

세무학회지  
제14권 제2호 2013년 4월 pp.111~148  
한국세무학회

## 조세법칙조사 및 처벌의 실태와 개선방안\*

박태승\*\* · 한재정\*\*\*

### <요 약>

본 연구에서는 부정행위를 통한 불성실 납세행태에 대한 제재방안을 중심으로 미국과 일본의 사례를 비교하여 시사점을 도출하고, 우리나라에서의 조세법처벌의 실태를 파악하여 조세법칙조사의 적정성과 조세법처벌의 실효성을 확보하기 위한 방안을 제시하고자 하였다. 연구결과를 요약하면 다음과 같다.

첫째, 조세포탈 등에 대한 「특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률」의 법정형으로서 무기징역은 과도한 형량이므로 폐지하고, 법에서 규정한 배수형 벌금 2~5배도 완화하여 형량의 실효성을 제고하여야 한다. 또한 새로 마련된 조세포탈법에 대한 양형기준은 보다 세분화하여 규정하고 판결에 엄격히 적용하여 조세형벌에 대한 예측가능성과 조세범죄의 예방기능을 확보해야 한다. 둘째, 조세법칙조사결과와 사후 법적처리 결과의 주기적인 정보공개로써 국민의 알권리 충족과 탈세예방을 위한 제도개선에 기여해야 한다. 셋째, 지방국세청 법무부서(송무과 또는 조사국)에 조세법칙 법률전문가를 확충하거나, 법령이나 훈령으로 과세당국과 검찰간 상설기구의 설치를 제도화하여 무리한 고발과 낮은 기소율의 문제를 완화하여야 한다. 넷째, 조세법칙조사 담당부서를 세무서보다는 지방국세청으로 일원화하여, 조사자원의 집중과 지방국세청 법무부서와의 협력을 통해 법적절차에 대비한 전문성을 제고할 필요가 있다. 다섯째, 소득세법시행령 제143조 제3항에 기준경비율법(단순경비율법) 외에 순자산증가법, 소비액법, 은행예금잔액법 등 다양한 소득추계방법을 추가로 명문화함으로써 소득추계의 합리성을 보완할 수 있다.

본 연구를 통해 조세법칙조사와 처벌의 실효성을 확보하고, 조세행정의 효율성을 제고할 수 있을 것으로 기대한다.

<주제어> 조세포탈, 조세법칙조사, 조세법처벌, 소득추계

\* 본 연구의 개선을 위해 귀중한 조언을 해주신 익명의 심사위원님과 심충진교수님, 허영섭님께 감사드립니다.

\*\* 인덕대학교 세무회계과 부교수, tspark@induk.ac.kr, 010-4278-0148, 주저자

\*\*\* 광운대학교 건설법무대학원 초빙교수, hjk1014@kw.ac.kr, 010-5586-6162, 공동저자

## I. 서 론

성실한 납세이행은 헌법상 국민의 의무로서 현대 민주국가의 정의의 토대가 된다. 그러나 조세범죄는 날로 지능화·조직화 되어가고 있으며, 탈세<sup>1)</sup>현상은 국가별 차이는 있으나 전 세계적인 현상으로서 지하경제를 이루는 중요한 요인이 되고 있다. 탈세는 국가의 조세주권을 훼손하게 되며, 다른 납세자의 부담으로 전가되게 되어 결과적으로 조세공평성을 해치게 된다. 조세정의의 바로세우기 위해서는 국민의 납세의식 수준향상과 공정하고 엄격한 법집행을 통해 납세이행율을 높여야 할 것이다.

세법을 위반한 자 중 조세범죄로서 형벌 및 과태료 등을 부과하게 되는 조세포탈행위는 ‘사기 또는 부정한 행위’(이하 ‘부정행위’)를 통해 조세를 포탈하는 경우로서 포탈세액의 크기, 상습성, 수정신고여부에 따라 형을 가중하거나 감경한다. 조세범죄에 있어서 ‘사기 또는 부정한 행위’에는 이중장부의 작성 등 장부의 거짓기장, 거짓 증빙 또는 거짓 문서의 작성 및 수취, 세금계산서(전자세금계산서 포함) 조작 등이 있다(조세범처벌법 제3조). 조세범처벌 대상은 반사회성·비윤리성<sup>2)</sup>을 가지는 행위로서 대부분 선진 국가에서는 조세포탈에 대해 범죄로 처벌하고 있으나, 그 제재의 적정성에 대해서는 논란이 계속되고 있다.

탈세와 체납이 근절되지 않고 조세범으로 처벌되는 현실<sup>3)</sup>과 더불어 최근 10년간의 국세청의 통계자료에서 보더라도 조세범(조세범처벌법 또는 특정범죄가중처벌법 상)의 고발과 조사건수는 지속적으로 증가하는 추세에 있다. 특히, 2000년대 전·후반기를 비교하면 조세범칙조사 건수는 115.1%, 검찰처리인원수는 33.4%, 법원의 1심재판 처리건수는 50.5%나 대폭 증가하였다. 반면에 검찰의 처리건수 대비 불기소처분율은 31.5%에서 42.3%로 증가하였고, 조세범처벌법 위반의 경우 1심법원의 처리건수 대비 유기징역 판결 비율은 19.3%에서 10.3%로 낮아지고 있어 조세범칙조사의 적정성과 처벌의 실효성에 의문이 제기된다.

본 연구에서는 부정행위를 통한 불성실 납세행태에 대한 제재방안을 중심으로 미국과 일본의 사례를 비교하여 시사점을 도출하고, 우리나라에서의 조세범처벌의 실태를 파악하여 조세범칙

1) 탈세, 조세회피, 절세는 구분하기가 용이하지 않으나, 절세는 합법적으로 세금을 줄이려는 행위, 탈세는 불법적으로 세금을 줄이려는 행위, 조세회피는 법의 미비점을 이용하여 세금을 줄이려는 행위로 정의할 수 있다(국세청, 2012, 세금절약가이드 I, 21). 이하에서는 탈세와 조세포탈을 같은 의미로 사용한다. 한편 새로운 금융상품, 부당행위계산부인, 국제조세 분야의 연구에서는 ‘조세회피’가 주로 사용되고 있다.

2) 현재 2010.9.30, 2009헌가17 결정.

3) 2006년 이후 매년 지속적으로 실시된 고소득 자영업자의 기획세무조사의 결과 2006년 소득적출율(적출소득/신고소득+적출소득)이 49.7%에서 2011년 37.5%로 낮아지기는 했으나 아직도 탈세자의 납세의식은 국민의 기대수준에는 못 미치고 있다(국세청 보도자료, 2012.6.13). 더욱이 호화생활 고액체납자의 숨긴 재산을 추적하여 2012년 2월부터 7월말까지 총 8,633억원의 체납세금을 징수하고 고의적·지능적 체납자와 이를 방조한 친·인척 등 62명을 체납처분 면탈범으로 고발하였다(국세청 보도자료, 2012.9.12).

조사의 적정성과 조세범처벌의 실효성을 확보하기 위한 방안을 제시하고자 한다.

본 연구는 서론에 이어 제Ⅱ장에서는 조세범칙조사와 처벌의 근거, 연혁, 내용, 선행연구를 검토하고, 제Ⅲ장에서는 주요 외국의 사례를 검토하였으며, 제Ⅳ장에서는 우리나라 조세범칙조사와 처벌에 따른 문제점과 개선방안을 도출하였고, 마지막으로 제Ⅴ장에서는 결론을 기술하였다.

## Ⅱ. 조세범칙조사와 조세범처벌제도의 배경

1951년 5월 조세범처벌법 및 조세범처벌절차법이, 1966년 2월 「특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률」이 제정(조세포탈의 가중처벌을 규정함)되면서 조세범칙조사와 처벌의 기반이 마련되었다. 이에 따라 조세범의 구성요건 및 그 처벌을 규정하는 실체법과 조사대상 선정과 처분에 대한 절차법으로 구분하여 운영하고 있다. 이하에서는 실체법적 측면인 조세범처벌 관련 법률과 절차법적 측면인 조세범칙조사 관련 법률로 구분하여 법제정의 취지 및 주요내용을 살펴보았다.

### 1. 조세범처벌

#### 가. 법적근거

##### (1) 조세범처벌법

1951년 5월 세법을 위반한 자에 대한 형벌 및 과태료 등에 관한 사항을 규정하여 세법의 실효성을 높이고 국민의 건전한 납세의식을 확립함을 목적으로 하여 최초 제정하였다. 이후 25차례의 개정이 있었으나, 전부개정은 24차, 25차 개정시(2010.1.1)에 이루어졌으며, 고액·상습 포탈법에 대한 처벌을 강화하여 양형을 차등화 하였고, 단순 행정 질서범에 대한 과태료 전환 등 법의 실효성을 제고하도록 하였다.

##### (2) 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률(이하 ‘특가법’)

1966년 2월 형법, 관세법, 조세범처벌법, 지방세기본법 등에 규정된 특정범죄에 대한 가중처벌을 규정함으로써 건전한 사회질서유지와 국민경제의 발전에 기여하도록 제정하였다.

##### (3) 벌과금상당액 양정규정

「조세범처벌법」에 규정하는 범칙행위자에 대해 통고처분을 하는 경우 벌금 상당액을 양정하여 조세범죄를 사전에 방지하고 범칙행위에 대해 적정하게 처분하고자 제정하였다(국세청훈령 1995.7.13 제정, 2010.3.25 최종개정). 이 양정규정은 사문화된 규정으로서 현재 조세범처벌절차법 시행령 별표인 「벌금상당액 부과기준」을 제정하여 통고처분 하는 벌금상당액의 부과기준을

구체적으로 규정하였다(2012.2.2 전부개정). 이 기준에 따르면 조세포탈범의 경우 조세범칙행위 위반회수에 따라(1차, 2차, 3차 이상), 배수형 벌금상당액을 0.5배에서 3배까지 차등적용 하도록 하였다.

#### (4) 조세범처벌법상 과태료 양정규정

『조세범처벌법』에 규정된 과태료 부과대상에 대해 합리적인 양정기준을 마련하여 적정한 과태료를 부과함으로써 위반행위를 사전에 방지하는 것을 목적으로 제정하였다(국세청 훈령 2010.3.25 제정, 2012.4.1 최종개정).

#### 나. 처벌법령의 최근 개정

조세범처벌법 제3조 제6항에서 ‘사기나 그 밖의 부정한 행위’란 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적인 행위<sup>4)</sup>를 말한다.

종래에는 ‘사기 또는 기타 부정한 행위’에 대한 명료한 규정이 없어서 대법원 판례로 운용되어 왔으나, 2010년 1월 이를 개정·시행하였다. 또한 2011년 12월 조세범처벌절차법 전부개정을 통하여 범칙사건과 범칙조사 등 조세범처벌과 관련한 정의에서부터 범칙조사대상자의 선정 기준 및 절차를 규정했으며, ‘조세범칙조사심의위원회’ 구성도 법제화하였다. 더불어 벌금과 과태료 부과기준을 정비하여 구체적으로 규정하였다.

#### 다. 조세범죄의 유형과 조세포탈시 처벌법규와 내용

조세범처벌법에서는 탈세범, 탈세관련사범, 조세질서범 등으로 구분하나, 주로 조세포탈, 세금계산서 관련 범죄로 처벌되고 있다. 특가법에서는 조세포탈(제8조)과 세금계산서 교부위반죄(제8조의2)를 규정하고 있다. 우리나라에서는 탈세유형별 범죄통계는 공시되고 있지 않으나, 조용주(2006, 454-455)연구에 따르면 2006.1.1부터 2006.7.31까지 서울시내 5개 지방법원의 조세범처벌법 위반 사례 120건을 수집하여 분석한 결과 조세범 사건 구성은 허위세금계산서관련 범죄가 83%를 차지하고, 조세채납사건이 13%, 조세포탈사건이 4%를 차지하였다. 허위세금계산서는 국세청고발, 조세포탈사건은 검찰에서 직접 수사한 경우가 많았다. 적정한 양형기준 설정을 위한 연구로서 비록 제한된 기간의 사례이나, 실제 사례연구로서의 의미가 있다.

4) 미국국세청(IRS)은 부정사례의 예시로서 고의적인 소득누락, 비용 과다계상, 이중장부, 허위기장, 개인 비용청구, 허위 공제액 청구, 자산과 소득의 은닉 등을 열거하고 있다. 우리나라에서도 이와 유사하게 ① 이중장부의 작성 등 장부의 거짓기장 ② 거짓증빙 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 ‘전사적 기업자원관리설비’의 조작 또는 전자세금계산서의 조작 ⑦ 그 밖의 위계에 의한 행위 또는 부정한 행위로 규정하고 있다.

조세법 중 주요 처벌유형인 조세포탈법과 세금계산서 위반법에 대한 관련 현행 법규와 처벌 내용을 <표 1>로 정리하였다. 조세법처벌법에서는 징역형과 벌금형을 병과할 수 있으며(제3조), 특가법에서는 반드시 병과하여야 한다(제8조 제2항). 법인과 개인의 양벌규정도 있으며(조세법 처벌법 제18조), 상습범인 경우 1/2을 가중하고 수정 신고시 감경할 수 있다.

<표 1> 조세포탈시 조세법처벌 관련법규와 처벌내용

|          | 조세법처벌법                                                                                       | 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률                                                |                                                                           |
|----------|----------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------|
| 내용       | 제3조<br>(조세포탈 등)                                                                              | 제8조<br>(조세포탈)                                                     | 제8조의2<br>(세금계산서 교부위반 등)                                                   |
| 징역형      | ① 기본 형량 : 2년 이하의 징역<br>② ㉠ 포탈세액이 3억원 이상이고 신고할 세액에 30% 이상인 경우, ㉡ 포탈세액이 5억원 이상인 경우 : 3년 이하의 징역 | ① 연간 5억원 이상~10억원 미만 : 3년 이상의 징역<br>② 연간 10억원 이상 : 무기 또는 5년 이상의 징역 | ① 세금계산서 공급가액 30억원~50억원 미만 : 1년 이상의 징역<br>② 세금계산서 공급가액 50억원 이상 : 3년 이상의 징역 |
| 벌금형      | 포탈세액의 2~3배 이하                                                                                | 포탈세액의 2~5배 이하                                                     | 부가가치세액의 2~5배 이하                                                           |
| 고발<br>요건 | 세무공무원의 고발 요건 있음(제21조) <sup>6)</sup>                                                          | 세무공무원의 고발 없이 공소 가능함                                               |                                                                           |

조세포탈법의 가중처벌 규정 기준금액의 변동연혁을 보면 경제규모의 성장과 물가 변동을 반영하여 조세포탈 가중처벌의 기준금액도 점차 상향조정되었다(특가법 제8조).<sup>7)</sup> 특가법 최초 제정시부터 조세포탈죄를 규정하였으며, 세금계산서 교부 위반법 가중처벌은 2005년 12월부터 신설하였다.

- 5) ‘연간포탈세액’은 각 세목의 과세기간에 관계없이 각 연도별(1.1부터 12.31까지)로 포탈한 또는 부정 환급받은 모든 세액을 합산한 금액을 의미한다(대법원 2007.2.15 선고 2005도9546 판결 및 대법원 2011.6.30 선고 2010도10968 판결).
- 6) 조세법처벌법으로 기소하기 위해서는 국세청의 고발이 있어야 한다(필요적 고발사건). 최근 5년간 국세청 고발건수는 연간 조세법칙조사와 자료상 조사로 약 2,000건 정도인데, 검찰 수사 처리건수는 평균 1만명에 이르고 있다. 고발건수와 인원의 차이, 검찰의 자체인지 수사 등이 원인으로 보인다.
- 7) ① 1966.2.23(법률 제1744호) 제정당시 포탈세액 500만원 이상  
 ② 1980.12.18(법률 제3289호) 2,000만원으로 인상  
 ③ 1990.12.31(법률 제4291호) 2억원으로 인상  
 ④ 2005.12.29(법률 제7767호) 5억원으로 인상

## 2. 조세범칙조사

### 가. 법적근거

#### (1) 조세범처벌절차법

1951년 5월 조세범칙사건의 조사와 그 처분에 관한 사항을 정하여 조세범칙사건을 공정하고 효율적으로 처리하고자 최초로 제정하였다. 2012년 2월에는 조세범처벌절차법시행령의 개정을 통해 법령에 조세범칙조사 대상 선정기준을 구체적으로 규정하여(종전에는 국세청훈령과 내부 규정에 따라 선정), 국민의 권익보호와 국세행정 신뢰도를 제고하도록 하였다.

#### (2) 조사사무처리규정

1989년 1월 국세청훈령으로 제정(2012.6.29 최종개정)한 후 2006년 3월에서야 최초로 외부에 공개하였다. 이 규정에는 일반세무조사와 조세범칙조사로 나누어 규정하고 있다.

#### (3) 연간 신고수입금액 등의 산정기준 및 방법에 관한 고시

조세범처벌절차법 제7조 및 동법시행령 제6조에 따라 조세범칙대상 선정시 적용되는 연간 신고수입금액 등의 산정기준 및 방법을 규정하여 조세범칙조사가 공정하고 투명하게 집행되도록 하였다(국세청고시 제2012-25, 2012.7.1).

### 나. 조세범칙 조사법령의 최근 개정

2011년 12월 조세범처벌절차법의 전문개정으로 조세범칙조사대상 기준을 설정하고 「조세범칙조사심의위원회」를 설치하여 조세범칙조사 실시결과와 조사결과 범칙처분에 심의를 거치도록 하여 법적안정성과 예측가능성을 확보하게 되었다. 성실한 납세의무 이행을 확보하기 위한 과세권의 행사 차원에서 실시되는 일반세무조사와 달리, 조세범칙조사는 사기 또는 부정한 방법으로 조세를 포탈하는 행위 등에 대해 반사회적·반국가적 행위에 해당하는 범죄로 처벌하기 위한 것이다. 지방국세청장 또는 세무서장은 ① 조세범칙 행위 혐의자를 처벌하기 위하여 증거수집 등이 필요한 경우와 ② 연간조세포탈 혐의금액 등이 <표 2>의 기준에 해당하는 경우<sup>8)</sup> 반드시 「조세범칙조사심의위원회」의 심의를 거쳐 조세범칙조사를 실시하여야 한다(조세범처벌절차법 제7조 및 조세범처벌절차법시행령 제6조, 2012.2.2 개정). 종전에는 국세청 훈령으로 조사대상을 선정하였으나, 법문화한 것은 진일보한 조치로 보인다. 조세범칙조사의 대상자 선정은 조세범처벌절차법 제7조와 동법 시행령 제6조의 기준에 따라 선정되나 구체적인 세부내용은 국세청훈령인 ‘조사사무처리규정’에 따라 운용되고 있다. 조세범칙조사를 실시하여야 하는 경우는

8) <표 2>의 금액기준이 절대적인 것은 아니다. 근로장려금 부정수급 제제조치로서 <표 2>의 금액기준과 별도로 조세범처벌법에 의한 처벌이 가능하다.

조세범칙행위의 혐의가 있는 자를 처벌하기 위하여 증거수집이 필요하거나 또는 연간조세포탈 혐의금액 또는 연간 조세포탈 혐의비율 등이 일정금액(또는 비율) 이상인 경우이다.

〈표 2〉 조세범칙조사 대상의 선정기준

| 연간신고 수입금액(A)    | 연간조세포탈 혐의금액(B)       | 조세포탈 혐의비율(B/A) |
|-----------------|----------------------|----------------|
| 100억원 이상        | 20억원 이상              | 15%이상          |
| 50억원이상-100억원 미만 | 15억원 이상              | 20%이상          |
| 20억원-50억원 미만    | 10억원 이상              | 25%이상          |
| 20억원 미만         | 5억원 이상 <sup>9)</sup> |                |

자료 : 조세범처벌절차법시행령 제6조

주) 위 기준 외에도 조세포탈 예상세액이 연간 5억원 이상인 경우도 조사대상으로 선정함.

조세포탈예상세액은 조세포탈 혐의금액에 대하여 세법에 따라 산정한 포탈세액임.

#### 다. 조세범칙 조사절차의 개관

과세관청의 조세범칙사건의 조사절차의 흐름은 다음과 같다.

- ① 범칙사건의 조사(임의조사, 심문/강제조사(압수·수색영장 필요<sup>10)</sup>, 긴급시 사후발부)
- ② 심문조서 작성(조사경위를 기록하여 입회인 등에게 확인 후 서명날인)
- ③ 조사보고(범칙사건 종료시 국세청장 등에게 조사결과보고)
- ④ 통고처분(범칙행위의 확증을 얻었을 때 납부통고/확증을 얻지 못하면 무혐의처리)
- ⑤ 즉시 고발(하단 사유 4가지<sup>11)</sup>와 15일내 통고처분 불이행시) 순서로 진행된다.

고발은 범죄사실에 대한 소추를 요구하는 의사표시이다. 고발사실의 특징은 고발장에 기재된 범칙사실과 세무공무원의 보충진술, 기타 고발장과 같이 제출된 서류 등을 종합하여 판단하여야

- 9) 조세포탈 혐의금액이 5억원인 경우 조세포탈 예상세액은 법인세의 경우( $2억 \times 10\% + 2억 초과분 \times 20\%$ )를 적용하면 8천만원 정도이다. 개인의 경우 예상세액은  $5억원 \times \text{약 } 40\% = 2억원$ 인데 법인과 개인을 동일하게 적용하는 것이 타당한가에 대한 의문이 있다.
- 10) 2007년부터 2010년까지 조세범칙조사시 법원의 압수·수색영장 발급은 2009년 1건 외에 없었다. 이에 대해 국세청은 ‘조세범칙조사는 일반세무조사 중 범칙행위가 발견되어 전환된 경우가 대부분으로 새로이 장부 등을 압수·수색할 필요가 없었으며, 대부업자나 대규모자료상 등의 세무조사에서도 사전에 검·경찰과 공조해 진행하므로 별도의 영장을 받지 않았다’고 한다(조세일보, 2011.9.26).
- 11) 즉시 고발사유(조세범처벌절차법 제17조)는 아래와 같다.
  - ① 정상(情狀)에 따라 징역형에 처할 것으로 판단되는 경우(징역형 고발)
  - ② 통고대로 이행할 자금이나 납부능력이 없다고 인정되는 경우(무자력 고발)
  - ③ 거소가 분명하지 않거나 서류의 수령을 거부하여 통고처분을 할 수 없는 경우
  - ④ 도주하거나 증거를 인멸할 우려가 있는 경우

한다.<sup>12)</sup> 이에 따라 고발서(조사사무처리규정 별지 제34호 서식)는 지방검찰청 검사장에게 죄명, 범칙자 인적사항, 범칙년월일 및 사실, 범칙증빙물건, 고발규정을 기재하여 고발한다.

과세관청의 고발이후 법적절차의 흐름은 ① 수사개시(고발 또는 인지수사) ② 입건(체포 또는 불구속) ③ 사건 송치 ④ 기소 판단(기소 또는 불기소 처분) ⑤ 재판 순으로 진행된다.

#### 라. 일반세무조사와 조세범칙조사의 관계

일반세무조사와 조세범칙조사는 근거법률, 목적, 조사방법, 조사기간, 조사결과의 활용 등에서 차이가 있다. 일반세무조사는 탈세혐의가 있는 경우에 우선적 수단으로 운용되며, 조세범칙조사는 보충적 수단, 그리고 수사는 최후의 수단이 되어야 한다(이상돈, 100). 조사사무처리규정 제76조에서는 일반세무조사를 시작한 후 조사 중 조세범칙혐의 물건을 발견하였으나, 납세자가 장부서류 등의 임의제시에 동의하지 않는 경우 등 세법질서의 확립을 위하여 조세범으로 처벌할 필요가 있다고 판단되는 경우에는 조세범칙조사로 전환할 수 있다. 물론 이 경우에도 『조세범칙조사심의위원회』의 심의를 거쳐야 하지만 진행 중인 범칙행위를 발견한 때로서 범칙혐의자가 도주 및 증거인멸의 우려가 있는 경우 영장없이 압수·수색하고 사후에(48시간내) 영장을 받을 수 있다(조세범처벌절차법 제9조 및 조사사무처리규정 제80조).

### 3. 선행연구의 검토

본 연구와 관련된 주요 선행연구는 다음과 같다. 선행연구의 주요 주장내용 중에서 세법개정이나 제도개선에 반영되었는지 여부를 검토하였다.

〈표 3〉 주요 선행연구의 요약

| 연구자               | 주장 내용                        | 세법에 반영여부                     |
|-------------------|------------------------------|------------------------------|
| 서희열·김형상<br>(2003) | ① 일반세무조사에서 조세범칙조사로 전환하도록 법제화 | 직접 조세범칙조사 착수가능하며 전환 건수가 다수임. |
|                   | ② 경미한 사건은 조세범칙조사유예           | 조세범처벌절차법에 조사대상 양적기준 설정함.     |
|                   | ③ 특별세무조사 폐지 후 조세범칙조사로 운영     | 2003년 특별세무조사 폐지됨.            |
|                   | ④ 탈루세액이 경미한 경우 통고처분 유예제도 도입  | 실무상 가산세만 부과가능함.              |

12) 대법원 2009.7.23 선고 2009도3282 판결.

〈표 3〉 주요 선행연구의 요약 (계속)

| 연구자               | 주장 내용                                               | 세법에 반영여부                                                                |
|-------------------|-----------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------|
| 박정우·마정화<br>(2006) | ① 범죄유형의 체계화 필요성(미수범 처벌규정 신설, 무신고죄 징역형 선고로 전환)       | 주세포탈 미수범 처벌규정(조세범처벌절차법 제9조)있으나, 기타 미수범, 단순 무신고범 처벌하지 않음(판례).            |
|                   | ② 무기장이나 허위기장시 추계조사기준 적용을 조세범처벌법에 명문화                | 판례에서 긍정하고 있음<br>(대법원 2005.5.12 선고 2004도7141 판결).                        |
|                   | ③ 양벌규정상 법인 등 주체에 대한 과실범 처벌규정 신설                     | 조세범처벌법 제18조(양벌규정과 과실 책임 규정)과 특가법적용 법인에 대한 공소시효연장으로 법인 가벌성 강화함(동법 제22조). |
|                   | ④ 조세포탈죄는 5년 이하로 처벌수위 올리고, 배수형벌제도는 완화 필요             | 벌금 상당액 부과기준과 과태료 양정규정 개정.                                               |
|                   | ⑤ 형사절차 남용을 방지하기 위해 증거자료의 수집 및 평가에 관해 검찰협조 체계적시스템 도입 | 구체적 절차가 법제화되지 않음.                                                       |
|                   | ⑥ 통고처분과 고발의 구별기준 정비(통고처분 유예제도 도입)                   | 조세범처벌절차법 제15조 및 제17조 전부개정되어 정비됨.                                        |
| 이동희·김영화<br>(2009) | ① 당초부터 조세범칙조사 금지                                    | 조세범처벌절차법 제7조에 따라 대상 선정기준 제시.                                            |
|                   | ② 조세범칙조사 전환요건을 조세범처벌법에 법정화                          | 조사사무처리규정 제76조로 운영중.<br>『조세범칙조사심의위원회』의 심의를 거치도록 보완.                      |
|                   | ③ 조세범칙조사심의위원회의 설치 및 운영을 조세범처벌법에 법정화                 | 조세범처벌절차법 제5조에 법정화 함(2011.12.31).                                        |
|                   | ④ 조세범처벌법의 탈세보상금 지급규정 삭제                             | 국세기본법 제84조의2에 통합하여 규정함.                                                 |
|                   | ⑤ 조세범칙조사 수행 세무공무원을 특별사법경찰로 지정                       | 과세당국과 검찰의 직능배분 문제와 전속고발제도의 전면개편 문제 발생.                                  |

이외에 오영근 외(2008) 연구보고서에는 조세범처벌법의 총론적 문제점, 개별규정의 문제점, 소송법적 규정의 문제점과 개선방안을 제시하고 있고, 옥무석 외(2009) 연구보고서에서는 조세범처벌법의 현행규정과 개선안을 조문별로 구체적으로 제시하고 있다. 김진수 외(2007) 연구에서는 미국 등 주요국의 조세범처벌제도상 처벌 유형 및 형량수준을 비교함으로써 시사점을 도출하고, 우리나라 조세범처벌제도 개선을 위한 정책대안을 마련하고자 하였다.

본 연구는 실무적인 관점에서 조세범칙조사와 조세범처벌에 대한 우리나라의 실태와 미국과 일본에서의 사례를 실증자료를 중심으로 비교하여 시사점을 도출하였다. 또한 선행연구 이후 개선되지 않았거나, 선행연구에서 제기되지 않았던 문제점에 대한 개선안을 마련하고자 하였다. 외국의 자료는 가급적 최근의 자료를 이용하였으며, 우리나라의 통계자료는 2000년대 10년간을 전·후반기로 나누어 비교분석하였다.

### III. 조세범칙 조사와 처벌사례의 국제비교

주요 국가 중 일본과 미국의 조세범칙사건 조사와 그 처벌에 관한 통계자료와 사례를 중심으로 우리나라의 실태와 비교하였다. 일본에서는 매년 「국세청리포트」와 「최근 10년간의 활동보고」를 발간하고 있고, 미국에서는 「IRS Databook」의 발간과 홈페이지에 「Criminal Investigation Statistical Data」를 공개하여 국세행정의 실효성 있는 정책개발과 성과평가의 검증을 통해 세무행정개선에 기여하도록 일반세무조사와 조세범칙조사에 대한 자세한 정보를 납세자에게 제공하고 있다.

#### 1. 일본

##### 가. 조세범칙조사 전문부서

일본의 경우는 국세청에 ‘조사사찰부’를 두고, 각 지방국(우리나라의 지방국세청 해당)에 ‘사찰부’(동경, 나고야, 오사카 이외는 조사사찰부)를 두고 사찰대상을 특별 관리하고 있다.

일본의 「국세범칙취체법」<sup>13)</sup>에서는 세무공무원에게 일정한 조세범죄의 조사와 통고처분을 인정하고 있다. 이 법에 의하면 세무공무원은 조세범칙사건에 관하여 특별사법경찰에 준하는 권한을 갖고 임의 및 강제조사를 할 수 있으며, 관련 자료나 물건의 압수·수색·영치 등의 강제처분을 할 수 있다(동법 제1조~제3조의2). 조사결과 조세범죄 혐의가 충분한 경우에는 통고처분 내지 형사고발이 이루어진다. 일본은 사전에 범칙조사단계에서부터 검찰과 긴밀한 협조관계하에서 조사하고 고발여부를 협의하고 있는 점에서 우리나라 제도와 근본적이 차이가 있다(2011 범죄백서, 528). 다만, 일본의 통고처분제도는 우리나라와 달리 간접세에 관해서만 인정되고 있다(동법 제12조의2). 또한 벌금형으로 처벌 가능한 사안에 대해서만 통고처분이 가능하고 징역형에 해당하는 범칙행위에 대해서는 통고처분을 할 수 없다(동법 제14조 제2항). 따라서 통고처분제도가 없는 직접세의 경우 고발이 공소제기의 요건은 아니다.

13) ‘국세범칙단속법’이라 번역할 수 있다.

#### 나. 조세범죄 유형과 처벌규정

일본은 각 세법에 조세범죄 유형과 처벌규정을 두고 있으나 주요 내용만 정리하면 <표 4>와 같다.

<표 4> 일본의 조세범죄와 처벌법규

| 관련법규                                       | 부정행위              | 벌 칙                                                  |
|--------------------------------------------|-------------------|------------------------------------------------------|
| 일본 법인세법 제159조,<br>소득세법 제238조,<br>상속세법 제68조 | 허위나 부정행위로<br>조세포탈 | 10년 이하의 징역이나 1천만엔(또는 포탈세액이<br>이를 초과시 포탈세액 이내) 이하의 벌금 |
|                                            | 부정행위로 인한<br>무신고   | 5년 이하의 징역이나 500만엔(또는 포탈세액 이내)<br>이하의 벌금              |

#### 다. 조세범칙조사와 고발 결과

일본은 조세범처벌을 위한 하나의 통일된 법률을 두지 않고, 각각의 개별세법에 ‘벌칙’장을 따로 두어 조세범죄의 유형과 법정형을 규정하고 있으며, 처벌절차는 『국세범칙취체법』에 규정하고 있다. 우리나라와 미국, 독일 등에서 조세범처벌법이라는 단행 법률에 처벌규정을 두고 있는 것과는 차이가 있다.

<표 5> 일본의 세무사찰 현황(2006년~2010년 귀속)

(단위 : 건수, 백만엔)

|       | 착수건수 | 처리건수 | 고발건수 | 탈세총액(이중 고발분)      | 한 건당 탈세액<br>(이중 고발분) |
|-------|------|------|------|-------------------|----------------------|
| 2006년 | 231  | 221  | 166  | 30,398(27,755)백만엔 | 138(167)백만엔          |
| 2007년 | 220  | 218  | 158  | 35,340(30,808)    | 162(195)             |
| 2008년 | 211  | 208  | 153  | 35,070(24,942)    | 169(163)             |
| 2009년 | 213  | 210  | 149  | 29,026(25,475)    | 138(171)             |
| 2010년 | 196  | 216  | 156  | 24,819(21,315)    | 115(137)             |
| 평균    | 214  | 214  | 156  | 30,931(26,059)백만엔 | 144(167)백만엔          |

자료 : 일본 국세청리포트 2007년~2011년판

<표 5>를 보면 일본에서는 세무사찰 처리건수 대비 고발건수는 5년 평균 73%에 이르고 있다.<sup>14)</sup> 탈세금액으로 보면 고발한 사건의 한 건당 탈세액비중이 더 크게 나타나고 있다. 착수건

14) 고발 기준액은 없으나 통상 1억엔(악질적인 경우 그 이하도 가능) 이상이면 고발한다고 한다. 1억엔이면 징역형으로 처벌할 사안으로 보며 『국세범칙취체법』상 즉시고발 사안이다(권광현, 291).

수 면에서도 5년 평균 214건으로서 우리나라의 5개년 평균 건수(469건)보다 실적은 적은 것으로 나타나고 있다. 참고로 일본의 2010년도 고발건수 156건 중 대형 사찰 건으로서 탈세액이 3억엔 이상은 15건, 5억엔 이상은 6건이었다(일본 국세청리포트 2011, 45). 고발사건의 5년 평균 탈세액은 167백만엔이었으며, 고발 건수는 줄어들고 있지 않은 실정이다.

〈표 6〉 일본의 탈세 고발사건 세목별 현황(2009년~2010년 귀속)

|       | 고발건수  |       | 탈세액(억엔) |       | 1건당 탈세액(백만엔) |       |
|-------|-------|-------|---------|-------|--------------|-------|
|       | 2009년 | 2010년 | 2009년   | 2010년 | 2009년        | 2010년 |
| 소득세   | 36    | 36    | 54      | 36    | 149          | 101   |
| 법인세   | 84    | 90    | 152     | 101   | 181          | 112   |
| 상속세   | 6     | 9     | 19      | 55    | 319          | 609   |
| 소비세   | 18    | 19    | 20      | 16    | 109          | 82    |
| 원천소득세 | 5     | 1     | 10      | 1     | 205          | 144   |
| 증여세   | 0     | 1     | 0       | 4     | 0            | 385   |
| 합계    | 149   | 156   | 255     | 213   | 171          | 137   |

자료 : 일본 국세청리포트 2011년판, p.54

〈표 6〉에서 일본의 고발사건의 내역을 보면 법인세 건수가 가장 많은 비중(57.7%)을 차지하고 있고, 탈세액의 크기로 보면 상속세 및 증여세의 비중이 가장 크게 나타나고 있다. 2009년 대비 2010년도 실적은 고발건수는 약간 증가(4.6%)하였으나 1건당 탈세액은 오히려 감소하였다(19.9%). 고발대상은 〈표 6〉에서 보듯이 주로 소득세, 법인세 등 직접국세에 집중되어 있다. 일본에서는 직접세는 통고처분제도가 인정되지 않지만, 간접세사건은 통고처분제도가 운용되고 있고, 고발이 소송조건으로 되어 있다.

#### 라. 조세범의 법적처벌 결과

〈표 7〉에서 보면 판결결과는 100% 유죄로 판결되어 매우 엄격히 법집행이 됨을 알 수 있고, 평균 징역월수는 15.4월, 1인당(1사당) 평균 벌금액은 23.4백만엔으로 나타나고 있다. 실행판결 인수는 2007년을 정점으로 점차 감소하고 있고, 5년 평균 11.6명으로서 한국과 미국에 비해 적은 수치로 나타나고 있다. 징역형의 경우 대형 사찰로 분류되는 5억엔 이상 탈세건수가 6건이었고, 징역형도 6건임을 볼 때 대략 5억엔 이상인 경우 징역형으로 처분되는 것으로 추정된다. 일본은 조세범처벌에 있어 징역형보다는 범칙세액 환수를 강화하는 것으로 보인다. 최근 5년간의 범칙세액의 규모는 줄어들고 있으며, 범칙세액 대비 벌금액의 비중은 24.1%에 이르고 있다.<sup>15)</sup>

15) 벌금액은 범칙세액 대비 통상 25%정도 선고된다고 한다(권광현, 292).

〈표 7〉 일본의 세무사찰 1심 판결 현황(2006년~2010년 귀속)

|       | 판결<br>건수 | 유죄<br>건수 | 유죄율  | 실행판결인<br>수 | 한 건당<br>범칙세액 | 1인당<br>징역월수 | 일인(사)당<br>벌금액 |
|-------|----------|----------|------|------------|--------------|-------------|---------------|
| 2006년 | 160      | 160      | 100% | 14명        | 110백만엔       | 16.4월       | 27백만엔         |
| 2007년 | 189      | 189      | 100% | 22명        | 130백만엔       | 16.1월       | 31백만엔         |
| 2008년 | 154      | 154      | 100% | 9명         | 79백만엔        | 16.1월       | 22백만엔         |
| 2009년 | 141      | 141      | 100% | 7명         | 86백만엔        | 14.6월       | 17백만엔         |
| 2010년 | 152      | 152      | 100% | 6명         | 80백만엔        | 13.8월       | 20백만엔         |
| 평균    | 159      | 159      | 100% | 11.6명      | 97백만엔        | 15.4월       | 23.4백만엔       |

자료 : 일본 국세청 리포트 2007년~2011년판

## 2. 미국

미국의 연방세법(Internal Revenue Code)에는 탈세의 유형별로 처벌규정을 세분화하여 규정하고 있다. 미국은 우리나라와 같은 배수형 벌금제도가 아니라 총액벌금을 상한선으로 운영하고 있다. 또한 연방형법(Title 18 of USC)은 조세범죄의 공범, 조직범죄 등 연방세법의 조세범처벌 규정을 보충하는 역할을 하고 있다.

### 가. 조세범칙조사 전문부서

미국의 경우 국세청(Internal Revenue Service, IRS)의 Criminal Investigation 부서는 1919년 7월 Intelligence Unit으로 신설되었다. 1978년 7월 Criminal Investigation으로 명칭을 변경하여, 2012년 현재 약 4,100명이 전 세계적으로 근무하고 있으며, 조세·자금세탁·은행비밀보호법 등 위반을 조사한다. 이러한 전문부서의 활용을 통해 미국에서는 조세범죄에 대한 기소율과 징역형의 비율이 매우 높은 편이다(IRS, Criminal Investigation At-a-Glance).

미국국세청은 범죄수사국(Criminal Investigation Division, CID)이라는 조세범죄수사를 담당하는 부서를 두어 일반세무조사를 담당하는 조직과 완전히 분리되어 있다. 이에 따라 세무조사과정에서 범죄혐의나 단서가 포착된 경우 세무조사과 직원이 세무조사를 중단하고, 포착된 범죄혐의나 단서를 반드시 범죄수사국에 인계하여 범죄수사국 소속 특별수사관(Special Agent)이 수사에 착수한다는 특징이 있다(『2011범죄백서』, 518). 또한 범죄수사국 특별수사관과 국세청 법무심사국소속 담당변호사가 공동으로 사건을 조사·분석하는데, 이는 범칙조사와 기소요청의 법률적 요소가 정확하게 표현될 수 있도록 하기 위한 것이다(오영근 외, 40).

### 나. 조세범죄 유형과 처벌규정

미국의 연방세법과 연방형법에서 정한 주요 조세범죄 유형과 형벌은 <표 8>과 같다. 미국 연방세법 개정안에서는 향후 주식회사에 대한 벌금액수는 동일하나 개인에 대한 벌금액수를 상향 조정할 예정이다(US Code of Law Revision Office).

<표 8> 연방세법 등 위반에 따른 각종 벌금과 형벌

| 위반유형                    | 법조항   | 형벌규정                                    |
|-------------------------|-------|-----------------------------------------|
| 고의적 납세기피<br>(조세포탈 중죄)   | §7201 | \$100,000(주식회사 \$500,000) 그리고/또는 최고 5년형 |
| 고의적 징세 등 기피             | §7202 | \$10,000 그리고/또는 최고 5년형                  |
| 고의적 납세/신고기피<br>(무신고 경죄) | §7203 | \$25,000(주식회사 \$100,000) 그리고/또는 최고 5년형  |
| 고의적 허위신고<br>(서명자만 해당)   | §7206 | \$100,000(주식회사 \$500,000) 그리고/또는 최고 3년형 |
| 허위문서 제출<br>(제출자모두 해당)   | §7207 | \$10,000(주식회사 \$50,000) 또는 최고 1년형       |
| 세법집행 방해                 | §7212 | \$5,000 또는 최고 3년형                       |
| 공모하여 부정음모               | §371  | 법에서 정한 벌금과 최고 5년형                       |

자료 : Internal Revenue Code(USC Title 26, Section 7201-7212),  
Crime and Criminal Procedure(USC Title 18, Section 371)에서 일부발췌.

<표 9> 미국의 탈세액에 대한 따른 양형기준

| 조세손실(최대금액에 적용) | 위반 등급 |
|----------------|-------|
| \$2,000이하      | 6     |
| \$2,000이상      | 8     |
| \$5,000이상      | 10    |
| \$12,500이상     | 12    |
| \$30,000이상     | 14    |
| \$80,000이상     | 16    |
| \$200,000이상    | 18    |
| \$400,000이상    | 20    |
| \$1,000,000이상  | 22    |
| \$2,500,000이상  | 24    |
| \$7,000,000이상  | 26    |

〈표 9〉 미국의 탈세액에 대한 다른 양형기준 (계속)

| 조세손실(최대금액에 적용)  | 위반 등급 |
|-----------------|-------|
| \$20,000,000이상  | 28    |
| \$50,000,000이상  | 30    |
| \$100,000,000이상 | 32    |
| \$200,000,000이상 | 34    |
| \$400,000,000이상 | 36    |

자료 : USSC, Tax Table, 2011 Federal Sentencing Guideline Manual(§2T4.1)

〈표 9〉를 보면 탈세액의 규모에 따라 위반 등급이 결정되어 처벌하게 된다. 조세범죄 등급은 일반경제 범죄유형의 등급과 다르게 매우 세분화하여 규정되어 있으며, 탈세규모가 적은 경우에도 처벌하도록 엄격히 규정하고 있다.

〈표 10〉 연방 양형기준표(징역월수 기준)

| 위반 등급(범죄레벨) | 범죄경력 분류(누적범죄 전력점수) |            |             |
|-------------|--------------------|------------|-------------|
|             | I 등급(0-1)          | II 등급(2-3) | III 등급(4-6) |
| 1           | 0-6                | 0-6        | 0-6         |
| 6           | 0-6                | 1-7        | 2-8         |
| 12          | 10-16              | 12-18      | 15-21       |
| 14          | 15-21              | 18-24      | 21-27       |
| 16          | 21-27              | 24-30      | 27-33       |
| 18          | 27-33              | 30-37      | 33-41       |
| 20          | 33-41              | 37-46      | 41-51       |
| 22          | 41-51              | 46-57      | 51-63       |
| 24          | 51-63              | 57-71      | 63-78       |
| 26          | 63-78              | 70-87      | 78-97       |
| 28          | 78-97              | 87-108     | 97-121      |
| 30          | 97-121             | 108-135    | 121-151     |
| 32          | 121-151            | 135-168    | 151-188     |

자료 : USSC, Sentencing Table, 2011 Federal Sentencing Guideline Manual(p.407 일부발췌)

〈표 10〉에서는 위반등급과 누적범죄 점수에 따라 양형기준을 세분화하여 규정하고 있다. 우리나라의 특가법 적용 조세포탈금액인 5억원을 가정하면, 미국에서는 〈표 9〉의 위반등급은 20 등급이며, 〈표 10〉의 양형기준표의 I등급(누적범죄 0-1회)의 경우 33개월에서 41개월의 징역형이 예상된다.

〈표 11〉 미국의 조세범죄 유형

(단위 : 건수, %)

|                   | 관련 조항 | 사례건수 | 비율(총 표본 대비) |
|-------------------|-------|------|-------------|
| 허위 신고서 작성(서명자 해당) | §7206 | 286  | 48          |
| 탈 세               | §7201 | 222  | 37          |
| 조세부정 음모           | §371  | 91   | 15          |
| 무신고               | §7203 | 52   | 9           |
| 허위재무제표 작성         | §7207 | 24   | 4           |
| 외환보고의무 위반         | §7203 | 23   | 4           |
| 국세청 조사 방해         | §7212 | 20   | 3           |
| 기 타               |       | 7    | 1           |
| 총 계               |       | 725  |             |
| 복수 조세범죄 사례        |       | 105  | 18          |
| 총 표본              |       | 598  |             |

자료 : Nicholes and Richardson, 2006, p.54.

주) 조사대상기간 : 2000.1.1~2004.12.31, 주로 Lexis-nexis 자료 검색결과임.

<표 11>은 조세범죄를 유형별로 세분화하여 보여주고 있다. 가장 많은 비중을 차지하고 있는 조세범죄는 허위신고서 작성(48%), 탈세(37%)로 나타나고 있다.<sup>16)</sup> 도표로 제시하지 않았지만 총 사례 598건 중 522건(87%)이 수입누락이나 비용 과다공제와 관련되어 있다. 평균 탈세금액은 1,950,331달러이고 중위수는 568,728달러이다.

#### 다. 조세범칙조사 결과와 법적처벌 결과

<표 12>에서 보면 미국의 조세범칙조사결과 형사기소 사건 중 유죄판결비율은 3개년 평균 83.2%이고, 특히 총 선고 중 징역형의 비율도 평균 81.5%가 넘는 수준이다. 이와 같은 통계를 볼 때 미국국세청 범죄수사국은 법률전문가로 구성된 국세청 법률심사국과 긴밀한 공조조사를 절차화하여 범칙조사를 효율적으로 운용하고 있음을 알 수 있다. 또한 이중 조세관련 사건의 평균적인 징역월수는 25개월에 이른다(IRS, Fiscal Year 2011 Enforcement and Service Results, FY2011 기준). 위의 표에는 마약관련 경제범죄도 일부 포함되어 있으나 일본의 조세범 평균 징역월수 15.4월에 비하여 매우 엄중한 처벌을 하는 것으로 보인다.

16) 수사기관은 납세의무자에 대하여 허위신고죄로 수사하여 기소할 경우, 조세포탈죄로 기소할 경우에 비하여 이점이 있다. 왜냐하면 허위신고죄의 경우에는 유죄판결을 받기 위해 납부세액의 부족이나, 실질적으로 조세부과의 결과가 어떻게 되었는지에 대해 입증할 필요가 없기 때문이다(법무연수원, 『2011범죄백서』, 515-516).

〈표 12〉 미국의 조세범칙 조사와 처벌결과(2009년~2011년 귀속)

(단위 : 건수, %)

|             | 2009년 | 2010년 | 2011년 | 평 균   |
|-------------|-------|-------|-------|-------|
| 조사개시        | 4,121 | 4,706 | 4,720 | 4,515 |
| 기소권고(국세청)   | 2,570 | 3,034 | 3,410 | 3,004 |
| 형사기소        | 2,335 | 2,645 | 2,998 | 2,659 |
| 총 유죄 판결     | 2,105 | 2,184 | 2,350 | 2,213 |
| 형 선고현황(A)   | 2,229 | 2,172 | 2,206 | 2,202 |
| 징역형(B)      | 1,810 | 1,770 | 1,802 | 1,794 |
| 징역형 비율(B/A) | 81.2% | 81.5% | 81.7% | 81.5% |

자료 : www.irs.gov/compliance/enforcement, IRS Databook 2011(table18)

주) 징역형은 연방징역, 갇생시설, 가택연금, 기타 혼합형임. 마약범죄 포함.

회계연도 : 전년도 10.1~당년도 9.30 기준

### 3. 한국

#### 가. 조사범칙조사의 담당부서

우리나라에서의 조세범칙조사는 조세범처벌법에 따라 형벌을 행사할 목적으로 지명받은 세무공무원(국세청, 지방국세청, 세무서 소속공무원 중 검찰이 지명함)에 의해 수행된다. 지명 받은 세무공무원은 특별사법경찰은 아니나, 임의조사나 강제조사(압수·수색시 영장 필요)를 할 수 있으며, 조사결과에 따라 통고처분이나 고발을 하게 된다. 지방국세청의 경우 ‘조사국’ 내에 조세범칙조사나 자료상 조사의 전문부서를 두고 있다.

#### 나. 조세범칙 조사 실적

##### (1) 조세포탈범 고발실적

과세관청은 1980년대 이후 경제여건의 개선과 국민의 권리의식이 높아지는 등 세정환경의 변화에 따라 조세범칙조사는 가급적 자제하고 납세자의 자율적인 성실신고를 유도해 왔다. 1990년대 조세범칙조사 건수는 대부분 100건 이하에 불과하였으나<sup>17)</sup>, 1999년부터는 국세청이 기능별조직으로 전면 개편되면서 조세범칙조사를 대폭 강화하였다. 2000년대 전반기 연평균 부과세액은 5,562억원이었으며, 조사건당 부과세액은 25.5억원으로 적지 않은 금액으로 나타나고 있다. 특히 2006년 하반기부터는 세무조사 과정에서 일정기준 이상 적출금액이 있는 납세자에 대해서는 의무적으로 범칙처리 대상 여부를 검토하도록 하는 등 조세범칙조사에 대한 강화노력은 지속되고 있다.

17) 본 연구에서는 표로 제시하지 않았지만 1966년부터 1990년까지의 조세범칙조사는 1990년대 보다 현저히 많은 수가 이루어졌으나, 대부분 통고처분되어 세액 추징에 중점을 두었으며, 고발은 극히 제한적으로 이루어졌다.

〈표 13-1〉 한국의 조세법칙조사 실적(2001년~2005년 귀속)

(단위 : 건, 억원)

|           | 2001년 | 2002년 | 2003년 | 2004년  | 2005년 | 5년 평균   |
|-----------|-------|-------|-------|--------|-------|---------|
| 조사건수      | 130   | 115   | 172   | 347    | 327   | 218건    |
| －통고처분     | 17    | 8     | 6     | 28     | 39    | 20      |
| －불이행고발    | 3     | 1     | 1     | 10     | 11    | 5       |
| －즉시고발     | 99    | 94    | 163   | 298    | 266   | 184     |
| －무혐의      | 11    | 12    | 2     | 11     | 11    | 9       |
| 부과세액      | 4,072 | 1,365 | 3,069 | 10,261 | 9,045 | 5,562억원 |
| 고발건수      | 102   | 95    | 164   | 308    | 277   | 189건    |
| 고발비율      | 78.4  | 82.6  | 95.3  | 88.7   | 84.7  | 86.7%   |
| 조사건당 부과세액 | 31.3  | 11.9  | 17.8  | 29.6   | 27.7  | 25.5억원  |
| 벌과금       | 20    | 4     | 6     | 29     | 43    | 20억원    |

자료 : 국세청, 국세통계연보 2002년~2006년

주1) 고발건수는 ① 통고처분과 ② 무혐의를 제외하고 ③ 통고처분 불이행고발과 ④ 통고처분 없이 직접고발을 합한 수치임.

주2) 해당 연도중 조사를 완료한 실적을 기준으로 작성함.

〈표 13-2〉 한국의 조세법칙조사 실적(2006년~2010년 귀속)

(단위 : 건, 억원)

|           | 2006년 | 2007년 | 2008년 | 2009년 | 2010년  | 5년 평균   |
|-----------|-------|-------|-------|-------|--------|---------|
| 조사건수      | 399   | 554   | 565   | 383   | 443    | 469건    |
| －통고처분     | 41    | 96    | 68    | 46    | 52     | 61      |
| －불이행고발    | 7     | 21    | 72    | 81    | 68     | 50      |
| －즉시고발     | 321   | 413   | 396   | 220   | 301    | 330     |
| －무혐의      | 30    | 24    | 29    | 36    | 22     | 28      |
| 부과세액      | 5,299 | 8,327 | 8,002 | 7,008 | 10,799 | 7,887억원 |
| 고발건수      | 328   | 434   | 468   | 301   | 369    | 380건    |
| 고발비율      | 82.2  | 78.3  | 82.8  | 78.6  | 83.2   | 81.0%   |
| 조사건당 부과세액 | 13.3  | 15.0  | 14.2  | 18.3  | 24.3   | 16.8억원  |
| 벌과금       | 55    | 223   | 239   | 125   | 143    | 155억원   |

자료 : 국세청, 2011국세통계연보, p.420 일부수정.

주) 부과세액은 전체 조사건수에 대해 부과한 것이며, 벌과금은 통고처분에 따라 징수한 금액임.

<표 13-2>에서 보면 과세관청의 조세법칙조사후 최근 5년 평균 고발비율<sup>18)</sup>은 81.0%에 이르

18) 조사후 고발을 제외한 사건은 통고처분하여 조세채권의 확보에 중점을 두고 있다. 이외의 사건은 통고처

고 조사건당 부과세액은 16.8억원에 이른다. 이는 일본의 5년 평균(2006년~2010년) 범칙세액 97백만엔 보다도 큰 금액으로 나타나고 있다. 조세범에 대한 조사(고발) 건수는 <표 13-1>과 같이 2000년대 전반기 평균 218(189)건보다 후반기에 평균 469(380)건으로 증가되었으나, 세무조사 전체건수에 비하면 매우 적은 수치로 나타나고 있다. 2008년을 정점으로 하여 점차 감소하는 추세에 있다.<sup>19)</sup> 2000년대 전반기 통고처분 건수 대비 징수한 벌과금은 전반기 대비 후반기에 평균 1억원에서 2.54억원으로 대폭 증가하였다. 벌과금 양정규정은 수차례의 개정으로 지나친 엄벌주의에서 완화되는 추세이나<sup>20)</sup>, 그 적용을 엄격히 한 결과로 보인다.

<표 13-1>과 <표 13-2>에서 2000년대 전·후반기의 조사건수 대비 통고처분 건수를 보면 8.9%에서 12.9%로 증가되었으나 통고처분 불이행율(불이행고발/(통고처분+불이행고발))은 26.5%에서 45.0%로 대폭 증가되었다. 참고로 1966년~2001년의 통고이행비율은 90%를 초과한다.

## (2) 자료상 고발 실적

2001년~2005년의 조세범(조세포탈범과 자료상) 고발실적은 아래 <표 14-1>과 같다. 2005년도부터 조세범 고발 실적 통계 작성시 법인과 개인을 구분하여 공개하기 시작하였다. 그 이전 연도에는 통계생산을 하지 않았다.

<표 14-1> 조세범 고발 실적(2001년~2005년)

(단위 : 건)

|       | 합 계    |       |       | 조세포탈범 |     |     | 자료상    |       |       |
|-------|--------|-------|-------|-------|-----|-----|--------|-------|-------|
|       | 소계     | 법인    | 개인    | 소계    | 법인  | 개인  | 소계     | 법인    | 개인    |
| 2001년 | 1,167  | *     | *     | 102   | *   | *   | 1,065  | *     | *     |
| 2002년 | 1,224  | *     | *     | 95    | *   | *   | 1,129  | *     | *     |
| 2003년 | 2,272  | *     | *     | 164   | *   | *   | 2,108  | *     | *     |
| 2004년 | 4,006  | *     | *     | 308   | *   | *   | 3,698  | *     | *     |
| 2005년 | 4,002  | 2,117 | 1,885 | 277   | 160 | 117 | 3,725  | 1,957 | 1,768 |
| 합 계   | 12,671 |       |       | 946   |     |     | 11,725 |       |       |
| 평 균   | 2,534  |       |       | 189   |     |     | 2,345  |       |       |

자료 : 국세통계연보 2002년~2006년

주) \* 2004이전연도에는 법인과 개인을 구분하여 통계 생산하지 않음.

분 후 고발하거나 통고처분 없이 직접 고발한 것이다. 2000년대 들어 즉시 고발이 증가한 것은 특가법에 의한 조세포탈범에 해당하거나 당초부터 통고처분이 불가능한 경우가 다수로 보인다(오영근 외 2008).

19) 2007년~2008년 기간의 조세범칙조사가 증가한 이유는 세계 금융위기로 중소기업 등의 일반 세무조사를 유예한 반면, 세법질서 확립을 위해 범칙조사를 늘린 결과이다(조선일보, 2009.9.9).

20) 2010년 3월 개정된 벌과금상당액 양정규정은 조세포탈의 경우 포탈세액의 0.5배, 3년내 1회 처벌 받은 경우 1배, 2회 이상 처벌시 2배로 하고 있다. 고액 조세포탈 누범인 경우 2~3배의 벌금을 부과한다. 2012년 2월 최종 개정된 벌금상당액 부과규정은 조세범처벌법시행령 별표에서 세분화하여 규정하고 있다.

조세법칙조사에 따른 고발과 별도로 과세관청은 자료상에 대한 조사와 고발을 엄격히 하고 있는 것으로 보인다. 자료상에 대한 조사건수는 최근 5년 평균 2,178건이고 그중 1,615건을 고발하여 고발비율은 74.2%에 이르고 있다.

고발건수를 기준으로 조세법칙조사와 자료상에 대한 비중은 최근 5년(2006~2010년) 평균 380건 대 1,615건으로 자료상 고발 건수가 4.2배로 많은 비중을 차지하고 있다.

〈표 14-2〉 자료상에 대한 조사와 고발실적(2006년~2010년)

(단위 : 건)

|       | 합 계    |                 | 법인사업자 |                | 개인사업자 |                |
|-------|--------|-----------------|-------|----------------|-------|----------------|
|       | 조사건수   | 고발인원            | 조사건수  | 고발인원           | 조사건수  | 고발인원           |
| 2006년 | 2,256  | 1,836           | 1,263 | 1,042          | 993   | 794            |
| 2007년 | 2,280  | 1,702           | 1,404 | 1,053          | 876   | 649            |
| 2008년 | 2,063  | 1,492           | 1,298 | 936            | 765   | 556            |
| 2009년 | 2,041  | 1,474           | 1,216 | 865            | 825   | 609            |
| 2010년 | 2,251  | 1,571           | 1,281 | 904            | 970   | 667            |
| 소계    | 10,891 | 8,075           | 6,462 | 4,800          | 4,429 | 3,275          |
| 평균    | 2,178  | 1,615<br>(100%) | 1,292 | 960<br>(59.4%) | 886   | 655<br>(40.6%) |

자료 : 국세통계연보 2011년

주1) 고발인원으로 표시되어 있으나 건수 기준임.

주2) 자료상에 대한 부과세액은 별도로 공개되지 않음.

2000년대 전·후반기를 비교하여 보면, <표 14-1>과 <표 14-2>에서 보듯이 조세포탈범의 고발은 평균 189건에서 380건으로 대폭 증가하였으나, 자료상에 대한 고발은 2,345건에서 2,178건으로 오히려 소폭 감소하였다. 자료상 고발건수는 2005년 3,725건을 정점으로 하여 이후에는 평균 1,615건으로 큰 변동을 보이고 있지 않다. 자료상의 문제는 지속되고 있는 것으로 보이나, 2010년부터 도입된 전자세금계산서 발급 의무화로 사업자간 거래의 투명성 확보에 기여할 것으로 예측된다.<sup>21)</sup>

<표 15>에서는 고발건수(<표 14-1> 및 <표 14-2> 참조) 대비 검찰의 처리인원(기소인원)을 보면 현저히 많은 것을 볼 수 있는데, 이는 국세청 통계자료에는 건수로, 검찰청의 통계자료는

21) 국세청의 전자세금계산서 조기경보시스템 구축으로 전자세금계산서 발급상황을 실시간으로 조사하고, 신고내용을 종합분석하여 매입세액 부당공제 등 불성실사업자를 적발하고 있다. 2012년 1월-10월까지 374명을 조사 완료하여 5조 359억원의 거짓세금계산서 부당거래금액을 적출, 3,736억원을 부과하고 288명을 고발하였다(국세청 보도자료, 2012.10.17).

인원수이기 때문에 발생하는 차이와 과세관청의 고발사건 이외에 검찰이 독자적으로 수행하는 사건의 수가 일부 포함되어 있는 것으로 보인다. 이 중 기소비율은 <표 15>와 <표 16>에서 보듯이 최근 5년간 조세법처벌법위반의 경우 20.2%, 특가법 위반의 경우도 22.5%에 불과한 것을 보면 사전에 철저한 과세관청의 증거수집 및 검사와의 공조조사가 필요한 것으로 보인다. 고발인원을 법인사업자와 개인사업자를 구분하여 비중을 살펴보면 5년 평균 고발인원은 960명과 655명으로서 법인사업자가 59.4%를 차지하고 있다.

#### 다. 조세법의 검찰처리 현황

##### (1) 조세법처벌법 위반의 검찰처분

<표 15> 조세법처벌법 위반의 검찰청 처분결과

(단위 : 명)

|           |        | 기 소    |       |       |         | 불기소 <sup>22)</sup> |          |          |          |           | 기소<br>중지 | 참고인<br>중지 |
|-----------|--------|--------|-------|-------|---------|--------------------|----------|----------|----------|-----------|----------|-----------|
| 년도        | 계      | 소계     | 구공판   |       | 구<br>약식 | 소계                 | 기소<br>유예 | 혐의<br>없음 | 죄가<br>안됨 | 공소권<br>없음 |          |           |
|           |        |        | 구속    | 불구속   |         |                    |          |          |          |           |          |           |
| 2001      | 3,414  | 1,068  | 186   | 429   | 453     | 711                | 164      | 310      | 0        | 237       | 836      | 799       |
| 2002      | 4,381  | 1,245  | 190   | 558   | 497     | 1,239              | 216      | 551      | 1        | 471       | 1,024    | 873       |
| 2003      | 5,653  | 1,683  | 203   | 642   | 838     | 1784               | 332      | 747      | 0        | 705       | 1,258    | 928       |
| 2004      | 9,496  | 2,777  | 319   | 1,094 | 1,364   | 2,681              | 478      | 1,286    | 1        | 916       | 2,143    | 1,895     |
| 2005      | 12,019 | 2,815  | 238   | 1,340 | 1,237   | 4,582              | 810      | 2,468    | 1        | 1,303     | 2,219    | 2,403     |
| 전반기<br>소계 | 34,963 | 9,588  | 1,136 | 4,063 | 4,389   | 10,997             | 2,000    | 5,362    | 3        | 3,632     | 7,480    | 6,898     |
| 2006      | 15,306 | 3,114  | 158   | 1,546 | 1,410   | 5,757              | 1,030    | 3,564    | 0        | 1,163     | 2,882    | 3,553     |
| 2007      | 9,319  | 2,308  | 120   | 1,204 | 984     | 4,202              | 597      | 2,539    | 2        | 1,064     | 1,221    | 1,588     |
| 2008      | 7,927  | 2,201  | 60    | 1,269 | 872     | 3,503              | 530      | 2,049    | 1        | 923       | 1,009    | 1,214     |
| 2009      | 7,404  | 2,161  | 72    | 1,114 | 975     | 3,127              | 544      | 1,730    | 3        | 850       | 917      | 1,199     |
| 2010      | 6,701  | 1,907  | 13    | 1,003 | 891     | 3,139              | 569      | 1,840    | 0        | 730       | 763      | 892       |
| 후반기<br>소계 | 46,657 | 11,691 | 423   | 6,136 | 5,132   | 19,728             | 3,270    | 11,722   | 6        | 4,730     | 6,792    | 8,446     |

자료 : 대검찰청, 『범죄분석』, 2001년~2011년 각년도

주1) 2001년~2003년 통계에는 불기소처분에 기소중지, 참고인 중지를 포함시켜 <표 15>에서는 이를 제외시킴.

주2) 약식절차 : 공판절차를 거치지 않고 서면심리만으로 피고인에게 벌금, 과료 또는 몰수를 과하는 간이 형사절차임(형사소송법 제448조 제1항).

22) 검사가 사건을 재판에 회부하지 않고 종결하는 것으로서 아래와 같이 정리된다.

위의 <표 15>를 보면 조세범처벌법을 위반한 사건중 2000년대 전후반기를 비교하면 처리인 원수는 33.4% 급증하였고, 처리건수 중 기소비율은 27.4%에서 25.1%로 낮아졌다. 처리건수 대비 불기소처분율은 31.5%에서 42.3%로 증가하였고, 특히 이중에서 ‘혐의 없음’ 비중이 가장 큰 현실<sup>23)</sup>을 보면 무분별한 고발이나 수사가 이루어진 것으로 보인다. 이와 같은 이유는 증거수집이 불충분하거나, 적시에 고발되지 않았거나, 타인명의 사업자나 거래 상대방으로 조사해야 할 경우가 많아 피의자(참고인)조사가 불가능한 경우가 많은 것으로 추정된다. 기소중지와 참고인 중지 처분은 공소시효의 경과로 기소하지 못할 가능성도 있으나 최근 감소추세에 있다.

참고로 2010년 전체 형사사건의 기소비율은 52.2%(1,253,203/2,398,984건)에 이르러(2011년 「검찰연감」, 658), 조세범처벌의 기소율은 일반범죄에 비해 현저히 낮은 것을 알 수 있다.

## (2) 특가법 위반의 검찰청 처분결과

<표 16>에서 보는 바와 같이 특가법상 조세사건은 2000년대 전반기와 후반기를 비교하면 평균 처리건수는 현저히 증가하였고(222건에서 533건<sup>24)</sup>), 특가법상 평균기소율은 전반기에 44.1%(98/222), 후반기에 22.5%(120/533)를 보이고 있고 기소비율은 급격히 감소하고 있다. 과세관청의 무리한 고발이 있었거나, 검찰이 증거불충분 사건에 대해 신중한 기소판단(예를 들어 ‘혐의 없음’)을 하는 것으로 보인다. 후반기의 비율은 일반 조세범처벌법상의 기소율과 비슷한 수준을 보이고 있다.

|        |                                                                            |
|--------|----------------------------------------------------------------------------|
| 공소권 없음 | 소추요건의 불비 또는 형의 필요적 면제사유에 해당하는 경우(검찰사건사무규칙 제69조 제3항 제4호)                    |
| 죄가 안됨  | 범죄성립요건(구성요건 해당성, 위법성, 책임성) 중 구성요건에 해당되거나 위법성과 책임성의 두가지 요건 중 어느 하나가 흠결된 경우  |
| 혐의 없음  | — 구성요건에 해당하지 않는 경우<br>— 공소제기 및 유지에 필요한 증거가 전혀 없거나 불충분한 경우(형사소송법 제325조)     |
| 기소 유예  | 공소제기가 가능함에도 불구하고 피의자의 연령 등 여러 가지 사항을 참작하여 소추의 필요가 없다고 인정되는 경우(형사소송법 제247조) |
| 기소 중지  | 피의자의 소재불명 등으로 인하여 수사를 종결할 수 없는 경우 그 사유가 해소될 때까지 기소중지 처분을 함(검찰사건사무규칙 제73조). |

23) 경제범죄는 지능성·전문성, 신분성·권력성, 피해감정의 미약성 등 그 특성상 적발과 입증이 어렵다(이천현 2007).

24) 2006년 3월부터 시행된 특가법 제8조의2에 세금계산서 교부위반범 가중 처벌조항이 신설된데서 연유한 것으로 보인다.

〈표 16〉 특가법상 조세사건(2001년~2010년)

|        | 접 수   | 처리건수  |     |       |      |
|--------|-------|-------|-----|-------|------|
|        |       | 처리계   | 기 소 | 불기소   | 타관송치 |
| 2001년  | 188   | 178   | 73  | 73    | 32   |
| 2002년  | 158   | 152   | 71  | 46    | 35   |
| 2003년  | 187   | 174   | 96  | 47    | 31   |
| 2004년  | 257   | 226   | 114 | 98    | 14   |
| 2005년  | 442   | 379   | 137 | 193   | 49   |
| 전반기 소계 | 1,232 | 1,109 | 491 | 457   | 161  |
| 전반기 평균 | 246   | 222   | 98  | 92    | 32   |
| 2006년  | 482   | 443   | 105 | 300   | 38   |
| 2007년  | 603   | 533   | 210 | 265   | 58   |
| 2008년  | 596   | 482   | 117 | 297   | 68   |
| 2009년  | 743   | 647   | 98  | 393   | 156  |
| 2010년  | 638   | 562   | 68  | 339   | 155  |
| 후반기 소계 | 3,062 | 2,667 | 598 | 1,594 | 475  |
| 후반기 평균 | 612   | 533   | 120 | 318   | 95   |

자료 : 대검찰청, 2011 검찰연감(2010.1.1-12.31), pp.714-719.

#### 라. 조세범 재판 현황

한국의 조세범칙사건의 세부내용은 고발사건의 세부내용이 공개되지 않아 세목별 자료는 없으나, 판결결과는 <표 17> 및 <표 18>과 같이 정리할 수 있다. 조세범은 1심, 항소심, 상고심으로 나누어 크게 ‘조세범처벌법’과 ‘특가법(조세포탈 및 세금계산서 교부위반)’에 따라 처벌한다.

##### (1) 조세범처벌법 위반 법원판결(1심) 연도별 결과

아래의 <표 17>은 2000년대의 조세범처벌법 위반의 경우 1심법원의 판결을 정리한 것이다.

2000년대 후반기에는 전반기에 비하여 재판처리건수는 50.5% 증가하였으나(8,505/5,650건) 처리건수 대비 유기징역비율은 19.3%에서 10.8%로 감소되고, 집행유예비율은 52.0%에서 53.7%로, 재산형 비율도 22.3%에서 27.7%로 증가하여 관대한 처분을 하는 경향을 보인다. 2000년대 전·후반기에 유기징역 인원수로 보면 1,089명에서 918명으로 오히려 감소하고 있다.

〈표 17〉 조세범처벌법 위반 1심법원 판결현황(2001년~2010년)

(단위 : 명)

|       | 접수    | 처리    | 유기<br>징역 | 집행<br>유예 | 재산형   | 선고<br>유예 | 무죄   | 기타   |
|-------|-------|-------|----------|----------|-------|----------|------|------|
| 2001년 | 801   | 768   | 203      | 366      | 167   | 4        | 2    | 26   |
| 2002년 | 742   | 718   | 160      | 353      | 147   | 7        | 3    | 48   |
| 2003년 | 877   | 866   | 187      | 463      | 187   | 5        | 3    | 21   |
| 2004년 | 1,607 | 1,380 | 248      | 710      | 326   | 18       | —    | 78   |
| 2005년 | 1,859 | 1,918 | 291      | 1,044    | 435   | 26       | 7    | 115  |
| 소 계   | 5,886 | 5,650 | 1,089    | 2,936    | 1,262 | 60       | 15   | 288  |
|       | 비율    | 100%  | 19.3%    | 52.0%    | 22.3% | 1.1%     | 0.3% | 5.0% |
| 2006년 | 1,968 | 1,824 | 223      | 1,052    | 445   | 14       | 9    | 81   |
| 2007년 | 1,841 | 1,920 | 193      | 1,105    | 474   | 18       | 19   | 111  |
| 2008년 | 1,714 | 1,691 | 189      | 910      | 444   | 19       | 20   | 109  |
| 2009년 | 1,552 | 1,580 | 157      | 796      | 499   | 8        | 18   | 102  |
| 2010년 | 1,478 | 1,490 | 156      | 707      | 496   | 14       | 19   | 98   |
| 소 계   | 8,553 | 8,505 | 918      | 4,570    | 2,358 | 73       | 85   | 501  |
|       | 비율    | 100%  | 10.8%    | 53.7%    | 27.7% | 0.9%     | 1.0% | 5.9% |

자료 : 법원행정처, 『사법연감』, 각 연도.

주) 특가법에서의 조세범처벌은 포함되지 않음.

## (2) 특가법 위반 법원판결(1심) 연도별 결과

아래의 <표 18>은 특가법 위반 조세범의 1심법원 판결 결과이다.

<표 17>과 <표 18>을 보면 1심판결의 징역형 비율(집행유예 제외)은 조세범처벌법과 특가법 위반의 경우 각각 10.5%와 42.3%이다. 조세범처벌법위반의 경우 집행유예와 재산형 선고비율이 높아 처벌이 관대한 것으로 보인다. 조세범처벌법보다 특가법의 징역형 비율이 4배 정도로 더 높게 나타나고 있다. 참고로 2010년 기준으로 1심 형사사건 전체로 비교하여 보면 징역형비율은 18.2%(44,009/241,105건)에 이르고 있다. 항소심에서는 조세범의 경우 9.2%(47/511건)가 징역형이었고, 형사공판 전체적으로는 9.3% (6,724/71,938건)로서 유의한 차이를 보이지 않는다.

2010년 형사공판사건의 평균 항소율(단독+합의)은 33.5%, 상고율도 33.5%를 보이고 있다. 조세사건의 경우에는 항소율(항소접수 478건/1심 처리 1,600건)<sup>25)</sup>은 약 29.9%, 상고율은 30.3% (상고접수 155건/ 2심 처리 511건)로서 일반 사건과 큰 차이를 보이지 않고 있다.

25) 기간귀속의 차이로 정확한 통계는 알 수 없어 당해 연도 자료를 이용하였으나, 전체적인 해석에는 오류를 주지 않은 것으로 보인다. 표로 제시하지는 않았으나, 2008년~2010년 평균 조세사건 항소율은 29.4%, 상고율은 28.2%이다.

〈표 18〉 특가법 위반 1심법원 판결현황(2007년~2010년)

(단위 : 명)

|       |       | 금년<br>접수 | 처리<br>합계 | 유기<br>징역 | 집행<br>유예 | 재산<br>형 | 선고<br>유예 | 죄가<br>안됨 | 공소<br>기각 | 항소<br>취하 | 기타 |
|-------|-------|----------|----------|----------|----------|---------|----------|----------|----------|----------|----|
| 2007년 | 조세포탈  | 155      | 147      | 77       | 64       | 1       | —        | 1        | —        | —        | 4  |
|       | 세금계산서 | 12       | 3        | —        | 3        | —       | —        | —        | —        | —        | —  |
| 2008년 | 조세포탈  | 95       | 108      | 40       | 54       | 2       | 1        | 8        | —        | —        | 3  |
|       | 세금계산서 | 24       | 14       | 7        | 4        | —       | —        | 1        | —        | —        | 2  |
| 2009년 | 조세포탈  | 83       | 88       | 31       | 43       | 6       | —        | 2        | —        | —        | 6  |
|       | 세금계산서 | 53       | 31       | 14       | 16       | —       | —        | —        | —        | —        | 1  |
| 2010년 | 조세포탈  | 60       | 55       | 27       | 24       | —       | —        | 2        | —        | —        | 2  |
|       | 세금계산서 | 70       | 55       | 16       | 34       | 1       | —        | —        | —        | —        | 4  |
| 합계    | 조세포탈  | 393      | 398      | 175      | 185      | 9       | 1        | 13       | —        | —        | 15 |
|       | 세금계산서 | 159      | 103      | 37       | 57       | 1       | —        | 1        | —        | —        | 7  |

자료 : 법원행정처, 『사법연감』, 각 연도.

주) ① 2006년 이전에는 특가법상 관련 조세범이 구분표시 되지 않았음.

- ② 집행유예는 선고한 형을 일정기간 유예하여 형의 선고효력을 없게 하는 제도임(3년 이하 징역형인 경우로서 요건 충족시).
- ③ 선고유예는 1년 이하의 징역이 예상되는 범죄로서 형의 선고자체를 미루어 일정기간 경과 후 면소됨.

#### 4. 조세포탈범 처벌수준과 조세범칙조사행정의 국가별 비교와 시사점

##### 가. 조세포탈범 처벌수준 비교

조세범 중 주요 대상인 조세포탈범에 대한 주요 국가별 형량과 조세범처벌법에 대한 주요 특징을 <표 19>에서 정리하였다. 국가별 납세의식과 처벌에 대한 문화가 달라 직접비교는 어려우나 우리나라의 제도개선을 위한 몇가지 시사점을 정리하였다.

첫째, <표 19>에서 보듯이 우리나라의 형량은 무기징역 또는 5년 이상의 형량과 2—5배의 배수 벌금형으로 되어 있으나 외국에 비해 과잉형벌로 보인다.

둘째, 조세범처벌을 조세범처벌법과 특가법<sup>26)</sup>으로 나누어 운영하고 있으나, 미국과 일본에서는 각 세법내에서 일원화하여 운영하고 있다.

셋째, 미국과 같은 세부적인 양형기준이 없어, 법원의 양형고려요소에 따라 판결이 편차가 있을 수 있다.

넷째, 실제 조세범칙조사의 건당 추정세액 평균액을 보면 한국은 16.8억원(2006년~2010년

26) 오영근(2005)은 특가법은 제정당시나 오늘날에도 정당성이나 필요성을 인정하기 어렵다고 한다.

평균), 일본은 97백만엔(2006년~2010년 평균), 미국은 1,950천달러(2000년~2004년 평균)로서 큰 편차를 보이는 것은 아니다. 2006년~2010년의 조세관련 사건의 평균 징역형으로는 일본은 15.4개월, 미국은 23.8개월을 보이고 있어 미국은 엄격한 징벌적 책임주의를 적용하고 있는 것으로 보인다.

〈표 19〉 조세포탈범 처벌의 국가별 비교<sup>27)</sup>

| 국가 | 징역형                                                                            | 벌금형                                    | 특 징                                                                                              |
|----|--------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 한국 | ① 기본형량 : 2~3년 이하<br>② 포탈세액 5억원~10억원 이하 : 3년 이상<br>③ 포탈세액 10억원 이상 : 무기 또는 5년 이상 | ① 기본 : 포탈세액의 2~3배<br>② 가중 : 포탈세액의 2~5배 | ① 조세범처벌절차법시행령 부칙 : 벌금상당액 부과기준에서는 위 반회수 등 가중원칙에 따라 배수제와 정액제를 병행 사용.<br>② 처벌법이 조세범처벌법과 특가법으로 이원화됨. |
| 일본 | 10년 이하의 징역                                                                     | 1천만엔(초과시 포탈세액 한도) 이하                   | ① 개별세법에 조세범처벌규정<br>② 직접세 통고처분 제도 없음.                                                             |
| 미국 | 5년 이하의 징역                                                                      | 100,000달러<br>(법인은 500,000달러) 이하        | ① 탈세규모와 누범여부에 따른 세부적인 양형규정 있음.<br>② 미수범도 처벌함.                                                    |

#### 나. 세무행정의 차이

조세범처벌 수준차이 이외에 세무행정상 국가별 차이는 다음과 같다.

첫째, 미국과 일본의 국세청에서는 매년 연차보고서를 통해 조세범칙조사와 처벌에 관한 내용(징역형의 비율, 평균징역월수 등)을 구체적으로 공개하고 있다.

둘째, 미국과 일본에서는 국세청(지방국세청)내에 조세범칙조사 전담부서를 두고(우리나라는 세무서에서도 조세범칙조사 가능), 특별사법경찰관에 준하는 권한을 부여받아 조사가 강화되어 있다.

셋째, 미국의 국세청 범죄수사국(CID)은 마약범죄, 불법소득 조사도 담당한다.

넷째, 조세범칙 조사건수는 한국>미국>일본 순이나, 징역형비율은 미국>한국>일본 순이다. 기소비율은 미국>일본>한국 순으로 나타났다. 미국 등 대부분 선진국에서는 책임주의 조세범처벌체계를 채택하고 있어 징역형비중이 높다. 일본은 실행인 수는 적으나, 기소후 판결에서 100% 유죄율을 보이고 있어 매우 효율적인 조세범칙조사를 하는 것으로 보인다.

27) 참고로 한국법제연구원(2007)의 ‘독일 조세기본법상 처벌규정’에 따르면 독일에서는 조세포탈범의 경우 5년 이하의 징역(가중시 6개월이상 10년이하)과 일수벌금제(5일-360일, 1일 최소 1유로-5만유로)로 처벌하고 있다.

## IV. 조세범칙조사와 처벌의 현황과 개선방안

제Ⅱ장에서의 제도의 배경과 제Ⅲ장에서의 국제비교를 통한 시사점을 통해, 우리나라의 조세범칙조사의 적정성과 처벌의 실효성을 제고하기 위한 현황과 개선방안을 제시하였다. 논의의 순서는 조세포탈죄에 대한 양형문제와 조세범죄 정보공개, 고발제도에 따른 조직개편, 기타 기소문제 보완을 위한 추계과세방법의 개선 순으로 기술하였다.

### 1. 조세포탈죄에 대한 양형기준 설정

#### 가. 현황

현재 특가법에서 정한 조세포탈죄 등의 형량은 무기 또는 5년 이상의 징역과 더불어 2~5배의 벌금을 병과하고 있다. 무기징역은 다른 형사법에 비해 가혹하고<sup>28)</sup>, 배수형 벌금제도도 외국에 비해 과중한 편이며 징수의 현실성도 부족하다(표 19). 김민수(2011)는 조세범처벌법에 대한 최신 형사재판 사례를 대법원 판례 위주로 정리하였다. 여기에서 대법원 판례의 기초가 된 1심 판결 사례는 총 6건이었으며(2004년~2010년 선고), 주로 특가법(허위계산서, 조세포탈) 위반 사건이었다. 표로 제시하지 않았으나 판결은 징역형 2건, 집행유예 3건, 벌금형 1건이었다. 벌금은 조세포탈액의 100%이내 수준으로 부과되었으며, 형량도 모두 2년 6월 이하로 처벌되어, 법정형보다 낮은 수준으로 처벌되고 있다.<sup>29)</sup>

조세형량은 너무 무겁게 정하여 있으나, 운영상 실제 검찰처분은 <표 15>와 같이 불기소처분이 많으며, 법원판결에서 징역형비율도 최근 <표 17>과 같이 관대해지는 경향이 있어, 처벌의 실효성에 의문이 제기된다. 미국의 경우 조세범에 대한 양형기준이 명확히 설정되어 있으나, 우리나라는 2011년 4월 27일 출범한 제3기 양형위원회서 조세범죄, 금융경제 범죄, 지식재산권 범죄 등의 화이트칼라 범죄<sup>30)</sup>에 대한 양형기준을 마련하였다.<sup>31)</sup> 제3기 양형기준이 마무리되면 대

28) 아동과 청소년 대상 중한 성범죄자의 법정형도 5년이상~무기징역이다. 그러나 최종심 실태는(2000년~2010년) 63.8%가 법정형 하한보다 낮은 선고를 받고 있다고 한다(여성가족부 보도자료, 2012. 3.19). 무기징역형은 1966년 특가법 제정시 설정한 법정형으로서 현재까지 그대로 유지하고 있다.

29) 조용주(2006)는 특가법을 제외한 조세범처벌법 위반자의 경우 구속은 거의 없었으며, 허위 세금계산서 수수범의 경우 다른 사기죄 등과의 양형수준을 감안할 때 구속하지 않거나 실형을 선고하지 않는 것은 조세범에 대해 관대하게 처벌한다는 인상을 주기 쉽다고 한다. 이와 같은 추세는 이후에도 크게 변화되지 않은 것으로 보인다.

30) Moohr G. S.(2009)는 조세범죄를 폭력을 수반하지 않는 화이트칼라 범죄의 일종으로 보고 있다. 탈세는 재산 이전을 수반하고, 국가채권을 훼손하며, 다른 납세자의 조세부담을 증가시켜, 응징과 억제가 필요한 형사범죄라고 하고 있다.

31) 2013년 2월 4일 대법원 양형위원회는 ‘조세범죄의 양형기준’을 제정하여 의결하였다. 일반 조세포탈은

부분 주요범죄의 약 78.21%에 대한 양형기준이 마련되게 될 것이다(법원행정처, 2011b, 100).

#### 나. 개선안

법정형의 경우 특가법상 과도한 형량인 무기징역을 폐지하여야 한다. 또한 특가법상 병과하는 배수형 벌금인 포탈세액의 2~5배의 벌금도 완화하여야 한다. 특가법상 병과해야 하는 벌금의 경우 조세포탈범과 세금계산서 교부위반범으로 구분하여 포탈세액의 1~2배 한도 내에서 벌금을 병과 하는 것이 적절한 것으로 보인다.<sup>32)</sup>

한편 양형기준의 설정방향과 실효성확보를 위해 조세포탈에 대한 형량을 세분화하여 정함으로써 조세형벌에 대한 예측가능성과 조세범죄의 예방기능을 확보해야 한다. 양형설정시 고려요소는 행위자, 포탈액수 및 포탈률, 범행동기, 조세포탈 방법, 전과, 포탈세액의 납부, 범행 후의 태도, 일반 예방적 요소 등을 고려할 수 있으나(조용주, 2006), 법관의 양형재량권을 침해하지 않는 범위 내에서 형벌의 적정성을 위해 포탈액수, 전과(위반회수) 등 중요 요소<sup>33)</sup>를 고려하여 세분화할 수 있을 것이다. 사기죄나 횡령죄 등 다른 화이트칼라 범죄의 양형기준과의 균형을 고려하고<sup>34)</sup>, <표 9>와 같은 미국의 사례를 참조할 수 있다.<sup>35)</sup>

범죄의 정도에 따른 세분화된 형벌을 규정하여 형량의 형평성을 확보하고, 판결에 엄격히 적용함으로써 조세법 처벌과 조세범죄 예방의 실효성 제고가 가능하다고 생각된다.

6월~2년 6월, 특가법상 조세포탈은 1년 6월~12년으로 3단계로 금액별 유형을 구분하고 감경, 가중요소를 고려하도록 하였다. 미국에서와 같이 세부적으로 규정하고 있지 않으며, 시행예정일은 2013년 7월 1일이다.

32) 이에 대한 근거는 다음과 같다.

① 법원의 실제 선고형량을 보면, 「조세법처벌법위반」은 포탈세액의 24%, 「특가법」 위반은 포탈세액의 80%를 과형 중이다(2010년 개정세법해설). ② 일본의 실제 벌금부과액은 범칙세액 대비 25% 정도로 선고된다(주석15 참조) ③ 처벌된 벌금을 미납시 노역장에 유치하게 되고 결국 징역형과 동일하게 된다. 납부능력과 1일 환산액에 따라 유치일수가 달라지므로 2~5배의 과도한 벌금은 현실성이 부족하다. 누범의 경우 벌금보다는 징역형을 강화하여 처벌할 수 있다. ④ 박정우·마정화(2006)도 법관의 양형재량권과 중소기업의 도산우려 등의 이유로 포탈세액의 1~2배를 주장하였다.

33) 법원은 양형이유를 제시하는데, ① 피고인의 반성, ② 범죄전력 등 정상과 죄질, ③ 포탈세액규모, 납부여부, ④ 기타 범행의 동기, 수단과 결과, ⑤ 피고인의 연령, 성행, 지능과 환경, ⑥ 범행 후의 정황 등 제반 양형조건을 두루 참작하여 형을 정하고 있다(부산지법 2010.10.8 선고 2008고합937, 2010고합403(병합)). 형법(제51조)상 양형의 조건은 ④⑤⑥과 피해자에 대한 관계를 참작하나 포탈세액의 규모와 납부여부 등 조세법 특성상 고려요소가 추가된다.

34) 양형위원회 양형기준(2012)에 따라 특가법 대상인 조세포탈액 5억원 이상(또는 300억원 이상)금액을 가장하여 다른 유사범죄에 적용하면, 사기범죄는 가중처벌의 경우 최대 7년 이하(13년 이하), 횡령죄는 6년 이하(11년 이하)로 정하여져 있다. 여기서 7년형은 작량경감 하더라도(형법 제53조) 집행유예를 선고할 수 없고 징역형을 선고할 수 있는 형량이다.

35) 법체계와 국민의 의식구조가 다른 미국의 양형기준을 우리나라에 그대로 도입하기는 어려우나 이에 대한 논의가 필요한 시점으로 보인다.

## 2. 조세범처벌결과 정보공개 확대

### 가. 현황

국세행정과 사법기관의 조세범처벌에 대한 정보공개는 개인적인 비밀을 유지하는 범위(국세기본법 제81조의13) 내에서 국민의 알권리 충족을 위해 확대되어야 한다. 조세범칙 조사의 사후결과 기소비율과 징역형비율(징역기간 포함) 등을 공개하여 사후관리를 통한 조세범죄 처벌의 엄격성을 제시하고 예방적 기능을 수행하여야 한다. 일본과 미국에 비해 탈세정보공개와 처벌에 대한 공개가 미흡한 실정이다. 조세포탈법, 자료상 이외에 어떤 세목별, 범죄유형별로 조세범을 처벌했는지 명료하게 공개되지 않고 있어 조세범처벌 결과의 투명성이 부족한 실정이다. 국세청은 「국세청 40년사」, 「국세행정개혁백서(2001년 및 2000년)」를 발간한 바 있으나, 이후 백서를 발간하지 않고 있다.

### 나. 개선안

국세행정의 성과측정 결과물로서 매년 또는 주기적으로 발간하여(예를 들어, 국세행정백서) 공시하는 것이 바람직하다. 이러한 백서에는 조세범칙조사 처리건(고발건을 구분하여)에 대한 탈세액을 구분표시하고(자료상 포함), 조세범처벌내용을 위반행위별, 업종별, 규모별로 세분화하여 공시하여야 하며, 일반세무조사에서 조세범칙조사로 전환한 비율(당초부터 조세범칙조사로 착수한 비율)과 기소비율, 징역형의 기간도 공개하여 고발 이후단계의 사후관리<sup>36)</sup>를 강화하여 국세행정의 효율성을 평가하고 정책입안 자료로 활용하여야 한다. 일본국세청의 「국세청리포트」, 「최근 10년간의 국세청 활동보고서」, 미국국세청의 「Databook」과 같은 조세행정 성과평가 보고서를 제공하여 조사인력 배분의 효율성을 검토하고, 납세자보호절차를 정비함과 동시에, 조세범처벌 결과공개를 통해 국세행정의 투명성, 공정성, 신뢰성을 제고하여 국민의 납세의식과 국세행정을 개선하는데 기여할 수 있을 것이다.

## 3. 고발제도의 개선

### 가. 현황

우리나라의 조세범 고발 실태를 보면 <표 13-1>과 <표 13-2>에서 보듯이 조세포탈법의 경

36) 조사사무처리규정 제97조에는 고발처분한 경우 증빙물건은 법원의 판결이 확정되는 때까지 보전관리하여야 한다. 세무공무원의 조사이력제를 통해 고발후의 불기소처분(특히 혐의 없음)을 성과평가에 반영하여 고발의 실효성을 높일 수 있는 방안을 고려할 시점이다. 한편 조세범조사와 처벌의 공시주체가 국세청이 되어야 하는지에 대한 논란이 있으나, 미국과 일본의 사례에서 보면 국세청이 조사초기부터 사후처벌의 통계까지 요약 공시하고 있다.

우 2000년대 전반기에 조사건수 대비 고발건수는 평균 86.7%, 후반기에는 평균 81.0%로서 통고 처분보다는 고발을 위주로 하고 있다. <표 13-2>에서와 같이 2000년대 하반기에 조세포탈법의 평균 고발건수는 380건이나 자료상 고발건수는 평균 1,615건으로 4.2배 많은 수가 고발되고 있다. 우리나라에서 1966년~2001년의 통고이행비율은 90%를 초과한다. 그 이후로 통고이행비율이 저조해 지는 것은 통고처분금액이 과다하여 법원에서의 심판을 목적으로 불이행한 것으로 추측된다(서희열·김형상 2003). 최근에는 사업부진, 자료상, 무자격자 등이 많은 것으로 추정된다. <표 13-1>과 <표 13-2>에서 2000년대 전·후반기의 조사건수 대비 통고처분 건수를 보면 8.9%에서 12.9%로 증가되었으나 통고처분 불이행율[불이행고발/(통고처분+불이행고발)]은 26.5%에서 45.0%로 대폭 증가되어 통고처분의 실효성에 대한 의문이 제기된다.<sup>37)</sup>

위에서 고발된 사건의 검찰처리 결과인 <표 15>를 보면 조세범처벌법을 위반한 사건중 2000년대 전·후반기를 비교할 때 처리건수는 91.7% 급증하였고, 처리건수 중 기소비율은 27.4%에서 25.1%로 낮아졌다. 처리건수 대비 불기소 처분율은 31.5%에서 42.3%로 증가하였고, 특히 불기소처분 중에서 '혐의 없음' 비중이 가장 큰 현실을 보면 무리한 고발이나 수사가 이루어진 것으로 보인다.<sup>38)</sup> 이와 같은 이유는 증거수집이 불충분하거나, 적시에 고발되지 않았거나, 타인명의 사업자나 거래 상대방으로 조사해야 할 경우가 많아 피의자(참고인)조사가 불가능한 경우가 많기 때문으로 추정된다. 특가법상의 기소율도 2000년대 전반기에 평균 44.1%에서 후반기에 22.5%로 급격히 감소하고 있어, 무리한 수사에 대한 의문이 제기된다.<sup>39)</sup>

국세청은 검찰과의 공조체계를 구축하기 위해 본청 단위에서는 국세청과 대검찰청이 「중앙협의회」를 구성하여 법령 및 제도개선 추진, 상호전문교육 실시 및 「조세범칙정보 합동분석·지원반」을 운영하고 있고, 지방국세청 단위에서는 지방국세청과 지방검찰청이 「지방협의회」를 구성하여 범칙조사에 관한 실무협의를 수시로 개최하고 있다(국세청 보도자료, 2003.7.30 및 국세청 40년사, 1138). <표 14-1>과 같이 2003년 하반기부터 국세청과 검찰청의 공조체계가 강화되어 자료상 등의 고발이 급증한 것으로 보인다(SBS뉴스, 2003.7.31). 그러나 2006년 이후부터는 고발 건수가 감소하고 있어 공조체계의 지속성여부는 확인하기 어렵다. 또한 최근 신설된 「조세범칙조사심의위원회」에서도 고발여부를 심의하나 위원회의 구조상 범칙증거심사와 기소가능여부의 자문은 한계가 있을 것으로 생각된다.

37) 통고처분 불이행시 결국 고발하게 되므로, 통고처분제도의 문제점은 추가로 논의하지 않는다. 일본을 제외한 미국, 독일, 프랑스 등 대부분의 국가에서는 조세범을 일반 형사범과 동일하게 취급하고 있어 통고처분제도를 두고 있지 않다(김학자 2006).

38) 이에 따른 납세자의 납세협력비용과 검찰의 행정력의 소모는 상당할 것으로 추정된다.

39) 조세범칙의 입증을 위해서 국세청직원의 세무조사 자료를 활용하게 되는데, 자료상(허위세금계산서 수수범)의 경우 범죄사실의 입증이 어려운데도 고발을 남용하고 있지는 않은지 검토할 필요성과 과세관청에서 고발이후 고발사건에 대해 얼마나 관심을 갖는지에 대한 의문을 제기하고 있다(노 로, 214).

## 나. 개선안

고발과 기소의 실효성을 높이기 위한 방안으로서 과세관청의 법무부서<sup>40)</sup>를 전문화하거나 과세관청과 검찰간의 긴밀한 협조체계가 필요하다. 미국의 사례를 살펴보면 첫째, 김현철(2001)은 미국 조세사범 수사절차의 특징으로 법무부 조세국과 국세청이 유기적인 협조관계를 유지한다는 점을 들고 있다. 조세사건의 수사는 국세청 범죄수사국(CID)에서 주관하게 되나 법무부의 정책이 CID의 수사에 반영될 수 있도록 조정위원회를 두는 등 실무적인 협조관계를 항상 유지하고 있다고 한다. 둘째, CID의 조사는 국세청 법무심사국 법무담당관(District Counsel)<sup>41)</sup>의 기소요건 충족여부 심사와 자문 등 긴밀한 협조하에 이루어진다(Criminal Tax Manual, Chapter 1.01). 이와 같은 제도를 통해 미국에서는 조세범에 대한 높은 기소율을 보이는 것으로 생각된다. 우리나라에서도 세무공무원을 특별사법경찰로 지명하여 검사의 지휘를 받아 수사한 후 검찰에 사건을 송치하게 하는 방안(이동희·김영화 2009)도 효율적일 수 있겠으나, 필요적 고발제도의 폐지와 과세당국과 검찰간의 직능배분에 따른 문제가 남아 있다.

기소율을 높이기 위해서는 과세당국의 고발내용이 충실해야 하고<sup>42)</sup>, 적기에 증거확보와 고발이 이루어져야 하며, 조사초기부터 검찰청과의 협조체계와 공조조사가 원활해야 할 것이다.<sup>43)</sup> 현행 고발제도를 유지한다는 전제하에서 고발제도의 실효성 제고방안으로는 첫째, 지방국세청 법무부서 내에 조세범칙심사 및 자문 기능을 강화하기 위해 변호사 등 법률전문가의 확충<sup>44)</sup>이 필요하다. 둘째, 법령이나 훈령 등으로 과세당국과 검찰간의 상설기구<sup>45)</sup>의 설치를 제도화하는 방안이 있다.

40) 본문에서는 법무부서로 지칭하였으나 국세행정심판 소송수행, 민사소송을 담당하는 「송무과」에 조세범칙조사 법률전문가를 두어 법률자문을 요청하는 방안과 조사주관부서인 「조사국」내에 직접 법률전문가를 보강하는 방안이 있다.

41) IRS 법무심사국장(Chief Counsel)은 재무부 소속의 부법무국장이 겸직한다. IRS는 분야별 부국장(조세법칙)을 두고, 세무서별로는 법무담당관(District Counsel)을 두고 있다. 전국적으로 약 1,600명의 변호사 전문인력을 보유하고 있으며 국세청 범죄수사국(CID)과 긴밀히 협조하고 있다.

42) 권광현(2010, 412)은 검찰실무상 조세범죄수사를 담당하는 부서에서는 고발접수전 검토제도라는 것을 실시, 고발접수 전에 고발서류를 검토하여 고발한 세무직원들에게 형사사건으로 기소하기에 충분한 증거의 보충을 요구하는 방법을 취하고 있다고 한다.

43) 박정우·마정화(2006)에서는 고발여부를 신중하게 판단하기 위해 증거수집과 법리적인 판단에 관해 세무당국과 사법기관의 협조의 필요성을 제기하였으나, 인력부족의 이유로 기구설치보다는 체계적 시스템 도입을 주장하였다. 그러나 불기소처분율이 증가하는 현실을 보면 기구설치에 따른 효익이 불기소처분(특히, 혐의 없음)에 따른 비용보다 클 것으로 예측한다.

44) 최근 국세청은 조세불복 소송전담 부서에 변호사 출신 전문인력 12명을 채용·배치할 예정이다(조세일보, 2012.10.24).

45) 현재의 「조세범칙조사심의위원회」는 지방국세청장이 위원장이 되고, 지방국세청 주관국장, 지방국세청 조사과장 등 5명의 내부위원과 법률·회계 또는 세무전문가 등 외부위원 8명으로 구성된다(조사사무처리규정 제72조).

#### 4. 조세범칙조사 전문부서의 일원화

##### 가. 현황

국세청은 1989년부터 국세공무원 교육원에 조세범조사 전문요원 교육과정을 신설하고 범칙조사 전문인력을 양성하고 있다. 2003년에는 특별세무조사를 폐지하면서 조세범칙조사 전담반을 지정운영하고 검찰과의 협조체제 강화 등을 통해 조세범칙조사를 더욱 활성화하게 되었다. 먼저, 범칙조사의 전문성을 높이고 종사 직원이 사명감을 가지고 적극적으로 범칙조사에 임할 수 있도록 각 지방국세청에 총 17개 반을 전담반으로 지정한 이래 2006년 3월 기준으로 지방국세청에 범칙조사 전담 요원을 확대하고 세무서에도 전담요원을 두고 있다(국세청 40년사, 1137). 국세청은 2009년말 기준 1,691명의 조세범 조사 전문요원을 보유하고 있으나, 지방국세청이나 세무서별로 구분표시 되어 있지 않고, 2010년부터는 공개가 중단되었다.

국세청 발족당시에는 범칙조사의 집행을 대부분 국세청 조사국에서 관장하였으나, 1968년부터는 지방국세청에서도 담당하도록 하였다. 이후 그동안 업무량이 대폭 증가함에 따라 지방국세청의 기준을 상향조정하였으며 이후 여러차례 조정을 거쳐 현재에 이르고 있다. 현재 국세청 관장업체는 없으며, 지방국세청은 국세청장 지정업체와 지방국세청장 필요업체, 세무서에서는 나머지 업체를 담당하고 있다.

조세범칙조사는 일반세무조사에서 전환되는 경우가 많고, 결국 통고처분을 불이행하거나 자료상의 경우는 대부분 고발로 이어진다. 세무서단위에서는 법무부서가 없으며, 법적자문을 구하는 데도 어려움이 있으며, 실효성 있는 증거확보가 어려워져 불기소처분으로 이어질 가능성도 있다.

##### 나. 개선안

조세범칙조사와 관련된 법무부서를 따로 두고 있지 않은 세무서보다는<sup>46)</sup> 법무부서를 두고 있는 지방국세청 내로 조세범칙조사를 일원화하여 자원의 집중과 법적절차에 대비한 전문성을 제고할 필요가 있다. 조세범칙조사는 일반세무조사에서 조세범칙조사로 전환된 경우가 많은 점, 2000년대 전반기(26.5%)에 비해 후반기에 들어 통고처분 불이행율이 평균 45%(표 13-2)로 증가되어 결국 고발로 이어진 점을 볼 때, 충분한 증거확보와 지방국세청 법무부서와 긴밀한 협조를 위해서는 범칙조사 전문부서를 지방국세청으로 일원화하는 것이 조사의 효율성 측면에서 바람직하다.<sup>47)</sup>

46) 일선 세무서에서는 범칙조사보다는 세무조사에 자원과 역량을 집중할 수 있다. 지방국세청의 업무과다의 문제가 발생할 수 있으나, 세금계산서 위반범을 제외한 조세포탈범 조사는 지방국세청으로 일원화하여 조사의 전문성과 효율성을 제고할 필요가 있다.

47) 참고로 검찰과 법원은 조세형법관련 전문성 확보를 위해 ‘전문재판부의 구성 및 운영 등에 관한 예규’에 따라 전문재판부를 설치·운영하고 있고(예를 들어 서울중앙지방법원 경제전문재판부), 서울 중앙

## 5. 조세포탈액 산정시 추계과세방식의 다양화

### 가. 현황

납세자의 신고내용에 탈루, 오류가 있거나 무신고의 경우 정부는 결정과 경정권한이 있다. 이 경우 실지조사결정이 원칙이나 필요한 장부와 증빙서류가 없거나 중요한 부분이 미비 또는 허위인 경우 등은 추계결정이 가능하다(소득세법 제80조 및 소득세법시행령 제143조). 대법원 판례를 보면 조세포탈죄에 있어서 수입·지출에 관한 장부 기타 증빙 서류를 허위 작성하거나 이를 은닉하는 등의 방법으로 그 수입금액을 줄이거나 지출경비를 늘림으로써 조세를 포탈한 경우 그 포탈세액의 계산기초가 되는 수입 또는 지출의 각개 항목에 해당하는 사실 하나 하나의 인정에까지 확실한 증거를 요한다고 고집할 수는 없는 것으로서 이러한 경우에는 그 방법이 ‘일반적으로 용인될 수 있는 객관적, 합리적인 것이고 그 결과가 고도의 개연성과 진실성을 가진 것’이라면 추정계산도 허용된다.<sup>48)</sup>

또한 다른 후속 판결에서는 주식회사의 법인세 포탈세액은 특별한 사정이 없는 한 구 법인세법 시행령(2009. 2. 4. 대통령령 제21302호로 개정되기 전의 것) 제104조 제2항 등의 규정에 따라 ‘단순경비율 방식’으로 추계하여야 할 것인데도, 이에 의하여 추계하면 불합리한 결과가 초래된다는 등의 특별한 사정이 있는지 여부를 가려보지 아니한 채 검사가 적용한 ‘매출원가 기준 추계방법도 허용된다’고 판단한 원심판결에 포탈세액 추계방법에 관한 법리오해 또는 심리미진의 위법이 있다고 하여<sup>49)</sup>, 법령에 추계방법이 규정되어 있는 경우에는 구체적 사안에서 그 방법이 불합리하다고 볼 특별한 사정이 없는 한 그 방법을 적용하여야 한다는 것이다.

그러나 형사절차에 있어 추계결정방법은 증거재판주의(형사소송법 제307조)에 반할 수 있으므로 대법원은 법령에서 정한 추계결정 방법을 적용함에 있어서, 합리성과 개연성을 판단한 후에 적용하도록 하고 있다. 이와 같은 한계를 극복하기 위해 조세범처벌법에서 추계과세를 인정할 수 있는 법적근거를 법률로 명문화하자는 주장이 있다(박정우·마정화 2006 및 오영근·조현지 1996). 그러나 조세범처벌법에 추계과세를 명문화하는 경우, 실액과세의 보충적인 방법인 추계과세제도가 남용될 수 있고, 입증책임의 대부분을 납세자에게 전가하는 점에서 납세자의 권리를 침해할 우려가 있다.

### 나. 개선안

소득추계 방법에는 여러 가지가 있으나 미국에서는 순자산증가법, 소비액법, 은행예금잔액법 등을 일반적으로 사용하고 있다.<sup>50)</sup> 일본에서는 위 세 가지 방법(일본 소득세법 제156조 및 법인

지방검찰청에는 금융조세조사 제1부~제3부를 두어 조세사건을 전담하고 있다.

48) 대법원 2005.5.12 선고 2004도7141 판결.

49) 대법원 2011.4.28 선고 2011도527 판결.

세법 제131조 참조) 외에도 효율법 및 비율법과 기타의 방법 등 다양하게 추계방법을 인정하고 있다. 우리나라의 소득추계방법으로는 기준경비율법(또는 단순경비율)이 주로 이용되고 있으며<sup>51)</sup>, 기타 국세청장이 정하는 합리적인 방법으로 추계하고 있다(소득세법시행령 제143조 제3항). 현행법 체계를 유지하는 전제하에서 이와 같은 제한적인 추계방법 외에 외국에서 적용되고 있는 다양한 추계방법을 소득세법시행령에 명문화하여 조세법칙조사에 적용<sup>52)</sup>함으로써 불기소 처분(혐의 없음)<sup>53)</sup>의 증가와 증거재판주의 위배에 따른 문제점을 완화하고 소득추계의 합리성을 보완할 수 있을 것으로 생각된다.

## V. 결 론

공평과세와 납세이행율을 높이기 위해서는 조세법처벌과 납세의식의 함양이라는 두가지 축이 확고히 구축되어야 한다. 그러나 조세법칙 조사와 기소건수는 지속적으로 증가하고 있고, 개

- 
- 50) 이 세가지 방법을 간략히 정리하면 다음과 같다. 첫째, 순자산증가법은 납세자의 기초와 기말의 순자산을 비교하여 차이를 순자산의 증가로 보아 공제불능 비용을 가산하고, 비과세소득을 차감하여 과세소득을 산출하는 방법이다. 둘째, 소비액법은 IRS가 가장 널리 사용하는 방법이며 연간지출액 중 공제가 능항목을 차감하고 소득을 추정하는 방법이다. 셋째, 은행예금잔액법은 납세자의 예금 잔액 중 비과세 원천의 예금(증여, 자본이득 등)을 차감하고 기타의 보고하지 않은 과세소득을 추정하여 최종 과세소득을 추정한다(IRS, Internal Revenue Manual §9.5.9 및 Wiggins 2009).
- 51) 기준경비율 제도는 추계방법이 간편하고 납세의무자와의 마찰을 줄일 수 있으며, 행정력을 절감할 수 있는 장점이 있는 반면, 기준경비율에 의한 추계신고를 허용함으로써 사업자들은 추계과세가 유리하면 기장을 포기하기 쉽고, 기장을 할 수 있는 능력이 되는 사업자도 무기장신고를 선호하게 되어 결과적으로 무기장을 조장하는 역할을 수행하게 된다(김유찬 2009).
- 52) 국세청은 조세법칙조사시 「금융정보분석원」의 정보활용 권한 확대(특정 금융거래 정보의 보고 및 이용 등에 관한 법률 제7조 제1항)와 「소득-지출 분석 시스템」개발(국세청 보도자료 2009.12.18)로 새로운 추계방법을 적용할 여건은 조성되고 있다. 추계과세방법의 확대는 납세자의 권익침해의 우려도 있으나, ① 추계과세는 장부나 증명서류에 의한 실액과세원칙의 보완적인 수단으로 사용되는 것이며(소득세법 제80조 제3항), ② 대법원 판례에서도 객관적이고 합리적인 방법이라면 추정계산도 허용하고 있고, ③ 추계과세의 입증책임은 1차적으로 과세관청에 있다. 또한 과세관청의 무리한 조세법칙조사와 결정을 방지하는 수단으로서 조세법칙조사 대상의 선정기준을 법문화(조세법처벌절차법시행령 제6조)하고 「조세법칙조사 심의위원회」(조세법처벌절차법 제7조)를 두어 조세법칙 조사실시와 처분의 심의를 의무화 하고 있는 점에서 추계과세의 적용을 엄격히 운영하고 있어, 다양한 추계방법을 규정하는 것은 법령의 미비점을 보완하고 지하경제의 양성화와 탈루소득의 발굴에 기여할 수 있을 것으로 보인다.
- 53) 국세청의 고발서류상 탈세라고 기재된 부분이 주로 세무행정상의 추계규정을 적용하여 계산된 금액으로 고발하는 경우가 많다. 이러한 경우 검사는 고발 받은 후 장기간 조사를 하고도 상당부분에서 ‘혐의 없음’ 처분을 할 수 밖에 없는 것이 현실이다(권광현 2010).

인사업자의 세무조사 결과 탈세비율은 37.5%(2011년 기준)를 차지하고 있다. 최근 조세범칙조사대상을 법명화하고, 경미한 범죄에 대해서는 과태료로 처분하고, 고액상습 포탈범에 대한 처벌을 강화하도록 개정된 것은 바람직한 방향으로 보인다. 본 연구는 조세범칙조사의 적정성과 조세범처벌의 실효성에 초점을 두어 아직도 개선이 필요하거나 개정법령을 보완할 수 있는 분야를 중심으로 연구를 수행하였다. 연구결과를 요약하면 다음과 같다.

첫째, 특가법상의 법정형인 무기징역은 과다한 형량으로서 폐지해야 하고, 법에서 규정한 배수형벌금인 포탈세액의 2~5배도 완화하여 형량의 실효성을 제고해야 한다. 또한 2013년 2월 새로 마련된 조세범에 대한 양형기준은 보다 세분화하여 규정하여야 하며, 정한 기준은 형평성이 유지되도록 판결에 엄격히 적용되어야 한다.

둘째, 조세범칙조사결과와 정보공개는 확대되어야 한다. 현행 국세통계연보와 국세청의 보도자료(수시)로는 국민의 알권리 충족에 충분하지 않으므로 매년 또는 주기적으로 국세행정백서 등을 발간하여 공개하여야 한다. 조세범처벌내용을 위반행위별, 업종별, 규모별로 세분화하여 공시하여야 하며, 일반세무조사에서 조세범칙조사로 전환한 비율(당초부터 조세범칙조사로 착수한 비율)과 기소비율, 징역형의 기간도 공개하여 세무공무원의 고발 이후단계의 사후관리를 강화하고 정책입안 자료로 활용하여야 한다.

셋째, 최근 통고처분 불이행율이 높아지고, 고발후의 기소건수는 낮아지고 있어 제도개선 필요성이 제기된다. 기소율을 높이기 위한 조치로서 조세범칙조사단계에서 검찰과의 협조방안 확대가 필요하다. 고발의 실효성을 제고하기 위해서는 지방국세청 법무부서(송무과 또는 조사국)에 조세범칙 법률전문가를 확충하거나, 법령이나 훈령으로 과세당국과 검찰간의 범칙조사 상설기구의 설치를 제도화하여야 한다.

넷째, 조세범의 조사와 처분을 위한 전문부서를 지방국세청으로 일원화해야 한다. 세무서에는 조세범칙조사를 폐지하고 지방국세청에서 전담하게 하여, 조사자원의 집중과 지방국세청 법무부서와의 긴밀한 협조가 필요한 시점으로 보인다. 이를 통해 충분한 증거확보와 기소와 재판 등의 법적절차에 대비할 수 있을 것이다.

다섯째, 현행 추계과세방법을 소득세법시행령 제143조 제3항에서 규정한 기준경비율법(또는 단순경비율법) 이외에 조세포탈시 추계방법으로 순자산증가법, 소비액법, 은행예금잔액법 등을 소득세법시행령에 추가로 명문화하여 소득추계의 합리성을 보완할 수 있다.

연구의 한계로는 자료의 수집을 위해 사법연감과 검찰연감, 국세청의 공개자료 범위 내에서 유의미한 정책적인 대안을 제시하고자 하였으나, 구체적인 세무정보공개가 있는 경우 좀 더 현실성 있는 대안을 제시할 수 있을 것으로 보인다. 2010년 조세범처벌법 전부개정, 2012년 조세범처벌 절차법에서의 조세범칙조사 금액 기준 설정 등이 조세범칙 조사와 처벌에 미치는 영향은 추후 심도 있는 비교연구가 필요한 분야이다.

## 참고문헌

- 국세청. 2001. 「국세행정개혁 백서」.
- 국세청. 2006. 「국세청 40년사」.
- 국세청. 「국세통계연보」 2002년~2011년 각 연도.
- 국세청. 2012. 「세금절약가이드」.
- 권광현. 2010. “일본의 조세범죄 수사실무”. 형사법의 신동향(통권 제26호) : 285-415
- 김민수. 2011. 「최신 형사재판 조세범처벌법」. 진원사.
- 김유찬. 2009. “추계과세와 관련한 최근의 판례동향 분석”. 조세학술논집 제25집 제1호 : 163-177.
- 김진수·김정아·마정화. 2007. 「주요국의 조세범처벌제도 연구」. 세법연구 07-14. 한국조세연구원.
- 김학자. 2006. “미국 조세범죄에 대한 형사적 제재관련 비교법적 검토”. 해외 연수검사 연구논문 : 1-32.
- 김현철. 2001. “미국 조세사범 수사절차연구”. 해외 연수검사 연구논문 : 1-67.
- 노 로. 2009. “조세범죄에 대한 입증 및 세무조사자료의 활용—허위세금계산서 수수나 허위 세금계산서합계표 제출범죄를 중심으로—”. 북부검찰실무연구 : 186-216.
- 대검찰청. 2011. 「2011검찰연감(2010.1.1-12.31)」.
- 대검찰청. 2011. 「2011범죄분석」.
- 대법원 양형위원회. 2012. 「양형기준」.
- 박정우·마정화. 2006. “조세범처벌제도의 실효성확보방안”. 세무학연구 제23권 제4호 : 223-246.
- 박종일. 2008. “조세범처벌실태 및 그 개선방안에 관한 연구”. 서울 북부지방검찰청. 「북부검찰실무연구」 : 109-162.
- 법무연수원. 2012. “조세범 처벌실태와 개선방안에 관한 연구”. 「2011년 범죄백서」 특집.
- 법원행정처. 2011a. 「2011사법연감」.
- 법원행정처. 2011b. 「국민을 섬기는 법원, 미래를 여는 사법부」.
- 서희열·김형상. 2003. “현행 조세범칙조사 제도의 문제점과 개선방안”. 세무학연구 제20권 제2호 : 61-90.
- 심충진·김유찬. 2012. “복합금융상품 거래를 이용한 조세회피 방지에 관한 연구”. 세무와회계저널 제13권 제3호 : 453-478.
- 오영근. 2005. “특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률폐지의 당위성”. 형사정책 제17권 제2호 : 33-48.
- 오영근·이종교·김진수. 2008. 「조세범처벌법 개정방향에 관한 연구」. 한국조세연구원.
- 오영근·조현지. 1996. 「조세범죄의 유형과 대처방안」. 한국형사정책연구원.
- 옥무석·박 훈·윤현석. 2009. 「세법상 납세자의 의무이행 확보를 위한 법령 개선방안 연구」. 한국세법학회 연구용역 최종보고서(기획재정부).
- 이동희·김영화. 2009. “조세범칙조사제도의 운영에 관한 개선방안”. 세무와회계저널 제10권 제2호 : 261-281.
- 이상돈. 2009. 「조세형법론 : 조세범처벌의 형사실무와 형법이론적 제한」. 세창출판사.
- 이진영·김경호·정영기. 2013. “해외진출법인과 개인의 거주성 은폐를 통한 조세회피 방지에 관한

- 연구”. 세무와회계저널 제14권 제1호 : 93-127.
- 이천현. 2007. “경제범죄의 현상 : 변화, 실태 및 특징”. 형사정책 제19권 제2호 : 173-207.
- 조용주. 2006. “조세범처벌의 문제점과 적절한 양형을 위한 연구”. 조세연구 제6집 : 451-484.
- 한국법제연구원. 2007. ‘독일 조세기본법상 처벌규정’. 최신 외국법제정보 2007-3 : 4-12.
- 국세청 고시 제2012-25호(2012.7.1). 연간 신고수입금액 등의 산정 기준 및 방법에 관한 고시.
- 국세청 훈령 제1945호(2012.6.29). 조사사무처리규정.
- 국세청 훈령 제1933호(2012.4.1). 조세범처벌법상 과태료 양정기준.
- 국세청 훈령 제1826호(2010.3.25). 벌과금상당액 양정규정.
- 조선일보. 2009.9.9. 국세청, 지난해 세금탈루형 조세범칙조사 늘었다.
- 조세일보. 2011.9.26. 무시무시한 ‘조세범칙조사’.
- 조세일보. 2012.10.24. ‘국세청, 조세불복 소송 대응역량 강화한다’.
- SBS뉴스. 2003.7.31.
- 국세청 보도자료. 2003.7.30. 탈세행위 대한 엄정한 조사와 처벌을 위해 국세청·검찰청 공조 협의체 운용.
- 국세청 보도자료. 2009.12.18. 소득-지출 분석 시스템 개발.
- 국세청 보도자료. 2012.9.12. 국세청, 호화생활 체납자 숨긴재산 끝까지 추적 징수.
- 국세청 보도자료. 2012.6.13. 고소득전문직·부동산임대업자 70명에 대한 세무조사 실시.
- 국세청 보도자료. 2012.10.17. 전자세금계산서 조기경보시스템 구축.
- 여성가족부 보도자료. 2012.3.19. 2000~2010년 아동·청소년 대상 성범죄의 발생추세와 동향분석 결과.
- IRS. Databook 2006-2011. 각 연도.
- IRS Homepage. ‘Criminal investigation statistical data’.
- IRS Homepage. ‘How Criminal Investigation are Initiated’.
- IRS. Internal Revenue Manual. Part 9(criminal investigation).
- Moohr, G. S. 2009. “Tax Evasion as White Collar Fraud”. Public Law and Legal Theory Series 2009-A-16 : 207-220.
- Nicholes, N. B. and R. C. Richardson, 2006, Criminal Investigation of Taxpayers Fraud, Journal of Legal Tax Research 26(4) : 44-58.
- United States Sentencing Commission. 2011 Federal Sentencing Guidelines Manual([www.ussc.gov/](http://www.ussc.gov/))
- Wiggins, W. P. 2009. “IRS Examination and Reconstruction of Income : Methods, Techniques and Taxpayers Rights”. Journal of Tax Practice & Procedure. June-July(2009) : 51-64.
- <http://www.irs.gov/compliance/enforcement/article/0,,id=107484.00.html>
- <http://www.law.cornell.edu/uscode/>(미국 세법 검색)
- <http://law.e-gov.go.jp/cgi-bin/idxsearch.cgi>(일본 세법 검색)
- 日本 国税庁. 国税庁レポート(국세청 report) 2006~2011년. 각 연도.
- 日本 国税庁. 活動報告. 最近10年間の動き(平成11年7月~21年6月), 第3章 犯則取締り(<http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/chronicle/index.htm>)

## Current Practices and Improvement Plan on Criminal Tax Investigation and Punishment System

Park, Taeseung\* · Han, Jaekyung\*\*

— <Abstract> —

This paper reviewed the current practices on criminal tax investigation and punishment system in Korea and compared with those of USA and Japan to find the implication on the improvement in Korea. This study examined the adequacy of criminal tax investigation and the effectiveness of its punishment. The findings are summarized as follows :

First, Upper imprisonment limit(life sentence) and punishment with fine(2~5 times of tax evaded) should be lowered in a 'Act on the Aggravated Punishment, etc. of Specific Crimes'. Also, new sentencing guidelines for tax criminals in conjunction with the 'Tax Criminal Punishment Act' should be classified in detail and applied to actual judgement to ensure the equitability of punishment.

Second, to fulfill the taxpayers' right to know, the National Tax Service should disclose sufficient information on the types criminal tax investigation, prosecution rate, and level of judicial punishment.

Third, to remedy low prosecution rates, the number of specialist(attorneys) for legal department of Regional Tax Office should be increased or a permanent coordination body between tax authority and prosecutor's office should be established.

Fourth, tax criminal investigation, excluding tax bill offenses, should be centered at Regional Tax Offices instead of District Tax Offices to strengthen the specialty of tax criminal investigation.

Lastly, diverse income reconstruction methods such as net worth method, expenditure method, bank deposits method should be adopted in addition to basic expense ratio method in Income Tax Law to support the reasonableness of income reconstruction.

We expect this study to ensure the effectiveness of tax criminal punishment and to contribute to the efficiency of tax criminal administration.

<Key words> tax fraud(evasion), criminal tax investigation, criminal tax punishment, income reconstruction

\* Associate Professor, Department of Tax Accounting, Induk College.

\*\* Visiting Professor, Graduate School of Construction Legal Affairs, Kwangwoon University.