



저작자표시-비영리-변경금지 2.0 대한민국

이용자는 아래의 조건을 따르는 경우에 한하여 자유롭게

- 이 저작물을 복제, 배포, 전송, 전시, 공연 및 방송할 수 있습니다.

다음과 같은 조건을 따라야 합니다:



저작자표시. 귀하는 원저작자를 표시하여야 합니다.



비영리. 귀하는 이 저작물을 영리 목적으로 이용할 수 없습니다.



변경금지. 귀하는 이 저작물을 개작, 변형 또는 가공할 수 없습니다.

- 귀하는, 이 저작물의 재이용이나 배포의 경우, 이 저작물에 적용된 이용허락조건을 명확하게 나타내어야 합니다.
- 저작권자로부터 별도의 허가를 받으면 이러한 조건들은 적용되지 않습니다.

저작권법에 따른 이용자의 권리는 위의 내용에 의하여 영향을 받지 않습니다.

이것은 [이용허락규약\(Legal Code\)](#)을 이해하기 쉽게 요약한 것입니다.

[Disclaimer](#)

2011년 8월

박사학위논문

과점주주의 제2차 납세의무에 관한 연구

- 주주유한책임을 중심으로 -

조선대학교 대학원

회계학과

김진환

과점주주의 제2차 납세의무에 관한 연구

- 주주유한책임을 중심으로 -

A Study on the Secondary Tax Liability of
Oligopolistic Stockholders

- Focused on the Stockholder's Limited Liability -

2011년 8월 25일

조선대학교 대학원

회계학과

김진환

과점주주의 제2차 납세의무에 관한 연구

-주주유한책임을 중심으로-

지도교수 서 성 호

이 논문을 경영학박사 학위신청 논문으로 제출함.

2011년 4월

조선대학교 대학원

회계학과

김 진 환

김진환의 박사학위논문을 인준함.

심사위원장 단국대학교 교수 양 만 식 (인)

심사위원 가톨릭대학교 교수 이 영 종 (인)

심사위원 조선대학교 교수 김 승 용 (인)

심사위원 조선대학교 교수 김 문 태 (인)

심사위원 조선대학교 교수 서 성 호 (인)

2011년 6월 일

조선대학교 대학원

목 차

Abstract

제1장 서론	1
제1절 연구의 목적	1
제2절 연구의 범위와 방법	5
제2장 상법상 주주유한책임의 원칙과 제한	6
제1절 상법과 세법의 법적관계	6
제2절 주주유한책임의 의의와 기능	8
1. 주주유한책임의 의의	8
2. 주주유한책임의 기능	10
제3절 주주유한책임에 관한 고찰	13
1. 주식회사와 주주·주주총회의 관계	13
가. 주식회사의 기관구성	14
나. 주주의 실체분석	16
다. 주주총회	19
2. 대리·위임입법의 적용가능성과 상법 제322조의 확장해석	23
가. 회사의 법인격	24
나. 대리·위임입법의 적용가능성과 상법 제322조의 확장해석	26
3. 주주유한책임의 총체적 이해	31
제4절 주주유한책임의 제한	34

1. 세법상 주주유한책임의 제한.....	34
가. 과점주주의 제2차 납세의무제도.....	34
나. 소득처분에 의한 배당과 상여.....	35
다. 불균등자본거래로 인한 대주주 등에 대한 증여세 과세.....	44
2. 실정법상 법인격부인의 법리.....	52
3. 지배주주와 이사의 책임.....	55
4. 자본시장법상 대주주에 대한 규제.....	59
제5절 소 결.....	60
제3장 세법상 과점주주의 제2차 납세의무제도.....	65
제1절 일 반 론.....	65
1. 개 요.....	65
2. 성 격.....	66
가. 법적 성격.....	66
나. 부 종 성.....	68
다. 보 충 성.....	71
라. 유사제도와와의 비교.....	77
3. 제2차 납세의무자에 대한 징수절차.....	80
가. 납부고지.....	80
나. 납부최고.....	81
다. 체납처분.....	81
제2절 이론적 근거.....	83
1. 세법상 법인격부인의 법리.....	84
가. 개 요.....	84
나. 사범영역에서의 법인격부인의 법리.....	85
다. 세법상 법인격부인론의 적용.....	88

2. 세법상 실질과세의 원칙	91
3. 세법상 징수절차의 합리화	94
4. 상법상 지배주주 및 이사의 책임	95
5. 소 결	96
제3절 국세기본법상 과점주주의 제2차 납세의무제도	99
1. 개 요	99
2. 과점주주의 제2차 납세의무제도의 연혁	102
3. 국세기본법상 과점주주의 제2차 납세의무제도	109
가. 제2차 납세의무의 성립요건	109
나. 제2차 납세의무의 범위	119
제4장 과점주주의 제2차 납세의무제도에 관한 문제점과 개선방안	125
제1절 단순투자목적인 경우의 문제점과 개선방안	126
1. 헌법상 과잉금지의 원칙과 재산권보장의 위반	126
2. 헌법상 평등의 원칙과 조세평등주의 위반	127
3. 조세법률주의와 위임입법의 문제	129
4. 과점주주의 제2차 납세의무제도의 폐지	130
5. 실질과세원칙의 적용	132
6. 상법 제399조·제401조의 준용	132
7. 손해행위취소청구소송의 적용	134
8. 국세징수법상 특정한 수익자 규정의 신설	136
9. 조세입법 단계에서의 조세법률주의 적용	137
제2절 단순투자목적이 아닌 경우의 문제점과 개선방안	139
1. 주주유한책임을 제한하는 상법개정의 필요성	139
2. 법인격부인의 법리 명문화	141
3. 국세기본법 제39조의 문제점과 개선방안	143

가. 본래의 납세의무자 범위의 확대.....	144
나. 과점주주 중 법정한 자의 실질적 요건의 강화.....	145
다. 특정수익자로의 제2차 납세의무 제한.....	146
라. 지배요건의 완화: 최대주주·지배주주의 개념 도입.....	146
마. 제2차 납세의무제도에 대한 법률상 추정규정의 신설.....	148
바. 과도한 특수관계자 범위의 축소.....	149
사. 조세회피목적의 주식명의대여에 대한 연대납세의무의 부과.....	150
아. 제2차 납세의무자의 재산매각순위에 관한 대체입법.....	151
제5장 결 론.....	152
제1절 연구결과의 요약.....	152
제2절 향후의 연구방향.....	156
참고문헌.....	157
국문 초록.....	164

Abstract

A Study on the Secondary Tax Liability of Oligopolistic Stockholders

– Focused on the Stockholder's Limited Liability –

by Kim Jin-Hwan

Advisor : Prof. Seo Seong-Ho, Ph. D.

Department of Accounting

Graduate School, Chosun University

Secondary tax liability of oligopolistic stockholders is the means of taxation that enables taxation authorities to respond to tax dodging practices of major taxpayers promptly and effectively. However, it might compromise legal stability and infringe on private property right as it may transfer liability for 3rd party's tax in arrear to secondary taxpayers. Such practice imposes secondary tax liability on oligopolistic stockholders of non-listed firms in spite of the principle of limited liability of stockholder set forth in the Commercial Code in order to secure power to tax, which results in legal contention between the Commercial Code and the tax law.

If stockholder's limited liability is emphasized as in the current Commercial Code, stockholders might abuse legal personality to the extent of triggering dysfunction beyond the utility of stockholder's limited liability. Therefore, the principle of stockholder's limited liability needs to be modified on the assumption of several circumstances. For secondary tax liability scheme of oligopolistic stockholders set forth in tax law to be viable as a special legal arrangement restricting the principle of stockholder's limited liability, exception to the principle

of stockholder's limited liability set forth in the Commercial Code must be provided for first. Otherwise, issues associated with the legal contention cannot be resolved. In addition, if a stockholder holds shares simply for the sake of investment, his or her limited liability must be honored, irrespective of the number of shares held. However, if he or she is a controlling stockholder or minority stockholder who holds stocks to exercise influence on corporate management, applicable system needs to be modified to endorse exception to the principle of stockholder's limited liability.

Accordingly, conclusions of this paper are presented for simple investment cases and other cases.

Firstly, proposed improvement for cases where stockholders hold stocks simply for investment is as follows:

1. If a stockholder holds stocks simply for investment, secondary tax liability of oligopolistic stockholders set forth in tax law should not be applied, as imposing secondary tax liability on oligopolistic stockholders runs the risk of being found to be unconstitutional for potential violation of the principle of anti-overrestriction in Section 37.2 of the Constitution, guarantee of the right to property in Section 23.2 thereof, the principle of equality in Section 11.1 thereof and the principle of no taxation without representation in Section 59 thereof.

2. Even if oligopolistic stockholders' secondary tax liability provision is nullified, it is deemed to be possible to secure tax claim by enforcing the following arrangements:

- (1) If income or property of incorporated entity is transferred to a 3rd party, the substance over from doctrine in Article 14 of the Framework Act on National Taxes and Article 52 of the Corporate Tax Act providing for anti-avoidance rule may be applicable.

- (2) In case of willful misconduct or gross negligence of a director or a person

with executive authority who is not a director, shadow director or nominal director or tax liability incurred by a corporation without such misconduct or negligence, Article 399 and 401 of the Commercial Code may be applied mutatis mutandis to a person legally specified among oligopolistic stockholders or fictitious director to individual and specific extent for violation of the duty of due care and the duty of capital adequacy.

(3) Only if a person legally specified among oligopolistic stockholders abuses corporate system, incurring shortfall of national tax revenue, such shortfall may be collected directly by cancellation of injuring act set forth in national tax collection law.

(4) It is necessary to add a provision to national tax collection law that imposes complementary tax obligation to a related party such as controlling stockholder who receives gains from corporation in illegal or unfair manner up to the extent of such gains.

Secondly, if a stockholder holds stocks for a purpose other than simple investment, following improvements can be made:

1. It is necessary to amend the Commercial Code and stipulate piercing the corporate veil doctrine in the Commercial Code and the tax law. It is deemed to be necessary to stipulate such doctrine in the Commercial Code and the tax law to limit the principle of stockholder's limited liability in favor of equal taxation and tax claim and hold controlling stockholders liable for illegal corporate conduct directly.

2. Secondary tax liability scheme of oligopolistic stockholders in the Framework Act of National Taxes currently in effect can be improved as follows:

- (1) The scope of "Original Taxpayer" in Article 39 of the Framework Act of National Taxes should be extended to cover all corporations from equal taxation perspective in order to tax claim. Excluding only listed firms is a discriminatory provision favoring big businesses and violates the constitutional doctrine of

equality.

(2) To strengthen effective requirement for a person legally specified among oligopolistic stockholders, 'C' in Article 39.1.2 of the Framework Act on National Taxes can be nullified and 'A' and 'B' there in can be consolidated to define such person as an entity that exercises rights to majority shares of non-listed firm effectively and control such firm virtually.

(3) It is desirable to add a provision in the national tax collection law to apply secondary tax liability to specific beneficiaries. However, if that is not possible, Article 39 of the Framework Act on National Taxes currently in effect needs to be amended to apply secondary tax liability to specific beneficiaries in a limited manner.

(4) Current control requirement of oligopolistic stockholders needs to be alleviated to "biggest stockholder or biggest investor" by applying Article 19.2 of the enforcement decree of the Inheritance Tax and Gift Tax Act *mutatis mutandis*.

(5) For now, secondary tax liability is imposed to oligopolistic stockholders unconditionally as long as relevant requirements are met. However, it is proposed that legal presumption provision that releases secondary tax liability if oligopolistic stockholders prove that corporate gains and properties do not belong to them.

(6) The scope of related parties who are oligopolistic stockholders needs to be reduced to cousins, immediate relatives by marriage, spouses and immediate lineal relatives of spouses. In case of married daughter, lineal relative relationship needs to be determined in reference to married daughter.

(7) Joint and several tax liability provision applicable to those who borrow to her's names and who lend own names to avoid tax needs to be added.

Secondary tax liability scheme of oligopolistic stockholders in the tax law currently in effect is intended to secure tax claim at the cost of breaching the principle of stockholder's limited liability in the Commercial Code and it may

find acceptance and serve its purpose effectively only when its legal legitimacy is secured. In addition, needs to secure fiscal revenue of the state should not justify disregard by tax legislations of basic constitutional rights or no taxation without representation doctrine or founding principles of the Commercial Code which stipulates the foundation of economy in its enactment and interpretation. Therefore, this paper, with focus on changes in economy and society, proposes dual legislation approach toward limited liability doctrine in terms of the Commercial Code and highlights needs for specific legislation and interpretation based on fundamental doctrines in the Constitution and the principle of effective taxation in terms of the tax law.

제1장 서론

제1절 연구의 목적

세무행정상 과세관청은 조세채권확보를 위하여 상법상 주주유한책임의 원칙에도 불구하고 비상장법인의 과점주주에게 제2차 납세의무를 부담시키고 있어 상법과 세법간의 법적 경합이 발생하고 있다. 즉 세법상 비상장법인의 조세채무에 대하여 보충적으로 과점주주에게 납세의무 이행책임을 부담시키는 것이다. 현행 상법에는 주주유한책임의 원칙에 관하여 예외규정을 두고 있지 않음에도, 국세기본법 제39조는 비상장법인의 재산으로 그 법인에 부과되었거나 그 법인이 납부할 국세·가산금과 체납처분비로 충당하고 부족한 경우에는 그 국세의 납세의무 성립일 현재 그 부족한 금액에 대하여 무한책임사원과 과점주주 중 법정한 자에게 제2차 납세의무를 부담시키는 것으로 규정하고 있다. 이것은 상법이 규정하고 있는 주주유한책임의 원칙과 크게 상충되는 것으로서 법적 경합의 문제점을 안고 있다.

상법상 주주유한책임의 원칙 하에서, 법정된 요건을 충족한 과점주주에게 비상장법인의 조세채무에 대하여 납부책임을 부담하게 하는 국세기본법의 규정은 국가재정의 원활한 조달과 조세회피를 미연에 방지하기 위한 매우 신속하고 유용한 제도로 평가될 수 있으나, 조세채권확보를 위한 편의적이고 예외적인 조치로서 그 법적 정당성이 결여되어 있을 뿐만 아니라, 사법질서를 교란시키는 문제점으로 지적될 수 있다. 이러한 경향은 사법영역의 상법을 무시하고 공법영역에 포함되는 세법을 우선시하려는 전근대적인 사고방식으로 비추어 질 수 있다.

우리나라의 상법에서는 회사를 법인으로 하고 합명회사, 합자회사, 주식회사, 유한회사라는 4종류의 회사를 인정하고 있다¹⁾. 이는 크게 인적회사와 물적회사로 구별되는데, 이러한 회사종류의 법적 기준은 회사의 구성원인 사원

1) 상법 171조 1항, 170조. 한편, 합자조합 및 유한책임회사의 경우에는 2012년 4월 15일부터 새로운 회사형태로 시행될 예정이다.

(주주)의 책임한계에 있는 것이다. 합명회사와 합자회사의 경우에는 무한책임 사원이 존재함으로써 회사의 재산으로 회사의 채무를 완제할 수 없는 경우에는 무한책임사원이 회사채권자에 대하여 직접·연대·무한의 변제책임을 부담하여 회사채권자를 보호하고 있다²⁾. 그러나 주식회사와 유한회사의 경우에는 인적회사와 달리 무한책임사원은 존재하지 않고 유한책임사원만으로 구성된다. 따라서 주식회사의 주주는 회사에 대하여 자기가 인수한 주식의 가액을 납입할 의무를 부담할 뿐이고 회사채권자에게 대하여는 아무런 책임을 부담하지 아니한다는 것이다³⁾. 그리고 유한회사는 50인 이내의 유한책임사원만으로 조직된 회사로서 사원은 주식회사와 같이 회사채권자에게 간접유한책임을 부담한다.

주주는 무한책임사원이 아니므로 회사의 거래에 대해서는 회사가 책임을 부담할 뿐이고, 주주는 아무런 책임부담이 없게 되는 것이다. 그러나 실무에서는 사업위험을 줄이기 위하여 회사의 형식만 빌릴 뿐, 회사의 운영은 어느 개인기업과 다름없는 형태로 이루어지고, 회사의 법인격은 제3자에 대한 책임회피의 도구로 이용되는 폐단이 있다. 이는 회사제도의 궁극적인 목적에 어긋나고, 정의와 형평의 관점에서도 묵과할 수 없는 일이다. 또한 회사설립에 관하여 준칙주의를 취하고 있는 결과로 유한책임원칙을 남용하기 위한 회사설립을 막을 길이 없다.

한편 주식회사제도의 주주유한책임의 원칙은 출자자에게 위험부담을 경감시켜 줌으로써 폭넓은 투자가 이루어지게 하고, 주식의 동질성을 보증하여 다수의 투자가가 참가하는 주식시장을 성립시킬 수 있다는 점에서, 많은 영리기업이 주식회사의 형태를 선호하는 가장 큰 이유가 되고 있다. 그러나 주주유한책임원칙의 장점에도 불구하고 궁극적으로 회사채권자의 이익에 반하는 것이 주주유한책임이라 할 수 있다. 우리나라의 경우 전체 회사 중 비상장법인의 비율이 99.57%에 이르고⁴⁾, 이러한 비상장법인의 상당수가 가족중심의

2) 이를 회사채권자에 대한 인적담보적 보증책임으로 보는 견해가 있다[서성호·윤주한, 「기업법」 무역경영사(2011) p.124].

3) 서성호·윤주한, 상계서·p.125.

4) 2009년 말 총 법인 419,410개 중에서 주권상장법인 781개, 코스닥상장법인 997개, 비상장법인 417,642개 이다[국세청, 「국세통계연보」(2010) p.461].

주주들로 구성된 소규모·폐쇄적인 법인으로서는 지배주주가 배타적이고 우월한 지위를 이용하여 이사 등의 경영진을 압박하여 부당한 이익을 취하거나, 법인의 재산을 은닉·분산·이동 등으로 인하여 회사채권자 보호에 있어서 문제가 되고 있다. 또한 상법 제288조가 개정되기 전에는 회사 설립시 최소 발기인이 3인 이상이었으나, 2001년 7월 24일 개정으로 최소 발기인수가 삭제되어 1인회사의 설립이 허용됨으로써 회사의 법인격이 남용될 소지를 안고 있다.

주주유한책임의 원칙이 기업의 성장·발전이라는 측면에서는 긍정적이지만, 비상장기업의 지배주주 또는 1인회사의 경우에는 지배주주 등의 이익이 소수주주나 회사채권자에게 전가됨으로써 사회적 비용을 증가시킬 수 있다. 주주유한책임의 원칙 하에서, 주식회사제도의 장점을 실현하기 위해서는 회사채권자에 대한 책임재산을 충분하게 확보해야 하며, 그 재산상태 및 수익창출원을 회사채권자가 판단할 수 있는 상태에 두어야 한다는 견해도 있다⁵⁾. 주식회사의 법인격이 지배주주나 1인 주주에 의하여 악용될 수 있어 실정법이나 법이론 또는 법원의 판결에 의하여 주주의 책임을 일정한 경우에 한하여 가중시키려 하는 경향이 나타나고 있다. 그리고 주식회사의 공공성과 사회적 책임을 주주유한책임의 원칙만으로는 달성할 수 없다는 인식에서 주주의 유한책임을 어디까지 인정할 것이며, 반대로 어떠한 경우에 주주의 유한책임을 제한할 것인가에 대한 연구의 중요성에 무게가 실리고 있다.

법제 실무에 있어서 세법상 실질과세원칙(국세기본법 14조)⁶⁾과 법인격부인의 법리를 폭 넓게 적용한 대법원의 판례나⁷⁾ 헌법재판소의 결정은⁸⁾ 주주유

5) 양동석, “1인회사설립과 유한책임의 제한”, 「비교사법」 한국비교사법학회(2001) p.685.

6) 이 원칙은 과세대상이 되는 소득·수익·재산·행위 또는 모든 거래의 귀속이 명의일 뿐이고 사실상 귀속되는 자가 따로 있는 때에는 사실상 귀속되는 자를 납세의무자로 하여 세법을 적용한다는 원칙이다.

7) ① 단지 편의치적만을 위해 설립한 회사에 불과한 법인이 스스로 법인격만을 주장하여 채무 면탈이라는 불법 목적을 달성하려는 것은 신의칙상 허용될 수 없다고 한 판결이다(대법원판결 1988. 11. 22. 선고 87다카1671).

② 개인기업으로 볼 수 있는 건축회사가 공사를 계속하지 못하고 자산이 없는 상황에서 건축회사의 채무자들이 분양대금의 반환을 청구한 사건에 대한 대법원의 판결(대법원판결 2001. 1. 19. 선고 97다21604).

한책임의 원칙을 제한하는 이유에 대한 정당성을 확보할 수 있을 것이다. 그러나 상법상 주주유한책임의 원칙에 대한 예외규정의 마련 없이는 이러한 법적경합에 따른 문제점이 해소되는 것은 아니고, 오히려 제2차 납세의무자는 주된 납세의무자가 아님에도 불구하고 단지 특수관계자라는 이유로 조세징수 확보를 위하여 납세의무를 부여받는 것으로서 제2차 납세의무자의 재산권에 중대한 침해가 될 수 있다.

본 논문에서는 조세채권확보를 위하여 그 합리성과 정당성이 결여되어 있는 현행 국세기본법상 과점주주의 제2차 납세의무제도와 주주의 권리만 강조하고 의무나 책임은 회피하는 현행 상법상 주주유한책임의 원칙을 고찰하여 세법과 상법간의 법적 경합의 문제점을 최소화할 수 있는 방안을 모색하고, 과점주주의 제2차 납세의무제도가 합리적이고 정당성 있는 조세징수제도로 정착될 수 있는 방법은 무엇인지 문헌연구를 통하여 종합적으로 살펴보고자 한다.

8) 헌법재판소는 “과점주주에 대한 제2차 납세의무제도의 입법목적을 보면, 비상장법인의 대부분이 소규모의 폐쇄회사들로서 회사의 경영을 사실상 지배하는 과점주주는 회사의 수익을 자신에게 귀속시키고 그 손실을 회사에 떠넘김으로써 회사의 법인격을 악용하여 이를 형해화시킬 우려가 크므로 이를 방지하여 실질적인 조세평등을 이루려는데 있으므로 그 합리성이 인정된다”고 한 결정이다(헌법재판소결정 1997. 6. 26. 선고 93헌바49).

제2절 연구의 범위와 방법

본 연구는 설명한 바와 같이 현행 상법과 세법의 법적관계에 있어서 상법상 주주유한책임의 원론적 고찰과 더불어 세법에서 규정하고 있는 과점주주의 제2차 납세의무제도의 문제점과 개선방안을 모색하여 제2차 납세의무제도의 본래의 취지를 살리고 납세자의 권익보호에 기여하고자 하는 것에 그 목적을 두고 있다.

본 연구의 논점을 명확히 하기 위하여 현행 국세기본법 제39조에 규정되어 있는 출자자의 제2차 납세의무 중, 주식회사 과점주주의 제2차 납세의무와 상법상 주주유한책임에 관한 이론정리를 총체적인 연구의 범위로 하였다.

본 연구는 5장으로 구성하였고 그 내용은 다음과 같다.

제1장 서론은 과점주주의 제2차 납세의무와 주주의 유한책임에 대한 연구의 목적과 범위 및 방법을 서술하였다.

제2장은 상법상 주주유한책임의 의의와 기능, 상법과 세법의 법적관계, 주주유한책임의 원칙이 갖고 있는 문제점을 파악하고 주주유한책임의 원칙을 제한하는 현행 규정들을 살펴보았다.

제3장은 제2차 납세의무제도의 일반이론으로서 법적성격과 이론적 근거 등을 알아봄과 동시에 국세기본법상 과점주주의 제2차 납세의무제도의 규정과 해석을 살펴보았다.

제4장은 과점주주의 제2차 납세의무의 문제점과 개선방안으로 주주의 투자목적이 단순투자인 경우와 단순투자가 아닌 경우로 크게 나누어 과점주주의 제2차 납세의무제도의 법적 정당성을 찾을 수 있는 개선방안을 제시하였다.

제5장은 본 연구 결과를 요약하고 연구과정에서 주어진 결론을 종합적으로 제시하였으며, 연구의 한계점과 앞으로의 연구방향도 제시하였다.

본 논문의 연구방법은 사회과학분야의 연구방법으로 이용되고 있는 방법 중 문헌적 연구방법을 채택하였고, 본 연구와 관련된 국내·외의 단행본, 연구논문, 연구보고서, 정기간행물, 판례 등을 참고하였다.

제2장 상법상 주주유한책임의 원칙과 제한

제1절 상법과 세법의 법적관계

상법상 유한책임제도(상법 331조, 279조 1항, 553조)는 출자자에게 위험부담을 경감시켜 줌으로써 폭넓은 투자가 이루어질 수 있게 하여 회사의 성장·발전을 도모하는데 있다. 그러나 유한책임만 있는 출자자 중에서 법정된 요건을 충족한 자가 회사의 조세채무에 대하여 제2차 납세의무를 지우고 있는 세법상 국세기본법 제39조(출자자의 제2차 납세의무)의 규정은 주식회사·유한회사의 과점주주 등과 합자회사의 유한책임사원의 유한책임의 원칙과 상충되는 것으로 중대한 예외라 할 수 있다.

상법과 세법은 별개의 법역에 포함되어 그 목적과 독립성 및 자주성에 이르기까지 일치되는 점은 없으나, 그 대상이 경제인(개인기업 및 법인기업)이라는 점과 공적·사회적인 질서유지라는 점에 있어서는 일치 된다⁹⁾. 즉 상법은 민법과 더불어 국민의 사적관계를 규율하는 기본법이지만, 민법은 비영리 목적의 일반국민을 대상으로 하는 반면, 상법은 영리를 목적으로 하는 국민인 기업(상인)을 대상으로 한다는 점에서 다르다. 한편으로 세법은 공법으로서 넓게는 행정법영역에 포함되지만 국세법과 지방세법으로 분류되며, 헌법 제38조에 근거하여 국민의 납세의무를 원활히 이행하기 위하여 제정된 법이다(국세기본법 제1조). 국세는 국세기본법 제2조에 의하여 소득세법·법인세법·부가가치세법·상속세 및 증여세법·개별소비세·주세·인지세·증권거래세·교육세·교통세·농어촌특별세·종합부동산세 등으로 분류되고, 지방세는 헌법 제59조 및 지방자치법 제126조에 의거하여 지방자치단체가 부과하는 수종의 조세로 규정되어 있다. 즉 소득이 있는 곳에는 반드시 조세가 발생한다는 말이 있듯이, 조세는 국민의 경제활동과 밀접한 관계를 맺는다. 이점은 국민의 경제활동이라는 점에서 상법과 세법은 일치하는 면이 있다¹⁰⁾. 또한 세

9) 서성호, “기업회계와 세무회계 및 세무조정에 관한 고찰”, 「기업법연구(제22권 제2호)」 한국기업법학회(2008) pp.208-217 참조.

법은 국세기본법 제1조에서 「국세에 관한 법률관계를 확실히 하고, 과세의 공정성을 도모하며, 국민의 납세의무의 원활한 이행에 기여」 하고자 한다는 입법취지를 명확히 밝히고 있다. 이는 세법은 “조세법률주의”와 “조세공평주의”를 최고의 이념으로 삼고 있는 것을 의미한다. 그러나 조세원의 근간이 되는 기업이 유지되고 발전되지 못한다면 조세의 발전적인 측면은 기대하기 어렵고 그 이념 또한 탁상공론에 지나지 않을 것이다. 따라서 세법의 기본이념의 바탕에도 기업의 유지와 발전이라는 사상이 기초되어 있는 것으로 볼 수 있고, 이점은 상법의 이념과도 일치되는 것이라 할 수 있다¹¹⁾.

한편, 전근대적인 사회에 있어서는 사법과 공법(특히 행정법적인 영역)의 법적 경합에 있어서는 상시 공법 우선주의적인 경향이 우세하게 나타나, 공법이 사법의 상위법적인 지위를 차지하는 것으로 입법해석하려는 경향이 강하였다. 따라서 이러한 사회에서 기업회계와 관련된 상법과 세법간의 법적 경합을 정리함에 있어서는 사법영역에 포함되는 상법보다 공법영역에 포함되는 세법을 우선시하려는 경향이 우세하였을 것으로 보이나, 이 경우에 있어서도 사실상 상법상 기업회계와 관련된 제반규정 그 자체에는 공법적인 성향이 내재되어 있는 것으로 풀이되어¹²⁾ 기존 세법의 제·개정 및 실무에 있어서도 상법의 관련규정이 무시되지 않고 존중될 수밖에 없었던 것으로 이해되고 있었다¹³⁾. 그러나 사회가 선진화·민주화되어 감에 따라 민생과 관련된 공법의 영역에서 대민서비스개념이 새로 도입되고, 민생에 주된 역할을 담당하는 사법과의 법적경합에 있어서는 공법우선주의가 철회되기 시작하였다. 그러므로 이러한 상황에서의 상법과 세법간의 법적경합에 관한 논의에 있어서는 민생

10) 서성호, 상계논문· pp.208-217 참조.

11) 서성호, 상계논문· pp.208-217 참조.

12) 서돈각·김표진·김종현, 「신상법통람」 법통사(1964) p.43.

13) 우리나라의 경우는 상법의 규정 중 회계 관련규정은 공적성향 즉, 국가주도적인 경향이 강하여(과거 기업회계기준의 제정 및 공포는 재정경제부소관이었던 점) 공법인 세법의 제·개정에 있어서도 이를 존중해야 한다는 입장을 고수하였다. 그러나 1998년 이후 기업회계기준을 관리하는 담당부서가 비록 재정부령에 의한 것이라 할지라도 재정정부 산하 민간주도인 한국회계기준원으로 이관되었기 때문이다(서성호, 상계논문· pp.207-217 참조).

경제의 기본법인 상법의 제반규정과 사상이 세법상 제도개선 및 해석에 있어서 우선되어야 하며 또한 존중되어야 함은 당연할 것이다¹⁴⁾.

제2절 주주유한책임의 의의와 기능

1. 주주유한책임의 의의

상법상 주주는 자신이 인수한 주식을 한도로 해서만 회사에 대해서 책임을 지는 유한책임을 대원칙으로 하고 있다. 즉 주주는 영업상 발생한 이익에 대해서 자신이 보유하고 있는 주식을 한도로 해서만 배당을 받을 수 있으며, 회사가 영업상 입은 손해에 대해서도 전혀 책임을 부담하지 않는 것을 원칙으로 한다는 것이다. 주식회사의 자본은 주식으로 균일하게 분할하여 사원의 지위(지분)의 단위로 하고, 사원은 각자 인수한 주식의 가액을 회사에 대하여 납입할 의무를 부담할 뿐 회사채권자에 대한 책임은 회사에 있으며, 주주는 아무런 책임도 부담하지 아니한다¹⁵⁾. 따라서 주식회사의 주요 특색은 자본·주식·주주의 유한책임(소유와 경영의 분리) 등으로 정의 될 수 있다.

이와 같이 주주의 유한책임은 주식회사의 법률적 특색중 하나인 것이고 주주는 회사에 대하여 주식의 인수가액의 전액을 납입할 책임을 지는 것이다(상법 295조, 303조, 305조, 421조). 여기서 납입은 회사설립 전 또는 신주발행 전에 전액납입 되어야 함을 의미하므로, 주주의 의무가 아니라 주주가 되기 전의 주식인수인으로서의 의무인 것이다. 즉 납입에 의하여 원시적으로 주주가 된 자나 주식을 승계취득한 자는 이후 회사나 회사채권자에 대하여 아무런 책임을 지지 않기 때문에, 주주의 유한책임이란 주식인수인의 납입의무에 불과하다고 보는 견해가 있다¹⁶⁾. 따라서 주주유한책임의 의의에는 두 가

14) 서성호, 상계논문·pp.208-217 참조.

15) 서성호·윤주환, 상계서·p.138.

16) 최기원, 「상법학신론(상)」 박영사(2006) p.530.

지 해석이 필요하다. 하나는 주식의 인수가액을 한도로 하는 책임이라는 것은 주식인수인으로서 출자할 한도를 뜻하는 것이며, 전액납입주의를 취하는 현행 상법(295조, 305조)하에서는 인수가액의 전액을 납입한 후에 주주가 되므로, 주주로서는 이미 이행한 출자액이상의 아무런 책임도 회사에 대하여 부담하지 않는다는 것이다. 즉 주주유한책임은 주식인수인의 뜻을 가지는 광의의 출자자라는 의미로 쓰이고 있는 것이다. 그러므로 주식회사제도에서 주주가 된 후에는 회사에 대하여 유한책임사원(유한회사)이 일정한 경우에 부담하는 추가출자의 부담도 없으므로 어찌 보면 유한책임이 아니라 무책임의 상태가 되는 것이다. 다른 하나는 여기서 유한책임은 회사에 대한 책임을 가리키는 것이고, 회사채권자에 대하여 주주는 전혀 직접이든 간접이든 책임도 지지 않는다는 것이다. 이는 합자회사의 유한책임사원이 회사채권자에게 대하여 직접유한책임(상법 279조)을 지는 것과 전혀 그 성질을 달리하는 것이다¹⁷⁾.

주주는 주식회사의 실질적인 소유자이지만¹⁸⁾, 주주유한책임에 근거한 “소유와 경영의 분리”라는 주식회사제도의 특수성으로 인하여 회사의 경영에 직접적으로 참여할 수는 없다. 다만, 소유자로서의 주주의 의견은 주주총회를 통하여 회사경영에 반영되어진다. 그러므로 주주는 회사의 경영에 간접적으로 참여할 수 있도록 상법상 법제화되어 있는 것이다. 따라서 상법 제401조의2(업무집행지시자 등의 책임)에 규정된 자와 관련되지 않는 한, 주주는 경영책임을 지지 아니하고 투자주식을 한도로 유한책임을 부담하는 것이며, 이러한 경우에 주주유한책임은 주식회사의 기본원리로 작용하게 되는 것이다¹⁹⁾.

17) 손주찬, “주주의 무한책임”, 「법조(25권)」(1976) pp.1-2.

18) 주주를 주식회사의 소유자로 볼 것인지 아니면 단순한 채권자의 일환으로 볼 것인지에 관하여는 전통적인 입장의 이론 전개에서는 ‘주주주권론’과 ‘주주채권자론’의 대립으로 나타나 있었으나, 이러한 논의는 근래 Corporate Governance이론의 근간을 이루며 발전되어 각국의 회사법관련 제도개선에 큰 영향을 미치고 있는데, 대개 미국형과 독일형의 대립양상의 구도를 보이고 있다[同旨: 서성호, “최근 상사법제 개선에 관한 비판적 고찰과 한국형 코퍼레이트 거버넌스론이론”, 「산업경제연구(제20권 제4호)」(2007) p.1767 참조].

19) 서성호·이계원, “정기주주총회 의결권에 대한 임시주주총회의 변경·취소결의안의

2. 주주유한책임의 기능

주주유한책임의 원칙이란 주주는 회사의 내부관계는 물론이고 외부적으로도 회사의 채권자에 대하여 아무런 책임을 부담하지 않는다는 것으로서, 이는 주식회사와 같은 물적회사에 있어서 회사와 주주의 재산을 분리하여 주주를 보호함으로써 주식의 자유로운 거래를 통하여 거대자본의 형성을 가능하게 하여 주식회사제도를 발전시키고자 하는 것이다.

주주의 유한책임은 주식회사제도(유한회사제도를 포함)의 기본적인 특질 중의 하나이다. 유한책임제도가 적용되지 않는 개인기업의 투자자(합명회사 및 합자회사의 무한책임사원을 포함)의 경우에는 사업을 실패하게 되면, 출자자인 개인이 출자한 재산뿐만 아니라 개인재산도 채무변제 대상재산이 되어 위험을 부담하지만²⁰⁾, 주식회사의 출자자인 주주는 사업을 위하여 투자한 재산(주식납입금)을 한도로 더 이상 책임을 지지 않는다. 이러한 주식회사제도의 주주유한책임제는 출자자에게 위험부담을 경감시켜 줌으로써 폭넓은 투자가 이루어질 수 있게 하는 여건을 만들고, 주식의 동질성을 보증하는 것으로부터 다수의 투자가가 참가하는 주식시장을 성립시킬 수 있다는 장점으로²¹⁾나타나고 있으며, 이것이 오늘날 많은 영리기업이 주식회사의 형태를 선호하는 가장 큰 이유의 하나가 된 것이다²²⁾.

주식회사제도에서 궁극적으로 경영에 관한 통제권한을 가지고 있는 주주가

효력과 세법상 이에 관한 해석력의 한계”, 「기업법연구(제22권 제3호)」 한국기업법학회(2008) p.90-91.

20) 이는 사원전체가 무한책임사원으로만 구성되어 있는 합명회사나 사원의 일부가 무한책임사원으로 구성되어 이러한 사원만이 인적보증책임을 지는 합자회사 등의 경우와도 합치된다.

21) 金本良嗣·籾田友敬, “株主の有限責任と債權者保護”, 「會社法の經濟學」三輪芳朗·神田秀樹·柳川範之編, 東京大學出版會(1998) p.191.

22) 2009년 말 현재 우리나라의 총 법인 419,420개 중 주식회사는 95.20%인 399,324개로 집계됨(국세청, 전제서·p.461). 주식회사는 처음부터 대규모 기업으로 성장할 수 있는 제반 입법조치가 마련되어 있음으로 경영일선에서는 과시적인 효과를 거둘 수 있다는 장점에서 주식회사제도를 선호하는 또 다른 이유이다.

사업실패에 따른 위험부담이 없다는 것은 채권자와의 관계에서 잠재적인 이해대립을 낳는 중요한 문제로 작용되고 있으며, 특히 실질적으로 소유와 경영이 분리되어 있지 않는 기업에 있어서는 더욱 그러하다. 따라서 이러한 경우에는 실정법상 채권자에 의해 법인격 부인의 법리가 주장될 수 있는 토대가 마련되어 있고, 또한 이를 주장할 수 없는 여건의 회사에서는 현행 상법상 업무집행지시자 등의 책임을 규정한 상법 제401조의2를 근거로 책임을 추궁할 수 있게 되어있다. 그러나 회사와 관련된 채권자의 종류는 다양하여 모든 채권자들이 공히 자기의 채권확보를 위하여 그러한 법리 및 제정법을 활용하여 주주에게 책임을 추궁할 수 있는 것은 아니고, 책임추궁을 할 수 있는 경우에도 실정법상 법리의 적용은 극히 제한적이고 협소하며, 또한 제정법 적용의 경우에는 입증의 어려움이 가중되어 채권자에게 불리하게 작용될 수밖에 없는 실정이다.

이처럼 주식회사의 경우에는 주주유한책임으로 인하여 주주에게 직접 책임을 부과시켜 채권자를 보호한다는 것이 실질적으로 어렵다고 보기 때문에, 법제정 당시부터 입법자들은 “소유와 경영의 분리”라는 주식회사의 또 다른 특징을 고려하여 회사의 경영과 감독 등 경영에 직접적으로 관여하게 되는 이사와 감사(감사인을 포함)의 경영책임과 감독·감시책임을 강하게 추궁하는 것으로부터 채권자를 보호하는 방식으로 채택한 것이다²³⁾.

주주유한책임은 회사에 대하여 자기가 인수한 주금액을 한도로 출자의무를 지고, 그 이외의 어떠한 책임도 없으며, 회사채권자에 대해서도 직접적인 책임을 지지 않는다는 것을 뜻 한다²⁴⁾. 그러므로 주식회사는 구성원인 주주로부터 완전히 독립하여 주주의 변동이나 개성이 회사의 존재 및 경영에 아무런 영향을 미치지 못하므로 기업의 유지에 적합한 회사형태인 것이다²⁵⁾. 또한 주식회사는 사원의 퇴사제도가 없기 때문에 그 주식의 양도에 자율성을²⁶⁾ 부

23) 서성호·김진환, “주주의 유한책임과 채권자보호에 관한 고찰”, 「기업법연구(제24권 제3호)」 한국기업법학회(2010) pp.134-135.

24) 손주찬, 「상법(상)」 박영사(2004) p.542.

25) 최기원, 전게서·p.531.

26) 주식의 양도는 특별히 정관이 정하는 바에 따라 이사회 의 승인을 얻도록 하는 경우(상법 335조 1항 단서)를 제외하고 사실상 자유이다.

여하여 주주는 언제든지 주식의 양도로써 투자자본을 용이하게 회수할 수 있고, 투자의 안전성이 보장되어 주식투자의 비용을 보전할 수 있게 된다. 그리고 주주는 회사의 경영에 참여하지 않아도 이익배당(상법 462조)을 받을 수 있다는 이점이 있다.

주식회사의 자본은 소액으로 분할된 주식으로 나타나기 때문에 유동자본을 흡수하기 용이하여 대자본을 형성하기 쉽고 기업의 위험을 분산하는 효과가 있다. 한편으로 유한책임은 분산투자를 유도하는 기능을 가지고 있어 이에 따라 분산투자를 하게 되는 주주는 각각의 기업에 대한 투자가 소액일 수밖에 없으므로, 이를 감시할 인센티브가 없어지게 되고 주주가 투자하는 투자액의 정도는 위험을 반영한 것이기 때문에 자본을 필요로 하는 회사의 경영자는 보다 효율적으로 투자된 자본을 활용하여 경영을 할 수 있게 된다. 따라서 궁극적으로는 경영자에 대한 감시비용을 절감할 수 있게 된다는 것이다. 재언하면 어떤 주주의 재산가액이 크다면 재산가액이 작은 다른 주주가 채권자로부터 책임을 추궁당하는 정도가 적게 되는 반면, 자신이 책임을 추궁당하는 정도가 클 수밖에 없는 주주는 항상 다른 주주의 자산의 대소나 증감을 감시할 필요가 있겠지만, 유한책임제도의 경우에는 이러한 감시가 필요 없기 때문에 감시비용이 감소하게 된다는 것이다²⁷⁾. 이와 같이 주주의 유한책임원칙은 경영진이나 대주주를 감시할 필요성을 감소시킬 뿐만 아니라, 주식의 자유로운 양도를 촉진함으로써 경영자들로 하여금 효율적으로 행동하게 할 인센티브를 부여하고, 기업의 가치에 관하여 추가적인 정보를 시장가격에 반영할 수 있도록 만들어 주며, 한편으로 투자자에게 효율적인 분산투자를 가능하게 하고, 투자자로 하여금 최적의 투자결정을 촉진시키는 등 많은 기능을 하고 있다는 평가를 받고 있다²⁸⁾.

27) Easterbrook & Fischel, Limited Liability and Corporations, 52 U. Chi. L. Rev., (1985) p.89-97.

28) 김원규, “주주의 책임에 관한 소고”, 「상사판례연구(제20집 제3권)」(2007) p.270.

제3절 주주유한책임에 관한 고찰²⁹⁾

1. 주식회사와 주주·주주총회의 관계

주식회사는 현행 상법상 인정되는 4종류의 회사³⁰⁾ 중에 특히 사단성과 법인성이 뚜렷하게 나타나는 형태의 회사로서 주식으로 세분화된 일정한 자본을 가지고, 모든 사원(주주)이 주식인수가액을 한도로 하여 출자의무를 부담할 뿐 회사의 채무에 대하여 사원은 아무런 책임을 지지 않고, 회사재산만으로 책임을 지는 대표적인 물적회사라는 것이 강학상 일반적인 견해이다. 즉 주식회사는 사단형태의 공동기업의 일종으로 설립에서부터 법인성이 인정됨에 따라 스스로 권리와 의무의 주체가 되고(모든 종류의 회사형태와 동일), 그 법인설립의 기초가 되는 물적재원의 투자를 담당하게 되는 주주는 각자가 약속한 자본납입책임 이외에 회사에 대하여 다른 책임은 없고, 또한 법인의 행위로 인하여 제3자(채권자)에 대해서 아무런 책임을 지지 않는다는 점(주주유한책임성)을 특색으로 하는 회사형태인 것이다.

유한회사의 경우도 사원의 유한책임성에 관하여는 주식회사와 같다고 하겠으나, 사원이 직접 회사의 경영을 담당하는 기관을 구성하게 되는 점에서 주식회사의 경우와는 다르다. 즉 주식회사는 유한회사를 포함한 다른 유형의 회사와는 달리 그 탄생에서부터 불특정다수의 주주(투자자)를 예견하고 있기 때문에 전문경영인에게 회사경영을 담당하게 하는 방식의 일명 소유와 경영이 분리되는 방식의 기관구성 체계(타 기관에 의한 경영방식)를 갖추도록 법제화되어 있는 것이다.

소유와 경영의 분리라는 주식회사의 기관구성의 특성을 들어 주주유한책임을 설명하려는 견해³¹⁾ 지배적이나, 이는 사원으로 구성되는 기관이 회사경

29) 이 절은 본인의 박사학위 전제논문으로 공동 연구하여 기 발표한 논문 [서성호·김진환, “주주의 유한책임과 채권자보호에 관한 고찰”, 「기업법연구(제24권 제3호)」 한국기업법학회(2010)]를 전면적으로 수용하고 있음을 밝혀둔다.

30) 주 1 참조.

영을 직접 담당하면서도 사원의 유한책임성이 인정되는 유한회사의 존재를 동시에 설명할 수 없게 됨에 따라 한계를 보인다. 따라서 이 경우는 회사의 기관을 중심으로 한 법인성과 물적 특성을 들어 설명하는 것이 바람직하다고 생각한다. 그러나 이러한 경우에도 현행 상법상 법인의 기관으로서 주주총회(사원총회)의 경우에는 타 기관(이사회)의 구성원의 책임을 묻는 것과는 달리, 그 구성원(주주)의 책임까지도 부정되어 있다는 것이다. 즉 현행 법제의 구성이 법인 스스로가 직접 의사결정을 내릴 수 없으므로 주주총회(사원총회)라는 기관을 두어 이를 대신하여 구성된 것으로 파악된다. 그 기관의 행위 결과에 따라 구성원으로서 책임이 발생될 여지가 있음에도 불구하고, 지금까지 이 부분에 관하여는 주주유한책임의 원칙에 묶여 더 이상 논의가 진전되지 못하여 한계점으로 나타나고 있다. 이하에서는 이를 이론적으로 좀 더 구체화시켜 보려고 한다.

가. 주식회사의 기관구성

회사는 법인격이 부여된 단체로서(상법 169조, 171조) 독자적인 권리능력을 갖지만, 개인기업과는 달리 회사가 직접 활동할 수 없기 때문에 활동의 기초가 되는 조직으로써 기관(Organ)구성을 필요로 하게 된다. 대륙법계에 기초된 경우의 주식회사의 기관은 당초 프랑스혁명 이후 삼권분립의 정치사상의 영향³²⁾에 의하여 회사의 내부적 의사결정기관인 주주총회, 업무집행기관인 대표이사, 감독기관인 감사 또는 감사위원회 등의 형태로 기관구성이 설계되었다.

이러한 형태의 주식회사 기관구성은 독일인 헤르만 뢰슬러(Hermann Rösler)에 의해 만들어진 “뢰슬러商法草案”에서 더욱 강화된 형태로 일본에 전래되었고, 1890년 일본의 舊商法 속에 뿌리를 내리게 되면서 우리나라의 법제(依用商法)에도 영향을 주게 되었다³³⁾. 이와 같은 주식회사의 기관구성은 제2차

31) 회사법학에 있어서 통설적인 견해이다.

32) 최기원, 「신회사법론(제12대정판)」 박영사(2005) p.410.

세계대전이 끝난 1948년 이후 일본상법의 대대적인 개정과정에서 영·미법상의 제반제도를 도입하는 가운데, 특히 이사회제도의 도입으로 크게 변천되어 독자적인 모델로 재탄생하게 되었다. 즉 독일형의 주식회사기관은 주주총회를 중심으로 경영과 감독을 분리하는 방식의 3기관구성 체계를 갖추고 있으나, 경영기관인 이사와 감독기관인 감사가 수평·대등한 관계에 있지 아니하고 감독기관인 감사가 회의체기관으로서 감사회를 구성하여 하부기관이자 경영기관인 이사를 감독하는 수직적인 기관구성 체계를 갖추고 있다. 이에 반하여, 영·미의 경우는 감사와 경영과 분리되어 경영을 감독한다는 것은 감사의 실효성이 떨어진다는 생각으로부터 경영기관을 회의체로 만들어 이사회를 구성케 하고, 이사회 안에 감사를 담당하는 이사(감사위원)를 두는 방식으로 주주총회와 이사회라고 하는 2기관구성 체계를 갖추고 있다.

그리고 일본의 경우에 출발은 독일형에 근접하였지만, 완전한 독일형으로 볼 수 없는 삼권분립형(이사와 감사의 수평·대등기관성의 인정)으로 도입된 후 경영기관으로 영·미 형태인 이사회제도가 추가로 도입되는 등으로 독자적인 모델을 형성하게 되었다고 할 수 있다³⁴⁾. 이러한 일본의 주식회사 기관구성 체계는 1962년 우리의 상법제정과 1990년대에 들어와 제정되기 시작한 중국회사법에 큰 영향을 미치게 된 것으로부터 아시아법계(제)³⁵⁾ 형성의 새로운 장을 열게 되었다.

33) 서성호, 「株式會社における監査役制度の研究」學博士學位論文(早稻田大學・2001年2月) p.1.

34) 奥島孝康, 「西北からの旅人」成文堂(2010) pp.28-30. 奥島孝康 교수는 본서에서 “주식회사의 기관구성과 그와 관련해서 생각해 볼 때 독일인의 경우는 생각한 후에 달린다고 하는 관념론에 빠져있고, 영국인은 걸으면서 생각한다고 하는 경험주의에 바탕을 두고 있는 것으로 파악할 수 있다. 따라서 영국과 미국의 경우는 경영에 관여하지 못하면 감사를 할 수 없는 것으로 생각하게 되는 반면, 독일의 경우는 감사가 경영에 관여해서는 안 된다고 보는 것이 일반론적인 생각이다. 그러나 현행 일본의 시스템은 영·미법의 시스템에 가까워지고 있는 현상을 보이고 있는데, 이는 감사가 결과적으로 경영의 중심에 있어도 어쩔 수 없는 일이며, 감사가 경영의사결정에 직접 관여할 수는 없지만 이사회에 반드시 출석하는 등, 오히려 경영에 관여함으로써 확실히 업무감사를 실행해 나가야한다고 보는 경향이 강하게 나타나고 있다”고 한다.

35) 서성호, “회계감사인의 법적책임에 관한 연구”, 「기업법연구(제15집)」 한국기업법학회(2003) p.37; 서성호·윤주한, 전게서·p.172.

이처럼 주식회사의 기관은 독일법 혹은 영·미법 내지 아시아법계(제)에 있어서 주주총회를 중심으로 2원적 또는 3원적인 구성 체계를 갖추는 것으로 출발하여, 경영의 효율성과 투명성을 담보하기 위한 차원에서 그 권한분배와 책임론을 중심으로 한 지배구조개선론(코퍼레이트 거버넌스이론)의 일환으로 논의가 전개·발전되고 있으나, 기관의 권한분배에 관한 문제와 별도로 책임론에 있어서는 이사·이사회, 감사·감사회, 감사위원회, 회계감사인에게 집중되어 있을 뿐, 주주·주주총회와 관련된 논의는 의외로 정체되어 있는 것으로 보인다.

이는 상술한 각국의 어느 법제에 있어서도 주식회사의 기관으로서 주주총회는 회사의 최고 의사결정기관으로 존재함을 부인하지 않고 있지만, 주주유한책임의 원칙과 관련하여 주주는 주주총회를 통하여 간접적으로 회사경영에 관여할 뿐이고 직접적으로 회사경영에 관여하지 않는다는 생각으로 일관되어 왔기 때문인 것으로 이해할 수 있다. 과연 주주는 회사의 경영과 전혀 무관하고, 주주총회는 최고 의사결정기관이라고 하면서도 간접적으로만 경영에 영향을 미칠 뿐이고 실질적·직접적으로 경영에 영향을 미치지 아니하는 기관이라고 단정 지을 수 있는 것인지 의문이다.

나. 주주의 실체분석

주주주권론 혹은 일본의 민법이론·회사법론에서 주주는 주식회사의 실질적인 소유주로 본다. 그러나 주주가 회사에 투자하게 되는 이유는 일반적으로 이익배당을 받기 위함은 물론이고 주가변동에 따른 주권시장의 시세차익을 얻는 것에 주안점을 두는 단순투자인 경우와, 회사경영에 관심을 갖고 경영권참여를 목적으로 투자가 이루어지는 경우로 크게 대별된다. 전자의 경우에는 대부분 공개회사의 경우에만 나타나는 반면, 후자의 경우에는 공개회사 뿐만 아니라 비공개·폐쇄회사의 경우에도 나타난다. 한편으로 생각하면 전자와 같이 주주가 회사의 경영에는 관심이 없고 주가변동에 따른 시세차익만을 목적으로 하는 단순투자의 경우에도 주주를 회사의 소유권자로 보는 주주

주권론 또는 민법이론·회사법론에 의한 설명은 한계가 있다고 본다. 즉 회사경영에는 관심이 없고 투자에 따른 수익에만 관심을 갖는 자를 단순히 주식을 소유한 것에 기인하여 회사의 실질적인 소유주로 보는 것은 무리가 있으며, 오히려 이런 경우는 증권시장의 활성화 또는 법인성에 기인하여 주주도 회사채권자와 동일한 회사의 중요한 이해관계자일 뿐이라고 설명하는 주주채권론(사원권부인론, 주식채권론, 주식회사재단론)의 견해가 타당하다고 생각된다. 따라서 이런 경우는 주주유한책임의 원칙이 문제될 수는 없고, 주주책임론의 전개 또한 무의미하다. 그러나 후자의 경우처럼 주주가 회사경영에 관심을 가지고 경영권참여를 목적으로 투자하는 경우는 당해 주주가 이사로서 경영참여를 구상하는 경우와는 별도로 주주총회만을 통한 경영참여를 구상하고 있다면, 주주유한책임에 관하여 새로운 문제로 인식하고 재론의 여지가 충분히 있을 것으로 생각한다.

주주가 갖는 주주권은 강학상 크게 주주 자신을 위하여 행사하게 되는 자익권과 주주 공동의 이익을 전제하여 회사를 위하여 행사하게 되는 공익권으로 분리되는데³⁶⁾, 특히 공익권에 포함되어 공익을 대변하는 주주의 권리는 의결권의 행사이다. 이러한 의결권은 주주가 가지는 기본권으로서 주주총회를 통해서만이 행사가 가능하고, 의결권의 행사는 주주가 유일하게 회사경영에 참여할 수 있는 수단인 것이다. 따라서 상기 후자의 주주는 그 투자목적

36) 주식본질론에 의하면, 주식으로부터 발생하는 권리를 주주권이라고 하는 개념으로 종합하고, 그것을 자익권과 공익권으로 분리하는 것이 통설이다. 그러나 이에 대해서 공익권은 주주가 회사의 기관으로써 가지는 권리임으로 원칙적으로 회사를 위하여 사용하지 않으면 안 된다는 견해가 있는데, 이 견해에서는 먼저 성질이 다른 자익권과 공익권을 함께하는 주주권은 있을 수 없는 것이라는 주장(社員權否認論: 田中耕太郎, “機關ノ概念”, 「商法學特殊問題(上)」, pp.248-250)과 공익권은 주주가 된 자가 원시적으로 취득하는 공권이고, 주식의 본질은 이익배당청구권을 중심으로 하는 채권이라는 주장(株式債權論: 松田二郎, “株式會社の基礎理論”, p.178)이 제기되었다. 이러한 견해는 문제를 제기하였다는 공적은 인정되나, 그 생각에는 무리가 있으므로 현재는 지지받지 못하고 있다(鈴木竹雄, “共益權の本質”, 「商法研究Ⅲ」, pp.248-250). 오히려 공익권은 소유권의 관리기능이고, 자익권은 수익기능으로 설명하는 견해가(大隅健一郎, “いわゆる株主の共益權について”, 「商事法研究(上)」, p.246) 명쾌할 수 있다[龍田節, 「第5版·會社法」 有斐閣(1995) p.139]. 이처럼 주주의 권리로서 자익권과 공익권을 어떻게 분리·설명해야 할 것인지에 관하여 일본의 통설도 의견이 일치되지 못하고 있다.

이 회사경영권참여에 있으므로, 이를 바꾸어 말하면 의결권 행사를 통하여 주주총회를 장악하려는 것이 주된 목적일 수 있다.

주주총회는 주주만으로 구성되고 회사의 중요한 사항을 결정하는 회사의 필요적·상설기관이지만³⁷⁾, 주식회사의 여타 기관과는 달리 주식 수에 따른 주주의결권을 기초로 한 지배원리가 작용되는 기관으로서의 특색을 가지고 있다³⁸⁾. 따라서 주주의 투자 목적이 경영권참여에 있는 것이라면, 지배주주·대주주 또는 소수주주·소액주주이면서도 다른 소수주주·소액주주와 결합하여 주주총회의 의결에 영향을 미칠 수 있는 경우에 소기의 목적을 달성할 수 있게 되는 것이다. 그러므로 주주총회의 의결에 영향을 미칠 수 없는 수준의 주식을 소유한 주주의 경우도 주주주권론 또는 민법이론·회사법론에 의해 회사의 실질적인 소유주로 해석하는 것은 무리이다.

이와 같이 주주의 투자 목적이 경영권참여에 있는 경우라도 결국은 지배주주·대주주 또는 소수주주이면서도 다른 소수주주와 결합하여 주주총회의 의결에 영향을 미칠 수 있는 경우에만 주주주권론 또는 민법이론·회사법론에 의하여 회사의 실질적인 소유주주로 보고, 그 외의 주주는 주주채권론(주주를 회사의 소유주로 보지 않는 기타 모든 학설을 포함)에 의한 회사의 채권자와 같이 취급하는 것이 옳을 것이다.

37) 주주총회가 필요적기관이라는 점에는 학설의 이견이 없으나, 상설기관이라는 점에는 의견이 대립되고 있다. 주주총회는 사실상 회의체기관이고 총회가 소집되어 개최될 때 한하여 상설됨으로 현실적인 상설기관성은 인정된다고 볼 수는 없겠으나, 주주총회에 주식회사의 최대 기관성이 부여되는 점을 고려해 볼 때 추상적인 의미에서의 상설기관으로 파악하는 것이 옳다고 생각한다[同旨: 정찬형, 「제12판·상법강의(상)」 박영사(2009) p.758 ; 이철송, 「상법강의(제6판)」 박영사 (2005) p.448 ; 이기수, 「기업법(개정판)」 세창출판사(2004) p.507 등. 反對: 최기원, 전계서(신회사법론)·p.415 ; 손주찬, 「상법(상)(제15보정판)」 박영사(2004) p.698 등].

38) 주식회사의 대표적인 경영의사결정기관인 이사회는 구성원인 이사 자체에 의결권이 주어지고, 의안에 반대하는 경우는 회의록에 반대의사를 명확히 기재하도록 되어있으며, 감사의 경우도 복수로 선임된다 하더라도 각각의 감사는 스스로 독립성이 확보되어 있는 것이다. 즉 이들 기관은 사람이 중심을 이루고 있으나, 주주총회는 모든 권리가 사람으로서의 주주이기보다는 주식수를 기초로 권리행사가 진행되는 까닭에 주주는 대부분 지배주주와 대주주 및 소수주주와 소액주주의 양계구도로 나타나는 점에 차이가 있다.

다. 주주총회

(1) 주주총회의 실제분석

주주총회는 위에서 파악된 바와 같이 회사의 실질적인 소유주로 볼 수 있는 주주와 회사채권자의 지위에 지나지 않는 주주들로 구성되며, 제도상으로는 주식회사의 최고기관으로 존재한다. 과거 일본에서는 이론적으로 회사기관의 존재형식으로서의 주주총회와 그 활동형식에 기초하여 회의체로서의 주주총회를 구별하여 설명하려는 경향이 강하였고, 일본의 구상법상 주주총회의 권한은 광범위하여 강행법규 또는 공서양속에 반하지 않는 한 어떠한 사항도 결의할 수 있는 만능의 기관으로 여겨져 왔다. 그러나 현행 일본의 회사법체제에서는 회사법 또는 정관으로 정하는 사항에 한하여 주주총회의 결의가 가능한 것으로 되어있고(회사법 295조), 원래 주주총회의 권한이었던 것을 대폭적으로 이사회에 권한으로 이양시킴으로 인하여 외관적으로 주주총회의 권한이 축소되어가는 현상을 보여 왔던 것도 사실이다³⁹⁾. 하지만 현행 법제의 내용을 살펴보면, 회사의 기본적 변경사항(정관변경, 자본감소, 해산, 합병, 영업양도 등) 및 이사와 감사 등의 선임·해임에 관한 것은 여전히 주주총회의 결정권한으로 되어 있기 때문에 주주총회가 최고기관으로 존재한다는 것은 부정할 수 없는 입장이다⁴⁰⁾.

이처럼 주주총회는 주식회사의 최고의사결정기관으로 존재함에도 불구하고, 대규모주식회사에서는 실질적인 심의는 이루어지지 못하고 주주총회자체가 형식화·무기능화 되어가는 현상을 보이고 있다는 지적이 있다⁴¹⁾. 이러한 지적은 일반적으로 대다수의 주주가 투자·투기주주로서 회사경영에는 관심

39) 加美和照, 「新訂·會社法(第4版)」 勁草書房(1994) p.177. 이처럼 일본의 주주총회의 권한이 축소되기 시작한 것은 1948년 이후의 상법개정을 통하여 제도화 된 이사회와 전혀 무관치만은 않을 것으로 추정해 볼 수 있다. 이러한 경향은 우리나라의 현행 상법과 의용상법의 경우에도 같다고 할 수 있다(서성호·김진환, 전계논문·p.141).

40) 주주총회의 최고기관성에 관하여 완전히 부정하지는 않으면서도 다만, 형식적으로 최고기관성이 인정될 뿐이라는 견해가 있다(손주찬, 전계서·p.698).

41) 加美和照, 上掲書·p.178.; 加美和照, 「株主總會制度の實態と改善策」 商事法務 754號 p.2.

이 없고, 또한 복잡·전문화된 회사경영에 관하여 충분히 판단하고 비판할 수 있는 자료와 능력을 가지고 있지 못하며, 더욱이 근래에는 회사 간의 주식상호보유에 의한 법인주주화현상이 증가하고 있기 때문이라는 것 등을 이유로 들고 있다⁴²⁾. 이러한 주주총회의 형해화에 관한 지적과 그 이유는 최근 대규모주식회사의 주주총회에서도 나타나고 있는 현상으로 파악되나⁴³⁾, 이와 관련하여 그다지 논의가 일어나지 못하고 있다.

주주총회의 형해화 문제는 현행 주주총회가 법이 의도하는 본연의 기능에 합치되지 못하고 있음에 따라 주주총회의 활성화방안을 모색하는 차원에서 제기되는 것으로 이해할 수 있는데, 현재까지 주주총회의 활성화를 통하여 기업의 건전성과 투명성을 제고할 수 있다는 생각에 대하여 회의적인 입장이 주류를 이루고 있는 것 같다. 한편, 중견기업과 이보다 규모가 작은 중·소기업의 주주총회의 경우는 일반적으로 창업주인 오너가 대주주로서 직접경영에 참여하든지 또는 주주총회를 통하여 간접적으로 경영에 참여하는 형태를 취함으로써⁴⁴⁾ 주주총회의 형해화에 관한 문제를 제기할 여지가 없고, 이런 점

42) 加美和照, 上掲書・p.178, 上掲論文・p.2.

43) 금융감독원 전자공시시스템(<http://dart.fss.or.kr>)의 자료를 통해 우리나라 10대 그룹계열 기업집단에 속하는 각 대표기업의 최대주주 및 특수관계인의 주식소유현황을 살펴보면, 주식상호보유에 의한 법인주주화현상이 전체적으로 약30-35%대로 강하게 나타나고 있다. 그리고 경영권에 영향을 미칠 수 없다고 생각되는 소액주주(투자·투기주주로 판단)의 경우는 삼성전자 58.55%, 현대자동차62.1%, LG43.98% 등 평균 50%대이고, 직접경영권에 영향을 주리라고 판단되는 개인 또는 그룹총수의 지분율은 특수관계인을 포함하여도 많게는 10%, 적게는 1%를 넘지 못하는 것으로 나타나고 있다. 한편, 현대그룹계열 기업집단에 속하는 현대산업개발의 경우 미국의 템플턴자산운용이 17.43%의 주식을 소유하게 됨으로써 17.06%를 소유한 정몽규 회장을 제치고 단일최대주주가 되었다고 공시되었으나, 동 템플턴자산운용사는 경영권참여 목적이 아닌 일반투자 목적인 것으로 밝혀졌다(매일경제신문 2010년 7월16일 A22면).

44) 기업에 속하는 중·소기업의 주식소유관련에 관한 구체적인 자료를 확보·제시할 수는 없었으나, 이를 추리해볼 수 있는 자료로 중소기업청 중소기업조사통계시스템(<http://start2.smba.go.kr>)의 자료에 의하면, 비록 벤처기업에 해당되지만 2003년부터 2005년의 평균 창업자의 지분보유율은 50%이상인 조사대상 기업 전체13,301사 중 5,215사로 39%이고, 30%-49%는 3,816사로 28%, 29%이하는 33%로 집계되었다. 이 중 50%이하 소유의 경우는 국세기본법과 관련된 과점주주의 제2

에서 대규모 주식회사와는 대조를 보인다.

현행 법제상 주주총회는 상술한 바와 같이 회사의 소유주인 주주들로 구성되고 주식회사의 최고 의사결정기관으로서의 지위를 갖는데, 이는 주식회사의 법인성과 깊은 관련을 맺고 있는 것이다. 즉 주주총회에 최고 의사결정권한을 부여한 것은 실질적으로 법인인 회사가 스스로 의사결정권한이 있음에도 불구하고, 자연인과 달리 그러한 행위를 실행에 옮길 수 없기 때문에 법제상 마련된 조치이지만, 타 기관(이사 및 감사)과 회사와의 관계를 고려하여 법인인 회사가 주주총회에 최고 의사결정권한을 위임한 것으로 해석함이 자연스러울 것이다. 그러므로 주주총회와 회사의 관계는 그 구성원인 주주를 어떻게 파악할 것인지 연관 짓지 않고, 타 기관과 마찬가지로 회사와의 관계는 위임 관계에 있는 것으로 실체분석 되어야 할 것이다.

(2) 주주총회의 역할

주주총회는 주식회사의 최고 의사결정기관으로서 그 권한이 광범위하여 강행법규 또는 선량한 풍속과 사회질서에 반하지 않고 정관에 의하여 스스로 권한을 제한하지 않는 한, 회사의 기본조직과 모든 업무집행을 결정할 수 있으며 다른 기관을 구속한다. 이러한 권한이 부여된 것은 주주를 기업의 소유주로 간주하는 주주주권론이 제도도입기부터 지배적이었기 때문이다. 그러나 산업의 발달로 기업의 규모가 커지고 기업간의 경쟁은 날로 심화·복잡화되어 감에 따라 효율적 경영을 위하여 전문적 지식을 갖춘 경영인을 필요로 하게 되었고, 대규모회사의 경우에는 이들 전문경영인이 이사로서 회사경영을 주도하게 되었다.

이러한 기업사회적 현상을 반영하여 상법은 이사회에 권한을 강화하는 반면, 주주총회의 권한은 축소하여 주주총회는 상법 또는 정관에 정하는 사항에 한하여 결의할 수 있는 기관으로 정하였고(상법 361조), 이에 관하여 대법원은 “상법과 정관에 정함이 없는 다른 사항에 대하여는 주주총회가 결의를 하더라도 그것은 무효인 결의로서 이사 및 주주에 대하여 아무런 구속력을 갖지 못 한다”고 판시하였다⁴⁵⁾. 이후 상법개정에 있어서도 주주총회의 권한

차 납세의무를 회피할 목적이 있는 것으로 추정할 수 있다.

이었던 이사의 겸업승인권 등을 이사회에 권한으로 이양함으로써 주주총회의 위상은 더욱 축소되었다. 이러한 현상은 주주총회의 최고기관성을 부정하는 견해로 나타났으며, 주주를 회사의 채권자와 동일시하는 주주채권론 또는 주식채권론 등이 등장하였다.

그러나 주주총회는 여전히 주식회사조직의 기본구조를 결정하는 권한을 가지며, 실질적으로 회사를 지배하는 이사와 감사를 구속할 수 있는 선임권과 해임권을 가지고 있음은 물론이고, 정관변경을 통하여 그 권한을 강화할 수 있으므로 그 최고기관성이 부정될 수는 없다. 오히려 현행법의 내심은 주주총회의 역할에 기대하는 바가 크다 할 것이다. 즉 주주총회의 주된 권한은 상기한 바와 같이 회사의 최고 의사결정권한이지만, 부수적이고 당연한 권한으로서 이사의 직무수행을 감시하고 통제하는 권한도 가지고 있다는 점이다. 이사들의 직무수행을 감시·감독하는 기관으로 감사·감사위원회가 있지만, 이들 감사기관의 감사는 회사내부에서 수행되는 감사로서 그 목적은 주주총회에 보고하기 위하여 중점이 맞추어져 있고, 그 결과에 대한 최종판단은 결국 주주총회의 권한으로 되어있기 때문이다.

이러한 주주총회의 감시·감독에 관한 권한은 소유와 경영의 분리라는 주식회사의 특성에서 비롯된 것으로 본원적인 권한으로 이해되어지는데, 이러한 주주총회의 권한을 강화하여 오히려 기업경영의 투명성과 건전성을 확보하려는 법의 의도는 지난 개정상법에서도 잘 나타나 있다. 즉 1998년 개정상법은 종전의 소수주주권 행사요건을 대폭 완화하여 소수주주권 강화를 기하였고, 자본금(발행주식의 액면총액) 5억원 미만의 회사는 1인 또는 2인의 이사를 선임할 수 있는데(상법 383조1항 단서), 이사가 1인인 회사의 경우에는 사실상 이사회가 존재할 수 없으므로 이사회에 중요한 법정권한은 모두 주주총회의 권한으로 하였다.

이러한 상황에서 보면, 주주총회를 주식회사의 특질인 소유와 경영의 분리 원칙의 외관만으로 파악하여 회사경영의 변방에 있는 것으로 생각하는 견해는 잘못되었다고 할 수 있고, 동 원칙의 이면에 무게를 두어 주주총회의 역할에 대한 법의 의도하는 바를 생각하게 되면, 오히려 주주총회는 회사의 최

45) 대법원판결 1991. 5. 28. 선고 90다20084.

고의사결정기관으로써 존재함은 물론이고, 회사경영의 최고책임기관으로서도 존재해야 할 것으로 생각한다.

2. 대리·위임입법의 적용가능성과 상법 제322조의 확장해석

주주총회와 회사와의 관계가 위임관계에 있는 것으로 정의하면, 주주총회는 선관주의의무에 입각하여 위임사무를 처리해야 할 것이며, 이에 위반사항이 발생하여 회사(법인)가 손해를 입었다면 주주총회의 구성원은 그 손해에 대한 책임을 지게 되는 것은 법적논리로서 당연한 것이다. 그러나 같은 회의체로서 이사회와 달리 주주총회의 경우는 지금까지 먼저 회사와 기관으로서의 주주총회의 관계를 정립시킬 필요가 있었고, 다음으로 이와 연계하여 주주의 책임에 관한 논의의 전개가 이루어졌어야 했음에도 불구하고, 곧바로 구성원인 주주들의 유한책임의 원칙이라는 틀에 묶여 그 책임에 관한 논의가 구체적으로 이루어지지 못했다고 생각된다.

다만, 1988년 2월 1일 독일연방법원의 판결에서⁴⁶⁾ “대주주는 소수주주에 대하여 충실의무가 있다”고 한 것에 영향을 받아 우리의 상법에도 소수주주의 보호를 위하여 대주주는 소수주주의 이익을 부당하게 침해해서는 안 된다는 충실의무를 인정하는 것이 주식회사의 건전한 발전을 위하여 타당하다는 주장이⁴⁷⁾ 제기되기도 하였다. 그러나 이러한 주장도 주주총회와 회사와의 관계 정립에서 출발한 것은 아니고, 주주에 대해서 민법상의 일반원칙인 신의성실의 원칙이라는 행동규범에 관한 규정이 적용될 수 있다는 일반적 견해에 바탕을 두고 제기됨으로써 지배주주의 소수주주에 대한 책임론으로 전개되었을 뿐, 지배주주의 직접적인 회사에 대한 책임으로까지 연계하여 발전될 수는 없었다.

46) BGHZ 103, 194 [최기원, 전게서(신회사법론)·p.636에서 재인용]

47) 최기원, 전게서·p.636.

가. 회사의 법인격

민법은 권리와 의무의 주체를 자연인과 법인으로 나누어 구별하고 있다. 따라서 자연인은 물론이고 법인도 권리능력과 행위능력을 갖게 된다. 그러므로 법인은 직접 법률행위를 할 수 있고 그에 따라서 취득한 권리와 의무는 법인의 구성원인 개인에게 귀속되는 것이 아니라 직접적으로 법인의 권리와 의무가 되는 것이다. 또한 법인의 재산은 법인을 구성하는 자연인의 재산과는 분리되고 법인의 독립된 재산으로 인정된다. 이처럼 단체에 대해서도 그 구성원인 자연인과 독립된 법인격을 부여하고 독립된 재산단위성을 부여함으로써 단체의 법률관계를 간편하게 취급하기 위한 법적 기술이 탄생하게 되었는데, 이것이 사단법인인 것이다⁴⁸⁾. 또한 영리를 목적으로 하는 사단법인을 영리법인이라 하고, 이러한 영리법인의 전형적인 형태가 상법상 주식회사제도인 것이다.

법인은 자연인이 아니면서도 권리·의무의 주체가 되는 것을 말하며, 단체를 관념적인 존재로 취급하여 법률상 권리·의무를 귀속시킨 것이다. 단체는 사람의 집합체와 재산의 집합체로 구분되는데, 전자는 법률관계처리의 편의성에 주안점을 두고 있는 반면, 후자는 주체가 없이 일정한 목적을 위하여 재산을 관리하는 제도로서 법률상 권리·의무의 주체를 만들어야 할 필요성에서 제도화된 것이다⁴⁹⁾. 양자의 공통점으로는 법인에 대한 채권자는 법인의 재산으로 충분한 변제를 받을 수 없는 경우에 구성원 개인의 재산을 압류할 수 없다는 점, 즉 법인재산만이 채권자의 채권확보를 위한 유일한 담보재산이 된다는 것이다.

이러한 법인을 규명함에 있어서 종래의 학설은, 권리의무의 주체는 자연인에 한정되므로 법인은 법률의 힘에 의해서 자연인과 같이 의제되어 만들어졌다고 설명하는 일명 의제설, 법인의 실체는 개인 또는 재산이므로 법인이라고 하는 실체는 존재하지 않는 것으로 설명하는 일명 부인설, 법인은 의제된 것이 아니고 사회적 실체인 것으로 설명하는 일명 실재설, 그러한 사회적 실

48) 조지현, “주주유한책임원칙의 제한”, 「상사법연구(제23권 제3호)」 한국상사법학회(2004) p.297.

49) 星野英一, 「民法概論」 良書普及會(1971) p.119.

재를 다시 사회적 유기체로 바꾸어 설명하는 일명 유기체설, 이를 다시 법률상 조직체인 것으로 파악하여 설명하는 일명 조직체설 등으로 나뉘어 논의되면서 그간의 법인이론을 형성시켜 왔다. 이중 오늘에 이르기까지 일본의 다수설은 실재설이라 할 수 있는데, 사람의 집합체인 재산의 집합체인 단체가 사회적으로 실체(실재)하고 있기 때문에 그 법적인 취급이 문제가 되는 것이고, 또한 그것을 법인이라고 하여도 자연인과 다르기 때문에 법인격이 법에 의해서 인정될 수밖에 없다는 것은 극히 당연한 것으로 받아들여지고 있다(이점 자연인의 법인격도 법에 의해서 인정되어 진다는 것은 같다).

법인은 그 구별의 실익은 거의 없지만 이론적으로 공법인과 사법인으로 구별되고, 사법인 즉 민법상 법인은 사단법인과 재단법인으로 나뉘며, 이는 다시 공익법인·영리법인·비영리법인·중간법인으로 구별 된다⁵⁰⁾. 사단법인은 그 구성원으로서 사원이 있고 의사결정기관으로서 사원총회를 두어야 하는 법인인 반면(민법 40조, 42조, 68조), 재단법인은 사원과 사원총회가 없고 재산은 반드시 가지고 있어야 하는 법인이다(민법 49조, 43조). 이러한 구별은 법인격의 배후에 있는 사회적 실체의 차이에 착안하여 만들어진 것이라고 한다⁵¹⁾. 또한 공익법인(비영리법인)은 학술, 종교, 자선, 기예 사교 기타 영리가 아닌 사업을 목적으로 하는 사단 또는 재단이라는 것에 비하여(민법 32조), 영리법인은 영리를 목적으로 하는 사단법인이다(민법 39조). 그리고 공익법인은 법인격을 취득함에 있어서 주무관청의 허가를 필요로 하는 반면, 영리법인은 상사회사설립의 조건에 따라 법인격을 취득하게 되는데, 상법에 의하면 법인격취득에 관청의 허가를 요하지 않으며 본점소재지에서 설립등기를 하는 것으로 충분하다. 따라서 사단법인은 공익법인 혹은 영리법인의 어느 쪽도 될 수 있으나, 재단법인은 공익법인으로만 설립될 수 있다. 그러므로 영리재단법인은 민법상 있을 수 없고, 민법상 영리법인은 민사회사(중간법인), 상법상 영리법인은 상사회사로 구분되는 것이다⁵²⁾.

이처럼 정리하여 보면, 회사는 인적단체이든 물적(재산)단체이든 사회적으로

50) 서성호·윤주환, 전계서·pp.20-21.

51) 星野英一, 上掲書·p.122.

52) 星野英一, 上掲書·p.123 ; 서성호·윤주환, 전계서·p.21.

로 실재하는 것이므로, 법률은 그 단체의 특성(영리성)을 고려하여 권리의무를 인정하기 위해 사단법인으로 법인격을 부여한 것이고(민법 39조), 민법상 영리를 목적으로 하는 사단법인(단체)이라는 점에 기인하여 상법은 이를 개인기업과 구분하여 회사라고 칭하며 그 법인격을 재인정한 것으로 이해할 수 있다(상법 169조). 따라서 회사가 기관을 두는 것은 결국 회사의 법인격과 깊은 관계가 있으며, 사단법인으로써 법인격이 인정되는 이상 기관은 필수적인 것이다.

나. 대리·위임입법의 적용가능성과 상법 제322조의 확장해석

상술한 바와 같이 법인도 자연인과 마찬가지로 권리의 주체이므로 권리능력과 행위능력을 가지는 것을 물론이고, 더불어 불법행위능력까지 인정하는 것은 민·상법학자들의 일반적인 견해이다. 그러나 여기서 문제되는 것은 법인의 권리능력은 어떠한 범위 내에서 권리의무의 향유를 인정할 것인가에 관한 것이고, 법인의 행위능력은 법인에 인정된 권리의무의 향유를 위하여 어떤 종류의 행위를 누가 어떠한 방식으로 하여야 하는지에 관한 것이다. 또한 불법행위능력은 누구의 어떠한 행위에 관하여 법인 자신이 손해배상책임을 부담하여야 하는가에 관한 것이다⁵³⁾.

법인의 권리능력에 관하여 민법 제34조는 법인은 법률의 규정에 좇아 정관으로 정한 목적의 범위 내에서 권리의무의 주체가 된다고 하였으므로 법인의 권리능력은 법률의 규정 및 정관의 정한 목적에 의해서 제한되며(상사회사의 경우에는 제한부정설이 대세를 이룬다), 또한 법인은 자연인과 다른 권리주체이므로 그 성질에 의해서도 권리능력은 제한된다. 그리고 법인의 행위능력에 관해서는 법의 규정이 없으나, 법인은 그 목적에 반하지 않는 범위 내에서 권리능력이 인정되므로 그 권리능력 범위 내에서 모든 행위를 할 수 있다고 보는 것이 일반적 견해이다. 이처럼 법인자신의 행위능력이 인정되어도 법인은 스스로 법률행위를 할 수 없는 까닭에 자연인으로 구성되는 법인의 기관

53) 엄영진, 「민법총칙해설」 제1법규(1994) p.180.

이 이를 대신하게 되고, 그 법률행위는 결국 법인의 행위가 되므로 책임은 당연히 법인이 부담하게 되는 것이며, 기관이 행한 불법행위의 경우에도 마찬가지로 법인이 부담하게 되는 것이다.

이러한 법인의 모든 능력을 대신하는 기관은 그 법인의 종류에 따라 형태가 다르게 나타나지만, 직접 법인을 대신하는 기관의 행위, 즉 기관의 행위라 하더라도 사실은 그 구성원인 자연인의 행위이므로 이것이 곧바로 법인의 행위가 되는 것은 어떠한 이유에서 일까? 이는 기관의 구성원이 법인을 대신하여 행하는 것은 기관의 구성원이 되는 기초적 법률관계(위임)에서부터⁵⁴⁾ 이미 법인으로부터 그러한 행위를 할 수 있도록 대리권이 수여된 것으로 볼 수 있기 때문이다. 따라서 이들 관계는 대리·위임관계(민법 59조2항·680조, 상법 382조2항·415조)에 있는 것이다. 그리고 법인으로부터 대리권을 수여받은 기관 및 구성원은 수입자로서 신의성실의 원칙 및 충실의무(민법 2조, 상법 382조의3)에 입각하여 선량한 관리자의 주의로 그 직무를 수행해야 한다는 것이다(민법 61조·681조). 그러나 이러한 기관 및 구성원이 기초적 법률관계에 따른 위의 의무를 위반하여 법률행위를 함으로서 법인 또는 제3자에게 직접 또는 간접적으로 손해를 끼친 경우에는 “법의 책임보장기능”에⁵⁵⁾ 비추어 이에 대한 책임이 있는 자가 손해배상책임을 지는 것은 극히 당연한 것이지만, 여기서 문제되는 것은 그 책임구성의 논리와 해석에 있다.

우리나라의 민법상 대리권남용에 관한 논리는 주로 무권대리로서 거래의 상대방 보호에 중점이 맞추어져 있으나, 독일의 판례는 본인(법인 또는 자연인)의 보호를 위하는 문제에 대해서도 인식되어 왔으며, 이 경우에는 대리법규 내에서 문제해결을 피하지 아니하고 신의칙에 기한 권리남용의 항변권에 무게중심을 두고 논리가 전개되어 지고 있다⁵⁶⁾. 즉 학설은 대리권남용을 독일의 판례와 같이 신의칙에 근거를 둔 권리남용의 항변권에 두고 상대방이 악의 또는 과실(중과실을 포함)이 있는 경우에는 대리권효력을 부정하는 견해(일명 신의칙설)와⁵⁷⁾ 대리권남용의 문제를 신의칙에 의할 것이 아니라 대

54) 백태승, 「민법총칙(개정판)」 법문사(2004) p.473.

55) Takikawa Hirohide, 「責任の意味と制度」 勁草書房(2003) p.179.

56) 백태승, 상계서·p.474.

리법 안에서 해결하여야 한다고 강조하며 상대방이 대리인의 배임행위를 알았거나 알 수 있었다면 무권대리로서 그 효력을 부정하는 견해(일명 과실설), 그리고 기초적 법률관계와 수권행위는 구분되므로 상대방이 본인과 대리인 사이의 내부관계를 조사할 주의의무가 없으므로 그 요건에 과실의 개념을 탈색하여 대리인의 권한남용이 객관적으로 명백할 때 본인은 대리인의 효력을 부정할 수 있다는 견해(일명 명백설) 등, 크게 세 가지로 분리되어 설명되고 있다⁵⁸⁾. 한편으로 민법 제680조에 근거된 위임입법에 관한 논리에 의하면, 이 경우의 위임은 당사자 간의 계약행위에 해당되므로 수임자는 위임의 본지에 따라 선량한 관리자의 주의로써 위임사무를 처리해야 하는데(민법 681조), 이의 위반에 따른 책임은 채무불이행에 의한 불법행위, 즉 특수적 불법행위에 의한 책임이 성립될 여지가 있게 되는 것이다⁵⁹⁾.

따라서 상법상 주식회사의 기관은 최고의사결정기관인 주주총회와 경영의 사결정기관이며 대표기관인 이사회·대표이사, 그리고 이사의 직무집행을 감독하는 기관으로서 감사와 주식회사의 외부감사에 관한 법률(이하 ‘외감법’으로 칭함)에 의해 선임되는 감사인이 있는데, 이들 각 기관은 현행 상법상 주주총회를 제외하고 회의체로 구성되어 있던 단독기관으로 되어 있는지를 불문하고 회사와의 관계는 모두 위임관계(상법 382조2항·415조, 외감법 4조1항)에 있으므로 그 직무수행에 있어서 위반이 있는 경우, 그리고 그 책임이 있는 것으로 인정되는 자는 위임입법에 근거되어 회사에 대하여 손해를 배상할 책임을 질뿐만 아니라(상법 399조·414조1항, 외감법 17조1항), 회사와 거래관계에 있는 제3자에 대해서도 상법 및 외감법상 특별책임으로 직접·연대·무한의 책임(상법 401조·414조2항, 외감법 17조2항)을 부담하게 되는 것이다.

이러한 기관의 구성원으로서 이사·감사·감사인 등의 책임은 결국 회사와의 관계가 법문으로 “위임관계”에 있음이 명시되어 있기 때문에 상기한 학설

57) 이 견해에 따르면 대리권남용의 경우 대리인의 행위를 “목적위반”, “의무위반”, “신의위반”으로 나누고, 목적위반의 경우는 대리권이 없기 때문에 무효이고, 의무위반은 대리권독립의 원칙에 의거 유효하지만 신의위반인 경우에는 대리권의 남용을 이유로 그 대리행위의 효력이 문제되는 것이다(백태승, 상계서·p.474).

58) 백태승, 상계서·p.474.

59) 森島昭夫, 「不法行為法講義」 有斐閣(1994) p.5, p.36.

을 근거로 논리를 전개하여 쉽게 책임구현이 가능하지만, 주주총회(사원총회 포함)의 경우는 사단법인의 최고 의사결정기관의 지위에 있으면서도⁶⁰⁾ 법인과 의 관계가 법문으로 명시되어 있지 못하고 있음에 따라 그 책임구현의 논리가 실질적으로 어렵게 되어 있다. 그러나 권한이 있는 곳에는 반드시 책임이 뒤따르는 것이 법의 원리임을 생각하면⁶¹⁾, 법인의 기관으로서의 주주총회·주주(사원총회·사원)의 책임은 법인을 직접적으로 운영·경영 하고 대표하는 기관 및 그들을 감시·감독하는 기관과는 그 행위에 대한 책임의 경감은 있을 수 있으나, 예외일 수는 없는 것이다.

이러한 주주책임에 관한 논리의 구현은 현행 상법의 해석상 주주유한책임의 원칙에 근거하여 주주는 자본납입책임 이외에는 아무런 책임을 지지 않는 것으로 보는 일반적인 학설의 견해에 상반되어 부정될 수밖에 없지만, 한편으로 방법을 찾는다면 주주유한책임을 전면적으로 부정하지 아니하면서도 상법 제322조의 발기인의 책임을 확장해석 하는 것으로부터 논리전개가 가능하지 않을까 생각된다. 즉 발기인은 회사설립조합의 구성원으로서 정관작성 및 업무를 관장하고 발기인 각자가 설립중의 회사를 대표하며, 모집설립인 경우는 적어도 1주 이상의 주식을 인수해야하고, 발기설립인 경우는 발기인만이 발행주식 총수를 인수하게 되므로(상법 288조, 291조, 293조). 설립중의 회사에 있어서는 최고 의사결정기구로서 역할을 수행하고, 회사가 성립된 후에는 곧바로 주주로서의 지위를 가지며 주주총회의 구성원이 되는 것이다. 따라서 상법은 발기인의 책임을 회사에 대한 책임과 제3자에 대한 책임으로 나누어 강하게 규정하고 있는데, 회사에 대한 책임은 “발기인이 회사설립에 관하여 그 임무를 해태한 때에는 그 발기인은 회사에 대하여 연대하여 배상책임이

60) 이점에 관하여 근래에 들어와 실질적 또는 법적으로 정관에 의하여 총회의 많은 권한사항을 이사의 업무로 이관시키는 경향을 보이고 있는데, 이는 사원의 수가 많은 사단법인에서 이렇게 하지 않을 경우 업무처리에 있어서 실질적인 불편이 따르기 때문인 것으로 풀이 된다(星野英一, 前掲書·pp.144-150). 그러나 이러한 권한이양의 조치를 일부 학설에 있어서는, 특히 주식회사의 경우에는 주주총회권한의 축소 및 이사회권한의 확대·강화라는 형식으로 부각시킴으로써 주주총회의 최고기관으로서의 지위를 부정하는 수단으로 이용되고 있다(주석 39-40 참조).

61) Takikawa Hirohide, 前掲書·p.179.

있다(상법 322조 1항)”고 하였고, 제3자에 대한 책임에 관해서는 “발기인이 악의 또는 중대한 과실로 인하여 그 임무를 해태한 때에는 그 발기인은 제3자에 대하여도 연대하여 손해를 배상할 책임이 있다(상법 322조 2항)”고 하였다. 이러한 규정의 근거로 대법원판례에서 비록 가장납입과 관련된 사안이지만, “(발기인)은 회사설립에 관하여 자본충실의무 등 선량한 관리자로서의 임무를 다하지 못한 발기인으로서 또는 회사의 소유재산인 주식인수납입금을 함부로 인출하여 회사에 대하여 손해를 입힌 공동불법행위자로서의 책임을 면할 수 없으므로 회사에게 그 손해를 연대하여 배상할 책임이 있다”고⁶²⁾ 판시하여, 발기인과 설립중의 회사와의 관계를 위임으로 보아 선관주의의무 위반을 묻고, 한편으로는 회사의 손해에 대해서 무권대리와 권리남용 및 불법행위에 기인된 책임이라는 논리구조를 보여주고 있다.

학설은 발기인의 자본충실의무와 관련된 책임은 발기인의 임무해태와 관계 없이 부담하는 무과실책임으로 보며, 제3자에 대한 책임은 임무해태를 전제로 한 과실책임을 원칙으로 하되(불법행위책임), 책임의 법적성질에 관해서는 발기인은 제3자에 대해서 직접적인 법률관계에 없으므로 제3자 보호를 위한 특별 법정책임으로 보는 것이 일반적인 견해이고 보편⁶³⁾, 사실관계 파악이 더욱 필요할 것으로 생각된다.

그러나 판례를 통하여 발기인과 설립중의 회사가 위임관계에 있음을 알 수 있고, 발기인은 설립중의 회사의 소유주이고, 회사성립후의 주주로서 회사의 소유주가 되며⁶⁴⁾, 회사의 업무와 관련해서는 주주총회를 통하여 간접적으로 관여하게 되는 것이므로 그 임무(최고의사결정)와 관련하여 주주도 위임관계에 있음은 부정할 수 없다. 그러므로 주주유한책임의 원칙이 존재하고, 주주의 책임을 정한 상법의 명문의 규정이 없는 현 상황에서는 업무집행지사자들의 책임을 정한 상법 제401조의2 규정도 어떤 면에서는 유효하게 작용될 수는 있겠으나, 이 규정으로는 주주총회의 형해화 문제 및 주주권남용으로 인한 임무해태에 폭넓게 적용될 수 없기 때문에, 주주유한책임에 관한 명문의

62) 대법원판결 1989. 9. 12. 선고 89누916.

63) 加美和照, 前掲書 · p.77, pp.80-81.

64) 주 18 참조.

규정이 없는 현 상황에서는 주주·주주총회와 회사와의 관계를 위임으로 정립시키고, 동시에 상법 제322조(발기인의 손해배상책임)를 확장해석 하여 적용하는 것이 오히려 효과적일 수 있고, 좋은 방법론이 아닌가 생각된다.

3. 주주유한책임의 총체적 이해

주주유한책임의 원칙이란 주주는 회사의 내부관계에서는 물론 외부적으로도 회사의 채권자에 대하여 아무런 책임을 부담하지 않는다는 것으로서, 이는 주식회사와 같은 물적회사에 있어서 회사와 주주의 재산을 분리하여 주주를 보호함으로써 주식의 자유로운 거래를 통하여 거대자본의 형성을 가능하게 함으로써 주식회사제도를 발전시키고자 하는 입법취지에서 제도화된 것으로 이해할 수 있다. 그러나 이러한 주주유한책임의 원칙도 입법적 차원에서 공공의 이익 등을 고려하여 제한할 수도 있지 않을까 생각해 본다. 주주유한책임의 원칙 자체가 주식회사제도의 활성화를 위한 입법적 고려에서 채택된 제도이고 보면, 이를 공공복리 등의 필요에 의하여 제한하는 것도 입법정책적인 문제라고 볼 수 있기 때문이다⁶⁵⁾.

주식회사는 독립된 인격을 갖춘 법인이라고 하지만 그 경제적 실체는 바로 주주들이다. 그러므로 주주의 투자주식을 한도로 하는 간접유한책임은 사업실패로 인한 손실을 사회에 전가시키는 이른바 기업위험의 외부화(externalization of risk)하는 것이 되어 윤리적 차원(도덕적 해이)에서의 비판이 있을 수 있다. 특히, 지배주주는 회사에 대하여 지나친 위험을 선택하도록 하는데 보다 더 큰 영향력을 행사할 수 있을 것이고, 더 나아가 보유주식에 비례한 주식의 가치를 초과하여 회사가 얻는 이익에 따라 발생한 주식가치를 향유할 수 있기 때문에 위험한 기업의 프로젝트를 더 선호할 가능성이 있다는 지적이다⁶⁶⁾. 주식회사의 근본적인 단점을 처음으로 지적한 사람은 아담 스미스라 할 수 있다. 아담 스미스는 자기의 저서 국부론에서 주식회사는 경영자가 타인의 재산을 맡고 있는

65) 同旨: 헌법재판소결정 1997. 6. 26. 93헌바49, 94헌바38·41, 95헌바64(병합).

66) 서완석, “지배주주와 주주유한책임원칙”, 「상사법연구(제23권 제3호)」(2004) p.411.

것이기 때문에 자기의 재산을 운용하는 것보다 무책임하게 되는 경향이 있고, 대다수의 주주는 주가와 배당에만 관심을 가지고 있기 때문에 극히 무책임한 회사제도라고 역설하여 주식회사제도의 단점을 지적한 바 있다⁶⁷⁾.

주주유한책임제도는 주주가 내부관계에서 회사에 대하여 출자의무를 부담할 뿐이고, 외부관계에서 회사채권자에 대하여 회사의 소유주로서 아무런 책임을 지지 않아 위험을 분산시키는데 우수한 제도이지만, 개인 또는 무한책임제도하에서는 선택될 수 없는 위험한 사업에 투자를 함으로써 회사채권자에게 부당한 손해를 입힐 수 있으므로 사회적 비용을 증대시키는 결과를 초래할 수 있다. 그리고 더 나아가 기업의 자본액이 작을수록 사행심리가 작용하여 더 위험한 사업에 투자할 가능성도 높다. 이를 자본적 무책임이라고 표현할 수 있겠는데, 이러한 유한책임의 원칙에서부터 파생되는 문제에 기인하여 발생하는 채권자 불이익을 막기 위해서라도 회사의 위험한 사업선택의 가능성을 감소시킬 필요가 있고, 한편으로는 기업이 충분한 책임재산을 상시 보유하도록 제도가 보완되어야 할 필요가 있다. 즉 현실적으로 주주는 책임재산에 상응한 금액을 회사에 납입하고 회사는 이를 상시 보유하여야 한다는 것이다⁶⁸⁾.

그리고 상술한 회사의 의사결정에 결정적인 영향을 미치는 지배주주의 문제점도 주주유한책임원칙에서 파생되었다고 볼 수 있다. 즉, 지배주주가 회사에 투자하는 궁극적인 목적이 영리성 실현으로 자신의 이익극대화에 있지만, 개인적으로 영리성이라는 목적을 달성하기 위하여 회사나 다른 주주의 이익 혹은 제3자의 이익에 대한 침해가 있다면 이는 정당화되지 못할 것이다. 그러나 지배주주의 자본다수결의 집행이나 사실상의 영향력에 대한 제재는 현행 상법상 존재하지 않기 때문에, 회사 및 다른 주주의 권리가 어떻게 보호될 수 있는지 의문이 아닐 수 없다⁶⁹⁾. 또한 상법 제288조(발기인)가 개정되기 전에는 주식회사의 설립시 발기인이 최소 3인 이상이었으나, 2001년 7월 24일 개정으로 최소 발기인 수가 삭제되어 발기인 1인에 의하여 1인회사의⁷⁰⁾ 설립이 허용되어

67) Adam Smith, 「The Wealth of Nations」(1776) p.125 ; 김원규, 전계논문 · p.273.

68) 우홍구, “미국법상 주주유한책임원칙의 재론”, 「일감법학(제1권)」(1996) p.65.

69) 송호신, “지배주주의 권리와 책임”, 「한양법학(제23집)」(2008) p.254.

70) 과거 1인회사제도는 “소기업 및 소상공인 지원을 위한 특별조치법” 제8조의2(발기인

[상법 609조(해산사유)의 개정으로 유한회사의 사원이 1인이 된 경우에도 해산사유에 해당되지 않아 1인회사의 설립은 물론 설립 후에 1인사원이 된 경우에도 해산되지 않는다. 또한 유한회사의 경우에는 설립최저자본규정(상법 546조)이 존속하고 있으나, 주식회사의 경우에는 회사채권자 보호에 최소한의 규정이라 할 수 있는 최저 설립자본금 5천만원 이상의 규정(구 상법 329조 제1항)이 2009년 5월 28일 개정으로 삭제되었다] 물적 유한책임만을 지는 주식회사와 유한회사의 경우에는 유한책임이 전제된 개인기업을 인정하게 되는 것과 같아 법인격을 남용하거나 회사의 채권자 보호에 관한 문제점이 확대되는 현상을 보이고 있다.

원칙적으로 회사는 그 구성원인 주주(사원)와는 별개의 독립된 인격체이므로 주주는 무한책임사원이 아닌 한 회사의 법률행위에 대해 책임을 져야 할 이유가 없다. 그러나 이러한 고전적인 원칙이 사업으로 인한 위험부담을 줄이기 위해서 악용되거나 또는 타인에 대한 책임을 회피할 목적으로 악용되는 경우에는 회사제도의 목적에 비추어 절대로 용인되어서는 안 될 것이며⁷¹⁾, 방관되어서도 안 될 것이다. 이하에서는 주주유한책임제도의 악용에 대한 기타 법제도상의 제한 규정들에 대하여 살펴보고자 한다.

1인이상 및 자본금 5천만원 미만으로도 소기업인 주식회사를 설립할 수 있다는 취지에 의하여 2001년 6월 30일부터 시행되고 있었다. 그러나 상법 288조 및 329조 1항의 개정으로 인하여 소기업 등 특별조치법 제8조의2 규정이 필요 없게 되어(2009년 12월 30일 개정) 현재는 상법에 의하여 1인회사가 설립부터 인정되고 있다.

71) 서완석, 전계논문 · p.421.

제4절 주주유한책임의 제한

1. 세법상 주주유한책임의 제한

가. 과점주주의 제2차 납세의무제도

주주유한책임에 관한 원칙을 규정한 현행 상법은 그 예외규정을 두고 있지 않고 있음에도 불구하고, 국세기본법은 제39조에 비상장법인의 재산으로 그 법인에 부과되었거나 그 법인이 납부할 국세·가산금·체납처분비에 충당하고도 부족한 경우에는 그 국세의 납세의무 성립일 현재 그 부족한 금액에 대하여 무한책임사원과 과점주주 중 법정한 자에게 제2차 납세의무를 부담시키는 것으로 규정하고 있음에 따라 법적경합에 관한 문제점이 지적되고 있다.

세법상 과점주주란 주주 또는 유한책임사원 1명과 그와 대통령령으로 정하는 친족이나 그 밖의 특수관계에 있는 자로서 그들의 소유주식 합계 또는 출자액의 합계가 해당 법인의 발행주식 총수 또는 출자총액의 100분의 50을 초과하는 자를 말한다. 또한 제2차 납세의무를 지는 특수관계자의 유형으로는 친족관계, 고용관계, 생계유지관계, 출자관계로 나누어져 있다.

이러한 세법상 과점주주의 제2차 납세의무는 국가재정의 원활한 조달과 조세회피를 미연에 방지하기 위하여 조세법의 태두리 안에서 조세채권확보와 징수편의에 있어 매우 신속하고 유용한 제도로 평가될 수 있다. 그러나 상법상 주주유한책임의 원칙에 관한 예외규정이 없는 현 상황에서는 조세채권확보와 징수편의만을 위해서 만들어진 제도로써 경제관련 기본법인 상법에 반하는 것으로 평가될 수밖에 없는 것이다. 상법상 합명회사와 합자회사의 무한책임사원은 회사가 그 채무를 변제할 수 없을 때에는 연대하여 변제할 책임이 있으므로(상법 221조, 268조) 회사의 무한책임사원이 제2차 납세의무를 부담하는 것은 당연하다. 그런데 주식회사의 주주나 유한회사의 사원은 자신의 출자의무만 부담할 뿐, 그 밖의 의무를 부담하지 않는다고 하는 유한책임의 원칙이 존재함에도 불구하고 본래의 납세자와 일정한 관계에 있다고 하여

일방적으로 세법에 의하여 출자자에게 제2차 납세의무를 부여하는 것은 현행 상법상 주주유한책임에 관한 대원칙을 침해하는 것으로서 본래의 조세채무를 제3자에게 떠넘기는 것으로 볼 수 있어 법적안정성을 훼손하고 사유재산권을 침해하는 중대한 문제로 받아들일 수 있다. 따라서 이러한 문제를 해결하기 위해서는 출자자의 제2차 납세의무는 본래의 법인이 부담하여야 할 납세의무를 제3자에게 전가시키는 것이므로, 제3자의 재산권침해를 최소화하고 법적 정당성이 인정되는 경우에 한하여 제한적으로 허용되어야 할 것이다. 이와 더불어 상법상 주주유한책임에 관한 예외규정의 제정이 선행되어야 할 것이다.

상술한 바와 같이 현행 상법에서의 주주유한책임만을 강조하다 보면 회사의 재산만으로 채권자의 권리를 충족시킬 수 없고, 주주는 위험한 기업활동을 통하여 발생하는 이익을 모두 얻으면서 그로 인한 비용을 부담하지 않기 때문에 그 비용의 일부는 채권자에게 부담시키는 모순이 발생한다. 즉 주주는 법인격을 남용하여 주주유한책임의 효용성 이상의 부작용을 만들 수도 있게 된다는 것이다. 따라서 주주유한책임의 원칙이 상황에 따라서는 수정되어야 할 필요성이 있게 되는데, 이를 전제로 세법상 과점주주의 제2차 납세의무는 주주유한책임의 원칙을 제한하는 특별법규로서 그 정당성이 확보될 수도 있겠으나, 상법상 주주유한책임의 원칙에 대한 예외규정이 우선되지 않고서는 법적경합에 따른 문제점이 해소될 수 없을 것이다. 그러나 주주의 충실의무나 도덕적 해이의 관점에서 본다면 오히려 주주의 이러한 책임(2차 납세의무)의 기준을 과점주주만이 아닌 일정한 요건을 충족하는 주주 이상으로 조정할 필요가 있다고 하는 견해에⁷²⁾ 타당성이 인정된다.

나. 소득처분에 의한 배당과 상여

(1) 소득처분의 의의

기업회계실무에서(이하 ‘기업회계상’으로 칭함) 법인의 당기순이익은 상법의 규정에 의해 주주총회 등의 결의로 처분(이익처분)이 결정된다. 그리고 그 이

72) 김원규, 전계논문 · p.289.

익처분의 귀속유형으로는 사내유보와⁷³⁾ 사외유출로⁷⁴⁾ 나누어진다. 그런데 기업회계상 당기순이익은 법인세법상 각 사업년도소득금액과는 차이가 발생하게 되는데, 그 차이를 조정하는 것을 일반적으로 세무조정이라 하고, 각 사업년도소득금액을 결정할 때 법인세법의⁷⁵⁾ 규정에 의해 그 차이의 귀속에 따라 처분을 하게 되는데, 이를 소득처분이라 칭한다. 이는 법인소득의 귀속자를 결정하여 소득세 또는 법인세의 납세의무를 명확히 하고 세무회계실무에서(이하 ‘세무회계상’으로 칭함) 자기자본계산의 정확을 기하기 위하여 이루어지는 것으로 정의된다.

(2) 소득처분의 유형

이익금액의 산입(이하 ‘익금산입’으로 칭함)과 손실금액의 불산입(이하 ‘손금불산입’으로 칭함)에 대한 소득처분은 소득이 사외로 유출(법인의 이익이 분여되어 기업외부의 자에게 귀속되는 것)되는지 여부에 따라 크게 사내유보⁷⁶⁾, 사외유출, 기타로 구분된다. 그리고 사외유출은 배당, 상여, 기타사외유출, 기

73) 사내유보의 유형으로 법정준비금(상법 458조)·임의적립금의 적립 등이 있다.

74) 사외유출의 유형으로 이익의 배당(상법 462조), 주식배당(상법 462조의2), 중간배당(상법 462조의3), 상여 등이 있다.

75) 이는 법인세법 67조(소득처분)에 “제60조(과세표준 등의 신고)의 규정에 의하여 각 사업년도의 소득에 대한 법인세의 과세표준을 신고하거나 제66조(결정 및 경정) 또는 제69조(수시부과결정)의 규정에 의하여 법인세의 과세표준을 결정 또는 경정함에 있어서 익금에 산입한 금액은 그 귀속자 등에게 상여·배당·기타사외유출·사내유보 등 대통령령이 정하는 바에 따라 처분”하도록 되어 있다. 한편, 법인세법 시행령 106조(소득처분) 1항 1호에 “익금에 산입한 금액이 사외에 유출된 것이 분명한 경우에는 그 귀속자에 따라 다음 각 목에 따라 배당, 이익처분에 의한 상여, 기타소득, 기타사외유출로 처분하도록 되어 있다. 다만, 이 경우 그 귀속이 불분명한 경우에는 대표자에게 귀속된 것으로 본다(이를 대표자상여라 한다).

가. 귀속자가 주주 등(임원 또는 사용인인 주주 등을 제외한다)인 경우에는 그 귀속자에 대한 배당.

나. 귀속자가 임원 또는 사용인인 경우에는 그 귀속자에 대한 상여.

다. 귀속자가 법인이거나 사업을 영위하는 개인인 경우에는 기타사외유출.

라. 귀속자가 위 가목부터 다목 이외의 자인 경우에는 그 귀속자에 대한 기타소득.

76) 이는 법인세법 시행령 106조 1항 2호에 의하면 익금에 산입한 금액이 사외에 유출되지 아니한 경우에는 사내유보로 처분하도록 되어 있다.

타소득 등으로 구분된다. 한편 손실금액의 산입(이하 ‘손금산입’으로 칭함)과 이익금액의 불산입(이하 ‘익금불산입’으로 칭함)의 경우는 사외유출처분이 있을 수 없기 때문에 (-)유보⁷⁷⁾ 또는 기타로 소득처분하게 된다.

1) 사내유보

사내유보란 법인이 자산을 과소 계상하거나 부채를 과대 계상함으로써 발생하는 것으로 차기 이후에 반대 조정을 통하여 소멸시키며, 기업회계와 세무회계의 일시적 차이에서 주로 발생하는 것이다. 한편 사내유보는 세무조정금액 중 법인 내부에 유보되어 세무회계상 잉여금을 구성하는 항목에 대한 소득처분에 해당되므로 세무회계상에 있어서는 잉여금을 증가시키는 적극적 유보(유보, 익금산입·손금불산입)와 세무회계상 잉여금을 감소시키는 소극적 유보(-유보, 손금산입·익금불산입)로 구분된다.

2) 사외유출

사외유출이란 세무조정금액 중 익금산입·손금불산입 항목이 기업 외부에 유출되어 특정인에게 귀속된 경우 그 귀속자에 따라 행하는 소득처분이다. 즉, 기업회계상 당기순이익보다 세무회계상 각 사업년도의 소득이 더 큰 경우이다. 그러나 이 경우 기업회계상 잉여금과 세무회계상 잉여금은 차이가 없으며 자산과 부채의 왜곡도 없다. 그러므로 차기이후의 사업년도에 반대의 세무조정이 필요 없게 되므로, 이를 기업회계와 세무회계 사이의 영구적 차이라 한다.

① 사외유출된 것이 분명한 경우로서 그 귀속자가 확인되는 경우

ㄱ. 배당

세무회계상 소득금액이 주주 등(임직원인 주주 등은 제외)에게 귀속될 때에는 귀속자에게 배당으로 소득처분하여 배당소득세를 과세한다(법인세법 시행

77) 세무회계실무에 있어서 유보는 크게 플러스적(+) 유보와 마이너스적(-) 유보로 나뉘진다. 그리고 일반적으로 플러스적 유보는 단지 유보라고 표시하고 마이너스적 유보는 (-)유보, ▽유보 또는 負의 유보라 칭하고 있다. 본 논문에서는 (-)유보로 표기한다.

령 106조 1항 1호 가목).

나. 상여

세무회계상 소득금액이 임원 또는 사용인에게 귀속될 때에는 그 귀속자에게 상여로 소득처분하여 근로소득세를 과세한다(동법 시행령 106조 1항 1호 나목).

다. 기타사외유출

세무회계상 소득금액이 내국·외국법인의 국내사업장의 소득을 구성하거나 거주자·비거주자의 사업소득을 구성하는 경우에 기타사외유출로 소득처분하고 그 귀속자에게 법인세 또는 사업소득세를 과세한다(동법 시행령 106조 1항 1호 다목).

르. 기타소득

세무회계상 소득금액이 위의 ①부터 ③ 이외의 자에게 귀속되어 배당·상여·기타사외유출에 해당하지 않는 경우에는 그 귀속자에 대한 기타 소득으로 처분하여 소득세를 과세한다(동법 시행령 106조 1항 1호 라목).

② 사외유출된 것은 분명하나 그 귀속이 불분명한 경우

사외유출 되었으나 귀속이 불분명한 경우에는 대표자에게 귀속된 것으로 보아 대표자상여로 소득처분하고 근로소득세를 과세한다(동법 시행령 106조 1항 1호 가목).

3) 기 타

기타의 소득처분은 기업회계상 당기순이익과 세무회계상 각 사업년도 소득의 차이가 사내에 존재하고 기업회계상 자기자본과 세무회계상 자기자본이 같은 경우의 소득처분이다. 이는 차기이후 반대의 세무조정이 필요 없다. 또한 기업회계상 당기순이익에 비하여 세무회계상 각 사업년도 소득을 증감시키지만 사외유출이 없고, 기업회계상 자산 또는 부채에 이러한 세무조정사항이 이미 반영되어 있는 것이다.

(3) 법인세법상 부당행위계산의 부인⁷⁸⁾

상법상 주주유한책임의 원칙을 세법에서 제한하고 있는 대표적 규정으로는 법인세법 제52조 부당행위계산의 부인에 관한 규정을 들 수 있다.

1) 부당행위계산부인의 의의

부당행위계산의 부인이란 납세자(법인)가 특수관계자와의 거래에 있어서 정상적인 경제인의 합리적인 거래형식에 의하지 아니하고 우회행위, 다단계행위, 그 밖의 이상한 형식으로 거래를 함으로써 통상의 합리적인 거래형식을 취할 때 생기는 조세의 부담을 부당하게 경감시키거나 배제시키는 행위를 하였을 때, 세법적으로 이를 부인하여 과세관청이 객관적이고 타당하다고 인정하는 소득이 있었던 것으로 의제하여 과세하는 것을 말한다. 이것은 조세회피를 미연에 방지하고 동일한 경제사실에 대하여 동일한 조세를 부담시킴으로써 공평과세를 도모하고 조세평등주의를 실현하는데 의의가 있다⁷⁹⁾.

세법상 부당행위계산의 부인에 관한 최초의 규정은 1947년 11월 7일 법률 제62호로 제정된 법인세법 제33조의 규정이었다. 그 후 경제활동이 다양해지고 새로운 거래형식이 나타남에 따라 이러한 조세회피행위를 차단할 수 있도록 수차례 개정되어 왔다. 현행 법인세법 제52조 1항은 “납세지 관할세무서장 또는 관할지방국세청장은 내국법인의 행위 또는 소득금액의 계산이 대통령령이 정하는 특수관계에 있는 자와의 거래로 인하여 그 법인의 소득에 대한 조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그 법인의 행위 또는 계산에 관계없이 그 법인의 각 사업연도의 소득금액으로 계산할 수 있다.”고 규정하고 있다.

78) 여기서 “부당행위계산의 부인”이라는 용어는 세법 각 부분에 산재되어 사용되고 있는데, 특히 법인세법 52조(부당행위계산의 부인)와 동법 시행령 87조(특수관계자의 범위)에 그 요건과 범위를 규정하고, 소득세법 41조(부당행위계산)·101조(양도소득의 부당행위계산)와 동법 시행령 98조(부당행위계산의 부인)·167조(양도소득의 부당행위계산), 부가가치세법 13조 1항 3호·4호(재화·용역의 공급에 대하여 부당하게 낮은 대가를 받거나 대가를 받지 아니하는 경우), 상속세 및 증여세법 35조(저가고가 양도에 따른 이익의 증여 등)와 39조(증자에 따른 이익의 증여) 등에서 그 예를 찾아볼 수 있다.

79) 대법원판결 1997. 5. 28 선고 95누18697 ; 2001. 11. 27. 선고 99두10131 ; 2002. 9. 4 선고 2001두7268.

따라서 법인이 특수관계자에 해당되는 주주 또는 임원 등과 부당한 거래를 통하여 조세부담을 감소시킨다면, 그 거래는 부당행위계산의 부인이 적용되어 결국 법인은 조세부담을 감소시키는 금액만큼 익금산입 되어 법인세를 부과 받게 되고, 주주 또는 임원 등에게는 배당 또는 상여 등의 소득처분을 받게 되어 그 귀속자에 따라 소득세 등의 납세의무가 발생하게 된다.

2) 부당행위계산의 일반적 유형(법인세법 시행령 88조)

부당행위계산의 부인에서 조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우란 다음의 경우를 말한다.

- ① 자산을 시가보다 높은 가액으로 매입 또는 현물출자 받았거나 그 자산을 과대상각한 경우.
- ② 무수익 자산을 매입 또는 현물출자 받았거나 그 자산에 대한 비용을 부담한 경우.
- ③ 자산을 무상 또는 시가보다 낮은 가액으로 양도 또는 현물출자한 경우.
- ④ 불량자산을 차환하거나 불량채권을 양수한 경우.
- ⑤ 출연금을 대신 부담한 경우.
- ⑥ 금전, 그 밖의 자산 또는 용역을 무상 또는 시가보다 낮은 이율·요율이나 임대료로 대부하거나 제공한 경우.
- ⑦ 금전 기타 자산 또는 용역을 시가보다 높은 이율·요율이나 임차료로 차용하거나 제공받은 경우.
- ⑧ 기획재정부령으로 정하는 파생상품에 근거한 권리를 행사하지 아니하거나 그 행사기간을 조정하는 등의 방법으로 이익을 분여하는 경우.
- ⑨ 불균등 자본거래로 인하여 주주등인 법인이 특수관계자인 다른 주주 등에게 이익을 분여한 경우. 다만, 자본시장과 금융투자업에 관한 법률 제165조의4에 따른 합병(분할합병)과 포기한 신주를 자본시장과 금융투자업에 관한 법률 제9조 7항에 따른 모집방법으로 배정된 경우에는 부당행위계산의 부인규정에서 제외한다.
- ⑩ 위 ⑨ 외의 경우로서 증자·감자, 합병(분할합병을 포함한다)·분할, 상속세 및 증여세법 제40조제1항에 따른 전환사채 등에 의한 주식의 전환

· 인수·교환 등 법인의 자본(출자액을 포함한다)을 증가시키거나 감소시키는 거래를 통하여 법인의 이익을 분여하였다고 인정되는 경우.

⑪ 그 밖에 위 ①부터 ⑩에 준하는 행위 또는 계산 및 그 외에 법인의 이익을 분여하였다고 인정되는 경우.

위의 ①, ③, ⑥, ⑦는 시가와 거래가액의 차액은 3억원 이상 이거나 시가의 100분의 5에 상당하는 금액 이상인 경우에 한하여 적용하나, 주권상장법인이 발행한 주식을 자본시장과 금융투자업에 관한 법률에 따른 한국거래소에서 거래한 경우에는 적용하지 아니한다. 또한 위의 ⑨와 ⑩의 경우에는 불균등한 자본거래로 인한 이익의 무상이전으로 합병, 증자, 현물출자, 감자 또는 전환사채 등으로 인하여 손실을 입은 주주로부터 이익을 얻은 주주에게 그 이익이 무상으로 이전된 것으로 간주하는 것이다. 따라서 손실을 입은(이익을 준) 개인주주는 아무런 세무처리(조세부담)가 없으나, 이익을 준 법인주주는 부당행위계산의 부인규정에 의하여 분여한 이익을 익금산입(기타사외유출)으로 소득처분 되어 법인세를 부담하게 된다. 그러나 반대로 이익을 분여 받은 개인주주는 증여세가 과세되고, 법인주주는 법인세법 시행령 제11조 9호에 따라 익금산입(유보)으로 법인세를 부담하게 된다.

특히 법인주주의 경우에 이익을 준 법인과 이익을 받은 법인은 익금산입으로 동일하나, 소득처분의 유형은 기타사외유출과 유보로 달리 소득처분하게 되는데, 그 이유는 불균등자본거래에서 부당행위계산의 부인규정을 적용하게 되면 익금산입한 금액은 반드시 기타사외유출로 소득처분을 해야 하고 그 귀속자가 법인주주인 경우에는 원칙적으로 기타사외유출로 소득처분을 해야 하기 때문이다. 그리고 그 귀속자가 개인주주인 경우에도 증여세가 과세되므로 이익을 준 법인주주는 기타사외유출로 소득처분을 할 수 밖에 없는 것이다. 또한 이익을 받은 법인주주는 익금산입하고 반드시 유보로 소득처분하여 주식의 취득가액에 포함하여 보유주식의 장부가액에 가산한다. 이는 기업회계상 보유주식의 장부가액에 가산하는 것이 아니라 세무회계상 유보로 보유주식의 취득가액에 가산할 뿐이고, 보유주식을 처분할 때에는 기업회계상 주식처분이익이 세무상 주식처분이익보다 크므로 이 때 유보액 만큼 (-)유보로 손금산입하면 된다.

3) 특수관계자의 범위(법인세법 시행령 87조)

부당행위계산의 부인에서 대통령령이 정하는 특수관계자의 범위는 다음과 같다.

- ① 임원의 임면권의 행사, 사업방침의 결정 등 당해 법인의 경영에 대하여 사실상 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 자[상법 401조의2 1항(업무집행지사 등)의 책임]의 규정에 의하여 이사로 보는 자를 포함한다]와 그 친족.
- ② 주주 등(소액주주 등을 제외한다. 이하 같다)과 그 친족.
- ③ 법인의 임원·사용인 또는 주주 등의 사용인(주주 등이 영리법인인 경우에는 그 임원을, 비영리법인인 경우에는 그 이사 및 설립자를 말한다)이나 사용인외의 자로서 법인 또는 주주 등의 금전 기타 자산에 의하여 생계를 유지하는 자와 이들과 생계를 함께 하는 친족.
- ④ 위의 제①호부터 제③호에 해당하는 자가 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 30이상을 출자하고 있는 다른 법인.
- ⑤ 위의 제④호 또는 아래의 제⑧호에 해당하는 법인이 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 50이상을 출자하고 있는 다른 법인.
- ⑥ 당해 법인에 100분의 50이상을 출자하고 있는 법인에 100분의 50이상을 출자하고 있는 법인이나 개인.
- ⑦ 당해 법인이 독점규제 및 공정거래에 관한 법률에 의한 기업집단에 속하는 법인인 경우 그 기업집단에 소속된 다른 계열회사 및 그 계열회사의 임원.
- ⑧ 위의 제①호부터 제③호에 해당하는 자 및 당해 법인이 이사의 과반수를 차지하거나 출연금(설립을 위한 출연금에 한한다)의 100분의 50이상을 출연하고 그 중 1인이 설립자로 되어 있는 비영리법인.

(4) 소득처분에 의한 주주유한책임의 제한

회사의 기업회계상 당기순이익이 세무회계상 각 사업년도소득보다 낮은 경우에는 소득처분을 통하여 그 귀속자에게 관련 세금을 부과하고 있다. 특히 지배주주나 주주이면서 임원을 겸하고 있는 경우에 회사의 재산을 은닉하거나 소득, 수익, 행위, 거래를 조작 또는 은폐하여 회사의 소득이나 자산을 과소하게 함으로써 탈세를 조장할 가능성이 높고, 이러한 소득과 자산이 주주

나 임원 등에게 귀속된다면 조세평등주의원칙과⁸⁰⁾ 실질과세원칙에⁸¹⁾ 위배되기 때문이다. 따라서 과세관청의 입장에서도 조세일실을 미연에 방지하고 조세채권 확보를 위하여 과세소득의 차이가 발생하는 원인에 따라 그 귀속자별로 배당(주주)과 상여(임원 또는 주주인 임원) 등으로 소득처분을 함으로써 소득세를 부과하여 징수하는 것이다.

소득처분을 받은 자가 그런 소득이 자기에게 귀속되지 않았음을 입증함으로써 조세채무의 부담을 벗을 수도 있을 것이다. 그러나 귀속자가 불분명한 경우 세법은 그런 소득이 대표자에게 귀속된 것으로 간주한다(법인세법 시행령 106조 1항 1호). 따라서 누구에게 귀속되었는지를 분명히 밝힐 수가 없다면 대표자는 자기에게 귀속되지 않았음을 입증하더라도 소득처분을 받게 되는 것이다. 주식의 소유, 경영권지배 또는 법인 스스로의 신고에 따라 사실상의 대표자가 따로 존재한다면 그 자가 소득처분을 받게 된다(동법 시행령 106조 1항 1호 단서 괄호부분)⁸²⁾. 또한 추정 계산하여 과세하는 경우에는 대차대조표상 당기순이익과 추계한 과세소득의 차액을 대표자에 대한 상여로 처분하게 된다⁸³⁾.

우리나라의 비상장 소규모주식회사의 경우에는 대부분의 대표이사가 주주이면서 대표이사를 겸하고 있다는 현실을 감안한다면 당연한 입법이라 아니

80) 조세평등주의는 조세입법에 있어 조세의 부담이 공평하게 국민들에게 배분되도록 법을 제정하여야 하고 조세법의 해석 적용에 있어서도 모든 국민을 평등하게 취급한다는 원칙이다(헌법재판소결정 1989. 7. 21. 89헌바38).

81) 국세기본법 14조(실질과세)에서는 ① 과세대상이 되는 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 귀속이 명의일 뿐이고 사실상 귀속되는 자가 따로 있을 때에는 사실상 귀속되는 자를 납세의무자로 하여 세법을 적용한다. ② 세법 중 과세표준의 계산에 관한 규정은 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 명칭이나 형식에 관계없이 그 실질 내용에 따라 적용한다. ③ 제3자를 통한 간접적인 방법이나 둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법으로 이 법 또는 세법의 혜택을 부당하게 받기 위한 것으로 인정되는 경우에는 그 경제적 실질 내용에 따라 당사자가 직접 거래를 한 것으로 보거나 연속된 하나의 행위 또는 거래를 한 것으로 보아 이 법 또는 세법을 적용한다고 규정되어 있다.

82) 다만, 지배주주가 따로 있다는 것만으로 명목상의 대표자가 되는 것은 아니다.(대법원판결 2008. 1. 18. 선고 2005두8030)

83) 이창희, 「세법강의」 박영사(2009) p.773.

할 수 없겠으며, 더욱이 또한 이러한 소득처분은 회사의 기업회계 및 세무회계에 있어서 투명성을 확보할 수 있는 방법이라고 생각된다. 따라서 이러한 배당과 상여의 소득처분은 주주유한책임의 원칙에 대한 예외적인 규정일 뿐만 아니라 법인격부인의 법리가 적용된 것으로도 생각해 볼 수 있다.

다. 불균등자본거래로 인한 대주주 등에 대한 증여세 과세

불균등한 자본거래 등의 변칙거래에 따른 이익의 발생으로 그 이익의 수증자가 개인인 경우에는 증여세가 과세된다. 이러한 제도는 변칙거래에 의한 이익의 무상이전을 증여에 포함하여 과세함으로써 조세회피를 미연에 방지하고자 하는 것에 의의가 있다. 그리고 이 제도는 불균등한 자본거래의 이익을 대주주와 최대주주 및 특수관계에 있는 자로서 주주인 경우에 증여세를 과세함으로써, 회사의 지배력을 갖은 대주주와 최대주주 및 특수관계자에게 변칙거래를 못하게 하려는 하나의 제도적인 제재의 방법이다.

지배주주가 보유하고 있는 주식의 의결권을 통해 기업의 경영에 영향을 미치거나 이사로서 기업경영에 직접 참여하는 경우 외에, 지배주주의 지위를 이용하여 기업경영에 영향력을 행사하는 경우에는 그 영향력에 상응하는 책임이 부여되어야 할 것이므로, 세법은 불균등한 자본거래에 대해서 대주주와 최대주주 및 특수관계자에게 증여세를 부과하는 것으로 파악된다.

이하에서는 상속세 및 증여세법에 규정된 불균등자본거래의 내용에 대하여 살펴보고자 한다.

(1) 합병에 따른 이익의 증여

특수관계에 있는 법인의 합병(분할합병)으로 인하여 소멸하거나 흡수되는 법인 또는 신설되거나 존속하는 법인의 대주주(출자자)가 합병으로 인하여 이익을 받은 경우에는, 당해 합병등기일에 그 이익에 상당하는 금액을 그 이익을 얻은 자의 증여재산가액으로 간주한다(상속세 및 증여세법 38조). 다만, 이 경우 법인 간의 합병 중 자본시장과 금융투자업에 관한 법률(이하 ‘자본시장법’

으로 칭함)에 따른 주권상장법인이 다른 법인과 같은 법 제165조의4(합병 등의 특례) 및 같은 법 시행령 제176조의5(합병의 요건·방법 등)에 따라 하는 합병은 특수관계에 있는 법인 간의 합병으로 보지 아니함으로 합병에 따른 이익의 증여규정이 적용되지 않는다(동법 38조 단서).

여기서 대주주란 해당 주주 등의 지분 및 그와 특수관계에⁸⁴⁾ 있는 자의 지분을 포함하여 해당 법인의 발행주식총수 등의 100분의 1이상을 소유하고 있거나, 소유하고 있는 주식 등의 액면가액이 3억원 이상인 주주 등을 말한다(동법 시행령 28조 2항). 그리고 합병에 따른 이익의 증여는 1주당 평가차액이 합병법인의 1주당 평가액의 30% 이상이거나 증여재산가액이 3억원 이상인 경우에만 적용하게 되는데, 여기서 3억원 이상인지의 여부는 주가가 과대평가된 합병당사법인의 대주주 1인을 기준으로 판정하게 된다(동법 기본통칙 38-28-2).

(2) 증자에 따른 이익의 증여

법인이 자본(출자액)을 증가시키기 위하여 새로운 주식(신주) 또는 지분을 발행함에 따라 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 이익을 얻은 경우에는 그 이익에 상당하는 금액을 그 이익을 얻은 자의 증여재산가액으로 한다(상속세

84) 상속세 및 증여세법 시행령 19조의2 2항에 의하면 주주 또는 출자자 1인과 이하의 각 호의 어느 하나에 해당하는 관계가 있는 자를 특수관계라 한다. 즉 1. 친족 및 직계비속의 배우자의 2촌 이내의 부계혈족과 그 배우자, 2. 사용인과 사용인외의 자로서 당해 주주 등의 재산으로 생계를 유지하는 자, 3. 기획재정부령이 정하는 기업집단의 소속 기업(당해기업의 임원을 포함한다)과 기업집단소속의 다른 기업, 기업집단을 사실상 지배하는 자, 기업집단을 사실상 지배하는 자와 위 제1호의 관계에 있는 자의 관계에 있는 자 또는 당해기업의 임원에 대한 임면권의 행사·사업방침의 결정 등을 통하여 그 경영에 대하여 사실상의 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 자, 4. 주주 등 1인과 위의 제1호부터 제3호의 자가 이사의 과반수를 차지하거나 재산을 출연하여 설립한 비영리법인, 5. 제3호 본문 또는 동호 가목의 규정에 의한 기업의 임원이 이사장인 비영리법인, 6. 주주 등 1인과 위 제1호 내지 제5호의 자가 발행주식총수 등의 100분의 30이상을 출자하고 있는 법인, 7. 주주 등 1인과 위 제1호 내지 제6호의 자가 발행주식총수 등의 100분의 50이상을 출자하고 있는 법인, 8. 주주 등 1인과 위의 제1호부터 제7호의 자가 이사의 과반수를 차지하거나 재산을 출연하여 설립한 비영리법인 등 이다.

및 증여세법 39조).

1) 신주를 시가보다 낮은 가액으로 발행하는 경우에는 다음의 어느 하나에 해당하는 이익.

- ① 해당 법인의 주주(출자자)가 신주를 배정받을 수 있는 권리의 전부 또는 일부를 포기한 경우로서 그 포기한 신주(실권주)를 배정(자본시장법에 따른 주권상장법인이 같은 법 9조 7항에 따른 유가증권의 모집방법으로 배정하는 경우는 제외한다)하는 경우에는 그 실권주를 배정받은 자가 실권주를 배정받음으로써 얻은 이익.
- ② 해당 법인의 주주가 신주를 배정받을 수 있는 권리의 전부 또는 일부를 포기한 경우로서 실권주를 배정하지 아니하는 경우에는 그 신주인수를 포기한 자와 특수관계에 있는 자가 신주를 인수함으로써 얻은 이익.
- ③ 해당 법인의 주주가 아닌 자가 해당 법인으로부터 신주를 직접 배정(자본시장법 제9조 제12항에 따른 인수인으로부터 그 신주를 직접 인수·취득하는 경우를 포함한다)받거나, 해당 법인의 주주가 그 소유주식 수에 비례하여 균등한 조건으로 배정받을 수 있는 수를 초과하여 신주를 직접 배정 받음으로써 얻은 이익.

2) 신주를 시가보다 높은 가액으로 발행하는 경우에는 다음의 어느 하나에 해당하는 이익.

- ① 해당 법인의 주주가 신주를 배정받을 수 있는 권리의 전부 또는 일부를 포기한 경우로서 실권주를 배정하는 경우에는 그 실권주를 배정받은 자가 그 실권주를 인수함으로써 그와 특수관계에 있는 신주인수 포기자가 얻은 이익.
- ② 해당 법인의 주주가 신주를 배정받을 수 있는 권리의 전부 또는 일부를 포기한 경우로서 실권주를 배정하지 아니하는 경우에는 그 신주를 인수함으로써 그와 특수관계에 있는 신주인수 포기자가 얻은 이익.
- ③ 해당 법인의 주주가 아닌 자가 해당 법인으로부터 신주를 직접 배정 받거나, 해당 법인의 주주가 그 소유주식 수에 비례하여 균등한 조건으로

배정받을 수 있는 수를 초과하여 신주를 직접 배정받아 인수함으로써 그와 특수관계에 있는 자가 얻은 이익.

3) 위의 제1)호나 제2)호에서 규정하는 것과 방법 및 이익이 유사한 경우로서 신주나 실권주를 인수하거나 인수하지 아니함으로써 특수관계에 있는 자로부터 직접 또는 간접적으로 얻은 이익.

(3) 감자에 따른 이익의 증여

법인이 자본을 감소시키기 위하여 주식이나 지분을 소각할 때 일부 주주의 주식 또는 지분을 소각함으로써 그와 특수관계에 있는 대주주가 이익을 얻은 경우에는 그 이익에 상당하는 금액을 그 대주주의 증여재산가액으로 한다(상속세 및 증여세법 시행령 29조의2 1항). 여기서 ‘특수관계에 있는 대주주’란 주주 등 1인과 특수관계에 있는 자로서 해당 주주 등의 지분 및 그와 특수관계에 있는 자의 지분을 포함하여 해당 법인의 발행주식총수 등의 100분의 1 이상을 소유하고 있거나, 소유하고 있는 주식 등의 액면가액이 3억원 이상인 주주 등을 말하고(동법 시행령 29조의2 1항), 특수관계에 있는 대주주가 얻은 증여재산가액이란 감자한 주식 1주당 평가액에서 주식소각시 지급한 1주당 금액을 차감한 가액이 감자한 주식 1주당 평가액의 30% 이상이거나 동 이익이 3억원 이상인 경우의 당해 이익을 말한다(동법 시행령 29조의2 2항).

이러한 불균등감자에 대하여 감사일로 6월 이내에 이해관계에 있는 주주가 주주평등의 원칙에 따라 감자무효의 소를⁸⁵⁾ 제기할 수 있다. 그러나 특수관계를 구성하고 있는 주주들이 이해관계가 일치함으로써 감자무효의 소를 제기할 가능성이 거의 없어 보인다. 따라서 불균등감자로 특수관계자간에 부의 무상이전을 방지하고 조세회피를 예방하기 위하여 증여세를 과세하는 것이다.

85) 상법 445조에 의하면 자본감소 무효의 주장은 주주, 이사, 감사, 청산인, 파산관재인 또는 자본감소를 승인하지 아니한 채권자에 한하여 자본감소로 인한 변경등기가 있는 날로부터 6월내에 소만으로 주장할 수 있다.

(4) 현물출자에 따른 이익의 증여

현물출자에 의하여 법인이 발행한 주식 또는 지분을 저가 또는 고가 인수함에 따라 이익을 얻은 경우에는 그 이익에 상당하는 금액을 그 이익을 얻은 자의 증여재산가액으로 한다(상속세 및 증여세법 39조의3). 이 경우는 1주당 추가차액이 30% 이상이거나 동 이익이 3억원 이상인 경우에 한하여 이를 적용하게 된다(동법 시행령 29조의3 3항).

(5) 전환사채 등의 주식전환 등에 따른 이익의 증여

전환사채, 신주인수권부사채(신주인수권과 증권이 분리된 경우에는 신주인수권증권을 말한다) 또는 그 밖의 주식으로 전환·교환하거나, 주식을 인수할 수 있는 권리가 부여된 사채를 인수·취득·양도하거나, 전환사채 등에 의하여 주식으로의 전환·교환 또는 주식의 인수를 함으로써 특수관계자간에 다음에 해당하는 이익을 얻은 경우에는 그 이익에 상당하는 금액을 그 이익을 얻은 자의 증여재산가액으로 한다(상속세 및 증여세법 40조).

이 경우는 그 이익이 시가의 30% 이상이거나 1억원 이상인 경우에만 증여재산가액으로 한다(동법 시행령 30조 5항).

- 1) 전환사채 등을 인수·취득함으로써 얻은 다음의 어느 하나에 해당하는 이익.
 - ① 특수관계에 있는 자로부터 전환사채 등을 시가보다 낮은 가액으로 취득함으로써 얻은 이익.
 - ② 전환사채 등을 발행한 법인(자본시장과법에 따른 주권상장법인으로서 같은 법 제9조 제7항에 따른 유가증권의 모집방법으로 전환사채 등을 발행한 법인은 제외한다)의 최대주주나 그와 특수관계에 있는 자로서 주주인 자가 그 법인으로부터 전환사채 등을 시가보다 낮은 가액으로 그 소유주식 수에 비례하여 균등한 조건으로 배정받을 수 있는 수를 초과하여 인수, 취득(자본시장법 제9조 제12항에 따른 인수인으로부터 인수·취득한 경우를 포함한다)함으로써 얻은 이익.
 - ③ 전환사채 등을 발행한 법인의 주주가 아닌 자로서 그 법인의 최대주주와 특수관계에 있는 자가 그 법인으로부터 전환사채 등을 시가보다 낮은

가액으로 인수 등을 함으로써 얻은 이익.

2) 전환사채 등에 의하여 주식으로의 전환·교환 또는 주식의 인수를 하거나 전환사채 등을 양도함으로써 얻은 다음의 어느 하나에 해당하는 이익.

- ① 전환사채 등을 특수관계에 있는 자로부터 취득한 경우로서 전환사채 등에 의하여 교부받았거나 교부받을 주식의 가액이 전환·교환 또는 인수 가액을 초과함으로써 얻은 이익.
- ② 전환사채 등을 발행한 법인의 최대주주나 그와 특수관계에 있는 자로서 주주인자가 그 법인으로부터 전환사채 등을 그 소유주식 수에 비례하여 균등한 조건으로 배정받을 수 있는 수를 초과하여 인수 등을 한 경우로서 전환사채 등에 의하여 교부받았거나 교부받을 주식의 가액이 전환가액 등을 초과함으로써 얻은 이익.
- ③ 전환사채 등을 발행한 법인의 주주가 아닌 자로서 최대주주와 특수관계에 있는 자가 그 법인으로부터 전환사채 등의 인수 등을 한 경우로서 전환사채 등에 의하여 교부받았거나 교부받을 주식의 가액이 전환가액 등을 초과함으로써 얻은 이익.
- ④ 전환사채 등에 의하여 주식으로 전환·교환하거나 주식을 인수한 경우로서 전환사채 등에 의하여 교부받은 주식의 가액이 전환가액 등 보다 낮게 됨으로써 그 주식을 교부받은 자와 특수관계에 있는 자가 얻은 이익.
- ⑤ 전환사채 등을 특수관계에 있는 자에게 양도한 경우로서 양도가액이 시가를 초과함으로써 얻은 이익.

3) 위의 제1)호 또는 제2)호에서 규정하는 것과 방법 및 이익이 유사한 경우로서 전환사채 등의 거래를 하거나 전환사채 등에 의하여 주식으로의 전환 등을 함으로써 특수관계에 있는 자로부터 직접 또는 간접적으로 얻은 이익.

(6) 특정법인과의 거래를 통한 이익의 증여

결손금이 있거나 휴업 또는 폐업 중인 특정법인의 최대주주 또는 최대출자

자와 특수관계에 있는 자가 그 특정법인과 다음에 해당하는 거래를 통하여 그 특정법인의 주주 또는 출자자가 이익을 얻은 경우에는 그 이익에 상당하는 금액을 그 특정법인의 주주 또는 출자자의 증여재산가액으로 한다(상속세 및 증여세법 41조). 이 경우는 증여재산가액이 1억원 이상인 경우에만 적용한다(동법 시행령 31조 6항).

- 1) 재산이나 용역을 무상으로 제공하는 거래.
- 2) 재산이나 용역을 통상적인 거래 관행에 비추어 볼 때 현저히 낮거나 높은 대가로⁸⁶⁾ 양도·제공하는 거래.
- 3) 그 밖에 제1)호부터 제2)호까지의 거래와 유사한 거래⁸⁷⁾.

(7) 주식 또는 출자지분의 상장에 따른 이익의 증여

기업의 경영 등에 관하여 공개되지 아니한 정보를 이용할 수 있는 지위에⁸⁸⁾ 있다고 인정되는 최대주주(최대출자자) 등과 특수관계에 있는 자가 최대주주 등으로부터 해당 법인의 주식 또는 출자지분을 증여받거나 유상으로 취득한 경우에는 증여받거나 취득한 날, 증여받은 재산(주식 등을 유상으로 취득한 날부터 소급하여 3년 이내에 최대주주 등으로부터 증여받은 재산을 말함)으로 최대주주 등이 아닌 자로부터 해당 법인의 주식 등을 취득한 경우에는 취

86) 상속세 및 증여세법 시행령 31조 3항에 의하면 "현저히 낮거나 높은 대가"라 함은 양도·제공·출자하는 재산 및 용역의 시가와 대가와와의 차액이 시가의 30% 이상 차이가 있거나 그 차액이 1억원 이상인 경우의 당해가액을 말한다.

87) 상속세 및 증여세법 시행령 31조 2항에 의하면 "유사한 거래"라 함은 이하의 어느 하나에 해당되는 것을 말한다. 즉 1. 당해 법인의 채무를 면제·인수 또는 변제하는 것. 다만, 해산(합병 또는 분할에 의한 해산을 제외한다)중인 법인의 주주 또는 출자자 및 그와 특수관계에 있는 자가 당해 법인의 채무를 면제·인수 또는 변제한 경우로서 주주 등에게 분배할 잔여재산이 없는 경우를 제외한다, 2. 시가보다 낮은 가액으로 당해 법인에 현물출자 하는 것이다.

88) 상속세 및 증여세법 41의3조 1항에 의하면 기업의 경영 등에 관하여 공개되지 아니한 정보를 이용할 수 있는 지위에 있다고 인정되는 자는 아래의 경우에 해당된다. 즉 1. 주주(출자자) 1인과 그의 특수관계자의 보유주식의 합계가 최대주주 또는 최대출자자, 2. 주주(출자자) 1인과 그의 특수관계자의 보유주식의 합계가 내국법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 25이상을 소유한 주주 또는 출자자 등이다.

득한 날부터 5년 이내에 그 주식 등이 자본시장법에 따라 한국거래소에 상장됨에 따라 그 가액이 증가한 경우로서 그 주식 등을 증여받거나 유상으로 취득한 자가 당초 증여세 과세가액(증여받은 재산으로 주식 등을 취득한 경우는 제외함) 또는 취득가액을 초과하여 이익을 얻은 경우에는 그 이익에 상당하는 금액을 그 이익을 얻은 자의 증여재산가액으로 한다. 이 경우 납세자가 제시하는 재무제표 등에 의하여 기업가치의 실질적인 증가로 인한 것으로 확인되는 이익은 증여재산가액에 포함시키지 아니한다(상속세 및 증여세법 41조의3).

이 제도는 최대주주 등이 자녀 등 특수관계자에게 비상장주식을 증여하고 이를 상장하여 거액의 시세차익을 얻는 경우에, 그 상장 후 3개월이 되는 시점을 기준으로 평가한 실제 주식가액을 평가액으로 하여 증여세를 과세함으로써 변칙적인 상속·증여를 차단하기 위한 것으로 볼 수 있다.

(8) 합병에 따른 상장이익의 증여

최대주주 등과 특수관계에 있는 자가 최대주주 등으로부터 해당 법인의 주식 등을 증여받거나 유상으로 취득한 경우 또는 증여받은 재산으로 최대주주 등이 아닌 자로부터 해당 법인의 주식 등을 취득하거나 다른 법인의⁸⁹⁾ 주식 등을 취득한 경우로서, 그 주식 등을 증여받거나 취득한 날부터 5년 이내에 그 법인이나 다른 법인이 특수관계에 있는 주권상장법인과 합병됨에 따라 그 가액이 증가한 경우로서 그 주식 등을 증여받거나 유상으로 취득한 자가 당초 증여세 과세가액 또는 취득가액을 초과하여 이익을 얻은 경우에는 그 이익에 상당하는 금액을 그 이익을 얻은 자의 증여재산가액으로 한다(상속세 및 증여세법 41조의5).

이 제도는 비상장회사의 주식 등을 증여 등을 한 후 그 회사를 상장회사와 합병시켜 상장시세차익을 얻게 하는 경우에도 주식의 상장에 따른 이익의 증여와 동일하다고 보아 증여세를 과세하는 것이다.

89) 상속세 및 증여세법 시행령 31조의8 3항에 의하면, 여기서 “다른 법인”이란 최대주주 등과 그의 특수관계자가 주식 등을 취득함으로써 그 법인의 최대주주 등에 해당되는 경우의 법인을 말한다.

2. 실정법상 법인격부인의 법리

일반적으로 회사는 독립된 별개의 인격체로 법인격을 갖고 있다(상법 171조 1항). 특히 주식회사는 이러한 법인격으로 인하여 다음과 같은 속성을 가진다. 첫째, 주주는 유한책임이라는 특권을 향유할 수 있으며, 이러한 특권은 지배주주인 경우에도 인정된다. 둘째, 회사에 의한 계약의 경우 그 계약상 의무는 주주가 아닌 회사에 귀속된다. 셋째, 회사의 대리인에 의한 불법행위의 경우에도 그 책임은 주주가 아닌 회사에 귀속된다. 넷째, 회사의 재산은 주주가 아닌 회사자체에 속한 것으로 간주된다. 다섯째, 회사는 주주와 분리된 법인격이므로 회사는 주주와 선의의 계약을 체결할 수 있으며, 주주 역시 회사에게 자금을 대여하거나 용역을 제공하고 또는 재산권을 이전함으로써 회사의 채권자가 될 수 있다. 그런데 이와 같은 속성을 갖는 주식회사라도 경우에 따라서는 법인격을 인정받지 못할 수도 있다(유한회사의 경우도 같다). 즉 회사가 채권자를 기망하여 그 재산을 주주에게 양도하고 유한책임을 주장하거나, 주주가 회사를 위하여서가 아니라 자신의 이익을 위하여 계약을 위반한 경우에는 회사의 법인격을 남용한 것으로 보아 법인격으로 인하여 부여받은 특권을 제한하도록 하고 있는데, 이것이 법인격부인의 법리인 것이다⁹⁰). 회사의 경우에는 독립된 법인격을 가지고 있으며 사원은 무한책임사원이 아니므로 회사의 거래에 대하여 사원으로서의 책임은 없다. 그러나 사업위험을 줄이기 위하여 회사의 형식만 빌렸을 뿐, 실제 사업의 운영은 어느 주주 개인의 사업과 다를없는 경우에는 회사의 법인격을 형해화하여 제3자에 대한 책임회피수단으로 사용되는 결과를 낳는다. 이는 회사제도의 목적에 어긋날 뿐만 아니라 정의와 형평에 있어서도 간과 될 수 없는 일이다. 그러나 상법상 회사설립에 관하여 준칙주의를 채택하고 있는 결과, 이와 같은 유한책임원칙을 이용하기 위해 회사의 설립을 악용하는 것을 막을 수 없는 형편에 있다.

주주유한책임의 원칙을 제한하는 현행 상법상 명문규정은 없지만, 위의 경우에 주주유한책임원칙을 제한하고자하는 취지에서 형성·발전되어온 법인격

90) 안경봉, “조세법상 법인격부인론”, 「사회과학연구(제18권 제2호)」 영남대학교사회과학연구소(1999) p.48.

부인의 법리 또는 법인격부인론⁹¹⁾이라는 외국의 이론이 국내의 실정법에 영향을 주기 시작하였다. 법인격부인의 법리는 법인제도의 근본원칙인 법인재산과 주주(사원)재산의 분리원칙을 특별한 사안에 한하여 부인하고, 법인과 주주(사원)를 동일체로 보아 주주 또는 사원에게 책임을 추궁하는 이론이다.

법인격부인의 법리는 합리적 타당성을 추구하는 미국에서 19세기 후반에 나타난 이래 20세기 초반에는 독일에서도 같은 취지의 이론이 생성·발전되었다. 그 후 이 이론은 일본 회사법에도 영향을 끼쳐 1969년에 이를 수용한 판례가 처음 나온 이래 실정법상 새로운 이론으로 정착하기에 이르렀다. 그러나 우리나라의 경우에는 그간 법인격부인론의 근거로서 민법상 권리남용금지규정(민법 2조 2항)을 들어 설명하려는 학설은 제기되었으나 실정법에는 영향을 주지는 못하였다. 마침내 1974년 서울고등법원에서 처음으로 이 이론을 적용한 판결이⁹²⁾ 나왔으나 대법원은⁹³⁾ 이를 받아드리지 않았었다. 그러나 1988년에 이르러 신의칙에 근거하여 최초로 이를 일부 인정하는 대법원의 판례가⁹⁴⁾ 등장하게 되었다. 그런데 이 판례는 지배주주로 하여금 책임을 부담하게 하는 전형적인 형태와는 약간 다른 것이었다. 이 후 전형적인 법인격부인의 법리를 반영한 대법원의 판결은⁹⁵⁾ 2001년에 나오게 되었고, 헌법재판소

91) 일반적으로 “법인격부인론”이라는 표현으로 정착되었다. 그러나 이것은 어감상 회사의 법인격이 전면적으로 소멸되는 느낌을 주기 때문에 법인격부인론 보다는 법인격 무시이론이라고 부르는 것이 타당하다는 견해가 있다[정동윤, 「상법」 법문사(2000) p.320-321 ; 조지현, 전계논문·p.314 ; 이기수, 「기업법」 세창출판사(2004) p.308]. 이러한 견해에서는 “법인격부인론이 적용되는 경우에도 회사의 법인격은 회사채권자에 한해서만 인정되지 않는 것이고 그 결과 사원인 주주가 회사의 채권자에 대해 회사를 대신하여 지급책임을 지는 것이기 때문에, 다른 사안에 대해서는 회사의 법인격이 여전히 존재하기 때문이다”(이기수, 「회사법」 p.76 ; 조지현, 전계논문·p.314)고 한다.

92) 서울고등법원판결 1974. 5. 8. 선고 72나2582.

93) 대법원판결 1977. 9. 13. 선고 74다954(파기환송).

94) 대법원판결 1988. 11. 22. 선고 87다1671. 동 판결에서는 “별개의 법인격을 가지는 회사라는 주장을 내세우는 것은 신의성실의 원칙에 반하거나 법인격을 남용하는 것으로 허용되어서는 안 된다”고 판시하여 법인격부인의 법리를 일부 인정하였다.

95) 대법원판결 2001. 1. 19. 선고 97다21604. 이 사건은 회사가 외형상으로는 법인의 형식을 갖추고 있으나 이는 법인의 형태를 빌리고 있는 것에 지나지 아니하고 그 실질

의 경우에도 법인격부인의 법리를 반영하여 과점주주의 제2차 납세의무제도의 합리성을 인정한 결정을⁹⁶⁾ 내리기에 이르렀다.

그러나 이처럼 법인격부인의 법리가 실정법상에 인용되는 경우에 있어서도 그 기준이 모호하여 모든 경우에 일률적으로 적용될 수 있는지 의문이다. 법인격부인의 법리가 적용된다고 하여도 법인격의 소멸은 일정한 법률관계에서만 법인격이 부인되는 것이므로, 이는 주주유한책임원칙에 대한 예외에 속하는 것으로 법인격의 형해화 또는 남용을 방지하기 위해서는 엄격한 요건 하에서만 적용되어야 할 것이다. 따라서 법인격부인의 법리를 적용하기 위해서는 구체적인 사안에 대해 사실인정과 법규의 합리적 해석 등 기존의 법 기술에 의한 해결이 곤란한 경우 등이 전제되어야 할 것으로 생각한다.

현행 국세기본법 제39조의 과점주주의 제2차 납세의무는 법인의 고유권인 책임과 의무를 배제하는 것으로 상법상 주주유한책임의 원칙과 상충되는 문제점이 있지만, 이는 법인격부인의 법리를 적용한 주주유한책임원칙의 예외규정으로 볼 수 있다. 이는 1973년 총무처가 발행한 행정제도제안서를 근거로 들 수 있는데, 동 제안서에서는 조세법규를 악용하여 법인의 임의해산·사무소 폐쇄 등의 방법으로 법인 재산을 주주 개인에게 귀속시킴으로써 법인의 조세채무를 면탈하는 1인 지배법인에 대한 조세채무 확보책으로 법인격부인론을 이론적 근거로 하여 출자자에 대한 제2차 납세의무 규정을 들 것을 주장하고 있어, 국세기본법 제39조의 출자자의 제2차 납세의무는 법인격부인론을 적용한 사례로 간주되고

에 있어서는 완전히 그 법인격의 배후에 타인의 개인 기업에 불과하거나 그것이 배후자에 대한 법률적용을 회피하기 위한 수단으로 함부로 쓰여 지는 경우에는, 비록 의견상으로는 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 없다. 따라서 회사는 물론 그 배후자인 타인에 대하여도 회사의 행위에 관한 책임을 물을 수 있다고 하여 전형적인 법인격부인론을 수용한 판결이다.

96) 헌법재판소결정 1997. 6. 26. 93헌바49, 94헌바38·41, 95헌바64(병합). 동 결정에서는 “과점주주에 대한 제2차 납세의무제도의 입법목적을 보면, 이는 특히 우리나라 비상장 법인이 대부분 친족·진지 등을 주주로 하여 구성된 소규모의 폐쇄회사들로서 회사의 경영을 사실상 지배하는 실질적인 운영자인 과점주주는 회사의 수익은 자신에게 귀속시키고 그 손실은 회사에 떠넘김으로써 회사의 법인격을 악용하여 이를 형해화시킬 우려가 크므로 이를 방지하여 실질적인 조세평등을 이루려는 데 있다”고 하였다.

있다. 이 이외에도 국세기본법 제14조의 실질과세원칙, 법인세법 제52조의 부당 행위계산 부인⁹⁷⁾, 국제조세조정에 관한 법률에서 조세피난처규정⁹⁸⁾ 등은 법인 격부인의 법리가 적용되어 있는 규정으로 생각할 수 있겠다.

3. 지배주주와 이사의 책임

상법은 법문으로 지배주주의 개념을 언급하고 있지는 않지만, 일반적으로 법 리해석에 의한 지배주주의 개념이 학설로 정의되고 있다. 지배주주란 어느 회사의 전체적인 주주의 구성과 주식의 분산도를 감안할 때 그 회사의 주요 의사결 정과 일상적인 경영의사에 결정적인 영향을 미칠 수 있는 주주를 의미하는 사 회과학적 개념의 일종이다⁹⁹⁾. 그러므로 지배주주는 개인·법인·기관투자자 등 모든 주주를 포함하고 주식보유비율에 관계없이 회사의 경영에 사실상의 영향 력을 행사하는 자인 것이다. 이러한 지배주주가 실질적인 지위를 가지고 등장하 게 되는 것은 자본다수결의 원칙에 기인된다는 견해가 있다¹⁰⁰⁾. 지배주주는 주 주총회를 통하여 형식상 간접적이지만 실질적으로는 회사경영에 직접적으로 깊이 관여하게 되고, 그 영향력은 경영전반에 걸쳐 크게 영향을 미치게 된다. 따라서 근래에는 지배주주의 책임론 강화에 관한 논의가 일고 있는데, 이를 반영하는 차원에서 1988년 2월 1일 독일 연방법원의 판시와 그 후 내려진 같 은 취지의 판시는¹⁰¹⁾ 주목할 만한 것이며, 이를 근거로 “지배주주는 소수주주 에게 충실의무가 있다”라고 하는 충실의무¹⁰²⁾부여에 관한 긍정적인 견해가¹⁰³⁾

97) 본 논문 제2장 제4절 1 나 (3) 참조

98) 이점에 관하여 “조세피난처의 법인소득에 관한 과세조정”의 제목을 2010년 1월 1일에 “특정 외국법인의 유보소득에 대한 합산과세”로 변경하였고, 2010년 3월 9일에 조세피 난처 지정·고시도 폐지하였지만 실질적인 내용은 동일하다.

99) 이철송, 「회사법강의」 박영사(2010) p.248.

100) 森淳二期, “會社支配の變動と株主の利益”, 「法學教室(第114號)」(1990) p65 ; 송호신, 전계 논문·p.256.

101) BGHZ 103, 194 ; BGH WM 1995, 882.

표출되고 있다¹⁰⁴). 그러나 이러한 견해도 주주총회와 회사와의 관계의 정립에서 출발한 것은 아니고, 주주에 대해서 민법상의 일반원칙인 신의성실의 원칙이라는 행동규범에 관한 규정이 적용될 수 있다는 일반적인 견해에 바탕을 둬으로써, 지배주주의 소수주주에 대한 책임론으로 한정되어 지배주주의 회사에 대한 직접책임으로까지 연계하여 발전될 수 없었다.¹⁰⁵ 또한 전통적으로는 주주총회의 권한비대에 따른 경영권위축을 방제하기 위한 정책적 배려로 주주총회는 상법 및 정관으로 정하는 사항만을 결의할 수 있는 기관으로 그 권한을 축소하고 있으며(상법 361조), 그 결과 대법원은 상법과 정관에 정함이 없는 사항에 관하여 주주총회가 결의를 하더라도 그것은 무효인 결의로서 이사 및 주주에 대하여 아무런 구속력을 갖지 못한다는 판결을 내렸다¹⁰⁶). 지배주주가 이사의 지위에서 사익추구의 행위를 할 때에는 법령이나 정관의 규정을 위반하거나 임무를 해태하였다면, 당연히 그에 따라 지배주주는 회사나 타주주에게 책임을 추궁 받게 된다. 다만 이 경우 상법은 지배주주라는 지위에 기하여 책임을 묻는 것이 아니라 임원지위에 대한 책임부과이기 때문에 지배주주의 책임이라 할 수 없다¹⁰⁷).

기업경영의 책임은 해당 기업의 이사 및 경영진에 있지만 현실적으로 지배주주가 이사의 선임에 지배적인 영향력을 행사하는 한 이사가 지배주주의 부당한 영향력을 완전히 거부할 수 있을 것으로 기대하기는 어렵기 때문에¹⁰⁸) 상법은

102) 충실의무(fiduciary duties : Treuepflicht)는 영·미법제에서 이론의 배경이 엇보이며, 우리 법제에서는 선관주의의무에 해당된다고 할 수 있다. 그러나 주주의 출자의무 이외에 주주권의 전반에 걸친 권리와 의무의 행사 및 이행의 과정에서 지배주주에 대한 행동규제의 원리가 되는 일반적 의무로써 충실의무가 제기되어 중요한 문제로 부각되고 있다(송호신, 전계논문·p.278).

103) 同旨: 최기원, 전계서(신회사법론)·p.636 ; 정동윤, 「회사법」 법문사(2001) p.205.

104) 주주유한책임이 주식회사법의 기본원리로 작용되고 있는 현행입법체제에서 실정법적인 근거 없이 입법해석론으로 주주의 충실의무가 주장되는 것은 향후 입법론의 방향 제시로서의 의미는 인정할 수 있으나, 현행법의 해석론으로는 위험한 시도라는 부정적인 견해도 있다[이철송, 상계서(회사법강의)·p.248].

105) 서성호·김진환, 전계논문·p.143.

106) 대법원판결 1991. 5. 28. 선고 90다20084.

107) 송호신, 전계논문·p.254.

지배주주이거나 사실상 경영권을 행사하는 자가 책임을 면하기 위하여 이사로 선임되지 않고 자의적으로 회사 경영에 관여하는 행위에 대하여 책임을 부과하고 있다. 즉 현행 상법은 회사의 이사가 아니면서 자신의 영향력을 행사하여 이사의 업무집행을 지시한 자(업무집행지시자), 이사가 아니면서 이사와 유사한 명칭을 사용하여 업무를 집행한 자(표현이사), 이사의 이름으로 직접 업무를 집행한 자(배후이사)에 대하여 회사 또는 제3자에게 손해배상책임을 부담하는 이사와 연대하여 손해배상책임을 지도록 규정하고 있는 것이다(상법 401조의2, 399조, 401조).

그리고 감사 선임시 지배주주의 의결권을 100분의 3으로 제한(상법 409조 2항)하고 있는 것은 감사의 독립성을 확보하기 위하여 지배주주의 유효지분을 축소한 것으로 볼 수 있다. 이 외에도 결의에 관한 특별한 이해관계가 있는 주주의 의결권을 박탈하는 제도(상법 368조 4항) 또한 결의의 공정성을 보장하기 위한 것이지만, 특히 지배주주의 개인적 이익을 위해 회사재산이 유출되는 것을 억제하는 기능을 하고 있는 것으로 볼 수 있다.

한편 이사의 책임을 엄격히 규정(상법 399조)함으로써 지배주주의 횡포를 간접적으로 통제하고, 유지청구권(동법 402조)과 대표소송권(동법 403조)은 소수주주로 하여금 지배주주와 이사를 견제하게 하며, 감사로 하여금 일상적으로 이사를 견제하게 하는 것으로 다수결의 역기능이 회사의 경영지배에 반영되는 것을 막고자 하는 제도이다. 그리고 부정행위를 한 이사에 대하여 소수주주가 법원에 해임 청구(동법 385조 2항)를 할 수 있게 한 것은 이미 경영에 반영된 지배주주의 횡포를 중단시키기 위해 다수결의 효력을 부정하는 제도이다. 또한 의사결정의 사안이 주주의 이해에 중대한 영향을 줄 때, 소액주주들이 출자를 회수하여 사단을 이탈하는 방법으로 주식매수청구제도(동법 374조의2)가 있다. 이 외에도 다수결의 남용에 대한 사후적 시정제도로 결의취소의 소 등 4가지 유형의 소¹⁰⁹⁾ 제도를 두고 있는 것도 같은 취지로 해석된다. 특히 결의무효확인 소는 위법한 내용의 결의가 지배주주에 의하여 강행된 경우, 이를 사후적으로 시정하여

108) 김원규, 전계논문 · p.283.

109) 상법 376조(결의취소의 소), 상법 380조(결의무효확인 소), 상법 380조(결의부존재확인 소), 상법 381조(부당결의의 취소, 변경의 소)가 이에 해당된다.

다수결의 남용을 부정하고 다수결제도의 역기능을 바로잡는 역할을 하는 것을 중점에 두고 있다. 결의와 결의의 집행에 지배주주의 불법행위가 개재된다면 별도의 문제이지만, 지배주주라는 지위 그 자체에서 책임을 묻는 것은 현행법의 해석론으로 해결하기 어려운 문제점이 있고, 불공정한 결의와 집행으로 다른 주주가 손해를 입었을 때 그 피해주주가 지배주주에 대해 지배주주로서의 책임을 물을 길이 없다는 것도 문제라 아니할 수 없다¹¹⁰⁾.

이러한 점을 고려한다면, 지배주주도 회사의 구성원으로 회사와 주주의 이익을 위하여 행동하여야 하지만, 이에 반하는 행동으로 지배주주가 법령이나 정관 등을 위반하거나 불공정한 행위로 인하여 회사와 다른 주주 등에게 손해를 끼친 경우에는 지배주주의 충실의무를 물어 지배주주가 이사로서 직접경영에 참여하지 않더라도 사실상의 영향력에 상당하는 책임을 부여되어야 할 것으로 생각된다. 더욱이 1인회사의 경우에는 회사의 이익이 전부 1인주주에게 귀속되므로 그에 합당한 책임을 1인회사의 1인주주에게 부여할 필요가 있을 것이다.

그리고 주주유한책임의 원칙을 법률이나 정관 또는 주주총회의 결의에 의하여 변경할 수 있는가 이다. 이에 관하여, 주주총회의 결의에서 총주주 또는 일부주주의 동의로 회사채무 등에 대하여 책임을 질 수 있겠으나, 이를 법률이나 정관의 규정으로 총주주 또는 일부주주에게 일정한 책임을 부과할 수 있는가에 관한 논의는 지극히 소극적인 것 같다¹¹¹⁾. 그런데 2009년 1월에 신설된 회사기회의 유용금지¹¹²⁾와 같은 제도는 지배주주나 이사 등에게 회사와의 거래에 대

110) 송호신, 전계논문 · pp.272-273.

111) 김원규, 전계논문 · p.273.

112) 회사기회의 유용금지란 주식회사의 지배주주, 이사, 경영진이 회사에 이익이 될 수 있는 사업 기회를 가로채 사적으로 이익을 얻거나 경영권승계의 발판을 만드는 행위를 말한다. 이와 관련하여 2009년 1월 30일 상법 542조의9(주요주주 등 이해관계자의 거래)가 신설 되었으나, 2010년 3월에 포이즌 필(기업이 적대적 인수합병의 위기에 처했을 때 기존 지배주주에게 싼값으로 신주를 발행해 지분을 키울 수 있도록 하는 제도로, 실제 소유 지분율이 낮은 오너에게는 유력한 경영권 방어 수단)이 될 수 있다. 그러나 재벌총수의 지배권만 강화하고 소수주주의 권익을 침해할 수 있다(조항을 상법 개정안으로 발의하고 있어 회사기회의 유용금지제도의 실효성이 의문시 된다(한겨레신문, 2010년 12월 21일 15면 참조).

하여 책임을 물을 수는 있지만, 직접적인 주주유한책임의 원칙을 제한하는 규정은 아니라고 생각한다.

4. 자본시장법상 대주주에 대한 규제

구 증권거래법 제58조(임원의 책임)에서 증권회사의 이어나 감사가 고의·과실로 제3자에게 손해를 가한 때에는 대주주가¹¹³⁾ 연대하여 손해배상책임을 질 수 있다고 규정하고 있었으나 이후 폐지되었다. 이는 현행 자본시장법 제172조(내부자의 단기매매차익 반환)에 수용되었는데, 주권상장법인의 임원 또는 직원 및 주요주주가¹¹⁴⁾ 미공개중요정보를 이용하여 특정증권¹¹⁵⁾ 등을 매수하여 6개월 이내에 매도하거나 당해 특정증권 등을 매도한 후 6개월 이내 매수하여 단기매매차익을 얻은 경우에는 그 주권상장법인은 그 단기매매차익을 반환할 것을 청구할 수 있는 것으로 되어 있다. 이는 주요주주에 대한 주주

113) 자본시장법 9조에 의하면 대주주는 다음 각 호에의 하나에 해당하는 주주를 말하는 것으로 되어 있다. 즉 1. 법인의 의결권 있는 발행주식총수를 기준으로 본인 및 그와 대통령령으로 정하는 특수한 관계가 있는 자가 누구의 명의로 하든지 자기의 계산으로 소유하는 주식을 합하여 그 수가 가장 많은 경우의 그 본인(이하 “최대주주”라 한다), 2. 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 자(이하 “주요주주”라 한다), 가. 누구의 명의로 하든지 자기의 계산으로 법인의 의결권 있는 발행주식총수의 100 분의 10 이상의 주식(그 주식과 관련된 증권예탁증권을 포함한다)을 소유한 자, 나. 임원의 임면 등의 방법으로 법인의 중요한 경영사항에 대하여 사실상의 영향력을 행사하는 주주로서 대통령령(단독으로 또는 다른 주주와의 합의·계약 등에 따라 대표이사 또는 이상의 과반수를 선임한 주주, 경영전략·조직변경 등 주요의사결정이나 업무집행에 지배적인 영향력을 행사한다고 인정되는 자로서 금융위원회가 정하여 고시하는 주주)으로 정하는 자등이다.

114) 주 113 참조.

115) 여기에서 “특정증권”이란 이하의 각호에 해당되는 증권을 말한다(자본시장법 172조). 즉 1. 그 법인이 발행한 증권(대통령령으로 정하는 증권은 제외한다), 2. 제1호 증권과 관련된 증권예탁증권, 3. 그 법인 외의 자가 발행한 것으로 제1호 또는 제2호의 증권과 교환을 청구할 수 있는 교환사채, 4. 제1호부터 제3호까지의 증권만을 기초자산으로 하는 금융투자상품 등이다.

무책임에 대한 예외라 할 수 있다. 그러나 자본시장법 제34조(대주주와의 거래 등의 제한)와 제35조(대주주의 부당한 영향력 행사 금지) 및 제173조(임원 등의 특정증권 등 소유상황 보고) 등은 대주주에 대한 유한책임을 제한하고 있는 것으로 보기보다는 자본시장의 거래질서를 확보하기 위한 수단이라 할 수 있으므로, 사실상 지배주주의 영향력 남용에 따른 다른 주주의 손해에 대하여 지배주주에게 주주유한책임을 제한하는 제재수단은 아니라고 생각한다.

제5절 소 결¹¹⁶⁾

주주총회가 회사의 최고 의사결정기관이라는 점에 대해서 일부 반대적 견해는 있으나 긍정설이 대세임은 분명하다. 그러나 주주총회를 회사경영의 최고 책임기관으로까지 주장하게 되면, 그 책임을 부담하게 되는 자는 주주총회의 구성원인 주주가 될 것이므로 현행 상법상 주주는 투자재원을 한계로 더 이상 책임을 부담하지 않는다는 주주유한책임의 원칙(상법 331조)과 맞물려 문제는 더욱 어려워질 수밖에 없다. 그러나 이 주주유한책임을 규정하고 있는 상법 제331조는 모든 주주에 공통으로 적용되는 원칙이며 강행규정이라고 할 수는 있겠으나, 그렇다고 예외가 없는 것은 아니다. 즉 주주이면서도 회사경영에 깊이 관여하여 업무집행을 지시함으로써 결국 회사에 손해를 끼친 경우의 책임을 묻는 상법 제401조의2가 그 예가 될 수 있다.

상법 제401조의2(업무집행지시자들의 책임) 제1항 제1호는 “회사에 대한 자신의 영향력을 이용하여 이사에게 업무집행을 지시한 자”, 동 제2호는 “이사의 이름으로 직접 업무를 집행한 자”, 동 제3호는 “이사가 아니면서 명예회장·회장·사장·부사장·전무·상무·이사 기타 회사의 업무를 집행할 권한이 있는 것으로 인정될 만한 명칭을 사용하여 회사의 업무를 집행한 자” 등으로 책임자 범위를 정하고 있고, 이들의 책임을 이사와 동일시함으로써 이

116) 이 절은 본인의 박사학위 전제논문으로 공동 연구하여 기 발표한 논문 (서성호·김진환, “주주의 유한책임과 채권자보호에 관한 고찰”, 「기업법연구(제24권 제3호)」 한국기업법학회(2010)를 전면적으로 수용하고 있음을 밝혀둔다.

사의 회사에 대한 책임과 제3자에 대한 책임을 인정함과 동시에, 주주대표소송의 대상에 포함시켰다(동법 1항 본문). 그리고 이 경우 그 책임에 관련 있는 이사도 이들과 연대책임이 있는 것으로 규정하고 있다(동법 2항). 학계에서는 이 규정을 법률상 이사가 아닌 자를 이사로 의제하고 있다는 점에 주목하여 “사실상 이사의 책임규정”으로¹¹⁷⁾ 혹은 “무권대행자의 책임”으로¹¹⁸⁾ 인식·표현하기도 한다. 그러나 본 규정의 의제이사들은 사실상의 이사로 의제되기 이전에 사실상 주주(회사에 영향력이 있는 주주 = 지배주주, 집중투표 등 소수주주권 행사의 중심에 있는 소수주주)라는 점을 간과해서는 안 될 것이다.

결국 주주유한책임의 원칙은 주주가 회사경영에 직접관여하지 않는다는 점에 근거하여 만들어진 원칙으로 이해한다면, 상법 제401조의2의 경우는 주주가 업무집행지시자 등을 통하여 간접적으로 회사업무에 관여하게 되고 이사가 그 지시에 따라 직접적으로 회사경영을 하게 되어 결과적으로 회사 또는 제3자에게 손해를 끼친 경우를 연상할 수 있게 될 것이므로, 이 경우에는 주주유한책임의 원칙을 규정한 상법 제331조의 예외규정으로 볼 수도 있다. 그리고 한편으로 이 경우의 주주는 그 투자 목적이 단순투자일 경우가 거의 없고, 그 대부분이 경영권에 관심을 가지고 투자하거나 지배주주일 것으로 생각한다. 따라서 주주유한책임의 대상범위에 관하여도 입법론으로 재조정할 필요가 있을 것이다. 즉 주주의 투자목적에 따른 책임의 재조정으로써 단순투자인 경우에는 주식의 보유량에 상관없이 주주유한책임의 원칙이 준수되어야 하고, 지배주주 혹은 소수주주이면서도 그 투자목적이 회사경영에 있는 경우 또는 현실적으로 영향력을 행사하는 경우는 주주유한책임의 원칙에 대한 예외규정을 인정하는 제도개선이 필요하다고 생각한다.

주식회사는 투자된 재원을 한계로 책임을 묻는 주주유한책임의 원칙이 정착화 된 대표적인 물적 중심형태의 회사이다. 주식회사의 주주유한책임원칙은 투자의 활성화를 도모하는 것과 소유와 경영의 분리라는 주식회사의 지배구조체계의 특성에 기반을 두고 만들어진 것이다. 따라서 주주유한책임의 원칙이 고수되기 위해서는 전통적인 이론에 근거하여 회사의 실질적 소유주인

117) 최기원, 전계서(신회사법론)· pp.940-941.

118) 이철송, 전계서(상법강의)· p.561.

주주는 회사경영에 관여하지 아니하고, 그들의 대리인으로서 회사의 기관을 구성하는 이사들로 하여금 회사경영이 이루어져야 하고, 또한 그들의 대리인이며 기관인 감사와 더불어 주주는 경영에 대한 감시기능만을 담당하여야 한다. 그러나 이러한 전통이론에는 이미 모순은 존재하고 있었던 것으로 생각한다. 즉 전통적인 이론에서는 주주는 주주총회를 구성하여 주주총회를 통해 회사경영에 간접적으로 관여하는 것으로 되어 있으나, 주주총회는 사단법인인 주식회사의 최고 의사결정기관으로서의 지위에 있기 때문에 주주총회의 결정사항은 이사들의 경영활동을 구속하게 되는 것으로 당연한 이치이다. 이러한 의미에서 보면 주주총회는 비록 의결기관으로 존재하는 것이지만 최고경영기관으로 파악될 수밖에 없고, 결국 이사회·이사는 주주총회의 결의를 근거로 회사의 경영실무를 의결·대표·수행하는 기관에 지나지 않는 것으로 파악된다.

그럼에도 불구하고 현행 상법에는 주주는 투자재원을 한계로 더 이상 책임을 지지 않는다고 하는 주주유한책임의 원칙에 예외규정을 두지 않음에 따라, 주식회사제도에 있어서는 권한은 있으나 책임은 없는 기관을 만들고 있는 등 불합리한 이론적 현상이 지배하게 되어 법적·사회적으로 문제점을 낳고 있다는 생각이다. 즉 법인격남용에 관한 문제¹¹⁹⁾, 채권자보호에 관한 문제, 이사·감사의 책임을 추궁해도 소의 실익이 없다는 문제, 사실상 주주를 사실상 이사로 해석하여 책임을 물을 수밖에 없는 우회법제에 관한 문제, 과점주주의 제2차 납세의무와 관련된 세법과 상법의 법적 경합에 관한 문제 등이 그것이다.

따라서 본 2장의 문제해결을 위하여 아래의 세 가지를 입법론과 해석론으로 제시하고자 한다.

119) 법인격남용과 관련하여 주주유한책임의 제한을 외국의 사례로부터 검토하여 해석론의 변환을 주장하는 논문으로는 양동석, “주주의 유한책임원칙과 그 제한” 「민사법연구」 대한민사법학회(1996) ; 김원규, “주주의 책임에 관한 소고” 「상사판례연구(제20집 제3권)」(2007) ; 우홍구, “미국법상 주주유한책임원칙의 재론” 「일감법학(제1권)」(1996) 등 참조.

1. 주식소유분량에 따른 주주의 구분과 투자목적에 따른 주주의 구분

주주유한책임이 아직도 유효하다고 주장하는 것은 주주유한책임원칙이 수정되면 투자기피 현상으로 대자본의 집중이 불가능 해지고 사업에 대한 투자가 감소하여 사회적 손실이 주주의 도덕적 해이보다 크다고 보기 때문이다. 그러나 유한책임제도의 폐해가 심각한 현 상황에서 주주들의 도덕적 해이, 특히 지배주주의 문제점을 해결할 수 있도록 주주의 투자목적에 따라 주주유한책임의 원칙을 수정하는 것이 오히려 바람직한 것으로 생각된다.

즉 현행법의 해석에 있어서는 주주를 주식소유분량에 따라 대주주·지배주주·주요주주 및 소수주주로 구분하고 있다. 그러나 지배권에 영향력을 줄 수 있는 주식을 보유하더라도 단순투자를 목적으로 하는 주주일 수도 있고¹²⁰⁾, 반대로 지배권에 전혀 영향력을 행사할 수 없는 소수주주이더라도 현행 상법상 소수주주권의 행사를 통하여 회사경영에 실질적으로 영향력을 행사할 수 있기 때문에, 투자목적에 따른 주주의 구분도 주주의 책임론전개와 관련하여 생각해 볼 필요가 있다.

2. 주주의 투자목적에 따른 주주유한책임의 이원화

학설상 주주를 회사의 소유주로 볼 것인지 채권자로 볼 것인지에 관하여 다툼이 있었고¹²¹⁾, 양학설의 어느 쪽의 견해를 따르더라도 주주유한책임의 원칙은 존중되었으며, 주주의 책임론은 전개되지 못하였다. 그러나 책임은 행위

120) 최근일간지보도에 의하면, 현대산업개발(주)의 최대주주가 이전 17.06%를 보유한 정몽규 회장으로부터 1.0%를 추가 구매함으로써 17.43%가 된 미국의 템플턴자산운용사로 변경된 것으로 공시되었는데, 동 템플턴자산운용사는 지분인수사유를 “일반투자목적”으로 명기해 경영권참여의사가 없다는 뜻을 밝혔다고 한다(매일경제신문 2010년 7월16일 A22면 보도).

121) 주 18 참조.

를 전제하는 의사에 근거하여 발생하는 것이 법의 원리라는 것을 고려한다면, 주주유한책임은 주식회사의 특질로서 당연히 존중되어야 하겠으나, 회사의 경영참여를 목적으로 주주가 되었다면 주식소유분량과는 관계없이 당연히 책임은 뒤따라야 할 것이고, 반대로 단순투자를 목적으로 주주가 되었다더라도 그에 상당한 책임이 있어야 할 것으로 생각한다. 따라서 후자의 경우는 주주유한책임의 원칙이 존중되어야 한다고 생각할 수 있으나, 전자의 경우에는 주주유한책임의 원칙에 예외규정을 도입할 필요가 있다고 생각한다.

3. 주주유한책임의 원칙에 관한 예외규정의 입법화·명문화

현행 상법은 제331조에서 “주주의 책임은 주식의 인수가액을 한도로 한다”고 규정하여 주주유한책임의 원칙을 명문화 하고 있는 반면, 그에 관한 예외규정을 두고 있지 않다. 따라서 법 실무에 있어서는 주주의 권한남용이 원인이 되어 문제가 발생되어도 주주에게 직접책임을 물을 수 있는 법적·이론적 근거가 없기 때문에 상법 제401조의2(업무집행지시자 등의 책임)와 같이 사실상 주주를 사실상 이사로 간주하여 책임을 추궁하는 등의 우회법률이 탄생하게 되었고, 주주유한책임의 원칙에 관한 예외규정을 조세법 등의 타 법규에서 규정할 수밖에 없게 함으로써 법적경합의 문제를 낳고 있는 것이다.

그러나 주주유한책임의 원칙을 입법으로 제정한 당시와 비교할 때 기업의 사회적·경제적인 여건과 배경은 많은 변화를 초래하게 되었고, 특히 근래에 들어와서는 자본시장의 국제화와 더불어 기업의 투자여건 개선의 일환으로 다양한 종류의 주식발행이 강구되어지고 있는 상황이고 보면, 전통적인 주주유한책임의 원칙만을 고수할 수 없게 되었다고 본다. 따라서 주주유한책임의 원칙은 주식회사의 가장 중요한 특질이므로 존중되어야 하지만, 주주의 투자목적에 따른 주주의 세분화와 더불어 주주유한책임의 원칙에 관한 예외가 있음을 법문으로 명확히 밝힐 필요가 있다고 생각한다.

제3장 세법상 과점주주의 제2차 납세의무제도

제1절 일 반 론

1. 개 요

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 액을 한도로 보충적으로 납세의무를 부담하게 하는 제도이다. 이 제도에 관하여 판례는¹²²⁾ 형식적으로 제3자에 귀속되어 있는 경우라고 하더라도 실질적으로는 원래의 납세의무자에게 그 재산이 귀속되어 있는 것으로 보아도 공평을 잃지 않는 경우 등에 형식적 권리의 귀속을 부인하여 사법질서를 어지럽히는 것을 피하면서 그 권리의 귀속자에게 보충적으로 납세의무를 부담하게 함으로써 징수절차의 합리화를 도모하려는 제도로 판시하고 있다. 즉 제2차 납세의무는 국세·가산금·체납처분비 등에 대하여 주된 납세의무자의 재산에 대한 체납처분을 집행하여도 징수하여야 할 금액에 부족하다고 인정하는 경우에, 그 주된 납세의무자와 일정한 관계에 있는 자에게 보충적인 납세의무를 부담시키는 제도이다. 한편 제2차 납세의무제도는 사법상의 거래행위에 대하여 직접적인 간섭을 하지 않음으로 사법질서를 교란시키지 않고 사해행위취소와¹²³⁾ 같은 법원의 판단을 필요로 하지 않는다. 그러므로 과세관청이 제2차 납세의무를 집행하는 것은 사해행위취소와 같은 효과가 있다. 따라서 제2차 납세의무제도는 주된 납세의무자가

122) 대법원판결 1982. 12. 14. 선고 82누192.

123) 사해행위(詐害行爲)는 채무자가 고의로 재산을 줄여서 채권자가 충분한 변제를 받지 못하게 하는 행위를 말하는 것으로, 이 경우 소송실무에서는 채권자취소권을 행사함으로써 권리보호가 가능하게 된다.

재산 등을 은닉하면서 고의로 국가의 조세징수권을 회피하고자 하는 것을 방지하는데 입법취지가 있다.

제2차 납세의무제도는 과세관청의 입장에서 보면, 납세자의 징수 회피행위에 대하여 신속하고 효과적으로 대처할 수 있는 징수확보수단이 될 수 있지만, 제2차 납세의무자의 입장에서는 체납된 타인의 조세에 대하여 언제 납부책임이 지워질지 알 수 없는 불안한 상태가 조장될 수 있으므로 법적 안정성을 해치고 제3자의 재산권을 침해할 우려가 있다. 그러므로 제2차 납세의무제도는 법적 정당성과 예측가능성이 확보될 때에만 제한적으로 허용되어야 한다.

현행 국세기본법상 제2차 납세의무는 인적요소에 성립요건을 두고 있는 보충적 납부책임이다. 그 인적요소로 청산인 등의 제2차 납세의무(국세기본법 38조), 출자자의 제2차 납세의무(동법 39조), 법인의 제2차 납세의무(동법 40조), 사업양수인의 제2차 납세의무(동법 41조)로 구별하고 있다.

2. 성격

가. 법적 성격

제2차 납세의무제도는 원활한 국가 조세채권 확보를 위한 조세징수철차상 예외적이고 편의적인 제도로서 주된 납세의무자가 납세의무를 이행할 수 없는 경우에 그 주된 납세의무자에 갈음하여 제3자에게 납세의무를 부담하게 하는 제도이다. 따라서 민법상 보증채무와 같은 취지로 볼 수 있으며, 주된 채무자의 미이행분에 대한 제2차 납세의무를 지는 것으로서 주된 채무에 대한 부종성과 보충성을 갖는다.

제2차 납세의무제도의 법적 성질에 대해서 학설은 법정보증채무설과 고유의무설로 나누어져 있다. 법정보증채무설은 제2차 납세의무에 부종성과 보충성의 원리가 있음을 근거로 제2차 납세의무를 법정의 보증조세채무라고 파악하는 견해이다. 즉 제2차 납세의무를 사법상의 보증채무와 같은 것으로 보고

민법의 보증채무에 관한 규정 또는 법 이론에서 그 법적 성격을 찾고자 하는 것이다. 이 견해에서는 제2차 납세의무를 법정보증채무의 일환으로 보고 실정법상 납세보증은 임의보증채무로 파악하게 될 것이다. 그러나 제2차 납세의무의 성립요건은 보증과는 매우 상이한 법률요건을 내포하고 있으므로 이 견해는 채택하기 어렵다고 보는 견해가 고유의무설이다. 이 고유의무설에 의하면 제2차 납세의무는 법 규정에 의해 당연히 성립되는 고유의무인 것이며, 사법상의 보증채무와 유사하기는 하지만 서로 다른 성격을 갖는 것으로 파악하여 제2차 납세의무제도의 법적성격을 달리 하는 견해이다¹²⁴⁾. 그리고 이들 학설의 중간자적인 입장에서 설명하는 학설이¹²⁵⁾ 있는데, 이에 의하면 보증납세제도가 부종성과 보충성을 가지고 있다는 관점에서 법정보증채무설의 측면이 있고, 제2차 납세의무가 징수목적 가지고 있다는 관점에서 고유의무설의 측면이 있다고 하여 양자의 법 이론적 성격은 병존한다. 따라서 법조문의 해석에 있어서 그 조문의 입법목적에 따라 법정보증채무설과 고유의무설이 병존할 수 있다.

민법상 보증채무는 계약에 의하여 성립하나 제2차 납세의무는 법률에 규정된 요건을 충족하면 당연히 성립하게 되므로, 제2차 납세의무에 대하여 인정하는 부종성과 보충성은 민법상 보증채무의 부종성과 보충성에는 그 내용을 달리하고 있다. 주된 납세의무의 불이행을 적극적인 요건으로 하면서도 주된 납세의무와 반드시 운명을 함께하지는 않으므로 전체적인 설명에서는 고유의무설이 타당하다고 생각한다¹²⁶⁾. 그러나 제2차 납세의무의 독립성을 아무리 강조하더라도 제2차 납세의무 역시 주된 납세의무의 부종성 및 보충성을 근본적으로 부정할 수 없으므로 두 견해의 차이는 상대적인 것에 불과하다¹²⁷⁾.

제2차 납세의무는 국세기본법상 납세의무승계(동법 23조, 24조), 연대납세의무(동법 25조), 인적·물적 보증인의 납세담보(동법 29조), 양도담보권자의

124) 최명근, 「세법학총론」 세경사(2003) p.231.

125) 황하주, “제2차납세의무제도의 제문제”, 「조세법의 논점」 조세통람사(1992) p.158.

126) 同旨: 강인애, 「추보 조세법Ⅲ」 한일조세연구소(2003) p.99 ; 이진오, “제2차납세의무를 지는 과점주주의 범위에 관한 연구”, 「성균관법학(제19권 제2호)」(2007) p.40.

127) 이진오, 상계논문 · p.40.

물적 납세의무(동법 42조)와 국세징수법상 징수유예에 관한 담보(동법 18조), 사해행위의 취소(동법 30조) 등과 같이 국세징수에 있어서 주된 납세의무자와 일정한 사유에 있는 경우로서 납세의무 확장과 조세채권의 보전에 있어서 공통점이 있는 것이다.

나. 부 종 성

제2차 납세의무제도는 주된 납세의무가 이행되지 아니한 경우에, 주된 납세의무자와 일정한 관계에 있는 자로 하여금 그 조세채무를 이행하도록 하는 것이다. 따라서 제2차 납세의무는 본래의 납세의무를 절대적 전제조건으로 하여 성립하므로 제2차 납세의무를 부담하게 하려면 본래의 납세의무에 대하여 과세처분을 하여야 한다. 그러므로 본래의 납세의무가 취소되거나 납부·충당 등으로 소멸하게 되면 제2차 납세의무도 당연히 소멸하게 되는 것이다. 이를 민법상 보증채무와 같은 제2차 납세의무의 부종성이라 한다. 한편 과세관청의 유권해석(이하 ‘유권해석’이라 칭함)에 있어서 주된 납세의무자의 국세가 소멸시효의 완성에 의하여 소멸한 때에는 제2차 납세의무자, 납세보증인, 물적납세의무자에게 그 효력이 미친다(국세기본법 기본통칙 27-0-2)”고 해석하고 있으므로 부종성을 인정하고 있는 것이다.

(1) 주된 납세의무와 제2차 납세의무 간의 소멸시효의 중단과 완성

제2차 납세의무를 부담시키기 위해서는 절대적인 선행조건으로 주된 납세의무자에 대하여 구체적인 납세의무가 확정되어 있어야 한다. 그런데 제2차 납세의무의 부종성과 관련하여 본래의 납세의무에 대한 소멸시효의 중단 또는 완성의 효과가 보충적 납세의무에도 미치는가에 대하여 학설이 대립되고 있는데, 이는 제2차 납세의무를 법정보증채무설로 보느냐, 고유의무설로 보느냐에 따라 다르며, 이는 다시 적극설과 부정설(소멸설)로 견해가 대립되고 있다¹²⁸⁾.

128) 서채용, “제2차 납세의무자 규정의 세법 논리적 고찰”, 「세법학논집(제10권)」(1997)

먼저 적극설에 의하면, 보충적 납세의무는 주된 납세의무와 운명을 함께 하는 것으로서 본래의 납세의무가 존재하는 한 보충적 납세의무가 이와 별개로 독립하여 시효진행을 개시할 수 없고, 주된 납세의무에 대한 소멸시효의 중단 또는 완성은 그 효과가 보충적 납세의무에 미치는 것으로 설명하고 있다. 이는 보충적 납세의무를 보증채무와 동일하게 이해하는 입장이라 할 수 있는데, 이 견해의 경우에는 보충적 납세의무의 소멸시효가 완성되는 것을 방지하기 위하여 과세관청이 본래의 납세자에게 독촉·교부청구·압류 등 절차를 밟아야 함에도 불구하고, 주된 납세의무자가 행방불명 또는 무재산인 경우에는 이러한 절차를 취할 수 없는 문제가 있다.

다음으로 부정설(소멸설)에 의하면, 보충적 납세의무의 부종성은 긍정하더라도 제도의 취지·집행상의 난점 등을 이유로 본래의 납세의무에 대한 소멸시효의 중단과 완성의 효과는 보충적 납세의무에 미치지 않는다는 것이다.

상술한 적극설은 논리성에 있어서 명쾌하나 주된 납세자의 소멸시효가 완성되면 제2차 납세의무자의 소멸시효도 완성되어 제2차 납세의무제도의 취지를 살리지 못하는 단점이 있고, 징수권 확보차원에서 국세징수권의 소멸시효 중단사유로 조세채권확인소송을 민사소송절차에 의해 제기해야 하는 문제가 있다. 부정설(소멸설)은 제2차 납세의무제도의 취지에 충실한 해석이라 할 수는 있겠으나 그 논거가 명백하지 못한 단점이 있다¹²⁹⁾.

국세징수법 제23조(독촉과 최고) 제2항에서 제2차 납세의무자에 대한 납부최고를 징수권 소멸시효의 중단사유로¹³⁰⁾ 열거하고 있으므로 부정설(소멸설)의 견해를 따르고 있으나, 시효중단의 효력에 대한 유권해석은 수차례 변경되어 법적 안정성과 예측가능성을 훼손하고 있다. 그 변경 내용으로, 2004년 2월 19일 국세기본법 기본통칙이 개정되기 전에는 “제2차 납세의무자의 시효중단의 효력은 본래의 납세자의 납세의무에는 미치지 아니하나, 본래의 납세의무에 대한 시효중단의 효력은 제2차 납세의무자에게 미친다(국세징수법 기

pp.143-144.

129) 최명근, 전거서· pp.229-230.

130) 국세기본법 28조 1항(소멸시효의 중단과 정지)에서 동법 제27조에 따른 소멸시효는 납세고지, 독촉 또는 납부최고(納付催告), 교부청구, 압류 등의 사유로 중단된다고 규정하고 있다.

본통칙 2-1-9)”고 해석하여 부정설(소멸설)의 견해를 따르고 있었다. 그러나 2004년 개정으로 “주된 납세자의 납세의무의 시효중단의 효력은 제2차 납세의무에 미치며, 제2차 납세의무자에 대한 납부최고 압류처분 등으로 인한 시효중단의 효력도 주된 납세자의 납세의무에 대하여 그 효력이 미친다(국세징수법 기본통칙 12-0-4)”고 해석함으로써 적극설의 입장으로 변경되었다. 그런데 2010년 12월 16일 개정에서는 “주된 납세자에 대한 납세의무 시효중단의 효력은 제2차 납세의무에 미치나, 제2차 납세의무자에 대한 납부최고·압류처분 등으로 인한 시효중단의 효력은 주된 납세자의 납세의무에 미치지 아니한다(국세징수법 기본통칙 12-0-4)”고 해석하여 또다시 부정설(소멸설)의 견해를 따르고 있다. 이러한 변경의 이유로는 대법원 판례에¹³¹⁾ 영향을 받은 것으로 보인다. 한편, 일본의 국세징수법 기본통칙의¹³²⁾ 경우도 부정설(소멸설)의 입장에서 해석되고 있다.

(2) 주된 납세의무와 제2차 납세의무 간의 징수유예 등

국세징수법 징수유예에 관한 유권해석에서는 “주된 납세자의 국세에 관하여 징수를 유예한 기간 중에 있어서는 그 국세의 제2차 납세의무자에게 대하여 납부통지서 또는 납부최고서를 발부하거나 체납처분을 하지 아니한다. 그러나 제2차 납세의무자에 대하여 한 징수유예는 주된 납세자에 대하여 효력이 미치지 아니한다(국세징수법 기본통칙 12-0-1)”고 하여 시효중단의 유권해석과 동일한 부정설(소멸설)의 견해를 따르고 있다. 그리고 주된 납세의무에 대하여 징수유예가 있는 경우라도 징수유예는 납부기한 자체를 연장하는

131) 대법원판결 2005. 5. 26 선고 2005다13875. 동 판결에서는 주된 납세의무자에 대한 국세징수권과 제2차 납세의무자에 대한 국세징수권은 각각 독립된 것으로서 후자가 전자의 부종적인 것에 불과한 이상, 제2차 납세의무자에 대한 국세징수권에 관하여 소멸시효 중단사유가 발생하였다고 하여 주된 납세의무자에 대한 국세징수권의 소멸시효 또한 당연히 중단된다고 볼 수 없다고 판시하였다.

132) 일본 국세징수법 기본통칙에 의하면, 제2차 납세의무자에 대한 납부통지서 또는 납부최고서의 발부·압류 기타 사유에 의해 그 제2차 납세의무에 관계되는 국세의 징수권의 시효가 중단됨으로써 그 국세의 징수권이 존속하고 있는 경우에는 주된 납세자에 대한 국세징수권이 부득이한 이유로 시효에 의해 소멸된 때에도 그 제2차 납세의무자에 대한 체납처분을 집행할 수 있다.

것이 아니므로 제2차 납세의무가 성립하는 데에는 지장이 없고, 제2차 납세의무는 주된 납세의무에 부종하여 운명을 같이하게 되므로 주된 납세의무에 대한 소멸시효·징수유예 등의 영향이 제2차 납세의무에도 영향을 미치게 된다. 그러나 주된 납세의무는 제2차 납세의무에 부종하지 않는 독립적인 납세의무이므로, 제2차 납세의무에 대한 소멸시효·징수유예 등은 주된 납세의무에 영향을 미치지 않는다는 것이다.

다. 보충성

제2차 납세의무는 주된 납세의무자가 납세의무를 이행하지 않아 조세가 체납되고 주된 납세의무자의 재산으로 조세채무를 충족하지 못하는 부족분(징수부족액)을 한도로 법정요건을 충족하는 자가 납세의무를 부담하는 보충성을 띠고 있다.

제2차 납세의무는 주된 납세의무자의 재산으로 징수할 국세 등의 금액에 부족한 경우에 행해지는 것으로, 제2차 납세의무자에게 과세관청이 납부고지등을 하려면 그 선행요건으로 주된 납세의무자에 대한 과세처분 등 구체적인 납세의무를 확정하는 절차가 있어야 한다. 또한 주된 납세의무자에게 체납처분을 집행하여도 그 징수할 금액에 부족해야 할 것이고, 주된 납세의무자의 체납은 납부기한이 경과하여도 납세를 이행하지 않는 경우를 말한다. 다만, 주된 납세의무자에 대하여 징수유예가 있더라도 징수유예는 납부기한 자체를 연장하는 것이 아니므로 제2차 납세의무의 성립에는 지장이 없다¹³³⁾.

위에서 “징수할 금액에 부족한 경우”라 함은 주된 납세의무자에게 귀속하는 재산(제3자 소유의 납세담보재산 및 보증인의 납세보증을 포함)을 체납처분(교부청구 및 참가압류를 포함)으로 징수할 수 있는 가액이 그 법인이 부담할 납부총액에 부족한 경우를 말하며, 이 경우 그 부족액의 판정은 납부통지를 한 때의 상황을 고려하여 한다(국세기본법 기본통칙 38-0-5). 그리고 대법원 판례에서는¹³⁴⁾ “제2차 납세의무가 성립하기 위해서는 주된 납세의무에

133) 사법연수원, 「조세법총론」 한양당(2009) p.79.

징수부족액이 있을 것을 요건으로 하지만, 일단 주된 납세의무가 채납된 이상 그 징수부족액의 발생은 반드시 주된 납세의무자에 대하여 현실로 채납처분을 집행하여 부족액이 구체적으로 발생할 것을 요하지 아니하고, 다만 채납처분을 하면 객관적으로 징수부족액이 발생할 것으로 인정되면 족하다”고 판시한 바가 있다. 즉 징수부족액은 실제로 징수부족이 발생한 것이 아니라 객관적으로 징수부족액이 발생할 것으로 인정되기만 하면 된다.

그리고 징수부족액 발생여부의 판정시기에 관하여 제2차 납세의무의 성립시기를 기준으로 하는 견해와, 제2차 납세의무자에게 납부통지를 한 때를 기준으로 하는 견해가 있다. 유권해석에서는 납부통지서를 발부하는 때로 보고 있으나(국세기본법 기본통칙 38-0-5), 제2차 납세의무의 성립요건은 징수부족액이 발생할 때이므로 징수부족액 발생여부의 판정 시기는 제2차 납세의무 성립시기를 기준으로 하는 것이 논리적으로 타당하다¹³⁵⁾.

한편, 하나의 조세채무에 여러 사람이 제2차 납세의무를 공동으로 부담하는 경우에 제2차 납세의무자간에 분별이익이 있는지에 관하여 다툼의 소지가 있으나, 이에 대하여 대법원 판결은¹³⁶⁾ “국세기본법 제39조 제2호에 해당하는 자가 수인인 경우에, 그들은 각자가 법인의 체납세액에 대하여 과점주주인 지위에서 다른 과점주주와 독립하여 제2차 납세의무를 부담하는 것이지, 1개의 제2차 납세의무에 관하여 그 납세의무자가 수인이 되는 경우가 아니므로 제2차 납세의무자는 각자가 법인의 체납세액 전액에 대하여 납세의무를 부담한다. 따라서 1개의 채무에 관하여 채무자가 수인인 경우에 원칙적 규정인 민법 제408조를¹³⁷⁾ 적용하여 제2차 납세의무자 상호간에 분별이익은 없다”고 판시하여 분별이익은 없는 것이다.

134) 대법원판결 1996. 2. 23. 선고 95누14756.

135) 사법연수원, 상계서 · p.79.

136) 대법원판결 1996. 12. 6. 선고 95누14770.

137) 민법 제408조(분할채권관계)는 채권자나 채무자가 수인인 경우에 특별한 의사표시가 없으면 각 채권자 또는 각 채무자는 균등한 비율로 권리가 있고 의무를 부담하게 한 조항이다.

(1) 제2차 납세의무자의 항변권

사법상 보증인은 주된 채무자와 동일한 채무를 부담하고 있으므로 채권자는 주된 채무자와 보증인 중 누구에게라도 청구권을 행사 할 수 있다. 따라서 보증인에 대한 우선적인 보호를 위하여 보증인에게 채권자의 청구권에 대한 대항적 차원에서 최고 및 검색의 항변권을 적극적으로 인정하고 있다. 그런데 사법상의 보증채무와 유사한 제2차 납세의무의 경우에도 과세관청의 징수권 행사에 대하여 제2차 납세의무자에게 최고 및 검색의 항변권¹³⁸⁾이 인정되는 것인지 의문이다.

현행 국세기본법에는 제2차 납세의무자에게 주어진 최고 및 검색의 항변권에 대한 명문 규정은 없으나, 일반적으로 제2차 납세의무를 법정보증채무로 보는 입장에서는 주된 납세의무자가 납부하고 부족한 부분은 보충적으로 납세의무를 부담하며 보증채무와 같이 최고의 항변권과 검색의 항변권이 있다는 견해(긍정설)와¹³⁹⁾, 제2차 납세의무의 성립요건으로 주된 납세의무자의 재산으로 조세채무액을 충당하고도 부족한 경우 그 부족액에 대하여만 제2차 납세의무를 지우고 법 규정에 의하여 당연히 성립하는 고유의무로써 제2차 납세의무자에게 최고·검색의 항변권이 없다는 견해(부정설)가¹⁴⁰⁾ 있다. 그런데 주된 납세의무자의 재산이 징수할 조세액보다 많음에도 불구하고 제2차 납세의무를 부담하게 하였다면, 그 제2차 납세의무의 지정은 이미 성립요건을 충족하지 못한 것으로 하자 있는 처분이라 할 것이다. 또한 징수부족액을 충당하기에 족한 주된 납세의무자의 재산소재를 알고 있는 자가 제2차 납세의무자로 지정된 경우에는 재산소재를 주장하여 그 지정처분의 하자를 다투면 될 것이다¹⁴¹⁾.

제2차 납세의무는 주된 납세의무자가 세금을 낼 수 없는 경우에 보충적으

138) 최고란 주된 납세자에게 먼저 청구권을 행사하라는 항변권이고, 검색은 주된 납세자의 재산을 먼저 집행하라는 항변권인 것이다.

139) 김두천, 「세법학」 박영사(1982) p.233.

140) 최명근, 전게서·p.232 ; 강인애, 「조세법Ⅲ」 조세통람사(1990) pp.232-233 ; 이철송, “과점주주의 제2차납세의무”, 「월간조세(5월호)」 조세통람사(1989) 등 참조.

141) 강인애, 상게서·pp.232-233 ; 최명근·전게서 p.232.

로 제3자에게 그 조세채무를 부담하게 하는 것이다. 따라서 주된 납세의무자에 대한 과세처분 전에 제2차 납세의무자에게 납부통지를 한다면 위법하지만, 그 후 주된 납세의무자에 대한 과세처분의 효력이 발생한다면 그 하자는 치유된다는 판례가 있다¹⁴²⁾. 제2차 납세의무자는 주된 납세의무자에 대한 과세처분의 흠결을 다룰 수 있고, 주된 납세의무자에 대한 부과처분에 흠결이 있음을 이유로 자기 자신에 대한 고지처분의 효력을 다룰 수도 있다¹⁴³⁾. 그러나 제2차 납세의무자 지정처분 자체는 항고소송의 대상이 되는 행정처분이 아니라는 것이 판례의 입장이다¹⁴⁴⁾. 제2차 납세의무자에 대한 담보채권자와 국세채권의 우선순위는 제2차 납세의무자에 대한 납부통지서의 발송일과 담

142) 대법원판결 1998. 10. 27. 선고 98두4535. 동 판결에서는 “① 제2차 납세의무자에 대한 납부고지는 형식적으로는 독립된 과세처분이지만, 실질적으로는 과세처분 등에 의하여 확정된 주된 납세의무에 대한 징수절차상의 처분으로서의 성격을 가지는 것이므로, 제2차 납세의무자에 대하여 납부고지를 하려면 먼저 주된 납세의무자에 대하여 과세처분 등을 하여 그의 구체적인 납세의무를 확정하는 절차를 거쳐야 하고, 그러한 절차를 거침이 없이 바로 제2차 납세의무자에 대하여 납부고지를 하는 것은 위법하다. ② 하자 있는 행정행위에 있어서 하자의 치유는 행정행위의 성질이나 법치주의의 관점에서 볼 때, 원칙적으로는 허용될 수 없으나 행정행위의 무용한 반복을 피하고 당사자의 법적 안정성을 보호하기 위하여 국민의 권리와 이익을 침해하지 아니하는 범위 내에서 구체적인 사정에 따라 예외적으로 허용될 수 있다. ③ 주된 납세의무자에 대한 과세처분의 효력 발생 전에 한 제2차 납세의무자에 대한 납부고지처분의 절차상의 하자가 그 후 주된 납세의무자에 대한 과세처분의 효력 발생으로 치유된다”고 판시하고 있다.

143) 대법원판결 1979. 11. 13. 선고 79누270. 동 판결에서는 “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, 종전의 입장(대법원판결 1969. 12. 23. 선고 67누146)과 같은 취지를 고수하고 있다.

144) 대법원판결 1995. 9. 15. 선고 95누6632. 동 판결에서는 “국세기본법 제39조에 의한 제2차 납세의무는 주된 납세의무자의 체납 등 그 요건에 해당하는 사실의 발생에 의하여 추상적으로 성립하고 납부통지에 의하여 고지됨으로써 구체적으로 확정되는 것이고, 제2차 납세의무자 지정처분만으로는 아직 납세의무가 확정되는 것이 아니므로 그 지정처분은 항고소송의 대상이 되는 행정처분이라고 할 수 없다”고 판시하였다.

보권설정일을 비교하여 정한다(국세기본법 35조 1항 3호 ‘라’목)¹⁴⁵⁾. 이에 대한 대법원의 관례도¹⁴⁶⁾ “제2차 납세의무는 주된 납세의무와는 별개로 성립하여 확정되는 것으로서 추상적으로는 주된 납세의무자에 대한 징수부족 등 법적 요건사실의 발생에 의하여 성립하나, 구체적으로는 국세징수법 제12조에서 규정한 납부통지서에 의하여 제2차 납세의무자에게 고지됨으로써 비로소 확정되는 것이며, 국세기본법 제35조에서 규정한 국세우선권이 인정될 것인가의 여부를 결정함에 있어서도 제2차 납세의무자체의 납부기한(즉 국세징수법 제12조에서 규정한 납부통지서에 의하여 지정된 납기일)을 기준으로 하여야 하는 것이므로, 세무서장이 주된 납세의무자인 법인의 과점주주(제2차 납세의무자)에 대하여 납부통지서에 의한 납부고지를 하지 않았다면 국가의 과점주주에 대한 조세채권 및 그 납부기한은 구체적으로 확정되었다고 할 수 없고, 구체적으로 확정되지도 않은 조세채권에 기한 국세우선권 또한 인정될 수 없는 것이다”고 판시하고 있다.

(2) 제2차 납세의무자의 구상관계

보충적 납세의무자가 그 납부책임을 이행한 경우에 주된 납세의무자에 대하여 보충납부액을 청구하는 관계를 보충적 납세의무의 구상관계라고 한다. 현행 국세기본법에는 제2차 납세의무에 대하여 그 납세의무를 이행한 경우에 주된 납세의무자에게 구상권을 행사할 수 있는 규정은 없으나, 연대납세의무의 경우에는 국세기본법 제25조의2에¹⁴⁷⁾ 민법을 준용하여 구상권을 행사할 수

145) 이창희, 전거서·p.185.

146) 대법원판결 1990. 12. 26. 선고 89다카24872.

147) 국세기본법 또는 기타 세법에 의하면, 국세·가산금·채납처분비를 연대하여 납부할 의무에 관하여는 민법 413조(연대채무의 내용), 414조(각 연대채무에 대한 이행청구), 415조(채무자에게 생긴 무효·취소), 416조(이행청구의 절대적 효력), 419조(면제의 절대적 효력), 제21조(소멸시효의 절대적 효력), 423조(효력의 상대성 원칙), 425조(출재채무자의 구상권, ① 어느 연대채무자가 변제 기타 자기의 출재로 공동면책이 된 때에는 다른 연대채무자의 부담부분에 대하여 구상권을 행사할 수 있다, ② 전항의 구상권은 면책된 날 이후의 법정이자 및 피할 수 없는 비용 기타 손해배상을 포함한다), 426조(구상요건으로서의 통지), 427조(상환 무자력자의 부담 부분)의 규정을 준용하고 있다.

있도록 하고 있다.

이처럼 구상관계는 조세법에 규정되어 있더라도 결국 일반 민사법에 의하여 행사하여야 하므로 주의적 규정에 불과하다. 따라서 조세법에 규정이 없다고 하여 구상권이 없어지는 것도 아니다. 그러므로 연대납세의무에 관하여 민법의 연대채무에 관한 규정을 준용할 때 민법 제425조 내지 제427조를¹⁴⁸⁾ 제외시키든지, 아니면 조세법의 체계를 일치시키기 위하여 주의적으로 보충적 납세의무에 있어서도 구상권에 관한 규정을 두어야 할 것이다¹⁴⁹⁾. 일본의 경우에도 주의적 규정이지만 연대납세의무와 보충적 납세의무에 모두 구상권에 관한 규정을 두고 있다¹⁵⁰⁾.

법인세법 유권해석(법인세법 기본통칙 21-0-1)에서도 제2차 납세의무자로서 납부한 법인세 등은 주된 납세의무자인 법인이 해산하여 제2차 납세의무자 등이 구상권을 행사할 수 없는 부분에 대하여 제2차 납세의무자로서 납부한 법인세 등을 손금으로 산입할 수 있도록 규정하고 있으므로 민사관계에 있어서 제2차 납세의무자로서 구상관계는 연대납세의무와 같이 해석되고 있다.

148) 민법 425조(출채채무자의 구상권)는 “① 어느 연대채무자가 변제 기타 자기의 출채로 공동면책이 된 때에는 다른 연대채무자의 부담부분에 대하여 구상권을 행사할 수 있다. ② 전항의 구상권은 면책된 날 이후의 법정이자 및 피할 수 없는 비용 기타 손해배상을 포함한다”고 규정하고 있고, 민법 426조(구상요건으로서의 통지)에서는 “① 어느 연대채무자가 다른 연대채무자에게 통지하지 아니하고 변제 기타 자기의 출채로 공동면책이 된 경우에 다른 연대채무자가 채권자에게 대항할 수 있는 사유가 있었을 때에는 그 부담부분에 한하여 이 사유로 면책행위를 한 연대채무자에게 대항할 수 있고 그 대항사유가 상계인 때에는 상계로 소멸할 채권은 그 연대채무자에게 이전된다. ② 어느 연대채무자가 변제 기타 자기의 출채로 공동면책 되었음을 다른 연대채무자에게 통지하지 아니한 경우에 다른 연대채무자가 선의로 채권자에게 변제 기타 유상의 면책행위를 한 때에는 그 연대채무자는 자기의 면책행위의 유효를 주장할 수 있다”고 규정하고 있으며, 민법 427조(상환무자력자의 부담부분)는 “① 연대채무자중에 상환할 자력이 없는 자가 있는 때에는 그 채무자의 부담부분은 구상권자 및 다른 자력이 있는 채무자가 그 부담부분에 비례하여 분담한다. 그러나 구상권자에게 과실이 있는 때에는 다른 연대채무자에 대하여 분담을 청구하지 못한다. ② 전항의 경우에 상환할 자력이 없는 채무자의 부담부분을 분담할 다른 채무자가 채권자로부터 연대의 면제를 받은 때에는 그 채무자의 분담할 부분은 채권자의 부담으로 한다”고 규정하고 있다.

149) 同旨: 최명근, 전게서 · p.288.

150) 일본 국세징수법 32조 5항과 국세기본통칙법 8조, 9조 등 참조.

라. 유사제도와 의 비교

제2차 납세의무제도는 주된 납세의무에 대한 보충적 납세의무로서 부종성과 보충성을 갖는다. 또한 제2차 납세의무제도는 사법질서의 교란을 최소화하면서 주된 납세의무자와 법정된 관계에 있는 자에게 보충적 납부책임을 확장시키는 조세징수절차상 예외적이고 편의적인 제도이다. 이와 유사한 제도로는 납세의무승계(국세기본법 23조), 연대납세의무(국세기본법 25조, 소득세법 2조의2, 상속세 및 증여세법 3조 3항·4조 4항), 납세보증인(국세기본법 29조) 물적납세의무(국세기본법 42조) 등의 제도가 있다. 이하에서는 제2차 납세의무제도와 유사한 제도들을 비교하여 공통점과 차이점을 구별하여 그 개념을 명확히 하고자 한다.

(1) 공통점

이들 모두는 국세징수에 있어서 주된 납세의무자와 법정된 관계자로 제한되어 있으므로 조세의 공익성과 징수권확보의 용이성을 가져오기 위한 납세의무 확장조치라는 점에서 공통점을 가지고 있다.

(2) 차이점

1) 납세의무승계

납세의무승계는 조세채권확보를 위하여 주된 납세의무자의 권리와 의무를 승계하는 때에, 그 권리와 의무를 승계하는 자에게 주된 납세의무자의 납세의무를 포괄적으로 이전하는 것을 말한다. 국세기본법상 납세의무승계는 합병과 상속에 근거하여 두 종류가 있다. 법인의 합병 또는 상속이라는 법률요건이 충족되면 포괄적으로 존속법인(합병법인 또는 신설법인)과 상속인에게 소멸법인과 피상속인의 권리와 의무가 승계되는 것이다. 한편, 상법에서도 승계에 관하여 “합병 후 존속하는 회사 또는 합병으로 인하여 설립되는 회사는 합병으로 인하여 소멸된 회사의 권리와 의무를 승계”하는 것으로 규정되어 있다(상법 235조).

따라서 납세의무승계는 권리와 의무가 포괄적으로 승계되므로 조세채무에 있어서도 소멸되는 회사로부터 승계 받는 회사로 조세채무전액이 승계되어 납부책임을 부담하게 된다. 납세의무의 승계는 법률요건이 충족하면 별도의 절차 없이 부과징수 할 수는 있지만, 제2차 납세의무는 주된 납세의무자의 징수부족액에 대한 보충적 납세의무라는 점에서 제2차 납세의무자에게 납부통지 등 별도의 절차를 필요로 한다.

2) 연대납세의무

연대납세의무는 동일한 납세의무를 복수(2인 이상)의 사람이 연대하여 주된 납세의무자의 조세채무 전액을 부담하는 것이며, 과세관청은 주된 납세의무자와 연대납세의무자에게 선택적 또는 병행적으로 납세의무를 부담시킬 수 있다. 그리고 연대납세의무자 중 그 1인이 전액 또는 일부를 납부하게 되면 모든 납세의무자의 조세채무는 그 납부한 금액을 한도로 조세채무가 소멸하게 되는 것이다.

납세의무승계의 경우에는 주된 납세의무자의 납세의무가 소멸하나 연대납세의무자가 있다고 하여 주된 납세의무가 소멸되지는 않는다. 또한 연대납세의무자에 대하여 민법을 준용한 구상권을 국세기본법에 규정(주의적 규정)하고 있으나, 제2차 납세의무에 대하여는 어떠한 규정도 없다.

3) 납세보증인

보증이라 함은 민법에서는 주된 채무자 외에 주된 채무자와 동일한 내용의 채무를 부담하는 종된 채무자를 두어서 주된 채무자에 대한 채권을 담보하는 제도이다. 여기서 납세보증은 주된 납세의무자가 조세채무를 이행하지 않는 경우에 이의 이행을 담보하는 제도로서, 주된 납세의무자와의 관계에서는 종속적 납세자의 지위에서 그 납세담보책임을 진 자가 납세보증인이 된다. 이는 납세담보 중 인적담보에 해당하는 것으로써 납세담보 중 물적담보가 담보의 목적이 된 재산의 교환가치에 의하여 조세채무를 담보하는 것과 달리, 납세보증인은 그가 소유하는 일반재산의 가치와 그의 신용에 의하여 조세채무를 담보하게 되는 것이다.

납세보증은 세법의 규정에 의하여 조세채권자와 납세보증인이 체결하는 납세보증계약에 의하여 성립하는 공법상의 채무로서 납세보증채무에 대하여는 과세관청의 자력집행권이 인정된다. 따라서 세법에 근거 없는 사법상의 보증계약에 의한 납세보증은 허용되지 아니한다¹⁵¹⁾.

조세채권자와 납세보증인간의 자유로운 납세보증계약에 의하여 성립하는 납세보증은 당사자들의 의사와 관계없이 세법의 요건에 충족하면 당연히 성립되는 제2차 납세의무나 물적납세의무와는 다르다. 한편으로 납세보증도 부종성과 보충성이 존재한다. 제2차 납세의무와 물적납세의무에 관하여는 주된 납세의무자의 재산으로 징수할 금액에 부족한 때라고 규정하고 있으나, 납세보증에는 이러한 규정이 없다¹⁵²⁾.

4) 물적납세의무

양도담보권자의 물적납세의무는 주된 납세의무자가 국세 등을 체납한 경우에 그 납세자에게 양도담보로 제공된 재산이 있는 경우에는 그 납세자의 다른 재산에 대하여 체납처분을 집행하여도 부족한 경우에 한하여 그 양도담보 재산으로써 납세자의 국세 등을 징수하는 제도이다.

물적납세의무와 제2차 납세의무는 그 성립요건이 징수부족액이 있는 경우에 보충적으로 납세의무를 부담하게 하는 공통점이 있다. 그러나 물적납세의무는 조세채권을 확보하기 위한 책임재산의 범위에 형식상 양도담보권자의 소유인 양도담보재산이라는 특정재산을 추가하여 물적담보를 확보하는 것이나, 제2차 납세의무와 납세보증인은 책임재산의 범위를 주된 납세의무자와 특정한 관계에 있는 제3자의 일반재산에까지 확장하는 인적담보의 작용을 한다는 점에서 다르다.

151) 대법원판결 1987. 12. 22. 선고 87다카2939.; 1990. 12. 26. 선고 90누5399.; 1996. 10. 11. 선고 95누17274.

152) 최명근, 전계서 · p.278.

3. 제2차 납세의무자에 대한 징수절차

가. 납부고지

과세관청은 주된 납세의무자의 국세·가산금·체납처분비 등을 제2차 납세의무자(납세보증인을 포함, 이하 같음)로부터 징수하고자 할 때에는, 제2차 납세의무자에게 징수하고자 하는 국세·가산금·체납처분비 등의 과세연도·세목·세액 및 그 산출근거·납부기한·납부장소와 제2차 납세의무자로부터 징수할 금액 및 그 산출근거 기타 필요한 사항을 기재한 납부통지서에 의하여 고지하여야 한다. 이 경우 주된 납세의무자에게도 그 뜻을 통지하여야 한다(국세징수법 12조). 제2차 납세의무자로부터 징수할 금액은 법인에 대하여 체납처분을 집행하여도 징수할 금액에 부족한 체납액 중 출자지분율에 해당하는 금액을 주된 납세의무자에 대한 체납처분을 종결하기 전이라도 징수할 금액에 부족하다고 인정되는 범위 내에서 납부통지를 할 수 있다(국세징수법 기본통칙 12-0-5).

국세기본법 제55조 제1항(불복) 또는 세법에 따른 처분으로서 위법 또는 부당한 처분을 받거나 필요한 처분을 받지 못함으로 인하여 권리나 이익을 침해당한 제2차 납세의무자는 국세기본법 제7장(심사와 심판)의 규정에 따라 그 처분의 취소 또는 변경을 청구하거나 필요한 처분을 청구할 수 있다. 그리고 국세기본법 또는 세법에 따른 처분에 의하여 권리나 이익을 침해당하게 될 이해관계인으로서 국세기본법 제55조 제2항에 해당하는 자는¹⁵³⁾ 위법 또는 부당한 처분을 받은 자의 처분에 대하여 국세기본법 제7장(심사와 심판)의 규정에 따라 그 처분의 취소 또는 변경을 청구하거나 그 밖에 필요한 처분을 청구할 수 있다. 따라서 제2차 납세의무자는 주된 납세의무자에 대한 과세처분에 대하여 항고소송을 제기할 수 있는 것이다.

제2차 납세의무는 납부고지에 의하여 구체적으로 확정되는 것이고, 제2차

153) 국세기본법 55조 2항의 이해관계인은 1. 제2차 납세의무자로서 납부통지서를 받은 자, 2. 42조에 따라 물적납세의무를 지는 자로서 납부통지서를 받은 자, 3. 보증인, 4. 그 밖에 대통령령으로 정하는 자 등 이다.

납세의무자의 지정처분만으로는 구체적인 납세의무가 확정되는 것은 아니므로 지정처분에 따른 무효의 확인 내지 취소의 소는 부적합하다¹⁵⁴⁾. 그리고 제2차 납세의무는 주된 납세의무의 존재를 전제로 하는 부종성을 가지는 것이므로 주된 납세의무자에 대한 과세처분이 위법한 때에는 주된 납세의무의 위법여부에 대한 확정에 관계없이 제2차 납세의무를 인정할 수 없다¹⁵⁵⁾.

나. 납부최고

과세관청은 제2차 납세의무자가 납부통지서에 지정한 납부기한까지 그 의무를 이행하지 않는 경우에는 납부기한 경과 후 7일 내에 납부최고서를 발부하여야 한다. 납부최고는 요식행위이며 납부최고서에는 주된 납세의무자의 주소·거소·성명과 제2차 납세의무자의 주소·거소·성명 및 제2차 납세의무자로부터 징수하고자 하는 국세의 과세연도·세목·세액·납부기한·납부장소를 기재하도록 되어 있다(국세징수법 23조 2항·3항, 동법 시행령 27조).

한편, 납부최고서의 송달은 등기우편송달·교부송달·공시송달의 방법으로 할 수 있고, 납부최고서상 납부기한까지 제2차 납세의무가 이행되지 아니하면 제2차 납세의무자에게 체납처분을 할 수 있는 요건이 충족된다. 그리고 국세기본법에서는 납부최고에 징수권 소멸시효의 중단효력을 인정하고 있다.

다. 체납처분

과세관청은 제2차 납세의무자가 납부최고서상의 납부기한까지 조세채무를 이행하지 않으면 제2차 납세의무자의 재산에 아무런 제한 없이 압류·공매·충당 등 체납처분을 할 수 있다. 이는 제2차 납세의무의 인적요소에 중점을

154) 대법원판결 1983. 5. 10. 선고 83누95.

155) 대법원판결 1979. 11. 13. 선고 79누270.

두고 있는 것이다.

제2차 납세의무자의 재산을 압류한 경우에 체납처분의 한 절차인 환가(공매처분 등)에 대해서 국세징수법상 제한규정은 두지 않고 대통령령에 위임한다고 규정하고 있으나¹⁵⁶⁾, 사실상 시행령에도 아무런 규정이 없다. 단지 법원성이 인정되지 않고 있는 기본통칙에 “제2차 납세의무자·납세보증인·물적 납세의무자의 재산은 주된 납세의무자의 재산을 매각한 후에 매각한다. 다만 주된 납세의무자의 재산의 매각이 현저히 곤란한 사정이 있거나 제2차 납세의무자 등의 재산가액이 현저히 감소할 우려가 있는 경우 기타 세무서장이 부득이하다고 판단되는 경우에는 그러하지 아니한다(국세징수법 기본통칙 61-0-5)”고 규정하고 있을 뿐이다. 이와 같이 위임입법을 제한 없이 광범위하게 인정하게 되면 조세법률주의의 이념에 심각한 문제를 내포하기 때문에, 위임입법의 근거를 마련하고 동시에 위임은 구체적인 범위를 정하도록 그 한계를 정하여야 한다¹⁵⁷⁾. 그러므로 세법상 위임위법이 불가피하더라도 과세요건 법정주의의 취지에 따라 구체적이고 명확한 범위와 기준을 정하여 개별적이고 구체적인 위임만 허용되어야 하고, 포괄적이고 백지적인 위임은 허용되어서는 안 될 것이다. 따라서 제2차 납세의무제도의 체납처분을 과도하게 위임된 상태로 인정하게 되면 조세법률주의에 위배되고 위헌의 소지가 있다.

156) 국세징수법 61조 1항에 의하면, “세무서장은 압류한 동산·유가증권·부동산·무체재산권과 동법41조 2항의 규정에 의하여 체납자에게 대위하여 받은 물건(통화를 제외한다)을 대통령령이 정하는 바에 의하여 공매에 붙인다. 다만, 세무서장은 압류한 재산의 공매에 전문지식이 필요하거나 기타 특수한 사정이 있어 직접 공매하기에 적당하지 아니하다고 인정되는 때에는 대통령령이 정하는 바에 따라 금융기관부실자산 등의 효율적 처리 및 한국자산관리공사의 설립에 관한 법률에 의하여 설립된 한국자산관리공사로 하여금 이를 대행하게 할 수 있으며 이 경우의 공매는 세무서장이 한 것으로 본다”고 되어 있다.

157) 헌법 제75조(포괄위임금지의 원칙)에는 “대통령은 법률에서 구체적으로 범위를 정하여 위임받은 사항과 법률을 집행하기 위하여 필요한 사항에 관하여 대통령령을 발할 수 있다”고 규정하고 있다.

제2절 이론적 근거

헌법은 제38조에서 국민의 납세의무를 규정하는 한편 국민의 재산권 보장과 경제활동에 있어서의 법적 안정성을 위하여 동법 제59조에서 조세법률주의를 선언하고 있다. 오늘날의 법치주의는 실질적 법치주의를 의미하므로 헌법상의 조세법률주의도 과세요건이 형식적 의미의 법률로 명확히 정해질 것을 요구할 뿐만 아니라, 조세법의 목적이나 내용이 기본권 보장의 헌법이념과 이를 뒷받침하는 헌법상의 제 원칙에 합치되어야 한다. 그러므로 조세법률은 조세평등주의에 입각하여 헌법 제11조 제1항에 따른 평등의 원칙에 어긋남이 없어야 한다.

상법 제331조, 제279조 제1항, 제553조는 주주(사원)의 유한책임제도를 규정한 것으로, 출자자에게 위험부담을 경감시켜 줌으로써 폭넓은 투자가 이루어질 수 있게 하여 회사의 성장·발전을 도모하고자 하는데 그 취지가 있다. 그러나 유한책임만 있는 출자자 중에서 법정된 요건을 충족한 자에게 회사의 조세채무에 대하여 제2차 납세의무를 부담시키는 조세법상 국세기본법 제39조(출자자의 제2차 납세의무)의 규정은 상법상 유한책임의 원칙과 상충되는 것으로 중대한 문제이다.

조세법상 과점주주의 제2차 납세의무제도가 조세채권을 확보하기 위한 편의적이고 예외적 규정이라고 하지만, 회사의 조세채무를 제3자에게 부담시킴으로 인하여 사법질서에 미치는 영향은 매우 크다. 따라서 이러한 점을 감안하여 과점주주의 제2차 납세의무제도의 법적 정당성을 부여할 수 있는 이론적 근거를 찾는 노력은 제도의 합리적 기준과 개선방안을 마련할 수 있는 지름길이 된다.

1. 세법상 법인격부인의 법리

가. 개요

법인격부인의 법리는 19세기 후반 미국의 판례에 의하여 형성되어 온 법인의체의 부인(disregarding the corporate fiction) 또는 법인격의 박탈(piercing the corporate veil)의 법리로서 학설과 판례법상 발전되어 법인장막제거이론, 분신이론, 도구이론, 법인장막투과이론, 법인격남용이론, 파약의 이론(Durchgriffstheorie) 등으로 불리며 각국에서 널리 발전된 이론이다¹⁵⁸⁾.

이 이론은 회사가 사원으로부터 독립된 실체를 갖지 못한 경우에 회사와 특정의 제3자간의 문제된 법률관계에 있어서만 회사의 법인격을 인정하지 아니하고, 회사와 사원을 동일시하여 회사의 책임을 사원에게 묻는 것을 말한다. 즉 회사는 독립된 법인격을 갖고 있고 사원은 무한책임사원이 아닌 한 회사의 거래에 대하여 책임이 없다. 그러나 사업위험을 줄이기 위하여 회사의 형식만 빌리고 실제 사업운영은 어느 주주의 개인기업과 다를 바 없는 경우, 회사의 법인격은 오로지 제3자에 대한 책임회피의 수단에 지나지 않게 된다. 이는 회사제도의 목적에 어긋날 뿐만 아니라 정의와 형평의 관점에서 도 목인될 수 없는 일이다. 이처럼 회사설립의 남용은 준칙주의에 기인된 것으로 받아들여지며, 그렇다고 이를 달리 제재할 수 없는 상황이고 보면 회사의 존립자체는 영향을 주지 않으면서 문제된 법률관계에 대해서만 법 형식을 떠나 실질적인 책임의 주체를 찾아내는 방법으로 발전된 법인격부인론은 법인격남용을 해결할 수 있는 최선의 방법이라고 생각된다¹⁵⁹⁾.

법인격부인의 법리는 회사의 해산명령·판결 또는 공법인의 설립취소와는 달리 회사의 법인격을 전면적으로 박탈하여 법인의 존재 그 자체를 부정하는 것이 아니라, 법인의 존재를 인정하면서도 특정 사안에 관해서만 법인격이라는 방패를 제거하여 그 배후에 있는 실체를 포착하여 그 실체에 대하여 법률적 책임을 구현하려는 것이다. 즉 법인격부인의 법리는 법인격의 존재 자체

158) 加美和照, 「會社法の現代的課題」 勁草書房(1991) p.45.

159) 同旨: 이철송, 「상법강의(제6판)」 박영사(2005) pp.247-248.

를 절대적으로 부인하는 것이 아니고, 그 행위를 상대적으로 부인하는 것으로 이는 특정한 법률관계에서 일정한 요건의 충족으로 법인격의 기능을 일시적으로 정지시키는 효과가 발생하게 되어 회사와 사원이 동일시되는 것이다.

나. 사법영역에서의 법인격부인의 법리

우리나라에서는 1960년대에 들어와서 다수의 상법학자들이 법인격부인론을 소개하기 시작하였고, 학자들에 따라서는 법인격부인론의 근거로 민법 제2조 제1항의 신의성실의 원칙 위반이라는 견해와 민법 제2조 제2항의 권리남용금지라는 견해를 들어 동 이론을 설명해 왔으나, 사법영역에서는 실정법으로 판례에서 간혹 인용되어 왔을 뿐, 상법의 규정으로까지 이 이론은 받아들여 지지는 못하고 있다.

법인격부인론을 최초로 적용한 판례로는 1974년 5월 8일에 서울고등법원에서 선고된 판결이라¹⁶⁰⁾ 할 수 있겠으나, 동 판결에 대하여 대법원은¹⁶¹⁾ 이를 수용하지 않았고, 마침내 1988년 11월 22일에 편의치적사건을 통하여 최초로 대법원 판례에서¹⁶²⁾ 법인격부인론을 인용하였다¹⁶³⁾. 그러나 이 사건은 공통의 지배주주를 가진 두 회사 간 재산의 실질관계를 대상으로 한 것으로 원래의 법인격부인론에서 말하는 무자력한 회사의 채무에 대해 지배주주로 하여금 책임을 부담하게 하는 전형적인 형태와는 다른 것이었다¹⁶⁴⁾.

전형적인 법인격부인의 법리가 적용된 판결은 2001년 1월 19일에 내려진 대법원의 판결이다¹⁶⁵⁾. 동 판결에 의하면, “이 사건은 회사가 외형상으로는 법

160) 서울고등법원판결 1974. 5. 8. 선고 72나2582.

161) 대법원판결 1977. 9. 13. 선고 74다954(과기환송).

162) 대법원판결 1988. 11. 22. 선고 87다1671. 동 판결에 의하면, “별개의 법인격을 가지는 회사라는 주장을 내세우는 것은 신의성실의 원칙에 반하거나 법인격을 남용하는 것으로 허용되어서는 안 된다”고 판시하여 법인격부인의 법리를 인용하고 있다.

163) 김원기, “법인격부인론의 역적용”, 「기업법연구(제24권 제2호)」 한국기업법학회(2010) p.149.

164) 이철송, 「회사법강의(제18판)」 박영사(2010) p.46 ; 김원기, 상개논문 · p.149.

인의 형식을 갖추고 있으나 이는 법인의 형태를 빌리고 있는 것에 지나지 아니하고, 그 실질에 있어서는 완전히 그 법인격의 배후에 타인의 개인기업에 불과하거나 그것이 배후자에 대한 법률적용을 회피하기 위한 수단으로 함부로 쓰여지는 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 법인격남용으로써 심히 정의와 형평에 반하여 허용될 수 없고, 따라서 회사는 물론 그 배후자인 타인에 대하여도 회사의 행위에 관한 책임을 물을 수 있다”고 판시함으로써 전형적인 법인격부인론을 수용한 판결로 인정받고 있다. 헌법재판소의 결정에서도¹⁶⁶⁾ “과점주주에 대한 제2차 납세의무제도의 입법목적을 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 전가시킴으로써 회사의 법인격을 악용하여 이를 형해화시킬 우려가 크므로 이를 방지하여 실질적인 조세평등을 이루려는 데 있다 할 것이다”고 판시하여 법인격부인의 법리를 근거로 과점주주의 제2차 납세의무제도의 합리성을 인정하고 있다.

회사에 대하여 법인격을 부여한 본래의 입법취지와 달리 회사의 법인격이 남용되는 경우에는 설립요건의 강화, 설립무효·취소·부존재 등 입법적인 조치와 회사의 해산명령과 같은 사법적인 조치에 의하여 그 예방과 시정이 가능하다. 그러나 회사의 설립무효·취소·부존재를 비롯한 회사의 해산명령 등은 회사의 법인격을 전면적으로 박탈함으로써 기업의 해체를 초래하게 된다. 그리하여 기업을 유지하면서 법인격의 남용을 시정할 수 있는 방안이 서구의 판례와 이론에서 발전하게 되었다¹⁶⁷⁾.

미국에서는 오래 전부터 주주유한책임원칙의 남용을 제재하기 위하여 특정한 유형의 불법행위소송이나 일정한 형태의 회사에 대하여는 주주 유한책임을 박

165) 대법원판결 2001. 1. 19. 선고 97다21604.

166) 헌법재판소결정 1997. 6. 26. 선고 93헌바49, 94헌바38·41, 95헌바64(병합).

167) 양동석, “주주의 유한책임원칙과 그 제한”, 「민사법연구」 대한민사법학회(1996) p.151.

탈하거나 법인격부인의 이론을 광범위하게 적용하여 주주에게 조금 더 쉽게 추가적인 책임을 부여하였다¹⁶⁸⁾. 미국의 학설은 극단적인 조세회피는 허용되지 않는다는 사고에 근거하여 조세회피의 목적 자체는 비난의 대상이 아니라고 한다. 그러나 법인의 거래가 조세회피목적 이외의 어떠한 실체도 가지지 못한다고 볼 수 있는 주위 사정이 인정된다면, 객관적인 이익 형량에 의하여 법인격의 남용이 법인격제도의 목적에 반한다고 한다. 이러한 조세법상의 법인격부인론은 판례법으로 형성되어 왔으며 대표적인 사례로서 Gregory V. Helvering 사건에서는 “법인이 사업목적 또는 법인목적은 가지지 않고 단지 조세회피를 숨기기 위한 가장엔 불과하며 이외의 어떠한 목적도 가지고 있지 않은 경우 위 법인은 조세회피의 목적을 달성하기 위한 수단엔 불과하다.”고 판결하였다. 미국 판례의 경향은 대체로 법인의 사업목적은 기준으로 하여 회사의 주된 목적이 조세회피에 있는지 여부를 중점으로 판단하고 있다¹⁶⁹⁾. 따라서 법인격부인의 법리를 적용할 때에는 매우 엄격한 요건을¹⁷⁰⁾ 요구하고 있고, 회사의 법인격이라는 개념이 채권자를 해하거나, 기존의 법정의무를 회피하거나, 법령상의 규정을 이탈하거나, 독점 또는 범법행위를 피하기 위하여 이용될 때에는 회사의 법인격을 부인하고 실제 당사자에게 책임을 묻는 것이다.

일본에서는 법인격부인의 법리가 1950년대 회사법에 미국법상의 제도가 다수 도입되면서 논의되기 시작하였으나, 동 이론의 도입에 대하여 실정법 해석론에서 하나의 법리로서 인정하기 위한 근거를 찾기 어렵고 그 적용범위와 요건이 불명확하다는 이유로 이 법리의 적용에 관해서는 소극적이었다. 그러던 중 1969년 법인격부인론을 인정한 최초의 최고재판소 판결이¹⁷¹⁾ 나오게 되었고, 동 판결에서는 “사단법인에서 법인과 그 구성원인 사원이 법률상 별개의 인격이 있음은 말할 것도 없다. 이는 사원이 한명인 경우라도 마찬가지다. 그러나 법인격의 부여는 사회적으로 존재하는 단체의 가치를 평가하는 입법정책에 관한 것으로

168) 김원규, 전계논문 · p.284.

169) 김진오 외 4인, 「조세법판례연구」 세경사(2010) pp.584-585.

170) 이는 1. 출자자가 회사를 완전히 지배해야 하고, 2. 출자자와 회사의 사업이 혼동됨으로 인하여 회사의 소유와 경영을 분리원칙에 배치되고, 3. 회사의 자본이 불충실하고, 4. 회사의 책임재산이 부족할 것 등을 전제요건으로 하고 있다.

171) 日本最高裁判決 1969. 2. 27. 民集23. 2. 211.

로서 그러한 사회적 단체를 이익주체로 표현할 만한 가치가 있다고 인정할 때 법적기술에 의하여 부여하는 것이다. 따라서 법인격이 전혀 형해에 불과한 경우 또는 그것이 법률의 적용을 회피하기 위해 남용되는 것과 같은 경우에는 법인격을 인정하는 본래의 목적에 비추어 허용될 수 없다고 해야 할 것이며, 법인격의 부인을 요청되는 경우도 발생하게 되는 것이다”고 판시하였다. 이에 의하면 전혀 형해에 불과하거나 법률의 적용을 회피하기 위하여 남용되는 법인격은 부인되어야 한다는 것이다. 이후 일본에서는 동 판결을 계기로 법인격부인론은 사법영역에서 하나의 법리로 인식되었다.

이와 같이 각 나라는 법인격부인의 법리를 판례상으로만 인정할 뿐, 그 기준이 모호하여 모든 경우에 일률적으로 적용되는 것으로 받아들여지고 있지는 않는다. 즉 법인격부인의 법리가 적용되면 법인격이 소멸되는 것이 아니라 일정한 법률관계에서만 법인격이 부인되는 것이다. 이것은 실정법상 주주유한책임의 원칙에 대한 예외를 인정하는 법리로서 법인격의 형해화 내지 남용이라는 엄격한 요건 하에서만 적용되어야 하나, 주주유한책임을 제한하는 구체적인 법규로는 발전하지 못하였다.

다. 세법상 법인격부인론의 적용

우리나라에서는 총무처 행정제도제안서에 “현행 조세법규를 악용하여 법인의 임의해산, 사무소의 폐쇄 등의 방법으로 법인 재산을 주주 개인에게 귀속 시킴으로써 법인의 조세채무를 면제하는 1인 지배법인에 대한 조세채권 확보책으로서 법인격부인의 법리를 도입하여 주주 또는 법인에 대한 제2차 납세의무를 둘 것”을 제안하여¹⁷²⁾, 1974년 국세기본법을 제정할 때 구 국세징수법 제14조(과점주주의 제2차 납세의무)에 있었던 규정을 국세기본법 제39조로 옮겨왔다. 따라서 입법연혁으로 볼 때에 제2차 납세의무제도는 법인격부인론에 근거하여 도입된 것으로 볼 수 있다.

그러나 법인격부인의 법리가 과점주주의 제2차 납세의무제도의 이론적 근

172) 대한민국 총무처, 「행정제도제안서(1인 지배법인에 대한 조세확보책)」(1973) pp.135-220.

거로 보는 경우와 그렇지 않는 경우로 양분되어 있다.

이론적 근거로 보는 견해에서는 “첫째, 입법연혁으로 볼 때 제2차 납세의무 제도는 법인격부인론에 근거하여 도입된 것이다(총무처 행정제도제안서 1973년). 둘째, 실질과세의 원칙은 조세법률관계에서 형식과 실질이 어긋나는 경우에는 실질을 따라 조세법을 해석·적용하여야 한다는 원칙이 있다. 따라서 제2차 납세의무를 부담하는 과점주주는 법인의 운영을 실질적으로 지배할 수 있는 주주를 가리키고, 형식상의 주주는 제2차 납세의무를 부담하지 아니한다. 즉 형식과 실질이 일치하는 주주만이 제2차 납세의무를 부담하는 것이다. 그러므로 실질과세원칙으로는 실질적인 주주가 왜 주주유한책임의 원리에 반하여 법인의 납세의무에 대하여 2차적인 책임을 져야 하는지를 설명하기 어렵다. 셋째, 제2차 납세의무는 조세징수채권을 확보하기 위한 예외적·편의적인 절차이다. 그러나 실질과세원칙은 일반적으로 과세요건 또는 과세표준의 계산과 관련되는 것이지 징수절차에 적용될 성질의 것이 아니다”고¹⁷³⁾ 하여 법인격부인의 법리를 주된 입법근거로 보고 있다. 더욱이 실질과세원칙에서 이론적 근거를 찾는 견해에서는 과점주주에게 소득, 수익, 재산 등이 실질적으로 귀속되지 아니한 경우에도 세법이 규정한 요건을 충족하면 과점주주의 제2차 납세의무가 성립하게 되는 점을 제대로 설명하지 못하는 약점이 있으므로 법리적으로는 법인격부인론에서 근거를 찾는 견해가 보다 우수하다는 입장을¹⁷⁴⁾ 취하고 있다.

이에 대하여 이론적 근거로 보지 않는 견해에서는 “과점주주의 제2차 납세의무는 확실적인 요건을 규정하고 그에 해당하는 회사의 과점주주에게 일반적으로 유한책임을 부정하는 것이다. 그러나 법인격부인론은 개별적·구체적인 거래에 한하여 주주 자신의 거래로 취급하는 것이다. 따라서 법인격부인의 결과 주주가 거래에 관하여 부담하는 책임은 2차적이고 보충적인 것이 아니고 바로 자기 자신의 책임인 것이다. 그러므로 과점주주의 제2차 납세의무는 법인격부인론과는 적용요건이나 적용으로 인한 법적 효과를 전혀 달리 하

173) 이진오, 전계논문·p.40 ; 최명근, “법인격 부인의 법리와 주주등의 보충납세”, 「계간세무사」 한국세무사회(1993 가을호) p.69.

174) 이종교, “세법상 과점주주의 지위와 과점주주제도의 개선방안에 관한 연구”, 「토지공법연구(제44집)」 한국토지공법학회(2009) p.291.

는 것이며, 법인격부인론이 과점주주의 유한책임을 부정하고 제2차 납세의무를 부과할 이론적 근거가 될 수 없다”고¹⁷⁵⁾ 한다. 또한 과점주주 중 법정된 자가 제2차 납세의무를 부담하는 경우에 미국 판례의 도구이론의 적용요건¹⁷⁶⁾을 요구하고 있지 않고, 특히 제2차 납세의무를 부담하는 자의 사위 내지 비행이라는 요건 등을 요구하지 않고 있다. 제2차 납세의무자가 비상장법인의 과점주주 중 법정된 자에 해당하고 그 법인의 재산에 조세징수부족액만 발생하면 제2차 납세의무를 부담시킬 수 있다고 보는 것은 법인격부인의 법리를 이론적 근거로 하는 것 같지만, 그 운용에 있어서 과세관청의 편의성을 도모할 수 있도록 변형된 것이므로 법인격부인의 법리는 제2차 납세의무의 이론적 근거로는 미약하다는 것이다.

현행 국세기본법 제39조에 규정하고 있는 과점주주의 제2차 납세의무는 법인의 고유권인 책임과 의무를 배제하는 것으로 상법상 주주유한책임의 원칙과 상충되는 문제점이 있지만, 이는 법인격부인의 법리를 적용한 주주유한책임원칙의 예외규정으로 볼 수 있고, 국세기본법 제14조의 실질과세원칙, 법인세법 제52조의 부당행위계산 부인, 국제조세조정에 관한 법률에서 조세피난처규정 등은 법인격부인의 법리가 적용된 규정으로 볼 수 있을 것이다.

주주 유한책임원칙을 상법상 기본원리로 고수하고 있는 한 법인격부인의 법리는 일시적이고 불명확한 대책일 뿐 주주유한책임원칙의 폐해를 근본적으로 해결하는 방법은 되지 못한다¹⁷⁷⁾. 또한 미국에서는 법인격부인의 법리 자체에 대한 문제보다도 이 법리가 법인격의 완전성과 유한책임제도 본래의 목적인 민

175) 이철송, “제2차 납세의무제도의 타당성의 반성”, 「계간세무사」 한국세무사회(1992 가을호) p.86 ; 안경봉, 전계논문·p.68 ; 김완석, “주주의 제2차 납세의무에 관한 연구”, 「토지공법연구(제25집)」 사단법인한국토지공법학회(2005) p.291.

176) 도구이론에서는 그 적용요건으로 ① 자회사가 분리·독립된 의사·의지·그 자신의 존재가 없는 단순한 도구에 불과할 정도로 받는 모회사의 통제, ② 불법행위·성문법 위반 또는 자회사의 자산을 공동화시키는 등의 방법에 의하여 자회사를 통한 모회사의 사위 또는 비행, ③ 자회사로 하여금 지불 불능이 되게 하는 것과 같이 청구권자에 대한 불공정한 손실을 주거나 권리를 침해하는 것 등의 요건이 충족된 경우에 법인격을 부인하는 것으로 정의하고 있다.

177) Phillip I. Blumberg, 「The Law of Corporate Group」 (Boston and Toronto: Little, Brown Company)(1987) pp.681-692 ; 同旨: 김원규, 전계논문·p.284.

주주의 및 경제발전에 대하여 심각한 실체적 위협이 되고 있다는 것에 더 심각한 문제로 받아들여지고 있다¹⁷⁸⁾. 따라서 법인격부인의 법리를 적용하기 위해서는 구체적인 사안에 대해 사실인정, 법규의 합목적적 해석 등 기존의 법 기술에 의한 해결이 곤란한 경우에 한하여 엄격한 요건 하에서 적용되어야 한다.

2. 세법상 실질과세의 원칙

실질과세의 원칙이란 과세물건 또는 재산의 귀속을 법적 형식이나 외관에 관계없이 사실에 근거하여 법률을 해석함으로써 과세요건 사실을 인정하여 실질적인 귀속자에게 책임을 부담시키는 것이다. 즉 조세법에서 실질과세의 원칙을 조세법의 기본원칙으로 두고 있는 것은 조세평등주의를 실현하기 위한 것으로 사실에 근거하여 조세법을 적용함으로써 조세채권을 확보하고자 하는 것이다. 따라서 과점주주의 제2차 납세의무제도는 형식적 권리의 귀속인 법인보다는 실질적 권리의 귀속인 과점주주에게 조세채무를 부담시킴으로써 형평성을 갖게 하는 제도이다.

국세기본법 제14조 제1항에 의하면, “과세의 대상이 되는 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 귀속이 명의일 뿐이고 사실상 귀속되는 자가 따로 있을 때에는 사실상 귀속되는 자를 납세의무자로 하여 세법을 적용한다”고 하였고, 동법 제2항에서는 “세법 중 과세표준의 계산에 관한 규정은 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 명칭이나 형식에 관계없이 그 실질 내용에 따라 적용한다”고 하였으며, 동법 제3항에서는 “제3자를 통한 간접적인 방법이나 둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법으로 이 법 또는 세법의 혜택을 부당하게 받기 위한 것으로 인정되는 경우에는 그 경제적 실질 내용에 따라 당사자가 직접 거래를 한 것으로 보거나 연속된 하나의 행위 또는 거래를 한 것으로 보아 이 법 또는 세법을 적용한다”고 규정하고 있다. 이는 실질과세의 원칙을 조세법의 기본원칙으로 하고 있음을 보여주는 대표적인 내용인 것이다.

대법원의 판결에서도¹⁷⁹⁾ “구 국세기본법 제39조 제1항 소정의 과점주주의

178) 우흥구, 전계논문 · p.67.

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 하여 그 재산의 형식적인 권리 귀속을 부인함으로써 그 내용상의 합리성과 타당성 내지 조세형평을 기하는 한편 조세징수의 확보라는 공익을 달성하기 위한 제도”라고 판시하여 실질과세의 원칙을 과점주의의 제2차 납세의무제도의 이론적 근거로 보고 있다.

학계에서도 “회사에 대한 지배권의 행사나 회사 이익의 귀속에 있어서는 특수관계자 간에 분산된 주식의 주주권은 지배주주의 주주권 행사에 가담하여 사실상 어느 중심적인 지배주주가 이익을 누리게 된다”는 점에 착안하여, “이러한 관계에 있는 주주들의 집합체라면 실질적으로는 동일한 경제적 주체로 파악하는 것이 실질과세의 원칙에 부합할 것”이라고 주장함으로써¹⁸⁰⁾ 실질과세의 원칙을 과점주의의 제2차 납세의무제도의 이론적 근거로 보고 있다.

그러나 이러한 견해에 반대적인 입장에서는, “실질과세원칙은 일반적으로 과세요건 또는 과세표준의 계산과 관련되는 것이지 징수절차에 적용될 성질이 아니라는 것이다. 즉 제2차 납세의무와 같은 보충적 납부책임은 조세채권의 징수를 용이하게 하기 위한 징수절차상의 제도로 보는 것이다. 따라서 주된 납세의무만이 조세실체법상의 조세채권채무가 된다. 일본이 제2차 납세의무를 절차법인 국세징수법에 이를 규정하고 있는 것은 바로 이러한 근거를 두고 있다고 보인다. 그렇다면 조세징수절차는 재산법상 제3자의 권리에 영향을 미치는 일이 많기 때문에 조세징수절차에 실질과세원칙을 적용한다면 제3자에게 불측의 손해를 가하는 등 사법질서에 중대한 영향을 미치게 된다”고 주장하며, 실질과세원칙을 과점주의의 제2차 납세의무제도의 이론적 근거로 보지 않는 견해가 있다¹⁸¹⁾. 또한 “형식적으로는 제3자에게 재산이 귀속되어 있으나 실질적으로는 주된 납세의무자와 동일한 책임을 인정하더라도 공

179) 대법원판결 2004. 10. 27. 선고 2003두1165.

180) 이태로, 「조세법개론」 조세통람사(1989) p.69.

181) 최명근, 전계논문(법인격 부인의 법리와 주주등의 보충납세) · p.69(재인용).

평을 잃지 않을 특별한 관계에 있는 제3자가 있다면 그 제3자에게 제2차 납세의무를 지울 것이 아니라 직접 그 제3자를 납세의무자로 하여 본래의 납세의무를 지우는 것이 마땅하다”¹⁸²⁾ 주장과 “본래의 납세의무자가 자신의 조세채무 이행을 회피할 목적으로 자기 소유의 재산을 제3자에 귀속시킨다면, 형식상 납세의무자를 배제하고 실질적인 납세의무자를 본래의 납세의무자로 하여 부과징수처분을 하면 되고 굳이 제2차 납세의무제도를 통해서 조세채무의 이행을 강제하겠다는 것은 논리적으로 이해하기 어렵다”¹⁸³⁾ 주장은 실질과세의 원칙이 과점주주의 제2차 납세의무제도의 이론적 근거로 보지 않는다는 것이다. 이러한 견해라면, 실질주의에 따라 제2차 납세의무를 지울 필요도 없이 과점주주에게 직접 과세하여 국세 등을 징수할 수 있어야 할 것이다¹⁸⁴⁾. 그렇다고 실질과세의 원칙이 명백히 밝혀지지 않았다고 하여 징수절차에 적용하지 못할 것은 아니라는 견해도 있다¹⁸⁵⁾.

한편, 실질과세의 원칙은 수익의 귀속이라는 사실판단의 문제인데 반해, 법인격부인론은 상대방보호를 위한 책임의 취급을 쉽게 하기 위한 이론이라고 하는 점에서 구별될 수 있다. 전자는 회사의 법인격을 인정하되 당해 거래를 사실상의 경제적 수익자에 근거하여 재구성하는데 반해, 후자는 회사의 법인격을 무시한다는 점에서 동일한 조세결과를 얻기까지 법적 방법이 다르다고 할 수 있다. 그런데 실질과세원칙은 법인격부인론이 적용될 수 없는 조세회피사건에 대해서도 적용될 수 있다. 즉 회사가 포함되거나, 포함되지 않는다고 하더라도 회사와 개인 납세의무자 사이의 실질적 동일성이 문제되는 경우에는 실질주의만이 적용될 수 있다는 것이다.

법인격부인론과 실질과세의 원칙은 별개의 이론으로 설명하고 있지만, 양자는 동일한 기능을 가지고 또한 동일한 조세결과를 가져온다는 점에서 구별의 실익이 없어 보인다¹⁸⁶⁾. 여기서 중요한 것은 과점주주라고 해서 모두 제2

182) 김완석, 전계논문·p.292.

183) 안창남, “제2차 납세의무제도의 위헌요소”, 「조세법연구(10-1)」(2004) p.57.

184) 최명근, 「세법학총론」 세경사(2003) p.240.

185) 박훈·육윤복, “제2차 납세의무자인 과점주주의 요건과 그 제한”, 「조세법연구(10-1)」(2004) p.194.

차 납세의무자가 되는 것은 아니며, 법인격을 부인할 만큼 주주에게 책임을 지울 수 있는 범위 내의 주주로 제한되는 것이고, 이것이 실질과세에 부합한다는 것이다¹⁸⁷⁾. 즉 실질과세의 원칙은 조세평등주의를 실현하기 위하여 필수적인 원칙이지만, 이를 무제한적으로 적용하는 것은 법적 안정성과 예측가능성을 침해할 소지가 있으므로 조세법률주의에 대한 침해를 최소화 하는 제한된 범위 내에서 적용되어야 할 것이다.

3. 세법상 징수절차의 합리화

제2차 납세의무에 대하여 대법원의 판례에서는¹⁸⁸⁾ “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 액을 한도로 하여 보충적으로 납세의무를 부담하게 하는 제도이다. 형식적으로 제3자에 귀속되어 있는 경우라도 실질적으로는 원래의 납세의무자에게 그 재산이 귀속되어 있는 것으로 보아도 공평을 잃지 않는 경우 등 형식적 권리의 귀속을 부인하여 사법질서를 어지럽히는 것을 피하면서 그 권리 귀속자에게 보충적으로 납세의무를 부담하게 하여 징수절차의 합리화를 아울러 도모하려는 제도이다”고 판시하여 징수절차의 합리화를 제2차 납세의무제도의 이론적 근거로 보고 있다. 그러나 제2차 납세의무제도를 징수절차 중 하나의 수단으로 보고자 하는 이론에서는 “원래의 납세의무자의 재산에 대해 체납처분을 하여도 그가 납부하여야 할 국세 등에 충당하기에 부족한 경우에는 법률에 정한 자가 그 부족액에 대해 지는 세법상의 고유한 이행책임이며, 국세기본법상의 법조문과도 일맥상통하는 것”이라¹⁸⁹⁾ 할 수 있다. 이는 조세

186) 안경봉, 전계논문 · p.60.

187) 박훈 · 육윤복, 상계논문 · p.194.

188) 대법원판결 1982. 12. 14. 선고 82누192.

채무를 본래의 납세의무자가 이행하는 것이 원칙인데, 예외적으로 법정요건을 충족한 제3자가 제한적으로 본래의 납세의무를 대신 이행한다는 제도를 말하는 것으로서 징수절차의 합리화는 아니다. 따라서 제2차 납세의무제도는 과세관청의 징수편의를 위한 규정일 뿐, 징수절차의 합리화라는 이론적 근거는 설득력이 없다.

4. 상법상 지배주주 및 이사의 책임

회사의 이사는 법인으로부터 대리권을 수여받은 수임자로서 신의성실의 원칙 및 충실의무에 입각하여 선량한 관리자의 주의로 법령과 정관의 규정에 따라 그 직무를 충실하게 수행해야 한다(민법 2조, 상법 382조 2항·382조의 3). 그러나 이사가 이러한 선관주의의무를 위반하여 법률행위를 함으로써 법인 또는 제3자에게 직접 또는 간접적으로 손해를 끼친 경우에는 손해배상책임이 뒤따르는 것은 당연한 것이다. 이러한 이사의 책임발생은 결국 회사와의 관계(위임관계)에서 비롯되는데, 이사의 이러한 책임발생 사유가 과점주주의 제2차 납세의무의 이론적 근거가 될 것으로 생각한다. 현행 상법에서 기업경영의 책임은 당해 기업의 이사 및 경영진에 있지만 현실적으로 지배주주가 이사의 선임에 지배적인 영향력을 행사하는 한 이사가 지배주주의 부당한 영향력을 완전히 거부할 수 있을 것으로 기대하기는 어렵다¹⁹⁰). 그러므로 상법은 이를 보완하기 위하여 지배주주이거나 사실상 경영권을 행사하는 자가 책임을 면하기 위하여 이사로 선임되지 않고 자의적으로 회사 경영에 관여하는 행위에 대하여 책임을 부과하고 있다(상법 401조의2). 즉 상법은 회사의 이사가 아니면서 자신의 영향력을 행사하여 이사의 업무집행을 지시한 자(업무집행지시자), 이사가 아니면서 이사와 유사한 명칭을 사용하여 업무를 집행한 자(표현이사), 이사의 이름으로 직접 업무를 집행한 자(배후이사)에 대하여 회사 또는 제3자에게 손해배상책임을 지는 이사와 연대하여 손해배상책임을 지도록 규정하고 있

189) 안창남, 전계논문· pp.56-57.

190) 김원규, 전계논문· p.283.

는 것이다. 따라서 과점주주가 사실상 회사를 지배하고 업무집행을 지시 하는 것으로 볼 수 있다면, 과점주주가 사실상의 이사(de facto director)로서 이사와 동일한 책임을 부담하게 될 것이므로 이를 비상장법인의 제2차 납세의무자가 되는 이론적 근거로 볼 수 있을 것이다.

법인의 조세채무가 지배주주나 이사의 악의 또는 중대한 과실에 기인한 위법 행위 또는 임무해태에서 비롯된 경우에는 이론적 근거로서 정당성을 얻을 수 있을 것으로 보이나, 지배주주나 이사의 악의 또는 중과실을 단정할 수 없는 경우에는 경영판단의 법칙이¹⁹¹⁾ 적용될 수 있으므로 이사 등에게 책임을 물을 수도 없는 것이다. 이사의 책임을 적용함에 있어서도 회사의 이어나 업무집행지시자가 악의 또는 중대한 과실에 기인한 구체적·개별적 위법행위 또는 임무해태가 있었는지의 여부를 중점적으로 파악하여 그 책임을 구현하는 것이 법의 충실성을 반영하는 것이라 할 수 있겠는데, 단지 위법행위 또는 임무해태의 가능성이 있다는 이유만으로 획일적으로 제2차 납세의무를 부담하게 하는 것은 그 법적 정당성이 결여될 수 있다. 또한 법인의 이사 또는 대표이사가 과점주주의 일원이 아닌 경우에는 이사 또는 대표이사가 저지른 위법행위 또는 임무해태에 대한 책임을 이사선임을 통하여 회사를 지배할 수 있는 지위에 있다는 이유를 내세워 과점주주에게 책임을 떠넘긴다는 것도 설득력이 없다¹⁹²⁾.

5. 소 결

과세관청의 입장에서 조세법은 조세권 확보를 위하여 납세의무승계, 제2차 납세의무, 연대납세의무, 납세보증인 등의 제도를 두고 있다. 그런데 제2차 납세의무에 있어서는 그 법적 정당성이 매우 미약하다고 할 수 있다. 따라서 과점주주의 제2차 납세의무제도의 법적 정당성은 위에서 언급한 법인격부인

191) 경영판단의 법칙(business judgement rule)이란 이사 또는 임원이 경영판단의 대상에 개인적인 이해관계가 없고, 합리적이라고 인정되는 정보에 기초하여 합리적인 절차에 따라서 경영의사결정을 내리고, 그 판단에 따라 성실하게 행위를 한 때에는 그로인하여 회사에 손해가 발생하더라도 책임을 물을 수 없다는 실정법상의 법칙이다.

192) 김완석, 전계서, pp.293-294.

의 법리, 실질과세의 원칙, 지배주주 또는 이사의 책임 등에서 찾아 볼 수 있겠으나, 이들 모두 단편적인 이론적 근거로는 볼 수 있으나 법적 정당성을 충분히 설명하지 못하고 있다.

비상장법인이 부담하여야 할 국세 등의 납부책임을 그 법인의 과점주주 중 법정된 자에게 전가하는 것이 정당화되는 경우로는 ① 과점주주 중 법정된 자에게 귀속되는 과세소득을 형식상 법인에게 귀속시킨 경우, ② 과점주주 중 법정된 자가 법인제도를 남용하여 당해 법인의 재산을 그 자신에게 이전시킨 경우, ③ 법인 자신에게 귀속시켰어야 할 소득 등을 불법적으로 과점주주 중 법정된 자에게 귀속시킴으로써 이익을 분여하였거나 법인이 과점주주 중 법정된 자와 거래함에 있어서 부당하게 이익을 분여한 경우 등이다.

첫째, 소득 등과 같은 과세물건이 과점주주 중 법정된 자에게 귀속되었다면 그 과점주주 중 법정된 자에게 제2차 납세의무를 지울 것이 아니라 직접 국세 등의 납세의무를 지우면 충분하다. 즉 실질과세의 원칙에 의하여 당해 소득 등과 같은 과세물건이 귀속하는 자를 납세의무자로 하여 그 자에게 직접 납세의무를 지우면 충분할 것이다.

둘째, 과점주주 중 법정된 자가 법인제도를 남용하여 법인을 자기들의 의사대로 자유롭게 사실상 지배·운영하면서 당해 법인의 재산을 은익·분산·유출 또는 이동시킴으로써 국세 등에 부족액이 생긴 경우이다. 이 경우는 과점주주 중 법정된 자에게 법인의 재산을 은익·분산·유출 또는 이전되었다면, 국세징수법 제30조의 사해행위의 취소제도에 의하여 당해 법인으로부터 직접 당해 징수부족액을 징수할 수 있다. 즉 이는 비상장법인이 국세의 징수를 면할 목적으로 재산권을 목적으로 한 법률행위를 했다면 민법 및 민사소송법을 준용하여 법원에 당해 사해행위취소를 청구함으로써 해결하는 것이 바람직하기 때문이다.

셋째, 법인 자신에게 귀속시켰어야 할 소득 등을 불법적으로 과점주주 중 법정된 자에게 귀속시킴으로써 이익을 분여하였거나, 법인이 과점주주 중 법정된 자와 거래함에 있어서 부당하게 이익을 분여함으로써 그 분여한 이익에 대하여 그 법인이 납부하여야 할 국세 등을 체납한 경우인데, 이 경우에 있어서 과점주주 중 법정된 자에게 제2차 납세의무를 부담시키는 것이 정당화

된다고 생각한다.

결론적으로 과점주주 중 법정한 자에게 그 법인에게 부과되거나 그 법인이 납부할 국세 등의 부족액에 대하여 제2차 납세의무를 부담시키는 것에 대하여 법적 정당성의 인정되는 경우로는 셋째의 경우로 볼 수 있다. 그리고 과점주주 중 법정된 자에게 제2차 납세의무를 부과함에 있어서도 그 분여 받은 이익을 한도로 제2차 납세의무를 부담시킬 때에만 그 정당성이 인정될 것이다¹⁹³⁾. 또한 조세법적인 형평을 유지하는 범위에서 제3자에게 책임을 전가시킨다면 주된 납세의무자의 담세력이 제3자에게 이전되었을 때 그 이전된 금액의 범위 내에 국한되어야 한다¹⁹⁴⁾.

과점주주의 제2차 납세의무제도는 비상장법인의 재산으로 조세채권의 만족을 얻을 수 없을 때 법 소정의 요건이 충족된 자에 한하여 사법질서의 교란을 최소화하면서 그 징수부족액에 대한 보충적 납부책임을 확장하는 조세징수절차상 예외적인 제도이다. 상법상 주주유한책임의 원칙에 상충되는 문제점이 있으므로, 과점주주의 제2차 납세의무제도의 적용은 형식적인 기준보다는 실질적인 기준을 적용하여 법적 정당성을 확보하여야 하고 제한적으로 엄격하게 적용되어야 한다.

193) 김완석, 전계논문· pp.294-295.

194) 同旨: 이철송, 전계논문(제2차 납세의무제도의 타당성의 반성)· p.87.

제3절 국세기본법상 과점주주의 제2차 납세의무제도

1. 개 요

헌법은 그 기본원리인 국민주권주의(헌법 1조 2항)와 국민의 기본권보장의 차원에서 조세의 부과정수는 반드시 법률에 근거를 두어야 한다는 조세법률주의(헌법 59조)와¹⁹⁵⁾ 조세법률관계의 제정 및 그 해석과 집행에 있어서는 반드시 조세평등주의에¹⁹⁶⁾ 입각하여 조세의 부담이 공평하게 배분되도록 하고 있다¹⁹⁷⁾.

국세기본법에서 주식회사·유한회사의 과점주주 등에게 보충적 납세의무를 부과하는 것은, 사법질서의 교란을 최소화하면서 원래의 납세의무자와 특수관계에 있는 제3자에게 그 부족액에 대한 보충적 납부의무를 부담하게 하여 조세징수절차의 합리화를 도모하려는 예외적인 제도로써, 설사 실질과세의 원칙에 위배될 소지가 있다 하더라도 때로는 형식상의 외관이나 명목에 치중하여 과세하는 것이 오히려 공평한 과세를 통한 조세정의의 실현에 부합되는 경우가 있기 때문이다. 이러한 경우에 조세회피의 방지 또는 조세정의의 실현을 위하여 합리적인 이유가 있는 경우에는 그 예외가 인정된다.

주식회사의 경우에 있어서 과점주주 전원에게 제2차 납세의무 책임을 지도록 하는 것은, 단지 형식적으로는 과점주주가 되었지만 법인을 실질적으로 운영하면서 조세회피의 수단으로 이용할 수 있는 지위에 있지 아니한 자에 대하여서도 책임을 인정하는 것이므로 형식상의 외관이나 명목에 치중하여

195) 조세법률주의의 이념은 과세요건을 법률로 규정하여 국민의 재산권을 보장하고, 과세요건을 명확하게 규정하여 국민생활의 법적 안정성과 예측가능성을 보장하기 위한 것이며, 그 핵심적 내용은 과세요건법정주의와 과세요건명확주의 이다(1992. 2. 25. 90헌가 69, 2000. 6. 29. 98헌바35 ; 이창희, 전게서·p.19).

196) 조세평등주의는 조세입법을 함에 있어 조세의 부담이 공평하게 국민들에게 배분되도록 법을 제정하여야 하고 조세법의 해석 적용에 있어서도 모든 국민을 평등하게 취급한다는 원칙이다(헌법재판소결정 1989. 7. 21. 89헌바38).

197) 박정우·양인욱, “과점주주의 제2차 납세의무에 관한 연구”, 「상사판례연구(제15집)」 한국상사판례연구회(2003) p.709.

과세하는 것이 오히려 조세회피의 방지 또는 조세정의의 실현에 부합하는 것으로 보는 것이 헌법재판소의 입장이다¹⁹⁸⁾.

이를 반영한 국세기본법 제39조에 의하면, 법인(주식을 자본시장법 9조 13항 1호에 의해 유가증권시장에 상장한 법인은 제외함)의 재산으로 그 법인에 부과되거나 그 법인이 납부할 국세·가산금과 체납처분비에 충당하여도 부족한 경우에는, 그 국세의 납세의무 성립일 현재 무한책임사원 또는 과점주주 중 법정요건을 충족하는 자는 그 부족한 금액에 대하여 제2차 납세의무를 부담한다. 여기서 법인의 발행주식총액의 50%를 초과하여 소유하는 주주집단의 일원을 과점주주라고 하여 제2차 납세의무를 부담하는 하는 것은, 그 소유주식수에 따라 주주총회 등에서 의결권의 행사 등을 통하여 회사경영을 사실상 지배할 가능성이 있다고 보기 때문이다. 이처럼 회사에 대하여 출자의무 외에 어떠한 재산적 책임을 지지 않는 상법상 주주유한책임의 대원칙을 침해하면서까지 주된 납세의무에 대한 보충적인 납세의무를 세법에 규정한 것은 극히 예외적이고 편의적인 제도라고 할 수 있다.

합명회사와 합자회사의 무한책임사원은 회사의 재산으로 회사의 채무를 완제할 수 없을 때 또는 회사재산에 대한 강제집행이 주효하지 못한 때에는 각 사원은 연대하여 변제할 책임이 있기 때문에 법인의 조세채무에 대하여 보충적으로 납부책임을 부담하는 것은 상법상 당연히 인정되는 것이다(상법 212조, 269조). 이러한 상법상 무한책임사원 제도는 회사의 채무에 대하여 포괄적인 책임을 부담하는 제도로써, 그 취지는 무한책임사원에게 출자지분에 따른 유한적인 책임이 아니라 출자지분과는 무관하게 총괄적인 책임을 보충적·2차적으로 부담하게 하여 회사의 채권자를 보호하고자 함에 있는 것이다. 즉 인적회사의 특수성으로 인하여 상거래에 있어서 유동성과 신속성을 높이고 모든 사원의 재산총액과 노력이 직접 회사의 신용의 기초가 되게 하여 사원들의 책임의식을 높이고 회사의 채권자를 보호하려는 것이다.

한편 대법원의 판결에서는¹⁹⁹⁾ “구 국세기본법 제39조 제1항 소정의 과점주

198) 헌법재판소결정 1995. 11. 30. 선고 91헌바1 ; 1998. 4. 30. 선고 96헌바87 ; 헌법재판소 1999. 3. 25. 선고 98헌바2.

199) 대법원판결 2004. 10. 27. 선고 2003두1165.

주의 제2차 납세의무는 국세부과 및 세법적용상의 원칙으로서의 실질과세의 원칙을 구현하려는 것이다. 형식적으로는 제3자에게 재산이 귀속되어 있으나 실질적으로는 주된 납세의무자와 동일한 책임을 인정하더라도 공평을 잃지 않을 특별한 관계에 있는 제3자를 제2차 납세의무자로 하여 보충적인 납세의무를 부담하게 하여 그 재산의 형식적인 권리의 귀속을 부인함으로써 그 내용상의 합리성과 타당성 내지 조세형평을 기하는 한편 조세징수의 확보라는 공익을 달성하기 위한 제도”라고 판시하여, 과점주주의 제2차 납세의무제도에 대하여 실질과세원칙과 공익목적 등을 들어 그 정당성을 인정하고 있다. 또한 헌법재판소 결정에서도²⁰⁰⁾ “과점주주에 대한 제2차 납세의무제도의 입법 목적을 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 전가시킴으로써 회사의 법인격을 악용하여 이를 형해화시킬 우려가 크므로 이를 방지하여 실질적인 조세평등을 이루려는 데 있다 할 것이다”고 판시하여, 과점주주의 제2차 납세의무제도의 정당성을 법인격남용과 조세평등주의를 들어 인정하고 있다.

이러한 제2차 납세의무제도는 사법상의 거래행위에 대하여 직접적인 간섭을 하지 않아 사법질서를 교란시키지 않고, 사해행위취소와 같이 법원의 판단을 필요로 하지 않으므로 과세관청이 제2차 납세의무를 집행에 있어서는 사해행위취소를 한 것과 같은 효과를 볼 수 있다. 그리고 주된 납세의무자가 고의로 재산을 은닉하면서 국가의 징수권을 회피하고자 하는 것을 방지하는 데 입법취지가 있다고 하겠다. 또한 주주유한책임을 악용한 조세회피행위를 방지(외형상 실체는 법인이지만 실제로는 개인기업인 경우에 그 과점주주에게 제2차 납세의무를 부담케 함)하여 형식적인 조세채무의 귀속을 부인함으로써 이 제도의 합리성과 조세형평을 기하고 조세채권의 확보라는 공익을 달성하여 조세법률주의·조세평등주의를 실현하기 위하여 과점주주의 제2차 납세의무제도를 국세기본법에 규정하고 있다.

200) 헌법재판소결정 1997. 6. 26. 93헌바49, 94헌바38·41, 95헌바64(병합).

2. 과점주주의 제2차 납세의무제도의 연혁

과점주주의 제2차 납세의무제도에 관한 세법의 규정은 1951년 국세징수법에 처음 도입되었고, 이후 1974년 국세기본법이 제정되면서 국세기본법으로 이관되었다. 그리고 수차례의 개정으로 과점주주의 범위와 책임한도를 축소하는 쪽으로 변경되어 왔다. 이러한 경향은 대법원의 판례나 헌법재판소의 결정에 영향을 받은 것으로 생각된다. 이 하에서는 법제변천과정을 살펴보고자 한다.

가. 국세징수법의 제정

과점주주의 제2차 납세의무제도는 1951년 6월 22일 국세징수법(법률 제208호)에 최초로 도입되었는데, 당시의 규정을 현행규정과 비교하면 약간의 차이점을 보인다. 즉 당시의 국세징수법 제9조의3에서는 “법인의 재산으로써 국세, 독촉수수료 및 체납처분비에 충당하고 부족이 있을 경우에는 그 법인의 무한책임사원은 그 부족액에 대하여 연대하여 납부의무를 진다”고 규정함으로써 제2차 납세의무자를 과점주주가 아닌 무한책임사원으로 제한하여 부여하였다. 이는 인적회사의 무한책임사원은 당연히 부담하여야 할 책임을 법문으로 명시한 것에 불과하나, 물적회사의 과점주주에 대한 제2차 납세의무에 관하여는 아무런 정함이 없다는 점에서 특이성을 보이고 있다. 따라서 본 제도의 도입 당시에는 상법상 주주유한책임과 법적정함은 없는 것으로 보인다.

나. 1961년 국세징수법의 개정

개정 전 무한책임사원에게만 부여한 제2차 납세의무를 현행 규정과 유사하게 무한책임사원 뿐만 아니라 과점주주까지 확장하여 제2차 납세의무를 부여하였다(1961. 12. 8. 법률 제819호). 이로 인하여 인적회사는 물론이고 물적회

사에 있어서도 조세채무에 대하여 조세채권을 확보할 수 있는 근거가 마련되었다. 그런데 현행과 달리 주된 납세의무자가 비상장법인이어야 한다는 제한이 없어 상장법정도 주된 납세의무자에 포함된다는 점에서 특이성이 보인다.

구 국세징수법 제14조(과점주주의 제2차 납세의무)의 규정은 다음과 같다. 체납된 국세의 최종납기일 현재 다음 각호의 어느 하나에 해당하는 법인의 주주 또는 사원은 그 법인의 체납액에 관하여 상법의 규정에 불구하고 각인의 미불입자본금의 한도액내에서 제2차 납세의무를 진다.

- 1) 주주 또는 사원의 1인과 그 친족 기타 그와 각령으로 정하는 특수관계가 있는 개인(법 규정에서는 “과점주주”로 표현함)이 가진 주식금액 또는 출자금액의 합계액이 그 법인의 주식금액 또는 출자금액의 100의 50 이상에 상당하는 법인
- 2) 주주 또는 사원의 2인과 그들의 과점주주가 가진 주식금액 또는 출자금액의 합계액이 그 법인의 주식금액 또는 출자금액의 100의 60 이상에 상당하는 법인
- 3) 주주 또는 사원의 3인과 그들의 과점주주가 가진 주식금액 또는 출자금액의 합계액이 그 법인의 주식금액 또는 출자금액의 100의 70 이상에 상당하는 법인

다. 1974년 국세기본법의 제정

1974년 당시 총무처의 제안으로²⁰¹⁾ 우리나라에서는 국세기본법을 제정(1974. 12. 21. 법률 제2679호)함에 있어서 구 국세징수법 제14조(과점주주의 제2차 납세의무)의 규정을 국세기본법 제39조로 이관하였다. 국세기본법 제39조와 구 국세징수법과의 큰 차이점은 주된 납세의무자의 범위에 상장법인은 제외

201) 대한민국 총무처, 「행정제도제안서(1인 지배법인에 대한 조세확보책)」(1973)에 의하면, 현행 조세법규를 악용하여 법인의 임의해산, 사무소의 폐쇄 등의 방법으로 법인의 재산을 주주 개인에게 귀속시킴으로써 법인의 조세채무를 면제하는 1인 지배법인에 대한 조세채권확보책으로서 법인격부인의 법리를 도입하여 주주 또는 법인에 대한 제2차 납세의무를 둘 것을 제안하고 있다.

하여 주주에 대한 유한책임의 원칙을 인정하는 것이었고, 비상장법인의 과점 주주 중 법정된 자는 주주유한책임의 원칙이 배제되어 상법상 주주유한책임 원칙과 상충되는 결과를 가져왔다는 것이다.

1974년에 제정된 국세기본법 제39조(출자자의 제2차 납세의무)의 규정은 다음과 같다.

법인(주식을 한국증권거래소에 상장한 법인을 제외한다)의 재산으로 그 법인에게 부과되거나 그 법인이 납부할 국세·가산금과 체납처분비에 충당하여도 부족한 경우에는 그 국세의 납세의무의 성립일 현재 다음 각호의 어느 하나에 해당하는 자는 그 부족액에 대하여 제2차 납세의무를 진다.

- 1) 무한책임사원
- 2) 주주 또는 유한책임사원 1인과 그의 대통령령이 정하는 친족 기타 특수 관계에 있는 자들로서 그들의 소유주식금액 또는 출자액의 합계액이 당해 법인의 발행주식총액 또는 출자총액의 100분의 51이상인 자(법 규정에서는 “과점주주”로 표현함)

라. 1993년 국세기본법의 개정

구 국세기본법 제39조 제2호에는 과점주주이면 제2차 납세의무를 지는 것으로 규정하고 있었다. 그러나 대법원의 판결에서²⁰²⁾ “단지 형식상으로 법인의 주주명부에 주주로 등재되어 있는 사유만으로 곧 과점주주라 하여 납세의무를 부담시킬 수 없다”고 하는 일관된 견해를 보임으로써 동법의 실제 운영상에 있어서는 과점주주의 제2차 납세의무를 제한하여 적용할 수밖에 없었다. 이러한 현실을 반영하여 국세기본법을 개정하여(1993. 12. 31. 법률 제4672호), 과점주주라도 일정한 요건을 갖춘 자만이 제2차 납세의무를 진다는 것을 분명히 밝히고 있다²⁰³⁾.

202) 대법원판결 1985. 5. 28. 선고 85누55 ; 1985. 6. 11. 선고 85누63 ; 1987. 2. 24. 선고 86누747; 1990. 9. 28. 선고 90누4235 ; 1991. 6. 11. 선고 90누7821 등.

203) 박훈, “과점주주의 제2차 납세의무”, 「조세판례백선」 (사)한국세법학회 박영사(2005) p.80.

개정된 국세기본법 제39조에서는 다음과 같이 규정하고 있다.

1) 법인(주식을 한국증권거래소에 상장한 법인을 제외한다)의 재산으로 그 법인에게 부과되거나 그 법인이 납부할 국세·가산금과 체납처분비에 충당하여도 부족한 경우에는 그 국세의 납세의무 성립일 현재 다음 각호의 어느 하나에 해당하는 자는 그 부족액에 대하여 제2차 납세의무를 진다.

(1) 무한책임사원

(2) 과점주주 중 다음 각목의 하나에 해당하는 자

(가) 주식을 가장 많이 소유하거나 출자를 가장 많이 한 자

(나) 법인의 경영을 사실상 지배하는 자

(다) 가목 및 나목에 규정하는 자와 생계를 함께 하는 자

(라) 대통령령이 정하는 임원

2) 위의 제1항 제(2)호에서 “과점주주”라 함은 주주 또는 유한책임사원 1인과 그와 대통령령이 정하는 친족 기타 특수관계에 있는 자로서 그들의 소유주식의 합계 또는 출자액의 합계가 당해 법인의 발행주식총액 또는 출자총액의 100분의 51이상인 자들을 말한다.

또한 헌법재판소 결정에서도²⁰⁴⁾ 동법의 개정 전 규정이 “과점주주에 대한 조세형평이나 재산권보장은 무시하고 조세채권 확보만을 강조하여 실질적인 조세법률주의에 위반되고 재산권을 과도하게 침해하여 과점주주들 간에 불합리한 차별로 평등의 원칙과 조세평등주의에도 위반된다”고 판시하였다. 따라서 과점주주라고 해서 모두 제2차 납세의무자가 되는 것은 아니며 법인격을 부인할 만큼 주주에게 책임을 지울 수 있는 범위 내의 주주로 제한되는 것이고, 이것이 실질과세에 부합하는 것으로 해석되고 있다²⁰⁵⁾.

마. 1998년 국세기본법의 개정

헌법재판소의 결정²⁰⁶⁾은 1998년 국세기본법 개정에 많은 영향을 주었다(1998.

204) 헌법재판소결정 1997. 6. 26. 93헌바49, 94헌바38·41, 95헌바64(병합).

205) 박훈·육윤복, 전계논문·p.194.

12. 28. 법률 제5579호). 즉 동 결정에서는 “기존 국세기본법 제39조 제1항 제2호 ‘(가)목’ 중 주주에 관한 부분은 ‘당해 법인의 발행주식총액의 100분의 51 이상의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자’이외의 과점주주에 대하여 제2차 납세의무를 부담하게 하는 범위 내에서 헌법에 위반된다”고 판시하였고, 또한 “기존 국세기본법 제39조 제1항 제2호 ‘(다)목과 (라)목’ 중 주주에 관한 부분은 모두 헌법에 위반된다”고 판시하였다. 따라서 제2차 납세의무를 지는 자의 범위를 과점주주 집단에 속하는 자 중 실질적으로 주주권을 행사하는 자, 법인의 경영을 사실상 지배하는 자로 제한할 수밖에 없었고, 보충적 납세의무를 지는 금액의 한도를 객관적으로 제한하는 개정을 하게 되었다.

1998년에 개정된 국세기본법의 내용은 다음과 같다.

206) 헌법재판소 1998. 5. 28. 선고 97헌가13 결정을 보면, 1. 제2차 납세의무를 부과함이 상당하다고 인정되는 과점주주의 범위는 입법목적에 비추어 “주식회사를 실질적으로 운영하면서 이를 조세회피의 수단으로 이용할 수 있는 지위에 있는 자, 즉 법인의 경영을 사실상 지배하는 자나 당해 법인의 발행주식총액의 100분의 51 이상의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자”로 제한함이 상당하다. 2. 주식을 가장 많이 소유한자인지의 여부는 주주명부 등에 기재된 형식적인 내용을 기준으로 삼을 수 밖에 없으므로, 국세기본법 39조 1항 1호 ‘가목’이 “주식을 가장 많이 소유한 자”라는 형식적인 기준에만 의하여 제2차 납세의무를 부담시키는 것은 위헌의 소지가 있다. 따라서 “주식을 가장 많이 소유한 자”라도 “당해 법인의 발행주식총액의 100분의 51 이상의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자”가 아닌 과점주주에게 제2차 납세의무를 부담하게 하는 것은 실질적 조세법률주의에 위배되고 과점주주의 재산권을 침해하여 헌법에 위반된다. 3. 국세기본법 39조 1항 2호 ‘다목’은 과점주주 자신이 법인의 경영을 사실상 지배하거나 당해 법인의 발행주식총액의 100분의 51 이상의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는지 여부에 관계없이 과점주주 중 주식을 가장 많이 소유한 자와 서로 도와서 일상생활비를 공통으로 부담한다는 이유만으로 책임의 범위와 한도조차 뚜렷하게 설정하지 아니한 채 법인의 체납세액 전부에 대하여 일률적으로 제2차 납세의무를 지우는 것은 과점주주들 사이에 불합리한 차별을 하여 조세평등주의와 실질적 조세법률주의에 위반되고 과점주주의 재산권을 침해하게 된다. 4. 국세기본법 39조 1항 2호 ‘라목’은 제2차 납세의무를 부담하는 과점주주인 임원의 범위를 구체적인 기준도 없이 이를 모두 대통령령에 포괄위임하여 위임입법의 한계를 일탈함으로써 “대통령령이 정하는 임원”인 과점주주가 법인의 경영을 사실상 지배하는지, 발행주식총액의 100분의 51 이상의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는지 여부를 가리지 아니한 채, 과세관청이 자의로 제2차 납세의무자인 과점주주를 지정하여 보충적인 납세의무를 지울 여지가 있으므로, 실질적 조세법률주의와 포괄위임입법금지 원칙에 위반된다고 하였다.

1) 법인(주식을 한국증권거래소에 상장한 법인을 제외한다)의 재산으로 그 법인에게 부과되거나 그 법인이 납부할 국세·가산금과 체납처분비에 충당하여도 부족한 경우에는 그 국세의 납세의무의 성립일 현재 다음 각호의 하나에 해당하는 자는 그 부족액에 대하여 제2차 납세의무를 진다. 다만, 제(2)호의 규정에 의한 과점주주의 경우에는 그 부족액을 그 법인의 발행주식총수(의결권이 없는 주식을 제외한다) 또는 출자총액으로 나눈 금액에 과점주주의 소유주식수(의결권이 없는 주식을 제외한다) 또는 출자액(제2호 가목 및 나목의 과점주주의 경우에는 당해 과점주주가 실질적으로 권리를 행사하는 주식수 또는 출자액)을 곱하여 산출한 금액을 한도로 한다.

(1) 무한책임사원.

(2) 과점주주 중 다음 각목의 하나에 해당하는 자.

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 가목 및 나목에 규정하는 자의 배우자(사실상 혼인관계에 있는 자를 포함한다) 및 그와 생계를 같이하는 직계존비속.

2) 제1항 제(2)호에서 “과점주주”라 함은 주주 또는 유한책임사원 1인과 그와 대통령령이 정하는 친족 기타 특수관계에 있는 자로서 그들의 소유주식의 합계 또는 출자액의 합계가 당해 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 51이상인 자들을 말한다.

바. 2006년 국세기본법의 개정

상술한 바와 같이 출자자의 제2차 납세의무제도가 국세기본법으로 제정된 이후 대법원의 판결이나 헌법재판소의 결정을 받아 들여 2차례의 개정 있었고, 이후 2003. 12. 30.(법률 제7008호)과 2006. 4. 28.(법률 제7930호)에 형식

적인 개정이 있었으나, 그 내용에는 큰 변동이 없었다.

그러나 종전 규정에 의하면 과점주주의 지분율을 51% 이상으로 규정되어 있어서 사실상 50%를 초과하면서 51% 미만의 지분율로 회사를 실질적으로 지배함으로써 제2차 납세의무제도를 회피할 수 있는 문제점이 남아 있었다. 또한 주식회사의 투표권은 1주 1주권임을 감안할 때 총주식의 50%만 초과하면 사실상 회사를 지배할 수 있으므로, 이를 바로 잡기 위하여 국세기본법을 일부 개정(2006. 12. 30. 법률 제8139호)하여 과점주주의 지분율을 51% 이상에서 50% 초과로 조정한 것이다.

사. 2008년 국세기본법의 개정

2008년도의 국세기본법의 개정(2008. 12. 26. 법률 제9259호)은 실질적인 내용의 개정은 없고 단지 구 증권거래법이 자본시장법으로 변경됨에 따라 “주식을 한국증권거래소에 상장한 법인”을 “주식을 자본시장법 제9조 제13항 제1호에 따라 유가증권시장에 상장한 법인”으로 개정한 것에 지나지 않는다.

3. 국세기본법상 과점주주의 제2차 납세의무제도

가. 제2차 납세의무의 성립요건

국세기본법 제39조에 의하면, 이하에서 제시하는 요건을 모두 충족하는 경우에 한하여 과점주주의 제2차 납세의무가 발생하는 것으로 하고 있다.

(1) 본래의 납세의무자(비상장법인)

제2차 납세의무제도는 보충적 납세의무이므로 본래의 납세의무자가 존재하여야 한다. 국세기본법 제39조 제1항은 주된 납세의무자를 비상장법인으로 규정하고 있다. 즉 자본시장법 제9조 제13항 제1호에²⁰⁷⁾ 따라 유가증권시장에 상장된 법인을 제외한 비상장법인만이 주된 납세의무자가 되는 것이다. 따라서 코스닥시장에 등록된 법인도 비상장법인에 해당되어 주된 납세의무자가 되는 것이다.

여기서 상장법인이 주된 납세의무자에서 제외되는 이유는 과점주주 중 법정한 자들은 당해 법인을 자기들의 의사대로 자유롭게 지배·운영함으로써 법인제도를 남용하여 재산의 은닉·분산·유출·이동 등에 의하여 납세의무를 면탈하려 할 것인데²⁰⁸⁾, 이에 반해 상장법인의 경우에는 이러한 폐단이 없다고 보기 때문이다. 즉 비상장법인의 과점주주만이 제2차 납세의무를 부담하게 하는 것이 비상장법인의 과점주주를 상장법인의 과점주주에 비하여 불합리하게 차별하고 있다는 청구인들의 주장에 대하여 헌법재판소의 결정에²⁰⁹⁾ 의하면, 주권상장법인이 자본시장법, 주식회사의 외부감사에 관한 법률

207) 자본시장법 9조 13항에 의하면, 증권시장이란 증권의 매매를 위하여 거래소가 개설되어 있는 시장으로서 1. 동법 4조 2항 각 호의 증권의 매매를 위하여 개설하는 시장(“유가증권시장”이라 함) 2. 제4조제2항 각 호의 증권 중 대통령령으로 정하는 증권의 매매를 위하여 개설하는 시장(“코스닥시장”이라 함)을 말하는 것으로 정하고 있다.

208) 최명근, 전거서·p.242.

209) 헌법재판소 결정에서 “헌법상 평등의 원칙은 상대적, 실질적 평등의 원리에 터잡아 불합리한 차별 또는 자의의 금지를 그 내용으로 하고 있는 것인바, 상장법인의 경우

(이하 “외감법”으로 칭함) 등에 따라 법인의 재정적 기초를 튼튼히 하고 투자자 및 채권자 등을 보호할 수 있다고 표명하고 있지만, 소규모의 폐쇄적인 비상장법인의 과점주주 등이 자의적으로 법인을 지배하고 조세를 회피할 위험성이 충분히 내재되어 있고, 제2차 납세의무 도입당시 우리나라의 비상장법인이 사실상 1인 주식회사의 형태를 이루고 있었기 때문인 것으로 보고 있다.

그러나 현행 국세기본법상 상장법인이라고 해서 무조건 제2차 납세의무를 배제하는 것은 조세평등주의 입장에서 문제가 있다고 보는 견해가²¹⁰⁾ 있다. 또한 주권상장법인이 대부분 대기업을 감안한다면 주권상장법인만이 주된 납세의무자에서 제외하는 것은 오히려 대자본가에게 특혜를 주는 차별적 규정이라는 문제점도 인식할 수 있다.

한편으로 코스닥상장법인도 상장법인에 준하여 대주주 등의 자의적인 법인의 지배 및 그에 따른 조세회피 등을 방지하기 위한 제도적 장치가²¹¹⁾ 마련되어 있고 자본시장법 제9조 제13항에는 ‘유가증권시장’ 뿐만 아니라 ‘코스닥시장’도 증권시장으로 규정하고 있으므로 과점주주의 제2차 납세의무에서 제외하는 것이 타당하다는 주장도²¹²⁾ 제기되고 있다. 또한 과점주주의 제2차 납세의

에는 증권거래법이 대주주 등의 자의적인 법인의 지배 및 법인의 형해화와 그에 따른 탈세 등을 방지하기 위하여 주식회사의 외부감사에 관한 법률에 따라 외부감사인에 의한 회계감사를 의무화하고 있고(구 증권거래법 182조), 법인의 재정적 기초에 중대한 영향을 미칠 사항에 관하여 증권거래위원회와 증권거래소에 신고할 의무를 부과함과 아울러 증권거래소의 공시요구권을 명시하였으며(구 증권거래법 186조), 법인의 임원, 대주주 등의 내부자거래를 금지하고(구 증권거래법 188조의2, 118조의3) 상호주소 유가 제한되며(증권거래법 189조), 자기주식취득이 발행주식 총수의 100분의 10 이내로 제한될 뿐만 아니라(구 증권거래법 189조의2), 재무관리도 증권거래위원회가 정한 준칙에 따라야 하고 증권거래위원회가 필요한 조치와 권고를 할 수 있도록 하는 등(구 증권거래법 192조, 193조) 법인의 재정적 기초를 튼튼히 하여 공익과 일반투자자 및 채권자 등을 두텁게 보호하고 있고 나아가 조세징수권의 확보를 위한 충분한 제구정을 두고 있으므로, 상장법인의 과점주주에 대하여 제2차 납세의무를 지게 하지 않는 것은 합리적인 차별로서 평등의 원칙에 위배되지 않는다 할 것이다”고 판시하고 있다[헌법재판소결정 1997. 6. 26. 93헌바49, 94헌바38·41, 95헌바64(병합)].

210) 이창희, 전계서·p.183.

211) 자본시장법 174조(미공개중요정보이용행위금지), 390조(상장규정), 391조(공시규정), 440조(금융감독원의 관리감독) 등.

무의 성립요건인 비상장법인의 1인주주가 당해 법인의 발행주식 전부를 소유함으로써 법인과 개인의 구분이 불분명하고, 법인재산이 주주에게 유출될 가능성이 매우 높다는 것을 감안하여 1인회사로 그 적용범위를 한정시킬 필요가 있다는 주장도²¹³⁾ 제기되고 있다.

(2) 과점주주 중 법정요건에 해당하는 자

1) 과점주주의 범위

“과점주주”란 주주 또는 유한책임사원 1명과 그와 대통령령으로 정하는 친족이나 그 밖의 특수관계에 있는 자로서, 그들의 소유주식 합계(의결권 없는 주식은 제외) 또는 출자액 합계가 해당 법인의 발행주식 총수(의결권 없는 주식은 제외) 또는 출자총액의 100분의 50을 초과하는 자들을 말한다(국세기본법 39조 2항).

여기서 “주주”라 함은 주식의 소유자로서 주주명부 등에 기재 유무와 관계 없이 사실상 주주권을 가진 자를 말하며, 주권발행 전에 주식 또는 주주권이 양도된 경우에는 주식 등의 양수인을 말한다(국세기본법 기본통칙 39-0-1). 또한 실질과세의 원칙에 따라 회사의 주주로 명의상 등재되어 있더라도 회사의 대표자가 임의로 등재한 것일 뿐, 회사의 주주로서 권리행사를 한 사실이 없는 경우에는 그 명의자인 주주를 세법상 주주로 보지 않는다(국세기본법 기본통칙 14-0-3).

그리고 과점주주의 요건에 관하여 국세기본법 기본통칙(39-0-2)은 ① 주주에 대하여 제2차 납세의무를 지우기 위해서는 과점주주가 주금을 납입하는 등 출자한 사실이 있거나 주주총회에 참석하는 등 운영에 참여하여 당해 법인을 실질적으로 지배할 수 있는 위치에 있음을 요하며, 형식상 주주명부에 등재되어 있는 것만으로는 과점주주라 할 수 없으며, ② 어느 특정주주와 그와 친족·기타 특수관계에 있는 주주들의 소유주식의 합계 또는 출자액의 합계가 당해 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 51이상²¹⁴⁾ 되면,

212) 이종교, 전계논문·p.303 ; 김완석, 전계논문·p.304.

213) 박정우·양인욱, 전계논문·p.731.

특정주주를 제외한 다른 주주들 사이에 친족 기타 특수관계가 없더라도 그 주주 전원을 과점주주로 본다고 하였다.

한편, 과점주주의 요건에 관한 위 국세기본법 기본통칙(39-0-2)에서는 “형식상 주주명부에 등재되어 있는 것만으로는 과점주주라 할 수 없다”고 해석하고 있으나, 과점주주 집단의 특수관계자 중 누군가는 명의주식의 의결권을 행사할 수 있고, 과점주주 중 제2차 납세의무를 지는 자 중에는 실질적 과점주주 또는 사실상 경영지배자 외에 이들의 배우자와 생계를 같이하는 직계존비속은 실질적인 주주권의 행사 또는 경영의 사실상 지배를 요건으로 하고 있지 않으므로, 과점주주의 기준인 발행주식의 50% 초과 여부를 판정함에 있어서는 형식적 주주명부를 기준으로 하여 해석될 수 있는 문제점이 있다. 그러나 이점에 관하여 헌법재판소는 “최대주주라고 하여 무조건 제2차 납세의무를 부담하게 해서는 아니 되고 최대주주 중에서 법인의 경영을 사실상 지배하는 자나 50% 초과 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자에게만 제2차 납세의무를 지워야 한다”고 판시한 바가 있다²¹⁵⁾.

과점주주의 판정에 관하여 국세기본법 기본통칙(39-0-3)은 국세의 납세의무성립일 현재의 주주 또는 유한책임사원과 그 친족 기타 특수관계에 있는 자의 소유주식 또는 출자액을 합계하여 그 점유비율이 51%이상²¹⁶⁾ 인지를 계산하는 것이며, 이 요건에 해당되면 당사자 개개인을 전부 과점주주로 본다고 해석하고 있다. 그리고 일반적으로 법인의 납세의무성립일은 납세의무자가 과세표준의 신고나 과세관청의 부과처분에 의한 납세의무확정일 또는 납부기한이 도래하는 날이 아니고 과세기간(사업년도)의 종료일을 납세의무성립일로 보고 있다(국세기본법 21조). 한편, 원천징수납부의무에 대하여 제2차 납세의무를 부담하는 과점주주의 결정시기와 관련하여 판례는 원천징수납부의무 자체의 성립시기인 소득금액변동통지 당시의 과점주주가 제2차 납세의무를 부담한다고 하였으나, 국세기본법 제39조 제1항에서 “그 국세의 납세의

214) 여기서 100분의 51이상의 규정은 국세기본법 기본통칙(39-0-2)의 개정이 2004년 2월 19일로 변경된 것으로서 현재 2006. 12. 30일에 개정된 내용인 100분의 50초과로 이해하면 될 것이다.

215) 헌법재판소결정 1997. 6. 26. 93헌바49, 94헌바38·41, 95헌바64(병합).

216) 주 214 참조.

무 성립일 현재”로 규정하고 있으므로 해석상의 차이가 엇보인다. 실제적인 타당성에 비추어 보면, 소득이 귀속된 사업연도의 과점주주가 제2차 납세의무를 부담하는 것으로 보아야 할 것이다²¹⁷⁾.

그리고 상법 제352조 및 제566조에 정함이 있는 주식회사의 주주명부와 유한회사의 사원명부는 법인등기부에 등기할 사항이 아니고 작성하여 비치할 의무만 있는 것으로, 만약 이를 비치하지 않더라도 상법상 제재규정은 없다. 따라서 비상장법인에서 제2차 납세의무를 회피하기 위하여 주식의 분산 또는 주주명부 등을 조작할 여지가 있게 된다. 특히 법인의 납세의무성립일 이전에 과점주주 등이 제2차 납세의무를 부담할 우려가 있을 경우에 명의분산 등을 통하여 주주명부를 조작할 수 있고, 또한 납세의무성립일 이후라도 법인세 과세표준 및 세액신고기한 이전에 주주명부 등을 조작하여 법인세 신고시에 주식등변동상황명세서를 제출하면²¹⁸⁾ 제2차 납세의무를 회피할 수 있다는 문제점이 있다. 그리고 비상장법인의 주식양도에 따른 증권거래세의 납부기한도 양도일이 속하는 분기의 말일부터 2개월 이내에 신고하게 되어 있으므로 주주명부 등을 조작할 수 있을 만큼 충분한 기간이 주어져 있다²¹⁹⁾. 또한

217) 同旨: 임승순, 「조세법」 박영사(2010) p.96 ; 정태학, “원천징수납부의무에 대하여 제2차 납세의무를 부담하는 과점주주”, 「특별법연구8권」 p.622.

218) 법인세법 119조에서는 ① 사업연도 중에 주식 등의 변동사항이 있는 법인(대통령령으로 정하는 조합법인 등은 제외한다)은 동법 60조(납세의무가 있는 내국법인은 각 사업연도의 종료일이 속하는 달의 말일부터 3개월 이내에 대통령령으로 정하는 바에 따라 그 사업연도의 소득에 대한 법인세의 과세표준과 세액을 납세지 관할 세무서장에게 신고하여야 한다)에 따른 신고기한까지 대통령령으로 정하는 바에 따라 주식등변동상황명세서를 납세지 관할 세무서장에게 제출하여야 하는 것으로 규정하고 있다.

219) 증권거래세법 10조(신고·납부·환급)에서는 증권거래세의 납세의무자는 다음 각 호의 구분에 따라 과세표준과 세액을 대통령령으로 정하는 바에 따라 관할세무서장에게 신고하여야 한다고 정하고 있다. 1. 동법 3조 1호 (다음 가·나 중 어느 하나에 해당하는 주권을 계좌 간 대체로 매매 결제하는 경우에는 자본시장법 294조에 따라 설립된 한국예탁결제원 가. 증권시장에서 양도되는 주권, 나. 증권시장의 밖에서 대통령령으로 정하는 방법에 따라 양도되는 주권) 및 동법 3조 2호(1호 외에 자본시장법 8조 1항에 따른 금융투자업자를 통하여 주권 등을 양도하는 경우에는 해당 금융투자업자)의 경우에는 매월분의 과세표준과 세액을 다음 달 10일까지 신고할 것, 2. 동법 3조 3호(1호 및 2호 외의 주권 등의 양도의 경우에는 당해 주권 등의 양도자. 다만, 국내사업장을 가지고 있지 아니한 비거주자 또는 국내사업장을 가지고 있지 아니한 외국법

법인세 신고기한 내에 주식등변동상황명세서를 제출하지 않으면 가산세의 제제가²²⁰⁾ 있으나, 이는 제2차 납세의무의 회피를 저지할 만큼 큰 제재수단이 되지 못 하고 있다. 따라서 이러한 문제점으로 인하여 과점주주의 제2차 납세의무의 실효성이 떨어지고 조세평등주의에도 문제점으로 나타나고 있다.

2) 친족 기타 특수관계자의 범위

국세기본법 제39조 제2항에서 “대통령령으로 정하는 친족이나 그 밖의 특수관계에 있는 자(동법 시행령 20조)”란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 자를 말한다. 다만, 주주 또는 유한책임사원(이하 이 조에서 “주주 등”이라 한다)이 결혼한 여성(출가녀)이면 이하의 제(9)호부터 제(13)호까지의 경우를 제외하고는 그 남편과의 관계에 따른다.

- (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.

인이 주권 등을 금융투자업자를 통하지 아니하고 양도하는 경우에는 당해 주권 등의 양수인으로 한다)의 경우에는 매 분기분의 과세표준과 세액을 양도일이 속하는 분기의 말일부터 2개월 이내에 신고할 것(즉 비상장법인의 주식양도에 대한 규정으로 이해하면 될 것이다) 등 이다.

220) 법인세법 76조 6항에서는 주식 등의 변동사항이 있을 때 주식등변동상황명세서를 제출하여야 하는 내국법인이 미제출, 누락제출 및 불분명하게 제출한 주식 등의 액면금액 또는 출자가액의 100분의 2에 상당하는 금액을 가산한 금액을 법인세로서 징수하여야 한다. 이 경우 산출세액이 없는 경우에도 가산세는 징수하는 것으로 규정하고 있다.

- (11) 주주 등이 개인인 경우에는 그 주주 등과 그와 제1호부터 제10호까지의 관계에 있는 자들의 소유주식수 또는 출자액(이하 “소유주식수 등”이라 한다)의 합계가 발행주식총수 또는 출자총액(이하 “발행주식총수 등”이라 한다)의 100분의 50 이상인 법인.
- (12) 주주 등이 법인인 경우에는 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 법인 또는 개인.
- ① 해당 주주 등의 소유주식수 등이 발행주식총수 등의 100분의 50 이상인 법인(정부가 주주인 경우에 정부는 제외한다).
 - ② 소유주식수 등이 해당 주주 등의 발행주식총수 등의 100분의 50 이상인 법인(정부가 주주인 경우에 정부는 제외한다) 또는 개인.
- (13) 주주 등 및 그와 제(1)호부터 제(8)호까지의 관계에 있는 사람이 이사의 과반수이거나 그들 중 1명이 설립자인 비영리법인. 다만, 그들이 해당 비영리법인의 발행주식총수 등의 100분의 20 이상을 소유하거나 출자한 경우만 해당한다.

그리고 특수관계자의 범위를 크게 친족관계, 고용관계, 생계유지관계(경제적 의존관계), 출자관계로 구별할 수 있다.

ㄱ. 친족관계

친족관계는 위의 (1)호부터 (8)호까지의 내용으로 그 친족관계의 발생·소멸여부에 관하여는 국세기본법 또는 세법에 특별한 규정이 있는 경우를 제외하고는 민법의 규정에 의한다. 그리고 민법상 자연혈족인 친족관계는 사망에 의하여서만 소멸하므로, 출양을 하거나 외국국적을 취득하더라도 그 관계에는 변함이 없다(국세기본법 기본통칙 39-20-1).

상기한 바와 같이 국세기본법 제39조 제2항에서 친족의 범위 안에는 6촌 이내의 부계혈족까지 포함시키고 있는데, 이는 현행 핵가족화 현상에 따른 가족제도와는 지나치게 광범위하다. 그리고 친족의 범위를 정함에 있어서도 남존여비사상, 부(父)계 및 부(夫)계 혈통주의, 모친계·여친계·처족인척보다 부(父)친계·남친계·부(夫)족인척의 범위를 확대함으로써 헌법상 양성평등의 원칙에 위배된다는 비판이 제기되고 있다. 특히 주주 등이 출가한 여자인 경

우에는 그 남편과의 관계를 기준으로 친족에 해당하는지의 여부를 따지도록 함으로써 남존여비사상 또는 부계혈통주의의 표현이라고 볼 수도 있다.

현행 친족의 범위를 외국의 입법례와 비교하여 보더라도 그 범위가 지나치게 광범위함을 알 수 있다. 미국의 경우는 관련당사자(related parties)와 인적지주회사(personal holding company) 등의 판정기준이 되는 친족의 범위 안에 형제자매(이복형제자매포함)·배우자·직계존속(조부모 포함) 및 직계비속(손자녀 포함)을 포함하고 있다. 그리고 영국의 경우에는 폐쇄회사를 판정함에 있어서 자본참가자(participator)와 특수관계에 있는 자(associates)의 범위 안에 친족, 사업동업자 및 형제자매를 포함하되, 백숙부모와 그 자녀·형제자매의 자녀·배우자의 친족은 제외하고 있다. 또한 독일의 경우에는 조세기본법(AO) 제15조에서 친족에 관한 일반적인 규정을 두고 있는데, 친족에는 배우자·약혼자·직계혈족 및 직계인척·형제자매·형제자매의 자·형제자매의 배우자·배우자의형제자매·양친의형제자매·장기간부양관계에 의하여 친자와 동일하게 주거공동체로 서로 결합되어 있는 자(수양부모 및 수양자)가 포함 된다²²¹⁾.

ㄴ. 고용관계

고용관계로는 위의 제(9)호의 내용으로 법인의 특정주주 1인과 사용인·기타 고용관계에 있지 않고 단순히 당해 법인의 사용인·기타 고용관계에 있는 주주는 그 특정주주 1인과는 제(9)호의 사용인·기타 고용관계에 있는 자에 해당하지 아니한다(국세기본법 기본통칙 39-20-2).

ㄷ. 생계유지관계(경제적 유지관계)

생계유지관계로는 위의 제(10)호의 내용과 같고, “생계를 유지하는 자”라 함은 당해 주주 등으로부터 급부 받은 금전, 기타의 재산 및 그 급부 받은 금전이나 기타 재산의 운용에 의하여 발생하는 수입을 일상생활비의 주된 원천으로 하고 있는 자를 말한다(국세기본법 기본통칙 39-20-3). 그리고 “생계를 함께하는 자”라 함은 서로 도와서 일상 생활비를 공통으로 부담하고 있는 것을 말하며 반드시 동거하고 있을 것을 필요로 하지 아니한다(국세기본법

221) 김완석, 전계논문·p.306-307.

기본통칙 39-20-3).

그런데 여기서 문제되는 점은 “주주 등의 금전이나 그 밖의 재산으로 생계를 유지하는 사람과 생계를 함께 하는 사람”도 특수관계자의 범위에 포함시키고 있어서 그 범위가 광범위하고, 헌법재판소의 위헌 결정으로²²²⁾ 구 지방세법 제22조(출자자의 제2차 납세의무) 제2호²²³⁾ (3)목의 규정이 삭제되었던 것을 참작하여 위 규정도 “생계를 유지하는 사람”으로 축소될 필요가 있을 것이다.

ㄷ. 출자관계

출자관계는 위의 제(11)호부터 제(13)호까지의 내용이다. 따라서 개인뿐만 아니라 법인과 비영리법인도 법정된 요건을 충족하면 과점주주의 제2차 납세의무자가 되는 것이다. 출자관계에 있어서 과점주주의 판단을 주주 등이 법인인 경우 당해 법인의 특수관계자로 당해 법인이 50% 이상 출자한 다른 법인과 당해 법인에게 50% 이상 출자한 법인 또는 개인을 구분하여 규정하고 있다. 즉 법인에게 출자한 자와 법인이 출자한 법인은 명백히 다른 개념으로 이를 구별하여 쌍방관계로 규정하고 있는 것이다.

222) 헌법재판소결정 2007. 6. 28. 선고 2006헌가14. 동 결정에 의하면, “비상장법인의 과점주주 중 주식을 가장 많이 소유하거나 법인의 경영을 사실상 지배하는 자와 생계를 함께하는 자에게 소유하고 있는 주식이 몇 주(株)인지도 묻지 않고 제2차 납세의무를 지우고 있다. 따라서 과점주주 자신이 법인의 경영을 사실상 지배하거나 당해 법인의 발행 주식총액의 100분의 51 이상의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자에 해당하는지 여부에 관계없이 과점주주 중 주식을 가장 많이 소유한 자와 서로 도와서 일상생활비를 공동으로 부담한다는 이유만으로 책임의 범위와 한도조차 뚜렷하게 설정하지 아니한 채 법인의 채납세액 전부에 대하여 일률적으로 제2차 납세의무를 지우고 있는 것으로 과점주주들 간에 불합리한 차별을 하여 조세평등주의에 위반되고 과점주주의 재산권을 침해한다”고 판시하였다.

223) 구 지방세법 22조 2호에서는 주주 또는 사원 1인과 그와 대통령령이 정하는 친족 기타 특수관계에 있는 자들로서 그들의 소유주식금액 또는 출자액의 합계액이 당해 법인의 발행주식 총액 또는 출자총액의 100분의 51 이상인 자(“과점주주”라 한다)중 다음에 해당하는 자 1. 주식을 가장 많이 소유하거나 출자를 가장 많이 한 자, 2. 법인의 경영을 사실상 지배하는 자, 3. 위 1 및 2에 규정하는 자와 생계를 함께하는 자, 4. 대통령령이 정하는 임원 등으로 규정되어 있었다.

출자관계에서 50%를 기준으로 삼는 이유는 이 정도의 지분이면 회사에 대한 완전한 지배가 가능하므로 경제적 동일체로 볼 수 있기 때문인데, 그러한 관점에서라면 50%에 미달하더라도 계열법인 간에 주식을 분산시키거나 상호주를 보유하는 방법 등으로 같은 목적을 달성하는 예가 많으므로 이런 경우를 모두 포함할 수 있는 입법을 고려하여야 할 것이라는 지적도²²⁴⁾ 있다.

(3) 법인에게 부과되거나 납부할 국세 등

주된 납세의무자인 비상장법인에게 부과되거나 그 법인이 납부할 국세 등이 있어야 한다. 이때 “부과되거나” “납부할” 국세란 납세의무성립일 현재 이미 확정된 국세만을 의미하는지(확정설), 아직 확정되지 아니하더라도 납세의무성립일 이전에 성립된 국세까지 포함하는지(성립설)에 대해 견해가 대립되고 있다. 생각하건대 “부과되거나”는 추상적으로 납세의무가 성립한 조세채무를 의미하는 것으로 보아야 할 것이고, “납부할”은 구체적으로 확정된 조세채무를 아직 납부하지 않은 것으로 문리적 해석이 타당하다고 생각한다.

한편, 국세기본법 기본통칙(38-0-3)에서 “법인에게 부과되거나 납부할 국세는 당해 법인이 결과적으로 납부하여야 할 모든 국세를 말하며, 해산할 때나 잔여재산을 분배 또는 인도할 때에 이미 납세의무가 성립된 국세에 한하지 않는다”고 하여 법인에게 부과되거나 납부할 국세 등은 납세의무가 성립하면 충분하고 확정될 필요는 없다.

(4) 징수부족액의 발생

제2차 납세의무제도는 주된 납세의무자에 대해 보충성을 갖기 때문에 비상장법인(주된 납세의무자)의 재산으로 그 법인에게 부과되거나 그 법인이 납부할 국세·가산금과 체납처분비에 충당하여도 부족한 경우이어야 한다. 여기서 징수부족액의 발생은 반드시 주된 납세의무자에게 현실적으로 체납처분을 집행한 결과 구체적으로 발생할 것을 요하지 않고, 체납처분을 집행하면 징수부족액이 발생할 것으로 인정되면 된다²²⁵⁾. 즉 비상장법인의 모든 재산의

224) 박정우·양인욱, 전계논문·p.725.

225) 대법원판결 1996. 2. 23. 선고 95누14756.

처분예정가액이 조세채무를 충당하지 못할 것으로 인정되면 되는 것이다.

그러나 비상장법인의 납세의무 성립일에 자동 확정되는 국세(원천징수할 법인세 등)를 제외하고는 그 법인이 부담하여야 할 국세 등이 확정되지 않아 어떻게 징수부족액을 알 수 있는지 의문이며, 납세의무성립일 현재 국세 등을 징수할 충분한 재산이 있었음에도 과세관청의 체납처분지연 등 시간경과로 법인재산의 변동(이전이나 처분예정가액의 하락)으로 징수부족액이 발생하거나 징수부족액이 더 커진 경우에는 어떻게 하여야 할 것인지도 문제이다. 이러한 경우에는 제2차 납세의무자에게 불측의 손해를 줄 수 있고 법적 안정성과 예측가능성 측면에서, 법 규정대로 비상장법인의 납세의무성립일 현재의 징수부족액만을 과점주주 중 법정된 자에게 제2차 납세의무를 부담하게 하는 것이 타당하다고 생각된다.

나. 제2차 납세의무의 범위

(1) 과점주주 중 제2차 납세의무를 지는 자

과점주주 중 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 자는 제2차 납세의무를 부담하게 된다.

- (가) 해당 법인의 발행주식 총수 또는 출자총액의 100분의 50을 초과하는 주식 또는 출자지분에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자.
- (나) 명예회장, 회장, 사장, 부사장, 전무, 상무, 이사, 그 밖에 그 명칭에 관계없이 법인의 경영을 사실상 지배하는 자.
- (다) ‘가목’과 ‘나목’에 규정된 사람의 배우자(사실상 혼인관계에 있는 사람을 포함한다) 및 그와 생계를 같이하는 직계존비속.

위 규정의 해석과 관련하여 ‘가목’이 50%를 초과하는 주식을 보유한 특정주주 1인을 말하는 것인지, 아니면 과점주주 구성원 전체를 가리키는 것인지의 문이다. 문리적 해석방법에 의하면 “과점주주 중 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 자”라고 명확히 밝히고 있기 때문에 합리적인 근거 없이 유추해석이나 확장해석을 함으로써 납세의무를 확장하는 것은 부당하다고 하여, 개별

적이고도 제한적으로 해석하는 것이 타당하다는 점에서 과점주주 중 특정주주 1인이라고 해석하는 것이 옳다는 견해가 있다²²⁶⁾. 그러나 이에 대하여 국세기본법 기본통칙(39-0-3 과점주주의 판정)에서는 “주주 또는 유한책임사원과 그 친족 기타 특수관계에 있는 자의 소유주식 또는 출자액을 합계하여 그 점유비율이 51% 이상인지를 계산하는 것이며, 이 요건에 해당되면 당사자 개개인을 전부 과점주주로 본다”고 규정하여 과점주주 구성원 전체를 가리키는 것으로 해석하고 있고, 과점주주를 지배주주 1인이 아니라 지배주주 및 그와 일정한 관계에 있는 특수관계인의 집단으로 규정한 것은 지배주주가 그와 밀접한 관계에 있는 특수관계인에게 영향력을 행사함으로써 법인의 운영을 지배할 수 있다고 여기기 때문에 과점주주를 구성하는 주주들에게 제2차 납세의무를 부담시키는 것이 입법취지에 부합하다고 보는 견해가 있다²²⁷⁾. 또한 “주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자”의 의미를 대법원의 판결에서²²⁸⁾ “(가)목에서 말하는 51% 이상의 주식에 관한 권리행사는 반드시 현실적으로 주주권을 행사한 실적이 있어야 할 것을 요구하는 것은 아니고, 법인세 납세의무 성립일 현재 소유하고 있는 주식에 관하여 주주권을 행사할 수 있는 지위에 있으면 족하다고 보아야 할 것이다”고 판시하고 있으므로 50%를 초과하여 소유한 주주가 명의주주만 아니라면 주권을 행사하는지에 관계없이 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자로 보는 것이 타당할 것이다.

그리고 상법 제333조에서 주식의 공유를 인정하고 있으므로 과점주주 중 공유주식을 보유하고 있는 경우, 과연 누가 제2차 납세의무를 부담하여야 하는지 문제될 수 있다. 상법은 이 경우에 “주식이 수인의 공유에 속하는 때에는 공유자는 주주의 권리를 행사할 자 1인을 정하여야 한다”고 규정하고 있으나, 특정한 1인이 주주권을 행사한 경우에는 그 특정한 자가 제2차 납세의무를 부담하면 될 것인지, 아니면 공유자 전체에게 제2차 납세의무를 부담시

226) 이진오, 전계논문·p.47 ; 장기용, “세법상 과점주주제도의 문제점 및 개선방안”, 「세무와 회계저널(제11권 제3호)」 한국세무학회(2010) p.139.

227) 이종교, 전계논문·p.299.

228) 대법원판결 2003. 7. 8. 선고 2001두5354.

킬 것인지에 대하여 세법은 아무런 규정을 두고 있지 않고 있다. 또한 이 경우 주권을 행사할 자가 없는 때에는 공유자 모두 실질적으로 권리를 행사한 자가 아니라고 주장한다면 과연 누구에게 제2차 납세의무를 부담시킬 것인지의문이다.

그리고 ‘(나)목’과 관련하여“법인의 경영을 사실상 지배하는 자”는 법인의 최종적인 의사결정자에 한하지 않고, 이사회 등을 통하여 경영에 관여하는 자 모두를 가리키는 것으로 해석하는 것이 타당함으로 법인의 경영을 사실상 지배하는 자에 해당하는지 여부는 당해 주주의 직책으로 판단해서는 안되고, 당해 과점주주 개개인을 기준으로 파악하여 그 사람이 구체적으로 법인의 경영에 관여하였는지 그리고 이를 사실상 지배하였는지 여부에 따라 판단해야 할 것이다²²⁹⁾. 따라서 과점주주 집단에 속하는 주주로서 사실상 법인의 경영을 지배하였다면 보유주식수에 관계없이 단 1주를 소유한 경우에도 제2차 납세의무를 부담하는 것으로 본다.

또한 현행 규정 ‘(다)목’에서 배우자 등이 실질주주이지만 법인의 경영을 사실상 지배하거나 과반수 주식에 대한 권리를 실질적으로 행사하지 않았더라도 제2차 납세의무를 지는지 의문이다. 문언상으로 보면, ‘(다)목’에 해당하는 자에게는 ‘(가)목’과 ‘(나)목’에서 요구하는 “실질적 행사”나 “사실상 지배”라는 요건을 요구하고 있지 않고 있다. 이에 관하여 대법원의 판례에서 “(다)목에 의하여 제2차 납세의무를 지는 과점주주는 같은 호 ‘(가)목’ 및 ‘(나)목’에 해당하는 자의 배우자 또는 그와 생계를 같이하는 직계존비속인 과점주주이면 족하고 그 스스로가 법인의 경영에 관여하여 이를 사실상 지배하거나 당해 법인의 발행주식총수의 100분의 51 이상의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자일 필요는 없다”고 판시하여, 배우자 등이 사실상 법인의 경영을 지배하거나 주권을 실질적으로 행사할 것을 요구하지 않고 있다. 반면 헌법재판소의 결정²³⁰⁾ 내용을 보면, “과점주주 자신이 법인의 경영을 사실상 지배하거나 당해 법인의 발행주식총액의 100분의 51 이상의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는지 여부에 관계없이 과점주주 중 주식을 가장 많이

229) 대법원판결 1998. 12. 8. 선고 98두12062, 1998. 10. 13. 선고 97누5930.

230) 헌법재판소결정 1998. 5. 28. 97헌가13.

소유한 자와 서로 도와서 일상 생활비를 공동으로 부담한다는 이유만으로 책임의 범위와 한도조차 뚜렷하게 설정하지 아니한 채 법인의 채납세액 전부에 대하여 일률적으로 제2차 납세의무를 지우는 것은 과점주주들 사이에 불합리한 차별을 하여 조세평등주의와 실질적 조세법률주의에 위반되고 과점주주의 재산권을 침해하게 된다”고 판시하였다. 이 영향으로 배우자 등이 소유주식수에 상응하는 보충적 납세의무 한도만 개정되었을 뿐, 배우자 등이 책임을 지는 요건이나 범위 등에 대하여는 그 개정이 없었다. 이는 헌법재판소의 결정 취지를 잘 못 반영한 것으로 배우자 등이 법인의 경영을 사실상 지배하거나 주주권을 실질적으로 행사 하였는지 여부와 관계없이 일률적으로 제2차 납세의무를 부담케 하는 것은 조세평등주의와 조세법률주의에 위반되고 과점주주의 재산권을 침해하는 조항으로서 헌법에 위배될 수 있다²³¹⁾. 따라서 ‘(다)목’의 배우자 등이 법인을 사실상 지배하거나 주권을 실질적으로 행사하지 않는 경우에는 제2차 납세의무를 배제하여야 할 것으로 보인다.

그리고 ‘(다)목’의 배우자 등이 주주권의 실질적 행사를 한 일이 없고 아울러 자기의 소유주식이 아니라고 주장하는 경우에는 오히려 주식의 명의신탁에 해당되어 명의수탁자에게 증여된 것으로 의제(상속세 및 증여세법 제45조의2)하게 될 것이다. 만약 배우자 등에게 제2차 납세의무를 부담시키는 요건으로 주주권의 실질적 행사가 필요 없다고 해석하는 경우에는, 명의신탁임이 증명되었다면 제2차 납세의무와 증여의제의 부담을 지울 수 있다고 해석하게 될 것이고, 반면 주주권의 실질적 행사를 요건으로 한다고 해석하면 증여의제를 하여 증여세는 과세할 수 있지만 제2차 납세의무는 부담시킬 수 없다²³²⁾.

현행 국세기본법 제39조는 과점주주 중 주주권을 실질적으로 행사하는 자, 법인의 경영을 사실상 지배하는 자 및 배우자 등으로 정하고 있지만 누구에게 먼저 적용하느냐에 대하여 언급이 없다. 따라서 법해석상 주식 등의 권리를 실질적으로 행사하는 자 또는 법인의 경영을 사실상 지배하는 자의 경우에는 대부분 배우자 또는 생계를 같이 하는 직계존비속이 있게 되므로, 이들 간의 법 적용의 우선순위와 제2차 납세의무 부담액의 안분문제가 발생하게

231) 이전오, 전계논문·p.51.

232) 최명근, 전계서·p.249.

된다. 이는 재산권 보장을 규정한 헌법 제23조 제2항과 과잉금지를 규정한 동법 제37조 제2항 및 평등의 원칙을 규정한 동법 제11조 제1항 등에 위배될 수 있다는 주장이²³³⁾ 제기되는 부분이기도 하다.

(2) 제2차 납세의무의 부담액과 한도

헌법재판소에서²³⁴⁾ 과점주주의 제2차 납세의무의 책임한도를 규정하지 않고 무한책임을 부담시키는 것은 위헌이라고 판시하였고, 이 영향으로 국세기본법이 개정되어 과점주주의 책임한도가 설정되었다. 따라서 과점주주의 경우에 그 법인의 징수부족액을 그 법인의 발행주식 총수(의결권이 없는 주식은 제외함) 또는 출자총액으로 나눈 금액에 과점주주의 소유주식 수(의결권이 없는 주식은 제외한다) 또는 출자액을 곱하여 산출한 금액을 한도로 책임을 부담하게 되었다. 또한 위의 ‘(가)목’에서 주식 또는 출자지분에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자와 ‘(나)목’에서 법인의 경영을 사실상 지배하는 자의 부담액은 각자의 지분율만큼 책임한도를 규정하게 된 것이다(국세기본법 39조 1항 단서).

그러나 ‘(다)목’에서 ‘(가)목’과 ‘(나)목’에 규정하는 자의 배우자 및 생계를

233) 안창남, 전계논문·P.65.

234) 헌법재판소결정 1998. 5. 28. 97헌가13. 동 결정에서는 “주식을 가장 많이 소유한 자 인지의 여부는 주주명부 등에 기재된 형식적인 내용을 기준으로 삼을 수 밖에 없으므로, 국세기본법 39조 1항 2호 ‘가목’이 “주식을 가장 많이 소유한 자”라는 형식적인 기준에만 의하여 제2차 납세의무를 부담시키는 것은 위헌의 소지가 있다. 따라서 “주식을 가장 많이 소유한 자”라도 “당해 법인의 발행주식총액의 100분의 51 이상의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자”가 아닌 과점주주에게 제2차 납세의무를 부담하게 하는 것은 실질적 조세법률주의에 위배되고 과점주주의 재산권을 침해하여 헌법에 위반된다. 그리고 국세기본법 39조 1항 2호 ‘다목’은 과점주주 자신이 법인의 경영을 사실상 지배하거나 당해 법인의 발행주식총액의 100분의 51 이상의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는지 여부에 관계없이 과점주주 중 주식을 가장 많이 소유한자와 서로 도와서 일상생활비를 공통으로 부담한다는 이유만으로 책임의 범위와 한도조차 뚜렷하게 설정하지 아니한 채 법인의 체납세액 진부에 대하여 일률적으로 제2차 납세의무를 지우는 것은 과점주주들 사이에 불합리한 차별을 하여 조세평등주의와 실질적 조세법률주의에 위반되고 과점주주의 재산권을 침해하게 된다”고 판시하였다.

같이하는 직계존비속이 법인의 경영을 사실상 지배하거나 과점주주로서 주권을 실질적으로 행사하지 않는 경우라도 제2차 납세의무를 지는지 의문이다. 이점 현행 규정에서 제2차 납세의무자로 열거만 되어 있을 뿐, 책임을 지는 요건이나 범위에 대하여 아무런 정함이 없다. 이 또한 헌법재판소의 결정에서²³⁵⁾ 언급한 조세평등주의와 실질적 조세법률주의에 위배되고 과점주주의 재산권이 침해되고 있다.

235) 헌법재판소결정 1998. 5. 28. 97헌가13.

제4장 과점주주의 제2차 납세의무제도에 관한 문제점과 개선방안

현행 상법에서 주주유한책임만을 강조하다 보면 회사의 재산만으로 채권자의 권리를 충족시킬 수 없고, 한편으로 주주는 위험한 기업활동을 통하여 발생하는 이익을 모두 얻으면서도 그로 인한 비용을 부담하지 않기 때문에 그 비용의 일부는 채권자에게 귀속될 수밖에 없다. 즉 주주는 법인격을 남용하여 주주유한책임의 효용성 이상의 부작용을 만들 수도 있다. 따라서 주주유한책임의 원칙이 상황에 따라서는 수정되어야 할 필요성이 있다. 세법상 과점주주의 제2차 납세의무제도가 주주유한책임의 원칙을 제한하는 특별법규로서 그 정당성을 확보하기 위해서는 상법상 주주유한책임의 원칙에 대한 예외규정이 마련되지 않고서는 법률경합에 따른 문제점을 해소시킬 수 없다.

주주유한책임의 원칙이 도입될 당시의 상황과 현재의 상황을 비교하면 기업의 사회적·경제적인 여건과 배경은 많은 변화를 맞이하게 되어, 더 이상 전통적인 주주유한책임의 원칙만을 고수할 수 없게 되었다. 따라서 주주의 투자목적에 따른 책임의 재조정으로써 단순투자인 경우에는 주식의 보유량에 상관없이 주주유한책임의 원칙이 준수되어야 하고, 지배주주 또는 소수주주이면서 그 투자목적이 회사경영에 있거나 현실적으로 회사에 영향력을 행사하는 경우에는 주주유한책임의 원칙에 대한 예외규정을 상법의 법문으로 인정하는 제도개선이 필요하다.

이하 본 장에서는 주주의 투자목적이 단순투자(주주유한책임을 인정하는 입장)인 경우와 단순투자가 아닌 경우(주주유한책임을 제한하는 입장)로 나누어, 국세기본법상 과점주주의 제2차 납세의무제도의 문제점과 개선방안을 제시하여 이 제도의 법적 정당성을 찾고, 상법과 세법간의 법적 경합을 최소화할 수 있는 개선방안은 제시하고자 한다.

제1절 단순투자목적인 경우의 문제점과 개선방안

비상장법인의 폐쇄성으로 인하여 강력한 지배력을 갖는 과점주주에게 제2차 납세의무를 부담시키고 있다. 그러나 주주유한책임의 원칙은 주주가 회사경영에 직접관여하지 않는다는 점에 근거하여 만들어진 제도로 이해한다면, 주주의 투자목적인 단순투자이고 회사의 소유와 경영이 분리되어 있는 경우에는 상법상 주주유한책임의 원칙이 적용되어야 할 것이다. 따라서 이런 경우에는 세법이 규정하는 대로 과점주주에게 제2차 납세의무를 무차별적으로 부담시키는 것은 문제가 될 수 있다.

1. 헌법상 과잉금지의 원칙과 재산권보장의 위반

법인의 주된 납세의무를 제3자인 과점주주에게 제2차 납세의무라는 명목아래 보충적으로 부담시키는 것은, 주주의 재산권을 침해하여 헌법 제37조 제2항의 과잉금지의 원칙과²³⁶⁾ 헌법 제23조 제2항의 재산권보장의 규정을 위반하는 문제의 소지가 있다. 과잉금지의 원칙은 국가작용의 한계를 명시한 것으로 목적의 정당성, 방법의 적정성, 피해의 최소성, 법익의 균형성을 의미하며 그 어느 하나라도 저촉되면 위헌이라는 헌법상 인정되는 기본원칙인 것이다²³⁷⁾.

236) 헌법 37조 2항은 「국민의 모든 자유와 권리는 국가안전보장·질서유지 또는 공공복리를 위하여 필요한 경우에 한하여 법률로써 제한할 수 있으며, 제한하는 경우에도 자유와 권리의 본질적인 내용을 침해할 수 없다」고 규정하여 과잉금지원칙을 천명하고 있다. 여기서 과잉금지의 원칙이란, 국민의 기본권을 제한하려는 법의 내용은 입법의 목적이 헌법 및 법률의 체제상 그 정당성이 인정되어야 하고(목적의 정당성), 그 목적의 달성을 위하여 그 방법이 효과적이고 적절하여야 함(방법의 적정성)을 의미한다. 또한 입법권자가 선택한 기본권 제한의 조치가 입법목적달성을 위하여 설사 적절하다고 할지라도 가능한 한 보다 완화된 형태나 방법을 모색함으로써 기본권제한은 필요한 최소한도에 그치도록 하여야 하며(피해의 최소성), 입법에 의하여 보호하려는 공익과 침해되는 사익을 비교할 때 보호되는 공익이 더 커야 한다(법익의 균형성)고 설명한다(김철수, 「헌법학개론」 박영사(2000) pp314-315 ; 안창남, 전게서 · p.59).

앞에서도 살펴보았지만, 과점주주 중 제2차 납세의무를 지는 자 중 주식 등의 권리를 실질적으로 행사하는 자 및 법인의 경영을 사실상 지배하는 자의 배우자와 그와 생계를 같이하는 직계존비속은 1주라도 주식을 갖고 있는 경우에는 주권이나 경영권을 사실상 행사하지 않은 경우라도 무조건 제2차 납세의무를 부담시키는 것은 위헌이라는 헌법재판소의 결정은²³⁸⁾ 여기에서도 중요한 의미를 갖는다. 즉 배우자 또는 그와 생계를 같이하는 직계존비속이 명의만 빌려주거나 주식에 관한 권리나 경영권을 행사하지 않았음에도 제2차 납세의무를 부담시키는 것은 적절하지 않다. 왜냐하면 이들은 권한 없이 의무를 부담하는 것으로 오직 과세관청의 편의만 도모할 뿐 선량한 국민에 대해서는 합리적인 이유 없이 그 희생을 강요하는 것이어서 방법의 적정성 내지 피해의 최소성의 원칙에 반한다. 그리고 제2차 납세의무 부과로 초래되는 개인의 재산권 침해의 정도와 조세확보라는 입법목적의 달성 정도를 비교할 때 재산권의 보장은 조세확보보다 상위의 법익으로 판단되므로 그 균형이 깨지게 되는 것이다. 조세확보는 공평분담의 차원에서 인정되는 것이지 공평분담을 넘어 국민의 재산권을 침해하면서까지 인정될 수 있는 것은 아니다²³⁹⁾.

2. 헌법상 평등의 원칙과 조세평등주의 위반

1989년 7월 21일 헌법재판소의 결정에서²⁴⁰⁾ “국가는 조세입법을 함에 있어 조세의 부담이 공평하게 국민들에게 배분되도록 법을 제정하여야 할 뿐 아니라, 조세법의 해석 적용에 있어서도 모든 국민을 평등하게 취급하여야 할 의

237) 헌법재판소결정 1989. 12. 22. 88헌가13 ; 김철수, 「헌법개설」 박영사(2010) p.120.

238) 헌법재판소결정 1997. 6. 26. 93헌바49, 94헌바38·41, 95헌바64(병합) ; 2007. 6. 28. 2006헌가14.

239) 오수근, “국세기본법 제39조 제1항 제2호 다목의 위헌성 판단”, 「한국경제연구원 연구보고서(특수관계자인 관련규정의 위헌 소지 여부 및 법리적 타당성 검토)」(2004) pp.83-84.

240) 헌법재판소결정 1989. 7. 21. 89헌마38.

무를 진다”고 판시하고 있다. 국세기본법상 상장법인이라고 해서 무조건 제2차 납세의무를 배제하는 것은 상장법인과 비상장법인의 과점주주를 자의적으로 차별하는 것이고 조세평등주의 입장에서 볼 때 문제가 될 수 있다. 또한 주권상장법인이 대부분 대기업을 감안한다면 주권상장법인만 본래의 납세의무자에서 제외하고 있는 현행 세법은 오히려 대자본가에게 특혜를 주는 차별적 규정에 해당된다.

개인기업의 경우에는 조세회피 행위에 관하여 국세징수법상 사해행위취소 제도를 적용하고 있지만, 법인의 경우보다 조세회피의 가능성이 더 높다고 할 수 있다. 그럼에도 불구하고, 주된 납세자(개인기업)의 배우자나 생계를 함께하는 직계존비속에게 세법상 제2차 납세의무규정이 없는 것은 헌법 제11조 제1항의 평등의 원칙을 위반하는 것으로 볼 수 있다.

앞 장에서도 지적하였듯이, 비상장법인의 경우에는 제2차 납세의무를 회피하기 위하여 주식의 명의분산 등으로 과점주주의 제2차 납세의무의 실효성이 떨어지고 조세평등주의에 위반되는 문제가 있다. 더욱이 국세기본법 제39조 제1항 제2호 ‘(다)목’의 경우에 헌법재판소의 결정에서²⁴¹⁾ 본 바와 같이 “과점주주 자신이 법인의 경영을 사실상 지배하거나 당해 법인의 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는지 여부에 관계없이 과점주주 중 주식을 가장 많이 소유한 자와 서로 도와서 일상생활비를 공통으로 부담한다는 이유만으로 책임의 범위와 한도조차 뚜렷하게 설정하지 아니한 채 법인의 체납세액 전부에 대하여 일률적으로 제2차 납세의무를 지우는 것은 과점주주들 사이에 불합리한 차별을 하여 조세평등주의와 실질적 조세법률주의에 위반되고 과점주주의 재산권을 침해하게 된다”고 판시하고 있으므로 조세평등주의와 조세법률주의를 위반하고 있는 것이다.

241) 헌법재판소결정 1998. 5. 28. 97헌가13.

3. 조세법률주의와 위임입법의 문제

국세기본법 제39조는 과점주주 중 제2차 납세의무를 지는 자로 과점주주 중 주주권을 실질적으로 행사하는 자, 법인의 경영을 사실상 지배하는 자, 배우자 및 그와 생계를 같이하는 직계존비속 등으로 규정하고 있지만, 이들 중 제2차 납세의무를 누구에게 먼저 적용하느냐에 대하여 언급이 없다. 또한 제2차 납세의무자의 재산을 압류한 경우에 체납처분의 한 절차인 환가(공매처분 등)에 대하여 국세징수법상 제한 규정은 없고 단지 대통령령에 위임한다고 규정되어²⁴²⁾ 있다. 그러나 동법 시행령에도 이에 관한 규정은 존재하지 않고 국세징수법 기본통칙(61-0-5)에만²⁴³⁾ 언급되어 있을 뿐이다.

조세통칙은 어디까지나 과세관청 내부에 있어서 세법해석의 기준 및 집행 기준을 시달한 행정규칙으로서 행정청 내부에만 효력을 가질 뿐 국가와 국민 사이에 효력을 가지는 법규범적 효력은 없으므로 법원이나 일반 국민에 대한 법적 구속력이 없어 조세법의 법원이 될 수 없다²⁴⁴⁾. 또한 대법원의 판례에서도²⁴⁵⁾ 조세통칙을 세법의 합리적 해석을 위한 참고수준의 가치를 부여하고

242) 국세징수법 61조 1항에서는 “세무서장은 압류한 동산·유가증권·부동산·무체재산권과 동법 41조 2항의 규정에 의하여 체납자에게 대위하여 받은 물건(통화를 제외한다)을 대통령령이 정하는 바에 의하여 공매에 붙인다. 다만, 세무서장은 압류한 재산의 공매에 전문지식이 필요하거나 기타 특수한 사정이 있어 직접 공매하기에 적당하지 아니하다고 인정되는 때에는 대통령령이 정하는 바에 따라 「금융기관부실자산 등의 효율적 처리 및 한국자산관리공사의 설립에 관한 법률」에 의하여 설립된 한국자산관리공사로 하여금 이를 대행하게 할 수 있으며 이 경우의 공매는 세무서장이 한 것으로 본다”고 규정되어 있다.

243) 국세징수법 기본통칙 61-0-5(제2차 납세의무자 등의 재산에 대한 매각 제한)에서는 “제2차 납세의무자의 재산은 주된 납세의무자의 재산을 매각한 후에 매각한다. 다만, 주된 납세자의 재산의 매각이 현저히 곤란한 사정이 있거나 제2차 납세의무자의 재산의 가액이 현저히 감소할 우려가 있는 경우 기타 세무서장이 부득이하다고 판단하는 경우에는 그러하지 아니한다”고 규정되어 있다.

244) 대법원판결 1980. 9. 9. 선고 80누47.; 1987. 5. 26. 선고 86누96.; 1992. 12. 22. 92누7580.

245) 대법원판결 1987. 3. 10. 선고 85누349.

있을 뿐이다. 만약 기본통칙이 법규로서 효력을 가진다면 법률에 의한 행정의 원리라는 법치행정의 원칙이 훼손될 것이고, 과세관청에 의한 자의적인 과세행정이 가능하기 때문이다. 따라서 위임입법을 제한 없이 광범위하게 인정하게 되면 조세법률주의의 이념에 심각한 문제가 된다. 그러므로 헌법 제 75조(포괄위임금지의 원칙)에 “대통령은 법률에서 구체적으로 범위를 정하여 위임받은 사항과 법률을 집행하기 위하여 필요한 사항에 관하여 대통령령을 발할 수 있다”고 규정함으로써, 위임입법의 근거를 마련함과 동시에 위임은 구체적으로 범위를 정하도록 그 한계를 정하고 있다. 따라서 조세법에 있어서도 제2차 납세의무제도의 체납처분에 관하여 과도하게 위임된 상태로 방치하게 된다면 조세법률주의에 위배되어 위헌의 소지가 있다.

4. 과점주주의 제2차 납세의무제도의 폐지

상법상 주주유한책임의 원칙은 회사와 주주의 재산을 분리하여 주주를 보호함과 동시에 주식의 자유로운 거래를 통하여 거대자본의 형성을 가능하게 함으로써 주식회사제도를 발전시키는 중추적 역할을 담당하고 있다. 그런데 국가재정징수권의 확보를 위하여 법정된 과점주주라는 이유로 비상장법인의 체납세액에 대하여 제2차 납세의무를 부담하게 하는 것은, 법으로 인정된 법인격을 법 스스로 부인하는 것이 되고, 주식회사제도의 기본원칙인 주주유한책임의 원칙을 무너뜨려 사법상의 책임과 공법상의 의무를 혼동하게 하는 것이다. 또한 기업의 창의적 활동과 기업에 대한 평등한 법적대우 등을 내용으로 하는 헌법상 민주적 기본질서를 위반하고 헌법 제37조 제2항에 규정된 과잉금지의 원칙을 위반하여 과도하게 주주들의 사적재산권을 침해하고 있다.

헌법 제59조의 조세법률주의는 조세행정에 있어서의 법치주의를 선언한 것으로 실질적 법치주의를 뜻하는 것으로, 단순투자에 불과한 주주들이 법정된 과점주주집단에 포함된다고 하여 법인의 체납세액에 대하여 2차적 책임을 부담하는 것은 무리가 있어 보인다. 특히 이들 주주는 회사 내에서 실질상 자기지분만으로는 경영을 지배하거나 영향력을 행사할 입장에 있지 못하여

기업경영의 이득이나 혜택을 전혀 받지 못하는 주주들까지 과중한 세금을 부담시켜는 것은 정의와 형평의 원칙에 현저히 위반됨은 물론이고 실질적 조세 법률주의에도 상반되는 결과를 초래하게 된다. 더욱이 단순투자에 불과한 주주를 지배주주와 똑같이 다루고, 상장법인이라 하여 무조건 제2차 납세의무의 적용을 배제하는 것은 상장법인과 비상장법인의 과점주주를 차별함으로써 형평성의 문제점을 안고 있다.

조세회피행위가 있는 경우에는 주된 납세의무자의 조세채권 결정시 그 해당 법률(부당행위계산 부인규정, 사해행위의 취소, 이전가격세제 등)에 의하여 결정하면 될 일인데, 굳이 제2차 납세의무제도를 통해서 제3자에게 조세채무 이행을 강요한다는 것은 징세편의적인 발상에서 창안된 제도라²⁴⁶⁾ 아니 할 수 없다. 더욱이 이 제도는 법적 정당성마저 결여된 상태에서 제3자에게 조세부담을 전가시키는 것으로 주주의 사적재산권을 침해하여 헌법 제37조 제2항의 과잉금지의 원칙과 헌법 제23조 제2항의 재산권보장의 규정을 위반하는 결과를 낳는다. 그러므로 주주유한책임원칙의 본래의 기능을 발휘할 수 있는 단순투자에 있어서는 과점주주의 제2차 납세의무제도가 적용되어서는 안 될 것이다. 이는 과점주주의 제2차 납세의무제도를 폐지하더라도 현행 국세기본법 제14조의 실질과세원칙, 법인세법 제52조 부당행위계산의 부인규정²⁴⁷⁾, 상법 제399조·제401조의 준용²⁴⁸⁾, 사해행위취소, 국세징수법에 특정수익자 규정의 신설 등을 통하여 충분히 조세징수권을 확보 할 수 있다고 생각하기 때문이다.

246) 안창남, 전계논문·p.57.

247) 본 논문 제2장 제4절 1 나 (3) 참조.

248) 상법 399조는 이사의 회사에 대한 책임으로 다음과 같이 규정하고 있다. 즉 ① 이사가 법령 또는 정관에 위반한 행위를 하거나 그 임무를 해태한 때에는 그 이사는 회사에 대하여 연대하여 손해를 배상할 책임이 있다, ② 전항의 행위가 이사회 결의에 의한 것인 때에는 그 결의에 찬성한 이사회도 전항의 책임이 있다, ③ 전항의 결의에 참가한 이사로서 이의를 한 기제가 의사록에 없는 자는 그 결의에 찬성한 것으로 추정한다고 규정하고, 동법 401조는 이사의 제3자에 대한 책임에 관하여 ① 이사가 악의 또는 중대한 과실로 인하여 그 임무를 해태한 때에는 그 이사는 제삼자에 대하여 연대하여 손해를 배상할 책임이 있다, ② 399조 2항, 3항의 규정은 전항의 경우에 준용한다고 규정하고 있다.

5. 실질과세원칙의 적용

조세법에서 실질과세의 원칙을 기본원칙으로 규정하고 있는 것은 조세평등주의를 실현하기 위한 것으로 실질에 의하여 조세법을 해석하고 조세채권을 확보하자는 것이다. 과점주주 중 법정한 자에게 귀속되는 소득 등과 같은 과세물건을 형식상 법인에게 귀속시킨 경우에는, 그 과점주주 중 법정한 자에게 제2차 납세의무를 지울 것이 아니라 직접 국세 등의 납세의무를 지우면 충분하다. 이는 실질과세원칙에²⁴⁹⁾ 의하여 당해 소득 등과 같은 과세물건이 귀속하는 자를 납세의무자로 하여 그 자에게 직접 납세의무를 지우면 충분한 것으로 판단되기²⁵⁰⁾ 때문이다. 그러나 이 경우에도 법인에게 귀속된 소득 등의 실질적인 귀속자가 과점주주가 아니라면 그 과점주주를 납세의무자로 하여 납세의무를 부담시켜서는 안 될 것이다.

6. 상법 제399조 및 제401조의 준용

상법상 무한책임사원과 달리 주식회사의 주주나 유한회사의 사원은 자신이 인수한 주식 또는 출자에 대하여 출자의무만을 부담할 뿐 어떠한 의무도 부담하지 않는다. 과점주주집단에 해당하는 어떠한 주주라도 회사의 경영에 직접 관여한 바가 없다면 회사 및 채권자에 대하여도 책임을 질 이유가 없을

249) 국세기본법 14조는 실질과세에 대하여, ① 과세의 대상이 되는 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 귀속이 명의(名義)일 뿐이고 사실상 귀속되는 자가 따로 있을 때에는 사실상 귀속되는 자를 납세의무자로 하여 세법을 적용한다. ② 세법 중 과세표준의 계산에 관한 규정은 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 명칭이나 형식에 관계없이 그 실질 내용에 따라 적용한다. ③ 제3자를 통한 간접적인 방법이나 둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법으로 이 법 또는 세법의 혜택을 부당하게 받기 위한 것으로 인정되는 경우에는 그 경제적 실질내용에 따라 당사자가 직접 거래를 한 것으로 보거나 연속된 하나의 행위 또는 거래를 한 것으로 보아 이 법 또는 세법을 적용한다고 규정하고 있다.

250) 김완석, 전계논문 · p.294.

것이다. 이는 주주유한책임의 원칙이 존재하기 때문이다. 또한 회사의 경영에 참여한 주주라도 경영판단의 법칙이²⁵¹⁾ 적용되는 경우에는 회사 및 채권자에게 책임을 질 이유가 없다.

이와 반대로 주주(과점주주를 포함)가 사실상 회사를 지배하고 업무집행을 지시 하는 것으로 볼 수 있는 사유가 발생된 때에는, 이들 주주는 사실상의 이사(de facto director)로 취급되어 이사와 동일한 책임을 부담한다(상법 401조의 2). 따라서 과점주주집단에 해당하는 주주 등이 법인의 이사이거나 이사가 아니면서 업무집행지시자·배후이사·표현이사로서²⁵²⁾ 악의 또는 중대한 과실로 인하여 법인의 재산을 보전하지 못하여 법인의 재산이 조세채무 변제에 부족하게 된다면, 굳이 세법상 제2차 납세의무를 부담시킬 것이 아니라 상법 제399조(회사에 대한 책임) 및 제401조(제3자에 대한 책임)의 규정을 준용하여 해결할 수 있다.

악의 또는 중대한 과실이 없더라도 법인의 재산이 조세채무에 충당하기 어려운 경우에는 개별적이고 구체적인 범위를 정하여 업무집행지시자 등의 책임소지가 있는 자(주주를 포함)나 이사 등에게 자본충실에 관한 책임을 물을 수 있도록 상법을 개정하거나, 세법에 이와 같은 규정을 두는 것도 하나의 대안이 될 수 있다. 이 경우에도 단순투자를 목적으로 하는 주주의 경우에는 위의 책임에서 배제되어야 한다.

251) 주 191 참조.

252) 상법 401조의2(업무집행지시자 등의 책임)에는 이하에서와 같이 규정되어 있다. ① 다음 각호의 1에 해당하는 자는 그 지시하거나 집행한 업무에 관하여 399조, 401조, 403조의 적용에 있어서 이를 이사로 본다. 1. 회사에 대한 자신의 영향력을 이용하여 이사에게 업무집행을 지시한 자 2. 이사의 이름으로 직접 업무를 집행한 자 3. 이사가 아니면서 명예회장·회장·사장·부사장·전무·상무·이사 기타 업무를 집행할 권한이 있는 것으로 인정될 만한 명칭을 사용하여 회사의 업무를 집행한 자 ② 제1항의 경우에 회사 또는 제3자에 대하여 손해를 배상할 책임이 있는 이사는 제1항에 규정된 자와 연대하여 그 책임을 진다.

7. 사해행위취소청구소송의 적용

현행 세법에 규정된 사해행위취소청구소송에 관하여는 국세기본법 제35조 제4항(양도담보설정행위취소)과²⁵³⁾ 국세징수법 제30조(사해행위의 취소)에²⁵⁴⁾ 규정하고 있다. 국세기본법 제35조 제4항은 통정의 허위표시에 의한 담보권 설정계약에 대한 사해행위 취소권을 규정하고 있으며, 국세징수법 제30조는 일반적 사해행위 취소권을 규정하고 있다.

국세기본법 통정허위표시에 의한 담보권설정계약에 대한 사해행위취소와 국세징수법상 사해양도행위의 취소는 그 취소의 대상이 되는 채무자의 법률행위를 달리 하는 것일 뿐, 모두 채납자의 일반재산으로부터 일탈한 재산을 복구시키려는 일종의 공동담보를 확보하고자 하는 제도로서 그 성질은 같다. 조세채권은 납세자로부터 납세담보의 제공을 받는 경우를 제외하고 납세자의 일반재산에 의하여 만족을 얻게 되므로 납세자의 총재산은 조세채권을 물론 일반채권의 공동담보가 된다. 따라서 민법상의 채권자취소권(사해행위취소권)이나 세법상의 사해행위취소권은 모두 채무자의 책임재산을 보전하기 위한 실체법상의 권리라는 점에서 민법 제406조의 채권자취소권의 범리나 그에 대한 해석은 세법상의 사해행위취소권에 있어서도 다를 이유가 없다²⁵⁵⁾.

같은 세법일지라도 국세기본법 제35조 제4항은 국세징수법 제30조와 달리

253) 국세기본법 35조 4항에는 “세무서장은 납세자가 제3자와 짜고 거짓으로 재산에 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 계약을 하고 그 등기 또는 등록을 함으로써 그 재산의 매각금액으로 국세나 가산금을 징수하기가 곤란하다고 인정할 때에는 그 행위의 취소를 법원에 청구할 수 있다. 이 경우 납세자가 국세의 법정기일 전 1년 내에 대통령령으로 정하는 친족이나 그 밖의 특수관계인과 전세권·질권 또는 저당권 설정계약, 가등기 설정계약 또는 양도담보 설정계약을 한 경우에는 짜고 한 거짓 계약으로 추정한다. 1. 제1항 제3호에 따른 전세권·질권 또는 저당권의 설정계약. 2. 제2항에 따른 가등기 설정계약. 3. 제42조 제2항에 따른 양도담보 설정계약” 등으로 규정되어 있다.

254) 국세징수법 30조의 사해행위의 취소에 관하여, “세무공무원은 채납처분을 집행함에 있어서 채납자가 국세의 징수를 면탈하려고 재산권을 목적으로 한 법률행위를 한 경우에는 「민법」 406조 및 407조의 규정을 준용하여 사해행위의 취소를 법원에 청구할 수 있다”고 규정되어 있다.

255) 사법연수원, 전게서 · pp.227-229.

과점주주의 제2차 납세의무제도의 대안으로 보기 어렵다. 왜냐하면 국세기본법 제35조 제4항은 국세에 우선하는 허위담보권설정행위에 대하여만 사해행위로 취소를 구할 수 있는 것이므로 징수절차법의 성격이 강한 제2차 납세의무제도의 대안으로 보기는 어렵기 때문이다. 따라서 국세징수법 제30조 규정을 준용한다면 과점주주의 제2차 납세의무제도의 문제점을 개선할 수 있다.

그러므로 과점주주 중 법정된 자가 법인제도를 남용하여 법인을 자기들의 의사대로 자유롭게 사실상 지배·운영하면서 당해 법인의 재산을 은익·분산·유출 또는 이동시킴으로써 국세 등에 부족액이 생긴 경우에 한하여 국세징수법상 사해행위취소제도에 의하여 당해 법인으로부터 직접 당해 징수부족액을 징수할 수 있을 것이다. 이는 취소대상이 되는 사해행위(채무자가 채권자를 해함을 알고 재산권을 목적으로 한 법률행위)에는 민법 제108조에 규정되어 있는 통정한 허위표시²⁵⁶⁾ 의한 법률행위가 포함되기 때문이다. 즉 비상장법인이 국세의 징수를 면할 목적으로 재산권을 목적으로 한 법률행위를 하였다면, 민법 및 민사소송법을 준용하여 법원에 당해 사해행위의 취소를 청구함으로써 해결하도록 하는 것이 바람직하다. 다만, 사해행위취소권의 행사는 제2차 납세의무와는 달라서 납세자와 수익자 또는 전득자의 사해의사를 그 요건으로 하고 있으므로 제2차 납세의무제도보다는 그 활용범위에 있어서 제한을 받을 수밖에 없다²⁵⁷⁾. 특히 국세기본법 제39조 제1항 제2호 ‘다목’의 경우, 회사를 지배하거나 주식보유분에 실질적인 권리를 행사하지 않았는데도 ‘가목’과 ‘나목’의 배우자나 그와 생계를 같이하는 자라는 이유만으로 제2차 납세의무를 부담시키는 것은 타당하지 않다. 만약 배우자나 그와 생계를 같이하는 자에게 회사의 이익이 이전되었다면 사해행위취소제도를 통해 충분히 해결할 수 있기 때문이다.

256) 민법 108조의 통정한 허위의 의사표시에 관하여, ① 상대방과 통정한 허위의 의사표시는 무효로 한다. ② 전항의 의사표시의 무효는 선의의 제삼자에게 대항하지 못하는 것으로 규정하고 있다.

257) 김완석, 전계논문 · pp.294-295.

8. 국세징수법상 특정한 수익자 규정 신설

주된 납세의무자와 직접적인 책임관련 법률관계에 있지 않는 제3자에게 보충적으로 조세부담을 강제하려면, 주된 납세의무자와 일정한 상관관계가 있거나 제3자가 본래의 납세의무자와의 거래에 있어서 중대한 고의나 과실이 있어야함은 자명한 일이다. 따라서 법인이 불법 또는 부당한 방법으로 당해 법인의 지배주주 등 특수관계자에게 당해 법인의 소득이나 재산을 분여함으로써 인하여, 그 분여이익에 대하여 당해 법인이 납부하여야 할 국세 등을 체납한 경우에는 그 이익을 분여 받은 지배주주 등 특수관계자에게 그 분여 받은 이익을 한도로 보충적 납세의무를 부여하는 규정을 국세징수법에 신설할 필요가 있다²⁵⁸⁾. 그 이유로는 제2차 납세의무는 조세채권의 징수를 용이하게 하기 위한 징수절차상의 제도이며, 보충적 납세의무의 대상이 되는 주된 납세의무만이 조세실체법상의 조세채권채무라는 점이다. 국세기본법상 보충적 납부책임은 징수편의적인 것으로서 조세채권의 이행을 확보하려는 예외적 절차로 이해되고 있다. 일본이 이를 절차법인 국세징수법 제36조 제3호에²⁵⁹⁾ 규정하고 있는 것은 보충적 납세의무가 하나의 징수절차로 보기 때문이다²⁶⁰⁾. 우리나라도 제2차 납세의무제도를 1974년 국세기본법에 제정하기 전에는 국세징수법(1951. 6. 22. 법률 제208호)에 도입되어 있었던 점을 감안한다면, 일본의 경우와 같은 취지로 규정되었던 것으로 생각해 볼 수 있다. 과연 2차 납세의무제도를 국세징수법에서 국세기본법으로 변경하여 도입된 것이 바람직한 것인지 재검토 되어야 할 것이다.

258) 이전오, 전계논문·p.55 ; 김완석, 전계논문·p.299.

259) 일본 국세징수법 36조 3호는 체납자가 법인세법 132조의 규정에 의하여 과세된 국세에 관하여 체납처분을 집행하여도 그 징수하여야 할 금액에 부족하다고 인정되는 때에는 당해 규정에 의하여 부인된 납세자의 행위에 있어서 이익을 받은 자가 그 받은 이익을 한도로 하여 그 체납에 관계된 국세의 제2차 납세의무를 지도록 하고 있다.

260) 최명근, 전계서·p.69.

9. 조세입법 단계에서 조세법률주의 적용

조세는 납세자에게 직접적인 보상 없이 국민에게 과세하는 경제적 부담이므로 그 자체가 국민의 기본권을 침해할 수 있는 본질적인 성질을 가지고 있다. 국가의 존립을 위해서는 국민 각자가 비례적으로 국가재정을 부담하는 것은 불가피한 일이지만, 적정한 부담능력을 초과하는 과세를 한다든지, 민주주의의 원칙에 따른 수권의 범위를 넘어서는 조세입법은 안 될 것이다. 그럼에도 불구하고 과거 우리나라에서는 성장을 위한 재정확보가 납세자의 기본권보장보다는 항상 우위에 서 있었기 때문에 조세법의 입법에서는 조세법률주의가 무시되어 온 경향이 현저하다는 비판이²⁶¹⁾ 제기 되었다.

헌법 제38조는 국민의 납세의무를 규정하고 있고, 동법 제58조는 납세의무의 경우에도 국민의 재산권 보장과 경제활동에 있어서의 법적 안정성을 위하여 “조세의 종목과 세율은 법률로 정한다”고 규정하여 조세법률주의를 선언하고 있다. 이러한 조세법률주의는 과세요건법정주의와 과세요건명확주의를 그 핵심적 내용으로 하고 있다. 과세요건법정주의는 납세의무자·과세물건·과세표준·과세기간·세율 등의 모든 과세요건과 부과징수절차를 법률로 규정한다는 것이고, 과세요건명확주의는 법률로 규정한 과세요건이 과세관청의 자의적인 해석과 집행을 예방할 수 있도록 그 규정내용이 명확하고 일의적이어야 한다는 것이다. 이는 조세입법이 국가의 최고법규인 헌법규정 및 헌법원리에 위반하여서도 안 되고, 만약 헌법에 위반되는 경우에는 그 효력을 상실하게 된다는 것을 의미하기도 한다. 특히 토지초과이득세법에 대한 헌법불합치 결정과²⁶²⁾ 종합부동산세법의 위헌결정은²⁶³⁾ 조세입법의 헌법기속성을 무시한 대표적인 사례이다.

국세기본법 제39조는 1974년 입법된 이후로 대법원의 판결과 헌법재판소의 결정을 통해서 위헌성이 인정되어 그 결과 몇 차례 개정이 이루어졌지만 아

261) 이철송, “조세법률주의의 발전”, 「법학논총(제24집 제2호)」(2007) pp.559-560.

262) 헌법재판소결정 1994. 7. 29. 선고 92헌바49·52(병합).

263) 헌법재판소결정 2007. 11. 13. 선고 2006헌바112, 2007헌바71·88·94, 2008헌바3·62, 2008헌가12(병합).

직도 위헌적 규정은 여전히 남아 있다. 이는 입법 단계에서부터 헌법규정 및 헌법원리를 따르지 않았다는 것이 주된 원인일 것이고, 아직도 위헌성이 거론되는 것은 헌법재판제도가 장래효의 원칙을 취하고 있기 때문에 이로 인하여 납세자의 기본권을 침해하고 있는 것이다. 즉 우리의 조세제도는 위헌적인 법률 또는 법조항에 의하여 과세처분이 이루어졌고 그로 말미암아 국민의 재산권을 침해하였다는 것이다.

조세법률주의는 조세부담이 행정의 목적이나 편의에 의해서가 아니라 납세자의 자기결정에 근거하여 배분되어야 한다는 점, 부담의 형평을 기한다는 점, 납세자에게 법적안정성과 예측가능성을 부여함으로써 경제생활의 안정을 기하게 한다는 점을 목적으로 하고 있다. 그러므로 조세법률주의는 납세자의 실질적인 부담을 예측할 수 있을 정도의 내용을 조세법에 담고 있어야 하고²⁶⁴⁾, 또한 단순한 형식적인 성문법을 요구하는 것이 아니라 조세법의 정신이나 목적이 사회적으로 정당한 것이어야 한다는 것이다. 따라서 조세입법 단계에서부터 조세법률주의를 염두에 두고 조세법을 입법하는 것이 바람직할 것이므로, 본 논문의 주된 논점 또한 이것으로부터 예외가 될 수 없다.

264) 이철송, 상계논문 · p.571.

제2절 단순투자목적이 아닌 경우의 문제점과 개선방안

1. 주주유한책임을 제한하는 상법개정의 필요성

주주유한책임의 원칙은 회사와 주주의 재산을 분리하고 회사채권자에 대하여 회사재산만으로 책임지게 함으로써 주주를 보호하여 거대자본의 형성을 가능하게 하였다. 그러나 주주유한책임의 원칙이 도입될 당시와 비교할 때 기업의 사회적·경제적인 여건과 배경은 많은 변화를 초래하게 되었다. 특히 근래에 들어와서는 자본시장의 국제화, 합자조합·유한책임회사제의 시행예정, 기업의 투자여건 변화 등으로 전통적인 주주유한책임의 원칙만을 고수할 수 없는 상황에 직면하고 있다. 물론 주주유한책임의 원칙은 주식회사의 가장 중요한 특질로서 존중되어야 하겠지만, 주주의 투자목적에 따른 주주의 세분화와 더불어 주주유한책임의 원칙에 관한 예외가 있음을 법문으로 명확히 밝힐 필요가 있다고 생각한다. 또한 주주유한책임의 원칙도 엄격한 조건하에서 조세형평이나 조세징수권 확보라는 공익을 위하여 제한할 수 있을 것이다.

유한책임을 전제로 하는 주식회사와 유한회사의 주주와 사원은 출자의무 이외의 어떠한 책임도 부담하지 않고 있다. 그러나 주주는 자신의 의결권 행사가 회사경영에 미칠 영향을 인식하고 회사의 발전을 위하여 신중하게 의결권을 행사하여야 할 것이다. 따라서 주주가 자신의 의결권을 행사하는 경우에 그에 상응하는 책임을 지도록 하는 방안을 고려할 필요가 있다. 주주유한책임제도는 일정한 적법한 목적을 위하여 부여된 것이므로 적법하지 않는 목적을 위해서는 이를 허용해서는 안 될 것이다. 특히 지배주주의 경우는 우월적 권리와 지위를 이용하여 회사의 중요한 의사결정에 결정적인 영향을 미치고, 회사의 본래 목적과 다르게 지배주주 자신의 목적을 추구하여 회사의 이익과 다른 주주의 이익을 침해할 가능성이 높다. 학계의 일부에서는 이러한 지배주주에 대한 충실의무 부과에 관하여 논의되고 있으나, 지배주주가 이사의 지위에 있지 않는 한 현행 상법으로 지배주주에게 직접책임을 물을 수 있는 법적 제

도가 없다. 현행 주식회사제도에 있어서 주주권의 신장 등 상당한 변화가 있어 왔지만, 아직은 그 운용상에 있어서 주주의 의견이 그대로 반영되기 어려운 상황이고 소수주주의 감시권이 활성화되어 있지도 않다. 이러한 상황 하에서 주식회사의 주주에게 일정한 책임을 부과할 법적인 근거규정을 상법이나 기타 상사특별법에 둔다면, 주주는 경영자 및 지배주주의 경영상의 모든 문제에 관하여 질적으로 향상된 모니터링을 수행하게 될 것이고, 결국 기업 지배구조의 개선효과를 나타낼 것이다. 주주유한책임의 원칙을 수정하거나 주주에게 일정한 책임을 부담시킨다 하더라도 도덕적 해이에 관한 문제를 해결할 수 없다는 것은 주지의 사실이다. 한편으로 주주유한책임의 원칙을 크게 수정한 결과 특정한 사업유형에 대한 투자가 감소함으로써 초래되는 사회적 손실은 도덕적 해이의 감소에서 오는 이익보다 클 수도 있다. 그러나 무엇보다도 중요한 것은 외관상 드러나는 도덕적 해이의 문제가 비단 사회적 비용만의 문제가 아니라는 것이다. 더욱이 최근 기업의 경제적·사회적 영향력이 크게 증가함에 따라 기업의 사회적 책임이 강조되고 있으므로 기업의 적절한 지배구조 개선을 통하여 경영자 및 지배주주가 사회적 책임을 충실히 이행할 수 있도록 하여야 하고, 그 일환으로 지배주주의 책임론도 고려해야 할 시점에 와 있다고 생각한다. 주주는 경영부실로 인하여 투자를 회수하지 못할 가능성이 상대적으로 크기 때문에 회사를 감독함으로써 얻은 이익이 더 크다는 점을 감안한다면 주주에게 책임을 부과하는 것은 주주에게 있어서도 긍정적인 측면이 강하다고 평가하기도 한다²⁶⁵⁾. 더욱이 현행법상 굳이 주주의 불법행위에 대하여 무한책임을 묻는다면 민법 제756조(사용자의 배상책임)의 타인을 사용하는 자의 책임 규정에 대한 법해석의 방법을 통하여 주주 특히 지배주주에 대하여 유한책임을 넘는 책임을 부과할 수 있을 것이나, 상법상 지배주주에 한하여 적극적으로 주주의 무한책임을 인정하는 규정을 두는 것이 보다 근본적인 해결책이라는 견해를²⁶⁶⁾ 고려해 볼 때 입법적 조치가 필요하다. 더욱이 1인회사의 경우에는 회사의 이익이 전부 1인주주에게 귀속되므로 그에 합당한 책임을 1인회사의 1인주주에게 부여할 필요가 있을 것이다.

265) 김원규, 전계논문· pp.278-291.

266) 서완석, 전계논문· pp.443-445.

2. 법인격부인의 법리 명문화

법인의 소득 등이 과점주주집단에 실질적인 귀속이 없거나 법인의 이사 등이 과점주주집단에 해당하지 않는 경우에도, 과점주주집단이 이사 선임을 통하여 회사를 지배할 수 있다는 이유만으로 과점주주에게 제2차 납세의무를 지우는 것은 합리적인 이유가 될 수 없을 것이다. 제2차 납세의무제도의 이론적 근거로 법인격부인의 법리를 인용한 판례, 국제기본법상 실질과세의 원칙, 상법상 지배주주 및 이사의 책임 등에서 찾아 볼 수 있겠는데, 이들 모두 단편적이고 법적 정당성을 충분히 설명하지 못하고 있다. 따라서 과점주주의 제2차 납세의무제도에 대하여 이론적 근거를 명확히 하고 법적 정당성을 확보하는 차원에서 법인격부인의 법리를 제한적으로 명문화할 필요성이 제기되는 것이다.

민간경제의 발전속도가 빠르게 변화하는 경제현실에 적합한 내용의 과세제도를 유지하기 위해서는 신속히 새로운 입법으로 대응하여야 한다. 이를 게을리 할 경우 과세의 기회를 놓이거나 부적절한 과세를 유지함으로써 조세법의 기본이념인 응능부담의 원칙과 공평과세의 원칙에 어긋나는 결과를 가져온다. 최근 경제생활이 발전되어감에 따라 민간경제가 법인(회사) 중심으로 운영되다보니 법인기업이 대형화되고 그 자본거래 또한 복잡해지고 있는데, 이로 인하여 조세회피에 이용될 수 있는 법의 흠결이 생길 수 있다. 새로운 조세회피수단이 등장할 때마다 법을 보완하여 대응하고는 있는데, 정부의 대응과정을 살펴보면 새로운 조세회피현상이 다수의 납세자에게 이용되기 시작하면 그 문제성을 인식하고, 다음으로 과세행정으로 이에 대응하고, 이후에는 쟁송을 거쳐 현행법으로 과세할 수 없다는 결정 또는 판결이 나오면 새로운 법 규정을 신설한다. 따라서 장기간에 걸쳐 조세회피행위가 방치될 수밖에 없는 것이다²⁶⁷⁾. 그러므로 이러한 조세입법상의 시차를 극복하고 지배주주 등의 불법적 조세회피를 미연에 방지할 수 있도록 법인격부인의 법리를 명문으로 법제화하는 것이 바람직하다고 생각한다.

법인격부인의 법리는 회사의 해산명령 또는 공법인의 설립취소와 달리 회

267) 이철송, 전계논문 · p.570.

사의 법인격을 전면적으로 박탈하여 법인의 존재 그 자체를 부정하는 것이 아니라, 법인의 존재를 인정하면서도 특정 사안에 관해서만 법인격이라는 방패를 제거하고 그 배후에 있는 실체를 포착함으로써 그 실체에 대하여 법률적 책임을 묻는 것이다.

우리나라의 제2차 납세의무제도의 입법연혁으로 총무처 행정제도제안서²⁶⁸⁾에서 “현행 조세법규를 악용하여 법인의 임의해산, 사무소의 폐쇄 등의 방법으로 법인 재산을 주주 개인에게 귀속시킴으로써 법인의 조세채무를 면제하는 1인 지배법인에 대한 조세채권 확보책으로서 법인격부인의 법리를 도입하여 주주 또는 법인에 대한 제2차 납세의무를 들 것”을 제안하였다. 결국 제2차 납세의무제도는 법인격부인론에 근거하고 있고, 법인격부인론을 수용한 대법원의 판결²⁶⁹⁾ 및 헌법재판소의 결정²⁷⁰⁾ 등과 그 맥락을 같이하고 있는 것이다.

법인격부인의 법리를 판례상으로만 인정하고 있지만, 주주에 대한 책임부과의 근거를 명백히 하고 주주유한책임의 남용을 방지하기 위하여 구체적이고 특정한 유형의 행위에 대해서는 법인격부인의 법리를 적용할 수 있도록 상법과 세법에 명문화할 필요가 있을 것이다. 특히 비상장법인의 경우에는 소유와 경영이 지배주주 또는 과점주주에게 귀속되어 있어 실질적으로 인적 회사에 가까운 기업형태에도 불구하고 물적회사의 기업형태를 취함으로써 실제 기업운영에 상당한 괴리를 보이고 있고, 새로 도입된 유한책임회사²⁷¹⁾의 모든 사원에게 유한책임을 인정하면서 각 사원의 경영참여를 보장해주는 까닭에, 더욱더 상법에 법인격부인의 법리를 명문화해야 할 필요성이 제기되는 것이다.

이미 실정법상 조세회피행위를 부인하기 위한 개별규정으로서는 국내조세와 관련하여 국세기본법상 실질귀속의 원칙, 과점주주의 제2차 납세의무 및 법인세법상 부당행위부인규정이 있고, 국제조세와 관련하여 국제조세조정에 관

268) 주 201 참조.

269) 대법원판결 2001. 1. 19. 선고 97다21604.; 2004. 11. 12. 선고 2002다66892. 등

270) 헌법재판소결정 1997. 6. 26. 선고 93헌바49, 94헌바38·41, 95헌바64(병합).

271) 유한책임회사는 2012년 4월 15일부터 시행될 예정이다.

한 법률상 조세피난처규정 등 몇 가지 규정이 존재하고 있다. 이들도 일종의 법인격부인론에 입각하여 규정된 것인 만큼²⁷²⁾ 세법상 법인격부인의 법리를 명문화하는 데에는 그다지 반대할 이유가 없을 것으로 보인다.

지배주주 또는 법인주주들이 주주유한책임의 원칙을 악용하여 사업실패의 손실을 외부로 전가시키는 도덕적 해이를 지배주주 등의 개인적 도덕성에 맡겨 놓기보다는 기존 원칙의 수정을 통해 해결할 문제로 생각한다. 결국 법인격부인의 법리가 기업의 불법행위에 대하여 소유권을 가진 주주들에게 사용자책임을 부담하게 하는 주요수단의²⁷³⁾ 일종으로 해석하여 받아들여진다면 논리적으로 무난할 것이다. 그리고 법인격부인의 법리를 명문화함에 있어서는 주주유한책임의 원칙에 대한 중대한 예외에 속하는 것으로 법인격이 형해화 내지 남용이라는 엄격한 요건 하에서만 적용될 수 있도록 하여야 할 것이다.

3. 국세기본법 제39조의 문제점과 개선방안

주된 납세의무자와 아무런 관계가 없는 제3자에게 조세채무의 부담을 강제적으로 지우려면, 주된 납세의무자와 일정한 상관관계가 있거나 제3자가 주된 납세의무자와의 거래에 있어서 중대한 고의나 과실이 있어야 할 것이다. 그 이유는 아무런 관계가 없는 제3자에게 조세채무를 지우는 것은 헌법에 보장된 재산권을 부당하게 침해하는 결과를 초래하기 때문이다. 따라서 세법의 조항이 납세자의 재산권 등 헌법에 보장된 기본권을 침해할 경우 그 제한은 필요한 최소한도에 그치는 것이 바람직하다고 생각하여 제2차 납세의무제도의 존재 필요성과 정당성은 인정하지만 그 대상과 조세채무의 부담은 최소화되어야 한다²⁷⁴⁾. 그러므로 헌법상 기본권의 제한을 최소화하고 조세평등주의와 조세법률주의의 실현을 위하여 현행 국세기본법 제39조의 과점주주의 제2

272) 안경봉, 전계논문 · p.49.

273) 서완석, 전계논문 · p.438.

274) 안경봉, 전계논문 · p.58.

차 납세의무제도의 문제점과 개선방안을 제시하고자 한다.

가. 본래의 납세의무자 범위의 확대

국세기본법 제39조 제1항은 주된 납세의무자를 코스닥상장회사를 포함한 비상장법인으로 규정하고 있다. 이는 주권상장법인이 자본시장법과 외감법 등의 규정을 적용받고 있으므로 과점주주 등이 당해 법인을 자기들의 의사대로 자유롭게 지배·운영함으로써 법인제도를 남용하거나 법인재산의 은닉·분산·유출·이동 등에 의하여 납세를 면탈하려는 폐단이 없다고 보기 때문이다.

그러나 동 법제에서 주권상장법인만을 제외하는 것은 역차별로서 조세평등주의원칙의 위반이라는 문제제기가 있을 수 있고, 뿐만 아니라 최대주주 또는 지배주주 등이 주식분산 등을 통하여 얼마든지 은밀하게 법인을 실질적으로 지배하고 경영에 참여할 수 있기 때문에 법인격을 남용하여 조세를 면탈할 가능성은 충분히 있을 것이다. 또한 대기업이 대부분 주권상장법인임을 감안한다면 오히려 대자본가에게 특혜를 주는 차별적 규정이라는 문제점도 제기될 수 있다. 그리고 과세관청 입장에서 동일한 조세채권이 발생할 경우에 주권상장법인만 주된 납세의무자 범위에서 제외되어 있다고 하여 조세채권을 포기하는 것은 헌법상 평등의 원칙도 위반하는 것으로 보인다. 과거 국세징수법(1961. 12. 8. 법률 제819호)에는 주된 납세의무자 범위가 현행과 달리 비상장법인이어야 한다는 제한이 없어 상장법인도 주된 납세의무자의 범위에 포함되어 있었다는 점도 주목할 필요가 있다.

2009년 2월 3일 시행된 자본시장법 제9조 제13항에는 ‘유가증권시장’ 뿐만 아니라 ‘코스닥시장’도 증권시장으로 규정하고 있어 비상장법인의 범위에서 코스닥시장에 상장한 법인은 제외되어야 한다는 주장도 있지만²⁷⁵⁾, 결론적으로 국세기본법 제39조의 “주된 납세의무자”의 범위를 조세평등주의 입장에서 모든 법인으로 확대 적용시키는 입법조치가 마련되어야 할 것으로 생각한다.

275) 이종교, 전계논문·p.303.

나. 과점주주 중 법정한 자의 실질적 요건의 강화

과점주주 중 제2차 납세의무를 지는 주주에 관하여 국세기본법 제39조 제1항 제2호에 법인의 과반수 주식에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자(가목), 명예회장·회장·사장·부사장·전무·상무·이사 그 밖에 그 명칭에 관계없이 법인의 경영을 사실상 지배하는 자(나목), ‘(가)목’과 ‘(나)목’에 규정된 사람의 배우자 및 그와 생계를 같이하는 직계존비속(다목) 등으로 규정되어 있다. ‘(가)목’은 소유의 측면, ‘(나)목’은 경영권지배의 측면을 고려하여 규정된 것으로 보인다.

그런데 주된 납세의무자가 비상장법인으로, 이러한 회사의 대부분이 소유와 경영이 분리되어 있지 아니하여 소유자가 경영자의 위치를 차지하는 자기 기관의 성격을 갖고 있다. 이와 같이 폐쇄적인 법인인 경우에는 그 ‘(가)목’과 ‘(나)목’의 구별실익이 크지 않을 것이고²⁷⁶⁾, 과점주주는 법인에 대한 지배력이 있다는 가정 하에 실제 과점주주에게 소득이 귀속되었는지 여부를 따지지 않고 제2차 납세의무를 부담하게 되는 점을 감안하면, 과점주주의 제2차 납세의무에는 법인의 재산을 납부부족 상태로 만들어 놓은 경영상의 실패에 대한 책임추궁이 강하게 반영되어 있다고 볼 수 있다²⁷⁷⁾.

제2차 납세의무를 과점주주 중 법정된 자로서 과반수의 주권을 실질적으로 행사하는 자, 법인의 경영을 사실상 지배하는 자, 배우자 및 그와 생계를 같이하는 직계존비속 등으로 규정을 해놓고 있지만 제2차 납세의무를 누구에게 먼저 적용하느냐에 대한 언급이 없고, 비상장법인의 과반수의 주식을 보유하더라도 단순투자자라면 제2차 납세의무를 지을 법적 정당성이 없는 것이다. 그러므로 ‘(가)목’과 ‘(나)목’을 통합하여 비상장법인의 과반수 주식의 권리를 실질적으로 행사하고 당해 법인의 경영을 사실상 지배하는 자에게 제2차 납세의무를 부담시킨다면 위와 같은 문제점들을 해소할 수 있을 것으로 생각한다.

276) 옥무석, “국세기본법상 과점주주의 제2차 납세의무에 관한 고찰”, 「법학논집(제7권 제1호)」(2002) p.206.

277) 이종교, 전계논문·pp.304-305.

또한 ‘(다)목’의 경우는 마치 가족전체를 하나의 과세단위로 삼는 것과 같아 개별단위의 과세를 원칙으로 하는 현행법의 기본원칙과도 상충되는 면이 있으며, 더군다나 제3자의 채무로 이해되는 제2차 납세의무를 ‘(다)목’에까지 확장하여 적용하는 것은 법 논리상 상당한 무리가 수반된다는 지적²⁷⁸⁾도 있으므로, ‘(다)목’을 폐지할 필요가 있을 것으로 생각한다. 만약 이를 폐지할 수 없다면 차선책으로 ‘(다)목’의 배우자와 직계존비속이 ‘(가)목’과 ‘(나)목’의 요건을 모두 충족하는 경우에만 제2차 납세의무를 부과하면 될 것으로 생각한다.

다. 특정수익자로의 제2차 납세의무 제한

과점주주의 제2차 납세의무를 특정수익자에 한하여 부담할 수 있도록 제한할 필요가 있다. 이는 국세기본법 제39조의 개정 또는 국세징수법에 신설 규정을 마련함으로써 실현할 수 있다. 과점주주의 제2차 납세의무를 실질과세의 원칙을 실현하는 측면에서 본다면, 법인이 불법 또는 부당한 방법으로 당해 법인의 지배주주 등 특수관계자에게 당해 법인의 소득이나 재산을 분여하여 그 분여이익에 대하여 당해 법인이 납부하여야 할 국세 등을 체납한 경우에는, 실질적으로 그 이익을 분여 받은 지배주주 등 특정수익자에게 그 분여 받은 이익을 한도로 보충적 납세의무를 부여하는 규정을 둘 필요가 있다.

.

라. 지배요건의 완화: 최대주주 · 지배주주의 개념 도입

현행 국세기본법상 비상장법인의 과점주주 중 법정된 자에게 제2차 납세의무를 부과하고 있으나, 과연 보유주식이 50% 초과하는 과점주주만이 법인의 지배력을 갖는지 의문이다. 현실에서는 특수관계자가 아닌 자에게 명의분산을 통하여 과점주주의 형식적 요건은 벗어날 수 있지만 사실상 법인의 지배

278) 옥무석, 상계논문 · p.217.

력을 행사하는 경우가 흔하기 때문에 현행 과점주주의 지배요건을 완화하여야 할 것으로 보인다. 그리고 현행 조문은 직접소유비율만을 규정하고 있으나, 투자기법이 발달할수록 간접소유 및 간접지배의 형태가 증가할 것이기 때문에, 이에 대한 조세채권의 확보 측면에서도 조세법규가 치밀할 필요가 있다고²⁷⁹⁾ 생각한다.

회사의 지배에 필요한 주식비율의 감소는 주식의 광범위한 분산에 기인하고 회사지배권에 관심을 갖지 않는 주주의 증가로 과반수에 훨씬 못 미치는 주식을 보유하고도 회사를 지배할 수 있는 것이 우리나라 주식회사의 현실이다. 지배주주는 과반수이상의 주식을 보유한 자에 한정되는 개념이 아니며 단 몇%의 주식을 보유할지라도 지배주주의 지위를 확보할 수 있는 것이다. 우리나라 주식회사의 경우는 아직 대부분의 회사에서 자연인인 지배주주가 존재하고 지배주주와 지배주주의 가족·친지 등 특별한 관계에 있는 자의 명의로 주식을 소유하고 있으며 그 수량은 주주들 가운데 최대주주를 이룬다고²⁸⁰⁾ 보고 있다. 이러한 점에서, 과점주주를 지배요건으로 보지 말고 상속세 및 증여세법 시행령 제19조 제2항을 준용하여²⁸¹⁾ “최대주주 또는 최대출자

279) 안창남, 전계논문·p.71.

280) 송호범, 전계논문·p.259.

281) 상속세 및 증여세법 19조 2항에 의하면, “최대주주 또는 최대출자자”는 주주 또는 출자자(이하 “주주 등”이라 한다) 1인과 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 관계가 있는 자의 보유주식 등을 합하여 그 보유주식 등의 합계가 가장 많은 경우의 해당 주주 등을 말한다. 1. 친족 및 직계비속의 배우자의 2촌 이내의 부계혈족과 그 배우자, 2. 사용인과 사용인외의 자로서 당해 주주 등의 재산으로 생계를 유지하는 자, 3. 기획재정부령이 정하는 기업집단의 소속기업(당해기업의 임원을 포함한다)과 다음 각목의 1의 관계에 있는 자 또는 당해기업의 임원에 대한 임면권의 행사·사업방침의 결정 등을 통하여 그 경영에 대하여 사실상의 영향력을 행사하고 있다고 인정되는 자, 가. 기업집단소속의 다른 기업 나. 기업집단을 사실상 지배하는 자 다. 나목의 자와 제1호의 관계에 있는 자, 4. 주주 등 1인과 제1호 내지 제3호의 자가 이사의 과반수를 차지하거나 재산을 출연하여 설립한 비영리법인, 5. 제3호 본문 또는 동호 가목의 규정에 의한 기업의 임원이 이사장인 비영리법인, 6. 주주 등 1인과 제1호 내지 제5호의 자가 발행주식총수 등의 100분의 30이상을 출자하고 있는 법인, 7. 주주 등 1인과 제1호 내지 제6호의 자가 발행주식총수 등의 100분의 50이상을 출자하고 있는 법인, 8. 주주 등 1인과 제1호부터 제7호의 자가 이사의 과반수를 차지하거나 재산을 출연하여 설립한 비영리법인.

자”를 과점주주의 지배요건으로 대체하여 완화할 필요가 있다.

마. 제2차 납세의무제도에 대한 법률상 추정규정의 신설

현행 국세기본법상 규정은 주된 납세의무자가 비상장법인일 것, 주된 납세의무 성립일 현재 법정요건을 충족한 과점주주일 것, 주된 납세의무자가 조세를 체납하고 그 비상장법인의 재산에 대하여 체납처분을 하여도 징수할 세액에 부족하다고 인정될 것 등의 3가지 사실만 입증되면, 과점주주에게 회사의 수익이나 재산이 귀속되었는지 여부를 따지지 않고 제2차 납세의무를 지울 수 있는 것으로 되어 있다. 그러나 과점주주의 제2차 납세의무제도가 회사를 자기의사대로 지배하여 회사의 수익과 재산을 주주에게 귀속시키고 손실은 회사에 떠넘기는 방법으로 법인격을 형해화시키는 경우를 전제로 하여 그에 대한 조세채권의 확보책으로 마련된 제도라는 점을 감안한다면, 과점주주가 회사의 수익과 재산을 자신에게 귀속되지 않았다는 사실을 입증하는 경우에는 제2차 납세의무를 면제해 주는 것이 타당할 것이다.

위와 같이 3가지 형식적 요건만 충족되면 과세관청의 입장에서는 제2차 납세의무자를 쉽게 판단할 수 있겠지만, 회사에 대하여 전혀 영향력을 행사하지 않고 단순히 투자를 목적으로 주식만 보유하고 있는 주주에게 제2차 납세의무를 부담하게 하는 것은 주주유한책임의 원칙에 상충되는 것이다. 더 나아가 실제 제2차 납세의무를 저야할 주주들은 위의 형식적 요건을 얼마든지 피해감으로써 조세회피를 할 수 있다. 따라서 대안으로서 과점주주의 제2차 납세의무에 대한 법률상 추정규정의 신설을 생각해 볼 수 있다. 이를 구체화하면, 과세관청이 위와 같은 3가지 요건을 입증하면 법률상 추정규정에 의하여 과점주주에게 제2차 납세의무가 있는 것으로 추정하고, 과점주주가 과세처분의 취소소송과정에서 반증으로 자신에게 회사의 수익과 재산이 귀속되지 않았다는 사실을 입증한다면 제2차 납세의

무에서 벗어날 수 있게 하자는 것이다. 이는 과세관청에 입증책임을 완화해 줌과 동시에 과점주주에게는 반증을 통하여 제2차 납세의무에서 벗어날 기회를 제공한다는 점에서 제2차 납세의무제도의 입법취지에 부합된다고 생각한다²⁸²⁾.

바. 과도한 특수관계자 범위의 축소

특수관계자에게 제2차 납세의무를 부담시키려면, 특수관계자는 동일한 경제적 집단에 속하거나 경제적 합리성을 무시하면서까지 일방적으로 경제적 이익을 무상으로 제공할 정도로 친밀하거나 밀접한 관계에 있는 자이어야 한다. 이와 같은 관계에 있지 않는 자까지 제2차 납세의무를 부담시키는 것은 그 정당성이 결여되어 있다.

현행 법 규정에서는 과점주주의 범위에 포함되는 특수관계자의 범위와 관련하여 친족으로는 6촌 이내의 부계혈족까지 포함시키고, 기타 고용관계·생계유지관계(경제적 의존관계)·출자관계로 구별하여 규정하고 있는데, 그 범위가 지나치게 넓고 복잡하여 이해하기 어렵게 되어 있다. 또한 가족제도의 변화로 부계와 모계 간에 차이가 없어지고 있음에도, 이를 부계와 모계를 구별하여 부계중심으로 규정하고 있다. 특히 주주(출자자) 등이 출가녀인 경우에는 그 남편과의 관계를 기준으로 친족 여부를 판단하게 함으로써 남존여비 사상을 보여주는 등 문제점이 드러난다.

민법에서는 부부간에도 각자의 재산권을 인정하고 있는데, 혼인으로 분가한 형제자매, 더욱이 인적 연관성에 비하여 경제적 연관성이 거의 없는 부계혈족의 6촌까지 특수관계자의 범위로 정하고 있는 것은, 인적구성과 경제적 생활이 핵가족화 되어 있는 오늘의 현실에 비추어 볼 때 너무 광범위하다고 생각된다. 그러므로 특수관계자의 범위는 경제적인 연관성과 실무적인 효과성을 고려하여 규정하여야 할 것이다²⁸³⁾.

282) 同旨: 이종교, 전계논문·p.305.

283) 박정우·양인욱, 전계논문·p.731.

따라서 이를 구체화해 보면, ① 혈족의 범위를 부계친과 모계친, 남계친과 여계친을 구별하지 않고 4촌 이내의 혈족으로 축소하고, ② 혈족의 배우자는 부계친과 모계친, 남계친과 여계친을 구별하지 않고 3촌 이내의 혈족의 배우자로 축소하고, ③ 배우자의 혈족 및 배우자의 혈족의 배우자의 범위를 부족인척과 처족인척을 가리지 않고 배우자의 2촌 이내의 혈족 및 그 배우자로 축소하는 것을 생각해 볼 수 있겠다.

출가녀의 경우에는 헌법상 양성평등의 원칙에 위반되는 문제가 있으므로 그 규정을 폐지하고, 출가녀 자신을 기준으로 친족여부를 판단하여야 할 것이다. 또한 특수관계자의 범위 안에 주주(출자자) 등의 금전 기타 재산에 의하여 “생계를 유지하는 자”와 “생계를 함께하는 자”까지 포함하고 있어 그 범위가 지나치게 넓게 규정되어 있으므로 구 지방세법 제22조(출자자의 제2차 납세의무) 제2호²⁸⁴⁾ 3목의 규정이 헌법재판소 결정으로 삭제된 예를 들어 이 규정도 “생계를 유지하는 자”로 축소될 필요가 있다고 생각한다.

사. 조세회피목적의 주식명의대여에 대한 연대납세의무의 부과

상법상 주식회사의 주주명부(유한회사의 경우는 사원명부)는 법인등기부에 등기할 사항이 아니다. 주주명부는 작성하여 비치할 의무만 있을 뿐이고 비치하지 않더라도 상법상 아무런 제재규정이 없다. 그리고 과세관청도 주식등 변동상황명세서를 법인세 신고 후에 알 수 있으므로 법인세 신고 전에 과점 주주가 제2차 납세의무를 회피하기 위하여 주식의 분산 또는 주주의 조작을 할 수 있다²⁸⁵⁾. 따라서 제2차 납세의무를 회피할 목적으로 하는 주식명의대여에 대하여 세법상 효과적인 제재가 필요하다고 생각한다.

차명주식에 대한 세법상의 유일한 제재는 상속세 및 증여세법 제45조의2 명의신탁 증여의제 규정으로 실제소유자와 명의자가 다른 경우에는 국세기본법 제14조(실질과세)에도 불구하고 그 명의자로 등기 등을 한 날에 그 재산의 가

284) 주 223 참조.

285) 주 218-219 참조.

액을 명의자가 실제소유자로부터 증여받은 것으로 보아 증여세를 과세하는 것인데, 이는 모든 명의신탁에만 적용되는 것이 아니라 조세회피의 목적이 있는 경우에만 적용된다. 그런데 명의신탁에 의한 조세회피는 증여세에 한정된 것이 아니고 상속세, 소득세, 취득세 등 각종의 국세와 지방세 그리고 관세에 대하여도 가능하므로²⁸⁶⁾ 과점주주의 제2차 납세의무를 회피할 목적으로 주식의 명의대여가 있는 경우에도 명의주주에게 증여세가 과세될 수 있을 것으로 생각한다. 그러나 조세회피목적이 없거나 조세회피목적이 있다고 하더라도 명의대여자에게 법인의 소득이나 재산이 귀속되지 않았다면 실질과세원칙에 따라 증여세를 과세하기 어려울 것이다.

따라서 조세를 회피할 목적으로 한 경우에 한하여 실질주주가 타인의 명의를 대여하여 주식을 분산한 경우에는 당연히 실질주주에게 과점주주의 제2차 납세의무를 지우고 명의대여자는 명의차용자와 연대하여 법인의 체납국세를 납부하게 되면 차명주주의 문제점을 방지하는 효과가 있을 것으로 보인다. 이 경우 조세회피목적의 명의대여인지 여부를 판단하기는 쉽지 않지만, 만약 명의대여자가 주주명의를 도용당하였다면 주주가 아님을 명의자가 입증하면 될 것이다.

아. 제2차 납세의무자의 재산매각순위에 관한 대체입법

제2차 납세의무자의 재산을 압류한 경우에 체납처분의 한 절차인 환가(공매처분 등)에 대한 국세징수법상 제한 규정은 없으며, 단지 국세징수법 기본통칙(61-0-5)에 언급되어 있을 뿐이다. 조세통칙은 행정규칙으로서 행정청 내부에만 효력을 가질 뿐 법규적 효력이 없다. 만약 기본통칙이 법규로서 효력을 가진다면 과세관청에 의한 자의적인 과세행정이 가능하게 되기 때문에 법률에 의한 행정의 원리라는 법치행정의 원칙이 훼손될 것이다. 따라서 국세징수법 기본통칙(61-0-5)을 국세징수법 또는 국세징수법시행령으로 입법 대체하는 것이 조세법률주의에 합당할 것이다.

286) 헌법재판소 2005. 6. 30. 선고 2004헌바40, 2005헌바24(병합)결정.

제5장 결 론

제1절 연구결과의 요약

과점주주의 제2차 납세의무제도는 과세관청의 입장에서 주된 납세자의 조세회피에 신속하고 효과적으로 대처하는 징수확보 수단이다. 그러나 제2차 납세의무자의 입장에서는 채납된 타인의 조세에 대하여 납부책임을 전가 받음으로써 법적 안정성을 해치고 사적재산권을 침해당할 우려가 있는 것이다. 이는 조세채권 확보를 위하여 상법상 주주유한책임의 원칙에도 불구하고 비상장법인의 과점주주에게 제2차 납세의무를 부담시키는 것으로 상법과 세법간의 법적경합의 문제점이 발생하는 부분이다.

현행 상법에서처럼 주주유한책임만을 강조하다 보면, 회사의 재산만으로 채권자의 권리를 충족시킬 수 없을 뿐만 아니라, 주주는 위험한 기업활동을 통하여 발생하는 이익을 모두 향유하면서, 그로 인한 비용을 부담하지 않기 때문에 그 비용의 일부를 채권자에게 부담시키는 문제점을 안고 있다. 즉 주주는 법인격을 남용하여 주주유한책임의 효용성 이상의 부작용을 만들 수 있다는 것이다. 따라서 주주유한책임의 원칙이 여러 가지 상황을 전제하여 수정되어야 할 필요성이 있게 된다. 세법상 과점주주의 제2차 납세의무제도가 주주유한책임의 원칙을 제한하는 특별법규로서 그 정당성을 확보하기 위해서는 상법상 주주유한책임의 원칙에 대한 예외규정이 마련되지 않고서는 법적경합에 따른 문제점을 해소할 수 없을 것이다.

그러므로 주주의 투자목적에 따른 책임의 재조정으로써 단순투자인 경우에는 주식의 보유량에 상관없이 주주유한책임의 원칙이 준수되어야 하고, 지배주주 또는 소수주주이면서 그 투자목적이 회사경영에 있거나 현실적으로 회사경영에 영향력을 행사하는 경우에는 주주유한책임의 원칙에 대한 예외규정을 인정하는 제도개선이 필요하다.

이하 본 논문의 결론을 주주의 투자목적이 단순투자(주주유한책임을 인정)인 경우와 단순투자가 아닌 경우(주주유한책임을 제한)로 구분하여 과점주주

의 제2차 납세의무제도의 법적 정당성을 찾고, 상법과 세법간의 법적경합의 문제를 해소할 수 있는 개선방안을 제시하고자 한다.

1. 단순투자목적인 경우의 개선방안

주주의 투자목적이 단순투자인 경우에는 세법상 과점주주의 제2차 납세의무제도가 적용되어서는 안 될 것이다. 이러한 조건으로는 주주의 투자목적이 단순투자일 것이고, 회사는 소유와 경영이 분리되어 있는 경우일 것이다. 이러한 경우 상법상 주주유한책임의 원칙은 당연히 존중되어야 할 것이므로, 비록 당해 주주 및 그를 포함한 특수관계자의 소유주식의 합이 과점주주의 요건을 갖추고 있다 하더라도 세법상 과점주주에게 제2차 납세의무를 적용시켜서는 안 될 것이다. 이러한 경우에 있어서 과점주주에게 제2차 납세의무를 부담시키는 것은 헌법 제37조 제2항 과잉금지의 원칙, 동법 제23조 제2항 재산권 보장, 동법 제11조 제1항 평등의 원칙, 동법 제59조 조세법률주의를 위반하는 것으로 위헌의 소지가 있다. 그렇다면 세법상 과점주주의 제2차 납세의무제도를 직접 적용하지 않더라도 다음과 같은 제도를 이용한다면 충분히 조세채권을 확보할 수 있을 것이다.

첫째, 법인의 소득이나 재산이 제3자에게 이전되었을 경우에 국세기본법 제14조의 실질과세원칙과 법인세법 제52조의 부당행위계산의 부인규정을 적용하는 방법이다.

둘째, 이사 또는 이사가 아닌 업무집행지시자·배후이사·표현이사로서 악의 또는 중대한 과실이 있거나 악의 또는 중대한 과실이 없더라도 법인의 조세채무 발생에 대하여는 개별적이고 구체적인 범위 내에서 과점주주 중 법정 한 자나 의제이사에게 상법상 선관주의의무 및 자본충실의무의 위반을 물어 상법 제399조 및 제401조를 준용하는 방법이다.

셋째, 과점주주 중 법정 한 자가 법인제도를 남용하여 국세 등에 부족액이 생긴 경우에 한하여 국세징수법상의 사해행위취소제도에 의하여 직접 징수부족액을 징수하는 방법이다.

넷째, 법인이 불법 또는 부당한 방법으로 당해 법인의 지배주주 등 특수관계자에게 당해 법인의 소득이나 재산을 분여함으로써 인하여 그 분여이익에 대하여 당해 법인이 납부하여야 할 국세 등을 체납한 경우에는, 그 이익을 분여 받은 지배주주 등 특수관계자에게 그 분여 받은 이익을 한도로 보충적 납세의무를 부담하는 규정으로 개정하거나 국세징수법에 신설하는 방법이다.

2. 단순투자목적이 아닌 경우의 개선방안

우선 상법개정의 필요성과 상법과 세법에 법인격부인의 법리를 제한적으로 명문화할 필요가 있다. 자본시장의 국제화, 합자조합·유한책임회사제도의 시행예정, 기업의 투자여건 변화 등으로 전통적인 주주유한책임의 원칙만을 고수할 수 없게 되었다. 주주유한책임의 원칙은 주식회사제도의 가장 중요한 특질로써 존중되어야 하지만, 주주의 투자목적에 따른 주주의 세분화와 더불어 주주유한책임의 원칙에 관한 예외가 있음을 법문으로 명확히 밝힐 필요가 있다고 생각한다. 또한 주주유한책임의 원칙도 조세형평이나 조세징수권 확보라는 공익을 위하여 제한할 수 있고, 기업의 불법행위에 대하여도 직접 지배주주에게 책임을 물을 수 있는 수단으로써 상법과 세법에 법인격부인의 법리를 제한적으로 명문화할 필요가 있다. 다음으로 국세기본법상 과점주주의 제2차 납세의무제도의 개선방안은 다음과 같다.

첫째, 국세기본법 제39조에 규정하고 있는 “본래의 납세의무자”의 범위를 조세평등주의 입장에서 모든 법인으로 확대 조정하여 조세채권 확보에 내실을 기하여야 할 것이다. 그 이유로는 지배주주 등이 주식분산 등을 통하여 얼마든지 은밀하게 법인을 실질적으로 지배하고 경영할 수 있기 때문에 법인격을 남용하여 조세회피의 가능성이 충분하고, 상장법인이 대부분 대기업을 감안한다면 세법상 상장법인만 제외하는 것은 오히려 대자본가에게 특혜를 주는 차별적 규정이다. 또한 과세관청 입장에서 동일한 조세채권이 발생할 경우에 상장법인이 주된 납세의무자의 범위에서 제외되어 있다고 하여 조세채권을 포기하는 것은 헌법상 평등의 원칙에도 위반되기 때문이다.

둘째, 과점주주 중 법정한 자의 실질적 요건강화로 국세기본법 제39조 제1항 제2호 ‘(다)목’은 폐지하고 ‘(가)목’과 ‘(나)목’은 구별의 실익이 없으므로 통합하여야 한다. 이는 비상장법인의 주식의 권리를 실질적으로 행사하고 당해 법인의 경영권을 사실상 지배하는 자로 재조정함으로써 실질과세원칙을 준수할 필요가 있기 때문이다.

셋째, 특정수익자에 한하여 제2차 납세의무를 적용시킬 수 있도록 국세징수법에 신설규정을 만드는 것이다. 그러나 이것이 여의치 않는다면, 특정수익자에 한하여 제한적으로 제2차 납세의무를 부담시킬 수 있도록 현행 국세기본법 제39조의 개정이 필요할 것이다.

넷째, 비상장법인의 과점주주의 요건을 주식의 50% 초과하여 소유한 특수관계자 집단으로 규정하고 있으나, 사실상 50% 이하의 지배주주 등이 실질적으로 법인에 영향력을 행사할 수 있기 때문에 현행 과점주주의 지배요건을 상속세 및 증여세법 시행령 제19조 제2항을 준용하여 “최대주주 또는 최대출자자”로 대체하여 완화할 필요가 있다.

다섯째, 과점주주에게 법정요건만 충족되면 무조건 제2차 납세의무를 부담시키고 있는데, 과점주주가 자신에게 회사의 수익과 재산이 귀속되지 않았다는 사실을 입증한다면 제2차 납세의무에서 벗어날 수 있는 법률상 추정규정을 신설할 필요가 있다.

여섯째, 과점주주에 해당하는 특수관계자의 범위를 4촌 이내 혈족, 3촌 이내의 인척, 배우자의 2촌 이내의 혈족 및 그 배우자로 축소하고, 출가녀의 경우에는 본인을 기준으로 친족여부를 판단하여야 할 것이다.

일곱째, 조세회피목적의 주식명의대여에 대하여 명의차용자 및 명의대여자에게 연대납세의무규정을 신설한다면 차명주주의 문제점을 사전에 방지하는 효과가 있을 것이다.

여덟째, 국세징수법 기본통칙에 규정된 “제2차 납세의무자 등의 재산에 대한 매각제한”을 국세징수법 또는 동법 시행령으로 입법 대체하는 것이 조세법률주의에 합치될 것이다.

현행 세법상 과점주주의 제2차 납세의무제도는 상법의 대원칙인 주주유한

책임원칙을 침해하면서까지 조세채권을 확보하려는 제도로서 그 법적 정당성을 확보되어야만 본 제도의 안착 및 실효를 거둘 수 있을 것이다. 국가의 재정수입 확보가 아무리 중요하다더라도 조세입법이 헌법의 기본권 보장이나 조세법률주의 정신 및 경제의 기본법인 상법의 이념 등을 무시하고 제정되고 해석되어서는 안 될 것으로 생각한다. 이러한 조세입법 및 해석이 헌법의 사상에 위배되면 대법원의 판결 및 헌법재판소의 결정으로 당연히 개정 또는 해석의 변화를 가져오지만, 기본 법제간의 마찰이 발생하면 문제가 심각할 수 있으며, 법제도의 안정성을 깨뜨리고 국민경제의 혼란이 야기될 수 있다. 따라서 본 논문에서는 경제사회의 변화에 초점을 맞추어 상법분야에 대해서는 주주유한책임의 원칙에 대한 2원적구조로의 개선을 제안하였고, 세법분야에 대해서는 헌법의 기본원칙과 실질과세원칙 등에 기초하여 세부적인 입법 및 해석의 필요성을 주문하였다.

제2절 향후의 연구방향

비상장법인의 과점주주에 대한 제2차 납세의무액(조세채권)이 얼마나 되는지 확인하는데 어려움이 있어 계량화할 수 없었고, 과세관청도 이러한 자료를 통계화하지 않고 있어 실증연구를 하는데 제약이 있었다. 따라서 앞으로의 과제는 과점주주의 제2차 납세의무제도의 세수효과와 과세관청의 부실과세로 인한 조세불복의 현황 등을 실증연구를 통하여 통계화할 필요가 있으며, 이를 토대로 하여 본 제도의 실효성을 분석하고 제도의 존폐여부를 신중히 검토하여야 할 것이다.

참 고 문 헌

1. 국내문헌

(1) 단행본

- 강인애, “조세법Ⅲ” 조세통람사, 1990.
- 국세청, “국세통계연보”, 2009.
- 김두천, “세법학” 박영사, 1982.
- 김진오 외 4인, “조세법판례연구” 세경사, 2010.
- 김철수, “헌법개설” 박영사, 2010.
- 김철수, “헌법학개론” 박영사, 2000.
- 대한민국 총무처, “행정제도제안서(1인 지배법인에 대한 조세확보책)”, 1973.
- 백태승, “민법총칙(개정판)” 법문사, 2004.
- 사법연수원, “조세법총론” 한양당, 2009.
- 소순무, “조세소송” 영화조세통람, 2006.
- 서돈각·김표진·김종현, “신상법통람” 법통사, 1964.
- 서성호·윤주환, “기업법” 무역경영사, 2011.
- 서희열, “세법총론” 세학사, 2010.
- 손주찬, “상법(상)” 박영사, 2004.
- 엄영진, “민법총칙해설” 제일법규, 1994.
- 이기수, “기업법” 세창출판사, 2004.
- 이태로, “조세법강의” 박영사, 1998.
- 이창희, “세법강의” 박영사, 2009.
- 이철송, “회사법강의(제18판)” 박영사, 2010.
- 이철송, “회사법강의” 박영사, 2006.
- 이철송, “상법강의(제6판)” 박영사, 2005.
- 임승순, “조세법” 박영사, 2010.

정동윤, “상법(상)” 법문사, 2000.
 정동윤, “회사법” 법문사, 2001.
 최기원, “상법학신론(상)” 박영사, 2006.
 최기원, “신회사법론(제12대정판)” 박영사, 2005.
 최명근, “세법학총론” 세경사, 2003.
 최명근, “세무학의 이해” 세학사, 2000.
 한국세무사회, “법인세실무”, 2010.
 한국세무사회, “2010년 조세법전”, “2011년 조세법전”.
 (사)한국세법학회, “조세판례백선” 박영사, 2005.
 (주)현암사, “법전”, 2004.
 유일출판사, “기본육법”, 2010.

(2) 연구논문

강성준, “개인이 채무면탈을 위해 새로운 회사를 설립하는 경우에 법인격 부인론의 적용” 상사판례연구(제20집 제1권), 2007.
 강인애, “추보 조세법Ⅲ” 한일조세연구소, 2003.
 김병연, “법인격남용의 새로운 유형과 법인격부인론의 적용” 상사판례연구(제21집 제1권), 2008.
 김영란, “출자자의 제2차 납세의무” 세무학논집(제1권), 1998.
 김완석, “주주의 제2차 납세의무에 관한 연구” 토지공법연구(제25집) 사단법인한국토지공법학회, 2005.
 김원규, “주주의 책임에 관한 소고” 상사판례연구(제20집 제3권), 2007.
 김원기, “법인격부인론의 역적용” 기업법연구(제24권 제2호) 한국기업법학회, 2010.
 김재범, “주주의 충실의무에 관한 연구” 박사학위논문 고려대학교, 1993.
 박 민, “세법해석의 일관성과 그 한계” 계간세무사 한국세무사회, 2009 가을호.
 박세화, “미국 유한책임회사의 특성에 관한 연구” 연세법학연구(제8권 제

- 2호), 2002.
- 박세화, “지배주주의 의무와 책임에 관한 연구” 박사학위논문 연세대학교, 1997.
- 박용문, “우리나라 주식회사제도의 문제점과 그 대책” 법학연구(제4권) 원광대학교부설법학연구소, 1977.
- 박정우·양인욱, “과점주주의 제2차 납세의무에 관한 연구” 상사판례연구(제15집) 한국상사판례연구회, 2003.
- 박 훈, “과점주주의 제2차 납세의무” 조세판례백선 (사)한국세법학회 박영사, 2005.
- 박훈·육윤복, “제2차 납세의무자인 과점주주의 요건과 그 제한” 조세법연구(10-1), 2004,
- 송민호, “국세기본법상 제2차 납세의무에 관한 고찰” 산업연구(제10집) 창원대학교, 1993.
- 손호국, “상법의 기본이념 정립” 사회과학논총(제10집), 1991.
- 서성호, “기업회계와 세무회계 및 세무조정에 관한 고찰” 기업법연구(제22권 제2호) 한국기업법학회, 2008.
- 서성호, “회계감사인의 법적 책임에 관한 연구” 기업법연구(제15집) 한국기업법학회, 2003.
- 서성호, “최근 상사법제 개선에 관한 비판적 고찰과 한국형 코퍼레이트 거버넌스론이론” 산업경제연구(제20권 제4호), 2007.
- 서성호·이계원, “정기주주총회 의결권에 대한 임시주주총회의 변경·취소결의안의 효력과 세법상 이에 관한 해석력의 한계” 기업법연구(제22권 제3호) 한국기업법학회, 2008.
- 서성호·김진환, “주주의 유한책임과 채권자보호에 관한 고찰” 기업법연구(제24권 제3호) 한국기업법학회, 2010.
- 서완석, “지배주주와 주주유한책임원칙” 상사법연구(제23권 제3호) 한국상사법학회, 2004.
- 서채용, “제2차납세의무자 규정의 세법 논리적 고찰” 세법학논집(제10권), 1997.

- 손주찬, “주주의 무한책임” 법조25권, 1976.
- 송호신, “지배주주의 권리와 책임” 한양법학(제23집), 2008.
- 안경봉, “합자회사, 유한책임회사의 도입과 법적 문제점” 상사법연구(제25권 제4호), 2007.
- 안경봉, “조세법상 법인격부인론” 사회과학연구(제18권 제2호), 영남대학교사회과학연구소, 1999.
- 안창남, “제2차 납세의무제도의 위헌요소” 조세법연구(10-1), 2004.
- 양동석, “1인회사설립과 유한책임의 제한” 비교사법, 한국비교사법학회, 2001.
- 양동석, “주주의 유한책임원칙과 그 제한” 민사법연구, 대한민사법학회, 1996.
- 양만식, “사회적 책임투자와 기업지배구조” 기업법연구(제24권 제2호) 한국기업법학회, 2010.
- 오수근, “국세기본법 제39조 제1항 제2호 다목의 위헌성 판단” 한국경제연구원연구보고서(특수관계자인 관련규정의 위헌 소지 여부 및 법리적 타당성 검토), 2004.
- 옥무석, “국세기본법상 과점주주의 제2차 납세의무에 관한 고찰” 법학논집(제7권 제1호), 2002.
- 옥무석, “제2차 납세의무자의 국세쟁송상 권리보호” 국세월보(제422호), 2002.
- 우흥구, “미국법상 주주유한책임원칙의 재론” 일감법학(제1권), 1996.
- 원용수, “법인격부인의 법리의 성립요건” 상사판례연구(제20집 제1권), 2007.
- 이병철, “조세법총론” 조선대학교출판부, 2006.
- 이상신·박 훈, “사실혼 배우자에 대한 일관된 과세방식도입방안” 발표논문집(제10호) 한국세무사회, 2006.
- 이영중, “독일법상의 주식합자회사에 관한 고찰” 한양법학(제25집), 2009.
- 이전오, “명의신탁재산의 증여의제 규정상 조세회피 목적의 범위”, 계간세무사 한국세무사회, 2006 여름호.
- 이전오, “제2차납세의무를 지는 과점주주의 범위에 관한 연구” 성균관법학(제19권 제2호), 2007.

- 이전오, “국세기본법 제29조 제1항 제2호 가목의 과점주주의 범위에 관한 연구” 성균관법학(제20권 제2호), 2008.
- 이전오, “조세입법의 문제점과 개선방안에 관한 연구” 계간세무사 한국세무사회, 2009 여름호.
- 이중교, “세법상 과점주주의 지위와 과점주주제도의 개선방안에 관한 연구” 토지공법연구(제44집) 한국토지공법학회, 2009.
- 이철송, “조세법률주의의 발전” 법학논총(제24집 제2호), 2007.
- 이철송, “제2차 납세의무제도의 타당성의 반성” 계간세무사 한국세무사회, 1992년 가을호.
- 이철송, “과점주주의 제2차납세의무” 월간조세5월호 조세통람사, 1989.
- 이태로, “조세법개론” 조세통람사, 1989.
- 장기용, “세법상 과점주주제도의 문제점 및 개선방안” 세무와 회계저널(제11권 제3호) 한국세무학회, 2010.
- 정대근, “주주유한책임의 원칙” 상사판례연구(제4집 제1호), 1991.
- 정태학, “원천징수납부의무에 대하여 제2차 납세의무를 부담하는 과점주주” 특별법연구8권,
- 정태학, “국세기본법 제39조 제1항 제2호 (다)목에 의하여 제2차 납세의무를 부담하는 과점주주의 요건” 대법원판례해설(통권52호), 2004.
- 조지현, “주주유한책임원칙의 제한” 상사법연구(제23권 제3호), 2004.
- 최명근, “법인격 부인의 법리와 주주등의 보충납세” 계간세무사 한국세무사회, 1993 가을호.
- 황성애, “제2차 납세의무에 관한 연구” 세무학논집(제14권 제1호), 2001.
- 황하주, “제2차납세의무제도의 제문제” 조세법의 논점 조세통람사, 1992.

(3) 판례 등

대법원 1988. 11. 22. 선고 87다카1671 판결; 대법원 2001. 1. 19. 선고 97다21604 판결; 대법원 1991. 5. 28 선고 90다20084 판결; 대법원 1989. 9.

12 선고 89누916 판결; 대법원 1997. 5. 28. 선고 95누18697 판결; 대법원 2001. 11. 27. 선고 99두10131 판결; 대법원 2002. 9. 4. 선고 2001두7268 판결; 대법원 1977. 9. 13. 선고 74다954 판결(과기환송); 대법원 1982. 12. 14. 선고 82누192 판결; 대법원 2005. 5. 26. 선고 2005다13875 판결; 대법원 1996. 2. 23. 선고 95누14756 판결; 대법원 1996. 12. 6. 선고 95누14770 판결; 대법원 1998. 10. 27. 선고 98두4535 판결; 대법원 1979. 11. 13. 선고 79누270 판결; 대법원 1995. 9. 15. 선고 95누6632 판결; 대법원 1990. 12. 26. 선고 89다카24872 판결; 대법원 1987. 12. 22. 선고 87다카2939 판결; 대법원 1990. 12. 26. 선고 90누5399 판결; 대법원 1996. 10. 11. 선고 95누17274 판결; 대법원 1983. 5. 10. 선고 83누95 판결; 대법원 2004. 10. 27. 선고 2003두1165 판결; 대법원 1985. 5. 28. 선고 85누55 판결; 대법원 1985. 6. 11. 선고 85누63 판결; 대법원 1987. 2. 24. 선고 86누747 판결; 대법원 1990. 9. 28. 선고 90누4235 판결; 대법원 1991. 6. 11. 선고 90누7821 판결; 대법원 2003. 7. 8. 선고 2001두5354 판결; 대법원 1998. 12. 8. 선고 98두12062 판결; 대법원 1998. 10. 13. 선고 97누5930 판결; 대법원 1980. 9. 9. 선고 80누47 판결; 대법원 1987. 5. 26. 선고 86누96 판결; 대법원 1992. 12. 22. 선고 92누7580 판결; 대법원 1987. 3. 10. 선고 85누349 판결; 대법원 2001. 1. 19. 선고 97다21604 판결; 대법원 2004. 11. 12. 선고 2002다66892 판결; 서울고등법원 1974. 5. 8. 선고 72나2582 판결.

헌법재판소 1997. 6. 26. 선고 93헌바49, 94헌바38·41, 95헌바64 (병합)결정; 헌법재판소 1995. 11. 30. 선고 91헌바1 결정; 헌법재판소 1998. 4. 30. 선고 96헌바87; 헌법재판소 1999. 3. 25. 선고 98헌바2 결정; 헌법재판소 1998. 5. 28. 선고 97헌가13 결정; 헌법재판소 2007. 6. 28. 선고 2006헌가14 결정; 헌법재판소 1989. 7. 21. 선고 89헌바38 결정; 헌법재판소 1994. 7. 29. 선고 92헌바49·52 (병합)결정; 헌법재판소 2007. 11. 13. 선고 2006헌바112, 2007헌바71·88·94, 2008헌바3·62, 2008헌가12 (병합)결정; 헌법재판소 2005. 6. 30. 선고 2004헌바40, 2005헌바24 (병합)결정;

2. 국외문헌 등

金本良嗣・籾田友敬, “株主の有限責任と債權者保護” 「會社法の經濟學」三輪芳朗・神田秀樹・柳川範之編 東京大學出版會, 1998.

徐聖浩, 「株式會社における監査役制度の研究」學博士學位論文(早稻田大學・2001年2月).

金子 宏, “組稅法” 弘文堂, 2008.

水野忠恒, “組稅法” 有斐閣, 2007.

奥島孝康, “西北からの旅人” 成文堂, 2010.

加美和照, “新訂・會社法(第四版)” 勁草書房, 1994.

加美和照, 「株主總會制度の實態と改善策」 商事法務(754號).

星野英一, “民法概論” 良書普及會, 1971.

森島昭夫, “不法行爲法講義” 有斐閣, 1994.

森淳二郎, “會社支配の變動と株主の利益” 法學教室 第114號, 1990.

加美和照, “會社法の現代的課題” 勁草書房, 1991.

西川勝利, 滯納處分における法人格否認の法理の適用について.

Takikawa Hirohide, “責任の意味と制度” 勁草書房, 2003.

最高裁, 昭和44. 2. 27. 민집23. 2. 211.

Adam Smith, “The Wealth of Nations” 1776.

Easterbrook & Fischel, “Limited Liability and Corporations” 52 U. Chi. L. Rev, 1985.

Phillip I. Blumberg, “The Law of Corporate Group” (Boston and Toronto: Little, Brown Company), 1987.

국 문 초 록

과점주주의 제2차 납세의무에 관한 연구

-주주유한책임을 중심으로-

과점주주의 제2차 납세의무제도는 과세관청의 입장에서 주된 납세자의 조세회피에 신속하고 효과적으로 대처하는 징수확보 수단이다. 그러나 제2차 납세의무자의 입장에서는 체납된 타인의 조세에 대하여 납부책임을 전가 받음으로써 법적 안정성을 해치고 사적재산권을 침해당할 우려가 있는 것이다. 이는 조세권 확보를 위하여 상법상 주주유한책임의 원칙에도 불구하고 비상장법인의 과점주주에게 제2차 납세의무를 부담시키는 것으로 상법과 세법간의 법적경합의 문제점이 발생하는 부분이다.

현행 상법에서처럼 주주유한책임만을 강조하다 보면, 주주는 법인격을 남용하여 주주유한책임의 효용성 이상의 부작용을 만들 수 있다는 것이다. 따라서 주주유한책임의 원칙이 여러 가지 상황을 전제하여 수정되어야 할 필요성이 있다. 세법상 과점주주의 제2차 납세의무제도가 주주유한책임의 원칙을 제한하는 특별법규로서 그 정당성을 확보하기 위해서는 상법상 주주유한책임의 원칙에 대한 예외규정이 마련되지 않고서는 법적 경합에 따른 문제점을 해소할 수 없을 것이다.

주주의 투자목적에 따른 책임의 재조정으로써 단순투자목적인 경우에는 주식의 보유량에 상관없이 주주유한책임의 원칙이 존중되어야 하고, 지배주주 또는 소수주주이면서 그 투자목적이 회사경영에 있거나 회사경영에 영향력을 행사하는 경우에는 주주유한책임의 원칙에 대한 예외규정을 인정하는 제도개선이 필요하다.

본 논문의 결론을 주주의 투자목적이 단순투자인 경우와 단순투자가 아닌 경우로 나누어 제시하고자 한다.

주주의 투자목적이 단순투자인 경우의 개선방안은 다음과 같다.

주주의 투자목적이 단순투자인 경우에는 세법상 과점주주의 제2차 납세의무제도가 적용되어서는 안 될 것이다. 과점주주에게 제2차 납세의무를 부담시키는 것은 헌법 제37조 제2항 과잉금지의 원칙, 동법 제23조 제2항 재산권 보장, 동법 제11조 제1항 평등의 원칙, 동법 제59조 조세법률주의를 위반함으로써 위헌의 소지가 있다. 그렇다면 과점주주의 제2차 납세의무제도를 폐지하더라도 다음과 같은 제도를 이용한다면 충분히 조세채권을 확보할 수 있다.

첫째, 법인의 소득이나 재산이 제3자에게 이전되었을 경우에 국세기본법 제14조의 실질과세원칙과 법인세법 제52조 부당행위계산의 부인규정을 적용하는 방법이다.

둘째, 이사 또는 이사가 아닌 업무집행지시자·배후이사·표현이사로서 악의 또는 중대한 과실이 있거나 악의 또는 중대한 과실이 없더라도 법인의 조세채무 발생에 대하여는 개별적이고 구체적인 범위 내에서 과점주주 중 법정한 자나 의제이사에게 상법상 선관주의의무 및 자본충실의무의 위반을 물어 상법 제399조 및 제401조를 준용하는 방법이다.

셋째, 과점주주 중 법정한 자가 법인제도를 남용하여 국세 등에 부족액이 생긴 경우에 한하여 국세징수법상의 사해행위취소제도에 의하여 직접 징수부족액을 징수하는 방법이다.

넷째, 법인의 소득이나 재산을 불법 또는 부당한 방법으로 분여 받은 지배주주 등 특수관계자에게 그 분여 받은 이익을 한도로 보충적 납세의무를 부담하는 규정을 국세징수법에 신설할 필요가 있다.

주주의 투자목적이 단순투자가 아닌 경우의 개선방안은 다음과 같다.

우선 상법개정의 필요성과 상법과 세법에 법인격부인의 법리를 제한적으로 명문화할 필요가 있다는 것이다. 주주유한책임의 원칙도 조세형평이나 조세징수권 확보라는 공익을 위하여 제한할 수 있고, 기업의 불법행위에 대하여도 직접 지배주주에게 책임을 물을 수 있는 수단으로써 상법과

세법에 법인격부인의 법리를 제한적으로 명문화할 필요가 있다. 다음으로 국세기본법상 과점주주의 제2차 납세의무제도의 개선방안은 다음과 같다.

첫째, 국세기본법 제39조의 “본래의 납세의무자”의 범위를 조세평등주의 입장에서 모든 법인으로 확대하여 조세채권을 확보하여야 할 것이다. 주권상장법인만 제외하는 것은 오히려 대자본가에게 특혜를 주는 차별적 규정이고 헌법상 평등의 원칙에도 위반되기 때문이다.

둘째, 과점주주 중 법정한 자의 실질적 요건 강화로 국세기본법 제39조 제1항 제2호의 ‘(다)목’은 폐지하고 ‘(가)목’과 ‘(나)목’은 통합하여 비상장법인의 과반수 주식의 권리를 실질적으로 행사하고 당해 법인의 경영을 사실상 지배하는 자로 규정한다.

셋째, 특정수익자에 한하여 제2차 납세의무를 적용시킬 수 있도록 국세징수법에 신설규정을 만드는 것이 바람직하다. 그러나 이것이 여의치 않는다면, 특정수익자에 한하여 제한적으로 제2차 납세의무를 부담시킬 수 있도록 현행 국세기본법 제39조의 개정이 필요할 것으로 생각한다.

넷째, 과점주주의 지배요건을 상속세 및 증여세법 시행령 제19조 제2항을 준용하여 “최대주주 또는 최대출자자”로 대체하여 완화하여야 한다.

다섯째, 과점주주에게 법정 요건만 충족되면 무조건 제2차 납세의무를 지우고 있는데, 과점주주가 자신에게 회사의 수익과 재산이 귀속되지 않았다는 사실을 입증한다면 제2차 납세의무에서 벗어날 수 있는 법률상 추정규정의 신설하자.

여섯째, 과점주주에 해당하는 특수관계자의 범위를 4촌 이내 혈족, 3촌 이내의 인척, 배우자의 2촌 이내의 혈족 및 그 배우자로 축소하고, 출가녀의 경우에는 출가녀 자신을 기준으로 친족여부를 판단하여야 할 것이다.

일곱째, 조세회피목적으로 한 주식명의대여에 대하여 명의차용자와 명의대여자에게 연대납세의무규정을 신설하자.

현행 세법상 과점주주의 제2차 납세의무제도는 상법의 주주유한책임원칙을 침해하면서까지 조세채권을 확보하려는 제도로서 그 법적 정당성을

확보되어야만 본 제도의 안착 및 실효를 거둘 수 있을 것이다. 또한 국가의 재정수입 확보가 아무리 중요하더라도 조세입법이 헌법의 기본권 보장이나 조세법률주의 정신 및 경제의 기본법인 상법의 이념 등을 무시하고 제정되고 해석되어져서는 안 될 것으로 생각한다. 따라서 본 논문에서는 경제사회의 변화에 초점을 맞추어 상법분야에 대해서는 유한책임의 원칙에 대한 2원적구조로의 개선을 제안하였고, 세법분야에 대해서는 헌법의 기본원칙과 실질과세원칙 등에 기초하여 세부적인 입법 및 해석의 필요성을 주문하였다.