

부과제척기간의 체계화를 위한 법제 개선방안

서 보 국*

차 례

- I. 서론
- II. 우리의 법제와 판례의 현황
 - 1. 통상의 부과제척기간 - 국세기본법 제26조의2 제1항
 - 2. 특별한 부과제척기간 - 국세기본법 제26조의2 제2항 내지 제4항
 - 3. 조세불복절차의 결과에 대한 추가적인 부과제척기간에 대한 판례
 - 4. 부정행위로 국세를 포탈한 경우의 부과제척기간
- III. 미국과 독일의 부과기간에 대한 법제
 - 1. 부과기간에 관한 미국의 법제
 - 2. 부과기간에 관한 독일의 법제
- IV. 시사점과 법제 개선방안
 - 1. 부과제척기간에서 부과소멸시효로 변경
 - 2. 재처분을 포함한 다양한 경정처분 규정의 신설
 - 3. 가벼운 부정행위라는 유형의 신설

* 충남대학교 법학전문대학원 조교수, 법학박사(Dr. iuris)

접수일자 : 2015. 5. 30. / 심사일자 : 2015. 6. 20. / 게재확정일자 : 2015. 6. 25.

I. 서론

세법상의 쟁점과 관련하여 개별 세법의 요건들은 납세의무를 직접 규정하고 있다는 점에서 중요하다. 그러나 개별 세법상의 요건들을 적용하기 위한 절차와 원칙을 규정하고 있는 국세기본법 등의 절차법제가 효율적이며 체계적으로 정비되어 있지 않으면 개별 세법을 보완하는 노력이 무색하게 되는 결과가 발생할 수 있다. 국세기본법상의 쟁점들은 일반행정법 및 행정소송의 쟁점과도 연결되어 있을 뿐만 아니라 헌법과도 연결되어 있다. 특히 절차법적으로 사실관계의 입증에 대한 책임문제를 비롯하여 납세자의 권리보호와 공평과세의 요청 사이의 형량의 문제와 실효적인 과세행정의 확보는 국세기본법상의 법적 쟁점들에 모두 연결되어 있다. 이러한 쟁점들 중의 하나인 부과제척기간에 대한 논의는 현재 기속력과 재처분의 범위에 한정되어 있다. 하지만 공평과세의 요청에 부응하기 위한 특별한 부과제척기간의 법적 문제는 근본적으로 조세확정기간이 소멸시효가 아닌 제척기간을 우리가 선택했기 때문에 복잡하게 전개되는 것이 아닌가 하는 의문점이 발생하였다. 따라서 아래에서는 부과제척기간과 재처분의 범위의 문제에 대해 우리의 법제와 판례의 현황을 고찰하고 비교법적 연구를 통해 절차법적 체계성을 정비하는 방안을 도출하고자 한다.

II. 우리의 법제와 판례의 현황

납세의무는 성립과 확정으로 구분되며 확정이후에 징수절차로 나아가게 된다. 납세의무의 성립은 개별 세법에서 그 실체적 요건을 규정하고 있으며 성립시기는 국세기본법 제21조 및 지방세기본법 제34조에서 각각 규정하고 있다. 납세의무의 확정은 납세의무가 성립된 조세의 납부·징수를 위해서 세법이 정하는 바에 따라 납부할 세액을 납세의무자의 신고나 과세관청의 부과 등의 절차를 거쳐서 구체적으로 확정하는 것을 말한다. 납세의무가 성립한 이후에야 확정절차로 나아가게 되며, 확정이 된 납세의무에 대해서 징수가 가능하게 된다. 따라서 납세의무는 성립이 되었으나 확정이 되기 전 단계와 납세의무가 확정되어 징수절차가 개시된 경우로 구분하여 아래의 납세의무의

소멸규정을 고찰할 수 있다.

성립된 납세의무가 소멸되는 경우에 대해서 국세기본법 제26조와 지방세기본법 제37조에서 납부·충당 또는 부과가 취소된 때, 조세를 부과할 수 있는 기간에 조세가 부과되지 아니하고 그 기간이 끝난 때 및 징수권의 소멸시효가 완성된 때로 구분하여 규정하고 있다. 이 중에서 두 번째인 ‘조세를 부과할 수 있는 기간에 조세가 부과되지 아니하고 그 기간이 끝난 때’에서의 기간이 바로 부과제척기간을 의미하며 성립이 되었으나 확정이 되기 전 단계의 납세의무 소멸사유로 작용한다. 그 외에 첫 번째와 세 번째는 모두 납세의무가 확정된 이후의 소멸사유이다.

국세기본법상의 부과제척기간은 기간의 진행이 정지되거나 중단될 수 있는 소멸시효(Verjährungsfrist)가 아니라 절대적 기간인 제척기간(Ausschlußfrist)으로 규정되어 있다. 조세법률관계를 신속히 확정짓고 법적 안정성을 확보하기 위하여 성립된 납세의무의 확정기간을 설정하고 기간이 도과하면 납세의무 자체가 소멸하도록 한 것이다. 아래에서 볼 수 있듯이 우리의 국세기본법상 부과제척기간은 기본적으로 납세자의 행위 태양별로 그 기간을 달리하고 있으며, 부차적으로 부과제척기간에 대한 보완조치가 필요한 조세의 경우에 별도의 추가기간에 대한 규정을 두고 있다. 국세기본법 제26조의2는 제1항에서 통상의 부과제척기간으로 1년, 5년, 7년, 10년 및 15년을 규정하고 있으며 제2항 내지 제4항에서 특별한 부과제척기간으로 2개월과 1년을 규정하고 있다.

아래에서는 부과제척기간에 관한 국세기본법 제26조의2의 내용을 제1항의 통상의 부과제척기간과 제2항 내지 제4항의 특별한 부과제척기간으로 구분하여 고찰하고 조세불복절차의 결과에 대한 추가적인 부과제척기간을 규정하고 있는 동조 제2항 제1호에 대한 판례의 내용 및 부정행위로 국세를 포탈한 경우의 부과제척기간에 대한 논의를 개관한다. 국제간 조약에 관한 내용과 국제거래에 관한 내용 및 지방세기본법의 규정에 대한 별도의 고찰은 생략한다.

1. 통상의 부과제척기간 - 국세기본법 제26조의2 제1항

통상의 부과제척기간 중 동조 제1항 제3호에 따른 일반적인 부과제척기간은 해당 국세를 부과할 수 있는 날로부터 5년간이다. 그러나 납세자가 법정신고기

한까지 과세표준신고서를 제출하지 아니한 경우에는 동항 제2호에 따라 해당 국세를 부과할 수 있는 날부터 7년간이며, 납세자가 대통령령으로 정하는 사기나 그 밖의 부정한 행위(이하 "부정행위"라 한다)로 국세를 포탈하거나 환급·공제받은 경우(법인세인 경우 이와 관련하여 법인세법 제67조에 따라 처분된 금액에 대한 소득세 또는 법인세 포함)의 국세와 납세자가 부정행위로 동항 제1의2호에 규정된 가산세 부과대상의 경우의 가산세는 동항 제1호와 제1의2호에 따라 각 부과할 수 있는 날부터 10년간이다.

그 외에 상속세·증여세의 경우 부과제척기간은 원칙적으로 이를 부과할 수 있는 날부터 10년간이고, 부정행위로 상속세·증여세를 포탈하거나 환급·공제받은 경우와 상증세법 제67조 및 제68조에 따른 신고서를 제출하지 아니한 경우 및 그 신고서를 제출한 자가 대통령령으로 정하는 허위신고 또는 누락신고를 한 경우에는 동항 제4호에 따라 부과할 수 있는 날부터 15년간이다. 동항 제4의2호에 의해 부담부증여에 있어서 부담부분에 대한 소득세는 증여세의 제척기간과 동일하게 적용하며 동항 제5호에 의해 규정된 이월결손금을 공제하는 경우에는 그 결손금이 발생한 과세기간의 소득세 또는 법인세는 동항 제2호와 제3호에도 불구하고 이월결손금을 공제한 과세기간의 법정신고기한으로부터 1년간의 부과제척기간을 추가로 규정하고 있다.

2. 특별한 부과제척기간 - 국세기본법 제26조의2 제2항 내지 제4항

국세기본법 제26조의2 제2항의 특별한 부과제척기간은 일정한 사실이 후발적으로 발생한 경우에 동조 제1항에서 규정하고 있는 통상의 부과제척기간이 경과한 후에도 추가적으로 경정결정이나 그 밖에 필요한 처분을 할 수 있도록 규정한 것으로서 일정한 사실이 후발적으로 발생한 날부터 2개월 또는 1년간으로 규정되어 있다.

2개월의 특별한 부과제척기간이 적용되는 경우는 국세기본법 제45조의2 제2항에 따른 후발적 경정청구와 국제조세조정에 관한 법률에 의한 경정청구 또는 조정권고가 있는 경우(제3호)이며, 1년간의 특별한 부과제척기간이 적용되는 경우는 국세기본법상의 이의신청, 심사청구, 심판청구, 감사원법에 따른

심사청구 또는 행정소송법에 따른 소송에 대한 결정 또는 판결이 있는 경우(제1호)와 국제조세에 관한 상호합의가 이루어진 경우(제2호)이다. 또한 1년간의 특별한 부과제척기간이 적용되는 동조 제3항은 명의대여의 경우 납세의무자를 달리하는 재처분을 허용함으로써 동조 제2항 제1호와 관련하여 재처분의 범위를 인적 과세단위가 다른 경우까지 확장시키는 규정이며, 동조 제4항은 납세자가 부정행위로 상속세·증여세를 포탈하는 경우에 15년의 부과제척기간을 규정한 동조 제1항 제4호의 추가적인 보완규정으로서 상속인이나 증여자 및 수증자(受贈者)가 생존하면서 포탈세액 산출의 기준이 되는 재산가액이 50억원 초과인 고액포탈의 경우에 적용한다. 특히 동조 제4항의 추가적인 별도의 1년의 부과제척기간은 동조 제4항 각 호의 요건에 해당하는 경우에 해당 재산의 상속 또는 증여가 있음을 안 날부터 1년 이내에 상속세 및 증여세를 부과할 수 있도록 규정함으로써 결과적으로 제척기간이 무기한으로 연장되는 효과를 지니고 있다.

규정의 해석과 관련하여 특별히 문제가 되는 규정은 특히 조세불복절차에 따른 결정 또는 판결에 대한 1년간의 추가적인 부과제척기간을 둔 국세기본법 제26조의2 제2항 제1호이다.

3. 조세불복절차의 결과에 대한 추가적인 부과제척기간에 대한 판례

국세기본법 제26조의2 제2항 제1호는 국세기본법에 따른 이의신청, 심사청구, 심판청구, 감사원법에 따른 심사청구 또는 행정소송법에 따른 소송에 대한 결정 또는 판결이 있는 경우 동조 제1항에 의한 통상의 부과제척기간과는 별도로 그 결정 또는 판결이 확정된 날부터 1년이 지나기 전까지는 해당 결정·판결에 따라 경정결정이나 그 밖에 필요한 처분을 할 수 있도록 규정하고 있다. 이는 과세처분에 대한 쟁송절차가 진행되는 도중에 통상의 부과제척기간이 경과한 경우에 결정이나 판결의 기속력으로 인한 과세관청의 재처분의무가 부과제척기간의 도과로 인한 납세의무의 소멸로 인해 제한되는 것을 방지하려는 목적에서 규정된 것이다.

이 규정과 관련하여 납세자에게 불리한 처분도 가능한지의 여부¹⁾와 결정이나

판결의 기속력의 범위, 즉 결정이나 판결에 따른 과세관청의 재처분이 어떤 범위까지 가능한지에 대해 해석의 문제가 발생하고 있다. 이러한 해석의 문제에서 과세처분 취소소송의 소송물의 범위를 둘러싼 총액주의와 쟁점주의의 대립이라는 쟁점도 연결하여 논의²⁾될 필요성이 있으나 이 글에서는 주요 논지를 벗어나기에 생략한다.

재처분의 범위와 관련하여 판례와 문헌에서 판단기준이 되는 것은 과세단위가 동일한지의 여부와 기초적 사실관계가 동일한지의 여부이다. 과세단위가 동일하지 않는 경우에도 재처분이 필요한 경우로서 논의되는 유형은 과세기간이 달라지는 경우(시간적 과세단위의 동일성), 납세자가 달라지는 경우(인적 과세단위의 동일성) 및 세목이 달라지는 경우(세목의 동일성)로 분류할 수 있다. 판례는 원칙적으로 재처분의 범위를 과세단위가 동일한 경우로 한정³⁾하고 있으며, 예외적으로 세목의 동일성과 관련하여 선행처분의 부과세액을 한도로 소득세 내에서 소득의 구분을 달리하는 경우의 재처분을 허용⁴⁾하고 있다. 이에 대해 선행처분과 재처분의 과세단위가 동일하지 않더라도 상호 밀접한 관련성이 있으며 공평과세의 요청이 우월한 경우에는 원칙적으로 재처분이 가능하다는 설득력 있는 비판⁵⁾이 제기되고 있다.

결과적으로 부과제척기간에 관한 법제가 체계적으로 정비되어 있지 않기에 판례에 의존하고 있었고, 판례에서는 재처분의 범위와 관련하여 기존의 소송물 이론과 관련한 기준을 조세법의 영역에서도 그대로 유지하려는 입장으로 인해 계속적인 비판에 직면하게 된 것이다.

1) 김완석, 국세부과권의 제척기간의 문제점과 개선방안, 중앙법학 제4호, 2001, 54쪽 이하.
2) 윤지현, 과세처분을 취소하는 확정판결이 있는 후 과세관청의 '재처분'이 가능한 범위, 조세법연구 제15-2권, 2009, 65~113쪽 참조.
3) 대법원 2004. 1. 27. 선고 2002두11011 판결; 대법원 2004. 6. 10. 선고 2003두1752 판결; 대법원 2005. 3. 24. 선고 2003두9473 판결; 대법원 2006. 2. 9. 선고 2005두1688 판결; 2010. 6. 24. 선고 2007두16493 판결 등.
4) 대법원 2002. 7. 23. 선고 2000두6237 판결.
5) 임승순, 조세법, 2015, 142면 이하; 윤지현, 이른바 '특례제척기간'을 통한 과세관청의 재처분은 어느 범위에서 허용되는가?, 조세법연구 제15-3권, 2009, 7~56쪽; 이종교, 국세기본법상 특례제척기간에 관한 과세상 논점, 공법연구 제40-1호, 2011, 467~492쪽 참조.

4. 부정행위로 국세를 포탈한 경우의 부과제척기간

통상의 부과제척기간 중 국세기본법 제26조의2 제1항 제1호에서 국세는 납세자가 대통령령으로 정하는 사거나 그 밖의 부정행위로 국세를 포탈하거나 환급·공제받은 경우에는 그 국세를 부과할 수 있는 날부터 10년간의 기간이 끝난 날 후에는 부과할 수 없다고 규정하고 있다. 따라서 본 규정에서 중요한 판단기준은 부정행위가 무엇이며 어떤 범위까지 여기에 해당되는가이다. 그러나 국세기본법에서 부정행위를 개념정의하고 있지 않으며 단지 대통령령인 국세기본법시행령 제12조의2 제1항에서 조세범 처벌법 제3조 제6항 각호의 조세포탈죄에 해당하는 예시규정을 따르도록 하고 있다. 국세기본법시행령의 이 조항은 2012년에 신설된 규정으로서 조세범 처벌법상의 조세포탈죄의 7가지 유형은 열거적이라기 보다는 예시적⁶⁾이라 할 수 있다. 예시적임을 알 수 있는 근거로 아래에서 볼 수 있듯이 조세범 처벌법 제3조 제6항 제7호는 ‘그 밖에 위계(偽計)에 의한 행위 또는 부정행위’라고 명시함으로써 포괄적 개념을 사용하고 있다는 점을 들 수 있다.⁷⁾

조세범 처벌법 제3조 제6항에서는 제1항의 조세포탈죄의 구성요건에서 ‘사거나 그 밖의 부정행위’란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 행위로서 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적 행위를 말한다고 규정하고 있다. 각 호의 행위로는 1. 이중장부의 작성 등 장부의 거짓 기장 2. 거짓 증빙 또는 거짓 문서의 작성 및 수취 3. 장부와 기록의 파기 4. 재산의 은닉, 소득·수익·행위·거래의 조작 또는 은폐 5. 고의적으로 장부를 작성하지 아니하거나 비치하지 아니하는 행위 또는 계산서, 세금계산서 또는 계산서합계표, 세금계산서합계표의 조작 6. 「조세특례제한법」 제24조 제1항 제4호에 따른 전자적 기업자원관리설비의 조작 또는 전자세금계산서의 조작 7. 그 밖에 위계(偽計)에 의한 행위 또는 부정행위를 규정하고 있다. 그 외에 조세포탈죄의 처벌과 공소시효와 관련하여 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률(이하 ‘특가법’이라 한다) 제8조에 따라 총액이 아닌 연간 포탈세액을

6) 이용우, 국세기본법 제26조의2 제1항 제1호에 따른 국세의 부과제척기간에 관한 연구, 조세법연구 제20-2권, 2014, 86쪽 이하.

7) 같은 견해로서 고성춘, 조세형사법, 2013, 406쪽 이하.

기준으로 가중처벌 및 연장된 공소시효를 적용하고 있음을 주의해야 한다.

그러나 여기서 국세기본법시행령 제12조의2 제1항과 조세범 처벌법 제3조 제6항 각 호의 관계에 대한 입법기술이 정확히 무엇인가에 대해서 규명할 필요가 있다. 이는 최근의 대법원 판례가 조세포탈죄의 성립에 조세포탈의 결과가 실제 발생하여야 한다는 입장⁸⁾을 취하고 있을 뿐만 아니라 부과제척기간의 적용요건인 부정행위를 조세포탈죄의 부정행위와 동일한 의미로 파악해야 한다는 입장⁹⁾을 취하고 있어서 법정책적인 관점에서 문제가 발생하고 있기 때문이다. 10년의 부과제척기간과 조세포탈죄가 여러 사례의 경중에 따라 다양한 조합의 결과가 필요함에도 현재의 입법기술로 인해 두 규정의 의미가 서로 다르다고 할 수도 없고 같다고 할 수도 없는 법정책적 문제가 발생하였고 이를 해결하기 위한 해석론의 혼란만 가중시키고 있다.

부과제척기간이나 조세포탈죄에 있어서 부정행위에는 중대한 부정행위, 통상의 부정행위와 가벼운 부정행위로 크게 구별할 수 있다. 중대한 또는 통상의 부정행위에 대해서 10년의 부과제척기간과 조세범 처벌법상의 형사처벌이 필요하다는 점에 대해서는 이론의 여지가 없다. 그러나 조세포탈의 결과가 발생하지 않는 경우이거나 납세자의 과실로 인한 또는 인식하지 못한 허위의 신고행위 또는 소득처분의 경우 등의 가벼운 부정행위는 중대하거나 통상의 부정행위와 동일시 할 수는 없기 때문에 새로운 유형으로 5년 이상 10년 이하 구간의 부과제척기간이 필요한지에 대한 문제와 이러한 부정행위에 대해서 형사벌이 아닌 행정질서벌¹⁰⁾로 대응할 지에 대해 법정책적인 논의가 더 필요하다. 앞에서 언급한 국세기본법시행령의 규정과 조세범 처벌법의 규정의 문언의 의미를 동일하게 파악하려는 판례의 태도는 가벼운 부정행위의 경우에 포섭여부에 따라 조세포탈죄에 해당되어 10년의 부과제척기간과 함께 형사처벌되거나 반대로 일반적인 5년의 부과제척기간과 함께 형사처벌을 받지 않는다는 상반된 결론이 도출될 뿐이다. 따라서 부정행위에 대한 구체적인 해석의 문제인 조세포탈의 결과발생의 충족여부 및 세무대리인 내지 이행보조자 등의 부정행

8) 대법원 2009. 12. 24. 선고 2007두16974 판결.

9) 대법원 2008. 3. 14. 선고 2007두25985 판결; 대법원 2013. 12. 12 선고 2013두7667 판결; 대법원 2014. 5. 16. 선고 2011두29168 판결.

10) 김영심, 조세법상의 '사기 기타 부정한 행위' 관련 소고, 연세대학교 법학연구 제19-1호, 2009, 130쪽 이하.

위의 문제와 납세자의 인식여부가 논란¹¹⁾이 되는 이유가 그 자체의 명확한 기준을 도출하고자 하는 것보다 오히려 부과제척기간 및 형사처벌과 관련하여 상반된 결론을 피하기 위한 이유가 더 크다는 인상을 주고 있다. 현재 가벼운 부정행위로서 미신고행위만이 조세포탈죄에 해당하지 않으면서 통상의 5년의 부과제척기간보다 더 연장된 7년의 부과제척기간을 적용받고 있을 뿐이며 단순과소신고 등 허위신고의 경우 항상 문제가 될 수 있다.

따라서 가벼운 부정행위에 대한 유형의 신설과 이에 대한 대응의 정도를 법제화하는 입법론이 최선의 방법이 될 수 있겠지만 현재의 규정에 대한 해석과 적용에 있어서 대법원 판례의 견해가 최선의 선택인지는 입법기술에 따른 해석방법을 고찰함으로써 확인해볼 수 있다. 국세기본법의 부과제척기간에 관한 부정행위의 의미와 조세범 처벌법의 조세포탈죄의 부정행위의 의미가 동일한지 또는 차이가 존재하는지의 입법기술과 관련한 해석방법의 출발점은 국세기본법시행령 제12조의2 제1항 ‘법 제26조의2 제1항 제1호에서 "대통령령으로 정하는 사거나 그 밖의 부정한 행위"란 「조세범 처벌법」 제3조 제6항 각 호의 어느 하나에 해당하는 행위를 말한다.’라는 문언에서 찾아야 한다. 이 조항의 문언에서 ‘... 해당하는 행위를 말한다.’라는 의미가 입법기술상 모든 판단을 조세범 처벌법상의 기준을 그대로 ‘적용’하는 규정인지 또는 부과제척기간의 부정행위에 대한 판단에 있어서 조세범 처벌법상의 기준을 부과제척기간제도의 의미에 맞게 유추하여 ‘준용’하는 규정인지를 해석해야 한다. 입법기술로서 언급된 조문의 규정사항에 관하여 수정 없이 그대로 언급한 조문의 의미보충에 사용하는 ‘적용’과 언급된 조문의 규정사항을 본질적으로는 유사한 언급한 조문의 의미보충에 관하여 ‘상응하여(entsprechend)’ 또는 ‘의미에 맞게(simngemäß)’ 필요한 변경을 가하여 적용하는 경우인 ‘준용’은 다르다.¹²⁾ 독일의 준용에 있어서 항상 수식어를 사용하고 있는 것과는 달리 우리의 법제실무에서는 준용과 관련한 수식어를 사용하지 않기 때문에 준용규정은 본질적으로 ‘유추적 준용(Verweisungsanalogie)’이라 할 수 있다.¹³⁾

11) 이용우, 앞의 논문(각주 6), 59~122쪽.

12) 김종권, 다른 법규범의 상용·준용(지시)의 공법적 문제점에 관한 소고, 법제연구 제20호, 2001, 140쪽 이하.

13) Karpen, Die Verweisung als Mittel der Gesetzgebungstechnik, 1970, S. 78 ff.

우선적으로 조세포탈죄의 적용요건에 대한 형사법적 기준과 부과제척기간의 적용요건에 대한 조세법적 기준은 원칙적으로 서로 동일할 수 없다. 앞서서 본 바와 같이 가벼운 부정행위에 대한 규정이 미비되어 있기 때문에 가벼운 부정행위가 아무런 제재를 받지 않을 수 있다는 우려로 인해 현행 규정 하에서는 형사법적 기준과 조세법적 기준이 서로 동일하여야만 한다는 법정책적 고려가 원칙적인 법해석의 기준을 구축(驅逐)하고 있을 뿐이다. 물론 부정행위에 대한 내용이 전적으로 조세법 처벌법에서 도출될 수 있다면 문제가 되고 있는 국세기본법시행령의 ‘... 해당하는 행위를 말한다’라는 문언의 의미는 입법기술상 ‘적용’규정이 될 수도 있다. 그러나 행정형벌규정과 특히 조세형벌규정은 그 자체로는 구성요건에 대한 기준을 도출하기 힘들다. 조세법 처벌법 제3조 제6항 본문의 ‘... 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적 행위 ...’의 의미를 조세법 처벌법에서는 도출할 수 없으며 결국 개별 세법 및 국세기본법의 규정을 통해 그 의미를 확인할 수밖에 없다. 더구나 행정형벌의 경우와 같이 동일한 법률에서 후반부에 행정형벌을 규정한 것과 같이 국세기본법에서 모두 조세법에 대한 형벌규정을 두고 있다면 조금은 그 의미가 축소될 수 있을 것이다. 그러나 현재의 국세기본법과 조세법 처벌법으로 분리되어 규정되어 있는 경우에 문제가 되는 국세기본법시행령의 문언은 부과제척기간제도의 의미에 맞는 ‘준용’규정으로 해석해야 하는 것이 법체계상 더 바람직하다. 국세기본법시행령 제12조의2 제1항에서 사용된 입법기술은 이른바 유동적 준용(dynamische Verweisung)이며 유동적이라 함은 준용을 할 당시에 통용되는 규범이나 규범의 요건이 기준이 됨을 의미한다. 따라서 준용대상규범인 조세법 처벌법 제3조 제6항 각 호의 현재 발효된 규범내용만 준용되는 것이 아니라 그 규정의 미래 불특정시점의 개정·변경된 내용까지도 준용될 수 있다.

그러나 우리의 대법원 판례는 문언상 ‘사기나 그 밖의 부정한 행위’라는 동일한 표현이 사용되고 있다는 이유와 함께 부정행위를 다양화하고 있지 않은 우리의 법제하에서 가벼운 부정행위 또한 법정책적으로 중대한 또는 통상의 부정행위와 동일한 형사처벌과 10년의 부과제척기간을 적용받을 수밖에 없다는 이유로 국세기본법시행령 제12조의2 제1항에서 ‘... 해당하는 행위를

말한다'라는 문언을 부과제척기간에 관한 아무런 가치판단 없이 형벌규정의 의미를 그대로 조세법에 '적용'하는 규정으로 판단하였다.

III. 미국과 독일의 부과기간에 대한 법제

1. 부과기간에 관한 미국의 법제

미국의 연방세에 관한 확정과 부과·징수기간(Limitations on assessment and collection)에 관해 미국 법전(the United States Code)의 한 부분으로서 제목 번호는 26번인 내국세법(Internal Revenue Code) 제6501조(26 U.S. Code § 6501) 및 제6229조에서 규정하고 있다.¹⁴⁾

일반적인 부과기간으로 신고납부기한 또는 신고일자 중 늦은 일자의 다음 날부터 기산하여 3년 이내에 부과하여야 하며 3년이 도과하면 부과와 환급 모두 불가능하다. 납세자가 총소득의 25% 이상을 생략 신고하는 경우에는 6년으로 기간이 연장되며, 사기행위에 의한 신고나 신고를 하지 않은 경우 및 세금회피를 위한 악의적인 행위를 한 경우에는 기간의 제한이 없다.¹⁵⁾ 원칙적으로 내국세법 제6501조에서는 3년, 6년 및 무제한의 부과기간을 규정하고 있으며 세목의 종류에 따른 내용과 부과 없이 징수하는 경우 등을 포함하고 있다.

내국세법 제6503조에서는 기간제한의 진행의 정지(Suspension of running of period of limitation)라는 제목으로 납세의무자에게 보내는 부족세액에 대한 법정통지(statutory notice of deficiency)가 있는 경우에 이로 인해 부과, 징수 및 소송이 금지되는 기간(통상 90일¹⁶⁾)과 60일을 더한 기간만큼 제6501조와 6502조에서 규정하고 있는 부과기간과 징수기간의 진행이 정지되어야 함을 규정하고 있다. 이는 납세의무자가 신고한 금액이 과소하다고 판단하여 국세청이 부족세액을 결정하여 납세고지한 경우로서 불복청구기간에는 부과나 징수가 불가능하기에 이에 대한 정지기간을 두고 있는 것이다. 그 외에 기간의

14) Bankman/Griffith/Pratt, Federal Income Tax, 6th Ed., 2011, pp. 26-30.

15) 장근호, 주요국의 조세제도 - 미국편(I) -, 2009, 419쪽 이하.

16) 26 U.S. Code § 6213 - Restrictions applicable to deficiencies; petition to Tax Court

연장사유들에 대해서도 본 조항에서 규정하고 있다.

따라서 미국의 내국세법상 부과기간은 제척기간이 아닌 소멸시효로 규정하여 운용되고 있다. 내국세법 조항에서 원칙적인 부과소멸시효를 3년으로 규정하고 이에 대한 시효정지사유를 규정함으로써 기간의 도과로 인한 문제점을 해결하고 있음을 알 수 있다.

2. 부과기간에 관한 독일의 법제

독일의 부과기간에 대한 법률은 국세기본법(Abgabenordnung) 제169조에서 규율하고 있다. 그러나 부과기간에 대한 규정을 고찰하기에 앞서 독일 국세기본법상의 조세확정(Steuerfestsetzung) 또는 부과는 우리와는 달리 다양한 유형을 구비하고 있음을 주의해야 한다. 동법 제155조에서 납세고지(Steuerbescheid)에 의한 조세확정을 기본으로 제164조¹⁷⁾에서 사후심사유보부 조세확정(Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung)을, 제165조에서 가확정(Vorläufige Steuerfestsetzung) 및 조세확정의 정지(Aussetzung der Steuerfestsetzung)를 규정하고 있으며 추가적으로 제163조에서 형평사유로 인한 면제확정(Abweichende Festsetzung aus Billigkeitsgründen)¹⁸⁾을 규정하고 있다. 물론 독일 부가가치세법 제18조 제1항 내지 제3항에서의 신고, 소득세법 제41a 조에서의 자본이득세 등에서의 원천징수신고의 경우에 신고납세 방식의 부과 처분 없는 확정(Festsetzung ohne Steuerbescheid)이 가능하며 독일 국세기본법

17) AO § 164 사후심사유보부 조세확정

- (1) 과세의 심사가 종결되지 않은 경우에, 조세는 일반적 또는 개별적으로 사후조사의 유보하에 확정될 수 있으며 유보의 근거를 필요로 하지 않는다. 사전납부의 확정은 항상 사후심사유보부 조세확정이다.
- (2) 유보가 유효한 경우에, 조세확정은 폐지 또는 변경될 수 있다. 납세의무자는 언제든지 조세확정의 폐지 또는 변경을 신청할 수 있다. 그러나 이에 대한 결정은 적절한 기간내에 실시되어야 하는 과세의 종국심사까지 유예될 수 있다.
- (3) 사후심사유보는 언제나 폐지될 수 있다. 폐지는 사후심사유보 없는 조세확정과 동일하다; 제157조 제1항 제1문과 제3문은 의미에 적합하게 적용된다. 세무조사 이후에 사후심사유보부 조세확정에 대해 변경사항이 없는 경우에 유보는 폐지되어야 한다.
- (4) 확정기간이 도과한 경우에 사후심사유보는 소멸한다. 제169조 제2항 제2문과 제171조 제7항, 8항과 10항은 적용될 수 없다.

18) 형평면제확정 또는 형평면제처분에 대한 최근의 문헌으로 서보국, 허용되지 않는 형평과세 판결과 헌법상 요구되는 형평면제판결, 조세법연구 제19-2호, 2013, 57-84쪽 참조.

제179조에서 과세근거의 독립적인 확정처분(Gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen)¹⁹⁾도 규정하여 우리의 소득금액변동통지와 같은 역할을 하고 있다.

사후심사유보부 조세확정은 납세의무자가 납세신고를 제대로 하지 않은 경우에 과세관청으로서 과세근거를 평가해야 하거나 세무조사가 필요한 경우에 주로 발령되는 확정처분으로서 사후심사유보는 부관의 한 종류이다. 과세관청은 유보가 유효한 경우에 언제든지 조세확정의 변경 또는 폐지가 가능하며 납세자도 경정청구가 가능하다. 사후심사유보는 과세관청의 재량에 속하며 언제든지 폐지될 수 있으며 자동적으로 확정기간의 도과로 소멸한다.²⁰⁾ 이러한 사후심사유보부 조세확정은 종국적인 조세확정과 가확정과는 구분된다. 사후심사유보부 조세확정은 확정기간이 지나면 유보가 소멸하고 연장된 확정기간이라 할지라도 유보에 대해서만큼은 통상의 확정기간을 적용하게 된다. 그러나 가확정의 경우 개별적인 법적, 사실적 불확실성에 대한 문제가 있는 경우에 발령²¹⁾이 되며 아래에서 알 수 있듯이 조세확정에 관한 시효정지의 효과가 발생하기 때문에 조세의 확정과 부과에 있어서 사후심사유보부 조세확정의 경우와는 달리 기간의 도과가 문제되지 않는다.

(1) 확정기간에 관한 독일의 법제

독일은 부과제척기간이라는 용어를 사용하지 않고 확정기간(Festsetzungsfrist)이라는 용어를 사용한다. 과세관청의 부과뿐만 아니라 독일 국세기본법 제155조 제4항에 의해 납세자의 경정청구도 포함하여 동일한 확정기간의 의미로 사용되기 때문이다. 동법 제169조에서 확정기간을 통상적인 경우 1년과 4년, 특별한 경우에 5년과 10년을 규정하고 있다.

독일 국세기본법 제169조 제2항에서 확정기간을 소비세와 이에 대한 경정청구는 1년, 소비세와 수출입공과금 및 관세를 제외한 모든 조세와 이에 대한 경정청구는 4년으로 규정하고 있으며 연장된 확정기간으로서 중과실 조세감소 행위(leichtfertige Steuerverkürzung)의 경우에 5년, 조세포탈(Steuerhinterziehung)

19) Birk, Steuerrecht, 15. Aufl., 2012, Rn. 532 ff.

20) Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2013, § 21 Rn. 283 ff.

21) Tipke/Lang, a. a. O., § 21 Rn. 290 f.

의 경우에 10년으로 규정하고 있다. 중과실 조세감소행위는 동법 제378조에서 규정하고 있으며 제379조 이하의 허위 영수증 발급 등의 조세위해(Steuergefährdung), 부당환급, 부당경정청구 등의 경우와 함께 형사벌이 아닌 조세질서벌로서 과태료 부과대상이 된다. 이와는 달리 조세포탈의 경우 동법 제370조에서 통상의 조세포탈과 중대한 조세포탈로 구분하여 형사처벌의 대상으로 하고 있다.

독일의 국세기본법 제170조에서는 확정기간의 기산시점(Anlaufhemmung)을 규정하고 있으며 통상의 경우 납세의무가 성립한 해가 도과되고 그 다음 해의 시작과 동시에 진행된다. 동법 제171조에서 시효정지(Ablaufhemmung)를 자세하게 규정하고 있으며 경정청구의 경우, 소송전 불복절차와 소송상의 불복절차가 진행되는 경우, 세무조사의 경우 등의 정지사유와 함께 조세포탈의 경우에 공소시효와의 관계도 규정하고 있다. 따라서 독일의 국세기본법에서는 부과제척기간이 아니라 확정소멸시효(Festsetzungsverjährungsfrist)를 규정하고 있으며 특례제척기간이 아닌 소멸시효 정지사유를 통해 확정기간에 대한 문제를 해결하고 있음을 알 수 있다.

(2) 재처분의 범위에 관한 독일의 법제

앞에서 본 바와 같이 우리의 경우 특별한 제척기간에 대한 규정과 이로 인한 재처분의 범위와 관련하여 규정의 해석문제가 발생하고 있고 판례를 통해 해결하고 있다. 독일의 경우에도 우리와 마찬가지로 이러한 문제가 당연히 발생하고 있으나 우리와는 달리 독일 국세기본법의 규정을 정비하여 법제적으로 해결하고 있다는 점이 특징이라 할 수 있다.

독일 국세기본법 제174조에서 모순된 조세확정으로 인한 경정(Korrektur wegen widerstreidender Steuerfestsetzung)제도를 규정하고 있으며 제4항과 제5항의 후속적 경정(Folgekorrektur)제도를 통해 재처분의 범위를 입법적으로 해결하고 있다. 법률해석의 문제로 인해 하자가 발생한 부과처분을 불복절차 또는 납세자의 경정청구에 의해 납세자에게 유리하도록 경정된 경우에 과세관청은 선행 부과처분의 사실관계로부터 다른 부과처분을 발령하여 조세상의 적절한 결과를 도출할 수 있다.²²⁾ 독일에서는 이러한 과세관청의 추가적인 과세처분의

발령으로 선행 부과처분의 경정을 도모했던 납세자에게 불리한 결과가 발생하는 것은 감수되어야만 하는 것으로 인식하고 있다. 독일 연방조세법원의 판례는 영업분할(Betriebsaufspaltung)²³⁾의 종료시 과세문제와 관련한 사건에서 동조 제4항에서 사용된 ‘특정한 사실관계(bestimmten Sachverhalts)’를 선행처분에서의 기초적 사실관계가 동일한 경우로 한정하지 않고 폭넓게 해석하여 선행처분과 재처분의 규율대상 사이에 ‘실체적 견련성(sachliche Verbindung)’이 존재하면 충분한 것으로 파악하고 있으며 동일한 세목으로 한정하지 않고 있다.²⁴⁾ 동조 제5항에서는 인적 과세단위를 달리하는 경우인 제3자에게도 적용됨을 명시하고 있다. 시간적 과세단위를 달리하는 경우에는 동조 제3항에 따라 고려하지 못했던 사실관계를 다른 과세처분에서 당연히 고려해야만 한다고 인식하는 경우로 인정하여 입법적으로 해결하고 있다.²⁵⁾ 따라서 과세기간의 귀속에 관한 하자로 인해 선행처분이 취소된 경우에 동조 제3항에 따라 원래 귀속되어야 할 과세기간의 조세로 경정처분이 발령될 수 있다. 재처분의 범위를 넓게 규정하고 있기 때문에 부과소멸시효의 도과와 관련하여 동조 제4항 제3문과 제4문에서 선행처분에 대한 경정처분일로부터 1년의 시효기간을 추가적으로 부여하고 있다.

IV. 시사점과 법제 개선방안

1. 부과제척기간에서 부과소멸시효로 변경

미국의 내국세법과 독일의 국세기본법에 대한 고찰에서 알 수 있듯이 납세의무의 확정기간에 대한 제도는 모두 제척기간이 아닌 소멸시효로 구성되어 있다. 절대적인 법적 안정성을 추구하는 제척기간제도는 납세의무의 확정에 있어서 체계적인 부조화가 발생할 수 있으며 납세의무자의 협력과 과세권의 확보라는 관점에서 소멸시효제도가 점점 더 복잡해 질 수 있는 세법에 적합하

22) Tipke/Lang, a. a. O., § 21 Rn. 431 ff.

23) 독일의 영업분할과 이에 대한 과세의 문제에 대해서는 서보국, 독일의 기업분할세제에 관한 연구, 조세학술논집 제30-3호, 2014, 207-236쪽 참조.

24) BFH, v. 30. 8. 2007, IV R 50/05, BStBl. 2008 II, S. 129 ff.

25) Birk, a. a. O., Rn. 432.

다.²⁶⁾ 우리의 국세기본법의 연혁과 관련하여 납세의무의 확정기간을 소멸시효 제도로 하지 않은 특별한 이유를 찾을 수 없다. 오히려 1984년에 신설된 우리의 국세기본법 제26조의2와 그 이전에 존재하였던 구지방세법 제48조 및 부과권의 소멸에 관한 1980년의 대법원의 판례²⁷⁾를 고려해 볼 때²⁸⁾ 국세징수권의 소멸시효와 마찬가지로 부과소멸시효로 신설했어도 무리가 없었을 것이다. 실질적으로 현재의 부과제척기간이 소멸시효의 변종으로 작용하고 있기에²⁹⁾ 소멸시효로 개정하여 변환하여도 단점보다는 장점이 더 많아질 것이다.

특히 특별한 제척기간과 관련하여 애초에 제척기간으로 설정하였던 이유로 발생하는 문제들을 제척기간의 본질과는 다르게 보완입법을 추가하는 것은 입법기술상 바람직하지 않다고 할 것이다. 소멸시효와 시효정지를 통해 체계적인 납세의무의 확정기간을 정립할 수 있으며 기산일(Anlaufhemmung)을 독일의 경우와 같이 차년도 시작일로 통일하여 과세행정의 효율성을 제고할 수도 있을 것이다. 또한 우리의 경우 부과제척기간으로 운용하여 기간이 도과한 처분은 무효가 되지만 독일의 경우 소멸시효로 운용하여 이를 도과한 처분은 명백성이 충족되지 않아서 취소사유에 불과하며 납세자가 이를 다투어야 하는 점³⁰⁾이 다르다.

2. 재처분을 포함한 다양한 경정처분 규정의 신설

독일 국세기본법상의 조세확정제도에 있어서 사후심사유보부 조세확정제도와 가확정제도는 일반적인 행정절차와는 달리 과세절차상의 과세관청의 직권 탐지의무가 강조되고 대량의 부과처분이 이루어져야 하는 현실에 비추어 사실관계의 확정에 대한 과세관청의 부담을 경감시키는 역할을 하고 있다. 특히 불확실하게 규명된 사실관계가 명확해지지 않은 상태에서 과세관청이 납세의무를 확정하여 부과처분을 내리기 보다는 다양한 조세확정제도를 구비하여 적정한 기간 내에 과세행정을 처리하도록 하는 것이 바람직하다.

26) 민법상 시효제도의 도입주장으로 김영심, 앞의 논문(각주 10), 129쪽 이하.

27) 대법원, 1980. 9. 30. 선고 84누572 판결.

28) 우리의 국세기본법상의 부과제척기간의 연혁과 입법취지에 대해서 윤지현, 앞의 논문(각주 5), 15쪽 이하.

29) 이창희, 세법강의, 2015, 148쪽 이하.

30) Tipke/Lang, a. a. O., § 21 Rn. 296.

또한 우리의 경우 특별한 제척기간과 재처분의 범위와 관련하여 법제가 정비되지 못하여 판례가 해석을 통해 기존의 소송물과 관련된 판단기준을 조세소송에도 그대로 적용함으로써 인해서 법적 안정성이 지나치게 강조되고 공평과세의 요청이 충족되지 못함으로써 인해서 일반 납세자들에게 세수의 부담이 돌아가는 결과가 발생할 수 있다. 독일 국세기본법 제172조 내지 제177조에 규정된 과세처분의 존속력과 관련된 경정규정들로부터 납세자의 신뢰보호와 공평과세를 위한 과세권의 확보 사이의 적정한 균형점을 도출할 수 있을 것이다. 특히 독일 국세기본법 제174조의 모순된 조세확정으로 인한 경정제도에서 재처분의 범위를 명시적으로 규정함으로써 인해서 우리의 경우와 같은 논란의 여지를 피해하고 있다는 점은 주목할 만하다. 특히 기속력과 관련하여 과세단위의 동일성을 고집하지 않고 ‘실체적 견련성(sachliche Verbindung)’이라는 폭넓은 표지를 사용하여 공평과세의 요청에 부응하고 있는 점은 우리의 국세기본법을 정비하는 데에 많은 시사점을 주고 있다.

3. 가벼운 부정행위라는 유형의 신설

조세범 처벌법의 조세포탈죄와 국세기본법의 부과제척기간에 있어서 ‘사기 그 밖의 부정행위’와 관련하여 가벼운 부정행위라는 유형의 신설이 필요하다. 앞에서 본 바와 같이 구체적인 해석론과 판례의 견해에서 고찰되는 문제의 원인은 가벼운 부정행위를 구분하지 않음으로서 과도한 형사처벌이 되거나 과소한 부과제척기간이 된다는 점에 있다. 가벼운 부정행위에 대해 형사처벌할 정도가 아니라는 판단에 ‘사기 그 밖의 부정행위’라는 문언에 포섭시키지 않으면 부과제척기간도 5년으로 적용받게 되어 부과처분도 불가능하게 되며, 반대로 부과처분을 위해 10년의 부과제척기간을 적용하게 되면 가벼운 부정행위임에도 형사처벌도 내려야 하기 때문이다. 따라서 부과제척기간에 관한 규정에서도 5년 이상의 기간으로 가벼운 부정행위에 대한 유형이 신설되어야 할 뿐만 아니라 조세범 처벌법에서도 질서위반행위의 일종으로 과태료가 부과되는 가벼운 부정행위의 유형이 신설되어야 할 것이다. 어떤 방식이 가장 실효적이며 체계적인지에 대한 구체적 개정방안에 대한 연구가 필요한 시점이다.

참 고 문 헌

- 고성춘, 조세형사법, 삼일인포마인, 2013
- 김영심, 조세법상의 ‘사기 기타 부정한 행위’ 관련 소고, 연세대학교 법학연구 제19-1호, 2009.
- 김완석, 국세부과권의 제척기간의 문제점과 개선방안, 중앙법학 제4호, 2001.
- 김중권, 다른 법규범의 상용·준용(지시)의 공법적 문제점에 관한 소고, 법제연구 제20호, 2001.
- 서보국, 허용되지 않는 형평과세판결과 헌법상 요구되는 형평면제판결, 조세법연구 제19-2호.
- 서보국, 독일의 기업분할세제에 관한 연구, 조세학술논집 제30-3호, 2014.
- 윤지현, 과세처분을 취소하는 확정판결이 있는 후 과세관청의 ‘재처분’이 가능한 범위, 조세법연구 제15-2권, 2009.
- 윤지현, 이른바 ‘특례제척기간’을 통한 과세관청의 재처분은 어느 범위에서 허용되는가?, 조세법연구 제15-3권, 2009.
- 이용우, 국세기본법 제26조의2 제1항 제1호에 따른 국세의 부과제척기간에 관한 연구, 조세법연구 제20-2권, 2014.
- 이중교, 국세기본법상 특례제척기간에 관한 과세상 논점, 공법연구 제40-1호, 2011.
- 이창희, 세법강의, 2015
- 임승순, 조세법, 2015
- 장근호, 주요국의 조세제도 - 미국편(I) -, 2009
- Bankman/Griffith/Pratt, Federal Income Tax, 6th Ed., 2011
- Birk, Steuerrecht, 15. Aufl., 2012
- Karpen, Die Verweisung als Mittel der Gesetzgebungstechnik, 1970
- Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., 2013

<국문초록>

우리의 국세기본법과 관련된 법적 쟁점들 중 부과제척기간에 대해서는 1년간의 특별한 부과제척기간과 관련하여 재처분의 범위에 대한 논쟁이 진행 중이다. 우리의 경우 국세기본법 제26조의2에서 부과제척기간을 규정하고 있으며 특별한 부과제척기간은 동조 제2항에서 규정하고 있다. 미국의 경우 내국세법 제 6501조에서 규정하고 있으며 독일은 국세기본법 제169조에서 규정하고 있다. 그러나 좀 더 자세히 고찰해보면 미국과 독일은 체계적인 방법으로 부과소멸시효제도를 채택하여 시효정지제도를 적절히 활용하고 있음을 알 수 있다. 또한 재처분의 범위와 관련하여 독일의 경우 입법적으로 국세기본법 제174조를 규정하여 과세단위의 동일성을 고집하지 않고 과세행정의 효율적인 운용과 납세자의 권리보호 사이의 균형점을 찾아가고 있다. 공평과세의 요청에 부응하기 위한 특별한 부과제척기간이라는 법적 쟁점은 근본적으로 그 원인이 납세의무의 확정이라는 조세절차에 있어서 제척기간제도가 체계적이지 않을 수 있다고 생각한다. 따라서 본 논문은 납세의무의 확정기간과 관련하여 체계적으로 문제점이 발생할 수 있는 원인이 제척기간을 우리가 채택하였기 때문이라는 점을 비교법적 연구를 통해 고찰하고자 한다.

주제어 : 부과제척기간, 소멸시효, 국세기본법, 조세확정, 재처분

Systematisierung der Festsetzungsfrist im Steuerrecht

Seo, Bo-Cook*

Angesichts der Rechtsfigur von Ausschlussfrist zur Steuerfestsetzung in der koreanischen Abgabenordnung (KAO) handelt es sich um eine Reihe von strittigen Rechtsfragen des Wortsinnes der Steuerhinterziehung in Verbindung mit dem Steuerstrafgesetz sowie des Anwendungsbereiches eines Korrekturbescheides nach der finanzgerichtlichen Entscheidung. Dazu werden der § 26b Abs. 1 der KAO für allgemeine Ausschlussfrist und § 26b Abs. 1 für besondere Ausschlussfrist. Ähnliche Regelungen werden in 26 U.S. Code § 6501 und in § 169 AO 1977 kodifiziert. Bei näherer Betrachtung über die Steuerfestsetzungsfrist in den USA und Deutschland kann man jedoch wissen, dass es systematisch als Verjährungsfrist, nicht als Ausschlussfrist zur Steuerfestsetzung geregelt wird. Die Rechtsfrage, inwieweit ein neuer Korrekturbescheid nach der finanzgerichtliche Entscheidung erlassen werden kann, kann in Deutschland de lege lata durch § 174 AO gelöst, also nicht in Verbindung mit der Gleichheit der steuerrechtlichen Tatbestandmerkmale, mit welcher in koreanischen Finanzgerichten nachgegangen worden ist. Die bisher entstandene Rechtsfrage der Steuerfestsetzungsfrist dürfte m. E. grundsätzlich auf die Rechtsfigur der Ausschlussfrist, welche ihrerseits nicht mit der Steuerfestsetzung harmonisiert, zurückgehen. Damit werden hier durch rechtsvergleichende Untersuchung über Steuerfestsetzungsfrist Gründe und Lösungen de lege ferenda betrachtet.

Key Words : Ausschlussfrist, Verjährungsfrist, Abgabenordnung, Steuerfestsetzung, Korrekturbescheid

* Professor, Chungnam University Law School