

세무와회계저널
제10권 제2호 2009년 6월 pp.261~281
한국세무학회

조세범칙조사제도의 운영에 관한 개선방안*

이동희** · 김영화***

<요 약>

본 논문의 목적은 현행 조세범칙조사제도의 공정성 및 형평성과 관련된 문제점을 살펴보고 이에 대한 개선방안을 제시하는 것이다.

조세범칙조사제도 운영에 관한 문제점 및 개선방안은 다음과 같다.

첫째, 당초부터 조세범칙조사 대상자로 선정·착수하는 것을 금지하여야 한다. 모든 세무조사를 처음에는 일반세무조사로 착수한 후에 조사에 불응하거나 구체적인 조세범칙행위가 발견되는 등 범칙조사로의 전환요건에 해당되는 경우에만 범칙조사로 전환할 수 있도록 하여야 한다.

둘째, 조세범칙조사의 공정한 운영과 조세범죄의 일반예방을 위하여 조사사무처리규정에 규정되어 있는 조세범칙조사로의 전환요건을 조세범처벌절차법에 법정화하여야 한다.

셋째, 조세범칙조사심의위원회의 설치 및 운영에 관하여 조세범처벌절차법에 법정화하고, 그 운영에 있어서도 공정성과 형평성을 높일 수 있는 방향으로 운영되어야 한다. 이를 위하여 위원회의 구성을 변호사 등 외부 법조인을 일정비율 참여시키고 위원장을 지방청장 또는 납세자보호담당관으로 하며, 위원회 개최시 조사를 받는 납세자에게도 의견을 제시할 기회를 부여하여야 한다.

넷째, 조세범처벌절차법의 탈세정보 포상금 지급규정은 국세기본법의 규정과 중복되므로 삭제되어야 하며, 포상금 지급기준이 되는 '중요자료 제공'의 구체적 기준을 조세범처벌절차법 시행령에 규정하여 일반 국민에게 공개하여야 한다.

다섯째, 조세범처벌의 형평성과 공정성, 적법성을 확보하기 위하여 조세범칙조사를 수행하는 세무공무원을 특별사법경찰관리로 지정하여야 한다.

본 연구는 조세범칙조사제도의 운영과 관련된 문제점을 실무적으로 파악하고 개선방안을 제시하였다는 점에 의의가 있다.

<주제어> 조세범칙조사제도, 조세범처벌절차법

* 본 논문은 제1저자의 석사학위논문을 수정·보완한 것입니다. 본 연구의 내용에 대하여 유익한 조언과 심사를 해주신 익명의 심사위원님께 감사드립니다.

** 국세청, donghi1967@naver.com, 011-9360-4103, 제1저자

*** 계명대학교 세무학과 전임강사, moviekim@kmu.ac.kr, 010-6780-1700, 교신저자

I. 서 론

1. 문제의 제기 및 연구의 목적

조세범죄는 경제 질서를 침해하는 중요한 경제범죄 중의 하나로서 그 자체로 헌법상의 납세의무를 위반한 행위이며 국가 재정의 기초를 흔들리게 하고 나아가 자신이 부담해야 할 조세를 타인에게 전가시키는 결과를 초래하여 공평과세를 저해하고 국민간의 위화감을 조성하는 반사회적·비윤리적 범죄로 인식되고 있다. 따라서 조세범죄에 대한 처벌은 일반적인 형사범죄와 비교하여 공평하게 적용되어야 한다.

현행 국세행정은 조세포탈죄 구성요건행위에 대한 불명확한 법 규정으로 인하여 국세청훈령인 조사사무처리규정 등 내부규정에 따라 조세범칙조사와 일반세무조사로 구분하여 조사하고, 조세범칙조사절차에 의하여 조사한 경우에만 조세범죄로 처벌하고 있다, 이는 일반세무조사로 조사한 경우와 형평성 문제를 일으키고 있다. 또한 국세청은 조세범칙조사 대상자 선정 및 범칙조사 전환의 공정성을 기하기 위하여 조세범칙조사심의위원회를 조사사무처리규정에 의해 지방청 단위로 운영하고 있으나, 위원회의 구성 및 운영이 국세청 내부규정에 의해 자의적으로 운영될 여지가 있어 공정성 및 형평성 문제를 안고 있다.

본 논문에서는 조세범칙조사심의위원회의 운영 등 공정성과 형평성 문제를 안고 있는 현행 조세범칙조사제도의 운영에 관한 문제점을 살펴보고 그에 상응하는 개선방안을 제시하고자 한다.

본 연구와 관련된 선행연구는 서희열, 김형상(2003)의 연구를 들 수 있으며, 현행 조세범칙조사제도의 문제점 및 개선방안으로서, 조세범칙조사 전환요건 및 전환사유 법제화, 조세범죄자 양산을 막기 위한 조세범칙조사 전환유예제도 도입, 통고처분 유예제도의 도입, 특별세무조사의 폐지 등을 주장하고 있다. 조세범칙조사제도만을 연구대상으로 한 연구논문은 거의 없는 실정이며 오영근, 조현지(1996)나 이천현(2000)의 논문과 같이 조세형법 전반을 연구대상으로 하면서 조세범칙조사제도에 대한 내용도 일부 언급하고 있다.

본 연구는 조세범칙조사제도의 문제점 및 개선방안을 입법적 측면뿐만 아니라 실무를 바탕으로 실지 운영상 문제점 및 개선방안을 제시하였다는 점이 특징이라 할 수 있다.

본 연구는 문헌연구의 방법에 의한다. 조세범처벌법, 조세범처벌절차법, 특정범죄가중처벌등에관한법률 제8조 등 조세범죄에 관한 법률과 조사사무처리규정(조세범칙조사사무처리 부분), 통고처분시 적용하는 벌과금상당액양정규정 등 조세범칙조사의 운영에 관한 각종 규정을 본 논문의 연구대상으로 하며, 이와 관련된 기존의 국내·외 문헌 및 통계자료를 바탕으로 현행법상 조세범처벌제도의 문제점을 검토하고, 이에 대한 공평하고 효율적인 개선방안을 모색하기로 한다.

본 논문의 구성은 다음과 같다.

I 장 서론에 이어 II 장에서는 현행 조세범칙조사제도에 대한 개관과 조세범칙 조사절차, 조세범칙 처분절차 등을 살펴본다. III 장에서는 현행 조세범칙조사 및 처벌실태를 알아보고, 이를 바탕으로

조세범칙조사제도의 운영에 관한 문제점을 살펴보고 그에 상응하는 개선방안을 모색하여 제시한다. IV장은 결론으로서 이상의 논의를 요약하고자 한다.

II. 조세범칙조사제도

1. 조세범칙조사제도 개관

조세범칙조사는 세무공무원이 조세범처벌법 위반 범죄에 대한 범칙자를 확정하고 범칙증빙을 수집하여 범칙사실을 확인하고 그에 상응하는 형벌을 귀속시키는 절차로서 조세범처벌절차법에 근거하여 행하는 사법적 성격의 세무조사활동이라고 정의할 수 있다. 즉 조세범 구성요건에 해당하는 사실의 혐의가 있을 경우 이를 범칙사건이라 하고, 이를 규명하기 위한 조사를 조세범칙조사라 한다. 조세범칙조사는 이러한 조세질서의 위협 또는 파괴로부터 국가의 과세권을 보호하고 조세부담의 공평성 확보내지는 조세징의 구현의 최후 수단이 된다는 점에서 그 존재의의를 찾을 수 있다(서희열, 김형상, 2003).

현재 조세범칙사건 조사의 운영상 주요지침이 되는 근거법률은 조세범처벌법 및 조세범처벌절차법, 형법 및 형사소송법, 특정범죄가중처벌 등에 관한 법률이 있으며 행정청 내부 규정으로는 조사사무처리규정이 있다.¹⁾ 조세범처벌법에서는 조세포탈범 등 조세범죄의 유형을 열거하고 있다. 조세범처벌절차법에서는 조세범칙사건의 조사절차에 대해 규정하고 있다.

조세범처벌절차법은 형사소송법의 특별법적 지위에 있으므로, 조세범처벌법이나 조세범처벌절차법에서 특별히 규정하고 있지 않은 사항은 형법 및 형사소송법의 절차에 따르는 것이 원칙이다. 특정범죄가중처벌 등에 관한 법률은 형법, 관세법, 조세범처벌법, 산림법 및 마약법에 규정된 특정범죄에 대한 가중처벌 등을 규정함으로써 건전한 사회질서의 유지와 국민경제의 발전에 기여함을 목적으로 제정되었으며 제16조에서 “제5조의7, 제6조 및 제8조의 죄에 대한 공소에는 고소 또는 고발을 요하지 아니한다.”고 규정함으로써 특수강간범, 일정규모이상의 관세포탈범, 일정규모이상의 국세포탈범에 대해서는 당사자의 고소 또는 고발이 없더라도 건전한 사회질서 유지를 위하여 검사가 직접 공소를 제기할 수 있게 하고 있다.

조사사무처리규정은 국세청 내부의 사무처리지침으로서 조세범처벌법상의 범칙행위에 관한 조사사무의 세부처리절차를 명확히 규정하여 적법·공정한 사무의 집행을 통하여 납세자의 권익보호와 세법질서를 확립하기 위해 제정한 것이며, 이 규정에서는 조세범칙조사대상으로 선정할 수 있는 사유(제88조), 일반조사에서 조세범칙조사로 전환할 수 있는 경우(제90조), 조세범칙조사심의위원회의 구성(제86조) 및 회부기준(제87조) 등을 규정하고 있다(서희열, 김형상, 2003).

1) 2006. 3. 2.자로 조세범칙사무처리규정이 조사사무처리규정으로 통합·개정되어 현재는 조사사무처리규정 제84조부터 제116조까지에서 조세범칙조사에 관한 사무처리규정을 두고 있다.

2. 조세범칙조사 절차

가. 조세범칙조사 대상자 선정 및 전환절차

(1) 당초부터 범칙조사 착수

탈세정보 또는 신고내용 분석결과 등에 의하여 조세범처벌법 제2장(범칙행위)에서 규정하는 사기 기타 부정한 방법으로 조세를 탈루한 혐의 또는 기타 범칙행위의 혐의가 구체적이고 명백한 자료로서 탈루세액의 규모, 탈루수법, 기타 범칙혐의의 정황 등을 감안하여 세법질서의 확립을 위하여 처벌할 필요가 있는 경우에 선정함을 원칙으로 한다(조사사무처리규정 제88조).

조세범칙조사 대상자를 선정함에 있어 조세범처벌법 제9조의 “조세포탈범”, 같은 법 제12조의3 제3항의 “결손금 과대계상범”에 대하여는 각지방청 별로 설치된 “조세범칙조사심의위원회”에 회부하여 조세범칙조사 여부를 결정하여야 한다(조사사무처리준칙²⁾ 147조).

(2) 일반조사 진행 중 범칙조사로의 전환

일반조사 진행 중 다음 각 호의 경우에 해당되는 경우 조사사무처리규정 제86조에서 정한 조세범칙조사심의위원회의 심의를 거쳐 조세범칙조사로 전환할 수 있다(조사사무처리규정 90조).

- ① 일반조사 중 조세범칙혐의 물건을 발견하였으나 납세자가 장부·서류 등의 임의제시에 동의하지 아니하는 경우
- ② 조사 진행 중 사업장 등에 이중장부 등 범칙증빙 물건이 은닉된 혐의가 뚜렷하여 압수·수색 또는 예치가 불가피한 경우
- ③ 탈세사실을 은폐할 목적으로 장부·서류 등을 파기하여 증거를 인멸하거나 조사기피·방해 또는 허위진술을 함으로써 정상적인 조사가 불가능하다고 판단되는 경우
- ④ 기타 조사 진행 중 사기 기타 부정한 방법으로 조세를 포탈한 행위가 발견되거나 그 수법, 규모, 내용 등의 정황으로 보아 세법질서의 확립을 위하여 조세범으로 처벌할 필요가 있다고 판단되는 경우

다만, 조사사무처리규정 제90조 제1항 제1호 내지 제3호 및 현행중인 범칙행위를 발견한 때, 비밀 장부 등 범칙증거를 발견한 때로서 범칙혐의자가 도피 또는 증거인멸의 우려가 있는 경우 또는 이에 준하는 사유로 긴급을 요하는 경우에는 「조세범칙조사심의위원회」의 심의절차를 생략하고 전환사유를 구체적으로 기술한 「조세범칙조사 전환사유서」를 첨부하여 지방 국세청장은 국세청장의 승인을, 세무서장은 지방 국세청장의 승인을 받아 범칙조사로 전환할 수 있다(조사사무처리규정 90조 2항).

2) 조사사무처리준칙은 국세청내부규정으로서 외부에 공개되지 않은 자료임

나. 조세범칙조사심의위원회

(1) 위원회의 주요임무

조세범칙사무의 집행과 관련하여 심의대상자의 조세범칙조사 실시 여부에 관한 사항 및 기타 조세범칙조사의 공정성, 형평성 및 효율성 확보를 위하여 필요한 사항을 토의하고 심의·의결한다.

(2) 설치

각 지방 국세청별로 설치하고 위원은 5인 이상 10인 이하로 구성하되 위원장은 각 지방 국세청 범칙조사업무 주관 국장이 된다.

(3) 위원회의 구성 및 의결

위원은 지방 국세청 소속 법무과장(서울청은 법무1과장), 개인조사담당과장, 법인조사 담당과장, 범칙조사 담당과장, 범칙조사 주관과장으로 구성하며, 간사는 범칙조사 주관계장이 된다.

위원회는 위원장을 포함한 위원 과반수 출석으로 개의하고, 출석위원 과반수의 찬성으로 의결한다. 위원장은 위원으로서의 의결권을 행사하고 가부동수인 경우 부결된 것으로 본다(간사는 의결권이 없다).

지방 국세청은 위원회의 결정이 불합리하다고 판단되는 경우 재심의를 지시하거나 또는 위원회의 결정에 불구하고 직권으로 결정할 수 있다.

(4) 심의위원회 회부기준

심의위원회 회부 일반기준은 조사사무처리규정 제87조³⁾ 및 조사사무처리준칙 제147조⁴⁾에 규정하고 있으며, 금액기준은 외부에 공개하지 않는 국세청 내부규정인 조세범칙조사업무처리지침에서 규정하고 있다.

또한, 조세범칙조사업무처리지침에서는 금액기준에 미달함에도 회부하는 경우와 금액기준을 충족함에도 회부가 제외되는 경우를 규정하고 있다.

3) 조사사무처리규정 제87조(조세범칙조사심의위원회 회부기준)

1. 이중장부, 허위계약, 증빙서류 허위작성 및 변조 등 부정한 방법으로 조세를 포탈한 혐의가 있는 자
2. 부정 세금계산서(계산서 포함) 수수 또는 무자료거래로 조세를 포탈하거나 포탈하게 한 혐의가 있는 자
3. 전문적이거나 상습적인 부동산 투기, 고리대금업 등으로 조세를 포탈한 혐의가 있는 자
4. 변칙적인 상속이나 증여행위로 조세를 포탈한 혐의가 있는 자
5. 부정한 방법으로 기업자금을 빼돌려 이를 기업주 등 개인이 착복하였거나 개인 재산증식에 이용한 혐의가 있는 자
6. 국제거래를 이용하여 조세를 포탈하거나 기업자금을 불법으로 해외에 빼돌리는 혐의가 있는 자
7. 기타 조세포탈행위의 수법, 내용, 규모 등 정황으로 보아 조세범으로 처벌함이 타당하다고 판단되는 자

4) 조사사무처리준칙의 내용은 조사사무처리규정의 내용과 별 차이가 없다.

3. 조세범칙 처분 절차

조세범칙처분이란 세무공무원이 조사 보고한 범칙조사물을 조사관서장이 심사하여 범칙의 심증 여부를 결정한 후 범칙혐의자에게 행하는 최종적 행정처분을 말하며, 그 종류로는 통고처분과 고발이 있다.

가. 통고처분

(1) 의의

통고처분은 국세청장, 지방 국세청 또는 세무서장이 조세범칙사건의 조사를 완료하여 범칙의 심증을 얻었을 경우 사법절차에 의한 형사처벌에 앞서 범칙자에게 범칙사실에 상응하는 벌금 등을 납부할 것을 통지하는 행위이다.

조세범처벌절차법 제9조 제1항에서 범칙의 심증을 얻은 때에는 그 이유를 명시하여 벌금 등을 “지정한 장소에 납부할 것을 통고하여야 한다”로 규정하고 있으므로 일정한 고발요건에 해당하지 않으면 반드시 통고 처분하여야 한다. 통고를 받은 범칙자가 이를 이행하면 절차를 종결하고 이를 이행하지 아니하면 고발조치한다. 이는 범칙사건을 사법절차에 의하지 아니하고 세무관서에서 벌과금을 결정케 함으로써 조세부과권의 보호라는 재무행정상의 목적을 달성함과 동시에 신속·간편한 벌과금의 징수로 절차의 경제를 꾀하기 위하여 인정되는 제도이다.

(2) 법적성격

통고처분의 법적성격은 행정기관에 의한 벌과금을 확인하는 준사법적 성격의 행정처분이다. 또한 행정상의 명령행위가 아니고 확인행위에 불과하므로 이행을 강제 실현하는 집행력은 없고 그 이행여부는 범칙자의 자유의사에 달려있다.

통고처분에 의하여 통고되는 것은 범칙사실에 대한 벌금 등 제재조치이므로 포탈한 세액과 그 가산세의 납부를 명하는 부과처분과는 구별된다.

(3) 행정쟁송의 대상여부

통고처분에 대하여는 행정쟁송 즉, 심사 또는 심판청구의 대상으로 할 수 없다(국세기본법 제55조 5항 2호). 그러나 통고처분의 전제가 되는 포탈세액의 부과처분은 통고처분과는 별개로 불복하여 무효 또는 감액될 수 있다.

(4) 통고처분의 효력

통고가 있을 때에는 그 공소의 시효가 중단된다(조세범처벌절차법 10조). 공소시효의 중단은 형사소송법상의 공소시효의 정지와 달리 통고에 의하여 이미 진행된 공소시효가 무효가 되고 통고에 의하여 새로이 공소시효가 진행되는 것을 말한다. 그러나 범칙자가 통고서의 수령을 거부하는 경우 통고처분의 효력이 발생하지 아니하므로 공소시효의 중단효과도 없다.

(5) 통고처분의 취소, 정정

통고처분은 형사처분은 아니지만 형벌법령을 적용 실현하는 것과 같은 효과가 부여된 처분이고, 이행되지 아니할 경우 고발에 의하여 형사절차에 연결되는 절차로서 공소시효의 중단 효력이 있을 뿐만 아니라 이행할 경우 공소권을 소멸시키는 중대한 효과가 생기므로 일반적인 다른 행정처분과 달리 법적안정성의 요구가 강하다. 따라서 통고처분의 이행여부와 관련 없이, 또는 고발의 전후와 관련 없이 통고처분을 취소하는 것은 허용되지 아니한다. 다만 통고처분의 실질적 내용과는 관계없는 잘못된 계산 또는 서류 등의 명백한 형식적 오류에 대하여는 그 정정을 허용하여야 할 것으로 보이며 이러한 경우 정정은 정정서의 송달 등에 의하여 하는 것이 적절할 것으로 본다.

(6) 통고처분 이행의 효력

범칙자가 통고대로 이행한 때에는 동일한 사건에 대하여 소추 받지 아니한다(조세범처벌절차법 11조). 통고처분의 이행여부는 범칙자의 자유의사에 달려있으나 이를 이행할 때에는 고발 등에 의하여 소추 받지 아니하는 일사부재리의 효력이 있다. 통고처분 이행의 경우 소추를 받지 아니함은 물론 당연히 소추의 전제가 되는 수사, 고발 또는 새로운 통고처분도 받지 아니한다.

(7) 특가법과 통고처분

조세포탈액이 5억원 이상이 되어 특가법에 해당하는 사안에 대하여는 세무서장 등이 이를 통고처분 할 수 없고 고발하여야 한다. 그런데 특가법에 해당하는 사안을 통고처분하고 이를 이행한 경우 다시 특가법으로 고발하거나 검찰에서 직접 인지하여 기소할 수 있는가의 문제가 있다.

특가법 제16조에 의하면 특가법에 해당하는 조세포탈에 대하여는 고발을 요하지 아니한다고 규정하고 있어 그에 대하여 세무공무원이 통고처분을 할 권한이 없으므로 세무공무원의 통고처분으로 범칙금을 납부하였다도 특가법 위반으로 처벌할 수 있고 일사부재리의 원칙이 적용되지 아니한다고 대법원은 판시하고 있다(대법 1988.11.8. 87도1059). 따라서 조세포탈로 통고 처분된 사안이 새로운 증거에 의하여 인정된 포탈세액으로 인해 특가법에 해당하게 되었을 때에는 통고처분의 이행여부와 관계없이 기소할 수 있다고 본다.

나. 고 발

(1) 의의 및 종류

조세포탈은 특가법에 해당하는 경우를 제외하고는 국세청장, 세무서장 또는 세무공무원의 고발이 있어야 처벌할 수 있다(조세범처벌법 6조). 조세포탈은 다른 조세법과 마찬가지로 원칙적으로 고발이 소송조건이 되는 친고죄이다.

조세포탈에 대한 고발은 범칙조사 중 세무공무원이 하는 즉시고발의 경우(조세범처벌절차법 8조 단서), 세무서장의 즉시고발의 경우(조세범처벌절차법 9조 2항, 3항), 그리고 통고처분 불이행시 고발(조세범처벌절차법 12조) 등이 있다.

(2) 고발요건

고발요건으로는 통고이행 자력이 없다고 인정되는 때(조세범처벌절차법 9조 2항), 정상이 징역형에 처할 것으로 사료되는 때(조세범처벌절차법 9조 3항), 통고처분 불이행시⁵⁾, 연간 포탈세액이 5억원 이상의 특가법 해당자⁶⁾, 재산장닉범(조세범처벌법 12조), 납세증명표지 위변조자(조세범처벌법 12조의2 2호), 선동·교사·폭행·협박범(조세범처벌법 14조)에 해당하는 자, 고액의 허위·가공(세금)계산서를 수수한 범칙자(자료상) 등이 있다.

Ⅲ. 문제점 및 개선방안

1. 조세범칙조사 대상자 선정 및 전환절차의 문제

가. 조세범칙조사 현황 및 문제점

최근 5년(2003-2007)간 세무조사건수⁷⁾는 <표 1>과 같다.

<표 1> 세무조사 현황

(단위 : 건, 백만원)

구 분		합계	2003년	2004년	2005년	2006년	2007년
법인조사	조사건수	21,281	4,536	5,683	6,343	5,545	4,174
	업체당부과세액	716	518	553	475	505	943
개인조사	조사건수	21,020	4,522	4,370	3,989	4,049	4,090
	업체당부과세액	81	45	48	58	113	141
부가가치세조사	조사건수	29,901	4,400	6,847	7,825	5,791	5,038
	업체당부과세액	122	124	154	110	79	146
양도소득세조사	조사건수	37,636	7,167	9,626	7,787	7,056	6,000
	업체당부과세액	28	20	32	27	27	35
합계	조사건수	109,838	20,625	26,526	25,944	22,441	19,302
	업체당부과세액	197	157	178	166	174	282

자료 : 국세청통계연보(2004-2008년)

- 5) 통고이행을 아니할 때(조세범처벌절차법 12조 1항), 거소불명 또는 수령을 거부함으로써 통고를 할 수 없을 때(조세범처벌절차법 12조 2항)
- 6) 특가법 해당자는 반드시 고발하여야 한다.
- 7) 세무조사건수에는 조세범칙조사건수가 포함되어 있다.

세무조사 중 범칙조사 비율을 분석해 보면, <표 1>의 세무조사 건수(109,838건) 대비 <표 2>의 범칙조사 건수(1,799건)는 약 1.6%에 불과하고, 세목별조사(부가가치세 조사, 양도소득세 조사)를 제외한 통합조사(법인조사, 개인조사)건수(42,301건)만 대비해 보더라도 4.2%에 불과하여, 세무조사를 받는 납세자 중 극히 일부만이 조세범칙조사로 착수되거나 전환되고 있음을 볼 수 있다.

일반적으로 세무조사 중 통합조사(법인조사, 개인조사)는 정기선정조사와 수시선정조사로 나뉘는데 정기선정조사는 전산분석 등 국세청에서 정해진 기준에 의하여 일괄적으로 선정되고, 수시선정조사는 세무공무원의 정보자료수집, 탈세정보 등에 의하여 개별적으로 선정된다. 정기선정조사는 정해진 과세기간(주로 1년)에 대하여만 조사하는데 비하여 수시선정조사는 중요탈루유형조사라고 하여 3년-5년간의 과세기간에 대하여 조사하는 것이 일반적이다. 정기선정조사는 조사전에 사전통지를 하고 조사에 착수하는데 비하여 수시선정조사는 사전통지를 할 경우 조사목적 달성의 어려움을 이유로 사전통지 없이 조사에 착수하는 경우가 대부분이다.⁸⁾ 위와 같이 세무조사 중 수시선정조사는 실질적으로 보면 과거의 특별세무조사나 심층조사의 개념으로서 조세범칙조사와 조사대상자 선정사유가 비슷하다. 통계자료에는 나타나 있지 않으나 통합조사건수 중 정기선정조사와 수시선정조사 비율은 약 50 : 50 정도⁹⁾로 알려지고 있는데 이를 감안하면 최근 5년간 수시선정조사 건수는 21,150건으로 추정할 수 있다. 결국 수시선정조사 추정건수(21,150건) 대비 범칙조사건수(1,799건)는 약 8.5%에 해당한다.

세무조사 수시조사대상자 선정사유¹⁰⁾가 조세범칙조사 대상자 선정사유와 유사하다고 보면 결국 같은 사유로 조사를 받고도 그 중 8.5%정도만이 범칙조사로 처벌을 받는 셈이다. 이는 세무조사 결과 조세범칙처리에 있어서 불공평성과 조세법에 대한 처벌의 실효성 문제를 야기한다.

조세범칙사건 조사결과 2혐의가 입증된 때에는 세액추징과 벌과금을 통고처분하며, 정상이 징역형에 해당하거나 통고이행의 자력이 없는 때에는 검찰에 즉시 고발한다. 범칙혐의를 입증하지 못한 경우에는 무혐의 처분한다.

최근 5년간의 통계를 보면 <표 2>와 같이 조세범칙조사 건수가 최근 5년 사이 3배 이상 증가한 것을 볼 수 있는데 이는 참여정부에서 세무조사의 변칙적 운용인 특별세무조사를 폐지하고 조세범칙조사를 강화한 결과로 보인다.

-
- 8) 외부에 공개되지 않는 국세청 내부규정인 조사업무처리지침에 의하면 최근에는 수시조사에 대하여도 조사목적달성을 위하여 특별히 필요한 경우를 제외하고는 납세자권리보호를 위하여 사전통지를 권장하고 있다.
- 9) 수시조사선정 건수는 외부에 공개하지 않는 자료로서 국세청에서 공개하는 통합조사건수에 대한 통계자료는 정기선정조사 건수와 수시조사선정 건수를 구분하여 공개하지 않고 있다. 그러나 ○○지방 국세청 산하 ○○세무서의 2007년 통합조사건수를 표본으로 확인한 바에 의하면 약 50 : 50의 비율인 것으로 확인되며 다른 세무서의 경우도 사정은 비슷한 것으로 알려지고 있다.
- 10) 수시조사대상자 선정사유는 외부에 공개하지 않는 국세청 내부규정인 조사업무처리지침으로 매년 시달되는데 수시조사대상자 선정사유는 조세범칙조사대상자 선정사유와 유사하다.

〈표 2〉 조세범칙사건 조사결과 처분현황 (조세포탈범)

(단위 : 건수, 금액 : 백만원)

구분	처분유형별 건수					부과세액	벌과금
	계	통고처분	통고처분 불이행고발	직고발	무혐의		
2003년	172	6	1	163	2	396,985	602
2004년	347	28	10	298	11	1,026,218	2,873
2005년	327	39	11	266	11	904,502	4,336
2006년	399	41	7	321	30	529,878	5,575
2007년	554	96	21	413	24	832,667	22,326
합 계	1,799	210	50	1,461	78	3,690,250	35,712

자료 : 국세청통계연보(2004 - 2008년)

위에서 살펴본 바와 같이 아직도 전체 세무조사 대비 범칙조사 비율은 낮은 편이나 점차 높아지고 있는 점은 고무적이라고 할 수 있다. 또한 이것은 과세당국의 범집행 의지에 따라 범칙조사 비율이 크게 달라질 수 있음을 보여주는 것이기도 하고 나아가 현행 조세범처벌법의 조세포탈범의 구성요건에 대한 규정이 ‘사기 기타 부정한 행위’¹¹⁾라는 너무 포괄적인 규정으로 되어 있어 과세당국이 정책적 목적에 따라 법적용을 자의적으로 할 수 있기 때문이기도 하다.

- 11) 현행 우리나라 조세범처벌법은 조세범죄의 대표적인 유형인 조세포탈죄의 구성요건 행위를 ‘사기 기타 부정한 행위’라는 불명확한 용어로만 규정하고 그 구체적 행위유형을 규정하지 아니하여 ‘사기 기타 부정한 행위’의 의미를 해석함에 있어서 논란이 계속되고 있다. 이에 본 논문에서는 판례분석을 통해 조세포탈의 구성요건 행위인 ‘사기 기타 부정한 행위’의 유형을 판례연구를 통하여 구체적으로 제시하고자 한다. 기존의 판례에서 인정한 ‘사기 기타 부정한 행위’의 유형과 선정 사유(판례인정사유)는 다음과 같이 정리할 수 있다.

〈표 3〉 ‘사기 기타 부정한 행위’의 유형

부정행위 유형	선정사유(판례인정사유)
① 장부의 조작	비밀장부작성, 허위장부작성, 이중장부작성 등 장부의 조작은 조세포탈을 위한 ‘ 적극적인 행위 ’가 있었던 것으로 판단 - 대법86도 156, 1986.12.23, 대법94도759, 1994.6.28
② 계약서 등 거래관계 서류의 허위작성	계약서, 영수증 등 거래관계서류의 허위작성행위도 조세포탈을 위한 ‘ 적극적 행위 ’로 판단 - 대법97도2429, 1998.5.8, 대법91도2439, 1992.9.14
③ 무자료 및 위장·가공 거래	세금계산서를 발행하지 않는 무자료거래나 거래사실과 다르게 세금계산서를 교부하는 위장·가공거래는 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 ‘ 적극적 행위 ’로 판단 - 대법99도5191, 2000.2.8, 대법2004도1297, 2004.5.28

또 하나의 특징은 통고처분보다 직고발 비율이 매우 높다는 점이다. 직고발은 ‘정상이 징역형에 해당하거나 통고이행의 자력이 없는 때’에 할 수 있고, 통고처분 할 경우의 벌과금상당액¹²⁾이 고발에 의해 범칙처리 될 경우¹³⁾보다 벌금이 적은데도 불구하고 직고발 비율이 높은 것은 다소 의외의 결과라고 할 수 있다. 연구자는 조세범칙사건에 대한 검찰 및 법원의 관대한 처분이 이러한 결과를 낳게 하지 않았나 생각한다.

즉 통고처분에 의한 벌과금상당액은 범집행자의 재량 없이 정해진 금액으로 통고처분 하여야 하는데 반하여 조세범처벌법에 의한 벌금은 ‘3~5배 이하의 벌금’ 형태로 최저금액을 규정하지 아니하여, 결국 실질적인 처벌의 강도는 통고처분의 경우보다 조세범으로 고발되어 처벌될 경우가 더 약하기 때문에 범집행자나 범칙행위자가 통고처분보다 오히려 직고발을 선호한 데서 나타난 결과라고 해석할 수 있을 것이다.

조세범칙조사는 당초부터 조세범칙조사로 착수하는 경우와 일반세무조사과정에서 범칙혐의가 포착되어 조세범칙조사로 전환하여 착수하는 경우로 구분된다. 조세범칙조사 대상자 선정 및 전환 기준에 관하여 조세범처벌법에서 특별히 규정하고 있는 사항은 없으며 과세관청은 국세청 훈령인 조사사무처리규정에 의하여 조세범칙조사 대상자를 선정·조사하고 있다.¹⁴⁾

부정행위 유형	선정사유(판례인정사유)
④ 조세포탈 목적의 명의 위장, 차명계좌 사용	명의위장 또는 차명계좌를 이용하여 조세를 포탈하는 행위는 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 ‘ 적극적 행위 ’에 해당함 - 대법2004도5818, 2004.11.12, 대법94도759, 1994.6.28
⑤ 개인의 기업자금 유출	기업자금을 빼돌려 비자금을 조성하여 개인용도로 사용한 행위는 조세포탈을 위한 ‘ 적극적 행위 ’에 해당 - 대법92도147, 1992.3.10, 서울지법96고합1228, 1997.2.24
⑥ 상속·증여재산의 위장·은닉행위	조세포탈목적의 위장·은닉행위가 있었으므로 ‘ 적극적 행위 ’에 해당 - 대법81도2388, 1984.6.26, 대법91도1609, 1992.4.24
⑦ 밀수, 마약, 도박, 고리대금업, 카드깡, 부정물품 제조 등 사회경제질서에 반하는 행위에 의한 조세포탈	타법률을 위반하면서 동시에 조세포탈이 이루어졌다면 업종자체가 ‘사기 기타 부정한 행위’로서 조세포탈행위도 부정행위로 인정함이 타당함 - 대법96도2354, 1996.12.23
⑧ 기타 부정한 행위에 의한 조세포탈	기타 ‘조세의 부과·징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 위계 기타 부정한 적극적 행위’ - 대법99도5355, 2000.4.21, 대법98도667, 1999.4.9

12) 통고처분 시 적용하는 벌과금상당액양정규정에 의하면 조세범처벌법 제9조 1항 1호(개별소비세, 주세, 교통·에너지·환경세 포탈) 및 2호(인지세 포탈)의 경우 포탈세액의 2배, 동조 동항 3호(이외의 국세의 조세포탈)의 경우 포탈세액의 1배의 벌과금상당액을 규정하고 있다.

13) 조세범처벌법 제9조 1항 1호 및 2호 경우 포탈세액의 5배 이하, 동조 동항 3호(이외의 국세의 조세포탈)의 경우 포탈세액의 3배 이하의 벌금에 처한다.

14) p3. 2.1 조사범칙조사 대상자 선정 및 전환절차 참조

현행 조세범칙조사는 처음부터 조세범칙조사 대상자로 선정하여 착수한 경우와 일반세무조사 중에 조세범칙조사로 전환한 경우에만 조세범으로 처벌하고 있다. 명확히 확인되지도 않은 범칙혐의만을 가지고 처음부터 조세범칙조사로 착수한 경우에는 조사결과 범칙행위의 경중과 상관없이 조세범으로 처벌하고, 일반세무조사로 착수한 경우에는 범칙행위가 발견되더라도 중하지 않은 경우에는 처벌하지 않고 있어 형평성의 문제가 있다.

나. 개선방안

이러한 문제를 해결하기 위해서는 당초부터 조세범칙조사 대상자로 선정하여 착수하는 것을 폐지하면 될 것이다. 즉 처음에는 모두 일반세무조사로 착수한 후 조사에 불응하거나 구체적인 조세범칙행위가 발견되는 등 범칙조사로의 전환요건에 해당하는 경우에만 범칙조사로 전환하여 조사하고 그 결과에 따라 조세범으로 처벌하면 현재의 형평성 문제는 해결될 것으로 생각된다.

2. 조세범칙조사 전환요건의 범정화 문제

가. 문제점

국세청은 범칙조사대상자 선정을 객관화하기 위해 구체적인 조세범칙조사대상자 선정기준을 1991.8.8.부터 시행되는 조세범칙사무처리규정(조사사무처리규정)¹⁵⁾에서 명시하는 동시에 일반세무조사 과정에서 사기 기타 부정한 방법으로 조세를 포탈한 행위가 발견된 경우에는 원칙적으로 조세범칙조사로 전환하도록 하고 있다. 최근 5년간(2003-2007년)의 조세범칙조사 건수가 3배 이상 증가(표 2 참조)하였다는 것도 이러한 국세청의 의지가 반영된 것으로 보인다.

그러나 국세청의 조세범칙조사에 대한 강력한 의지에도 불구하고 과세관청의 재량에 따른 선별적 범칙처리라는 불공평성 문제는 여전히 남아있다. 이는 근본적으로 범칙조사대상자 선정기준 및 범칙조사로의 전환기준을 규정하고 있는 조사사무처리규정이 국세청 훈령에 지나지 아니하기 때문에 이 기준을 엄격히 준수토록 강제할 근거가 없어 과세관청의 자의적 의사에 의해 정치적, 정책적으로 운영될 여지가 있다고 생각하기 때문일 것이다. 국세청의 조세범죄에 대한 강력한 의지로 최근 5년간 조세범칙조사 건수가 3배 이상 증가하였다는 것이 이러한 사실을 방증한다고 하겠다. 이는 시대에 따라 조세범칙행위의 척도가 달라지는 등 또 다른 형평성의 문제도 있다.

또한, 조사사무처리규정은 일반 국민들이 접근하기 어려워 어떠한 행위가 조세범죄에 해당되는지 알기 어렵다. 따라서 조세범죄의 일반예방기능도 기대하기 어렵다.

15) 1966.6.17 국세청 훈령 제22호로 제정된 후 시행되어 오던 종래의 사찰사무운영규정을 1991.8.8 국세청 훈령 제1095호로 전면 개정하면서 명칭을 조세범칙사무처리규정으로 개정하였다가 2006.3.2 조사사무처리규정으로 통합되어 오늘에 이르고 있다.

나. 개선방안

이러한 문제점을 해결하기 위해서는, 조세범칙조사 대상자 전환요건을 조세범처벌절차법에 입법화 하면 될 것이다.

조세범칙조사의 목적은 탈세에 대한 처벌보다는 궁극적으로는 그 예방에 주목적이 있는 것이므로 조세범칙조사 대상의 유형을 범제화하게 되면, 일반납세자로 하여금 그와 같은 반사회적·반윤리적 탈세행위를 할 경우는 포탈세액 추정뿐만 아니라 조세범으로 처벌까지 받는다는 것을 사전에 고지하는 효과를 발휘함으로써 조세범죄 예방에 크게 기여할 것으로 기대된다.

또한, 이렇게 범칙조사 대상자 전환요건을 범정화 함으로써 과세관청의 재량권을 대폭 축소하여 선별적 범칙처리라는 불공평문제도 해결할 수 있을 것이다.

3. 조세범칙조사심의위원회제도 운영의 문제점

가. 문제점

조세범칙조사심의위원회 제도는 국세청 훈령인 조사사무처리규정에 의하여 운영되는 제도로서 조세범칙사무의 집행과 관련하여 심의대상자의 조세범칙조사 실시 여부에 관한 사항 및 기타 조세범칙조사의 공정성, 형평성 및 효율성 확보를 위하여 필요한 사항을 토의하고 심의·의결하는 제도이다.

본 제도는 조세범칙조사의 공정한 운영을 위하여 반드시 필요한 제도라고 생각되나, 다음과 같은 입법 및 제도 운영상에 문제점이 있다.

첫째, 조세범칙조사심의위원회 제도를 조세범처벌절차법에 범정화 할 필요가 있다. 현재 본 제도는 조사사무처리규정에 근거하여 운영되고 있으나 조사사무처리규정은 국세청의 내부훈령으로서 과세관청이 정치적·정책적 목적에 따라 언제나 변경할 수 있는 문제점이 있다. 국민의 인권과 재산권에 중대한 영향을 미치는 조세범죄 해당여부를 일차적으로 판단하는 기능을 가지고 있는 본 위원회의 구성 및 제도운영에 관하여 범정화하지 않고 법의 위임도 없이 과세관청의 사무처리규정에 의해 운영되고 있는 것은 죄형법정주의의 범치주의에도 위배되는 것이라고 본다.

둘째, 위원회 구성에 있어서의 문제점이다. 이 위원회는 지방 국세청별로 설치하고 위원은 5인 이상 10인 이하로 구성하되 위원장은 각 지방 국세청 범칙조사업무 주관 국장이 되고, 위원은 지방 국세청 소속 법무과장(서울청은 법무1과장), 개인조사담당과장, 법인조사 담당과장, 범칙조사 담당과장, 범칙조사 주관과장으로 구성하며, 간사는 범칙조사 주관계장이 된다.¹⁶⁾

16) 조사사무처리규정 제86조 3항에는 ‘조세범칙조사심의위원회의 위원은 5인 이상 10인 이하로 구성하되, 그 구성 및 운영에 관하여 세부적인 사항은 국세청장이 별도로 정하는 바에 의한다’라고만 규정하고 있으며, 국세청의 내부규정인 조세범칙조사업무처리지침에서 위원 구성에 대한 구체적인 사항을 정하고 있다.

위와 같이 모든 위원이 과세관청의 내부위원으로 구성되어 있으며 위원장도 범칙조사업무 주관 국장으로 되어 있어 범칙조사를 주관하는 과세관청의 의지에 따라 조세범칙조사 여부가 자의적으로 운영될 여지가 높다. 본 제도의 취지가 범칙조사업무의 공정성과 형평성 제고를 위한 것이라는 점을 감안하면 납득하기 어려운 위원 구성이라 하겠다. 따라서 위원회 구성을 국세심사위원회¹⁷⁾와 같이 변호사 등 외부의 법조인을 일정비율 이상 포함시키도록 강제하고 위원장도 범칙조사 주관 국장보 또는 지방청장이나 납세자보호담당관으로 하는 것이 공정성과 형평성을 제고에 적합할 것으로 본다.

셋째, 제도운영상의 문제로서 현재 운영되고 있는 조세범칙조사심의위원회는 조사를 받는 납세자는 조세범칙조사심의위원회 개최 시 위원회에 서면 또는 참석하여 의견을 제시할 수 없고, 조사관서에서 제출된 서류와 의견서에 의하여 심리가 이루어지고 있다고 한다. 범칙행위여부를 공정하게 판단하여야 하는 위원회가 조사관서 일방의 의견만으로 운영된다는 것은 납득하기 어렵다. 따라서 심사청구인 등의 의견진술권과 같이¹⁸⁾ 조사당사자에게 의견을 제시할 수 있는 기회를 부여하여야 할 것으로 생각된다.

나. 개선방안

조세범칙조사심의위원회의 임무는 조세범칙조사의 공정성과 형평성 및 효율성 제고에 있다. 자칫 본 제도가 잘못 운영되면 조세범칙조사심의위원회가 오히려 조세포탈범에게 면죄부를 주는 역할을 하거나 무고한 범죄자를 양산할 우려가 있다. 따라서 본 제도의 도입취지에 맞는 공정한 운영이 필요하다. 본 제도의 공정한 운영을 위해서는 본 제도를 조세범처벌절차법에 범정화하고, 위원회의 구성을 변호사 등 외부 법조인을 일정비율 반드시 참여시키고 위원장을 지방청장 또는 납세자보호담당관으로 해야 하며, 위원회 개최시 조사를 받는 납세자에게도 의견을 제시할 기회를 부여함으로써 본 위원회 제도의 도입 목적인 조세범칙조사의 공정성과 형평성을 높일 수 있도록 해야 한다.

4. 탈세정보 포상금 지급제도의 문제점

가. 문제점

조세범처벌절차법 제16조는 “조세범처벌법을 위반한 자의 포탈세액 또는 환급·공제받은 세액을 산정하거나 처벌을 함에 있어서 중요한 자료를 제공한 자에 대하여는 대통령령이 정하는 바에 따라 1억원의 범위 안에서 포상금을 지급할 수 있다.”고 규정하고, 동법 시행령 제6조에서는 포상금 지급에 관하여 탈루세액 등의 100분의 5 이상 100분의 15 이하에 상당하는 금액을 지급하는 것으로 규

17) 이의신청, 심사청구, 과세전적부심사청구에 대하여 심사하는 국세심사위원회의 회의는 위원장과 위원장이 매 회의마다 지정하는 자로 구성하되, 민간위원이 과반수 포함되어야 한다(국세기본법 시행령 제53조 10항).

18) 이의신청인, 심사청구인 또는 심판청구인은 그 신청 또는 청구에 관계되는 서류를 열람할 수 있으며 대통령령이 정하는 바에 의하여 당해 재결청에 의견을 진술할 수 있다(국세기본법 제58조).

정하고 있다.

한편, 국세기본법 제84조의2 제1항 1호에서는 “조세를 탈루한 자에 대한 탈루세액 또는 부당하게 환급·공제받은 세액을 산정함에 있어서 중요한 자료를 제공한 자(조세범처벌절차법 제16조의 규정에 따라 포상금을 지급받는 자를 제외한다)에 대하여는 1억원의 범위 안에서 포상금을 지급할 수 있다.”고 규정하고, 동법 시행령 제65조의4 에서 포상금 지급에 관하여 탈루세액이 1억원 이하는 포상금을 지급하지 아니하고, 1억원 이상 10억원 이하는 탈루세액의 100분의 5, 10억원 초과 20억원 이하는 5천만원+10억원을 초과하는 금액의 100분의 3, 20억원을 초과하는 경우는 8천만원+20억원을 초과하는 금액의 100분의 2를 지급하고 포상금이 1억원을 초과하는 부분은 지급하지 아니한다고 규정하고 있다.

포상금 지급제도의 문제점은 위에서 보는 바와 같이 조세범처벌절차법과 국세기본법에서 중복으로 규정하고 있다는 데 있다. 물론 국세기본법에서 조세범처벌절차법에 의하여 포상금을 지급하는 경우에는 제외한다고 규정하고 있어 중복으로 포상금이 지급되지는 않는다. 그러나 탈세정보를 제공하는 제보자의 입장에서 보면 동일한 탈세정보를 두고 과세관청이 범칙조사로 세무조사를 했느냐 일반세무조사를 했느냐에 따라 포상금 수령액이 달라진다는 문제점이 있다.

또한, 포상금 지급사유를 ‘중요한 자료 제공’으로 규정하면서 ‘중요한 자료’에 대한 해석을 국세청 내부규정인 포상금지급기준에 의하여 매우 엄격하게 해석하고 있어 실지 포상금 지급사례가 극히 적다는 것도 문제다. 이는 최근 5년간의 탈세정보포상금 지급현황 <표 4>에서도 잘 나타난다. 최근 5년간의 탈세제보조사 결과 평균 추정세액이 130백만원으로 국세기본법에 의한 탈세포상금지급 대상 세액(탈루세액 1억원 이상이 지급대상이다)을 초과함에도 포상금 지급비율이 0.59%에 불과하다는 것은 ‘중요한 자료 제공’의 기준을 너무나 엄격하게 적용한 결과로 밖에 볼 수 없다.

<표 4> 탈세정보포상금 지급 현황

(단위 : 건, 백만원)

구분	탈세제보 과세현황			포상금 지급현황			지급건수 비율
	건수	추정세액	건당 추정세액	건수	지급액	건당 지급액	
2003년	3,329	342,004	103	6	105	18	0.18%
2004년	3,779	566,813	150	13	316	24	0.34%
2005년	3,792	438,257	116	20	740	37	0.53%
2006년	3,960	605,764	153	35	1,166	33	0.88%
2007년	4,828	619,637	128	44	1,927	33	0.91%
합 계	19,688	2,572,475	130	118	4,254	36	0.59%

자료 : 국세청통계연보(2004-2008년) 탈세제보자료 처리 실적, 탈세정보포상금 지급 현황

나. 개선방안

포상금 지급규정이 국세기본법과 조세범처벌절차법에 중복으로 규정되게 된 것은 국세기본법상의 포상금 지급규정을 2003.12.30에 신설하면서 조세범처벌절차법상의 포상금 지급 규정은 그대로 두었기 때문일 것이다. 국세기본법에 탈세포상금 지급규정을 신설한 현 시점에서는 두 규정의 중복으로 인한 불합리한 점을 해결하기 위하여 조세범처벌법상의 포상금 지급규정은 삭제하는 것이 바람직하다고 생각한다.

또한, 포상금 지급기준이 되는 ‘중요 자료 제공’의 기준을 국세청 내부규정에 맡길 것이 아니라 시행령으로 입법화가 필요하다. 구체적인 지급기준을 입법화하여 일반 국민에게 공개함으로써 탈세에 대한 경각심을 고취시키고 결과적으로 성실납세를 유도라는 포상금 지급제도의 취지도 살릴 수 있을 것이다.

5. 세무공무원의 지위에 관한 문제

가. 문제점

조세범칙조사는 조세범처벌법상의 세무공무원과 일반 수사기관(검사, 사법경찰관)만이 행할 수 있다(조세범처벌절차법 제2조, 형사소송법 제195조~197조). 일반수사기관은 국세청장 등의 고발을 기소요건으로 하지 않는 특가법상의 조세포탈사건과 고발을 받은 조세범칙사건에 대하여만 조사를 할 수 있으나, 조사기관으로서의 세무공무원은 모든 조세범칙사건을 조사할 수 있다.

조세범칙조사에 있어서 세무공무원이라 함은 세무에 종사하는 일반직 세무공무원 중에서 국세청장 또는 지방국세청장의 제청에 의해 검찰총장 또는 지방검찰청장의 지명을 받은 자를 말한다(조세범처벌절차법 시행령 제1조).

여기에서 문제가 되는 것은 세무공무원과 검사의 관계, 즉 세무공무원의 법적 지위에 관한 것이다. 세무공무원은 특별사법경찰관으로 파악하게 되면 검사에 의한 통제(수사지휘 형사소송법 제196조 1항에 의해)를 받게 된다.

현행법상으로 세무공무원은 특별사법경찰관리가 아니라고 보며, 실무적으로도 세무공무원을 특별사법경찰관리로 인정하지 않고 있다. 따라서 현행법상 세무공무원은 심문, 수색, 압수, 영치 등의 대물적 강제처분만 인정되고 인신구속 등 대인적 강제처분은 인정되지 않으며(조세범처벌절차법 제3조~제7조), 다만 필요한 경우 다른 국가기관에 대하여 협조를 요구할 수 있을 뿐이다(조세범처벌절차법 제7조의2).

이와 관련된 문제점은 세무공무원이 특별사법경찰관리로 규정되어 있지 않기 때문에 세무공무원에 의한 조세범칙조사의 효율성이 떨어지고, 검사에 의한 수사지휘를 받지 않게 됨으로써 국민의 자유를 침해할 우려가 있다는 점이다.

이에 대하여 조세범칙사건의 조사과정에서 세무공무원에 의한 심문, 압수수색, 영치 등에 형사소

송범이 준용되므로 인권침해는 그다지 염려스러운 것이 아니고, 내국세범의 경우 관세범과 달리 인신구속의 필요성이 거의 없다는 사실을 감안하면 굳이 세무공무원을 특별사법경찰관리로 지명하여 검사의 수사지휘를 받게 해야 할 것은 아니며, 조세범죄의 처리와 관련하여 범칙금 통고처분제도와 전속고발제도를 통하여 형벌의 회피와 공소권의 제한을 도모하는 입법취지에 비추어 세무공무원이 검사의 수사지휘를 받는다는 것은 모순이라고 할 수 있고, 현실적으로 부작용이 발생할 우려가 많으며 반대하는 견해도(한국형사정책연구원, 1999, p.51)도 있다.

나. 개선방안

조세범죄의 성격을 일반형사범죄와 동일하게 보아야 한다고 주장하는 본 논문의 입장에서는 조세범 처벌의 형평성과 공정성, 적법성을 확보하기 위해서는 세무공무원에게 형사소송법상 수사과 관련된 권한을 부여함으로써 조세범칙조사의 효율성을 제고하고, 조세범칙조사의 과정을 형사소송법에 의하여 통제함으로써 인권침해의 가능성을 최소화해야 한다고 생각한다. 이를 위하여 사법경찰관의 직무를 행할자와 그 직무범위에 관한 법률에 세무공무원을 사법경찰관리로 지명한다는 규정을 신설하여 세무공무원의 법적 지위, 범칙조사의 법적성격을 명확히 할 필요가 있다.

위에서 지적한 문제점과 개선방안을 정리하면 아래의 <표 5>와 같다.

<표 5> 문제점과 개선방안의 요약

내역	현행제도의 문제점	개선방안
① 조세범칙조사 대상자 선정 및 전환절차	조세범칙조사 또는 일반세무조사 대상자로 선정되는 경우에 따라 처벌의 차이가 발생할 수 있음.	일반세무조사로 조사를 착수한 후 구체적 조세범칙행위가 발견되는 경우에만 조세범칙조사로 전환.
② 조세범칙조사 전환요건의 법정화	현행전환요건이 국세청훈령으로 명시되어 있어 과세관청의 재량에 따른 선별적 범칙처리의 가능성이 있음.	조세범칙조사 전환요건을 조세범처벌절차법으로 입법화.
③ 조세범칙조사심위원회 운영	국세청훈령에 의해 운영되고 있으며 모든 위원이 과세관청내부위원으로만 구성되어 있음, 또한 납세자가 위원회에 참석하여 의견을 제시할 수 없어 공정성, 효율성 등이 떨어짐.	조세범처벌절차법으로 법정화하고 과세관청 외부위원을 일정비율 참여시키고 납세자에게도 의견을 제시할 기회를 제공하여야 함.
④ 탈세정보 포상금지급제도	동일한 탈세정보제공이 조세범칙조사 혹은 일반세무조사의 경우에 따라 포상금수령액이 달라지며, 포상금지급기준이 국세청 내부규정으로 있어 매우 엄격하게 해석되어 포상금지급비율이 매우 낮음.	국세기본법과 조세범처벌절차법에 중복으로 규정된 포상금지급규정을 국세기본법에 통합하고, 포상금지급기준을 시행령으로 입법화할 필요성이 있음.

〈표 5〉 문제점과 개선방안의 요약 (계속)

내역	현행제도의 문제점	개선방안
⑤ 세무공무원의 지위	세무공무원이 특별사법경찰관리로 규정되어 있지 않아 조세범칙조사의 효율성이 떨어지고 검사에 의한 수사지휘를 받지 않아 국민의 자유를 침해할 우려가 있음.	조세범칙조사과정에서 세무공무원의 법적지위를 명확히 할 필요성이 있음.

IV. 요약 및 결론

본 연구는 우리나라의 현행 조세범처벌법, 조세범처벌절차법 등 조세범죄와 관련된 법규를 중심으로 조세범칙조사제도 운영에 관한 문제점을 살펴보고 그에 상응하는 개선방안을 모색하였다. 본 논문의 연구결과를 요약하면 다음과 같다.

첫째, 당초부터 조세범칙조사 대상자로 선정·착수하는 조사제도는 폐지되어야 한다. 명확히 확인되지도 않은 범칙혐의만을 가지고 처음부터 조세범칙조사로 착수하여 조세범으로 처벌하는 것은 일반세무조사로 착수한 경우와 형평성의 문제가 있다. 이러한 문제점을 해결하기 위해서는 범칙혐의만을 가지고 처음부터 범칙조사로 착수하는 것을 폐지하고, 모든 세무조사를 처음에는 일반세무조사로 착수한 후에 조사에 불응하거나 구체적인 조세범칙행위가 발견되는 등 범칙조사로의 전환요건에 해당되는 경우에만 범칙조사로 전환할 수 있도록 하여야 한다.

둘째, 조세범칙조사로의 전환요건을 조세범처벌절차법에 법정화하여야 한다. 현행 제도는 국세청 훈령인 조사사무처리규정에 범칙조사로의 전환요건을 규정하고 있으나, 이는 일반 국민들이 잘 알지 못하여 조세범죄의 일반예방기능을 기대하기 어렵고, 과세관청의 재량에 따른 선별적 범칙처리라는 불공평문제도 발생할 여지가 있다.

셋째, 조세범칙조사심의위원회의 설치 및 운영에 관하여 조세범처벌절차법에 법정화하고, 그 운영에 있어서도 공정성과 형평성을 높일 수 있는 방향으로 운영되어야 한다. 현재 본 위원회는 국세청 훈령인 조사사무처리규정에 의해 운영되고 있다. 그러나 조세범죄 해당여부를 일차적으로 판단하는 기능을 가지고 있는 본 위원회의 설치 및 운영에 관하여 법정화하지 않고 법에 의한 위임도 없이 조사사무처리규정에 의해 운영되고 있는 것은 죄형법정주의에도 위배되는 것이라고 본다. 또한, 위원회의 구성을 변호사 등 외부 법조인을 일정비율 참여시키고 위원장을 지방청장 또는 납세자보호담당관으로 하며, 위원회 개최시 조사를 받는 납세자에게도 의견을 제시할 기회를 부여함으로써 본 위원회 제도의 도입목적인 조세범칙조사의 공정성과 형평성을 높일 수 있도록 하여야 한다.

넷째, 조세범처벌절차법의 탈세정보 포상금 지급규정은 삭제되어야 한다. 국세기본법에 탈세정보 포상금 지급규정이 신설되었음에도 조세범처벌절차법에 이와 달리 규정하고 있는 것은 동일한 정보제공에 대하여 범칙조사로 조사를 하느냐 일반세무조사로 조사를 하느냐에 따라 포상금이 달라지는 불합리한 점이 있으므로 조세범처벌절차법의 규정을 삭제함이 바람직하다고 본다. 또한, 포상금 지급기준이 되는 ‘중요자료 제공’의 구체적 기준을 국세청 내부기준으로 정하여 세무관서장이 자의적으로 해석할 것이 아니라, 국세기본법 시행령에 규정하여 일반 국민에게 공개함으로써 포상금 지급의 공정성과 투명성을 확보하고, 탈세에 대한 경각심을 고취시켜 결과적으로 성실납세의 유도라는 포상금 지급제도의 취지도 살려야 한다.

다섯째, 조세범칙조사를 수행하는 세무공무원을 특별사법경찰관리로 지정하여야 한다. 조세범죄도 일반형사범과 다를 바 없으므로 조세범처벌의 형평성과 공정성, 적법성을 확보하기 위해서는 세무공무원에게 형사소송법상 수사와 관련된 권한을 부여함으로써 조세범칙조사의 효율성을 제고하고, 조세범칙조사의 과정을 형사소송법에 의하여 통제함으로써 인권침해의 가능성을 최소화해야 한다.

본 연구는 조세범칙조사제도의 운영과 관련된 문제점을 실무적으로 파악하고 개선방안을 제시하였다는 점에서 의의가 있다.

참고문헌

- 국세청. (2003 - 2007). 「국세청통계연보」. 서울 : 두합.
- 대검찰청. (2003 - 2007). 「범죄분석」. 대검찰청 홈페이지.
- 대법원. (2003 - 2007). 「사법연감」. 대검찰청 홈페이지.
- 서희열 · 김형상. (2003). “현행 조세범칙조사 제도의 문제점과 개선방안” 세무학연구, 제20권(2), 61 - 90.
- 오영근 · 조현지. (1996). 「조세범죄의 유형과 대처방안」. 서울 : 한국형사정책연구원.
- 이천현. (2000). “조세형법의 합리화 방안에 관한 연구” 박사학위논문, 한양대학교, 서울.

A Study on Plans to Improve the Tax Crime Inspection System

Lee, Dong-hee* · Kim, Young-hwa**

〈Abstract〉

The purpose of this study is to present the problem of the current Tax Crime Inspection System and its improvement plan. The followings are suggested :

First, it has to be banned to select the subject of tax crime inspection and start the inspection from the beginning. All tax inspections should start from general tax inspection at the beginning. Then, when someone disobeys the inspection or concrete acts of tax crimes are discovered, the case has to be inspected as a possible tax offense.

Second, to fairly operate the tax crime inspection and prevent tax crimes, the conditions causing the tax crime inspection prescribed in provisions defining inspection have to be legislated in the Procedural Law for Punishment of Tax Offenses.

Third, establishment and operation of advisory council of tax crime inspection have to be legislated in the Procedural Law for Punishment of Tax Offenses and the council should be operated in the way that it can improve fairness and equity. For this purpose, it is important to provide independent lawyers with a quota in the council and to appoint a local director or the person in charge of preventing the tax payers as a chairman of the council. When the council is held, the tax payer under the inspection has to be given an opportunity to express his or her opinions.

Fourth, provisions of paying a premium to those who reported tax evasion based on the Procedural Law for Punishment of Tax Offenses should be abrogated since they are overlapped with provisions in the Basic National Tax Law. In addition, concrete standards of 'reporting important data', which determine whether a premium will be paid or not, have to be prescribed in the Tax Evasion Punishment Act and open to the public.

Fifth, to ensure fairness and legitimacy of punishment on tax criminals, revenue officers who inspect tax crimes have to be appointed as a director of the Special Judicial Police.

This study found problems of operation of the tax crime inspection system by analyzing statistical data such as actual results of inspecting tax crimes and finding the real state of operating the system including operation of the advisory council of tax crime inspection.

<Key words> Tax Crime Inspection System, Procedural Law for Punishment of Tax Offenses

* National Tax service

** Full time Lecturer, School of Business Administration, Keimyung University