



조세에는 으레 국민(주민)과 정부 사이에

「지방세 납세의무의 성립」의 法理

송 쌍 종

서울시립대학교 세무대학원 교수

I. 納稅義務와 稅法理論(서설)

1. 납세의무의 개념

납세의무라는 것은 조세를 납부하는 의무를 말한다. 여기에서 조세라 함은 국가(중앙정부) 또는 지방자치단체(지방정부)가 그 필요한 경비를 조달하기 위하여 국민 또는 주민으로부터¹⁾ 강제로 징수하는 수입을 일컫는다. 그리고 납부한다고 함은 강제로 낸다는 것을 의미하지만, 그 속에는 給付(재물을 지급 또는 교부함)에 대한 反對 給付가 아니라 無償으로 낸다는 의미도 함께 내포된다.

1) 여기에서 ‘국민으로부터’라는 표현은 국세를 염두에 둔 것이며, ‘주민으로부터’라는 표현은 지방세를 염두에 둔 것이다.

내고 받는 돈이 개재된다. 이러한 돈 자체를 가리킬 경우에 흔히 ‘税金’이라 부른다. 그러므로 세금은 조세로써 내는 돈 자체를 가리킨다고 볼 수 있다. 물론 때에 따라서는 토지 또는 주식 등으로 내는 物納이 허용되지만, 오늘날의 세금은 그 내는 돈 즉 세액을 당초에 계산할 때에는 예외없이 금액으로 계산하므로 이른바 金額稅가 되며, 나중에 극히 예외적으로 그 세액을 다시 物量으로 환산함으로써 물납이 이루어질 수 있을 따름이다.

이와 같은 납세의무는 법률(즉 조세법률)에 의하여서만 부담될 수 있다. “모든 국민은 법률이 정하는 바에 의하여 납세의 의무를 진다.” 고 하는 헌법 제38조는 바로 이 점을 천명한 것이다. 이는 法治主義의 이념에 비추어 당연한 규정이지만, 과거에 이른바 통치자들이 마구잡이로 국민에게

납세의무를 지우는 역사적인 사례가 많았다는 사실은 우리 헌법의 납세의무규정이 대단한 의미를 지니고 있음을 간접적으로 설명하여 준다고 할 만하다.

2. 납세의무와 租稅法律關係의 段階

위에서 지적한 바와 같이 납세의무는 법률의 규정에 의한 법적인 의무이므로 법률 즉 租稅法律이 아니고서는 아무도 그것을 마음대로 좌지우지할 수 없다. 그러므로 실제로 이러한 법률을 어떻게 만들어 놓을 것인가 하는 문제가 있으며, 그러한 조세법률을 만들어 놓을 경우에 그것을 어떻게 해석할 것인가의 문제가 있다. 전자의 문제는 국회의 소관이며, 오로지 후자의 문제만이 법을 해석하고 적용하는 사람들(납세의무자, 세무공무원, 세무전문가 등)의 소관 사항이 된다.

납세의무를 비롯하여 조세에 관한 많은 사항들이 실정조세법으로 제정되고 있다. 그런데 이들 법률을 해석·적용하는 일은 그리 간단한 것이 아니다. 상당한 논리체계를 세워서 설명하여야만 이해될 수 있는 비교적 복잡한 내용이다. 특히 납세의무에 관한 해석론은 세법 중의 가장 기본적인 이론에 해당한다. 이것을 규명하는 논리체계로서는 일반적인 법률관계에 대비하여 설명하는 「租稅法律關係段階論」이라는 것이 있다(필자의 견해).

法學概論書에서 설명하는 법률관계이론에 의하면 보통의 법률관계는 네 단계로 형성되어 나간다. 그 제1단계가 法律事實

(법률요건을 구성하는 개개의 사실)의 발생 단계이다. 이는 개개의 사실이므로 그 자체로서는 法律效果(일정한 법률요건이 구비되었을 경우에 그 결과로서 생기는 법률관계의 변동)²⁾를 발생시킬 수 없으며, 필요한 법률사실들이 모두 구비되어 법률요건을 조성하였을 경우에 비로소 법률효과가 생기는 것이다. 예컨대 賣買契約이라는 법률요건이 충족되려면 그에 필요한 賣買請約(사거나 팔자는 청약)과 賣買承諾(그러자고 하는 동의)이라는 두 개의 법률사실들이 모두 구비되어야 한다. 이들 청약과 승낙이 구비되어 계약(이 경우에는 賣買契約)이 성립되는데, 이 매매계약이 곧 법률요건인 것이다. 이것이 제2단계이다. 이 법률요건이 원인이 되어 결과로서의 법률효과가 자동적으로 발생하는 것이다. 이것이 제3단계이다. 이에서 다시 제3단계에서 생긴 권리·의무를 구체적으로 실현하는 제4단계로 발전하여 나간다(이상에 관하여 다음 일람표 참조).

그런데 조세법률관계의 경우에는 필요한 법률사실(세법이론적으로 표현하면 과세요건사실)들이 구비되어 ‘납세의무의 성립’이라는 법률요건(세법이론적으로 표현하면 과세요건)이 충족되는 경우에 자동적으로

2) 법률관계라 함은 사회생활관계 중에서 법률에 의하여 규율되는 생활관계를 포괄적으로 가리키는 말이다. 이는 보통 권리·의무관계로 나타난다고 생각하면 된다. 그러므로 대부분의 법률문제는 결국 어떠한 내용의 권리 또는 의무가 변동(得·失·變更을 의미)되는가에 귀결된다.



조세부과모습에 관한 租稅法律關係段階 일람표

구분 \ 단계	제1단계 (素因段階)	제2단계 (原因段階)	제3단계 (確認段階)	제4단계 (效果段階)	제5단계 (實現段階)
일반법률관계	법률사실의 발생	법률요건의 충족		법률효과의 발생	법률효과의 실현
<구체적 예 : 계약의 경우>	①청약의 발생 ②승낙의 발생	계약의 성립	<없음>	①매도인의 경우 1)代金請求權의 발생 2)目的物引渡義務의 발생 ②매수인의 경우 1)目的物引渡請求權의 발생 2)代金支給義務의 발생	①매도인의 경우 1)대금청구권의行使 2)목적물인도의무의履行 ②매수인의 경우 1)목적물인도청구권의행사 2)대금지급의무의 이행
租稅法律關係	과세요건사실의 발생	과세요건의 충족	과세요건충족의 확인	조세법률효과(부과효과)의 발생	조세법률효과(부과효과)의 실현
<구체적 예 : 조세부과의 경우>	①과세권자 ②납세의무자 ③과세물건 ④소속관계 ⑤귀속관계 ⑥과세표준 ⑦세율	①~⑦의 구비에 의한 충족:抽象的納稅義務의 발생 ※納稅義務의成立을 의미	自進申告・決定・更正 중 어느 하나에 의한 租稅確定 중 납세의무의 확정을 의미	①과세권자의 경우:租稅請求權의 발생 ②납세의무자의 경우:具體的納稅義務의 발생	세액의 통지 등

법률효과(세법이론적으로 표현하면 조세법률효과)가 생기는 것이 아니라는 점이 특이하다. 다시 말하면 과세요건이 충족되었다는 사실을 누군가(납세의무자 스스로이건, 정부이건)가 확인하여야만 비로소 조세법률효과가 생기는 것으로 조세법체계를 구성하고 있는 것이다. 그 이유는 일반법률관계의 경우에서처럼 각 법률관계당사자가 구체적인 사안에 관하여 필요한 意思表示

를 한다거나 함으로써 법률관계가 간단히 마무리될 수 없고, 다수를 상대로 하는 일반적인 규정내용으로서의 과세요건사실을 별도의 절차에 따라 구체적으로 확정하는 절차가 따로 필요하기 때문이다.

이와 같은 절차를 조세법이론에서는 租稅確定節次라 부르는데, 다음 표에서 보는 제3단계가 이에 해당한다. 그러므로 세금을 매기는 조세부과에 관한 조세법률관계는

결국 다섯 단계로 형성되어 나가는 것이다. 즉 제1단계는 과세요건의 근본요소가 되는 素因이 발생하는 단계이며, 제2단계는 課稅要件事實이라고 하는 소인들이 모두 구비되어 과세요건을 충족시키는 단계 즉 原因段階이다. 그리고 제3단계는 과세요건의 충족사실을 확인하는 確認段階이며, 이 경우의 확인을 이론상 租稅確定이라 부를 수 있는 것이다. 제4단계는 조세확정의 결과 조세법률효과가 발생하는 단계 즉 效果段階이다. 제5단계는 발생한 조세법률효과를 실현에 옮기는 實現段階이다.³⁾

II. 「納稅義務의 成立」 일반론

1. 「납세의무의 성립」의 개념

우리가 흔히 말하는 바와 같이 납세의무가 성립되었다고 함은 어느 특정한 세목의 과세요건을 충족시킬 수 있는 과세요건사실들이 모두 빠짐없이 구비되었다는 것을 의미한다.⁴⁾ 이는 특정한 稅目(조세종목)마

다 그에 관계되는 과세요건사실들이 독자적으로 따로 존재한다는 사실을 전제로 하는 말이다. 그러기 때문에 흔히 ①납세의무자 ②과세물건 ③과세표준 ④세율 등으로 표현하는 과세요건사실들은 이론적으로 설명하면 ‘일반과세요건사실’을 의미하는 것이며, 세목마다 달라지는 내용의 과세요건사실을 가리킬 경우에는 ‘개별과세요건사실’ 또는 ‘세목별과세요건사실’을 의미하는 것이다.

그렇다면 위의 일반과세요건사실에는 어떠한 것들이 포함되는가 하는 것이 문제된다. 이에 관하여는 많은 학자들이 논의를 거듭하여 왔기 때문에 논자마다 그 가지수나 내용이 다를 수 있다는 점을 주의하여야 한다. 필자는 이를 ①과세권자 ②납세의무자 ③과세물건 ④소속관계 ⑤귀속관계 ⑥과세표준 ⑦세율 등 일곱 가지로 나누어 보아야 한다는 주장이다. 그러나 이에 관한 다수설은 위에서 ①과 ④를 제한 다섯 가지로 나눈다. 이처럼 그 가지수를 몇 가지로 잡건 간에 그것들이 모두 구비되었을 경우에 비로소 당해 세목의 과세요건이 충족되는 것이라고 해석한다.

이상과 같은 납세의무의 성립논리는 모든 조세(세목)에 있어서 같다. 국세와 지방세 사이에 차이가 있다거나 세목 사이에 차이가 있는 것이 아니다. 다만 그 성립에 필요한 요소인 要件事實⁵⁾이 세목마다 다

3) 納稅告知를 부과와 실현단계에서 벌어지는 절차라고 이해할 여지가 있지만, 필자는 이 납세고지를 조세부과과정이 아니라 조세징수과정이라고 이해하므로 조세부과의 실현은 따로 있다고 본다. 다만 이는 대부분 관념적으로만 이해될 수 있으며, 소득세법이나 법인세법에서 규정하는 세액의 통지(소득세법 83, 법인세법 70 참조)는 그 구체적인 예에 해당한다.

4) 그러므로 과세요건사실이 모두 구비되었다는 말과 과세요건을 충족시킨다는 말과 납세의무가 성립되었다는 말은 서로 일맥상통한다.

5) 위에서 말한 법률사실은 법률요건을 충족시



를 수 있을 뿐이다. 이하에서는 먼저 요건 사실의 종류를 본 다음에 세목별과세요건 사실이 세목에 따라 다를 수 있음을 보기로 한다.

2. 「납세의무의 성립」에 관한 요건 사실의 종류

납세의무의 성립에 필요한 요건사실을 흔히 과세요건사실이라 부른다. 그러나 과세라는 용어는 징수를 포함하는 말이며,⁶⁾ 보다 넓게는 조세구제 또는 조세처벌까지도 의미할 수 있는 말이므로, 납세의무에 한정하는 요건사실을 가리키는 말로서는 「賦課要件事實」이 보다 정확한 표현이다. 다만 오랜 관행으로 말미암아 과세요건은 보통 부과요건을 의미하므로 과세요건사실이라는 표현이 널리 쓰이고 있는 것이다.

이 과세요건사실에는 몇 가지 종류가 있는가에 관하여 일곱 가지로 이해하면 7分說이 되며, 다섯 가지로 이해하면 5分說이 될 수 있다. 그런데 주의할 점은 예를 들어 5분설일 경우에 과세권자요소와 소속관계요소를 인정하지 않지만, 이들 요소를 전면적으로 부인하는 것은 아니며 단지 과세요건을 구성하는 요소로서 이들을 포함시킬

키는 요소인 사실이다. 그러므로 이를 간단히 표현하여 요건사실이라고도 부르는 것이다. 그러므로 법률사실과 요건사실은 같은 뜻의 용어이며, 요건사실은 과세요건사실의 준말이라고도 이해할 수 있다.

- 6) 예컨대 과세관청이 행하는 課稅處分은 으레 부과처분과 징수처분을 의미한다.

필요가 없다는 견해라는 사실이다.

①課稅權者要素는 누가 과세주체가 될 것인가를 정하는 개념이다. 이를테면 중앙정부인가 혹은 지방정부인가 그리고 그 구체적인 권한행사자는 누구(세무서장, 구청장, 시장·군수 등)인가를 의미한다. ②納稅義務者要素는 누가 납세주체가 될 것인가를 정하는 개념이다. 이를테면 개인인가 혹은 법인인가 그리고 그 구체적인 의무부담자는 누구(사업자, 근로소득자 등)인가를 의미한다. ③課稅物件要素는 무엇이 구체적인 과세객체가 될 것인가를 정하는 개념이다. 세금을 부담할 수 있는 稅源이 될 수 있는 대상에는 소득, 수익, 재산, 행위, 존재 등이 있다고 본다. 이들 사실들이 객관화되어 납세의무자와 결합될 수 있는 상태에 있을 때에 세법이론에서는 과세물건이라 부른다.⁷⁾ ④所屬關係要素는 과세권자와 납세의무자의 人的結合關係를 의미하는 개념이다. 예컨대 내국세의 소속관계는 국

- 7) 과세물건이라는 표현은 課稅對象과 혼동된다. 예를 들어 지방세법 제234조의 8은 모든 토지를 종합토지세의 과세대상으로 한다고 규정한다. 그렇다면 종합토지세의 과세물건이라는 것이 따로 존재한다는 의미인가 아니면 토지라는 과세대상이 곧 과세물건이라는 의미인가. 이 경우 토지 자체는 과세대상이며, 토지의 保有事實은 과세물건이라고 보아야 한다. 그렇지 않으면 토지의 취득행위사실은 취득세의 과세물건이며, 토지의 등기행위사실은 등록세의 과세물건이고, 토지의 양도행위사실은 양도소득세의 과세물건이라는 구분이 불가능하게 된다. 왜냐하면 토지에 관한 이들에 가지 세목의 과세대상은 한결같이 토지이기 때문이다.

세청장(세무서장)과 그 납세의무자인 개인 소득자의 결합관계이다. 반면에 지방세의 소속관계는 지방자치단체의 장과 그 납세의무자의 결합관계이다. 이 소속관계에 따라 국세와 지방세의 구별이나 광역자치단체의 지방세와 기초자치단체의 지방세가 서로 구별될 수 있다. ⑤歸屬關係要素는 납세의무자와 과세물건의 物的結合關係를 의미하는 개념이다.⁸⁾ 이에 관하여는 특히 귀속시기가 중요하다. 왜냐하면 언제를 기준으로 세금을 내야 하는가가 문제되기 때문이다.⁹⁾ ⑥課稅標準要素는 납세의무자에게 귀속된 과세물건의 평가액이 얼마인가를 의미하는 개념이다. 이 과세표준은 납세의무자마다 그리고 과세기간 또는 과세시기마다 다를 수 있기 때문에 세법은 그 계산요령만을 규정하는 것이 보통이다. ⑦稅率要素는 계산된 과세표준에 적용하여(곱하여) 산출세액을 도출하는 비율의 개념이

다. 이는 과세표준이 가액으로 표시되는 從價課稅標準일 경우에는 정률세율이 되며, 과세표준이 물량으로 표시되는 從量課稅標準일 경우에는 정액세율이 된다(금액세로 계산하기 위함).

이상에서 본 바와 같이 어느 특정 세목의 관계과세요건사실이 모두 구비되는 경우에는 납세의무가 성립하는 것이지만, 과세물건의 귀속만이 있을 뿐 과세표준을 계산할 수 있는 상태에 이르지 못한 경우를 가리켜 ‘納稅義務의 發生’이라고 설명할 수 있다. 이는 ‘납세의무의 발생’과 ‘납세의무의 성립’은 구별되어야 한다는 전제 아래 나오는 해석이다.¹⁰⁾

3. 세목별과세요건사실의 종류

個別稅法¹¹⁾은 과세요건 자체를 규율하는 것이 아니라, 그 구성요소인 과세요건사실을 구체적으로 규율한다. 이는 과세요건의 정의는 이론에 맡기면서 실무적으로 필요한 과세요건사실만을 실정법에 규정한다는 뜻이다. 그러므로 실정세법의 어느 조항에도 과세요건을 규정하는 내용은 없지만, 모

8) 소속관계와 귀속관계는 다같이 구체적으로 (1)주체 (2)객체 (3)장소 (4)시기 등으로 나누어 볼 수 있다. 귀속장소의 예를 보면, 부가가치세의 귀속장소는 사업장이지만(부가가치세법 4① 참조), 소득세의 귀속장소는 주소지가 된다(소득세법 6① 참조).

9) 부가가치세는 거래시기가 되기 전에 세금계산서를 교부하면 그 때가 공급시기인 것으로 간주하여 그 교부시기가 속하는 연도에 세금을 내야 한다(부가가치세법 9③ 참조). 그러나 당해 거래에 관한 소득세(개인기업의 경우) 또는 법인세(법인기업의 경우)에 관하여는 소득세법이나 법인세법에 부가가치세법과 같은 규정이 없다. 그러므로 이들 조세는 실제거래행위가 이루어진 때가 귀속시기가 되어 당해 거래연도에 세금을 내게 된다.

10) 필자는 이들 양자를 엄밀히 구분하여야 한다는 견해를 편다. 그래야만 원천징수 또는 특별징수와 본세 전체의 신고납부의 구별이 분명하여질 수 있기 때문이다. 예컨대 근로소득으로 원금을 받을 경우의 원천징수시에는 납세의무의 발생만이 있는 상태이며, 연말에 이르면 납세의무의 성립이 있는 상태이다.

11) 지방세법, 소득세법 등 각개로 존재하는 세법을 포괄적으로 가리켜 개별세법이라 부른다.



든 세목에 관한 과세요건사실은 규정되어 있기 마련이다.

특정세목의 과세요건사실들은 세목마다 다를 수 밖에 없다. 만약 그것들이 세목이 다르더라도 서로 같다면 이중과세가 되기 때문에 오히려 문제가 일어난다. 그러므로 실정조세법은 세목마다 그에 관계되는 요건사실 즉 과세요건사실을 구체적으로 다르게 규정한다. 이에 관한 자세한 내용의 설명은 다른 기회로 미루기로 한다.¹²⁾

Ⅲ. 「納稅義務의 成立」에 관한 地方稅法の 總칙규정

1. 지방세법의 태도

지방세법은 각 세목별 과세요건사실에 관하여 각 세목의 해당규정을 통하여 각론

12) 서울시의 도축세를 예로 들면, 다음과 같다. 첫째 과세권자는 서울특별시장이다(지방세법 6 참조). 둘째 납세의무자는 소·돼지의 도살자이다(지방세법 234 참조). 셋째 과세물건은 소·돼지의 도살행위사실이다(지방세법 234 참조). 넷째 소속관계 중 소속주체는 서울특별시장이고, 소속객체는 소·돼지의 도살행위이며, 소속장소는 도살지 소재지이고, 소속시기는 도살시이다(지방세법 4, 6, 234, 234의2, 시세조례 6, 45 등 참조). 다섯째 귀속관계 중 귀속주체는 소·돼지의 도살자이고, 귀속객체는 소·돼지의 도살행위이며, 귀속장소는 도살지 소재지이고, 귀속시기는 도살시이다(지방세법 29, 234, 234의4 등 참조). 여섯째 과세표준은 소·돼지의 시가(1.1. 및 7.1. 결정)이다(지방세법 234의2 등 참조). 일곱째 세율은 10/1,000이다(지방세법 4234의2, 시세조례 42 참조).

적으로 규정한다. 그러면서 유달리 납세의무의 성립시기에 관한 규정은 총칙규정(제1장 제6절)으로 다루고 있다. 이는 국세의 경우 각 세목별 과세요건사실에 관하여 각 개별세법을 통하여 각론적으로 규정하면서도, 납세의무의 성립시기에 관한 규정은 국세기본법(제21조)으로 다루는 점과 비슷하다.¹³⁾ 이처럼 지방세법 제29조의 납세의무의 성립시기에 관한 규정이 명문화됨으로써 납세의무의 성립논리가 명쾌하게 되었다.

2. 「納稅義務의 成立時期」의 규정내용

(1) 地方稅의 稅目別 성립시기 — 지방세법이 총괄적으로 규정하는 바, 그 내용은 다음과 같다(지방세법 29① 참조).

- 1) 취득세 : 취득세 과세물건의 취득시점
- 2) 등록세 : 재산권 기타 권리의 등기·등록시점
- 3) 면허세 : 각종 면허의 취득시점 및 納期所屬月の 1일
- 4) 주민세 : 균등할의 경우는 과세기준일, 소득할의 경우는 과세표준인 소득세·법인세·농업소득세의 납세의무 성립시점
- 5) 자동차세 : 納期所屬月の 1일
- 6) 주행세 : 과세표준인 교통세의 납세

13) 지방세법의 납세의무의 성립시기에 관한 규정은 1994년까지에는 없었던 내용이다. 그러다가 94.12.22.자로 지방세법 제29조 등이 신설되었던 것이다.

의무 성립시점

- 7) 재산세·종합토지세·도시계획세·공동시설세 : 과세기준일
 - 8) 농업소득세 : 과세기간 종료시점
 - 9) 도축세 : 소·돼지의 도살시점
 - 10) 주·마권세 : 승자투표권·승마투표권의 발매시점
 - 11) 담배소비세 : 제조담배의 제조장 반출시점 또는 보세구역 국내반입시점
 - 12) 사업소세 : 재산할의 경우는 과세기준일, 종업원할의 경우는 종업원 급여 지급시점
 - 13) 지역개발세 : 발전용수 수력발전 사용시점 또는 지하수 채수시점 또는 지하자원 채광시점 또는 컨테이너 입·출항시점
 - 14) 지방교육세 : 과세표준인 세목의 납세의무 성립시점
 - 15) 지방세 가산세 : 가산할 지방세의 납세의무 성립시점
- (2) 지방세에 관하여 특수한 경우의 성립시기 — 지방세법이 특별히 규정하는 바, 그 내용은 다음과 같다(지방세법 29② 참조)
- 1) 특별징수분 주민세 : 과세표준인 소득세·법인세의 원천징수시점
 - 2) 수시부과분 지방세 : 수시부과사유 발생시점

상관관계

1. 「납세의무의 성립」과 「납세의무의 확정」

납세의무의 성립은 당해 세목의 세액을 확정할 수 있는 상태에 이르렀다는 의미이다.¹⁴⁾ 이는 납세의무의 성립이 곧 납세의무의 확정 즉 세액의 확정은 아니라는 의미이다. 그러므로 이 상태에서는 추상적 납세의무만이 존재하는 것이며, 그러한 처지의 납세의무자를 ‘추상적 납세의무자’라고 부른다. 이렇게 설명하는 까닭은 위에서 지적한 바와 같이 납세의무에 관하여는 별도의 조세확정절차가 진행되어야 한다는 데에 있다.

이처럼 별도의 조세확정절차를 진행하는 것을 ‘納稅義務의 確定’이라 한다. 이를 다른 말로는 ‘稅額의 確定’이라고도 하며, 이론적으로는 「조세확정」 또는 「부과확정」이라는 표현으로 설명할 수도 있다. 이와 같은 확정절차에 의하여 조세법률효과가 발생한다는 점은 위에서 본 바와 같다. 이 상태에서는 구체적 납세의무가 존재하는 것이며, 그러한 처지의 납세의무자를 ‘구체적 납세의무자’라고 부른다.

2. 양자의 상관관계에 관한 지방세법의 태도

IV. 「納稅義務의 確定」규정과

14) 이 상태를 필자는 「租稅適狀」 또는 「賦課適狀」이라 부른다.



납세의무가 성립한 이후에는 그것을 구체적으로 확정하는 이른바 조세확정절차가 있어야 하므로, 세법은 조세확정에 관한 원칙규정을 둔다. 지방세법의 경우에는 제30조의 규정이 있다. 이는 국세기본법이 그 제22조에서 납세의무의 확정이라는 표제의 규정을 두는 것과 같은 맥락이다.¹⁵⁾ 이 내용에 관한 설명은 다음 기회로 미루기로 한다.

V. 결 어

이상에서 과세요건(조세부과요건)은 일반 법률관계에서의 법률요건에 상응하는 것이라는 점, 그것을 충족시키기 위하여는 개개의 법률사실에 상응하는 과세요건사실(부과요건사실)이 발생되어야 한다는 점, 과세요건사실은 일반과세요건사실과 개별(세목별)과세요건사실로 나누어진다는 점, 세목별로 다르게 나타나는 개별과세요건사실은 개별세법이 규율한다는 점 등을 설명하였다. 그리고 과세요건사실이 발생하는 단계에서부터 조세법률효과를 실현하는 단계까지에는 일반법률관계에서와는 달리 다섯 단계가 있다는 점, 납세의무의 성립은 자동적으로 조세법률효과를 가져오는 것이 아니라 반드시 조세확정절차를 거쳐야 한다는 점 등도 설명하였다.

납세의무의 성립에 관한 조세법이론의 일반논리는 국세와 지방세의 사이에 차이

가 없다. 그러므로 지방세법의 관계규정을 국세기본법 등과 연관시켜 보면 이해가 빠를 수 있다. 특히 납세의무의 성립시기에 관한 규정을 위 두 법이 별다르게 취급한다는 점도 주목할 만한 점이다.

납세의무의 성립논리는 납세의무의 확정논리와 연계되어야만 완전한 이해가 가능하다. 이 후자에 관한 자세한 설명은 다음 장좌에서 전개하기로 한다. 



15) 지방세법은 이 확정에 관한 규정을 94.12.22.에 신설하였다.