

특별징수분 주민세와 채권의 우선순위 판단 해설

전 등 흔

행정자치부 세정담당관실 행정사무관

I. 특별징수의 의의

납세의무의 이행은 납세자가 스스로 신고납부 및 납세 이행 등 조세 채무를 이행함으로써 납세의무가 소멸되는 것이다. 그런데 특별징수제도는 본래의 납세의무자가 직접 납세의무를 이행하지 아니하고 납세의무자이외 제3자로 하여금 그가 납부할 납부의무를 대신하여 그 과세 원천이 되는 소득을 지급할 때 소득세나 법인세를 원천징수할 경우에 주민세를 공제하여 징수한 다음 지방자치단체인 과세관청에 납부하는 제도를 말하는 것이다. 따라서 특별징수의무자는 소득세법이나 법인세법상의 원천징수의무자와 동일한 것이다.

이 경우 특별징수의무자는 징수한 주민세를 지방세법의 법정기한내에 납부하는 것이며 이는 소득세나 법인세를 예납하는 효과가 있기 때문에 일종의 예납제도라고 볼수가 있는 것이다. 이와 같이 예납적 특

별징수제도의 취지는 세입의 평균적·조기확보, 징세 및 납세편의를 제공하는 것이다.

특별징수제도는 예납적 징수제도와 완납적 징수제도가 있는 바, 특별징수의무자가 소득 등 과세원천을 지급함으로써 납세의무가 종결되는 경우에는 완납적 징수제도에 해당되는 것이나 납세의무가 종결되지 아니하고 추후 국세인 소득세나 법인세를 신고납부함으로써 완납되는 경우에는 완납적 특별징수에 해당하는 것이다.

II. 특별징수의무자의 법적지위

1) 지방세법상의 지위

지방세법상 특별징수의무자의 지위는 첫째, 본래의 납세의무자에 대한 소득 지급시 징수하여야 하는 지위를 지게 되고 둘째, 소득 지급시 특별징수한 주민세를 지방세법에서 정한 법정기한까지 신고납입하여야

하는 의무를 부담하게 된다. 이와같이 특별징수의무자가 신고납입함으로써 본래의 납세의무자와 과세관청과의 관계는 납세의무자가 이행되어 조세채무가 소멸되는 효과를 갖게 되는 것이다.

이처럼 지방세를 특별징수를 하는 경우에는 3면의 관계가 발생되는 데 과세관청과 특별징수의무자와의 관계, 특별징수의무자와 납세의무자와의 관계, 납세의무자와 과세관청과의 관계가 발생되는 것이다.

2) 법적인 지위에 대한 견해

특별징수의무자를 과세관청이 과세원천인 소득을 지급할 때 본래의 납세의무자의 의사에 불구하고 주민세를 공제함과 동시에 신고납입을 함으로서 납세의무를 이행한 것과 같은 법률효과를 보게되는 위임징수기관으로 보는 견해와 납세의무자를 대신하여 특별징수자가 납부할 세액을 확정하게 되고 그 결과 납세의무를 이행한 법률효과는 본인에게 귀속되는 것이므로 민법상의 법정대리관계로 보는 견해가 있으며 또한 특별징수의무자가 본래의 납세의무자가 조세채무를 인수하거나 조세의무를 승계하여 대체하는 관계로 보는 견해가 있다.

[판례] 특별징수의무와 법률관계

1. 원천징수 하여야 할 법인세할 주민세의 특별징수제도에 있어서 조세법률관계는 원칙적으로 특별징수의무자와 과징권자인 세무관서와의 사이에 만 존재하게 되고, 납

세의무자와 세무관서와의 사이에는 특별징수된 주민세를 특별징수의무자가 세무관서에 납부한 때에 납부가 있는 것으로 되는 외에는 원칙적으로 양자간에 조세법률관계가 존재하지 않는다.

2. 원천징수의무자가 징수금을 납부하여야 할 의무는 세법상 특별징수의무자의 과세관서에 대한 납부의무에 근거하여 성립하므로 과세관서가 특별징수금을 수납하는 행위는 단순한 사무적 행위에 지나지 아니하므로 그 수납행위는 공권력 행사로서의 행정처분이 아니다.(대판82누174, 1983.12.13.)

가. 특별징수의무자와 과세관청과의 관계

특별징수의무자와 과세관청과의 관계에 있어서는 조세 채권채무관계가 성립되는 것으로 보는 것이므로 즉, 특별징수제도하에서 조세법률관계는 원칙적으로 특별징수의무자와 과세권자와의 사이에만 존재하게 되고, 특별징수의무의 불이행에 따른 가산세등의 불이익은 실질적으로 본래의 납세의무자가 이행을 하지 아니하였기 때문에 본래의 납세의무자가 부담하는 것이 원칙이나 본래의 납세의무자와 과세권자와의 관계는 아무런 조세법률관계가 없으며 신고납부나 신고납입의무조차 없기 때문에 가산세를 부담지울 수가 없는 것이다. 따라서 특별징수의무자와 과세관청간에는 조세법률관계가 성립되는 것이므로 신고납입의무 불이행에 따른 가산세는 특별징수의무

자가 부담하여야 한다는 결과를 초래하게 되는 것이다.

예를 들면, 특별징수의무자가 특별징수한 주민세를 신고납입하지 아니한 경우에 과세관청에서는 개개의 납세의무자에게 주민세의 미납을 이유로 부과지를 할 수가 있는 것인가?

이에 대하여 과세관청에서는 본래의 납세의무자와의 조세 채권채무관계가 성립되지 아니하기 때문에 비록 특별징수의무자가 주민세를 미납하였다고 하더라도 본래의 납세의무자에게는 부과지를 할 수가 없는 것이며 특별징수의무자를 상대로 주민세와 그 가산세를 포함한 세액을 부과지를 할 수가 있는 것이다.(지방세법 제179조의3 ③참조)

또한, 특별징수의무자가 특별징수의무를 이행하지 아니하여 조세범으로서 이는 특별징수의무자가 정당한 이유 없이 납세의무자로부터 원천징수세액을 징수하지 아니하거나 또는 그 징수한 세액을 납부하지 아니하는 행위 자체가 처벌대상으로 되는 조세범처벌법 제11조 소정의 범죄에 해당되는 것이다. 따라서 특별징수의무자가 정당한 사유없이 그 주민세를 징수하지 아니하거나 징수한 주민세를 납부하지 아니한 경우에는 1년이하의 징역 또는 그 징수하지 아니하거나 납부하지 아니한 세액에 상당하는 벌금에 처하게 되는 것이다.

[판례] 조세범처벌대상과 관계

1. 조세범처벌법 제9조 제1항 소정의 조세포탈법의 범죄주체는 국세기본법 제2조

제9호 소정의 납세의무자와 조세범처벌법 제3조 소정의 법인의 대표자, 법인 또는 개인의 대리인, 사용인, 기타의 종업원 등의 법정책임자이고, 이러한 신분을 가지지 아니한 자는 비록 원천징수의무자라 하더라도 납세의무자의 조세포탈에 공범이 될 수 있을 뿐, 독자적으로 조세포탈의 주체가 될 수는 없다. 따라서 1인의 원천징수의무자가 수인의 납세의무자와 공모하여 조세를 포탈한 경우에도 조세포탈의 주체는 어디까지나 각 납세의무자이고 원천징수의무자는 각 납세의무자의 조세포탈에 가공한 공범에 불과하므로, 그 죄수는 각 납세의무자별로 각각 1죄가 성립하고 이를 포괄하여 1죄가 성립하는 것은 아니라 할 것이다. 그러므로 연간 포탈세액이 일정액 이상에 달하는 경우를 구성요건으로 하고 있는 특정범죄가중처벌등에관한법률 제8조의 적용에 있어서도 그 적용대상이 되는지 여부는 납세의무자별로 연간 포탈세액을 각각 나누어 판단하여야 하고, 각 포탈세액을 모두 합산하여 그 적용 여부를 판단할 것은 아니다.

2. 원천징수의무자가 정당한 이유 없이 납세의무자로부터 원천징수세액을 징수하지 아니하거나 또는 그 징수한 세액을 납부하지 아니하는 행위 자체가 처벌대상으로 되는 조세범처벌법 제11조 소정의 범죄는 같은 법 제9조 제1항 제3호가 규정하는 이른바 협의의 조세포탈범과는 명백히 구분되는 것이나, 그렇다고 하여 원천징수의무자는 언제나 위와 같은 조세범처벌법 제11조 소정의 범죄에 대하여만 그 주체가

될 수 있을 뿐 납세의무자의 조세포탈범행에 대한 공범이 될 수 없는 것은 아니라 할 것이고, 또 원천징수의무자가 납세의무자와의 약정으로 원천징수세액을 원천징수의무자 자신이 부담하기로 약정한 바 있다고 하여 그러한 경우에는 언제나 조세범 처벌법 제11조의 범죄만 성립될 수 있을 뿐 납세의무자의 조세포탈에 대한 공범이 성립될 수 없다고 할 수는 없다. 또한 조세범 처벌법 제9조 제1항 소정의 '사기 기타 부정한 행위'라는 것은 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 위계 기타 부정한 적극적인 행위를 말하고 다른 어떤 행위를 수반함이 없이 단순히 세법상의 신고를 하지 아니하거나 허위의 신고를 함에 그치는 것은 여기에 해당하지 아니하나, 적극적으로 허위의 2중 계약서 등을 작성·사용한 경우에는 조세범 처벌법 제9조 제1항 소정의 '사기 또는 부정한 방법'을 사용한 것이다.

3. 구 지방세법(1994. 12. 22. 법률 제 4794호로 개정되기 전의 것) 제172조, 제 173조 제2항, 제179조의3, 같은법시행령 제 130조의9의 각 규정에 의하면, 법인세할 주민세는 원칙적으로 시·군 내의 법인세 납부의무가 있는 법인이 그 납세의무자가 되나, 주민세 특별징수에 관한 근거규정인 같은 법 제179조의3과 같은법시행령 제130조의9의 규정에 의하여 법인세법 제59조의 규정에 따라 국내원천소득에 대하여 원천징수 법인세의 납세의무자로 되는 외국법인도 그 납세의무자로 됨이 법문상 명백하다.(대판97도2429, 1998. 5. 8.)

나. 특별징수의무자와 납세의무자와의 관계

첫째, 특별징수의무자가 징수금을 납부하여야 할 의무는 세법상 특별징수의무자의 과세관서에 대한 납부의무에 근거하여 성립하므로 과세관서가 특별징수금을 수납하는 행위는 단순한 사무적 행위에 지나지 아니하므로 그 수납행위는 공권력 행사로서의 행정처분이 아니다. 따라서 본래의 납세의무자의 소득원천에서부터 주민세를 특별징수의무자가 징수하는 것은 지방세법에 의한 특별징수의무에 근거하여 특별징수납입의무를 이행하기 위함이므로 납세의무자는 특별징수자의 특별징수하는 행위에 대하여 수인의 의무를 부담하여야 하는 것이다.

둘째, 특별징수의무자는 본래의 납세의무자의 소득원천으로부터 특별징수한 주민세를 법정기한내에 신고납입을 하여야 함으로 일종의 납세의무를 대신 납부하는 위임관계로 보는 것이 타당할 것으로 본다.

왜냐하면 특별징수의무자가 특별징수한 세액을 신고납입함으로써 본래의 납세의무자에게는 납세의무를 이행한 것과 같은 효과가 발생되고 나아가 주민세의 과오납이 발생한 경우에는 특별징수의무자가 징수권자인 과세관청의 지위에서 기 특별징수한 주민세에서 조정 환부할 수 있을 뿐만 아니라 그 이후에도 조정 환부할 주민세가 없거나 납세의무자가 조정환부를 원하지 아니한 경우에는 특별징수의무자를 경유하여 이를 과세관청으로부터 환부받는 것이다.

셋째, 원천징수의무와 본래의 납세의무와의 부종성관계를 보면, 원천납세의무자가 납부할 소득세액이 전혀 없거나 또는 그 소득세액을 이미 납부하여 납세의무가 성립하지 않거나 소멸하였음에도 그 납세의무의 존속을 전제로 원천징수 의무자에게 원천소득세를 부과징수하는 것은 원천징수의무없는 자에 대하여 세액을 징수하거나 이중으로 징수하는 것으로서 무효이다.(대판85누451, 1989. 3. 14.)

다. 과세관청과 납세의무자와의 관계

특별징수의무자가 주민세를 특별징수하여 신고 납입하는 경우 본래의 납세의무자는 납세의무를 과세관청에 납부한 것과 같

은 효과가 있을 뿐이며 과세관청과는 조세 법률관계가 성립되지 아니하는 것이다.

이 경우 납세의무자가 납부한 주민세(예: 근로소득세와 주민세)만 있는 경우 외국을 출국하기 위하여 납세증명서를 발급 받을 수가 있는 것인가?

본래의 납세의무자는 근로소득세와 주민세를 원천(특별)징수의무자에게 원천징수되었을 뿐 과세관청과는 직접적인 조세 채권 채무관계가 성립되지 아니하기 때문에 과세관청에서는 납부사실을 확인하기가 곤란하여 지방세법상 납세증명서를 발급하기가 곤란한 것이다.

소득세법에서도 별지 제35호 서식갑중근로소득에 대한 소득세원천징수증명서의 서식을 삭제하였다.

세목별	소득별	세율	원천징수시기	가산세
소득세	1. 이자소득	15-30%	-이자소득 지급시(법130)	10%
	2. 배당소득	15%	-배당소득 지급시(법130) ※의제배당소득처분시(법132)	
	3. 사업소득	3%	-사업소득 지급시(법144)	
	4. 갑종근로소득	기본세율	-매월근로소득 지급시(법134)	
	5. 연금소득	기본세율	-연금소득 지급시(법143의2)	
	6. 기타소득	20%	-기타소득 지급시(법145)	
	7. 갑종퇴직소득	기본세율	-퇴직소득 지급시(법146)	
	8. 봉사료소득	5%	-봉사료수입금액지급시(법144)	
	9. 납세조합 -을종근로소득 -노점상인등	10%	-납세조합의 소득세 징수시(법150)	5%
법인세	1. 이자·배당소득	15%	-이자·배당 지급시(법73)	20-30%
	2. 외국법인소득	2-25%	-외국법인에 이자·배당소득지급시(법98)	10%

Ⅲ. 소득세 및 법인세의 원천징수 유형

소득세와 법인세의 원천징수의 법적근거는 소득세법과 법인세법에 의거 원천징수하게 되며 법인세의 원천징수는 주로 외국법인에 대한 원천징수시 외국법인에 대하여 적용되는 것이다.

1) 소득유형별 소득세의 원천징수 유형

가. 이자 및 배당소득

소득세법 제130조에 의거 이자소득등에 대한 원천징수의 방법은 원천징수의무자가 이자소득 또는 배당소득을 지급하는 때에는 그 소득금액(동법제46조제2항 및 제3항의 규정에 의하여 원천징수되거나 원천징수되는 것으로 보는 채권등의 보유기간의 이자소득금액을 포함한다.)에 원천징수세율을 적용하여 계산한 소득세를 원천징수한다.

나. 사업소득

소득세법 제144조제1항의 규정에 의거 사업소득에 대한 원천징수의 방법과 원천징수영수증의 교부방법은 원천징수의무자가 대통령령이 정하는 사업소득에 대한 수입금액을 지급하는 때에는 그 지급금액에 원천징수세율을 적용하여 계산한 소득세를 원천징수한다.

다. 근로소득

소득세법 제134조제1항의 의거 근로소득에 대한 원천징수의 방법은 원천징수의무자가 갑종에 속하는 매월분의 근로소득을 지급하는 때에는 근로소득간이세액표에 의하여 소득세를 원천징수한다

라. 연금소득

소득세법 제143조의2제1항의 규정에 의거 연금소득에 대한 원천징수의 방법은 원천징수의무자가 동법제20조의3제1항제1호 및 제2호에 해당하는 연금소득을 지급하는 때에는 연금소득간이세액표에 의하여 소득세를 원천징수하며, 동조 제2항의 규정에서 원천징수의무자가 동법제20조의3제1항제3호 및 제4호에 해당하는 연금소득을 지급하는 때에는 그 지급금액에 원천징수세율을 적용하여 계산한 소득세를 원천징수한다.

마. 기타소득

소득세법 제145조제1항의 규정에 의거 기타소득에 대한 원천징수의 방법과 원천징수영수증의 교부는 원천징수의무자가 기타소득을 지급하는 때에는 그 기타소득금액에 원천징수세율을 적용하여 계산한 소득세를 원천징수한다.

바. 퇴직소득

소득세법 제146조 제1항의 규정에 의거 퇴직소득에 대한 원천징수의 방법과 원천

징수영수증의 교부는 원천징수의무자가 갑종에 속하는 퇴직소득을 지급하는 때에는 그 퇴직소득과세표준에 원천징수세율을 적용하여 계산한 소득세를 원천징수한다.

사. 봉사료수입소득

소득세법 제144조제3항의 규정에 의거 원천징수의무자가 대통령령이 정하는 봉사료수입금액을 지급하는 때에는 징수한다

아. 납세조합의 소득세 징수시

소득세법 제150조 제1항의 규정에 의거 납세조합의 징수의무는 납세조합은 그 조합원의 울중에 속하는 근로소득 또는 사업소득에 대한 소득세를 매월 징수하여야 한다.

2) 법인세의 원천징수 유형

법인세법 제98조 제1항의 규정에 의거 외국법인에 대한 원천징수시 외국법인에 대하여 동법제93조제1호·제2호·제4호 내지 제6호 및 제9호 내지 제11호의 규정에 의한 국내원천소득으로서 국내사업장과 실질적으로 관련되지 아니하거나 그 국내사업장에 귀속되지 아니하는 소득의 금액(국내사업장이 없는 외국법인에 지급하는 금액을 포함한다)을 지급하는 자는 제97조의 규정에 불구하고 그 지급하는 때에 다음 각호의 금액을 당해 법인의 각 사업년도의 소득에 대한 법인세로서 원천징수하여 그

원천징수한 날이 속하는 달의 다음달 10일까지 대통령령이 정하는 바에 따라 납세지 관할세무서등에 납부하여야 한다. 다만, 제93조제5호의 규정에 의한 소득중 조세조약에 따라 국내원천사업소득으로 과세할 수 있는 소득을 제외한다.

1. 제93조제4호 및 제5호에 규정하는 소득에 있어서는 그 지급액의 100분의 2
2. 제93조제6호에 규정하는 소득에 있어서는 그 지급액의 100분의 20
3. 제93조제1호·제2호·제9호 및 제11호에 규정하는 소득에 있어서는 그 지급액의 100분의 25
4. 제93조제10호의 소득에 있어서는 그 지급액(제92조제2항제3호의 규정에 해당하는 경우에는 동호의 "정상가격"을 말하며, 이하 이 호에서 "지급액등"이라 한다)의 100분의 10. 다만, 제92조제2항제2호 단서의 규정에 의하여 당해 유가증권의 취득가액 및 양도비용이 확인되는 경우에는 그 지급액등의 100분의 10에 상당하는 금액과 동항동호 단서의 규정에 의하여 계산한 금액의 100분의 25에 상당하는 금액중 적은 금액으로 한다.

또한 법인세를 원천징수한 자가 그 원천징수한 법인세를 그 납부기한이 경과하여 납부하는 경우에는 그 금액에 동법 제76조 제2항의 규정에 의한 가산세를 가산한 금액을 납부하여야 한다.

IV. 특별징수분 주민세의 신고납입

1) 특별징수 의무자의 적격자

지방세법상의 특별징수라 함은 지방세의 징수에 있어서 그 징수의 편의가 있는 자로 하여금 징수시키고 그 징수한 세금을 납입하게 하는 것으로서 특별징수 의무자는 특별징수에 의하여 지방세를 징수하고 이를 납입할 의무를 가진 자를 말하는 바, 소득세법·법인세법의 규정에 의하여 소득세·법인세를 원천징수할 경우에는 당해 원천징수 의무자는 원천징수할 소득금액·법인세액에 주민세 세율(10%)을 적용하여 계산한 세액("특별징수세액"이라 한다)을 소득세 또는 법인세와 동시에 특별징수하여야 한다. 이 경우에는 소득세법 또는 법인세법의 규정에 의한 원천징수 의무자를 주민세의 특별징수 의무자로 한다.

또한 특별징수 의무자는 원천징수 의무의 승계가 발생하는 경우 즉, 법인이 해산한 경우에 원천징수를 하여야 할 소득세를 징수하지 아니하였거나 징수한 소득세를 납부하지 아니하고 잔여재산을 분배한 때에는 청산인은 그 분배액을 한도로 하여 분배를 받은 자와 연대하여 이를 납부할 책임을 지며, 법인이 합병한 경우에 합병후 존속하는 법인 또는 합병에 의하여 설립된 법인은 합병에 의하여 소멸된 법인이 원천징수를 하여야 할 소득세를 납부하지 아니한 것에 대하여 이를 납부할 책임을 지는

것이므로 그 경우에도 주민세 특별징수 의무의 승계가 이루어 지는 것이다.

2) 과세표준 및 세율

특별징수하는 주민세의 세율은 과세표준의 10%를 말하는 바, 여기서 과세표준은 특별징수한 소득세액과 법인세액이 되는 것이다. 특별징수한 소득세액과 법인세액의 범위에는 원천징수 의무자가 부담한 가산세도 주민세의 과세표준에 포함되는 것인가? 즉 가산세는 신고납입 의무를 이행하지 아니하여 발생하는 것이므로 소득세나 법인세의 경우 원천징수 의무자 또는 원천징수하여야 할 자가 징수하였거나 징수하여야 할 세액을 그 기간 내에 납부하지 아니하였거나 미달하여 납부한 때에는 그 납부하지 아니한 세액 또는 미달한 세액의 100분의 10에 상당하는 금액을 징수하여야 할 세액에 가산한 것을 그 세액으로 하여 납부하여야 한다. 이와 같이 원천징수 납부불성실가산세를 부담한 경우 주민세 과세표준에 포함되는 것인가?

지방세법 제172조 제3호, 제178조 제1항의 규정 내용을 종합하여 보면, 토지 및 건물의 양도에 따른 소득세할 주민세의 과세표준은 신고불성실가산세 및 납부불성실가산세가 포함된 양도소득총결정세액이 된다고 할 것이다.(대판 98두12130, 1999. 7. 9. 참조). 그런데 지방세법 제172조 제3호의 규정에 의거 납부불성실가산세는 과세표준의 범위에서 제외하도록 규정하고 있어 원

천징수납부불성실가산세는 과세표준에서 제외하는 것이다.

3) 신고납입기한 및 가산세

가. 신고납입기한

특별징수의무자가 제1항의 규정에 의하여 특별징수세액을 징수하였을 경우에는 그 징수일이 속하는 달의 다음 달 10일까지 관할 시·군에 납입하여야 한다. 다만, 소득세법 제128조 단서의 규정에 의하여 원천징수한 소득세를 반기별로 납부하는 경우에는 반기의 마지막 달의 다음 달 10일까지 납입할 수 있다.

이 경우 소득세의 원천징수세액 납부에 있어서 상시고용인원수 및 업종등을 참작하여 원천징수의무자는 원천징수한 소득세를 그 징수일이 속하는 반기의 마지막 달의 다음달 10일까지 납부할 수 있으며 여기서 “원천징수의무자”라 함은 직전연도의 상시고용인원이 10인이하인 원천징수의무자(금융 및 보험업을 영위하는 자를 제외한다)로서 원천징수관할세무서장으로부터 소득세법 제127조제1항 각호에 해당하는 소득에 대한 원천징수세액을 매 반기별로 납부할 수 있도록 승인을 얻은 자를 말하고 “직전연도의 상시고용인원수”는 직전연도의 1월부터 12월까지의 매월 말일 현재의 상시고용인원의 평균인원수로 한다. 또한 그 승인을 얻고자 하는 자는 원천징수세액을 반기별로 납부하고자 하는 반기의

직전월의 1일부터 말일까지 원천징수 관할세무서장에게 신청하여야 한다.

나. 신고납입불이행 가산세

① 일반기업체의 특별징수의무자의 신고납입불이행 가산세

주민세의 특별징수의무자가 징수하였거나 징수할 세액을 납입기한내에 납입하지 아니하거나 미달하게 납입한 경우에는 그 납입하지 아니한 세액 또는 미달한 세액의 100분의 10에 상당하는 금액을 가산한 것을 세액으로 하여 특별징수의무자로부터 징수한다. 다만, 국가 또는 지방자치단체와 주한 미군군의 특별징수의무자가 주민세특별징수의무자인 경우에는 의무불이행을 이유로 하는 가산세는 이를 가산하지 아니한다.

[사례] 주민세 가산세의 과세표준 포함 판단

소득세할 주민세의 가산세는 지방세법 제177조의 2 제4항에서 소득세할을 신고한 후 납부하지 아니하거나 납부한 세액이 정당한 세액에 미달할 때에 미납된 세액이나 그 부족세액에 100분의 20을 가산하여 징수하는 것이므로 비록 소득세의 납세의무가 추상적으로 성립하였다하더라도 납세자가 이를 신고하거나 세무관서에서 세액을 결정하기 전에는 과세표준이 되는 소득세액이 확정되지 아니하여 이에 대한 주민세를 신고납부하거나 부과지 할 수 없는 것이므로 귀시의 의견대로 을설이 타당한 것이며, 다만 이 경우 소득세의 기한후 신

고에 따른 가산세는 주민세 과세표준에 포함되는 것임(행자부 세정 13430-184, 2002. 2. 23)

[사례] 소득세할 주민세의 과세표준의 범위

국세기본법 제47조 제2항에서 가산세는 당해 세법이 정하는 국세의 세목으로 한다고 규정하고 있으므로, 소득세법의 규정에 의하여 부과된 가산세는 소득세로서 납세의무자가 납부하여야 할 세액에 해당된다 하겠으므로, 소득세법의 규정에 의하여 발생한 가산세 중 납부불성실가산세를 제외한 모든 소득세가산세는 납세의무자가 납부하여야 할 세액의 총액에 포함되어 소득세할주민세의 과세표준이 된다 할 것으로서(같은 취지의 대법원판결 1999.7.9. 98두 12130), 계산서미제출에 따른 소득세 가산세에 대하여 소득세할주민세를 부과한 것이 타당하다(행자부 심사 제2002-49호, 2002. 1. 28)

[사례] 주민세특별징수시 과세표준의 범위 판단

2000.12. 29 개정된 소득세법 제46조 제2항에서는 개인이 법인에게 채권 등을 중도에 매도한 경우 실제 소득세를 원천징수하지는 아니하나 원천징수한 것으로 보아 소득세 원천징수영수증을 교부하도록 규정하고 있으므로 소득세법 개정전과 마찬가지로 주민세 납세의무는 당해 개인 보유기간 별 이자상당액이 각각 귀속되는 것으로 보아 소득금액을 계산하여 원천징수세액을 확정할 때 성립하는 것이므로 이때 주민

세는 특별징수하여야 하는 것이며, 따라서 종합소득세신고에 따라 납부하여야 할 주민세액을 산정할 때에는 특별징수방법으로 기 납부된 주민세는 공제되는 것임(행자부 세정 13407-189, 2001. 2. 20)

② 납세조합의 특별징수의무자의 신고납입불이행 가산세

소득세법 제149조 내지 제153조의 규정에 의하여 납세조합이 그 조합원으로부터 소득세를 징수하여 정부에 납부하는 경우에는 그 납부하는 세액에 제176조제2항의 규정에 의한 세율을 적용하여 산정한 금액을 그 조합원으로부터 주민세로 징수하여 그 징수일이 속하는 다음달 10일까지 관할 시장·군수에게 납입하여야 한다. 이 경우 납세조합이 징수하였거나 징수할 세액을 기한내에 납입하지 아니한 때 또는 미달하게 납입한 때에는 납입하지 아니한 세액 또는 미달한 세액의 100분의 10에 상당하는 금액을 가산한 것을 세액으로 하여 납세조합으로부터 징수한다.

4) 납세지

가. 개요

특별징수하는 주민세의 납세지는 그 원천징수하는 소득의 원천에 따라 납세지를 달리하고 있으므로 지방세법 제175조 제4항의 규정에 의거 특별징수하는 소득할증근로소득 및 퇴직소득에 대한 소득세할은 납세의무자의 근무지를 관할하는 시·군에

서 부과하고, 이자소득·배당소득등에 대한 소득세의 원천징수사무를 본점 또는 주사무소에서 일괄처리하는 경우 그 소득에 대한 소득세할은 그 소득의 지급지를 관할하는 시·군을 납세지로 한다

나. 근로소득과 퇴직소득에 대한 소득세할 주민세의 납세지

① 근로소득세할 주민세의 납세지

따라서 근로소득에 대해 특별징수하는 소득세할 주민세의 납세지는 그 급여를 지급하는 본점등에서 이를 직접 계좌송금 처리하더라도 당해 근로자가 근무하는 근무지를 관할하는 시군을 납세지로 하여야 하는 것이다. 그런데 어떤 근로자의 경우 근무지 변경 등으로 원천징수하는 소득세가 변경되는 경우도 있으나 특별징수하는 주민세의 납세지는 근무지를 관할하는 장소를 판단하면 된다.

[사례] 소득세할 주민세의 납세지 판단

지방세법 제175조 제4항에서 "특별징수하는 소득할중 근로소득 및 퇴직소득에 대한 소득세할은 납세의무자의 근무지를 관할하는 시·군에서 부과"하도록 하고 있고, 근무지가 유동적인 선박에 근무하는 선원의 근무지는 선박법시행령 제2조에 의한 당해 선박의 선적항을 근무지로 보아야 할 것인 바, "국적취득조건부 나용선"의 경우에는 나용선 계약의 종료에 의한 국적취득 전까지 국내에 선적항을 등록할 수 없는 것이므로 당해 외국국적 선박에 근무하는

내국적 선원의 관리 및 급여를 지급하는 사무소 소재지 관할 시군이 납세지가 되는 것임(행자부 세정 13407-775, 2002. 8. 17)

- 근로소득에 대한 주민세의 납세지는 근무지를 관할하는 시군을 납세지로 하는 것이므로 국적취득부 나용선의 경우에는 그 선원에 대한 소득지급에 대하여 내국적을 관리하는 사무소 소재지를 근무지로 보아 납세지를 정함.

그런데, 근무지를 변경한 근로자의 연말정산으로 과오납이 발생하는 때에는 근무지변경이전의 시군에서 과오납을 받을 것인지 아니면 근무지를 변경한 시군에서 과오납을 받을 것인지가 쟁점이 되는 바, 이 경우에는 납세자의 소득이 확정되는 12월 31현재의 소득세의 납세의무성립일현재의 근무지가 변경된 시군이 과오납환부대상이 되는 것이다.

② 퇴직소득세할 주민세의 납세지

그리고 퇴직소득의 경우도 퇴직근로자의 최종 퇴직당시의 근무지를 관할하는 시군을 특별징수 납세지로 하여야 하는 것이다. 그런데 예를 들면 학교기관이 명예퇴직수당 등을 지급하고 소득세와 소득세할 주민세를 원천(특별)징수하여 납부한 후 위 00연금관리공단(이하 "공단"이라 함)이 퇴직급여를 지급하는 경우 공단은 소득세법 제148조 제2호에 따라 퇴직소득금액을 합산하여 소득세 및 소득할 주민세를 원천(특별)징수하여 납부하고 있는데 합산 계산한 결과, 소득세 및 지방세에 환부세액이 발생한 경우 지방세법시행규칙 제67조의2 제2

항에 의한 환부신청권자의 범위를 검토하면 다음과 같다.

먼저, 명예퇴직 교직원의 소득할 주민세 과오납금 발생원인은 첫째, 현행 퇴직급여 산출시 학교와 연금기관과의 재직기간 적용의 차이에 발생하는 바, 학교기관은 자체 보수규정에 의하여 명예퇴직수당의 지급기준이 되는 재직기간을 실제 근무기간으로 하고 있는 반면, 공단에서는 연금법상의 재직기간(병역기간, 유관기관 근무기간 등 포함)을 기준으로 퇴직급여를 산정하고 있으며 특히, 학교기관이 재직중인 교직원에 대하여 퇴직금 중간정산을 실시한 경우로서 나중에 퇴직자가 퇴직금 일시금을 받을 경우에는 학교기관에서는 중간정산 이후의 기간을 기준으로 소득세 등을 원천(특별)징수하나 공단에서는 연금법에 따라 최초 연금가입시점을 기준으로 계산한 근속연수를 기준으로 소득세 등을 원천(특별)징수하므로 재직기간 산정기준의 차이에 따른 소득세 및 소득할 주민세 과오납금이 발생하게 되는 것이다.

둘째, 주민세 과오납금 환부 신청권자의 적격성을 검토하면 퇴직교직원에 대한 퇴직급여를 나중에 지급하는 공단이 소득세법 제148조 제2호의 규정에 의하여 당해 퇴직자의 소득세 및 소득할 주민세를 합산하여 원천(특별)징수하는 경우에는 학교기관은 자체 보수규정과 소득세법 및 지방세법에 의하여 산출한 세액을 정상적으로 납부한 상태이나, 학교기관이 실제근무기간을 기준으로 원천(특별)징수하여 세액을 납부한 후, 공단이 연금법상의 재직기간을 기준

으로 합산과세하면 학교기관도 소득세 및 소득할 주민세를 과오납하게 되는 문제가 발생하는 것이다. 위와 같이 공단이 세액을 합산과세함으로써 사후에 발생하는 과오납금의 경우 당해 과오납금에 대한 환부신청권자가 당초 세액을 납부한 학교기관인지 아니면 추후 납부한 공단인지 환부신청권자의 적격성에 대한 논란이 제기되는 것이다.

따라서 과오납금 환부권자를 판단하면 소득세법시행령 제42조의2 제3항에 의한 퇴직소득세 과세대상 일시금 계산식의 재직기간(총 기여금 불입월수)에 관하여 학교기관(자체보수규정)과 공단(연금법)이 서로 다른 기준을 적용하고 있고 학교기관별로 각기 다른 보수규정을 두고 있어 연금법과는 재직기간 차이가 발생하는 바, 학교기관이 퇴직급여를 미리 지급하고 원천(특별)징수하여 납부한 후, 공단의 퇴직급여 지급시 합산 과세할 경우 재직기간 적용기준의 차이 등으로 인한 과오납금이 계속 발생되어 명예퇴직 교직원에게 퇴직금을 각각 지급하는 학교기관과 공단은 소득세법 제127조 및 지방세법 179조의3에 의하여 당해 퇴직소득에 대한 소득세 및 소득할 주민세의 원천(특별)징수의무자가 되는 것이므로 당해 퇴직소득에 대한 주민세특별징수세액에 과오납금이 발생 하였다면 학교기관과 공단은 지방세법시행규칙 제67조의2에 의하여 과오납된 지방자치단체에 환부신청할 수 있을 것이다. 현행 학교기관의 명예퇴직수당 지급과 공단의 퇴직급여 지급절차를 보면 학교기관이 먼저 명예퇴직수당 등을 지급한 후 공단이 퇴직급여를 지급하면서

소득세법 제148조 및 같은 법 시행령 제203조 제2항에 의한 소득세 합산과세를 하고 있고 소득세 합산과세에 의한 주민세특별징수세액의 과오납금을 확인할 수 있는 자는 공단이라고 할 수 있으므로 학교기관이 먼저 명예퇴직수당 등을 지급한 후 나중에 퇴직급여를 지급함으로써 과오납금을 확인한 공단을 지방세법시행규칙 제67조의2에 의하여 과오납된 지방자치단체에 과오납금의 환부를 신청할 있는 적격자로 보아야 할 것이다.

[사례] 퇴직수당의 과오납환부권자의 범위

명예퇴직 교직원에 대한 학교기관의 명예퇴직수당 지급과 귀 공단의 퇴직급여 지급 절차에 따라 학교기관이 먼저 명예퇴직수당 등을 지급한 후 귀 공단이 소득세 및 소득세할 주민세를 합산과세함으로써 주민세 특별징수세액의 과오납금 발생을 확인하였다면 귀 공단을 지방세법시행규칙 제67조의2에 의한 과오납금 환부신청권자로 보아야 할 것임(행자부 세정 13430-620, 2002. 7. 2)

나. 이자소득 등의 납세지 판단

이자소득·배당소득 등에 대한 소득세의 원천징수사무를 본점 또는 주사무소에서 일괄처리하는 경우 그 소득에 대한 소득세할은 그 소득의 지급지를 관할하는 시·군에 납부하여야 하는 바, 이 경우 지급지의 범위를 어떻게 볼 것인가?

우선 이자소득등에 대한 소득세의 원천

징수사무를 일괄처리하는 경우는 그 소득의 지급지를 납세지로 하는 바 이 경우 지급지를 실제 지급하는 장소인 본점소재지인지 아니면 지급지를 종사자가 수령받는 장소인지가 다소 불명확하나 이 판단은 실제 지급하는 본점소재지 장소를 의미하는 것이다.

[사례] 이자소득등에 대한 소득세할주민세 납세지

지방세법 제175조 제4항 규정은 소득할 주민세의 납세지를 규정한 같은조 제3항의 예외규정으로서 그 제4항에서 "제3항의 규정에 불구하고 제179조의 3의 규정에 의하여 특별징수하는 소득할 중 근로소득에 대한 소득세할은 납세의무자의 근무지를 관할하는 시·군에서 부과하고 이자소득·배당소득 등에 대한 소득세의 원천징수사무를 본점 또는 주사무소에서 일괄처리하는 경우 그 소득에 대한 소득세할은 그 소득의 지급지를 관할하는 시·군에서 부과"하도록 규정하고 있는바, 청구인은 전국에 있는 모든 요양기관에 대한 요양급여비를 청구인의 분사무소인 지사·출장소에서 지급하지 아니하고 본부에서 직접지급하고 있으므로 청구인이 특별징수한 주민세의 납세지는 청구인(본부)의 소재지를 관할하는 ○○구청장으로 보아야 하겠다. 이에 대하여 처분청은 지방세법 제175조 제4항 규정에서 "이자소득·배당소득 등"으로만 규정하고 요양급여비와 같은 사업소득에 대하여는 열거하고 있지 아니하며, 이자소득과 배당소득은 사업소득과는 원천징수의 성격

이 다르고, 사업소득에 대한 특별징수분 주민세를 소득의 지급지로 하는 것은 지방세의 정의와 일반원칙, 주민세입법취지 및 합목적성에 위배되므로 구지방세법 제175조 제4항의 규정을 적용할 수 없고 같은조 제3항을 적용하여야 한다고 주장하므로 이에 대하여 보면, 지방세법 제175조 제4항 규정에서의 "이자소득·배당소득 등"은 소득세원천징수대상소득을 열거하고 있는 소득세법 제127조 제1항 규정에서의 이자소득·배당소득 이외에 의료보건용역을 포함한 사업소득(요양급여비) 및 기타소득금액 등을 포함하는 것으로 해석하여야 하고(같은취지의 감사원 심사결정 2001.10.9. 제114호), 처분청의 주장과 같이 구지방세법 제175조 제3항 규정을 적용한다 하더라도 소득세법 제7조 제1항 제3호 규정에 따라 원천징수하는 청구인의 소득세납세지는 청구인(본점) 소재지를 관할하는 ○○세무서장이 되는 것이므로 주민세의 납세지 또한 ○○구청장으로 보아야 하는데도, 처분청이 요양급여비를 지급받는 곳을 주민세의 납세지라고 보아 이 사건 주민세를 부과지한 처분은 잘못이라 하겠다.(행자부 심사제2002-47호, 2002. 1. 28)

- 이자소득 등에 대한 소득세할주민세의 경우 소득세의 원천징수사무를 본점 또는 주사무소에서 일괄처리하는 경우 그 소득에 대한 소득세할은 그 소득의 지급지를 관할하는 시·군이 납세지이나 여기서 지급지의 범위는 소득이 발생하는 장소 소재지인지 아니면 소득을 지급받는 장소인지가 불분명하므로 그 납세지를 본사소재지

시군이 납세지로 보아야 할 것임.

[사례] 소득세할 주민세 납세지 판단

소득세할 주민세의 납세지는 소득세의 각 납세지를 관할하는 시·군이 되는 것이나, 근로소득 및 퇴직소득에 대하여 특별징수하는 소득세할 주민세는 지방세법 제175조 제4항에서 납세의무자의 근무지를 관할하는 시·군에 납부하도록 규정하고 있는바, 이는 본점 또는 주사무소의 회계처리와는 관계없이 실제 소득이 발생하는 지역에 주민세를 납부케 한다는 취지이므로 농어민이나 자영업자 등 근무지가 없는 국민연금 수급권자의 경우는 수급권자의 주소지를 주민세 납세지로 봄이 타당함(행자부세정 13407-629, 2001. 12. 4)

- 주민세(소득세할)의 납세지는 소득세납세지를 관할하는 시군이나, 근무지가 없는 자영업자의 경우 연금수급권자의 주소지를 기준으로 판단함.

[사례] 주민세 납세지 판단

지방세법 제175조 제3항에서 소득세의 납세지는 소득세·법인세 또는 농업소득세의 각 납세지를 관할하는 시군에서 수시부과한다고 규정하고 있으므로 귀 공단의 지사·지점 등 사업장에서 지급하는 사업소득에 대한 소득세를 귀공단에서 일괄원천징수하는 것이 아니고 귀공단이 직접 요양기관(병원 등)의 요양급여비용(보험료)을 지급하는 경우 동 사업소득에 대하여 특별징수하는 소득세할주민세의 납세지는 귀공단 소재지 시·군이 되는 것임(행자부

세정13407-435, 2001. 10. 17)

[사례] 소득할주민세의 납세지

프로운동선수의 계약은 "개인이 독립된 자격으로 용역을 공급하고 그 대가를 받는 인적용역 성격의 계약"이므로 근무지 개념이 적용된다고 하기 어렵고, 프로운동 선수의 근무지가 설령 있다고 하더라도 동 근무지에는 홈 경기장 뿐 아니라 원정 경기, 경기출전에 대비한 연습장도 해당하는 것으로 봄이 타당함. 따라서 프로운동선수의 연봉 지급시(매월 분할 지급됨) 특별징수하게 되는 주민세의 납세지는 지방세법 제175조제4항에 의거 그 소득의 지급지를 관할하는 시·군이 되므로 결국 구단소재지가 주민세의 납세지가 되는 것이고, 본점 또는 주사무소의 소재지가 실제 등록지와 다른 경우는 국세기본법상의 실질과세의 원칙에 비추어 볼 때 실제 본점 또는 주사무소가 소재하는 시·군이 납세지가 됨(행자부 세정13407- 626, 2001. 6. 5)

5) 특별징수 세액의 납입절차

시군구에서는 특별징수의무자가 주민세를 특별징수한 때에는 그 납부자에게 영수증서를 교부하고 그 부분을 발행일로부터 2년간 보관하여야 하며 특별징수의무자가 징수한 특별징수세액은 법 제179조의3제2항의 규정에 의하여 이를 납입서에 계산서와 명세서를 첨부하여 관할 시·군에 납입하여야 하나, 근로소득과 이자소득에 대하여는 그 명세서를 첨부하지 아니할 수 있다.

이 경우 특별징수의무자가 주민세 특별징수세액 납부자에게 교부하는 영수증서와 그 부분은 별지 제61호서식과 제62호서식에 의하여 납입서, 계산서와 명세서는 별지 제63호서식과 제64호서식에 의한다.

6) 특별징수세액의 환부

주민세특별징수의무자가 특별징수하여 납입한 주민세액중 과오납된 세액이 있는 경우에는 그 특별징수의무자가 특별징수하여 납입할 주민세에서 조정하여 환부하고 그 조정·환부할 주민세가 그 달에 특별징수하여 납입할 주민세를 초과하는 경우에는 다음달 이후에 특별징수하여 납입할 주민세가 없거나 납세자가 조정·환부를 원하지 아니하여 특별징수의무자를 경유하여 지방자치단체에 환부신청을 하는 경우에는 당해 주민세가 과오납된 지방자치단체에서 이를 환부한다.

[사례] 주민세 과오납 환부지

지방세법시행령 제130조의14 및 같은 법시행규칙 제67조의2의 규정에 의하여 그 특별징수의무자가 특별징수하여 납입할 주민세에서 조정하여 환부할 수 있을 것이나 그 달에 특별징수하여 납입할 주민세를 초과하는 경우에는 다음달 이후에 특별징수하여 납입할 주민세가 없거나 납세자가 조정·환부를 원하지 아니하여 특별징수의무자를 경유하여 지방자치단체에 환부신청을 하는 경우에는 당해주민세가 과오납된 지방자치단체에서 이를 환부토록 하고 있는

바, 소득세 원천징수의무자가 퇴직금과 함께 지급한 '이자상당액'에 대하여 이자소득세와 소득할 주민세를 원천(특별)징수 한 후 당해 '이자상당액'에 대한 퇴직소득 인정결정(국심 2002부 0372, 2002.5.17 결정)으로 소득할 주민세에 과오납금이 발생한 경우에는 지방세법시행령 제130조의14 및 같은 법 시행규칙 제67조의2의 규정에 의거 환부토록 하는 것임(행자부 세정 13430-705, 2002. 7. 26)

[사례] 주민세 과오납 환부

지방세법 시행령 제130조의 14의 규정에 의하여 귀 문에서의 종합소득세 확정신고 시 신고한 소득이 사업소득 1종인 경우에는 과오납된 지방자치단체(원주시)에, 사업소득외에 이자소득·배당소득·부동산임대소득·근로소득·일시재산소득·연금소득 또는 기타소득 등 소득세법 제4조 제1항 제1호에 의한 종합소득 중 한 소득이 추가되어 2종이상을 신고한 경우에는 환부받을 자의 주소지 관할 지방자치단체(성동구)에서 환부하여야 할 사항임(행자부 세정 13430-706, 2002. 7. 26)

[사례] 국세소송진행중인 경우 소득할 주민세의 환부대상여부 판단

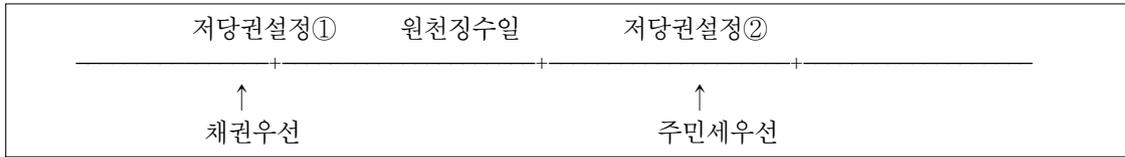
부과처분의 근거가 된 소득세에 대하여 현재 국세불복절차가 진행중에 있으므로 처분청에서 이 사건 소득세할주민세를 수납하여 징수결정한 것은 부당하다고 주장하고 있지만, 소득세할 주민세는 세무서장이 결정한 소득세액을 과세표준으로 하는

것으로서 그 과세표준이 되는 소득세의 부과처분이 권한있는 기관에 의하여 취소 또는 경정결정이 있기 전까지는 적법한 것으로 추정된다 할 것(같은취지의 행정자치부 심사결정 2001.3.27. 제2001-165호)이고, 이후 권한있는 기관에 의하여 국세인 소득세가 취소 또는 감액결정될 경우에는 이에 따라 소득세할주민세도 취소 또는 감액될 수 있다 하겠으므로 소득세에 대한 국세불복절차가 진행중이라는 사실만으로 이 사건 소득세할주민세를 수납하여 징수결정한 처분이 부당하다는 청구인의 주장은 받아들일 수 없다.(행자부 심사 2002-190, 2002.4.29.)

V. 특별징수분 주민세의 우선순위 판단과 채권확보

1) 법정기일의 범위

지방세법 제29조 제2항제1호의 규정에 의거 특별징수하는 주민세는 그 과세표준이 되는 소득세·법인세를 원천징수하는 때에 성립하고 제30조 제2항의 규정에 의거 특별징수하는 주민세는 제1항의 규정에 불구하고 납세의무가 성립하는 때에 특별한 절차없이 그 세액이 확정되며 제30조의 2 제1호의 규정에 의거 특별징수 주민세를 납입한 때에 납세의무가 소멸하게 되는 것이다. 따라서 특별징수분 주민세의 특별징수의무는 성립과 동시에 확정되고 확정과 동시에 납입할 경우 소멸되는 것이다. 이와



같은 특별징수 주민세의 경우 성립시기는 소득세·법인세를 원천징수하는 때라고 하더라도 납입을 하지 아니한 경우에는 특별징수의무자의 납입의무가 소멸되지 아니하였기 때문에 다른 일반채권(예: 저당권 등)과의 우선순위문제가 발생되는 것이다.

이와 같이 일반채권과 우선순위문제가 발생되는 경우 특별징수의무자의 채권우선권은 원천징수하는 때를 기준으로 우선순위를 판단하여야 한다.

2) 특별징수 주민세와 회사정리법상의 공익채권

가. 정리채권과 공익채권의 구분

회사에 대하여 정리절차개시전의 원인으로 생긴 재산상의 청구권을 정리채권이라고 하며 공익채권은 원칙적으로 개시결정 이후의 원인으로 생긴 채권을 말한다. 양채권의 커다란 차이는 정리채권은 정리절차에 의하여야만 변제가 가능하고 그 이외의 소멸은 원칙적으로 금지되나 공익채권은 정리절차에 의하지 아니하고도 수시로 변제되는 것이다.

정리채권은 회사정리법 제102조의 규정에 의하여 회사에 대하여 정리절차개시전의 원인으로 생긴 재산상의 청구권을 말한

다. 따라서 회사정리절차개시전의 원인에 의하여 발생한 당해 회사에 대한 청구권이므로 지방세 채권이 정리채권이 되느냐 여부는 『회사정리절차개시일』과 지방세 채권의 『성립일』을 비교하여 판단되는 것이다. 그러므로 지방세법 제29조의 규정에 의거 지방세 납세의무의 성립일을 기준으로 지방세 채권이 회사정리절차 개시일 이전에 성립된 경우에는 정리채권에 해당하는 것이다. 예를 들면 회사정리절차개시일 전에 과세요건을 성립하였으나 회사정리절차개시일 이후에 부과하였다고 하더라도 정리채권에 해당하는 것이다. 즉, 객관적, 추상적 납세의무가 발생이 되면 경정 또는 결정이 그 이후에 되더라도 정리채권에 해당하는 것이다.

공익채권은 정리채권중 원천징수하는 조세·부가가치세·특별소비세·주세·교통세와 특별징수의무자가 징수하여 납부하여야 할 지방세로서 정리절차개시 당시 아직 납부기한이 경과하거나 도래하지 아니한 것은 공익채권으로 되는 것이다. 회사정리법 제281조의 규정에 의거 정리절차폐지의 결정이 확정된 때에는 제23조제1항 또는 제27조의 규정에 의하여 파산선고 또는 화의신청의 인가를 할 경우를 제외하고 관리인은 공익채권을 변제하며 이익있는 것에 관하여는 그 채권자를 위하여 공탁을 하여

야 한다. 따라서 회사정리개시결정이후에 계속하여 발생하는 특별징수하는 주민세의 경우에는 공익채권에 해당하는 것이다.

나. 정리채권의 실권

정리채권인 조세채권은 신고를 하지 아니하면 실권되고 정리회사의 경우에는 책임이 면책되는 것이다. 여기서 『회사의 면책』이 되는 것은 채권자체가 소멸되는 것이 아니라 채권자체는 존속하되 정리절차 종료후에 회사에 대하여 책임을 물을 수가 없는 즉, 강제집행을 할 수가 없는 『自然債務』가 된다는 의미이다.

자연채무는 채무자가 임의로 변제를 하면 유효한 변제가 되지만 채무자가 변제를 하지 아니한 경우에도 채권자가 이를 법원에 강제집행소송을 구할 수가 없는 채무로서 부당이득으로 되지 아니한다(예: 불법원인급여, 소멸시효완성이후의 채무, 파산법 등에 의거 일부면제를 받는 부분의 채무). 또한 자연채무에 대한 변제는 非債辦濟로서 채무가 존재하지 아니 함에도 착오, 도덕 등의 원인으로 채무가 있다고 변제하는 경우에 비채변제라고 한다. 그러나 주채무자인 납세자(정리회사)의 채무가 면책된다고 하더라도 제2차 납세의무자, 연대납세의무자 등에 대하여는 그 면책의 효력이 미치지 아니함으로 과세권자는 정리절차에 관계없이 채납처분등이 가능한 것이다.

회사정리법 제241조 (정리채권등의 면책등) 정리계획인가의 결정이 있을 때에는 계획의 규정 또는 본법의 규정에 의하여

인정된 권리를 제외하고 회사는 모든 정리채권과 정리담보권에 관하여 그 책임을 면하며 주주의 권리와 회사의 재산상에 있던 모든 담보권은 소멸한다. 그러나 제121조제1항 제5호에 제기하는 청구권은 그러하지 아니하다.

[사례] 회사정리법에 의하여 면책된 조세채권에 대한 행사여부판단

회사정리법 제102조의 규정에 의한 정리채권으로서 동법 제157조의 규정에 의한 정리채권신고를 못하여 동법 제241조의 규정에 의거 조세채권이 면책된 경우에는 국세부과권을 행사할 수가 없음(재경원 기법 46019- 308 96 10. 10)

[사례] 법인세할 주민세의 정리채권판단

지방세법 제29조제1항제4호나목에서 주민세소득할은 그 과세표준이 되는 소득세, 법인세, 농업소득세의 납세의무가 성립하는 때에 납세의무가 성립한다고 규정하고 있고 같은 법 제177조의2제1항에서 법인세법에 의하여 세액이 경정 또는 결정되는 경우에는 그 고지서의 납부기한으로부터 30일이내에 당해 법인세에 대한 주민세를 신고납부하도록 규정하고 있으므로 1999. 2. 28결정고지된 1993년 및 1994년 귀속법인세에 대한 주민세의 납세의무는 당해 법인세가 결정된 대에 성립한다고 보아야 하기 때문에 주민세는 회사정리개시결정(1999. 1. 8)이후에 발생 조세채권으로서 정리채권에 해당되지 아니한 이상 법인세할 주민세에 대한 조세채권을 정리채권으

로 신고하지 않았더라도 실권소멸되었다고 볼수가 없음(행자부 심사제2002-50, 2002. 2. 25, 행자부 심사제2001-104 ~ 106호, 2001. 2. 27참조)

[사례] 회사정리절차개시와 환부

회사정리법에 의한 정리절차개시결정('01.8.29) 이후에 법인세 경정처분('01.9)이 이루어진 경우, 이에 대한 법인세할 주민세의 납세의무성립시기에 관하여는 행정자치부 지방세심사 제2001-106호('01.2.27)에서와 같이 법인세 확정결정 또는 경정된 때로 보아야 할 것이며 다만, 유사한 감사원 심사결정(2001년 감심 제84호) 등 이견에 대하여는 위 행정자치부 지방세심사 제2001-106호('01.2.27)에 관한 소송이 계류 중인 만큼, 이에 대한 확정판결을 기다려 판단할 사항임(행자부 세정 13430-628, 2002. 7. 4)

- 회사정리개시결정후 법인세의 경정처분이 있는 경우 정리채권을 신고하지 아니하여 실권되는지 여부는 현재 소송진행중

[사례] 원천징수환급청구의 불복대상여부 판단

청구법인이 납부한 원천징수세액이 당연 무효이거나 취소 또는 경정되어 전부 또는 일부가 감소된 상태에도 있지 아니하므로 청구법인의 원천징수세액의 환급신청은 국세환급금의 청구권으로서 한 것도 아니라 할 것이므로 처분청이 청구법인의 원천징수세액의 환급신청에 대하여 거부통지한 것은 국세기본법의 경정청구에 대한 거부

처분에도 해당되지 아니할 뿐만 아니라, 같은법의 국세환급청구에 대한 거부통지도 아닌, 단순히 민원해소차원에서 통지한 사실행위에 지나지 아니하므로 불복청구의 대상이 되는 처분은 아닌 것으로 판단됨. (국심2001서2932, 2002. 5. 8) -각하대상(주민세특별징수관련)

3) 특별징수의무자의 미신고납입과 조세범처벌관계

가. 특별징수의무자의 미신고납입한 때

조세범처벌법 제11조의 규정에 의거 조세의 원천징수의무자(특별징수의무자)가 정당한 사유없이 그 세를 징수하지 아니하거나 징수한 세금을 납부하지 아니하는 경우에는 1년이하의 징역 또는 그 징수하지 아니하였거나 납부하지 아니한 세액에 상당하는 벌금에 처하도록 하고 있어 조세범으로서 처벌대상에 해당한다

나. 특별징수의무자의 봉급압류등 불이행한 때

지방자치단체에서 납세자소속의 기관의 특별징수의무자에 봉급압류를 명하였으나 이를 이행하지 아니한 경우에는 조세범처벌법 제13조제1호의 규정에 의거 법에 의한 정부의 명령사항에 위반한 자에 해당되기 때문에 50만원이하의 벌금 또는 과료에 처하게 된다. 