

조세감면의 정도가 세무조사 대상기업의 선정에 미치는 영향에 관한 연구

전병욱

서울시립대학교 세무전문대학원 조교수
(bwjun@uos.ac.kr)

조세감면은 특정한 정책 목적을 달성하기 위해 특정 계층이나 유형의 기업들에게 법인세를 감면해줄 수 있는 효율적인 재정정책의 수단이지만, 개별기업과 과세관청 간의 법인세 신고내용에 대한 정보의 비대칭성 하에서 부당한 조세감면을 통해 법인세 부담을 감소시키려는 기업들의 조세회피 가능성 때문에 조세감면을 많이 신고한 기업들은 세무조사를 받을 가능성도 커지는 것으로 예상할 수 있다. 본 연구는 관련규정 및 선행연구를 통해 채택한 설명변수들과 함께 최저한세를 고려하여 측정된 조세감면의 정도가 세무조사 대상기업의 선정 및 추정세액에 미치는 영향에 대하여 분석하였다.

실증분석의 결과 조세감면의 정도가 세무조사를 받을 가능성을 유의적으로 증가시키는 것으로 나타나서 개별기업과 과세관청 간의 법인세 신고내용에 대한 정보의 비대칭성 하에서 조세감면을 많이 받는 기업이 세무조사를 받을 가능성이 커지는 것을 보였다. 이러한 결과는 조세감면의 정도가 과세관청이 고려하는 세무조사 대상자의 선정기준에 명시적 또는 암묵적으로 포함될 가능성이 높은 것으로 해석할 수 있는데, 과세관청이 과도한 조세감면을 부정적 신호로 보고 세무조사 대상자 선정기준에 반영한다면 실제 세무조사를 통한 추정세액도 조세감면의 정도에 따라 유의적으로 증가해야만 과세관청의 선정기준이 합리적인 것으로 볼 수 있을 것이다.

그러나, 조세감면의 정도가 세무조사 추정세액에 유의적인 영향을 미치지 못하는 것으로 나타나서 조세감면을 많이 받는 기업들이 과세관청의 우려와 같이 부당감면을 통해 법인세 부담을 감소시키지는 않는 것을 보였다. 이러한 결과는 과세관청이 조세감면을 통해 달성하려고 한 정책목표에도 불구하고 특별한 근거없이 증가하는 세무조사 가능성 때문에 대상기업에는 모순된 영향을 미칠 수 있고, 기업들이 세무조사에 대한 우려 때문에 정당한 조세감면이라도 적극적으로 활용하지 않아서 과세관청이 당초 의도했던 정책 목적을 충분히 달성하지 못하는 문제점이 발생할 수 있는 것으로 해석할 수 있다. 즉, 기업들이 법인세 부담을 감소시키는 가장 중요한 방법인 조세감면을 세무조사에 대한 부담 때문에 적극적으로 이용하지 않는다면 정부의 상반된 정책수단들 간의 상충의 문제가 발생할 수도 있고, 과세관청의 노력에도 불구하고 실제 법인세 부담을 부당하게 감소시킨 기업들을 대상으로 효과적으로 선별하지 못한 결과 세무조사에 대한 신뢰가 낮아지고 재정정책의 효과도 충분히 달성하지 못하는 문제가 발생하기 때문에, 이러한 문제의 개선을 위해 과세관청은 더욱 합리적이고 정교한 세무조사 대상자 선정기법을 개발해야 할 것이다.

주제어: 조세감면, 세무조사, 추정세액

1. 서론

과세관청은 법인세 신고납부제도 하에서 납세자들이 과세정보를 정직하게 신고할 수 있도록 유도

하기 위해 다양한 수단을 채택하는데 그 중 가장 중요한 것이 세무조사이다. 그 결과 과세관청은 법인세 신고내용의 적정성 여부를 검증하기 위해 매년 신고성실도 평가결과 등을 고려하여 선정된 대상기업들에 대하여 세무조사를 실시하고 있다.

특정기업에 대한 세무조사 실시 여부 및 이로 인한 추정세액은 대표적인 과세관청의 비공개정보이고 해당기업에서도 이를 적극적으로 공시할 유인이 없기 때문에 이용가능한 과세자료의 제약으로 인해¹⁾ 세무조사 대상기업의 선정 및 추정세액에 영향을 미치는 요인에 관한 선행연구는 매우 제한적이다.

〈표 2〉에서 요약해서 제시한 법인세 세액계산구조와 같이 특정기업이 부담하는 법인세액은 손익계산서상의 당기순이익에서 출발하여 복잡한 세무조

정을 거친 후에 과세표준과 산출세액을 계산하고 여기서 다시 세액감면 및 세액공제를 차감하여 계산한다.

조세특례제한법에서는 사회경제적 정책목표를 달성하기 위해 세액감면 및 세액공제를 포함한 다양한 조세감면이 규정되어 있으며 그 규모도 매우 크다.³⁾ 조세감면은 특정한 정책 목적을 달성하기 위해 특정 계층이나 유형의 기업들에게 법인세를 감면해줄 수 있는 효율적인 재정정책의 수단이지만, 부당한 조세감면을 통해 법인세 부담을 감소시키려

〈표 2〉 영리내국법인의 각사업연도소득에 대한 법인세 세액계산구조²⁾

손익계산서상 당기순이익	NI
(+)세무조정	TA
과세표준	TB
(×)세율	t
산출세액	TL
(-)세액감면 및 세액공제	C
부담할 세액	TP

- 1) 유가증권시장공시규정에서는 자기자본의 5%(대규모법인(최근 사업연도말 자산총액이 2조원 이상인 법인)은 2.5%) 이상의 벌금·과태료·추징금 또는 과징금(이하 "벌금 등")이 부과된 사실이 확인된 증권상장법인은 그 사실을 사유 발생일 당일에 거래소에 신고하여야 한다고 규정하였고(동(同)규정 제7조 제1항 제31호), 코스닥시장공시규정도 역시 자기자본의 5%(대기업은 3%) 이상의 벌금 등이 부과된 사실이 확인된 코스닥상장법인은 그 사실을 사유 발생일 당일에 거래소에 신고하여야 한다고 규정하였다(동(同)규정 제6조 제1항 제2호 제라목 제4관). 그러나, 실제 세무조사를 받은 후에 이를 공시한 상장법인의 수는 〈표 1〉과 같이 매우 작다(단, 12월말 결산법인이 아니거나 금융업을 영위하는 법인은 제외한 것이다).

〈표 1〉 연도별 세무조사 공시기업 수

2000년	2001년	2002년	2003년	2004년	2005년	2006년 1월-3월
7	6	26	18	39	33	13

* 자료: 금융감독원 전자공시시스템(dart.fss.or.kr)을 이용한 임진윤(2006)

- 2) 약어들은 임의로 정하였다.
 3) 후술하는 바와 같이 조세감면에는 과세표준을 계산하기 전에 차감하는 것들도 있지만 대부분은 산출세액을 차감하는 세액감면 및 세액공제(C)의 형태로 적용된다. 또한, 세액감면 및 세액공제에는 조세감면과는 무관한 법인세법상의 제도들(이하 "C₀")도 있지만 역시 대부분은 조세특례제한법상의 제도들(이하 "C₁", C=C₀+C₁)이기 때문에(즉, C≠C₁)*A 〈표 3〉으로 조세감면의 전체적인 규모를 추정할 수 있다. 〈표 3〉의 마지막 행에 있는 "조세지출"은 과세표준을 계산하기 전의 것들(이하 "TA₁")도 포함한 것이지만 세율(t)을 곱하지 않은 것이므로 조세감면의 실제 규모보다는 훨씬 큰 값들이다(즉, 정확한 조세감면의 규모는 (TA₁ · t + C₁)이지만 ②=(C₀+C₁)이고 ③=(TA₁+C₁)이다.).

는 기업들의 조세회피 가능성 때문에⁴⁾ 적정성 여부에 대하여 과세관청의 지속적인 검증이 이루어지고 있다. 예컨대, 국세청은 "국가예산지원과 동일한 효과를 갖는 조세감면 제도의 효율성을 제고하기 위해 부당감면 혐의가 큰 기업을 위주로 엄격한 사후관리에 들어간다."고 하면서 "전산으로 분석할 수 있는 조세감면의 항목을 재조정하고 감면규모는 크면서도 전산관리가 어려운 감면항목은 정기적으로 기획분석에 나선다는 방침이다."라고 하였고,⁵⁾ 감사원은 "재정의 건전성·효율성 제고를 위해 조세감면과 공적자금 관리 등 세입기반 확충시책을 면

밀히 분석·평가하기로 했다."라고 하였다.⁶⁾

따라서, 개별기업과 과세관청 간의 법인세 신고 내용에 대한 정보의 비대칭성 하에서 조세감면을 많이 신고한 기업들은 세무조사를 받을 가능성도 커지는 것으로 예상할 수 있다. 예상과 같이 조세감면을 많이 신고한 기업들의 세무조사 확률이 커진다면 과세관청이 조세감면을 통해 달성하려고 한 특정한 정책 목적에도 불구하고 세무조사로 인한 부담⁷⁾ 때문에 대상기업에는 모순된 영향을 미칠 수 있고 세무조사에 대한 우려 때문에 조세감면을 적극적으로 활용하지 못하는 경우도 있기 때문에,

〈표 3〉 연도별 세액감면·공제 비율

(단위: 십억원)	2003년	2004년	2005년	2006년	2007년
산출세액 합계(①)	26,352	26,264	32,971	31,834	35,416
세액감면·공제(②)	4,077	4,760	6,313	5,374	5,588 ^{*A}
세액감면·공제 비율(②÷①) ^{*B}	15.47%	18.12%	19.15%	16.88%	15.78%
조세지출(③)	5,869	5,694	6,840	6,081	6,192

* 자료: 국세통계연보

*^A 2007년 자료에서는 C₀와 C₁의 자료가 구분되는데 C₀=688십억원이기 때문에 C≡C₁을 추정할 수 있다.

*^B 역시 2007년 자료에서는 세액감면·공제를 적용하는 법인의 비율을 〈표 3-1〉과 같이 확인할 수 있다(〈표 2〉와 같이 세액감면·공제는 산출세액에서 차감하기 때문에 〈표 3-1〉에서는 전체 법인수에 대한 비율 대신 산출세액을 신고한 법인수에 대한 세액감면·공제 적용 법인수의 비율을 제시하였다.).

〈표 3-1〉 2007년의 세액감면·공제 적용 법인 비율

전체 법인수	372,141	세액감면·공제 적용 법인수(⑤)	124,412
산출세액 신고 법인수(④)	204,817	세액감면·공제 적용법인 비율(⑤÷④)	60.7%

- 4) 예컨대, 2007년에 1조8,238억원이 시행되어 조세감면 중 가장 규모가 큰 임시투자세액공제(조세특례제한법 제26조)의 일몰시한 연장 여부가 논의될 때 대안상공회의소를 포함한 경제단체들은 〈표 4〉와 같은 정부의 법인세 인하정책에도 불구하고 기업의 유효세율이 높아져서 투자가 위축될 수 있다고 주장하여(2008.7.21. 자 조세일보 기사(임투공제 폐지하면 법인세 내려도 소용없어요) 인용) 법인세 부담을 감소시키려는 기업들이 명목세율과 함께 조세감면의 변화에도 큰 관심을 나타내는 것을 보였다.

〈표 4〉 이명박 정부의 법인세율 인하정책

과세표준	2005년-2007년	2008년	2009년	2010년-
-1억원	13%	11%	11%	10%
1억원-2억원	25%	11%	11%	10%
2억원-	25%	25%	22%	20%

5) 2005.1.16.자 조세일보 기사(국세청, 부당 조세감면 혐의기업 엄격 사후관리) 인용

6) 2006.2.3.자 조세일보 기사(조세감면 등 세입기반 확충이 감사목표) 인용

7) 김형준·박명호(2008)가 전국 356개 법인과 301개 개인사업자를 대상으로 납세협력비용 규모에 대한 설문조사를 실시한 결과 국내 기업들은 세무조사로 인한 추정세액과 함께 세무조사를 한번 받는데 약 1,000만원 정도의 납세협력비용을 추가로 부담한다고 하였다.

결과적으로는 의도했던 정책 목적을 충분히 달성하지 못하는 문제점이 발생할 수 있다.

본 연구에서는 관련규정 및 선행연구를 통해 채택한 설명변수들과 함께 최저한세를 고려하여 측정된 조세감면의 정도가 세무조사 대상기업의 선정 및 추정세액에 미치는 영향에 대하여 분석함으로써 조세지원제도를 시행할 때 이러한 문제점이 나타나는지 여부에 대하여 실증분석하였다.

실증분석의 결과는 조세감면의 정도가 세무조사를 받을 가능성은 유의적으로 증가시키지만 세무조사 추정세액에는 유의적인 영향을 미치지 못하는 것을 확인했고, 조세감면의 정도를 반영한 과세관청의 세무조사 대상자 선정기준이 합리적이지 않은 것을 보여준다. 이러한 결과 및 해석은 선행연구에서는 간과한 것으로 조세감면 및 세무조사에 대한 미시적 분석을 통해 본 연구가 제공하는 정책적 시사점이라고 할 수 있다.

본 연구의 나머지 부분은 다음과 같이 구성되어 있다. II장에서는 관련규정, 선행연구, 이론적 분석, 연구모형 및 표본을 제시하였고, III장에서는 실증결과를 제시하였으며, IV장에서는 연구의 요약과 결론을 제시하였다.

II. 연구설계

2.1 세무조사 대상기업의 선정 및 추정세액의 분석

2.1.1 세무조사 대상자의⁸⁾ 선정기준의 관련규정

국세청 훈령인 '조사사무처리규정' 제10조에서는 세무조사 대상자의 선정방법을 정기선정과 수시선정으로 구분하였고(제1항) 그 중 정기선정은 신고내용의 적정 여부를 검증하기 위하여 신고성실도 평가결과, 미조사연도수 등을 기준으로 지방국세청장과 세무서장이 일괄하여 선정하며(제2항) 수시선정은 공평과세와 세법질서의 확립을 위하여 국세청장이 별도로 정하는 기준에 따라 지방국세청장과 세무서장이 필요시 선정한다고 규정하였다(제3항).

같은 규정 제9조 제1항에서는 지방국세청장이나 세무서장이 세무조사의 대상으로 정기선정하는 기준으로 (i) 신고내용에 대한 정기적인 성실도 분석 결과 불성실신고 혐의가 있다고 인정하는 경우 (ii) 최근 4과세기간 이상 동일세목의 세무조사를 받지 아니한 자에 대하여 업종, 규모 등을 감안하여 신

8) 국세통계연보의 의하면 2003년 이후 기업규모별 세무조사 실적은 <표 5>와 같다.

<표 5> 2003년 이후 법인규모별 세무조사 실적

	2003년	2004년	2005년	2006년	2007년	
법인수(①)	303,462	316,777	333,313	352,647	372,141	
조사법인수	대법인	585	699	714	815	769
	중소법인	3,951	4,984	5,629	4,730	3,405
	계(②)	4,536	5,683	6,343	5,545	4,174
비율(②+①)	1.49%	1.79%	1.90%	1.57%	1.12%	

<표 5>에서 대법인은 2004년 이후에는 매출액이 300억원 이상인 법인이고 2003년 이전에는 자산과 매출액이 모두 100억원 이상인 법인인데, 법인규모별 법인수의 자료는 없어서 법인규모별 세무조사 비율을 계산할 수는 없다. 단, 국세청의 2006.12.20.자 보도자료(국세청장 초청 중소기업중앙회·포럼 조찬 간담회)에서는 "대기업의 세무조사 비율은 13-14%인데 비해 중소기업(매출액 300억 미만)은 1.3% 수준"이라고 하여 법인규모에 따라 세무조사 비율의 차이가 크게 나타나고 있다.

고내용의 적정성 여부를 검증할 필요가 있는 경우 및 (iii) 무작위추출방식에 의하여 표본조사를 하려는 경우(단, (iii)의 기준은 납세자의 규모, 업종 등을 감안하여 성실한 납세자가 조사를 받는 사례가 과도하게 발생하지 않도록 제한적으로 운영하여야 함)를 규정하였다. 단, (i) 업종별 수입금액이 일정금액 이하인 사업자 또는 (ii) 장부기장 등이 일정 요건을 충족하는 사업자는 객관적인 증빙자료에 의하여 과소신고한 것이 명백한 경우를 제외하고는 제1항에 따른 세무조사를 실시하지 아니할 수 있다고 규정하였다(제9조 제2항).

또한, 같은 규정 제9조 제3항에서는 지방국세청장이나 세무서장이 세무조사의 대상으로 수시선정하는 기준으로 (i) 납세자가 세법이 정하는 신고, 세금계산서 또는 계산서의 작성·교부·제출, 지급조서의 작성·제출 등의 납세협력의무를 이행하지 아니한 경우 (ii) 무자료거래, 위장·가공거래 등 거래내용이 사실과 다른 혐의가 있는 경우 (iii) 납세자에 대한 구체적인 탈세제보가 있는 경우 및 (iv) 신고내용에 탈루나 오류의 혐의를 인정할 만한 명백한 자료가 있는 경우를 규정하였다.

그러나, '국세청장은 세무조사의 공평성·실효성 확보, 국민의 알권리 보호 등을 종합적으로 감안하여 합리적인 수준에서 세무조사 운용방향과 조사대상자 선정기준을 공개하여야 한다.'라는 같은 규정 제9조 제5항의 규정에도 불구하고 구체적인 세무조사 대상자의 선정기준은 아직까지 공개되지 않고 있다. 그러나, 홍순복·심호석(1999), 배덕광(2003)

및 김형준·현진권(2004)을 통해 추측할 수 있는 대략적인 선정기준에 의하면 가장 중요한 것은 '납세성실도'와 '경영의 건전성에 대한 평가'이다.

먼저, 납세성실도는 신고한 순이익이 흑자인지 적자인지 여부와 법인의 규모에 따라 다른 평가항목들이 적용되고 있다고 하는데, 배덕광(2003)이 국세청의 비공개자료인 법인조사관리지침(2001)을 인용하여 제시한 법인의 규모별로 적용되는 납세성실도의 평가항목의 수는 <표 6>과 같다.

또한, 홍순복·심호석(1999)은 면담조사를 통해 위 항목들의 구체적인 내용을 <표 7>과 같이 추론하였는데, 이 항목들은 조세정책이나 특정한 조세 목적을 달성하기 위해 변경될 수 있는 것으로 추정하였다.

또한, 배덕광(2003)이 법인조사관리지침(2001)을 인용하여 제시한 납세성실도의 분류는 <표 8>과 같다.

역시 홍순복·심호석(1999)이 추정한 경영의 건전성에 대한 평가 항목들의 구체적인 내용은 <표 9-1>과 같은데, 이 항목들 중에서 불량으로 평가되는 것들의 개수를 이용한다고 한다. 그러나, 배덕광(2003)은 법인조사관리지침(2001)에는 경영의 건전성의 평가항목에 대한 직접적인 기술은 없지만 간접적으로 <표 9-2>의 항목들을 추론할 수 있다고 한다.

배덕광(2003)이 법인조사관리지침(2001)을 인용한 바에 의하면 이상의 두 가지 평가항목의 결과를 이용하여 (i) 납세성실도가 '중' 또는 '하'로 분

<표 6> 납세성실도의 평가항목의 수

구분	영세법인	소법인	중법인	대법인	비영리법인과 공공법인
자산기준	-10억원	10-50억원	50-100억원	100억원-	
평가항목	7개	9개	13개	16개	9개

〈표 7〉 납세성실도의 평가항목의 구체적인 추론

연번	항목	연번	항목	연번	항목
1	총이익÷매출액	7	특별손익÷당기순이익	13	감가상각비÷고정자산
2	영업이익÷매출액	8	매출액÷자기자본	14	지급이자÷차입금
3	경상이익÷매출액	9	당기순이익÷자기자본	15	소비성 경비의 증가율
4	당기순이익÷매출액	10	매출액÷고정자산	16	세무조정소득÷총소득
5	영업이익÷당기순이익	11	매출액÷인건비	17	해외접대비÷접대비
6	영업외손익÷당기순이익	12	투자자산÷자산		

* 13~17번의 항목들은 해당 수치가 클수록 납세성실도가 낮은 것으로 평가되고, 1~12번의 항목들은 해당 수치가 클수록 납세성실도가 높은 것으로 평가됨.

〈표 8〉 납세성실도의 분류

		당해연도의 납세성실도의 평가			
		A	B	C	D
지난 2년간의 납세성실도의 평가	A	상	상	중	중
	B	상	중	중	하
	C	상	중	하	하
	D	중	중	하	하

〈표 9-1〉 경영의 건전성의 평가항목 (홍순복·심호석(1999))⁹⁾

연번	항목	연번	항목	연번	항목
1	부가가치율	3	접대비 비율	5	투자자산 비율
2	소비성 경비의 증가율	4	대여금 비율	6	신용카드 매출비율

* 1번 및 5번 항목은 해당 수치가 클수록 경영의 건전성이 높은 것으로 평가되고, 나머지 항목들은 해당 수치가 작을수록 경영의 건전성이 낮은 것으로 평가됨.

〈표 9-2〉 경영의 건전성의 평가항목의 추론 (배덕광(2003))

연번	항목	세부내용
1	소비성경비 관련항목	접대비, 광고선전비, 기부금
2	접대비 관련항목	접대비, 기밀비, 기부금 등의 세무조정과 관련된 항목
3	대여금 관련항목	대여금, 타법인주식 또는 가지급금
4	투자자산 관련항목	투자유가증권, 투자부동산
5	토지 관련항목	비업무용부동산, 서화, 골동품, 업무무관가지급금 등
6	급여 관련항목	급여, 노무비, 임금, 제수당, 퇴직금, 복리후생비 등

9) 홍순복·심호석(1999)은 '부가가치세 성실도'도 평가 항목의 하나로 기술하였으나, 배덕광(2003)은 2001년부터는 이 항목이 제외되었다고 한다.

류되고 경영의 건전성의 평가에서 불량인 항목이 2개 이상인 법인(이하 편의상 "①-④법인")이거나 (ii) 납세성실도가 '하'로 분류되고 지난 5년간 세무조사를 받지 않았던 법인(이하 편의상 "①-⑥법인")이 1그룹으로 분류되며, 전체 세무조사 대상자의 35%가 1그룹에서 선정된다고 한다. 또한, 장기간 세무조사를 받지 않은 법인들이 2그룹으로 분류되며, 전체 세무조사 대상자의 65%가 2그룹에 선정된다고 한다.¹⁰⁾

마지막으로, 배덕광(2003)이 법인조사관리지침(2001)을 인용한 바에 의하면 이상의 선정기준과는 관계없이 국민경제적인 관점에서 재정지원이 필요하다고 판단되는 법인들은¹¹⁾ 세무조사 대상에서

제외되며, 지방국세청장 또는 세무서장이 조사의 실익이 없다고 판단하는 법인들도 구체적인 기준을 마련하여 세무조사 대상에서 제외할 수 있다.

이상에서는 국세청의 조사사무처리규정이나 법인조사관리지침을 통해 세무조사 대상법인의 선정요인을 추론해보았다. 이와 함께 국세청은 매년 법인세 신고기간에 납세자가 잘못 신고하기 쉬운 사항이나 탈루가능성이 있는 항목들에 대해 사전에 전산분석한 후에 이를 안내하면서 이러한 항목들의 신고를 잘못하는 경우에는 세무조사 대상으로 선정되는 불이익을 받을 수 있음을 알리고 있다. 부록의 <표 21>은 2007.2.12.자 국세청 보도자료(07

10) 역시 법인조사관리지침(2001)에 근거한 배덕광(2003)에 의하면 조사대상 법인 선정의 기본적인 원칙은 자산 및 매출액 규모가 큰 법인은 지방국세청에서 선정하고 작은 법인은 세무서에서 선정한다는 것이다. 즉, 자산 또는 매출액이 300억원 이상인 법인은 지방국세청에서 선정하고, 그 밖의 법인은 세무서에서 선정한다는 것이다. 지방국세청에서 선정하는 조사대상 법인의 구체적인 그룹별 선정순위는 <표 10>과 같다.

<표 10> 지방국세청에서 선정하는 세무조사 대상 법인의 구체적인 그룹별 선정순위

1그룹	순위	(1순위) ①-④법인 (2순위) ①-⑥법인					
		동일순위 내 세부선정순위	(1순위 내)	(i) <표 9-2>의 항목 중 2번(접대비) 및 3번(대여금) 항목이 불량인 법인 (ii) <표 9-2>의 항목 중 불량인 것의 개수가 많은 법인 (iii) <표 9-2>의 항목 중 불량인 것의 번호가 빠른 법인 (iv) 납세성실도가 '하'인 법인			
(2순위 내)	(i) 미조사기간이 긴 법인 (ii) 납세성실도가 '하'인 법인						
2그룹	순위	자산 및 매출액 기준		미조사기간			
		5,000억원~		5년	6년	7-8년	9년-
		1,000~5,000억원		1순위	2순위		
		300~1,000억원		5순위	6순위	3순위	
		100~300억원		6순위	7순위	4순위	7순위
동일순위 내 세부선정순위		(i) 미조사기간이 긴 법인 (ii) 자산규모가 큰 법인					

11) 구체적으로는 생산적 중소기업, 벤처기업, 창업 중소기업, 수출 우량법인, 노사협력 우량법인, 표준전산망을 통한 입장권 등의 수입금액이 90%를 초과하는 법인, 기업구매자금 대출제도 및 기업구매카드 이용도가 높은 법인, 2000년 이후 수도권 본사와 공장을 모두 지방으로 이전한 법인 및 세무조사 결과 지방국세청장이나 세무서장이 성실납세자로 선정된 법인이다.

년 3월 법인세 신고시 이런 점 유의하여 신고하세요!)에서 제시하고 있는 항목들인데 다른 연도에도 거의 같은 항목들로 구성되어 있다.

또한, 보도내용에¹²⁾ 의하면 <표 21>의 항목들을 고려하여 국세청이 구체적으로 세무조사 대상법인을 선정하는 절차는 부록의 <표 22>와 같은데, 이는 이상의 내용을 절차적인 면에서 보충한 것이다.

2.1.2. 선행연구의 분석

2.1.2.1 세무조사 대상법인의 선정요인

이상에서 세무조사 대상자의 선정요인들에 대하여 기술했지만 자료수집의 제약 때문에 선행연구는 전술한 바와 같이 매우 제한적이다. 우선 법인들의 실제 세무조사 자료를 이용해서 세무조사 대상자의 선정요인에 대하여 분석한 것은 <표 11>과 같이 배덕광(2003)과 심충진 등(2006)이 있다. 배덕광(2003)은 1992년부터 1998년까지 정기 세무조사를 실시한 304개의¹³⁾ 상장 제조기업(표본기업)과 해당 연도에 세무조사를 받지 않은 304개의 통제기업으로 구성된 608개의 표본을 이용하여 세무조사 대상법인의 선정요인에 대하여 실증분석하였다. Logit모형을 이용한 실증분석의 결과 배덕광(2003)은 소비성경비증가율과 매출액순이익율은 세무조사 확률에 유의적인 (+)의 영향을 미치고¹⁴⁾ 부가가치율은 세무조사 확률에 유의적인 (-)의 영

향을 미친다는 결과를 제시하였다.

심충진 등(2006)은 1998년부터 2000년까지 정기 세무조사를 실시한 165개의 상장 제조기업(표본기업)과 같은 기간동안 세무조사를 받지 않은 165개의 통제기업으로¹⁵⁾ 구성된 330개의 표본을 이용하여 세무조사 대상자의 선정요인에 대하여 실증분석하였다. Probit모형을 이용한 실증분석의 결과 심충진 등(2006)은 재무보고이익과 세무보고이익의 차이와 재량적 유동발생액의 크기는 세무조사의 확률에 유의적인 (+)의 영향을 미친다는 결과를 제시하였다.

2.1.2.2 세무조사 추정세액의 결정요인

세무조사 대상자의 선정요인 외에 세무조사 대상법인만을 대상으로 추정세액에 영향을 미치는 요인들에 대하여 분석한 것은 <표 12>와 같이 심충진 등(2006), 임진윤(2006) 및 박수원과 이효익(2005)이 있다. 심충진 등(2006)은 전술한 연구에서 165개의 세무조사 법인들만을 이용하여 실증분석한 결과, 재량적 유동발생액의 크기는 추정세액에 유의적인 (+)의 영향을 미치고, 과거에 세무조사를 받은 경험은 추정세액에 (-)의 영향을 미친다는 결과를 제시하였다.

임진윤(2006)은 2000년부터 2006년 3월말까지 금융감독원의 전자공시시스템 (DART)에 세무조사 사실을 공시한 119개의 상장 및 등록 제조기

12) 2007.11.26.자 조세일보 기사 ((세무조사 대해부-①) 조사대상 선정은 어떻게?)

13) 기업수는 209개이지만 해당 기간에 2회 이상 세무조사를 받은 기업이 포함되어 기업-연(firm-year) 자료의 개수는 304개이다.

14) 매출액순이익율이 세무조사확률을 증가시키는 것은 예상과 다른 것인데 이에 대하여 배덕광(2003)은 과세관청이 과세목적상 신고소득율이 낮은 기업을 조사할 것이라는 대외정책을 표방하면서도 내부적으로는 기대세수를 확보하기 위하여 소득수준이 높은 기업을 조사할 수도 있는 것이라고 해석하였다.

15) 세무조사 대상 기업의 해당 연도에만 세무조사를 받지 않은 기업을 의미하는지, 표본기간(1998년-2000년) 동안 세무조사를 받지 않은 기업인지는 명확하게 제시하지 않았다.

업들을 이용하여 실증분석한 결과, 부채비율은 추정세액에 유의적인 (+)의 영향을 미치고, 직전연도의 재량적 발생액과 기업의 규모는 추정세액에 (-)의 영향을 미친다는 결과를 제시하였다.

박수원과 이효익(2005)은 1999년부터 2003년까지 세무조사를 받은 194개의 상장 제조기업들을 이용하여 실증분석한 결과, 재량적 발생액, 감사인의 규모(Big5 회계법인인지의 여부), 직전 세무조

사를 실시한 후의 경과기간 및 법인세 납부세액은 추정세액에 유의적인 (+)의 영향을 미친다는 결과를 제시하였다.

2.1.2.3 선행연구의 방법론의 문제점

제한적인 선행연구를 통해 본 연구의 실증분석에서 고려할 사항들을 알 수 있지만, 이와 함께 선행연구들이 채택한 방법론상의 문제점들을 개선하여

〈표 11〉 실증분석에서 채택한 세무조사 대상법인의 선정요인

(패널 A) 배덕광(2003)

연번	변수	정의	영향
1	FMSZ	기업규모 (구체적 측정방법은 제시하지 않음) ¹⁶⁾	(+)
2	VAD	부가가치율=(부가가치 ¹⁷⁾ ÷매출액)	(-)*
3	DIS	소비성경비증가율 ¹⁸⁾ = ((당년경비-전년경비)÷전년경비)	(+)*
4	NCR	특수관계자와 거래 ¹⁹⁾ 증가율 = (당년거래-전년거래 ÷ 전년거래)	(+)
5	INV	투자자산비율 = (투자유가증권 + 투자부동산) ÷ 자산	(+)
6	SAL	매출액증가율 = (당년매출액-전년매출액) ÷ 전년매출액	(-)
7	EAR	매출액순이익율 = (당기순이익 ÷ 매출액)	(+)*
8	DEB	부채증가율 = (당년부채-전년부채) ÷ 전년부채	(+)

(패널 B) 심충진 등(2006)

연번	변수	정의	영향
1	BTDIF	(세전이익-각사업연도소득금액) ÷ 기초자산	(+)
2	ERR	전기오류수정손익 ÷ 기초자산	(+)*
3	SPE	특별손익 ÷ 기초자산	(+)
4	ACACC	재량적 유동발생액 ÷ 기초자산	(+)*
5	SIZE	ln(기초자산)	(+)

* (+), (-)는 회귀계수 추정치의 부호이고 "*"는 유의적인 경우임.

- 16) 배덕광(2003)은 당해연도 자료가 아닌 직전연도 자료를 설명변수로 사용하는 경우에는 기업규모가 유의적인 (+)의 영향을 미친다는 결과를 제시하였다. 다른 설명변수들의 회귀계수의 부호 및 유의성 여부는 변하지 않았다.
- 17) 부가가치 = (법인세차감전순이익 + 인건비 + 금융비용 + 임차료(리스료) + 세금과공과 + 감가상각비)로 측정하였다.
- 18) 소비성경비 = (접대비 + 기밀비 + 광고선전비 + 기부금)으로 측정하였다.
- 19) 특수관계자와 거래 = (특수관계자 매출채권 + 특수관계자 단기대여금 + 주주, 임원, 종업원 단기대여금 + 특수관계자 미수수익 + 특수관계자 장기대여금 + 주주, 임원, 종업원 장기대여금 - 특수관계자 매입채무 - 특수관계자 단기차입금 - 주주, 임원, 종업원 단기차입금 - 특수관계자 장기차입금 - 주주, 임원, 종업원 장기차입금)으로 측정하였다.

본 연구에서는 더욱 좋은 연구방법을 이용할 수 있을 것이다.

우선 세무조사 대상법인의 선정요인에 관한 <표 11>의 선행연구에서 세무조사 대상기업과 같은 수의 통제기업을 포함시켜 전체 표본을 구성하여 암묵적으로 특정연도에 세무조사를 받는 기업의 비율이 50%인 것을 가정하였지만 이는 <표 5>와 같

이 실제와는 크게 다르기 때문에 표본선정 과정에서 연구자의 자의가 개입할 가능성(endogenous censoring)이 있고 그 결과 회귀계수의 추정치에 편의(bias)가 발생하는 문제점을 안고 있다 (Greene, 2003). 따라서, 본 연구의 실증분석에서는 세무조사 대상기업을 우선 수집한 후 다시 통제기업을 수집하는 방법 대신 무작위로 전체 대상

<표 12> 실증분석에서 채택한 세무조사 추정세액의 결정요인

(패널 A) 심충진 등(2006)

연번	변수	정의	영향
1	BTDIF	(세전이익-각사업연도소득금액)÷기초자산	(+)
2	SPE	특별손익÷기초자산	(+)
3	ERR	전기오류수정손익÷기초자산	(+)
4	ACACC	재량적 유동발생액÷기초자산	(+)*
5	EXP	과거에 세무조사를 받은 경험이 있으면 1, 그렇지 않으면 0	(-)*

(패널 B) 임진윤(2006)

연번	변수	정의	영향
1	DA	직전년도 재량적발생액	(-)*
2	IOC	직전년도말 현재 최대주주지분율(특수관계자지분포함)	(-)
3	LEV	직전년도말 현재 부채비율(총부채÷총자산)	(+)*
4	SIZE	직전년도말 현재 기업규모(ln(총자산))	(-)*
5	AGE	설립연도부터 세무조사년도까지의 경과연수	(-)
6	MKT	유가증권시장은 1, 코스닥은 0	(-)

(패널 C) 박수원과 이효익(2005)

연번	변수	정의	영향
1	DA	재량적발생액	(+)*
2	AUD	감사인규모(1=Big, 0=Non-big)	(+)*
3	TAGT	세무조정대리인 규모(1=Big, 0=Non-big)	(-)
4	AUDTX	감사인-세무조정대리인 일치여부(1=일치, 0=불일치)	(+)
5	LAG	법인세조사 기준 직전 법인세조사 실시 후 경과기간	(+)*
6	RPTAX	법인세 납부세액	(+)*

* (+), (-)는 회귀계수 추정치의 부호이고 "**"는 유의적인 경우임.

기업을 수집한 후에 동(同)기업들이 특정기간 동안 세무조사를 받았는지 여부에 따라 구분함으로써 이러한 문제점을 제거하였다.

또한, 세무조사 추정세액의 결정요인에 관한 <표 12>의 선행연구에서 세무조사를 받은 기업만을 대상으로 추정세액을 종속변수로 하면서 OLS (ordinary least square) 모형을 이용한 결과 회귀계수의 추정치에 편의(bias)가 발생하는 문제점을 안고 있다. 불편추정치를 계산하기 위해서는 세무조사를 받지 않은 기업들(즉, 추정세액이 "0"인 기업)까지 포함한 전체 표본에 대하여 Tobit(1958) 모형이나 Heckit 모형(1979)을 사용하여 회귀계수의 추정치를 계산해야 하는데(Greene, 2003) 본 연구에서는 Tobit 모형을 이용하여 이러한 문제점을 제거하였다.

2.2 조세감면의 정도

2.2.1 최저한세

1990년까지는 조세감면규제법(현재의 조세특례제한법)의 각종 조세지원을 받는 법인들에게 방위세를 50% 할증하여 적용하였으나 방위세가 폐지되면서 과도한 조세지원의 적용으로 법인들 간의

조세부담의 공평성과 조세수입의 감소의 문제점이 나타나자 1991년부터 조세지원을 적용받더라도 최소한의 조세를 부담하도록 하는 제도인 최저한세 제도가 시행되고 있다.

즉, 내국법인의 각사업연도소득에 대한 법인세를 계산할 때 조세특례제한법상의 특별감가상각비의 손금산입, 준비금의 손금산입, 익금불산입, 비과세, 소득공제(이상의 것들을 합하여 편의상 "손금산입 등", 주 3)과 같이 약어로는 "TA₁"; 따라서, 그 밖의 세무조정을 "TA₀"라고 하면 <표 2>의 TA = TA₀-TA₁, 세액감면 및 세액공제(주 3)과 같이 "C₁"의 조세감면을²⁰⁾ 적용한 후의 세액(법인세법 시행규칙 제4호 서식인 "최저한세조정계산서"의 "감면후세액", 이하 편의상 "NT"(normal tax))이 조세감면을 적용하지 않았을 경우의 과세표준(즉, (TB+TA₁)=(NI+TA₀))에 최저한세율(이하 "amt")을²¹⁾ 곱하여 계산한 세액(최저한세조정계산서의 "최저한세", 이하 "AMT"(alternative minimum tax))에 미달하는 경우(즉, (AMT>NT)인 경우)에는 그 미달하는 세액에 해당하는 조세감면의 적용을 배제하고 있으므로, 특정기업의 조세부담(이하 편의상 "MT"(minimum tax))은 MT=max(AMT, NT)으로 표현할 수 있다.²²⁾ 여기서 다시 최저한세 대상이 아닌 세액감면 및 세액공제(<표

20) 조세특례제한법에 규정되어 있더라도 최저한세의 적용이 배제되는 항목들도 있다. 예컨대, 법인세법 별지 제8호 서식(갑)인 "공제감면세액 및 추가납부세액합계표(갑)"에서 "법인세 공제감면세액"으로 분류하여 최저한세의 적용이 배제하는 영농조합법인 감면(제 66조), 전자신고에 대한 세액공제(제104조의8) 등은 조세특례제한법에서 규정한 것이다(즉, 주 3)의 C₀에 해당한다.).

21) <표 4>의 법인세 기본세율 인하와 함께 정부는 <표 13>과 같이 법인세 최저한세율도 인하하고 있다.

<표 13> 이명박 정부의 법인세 최저한세율 인하 정책

		2005년-2007년	2008년	2009년	2010년-
중소기업		10%	8%	8%	7%
대기업	과세표준 1,000억원 이하	13%	13%	11%	10%
	1,000억원 초과	15%	15%	14%	13%

22) 조세특례제한법 제132조

(표 14) 최저한세를 반영한 각사업연도소득에 대한 법인세 세액계산구조

$$\begin{aligned}
 &MT = \max(AMT, NT) \\
 &AMT = (NI + TA_0) \cdot amt, \quad NT = \{(NI + TA) \cdot t\} - C_1 = \{(NI + TA_0 - TA_1) \cdot t\} - C_1 \\
 &TP = MT - C_0 = \max(AMT, NT) - C_0
 \end{aligned}$$

MT: 최저한세 적용 단계까지의 조세부담
 AMT: 최저한세조정계산서의 "최저한세"
 NT: 최저한세조정계산서의 "감면후세액"
 NI: 손익계산서상의 당기순이익
 amt: 최저한세율
 TA₀: 조세특례제한법상의 손금산입 등(TA₁)을 제외한 그 밖의 세무조정
 TA: 세무조정(TA₀-TA₁)
 t: 법인세율
 C₁: 최저한세 대상인 세액감면 및 세액공제
 TP: 부담할 세액
 C₀: 최저한세 대상이 아닌 세액감면 및 세액공제

3)과 같이 "C₀"를 적용하면 부담할 세액(〈표 2〉의 "TP")을 계산할 수 있다.

그러나, (AMT)NT인 경우에는 NT를 AMT를 일치시키기 위하여 조세특례제한법 제126조의 규정에 따라 조세감면(즉, TA₁ 및 C₁)의 일부 또는 전체의 금액을 배제하기 때문에 최저한세가 적용될 정도로 당초 조세감면을 많이 적용한(즉, 당초 (AMT)NT)인 기업들이 법인세 신고를 하면서 최종적으로 적용한 조세감면은 의도했던 금액보다는 (AMT=NT)가 되도록 작아지게 조정하는 것이다 (즉, 조정 전에는 $\{(NI + TA_0) \cdot amt\} - \{(NI + TA_0 - TA_1) \cdot t\} - C_1$ 이었지만 TA₁과 C₁대신 $\overline{TA}_1 (\leq TA_1)$ 과 $\overline{C}_1 (\leq C_1)$ 을 적용하여 $\{(NI + TA_0) \cdot amt\} - \{(NI + TA_0 - \overline{TA}_1) \cdot t\} - \overline{C}_1$ 이 성립하는 것이다.).

2.2.2 조세감면의 정도의 측정

본 연구에서는 조세감면의 정도를 측정하기 위해 아래의 CREDIT 변수를 정의하여 사용하기로 한다.

$$\text{CREDIT} = \frac{AMTL - MT}{AMTL - AMT} \quad (1)$$

단, AMTL = (NI + TA₀) · t (조세감면을 전혀 적용하지 않을 경우의 조세부담; NI, TA₀ 및 t에 대한 설명은 〈표 14〉의 하단을 참고)

MT: 최저한세 적용 단계까지의 조세부담 (max(AMT, NT))

AMT: 최저한세조정계산서의 "최저한세"

NT: 최저한세조정계산서의 "감면후세액"

CREDIT의 분모인 (AMTL-AMT)는 최저한세 하에서 특정기업이 적용받을 수 있는 최대한의 조세감면을 통해 얻을 수 있는 부담할 세액의 감소액이고 분자인 (AMTL-MT)는 특정기업이 실제 적용한 조세감면을 통해 얻은 부담할 세액의 감소액이다.²³⁾ 따라서, CREDIT는 특정기업이 조세감면을 통해 얻을 수 있는 부담할 세액의 감소가능액 중에서 실제 적용한 금액의 비율이고, 간단하게 "실제 이용한 조세감면 비율" 또는 "조세감면의 적극성"으로 해석할 수 있다. 즉, $0 \leq \text{CREDIT} \leq 1$

23) 전술한 바와 같이 당초에는 (AMT)NT)인 기업들이 존재하지만 이러한 기업들은 (AMT=NT)가 되도록 조정하기 때문에 조정 후에는 전체 기업에 대하여 (AMT ≤ NT)의 관계가 성립하고, 결과적으로 후술하는 $0 \leq \text{CREDIT} \leq 1$ 의 관계가 성립한다.

〈표 15〉 사례를 이용한 CREDIT의 부연설명

	경우①	경우②	경우③	경우④	경우⑤
NI	500,000,000	500,000,000	500,000,000	500,000,000	500,000,000
(+)TA ₀	50,000,000	50,000,000	50,000,000	50,000,000	50,000,000
(-)TA ₁	150,000,000	50,000,000	50,000,000	100,000,000	0
TB	400,000,000	500,000,000	500,000,000	450,000,000	550,000,000
TL	66,000,000	88,000,000	88,000,000	77,000,000	99,000,000
(-)C ₁	5,500,000	2,000,000	4,000,000	2,000,000	0
NT	60,500,000	86,000,000	84,000,000	75,000,000	99,000,000
AMT	60,500,000	60,500,000	60,500,000	60,500,000	60,500,000
MT	60,500,000	86,000,000	84,000,000	75,000,000	99,000,000
최저한세 해당	해당	해당	해당	해당	해당
AMTL	99,000,000	99,000,000	99,000,000	99,000,000	99,000,000
CREDIT	1.00	0.34	0.39	0.62	0.00

* TL, AMT 및 AMTL을 계산하기 위한 법인세 기본세율(*t*)과 최저한세율(*amt*)은 〈표 4〉와 〈표 13〉의 2009년 세율을 적용함.
 NI: 손익계산서상의 당기순이익
 TA₀: 조세특례제한법상의 손금산입 등(TA₁)을 제외한 그 밖의 세무조정
 TB: 과세표준
 TL: 산출세액
 C₁: 최저한세 대상인 세액감면 및 세액공제
 NT: 최저한세조정계산서의 "감면후세액"
 AMT: 최저한세조정계산서의 "최저한세"
 MT: 최저한세 적용 단계까지의 조세부담
 AMTL: 조세감면을 전혀 적용하지 않을 경우의 조세부담

인데 조세감면을 전혀 적용하지 않는 경우에는 CREDIT=0 이고, 조세감면을 많이 적용할수록 CREDIT의 값이 증가하며, 최저한세에 해당할 정도로 조세감면을 많이 적용한 경우에는 CREDIT =1 이 된다. 〈표 15〉의 사례를 이용하여 CREDIT에 대하여 부연설명하기로 한다.

〈표 15〉는 다른 조건들은 같으면서 조세감면(TA₁ 및 C₁)만 변동할 때 각각의 경우의 CREDIT 값을 비교한 것이다. 경우①은 최저한세에 해당할

정도로 조세감면을 많이 적용한 것이다((AMT=NT)를 통해 이를 확인할 수 있다.). AMTL(9,900만원)은 조세감면을 적용하지 않을 경우(즉, TA₁=C₁=0 인 경우)의 부담할 세액이고²⁴⁾ AMT(6,050만원)는 최저한세에 해당할 정도로 충분한 TA₁=1억5,000만원 및 C₁=550만원의 조세감면을 적용할 경우의 부담할 세액이므로 (AMTL-AMT)=3,850만원은 예시한 기업이 조세감면을 통해 얻을 수 있는 부담할 세액의 최대한의 감소액이다. 경우

24) 설명의 편의상 〈표 15〉에서 C₀=0 을 가정한다. 따라서, TP=MT-C₀=MT 가 성립하므로 MT를 "부담할 세액"으로 보는 것이다.

①에서는 실제 감소한 부담할 세액도 (AMTL-MT) = 3,850만원이므로 $CREDIT = (3,850만원 \div 3,850만원) = 1$ 이다. 경우②-경우⑤는 조세감면 금액이 변동하는 경우의 CREDIT을 계산한 것인데 어떤 경우이더라도 CREDIT의 분모(즉, "조세감면을 통해 얻을 수 있는 부담할 세액의 최대한의 감소액")인 (AMTL-AMT) = 3,850만원으로 일정하다. 우선 경우⑤에서는 조세감면을 전혀 적용하지 않은 ($TA_1 = C_1 = 0$) 결과 실제 감소한 부담할 세액은 (AMTL-MT) = 0원이므로 $CREDIT = 0$ 이다. 경우②-경우④는 조세감면을 적용하되 최저한세에 해당할 정도로 충분하지는 않게 적용하는 것이다. 구체적으로, $TA_1 = 5,000$ 만원 및 $C_1 = 200$ 만원인 경우②에서는 실제 감소한 부담할 세액은 (AMTL-MT) = 1,300만원이므로 $CREDIT = (1,300만원 \div 3,850만원) = 0.34$ 이다. 경우③과 경우④에서는 C_1 과 TA_1 을 각각 400만원과 1억원으로 증가시켜 경우②에 비해 조세감면을 많이 적용한 결과 실제 감소한 부담할 세액도 각각 1,500만원과 2,400만원으로 증가하고 CREDIT도 각각 0.39와 0.62로 증가한 것을 확인할 수 있다.

2.3 분석대상기업

본 연구의 실증분석에 사용하기 위하여 세무대리인들로부터 무작위로 서울 지역 영리내국법인들의 2001년부터 2004년까지의²⁵⁾ 법인세 신고관련 자료를²⁶⁾ 수집한 후에 그 중에서 2004년 또는 2005년에 세무조사를 받은(이하 "세무조사기업")

기업과 1998년 이후 2005년까지 세무조사를 받지 않은(이하 "비세무조사기업") 201개 기업을 표본으로 선정하였다. 비세무조사기업은 세무조사기업에 대한 통계기업인데 배덕광(2003) 및 심충진 등(2006)과 같이 세무조사 대상기업과 인위적으로 같은 수를 선정함으로써 연구자의 자의가 개입할 가능성을 제거하기 위해 무작위로 수집한 전체 대상기업 중에서 조건에 부합하는 모든 기업을 선정하였다. 또한, 배덕광(2003) 및 심충진 등(2006)과 같이 세무조사 대상기업에 대응하여 특정연도에 세무조사를 받지 않은 기업을 통계기업으로 선정할 경우에는 법인세 신고내용의 적정성 여부와 관계없이 직전 세무조사 이후 법인세의 부과체칙기간(5년²⁷⁾)을 고려하여 충분한 기간이 경과하지 않은 기업이 포함될 수 있는 문제점이 있기 때문에 본 연구는 세무조사기업의 표본기간(2004년 또는 2005년) 이전인 1998년부터 충분한 기간이 경과하도록 세무조사를 받지 않아서 과세관청이 비교적 납세성실도가 높다고 판단한 것으로 볼 수 있는 기업들을 비세무조사기업으로 선정하였다. 표본기업의 구성은 <표 16>과 같다.

2.4 연구모형

조세감면의 정도를 반영하여 본 연구의 실증분석에 사용하기 위한 연구모형으로 식(2)의 Probit 모형과 식(3)의 Tobit 모형을 채택하였다. 주된 설명변수인 조세감면의 정도(CREDIT)를 제외한 통제변수들은 <표 11>과 <표 12>와 같이 선행연구

25) 따라서, 표본기업들의 개업일은 모두 2000년 이전이다.

26) 구체적으로 연도별 법인세 과세표준 및 세액신고서(법인세법시행규칙 별지 제3호 서식), 최저한세조정계산서(법인세법시행규칙 별지 제4호 서식), 공제감면세액 및 추가납부세액합계표(감)(법인세법시행규칙 별지 제8호 서식) 및 재무제표

27) 예외적으로 납세자가 사기 기타 부정한 행위로써 법인세를 포탈하거나 환급·공제받는 경우에는 10년(국세기본법 제26조의2 제1항 제1호)

〈표 16〉 표본의 구성

(패널 A) 세무조사 여부

2004년 세무조사	2005년 세무조사	1998년-2005년 불세무조사	계
70	58	73	201

(패널 B) 규모에 따른 구분²⁸⁾

	대기업	중소기업	계
세무조사	58	70	128
불세무조사	23	50	73
계	81	120	201

(패널 C) 시장에 따른 구분²⁹⁾

	유가증권시장	코스닥시장	비상장	계
세무조사	29	9	90	128
불세무조사	4	9	60	73
계	33	18	150	201

에서 유의적인 영향을 나타낸 것들이다.³⁰⁾ 식(2)와 식(3)의 연속확률변수인 설명변수들은 세무조사기업의 경우에는 세무조사를 받은 연도의 직전 3년간의 평균으로 측정하였고,³¹⁾ 비세무조사기업의 경우에는 2001년부터 2004년까지의 4년간의 평균으로 측정하였다.

$$\begin{aligned} \text{AUDIT}_i = & \beta_0 + \beta_1 \text{CREDIT}_i + \beta_2 \text{VAD}_i \\ & + \beta_3 \text{DIS}_i + \beta_4 \text{EAR}_i + \beta_5 \text{DA}_i \\ & + \varepsilon_i \end{aligned} \quad (2)$$

여기서,

AUDIT_i : *i*기업이 세무조사기업이면 1, 비세무조사기업이면 0

CREDIT_i : 식(1)로 측정한 *i*기업의 "실제 이용한 조세감면 비율" 또는 "조세감면의 적극성" (0 ≤ CREDIT ≤ 1)

VAD_i : *i*기업의 부가가치율

DIS_i : *i*기업의 소비성경비증가율

EAR_i : *i*기업의 매출액순이익율

DA_i : 수정 Jones 모형(Dechow et al., 1995)를 이용한 *i*기업의 재량적 발생액 (discretionary accruals)³²⁾

ε_i : 오차항

28) 연도에 따라 중소기업기본법의 요건 해당 여부가 다를 수 있으므로 2004년을 기준으로 구분하였다.

29) 역시 2004년을 기준으로 구분하였다.

30) 〈표 11〉에서 기초자산으로 표준화한 전기오류수정손익(ERR)도 세무조사 대상법인의 선정에 유의적인 영향을 나타냈지만, 본 연구의 표본인 201개 기업 중에서 2001년부터 2004년까지 한번 이상 전기오류수정손익을 계산한 기업이 3개에 불과하므로 식(2)의 통제변수에는 포함시키지 않았다.

31) 즉, 2004년에 세무조사를 받은 기업은 2001년부터 2003년까지의 평균으로 측정하였고, 2005년에 세무조사를 받은 기업은 2002년부터 2004년까지의 평균으로 측정하였다.

32) 재량적 발생액(DA)은 상장법인 및 비상장법인의 전체 재무자료를 〈표 16-1〉과 같이 26개의 업종별로 구분하여 계산하였다.

$$\begin{aligned}
 PEN_i = & \beta_0 + \beta_1 CREDIT_i + \beta_2 DA_i \\
 & + \beta_3 EXP_i + \beta_4 LEV_i + \beta_5 SIZE_i \\
 & + \beta_6 AUD_i + \beta_7 LAG_i + \beta_8 RPTAX_i \\
 & + \varepsilon_i \quad (3)
 \end{aligned}$$

여기서,

- PEN_i : i기업의 추정비용(추징세액+전기말자산)
- EXP_i : i기업이 과거에 세무조사를 받은 경험이 있으면 1, 그렇지 않으면 0
- LEV_i : i기업의 직전연도말 부채비율(총부채÷총자산)
- SIZE_i : i기업의 직전연도말 기업규모(ln(총자산))
- AUD_i : i기업의 감사인규모(Big=1, Non-big=0)³³⁾
- LAG_i : i기업의 직전 세무조사 실시 후 경과연수³⁴⁾
- RPTAX_i : i기업의 법인세 납부비율(법인세납부세액÷총자산)

III. 실증결과

3.1 기술통계와 상관계수

변수의 기술통계량은 <표 17>에서 제시하였다.

<표 17>과 같이 표본기업의 63.7%가³⁵⁾ 2004년 또는 2005년에 세무조사를 받았고, 평균적으로 가능한 최대한의 조세감면 중에서 25.1%를 적용하였는데 조세감면을 전혀 적용하지 않은(CREDIT=0인) 기업도 있는 반면 최저한세에 해당할 정도로 최대한의 조세감면을 적용한(CREDIT=1인) 기업도 있는 것을 발견할 수 있다. 또한, 재량적 발생액의 평균은 전기말자산의 -0.2%로 0과 다르다고 할 수 없으므로(0과 다르다는 가설에 대하여 계산한 *t*값은 -0.17(=-0.002÷(0.159÷201^{0.5}))) 회귀분석의 잔차항(residual)으로 정의하는 재량적 발생액의 성질을 나타내고 있다. 그 밖에 표본기업의 55.2%가 과거에 세무조사를 받은 경험이 있고, 평균적으로 직전 세무조사 실시 후 7.5년이 경과한 것으로 나타났다.

변수들간의 Pearson 상관계수는 <표 18>에서 제시하였다. 일부 변수들간의 상관관계가 실증분석에 미칠 수 있는 영향을 고려하여 식(2)와 식(3)의 연구모형에서 해당변수들 중 하나씩을 제거한 후 같은 분석을 했지만 그 결과는 후술하는 <식 20>과 거의 같았다.

<표 16-1> 재량적 발생액을 계산하기 위한 업종 구분

업종		업종		업종		업종	
1	음식료품 제조업	8	제1차 금속산업	15	의료장비 제조업 등	22	통신서비스업 등
2	섬유제품 제조업	9	조립금속 제조업	16	운송장비 제조업	23	연구개발업 등
3	목재 제조업 등	10	장치 제조업 등	17	전기·가스 공급업 등	24	소프트웨어산업 등
4	석유제품 제조업	11	컴퓨터 제조업 등	18	건설업	25	사업서비스업 등
5	약품 제조업 등	12	반도체 제조업 등	19	소매업	26	문화·관광산업 등
6	플라스틱 제조업 등	13	통신장비 제조업	20	도매업		
7	비금속제품 제조업	14	가전제품 제조업 등	21	운송업		

- 33) 자료수집기간(전술한 3년 또는 4년의 기간) 동안 1년이라도 Non-big인 경우에는 "0"으로 하였다. 즉, $AUD_i = \prod_t AUD_{it}$ ($t=2001, \dots, 2004$)
- 34) 본 연구의 표본기업들은 1992년 이후의 세무조사 여부만을 확인할 수 있으므로 EXP=0 인 기업들은 1992년 이후의 경과연수(1993년 이후에 개업한 법인들은 개업연도 이후의 경과연수)로 하였다.
- 35) <표 16>의 (패널 A)의 ((70+58)÷201)

〈표 19〉 조세감면의 정도에 따른 차이 분석

	n	세무조사 대상 (AUDIT)		세무조사 추정세액 (PEN)	
		표본평균	표본표준편차	표본평균	표본표준편차
대규모 조세감면 기업 ^{*A}	101	0.693	0.471	0.006	0.008
소규모 조세감면 기업	100	0.580	0.492	0.007	0.015
Z값 ³⁶⁾			1.66*		-0.76

^{*A} CREDIT의 중위수 기준
^{*}는 5% 유의수준 (단측검정)

을 관찰해야 할 것이다.

3.3 회귀분석의 결과

식(2)와 식(3)의 연구모형을 이용한 회귀분석의 결과는 〈표 20〉에서 제시하였다.

세무조사 대상법인의 선정요인에 관한 Probit 모형의 결과인 (패널 A)에서는 주된 설명변수인 조세감면의 정도(CREDIT)가 세무조사를 받을 가능성을 유의적으로 증가시키는 것으로 나타나서 개별기업과 과세관청 간의 법인세 신고내용에 대한 정보의 비대칭성 하에서 조세감면을 많이 받는 기업이 세무조사를 받을 가능성이 커지는 것을 보였다. 그 밖의 통제변수들도 세무조사를 받을 가능성에 〈표 11〉의 선행연구에서 제시한 영향을 미치는 것으로 나타났지만, 소비성경비증가율(DIS)을 제외하면 유의적이지는 않았다.

(패널 A)의 결과는 조세감면의 정도가 과세관청이 고려하는 세무조사 대상자의 선정기준에 명시적

또는 암묵적으로 포함될 가능성이 높은 것으로 해석된다. 즉, 2.1.1절에서(〈표 6〉부터 〈표 10〉까지) 상술한 관련규정에는 세무조사 대상자의 선정기준과 관련한 평가항목에 조세감면의 정도가 포함되어 있지 않지만 동(同)평가항목은 과거에 시행되었거나,³⁷⁾ 면담조사 또는 추론을 통해 선정된 것을 선행연구에서 제시한 것이므로 과세관청이 수시로 조정할 수 있는 최근의 선정기준에는 조세감면의 정도가 포함되어 있거나 다른 평가항목을 통해 간접적인 영향을 미칠 가능성이 높은 것으로 해석된다.

(패널 A)와 같이 과세관청이 과다한 조세감면을 부정적 신호(bad signal)로 보고 세무조사 대상자 선정기준에 반영한다면 실제 세무조사를 통한 추정세액도 조세감면의 정도에 따라 유의적으로 증가해야만 과세관청의 선정기준이 합리적인 것으로 볼 수 있다. 즉, 과세관청의 사전적 기준(조세감면의 정도를 세무조사 대상자 선정에 반영하는 것)이 사후적 결과(조세감면의 정도가 실제로 세무조사 추정세액에 영향을 미치는 것)를 통해 뒷받침되어야

36) Z값은 대규모 조세감면기업의 AUDIT과 PEN 값이 소규모 조세감면기업보다 크거나 작다는 가설에 대하여 계산한 것이다. 구체적으로, 모평균이 μ_1, μ_2 인 각각의 모집단에서 추출한 표본의 크기, 표본평균, 표본표준편차가 각각 n_1, \bar{X}, S_1 과 n_2, \bar{Y}, S_2 이고 두 표본의 크기가 모두 큰 경우 ($n_1 \geq 30, n_2 \geq 30$) 중심극한정리(central limit theorem)에 의해 $\{(\bar{X}-\bar{Y})-(\mu_1-\mu_2)\} / \{\sqrt{(\frac{S_1^2}{n_1} + \frac{S_2^2}{n_2})}\} \sim N(0, 1)$ 을 이용하여 계산한 것이다.

37) 전술한 바와 같이 배덕광(2003)이 제시한 국제청의 비공개자료인 법인조사관리지침은 2001년에 시행한 것이다.

동(同)기준이 합리적인 것으로 볼 수 있을 것이다.

그러나, 세무조사 추정세액의 결정요인에 관한 Tobit 모형의 결과인 (패널 B)에서는 주된 설명변수인 조세감면의 정도(CREDIT)가 동(同)추정세액에 유의적인 영향을 미치지 못하는 것으로 나타나서 조세감면을 많이 받는 기업들이 과세관청의 우려와 같이 부당감면을 통해 법인세 부담을 감소시키지는 않는 것을 보였다. 그 밖의 통제변수들도 세무조사 추정세액에 <표 12>의 선행연구에서 제시한 영향을 미치는 것으로 나타났지만, 과거에 세무조사를 받은 경험(EXP)과 직전연도말 부채비율(LEV)을 제외하면 유의적이지는 않았다.

(패널 B)의 결과는 과세관청이 조세감면을 통해 달성하려고 한 특정한 정책목표(주로 법인세 부담의 감소를 통한 기업활동의 지원)에도 불구하고 특별한 근거없이 증가하는 세무조사 가능성 때문에 대상기업에는 모순된 영향을 미칠 수 있는 것으로 해석된다. 또한, 조세감면을 많이 받을수록 세무조사 가능성이 증가하는 것을 기업들이 인식하면 세무조사에 대한 우려 때문에 정당한 조세감면이라도 적극적으로 활용하지 못하는 경우가 가능하므로, 결과적으로 과세관청이 당초 의도했던 정책 목적을 충분히 달성하지 못하는 문제점이 발생할 수 있는 것으로 해석된다. 즉, <표 4>와 같은 최근의 법인세를 인하정책에도 불구하고 기업들의 관심은 법인세율보다 오히려 조세감면이 어떻게 달라질지에 맞춰져 있고 법인세율이 낮아지더라도 조세감면이 줄어들면 '말짱 도로묵'이 될 수도 있는 입장이기³⁸⁾ 때문에 기업들이 법인세 부담을 감소시키는 가장

중요한 방법인 조세감면을 세무조사에 대한 부담으로 인해 적극적으로 이용하지 않는다면 정부의 상반된 정책수단들(policy instruments) 간의 상충의 문제가 발생할 수도 있는 것이다. 따라서, 전술한 바와 같이 과세관청이 정기적인 기획분석 등을 통해 부당감면의 혐의가 있는 기업들을 세무조사 대상으로 선정하고 있지만 이러한 선정절차를 통해 조세감면의 정도가 큰 기업들 위주로 세무조사 대상을 선정하되 실제 법인세 부담을 부당하게 감소시킨 기업들을 효과적으로 선별하지 못한 결과 세무조사에 대한 신뢰가 낮아지고 재정정책의 효과도 충분히 달성하지 못하는 문제가 나타나고 있으므로, 이러한 문제의 개선을 위해 과세관청은 더욱 합리적이고 정교한 세무조사 대상자 선정기법을 개발해야 할 것이다.

IV. 결론

조세감면은 특정한 정책 목적을 달성하기 위해 특정 계층이나 유형의 기업들에게 법인세를 감면해 줄 수 있는 효율적인 재정정책의 수단이지만, 개별 기업과 과세관청 간의 법인세 신고내용에 대한 정보의 비대칭성 하에서 부당한 조세감면을 통해 법인세 부담을 감소시키려는 기업들의 조세회피 가능성 때문에 조세감면을 많이 신고한 기업들은 세무조사를 받을 가능성도 커지는 것으로 예상할 수 있다. 본 연구는 관련규정 및 선행연구를 통해 채택

38) 2008.4.24.자 머니투데이 기사(기업 "비과세·감면 줄면 도로묵") 인용. 동(同)기사에서는 "... 재정부 관계자는 "기업측 사람들을 만나보면 법인세율보다 비과세·감면제도 변화에 더 큰 관심을 보인다"며 "실제로 임시투자세액공제 하나가 법인세율을 3%포인트 정도 낮춰주는 효과가 있다"고 밝혔다. 한 대기업 임원은 "법인세율이 22%로 낮춰지는 대신 임시투자세액공제 등 비과세·감면이 사라진다면 기업들의 실질적인 세금부담은 오히려 더 늘어날 것"이라고 말했다."고 하였다.

조세감면을 많이 받는 기업들이 과세관청의 우려와 같이 부당감면을 통해 법인세 부담을 감소시키지는 않는 것을 보였다. 이러한 결과는 과세관청이 조세감면을 통해 달성하려고 한 정책목표에도 불구하고 특별한 근거없이 증가하는 세무조사 가능성 때문에 대상기업에는 모순된 영향을 미칠 수 있고, 기업들이 세무조사에 대한 우려 때문에 정당한 조세감면이라도 적극적으로 활용하지 않아서 과세관청이 당초 의도했던 정책 목적을 충분히 달성하지 못하는 문제점이 발생할 수 있는 것으로 해석할 수 있다.

즉, 기업들이 법인세 부담을 감소시키는 가장 중요한 방법인 조세감면을 세무조사에 대한 부담 때문에 적극적으로 이용하지 않는다면 정부의 상반된 정책수단들 간의 상충의 문제가 발생할 수도 있고, 과세관청의 노력에도 불구하고 실제 법인세 부담을 부당하게 감소시킨 기업들을 대상으로 효과적으로 선별하지 못한 결과 세무조사에 대한 신뢰가 낮아지고 재정정책의 효과도 충분히 달성하지 못하는 문제가 발생하기 때문에, 이러한 문제의 개선을 위해 과세관청은 더욱 합리적이고 정교한 세무조사 대상자 선정기법을 개발해야 할 것이다.

본 연구는 세무회계의 실증연구에 관련된 공통된 문제점이라고 할 수 있는 실증분석 표본의 수집의 어려움으로 때문에 이상의 결론을 일반화시키는 것은 신중한 접근이 필요하지만, 조세감면의 정도가 세무조사 대상기업의 선정 및 추정세액에 미치는 영향을 실증분석을 통해 보임으로써 조세지원제도가 상반된 정책수단인 세무조사로 인해 받을 수 있는 경제적 효과에 대한 분석에 활용할 수 있을 것으로 기대된다. 또한, 연구자 및 실무자들의 관심에 비해 선행연구가 거의 없는 연구주제에 대하여 실증분석함으로써 후속연구의 가능성을 제시한 것도 본 연구의 공헌이라고 할 수 있을 것이다.

참고문헌

- 국세청. 2004~2008. 「국세통계연보」
- 국세청. 2006. 「보도자료: 국세청장 초청 중소기업중앙회·포럼 조찬 간담회(2006.12.20.)」
- 국세청. 2007. 「보도자료: '07년 3월 법인세 신고시 이런 점 유의하여 신고하세요!(2007.2.12.)」
- 김형준·박명호. 2008. 「납세협력비용과 정책과제」. 한국조세연구원.
- 김형준·현진권. 2004. 「세무조사 방식과 납세순응 행위」. 한국조세연구원.
- 박수익·이효익. 2005. 「법인세추징세액 결정요인에 관한 연구」. 세무학연구 제22권 제1호: 133-155.
- 배덕광. 2003. 「세무조사 대상법인의 선정요인에 관한 연구」. 경성대학교 경영학과 박사학위 논문.
- 심충진·김문현·이종운. 2006. 「재무보고이익과 세무보고이익 간의 차이와 세무조사 및 추정세액에 대한 실증연구」. 세무학연구 제23권 제4호: 9-27.
- 임진운. 2006. 「세무조사 추정세액의 크기에 영향을 미치는 요인에 관한 연구」. 세무학연구 제23권 제3호: 167-190.
- 홍순복·심호석. 1999. 「세무조사대상 선정의 이론과 현실」. 회계정보연구 제11권: 177-190.
- Dechow, P., R. Sloan, and A. Sweeney. 1995. Detecting earnings management. *Accounting Review* 70(2): 193-225.
- Greene, W.H. 2003. 「Econometric Analysis」 5th ed. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall, Inc.
- Heckman, J. 1979. Sample selection bias as a specification error. *Econometrica* 47: 153-161.
- Tobin, J. 1958. Estimation of relationship for limited dependent variables. *Econometrica* 26: 24-36.

〈부록〉

〈표 21〉 국세청에서 제시하는 전산분석·안내 항목

연번	분석항목	분석내용
1	자료상과의 거래내용 분석	자료상 혐의자, 위장가맹점 등과의 거래내역
2	보험금 지급자료 분석	거래처 부도발생으로 대손처리한 채권 등에 대하여 손해보험사 및 신용보증기금 등으로부터 수취한 보험금 내역 분석
3	신설법인 부당감면 방지 안내	개인사업자에서 법인으로 전환한 신설법인을 검색하여 부당하게 감면받지 않도록 안내
4	재평가토지 양도법인 안내	재평가토지 양도내역을 검색하여 법인세 신고시 과세이연 금액을 익금에 산입할 수 있도록 안내
5	국외투자주의 누락여부 분석	외환투자 이후 3년간 투자수익이 없거나 투자수익을 과소계상한 혐의 법인 분석
6	세무조사 법인의 신고소득을 추이 분석	세무조사 이후 3개 사업연도 이상 신고 소득율이 30% 이상 하락한 법인 분석
7	수도권 내 중소기업 특별세액감면 법인	수도권 소재 중소기업으로 중소기업특별세액감면 적용 법인 중 중소기업 또는 소기업 요건 해당 여부 분석
8	세무조정 유보금액 차이 분석	과세이연에 대한 유보사항 차이분석 및 세무조정 누락방지 안내
9	표준재무제표의 성실 작성 여부 분석	표준대차대조표 및 합계표준대차대조표의 계정과목 적정분류 여부 분석
10	건설업법인의 가공원가 분석	일용급여에 대한 원천세 수정신고, 부가가치세 경정청구 등을 이용한 소득 조절혐의 분석
11	외부조정 이행여부 분석	외부조정대상 법인 중 외부조정 미이행법인에 대하여 외부조정 의무 이행 안내
12	가치급금인정자가 적정 계상 여부	회사계상 인정자와 손익계산서상 영업외수익의 이자수익을 비교 분석
13	접대비 변칙처리 여부 분석	유흥주점 등에서 사용한 접대비 성격의 카드 사용금액을 복리후생비로 처리한 혐의 분석
14	법인신용카드 사적사용 혐의 안내	신용카드사용액 중 피부비용실, 성형외과 등 사적사용개연성이 높은 거래내역 분석
15	합병법인의 영업권 부당상각 방지 안내	합병법인 중 영업권을 계상한 법인을 대상으로 세무상 영업권계상 요건을 갖춘 경우에만 상각하도록 안내
16	조세감면 등 중복적용 법인 분석	조세특례제한법상 중복적용이 배제되는 세액공제와 세액감면을 중복하여 적용받은 혐의법인을 추출
17	감면법인 중 감가상각비 미계상법인 분석	법인세가 면제되거나 감면되는 사업을 영위하는 법인 중 소득조절을 위해 감가상각하지 않은 '의제상각 적용법인'을 분석
18	국외기술료수입 누락혐의 분석	외국으로부터 기술용역대가 등을 수취하고 수익계상하지 아니한 혐의법인 추출
19	소비성경비 지출비중이 높은 법인 분석	현금 등의 지출이 수반되는 접대비, 복리후생비, 광고선전비 등 소비성경비 지출비중이 과도하게 높은 법인 분석
20	기업주 가족 인건비 지급법인 분석	연말정산자료를 분석하여 실제 근무하지 않은 기업주 가족에게 인건비를 지급한 혐의(타소득이 있거나 장기간 해외체류 등)가 있는 법인 분석
21	접대비 한도초과액 적정여부 분석	부속명세서상 접대비와 손익계산서상 접대비를 비교하여 한도초과액 계상 적정여부 분석
22	일물종료로 폐지된 조세감면 안내	일물종료로 폐지된 감면항목을 계속하여 적용하지 않도록 안내
23	외화수입금액 누락여부 분석	수출 통관자료의 원화금액 합계액과 부가가치세 영세율 과세표준 합계액을 비교하여 일정비를 미달법인 안내
24	음식·소매업 현금매출 분석	신용카드 및 현금영수증 매출액과 기타분 부가가치세 매출액을 분석하여 현금매출 부가가치세 과세표준이 낮은 법인 추출
25	수입업자의 신고내용 분석	골프용품·건축자재·화장품 수입업자의 수입통관자료와 수입상품 매출액 및 신고소득을 비교·분석
26	보조금 익금계상 누락방지 안내	국가기관 등으로부터 보조금을 수취한 법인 현황을 과세자료제출법에 의해 수집·분석하여 익금산입하도록 안내
27	재고자산 차이분석 안내	손익계산서상의 전년도 기말재고액과 당기 기초재고액이 일치하지 않는 법인에 대해 매출원가를 적정하게 산정하도록 안내
28	연구인력개발비 세액공제 분석	기업부설연구소 등록법인 현황을 파악하여 연구개발비 세액공제를 받은 법인 중 연구전담부서가 없는 법인이 세액공제를 받지 않도록 안내

〈부록〉

〈표 22〉 국세청이 제시한 전산분석·안내 항목에 따른 세무조사 대상법인 선정 절차

국세청이 세무조사 대상자를 선정하는 1차 데이터베이스(DB)는 법인세 신고내용이다. 이에 따라 세무조사대상자 선정의 시작은 12월말 결산법인의 경우 3월 법인세 신고가 된다. 3월 법인세 신고를 받은 국세청은 그동안 축적된 신고관련 분석내용과 최근 거래동향 등을 감안해 '신고성실도 측정'을 위한 프로그램을 만들게 된다. 이 때 신고성실도 측정을 위한 요소에는 법인세 신고에 앞서 국세청이 사전에 안내한 평가항목이 반드시 들어간다. 국세청은 지난 1월 3월의 법인세 신고를 한달 여 앞두고 납세자가 잘못 신고하기 쉬운 사항과 탈루 가능성이 있는 28개 항목을 미리 알려준 바 있다. ... 결국 국세청의 성실신고안내에 따라 법인세를 신고했을 땐 4~5년 주기의 정기조사만 받으면 되지만, 그렇지 않을 경우엔 조사주기가 아주 짧아질 수 있다는 설명이다. 그 외에도 같은 업종과 비교한 비용이나 수익률, 최근 호황업종에 속했는지 등 다양한 항목도 성실도 측정에 가미된다. 성실도측정은 평가항목에 관계된 기업 전체를 대상으로 전산으로 이뤄지기 때문에 여기서 세무조사를 해야 할 기업리스트가 1차로 추출된다.

1차로 세무조사를 할 필요가 있는 기업리스트로 추출됐다고 해서 모두 다 세무조사를 받는 것은 아니다. 지방에서는 대기업으로 행세하지만 서울에선 중소기업에 불과한 회사는 '대기업'이라는 획일적 잣대로 구분할 경우 세무조사가 잦아질 수 있다. 또 영세창업기업이나 중소기업의 세무조사도 벌여야 할지, 어떤 업종에 대한 조사를 집중할 것인지도 정해야 한다. 이와 함께 장기미조사 법인을 5년으로 할 것인지 6년으로 할 것인지도 정해야 한다. 이때 자문을 구하기 위해 2006년 마련된 위원회가 조사대상선정 자문위원회다. 자문위원회는 국세청 차장을 위원장으로 내부위원 4명과 외부의 회계사, 세무사, 교수, 변호사, 조세전문기관 연구원 5명으로 구성된다. 위원회는 수입금액기준 업종별 차등선정이나 소규모 성실사업자 조사제의 여부에 대한 자문을 한다.

... 법인·개인납세국은 위원회의 자문을 참고해서 조사대상선정을 위한 평가기준을 마련해 전산정보관리관실이 최종 조사대상기업 선정을 위한 리스트를 전산으로 뽑도록 하고, 조사대상선정 지침을 따로 만들어 지방국세청 세원관리국에 통보한다. 지방국세청 세원관리국은 이 명단을 받아 본청에서 하달 받은 선정지침에 따라 폐업법인 등을 명단에서 제외하는 단순 수작업으로 최종 리스트를 결정한다. 지방국세청 세원관리국에서 마련된 조사대상기업 리스트는 곧바로 지방국세청 조사1국으로 보내지며, ... 각 조사국은 넘겨받은 명단의 순서대로 세무조사를 할 수도 있지만, 우선순위를 따로 정하는 등 연간 조사계획을 세워 조사를 벌일 수도 있다. 이렇게 최종 확정되는 기업 수는 국세청의 계획에 따라 전체 기업의 1% 수준인 약 3,000개 정도로 알려져 있다.

납세자들이 진정으로 두려워하는 세무조사는 납세자의 장부일체를 압수해 지방국세청에 쌓아놓은 뒤, 현미경으로 관찰하듯 고밀도로 이뤄지는 심층세무조사(특별세무조사)다. 심층조사는 사형성계입업체인 바다이야기나 불법대부업체 조사, 또 부동산투기조사 등의 예에서 보듯 그때 그때의 사회적 이슈에 따라 본청의 기획차원에서 일제히 이뤄지는 경우가 많다.

심층조사가 이뤄지는 다른 예는 탈세제보. 그리고 본청과 지방국세청 심층조사 전담국에서 오랜 기간의 분석 끝에 '탈세혐의가 있고, 고의·악질이라고 판단되는 경우'에 이뤄진다. 본청에 마련된 세원정보과는 탈세제보가 있을 경우 제보내용이 상당한 신뢰성이 있을 경우 '조사필요'라는 의견을 붙여 지방국세청에 해당기업 명단을 통보한다. 또 이상한 거래 등이 정보에서 포착되면 정밀한 분석 끝에 지방국세청에 통보, 세무조사에 나서게 된다.

Empirical Research on the Effect of Tax Credit on Tax Investigation

Byung Wook Jun*

Abstract

This study empirically analyzes the association between the degree of tax credit ('DTC' hereafter), defined originally considering the alternative minimum tax, and possibilities for tax investigation ('PTI' hereafter) and that between DTC and the imposed amount by the result of tax investigation ('ATI' hereafter).

Under information asymmetry between the tax authority and firms, it can be expected that firms' plausible effort to reduce tax burden through disqualified tax credits will increase PTI. Based on the regression with the Probit and the Tobit model using a sample panel of randomly selected 201 firms, this study found following empirical results.

DTC significantly increased PTI, which implies that DTC is highly likely to be an unknown criterion the tax authority adopts, and that the tax authority deems high DTC to be a signal of tax evasion.

However, DTC did not significantly affect ATI, which implies that, contrary to suspicion of the tax authority, firms do not make an extra effort to reduce tax burden through tax credits.

In all, this study shows that, despite the function to help achieve various policy goals by reducing tax burden, tax credits can have a contradictory effect on firms via unfoundedly increasing PTI, and, as a result, the tax authority should devise more rational and elaborate schemes to select tax investigation targets.

Key words: Tax Credit, Tax Investigation, Information Asymmetry, Alternative Minimum Tax

* Assistant Professor, Graduate School of Science in Taxation, University of Seoul