

세법연구 10-09

주요국의 제2차 납세의무제도 연구

김진수 · 김정아 · 조진권

2010. 12

세 법 연 구 센 터

 한국조세연구원

목 차

I. 서론	7
II. 우리나라의 제2차 납세의무	9
1. 개요	9
2. 내용	10
가. 청산인 등의 제2차 납세의무	10
나. 출자자 등의 제2차 납세의무	12
다. 법인의 제2차 납세의무	13
라. 사업양수인의 제2차 납세의무	14
마. 그 밖의 제2차 납세의무	17
3. 제2차 납세의무의 성립과 확정(부과와 징수)	18
4. 본래의 납세의무와의 관계	19
가. 부종성(附從性)	19
나. 보충성(補充性)	19
III. 주요국의 제2차 납세의무제도	22
1. 일본	22
가. 개요	22
나. 무한책임사원의 제2차 납세의무	24
다. 청산인 등의 제2차 납세의무	25
라. 동족회사의 제2차 납세의무	26
마. 법률상 귀속자 등의 제2차 납세의무	27
바. 공동사업자의 제2차 납세의무	29

사. 사업양수인의 제2차 납세의무	30
아. 무상 또는 현저히 낮은 가액에 의한 양수인 등의 제2차 납세의무	30
자. 법인격 없는 단체 등의 제2차 납세의무	32
2. 독일	35
가. 개요	35
나. 법정대리인의 고의 중과실에 대한 책임	36
다. 탈세가담자인 법정대리인의 책임	37
라. 탈세자와 조세범행자의 책임	38
마. 계좌진실성의 의무위반에 대한 책임	38
바. 연결납세에서의 책임	39
사. 물건 소유자의 책임	40
아. 사업양수인의 책임	41
3. 미국	44
가. 개요	44
나. 재산양수인(Transferees)의 납부책임	44
다. 수탁자(Fiduciaries)의 납부책임	46
IV. 국제비교 및 시사점	50
1. 국제비교	50
가. 형태	50
나. 출자자에 대한 제2차 납세의무	54
다. 고의나 과실 여부	54
라. 주된 납세의무와의 관계	56
마. 납부책임범위	57
2. 시사점	60
V. 결 론	62
참고 문헌	63

표목차

〈표 II-1〉 우리나라의 제2차 납세의무 비교.....	21
〈표 III-1〉 일본의 제2차 납세의무 비교.....	34
〈표 III-2〉 독일의 제2차 납세의무 비교.....	43
〈표 III-3〉 미국의 제2차 납세의무 비교.....	49
〈표 IV-1〉 주요국의 제2차 납세의무 비교 - 형태.....	53
〈표 IV-2〉 주요국의 제2차 납세의무 비교 - 고의·과실.....	56
〈표 IV-3〉 주요국의 제2차 납세의무 비교 - 주된 납세의무와 관계.....	57
〈표 IV-4〉 주요국의 제2차 납세의무 비교 - 책임한도.....	59

I. 서론

- 제2차 납세의무제도는 본래의 납세의무자로부터 국세 등의 전부 또는 일부를 징수하는 것이 불가능하다고 인정되는 경우에 국세 등의 징수확보를 도모할 목적으로 그 납세의무자와 일정한 관계에 있는 제3자에게 국세 등의 징수부족액에 대한 납부책임을 확장시키는 제도임
- 이러한 제2차 납세의무제도의 목적은 조세징수 회피행위에 대처하여 조세징수의 확보 및 합리화를 도모하는 데에 있다고 할 수 있음
- 그런데 기본적으로 납세책임은 납세의무자에게 부과하는 것이 원칙이므로 납세의무가 없으면 납세책임도 없어야 하며, 제2차 납세의무는 이러한 조세징수 절차상의 예외적 제도임
 - 그러므로 제2차 납세의무는 제3자에게 본래의 납세의무를 떠넘길 수 있을 정도의 법적 정당성이 있는 때에만 제한적으로 허용되어야 할 필요가 있음
 - 이러한 법적 정당성이 확보되지 못한다면, 실질적 조세법률주의에 위반될 뿐만 아니라 재산권의 본질적인 침해를 초래하거나 과잉금지의 원칙에 위배되어 헌법에 위반될 수 있음
- 우리나라의 현행 규정은 입법적인 타당성을 가지고 있지만, 그 세부 내용에서는 많은 문제점들이 지적되고 있음
 - 제2차 납세의무제도는 수차례 개정 및 보완되어 운영되고 있으나, 여전히 법률 규정의 모호함과 조세부담의 예측가능성 및 법적인 안정성이 보장되지 않고 있다는 지적이 끊이지 않고 있음

- 이러한 배경을 바탕으로 주요국의 제2차 납세의무제도를 제도의 법적 정당성과 구체적인 책임범위, 성립요건 등을 중심으로 조사하여 우리나라 제도와 비교·분석해 봄으로써 현행 제도 발전을 위한 개선점들을 발견하고자 함

- 본 보고서는 제2차 납세의무제도를 채택하고 있는 일본과 독일, 그리고 미국의 제2차 납세의무와 유사한 제도들을 살펴보고 각국 제도들의 종류와 책임한도, 납세의무의 성격, 고의나 과실 유무 등을 정리해 보고자 함
 - 보고서 구성은 제Ⅱ장에서 우리나라의 제2차 납세의무제도의 형태와 제2차 납세의무 성립과 확정, 본래의 납세의무와의 관계 등을 정리하고, 제Ⅲ장에서 일본과 독일, 미국의 주요한 제2차 납세의무제도를 형태, 납부책임 범위, 본래의 납세의무와의 관계 등을 중심으로 조사한 뒤에, 제Ⅳ장에서 국제비교 및 시사점을 도출하고 제Ⅴ장에서 결론을 정리하고자 함

II. 우리나라의 제2차 납세의무

1. 개요

- 제2차 납세의무는 원래의 납세의무자(주된 납세의무자)가 조세를 체납한 경우에 그 재산에 대하여 체납처분을 하여도 징수하여야 할 조세에 부족이 있다고 인정되는 경우 그 납세의무자와 일정한 관계에 있는 제3자에 대하여 원래의 납세의무자로부터 징수할 수 없는 액을 한도로 보충적으로 납세의무를 부담하게 하는 제도임
- 제2차 납세의무제도는 과세관청의 입장에서 보면 납세자의 징수회피행위에 대하여 신속하고 효과적으로 대처할 수 있어 조세의 징수확보 측면에서 실효성 있는 제도이나, 납세의무자의 입장에서는 타인이 체납한 조세에 대하여 불시에 납부책임을 지게 되어 사법상의 거래안전을 해칠 우려가 큰 제도이기도 함
- 현행 세법상 제2차 납세의무로는 ① 청산인 등의 제2차 납세의무¹⁾, ② 출자자의 제2차 납세의무²⁾, ③ 법인의 제2차 납세의무³⁾, ④ 사업양수인의 제2차 납세의무⁴⁾ ⑤ 정비사업조합의 국세 등에 대한 제2차 납세의무⁵⁾ ⑥ 사업소용 건축물의 소유자의 제2차 납세의무⁶⁾가 있음
- ① 청산인 등의 제2차 납세의무, ② 출자자의 제2차 납세의무, ③ 법인의 제2차 납세

1) 국세기본법 38조, 지방세법 20조

2) 국세기본법 39조, 지방세법 22조

3) 국세기본법 40조, 지방세법 23조

4) 국세기본법 41조, 지방세법 24조

5) 조세특례제한법 104조의 7 4항

6) 지방세법 244조

의무, ④ 사업양수인의 제2차 납세의무에 관한 사항은 국세기본법과 지방세법의 규
율 내용이 같으므로 본 보고서에서는 국세기본법을 중심으로 서술하고자 함

2. 내용

가. 청산인 등의 제2차 납세의무

- 법인이 해산한 경우에 그 법인에 부과되거나 그 법인이 납부할 국세와 가산금 또는
체납처분비를 납부하지 아니하고 잔여재산을 분배 또는 인도한 때에 그 법인에 대하
여 체납처분을 집행하여도 징수할 금액이 부족한 경우에는 청산인 또는 잔여재산의
분배 또는 인도를 받은 자는 그 부족액에 대하여 제2차 납세의무를 지게 됨(국세기본
법 38조 1항)
- 이 경우, 주된 납세의무자는 해산한 법인이며 제2차 납세의무자는 청산인과 잔여재
산을 분배 또는 인도받은 자임
 - 해산한 법인은 상장 및 비상장 여부를 불문함
- 법인이 해산한 경우란 그 해산사유가 발생한 때를 말하고, 해산등기의 유무는 가리지
않음
 - ① 주주총회 기타 이에 준하는 총회 등에서 해산할 날을 정한 경우에는 그 날이 경과
한 때
 - ② 해산할 날을 정하지 아니한 경우에는 해산 결의를 한 때
 - ③ 해산사유(존립기간의 만료, 정관에 정한 사유의 발생, 파산, 합병 등)의 발생으로
해산하는 경우에는 그 사유가 발생하는 때
 - ④ 법원의 명령 또는 판결에 의하여 해산하는 경우 그 명령 또는 판결이 확정된 때
 - ⑤ 주무관청이 설립허가를 취소한 경우 그 취소의 효력이 발생하는 때 등이 해당됨

- 법인에 부과되거나 법인이 납부할 국세란 당해 법인이 결과적으로 납부하여야 할 모든 국세를 말하며, 해산할 때나 잔여재산을 분배 또는 인도하는 때에 이미 납세의무가 성립된 국세에 한하지 아니함

- ‘부과되거나 납부할 국세’를 완납하지 아니하고 청산종결의 등기를 한 경우 그 등기는 적법한 청산종결에 기한 것이 아니기 때문에 회사는 청산을 위하여 필요한 범위 내에서 존속하는 것으로 보며, ‘부과되거나 납부할 국세’에 대한 납부의무는 소멸하지 아니함

- 주식회사는 존립기간의 만료·기타 정관으로 정한 사유의 발생·합병·파산·법원의 명령 또는 판결과 주주총회의 결의에 의하여 해산하게 됨(상법 517조, 227조 1·4호 내지 6호)

- 다만 이 중 합병으로 인한 해산의 경우에는 합병 후 존속법인 또는 설립법인이 소멸법인이 납부할 국세 등을 승계하기 때문에 제2차 납세의무에 관한 규정은 그 적용이 없음(국세기본법 23조)

- 청산인은 법인이 해산한 경우 원천징수를 하여야 할 소득세나 법인세를 징수하지 않았거나 징수한 세금을 납부하지 않고 잔여재산을 분배한 때에는 분배를 받은 자와 연대하여 이를 납부할 책임이 있음(상법157조 1항, 법법 73조 9항, 법령 116조 1항 참조)

- 청산인 등의 제2차 납세의무는 청산인 등이 본래의 납세의무자의 무자력에 대해 직접 유책함을 근거로 하고 있음

- 제2차 납세의무의 한도로는 청산인에 있어서는 분배 또는 인도한 재산의 가액을, 그 분배 또는 인도를 받은 자에 있어서는 각자가 받은 재산의 가액을 한도로 함

- 이 경우에 분배라 함은 법인이 청산하는 경우에 있어서 잔여재산을 사원, 주주, 조합원, 회원 등에게 원칙적으로 출자액에 따라 분배하는 것을 말하며, 인도라 함은 법인이 청산하는 경우에 있어서 잔여재산을 민법 제80조(잔여재산의 귀속) 등의 규정에 의하여 처분하는 것을 말함

나. 출자자 등의 제2차 납세의무

- 상장법인을 제외한 법인(비상장 법인)에 있어서 그 법인의 재산으로 그 법인에 부과되거나 그 법인이 납부할 국세 및 가산금과 체납처분비에 충당하여도 부족한 경우에는 그 국세의 납세의무의 성립일 현재 무한책임사원 또는 과점주주 중 법정된 자가 그 부족액에 대하여 제2차 납세의무를 짐
- 무한책임사원에게 제2차 납세의무를 지우기 위해서는 퇴사등기 또는 해산등기를 하기 전에 그 법인의 납세의무가 성립한 것으로서 무한책임사원의 책임은 퇴사등기 후 2년 또는 해산등기 후 5년이 경과해야 소멸하므로 이 기간 내에 제2차 납세의무자에 대한 납부통지를 해야 함
- 원칙적으로 상법상 무한책임사원은 회사의 재산으로 회사의 채무를 완제할 수 없을 때에는 연대하여 변제할 책임이 있으므로 무한책임사원이 회사의 조세채무에 대하여 제2차 납세의무를 지게 되며, 무한책임사원에 관한 규정을 확인 규정으로 볼 수 있음
- 과점주주 중 법정된 자란 ① 당해 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 50을 초과하는 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 및 가목 및 나목에 규정하는 자의 배우자(사실혼관계에 있는 자 포함) 및 그와 생계를 같이 하는 직계존비속을 가리킴(국세기본법 39조 1항2호)

- 과점주주란 주주 또는 유한책임사원 1인과 그와 대통령령이 정하는 친족 기타 특수 관계에 있는 자로서 그들의 소유주식의 합계 또는 출자액의 합계가 당해 법인의 발행주식총액 또는 출자총액의 100분의 50을 초과하는 자들을 말함(국세기본법 39조 2항)

- 주식회사 또는 유한회사의 과점주주나 과점출자자 중 일정한 자가 법인의 조세채무에 대하여 책임을 지는 것은 비상장법인의 경우에 한함
 - 이는 비상장법인은 상장법인과 달리 주로 친지·친척들로 구성된 폐쇄적인 회사로, 법인을 자기의 의사대로 지배·운영하여 회사의 수익과 재산은 자연인에게 귀속시키고 손실은 회사에 떠넘기는 방법으로 법인제도를 남용할 우려가 있기 때문임

- 제2차 납세의무의 한도로는 무한책임사원은 납세의무의 한도가 없으며, 과점주주의 경우에는 그 부족액을 그 법인의 발행주식총수(의결권이 없는 주식을 제외함) 또는 출자총액으로 나눈 금액에 과점주주의 소유주식 수(의결권이 없는 주식을 제외함) 또는 출자액(당해 과점주주가 실질적으로 권리를 행사하는 주식 수 또는 출자액을 말함)을 곱하여 산출한 금액을 한도로 함(국세기본법 39조 1항)

다. 법인의 제2차 납세의무

- 국세의 납부기한 종료일(2개 이상의 국세에 있어서는 납부기한이 뒤에 도착한 국세의 납부기한 종료일) 현재 법인의 무한책임사원 또는 과점주주(출자자)의 재산(당해 법인의 발행주식 또는 출자지분을 제외함)으로 그 출자자가 납부할 국세 등에 충당하여도 부족한 경우에는 당해 법인은 출자자의 소유주식 또는 출자지분의 매수희망자가 없거나 그 양도가 제한되어 시장성이 결여된 때에 한하여 그 출자자의 소유주식 또는 출자지분의 가액을 한도로 제2차 납세의무를 짐(국세기본법 40조)

- 이 경우 주된 납세의무자는 무한책임사원과 과점주주이며, 제2차 납세의무자는 법인(상장·비상장 불문)임

- 법인의 제2차 납세의무의 한도는 법인의 자산총액에서 부채총액을 공제한 가액을 그 법인의 발행주식총액 또는 출자총액으로 나눈 가액에서 그 출자자의 소유주식금액 또는 출자액을 곱하여 산출한 금액을 한도로 함
 - 이 경우 자산총액과 부채총액의 평가는 당해 국세의 납부기간 종료일 현재의 시가에 의함
 - 부채총액의 계산시에는 평가일 현재 납세의무가 성립한 당해 법인의 국세는 이를 부채총액에 산입함

- 과점주주의 납세의무에 대한 법인의 제2차 납세의무는 실질적으로 과점주주의 책임 재산을 환기하는 방법의 하나로 볼 수 있음

라. 사업양수인의 제2차 납세의무

- 사업의 양도·양수가 있는 경우에, 양도일 이전에 양도인의 납세의무가 확정된 당해 사업에 관한 국세 등을 양도인의 재산으로 충당하여도 부족한 경우에는 사업의 양수인은 그 부족액에 대하여 양수한 재산의 가액을 한도로 제2차 납세의무를 짐(국세기본법 41조 1항)

- ‘사업의 양수인’이라 함은 사업장별로 그 사업에 관한 모든 권리(미수금에 관한 것을 제외)와 모든 의무(미지급금에 관한 것을 제외)를 포괄적으로 승계한 자를 말함(국세기본법령 22조)

- 여기에서 사업의 양도·양수란 계약의 명칭이나 형식에 관계없이 실질상 사업에 관한 권리와 의무 일체를 포괄적으로 양도 및 양수하는 것을 말하며, 개인간 및 법인간은 물론 개인과 법인 사이에도 사업의 양도 및 양수가 이루어질 수 있음
 - 이 경우에 사업의 양도·양수계약이 그 사업장 내의 시설물, 비품, 재고상품, 건물 및 대지 등 대상목적에 따라 부분별, 시차별로 별도로 이루어졌다고 하더라도 결과적으로 사회통념상 사업 전부에 관하여 행하여진 것이라면 사업의 양도·양수

에 해당함

- 영업에 관한 일부의 권리와 의무만을 승계한 경우나 강제집행절차에 의하여 경락된 재산을 양수하는 경우 또는 보험업법에 의한 자산 등의 강제이전의 경우에는 사업의 양도·양수에 해당하지 않음

- 양수한 재산의 가액이란
 - 사업의 양수인이 양도인에게 지급하였거나 지급하여야 할 금액이 있는 경우 그 금액, 또는
 - 상기의 규정에 의한 금액이 없거나 불분명한 경우 또는 시가에 비하여 현저히 낮은 경우 양수한 자산 및 부채를 상속세및증여세법의 규정을 준용하여 평가한 후 그 자산총액에서 부채총액을 공제한 가액을 의미함

- 사업양수인은 양수한 재산의 가액을 한도로 제2차 납세의무를 짐
 - 이 경우에 사업의 양도인에게 2 이상의 사업장이 있는 경우에 1 사업장을 양수한 자의 제2차 납세의무는 양수한 사업장에 관계되는 국세 및 가산금과 체납처분비(2 이상의 사업장에 공통되는 국세 및 가산금과 체납처분비가 있는 경우에는 양수한 사업장에 배분되는 금액을 포함함)에 한함(국세기본법령 23조)

- 사업은 사업장별로 파악되고, 사업의 주체별로 파악되지 않음
 - 사업장별이란 단순히 장소적 구분을 의미하는 것은 아니고 사업단위별이란 뜻으로 새겨짐
 - 따라서 한 사업장(판매장) 내에서 장소를 구분하여 두 종목 이상(시계 점포와 귀금속 점포)의 사업(판매업)을 하다가 그 중 한 종목의 사업을 포괄하여 양도한 경우나, 수 개의 사업장에서 동일한 사업을 하던 중 일부 장소에서의 사업을 포괄양도한 경우에도 제2차 납세의무를 부담하는 사업의 양수에 해당함

- 사업의 양도·양수는 그 사업에 관한 미수금 채권과 미지급금 채무를 제외한 모든 권

리와 의무를 포괄적으로 승계하여야 함

- 포괄적 승계라 함은 양수인이 양도인으로부터 그의 모든 사업시설뿐만 아니라 상호·영업권·무체재산권 및 그 사업에 관한 채권·채무 등 일체의 인적·물적 권리와 의무를 양수함으로써 양도인과 동일시되는 정도의 법률상의 지위를 승계하는 것을 말함
 - 사업의 양수인은 경제적 목적을 달성할 수 있는 인적·물적 수단의 조직적 경영단위로서 담세력이 있다고 인정되는 정도의 기업체를 양도인과의 법률행위에 의하여 포괄적으로 이전받은 사람으로서 사회통념상 사업장의 경영자로서의 양도인의 법적 지위와 동일시되는 정도의 지위의 변동이 있는 경우의 양수인을 말하고, 자연인 또는 법인을 불문함

- 경정에 대한 제2차 납세의무: 사업양도인이 사업양도일 이전에 법인세 과세표준 및 세액을 신고하였으나 동 신고내용에 오류 또는 탈루가 있어 관할세무서장이 사업양도일 이후에 과세표준 및 세액을 경정하여 사업양도인에게 법인세를 부과할 경우 동 부과세액에 대해서는 사업양수인에게 제2차 납세의무가 없음

- 양도소득 등에 대한 제2차 납세의무: 당해 사업에 관한 국세에는 사업용 부동산(토지, 건물 등)을 양도함으로써 인하여 발생한 양도소득세는 당해 사업에 관한 국세가 아니므로 동 양수자는 사업양수인으로서의 제2차 납세의무를 지지 않음

- 사업을 재차 양도·양수한 경우: 법인의 사업을 갑이 양수하고 갑이 다시 그 사업을 을에게 양도한 경우에 을은 법인의 제2차 납세의무를 지지 않음
 - 그러나 갑이 을에게 사업을 양도할 당시에 법인에 대한 제2차 납세의무의 지정을 받았을 경우에는 그러하지 않음
 - 사업의 양도로 인한 제2차 납세의무는 사업의 양도 및 양수 사실이 발생할 때마다 그 요건에 해당되면 제2차 납세의무의 지정을 해야 함

- 미수금과 미지급금은 모든 금전채권·채무를 의미하는 것이 아니라, 외상매출금이나 외상매입금 등 일반적 상거래 이외에서 발생한 미수액과 미지급액을 의미하는 회계학적 개념으로 이해하여야 할 것임

마. 그 밖의 제2차 납세의무

1) 정비사업조합의 국세 등에 대한 제2차 납세의무

- 국세기본법 2조 1항에 따르면, 조세특례제한법에서 국세기본법 38조의 청산인 등의 제2차 납세의무에 대한 특례로써 정비사업조합원의 제2차 납세의무에 관한 규정을 두고 있음
- 정비사업조합이 관리처분계획에 따라 당해 정비사업의 시행으로 조성된 토지 및 건축물의 소유권을 타인에게 모두 이전한 경우, 정비사업조합이 납부할 국세와 가산금 등을 납부하지 아니하고 잔여재산을 분배 또는 인도한 때에는 정비사업조합에 대하여 체납처분을 집행하여도 징수할 금액이 부족한 경우에 한하여 그 잔여재산의 분배 또는 인도받은 자가 그 부족액에 한하여 제2차 납세의무를 지게 됨⁷⁾
- 이 경우 제2차 납세의무의 책임한도는 그 잔여재산을 분배 또는 인도를 받은 가액을 한도로 함

2) 사업소용 건축물의 소유자와 사업주가 다른 경우의 사업소세의 제2차 납세의무

- 지방세법 244조에 따르면, 사업소세는 환경개선 및 정비에 필요한 비용을 충당하기 위하여 시·군 내에 사업소를 둔 사업주에게 부과함
 - 다만, 사업소용 건축물의 소유자와 사업주가 다른 경우에는 대통령령이 정하는 바

7) 조세특례제한법 104조의 7 4항

에 따라 건축물의 소유자에게 제2차 납세의무를 지울 수 있음

3. 제2차 납세의무의 성립과 확정(부과와 징수)

- 제2차 납세의무가 발생하기 위하여는 주된 납세의무자의 조세 체납이 있고, 그에 대하여 체납처분을 집행하여도 그 징수할 금액에 부족이 있어야 함
 - 제2차 납세의무는 주된 납세의무의 체납사실 및 무자력에 의하여 성립함
- 주된 납세의무에 대하여 징수유예가 있는 경우라도 징수유예는 납부기한 자체를 연장하는 것이 아니므로 제2차 납세의무가 성립함에 지장이 없음
- 세무서장은 납세자의 국세·가산금 또는 체납처분비를 제2차 납세의무자(납세보증인을 포함함)로부터 징수하고자 할 때에는 제2차 납세의무자에게 징수하고자 하는 국세·가산금과 체납처분비의 과세연도·세목·세액 및 그 산출 근거·납부기한·납부장소와 제2차 납세의무자로부터 징수할 금액 및 그 산출 근거 기타 필요한 사항을 기재한 납부통지서에 의하여 고지하여야 함(징수법 12조)
 - 제2차 납세의무는 이와 같이 제2차 납세의무에 대한 납부통지에 의하여 확정됨
- 납기 전 징수나 징수유예 등에 관한 국세징수법상의 규정은 별도의 규정이 없어도 제2차 납세의무에 준용되는 것으로 보아야 할 것임
- 제2차 납세의무자가 수인인 경우에는 그들은 각자가 제2차 납세의무자의 지위에서 독립하여 의무를 부담하는 것이고 1개의 제2차 납세의무에 관하여 그 납세의무자가 수인이 되는 것은 아님
 - 즉 제2차 납세의무자는 각자가 법인의 체납세액 전부에 관하여 납세의무를 부담하고 상호간에 분별의 이익이 없음

4. 본래의 납세의무와의 관계

가. 부종성(附從性)

- 제2차 납세의무는 본래의 납세의무에 대신하는 것이기 때문에 주된 납세의무의 존재를 전제로 하여 성립하고 주된 납세의무에 관하여 생긴 사유는 제2차 납세의무에도 그 효력이 있음
 - 따라서 주된 납세의무가 무효이거나 취소되면 제2차 납세의무도 무효로 되고 주된 납세의무의 내용에 변경이 생기면 제2차 납세의무의 내용도 변경되며, 주된 납세의무가 소멸하면 제2차 납세의무도 소멸함
 - 이러한 성질을 보증채무의 경우에 비유하여 ‘제2차 납세의무의 부종성’이라고 함

- 본래의 납세의무가 시효에 의하여 소멸한 경우의 제2차 납세의무의 운명에 관하여는 논의의 여지가 있으나 함께 소멸한다고 보아야 할 것임
 - 시효중단의 효력도 마찬가지임
 - 그러나 변제의 경우를 제외하고 제2차 납세의무에 관하여 생긴 사유(결손처분, 시효중단 등)가 본래의 납세의무에 영향을 미칠 수 없음은 당연함

- 제2차 납세의무제도의 취지에 비추어 볼 때, 본래의 납세의무에 관하여 징수를 유예한 기간 중에 있어서는 제2차 납세의무에 대한 절차를 개시하거나 속행할 수 없다고 보아야 할 것임
 - 다만, 본래의 납세의무에 대하여 단순히 환가의 유예만 있는 경우에는 그러하지 아니함

나. 보충성(補充性)

- 제2차 납세의무는 본래의 납세의무에 대신하는 것이기 때문에 본래의 납세의무자에 대하여 체납처분을 집행하여도 징수하여야 할 세액이 부족하다고 인정될 경우에 한

하여 그 부족액을 한도로 하여 인정됨

○ 이를 '제2차 납세의무의 보충성'이라고 함

□ 주된 납세의무자의 조세의 체납이라 함은 주된 납세의무자가 납부기한이 경과하여도 납세를 하지 않을 것을 말함

□ 징수할 금액의 부족액은 주된 납세의무자의 재산에 대하여 현실적으로 체납 처분을 한 결과 발생한 징수부족액에 국한되는 것은 아니며, 본래의 납세의무자의 재산에 대하여 체납처분을 하더라도 객관적으로 징수부족액이 생길 것이라고 인정되기만 하면 됨

○ 그러나 제2차 납세의무자의 재산의 환가는 원칙적으로 본래의 납세의무자의 재산을 환가한 후에 하는 것이 제도의 취지에 부합할 것임

□ 징수부족액 발생 여부의 판정시기에 대하여는, 제2차 납세의무의 성립시기를 기준으로 하여야 한다는 견해와 제2차 납세의무의 확정시인 납부통지서의 발부 당시를 기준으로 하여야 한다는 견해가 대립되어 있음

○ 징수부족액의 발생은 제2차 납세의무의 성립요건이므로 이론상 전자가 타당할 것이나 과세관청이 실무 예는 후자를 따르고 있음

○ 제2차 납세의무에 대한 고지처분이 있는 후에 본래의 납세의무자가 자력을 회복하여도 위 고지처분의 효력에는 영향이 없다고 보아야 할 것임

〈표 II-1〉 우리나라의 제2차 납세의무 비교

구분	청산인 등의 제2차 납세의무	출자자 등의 제2차 납세의무	법인의 제2차 납세의무	사업양수인의 제2차 납세의무	정비사업조합의 국제 등에 대한 제2차 납세의무	사업소용 건축물의 소유자와 사업주가 다른 경우의 사업소세의 제2차 납세의무
근거규정	국세기본법 제38조, 지방세법 제20조	국세기본법 제39조, 지방세법 제22조	국세기본법 제40조, 지방세법 제23조	국세기본법 제41조, 지방세법 제24조	조세특례제한법 제104조의 7 제4항	지방세법 제244조 제2호
주된 납세의무자	법인	법인	무한책임사원 과점주주	사업양도인	정비사업조합	사업주
제2차 납세의무자	<ul style="list-style-type: none"> • 청산인 • 잔여재산의 분배 또는 인도를 받은 자 	<ul style="list-style-type: none"> • 무한책임사원 • 과점주주 등 법정된 자 	<ul style="list-style-type: none"> • 납부기간 종료일 현재 무한책임사원 또는 과점주주 • 출자자의 재산으로 징수된 경우 • 주된 납세의무자의 소유주식·출자지분의 매각불능 및 제한 	<ul style="list-style-type: none"> • 사업장별로 사업의 포괄적 양수 • 사업양수 이전에 확정된 양수한 당해 사업에 대한 납세채무 • 양도인의 재산으로 징수 부족할 경우 	<ul style="list-style-type: none"> • 정비조합 잔여재산을 분배 또는 인도받은 자 	<ul style="list-style-type: none"> • 사업소용 건축물의 소유자
구성요건	<ul style="list-style-type: none"> • 법인의 재산 • 국제 등을 납부하지 아니하고 잔여재산을 분배 또는 인도 • 법인의 재산으로 징수 부족할 경우 	<ul style="list-style-type: none"> • 비상장법인 • 법인의 재산으로 징수 부족할 경우 • 납세의무 성립일 현재 무한책임사원 또는 과점주주 	<ul style="list-style-type: none"> • 납부기간 종료일 현재 무한책임사원 또는 과점주주 • 출자자의 재산으로 징수된 경우 • 주된 납세의무자의 소유주식·출자지분의 매각불능 및 제한 	<ul style="list-style-type: none"> • 사업장별로 사업의 포괄적 양수 • 사업양수 이전에 확정된 양수한 당해 사업에 대한 납세채무 • 양도인의 재산으로 징수 부족할 경우 	<ul style="list-style-type: none"> • 정비조합의 잔여재산을 분배 또는 인도 • 정비조합에 대하여 징수부족한 경우 	<ul style="list-style-type: none"> • 사업소용 건축물의 소유자와 사업주가 다른 경우 • 징수부족한 경우
부종성 보충성	있음	있음	있음	있음	있음	있음
책임한도	<ul style="list-style-type: none"> • 청산인: 분배 또는 인도한 재산의 가액 • 잔여재산을 분배 또는 인도받은 자: 분배 또는 인도받은 가액 	<ul style="list-style-type: none"> • 무한책임사원: 전액 • 과점주주: 부족액에 × 지분율(부족액을 발행 주식총수 또는 출자총액으로 나눈 금액에 과점주주의 소유주식 또는 출자액을 곱하여 산출한 금액) 	순자산가액 × 지분율	양수한 재산가액	분배 또는 인도 받은 잔여재산가액	미납액
고의·과실 유무	없음	없음	없음	없음	없음	없음

Ⅲ. 주요국의 제2차 납세의무제도

- 제2차 납세의무제도에 대하여 일본, 독일, 미국, 영국 등 주요국들을 대상으로 조사한 결과, 미국과 영국을 중심으로 하는 영미법계 국가에서는 제2차 납세의무제도가 다양하게 발달하지 못한 것으로 사료됨
 - 대륙법계 국가인 일본과 독일에서는 제2차 납세의무제도가 존재하고 있음
 - 영미법계 국가에서는 제2차 납세의무제도라는 개념 자체가 생소한 것으로 보임
- 본 연구에서 제2차 납세의무와 관련하여 영미법계 국가 중 미국의 재산양수인제도와 수탁자 책임 제도를 소개함
 - 미국에서 제3자에게 납세책임을 지우는 제도 중 우리나라의 제2차 납세의무제도와 유사한 내용을 살펴본다면 재산양수인과 수탁자 납세책임제도가 부종성과 보충성이 있는 것으로 판단됨

1. 일본

가. 개요

- 일본의 제2차 납세의무제도는 조세징수 확보와 합리화 측면에서 실효성 있고 중요한 제도로 1951년 국세징수법에 규정된 이후 발전되어 옴
 - 주된 납세의무자는 통상적으로 과세요건을 충족한 자이지만, 세입을 확보하기 위하여 납세의무자의 확대를 통해 주된 납세의무자와의 관련성 또는 특정 요건을 충족한 경우에 세입 확보를 위해 납세의무자를 확대한 제도 중의 하나가 제2차 납세의무제도에 해당

- 납세의무는 과세요건을 충족한 사실이 발생하는 것에 의하여 성립하고, 납세신고, 경정처분 또는 결정처분 등에 의한 확정절차를 거쳐 세액이 확정됨
 - 주된 납세의무자의 국세 등을 제2차 납세의무자로부터 징수하는 경우 과세관청은 제2차 납세의무자에게 납부통지서를 발송하여야 함
 - 납부통지서를 받은 제2차 납세의무자가 체납한 경우 납부기한으로부터 50일 내에 납부최고서에 의하여 독촉을 함⁸⁾
 - 제2차 납세의무자가 주된 납세의무자의 체납조세를 완납한 경우 주된 납세의무자에 대한 구상권을 행사할 수 있음
- 일본의 제2차 납세의무는 주된 납세의무에 대한 보충성과 부종성의 특성을 가지고 있음
- 주된 납세의무자가 체납을 하여, 자신의 재산으로 체납 처분하여도 징수하여야 할 세액이 부족하다고 인정된 경우에 제2차 납세의무가 성립하는데 이를 보충성이라고 함
 - 부종성이란 주된 납세의무자에게 발생한 사유가 제2차 납세의무자에게도 영향을 미치게 되는 특성을 의미
 - 주된 납세의무가 납세의무 소멸원인에 의하여 소멸되는 경우에 제2차 납세의무도 소멸됨
- 일본의 국세징수법 제32조 내지 41조에서 제2차 납세의무는 규정되고 있음
- 주된 납세의무자와의 관련성, 보충성과 부종성의 특성에 따라 제2차 납세의무는 8가지로 나누어짐
 - 무한책임사원의 제2차 납세의무(국세징수법 제33조)
 - 청산인 등의 제2차 납세의무(국세징수법 제34조)
 - 동족회사의 제2차 납세의무(국세징수법 제35조)
 - 법률상 귀속자 등의 제2차 납세의무(국세징수법 제36조)
 - 공동사업자의 제2차 납세의무(국세징수법 제37조)

8) 국세징수법 제38조 제1항

- 사업양수인의 제2차 납세의무(국세징수법 제38조)
- 무상 또는 현저한 낮은 가액에 의한 양수인 등의 제2차 납세의무(국세징수법 제39조)
- 법인격 없는 단체 등의 제2차 납세의무(국세징수법 제41조)

- 일본의 제2차 납세의무 규정은 주된 납세의무자의 무자력에 대한 책임을 제2차 납세의무자에게 지우려는 규정과 주된 납세의무자의 재산이 제3자의 수중에 있다고 보아 이에 대한 책임을 지우려는 규정 2가지로 나누어 볼 수 있음⁹⁾
 - 주된 납세의무의 무자력에 대한 책임으로 보아 제2차 납세의무자에게 납세의무를 확대한 규정은 청산인 등의 제2차 납세의무, 법률상 귀속자 등의 제2차 납세의무, 사업양수인의 제2차 납세의무, 무상 또는 현저한 낮은 가액에 의한 양수인 등의 제2차 납세의무와 법인격 없는 단체 등의 제2차 납세의무임
 - 법률상 귀속자 등의 제2차 납세의무자 중 자산의 양도 등을 한 자에 국한
 - 법인격 없는 단체 등의 제2차 납세의무자 중 재산을 지급 또는 분배받은 자에 국한
 - 주된 납세의무자의 재산이 제3자의 수중에 있다고 보이는 것에 대해 제2차 납세의무자에게 납세의무를 규정한 내용으로 무한책임사원의 제2차 납세의무, 동족회사의 제2차 납세의무, 공동사업자 등의 제2차 납세의무, 법률상 귀속자 등의 제2차 납세의무와 법인격 없는 단체 등의 제2차 납세의무가 있음
 - 법률상 귀속자 등의 제2차 납세의무자 중 국세의 부과원인으로 된 수익이 법률상 귀속하는 것으로 보는 자에 국한
 - 법인격 없는 단체 등의 제2차 납세의무자 중 재산명의인에 국한

나. 무한책임사원의 제2차 납세의무¹⁰⁾

- 합명회사, 합자회사 또는 무한책임 중간법인이 조세를 체납하여 회사의 재산으로 체

9) 최홍규, 「제2차 납세의무제도에 관한 연구」, 서울시립대학교, 박사학위청구논문, 2007, p. 91

10) 국세징수법 제33조

납처분하여도 징수할 금액이 부족한 경우, 사원은 회사의 체납된 조세에 대한 2차 납세의무를 부담하게 됨

- 무한책임사원이 2인 이상인 경우 회사의 체납세금에 대하여 연대책임을 부담하게 됨
- 회사의 조세채무 발생일 이후에 무한책임사원이 된 경우, 동 조세채무에 대해 무한책임사원은 제2차 납세의무를 부담
- 무한책임사원이 퇴사하거나 유한책임사원으로 변경된 경우, 지위 변경의 사유로 퇴사등기 또는 변경등기를 하기 전에 성립된 회사의 체납조세에 대해서는 퇴사 또는 변경 후에도 제2차 납세의무를 부담하여야 함
 - 퇴사등기 또는 변경등기 후 2년 이내에 과세관청이 납부통지서에 의한 고지를 하지 않은 경우 등기 후 2년이 경과하면 제2차 납세의무는 소멸

- 무한책임사원이 제2차 납세의무로 부담하여야 할 금액에 대한 한도는 없음
 - 무한책임사원은 회사의 재산으로 체납처분을 하여도 징수할 세액이 부족하다고 인정되는 금액을 부담하여야 함

다. 청산인 등의 제2차 납세의무¹¹⁾

- 해산한 법인에 부과되어야 하거나 또는 법인이 납부하여야 할 조세를 납부하지 않고 잔여재산의 분배 또는 인도를 한 경우, 청산인 및 잔여재산의 분배 또는 인도를 받은 자는 해산 법인의 체납 조세에 대하여 제2차 납세의무를 부담함
- 청산인과 잔여재산을 분배 또는 인도받은 자가 해산법인의 체납세금에 대하여 책임지는 금액의 범위는 재산가액으로 한정
 - 청산인이 제2차 납세의무자로서 책임지는 체납세금의 한도는 해산법인의 분배 또는 인도한 재산가액임
 - 잔여재산의 분배 또는 인도를 받은 자가 제2차 납세의무자로서 책임지는 체납세

11) 국세징수법 제34조

금의 한도는 해산법인의 분배 또는 인도받은 재산가액임

라. 동족회사의 제2차 납세의무¹²⁾

- 동족회사의 주주가 국세를 체납한 경우 주주의 재산으로 체납처분하여도 징수할 금액이 부족한 경우, 동족회사는 주주의 체납된 조세에 대한 2차 납세의무를 부담함
 - 제2차 납세의무에서 규정하고 있는 동족회사란 3인 이하의 주주와 그 동족관계자¹³⁾가 발행주식의 총수(자기주식은 제외함)의 50%를 초과하여 소유하고 있는 회사를 말함¹⁴⁾
 - 개인사업자가 사업용 재산을 현물출자하여 법인으로 조직 변경하고 자기를 중심으로 회사를 설립하는 경우로 동족회사가 활용되는 경우가 많음¹⁵⁾
 - 동족회사의 주주가 보유한 주식은 동족회사의 폐쇄성이라는 특성으로 시장성이 없거나 양도제한으로 인해서, 동족회사 주주의 재산으로 체납처분함에 있어서 조세징수의 어려움이 발생
- 동족회사에까지 제2차 납세의무자로 확대한 것은 개인사업자의 법인설립으로 인한 조세회피행위를 방지하는 데 의의가 있음
 - 동족회사의 주주가 체납자인 경우로 주주가 보유한 주식에 대한 매수인이 없고, 주식의 양도에 대하여 법률 또는 정관의 제한 또는 주권이 발행되지 않아 양도에 제약이 있는 경우에 한하여 동족회사의 제2차 납세의무를 부여
- 동족회사가 주주의 체납세금에 대하여 책임지는 금액은 체납자의 출자지분을 한도로 제한됨
 - 체납자의 출자지분은 동족회사의 1주당 순자산금액에 체납자가 소유한 주식 또는

12) 국세징수법 제35조

13) 동족관계자란 개인 주주 등의 친족 사용인 등이 해당하며, 법인인 경우에는 주주 등의 1인이 가지고 있는 타회사의 주식의 총수가 발행주식의 반수 이상인 경우에 당해 타회사 등이 해당

14) 법인세법 제2조 제10호

15) 최홍규(2007), p. 67

출자좌수를 곱한 금액으로 산정

- 1주당 순자산금액 = 동족회사의 자산 총액 - 동족회사의 부채총액

- 출자지분의 산정기준은 납부통지서를 발송하는 시점으로 하되, 납부통지서 발송 일 직전의 결산 대차대조표, 재산목록 등에 의해서도 산정할 수 있음

마. 법률상 귀속자 등의 제2차 납세의무¹⁶⁾

- 실질과세 원칙에 따라 수익의 귀속자에게 과세되어 실질상의 귀속자가 체납하여 체납처분을 집행하여도 징수할 금액에 부족하다고 인정되는 경우, 수익의 법률상 귀속자는 실질상의 귀속자의 체납세액에 대한 제2차 납세의무를 부담함¹⁷⁾
 - 과세물건의 법률상 귀속자와 사실상 귀속자가 다른 경우 실질과세원칙이 적용되어 사실상 귀속자에게 과세되지만, 과세물건의 발생원천이 되는 재산의 사법상 소유자는 법률상 귀속자가 되어 징세의 조속한 확보에 어려움이 있었음
 - 국세의 부과와 징수의 조정을 도모하기 위해 실질과세원칙 적용의 원인이 된 재산의 권리자 또는 행위자를 제2차 납세의무자로 규정하게 됨
 - 재산의 권리자: 국세의 부과 원인이 된 수익이 법률상 귀속하는 것으로 보는 자
 - 재산의 행위자: 자산의 양도 등을 한 자
- 제2차 납세의무의 대상이 되는 국세는 실질과세에 의해 과세된 금액이므로 실질과세분 이외의 국세가 포함된 경우 안분 계산하여야 함¹⁸⁾
 - 전체 과세표준에 해당하는 산출세액을 계산한 후 실질과세의 대상이 되는 소득비율을 적용하여 산정한 세액이 제2차 납세의무 대상이 됨
 - 실질과세 규정으로 소득세법 제12조(실질소득자의 원칙) 및 제15조(사업소득의 귀속 추정)과 법인세법 제11조(실질소득과 과세원칙)이 있음
- 법률상 귀속자가 제2차 납세의무자로서 부담하는 책임은 수익이 발생한 재산가액 또

16) 국세징수법 제36조

17) 김완석·한상국·박훈, 『국세기본법개편방안』, 한국조세연구원, 2006, p. 129

18) 국세징수법 시행령 제12조

는 취득재산 가액을 한도로 함

- 제2차 납세의무의 대상으로 된 재산은 수익의 귀속과 관련성이 있어야 하므로, 다른 재산으로 체납처분할 수 없음
 - 다만, 제2차 납세의무의 대상으로 된 재산과 다른 재산이 하나의 재산으로 구성된 경우에는 그 재산에 대해 체납처분은 가능

□ 법률상 귀속자에 대한 제2차 납세의무는 동족회사, 조직재편성과 연결법인의 행위계산 부인규정에도 적용됨¹⁹⁾

- 동족회사 등의 행위계산 부인규정에 따라 이익을 분여한 납세의무자에게 과세된 경우, 이익을 향유하고 있는 자가 이익을 분여한 납세의무자의 체납조세에 대해 제2차 납세의무를 부담하게 됨
- 제2차 납세의무가 적용되는 행위계산 부인규정은 아래와 같음
 - 동족회사의 행위 또는 계산의 부인 등(소득세법 제158조, 법인세법 제132조, 상속세법 제64조, 지가세법 제32조)
 - 조직재편성에 관한 행위 또는 계산의 부인(법인세법 제132조의 2)
 - 연결법인에 관한 행위 또는 계산의 부인(법인세법 제132조의 3)

□ 부당행위계산부인에 따라 제2차 납세의무의 대상이 되는 국세는 부당행위계산부인에 의해 과세된 금액이므로 부당행위계산부인분 이외의 국세가 포함된 경우 안분 계산하여야 함

- 전체 과세표준에 해당하는 산출세액을 계산한 후 부당행위계산부인의 대상이 되는 소득비율을 적용하여 산정한 세액이 제2차 납세의무 대상이 됨

□ 부당행위계산부인에 따라 법률상 귀속자가 제2차 납세의무자로서 부담하는 책임은 부인된 행위계산에 의해 받은 이익에 한정됨

19) 최홍규(2007), p. 74

바. 공동사업자의 제2차 납세의무²⁰⁾

- 공동사업자가 주된 납세의무자의 사업수행에 반드시 중요한 재산을 소유하고 재산에서 발생한 소득이 납세자의 소득으로 되어 있는 경우, 공동사업자는 주된 납세의무자의 사업에 관한 체납세액을 제2차 납세의무로 책임을 져야 함
 - 주된 납세의무자가 개인 또는 동족회사에 따라 제2차 납세의무자인 공동사업자의 범위가 달라짐
 - 개인: 그 자와 생계를 같이하는 배우자 기타 친족으로 개인이 경영하는 사업에서 소득을 얻고 있는 자
 - 동족회사: 법인세법 제2조 10호의 동족회사인 경우 동족 판정의 기초로 된 주주 또는 사원

- 제2차 납세의무자로서 배우자 기타 친족은 납세자와 일상생활을 공동으로 하고 있는 친족을 의미
 - 주된 납세의무자와 통상 거주를 함께 하고 있는지 여부는 중요하지 않음

- 공동사업자의 소유인 사업수행에 반드시 중요한 재산의 범위는 사업 형태, 납세자의 사업수행상의 역할 정도 등에 따라 결정됨
 - ‘반드시 중요한 재산’은 일반적으로 특정 재산이 없으면 사업을 수행할 수 없는 경우 또는 수행할 수 없는 가능성이 있다고 인정되는 재산을 의미

- 공동사업자는 중요한 재산을 한도로 주된 납세의무자의 체납세액의 제2차 납세의무를 부담하게 됨
 - 중요한 재산이 체납처분 가능한 재산과 불가능한 재산으로 구성되어 있는 경우 원칙적으로 체납처분을 할 수 있는 재산을 한도로 부담
 - 체납처분의 대상으로 된 재산이 책임한도가 적용되는 재산이므로 다른 재산에 대해서는 체납처분할 수 없음

20) 국세징수법 제37조

- 중요한 재산이 체납처분을 할 수 재산만으로 구성된 경우 원칙적으로 제2차 납세의무는 없게 됨

사. 사업양수인의 제2차 납세의무²¹⁾

- 주된 납세의무자가 친족 기타 특수관계가 있는 개인 또는 동족회사 등에 사업을 양도하고 사업양수인이 동일한 장소에서 동일 또는 유사한 사업을 영위하는 경우, 사업양수인은 주된 납세의무자의 체납조세에 대해서 제2차 납세의무를 부담하게 됨
 - 사업양수인과 양도자 간에 특수관계가 성립하고, 양수인의 사업형태가 양도 전후와 비교해서 동일성을 유지한 경우에 사업양수인과 양도인을 일체로 간주
 - 특수관계에 해당하는지 여부는 주된 납세의무자가 사업을 양도한 때를 기준으로 판단
 - 주된 납세의무자의 체납조세에 대한 국세 법정납부기한이 사업양도일로부터 1년 이전인 것에 대해서 사업양수인은 양도인의 체납세금에 대해 제2차 납세의무를 부담하지 않음
- 사업양수인은 양수한 재산을 한도로 주된 납세의무자의 체납세액의 제2차 납세의무를 부담함
 - 양수한 재산이란 양수에 관한 사업에 귀속하는 적극재산을 의미하며, 사업 양수 후에 취득한 재산은 포함되지 아니함

아. 무상 또는 현저히 낮은 가액에 의한 양수인 등의 제2차 납세의무²²⁾

- 주된 납세의무자가 무상 또는 현저히 낮은 가액으로 재산을 양도 또는 채무를 면제하거나 제3자에게 이익을 분여한 결과 주된 납세의무자의 체납처분을 할 수 없는 경우, 재산 양수인과 채무 면제받은 자와 이익 분여받은 자는 주된 납세의무자의 체납

21) 국세징수법 제38조

22) 국세징수법 제39조

조세에 대해서 제2차 납세의무를 부담하여야 함

- 국세징수법 제39조는 납세자가 체납징수를 피하고자 무재산 상태를 만들기 위해서 재산 양도, 채무면제, 이익분여 행위를 한 경우 수익자들에게 2차 납세의무를 부여함으로써 조세징수 확보의 신속성을 확보하기 위함²³⁾
- 국세통칙법 제42에 따르면 납세자가 국세의 압류를 면하고자 재산을 양도하고 그 양도가 사해행위에 해당되는 경우, 과세관청은 사해행위 취소의 소를 통해 재산을 납세자에게 귀속시켜 체납처분을 집행할 수 있음
- 체납처분을 피하고자 악의적으로 납세자의 재산처분 행위 등에 대해 소송을 통해 조세채권을 확보하는 것은 한계가 있기 때문에, 제2차 납세의무를 통해 사해행위 취소를 한 것과 동일한 효과를 얻도록 하고 있음
- 주된 납세의무자의 체납조세에 대한 국세 법정납부기한으로부터 1년 전에 행한 무상양도 등에 대해서 제2차 납세의무를 지우지는 아니함

□ 현저히 낮은 가액은 일반적으로 양도 시점에서 시가의 50% 이하의 가액에 해당하는 경우를 의미하고 있음

- 모든 양도거래에 대해 일률적으로 시가의 50% 이하 기준을 가지고 현저히 낮은 거래에 해당되는지 여부를 판단하는 것에 대해서는 합리성이 없고, 재산의 소유 및 재산가액 등 각각의 구체적인 사안에 따라 판단²⁴⁾
- 국세징수법 제39조에서 양도의 범위에는 증여·특별유증·매매·교환·채권양도·출자·대물변제 등에 의한 재산권 이전을 포함하고 있음²⁵⁾

□ 재산양수인, 채무 면제받은 자와 이익 분여받은 자는 주된 납세의무자의 처분 등으로 받은 이익을 한도로 제2차 납세의무를 부담함

23) 최홍규(2007), p. 79

24) 최홍규(2007), p. 80

25) 김완석·한상국·박훈(2006), p. 132

자. 법인격 없는 단체 등의 제2차 납세의무²⁶⁾

- 국세징수법 제40조에서는 법인격 없는 단체와 관련된 제2차 납세의무 유형을 2가지로 규정하고 있음
 - 법인격 없는 단체 등의 재산 명의인에 대한 제2차 납세의무와 법인격 없는 단체 등의 재산을 분배 또는 지급받은 자에 대한 제2차 납세의무임

- 법인격 없는 단체 등이 조세를 체납한 경우 그 법률상 귀속하는 것으로 보여지는 명의인이 제2차 납세의무를 부담하여야 함
 - 법인격 없는 단체는 민법상의 권리능력이 없는 단체에 해당되어 독립된 책임자산을 소유하지만 통상 그 명의로 등기·등록을 할 수 없음
 - － 권리의 이전을 위해 등기·등록을 필요로 하는 부동산 등의 재산 거래에 대해서는 법인격 없는 단체의 대표자 명의로 이루어짐
 - － 법인격 없는 단체 등의 체납처분에 있어 법인격 없는 단체 소유의 부동산에 대한 처분집행은 대표자 명의 이전이 필요하게 되어 제2차 납세의무를 법률상 귀속자인 대표자에게 부여한 것임
 - 법인격 없는 단체 등의 명의로 되어 있는 동산, 유가증권 또는 채권 등은 체납처분 집행에 있어 일반적인 납세자와 동일하게 처리되어 문제가 되지 않음

- 법인격 없는 단체 등의 체납세금에 대한 명의인의 제2차 납세의무 한도는 법률상 귀속된 재산가액에 국한됨
 - 법인격 없는 단체의 체납처분을 집행하여 법인격 없는 단체 등의 명의로 되어 있는 동산, 유가증권 또는 채권 등을 처분하여도 징수할 금액이 부족한 경우, 등기·등록상의 명의인은 부동산 등의 재산가액을 한도로 체납세금을 납부

- 체납한 법인격 없는 단체 등이 재산을 지급 또는 분배하여 법인격 없는 단체의 재산으로 체납처분해도 징수할 금액이 부족한 경우, 지급 또는 분배받은 자는 체납조세에

26) 국세징수법 제41조

대하여 제2차 납세의무를 부담하게 됨

- 법인격 없는 단체가 해산 과정에서 재산분배가 이루어지는 경우 청산인 등의 제2차 납세의무 규정이 적용됨
- 국세징수법 제40조에서는 체납한 법인격 없는 단체 등이 해산 전에 재산 분배 등의 행위로 인한 조세채권 확보의 어려움을 개선하기 위해 제2차 납세의무제도를 도입

□ 지급 또는 분배받은 자는 법인격 없는 단체 등으로부터 분배받은 재산 가액을 한도로 제2차 납세의무를 부담하게 됨

- 다만 법인격 없는 단체의 체납조세에 대한 국세 법정납부기한으로부터 1년 전에 행한 재산 분배 또는 지급이 이루어진 경우 제2차 납세의무 규정은 적용되지 않음

2. 독일

가. 개요

- 독일의 조세기본법(Abgabenordnung 1977; 이하 AO)에서 제2차 납세의무에 해당하는 ‘책임’(Fremdhaftung)에 대하여 규정하고 있음²⁷⁾
 - 독일의 조세법은 책임과 채무의 개념을 구분하고 있음
 - 채무는 납세의무자의 납부 당위성과 조세 채권자의 수령 당위성을 의미하여, 납세의무자가 자신의 채무를 이행하지 못할 때 과세관청은 자신의 권리로 강제 징수할 수 있음
 - 책임은 타인의 조세채무에 대한 책임을 지는 것을 의미함
 - 특정한 요건을 충족하는 경우 주된 납세의무를 제3자에게 부담시키는 조세기본법의 ‘책임’ 규정은 우리나라의 제2차 납세의무에 해당²⁸⁾

- 독일 조세기본법의 책임 규정도 채무에 대한 부종성(Akzessorietät)과 보충성(Subsidiarität)을 가지고 있음
 - 책임은 채무를 전제로 하여 성립되고, 채무가 어떤 사유로 인해서 소멸되면 책임도 소멸하게 되어 부종성의 특징을 가지고 있음
 - 책임의 경우 징수부족액을 한도로 그 이행책임이 부과되는데 이는 보충성에 해당함

- 독일의 조세기본법(AO) 제69조 내지 75조에서 타인의 조세채무에 대한 책임 규정을 두고 있음
 - 독일의 타인 조세채무에 대한 책임은 납세의무자와 관련성, 보충성, 부종성의 특성에 따라 7가지로 나누어짐
 - 법정 대리인의 고의 또는 중과실에 대한 책임(AO 제69조)

27) 최홍규(2007), p. 49

28) 김완석·한상국·박훈(2006), p. 88

- 탈세 가담자인 법정대리인의 책임(AO 제70조)
- 탈세자 또는 조세법의 책임(AO 제71조)
- 계좌진실성의 의무 위반에 대한 책임(AO 제72조)
- 연결 납세에서의 책임(AO 제73조)
- 물건 소유자의 책임(AO 제74조)
- 사업양수인의 책임(AO 제75조)

나. 법정대리인의 고의 중과실에 대한 책임²⁹⁾

- 법정대리인·재산관리인 또는 처분권자로서 행동하는 자(이하 법정대리인 등)는 자신의 고의 또는 중대한 과실로 주된 납세자의 납세의무를 이행하지 않은 때 그에 따른 책임을 부담함
 - 법정 대리인 등의 책임은 조세채권자에 대한 손해배상적 책임에 해당
 - 법정 대리인 등이 과세표준 및 세액신고서를 법정신고기한 내에 제출하지 않아 납세의무가 확정되지 않은 경우, 법적 근거 없이 세액을 환급받은 경우, 세액을 납부기한까지 납부하지 않은 경우 등이 주된 납세자의 납세의무를 이행하지 않은 사례에 해당
- 고의 또는 중대한 과실이 있는 경우에만 책임을 지며 경과실을 범한 법정대리인 등은 책임을 지지 않음
 - 납세의무를 인지하고 있었으나 의무를 위반하고자 한 자는 고의적으로 위반한 것으로 봄
 - 중과실과 경과실에 대한 판단은 주관적인 주의 척도가 이용
 - 개인적인 지식, 능력에 따라 지켜야 하고 지킬 수 있는 주의의무를 다하지 않음으로써 예상되는 결과를 확신한 자에 대해서는 과실을 범했다고 정의
- 법정대리인 등은 주된 납세의무자의 모든 체납조세에 대하여 책임을 지게 됨

29) AO 제69조

- 법정대리인 등의 고의 또는 중과실에 의한 위반행위가 법정대리인의 임기 동안에 발생되어야 함
- 법정대리인의 납부책임에는 의무 위반에 대하여 지급되는 지체가산금 (Verspätungszuschläge)이 포함

다. 탈세가담자인 법정대리인의 책임³⁰⁾

- 법정대리인 등이 직무를 수행함에 있어서 탈세 또는 중대한 과실에 의해 조세를 면탈하거나 탈세에 참여함으로써 납세의무자 또는 책임자가 되는 경우 면탈된 조세 및 탈세한 조세에 대해 납부책임을 부담하여야 함
 - 조세포탈 및 불성실 과소납세 행위는 일반적으로 법률상의 대리인 등에게 위임되는 권한에 해당하지 않기 때문에 대리인의 납부책임을 인정
 - 법정대리인 등의 지위 및 그와 연결된 행위자의 업무와 조세포탈 및 불성실 과소납세를 야기한 업무(업무수행장소, 시간 및 업무수행방식) 사이에는 인과관계가 성립되어야 함
- 독일 조세기본법(AO) 제70조에서 규정한 책임의 한도는 법정대리인 등의 조세면탈 금액에 한정됨
 - 과세관청은 납세의무자에게 법정대리인의 탈세한 세액을 납세고지하고, 법정대리인은 보충성에 근거하여 조세면탈금액에 한정하여 납부책임이 있음
 - 이 경우 납세의무자의 불복으로 취소된 경우 과세관청은 법정대리인을 책임자로 보아 납부책임을 지우게 됨
 - 주된 납세의무자가 법정대리인의 조세포탈 및 불성실 과소신고를 통해서 어떤 재산상의 이익을 얻지 않은 경우, 과세관청은 법정대리인을 납세의무자로 지정하여 납부책임을 부과
 - 이 경우 피대리인이었던 주된 납세의무자의 납부책임은 면책되는 것임
 - 납세의무자가 법정대리인에 대해 주의의무를 다하여 선임하고 감독하였으나

30) AO 제70조

법정대리인이 조세포탈 및 불성실 과소신고를 한 경우에도, 납세의무자의 납부 책임은 면책됨

라. 탈세자와 조세범행자의 책임³¹⁾

- 탈세 또는 조세범행을 하거나 그와 같은 행위에 참가한 자는 면탈된 조세 및 불법하게 얻은 조세이익 및 그 이자에 대한 책임을 부담함
 - 탈세가담자인 법정대리인의 책임(AO 제70조)에서는 대리인 등이 탈세 또는 중대한 과실로 세금 포탈로 얻은 재산상의 이익에 대해 납부책임을 부과하는 것이지만, 탈세자와 조세범행자의 책임은 탈세 또는 조세범행으로 인하여 발생한 국가의 전체손실에 대하여 납부책임을 부과하는 점이 차이점
 - 납부책임을 지는 자에는 범행자뿐만 아니라 가담한 자(교사자와 중범자 포함)도 포함됨
 - － 포탈죄나 장물죄의 입증책임은 과세관청과 조세법원에 있으며, 형사소송법이 아닌 조세법원법에 따라 직권으로 조사함
- 탈세범 또는 조세범행자는 탈세와 조세범행에 의하여 감소된 조세와 그 이자에 대한 납부책임을 부담함

마. 계좌진실성의 의무위반에 대한 책임³²⁾

- 계좌진실성 의무를 고의 또는 중과실에 의해 위반한 자는 조세청구권의 행사가 침해되는 범위 안에서 책임을 부담함
 - 계좌진실성 의무에는 제3자 또는 가공의 명의로 계좌를 만들거나 유가물을 보관하는 등의 행위를 금지하고, 계좌를 통한 제반거래의 기록의무 등이 있음³³⁾
 - － ① 누구도 허위 또는 가공의 명의로 자기 혹은 제3자를 위하여 계좌를 만들거

31) AO 제71조

32) AO 제72조

33) AO 제154조

나 기장을 하거나 유가물을 보관·저당 또는 개인우편함에 넣게 해서는 안 됨

- ② 계좌를 처리하는 자, 유가물을 보관하는 자 또는 사서함을 인도하는 자는 미리 처분권자의 성명과 주소 및 계좌거래에 대하여 확인하고 이들에 관한 사항을 적절한 형식으로 기록하여야 함

- ③ 제1항의 규정을 위반한 경우, 유가물 및 개인우편함의 내용물은 처분권자의 소득세 및 법인세에 대하여 관할권이 있는 세무서의 동의가 있는 경우에 한하여 이를 인도하는 것이 허용됨

○ 계좌진실성 의무를 위반한 자에게 책임을 부여한 것은 타인 또는 가공의 명의를 사용하여 조세에 관한 주요 사항의 조사를 회피하는 것을 방지하기 위함³⁴⁾

□ 납부책임을 지는 자는 유가물 등의 인도금지를 위반하여 계좌진실성을 위해한 자에 한정함

○ 예금액·귀중품·금고내용물의 인도금지를 위반하는 것은 체납조세에 대한 청구권 실현을 방해하기 때문임

- ‘인도’의 범위에는 소유권 이전, 예금 또는 물권에 대한 처분권 이전, 출금, 지로 송금, 수표와 어음의 발행과 신용장 개설 참여도 포함

○ 계좌나 예금을 예치한 자들이 아닌 계좌를 운용하고 과세관청의 동의 없이 예금·귀중품·금고내용물을 내어주거나 인도한 자들에게 납부책임이 있음

□ 고의 또는 중과실로 계좌진실성 의무를 위반한 자는 인도한 가액을 한도로 미납된 조세액을 납부하여야 함

바. 연결납세에서의 책임³⁵⁾

□ 독일의 연결납세제도³⁶⁾와 관련하여 연결납세제도의 자회사(Organ Gesellschaft)는 모회사(Organshaft)의 조세에 대하여 납부책임을 부담함

34) 최홍규(2007), p. 58

35) AO 제73조

36) 법인세(Koerperschaftsteuer) 제14조

- 독일의 연결납세제도는 손익대체형으로 모회사와 자회사 간의 이익각출계약에 근거하여 자회사의 순손익을 모회사에 이전하여 자회사의 순손익을 원칙적으로 零(zero)으로 만드는 제도임³⁷⁾
 - 연결납세제도의 모회사는 법인세가 면제되지 않는 법인, 개인연합체와 펀드 혹은 인적회사도 가능하며 실제적인 사업 활동의 중심과 법적 소재지를 국내에 두고 있어야 함
 - 연결납세제도의 자회사는 국내에 실제적인 사업 활동의 중심과 법적 소재지를 둔 법인 즉, 주식회사, 주식형 합자회사 또는 EU 법적 회사에 국한됨
- 연결과세제도의 성립은 자본적 요건과 민법적으로 유효한 이익각출계약이 필요함³⁸⁾
 - 2000년 세제개혁에 따르면 자본적 요건이란 모회사가 직간접적으로 자회사의 의결권 50%를 초과하여 소유하면 연결과세제도가 성립³⁹⁾

□ 자회사는 기업의 경영에 기초하여 발생하는 모회사의 조세에 대하여 납부책임이 있음

사. 물건 소유자의 책임⁴⁰⁾

- 기업에 제공된 사업용 물건이 기업에 중요하게 참가하고 있는 자의 소유인 때 물건의 소유자는 기업과 함께 기업의 사업에서 발생된 조세에 대한 납부책임을 부담함
 - 책임의 전제가 되는 물건이란 재산적 가치가 있는 재화를 의미함
 - 물건이 기업의 사업목적을 위해 사용되어 실질적인 기능을 할 때 납부책임이 성립하게 됨
 - 기업의 미납조세에 대한 책임자는 회사에 중요하게 참가하고 있는 자로 지배적인

37) 김진수, 『연결납세제도 도입에 관한 연구』, 한국조세연구원, 2002, p. 110

38) 김유찬·이유향, 『주요국의 조세제도 - 독일』, 한국조세연구원, 2009, pp. 226~227

39) 세제개혁 전에는 자본적 요건, 경제적 요건, 조직적 요건을 모두 충족하여야 했지만, 세제개혁으로 경제적 요건과 조직적 요건은 삭제되고 자본적 요건도 간접출자지분을 허용하여 완화하였음

40) AO 제74조

영향력을 행사할 수 있는 자이어야 함

– 지배적인 영향력을 판단하는 기준은 자본금 또는 자산의 25% 이상에 참여하여야 함

○ 물건소유자의 책임부과는 기업에 지배적인 영향력을 행사하는 자의 행위로 인하여 기업의 조세가 납부되지 못하는 것을 방지하기 위함

□ 물건 소유자는 기업의 영업과 관련된 체납 조세에 대하여 시간적·물질적 한도까지 납부책임을 가짐

○ 납부책임은 시간적으로 중요한 참가가 지속되고 있는 기간 동안 발생한 조세에 한정

○ 물질적인 한도란 영업활동을 위해 회사에 제공한 물건가액을 의미

아. 사업양수인의 책임⁴¹⁾

□ 사업이나 사업상 독립하여 운영되는 영업이 포괄적으로 양도되는 경우 사업양수인은 당해 사업에서 발생한 조세에 대하여 책임을 부담함

○ 사업이 포괄적으로 양도되면 기업의 유기적인 처분권한이 양수인에게 넘어가기 때문에 양수인에게 납부책임을 묻는 것임

○ 사업양수인은 민법상 소유권을 취득하였는지 여부와 상관없이 경영상으로 소유자처럼 처리할 수 있을 정도로 사업을 인수한 경우이면 충분함

○ 양수한 사업자가 체납세금의 책임을 지는 사업장은 양도인에 의해 계속 운영되어 온 사업장이어야 함

– 휴업을 통해 영업을 포기하였거나, 폐업한 사업장을 양수한 사업자는 독일조세법에 의한 납부책임은 없음

□ 사업양수인은 양도인의 사업에서 인수한 재산가액을 한도로 체납세금에 대한 책임을 부담함

41) AO 제75조

- 사업장에서 발생한 조세에 국한되며 사업에서 발생되지 않은 조세에 대해서 책임이 없음
- 사업양도일 전 최근 사업연도 개시 후 발생하고 사업양수 신고 후 1년 이내 확정되거나 신고된 원천징수세액에 대해서도 납부책임을 부담

〈표 III-2〉 독일의 제2차 납세의무 비교

구분	법정대리인의 책임	법정대리인의 책임	탈세자 및 조세범행자의 책임	탈세자와 조세범행자의 책임	계좌진실성 의무위반 책임	연결납세의 책임	물건 소유자의 책임	사업양수인의 책임
근거규정	조세기본법 제69조	조세기본법 제70조	조세기본법 제71조	조세기본법 제72조	조세기본법 제73조	조세기본법 제74조	조세기본법 제75조	조세기본법 제75조
납세의무자	피대리인	<ul style="list-style-type: none"> • 피대리인 • 법정대리인(불복) 	-	-	-	회사	양도인	양도인
책임자	법정대리인 재산관리인 처분권자	법정대리인	탈세자 또는 조세범 행자	-	계좌진실성 의무 위 반자	자회사	회사에 중요한 참가 자(주주 또는 투자 자)	포괄양수인
구성요건	<ul style="list-style-type: none"> • 법정대리인이 주된 납세의무자의 납세의무를 불이행 • 고의 또는 중과실 • 주된 납세의무자의 채납조세 	<ul style="list-style-type: none"> • 법정대리인의 중과실 또는 탈세 • 법정대리인의 지위 및 업무와 탈세와 인과관계 	<ul style="list-style-type: none"> • 탈세행위와 조세범행을 한 자(고사자와 중범자 포함) • 국가의 손실 	<ul style="list-style-type: none"> • 계좌진실성 의무를 고의 또는 중과실로 위반 	<ul style="list-style-type: none"> • 연결납세 관계 	<ul style="list-style-type: none"> • 사업 사용 재화를 회사에 중요참가자가 소유 • 자본금 또는 재산의 25% 참가자 • 기업의 채납조세 	<ul style="list-style-type: none"> • 사업의 포괄양수도 • 양도사업장의 계속성 • 사업장에 귀속된 조세환정 	<ul style="list-style-type: none"> • 사업의 포괄양수도 • 양도사업장의 계속성 • 사업장에 귀속된 조세환정
부종성 보충성	있음	있음	있음	있음	있음	있음	있음	있음
책임한도	피대리인의 조세(지체상금 포함)	면탈 또는 탈세금액	탈세로 감소된 조세와 이자	인도한 가액	모회사의 조세	회사에 제공한 재산가액	양수한 재산가액	양수한 재산가액
고의·과실 유무	책임자의 고의 또는 중과실	법정대리인의 탈세 또는 중과실	포탈죄 또는 장물죄	계좌진실성 의무자의 고의 또는 중과실	없음	없음	없음	없음

3. 미국

가. 개요

- 제3자에게 납세책임을 지우는 미국 제도 중에서 우리나라의 제2차 납세의무제도와 유사한 내용을 살펴본다면 내국세법(IRS) §6901상의 재산양수인과 수탁자 납세책임 제도를 들 수 있음
- 재산양수인제도는 재산의 양도가 무상으로 또는 불충분한 대가를 받고 이루어진 경우에 납세책임을 부과되는 경우이며, 수탁자의 경우에는 연방세 채무보다 우선권이 없는 납세의무자의 채무를 먼저 변제한 경우 그에 대한 책임으로써 주된 납세자의 채무를 부담해야 하는 책임이 부과됨
- 우리나라나 일본에 비하여 미국의 제2차 납세의무자제도는 단순한 편이며, 조세회피나 미납에 대한 귀책사유가 있는 이해관계자들에게만 공정성을 확보하기 위하여 제2차 납세의무를 지우는 것이 특징임

나. 재산양수인(Transferees)의 납부책임

- 재산을 양수받을 때 공정한 가액을 지불하지 않은 경우, 내국세법 §6901에서는 재산양수인(Transferee)에게 양도인이 미납한 세금에 대한 납세책임을 인정하고 있음
 - 위에서 양수인이란 수증자(donee), 상속인(heir), 수유자(legatee), 부동산의 수증자(devisee) 및 유산 상속권자(distributee)등을 포함함
 - 시행규칙에서는 해산된 주식회사의 주주, 주식회사의 양수인, 무능력자의 양수인이나 수증자 등을 그 예로 들고 있음
- 재산 양수인의 납세책임은 납세자의 자산을 양수인이 취득했으므로 계약인수로 간주되거나 형평법상 사실상 또는 추정적 사기적 양도행위로 볼 수 있다는 근거에 의

한 것임

- 내국세법 §6901 규정에 따라 재산양수인에게 납부책임을 지우기 위해서는 다음과 같은 요건을 충족하여야 함⁴²⁾
 - 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

- 재산양수인에 대한 과세권은 양도인에 대한 과세권의 소멸시효 만료 후 1년 내까지 행사하지 않으면 소멸함(IRC §6901(c))
 - 양수인이 재차 재산을 양도한 경우, 재양수받은 자에 대하여는 최초의 양수인에 대한 소멸시효가 만료한 후 1년 이내까지 과세권 행사가 가능함
 - 그러나 최초의 양도인에 대한 과세권 만료 후 3년이 경과하면 재양수받은 자에 대하여는 과세권을 행사할 수 없음

- 재산양수인의 책임은 신고서상의 금액 또는 미납 금액이며(IRC §6901(b)), 양수인이 납부책임을 부담할 금액은 취득한 자산의 공정시장가액(fair market value)과 지불금액(consideration paid for it) 간의 차액을 그 한도로 함
 - 재산양수인의 책임은 미납된 금액 외에도 가산세와 연체 이자에 대하여도 책임이 있음

- 제2차 납세의무는 양수인과 국세청 간의 합의에 의하여 소멸시효 기간이 연장될 수 있으며, 국세청이 양수인에게 집행절차를 진행하지 못할 사유가 발생하는 경우 납부의무자에게 고지하면 60일간 소멸시효가 정지됨

42) 김완석 · 한상국 · 박훈(2006), p. 135

- 제2차 납세의무에 대한 입증책임에 있어서는 국세청에서 양수인이 납세자의 자산을 양수했다는 사실을 입증해야 하며, 양수인은 납세자 또는 양도인이 납부의무가 없음을 입증할 책임이 있음(IRC §6902(a))
- 재산양수인이 재산양도인의 미납사실을 알고 있었는지 여부와 관계없이 양도가 있었던 연도의 양도인의 납세책임에 대하여 소급하여 재산양수인은 책임을 지게 됨
- 내국세법 §6901의 제2차 납세의무 규정은 절차규정이므로 재산양수인 책임의 존재와 정도에 대한 실질적인 이슈들에 대하여는 주(state)법이 규정하게 됨
- 양수인의 납세의무 강제집행에 대한 금지 명령을 구하는 소를 제기할 수 없음(IRC §6904, §7421(b))

다. 수탁자(Fiduciaries)의 납부책임

- 내국세법 §6901(a)(1)(B)에서는 소득세·유산세 및 증여세에 관하여 수탁자에게 주된 납세의무자와 같은 납세책임을 부과할 수 있음을 규정하고 있음
- 이러한 수탁자의 납부책임은 수탁자가 연방세 채무보다 우선권이 없는 납세의무자의 채무를 먼저 변제한 경우에 발생하며, 우선 변제된 채무액을 한도로 하여 납세책임이 부과됨
 - 국세청은 이 경우 수탁자가 신탁자의 미납 사실에 대하여 알았거나 합리적인 주의를 기울였다면 알 수 있었던 경우에 한하여 신탁자의 미납금액에 대하여 책임을 인정하고 있음⁴³⁾
- 수탁자에 대한 내국세법 정의 규정에 따르면 수탁자란 후견인(guardian), 수탁자(trustee), 유언집행자(executor), 유산관리인(administrator), 파산관재인(receiver),

43) Rev. Rul. 66-42, 1967-1 C.C. 291

재산관리인(conservator) 또는 수탁 자격에 의하여 다른 사람을 위하여 행위를 하는 자를 의미함(내국세법 §7701(a)(6))

- 수탁자의 납부책임의 범위는 재산양수인의 납부책임과 비교하여 보다 좁음
 - 재산양수인이 양수한 자산의 가치 범위 내에서 책임이 있다면, 수탁자는 자신이 지불한 채무 범위에 한정하여 책임이 있음

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

- 수탁자의 납부책임은 납부책임이 발생한 날로부터 1년 이내 또는 해당 세금의 징수권의 소멸시효 만료일 중 나중에 도래하는 시간 이전에 행사하여야 함(IRC §6901(c)(3))

- 일반적으로 수탁자의 제2차 납세의무에 대한 소멸시효가 재산양수인보다 길기 때문에, 국세청에서는 재산양수인에 대한 납세의무가 시효 만료된 경우 수탁자 논리에 근거하여 과세권을 주장하는 경우가 발생함
 - 조세법원에서는 해산된 주식회사의 모든 자산을 인수하고 미납세금 외의 채무 일부를 변제한 경우의 단일주주는 재산양수인이며 수탁인은 아니라고 판시하면서, 재산양수인의 납세채무의 소멸시효가 만료되었으므로 더 이상 납세채무를 지지 않는다고 결정한 바 있음(Grieb v. Commissioner (Tax Ct.1961))

- 제2차 납세의무는 수탁자와 국세청 간의 합의에 의하여 소멸시효 기간이 연장될 수 있으며, 국세청이 수탁자에게 집행절차를 진행하지 못할 사유가 발생하는 경우 납부의무자에게 고지하면 60일간 소멸시효가 정지됨

- 수탁자를 이러한 신탁자의 미납에 대하여 개인적으로 책임을 지게 되는 위험으로부터

터 보호하기 위하여 내국세법에서는 신탁자의 보호에 관한 절차를 규정하고 있음 (IRC §6905)

- 수탁자는 시행령에 규정된 요건에 따른 절차를 진행하는 경우에 신탁자의 미납세에 대한 개인적인 납세책임을 면제할 수 있음⁴⁴⁾
- 시행령에 따르면 수탁자는 서면으로 국세청에 신탁자 미납세에 대한 개인적인 납세책임 면제를 신청할 수 있으며, 이러한 서면 신청을 받게 되면 국세청에서는 아래의 조치를 취할 수 있음
 - 첫 번째로는 수탁자에게 체납된 신탁자의 미납금액을 통지하고 미납액을 신탁자의 재산에서 납부받으면 수탁자의 책임이 면제됨
 - 두 번째로는 수탁자의 서면 신청을 받았음에도 국세청에서 통지를 하지 않는 경우 수탁자는 서면 신청을 한 날로부터 9개월이 경과하면 자동으로 납세책임을 면제받게 됨
 - 두 번째의 경우 수탁자의 개인적 납부책임은 면제되지만, 국세청에서 미납금액을 신탁자의 재산에서 면제받는 것은 가능함

44) Treas. Reg. §§20.6091-1, 301.6905-1

〈표 Ⅲ-2〉 미국의 제2차 납세의무 비교

구분	재산양수인 책임	수탁자 책임
근거규정	내국세법 §6901	내국세법 §6901
주된 납세의무자	재산양도인	신탁자
제2차 납세의무자	재산양수인	수탁자
구성요건	<ul style="list-style-type: none"> • 양도인이 양수인에게 재산을 양도하였을 것 • 재산의 양도가 불충분한 대가를 받고 이루어졌거나 무상으로 이루어졌을 것 • 재산의 양도가 과세가 행하여진 후에 이루어졌을 것 • 재산의 양도가 이루어진 때에 양도인이 파산상태에 있었거나 그 양도에 의하여 파산상태로 되었을 것 • 과세관청이 양도인으로부터의 조세징수를 위하여 합리적 노력을 기울였고 양도인에 대한 다른 추궁방법이 없을 것 	<ul style="list-style-type: none"> • 신탁자와 수탁자관계가 성립 • 수탁자가 조세채권보다 우선하지 않는 주된 납세의무자의 채무를 지불 • 신탁자가 지급불능인 경우
부종성·보충성	있음	있음
책임한도	취득한 자산의 공정가액과 지불대가와의 차액	실제로 수탁자가 지불한 채무 금액의 범위 내
귀책사유	계약인수 또는 사실상·추정적 사기적 양도로 볼 수 있으므로	연방채무보다 우선권이 없는 채무를 변제하였음

IV. 국제비교 및 시사점

1. 국제비교

가. 형태

- 한국의 현행 세법상 제2차 납세의무로는 ① 청산인 등의 제2차 납세의무⁴⁵⁾, ② 출자자의 제2차 납세의무⁴⁶⁾, ③ 법인의 제2차 납세의무⁴⁷⁾, ④ 사업양수인의 제2차 납세의무⁴⁸⁾ ⑤ 정비사업조합원의 제2차 납세의무 ⑥ 건축물 소유자의 제2차 납세의무를 들 수 있음
- 일본의 세법상 제2차 납세의무에는 조세징수법에서 8가지 형태로 규정하며 크게 납세의무자의 무자력에 대한 책임을 묻는 경우와 납세의무자의 재산이 제3자에게 있는 것으로 보아 납세의무책임을 확대하는 것으로 나누어 볼 수 있음
 - 무한책임사원, 동족회사, 공동사업자, 수익이 귀속된 법률상 귀속자, 법인격 없는 단체의 재산명의인에 대한 제2차 납세의무가 주된 납세의무자의 재산이 제3자에게 있는 것으로 보는 것에 해당
 - 청산인, 자산의 양도 등을 한 법률상 귀속자, 법인격 없는 단체로부터 재산을 지급 또는 분배받은자, 사업양수인, 무상 또는 현저한 낮은 가액에 의한 양수인 등에 대한 제2차 납세의무는 주된 납세의무자의 무자력에 대한 책임을 묻는 것으로 구분
 - 즉 제3자가 의무를 위반함으로써 주된 납세자에 대한 조세청구권의 실현가능

45) 국세기본법 38조, 지방세법 20조

46) 국세기본법 39조, 지방세법 22조

47) 국세기본법 40조, 지방세법 23조

48) 국세기본법 41조, 지방세법 24조

성을 약화시킨 것에 대한 책임을 지우려는 규정이 이에 해당

- 일본의 제2차 납세의무 규정은 비교적 제2차 납세의무에 대한 법적 정당성의 근거에 충실하고 있음⁴⁹⁾

□ 일본의 세법상 제2차 납세의무제도와 우리나라의 제2차 납세의무제도는 매우 흡사한 면도 있지만, 공동사업자·무상양도인·법인격 없는 단체 등에 대한 제2차 납세의무제도는 우리나라에서 용인되고 있지 않음

- 일본의 경우 사업양수인에 대한 제2차 납세의무는 특수관계(친족 기타 특수관계자)와 기간 요건(양수일로부터 1년 이내 법정납부기한이 도래하는 조세)에 충족하는 경우에만 성립한다는 점이 우리나라의 사업양수인에 대한 제2차 납세의무보다 적용범위가 제한적임을 알 수 있음

□ 독일의 조세기본법(AO)에서 규정하고 있는 책임규정은 7가지 형태로 우리나라의 제2차 납세의무와는 많은 차이를 보이고 있음

- 법정대리인, 탈세가담자인 법정대리인, 탈세자와 조세법행자, 계좌진실성 의무 위반자, 연결납세에서의 자회사, 물건 소유자와 사업양수인에게 조세채무에 대한 납부책임을 부담지우고 있음
- 우리나라의 제2차 납세의무제도와 유사한 형태는 사업양수인의 납부책임임
- 연결납세에 대한 책임 규정은 독일만이 가지고 있는 독특한 형태의 제도로 이는 손익대체형 연결납세의 특징이 반영된 것으로 사료됨
- 사업양수인과 연결납세에 대한 책임규정을 제외한 5가지의 책임규정 형태는 우리나라의 제2차 납세의무와는 거리가 먼 이질적인 제도임⁵⁰⁾

□ 우리나라의 제2차 납세의무와 유사한 미국의 제도를 살펴보면, 재산양수인과 수탁자의 납부책임에 대한 책임 등을 들 수 있음

- 재산양수인에 대한 납부책임은 채납자로부터 재산을 양수한 양수인이 지는 책임

49) 최홍규(2007), p. 91

50) 김완석·한상국·박훈(2006), p. 126

으로서, 재산의 양도가 무상으로 이루어졌거나 불충분한 대가를 받고 이루어진 경우 그 차액을 한도로 책임을 지게 됨

○ 수탁자의 납부책임으로는 수탁자가 연방세 채무보다 우선권이 없는 납세의무자의 채무를 먼저 변제한 경우에 발생함

□ 미국의 제도는 우리나라에 비하여 매우 단순하고 주된 납세자 외의 제3자에게 납세 책임을 부과하기 위해서는 조세회피 우려가 있거나 납세부족액 초래에 대한 고의나 과실을 요건으로 하고 있는 것이 특징임

〈표 Ⅳ-1〉 주요국의 제2차 납세의무 비교 - 형태

제2차 납세의무자	우리나라	미국	일본	독일
청산인 또는 잔여재산 지급받은자	청산인 등의 제2차 납세의무	-	청산인 등의 제2차 납세의무	-
무한책임사원	출자자의 제2차 납세의무	-	무한책임사원의 제2차 납세의무	-
주주	출자자의 제2차 납세의무	-	법률상 귀속자의 제2차 납세의무 ¹⁾	-
법인	법인의 제2차 납세의무	-	동족회사의 제2차 납세의무	-
수탁자	-	수탁자의 납부책임	-	-
사업양수인	사업양수인의 제2차 납세의무	-	사업양수인의 제2차 납세의무	사업양수인의 책임
재산양수인	-	재산양수인의 납부책임	무상·현저한 사업양수인 등의 제2차 납세의무	-
명의자 또는 재산지급받은 자	-	-	법인격 없는 단체 등의 제2차 납세의무	-
법정대리인	-	-	-	법정대리인의 책임 탈세가담자인 법정대리인의 책임
탈세자와 조세범행자	-	-	-	탈세자와 조세범행자의 책임
회사중요참가자 ³⁾	-	-	-	물건소유자의 책임
자회사(연결납세)	-	-	-	연결납세의 책임
기타	정비사업조합원의 제2차 납세의무, 건축물 소유자의 제2차 납세의무	-	공동사업자의 제2차 납세의무 ²⁾ 법률상 귀속자의 제2차 납세의무	계좌진실성 의무위반 책임

주: 1) 법률상 귀속자의 제2차 납세의무가 적용되는 실질과세원칙에 따라 주주가 제2차 납세의무가 될 수 있음

2) 주된 납세의무자가 동족회사이면 주주가 제2차 납세의무자가 되며, 주된 납세의무자가 개인인 경우 제2차 납세의무자는 배우자와 그 친족임

3) 회사 자본금 또는 재산의 25% 참가자로서 회사에 중요한 영향력을 행사할 수 있는 주주 또는 재산소유자를 의미하여 별도로 구분

나. 출자자에 대한 제2차 납세의무

- 우리나라의 출자자에 대한 제2차 납세의무제도와 유사한 제도를 운용하고 있는 국가는 일본에 한정됨
 - 사법상 회사법(또는 상법)에서 주주의 유한책임에 대한 법리가 존중되기 때문에, 유한책임을 지는 출자자에 대해 제2차 납세의무를 지우는 것은 정당성 결여와 재산권 침해라는 주장⁵¹⁾
 - 대륙법계인 독일과 영미법계인 미국의 경우에서도 출자자에게 제2차 납세의무를 부담하게 하고 있지 않음
 - 우리나라의 경우 제2차 납세의무에 대한 책임을 지는 출자자에 무한책임사원에 과점주주를 포함하고 있지만, 일본은 무한책임사원에 대한 제2차 납세의무만을 명확히 하고 있음
 - 우리나라의 과점주주의 제2차 납세의무와 유사한 것으로 일본의 법률상 귀속자에 대한 제2차 납세의무와 유사하여 그 적용범위는 극히 제한적이라는 주장도 있음⁵²⁾
- 일본에서 유한책임을 지는 출자자에 대해서 제2차 납세의무를 부담하도록 하는 법리는 실질과세원칙임
 - 우리나라의 과점주주에 대한 제2차 납세의무를 지우는 이론적 근거로는 법인격부인론, 실질과세원칙, 이사의 책임이 있음⁵³⁾

다. 고의나 과실 여부

- 우리나라의 제2차 납세의무제도의 경우 고의나 과실을 성립요건으로 하고 있지 않은 것이 특징임
 - 청산인 등에 제2차 납세의무의 경우는 청산인 등이 본래의 납세의무자의 무자력

51) 최홍규(2007), p. 165

52) 김완석·한상국·박훈(2006), p. 134

53) 최홍규(2007), pp. 168~172

에 대해 직접 유책함을 근거로 하고 있음

- 과점주주의 납세의무에 대한 법인의 제2차 납세의무는 실질적으로는 과점주주의 책임재산을 환가하는 방법의 하나로 볼 수 있으므로 제2차 납세의무의 부과근거가 됨
- 그러나 과점주주의 제2차 납세의무와 사업양수인의 제2차 납세의무에 대한 근거에 대해서는 아직 정당성이 미약하고 이에 대하여 여러 의견들이 제기되고 있음

□ 일본의 제2차 납세의무제도에서는 제2차 납세의무 성립요건의 하나로 고의나 중과실을 요구하지 않고 있는데, 이는 우리나라의 제도와 동일함

□ 독일에서 제3자의 의무위반에 의하여 조세청구권의 실현가능성을 악화시킨 경우에 지우는 손해배상 또는 행정별적인 징벌의 성격을 지닌 납부책임제도는 고의·중과실의 요건을 성립요건으로 하고 있음

- 고의 또는 중과실의 요건을 요구하는 납부책임제도는 법정대리인의 책임, 탈세가 담자인 법정대리인의 책임, 계좌진실성 의무위반 책임이 있음
- 탈세자와 조세범행자에 대한 납부책임은 포탈죄 또는 장물죄의 입증을 요구하며, 입증책임은 과세관청 또는 조세법원이 해야 함
 - 탈세와 조세범행에 대해서는 과실요건을 보다 엄격히 하고 있으며 넓게는 의무위반에 포함
- 제3자의 의무위반에 해당하지 않는 납세책임제도에서는 과실 요건에 대한 규정은 존재하지 않고 있음
 - 연결납세의 책임, 물건소유자의 책임, 사업양수인의 책임

□ 우리나라와 일본의 제2차 납세의무제도의 내용상 제3자의 의무위반으로 인한 내용이 없기 때문에 현행의 제도상에서 고의·중과실 요건을 규정하고 있지 않는 것으로 보임

□ 미국의 경우에는 사기적 양도로 볼 수 있다거나 고의나 과실 등이 있어서 귀책사유

가 있는 경우 납세의무를 부과하고 있음

- 재산양수인의 납세의무 경우 특별한 고의나 과실을 요구하고 있지 않지만, 재산을 불충분한 대가를 받거나 무상으로 양도한 경우 형평법상 사실상 혹은 추정적 사기적 양도로 볼 수 있고, 계약인수로 간주될 수 있다는 근거에 의하여 납부책임을 부과하고 있음
- 수탁자의 경우 수탁자가 연방세 채무보다 우선권이 없는 납세자의 채무를 먼저 변제한 경우 이를 귀책사유로 하여 납부책임을 부과하고 있음

〈표 IV-2〉 주요국의 제2차 납세의무 비교 - 고의·과실

구분	우리나라	미국	일본	독일
고의 또는 과실	-	• 수탁자의 책임	-	• 법정대리인의 책임 • 탈세가담자인 법정대리인의 책임(중과실) • 계좌진실성 의무위반 책임
탈세	-	재산 양수인의 책임 ¹⁾	-	• 탈세가담자인 법정대리인의 책임
조세범	-		-	• 탈세자와 조세범행자의 책임

주: 1) 재산양수인의 경우 귀책사유의 근거로 사기적 양도행위로 볼 수 있거나 계약인수로 간주되어진다는 근거에 의하여 납부책임이 부과됨

라. 주된 납세의무와의 관계

- 우리나라의 제2차 납세의무는 주된 납세의무와의 관계에 보증채무와 유사한 성격을 가지고 있으므로 부종성과 보충성을 가지고 있음
 - 따라서 제2차 납세의무의 원인이 되었던 주된 납세의무자의 납세의무에 대해서 생긴 사유, 즉 그 소멸·변경 등의 효력이 원칙적으로 제2차 납세의무자의 납세의무에도 영향을 미치게 됨
 - 또한 주된 납세의무자가 체납을 하여 이에 대해 체납처분을 하여도 주된 납세의무자가 납부 또는 납입해야 할 금액이 부족하다고 인정되는 경우에 비로소 제2차적

으로 이행책임을 지우게 됨. 주된 납세의무자의 재산으로 체납처분하고도 충족시킬 수 없는 부족분에 한하여 납세의무를 지게 됨

- 일본과 독일⁵⁴⁾, 미국의 제2차 납세의무도 주된 납세의무와의 관계에서 부종성과 보충성을 모두 가지고 있어 우리나라 제도와 동일한 특성을 보임

〈표 IV-3〉 주요국의 제2차 납세의무 비교 - 주된 납세의무와 관계

구분	우리나라	미국	일본	독일
부종성	○	○	○	○
보충성	○	○	○	○

마. 납부책임범위

- 우리나라의 제2차 납세의무의 책임한도를 살펴보면, 무한책임사원의 납세의무의 경우에도 미납금액 전액에 대하여 납부책임을 지지만, 그 밖의 제2차 납세의무의 경우에는 일정 한도까지 납부책임을 지우고 있음
 - 청산인 등의 제2차 납세의무의 경우에는 분배 또는 인도받은 가액을 한도로 하고 있음
 - 과점주주의 경우에는 징수부족액에 지분비율을 곱한 금액을 한도로 책임을 지우고 있음
 - 법인의 제2차 납세의무의 경우에는 법인의 순자산가액(납부기간종료일 현재의 시가)에 지분율을 곱한 한도가 책임범위임
 - 사업양수인의 경우에는 양수한 재산가액이 책임범위로 한정됨
- 일본에서도 제2차 납세의무제도에서 무한책임사원을 제외하고는 일정 한도까지 제2

54) 독일의 납부책임제도도 납세 채무와 책임과의 관계가 부종성(Akzessorietät)과 보충성(Subsidiarität)을 가지고 있음

차 납세의무자의 납부책임을 인정하고 있음

- 납부책임이 유한물적책임인 경우에는 재산가액, 출자지분, 귀속된 이익 등 3가지의 유형으로 나타남
 - 동족회사의 제2차 납세의무에서 납부책임의 한도를 주된 납세자인 주주의 출자지분으로 한정
 - 재산가액으로 한정하고 있는 제2차 납세의무에는 청산인 등의 납세의무, 공동사업자의 제2차 납세의무, 사업양수인의 제2차 납세의무, 법인격 없는 단체 등의 제2차 납세의무, 법률상 귀속자 등의 제2차 납세의무가 있음
 - 무상·현저한 사업양수인 등의 제2차 납세의무와 부당행위계산의 적용으로 제2차 납세의무가 있는 법률상 귀속자에 대한 제2차 납세의무는 분여받은 또는 귀속된 이익을 한도로 납부책임을 부담
- 특히 사업양수인과 무상·현저한 사업양수인 등의 제2차 납세의무에는 기간 제약을 두고 있어, 제2차 납세의무자의 책임을 보다 엄격하게 한정

□ 독일의 경우 법정대리인과 연결관계의 자회사를 제외한 다른 유형의 납부책임은 책임자에게 일정 한도액까지 납부책임을 부과하고 있음

- 독일의 납부책임의 유형은 일본과 달리 재산가액, 귀속된 이익 2가지로 나누어 볼 수 있음
 - 계좌진실성 의무위반 책임, 물건 소유자의 책임과 사업양수인의 책임은 재산가액을 한도로 규정
 - 탈세가담자인 법정대리인의 책임, 탈세자와 조세범행자의 책임에서는 탈세행위 등으로 귀속된 이익, 즉 탈세로 감소된 조세를 책임한도로 규정하되, 후자의 경우 자연이자까지 부담하도록 가중
- 법정대리인과 연결관계에서의 자회사는 주된 납세의무자인 피대리인과 모회사에 대한 모든 조세에 대해 책임을 부담

□ 미국의 제2차 납세의무 범위는 재산양수인, 수탁자의 한도가 각각 다르게 규정되어 있음

- 미국의 재산양수인의 책임범위는 신고서상의 금액, 부족세액 또는 미납액에 한하여 발생하며, 양수인이 부담할 금액은 취득한 자산의 공정시장가액과 지불대가와 의 차액을 그 한도로 함
- 미국의 수탁자의 경우는 재산양수인의 책임범위보다 좁은데, 수탁자 자신이 지불한 채무범위에 한정하여 책임이 있음

〈표 IV-4〉 주요국의 제2차 납세의무 비교 - 책임한도

구분	우리나라	미국	일본	독일	
책임한도 없는 제2차 납세의무	<ul style="list-style-type: none"> • 무한책임사원의 법인에 대한 제2차 납세의무 		<ul style="list-style-type: none"> • 무한책임사원의 제2차 납세의무 	<ul style="list-style-type: none"> • 법정대리인의 책임 • 연결납세의 책임 	
책임한도 있는 제2차 납세의무	재산가액	<ul style="list-style-type: none"> • 청산인 등의 제2차 납세의무 • 사업양수인의 제2차 납세의무 	-	<ul style="list-style-type: none"> • 청산인 등의 제2차 납세의무 • 법률상 귀속자 등의 제2차 납세의무 • 사업양수인의 제2차 납세의무 • 공동사업자의 제2차 납세의무 • 법인격 없는 단체 등의 제2차 납세의무 	<ul style="list-style-type: none"> • 계좌진실성 의무 위반 책임 • 물건소유자의 책임 • 사업양수인의 책임
	귀속이익	-	<ul style="list-style-type: none"> • 재산양수인의 납부책임 	<ul style="list-style-type: none"> • 법률상 귀속자 등의 제2차 납세의무(부당행위부인) • 무상·현저한 사업양수인 등의 제2차 납세의무 	<ul style="list-style-type: none"> • 탈세가담자인 법정대리인의 책임 • 탈세자와 조세범행자의 책임
	출자지분	<ul style="list-style-type: none"> • 출자자 등의 제2차 납세의무 • 법인의 제2차 납세의무 	-	<ul style="list-style-type: none"> • 동족회사의 제2차 납세의무 	-
	기간제약	-	-	<ul style="list-style-type: none"> • 사업양수인의 제2차 납세의무 	-
	우선권 없는 채무변제금액	-	수탁자	-	-

2. 시사점

- 위와 같이 외국의 제도들을 살펴본 결과 우리나라와 같이 청산인, 출자자, 법인, 사업양수인에 대해 제2차 납세의무제도를 가지고 있는 국가로는 일본이 있으며,⁵⁵⁾ 독일과 미국의 경우는 우리나라와는 달리 고의나 과실 등의 귀책사유가 있거나 조세회피의 우려가 있는 특수한 경우에 한하여 제2차 납세의무를 부과하고 있는 것이 특징임
- 과실책임이나 조세회피 우려가 있는 경우에만 인정하는 독일이나 미국에 비하여 우리나라는 과실이나 조세회피 우려가 없음에도 제2차 납세의무를 지우고 있어 상대적으로 무거운 납세의무를 부과하고 있는 것으로 판단됨
- 우리나라의 과점주주에 대한 제2차 납세의무제도와 관련하여 폐지⁵⁶⁾ 또는 현재의 형식적 기준 외에 실질적 기준이 필요하다는 주장⁵⁷⁾이 제기되고 있음
 - 폐지를 하는 경우에는 일본과 같이 특정한 수익자에 대한 제2차 납세의무제도를 신설
 - 회사법에서 주주의 유한책임제도와 제3자의 재산권 침해의 방지라는 원칙을 훼손하지 않는 범위에서, 주주의 제2차 납세의무에 대한 정당성을 확립할 수 있는 제도의 개선이 필요
- 다양한 조세회피 또는 탈세와 조세범죄 등으로부터 조세청구권을 보호하기 위해서 독일의 경우와 같이 제3자의 의무위반에 대한 제2차 납세의무제도 신설도 고려할 필요가 있음
 - 이 경우 고의·중과실 또는 범죄 입증에 대한 명확한 규정에 대한 검토 필요

55) 과점주주의 제2차 납세의무에 대한 국세기본법 제39조 제2호를 제외하고는 모두 일본 국세징수법을 모범으로 했던 舊국세징수법에 규정되어 있던 것을 국세기본법이 제정되면서 그 내용을 그대로 흡수하였음

56) 김완석·한상국·박훈(2006), p. 171

57) 최홍규(2007), p. 175

- 중·장기적으로 제2차 납세의무제도의 운영은 제3자의 재산권을 보호하는 한편 제3자의 의무위반으로 인한 조세청구권을 보호하는 방향으로 갈 필요가 있음
 - 제2차 납세의무제도가 조세징수 확보에 기여하는 제도이지만 한편 과세물건과 일응 무관한 제3자에게까지 납세의무를 확장시키는 제도이므로 제3자의 재산권의 중대한 제약이 됨⁵⁸⁾
 - 정당성이 결여되어 있거나, 조세징수의 편익이 제3자의 재산권 침해를 능가하는 제2차 납세의무제도의 폐지 또는 보완
 - 제3자의 의무위반에 대한 납세책임은 손해배상 또는 행정벌적인 징벌의 성격을 가지고 있어 정당성과 제3자의 재산권 침해문제는 발생하지 않음
 - 조세회피, 탈세 등에 대한 제2차 납세의무제도를 신설하는 것도 고려할 필요

58) 황성애, 「제2차 납세의무에 관한 연구」, 『세무학논집』 Vol.14, No 1, 2001, p. 466

V. 결 론

- 제2차 납세의무가 성립되려면 주된 납세의무자의 체납, 징수부족액의 발생 그리고 주된 납세의무자와의 일정한 관계가 필요함
 - 제2차 납세의무제도의 목적은 조세징수 회피행위에 대처하여 조세징수의 확보 및 합리화임
 - 제2차 납세의무가 조세징수 확보에 기여하는 제도이지만, 제3자의 재산권 행사에 제약을 가하는 납세의무를 확대하는 제도의 특성도 있음

- 제2차 납세의무제도를 통해 제3자에게로 주된 납세의무를 확대하기 위해서 정당성의 확보는 조세징수절차에서 매우 중요함
 - 법적 정당성이 확보되지 못한다면 재산권의 본질적인 침해 또는 헌법상 과잉금지의 원칙에 위배될 가능성 있음

- 주요국의 제2차 납세의무제도에서는 법적 정당성 확보를 위해 구체적이고 제한적인 납세의무 확대를 통해 국민의 재산권 침해를 최소화하고 있음
 - 제3자의 제2차 납세의무는 국가의 조세청구권을 보호하기 위한 손해배상 또는 행정벌적 성격을 가지고 있음
 - 제3자의 탈세 또는 조세회피행위와 과실 정도 등의 귀책사유를 요구
 - 제3자에게 납부책임을 묻는 경우에도 귀속된 실질 이익 또는 재산가액을 한도로 하여 재산권 침해를 최소화

- 우리나라의 제2차 납세의무 유형에 대한 합리적인 법적 정당성 확보를 통해 국민의 재산권 보호와 국가의 조세징수 확보가 상충되지 않도록 개선 보완할 필요가 있음
 - 손해배상 또는 행정벌적 성격의 제2차 납세의무제도의 신설

참고 문헌

- 김유찬·이유향, 『주요국의 조세제도』 독일편, 한국조세연구원, 2009
- 김진수, 『연결납세제도 도입에 관한 연구』, 한국조세연구원, 2002
- 안창남, 「제2차납세의무제도의 위헌요소」, 『조세법연구』, 2004
- 김완석·한상국·박훈, 『국세기본법 개편방안-민사채권과의 조화를 중심으로』, 한국조세연구원, 2006
- 임승순, 『조세법』, 박영사, 2004
- 최명근, 『세법학총론』, 세경사, 2007
- 최홍규, 「제2차 납세의무제도에 관한 연구」, 서울시립대학교, 2007
- 황성애, 「제2차 납세의무에 관한 연구」, 『세무학논집』, 2001
- Camilla E. Watson, *Tax procedure and tax fraud*, Thomson west, 2008
- Michael I. Saltzman, *IRS practice and procedure*, Warren & Lamont, 2002
- Leander Lederman & Stephen W. Mazza, *Tax Controversies: practice and Procedure*, LexisNexis, 2002
- <http://www.nta.go.jp/index.htm>

세법연구 10-09

주요국의 제2차 납세의무제도 연구

2010년 12월 23일 인쇄

2010년 12월 30일 발행

저 자 김진수 · 김정아 · 조진권

발행인 원 윤 희

발행처 한국조세연구원

138-774 서울특별시 송파구 가락동 79-6

TEL: 2186-2114(대) www.kipf.re.kr

등 록 1993년 7월 15일 제21-466호

조판 및
인쇄 고려문화사

© 한국조세연구원 2010

ISBN 978-89-8191-534-6

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.