



미국 세법상 신고서 등의 허위기재시 처벌규정

정보신청기관 : 국세청 법무심사국 법무과

I. 개요

미국 의회는 탈세행위를 금지하고 처벌하기 위한 민·형사적 제재들을 광범위하게 규정해 오고 있다. 이들 처벌규정들은 미국 내국세법(Internal Revenue Code : IRC) 상의 신고 의무와 납세 의무를 다하지 않는 납세자들에 대하여 제재를 가함으로써 과세행정제도 자체를 보호함과 아울러 당해 과세행정이 의도한 세수를 보호하는 것을 목적으로 한다.¹⁾

신고서 등 과세관청 제출서류를 허위로 기재한 경우에도 이들 민·형사적 제재들이 부과된다. 미국 내국세법(Internal Revenue Code : IRC) 상 신고서 등의 허위기재에 적용될 수 있는 형사적 제재들을 규정하고 있는 조문들은 제7201조와 제7206(1)조, 제

7207조 등이고, 민사적 제재에 관한 규정들은 제6663조와 제6664조 등이다.

이들 민사적 제재와 형사적 제재는 상호간 배타적이지 않으며 또한 독립적으로 이루어진다.²⁾ 따라서 납세자가 허위기재에 대한 형사유죄판결로 중형을 선고 받은 경우에도 동일한 행위에 대한 민사적 제재가 이루어질 수 있으며,³⁾ 납세자가 형사상 유죄판결을 받지 아니한 경우에도 이와 관계없이 민사적 제재가 가능하다. 통상적으로는 허위기재 등의 탈세 혐의에 대하여 형사절차가 먼저 진행되며, 과세당국은 수사가 진행 중인 동안에는 민사상 합의에 대한 논의를 하지 않는 것이 일반적이다.⁴⁾

다음에서는 신고서 등을 허위로 기재한 경우 적용되는 형사적 제재와 민사적 제재를 해당 조항을 중



1) Ian M. Comisky, Lawrence S. Feld and Steven M. Harris, WGL Treaties: Tax Fraud & Evasion 2,01 (RIA, 2007); 오랜 기간 동안 탈세 행위에 대한 형사적 제재의 실효성 여부가 논란이 되어 왔으나, 현재 많은 경험적 증거들에 의하여 형사적 제재가 납세자들의 탈세 행위를 방지하는데 효과적인 것으로 나타나고 있다.

2) Spies v. United States, 317 US 495 (1943); Helvering v. Mitchell, 303 US 391, 399 (1938); Funkhouser v. United States, 260 F2d 86, 87 (4th Cir. 1958), cert. denied, 358 US 940 (1959); United States v. Achilli, 234 F2d 797, 802-803 (7th Cir. 1956); Guzik v. United States, 54 F2d 618, 619 (7th Cir. 1931), cert. denied, 285 US 545 (1932).

3) Kenney v. Commissioner, 111 F2d 374, 375-376 (5th Cir. 1940); Hanby v. Commissioner, 67 F2d 125, 129 (4th Cir. 1933).

4) Comisky, Feld and Harris, *supra* note 1, at 2,02.

심으로 살펴보기로 한다.

II. 형사적 제재

미국 내국세법은 신고서 등의 허위기재를 포함한 일부 탈세행위에 대해서는 중범죄(felony)로, 일부에 대해서는 경범죄(misdemeanor)로 처벌하는 것으로 규정하고 있으며, 또 다른 일부에 대해서는 단지 최고 벌금액과 형량만을 규정하고 있기도 하다.⁵⁾ 상당수 조항들의 내용들이 서로 중복되고 있으나, 형량의 경중과 각 조항에 규정된 한계가 각기 다르므로 해당 위법 행위에 맞는 적합한 규정을 적용하는 것이 중요하다.⁶⁾

1. 중범죄로 처벌되는 탈세행위로서의 허위기재 : 내국세법 제7201조

탈세행위에 대하여 가장 일반적으로 적용되는 것은 중범죄에 관한 규정이다. 어떠한 방법에 의해서든 고의적으로 탈세를 기도한 자는 다른 범상의 제재와 함께 중범죄(felony)로 처벌되며, 이 경우

100,000 달러(회사의 경우 500,000 달러) 이하의 벌금 또는 5년 이하의 징역 또는 양자가 병과되며 소송비용도 피고가 부담한다.⁷⁾

이 조에 의한 중범죄에 해당하는 탈세가 성립하기 위하여는 ① 미납세액(deficiency in tax)이 존재하고, ② 탈세를 위한 명백한 행위가 있으며, ③ 고의가 있을 것이 요구된다.⁸⁾ 일반적으로 탈세로 인한 중범죄가 성립하기 위하여는 미납세액의 정도가 상당(substantial)하여야 하는 것으로 본다.⁹⁾ 그러나 이에 대하여 미납세액의 정도가 상당하여야 하는 것인지, 미신고 소득 금액이 상당하여야 하는 것인지에 대하여 판례들이 일치하지 않고 있다.¹⁰⁾ 또한 상당한 정도를 판단하는데 있어 절대적 기준을 적용할 것인지 납세자의 소득 수준에 따른 상대적 기준을 적용할 것인지에 대하여도 판례들은 서로 다른 견해를 보이고 있다.¹¹⁾

탈세를 위한 명백한 행위라 함은 단순히 법적 의무(statutory duty)를 소극적으로 해태(passive neglect)하는 것 이상을 의미한다.¹²⁾ 또한 당해 행위 자체가 위법하여야 하는 것은 아니나, 그 행위는 탈세



5) IRC §§7201-7344.

6) Leandra Lederman, Esq. Federal Tax Practice and Procedure 18.01[1] (Matthew Bender & Company, Inc, 2007).

7) IRC §7201; 탈세행위에 대해서는 미국 내국세법(IRC)에 규정되어 있는 형사처벌조항 이외에도 형법(Title 18 of the USC)을 비롯한 다른 연방법 규정들이 적용된다.

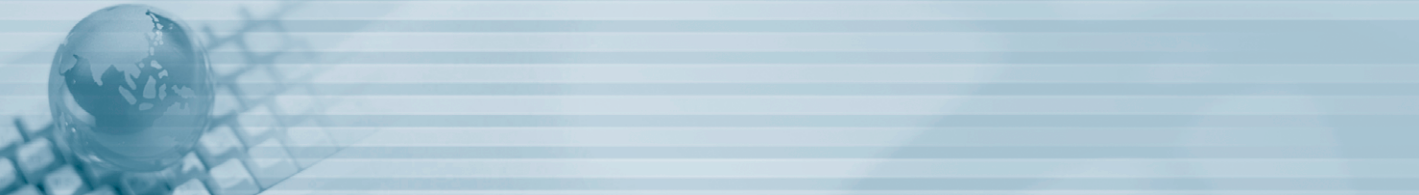
8) Sansone v. US, 380 US 343, 354 (1965); US v. Stone, 770 F2d 842 (9th Cir 1985); US v. Kosterides, 877 F2d 1129 (2d Cir 1989).

9) 그러나 US v. Marashi, 913 F2d 724 (9th Cir 1990)에서는 미납금의 정도가 근소하다 하여도 중범죄가 성립하는 탈세혐의를 입증할 수 있는 것으로 보고 있다.

10) 미납세액이 상당할 것을 요구한 판례들로는 US v. Burdick, 221 F2d 932 (3d Cir 1955)와 Tinkoff v. US, 86 F2d 868 (7th Cir 1936) 등이 있고, 미신고 소득 금액이 상당할 것을 요구한 판례들로는 US v. Marks, 282 F Supp 546 (D Ore 1966), aff d, 391 F2d 210 (9th Cir 1968), cert. denied, 393 US 839 (1968)와 Watts v. US, 212 F2d 275 (10th Cir 1954), vacated on other grounds, 348 US 905 (1955) 등이 있다.

11) US v. Henderson, 35 AFTR2d 1495 (SDNY 1975)에서는 상대적 기준을 적용하였으나, US v. Nunan, 236 F2d 576 (2d Cir 1956), cert. denied, 353 US 952 (1957)에서는 상대적 기준을 평등의 원칙에 위배되는 것이라고 보았다.

12) Spies v. US, 317 US 492, 499 (1943).



를 위해 의도된 것이어야 한다.¹³⁾ 세무신고서를 허위로 작성하여 제출하는 것이 가장 일반적인 예이며,¹⁴⁾ 판례들은 이에 해당하는 행위를 광범위하게 해석하는 경향을 보이고 있다.¹⁵⁾

본 조항에서 고의는 납세자가 인지하고 있는 법적 의무를 자발적이고 의도적으로 위반한 것으로 정의된다.¹⁶⁾ 기소되기 위해서는 피고인이 조세법을 위반하려는 분명한 의사가 있었음을 입증하여야 하는데, 이를 위해서는 ① 조세법이 해당 피고인에게 납세의무를 부과하고 있었어야 하고, ② 피고인이 이러한 자신의 납세의무를 인지하고 있었어야 하며, ③ 이러한 의무를 자발적이고 의도적으로 위반하였음을 입증하여야 한다.¹⁷⁾ 미국 연방 대법원은 고의에 대한 기준을 객관적인 것이 아닌 주관적인 것으로 보고 있으므로, 피고인이 선의로 자신의 납세신고서가 사실과 다름이 없고 정확한 것이라고 믿고 있는 경우에는 그러한 믿음이 객관적으로 합리적이지 않더라도 해당 피고인은 고의가 없었음을 이유로 항변할 수 있다.¹⁸⁾

2. 위증죄의 적용대상이 되는 세무신고서 등의 허위 기재 : 내국세법 제7206(1)조

미국 내국세법은 위에서 살펴본 일반적 탈세행위

에 포괄적으로 적용되는 규정과는 별개로 세무신고서 등의 허위기재를 처벌하기 위한 개별 규정도 함께 두고 있다.¹⁹⁾ 이에 의하면 납세자가 의도적으로 위증죄(perjury)의 적용대상이 되는 세무신고서 또는 명세서, 기타 문서 등을 사실과 다르다고 믿고 작성한 경우 중범죄의 죄책을 지며 100,000 달러(회사의 경우 500,000 달러) 이하의 벌금 또는 3년 이하의 징역 또는 양자가 병과되며 소송비용도 피고의 부담으로 한다. 이 조항에 의한 최고 형량은 위에서 살펴본 탈세행위에 포괄적으로 적용되는 제7201조보다 가벼우며, 아울러 입증책임도 더 가볍게 규정되어 있다. 원고는 허위 기재에 의하여 미납세액이 발생하였거나 당해 허위기재가 탈세를 목적으로 이루어졌다는 것을 입증할 필요가 없다.²⁰⁾ 과세당국은 동일한 과세연도에 제7206(1)조와 제7201조를 동시에 위반한 납세자를 양 조항의 위반을 이유로 병합 기소할 수 있다.

본 조항에 의한 중범죄가 성립하기 위하여는 ① 허위로 기재한다는 신뢰(belief of falsity)가 있어야 하며, ② 그러한 행위가 고의(willfulness)로 행하여져야 하고, ③ 그 내용이 중요한 것(materiality)이어야 하며, ④ 당해 피고인이 문서(일반적으로 세무신고서)를 작성하고 서명(subscribe)하는 행위가 위증



13) US v. Jungles, 903 F2d 468, 474 (7th Cir 1990).

14) US v. Robinson, 974 F2d 575, 577-78 (5th Cir 1992); US v. Ebner, 782 F2d 1120, 1127 (2d Cir 1986).

15) 미국 대법원은 명백한 탈세행위의 예로 이중장부의 보유, 허위 기재와 변조, 허위의 송장기재, 장부 또는 기록의 파기, 자산의 은닉 또는 소득원천의 은폐, 거래기록 조작, 기타 오도하거나 은닉하기 위한 행위 등을 들고 있다, Spies v US, 317 US 492, 499 (1943).

16) US v. Pomponio, 429 US 10 (1976).

17) Cheek v. US, 498 US 192, 201 (1991); US v. MacKenzie, 777 F2d 811 (2d Cir 1985), cert. denied, 476 US 1169 (1986); US v. Heinemann, 801 F2d 86 (2d Cir 1986), cert. denied, 479 US 1094 (1986); US v. Gurary, 860 F2d 521 (2d Cir 1988).

18) Cheek v. US, 498 US 192 (1991).

19) IRC §7206(1).

20) Federal Tax Practice and Procedure 18.01[4].

죄의 적용대상이 되는 것이어야 한다.²¹⁾ ‘허위기재에 대한 신뢰’의 의미를 조문상 나타난 문자 그대로 해석하자면 실제로 세무신고서가 사실대로 작성된 경우라 할지라도 납세자가 이를 허위기재라고 신뢰했다면 본 조문의 적용이 가능한 것으로 볼 수 있으며 이러한 해석을 따르고 있는 판례도 있다.²²⁾ 그러나 실무적으로는 납세자가 허위기재에 대하여 신뢰했음을 입증하기 위해서는 고의와 함께 허위기재 사실을 입증할 수 있어야 할 것이며,²³⁾ 나아가 일부 판례들은 허위기재를 본 조항의 성립요건 중의 하나로 보고 있기도 하다.²⁴⁾

과거 대부분의 판례들은 ‘중요성’을 법원에 의한 법적 판단의 문제(question of law for the court)라고 보았다.²⁵⁾ 그러나 1995년 미국 연방 대법원이 형법 제1001조(18 USC §1001)와 관련된 판결에서 중요성은 배심원에 의하여 결정되는 사실 판단의 문제라고 판시한 이후부터는 대부분의 판례가 동일한 해석을 미국 내국세법 제7206조의 중요성의 해석에도 적용해 오고 있다.²⁶⁾ 중요성의 요건이 해당 판결의 쟁점이 되는 경우, 대부분의 법원은 이를 매우 광범위하게 해석하고 있다.²⁷⁾ 일부 판례들은 허위기재가 세액에 아무런 영향을 미치지 않았다 하더라도 과세당국

으로 하여금 해당 세무신고서를 감사(audit)할 필요가 있도록 한 사실만으로도 본 조항에서 요구하는 중요성이 인정된다고 보고 있다.²⁸⁾

이 조항은 납세자가 허위의 세무신고서 등을 ‘작성하고 서명’ 하였을 것을 요구하고 있으나, 일반적으로는 납세자가 해당 세무신고서에 서명하였을 것이라는 법률상 추정(statutory presumption)이 적용된다.²⁹⁾ 또한 납세자가 당해 세무신고서의 내용을 알고 있는 상태에서 서명할 것을 지시하였다면, 납세자가 직접 세무신고서에 서명하지 않았더라도 이 요건이 충족된다.³⁰⁾

3. 신고서 등의 고의적 허위기재 : 내국세법 제7207조

제7207조는 세무신고서 또는 보고서, 명세서, 기타 다른 문서의 중요한 사항이 허위로 기재된 것을 아는 자가 당해 문서를 과세당국에 전달하거나 공개한 경우에 10,000 달러(회사의 경우 50,000 달러) 이하의 벌금이나 1년 이하의 징역 또는 양자를 병과하는 것으로 규정하고 있다. 따라서 납세자가 이 조항을 위반할 경우에는 경범죄로 처벌된다. 제7207조의 구성요건이 제7206(1)조의 구성요건과 중복되고 있으나, 본 조항에서의 고의의 구성요건은 제7206(1)



21) IRC §7206(1).

22) US v. Balistreri, 346 F Supp 341 (ED Wis 1972).

23) Gaunt v. US, 184 F2d 284 (1st Cir 1950), cert. denied, 340 US 917 (1951).

24) US v. Hanson, 2 F3d 942, 945 (9th Cir 1993).

25) US v. Fawaz, 881 F2d 259, 261-62 (6th Cir 1989); US v. Greenberg, 735 F2d 29, 31 (2d Cir 1984).

26) US v. Gaudin, 515 US 506 (1995).

27) US v. Aramony, 88 F3d 1369, 1384 (4th Cir 1996); US v. Marashi, 913 F2d 724, 736 (9th Cir 1990).

28) US v. Fawaz, 881 F2d 259, 263-64 (6th Cir 1989); US v. Greenberg, 735 F2d 29, 32 (2d Cir 1984).

29) IRC §6064. US v. Cashio, 420 F2d 1132 (7th Cir 1970), cert. denied, 397 US 1007 (1970) 참조.

30) US v. Ponder, 444 F2d 816, 822 (5th Cir 1971).



조에서와 동일한 의미로 해석되므로 이 조항이 제 7206(1)조보다 경한 범죄를 규율하고 있다고는 할 수 없다.³¹⁾ 이에 비하여 이 조항을 제7201조와 비교할 경우, 일정한 경우에 있어서 제7201조보다 경한 범죄를 규율하고 있는 것으로는 볼 수 있다.³²⁾ 제 7207조는 납세자가 경우에 대하여 규정하고 있다. 답변협상(plea bargain)을 위하여 사용될 수 있다.

III. 민사적 제재

위에서 언급한 것과 같이, 세무 신고서 등의 허위 기재 등을 포함한 탈세행위에 대하여는 형사적 제재와 함께 또는 별개로 민사적 제재가 같이 적용될 수 있다. 탈세행위에 기인하여 미납세액이 있을 경우, 민사적 제재로서 그 금액의 75%를 과세금액에 가산한다.³³⁾ 과세관청은 명백하고 확실한 증거(clear and convincing evidence)에 의하여 미납금이 탈세행위에 의한 것임을 입증하여야 하며,³⁴⁾ 이러한 입증이

있는 경우 납세자의 입증이 없는 한 당해 납세자의 전체 미납세액이 탈세행위에 의한 것으로 처리된다.³⁵⁾ 이와 같은 탈세행위에 대한 민사적 제재는 납세자에 의해 세무신고가 이루어진 경우에만 적용된다.³⁶⁾ 다만, 미납금이 발생하게 된 합리적 원인(reasonable cause)이 존재하고 당해 납세자가 선의인 경우에는 민사적 제재의 대상에서 제외된다.³⁷⁾ 납세자에 의하여 허위의 세무신고가 이루어진 경우에는 당해 납세자가 소득금액을 정정하여 새로이 세무신고를 하더라도 탈세행위에 대한 책임을 회피할 수 없다.³⁸⁾ 그러나 세무조사가 실시되기 이전에 수정된 세무신고서를 제출한 경우에는 장부에 사실과 다르게 기입된 사항들이 소득금액을 축소하기 위한 것이 아님을 나타내는 요소가 될 수는 있다.³⁹⁾

변 해 정

(미국 주재 외국법제조사원)



31) US v. Bishop, 412 US 346 (1983); US v. Carrodeguas 747 F2d 1390 (11th Cir 1984).

32) Sansone v. US, 380 US 343 (1965).

33) IRC §6663(a).

34) Smith v. Commissioner, 926 F2d 1470 (6th Cir 1991).

35) IRC §6663(b).

36) IRC §6664(b). 납세자가 부정한 의도로(fraudulently) 납세신고를 하지 아니하는 경우는 미국 내국세법 제6651(f)조의 적용대상이 되어 최고 75%의 가산금이 부과된다.

37) IRC §6664(c).

38) Middleton v. Commissioner, 200 F2d 94 (5th Cir 1952); Eck v. Commissioner, 202 F2d 750 (2d Cir 1953), cert. denied, 346 US 822; Neaderland v. Commissioner, 52 TC 532 (1969), aff'd on other grounds, 424 F2d 639 (2d Cir 1970), cert. denied, 400 US 827; Niedringhaus v. Commissioner, 99 TC 202 (1992); Delvecchio v. Commissioner, TC Memo 2001-130.

39) Bomholt v. Commissioner, 9 TCM 754(1950).