

# 배분과 지방세우선의 원칙적용 해설

전 동 훈

행정자치부 세정과 행정사무관

## I. 의 의

지방세는 지방자치단체의 존립과 그 활동을 위한 경제적 기초를 이루는 것이기 때문에 지방세 채권이 다른 민사상의 채권과 달리 취급되어야 하며 이의 보장을 위하여 지방세 채권을 우선하도록 하고 있다. 그러나, 현행 헌법에서 누구든지 성별, 종교 기타 사회적 신분에 의하여 정치적·경제적·사회적·문화적 생활의 모든 영역에서 차별을 받지 아니한다는 평등주의를 천명하고 있기 때문에 지방세 채권을 일반 채권보다 항상 우선하게 한다면 헌법정신에 위배되는 문제가 발생하게 되는 것이다.

헌법의 하위규범인 지방세법에서 지방세 채권을 합리적인 사유없이 언제나 우선하게 하는 것은 위헌문제가 발생하게 되나, 지역주민에 대한 공공의 서비스를 제공하는 등 공익을 위하여 사용되는 지방세를 일반 채권과 같이 동등하게 보게되면 그 재원을 쉽게 확보할 수가 없게 되므로 공익을 위한 지방세 채권의 우선적용문제와 개인의 사익보호문제를 여하히 조화할 것인가가 과제로 되는 것이다. 따라서 지방세 우선의 원칙적용은 사유재산권의 보호와 공공의 복리를 위한 공익을 조화시키면서 합리적인 일정부분에 대하여 지방세의 우선의 원칙이 적용되어야 할 것이다. 그렇다면, 지방세 우

선의 원칙이 적용되어야 하는 사유와 논거는 무엇인가?

## 1. 무대가성

사적인 계약에 의거 계약의 당사자중 일방은 채권자의 지위에 서게되고, 다른 일방은 채무자의 지위에 서게 되는 바, 이는 계약을 통하여 서로가 채권채무이행을 통한 상호간의 대가를 지불하는 것이다.

따라서 사적계약은 대가성을 전제로 하지만 조세의 채권채무 관계는 지방세법에 의거 채권채무관계가 성립하기 때문에 무대가성을 전제로 성립되는 것이므로 사적계약에 의거 발생하는 일반채권과는 우선 취급되어야 한다고 하지만 이와 같은 지방세의 우선 원칙적용은 무대가성을 전제로 하더라도 직접적으로 사적권리가 지방세에 우선하는 논거로는 다소 미흡하다.

## 2. 공시성

조세는 법률상 과세요건의 충족에 따라 일률적, 무선택적, 필연적으로 성립한다는 점에서 일반채권과 근본적으로 그 성질을 달리하고 한편으로는 그 공익성으로 말미암아 그 징수확보를 위해 채권평등의 원칙에 예외적 효력인 조세우선의 원칙이 적용되는 것으로 이는 납세자 소유의 모든 재산에 관하여 등기등 기타의 공시방법의 필요없이 인정될 뿐 아니라 질권, 저당권 등 담보물권에 의해서 담보되는 채권에 대해서도 원칙적으로 그 적용이 있다.(대판 83다카1105, 83. 11. 22 참조)

이는 조세채권의 성립은 법령에 의하여 성립되기 때문에 조세의 채권채무 자체가 공포되어 있고, 일반 채권자가 계약을 함으로서 조세 채권을 공시한 사실을 인식할 수가 있어 지방세 채권자체가 우선할 수가 있다고 보는 것이다.

## 3. 공공성과 공익성

현재의 조세법률관계를 권력관계가 아닌 채권채무관계로 이해할 때에 조세채권자체의 우월성을 주장하기에는 다소 곤란할 것이나 지방세 채권은 지방자치단체의 존립기초가 되고 그 경제적 재원의 조달과 지출이 공공성과 공익성에 있다는 조세 특성에 기

인한다고 보면 지방세 채권은 고도의 공익성과 공공성을 가지므로 일반 채권과는 달리 취급되어야 한다.

## II. 배 분

### 가. 의의

배분은 압류재산의 매각대금 등 채납절차로 획득한 금전에 대하여 조세 기타 채권에 의 배분금액을 확정시키는 처분을 의미하며 채납처분의 최종 절차에 해당하는 것이다. 배분할 배당금이 조세 채권이나 일반 채권액 보다도 많이 있는 경우에는 배분을 완료하고 잔여액을 납세자에게 교부하면 그 절차가 종료되나, 통상 배당금이 부족한 경우가 발생하는데 이 경우에는 일반 채권과 지방세 채권과의 우선 순위판단 문제가 발생하기 때문에 지방세법에 의한 채권의 우선순위에 따라 배분하게 되는 것이다.

### 나. 배분금전의 범위

지방세법 제28조 제4항 및 국세징수법 제80조제1항의 규정에 의거 지방자치단체의 징수금에 관하여는 이 법에 특별한 규정이 있는 것을 제외하고는 국세채납처분의 예에 의하도록 되어 있는 바, 그 배분금전의 범위는 다음과 같다.

1. 압류한 금전
2. 채권·유가증권·무체재산권등의 압류로 인하여 채납자 또는 제3채무자로부터 받은 금전
3. 압류재산의 매각대금
4. 교부청구에 의하여 받은 금전

### 다. 배분방법과 유형

#### (1) 배분주체

지방자치단체의 장은 국세징수법 제80조 제1항의 규정에 의거 배분금전을 제81조의 규정에 의하여 배분하여야 한다. 다만, 압류한 재산의 공매에 전문지식이 필요하거나

기타 특수한 사정이 있어 직접공매하기에 적당하지 아니하다고 인정하는 때(제61조제1항 단서) 또는 수의계약 요건에 해당하는 때(제62조제2항)의 규정이 적용되는 때에는 한국자산관리공사가 이를 대행할 수 있으며, 이 경우의 금전배분은 한국자산공사가 하더라도 지방자치단체의 장이 한 것으로 보되, 약정이 선행되어야 한다.

압류한 재산의 공매에 전문지식이 필요하거나 기타 특수한 사정이 있어 직접공매하기에 적당하지 아니하다고 인정하는 때에 금전의 배분을 한국자산공사가 공매를 대행한 경우에는 한국자산공사의 공매대행의 효력은 국세징수법제61조제4항 및 제6항의 규정을 준용한다. 공매하는 방법에는 지방자치단체가 직접 배분하거나 법원에서 경매에 의하여 배당할 수도 있고 한국자산공사와 약정에 의거 대행하게 할 수도 있는 것이다. 그 중 법원의 경매가 개시된 경우에는 지방자치단체의 장은 교부신청을 하게 되며 법원경매계에서 배분을 하게 되는 것이다.

## (2) 법원의 배당절차

### <법원 배당금 취급처리과정>

#### 1. 배당금 수령전까지의 절차

법원의 경매개시결정 → 최고서 통보(법원 → 시군구) → 최고서 접수 → 해당법원(경매계)에 교부신청 → 입찰 또는 낙찰기일통지서통보(법원 → 시군구) → 입찰 및 낙찰기일통지서 접수 → 해당법원(경매계)교부청구 → 배당기일 소환장송부(법원 → 시군구) → 배당기일 참석

#### 2. 배당참석이후의 절차

법원에 배당금수령위임장제출 → 배당표 및 법원보관금출급명령서수령 → 법원보관금출급명령서에 기재사항 작성후 법원보관계 제출 → 법원보관금출급지시서수령 → 은행에 법원보관금출급지시서를 기재작성하고 시군구 수입금출납원계좌이체 → 체납세에 충당 결재

### <배당금 수령전까지의 절차>

#### ① 법원의 경매개시결정 및 최고서 통보와 교부신청

지방법원에서 경매개시결정을 하게 되면 시군구에 받은 지방세체납액과 법정기일을 통보하여 주도록 최고서를 통보(법원 → 시군구)하게 된다. 이때, 법원경매계에서 경매

물건을 표시하여 통보하게 되는데 이 물건에 대한 지방세 과세자료를 정리하여 『납세자 성명, 주민번호(법인번호), 주소, 법정기일 및 체납액』을 통보하면서 교부신청을 하여야 한다.

### ② 입찰낙찰기일통지서통보 및 해당법원(경매계)교부청구

법원에서 경매물건을 입찰하기 위해 입찰기일과 장소를 기재한 입찰기일통지서를 통보(법원→시군구)하면 시군구에서는 당해 물건에 대한 『납세자 성명, 주민번호(법인번호), 주소, 입찰기일현재의 체납액』을 통보하여야 한다.

### ③ 배당기일 소환장 송부 및 참석

법원에서 경매한 물건의 매각대금으로 배당을 하기 위하여 배당금을 배분하는데 이를 위하여 법원에서 시군구로 배당기일과 배당장소를 통보하게 된다. 여기서 배당기일 소환장은 배당기일전 10일전에 교부청구하라는 내용으로 우편송달되면 배당일까지의 증가산금을 계산·교부청구하여야 되며 지방자치단체장의 배당수령 위임을 받은 세무담당공무원은 배당기일에 참석하여 법원경매계에 배당금 수령에 관한 위임장을 제출하여야 한다.

## <배당참석이후의 절차>

### ④ 법원보관금 출금명령서의 작성 및 배당금수령

지방자치단체장으로부터 배당금수령 위임명령을 받은 세무담당공무원은 법원(경매계)로부터 배당표(부분)과 법원보관금출금명령서를 수령하면 해당법원(보관계)에 가서 위임장 및 법원보관금출금명령서에 기재사항을 작성하여 제출한 후 법원보관금출금지시서를 수령한 다음, 법원보관금출금지시서에 기재사항을 작성하여 법원구내 은행 등에 가서 이를 제출하고 수표로 받거나 시군구수입금 출납원계좌로 이체신청을 하여야 한다.

이 경우 위임받은 세무담당공무원이 은행에 가서 수표, 현금으로 수령할 경우 즉시 시군구의 사무실로 와서 시군구 계좌에 입금조치를 하여야 하며, 은행근무시간이후가 되거나 공휴일 등으로 시군구 금고에 계좌입금을 할 수 없는 상황에는 세입세출외현금 출납공무원에게 인계한 후 금고에 보관한 후 그 익일에 시군구수입금출납원의 계좌로

입금조치하여야 한다.

현재 시군구에서 법원으로부터 법원 배당금 수령시 현금수령을 하거나 시군구금고의 계좌입금 신청을 선택적으로 하도록 하고 있으나 앞으로는 반드시 시군구금고의 계좌에 입금신청하여야 한다. 따라서 지방세 체납액관련 배당금을 법원으로부터 배당받을 경우 세무담당공무원이 배당금을 수표, 현금으로 수령하는 사례가 없도록 하고 반드시 지방자치단체의 세입예금계좌로 입금토록 별지 서식(법원보관금 계좌입금신청서)에 의거 계좌입금신청을 하여야 하는 것이다.

#### ※ 법원보관금취급규칙 제15조 제1항

출급청구자가 법원보관금을 자기의 비용으로 자신의 예금계좌에 입금하여 줄 것을 사건담당자, 계약담당공무원, 지출관 또는 출납공무원에게 신청한 경우에는 법원보관금을 신고된 예금계좌에 입금하여 지급하여야 한다

법원 배당표와 체납액 총당내역 확인을 철저히 하여 법원으로부터 배당받은 배당금과 배당표상의 금액을 대사하고 배당금을 지방세 체납액에 제대로 총당이 되었는지 여부를 담당과장은 반드시 일일 확인하고, 배당결과를 단체장에게 매월 보고하는 체계를 구축하여야 하는 것이다. 특히, 법원 배당표의 변조여부와 배당금 입금사항을 확인하되 법원의 배당통보서와 배당금 입금내역을 대사하여야 하는 것이다. 향후 지방자치단체가 배당을 받을 경우 계좌입금 신청없이 바로 계좌입금토록 법원보관금취급규칙 제15조 제1항을 개정 추진할 계획이다.

#### ⑤ 체납액 총당 및 결손처분

세무담당공무원은 법원으로부터 받은 배당표(부분)과 배당금을 납세자의 체납액에 총당하여 처리하고 체납액에 총당하고도 그 부족액이 발생하는 경우에는 그 부족액은 다른 재산이 없는 경우로서 결손처분요건에 해당하는 경우에는 결손처분하여야 한다. 또한 배당금을 수령한 이후에 체납액으로 총당을 하고자 하였으나 배당금수령전에 이미 납세자가 체납세를 납부한 경우에는 배당금을 납세자에게 환부하여야 하는 것이다.

### 라. 배분금의 총당

배당금을 법원으로부터 수령하거나 직접 배당을 하는 경우에는 배당금을 체납액에

충당을 하여야 하는 바, 그 충당의 순서는 지방세법 제33조의 규정에 의거 우선 징수하는 것이며 이때, 매각대금은 국세징수법 제81조 제1항의 규정에 의거 다음 각호의 국세·가산금과 채납처분비 기타의 채권에 배분한다.

1. 압류에 관계되는 지방세·가산금과 채납처분비
2. 교부청구를 받은 지방세·가산금·채납처분비·국세 또는 공과금
3. 압류재산에 관계되는 전세권·질권 또는 저당권에 의하여 담보된 채권

또한, 압류한 금전과 교부청구로 받은 금전은 각각 그 압류 또는 교부청구에 관계되는 지방세·가산금과 채납처분비에 충당하고 배분한 금전에 잔액이 있는 때에는 이를 채납자에게 지급하여야 한다. 지방자치단체의 장은 매각대금이 지방세·가산금과 채납처분비 기타 채권의 총액에 부족한 때에는 민법 및 기타 법령에 의하여 배분할 순위와 금액을 정하여 배분하여야 한다.

그리고 지방자치단체의 장은 배분이나 채납액 충당에 있어서 지방세에 우선하는 채권이 있음에도 불구하고 배분순위의 착오나 교부청구의 부당 기타 이에 준하는 사유로 인하여 채납액에 먼저 배분하거나 충당한 경우에는 그 배분하거나 충당한 금액을 지방세에 우선하는 채권자에게 지방세환부금의 환부의 예에 의하여 지급하여야 한다.

국·공유재산의 매각대금을 배분하는 경우에는 압류한 국유 또는 공유재산에 관한 권리의 매각대금의 배분순위는 그 매수대금의 부불잔액(국공유재산을 매수한 자가 그 대금중 국가 또는 지방자치단체에 납부하지 아니한 잔여금액을 의미함)을 우선순위로 하고 채납액에 충당한 후 잔여금은 채납자에게 지급한다.

그리고, 지방자치단체의 장은 배분한 금전중 채권자에게 지급하지 못한 것은 이를 한국은행(국고대리점을 포함한다)에 예탁하여야 하고 그 예탁한 때에는 그 뜻을 채권자에게 통지하여야 한다. 채납자에게 지급할 금전에 대하여도 또한 같다.

## 마. 배당표 작성요령

법원에서 경매를 개시하는 경우에는 시군구에서 직접 배당표를 작성하지 아니하지만 시군구에서 직접 배당을 개시하는 경우에는 직접 배분계산서를 작성하여야 한다. 배분계산서의 작성은 지방자치단체의 장이 금전의 배분을 할 때에는 일정한 사항(채납

자의 주소·성명, 매각대금의 총액, 압류대상 지방세금액, 채권자의 주소·성명·채권액, 배분순위 및 금액, 매각대금교부일, 기타사항)을 배분계산서에 기재하여 작성하고 이를 채납자에게 교부하여야 한다. 이때 배분계산서는 지방자치단체별 부과징수규칙상의 규정차이로 기재내용에 다소 차이가 있으나 국세의 배분계산서(국세징수법시행규칙 별지 제61호)에 의한다.

따라서 채납처분은 배분계산서를 작성함으로써 종결되고, 매각재산에 대하여 전세권·질권 또는 저당권을 가진 자는 지방자치단체의 장에게 배분계산서의 열람을 청구할 수 있으며, 그 열람의 청구가 있을 경우는 지방자치단체의 장은 이에 응하여야 한다.

### III. 지방세우선의 원칙 적용

#### 가. 지방세 우선의 원칙 적용의 변천

지방세 채권의 우선 순위를 판단하기 이전에 왜 지방세 채권이 다른 채권에 비하여 우선되어야 하는가 라는 문제는 헌법상 재산권 보장문제와의 직접 충돌이 되기 때문에 위헌시비가 계속 있어 온 것이다. 그래도 지방세 채권이 일반 채권에 우선하여야 하는 사유는 지방세 채권은 고도의 공공성, 공익성을 갖춘 채권이며 공시성, 무대가성이 있기 때문이라고 설명한다.

현행 지방세법상의 지방세 채권의 우선원칙은 기본적으로 권리경합과 우선관계로서 먼저 설명될 수가 있는 데 그 내용은 다음과 같다.

- 매매는 임대차를 깨뜨린다(물권이 채권에 우선)
- 시간에 앞서는 자는 권리에서도 앞선다(동일권리의 순위 판단)
- 물권과 제한물권의 충돌시 제한물권이 우선
- 채권의 선행주의(파산시에는 채권평등주의 적용)
- 특별법 우선적용(단, 조세채권은 압류선행주의 적용)
- 담보물권우선의 원칙
- 정세비 우선 원칙(채납처분비의 우선)

지방세 채권 우선의 원칙적용에 있어서 예외를 인정하는 경우가 있는 데 이는 채납



## 지방세 해설

### 배분과 지방세우선의 원칙적용 해설

처분비용을 충당할 목적으로 인정되고 나아가 거래의 안전도모등 정책적인 측면에서 예외가 인정되는 경우도 있는 것이다.

그리고 지방세 우선의 원칙 적용문제는 헌법재판소의 위헌 결정과 더불어 지속적으로 개정되어 왔는바 변천 내용은 다음과 같다.

#### <지방세 우선의 원칙 적용관련 규정의 변천 (지방세법 제31조 제2항 제3호)>

| 년 도 별                          | 관 련 조 문 내 용                                                                                                                                                               | 비 고                                                                    |
|--------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------|
| 1978. 12. 6<br>(법률제3154호)      | 지방자치단체의 징수금의 납기한으로부터 1년 전에 설정한 전세권, 질권 또는 저당권의 목적인 재산의 매각으로 인하여 생긴 금액 중에서 지방자치단체의 징수금을 징수하는 경우에 그 전세권, 질권 또는 저당권에 의하여 담보된 채권. 단, 당해 재산에 대하여 부과된 지방자치단체의 징수금에 대하여는 예외로 한다. | 헌법재판소결정('90. 9. 3 선고 89헌가 95)에 의거 『...으로부터 1년전에』 부분은 한정위헌결정됨           |
| 1991.12.14<br>(법률제4415호)       | 지방세의 과세기준일 또는 납세의무성립일(이에 관한 규정이 없는 세목에 있어서는 납기개시일) 전에 설정한 전세권, 질권 또는 저당권의 목적인 재산의 매각으로 인하여 생긴 금액중에서 지방세와 가산금을 징수하는 경우에 그 전세권, 질권 또는 저당권에 의하여 담보된 채권                       | 과세기준일 또는 납세의무성립일은 추상적인 납세의무가 성립하였을 뿐 구체적인 세액을 알수가 없기 때문에 위헌            |
| 1994.12.22<br>(법률제4794호)       | 다음 각목의 1에 해당하는 기일(이하 “법정기일”이라 한다)전에 설정한 전세권, 질권 또는 저당권의 목적인 재산의 매각으로 인하여 생긴 금액중에서 지방세와 가산금을 징수하는 경우에 그 전세권, 질권 또는 저당권에 의하여 담보된 채권                                         |                                                                        |
| 1995. 12. 6<br>(법률제4995호)      | 다음 각목의 1에 해당하는 기일(이하 “법정기일”이라 한다)전에 설정한 전세권, 질권 또는 저당권의 목적인 재산의 매각으로 인하여 생긴 금액중에서 지방세와 가산금(그 재산에 대하여 부과된 지방세와 가산금을 제외한다)을 징수하는 경우에 그 전세권, 질권 또는 저당권에 의하여 담보된 채권           | 당해세 제도의 도입되면서 그 범위에 대하여는 정하지 아니하였으나 96년도에 지방세법시행령으로 규정하였음(취득세 등 7개 세목) |
| 1999. 12. 31<br>(대통령령 제16673호) | 지방세법시행령 제14조의4에서 당해세의 범위를 재산세, 자동차세, 종합토지세, 도시계획세, 공동시설세로 함.                                                                                                              | 5개 세목으로 함(헌재 91헌가1 94.8.31 반영)                                         |

지방세 채납자의 압류재산 공매대금 배분과 관련하여 지방세 우선과 지방세법의 적용기준에 대하여 검토할 때 개정된 지방세법중 어느 시기의 법령을 기준으로 적용하여야 하는지 여부를 판단하면 다음 사례를 통하여 검토를 할 수가 있다

**[사례] 법인의 비업무용 토지를 공매처분시 배당과 지방세 우선 적용판단**

| '91.4.19    | '91.5.19   | '91.11.30 | '93.1.11  | '93.3.25         | '97.12        |
|-------------|------------|-----------|-----------|------------------|---------------|
| 납세의무<br>성립일 | 신고납부<br>기한 | 저당권<br>설정 | 고지서<br>발송 | 재산압류<br>(채납처분시작) | 공 매<br>(매각결정) |

위 사례에서 '91. 4. 19 납세의무가 성립한 취득세에 대하여 보통징수방법에 의하여 부과고지('93. 1. 11 : 법정기일)하고 그 재산을 압류('93. 3. 25)한 후 공매('97. 12)하였을 경우 채권자의 저당권(저당권설정일: '91. 11. 30)과의 배분순위에 있어서 어느 시기를 기준으로 지방세우선 여부를 판단해야 하는지로서 압류재산을 공매하였을 경우 공매대금 배분에 있어서 어느 시기 지방세법을 적용하여야 하는지 여부가 검토대상이 된다

여기서 고려할 수가 있는 대안은 다음과 같은 「취득세 납부기한 기준, 납세의무성립일 기준, 법정기일 기준」의 3가지 대안을 고려 할 수가 있겠다

첫째로, 취득세 납부기한 기준으로 할 경우로서 구지방세법 제31조 제2항 제3호의 규정에 의거 구지방세법 제31조 제2항 제3호(1991.12.14 법률 제4415호로 개정되기 전의 것)의 규정을 적용하여야 한다. 즉, 취득세 납기한('91.5.19)으로부터 1년전('90.5.19)과 저당권 설정일('91.11.30)과 비교하여 배분순위 결정하여야 하나 구지방세법(1991.12.14 법률 제4415호로 개정되기전의 것) 제31조 제2항 제3호는 위헌인 조문으로 위헌부분(“~으로부터 1년전”)을 제외한 취득세 납기한('91.5.19)과 저당권 설정일('91.11.30)을 비교하여 배분순위를 결정하여야 한다.

둘째로, 납세의무성립일 기준으로서 구지방세법 제31조 제2항 제3호(1994.12.22 법률 제4794호로 개정되기전의 것)의 규정을 적용하여야 한다. 구지방세법 제31조 제2항 제3호(1991.12.14 법률 제4415호로 개정되기전의 것)는 위헌결정을 적용할 여지가 없

으므로 취득세 부과처분('93.1.11)이 이루어진 당시의 지방세법을 적용, 납세의무성립일('91.4.19)과 저장권설정일('91.11.30)을 비교하여 배분순위를 결정하여야 하며, 지방세 체납처분중 압류된 시점('93.3.25)에서의 지방세법을 적용하여 납세의무성립일('91.4.19)과 저장권설정일('91.11.30)을 비교하여 배분순위를 결정하여야 한다.

셋째로, 법정기일의 기준으로서 현행 지방세법 제31조 제2항 제3호를 적용하여 우선순위를 결정하는 것으로서 매각결정일 당시의 법을 적용하여 법정기일('93.1.11)과 저장권설정일('91.11.30)을 비교, 배분순위를 결정하여야 한다는 것이다.

이를 검토하면 지방세의 우선과 적용기준에 관하여는 지방세 과세요건이 성립할 당시의 법령을 적용하는 것이므로 취득세의 과세요건은 법인의 비업무용토지로서 과세요건이 성립하는 날을 기준으로 판단해야 하고 납세의무 성립은 납세의무 여부, 납세지 결정, 과세표준, 적용세율, 기타 관련법령의 적용기준이 되기 때문이다.

따라서 법인의 비업무용토지 성립일은 구지방세법 시행령 제84조의4에 따라 판단하여야 하고 지방세법령이 2차에 걸쳐서 개정되었다고 하더라도 납세의무 성립시점에서 관련 법령을 적용하는 것이 타당하나, 납세의무 성립시점에서 적용될 법령의 “납부기한으로부터 1년전”규정중 “으로부터 1년전”이 한정위헌이므로 납부기한을 기준으로 다른 일반 담보물권과 비교하여 우선순위를 결정하는 것이 타당하다.

### <지방세 우선원칙의 적용관련 판례>

- 구지방세법(1991.12.14 법률 제4415호로 개정되기 전의 것) 제31조 제2항 제3호에서 “~으로부터 1년”이라는 부분도 헌법에 위배된다. (헌재91헌가6, '91.11.25, 헌재89헌가95, '90.9.3)
- 국세의 납부기한으로 부터 1년내 담보목적이 된 자산은 국세 등에 우선 못한다는 규정이 위헌판결나더라도 이미 근거한 모든 과세처분이 무효가 되는 것은 아님. (대판92누9463, '94.10.28)
- 구지방세법(1991.12.14 법률 제4415호로 개정되기전의 것) 제31조 제2항 제3호에서 납부기한은 취득세와 같은 신고납세방식의 지방세에 있어서는 세법에서 규정한 법정납부기한을 가리킴. (대법93다4749, '94.1.25)
- 구지방세법(1994.12.22, 법률 제4794호로 개정되기전의 것) 제31조 제2항 제3호중 납세의무성립일 부분은 헌법에 위반되지 않음. (헌재94헌바18, 1995.8.28)

## 나. 지방세 채권에 우선하는 채권의 범위

지방세법 제31조 제1항의 규정에 의거 지방자치단체의 징수금은 다른 공과금과 기타의 채권에 우선하여 징수하는 것이 원칙이다. 그러나 예외적으로 채납비용으로 충당할 목적이나 거래의 안정을 도모하기 위하여 지방세 채권에 우선하여 채권을 징수할 수가 있는 것이다.

- (1) 국세 또는 공과금의 채납처분에 있어서 그 채납처분금액중에서 지방세징수금을 징수하는 경우의 그 국세 또는 공과금의 가산금 또는 채납처분비에 지방세 채권에 우선하여 징수된다.
- (2) 강제집행, 경매 또는 파산절차로 인하여 생긴 금액중에서 지방세와 가산금을 징수하는 경우 그 강제집행, 경매 또는 파산절차에 든 비용은 지방세 채권에 우선하여 징수된다.
- (3) 다음 각목의 1에 해당하는 기일("법정기일")전에 설정한 전세권, 질권 또는 저당권의 목적인 재산의 매각으로 인하여 생긴 금액중에서 지방세와 가산금(그 재산에 대하여 부과된 지방세와 가산금을 제외한다)을 징수하는 경우에 그 전세권, 질권 또는 저당권에 의하여 담보된 채권

지방세채권과 담보채권과의 우선순위 판단은 법정기일을 기준으로 우선순위여부를 판단하는 것이나 법정기일은 지방세 우선의 원칙변천에서 알수 있는 바와 같이, 조세채권을 확정시키는 방법에 따라 그 법정기일에 차이가 있다.

### <법정기일의 범위>

#### 가. 신고납부하는 세목의 법정기일

과세표준과 세액의 신고에 의하여 납세의무가 확정되는 지방세(중간예납하는 농지세를 포함)에 있어서 신고한 당해 세액에 대하여는 그 신고일

#### 나. 부과지하는 세목의 법정기일

과세표준과 세액을 지방자치단체가 결정·경정 또는 수시부과결정하는 경우에 고지한 당해 세액에 대하여는 그 납세고지서의 발송일

**다. 특별징수하는 세목의 법정기일**

특별징수의무자로부터 징수하는 지방세에 있어서는 가목 및 나목의 규정에 불구하고 그 납세의무의 확정일

**라. 양도담보재산 등에 대한 법정기일**

양도담보재산 또는 제2차납세의무자(보증인을 포함)의 재산에서 지방세를 징수하는 경우에는 납부통지서의 발송일

**마. 압류한 재산의 법정기일**

지방세법 제28조제2항 후단의 규정(납세의무가 확정되리라고 추정하는 금액을 한도로 납세의무자의 재산을 압류하는 경우)에 의하여 납세자의 재산을 압류한 경우에 그 압류와 관련하여 확정된 세액에 대하여는 가목 내지 라목의 규정에 불구하고 그 압류등기일 또는 등록일

지방세 납세의무를 확정시키는 유형은 첫째, 자기부과제도로써 납세자가 스스로 납세의무를 확정시키는 것으로 신고납부세목의 경우 신고납부시점에서 확정이 되며, 둘째, 정부부과제도로써 과세권자가 납세의무를 확정시키는 것으로 보통징수하는 세목이 이에 해당되며 고지서를 발송하는 조사결정시점이 된다.

**<납세의무의 확정과 법정기일과의 관계>**

| 납세의무의 확정                                                                                                             | 법정기일                                                                                                                   |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>- 신고납부세목 : 신고납부일</li> <li>- 부과고지 세목: 결정일</li> <li>- 특별징수 세목: 특별징수시</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- 신고납부세목 : 신고일</li> <li>- 부과고지 세목: 고지서 발송일</li> <li>- 특별징수 세목: 특별징수시</li> </ul> |

**① 신고납부하는 세목의 법정기일**

신고납부세목의 경우 법정기일 판단을 함에 있어서 지방세법제31조에서 과세표준과 세액의 신고에 의하여 납세의무가 확정되는 지방세(중간에납하는 농지세를 포함)에 있어서 신고한 당해 세액에 대하여는 그 신고일로 하고 있기 때문에 신고와 동시에 납부하는 지방세의 경우에는 신고납부하는 날을 법정기일로 보면 문제가 없으나, 예를 들어 취득세를 신고는 하였으나 납부를 하지 아니하여 고지한 경우에는 법정기일을 언제

로 볼 것인가?

신고에 의하여 납세의무가 확정되는 지방세는 없고 신고납부로서 납세의무가 확정되는 취득세 등이 이에 해당되므로 그와 같은 경우에 법정기일은 『신고일』로 볼 것인지 아니면 『신고납부일』로 볼 것인지 여부를 판단하여야 한다. 다소 지방세법령상의 규정이 미비하지만 대법원판례에서는 신고일을 법정기일로 보고 있다

### [판례] 지방세 우선의 시기 판단

취득세 및 취득세를 본세로 하는 농어촌특별세는 신고납세방식의 조세로서 이러한 유형의 조세에 있어서는 원칙적으로 납세의무자가 스스로 과세표준과 세액을 정하여 신고하는 행위에 의하여 조세채무가 구체적으로 확정되고(과세관청은 납세의무자로부터 신고가 없는 경우에 한하여 비로소 부과처분에 의하여 이를 확정하게 되는 것이다.), 그 납부행위는 신고에 의하여 확정된 구체적 조세채무의 이행으로 하는 것이므로(대법원 1996. 4. 12. 선고 96다3807 판결 참조), 근저당권의 목적인 재산의 매각으로 인하여 생긴 금액에서 취득세 및 이에 대한 농어촌특별세를 징수하는 경우 그 세금과 근저당권에 의하여 담보된 채권의 우선순위를 정함에 있어서는, 설사 납세의무자가 위 세금에 관한 과세표준과 세액을 과세관청에 신고하기만 하고 이와 동시에 세금을 납부하지 아니하였다고 하더라도, 국세기본법 제35조 제1항 제3호(가)목, 지방세법 제31조 제2항 제3호(가)목에 의하여 각 세금의 신고일과 근저당권설정등기일을 비교하여 그 일자의 선후를 기준으로 우선순위 여부를 판단하여야 할 것이다.(대판 98다54298 99. 1. 26)

만약, 취득세 등 신고납부하는 세목을 신고조차 하지 아니하고 고지한 경우에는 법정기일을 『고지일』로 볼 것인가 아니면 『신고납부기한 종료일』로 하여야 하는가?

비록 신고납부세목의 법정기일이 신고일이라고 하더라도 납세자가 신고한 경우에만 해당 지방세가 확정되기 때문에 신고를 하는 경우에 한정하여 법정기일을 신고일로 되는 것이나, 신고조차도 하지 아니하는 경우에는 과세권자가 부과고지를 하여야 하기 때문에 『고지일』을 법정기일로 보아야 하는 것이다.

또한, 신고납부하는 지방세중 등록세의 경우 법정기일 판단문제는 어떻게 하여야 하

는 것인가?

등록세는 신고납부하는 세목이지만 납세의무성립일인 등기일전에 납부하기 때문에 납부와 동시에 납세의무가 소멸되며 법정기일문제는 발생되지 아니한다. 그러나, 과소 납부를 한 경우에는 추정하기 때문에 그 부분에 대하여는 고지일이 법정기일에 해당하는 것이다.

### [판례] 당해세 우선효력의 판단

96. 1. 시행된 지방세법 제31조는 해당재산에 부과된 지방세와 가산금 등 당해세의 경우에는 그 재산에 설정한 전세권, 질권 또는 저당권이 당해세의 법정기일전에 설정된 경우에도 그 재산의 매각으로 인하여 생긴 금액중에서 그 전세권, 질권 저당권에 우선하여 징수하는 것으로 신설하였는 바, 당해세 우선징수 규정에 의하면 위 개정 법률시행이후에 부과된 당해세는 위 개정법률시행전에 설정된 근저당권에 의하여 담보되는 채권에 우선한다고 봄이 상당함으로 위 지방세법상의 당해세 우선징수규정은 96. 1. 1 이후에 설정된 근저당권에만 적용되는 것이 아니라고 원심판결이 있으나 소급입법에 의한 재산권 박탈을 금지한 헌법제13조 제2항의 규정 및 지방세법의 개정취지 등에 비추어 보면 개정법률에 의하여 새로 규정된 당해세의 우선효력은 개정법률시행전에 성립한 저당권 등에 대하여는 적용되지 아니한다할 것임(대판 98다60880 99. 4.9)

### [판례] 지방세우선의 시기판단

"모든 국민은 소급입법에 의하여 참정권의 제한을 받거나 재산권을 박탈당하지 아니한다."고 한 헌법 제13조 제2항의 규정에 비추어, 개정된 지방세법(1995. 12. 6. 법률 제4995호로 개정되어 1996. 1. 1.부터 시행된 것)에 의하여 새로 규정된 당해세의 우선적 효력은 그 우선적 효력을 설정한 법률이 제정되기 전에 이미 성립한 저당권이나 질권에 대해서까지 소급하여 적용될 수는 없고, 나아가 지방세법에 당해세 우선 규정이 전혀 없는 시점에 저당권을 설정받는 자에게 장래에 당해세 우선 규정이 신설될 것을 예측할 것을 요구할 수는 없으므로 저당권 설정 후 제정된 당해세 우선 규정을 그 규정 제정 전에 이미 성립한 저당권에 대해서까지 적용하는 것은 저당권자의 예측을 침해한다는 점에서도 허용될 수 없다 할 것인바, 따라서 과세관청이 배당요구를 한 재산세 및 종합토지세가 모두 근저당권의 목적물에 관하여 부과된 당해세이고 그 법정기일(납

세고지서 발송일)이 개정된 지방세법 시행 이후라고 하더라도, 그 조세채권은 개정된 지방세법 시행 이전에 설정된 근거당권의 피담보채권에 대해서는 우선할 수 없다.(대판 98다59125 99.3.12)

### [현 재] 당해세의 범위

1. 헌법재판소가 구 지방세법(1991.12.1 4. 법률 제4415호로 개정되기 전의 것) 제31조 제2항 제3호 본문 중 “으로부터 1년”이라는 부분은 헌법에 위반된다고 이미 판시하였으므로 이 부분에 대한 위헌법률심판제청은 부적법하다.
2. 헌법 제38조 및 제59조에 근거를 둔 조세법률주의는 과세요건법정주의와 함께 과세요건명확주의를 그 핵심적인 내용으로 하고 있고, 과세요건명확주의는 과세요건에 관한 법률규정의 내용이 지나치게 추상적이거나 불명확하면 이에 대한 과세관청의 자의적인 해석과 집행을 초래할 염려가 있으므로 그 규정내용이 명확하고 일의적이어야 한다.
3. 구 지방세법 제31조 제2항 제3호 단서 중 “당해 재산에 대하여 부과되는 지방세”라는 부분은 그 안에 당해 재산과 관련하여 부과되는 강화상의 소득세, 소비세 및 유통세까지도 모두 포함하거나 또는 그 일부가 포함되는 것으로 이를 넓게 해석하는 한, 조세법률주의의 이념인 국민의 경제생활에 관한 예측가능성의 보장을 허물고 기본권 제한입법의 한계와 재산권보장에 관한 헌법규정에도 위배될 것이나, 이를 당해 재산의 소유 그 자체에 담세력을 인정하여 부과하는 강화상의 재산세에 한하여 적용되는 것으로 좁게 해석하는 한 헌법위반의 문제는 생기지 아니한다.

### <재판관 변정수의 반대의견>

3. 담보권 설정시기나 지방세 납부기한과 관계없이 담보권에 우선하게 되어 있는 “당해 재산에 대하여 부과된 지방세와 가산금”이란 당해 재산으로 인하여 부과된 지방세 및 가산금을 의미하는 것으로 해석되고, 이는 지방세법의 규정에 의하여 명확한 것으로서 과세요건명확주의에 반하거나 조세법률주의에 반한다고 볼 수 없다. 위 법률조항은 지방세의 확보라는 공공복리를 위하여 담보권자의 이익을 다소 희생시키는 법률이고, 그 희생의 정도에 비하여 공공복리의 측면이 월등히



크다고 아니할 수 없으므로, 이는 헌법 제37조 제2항에 의한 적법한 재산권 제한이며 과잉금지원칙을 위배하였다고 볼 수 없다.(헌재91헌가1 94.8.31)

### [사 례] 지방세 우선 적용시기와 당해세

'95. 12. 6 개정된 지방세법 제31조제2항제3호의 규정에 의하면 그 재산에 대하여 부과된 지방세와 가산금은 그 재산에 대하여 전세권·질권 또는 저당권에 의하여 담보된 채권보다 우선하도록 하여 '96. 1. 1부터 시행되고 있습니다. 따라서, 지방세법 제31조제2항제3호에서 규정하는 법정기일 이전에 그 재산에 대하여 전세권·질권 또는 저당권에 의하여 담보된 채권은 그 설정시기가 이 법 시행일 이전일 경우에는 지방자치단체 징수금(그 재산에 대하여 부과된 지방세와 가산금 포함)이 전세권·질권 또는 저당권은 우선할 수 없으나, 이 법 시행일이후 즉, '96. 1. 1이후일 경우에는 그 재산에 대하여 부과된 지방세와 가산금이 다른 공과금과 기타의 채권에 우선하여 적용하도록 되어 있음.(행자부 세정13407-아619, '98. 10. 8)

### ② 담보 채권자의 우선권 입증

법정기일전에 설정한 담보채권을 지방세에 우선한다는 사실을 주장하고자 하는 경우에는 담보채권자가 그 권리를 행사하고자 할 때에는 전세권, 질권 또는 저당권이 법정기일전에 설정된 사실을 『부동산등기부 등본, 공증인이 작성한 질권설정 등에 관한 증명으로서 그 작성일자가 법정기일전의 것, 은행장부 등에 의하여 증명되는 것, 기타 공부상에 의하여 증명되는 것』 등 공정증서로써 증명하여야 한다.

### ③ 당해세와 법정기일의 관계

담보채권의 경우 원칙적으로 법정기일을 기준으로 앞서면 우선하는 것이 타당하나 당해세의 경우 법정기일에 불구하고 담보채권에 항상 우선하는 것이다. 이 때 당해세는 당해 재산에 부과되는 지방세로서 그 범위는 『재산세, 종합토지세, 자동차세, 공동시설세, 도시계획세』가 이에 해당하는 것이다.

이 경우 당해세의 범위는 구 지방세법시행령과 관련하여 볼 때 종전('96년이후부터 '99년말 까지)에는 거래과세(취득세, 등록세)가 당해세에 포함되어 있었으나, 2000년1

월1일부터는 거래과세가 제외되도록 하였던 바, 현행법령의 적용과 관련하여 현재 압류재산에 대한 매각대금으로 배당을 하는 경우에는 당해세의 적용문제는 납세의무성립 당시의 법령을 적용하여 당해세를 인정하여야 하는 것인가 아니면 비록 당해세로 인정하지만 거래과세는 헌법재판소의 결정례에 의거 위헌 결정된 만큼 당해세로 인정을 하지 아니할 것인가가 대립되나 현재는 후자처럼 헌법재판소의 결정례에 따라 위헌 결정된 만큼 당해세로 인정을 하지 아니한다.

### [사 례] 당해세의 적용범위

구 지방세법시행령(대통령령 제15211호 1996. 12. 31 개정) 제14조의4의 규정에서는 취득세와 등록세도 당해세에 포함하는 것으로 규정하고 있으나, 헌법재판소에서 “당해 재산에 부과되는 지방세”를 당해 재산과 관련하여 부과되는 강학상의 소득세와 소비세 및 유통세까지 포함되는 것으로 넓게 해석하게 되면 헌법규정에 위배된다는 결정(1994. 8. 31, 91헌가1 참조)을 한 바 있으므로 취득세와 등록세는 당해세의 범위에 포함되지 아니함(행자부 세정13407-515, 2000.4.18)

### [사 례] 법정기일과 압류의 효력범위

지방세법 제82조와 국세징수법 제47조제2항에 따라 당해 압류재산의 소유권이 이전되기 전에 법정기일이 도래한 지방세에 대한 체납액에 대하여도 그 압류의 효력이 미치므로 당해 압류재산의 소유권이 이전된 후에 법정기일이 도래한 지방세의 체납액에 대하여는 그 압류의 효력이 미치지 아니함.(행자부 세정13407-아176, '98. 8. 11)

### [사 례] 지방세 우선 적용 관련규정 판단

지방세의 우선순위는 법인의 비업무용 토지가 된 날로부터 30일이 되는 납기한('91. 5. 19)을 기준으로 채권자의 저당권 설정일과 비교하여 판단함.(행자부 세정13430-15, '98. 3. 12)

| '91.4.19   | '91.5.19   | '91.11.30 | '93.1.11  | '93.3.25 | '97.12 |
|------------|------------|-----------|-----------|----------|--------|
| 납세의무<br>성립 | 신고납부<br>기한 | 저당권<br>설정 | 고지서<br>발송 | 재산압류     | 공매     |

## [사 례] 당해세의 적용시기와 우선순위 판단

지방세법(1995. 12. 6, 법률 제4995호) 제31조제2항제3호에 의거 그 재산에 대하여 부과된 지방세와 가산금은 그 전세권·질권·저당권에 의하여 담보된 채권보다 우선하여 징수 할 수 있도록 규정하고, 동 부칙(1995. 12. 6, 법률 제4995호)제1조에서 1996. 1. 1부터 시행토록 규정하고 있으므로 동 규정의 시행시기('96. 1. 1) 이전에 이미 전세권·질권 또는 저당권이 설정된 재산인 경우로서 그 담보권 설정이 법정기일전에 이루어졌다면 지방세 우선권의 적용은 배제되는 것임.(내무부 세정13407-1761, '98. 1. 5)

## (4) 임차보증금에 관한 채권

주택임대차보호법 제8조가 적용되는 임대차 관계에 있는 주택을 매각함에 있어서 그 매각금액중에서 지방세와 가산금을 징수하는 경우에 그 임차인의 소액보증금에 관한 채권에 대하여는 지방세 채권에 우선하는 것이다.

주택임대차보호법에 의한 소액 보증금을 지방세 채권에 우선하여 보호하는 이유는 거래의 안전과 서민계층의 보호를 위하여 인정한 것으로 소액임차인의 보증금 우선 요건은 다음과 같다.

## &lt;적용요건&gt;

- 소액임차인 : 보증금이 특별·광역시(군지역 제외) 3,000만원이하, 기타의 지역 2,000만원이하인 임차인
- 주민등록 : 주택 경매신청 등기전까지 주민등록(전입신고)을 마칠 것
- 범위 : 특별·광역시(군지역 제외) 1,200만원이하, 기타지역 800만원이하
- 변제한도 : 주택 가액의 2분의 1에 해당하는 금액을 한도로 우선 변제
- 임차인의제 : 가정공동생활을 하는 경우 2인이상의 임차인이라도 1인의 임차인으로 보아 이들의 각 보증금을 합산

## &lt;주택임대차보호법&gt;

## 제 8 조 (보증금중 일정액의 보호)

- ① 임차인은 보증금중 일정액을 다른 담보물권자보다 우선하여 변제받을 권리가 있다. 이 경우 임차인은 주택에 대한 경매신청의 등기전에 제3조 제1항의 요건을 갖추어야 한다.
- ② 제3조의2제4항 내지 제6항의 규정은 제1항의 경우에 이를 준용한다.

- ③ 제1항의 규정에 의하여 우선변제를 받을 임차인 및 보증금중 일정액의 범위와 기준은 주택가액(대지의 가액을 포함한다)의 2분의 1의 범위안에서 대통령령으로 정한다.

### 제 3 조 (대항력등)

- ① 임대차는 그 등기가 없는 경우에도 임차인이 주택의 인도와 주민등록을 마친 때에는 그 익일부터 제3자에 대하여 효력이 생긴다. 이 경우 전입신고를 한 때에 주민등록이 된 것으로 본다.

### <주택임대차보호법 시행령>

#### 제 3 조 (보증금중 일정액의 범위등)

- ① 법 제8조의 규정에 의한 보증금중 일정액의 범위를 특별시 및 광역시(군지역을 제외한다)에서는 1,200만원이하, 기타의 지역에서는 800만원이하로 한다.
- ② 임차인의 보증금중 일정액이 주택의 가액의 2분의 1을 초과하는 경우에는 주택의 가액의 2분의 1에 해당하는 금액에 한하여 우선 변제권이 있다.
- ③ 하나의 주택에 임차인이 2인이상이고, 그 각 보증금중 일정액의 합산액이 주택의 가액의 2분의 1을 초과하는 경우에는 그 각 보증금중 일정액의 합산액에 대한 각임차인의 보증금중 일정액의 비율로 그 주택의 가액의 2분의 1에 해당하는 금액을 분할한 금액을 각 임차인의 보증금중 일정액으로 본다.
- ④ 하나의 주택에 임차인이 2인이상이고 이들이 그 주택에서 가정공동생활을 하는 경우에는 이들을 1인의 임차인으로 보아 이들의 각 보증금을 합산한다.

#### 제 4 조 (우선변제를 받을 임차인의 범위)

법 제8조의 규정에 의한 우선변제를 받을 임차인의 범위는 보증금이 특별시 및 광역시(군지역을 제외한다)에서는 3,000만원이하, 기타의 지역에서는 2,000만원이하인 임차인으로 한다.

### [사 례] 소액보증금과 지방세 우선의 범위

지방세법 제31조제2항제4호의 규정에 의하면 주택임대차보호법 제8조가 적용되는 임대차 관계에 있는 주택을 매각함에 있어서 그 매각대금 중에서 지방세와 가산금을 징수하는 경우에는 그 임차인의 소액보증금에 관한 채권은 지방세 우선의 규정이 적용되지 아니하도록 규정되어 있습니다. 위 규정에 의한 소액보증금(광주광역시의 경우 1,200만원이하)에 대하여는 지방세의 우선 규정이 적용되지 아니함(행자부 세정 13407-아1054, '98. 12. 27)

## (5) 근로채권

사용자의 재산을 매각하거나 추심함에 있어서 그 매각금액 또는 추심금액중에서 지방세와 가산금을 징수하는 경우에 근로기준법 제37조의 규정에 의하여 변제되는 임금·퇴직금·재해보상금 기타 근로관계로 인한 채권은 지방세 채권에 우선한다. 임금채권에 대한 지방세 우선순위 판단은 다음의 국세기본법기본통칙을 참고하여 판단한다.

### ○ 국세기본법기본통칙 4-1-22...35 [임금채권의 우선변제]

임차인의 보증금 중 일정액 및 임금채권과 국세 등 다른 채권과의 우선순위에 관하여는 법 제35조 제1항 제4호 및 제5호, 주택임대차보호법 제8조 그리고 근로기준법 제30조의2의 규정을 종합하여 판단하여야 하는바, 그 우선순위는 다음과 같다.

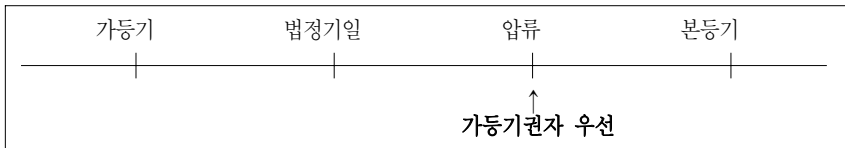
1. 압류재산에 법 제35조 제1항 제3호에 규정하는 국세의 법정기일(이하 "법정기일"이라 한다) 전에 질권 또는 저당권에 의하여 담보된 채권이 있는 경우
  - <1 순위> : 임차인의 보증금 중 일정액, 최종 3월분의 임금과 퇴직금 및 재해보상금
  - <2 순위> : 질권 또는 저당권에 의하여 담보된 채권
  - <3 순위> : 최종 3월분 이외의 임금 및 기타 근로관계로 인한 채권
  - <4 순위> : 국세
  - <5 순위> : 일반채권
2. 압류재산에 국세의 법정기일 이후에 질권 또는 저당권에 의하여 담보된 채권이 있는 경우
  - <1 순위> : 임차인의 보증금 중 일정액, 최종 3월분의 임금과 퇴직금 및 재해보상금
  - <2 순위> : 국세
  - <3 순위> : 질권 또는 저당권에 의하여 담보된 채권
  - <4 순위> : 최종 3월분 이외의 임금 및 기타 근로관계로 인한 채권
  - <5 순위> : 일반채권
3. 압류재산에 질권 또는 저당권에 의하여 담보된 채권이 없는 경우
  - <1 순위> : 임차인의 보증금 중 일정액, 최종 3월분의 임금과 퇴직금 및 재해보상금
  - <2 순위> : 최종 3월분 이외의 임금 및 기타 근로관계로 인한 채권
  - <3 순위> : 국세
  - <4 순위> : 일반채권

## (6) 가등기 담보채권과 우선순위판단

납세의무자를 등기의무자로 하고 채무불이행을 정지조건으로 하는 대물변제의 예약에 기하여 권리이전의 청구권의 보전을 위한 가등기(가등락을 포함) 기타 이와 유사한 담보의 목적으로 된 가등기가 되어 있는 재산을 압류하는 경우에 당해 가등기에 기한 본등기가 압류후에 행하여진 때에는 그 가등기의 권리자는 그 재산에 대한 채납처분에 대하여 그 가등기에 기한 권리를 주장할 수 없다. 다만, 지방세 또는 가산금(그 재산에 대하여 부과된 지방세와 가산금을 제외한다)의 법정기일전에 가등기된 재산의 경우에는 그러하지 아니하다.

이 경우 지방세우선의 원칙 적용은 법정기일과 가등기일을 기준으로 우선순위를 판단하여야 하며 본등기를 기준으로 지방세 우선순위를 판단하는 것이 아닌 것이다.

또한, 지방자치단체의 장은 가등기 재산을 압류하거나 공매하는 때에는 그 뜻을 가등기 권리자에게 지체없이 통지하여야 한다.



## (7) 통정 허위행위와 지방세 우선징수 판단

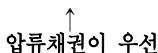
지방자치단체의 장은 납세의무자가 제3자와 통정하여 허위로 그 압류재산에 전세권·질권 또는 저당권의 설정계약이나 가등기설정계약 또는 양도담보계약을 하고 그 등기 또는 등록을 함으로써 당해 재산의 매각금액으로 지방자치단체의 징수금을 징수하기가 곤란하다고 인정하는 때에는 당해 행위의 취소를 법원에 청구할 수 있다.

이 경우 납세의무자가 지방세의 법정기일전 1년내에 과점주주의 특수관계인을 판단하는 친족 기타 특수관계인과 전세권·질권 또는 저당권의 설정계약이나 가등기설정계약 또는 양도담보설정계약을 한 경우에는 통정한 허위계약으로 추정한다.

## 다. 조세채권상호간의 우선순위 검토

### (1) 압류선착수로 인한 지방세의 우선

납세의무자 또는 특별징수의무자의 재산을 지방자치단체의 징수금의 체납처분에 의하여 압류하였을 경우에 다른 지방자치단체의 징수금 또는 국세의 교부청구가 있을 때에는 압류에 관계되는 지방자치단체의 징수금은 교부청구에 관계되는 다른 지방자치단체의 징수금 또는 국세에 우선하여 징수한다.

| 압류(1) | 교부청구(2) | 배분시 우선순위 판단                                                                                                                |
|-------|---------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|       |         | <div style="text-align: center;">  </div> |

### <배분의 순위판단>

납세의무자 또는 특별징수의무자의 재산을 다른 지방자치단체의 징수금 또는 국세의 체납처분에 의하여 압류하였을 경우에 지방자치단체의 징수금의 교부청구를 한 때에는 교부청구에 관계되는 지방자치단체의 징수금은 압류에 관계되는 지방자치단체의 징수금 또는 국세에 다음하여 징수한다.

### (2) 담보가 있는 지방세의 우선

납세담보가 되어 있는 재산을 매각하였을 때에는 교부청구자에 불구하고 당해 지방자치단체에서 다른 지방자치단체의 징수금과 국세에 우선하여 징수한다.

## 라. 지방세 우선 순위의 결정판단

### (1) 직접 체납처분비의 우선

납세의무자 또는 특별징수의무자의 재산을 지방자치단체의 징수금의 체납으로 인하

여 채납처분을 하였을 경우에 당해 채납처분비는 당해세나 담보채권에 의한 우선순위에 불구하고 다른 지방자치단체의 징수금과 국세 기타 채권에 우선하여 징수한다.

지방세법제28조 제4항에서 지방자치단체의 징수금의 채납처분에 관하여는 이법에 특별한 규정이 있는 것을 제외하고는 국세채납처분의 예에 의한다라고 규정하고 있으며, 국세기본법 제2조 제6호에서, “채납처분비”라 함은 국세징수법중 채납처분에 관한 규정에 의한 재산의 압류·보관·운반과 공매에 소요된 비용(공매를 대행시키는 경우 그 수수료를 포함한다)을 말한다라고 규정하고 있는데 국세징수법 제9조제2항에서 세무서장은 납세자가 채납액중 국세와 가산금만을 완납한 경우에 채납처분비를 징수하고자 할 때에는 납세자에게 국세징수법시행령 제17조에 정하는 바에 의하여 고지서를 발부하여야 한다.

#### <채납처분비 고지서의 기재사항>

- 채납처분비의 징수에 관계되는 국세의 과세연도와 세목
- 채납처분비와 그 산출근거·납부기한 및 납부장소

채납처분비의 범위에는 서류송달비용, 한국자산공사공매비용 등 채납처분에 소요되는 제반비용을 이에 포함하여야 하며 그 세부내용(행자부 세정13430 - 491, 99. 4. 27에 시달한 지방세 채납처분비 징수업무지침을 참조)은 다음과 같다.

#### <채납처분비 징수의 일반원칙>

자치단체의 채납처분 상황에 따라 채납처분비 산출내용 및 금액은 상이하므로 실제 채납처분에 직접 소요된 비용을 징수해야 하고 납기경과후 「독촉장발부 우송료」, 압류조서 작성전에 납세자에 대한 「압류예고통지서 우송료」 등 사전예고통지에 소요된 경비는 직접채납처분비 산정에서 제외하여야 한다

채납처분 관련 인건비는 원칙적으로 담당공무원의 기본업무 수행에 따른 비용이므로 채납처분비 산정에서 제외하되, 채납처분 업무만을 위해 별도 보조인력을 채용·사용하는 경우에는 포함할 수 있다

#### <채납처분비 징수 세부요령>

##### ㉠ 채납처분비 고지서의 발부



- 채납처분비 고지서에 기재할 사항
  - 채납처분비의 징수에 관계되는 지방세의 과세연도와 세목
  - 채납처분비와 그 산출근거, 납부기한 및 납부장소
- 채납처분비 고지서의 발부
  - 압류물건이 있는 채납자가 채납세액을 납부할 경우 즉시 채납처분비 고지서 발부
    - 예 1) 압류물건의 채납자가 과세관청을 방문 채납세 납부고지서를 발급받으 시
    - 예 2) 압류된 자동차에 대하여 자동차등록번호판 영치후 채납자가 자동차세를 납부하여 등록번호판 교부시 등
  - 채납세액납세고지서 발부시 채납처분비 고지서 동시 발부

## &lt;채납처분비 산출방법(예시)&gt;

| 물 건 별 | 내 용                                                                                                                                                            | 금 액                                                 |
|-------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------|
| 부 동 산 | <b>&lt;압류&gt;</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>· 등기부 열람</li> <li>· 등기부등본 발급</li> <li>· 압류촉탁 우송</li> <li>· 압류사실 통보</li> </ul>                         | 열람료 + 여비<br>수수료<br>등기우송료+인지대<br>등기우송료               |
|       | <b>&lt;직접공매시&gt;</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>· 공매통지서 우송</li> <li>· 이해관계인 통보</li> <li>· 감정수수료</li> <li>· 배분통지서</li> <li>· 소유권이전 등기제비용</li> </ul> | 등기우편료<br>이해관계인 × 등기우편료<br>실비<br>이해관계인 × 등기우편료<br>실비 |
|       | <b>&lt;자산관리공사매각의뢰시&gt;</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>· 공매의뢰서 우송</li> <li>· 자산관리공사 지급비용</li> </ul>                                                 | 등기우편료<br>실비(자산관리공사 청구금액)                            |
|       | <b>&lt;압류해제&gt;</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>· 압류해제 촉탁서 송부</li> <li>· 압류해제 통보</li> </ul>                                                         | 등기우송료 + 인지대<br>등기우송료                                |
|       |                                                                                                                                                                |                                                     |

## 지방세 해설

### 배분과 지방세우선의 원칙적용 해설

| 물 건 별 | 내 용                                                                                                                                     | 금 액                                                                 |
|-------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------|
| 자 동 차 | <b>&lt;압류&gt;</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>· 압류통지서 우송</li> <li>· 압류해제 통지서</li> <li>· 통지서, 고지서, 봉투 등 용지대</li> </ul>        | 등기우송료<br>등기우송료<br>실비                                                |
|       | <b>&lt;공매&gt;</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>· 견인료</li> <li>· 보관료</li> <li>· 공매통지서</li> <li>· 공매비용</li> <li>· 기타</li> </ul> | 실비(지급 또는 소요비용)<br>실비(지급 또는 소요비용)<br>등기우송료<br>자산관리공사 감정비 + 수수료<br>실비 |
| 유가증권  | ○ 주식 등 유가증권 압류                                                                                                                          | 출장비 등 실비                                                            |
| 귀금속 등 | ○ 귀금속 등 압류                                                                                                                              | 은행·금고 보관비용                                                          |
| 동 산   | ○ 동산 등 직접 공매시                                                                                                                           | 공고료, 이해관계인 통지, 감정비등 실비                                              |
| 채 권   | ○ 급여, 예금 기타 채권 <ul style="list-style-type: none"> <li>· 압류통지서 우송</li> <li>· 압류해제 통지</li> </ul>                                          | 등기우편료(채납자, 채무자)<br>등기우편료(채납자, 채무자)                                  |

※ 위 채납처분 항목에 포함된다 하더라도 실제 투입된 비용이 있을 경우에만 채납처분비에 포함해야 함

※ 채납세액과 채납처분비 납부확인 즉시 압류를 해제하여야 함

## (2) 지방자치단체의 징수금중 우선순위

지방자치단체 징수금의 징수순위는 다음에 의하며 이 순서에 따라 충당하여야 한다. 이에 따라 충당하여도 부족액이 있으나 다른 재산이 없는 것으로 확인된 때에는 결손처분을 하여야 한다

1. 채납처분비

2. 가산금

3. 지방세

위의 지방세 중에서 도세(취득세, 등록세 등)은 이 규정에 불구하고 시·군세(재산세, 종합토지세 등)에 우선하여 징수한다.

**[예 시]** 배당금을 1,000천원을 수령한 후 채납된 지방세액 1,500천원을 충당하는

순서를 판단하면 다음과 같다.(체납액 : 체납처분비 50천원, 가산금 및 증가산금 350천원, 취득세 300천원, 자동차세 300천원, 재산세 500천원- 재산세와 자동차세는 당해세가 아님)

우선 순위는 체납처분비 50천원, 가산금 350천원, 취득세 300천원을 우선배분하고 재산세나 자동차세는 우선징수 순위가 별도 없으나 시군별 부과징수규칙에 의거 달리 순서를 정할 수가 있다.

#### IV. 회사정리절차와 지방세의 우선 적용 판단

지방세법 제31조 제1항의 규정에 의거 지방자치단체의 징수금은 다른 공과금과 기타의 채권에 우선하여 징수한다. 여기서 우선하여 징수한다함은 납세자의 재산을 강제 매각절차에 의거 매각하는 경우에 그 매각대금 또는 추심금액 중에서 지방세를 우선하여 징수하는 것을 의미한다.

회사정리법 제210조의 규정에서는 회사재산부족의 경우 변제방법에 있어서 회사재산이 공익채권의 총액을 변제하기에 부족한 것이 명백하게 된 때에는 공익채권은 법령에 정하는 우선권에 불구하고 아직 변제하지 아니한 채권액의 비율에 따라 변제한다.(단, 공익채권에 관하여 존재하는 유치권, 질권, 저당권, 전세권과 우선 특권의 효력에 영향을 미치지 아니한다.) 따라서 지방세 채권의 우선과 회사정리법상의 공익채권의 변제방법이 상이한 경우 이에 따른 지방세의 배당문제는 어떻게 하여야 할 것인가?

지방세법상에서 지방세 채권 우선의 규정은 존재하지만 회사정리법상의 공익채권은 채권액의 비율에 따라 변제되는 것이므로 지방세 채권의 경우에도 동일한 정리채권의 연장선상에서 판단되어야 한다. 따라서 지방세법기본통칙31-4 제1호의 규정에서 회사정리법 제210조(회사재산 부족의 경우 변제방법) 또는 파산법 제42조(재단부족의 경우 변제방법)의 규정에 의거 공익채권 또는 재단채권과 동등 변제되는 것이 있다.

#### [판례] 취득세 가산세와 근저당권의 우선판단

취득세에 대한 가산세 및 그 가산세를 포함한 취득세에 대한 가산금의 각 납세의무 성립일은 당해 부동산을 취득한 날로부터 자진신고기간인 30일이 경과된 이후로서, 그 기간이 근저당권 설정일보다 후에 경과되었다면 그 가산세 및 가산금은 그 근저당권에

의하여 담보된 채권에 우선할 수 없다(대판 95다51113 96.3.8)

### [사 례] 가압류권자와 공매대금 배분대상자 판단

지방세법 제82조와 국세징수법 제35조의 규정에 따라 체납처분은 재판상의 가압류·가처분으로 인하여 그 집행에 영향을 받지 아니하는 바, 체납처분결과 공매대금을 배분함에 있어 가압류권자는 배분대상에 해당되지 아니합니다.(행자부 세정13407-자439, '98. 6. 5)

### [판 례] 가압류의 효력

현행법상 국세체납절차와 민사집행절차는 별개의 절차로서 그 절차 상호간의 관계를 조정하는 법률의 규정이 없으므로 한쪽의 절차가 다른쪽의 절차에 간섭을 할 수 없는 반면, 쌍방절차에서의 각 채권자는 서로 다른 절차에서 정한 방법으로 그 다른 절차에 참여할 수 밖에 없는 것이어서 유체동산에 대한 가압류 집행이 있다고 하더라도 국세체납처분에 의한 공매처분이 종결되면 위 유체동산 가압류의 효력은 상실되며, 국세에 충당하고 남은 환가금에 대한 채무자의 반환채권에 위 가압류의 효력이 미친다고 볼 수 없다. 민사소송법 제581조제1항에서 제3채무자에게 채무액을 공탁 할 수 있는 권리를 인정한 이유는 채권에 대한 강제집행절차에서 피압류채권에 대하여 권리를 주장하는 자가 다수 있고, 위 채권액이 모든 자에게 만족을 줄 수 없는 경우에는 제3채무자에게 배당요구 또는 중복압류의 유무 및 각 압류의 적부를 심사하게 하고, 그 진실한 권리자 또는 우선권자에게 적절한 배당을 하게 하는 것은 제3채무자에게 극히 무거운 부담을 주고, 또 강제집행절차의 적정도 해할 우려가 있기 때문에 그 피해를 제거하려고 하는 데 있다.(대판88다카42, '89. 1. 31)

## V. 배분이익의 환부처리

### 가. 배당이익

#### (1) 이해관계인의 배분계산서 열람청구권

지방자치단체가 직접 또는 한국자산관리공사에 위탁하여 압류한 재산을 매각하는

경우에는 채납처분은 배분계산서를 작성함으로써 채납처분이 종결되는 것이다. 그런데 그 배당에 이의가 있는 경우에는 이해관계인(전세권, 질권 또는 저당권을 가진자)는 배분계산서의 열람을 청구할 수가 있으며 배분한 당해 지방자치단체와 한국자산관리공사에 이에 응하여야 한다.

## (2) 납세자의 배당이의신청 등 불복청구

지방세법 제72조 제1항의 규정에 의거 『이 법에 의한 처분(신고납부 또는 수정신고납부를 한 경우에는 그 신고납부를 한 때에 처분이 있었던 것으로 본다.)으로서 위법 또는 부당한 처분을 받았거나 필요한 처분을 받지 못함으로써 권리 또는 이익의 침해를 당한 자는 이 절의 규정에 의한 이의신청 및 심사청구를 할 수 있다.』라고 규정하고 있는 바, 채납처분에 있어 불복이 가능하므로 납세자는 청산(배분)의 불복에 대하여도 이의신청 등 불복이 가능한 것이다.

### 지방세법기본통칙 72-6 【滯納處分에 대한 不服】

1. 납세자에 대한 재산의 압류·매각 및 청산(배분)의 채납처분은 불복청구의 대상이 된다.
2. 채납처분으로 압류한 재산이 제3자의 소유인 경우 제3자는 압류처분에 대하여 불복청구를 할 수 있다.

## (3) 법원배당금에 대한 과세권자의 배당이의신청

민사소송법 제590조에 의하여 당해 법정에서 실시한 배당에 대하여 이의가 있는 자는 이의신청이 가능한 것이므로 우선 법원의 배당표에 대한 이의는 이의신청있는 때에는 다른 채권자는 이에 대하여 진술을 하여야 하고 관계인이 이의를 정당하다고 인정하거나 다른 방법으로 합의된 때에는 이에 의하여 배당표를 개정하여 배당을 실시하여야 한다고 규정되어 있다. 따라서 법원은 이의가 완결하지 아니한 때에는 이의없는 부분에 한하여 배당을 실시하여야 하는 것이다.

이때 이의의 소재지를 위하여 이의증명서를 제출하여야 하는 바, 이의가 완결하지

아니한 때에는 이의를 신청한 채권자는 타채권자에 대하여 소를 제기한 것을 기일로부터 7일의 기간내에 법원에 증명하여야 하나, 그 기간을 도과한 후에는 법원은 이의에 불구하고 배당의 실시를 한다. 이 경우, 민사소송법 제593조에 의거 이의를 신청한 채권자가 제592조의 기간을 해태한 경우에도 배당표에 의한 배당을 받은 채권자에 대하여 소로 우선권 기타를 주장하는 권리는 영향을 받지 아니한다.

배당이의가 제기된 경우에는 배당이의의 소에 대한 관할은 채권자의 이의의 소송 배당법원이 관할한다. 그러나, 소송물이 단독판사의 관할에 속하지 아니할 때에는 그 배당법원의 소재지를 관할하는 법원의 합의부가 이를 관할하고 만약 수개의 소송이 제기된 경우에 1개의 소를 합의법원이 관할하는 때에는 기타의 소송도 또한 이를 관할한다. 다만, 각 채권자가 모든 이의에 관하여 배당법원의 재판을 받을 것을 합의한 때에는 그러하지 아니하다.

배당이의의 소송의 판결은 이의에 대한 판결에는 배당액의 계쟁부분에 관계하여 배당을 받을 채권자와 그 수액을 정하여야 한다. 이를 정하는 것이 적당하지 아니하다고 인정한 때에는 판결에 배당표의 재조제와 다른 배당절차를 명하여야 한다. 이 경우 배당이의를 신청한 채권자가 이의소송의 최초의 변론기일에 출석하지 아니한 때에는 소를 취하한 것으로 본다.

민사소송법 제595조의 판결이 확정된 일 또는 제596조의 규정에 따라 이의의 소를 취하한 것으로 본 일의 증명이 있는 때에는 배당법원은 이에 의하여 지급 또는 다른 배당절차를 명하여 소완료후의 배당을 실시한다. 이 경우 법원은 배당표에 의하여 다음 절차로 배당을 실시하여야 한다.

1. 채권전부의 배당을 받을 채권자에게는 배당액지급증을 교부하는 동시에 그 소지한 집행력있는 정본 또는 채권증서를 제출하게 하여 채무자에게 교부하여야 한다.
2. 채권일부의 배당을 받을 채권자에게는 집행력있는 정본 또는 채권증서를 제출하게 한 후 배당액을 기입하여 반환하고 배당액지급증을 교부하는 동시에 채권자로부터 금액영수서를 제출하게 하여 채무자에게 교부하여야 한다.
3. 기일에 출석하지 아니한 채권자의 배당액은 공탁하여야 한다.
4. 소완료후의 배당에 관한 절차는 조서에 명확히 기재하여야 한다.

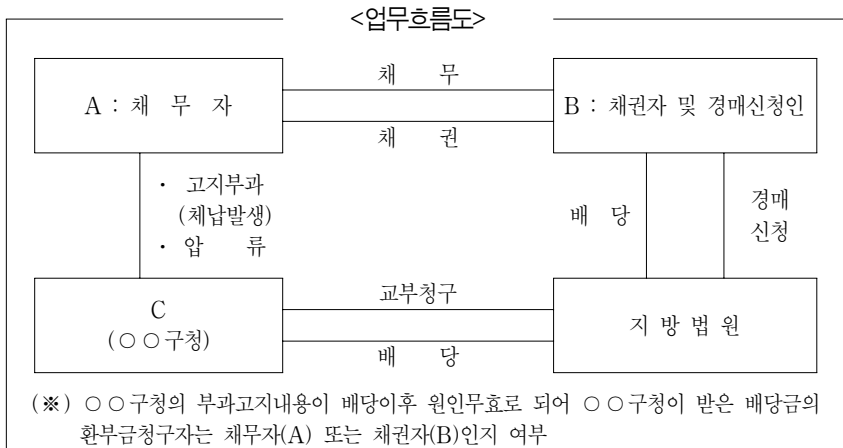
**[판례] 배당이의와 조세채권의 효력**

- [1] 체납처분의 압류등기가 되어있는 경우, 조세채권자가 경락기일까지 세액을 계산할 수 있는 증빙서류를 제출하지 않았더라도 경매법원은 압류등기촉탁서에 의한 체납세액을 조사하여 배당하여야 하는지 여부(적극)
- 세무서장이 국세징수법 제56조에 따라 경매법원에 대하여 국세의 교부를 청구하는 것은 민사소송법에 규정된 부동산경매절차에서 하는 배당요구와 성질이 같은 것이므로 국세의 교부청구도 배당요구와 마찬가지로 경락기일까지 할 수 있으나, 경매부동산에 관하여 국세체납처분의 절차로서 압류의 등기가 되어 있는 경우에는 교부청구를 한 효력이 있는 것으로 보아야 하고, 이 경우 세무서장이 경락기일까지 체납된 국세의 세액을 계산할 수 있는 증빙서류를 제출하지 아니한 때에는 경매법원으로서의 당해 압류등기촉탁서에 의한 체납세액을 조사하여 배당할 수 있다.
- [2] 확정된 배당표에 의해 실시된 배당에서 제외된 우선채권자의 부당이득반환청구권 유무
- 확정된 배당표에 의하여 배당을 실시하는 것은 실체법상의 권리를 확정하는 것이 아니므로 배당을 받아야 할 자가 배당을 받지 못하고 배당을 받지 못할 자가 배당을 받은 경우에는 배당을 받지 못한 우선채권자는 배당을 받은 자에 대하여 부당이득반환청구권이 있다.
- [3] 강제집행진행중의 부동산에 대하여 조세채권의 보전을 위한 압류가 있었으나 경락기일까지 압류사실을 신고하지 않고 체납세액을 계산할 수 있는 증빙서류도 제출하지 않은 조세채권자에게도 당해 압류등기촉탁서등에 의하여 조사 가능한 체납세액은 그우선순위에 따라 배당하여야 한다고 본 사례
- 강제집행진행중의 부동산에 대하여 조세채권의 보전을 위한 압류가 있었으나 경락기일까지 압류사실을 신고하지도 않고 체납세액을 계산할 수 있는 증빙서류도 제출하지 않은 조세채권자에게도 당해 압류등기촉탁서 등에 의하여 조사 가능한 체납세액은 그 우선 순위에 따라 배당하여야 한다는 이유로, 확정된 배당표에 의하여 배당에서 제외된 조세채권자의 부당이득반환청구를 인용한 사례(본 사건은 경매개시결정의 기입등기 후 국가가 토지초과이득세 채권의 보전을 위한 압류를

하였으나 경락기일까지 압류사실의 신고, 체납세액을 계산할 수 있는 증빙서류의 제출, 교부청구 등의 어느 것도 하지 아니하고 있다가 경락기일 이후 배당기일 이전에 금 166,798,484원의 교부청구를 하였으나 경매법원이 조세채권에 대한 배당을 하지 아니한 채 배당표가 확정된 사안임).(대판 96다51585 97.2.14)

## 나. 과오납 배당금의 환부

체납한 납세자의 압류재산을 매각한 대금으로 체납지방세에 충당하고도 남은 잔여액이 있을 경우 그 잔여액은 체납자에게 환부하여야 하는 것이며, 또한 법원의 배당금을 과다교부받은 경우에도 배당채권이 우선하는 순위에 의거 우선하는 채권자에게 과오납된 법원배당금을 환부하여야 한다. 예를 들면, 지방세 체납액이 있는 납세자(A)의 재산에 저당권을 설정한 A의 채권자(B)가 경매신청을 하였고 A의 조세채권자인 ○○구청(C)이 법원에 교부청구를 하여 배당을 받았으나, 그 후 지방세를 부과취소한 때에는 지방세의 환급청구권자를 누구로 하여야 하는가를 검토하면 다음과 같다.



지방세 과오납이 있는 경우에는 제25조의2에 의거 지방자치단체의 장은 지방세의 부과징수가 위법 또는 부당한 것임을 확인한 때에는 즉시 그 처분을 취소하거나 변경하여야 하며, 동법 제45조 제1항의 규정에는 과오납된 지방자치단체의 징수금과 제46



조의 환부이자자는 다른 미납의 지방자치단체의 징수금에 충당하고 그 잔여금은 납세의 무자 또는 특별징수의무자에게 지체없이 환부하여야 하되, 납세의무자 또는 특별징수의무자의 환부금(이자를 포함한다)에 관한 권리는 이를 타인에게 양도할 수 있다.

이 경우 과오납금의 환부대상자는 지방세법기본통칙45-1에서 규정한 바, 과오납금은 환부하여야 할 지방세, 가산금 또는 체납처분비를 납부한 당해 납세의무자 또는 특별징수의무자에게 환부함을 원칙으로 한다. 다만, 지방세법 또는 다른 법령에 특별한 규정이 있는 때에는 그러하지 아니하다. 그런데 국세징수법 제81조제5항에서 세무서장은 제1항의 규정에 의한 배분이나 제2항의 규정에 의한 충당에 있어서 국세에 우선하는 채권이 있음에도 불구하고 배분순위의 착오나 교부청구의 부당, 기타 이에 준하는 사유로 인하여 체납액에 먼저 배분하거나 충당한 경우에는 그 배분하거나 충당한 금액을 국세에 우선하는 채권자에게 국세환급금 환급예에 의하여 지급하여야 한다. (지방세법 제82조 : 국세기본법·국세징수법의 준용)

여기서 국세징수법 제81조 제5항에서 “교부청구의 부당”이라 함은 세무서장이 법 제56조의 규정에 의하여 교부청구를 함에 있어서 국세채권의 금액을 잘못 판단하여 과다하게 청구하였거나 해당 국세가 없음에도 불구하고 착오로 청구하는 것을 말한다. (국세징수법기본통칙 3-11-6...81참조) 그렇다면, 지방세 체납에 따른 경매실행으로 체납이 된 지방세를 배당받은 후, 당초 지방세가 원인무효로 배당금을 환부처리할 경우 환부청구권자는 다음과 같이 판단할 수 있다.

첫째, 체납지방세 납세의무자의 채권자로 하는 것이다. 왜냐하면, 국세징수법 제81조 제5항 및 국세징수법 통칙 3-11-6...81의 규정에 의거 국세에 우선하는 채권이 있음에도 불구하고 배분순위의 착오나 교부청구의 부당 기타 이에 준하는 사유로 인하여 체납액에 먼저 배분하거나 충당한 경우에는 그 배분하거나 충당한 금액을 국세에 우선하는 「채권자」에게 국세환급금의 환급 예에 의하여 지급하도록 하고 있으며, 저당권자는 채무의 담보로 제공한 부동산에 대하여 다른 채권자 보다 자기채권의 우선변제를 받을 권리가 있고 민법 제342조의 규정에 의거 그 저당물건의 소멸·훼손 등으로 인하여 저당권 설정자가 받을 금전 기타 물건에 대하여도 물상대위권을 행사할 수 있고 그 반환을 요구할 수 있는 것이기 때문이다. (별첨 : 대판 94다 16045, 대판 86다카 1058 참조)

또한 채권자는 민법 제404조의 규정에 의거 자기의 채권을 보전하기 위하여 채무자의 권리를 행사할 수 있으므로 채무자의 받을 지방세환급금에 대하여도 채무자를 대위하여 채권자 대위권을 행사할 수 있는 것이고, 따라서 A의 채권자(B)가 지당권을 설정한 부동산을 경매로 금전을 선순위자인 ○○구청 보다도 후순위로 배당받았다고 당초 지방세채권이 원인무효로 된 경우에는 A의 채권자에게 지방세 환급액의 따라 환급처리하고, 그 채권을 초과한 배당잔액이 있는 경우에는 당초 납세자에게 환부처리함이 타당하기 때문이다.

둘째로 체납지방세의 납세의무자에게 과오납된 배당금을 환부하여야 한다. 왜냐하면, 지방세법 제25조의2, 제45조 및 통칙 45-1의 규정에 의거 지방자치단체의 장은 지방세의 부과징수가 위법 부당한 것임을 확인한 때에는 당해 납세의무자 특별징수의무자에게 환부함을 원칙으로 하되, (다만, 지방세법 또는 다른 법령의 특별한 규정이 있는 때에는 그러하지 아니함) 체납지방세가 배당이 이루어진 이후 당초 체납된 지방세를 부과 처분 취소하는 경우 환부하는 지방세의 환부청구권자는 당초 납세의무자이고 채권자는 당초 납세의무자로 부터 채권이행청구를 하여 변제받아야 하기 때문이다.

결과적으로 첫째이유와 둘째이유를 검토하여 보면, 국세징수법 제81조 제5항 및 지방세법 82조의 규정에 따라 지방세에 우선하는 채권이 있음에도 불구하고 배분순위의 착오나 교부청구의 부당 기타 이에 준하는 사유로 인하여 체납액에 먼저 배분하거나 충당한 경우에는 그 배분하거나 충당한 금액을 지방세에 우선하는 채권자에게 지방세법 제45조의 규정에 의거 환부처리하여야 함으로 체납지방세를 교부청구하여 부당하게 배당받은 과세권자(C)는 당해 체납 지방세를 부과 취소하여 환급하는 경우 납세자(A)의 채권자(B)에게 환부처리하고 그 채권액을 공제한 후 잔여금액이 존재하는 경우에는 그 잔여금액에 대하여는 채무자인 납세자(A)에게 배분함이 타당하다.

### <경매이후 조세환급 관련 대법원 판례>

**[판례]** 국가의 체납처분으로 인하여 질물인 금전채권을 압류당한 질권자에게 국세 환급에 따라 배분될 금액이 있는 경우 질권자의 물상대위권행사

가. 국세징수법 제34조, 제80조제2호, 81조제1항 및 제84조 등의 규정은 국가의 채

납처분으로 인하여 질물인 금전채권들이 압류되어 그 질권 등이 상실되는 경우 이러한 질권자를 보호하기 위하여 세무서장으로 하여금 그 배분된 금원을 한국 은행에 예탁하도록 의무화한 것이고, 이처럼 세무서장에게 배분된 금원에 대하여 공탁의무가 부과된 이상, 위 금원은 압류된 것과 같이 특정되었다 할 것이므로, 질권자는 민법 제342조 단서에 의한 압류를 하지 않더라도 당연히 그 물상대 위권의 효력이 미쳐 국가로부터 이를 지급받을 수 있으며, 질권설정자 또는 이로 부터 양도·전부받은 자는 그 배분된 금전 중에 위 담보채권을 초과한 잔액이 없는 한 국가에 대하여 직접 이를 청구할 수는 없다.

- 나. 위의 경우 질권자의 채권액을 공제한 잔여금액이 존재하지 아니하는 이상, 비록 질권자가 위 환급채권에 대하여 민법 제342조 단서에 의한 압류를 하기 전에 제 3 채권자가 미리 위 환급채권에 대하여 압류 및 전부명령을 받은 바 있다고 하더라도 그 압류 및 전부명령은 효력을 발생할 수 없다.(대판 86다카 1058, '87.5.26)

#### [판례] 부당하게 배당받은 국세의 환급금에 대한 청구권자 범위

- 가. 국가가 국세의 채납처분절차 당시 일반채권자로 부터 공매절차에 의한 매각대금 중 국세 등에 충당하고 남은 금액에 대하여 채권압류 및 전부명령 또는 추심명령을 받고 있었던 상태인 경우 국가가 그와 같이 과납세액의 부과처분에 의하여 국세를 교부받지 않았더라면 배당에 참여한 바 있는 일반채권자들이 위 국세환급금 상당의 금원을 그들의 채권액에 따른 비율에 의하여 교부받았을 것이어서 국가의 부당이득으로 인한 실제의 피해자는 채무자가 아니라 일반채권자이고 결국 그 환급금에 대한 적법한 청구권자는 일반채권자들이다.
- 나. 국세 감액결정처분은 이미 부과된 과세처분에 하자가 있음을 이유로 사후에 일부 취소하는 처분이므로, 취소의 효력은 그 취소된 국세 부과처분이 있었을 당시에 소급하여 발생하는 것이고, 이는 판결 등에 의한 취소이거나 과세관청의 직권에 의한 취소이거나에 따라 차이가 있는 것이 아니다. (대판 94다 16045, '95.9.15)

**[판례]** 공매처분 부동산의 매각대금에 대한 체납지방세와 저당채권의 우선배분 순위  
저당권이 설정되어 있는 부동산을 저당권 설정자가 타인에게 양도하고 저당권 설정  
자에게 아무런 조세의 체납이 없었다면, 양수인에 대하여 부과한 지방세를 우선 징수하  
기 위하여 위 부동산의 공매처분한 매각대금 중에서 양수인의 체납지방세를 저당권자  
에 우선하여 배분받는 것은 부당하다.(대판 88다 8385, '91.9.24)

**[지침]** 지방세 환부대상자 판단 및 환부방법(내무부 세정13407-122, '98. 2. 14)

### 1. 환부대상

- 지방자치단체장이 압류한 체납자의 채권에 제3자의 질권이 설정되어 있는 경우  
에 그 채무자로 부터 지방세를 우선 지급받은 후 당해 지방세의 감액결정으로  
과오납되어 환부금이 발생한 경우
- 법원경매시 지방자치단체장이 체납세액을 교부청구하여 체납 지방세에 충당한  
후 감액결정으로 과오납되어 환부금이 발생한 경우

### 2. 환부대상자

- 지방자치단체장이 체납지방세에 우선 충당함으로써 변제 또는 배당을 받지 못  
한 채권 질권자나 배당에 참가한 배당우선순위의 채권자를 알 수 있을 때에는  
채권질권자나 배당에 참가한 배당우선순위 채권자에게 환부

### 3. 환부방법

- 과오납 환부를 하기전에 납세자, 채권질권자나 배당에 참가한 후순위 채권자에  
게 환급금 발생사실을 통보하고
- 정당한 채권·채무관계를 확인하여 지방세법 제45조의 규정에 의거 지급

**[사례]** 교부청구후 잔여 지방세 환부대상자 판단

지방세법 제82조 및 국세징수법 제81조제5항의 규정에 의거 지방세에 우선하는 채  
권이 있음에도 불구하고, 배분순위의 착오나 교부청구의 부당 기타 이에 준하는 사유로  
인하여 체납액에 먼저 배분하거나 충당한 경우에는 그 배분하거나 충당한 금액을 지방  
세에 우선하는 채권자에게 지방세법 제45조의 규정에 의거 환부처리하여야 하므로 체  
납 지방세를 교부청구하여 배당받은 과세권자는 당해 체납 지방세를 부과 취소하여 환

급하는 경우 배당순위에 우선하는 채권자에게 환부처리하고, 그 채권액을 공제한후 잔여금액이 존재하는 경우에는 그 잔여금액에 대하여는 채무자인 납세자에게 배분함이 타당합니다.(내무부 세정13407-122, '98. 2. 14)

### [사 례] 부분결손처분여부 판단

지방세법 제30조의3제1항제1호의 규정에 따라 체납처분이 종결되고, 그 체납액에 충당된 배분금액이 그 체납액에 부족될 때에는 결손처분을 할 수 있는 바, 체납자의 재산조사 및 채권확보 조치를 완료한후 체납자의 체납처분대상 재산의 평가금액이 체납액에 비하여 현저하게 부족한 때에는 체납액의 부족분에 대하여 결손처분을 할 수 있으나, 이는 과세권자가 체납자와 관계가 있다고 인정되는 행정기관에 재산조회후 재산유무를 확인하여 판단할 사항임.(행자부 세정13430-204, '98. 7. 8) ☹

## ● 지방세제관련 시사정보 ●

### ◆ 2000 지방세 규모(세입목표액) : 18조 5,209억원

— <주요세목별 세수 규모 및 비중> —

|         |                  |
|---------|------------------|
| · 등 록 세 | 4조1,040(억(22.2%) |
| · 취 득 세 | 2조8,343억(15.3%)  |
| · 주 민 세 | 2조6,541억(14.3%)  |
| · 담배소비세 | 2조527억(11.1%)    |
| · 자동차세  | 2조455억(11.0%)    |
| · 종합토지세 | 1조2,209억(6.6%)   |
| · 재 산 세 | 6,782억(3.7%)     |
| · 기 타   | 2조9,312억(15.8%)  |

※ 2000년 국세(14개 세목) 79조7,029억원의 23.2%

자료 : 행정자치부, 『지방재정세제현황』(2000. 3월 현재)

- 편집실 -