

파산선고 전의 원인으로 인한 조세채권에 기하여 파산선고 후에 발생한 가산금의 법적 성질 - 대법원 2017. 11. 29. 선고 2015다216444 판결에 대한 평석 -

강 상 우*

< 목 차 >

- I. 들어가며
- II. 대상판결의 판결요지
- III. 파산절차에서의 조세채권
- IV. 대상판결의 평석
- V. 마치며

I. 들어가며

기업이나 개인은 다양한 원인으로 과도한 채무를 부담하게 될 경우가 있는데, 이를 적시에 상환하면 다행이지만 끝내 경제적 파탄에 이르게 되어 도산¹⁾에 이르기도 한다. 이때 청산가치와 계속가치를 비교하여 만약 전자가 더 크다면 파산형 절차로, 후자가 더 크다고 한다면 재건형 절차로 이행하게 된다. 채무자 회생 및 파산에 관한 법률(이하 ‘채무자회생법’이라고만 한다)에서는 파산형 절차로 파산을, 재건형 절차로는 일반 및 개인회생을 각 규정하고 있다.

조세는 국가·지방자치단체의 존립을 위한 재정적 근간이므로, 이를 효율적으로 징수하기 위한 방안이 필요하다. 우리나라에서는 조세의 공익성에 기초한

* 대한법률구조공단 서울중앙지부 공익법무관.

1) 도산(倒産)은 채무자로서의 개인·기업이 변제기가 도래한 채무를 변제할 수 없게 되어 재정적·경제적으로 파탄에 빠진 상태를 의미한다(전병서, 「도산법」, 법문사, 2006, 3면).

우월적인 지위를 부여하고 있는데, 절차적인 면에서는 ‘자력집행권’, 실제적인 면에서는 ‘조세의 우선권’으로 나타난다.²⁾ 즉, 조세채권자는 법원을 통한 강제 집행절차에 나아가지 않고도 채납처분 등을 통해 조세채권을 강제적으로 실현할 수 있으며, 배당의 면에서도 그 성립시기에 관계없이 조세채권을 다른 채권에 우선하여 변제받을 수 있다.³⁾

같은 맥락에서 도산절차에서도 조세의 공익성 등에 기인하여 조세채권에 우월적 지위를 부여하고 있다. 재단채권은 파산채권에 우선하여 변제받을 수 있는 효력이 있으므로(채무자회생법 제476조), 조세채권으로서 재단채권의 범위를 어떻게 설정하느냐 하는 문제는 파산채권자 등 이해관계인들 간 형평성에 있어 중대한 영향을 미치게 된다.

이와 관련하여 파산선고 전에 이행기가 도래한 조세채권 등에 기하여 파산선고 후에 발생한 가산금에 대하여 그 법적 지위를 재단채권으로 볼 것인지, 후순위 파산채권으로 볼 것인지에 관하여 구 파산법 당시부터 해석상 논란이 있었다. 2006년 채무자회생법의 제정으로 논란이 일부 해소되었지만, 동법 아래에서도 여전히 해석상 문제가 될 수 있는 부분이 존재하였다. 최근 대법원에서 2017. 11. 29.자로 2015다216444호 사건에 대한 판결(이하 ‘대상판결’이라 한다)이 선고되었는데, 대상판결은 지금까지의 논란을 해소하여 줄 단서를 제공하였다는 점에서 시사점을 가질 것으로 보인다.

한편 2018년 12월 31일자로 국세기본법 등이 일부개정되었는데, 개정법률에서는 종전의 납부불성실가산세와 가산금을 ‘납부지연가산세’로 통합하는 규정을 두고 있다. 이에 대상판결이 개정법률 하에서는 어떠한 의의를 가질지에 대해서도 추가적으로 살펴볼 필요가 있다고 보인다.

이하 본 논문에서는 우선 대상판결의 판결 요지에 관하여 살펴보고(Ⅱ), 채무자회생법상 파산절차에서의 조세채권 등 본 논문의 논의의 전제가 되는 부분을 검토해보도록 하겠다(Ⅲ). 다음으로 ‘대상판결의 평석(Ⅳ)’ 부분에서는 쟁점에 대한 구체적인 분석을 한 뒤, 마지막으로 결론(Ⅴ)에서는 이상의 논의들을 정리해 보고자 한다.

2) 임승순, 「조세법」 2018년도판, 박영사, 2018, 244-245면. ‘조세의 우선권’과 관련하여, 조세채권의 경우에는 국세기본법 제35조 제1항에 따라 ‘다른 공과금이나 그 밖의 채권’보다 우선하며, 지방세채권의 경우에도 지방세기본법 제71조 제1항에서 같은 취지의 규정을 두고 있다.

3) 대법원 1996. 10. 15. 선고 96다17424 판결.

II. 대상판결의 판결요지

1. 기초되는 사실관계

과세관청인 피고는 소외 A도시개발(이하 ‘A’라고 한다)이 부가가치세 등 국세를 체납하자, 2010. 9.경 A 소유의 부동산을 압류하였다. A는 2010. 11. 23. 파산선고를 받았고, 같은 날 파산관재인으로 원고가 선임되었다(이하 A의 파산전, 후를 불문하고, A와 파산관재인인 원고를 ‘원고’라고만 한다).

이후 원고는 2012. 7. 2.경 원고보조참가인과 원고 소유의 부동산에 대한 매매계약을 체결하고, 2013. 4. 2. 매매대금을 수령함과 동시에 위 부동산에 관하여 소유권이전등기를 경료해 주었다. 한편, 피고는 같은 날 원고에게 체납세액에 관한 교부청구를 하였는데, 그중 부가가치세에 관한 내역은 아래와 같다.

〈 체납세액표 〉

(단위 : 원)

순번	납세의무성립일	납부기한	내국세	가산금
1	2009.12.31.	2010.11.25	1,276,191,340	467,177,790
2	2009.12.31.	2012.2.29.	610,691,150	113,588,500
3	2010.3.31.	2010.6.30.	91,130	2,730
4	2010.6.30.	2011.12.1.	14,074,510,600	3,124,560,800
5	2012.6.30.	2013.2.28.	36,859,630	1,548,090
합계			15,998,343,850	3,706,877,910

원고는 2013. 4. 15. 파산법원의 허가를 얻어 위 체납세액표 중 납세의무 성립일이 파산선고일 이전인 순번 1 내지 순번 2의 각 내국세 원금, 순번 3의 내국세 원금 및 가산금, 순번 4의 내국세 원금 합계액을 피고에게 납부하였다.

원고는 2013. 4. 15.경 피고에게 체납세액 중 재단채권에 해당하는 세금을 모두 납부하였으므로, 원고 소유의 부동산에 관하여 압류를 해제하여 줄 것을 요청했으나, 피고는 2013. 4. 18. 원고에게 국세체납액이 남아있어 불가하다고 회신하였다.

원고는 2013. 11. 14. 피고에게, 나머지 체납 조세채권은 후순위 파산채권에

해당하거나 재단채권도 아니고 파산채권도 아닌 조세채권에 해당하지만, 원고 보조참가인을 위하여 나머지 체납 세금을 납부할 예정이고, 다만, 피고를 상대로 향후 부당이득반환청구 등의 소송을 제기할 수 있다는 취지를 통지하였다.

원고는 2013. 12. 5. 체납세액 중 나머지 조세 부분[= 체납세액표 중 순번 1 내지 순번 2의 가산금 합계액 + 순번 4의 가산금 + 순번 5의 내국세 원금 및 가산금]을 납부하였고, 피고는 이 사건 부동산에 관한 압류를 해제하였다. 그 후 원고는 피고를 상대로 뒤에 납부한 세금의 반환을 구하는 이 사건 소송을 제기하였다.

2. 대상판결의 쟁점

첫째로, 파산선고 후 파산관재인인 원고가 파산선고일 이전에 발생한 체납세액을 수시로 변제할 의무(채무자회생법 제475조)를 지체하여 생긴 가산금에 대해, 원심판결에서는 이를 채무자회생법 제473조 제4호의 ‘파산재단에 관한 파산관재인의 행위로 인한 청구권’으로서, 대상판결에서는 이를 동법 제473조 제2호 본문의 적용대상으로서 각 재단채권에 해당한다고 보았다.

만약 가산금채권의 법적 성격이 동법 제473조 제2호 본문에 해당된다면, 위 채권이 본문 괄호 안의 내용에 따라 동법 제446조의 규정에 의한 후순위 파산채권에 해당하는지를 별도로 검토해야 한다. 이 때, 위 괄호 안의 “제446조의 규정에 의한 후순위 파산채권을 제외한다”라는 문구가 괄호 안의 ‘국세징수의 예에 의하여 징수할 수 있는 청구권’에만 해당하는 것인지, 괄호 앞의 조세채권에도 해당하는 것인지가 문제된다.

둘째로, 조세채무자가 파산한 경우 조세채권 등의 납세의무자가 누구인지가 문제되고, 이와 관련하여 파산선고 후에 발생한 조세채권 중 파산재단에 속하지 않는 재산에 대하여 발생한 조세채권 즉, 파산채권도 아니고 재단채권도 아닌 조세채권의 납세의무자가 누구인지도 문제된다.

마지막으로, 2018. 12. 31.자 국세징수법 및 국세기본법 등의 일부개정으로 새로이 도입되는 ‘납부지연가산세’⁴⁾의 법적 성격과, 새 제도의 도입 시점에서 대상판결이 가지는 의의를 살펴보는 것도 중요한 의미를 가질 것으로 보인다.

4) 본 논문의 ‘IV. 3. 1). (1.)’항에서 자세히 살펴보게 될 국세기본법의 일부개정에는 2020. 1. 1.부터 시행될 예정이다.

3. 재판의 경과⁵⁾

1) 제1심 법원의 판단(서울중앙지방법원 2014. 9. 3. 선고 2014가합 25981호 판결)

원고의 파산선고 이후 발생한 피고의 가산금채권에 관하여, 채무자회생법 제 473조 제2호에는 재단채권의 범위에서 ‘제446조의 규정에 의한 후순위 파산채권을 제외한다’는 명문규정이 있고, 제446조 제1항 제2호는 후순위 파산채권으로 ‘파산선고 후의 불이행으로 인한 손해배상액 및 위약금’을 규정하고 있는데, 가산금은 국세의 미납분에 대한 지연이자로 봄이 상당하므로, 결국 파산선고 이후 발생한 피고의 원고에 대한 가산금채권은 동법 제473조 제2호, 제446조 제1항 제2호에 의하여 재단채권에 해당하지 아니한다고 보았다.

부당이득반환청구에 관하여는 ‘과세대상이 되지 않는 법률관계나 사실관계에 대하여 이를 과세대상으로 오인할 만한 객관적 사정이 있는 경우, 과세대상인지 여부가 그 사실관계를 정확히 조사하여야 밝혀질 수 있는 경우라면, 그 하자가 중대하더라도 외관상 명백하지 않으므로 과세 요건사실을 오인한 위법의 과세처분을 당연무효라고 볼 수 없다. 파산선고 이후 발생한 가산금채권이 재단채권에 해당하는지 여부가 외관상 명백하다고 보기 어려워 피고가 결과적으로 후순위에 해당하는 가산금채권을 다른 채권보다 먼저 변제받았다 하더라도, 원고는 피고에게 가산금 지급의무를 부담하는 채무자이므로, 피고가 법률상 원인 없이 이득을 얻은 것이라고 볼 수 없다.’고 판시하였다.

2) 원심 법원의 판단(서울고등법원 2015. 4. 15. 선고 2014나2035738호 판결)

원고의 파산선고 이후 발생한 피고의 가산금채권에 관해, 채무자회생법이 ‘파산재단에 관하여 파산관재인이 행위로 인한 청구권’을 재단채권으로 규정하는 취지는, 파산관재인이 파산재단의 관리처분권에 기초하여 직무를 행하면서 생

5) 제1심법원 및 원심법원에서는 민법상 불법행위에 기한 손해배상청구의 당부에 대해서도 판단하고 있으나, 본 논문에서 다루고자 하는 주된 쟁점은 아니므로 논의의 대상에서 생략하기로 한다.

긴 상대방의 청구권을 수시로 변제하도록 하여 공정하고 원활하게 파산절차를 진행하기 위한 것이므로, ‘파산재단에 관하여 파산관재인이 한 행위’에는 파산관재인이 직무를 행하는 과정에서 한 법률행위, 불법행위, 나아가 직무와 관련하여 부담하는 채무의 불이행도 포함된다고 보았다. 따라서 원고는 직무상 재단채권에 해당하는 파산 선고일 이전에 발생한 각 부가가치세를 수시로 변제할 의무가 있고, 파산선고 후에 이를 지체하여 생긴 가산금채권은 동법 제473조 제4호 소정의 ‘파산재단에 관하여 파산관재인의 행위로 인한 청구권’에 해당하여 재단채권에 해당한다고 판시하였다.

부당이득반환청구에 관하여는, 파산선고 이후 발생한 피고의 가산금채권(채납세액표 중 순번 1, 2의 각 가산금채권)은 재단채권에 해당하므로, 이와 관련한 원고의 주장은 이유 없다고 보았다. 또한 일부 부가가치세 및 가산금(채납세액표 중 순번 5의 부가가치세 및 가산금)은 파산선고일 이후 발생한 채권으로서 재단채권은 아니지만, 원고는 피고에게 채납세금 및 가산금 지급의무를 부담하는 조세채무자이므로, 피고가 이를 변제받았다고 하여 법률상 원인 없이 이득을 얻은 것이라고 볼 수 없다고 하였다.

3) 대법원(대상판결)의 판단⁶⁾

우선 원고의 파산선고 이후 발생한 피고의 가산금채권이 재단채권에 해당하는지 여부에 관하여 보면, 채무자회생법 제473조 제2호 본문은 ‘국세징수법·지방세기본법에 의하여 징수할 수 있는 청구권’ 중 파산선고 전의 원인에 기한 청구권은 모두 재단채권에 해당하는 것으로 규정하면서도, 괄호 안에 ‘국세징수의 예에 의하여 징수할 수 있는 청구권으로서 그 징수우선순위가 일반 파산채권보다 우선하는 것을 포함하며, 제446조의 규정에 의한 후순위 파산채권을 제외한다.’는 내용을 두고 있는 점,

위 괄호 안에 있는 규정의 취지는, ‘국세징수법 또는 지방세기본법에 의하여 징수할 수 있는 청구권’이든 ‘국세징수의 예에 의하여 징수할 수 있는 청구권’으로서 그 징수우선순위가 일반 파산채권보다 우선하는 것’이든, 그 중 ‘제446조의 규정에 의한 후순위 파산채권’에 해당하는 것은 재단채권에서 제외하려는

6) 대법원은 원심을 파기 및 환송하였다. 이후 최종적으로는 화해권고결정에 따라 위 사건이 확정되었다.

데 있는 점,

그리고 국세징수법 제21조에 규정된 가산금⁷⁾은 납세의무의 이행지체에 대하여 부담하는 지연배상금의 성질을 띠고 있는 것을 전제로 하되, 채무자회생법 제473조 제4호는 ‘파산재단에 관하여 파산관재인이 행위에 의한 청구권’을 재단채권으로 규정하고 있고, ‘파산재단에 관하여 파산관재인이 한 행위’에는 파산관재인이 직무와 관련하여 부담하는 채무불이행도 포함하므로, 위 규정은 파산관재인이 파산재단의 관리처분권에 기초하여 직무를 행하면서 생긴 상대방의 청구권에 관한 일반규정으로 볼 수 있는 반면, 동법 제473조 제2호는 ‘국세징수법·지방세기본법에 의하여 징수할 수 있는 청구권’ 및 ‘국세징수의 예에 의하여 징수할 수 있는 청구권으로서 징수우선순위가 일반 파산채권보다 우선하는 것’만을 적용대상으로 하는 특별규정이므로, 국세·지방세뿐만 아니라 가산금 등도 그것이 파산선고 전에 생긴 것인지 후에 생긴 것인지 가리지 않고 모두 그 적용 범위에 포함되므로, 파산관재인이 재단채권인 국세·지방세를 체납하여 가산금 등이 발생한 경우 제473조 제2호가 우선적으로 적용된다는 점,

따라서 파산선고 전의 원인으로 인한 국세·지방세에 기해 파산선고 후 발생한 가산금 등은 후순위 파산채권인 동법 제446조 제1항 제2호의 ‘파산선고 후의 불이행으로 인한 손해배상액’에 해당하므로, 위 괄호 안의 규정에 따라 재단채권에서 제외된다는 점을 근거로 하여, 순번 1, 2의 가산금 채권은 파산선고 전의 원인에 의하여 생긴 부가가치세에 기하여 파산선고 후에 발생한 것으로서, 이는 동법 제446조 제1항 제2호의 후순위 파산채권에 해당하므로, 동법 제473조 제2호 본문의 괄호 안의 규정에 따라 재단채권에서 제외된다고 보았다. 그런데도 원심은 위 가산금 채권이 동법 제473조 제4호 소정의 재단채권에 해당한다고 판단한 잘못이 있다고 판시하였다.

다음으로 부당이득반환청구에 관하여 살펴보면, 채무자회생법상 파산선고 당시에 채무자의 모든 재산은 파산재단을 구성하고(제382조 제1항), 이를 관리 및 처분할 권리는 파산관재인에게 전속하며(제384조), 파산관재인은 파산재단에 속하는 재산을 환가하여 파산채권자들에 대한 배당을 실시할 뿐만 아니라 재단채권 역시 파산재단에 속하는 재산에서 수시로 변제하게 되므로, 재단채권에 해당하는 조세채권의 납세의무자는 파산관재인이라고 보았다. 반면, 파산재단에 속

7) 현재는 폐지되었으며, 경과규정에 따라 2019년 12월 31일까지 납세의무가 성립된 분에 대해서만 종전의 규정을 적용한다. 관련내용은 본 논문의 ‘제 IV. 3. 1). (1).’항을 참고.

하지 않는 재산에 대한 관리처분권은 채무자가 그대로 보유하고, 이는 파산선고 후 발생한 채권 중 재단채권에 해당하지 않는 채권의 변제재원이 되므로 파산선고 후 발생한 조세채권 중 재단채권에 해당하지 않는 조세채권, 즉 ‘파산채권도, 재단채권도 아닌 조세채권’에 대한 납세의무자는 파산채무자라고 보았다.

본 사안에서 순번 5 부가가치세 및 가산금 채권은 파산선고 후에 발생한 채권으로서 재단채권에 해당하지 않으므로 이는 ‘파산채권도, 재단채권도 아닌 조세채권’에 해당하고 위 채권의 납세의무자는 파산채무자인 A가 되는데, 피고가 원고로부터 위 채권을 변제받은 것은 법률상 원인을 결여한 것으로서 부당이득이 성립함에도 원심이 원고의 청구를 배척한 것은 부당이득에 관한 법리를 오해한 잘못이 있다고 보았다.

Ⅲ. 파산절차에서의 조세채권

1. 채무자회생법상 파산채권과 재단채권

파산채권이라 함은 ‘파산선고 전의 원인으로 생긴 재산상의 청구권’(제423조)으로, 파산절차에 의하지 아니하고는 행사할 수 없다(제424조). 파산채권은 우선적 파산채권(제441조), 일반 파산채권, 후순위 파산채권으로 분류될 수 있다. 그 중 후순위 파산채권은 나머지 채권에 대해 배당을 통한 변제가 모두 이루어지고 남은 것이 있는 경우에 한하여 변제를 받을 수 있는 채권을 의미한다. 이 때문에 후순위 파산채권에 해당한다는 것은 그 채권이 실질적으로 파산배당으로부터 제외되어 면책됨을 의미한다고 보는 견해도 존재한다.⁸⁾ 채무자회생법 제446조 제1항에서는 후순위 파산채권으로 7가지를 열거하고 있다.

재단채권은 파산선고 후 파산절차에 의하지 아니하고 파산재단으로부터 파산채권에 우선하여 수시로 변제받을 수 있는 채권(제475조, 476조)으로, 그 본래적 의미는 파산채권자들 공동의 이익을 위해 파산절차 수행으로 인하여 생기는

8) 정현수, “파산관재인이 재단채권의 지급을 거절한 경우 이행지체 책임이 성립하는지 여부 및 이행지체 책임이 성립하는 경우 지연손해금 채권의 법적 성질 -대법원 2014. 11. 20. 선고, 2013다64908 전원합의체 판결에 대한 평석을 중심으로-”, 『법조』 제64권 7호, 법조협회, 2015, 213면.

채권을 말한다.⁹⁾ 재단채권은 제473조 각호에 열거된 일반재단채권과, 그 밖에 개별적으로 규정된 특별재단채권으로 다시 구분될 수 있다.¹⁰⁾¹¹⁾ 채무자회생법 제473조 각 호에서는 11가지 종류의 재단채권을 열거하고 있다.

2. 파산절차에서의 조세채권 등

1) 파산절차상 조세채권의 구분

(1) 재단채권으로서의 조세채권

채무자회생법 제473조 제2호에 따르면, 조세채권과 관련하여서는 파산선고 이전의 원인으로 인한 것¹²⁾ 전부와, 파산선고 후의 원인으로 인한 것 중 파산재단에 관하여 생긴 청구권이 재단채권에 해당한다. 위 규정에서 말하는 ‘국세징수법·지방세징수법에 의하여 징수할 수 있는 청구권’은 국세, 지방세 등의 조세채권을 의미하고, ‘국세징수의 예에 의하여 징수할 수 있는 청구권’은 개별법에서 규정하는 바에 따른다.¹³⁾

(2) 파산채권도, 재단채권도 아닌 조세채권

채무자회생법 제473조 제2호 단서에 따라 ‘파산선고 후에 생긴 조세채권으로서 파산재단에 관하여 생긴 조세채권’은 재단채권으로 볼 수 있을 것인데, ‘파산선고 후에 생긴 조세채권으로서 파산재단에 관하여 생긴 것이 아닌 조세채권’에 대하여는 그 법적 지위가 무엇인지 문제될 수 있다. 위 규정의 반대해석상 이는 재단채권에 해당하지는 않으나, 그 성질이 동법 제446조 제1항 제4호

9) 최승록, “파산채권과 재단채권”, 『재판자료: 파산법의 제문제(상)』, 제82집, 법원도서관, 1999, 331면; 정현수, 앞의 논문, 196-197면에서 재인용.
10) 이의영, “도산절차에서 조세채권의 지위(상)”, 『법조』, 제633호, 법조협회, 2009, 50면.
11) 이러한 분류와는 다르게, 채무자회생법 제473조 제1호, 제3호, 제4호, 제5호, 제7호에 규정된 재단채권을 ‘본래적 의미의 재단채권’, 동법 동조 제2호, 제9호, 제10호, 제11호 및 동법 제6조 제4항, 제9항에 따른 재단채권을 통틀어 ‘정책적 재단채권’이라 분류하는 견해도 존재한다(정현수, 앞의 논문, 197면).
12) ‘파산선고 이전의 원인으로 인한 조세채권’으로 재단채권에 해당하는지 여부는 파산선고 전에 법률에 정한 과세요건이 충족되어 그 조세채권이 성립되었는가 여부를 기준으로 하여 결정된다(대법원 2002. 9. 4. 선고 2001두7268 판결).
13) 예컨대 과태료, 과징금, 환수금, 사회보험료, 부담금, 사용료 등이 여기에 해당한다. 심인숙, “파산절차상 공적채권의 우선변제권”, 『중앙법학』, 제9집 제1호, 중앙법학회, 2007. 5, 319면.

의 ‘벌금, 과료, 형사소송비용, 추징금 및 과태료’와 유사하므로 이를 후순위 파산채권으로 의율해야 한다는 견해가 존재한다.¹⁴⁾ 다만 동법 제423조에서 ‘파산채권’은 ‘파산선고 전의 원인으로 생긴 재산상의 청구권’을 의미한다는 명문의 규정을 두고 있는 만큼, ‘파산선고 후에 생긴 조세채권으로서 파산재단에 관하여 생긴 것이 아닌 조세채권’은 ‘파산채권도, 재단채권도 아닌 조세채권’에 해당한다고 보아야 함이 타당할 것이다.

2) 입법 연혁

(1) 구 파산법

동법 제38조 제2호에서는 ‘국세징수법 또는 국세징수의 예에 의하여 징수할 수 있는 청구권’을 일의적으로 재단채권으로 규정하였다. 이는 채무자회생법 제473조와 유사한 규정이며, 재단채권의 우선변제적 효력에 대해서도 동법 제475 내지 477조와 동일하게 구 파산법 제40조 내지 제42조에서 이를 인정하고 있었다. 다만, 구 파산법에서 ‘국세징수법 또는 국세징수의 예에 의하여 징수할 수 있는 청구권에 기해 파산선고 후에 발생하는 가산금 등 지연손해금’도 일률적으로 재단채권으로 취급하는 것에 대해 학계와 실무에서 많은 비판을 받은 바 있다.¹⁵⁾

즉, 개별법에서 조세채권 등에 대한 파산선고 후의 지연손해금 등에 대하여 우선권이 규정되어 있지 않은 경우에는, 그러한 지연손해금 등 채권은 구 파산법 제38조 제2호에 따라 재단채권에 해당하는 동시에 후순위 파산채권으로서 구 파산법 제37조 제1호(파산선고후의 이자) 및 제2호(파산선고 후의 불이행으로 인한 손해배상액 및 위약금)에 해당할 여지도 있어서 문제가 되었다.

(2) 판례의 태도

헌법재판소에서는 종전에 ‘파산선고 전의 원인으로 생긴 채권에 기해 파산선고 후에 발생한 연체료 청구권’을 재단채권으로 규정한 것은 위헌으로 결정한 바 있다.¹⁶⁾ 반면 이후 구 파산법 제38조 제2호 본문의 ‘국세징수법에 의하여 징

14) 이종교, “통합도산법상 도산절차에서의 조세우선권에 관한 검토”, 『조세법연구』 제15권 제1호, 한국세법학회, 2009. 4, 140면.

15) 심인숙, 앞의 논문, 316면.

수할 수 있는 청구권' 중에서 '파산선고 전의 원인으로 생긴 국세·지방세에 기하여 파산선고 후에 발생한 가산금 등 청구권'을 재단채권으로 규정한 것은 합헌으로 결정하기도 하였다.¹⁷⁾ 비록 각 결정례에서 판단 대상이 된 청구권의 성질이 각 산업재해보상보험료 등 사회보험료와 국세·지방세라는 점에서 상이하지만, 재단채권 조항과 후순위 파산채권조항의 충돌 문제에 관한 헌법재판소의 해석론은 일관성이 없다는 점을 알 수 있다.

한편 대법원에서도, '구 파산법 제38조 제2호에서 '국세징수법 또는 국세징수의 예에 의하여 징수할 수 있는 청구권'을 재단채권으로 명확히 규정하고 있는 이상, 본세인 국세·지방세의 체납으로 발생하는 가산금 등도 동조에 의한 재단채권에 해당한다고 보아야 한다'는 취지로 판시한바 있다.¹⁸⁾

(3) 채무자회생법(이른바 '통합도산법')의 제정

구 파산법이 폐지되고 산재하고 있던 도산관계법이 채무자회생법으로 통합되었는바, 2006. 4. 1.자 법률 제7428호로 시행되고 있다. 종전보다 규정 체계의 변화가 있기는 하였으나, 조세채권의 지위와 관련해서는 크게 달라진 점이 없다고 평가된다.¹⁹⁾

동법에서는 조세채권 등에 대해 파산선고 후에 발생하는 가산금 등을 일률적으로 재단채권으로 취급하는 점에 대한 종전의 비판을 상당 부분 수용하였다. 그리하여 동법 제473조 제2호 본문에서는 종전처럼 '국세징수법 또는 국세징수의 예에 의하여 징수할 수 있는 청구권'이라 규정하면서도 새로이 괄호를 두어, '국세징수의 예에 의하여 징수할 수 있는 청구권으로서 그 징수우선순위가 일반 파산채권보다 우선하는 것을 포함하며, 제446조의 규정에 의한 후순위 파산채권을 제외한다'는 내용을 추가하였다.

이로써 '국세징수의 예에 의하여 징수할 수 있는 청구권'의 경우 그 가산금에

16) 헌법재판소 2005. 12. 22. 선고 2003헌가8 (위헌결정). 구 파산법 제38조 제2호 본문의 '국세징수의 예에 의하여 징수할 수 있는 청구권' 중에서 '구 산업재해보상보험법(1997. 8. 28. 법률 제5398호로 개정되고, 2003. 12. 31. 법률 제7049호로 개정되기 전의 것) 제74조 제1항, 구 임금채권보장법(2003. 12. 31. 법률 제7047호로 개정되기 전의 것) 제14조 및 구 고용보험법(1999. 12. 31. 법률 제6099호로 개정되고, 2003. 12. 31. 법률 제7048호로 개정되기 전의 것) 제65조에 의하여 국세체납처분의 예에 따라 징수할 수 있는 청구권에 관한 사안.

17) 헌법재판소 2008. 5. 29. 선고 2006헌가6, 11, 17(병합) 사건(5인 위헌의견으로 합헌결정).

18) 대법원 2009. 1. 15. 선고 2008다80258 판결.

19) 심인숙, 앞의 논문, 316면 각주 5).

대하여는 후순위 파산채권인 제446조 제1항 제2호의 ‘파산선고 후의 불이행으로 인한 손해배상액 및 위약금’에 해당하므로, 재단채권이라 볼 여지는 없게 되었다. 이에 재단채권의 범위는 구 파산법상 그것보다 축소된 것으로 평가할 수 있겠으며, 구 파산법 당시 존재하였던 재단채권과 후순위 파산채권의 충돌 문제²⁰⁾는 해소된 것으로 보인다. 그러나 파산선고 전의 원인으로 인한 ‘조세채권’에 대한 파산선고 후 가산금의 법적 성격에 대해서는 여전히 해석상 논란이 될 수 있는 부분이 남아 있는바, 아래 ‘제 IV. 1.항’에서 자세히 검토해보도록 하겠다.

3. 세법상 가산금의 의의

가산금은 국세·지방세를 납기까지 납부하지 않은 경우, 국세기본법 등에 따라 고지세액에 가산하여 징수하는 금액(가산금)과 납부기한이 지난 후 일정기한까지 납부하지 아니한 경우에 그 금액에 다시 가산하여 징수하는 금액(증가산금)을 말한다²¹⁾. 일반적으로 납세의무의 전부 또는 일부의 이행지체에 대하여 부담하는 지연배상금(지연이자)의 성질을 띤 부대세의 일종으로 설명되고 있다.²²⁾ 이는 조세법상 의무위반에 대해 가하여지는 행정상 제재의 일종인 가산세와 구별된다.

그러나 2018. 12. 31.자 법률 제16097호로 국세징수법의 일부개정이 있었는데, 주된 내용으로 2020 1. 1.부터 국세징수법상 가산금과 국세기본법상 납부불성실 가산세를 납부지연가산세로 통합하여 시행하기로 하였으며²³⁾, 체납된 국세를 납부하지 아니하였을 때 납부기한이 지난 날부터 매 1개월이 지날 때마다 부과되는 가산금의 비율을 가산금 제도가 폐지되는 2020년 전까지 1천분의 12에서 1만분의 75로 인하하였다.²⁴⁾

4. 각국에서의 입법례

20) 본 논문의 ‘제 III. 2. 2). (1.항’에서 언급한 부분이다.

21) 국세기본법 제2조 제5호; 지방세기본법 제2조 제24호.

22) 대법원 1996. 4. 26. 선고 96누1627 판결; 대법원 2006. 3. 9. 선고 2004다31074판결

23) 다만 국세징수법 부칙 제3조에 따라, 동법 제21조의 개정규정에도 불구하고 2019년 12월 31일까지 납세의무가 성립된 분에 대해서는 종전의 규정을 적용한다.

24) 국세징수법 부칙 제2조.

1) 미국

미국 연방도산법은 회사정리, 화의, 파산 등의 개별 도산절차를 통합하여 시행되고 있다. 총 8개의 장으로 구성되어 있는바, 제7장에서는 파산절차(liquidation)를, 제11장에서는 기업의 갱생절차(reorganization)를 각 규정하고 있다.²⁵⁾ 동법에서는 조세채권의 우선권과 관련하여 우선채권(priority claims)이라 규정하고 있는데, 그 우선순위는 종전보다 점진적으로 격하되고 있는 추세이다. 즉, 1867년 파산법에서는 제2순위로 규정되다가, 1898년에는 최우선순위로 규정되기도 하였는데, 1938년 파산법 개정시 제4순위로, 1978년 연방도산법에서는 제6순위, 1984년 개정시에는 제7순위, 1994년 개정시에는 제8순위까지 그 지위가 밀리게 되었다.²⁶⁾

2) 독일

독일에서는 1994년 종전까지 존재하던 파산법 및 화의법을 통합하여, 미국 연방도산법과 같이 회생절차를 도입한 통합도산법을 제정하였다. 조세우선권과 관련하여서는 파산선고 전 1년 이내에 납기가 도래하는 채권에 한하여 우선권을 인정하다가, 통합도산법이 도입되면서 분배의 정의 실현을 이유로 이러한 우선권을 폐지하였다.²⁷⁾ 이는 조세채권 등 우선권이 부여되어 있는 채권으로 인해 채단부족현상이 일반화되면서 파산제도가 위협받게 되자 이를 정상화하기 위해 내린 결단이라고 평가된다.²⁸⁾

3) 일본

일본의 도산절차로는 파산법상 파산절차, 민사재생법상 민사재생절차, 회사갱생법상 회사갱생절차, 상법상 회사정리 및 특별청산절차가 각 존재한다. 이 중

25) 이종교, 앞의 논문, 146-147면.

26) 조영식, “파산과 조세”, 서울대학교 대학원, 법학석사학위논문, 2006, 35-36면; 이종교, 앞의 논문, 147면에서 재인용.

27) 최성근, 「도산절차의 형평성 확보를 위한 법제개선방안 : 조세채권의 취급과 채권자협의 제도를 중심으로」, 한국법제연구원, 2004, 65면; 이종교, 앞의 논문, 147-148면에서 재인용.

28) 위의 논문, 148면.

파산법 및 회사갱생법에 규정된 조세채권의 지위는 우리나라 통합도산법상의 그것과 유사하다.²⁹⁾ 한편, 재단채권과 관련하여 구 파산법 제47조 제2호에서는 ‘파산절차 개시 이전의 원인에 기한 조세채권 및 파산절차개시 후의 원인에 기한 조세채권 중 파산재단에 관하여 생긴 채권’을 재단채권으로 규정하고 있었다. 그러다가 2005. 5. 1. 파산법이 개정되면서 그 범위가 종전보다 축소되었는데, 신 파산법에서는 ‘파산절차 개시 당시를 기준으로 납기가 도래하지 않은 것과, 납기로부터 1년을 경과하지 않은 것에 대하여 재단채권으로 하고, 그 이외의 조세채권은 우선적 파산채권’으로 의율하였다(제148조 제1항 제3호, 제98조 제1항). 파산절차 이후의 원인에 기해 발생한 조세채권은 파산재단에 관련된 청구권에 해당하는 조세채권은 재단채권으로, 나머지는 후순위 파산채권으로 취급하였다(제148조 제1항 제2호, 제99조 제1항 제1호, 제97조 제4호).³⁰⁾

가산금과 관련하여서는 본세가 재단채권인 경우 가산금도 재단채권, 본세가 우선적 파산채권인 경우 파산절차개시 전에 발생한 가산금은 우선적 파산채권, 파산절차개시 후에 발생한 가산금은 후순위 파산채권으로 규정하였다(제148조 제1항 제3호, 제98조 제1항, 제99조 제1항 제1호, 제97조 제3호).³¹⁾

4) 소결

각국에서 규정하고 있는 도산절차는 대동소이하며, 특히 조세채권에 관하여 볼 때 그 범위와 우선순위 등 절차를 운용하는 면에서 일부 차이점이 있음을 알 수 있다. 또한 각국에서는 공히 조세채권의 범위를 종전보다 축소하거나 조세의 우선권을 폐지하는 방향으로 개정하였다는 점도 확인할 수 있다. 이는 조세우선권과 도산절차의 활용 측면 및 채권자평등의 원칙과의 긴장관계 속에서 후자를 보다 고려한 입법의 변화라고 보여진다. 우리나라에서 채무자회생법이 도입되면서 재단채권의 범위를 축소하여 규정한 것도 이러한 각국의 입법 경향과 궤를 같이 하는 것으로 보인다.

29) 위의 논문, 148면.

30) 위의 논문, 148면.

31) 위의 논문, 148면.

IV. 대상판결의 평석

1. 세법상 가산금의 파산절차 내에서의 지위

1) 문제의 소재

채무자회생법이 제정되면서 제473조 제2호 본문 괄호 안에 ‘국세징수의 예에 의하여 징수할 수 있는 청구권으로서 그 징수우선순위가 일반 파산채권보다 우선하는 것을 포함하며, 제446조의 규정에 의한 후순위 파산채권을 제외한다.’는 내용을 추가하면서 해석상 문제가 발생하였음은 앞서 본 바와 같다. 이는 위 괄호 안의 ‘제446조의 규정에 의한 후순위 파산채권을 제외한다.’는 문구가 괄호 안에만 적용되는 것인지, 아니면 괄호 밖에도 적용되는 것인지에 대한 문제로, 파산선고 전의 원인으로 인한 ‘조세채권’에 대한 파산선고 이후의 가산금 역시 재단채권으로 볼 것인가, 아니면 후순위 파산채권으로 볼 것인가에 관한 것이다.

2) 학설의 대립

이와 관련하여 괄호 안의 문구가 괄호 안에만 적용되어 ‘조세채권’에 대한 파산선고 이후의 가산금 등은 재단채권에 해당한다고 보는 ‘재단채권설’과, 괄호 밖에까지 적용되어 후순위 파산채권에 해당한다고 보는 ‘후순위 파산채권설’이 대립한다.

우선 ‘재단채권설’은 가산금이 사법상의 이자(지연손해금)와 그 성격이 유사하지만 계산기간이나 방법이 달라 양자를 동일한 것으로 볼 수 없는 점(따라서 가산금 등을 채무자회생법 제446조 제1항 제1호(파산선고 후의 이자) 또는 제2호(파산선고 후의 불이행으로 인한 손해배상액 및 위약금)에 해당하지 않는다고 본다), 가산금의 기본적인 성질이 본세의 성질에 따르는 것이 원칙이라는 점을 주된 근거로 한다.

반면 ‘후순위 파산채권설’에서는 가산금 등은 사법상 이자(지연손해금)와 유사한 성격을 가지므로 동법 제446조 제1항 제1호(파산선고 후의 이자), 제2호

(파산선고 후의 불이행으로 인한 손해배상액 및 위약금)에 의해 후순위 파산채권에 해당한다는 점, 이러한 점을 반영하여 본문 괄호 안에서 ‘동법 제446조 규정에 의한 후순위 파산채권을 재단채권에서 제외한다’는 규정을 넣은 것이라는 점 등을 주요 논거로 한다.

3) 대상판결의 입장

대상판결에서는, 채무자회생법 제473조 제2호 본문 괄호 안에 있는 규정의 취지는 ‘국세징수법·지방세기본법에 의하여 징수할 수 있는 청구권’이든 ‘국세징수의 예에 의하여 징수할 수 있는 청구권으로서 그 징수우선순위가 일반 파산채권보다 우선하는 것’이든, 그 중 ‘제446조의 규정에 의한 후순위 파산채권’에 해당하는 것은 재단채권에서 제외하려는 데 있다고 보았다. 그리고 국세징수법 제21조에 규정된 가산금은 지연배상금의 성질을 띠고 있는 점을 고려하면, 파산선고 전의 원인으로 인한 조세채권에 기해 파산선고 후에 발생한 가산금은 후순위 파산채권인 동법 제446조 제1항 제2호의 ‘파산선고 후의 불이행으로 인한 손해배상액’에 해당하는 것으로 봄이 타당하므로, 동법 제473조 제2호 본문 괄호 안에 있는 규정에 따라 재단채권에서 제외된다고 보았다.

4) 소결

이른바 ‘후순위 파산채권설’의 입장을 취하고 있는 대상판결의 입장은 지금도 타당하다고 본다. 그 이유로 첫째, 앞서 살핀 바와 같이 ‘파산절차에서의 조세채권’에 관한 각국의 입법례는 조세채권의 우선권을 줄이거나 폐지하는 방향으로 변천하였다는 점, 둘째, 이러한 경향성 아래에서 일본의 신 파산법 또한 1978년 미국의 연방도산법 개정, 1994년 독일의 통합도산법 개정에 이어 2004년에 전면 개정된바 있는데, 일본의 구 파산법 제47조 제2호에서 ‘파산선고 전의 원인으로 발생한 조세채권’을 일의적으로 재단채권으로 보던 것을 신 파산법에서 그 범위를 종전보다 축소시켰고, 우리나라의 구 파산법 제38조 제2호에서도 위 일본의 구 파산법상 규정과 구조적으로 동일한 문제점을 가지고 있다. 가 채무자회생법 제473조 제2호 본문 괄호 부분의 추가를 통해 재단채권의 범위가 축소되었다는 점, 따라서 이러한 변천의 모습은 각국의 입법적 흐름의 변

화를 반영한 것으로 보기에 충분하다는 점, 셋째, 그렇다면 구태여 동법 제473조 제2호 본문 괄호 속 문구의 내용이 ‘국세징수의 예에 의하여 징수할 수 있는 청구권’과 ‘국세징수법 등에 의해 징수할 수 있는 청구권’을 달리 구분할 실익이 없다고 보는 것이 자연스럽다는 점, 넷째, 파산절차에서의 조세채권은 공익성 등을 고려하여 이를 ‘예외적’으로 재단채권으로 규정한 것인데, 파산선고 전의 원인에 기해 발생한 파산선고 이후의 가산금에까지 예외적 지위를 인정한다면 재단채권을 둔 취지를 잠탈할 수 있으며, 다른 파산채권자들의 배당률을 형편없이 낮추거나 없애게 되어 헌법상 평등권과 재산권에 실질적 제약을 가할 수 있다는 점³²⁾ 등을 들 수 있다.

2. 파산 관련 조세채권의 납세의무자

1) 문제의 소재

조세채권의 납세의무자가 누구인지에 대한 문제는 조세부과처분의 상대방적격 및 조세부과처분 취소 내지 무효쟁송의 원고적격과도 관련이 있다. 적격이 없는 상대방에 대해 부과처분을 하게 될 경우 처분을 받은 상대방은 예상치 못한 처분으로 불의의 타격을 입게 되는 동시에, 처분을 행하는 과세관청의 입장에서 추후 처분의 상대방적격 없는 자에 대한 처분을 했다 하여 당해 처분에 대해 무효확인소송에 직면하게 될 가능성이 있다. 이와 관련하여, 파산절차에서의 조세채권 등의 납세의무자가 누구인지에 대하여 견해가 대립한다.

2) 견해의 대립

i) 개별 채권의 종류(세목의 유형)에 따라, 납세의무자가 당해 개별법에 따라 달리 규정되어 있으므로 해당 규정에 의하여 납세의무자가 정해지는 것이고, 파산관재인이 선임되었다 하여 이를 달리 보지 말아야 한다는 견해가 있고³³⁾, ii) 파산 이후 채무자의 재산으로 구성된 파산재단이 형성되면 이를 관

32) 헌법재판소 2005. 12. 22. 선고 2003헌가8 결정.

33) 이러한 견해에 따르면 예컨대, 지방세법상 재산세의 납세의무자는 ‘재산세 과세기준일 현재 재산을 사실상 소유하고 있는 자’이므로, 조세채무자가 파산한 경우에 있어서도 납세

리·처분할 수 있는 권리를 가진 파산관재인이 당연히 납세의무자가 되어야 한다는 견해도 존재한다.

3) 판례의 태도

현재 각급 법원에서는 재단채권에 해당하는 조세채권의 납세의무자는 파산관재인이 되어야 한다고 보고 있으며, 이러한 태도는 일관되어 있는 듯하다.³⁴⁾ 다만 그 논거에 대해서는 사안별로 달리 구성하지는 아니하고 포괄적으로 구성하고 있다.

이에 따르면 파산재단에 속하는 재산에 대한 관리처분권은 파산관재인이, 파산재단에 속하지 않는 재산에 대한 관리처분권은 채무자 보유하게 되어 납세의무자는 전자의 경우 파산관재인, 후자의 경우에는 파산채무자가 된다. 같은 취지에서 파산선고 후에 발생한 조세채권 중 재단채권에 해당하지 않는 조세채권 즉, ‘파산채권도 아니고 재단채권도 아닌 조세채권³⁵⁾’에 대한 납세의무자 또한 파산채무자가 될 것이다.

이러한 전제에서, 대상판결에서와 같이 만약 과세관청이 납세의무자 아닌 자를 상대로 과세부과처분을 한다면 이는 처분의 상대방을 잘못 특정한 위법한 처분을 구성한다. 이러한 위법사유가 취소사유를 구성하는지, 무효사유를 구성

의무자를 정할 때 이를 기준으로 판단하여야 하고, 파산관재인은 ‘재산을 사실상 소유하고 있는 자’라고 보기 어려우므로 파산선고를 받기 전의 채무자가 재산세의 납세의무자가 된다고 본다. 최근 서울고등법원 2019. 5. 29. 선고 2018누56413 사건에서는 위 쟁점을 직접적으로 다루었는바, 종래 대부분의 판례사안들은 아래 각주 34)에서와 같이 ‘부가가치세’를 쟁점으로 한 것이 대부분이었음에 반하여 위 사건에서는 재산세와 관련하여 명시적 판단을 하였다는 점에서 시사점을 가진다. 위 판결에서는 납세의무자를 파산관재인으로 보는 기존 판례의 입장을 유지하였다.

34) 대법원 2017. 11. 29. 선고 2015다216444호 판결, 서울중앙지방법원 2006. 9. 6. 선고 2006가합17725호 판결, 서울중앙지방법원 2007. 9. 6. 선고 2006가합89287호 판결, 대법원 2008. 3. 27. 선고 2008두143호 판결, 서울고등법원 2010. 12. 8. 선고 2010누2472호 판결 등 다수 존재.

35) 예컨대, 과세관청이 탈루된 법인소득에 대하여 대표자 인정상여로 소득처분을 하고 소득금액변동통지를 하는 경우 그 원천징수분 법인세(근로소득세)의 납세의무는 소득금액변동통지서가 당해 법인에게 송달된 때에 성립함과 동시에 확정되고, 이러한 원천징수분 법인세액을 과세표준으로 하는 법인세할 주민세의 납세의무 역시 이 때에 성립한다고 할 것이므로, 소득금액변동통지서가 파산선고 후에 도달하였다면 그에 따른 원천징수분 법인세(근로소득세)채권과 법인세할 주민세채권은 파산선고 후에 성립한 조세채권으로 될 뿐이어서 그것이 파산재단에 관하여 생긴 것이 아니라면 파산법 제38조 제2호(현행 채무자회생법 제473조 제2호) 소정의 재단채권에 해당하지 않는다고 할 것이다(대법원 2005. 6. 9. 선고 2004다71904 판결; 대법원 1981. 12. 22. 선고 81누6 판결; 1991. 2. 26. 선고 90누4631 판결 등).

하는지에 대해서도 견해가 대립하나, 실무에서는 대부분 당연무효사유로 판단하고 있는 것으로 보인다.³⁶⁾

4) 소결

조세채무자가 파산한 경우에 있어서 각 세목별 납세의무자의 개념규정에 따라 개별 세목별로 납세의무자를 달리 판단하여야 한다는 견해는 일견 경청할 만하다. 그러나 종래 형성된 판례사안들의 ‘판결의 이유’를 살펴보면, 해당 문언의 어미를 보더라도 세목별로 근거를 달리하여 납세의무자를 판단하고 있지는 않고 있다. 이 문제의 본질은, 납세의무자가 파산을 하였을 경우 채무자회생법에 따라 지위가 변동하는 데서 기인한 것이므로, 본래의 납세의무의 내용이(개별 세목이) 무엇이었는지는 주된 내용이 아니라고 본다. 물론 반대의견에서 말하는 것처럼 납세의무자의 개념은 세목별로 다를 수 있겠으나, 그것은 과세관청에서 조세법률주의에 입각하여 조세를 부과·징수함에 있어 납세의무자의 예측가능성을 보장하고, 과세관청에 있어서는 세수의 확보의 효율성을 위해 분류한 것에 불과한 것으로 보인다. 만약 세목별로 납세의무자를 개별 사안별로 달리 판단해야 한다면, 납세의무자는 물론 과세관청에 있어서도 예측가능성이 전혀 보장되지 않게 되는 문제점이 발생할 수 있다. 이에 결론에 있어 대상판결과 견해를 같이 하지만, 조세채무자가 파산하였을 경우 납세의무자가 누구인지에 대한 논란이 계속하여 되풀이되고 있는 만큼, 추후 정당한 납세의무자가 누구인지에 대한 판시를 함에 있어서는 보다 상세한 근거제시가 필요할 것으로 생각된다.

3. 개정 국세기본법 하에서 대상판결이 가지는 의의

1) 가산금제도와 개정 국세기본법

(1) 개정 국세기본법 제47조의4 등

2018. 12. 31.자로 국세기본법의 일부 개정이 있었는데, 가산금제도와 관련하여

36) 서울중앙지방법원 2006. 9. 6. 선고 2006가합17725호 판결, 서울중앙지방법원 2007. 9. 6. 선고 2006가합89287호 판결, 대법원 2008. 3. 27. 선고 2008두143호 판결, 대법원 1975. 11. 25. 선고 74다1623판결 등 다수 존재.

여 개정법률 제47조의4에서는 납부불성실가산세와 가산금을 ‘납부지연가산세’로 통합하는 규정을 두었다. 또한 납부·환급불성실가산세율과 관련하여서도 동법 시행령 제27조의4에서 종전에 미납기간 1일당 0.03%로 규정하던 것을 0.025%로 인하하였다³⁷⁾.

‘납부지연가산세’의 도입은, 납부불성실가산세와 가산금이 연체이사이면서 동시에 행정상 제재의 성격을 가지므로, 유사한 제도를 중첩적으로 운영하여 발생하는 납세자의 혼란을 완화하기 위하여 납세자가 납기까지 세금을 완납하지 아니한 경우에, 납부고지 전에 적용되는 이 법에 따른 납부불성실가산세와 납부고지 후에 적용되는 국세징수법상 가산금을 일원화하고자 하는 데 그 취지가 있다.³⁸⁾

한편, 앞서 살펴본 규정들은 국세기본법 부칙 제1조 (법률 제16097호, 2018. 12. 31.)에 따라 2020. 1. 1. 이후 납세의무가 성립하는 부분부터 각 적용된다.

(2) 가산세의 의의

조세법에서는 조세행정의 편의와 공평부담 원칙을 실현하기 위해 납세자에게 여러 협력의무를 부과하고, 이를 위반하였을 때 일정한 제재를 가하기도 한다.³⁹⁾ 가산세 제도는 이렇게 조세법에서 규정하는 의무의 성실한 이행을 확보하기 위해 세법에 따라 산출한 세액에 가산하여 징수하는 금액을 의미한다.⁴⁰⁾

가산세는 행정질서벌의 성격을 가지고 있으나 판례는 징수절차상 편의를 위해 세법이 정하는 국세의 세목으로 세법에 의하여 산출한 본세의 세액에 가산하여 함께 징수하는 행정상 제재의 일종이라고 봄이 상당하다고 보고 있다.⁴¹⁾ 통설도

37) 이를 표로 나타내면 다음과 같다(국세청 법령해석과), 『2019 개정세법 해설』, 2019. 3.

현 행	개 정 안
<input type="checkbox"/> 세금미납에 대한 금전적 제재 ○ (납부고지 전: 납부불성실가산세(㉔)) - 미납세액 × (납부기한의 다음날 ~ 자진납부 일 또는 납부고지일) × 1일 0.03% ○ (납부고지 후: 가산금) - (미납세액 × 3%)(㉕) + 매 1개월마다 월 1.2%(㉖)	<input type="checkbox"/> 납부지연가산세(①+②)로 통합 ① 지연이자 성격(㉓+㉔)은 통합 - 미납세액 × (납부기한의 다음날 ~ 납부일) × 1일 0.025% ② 체납에 대한 제재(㉕)는 유지 - 납부고지 후 미납세액 × 3%

38) 국회 의안정보시스템(http://likms.assembly.go.kr/bill/billDetail.do?billId=PRC_X1J8D1M1I3W0M1I7W5F4V3V3L2Z5Y6) 국세기본법 일부개정법률안 의안번호 2016978 기획재정부위원장.

39) 임승순, 앞의 책, 153면.

40) 류지태·박종수, 『행정법신론』 제16판, 박영사, 2016, 428면.

41) 대법원 1995. 11. 7. 95누92 판결; 대법원 1998. 9. 18. 선고 97누20625 판결 등 다수 존재.

일반 행정질서벌의 경우 과태료라는 제재를 가하는 데 반하여 가산세의 경우에는 세금의 형태로 가한다는 차이점만 있을 뿐이라는 입장을 취하고 있다.⁴²⁾

가산세의 종류로는, 국세기본법에서 무신고가산세(제47조의2항), 과소신고가산세, 초과환급신고가산세(제47조의3), 납부불성실·환급불성실가산세(제47조의4), 원천징수납부 등 불성실가산세(제47조의5) 등을 규정하고 있다. 이 중 납부불성실·환급불성실가산세의 세액은 해당 미납부세액 등에 미납부기간과 대통령령으로 정하는 이자율을 곱하여 산정한 금액, 또는 100분의 300(인지세의 경우)을 곱한 금액으로 산출⁴³⁾된다는 점에서 지연이자의 성격을 가지는 가산금과 법적 성질이 유사하거나 같다.

2) 대상판결이 가지는 의미

이와 같이 가산금제도가 납부불성실가산세와 통합하여 ‘납부지연가산세’로 의울된다면, 가산세의 파산절차상 지위에 관하여도 살펴볼 필요가 있을 것이다. 가산세에 대하여는 채무자회생법 제446조 제4호 소정의 ‘벌금·과료·형사소송비용·추징금 및 과태료’에 해당하여 후순위 파산채권으로 보아야 한다는 견해도 존재하나,⁴⁴⁾ 문언해석 및 동법의 입법 당시 논의⁴⁵⁾를 고려하면 이를 재단채권으로 보아야 한다는 견해⁴⁶⁾가 일반적인 것으로 보인다.

42) 최명근, 「세법학총론」, 세경사, 2001; 김두천, 「세법학」, 박영사, 1989 등 다수; 정운상, “세법상 가산세에 대한 고찰”, 「조세연구」 제6집, 한국조세연구포럼, 2006. 10, 141면에서 재인용.

43) 임승순, 앞의 책, 157면.

44) 조영식, 앞의 논문, 62면; 이의영, 앞의 논문, 53면에서 재인용. 이 견해에 따르면 채무자회생법 제446조 제4호에서 벌금, 과료, 형사소송비용, 추징금 및 과태료를 후순위 파산채권으로 규정한 것은, 파산채무자에 대한 인적 제재로서 징벌적 성격을 가지는 것으로, 일반 파산채권으로 취급하면 파산채무자의 부담을 다른 채권자들에 대한 부담으로 전가하게 되어 부당하다는 점에서 기인한다고 보고 있다. 따라서 그 성질이 벌금 등과 유사하다고 볼 수 있는 가산세 또한 이와 같은 논리로 재단채권이 아닌 후순위 파산채권으로 의울되어야 할 것이라고 한다.

45) 주진암, “도산절차에서 가산금·증가산금의 지위”, 「법조」 제625호, 법조협회, 2008, 126면 각주 7)에서는, 채무자회생법 제473조 제2호 본문에서 ‘후순위 파산채권을 재단채권에서 제외한다는 부분’은, 후순위 파산채권으로 규정되어 있던 과태료에 관하여 개별법에서 ‘국세징수법 또는 국세징수의 예에 의하여 징수할 수 있는 청구권’으로 규정하고 있는 경우가 많았으므로, 구 파산법의 재단채권과 후순위 파산채권 중 어디에 해당하는지 해석상 논란이 있었기 때문에 이를 명확히 하고자 하는데 입법 의도가 있었다고 보고 있다.

46) 이의영, 앞의 논문, 53면.

생각건대 조세법률관계에 있어서는 특별히 예측가능성과 법적 안정성이 중요시되어야 하는 특성이 있다. 이에 조세법에 대한 해석을 시도할 때에도 엄격해석의 원칙에 따라 가급적 문언에 의거해야 하고, 유추하거나 확장해석은 지양되어야 한다는 점에서 가산세의 법적 지위를 재단채권으로 보는 견해가 타당하다고 본다. 그렇게 본다면 채무자회생법 제473조 제2호가 적용될 수 있을 것인바, 앞서 가산금에 대해 논한 것과 마찬가지로, 가산세가 동조 제2호 본문 괄호안의 ‘제446조의 규정에 의한 후순위 파산채권’에 해당하는지 여부를 검토할 실익이 생긴다. 이에 대하여는, 가산세의 종류가 다양한 만큼 그 법적 성격 또한 일관되지 아니하므로, 가산세 자체를 곧바로 동법 제446조 각호에서 규정하는 후순위 파산채권이라고 일률적으로 보기에 다소 무리가 있을 것으로 보인다. 다만 2020. 1. 1.자로 시행을 앞두고 있는 ‘납부지연가산세’에 국한하여 볼 때에는 그 법적 성격을 지연이자로 봄이 타당하므로, 대상판결에서와 같은 이유로, 파산선고 전의 원인에 기한 조세채권의 파산선고 이후에 발생한 부분에 대해서는 이를 후순위 파산채권으로 의율함이 마땅하다고 생각한다.

V. 마치며

요컨대 재단채권은 우선적 효력을 가지므로, 그 범위 설정에 따라 파산채권자의 배당률에도 절대적인 영향을 미치게 된다. 이는 조세채권의 공익성과 다른 파산채권자들의 재산권 침해가능성 중 어떤 것에 무게를 둘 것인가 하는 입법정책적인 문제라 보여진다. 채무자회생법 제1조에서는 동법이 ‘채무자의 재산을 공정하게 환가·배당하는 것을 목적으로 함’을 명시하고 있다. 동법에서 조세채권의 공익성을 고려하여 예외적으로 이를 재단채권에 포함시킨 만큼, 파산채무자의 재산을 ‘공정하게 환가·배당’하기 위해 존재하는 파산제도가 국가의 채권을 우선적으로 변제받을 수 있도록 하는 도구로써 전락되어서는 안 될 것이다.⁴⁷⁾

특히 파산선고 전의 원인에 기한 파산선고 후에 발생한 가산금 등 채권에 관하여, 조세의 우선권과 채권자평등원칙의 간에 균형점을 찾는 것이 중요하다고 본다. 사건으로는 위 가산금 채권에 대하여, 일정한 조건하에 이를 후순위 파산

47) 주진암, 앞의 논문, 150면.

채권으로 취급함으로써 종전보다 재단채권의 범위를 축소한 대상판결의 태도가 타당하다고 생각한다. 더욱이 채무자회생법의 도입과정에서 제446조 소정의 후순위 파산채권을 동법 제473호의 재단채권에서 제외한다는 명문규정을 굳이 추가한 것은, 수범자의 예측가능성을 제고하여 조세법률주의의 이념에도 부합한다. 입법론적으로는 추후 조세채권 등에 기한 파산선고 이후에 발생한 가산금은 후순위 파산채권에 해당한다는 명문 규정을 두는 것이 해석상 논란을 없앨 수 있는 방안으로 바람직할 것이다.⁴⁸⁾ 더 나아가 재단채권의 범위 자체를 더 좁게 한정할 필요가 있다고 생각된다. 구체적으로는 조세채권을 원칙적으로 재단채권에서 제외하되 원천징수하는 조세 등 예치금적 성격을 갖는 조세채권만 재단채권으로 인정하는 등 조세채권을 유형별로 검토하여 반드시 재단채권으로 할 필요성이 있는 경우에만 예외적 유형에 추가⁴⁹⁾하거나, 일본 신 파산법의 경우⁵⁰⁾와 같이 재단채권의 요건으로 시기적인 제한을 두는 방안이 가능할 것이다.⁵¹⁾

한편, 국세기본법의 일부개정으로 도입되는 ‘납부지연가산세’의 경우에는 가산세라는 측면에서 이를 일응 재단채권으로 보되, 위 가산세가 지연이자 성격의 가진다는 점에서 앞서 보았던 논의들이 동일하게 적용될 수 있을 것이다. 다만 이 경우에도 해석상의 논란을 피하기 위해서는, 입법론적으로 파산선고 전의 원인에 기해 파산선고 이후에 발생한 부분에 관하여 이를 후순위 파산채권으로 하는 명문규정을 두는 것이 타당하다고 본다. 구 파산법에서 채무자회생법에 이르기까지 재단채권의 범위가 지속적으로 축소되어 왔다는 점에서는 긍정적으로 발전하였다고 평가할 수 있겠으나, 재단채권 해당 여부에 관한 논란이 계속되고 있다는 점, 추후 ‘납부지연가산세’의 시행으로 인해 같은 논란이 예상된다는 점에서 조속히 이에 대응한 입법이 마련되기를 기대한다.

투고일 : 2019.5.31. / 심사완료일 : 2019.6.7. / 게재확정일 : 2019.6.11.

48) 일본 신 파산법 제98조 제1항에는 이러한 취지의 명문규정을 두고 있다.

49) 이종교, 앞의 논문, 152면.

50) 일본 신 파산법 제148조 제1항 제3호에서는 ‘파산절차개시 당시 아직 납부기한이 도래하지 않았거나 납부기한으로부터 1년을 경과하지 아니한 것’을 재단채권으로 규정하고 있다. 심인숙, 앞의 논문, 342면.

51) 위의 논문, 341-342면.

[참고문헌]

- 김두천, 「세법학」, 박영사, 1989.
- 류지태 · 박종수, 「행정법신론」 제16권, 박영사, 2016.
- 임승순, 「조세법」 2018년도판, 박영사, 2018.
- 전병서, 「도산법」, 법문사, 2006.
- 최명근, 「세법학총론」, 세경사, 2001.
- 최성근, 「도산절차의 형평성 확보를 위한 법제개선방안 : 조세채권의 취급과 채권자협의제도를 중심으로」, 한국법제연구원, 2004.
- 국세청 법령해석과, 「2019 개정세법 해설」, 2019. 3.
- 심인숙, “파산절차상 공적채권의 우선변제권”, 「중앙법학」 제9집 제1호, 중앙법학회, 2007. 5.
- 이의영, “도산절차에서 조세채권의 지위(상)”, 「법조」 제633호, 법조협회, 2009.
- 이중교, “통합도산법상 도산절차에서의 조세우선권에 관한 검토”, 「조세법연구」 제15권 제1호, 한국세법학회, 2009. 4.
- 정운상, “세법상 가산세에 대한 고찰”, 「조세연구」 제6집, 한국조세연구포럼, 2006. 10.
- 정현수, “파산관재인이 재단채권의 지급을 거절한 경우 이행지체 책임이 성립하는지 여부 및 이행지체 책임이 성립하는 경우 지연손해금 채권의 법적 성질 -대법원 2014. 11. 20. 선고, 2013다64908 전원합의체 판결에 대한 평석을 중심으로-”, 「법조」 제64권 제7호, 법조협회, 2015.
- 조영식, “파산과 조세”, 서울대학교 대학원, 법학석사학위논문, 2006.
- 주진암, “도산절차에서 가산금·증가산금의 지위”, 「법조」 제625호, 법조협회, 2008.
- 최승록, “파산채권과 재단채권”, 「재판자료; 파산법의 제문제(상)」 제82집, 법원도서관, 1999.
- 국회 의안정보시스템 홈페이지, <http://likms.assembly.go.kr/bill>.

[국문초록]

파산선고 전의 원인으로 인한 조세채권에 기하여

파산선고 후에 발생한 가산금의 법적 성질

- 대법원 2017. 11. 29. 선고 2015다216444 판결에 대한 평석 -

강 상 우*

파산선고 전의 원인으로 생긴 조세채권 등에 기한 파산선고 후의 가산금이 재단채권에 해당하는지, 후순위 파산채권에 해당하는지 여부에 대해 종래까지 학설과 판례의 태도가 난맥상을 이루고 있었다. 그런데 대상판결에서는 위 가산금이 지연이자의 성격을 가지므로 후순위 파산채권에 해당한다고 판시하였다. 본 논문에서는 대상판결의 요지를 설명하고, 파산절차에서의 조세채권에 대해 살펴본 다음, 대상판결을 지지하는 입장에서 다음과 같이 주된 쟁점 사항들에 대한 검토를 해보고자 한다.

첫째, 파산선고 전의 원인에 기해 파산선고 후에 발생한 가산금의 법적 지위는 채무자회생법의 도입목적과 채권자평등원칙 등을 고려할 때 후순위 파산채권으로 봄이 타당하다. 둘째, 파산재단에 대한 관리처분권은 파산관재인이 갖게 된다는 관점에서, 재단채권에 해당하지 않는 채권에 대한 납세의무자는 파산채무자가 되어야 한다. 셋째, 2018. 12. 31.자 국세기본법 등의 일부개정령으로 가산금과 납부불성실가산세가 '납부지연가산세'로 통합되었는바, 위 가산세의 법적 성질 또한 가산금과 동일하게 지연이자의 성격을 가지므로, 앞서 한 논의들이 동일하게 적용될 수 있다.

구 파산법이 채무자회생법으로 변천함에 따라, 재단채권의 인정범위는 점차 축소되었다. 조세채권의 공익성이라는 명목 아래 다른 파산채권자들의 이익을 해하면서까지 예외적으로 재단채권성을 폭넓게 인정하는 것은 이러한 흐름에 역행하는 것으로, 허용되어서는 안 될 것이다. 입법론적으로는 파산선고 전의 원인에 기해 파산선고 후에 발생한 가산금(내지 '납부지연가산세')에 대해, 후순위 파산채권에 해당한다는 취지의 명문 규정을 두는 것이 해석상의 논란을 없

* 대한법률구조공단 서울중앙지부 공익법무관.

앨 수 있는 방안으로 바람직하다고 생각한다.

주제어 : 채무자 희생 및 파산에 관한 법률, 파산, 파산관재인, 재단채권, 후순위파산채권,
가산금, 납부지연가산세

[Abstract]

Legal nature of the additional dues accrued on a tax claim, which are declared bankrupt on the grounds that arise before the declaration
- Review on a Supreme Court 2017. 11. 29. 2015Da216444 Decision -

Kang, Sang-Woo*

The attitude of theories and judicial precedents have differed as to whether the legal nature of the additional dues accrued on a tax claim, which are declared bankrupt on the grounds that arise before the declaration corresponds to estate claims or subordinate bankruptcy claims. Supreme Court 2017. 11. 29. 2015Da216444 Decision has ruled that the legal nature of the additional dues mentioned above corresponds to the latter one.

This study explains the point of the court's decision, looks into tax claim in bankruptcy procedures, analyzes the main issues as mentioned below.

First, considering the purpose of the Debtor Rehabilitation and Bankruptcy Act ("DRBA") and the rule of equality of creditors, the legal nature of the additional dues accrued on a tax claim, which are declared bankrupt on the grounds that arise before the declaration corresponds to subordinate bankruptcy claims. Second, from the point of view that the authority to manage and dispose of a bankruptcy estate shall be held by the trustees in bankruptcy, the person liable for tax payment regarding claims which do not come under estate claims shall be the bankruptcy debtor. Third, according to partial amendment to the Framework Act On National Taxes etc. on 31. Dec, 2018, additional dues and penalty tax on insincere payment have been integrated into 'penalty tax on late payment', whose legal nature almostly resembles that of additional dues, which means interest for arrears. Therefore, the foregoing discussion can also be applied to 'penalty tax on late payment'.

* Public-service judge advocate, Korea Legal Aid Corporation Seoul Central Chapter.

As the former Bankruptcy Act has changed into the current DRBA, the recognition range of estate claims has also been narrowed. The notion of accepting broad range of estate claims in name of public interest of tax claim should no more be allowed, for it seems to go against this kind of flow. On the legislative perspective point of view, the author think it is desirable to have statutory clause which involves the meaning that the additional dues accrued on a tax claim, which are declared bankrupt on the grounds that arise before the declaration(or the 'penalty tax on late payment') correspond to subordinate bankruptcy claims, in order to get rid of interpretative disputes.

Key words : Debtor Rehabilitation and Bankruptcy Act, Bankruptcy, Trustee in bankruptcy, Estate claims, Subordinate bankruptcy claims, Additional dues, Penalty tax on late payment