의무(국세징수법 제38조)는 우리나라의 무한책임사원의 제2차납세의무(국세기본법 제39조 제1

111) 吉國二郎ほか, 앞의 책, pp. 370-371.

항 제1호), 청산인 등의 제2차납세의무(국세기본법 제38조), 법인의 제2차납세의무(국세기본법 제40조) 및 사업양수인의 제2차납세의무(국세기본법 제41조)와 매우 흡사하다.

그러나 사업양수인의 제2차납세의무는 사업양수인이 친족 기타 특수관계 있는 자인 경우에 한하여, 그리고 사업양수일로부터 1년 이내에 법정납부기한이 도래하는 조세에 한하여 제2차납세의무를 지울 수 있도록 하고 있는 점에서 우리나라의 사업양수인의 제2차납세의무와는 차이가 있다.

다음으로 법률상 귀속자의 제2차납세의무(국세징수법 제36조)는 우리나라의 과점주주의 제2차납세의무(국세기본법 제39조 제1항 제2호)와 유사한 측면이 있으나, 그 적용범위는 극히 제한적이다.

이 밖에 공동사업자에 대한 제2차납세의무(국세징수법 제37조), 무상양수인 등의 제2차납세의무(국세징수법 제39조), 법인격 없는 사단 등의 제2차납세의무(국세징수법 제40조)는 우리나라에서 인정되지 않는 제도이다.

3. 미 국

가. 제2차납세의무제도의 주요 내용

1) 재산양수인의 납부책임

내국세법(Internal Revenue Code¹¹²⁾) 제6901조는 채납자로부터 재산을 양수한 특정한 자, 즉 양수인(Transferee Liability)으로부터 채납세금을 징수하는 것을 인정하고 있다. 위에서 양수인이란 수증자(donee), 상속인(heir), 수유자(legatee), 부동산의 수증자(devisee) 및 유산 상속권자(distributee) 등을 말한다. 또한 내국세법 제6324조(유

112) 이하에서 "IRC"라고 한다.

산세 또는 증여세에 있어서의 Lien)에 의하여 개인적으로 책임을 부담하는 자도 위의 양수인의 범위에 포함된다.

재산양수인에게 납부책임을 지우기 위해서는 국세청은 양도인이 양도당시 지불불능의 상태에 있었으며, 그 양도대가가 적정한 금액에 미치지 못하였음을 입증하여야 한다. 재산양수인은 재산양도인의 체납사실을 알고 있었는지의 여부에 불구하고 재산을 양도한 연도의 재산양도인이 납부할 조세에 대하여 소급적으로 납부책임을 진다.

내국세법 제6901조는 단순한 절차상의 규정으로서 재산양수인의 책임의 존재나 그 범위 등의 실체적 내용은 州法, 판례법상의 형평법 및 연방채무징수절차법(Federal Debt Collection Procedures Act of 1990, FDCPA)의 규정에 의하도록 하고 있다.

재산의 양수인 책임은 본래 사기적 양도는 무효라는 로마법에서 유래하고 있다.

연방법에서는 사기적 양도의 규제에 관한 법률을 별도로 제정하지 않고, 州의 사기적 양도법 또는 형평법을 근거로 하여 재산양수인의 책임을 추궁하여 왔다. 그러던 중 1990년에 연방채무징수절차법을 제정함으로써 비로소 연방법상의 근거규정을 가지게 되었다.

그러므로 사기적 양도를 하였을 경우에는 국세청은 州의 사기적 양도법, 파산법의 사기적 양도에 관한 규정 및 연방채무징수절차법의 사기적 양도에 관한 규정을 근거로 하여 당해 양도의 무효를 일반 민사절차로 다룰 수 있다. 국세청의 주장이 인정되면 재산의 소유권이 재산양도인에게 넘어가 당해 재산으로부터 재산양도인의 체납세금을 징수할 수 있게 된다.

가) 납부책임을 성립요건

재산양수인에게 납부책임을 지우기 위해서는 다음과 같은 요건을 충족하여야 한다¹¹³⁾.

- ① 양도인이 양수인에게 재산을 양도하였을 것

- ② 재산의 양도가 불충분한 대가를 받고 이루어졌거나 무상으로 이루어졌을 것
- ③ 재산의 양도가 과세가 행하여진 후에 이루어졌을 것
- ④ 재산의 양도가 이루어진 때에 양도인이 파산상태에 있었거나 그 양도에 의하여 파산상태로 되었을 것
- ⑤ 과세관청이 양도인으로부터의 조세징수를 위하여 합리적 노력을 기울였고 양도인에 대한 다른 추궁방법이 없을 것

그러나 최초 양수인의 납부책임은 양도인에 대한 부과권의 제척기간의 만료일로부터 1년을 경과하면 추궁할 수 없다(IRC §6901(c)(1)). 또한 재차 양수인의 납부책임은 직전 양도인에 대한 부과권의 제척기간의 만료일로부터 1년, 최초의 양도인에 대한 부과권의 제척기간의 만료일로부터 3년을 경과하면 추궁할 수 없게 된다(IRC §6901(c)(2)).

나) 책임의 범위

양수인의 책임은 신고서상의 금액, 부족세액 또는 미납액에 한하여 발생한다(IRC §6901(b)). 양수인이 납부책임을 부담할 금액은 취득한 자산의 공정시장가액 (fair market value)과 지불대가(consideration paid for it)와의 차액을 그 한도로 한다.

2) 수탁자의 납부책임

가) 납부책임의 성립요건

수탁자는 타인의 납세의무에 대하여 납부책임을 부담한다. 수탁자의 책임은 수탁자가 연방세 채무보다 우선권이 없는 납세의무자의 채무를 먼저 변제한 경우에 발생한다.

113) Boris I. Bittker & Lawrence Lokken, Federal Taxation of Income, Estates and Gifts Volume 4, Warren, Gorham & Lamont, 1999, p. 111-118.

위에서 수탁자라 함은 후견인(guardian), 수탁자(trustee), 유언집행자(executor), 유산관리인(administrator), 파산관재인(receiver), 재산관리인(conservator) 또는 어떤 수탁자적 자격에 의하여 다른 사람을 위하여 행위를 하는 자를 말한다(IRC §7701(a)(6)).

내국세법 6901조(a)(1)(B)는 국세청이 소득세·유산세 및 증여세에 관하여 수탁자에게 직접 납부책임を負우는 것을 인정하고 있다. 수탁자 권한(fiduciary capacity)에 근거하여 타인을 위하여 행위하는 사람은 신임관계의 존재를 나타내는 신임관계통지(Notice of fiduciary relationship)를 국세청에 제출할 필요가 있다¹¹⁴⁾. 위에서 언급한 신임관계통지가 없는 경우에는 수탁자에 대하여 납부책임을 지우기 위해서는 수탁자에게 수탁자책임통지(notice of fiduciary liability)를 송부하여야 한다(IRC §6901조(g)). 당해 통지는 수탁자가 조세법원에 소송을 제기할 수 있을 정도의 시간적 여유를 두고 송부하여야 한다.

나) 책임의 범위 및 시기

수탁자의 책임은 수탁자가 정부의 조세채권보다 우선하지 않는 납세의무자의 채무를 지불한 것을 기초로 하고 있기 때문에 실제로 수탁자가 지불한 금액의 범위로 한정된다(IRC §6901(b)).

수탁자의 납부책임은 양수인의 납부책임보다 범위가 좁다고 말할 수 있다. 수탁자의 납부책임은 그 납부책임의 요건이 발생한 날로부터 1년 또는 당해 조세의 징수권의 소멸시효의 만료일 중 뒤에 도래하는 날 이전에 행사하여야 한다¹¹⁵⁾.

나. 시사점

미국의 제2차납세의무의 유형은 독일 및 일본과 같은 대륙법계의

114) Reg. §301.6903-1(b).

115) IRC §6901(c)(3)

경우와 달라서 매우 단순하다고 하겠다.

재산양수인의 납부책임은 우리나라의 사해행위의 취소제도와 매우 흡사하다. 그런데 내국세법 제6901조는 단순한 절차상의 규정에 지나지 않고 재산양수인의 책임의 존재나 그 범위 등의 실체적 내용은 州法, 판례법상의 형평법 및 연방채무징수절차법(Federal Debt Collection Procedures Act of 1990, FDCPA)의 규정에 의하도록 하고 있다.

그리고 후견인, 수탁자, 유언집행자, 유산관리인, 파산관재인, 재산관리인 또는 수탁자적 자격에 의하여 다른 사람을 위하여 행위를 하는 수탁자의 책임은 수탁자가 연방세 채무보다 우선권이 없는 납세의무자의 채무를 먼저 변제한 경우에 발생한다. 수탁자의 책임은 수탁자가 정부의 조세채권보다 우선하지 않는 납세의무자의 채무를 지불한 것을 기초로 하고 있기 때문에 실제로 수탁자가 지불한 금액의 범위로 한정된다.

제3절 제2차납세의무제도의 문제점

1. 청산인 등의 제2차납세의무제도의 문제점

가. 징수순위에 관한 규정의 미비

법인이 해산한 경우에 그 법인에게 부과되거나 그 법인이 납부할 국세 등을 납부하지 아니하고 잔여재산을 분배 또는 인도한 때에는 그 법인에 대하여 체납처분을 집행하여도 징수할 금액에 부족한 경우에는 청산인 또는 잔여재산의 분배 또는 인도를 받은 자가 그 부족액에 대하여 제2차납세의무를 진다.

그런데 청산인 또는 잔여재산의 분배를 받은 자 중에서 누구에게 먼저 제2차납세의무를 지울 것인가에 대하여는 특별한 규정을 두고 있지 않다. 즉 청산인과 잔여재산의 분배 또는 인도를 받은 자가 연대하여

납부할 책임을 진다고 새겨야 할 것이다.

이에 따라 징세관청은 청산인이나, 잔여재산의 분배 또는 인도를 받은 자에게 동시에 또는 순차로 제2차납세의무를 지울 수 있다. 그리고 제2차납세의무자 중 누구로부터 먼저 징수할 것인지 또는 누구로부터 얼마를 징수할 것인지는 징세관청의 재량사항이다. 이와 같이 청산인이나 잔여재산의 분배 또는 인도를 받은 자 중 징수순서 또는 징수액의 범위에 대한 구체적인 기준도 정함이 없이 과세관청의 임의적인 판단에만 맡긴다면 청산인과 잔여재산의 분배 또는 인도를 받은 자들 사이의 불공평한 결과를 가져오게 된다.

나. 잔여재산의 분배 또는 인도를 받은 자의 한도액의 과다

잔여재산의 분배 또는 인도를 받은 자는 각자가 받은 재산의 가액을 한도로 하여 제2차납세의무를 지도록 하고 있다. 그런데 이와 같은 한도액은 잔여재산의 분배 또는 인도를 받은 자가 그 초과 분배 또는 인도로 인하여 얻은 재산가액을 초과하기 때문에 불합리하다. 해산법인으로부터 잔여재산의 분배 또는 인도를 받은 자는 해산법인에 대한 국세 등의 징수부족액에 각자의 재산분배비율 또는 재산인수비율을 곱하여 계산한 금액만을 정상적으로 분배 또는 인도받았어야 할 분배액 또는 인도액보다 초과하여 수취한 것이다. 그러므로 각자가 받은 재산의 가액을 한도로 하여 제2차납세의무를 지우는 현행법상의 제2차납세의무제도는 불합리하다고 하지 않을 수 없다.

이를 간단한 사례를 들어 설명하기로 한다.

〈사례〉 해산법인이 국세 등 10억원을 납부하지 아니하고 잔여재산가액으로 50억원을 확정된 후 당해 금액을 그 주주 등에게 분배하였다. 이에 따라 지분율이 10%인 주주 ‘갑’은 잔여재산가액으로 5억원을 분배받았다.

위의 경우에 ‘갑’은 청산인이 해산법인의 국세 등 10억원을 납부하

지 아니하고 잔여재산가액을 분배함에 따라 적법하게 분배받았어야 할 4억원보다 1억원을 초과하여 5억원을 잔여재산가액으로 분배받은 것이다. 즉 '갑'이 위의 잔여재산가액의 분배로 인하여 얻은 부당이득은 1억원이다. 그럼에도 국세기본법 제38조 제2항에 의하면 징세관청은 '갑'에 대하여 5억원을 한도로 하여 제2차납세의무를 지우도록 하고 있는 것이다.

다. 개별세법에서의 규정과의 중복

법인세법 시행령 제127조 제1항에서 법인이 해산한 경우로서 각 사업연도의 소득에 대한 법인세 또는 청산소득에 대한 법인세를 납부하지 아니하고 잔여재산을 분배한 때에는 청산인과 잔여재산의 분배를 받은 자는 각각 그 분배한 재산의 가액과 분배받은 재산의 가액을 한도로 하여 그 법인세를 연대하여 납부할 책임을 진다고 규정하고 있다. 그리고 법인세법 시행령 제116조 제1항에서는 법인이 해산한 경우에 원천징수하여야 할 법인세를 징수하지 아니하였거나 징수한 법인세를 납부하지 아니하고 잔여재산을 분배한 때에는 청산인과 잔여재산의 분배를 받은 자가 각각 그 분배한 재산의 가액과 분배받은 재산의 가액을 한도로 그 법인세를 연대하여 납부할 책임을 지도록 하고 있다.

또한 소득세법 제157조 제1항에서 법인이 해산한 경우에 원천징수를 하여야 할 소득세를 징수하지 아니하였거나 징수한 소득세를 납부하지 아니하고 잔여재산을 분배한 때에는 청산인은 그 분배액을 한도로 하여 분배를 받은 자와 연대하여 이를 납부할 책임을 지도록 하는 규정을 두고 있다.

위의 규정들은 국세기본법 제38조의 청산인 등의 제2차 납세의무에 관한 규정과는 그 표현에 있어서는 차이가 있지만 그 내용은 동일한 것으로 새겨야 할 것이다.

그런데 개별세법이라고 하더라도 부가가치세법, 특별소비세법, 종합

부동산세법 등에서는 소득세법 제157조 제1항이나 법인세법 시행령 제157조 제1항 및 제116조 제1항과 같은 규정을 두고 있지 않다.

이 규정으로 말미암아 납세의무자에게 오히려 혼란을 주고 있다고 하겠다.

2. 출자자의 제2차납세의무제도의 문제점

가. 과점주주에 대한 제2차납세의무제도의 정당성의 결여

법인(주식을 한국증권거래소에 상장한 법인을 제외한다)의 재산으로 그 법인에게 부과되거나 그 법인이 납부할 국세 또는 지방세·가산금과 체납처분비에 충당하여도 부족한 경우에는 그 국세 등의 납세의무의 성립일 현재 무한책임사원 또는 과점주주 중 법정한 자는 그 부족액에 대하여 제2차 납세의무를 진다(국세기본법 제39조, 지방세법 제22조).

상법상 합명회사의 사원과 합자회사의 무한책임사원은 회사가 그 채무를 완제할 수 없을 때에 연대하여 변제할 책임이 있다(상법 제221조 및 제268조). 그러므로 회사의 무한책임사원이 제2차납세의무를 지는 것은 당연하다고 하겠다.

그러나 주식회사의 주주 및 유한회사의 사원은 그가 인수한 주식 또는 출자에 대한 출자의무(Einlagepflicht)만을 부담할 뿐 그 밖의 다른 재산적 의무를 지지 않는다(상법 제331조 및 제553조). 그리고 합자회사의 유한책임사원은 출자가액에서 이미 이행한 부분을 공제한 가액을 한도로 하여 회사채무를 변제할 책임이 있다(상법 제279조).

그러므로 주식회사의 주주·유한회사의 사원 및 합자회사의 유한책임사원(이하에서 '주주'라 한다)에 대한 제2차납세의무제도는 법인에 대한 출자의무 외에 어떤 재산적 의무도 지지 않는 법인의 주주 등에게 상법상의 유한책임의 원칙을 침해하면서까지 타인이 납부하여야

할 조세채무를 부담시키는 예외적 조치이다. 그리고 주주의 제2차납세의무는 본래의 납세의무자인 법인과는 무관한 제3자인 주주에게 본래의 납세의무자인 법인이 납부하여야 할 조세채무를 떠넘기는 것이므로 당해 주주의 재산권을 침해할 소지가 높다.

따라서 주주의 제2차납세의무제도는 본래의 납세의무자인 법인이 부담하고 있는 조세채무의 납부책임을 그 주주에게 떠넘기더라도 상당하다고 인정할 수 있을 정도의 법적 정당성을 갖추고 있지 않으면 안 된다.

주주의 제2차납세의무제도의 이론적 근거는 제3자인 주주에게 제2차납세의무를 부담시킬 수 있는 법적 정당성의 기초를 제공할 뿐만 아니라 주주의 제2차납세의무의 범위와 한계를 정하는 기준을 제시한다.

주주에 대한 제2차납세의무제도의 이론적 근거에 관하여는 법인격 부인의 법리에서 찾는 견해, 실질과세의 원칙에서 찾는 견해와 理事의 책임에서 찾는 견해로 갈리어져 있다¹¹⁶⁾.

1) 법인격 부인의 법리에서 찾는 견해

주주의 제2차납세의무의 이론적 근거를 법인격 부인의 법리에서 찾는 견해이다¹¹⁷⁾. 법인격 부인의 법리(Doctrine of the disregard of the corporate entity)란 회사의 법인격을 인정하면서도 회사의 특정한 법률관계에 한하여 법인격을 부인하여, 즉 법인이라고 하는 베일(veil)을 벗기고 그 법인의 배후에 있는 실체를 법인과 동일한 인격으로 인정하여 법률관계를 처리하려는 이론이다. 독일에서는 실체파악이론(Durchgriffslehre)이라고 한다¹¹⁸⁾.

116) 김완석, 앞의 논문, pp. 289~295.

117) 장재식, □조세법□, 서울대학교출판부, 1995, pp. 108~109; 이종남, □조세법연구□, 법조문화사, 1975, pp. 188~189; 최명근, 『법인격 부인의 법리와 주주 등의 보충납세』, □계간 세무사□ 1992년 가을호, 한국세무사회, 1992, p. 74; □波多野弘, 稅法における法人格否認の法理□, 稅法學, 通卷 第351號, 1980, pp. 1~13.

법인격 부인의 법리의 적용요건으로서는 법인격이 형해화된 경우와 법인격이 남용된 경우 등을 들 수 있다¹¹⁹⁾. 이 법리가 적용되는 경우에는 회사의 법인격을 전면적으로 부인하는 것이 아니고 특정한 당사자 간의 법률관계에 국한하여 법인격이 없는 것과 같이 취급한다. 따라서 회사채권자는 회사에 대해서 뿐만 아니라 그 배후에 있는 출자자 또는 사원에 대하여도 그 책임을 추궁할 수 있게 된다.

헌법재판소는 과점주주의 제2차납세의무제도의 이론적 근거로서 법인격 부인의 법리를 들면서 구 국세기본법 제39조 제1항 제2호의 과점주주의 제2차납세의무제도와 관련하여 “과점주주에 대한 제2차 납세의무제도의 입법목적을 보면, 우리나라 비상장법인이 대부분 친족, 친지 등을 주주로 하여 구성된 소규모의 폐쇄회사들로서 회사의 경영을 사실상 지배하는 실질적인 운영자인 과점주주는 회사의 수익은 자신에게 귀속시키고 그 손실은 회사에 떠넘김으로써 회사의 법인격을 악용하여 이를 형해화시킬 우려가 크므로 이를 방지하여 실질적인 조세평등을 이루려는 데 있으므로 그 합리성이 인정된다”고 판시한 바 있다¹²⁰⁾.

생각건대 법인격 부인의 法理를 주주의 제2차납세의무의 이론적 근거로 보기 어렵다고 하겠다.

법인격 부인의 법리는 당사자 간의 개별적·구체적인 거래에 한하여 법인격을 부인하고 그 배후에 있는 출자자 또는 사원에 대하여 책임을 추궁하게 되는데, 이때의 출자자 또는 사원의 책임은 자신의 책임이 된다. 그러나 주주의 제2차납세의무는 단순히 특정인이 법인의 발행주식총수의 과반수의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자, 법인의 경영을 사실상 지배하는 자, 법인의 발행주식총수의 과반수

118) 南庄祐, 「법인격부인의 법리-독일 학설의 논의를 중심으로-」, □안암법학□ 제3권, 1995, p. 646.

119) 최기원, □상법학신론(상)□, 박영사, 2003, p. 484.

120) 헌법재판소 1997. 6. 26 선고, 93헌바49 등 판결.

의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자 또는 법인의 경영을 사실상 지배하는 자의 배우자 및 그와 생계를 같이하는 직계존비속에 해당한다는 이유로 법인의 국세 등에 관한 납세의무를 떠넘기는 것이다. 이 때 제2차납세의무자로서 주주가 지는 납부책임은 보충적인 것이다.

이와 같은 점에서 볼 때 법인격 부인의 법리를 주주의 제2차납세의무의 이론적 근거로 보기는 어렵다고 하겠다¹²¹⁾.

2) 실질과세의 원칙에서 찾는 견해

주주에 대한 제2차납세의무제도의 이론적 근거를 실질과세의 원칙에서 찾아야 한다는 견해이다¹²²⁾. 실질과세의 원칙에 따라 과세물건 또는 재산의 형식적인 귀속관계를 부인하고 실질적인 귀속자인 제3자에게 책임을 부담시킬 수 있다고 한다.

실질과세의 원칙이란 조세부담의 공평이 이루어지도록 경제적 의의 또는 실질을 기준으로 하여 조세법을 해석하고 과세요건사실을 인정하여야 한다는 견해이다. 이와 같은 실질과세의 원칙은 조세법의 기본원칙인 조세평등주의를 실현하기 위한 실천적 원리로서 조세법에 본원적으로 내재하고 있는 기본원칙으로 보고 있다¹²³⁾.

大法院은 과점주주의 제2차납세의무제도의 이론적 근거로서 실질과세의 원칙을 들면서 “구 국세기본법(1998. 12. 28. 법률 제5,579호로 개정되기 전의 것) 제39조 제1항 소정의 과점주주의 제2차납세의무는 국세부과 및 세법적용상의 원칙으로서의 실질과세의 원칙을 구현하려는

121) 안경봉, 「조세법상 법인격부인론」, □사회과학연구□ 제18집 제2권, 영남대학교 사회과학연구소, 1999, p. 68; 박훈, 육윤복, 「제2차 납세의무자인 과점주주의 요건과 그 제한」, □조세법연구□ X-1, 사단법인 한국세법연구회, 2004, p. 192; 이철송, 앞의 논문, p. 86.

122) 황하주, □제2차납세의무제도의 문제점□, 조세법의 논점, 조세통람사, 1992, p. 157.

123) 최명근, 앞의 책, p. 118; 이태로·안경봉, 앞의 책, p. 28.

것으로서, 형식적으로는 제3자에게 재산이 귀속되어 있으나 실질적으로는 주된 납세의무자와 동일한 책임을 인정하더라도 공평을 잃지 않을 특별한 관계에 있는 제3자를 제2차 납세의무자로 하여 보충적인 납세의무를 지게 하여 그 재산의 형식적인 권리 귀속을 부인함으로써 그 내용상의 합리성과 타당성 내지 조세형평을 기하는 한편 조세징수의 확보라는 공익을 달성하기 위한 제도”라고 판시한 바 있다¹²⁴⁾.

생각건대 실질과세의 원칙 또한 주주의 제2차 납세의무의 이론적 근거로 보기는 어렵다고 하겠다¹²⁵⁾. 실질과세의 원칙을 확인하고 있는 국세기본법 제14조 제1항에서 “과세의 대상이 되는 소득·수익·재산·행위 또는 거래의 귀속이 명의일 뿐이고 사실상 귀속되는 자가 따로 있는 때에는 사실상 귀속되는 자를 납세의무자로 하여 세법을 적용한다”고 하여 과세물건의 형식상의 귀속자와 실질상의 귀속자가 서로 다른 경우에는 실질상의 귀속자에게 직접 납세의무를 지우도록 하고 있다. 그러므로 형식적으로는 제3자에게 재산이 귀속되어 있으나 실질적으로는 주된 납세의무자와 동일한 책임을 인정하더라도 공평을 잃지 않을 특별한 관계에 있는 제3자가 있다면 그 제3자에게 제2차납세의무를 지울 것이 아니고 직접 그 제3자를 납세의무자로 하여 본래의 납세의무를 지우는 것이 마땅하다고 하겠다.

또한 과점주주가 법인의 발행주식총수의 과반수의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자, 법인의 경영을 사실상 지배하는 자, 법인의 발행주식총수의 과반수의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자 또는 법인의 경영을 사실상 지배하는 자의 배우자 및 그와 생계를 같이하는 직계존비속에 해당하기만 하면 곧바로 제2차납세의무를 부담시킬 수 있다. 그러나 과점주주가 법인의 발행주식총수의 과반수의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자, 법인의 경영을 사실상 지배하는 자, 법인의 발행주식총수의 과반수의 주식에 관한 권리

124) 대법원 2004. 10. 27 선고, 2003두1165 판결.

125) 최명근, 위의 책, pp. 243~244; 이철송, 앞의 논문, p 87.

를 실질적으로 행사하는 자 또는 법인의 경영을 사실상 지배하는 자의 배우자 및 그와 생계를 같이하는 직계존비속에 해당한다고 하여 법인에게 귀속된 소득 등의 실질적인 귀속자가 그 과점주주라고 단정할 수는 없다. 만일 법인에게 귀속된 소득 등의 실질적인 귀속자가 과점주주가 아니라면 그 과점주주를 납세의무자로 하여 납세의무를 지워서는 안 되는 것이다.

3) 理事의 책임에서 찾는 견해

상법상의 이사의 책임에서 주주 등의 제2차납세의무의 정당성을 찾고자 하는 견해이다. 즉 善管義務를 위반함으로써 법인의 재산을 보전하지 못한 이사에 대하여 법인이 납부하여야 할 국세 등의 납부책임을 지울 수 있다는 견해인 것이다.

회사의 이사는 회사의 수임인으로서 委任의 본旨에 따라 선량한 관리자의 주의의무로써 위임사무를 처리할 의무가 있다¹²⁶⁾. 회사의 이사가 법령 또는 정관에 위반한 행위를 하거나 그 임무를 해태한 때에는 회사에 대하여 손해배상책임을 지고¹²⁷⁾, 악의 또는 중대한 과실이 있는 때에는 제3자에 대하여도 손해배상책임을 진다¹²⁸⁾. 이와 같은 이사의 책임에서 법인의 이사인 과점주주에 대한 제2차납세의무의 이론적 근거를 찾아야 한다고 한다.

그리고 법인의 발행주식총수의 과반수의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 과점주주는 회사에 대한 자신의 영향력을 이용하여 이사에게 업무집행을 지시하는 업무집행지시자, 즉 사실상의 이사(de facto director)에 해당하는 경우가 적지 않다. 사실상의 이사는 이사와 동일한 책임을 진다. 이와 같은 사실상의 이사의 책임¹²⁹⁾에서 법인의

126) 商法 제382조 제2항, 民法 제681조

127) 商法 제399조.

128) 商法 제401조.

129) 상법 제401조의 2.

이사가 아닌 과점주주에 대한 제2차납세의무의 이론적 근거를 찾아야 한다고 주장한다¹³⁰⁾.

생각건대 상법상의 理事의 책임에서 주주의 제2차납세의무의 이론적 근거를 찾는 견해도 설득력이 미약하다고 하지 않을 수 없다.

주주의 제2차납세의무제도는 법인의 국세 등의 납부자력의 부족이 오로지 그 법인의 이어나 업무집행지시자의 악의 또는 중대한 과실에 기인한 위법행위 또는 임무해태에서 비롯된 경우에만 어느 정도의 정당성을 갖는다고 하겠다.

그런데 법인의 국세 등의 납부자력의 부족이 법인의 이사 또는 대표 이사의 악의 또는 중대한 과실로 인한 임무의 해태에서 비롯된 것이라고 단정할 수 없는 경우, 특히 법인의 이사의 경영상 판단의 실패에서 기인하는 경우가 적지 않다. 이 경우에는 설령 회사에 손해가 발생하였다고 하더라도 그 이사에게 책임을 물을 수 없는 것이다¹³¹⁾.

이와 같이 법인의 이어나 업무집행지시자가 악의 또는 중대한 과실에 기인한 구체적·개별적 위법행위 또는 임무해태가 있었는지의 여부를 따져 보지도 않고 위법행위 또는 임무해태의 가능성이 있다는 이

130) 이사선임을 통하여 회사를 지배할 수 있는 과점주주가 납세의무의 일 반담보가 되는 회사재산의 보전을 게을리 했다는 점, 즉 담세력의 관리를 잘못했다는 점에 착안하여야 한다는 견해(이철송, □국세통칙법의 개정방향에 관한 연구□, 한국조세연구원, 1994, p. 135), 지배력을 갖는 경영자가 그 경영의 會社不實에 대하여 책임을 부담하여야 한다는 견해(김용대, 앞의 논문, pp. 408~409) 및 과점주주와 같이 법인의 경영을 사실상 지배하는 자들이 기업경영에 있어서 사회적으로 불합리한 결과를 초래하는 것을 방지하기 위하여 필요하다는 견해(김성수, □稅法□, 법문사, 2003, p. 201) 등이 이에 해당한다.

131) 이사가 경영판단의 대상에 개인적인 이해관계가 없고, 합리적이라고 인정되는 정보에 기초하여 합리적인 절차에 따라서 경영상의 결정을 내리고, 그 판단에 따라 성실하게 행위를 한 때에는 그로 인하여 회사에 손해가 발생하더라도 책임을 물을 수 없다. 이를 경영판단의 법칙(business judgement rule)이라고 부른다(정동윤, □회사법□ 제7판, 법문사, 2001, p. 428; 손주찬, □상법(상)□ 제14정판, 박영사, 2003, pp. 806~807).

유료, 즉 위법행위 또는 임무해태를 할 수 있는 지위에 있다는 이유만으로 확일적으로 납부책임은 지우는 것이므로 그 타당성을 결여하고 있는 것이다. 또한 법인의 이사 또는 대표이사가 과점주주의 일원이 아닌 경우에는 이사 또는 대표이사가 저지른 위법행위 또는 임무태만에 대한 책임을 이사선임을 통하여 회사를 지배할 수 있는 지위에 있다는 이유만을 내세워 법인의 과점주주에게 책임을 떠넘긴다는 것도 설득력이 없다.

4) 결어

주주에 대한 제2차납세의무제도의 이론적 근거를 법인격 부인의 법리에서 찾는 견해, 실질과세의 원칙에서 찾는 견해와 理事의 책임에서 찾아야 한다는 견해는 모두 단편적이고 부분적인 타당성만을 갖추고 있음에 지나지 않는다. 어느 견해에 따르더라도 법인의 발행주식총수의 과반수의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자, 법인의 경영을 사실상 지배하는 자, 법인의 발행주식총수의 과반수의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자 또는 법인의 경영을 사실상 지배하는 자의 배우자 및 그와 생계를 같이하는 직계존비속에 해당한다는 사유만으로 그 법인이 부담하여야 할 국세 등의 납부책임을 떠맡게 되는 이론적 근거 내지 정당성을 충분하게 설명하고 있지 못하기 때문이다.

생각건대 비상장법인의 과점주주 중 법정한 자에게 그 법인이 부담하여야 할 국세 등의 납부책임을 전가하는 것이 정당화되는 경우로서는 과점주주 중 법정한 자에게 귀속되는 소득 등과 같은 과세물건을 형식상 법인에게 귀속시킨 경우, 과점주주 중 법정한 자가 법인제도를 남용하여 당해 법인의 재산을 그 자신에게 이전시킨 경우, 법인이 자신에게 귀속시켰어야 할 소득 등을 불법적으로 과점주주 중 법정한 자에게 귀속시킴으로써 이익을 분여하였거나 법인이 과점주주 중 법정한 자와 거래함에 있어서 부당하게 이익을 분여한 경우 등을 들 수 있다.

첫째, 과점주주 중 법정한 자에게 귀속되는 소득 등과 같은 과세물건을 형식상 법인에게 귀속시킨 경우이다. 소득 등과 같은 과세물건이 과점주주 중 법정한 자에게 귀속되었다면 그 과점주주 중 법정한 자에게 제2차 납세의무를 지울 것이 아니라 직접 국세 등의 납세의무를 지우면 충분하다. 즉 실질과세의 원칙에 의하여 당해 소득 등과 같은 과세물건이 귀속하는 자를 납세의무자로 하여 그 자에게 직접 납세의무를 지우면 충분한 것이다.

둘째, 과점주주 중 법정한 자가 법인제도를 남용하여 법인을 자기들의 의사대로 자유롭게 사실상 지배·운영하면서 당해 법인의 재산은 은닉·분산·유출 또는 이동시킴으로써 국세 등에 부족액이 생긴 경우이다. 과점주주 중 법정한 자에게 법인의 재산이 은닉·분산·유출 또는 이전되었다면 국세징수법상의 사해행위의 취소제도¹³²⁾에 의하여 당해 법인으로부터 직접 당해 징수부족액을 징수할 수 있다. 취소대상이 되는 사해행위(채무자가 채권자를 해함을 알고 재산권을 목적으로 한 법률행위)에는 민법 제108조의 허위표시¹³³⁾에 의한 법률행위가 포함되기 때문이다¹³⁴⁾.

다시 부연한다면 비상장법인이 국세의 징수를 면할 목적으로 재산권을 목적으로 한 법률행위를 하였다면 민법 및 민사소송법을 준용하여 법원에 당해 사해행위의 취소를 청구함으로써 해결하도록 하는 것이 바람직하다. 다만, 사해행위취소권의 행사는 제2차납세의무와는 달라서 납세자와 수익자 또는 전득자의 사해의사를 그 요건으로 하고 있으므로 제2차납세의무제도보다는 그 활용범위에 있어서 제한을 받을

132) 국세징수법 제30조.

133) 통정 허위표시 또는 통모 허위표시라고도 부른다(곽윤직, □민법총칙□ 제7판, 박영사, 2003, p. 233).

134) 대법원 1961. 11. 9 선고, 4293민上263 판결; 대법원 1963. 11. 28 선고, 63다493 판결; 대법원 1964. 4. 14 선고, 63다827 판결; 대법원 1975. 2. 25 선고, 74다2114 판결; 대법원 1998. 2. 27 선고, 97다50985 판결.

수밖에 없다고 하겠다¹³⁵⁾.

셋째, 법인이 자신에게 귀속시켰어야 할 소득 등을 불법적으로 과점 주주 중 법정한 자에게 귀속시킴으로써 이익을 분여하였거나 법인이 과점주주 중 법정한 자와 거래함에 있어서 부당하게 이익을 분여함으로써 그 분여한 이익에 대하여 그 법인이 납부하여야 할 국세 등을 제2차납세의무를 지우는 것이 정당화된다고 생각한다.

결론적으로 과점주주 중 법정한 자에게 그 법인에게 부과되거나 그 법인이 납부할 국세 등의 부족액에 대하여 제2차납세의무를 지우는 것에 대하여 정당성이 인정될 수 있는 경우로서는 셋째의 경우, 즉 법인이 자신에게 귀속시켰어야 할 소득 등을 불법적으로 과점주주 중 법정한 자에게 귀속시킴으로써 이익을 분여하였거나 법인이 과점주주 중 법정한 자와 거래함에 있어서 부당하게 이익을 분여한 경우로 한정함이 합리적이라고 하겠다. 그리고 위와 같은 과점주주 중 법정한 자에게 제2차납세의무를 지움에 있어서도 그 분여받은 이익을 한도로 하여 제2차납세의무를 지울 때에만 정당성이 인정된다고 하겠다.

나. 과점주주의 조작에 따른 실효성의 미흡과 형평성의 결여

법인은 주주 또는 사원(유한회사의 사원을 말한다)의 성명·주소·주민등록번호·주식 수 또는 출자좌 수 등이 기재된 주주명부 또는 사원명부를 작성하여 비치하여야 한다¹³⁶⁾. 다만, 법인이 주주명부 또는

135) 三木義一, □現代稅法と人權□, 勁草書房, 1992, p. 84.

136) 주식회사에 있어서의 주주의 성명과 주식 수, 유한회사의 각 사원의 출자좌 수는 등기사항이 아니다. 주식회사가 기명주식을 발행한 때에는 주주명부에 주주의 성명과 주소·각 주주가 가진 주식의 종류와 그 수·주권의 번호·각 주식의 취득연월일을 기재하여야 한다(상법 제352조 제1항). 그리고 유한회사는 본점에 사원명부를 비치하여야 하는데, 사원명부에는 사원의 성명·주소와 그 출자좌 수를 기재하여야 한다(상법 제566조).

사원명부를 비치하지 않더라도 制裁規定이 없다.

다음으로 사업연도중에 주식 등의 변동사항이 있는 법인은 법인세 과세표준과 세액의 신고기한 안에 주식등변동상황명세서(법인세법 시행규칙 별지 제54호 서식)를 납세지 관할세무서장에게 제출도록 하고 있다(법인세법 제119조). 그러므로 과세관청은 법인이 법인세 과세표준과 세액의 신고시에 제출하는 주식등변동상황명세서(법인세법시행규칙 별지 제54호 서식)에 의하여 비로소 법인의 주식 등의 변동사항을 파악할 수 있게 된다.

그러므로 법인에게 주주의 제2차납세의무의 과징요건이 충족되는 때에는 미리 주주명부 등을 조작함으로써 제2차납세의무를 면탈하는 사례가 적지 않다. 주식회사의 주주의 성명 및 그 소유주식 수, 유한회사의 사원 및 그 출자좌 수 등은 등기사항이 아니기 때문에 주주명부 또는 사원명부는 얼마든지 명의분산·주주의 소급적인 변동 등과 같은 사후조작이 가능하기 때문이다.

결국 주주의 제2차납세의무에 관한 규정을 적용받는 과점주주는 대부분 주주의 제2차납세의무제도가 존재하고 있다는 사실조차도 알지 못하는 영세법인의 과점주주이거나 돌연한 도산·부도의 발생 등에 따른 도피 등으로 말미암아 이에 대비하지 못한 법인의 과점주주라고 할 수 있다.

이로 말미암아 주주의 제2차납세의무제도의 실효성이 떨어지고 있을 뿐만 아니라 실질적으로는 동일한 적용요건을 갖추고 있음에도 불구하고 주주명부 또는 사원명부의 조작 여부에 따라 제2차납세의무를 지는 경우와 그렇지 않은 경우로 갈리어져 세부담의 형평이 깨어지는 등의 문제점이 제기되고 있다.

다. 주주명부의 도용과 명의상 주주의 문제점

제2차납세의무를 지는 과점주주의 판정과 관련하여 명의상의 주주

와 주주명의를의 도용이 문제가 되고 있다. 즉 실질주주가 타인의 승낙 없이 타인의 명의로 주식을 인수 또는 취득한 경우(주주명의를의 도용)와 실질주주가 타인의 승낙을 얻어 타인의 명의로 주식을 인수 또는 취득한 경우(주식의 명의신탁)가 증가하고 있는 실정이다.

이와 같은 주주명의를의 도용과 주식의 명의신탁은 과점주주의 제2차 납세의무제도, 배당소득을 비롯한 금융소득에 대한 종합과세시 세액계산의 특례(소득세법 제62조), 기타자산에 속하는 특정주식 등의 양도차익에 대한 양도소득세의 중과세제도(소득세법 시행령 제158조)¹³⁷⁾ 및 과점주주의 주식지분율의 증가에 따른 부동산 등의 취득의제제도(지방세법 제105조 제6항) 등과 같은 三重 또는 四重의 중과세제도에 의하여 더욱 부추겨지고 있는 실정이다.

물론 주식 등의 명의신탁에 대하여는 증여로 의제하여 증여세를 과세하도록 하는 장치를 두고 있지만(상속세및증여세법 제45조의 2), 그 적용이 쉽지 않고, 설령 적용되는 경우에도 위에서 본 과점주주의 제2차 납세의무제도 등과 같은 중과세가 증여의제에 따른 증여세의 부담을 훨씬 상회하기 때문에 명의신탁이 자행되고 있는 실정인 것이다.

실질주주가 타인의 승낙 없이 타인의 명의로 주식을 인수 또는 취득한 경우에 그 명의를 도용당한 자, 실질주주가 타인의 승낙을 얻어 타인의 명의로 주식을 인수 또는 취득한 경우에 그 명의수탁자는 설령 과점주주의 요건을 충족한다고 하더라도 제2차납세의무를 지는 과점주주의 판정에 있어서 주주로 보지 않는다¹³⁸⁾.

과점주주의 제2차납세의무의 판정과 관련하여 제2차납세의무자로 지정된 과점주주가 그 실질에 있어서 주주가 아니고 명의상의 주주라는 주장, 즉 주주명의를 도용당하였거나 단순히 주주의 명의를 빌려

137) 주식(중소기업의 주식에 한한다)의 양도차익에 대한 세율은 10%이지만, 기타자산에 속하는 특정주식 등에 해당하는 경우에 그 특정주식 등의 양도차익에 대한 세율은 9~36%의 4단계 누진세율로 되어 있다.

138) 김백영, 『제2차 납세의무를 지는 과점주주에 관한 입증책임』, □조세관례연구 III□, 법률정보센터, 1994, p. 79.

준 것에 지나지 않는다는 주장이 행정상 쟁송과정에서 흔하게 제기되고 있고, 이와 같은 제2차납세의무자의 주장이 행정상 쟁송과정에서 받아들여져서 제2차납세의무를 부과한 처분이 취소되는 사례가 적지 않게 생기고 있다¹³⁹⁾. 이와 같은 경우에는 아무런 실익도 없는 무용한 행정력의 낭비가 초래되는 것이다.

라. 그 밖의 과점주주에 대한 제2차납세의무제도의 문제점

주주의 제2차납세의무제도를 현행과 같이 존치하는 것을 전제로 할 때에는 다음과 같은 구체적인 문제점을 지적할 수 있다.

1) 과점주주 중 법정한 자의 불명료성

과점주주의 경우에는 과점주주 중 법정한 자에 한정하여 제2차납세의무를 지우고 있다. 제2차납세의무를 지는 과점주주 중 법정한 자란 당해 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 51% 이상의 주식 또는 출자지분에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자(가목), 명예회장·회장·사장·부사장·전무·상무·이사 기타 그 명칭에 불구하고 법인의 경영을 사실상 지배하는 자(나목), 가목 및 나목에 규정하는 자의 배우자(사실상 혼인관계에 있는 자를 포함한다) 및 그와 생계를 같이 하는 직계존비속(다목)을 말한다(국세기본법 제39조 제1항 제2호)¹⁴⁰⁾.

139) 예를 들면 대법원 1989. 11. 28. 선고 89누4956 판결; 대법원 1987. 4. 14. 선고 86누699 판결; 대법원 1987. 6. 9. 선고 87누215 판결; 대법원 1987. 12. 22. 선고 87누838 판결; 대법원 1994. 8. 12. 선고 94누6222 판결; 대법원 1995. 1. 20. 선고 94누7997 판결; 대법원 1995. 3. 24. 선고 94누13077 판결; 대법원 1995. 10. 12. 선고 94누14001 판결; 대법원 1995. 12. 22. 선고 95누13203 판결; 대법원 2004. 7. 9. 선고 2003두1615 판결 등이 모두 이에 관한 다툼이다.

140) 정부가 2006. 9. 29. 국회에 제출한 국세기본법개정법률안 제39조 제2항에서 과점주주의 요건을 “법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 51% 이상인 자”에서 “법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 50%를

헌법재판소는 과점주주의 제2차납세의무와 관련하여 “과점주주에 대하여 제2차납세의무를 부과하는 것 자체가 모두 위헌이라고는 볼 수 없으므로, 실질적 조세법률주의의 원칙에 비추어 제2차납세의무를 부담하는 과점주주의 범위를 적절하게 제한하거나 과점주주의 책임의 한도를 설정하면 그 위헌성이 제거될 수 있을 것이다. 다만 그 중 어떤 방법을 선택할 것인가 하는 것은 입법부의 재량사항”이라고 판시한 바 있다¹⁴¹⁾. 현행 국세기본법은 제2차납세의무를 부담하는 과점주주의 범위를 제한하면서 동시에 과점주주의 책임의 한도를 설정하고 있다. 그러므로 현행 국세기본법 제39조 제1항 제2호 각목의 제2차 납세의무를 지는 과점주주의 범위는 헌법재판소에서 판시하고 있는 합헌성의 요구를 충족하고 있는 것으로 보인다¹⁴²⁾.

초과하는 자”로 개정발의하고 있다.

- 141) 헌법재판소 1997. 6. 26. 선고 93헌바49, 94헌바38·41, 95헌바64 결정; 1998. 5. 28. 선고 97헌가13 결정; 2003. 10. 30. 결정 2002헌가28 결정.
142) 대법원 2004. 7. 9. 선고 2003두1615 판결.

〈판결요지〉 국세기본법 제39조 제1항 제2호는 비상장법인의 재산으로 그 법인에게 부과되거나 그 법인이 납부할 국세·가산금과 체납처분비에 충당하여도 부족한 경우에 그 부족액에 대하여 제2차납세의무를 지는 자로서, 그 국세의 납세의무 성립일 현재 당해 법인의 과점주주 중 당해 법인의 발행주식총수의 100분의 51 이상의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자 {(가)목}, 명예회장·회장·사장·부사장·전무·상무·이사 기타 그 명칭에 불구하고 법인의 경영을 사실상 지배하는 자 {(나)목} 그리고 (가)목 및 (나)목에 규정하는 자의 배우자(사실상 혼인관계에 있는 자를 포함한다) 및 그와 생계를 같이하는 직계존비속을 규정하고 있고, 같은 조 제1항 단서는 그 책임의 한도를 “그 부족액을 그 법인의 발행주식총수(의결권이 없는 주식을 제외한다)로 나눈 금액에 과점주주의 소유주식 수(의결권이 없는 주식을 제외한다)를 곱하여 산정한 금액”으로 한정하였으며, 같은 조 제2항은 제1항 제2호에서 ‘과점주주’라 함은 주주 1인과 그와 대통령령이 정하는 친족 기타 특수관계에 있는 자로서 그들의 소유주식의 합계가 당해 법인의 발행주식총수의 100분의 51 이상인 자들을 말한다고 규정하고 있으므로, 국세기본법 제39조 제1항 제2호 (다)목에 의하여 제2차 납세의무를 지는 과점주주는 같은 호 (가)목 및 (나)목에 해당하는 자의 배우자 또는 그와 생계를 같이하는 직계존비속인 과점주주이면 족하고 그 스스로가 법인의 경영에 관여하여 이를 사실상 지배하거나 당해 법인의 발

그러나 과점주주 중 법정한 자의 범위와 관련하여 특히 국세기본법 제39조 제1항 제2호 나목의 문제점을 지적하지 않을 수 없다. 국세기본법 제39조 제1항 제2호 나목(이하에서 '나목'이라 부른다)에서 과점주주 중 “명예회장·회장·사장·부사장·전무·상무·이사 기타 명칭에 불구하고 법인의 경영을 사실상 지배하는 자”는 법인의 국세 등의 징수부족액을 그 법인의 발행주식총수 등으로 나눈 금액에 위의 과점주주가 실질적으로 권리를 행사하는 주식 수 등을 곱하여 산출한 금액을 한도로 하여 제2차납세의무를 지도록 하고 있다.

헌법재판소는 제2차납세의무를 부과함이 상당하다고 인정되는 과점주주의 범위에 대하여 “주식회사를 실질적으로 운영하면서 이를 조세회피의 수단으로 이용할 수 있는 지위에 있는 자, 즉 법인의 경영을 사실상 지배하거나 과점주주로서의 요건 즉 당해 법인의 발행주식총액의 100분의 51 이상의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자”로 제한함이 상당하다고 하여 위의 나목이 합헌임을 확인한 바 있다¹⁴³⁾. 그러나 위의 “명예회장·회장·사장·부사장·전무·상무·이사 기타 명칭에 불구하고 법인의 경영을 사실상 지배하는 자”라는 法文 중 “법인의 경영을 사실상 지배하는 자”의 개념이 명확하지 않기 때문에

행주식총수의 100분의 51 이상의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자일 필요는 없다고 할 것이다. 원심판결 이유에 의하면, 원심은 판시와 같은 사실을 인정한 다음, 원고의 남편인 소외 장판식은 소외 회사의 총발행주식 50,000주 중 62%에 해당하는 32,000주에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자이고, 원고는 위 장판식의 배우자로서 주주명부상 소외 회사의 주식 6,000주(12%)를 소유하고 있는 과점주주일 뿐 아니라 그 실질에 있어서도 위 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사할 수 있는 과점주주집단의 일원이면서 단지 그 행사권한을 장판식에게 위임하였을 뿐이므로 위 법규정에 의하여 그 소유지분에 따라 제2차납세의무를 진다고 판단하였다. 위의 법리와 기록에 비추어 살펴보면, 원심의 위와 같은 사실인정과 판단은 정당하고, 거기에 상고이유에서 주장하는 바와 같은 제2차납세의무를 부담하는 과점주주에 관한 법리오해나 채증법칙 위배 등의 위법이 없다.

143) 憲法裁判所 1997. 6. 26. 선고 93헌바49, 94헌바38·41, 95헌바64(병합) 결정.

남용의 소지가 있다. 위에서의 법인의 경영을 사실상 지배하는 자란 개념은 전형적인 불확정개념(unbestimmter Begriff)이다. 즉 어떤 지위 또는 직위에 있는 자가 어떤 형태로 경영을 지배하는 것이 회사의 경영을 사실상 지배하는 것인지가 명확하지 않은 것이다¹⁴⁴⁾. 이를 구

144) 대법원의 판결을 보더라도 여전히 그 의미가 명확하지 않다. 이하에서 법인의 경영을 사실상 지배하는 자에 관한 판결례를 소개하기로 한다.

① 대법원 2000. 1. 14. 선고 99두9346 판결.

위의 (나)목이 규정한 “법인의 경영을 사실상 지배하는 자”에 해당하는지의 여부는 구체적으로 법인의 경영에 관여하였는지의 여부를 불문하고 과반수 주식의 소유집단의 일원인지의 여부에 의하여 판단하던 개정 전의 규정에 대한 해석과는 달리 당해 과점주주 개개인을 기준으로 그가 법인의 경영에 관여하여 이를 사실상 지배하였는지의 여부에 따라 판단하여야 할 것이다. 원고가 소외 회사의 발행주식총수의 70%를 소유하고 있으면서, 그가 법인의 경영에 관여하여 이를 사실상 지배하였다면 원고는 그 법이 규정한 법인의 경영을 사실상 지배하는 자에 해당한다고 하겠다.

② 대법원 1998. 12. 8. 선고 98두12062 판결.

‘법인의 경영을 사실상 지배하는 자’에 해당하는지 여부는 당해 과점주주 개개인을 기준으로 그 사람이 법인의 경영에 관여하여 이를 사실상 지배하였는지 여부에 따라 가려야 하는바, 위 원고들이 대표이사인 소외 2의 아들들로서 법인등기부에 이사로 등재되어 있으며, 소외 2가 기만수단으로 소외 1회사를 인수, 그 재산을 횡령하여 위 원고들과 함께 생활비로 사용하였다는 사실만으로는 위 원고들이 소외 1회사의 경영을 사실상 지배하였다고 보기 어렵다.

다음으로 원고는 소외 1회사의 대표이사인 소외 2의 남편으로서 소외 1회사의 감사로 등재되어 있으며, 소외 2는 소외 1회사가 소외 신용금고에 114여억원의 예금자산을 보유하고 있고 소외 1회사의 주식 전부를 소유한 노재동 등이 현금 일시불로 그 주식을 매도하려 한다는 사정을 알고 위 금고의 대표이사인 이용국과 공모하여 위 금고에 금 108여억원이 예치된 것처럼 된 허위의 예금통장 3개를 노재동 등에게 주식매수대금으로 제공하고 위 원고 등과 함께 소외 1회사의 주식 전부를 인수하여 소외 1회사의 예금을 해약한 다음 그 예금 중 일부로 위 허위의 예금통장 계좌에 그 금액을 실제로 입금시키고 나머지 금액과 소외 1회사의 고정자산 등을 처분한 대금으로는 위 원고 등과 함께 생활비 등에 사용하는 한편 그 중 금 10억원은 위 원고 명의로 부동산(빌딩)을 구입하였다는 것인바, 위 원고는 소외 2와 함께 소외 1회사의 경영을 사실상 지배하는 지위에 있었다고 보여지므로 위 원고를 소외 1회사에 대한 제2차납세의무자로 본 원심의 결

체적으로 정할 필요가 있다고 하겠다.

2) 코스닥상장법인의 주주에 대한 차별적 취급

본래의 납세의무자인 법인은 그 주식을 한국증권거래소에 상장한 법인(주권상장법인)이 아니어야 한다. 즉 본래의 납세의무자인 법인은 주권상장법인 외의 그 밖의 법인, 즉 비상장법인이어야 한다. 위의 비상장법인에는 코스닥상장법인이 포함된다고 새겨야 한다.

과점주주에 대한 제2차 납세의무제도는 대부분 친족·친지 등을 주주로 하여 구성된 소규모의 폐쇄회사인 비상장법인에 있어서 회사의 경영을 사실상 지배하는 실질적인 운영자인 과점주주가 회사의 수익은 자신에게 귀속시키고 그 손실은 회사에 떠넘김으로써 회사의 법인

론은 정당하다.

③ 대법원 1998. 10. 13. 선고 97누5930 판결.

원심 판시의 소외 회사는 주주명부상 총발행주식 22,000주 중 원고 황인석이 8,000주(36.36%), 황인석의 아버지인 원고 황학표와 황인석의 동생인 원고 황인수가 각 4,000주(각 18.18%)를 각 소유한 것으로 등재되어 있는 비상장법인으로서 원고들이 소외 회사를 경영해온 사실을 인정한 다음, 원고들이 명목상의 주주에 불과하다는 원고들의 주장에 관하여는 이를 인정할 증거가 없다는 이유로 배척하면서 원고들은 국세기본법 제39조 제1항 제2호 소정의 과점주주에 해당하고 [같은 호 (나)목 소정의 과점주주에 해당하는 것으로 본 듯함], 따라서 그 과점주주집단의 일원인 원고 황학표도 소외 회사의 1995년 1기분 부가가치세 체납액에 대하여 제2차 납세의무가 있다고 판단하였다.

원심 판시와 같이 원고 황학표가 소외 회사의 총발행주식의 18.18%를 소유한 주주로 주주명부상 등재되어 있고 나머지 원고들과 함께 소외 회사를 경영해 온 사실만으로는 소외 회사의 경영을 사실상 지배하는 과점주주에 해당한다고 단정하기 어려우므로 원심으로서는 심리를 통하여 위 원고가 구체적으로 어떻게 하여 소외 회사의 경영을 사실상 지배하였는지에 관하여 밝혀 본 다음 위 원고가 제2차 납세의무자에 해당하는지 여부를 판단하여야 할 것임에도 불구하고 원심이 단지 판시와 같은 이유만으로 위 원고가 제2차 납세의무자에 해당한다고 판단한 것은 과점주주의 제2차 납세의무에 관한 법리오해로 필요한 심리를 다하지 아니한 위법을 저지른 것이라 할 것이다.

격을 악용하여 이를 형해화시킬 우려가 크므로 이를 방지하여 실질적인 조세평등을 이루려는 데 그 제도적 취지가 있다.

따라서 이와 같은 조세회피의 위험성이 거의 없는 주권상장법인의 주주에 대하여는 제2차납세의무를 지우지 않고 비상장법인의 주주에 게만 제2차납세의무를 지운다고 하여 이를 두고 자의적 차별이라고 할 수는 없는 것이다. 즉 헌법상 평등의 원칙은 상대적·실질적 평등의 원리에 터잡아 불합리한 차별 또는 자의의 금지를 그 내용으로 하고 있기 때문이다.

주권상장법인의 경우에는 증권거래법이 대주주 등의 자의적인 법인의 지배 및 법인의 형해화와 그에 따른 탈세 등을 방지하기 위하여 주식회사의외부감사에관한법률에 따라 외부감사인에 의한 회계감사를 의무화하고 있고(증권거래법 제182조), 법인의 재정적 기초에 중대한 영향을 미칠 사항에 관하여 증권거래위원회와 증권거래소에 신고할 의무를 부과함과 아울러 증권거래소의 공시요구권을 명시하고 있다(증권거래법 제186조). 그리고 법인의 임원·대주주 등의 내부자거래를 금지하고(증권거래법 제188조의 2, 3) 상호주소유가 제한되며(증권거래법 제189조), 자기주식취득이 발행주식총수의 100분의 10 이내로 제한될 뿐만 아니라(증권거래법 제189조의 2), 재무관리도 증권거래위원회가 정한 준칙에 따라야 하고 증권거래위원회가 필요한 조치와 권고를 할 수 있도록 하는 등(증권거래법 제192조, 제193조) 법인의 재정적 기초를 튼튼히 하여 공익과 일반투자자 및 채권자 등을 두텁게 보호하고 있고 나아가 조세징수권의 확보를 위한 충분한 제 규정을 두고 있다.

그러므로 주권상장법인의 과점주주에 대하여 제2차 납세의무를 지게 하지 않는 것은 합리적인 차별로서 평등의 원칙에 위배되지 않는다고 하겠다¹⁴⁵⁾.

145) 憲法裁判所 1997. 6. 26. 선고 93헌바49, 94헌바38·41, 95헌바64(병합) 결정.

그런데 증권거래법에 의한 코스닥상장법인은 주권상장법인이 아니므로 그 주주에 대하여는 법인의 제2차납세의무에 관한 규정이 적용된다. 증권거래법에 의한 코스닥상장법인의 경우에도 주권상장법인과 크게 다를 바 없이 대주주 등의 자의적인 법인의 지배 및 법인의 형해화와 그에 따른 조세의 회피 또는 면탈 등을 방지하기 위한 제도적 장치를 갖추고 있다. 그렇다면 코스닥상장법인의 주주에 대하여 제2차 납세의무를 지우도록 하고 있는 현행 규정은 자의적 차별에 해당하여 違憲的 素地가 있다고 하겠다.

생각건대 코스닥상장법인의 과점주주에 대하여도 제2차납세의무를 지울 수 없도록 입법적인 개선이 필요하다고 하겠다.

3) 광범위한 특수관계의 인정

법인의 무한책임사원 또는 과점주주 중 법정한 자가 제2차납세의무를 진다. 위에서 과점주주라 함은 주주 또는 유한책임사원 1인과 친족 기타 특수관계 있는 자들로서 그들의 소유주식의 합계 또는 출자액의 합계가 당해 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 51% 이상인 자를 뜻한다(국세기본법 제39조 제2항).

법인의 발행주식총액의 100분의 51 이상을 소유하는 주주집단의 일원을 과점주주라고 하여서 그들에 대하여 제2차납세의무를 지우는 것은 그 소유주식 수에 따라 주주총회에서 의결권의 행사 등을 통하여 회사경영을 사실상 지배할 가능성이 있는 지위에 있다고 보기 때문이다.

특수관계자의 유형은 크게 친족관계, 고용관계 및 생계유지관계(경제적 의존관계), 출자관계로 구성되어 있다. 다만, 주주 또는 유한책임사원이 출가녀인 경우에는 ⑨-⑬을 제외하고는 그 남편과의 관계에 의한다.

그런데 특수관계자인 친족의 범위 안에 6촌 이내의 부계혈족까지 포함시켜 놓고 있는데, 이는 현행의 핵가족화 현상에 따른 가족제도에 비추어 볼 때 지나치게 광범위하다고 하지 않을 수 없다. 그리고 친족

의 범위를 정함에 있어서 남존여비사상, 父系 및 夫系 血統主義에 터잡아 모계친·여계친 및 妻族姻戚보다 부계친·남계친 및 夫族姻戚의 범위를 확대함으로써 헌법상의 兩性平等의 원칙에 위배된다는 비판이 제기되고 있다. 특히 주주 등이 출가한 여자(출가녀)인 경우에는 그 남편과의 관계를 기준으로 하여 친족에 해당하는지의 여부를 따지도록 함으로써 남존여비사상 또는 부계혈통주의의 표현이라고 하겠다.

그리고 특수관계인의 범위 안에 주주 등의 금전 기타의 재산에 의하여 생계를 유지하는 자와 그와 생계를 함께 하는 자까지 포함시켜 놓고 있는데, 그 범위가 지나치게 넓다고 하겠다.

3. 사업양수인의 제2차납세의무제도의 문제점

가. 사업에 관한 국세의 범위의 불명확

사업양수인에게 제2차납세의무를 지우는 사업에 관한 국세의 범위를 둘러싸고 해석상 다툼이 제기되고 있다. 국세기본법은 사업에 관한 국세가 무엇인지에 관하여 아무런 규정을 두고 있지 않다. 단지 국세기본법 기본통칙에서 사업용 부동산(토지·건물 등)을 양도함으로써 발생한 양도소득세와 법인세 특별부가세는 당해 사업에 관한 국세에 해당하지 않는다고 해석하고 있을 뿐이다(국세기본법 기본통칙 41-0...3 및 41-0...4). 이와 같은 국세기본법 기본통칙에서 미루어 본다면 과세관청은 사업용 부동산(토지·건물 등)을 양도함으로써 발생한 양도소득세와 법인세 특별부가세 외의 국세는 모두 사업에 관한 국세에 포함된다는 견해를 취하고 있는 것처럼 보인다.

이에 대하여 사업에 관한 국세란 양도·양수된 사업에서 발생한 원징징수세액과 부가가치세·특별소비세·주세 등과 같은 간접세만이 이에 해당한다는 견해가 있다⁴⁶⁾.

독일에서는 사업에 관한 조세란 사업 자체 또는 사업상의 행위가 과

세요건을 이루는 조세를 의미하기 때문에 원천징수하는 임금세 및 자본수익세, 영업세, 부가가치세, 소비세(맥주세·담배세 등) 등이 이에 해당한다고 한다. 그러므로 소득세·법인세·상속세·증여세·부동산 취득세·토지세 등은 사업에 관한 조세에서 제외된다고 한다¹⁴⁷⁾.

다음으로 인지세, 원천징수하는 소득세와 법인세, 납세조합이 징수하는 소득세, 중간예납하는 법인세(세법에 의하여 정부가 조사결정하는 경우를 제외한다)는 납세의무가 성립하는 때에 특별한 절차를 거침이 없이 자동적으로 그 세액이 확정된다. 이와 같은 자동확정주의 국세의 경우에는 비록 그 세액이 확정되어 있다고 하더라도 과세관청에 의하여 징수처분(납세고지)이 이루어지기 전에는 사업양수인이 그 미납세액을 파악할 방법이 없다.

사업양수인의 제2차납세의무에 관한 정당성의 기초가 미흡함은 전술한 바와 같다.

헌법재판소도 이와 같은 인식하에 “사업양수인의 제2차납세의무제도가 실질적 조세법률주의 및 비례의 원칙에 비추어 그 타당성을 인정받기 위하여는, 제2차납세의무를 인정하는 사업양수인의 범위를 사업양도인과 친족 기타 특수관계에 있는 자 등으로 제한하는 방법과, 사업양수인의 범위는 제한을 하지 아니하면서 그 책임의 한도를 적절한 범위 내로 한정하는 방법 등이 있을 수 있고, 그 중 어떠한 방법을 선택할 것인가는 입법부의 재량사항이라고 할 것이다”라고 판시한 바 있다¹⁴⁸⁾.

국세기본법 제41조에서는 사업양수인은 사업양도인과 친족 기타 특수관계에 있는 자 등으로 제한하지는 않았지만, 사업양수인의 책임의 범위를 제한하는 방법을 취하여 사업양수인의 제2차 납세의무는 양수한 재산의 가액을 한도로 제한하고 있다.

146) 이철송, 앞의 논문, p. 91.

147) Klaus Tipke & Heinrich Wilhelm Kruse, a.a.O., §75 Tz.32.

148) 헌법재판소 1997. 11. 27. 선고 95헌바38 결정.

그러나 국세기본법이 사업양수인의 책임의 범위를 제한하는 방법을 취하여 사업양수인의 제2차 납세의무를 양수한 재산의 가액을 한도로 제한하는 규정을 두고 있다고 하더라도 제2차 납세의무의 대상이 되는 사업에 관한 국세에 사업의 양도·양수일 현재 그 미납세액의 존부 또는 규모조차 파악할 수 없는 자동확정주의에 속하는 국세까지 포함시키고 있는 경우에는 그 정당성을 인정하기 어렵다고 하겠다.

나. 2 이상의 사업장에 대한 제2차납세의무의 한계의 미비

2 이상의 사업장이 있는 사업자로부터 1사업장만을 양수한 자는 그 양수한 사업장에 관계되는 국세 등에 한하여 제2차납세의무를 진다. 이 경우에 2 이상의 사업장에 공통되는 국세 등에 대해서는 양수한 사업장에 합리적으로 배분되는 금액에 대해서만 납부책임이 지게 된다(국세기본법 시행령 제23조 제1항). 그런데 2 이상의 사업장에 공통되는 국세 등에 대하여 양수한 사업장에 합리적으로 배분되는 금액의 계산방법에 관하여는 아무런 규정을 두고 있지 않다. 다만, 국세기본법 기본통칙에서 그 배분기준에 관하여 규정을 두고 있다.

2 이상의 사업장에 공통되는 국세의 배분기준으로서는 법리상 배분 대상이 되는 국세의 세목에 따라 차이를 두어야 한다. 즉 수입금액을 과세표준으로 하는 국세라면 수입금액을 기준으로, 소득금액을 과세표준으로 하는 국세라면 소득금액을 기준으로, 그리고 종량세에 해당하는 국세라면 그 과세표준이 되는 물량을 기준으로 하여 배분하여야 할 것이다.

그런데 국세기본법 기본통칙에서는 일반적으로는 사업장별로 소득금액을 계산할 수 있는 경우에는 소득금액의 크기에 따라, 사업장별로 소득금액을 계산할 수 없는 경우에는 수입금액의 크기에 따라 안분계산하도록 하고 있다(국세기본법기본통칙 41-23...1).

이와 같이 납세의무의 크기에 영향을 미치고 있는 사항에 대하여 국

세기본법 기본통칙에서 규정하고 있는 점은 조세법률주의, 즉 과세요건법정주의와 관련하여 문제가 된다고 하겠다.

그리고 사업장별로 소득금액을 계산할 수 있는 경우에는 소득금액의 크기에 따라, 사업장별로 소득금액을 계산할 수 없는 경우에는 수입금액의 크기에 따라 안분계산하도록 하고 있는 규정 또한 사리에 맞지 않다. 즉 배분의 대상이 되는 국세의 내용에 따라 서로 다른 안분기준을 사용하지 않고 확일적으로 사업장별로 소득금액을 계산할 수 있는지의 여부에 따라 사업장별로 소득금액을 계산할 수 있는 경우에는 소득금액의 크기에 따라, 사업장별로 소득금액을 계산할 수 없는 경우에는 수입금액의 크기에 따라 안분계산하도록 하고 있는 규정도 합리성을 결여하고 있다.

4. 제2차납세의무규정의 미비에 따른 징수상의 애로

현행법상 제2차납세의무제도의 미비로 말미암아 조세수입의 일실을 가져오는 사례가 적지 않다. 그 전형적인 사례로서 법인격 없는 사단 등의 납세의무, 실질소득자 등의 납세의무를 들 수 있다.

가. 법인격 없는 사단 등

법인이 해산한 경우에 그 법인에게 부과되거나 그 법인이 납부할 국세·가산금 또는 체납처분비를 납부하지 아니하고 잔여재산을 분배 또는 인도한 때에 그 법인에 대하여 체납처분을 집행하여도 징수할 금액에 부족한 경우에는 청산인 또는 잔여재산의 분배 또는 인도를 받은 자는 그 부족액에 대하여 제2차납세의무를 지도록 하고 있다(국세기본법 제38조). 그런데 법인으로 보는 법인격 없는 사단 등이 그 사원에게 잔여재산의 분배를 한 후 청산종결의 등기를 한 경우로서 그 법인격 없는 사단 등으로부터 국세 등을 징수할 수 없을 때에 그 사원에게

위의 국세기본법 제38조의 규정에 의하여 제2차납세의무를 지울 수 있을 것인지에 관하여는 다툼이 있다.

국세기본법 제13조 제1항의 당연히 법인으로 의제하는 법인격 없는 사단 등은 물론이고 같은 조 제2항에 의하여 법인으로 보도록 승인을 받은 법인격없는 사단 등도 법인으로 의제하여 국세기본법과 세법을 적용하도록 하고 있다.

그러므로 국세기본법 제38조에서의 법인에는 법인으로 보는 법인격 없는 사단 등이 포함되기 때문에 법인으로 보는 법인격 없는 사단 등이 해산하는 경우에도 국세기본법 제38조에 의하여 그 사원 등에게 제2차 납세의무를 지울 수 있다고 한다.

이에 대하여 엄격해석을 원칙으로 하는 조세법의 영역에 있어서 국세기본법 제38조에서의 법인 안에 법인으로 보는 법인격 없는 사단 등이 포함된다고 해석하여서는 아니되며, 따라서 법인으로 보는 법인격 없는 사단 등이 해산하는 경우에도 국세기본법 제38조에 의하여 그 사원 등에게 제2차납세의무를 지울 수 없다는 주장이 제기되고 있다.

실제로 법인으로 보는 법인격 없는 사단인 재건축주택조합의 취득세에 대하여 그 조합원에게 제2차납세의무를 지운 처분을 둘러싸고 행정소송이 제기되어 제1심에서는 원고가 패소하고, 현재 항소심에 계류 중인 사건도 있다¹⁴⁹⁾.

이는 불명확한 입법에서 기인하는 것이므로 입법적인 개선이 필요하다고 하겠다.

나. 실질소득자 등

국세기본법 제14조 제1항에서 “과세의 대상이 되는 소득·수익·재산·행위 또는 거래의 귀속이 명의일 뿐이고 사실상 귀속되는 자가 따

149) 서울행정법원 2005. 10. 11. 선고 2003구합12486 판결.

로 있는 때에는 사실상 귀속되는 자를 납세의무자로 하여 세법을 적용한다”고 하여 귀속에 관한 실질과세의 원칙을 확인하고 있다. 이와 같은 귀속에 관한 실질과세의 원칙을 소득과세에 적용할 때에 이를 실질소득자과세의 원칙이라고 한다.

일반적으로는 소득 등을 비롯한 과세물건이 명목상 귀속하는 자와 사실상 귀속하는 자가 일치한다. 그러나 비록 예외적이기는 하나 소득 등과 같은 과세물건의 명의자와 실질귀속자가 상이한 경우가 있다. 이 경우에는 실질귀속자를 납세의무자로 한다. 즉 소득 등과 같은 과세물건의 귀속이 명의일 뿐이고 사실상의 귀속자가 따로 있는 경우에는 실질과세의 원칙에 의하여 그 사실상의 귀속자를 납세의무자로 하여 소득세·법인세 또는 부가가치세 등을 과세하는 것이다.

이와 같이 실질과세의 원칙에 따라 소득세·법인세 또는 부가가치세 등의 과세는 등기·등록·점유 등과 같은 공시방법에 따른 사법상의 권리관계에도 불구하고 과세물건이 실질적으로 귀속하는 자에게 행하여지고 있다. 이 경우에 법률상 또는 외형상으로 과세물건 또는 과세물건의 발생원천이 되는 재산의 귀속자 또는 소유자는 명의자인 경우가 적지 않다. 예를 들면 실제의 예금주는 ‘갑’이지만 그 예금주의 명의는 차명에 의하여 ‘을’로 한 경우, 실제의 사업자는 ‘갑’이지만 그 명의는 ‘을’로 하여 사업자등록을 한 경우, 실제의 주주는 ‘갑’이지만 주주의 명의는 차명에 의하여 ‘을’로 한 경우, 실제의 임대용 부동산의 소유자는 ‘갑’이지만 등기부상의 소유자는 명의신탁에 의하여 ‘을’로 한 경우로서 그와 같은 예금·사업·주식 또는 부동산으로부터 일정한 과세물건이 발생할 경우에 실질과세의 원칙에 따라 그 실질귀속자에게 소득세 등을 과세한다.

그러나 법률상 또는 명의상의 예금주·주주 또는 소유자는 실질귀속자가 아닌 명의자인 것이다. 이로 인하여 징수절차의 속행이 어렵게 되는 경우가 적지 않다. 즉 징수절차는 사법상의 권리관계를 전제로 하여 절차를 진행하는 것이기 때문에 실질귀속자로부터 징수액의 전

액을 징수할 수 없는 경우가 생기게 되기 때문이다.

그러므로 이와 같은 징수상의 문제점을 해소할 필요가 있다고 하겠다.

5. 제2차납세의무자의 재산의 매각순서의 미비

법리상 압류한 재산 중 제2차납세의무자의 재산에 대하여는 본래의 납세의무자의 재산을 매각한 후가 아니면 매각할 수 없도록 하여야 한다. 이에 관하여는 실정법상 명문의 규정이 없다. 다만, 국세징수법 기본통칙에서 “제2차납세의무자, 납세보증인 또는 물적 납세의무자의 재산은 주된 납세자의 재산을 매각한 후에 매각한다. 다만, 주된 납세자의 재산의 매각이 현저히 곤란한 사정이 있거나 제2차 납세의무자 등의 재산의 가액이 현저히 감소할 우려가 있는 경우 기타 세무서장이 부득이하다고 판단되는 경우에는 그러하지 아니하다”고 규정하고 있을 뿐이다(국세징수법 기본통칙 61-0...5).

제2차 납세의무는 본래의 납세의무자의 재산으로는 충당하기에 부족한 경우에 그 부족액을 한도로 하여 부담시키고 있는 보충적인 납세의무이다. 그런데 징수부족액의 판단은 본래의 납세의무자에 대하여 현실적으로 체납처분을 실행하지 않더라도 징수부족액이 있다고 인정되면 충분¹⁵⁰⁾하기 때문에 자칫하면 제2차납세의무자에게 과잉적인 납부책임을 지울 뿐만 아니라 초과압류가 행하여질 개연성이 있다.

그러므로 국세징수법에서 제2차납세의무자의 재산의 매각순서에 관하여 명확한 규정을 둘 필요가 있는 것이다.

뿐만 아니라 현행 국세징수법 기본통칙 61-0...5의 단서에서의 “주된 납세자의 재산의 매각이 현저히 곤란한 사정이 있거나 제2차납세의무자 등의 재산의 가액이 현저히 감소할 우려가 있는 경우 기타 세무서장이 부득이하다고 판단되는 경우”는 예외규정이 적용될 범위가 지

150) 대법원 1973. 1. 30 선고 72누82 판결.

나치게 크기 때문에 제2차납세의무자의 권익을 침해할 소지가 높다¹⁵¹⁾.

6. 제2차납세의무의 부과권의 제척기간에 관한 규정의 미비

현행 국세기본법은 제2차납세의무의 부과권의 제척기간에 관하여 아무런 규정을 두고 있지 않다. 이로 인하여 제2차납세의무에 대하여 부과권의 제척기간에 관한 규정이 적용되는지를 둘러싸고 다음과 같이 긍정설¹⁵²⁾과 부정설¹⁵³⁾의 견해가 서로 대립하고 있다.

제2차납세의무에 대하여 부과권의 제척기간에 관한 규정이 적용되는지의 여부에 관한 해석론에도 불구하고 본래의 납세의무조차 일정한 부과권의 제척기간의 경과에 의하여 소멸하는데 하물며 제2차적이고 보충적인 납세의무인 제2차납세의무에 대하여 부과권의 제척기간 제도의 적용이 없다는 것은 합리성을 결여한 측면이 없지 않다¹⁵⁴⁾.

뿐만 아니라 제2차납세의무에 대하여 부과권의 제척기간에 관한 규정의 적용이 없다고 한다면 제2차납세의무자의 지위를 현저하게 불안정하게 할 뿐만 아니라 제2차납세의무자에 대한 납부통지가 제2차납세의무의 부과처분에 해당한다는 주류적인 해석과도 모순된 결과를 초래하여 불합리하다는 비판도 제기되고 있다¹⁵⁵⁾.

다음으로 제2차납세의무자에 대한 납부최고·압류처분 등으로 인한

151) 황하주, 앞의 논문, p. 170.

152) 吉良實, 「第二次納稅義務制度と主たる納稅義務との關係 2」, □稅法學□ 第 257号, 日本稅法學會, 1972, p. 13; 三木義一, 「第二次納稅義務の法的性格の再檢討- 租稅債務關係論の基本的展開の一素材として」, □稅理□ 20卷8号, p. 141; 水野武夫, 「第二次納稅義務」, □日本稅法體系 I -稅法基本原理□, 1982, p. 166.

153) 日本最判 平成6年12月6日, 最民集 48卷8号 1451面; 金子宏, □租稅法□, 有斐閣, 2006, p. 165.

154) 吉良實, 위의 논문, p. 13

155) 三木義一, 위의 논문, p. 141

시효중단의 효력은 본래의 납세의무자의 납세의무에도 미친다는 행정 해석이 문제가 되고 있다¹⁵⁶⁾. 행정해석은 아무런 논거도 제시함이 없이, 그리고 설득력도 없이 제2차납세의무자에 대한 납부최고·압류처분 등으로 인한 시효중단의 효력이 본래의 납세의무에도 미친다고 하여 제2차 납세의무를 부당하게 확장운영하고 있다.

제4절 제2차납세의무제도의 개선방안

1. 청산인 등의 제2차납세의무제도의 개선방안

가. 징수순위에 관한 규정의 신설

해산한 법인의 국세 등에 대하여 제2차납세의무를 지는 청산인과 잔여재산을 분배 또는 인도를 받은 자로부터 국세 등을 징수하는 경우에 그 징수순위를 정할 필요가 있다. 그 구체적인 방안은 다음과 같다.

첫째, 해산한 법인의 국세 등의 징수부족액에 대하여는 잔여재산을 분배 또는 인도받은 자로부터 먼저 징수하도록 한다.

둘째, 해산법인으로부터 잔여재산을 분배 또는 인도받은 자로부터 우선적으로 징수하고 그래도 부족액이 있는 경우에 한하여 청산인에게 제2차납세의무를 지우도록 한다.

나. 잔여재산의 분배 또는 인도를 받은 자의 한도액의 개선

해산법인으로부터 잔여재산의 분배 또는 인도를 받은 자에 대한 제2차납세의무의 한도를 개선하여야 한다. 현행 국세기본법 제38조 제2항에서는 해산법인으로부터 잔여재산의 분배 또는 인도를 받은 자에 대

156) 국세징수법기본통칙 12-0...4.

하여 각자가 받은 재산의 가액을 한도로 하여 제2차납세의무를 지우도록 하고 있다.

해산법인으로부터 잔여재산의 분배 또는 인도를 받은 자에 대한 제2차납세의무의 한도를 해산법인에 대한 국세 등의 징수부족액에 각자의 재산분배비율 또는 재산인수비율을 곱하여 계산한 금액으로 개선하여야 한다.

해산법인으로부터 잔여재산의 분배 또는 인도를 받은 자는 해산법인에 대한 국세 등의 징수부족액에 각자의 재산분배비율 또는 재산인수비율을 곱하여 계산한 금액만을 정상적으로 분배 또는 인도받았어야 할 분배액 또는 인도액보다 초과하여 수취하였기 때문이다.

다. 개별세법상의 중복적인 규정의 삭제

1) 법인세법 시행령 제127조 등

법인세법 시행령 제127조 제1항에서 법인이 해산한 경우로서 각 사업연도의 소득에 대한 법인세 또는 청산소득에 대한 법인세를 납부하지 아니하고 잔여재산을 분배한 때에는 청산인과 잔여재산의 분배를 받은 자는 각각 그 분배한 재산의 가액과 분배받은 재산의 가액을 한도로 하여 그 법인세를 연대하여 납부할 책임을 진다고 규정하고 있다. 그리고 법인세법 시행령 제116조 제1항 및 소득세법 제157조 제1항에서는 법인이 해산한 경우에 원천징수하여야 할 법인세 또는 소득세를 징수하지 아니하였거나 징수한 법인세 또는 소득세를 납부하지 아니하고 잔여재산을 분배한 때에는 청산인과 잔여재산의 분배를 받은 자가 각각 그 분배한 재산의 가액과 분배받은 재산의 가액을 한도로 그 법인세 또는 소득세를 연대하여 납부할 책임을 지도록 하고 있다.

위의 규정들은 국세기본법 제38조의 청산인 등의 제2차납세의무에 관한 규정과는 그 표현에 있어서는 차이가 있지만 그 내용은 동일한 것으로서 이와 같은 규정을 별도로 둘 이유가 없다. 오히려 납세의무

자에게 혼란을 주는 불필요한 규정이다.

이를 삭제하는 것이 오히려 바람직하다고 하겠다.

2) 조세특례제한법 제104조의 7

정비사업조합이 관리처분계획에 따라 당해 정비사업의 시행으로 조성된 토지 및 건축물의 소유권을 타인에게 모두 이전한 경우로서 당해 정비사업조합이 납부할 국세·가산금 또는 체납처분비를 납부하지 아니하고 그 잔여재산을 분배 또는 인도한 때에는 당해 정비사업조합에 대하여 체납처분을 집행하여도 징수할 금액에 부족한 경우에 한하여 그 잔여재산의 분배 또는 인도를 받은 자가 그 분배 또는 인도받은 잔여재산가액을 한도로 하여 그 부족액에 대하여 제2차납세의무를 지도록 하고 있다(조세특례제한법 제104조의 7 제4항).

조세특례제한법 제104조의 7 제4항은 국세기본법 제38조의 청산인 등의 제2차 납세의무와 중복적인 규정으로서 조세특례제한법 제104조의 7 제4항에 의한 정비사업조합의 제2차납세의무에 관한 규정은 이를 삭제함이 바람직하다고 하겠다.

2. 출자자의 제2차납세의무제도의 개선방안

법인의 발행주식총수의 과반수의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자 등에 해당한다는 사유만으로 법인이 부담하여야 할 국세 등의 납부책임을 그 과점주주에게 떠넘기는 주주의 제2차납세의무제도는 그 존립에 관한 정당성이 결여되어 있기 때문에 비판의 대상이 되고 있다. 그리고 과점주주의 제2차납세의무를 면탈하기 위한 주식의 분산 또는 주주의 조작 등의 횡행으로 인하여 당해 제도의 실효성이 떨어지고 있고, 이로 인하여 주주들 간에 세부담의 형평성이 위협을 받고 있는 실정이다.

그러므로 주주의 제2차납세의무 중 무한책임사원의 제2차납세의무

와 특정 수익자에 대한 제2차납세의무만을 별도로 존속시키되, 그 밖의 주주의 제2차납세의무는 이를 폐지하도록 개선함이 바람직하다고 생각한다.

그러나 부득이 주주의 제2차납세의무제도를 현행과 같이 존속시키는 경우에는 과점주주 중 법정한 자의 범위를 축소함이 마땅하다고 하겠다.

이하에서는 주주의 제2차납세의무제도를 폐지하는 경우와 현행대로 존치하는 경우로 구분하여 그 개선방안을 제시하고자 한다.

가. 과점주주에 대한 제2차납세의무제도를 폐지하는 방안

1) 과점주주에 대한 제2차납세의무제도의 폐지

과점주주에 대한 제2차납세의무제도는 앞에서 지적한 바와 같이 많은 문제점을 안고 있으므로 이를 폐지하는 것이 바람직하다. 과점주주 등에 대한 제2차납세의무제도는 주식회사의 주주 유한책임의 원칙¹⁵⁷⁾ 또는 유한회사의 유한책임제도에 대한 중대한 예외를 이루는 것으로서 그 어느 나라에서도 立法例를 찾아볼 수 없는 제도이다¹⁵⁸⁾.

따라서 현행의 출자자의 제2차납세의무제도(국세기본법 제39조) 중

157) 주주는 그가 가진 주식의 인수가액을 한도로 하여 회사에 대한 출자 의무를 부담할 뿐이며, 그 이상은 아무런 책임도 없다. 이를 주주유한 책임의 원칙이라 한다. 이 원칙은 주식회사의 본질적 특색으로서 정관의 규정이나 주주총회의 결의에 의하여도 주주의 책임을 가중하지 못한다.

즉 주주는 회사채권자에 대하여는 직접적으로는 아무런 책임을 지지 않으며, 회사만이 회사재산으로서 그 책임을 지게 된다. 따라서 주주는 회사채권자에 대하여 직접적으로는 아무런 법률관계가 없으며 無責任인 것이다(손주찬, 앞의 책, p. 541).

158) 日本에서의 同族會社の 출자자의 제2차 납세의무는 동족회사의 행위 계산 부인에 의하여 부과된 국세의 징수부족액에 대하여 그 부인된 행위로 인하여 이익을 받은 자에게 그 받은 이익을 한도로 하여 제2차 납세의무를 지우는 것이므로 우리나라의 과점주주의 제2차 납세의무와는 그 성격이 판이하다(日本 國稅徵收法 第36條 第3號).

과점주주에 대한 제2차납세의무제도는 폐지하도록 하되, 다만 무한책임사원에 대한 제2차납세의무제도는 현행대로 존치하도록 한다. 그리고 과점주주에 대한 제2차납세의무제도를 폐지하는 대신에 특정한 수익자에 대한 제2차납세의무제도를 신설하도록 한다.

2) 무한책임사원의 제2차납세의무제도의 존치

무한책임사원에 대한 제2차납세의무제도는 현행대로 존치하도록 한다. 즉 법인의 재산으로 그 법인에게 부과되거나 그 법인이 납부할 국세·가산금과 체납처분비에 충당하여도 부족한 경우에 그 국세의 납세의무의 성립일 현재 무한책임사원은 그 부족액에 대하여 제2차 납세의무를 지우도록 한다. 합병회사의 사원 또는 합자회사의 무한책임사원에게 법인의 국세 등의 징수부족액에 대한 보충적인 납부책임을 지우는 것은 상법 제212조 및 제269조의 규정에 비추어 보더라도 당연하다고 하겠다¹⁵⁹⁾.

무한책임사원의 제2차납세의무와 관련하여 상법 제212조 등과 국세기본법 제39조와의 관계가 문제가 되고 있다.

현행 국세기본법 제39조 제1항에서는 법인의 재산으로 그 법인에게 부과되거나 그 법인이 납부할 국세가산금과 체납처분비에 충당하여도 부족한 경우에 그 국세의 납세의무의 성립일 현재 무한책임사원이 그 부족액에 대하여 제2차납세의무를 지도록 하고 있다. 위에서 무한책임사원이란 합자회사의 무한책임사원과 합병회사의 사원을 가리키는데, 무한책임사원은 경영의 지배여부 또는 출자액의 다과와 상관없이 일

159) 합병회사의 사원은 회사의 재산으로 회사의 채무를 완제할 수 없을 때 또는 회사재산에 대한 강제집행이 주효하지 못한 때에는 연대하여 변제할 책임이 있다(상법 제212조). 책임을 지는 사원에는 대표사원 또는 업무집행사원인가 아닌가를 묻지 아니한다. 사원은 회사채권자에 대하여 직접·무한·연대책임을 진다(정동윤, 앞의 책, p. 764). 다만, 사원의 책임은 부종성과 보충성의 성질을 지니고 있다.

그리고 합자회사의 무한책임사원은 합병회사의 사원과 같이 회사채권자에 대하여 직접·무한·연대책임을 진다(상법 제269조).

를적으로 제2차납세의무를 부담한다¹⁶⁰⁾.

상법의 경우에는 무한책임사원의 책임부담의 요건으로서 회사의 채무초과 및 회사재산에 대한 강제집행이 奏效하지 못한 때를 들고 있으나, 국세기본법 제39조에서는 제2차납세의무의 성립요건으로서 법인의 재산이 징수하고자 하는 국세 등에 부족한 경우를 들고 있다. 그러나 주주의 제2차납세의무가 법인의 납세의무에 대하여 부종성과 보충성을 갖는 점과 무한책임사원이 2인 이상인 때에는 각 무한책임사원이 연대납부책임을 진다는 점은 상법의 규정과 다를 바 없다¹⁶¹⁾.

그런데 국세기본법 제39조에서의 무한책임사원의 제2차 납세의무에 관한 규정이 상법상의 무한책임사원의 책임을 확인하고 있는 규정인지, 아니면 상법상의 무한책임사원의 책임을 제한한 규정인지가 명확하지 않다.

만일 국세기본법 제39조에서의 무한책임사원의 제2차 납세의무에 관한 규정이 상법상의 무한책임사원의 책임을 확인한 규정으로 새기는 경우에는 국세의 납세의무의 성립일 현재의 무한책임사원이 아니더라도, 즉 국세의 납세의무 성립일 이후에 가입한 신입사원에 대해서도 그 부족액에 대하여 제2차납세의무를 지울 수 있다고 새겨야 한다. 이에 대하여 국세기본법 제39조에서의 무한책임사원의 제2차납세의무에 관한 규정이 상법상의 무한책임사원의 책임을 제한한 규정으로 새길 경우에는 국세의 납세의무의 성립일 현재 무한책임사원에 대해서만 그 부족액에 대하여 제2차납세의무를 지울 수 있게 된다.

국세기본법 제39조의 무한책임사원의 제2차납세의무에 관한 규정은 상법상의 무한책임사원의 책임을 제한하는 규정으로 새겨야 할 것이다. 국세기본법 제39조에서 “...국세의 납세의무의 성립일 현재 무한책임사원...”으로 특정하고 있기 때문이다. 조세법규의 엄격해석의 원칙에 따라 조세법규는 문언대로 엄격하게 해석¹⁶²⁾하여야 하기 때문에

160) 헌법재판소 1999.3.25 선고, 98헌바2 결정.

161) 吉國二郎ほか, 앞의 책, p. 313.

당해 국세의 납세의무의 성립일 현재 무한책임사원이 아닌 경우에는 그 후에 가입한 신입사원에 대하여 제2차납세의무를 지울 수 없다고 새겨야 할 것이다¹⁶³⁾.

3) 특정한 수익자에 대한 제2차납세의무제도의 신설

법인이 자신에게 귀속시켰어야 할 소득 등을 불법적으로 과점주주 중 법정한 자에게 귀속시킴으로써 이익을 분여하였거나¹⁶⁴⁾ 법인이 과점주주 중 법정한 자와 거래함에 있어서 부당하게 이익을 분여함으로써¹⁶⁵⁾ 그 분여한 이익에 대하여 그 법인이 납부하여야 할 국세 등을 체납한 경우에는 그 이익을 분여받은 자에게 분여받은 이익의 범위 안에서 제2차납세의무를 지우도록 한다.

日本에서는 국세징수법 제36조(실질과세액 등의 제2차 납세의무) 제3호¹⁶⁶⁾에서 체납자가 법인세법 제132조(동족회사 등의 행위 또는

162) 대법원 1998. 9. 22. 선고 97누15746 판결.

163) 강인애, 앞의 책, p. 130.

164) 예를 들면 법인의 주주이면서 대표이사인 자가 그 법인이 소유하고 있던 토지를 타인에게 100억원에 매도하고서도 매도가액을 40억원으로 하는 허위의 매매계약서를 작성하여 그 차액 60억원을 착복한 경우이다. 이 경우에는 토지의 매도가액을 100억원으로 하여 법인세 과세표준을 결정 또는 경정하고, 주주인 대표이사에게 차액 60억원에 대하여 상여로 처분하여 소득세를 과세한다.

165) 법인이 주주 등에게 시가 3억원인 상품을 정당한 사유 없이 1억원에 매출한 경우이다. 이 경우에는 부당행위계산부인규정(법인세법 제41조, 부가가치세법 제13조 등)을 적용하여 시가로 판매한 것으로 의제하여 과세표준을 산정하고 부가가치세 또는 법인세 등을 결정 또는 경정하게 된다.

166) 그 전문은 다음과 같다.

국세징수법 제36조(실질과세액 등의 제2차 납세의무) 체납자의 다음 각호에 계기하는 국세에 관하여 체납처분을 집행하여도 그 징수하여야 할 금액에 부족하다고 인정될 때에는 ...제3호에 정하는 자에 있어서는 그 받은 이익을 한도로 하여 그 체납에 관계되는 국세의 제2차 납세의무를 진다.

계산의 부인)의 규정에 의하여 과세된 국세에 관하여 체납처분을 집행 하여도 그 징수하여야 할 금액에 부족하다고 인정되는 때에는 당해 규정에 의하여 부인된 납세자의 행위(부인된 계산의 기초가 된 행위를 포함한다)에 있어서 이익을 받은 자가 그 받은 이익을 한도로 하여 그 체납에 관계된 국세의 제2차납세의무를 지도록 정하고 있다¹⁶⁷⁾.

나. 과점주주의 제2차납세의무제도를 존치할 경우의 개선방안

주주의 제2차납세의무제도를 현행과 같이 존속시키는 경우에는 다음과 같은 제도적 개선이 필요하다고 하겠다.

1) 과점주주 중 일정한 요건을 갖춘 자의 축소

과점주주의 경우에는 과점주주 중 일정한 요건을 갖춘 자에 한정하여 제2차납세의무를 지우도록 하고 있다. 과점주주의 제2차납세의무제도의 입법취지에 비추어 볼 때 회사를 실질적으로 지배하면서 이를 조세회피의 수단으로 이용할 수 있는 지위에 있는 자로 그 범위를 한정하는 것이 필요하다고 하겠다.

제2차납세의무를 지는 과점주주의 범위와 관련하여 국세기본법 제39조 제1항 제2호 나목이 문제가 되고 있다.

국세기본법 제39조 제1항 제2호 나목에서 과점주주 중 “명예회장·회장·사장·부사장·전무·상무·이사 기타 명칭에 불구하고 법인의 경영을 사실상 지배하는 자”에 대하여는 법인의 국세 등의 징수부

3. 소득세법 제157조(동족회사 등의 행위 또는 계산의 부인), 법인세법 제132조(동족회사 등의 행위 또는 계산의 부인), 상속세법 제64조(동족회사의 행위 또는 계산의 부인), 또는 지가세법(平成 3년 법률 제69호) 제32조(동족회사의 행위 또는 계산의 부인)의 규정에 의하여 과세된 국세

이들 규정에 의하여 부인된 납세자의 행위(부인된 계산의 기초로 된 행위를 포함한다)에 관하여 이익을 받은 것으로 된 자

167) 吉國二郎ほか, 앞의 책, pp. 340~346.

족액을 그 법인의 발행주식총수 등으로 나눈 금액에 위의 과점주주가 실질적으로 권리를 행사하는 주식 수 등을 곱하여 산출한 금액을 한도로 하여 제2차 납세의무를 지우고 있다. 법문에서 어떤 지위 또는 직위에 있는 자가 어떤 형태로 경영을 지배하는 것이 회사의 경영을 사실상 지배하는 것인지가 명확하지 않음은 전술한 바와 같다.

다음으로 명예회장·회장·사장·부사장·전무·상무·이사 기타 명칭에 불구하고 법인의 경영을 사실상 지배하는 자가 부담하는 제2차 납세의무의 한도액은 그 법인의 경영을 사실상 지배하는 자가 실질적으로 권리를 행사하는 주식 수 등을 기준으로 하여 산출하도록 하고 있는데, 실질적으로는 가목¹⁶⁸⁾의 “당해 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 51 이상의 주식 또는 출자지분에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자”와 그 규율내용이 중첩적이다. 그리고 법인의 경영을 사실상 지배하는지의 여부는 법인의 발행주식총액 또는 출자총액의 100분의 51 이상의 주식 또는 출자지분에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자에 해당하는지의 여부를 판단함에 있어서 하나의 기준을 이루고 있다.

위에서와 같이 국세기본법 제39조 제1항 제2호 나목은 그 法文이 지나치게 추상적이고 불명확하여 남용의 소지를 안고 있기 때문에 이를 구체적으로 정할 필요가 있다고 하겠다.

2) 코스닥상장법인의 주주에 대한 적용 배제

본래의 납세의무자인 법인은 그 주식을 한국증권거래소에 상장한 법인(주권상장법인)이 아니어야 한다. 즉 본래의 납세의무자인 법인은 주권상장법인 외의 그 밖의 법인, 즉 비상장법인이어야 한다. 위의 비상장법인에는 코스닥상장법인이 포함된다고 새겨야 한다.

과점주주에 대한 제2차납세의무제도는 대부분 친족·친지 등을 주

168) 국세기본법 제39조 제1항 제2호 가목.

주로 하여 구성된 소규모의 폐쇄회사인 비상장법인에 있어서 회사의 경영을 사실상 지배하는 실질적인 운영자인 과점주주가 회사의 수익은 자신에게 귀속시키고 그 손실은 회사에 떠넘김으로써 회사의 법인격을 악용하여 이를 형해화시킬 우려가 크므로 이를 방지하여 실질적인 조세평등을 이루려는 데 그 제도적 취지가 있다.

따라서 이와 같은 조세회피의 위험성이 거의 없는 주권상장법인의 주주에 대하여는 제2차납세의무를 지우지 않는 것이다.

그런데 증권거래법에 의한 코스닥상장법인은 주권상장법인이 아니므로 그 주주에 대하여는 법인의 제2차납세의무에 관한 규정이 적용된다. 증권거래법에 의한 코스닥상장법인의 경우에도 주권상장법인과 크게 다를 바 없이 대주주 등의 자의적인 법인의 지배 및 법인의 형해화와 그에 따른 조세의 회피 또는 면탈 등을 방지하기 위한 제도적 장치를 갖추고 있다. 그렇다면 코스닥상장법인의 주주에 대하여 제2차납세의무를 지우도록 하고 있는 현행 규정은 자의적 차별에 해당할 소지가 있다고 하겠다.

생각건대 코스닥상장법인의 과점주주에 대하여도 제2차납세의무를 지울 수 없도록 입법적인 개선이 필요하다고 하겠다.

3) 특수관계자의 범위의 축소

법인의 무한책임사원 또는 과점주주 중 범정한 자가 제2차 납세의무를 진다. 위에서 과점주주라 함은 주주 또는 유한책임사원 1인과 친족 기타 특수관계 있는 자들로서 그들의 소유주식의 합계 또는 출자액의 합계가 당해 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 51% 이상인 자를 뜻한다(국세기본법 제39조 제2항)¹⁶⁹⁾.

169) 정부가 2006. 9. 29. 국회에 제출한 국세기본법개정법률안에서는 과점주주의 요건을 “법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 51% 이상인 자”에서 “법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 50%를 초과하는 자”로 고쳐 발의하여 놓고 있다.

법인의 발행주식총액의 100분의 51 이상을 소유하는 주주집단의 일원을 과점주주라고 하여서 그들에 대하여 제2차납세의무를 지우는 것은 그 소유주식 수에 따라 주주총회에서 의결권의 행사 등을 통하여 회사경영을 사실상 지배할 가능성이 있는 지위에 있다고 보기 때문이다.

특수관계자의 유형은 크게 친족관계, 고용관계 및 생계유지관계(경제적 의존관계), 출자관계로 구성되어 있다. 다만, 주주 또는 유한책임사원이 출가녀인 경우에는 ⑨-⑬을 제외하고는 그 남편과의 관계에 의한다.

현행법상 특수관계인의 범위가 광범위하여 제2차납세의무를 지나치게 확장하고 있는 실정이다.

그러므로 특수관계인의 범위를 다음과 같이 축소할 필요가 있다고 하겠다.¹⁷⁰⁾

가) 주주 등과 경제적 의존관계에 있는 자의 범위 축소

특수관계인의 범위에 포함되어 있는 “주주 또는 유한책임사원의 금전 기타의 재산에 의하여 생계를 유지하는 자와 생계를 함께 하는 자”를 “주주 또는 유한책임사원의 금전 기타의 재산에 의하여 생계를 유지하는 자”로 축소할 필요가 있다고 하겠다.

나) 친족의 범위의 축소

현행법상 특수관계인에 포함되는 친족의 범위가 지나치게 광범위하여 핵가족화 현상에 따른 가족제도의 변화를 수용하지 못하고 현실과 괴리되어 있을 뿐만 아니라 이로 인하여 납세자의 권익을 침해하고 있는 실정이다.

현행 세법상의 친족의 범위는 외국의 세법상 친족의 범위와 비교하

170) 김완석, □세법상 특수관계인과 관련된 문제점 및 개선방안□, 한국경제연구원, 2005, pp. 167~178.

여 보더라도 그 범위가 지나치게 광범위함을 쉽게 알 수 있다.

美國은 관련당사자(related parties)와 인적지주회사(personal holding company) 등의 판정기준이 되는 친족 안에 형제자매(이복형제자매와 同母異父兄弟姊妹를 포함한다)·배우자·직계존속(부모·조부모) 및 직계비속(자녀·손자녀)을 포함하고 있다¹⁷¹⁾.

독일은 조세기본법(Abgabenordnung: AO) 제15조에서 친족(Angehörige)에 관한 일반적인 定義規定을 두고 있는데, 친족에는 배우자·약혼자·직계혈족 및 직계인척·형제자매·형제자매의 자·형제자매의 배우자·배우자의 형제자매·양친의 형제자매·장기간의 부양관계에 의하여 친자와 동일하게 주거공동체로 서로 결합되어 있는 자(수양부모 및 수양자)가 포함된다¹⁷²⁾. 이와 같은 친족에 관한 정의규정은 세법상의 절차법적 규정은 물론이고 실체법적인 규정에도 널리 적용되고 있다¹⁷³⁾.

그러므로 세법상 친족의 범위는 원칙적으로 다음과 같이 축소 조정할 필요가 있다¹⁷⁴⁾.

171) Boris I. Bittker & Lawrence Lokken, Federal Taxation of Income, Estates and Gifts Volume 3, Warren, Gorham & Lamont, 1999, pp. 78-17~78-18.

172) Klaus Tipke & Heinrich Wilhelm Kruse, a.a.O., SS. 62-67.

173) Franz Klein & Gerd Orlopp, Abgabenordnung - einschließlich Steuerstrafrecht- 7. Aufl., Verlag C.H.Beck, 2000, SS. 89-90.

174) ① 민법 제777조에서의 친족의 범위와 관련하여 그 범위가 지나치게 넓기 때문에 이를 축소하여야 한다는 주장이 끊임없이 제기되고 있다 [韓瑋熙 외 4人, 2000연대를 향한 한국가족법의 位相에 관한 연구, 가족법연구 제5호, 한국가족법학회, 1991, p. 46: 구연창, 가족법개정의 의의와 문제점, 사법행정 31권 6호(1990년 6월호), 한국사법행정학회., p. 38: 이희배, 가족정책의 전개와 개정가족법의 조명, 가족법학논총(박병호교수 환갑기념논문집), 박영사, 1991, p. 66: 최병욱, 헌법에 비추어 본 가족법, 민사판례연구 제13집, 민사판례연구회, 1991, p. 420).

그리고 민법 제777조에서의 친족범위를 4촌 이내의 혈족, 3촌 이내의 인척 및 배우자로 축소하는 것이 바람직하다는 견해가 제시된 바 있다(韓瑋熙 외 4人, 위의 논문, p.46: 이희배, 위의 논문, p. 66: 최병욱,

첫째, 혈족의 범위를 부계친과 모계친, 남계친과 여계친을 구별하지 않고 3촌 이내의 혈족으로 축소한다.

둘째, 혈족의 배우자는 부계친과 모계친, 남계친과 여계친을 구별하지 않고 3촌 이내의 혈족의 배우자로 축소한다.

셋째, 배우자의 혈족 및 배우자의 혈족의 배우자의 범위를 부족인척과 처족인척을 가리지 아니하고 배우자의 2촌 이내의 혈족 및 그 배우자로 개정하도록 한다.

다) 출가녀의 친족의 판단기준의 개선

주주 등이 출가녀인 경우에는 그 남편을 기준으로 하여 친족에 해당하는지의 여부를 판정하도록 하고 있는 국세기본법 시행령 제20조 단서는 출가한 여자의 인격을 송두리째 무시하고 인간으로서의 존엄과 가치를 부정하는 행태로서 위헌임을 면하기 어렵다. 그리고 출가녀의 친족을 판단함에 있어서 그 남편과의 관계에 의할 때 출가녀의 친족의 범위는 孀家の 경우에는 남편의 6촌 이내의 부계혈족과 4촌 이내의 부계혈족의 처, 남편의 3촌 이내의 부계혈족의 남편 및 자녀, 남편의 3촌 이내의 모계혈족과 그 배우자 및 자녀에게까지 확장되지만, 정작 자신의 親家は 2촌 이내의 부계혈족 및 그 배우자로 그 범위가 축소되고 있는 실정이다. 위와 같은 친족의 범위는 최근의 핵가족화·소가족화 현상과 실제의 친족 간의 친소관계와는 괴리되어 있어서 비현실적일 뿐만 아니라 妻族姻戚과 夫族姻戚 간의 차별은 남존여비사상 및 부계혈통주의에 터잡은 자의적 차별로서 위헌적 소지가 있다.

그러므로 국세기본법 시행령 제20조 단서는 이를 삭제함이 마땅하다고 하겠다. 즉 출가녀인 경우에도 그 자신을 기준으로 하여 친족에

위의 논문, p. 450).

② 세법상 특수관계자의 범위를 4촌 이내의 부계혈족 및 배우자, 2촌 이내의 모계혈족 및 배우자, 처의 2촌 이내의 혈족 및 그 배우자로 축소하자는 견해가 있다(김윤수, 『과점주주 및 최대주주의 납세의무에 관한 연구』, 서울시립대 세무대학원 석사학위논문, 2004, p. 39).

해당하는지의 여부를 판정하도록 개선하여야 한다.

3. 사업양수인의 제2차납세의무제도의 개선방안

가. 사업에 관한 국세의 세목의 명료화와 그 범위의 축소

사업양수인에게 제2차 납세의무를 지우는 사업에 관한 조세의 세목을 둘러싸고 해석상 다툼이 제기되고 있음은 이미 앞의 문제점에서 지적한 바와 같다. 법리적으로 볼 때 소득세·법인세·종합부동산세·취득세·등록세·재산세 등을 사업에 관한 조세에 포함하는 데에는 논란의 소지가 적지 않다. 뿐만 아니라 위의 조세를 포함하는 경우에는 그 정당성이 문제가 된다. 그 범위를 축소하여야 할 것이다.

독일에서는 사업에 관한 조세에 원천징수하는 임금세 및 자본수익세, 영업세, 부가가치세, 소비세(맥주세·담배세 등) 등을 포함시키되, 소득세·법인세·상속세·증여세·부동산취득세·토지세 등은 사업에 관한 조세에서 제외된다고 해석하고 있다¹⁷⁵⁾.

다음으로 인지세, 원천징수하는 소득세와 법인세, 납세조합이 징수하는 소득세, 중간예납하는 법인세(세법에 의하여 정부가 조사결정하는 경우를 제외한다)와 같이 자동확정주의에 속하는 국세로서 양도·양수일 현재 징수처분(납세고지처분)이 행하여지지 않은 국세는 제2차납세의무의 대상이 되는 “양도일 이전에 양도인의 납세의무가 확정된 …국세”에서 제외하여야 한다. 이와 같은 자동확정주의 국세의 경우에는 비록 그 세액이 확정되어 있다고 하더라도 과세관청에 의하여 징수처분(납세고지)이 이루어지기 전에는 사업양수인이 그 미납세액을 파악할 방법이 없기 때문이다.

즉 제2차 납세의무의 대상이 되는 사업에 관한 국세에 사업의 양

175) Klaus Tipke & Heinrich Wilhelm Kruse, a.a.O., §75 Tz. 32.

도·양수일 현재 그 미납세액의 존부 또는 규모조차 파악할 수 없는 자동확정주의에 속하는 국세까지 포함시키고 있는 경우에는 그 정당성을 인정할 수 없다고 하겠다.

나. 2 이상의 사업장에 대한 제2차납세의무의 한계의 미비

2 이상의 사업장이 있는 사업자로부터 1사업장만을 양수한 자는 그 양수한 사업장에 관계되는 국세 등에 한하여 제2차납세의무를 진다. 이 경우에 2 이상의 사업장에 공통되는 국세 등에 대해서는 양수한 사업장에 합리적으로 배분되는 금액에 대해서만 납부책임이 지게 되는데(국세기본법 시행령 제23조 제1항), 2 이상의 사업장에 공통되는 국세 등에 대하여 양수한 사업장에 합리적으로 배분되는 금액의 계산기준에 관하여는 아무런 규정을 두고 있지 않다. 국세기본법 또는 국세기본법 시행령에 공통되는 국세의 배분기준에 관하여 명문의 규정을 둘 필요가 있다. 이 경우에는 배분대상이 되는 국세의 세목에 따라 배분기준을 달리할 필요가 있다. 즉 수입금액을 과세표준으로 하는 국세라면 수입금액을 기준으로, 소득금액을 과세표준으로 한 것이면 소득금액을 기준으로, 그리고 종량세인 경우에는 과세표준이 된 물량을 기준으로 하여 배분하도록 하여야 한다.

4. 법인격 없는 사단의 납세의무 등에 대한 제2차납세의무의 확충

현행법상 제2차납세의무제도의 미비로 말미암아 조세수입의 일실을 가져오는 사례가 적지 않다. 그 전형적인 경우가 법인격 없는 사단 등의 납세의무, 실질소득자 등의 납세의무이다. 그러므로 법인격 없는 사단 등의 납세의무, 실질소득자 등의 납세의무에 대하여도 제2차 납세의무를 신설하는 것이 바람직하다.

가. 법인격 없는 사단의 납세의무에 대한 제2차납세의무의 확대

법인으로 보는 법인격 없는 사단 등이 그 사원에게 잔여재산의 분배를 한 후 해산한 경우로서 그 법인격 없는 사단 등으로부터 국세 등을 징수할 수 없을 때에 그 사원에게 위의 국세기본법 제38조의 규정에 의하여 제2차납세의무를 지울 수 있을 것인지에 관하여는 다툼이 있음은 전술한 바와 같다¹⁷⁶⁾.

법인으로 보는 법인격 없는 사단 등이 그 사원에게 잔여재산의 분배를 한 후 청산종결의 등기를 한 경우로서 그 법인격 없는 사단 등으로부터 국세 등을 징수할 수 없을 때에 잔여재산의 분배를 받은 사원 등으로부터 당해 국세를 징수하여야 함은 법리상 당연하다고 하겠다¹⁷⁷⁾.

따라서 국세기본법 제38조에 이를 명시하여 분쟁의 소지를 제거할 필요가 있다. 즉 국세기본법 제38조 제1항의 “법인이 해산한 경우에…”를 “법인(제13조 제1항 및 제2항에 따라 법인으로 보는 법인격 없는 단체를 포함한다. 이하 이 조에서 같다)이 해산한 경우에…”로 개정하는 것이 바람직하다고 하겠다. 그리고 조세특례제한법 제104조의 7 제4항은 이를 삭제하여야 한다.

다음으로 법인격 없는 사단 등에 대하여 법인의 해산에 상당하는 상황이 발생하고 그 재산의 분배가 행해진 경우에는 위의 개정규정(안)에 의하여 제2차납세의무를 지울 수 있지만 아직 해산에 상당하는 상태에 이르기 이전에 그 재산의 반환 또는 분배가 행하여지는 사례가 있을 수 있다. 이와 같은 경우에 대처하기 위하여 국세기본법 제38조(청산인 등의 제2차 납세의무)의 취지에 준하여 조세징수의 확보를 도모할 수 있도록 그 재산의 반환 또는 분배를 받은 자에게 그 받은 재산

176) 서울행정법원 2005. 10. 11. 선고 2003구합12486 판결.

177) 일본은 법인격 없는 사단 등도 법인으로 보아 그 사원에게 국세징수법 제34조(청산인 등의 제2차 납세의무)의 규정에 의하여 제2차 납세의무를 지우고 있다.

의 가액을 한도로 하여 제2차납세의무를 지울 수 있도록 개선하여야 한다. 다만 그 반환 또는 분배가 채납과 관련된 조세의 법정납부기한으로부터 1년 전에 행하여진 경우에는 사법질서의 안정을 고려하여 제2차납세의무를 지우지 않도록 한다.

일본 국세징수법 제41조(인격 없는 사단 등에 관계되는 제2차납세의무)를 참고할 필요가 있다.

나. 실질소득자 등의 납세의무에 대한 제2차납세의무제도의 신설

국세기본법 제14조 제1항에서 “과세의 대상이 되는 소득·수익·재산·행위 또는 거래의 귀속이 명의일 뿐이고 사실상 귀속되는 자가 따로 있는 때에는 사실상 귀속되는 자를 납세의무자로 하여 세법을 적용한다”고 하여 귀속에 관한 실질과세의 원칙을 확인하고 있다.

이와 같은 실질과세의 원칙에 따라 소득세·법인세 또는 부가가치세 등은 등기·등록·점유 등과 같은 공시방법에 따른 사법상의 권리 관계에도 불구하고 과세물건이 실질적으로 귀속하는 자에 대하여 과세가 이루어지고 있다. 이 경우에 법률상 또는 외형상으로 과세물건 또는 과세물건의 발생원천이 되는 재산의 귀속자 또는 소유자는 명의자인 경우가 적지 않다. 예를 들면 실제의 예금주는 ‘갑’이지만 그 예금주의 명의로는 차명에 의하여 ‘을’로 한 경우, 실제의 사업자는 ‘갑’이지만 그 명의로는 ‘을’로 하여 사업자등록을 한 경우, 실제의 주주는 ‘갑’이지만 주주의 명의로는 차명에 의하여 ‘을’로 한 경우, 실제의 임대용 부동산의 소유자는 ‘갑’이지만 등기부상의 소유자는 명의신탁에 의하여 ‘을’로 한 경우로서 그와 같은 예금사업주식 또는 부동산으로부터 일정한 과세물건이 발생할 경우에 실질과세의 원칙에 따라 그 실질귀속자에게 소득세 등을 과세한다.

그러나 법률상 또는 명의상의 예금주·주주 또는 소유자는 실질귀속자가 아닌 명의자인 것이다. 이로 인하여 징수절차의 속행이 어렵게

되는 문제점이 발생하고 있다. 징수절차는 사법상의 권리관계를 전제로 하여 절차를 진행하는 것이기 때문에 실질귀속자로부터 징수액의 전액을 징수할 수 없는 경우가 생기게 되기 때문이다.

그러므로 국세기본법 제14조(실질과세)의 규정에 의하여 과세된 국세의 납세의무자에 대하여 체납처분을 집행하여도 그 징수하여야 할 금액에 부족하다고 인정될 때에는 그 국세의 부과 기초가 된 수익 또는 재산이 법률상 귀속되는 자(명의자)에게 그 수익이 발생하는 재산가액 또는 국세의 부과대상이 된 재산가액을 한도로 하여 그 체납에 관계되는 국세의 제2차납세의무를 지도록 개선하는 것이 바람직하다.

일본 국세징수법 제36조(실질과세액 등의 제2차납세의무)를 참고할 필요가 있다.

5. 제2차납세의무자의 재산 환가절차의 개선

압류한 재산 중 제2차납세의무자의 재산은 본래의 납세의무자의 재산을 매각한 후가 아니면 매각할 수 없도록 하여야 한다. 현재 국세징수법 기본통칙에서 “제2차 납세의무자, 납세보증인 또는 물적 납세의무자의 재산은 주된 납세자의 재산을 매각한 후에 매각한다. 다만, 주된 납세자의 재산의 매각이 현저히 곤란한 사정이 있거나 제2차 납세의무자 등의 재산의 가액이 현저히 감소할 우려가 있는 경우 기타 세무서장이 부득이하다고 판단되는 경우에는 그러하지 아니하다”고 규정하고 있다(국세징수법 기본통칙 61-0...5).

국세징수법 기본통칙에서 정할 것이 아니라 국세징수법에서 규정하되, 그 예외사항을 축소하여야 한다. 즉 국세징수법 기본통칙 61-0...5의 단서에서의 “주된 납세자의 재산의 매각이 현저히 곤란한 사정이 있거나 제2차 납세의무자 등의 재산의 가액이 현저히 감소할 우려가 있는 경우 기타 세무서장이 부득이하다고 판단되는 경우”를 “국세징수법 제62조 제1항 제2호¹⁷⁸⁾의 규정에 해당하는 때”로 개선하여야 한

다¹⁷⁹⁾.

일본에서는 이를 국세징수법에서 명문화하여 제2차납세의무자의 재산의 환가는 그 재산의 가액이 현저히 감소할 우려가 있는 경우를 제외하고는 납세자의 재산을 환가에 붙인 후가 아니면 이를 행할 수 없도록 규정하고 있다(국세징수법 제32조 제4항).

6. 제2차납세의무의 부과권의 제척기간에 관한 규정의 명료화

현행 국세기본법은 제2차납세의무의 부과권의 제척기간에 관하여 아무런 규정을 두고 있지 않고 있기 때문에 학설상으로는 긍정설과 부정설의 견해가 서로 대립하고 있음은 앞의 문제점에서 살펴보았다.

본래의 납세의무조차 일정한 제척기간의 경과에 의하여 소멸하는데 하물며 제3자책임을 지는 제2차납세의무에 제척기간제도의 적용이 없다는 것은 합리성이 결여되어 있다고 하겠다. 그리고 제2차납세의무자에 대한 납부통지를 제2차납세의무를 부담시키는 부과처분으로 새기면서 유달리 제2차납세의무의 부과처분에 대하여만 부과권의 행사기간을 제한하지 않는 합리적인 이유를 찾아 볼 수도 없다.

또한 제2차납세의무에 대하여 부과권의 제척기간에 관한 규정을 마련함이 없이 이를 방치한다면 제2차납세의무자의 지위를 현저하게 불안정하게 할 뿐만 아니라 제2차납세의무자의 권리를 침해하는 결과를 초래하기 때문에 불합리하다고 하지 않을 수 없다.

그러므로 제2차납세의무의 부과권에 대하여도 그 제척기간에 관한 규정을 명시적으로 신설할 필요가 있다고 하겠다.

178) 압류재산의 수의계약의 사유로서 “부패변질 또는 감량되기 쉬운 재산으로서 속히 매각하지 아니하면 그 재산가액이 감소될 우려가 있는 경우”를 말한다.

179) 최명근, 『사업양수인의 제2차 납세의무에 관한 입법론적 고찰』, □조세법학연구□ 제1집, 한국조세법학회, 1986, pp. 113~114.

다음으로 제2차 납세의무자에 대한 납부최고·압류처분 등으로 인한 시효중단의 효력은 본래의 납세의무자의 납세의무에게도 미친다는 국세징수법 기본통칙 12-0...4(시효의 중단)의 규정은 아무런 근거 없는 자의적 해석으로서 제2차납세의무제도를 부당하게 확장하고 있기 때문에 삭제하는 것이 마땅하다고 하겠다.

제5장 연대납세의무에 관한 규정의 개편방안

제1절 우리나라의 연대납세의무제도

1. 개 관

가. 연대납세의무의 개념

연대납세의무란 복수의 납세의무자가 하나의 조세채무에 관하여 각자가 독립하여 그 전부를 납부할 의무를 부담하고, 그 중 1인이 납부하면 그 납부세액에 대해 다른 납세자들도 그 납부의무를 면하게 되는 것으로서, 우리 세법은 조세채무의 효과적인 실현을 확보하기 연대납세의무에 대한 규정들을 두고 있으며, 기본적으로는 민법상 연대채무에 대한 규정을 준용하도록 하고 있다(국세기본법 제25조의 2 참조)¹⁸⁰⁾.

민법상 연대채무(Gesamtschuld, passives Gesamtschuldverhältnis)는 數人の 채무자가 동일한 내용의 급부에 관하여 각각 독립으로 전부의 급부를 하여야 할 채무를 부담하고, 그 가운데 1인이 채무 전부의 급부를 하면 다른 채무자도 채무를 면하는 多數當事者の 債務關係를 말한다(민법 제413조).

180) 세법상 연대납세의무에 민법상 연대채무에 관한 규정이 준용되고 있지만, 전자의 경우는 직접 '법률'에 기해 성립되는 것이고, 후자의 경우는 '계약'에 의해 성립되는 것이므로 양자는 그 기초를 달리한다고 할 것이다. 강인애, 『조세법상의 연대납세의무(상)』, □인권과 정의□ 제156호, 서울: 대한변호사협회, (1989. 8), p. 48(이하에서는 '강인애(1989a)'로 표기함).

세법상 연대납세의무를 부진정연대채무로 이해하려는 견해도 있으나, 연대납세의무의 법률관계에 있어서도 연대채무에서와 같은 주관적 공동관계를 인정할 수 있으므로 민법상의 연대채무관계로 파악하는 것이 바람직하다고 본다¹⁸¹⁾.

비록 세법상 연대납세의무에 대해 민법상 연대채무의 규정들이 준용되지만, 전자는 어디까지나 세법에 의해 성립되는 것으로서 후자의 경우와는 서로 성립의 기초를 달리한다. 특히 전자는 공법적 성질의 것이고, 후자는 사법적 성질의 것이어서 후자의 법리가 모두 전자에 타당한 것은 아니다. 따라서 이와 같은 차이점을 올바르게 규명할 수 있어야 할 것이며, 이것에 세법상 연대납세의무의 고찰에 있어 가장 기본적인 전제가 되리라 생각된다.

나. 연대납세의무의 법적 성질 - 민법상 연대채무를 중심으로

1) 개 관

연대납세의무의 법리는 기본적으로 민법의 연대채무와 같다. 따라서 민법상 연대채무의 법적 성질이 세법상 연대납세의무에도 그대로 적용된다고 할 것인데, 따라서 연대납세의무의 법적성질을 민법의 법리를 중심으로 하여 살펴보기로 한다.

연대채무는 수인의 채무자가 각자 채무의 전부를 이행할 의무를 부담하게 되는데, 이 경우 각 채무자가 각각 채무를 부담하여 채무자의 수만큼 채무가 존재하는지, 아니면 채무자만이 복수일 뿐 채무는 하나 인지가 문제가 되었다. 전자와 같이 불 경우에는 각 채무는 서로 독립적인 것이므로 변제나 이에 준하는 경우를 제외하면 어느 채무자에 대해 발생한 사유가 반드시 타 채무자에게 그 효력이 미치지 않음에 반해, 후자와 같이 불 경우에는 채무자 1인에게 생긴 채무의 소멸 등의

181) 같은 견해: 강인애(1989a), 전계논문, p. 49.

사유가 타 채무자에게도 그 효력이 미치기 때문이다. 이에 대해 현재에는 각 채무자의 수만큼의 복수의 독립한 채무가 존재하는 것으로 보는 견해가 일반적이다(채무복수설)¹⁸²⁾. 따라서 아래에서는 채무복수설을 중심으로 연대채무의 법적성질에 대해 살펴보기로 한다.

2) 채무복수설에 따른 연대채무의 법적성격

연대채무는 그 법적 성질에 대한 채무복수설에 따라 납세자의 수만큼의 복수의 채무가 독립하여 존재하게 된다. 복수의 채무 간에는 주종관계의 구별이 없어, 이러한 관계를 전제로 하는 보증채무와 다르다. 또한 각 채무자는 전부의 급부를 이행하여야 할 의무를 부담한다. 불가분채무의 경우에는 급부가 불가분이기 때문에 채무자가 전부의 급부를 하여야 하지만, 연대채무의 경우에는 급부가 가분이더라도 각 채무자는 전부의 급부를 이행하여야 하는 점에서 서로 다르다.

또한 연대채무의 경우 어느 채무자가 채무 전부에 대한 급부를 이행하면 모든 채무자의 채무가 소멸되는 절대적 효력이 발생한다. 주로 이와 같은 법적 성질 때문에 연대채무가 인적 담보로서의 효력이 약해지게 되는데, 이것이 바로 연대채무의 특징이기도 하다.

연대채무의 경우 어느 채무자 1인에게 생긴 사유를 일정한 범위를 전제로 하여 타 채무자에게도 미치게 하고, 채무자 상호 간에 부담부분을 인정하여 자기의 출재로 공동면책이 생긴 경우에는 타 채무자에 대한 구상권도 인정하는 것은 각 채무자들 상호 간에 일종의 주관적 공동관계가 있음을 전제로 하기 때문이라고 보는 것이 일반적이다(주관적 공동관계설)¹⁸³⁾. 이에 대하여 연대채무자 각자는 자기 부담부분에 관하여 고유의무를 부담하고 다른 연대채무자의 부담부분에 대해서는 보증인적 지위에서 담보의무를 부담한다고 보는 견해도 있다(상

182) 박윤직, □채권총론□ 제6판, 박영사, 2005, 162면; 지원림, □민법강의□ 제4판, 홍문사, 2006, 983면.

183) 박윤직, 전게서, 162면; 지원림, 전게서, 984면.

호보증관계설)¹⁸⁴⁾.

다. 세법상 연대납세의무와 연대납부책임

1) 개관

각 세법의 규정을 보면, 연대납세의무에 관하여 “연대하여 납부(납세)할 의무를 진다”고 규정한 것이 있고(국세기본법 제25조 제1항, 소득세법 제2조 제3항, 법인세법 시행령 제119조, 상법 제18조 제1항, 인지세법 제2조 제2항 참조), 또한 “연대하여 납부할 책임을 진다”고 규정한 것이 있다(소득세법 제180조 제1항, 법인세법 시행령 제105조 제1항, 상법 제29조의 2 제2항, 자산재평가법 제20조 참조). 후자를 조세법상의 연대납부책임에 관한 규정이라고 한다.

이와 같이 조세법상 연대납세의무와 연대납부책임의 개념은 구별하여 사용하고 있으나, 양자의 개념이 혼용되고 있는 규정도 있다. 예컨대, 소득세법 제2조 제3항에는 동법 제80조의 규정에 의하여 합산과세하는 자산소득에 대하여는 주된 소득자와 기타의 자산합산대상가족이 “연대하여 납세의무를 진다”고 규정되어 있는데, 이 경우 본래의 납세의무자는 주된 소득자이므로(동법 80 ① 참조) 자산합산대상가족이 부담하는 조세채무는 제2차적인 납세의무로서 납세보증채무(국세기본법 제29조) 또는 제2차납세의무(동법 제38조 내지 제41조)에 유사하며, 따라서 그것은 증여자가 부담하는 연대납부책임(상법 제29조의 2 제2항)과 같다고 할 것이다. 또한 법인세법 시행령 제119조에는 청산인 등이 “연대하여 납세할 의무를 진다”고 규정하고 있으나, 이는 동령 제105조 제1항과 같은 연대납부책임을 의미하는 것으로 볼 것이다¹⁸⁵⁾.

184) 김형배, □채권총론□ 제2판, 박영사, 1998, 451면.

185) 강인애, 『조세법상의 연대납세의무(하)』, □인권과 정의□ 제158호, 대한변호사협회, (1989, 10), p. 45(이하에서는 ‘강인애(1989b)’로 표기함).

조세법상 연대납세의무와 연대납부책임의 개념을 어떻게 구별할 것인지가 문제인바, 국세기본법 제25조 제1항에서 규정하고 있는 연대납세의무는 각 연대납세의무자가 본래적으로 납세의무를 부담하고 있는 경우를 예상하고 있음에 대하여, 연대납부책임의 경우에는 그 책임을 부담하는 자가 본래적으로는 납세의무자가 아니지만 일정한 사유로 인하여 제2차적으로 납세의무를 부담한다는 점에서 납세보증채무(국세기본법 제29조, 제30조) 또는 제2차납세의무(동법 제38조 내지 제41조)와 유사한 조세채무를 부담한다고 말할 수 있다¹⁸⁶⁾.

원래 채무(Schuld)와 책임(Haftung)의 구별은 게르만법에서 유래된 것인데, 채무라 함은 채무자가 채권자에 대하여 일정한 급여를 하여야 할 의무를 말하고, 책임은 채무자가 채무를 이행하지 않는 경우에 채권자가 채무자의 재산 또는 기타의 목적물로부터 강제적으로 채권의 만족을 얻을 수 있는 법률관계를 말한다.

현행 사법하에서도 예컨대, 책임만 있고 채무가 없는 경우(물상보증인, 저당부동산의 제3취득자 등), 책임이 한정되어 있는 경우(한정승인) 또는 채무만 있고 책임이 없는 경우(강제집행을 하지 않는다는 특약이 있는 채무) 등과 같이 채무와 책임의 분리가 일어나는 경우가 있다.

그리하여 조세법상 연대납부책임을 민법상의 물상보증에 유사한 이른바 ‘채무없는 책임’으로 이해하려는 견해도 있으나¹⁸⁷⁾, 이를 본래의 납세의무자의 조세채무에 관하여 납세보증채무 또는 제2차납세의무에 유사한 제2차적인 조세채무로 파악하는 것이 타당하다. 따라서 조세법상의 연대납부책임은 민법상의 연대보증채무와 유사한 성격을 가진 조세채무라고 하겠다¹⁸⁸⁾.

민법상 연대보증이라 함은 보증인이 주채무자와 연대하여 채무를

186) 北野弘久, 『コンメンタル相続税法』, 勁草書房, 1974, p. 361.

187) 中川一郎 外, 『コンメンタル国税通則法』, 京都 : 三晃社, 1963, p. 231.

188) 강인애(1989b), 전계논문, p. 45.

부담하는 특수한 보증채무를 말한다(민법 제437조 단서 참조). 연대보증은 채권자에 대하여 보증의 효력을 강화하기 위한 뜻에서 인정된 일종의 '보증'이므로, 이는 연대채무와 보증채무가 결합된 것도 아니고 또한 양자의 중간적인 것도 아니다¹⁸⁹⁾.

연대보증채무는 연대채무의 특질을 가미한 특수한 보증채무로서, 연대채무의 2대특색인 제1차적 책임성과 전액의무성을 가진다. 그러므로 연대보증에 있어서 보증인은 주된 채무자와 병렬적으로 제1차적 책임을 부담하고, 수인의 보증인이 있는 경우에도 분별의 이익(동법 제439조 참조)을 갖지 못한다. 따라서 통상의 보증(단순보증)과 달리 보충성이 없으나, 연대보증도 일종의 보증채무이므로 주채무에 대하여 부종성이 있다.

연대보증은 보증연대와 다르다. 보증연대라 함은 공동보증인이 연대하여 보증채무를 부담하는 경우를 말한다(동법 제448조 제2항 참조). 그 법률적 성질은 일면에서 보면 보증채무이고 타면에서 보면 연대채무이므로, 보증채무의 규정과 연대채무의 규정이 모두 적용된다¹⁹⁰⁾.

보증연대는 보증채무의 연대채무이므로, 분별의 이익을 갖지 못하지만, 연대보증과 달리 보충성을 가지므로 각 보증인은 최고·검색의 항변권(동법 제437조)을 가진다.

연대납부책임에는 상호보증적인 연대납부책임과 일방보증적인 연대납부책임으로 나눌 수 있다. 상호보증적인 연대납부책임이라 함은 수인의 납세의무자가 서로 상대방의 본래적인 납세의무에 관하여 납세보증채무와 같은 연대납부책임을 지는 것(상호적 연대보증)을 말하고, 일방보증적인 연대납부책임은 그 납부책임을 부담하는 자가 본래

189) 김증한 외, 전거서, pp. 167~168; 中川善之助 外(西村信雄 編集), □注釈民法(11): 多数当事者の債権・債権の譲渡□, 東京: 有斐閣, 1965, pp. 254~256.

190) 西村信雄, 前掲書, p. 288.

의 납세의무자가 부담하는 납세의무에 관하여 일방적으로 납세보증채무와 같은 연대납부책임을 지는 것(일방적 연대보증)을 말한다¹⁹¹⁾.

상속세법 제18조 제1항 및 제2항에 의한 공동상속인의 연대납부책임은 상호보증적인 연대납부책임에 해당하고, 동법 제29조의 2 제2항에 의한 증여자의 연대납부책임은 일방보증적인 연대납부책임에 해당한다.

그러나 소득세법 제180조 제1항, 법인세법 시행령 제105조 제1항, 제119조 및 자산재평가법 제20조에 각 규정된 청산인 등의 연대납부책임은 본래의 납세의무자인 해산법인과는 관계에서는 일방보증적인 연대납부책임(일방적 연대보증)이고, 연대납부책임을 부담하는 자 상호간에는 연대채무의 관계(보증연대)에 있다고 보는 것이 일반적이다.

2) 연대납부책임의 효력

국세기본법 제25조 제2항에 의하면 공유물 등에 관계되는 국세의 연대납세의무에 관해서는 민법의 연대채무에 관한 규정을 준용하도록 규정하고 있는바, 민법의 경우에는 각 연대채무자가 본래적으로 납세의무를 부담하는 경우를 예상하고 있다.

이에 대하여 각 세법이 규정하고 있는 연대납부책임에 있어서 그 납부책임을 부담하는 자는 본래의 납세의무자가 부담하는 납세의무에 관하여 제2차적으로 납세의무를 지는 것으로서, 이는 납세보증채무(국세기본법 제29조, 제30조) 또는 제2차 납세의무(동법 제38조 내지 제41조)에 유사한 것으로 민법상의 연대보증채무와 같은 성질을 가진 것으로 보는 것이 바람직하다고 본다¹⁹²⁾.

다만, 민법상의 연대보증채무는 계약에 기하여 성립됨에 대하여, 조세법상의 연대납부책임은 법률의 규정에 기하여 성립되는 것이므로 그 성립의 기초를 달리한다. 그러므로 연대납부책임에 관해서는 연대

191) 강인애(1989b), 전계논문, p. 46.

192) 강인애(1989b), 전계논문, p. 47.

납세의무에 관한 국세기본법 제25조 제2항의 규정이 적용되지 않으므로¹⁹³⁾, 결과적으로 민법의 연대채무에 관한 규정이 준용되지 않으며, 따라서 연대납부책임의 효력에 관해서는 이를 독자적으로 고찰할 문제이다.

조세법상의 연대납부책임은 본래의 납세의무자가 부담하는 납세의무에 관하여 제2차적으로 부담하는 조세의무이지만, 그것은 민법상의 연대보증채무에 유사한 성질을 가지고 있으므로 제1차적 책임성과 전액책임성을 가진다.

연대납부책임은 제1차적 책임성을 가지고 있으므로 납부채무를 부담하는 자는 본래의 납세의무자와 병렬적으로 제1차적 책임을 부담한다. 따라서 단순보증과 달리 보충성이 없으므로 최고·검색의 항변권이 없다(민법 제437조 단서 참조).

다음으로 연대납부책임은 전액책임성을 가지므로 연대납부채무를 부담하는 자가 수인인 경우에도 분별의 이익(동법 제439조)을 갖지 못한다. 그러나 연대납부책임은 납세보증이나 제2차 납세의무와 마찬가지로 부종성이 있으므로 본래의 납세의무자가 부담하는 조세의무가 소멸된 때에는 그 이유의 여하를 불문하고 연대납부책임도 소멸하는 것으로 해석할 것이다¹⁹⁴⁾.

3) 연대납부책임의 성립과 확정

납세의무는 세법이 규정하고 있는 과세요건의 충족에 의하여 추상적으로 성립하고 그 확정절차에 의하여 그 내용이 구체적으로 확정되는바, 납세의무의 성립 및 확정시기에 관해서는 국세기본법 제21조 및 제22조에서 이를 규정하고 있다.

연대납부책임에 관해서도 납세의무의 성립 및 확정에 관한 국세기본법 제21조 및 제22조를 적용할 것인가가 문제이다. 예컨대, 상속세법

193) 中川一郎 外, 前掲書, p. 367; 北野弘久, 前掲書, p. 361.

194) 北野弘久, 前掲書, p. 361 참조.

제18조 제1항 및 제2항에 규정된 공동상속인이 부담하는 상속세의 연대납부책임에 있어서 각 상속인이 부담하는 고유의 상속세의 납세의무에 대한 확정절차 외에 상호보증적인 연대납부책임에 대한 확정절차를 별도로 행하여야 하는가 하는 문제이다. 이에 관한 적극설에 의하면, 각 세법이 규정하는 연대납부책임의 구성요건(조세요건)을 충족하는 사실이 생기면 연대납부책임은 추상적으로 성립되고, 부과과세방식 또는 신고납세방식에 의한 확정절차에 의하여 구체적으로 확정되는 것이므로, 연대납부책임의 성립 및 확정에 관해서도 국세기본법 제21조 및 제22조의 규정이 적용된다고 한다.

라. 연대납세의무에 관한 세법의 규정

국세의 경우에는 ① 공유자 또는 공동사업자가 공유물·공동사업 또는 당해 공동사업에 속하는 재산에 관계되는 국세·가산금과 체납처분비에 대한 연대납부의무(국세기본법 제25조 제1항)¹⁹⁵, ② 법인이 분할 또는 분할·합병되는 경우 분할되는 법인에 대하여 분할일 또는 분할합병일 이전에 부과되거나 납세의무가 성립한 국세·가산금 및 체납처분비에 대한 연대납세의무(같은 법 제25조 제2항·제3항), ③ 2인 이상이 공동으로 문서를 작성한 경우에 그 작성자가 부담하는 당해 문서에 대한 인지세의 연대납부의무(인지세법 제1조 제2항), ④ 법인이 해산한 경우 각 사업연도의 소득에 대한 법인세 또는 청산소득에 대한 법인세를 납부하지 아니하고 잔여재산을 분배한 때에는 청산인과 잔여재산의 분배를 받은 자는 각각 그 분배한 재산의 가액과 분배받은 재산의 가액을 한도로 그 법인세에 대해 연대납세의무를 진다고 하는 규정(법인세법 시행령 제127조 제1항), ⑤ 상속세의 납부의무에 있어서 상속인 또는 수익자 각자가 받았거나 받을 재산을 한도로

195) 국세기본법 제25조는 연대납세의무에 관한 통칙적 규정이다.

연대납세의무를 진다는 규정(상속세 및 증여세법 제3조 제4항), ⑥ 증여세의 납세의무에 있어서 증여자는 수증자가 일정한 경우에 해당할 때 수증자가 납부할 증여세에 대하여 연대납세의무를 진다는 규정(상속세 및 증여세법 제4조 제4항 본문), ⑦ 공동소유자산 또는 공동사업에 관한 소득금액을 계산하는 때에는 당해 거주자별로 납세의무를 진다는 규정(소득세법 제2조 제1항 본문)¹⁹⁶⁾ 등이 연대납세의무에 대한 규정들이고, 지방세의 경우에는 공유물(공동주택의 경우를 제외)·공동사업 또는 당해 공동사업에 속하는 재산에 관계되는 지방자치단체의 징수금의 경우 그 공유자 또는 공동사업자가 부담하는 연대납세의무 등이 있다(지방세법 제18조 제1항).

2. 우리 세법상 연대납세의무

가. 개 관

우리 세법상 연대납세의무는 기본적으로 국세기본법 제25조의 규정을 통칙적인 규정으로 하여, 각 개별 세법에 연대납세의무에 대한 규정이 산재하여 있고, 특히 소득세법의 경우에는 국세기본법의 통칙과는 반대되는 예외적인 규정을 두고 있다. 지방세법의 경우도 국세기본법의 규정과 같은 통칙적 규정이 있다.

여기서 국세의 연대납세의무에 관한 통칙적 규정인 국세기본법 제25조의 규정과 개별 세법의 규정과의 관계가 문제로 되는데, 원칙적으로는 국세기본법 제3조 제1항 단서의 규정에 의하여 각 세법에 연대납세의무에 관하여 특례규정을 두고 있는 경우에는 그 세법의 특례규정이 우선적용 된다고 할 것이다.

196) 특히 이 동조는 세법상 연대납세의무에 대한 예외적인 조항으로서 국세기본법 제25조의 규정에 우선한다. 이에 대해서는 뒤에서 자세히 보기로 한다.

그런데 각 세법의 연대납세의무 또는 연대납부책임에 관한 규정의 내용을 보면 국세기본법에 대한 특례규정도 있고, 또 그 내용을 보충하는 보완규정도 있다. 위 각 세법의 규정 중 인지세법상의 연대납세의무에 관한 각 규정은 보완규정으로 해석되고, 그 밖의 규정은 특례규정으로 보자는 견해가 있다¹⁹⁷⁾.

아래에서는 이와 같은 기본적인 사항들을 전제로 우리 세법상 연대납세의무에 대해 살펴보기로 한다.

나. 연대납세의무에 대한 국세기본법상의 규정

1) 개설

국세기본법 제25조 제1항에는 “공유물·공동사업 또는 당해공동사업에 속하는 재산에 관계되는 국세·가산금과 체납처분비는 그 공유자 또는 공동사업자가 연대하여 납부할 의무를 진다”고 규정하고 있다. 국세기본법 제25조는 우리 세법상 연대납세의무에 있어서 통칙적인 규정으로서¹⁹⁸⁾, 동일한 과세물건이 2인 이상의 납세자에게 귀속되는 경우에 그 납세자들은 당해물건에 관계되는 국세의 납세의무에 대하여 이를 연대하여 납부할 것을 규정하고 있는 것이다.

통상 공유물이나 공동사업에 관한 권리의무는 공동소유자나 공동사업자에게 실질적, 경제적으로 공동으로 귀속하게 되는 관계로 담세력도 공동의 것으로 파악하는 것이 조세실질주의의 원칙에 따라 합리적이기 때문에 조세채권의 확보를 위하여 그들에게 연대납세의무를 지우고 있는 것이다¹⁹⁹⁾.

197) 강인애(1989a), 전계논문, p. 51.

198) 지방세의 경우도 이와 같은 규정을 두어 마찬가지로 정하고 있다(지방세법 제18조 제1항 참조).

199) 대법원 1999. 7. 13. 선고 99두2222 판결. 따라서 연대납세의무가 자신의 조세채무를 넘어 타인의 조세채무에 대하여 납세의무를 부당하게 확장하고 불평등한 취급을 하고 있다고 할 수 없고, 개인책임을 기초

본래 민법상으로는 공유물에 관한 채무에 있어서는 각 공유자가 그 지분에 의하여 공유물의 관리비용 기타 의무를 부담하고(민법 제266조 제1항), 공동사업(조합)에 관한 채무에 있어서는 각 공동사업자가 그 출자가액에 비례하거나 균분하여 의무를 부담하는 것이 원칙이나(동법 제711조, 제712조), 세법의 경우에 있어서는 위에서 언급한 이유로 연대납세의무를 인정하고 있는 것이다.

따라서 연대납세의무가 있는 공유자·공동사업자는 당해납세의무의 부담에 관하여 특별한 약정이 있더라도 이를 가지고 과세권자에게 대항할 수 없다고 본다²⁰⁰⁾.

2) 연대납세의무가 인정되는 국세의 범위

가) 공유물에 관계되는 국세

공유물이란 공유의 대상인 물건을 가리킨다. 공유(Miteigentum)란 공동소유의 한 형태로서, 물건이 지분에 의하여 수인의 소유로 된 때 공유로 한다(민법 제262조 제1항)²⁰¹⁾. 공유의 법적 성질은 1개의 소유구건이 분량적으로 나누어져 수인에게 속하는 것이라고 보는 것이 통설²⁰²⁾, 판례²⁰³⁾의 입장이다.

로 하는 헌법전문과 헌법상의 평등권, 재산권보장의 원리에 위배된다고 볼 수도 없다고 한다.

200) 강인애(1989a), 전계논문, p. 51; 김완석, 『연대납세의무의 해석상 논점』, □법률행정논집□ 9권, 서울시립대학교 법률행정연구소, 2001, p. 4.

201) 민법이 상정하고 있는 공동소유의 형태는 共有·合有·總有의 세 가지이다. 합유(Eigentum zur gesamten Hand)란 수인이 조합체로서 물건을 소유하는 경우이고(민법 제271조 제1항 참조), 총유(Gesamteigentum)란 법인이 아닌 사단의 사원이 집합체로서 물건을 소유하는 경우이다(동법 제275조 제1항 참조). 이 세 가지 공동소유의 형태는 하나의 물건을 여러 사람이 공동으로 소유하는 경우 이들 간 법률관계의 특성을 반영하여 구분한 것이다.

202) 박윤직, □물권법□ 제7판, 박영사, 2005, pp. 209~210; 장경학, □물권법□, 법문사, 1987, p. 505 등.

공유의 경우 지분의 비율은 법률의 규정 또는 공유자의 의사표시에 의해 정해지며, 분명하지 않은 경우에는 균등한 것으로 추정된다(민법 제262조 제2항, 국세징수법 시행령 제28조 참조).

공유물에 관계되는 국세란 공유물 자체를 과세요건으로 하는 국세에 한하지 않고 넓게 공유물에 관한 국세를 포함하는 것으로 보는 것이 일반적이다. 그리고 국세기본법 제25조 제1항에서 말하는 ‘공유물’에는 합유물이나 총유물은 포함되지 않는다고 보아야 할 것이다²⁰⁴). 합유물은 다음 항의 ‘공동사업에 속하는 재산’에 포함되는 것으로 보는 것이 타당하기 때문이고, 총유물까지 여기에 포함되는 것으로 보는 것은 해석의 한계를 벗어나는 것이라고 판단되기 때문이다.

공유물에 관계되는 국세로는 우선 인지세와 증권거래세를 들 수 있다. 증여세·상속세 및 소득세는 공유물에 관계되는 국세이긴 하지만, 여기에 해당되지는 않는다고 보는 것일 일반적이다. 증여세의 경우 1개의 물건을 2인 이상이 증여에 의하여 취득하는 경우, 수증재산에 대해 수증자 별로 증여세를 과세하고, 별도로 연대납세의무가 부과되는 것은 아니고, 상속세의 경우도 공동상속에 있어서 상속인이 그 상속재산을 공유하는 경우(민법 제1008조 참조)도 이들이 연대납세의무를 지는 것은 아니며²⁰⁵), 소득세의 경우도 국세기본법 제3조 제1항 단서에 의해 국세기본법은 다른 세법에 우선하여 적용하되 다른 세법에서 국세기본법에 대한 특례를 규정하고 있는 경우에는 그 세법이 정하는 바에 의하도록 하고 있는데, 소득세법 제2조 제1항에 의하면 공유물에 관한 소득세(부동산임대소득, 사업소득, 양도소득 또는 산림소득)는 그 지분의 비율에 따라 당해 거주자별로 납세의무를 부담한다고 규정하여 국세기본법에 대한 특례를 인정하고 있기 때문에, 공유물에 관한

203) 대법원 1964. 12. 15. 선고 64다824 판결 등.

204) 김완석, 상계논문, p. 4. 합유물도 포함된다고 보는 견해로는 강인에(1989a), 전계논문, p. 52 및 대법원 1981. 12. 22. 선고 80도2171 판결.

205) 상속세의 경우 상속세및증여세법 제3조 제4항의 경우에 연대납세의무가 있다.

국세 중 소득세에 있어서는 각 공유자가 그 지분의 비율에 따라 안분 계산한 소득금액에 대한 소득세를 개별적으로 납부할 의무를 부담할 뿐이며 연대납세의무는 없는 것으로 보아야 하기 때문이다²⁰⁶⁾.

나) 공동사업에 관계되는 국세

공동사업이라 함은 그 사업이 당사자 전원의 공동의 것으로서 공동으로 경영되고 따라서 당사자 전원이 그 사업의 성공 여부에 대하여 이해관계를 가지는 사업을 말한다(국세기본법통칙 25-0...2). 그리고 소득세법에서 말하는 공동사업은 민법상 조합계약에 의하여 2인 이상의 거주자가 상호출자하여 부동산임대소득, 사업소득 또는 산림소득이 발생하는 사업을 공동으로 경영하는 것을 말하고, 여기에 해당하는 공동사업으로는 민법상 조합계약에 따라 영위하는 사업은 물론이고 공동사업자 등으로 보는 법인격 없는 단체가 영위하는 사업까지도 포함하는 것으로 보는 것이 타당하다(동법 제43조 등 참조).

소득세법의 경우뿐만 아니라 일반적으로도 공동사업에는 민법상의 조합(민법 제703조 참조)이 당연히 포함되며, 상법상 선박공유(상법 제753조 및 제754조 참조)도 여기에 해당한다고 보아야 한다²⁰⁷⁾.

상법상 익명조합에 의한 사업에 관하여 익명조합원은 제3자에 대해 어떠한 권리나 의무를 가지는 것이 아니므로, 출자를 받아서 사업을 영위하는 자만이 사업주체라 할 것이고, 또 이 자가 납세의무자가 되는 것이므로 공동사업에는 해당되지 않는다고 보아야 할 것이다²⁰⁸⁾.

공동사업에 관계되는 국세로는 부가가치세, 특별소비세, 주세, 인지세가 있다. 소득세, 법인세의 경우도 공동사업에 관계되는 국세에 포함된다고 보아야 할 것이나, 전자의 부가가치세 등과는 다르게 보아야

206) 대법원 1995. 4. 11. 선고 94누13152 판결.

207) 김완석, 전계논문, p. 5.

208) 中川一郎 外, 前掲書, p. 430; 桃井直造 外, 前掲書, p. 153~154; 志場喜徳郎·荒井 勇(代表編者) 外編, 『国税通則法精解』平成16年改訂, 大蔵財務協會, 2004, p. 178.

한다. 즉 소득세의 경우에는 앞서서도 본 바와 같이 국세기본법에 우선하는 별도의 규정을 소득세법에 두고 있기 때문에 그 규정에 따라야 하고, 법인세의 경우에는 법인이 공동사업을 영위하는 경우 그 손익분배의 비율에 따라 각 법인에게 배분된 소득금액에 대하여 각 법인별로 법인세를 부과하는 것이 바람직하기 때문이다²⁰⁹⁾.

국세기본법상 법인격 없는 사단·재단 기타 단체 중에서 ① 주무관청의 허가를 받아 설립한 사단·재단 또는 기타 단체로서 등기되지 아니한 것과, ② 공익을 목적으로 출연된 기본재산이 있는 재단으로서 등기되지 아니한 것만이 법인으로 취급되는 것인바(국세기본법 제13조 제1항, 동법 시행령 제8조), 소득세법에 의하면 법인격 없는 사단 등 단체로서 국세기본법상 법인으로 보는 단체 외의 단체 중, ① 단체의 대표자 또는 관리인이 선임되어 있으나 이익의 분배방법 및 비율이 정하여져 있지 아니한 것은 그 단체를 1거주자로 보고(소득세법 시행규칙 제2조 제1항), ② 명시적으로 이익의 분배방법이나 분배비율이 정하여져 있지 아니하더라도 사실상 이익이 분배되는 경우에는 그 단체의 구성원을 공동사업자로 본다(동법 시행규칙 제2조 제2항). 따라서 소득세법 시행규칙 제2조 제2항에 의하여 공동사업자로 간주되는 법인격 없는 단체가 경영하는 사업은 공동사업으로 보아야 할 것이다²¹⁰⁾.

우리 판례는 국세기본법 제25조의 공동사업자란 실질적 경제귀속 주체인 공동사업자를 의미한다고 하여, 주류합동제조면허상에는 합동면허권자로 되어 있으나 그 실체는 일부의 자들만이 공동으로 운영하는 업체이고, 단순히 여기에 투자를 하였거나 경영에 관여한 바 없고, 그 경제적 귀속채라고도 볼 수 없는 자의 경우에는 실질과세의 원칙상 국세기본법 제25조에서 말하는 공동사업자라고 볼 수는 없다고 하였다²¹¹⁾. 즉 주류합동제조면허상의 공동면허권자는 공동사업자가 아니

209) 같은 견해: 김완석, 전계논문, p. 6.

210) 같은 견해: 강인애(1989a), 전계논문, p. 53.

라고 보았다.

공동사업에 관계되는 국세라 함은 공동사업 자체를 과세물건으로 하는 국세와 공동사업에 관한 국세를 말한다. 공동사업 자체를 과세물건으로 하는 국세는 현행법상 존재하지 아니하며, 지방세로는 도축세, 담배판매세 등을 들 수 있다. 공동사업에 관한 국세로는 부가가치세, 주세, 특별소비세 등을 들 수 있다.

여기서 공동사업자가 부담하는 소득세의 원천징수의무를 연대납세의무로 볼 것인지, 그렇지 않으면 소득세법 제2조 제1항에 의하여 각 공동사업자의 개별적인 분할채무로 볼 것이냐가 문제로 된다.

그러나 소득세법 제2조 제1항은 국세기본법 제25조에 대한 특례규정이라 할 것이므로, 공동사업자의 원천징수의무를 연대납세의무로 볼 것인지 여부는 이에 대하여 소득세법 제2조 제1항 및 제56조를 적용할 것인가, 또는 국세기본법 제25조를 적용할 것인가의 여부에 따라 결정될 문제이다.

그런데 소득세법 제2조 제1항 및 제56조는 공동소유자산 또는 공동사업에 관한 소득금액으로서 부동산소득, 사업소득, 양도소득 또는 산림소득이 있는 자의 소득금액에 대한 소득세의 납세의무에 관한 규정임이 그 범문에 의하여 명백하고, 원천징수의무는 그 적용의 대상이 아니라 할 것이다.

따라서 공동사업자가 부담하는 소득세의 원천징수의무는 그 손익분배의 비율에 응하여 거주자별로 분할계산하지 아니하며, 이를 연대납세의무의 관계로 볼 것이다²¹²⁾.

다) 공동사업에 속하는 재산에 관계되는 국세

‘공동사업에 속하는 재산’이란 공동사업으로 인하여 생긴 재산을 말

211) 대법원 1983. 12. 13. 선고 82누21 판결 참조.

212) 지방세법 제18조 제2항에는 공유물·공동사용물 또는 공동사업에 관계된 특별징수의무를 연대납세의무로 규정하고 있다.

하는 것으로서 합유물 및 공유선택이 여기에 해당된다. 그리고 '공동사업에 속하는 재산에 관계되는 국세'란 공동사업으로 인하여 생긴 재산에 관계되는 국세로서 인지세나 증권거래세 등이 여기에 해당한다²¹³⁾.

그러나 '공동사업에 의하여 생긴 소득'은 결과적으로 그 구성원인 각인에게 귀속되는 것으로서 공동사업에 속한 재산이라 할 수 없을 뿐만 아니라, 소득에 대하여 부과하는 국세(소득세, 법인세)도 납세자의 담세력의 표징이 되는 소득 그 자체를 과세객체로 하는 것이므로 여기에 해당되지는 않는다고 보는 것이 바람직하다²¹⁴⁾.

다. 연대납세의무에 대한 개별세법 규정

1) 소득세법상의 연대납세의무²¹⁵⁾

가) 개요

소득세의 납세의무자는 원칙적으로 '개인'이다(소득세법 제1조 참조). 그리고 소득세액의 산출에 있어서 세율 적용의 대상이 되는 과세표준 귀속주체의 구성단위에 있어서도 '개인과세주의'가 원칙이다. 다만 예외적으로 공동사업소득에 있어서는 '가족합산과세주의'를 취하고 있다²¹⁶⁾.

나) 공유물 또는 공동사업에 관한 소득세 특례

국세기본법 제25조 제1항에서는 공유물 또는 공동사업에 관한 국세

213) 김완석, 전계논문, p. 6.

214) 中川一郎 外, 前掲書, p. 430; 桃井直造 外, 前掲書, p. 154~166 참조.

215) 류승구, 『연대납세의무에 관한 고찰: 실정 세법상의 해석을 중심으로』, □서라벌대학논문집□ 제20집, 서라벌대학, 2001, p. 135 이하.

216) 소득세의 과세단위에 있어서는, 각각의 개인을 별개·독립의 과세단위로 하는 '개인과세주의', 부부를 과세단위로 하는 '부부합산과세주의', 가족을 과세단위로 하는 '가족합산과세주의'로 대별할 수 있다.

의 납세의무에 관하여 연대납세의무를 규정하고 있지만 동법 제3조 제1항 단서의 규정에 의해 개별 세법에서 별도로 정하고 있는 사항에 대해서는 그 법을 우선하도록 하고 있다. 또 소득세법 제2조 제1항 및 제43조에 의하면 공유물 또는 공동사업에 관한 소득세(부동산소득, 사업소득, 양도소득 또는 산림소득 등)는 그 지분 또는 손익분배의 비율에 따라 당해거주자별로 납세의무를 부담하도록 하고 있다. 따라서 소득세법의 경우에는 국세기본법의 통칙과는 다르게 공동사업자는 개별적으로 납세의무를 부담하게 되는 것이다. 따라서 소득세법의 이와 같은 규정은 세법상 연대납세의무에 있어서 특례적인 조항으로서, 소득세에 있어서 개인과세주의 원칙을 취한 우리 입법의 입장을 보여주는 것이라고 할 것이다²¹⁷⁾.

다만 동법 제43조 제3항에 의해 지분 또는 손익분배비율이 큰 공동사업자(주된 공동사업자)에게 합산과세되는 경우 당해 합산과세되는 소득금액에 대해서는 주된 공동사업자 외의 특수관계자는 그의 지분 또는 손익분배의 비율에 해당하는 소득금액을 한도로 주된 공동사업자와 연대납세의무를 진다고 하고 있다(동법 제2조 제1항 단서). 이 규정은 가족들 간에 부동산임대소득, 사업소득 또는 산림소득이 발생하는 사업을 공동으로 경영하는 경우 공동사업소득에 대해 개인과세주의가 아닌 가족합산과세주의를 적용하여 그 가족들의 연대납세의무를 규정한 것으로서, 가족이 공동으로 사업을 경영하여 올린 소득에 대해 이를 가족조합의 형태를 이용하여 소득분배를 피하는 것을 방지하고자 하는 데 그 취지가 있다고 할 것이다²¹⁸⁾.

217) 소득세에 있어서도 연대납세의무를 인정하는 반대견해로는 김면규, □세법강의 제1부: 통칙·간접세 편□, 서울: 한국세정신보사, 1984, p. 84.

218) 이에 대해서는 뒤에서 다시 살펴보기로 한다.

다) 자산소득에 대한 부부합산과세

(1) 구 소득세법상의 자산소득합산과세

구 소득세법²¹⁹⁾ 제61조 제1항은 거주자 또는 그 배우자가 이자소득·배당소득 또는 부동산임대소득(이하 '자산소득'이라 한다)이 있는 경우에는 당해 거주자와 그 배우자 중 대통령령이 정하는 주된 소득자에게 그 배우자의 자산소득이 있는 것으로 보고 이를 주된 소득자의 종합소득에 합산하여 세액을 계산한다고 규정하고 있었다. 여기서 '주된 소득자'는 원칙적으로 당해연도 과세기간 종료일 현재 거주자와 그 배우자 중 자산소득금액 이외의 종합소득 금액이 많은 자가 되며(동법 제61조 제2항 및 동법 시행령 제120조 제1항), '자산합산대상 배우자'는 주된 소득자와 연대납세의무를 지도록 하고 있었다(동법 제2조 제3항).

우리 판례도 자산소득에 대한 납세의무자는 주된 소득자가 되며, 주된 소득자에게 합산과세되는 소득세가 과세된 경우 대상배우자는 연대납세의무 범위 안에서 스스로 불복을 청구할 수 있다고 하여²²⁰⁾, 자산소득에 대한 합산과세의 경우 연대납세의무를 인정하였다.

(2) 자산소득 합산과세에 대한 헌법재판소 위헌 결정

구 소득세법 제61조 제1항의 자산소득 부부합산과세에 대해 헌법재판소는 2002년 8월에 “부부 간의 인위적인 자산 명의의 분산과 같은 가장행위 등은 상속세 및 증여세법상 증여의제규정 등을 통해서 방지할 수 있고, 부부의 공동생활에서 얻어지는 절약가능성을 담세력과 결부시켜 조세의 차이를 두는 것은 타당하지 않으며, 자산소득이 있는 모든 납세의무자 중에서 혼인한 부부가 혼인하였다는 이유만으로 혼인하지 않은 자산소득자보다 더 많은 조세부담을 하여 소득을 재분배

219) 1994. 12. 22 법률 제4803호로 전문개정.

220) 대법원 1993. 5. 25. 선고 92누12575 판결.

하도록 강요받는 것은 부당하며, 부부 자산소득 합산과세를 통해서 혼인한 부부에게 가하는 조세부담의 증가라는 불이익이 자산소득합산과세를 통하여 달성하는 사회적 공익보다 크다고 할 것이므로, 소득세법 제61조 제1항이 자산소득합산과세의 대상이 되는 혼인한 부부를 혼인하지 않은 부부나 독신자에 비하여 차별 취급하는 것은 헌법상 정당화되지 아니하기 때문에 헌법 제36조 제1항에 위반된다”고 하였고²²¹⁾, 이 결정에 따라 법이 개정되어 이 조문과 자산합산대상 배우자와 주된 소득자의 연대납세의무를 규정한 구 소득세법 제2조 제3항 등 자산소득에 대한 부부합산과세에 대한 관련규정들은 모두 삭제되었다.

이와 같은 헌법재판소 결정에 대해 자산소득에 대한 부부합산과세가 인위적인 소득분산이나 공동생활의 절약가능성을 염두해 둔 제도가 아니고, 우리 세법도 경제생활의 관점에서 부부 내지 가족을 하나의 단위로 취급해야 한다는 생각을 여러 곳에서 드러내고 있으며, 실질적 공유재산의 범위 안에 들어가는 재산이라면 그런 재산에서 생기는 소득은 부부를 단위로 계산하여야 함은 길게 말할 이유가 없다는 이유 등으로 자산소득의 부부합산을 위헌이라고 선언한 헌법재판소의 결정은 부당하다고 지적하는 견해도 있다²²²⁾.

하지만 현재로서는 우리 소득세법상으로는 개개의 납세자가 혼인을 하더라도 여전히 각자가 과세단위가 되는 것으로서, 우리 소득세법은 개인과세주의를 원칙으로 하여 여기에 예외적으로 가족합산과세주의가 적용되고 있는 것이며, 부부합산과세주의는 취하고 있지 않다.

라) 가족공동사업자에 대한 소득세 특례

(1) 개설

거주자가 자산을 공동소유하거나 공동으로 사업을 경영하는 경우에

221) 헌법재판소 2002. 8. 29. 2001헌바82 전원재판부.

222) 이창희, 『세법강의』 제4판, 박영사, 2005, p. 335 이하.

는 그 지분 또는 손익분배의 비율에 의하여 분배되었거나 분배될 소득 금액에 따라 각 거주자별로 납세의무를 부담하게 된다는 것은 앞에서 본 바와 같다(소득세법 제2조 제1항). 그리고 이 규정은 국세기본법 제25조 제1항의 공유물 및 공동사업 등에 관한 연대납세의무에 대한 특례규정으로서, 공유물·공동사업 또는 당해 공동사업에 속하는 재산에 관계되는 국세·가산금과 체납처분비는 그 공유자 또는 공동사업자가 연대납세의무를 지지만, 소득세에 있어서는 거주자별로 분배되었거나 분배될 소득금액에 따라 각각 소득세의 납세의무를 지우면서 당해 소득세에 대한 그 공유자 또는 공동사업자 간의 연대납세의무를 배제하고 있는 것이다²²³⁾.

그런데 우리 소득세법상으로는 여기에 대해 다시 특례규정들을 두고 있는바, 이번 항에서는 이와 관련된 부분을 살펴보기로 한다. 특례 규정들은 대체로 가족공동사업자에 대한 소득세와 관련된 것들이다.

(2) 가족공동사업 합산과세 특례규정의 변천

구 소득세법은 거주자 1인과 그와 생계를 같이하는 동거가족으로서 일정한 관계에 있는 자(이하 '특수관계자'로 한다)가 부동산임대소득·사업소득 또는 산림소득이 발생하는 사업을 공동으로 경영하는 사업자 중에 포함되어 있는 경우에는 당해 특수관계자의 소득금액은 그 지분 또는 손익분배의 비율이 큰 공동사업자(이하 '주된 공동사업자'로 한다)의 소득으로 본다고 규정하고 있었다(구 소득세법 제43조 제3항 및 소득세법 시행령 제100조)²²⁴⁾.

즉 가족조합(family partnership)이 영위하는 사업에서 얻는 소득에 대해서는 주된 공동사업자의 재산으로 보아 소득세 과세에 있어서 그 합산과세되는 소득금액에 대해서는 주된 공동사업자 외에 특수관계자는 그 지분 또는 손익분배비율에 해당하는 소득금액을 한도로 하여 주

223) 대법원 1995. 4. 11. 선고 94누13152 판결.

224) 2004. 12. 31. 법률 7319호로 개정되기 이전의 소득세법을 가리킴.

된 공동사업자와 연대납세의무를 지도록 하고 있었던 것이다. 가족들이 조합을 가장하여 소득분산을 피하는 경우가 많고, 이와 같은 경우 입증 또한 어렵기 때문에 이와 같은 규정을 두어 조세회피를 미연에 방지하고자 하는 것이다.

그런데 이와 같은 특수관계자 간 공동사업에 대한 합산과세 규정에 대해 조세회피의 목적이 없는 것이 명백한 경우에도 일률적으로 합산과세할 경우 문제가 있다는 지적이 제기되자, 원칙적으로 지분 또는 손익 분배비율 등을 기준으로 나누어 개별과세하되, 명의분산 등 조세회피목적으로 공동사업을 영위할 경우에는 합산과세를 하는 것으로 위 규정을 개선하였고, 구체적으로는 ① 공동사업자의 과세표준확정신고서에 기재된 소득금액·업종·지분율 등이 현저히 사실과 다른 경우, ② 공동사업자 간의 경영참가·거래관계·자산 및 부채 등의 재무상태를 보아 조세를 회피하기 위한 것으로 확인되는 경우에는 합산과세하도록 하였다(소득세법 제43조 제3항 및 동법 시행령 제100조 참조)²²⁵⁾.

따라서 현재에는 가족 간의 假裝의 공동사업에서 얻는 소득에 대해 그 지분 또는 손익분배의 비율이 큰 공동사업자의 소득으로 보아, 즉 거주자 1인과 그와 특수관계에 있는 자가 부동산임대소득·사업소득 또는 산림소득이 발생하는 사업을 공동으로 경영하는 사업자, 즉 공동사업자 중에 포함되어 있는 경우로서 지분 또는 손익분배 비율을 허위로 정하는 등 일정한 사유가 있는 때에는 당해 특수관계자의 소득금액은 그 지분 또는 손익분배의 비율이 큰 공동사업자의 소득금액으로 보도록 하고 있다.

개정법하에서도 제도의 취지는 동일하나 가족 간의 공동사업이 假裝 공동사업으로서 지분 또는 손익비율을 虛僞로 정하는 등의 수단으로 조세의 부담을 면탈 또는 회피하려는 경우에 한해 이를 부인하는

225) 국세청, 『2005 개정세법 해설』, 국세청, 2005, pp. 19~20.

점만이 다르다.

그러나 동조에 대해서는 사업자가 공동사업을 가장하거나 그 지분 또는 손익분배의 비율을 조작함으로써 소득금액을 분산시킨 경우에는 이 규정이 없더라도 실질과세의 원칙에 의해 당연히 실소득자에게 소득세를 과세할 수 있는 것으로서, 동조는 실질과세의 원칙을 확인하고 있는 규정에 불과하다고 하는 견해가 있다²²⁶⁾.

그러나 이와 같은 경우 주된 공동사업자 외의 특수관계자가 연대납세의무를 지는 소득세의 범위를 주된 공동사업자의 소득세액 중 주된 공동사업자의 소득금액에 합산된 특수관계자의 소득금액에 대한 세액으로 한정하지 않고 그 소득금액으로까지 확장한 것은 합리성을 결여한 것으로서 입법적인 개선이 있어야 한다고 지적하는 유력설이 있는데²²⁷⁾, 바람직한 지적이라고 판단된다.

(3) 특례규정의 내용

우리 소득세법은 거주자 1인과 그와 생계를 같이하는 동거가족으로서 특수관계에 있는 자가 부동산임대소득·사업소득 또는 산림소득이 발생하는 사업을 공동으로 경영하는 사업자, 즉 공동사업자 중에 포함되어 있는 경우로서 지분 또는 손익분배 비율을 허위로 정하는 등 일정한 사유가 있는 때에는 당해 특수관계자의 소득금액은 그 지분 또는 손익분배의 비율이 큰 공동사업자의 소득금액으로 보도록 하고 있다(동법 제43조 제3항 및 동법 시행령 제100조 제4항 참조).

여기서 말하는 ‘공동사업’이란 2인 이상의 거주자가 부동산임대소득·사업소득 또는 산림소득이 발생하는 사업을 공동으로 경영하는 것을 가리키는 것이고, ‘특수관계자’는 거주자 1인과 생계를 같이하는

226) 김완석, 『공동사업에 대한 소득세의 쟁점』, □세무사□ 제23권 제1호(통권 제104호), 한국세무사회, 2005, p. 46.

227) 김완석, □소득세법론□ 2004년 개정증보판, 서울: 광교TNS, 2004, pp. 141~142.

동거가족으로서 ① 배우자, ② 직계존속 및 직계비속과 그 배우자, ③ 형제자매와 그 배우자를 가리키는 것으로서, 특수관계에 있는 자에 해당하는지 여부는 당해 과세기간종료일 현재의 상황에 의하도록 하고 있다(동법 시행령 제100조 제1항·제2항).

특히 구 소득세법과는 다르게 현행 소득세법은 특수관계자 간의 공동사업이 지분 또는 손익분배 비율을 '허위'로 정하는 등 대통령령이 정하는 일정한 사유가 있는 경우에 합산과세하도록 하고 있는바, 그 사유는 다음과 같이 두 가지로 나눌 수 있다(소득세법 시행령 제100조 제4항).

첫째 공동사업자가 제출한 종합소득 과세표준확정신고서 또는 산림소득 과세표준확정신고서와 첨부서류상에 기재한 사업의 종류, 소득금액내역, 지분율, 손익분배비율 및 공동사업자 간의 관계 등이 사실과 현저하게 다른 경우이다(동법 시행령 제100조 제4항 제1호). 둘째 공동으로 사업을 경영하는 사업자의 경영참가, 거래관계, 손익분배비율, 자산 및 부채 등의 재무상태 등을 보아 조세를 회피하기 위하여 공동으로 사업을 경영하는 것이 확인되는 경우이다(동법 시행령 제100조 제4항 제2호).

다만 첫 번째 유형의 경우에는 공동사업자가 제출한 신고서와 첨부서류상에 기재한 사업의 종류·소득금액내역 및 공동사업자 간의 관계 등이 사실과 현저하게 다른 경우까지 공동사업 합산과세의 적용요건에 포함한 것은 이 제도의 취지에 벗어날 뿐만 아니라, 응능부담의 원칙 및 실질과세의 원칙에도 위배되기 때문에 불합리하고, 공동사업자가 제출한 신고서와 첨부서류상에 기재한 손익분배비율이 사실과 현저하게 다른 경우에는 사실에 바탕을 둔 손익분배비율에 따라 각 공동사업자의 소득금액을 바로잡으면 되는 것이지 특수관계자의 소득금액의 전액을 그 손익분배비율이 큰 공동사업자의 소득금액으로 볼 근거가 될 수는 없고, 공동사업 합산과세의 적용과 같은 과세요건을 규정함에 있어서 '사실과 현저하게 다른 경우'와 같은 불확정 개념을 사

용하는 것은 바람직하지 않다는 지적이 있다²²⁸⁾.

두 번째 유형의 경우에도 “조세를 회피하기 위하여 공동으로 사업을 경영하는 것”에 대한 의미가 불분명하다. 즉 이 규정의 해석과 관련하여서는 ① 조세를 회피하기 위하여 실제로는 단독사업이지만 마치 공동사업인 것처럼 가장한 경우만을 뜻한다고 볼 수도 있고, ② 조세를 회피하기 위하여 단독사업을 공동사업으로 가장한 경우는 물론이고, 실제로는 공동사업을 영위하지만 그 공동사업의 목적이 조세부담의 경감 또는 회피에 있는 경우까지도 포함된다고 볼 수도 있는 것이다.

다만 이 규정의 취지와 범조문 자체를 고려할 때 조세를 회피하기 위해 실제로 단독사업이면서 마치 공동사업인 것처럼 가장한 경우만으로 한정하여 해석하는 것이 바람직하다고 판단된다. 즉 사업자가 공동사업으로 가장함으로써 소득금액을 분산하고 종국적으로는 소득세의 부담을 면탈 또는 회피하는 경우에 공동사업 합산과세의 규정이 적용된다고 보는 것이 바람직하다²²⁹⁾.

또한 특수관계자 간의 공동사업에 대한 합산과세규정의 적용에 있어서 특수관계자의 지분 또는 손익분배비율이 동일한 경우에는 다음 3가지의 경우에 해당하는 자의 지분 또는 손익분배비율이 큰 것으로 보고 있다. ① 공동사업소득 외의 종합소득금액이 많은 자, ② 공동사업소득 외의 종합소득금액이 동일한 경우에는 직전연도의 종합소득금액이 많은 자, ③ 직전연도의 종합소득금액이 동일한 경우에는 당해 사업에 대한 종합소득과세표준을 신고한 자. 다만, 종합소득과세표준을 신고하지 아니한 경우에는 납세지관할세무서장이 정하는 자로 한다 (소득세법 시행령 제100조 제3항).

그런데 이 조항은 ‘산립소득’에 있어서 특수관계자의 지분 또는 손익분배비율이 동일한 경우에 대해서는 명문의 규정을 두고 있지 않아

228) 이외에 동 조항의 문제점에 대한 자세한 것은 김완석(2005), 전계논문, pp. 47~48 참조.

229) 김완석(2005), 상계논문, p. 48.

서 문제인데, 이 때에는 이 조항의 법리를 준용하여 공동산립소득 이외의 산립소득금액이 가장 많은 자를 주된 조합원으로 보아야 할 것이다²³⁰⁾.

(4) 공동사업소득의 합산과세에 따른 연대납세의무

공동사업 합산과세에 해당되는 경우 그 공동소유자산 또는 공동사업에 관한 소득금액 중 특수관계자의 소득금액은 지분 또는 손익분배의 비율이 큰 공동사업자(주된 공동사업자)의 소득금액으로 보아 그자의 소득금액에 합산하여 과세하며, 이 경우 주된 공동사업자 외의 특수관계자는 합산과세되는 소득세에 대하여 각자의 지분 또는 손익분배의 비율에 해당하는 소득금액을 한도로 하여 주된 공동사업자와 연대납세의무를 진다(소득세법 제2조 제1항 단서 참조).

동조의 연대납세의무의 법적 성질에 대해서는 '연대채무에 유사한 연대납세의무'로 보는 것이 일반적이다. 그 이유로는 대체로 ① 주된 공동사업자의 소득세액에는 그 특수관계자의 공동사업소득에 상당하는 세액이 섞여 있다는 점, ② 특수관계자의 공동사업소득을 주된 공동사업자의 종합소득으로 합산하는 것은 그 특수관계자의 공동사업소득이 실제로 주된 공동사업자에게 귀속되었기 때문에 합산하는 것이 아닌 점 등을 들고 있다.

2) 상속세 및 증여세법상의 연대납세의무

가) 상속세의 경우

(1) 상속세 연대납세의무의 개념

일반적으로 상속세에 대한 과세방식은 '유산세방식'과 '유산취득세

230) 김완석(2005), 전계논문, p. 48.

방식'으로 대별된다. 전자는 피상속인의 유산전체액을 과세표준으로 하는 방식이고, 후자는 유산을 취득한 자의 취득재산을 과세표준으로 하는 방식이다. 전자의 경우는 주로 상속세의 '자산세'적 성격에 중점을 두는 방식이고, 후자의 경우는 주로 상속세의 '수익세'적 성격에 중점을 두는 방식이다.

우리 상속세및증여세법은 “상속인(민법 제1000조, 제1001조, 제1003조 및 제1004조의 규정에 의한 상속인을 말하며, 동법 제1019조 제1항의 규정에 의하여 상속을 포기한 자 및 동법 제1057조의 2의 규정에 의한 특별연고자를 포함한다) 또는 유증을 받는 자(사망으로 인하여 효력이 발생하는 증여에 의하여 재산을 취득하는 자를 포함하며, 이하 '수유자'라 한다)는 이 법에 의하여 부과된 상속세에 대하여 상속재산 중 각자가 받았거나 받을 재산을 기준으로 대통령령이 정하는 바에 의하여 계산한 비율에 따라 상속세를 납부할 의무가 있다. 다만, 특별연고자 및 수유자가 영리법인인 경우에는 당해 영리법인이 납부할 상속세를 면제한다”고 규정하여 전자인 '유산세방식'을 취하고 있다²³¹⁾.

우리 판례도 “상속세법이 상속인이 취득하는 유산의 취득가액을 과세표준으로 하는 유산취득세제를 채택하지 아니하고, 피상속인의 유산전체가액을 과세표준으로 하는 유산세제를 채택하고 있으나, 원고 외의 다른 공동상속인에 대하여 적법한 과세처분과 그 체납이 있음을 인정할 수 없으면, 피상속인의 유산 전체의 가액을 과세표준으로 하여 그 상속세액을 산정한 다음, 원고의 상속세 납부 의무는 그 상속분 범위 내로 국한하여야 한다”고 하여 유산세제에 입각한 판단을 하고 있다²³²⁾.

231) 다만 입법례로는 대체로 유산세의 방식과 유산취득세의 방식을 상호 절충하거나, 아니면 주로 일방의 방식을 채용하면서 여기에 다른 방식의 장점을 채용하는 경우가 많다고 한다. 임승순, □조세법□ 2005년 판, 박영사, 2005, p. 709.

232) 대법원 1981. 9. 22. 선고 80누596 판결; 대법원 1979. 9. 11. 선고 79누124 판결; 대법원 1977. 7. 26. 선고 75누184 판결.

이와 더불어 동법에서는 상속인 또는 수유자가 받았거나 받을 재산을 한도로 연대납세의무를 규정하고 있는바(제3조 제4항 참조), 이번 항에서는 상속세와 관련된 연대납세의무에 대해 살펴보기로 한다.

(2) 상속세 연대납세의무의 성격

상속세의 경우 상속인 또는 수유자 각자가 받았거나 받을 재산을 한도로 연대납세의무를 지도록 하고 있음은 위에서 본 바와 같다. 그리고 여기서 ‘각자가 받았거나 받을 재산’이란 상속으로 인해 얻은 자산 총액에서 부채총액과 그 상속으로 인해 부과되거나 납부할 상속세를 공제한 가액을 가리킨다(상속세및증여세법 시행령 제2조의 2 제2항). 즉 상속세 과세대상이 되는 상속재산을 동법에서 규정한 평가방법에 따라 평가한 재산가액에서 과세불산입재산의 가액을 제외하고 채무 등을 공제하는 과정을 거쳐 이를 상속분으로 나누어야 확정된다²³³⁾.

상속세에 있어서 수인의 공동상속인에게 연대납세의무를 지우는 이유는 각 공동상속인에게 하나의 상속세 과세요건이 충족된 것으로 보기 때문인데, 이와 같은 상속세의 연대납세의무의 성격에 대해서는 견해가 나뉜다.

먼저 연대채무에 유사한 연대납세의무라고 보는 견해는 상속세 및 증여세법 제3조 제4항의 연대납부의무를 연대채무에 유사한 연대납세의무로 이해하는 견해이다. 이 견해에서는 연대납부의무를 지움에 있어서 보충성을 그 요건으로 하지 않는다. 즉 본래의 납세의무자와 연대납부의무를 지는 납세의무자 사이에 주종의 구별을 인정하지 않는 것이다.

다음으로 여기의 연대납세의무를 제2차 납세의무의 성격을 갖는다고 보는 견해는 상속세및증여세법 제3조 제4항의 연대납부의무를 본래의 납세의무에 대한 보충적 납세의무로 보는 견해이다. 사법상의 보

233) 대법원 2001. 11. 13. 선고 2000두3221 판결.

증채무로 보는 견해도 여기에 포함된다고 할 수 있다. 상속세및증여세법 제3조 제4항에서 자기의 고유의 세액을 초과하여 연대납부책임을 지도록 하고 있으므로, 본조의 연대납부의무는 본래의 납세의무에 대하여 보충성을 갖는다고 한다.

이상의 두 견해에 대해서 검토하여 보면, 첫째 우리 상속세및증여세법이 상속세의 과세방식에 있어서 '유산세방식'을 취하고 있다는 점, 둘째 연대납부의무를 부과함에 있어 동법이 '보충성'을 그 요건으로 하고 있지 않다는 점 등을 고려할 때 전자의 견해대로 연대채무에 유사한 연대납세의무로 보는 것이 바람직하다고 본다²³⁴⁾.

나) 증여세의 경우

(1) 증여세 연대납부의무의 개념

우리 상속세및증여세법은 2003년 일부개정(2003. 12. 30 법률 7,010호)을 통해 증여세에 대한 '완전포괄주의'를 도입하였다. 즉 증여세 과세대상은 당사자간 계약을 전제로 한 일반적인 증여 외에도 열거방식의 증여의제 및 이와 유사한 것이 있으나, 열거되지 아니한 새로운 유형에 대해서는 과세하지 못하는 문제가 있어서 과세유형을 일일이 열거하지 않더라도 사실상 재산의 무상이전에 해당하는 경우에는 증여세를 과세할 수 있도록 하고, 종래 증여의제규정을 증여재산가액의 계산에 관한 예시규정으로 전환하는 등 완전포괄주의를 도입하였다.

그리고 현행 상속세및증여세법하에서 증여세의 납세의무자는 원칙적으로 '수증자'로 되어 있다. 즉 타인의 증여로 인하여 재산을 취득한 수증자는 증여세의 납세의무를 지는 것이다(상속세및증여세법 제4조 제1항). 그런데 우리나라와 같이 증여세의 납세의무자를 수증자로 하는 입법례는 피상속인의 유산 전체를 과세대상으로 하는 유산세과세

234) 김완석(2001), 전계논문, p. 13.

방식을 취하는 것과 함께 놓고 볼 때에는 매우 드문 경우에 속한다²³⁵⁾.

여하튼 ‘수증자’가 증여세의 납세의무자로 되어 있는 법규정하에서 일정한 경우 ‘증여자’도 납세의무를 부과하고 있는 경우가 있는데, 이 경우 이들 간에 연대납세의무를 부담하도록 하여 증여세에 대한 조세채권의 확보를 꾀하고 있는 것이다. 즉 우리 상속세및증여세법은 ① 주소 또는 거소가 분명하지 아니한 경우로서 조세채권의 확보가 곤란한 경우, ② 증여세를 납부할 능력이 없다고 인정되는 경우로서 체납으로 인하여 체납처분을 하여도 조세채권의 확보가 곤란한 경우에 있어서는 증여자가 수증자가 납부할 증여세에 대하여 연대납세의무를 지도록 하고 있다(동법 제4조 제4항 참조). 다만 동법 제35조, 제37조 내지 제41조, 제41조의 3 내지 제41조의 5, 제42조 및 제48조(출연자가 당해 공익법인의 운영에 책임이 없는 경우로서 대통령령이 정하는 경우에 한한다)의 규정에 해당하는 경우에는 연대납세의무를 부담하지 않는 것으로 하고 있다(동법 제4조 제4항 단서).

그리고 여기서 말하는 “출연자가 당해 공익법인의 운영에 책임이 없는 경우로서 대통령령이 정하는 경우”라 함은 ① 동법 제48조의 규정에 의한 증여세 또는 가산세 부과사유 발생일부터 소급하여 재산출연일까지의 기간이 10년 이상일 것, ② 이 기간중 출연자 또는 그와 특수관계자(제38조 제9항의 규정에 의한 자를 말한다)가 당해 공익법인의 이사 또는 임직원(이사를 제외한다)이 아니어야 하며, 이사의 선임 등 공익법인의 사업운영에 관한 중요사항을 결정할 권한을 가지지 아니한 경우를 가리킨다(동법 시행령 제2조의 3). 다만 수증자가 비거주자로서 증여세의 납세의무를 지는 경우나(동법 제4조 제2항) 명의신

235) 미국이나 영국과 같이 유산세과세방식을 취하는 나라에서는 모두 ‘증여자’를 납세의무자로 하고 있고, 서독이나 일본과 같이 유산취득과세방식을 취하고 있는 나라에서는 ‘수증자’를 납세의무자로 하고 있다. 임승순, 전게서, p. 771.

탁증여의 의제규정(동법 제45조의 2)에 해당하는 경우에는 위에서 본 예외사유가 없다 하더라도 증여자가 수증자와 연대납세의무를 진다고 하고 있다(동법 제4조 5항).

(2) 증여세의 연대납부의무의 성격

증여세의 연대납부의무의 성격과 관련하여서도 상속세의 경우와 같은 논의가 가능하겠지만, 이 경우에는 제2차납세의무에 유사한 납부의무라고 보는 것이 일반적이다. 즉 증여자의 증여세 납부의무는 주된 채무인 수증자의 납세의무에 대한 종된 채무로서의 성질을 갖는다고 보는 것이다. 우리 판례도 증여세의 납세의무자는 어디까지나 당해 재산을 양수한 ‘수증자’이고, 증여자의 증여세납부의무는 주된 채무인 수증자의 납세의무에 대한 종된 채무라고 하여²³⁶⁾, 마찬가지로 보고 있다.

그 논거로는, 첫째 증여세의 납세의무자는 증여재산을 취득한 수증자인데(상속세 및 증여세법 제4조 제1항), 증여세의 채권확보를 위하여 증여자에게 연대납부책임을 지우고 있는 것이고, 둘째 수증자가 비거주자이거나 주소 또는 거소가 분명하지 아니한 경우로서 조세채권의 확보가 곤란하거나 증여세를 납부할 능력이 없다고 인정되는 경우로서 체납으로 인하여 체납처분을 하여도 조세채권의 확보가 곤란한 때에 한하여 증여자에게 수증자가 납부할 증여세에 대하여 연대납부의무를 지우도록 하고 있는 것이고(동법 제4조 제3항), 셋째 증여자에게 증여세를 납부하게 할 경우에 세무서장은 그 사유를 증여자에게 통지하도록 하고 있는 규정(동법 제4조 제6항)에 비추어 볼 때 이와 같이 보는 것이 바람직하기 때문이다.

3) 기타 세법상의 연대납세의무

우리 세법상 연대납세의 경우에는 이상에서 살펴본 몇 가지 유형들

236) 대법원 1994. 9. 13. 선고 94누3698 판결.

이 가장 대표적인 것이라고 할 수 있다. 이번 항에서는 이상에서 살펴본 것들 이외의 연대납세의무에 대해 보기로 한다.

가) 법인의 분할·분할합병 및 이로 인한 해산의 경우

먼저 우리 국세기본법은 법인이 분할 또는 분할합병되는 경우 분할되는 법인에 대하여 분할일 또는 분할합병일 이전에 부과되거나 납세의무가 성립한 국세·가산금 및 체납처분비는 ① 분할되는 법인, ② 분할 또는 분할합병으로 인하여 설립되는 법인, ③ 분할되는 법인의 일부가 다른 법인과 합병하여 그 다른 법인이 존속하는 경우 그 다른 법인(이하 “존속하는 분할합병의 상대방 법인”이라 한다)이 연대납세의무를 지도록 하고 있다(동법 제25조 제2항). 그리고 법인이 분할 또는 분할합병으로 인하여 해산되는 경우 해산되는 법인에 대하여 부과되거나 그 법인이 납부할 국세·가산금 및 체납처분비는 ① 분할 또는 분할합병으로 인하여 설립되는 법인, ② 존속하는 분할합병의 상대방 법인이 연대납세의무를 부담한다(동법 제25조 제3항).

나) 법인 해산시 원천징수 승계의 경우

법인이 해산한 경우에 원천징수를 하여야 할 소득세를 징수하지 아니하였거나 징수한 소득세를 납부하지 아니하고 잔여재산을 분배한 때에는 청산인은 그 분배액을 한도로 하여 분배를 받은 자와 연대납세의무를 부담한다(소득세법 제157조 제1항).

다) 법인 해산시 청산소득 등에 대한 경우

법인이 해산한 경우 각 사업연도의 소득에 대한 법인세 또는 청산소득에 대한 법인세를 납부하지 아니하고 잔여재산을 분배한 때에는 청산인과 잔여재산의 분배를 받은 자는 각각 그 분배한 재산의 가액과 분배받은 재산의 가액을 한도로 그 법인세의 연대납세의무를 부담한다(법인세법 시행령 제127조 제1항).

라) 인지세법상 납세의무의 경우

우리 인지세법은 2인 이상이 공동으로 문서를 작성한 경우에 그 작성자는 당해 문서에 대한 인지세를 연대하여 납부할 의무가 있다고 하여(동법 제1조 제2항), 인지세에 대한 연대납세의무를 규정하고 있다.

마) 상속으로 인한 납세의무 승계의 경우

우리 국세기본법은 상속이 개시된 경우로서 상속인이 2인 이상인 때에 각 상속인은 피상속인의 국세·가산금과 체납처분비 중 그 상속분에 따라 안분하여 계산한 국세·가산금과 체납처분비를 상속으로 인하여 얻은 재산을 한도로 연대납세의무를 부담한다고 하고 있다(동법 제24조 제2항 제1문).

이 경우 각 상속인은 당해 상속인 중에서 피상속인의 국세·가산금 및 체납처분비를 납부할 대표자를 정하여 일정한 절차에 따라 관할 세무서장에게 신고하여야 한다고 한다(동법 제24조 제2항 제2문 참조).

바) 법인 해산시 청산인 등의 제2차납세의무의 경우

우리 국세기본법은 법인이 해산한 경우에 그 법인에게 부과되거나 그 법인이 납부할 국세·가산금 또는 체납처분비를 납부하지 아니하고 잔여재산을 분배 또는 인도한 때에 그 법인에 대하여 체납처분을 집행하여도 징수할 금액에 부족한 경우에는 청산인 또는 잔여재산의 분배 또는 인도를 받은 자는 그 부족액에 대하여 제2차납세의무를 진다고 하고 있고(동법 제38조 제1항), 이 경우의 제2차납세의무는 청산인에 있어서는 분배 또는 인도한 재산의 가액을, 그 분배 또는 인도를 받은 자에 있어서는 각자가 받은 재산의 가액을 한도로 한다고 하고 있는바(동법 제38조 제2항), 이 경우도 연대납세의무의 한 예로 볼 수 있을 것이다.

사) 출자자의 제2차납세의무의 경우

우리 국세기본법은 법인의 재산으로 그 법인에게 부과되거나 그 법인이 납부할 국세·가산금과 체납처분비에 충당하여도 부족한 경우에는 무한책임사원은 그 부족액에 대하여 제2차납세의무를 진다고 하고 있고(동법 제39조 참조), 이 경우 무한책임사원이 2인 이상인 때에는 연대납세의무를 진다.

아) 관세법상의 연대납세의무

우리 관세법은 수입신고가 수리된 물품 또는 관세법 제252조 규정에 의하여 수입신고 수리 전 반출승인을 받고 반출된 물품에 대하여 납부하였거나 납부할 관세액에 부족이 있는 경우에 수입한 화주의 주소 및 거소가 불명하거나 화주로부터 통관절차를 의뢰받은 수입신고인이 화주의 주소 및 거소를 분명히 하지 못한 경우에는 그 신고인은 당해물품에 수입한 화주와 연대하여 관세를 납부하여야 한다고 규정하고 있다(동법 제19조 제1항 제1호 참조).

또한 관세의 분할납부승인을 얻은 법인이 합병·분할·분할합병된 때에는 합병·분할·분할합병 후 존속하거나 합병·분할·분할합병으로 인하여 설립된 법인이 연대하여 관세를 납부하여야 한다고 하고 있다(동법 제107조 제6항).

우리 관세법의 경우 내국세법과는 다른 형식의 연대납세의무에 대한 규정을 두고 있는데²³⁷⁾, 수입신고인을 관세의 연대납세의무자로 규정하고 있는 관세법 제19조 제1항 단서의 규정에 대해서는 과잉금지의 원칙에 위배되어 위헌의 소지가 없지 않다는 주장이 자주 제기되고 있으며, 관세법상의 연대납세의무의 범리는 민법상 연대채무의 범리와도 상반되어 문제가 있고, 내국세법상 연대납세의무에 비해 제한의 정도가 크다는 지적²³⁸⁾이 제기되고 있다.

237) 이에 대한 자세한 것은 김광수, 『관세법상 연대납세의무에 대한 연구』, □관세학회지□, 제7권, 제1호, 한국관세학회, 2006, p. 1 이하 참조.

따라서 관세법상의 연대납세의무에 있어서는, ① 관세의 연대납세의무자로서 신고인의 조건을 명확히 하여야 할 것이다. 현행법상 연대납세의무자는 수입신고인으로 되어 있는데, 수입신고인과 납세신고인의 구분을 명확히 하여 이와 관련된 혼란의 소지를 없애야 할 것이다. ② 아울러 연대납세의무를 지우기 위한 신고인의 책임한계를 명확히 하여야 할 것이며, ③ 수입화물에 대한 실질적인 재산권을 향유하는 당사자에 대한 연대납세의무자를 지정할 필요가 있다²³⁹⁾.

제2절 외국의 연대납세의무제도

1. 일본

일본 舊 國稅徵收法(明治 30. 3. 29. 法律 第21号)은 “공유물, 공동사업 또는 공동사업으로 인하여 생긴 물건에 관계되는 국세 및 체납처분비는 납세자가 연대하여 그 의무를 부담한다”고 하여(동법 제4조의 5), 연대납세의무를 규정하였다. 그런데 國稅通則法(昭和 37. 4. 2. 法律 第66号)이 제정되면서 동법에서 연대납세의무에 관한 위 구 국세징수법의 규정을 수계하고 있다. 즉, 동법 제8조에는 “국세에 관한 법률의 규정에 의하여 국세를 연대하여 납부할 의무에 대해서는 민법 제432조로부터 제434조까지, 제437조 및 제439조로부터 제444조까지(연대채무의 효력 등)의 규정을 준용한다”고 하고 있고, 동법 제9조에서는 “공유물 공동사업 또는 당해사업에 속하는 재산에 관계되는 국세는 그 납세자가 연대하여 납부할 의무를 진다”고 규정하여, 국세의 연대납부의무에 대해서는 민법을 준용하도록 하고 있고, 공유물 등과 관련

238) 즉 관세법상 신고인을 연대납세의무자로 규정한 것은 세법상 연대납세의무자에 관한 규정과 비교하여 볼 때, 수입신고인에게 과도한 의무부담을 지우는 것으로서 그 제한의 정도가 크다는 것이다.

239) 김광수, 전계논문, pp. 19~21.

되는 국세의 연대납세의무에 대해서도 규정을 두고 있는 것이다. 그리고 이 규정들은 현행법상으로도 동일하며, 地方稅法에도 공유물·공동사업에 대한 조세 및 공동사업 등에 관계되는 특별징수의무와 관련하여서도 연대납세의무에 대한 규정이 있다(동법 제10조의 2 제1항·제2항 참조).

또한 각 개별 세법에도 연대납세의무와 관련된 규정들이 산재되어 있는바, 이를 정리하여 보면 일본 세법상 연대납세의무와 관련된 법규정들은 대체로 다음과 같다. ① 연대납세의무에 대한 민법규정 준용에 대한 규정(國稅通則法 제8조), ② 공유물에 관한 국세의 연대납부의무(國稅通則法 제9조), ③ 법인의 분할에 관한 국세의 연대납부의무(國稅通則法 제9조의 2), ④ 등록면허세에 대한 연대납부의무(登録免許稅法 제3조), ⑤ 무한책임사원에 대한 제2차납세의무의 연대(國稅徵收法 제33조), ⑥ 상속 및 증여세에 있어서의 연대납부의무(相續稅法 제34조), ⑦ 소비세에 대한 연대납세의무(關稅法 제13조의 3)²⁴⁰).

일본 세법상 연대납세의무의 법률관계는 우리나라와 대동소이하다고 할 수 있다. 즉 기본적으로 위에서 본 바와 같이 민법의 규정을 준용하고 있으며, 그 결과 조세채권자는 연대납세의무자 1인에게 납부를 요구하거나 혹은 전원에 대해 납부를 요구할 수도 있다. 연대납세의무자 1인에 대한 납부요구는 나머지 납세의무자에 대해서도 그 효력을 발생하지만, 불의타를 방지하기 위해 확정·징수와 관련된 처분의 효력은 처분의 상대방에 대해서만 그 효력을 발생한다고 보는 것이 일반적이다.

연대납세의무자 1인이 조세의 전부 또는 일부를 납부한 경우에는 나머지 자들의 납세의무도 그 한도에서 소멸되며, 이 경우 조세를 납부한 자는 다른 납세의무자들에 대해 구상권을 행사할 수 있다. 연대납세의무자로부터 납부되었던 조세가 과오납금에 해당하는 경우 그

240) 川田 剛, 『やさしい国税通則法』, 平成17年度版, 大蔵財務協會, 2005, p. 95 참조.

환급은 이를 납부했던 자에 대해서만 가능하다고 보고 있다²⁴¹⁾.

2. 독일

독일에 있어서도 연대납세의무는 본래의 납세의무자가 납세의무의 이행에 곤란한 사정이 생긴 경우 과세당국이 연대납세의무(Haftung)가 있는 제3자에게 연대납부고지서를 발송하고 그 자에게 납세의무의 이행을 요구한다²⁴²⁾. 다만 그 전제조건으로는 제3자에게 연대납부의무가 존재하는 경우이어야 한다²⁴³⁾.

독일의 경우 구 조세조정법(Steueranpassungsgesetz, 1934) 제7조 “동일한 세법상의 급부를 부담하거나 또는 동일한 세법상의 급부에 대하여 서로 책임을 부담하는 다수인은 연대채무자(Gesamtschuldner)이다(동조 제1항). 합산부과를 받거나 또는 1개의 조세에 서로 관여하는 다수인은 연대채무자이다. 이들 중 1인 또는 수인이 합산부과에서 분리되거나 또는 1개의 조세에 독립하여 관여하면 면세로 되는 경우에도 같다(동조 제2항). 각 연대채무자는 모든 급부를 부담한다. 연대채무자 중 어느 누구에게 청구할 것인가는 과세당국의 자유이다. 과세당국은 각 연대채무자에 대하여 부담된 급부의 전부 또는 일부를 청구할 수 있다(동조 제3항). 연대채무자 중 1인이 한 납부는 다른 연대채무자를 위하여 그 효력이 있다. 전액의 납부가 있을 때까지 모든 연대채무자는 의무를 진다(동조 제4항). 납부의무 이외의 다른 의무를 이행하는 경우(예컨대, 통지)에 연대채무자 중 1인이 한 의무의 이행은 다른 연대채무자도 당해의무를 이행하는 것이 과세당국에 대하여 이유 있는 경우에는 다른 연대채무자에 대하여 그 효력이 없다(동조 제5

241)金子 宏, 『租稅法』 第十一版, 弘文堂, 2006, pp. 158~159.

242) 김유찬, 『주요국의 조세제도 - 독일편 -』, 서울: 한국조세연구원, 2004, p. 35.

243) 여기서 연대납부의무자는 독일 국세기본법(Abgabenordnung, AO)상의 납세의무자를 말한다(§ 33 AO 참조).

항). 제1항 또는 제3항 제2단 및 제3단의 규정과 다른 세법상의 특별규정은 그 적용에 지장을 받지 않는다(동조 제6항)”고 규정하였다. 그리고 현행 독일 조세기본법(Abgabenordnung, 1977)은 조세조정법의 위규정을 수계하고 있다. 즉, 위 법 제44조에는 “조세채무관계에 의하여 생긴 동일한 급부를 서로 병렬적으로 부담하는 자, 그 급부에 대하여 책임을 부담하는 자 또는 1개의 조세에 관하여 합산하여 사정된 자는 연대채무자로 한다. 다른 규정이 없는 한 각 연대채무자는 전체의 급부를 부담한다(동조 제1항). 연대채무자 중 1인에 의한 이행은 다른 채무자에 대해서도 그 효력이 있다. 상계 및 제공된 담보에 대해서도 전단의 규정과 같다. 기타의 사항은 그것이 생긴 연대채무자의 이익 또는 불이익에 대해서만 효력이 생긴다. 합산사정의 경우에 있어서 집행의 제한에 관한 제268조 내지 제280조까지의 규정(연대채무의 배분)은 그 효력에 영향을 받지 않는다(동조 제2항)”고 규정하고 있다.

위 조문 외에 독일 국세기본법과 각 개별 세법에서 규정하는 중요한 연대납세의무 규정을 살펴보면 다음과 같다²⁴⁴). 먼저 국세기본법이 규정하는 연대납세의무로는 ① 대리인의 연대납세의무(§ 69), ② 피대리인의 연대납세의무(§ 70), ③ 탈세자의 연대납세의무(§ 71), ④ 연결납세자의 연대납세의무(§ 73), ⑤ 기업인수자의 연대납세의무(§ 75) 등이 있고, 각 개별세법에서 규정하는 연대납세의무로는 ① 근로소득세의 경우 고용자의 연대납세의무(소득세법 § 42d), ② 상속세의 경우의 연대납세의무(상속세법 §20 Abs. 3.), ③ 부동산세의 연대납세의무(부동산세 § 3), ④ 기부금의 경우의 연대납세의무(소득세법 § 10b Abs. 4, 법인세법 § 9), ⑤ 부가가치세의 연대납세의무(부가가치세법 § 18 Abs. 8., 동법 시행령 § 55) 등이다.

244) 이에 대한 자세한 것은 김유찬, 전거서, pp. 35~36 참조.

3. 오스트리아

오스트리아 조세기본법(Bundesabgabenordnung, 1961)은 제6조 내지 제8조에서 연대채무 및 책임(Gesamtschuld und Haftung)에 관하여 다음과 같이 규정하고 있다.

즉, 동법 제6조에는 “조세규정에 의하여 동일한 세법상의 급여를 부담하는 자는 이를 연대채무자로 한다(불가분공동채무자, 오스트리아 민법 제891조)(동조 제1항). 합산조정된 자 또는 1개의 조세에 대하여 공동으로 과세된 자는 이를 연대채무자로 한다. 이들 중 1인 또는 수인이 분할사정에 의하면 비과세되는 경우에도 또한 같다(동조 제2항)”. 동법 제7조에는 “조세규정에 의하여 1개의 조세에 대하여 책임을 부담하는 자는 그 책임의 실행(제224조 제1항)에 의하여 연대채무자로 된다. 인적책임(제1항)은 부수적청구권(제3조 제1항 및 제2항)에도 미친다”고 규정하고 있고, 동법 제8조에는 “조세규정이 1개의 조세에 대하여 물적 책임을 단독으로 또는 인적 책임과 함께 규정하고 있는 때에는 조세관청은 조세의 완납을 받을 때까지 납세의무자에게 청구하고, 인적책임 및 물적책임도 실행할 수 있다”고 규정하고 있다²⁴⁵⁾.

4. 시사점

이상에서는 주요국 세법상의 연대납세의무에 대해서 살펴보았다. 외국의 경우 연대납세의무를 규정하고 있는 나라들 중에서, 일본의 세법상 연대납세의무의 법률관계는 우리나라와 대동소이하다. 즉 기본적으로 민법의 규정을 준용하고 있고, 그 결과 조세채권자는 연대납세의무자 1인에게 납부를 요구하거나 혹은 전원에 대해 납부를 요구할 수도 있다. 또한 연대납세의무가 각 개별 세법에 산재해 있는 점 등도 법

245) 강인애(1989a), 전계논문, p. 50.

체계면에서는 우리나라와 대동소이하다.

독일의 경우 연대납세의무는 본래의 납세의무자가 납세의무의 이행에 곤란한 사정이 생긴 경우에 과세당국이 연대납세의무가 있는 제3자에게 납부고지서를 발송하고 그 자에게 납세의무의 이행을 요구하는 방식이다. 독일의 조세기본법은 조세채무관계에 있어서의 연대채무자에 대한 정의를 두고 있어서(동법 제44조) 연대납세의무에 대한 법률관계를 분명히 하고 있는 점은 우리에게 시사하는 바가 있다. 각 개별세법에 연대납세의무가 산재하고 있는데, 탈세자의 연대납세의무, 연결납세자의 연대납세의무, 기부금의 연대납세의무 등과 같이 상세한 규정을 두고 있음도 참조할 필요가 있다고 판단된다. 독일은 우리나라 및 일본과는 달리 민법상의 연대채무 규정을 준용하는 규정을 찾아볼 수 없음도 참조할 필요가 있다고 판단된다.

제3절 연대납세의무의 문제점

이상에서는 우리나라 연대납세의무의 현황에 대해서 자세히 살펴본 뒤, 주요국의 연대납세의무를 비교법적으로 살펴보았다. 그리고 이와 같은 제도의 분석과 입법례를 통한 상호 비교를 토대로 우리 연대납세의무제도의 문제점을 도출하고 다음 절에서 그 개선방안에 대해 살펴보기로 한다.

그 검토의 방향은 주로 세 가지 주요 논점을 대상으로 하고 있는데, 먼저 우리 법체계상 연대납세의무제도의 문제점을 기본적인 검토사항으로 하여, 다음으로 우리 법규의 용어사용에 대한 문제점 그리고 마지막으로 연대납세의무제도가 가지고 있는 개개인의 재산권 처분의 자유 제한이라는 제도상의 불합리한 점에 대해 살펴보기로 한다.

1. 법체계상의 문제점

앞에서 본 바와 같이 우리 세법은 국세기본법 제25조의 2에서 '연대납세의무에 관한 민법규정의 준용'이라는 표제하에 연대납세의무에 관해 민법의 법리를 준용하도록 하고 있다. 즉 동조는 "이 법 또는 세법에 의하여 국세·가산금과 체납처분비를 연대하여 납부할 의무에 관하여는 민법 제413조 내지 제416조, 제419조, 제421조, 제423조 및 제425조 내지 제427조의 규정을 준용한다"고 하고 있는 것이다. 그리고 이와 같은 법리는 지방세에도 그대로 이어져, 우리 지방세법 제18조 제4항은 공유물의 연대납세의무와 관련하여 국세기본법과 같은 통칙적인 규정을 두고 있다.

그러나 세법상 연대납세의무의 경우에는 법률에 의해 직접 성립되는 것임에 비해, 민법상 연대채무는 법률의 규정뿐만 아니라 당사자간의 법률행위(계약)에 의해서도 성립되는 것으로 서로 간에는 그 성립에 있어서도 차이가 있으며, 근본적으로 세법상 연대납세의무는 공법상 법률관계인 조세채무에 관한 것이고 민법상 연대채무는 사법상 법률관계인 일반 민사채무에 관한 것이어서 양자는 분명한 차이가 있는 것이다.

그럼에도 불구하고 민법의 법리를 그대로 준용하도록 하는 규정을 두고 있는 것은, 비록 법이 서로 다른 성질의 규정에 대해서는 준용을 하지 않는 방식으로 그 차이점을 반영하도록 한다 하더라도, 종국적으로는 양 법체계 간의 특수성을 제대로 반영하지 못할 우려가 없지 않으며, 양자의 법리가 혼용됨으로써 제도의 운용상 문제가 발생할 소지가 매우 높다고 하겠다.

2. 법률용어의 혼용에 대한 문제점

세법상 연대납세의무의 경우 개별 세법의 각 조문에 연대납세의무

와 관련한 표현이 일관되어 있지 않다. 즉 일부 조문에서는 “연대하여 납부할 의무를 진다”(국세기본법 제25조 제1항, 지방세법 제18조 제1항·제2항·제3항, 상속세 및 증여세법 제3조 제4항·제4조 제3항, 인지세법 제1조 제2항 등)라고 하고 있고, 어떤 경우에는 “연대하여 납세의무를 진다”(소득세법 제2조 제1항 단서, 같은 법 제2조 제3항), “연대하여 납부할 책임을 진다”(국세기본법 제25조 제2항·제3항, 법인세법 시행령 제127조 제1항, 소득세법 제157조 제1항)라고 하는 등 표현이 여러 가지이다.

이에 대해 마치 우리 세법상의 연대납세의무가 연대급부의무와는 구별되는 별도의 제도로, 어느 경우에는 연대납세의무로 또 어느 경우에는 연대급부의무로 이해할 오해의 소지도 없지 않고, 양자를 무조건 동일하게 볼 경우에도 이에 따르는 문제가 없다고는 할 수 없다.

3. 소유권 제한에 대한 문제점

일본 상속세법 제34조 제1항은 “동일한 피상속인으로부터 상속 또는 유증(제21조의 9 제3항의 규정의 적용을 받는 재산과 관련되는 증여를 포함한다)에 의해 재산을 취득한 모든 사람은 그 상속 또는 유증에 의해 취득한 재산과 관련되는 상속세에 대해, 해당 상속 또는 유증에 의해 받은 이익의 가액에 상당하는 금액을 한도로서 서로 연대납부의 책임을 진다”고 규정하여, 상속·유증재산에 대한 연대납세의무를 지우고 있다.

그런데 이 규정에 대해 최근 일본의 유력설은 대체로 다음과 같은 두 가지 이유를 들어 공동상속인 등의 상속재산에 대한 소유권, 즉 자기의 상속세 납부 후의 잔여상속재산을 처분하는 자유가 심히 제한을 받고 있다고 주장한다²⁴⁶⁾. 첫째 공동상속인 중에 피상속인의 배우자

246) 村上 潤, “連帶納付義務の法的問題の再検討: 連帶納付義務の法的性格と「受けた利益」概念の再検討”, 『立命館法政論集』2004年 第2号, 立命館大

나 일친(一親) 등의 혈족 이외에 수익자가 있는 경우에는 당해 수익자에게는 상속세액의 20%의 가산규정(일본 상속세법 제18조 참조)이 적용되기 때문에, 그가 자신의 상속세를 완납하지 않으면 2할 가산된 연대납부의무를 부담하게 된다. 따라서 상속인은 이 2할 가산된 연대납부의무를 고려하여 보다 많은 상속재산을 준비해 두지 않으면 안 되는 것이다²⁴⁷⁾. 둘째 상속인이 자기의 상속세를 완납했어도 다른 공동상속인 등이 상속세의 연납허가를 받아 그 연납에 관계된 분납세액 등이 완납되지 않은 때에는 연대납부의무의 부담을 지게 될 가능성이 높다. 특히 일본의 경우 버블경제의 붕괴로 토지 등의 상속재산이 만족스러운 대가로 매각되지 못하고, 분납세액 등의 납부가 어렵게 되어 문제가 발생하는 상황이 빈번함을 들어, 납세의무자는 자신의 이익에 상당하는 만큼의 상속재산을 유보해 두지 않으면 안 되게 되었다.

따라서 이와 같은 문제점이 개인의 재산권과 사적 자치에 대한 심한 제한을 가하게 된다는 것이 이 유력설의 지적이며, 일본과 유사한 상속세제를 운영하고 있는 우리나라에 있어서도 이와 같은 점이 문제가 될 수 있는 여지가 없지 않다고 할 것이다. 특히 우리나라에서도 3년(가업상속의 경우 5년)을 한도로 하는 연부연납제도가 운영되고 있고, 또한 최근에 부동산 가격 상승에 따른 버블 논쟁이 있는 점을 고려한다면, 일본의 두 번째 상황과 같이 개인의 재산권과 사적 자치에 대한 제한을 받을 수 있을 가능성이 점증하고 있다고 하겠다.

学法学会, 2004, p. 83.

247) 다만 공동상속인 등이 서로의 납부상황을 항상 파악하여 미납자에게는 납부를 재촉하고, 때로는 대표자가 납세자금을 예상하고 납부하는 등의 대책도 취할 수 있지만 그것이 제도상 의무를 지울 수 있는 것은 아니고, 또한 그와 같은 연대관계가 연대납부의무자인 '동일한 피상속인으로부터 상속 또는 유증으로 인해 재산을 취득한 모든 사람' 간에 존재한다고 보이지는 않는다.

제4절 연대납세의무의 개선방안

1. 법체계상의 개선방안

세법상의 연대납세의무와 민법상 연대채무는 분명한 차이가 있음에도 불구하고 민법의 법리를 그대로 준용하도록 하는 규정을 두고 있다. 비록 법이 서로 다른 성질의 규정에 대해서는 준용을 하지 않는 방식으로 그 차이점을 반영하도록 한다 하더라도, 중국적으로는 양 법체계 간의 특수성을 제대로 반영하지 못할 우려가 없지 않으며, 양자의 법리가 혼용됨으로써 제도의 운용상 문제가 발생할 소지가 매우 높다고 하겠다.

따라서 중국적으로는 민법상 연대채무를 준용하는 방식의 법체계를 탈피하여, 세법상 독자적인 연대납세의무의 규정을 설치하는 입법적 개선이 요구된다고 할 것인데, 이와 같은 현상은 우리 세법이 조세법률관계의 특수성을 좀 더 깊게 배려하지 못한 채 단순히 사법의 관련 규정을 준용하는 형식을 자주 취한 것과 일맥상통하는 것으로서, 최근에 세법과 민사법 간의 특수성을 인정하여 양자를 독자적으로 이해하려는 움직임²⁴⁸⁾과도 조화를 이룬다고 할 것이다.

2. 법률용어의 혼용에 대한 개선방안

연대납세의무와 연대납부책임에 대해서는 납세의무 있는 자의 연대납부의무를 '연대납세의무'라고 하고, 납세의무 없는 자의 연대납부의무를 '연대납부책임'이라고 하는 견해도 있고,²⁴⁹⁾ 납세의무 있는 자의

248) 최근 조세법과 민사법의 차이점 및 양자의 특수성을 제도의 운영에 반영하고자 하려는 것으로는 황진영, 「조세민사소송에 있어서 사해행위취소에 관한 연구」, 연세대학교 박사학위논문, 2006. 8. 참조.

249) 김완석, 전계논문, p. 2.

연대납부의무를 연대납세의무로 보는 것은 동일하나, 납세의무 없는 자가 제2차적으로 납부의무를 부담하는 연대납부의무를 연대납부책임이라고 보는 견해도 있다²⁵⁰⁾. 또한 연대납세의무와 연대납부책임을 대체로 혼용하여 사용하는 견해도 보인다²⁵¹⁾.

따라서 연대납세의무에 대해 앞에서 본 바와 같이 세법상 고유의 조문을 설치한다고 할 경우, 향후에는 여기에 더해 법률용어의 혼용에 대한 부분도 입법자가 일관성 있는 용어로 통일하여 표기하여야 할 것으로 판단된다. 나아가서는 독일 조세기본법 제44조와 같이 연대납세의무자에 대한 정의 규정을 두는 방안도 한 번 고려할 필요가 있다고 판단된다.

다만 이와 같은 부분은 연대납세의무의 규정에 대해 국한하여 본다면 가장 해결하기 쉬운 문제점이 될 것이나, 보다 근본적으로 우리나라 세법체계가 일관되어 있지 못하고, 제도 또한 그 변동이 잦은 데다, 입법담당자도 일관성이 없고, 정책의 변화에 시급하게 대처하기 위해 입법을 위한 준비기간도 매우 짧은 형편이어서 법률용어의 사용을 일관성 있게 운용한다는 것은 아주 용이하지 않은 부분이라 할 것이다.

결국 이와 같은 문제도 우리나라 세법의 안정성과 제도 및 정책수립과 시행에 있어서의 일관성 그리고 적절한 조세개혁 등이 조화롭게 이루어질 때 가능한 것으로서 향후 지속적으로 풀어가야 할 부분이라고 생각된다.

3. 소유권 제한에 대한 개선방안

우리나라의 상속세제는 일본과 유사한 면이 다수 있고, 연부연납제

250) 강인애, □조세법Ⅲ□, 조세통람사, 1990, p. 78; 北野弘久, 前掲書, p. 354.

251) 김두형, 『조세법상 연대납세의무와 연대납부책임』, □연세법학연구□ 제2집, 서울: 연세대학교 법학연구소, 1992, p. 277 이하.

도도 있다. 우리나라의 연부연납제도는 3년(가업상속의 경우 5년)을 한도로 운영되고 있고, 또한 최근에 부동산 가격 상승에 따른 버블 논쟁이 있는 점을 고려한다면, 일본의 두 번째 상황과 같이 개인의 재산권과 사적 자치에 대한 제한을 받을 수 있을 가능성이 점증하고 있다고 하겠다.²⁵²⁾

결국 이상과 같은 문제를 극복하기 위해서는 우선 상속·증여세의 연대납세의무가 개인의 재산권 처분의 자유를 제한하는 정도로 경직되게 운영되어서는 안 될 것이며, 자신의 납세의무를 제대로 이행한 연대납세의무자의 경우에는 불측의 손해를 입지 않도록 안전판이 마련되어야 할 것이라고 본다. 또한 연대납세의무자 중에서 자신의 의무를 이행한 자에 대한 인센티브에 대한 고려도 검토되어야 하리라 본다²⁵³⁾. 그리고 이러한 문제는 비단 상속·증여세제에 국한된 것은 아니고, 연대납세의무 일반에 대해 아울러 고려되어야 할 것으로 생각된다.

252) 즉 부동산버블이 붕괴되어 부동산 등의 상속재산이 만족스러운 대가로 매각되지 못해서 연부연납세액의 납부가 어렵게 되는 상황이 발생한다면 개인의 재산권과 사적자치에 대한 제한을 받을 가능성이 있다고 판단된다.

253) 다만 이와 같은 입법론은 민법상 연대채무와 직접적인 연관이 있는 것이고, 구체적인 대안에 대해서는 향후 논의 과제로서 검토되어야 할 부분이라고 생각된다.

제6장 결어 : 정책적 제언

지금까지 조세채권과 일반채권과를 비교하여 현행 국세기본법의 개편방안을 제시하였다. 국세우선의 원칙 규정, 연대납세의무규정, 제2차 납세의무 규정에서 개편되어야 할 내용 중 주요한 내용을 정리하면 다음과 같다.

첫째, 법정기일 중 납세고지서의 발송일을 납부기한으로 바꾸어야 한다. 납세증명서 개선을 통해 담보권자가 담보물권 설정시 조세채권의 유무 및 액수를 알 수 있다고 하더라도 그러하다.

둘째, 당해세의 범위를 축소하여야 한다. 대법원 관례에서 당해세의 범위를 제한하는 경우를 명문화하여야 한다. 더 나아가 상속세와 증여세는 당해세에서 제외하여야 한다. 종합부동산세의 경우에도 그러하다.

셋째, 확정 전 압류의 소급효를 제한하여야 한다. 압류등기 또는 등록이 있더라도 법정기일은 신고일이나 납세고지서의 발송일(개정이 된다면 납부기한)로 보고 그 이전 압류등기 또는 등록은 가압류 정도의 효력만을 부여하여야 한다.

넷째, 담보재산 양도시 우선순위를 개선하여야 한다. 과세관청의 압류등기 또는 등록이 없는 경우에도 양도인에게 조세채무를 부담할 충분한 재산이 없는 경우에 한하여 양도된 담보재산의 환가절차에서 담보권자가 배당받을 금액 중에서 그 재산이 양도되지 않았다면 담보권자에게 배당되지 않았을 금액을 한도로 징수하도록 하여야 한다. 담보권자의 담보설정일이 양도인에 대한 조세채권의 법정기일보다 우선하는 경우에는 양수인에 대한 조세채권의 법정기일이 담보권자의 담보설정일보다 우선하는 경우에도 담보권의 우선순위를 인정하여야 한다

다섯째, 민법상 연대채무를 준용하는 방식의 법체계를 탈피하여, 세법상 독자적인 연대납세의무의 규정을 신설하는 것이 필요하다. 세법상 연대납세의무의 경우에는 민법상 연대채무와 차이점을 분명하게 하기 위해서이다.

여섯째, 세법상 독자적인 연대납세의무 규정을 신설할 경우에, 현재 혼용하고 있는 연대납세의무에 대한 법률용어를 일관성 있게 통일하는 것이 필요하다.

일곱째, 연부연납제도로 인해서 상속·증여세의 연대납세의무가 개인의 재산권 처분의 자유를 제한하지 않도록 운영되어야 할 것이다.

여덟째, 청산인 등의 제2차납세의무의 경우 징수순위에 관한 규정의 신설, 잔여재산의 분배 또는 인도를 받은 자의 한도액의 개선, 개별세법상의 중복적인 규정의 삭제 등을 개편안으로 제시할 수 있다.

아홉째, 과점주주의 제2차납세의무제도는 폐지하는 것이 타당하나, 현행대로 존치하는 경우에는 과점주주 중 일정한 요건을 갖춘 자의 축소, 코스닥상장법인의 주주에 대한 적용 배제, 특수관계자의 범위의 축소 등이 필요하다.

열 번째, 사업양수인의 제2차납세의무의 경우 사업에 관한 국세 세목의 명료화와 그 범위의 축소하여야 한다.

열한 번째, 법인격 없는 사단 등의 납세의무, 실질소득자 등의 납세의무에 대하여도 제2차납세의무를 신설하는 것이 바람직하다.

열두 번째, 압류한 재산 중 제2차납세의무자의 재산은 본래의 납세의무자의 재산을 매각한 후가 아니면 매각할 수 없도록 하여야 한다.

열세 번째, 제2차납세의무의 부과권의 제척기간에 관한 규정을 명료화하여야 한다.

위에서 제시한 현행 국세기본법의 개편은 내용적 측면 중 조세채권과 민사채권의 조화에 국한한 것이다. 국세기본법의 개편은 그 이외에도 납세자의 권리보호 측면에서의 개편, 내용뿐만 아니라 형식적 측면

의 개편, 내용과 형식을 함께 고려한 측면의 개편도 가능할 것이다. 이러한 연구는 우리나라 세법 전체의 체제 개편이라는 큰 틀 안에서 종합적이고도 지속적으로 이루어져야 할 것이다. 이번 연구가 국제기본법 개편의 모든 것을 다루지는 못했지만 세법의 기본법과 법학의 기본법인 민법의 조화에 기여하기를 바란다.

참 고 문 헌

- 강인애, 『조세법상의 연대납세의무(상)』, □인권과 정의□, 제156호, 서울: 대한변호사협회, 1989. 8.
- _____, 『조세법상의 연대납세의무(하)』 □인권과 정의□, 제158호, 대한변호사협회, 1989. 10.
- _____, □조세법 Ⅲ□, 조세통람사, 1990.
- _____, □조세법연구 Ⅲ□, 한일조세연구소, 2006.
- 곽윤직, □물권법□, 제7판, 박영사, 2005.
- _____, □민법주해 [VI]□, -물권(3), 박영사, 1999.
- _____, □민법총칙□, 제7판, 박영사, 2003.
- _____, □채권총론□, 제6판, 박영사, 2005.
- 구연창, 『가족법개정의 의의와 문제점』, □사법행정□, 31권 6호(1990년 6월호), 한국사법행정학회, 1990. 6.
- 국세청, □2005 개정세법 해설□, 국세청, 2005.
- 김경중, 『강제집행등과 체납처분의 절차조정법의 입법론적 연구』, 서울시립대학교 세무대학원 세무학박사 학위논문, 2006. 8.
- 김광수, 『관세법상 연대납세의무에 대한 연구』, □관세학회지□, 제7권, 제1호, 한국관세학회, 2006.
- 김두천, 『제2차 납세의무자에 대한 고찰』, □월간 세무사□, 1985년 9월호, 한국세무사회, 1985.
- 김두형, 『조세법상 연대납세의무와 연대납부책임』, □연세법학연구□, 제2집, 서울: 연세대학교 법학연구소, 1992.
- 김면규, □세법강의 제1부: 통칙·간접세 편□, 서울: 한국세정신보사, 1984.

- 김백영, 『제2차 납세의무를 지는 과점주주에 관한 입증책임』, □조세판례연구 III□, 법률정보센터, 1994.
- 김성수, □稅法□, 법문사, 2003.
- 김완석, 『당해세 우선권의 위헌성』, 『조세판례백선』, (사)한국세법학회 편, 박영사, 2005.
- _____, 『공동사업에 대한 소득세의 쟁점』, □세무사□, 제23권 제1호(통권 제104호), 한국세무사회, 2005.
- _____, □알기 쉬운 조세법체계로의 개편방향□, 한국조세연구원, 2006. 12.
- _____, 『연대납세의무의 해석상 논점』, □법률행정논집□, 9권, 서울시립대학교 법률행정연구소, 2001.
- _____, 『주주의 제2차 납세의무에 관한 연구』, □토지공법연구□, 제25집, 한국토지공법학회, 2005.
- _____, □법인세법론□, (주)광고이텍스, 2006.
- _____, □세법상 특수관계인과 관련된 문제점 및 개선방안□, 한국경제연구원, 2005.
- _____, □소득세법론□, 2004년 개정증보판, 서울: 광고TNS, 2004.
- 김용대, 『단계적 제2차 납세의무』, □조세법연구(II)□, 세법연구회, 1996.
- 김유찬, □주요국의 조세제도 - 독일편 -□, 서울: 한국조세연구원, 2004.
- 김윤수, □과점주주 및 최대주주의 납세의무에 관한 연구□, 서울시립대 세무대학원 석사학위논문, 2004.
- 김형배, □채권총론□, 제2판, 박영사, 1998.
- 나성길, 『국세의 우선여부 판정기준으로서의 법정기일에 대한 고찰』, 『국세월보』 2001년 6월호.
- 남장우, 『법인격부인의 법리-독일 학설의 논의를 중심으로-』, □안암법학□, 제3권, 1995.
- 류승구, 『연대납세의무에 관한 고찰: 실정 세법상의 해석을 중심으로』,

- 서라벌대학논문집□, 제20집, 서라벌대학, 2001.
- 박요찬, 「국세채권우선원칙에 대한 연구 : 해석론을 중심으로」, 서울
시립대학교 세무대학원 세무학석사 학위논문, 2002.
- 박훈, 육윤복, 「제2차 납세의무자인 과점주주의 요건과 그 제한」, □조
세법연구□, X-1, 사단법인 한국세법연구회, 2004.
- 사법연수원, □조세법총론□, 2006.
- 손주찬, □상법(상)□, 제14정판, 박영사, 2003.
- 송쌍중, □국세징수·구제·처벌법□, 서울시립대학교, 2004.
- 施正文, 「중국세수통칙법의 지위와 구조에 관한 연구」, 사단법인 한국
세법학회 국제세법 학술대회 자료집, 2006. 11. 23.
- 안경봉, 「조세법상 법인격부인론」, □사회과학연구□, 제18집 제2권, 영
남대학교 사회과학연구소, 1999.
- 오병선, 「사업양수인이 제2차 납세의무자로서 부담하는 국세의 범위」,
□특별법연구□, 제2권, 특별소송실무연구회, 1985.
- 오승원, 「지방세우선권에 관한 연구」, 서울시립대학교 세무대학원 세
무학 석사학위논문, 2007.
- 이상원, 「당해세의 의미와 거래징수의 성질」, 『사법행정』 25권 10호,
1984.
- 이종남, □조세법연구□, 법조문화사, 1975.
- 이창희, □세법강의□, 제5판, 박영사, 2006.
- 이철송, 「제2차 납세의무제도의 타당성의 반성」, □계간 세무사□, 제10
권 제3호(통권 64호), 한국세무사회, 1992.
- 이철송, □국세통칙법의 개정방향에 관한 연구□, 한국조세연구원, 1994.
- 이태로·안경봉, □조세법개론□, 박영사, 2001.
- 이형구·전승훈(편), □조세·재정정책 50년 증언 및 정책평가□, 한국
조세연구원, 2003. 12.
- 이희배, 「가족정책의 전개와 개정가족법의 조명」, □가족법학논총(박병
호교수 환갑기념논문집)□, 박영사, 1991.

- 임승순, □조세법□, 2005년판, 박영사, 2005.
- _____, □조세법□, 박영사, 2006.
- 장경학, □물권법□, 법문사, 1987.
- 장재식, □조세법□, 서울대학교출판부, 1995.
- 정덕장, 『제2차 납세의무』, 재판자료 제17집, 조세사건의 제문제, 법원
행정처, 1983.
- 정동윤, □회사법□, 제7판, 법문사, 2001.
- 정병용, □민법과 세법-민법을 중심으로 한 조세의 이해-□, 개정 2판,
영화조세통람, 2006.
- 지원림, □민법강의□, 제4판, 홍문사, 2006.
- 최광호, 『조세우선의 원칙과 담보목적물의 양도』, 『조세연구』 제1권,
사단법인 조세연구포럼 편, 세경사, 2001. 8.
- 최기원, □상법학신론(상)□, 박영사, 2003.
- 최명근, 『법인격 부인의 법리와 주주 등의 보충납세』, □계간 세무사□,
1992년 가을호, 한국세무사회, 1992.
- _____, 『사업양수인의 제2차 납세의무에 관한 입법론적 고찰』, □조세
법학연구□, 제1집, 한국조세법학회, 1986.
- _____, □세법학총론□, 세경사, 2006.
- 최병욱, 『헌법에 비추어 본 가족법』, □민사판례연구□, 제13집, 민사판
례연구회, 1991.
- 韓琿熙 외 4인, 『2000년대를 향한 한국가족법의 位相에 관한 연구』,
□가족법연구□, 제5호, 한국가족법학회, 1991.
- 황진영, 『조세민사소송에 있어서 사해행위취소에 관한 연구』, 연세대
학교 박사학위논문, 2006. 8.
- 황하주, 『제2차 납세의무제도의 문제점』, 조세법의 논점, 조세통람사,
1992.
- 金子宏, □租稅法(第11版)□, 弘文堂, 2006.

- 吉國二郎ほか, □國稅徵收法精解□, 財團法人大藏財務協會, 2005.
- 吉良實, 「第二次納稅義務制度と主たる納稅義務との關係 2」, □稅法學□, 第 257号, 日本稅法學會, 1972.
- 吉良實, 吉良實, 「わが國の第二次納稅義務制度」, 杉村章三郎先生 古稀 祝賀 稅法學論文集, 日本稅法學會, 1970.
- 木村弘之亮, □租稅法總則□, 成文堂, 1998.
- 北野弘久, □コンメンタール相續稅法□, 勁草書房, 1974.
- 三木義一, 「第二次納稅義務の法的性格の再檢討- 租稅債務關係論の基本的展開の一素材として」, □稅理□, 20卷 8号.
- _____, 「第二次納稅義務, 國稅徵收法の諸問題」, □租稅法研究□, 第15号, 租稅法學會, 1987.
- _____, □現代稅法と人權□, 勁草書房, 1992.
- 水野武夫, 「第二次納稅義務」, □日本稅法體系 I -稅法基本原理□, 1982.
- 中川善之助 外(西村信雄 編集), □注釋民法(11): 多數當事者の債權・債權の讓渡□, 東京: 有斐閣, 1965.
- 中川一郎 外, □コンメンタール國稅通則法□, 京都: 三晃社, 1963.
- 志場喜徳郎・荒井 勇(代表編者) 外編, □國稅通則法精解□, 平成16年改訂, 大藏財務協會, 2004.
- 川田 剛, □やさしい國稅通則法□, 平成17年度版, 大藏財務協會, 2005.
- 淺田久治郎, 深谷和夫, 西澤博, □第二次納稅義務制度の實務と理論□, 財團法人大藏財務協會, 2006.
- 清永敬次, □稅法(第6版)□, ミネルヴァ書房, 2005.
- 村上 潤, 「連帶納付義務の法的問題の再檢討: 連帶納付義務の法的性格と'受けた利益'概念の再檢討」, □立命館法政論集□, 2004年 第2号, 立命館大學法學會, 2004.
- 波多野弘, 「稅法における法人格否認の法理」, □稅法學□, 通卷 第351號, 1980.

- Armin Pahlke & Ulrich Koenig, *Abgabenordnung §§ 1 bis 368 Kommentar*.
- Boris I. Bittker & Lawrence Lokken, *Federal Taxation of Income, Estates and Gifts Volume 3*, Warren, Gorham & Lamont, 1999.
- Boris I. Bittker & Lawrence Lokken, *Federal Taxation of Income, Estates and Gifts Volume 4*, Warren, Gorham & Lamont, 1999.
- Chris Whitehouse, *Revenue Law - principles and practice*, Butterworths, 1999.
- Franz Klein & Gerd Orlopp, *Abgabenordnung - einschließlich Steuerstrafrecht*- 7. Aufl., Verlag C.H.Beck, 2000
- Glyn Saunders & Gina Antczak, *Tolley's Corporation Tax 1999-2000*, Tolley Publishing, 1999.
- Klaus Tipke & Heinrich Wilhelm Kruse, *Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung: Kommentar zur AO und FGO*, 16. Auflage, Dr. Otto Schmidt, 2000.
- Klaus Tipke & Joachim Lang, *Steuerrecht*, 18. Aufl., Verlag Dr. Otto Schmidt, 2005.

<국문요약>

국세기본법 개편방안 - 민사채권과의 조화를 중심으로 -

김완석 · 한상국 · 박 훈

세법은 과세관청이 세금을 징수하는 데 납세자가 재산권을 방어하는 차원에서뿐만 아니라 납세자 스스로 세금을 신고 및 납부하는 데에도 중요한 기준이 되고 있다. 납세자와 과세관청 양자의 조세와 관련된 규범이 되는 세법은 통일적이고 이해하기 쉽도록 만드는 것이 필요하다.

약 86여개의 조문으로 구성된 국세기본법은 국세에 대한 다양한 쟁점을 다루고 있다. 납세자와 과세관청의 관계를 대등한 관계로 보는 흐름이 점차 정착됨에 따라 민사채권과 조세채권의 조화라는 관점에서 납세자의 권리행사를 바라볼 수 있을 것이다. 본 보고서는 납세자의 적극적인 권리행사라는 측면에서 종전의 국세기본법상 국세우선의 원칙, 제2차 납세의무, 연대납세의무를 재검토하면서 국세기본법 개편방안을 제시한다.

첫째, 법정기일 중 납세고지서의 발송일을 납부기한으로 바꾸어야 한다. 납세증명서 개선을 통해 담보권자가 담보물권 설정시 조세채권의 유무 및 액수를 알 수 있다고 하더라도 그러하다.

둘째, 당해세의 범위를 축소하여야 한다. 대법원 판례에서 당해세의 범위를 제한하는 경우를 명문화하여야 한다. 더 나아가 상속세와 증여세는 당해세에서 제외하여야 한다. 종합부동산세의 경우에도 그러하다.

세째, 확정 전 압류의 소급효를 제한하여야 한다. 압류등기 또는 등록이 있더라도 법정기일은 신고일이나 납세고지서의 발송일(개정이 된다면 납부기한)로 보고 그 이전 압류등기 또는 등록은 가압류 정도의 효력만을 부여하여야 한다.

넷째, 담보재산 양도시 우선순위를 개선하여야 한다. 과세관청의 압류등기 또는 등록이 없는 경우에도 양도인에게 조세채무를 부담할 충분한 재산이 없는 경우에 한하여 양도된 담보재산의 환가절차에서 담보권자가 배당받을 금액 중에서 그 재산이 양도되지 않았다면 담보권자에게 배당되지 않았을 금액을 한도로 징수하도록 하여야 한다. 담보권자의 담보설정일이 양도인에 대한 조세채권의 법정기일보다 우선하는 경우에는 양수인에 대한 조세채권의 법정기일이 담보권자의 담보설정일보다 우선하는 경우에도 담보권의 우선순위를 인정하여야 한다.

다섯째, 민법상 연대책무를 준용하는 방식의 법체계를 탈피하여, 세법상 독자적인 연대납세의무의 규정을 신설하는 것이 필요하다. 세법상 연대납세의무의 경우에는 민법상 연대책무와 차이점을 분명하게 하기 위해서이다.

여섯째, 세법상 독자적인 연대납세의무 규정을 신설할 경우에, 현재 혼용하고 있는 연대납세의무에 대한 법률용어를 일관성 있게 통일하는 것이 필요하다.

일곱째, 연부연납제도로 인해서 상속·증여세의 연대납세의무가 개인의 재산권 처분의 자유를 제한하지 않도록 운영되어야 할 것이다.

여덟째, 청산인 등의 제2차납세의무의 경우 징수순위에 관한 규정의 신설, 잔여재산의 분배 또는 인도를 받은 자의 한도액의 개선, 개별세법상의 중복적인 규정의 삭제 등을 개편안으로 제시할 수 있다.

아홉째, 과점주주의 제2차납세의무제도는 폐지하는 것이 타당하나, 현행대로 존치하는 경우에는 과점주주 중 일정한 요건을 갖춘 자의 축소, 코스닥상장법인의 주주에 대한 적용 배제, 특수관계자의 범위의 축소 등이 필요하다.

열 번째, 사업양수인의 제2차납세의무의 경우 사업에 관한 국세 세목을 명료화하고 그 범위를 축소하여야 한다.

열한 번째, 법인격 없는 사단 등의 납세의무, 실질소득자 등의 납세의무에 대하여도 제2차납세의무를 신설하는 것이 바람직하다.

열두 번째, 압류한 재산 중 제2차납세의무자의 재산은 본래의 납세의무자의 재산을 매각한 후가 아니면 매각할 수 없도록 하여야 한다.

열세 번째, 제2차납세의무의 부과권의 제척기간에 관한 규정을 명료화하여야 한다.

<Abstract>

The Reformation Plan of Framework Act on National Taxes - Centered on Harmony with Civil Obligatory Right -

Wan Souk Kim, Sang Kook Han, Hun Park

The tax law is becoming an important standard in not only in the aspect of protecting property rights by the taxpayer in collecting taxes by tax office, but also in reporting and paying taxes by taxpayers on their own. It is necessary to make the tax law which becomes the standard related to taxation by both taxpayer and tax office uniform and easy to understand.

The FRAMEWORK ACT ON NATIONAL TAXES('FANT') having about 86 provisions deal with various issues related to national tax. This thesis presents the reformation plan of FANT as it reexamines the Principle of Preference of National Tax('PPNT'), Secondary Liability for Tax Payment('SLTP'), Joint Liability for Tax Payment('JLTP') on the FANT in the aspect called active exercise of rights by the taxpayer.

First, the forwarding date of tax payment notice among legal deadlines must be changed as payment deadline.

Second, the range of concerned tax must be reduced.

Third, the retroactivity of seizure before confirmation must be

restricted.

Fourth, the priority must be improved while transferring the mortgage.

Fifth, it is necessary to newly establish an independent regulation of JLTP on the tax law by escaping the legal system which uses the method of applying joint obligations on the civil law.

Sixth, it is necessary to unite legal terms on JLTP being applied currently in case of newly establishing the JLTP regulations.

Seventh, the JLTP of inheritance tax and gift tax would have to be operated so that they wouldn't restrict the freedom of disposing individual property rights because of annual installment payment system.

Eighth, the new establishment of regulations on collection priority, distribution of remaining property or improvement of limit by one who has accepted the transfer and deletion of overlapping regulations on individual tax laws, etc can be presented in case of SLTP by liquidator.

Ninth, while it is reasonable to abolish the SLTP system by oligopoly shareholder, the reduction of the one possessing set conditions among oligopoly shareholders, elimination of application on shareholder of KOSDAQ listed corporations and reduction of limits by special participants, etc are necessary in case of maintaining it the same way as the present.

Tenth, the clarification of tax items in national taxes related to business and their scope must be reduced in case of SLTP by business undertaker.

Eleventh, it is ideal to newly establish the SLTP even for tax payment obligations of associations that are not corporations and tax

payment obligations of real income earners.

Twelfth, the property of secondary tax payment obligator among seized property must be made so that it cannot be sold before selling the property of original tax payment obligator.

Thirteenth, the regulations on excluded period of imposition rights of SLTP must be clarified.

〈著者略歴〉

김완석

중앙대학교 및 대학원 졸업(법학 박사)
현, 서울시립대학교 세무대학원장 및 지방세연구소장
국세심판원 비상임심판관
한국조세연구원 초빙연구위원

한상국

대만 국립정치대학 법학박사
중국 인민대학 재정금융학원 초빙교수(Visting Professor)
현, 한국조세연구원 연구위원

박 훈

서울대학교 법학과 졸업
서울대학교 법학 박사
현, 서울시립대학교 세무대학원 교수

研究報告書 06-17 국세기본법 개편방안 - 민사채권과의 조화를 중심으로 -

2006년 12월 22일 인쇄
2006년 12월 29일 발행

저 자 김완석·한상국·박 훈
발행인 최용선
발행처 한국조세연구원
□□□-□□□ 서울특별시 송파구 가락동 79-6번지
전화 : 2186-2114(대), www.kipf.re.kr

등 록 1993년 7월 15일 제21-466호

조판및
인쇄 (주) 천 세

© 한국조세연구원 2006

ISBN 89-8191-349-8

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.

값 10,000원