



지방세징수 우선권과 국세징수 우선권의 우열관계

송 쌍 종

서울시립대학교 세무대학원 교수

IV. 租稅債權의 優先徵收權의 내용

1. 조세채권 우선징수의 내용

(1) 조세징수 우선권의 근거법규 — 위에서 논의한 바와 같이 각종의 채권은 그 만족을 위한 회수(민사채권의 경우) 내지徵收(공과금채권 및 조세채권의 경우)의 과정에서 다른 종류의 채권과 서로 경합될 수 있다. 왜냐하면 그러한 회수나 징수를 당하는 채무자의 재산은 모든 채권자가 만족을 누리기에는 총액이 부족한 경우가 있을 수 있기 때문이다. 이와 같은 경우에는 으레 회수 내지 징수 상의 우선권이 문제되기 마련이다. 이는 이치로 보아 당연한 일이다.

이와 같은 채권끼리의 경합이 있을 경우에는 언제나 우선순위의 조정문제가 등장한다. 이러한 조정과 관련하여 조세채권이 공과금채권이나 민사채권과 경합하는 경우에는 원칙적으로 조세채권의 우선징수권이 인정된다. 반대로 조세채권 서로간에는 우선징수권이 아니라 압류우선의 원칙으로 푼다. 왜냐하면 租稅債權(내국세채권과 관세채권 및 지방세채권) 사이에는 우열의 차이가 없다고 전제하기 때문이다.

이상과 같은 공과금채권이나 민사채권¹⁾에 대한 조세채권의 우선징수권을 규정한 현행법의 관계조항을 열거하면 다음과 같다.

① 국세기본법의 규정내용: 제35조 【국세

1) 다음 국세기본법과 지방세법의 법문에서 ‘기타의 채권’이라 함은 조세채권이나 공과금채권을 제외한 채권을 의미하므로 결국 民間人(私人)의 채권 즉 민사채권을 의미한다는 결론이 나온다.



의 우선] ①국세·가산금 또는 체납처분비는 다른 공과금 기타의 채권에 우선하여 징수한다.²⁾

② 지방세법의 규정내용: 제31조 【지방세의 우선】 ①지방자치단체의 징수금은 다른 공과금과 기타의 채권에 우선하여 징수한다.³⁾

③ 관세법의 규정내용: 제3조 【관세징수의 우선】 ②국세징수의 예에 의하여 관세를 징수하는 경우 체납처분의 대상이 당해 관세를 납부하여야 하는 물품이 아닌 재산인 때에는 관세의 우선순위는 국세기본법에 의한 국세와 동일한 순위로 한다.

(2) 조세징수 우선권의 원칙적 내용 — 이상의 여러 법규정에서 확인되는 바와 같이 조세징수의 우선권은 조세채권이 민사채권 및 공과금채권에 대하여 균립하는 징수상의 우선권을 의미한다. 이와는 달리 조세채권들끼리 경합이 있을 경우에는 위의 규정(우선징수권)에 따라 문제를 해결할 수 없고, 압류를 행한 조세징수권자가 징수상의 우선권을 갖는다는 의미의 「압류우선의 원칙」에 따라 문제를 해결하여야 한다. 왜냐하면 「租稅徵收關係法」(국세징수법과 지방세법 및 관세법)이 조세채권 사이에는 내국세채권이 지방세채권보다 우선한다는 식의 본질적인 우선권을 인정하지 않고 모든 조세채권은 원칙적으로 서로 같은 순위

의 채권임을 전제로 하여 입법되었기 때문이다. 이 점에 관하여는 다음 V.에서 자세히 논의하기로 한다. 그러므로 우선 이하에서는 공과금채권과 민사채권에 대한 우선징수권의 원칙적인 내용을 살펴본 다음 항목을 달리하여 그것에 대한 예외규정의 내용을 검토하기로 한다.

요컨대 위 세 가지 법규의 규정내용을 종합하여 보면, 租稅債權은 으레 공과금채권이나 民事債權에 대하여 우선징수권을 갖는다는 결론이 나온다. 이같은 입법원칙을 「租稅優先主義」라고 부를 수 있다. 이는 다른 말로 「國庫主義」 또는 「國庫優先主義」라고도 표현할 수 있다. 이의 배경에는 전통적으로 ‘나라가 있어야 국민이 있는 법’이라는 思考가 깔려 있다. 즉 개인이나 기업의 경제적 희생은 국고충족을 위하여 불가피한 면이 있음을 전제로 삼고 있는 것이다. 이처럼 조세우선권은 국고주의적인 발상에서 비롯된 制度的 產物이라는 비판도 가능하지만, 어느 나라를 막론하고 이를 인정하는 경향이다.

조세우선권을 법제도적으로 인정하는 논리적 근거는 다음과 같다. 첫째 조세의 公共性和 公益性이다. 공공과 공익은 私事와 私益에 우선하므로 조세채권은 다른 모든 채권에 우선함이 마땅하다는 논리이다. 둘째 조세의 公示性이다. 조세는 만천하에 공시되어 있는 의무이므로 어떠한 의무보다도 우선되어야 한다는 논리이다. 셋째 조세의 無對價性和 無選擇性이다. 조세는 개별적 반대급부가 없이 징수되는 것이며, 징수 여부에 관한 선택의 여지가 없다는 논리이다.

2) 이 경우 ‘다른 공과금 기타의 채권’이라는 표현은 日本의 ‘모든 公課 기타의 債權’이라는 표현과 비교된다는 설명은 前號의 각주 14) 참조.

3) 여기에서의 ‘다른 공과금과 기타의 채권’이라는 표현은 국세기본법의 규정을 그대로 모방한 것이다.

이러한 조세우선권은 그 성질(본질)면에서 보면 징수상의 優先特權 즉 우선변제를 받을 수 있는 우선징수권이라는 점과 非租稅債權(공과금채권 및 민사채권)에 대한 우선권이라는 점은 이미 위에서 지적한 바와 같다. 나아가서 이것이 지니는 특질을 본다면 「일반적 우선권」이라는 점을 들 수 있다. 즉 조세우선권은 특정한 경우에 한정되는 우선권이 아니므로 事前에 그 권리확보를 위한 등기 등의 公示節次를 밟아 둘 필요가 없다.

그런데 이와 같은 우선징수권을 예외없이 무제한적으로 적용한다면, 공과금채권이 나 민사채권의 편에서는 지나치게 억울하다고 인정할 수 밖에 없는 사례가 생길 수 있게 된다. 법은 이러한 경우에 대비하여 조세우선권의 예외규정을 두고 있다. 이 경우의 예외규정내용은 시대의 변천에 따라 다소 완화되어 가는 경향이 있다. 그 예외규정에 관한 현행법의 내용은 이를 다음항에서 보기로 한다.

※ **참고설명** : 交付請求 및 參加押留의 서식 및 절차 — 특정의 조세징수권자 입장에서 볼 때 이미 다른 기관에 의한 선행 절차가 진행되고 있다면, 중복압류는 불가능하기 때문에(重複押留禁止의 원칙) 교부청구 또는 참가압류 중의 어느 하나를 선택하여야 한다(전술 참조). 이 경우 교부청구를 위한 서식은 교부청구서이다(국세징수법시행규칙 별지 제43호 서식 참조). 그리고 참가압류를 위한 서식은 참가압류통지서이다(국세징수법시행규칙 별지 제44호 서식 참조). 그런데 전자의 경우에 교부청구

서의 양식은 한 가지뿐이지만, 후자의 경우에는 참가압류통지서의 양식이 (갑)과 (을)로 나누어져 있다. 왜냐하면 전자의 경우에는 그 관계자에게 세금의 교부를 청구하는 것에 지나지 않지만, 후자의 경우에는 참가압류를 한다는 내용의 기압류기관에 대한 통지와 체납자 또는 그 재산에 대하여 권리를 가진 제삼자에의 통지가 각각 필요하기 때문이다(징법 57①② 참조).⁴⁾ 여하간에 이것들은 당해 징수권자가 비교적 간단히 작성할 수 있는 서식이다. 이들 간단한 서식의 발송만으로 조세우선권이라는 거창한 권리가 발동한다는 사실은 대단한 중요성을 갖는다고 볼 수 있다. 그렇다면 왜 그토록 거창한 권리의 발동을 간단한 청구서 또는 통지서만으로 가능하게 하였는가에 관하여 생각하여 볼 필요가 있다. 바꾸어 말하면 굳이 중복압류금지의 원칙을 채택한 이유는 어디에 있는가를 음미할 가치가 있다. 이는 생각건대 행정의 편의를 고려한 면과 납세자보호라는 면이 복합되어 있다고 보여진다. 만약 중복압류를 단행토록 한다면 그 압류비용이 관계납세자에게 전가되므로 부담이 늘어날 것이기 때문이다.

2. 조세채권 우선징수의 예외

(1) 조세채권 우선징수에 관한 예외를 인정하는 이유 — 조세우선권을 무제한적

4) 국세징수법 제57조 제3항에 의하면 참가압류 대상재산이 권리의 변동에 위하여 등기 또는 등록을 요하는 것인 때에는 참가압류의 등기 또는 등록을 관계관서에 촉탁하여야 한다.



으로 인정하지 않고 일정한 범위 안에서 그에 대한 예외를 인정하는 이유를 이론적으로 설명할 경우에 다음과 같은 세 가지를 들 수 있다. 그 하나는 직접채납처분비우선의 원칙이고, 그 둘은 공통이익비용우선의 원칙이며, 그 셋은 비조세채권에 관한 거래안전의 도모이다.

첫째 「直接滯納處分費優先의 原則」이라 함은 조세징수권자가 채납처분을 단행한 경우에 다른 조세채권과 경합되어 후순위로 밀려나거나⁵⁾ 조세우선권의 예외규정(후술 참조)에 의하여 우선징수권을 행사하지 못하게 되는 경우에도 당해 채납처분에 관계되는 채납처분비는 절대적으로 우선한다는 원칙을 말한다. 지방세법은 그 제32조에서 이 원칙을 규정하지만, 국세기본법에는 이러한 규정이 없다.

둘째 「共通利益費用優先의 原則」이라 함은 共益費用⁶⁾優先의 원칙이라고도 부르는 것으로서 비조세채권과 조세채권의 양자를 위하여 공통으로 이익이 되는 비용을 비조세채권측에서 먼저 일에 손대느라고 지출한 경우에 그 선착수비용⁷⁾에 한하여는

조세우선권의 예외를 인정하자는 원칙을 말한다. 이는 형평성 고려의 차원에서 타당하다. 그러므로 이와 같은 先着手費用에 대하여는 교부청구 또는 참가압류를 행한 조세채권보다 우선하도록 하자는 취지의 원칙이 필요하다. 예컨대 민사채권자가 지출한 자기를 위한 압류비용은 곧 조세채권을 위한 압류비용이기도 한다. 그러므로 국세채권측에서 민사채권의 執行官(과거의 執達官)에게 교부청구를 할 경우에 일단 조세(징수)우선권이 발생하더라도 당해 민사채권자가 지출한 압류비용만은 예외로 취급되는 것이다.

셋째 「非租稅債權에 관한 去來安全의 도모」라 함은 피담보채권과 주택임차보증금 또는 임금채권 등이 조세우선권 때문에 무조건적으로 보상받지 못하게 된다면 그러한 비조세채권의 거래안전은 크게 훼손될 수 있으므로 이들 민사채권이 일정한 범주에 드는 경우에는 조세채권이 그 우선순위를 양보하도록 하자는 원칙을 말한다. 이렇게 하는 것이 국민생활의 안정에 도움이 되기 때문이다. 이는 다른 말로 설명하면 법적 안정성과 예측 가능성을 보장하여 주는 제도라고 할 수도 있다.

(2) 조세채권 우선징수에 관한 예외의 내용 — 국세기본법과 지방세법 및 관세법이 규정하는 조세채권 우선징수에 관한 예외규정에는 다음과 같은 것들이 있다.

5) 예컨대 납세담보가 되어 있는 재산을 채납처분에 의하여 매각하는 경우에 채납처분을 단행한 원인이 된 국세나 지방세는 그 납세담보된 국세나 지방세보다 후순위로 밀려난다.

6) 공익비용이라는 용어의 공익은 ‘公益’이 아님을 주의하여야 한다. 그러므로 한글로 쓸 경우를 예상한다면 共益費用이라는 용어는 삼가할 일이다.

7) 이에 해당하는 것으로는 다음에서 ‘예외의 내용’으로 드는 공과금의 채납처분비(압류·매각·청산에 소요되는 비용) 및 민사채권의 강제집행 등에 소요되는 비용이 있다. 그런데 공과금의 가산금도 이에 해당할 수 있는가에 관하여 의문이

있을 수 있다. 하지만 가산금은 비록 직접지출이 없다 하더라도 넓은 의미의 징수비용으로 볼 수 있다고 생각된다.

[국세기본법]

제35조 【국세의 우선】 ①.....다만, 다음 각호의 1에 해당하는 공과금 기타의 채권에 대하여는 그러하지 아니하다.

1. 지방세 또는 공과금의 채납처분에 있어서 그 채납처분금액 중에서 국세·가산금 또는 채납처분비를 징수하는 경우의 그 지방세 또는 공과금의 가산금 또는 채납처분비
2. 강제집행·경매 또는 파산절차에 의한 재산의 매각에 있어서 그 매각금액 중에서 국세·가산금 또는 채납처분비를 징수하는 경우의 그 강제집행·경매 또는 파산절차에 소요된 비용
3. 다음 각 목의 1에 해당하는 기일(이하 "법정기일"이라 한다)전에 전세권·질권 또는 저당권의 설정을 등기 또는 등록한 사실이 대통령령이 정하는 바에 의하여 증명되는 재산의 매각에 있어서 그 매각금액 중에서 국세 또는 가산금(그 재산에 대하여 부과된 국세와 가산금을 제외한다)을 징수하는 경우의 그 전세권·질권 또는 저당권에 의하여 담보된 채권
 - 가. 과세표준과 세액의 신고에 의하여 납세의무가 확정되는 국세(중간예납하는 법인세와 예정신고납부하는 부가가치세를 포함한다)에 있어서 신고한 당해 세액에 대하여는 그 신고일
 - 나. 과세표준과 세액을 정부가 결정·경정 또는 수시부과결정하는 경우에 고지한 당해 세액에 대하여는 그 납세고지서의 발송일

다. 원천징수의무자 또는 납세조합으로부터 징수하는 국세와 인지세에 있어서는 가목 및 나목의 규정에 불구하고 그 납세의무의 확정일

라. 제2차납세의무자(보증인을 포함한다)의 재산에서 국세를 징수하는 경우에는 국세징수법 제12조의 규정에 의한 납부통지서의 발송일

마. 양도담보재산에서 국세를 징수하는 경우에는 국세징수법 제13조의 규정에 의한 납부통지서의 발송일

바. 국세징수법 제24조 제2항의 규정에 의하여 납세자의 재산을 압류한 경우에 그 압류와 관련하여 확정된 세액에 대하여는 가목 내지 마목의 규정에 불구하고 그 압류등기일 또는 등록일 (93.12.31. 신설)

4. 주택임대차보호법 제8조가 적용되는 임대차 관계에 있는 주택을 매각함에 있어서 그 매각금액 중에서 국세 또는 가산금을 징수하는 경우 임대차에 관한 보증금 중 일정액으로서 동조의 규정에 의하여 임차인이 우선하여 변제 받을 수 있는 금액에 관한 채권

5. 사용자의 재산을 매각하거나 추심함에 있어서 그 매각금액 또는 추심금액 중에서 국세 또는 가산금을 징수하는 경우에 근로기준법 제30조의 2의 규정에 의하여 국세 또는 가산금에 우선하여 변제되는 임금·퇴직금·재해보상금 기타 근로관계로 인한 채권

②납세의무자를 등기의무자로 하고 채무불이행을 정지조건으로 하는 대물변제의



예약에 기하여 권리이전의 청구권의 보전을 위한 가등기(가등락을 포함한다. 이하 같다) 기타 이와 유사한 담보의 목적으로 된 가등기가 되어 있는 재산을 압류하는 경우에 당해 가등기에 기한 본등기가 압류 후에 행하여진 때에는 그 가등기의 권리자는 그 재산에 대한 체납처분에 대하여 그 가등기에 기한 권리를 주장할 수 없다. 다만, 국세 또는 가산금(그 재산에 대하여 부과된 국세와 가산금을 제외한다)의 법정기일 전에 가등기된 재산에 대하여는 그러하지 아니하다.

③세무서장은 제2항에 규정한 가등기재산을 압류하거나 공매하는 때에는 그 뜻을 가등기권리자에게 지체없이 통지하여야 한다.

④세무서장은 납세자가 제3자와 통정하여 허위로 그 재산에 제1항 제3호의 규정에 의한 전세권·질권 또는 저당권의 설정계약, 제2항의 규정에 의한 가등기설정계약 또는 제42조 제2항의 규정에 의한 양도담보설정계약을 하고 그 등기 또는 등록을 함으로써 당해 재산의 매각금액으로 국세 또는 가산금을 징수하기가 곤란하다고 인정하는 때에는 당해 행위의 취소를 법원에 청구할 수 있다. 이 경우 납세자가 국세의 법정기일 전 1년 내에 대통령령이 정하는 친족 기타 특수관계인과 전세권·질권 또는 저당권의 설정계약, 가등기설정계약 또는 양도담보설정계약을 한 경우에는 통정한 허위계약으로 추정한다.

제36조 【압류에 의한 우선】 ①국세의 체납

처분에 의하여 납세자의 재산을 압류한 경우에 다른 국세·가산금·체납처분비 또는 지방세의 교부청구가 있는 때에는 압류에 관계되는 국세·가산금 또는 체납처분비는 교부청구한 다른 국세·가산금·체납처분비와 지방세에 우선하여 징수한다.

②지방세의 체납처분에 의하여 납세자의 재산을 압류한 경우에 국세·가산금 또는 체납처분비의 교부청구를 한 때에는 교부청구한 국세·가산금과 체납처분비는 압류에 관계되는 지방세의 다음 순위로 징수한다.

제37조 【담보있는 국세의 우선】 납세담보물을 매각한 때에는 제36조의 규정에 불구하고 그 국세·가산금 또는 체납처분비는 매각대금 중에서 다른 국세·가산금·체납처분비와 지방세에 우선하여 징수한다.

【지방세법】

제31조 【지방세의 우선】 ②다음 각호에 해당하는 것은 제1항의 규정을 적용하지 아니한다.

1. 국세 또는 공과금의 체납처분에 있어서 그 체납처분금액 중에서 지방세징수금을 징수하는 경우의 그 국세 또는 공과금의 가산금 또는 체납처분비
2. 강제집행, 경매 또는 파산절차로 인하여 생긴 금액 중에서 지방세와 가산금을 징수하는 경우 그 강제집행, 경매 또는 파산절차에 든 비용
3. 다음 각 목의 1에 해당하는 기일(이하

- “법정기일”이라 한다) 전에 설정한 전세권, 질권 또는 저당권의 목적인 재산의 매각으로 인하여 생긴 금액 중에서 지방세와 가산금(그 재산에 대하여 부과된 지방세와 가산금을 제외한다)을 징수하는 경우에 그 전세권, 질권 또는 저당권에 의하여 담보된 채권
- 가. 과세표준과 세액의 신고에 의하여 납세의무가 확정되는 지방세에 있어서 신고한 당해 세액에 대하여는 그 신고일
- 나. 과세표준과 세액을 지방자치단체가 결정·경정 또는 수시부과결정하는 경우에 고지한 당해 세액에 대하여는 그 납세고지서의 발송일
- 다. 특별징수의무자로부터 징수하는 지방세에 있어서는 가목 및 나목의 규정에 불구하고 그 납세의무의 확정일
- 라. 제36조 제1항의 규정에 의한 양도 담보재산 또는 제2차납세의무자(보증인을 포함한다)의 재산에서 지방세를 징수하는 경우에는 납부통지서의 발송일
- 마. 제28조 제2항 후단의 규정에 의하여 납세자의 재산을 압류한 경우에 그 압류와 관련하여 확정된 세액에 대하여는 가목 내지 라목의 규정에 불구하고 그 압류등기일 또는 등록일
4. 주택임대차보호법 제8조가 적용되는 임대차관계에 있는 주택을 매각함에 있어서 그 매각금액 중에서 지방세와 가산금을 징수하는 경우에 그 임차인의 소액보증금에 관한 채권
5. 사용자의 재산을 매각하거나 추심함에 있어서 그 매각금액 또는 추심금액 중에서 지방세와 가산금을 징수하는 경우에 근로기준법 제30조의 2의 규정에 의하여 지방세와 가산금에 우선하여 변제되는 임금·퇴직금·재해보상금 기타 근로관계로 인한 채권
- ③제2항 제3호에 규정된 채권자가 그 권리를 행사하고자 할 때에는 전세권·질권 또는 저당권이 지방세의 과세기준일 또는 납세의무성립일(이에 관한 규정이 없는 세목에 있어서는 납기개시일) 전에 설정된 사실을 대통령령으로서 정하는 공정증서로써 증명하여야 한다.
- ④납세의무자를 등기의무자로 하고 채무불이행을 정지조건으로 하는 대물변제의 예약에 기하여 권리이전의 청구권의 보전을 위한 가등기(가등록을 포함한다. 이하 같다) 기타 이와 유사한 담보의 목적으로 된 가등기가 되어 있는 재산을 압류하는 경우에 당해 가등기에 기한 본등기가 압류 후에 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 법정기일 전에 가등기된 재산의 경우에는 그러하지 아니하다.
- ⑤지방자치단체의 장은 제4항의 규정에 의한 가등기재산을 압류하거나 공매하는 때에는 그 뜻을 가등기권리자에게 지체없이 통지하여야 한다.



⑥지방자치단체의 장은 납세의무자가 제3자와 통정하여 허위로 그 재산에 제2항 제3호의 규정에 의한 전세권·질권 또는 저당권의 설정계약이나 제4항의 규정에 의한 가등기설정계약 또는 제36조 제1항의 규정에 의한 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 법정기일 전 1년 내에 대통령령이 정하는 친족 기타 특수관계인과 전세권·질권 또는 저당권의 설정계약이나 가등기설정계약 또는 양도담보설정계약을 한 경우에는 통정한 허위계약으로 추정한다.

제32조 【직접채납처분비의 우선】 납세의무자 또는 특별징수의무자의 재산을 지방자치단체의 징수금의 체납으로 인하여 체납처분을 하였을 경우에 당해 체납처분비는 제31조 제2항 제3호 및 제35조의 규정에 불구하고 다른 지방자치단체의 징수금과 국세 기타 채권에 우선하여 징수한다.

제33조 【지방자치단체의 징수금 중의 우선순위】 ①지방자치단체의 징수금의 징수순위는 다음에 의한다.

1. 체납처분비
2. 가산금
3. 지방세

②제1항 제3호의 경우에 있어서 제53조의 규정에 의한 도세는 본질의 규정에 불구하고 시·군세에 우선하여 징수한다.

제34조 【압류선착수로 인한 지방세의 우선】 ①납세의무자 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.

②납세의무자 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.

제35조 【담보가 있는 지방세의 우선】 납세담보가 되어 있는 재산을 매각하였을 때에는 제34조의 규정에 불구하고 당해 지방자치단체에서 다른 지방자치단체의 징수금과 국세에 우선하여 징수한다.

【관세법】

제3조 【관세징수의 우선】 ①관세를 납부하여야 하는 물품에 대하여는 다른 조세 기타 공과금과 채권에 우선하여 그 관세를 징수한다.

②국세징수의 예에 의하여 관세를 징수하는 경우 체납처분의 대상이 당해 관세를 납부하여야 하는 물품이 아닌 재산인 때에는 관세의 우선순위는 국세기본법에 의한 국세와 동일한 순위로 한다.

이상의 규정내용을 요약하여 정리하면 다음과 같다.

1) 地方稅의 체납처분에서 당해 지방세의 가산금 또는 체납처분비(기법 35①(1) 참조): 이는 共通利益費用의 일반적우선의 원칙에 입각한 예외이다. 이 규정은 국세채권이 지방세채권에 우선하는 것으로 생각하는 오해에서 비롯된 것이다. 다시 말하면 국세기본법 제36조 제2항의 압류우선의 원칙규정에 따라 지방세쪽에서 체납처분을 단행하면 교부청구 등을 한 국세에 우선하여 지방세가 징수되므로 지방세의 가산금 또는 체납처분비를 국세우선권의 예외로 인정하는 것 자체가 모순이다. 그러므로 이 조항에서 ‘지방세 또는’이라는 두 번의 표현은 삭제되어야 한다.

2) 國稅의 체납처분에서 당해 국세의 가산금 또는 체납처분비(지법 31②(1) 참조): 이는 공통이익비용우선의 원칙에 입각한 예외이다. 그러나 이는 위 1)의 경우에서와 마찬가지로 년센스이다. 그러므로 이 조항에서 ‘국세 또는’이라는 두 번의 표현은 삭제되어야 한다.

3) 公課金의 체납처분이 있을 경우의 당해 공과금의 가산금 또는 체납처분비(기법 35①(1), 지법 31②(1) 참조): 이는 공통이익비용우선의 원칙에 입각한 예외이다. 여기에서 말하는 공과금의 예로서는 대기오염물질의 배출부과금(대기환경보전법 19⑨), 오수·폐수 배출부과금(오수·분뇨및 축산폐수의 처리에관한법률 29⑥), 도로·교통 과태료(도로교통법 115의2⑨), 하천과태료(하천법 88⑤) 등이 있다. 1997.

12.31. 개정 전의 법인세법시행령 제25조는 ①상공회의소회비 ②조합비 또는 협회비 ③대한적십자회비 ④각종 부담금 ⑤각종 부담금 등 40여 가지를 열거하고 있었다.

4) 강제집행·경매·파산절차에 소요된 비용(기법 35①(2), 지법 31②(2) 참조): 이는 공통이익비용우선의 원칙에 입각한 예외이다.

5) 法定期日⁸⁾ 전에 설정된 전세권·질권·저당권에 의하여 담보된 被擔保債權(기법 35①(3), 지법 31②(3) 참조): 이는 비조세채권에 관한 거래안전의 도모를 전제로 한 예외이다. 다만 당해 재산에 대하여 부과된 국세 또는 지방세와 가산금에 대하여는 해당이 없다.

※ 참고설명: 이에 관하여는 通情虛偽의 피담보설정계약에 대한 취소권을 인정한다.

8) 법정기일이란 다음의 날을 말한다(기법 35①(3)(가)~(바) 참조). 지방세법이 규정하는 법정기일도 이와 대동소이하다(지법 31②(3)(가)~(다) 참조).

- ㉠ 과세표준과 세액의 신고에 의하여 납세의무가 확정되는 국세(신고주의국세)에 있어서 신고한 당해 세액의 경우 — 신고일
- ㉡ 과세표준과 세액을 정부가 결정·경정 또는 수시부과결정하는 경우에 고지한 당해 세액의 경우 — 납세고지서 발송일
- ㉢ 원천징수의무자 또는 납세조합으로부터 징수하는 국세와 인지세의 경우 — 납세의무 확정일
- ㉣ 제이차납세의무자(보증인 포함)의 재산에서 국세를 징수하는 경우 — 납부통지서 발송일
- ㉤ 양도담보재산에서 국세를 징수하는 경우 — 납부통지서 발송일
- ㉥ 확정전 압류의 경우 — 압류등기일 또는 등록일



즉 법정기일 전 1년 내에 체결한 特殊關係人과의 ①전세권·질권·저당권 설정계약 ②가등기설정계약 ③양도담보설정계약 등을 취소하도록 하는 권리가 당해 조세징수권자에게 인정된다. 다만 그 행사는 訴求節次(소송을 통한 절차)에 한정한다. 그리고 법정기일 전 1년 내에 特殊關係人과 ①전세권·질권·저당권 설정계약 ②가등기설정계약 ③양도담보설정계약 등을 체결한 경우에는 통정허위계약으로 추정한다(기법 35④ 참조). 그러므로 이러한 취소권을 행사하는 소송에서는 위 추정규정에 의하여 거중책임(입증책임)이 소송을 제기하는 조세징수권자로부터 계약자에게로 전환되는 것이다. 그만큼 계약자가 불리하게 된다.

6) 주택임대차보호법에 의하여 우선변제권이 있는 少額保證金(기법 35①(4), 지법 31②(4) 참조) : 이는 비조세채권에 관한 거래안전의 도모를 전제로 한 예외이다.

7) 근로기준법에 의하여 우선변제되는 임금 등 勤勞關係債權(기법 35①(5), 지법 31②(5) 참조) : 이는 비조세채권에 관한 거래안전의 도모를 전제로 한 예외이다.

8) 법정기일 전에 假登記하고 압류 후에 本登記한 가등기권리자의 권리(기법 35②), 지법 31④: 이는 비조세채권에 관한 거래안전의 도모를 전제로 한 예외이다. 이는 가등기권리자가 약간 불리한 내용을 담고 있는 하다. 그러나 논리상으로는 당사자 사이의 형평성을 고려한 조항이라고 볼 수 있다.

V. 租稅債權間 競合關係의 調整問題

1. 조정의 원칙 : 「押留優先의 原則」

현행 조세법은 모든 조세채권이 원칙적으로 서로 같은 순위의 채권임을 전제로 하여 입법되었다. 그 이유는 國庫나 地方金庫를 놓고서 어느 것을 우위에 놓을 수 없기 때문이다. 그러므로 조세채권끼리 결합될 경우에는 채납처분을 위한 압류에서 기선을 제압한 조세채권측이 우위에 서도록 하는 것이다. 이를 「押留優先主義」 또는 「押留先着手의 原則」 또는 「押留先着手主義」라고 부르는 것이다. 이 경우 선수를 놓진 조세채권 쪽은 중복압류는 법적으로 금지되어 있으므로 교부청구 또는 참가 압류 중에서 어느 하나의 방법을 선택하여야 한다(전술 참조).

이처럼 원칙적으로는 조세채권끼리의 결합이 있을 경우에 압류우선의 원칙에 입각하여 그 우열관계를 가릴 수 있지만, 이 원칙만으로는 문제가 매끄럽게 해결되기 어려운 경우가 있다. 왜냐하면 이미 납세담보가 되어 있는 재산에 대하여 채납처분을 단행하였을 때에 압류우선의 원칙을 적용하면 먼저 납세담보가 이루어진 조세채권이 오히려 후순위로 밀려나게 되므로 형평성을 심각하게 저해할 수 있다. 그러므로 납세담보가 되어 있는 조세채권에게 우선징수권을 보장하되, 압류를 단행한 조세채

권의 체납처분비⁹⁾만은 최우선으로 징수하도록 하는 것이다(지법 32 참조). 그런데 국세기본법은 이와 같은 직접체납처분비우선의 원칙을 규정하지 않고 있다. 이는 立法未備라 할 것이다.

2. 국세채권 사이에 경합이 있는 경우의 조정

국세채권끼리 경합이 있을 수 있다. 이를 테면 A세무서는 부가가치세를 징수하려 하고 B세무서는 법인세를 징수하려는 경우가 그 예이다. 이 경우에 압류를 먼저 단행한 세무서의 조세채권이 우선징수권을 갖는다. 기선을 제압당한 다른 세무서는 교부청구 또는 참가압류를 단행하여 후순위로 징수한다(징법 36① 참조).

국세기본법 제37조는 【담보있는 국세의 우선】이라는 규정을 둔다. 그러므로 납세담보가 되어 있는 국세는 압류를 단행한 국세에 대하여 우선징수권을 갖는다. 이 경우 지방세법 제32조와 같은 규정이 없으므로, 압류를 단행한 국세채권쪽의 직접체납처분비도 후순위로 밀려난다는 문제점이 있다.

3. 국세채권과 지방세채권 사이에 경합이 있는 경우의 조정

국세채권과 지방세채권 사이에 경합이

9) 지방세법 제32조는 직접체납처분비만을 규정하고 있지만, 논리로 보아서 그 가산금도 포함하는 것으로 규정하였어야 옳다.

있다는 것은 예컨대 A세무서는 부가가치세를 받으려 하고, B군수는 종합토지세를 받으려 하는 경우이다. 이 경우에는 역시 압류우선의 원칙에 입각하여 순위가 조정된다(기법 36①②, 지법 34① 참조).

이와 관련하여 국세기본법 제37조는 【담보있는 국세의 우선】이라는 규정을 두며, 지방세법 제35조는 【담보가 있는 지방세의 우선】이라는 규정을 둔다. 그러므로 납세담보가 되어 있는 국세 또는 지방세는 압류를 단행한 국세채권이나 지방세채권에 대하여 우선징수권을 갖는다. 이 경우 국세기본법은 지방세법 제32조와 같은 규정이 없으므로, 압류를 단행한 국세채권쪽의 직접체납처분비도 후순위로 밀려난다는 문제점이 있다. 반대로 압류를 단행한 지방세채권쪽의 직접체납처분비는 후순위로 밀려나지 않게 된다.

4. 지방세채권과 지방세채권 사이에 경합이 있는 경우의 조정¹⁰⁾

지방세채권과 지방세채권 사이에 경합이 있다는 것은 예컨대 서울시장은 자동차

10) 도세징수의 위임규정(지법 53 참조)에 의하여 시·군이나 구에서 도세(서울특별시세 또는 광역시세)를 위임징수하는 경우에 이를 시·군세나 구세에 우선하여 징수하여야 한다는 규정이 있다(지법 33② 참조). 이는 경합관계로 보이기 는 하지만, 실은 같은 징수권자(기초자치단체의 장)가 자기의 세금과 위임징수하는 세금 중 어느 것을 우선시킬 것이냐의 문제이므로 경합이 아니다. 실제로는 이 규정의 취지와는 반대의 성향으로 징수업무를 취급하는 예가 많다는 얘기도 있다.



세무강좌 (2)

세를 받으려 하고 어느 구청장은 재산세를 받으려 하는 경우이다. 이 경우에는 역시 압류우선의 원칙에 입각하여 순위가 조정된다(지법 34①② 참조).

지방세법 제35조는 【담보가 있는 지방세의 우선】을 규정하므로, 만약 납세담보가 되어 있는 지방세채권은 압류를 단행한

지방세채권에 대하여 우선징수권을 갖는다. 이 경우에 지방세법 제32조의 규정에 따라 압류를 단행한 지방세채권의 직접채납처분비는 납세담보가 되어 있는 지방세채권의 우선징수권을 깨뜨리고 최우선적으로 징수된다.☺

