

회사정리 및 화의절차중인 회사의 조세채무에 관한 검토

A brief review on tax liability of a company under the procedure of reorganization and quasis-reorganization(debts arrangement)

양규원 (세무회계과)

Kyu Won Yang(Dept of Tax and Accounting)

Key Words : 회사정리, 화의, 법정관리, 공익채권, 조세채권자의 지위, 체납처분중지 명령, 조세채권의 유예기간, 체납처분, 고지전 압류

Abstract : Recently in February, '98, the laws concerning reorganization and debts arrangement were changed. In this article, major contents of such a revision were reviewed from the view point of tax liability of the company in such a procedure and as a result, several issues were raised for consideration in future improvement of related laws. Such issues are as following:

1) Additional tax liability on gain from waived claims

Under the reorganization or arrangement, a part of claims to a debtor could be waived. In such a case, the gain needs to be excluded from taxable income, i.e., tax liability, if any, on such a gain needs to be waived also.

2) Waiver of tax claims for a selected reorganization case

In the case of reorganization, waiver of tax claims need to be made possible with the consent of the taxing authorities in order to give more effectiveness to a selected reorganization case whereas only deferment is possible currently.

3) Extension of deferment of tax claims for a debts arrangement case

In the case of debts arrangement, the period of deferment of tax claims need to be extended to a term similar to that for a reorganization case, i.e. 1 year or two years(currently, maximum 9-month term of deferment is available for an arrangement case just like other case of financially distressed debtors not in a legal procedure of arrangement).

1. 서론

'97년 말 대두된 외환위기라는 국가경제 전반적인 어려움의 근본적 원인은 무엇보다도 경제성과 생존능력이 없는 한계기업이 시장경제의 구조하에서 자연도태되지 않고 외부차입으로 계속적인 외형 성장만 추구해온 결과라고 할 수 있다. 그 결과 많은 기업들이 과도한 부채비율 및 그에 따른 금융비용의 부담으로 지급불능상태에 도달하고, 그 결과로 그러한 기업에 대출한 금융기관의 부실화가 초래되고 급기야는 국제금융시장에서의 차입애로 및 한

국 금융기관에 대한 여신회수가 외환위기의 시발점이 되었다고 할 수 있다.

다시말하자면 시장경제 기능에 의한 기업의 퇴출(exit)이 이루어지지 못하고 부실기업들이 정부의 산업, 금융정책의 보호아래 연명해나가는 상황이 이어지고, 심지어는 경제 전반적으로 대마불사(too big to fail)라든지 빚은 많을수록 좋다는 경제외적 논리가 지배하는 기업풍토가 국가경제 전체의 효율성과 생산성을 저하시킨 누적 결과로서 외환위기가 발생했다고 볼 수 있는 것이다.

이런점에서 한계기업의 과감한 정리내지 투명하고 효율적인 기업퇴출제도의 확립이 중요한 과제로 대두되었고 국제통화기금(IMF)에서도 협조융자의 부수 조건중의 하나로 한계기업의 퇴출장벽(barriers to exit)을 정리한다는 차원에서 기업의 구조조정 관련 법률의 합리적인 개정을 요구하게 되었고 그에 따라 정부에서는 서둘러 지난 2월 24일자로 기업퇴출 관련 3개 법률(회사정리법, 화의법 및 파산법)을 실질 내용면에서 '62년 법률제정후 처음으로 상당 부분 개정하게 되었다.

이번 법률 개정은 파산의 위험이 있는 부실기업의 정리절차 및 화의절차개시 기준을 보다 투명하게 객관화하고, 그러한 절차의 효율성을 제고하기 위해 여러 가지 채권중에서 조세채권의 우선 특권을 일부 조정하고 절차의 진행기간을 단축하는 것을 주요 내용으로 담고 있다. 이와 같은 법률제도의 정비와 아울러 IMF체제하의 악화된 경제상황에 따라 정리절차나 화의절차를 적용받는 회사가 최근 급격히 늘고 있고 또 앞으로도 증가할 것으로 예상되는 시점에서 본고에서는 개정된 회사정리법과 화의법상 조세채권에 관련된 사항을 검토해보고 그 결과로써 정리절차 또는 화의절차중에 있는 회사에 대한 조세채권의 지위와 관련한 문제점 내지 보완점을 파악해보고자 한다.

2. 회사정리제도 및 화의제도의 내용

개정된 회사정리법 및 화의법에 따른 회사정리, 화의제도의 내용을 간추려 보면 다음과 같다.

2.1 회사정리제도의 개요 및 활용 현황

회사정리제도는 재정적 궁핍으로 파탄에 직면하였으나 경제적으로 갱생의 가치가 있는 주식회사에 관하여 채권자, 주주 기타 이해관계인의 이해를 조정하며 그 사업의 정리채건을 도모하는 것을 그 목적으로 한다. 1) 즉, 회사의 일시적 자금사정으로 인해 채무를 변제할 수 없다고 해서 파산 및 청산을 강요한다면 계속기업으로서의 가치(going concern value)를 상실할 뿐만 아니라 사회전체적으로도 그에 따른 손실이 크므로 법원의 감독하에 채권자나 주주의 이해관계를 조정해가면서 기업을 회생시킨 후 채무의 변제를 구하려는 제도라고 할 수 있다. 이와 같은 목적의 회사정리제도(일반적 용어로는 「법정관리」라고 칭함)는 최근의 경제상황이 반영된 결과로써 아래의 표에서 보듯이 '97년부터 그 활용이 급격히 증가하고 있는 실정이며 특히 IMF 협조금융체제이후 고금리와 금융경색으로 인해 그 증가폭은 더욱 늘어나는 추세이다.

1) 회사정리법 제1조, '98.2.24 개정전에는 갱생의 가망성을 정리절차개시기준으로 하였으나 개정법률에서는 정리절차개시기준의 객관성, 예측가능성을 높이기 위해 경제성이 있는 (즉, 계속기업의 가치가 청산하는 경우의 가치보다 큰) 경우를 정리절차개시기준으로 채택하였다.

[표1] 연도별 회사정리절차 및 화의신청건수의 추이

| 연도 구분 | '93 | '94 | '95 | '96 | '97.1-10 | '97.11-12 | '98.1-3 |
|----------|-----|-----|-----|-----|----------|-----------|---------|
| 회사정리 | 41 | 68 | 79 | 52 | 81 | 49 | 27 |
| 화 의 | 0 | 0 | 13 | 9 | 118 | 189 | 295 |
| 합 계 | 41 | 68 | 92 | 61 | 199 | 238 | 322 |

출처: 「개정 도산3법,규칙,예규해설」 한국공인회계사회 회계연수원, '98.5 P6

2.2 회사정리절차의 내용

2.2.1 정리절차 개시의 신청

정리절차는 일반적으로 회사가 신청하나 회사에 파산원인이 되는 사실이 생길 염려가 있는 경우 자본의 10분의 1이상에 해당하는 채권을 가진 채권자나, 발행주식총수의 10분의 1이상에 해당하는 주식을 가진 주주도 신청할 수 있다.

정리절차의 개시신청이 있는 경우 법원은 그 사실을 감독 행정청, 본점 소재지 관할 세무서장 등 공공단체의 장에게 통지하여야 한다. 2)

2.2.2 보전처분 및 다른 절차의 중지명령

법원은 이해관계인의 신청이나 직권에 의해 정리절차개시 결정전에 회사의 재산에 대한 보전처분이나 강제집행, 가압류, 가처분, 국세징수법에 의한 체납처분 및 국세와 관련된 납세담보물건의 처분의 중지를 명할 수 있다.

재산보전처분의 경우 채권자들의 개별적인 채권집행으로 회사 갱생의 장애가 발생할 수도 있으므로 신청일로부터 14일 이내에 신속하게 결정되어야 한다

2.2.3 조사위원의 선임 및 조사

법원은 정리절차개시 신청에 대한 결정을 함에 있어서 회사의 대표자를 심문하고, 조사위원을 선임하여 정리절차개시의 원인 사실과 정리절차 개시 신청의 기각사유의 유무 등을 조사할 수 있다.

정리절차개시 신청의 기각사유는 다음과 같다.

- ① 정리절차의 비용을 예납하지 않은 경우
- ② 파산회피 또는 채무면탈을 주된 목적으로 신청한 경우
- ③ 회사를 청산할 때의 가치(liquidation value)가 계속 존속시킬 때의 가치(going concern value)보다 큰 경우
- ④ 조세채무의 이행을 회피하거나 기타 조세채무의 이행에 관하여 이익을 얻을 것을 주된 목적으로 신청한 경우 등

2.2.4 정리절차개시 결정

법원은 조사결과에 따라 기각사유에 해당하지 않는 경우 정리절차 개시결정을 하고 동시에 향후 회사의 경영과 재산의 관리처분 권한을 가진 관리인을 임명하고 채권, 주식의 신고기간 및 제1회 관계인 집회 기일 등을 결정한다. 정리절차개시 신청후 개시결정까지 소요기간은 일반적인 경우 제한이 없으나, 중소기업의 경우 절차의 신속한 진행과 조사업무의 분량 등을 감안하여 '98년 2월 법개정시 원칙적으로 3개월 이내로 제한을 두었다.

2) 회사정리법 제35조

2.2.5 정리채권, 정리담보권 및 주식의 신고

정리절차개시전의 원인으로 생긴 회사에 대한 채권은 정리채권이 되고 정리채권으로서 정리절차 개시 당시 회사의 재산상에 존재하는 질권, 저당권 등으로 담보된 범위의 채권은 정리담보권이 되는 바, 그 신고기간은 정리절차개시결정후 2주이상 2월 이내로 제한된다. 다만, 채권자의 귀책사유가 아닌 사유로 동 신고기간내에 신고하지 못한 경우 그 사유가 종료된 때로부터 1월내에 그 신고를 추완할 수 있다.

정리채권자와 정리담보권자는 정리계획에 따르지 않은 개별적인 권리행사가 금지되고 신고기간내에 신고되지 않은 채권은 원칙적으로 실권된다.

2.2.6 정리계획안의 작성, 제출

관리인(일반적으로는 「법정관리인」이라 칭함)은 정리채권 등의 신고기간 만료일후 1월내에 회사의 운영계획과 채무의 일부 면제나 기한의 유예 등을 포함한 채무의 변제계획을 담은 정리계획안을 법원에 제출하여야 한다. 이 경우 제출기간은 2월(중소기업의 경우는 1월)의 범위내에서 연장가능하다.

2.2.7 정리계획안의 심리 및 의결

정리계획안은 관계인 집회의 심리를 거쳐 최종적으로 결의를 받아야 하며, 결의는 관계인 유형에 따른 조별로 하고 그 가결의 요건(의결 정족수)은 정리채권자, 정리담보권자, 주주 조별로 구분하여 정해진 비율에 의한다. 정리절차의 신속한 진행을 위해 '98년 2월 개정 법률에서는 정리절차개시일로부터 1년내(불가피한 사유가 있는 경우 1년 6월내)에 가결될 것을 요건으로 하며 그 기간내에 가결되지 않으면 직권으로 정리절차 폐지 결정이 된다.

2.2.8 정리계획의 인가

관계인 집회에서 가결된 정리계획안은 법원이 최종적으로 심사하여 인가여부를 결정한다. 불인가 결정의 경우 정리절차가 종료되고 인가 결정되는 경우 관리인에 의한 정리계획의 수행 과정에 들어가게 된다.

2.2.9 정리계획의 종결 또는 폐지

정리계획에 따른 채무의 변제가 시작된 후 정리계획의 수행에 지장이 없다고 인정되는 경우 법원은 관리인, 정리채권자, 또는 정리담보권자의 신청이나 직권에 의해 정리절차의 종결을 결정할 수 있다.

또한 정리계획의 인가후 정리계획의 수행 가망이 없음이 명백한 경우에는 직권 또는 신청에 의해 정리절차를 폐지할 수 있으며, 폐지를 신청할 수 있는 자는 정리절차의 종료신청의 경우와 같다.

참고로 정리절차 신청후 정리계획의 인가와 인가후 정리절차의 종결 처분을 받은 정리회사의 현황을 살펴보면 다음의 [표2]와 같이 '84년 이후 12년간 통계상 회생율이 약 16% 수준에 머무르고 있는 것으로 나타나고 있다.

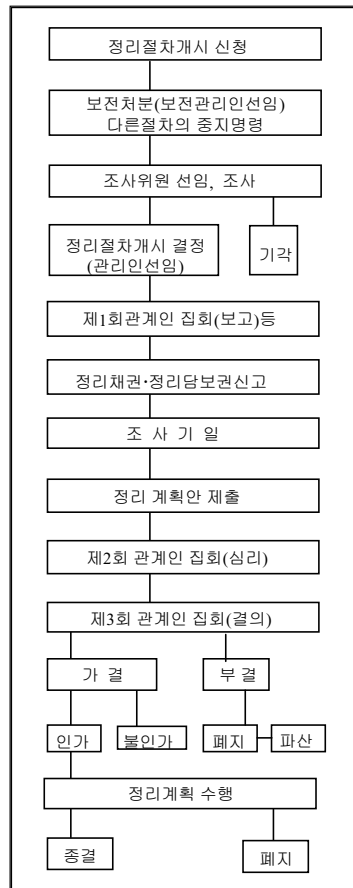
[표 2] 법정관리 신청기업의수 및 회생율 현황

단위:건수

| | 개시결정 전 | | | | | | 개시결정 후 | | | | |
|------|----------|-----|-----|-----|----|-----|--------|-----|-----|-----|-----|
| | 접 수 | | 처 리 | | | 미 제 | 처 리 | | | | 미 제 |
| | 전년 미제 | 본년 | 인용 | 기각 | 기타 | | 종 결 | 폐 지 | 기 타 | 합 계 | |
| 1984 | 25 | 52 | 35 | 9 | 9 | 24 | 16 | 12 | 1 | 29 | 88 |
| 1985 | 24 | 40 | 27 | 13 | 15 | 9 | 2 | 10 | 1 | 13 | 102 |
| 1986 | 9 | 26 | 8 | 10 | 6 | 11 | 1 | 5 | - | 6 | 104 |
| 1987 | 11 | 30 | 18 | 1 | 4 | 18 | 9 | 9 | 2 | 20 | 102 |
| 1988 | 18 | 26 | 18 | 3 | 3 | 20 | 6 | 4 | - | 10 | 110 |
| 1989 | 20 | 27 | 29 | 1 | 3 | 14 | 9 | 3 | 3 | 15 | 124 |
| 1990 | 14 | 15 | 17 | 4 | - | 8 | 10 | 4 | 7 | 21 | 120 |
| 1991 | 8 | 64 | 26 | 10 | 10 | 26 | 8 | 3 | 9 | 20 | 126 |
| 1992 | 26 | 89 | 44 | 35 | 10 | 26 | 10 | 3 | 4 | 17 | 153 |
| 1993 | 26 | 45 | 25 | 19 | - | 27 | 11 | 22 | - | 33 | 145 |
| 1994 | 27 | 68 | 48 | 18 | 2 | 27 | 5 | 8 | 1 | 14 | 179 |
| 1995 | 27 | 79 | 32 | 29 | 15 | 30 | 5 | 23 | - | 28 | 183 |
| 합 계 | - | 561 | 327 | 152 | - | - | 92 | 106 | - | 226 | - |

출처: 「퇴출장벽 제거를 위한 파산 관련제도의 개선방안」 산업연구원, '98. 2. P46

[그림1] 회사정리절차의 흐름



2.3 화의제도의 개요

화의법상 화의는 채무자(회사정리와는 달리 주식회사에 국한되지 않고 주식회사의 회사나 자연인 개인도 포함)가 파산을 예방하기 위하여 법원의 감독하에 채무자와 채권자간에 화의조건(채무상환시기의 조정, 이자율의 조정 등)을 정하고 그에 따라 파산을 면하고 동시에 채권자도 파산절차에 비해 유리한 변제를 받을 목적으로 체결하는 일종의 계약행위라고 할 수 있다. 화의제도도 회사정리제도와 마찬가지로 재정적으로 파산의 위험이 있는 회사가 채권자 등 이해관계인의 동의하에 채무변제의 조건을 조정하여 회사의 정상화를 도모한다는 차원에서 유사한 목적의 제도라 할 수 있으나 두 제도간의 차이점은 다음과 같이 파악된다.

① 기존 주주의 경영권 유지 여부

회사정리의 경우 법원에서 선임된 관리인이 정리절차개시 결정후 회사의 경영권과 재산 관리처분권을 행사하는데 비해, 화의의 경우 채무자인 회사의 기존 경영자가 경영권과 재산의 관리처분권을 갖되 화의개시결정전 보전처분결정에 의해 선임된 보전관재인이 채무자 재산에 대한 관리·감독권만 가진다.

② 기존 주주의 주식소각의 요건

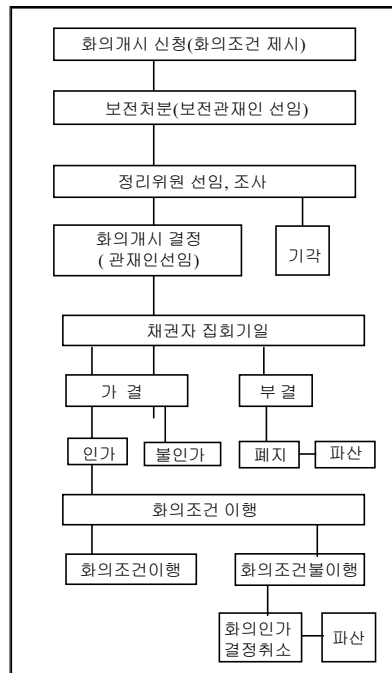
회사정리제도하에서는 회사의 경영파탄에 책임이 있는 지배주주에 대해서 그 지분의 3분의 2 이상을 소각하는 징벌적 주식소각 의무가 적용되는데 비해, 화의제도에서는 기존 주주의 주식소각 의무가 적용되지 않는다.

③ 담보권자의 별제권

회사정리제도하에서는 담보권이 있는 채권을 포함한 모든 채권이 정리계획에 포함되어 개별적인 채권 권리행사가 제한되는데 비해 화의의 경우 담보권 등 우선권을 가진 채권자의 개별적인 권리행사가 허용된다.

위의 ①,②와 같은 차이점으로 인해 최근 많은 기업들이 기존 주주의 경영권과 주주권을 상실하지 않는 상태에서 정상화를 도모할 수 있다는 차원에서 회사정리절차를 기피하고 화의절차를 선호하는 경향이 많다(표1의 연도별 화의신청 건수 참조). 이런점에서 부적절한 경우의 화의의 남용을 억제하기 위해 '98년 2월 법개정에서는 주식회사의 재정적 파탄이 임원의 회사재산 유용, 은닉, 고의적인 부실 경영에 기인한 경우와 자산·부채의 규모가 크고 채권자 등 이해관계자의 수가 많은 대규모 주식회사의 경우 화의기각사유에 해당하는 것으로 새로이 규정되었다.

[그림2] 화의절차의 흐름



2.4 화의절차의 내용

2.4.1 화의개시 신청

파산의 원인이 있는 채무자가 채무의 변제방법, 담보제공 등 화의조건을 기재하여 법원에 화의절차 개시신청을 할 수 있다. 화의절차개시와 관련하여 채무자가 제공하는 화의조건의 이행을 보장하고 무책임한 화의신청을 억제하기 위해 인적·물적 담보(경영권을 행사하는 지배주주의 주식의 담보제공 등)를 요구할 수 있는 요건이 신설되었다.³⁾

2.4.2 보전처분 및 보전관재인의 선임

법원은 화의개시 신청후 개시 결정전 단계에서 이해관계인의 신청 또는 직권에 의해 채무자의 재산에 대해 가압류, 가처분 등 필요한 보전처분을 명하고 보전관재인을 임명할 수 있다.

2.4.3 정리위원의 선임 및 조사

법원은 화의절차 개시의 결정을 위해 정리위원을 선임하고 채무자의 재산, 장부, 화의조건 등을 조사하여야한다.

2.4.4. 화의개시 결정 및 관재인의 선임 등

법원은 화의조건 등이 타당하고 기각사유가 없는 경우 화의개시결정을 함과 동시에 관재인을 선임하고 채권자의 채권 신고기간과 채권자 집회의 기일을 결정하여야 한다.

화의개시 결정은 신청일로부터 3월이내에 이루어져야하며 부득이한 경우 1월의 범위내에서 그 기간을 연장할 수 있다.

2.4.5 채권자 집회의 의결

채무자에 대하여 화의개시전의 원인으로 발생한 채권은 화의채권으로 하며, 화의채권자

3) 화의법 제13조 5항('98.2.24 신설)

는 화의절차에 참가하여 채무자가 제시한 화의조건에 대해 그 수락의 여부를 의결한다. 화의의 가결은 파산법상 강제화의의 경우와 마찬가지로 화의채권자의 과반수로서 총채권의 4분의 3이상이 되는 채권자의 동의로 결정된다. 그러나 우선권이 있는 채권자나 담보권이 있는 채권자는 별제권을 가지므로 화의채권자의 범위에서 제외된다.

2.4.6 화의의 인부결정

채권자 집회에서 화의가 의결되면 법원은 화의의 인가 또는 불인가를 결정하고 불인가 되는 경우 화의절차는 폐지되고 파산절차로 이행하게 된다.

2.4.7 화의조건의 이행

화가의 인가되면 채무자는 화의조건에 따라 채무변제 등 화의조건을 이행하고 채무자의 사업 정상화를 도모하게 된다. 이와 관련 화의는 채무자의 채권변제 이행이 강제되어 있지 않고 채무자의 자율에 맡겨져 있기 때문에 화의조건이 인가결정된 뒤에도 그 이행 상황을 정기적으로 법원에 보고하도록 되어있고 화의조건의 불이행의 경우 화의인가 결정이 취소될 수 있다.

3. 회사정리법상 조세채권의 지위

3.1 회사정리법상 채권의 종류

회사정리법상 조세채권의 지위를 검토하기 위해서는 먼저 동 법률상의 채권의 종류를 검토해볼 필요가 있다. 회사정리법상 이해관계자는 정리계획의 작성과 의결을 위해 다음의 유형으로 분류된다.

- ① 정리담보권자
- ② 일반 우선권이 있는 채권을 가진 정리채권자
- ③ 정리채권자
- ④ 후순위 채권을 가진 정리채권자
- ⑤ 잔여재산 분배에 우선권이 있는 주주
- ⑥ 기타의 주주

후순위 채권에 해당하는 정리채권은 정리절차 개시후의 이자, 정리절차개시후의 불이행으로 인한 손해배상과 위약금, 그외의 정리절차개시후의 원인으로 생긴 청구권으로서 공익채권에 해당하지 않는 것과 정리절차개시전의 벌금, 과료, 과태료 등이 해당되며 조세채권은 후순위 채권에 해당되지 않는다. 또한 조세채권자는 정리계획의 작성 및 의결과 관련하여 상기 채권의 분류에 따른 채권자의 조에 포함되지않고 아래 3.2에서와 같이 별도의 특례 규정을 적용받는다.

3.2 조세채권에 대한 특례

3.2.1 조세채권의 유예기간 및 개별 변제의 특례

조세채권이외의 일반채권(정리채권 또는 정리담보권)은 채권자 집회의 의결에 따라 최장 채무 유예기간이 10년('98년 2월 법개정전에는 20년)까지 결정될 수 있다.

그러나 국세징수법에 의거 징수할 수 있는 조세채권에 대해서는 정리계획상 징수 또는 채납처분에 의한 환가처분의 유예를 하는 경우에는 징수권자의 의견을 들어야하며, 그 유예기간이 2년 이상인 경우 징수권자의 동의를 받아야 한다. '98년 2월 회사정리법 개정전에는 조세채권의 징수 또는 환가처분의 유예기간이 1년을 넘는 경우 징수권자의 동의를 얻도록 되어 있었으나, 조세채권의 특례를 축소하여 회사정리절차를 원활하게 한다는 차원에서 완화된 내용이다.

이와 같은 맥락에서 조세채권은 그 지위상으로는 정리채권에 해당한다고 할 수 있으나 정리계획상 채무의 유예기간에 대해서는 일반 정리채권자 조별 의결과는 별도로 징수권자의 동의(2년 이상 유예 경우) 내지 의견을 반영하도록 하는 특례를 적용받는 결과가 된다. 또한 일반적인 정리채권은 정리절차에 의하지 않고 개별적인 변제가 금지되지만 조세채권에 대해서는 관리인이 법원의 허가를 받는 경우에는 별도로 변제받을 수 있는 예외가 인정된다.

3.2.2 공익채권에 해당하는 조세채권

회사정리법상 다음의 청구권은 공익채권으로 분류되어 정리채권과 정리담보권에 우선하여 정리절차에 의하지 않고 별도로 수시 변제가 가능하다.

- ① 정리채권자, 정리담보권자와 주주의 공동이익을 위한 재판상의 비용
- ② 정리절차 개시후의 회사의 사업경영과 재산의 관리·처분에 관한 비용
- ③ 정리절차 수행에 관한 비용
- ④ 정리채권중 원천징수하는 조세, 부가가치세, 특별소비세, 주세, 교통세와 특별징수하는 지방세로서 정리절차 개시당시 납부기한이 경과하거나 도래하지 아니한 것
- ⑤ 회사의 근로자의 급료 및 퇴직금
- ⑥ 정리절차 개시 신청후 정리절차 개시전까지 법원의 허가를 얻은 자금의 차입, 자재의 구입, 기타 사업의 계속에 불가결한 행위에 따라 발생한 청구권 등

위와 같은 공익채권은 별도의 변제가 가능한 것으로 원천징수하는 조세 등을 공익채권에 포함하는 취지는 그러한 세금은 정리회사 자신의 부담 세액이 아니라 원천징수 대상자로부터 예납받아 납부하는 성질의 것이므로 정리계획에 따라 변제되는 일반 정리채권과는 달리 취급할 필요가 당연히 있다고 볼 수 있다.

그러나 공익채권에 포함되는 조세채권의 범위와 관련하여 일부 논란은 정리절차 개시후의 원인에 기초한 조세채권을 위의 ②에 해당하는 공익채권으로 볼 수 있는가 하는 점인데, 이와 관련 공익채권으로 볼 수 있다는 일부 견해가 있으나⁴⁾, 이를 공익채권으로 보는 경우 거의 모든 조세채권이 공익채권으로 되어 정리채권중 조세채권 징수유예에 대한 징수권자의 동의 또는 법원의 허가에 의한 조세채권의 개별 변제 등의 특례가 무의미해지는 점을 고려한다면 정리절차 개시후의 조세채권을 공익채권으로 보는 것은 무리하다고 볼 수 있다.

3.2.3 체납처분 중지명령 기간의 제한 특례

정리절차의 개시신청이 있는 경우 정리절차 개시결정이 있기까지는 다른 절차에 의한 가압류, 가처분, 담보권 실행이 중지된다. 그러나 조세채권에 관하여는 중지명령일로부터 5월이 경과되면 실효되도록 함으로써 다른 정리채권이나 정리담보권에 의한 강제절차의 중지 명령에 비해 우대되는 특례를 두고 있다.

3.2.4 체납처분 중지기간의 특례

정리절차의 개시결정이 있는 경우 일반 정리채권이나 정리담보권에 의한 강제징수 절차는 할 수 없도록 되어 있으나, 조세채권의 경우 정리절차 개시후 1년간 중지되고 필요한 경우 6월의 범위내에서 연장될 수 있도록 하였다.

이는 정리절차 개시결정후 정리계획이 인가 되기전까지는 체납된 조세의 강제징수를 연기 시킴으로써 정리계획의 최종인가전 단계에서 체납세액의 강제 징수가 이루어지는 것을 방지하여 정리절차의 원활한 진행을 도모하기위한 것으로 풀이할 수 있다.

4) 김상길, 1992, “회사정리와 조세채권”, 월간조세 6월호 P40-41

3.3 정리절차상 조세채권의 신고 및 확보

3.3.1 정리절차 개시전 단계

1) 수시부과의 결정

원칙적으로 정리절차개시후에는 조세채권도 정리채권의 일종으로서 일반채권과 동등한 지위에 있게됨으로 징수권자는 조세채권의 확보를 위해 정리절차 개시신청에 관한 법원의 통지를 받게되면 수시부과 해당사유를 검토하여 수시부과 사유가 있는 경우 과세기간 종료이전이든 자진신고기간이전이든 불구하고 과세기간 또는 신고기간의 기한의 이익을 박탈하고 각 세법에 따른 수시부과 결정을 하여 조세채권을 확보하게 된다.⁵⁾

수시부과의 경우 과세표준신고서 및 증빙서류에 의거 실지조사함을 원칙으로 하지만 조세를 포탈할 우려가 있다고 인정할 상당한 이유가 있거나 국세징수법상의 납기전 징수의 해당 사유가 있을 때는 ⁶⁾추계결정에 의해 수시부과를 할 수 있다.

2) 조세채권의 확보조치

수시부과사유로 인해 조세채권이 발생되면 징수권자는 국세징수법에 따른 납기전 징수 확정전 보전압류 ⁷⁾등의 조세채권 확보조치를 취하게 된다.

3) 회사정리절차 개시신청의 타당성 검토

정리절차의 개시신청 목적이 조세채무의 이행을 회피하거나 기타 조세채무의 이행에 관하여 이익을 얻을 것을 주된 목적으로 신청한 것일 경우 기각결정의 사유가 되는 바, 이는 정리절차를 이용해서 조세의 면탈을 피하려는 것을 방지하기 위한 취지라고 할 수 있다. 현실적으로 회사가 부담하는 채무중 조세채무가 압도적으로 많은 경우 또는 조세채무가 대부분이 아니더라도 다른 채무가 성질상 회사의 이해에 중요한 영향을 미치지 않고 조세채무의 이행만이 중요한 영향을 미치는 경우에는 조세회피를 목적으로 정리절차를 신청할 소지가 많다고 할 수 있다. 물론 조세회피목적의 정리절차 개시신청 해당여부는 법원이 판단하지만, 징수권자의 의견이 반영되므로 그와 관련하여 징수권자는 필요한 검토를 하게된다.

3.3.2 정리절차 개시결정후 단계

1) 조세채권의 신고

정리절차가 개시된 경우 채권자 또는 담보권자가 회사로부터 채권의 변제를 받기위해서는 법원이 정한 채권신고 기간내에 채권의 신고를 하여야한다. 조세채권의 경우도 마찬가지로 회사정리법 제 157조에 따라 징수권자는 채납된 조세의 액수, 원인, 담보권의 내용 등을 지체없이 법원에 신고하여야한다.

따라서 조세채권과 같이 공공성을 가진 청구권이라 하더라도 법원에 반드시 신고를 하여야 하며, 신고되지 않은 경우 일반채권과 마찬가지로 정리채권으로 확정되지 아니하고 정리계획에 반영되지 않아 채무자는 면책의 효과를 받아 그 조세채권은 일실된다고 할 수 있다.

2) 조세채권의 면책

정리계획이 인가 결정되면 정리계획에 따라 확정된 권리를 제외하고 회사는 그외의 모든 정리채권 및 정리담보권에 관해 그 채무를 면하게 되므로, 조세채권도 정리절차상 신고 되지않은 경우 면책된다.그러나 원천징수 하는 조세 등은 공익채권으로서 정리절차상

5) 김상길, 1992, “회사정리와 조세채권”, 월간 조세 7월호 P33-34

6) 국세징수법상 납기전 징수의 사유로 국세의 채납처분, 파산선고, 경매개시 등이 있다.

7) 국세징수법 제24조 2항; 납기전징수사유가 있는 경우 추정 국세 금액의 범위내에서 고지전 압류를 할 수 있다.

신고 되지 않더라도 별도로 변제가능하고 따라서 면책되지않는다.

면책의 효과는 정리회사에 대해 그 변제의 책임을 추급할 수 없는 것을 말하고 그 채무의 소멸 자체를 의미하는 것은 아니라고 해석된다. 따라서 그 조세채무의 보증인 또는 제2차 납세의무자에 대한 청구권의 행사에는 영향을 미치지 않는다. 이런 점에서 그러한 채무는 자연채무에 해당한다고 볼 수 있다.

3.3.3 정리계획상 조세채권에 대한 권리변경의 특례

정리채권에 관한 정리계획상 권리변경의 형태로는 채무의 면제, 채무의 감액, 징수의 유예, 채납처분에 의한 환가의 유예 등이 있다. 조세채권의 경우 정리계획상 징수유예기간을 정함에 있어서 그 기간이 2년이내이면 징수권자의 의견을 들어 법원이 그 권리를 변경할 수있지만 2년을 초과하는 경우에는 징수권자의 동의를 얻어야만 가능하다는 점이 일반 정리채권의 경우 와 다른 점이다.

4. 화의법상 조세채권의 지위

화의의 경우 회사정리와는 달리 조세채권과 관련한 특례규정이 전무하다. 그 이유는 회사 정리와는 달리 채무자가 일방적으로 화의조건을 제공하고 그 조건을 채권자가 수용하는 경우 화의가 성립되는 바 조세채권이 화의채권의 범위에 포함되지 않으면 별도의 법률효과가 발생할 수 없기 때문이다. 또한 채납처분의 중지절차 등이 없기 때문에 징수권자의 입장에서 화의절차와는 별도로 채납처분 등의 강제징수 절차를 집행할 수 있기 때문이라고 풀이된다.

5. 회사정리법, 화의법상 조세채권의 우선 특례에 관한 문제점 및 보완점

5.1 회사정리법 관련

5.1.1 정리절차상 정리손익에 대한 법인세 채무

정리계획이 인가되면 정리계획의 내용에 따라 일부채무의 면제 또는 감액을 받게 되고 경우에 따라서는 정리채권, 정리담보권 이외의 채무로서 면책되는 채무 상당액은 회계 및 세법상 채무면제이익에 해당하는 바, 이러한 채무면제이익은 현행 법인세법상으로는 세무상 이월결손금의 범위내에서만 익금에서 제외되고 그 이외의 부분은 과세대상 소득으로서 그에 대한 새로운 조세채무가 발생하게 된다. 그러나 경제적으로 갹생의 가치가 있는 회사의 갹생을 위해 회사정리제도라는 법적 제도에 채권자의 자발적인 채권포기에 의한 것이라는 점을 고려하면 그에 대한 새로운 조세채무를 부과하는 것은 회사정리제도의 취지상 적절하지 못하다고 볼 수 있다. 8)이러한 관점에서 정리계획에 반영되어서 법원에서 확정된 채무면제에 대해서는 이월결손금의 범위에 관계없이 과세소득에서 제외하는 별도의 규정이 필요하다고 볼 수 있다. 즉, 정리계획상 면제 또는 감액된 채무에 상당하는 조세 채무에 대해서는 그 조세채무도 면제되어야 타당하다고 본다.

5.1.2 정리계획상 조세채무의 감면여부

회사정리법상 조세채무에 대하여도 감액, 감면의 결정을 정리계획에서 할 수 있는가하는 점은 현실적으로는 불가능하다고 볼 수있겠지만, 법률상으로는 다소 불명확한 점이 있다고 본다. 회사정리법 제122조 제1항에 의하면, 조세채권의 단순한 징수유예 뿐만아니라 조세

8) 최홍배, 1996, "정리회사에 대한 과세문제", 한국공인회계사회 국제연구위원회 연구보고서 P22

채무의 승계, 기타 권리에 영향을 미칠 규정을 함에 있어 징수권자의 동의를 얻도록 되어 있다. 따라서 징수권자의 동의만 얻으면 조세채권도 감액될 수 있다고 해석되는 바, 정리회사의 갱생이 사회적으로 가치가 크다고 판단되는 경우 법원이 일정한 범위내에서 조세채권의 감액을 요청할 수 있는 구체적 근거와 기준을 설정할 필요가 있다고 본다. 그렇게 되면 사회적 기능이 큰 정리회사의 갱생을 조세 측면에서 국가가 지원하는 효과가 있다고 할 수 있다.

5.1.3 국세환급금과의 상계여부

회사정리법 제162조에서 정리채권자 또는 정리담보권자가 정리절차개시당시 회사에 대하여 채무를 부담하는 경우, 채권·채무 쌍방이 정리채권과 정리담보권의 신고기간 만기 이전에 상계할 수 있게 되었을 때는 정리채권자 또는 정리담보권자는 그 기간내에 정리절차에 의하지 않고 상계할 수 있도록 허용하고 있다. 그런데 이와 같은 상계권과 관련 조세채권에 대한 별도의 규정을 두고 있지 않으므로 정리채권 신고기간 이후에 발생한 조세환급금은 정리채권인 조세채권에 충당하지 못한다고 봐야 하는데⁹⁾ 이는 조세환급금이 있더라도 조세채권은 정리절차에 의해 징수하는 수밖에 없다는 결과가 된다. 그러나 일반 정리채권과 정리채권자의 채무상계를 제한하는 취지를 채권신고기간 이후에 발생한 새로운 채무를 상계함으로써 정리계획과는 별도로 부당하게 채무변제를 도모하는 것을 예방하기 위한 것이라고 본다면, 조세징수권자의 채무인 조세환급금은 그러한 부당변제의 우려가 없다고 볼 수 있다는 점에서 정리채권신고 기간이후에 발생한 것이라도 상계를 허용하는 것이 바람직하다고 본다.

5.1.4 공익채권의 해당 요건

정리계획과는 별도로 수시 변제받을 수 있는 공익채권의 범위에 포함되는 조세채권을 원천징수하는 조세 등으로서 정리절차개시 당시 아직 납부기한이 경과하지 않거나 도래하지 않은 것으로 정하고 있는 바, 그 취지는 원천징수에 관계되는 세금은 일시 예수금적 성격에 해당하는 것으로 실질상 회사에 속하는 재산이라고 볼 수 없기 때문이라고 할 수 있다. 즉, 회사정리법상 환취권에 준하는 것으로 해석될 수 있다고 보는 입장이 된다. 이와 관련 정리절차개시 당시 납부기한이 경과한 원천징수하는 조세 등은 공익채권에서 제외되는 것으로 해석된다.¹⁰⁾ 즉, 원천징수하는 조세 등이라 하더라도 정리절차개시 당시 이미 그 납부기한이 경과한 것은 정리채권중의 일반 조세채권과 동일하게 취급하는 결과가 된다. 그러나 원천징수하는 조세 등을 공익채권으로 취급하는 기본적인 논리, 즉, 원천징수하는 조세 등은 회사재산으로 볼 수 없다는 관점에서 납부기한의 경과여부에 상관없이 공익채권에 포함시키는 것이 적절하다고 볼 수 있다.

5.2 화의법 관련

5.2.1 화의절차상 채무면제이익에 대한 법인세 채무

회사정리절차의 경우와 마찬가지로 화의절차상 화의조건으로 채무자가 일부 채무의 감액이나 면제를 받은 경우 그 채무면제이익에 대한 새로운 조세채무가 발생될 수 있는 바, 채무자가 법인인 경우 그에 대한 법인세를 경감해주는 것이 화의절차를 통한 기업의 갱생을 지원하는 측면에서 바람직하다고 할 수 있겠다. 즉, 재정적으로 곤란에 처한 채무자인 회사가 채권자의 자발적인 일부 채권 포기를 통해 갱생을 도모하는 경우에 그러한 채무면제이익은 과세소득에서 제외시키는 것이 필요하다고 할 수 있는 것이다.

9) 김상길, 1992, “정리회사와 조세채권”, 월간조세, 9월호, P38-39

10) 김상길, 전계서, P39-40

또한 화의의 경우 자연인인 채무자도 화의의 당사자가 될 수 있으므로 이런 경우는 화의절차상 일부 채무를 면제받은 채무자는 그 채무면제이익에 대해 증여세를 부담해야 하는 것이 현행 상속세 및 증여세법의 요건이다. 현실적으로 자연인이 화의절차상의 채무자가 되는 경우는 거의 없는 경우라고는 할 수 있겠지만, 자연인인 채무자의 경우에도 화의절차상 면제받은 채무면제이익에 대해서는 증여세의 부과대상에서 제외하도록 하는 것이 바람직할 것으로 생각된다.

5.2.2 화의의 경우 조세채권의 징수유예기간

화의절차의 경우 회사정리절차와는 달리 조세채권의 징수유예기간에 대한 특례규정이 없기 때문에 일반적인 국세징수법상 징수유예 요건하에 징수유예를 받을 수밖에 없는 바, 현행 국세징수법상 사업에 현저한 손실을 받거나, 사업이 중대한 위기에 처한 때에 9월내의 기간에 해당하는 징수유예를 받을 수 있도록 되어있다. 그러나 화의절차라는 법적절차와 요건하에 회사의 갱생을 도모한다는 특수한 사정을 감안하여 회사정리의 경우에 준하는 유예기간 즉, 1년 내지 2년의 기간을 부여할 수 있도록 하여 화의절차를 통한 효율적인 기업 갱생을 세제차원에서 지원하는 것이 바람직하다고 할 수 있다.

6. 맺음말

'98년 2월 개정된 회사정리법과 화의법의 개정내용을 중심으로 정리절차 및 화의절차상의 조세채권의 지위, 조세채권에 대한 특례규정의 내용을 검토해 보았다. 그러나 이번 법률개정은 IMF 등의 외부적 요구와 도산기업이 급증하는 자금의 특수한 경제적 상황하에서 급박하게 이루어져 부분적인 개정에 그쳤다고 볼 수 있다. 그런점에서 향후 관련 법률의 본격적인 개정이 검토되는 경우 조세채권과 관련하여 고려되어야 할 사항은 다음과 같이 파악된다.

- ① 정리절차 또는 화의절차상 확정되는 채무면제이익에 대해서는 과세소득에서 제외하여 그러한 특별이익에 대한 조세채무도 면제할 수 있는 근거를 도입할 필요가 있다.
- ② 특별히 회사정리절차의 경우 조세채권인 정리채권에 대해서도 정리계획에 따라 일부 조세채무의 감액을 징수권자에게 요청할 수 있는 근거를 명확히 할 필요가 있다.
- ③ 화의절차의 경우 회사정리절차의 경우와 대비하여 조세채권의 징수유예기간에 대한 특별규정이 없는 바, 최근 화의절차를 이용하여 회사 갱생을 도모하는 신청건수가 급격히 늘고 있는 점을 감안한다면 화의의 경우에도 국세징수법상의 일반적인 징수유예기간보다 다소 장기간의 유예기간을 부여할 수 있는 근거를 도입하는 것을 고려할 필요가 있다.

참고문헌

- (1) 산업연구원('98.2), 「퇴출장벽제거를 위한 파산관련제도의 개선방안」 연구보고서 제404호
- (2) 한국개발연구원('98.1) 「회사정리제도와 화의제도의 개선방안」 공청회 주제발표 자료
- (3) 한국공인회계사회 회계연수원('98.5) 「개정 도산3법, 규칙, 예규해설」
- (4) 최 흥배, 1996, "정리회사에 대한 과세문제", 한국공인회계사회 국제연구위원회 연구보고서
- (5) 김 상길, 1992, "회사정리와 조세채권", 월간 조세, 6월호~9월호
- (6) 정 동윤, 1997, 회사법, 법문사
- (7) 이 해우, 1996, "도산법제의 개관", 인권과 정의, 통권 241호

- (8)박 태승, 1996, “법정관리의 현황과 개선방안”, 월간 회계와 세무, 통권 319호
- (9)박 원조, “회사정리법제의 문제점과 개선방안에 관한 고찰”, 경희대학교 행정대학원 석사학위 논문 (’96. 8)
- (10)지 현열, “법정관리결정의 경제적 의미에 관한 연구”, 서울대학교 박사학위 논문(’97. 2)
- (11)김 형두, 1996, “최근 서울지방법원의 회사정리 및 화의사건 실무”, 인권과 정의, 통권 241호
- (12)김 종국, 1995, “조세채권의 우선원칙과 채권간의 우선순위”, 경영과 기술, 통권 59호
- (13)박 종규, 1987, “보전처분과 국제징수법상의 체납처분과의 관계”, 월간 세무사, 통권 44호
- (14)삼일회계법인, 1997, 조세법전