

세무와회계저널
제12권 제3호 2011년 9월 pp.129~161
한국세무학회

출자자의 제2차납세의무 제도의 문제점과 개선방안에 관한 연구

정지선*

— <요 약> —

제2차납세의무 제도는 국세 등의 징수확보를 위한 매우 유용할 뿐만 아니라 편리한 제도이다. 그러나 동 제도는 제3자의 재산권을 침해할 소지가 많을 뿐만 아니라 거래의 안전을 해칠 우려가 크기도 하다.

제2차납세의무 제도 중에서 출자자의 제2차납세의무 제도는 청산인 등의 제2차납세의무 제도와 법인의 제2차납세의무 제도 및 사업양수인의 제2차납세의무 제도 등 다른 제도에 비하여 특히, 재산권을 침해할 소지가 커서 헌법재판소로부터 한정위헌 또는 위헌결정을 여러 번 받았으며, 이에 따라 출자자의 제2차 납세의무 제도를 규정하고 있는 현행 국세기본법 제39조도 헌법재판소 결정의 취지에 따라 수차례 개정되었다.

그러나 우리나라의 출자자의 제2차납세의무 제도는 다른 나라에는 없는 독특한 제도로, 여러 번의 개정에도 불구하고 당해 제도의 정당성 여부에 대한 논란과 제도의 해석상 논란이 끊임없이 제기되고 있는 실정이다.

따라서 본 연구에서는 출자자의 제2차납세의무 제도의 이론적인 근거와 동 제도의 존치여부에 대하여 먼저 살펴본 후에, 현행 규정의 내용을 과점주주 중에서 법정한 자를 어떻게 볼 것인지의 여부와 코스닥상장법인을 주된 납세의무자에 포함할 것인지의 여부 및 특수관계자의 범위로 구분하여 현행 제도의 문제점을 지적하고, 그러한 문제점에 대한 개선방안을 제시하고자 한다.

이러한 연구를 통하여 출자자의 제2차납세의무 제도의 이론적인 근거에 대한 정확한 이해와 현행 제도의 합리적인 개선을 기대한다.

〈주제어〉 제2차납세의무, 특수관계자, 과점주주, 무한책임사원, 비상장법인

* 서울시립대학교 세무전문대학원 조교수, 세무학박사, stopline@uos.ac.kr, 02-2210-5557.

논문접수일 2011년 3월 1차수정일 2011년 7월 게재확정일 2011년 8월

I. 서 론

제2차납세의무 제도는 본래의 납세의무자에 대하여 체납처분을 집행하여도 징수할 국세 등에 충당하기에 부족한 경우 그 납세의무자와 일정한 관계에 있는 자에게 그 국세 등의 부족액에 대하여 보충적으로 지우는 납세의무를 말한다.

이러한 제2차납세의무 제도는 사법상의 거래행위에 대해서는 직접 간접하지 아니하므로 사법 질서를 교란하지 않고, 사해행위취소와 같이 법원의 판단을 필요로 하는 것이 아니면서도 과세 관청이 행정의 단계에서 자력집행에 의하여 사해행위취소를 한 경우와 동일한 결과를 가져온다는 점에서 이 제도의 효과적인 기능을 찾아 볼 수 있다(강인에 2005, 98 ; 최홍규 2007.2, 8-9). 즉, 제2차납세의무 제도는 기본적으로 국세 등의 징수확보를 위한 매우 유용하고 편리한 제도라고 할 수 있다. 그러나 본래의 납세의무의 성립요건을 갖추지 않은 제3자에게 납부책임을 확장시키는 제도이기 때문에 제3자의 재산권을 침해할 소지가 많을 뿐만 아니라 거래의 안전을 해칠 우려가 큰 제도이기도 하다.

이와 같이 제2차납세의무 제도는 과세관청의 입장에서 보면 납세자의 조세회피행위에 대하여 신속하고 효과적으로 대처할 수 있고, 조세의 징수확보 및 합리화라는 면에서도 매우 실효성 있는 제도라고 할 수 있다. 반면, 납세의무자의 입장에서 보면 타인이 체납한 조세의 징수를 위하여 일방적으로 납부책임이 지워지기 때문에, 예상하기 어려운 손해를 입게 될지도 모른다는 불안감을 갖게 한다는 점에서 사법상의 거래안전을 해치는 부정적인 면도 갖고 있다(박 훈·육운복 2004.7, 185 ; 이진오 2007.8, 37 ; 사법연수원 2007, 76).

따라서 제2차납세의무 제도는 제3자에게 조세부담을 전가시키더라도 형평에 어긋나지 않는다고 하는 전가의 정당성이 충분히 인정되는 경우에 한하여 적용되어야 하며, 그 정당성이 인정되는 범위 내에서 운영되어야 한다.

한편, 제2차납세의무 제도의 유형으로는 청산인 등의 제2차납세의무, 출자자의 제2차납세의무, 법인의 제2차납세의무 및 사업양수인의 제2차납세의무 제도가 있다. 이러한 제2차납세의무 제도 중에서 특히 문제되는 것은 출자자의 제2차납세의무 제도이다. 즉, 출자자의 제2차납세의무에 관하여 규정하고 있던 (구)국세기본법 제39조의 경우에는 여러 번에 걸쳐서 한정위헌 또는 위헌결정이 있었으며, 이에 따라 현행 국세기본법 제39조는 전체적으로 헌법재판소 결정의 취지에 맞게 개정되었다. 그러나 아직도 당해 조문의 해석과 관련하여 여러 가지 면에서 논란이 존재하고 있다. 또한, 출자자에 대한 제2차납세의무 제도는 다른 나라에는 없는 우리나라의 독특한 규정으로서¹⁾, 당해 규정의 정당성 여부에 대한 논란도 끊임없이 제기되고 있는 실정이다.

따라서 이하에서는 제2차납세의무 제도 중에서 특히 문제가 되고 있는 출자자의 제2차납세의

1) 독일과 일본 및 미국 등 주요 국가의 제2차납세의무 제도를 구체적으로 소개한 문헌은 (최홍규 2007.2, 49-94)가 있다.

무 제도에 한정하여 동 제도의 이론적인 근거와 존치여부에 대하여 살펴보고자 한다. 또한, 현행 제도를 존치시킬 경우에 동 제도에 어떠한 문제점이 있는지에 대하여 지적하고, 그러한 문제점에 대한 개선방안을 제시하고자 한다.

II. 출자자의 제2차납세의무 제도의 이론적 근거

1. 문제의 제기

회사와 주주(출자자)에 있어서 상법상 가장 기본적인 원칙은 분리의 원칙과 유한책임의 원칙이라고 할 수 있다. 먼저, 회사가 법인격을 갖는다고 할 때의 일차적인 의미는 회사 스스로 권리의무의 주체로 된다는 데에 있다. 그러나 회사를 법인이라고 할 때 보다 중요한 의미는 법인제도의 본질이라고 할 수 있는 소위 분리원칙(Trennungsprinzip)이 적용된다는 점이다. 즉, 법인인 회사와 그 구성원은 별개의 인격체이며, 양자의 권리의무관계도 전연 별개로 다루어진다는 것이다. 이는 설령 회사의 구성원인 사원이 1인인 경우에도 동일하다(권기범 2010, 41).²⁾ 부연하면, 회사명의의 재산과 주주의 재산은 엄격히 구분되고, 이에 따라 회사채권자는 회사에 대해서만 채무의 이행을 청구할 수 있으며, 주주에게는 청구할 수 없는 것이다.³⁾

한편, 주주는 회사에 대하여 그 주식의 인수가액을 납입할 출자의무만을 부담한다.⁴⁾ 따라서 설령 회사가 파산 등의 사유로 소멸하더라도 주식의 인수가액을 납입한 주주는 더 이상 회사에 대하여 책임을 지지 않는다. 이러한 의미에서 주주의 회사에 대한 책임은 유한책임이다. 즉, 유한책임의 원칙이란 주주는 회사의 내부관계에서는 물론 외부적으로도 회사의 채권자에 대하여

2) 이와 같은 분리원칙은 일찍이 19세기 말 영국의 *Salomon v. Salomon & Co. Ltd*(1897) 판결에서 처음 확립된 이래 법인제도의 본질적 속성으로 간주되어 오고 있다.

3) 다만, 법인제도는 절대적인 것이 아니라는 점, 다시 말해 분리원칙은 절대적인 것은 아니고 상대적인 것이라는 것에 주의하여야 한다. 즉, 법인은 자연인과는 달리 법 기술적인 개념으로 형성된 것이기에 배후의 구성원에 의해서 법인의 지위가 악용될 여지가 많음은 숨길 수 없는 사실이다. 부연하면, 법인의 배후에 존재하는 구성원은 법인의 이름으로 법률관계를 맺고서 그에 따른 실질적인 이익은 구성원이 취하면서도 정작 책임은 분리의 원칙을 내세워 법인에게 물을 것을 주장함으로써, 법인의 채권자의 지위를 위태롭게 하여 법인제도의 유용성에 심각한 회의감을 불러일으키기도 한다. 또한 법인은 대표기관에 의해서 법인의 행위로 표출되는바, 특히 법인의 사원이 1인 혹은 소수의 가족구성원으로 형성된 1인 회사 내지 가족회사의 경우에는 법인의 행위를 대표하는 자와 법인의 사원이 사실상 동일인이어서, 때로는 법인의 행위와 사원 개인의 행위를 엄격히 구분하는 것이 용이하지 않은 경우가 많다. 이러한 점 때문에 형식적으로는 법인의 행위이기에 법인재산으로 책임을 져야 하지만, 실질적으로는 사원의 이익을 위한 것으로 보아 사원에게 책임을 묻는 것이 공평한 경우가 발생하게 된다(비교법실무연구회 2010, 581-582).

4) 상법 제331조.

아무런 책임을 부담하지 않는다는 것으로서, 이는 주식회사와 같은 물적회사에 있어서 회사와 주주의 재산을 분리하여 주주를 보호함으로써 주식의 자유로운 거래를 통하여 거대 자본의 형성을 가능하게 하여 주식회사제도를 발전시키고자 하는 것이다⁵⁾.

이와 같이, 법인제도는 그 본질적 요소로서의 분리원칙이 유한책임의 원칙과 결합되어 근대 자본주의 경제발전에 많은 기여를 하였다.

그런데, 출자자에 대한 제2차납세의무 제도는 위에서 살펴본 분리원칙과 유한책임의 원칙을 침해하면서까지 타인이 납부하여야 할 조세채무를 부담시키는 극히 예외적인 조치이며, 본래의 납세의무자인 법인과는 무관한 제3자(주주 또는 출자자)에게 본래의 납세의무자인 법인이 납부하여야 할 조세채무를 떠넘기는 것이므로, 당해 주주의 재산권을 침해할 소지가 높다.

따라서 출자자의 제2차납세의무 제도는 본래의 납세의무자인 법인이 부담하고 있는 조세채무의 납부책임을 그 주주에게 떠넘기는 것이 타당하다는 법적인 정당성을 갖추고 있지 않으면 안 되는 것이다(김완석 2005.2, 290).

이하에서는 출자자의 제2차납세의무 제도의 이론적인 근거에 대한 학설과 판례의 입장을 살펴보고, 어떠한 근거가 타당한지에 대한 결론을 맺고자 한다.

2. 출자자의 제2차납세의무 제도의 이론적 근거에 대한 학설과 판례의 입장

가. 출자자의 제2차납세의무 제도의 이론적 근거에 대한 학설

출자자의 제2차납세의무 제도의 이론적 근거에 대하여는 실질과세의 원칙, 법인격부인의 법리, 이사의 책임 및 징수절차의 수단이라는 견해 등으로 구분된다.

(1) 실질과세의 원칙을 구체화한 제도

다음과 같은 근거로 출자자에 대한 제2차납세의무 제도는 실질과세의 원칙을 구체화한 제도라고 한다.

첫째, 출자자의 제2차납세의무 제도는 형식적으로 제3자에게 귀속되어 있는 경우라도 실질적으로는 원래의 납세의무자에게 귀속되어 있는 것으로 보아야 공평을 잃지 않는 경우 등 형식적 권리의 귀속을 부인하여 사법질서를 어지럽히는 것을 피하면서 그 권리의 실질적 귀속자에게 보충적으로 납세의무를 부담하게 하여 징수절차의 합리화를 도모하기 위하여 인정한 것이라고 한다(김용대 1996.9, 407 ; 강인애 2005, 97).

5) 유한책임의 원칙도 입법자가 공공의 이익 등을 위하여 제한할 수 있는 것이다. 유한책임의 원칙 자체가 주식회사제도의 활성화를 위한 입법적인 고려 하에 채택된 제도이므로, 이를 공공복리 등의 필요에 의하여 제한하는 것도 입법정책의 문제이기 때문인 것이다(헌법재판소 1997.6.26.선고, 93헌바49, 94헌바38·41, 95헌바64(병합)결정 ; 대법원 2004.10.27.선고, 2003두1165판결).

둘째, 법인격부인론과 실질과세의 원칙은 동일한 기능을 가지고 있고, 양자는 동일한 조세결과를 가져온다는 점에서 구별의 실익은 크게 없으며, 중요한 것은 과점주주라고 해서 모두 제2차납세의무자가 되는 것이 아니며, 법인격을 부인할 만큼 주주에게 책임을 지울 이유가 있는 범위 내의 주주로 제한되는 것이고, 이것은 결과적으로 실질과세에 부합한다고 한다(박 훈·육운복 2004.7, 194 ; 구육서 2010, 1090-1091).

셋째, 가족이나 친지 등 특수관계에 있는 사람들이 회사설립의 형식적 요건을 충족시키거나 세제상의 불이익을 피하기 위하여 주식을 분산시키면서도 회사에 대한 지배권의 행사나 회사 이익의 귀속에 있어서는 중심적인 특정 지배주주가 그 이익을 모두 누리게 되는 경우가 있는데, 이런 경우에는 그와 같은 주주들의 집합체를 동일한 경제적 주체로 파악하여 그들에게도 납세의무를 부담하게 하는 것이 실질과세의 원칙에 부합한다고 한다(김용대 1996.9, 408).

넷째, 회사에 대한 지배권의 행사나 회사 이익의 귀속에 있어서는 특수관계인 간에 분산된 주식의 주주권은 지배주주의 주주권 행사에 가담하여 사실상 어느 중심적인 지배주주가 이를 누린다고 보고, 이러한 관계에 있는 주주들의 집합체라면 실질적으로는 동일한 경제적 주체로 파악하는 것이 실질과세의 원칙에 부합한다고 한다(최홍규 2007.2, 171).

이에 대하여 실질과세의 원칙에 의하면 형식적으로는 제3자에게 재산이 귀속되어 있지만, 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 마땅하기 때문에 실질과세의 원칙은 출자자의 제2차납세의무 제도의 이론적인 근거로 할 수 없다는 견해가 있다(김완석·한상국·박 훈 2006. 12, 143).⁶⁾

(2) 법인격부인의 법리

다음과 같은 근거로 출자자의 제2차납세의무 제도의 이론적인 근거를 법인격부인의 법리에서 찾아야 한다고 한다.

첫째, 출자자에 대한 제2차납세의무 제도의 도입 당시에 동 제도의 이론적 근거를 법인격부인의 법리에 두었다고 한다. 즉, 대한민국 총무처가 1973년 발간한 행정제도제안서(1)에서는 행정

6) 또한, 과점주주가 법인의 발행주식 총수의 과반수의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자, 법인의 경영을 사실상 지배하는 자, 법인의 발행주식 총수의 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 발행주식 총수의 과반수의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자, 법인의 경영을 사실상 지배하는 자, 법인의 발행주식 총수의 과반수의 주식에 관한 권리를 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 것이라고 한다.

조세법규를 악용하여 법인의 임의해산·사무소 폐쇄 등의 방법으로 법인재산을 주주 개인에게 귀속시킴으로써 법인의 조세채무를 면탈하는 일인 지배법인에 대한 조세채무의 확보책으로 법인격부인론을 이론적 근거로 하여 동 규정을 둘 것을 주창하였다(김재길 2008, 229-230). 부연하면, 무한책임사원은 합명회사의 사원과 합자회사의 무한책임사원을 뜻하는 바 이들은 현행 상법상 출자액과 관계없이 회사의 채무에 대하여 무한책임을 부담하기 때문에 조세채무에 대하여도 제2차납세의무를 지우더라도 아무런 문제가 없지만, 주주 또는 유한책임사원은 상법상 회사채무에 대하여 출자액을 한도로 책임을 부담하는데도 불구하고 제2차납세의무를 지우는 것은 유한책임원칙의 예외가 되기 때문에, 이들에 대한 예외 설정의 정당성의 근거가 법인격부인론이라고 한다.

둘째, 주식회사나 유한회사의 과점주주 또는 과점출자자 중에서 일정한 자가 법인의 조세채무에 대하여 책임을 지는 것은 비상장법인으로 한정하는데, 이는 우리나라의 회사 실태가 비상장법인은 주로 친지 또는 친척들로 구성된 폐쇄적인 회사들로서 법인을 자기의 의사대로 지배·운영하여 회사의 수익과 재산은 자연인에게 귀속시키고 손실은 회사에 떠넘기는 등 법인제도를 남용하여 형해화시킬 우려가 있기 때문이라고 한다(사법연수원 2007, 80-81; 임승순 2006, 93; 구재이 2010, 294).

셋째, 출자자의 제2차납세의무 제도는 껍데기에 불과한 주된 납세자의 법인격을 부인하고, 그 배후의 실체인 과점주주에게 법인이 체납한 조세 등의 납세의무를 지우는 것이라고 한다(이중교 2009.5, 290-291; 송쌍중 2009, 379).

넷째, 실질과세의 원칙은 조세법률관계에서 형식과 실질이 어긋나는 경우 실질에 따라 조세법을 해석·적용하여야 한다는 원칙인데, 제2차납세의무를 부담하는 과점주주는 법인의 운영을 실질적으로 지배할 수 있는 주주를 가리키고 형식상의 주주는 제2차납세의무를 부담하지 아니한다. 즉, 형식과 실질이 일치하는 주주만이 제2차납세의무를 부담하기 때문에 실질과세원칙으로는 실질적인 주주가 왜 유한책임의 원칙에 반하여 제2차납세의무를 부담하여야 하는지 설명하기 어려우므로, 법인격부인론에서 그 근거를 구하는 것이 이론적으로 타당하다고 한다(이전오 2007.8, 39-40).

다섯 번째, 우리나라의 경우에는 90% 이상이 주식회사이고, 상장법인을 제외한 대부분이 친족이나 친지 등을 주주로 하는 1인 또는 소수주주의 지배회사이므로, 과점주주에게 유한책임의 원칙을 배제하고 법인의 조세채무에 대하여 보충적 납세의무를 지우고 있는 이론적인 근거는 법인격부인의 법리에서 찾아야 한다고 한다(장재식 1995, 108-109). 즉, 우리나라 회사의 실태를 보면, 상장법인을 제외하고는 대부분이 친족 또는 친지들을 주주로 하여 구성된 소규모의 폐쇄적인 회사들로서, 회사의 실질적인 운영자인 과점주주는 회사의 수익은 자연인에게 귀속시키고 그 손실은 회사에 떠넘김으로써 회사의 법인격을 형해화시킬 우려가 크기 때문에 과점주주에게 제2차납세의무를 부과하여야 하여야 한다고 한다(강인애 2005, 128).

위에서의 법인격부인의 법리란 조세법상 법인격부인의 법리를 의미하는 것이다. 왜냐하면, 회사법상 법인격부인의 법리는 거래상대방의 보호라는 측면이 강조되면서 책임추궁이 중요시되지 만, 조세법에 있어서는 조세부담의 공평을 목적으로 하는 조세회피에 대한 규제라는 재정정책적 인 측면이 더욱 강조되는 서로 다른 개념이기 때문이다.

한편, 출자자의 제2차납세의무는 법인격부인론을 적용한 규정이라고 보기는 어렵고, 다만 법인격부인론의 적용효과를 가져올 뿐이라는 견해가 있다. 즉, 출자자의 제2차납세의무가 성립하 기 위해서는 당해 법인에게 제1차납세의무를 지워야 하기 때문에 법인의 인격을 부인한 것이 아 니라고 한다(김재길 2008, 230).

(3) 이사의 책임

상법상 이사의 책임에서 출자자의 제2차납세의무 제도의 정당성을 찾아야 한다는 입장이다. 즉, 선관의무(善管義務)를 위반함으로써 법인의 재산을 보전하지 못한 이사에 대하여 법인이 납 부하여야 할 국세 등의 납부책임을 지워야 한다는 것이다. 부연하면, 이사선임을 통해 회사를 지 배할 수 있는 과점주주가 납세의무의 일반담보가 되는 회사재산의 보전을 게을리 했기 때문에, 즉 담세력의 관리를 잘못했기 때문에 제2차납세의무를 부담하여야 한다는 것이다(이철송 1992.9, 87).

이에 대하여, 법인의 국세 등의 납부자력의 부족이 법인의 이사 또는 대표이사의 악의 또는 중대한 과실로 인한 임무의 해태에서 비롯된 것이라고 단정할 수 없는 경우, 특히 법인의 이사 의 경영상 판단의 실패에서 기인한 경우가 적지 않은데, 이 경우에는 설령 회사에 손해가 발행 하였다고 하더라도 그 이사에게 책임을 물을 수 없다고 한다. 이와 같이 법인의 이사나 업무집 행지시자가 악의 또는 중대한 과실에 기인한 구체적·개별적인 위법행위 또는 임무해태가 있었 는지의 여부를 따져 보지도 않고 위법행위 또는 임무해태의 가능성이 있다는 이유로, 즉 위법행 위 또는 임무해태를 할 수 있는 지위에 있다는 이유만으로 획일적으로 납부책임을 지우는 것이 므로 그 타당성을 인정할 수 없다는 견해가 있다⁷⁾.

(4) 징수절차의 수단

제2차납세의무란 원래의 납세의무자의 재산에 대해 체납처분을 집행하여도 그가 납부하여야 할 국세·가산금 및 체납처분비에 충당하기에 부족한 경우에 법률에 정한 자가 그 부족액에 대 하여 지는 세법상의 고유한 이행책임을 말한다고 한다. 이는 우리나라 국세기본법상 법조문의 내용과 일맥상통하며, 위 이론을 택하게 되면 가급적 납세의무를 제한적으로 확장하여야 한다는

7) 또한, 법인의 이사 또는 대표이사가 과점주주의 일원이 아닌 경우에는 이사 또는 대표이사가 저지를 위 법행위 또는 임무태만에 대한 책임을 이사선임을 통하여 회사를 지배할 수 있는 지위에 있다는 이유만 을 내세워 법인의 과점주주에게 책임을 떠넘긴다는 것도 설득력이 없다고 한다(최홍규 2007.2, 173—174).

접근방법을 택하게 되기 때문에 제2차납세의무의 대상과 조세채무부담을 최소화하게 되는 장점이 있다고 한다(정태학 2006, 605-606).

또한, 법인격부인론을 적용하여 법인격을 부인하면 법인의 납세의무는 바로 지배주주 자신의 납세의무가 될 것이지만, 국세기본법 제39조 제2호를 적용하더라도 납세의무가 바로 과점주주의 의무가 되는 것은 아니고, 여전히 법인의 납세의무이고 과점주주는 보충적인 이행책임을 질 뿐이다. 그렇다면, 법인격부인론은 책임주체의 파악에 관한 문제이며, 과점주주의 제2차납세의무 제도는 징세기술의 문제에 불과하다고 한다(이철송 1992.9, 86).

나. 출자자의 제2차납세의무 제도의 이론적 근거에 대한 판례의 입장

출자자의 제2차납세의무 제도의 이론적인 근거에 대하여 판례는 실질과세의 원칙이라는 입장과 법인격부인의 법리라는 입장으로 나뉘어져 있다. 즉, 판례는 출자자의 제2차납세의무 제도의 이론적 근거에 대한 명확한 입장을 나타내지 못하고 있는 것이다.

첫째, 실질과세의 원칙을 구체화한 제도라는 판례는 다음과 같다. 즉, “조세징수의 확보를 위하여 원래의 납세의무자와 특수관계에 있는 제3자에 대하여 원래의 납세의무자로부터 징수할 수 없는 금액을 한도로 하여 보충적으로 납세의무를 부담하게 하는 제도로서 일반적으로는 형식적으로 제3자에게 귀속되어 있는 경우라도 실질적으로 원래의 납세의무자에게 그 재산이 귀속되어 있는 것으로 보아도 공평을 잃지 않는 경우 등 형식적 권리의 귀속을 부인하여 사법질서를 어지럽히는 것을 피하면서 그 형식적 권리의 귀속자에게 보충적으로 납세의무를 부담하게 하여 징수절차의 합리화를 도모하려는 제도”⁸⁾라고 하거나, “납세의무의 확장의 하나로서의 과점주주의 제2차 납세의무는 국세부와 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 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”⁹⁾고 하여 출자자의 제2차납세의무제도의 이론적인 근거는 실질과세의 원칙이라고 한다.

둘째, 법인격부인의 법리를 그 근거로 한다는 판례는 다음과 같다. 즉, “과점주주에 대한 제2차납세의무 제도의 입법목적은 구체적으로 보면, 이는 특히 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 떠넘김으로

8) 대법원 1982.12.24.선고, 82누192판결.

9) 헌법재판소 1997.6.26.선고, 93헌바49, 94헌바38·41, 95헌바64(병합)결정; 대법원 2004.10.27.선고, 2003두1165판결.

써 회사의 법인격을 악용하여 이를 형해화시킬 우려가 크므로 이를 방지하여 실질적인 조세평등을 이루려는 데 있으므로, 그 합리성이 인정된다 할 것”¹⁰⁾이라고 판시하거나, “친족·친지 등을 주주로 하여 구성된 비상장법인의 경영을 사실상 지배하는 과점주주가 회사의 수익은 자신에게 귀속시키고 손실은 회사에 떠넘김으로써 회사의 법인격을 악용하는 것을 방지하여 실질적인 조세평등을 이루려는 것으로서 그 입법목적이 정당하고, 과점주주에 대한 제2차납세의무제도는 이러한 입법목적 실현하는 데 적절한 수단이 될 수 있다”¹¹⁾고 판시하여 출자자에 대한 제2차납세의무 제도는 법인격부인의 법리를 그 근거로 한다고 한다.

3. 결어 : 법인격부인의 법리

앞에서 살펴본 바와 같이 출자자의 제2차납세의무 제도의 이론적 근거에 대하여는 여러 가지 견해가 있는데, 다음과 같은 근거로 법인격부인의 법리에서 그 이론적인 근거를 찾는 것이 타당하다고 할 것이다.

첫째, 제2차납세의무 제도는 조세채권의 징수를 용이하게 하기 위한 징수절차상의 제도이며, 보충적 납세의무의 대상이 되는 본래의 납세의무만이 조세실체법상의 조세채권·채무이다. 따라서 보충적 납부책임은 징수편의적인 것으로서 조세채권의 이행을 확보하는 예외적인 절차라고 할 수 있다. 일본이 이를 절차법인 국세징수법에 규정하고 있는 것은 바로 이러한 데 근거를 두고 있다고 할 것이다. 그런데, 조세징수절차는 재산법상 제3자의 권리에 영향을 미치는 일이 많기 때문에 조세징수절차에 실질과세의 원칙을 적용하게 되면 제3자에게 불측의 손해를 가하는 등 사법질서에 중대한 영향을 미치게 된다(최명근 1992.9, 69). 또한, 과점주주라는 사실 자체만으로 법인의 소득이 경제적·실질적으로 과점주주에게 귀속된다고 볼 수는 없기 때문에 과점주주의 제2차납세의무는 실질과세원칙에 의하여 설명하기 어렵다(이철송 1992.9, 87). 결과적으로 출자자의 제2차납세의무의 이론적인 근거를 실질과세의 원칙에서 찾는 것은 타당하지 않다고 할 것이다.

둘째, 이사의 책임을 출자자의 제2차납세의무의 이론적인 근거로 할 수는 없다고 할 것이다. 왜냐하면, 이사에게 책임을 지우기 위해서는 이사가 법령 또는 정관에 위반된 행위를 하거나 그 임무를 해태하여야 한다. 그러나 이사의 경영상의 판단의 실패에 기인한 경우에는 당해 회사에 손해가 발생하였다고 하더라도 이사에게 책임을 물을 수 없는 것이다. 즉, 이사가 단순히 경영판단을 잘못된 것은 임무해태가 되지 않으며,¹²⁾ 법령 또는 정관을 위반한 것도 아니기 때문에¹³⁾

10) 헌법재판소 1997.6.26.선고, 93헌바49, 94헌바38·41, 95헌바64(병합)결정.

11) 헌법재판소 2010.10.28.선고, 2008헌바49결정.

12) 대법원 2007.10.11.선고, 2006다33333판결.

13) 대법원 2008.4.10.선고, 2004다68519판결.

이사에게 제2차납세의무를 부과할 수 없는 것이다.

셋째, 제2차납세의무를 세법상의 고유한 이행책임이라고 설명하는 견해는 개념상 타당한 것 이기는 하지만, 제2차납세의무의 실질적인 근거 및 제2차납세의무의 범위를 제한하는 문제에 대하여는 아무런 대답을 제공하지 못하는 단점이 있기 때문에 타당하지 않다고 할 것이다.

넷째, 출자자의 제2차납세의무 제도는 다른 나라에서는 입법례를 찾아보기 어려운 우리나라의 특유한 제도이다. 이는 법인 전체에서 비상장법인이 차지하는 비율이 90%를 상회하고, 그 중 상당수는 가족회사 형태로 운영되는 우리나라의 기업구조와 무관하지 않다. 외형상 법인의 형식을 취할 뿐 실제로는 개인기업과 다를 것이 없는 회사들에 대하여 사법상 주주의 유한책임 원칙을 관철한다면 법인의 형식을 남용한 조세회피와 면탈이 성행하여 조세정의는 심각하게 위협받을 것임이 명백하다. 따라서 출자자의 제2차납세의무 제도의 이론적 근거는 법인격부인의 법리에서 찾아야 할 것이다.

다섯 번째, 출자자의 제2차납세의무 제도의 입법취지는 과점주주가 사실상 그 법인을 완전히 지배할 수 있으며, 그것을 이용하여 회사재산을 유출시킴으로써 주주 개인의 축재에 이용하기 때문에 그러한 주주에게 제2차납세의무를 부과함으로써 세수에 만전을 기하는 데 있다고 보아야 할 것이다(이수완 1988.6, 46-47).

여섯 번째, 법인격부인론의 법리는 개별적·구체적인 거래에 한하여 법인격을 부인하고 그 배후에 있는 출자자(사원)에 대하여 책임을 추궁하게 되는데, 이때의 출자자(사원)의 책임은 자신의 책임이기 때문에 법인격부인의 법리는 이론적인 근거가 될 수 없다는 견해가 있을 수 있지만, 법인격부인의 법리는 유한책임의 원칙이 악용됨으로써 나타나게 되는 폐단(弊端)을 해결하기 위한 이론으로서, 그 논의의 요점은 회사 또는 주주에 대하여 주주 또는 회사의 채무에 관하여 책임을 추궁하는 데에 있다고 보아야 할 것이다(천정배 1988.2, 13).

마지막으로, 과점주주에 대한 제2차납세의무의 부과는 법인격부인론의 정신을 반영하여 명문으로 적용요건과 효과를 창설한 것이므로 이론 또는 판례상 인정되는 법인격부인론의 적용요건과 효과가 다르다고 하여 제2차납세의무의 입법에 영향을 미친 점을 부정할 수 없다고 할 것이다. 즉, 출자자의 제2차납세의무는 비상장법인의 경우 사실상 법인의 출자자가 개인기업과 마찬가지로 법인의 재산을 취급할 가능성이 높고, 한국 기업의 실정상 회사 경영의 투명성이 부족한 현실을 감안하여 회사의 세금을 납부하지 못하는 때에는 그 배후에 있는 출자자로서 실질적인 경영관계자에게 책임을 물어 세금의 납부의무를 지움으로써 조세회피를 방지하여 법인격을 부인하는 것과 같은 효과를 거두고 있다고 할 것이다(김백영 2006.8, 440-442).

III. 출자자의 제2차납세의무 제도의 존치여부

1. 문제의 제기

주식회사 주주의 경우에는 그가 인수한 주식에 대한 출자의무만 부담할 뿐 그 밖의 다른 재산적인 의무를 지지 않는 것이 원칙이다¹⁴⁾. 그런데, 출자자의 제2차납세의무 제도는 이러한 주주의 유한책임원칙을 위배하면서 타인의 조세에 대한 납부의무를 지우는 것이므로 주주의 재산권을 과도하게 침해하는 것이 아닌가 하는 의문이 제기된다. 즉, 출자자의 제2차납세의무 제도의 경우에는 주주의 유한책임의 원칙을 무너뜨려 주주들의 재산권을 과도하게 침해함으로써 헌법 제37조 제2항이 규정하고 있는 과잉금지의 원칙에 위반된다거나, 상장법인의 경우에는 적용대상에서 제외하여 상장법인과 비상장법인의 과점주주를 차별함으로써 헌법상 평등의 원칙에 위배된다는 지적이 있다(이중교 2009.5, 294-295).

이러한 문제점 때문에 출자자에 대한 제2차납세의무 제도를 폐지하여야 한다는 견해가 있는데, 이하에서는 출자자의 제2차납세의무 제도의 존치여부에 관한 학설과 판례의 입장을 살펴보고, 현행 규정의 존치여부에 대하여 결론을 맺고자 한다.

2. 출자자의 제2차납세의무 제도의 존치여부에 대한 학설

가. 출자자의 제2차납세의무 제도의 폐지설

다음과 같은 근거로 출자자의 제2차납세의무 제도 중에서 무한책임사원의 제2차납세의무와 특정 수익자에 대한 제2차납세의무만 존치시키고, 그 밖의 출자자의 제2차납세의무는 폐지하는 것이 바람직하다고 한다(김완석 2005.2, 295-300; 최홍규 2007.2, 166-179).

첫째, 출자자의 제2차납세의무 제도의 이론적인 근거는 법인격부인의 법리에서 찾는 견해와 실질과세의 원칙에서 찾는 견해 및 이사의 책임에서 찾는 견해 등으로 나뉘어져 있으나, 어느 견해도 제2차납세의무 제도의 법적 정당성을 설득력 있게 설명하지 못하고 있다고 한다.

둘째, 법인에게 출자자의 제2차납세의무의 과징요건이 충족되는 때에는 미리 주주명부 등을 조작함으로써 제2차납세의무를 면탈하는 사례가 적지 않다고 한다. 왜냐하면, 주식회사의 주주의 성명 및 그 소유주식수, 유한회사의 사원 및 그 출자좌수 등은 등기사항이 아니기 때문에 주주명부 또는 사원명부는 얼마든지 명의분산·주주의 소급적인 변동 등과 같은 사후조작이 가능하기 때문이라고 한다.¹⁵⁾

14) 상법 제331조.

15) 결과적으로, 출자자의 제2차납세의무에 관한 규정을 적용받는 과점주주는 대부분 주주의 제2차납세의무 제도가 존재하고 있다는 사실조차도 알지 못하는 영세법인의 과점주주이거나, 돌연한 도산 또는

셋째, 출자자의 제2차납세의무의 성립일에 관하여는 법인의 국세에 관한 납세의무의 성립일에 징수부족액의 발생 여부와 관계없이 제2차납세의무가 성립한다는 견해와 법인에게 징수부족액이 발생하는 때에 제2차납세의무가 성립한다는 견해의 대립이 있다.¹⁶⁾ 그런데, 첫 번째 견해를 취하는 경우에는 법인의 국세에 관한 납세의무의 성립일 현재의 과점주주에게 제2차납세의무를 지워야 하는데, 법인의 국세에 관한 납세의무의 성립일 현재의 과점주주는 법인의 자력감소의 책임이 없기 때문에 이 경우의 주주의 제2차납세의무는 정당성이 없으며, 두 번째 견해를 취하는 경우에는 법인의 자력이 감소하여 징수부족액이 생긴 때의 과점주주에게 제2차납세의무를 지워야 하는데, 주주의 제2차납세의무 제도의 취지에는 부합하지만, “그 국세의 납세의무의 성립일 현재...과점주주”에게 제2차납세의무를 지우도록 하고 있는 국세기본법 제39조 제1항에 위배된다고 한다.

또한, 출자자의 제2차납세의무 제도는 상법상의 대원칙인 유한책임의 원칙에 반하여 본래의 납세의무자가 아닌 제3자에게 납세책임을 확장시키는 제도로서 당해 과점주주의 재산권을 침해할 뿐만 아니라 과점주주를 합리적인 이유 없이 차별하여 평등권에 위반되는 규정이기 때문에 하루 빨리 폐지하여야 한다고 한다(이전오 2008.8, 541).¹⁷⁾

나. 출자자의 제2차납세의무 제도의 존치설

출자자의 제2차납세의무 제도는 현재와 같이 존치하여야 한다고 하는데, 그 이유는 조세법은 재정수요의 충족 등 사법(私法)과는 그 추구하는 목적이 서로 다르기 때문에 그 목적을 달성하기 위하여 필요한 범위 내에서 사법에서 인정되는 법리의 수정이 불가피한 경우가 있다. 그렇다면, 법인과 지배주주의 구별이 불분명하여 법인과 지배주주를 동일시할 수 있는 경우에는 법인이 체납한 세금을 그 지배주주에게 부과하는 것이 정당화될 수 있다고 한다. 즉, 출자자에 대한 제2차납세의무 제도는 존치하는 것이 타당하다고 한다(이중교 2009.5, 296-297).

3. 판례의 입장

헌법재판소는 출자자에 대한 제2차납세의무 제도는 합헌이라고 판시하여, 간접적으로 동 규정은 존치하는 것이 타당하다는 입장을 취하고 있다.

즉, “납세의무의 확장의 하나로서의 과점주주의 제2차납세의무는 국세부과 및 세법 적용상의

부도의 발생 등에 따른 도피 등으로 말미암아 이에 대비하지 못한 법인의 과점주주라고 할 수 있기 때문에 부당한 결과를 초래한다고 한다.

16) 제2차납세의무의 성립에 관한 구체적인 내용은 (강인애 2005, 100-109)의 내용을 참조하기 바란다.

17) 이전오 교수는 과점주주의 제2차납세의무 제도는 하루빨리 폐지하거나 축소·개정하여야 할 규정이고, 개정이 이루어질 때까지는 가능한 한 제2차납세의무를 부담하는 과점주주의 범위를 좁게 해석하는 것이 바람직하다고 한다.

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 제도이므로, 그 제도의 취지 자체는 실질적 조세 법률주의에 위반되지 않는다”¹⁸⁾고 판시하거나, “과점주주들 중 발행주식총수의 100분의 51 이상의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자로 한정하여, 주식회사를 실질적으로 운영하면서 이를 조세회피의 수단으로 이용할 수 있는 지위에 있는 자들에게만 제2차납세의무를 부과하고 있다. 이들은 주된 납세의무자인 법인과 동일한 책임을 인정하더라도 실질적으로 공평을 잃지 않는 특별한 관계에 있고, 그들에 대한 제2차납세의무의 부과는 조세형평과 조세징수 확보라는 제도의 취지와 부합한다. 과점주주는 자신이 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하지 않았다는 점을 들어 제2차납세의무를 부담하지 않을 수 있고, 실질적인 권리의 행사여부에 따라 제2차납세의무를 부과하므로, 과점주주들 사이에 불합리한 차별이 없다. 또한 (구)국세기본법 제39조 제1항 단서는 과점주주들의 제2차납세의무 책임의 한도를 과점주주가 실질적으로 권리를 행사하는 소유주식수의 비율에 따라 산출한 금액으로 제한하므로, 재산상 불이익이 공익에 비하여 지나치게 과도하다고 볼 수도 없어, 재산권을 침해하지 아니한다”¹⁹⁾고 판시하여 동 제도 자체가 헌법에 위반되지는 않는다고 하고 있다.

4. 결 어

다음과 같은 근거로 출자자의 제2차납세의무 제도는 존치하는 것이 타당하다고 할 것이다. 다만, 물적회사의 과점주주에게 회사의 조세채무에 대하여 보충적인 책임을 지도록 하는 국세기본법의 규정은 상법상 유한책임의 원칙과 충돌되는 중대한 특례규정임을 부인하기는 어렵기 때문에 동 제도는 기본적으로 이를 제한적으로 해석하는 것이 바람직하다고 할 것이다.

첫째, 폐지설의 입장은 기본적으로 현행의 출자자의 제2차납세의무 제도를 폐지하는 것이 아니라, 실질적으로 동 제도를 축소하여 적용하자는 입장이다. 즉, 합명회사의 사원 또는 합자회사의 무한책임사원에게 법인의 국세 등의 징수부족액에 대한 보충적인 납부책임을 지우는 것은 상법 제212조 및 제269조의 규정이 비추어 보더라도 당연하기 때문에 무한책임사원에 대한 제2차납세의무 제도는 현행대로 존치하여야 한다고 한다. 그리고 법인이 자신에게 귀속시켰어야 할 소득 등을 불법적으로 과점주주 중 법정한 자를 포함한 일정한 범위 안의 특수관계자에게 귀속 시킴으로써 이익을 분여하였거나, 법인이 특수관계자와 거래함에 있어서 부당하게 이익을 분여

18) 헌법재판소 1997.6.26.선고, 93헌바49, 94헌바38·41, 95헌바64(병합)결정.

19) 헌법재판소 2010.10.28.선고, 2008헌바49결정.

함으로써 그 분여한 이익에 대하여 그 법인이 납부하여야 할 국세 등을 체납한 경우에는 그 이익을 분여받은 특수관계자에게 분여받은 이익의 범위 안에서 제2차납세의무를 지우도록 하여야 한다고 한다(김완석 2005.2, 299-300 ; 이전오 2007.8, 52-53). 이는 결과적으로 현행 제도를 폐지하는 것이 아니라 제한적으로 적용하자는 입장인 것이다.

둘째, 폐지설은 무한책임사원에 대한 제2차납세의무는 존치하도록 하여야 한다고 하는데, 합명회사의 사원이나 합자회사의 무한책임사원의 경우에는 제2차납세의무 규정이 없더라도 상법 제212조²⁰⁾ 및 제269조²¹⁾의 규정 때문에 제2차납세의무를 부담하는 것과 비슷한 결과가 되기 때문에 오히려 무한책임사원에 대한 제2차납세의무는 불필요하다고 할 것이다. 또한, 폐지설의 입장은 법인이 자신에게 귀속시켰어야 할 소득 등을 불법적으로 과점주주 중 법정한 자를 포함한 일정한 범위 안의 특수관계자에게 귀속시킴으로써 이익을 분여하였거나, 법인이 특수관계자와 거래함에 있어서 부당하게 이익을 분여함으로써 그 분여한 이익에 대하여 그 법인이 납부하여야 할 국세 등을 체납한 경우에는 그 이익을 분여받은 특수관계자에게 분여받은 이익의 범위 안에서 제2차납세의무를 지우도록 하여야 한다고 한다(김완석 2005.2, 301). 그러나 이는 일본의 제도²²⁾를 그대로 답습한 것으로서, 동 제도로도 당연한 내용을 확인한 것에 불과한 것으로 보인다.

셋째, 출자자의 제2차납세의무 제도를 폐지하게 되면 납세자들이 조세를 회피하는 경우가 많이 발생하게 되어 결과적으로 조세법의 가장 중요한 원칙 중 하나인 조세평등주의를 침해하게 될 것이다.

넷째, 제2차납세의무 제도는 사법상의 거래행위에 대해서는 직접 간접하지 아니하기 때문에 사법질서를 직접 혼란시키지 않고, 사해행위취소와 같이 법원의 판단을 필요로 하는 것도 아니면서도 세무행정청이 행정의 단계에서 자력집행에 의하여 사해행위취소를 한 경우와 동일한 결과를 가져온다는 점에서 이 제도의 효과적인 기능을 인정할 수 있을 것이다.

다섯 번째, 비상장법인은 가족이나 친지 등 혈연과 지연 등에 의하여 폐쇄적으로 운영되는 것이 일반화되어 있고, 법인의 경영성과는 그들에게 귀속시키는 반면 채무나 경영상의 손실은 법인에 전가시킴으로써 기업경영을 왜곡시키는 결과를 초래하는 것이 사실이다. 특히, 과점주주와 같이 법인의 경영을 사실상 지배하는 자들이 기업경영에 있어서 사회적으로 불합리한 결과를 초래하는 것을 방지한다는 차원에서도 그들에게 일정한 조세법상의 책임을 물을 사회적인 정당성은 존재하는 것이다(김성수 2003, 201-202).

여섯 번째, 폐지설의 입장은 과점주주 중에서 법정한 자에게 법인의 재산이 은닉·분산·유출 또는 이전된 경우에는 국세징수법상의 사해행위의 취소제도²³⁾에 의하여 당해 법인으로부터

20) 회사의 재산으로 회사의 채무를 완제할 수 없는 때에는 각 사원은 연대하여 변제할 책임이 있다(상법 제21조 제1항).

21) 합자회사에는 본장에 다른 규정이 없는 사항은 합명회사에 관한 규정을 준용한다(상법 제269조).

22) 日本 國稅徵收法 第35條 第1項.

직접 당해 징수부족액을 징수할 수 있기 때문에 출자자의 제2차납세의무 제도는 폐지하여야 한다고 한다.²⁴⁾ 그러나 사해행위취소권의 행사는 제2차납세의무와는 달라서 납세자(채납자)와 수익자 또는 전득자의 고의²⁵⁾(악의)를 그 요건으로 하고 있는데, 이 경우 그 입증책임은 과세관청에 있기 때문에 그 적용이 제한적이어서 출자자의 제2차납세의무 제도는 존치하는 것이 타당하다.²⁶⁾ 한편, 사해행위취소의 경우에는 법원에 소를 제기하는 방법으로만 가능하지만, 출자자의 제2차납세의무 제도는 법원의 판단을 필요로 하는 것이 아니면서도 과세관청이 행정의 단계에서 자력집행에 의하여 사해행위취소를 한 경우와 동일한 결과를 가져온다는 점에서 동 제도의 존치 이유가 있다고 하겠다.

마지막으로, 폐지설의 입장은 불법적으로 분여받은 이익에 대하여 그 받은 이익을 한도로 하여 제2차납세의무를 부과하여야 한다고 하고 있는데, 이는 회사라는 법인격이 부담할 비용을 주주가 부담하는 것이 부당하다는 전제에서 출발하여 이를 완화시키기 위해 이익의 범위로 부담을 한정하려는 것이다. 그러나 제2차납세의무 자체는 그러한 법인격상의 분리를 부인하는 것으로 이득의 범위로 제한할 근거는 될 수 없는 것이다. 오히려 경영권을 장악한 주주가 회사에서 취득한 이익을 산정하는 방법이 확실하지 않은 상태에서 이익의 한도로 납세의무를 제한하는 것은 제2차납세의무 제도를 형해화할 우려가 있다고 할 것이다(오수근 2004.7, 33-34).

한편, 출자자의 제2차납세의무의 법률상 추정규정을 신설하는 것이 타당하다는 견해가 있다(이중교 2009.5, 305 ; 장기용 2010.9, 143). 즉, 과점주주가 회사의 수익과 재산을 자신에게 귀속

23) 세무공무원은 채납처분을 집행함에 있어서 채납자가 국세의 징수를 면탈하려고 재산권을 목적으로 한 법률행위를 한 경우에는 민법 제406조 및 407조의 규정을 준용하여 사해행위의 취소를 법원에 청구할 수 있다(국세징수법 제30조). 한편, 국세기본법에도 통정허위표시에 의한 담보권설정계약에 대한 사해행위취소제도를 두고 있다. 즉, 세무서장은 납세자가 제3자와 짜고 거짓으로 재산에 전세권·질권 또는 저당권의 설정계약, 가등기 설정계약 또는 양도담보 설정계약을 하고 그 등기 또는 등록을 함으로써 그 재산의 매각금액으로 국세나 가산금을 징수하기 곤란하다고 인정할 때에는 그 행위의 취소를 법원에 청구할 수 있다. 이 경우 납세자가 국세의 법정기일 전 1년 내에 친족이나 그 밖의 특수관계인과 전세권·질권 또는 저당권의 설정계약, 가등기 설정계약 또는 양도담보 설정계약을 한 경우에는 짜고 한 거짓 계약으로 추정한다(국세기본법 제35조 제4항).

24) 국세징수법상의 사해행위취소에 대한 자세한 내용은 (강인애 2004, 373-428)의 내용을 참조하기 바란다.

25) 채납자의 고의라 함은 채납자가 조세의 징수를 면하려는 의사, 즉 조세징수권을 해하는 의사를 가지는 것을 말한다. 또한, 채납자의 고의는 사해행위 당시에 존재하여야 하며, 또 이는 사해행위 성립을 위한 적극적인 요건의 하나이므로 채권자인 국가가 이를 입증하여야 하는 것이다(사법연수원 2007, 230-231).

26) 입증의 정도는 각 구체적인 경우마다 법관의 심증형성 정도와 상관관계가 있는 문제이므로 이를 추상적 기준에 의해 일률적으로 논하는 것이 타당하지 않을 수 있지만, 납세자의 재산상태·양도대가·납세자와 수익자 또는 전득자의 인적 관계 내지 사회관계 등을 증거에 의해 명확히 하는 방법으로 납세자의 악의를 인정할 수 있는 정도면 족하다고 한다(최명근, 2007, 549).

시키지 않았다는 사실을 입증하는 경우에는 과점주주의 제2차납세의무의 부담에서 벗어나게 해 주는 것이 타당하다는 것이다. 부연하면, 과세관청에게 입증책임을 완화해 줌과 동시에 과점주주에게는 반증을 통해 제2차납세의무의 부담에서 벗어날 기회를 제공한다는 점에서 형평의 관념 및 제2차납세의무 제도의 입법취지에 부합한다는 것이다.

그러나 주주 자신에게 귀속시키지 않은 것을 입증한 경우 제2차납세의무의 부담에서 벗어나게 해 주는 것은 주주가 그 이익을 제3자에게 귀속시키는 방법 등으로 조세채무를 회피할 가능성이 크며, 이와 같이 되는 경우에는 출자자의 제2차납세의무 제도 자체가 폐지되는 것과 거의 동일하기 때문에 그 타당성을 인정하기 어렵다고 할 것이다.

IV. 출자자의 제2차납세의무 제도에 관한 현행 규정의 문제점과 개선방안

출자자의 제2차납세의무 제도에 대한 현행 규정 중에서 문제되는 것은 과점주주 중에서 법정 한 자를 어떻게 볼 것인지와 코스닥상장법인을 주된 납세의무자에 포함할 것인지의 여부 및 특수관계자의 범위에 관한 것이다. 따라서 이하에서는 이러한 내용을 중심으로 현행 제도의 문제점을 지적하고, 그러한 문제점에 대한 개선방안을 제시하고자 한다.

1. 과점주주 중 법정한 자의 문제점과 개선방안

가. 국세기본법상의 규정

출자자 등에게 제2차납세의무를 부담시키는 것은 상법상 유한책임의 원칙에 대한 중대한 예외를 이루는 것이기 때문에 과점주주의 범위 등을 지속적으로 축소하여 왔다. 즉, 출자자에 대한 제2차납세의무 규정은 제2차납세의무를 부담하는 과점주주의 범위 및 책임한도를 점점 제한하는 쪽으로 변천하여 왔는데,²⁷⁾ 제2차납세의무를 부담하는 과점주주의 범위에 대한 국세기본법상의 규정을 살펴보면 다음과 같다.

법인(주식을 자본시장과금융투자업에관한법률 제9조 제13항 제1호에 따른 유가증권시장에 상장한 법인은 제외한다)의 재산으로 그 법인에 부과되거나 그 법인이 납부할 국세·가산금과 체납처분비에 충당하여도 부족한 경우에는 그 국세의 납세의무 성립일 현재²⁸⁾ 다음 중 어느 하

27) 과점주주의 범위와 책임한도는 점점 제한하는 쪽으로 변천된 것에 대한 구체적인 내용은 (이전오 2008.8, 541-546)의 내용을 참조하기 바란다.

28) 제2차납세의무의 문제가 현실로 발생하는 것은 본래의 납세의무가 성립되고 확정절차를 거친 후 법인이 체납함으로 인해 체납처분절차에 들어가고 여기서 징수부족이 생긴 경우인데, 주된 납세의무의 성립일 현재의 과점주주에게 제2차납세의무를 부과하는 이유는 과점주주에게 법인의 재산을 납세부족

나에 해당하는 자는 그 부족한 금액에 대하여 제2차납세의무를 진다. 다만, ②에 따른 과점주주의 경우에는 그 부족한 금액을 그 법인의 발행주식 총수(의결권이 없는 주식은 제외한다) 또는 출자총액으로 나눈 금액에 과점주주의 소유주식 수(의결권이 없는 주식은 제외한다) 또는 출자액(②의 ㉠ 및 ㉡의 과점주주의 경우에는 그 과점주주가 실질적으로 권리를 행사하는 주식 수 또는 출자액)을 곱하여 산출한 금액을 한도로 한다²⁹⁾.

① 무한책임사원

② 과점주주 중 다음 중 어느 하나에 해당하는 자³⁰⁾

㉠ 해당 법인의 발행주식 총수 또는 출자총액의 100분의 50을 초과하는 주식 또는 출자지분에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자

㉡ 명예회장, 회장, 사장, 부사장, 전무, 상무, 이사, 그 밖에 그 명칭에 관계없이 법인의 경영을 사실상 지배하는 자

㉢ ‘㉠’과 ‘㉡’에 규정된 사람의 배우자(사실상 혼인관계에 있는 사람을 포함한다) 및 그와 생계를 같이하는 직계존비속

나. 국세기본법상 규정의 문제점과 개선방안

국세기본법 제39조 제1항의 규정 중에서 특히 문제되는 것은 과점주주 중에서 권리를 실질적으로 행사하는 자와 법인의 경영을 사실상 지배하는 자 및 이러한 자들의 배우자 및 그와 생계를 같이하는 직계존비속에 관한 정당성 및 해석상 논란이다.

따라서 이하에서는 이러한 내용별로 현행 제도의 문제점과 개선방안에 대하여 살펴보고자 한다.

(1) 해당 법인의 발행주식 총수 또는 출자총액의 100분의 50을 초과하는 주식 또는 출자지분에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자

위의 규정과 관련해서는 현행 규정의 존치여부와 권리를 실질적으로 행사하는 자의 의미 및 과반수를 초과하는 주식을 보유한 과점주주의 구성원 전체가 제2차납세의무를 부담하는 것으로 해석하여야 할 것인지, 아니면 특정주주 1인이 제2차납세의무를 부담하는 것으로 해석하여야

(納稅不足) 상태로 만들어 놓은 책임을 물으려는 취지이다(정태학 2006, 614).

29) 국세기본법 제39조 제1항.

30) 명칭에 관계없이 법인의 경영을 사실상 지배하는 자의 경우에도 제2차납세의무를 부담하는데, 이 경우 부담의 한도는 지분율에 의하여 계산한다. 그리고 해당 법인의 발행주식 총수 또는 출자총액의 100분의 50을 초과하는 주식 또는 출자지분에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자의 경우에는 권리를 실질적으로 행사하는 지분율만큼 제2차납세의무를 부담하게 된다. 한편, 주식 또는 출자지분에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자와 법인의 경영을 사실상 지배하는 자가 동일인인 경우에도 부담의 한도는 지분율에 의하여 계산하면 될 것이다.

할 것인지에 대한 논란이 지속되고 있다.

(가) 국세기본법 제39조 제1항 제2호 가목의 존치여부

국세기본법 제39조 제1항 제2호 가목은 폐지하여야 한다는 견해가 있다. 즉, 비상장법인의 과반수의 주식을 보유한 주주라고 하더라도 경우에 따라서는 그 법인의 경영에는 전혀 참여하지 않고 배당수입 등 순수한 투자로 참여하는 경우가 있을 수 있는데, 이런 경우 그가 50%를 초과하는 주주라는 사실만으로 법인의 체납 조세에 대하여 제2차납세의무를 부담하게 하는 것은 합리성이 없다. 그러나 과반수의 주식을 소유한 주주가 당해 법인의 경영에 관여하여 재산은닉 등의 우려가 있는 경우라면 제2차납세의무를 부담하게 할 필요가 있지만, 이런 경우에는 국세기본법 제39조 제1항 제2호 나목에 따라서 책임을 지우면 될 것이므로, 국세기본법 제39조 제1항 제2호 가목은 폐지해야 한다고 한다(이전오 2007.8, 54).

그러나 국세기본법 제39조 제1항 제2호 가목의 경우에는 소유의 측면을 고려한 것이고, 나목의 경우에는 경영의 측면을 고려한 것으로서 그 기능이 각각 서로 상이하기 때문에 폐지하여야 한다는 견해는 타당하지 않다. 즉, 국세기본법 제39조 제1항 제2호 가목 규정은 존치하는 것이 타당하다.

(나) 권리를 실질적으로 행사하는 자의 의미

국세기본법 제39조 제1항 제2호 가목의 권리를 실질적으로 행사하는 자의 의미에 대하여는 당해 주주가 차명주주 등이 아니고 실질적인 주주라면 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자로 보아야 하고, 당해 주주가 현실적으로 주주의 권리를 행사하였는지의 여부는 관계없다는 견해와 당해 주주가 실질 주주라 하더라도 그가 보유하고 있는 주식에 관한 권리를 현실적으로 행사한 경우, 예컨대 배당을 받았다고 주주의결권을 행사한 경우 등을 가리킨다는 견해의 대립을 상정할 수 있다.

이에 대하여는 주식에 관한 권리의 실질적 행사는 반드시 현실적으로 주주권을 행사한 실적이 있어야 할 것을 요구하는 것은 아니고, 원래의 납세의무 성립일 현재 소유하고 있는 주식에 관하여 주주권을 행사할 수 있는 지위에 있으면 족하다고 보아야 할 것이다.³¹⁾ 왜냐하면, 현실적으로 주주권을 행사한 실적이 있어야 함을 요구할 경우에는 제2차납세의무를 부담하는 과점주주의 범위가 지나치게 축소되어 그 취지에 반할 수 있으며, 납세의무 성립일 현재 과점주주가 된 지 얼마 되지 아니한 주주의 경우에는 그 권리를 행사할 시간적인 여유가 없기 때문에 제2차납세의무를 부담하지 아니하게 되는 문제점이 발생하기 때문이다.

한편, 본인이 모르는 사이에 주주명의를 도용당하였거나 주주명부에 주주로 등재되어 있기는 하지만, 단순히 타인에게 명의를 빌려 주었을 뿐 실질적인 주주가 아닌 자는 제2차납세의무를

31) 同旨 ; 대법원 2008.9.11. 선고, 2008두983판결 ; 대법원 2008.1.10. 선고, 2006두19105판결 ; 대법원 2004.10.15. 선고, 2003두8418판결 ; 대법원 2003.7.8. 선고, 2001두5354판결.

부담하는 과점주주의 범위에 해당하지 아니한다고 보아야 한다. 또한, 주식회사의 임원으로만 등재되어 있을 뿐 회사 경영에 참여하거나 임금 또는 주주로서의 배당금을 받지 않은 주주들의 경우, 주식의 실제 소유자가 아닌 단지 주주명의만 대여한 형식상의 주주에 불과할 뿐만 아니라 그 주식에 대한 권리를 실질적으로 행사할 여지도 없으므로, 그 주주들은 제2차납세의무자에 해당하지 않는다고 보아야 할 것이다.³²⁾

(다) 제2차납세의무를 부담하는 자가 과점주주 구성원 전체인지 또는 특정주주 1인인지의 여부

과반수를 초과하는 주식을 보유한 과점주주의 구성원 전체가 제2차납세의무를 부담하는 것으로 해석하여야 할 것인지, 아니면 특정주주 1인이 제2차납세의무를 부담하는 것으로 해석하여야 할 것인지에 대하여 두 견해가 극명하게 대립하고 있다.

먼저, 특정주주 1인을 의미한다고 보는 것이 타당하다는 견해는 법학 해석방법의 기초인 문리 해석에 의할 때 특정주주 1인을 의미한다고 보는 것이 타당하며, 과점주주 구성원 전체가 제2차납세의무를 부담한다는 견해는 합리적인 근거 없이 납세의무자의 범위를 확장하는 것이므로 부당하고, 과점주주 구성원 전체가 제2차납세의무를 부담한다는 견해는 헌법재판소 결정 및 개정 입법의 취지에도 반한다고 한다(이전오 2007.8, 47-48).

반면에 과반수를 초과하는 주식을 보유한 과점주주의 구성원 전체가 제2차 납세의무를 부담한다는 견해는 과반수 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 1인이 아니라 과점주주를 구성하는 주주들에게 제2차납세의무를 부담시키는 것이 과점주주제도의 취지에 부합하며, 과점주주가 100분의 50을 초과하는 지분을 소유하는 주주의 집단을 의미하는데, 지배주주 1인에게만 적용된다고 해석하면 과점주주 집합체를 구성하는 법 취지가 몰각되는 등의 문제점이 있어 부당하다고 한다(이중교 2009.5, 299-300).

다음과 같은 근거로 과반수를 초과하는 주식을 보유한 과점주주의 구성원 전체가 제2차납세의무를 부담하는 것으로 해석하는 것이 타당할 것이다.

먼저, 당해 법인의 발행주식 총수의 50%를 초과하는 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 과점주주 1인에 한해서 제2차납세의무를 부담하는 것으로 해석한다면, 가족회사 등 소규모의 폐쇄적인 비상장법인에서 50% 초과 주식의 권리를 실질적으로 소유하며 그 주주권을 행사하는 1인이 없으면 그 누구도 제2차납세의무를 부담하지 않게 되어 동 제도를 둔 취지에 반하게 된다.³³⁾ 그리고 국세기본법 제39조의 입법취지 및 개정경과 등에 비추어 보면, 법 제39조 제1항 제2호 (가)목의 의미는 과점주주 중 발행주식 총수의 50%를 초과하는 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 과점주주에 해당하는 자들은 모두 제2차납세의무를 부담하되, 다만 그 책임범위는 자신의 소유지분 범위 내로 제한된다는 취지로 보는 것이 타당하다고 할 것이다.³⁴⁾

32) 대법원 2010.2.25.선고, 2009두7578판결.

33) 동일 ; 헌법재판소 2010.10.28.선고, 2008헌바49결정.

(2) 명예회장, 회장, 사장, 부사장, 전무, 상무, 이사, 그 밖에 그 명칭에 관계없이 법인의 경영을 사실상 지배하는 자

법인의 경영을 사실상 지배하는 자에 있어서는 법인의 경영을 사실상 지배하는 자의 의미와 동 개념이 불확정개념인지의 여부에 대하여 논란이 있다. 이하에서는 이러한 내용에 대하여 차례대로 살펴보고자 한다.

첫째, 법인의 경영을 사실상 지배하는 자에 대하여 제2차납세의무를 부과하는 취지는 과점주주 중에서 회사의 법인격을 남용하여 법인의 재산을 도피시키는 등의 지위에 있는 주주에 대하여 보충적으로 납세의무를 지게 하는 데에 있다. 따라서 법인의 경영을 사실상 지배하는 자는 법인의 최종적인 의사결정권자에 한하지 않고, 이사회 등을 통하여 경영에 관여하는 자 모두를 가리킨다고 해석해야 할 것이다(이전오 2007.8, 50).

둘째, 명예회장·회장·사장·부사장·전무·상무·이사 기타 명칭에 불구하고 법인의 경영을 사실상 지배하는 자라는 법문 중에서 법인의 경영을 사실상 지배하는 자의 개념이 명확하지 않기 때문에 남용의 소지가 있다는 견해가 있다. 즉, 법인의 경영을 사실상 지배하는 자란 개념은 전형적인 불확정개념으로, 어떤 지위 또는 직위에 있는 자가 어떤 형태로 경영을 지배하는 것이 회사의 경영을 사실상 지배하는 것인지 명확하지 않다고 한다(김완석 2005.2, 302).

일반적으로, 불확정개념이란 법률이 행정처분의 요건을 규정함에 있어서 행정청에 재량·선택의 여지를 주는 추상적·다의적·불확정적인 개념의 용어를 사용하는 것으로서, 불확정개념은 다시 가치개념과 경험개념으로 구분할 수 있다. 이 중에서 가치개념은 조세법률주의의 관점에서 인정될 수 없지만, 경험개념을 인정된다고 보아야 할 것이다. 즉, 얼핏 보아 불확정적인 것처럼 생각되지만, 법의 취지나 목적에 비추어 논리적 해석을 하면 그 규정의 개념·의미 내지 내용이 명확해지는 경험개념은 세법에 받아들여 수용하지 않을 수 없는 것이다(최명근 2007, 89-90).

위의 법인의 경영을 사실상 지배하는 자란 지분율 및 지위 등으로 동 규정의 개념을 명확하게 해석할 수 있는 경험개념으로, 불확정개념이라고 할 수 없는 것이다. 한편, 법인의 경영을 사실상 지배하는 자에 해당하는지의 여부는 당해 과점주주 개개인을 기준으로 그가 법인의 경영에 관여하여 이를 사실상 지배하였는지의 여부에 따라 판단하여야 한다.³⁴⁾

셋째, 경영에 관여한다는 이유만으로 무차별적으로 책임을 묻는 것은 불합리하고, 법인을 실질적으로 지배하면서 이를 조세회피의 수단으로 이용할 수 있는 자에 한하여 제2차납세의무를 지우는 것이 타당하다는 견해가 있다. 그렇다면, 현행 국세기본법 제39조 제1항 제2호 나목의 규정 “명예회장·회장·사장·부사장·전무·상무·이사 기타 그 명칭에 불구하고 법인의 경영을 사실상 지배하는 자”는 “명예회장·회장·사장·부사장·전무·상무·이사 기타 그 명칭

34) 대법원 2008.1.10.선고, 2006두19105판결 ; 2008.9.11.선고, 2008두983판결.

35) 대법원 2000.1.14.선고, 99두9346판결 ; 대법원 1998.12.8.선고, 98두12062판결.

에 불구하고 법인의 경영을 사실상 지배하면서 이를 조세회피의 수단으로 이용할 수 있는 지위에 있는 자”로 개정하여야 한다고 한다(이전오 2007.8, 54).

그러나 법인의 경영을 사실상 지배하는 자와 조세회피의 수단으로 이용할 수 있는 지위에 있는 자는 일반적으로 거의 일치한다고 보아야 할 것이다. 즉, 법인의 경영을 사실상 지배하는 자가 조세를 회피할 수 있는 것이지, 경영을 사실상 지배하지 않은 자가 조세를 회피하는 것은 거의 불가능하다고 할 것이다. 또한 조세를 회피할 수 있는 지위에 있는 자는 법인의 경영을 사실상 지배하는 자라고 할 것이다. 결과적으로, 이와 같이 개정할 필요는 없다고 할 것이다.

넷째, 과점주주 중 제2차납세의무를 지는 주주에 관하여 국세기본법 제39조 제1항 제1호 가목은 과반수 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자, 나목은 법인의 경영을 사실상 지배하는 자로 규정하고 있다. 위 가목은 소유의 측면, 나목은 경영의 측면을 각 고려한 것으로 보여진다. 그런데, 현행법상 비상장법인의 과점주주는 법인에 대한 지배력이 있다는 가정 하에 실제 그에게 소득이 귀속되었는지의 여부를 따지지 않고 제2차납세의무를 부담하게 되는 점을 감안하면, 과점주주의 제2차납세의무는 법인의 재산을 납세부족 상태로 만들어 놓은 경영상의 실패에 대한 책임추궁의 성격도 강하게 반영되어 있다고 볼 수 있다. 그렇다면 국세기본법 제39조 제1항 제2호 가목과 나목을 통합하여 가목과 나목의 2가지 요건을 모두 충족하는 자, 즉 비상장법인의 과반수 주식을 보유하여 행사하면서 법인의 경영을 사실상 지배하는 자에 한하여 과점주주의 제2차납세의무를 지우는 것이 입법론상 바람직하다는 견해가 있다(이중교 2009.5, 304-305). 그러나 이와 같이 하면 둘 중 하나의 요건에만 충족하게 하여 조세를 회피하는 것이 가능하며, 이는 결과적으로 출자자의 제2차납세의무의 기능을 제대로 수행할 수 없게 되어 조세평등주의를 침해하게 될 것이다.

(3) ‘㉠’과 ‘㉡’에 규정된 사람의 배우자(사실상 혼인관계에 있는 사람을 포함한다) 및 그와 생계를 같이하는 직계존비속

배우자 및 생계를 같이하는 직계존비속 등의 가족을 제2차납세의무의 범위에 포함하고 있는 이유는 회사의 이득을 이들에게 쉽게 이전시킬 수 있고, 경제생활의 관점에서는 부부 내지 가족을 하나의 단위로 취급해야 한다는 점 때문이라고 한다(법무법인 율촌 조세판례연구회 2009, 76). 그러나 이러한 규정은 헌법상 평등의 원칙과 재산권 보장의 원칙 및 과잉금지의 원칙에 위배되기 때문에 폐지하는 것이 바람직하다고 할 것이다³⁶⁾. 이를 좀 더 구체적으로 살펴보면 다음과 같다.

첫째, 과점주주 자신이 법인의 경영을 사실상 지배하거나 당해 법인의 발행주식 총액의 50%를 초과하는 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자에 해당하는지의 여부에 관계없이 과

36) 이에 대하여 현행 규정은 종전 규정이 지니고 있던 위헌성이 실질적으로 제거된 합헌적인 규정이라는 견해가 있다(정연식 2011.2, 47).

점주주 중 주식을 가장 많이 소유한 자와 서로 도와서 일상 생활비를 공통으로 부담한다는 이유만으로 책임의 범위와 한도조차 뚜렷하게 설정하지 아니한 채 법인의 체납세액 전부에 대하여 일률적으로 제2차납세의무를 지우는 것은 과점주주들 간에 불합리한 차별을 하여 조세평등주의와 실질적 조세법률주의에 위반되고 과점주주의 재산권을 침해하게 되어 불합리하다³⁷⁾. 오히려 이러한 자들은 많은 경우 과점주주에게 명의만 빌려주었을 뿐 주주의 실질적인 권리를 행사하지 않은 경우가 일반적인데도 불구하고 제2차납세의무를 지우는 것은 이들이 향유하는 재산권의 본질적 내용을 침해한다고 할 것이다. 또한, 이들이 법인의 실질적 지배자와 일정한 친족관계가 있다고 하여 합리적인 근거 없이 제2차납세의무를 부담하는 것은 조세평등주의에 반하는 것으로 평등권을 침해하는 것이다(오수근 2004.7, 30—31).

둘째, 국세기본법 제39조 제1항 제2호 가목 및 나목에 규정하는 자의 배우자 또는 그와 생계를 같이하는 직계존비속이 당해 법인의 발행주식총액의 50% 초과 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는지의 여부에 관계없이 과점주주 중 주식을 가장 많이 소유한 자 등의 배우자이거나 그 자 등과 서로 도와서 일상생활비를 공통으로 부담한다는 이유만으로 법인의 국세 등에 대하여 제2차납세의무를 지우는 것은 그 합리성 및 정당성이 결여된 것이다(同旨; 김완석 2005.2, 301).

셋째, 과반수의 주식을 가진 주주 및 회사의 경영을 사실상 지배하는 자의 배우자 또는 직계존비속이라 하여 무조건 제2차납세의무를 부과하는 것은 배우자 및 직계존비속의 재산권을 침해하고 합리적인 이유 없이 불평등을 가하는 규정이므로 위헌이라고 보아야 할 것이다(同旨; 이전오 2007.8, 54). 즉, 배우자 등이 실질적인 주주권을 행사하지도 않고, 또한 경영을 사실상 지배하지도 않는데 단지 배우자 등 신분관계에 있다는 이유만으로 제2차납세의무를 부담하는 것은 자의적 차별금지원칙에 위배된다고 할 것이다.

넷째, 국세기본법 제39조 제1항 제2호 다목은 과잉금지원칙에도 위배되어 위헌의 소지가 크다(오수근 2004.7, 31—32). 먼저, 제2차납세의무는 회사의 경영을 사실상 지배하는 실질적인 운영자의 배우자 등에게 제2차납세의무를 부과하여 국가의 조세채권을 확보함에 목적이 있기 때문에 그 목적의 정당성은 인정되지만, 입법목적 달성을 위하여 실질적으로 경영권을 행사하는 과점주주가 아니라 그 과점주주의 배우자 등에게 책임을 부과하는 것은 권한 없이 의무를 부담하는 것으로서 적절하지 않은 방법이다.³⁸⁾ 또한, 실질적 지배요건을 갖추지 못한 이들에게 제2차납세의무를 부과하는 것은 피해의 최소성 원칙에 위배된다. 마지막으로, 제2차납세의무의 부과로 초래되는 개인의 재산권 침해의 정도와 조세채권의 확보라는 입법목적의 달성 정도를 비교할 때 재산권의 보장은 조세채권의 확보보다 상위의 법익이라고 판단되기 때문에 그 균형성

37) 헌법재판소 1998.05.28. 선고, 97헌가13결정.

38) 이러한 입법은 과세관청의 과세징수상의 편의만을 도모할 뿐 선량한 국민에 대해서는 합리적인 이유 없이 그 희생을 강요하는 것이어서 방법의 적정성 내지 피해의 최소성의 원칙에 위배된다.

이 없다. 조세채권의 확보는 공평분담의 차원에서 인정되는 것이지 공평분담을 넘어 재산권을 침해하면서 인정될 수 있는 것은 아니기 때문이다.

다섯째, 앞에서 살펴본 바와 같이, 출자자의 제2차납세의무제도의 이론적인 근거는 법인격부인의 법리에서 찾아야 할 것이다. 즉, 비상장법인의 경우 사실상 법인의 출자자가 개인기업과 마찬가지로 그 법인의 재산을 취급할 가능성이 매우 높고, 그 법인을 완전히 지배할 수 있는 등의 문제점을 방지하기 위함이라고 할 것이다. 그런데, 그 법인의 지배와 상관이 없는 배우자 및 생계를 같이하는 직계존비속 등의 가족의 경우에는 그러한 문제점이 없음에도 불구하고, 이들에게 제2차납세의무를 부담하게 하는 것은 그 정당성을 인정하기 힘들다고 할 것이다.

2. 코스닥상장법인의 주주에 제2차납세의무의 적용여부

현행 세법상 출자자의 제2차납세의무는 주된 납세자가 비상장법인인 경우에만 적용되는데, 비상장법인이란 주식을 자본시장과금융투자업에관한법률 제9조 제13항 제1호에 따른 유가증권 시장에 상장한 법인을 제외한 법인을 의미하므로, 같은 항 제2호에 의한 코스닥시장에 상장된 유가증권을 발행한 법인은 세법상 비상장법인이 된다.

이러한 현행 세법상 규정에 대하여는 두 가지 측면에서 의문이 발생한다. 즉, 상장법인을 제외하고 비상장법인만을 대상으로 하는 것이 헌법상 평등의 원칙에 위배되는지의 여부와 코스닥상장법인을 비상장법인에 포함하고 있는 현행 국세기본법의 규정이 타당한지의 여부가 그것이다.

먼저, 상장법인을 제외하고 비상장법인만을 대상으로 하는 현행 규정이 헌법상 평등의 원칙에 위배되는지의 여부에 대하여, 국가재정수입의 확보라는 관점에서 볼 때 국가재정수입의 대충을 이루는 것은 대기업 및 상장법인임에도 불구하고 상장법인의 경우에는 출자자의 제2차납세의무 규정을 적용하지 아니하여 상장법인과 비상장법인의 과점주주를 차별함으로써 평등의 원칙에 위반된다는 견해가 있을 수 있다. 즉, 비상장법인의 출자자에 대해서만 제2차납세의무를 지우는 것은 비상장법인의 과점주주를 상장법인의 과점주주에 비하여 차별하는 것으로서 불합리하다는 것이다.³⁹⁾ 그러나 상장법인은 회계감사를 받고, 주요 사항을 한국거래소 등에 신고하여야 하며, 주식의 대량소유 등이 제한되는 등의 규제를 받고 있어서 출자자의 자의적인 법인 지배 및 운영이 방지되기 때문에 출자자의 제2차납세의무에서 제외하고 있는 것이다. 이에 반하여, 비상장법인은 상장법인과 달리 주로 친지·친척들로 구성된 폐쇄적인 회사들로서 법인을 자기의 의사대로 지배·운영하여 회사의 수익과 재산은 자연인에게 귀속시키고 손실은 회사에 떠넘기는 방법으로 법인제도를 남용하여 형해화시킬 우려가 있기 때문에 비상장법인의 출자자에

39) 즉, 상장법인이라 하여 제2차납세의무를 무조건 배제하는 것이 타당한지에 대하여는 의문이라고 한다 (이창희 2009, 183).

한하여 제2차납세의무를 부과하는 것은 평등의 원칙에 위배되지 않는다고 할 것이다(임승순 2006, 93).

한편, 출자자의 제2차납세의무 제도는 주주의 유한책임의 원칙에 대한 예외규정으로, 실질적으로는 조세에 의한 일정한 규제라고 할 수 있다. 그런데, 규제는 당해 제도로 인하여 그 목적을 달성할 수 있는 경우에 한하여 인정된다고 할 것이다. 그러나 상장법인의 경우에는 다른 방법에 의하여 규제를 하고 있으므로, 조세법에 의하여 규제를 하는 경우에는 과잉금지의 원칙에 위배될 소지를 안고 있어서 부당하다고 할 것이다. 즉, 상장법인을 제외하고 있는 현행 규정은 타당하다고 할 것이다.

그리고 코스닥상장법인은 주식을 자본시장과금융투자업에관한법률 제9조 제13항 제1호에 따른 유가증권시장에 상장한 법인이 아니기 때문에 코스닥상장법인의 주주는 제2차납세의무에 관한 규정이 적용된다. 그러나 코스닥상장법인의 경우에도 상장법인과 크게 다를 바 없이 대주주 등의 자의적인 법인의 지배 및 법인의 형해화와 그에 따른 조세의 회피 또는 면탈 등을 방지하기 위한 제도적인 장치를 갖추고 있다. 그렇다면, 코스닥상장법인의 주주에게 제2차납세의무를 지우도록 하고 있는 현행 규정은 자의적 차별에 해당하여 위헌적 소지가 있다고 하겠다. 즉, 현행법상 코스닥상장법인은 세법상 비상장법인에 해당하므로 출자자에 대한 제2차납세의무의 적용대상이 되지만, 자본시장과금융투자업에관한법률은 (구)증권거래법과 달리 유가증권시장에 상장된 주권을 발행한 법인 뿐 아니라 코스닥상장법인도 상장법인으로 규정하고 있으며, 코스닥상장법인이 발행한 주식은 증권시장에서 거래되므로 폐쇄법인을 상정하고 있는 출자자의 제2차납세의무의 적용대상으로 하기에는 부적절하고, 코스닥상장법인은 유가증권 시장에 상장된 법인에 준하여 미공개 중요정보 이용행위 금지(자본시장과금융투자업에관한법률 제174조), 상장규정(자본시장과금융투자업에관한법률 제390조), 공시규정(자본시장과금융투자업에관한법률 제391조), 금융감독원의 관리감독(자본시장과금융투자업에관한법률 제440조)의 적용대상이 되는 등 대주주 등의 자의적인 법인의 지배 및 그에 따른 조세의 회피 등을 방지하기 위한 제도적 장치를 어느 정도 구비하고 있는 점 등에 비추어 코스닥상장법인의 과점주주에 대하여도 제2차납세의무를 지울 수 없도록 입법적인 개선이 필요하다고 하겠다(同旨 ; 이종교 2009.5, 303 ; 김완석 2005.2, 305 ; 최명근 2007, 244).

또한, 실증적으로 미국의 법원은 공개회사의 주주나 주식소유가 넓게 분산된 私會社(private corporation)의 주주에 대하여 회사의 채무에 대한 책임을 부담하라고 한 경우는 없었다고 한다(비교법실무연구회 2010, 627-628). 우리나라의 경우에도 대법원 홈페이지([http : //www.scourt.go.kr](http://www.scourt.go.kr))와 조세심판원 홈페이지([http : //www.tt.go.kr](http://www.tt.go.kr))를 검색한 결과 코스닥상장법인의 출자자에게 제2차납세의무를 부담시키는 경우를 찾을 수 없었다. 이는 결과적으로 코스닥상장법인의 경우에는 실질적으로 출자자의 제2차납세의무를 부담시킬 가능성 자체가 거의 없기 때문에 현재와 같이 코스닥상장법인을 포함시키는 국세기본법의 규정은 그 의미가 없으므로, 코스닥상장법인

은 제외하는 것이 타당하다고 할 것이다.

한편, 출자자의 제2차납세의무의 성립요건인 법인은 1인의 주주가 법인의 발행주식 전부를 소유함으로써 법인 또는 개인의 구분이 불분명하고 법인재산이 주주에게 유출될 가능성이 매우 높은 1인회사로 그 적용범위를 한정하는 것이 바람직하다는 견해가 있는데(양인욱 2001.6, 83), 이와 같이 극단적으로 제한하게 되면 적용범위가 지나치게 좁아지게 되어 오히려 조세평등주의에 위배되어 불합리한 결과를 초래하기 쉽다고 할 것이다. 즉, 이러한 방법은 그 타당성을 인정하기 어렵다고 할 것이다.

3. 특수관계자의 범위의 문제점과 개선방안

가. 특수관계자에 대한 현행 국세기본법상의 규정

제2차납세의무를 부담하는 과점주주란 주주 또는 유한책임사원 1명과 그와 대통령령으로 정하는 친족이나 그 밖의 특수관계에 있는 자로서 그들의 소유주식 합계 또는 출자액 합계가 해당 법인의 발행주식 총수 또는 출자총액의 100분의 50을 초과하는 자들(이하 과점주주라 한다)을 말한다.⁴⁰⁾ 이 경우 대통령령으로 정하는 친족이나 그 밖의 특수관계에 있는 자란 다음 중 어느 하나에 해당하는 자를 말한다. 다만, 주주 또는 유한책임사원(이하 “주주 등”이라 한다)이 결혼한 여성이면 ‘⑨’부터 ‘⑬’까지의 경우를 제외하고는 그 남편과의 관계에 따른다.⁴¹⁾

- ① 6촌 이내의 부계혈족과 4촌 이내의 부계혈족의 아내
- ② 3촌 이내의 부계혈족의 남편 및 자녀
- ③ 3촌 이내의 모계혈족과 그 배우자 및 자녀
- ④ 아내의 2촌 이내의 부계혈족 및 그 배우자
- ⑤ 배우자(사실상 혼인관계에 있는 사람을 포함한다)
- ⑥ 입양자의 생가(生家)의 직계존속
- ⑦ 출양자 및 그 배우자와 출양자의 양가(養家)의 직계비속
- ⑧ 혼인 외의 출생자의 생모
- ⑨ 사용인이나 그 밖에 고용관계에 있는 자
- ⑩ 주주 등의 금전이나 그 밖의 재산으로 생계를 유지하는 사람과 생계를 함께 하는 사람
- ⑪ 주주 등이 개인인 경우에는 그 주주 등과 그와 ‘①’부터 ‘⑩’까지의 관계에 있는 자들의 소유주식수 또는 출자액(이하 “소유주식수등”이라 한다)의 합계가 발행주식 총수 또는 출자총액(이하 “발행주식 총수 등”이라 한다)의 100분의 50 이상인 법인
- ⑫ 주주 등이 법인인 경우에는 다음 중 어느 하나에 해당하는 법인 또는 개인

40) 국세기본법 제39조 제2항.

41) 국세기본법 시행령 제20조.

- ㉠ 해당 주주 등의 소유주식수 등이 발행주식 총수 등의 100분의 50 이상인 법인(정부가 주주인 경우에 정부는 제외한다)
- ㉡ 소유주식수 등이 해당 주주 등의 발행주식총수 등의 100분의 50 이상인 법인(정부가 주주인 경우에 정부는 제외한다) 또는 개인
- ㉢ 주주 등 및 그와 ‘①’부터 ‘⑧’까지의 관계에 있는 사람이 이사의 과반수이거나 그들 중 1명이 설립자인 비영리법인. 다만, 그들이 해당 비영리법인의 발행주식총수등의 100분의 20 이상을 소유하거나 출자한 경우만 해당한다.

나. 현행 규정의 문제점과 개선방안

(1) 현행 규정의 문제점

특수관계자에 관한 규정인 국세기본법 제39조 제2항과 국세기본법 시행령 제20조의 경우에는 다음과 같은 문제점이 있다.

첫째, 현행 규정은 경제적인 생활이 핵가족화하고 남성중심의 사회에서 남녀평등 또는 여성중심으로 전환해가고 있는 현실을 비추어 보아 헌법상 평등권 보장과 차별금지에 위배될 소지가 매우 크다(同旨; 안창남 2004.7, 62). 즉, 가족제도가 가치관의 변화로 부계(父系)와 모계(母系)간에 큰 차이가 없어졌고 민법이 전근대적인 가부장적 요소를 제거하여 부모의 혈통을 동등하게 규정하고 있음에도 불구하고 현행 세법은 부계중심의 체계를 유지하여 양성평등에 반하는 조항들로 구성되어 있으며, 부계와 모계를 따로 규정하다 보니 너무 복잡해져서 이해하기도 어렵게 되어 있다(이중교 2009.5, 304).

둘째, 우리나라의 현행 민법은 부부별산제를 채택하고 있어 각자의 재산권을 인정하고 있는데, 혈연적 연관성에 비하여 경제적인 연관성이 거의 없는 혼인으로 분가한 형제자매 등 부계혈족의 6촌까지 특수관계인의 범위로 정하고 있는 것은 인적 구성이 핵가족화 되었고, 금융실명제와 부동산실명제 등 주요 거래에 있어서 실명거래를 입법화한 오늘의 현실을 감안할 때 그 범위가 너무 넓다고 할 것이다(김윤수 2004.2, 38).

셋째, 현대에 있어서의 가족제도는 혈족집단의 구성부분으로서가 아닌 부부중심 또는 친자중심의 독자적인 생활공동체로 변모하고 있다. 특히, 최근에 이르러 급격한 산업화에 따라 산업구조의 개편과 도시화의 가속, 서구적 가치관의 유입 등으로 핵가족화와 소가족화 현상이 확산되고 있다. 이와 같은 가족제도 및 친족관념의 변화추세에 비추어 볼 때 현행의 세법상 친족의 범위에 관한 규정은 현실성을 잃고 있을 뿐만 아니라 친족의 범위를 지나치게 확대하는 것이므로 헌법상의 과잉금지의 원칙에 위반된다고 하겠다. 즉, 특수관계인의 범위에 고용관계 및 경제적 의존관계에 있는 자와 생계를 함께 하는 친족, 법인의 사용인, 법인 또는 주주 등의 금전 기타 자산에 의하여 생계를 유지하는 자와 생계를 함께 하는 친족까지 포함하고 있는 것은 특수관계인의 범위를 지나치게 확장한 것으로서 불합리하다고 하겠다(김완석 2005, 122-123).

넷째, 친족의 범위를 정함에 있어서 모계친보다 부계친의 범위를, 여계친보다 남계친의 범위를, 그리고 처족인척보다 부족인척의 범위를 지나치게 확장하고 있을 뿐만 아니라 출가녀에 대해서 그 자신을 기준으로 하지 않고 남편과의 관계를 기준으로 하여 친족에 해당하는지의 여부를 판정하도록 하고 있는 국세기본법 시행령 제20조 등은 헌법 제11조 제1항 및 헌법 제36조 제1항에 위배되어 위헌이라고 하겠다(김완석 2005, 127).

다섯째, 현재 국세기본법 제39조 제2항과 국세기본법 시행령 제20조의 규정은 부계와 모계를 각각 별도로 규정하고 있는데, 이와 같이 각각 별도로 규정함으로 인하여 세법 규정을 복잡하게 만들고, 이로 인하여 납세자들이 이해하기 어렵게 되는 문제점을 안고 있다.

(2) 현행 규정의 개선방안

앞에서 살펴본 바와 같이 특수관계자에 관한 규정인 국세기본법 제39조 제1항과 국세기본법 시행령 제20조는 여러 가지 문제점을 내포하고 있기 때문에 다음과 같은 방향으로 개정되어야 한다.

(가) 친족의 범위의 축소

특수관계에 포함되는 친족의 범위가 지나치게 광범위하여 핵가족화 현상에 따른 가족제도의 변화를 수용하지 못하여 현실과 괴리되어 있을 뿐만 아니라 이로 인하여 납세자의 권익을 침해하고 있는 실정이다. 즉, 핵가족화가 급속하게 진전되어 손수가 먼 친척 간에는 왕래와 교류가 드물어 졌으며, 과점주주는 세법상 매우 엄격한 책임을 지게 되어 있으므로 친족의 범위를 더 좁게 인정할 필요가 있다.

이에 대하여 4촌 이내의 혈족으로 규정하는 것이 바람직하다는 견해가 있는데(이중교 2009.5, 304 ; 김윤수 2004.2, 39), 혈족의 범위는 경제적인 연관성과 실무적인 효과성을 고려하여 규정하여야 하는 것으로서, 부계친과 모계친 및 남계친과 여계친을 구별하지 아니하고 실질적으로 생계를 같이 하고 있는 3촌 이내의 혈족으로 축소하는 것이 바람직할 것이다. 즉, 현재는 생계를 같이 하는지의 여부에 상관없이 일정한 혈족을 특수관계자로 보고 있는데, 핵가족화가 급속하게 진전되고 있는 현 상황에서 생계를 같이 하지 아니하는 경우에는 교류 자체가 드물며, 경제적인 연관성이 없기 때문에 특수관계자의 범위에 포함시키는 것은 타당하지 않다고 할 것이다. 이에 실질적으로 생계를 같이 하는 자로 한정하는 것이 바람직할 것이다. 또한, 현대에 있어서 가족제도가 부부중심 또는 친자중심의 독자적인 생활공동체로 변모하고 있는 상황을 고려하여 3촌 이내로 축소한 것이 바람직하다고 할 것이다.

한편, 민법은 법률혼관계에 있는 자만을 친족으로 인정하지만, 국세기본법 시행령 제20조 제2호에서는 사실혼관계에 있는 자도 특수관계인의 범위에 포함시키고 있다. 그런데, 특수관계인을 따지면서 사실혼관계에 있는 자를 배우자에 포함시키는 것은 종합소득세의 인적공제사항에서와 같이 납세자에게 유리할 때는 사실혼관계에 있는 배우자를 배우자로 인정하지 않는 것과 형평

상 모순된다는 견해가 있다(최홍규 2007.2, 122). 그러나 사실혼관계에 있는 자를 포함시키는 것이 조세평등주의의 입장에서 타당하다고 할 것이다. 즉, 사실혼관계에 있는 자를 포함시키지 않고 있는 소득세법 규정이 잘못된 것이기 때문에 국세기본법 시행령을 개정할 것이 아니라, 소득세법상의 규정을 개정하는 것이 바람직한 것이다. 결과적으로, 동 견해는 타당성을 인정하기 힘들다고 할 것이다.

(나) 주주 등과 경제적 의존관계에 있는 자의 삭제

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 축소하는 것이 타당하다는 견해가 있다(김완석 2005.2, 306). 그러나 “사용인이나 그 밖에 고용관계에 있는 자” 또는 “주주 등의 금전이나 그 밖의 재산으로 생계를 유지하는 사람과 생계를 함께 하는 사람”은 지나치게 포괄적인 규정에 해당하여 납세자의 예측가능성을 침해하고 있기 때문에 동 규정은 삭제하는 것이 타당하다고 할 것이다. 즉, 생계를 유지하는 자라고 규정되어 있는데, 생계를 유지하는 자를 어디까지로 볼 것인지를 예측하는 것이 거의 불가능하다고 할 것이다. 한편, 동 규정을 삭제할 경우에는 조세를 회피할 수 있기 때문에 부당하다는 견해가 존재할 수 있다. 그러나 주주나 유한책임사원의 금전 기타의 재산에 의하여 생계를 유지하는 자는 일반적으로 친족의 범위에 포함되는 자라고 할 것이며, 이에 해당하지 아니하는 자는 상정하기 힘들 것이다. 즉, 앞의 친족의 범위 포함되는 자와 거의 일치할 것이기 때문에 조세회피의 문제는 발생할 가능성이 거의 없다고 보아야 할 것이다.

(다) 국세기본법 시행령 제20조 단서의 삭제

주주 등이 출가녀인 경우에는 그 남편을 기준으로 하여 친족에 해당하는지의 여부를 판정하도록 하고 있는 국세기본법 시행령 제20조 단서는 출가한 자녀의 인격을 송두리째 무시하고 인간으로서의 존엄과 가치를 부정하는 형태로 위헌임을 면하기 어렵다고 할 것이다. 따라서 국세기본법 시행령 제20조 단서는 삭제하여야 할 것이다. 즉, 출가녀인 경우에도 그 자신을 기준으로 하여 친족에 해당하는지의 여부를 판정하도록 하여야 하는 것이다(同旨; 김완석 2005.2, 308).

V. 요약 및 결론

국세기본법상 출자자의 제2차납세의무 규정은 그 이론적인 근거에 대한 학설상의 대립이 극명할 뿐만 아니라, 동 제도의 존치 여부에 대한 논란도 끊임없이 제기되고 있다. 또한 현행 제도의 해석상 여러 가지 문제점을 내포하고 있는 실정이다.

이러한 출자자의 제2차납세의무 제도의 이론적 근거와 존치여부 및 현행 제도의 해석상 논점에 대한 내용을 요약하면 다음과 같이 정리할 수 있다.

첫째, 출자자의 제2차납세의무 제도의 이론적 근거에 대한 학설은 실질과세의 원칙, 법인격부인의 법리, 이사의 책임, 징수절차의 수단으로 보는 견해 및 이론적인 정당성이 없다는 견해 등으로 구분된다.

판례의 입장은 실질과세의 원칙이라는 입장과 법인격부인의 법리라는 입장으로 구분되어 있는데, 동 제도의 입법취지 등을 고려하여 법인격부인의 법리에서 그 이론적인 근거를 찾는 것이 타당하다고 할 것이다.

둘째, 출자자의 제2차납세의무 제도의 경우에는 주주의 유한책임의 원칙을 무너뜨려 주주들의 재산권을 과도하게 침해함으로써 헌법 제37조 제2항이 규정하고 있는 과잉금지의 원칙에 위반된다거나 상장법인의 경우에는 적용대상에서 제외하여 상장법인과 비상장법인의 과점주주를 차별함으로써 헌법상 평등의 원칙에 위배된다는 지적이 있다.

이와 같은 문제점 때문에 출자자에 대한 제2차납세의무 규정의 존치여부에 대하여는 폐지하여야 한다는 견해와 존속시켜야 한다는 견해의 대립이 있는데, 동 제도를 폐지할 경우에는 조세평등주의를 침해하는 등 여러 가지 문제점이 발생할 수 있기 때문에 현행대로 존치하는 것이 타당할 것이다. 다만, 물적회사의 과점주주에게 회사의 조세채무에 대하여 보충적인 책임을 지도록 하는 국세기본법의 규정은 상법상 유한책임의 원칙과 충돌되는 중대한 특례규정임을 부인하기는 어렵기 때문에 동 제도는 기본적으로 이를 제한적으로 해석하는 것이 바람직하다고 할 것이다.

셋째, 과점주주 중에서 권리를 실질적으로 행사하는 자의 의미는 반드시 현실적으로 주주권을 행사한 실적이 있어야 할 것을 요구하는 것은 아니고, 원래의 납세의무 성립일 현재 소유하고 있는 주식에 관하여 주주권을 행사할 수 있는 지위에 있으면 족하다고 보아야 할 것이다.

넷째, 과반수를 초과하는 주식을 보유한 과점주주의 구성원 전체가 제2차납세의무를 부담하는 것으로 해석하여야 할 것인지, 아니면 특정주주 1인이 제2차납세의무를 부담하는 것으로 해석하여야 할 것인지에 대하여 견해의 대립이 있는데, 과점주주의 구성원 전체가 제2차납세의무를 부담하는 것으로 해석하여야 할 것이다.

다섯 번째, 배우자 및 그와 생계를 같이하는 직계존비속은 주식(출자지분)에 관한 권리를 실질적으로 행사하는지의 여부와 법인의 경영을 사실상 지배하는지의 여부와 상관없이 과점주주

에 해당하는데, 이러한 규정은 헌법상 평등의 원칙과 재산권 보장의 원칙 및 과잉금지의 원칙에 위배되기 때문에 폐지하여야 할 것이다.

여섯 번째, 코스닥상장법인의 과점주주는 제2차납세의무를 부담하지 않도록 하는 입법적인 개선이 이루어져야 한다.

마지막으로, 특수관계자에 대한 국세기본법 제39조 제1항과 국세기본법 시행령 제20조는 혈족의 범위를 3촌 이내의 혈족으로 축소하고, “사용인이나 그 밖에 고용관계에 있는 자” 또는 “주주 등의 금전이나 그 밖의 재산으로 생계를 유지하는 사람과 생계를 함께 하는 사람”은 삭제하여야 한다. 한편, 국세기본법 시행령 제20조 단서는 남녀평등의 원칙에 위배되기 때문에 삭제하여야 한다.

참고문헌

- 강인애. 2005. 『조세법』 III. 한일조세연구소.
 _____. 2004. 『조세법』 V. 한일조세연구소.
 광운직. 2000. 『채권총론』. 박영사.
 구옥서. 2010. 『사법과 세법』. 유로.
 구재이. 2010. 『조세절차론』. (주)광교이텍스.
 권기범. 2010. 『현대회사법론』. 삼영사.
 김백영. 2006.8. “지방세법상 조세회피방지에 관한 고찰”. 공법학연구 제7권 제3호. 한국비교공법학회.
 김성수. 2003. 『세법 - 조세법과 공법원리 -』. 법문사.
 김완석. 2005. 『세법상 특수관계인과 관련된 문제점 및 개선방안』. 한국경제연구원.
 _____. 2005.2. “주주의 제2차 납세의무에 관한 연구 - 이론적 근거 및 정당성을 중심으로 -”. 토지
 공법연구 제25집. 한국토지공법학회.
 _____. 한상국 · 박 훈. 2006.12. 『국세기본법 개편방안 - 민사채권과의 조화를 중심으로 -』. 한국
 조세연구원.
 김용대. 1996.9. “단계적 제2차납세의무”. 조세법연구 제2집. 한국세법연구회.
 김윤수. 2004.2. “과점주주 및 최대주주의 납세의무에 관한 연구”. 서울시립대학교 세무대학원.
 김재길. 2008. 『세법학이론』. 박영사.
 박동섭. 2009. 『친족상속법』. 박영사.
 박 훈 · 육윤복. 2004.7. “제2차납세의무자인 과점주주의 요건과 그 제한”. 조세법연구 X - 1. 한국세
 법학회.
 _____. 이상신. 2010.4. “세법상 법인격부인의 법리와 실질과세의 원칙의 관계”. 조세법연구 XVI - 1.
 한국세법학회.
 법무법인 율촌 조세판례연구회. 2009. 『조세판례연구』 I. 세경사.
 비교법실무연구회. 2010. 『판례실무연구』 IX. 사법발전재단.
 사법연수원. 2007. 『조세법 총론』.
 송쌍중. 2009. 『조세법학총론』. 도서출판 나라.
 안경봉. 1999.2. “조세법상 법인격부인론”. 사회과학연구 제18집 제2권. 영남대학교 사회과학연구소.
 안창남. 2004.7. “제2차납세의무제도의 위헌요소”. 조세법연구 X - 1, 한국세법학회.
 양인욱. 2001.6. “과점주주의 제2차납세의무에 관한 연구”. 서울시립대학교 도시과학대학원.
 오수근. 2004.7. “특수관계인 관련규정의 위헌소지 여부 및 법리적 타당성 검토”. 특수관계인관련 규
 제, 공정한가?. 한국경제연구원.
 이성식. 2010. 『조세법총론』. 경제법륜사.
 이전오. 2008.8. “국세기본법 제39조 제1항 제2호 가목의 과점주주의 범위에 관한 연구”. 성균관법학
 제20권 제2호. 성균관대학교 법학연구소.
 _____. 2007.8. “제2차납세의무를 지는 과점주주의 범위에 관한 연구”. 성균관법학 제19권 제2호. 성

균관대학교 비교법연구소.

이중교. 2009.5. “세법상 과점주주의 지위와 과점주주제도의 개선방안에 관한 연구”. 토지공법연구 제 44집. 한국토지공법학회.

이창희. 2009. 『세법강의』. 박영사.

이철송. 1992.9. “제2차 납세의무제도의 타당성의 반성”. 계간세무사 제64호. 한국세무사회.

임승순. 2006. 『조세법』. 박영사.

장기용. 2010.9. “세법상 과점주주제도의 문제점 및 개선방안”. 세무와회계저널 제11권 제3호. 한국세무학회.

장재식. 1995. 『조세법』. 서울대학교 출판부.

정동윤. 2009. 『상법』(상). 법문사.

정연식. 2011.2. “과점주주의 제2차 납세의무에 관한 연구”. 제11차 정기총회 겸 2011년도 동계 학술 세미나. 한국조세연구포럼.

정태학. 2006. “원천징수납부의무에 대하여 제2차납세의무를 부담하는 과점주주 - 소득금액변동통지의 경우 납세의무의 성립시기를 중심으로 -”. 특별법연구 제8권. 특별소송실무연구회.

지원림. 2008. 『민법강의』. 홍문사.

천정배. 1988.2. “조세법상의 법인격부인의 법리”. 서울대학교 대학원 법학과.

최명근. 2007. 『세법학총론』. 세경사.

_____. 1992.9. “법인격부인의 법리와 주주 등의 보충납세”. 계간세무사 제64호. 한국세무사회.

최홍규. 2007.2. “제2차납세의무제도에 관한 연구”. 서울시립대학교 세무대학원 박사학위논문.

A Study on the Problems in the Investor's Secondary Tax Liability and the Remedies

Chung Ji-Sun*

—〈Abstract〉—

The secondary tax liability is highly effective as well as convenient to collect national taxes or others. At the same time, however, it has a high possibility to infringe upon the property rights of the third party and also to harm the safety of transaction.

In particular, the investor's secondary tax liability has a higher possibility to infringe property rights, in comparison with those of liquidators, corporate bodies and business grantees, wherefore there have been many cases where it was found unconstitutional or conditionally unconstitutional by South Korea's Constitutional Court. Hereat, in accordance with the decision of the constitutional court, a revision has been made of the investor's secondary tax liability stipulated in 'Article 39 of South Korea's Framework Act on National Taxes.'

Meanwhile, the investor's secondary tax liability is being enforced only in South Korea, unlike other countries. Notwithstanding several revisions, there has been being much controversy about its legitimacy and interpretation.

This study is to inquire into the theoretical ground of the investor's secondary tax liability and into whether the system deserves to be retained. In addition, it is to deal with the question as to how to understand of the statutory oligopolistic shareholder from the viewpoint of current regulations and to whether corporation listed in Korea Securities Dealers Automated Quotation (KOSDAQ) should be included in major tax payment obligors. Further, this study is with a view to point out the problems of the current system within the framework of related parties as well as to suggest the remedies.

This study is expected to facilitate the understanding of the theoretical ground of the investor's secondary tax liability and thus to realistically reform the current system.

〈Key words〉 Secondary Tax Liability, Related Parties, Oligopolistic Shareholders, Partner with Unlimited Liability, and Unlisted Companies

* Ph.D, Assistant Professor, Graduate School of Science in Taxation, University of Seoul.