

# 세법상 사해행위취소권의 새로운 전개\*

신 만 중

광운대학교 법과대학 부교수·법학박사

## < 목 차 >

I. 서 언	V. 입증책임
II. 세법상 사해행위 취소권의 특수성	VI. 사해성 판단과 관련된 특수문제
III. 사해행위취소권의 법적성질	VII. 결어
IV. 피보전채권의 발생시기	

## I. 서 언

일반적으로 조세관련소송은 조세행정소송, 조세민사소송, 조세헌법소송등으로 분류<sup>1)</sup>할 수 있고 세법상의 사해행위취소소송은 민사소송의 일종인 조세민사소송으로 분류된다.

한편 사해행위취소소송은 조세채권을 전제로 하고, 조세채권은 조세우선권 내지 추급력등의 면에서 채권자 평등의 원칙이 적용되는 일반 민사채권과 다른 특성을 갖고 있음에도, 실무상은 세법상의 사해행위취소소송과 민법상의 채권자 취소권을 동일하게 취급해왔다.<sup>2)</sup>

\* 심사위원 : 정봉진, 심재한, 염미경

투고일자 : 2010. 8. 8 심사일자 : 2010. 8. 22 게재확정일자 : 2010. 9. 13

\*\* 이 논문은 광운대학교 2010년도 교내학술비에 의해 지원, 연구되었다.

1) 조세소송의 유형 및 분류에 대한 자세한 것은 소순무 「조세소송」(주)영화조세통람, 2010, 28-31면 참조

2) 소순무, 위의 책 45면; 최창열, “민법상의 채권자취소권과 세법상의 사해행위취소권과의 비교”, 조세연구(연구논총) 제1권 제1호, 세경사, 2001, 174면; 강인애, 국세징수법 해설, 청림 출판, 1994, 52면; 대법원 2004.8.30.선고,2004다21923 판결; 2008.8.11.선

그러나 세법상 사해행위취소권은 국세징수법 제30조등 관련세법상의 해석론과 피보전채권인 조세채권에 우선 변제권이있는 점, 조세채권의 성립상의 특성 등을 고려할 때 여러면에서 민법상의 채권자 취소권과 다르게 취급할 필요가 있다.<sup>3)</sup>

그리고 민법상 채권자취소권은 그 행사자가 채권자라면 누구나 가능할 것이지만 세법상 사해행위취소권의 행사자는 과세주체인 국가나 지방자치단체이며 일반 채무자를 대상으로 행사하지 아니하고 납부기일까지 조세를 완납하지 아니한 “채납자에 대한 채납처분을 집행함에 있어 행사해야 한다”는 점 등이 다르다.

이 뿐만 아니라 채무자가 짧은 기간 안에 수개의 연속적인 재산처분행위를 하여 그 결과 총 채권이 총 채무를 초과하는 채무초과 상태에 이른 경우, 또는 일반채권자의 공동담보에 제공되지 않은 재산이라도 조세채권자의 공동담보에 제공되어 있는 재산을 해하는 경우, 조세채권자의 우선변제권을 해하게 된다. 이 경우 민법상 채권자취소권의 대상이 되지 않더라도 세법상 사해행위취소권의 대상이 될 수 있다. 즉 민법상 사해행위에 해당하지 않는 경우라도 우선변제권을 가지는 조세채권자의 관점에서는 납세자(채무자)가 조세채권의 담보가치를 부당히 감소시키는 행위로서 사해행위가 될 수 있는 것이다.

반대로 채납자가 그의 유일한 재산을 처분한 경우라도 채납세액에 충당할 수 있는 잔금을 유보한 경우는 사해행위취소권이 되지 않는다.

이하에서는 먼저 민법상의 채권자취소권과의 구체적인 비교, 세법상의 사해행위취소권 행사시의 원·피고적격, 국세징수법상의 사해행위청구권, 등을 논한 후 별도의 장에서 사해행위청구권의 법적성질 입증책임, 피보전청구권의 성립상의 특성 등을 순차적으로 논하고자 한다.

고,2008다24487 판결은 세법상의 사해행위 취소권과 민법상의 채권자취소권의 관계에 관하여 요건이나 행사 등에 있어서 본질상 양자가 동일하다고 보고있다.

3) 이창, “세법상 사해행위취소권에 관한 소고”, 조세법연구(13-2), 세경사,2007. 8, 35면; 황진영, 조세민사소송에 있어서 사해행위취소에 관한 연구, 연세대학교 대학원, 박사학위논문,2005.2, 14면, 17면; 조재철, 서울대학교 대학원 석사학위논문,2008.2. 72면; 이하에선 양자의 구별을 위해 민법상의 ‘채권자취소권’과 세법상의 ‘사해행위취소권’으로 기재 하고자 한다.

## II. 세법상 사해행위 취소권의 특수성

### 1. 민법상의 채권자취소권과의 비교

민법상 채권자취소권은 채무자가 채권자를 해함을 알면서 행한 행위 즉 일단 유효하게 성립한 채무자와 제3자 사이의 법률행위인 사해행위를 취소하고, 모든 채권자를 위하여 채무자의 책임재산을 보전시키기 위한 제도이다. 그리고 세법상의 사해행위취소권은 조세채권자인 국가 등이 납세자와 제3자 사이에 유효하게 성립한 법률행위를 취소하고 납세자로부터 이탈한 재산을 제3자로부터 반환·회복시키는 국가 등의 권한을 말한다.

조세채권도 궁극적으로는 채무자인 납세자의 일반재산을 책임재산으로 하여 담보되는 것 이지만 사해행위취소는 국가와 납세자 사이에서만 발생하는 것이 아니라, 납세자와 거래한 제3자 내지 그로부터 다시 재산을 양수 받은 전득자에게도 지대한 영향을 미친다. 따라서 채권의 실효성확보와 거래안전과의 조화라는 문제는 채권자취소권과 사해행위취소권 모두에 관련된 것이다.

더 나아가 양자 공히 실제법상의 권리로서 법원에 항변 등의 방법으로 행사할 수 없고, 반드시 채무자 명의가 아닌 채권자 자신의 이름으로, 법원에 대한 소송의 방법으로만 행사하도록 정하고 있다(민법 제406조 제1항, 국세징수법 제30조)<sup>4)</sup>

한편 민법상 채권자취소권이 채권의 공동담보를 보전하기 위하여 채권자에게 부여되는 채권에서 발생된 권리이지만, 세법상 사해행위취소권은 일반채권이 아닌 조세채권의 담보를 보전하기 위한 것이고, 일반채권이 아닌 우선변제권<sup>5)</sup>을

4) 한국 국세징수법 제30조, 일본 국세통칙법 제42조는 민법상의 채권자취소권을 준용하여 (세법상의) 사해행위의 취소를 법원에 청구할 수 있다고 규정하고 있지만 그 의미는 항변 등의 방법이 아닌 소송의 방법으로만 행사할 수 있는 것으로 해석하고 있다. 동취지 : 권혁재, 요건사실증명책임, 진원사, 2010. 326면; 소순무, 앞의 책, 620면; 대법원 1978.6.13.선고78다404 판결; 1993.1.26.선고92다11048 판결; 1998.3.15.선고95다48599 판결; 服部育生, 國稅通則法における詐害爲取消訴訟, 名古屋學院大學論集, 社會科學編, 제38권, 제3호, 2002.1. 45면; 大判(日,大審院判決), 명치4(1871).10.23.민집8권, 787면; 大判(日,大審院判決) 대정10(1921), 6.18.민록27집 1168면; 最判 소화39(1964). 6.12. 民集 18권 5호, 764면

5) 조세의 공익성, 공시성 무대가성, 우선공제성 등의 특징을 근거로 인정되며 등기나 등록 등의 공시방법 없이 원칙적으로 모든 채권에 우선하는 세법상 인정되는 특수한 우선변제권을 말한다.

갖는 조세채권을 전제로 한 공법상의 법정채권이라는 점에서 양자는 구별 실의 이 있다고 보여진다.

따라서 세법상의 사해행위취소제도는 사법상의 채권·채무를 대상으로 하는 것은 아니지만 사해행위취소소송의 당사자라고 할 수 있는 국가 또는 지방자치 단체인 과세주체와 일반 국민인 납세자 사이에 발생하는 채권채무관계를 그 대상으로 한다.

또한 채권자취소권의 경우 일반 채권자와 일반 채무자 사이의 법률관계를 전제로 하지만 사해행위취소의 경우는 과세권자인 조세채권자와 일반 납세의무자 중 채납자 사이에 발생한 법률관계가 전제되는 점도 차이가 있는 것이다.

그러나 사해행위취소권을 행사함에 있어서는 조세채무자에 대한 채납처분 이후의 시점에서만 그리고 국세면탈의 목적이 있는 경우에만 가능하는 등 민법상의 그것보다 엄격한 요건<sup>6)</sup>을 갖추도록 하여 동 취소권의 남발을 방지하고 있다.

즉 채권자취소권이 사법상 채무자의 재산권을 목적으로 하는 모든 법률행위에 관하여 포괄적으로 적용되는 것임에 반하여, 사해행위취소권은 강제징수절차를 규정하는 조세절차법(국세징수법 제30조)을 근거로 채납자가 국세를 면탈하고자 재산권을 목적으로 한 법률행위, 즉 행사시기 및 행사 범위에 제한이 있는 재산권을 목적으로 한 법률행위에 관하여 적용되는 것이다. 그리고 조세 실체법인 국세기본법 제35조 제4항, 지방세법 제31조 제6항에서 별도로 규정하고 있는 통정허위담보권설정의 추정규정도 입증책임과 관련하여 민법상의 채권자취소권에는 적용되지 않고 오로지 세법상의 사해행위취소권에서만 문제되는 부분이다.

## 2. 사해행위취소권의 행사

### 1) 원고적격

국세기본법 제35조 제4항에서는 세무서장이, 국세징수법 제30조에서는 '세무 공무원'이 세법상 사해행위취소소송의 원고가 될 수 있는 것처럼 규정하고 있

6) 주관적 요건(사해의사)에 있어서 민법상의 채권자취소권보다 세법상의 사해행위취소권이 보다 엄격히 해석되어야 하므로 객관적 요건(사해행위)에 의한 사해행위취소권행사를 일반 민사채권보다 더 용이하게 하여야 한다는 견해로는 이창, 전제논문 34면



다. 이를 근거로 국세채권의 보전을 위하여 민법상의 채권자취소권과 동일한 취지의 권리를 과세권자에게 부여하는 규정을 국세징수법등에 별도로 규정하고 있으므로 세무공무원등이 사해행위취소소송의 원고가 된다고 주장하는 견해가 있다.<sup>7)</sup> 그러나 이는 세무공무원등이 원고가 된다는 취지가 아니고 국가가 당사자가 됨을 전제로 국가를 당사자로 하는 소송에 관한 법률에 따라 소송수행자로 된 세무공무원이 구체적인 소제기 등의 절차를 담당한다는 취지이다.<sup>8)</sup> 즉 동 소송의 주체는 권리, 의무의 주체이며 소송법상 권리능력이 있는 국가나 지방자치단체로 보아야 할 것이다. 왜냐하면 세무서장이나 세무공무원은 국가 또는 지방자치단체의 내부기관에 불과하여 소송법상 당사자 능력이 없기 때문이다. 또 사해행위취소권의 행사의 주된 효과는 부당이득반환이고 일반적으로 부당이득의 반환주체는 손실자 또는 피해자 이므로 세법상의 사해행위 행사주체는 국가나 지방자치단체가 되어야 할 것이다. 현재 판례도 행사주체를 국가 등으로 보고 있다.<sup>9)</sup> 다만 국가를 당사자로 하는 소송에 관한 법률 제3조 제2항에서 “법무부장관은 행정청이 소관 또는 감독하는 사무에 관한 국가소송에 있어서 필요하다고 인정할 때에는 당해 행정청의 장의 의견을 들은 후 그 행정청의 직원을 지정하여 당해 소송을 수행하게 할 수 있다.”라고 규정하고 있으므로 과세주체이자 조세채권자인 국가 등이 원고가 되는 것이지만 단지 그 소송의 수행은 세무공무원을 통해 수행하게 되는 것으로 이해 할 수 있을 것이다. 이러한 오해를 불식시키기 위해서는 국세기본법이나 국세징수법등의 관련규정의 세무공무원 등을 국가 또는 지방자치단체로 개정하여 오해의 소지를 없애야 할 것이다.

## 2) 조세채권자의 민법상 채권자 취소권의 행사

한편 세법상 사해행위취소권에 관한 근거규정<sup>10)</sup>의 유무에 관계없이 조세채권

7) 이태로·한만수, 조세법강의, 박영사, 2010, 136면

8) 이순동, 채권자취소권, 육법사, 2010, 68면; 조세법총론 I, 사법연수원, 2010, 232면; 조재철, 조세채권보전을 위한 사해행위취소소송에 관한 연구, 서울대학교 대학원 석사학위논문, 2008.2, 11면;金子宏, 組稅法, 弘文堂, 2007, 676면; 服部育生, 앞의 책 57면; 清永敬次, 稅法 ミネルヴァ 書房, 2007, 266면

9) 국가를 당사자인 원고로 인정한 판례로는 대법원 1991.11.8. 선고, 91다14079 판결; 1995다3442; 2002.9.24. 선고, 2002다23857 판결; 2006.9.14. 선고, 2005다74900 판결; 2008.8.11. 선고, 2008다24487 판결; 大阪地判 소화34(1959.11.30.) 세자29호 1291면 등

자인 국가 등이 민법 제406조를 근거로 사해행위의 취소를 구할 수 있는가에 대하여는 의견이 나뉜다.

조세법률관계는 민법상 채권·채무관계와 다르지 않고 납세의무는 원칙적으로 금전채무이므로 세법상의 사해행위취소권의 근거 규정이 없다고 할지라도 조세채권자는 민법 제406조를 원용하여 사해행위취소권을 행사할 수 있다는 긍정설<sup>11)</sup>과 국가나 지방자치단체의 납세자에 대한 조세채권은 민사상의 채권이 아니므로 민법 제406조에 의한 채권자취소권의 대상이 될 수 없다거나<sup>12)</sup>, 사해행위취소제도는 조세채권의 대외적 효력으로서 조세채권·채무관계의 당사자 이외의 제3자에게 지대한 영향을 끼치고 거래의 안전을 침해하는 폐해가 크므로 그 요건이 엄격하고도 제한적으로 해석하여야 한다는 등을 이유로 하는<sup>13)</sup> 부정설이 대립하고 있다. 우리 세법이 국세 등 조세채권의 보전을 위해 국세징수법 등에서 과세권자에게 사해행위취소권을 별도의 규정에 의해 부여하고 있으며, 세법상의 사해행위취소권과 민법상의 채권자취소권은 그 입법취지가 서로 상이할 뿐 아니라 민법 또는 세법상의 어느 조항에도 민법상의 채권자취소권의 대상에서 조세채권을 제외 한다는 규정이 없다. 또한 세법상 사해행위취소권의 행사가 타당치 않는 경우 예를 들어 아직 납세자가 체납상태에 이르지 아니하였으나 민법상의 채권자취소권의 행사요건을 충족시킨 경우는 민법상의 채권자취소권의 행사를 인정할 필요성도 발생한다. 따라서 조세채권과 같은 법정채권등을 제외한다는 명문의 규정이 없는 현 상황에서는 긍정설이 타당하게 여겨진다. 현재 국세징수법등 세법상에 민법상의 채권자대위권의 행사에 관한 규정을 준용한다는 규정이 없음에도 조세채권을 피보전권리로 하는 채권자대위권의 행사를 실무상 허용<sup>14)</sup>하고 있음도 긍정설이 타당함을 보여 줄 수 있는 하나의 근거가 될

10) 구국세징수법 제30조는 재산의 양도행위만을 사해행위로 규정하고있었고, 통정허위표시에 의한 담보권설정행위는 국세기본법 제35조 제4항에 의해 사해행위취소의 대상으로 하고 있었다 위 양 조항에 의해 취소 할 수 없는 양도행위 이외의 국세징수를 해하는 납세자의 용익권, 담보권등의 설정 행위 및 채무면제등이 있는 경우에 사해행위취소권자인 국가 등이 민법 제406조 제1항을 근거로 이들에 대한 사해행위취소권을 행사할 수 있는지가 문제 되었다.

11) 조세법총론, 사법연수원, 233면 ; 桃井直造, 條解 國稅徵收法, 白桃書房, 소화32(1957), 95면

12) 이태로·한만수, 앞의 책, 136면

13) 강인애, 앞의 책, 348면

14) 서울고등법원 1986.6.24.선고,85나2555 판결; 2009.2.26.선고,2008다76556 판결

수 있을 것이다.

### 3. 피고 적격

사해행위취소권 행사(채권자취소권)의 상대방은 언제나 수익자 전득자이고 채무자에게는 피고적격이 없다는 것이 통설, 판례<sup>15)</sup>이다. 따라서 채납자를 상대로 한 사해행위소송은 부적법하여 본안심리를 하기 전에 소송요건 불비로 각하 판결하여야 한다. 그러나 이와 달리 세법상의 사해행위취소권의 상대방을 채납자인 납세자 또는 재산양수인(담보권자)으로 보는 견해도 있다.<sup>16)</sup>

전자는 제3장 “사해행위의 법적성질”에서 보는 바와 같이 상대적 효력설을 주장하는 입장이며, 후자는 사해행위의 법적성질에 대한 절대적 효력설을 인정하는 입장이거나 지방세법시행령 제48조가 “... 법 제61조의 규정에 의한 사해행위취소를 요구하자 할 때에는 채납자 또는 재산양수인을 상대로 하여야 한다.”라는 규정을 근거로 하는 것이다. 따라서 전자의 견해에 의하면 위 지방세법시행령 제48조상의 피고적격 규정은 지방세법 제61조(사해행위취소) 규정의 위임의 취지를 벗어난 위법한 시행령이거나 입법상의 오류로서 삭제 또는 변경되어야 한다.

그러나 위 지방세법 시행령이 2005.10.7.자로 위와 같은 규정을 갖게 된 이래 다시 2010. 5. 31.자로 일부 개정되면서도 동일한 내용의 시행령을 존치시키고 있음을 볼 때 이를 단순한 입법상의 오류로 볼 수 없고 오히려 사해행위취소소송의 본안 판결을 받을 피고적격을 채납자 또는 재산양수인에게 부여하고 있으며, 납세자에게 피고적격을 인정하고자 하는 절대적 효력설의 법적근거로도 볼 수 있을 것이다. 다만 절대적 효력설 입장에서 피고가 될 수 있는 자격을 채납자 또는 재산양수인으로 특정할 시, 마치 조세채무자가 채납처분이후

15) 권혁재, 앞의 책, 326면; 소순무, 앞의 책, 620-621면; 조세법총론, 사법연수원, 234면; 대법원 1967.12.26.선고, 67다1839 판결; 1988.2.23선고, 87다카1989 판결; 2002.5.10선고, 2002마1156 결정; 2004.8.30.선고, 2004다21923 판결; 2009.1.15.선고, 2008다72394판결; 淸永敬次, 앞의 책, 267면; 服部育生, 앞의 책, 57면; 大判(日, 大審院判決) 대정8(1919).4.11. 민록25집 808면; 最判 소화39(1964).12.4. 재판집 민76호, 367면

16) 이태로·한만수, 앞의 책, 137면은 지방세법시행령 제48조(사해행위의 취소절차)가 “세무공무원이 사해행위의 취소를 요구하고자 할 때에는 민법과 민사소송법 규정에 따라 채납자 또는 재산양수인을 상대로 소송을 제기하여야 한다.”고 규정하고 있음을 근거로 채납자인 납세자 등을 사해행위취소권의 상대방(피고)으로 보고있다.

에 사해행위를 하여야만 사해행위취소의 적격이 있는 것으로 오인할 소지가 크므로 채납자 또는 재산양수인을 납세자등(재산양수인 포함)으로 변경해야 할 필요성이 있을 것이다. 또한 채납자 또는 재산양수인으로 표현하여 마치 조세채권자인 원고에 의해 피고적격이 선택되고, 경우에 따라서는 채납자가 아닌 재산양수인만을 상대로 소송을 제기할 수 있는 것처럼 보이므로 수익자 또는 전득자를 포함하는 의미의 납세자등으로 표현하는 것이 타당할 것이다.

그리고 입법자의 의사를 존중하는 관점에서 보면 지방세법 규정과 크게 다를게 없는 국세징수법상의 사해행위취소권 행사시의 피고적격을 가진자도 납세자(채납자) 등으로 보아야 타당할 것으로 여겨진다.<sup>17)</sup>

#### 4. 국세징수법상의 사해행위취소권

일본의 국세통칙법 제42조가 사해행위취소권에 관하여는 “민법 제424조(채권자 취소권)규정은 조세징수에 관하여도 준용한다”고 포괄적인 준용규정을 둔 것과는 달리, 우리 국세징수법 제30조는 “채납자가 국세를 면탈하고자 재산권을 목적으로 한 법률 행위를 한 경우에는 ...” 이라는 별도의 요건을 규정하고 있다. 즉 민법상의 채권자취소권과는 다른 사해행위취소권을 조세채권의 실효성 확보를 위하여 규정한 것으로 볼 수 있다.<sup>18)</sup>

이는 민법상의 채권자취소권이 동 행사권의 행사시기에 관하여 아무런 제한을 규정하고 있지 않음에 비하여, 세법상의 사해행위취소권의 행사는 이미 납세의무의 이행최고 및 독촉에도 불구하고 납세의무의 이행이 없는 상태 즉 채납처분 상태 하에서만 행해져야 한다는 행사시기상의 독립된 요건을 추가하고 있는 것이다. 또한 채권자취소권에서는 “채무자의 무자력”이 객관적 요건이지만 사해행위취소권의 경우는 “채납처분을 집행함에 있어서 채납자가 국세의 징수를 면탈하려는 것” 즉 채납처분집행의 전제요건을 추가적으로 요구하는 것이다.<sup>19)</sup>

17) 피고적격에 관한 절대적 효력설의 입장은 “Ⅲ 사해행위취소권의 법적 성질”에서 상술한다. 다만 피고적격에 관한 입법기술상 국세수입의 확보를 목적으로 하고 국세징수에 관하여 필요한 사항을 규정하고 있는 국세징수법상의 사해행위취소권 행사규정에 피고적격을 갖는자를 특정하고, 국세기본법이나 지방세법에서 이를 준용하는 규정을 두는 것이 바람직하다고 여겨진다.

18) 이창, 앞의 책 41면; 조재철, 앞의 책, 71면은 단순히 채권자를 해하는 행위가 아닌 국세를 면탈하는 행위를 취소대상으로 하는 독자적 규정으로 보고있다.

19) 이창, 앞의 책, 41면; 조재철, 앞의 책, 72면은 이를 민법상의 채권자취소권과 다른

따라서 채납처분이 행하여지기 이전에는 세법상 사해행위취소권을 행사 할 수 없을 뿐아니라 독촉장 또는 납부최고서에 지정된 납부기한이 경과되기 전에는 채납자가 사해행위로서 재산의 양도행위를 하였더라도 그 취소를 구할 수 없다.<sup>20)</sup> 즉, 민법상 채권자취소권은 그 채권의 변제기가 도래하였는지와 관계없이 이를 행사할 수 있으나 국세징수법은 이와 달리 사해행위취소권의 행사시기를 제한하는 별도의 독립적인 요건을 추가함으로써 민법상의 채권자 취소권의 행사요건보다 더 엄격한 요건을 요구하고 있는 것이다. 이는 사해행위취소권의 행사가 조세채권채무관계의 당사자 이외의 제3자에게 중요한 영향을 미치기 때문이기도 하고 국가 등에게는 일반 채권자에 우선 변제받을 수 있는 조세우선권이 보장되어있기 때문에 제3자의 보호필요성이 더욱 크기 때문인 것으로 보인다.

결론적으로 세법상 사해행위취소권을 별도로 규정한 이유는 민법상의 채권자 취소권보다 행사범위를 완화시켜줌과 동시에 행사시기를 조세가 채납된 경우에만 할 수 있도록 함으로써 세법상 사해행위취소권이 남용되지 않도록 조세채권자와 거래상대방의 이해관계를 적절히 조화시킨 것으로 볼 수 있다.<sup>21)</sup>

주의할 것은 세법상의 사해행위취소권을 행사 할 수 있는 시기는 채납처분의 요건이 갖추어진 때로부터 국세징수법 제30조에 따른 민법 406조의 준용에 의한 사해행위취소권의 제척기간이 만료된 때 까지이다.

즉, 국세징수법 제24조에 따라 채납처분을 개시하려면 납세자가 독촉장을 받고 지정된 기한까지 국세와 가산금을 완납하지 않을 때부터 가능하고 그 기간은 제척기간이 만료할 때까지이다. 따라서 위 국세징수법 제30조에 따라 준용되는 민법 제406조 제2항에 따라 조세채권자인 국가등이 취소원인을 안날로부터 1년 또는 법률행위가 있는 날로부터 5년이내에 제기하여야 하므로 1년의 단기 제척기간이 쉽게 도과할 수 있다. 따라서 일본 국세통칙법 제42조 (취소원인을 안날로부터 2년)와 우리나라의 관세법 제21조(해당관세를 부과할 수 있는 날로부터 2년) 등에 유의하고, 또 사해행위취소권에 의한 소송을 제기하려면 국세청 자체의 복잡한 심사절차 등을 경유하여야 하는 점등을 고려하여 “취소의

큰 특색으로 설명하고 있다.

20) 조재철, 앞의 책, 116면; 대법원 2008.8.11.선고,2008다24487 판결(그러나 이는 사해행위의 행사시기를 제한한 것으로, (취소권의 행사를 위해) 취소의 대상이 되는 사해행위가 채납절차가 개시된 후에 이루어진 것이어야 한다고 해석할 수는 없다.)

21) 이창, 앞의 책 41,72면; 조재철, 위의 책, 72면

원인을 안 날로부터 2년, 법률행위가 있는 날로부터 5년”으로 개정하여야 할 것이다. 즉 국세징수법에 민법의 특칙에 해당하는 세법상의 사해행위취소권을 행사 할 수 있는 기간에 대한 규정을 신설할 필요가 있다.

덧붙여 우리 국세징수법이 조세채권의 실효성을 확보할 수 있는 제도로써 조세우선권, 체납처분제도, 납부책임의 안전확대 등과 같은 각종 제도를 마련해 두고 있는 취지까지 고려하면 세법상의 사해행위취소권과 민법상의 채권자취소권을 동일하게 해석·적용할 이유는 더욱 없는 것이다.<sup>22)</sup> 즉 국세징수법 제30조(사해행위취소권) 등은 민법상의 채권자취소권에 대한 특칙이고 국세징수법 등의 적용범주에 속하지 아니하는 경우는 민법상의 채권자취소권에 의해 조세채권 등이 담보되어야 할 것이나 이 경우 조세 우선 변제권이 채권 상호간에 적용되는 것은 조세채권의 특수성에 의한 것으로 보아야 한다.

이 외에 세법상 사해행위취소권의 특수성으로는 별도로 논의하는 제4장 피보전채권의 성립상의 특수성 및 제5장 사해행위취소권 등의 요건사실에 대한 입증책임 제6장 사해행위에 관련된 특수성 등이 있다.

### Ⅲ. 사해행위취소권의 법적성질

세법상의 사해행위취소권에 관하여는 국세징수법 제30조등에서 체납처분을 집행함에 있어 체납자가 행한 사해행위를 취소 시 민법 제406조 및 제407조를 준용한다고 규정하고 있을 뿐 사해행위취소의 요건과 절차를 규정하고 있지 않으며 민법상의 채권자취소권에 관한 규정도 일반요건과 원칙만을 규정하고 있고 민사소송법에 있어서도 이에 관한 특별한 규정이 존재하지 않는다.<sup>23)</sup> 따라서 이의 법적성질에 관하여는 학설, 판례에 위임하고 있으나 그 법적 성질을

22) 이창, 앞의 책, 42면

23) 2007.12.31.개정 전의 구 국세징수법 제30조는 “...민법 제406조 및 민사소송법의 규정을 준용한다.”고 규정하였으나 민사소송법은 사해행위취소권에 관계되는 특별한 규정이 없어 2007. 12.31.개정시 준용규정 중 “민사소송법 규정”을 삭제하였고, 준용여부에 다툼이 있던 민법 제407조를 추가하여 준용할 것을 규정한 것이다. 따라서 법적성질에 관해서는 세법상의 사해행위 취소권과 민법상의 채권자 취소권사이에 큰 차이가 없을 것이나 세법이나 조세채권의 특수성을 반영하고자 하는 세법학자들의 견해(조세 법률주의 원칙, 엄격해설의 원칙상 ‘상대적 효력설’을 지지하기 위해서는 취소의 효력에 관한 법적 근거가 필요하다는 부분 등)가 강조되는 부분이 주시된다.

어떻게 보느냐에 따라 사해행위취소권의 행사요건과 효과, 피고적격, 입증책임 등이 달라진다. 본장에서는 필요상 사해행위취소권의 법적 성질에 대한 지지자가 많지 않는 구시대의 학설들 보다는 근래에 새롭게 주장되고 있는 주요 학설들을 중심으로 소개. 검토하고자 한다.

## 1. 학설 및 판례의 검토

사해행위의 법적 성질에 대해서는 사해행위의 효력을 부정하는 것이 그 본질이라는 형성소송설, 일탈한 재산을 반환 받는 것이 본질이라는 이행소송설, 양자를 병합한 것이라는 병합설(절충설) 등으로 분류될 수 있다.

현행 민법 제406조는 채권자취소권의 본질을 사해행위취소(형성권)와 일탈재산의 반환청구(청구권)의 결합으로 보는 절충설의 입장에서 사해행위취소와 원상회복청구권을 동시에 규정, 입법화하여 형성권과 청구권의 결합으로 보고 있다. 따라서 현재 우리나라에서는 순수하게 형성권설이나 청구권설을 주장하는 학자는 보이지 않으나 절충설적 입장에서 사해행위의 효력 특히 취소의 효력에 관하여는 책임설, 상대적효력설, 절대적무효설(신형성권설)등으로 대립되고 있다.

### 1) 책임설

이 설에 의하면 사해행위취소권의 행사는 책임법적 무효를 가져오는 실체법상의 형성권의 행사이며, 사해행위취소에 의해 수익자의 소유와 명의를 그대로 둔 채 책임재산으로서의 성질을 회복시켜 일탈재산에 대한 강제집행의 가능성만을 부여하는 것으로 본다. 따라서 채권자와 책임재산의 관계를 분리하여 취소판결의 효력을 책임재산에 대해서만 인정하려고 하는 것이다.

따라서 수익자에게 이전된 부동산은 수익자의 소유로 있는 상태에서 채권자는 별소로서 수익자에 대하여 집행수인의 소를 제기하여 이행 판결을 받고, 다시 채무자를 피고로 하는 별도의 소에 의한 이행판결을 받아 이를 채무명의로 하여 수익자의 목적물에 강제집행을 할 수 있게 된다.

즉 사해행위취소소송은 집행인용의 소로서 피고는 수익자 또는 전득자가 되며 채무자는 피고의 적격이 없을 뿐 아니라 취소의 효과는 상대적 또는 절대적

무효가 아니라 책임법적 무효로 본다.<sup>24)</sup>

## 2) 상대적효력설

사해행위취소의 효력은 취소채권자와 수익자 또는 전득자사이에서만 발생하고 채무자와 수익자 또는 전득자사이의 법률행위 효력에는 영향을 미치지 않고, 원상회복 시도 채무자는 이로 인하여 어떠한 권리도 취득하지 않고 채권자가 회복재산으로 변제를 받고 잔여가 있는 경우에는 그 재산은 채무자가 아닌 수익자 또는 전득자에게 반환하여야 된다는 견해로 우리나라 및 일본의 다수설이다.<sup>25)</sup> 또 피고적격도 언제나 이익반환청구의 상대방인 수익자 또는 전득자에게만 있고 채무자만을 피고로 하거나, 채무자를 취소권행사의 상대방으로 추가하여 공동피고로 할 수 없다고 한다. 그 결과 수익자 또는 전득자만이 피고적격이 있고 이들 중 선택적으로 소의제기가 가능하며 채무자는 피고적격이 없게 된다.<sup>26)</sup>

판례는 오랫동안 일관되게 상대적 효력설을 지지하여 왔다. 따라서 실무상 수익자 또는 수익자와 전득자를 피고로 하여 청구취지에서 (사해행위취소를 구하지 않고) 이행의 소로서 원상회복을 구하면서 청구원인에서 선결문제로서 사해행위여부를 다투거나, 청구취지에서 사해행위취소와 재산의 반환을 청구하여 왔다.

24) 김형배, 채권총론, 박영사, 1999, 298-302면; 정도윤·경병현 민사소송법, 법문사 (2007) 63면 이하참조

<책임설을 최초로 주장한 학자는 G. Paulus였다. G. Paulus, "Sinnund Fornender Glaubigeranfechtung, Archiv," Archiv fur die civilistische Praxis, Band. 155, 1956. 5. 277ff>

下森定, "債權者取消權に關する考察一", 「法學志林」 제57권 3호, 法政大學, 소화 35(1960), 44면; 中野貞一郎, "債權者取消權と強制執行" 「民事訴訟法雜紙」 제6호, 法律文化社, 소화35(1960), 67면

25) 곽윤직, 채권총론, 박영사, 2005, 141면; 김주수, 채권총론, 삼영사, 1996, 203면; 강인애, 앞의 책, 316면; 이시윤, 민사소송법, 박영사, 2010, 179면; 大江忠, 要件事實組稅法(上) 第一法規社, 2004 44면, 淸永敬次, 앞의 책, 267면; 服部育生, 앞의 책 46면, 57면; 대법원 1961.11.9. 4293민상263; 대법원 1967.12.26. 선고, 67다1839 판결; 1988.2.23. 선고, 87다카1989 판결; 2002.5.10. 선고, 2002마1156 결정; 2004.8.30. 선고, 2004다21923 판결; 2009.1.15. 선고, 2008다72394 판결; 大判(日, 大審院判決) 대정 8(1919).4.11. 민록25집 808면; 最判 소화38(1963).4.2. 재판집 65호 393면. 소화 39(1964).12.4. 재판집 민76호 367면; 평성 2년(1990)5.11. 송월 37권 6호 108면 이하

26) 대법원 1991. 8. 13. 선고, 91다13717 판결; 2009. 1. 15. 선고, 2008나72374 판결



### 3) 취소효과설(절대적 무효설)

사해행위취소권의 행사에 의한 법률행위의 취소는 민법상 취소의 법리에 의하여 소급적으로 소멸하고, 원상회복의 효과도 취소된 법률행위가 없었던 상태로의 복귀(절대적 무효)이며 동일사안에 대한 사해행위의 취소의 확정 판결에는 민사소송법상의 기판력이 원칙이 적용된다고 한다.<sup>27)</sup>

이설에 의하면 사해행위취소소송의 대상도 수익자나 전득자의 행위가 아니라 채무자의 행위이며 원상회복청구도 채무자에게 그 이행을 청구해야 하므로 사해행위취소청구도 사해행위 당사자인 채무자, 수익자, 전득자 모두를 피고로 하는 고유 필요적 공동소송으로 이해하게 된다.<sup>28)</sup>

즉 사해행위취소권이 채무자의 자유로운 의사표시의 대한 중대한 제한이 되는 예외적인 제도인 점에 주목하여 의사표시의 당사자인 채무자를 제외하고, 채무자의 의사표시 기회를 박탈하고 그의 재산의 처분을 크게 제한하는 것은 사적자치제도의 원칙상 타당하지 않다고 본다. 또 채권자의 원상회복청구에 의하여 채무자는 일탈된 재산의 소유권을 취득하게 되고 채권자는 이에 대하여 압류나 지급명령 등 강제집행을 통해서만 자기채권의 만족을 얻게 되고 이때에는 채권자 평등의 원칙에 의하게 된다.

## 2. 견해의 대립에 대한 분석과 검토

1) 책임설에 의하면 목적물을 취소의 상대방에게 남겨둔 채로 강제집행을 해야 하며, 강제집행을 위해 별개의 소로서 강제집행 수인의 소를 제기해야 할 것이다.

그리고 채무자를 상대로 하는 별소의 이행판결을 구하는 등 집행을 위해 2회의 소송을 제기해야 하는 난점이 있다.

27) 취소효과설은 前田達明에 의해 제창된 이래 이은영교수 등에 의해 우리나라에도 도입되어 최근에 이를 지지하는 학자가 꾸준히 늘어나고있다. 前田達明, 口述債權總論, 成文堂, 1993 264면; 이은영, 채권총론, 박영사, 2009, 482면 (이밖에 위설에 동조하는 견해로는) 최창열, 앞의 책, 150-151; 최장섭, 사해행위취소와 조세, 국세, 제487호. 사단법인세우회, 2007.9, 21면; 라현태, 사해행위취소소송의 피고적격과 효과, 법학연구 제 18집, 2005.7, 516-517면.

28) 이은영, 위의 책, 384면

또 독일 파산법 제29조(채권자취소의 효력)와 같이 강제집행 수인의 소를 명문으로 인정하는 경우와 달리 현행 우리의 민사소송법상 이를 인정하는 명문규정이 없다.

따라서 사해행위취소권이 실체법상 권리임에도 반드시 재판상 행사되어야 하는 것으로 규정된 현행 규정 하에서, 책임설을 뒷받침 할 수 있는 민사소송규정이거나 절차가 전무한 현행 법체계하에선 쉽게 책임설을 따를 수 없게 된다.

2) 상대적 효력설은 채권자의 소송편의를 위해 채무자를 제외한 수익자 또는 전득자를 피고로 하는 것을 허용하고, 그에 따른 판결의 효과도 소송 당사자인 채권자와 그들 사이에만 미치는 것으로 보고 이를 기판력의 원칙에 따른 것으로 보고 있지만, 기판력이 소송당사자 이외의 자에게 미치지 않는 것은 일사부재리의 원칙의 제약을 받는 것이고, 실체법상 취소의 효력을 받는 것과는 전혀 별개의 문제이다.<sup>29)</sup>

또한 이 설에 의하면 회복된 재산에 대한 채권자의 강제집행의 적법성 내지 적격성을 설명하게 할 수 없게 된다. 즉 사해행위취소에 의하여 채무자와 수익자, 채무자와 전득자 사이의 법률관계에는 아무런 영향도 미치지 않는 결과 결국 반환된 재산은 채무자의 책임재산으로 복귀되지만 강제집행의 대상이 되지 못하는 것이다.

즉 채무자에 대한 별개의 소송에 의한 채무명의를 갖고 수익자 또는 전득자에 대한 강제집행을 하게 되는 모순이 발생할 수 있다.<sup>30)</sup>

한편 부동산의 경우 채무자제로의 회복수단으로 이전등기의 말소를 인정하는 게 실무상 허용되는 바<sup>31)</sup> 수익자 명의의 등기가 말소되어 채무자 명의로 등기가 회복됨에도 채권자와 채무자 사이에 있어서는 이 부동산은 여전히 수익자 명의로 보아야 하므로 공시적효력과 대세적 효력이 전제되는 등기소송에서 이

29) 라현대, 앞의 책, 510면

30) 실무상 사해행위취소소송에 피고를 채무자로 하는 피보전채무의 이행을 구하는 소를 병합하여 이행소송에서 채무자에 대한 집행권원을 얻어 채무자에 대한 강제집행을 함으로써 상대적효력설의 모순점을 극복하는 한 방법으로 활용하고 있다.(일본의 국세통칙법 기본통달 42조 관계9는 판례에 의해 확립된 취소의 상대적효력과 피고적격이나 취소권의 효력을 명문으로 규정하여 연혁상의 잘못된 이론에 의한 혼란을 방지하고 있다.);연혁상의 오류에 관해 자세한 것은 최창열, 앞의 책, 145-146면

31) 대법원 2000.2.15.선고,99다53704 판결; 2002. 11. 26.선고, 2001다11239 판결; 2006. 7. 4.선고,2004다61290 판결

를 절대적 말소가 아닌 상대적말소(상대적무효)라고는 볼 수 없는 것이다.

또 상대적 무효설중 다수설에 의하면 취소권채권자가 직접 인도 받은 금전을 채무자에게 반환할 의무가 있으나 이 반환의무와 채무자에 대한 채권자의 채권이 상계적상에 있으면 상계함으로써 우선변제를 받을 수 있다는 것이다. 그러나 민법 제407조가 채권자평등의 원칙을 선언하고 있으므로 상계 기타 변제 등 어떠한 형태로든 특정의 채권자에게 우선변제효과를 가져오게 할 수는 없는 것이 원칙이므로 이러한 견해는 타당치 않다.<sup>32)</sup>

3) 절대적 효력설에 대한 비판으로는 첫째 채무자를 포함시켜 필수적 공동소송의 형태로 사해행위취소소송이 이루어 질 경우 채권자에게 소제기 상의 부담을 주고 소송관계를 복잡하게 할 수 있다는 것이다.

그러나 실무에서는 채무자를 당사자(피고)로 하는 이행소송을, 수익자 또는 전득자 등을 피고로 하는 사해행위소송과 동시에 제기하는 소의 주관적 병합형태를 취하여 분쟁을 1회적으로 해결하는 경향이 강하다. 따라서 사해행위소송의 피고로 채무자를 추가하는 것만으로 소송관계를 더욱 복잡하게 만든다는 비난은 비합리적이다. 오히려 피고 적격이 없는 자가 자기의 의사에 의하지도 않은 타인간의 소송결과에 의해 갑자기 재산을 반환받는 의아한 형태보다는 채무자에게 피고적격을 인정하는 것이 보다 효율적이라 아니 할 수 없다.

둘째 수익자가 선의인 경우 전득자가 악의이더라도 채무자의 법률행위를 취소할 수 없어 악의의 전득자가 보호되고 사해행위취소권의 범위가 협소해 진다는 비판이 있다.

그러나 사해행위의 취소는 실체법상의 형성권으로서 일단 유효하게 성립한 법률행위의 효력을 소급적, 절대적으로 취소하는 것이며 거래의 안전을 위해 반드시 소로서만 행사 할 수 있도록 하는 등 오히려 그 범위를 협소하게 할 필요가 있는 것이어서 이에 대한 비판도 타당치 않다고 보인다. 또한, 민법 제406조의 단서 (수익자 또는 전득자가 사해 악의일 때는 취소할 수 없다는 부분)를 거래의 안전을 도모하기 위해 특별히 둔 규정으로 해석 할 때 이러한 비판은 선뜻 수용하기 어려운 견해이다.

셋째 절대적 무효설에 의하면 가액배상을 설명 할 수 없다는 비판도 일반적으로 가액배상은 원상회복이 불가능 할 경우 손해배상의 일반원칙과 보충성의

32) 라현태, 앞의 책, 247면.

원칙에 의해 그 인정여부가 결정되는 것이지 사해행위의 법적성질에 의해 좌우되는 것이 아니므로 이러한 비판도 타당치 않다.

4) 민법 제141조 본문은 최소의 효과에 관하여 “취소한 법률행위는 처음부터 무효로 본다.”고 규정하여 절대적 소급효를 인정하고 있어 취소된 법률행위는 착오(민법제109조), 사기·강박(민법제110조)에 의한 의사표시의 효과처럼 상대적효력에 그치는 경우 법적근거가 있어야 한다. 만약, 그렇지 않은 경우는 처음부터 무효인 것으로 보아야 한다. 따라서 상대적 무효설은 취소의 효과에 관하여 법률상 근거 없이 취소효과를 제한하고 있는 점에 최대의 난점이 있다. 더구나 민법상의 채권자취소권과는 별도로 세법상의 사해행위취소권을 인정하는 입장에서는, 상대적 효력설은 조세법률주의 및 엄격해석의 원칙에 반하며 민법상의 불완전한 이론을 세법영역에 까지 확대·적용하는 결과를 가져오게 된다. 따라서 사해행위취소의 효과에 관해 세법상 명문으로 상대적 무효를 규정하지 않는 한 다수설 및 판례의 입장에 변화를 요하는 것이다.

한편 다수설 및 판례가 사해행위취소소송에서 납세자에게 피고적격을 인정하지 않고 수익자 또는 전득자만을 피고로 하고, 그 효과도 취소소송의 당사자인 납세자와 수익자 또는 전득자사이에서만 미치는 것으로 하는 가장 큰 이유가 일단 유효하게 성립한 거래행위의 취소의 범위를 제한하여 거래의 안전을 보호하려는 것이다. 그러나 민법 제406조 제1항 단서는 「...수익자 또는 전득자가 그 행위 또는 전득 당시에 채권자를 해함을 알지 못한 경우에는 그러하지 아니하다.」라고 규정하여 선의의 수익자 또는 선의의 전득자를 보고하고 있다. 단지 보호되지 못하는 경우는 사해행위당시의 악의의 수익자나 전득할 당시의 악의의 전득자 뿐이며, 수익 또는 전득이후에 조세채권자를 해함을 비로서 알게 되는자는 모두 보호받을 수 있다. 이 뿐만 아니라 민법은 제109조(착오), 제110조(사기, 강박에 의한 의사표시)등 여러조항에서 거래행위시의 선의의 제3자를 보호하고 있어 굳이 법적근거없이 통상의 법률행위와 다르게 절대적 소급적 무효의 효력을 부정하고 상대적 효력만을 인정할 필요도 없게 된다.

절대적 효력설이 갖는 장점인 다수 이해 당사자간의 이해관계를 합일적으로, 그리고 1회적으로 확정하기 위한 실리와 명분은 법률관계를 복잡하게 하거나 불필요한 과도한 법적 청산이라는 등의 비판을 일거에 무력화 시킬 수 있는 충분한 근거와 이유가 될 수 있으므로 사해행위취소의 절대적 효력을 인정 할 필

요가 있는 것이다. 더욱이 실질과 형식의 괴리를 가져오는 상대적 효력설보다는 실질과 형식이 부합하는 절대적 효력설이 실질과세를 중시하는 세법상의 사해 행위취소소송에서는 보다 타당하다고 여겨진다.

#### IV. 피보전채권의 발생시기

피보전채권의 발생시기에 관하여는 민법상의 채권자취소권과 세법상의 사해 행위취소권과는 다소의 차이가 있으며 세법상의 경우에는 피보전채권의 성립에 관한 “고도의 개연성이론”을 더욱 완화하고자 하는 경향이 있다.

##### 1. 사해행위 성립 전 발생원칙

민법상 채권자취소권에 있어서 피보전채권은 특별한 경우가 아닌한 원칙적으로 사해행위가 있기 이전에 발생하여야 한다는 입장<sup>33)</sup>이며 주로 민법학자들에 의해 주장되고 있다. 채무자의 신용상태는 채권발생당시의 재산상태를 기초로 하므로 아직 존재하지도 않은 채권을 사해행위로 침해 할 수 없다는 것을 논거로 한다.

그러나 다수의 세법 학자들과 판례는 예외적으로 사해행위당시에 이미 채권 성립의 기초가 되는 법률관계가 발생되어 있고, 가까운 장래에 그 법률관계에 기하여 채권이 성립되리라는 점에 대한 고도의 개연성이 있으며 실제로 가까운 장래에 그 개연성이 현실화되어 채권이 성립된 경우에는 사해행위 이후에 성립된 채권도 피보전채권이 될 수 있다는 것이다.<sup>34)</sup> 왜냐하면 이 경우에도 채권자

33) 이은영, 앞의 책, 463면, 박윤직, 앞의 책, 146면

金子宏, 앞의 책, 676면; 대법원 1978.11.28.선고, 77다2467 판결; 1995.2.20.선고, 94다2534 판결; 1995.11.28.선고, 95다27905판결; 2003.12.12.선고, 2003다30616 판결; 2006.9.28.선고, 2005다39560 판결, 最判 소화33(1958).2.21.민집 12권 2호, 341면

34) 임승순, 조세법, 박영사, 2010, 214면; 이순동, 앞의 책, 84면(고도의 개연성은 채권성립의 기초가 되는 법률관계의 요건보다는 엄격하게 해석, 판단하여야 한다고 하고 있다). 대법원 1995.11.28.선고, 95다27905 판결; 1996.6.29.선고, 95다14503판결; 2002.11.8.선고, 2002다42957 판결; 2009.10.13.선고, 2005다30641판결; 卞森定, 注釋民法(10) 債權1, 1987, 806면, 最判 소화42(1967).3.14. 裁判集民 86호 551면; 大阪高判 平成2(1990).9.27. 判例タイムズ 743호 171면; 東京地判 平成3(1991).6.27. 판례시보

를 위하여 책임재산을 보전할 필요가 있고 채무자에게 채권자를 해한 다는 점에 대한 인식 즉 사해의사가 있다고 볼 수 있기 때문이다.

## 2. 발생시기의 완화

민사채권의 경우 채권성립시의 채무자의 재산상태가 가장 중요한 기준이 되므로 '고도의 개연성'을 강조하여 민법상 채권자취소권을 쉽게 인정하다보면 채무자의 재산 상태와 관계없이 일단 유효하게 성립한 거래행위를 쉽게 취소할 수 있게 되어 부작용이 발생할 수 있다. 그러나 조세채권은 공법상의 법정 채권일 뿐 아니라 법률이 정하는 과세요건을 충족시키기만 하면 자동적으로 성립하는 것이고 채무자의 자산상태와는 무관하기 때문에, 납세의무의 성립과정상의 특수성을 고려하여 '고도의 개연성'이론을 더욱 완화(확대) 할 필요가 대두된다.

### 1) 조세채권성립 전의 양도행위

이에 대하여는 납세의무의 성립과정상의 특수성 등을 고려하면 조세채권이 성립되기 전이라도 이미 채권성립의 기초사실이 발생하고 가장 가까운 장래에 그 성립이 예견되는 경우, 그 예견대로 채권이 성립한 때 그 채권에 대한 사해행위취소가 가능하다고 이해하면 된다는 견해<sup>35)</sup>와 국가의 사해행위취소권의 남발을 유도한다는 이유와 민법상의 일반원칙에 따라 사해행위이전에 조세채권이 성립해야 하므로 세법상의 사해행위취소권의 행사시의 경우도 '고도의 개연성 이론'을 확대·적용하는데 반대하는 입장이 있다.<sup>36)</sup>

조세채권의 경우 채무자의 재산상태를 고려해서 과세주체가 조세를 부과하는 것이 아니므로 조세채권이 구체적으로 확정되기 전이라도 그 조세채권의 성립일 이후에 이루어진 것이면 족하다. 또한 납세자의 재산권이 크게 침해되는 경우가 아니라면 조세채권의 성립일 이전에 조세채권이 발생할 것을 예견하고 행

1409(호),77면.

35) 이창희, 세법강의, 박영사,2009, 155면; 清永敬欠, 앞의 책, 266면; 志楊喜德郎, 國稅通則法精解, 大藏財務協會,1996, 452면은 조세의 성립과정상의 특성을 이유로 고도의 개연성이론에 찬성하고 있다.; 佐賀地裁 昭和 32(1957).12.5. 송무월보 4권 2호, 163면;

36) 挑井直造; 앞의 책, 415-416면; 金子宏, 앞의 책, 676면

한 재산양도 행위는 사해행위취소의 대상이 될 수 있을 것이다.<sup>37)</sup>

즉 조세채권은 채무자의 자력과 관계없이 담세력을 시사하는 사실에 기초해서 법률에 의해 당연히 성립하는 것이므로 담세력을 보여주는 사실의 발생 후 이기만 하면 예정된 담세의 사해가 가능하기 때문에 조세채권에 있어서는 더욱 유연한 해석이 필요한 것이다.<sup>38)</sup>

일반적으로 조세채권과 같은 법정채권은 법이 정한 요건이 충족되면 자동적으로 구체적 채권으로 성립되며, 국세기본법 제21조는 각종 조세채무의 성립시기를 정해 놓고 있다. 즉 납세자는 아직 조세채권이 성립되기 이전이라도 조세채권의 성립을 사전에 쉽게 예견하고 성립 전 사해행위를 쉽게 도모할 수 있기 때문에 세법상의 사해행위취소권의 실효성을 도모하기 위해서는 사해행위당시에 아직 채권이 성립되어 있지 않는 조세채권을 피보전채권으로 인정할 필요성이 있게 된다. 따라서 이와 같은 조세채권의 성립상의 특성을 고려한다면 긍정설에 찬성할 수밖에 없다.

그리고 부정설이 지적하는 과세주체의 사해행위취소권의 남발 억제 문제는 사해행위취소권은 반드시 소로서만 청구해야하며, 그 행사기간도 납세자의 행위가 조세채권을 해하는 것을 안 날로부터 1년이며, 법률행위가 있는 날로부터 5년 이내로 상당히 단기인 점을 고려하면 과세주체의 남용을 우려할 필요가 없어 보인다.<sup>39)</sup> 또 입증책임의 분배문제로도 남발가능성을 상당히 억제할 수 있을 것이다. 즉 민사상의 채권자 취소권의 행사와는 달리 납세자의 사해의사의

37) 강인에 앞의 책 335-336면; 이창희, 앞의 책, 155면; 대법원 2004.7.9.선고, 2004다12004판례; 2005.10.13.선고, 2005다30641 판결; 左藤英明, 詐害行為の行使と租税債權の成立の要否, JURIST, 1121호, 有斐閣, 1997, 162면; 佐賀地判 소화32(1957).12.5.송월4권 2호 163면 大阪高判 평성2(1990).9.27. 월보37권 10호 1769면; 横浜地裁小田原支部. 평성7(1995).9.26.송무42권 11호, 2566면; 東京高判 소화29(1954).7.31.下民集5권 7호 1191면은 손해배상의 예약에 기해 채무를 부담하기로 한 자가 그것이 거의 확실시 되는 시점에, 유일한 재산을 제3자에게 증여한 것은 사해행위가 된다고 판시한 바 있다.

38) 早川眞一郎, 租税判例百選; 有斐閣, 2005.10. 26면; 服部育生, 앞의 책, 52면; 大阪高裁 평2(1990).9.27. 송무37권 10호 1769; 横浜地裁 小田原支部 평성7(1995).9.26. 송무42권 11호 2566면(본건판결은 사해행위성을 판단함에 있어 본건 양도 및 본건 변제가 이루어진 연도의 말이 아닌 그 다음 연도의 말에 겨우 조세채권이 성립한 사안에 사해성을 인정한 점에 특징이 있다.)

39) 이에 비해 일본에 경우 국세통칙법 제42조, 민법 제424조에 의해 사해행위가 있음을 안 날로부터 2년간 행사하지 않거나 사해행위시부터 20년이 경과하면 사해행위취소권은 시효로 소멸된다.

존재, 수익자, 전득자의 사해약의 및 사해사실의 존재 등에 관한 입증책임이 다수설과 달리 과세주체에 있는 것으로 해석, 적용하면 사해행위취소권의 남발을 억제 할 수 있다.<sup>40)</sup> 즉 제5장제1절 “수익자, 전득자의 악의에 대한 입증책임”에서 주장하는 바와 같이 세법상의 조세법률주의에 의한 엄격해석의 원칙상 수익자, 전득자의 사해의사에 대한 입증은 과세주체가 부담하여야 한다고 보면 남발 가능성도 그만큼 억제가 가능하다고 볼 수 있다.

## 2) 기간과세의 경우

기간계산의 방법에 의해 또는 일정한 기간의 경과에 의하여 하나의 조세채권이 현실적으로 발생하게 되는 기간과세의 경우에 아직 세액을 정할 수 없고, 조세채권이 현실로 성립하지 않은 시기에 납세자가 사해의 의사로 장래의 발생이 확실한 법인세, 소득세 등의 조세채권을 해 할 수 있다. 즉 법인세, 소득세 등은 국세기본법 제21조제1항에 의해 과세기간이 종료하는 때에 납세의무가 성립하고 수액이 확정된다. 따라서 조세채무가 성립 전이지만 사업연도가 개시된 이후에 사해행위가 행하여 졌다면 ‘고도의 개연성이론’을 전개한 앞서의 각주34)의 2005다30641호 판결 등에서 실시한 판례의 이론이 적용 될 수 있을 것이다. 즉 기간과세의 경우 양도행위 등의 사해행위가 과세기간개시일 이후에 있는 이상 이미 조세채권의 발생의 기초는 존재하는 것이고, 그 조세채권이 발생 할 가능성이 아주 높을 뿐 아니라 과세기간이 종료되면 부과처분을 거쳐 곧바로 현실화 될 것이라는 점과 조세채권은 납세의무자의 자산상태와는 관계없이 법이 정한 요건에 따라 자동적으로 성립 한다는 점을 고려해야 할 것이다. 따라서 “고도의, 개연성법리”는 조세채권을 피보전채권으로 한 사해행위취소소송에서 적용될 여지가 보다 많을 것이다.<sup>41)</sup>

일본 국세통칙 제42조 관계8도 “납세자가 국세의 성립 전에 그 성립을 예측하면서 악의로서 한 법률행위는, 그 국세에 관하여도 사해행위가 된다.”고 규정하고 있다.

40) 동취지 : 강인애; 앞의 책337면

41) 소순무, 앞의 책, 621면, 임승순, 앞의 책, 215-216면, 조세법총론, 사법연수원, 230면 ; 服部育生, 앞의 책, 58면; 이를 적용한 판례로는 대법원 2001.3.23.선고,2000다37821 판결; 2008.8.11.선고,2008다24487 판결; 横浜地裁小田原支部, 평성 7(1995).9.26.승월 42권11호 2566면



마찬가지로 일본의 판례들도 사해행위 전에 사업년도의 법인세는, 사해행위 시에 그 수액이 정해지지 않은 경우에도 사해행위취소권의 피보전채권이 된다.<sup>42)</sup>고 보고 있다.

기간과세의 경우 기간경과 도중에 사해행위가 행하여진 경우도 사해행위 시에 반드시 피보전채권이 성립하고 있어야 한다는 원칙을 강조하다보면, 납세자가 조세채권의 발생을 확실히 예측하고 한 법률행위 등을 사해행위취소 대상에서 제외하여야 하기 때문이다. 결과적으로 고도의 개연성이론은 민사채권보다는 조세채권에 대한 사해행위에 그 적용 필요성이 더욱 대두되고, 조세채권의 성립과정상의 특수성과 조세징수의 실효적 확보를 위해 그 이론을 더욱 확대해야 할 부분으로 보인다.

## V. 입증책임

입증책임은 요증사실(요건사실)의 존부가 진위분명의 경우에 일반 당사자가 받는 패소의 위험부담이다. 따라서 어떠한 요건사실에 관하여 누가 입증책임을 부담하느냐의 문제는 소송의 승패를 좌우하는 중요한 부분이다. 일반적으로 요건사실에 대한 입증책임의 분배방법은 법률구성요건의 형식이나 구조를 기준으로 분배하는 법률요건분배설(규범설)이 다수설 및 판례의 입장이다.<sup>43)</sup> 이에 의하면 권리의 존재를 구하는 자는 권리근거사실 또는 권리발생사실에 대한 요건

42) 最判 소화42(1967).3.14. 判時 481호, 106면 ; 大阪地判 소화39(1964).7.2. 下民集 15권7호, 1697면; 大阪高判 평성2(1990).9.27. JURIST 743호, 171면; 東京地判 평성3(1991).6.27. 송월 38권5호, 790면

43) 자세한것은 줄져, 조세소송에서의 입증책임, 경희대학교 대학원 박사학위논문(2007.2.), 60면 ; 이창희, 앞의 책, 80면(유달리 세법에서만 사실확정과 입증책임이 달라질 이유가 없으며 법률요건 분류설을 지지하고 있으나 소득세, 법인세, 부가가치세, 상속세나 증여세처럼 과세요건 사실의 존부를 국가가 알 길이 없는 경우에는 요건사실이 있음을 신고할 의무는 납세자에게 있다고 한다.); 김철용, 행정법 I, 박영사, 2004, 516면 ; 김남진, 행정법 I, 법문사, 2009, 805면; 황도연, “행정소송에 있어서의 입증책임” 사법논집 2집, 법원행정처, 1981, 519면; 이재성, “행정소송과 입증책임” 재판자료 제67집, 법원도서관, 1995, 323면; 대법원 1984.2.24. 선고84누124 판결 : 2004.4.27. 선고2003두14284 판결 ; 瀧川春一, “行政訴訟における立證責任”, 岩松裁判官 還曆紀念論文集, 485, 471면; 濟藤李未, “稅務訴訟の立證責任”, 稅法學8號, 三晃社, 1951.8, 13면; 黒田 覺, “適法性の推定と稅務訴訟の立證責任”, 稅法學7號, 三晃社, 1951.7, 5면; 早川 登, “稅務訴訟の立證責任について”, 稅法學43號, 三晃社, 1954.7. 12면 이하

사실에 대한 입증책임을 부담하고, 그 상대방은 권리장애, 권리저지, 권리멸각규정의 요건사실에 대한 입증책임을 진다. 따라서 채무자의 무자력(채무초과 사실), 및 채무자의 사해악의는 조세채권자인 국가등이 입증하여야 한다. 그런데 수익자, 또는 전득자의 악의에 대한 입증책임에 관하여는 관련조항 등의 성격등을 근거로 상호 의견대립이 있다.

## 1. 수익자, 전득자의 악의에 대한 입증책임

### 1) 수익자, 전득자 부담설

법률요건 분류설을 따르고 채권자취소권의 행사의 효력에 대한 상대적무효설을 취할 때 민사상의 채권자취소권(민법 제406조제1항)의 규정 형식상 권리의 근거사실을 주장해야 하는 원고가 채무자의 무자력, 채무자의 사해의사(악의)와 사해행위 등을 요건사실로서 입증해야한다. 그리고 피고가 되는 수익자 또는 전득자 스스로가 권리저지규정의 요건사실인 자신의 선의를 입증해야 한다는 견해<sup>44)</sup>이다.

또한 세법상의 사해행위청구의 경우에도 납세자의 악의에 관해서는 원고인 과세관청이 입증책임을 부담하고, 양수익(수익자), 또는 전득자의 악의에 관해서는 민법 제406조의 규정형식상 채무자의 악의가 입증되면 양수인이나 전득자가 자신의 선의를 입증할 책임이 있다는 입장이다.<sup>45)</sup>

즉 민법 제406조는 본문의 규정이 원칙적 규정이고 단서의 규정은 예외적 규정이기 때문에 그 예외규정을 적용받으려 하는 자인 수익자 또는 전득자는 단서의 규정에 의한 예외적 요건사실인 “납세자의 악의를 알지 못했다.”는 자신의 선의를 입증해야 한다거나 조세채권자가 사해사실과 납세자의 악의를 입증하면 수익자 또는 전득자의 악의는 사실상 추정되기 때문에 수익자 또는 전득자가

44) 대법원 1969.1.28.선고,68다2022 판결; 1981.11.10.선고,81다536 판결; 1991.2.12.선고90다16276; 1997.5.23.선고,95다51908 판결; 2002.11.8.선고,2002다42100 판결; 2007.07.12.선고, 2007다18218판결; 金子宏, 앞의 책, 676면;最判, 소화 37(1962) 3. 6. 민집16권 3호, 436면

45) 소순무, 앞의 책, 626면 ; 조세법총론, 사법연수원, 235면; 大江忠, 앞의 책, 43-44면; 金子宏, 위와 같은면.; 大判(日 大審院判決), 소화3(1928).11.8. 민집7권, 12호,980면; 最判소화37(1962).3.6.민집 16권, 3호436면

자신이 선의를 적극적으로 입증해야 한다는 것이다.

## 2) 조세채권자 부담설

수익자 또는 전득자의 사해악의는 조세채권자인 과세관청이 부담해야 된다는 견해이다.<sup>46)</sup> 사해행위취소제도는 채권의 대외적 효력으로서 당사자이외의 제3자에게 지대한 효력을 미치고 거래의 안전을 침해하는 점을 고려시 그 취소권행사의 요건은 엄격하게 제한적으로 해석하여야 한다. 따라서 민법 제406조 제1항의 본문과 단서의 규정은 원칙과 예외의 규정이 아니라, 단서의 규정이 본문의 내용을 보충하는 보완규정으로 보아야 한다는 입장이다.<sup>47)</sup>

또한 수익자, 전득자 부담설을 취할 시 납세자와 거래를 한 상대방은 항상 악의의 추정을 받게 되어 불합리하며, 조세법의 엄격해석원칙에 따라 수익자 또는 전득자의 악의는 모두 과세권자가 부담해야 한다는 것이다.<sup>48)</sup>

## 3) 소결

(1) ‘수익자, 전득자 부담설’과 같이 납세자의 사해의사가 입증되면 수익자 또는 전득자의 악의가 당연히 추정된다고 하려면 법률 요건분류 설에 따라 당해 법조항의 구성요건상의 구조나 분류상 이를 타당케 하는 근거가 있어야 한다. 그러나 국세징수법 제30조는 “체납처분을 집행함에 있어서 체납자가 국세의 징수를 면탈하려고 재산을 목적으로 한 법률행위를 한 경우...”등과 같은 구성형식을 갖추고 있어 민법과 달리 본문과 단서의 규정형식으로 되어 있지 않으며, 또 지방세법 제61조도 “체납처분을 집행함에 있어서 체납자가 재산압류를 면하고자 고의로 그 재산을 양도하고...” 라고 되어있어 역시 본문과 단서의 규정형식으로 되어있지 않다. 따라서 민법상의 채권자취소권행사 시의 입증책임 이론을 그대로 따를 수는 없을 것이다. 오히려 공법상의 채권인 조세채권에 사

46) 강인애, 앞의 책, 341면 ; 이태로·한만수, 앞의 책, 137면; 이재열, 채권자취소권에 관한 연구, 연세대학교 대학원, 박사학위 논문, 2007, 206면도 수익자, 전득자의 사해의사에 대한 입증책임은 취소채권자가 부담하는 것이 타당하다고 하면서 민법 제406조제1항 단서는 본래적의미의 단서가 아니라 본문의 요건에 해당하는 단서라고 한다.

47) 강인애, 앞의 책, 341면

48) 최명근, 세법총론 세경사, 2006. 551면

법상의 채권과 다른 '우선적 효력'이 있음을 고려 시 공평의 관념에서 민법상의 채권자취소권과 다르게 입증책임의 분배를 구성하는 것이 세법상의 사해행위취소권의 특수성을 인정하는 바로미터가 될 수 있는 것이다.

(2) 한편 다수설이나 판례의 입장에 의하면 납세자의 사해의사만 입증되면 납세자와 거래한 수익자 또는 전득자는 일반 경험법칙상 악의라고 추정하여 그들의 악의를 사실상 추정하는 결과를 가져온다.

그러나 이는 거래 상대방의 악의에 관해서는, 당해 거래행위의 무효 또는 취소를 주장하는 자가 입증책임을 부담한다는 민법의 일반원칙과 상이하며, 납세자의 악의와, 수익자 또는 전득자의 악의는 인격이 전혀 다른 거래 당사자의 의사(악의)임에도 특별한 이유도 없이 양자의 악의를 같은 선상에 놓고 경험 측상 같다고 보는 것 이여서 너무나 불합리하다. 즉 납세자와 특수관계인도 아니여서 납세자의 신용상태를 쉽게 알 수 없는, '수익자 또는 전득자의 악의'를 납세자의 악의로부터 추정함은 쉽게 수궁할 수 없다고 할 것이다. 이와 관계하여 입법론적 관점에서는, 악의의 수익자 또는 악의의 전득자를 과잉보호 할 필요가 없고, 악의의 수익자 또는 악의의 전득자의 많은 경우가 납세자(채무자)와 가까운 직계존비속, 친인척간 등 이해관계가 있는 자들 사이에 발생하는 경우가 많으므로 수익자 또는 전득자가 납세자와 특수관계인일 경우에 한해 입증책임을 전환시키도록 법적근거를 마련하는 것이 타당할 것이다.

## 2. 통정허위담보권설정계약의 추정

### 1) 입증책임의 전환

국세기본법 제35조제4항 단서, 동법시행령제18조의2, 제20조 및 지방세법 제61조는 납세자가 국세의 법정기일 1년내에 대통령이 정하는 일정한 친족 기타 특수관계인과 전세권·질권 또는 저당권의 설정계약, 가등기설정계약 또는 양도 담보설정계약을 체결한 경우 통정한 허위계약으로 추정하여 입증책임이 전환을 규정하였다. 따라서 과세관청이 담보권설정계약 등이 체결된 사실과 거래상대방이 납세자와 친족 기타 특수관계에 있다는 사실, 당해 재산의 매각금액만으로는 국세나 지방자치단체의 징수금을 징수하기가 곤란한 사실을 먼저 주요사실로서

주장, 입증해야 할 것이다. 이에 반하여 납세자 또는 거래상대방인 특수관계인은 동 담보권설정 등이 허위가 아니라는 사실을 적극적으로 입증하여야 할 것이다. 조세채권자의 위와 같은 허위담보취소권은 조세채무자의 지당권등의 설정계약 당시 무자력 즉 총채무가 총채권을 초과하는 상태를 요건으로 하지 않고, 입증책임의 전환을 규정하여 조세채권자의 입증부담을 상당히 완화시켜 주고 있다. 즉 국세의 법정기일 1년 전에 설정된 담보권설정행위에 대하여 통정의 허위계약으로 추정과 동시에 사해악의 까지 추정하는 것이다.<sup>49)</sup>

이 경우 사해행위에 대한 입증책임은 조세채권자인 국가 또는 지방자치단체가 부담하되, 입증책임전환 규정에 따라 허위담보권설정이 아니라는 점 및 사해선의에 관하여는 납세자 또는 그 거래상대방인 특수관계인이 입증책임을 부담하는 것이다. 한편 세법상의 엄격해석원칙상 통정허위에 의하지 않은 사해담보의 경우나 담보설정이 아닌 사해양도인 경우는 국세기본법 제35조제4항 단서 등이 아닌 국세징수법 제30조 (사해행위취소)가 적용된다.

## 2) 새로운 유형의 사해행위규정 여부에 관하여

위와 같은 국세기본법상의 통정허위표시에 의한 담보권 설정행위 취소권을 국세징수법상의 사해행위취소권과는 그 본질을 달리하는 제도로 보는 견해가 있다.<sup>50)</sup> 그러나 위 규정은 납세자와 특수관계인 사이에 담보권설정계약 등이 체결된 경우 그 법률행위를 통정허위표시에 의한 것으로 법률상 추정하여, 입증책임을 전환시킨것이므로, 국세징수법 제30조등 일반사해행위규정의 특별규정 내지 특칙으로 보아야 할 것이지 세법상 또 다른 유형의 사해행위를 규정한 것으로는 이해하기 힘들다. 즉 국세기본법 제35조제4항 단서, 지방세법 제61조상의 입증책임 전환은 담보권설정계약 등의 통정허위표시에 한정하여 입증책임을 전환시킨 것으로 보아야 할 것이다. 만약 새로운 유형의 사해행위를 전제로 한 것이라면 별도의 독립된 형식이나 사해행위규정에 포괄하여 규정 되었을 것이지 국세 우선규정이나 지방세의 우선규정에 혼합되어 규정할 이유도 없을 것이다.

49) 황진영, 앞의 책, 153면

50) 류성수, “통정허위의 담보권설정행위취소권과 사해행위취소권의 본질적 차이” 국세, 제 1346호, 세우회, 1997.6, 117면; 이창, 세법상 사해행위취소권에 관한 연구, 서울대 대학원 석사학위논문, 2007, 102면

## VI. 사해성 판단과 관련된 특수문제

사해행위취소의 효과와 관련하여 연속적인 재산적처분행위가 있을 경우 또는 조세채권의 납부(법정)기일 후 채납처분 개시전에 설정된 담보물권 설정행위의 사해성 판단등의 문제가 발생할 수 있다. 이들 문제는 민법상의 채권자취소권의 행사에 있어서 보다는 세법상 사해행위취소권 행사에 있어서 더욱 문제가 될 수 있는 쟁점들로 보인다. 각기 관련된 학설, 판례 등을 순차적으로 분석·검토하고자 한다.

### 1. 연속적 재산처분행위

사해행위취소에 있어서 사해성 판단시 일반적으로 주관적 요건으로서의 재산처분행위 당시의 사해의사 즉 채권자를 해할 의사인 '사해의사'와 객관적요건으로서의 '사해행위'가 요구된다. 그런데 납세자가 동일한 사해의 의사로서 연속하여 수개의 재산처분행위를 한 경우 사해성여부를 각 행위마다 별개로 판단하여야 할 것인지, 이를 하나의 법률행위를 한 경우와 동일하게 보아 일괄하여 사해성여부를 판단할지에 관하여 의견이 대립하고 있다.

#### 1) 행위별 사해성 판단설

채무자(납세자)의 재산처분행위가 사해행위가 되기 위해서는 채무자의 소극재산이 적극재산을 초과하여야 하는 것이고, 채무자가 연속하여 수개의 재산처분행위를 하더라도 각 행위마다 그로 인하여 무자력이 초래되었느냐의 여부에 따라 사해성여부를 판단하여야 한다는 견해로 통설적 입장이다.<sup>51)</sup>

#### 2) 포괄적 사해성 판단설

수개의 재산처분행위가 연속적으로 있을 경우 하나의 법률행위를 한 경우와 동일하게 보아 일괄하여 사해성 여부를 판단하는 것이 사해행위취소권을 인정

51) 황진영, 앞의 책, 63면; 김형배, 채권총론, 박영사, 1999, 406면; 박윤직, 앞의 책, 144면

하는 제도적취지에 부합하다는 견해이며 세법상의 사해행위취소권을 민법상의 채권자취소권과 구별하여야 한다는 견해도 같은 입장이다.<sup>52)</sup>

### 3) 절충설

채무자가 연속적으로 수개의 재산처분행위를 한 경우 원칙적으로 그 행위들을 하나의 행위로 취급하여 각 행위마다 그로 인하여 무자력이 초래되었는지에 따라 사해성여부를 판단하되 특별한 사정이 있는 경우에는 예외적으로 일련의 행위를 일괄하여 그 전체로서 사해성여부를 판단하여야 한다는 입장으로 소수설 및 판례의 입장이다.<sup>53)</sup>

그리고 그러한 특별한 사정이 있는지 여부를 판단함에 있어서는 처분의 상대방이 동일한지, 처분이 시간적으로 근접한지, 상대방과 채무자가 특별한 관계가 있는지 처분의 동기 내지 기회가 동일한지 등이 구체적 기준이 된다고 한다.<sup>54)</sup>

### 4) 학설 및 판례의 검토(사건)

(1) 일반적으로 민법제406조의 사해행위의 개념에 충실하다보면 수개의 연속적인 재산처분행위가 있더라도 각 행위마다 그 사해성을 개별적으로 보는 경향이 강하고, 그만큼 사해행위에 해당하는 경우가 감소한다. 그러나 세법상의 사해행위취소권을 민법상의 채권자취소권의 특수유형으로 보고, 또 조세채권의 우선변제적 효력을 강조하다보면 민법 제406조상의 사해행위에는 해당할 수 없으나 기간과세의 경우와 같이 조세채권이 성립 전이라도 그 발생이 충분히 예상 가능하고, 조세채권을 면탈할 의사를 객관적으로 인정 할 수 있는 경우에는 단기간에 이루어진 수개의 재산처분행위를 일괄하여 전체적으로 사해성여부를 판

52) 김주수, 앞의 책, 209면; 이창, 앞의 책(세법상 사해행위취소권에 관한 소고), 57면, 61면

53) 대법원 1962.11.15.선고,62다634 판결; 2001.4.27.선고,2000다69026 판결; 2002.9.24.선고2002다23857 판결; 2005.7.22.선고,2005다7795 판결; 橋素子, 滯納處分のための原告訴訟—詐行害爲取消訴訟, 旬刊 國稅解説速報, 2006. 5. 28. 30면도 채무자(납세자)의 재산감소행위와 인과관계는 둘 이상의 법률행위가 행하여진 경우에는 그 각각에 대해서 판단되어야 할 것이다. 동일한 사해행위에 근거하여 2이상의 법률행위가 연속적으로 행해진 경우에는 형식적인 계약 일자에 집착하지 않고 실질을 중시하여 1개의(사해)행위로 볼 수 있는지를 판단하여야 한다고 주장하고 있다.

54) 대법원 2002.11.8.선고,2002다41589 판결; 2006.9.14.선고,2005다74900 판결

단해야 할 필요성이 있게된다. 따라서 민법 제406조의 문리적 해석을 존중하면서도 예외적으로 특별한 사정이 있는 경우 당해 사해성을 일괄적으로 판단하고자 하는 절충설의 입장이 따를 수밖에 없다.

즉 조세채권의 우선적 효력을 중시하고 조세징수의 실효성확보를 고려한다면 세법상의 사해행위취소권을 행사시 특별한 사정이 있는 경우 그 사해성 판단은 수개의 재산처분행위를 일괄하여 판단하여야 할 것이다.

(2) 민법상의 채권자취소권에 대한 세법상의 사해행위취소권의 특수성을 인정하지 않는 판례의 입장에서도 원칙적으로는 개별적 판단설을 지지하면서도 예외적으로 일괄판단설을 인정하여 절충적인태도를 취하고 있다. 이는 실제 연속적 처분행위가 있을시 사해행위성을 일괄하여 전체적으로 판단할 필요성이 존재하기 때문이다. 따라서 각개의 재산처분행위가 당해 처분행위만으로는 직접 무자력을 초래하지 아니하였다하더라도 비교적 단기간내에 또다른 후속적인 처분행위로 채무자의 무자력이 초래되었다면 전체로서 그 사해성을 판단해야 한다.

현재까지 예외적으로 일괄판단설에 따라 사해성을 인정한 대법원 판례는 각주53) 2005.7.22.선고2005다7795판결 및 각주54) 2006.9.14.선고2005다74900판결로서 채무자와 특별한 관계가 있는 동일한 거래당사자이고 각 처분 기일이 10일 안팎에 근접하였던 점이 강조되었던 사건들이다.<sup>55)</sup> 한편 대법원 판례가 내세운 “특별사정이 있다는 사실” 즉 계약등의 처분의 상대방이 채무자와 특별한 관계가 있거나 처분의 상대방이 동일한 점, 처분의 시간적근접성, 처분의 동기내지 기회가 동일한 점등은 모두 이를 주장하는 조세채권자인 국가나 지방자치단체가 입증해야 할 것이다.

## 2. 후순위 담보권설정과 사해행위

1) 일반적으로 사해행위는 ‘채권자를 해하는 행위’이고 납세자(채무자)의 재산처분행위에 의하여 그 일반재산이 감소하여 채권의 공동담보에 부족이 생기

55) 각주 53) 2005다7795판결은 수익자에게 채무자소유의 부동산을 매각하고 10일 후 정리채권을 또다시 동일인에게 매각한 사례이고, 각주 54) 2005다74900판결은 채무자가 8일 간격을 두고 수개의 재산처분행위를 한 경우 일괄하여 하나의 사해행위를 인정한 예이다.



거나 이에 부족한 공동담보의 부족의 정도가 더욱 심화되어 채권자에게 완전한 변제를 할 수 없게 되는 것 즉 '소극 재산이 적극재산보다 많아지는 상태'라고 설명할 수 있다.<sup>56)</sup>

그런데 피담보채권액이 담보목적물의 가액과 일치하거나 초과하고 있는 경우 그 담보에 제공되어 있는 재산을 처분하여도 담보물권의 일반채권보다 우선적, 배타적 효력이 있으므로 다른 일반채권자들에 대한 사해행위가 성립하지 않는다고 볼 수 있다.<sup>57)</sup>

따라서 이 경우 그 담보물로부터 우선변제 받을 금액을 공제한 나머지 채권액에 대하여만 채권자 취소권이 인정된다.

그러나 조세채권은 우선변제권이 있더라도 담보물권과 같이 그 채권을 만족시킬수 있는 추급력 없으므로 우선변제권이 확보되어 있지 않다고 보아야 한다.

그런데 일반채권자의 공동담보에 제공되지 않은 재산이라도 조세채권자의 공동담보에 제공되어 있는 재산을 해하는 경우 일반채권자가 아닌 조세채권자의 우선변제권을 침해하게 되어 조세채권자에 대한 사해행위가 성립한다.

예를 들어 시가 2억원의 부동산을 유일한 재산으로 소유하고 있고 기존의 채무가 1억원이 있는 납세자(채무자)가 법인세 1억5천만원의 법정기일(2010.4.30.)을 경과 하였으나 아직 체납처분의 개시가 안된 상태에서 이를 알지 못하는 타 채권자로부터 이미 차용한 1억원에 대하여 2010.5.15.근저당권을 설정하여 준 후, 다시 법인세의 체납처분을 면하기 위해 이와 같은 사정을 잘 알고 있는 처에게 증여를 원인으로 소유권이전등기를 하여 주었을 경우를 상정해 보자. 채무자의 처에 대한 증여는 배우자 상속공제 범위내이므로 채무자의 처는 증여세 납세의무가 없다. 또 법인세보다 먼저 발생한 기존의 채무를 위해 근저당권을 설정하여 준 것이므로 담보가치의 훼손이나 적극 재산의 감소도 없어 보인다. 그러나 위 근저당권 설정 행위는 조세채권의 법정기일 이후에 설정된 담보물권이므로 조세채권보다 후순위 입에도, 조세채권보다 우선 변제 받도록 하는 사해행위가 되어 일반채권자의 입장에서는 적극 재산의 감소가 없는 경우임에도, 조세채권자의 입장에서는 조세우선변제권을 해하여 사해행위로 인정될 수

56) 대법원 2000.4.23.선고,2000다69026 판결; 2001.4.27.선고,2000다69026판결; 2003.7.11.선고,2003다19435 판결; 2003.12.12.선고,2003다40286 판결; 2009.10.29.선고,2009다47852판결

57) 대법원 2001.10.9.선고,2000다42618 판결; 2002.4.12.선고,2000다63712판결; 2003.11.13.선고,2003다39989 판결

있다.

따라서 본 사안의 경우는 세법상의 사해행위취소권의 행사대상이 되어 법인세 1억5천만원(가산금 포함)한도내에서 취소되어야 할 것이다. 즉 처에게의 증여 행위로 총 재산이 1억원으로 감소하여 법인세를 공제하면 소극재산이 (-)5천만원이 되어 결국 사해행위가 된다. 이와 같이 후순위 담보권 설정행위가 조세채권자에 대한 사해행위가 되는 점을 고려하면 세법상 사해행위취소권을 민법상 채권자취소권과 달리 취급할 필요성이 더욱 강조되는 것이다.

3) 이와 반대로 사해행위취소소송에서 무자력 요건 판단과 관련하여 소극 재산을 산정 할 때에는, 조세채권자보다 후순위인 채권자들, 즉 조세채권의 법정 기일 이후에 등기가 경료된 담보권부 일반채권자에 대한 채무는 고려 대상에서 제외되어야 한다는 견해가 있다.<sup>58)</sup>

이 경우 조세채권자에게 사해행위취소권을 인정하지 않게 되면 조세채권자에게 불리한 결론에 이를 수도 있으나 조세채권자는 사해행위취소권을 행사하지 않더라도 체납절차등을 진행 하여 조세우선권에 따라 결과적으로 조세채권 전액의 만족을 얻을 수 있기 때문이라고 한다.<sup>59)</sup>

그러나 세법상의 사해행위취소권을 인정한 취지가 그 행사시기를 제한하고, 실질적으로 단기 제척기간을 민법의 그것보다 사실상 크게 단축(제한)시키는 경우가 있는 등으로 그 행사요건을 엄격히 하되, 그와 동시에 조세채권의 실효성 확보를 위해 취소대상범위를 보다 넓히려는 것으로 이해하고, 또 실질적으로 후순위 채권자들을 고려대상에서 제외하면 세법상의 사해행위대상이 협소하게 되어 조세우선변제권, 사해행위취소권등을 인정하는 취지에 반하여 찬성 할 수 없는 견해이다.

## VII. 결어

1) 세법상 사해행위취소권을 민법상의 채권자취소권과 달리 취급할 충분한 근거와 필요성이 있음에도 불구하고 그 해석·적용에 있어 만연히 양자를 동일하

58) 조재철, 앞의 책 71-73면

59) 조재철, 위의 책, 72면

게 취급해 왔다.

그러나 과세권자가 갖는 우선변제적 효력이 있는 조세채권을 전제로 하는 사해행위취소권은 일반 사법상의 채권·채무를 대상으로 하는 민법상의 채권자취소권과는 그 출발점부터 상이하며 조세채권자와 납세자 사이의 법률관계도 단순한 채권·채무관계가 아니라 자력집행권이 이미 확보되어 있는 과세권자와 납세자 사이의 관계이다.

또 민법상 채권자취소권이 일단 성립된 채권에 대한 채무자의 사해행위를 문제삼는 것임에 반해 세법상 사해행위취소권은 조세채권의 성립상의 특성으로 인하여 조세채권의 성립 전이라도 가까운 장래에 그 성립이 예견되는 경우라면 행사 가능하게 된다.

그뿐만 아니라 비록 사해행위취소권을 규정하고 있는 국세징수법 제30조가 민법 제406조, 제407조를 준용하고 있더라도 민법에 규정되어 있지 않는 “채납자가 국세를 면탈하고자 재산권을 목적으로 한 법률 행위를 한 경우..” 라는 독자적 요건을 규정하고 있다.

그리고 채권자취소권의 행사요건을 일반적, 포괄적으로 규정하고 있는 민법제 406조의 구성요건과 상이하다는 것과, 세법상의 엄격해석원칙 등을 근거로 수익자 또는 전득자의 악의를 추정하지 않고 조세채권자인 국가나 지방자체 단체가 수익자 또는 전득자의 악의에 대한 입증책임을 부담하는 것이 타당하다고 주장 할 수 있다.

이 외에도 채무자(납세자)가 동일한 사해의사로서 연속하여 수개의 재산처분 행위를 한 경우 이를 하나의 법률행위를 한 경우와 동일하게 보아 일괄하여 사해성여부를 판단할지의 문제, 조세채무의 납부(법정)기일이후에 당해 목적물에 저당권등의 담보물권을 설정할 경우 조세채권자의 우선변제권을 해하는 사해행위가 될 수 있는지 등의 문제는 세법상의 사해행위취소권행사에 더욱 문제가 된다.

2) 위와 같은 특성을 인정하여 세법상의 사해행위청구권을 민법상의 채권자취소권의 특칙으로 보더라도 세법상의 복잡한 여러 관련규정을 개정내지 보완 등을 통해 사해행위취소권의 원활한 운영을 보장 할 필요성이 있다.

따라서 세법상 사해행위취소권 관련규정이 국세징수법 제30조, 지방세법 제 61조등에 분산되어 있는 것을, 사해행위취소권이 강제징수에 관한 규정임을 고

려하여 국세징수법으로 흡수하고, 지방세법에서는 위 국세징수법제30조의 규정을 준용하도록 하여야 한다. 이 경우 세법상 사해행위취소권이 별개 독립된 유형의 사해행위를 규정하고 있는 듯한 외관을 불식시킬 수 있다.

또한 국세기본법 제35조 제4항, 지방세법 제61조에 의한 허위담보취소권의 남용을 방지하기 위해, 사해행위를 취소할 수 없는 경우에 한해 허위담보취소권을 행사 할 수 있도록 하고, 위헌소지를 막기위해 국세또는 지방세의 법정기일 1년전에 설정된 담보권설정행위에 대한 통정허위계약추정보다는 비교적 단기간인 '법정기일 6개월전(반기별 부가가치세납부기한)'에 설정된 담보권설정 행위에 한해 허위담보취소권을 행사 할 수 있도록 개정할 필요가 있다.

이외에도 사해행위취소권의 행사주체에 오인을 가져올 수 있는 국세징수법상 제30조의 "세무공무원은....취소를 법원에 청구할 수 있다."라는 부분을 조세채권자는 민법상의 채권자취소권과 마찬가지로 "..취소 및 원상회복을 법원에 청구할 수 있다."로 개정하여 원고 적격 및 원상회복청구에 관하여 오해의 소지를 없애야 할 것이다.

그리고 사해행위취소 청구권을 고유 필수적 공동소송하는 입법적 근거규정을 신설하여 납세자에게도 피고적격을 허용하도록 하여 더 이상 사해행위취소청구가 아닌 별개의 소송에 의한, (채무자에 대한)채무명의를 갖고 수익자 또는 전득자에 대한 강제집행을 하게 되는 모순을 없애야 할 것이다. 끝으로 사해행위취소소송의 수익자, 또는 전득자의 악의에 대한 입증책임과 너무 짧은 단기의 제척기간도 개정을 필요로 하는 부분이다.

따라서 사해행위의 핵심 조항인 국세징수법 제30조를 ① 조세채권자는 체납자가 국세의 징수를 면하고자 재산권을 목적으로 한 법률행위를 한 경우에는 체납자 및 수익자(전득자가 있는 경우에는 전득자를 포함한다.)는 사해행위의 취소 및 원상회복을 법원에 청구 할 수 있다.

그러나 그 행위로 인하여 이익을 받은자나 전득한 자가 그 행위 또는 전득당시에 조세채권자를 해함을 알지 못한 경우에는 조세채권자가 이를 입증하여야 한다.

② 전항의 소는 조세채권자가 취소원인을 안 날로부터 2년, 법률행위가 있는 날로부터 5년내에 제기하여야 한다.

③ 민법 제406조는 이를 준용한다.(현행의 민법 제407조의 준용규정부분은 삭제요망)로 개정함이 바람직하다고 하겠다.

끝으로 추가적인 입법개정·보완이 방향과 또 다른 사해행위의 문제점 등은 추후 새롭게 논하기로 하고 본고가 세법상의 사해행위취소권의 새로운 연구·발전에 일익을 더 할 수 있기를 간절히 바라는 바이다.

## 참 고 문 헌

### 1. 국내문헌

#### 1) 단행본

- 강인애, 국세징수법 해설, 청림 출판 (1994)  
곽윤직, 채권총론, 박영사(2005)  
권혁재, 요건사실증명책임, 진원사(2010).  
김남진, 행정법 I, 법문사(2009)  
김주수, 채권총론, 삼영사(1996),  
김철용, 행정법 I, 박영사(2004)  
김태호 「지방세의 이론과 실무」, 세경사(2005),  
김형배, 채권총론, 박영사(1999)  
사법연수원, 조세법총론 I, (2010)  
소순무 「조세소송」 (주)영화조세통람, (2010),  
이순동, 채권자취소권, 육법사(2010)  
이시윤, 민사소송법, 박영사(2010)  
이은영 채권총론, 박영사(2009)  
이창희, 세법강의, 박영사(2009),  
이태로·한만수, 조세법강의, 박영사(2010),  
임승순 조세법. 박영사(2010),  
정도윤·경병현 민사소송법, 법문사(2007)  
최명근, 세법학총론, 세경사(2006)

#### 2) 논문

- 라현태, 사해행위취소소송의 피고적격과 효과, 법학연구 제18집(2005.7)  
류성수, “통정허위 담보권설정행위취소권과 사해행위취소권의 본질적 차이” 국  
세, 제1346호, 세우회(1997.6.)  
이재성, “행정소송과 입증책임” 「재판자료 제67집」, (법원도서관, 1995)

- 이재열, 채권자취소권에 관한 연구, 연세대학교 대학원, 박사학위 논문(2007)
- 이창, 세법상 사해행위취소권에 관한 연구, 서울대대학원 석사학위논문(2007)
- 이창, “세법상 사해행위취소권에 관한 소고”, 조세법연구(13-2), 세경사(2007. 8)
- 조재철, 조세채권보전을 위한 사해행위취소소송에 관한 연구, 서울대학교 대학원 석사학위논문(2008.2.)
- 최장섭; 사해행위취소와 조세, 국세, 제487호.사단법인세우회(2007.9)
- 최창열, “민법상의 채권자취소권과 세법상의 사해행위취소권과의 비교”, 조세연구(연구논총) 제1권 제1호, 세경사(2001)
- 황도연, “행정소송에 있어서의 입증책임” 「사법논집 2집」, (법원행정처, 1981)
- 황진영, 조세민사소송에 있어서 사해행위취소에 관한 연구, 연세대학교 대학원, 박사 학위논문(2005.2.)

## 2. 국외문헌

### 1) 단행본

- 金子宏, 組稅法 第11版, 弘文堂(2007)
- 清永敬欠, 稅法 ミネルヴァ 書房(2007)
- 早川眞一郎, 組稅判例百選; 有斐閣(2005.10.)
- 大江忠, 要件事實組稅法(上) 第一法規社(2004),
- 志楊喜徳郎, 國稅通則法精解, 大藏財務協會(1996)
- 前田達明, 口述債權總論, 成文堂(1993)
- 桃井直造, 條解 國稅徵收法, 白桃書房(1957)
- 早川 登, “稅務訴訟の立證責任について”, 稅法學43號, 三晃社(1954.7.)
- 濟藤李未, “稅務訴訟の立證責任”, 稅法學8號, 三晃社(1951.8.)
- 黒田 覺, “適法性の推定と稅務訴訟の立證責任”, 稅法學7號, 三晃社(1951.7.)

### 2) 논문

- 橋 素子, 滯納處分 の ための 原告訴訟- 詐行害爲取消訴訟, 旬刊 國稅解説速

報,(2006. 5. 28.)

服部育生, 國稅通則法に おける 詐害爲取消訴訟, 名古屋學院大學論集, 社會科學  
遍, 제38권, 제3호,(2002.1)

下森定, “債權者取消權 に 關する考察一”, 「法學志林」 제57권 3호(1960)

中野貞一郎, “債權者取消權 と 強制執行” 「民事訴訟法雜紙」 제6호(1960)

左藤英明, 詐害行爲の行使と組稅債權の成立の要否, JURIST, 1121호, 有斐閣  
(1997)

瀧川睿一, “行政訴訟における立證責任”, 「岩松裁判官 還曆紀念論文集」



[Abstract]

## New study on the Fraudulent act revocation.

**Shin, Man-Joong**

Associate Professor College of Law, Kwangwon University

A fraudulent act revocation procedure, has various characteristics different from those of general civil procedures in relation with the tax laws.

Meanwhile, although tax credits have characteristics different from those of general civil credits, to which the equality of creditor principle is applied, in respect of the tax priority right or overtaking effects, Revoking fraudulent actions procedure of the tax law, in which tax credits are regarded as preserved credit, and creditor's right to cancel of the civil law, which is based on general credits of judiciary, were considered as the same.

However, revoking fraudulent actions right based on the tax law involves various other factors, not found in creditor's right to cancel based on the civil law, First, revoking fraudulent actions right based on the tax law targets tax credits based on the public law, not preventing a decrease in joint security of creditors but joint security of tax credits. Also, it is based not on the equality of creditor principle but effects of priority repayment of tax credits so as to secure effectiveness of tax credits.

Second, creditor's right to cancel based on the civil law considers credits already valid as preserved credit and values the credit(assets) status of a debtor at the time of a fraudulent act, revoking fraudulent actions right based on the tax law does not significantly require to be established before exercising revoking fraudulent actions right due to the characteristics of tax credits and, thus, it is often sufficient if a high probability of tax credits is

expected.

Third, Article 30 of the national tax collection law, which specifies revoking fraudulent actions right, complies with Article 406 of the Civil Law (creditor's right to cancel) but, at the same time, also applies a requirement(limit on the time of the exercise) that "..provided that a debtor acted with the purpose of the property right in order to be released from national taxes."

Also, influenced by the principle of no taxation without law which strongly requires legal basis, emphasizes strict interpretation, and highly values agreement between an idea and substance, in case the legal nature and effects of revoking fraudulent actions right and responsibilities to prove the fraudulent intention for a beneficiary and creditor, which has not been seriously regarded according to the civil law, become important and in case a debtor consecutively disposes properties due to the possibility to expect additional and repeated imposition, such acts are considered a single act in order to judge the self power of the debtor.

In addition,if a target property is secured after a (legal) payment due date, it may not decrease joint security of general creditors but may damage the priority repayment right of tax creditors.

The problems mentioned above can be easily resolved if revoking fraudulent actions right based on the tax law and creditor's right to cancel based on the civil law are considered separately.

In this study, peculiarities of revoking fraudulent actions right based on the tax law are introduced and legislative solutions presented in order to improve related theories and research results.

Key words: revoking fraudulent actions right, priority repayment right, fraudulent intention for false passbook security, fraudulent intention, consecutive property disposition