

대 법 원

제 1 부

판 결

사 건 2025두32185 제2차납세고지처분 무효확인
원고, 상고인 원고 1 외 2인
원고들 소송대리인 법무법인(유한) 율촌
담당변호사 김동수 외 2인
피고, 피상고인 역삼세무서장
원 심 판 결 서울고등법원 2024. 12. 10. 선고 2023누69581 판결
판 결 선 고 2025. 9. 26.

주 문

상고를 모두 기각한다.
상고비용은 원고들이 부담한다.

이 유

상고이유를 판단한다.

1. 제1, 2, 3 상고이유에 대하여
가. 관련 규정 등

구 국세기본법(2014. 12. 23. 법률 제12848호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제 81조의15 제1항 제2호는 대통령령으로 정하는 과세예고통지를 받은 자는 통지를 받은 날부터 30일 이내에 그 통지 내용에 대하여 과세전적부심사를 청구할 수 있다고 규정하고 있다. 이와 같이 대통령령에 위임한 바에 따라 구 국세기본법 시행령(2015. 2. 3. 대통령령 제26066호로 개정되기 전의 것) 제63조의14 제2항은, 법 제81조의15 제1항 제2호에서 '대통령령으로 정하는 과세예고통지'란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 것을 말한다고 하면서, 그 제1호에서 '세무서 또는 지방국세청에 대한 지방국세청장 또는 국세청장의 업무감사 결과에 따라 세무서장 또는 지방국세청장이 하는 과세예고통지'를, 제2호(이하 '제2호 규정'이라 한다)에서 '세무조사에서 확인된 해당 납세자 외의 자에 대한 과세자료 및 현지 확인조사에 따라 세무서장 또는 지방국세청장이 하는 과세예고통지'를, 제3호(이하 '제3호 규정'이라 한다)에서 '납세고지하려는 세액이 3백만원 이상인 과세예고통지'를 들고 있다.

한편 국세징수법이 2020. 12. 29. 법률 제17758호로 전부 개정되기 전에는 징수절차에 관한 용어를 '납세자'에 대하여는 '납세고지'(제9조), '제2차 납세의무자'에 대하여는 '납부고지'(제12조)로 구분하여 사용하였으나, 개정 이후 국세징수법(이하 '개정 국세징수법'이라 한다)은 납세자와 제2차 납세의무자에 대한 징수절차와 관련한 위 각 조문의 위치를 제6조와 제7조로 바꾸면서 종래 '납세자'에 대하여 사용하던 '납세고지'라는 용어 대신 '납부고지'를 사용함으로써 '제2차 납세의무자'에 대한 용어인 '납부고지'와 일치시켰다.

또한 국세기본법이 2018. 12. 31. 법률 제16097호로 개정되면서 구 국세기본법 제 81조의15 제1항 제2호가 과세전적부심사 청구 대상이 되는 과세예고통지를 대통령령

에 위임하던 것에서, 과세예고통지를 하여야 할 사유를 법률에서 직접 규정하도록 상
향 입법하는 내용으로 제81조의15 제1항이 개정되었다. 위와 같이 개정된 국세기본법
제81조의15 제1항은 그 제2호에서 앞서 본 제2호 규정과 마찬가지로 '세무조사에서 확
인된 것으로 조사대상자 외의 자에 대한 과세자료 및 현지 확인조사에 따라 세무서장
또는 지방국세청장이 과세하는 경우'를, 제3호에서 앞서 본 제3호 규정에 대응하는 내
용이되 다만 기준 세액을 낮추어 '납세고지하려는 세액이 100만 원 이상인 경우'를 과
세예고통지 대상으로 각 규정하였다. 이후 개정 국세징수법에서 납세자와 제2차 납세
의무자에 대한 징수절차 관련 용어가 '납부고지'로 통일된 것에 맞추어, 2020. 12. 29.
법률 제17758호 부칙 제24조 제7항에 따라 국세기본법이 개정되면서 제81조의15 제1
항 제3호의 법문 중 '납세고지' 부분이 '납부고지'로 변경되었고, 이는 2021. 1. 1.부터
시행되었다.

나. 판단

1) 과세예고통지는 주로 과세전적부심사의 선행 절차로서의 의미를 가진다. 즉, 과
세예고통지는 과세관청이 조사한 사실 등의 정보를 미리 납세자에게 알려줌으로써 납
세자가 충분한 시간을 가지고 준비하여 과세전적부심사와 같은 의견청취절차에서 의견
을 진술할 기회를 가짐으로써 자신의 권익을 보호할 수 있도록 하기 위한 처분의 사전
통지로서의 성질을 가진다. 나아가 과세예고통지를 받은 납세자는 과세처분 전에 과세
관청에 자신의 의견을 사실상 전달함으로써 과세처분의 오류를 미리 바로잡을 기회를
가질 수 있고, 조기결정신청권을 행사함으로써 가산세를 줄이는 이익을 누릴 수도 있
는 등 과세전적부심사 외에도 과세예고통지에 관한 일정한 절차적 이익을 가진다(대법
원 2025. 2. 13. 선고 2023두41659 판결 참조).

한편 제2차 납세의무는 조세징수의 확보를 위하여 원래의 납세의무자의 재산에 대하여 체납처분을 하여도 징수하여야 할 조세에 부족이 있다고 인정되는 경우에, 그 원래의 납세의무자와 특수관계에 있는 제3자에 대하여 원래의 납세의무자로부터 징수할 수 없는 액을 한도로 하여 보충적으로 납세의무를 부담하게 하는 제도이다(대법원 1982. 12. 14. 선고 82누192 판결 참조). 이에 따라 제2차 납세의무자에 대한 납부고지는 형식적으로는 독립된 과세처분이지만, 실질적으로는 과세처분 등에 의하여 확정된 주된 납세의무자에 대한 징수절차상의 처분으로서의 성격을 갖는 것이므로, 제2차 납세의무자에 대한 납부고지에 앞서, 주된 납세의무자에 대하여 과세처분 등을 하여 그의 구체적인 납세의무를 확정하는 절차를 거쳐야 한다(대법원 1998. 10. 27. 선고 98두4535 판결 등 참조).

2) 위와 같이 과세예고통지가 처분의 사전통지로서 가지는 기능과 목적, 제2차 납세의무 제도의 의의 및 제2차 납세의무자에 대한 납부고지의 실질적 성격 등을 고려하면, 주된 납세의무자에 대한 조세의 부과 단계에서 과세예고통지 등 절차적 권리를 부여하는 것 이외에, 이미 확정된 주된 납세의무의 징수 단계에 이르러 제2차 납세의무자에게 과세예고통지가 별도로 이루어져야 한다고 볼 수 없다.

한편 제2호 규정은 세무조사에서 확인된 해당 납세자 외의 자에 대한 과세자료 및 현지 확인조사에 따라 과세가 이루어지는 경우, 그 상대방에게 사전대비를 위한 기회를 주고자 과세예고통지 대상으로 정하고 있는 것으로, 주된 납세의무자의 체납 시 징수부족액에 대하여 보충적 납부책임을 부담할 뿐인 제2차 납세의무자는 제2호 규정에 따른 과세예고통지 대상에 해당한다고 할 수 없다.

또한 앞서 본 바와 같이 2020. 12. 29. 법률 제17758호로 국세기본법이 개정되면

서 제81조의15 제1항 제3호의 법문이 종전의 '납세고지'에서 '납부고지'로 바뀌었으나, 이는 과거 국세징수법상 '납세고지'와 '납부고지'의 두 가지 용어를 함께 사용하던 것이 납세자에게 자칫 혼란을 야기할 수 있다는 점을 고려하여 국세징수법 개정을 통해 '납부고지'라는 한 가지로 통일한 것에 부대한 조치일 뿐이다. 이를 들어 제2차 납세의무자가 제3호 규정에 따른 과세예고통지 대상이라고 볼 수도 없다.

3) 원심은, 판시와 같은 이유로 피고가 제2차 납세의무자인 원고들에게 과세예고통지 없이 이 사건 처분을 하였더라도 절차상 위법이 없다고 판단하였다. 원심판결 이유를 위와 같은 관련 규정 및 법리에 비추어 살펴보면, 원심의 이러한 판단은 정당하고, 거기에 상고이유 주장과 같이 과세예고통지의 대상 및 조세법규의 해석 원칙, 제2차 납세의무의 성립요건, 제3호 규정에 따른 과세예고통지 등에 관한 법리를 오해하거나 판단을 누락하는 등의 잘못이 없다.

2. 제4, 5 상고이유에 대하여

원심은 그 판시와 같은 이유로, 원고들에 대한 이 사건 납부통지서의 발송이 이 사건 빌라를 주소로 하여 이루어지고 그 경비원이 이를 수령한 것은 위법하지 아니하다고 판단하였다.

원심판결 이유를 관련 규정과 법리 및 기록에 비추어 살펴보면, 원심의 이러한 판단에 상고이유 주장과 같이 납부통지서의 송달장소 및 납부통지서의 수령권한 위임에 관한 법리를 오해한 잘못이 없다.

3. 결론

상고를 모두 기각하고 상고비용은 패소자들이 부담하도록 하여, 관여 대법관의 일치된 의견으로 주문과 같이 판결한다.

재판장 대법관 노태악

 대법관 서경환

주 심 대법관 신숙희

 대법관 마용주