



주혜진/세무사
본회 전문위원

제 2 차 납세의무

본래의 납세의무는 과세물건의 귀속자가 지는 것이지만, 일정한 사유가 있는 경우에는 조세채권의 보전을 위하여 그 외의 자에게도 납부책임이 지운다. 그 대표적인 것이 연대납세의무와 제2차납세의무이다. 그중 제2차납세의무란 1차적으로 납세의무자의 재산으로 채납처분을 하여도 그가 납부하여야 할 국세·가산세 및 채납처분비에 충당하기 부족한 경우에 그 납세의무자와 일정한 관계에 있는 자가 부족액에 대하여 책임을 지는 납세의무를 말한다. 이하에서는 제2차납세의무에 대한 개념을 우선 살펴보고 국세기본법에 규정된 청산인, 과점주주, 법인, 사업양수인의 제2차납세의무를 검토하기로 한다.¹⁾

I 제2차 납세의무의 의의

제2차납세의무는 조세징수의 확보를 위하여 원래의 납세의무자의 재산에 대하여 채납처분을 하여도 징수하여야 할 조세에 부족이 있다고 인정되는 경우에 원래의 납세의무자와 일정한 관계에 있는 자에게 원래의 납세의무자로부터 징수할 수 없는 액을 한도로 하여 보충적으로 납세의무를 부담케 하는 제도이다.²⁾

- 1) 상장회사의 경우에는 과점주주의 제2차납세의무나 법인의 제2차납세의무는 해당될 경우가 없어 보인다. 다만, 사업양수도시 발생할 수 있는 사업양수인으로서의 제2차납세의무는 중요할 것으로 생각된다.
- 2) 판례는 현실적으로 채납처분을 집행하지 않았더라도 객관적으로 보아 징수부족액이 생길 것을 알 수 있다면 제2차납세의무가 생긴다고 한다(대법원 1996. 2. 23. 선고 95누14756).

제2차납세의무는 물적납세의무 및 납세보증채무와 함께 보충적 납세의무에 속하는데 이러한 보충적 납세의무는 주된 납세의무의 존재를 전제로 하여 성립하고, 주된 납세의무에 관하여 생긴 사유는 제2차납세의무에도 효력이 있는 부종성(附從性)과 주된 납세자의 재산에 채납처분을 집행하여도 징수할 금액이 부족한 경우에 부족액에 대해서만 납부책임을 지는 보충성(補充性)의 특징이 있다.

II 제2차 납세의무의 종류

1. 청산인 등의 제2차 납세의무

법인이 해산한 경우에 그 법인에게 부과되거나 그 법인이 납부할 국세 등을 납부하지 아니하고 잔여재산을 분배 또는 인도한 때에 그 법인에 대하여 채납처분을 집행하여도 징수할 금액이 부족한 경우에 청산인 또는 청산 후 남은 재산을 분배받거나 인도받은 자는 그 부족한 금액에 대하여 제2차납세의무를 진다(국세기본법 제38조 1항).

이 경우 청산인은 분배하거나 인도한 재산가액을 한

도로 제2차납세의무를 지며, 그 분배 또는 인도를 받은 자는 각자가 받은 재산가액을 한도로 제2차납세의무를 진다(국세기본법 제38조 2항). 이러한 재산가액은 청산 후 남은 재산을 분배 또는 인도한 날 현재의 시가로 한다(국세기본법시행령 제19조).

일반 상사채권의 경우, 채무가 완전히 변제되지 않은 상태로 청산절차가 끝났을 경우 상법은 회사의 청산·해산 절차에서 채권자가 채권리를 행사할 수 있는 기회를 준 뒤, 청산에서 제외된 채권자는 분배되지 아니한 잔여재산에 대하여서만 변제를 청구할 수 있도록 하고 있다(상법 제537조). 그러나 조세채권의 경우는 청산절차가 종결되어도 청산인에 대해 책임을 물을 수 있다.

2. 출자자의 제2차 납세의무

법인(주식을 유가증권시장에 상장한 법인³⁾은 제외)의 재산으로 그 법인에 부과되거나 그 법인이 납부할 국세 가산금과 체납처분비에 충당하여도 부족한 경우에는 그 법인의 유한책임사원 및 일정한 과점주주가 그 부족한 금액에 대하여 제2차납세의무를 진다(국세기본법 제39조 1항).

(1) 과점주주의 범위

‘과점주주’란 주주(유한책임사원) 1인과 그와 친족이나 그 밖의 특수관계에 있는 자로서 그들의 소유주식 합계가 해당 법인의 발행주식총수(또는 출자총액)의 50%를 초과하는 자들을 말한다(국세기본법 제39조 2항). 이 경우 소유주식 및 발행주식총수에는 의결권 없는 주식은 포함하지 않고 50%를 초과하는지의 여부를 판정한다.

여기서 특수관계에 있는 자란 다음 중 어느 하나에 해당하는 자를 말한다(국세기본법시행령 제20조). 다만, 주주 또는 유한책임사원이 결혼한 여성이면 제9호부터 제13호까지의 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(또는 유한책임사원)의 금전이나 그 밖의 재산으로 생계를 유지하는 사람과 생계를 함께 하는 사람
- ⑪ 주주(또는 유한책임사원)가 개인인 경우에는 그 주주(또는 유한책임사원) 및 그와 ①부터 ⑩까지의 관계에 있는 자들의 소유주식수(또는 출자액)의 합계가 발행주식총수(또는 출자총액)의 50% 이상인 법인
- ⑫ 주주(또는 유한책임사원)가 법인인 경우에는 그 법인의 소유주식수(또는 출자액)가 발행주식총수(또는 출자총액)의 50% 이상인 법인(정부가 주주인 경우 정부는 제외)과 소유주식수(또는 출자액)가 해당 법인의 발행주식총수(또는 출자총액)의 50% 이상인 법인 또는 개인

3) 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제9조 제13항 제1호에 따른 유가증권시장에 상장한 법인을 말하는 것으로 세법적용 시 유가증권시장에 상장한 법인은 제2차납세의무에 포함시키지 않고 코스닥에 상장된 법인의 경우에는 출자자의 제2차납세의무를 부과하고 있다.

⑬ 주주(또는 유한책임사원) 및 그와 ①부터 ⑧까지의 관계에 있는 사람이 이사의 과반수이거나 그들 중 1명이 설립자인 비영리법인. 다만, 그들이 해당 비영리법인의 발행주식총수등의 20% 이상을 소유하거나 출자한 경우만 해당한다.

이 경우 어느 특정 주주와 특수관계에 있는 모든 주주들의 주식을 합하여 발행주식총수의 50%를 초과하면, 비록 어느 주주들 사이에는 특수관계가 없다 하더라도 당사자 개개인을 모두 과점주주로 본다. 또한, 과점주주란 그 법인의 운영을 실질적으로 지배하는 위치에 있음을 요하며, 형식상 법인의 주주명부 등에 등재되어 있는 것만으로는 과점주주라 할 수 없다(국세기본법기본통칙 39-0...2-3).

(2) 제 2 차납세의무자의 범위

제2차납세의무자는 그 국세의 납세의무 성립일 현재 무한책임사원과 다음 중 어느 하나에 해당하는 과점주주이다(국세기본법 제39조 1항). 따라서 과점주주에 해당하는 모든 주주가 제2차납세의무를 지는 것은 아니다.

- ① 해당 법인의 발행주식총수 또는 출자총액의 100분의 50을 초과하는 주식 또는 출자지분에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자
- ② 명예회장, 회장, 사장, 부사장, 전무, 상무, 이사, 그 밖에 그 명칭에 관계없이 법인의 경영을 사실상 지배하는 자
- ③ ①과 ②에 규정된 사람의 배우자(사실상 혼인관계에 있는 사람을 포함한다) 및 그와 생계를 같이 하는 직계존비속

(3) 납부책임의 한도액

무한책임사원은 별도의 한도 없이 징수부족한 국세 등의 전액에 대하여 제2차납세의무를 진다. 이에 반하여 과점주주는 다음의 금액을 한도로 하여 제2차납세의무를 진다(국세기본법 제39조 1항 단서).

$$\text{과점주주의 제2차납세의무 한도액} = \text{징수 부족한 금액} \times \frac{\text{과점주주의 소유주식수 (또는 출자액)}}{\text{발행주식총수 (또는 출자총액)}}$$

여기서 발행주식총수 및 과점주주의 소유주식수는 의결권이 없는 주식은 제외한다.

3. 법인의 제2차납세의무

법인의 무한책임사원 또는 과점주주의 재산으로 그 출자자가 납부할 국세 가산금과 체납처분비에 상당하여도 부족한 경우에는 그 법인은 그 출자자의 소유주식등을 환가할 수 없는 경우에만 그 부족한 금액에 대하여 제2차납세의무를 진다(국세기본법 제40조 1항). 즉, 주주가 못 낸 세금을 법인으로 하여금 내도록 하는 것으로 체납자인 주주의 주식을 경매하면 충분하지만, 법률상 또는 사실상 그렇게 할 수 없는 경우에 법인에게 주주 몫의 세금을 부담시키는 것이다.

(1) 주된 납세자와 제 2 차납세의무자

1) 주된 납세자

: 국세의 납부기간 만료일 현재 법인의 무한책임사원 또는 과점주주이다(국세기본법 제40조 1항).

2) 제 2 차납세의무자

: 그 무한책임사원과 과점주주가 출자하고 있는 법인

(2) 소유주식 등의 환가불능

‘소유주식 등을 환가할 수 없는 경우’란 다음 중 어느 하나에 해당하는 경우를 말한다(국세기본법 제40조 1항).

- ① 정부가 출자자의 소유주식 또는 출자지분을 제공 매하거나 수의계약으로 매각하려 하여도 매수희망자가 없는 경우
- ② 법률 또는 그 법인의 정관에 의하여 출자자의 소유주식 또는 출자자의 양도가 제한된 경우

(3) 납부책임의 한도액

법인은 다음 금액을 한도로 제2차납세의무를 진다(국세기본법 제40조 2항).

$$(\text{자산총액} - \text{부채총액}) \times \frac{\text{출자자의 소유주식금액 또는 출자금액}}{\text{발행주식총수(또는 출자총액)}}$$

여기서 자산총액과 부채총액의 평가는 해당국세(둘 이상의 국세의 경우에는 납부기한이 뒤에 오는 국세)의 납부기간 만료일 현재의 시가로 한다(국세기본법시행령 제21조).

4. 사업양수인의 제2차 납세의무

사업이 양도 양수된 경우에 그 사업에 관한 국세 가산금과 체납처분비를 양도인의 재산으로 충당하여도 부족한 때에는 사업의 양수인은 그 부족한 금액에 대하여 제2차납세의무를 진다(국세기본법 제41조 1항).

(1) 사업의 양수

국세기본법 시행령 제22조는 사업양도 양수에 관하여 “사업장별로 그 사업에 관한 모든 권리(미수금에 관한 것을 제외한다)와 모든 의무(미지급금에 관한 것을 제외한다)를 포괄적으로 승계하는 것을 말한다”고 규정하고 있으나 어떠한 경우가 포괄적 승계가 있는 것으로 볼 것인지는 분명하지 않다.

국세기본법 기본통칙(41-0...1 사업의 양도·양수)에서는 「① 법 제41조에 규정하는 “사업의 양도·양수”란 계약의 명칭이나 형식에 관계없이 실질상 사업에 관한 권리와 의무 일체를 포괄적으로 양도·양수하는 것을 말하며, 개인간 및 법인간은 물론 개인과 법인 사이에도 사업의 양도·양수가 이루어질 수 있다. ② 사업의 양도·양수계약이 그 사업장내의 시설물, 비품, 재고상품, 건물 및 대지 등 대상목적에 따라 부분별, 시차별로 별도로 이루어졌다 하더라도 결과적으로 사회통념상 사업전부에 관하여 행하여진 것이라면 사업의 양도·양수에 해당한다」고 하고 있다.⁴⁾

대법원은 “사업에 관한 모든 권리와 의무를 포괄적으로 승계한다고 하는 것은 양수인이 양도인으로부터 그의 모든 사업 시설뿐만 아니라 상호, 영업권, 무체재산권 및 그 사업에 관한 채권 채무 등 일체의 이적 물적 권리와 의무를 양수함으로써 양도인과 동일시되는 정도의 법률상의 지위를 그대로 승계하는 것이어야 한다”⁵⁾고 판시하고 있다.

(2) 제2차납세의무의 대상이 되는 국세 등

사업양수인은 양도일 이전에 양도인의 납세의무가

4) 국기통 41-0...2 [사업의 양도·양수로 보지 아니하는 경우]
 다음 각호의 “1”에 해당하는 경우에는 사업의 양도·양수로 보지 아니한다.
 1. 영업에 관한 일부의 권리와 의무만을 승계한 경우
 2. 강제집행절차에 의하여 경락된 재산을 양수한 경우
 3. 보험업법에 의한 자산 등의 강제이전의 경우
 5) 대법원 2002.6.14 선고 2000두4095 판결.

확정된 그 사업에 관한 국세 가산금과 체납처분비에 대하여 제2차납세의무를 진다(국세기본법 제41조 1항). 이것을 구체적으로 살펴보면 다음과 같다.

1) 사업에 관한 국세 등

이것은 해당 사업을 영위함으로써 과세요건이 충족되는 국세를 의미한다. 따라서 사업용 부동산의 양도로 발생한 양도소득세 등은 여기에 포함되지 않는다(국세기본법기본통칙 41-0...3). 한편, 사업양도인에게 둘 이상의 사업장이 있는 경우에 하나의 사업장을 양수한 자는 양수한 사업자가 관계되는 국세 등에 대해서만 제 2 차납세의무를 지며, 둘 이상의 사업장에 공통되는 국세 등에 대해서는 양수한 사업장에 배분되는 금액에 대해서만 제 2 차납세의무를 진다(국세기본법시행령 제23조 1항). 이러한 공통되는 국세의 사업장별 배분은 사업장별로 소득금액을 계산할 수 있는 경우에는 소득금액 비율에 의하되, 사업장별로 소득금액을 계산할 수 없는 경우에는 수입금액비율에 따른다(국세기본법기본통칙 41-23...1).

2) 사업양도일 이전에 양도인의 납세의무가 확정된 국세 등

사업양수인은 양도일 이전에 양도인의 납세의무가 확정된 국세 가산금 및 체납처분비에 대하여만 제2차 납세의무를 진다.

그러므로 양도일 이전에 성립되지 않은 국세나 성립되었다 하더라도 확정되지 않은 국세 등에 대해

서는 제2차납세의무를 지지 않는다. 따라서, 신고납세주의 세목으로서 납세의무가 성립하였지만 과세표준 및 세액의 신고납부기한이 종료하지 않아 사업양도일까지 사업양도인이 과세표준 및 세액을 신고하지 않은 경우, 또는 신고하였으나 신고된 내용에 오류 또는 탈루가 있는 경우 정부가 결정 또는 경정하지 않은 경우에는 사업양수인은 제2차납세의무를 지지 않는다. 그 이유는 확정되지 않은 국세 등에 대하여 사업양수인에게 보충적 납부책임은 지을 경우에 사업양수인의 예측가능성이 심각하게 침해되는 결과가 되기 때문이다.

(3) 납부책임의 한도액

사업양수인의 보충적 납세의무는 양수한 재산가액을 한도로 한다. 여기서 '양수한 재산가액'이란 다음의 가액을 말한다(국세기본법시행령 제23조 2항).

- ① 사업의 양수인이 양도인에게 지급하였거나 지급하여야 할 금액이 있는 경우에는 그 금액
- ② 제1호의 규정에 의한 금액이 없거나 불분명한 경우에는 양수한 자산 및 부채를 「상속세 및 증여세법」 제60조 내지 제66조의 규정을 준용하여 평가한 후 그 자산총액에서 부채총액을 공제한 가액
- ③ 다만, ①에 따른 금액과 시가와의 차액이 3억원 이상이거나 시가의 30%에 상당하는 금액 이상인 경우에는 위 ①의 금액과 ②의 금액 중 큰 금액으로 한다. ☑

