

실지사례를 통하여 본 과점주주에 대한 제2차납세의무의 입법적 문제점

김 영 우*

차 례

- I 서론
- II 제2차납세의무
 - 1. 의의 및 내용
 - 2. 법적 성격
 - 3. 납부책임의 제한
 - 4. 유사입법례
- III 과점주주의 제2차납세의무
 - 1. 의의 및 내용
 - 2. 주요 입법변천사항
 - 3. 유한책임 제한의 근거
 - 4. 입법적 문제점 및 해결방안
- IV 결론

* 건국대학교 법학전문대학원 교수

접수일자 : 2016. 10. 31. / 심사일자 : 2016. 11. 21. / 게재확정일자 : 2016. 11. 30.

I. 서론

국세기본법 제39조 제2호는 “주주 또는 유한책임사원 1명과 그의 특수관계인 중 대통령령으로 정하는 자로서 그들의 소유주식 합계 또는 출자액 합계가 해당 법인의 발행주식 총수 또는 출자총액의 100분의 50을 초과하면서 그에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자들”을 ‘과점주주’라 정의하면서, 법인의 재산으로 그 법인에 부과되거나 그 법인이 납부할 국세·가산금과 체납처분비에 충당하여도 부족한 경우에는 그 국세의 납세의무 성립일 현재 과점주주는 그 부족한 금액에 대하여 제2차납세의무를 진다고 규정하고 있다(국세기본법 제39조 본문 전단). 이는 과세요건사실을 충족한 조세부담행위를 한 자로부터 조세를 징수하는 일반적인 조세법률관계를 벗어나는 조세법상 특이한 제도이다. 특히 주식회사나 유한회사와 같이 물적 회사에 있어서 주주나 사원은 주금이나 출자금액의 납입을 한도로 책임을 다하는 점(상법 제331조, 제553조)에 비추어 보면 주주나 유한책임사원의 책임을 조세법 영역에 있어서 확대하는 것으로 상법의 규정과 배치하는 것이다.

조세의 공공성으로 인하여 조세징수를 확보해야 한다는 점은 이론의 여지가 없다. 그러나 조세징수의 확보라는 공익적인 입법목적의 정당성이 있다고 하여도, 그 입법이 수단의 적정성이나 기본권의 최소침해성, 입법이 추구하는 공익과 그로 인한 기본권의 침해에 적정한 비례관계를 요구하는 또 다른 헌법상의 입법기준을 결여하면 그 법률은 위헌법률이 되는 것이다.

국세기본법상 과점주주에 대한 제2차납세의무에 관한 규정은 그 입법적인 문제점으로 인하여 수차례의 개정과 위헌결정으로 그 범위 및 내용이 수정되면서 현재에 이르고 있다. 과점주주에 대한 제2차납세의무 제도의 취지 및 필요성에 대하여 헌법재판소는 “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 조세 평등을 이루려는 데 있다”고 하였다.¹⁾ 그러나 이러한 입법 취지 및 필요성에 의하여도 과점주주가 회사제도를 이용하여 취한 이익을 초과하여 과도한 제2차납세의무를 부담하는 구체적인 사례가 있을 수 있는 점에서 문제가 된다.

현행 법률에 의하면 과점주주의 제2차납세의무의 범위를 “그 부족한 금액을 그 법인의 발행주식 총수(의결권이 없는 주식은 제외) 또는 출자총액으로 나눈 금액에 해당 과점주주가 실질적으로 권리를 행사하는 주식 수(의결권이 없는 주식은 제외) 또는 출자액을 곱하여 산출한 금액을 한도로 한다.”고 제한하고 있으나(국세기본법 제39조 본문 후단), 그 한도액이 과점주주가 회사제도를 악용하여 이익을 취한 것보다 클 경우에는 역시 재산권 침해의 문제가 있다. 따라서 현행의 규정도 구체적인 경우에 있어서 수단의 적정성, 최소침해성의 원칙이나 비례의 원칙에 어긋날 수 있는 우려가 따른다. 더 나아가 현행 법률은 과점주주가 제2차납세의무를 지는 본래 납세의의무자의 범위를 비상장법인으로 제한하는 것으로부터 모든 법인으로까지 확장한 점에 있어서 그 범위가 더욱더 넓어져 문제이다.

그래서 이 논문은 실질적으로 과점주주에 대한 제2차납세의무로 인하여 발생할 수 있고 국민의 재산권에 대한 과도한 침해를 야기할 수 있는 구체적인 가상사례를 제시하고, 그 사례에 대한 문제점을 도출한 뒤에 그 문제점을 해결할 수 있는 입법적 개선방안을 마련하는 것을 목적으로 한다. 이를 위하여 제 I 장 서론에 이어, 제 II 장으로 제2차납세의무의 법적 성격과 납부책임의 제한에 관한 이론을 살피고, 제 III 장으로 과점주주의 제2차납세의무에 있어서 그 유한책임 제한의 이론적 근거를 살펴 구체적인 가상사례에 대응한 문제점을 도출한 뒤에 그 개선방안을 마련하고, 제 IV 장으로 결론을 피력하는 것으로 마무리하고자 한다.

1) 헌법재판소 1997. 6. 26. 선고 93헌바49, 94헌바38·41, 95헌바64 전원재판부 결정.

II. 제2차납세의무

1. 의의 및 내용

납세의무자의 재산에 대하여 체납처분을 하여도 징수할 금액에 부족한 경우에 그 납세의무자와 일정한 관계에 있는 자가 그 부족액에 대하여 제2차적으로 납세의무를 부담하는 것을 제2차납세의무라 한다(국세기본법 제2조 제11호).

우리 국세기본법은 일정한 경우에 제2차납세의무를 지는 것으로 법정하고 있다. 첫째, 법인이 해산한 경우에 그 법인에 부과되거나 그 법인이 납부할 국세·가산금 또는 체납처분비를 납부하지 아니하고 청산 후 남은 재산을 분배하거나 인도하였을 때에 그 법인에 대하여 체납처분을 집행하여도 징수할 금액에 미치지 못하는 경우에는 청산인 또는 청산 후 남은 재산을 분배받거나 인도받은 자는 그 부족한 금액에 대하여 제2차 납세의무를 진다고 청산인이나 잔여재산을 분배받거나 인도 받은 자에 대한 제2차납세의무를 규정하고 있다(국세기본법 제38조). 둘째, 법인의 재산으로 그 법인에 부과되거나 그 법인이 납부할 국세·가산금과 체납처분비에 충당하여도 부족한 경우에는 그 국세의 납세의무 성립일 현재 무한 책임사원 또는 과점주주(이하 출자자)는 그 부족한 금액에 대하여 제2차 납세의무를 진다고 출자자의 제2차납세의무를 규정하고 있다(국세기본법 제39조). 셋째, 국세(둘 이상의 국세의 경우에는 납부기한이 뒤에 오는 국세)의 납부기간 만료일 현재 법인의 출자자의 재산(그 법인의 발행주식 또는 출자지분은 제외)으로 그 출자자가 납부할 국세·가산금과 체납처분비에 충당하여도 부족한 경우에는 그 법인은 일정한 경우에 그 부족한 금액에 대하여 제2차 납세의무를 진다고 법인의 제2차납세의무를 규정하고 있다(국세기본법 제40조). 넷째, 사업이 양도·양수된 경우에 양도일 이전에 양도인의 납세의무가 확정된 그 사업에 관한 국세·가산금과 체납처분비를 양도인의 재산으로 충당하여도 부족할 때에는 일정한 경우 양수인은 그 부족한 금액에 대하여 양수한 재산의 가액을 한도로 제2차 납세의무를 진다고 사업양수인의 제2차납세의무를 규정하고 있다(국세기본법

제41조).

지방세기본법에도 제2차납세의무에 관한 규정(지방세기본법 제46~제49조)이 있으나, 이 논문은 국세기본법상 과점주주의 제2차납세의무에 관한 것이므로 생략한다.

2. 법적 성격

제2차납세의무의 법적 성격에 대하여 법정보증채무라고 주장하는 견해와 조세징수절차상 징수확보를 위한 조세법이 정한 고유의무라고 주장하는 견해로 크게 나뉜다. 그리고 고유의무설은 납세의무확장설과 귀속부인설로 다시 그 견해가 나뉘는 것으로 보인다.

(1) 법정보증채무설

제2차납세의무는 본래의 납세의무가 없으면 성립할 수 없고, 본래의 납세의무가 존속하지 않으면 역시 존속할 수 없으며, 본래의 납세의무가 소멸하면 제2차납세의무도 소멸한다는 점에서 사법상의 보증채무와 유사하므로 제2차납세의무를 법정보증채무라고 보아야 한다는 견해이다.²⁾

(2) 고유의무설

1) 납세의무확장설

납세의무는 담세력이 있다고 인정되는 개인 또는 법인을 납세의무자로 하여 부과하고 그로부터 징수함이 원칙이지만, 조세징수확보를 위하여 일정한 요건 하에 제3자인 제2차납세의무자에게 납세의무를 확장시키는 것으로 본래의 납세의무자와 일정한 관계에 있는 자가 부족액에 대하여 지는 조세법상 고유한 이행책임이라고 하거나,³⁾ 본래 납세의무자의 재산으

2) 김정기, “출자자의 제2차납세의무의 주요쟁점과 입법적 개선방안”, 『조세연구』 제14권 제1집, 한국조세연구포럼, 2014, 11쪽; 北野弘久, 稅法學原論(第4版), 青林書源, 1997, 264쪽.

3) 이태로의 1, 조세법강의 신정12판, 박영사, 2016, 97, 99쪽.

로 조세채권의 만족을 얻을 수 없을 때 법소정의 요건이 충족된 경우에 한하여 사법질서의 교란을 최소화하면서 제3자에게 그 부족액에 대한 보충적 납부책임을 확장시키는 조세징수절차상의 예외적 제도라는 것이다.⁴⁾

2) 귀속부인설

대법원의 견해로서 “제2차납세의무는 조세징수의 확보를 위하여 원래의 납세의무자의 재산에 대하여 체납처분을 하여도 징수하여야 할 조세에 부족이 있다고 인정되는 경우에 그 원래의 납세의무자와 특수관계에 있는 제3자에 대하여 원래의 납세의무자로부터 징수할 수 없는 액을 한도로 하여 보충적으로 납세의무를 부담케 하는 제도로서, 형식적으로 제3자에 귀속되어 있는 경우라고 하더라도 실질적으로는 원래의 납세의무자에게 그 재산이 귀속되어 있는 것으로 보아도 공평을 잃지 않는 경우 등 형식적 권리의 귀속을 부인하여 사법질서를 어지럽히는 것을 피하면서 그 권리귀속자에게 보충적으로 납세의무를 부담케 하여 징수절차의 합리화를 아울러 도모하려는 제도”라는 것이다.⁵⁾ 이는 일본의 제2차납세의무제도의 입법기초가 된 일본 조세징수제도조사회가 1958년 12월 8일 답신한 내용과 크게 다르지 않는 것이다.⁶⁾

일본의 판례도 제2차납세의무제도는 납세자의 재산에 대하여 체납처분을 집행하여도 그 징수할 금액에 부족하다고 인정되는 경우에 있어서 형식적으로는 재산이 제3자에게 귀속되어 있지만, 실질적으로는 그것을 부인하고 납세자에게 그 재산이 귀속되어 있다고 인정하여도 공평을 잃지 않을 경우에 그 형식적인 재산귀속을 부인하고 사법질서의 교란을 피하기 위하여 형식적으로 재산이 귀속되어 있는 제3자에 대하여 보충적, 제2차적으로 납세자의 납세의무를 부담하게 하여 조세징수를 확보하는 제도라고 판시한 것이 있다.⁷⁾

4) 최명근, 세법학총론 2006 개정증보판, 세경사, 2006, 230쪽.

5) 대법원 1982. 12. 14. 선고 82누192 판결.

6) 三木義一, 現代稅法と人權, 勁草書房, 1993, 84쪽.

7) 大阪高判 1973. 11. 8. 行裁例集24권11=12호1227.

3) 병존설

헌법재판소의 견해로서 제2차납세의무에 대하여 “납세의무의 확장의 하나로서의 과점주주의 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 판시하고 있다.⁸⁾

(3) 사건

법정보증채무설은 제2차납세의무가 보증채무와 그 성격이 유사한 부분이 있으나, 다음 제3항의 ‘납부책임의 제한’에서 보는 바와 같이 그 범위와 효과에 있어서 일치한다고 할 수 없을 뿐만아니라, 제Ⅲ장 제4항의 ‘입법적 문제점 및 해결방안’에서 보는 바와 같이 구체적인 사례의 적용에 문제가 있으므로 그 논거가 빈약한 것으로 생각된다.

납세의무확장설은 그 법적 성격의 정립에 있어서 구체적인 특정한 사례를 감안하지 못한 문제가 있는 것으로 보인다.⁹⁾ 납세의무는 법률에 따라 과세요건사실의 충족 등 납세의무부담행위를 한 자에 대하여 성립하는 것이다. 따라서 과세요건사실을 충족한 바가 없는 자에 대하여 납세의무를 지나치게 확장한다는 개념은 재산권 침해의 가능성이 큰 것이라고 하겠다. 제2차납세의무의 법적 성격을 조세징수확보를 위하여 본래의 납세의무자와 일정한 관계에 있는 자에게 납세의무를 확장시키는 것이란 사고는 납세의무는 법률이 정하는 과세요건을 충족한 납세부담행위를 한 자에 대하여 성립하는 것이란 점에 정면으로 배치하는 것이다. 이러한 사고에 의하면 제2차납세의무는 일정한 요건을 갖춘 자라면 무조건적으로

8) 헌법재판소 1997. 6. 26. 선고 93헌바49, 94헌바38·41, 95헌바64 전원재판부 결정.

9) 구체적인 근거는 뒤에서 구체적인 사례에 있어서 살펴본다.

납세의무를 확장시켜 제2차적으로 납세의무를 지게 한다는 것으로 반 헌법적인 사고라 아니할 수 없다.

상법상 책임을 지는 경우에 그 책임의 범위 내에서 사법상의 교란을 막으면서 조세징수확보라는 공익을 위하여 일정한 경우에 본래의 납세의무자와 특정한 관계에 있는 자에게 제2차적으로 보충적인 납세의무를 지게 하는 것은 조세징수확보와 재산권침해의 비례관계가 지켜지는 것이라고 하겠다. 따라서 제2차납세의무의 법적 성격은 일정한 요건이 충족되면 제3자에게 납세의무를 확장하는 것이 아니라, 형식적으로는 재산이 제3자에게 귀속되어 있지만 실질적으로는 그것을 부인하고 납세자에게 그 재산이 귀속되어 있다고 인정하여도 공평을 잃지 않을 경우에 그 형식적인 재산귀속을 부인하고, 사법질서의 교란을 피하기 위하여 형식적으로 재산이 귀속되어 있는 제3자에 대하여 보충적, 제2차적으로 납세자의 납세의무를 부담하게 하여 조세징수를 확보하는 제도라고 한 귀속부인설이 반헌법적인 것이 아니라고 판단되므로 귀속부인설이 타당하다고 생각한다.

3. 납부책임의 제한

제2차납세의무자의 납부책임은 본래 납세의무자의 납세의무와의 관계에서 부종성·보충성의 제한이 있고, 제2차납세의무의 특성에 따른 납부책임 범위의 한도가 정하여 지는 제한이 있다.

(1) 부종성

제2차납세의무는 본래의 납세의무를 대신하는 것이기 때문에 본래의 납세의무가 납부·면제에 의해 소멸하는 경우에는 제2차납세의무도 당연히 소멸한다.¹⁰⁾ 이를 제2차납세의무의 부종성이라고 한다. 민법상 보증채무와 유사한 것이라고 하겠으나 완전히 동일한 것은 아니라 할 것이다. 특히 본래의 납세의무가 징수소멸시효의 도과로 소멸된 경우에 제2차납세의무도 소멸하는가에 대하여 문제가 있다. 기본적으로 본래의 납세의무

10) 金子宏, 租税法 第18版, 弘文堂 2013, 153쪽.

가 징수소멸시효의 완성으로 소멸한 경우에는 제2차납세의무도 소멸한다고 하겠지만, 제2차납세의무의 고지처분이 있고 난 이후에 본래의 납세의무가 징수소멸시효의 완성으로 소멸한 경우에는 제2차납세의무는 소멸하지 않는다고 한다.¹¹⁾ 이에 대하여 제2차납세의무를 법정보증채무라고 주장하는 견해에 의하면 제2차납세의무는 본래의 납세의무와 운명을 같이 하는 것이기 때문에 본래의 납세의무가 시효완성으로 소멸하면 제2차납세의무도 소멸한다는 유력한 견해가 있다.¹²⁾ 이 견해에 의하면 제2차납세의무의 시효완성 효과를 방지하기 위해서는 본래의 납세의무에 대하여도 시효를 중단시키는 법적 수단을 강구해야 한다는 것이다.

본래의 납세의무자에 대한 과세처분의 위법성이 있으나, 불복기간의 도과로 인하여 본래의 납세의무자가 더 이상 다룰 수 없는 경우에 제2차납세의무자가 본래의 과세처분에 대한 위법을 이유로 하여 다룰 수 있는가의 문제가 있다. 본래의 과세처분이 무효일 경우 부종성에 의하여 제2차납세의무는 그 성립요건을 결하므로 제2차납세의무 자체가 성립하지 않아 당연히 제2차납세의무자는 본래의 과세처분의 무효를 이유로 다룰 수 있을 것이다. 그러나 본래의 과세처분이 무효는 아니나 취소할 수 있는 위법사유가 있었으나, 본래의 납세의무자가 불복기간을 도과함으로써 본래의 과세처분에 대하여 더 이상 다룰 수 없게 된 경우가 문제이다. 일본의 경우 제2차납세의무의 부종성에 의하여 다룰 수 없다고 판시하였다가, 그 후 다룰 수 있는 것으로 판례가 변경되었다.¹³⁾ 대법원은 “제2차 납세의무는 주된 납세의무의 존재를 전제로 하는 것이므로 거기에 주종의 관계가 있고, 주된 납세의무의 범위를 넘어서 성립할 수 없으며, 또 주된 납세의무에 대하여 생한 사유는 원칙으로 제2차납세의무자의 납세의무에도 영향이 미치게 되는 이른바 부종성을 가지는 것이므로 주된 납세의무자에 대한 과세처분이 위법한 때에는 주된 납세의무의 위법여부에 대한 확정과 관계없이 제2차 납세의무를 인정할 수 없다”고 판시하여 제2차납세의무자는 본래 과세처분의 위법성에 대하여 다룰 수 있다고 하였다.¹⁴⁾

11) 金子宏, 위의 책, 153, 154쪽.

12) 北野弘久, 앞의 책, 263, 264쪽.

13) 金子宏, 앞의 책, 155, 156쪽.

(2) 보충성

제2차납세의무는 본래의 납세의무를 대신하는 것이기 때문에 본래의 납세의무자에 대하여 체납처분을 집행하여도 그 징수할 금액에 부족하다고 인정되는 경우에 그 부족액을 한도로 제2차납세의무를 부담한다. 이를 제2차납세의무의 보충성이라 한다.¹⁵⁾

제2차납세의무자에게 납부통지서를 고지하기 위해서는 본래의 납세의무자에 대하여 체납처분을 집행하여도 징수할 금액에 부족한 것으로 인정되는 것이 필요하지만 현실적으로 체납처분을 집행할 필요는 없다고 한다.¹⁶⁾ 대법원도 “제2차 납세의무가 성립하기 위하여는 주된 납세의무에 징수부족액이 있을 것을 요건으로 하지만 일단 주된 납세의무가 체납된 이상 그 징수부족액의 발생은 반드시 주된 납세의무자에 대하여 현실로 체납처분을 집행하여 부족액이 구체적으로 생기는 것을 요하지 아니하고 다만 체납처분을 하면 객관적으로 징수부족액이 생길 것으로 인정되면 족하다.”고 판시하였다.¹⁷⁾

제2차납세의무가 법정보증채무라고 주장하는 견해에 의하면 제2차납세의무자는 보증인으로서 채권자인 과세관청에 대하여 민법상 최고검색의 항변권(민법 제437조)을 행사할 수 있는지의 여부가 문제된다. 그러나 제2차납세의무의 성립요건으로 본래의 납세의무자에 대하여 체납처분을 집행하여도 징수할 금액에 부족한 것으로 인정되는 것을 전제로 하므로 굳이 최고검색항변권을 행사하여 제2차납세의무자가 본래의 납세자에게 체납처분을 집행하면 그 재산으로 조세채권을 만족할 수 있다는 점을 다시 입증할 필요는 없다고 생각한다. 즉, 제2차납세의무에 대한 성립요건으로 과세관청이 본래의 납세의무에게 체납처분을 집행하여도 징수할 금액이 부족하다는 점을 입증해야 하므로 최고검색의 항변권은 불필요한 것으로 생각된다.¹⁸⁾

14) 대법원 1979. 11. 13. 선고 79누270 판결.

15)金子宏, 앞의 책, 154쪽.

16)金子宏, 위의 책, 155쪽.

17) 대법원 1996. 2. 23. 선고 95누14756 판결.

18) 최명근, 앞의 책, 236쪽.

(3) 한정성

제2차납세의무자의 납세의무 범위는 본래의 납세의무에 대하여 부종성·보충성을 특성으로 그 범위에 제한이 있음은 물론, 제2차납세의무자의 개별적인 특성에 의한 납세의무의 범위에 제한을 두고 있다. 첫째, 청산인의 경우 분배하거나 인도한 재산의 가액을 한도로 하고, 그 분배 또는 인도를 받은 자의 경우에는 각자가 받은 재산의 가액을 한도로 한다(국세기본법 제38조 제2항). 둘째, 과점주주의 경우에는 그 부족한 금액을 그 법인의 발행주식 총수(의결권이 없는 주식은 제외) 또는 출자총액으로 나눈 금액에 해당 과점주주가 실질적으로 권리를 행사하는 주식 수(의결권이 없는 주식은 제외) 또는 출자액을 곱하여 산출한 금액을 한도로 한다(국세기본법 제39 본문 단서). 셋째, 법인은 그 법인의 자산총액에서 부채총액을 뺀 가액을 그 법인의 발행주식 총액 또는 출자총액으로 나눈 가액에 그 출자자의 소유주식 금액 또는 출자액을 곱하여 산출한 금액을 한도로 한다(국세기본법 제40조 제2항). 넷째, 사업의 양수인은 그 부족한 금액에 대하여 양수한 재산의 가액을 한도로 제2차 납세의무를 진다(국세기본법 제41조 제1항).

무한책임사원의 경우는 회사의 재산으로 회사의 채무를 완제할 수 없는 때에는 각 사원은 연대하여 변제할 책임이 있으므로(상법 제21조 제1항) 그 납세의무의 범위에 제한이 없다. 그러나 그 외의 제2차납세의무자는 그 구체적인 사유에 따라 제2차납세의무의 범위에 한도가 있음을 국세기본법이 명문으로 보여주고 있다. 따라서 그 범위 내라면 과점주주의 제2차납세의무를 제외한 다른 유형의 제2차납세의무는 상법상의 책임이나 사업양수인의 책임 또는 법인이 출자자의 출자금액을 한도로 책임을 진다는 것이므로 특별한 문제점은 없을 것 같다. 그러나 과점주주의 제2차납세의무는 주주나 유한책임사원의 출자금 납입책임 외에 그 범위를 확장하는 것으로 여전히 문제가 있다. 특히 제2차납세의무의 입법적 근거를 납세의무의 확장으로 보느냐, 아니면 귀속부인으로 보느냐에 따라 그 범위가 달라지는 것이 문제이다.

4. 유사입법례

우리의 제2차납세의무와 가장 유사한 제도를 두고 있는 나라는 일본이다. 일본은 우리가 연대납부책임이나 부당행위계산으로 규정하고 있는 경우를 포함하여 제2차납세의무를 광범위하게 입법하고 있다. 먼저, 무한책임사원에 대한 제2차납세의무(국세징수법 제33조), 청산인 등의 제2차납세의무(국세징수법 제34조 제1항), 동족회사의 제2차납세의무(국세징수법 제35조),¹⁹⁾ 사업양수인의 제2차납세의무(국세징수법 제38조) 등 우리나라의 제도와 거의 일치하는 규정을 두고 있다. 그 외에 청산수탁자 등의 제2차납세의무(국세징수법 제34조 제2항), 수익이 법률상 귀속하는 것으로 보이는 자, 자산을 법률상 빌려준 것으로 보이거나 부인된 행위의 수익자에 대한 제2차납세의무(국세징수법 제36조), 공동적 사업자의 제2차납세의무(국세징수법 제37조), 무상양수인 등의 제2차납세의무(국세징수법 제39조), 법인격 없는 사단 등에 관계된 제2차납세의무(국세징수법 제41조)를 다양하게 규정하고 있는 것이다. 그러나 우리의 과점주주에 대한 제2차납세의무와 같은 규정은 없다, 주주나 유한책임사원의 책임 범위와 관련하여 법인격을 부인하지 않는 한 보충적인 납세의무를 지우는 것이 옳지 않다는 판단에 의한 것으로 보인다.

그 밖의 나라에서 시행되고 있는 유사입법례는 생략한다.²⁰⁾

Ⅲ. 과점주주의 제2차납세의무

1. 의의 및 내용

주주 또는 유한책임사원 1명과 그의 특수관계인 중 대통령령으로 정하는 자로서 그들의 소유주식 합계 또는 출자액 합계가 해당 법인의 발행주식 총수 또는 출자총액의 100분의 50을 초과하면서 그에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자를 과점주주라 한다(국세기본법 제39조 제2호).

19) 우리나라의 법인의 제2차납세의무와 유사한 내용임.

20) 박명재, 제2차납세의무제도 개선방향, 박명재의원실, 2014, 21~23쪽.

과점주주의 제2차납세의무는 과점주주가 지배하고 있는 법인의 재산에 대하여 채납처분을 하여도 징수할 금액에 부족한 경우에 그 법인을 실질적으로 지배하고 있는 과점주주에게 제2차적으로 그 부족액에 대하여 납부책임을 지게 하는 것이다. 책임의 범위는 그 부족한 금액을 그 법인의 발행주식 총수(의결권이 없는 주식은 제외) 또는 출자총액으로 나눈 금액에 해당 과점주주가 실질적으로 권리를 행사하는 주식 수(의결권이 없는 주식은 제외) 또는 출자액을 곱하여 산출한 금액을 한도로 한다.

2. 주요 입법변천사항

과점주주에 대한 제2차납세의무에 관한 규정은 과거에는 일본과 같이 국세징수법상의 규정으로 존재하였지만, 1974. 12. 21. 법률 제2679호로 국세기본법 제정 시 국세기본법 제39조로 규정된 이래 수많은 개정과 위헌 결정을 거치면서 현재에 이르고 있다.

먼저 명의주주에 대한 과세문제로 대법원에서 문제가 되었다. 대법원은 “법인의 주주에 대하여 제2차납세의무를 부담시키기 위하여는 과점주주로서 그 법인의 운영을 실질적으로 지배할 수 있는 위치에 있음을 요하는 것이고 형식상 법인의 주주명부에 주주로 등재되어 있는 것만으로는 과점주주로서 납세의무를 부담시킬 수 없다.”²¹⁾고 판시한 이래 명의주주에 대하여는 제2차납세의무를 부담시킬 수 없다는 취지의 판결을 계속하였다. 이에 1993. 12. 31. 법률 제4672호로 과점주주의 범위를 ① 주식을 가장 많이 소유하거나 출자를 가장 많이 한 자, ② 법인의 경영을 사실상 지배하는 자, ③ ①, ②에 규정하는 자와 생계를 함께 하는 자, ④ 대통령령이 정하는 임원으로 개정하였다.

그러나 개정 법률도 헌법재판소 1998. 5. 28. 97헌가13 전원재판부 결정으로 위 ③, ④의 내용은 위헌으로 결정되고, ①의 내용은 “주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자”가 아닌 과점주주에게 제2차납세의무를 부담시키는 것은 실질적 조세법률주의에 위배되고 과점주주의 재산권을 침해하여 헌법에 위반된다는 결정이 있자, 그에 맞추어 다시 개정하기에

21) 대법원 1981. 01. 13. 선고 80누403 판결.

이른다. 1998. 12. 28. 법률 제5579호로 과점주주의 범위를 ① 당해 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 51이상의 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 ①, ②에 규정하는 자의 배우자(사실상 혼인관계에 있는 자를 포함) 및 그와 생계를 같이하는 직계존비속으로 개정하였다. 그리고 과점주주의 납부책임에 대하여 그 부족액을 그 법인의 발행주식총수(의결권이 없는 주식을 제외) 또는 출자총액으로 나눈 금액에 과점주주의 소유주식수(의결권이 없는 주식을 제외) 또는 출자액(제2호 가목 및 나목의 과점주주의 경우에는 당해 과점주주가 실질적으로 권리를 행사하는 주식수 또는 출자액)을 곱하여 산출한 금액을 한도로 한다고 개정하였다.

그후 2006. 12. 30. 법률 제8139호로 과점주주의 정의를 ‘발행주식총액 또는 출자총액의 100분의 51이상’에서 ‘발행주식 총수 또는 출자총액의 100분의 50을 초과’로 개정하였고, 2014. 12. 23. 법률 제12848호로 과점주주에 대한 구체적인 인적 범위의 제한을 없애고 대상법인을 상장법인으로까지 확대하였다.

3. 유한책임 제한의 근거

과점주주에 대한 주주나 유한책임사원의 상법상의 유한책임을 제한할 수 있는 법 이론적 근거가 무엇인가에 대하여 영미법에 의하여 정착된 법인격부인론과 조세법상 실질과세원칙, 그리고 이미 앞서 제2차납세의무의 법적 성격에서 본 귀속부인설을 중심으로 살펴본다.²²⁾

(1) 법인격부인론

우리나라의 경우 과점주주의 제2차납세의무에 있어서 주주나 유한책임사원의 유한책임을 제한하는 근거로 법인격부인론을 들고 있는 견해가 있다. 우리나라는 법인격부인론이 요구하는 요건들을 과점주주에 대한 제

22) 그 외의 상법상의 이사의 책임을 근거로 하는 견해도 있으나 생략한다.

2차납세의무의 요건으로 하지 않고, 법인의 조세징수상 부족액만으로 제2차납세의무를 부담할 수 있도록 규정하고 있어서 완전한 법인격부인론이 주주나 유한책임사원의 유한책임을 제한할 명확한 근거는 아니지만, 법인격부인의 법리를 그 이론적 근거로 하면서 그 운용이 징세관서의 편의성이 있도록 변형된 것이라는 견해가 그것이다.²³⁾

(2) 실질과세원칙

실질과세원칙을 조세법에 내재하는 원칙으로 일반부인규정으로까지 확대하여 보는 견해에서 비롯된 이론적 근거이다. 회사에 대한 지배권의 행사나 회사의 이익의 귀속에 있어서 특수관계자간에 분산된 주식의 주주권은 지배주주의 주주권 행사에 가담하여 사실상 어느 중심적인 지배주주가 누리게 되는데, 이러한 관계에 있는 주주들의 집합체라면 실질적으로 동일한 경제주체로 파악하는 것이 실질과세원칙에 부합한다는 것이다.²⁴⁾

대법원도 “과점주주의 제2차 납세의무는 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 제2차 납세의무자로 하여 보충적인 납세의무를 지게”하는 것이라고 판시하여 실질과세원칙설을 일부 따른 판례가 있다.²⁵⁾

(3) 귀속부인

대법원의 또 다른 견해로서 “제2차 납세의무는 조세징수의 확보를 위하여 원래의 납세의무자의 재산에 대하여 체납처분을 하여도 징수하여야 할 조세에 부족이 있다고 인정되는 경우에 그 원래의 납세의무자와 특수관계에 있는 제3자에 대하여 원래의 납세의무자로부터 징수할 수 없는

23) 최명근, 앞의 책, 245쪽.

24) 이태로, 조세법개론, 조세통람사, 1989, 69쪽.

25) 대법원 2004. 10. 27. 선고 2003두1165 판결.

액을 한도로 하여 보충적으로 납세의무를 부담케 하는 제도로서, 형식적으로 제3자에 귀속되어 있는 경우라고 하더라도 실질적으로는 원래의 납세의무자에게 그 재산이 귀속되어 있는 것으로 보아도 공평을 잃지 않는 경우 등 형식적 권리의 귀속을 부인하여 사법질서를 어지럽히는 것을 피하면서 그 권리귀속자에게 보충적으로 납세의무를 부담케 하여 징수절차의 합리화를 아울러 도모하려는 제도”라는 것이다.²⁶⁾ 이는 일본의 제2차 납세의무제도의 입법기초가 된 일본 조세징수제도조세회가 1958년 12월 8일 답신한 내용과 크게 다르지 않고 일본 판례의 견해와도 일치되는 것이라는 점은 앞서 제2차납세의무의 법적 성격에서 이미 본 바와 같다.

(4) 사건

실질과세원칙설은 법인격을 형식이나 명의만으로 보고 그 실질은 주주들이 경영하는 기업이기 때문에 그 소득의 실질적인 귀속주체인 과점주주에게 조세를 징수할 수 있다는 것이다. 그러나 실질과세원칙에 의하여 법인격이 명이나 형식에 불과하고 과점주주가 경영하는 기업이라고 인정하여도 제2차납세의무에 있어서 과점주주에 대한 유한책임을 제한하는 근거와는 맞지 않는다. 제2차납세의무는 본래의 납세의무자를 전제로 하고 있으나 실질과세원칙에 의하면 과점주주는 제2차납세의무자가 아니라 본래의 납세의무자로 되기 때문이다. 또한 제2차납세의무제도는 조세징수의 편의를 위한 징수절차상의 제도이고 본래의 납세의무는 조세실체법상의 채권·채무라는 전제 하에 징수절차상에서는 제3자의 권리에 영향을 미치는 경우가 많기 때문에 법적 형식을 도외시하고 실질과세원칙을 적용하면 제3자에게 예기치 못한 손해를 입히는 등 사법질서의 격심한 교란적인 영향을 미치므로 제2차납세의무의 이론적 근거로 삼을 수 없다는 견해도 있다.²⁷⁾

법인격부인의 법리는 어느 회사에 있어서 법인제도의 목적에 비추어 그 형식적 독립성을 관철하는 것이 정의·형평의 이념에 반하는 것으로

26) 대법원 1982. 12. 14. 선고 82누192 판결.

27) 최명근, 앞의 책, 243쪽.

인정되는 경우 그 회사의 존재를 전면적으로 부정하는 것이 아니라, 그 법인으로서의 존재를 인정하면서 특정의 법률관계에 대하여 그 구체적인 이해관계를 타당하게 조정하기 위하여 필요한 범위 내에서 개별적·예외적으로 법인격을 부정하여 회사와 주주를 동일시하는 것을 말한다.²⁸⁾ 법인격부인의 법리는 미국이나 독일 등에서 개입기업에 상당하는 소규모회사 또는 기업그룹으로부터 발생하는 법률문제에 대하여 회사해산명령이나 회사설립무효·취소 제도 등과 별개로 어느 특정의 법률관계에 관해서만 제3자와의 관계에 있어서 회사와 사원(또는 자회사)을 그 지배 및 이익의 일체성에 착안하여 동일 인격으로 의제하여 실질과 법형식의 차이에서 오는 불공정을 조정하는 법리를 말하는 것이다.²⁹⁾ 회사가 외형상으로는 법인의 형식을 갖추고 있으나, 이는 법인의 형태를 빌리고 있는 것에 지나지 아니하고 그 실질에 있어서는 완전히 그 법인격의 배후에 있는 타인의 개인기업에 불과하거나 그것이 배후자에 대한 법률적용을 회피하기 위한 수단으로 함부로 쓰이는 경우에는, 비록 외견상으로는 회사의 행위라 할지라도 회사와 그 배후자가 별개의 인격체임을 내세워 회사에게만 그로 인한 법적 효과가 귀속됨을 주장하면서 배후자의 책임을 부정하는 것은 신의성실의 원칙에 위반되는 법인격의 남용으로서 심히 정의와 형평에 반하여 허용될 수 없고, 따라서 회사는 물론 그 배후자인 타인에 대하여도 회사의 행위에 관한 책임을 물을 수 있다고 보아야 한다는 것이다.³⁰⁾

법인격부인의 법리를 조세법 영역에서 적용할 수 있는가에 대하여 학설이 나뉘고 있다. 부정설은 조세법률주의 하에서 진실로 존재하는 법률관계로부터 벗어나는 과세를 행하는 것은 허용되지 않기 때문에 법인격부인론의 법리가 조세법 영역에서 적용될 여지가 없다고 한다.³¹⁾ 또한 실질귀속자 과세원칙 및 과세관청의 세무조사권을 이유로 법인격부인론의 조세법 영역에서의 적용을 부정하는 견해도 있다. 즉, 과세관청은 소득의

28) 森木滋, 法人格否認の法理の新展開, 新實務民事法講座7卷, 日本評論社, 1992, 351쪽.

29) 増田英敏, 租稅憲法學 第3版, 成文堂, 2006, 66쪽.

30) 대법원 2001. 1. 19. 선고 97다21604 판결.

31) 金子宏, 앞의 책, 169쪽.

귀속이 법인 또는 개인에 속하는지가 불투명한 경우에도 소득의 귀속을 인정해야만 하고, 이는 사실인정의 문제이기 때문에 법에 의하여 과세관청에 강력하게 주어진 질문검사권을 적정하고 합리적으로 행사하면 판단할 수 있는데, 이에 반하여 법인격부인론을 과세관청이 유리할 때에 행사하는 것은 조세법률주의를 형해화한다는 것이다.³²⁾ 긍정설은 일본 최고재판소 판례가 명시한 바와 같이 ① 법인격의 형해화, ② 법의 적용회피를 위한 남용요건이 유사하면 공법상의 관계에 있어서 일부 변경하여 적용할 수 있다고 한다. 즉, 조세법에 있어서 공평부담의 원칙에 입각하여 조세법률주의에 바탕을 둔 법적안정성의 요청에도 실질적으로 반하지 않게 해결해야만 한다고 한다. 다만, 이를 위하여 ① 법인이 오직 조세회피의 목적으로 설립(휴면회사의 매수 포함)되어진 것으로 법인격이 완전히 형해화된 것에 불과한 1인 회사 또는 경제적·실질적으로 그것과 같이 볼 수 있는 1족 회사인 것, ② 회사의 업무나 자산이 사원 개인과 사실상 혼동되어 장부경리상 구분되지 않는 것, ③ 회사형태의 배후에 있는 경제적 실태로서 개인이 강조되어 조세회피를 야기하는 우려가 있는 것, ④ 세무조사를 다하거나, 종래의 다른 법리에 의해서도 해결할 수 없는 부득이한 사정이 있는 것과 같은 엄격한 필요 요건을 제시하고 있다.³³⁾ 또한 법인격부인의 법리를 적용하기 위한 조건으로 법인격의 형해화(주주의 실질적 지배)와 조세회피를 위한 법적용의 남용으로 보면서 추상적이고 모호한 실질귀속자 과세원칙을 구체화하거나 보완하는 도구 또는 원칙으로서 조세법률관계에서도 법인격부인의 법리를 적극적으로 고려할 필요가 있다는 견해도 있다.³⁴⁾

결론적으로 과점주주에 대한 제2차납세의무의 성립요건은 이러한 법인격부인의 필요 요건을 충족하고 있지 않고, 또한 개별적·예외적으로 법인격을 부인한다고 하여도 그 부인된 부분에 있어서는 주주가 회사의 납세의무에 대하여 제2차적으로 납부책임을 지는 것이 아니라 본래의 납세의

32) 増田英敏, 앞의 책, 85~87쪽.

33) 松澤智, 新版 租稅實體法, 中央經濟社, 1994, 61, 62쪽.

34) 주정일, “조세법상 법인격부인론의 적용가능성과 적용방법에 관한 연구”, 서울시립대학교 세무전문대학원, 2016, 143쪽.

무자로서 납세의무를 지는 것이기 때문에 법인격부인론을 과점주주가 회사의 납세의무에 대하여 제2차적으로 납부책임을 지는 제2차납세의무에 대한 이론적 근거로 삼기에는 부적합한 것으로 보인다.³⁵⁾ 이는 실질과세 원칙설을 개별적·구체적인 거래에 있어서 부분적으로 인정하는 것과 같은 결론에 이르는 것이다.

이미 앞서 제2차납세의무의 법적 성격에서 살핀 바와 같이 귀속부인설이 과점주주의 제2차납세의무의 입법에 관한 이론적 근거가 된다고 생각한다. 즉, 법인의 실체와 주주나 유한책임사원의 유한책임을 모두 인정하지만, 과점주주에 의하여 경영되는 회사는 그 실질적인 지배력에 의하여 회사의 경영을 과점주주 멋대로 할 수 있기 때문에 회사의 경영을 사실상 지배하는 실질적인 운영자인 과점주주는 회사의 수익은 자신에게 귀속시키고 그 손실은 회사에 떠넘김으로써 회사의 법인격을 악용하여 이를 형해화시킬 우려가 커서 이를 방지하여 실질적인 조세평등을 이루려는데 있으므로, 과점주주에 대한 제2차납세의무의 합리성이 인정된다는 것이다.³⁶⁾ 그래서 본래의 납세의무자인 법인의 재산에 대하여 체납처분을 집행하여도 그 징수할 금액에 부족하다고 인정되는 경우에 있어서 형식적으로는 재산이 제3자인 과점주주에게 귀속되어 있지만, 실질적으로는 그것을 부인하고 납세자인 법인에게 그 재산이 귀속되어 있다고 인정하여도 공평을 잃지 않을 경우에 그 형식적인 재산귀속을 부인하는 한편, 사법질서의 교란을 피하기 위하여 형식적으로 재산이 귀속되어 있는 과점주주에 대하여 제2차적으로 납세자의 납세의무를 부담하게 하여 조세징수를 확보하는 것이라는 귀속부인설이 유한책임의 제한 근거가 된다고 생각한다.

35) 김태완, “출자자의 제2차납세의무제도의 고찰”, 『경영연구』 제31권 제1호 통권89호, 한국산업경영학회, 2016, 226쪽.

36) 헌법재판소 1998. 5. 28. 선고 97헌가13 전원재판부 결정.

4. 입법적 문제점 및 해결방안

(1) 가상사례

현행 과점주주의 제2차납세의무에 대하여 구체적인 가상사례를 통하여 입법적 문제점을 살펴보기로 한다.³⁷⁾

김갑동은 건축사이다. 김갑동은 00대 건축학과를 졸업한 뒤 건축사로서 열심히 노력하여 왔으며, 그간 상당한 소득을 얻어 오십억원 정도의 자산을 보유할 수 있었다. 김갑동은 63세가 된 1993년경부터 노후 생활을 안락하게 보내기로 하여 사무장에게 업무를 전담시키는 등하고 배우자와 함께 해외여행, 골프 등 여가생활을 즐기면서 살기로 하였다. 한편 1984년 경 건축사법이 개정되면서 건축사 1명으로 이루어진 단독건축사 사무실은 설계와 공사감리업무의 수주범위를 일정규모 이하로 제한하였고, 건축사 3명 이상의 종합건축사 사무소는 그 수주범위에 제한이 없었다.³⁸⁾ 그래서 김갑동은 1993년 경 노령의 동료 건축사 2명과 함께 종합건축사 사무실을 설립하여 일감을 제한 없이 수주할 수 있도록 추구하였다. 그 방식은 김갑동이 보유한 3층 건물 중 그 1층에는 김갑동이 건축사 업무를 하고, 그 2층에는 이을수가 건축사 업무를 하며 그 3층에는 박병기가 건축사 업무를 하는 방식이었다. 종합건축사 사무소로서 일하기 위하여 김갑동은 주식회사를 설립하고 그가 50%, 그의 처가 30%, 그의 아들이 20% 지분을 보유하는 것으로 처리하였고, 이을수와 박병기는 그 주식회사의 공동대표이사로 등재하였지만 보유한 주식은 전혀 없었다. 그리고 주식회사의 운영으로 종합건축사 사무실을 운영하는 것으로 하였지만 실제로는 1층은 김갑동이, 2층은 이을수가, 3층은 박병기가 독립채산제로 경영하는 것으로 하였고, 각각 사무장 및 여직원을 구하고 집기 등을 구

37) 20여년 전 실제로 발생한 사실이나 당사자의 명예훼손 문제 등이 있어 가상사례로 처리함. 당시의 법률이 아닌 현행 법률에 의하여도 같은 입법적 문제점이 있음.

38) 1984. 12. 31. 법률 제3767호로 일부 개정된 건축사법 제23조 제3항; 단독건축사사무소로 등록한 자는 대통령령이 정하는 규모이하의 건축물의 설계와 공사감리업무를, 종합건축사사무소로 등록한 자는 모든 건축물의 설계와 공사감리업무를 행할 수 있다. 이 법률은 1995. 01. 05. 법률 제4918호로 일부 개정된 건축사법에 의하여 그 제한이 없어짐.

비하였으며, 매출이 발생하여 세금계산서를 발행할 때에는 주식회사 명의로 하였지만 김갑동 부분은 대표이사의 명의를 김갑동으로, 이을수 부분은 대표이사의 명의를 이을수로, 박병기 부분은 대표이사의 명의를 박병기로 하는 등 그 구분을 정확하게 하여 독립채산제에 의한 경영을 하면서 세무신고는 주식회사 명의로 신고하였다.

김갑동과 이을수, 박병기는 정상적인 매출액이 1억원 정도 비슷하게 발생하여 그에 따라 각각 회계처리함과 동시에 세 사람의 합한 금액을 법인의 실적으로 하여 세무처리하였다.

문제는 박병기가 독립채산제로 경영한 3층 부분이었다. 박병기는 고령으로 사무장 정OO에게 거의 일임하여 사무실을 경영하였다. 사무장 정OO은 XX시의 시의원들과 친분관계를 이용하여 같은 시에서 발주하는 거의 모든 설계 및 감리업무 용역을 수주하였다. 그 결과 한해에만 100억원 상당의 수익을 올렸지만 거의 모든 매출액을 세무신고 시에 누락하였다. 그 후 이러한 사실이 소문나자 수사기관에서 수사하기에 이르고, 그 누락한 매출액은 수사기관에 의하여 밝혀지기에 이르렀다. 따라서 수사기관은 누락된 매출액을 국세청에 통보하였고, 그 결과 관할 세무서는 세무조사 후 주식회사의 매출누락으로 인정하여 그 매출액을 익금 가산하고 법인세를 과세함은 물론 소득처분을 하여 정OO의 상여로 처분을 하는 한편, 법인에 대하여 원천징수불이행에 대한 과세처분을 병행하였다. 그 결과 법인은 60억원 상당의 과세처분을 받게 되었다. 과세관청은 법인에 대하여 과세처분을 하였지만 체납될 것이 분명하였고 법인의 재산으로 체납세액을 충당하기에는 부족할 것이 명확하여 그 과점주주인 김갑동 및 배우자와 아들에 대하여 각 제2차납세의무자로 지정처분하고, 그에 상당하는 납부통지서를 송달하였다. 그와 동시에 과세관청은 김갑동의 전 재산과 배우자 및 아들의 전 재산을 압류하였다. 한편 정OO은 구속되어 수감 중 지병으로 석방된 뒤, 곧 사망하였으며 그가 남긴 재산은 없는 것으로 밝혀졌다.

김갑동과 배우자 및 아들은 모두 제2차납세의무 지정처분 및 납부통지처분에 불복하여 행정불복 절차를 거쳐 소송을 제기하였다. 그 결과 행정

불복 단계에서는 모두 청구기각되었고, 제1심에서는 명의주주인 배우자 및 아들에 대한 처분이 취소되었지만, 김갑동에 대한 부분은 청구기각되었으며, 그 이후 항소심 및 상고심에서도 김갑동의 제2차납세의무 부분에 대한 청구는 모두 기각되었다. 그 결과 김갑동은 그 명의로 된 모든 재산을 잃게 되었고, 그후 배우자 및 아들에 의존하여 근근히 생활을 영위하고 있다.

(2) 입법적 문제점 및 해결방안에 관한 견해

김갑동이 직업선택의 자유를 제한하는 것으로 인정되어 개정된 위 1984년 건축법에 의하여 불가피하게 주식회사를 설립하여 지배하였으나, 그로 인한 이익은 최대 1억원에 불과한데, 앞서 본바와 같이 60억원 상당의 제2차납세의무를 부담하는 것이 사회통념상 정당하고 합헌적인 것이냐의 문제이다.

이와 같은 경우 김갑동 등은 모두 각자가 건축사사무실을 실질적으로 경영한 것으로 실질과세원칙에 의하여 각각 개인기업으로 인정할 수 있는가의 문제가 있을 수 있다. 그러나 대법원은 이 경우 김갑동의 주식회사 설립행위는 회사법에 따라 적법하게 설립되었고 법인의 행위가 있다고 보아 실질과세원칙에 따라 각 건축사의 개인사업으로 인정하는 것을 부정하였다.³⁹⁾ 또한 당시는 물론 현행 과점주주에 대한 제2차납세의무의 범위에 대하여 살펴보아도 그 부족액에 대하여 과점주주인 김갑동이 100%의 책임을 지게 되는 것은 어쩔 수 없는 것이다.

구체적인 사례에서 보듯이 과점주주에게 책임이 없는 사유로 법인의 매출액이 누락되고 그 소득은 과점주주 외의 제3자에게 사외유출된 경우에 그 법인이 부담하는 모든 조세의 부족액에 대하여 과점주주가 책임을 지는 것이 과점주주에 대하여 과도한 재산권침해가 되지 않는가하는 것이다.

이에 대하여 과점주주에 대한 제2차납세의무 제도는 주식회사의 주주 유한책임의 원칙 또는 유한회사의 유한책임 제도에 대한 중대한 예외를

39) 같은 취지의 판례; 대법원 2000. 9. 29. 선고 97누18462 판결.

이루는 것으로 그 어느나라에서도 입법례를 찾아볼 수 없는 제도이고, 과점주주의 유한책임의 범위를 제한하는 이론적 근거로 제기된 법인격부인론이나 실질과세원칙을 주장하는 어느 견해도 과점주주의 제2차납세의무에 대한 법적 정당성을 설득하지 못하며, 과점주주의 조작에 따라 그 실효성이 미흡하고 형평성이 결여되어 있으므로 과점주주에 대한 제2차납세의무 제도는 폐지하고 일본과 같이 특정한 수익자에 대한 제2차납세의무제도를 신설하자는 견해가 있다.⁴⁰⁾ 또한 과반수를 초과하는 주식을 보유하였다고 하여도 회사의 경영에는 전혀 관여하지 않고 주가상승에 따른 시세차익을 겨냥한 주주가 있을 수 있고, 또한 회사의 법인격을 악용하여 회사의 수익은 자신에게 귀속시키고 그 손실은 회사에 떠넘기는 행위가 불가능한 회사도 있으므로 과반수를 초과한 주식을 보유하였다는 이유만으로 무차별적으로 제2차납세의무를 지우는 것은 부당하다고 주장하면서 과점주주의 제2차납세의무 제도가 필요하여도 그 책임은 법인이 법인에게 귀속시켜야할 소득을 불법적으로 특정의 자에게 귀속시키거나 이익을 분여한 경우 등에 한정시켜야 하고 그렇지 않고 무차별적으로 과점주주에 대하여 제2차납세의무를 지우는 것은 과잉금지이며 재산권침해이므로 과점주주에 대한 제2차납세의무 제도는 폐지하고 특정수익자의 제2차납세의무 제도로 전면 개정해야 한다는 견해도 있다.⁴¹⁾

또 다른 견해로서 과점주주의 제2차납세의무는 조세징수권 확보와 조세부담의 효율적인 수단으로 받아들여지고 있으므로 법인의 귀속 소득을 불법적으로 과점주주에게 귀속시킴으로써 법인이 납부해야할 국세·가산금·채납처분비 등을 체납한 경우에만 제2차납세의무를 부담시키는 방안이 타당하다는 견해가 있다.⁴²⁾ 과점주주가 법인의 수익과 재산을 자신에게 귀속시키지 않았다는 사실을 입증하는 경우에는 제2차납세의무의 부담에서 벗어날 수 있도록 하는 것이 타당하므로 과점주주에 대한 제2차

40) 김완석, “주주의 제2차납세의무에 관한 연구; 이론적 근거 및 정당성을 중심으로”, 『토지공법연구』, 한국토지공법학회, 2005, 296~299쪽.

41) 이전오, “세법상 특수관계인 규정의 쟁점과 개선방안”, 전국경제인연합회, 2010, 21~23쪽.

42) 김태완, 앞의 논문, 233쪽.

납세의무에 대하여 법률상추정 규정을 두어 과세관청의 입증책임을 완화함과 동시에 과점주주에게는 반증을 통해 제2차납세의무의 부담에서 벗어날 수 있도록 하자는 견해도 있다.⁴³⁾

(3) 사건

현행 법률이 과점주주가 제2차납세의무를 지는 법인의 범위를 비상장법인으로부터 모든 법인으로까지 확장하고 있지만 법인을 실질적으로 지배할 수 있는 과점주주가 법인격을 악용하여 조세징수권을 침탈하는 행위는 그 어떠한 논거로도 그 정당성을 확보할 수 없는 행위라는 것은 논할 필요도 없는 것이다. 헌법재판소도 제2차납세의무 제도에 대하여 “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 제도이므로, 그 제도의 취지 자체는 실질적 조세법률주의에 위반되지 않는다.”고 판시하여 과점주주에 대한 제2차납세의무 제도의 필요성은 합헌적으로 인정하고 있는 것이다.⁴⁴⁾ 그러나 현행의 과점주주에 대한 제2차납세의무의 조항을 구체적으로 살펴보면 아직까지 문제가 있는 것을 알 수 있다. 헌법재판소가 판시한 바와 같이 과점주주에 대한 제2차납세의무 조항은 그 입법목적의 정당성은 인정된다고 생각한다. 그러나 입법목적의 정당성이 있다고 하여도 그 밖에 입법 목적을 달성하는데 있어 필요 이상의 과도한 방법을 사용하여 구체적인 사례에 있어서 김갑동에게 납득할 수 없는 재산권을 침해한 것이 아닌가 하는 문제는 여전히 남아 있다. 즉, 실질적으로 가상사례의 매출누락된 소득이 누구에게 귀속되었는가와 상관없이 과점주주에게 귀속된 것으로 인정하여 과점주주에게

43) 이종교, “세법상 과점주주의 지위와 과점주주제도의 개선방안에 관한 연구”, 『토지공법연구』 제44집, 한국토지공법학회, 2009, 305쪽.

44) 헌법재판소 1997. 6. 26. 선고 93헌바49, 94헌바38·41, 95헌바64 전원재판부 결정.

제2차적으로 과세함으로써 과점주주의 재산권을 과도하게 침해하는 것이 아니냐는 문제이다.

제2차납세의무의 법적 성격을 앞서 본 바와 같이 법정보증채무설로 본다면 일정한 요건에 해당하는 한 과점주주인 김갑동은 제한 없이 구체적 가상사례에 있어서도 제2차납세의무자로서 본래납세의무자의 납세의무를 모두 이행하여야 한다. 또한 납세의무확장설에 의하여도 마찬가지로 과점주주는 조세징수확보를 위하여 제2차적으로 납세의무 자체가 확장된 것이므로 가상사례에 있어서 부족액의 전체에 대하여 납부책임질 수 밖에 없다. 그러나 귀속부인설에 의할 경우 그 결과는 달라진다. 가상사례의 경우 과점주주에게 귀속된 재산의 형식성을 부인하고 법인의 재산으로 인정하면 공평의 원칙을 과도하게 잃게 되는 것이다. 또한 과세관청이 과점주주에게 귀속된 법인의 소득에 대하여 실질적으로 조사하여 입증하기 어려운 경우가 있다고 하여도 추정의 형식을 통해 그 입증 책임을 납세자에게 돌릴 수 있으며 이러한 것이 조세행정상 과세관청의 부담을 특별히 가중시킨다고 볼 수 없는 반면, 반증의 기회를 제공하지 않음으로써 납세자에게 회복할 수 없는 피해를 초래할 가능성이 높아 이를 통해 달성하려는 입법 목적과 사용된 수단 사이의 비례 관계가 적정하지 아니하다고 할 것이기 때문이다.⁴⁵⁾

법인의 납세의무는 법인의 과세소득을 전제로 하므로 그 과세소득이 법인에 유보되어 있지 않고 사외로 유출된 경우에는 과세관청이 그 귀속자를 입증하여 소득처분을 하도록 규정하고 있다(법인세법 제67조). 따라서 과세소득이 법인에 남아 있지 않고 사외로 유출된 경우에는 과세관청에 의하여 그 귀속이 입증될 수밖에 없는 것이다. 만약 과세관청의 실질적인 조사에 의한 결과 과세소득이 발생하였으나 사내에 유보되지 않고 사외로 유출되었지만, 그 귀속자를 확인할 없는 경우에는 과점주주에게 귀속된 것으로 추정하여 과점주주에게 반증의 기회를 주면서 반증하지 못한 때에 비로소 과점주주에 대하여 제2차납세의무를 부담시키는 것은 헌법적 정당성을 확보할 수 있는 자료가 될 것이다. 따라서 이러한 입법

45) 같은 취지의 판례; 헌법재판소 2006. 4. 27. 선고 2004헌가19 전원재판부 결정.

적인 보완이 있어야만 구체적인 사례에서 납세자는 입증을 통하여 과도한 제2차납세의무로부터 벗어날 수 있을 것이다. 그리하여 헌법재판소가 인정하고 있는 것과 같이 형식적으로는 과점주주에게 재산이 귀속되어 있으나 실질적으로는 주된 납세의무자인 법인과 동일한 책임을 인정하더라도 공평을 잃지 않는 것이라고 생각한다. 이 경우 과점주주에게 법인의 소득이 귀속된 것은 반드시 불법적인 방법에 의해서만 귀속될 것을 전제로 할 필요는 없다고 생각한다. 불법적이지는 않으나 갑자기 어떠한 사유로 법인이 조세를 납부하지 못할 경우도 있고, 그전에 소득이 발생한 것은 모두 배당 등의 형식으로 과점주주 등에게 배당되었을 경우도 있기 때문이다.

IV. 결론

과점주주에 대하여 제2차적으로 납세의무를 부담시키는 것은 주주나 유한책임사원의 상법상 유한책임을 인정하지 아니하는 것으로 사법질서에 혼란을 초래하는 것이다. 그러나 회사의 경영을 사실상 지배하는 실질적 운영자인 과점주주는 회사의 수익은 자신에게 귀속시키고 그 손실은 회사에 떠넘김으로써 회사의 법인격을 악용하여 이를 형해화할 우려가 크므로 이를 방지하여 실질적인 조세평등을 이루고, 공익성인 강한 조세징수를 확보하기 위한 방안으로 과점주주에 대한 제2차납세의무 조항은 그 입법 목적의 정당성이 있다고 할 것이다. 다만, 그 입법 목적이 정당하다고 하여도 그 구체적인 법적 수단이 과도하여 국민의 재산권을 지나치게 침해하는 경우에는 법적 수단의 적정성이나 기본권의 최소침해성 원칙에도 어긋날 뿐만 아니라, 추구하는 공익과 침해되는 재산권의 비례관계에도 어긋나는 것이다. 따라서 과점주주에 대한 제2차납세의무의 범위는 구체적 가상사례에서 본 바와 같이 형식적으로 과점주주에게 재산이 귀속되어 있으나 실질적으로는 주된 납세의무자인 법인과 동일한 책임을 인정하더라도 공평을 잃지 않을 특별한 관계에 있는 경우로 제한할 필요가 있다. 그리하여 과점주주에 대한 조세법상 유한책임을 제한하는 근거인 귀속부인설을 토대로 하여 법인격을 부인하는 등 사법질서를 교란하는 것을 피하면서 그 권리귀속자에게 보충적으로 납세의무를 부담케 하여 징수절차의 합리화를 아울러 도모하는 제도로 안착시킬 필요가 있다. 그래서 과점주주의 제2차납세의무 제도는 법인의 소득이 과점주주에게 귀속됨으로써 법인이 조세 등을 완전하게 납부하지 못하는 경우로 한정하는 것이 과점주주에 대하여 과도한 재산권침해를 막는 합헌적인 법률이 될 것으로 생각한다. 다만 이 경우 불법적으로 과점주주에게 법인소득이 귀속되는 경우로 제한할 것은 아니고, 적법한 절차에 따라 귀속된 것이더라도 어떠한 다른 사유이든지 법인의 재산으로 납세를 완전하게 이행하기에는 부족한 경우까지 포함해야 할 것이다. 또한 그 귀속에 대하여 과세관청의 실질적인 조사권의 행사로 밝혀지지 않을 경우를 대비하여

부족한 조세액에 대하여 과점주주에게 귀속된 것으로 추정함으로써 과세관청의 입증곤란으로 인한 조세징수를 불가능하게 하는 점은 해결할 수 있을 것으로 생각한다. 이러한 입법적인 문제점들이 개선된다면 가상사태에 있어서도 과점주주는 과도한 재산권을 침해 받지 않고 합리적인 범위에서 제2차납세의무를 이행할 수 있을 것으로 생각한다.

참고문헌

- 김완석, “주주의 제2차납세의무에 관한 연구; 이론적 근거 및 정당성을 중심으로”, 『토지공법연구』, 한국토지공법학회, 2005.
- 김정기, “출자자의 제2차납세의무의 주요쟁점과 입법적 개선방안”, 『조세연구』 제14권 제1집, 한국조세연구포럼, 2014.
- 김태완, “출자자의 제2차납세의무제도의 고찰”, 『경영연구』 제31권 제1호 통권89호, 한국산업경영학회, 2016
- 박명재, 제2차납세의무제도 개선방향, 박명재의원실, 2014.
- 이전오, “세법상 특수관계인 규정의 쟁점과 개선방안”, 전국경제인연합회, 2010.
- 이중교, “세법상 과점주주의 지위와 과점주주제도의 개선방안에 관한 연구”, 『토지공법연구』 제44집, 한국토지공법학회, 2009.
- 이태로, 조세법개론, 조세통람사, 1989.
- 이태로의 1, 조세법강의 신정12판, 박영사, 2016.
- 주정일, “조세법상 법인격부인론의 적용가능성과 적용방법에 관한 연구”, 서울시립대학교 세무전문대학원, 2016.
- 최명근, 세법학총론 2006 개정증보판, 세경사, 2006.
- 金子宏, 租稅法 第18版, 弘文堂 2013.
- 三木義一, 現代稅法と人權, 勁草書房, 1993.
- 北野弘久, 稅法學原論(第4版), 青林書源, 1997.
- 森木滋, 法人格否認の法理の新展開, 新實務民事法講座7券, 日本評論社, 1992.
- 松澤智, 新版 租稅實體法, 中央經濟社, 1994.
- 增田英敏, 租稅憲法學 第3版, 成文堂, 2006.

<국문초록>

국세기본법 제39조 제2호는 과점주주에 대한 제2차납세의무를 규정하고 있다. 과점주주에 대하여 제2차적으로 납세의무를 부담시키는 것은 주주나 유한책임사원의 상법상 유한책임에 반하는 것으로 사법체계에 혼란을 초래하는 것이다. 그러나 회사의 경영을 사실상 지배하는 실질적 운영자인 과점주주는 회사의 수익은 자신에게 귀속시키고 그 손실은 회사에 떠넘김으로써 회사의 법인격을 악용하여 이를 형해화할 우려가 크므로 이를 방지하여 공익성인 강한 조세징수를 확보하기 위한 방안으로 과점주주에 대한 제2차납세의무 조항은 그 입법 목적의 정당성이 있다고 할 것이다. 다만, 그 입법 목적이 정당하다고 하여도 그 구체적인 법적 수단이 과도하여 국민의 재산권을 지나치게 침해하는 경우에는 그 수단의 적정성이나 기본권의 최소침해 원칙에 어긋날 뿐만 아니라, 추구하는 공익과 침해되는 재산권 사이의 비례관계를 벗어나는 것이다. 따라서 과점주주에 대한 제2차납세의무는 형식적으로 과점주주에게 재산이 귀속되어 있으나 실질적으로는 주된 납세의무자인 법인과 동일한 책임을 인정하더라도 공평을 잃지 않을 특별한 관계에 있는 경우로 제한할 필요가 있다. 그래서 국세기본법 제39조 제2호는 법인의 재산이 과점주주에게 귀속됨으로써 법인이 조세 등을 완전하게 납부하지 못하는 경우로 한정하는 것이 과점주주에 대하여 과도한 재산권침해를 막는 합헌적인 법률이 될 것으로 생각한다. 다만 이 경우 불법적으로 과점주주에게 법인재산이 귀속되는 경우로 제한할 것은 아니고, 적법한 절차에 따라 귀속된 것이라도 어떠한 사유이든지 법인의 재산으로 납세를 완전하게 이행하기에 부족한 경우까지 포함해야 할 것이다. 더 나아가 그 귀속에 대하여 과세관청의 질문검사권의 행사로 밝혀지지 않을 경우를 대비하여 부족한 조세액에 대하여 과점주주에게 귀속된 것으로 추정함으로써 과세관청의 입증곤란으로 조세징수를 불가능하게 하는 점은 해결할 수 있을 것으로 생각한다.

주제어 : 제2차납세의무, 과점주주, 법인격부인, 실질과세원칙, 귀속부인.

A legislative problem of the secondary liability on the
Oligopolistic stockholder through a real case.

Kim, Young-Woo*

Article 39 Subparagraph 2 of the Framework Act on National Taxes regulates secondary liability on the oligopolistic stockholder. Levying secondary liability on the oligopolistic stockholder against limited liability based on the Commercial Law of share holder or limited partner mess the private law system. but oligopolistic stockholders who control the company effectively belong the company's profit to them and shift loss to the company. So oligopolistic stockholders who skeletonize the corporate veil abused can infringe the tax collection authority. Therefore the Article 39 Subparagraph 2 of the Framework Act on National Taxes as tax collection strong public interest has the legitimacy of legislative purpose. But in spite of legitimating legislative purpose in case the people's property right is excessively violated by using excessive legal means the law is not only against the principle of using optimal legal means and least infringement of fundamental right but also exceeding the proportion relation between pursuing public interest and infringing property right. So secondary liability on the oligopolistic stockholder must limit in special range which the property belongs to the oligopolistic stockholder formally but there's fairness to recognize the property belongs to the company substantially. Therefore I think Article 39 Subparagraph 2 of the Framework Act on National Taxes should be a constitutional law which prevents excessive property right infringement to oligopolistic stockholders by limiting in case a company can't pay the tax liability completely at the reason of company's property belongs to oligopolistic stockholders. But in this case there's no need limiting the company's property belongs to oligopolistic stockholders illegally, includes the

* Professor, Konkuk University Law School

company's property belongs to oligopolistic stockholders due legal procedure at any reason. Furthermore preparing for a taxation office can't find the property's belonging by the right to inspect question I think there's solution to resolve the problem of disability of tax collection from proving difficulty by presuming a lack of tax payment to belong oligopolistic stockholders.

Key Words : secondary liability, oligopolistic stockholder, piercing the corporate veil, principle of actual taxation, denial of belonging.