

이슈리포트 제1호

미국의 조세법령 해석정보 제도

연구자 : 이 기 욱 (전문연구원)

2008. 9. .

한 국 세 무 사 회 부 설

한 국 조 세 연 구 소

미국의 조세법령 해석정보 제도

목 차	
I. 머리말 II. 재무부규칙 1. ‘규범성’에 근거한 분류 2. ‘성질’에 근거한 분류 3. 재무부규칙의 효력 4. 재무부규칙원안에 대한 사전청문 5. 재무부규칙 최종안의 확정절차	III. Ruling 제도 1. Private Ruling 2. Published Rulings 3. 기타의 Ruling 4. Ruling의 절차적 통제 IV. No-action Letter 제도 1. No-action Letter의 개념 2. No-action Letter의 절차

I. 머리말

조세법의 해석이란 특정한 사실관계에 대하여 조세법을 적용할 수 있도록 조세법규의 문언에 담겨 있는 법규범적 의미와 내용을 구명하는 이론적·기술적 작업을 의미한다. 그리고 이러한 조세법의 해석과 관련하여 어떠한 자료를 가지고 어떠한 방법으로 해석 작업을 수행할 것 인지가 중요한 문제로 대두하게 된다. 조세법의 해석자료로서는 각각의 개별 세법과 그에 관한 시행령 또는 시행규칙, 법원의 판례 등과 조세법의 적용대상으로 상정되어 있는 특정한 사실관계를 들 수 있다. 그리고 조세행정기관이 조세법의 집행을 위하여 또는 납세의무자가 일정한 거래를 행하거나 또는 조세법상의 일정한 의무를 이행하기 위해서 조세법을 해석할 필요가 있을 때 이에 관한 지침으로 삼을 수 있는 일체의 정보를 조세법의 해석정보라 말할 수 있을 것이다. 한편, 조세법의 해석방법이라고 해서 본질적으로 일반 법해석의 방법과 크게 다를 것은 없겠지만, 조세법규범이 지니고 있는 본질적인 특성과 조세법

고유의 목적으로 인한 해석상의 특질이 있다는 사실 또한 부정할 수는 없을 것이다.

그런데, 조세법을 다른 법 분야와 비교할 때에는 항상 그 복잡성과 난해성을 언급하게 된다. 조세란 사회구성원의 모든 생활관계와 밀접하게 관련을 맺고 있어서 이를 법규범화한 조세법은 그 적용대상이 상당히 광범할 뿐만 아니라, 다른 법분야에서는 쉽게 찾아볼 수 없는 고도의 기술성을 가지고 있기 때문이다. 따라서 조세법을 집행하는 세무행정의 측면에서 조세법을 해석하는 데 필요한 해석정보의 중요성은 이루 말할 수 없이 크다고 할 수 있다. 즉, 조세법령을 해석하고 이를 집행하는 세무행정에서, 그리고 현실적인 납세의무자뿐만 아니라 잠재적인 납세의무자에 있어서 조세법령해석의 일정한 기준을 제시하는 해석정보는 세무행정의 효율성을 제고하는 데 있어서 중요한 요소가 되는 것이다.

따라서 이러한 조세법령의 해석정보는 그 내용이 법령의 내용에 적합할 뿐만 아니라, 세무행정의 신속성을 담보하기 위해서는 그 생산이 적시에 이루어질 것이 필요하다. 그리고 조세법령의 해석정보는 복잡하고 방대한 내용의 조세법령의 기준을 설정하는 것인 까닭에 그 생산 절차 및 관리에 관한 구체적이고 체계적인 규칙이 존재할 필요가 있다.

한편, 우리나라의 경우에는 조세법령의 해석정보로서 기본통칙과 예규를 대표적인 예로 들 수 있다. 기본통칙은 각 개별세법별로 법령과 연결하여 규정하고 있는 것으로서 각 개별세법에 축조적으로 부속되어 세무관청의 조세법 해석과 세무행정의 운용기준을 나타내는 세무행정청의 행정규칙을 말하며, 조세예규라 함은 상급세무관청이 소관사항의 기본적인 사항에 관하여 발령하는 일반적 · 추상적인 명령을 말한다. 즉, 우리나라의 경우에는 기본통칙과 예규가 대표적인 조세법령 해석정보로서 과세관청 및 납세자에게 조세법령 관련 정보를 제공하고 있는 셈이다.

그런데, 현재 활용되고 있는 기본통칙과 예규는 실질적으로 생산은

국세청에서 행하지만, 그 최종적인 심사·승인 권한이 기획재정부장관에게 귀속되어 있어서 생산과 심사가 이원화되어 있어서 적시성이 결여되는 경우가 있다. 그리고, 생산부서의 전문인력이 부족한 탓에 기본통칙·예규와 법령 간에, 그리고 기본통칙·예규 상호간에 정합성이 유지되지 않거나 고유의 규율범위를 넘어서는 경우가 발생하기도 한다. 이에 따라 최근 경제계를 중심으로 우리나라에서도 Advance Ruling 제도를 도입하여야 한다는 주장이 계속되고 있으며, 정부에서도 ‘세무문제 사전답변제도’라는 명칭으로 제도 도입을 위한 준비작업을 하는 것으로 알려지고 있다.

이 리포트는 Advance Ruling에 관한 이러한 움직임과 관련하여 우리의 통칙, 예규 또는 질의회신에 유사한 것으로서 미국의 재무부규칙, Ruling 제도 및 No-action Letter 제도의 개요에 관한 정보를 제공하는 데 그 목적이 있다.

II. 재무부규칙

재무부규칙(Treasury Regulation)은 우리의 법에서 말하는 ‘명령’ 내지는 ‘통칙·예규’에 상당하는 성격을 갖는다.¹⁾ 우리 법에 있어서 ‘명령’은 조세의 구체적인 존재방식을 규정하기 위한 법원이 된다. 이에 대하여 ‘통칙’은 행정 내부에서는 구속력이 있지만, 납세자 및 법원에 대하여는 구속력을 갖지 않는다. 따라서 ‘통칙’은 그 본래의 성격에서라면 법원성을 갖지 않는다고 말할 수 있을 것이다.

이러한 성격을 생각하면서 재무부규칙을 분석하면, 각종의 규칙 가운데 우리 법에서 말하는 ‘명령’에 가까운 성격의 것은 법원성을 갖는 것이 된다. 한편, ‘통칙’의 성격에 가까운 규칙은 법원성을 갖지 않는 것

1) 일반적으로 ‘명령’에 가까운 성질의 규칙을 미국에서는 ‘준법률적 규칙(quasi-legislative regulations)’이라 부른다. 그리고 ‘통칙’에 가까운 성격의 규칙을 ‘해석적 규칙(interpretative regulations)’이라 부른다. 그러나 현실적으로는 쌍방을 명확하게 구분하는 것은 극히 곤란한 경우도 있다. Bittker, Federal Taxation of Income, Estates, and Gifts, sec. 110. 4. 1(1981).

이 된다.

1. ‘규범성’에 근거한 분류

재무부규칙은 몇 가지 기준에서 분류할 수 있다. 우선 ‘규범성’을 기준으로 분류하는 것이다. 이 경우 크게 세 가지 유형이 있다. 즉, ① ‘해석적 규칙(interpretative regulations)’, ② ‘준법률적 규칙(quasi-legislative regulations)’ 그리고 ③ ‘절차적 규칙(procedural regulations)’이 그것이다.

(1) 해석적 규칙

해석적 규칙은 IRC § 7805(a)에 따라 재무장관의 규칙제정권한에 근거하여 발행한다.²⁾ 이러한 재무장관의 권한은 다시 내국세입청장관에게 위임되어 있다(Trea. Reg. 301. 7805-1(a)).³⁾

해석적 규칙은 IRC의 해석이나 적용에 관한 기준을 나타낸 것이다. 해석적 규칙은 IRS 내부에서는 구속력을 갖지만, 납세자 및 법원에 대하여는 구속력을 갖지 않는다. 따라서 법원성이 없다.⁴⁾

그 결과, 법원은 이론적으로는 해석적 규칙에서 벗어나, 독자의 시점에서 IRC의 해석이나 적용이 가능하다.⁵⁾ 그러나, 현실적으로는 가능한 해석적 규칙을 존중하고자 하는 경향이 강하다. 이는 첫째, 해석적 규칙이 장기에 걸쳐 지지되어 오고 있는 경우, 당해 규칙을 존중함으로써 법적 안정성을 우선하고자 하는 의도가 있기 때문이다.⁶⁾ 둘째,

2) IRC § 7805(a) (규칙)은 다음과 같이 규정하고 있다. “이 법전에 의하여 재무부의 상급직원 또는 직원 이외의 자에 대하여 권한이 부여되어 있는 경우를 제외하고, 재무장관은 내국세입에 관련한 여러 법률의 개정에 의하여 필요한 것을 포함하여, 이 법전의 집행에 필요한 모든 규칙(rules and regulations)을 정한다.”

3) Trea. Reg. 301. 7805-1 (규칙) (a) (발행)은 다음과 같이 규정하고 있다. “내국세입청장관은 재무장관의 승인하에 내국세입에 관련한 여러 법률의 개정에 의하여 필요한 것을 포함하여, 이 법전의 집행에 필요한(재무부의 상급직원 또는 직원 이외의 자에 대하여 권한이 부여되어 있는 경우를 제외한다) 모든 규칙을 정한다.”

4) CCH, Federal Tax Course 1992, at 134.

5) United States v. Vogel Fertilizer Co., 445 U. S. 16(1982).

해석적 규칙이 실질적으로 조세법률의 내용에 변경을 초래하는 등 납세자의 권리의무에 중대한 영향을 미치고 있는 경우에, 의회가 법개정의 수단에 의하여 비교적 기민하게 대응하여 오고 있기 때문이다. 요컨대, 의회가 문제의 대상인 해석적 규칙의 적용 후에 그 규칙의 내용을 당해 규칙의 토대를 이루는 조세법률(underlying tax statute)에 편입시키기 위한 노력을 경주하고 있는 현실을 법원이 보다 적극적으로 평가하고 있기 때문이다.⁷⁾ 그리고 셋째, 해석적 규칙은 그 토대가 되어 있는 조세법률(IRC 등)의 입법취지, 의미내용 등을 명시적으로 규정한 것인 점에서, 쌍방은 일체화구조(contemporaneous construction) 가운데에서 파악되어야 한다고 보는 사고방식도 하나의 원인이다. 즉, 해석적 규칙은 IRC의 제정과 거의 때를 같이 하고, 게다가 그에 부수하는 형태로 규정되어 있으며, 가능한 한 규칙에는 ‘변경’을 가하지 않도록 쌍방을 일체화하여 취급하여야 한다는 생각이 있기 때문이다.⁸⁾

(2) 준법률적 규칙

준법률적 규칙(quasi-legislative regulations)이라 함은 법전에 있는 특정 조항, 예컨대, IRC § 305(c), § 385(a) 및 § 1502 등에 의하여 의회가 재무부에 위임입법적인 권한을 부여하고 있는 경우에 당해 권한에 근거하여 발행된 것이다.

준법률적 규칙의 경우에는 조세법률(IRC)에 의하여 위임된 입법권한의 범위를 초과하고 있는 경우,⁹⁾ 법률에 위반하는 경우,¹⁰⁾ 또는 불합리한 경우¹¹⁾ 등을 제외하고는 법률과 동등한 효력 및 구속력을 갖는

6) Commissioner v. Estate of Noel, 380 U. S. 678(1965).

7) Helvering v. R. J. Reynolds Tobacco Co., 306 U. S. 110(1939).

8) Rogovin, “The Four R's : Regulations, Rulings, Reliance and Retroactivity”, 43 Taxes-The Tax Magazine 756 at 759-760(1965).

9) Panama Refining Co. v. Ryan, 293 U. S. 388(1934).

10) Blatt v. United States, 305 U. S. 267(1938).

11) Weidenhaff, Inc. v. Commissioner of Internal Revenue, 32 T. C. 1222(1959).

다. 따라서, 준법률적 규칙은 납세자 및 과세청(IRS) 쌍방에 대하여 구속력이 있다. 또한 법원은 이를 법률과 동등한 효력을 갖는 것으로 보고 이를 해석·적용한다.¹²⁾

(3) 절차적 규칙

절차적 규칙(procedural regulations)이라 함은 일반적으로 과세청(IRS) 자신의 절차에 관한 기준을 나타내기 위하여 발행하는 것이다. IRS 내부에서는 구속력이 있지만, 납세자에 대하여는 구속력이 없다.¹³⁾

또한 이 절차적 규칙과는 별도로 세무행정절차에 관하여 규정한 ‘절차적 규칙강령(Statement of Procedural Rules)’이 있다. 이 강령은 납세자와의 협의, 재무부규칙이나 IRS Ruling 등의 제정, 그리고 IRS가 보유하는 정보의 개시 등, 연방세무행정절차의 일반원칙에 관하여 규정한 것이다. 이 절차적 규칙강령은 재무부규칙 등과 마찬가지로 ‘연방행정규칙집(CFR; Code of Federal Regulations)’에 수록되어 있다.

2. ‘성질’에 근거한 분류

재무부규칙은 그 ‘성질’에 근거하여 분류할 수 있다. 이 경우, 크게 네 가지 유형이 있다. 즉, ① 잠정규칙(Temporary Regulations), ② 규칙원안(Proposed Regulations), ③ 최종규칙(Final Regulations) 및 ④

12) Miller v. Commissioner of Internal Revenue, 333 F. 2d 400(1964). Stephen Fattman(Special Counsel to the Associate Chief Counsel(Corporate) of IRS; Office of Chief Counsel)과의 인터뷰 내용(2005년 6월 15일, 워싱턴 IRS 본청)에 의하면, 의회로부터의 권한위임에 의하여 만들어지는 것이기 때문에, 만약 납세자가 법원에 이의를 제기하고자 할 경우에는 상당한 정도의 기준(standard)을 충족시킬 것이 필요하며, 그 결과 납세자가 준법률적 규칙의 오류를 반복시키는 것은 상당히 어려운 것이 현실이라고 한다. 또한 준법률적 규칙은 해석적 규칙보다는 우위에 있다고 말할 수 있으며, 그 결과 납세자가 해석적 규칙의 오류를 문제로 삼아 법원에 이의를 제기하는 경우, 당해 오류를 반복시키기 위하여 필요한 기준의 정도는 준법률적 규칙의 경우보다는 느슨하다고 말할 수 있지만, 이 경우에도 상당한 정도의 합리성을 가지고 있을 것이 필요하기 때문에 쉬운 작업은 아니라고 한다.

13) Lohring v. Glotzbach, District Director of Internal Revenue, 304 F. 2d 560(1962).

재무부평정(Treasury Decisions) 등이 그것이다.

(1) 잠정규칙

잠정규칙은 최종규칙이 나오기까지 납세자 일반, 변호사나 회계사 등의 조세전문가 및 과세청(IRS) 직원 등에 대하여 지침을 제시하는 것을 목적으로 발행하는 것이다. 잠정규칙에 제시된 취급은 실제의 과세에 있어서도 전거로서 활용할 수 있다.

잠정규칙은 보통 세법을 개정함에 있어서 세법에 중대한 변경이 있었던 때에 발행하는 경우가 대부분이다. 근래 이러한 종류의 재무부규칙을 발행하는 예가 상당히 증가하고 있다. 현재 재무부는 잠정규칙에 관하여는 이를 ‘규칙안’으로서 발행하도록 의무화하고 있다.

(2) 규칙원안

규칙원안은 재무부가 작성한 ‘규칙의 초안’과 같은 성격의 것이다. 일반 대중으로부터 원안에 대한 ‘제안’ 또는 ‘반대’ 등의 의견을 청취하고, 공청회를 개최하기 위하여 발행한다. 재무부는 이 규칙원안을 실제 과세에 있어서 전거로서 활용하는 것을 인정하는 태도를 보이고 있다. 또한 조세실무가도 전거로서 활용하는 예가 많은 것으로 보인다.

(3) 최종규칙

최종규칙은 규칙원안에 대한 일반의 의견을 청취하고, 재무부가 평가 및 점검을 실시한 후에 발행하는 것이다.

(4) 재무부평정

규칙원안이 최종규칙으로 성립하는 경우 내지는 현행 규칙이 개정되

는 경우에 최종안 내지는 개정안 작성에 이용된 자료를 ‘재무부평정’ 또는 ‘T. D.’라고 부른다.¹⁴⁾

3. 재무부규칙의 효력

재무부규칙, 그 가운데에서도 특히 해석적 규칙은 원칙적으로 납세자에 대하여 구속력을 갖지 않는다. 오로지 과세청(IRS) 내부에서 구속력이 있다고 보는 것이 일반적이다. 따라서 규칙의 개폐, 소급적 적용 등은 재무부 내지는 위임을 받은 IRS가 이를 자유롭게 정할 수 있다는 사고방식도 성립할 수 있다. 판례에서도 이러한 사고방식에 입각하고 있는 경우가 있다.¹⁵⁾

그러나, 오늘날에는 일반적으로 규칙이란 장래를 향하여 적용된다는 원칙이 확립되어 있다. IRC § 7805(b) (규칙의 소급)는 ‘재무장관은 내국세입청의 여러 법에 관한 규칙에 관하여, 필요한 범위까지 소급효를 수반하지 않는 형태의 정함을 행할 수 있다’고 규정하고 있다. 이 조항이 의미하는 바는 재무성규칙을 납세자에게 불이익이 되는 내용으로 변경하고자 하는 경우에는 모두 소급효를 수반하지 않는 형태로 변경하여야 한다는 것이며, 이러한 의미에서 당해 조항을 원용한다는 것이 재무부와 IRS 사이에 합의되어 있는 것으로 보인다.¹⁶⁾ 따라서 납세자에게 이익이 되는 규칙의 변경이 있는 경우에 한하여 당해 규칙의 소급적용이 인정되는 형태로 운용되고 있다.¹⁷⁾

4. 재무부규칙원안에 대한 사전청문

현재 규칙제정절차에 관한 사항은 연방행정절차법(APA) 제4조에서 규정하고 있다. 몇 가지 예외를 제외하고, 정부의 각 기관은 권리의무

14) 여기에서의 재무부규칙의 분류에 관하여는 CCH, Federal Tax Course 1992, at 133.

15) Helvering v. Renolds, 313 U. S. 428(1941); Manhattan Gen. Equipment Co. v. Commissioner, 297 U. S. 129(1936).

16) Rogovin, op. cit.

17) CCH, Federal Tax Course 1992, at 134.

창설적 규칙, 즉 준법률적 규칙을 제정하는 경우에 이해관계자에 대하여 당해 규칙원안에 관한 의견을 진술할 기회를 주어야 한다.¹⁸⁾ 이를 위하여 연방관보(Federal Register)에 그 취지를 공고하도록 규정하고 있다. 법문상, 연방행정절차법(APA) 제4조에서의 공고의무는 권리의무 창설적 규칙의 제정의 경우에 한하여 부과되는 것이다. 해석적 규칙 제정의 경우에는 이러한 의무가 부과되지 않는 것으로 규정하고 있다. 그렇지만, 실무에 있어서 재무부는 해석적 규칙에 관하여도 권리의무 창설적 규칙과 마찬가지로 취급을 하고 있다. 즉, 권리의무 창설적 규칙과 해석적 규칙 모두의 제정에 관하여 이러한 공고를 행하는 것으로 하고 있다.

연방법무장관실이 발행한 행정절차법에 관한 지침서에 의하면, 권리의무 창설적 규칙이라 함은 제정법상의 권한에 근거하여 당해 제정법을 시행하기 위하여 발행하는 규칙을 말한다. 그리고 해석적 규칙이라 함은 제정법에 관한 관련 행정기관에 의한 해석을 대중에게 고지할 목적으로 발행하는 규칙을 말한다.¹⁹⁾

연방행정절차법(APA) 제4조를 근거로 삼아 행한 공고에는 일시, 장소, 제정목적은 비롯하여 원안의 법적 근거나 실질적 내용, 관련사항 등이 기재되어 있어야 한다.

일반 대중은 공고 후 30일 내에 보통 서면으로 원안에 대한 의견을 제출할 수 있다. 다만, 사안이 신속을 요하는 때는 15일로 기간이 단

18) 미국에서는 연방행정절차법에 규칙제정절차에 관한 규정을 두고 있다. 이 점에 관한 입법적 경위에 관하여 약간 부언하여 둔다. 미국에서의 행정입법 확대의 직접적인 계기가 된 것은 뉴딜정책의 실시였다. 1939년에 당시의 루즈벨트 대통령이 사법장관에게 행정권의 비대화 실상 조사를 명하였다. 1941년에 사법장관의 조사위원회보고서(U. S. Attorney General's Committee on Administrative Procedure, Final Report of the Attorney General's Committee on Administrative Procedure(1941))가 공표되었다. 그 가운데 통일적인 행정절차법의 제정을 권고하였다. 또한 이 보고서에서는 행정입법에 관하여 '준법률적'인 성격을 갖는 것과 '해석적'인 성격을 갖는 것으로 구별되며, 전자에 관하여는 그 제정과정에 대한 이해관계인의 참가 등 절차적 적정을 철저히 하여야 한다는 제안이 있었다. 연방의회는 이 보고서의 권고에 따라 심의를 행하고, 1946년에 연방행정절차법을 제정하였다. 이 법에서는 행정입법에 관하여 조사위원회보고서의 기초를 받아들여, 준법률적인 성격의 규칙을 제정하는 경우에 한하여, 엄격한 규칙제정절차를 요하는 것으로 하였다(Senate Committee on the Judiciary, Administrative Procedure Act : Legislative History, S. Doc. No. 248, 79th Cong., 2d Sess. (1946)).

19) Attorney General's Manual on the Administrative Procedure Act at 30, n. 3 (1947).

축되는 경우가 있다. 또한 일반 대중은 공식적인 청문 개최가 필요하다고 생각하는 경우 청문에 참가하여 구두로 견해를 밝힐 수도 있다. 다만, 청문에서의 참가는 전술한 30일 또는 15일의 기간 내에 한정된다. 청문의 일시와 장소는 연방관보 및 재무부정보안내(Treasury Information Release)에 게재하도록 규정되어 있다.

청문참가자는 사전에 서면으로 제출한 견해에 관하여 상세하게 설명할 필요가 있다. 또한 청문에 있어서의 논의의 개요도 미리 제출하여야 한다. 청문에서의 의견진술 시간은 보통 10분 정도이다. 그리고, 상술한 의견서 및 논의의 개요는 일반에게 공개된다. 따라서 이러한 사항에 관심이 있는 자는 등본을 청구할 수 있다.

당초 이러한 종류의 문서는 비공개가 원칙이었다. 그러나 1966년의 연방정보공개법의 제정에 의하여 IRS의 절차적 규칙강령(Statement of Procedural Rules)이 개정되어, 공개를 원칙으로 하는 것으로 정책의 전환이 이루어졌다. 따라서 청문에서의 의견서 및 논의의 개요는 당해 진술인이 특히 비공개를 요구한 부분은 별론으로 하더라도, 일반에게 공개하는 것이 원칙이다. 또한 진술인의 성명에 관하여도 본인이 비공개를 요구하지 않는 한, 원칙적으로 공개된다. 그리고 공개청문을 청구한 자 모두의 성명 및 당해 청문에서의 논점에 관하여는 공개가 원칙으로 되어 있으며, 비공개로 하도록 요구할 수 없다.²⁰⁾

5. 재무부규칙 최종안의 확정절차

청문종료 후, 최종안의 작성에 들어가게 된다. 각 진술인으로부터 제시된 의견이나 논의 그리고 원안을 작성할 때에 문제되지 않았던 논점 등에 관하여 IRS의 담당 부서인 법률규칙부(Legislation and Regulations Division)가 다시 한 번 검토를 개시한다. 이 검토의 결과, 당초의 원안의 내용을 개정할 필요가 있는 경우에 다시 한 번 공

20) Schmid, "The Tax Regulations Making Process : Then and Now", 24 Tax Law 543 (1974).

개청문을 행하기 위한 공고를 행할 필요가 있는지 여부가 문제될 수 있다. 법해석론적으로는 당초의 공고에서 일반 대중에게 논점을 충분히 이해시키고 있었다면, 제2차 청문을 위한 재공고는 필요하지 아니한 것으로 생각된다.

이러한 해석이 이루어질 수 있는 것은 일반적으로 규칙의 최종안이 그 원안에 비하여 납세자의 이익에 합당한 경우가 대부분이기 때문이다. 그렇지만, 극히 드물기는 하지만, 규칙의 최종안이 그 원안보다도 내용 면에서 납세자에게 특히 엄격한 경우이거나 당해 원안을 발본적으로 개정할 필요가 있는 경우가 있다. 이러한 경우, 연방재무부가 지금까지 밟아 온 공고절차상의 실무관행에 의하면, 당초의 규칙원안에 관련한 사전청문을 위하여 공고를 무효로 하고, 최종안을 새로이 원안으로 하여 당해 공고를 행하는 것이 일반적이다.²¹⁾

III. Ruling 제도

미국의 내국세입법전(IRC)에는 복잡하고도 난해한 점이 상당히 많다. 이러한 점에 대처하기 위하여 재무부규칙이 마련되어 있지만, 그럼에도 법조항이 담고 있는 의미를 충분히 이해하기 어려운 사례가 나오는 경우가 많다. 따라서, 법적 안정성 및 예측가능성을 확보하기 위하여는 이러한 사례에 극히 구체적이고 상세하게 대응할 수 있는 제도가 필요

21) Ibid. 그리고 규칙제정절차에 관하여는 Asimow, "Public Participation in the Adoption of Temporary Tax Regulations", Tax Law. 343 (1991); Bittker & Stone, Federal Income Taxation(5th ed., 1980), p. 1148ff.

요컨대, 우리나라에서의 과세제도는 종래 과세청의 납세자에 대한 우월성이라는 관점에서 전개되어 왔다. 따라서 조세법령이나 통칙·예규 등의 제정·적용이 국가 또는 과세청의 판단에 의하였다고 하더라도 어떠한 의문을 품을 여지가 없는 것으로 여겨졌다. 또한, 예컨대 국가 또는 과세청에 의한 납세자의 권리침해가 있었다고 하여도, 이는 필요에 따라서 사후적으로 구제하는 수단을 확보하여 두면 충분하다고 생각하여 왔다. 이러한 사고방식 아래에서는 사전에 납세자 또는 이해관계인의 의견을 듣는다는 제도의 중요성을 평가하는 것은 불가능에 가까웠다. 오히려 그것은 세무행정의 효율성을 저해하는 것으로서, 배척되어 마땅하다고 생각하였다.

이 점, 미국에서는 규칙제정에 있어서 사전의 '청문을 들을 권리'는 오히려 당연한 것으로 받아들여지고 있다. 이는 연방헌법 수정 제14조의 적정한 절차의 확보 조항 및 연방행정절차법 제4조가 존재하는 데에서 오는 당연한 귀결이라 말할 수 있다. 미국에서는 수정 제14조의 존재에서 보면, 법에 명문규정이 없는 규정이라 하더라도, 일반에게 사전청문을 거치지 않은 절차나 처분은 위헌 또는 위법이 된다.

한 것이다.

이러한 요청에 부응하는 형태로 발전하여 온 것이 Ruling 제도이다. 미국 IRS의 Ruling 제도는 원래 납세자로부터의 개별적인 거래 내지는 면세자격승인 등의 사안에 관련한 세법의 해석 및 적용이라는 측면에서의 사전 조회 내지는 확인에 대하여 과세청이 회답하는 시스템을 의미하였다. 그러나 오늘날 이 제도는 여러 형태로 분화하여 다각적인 시스템으로의 발전을 이룩하고 있다. 단순히 개별사안에 대한 회답문서로서의 역할뿐만이 아니라, 납세자 일반에게 IRS의 공정해석을 공지하는 제도로 널리 인식되고 있다.

1. Private Ruling

Private Ruling(또는 Private Letter Ruling)은 납세자로부터의 개별 사안에 관련한 세법의 적용 및 해석 측면에서의 조회 내지는 확인에 대하여 IRS가 당해 납세자에게 발행한 회답문서를 말한다. Private Ruling은 조세전문가 사이에 통칭되는 용어인 바, 따라서 특정한 납세자로부터의 조회 등에 응하여 IRS가 발행하는 각종의 회답문서를 총칭하는 문언으로 이해하여도 무방할 것이다. 사전에 조회 내지는 확인을 구하는 것을 전제로 하여 발행된다는 점에서 'Advance Ruling'이라고 부르기도 한다.

Private Ruling의 발행에 관한 구체적인 요건 등은 IRS의 절차적 규칙 강령(Statement of Procedural Rules)이나 내국세입청공보(IRB; Internal Revenue Bulletin)에 게재된 가이드라인에 명확히 규정되어 있다. 그런데 Ruling에 의한 회답을 행할 것인지의 여부에 관한 요건은 종종 수정되곤 한다. 일반적으로 납세자로부터의 조회사항이 ① 본래적으로 사실문제에 관한 사항, ② 일반적으로 주지의 사항인 경우로서, 회답할만한 가치가 있는 독특한 이유가 없는 경우, ③ 신중한 검토를 요하는 까닭에 현재 시점에서는 회답을 낼 수 없는 경우 및 ④ 법규재량에 관련된 사항인 경우 등에는 Ruling에 의한 회답이 이루어지

지 않는다.²²⁾

예전에 Private Ruling은 ‘Published Rulings’와의 대비를 통하여 그 개념을 파악하는 것이 일반적이었다. Private Ruling은 종래 공표하지 않았을 뿐만 아니라, 1976년까지는 일반납세자가 IRS에 그 개시를 요구할 수도 없었기 때문이다. 이러한 미공표의 Private Ruling은 크게 두 가지로 나눌 수 있다. 하나는 ‘Letter Ruling(Private Letter Ruling)’이고, 또 하나는 ‘Determination Letter’이다.

일반적으로 Private Ruling 제도에 대하여는 종래 과세의 예측가능성 및 법적 안정성에 크게 기여하는 것으로서의 긍정적인 평가가 강하였다. 그러나 다른 한편으로는 이러한 Private Ruling 제도에 대하여 공개제도가 없었기 때문에 불투명하며, 개개의 납세자의 조회 등에 대하여 IRS가 불합리한 회답을 행하고 있어도 이를 점검할 수단이 없다고 하는 점에서 비판이 있었다.²³⁾

연방공개정보법(Freedom of Information Act of 1966)의 제정 이후, 밀실에서 이루어지는 비공개성의 배제라는 시각에서 일반납세자로부터의 Private Ruling의 개시청구에 관련한 소송이 계속 제기되었다. 법원도 IRS의 Private Ruling 개시청구 거부처분을 추인하지 않게 되었고, 급기야는 납세자의 개시청구를 지지하는 판결이 나오게 되었다.²⁴⁾

IRS는 일관하여 Letter Ruling 등 Private Ruling의 공개에는 소극적인 태도를 계속 취하고 있었다. 그러나 한편으로는 공개를 요구하는 납세자의 동향이나 연방의회의 대응을 주의 깊게 지켜보고 있었다. 그리고 점진적으로 Private Ruling 등 내부문서의 개시에 관련한 준비를 진행하고 있었다.

그러나 1976년에 연방의회는 이러한 IRS의 준비작업을 단념케 하는 장치로서 Private Ruling 등을 공개하기 위한 세법상의 규정을 제정하였다. 즉, 새로이 규정된 내국세입법전 6110조(서면에 의한 결정의 공

22) Rev. Proc. 92-3, I. R. B. 1992-1, p. 55.

23) Oran, “Public Disclosure of IRS Private Letter Rulings”, 40 U. Chi. L. Rev. 832(1973), p. 837.

24) Fruehauf Corp. v. IRS, 522 F. 2d 284(1975); Tax Reform Research Group v. IRS, 419 F. Supp. 415(1976).

개; Public Inspection of Written Determinations)는 IRS의 내부정보로서 보유하고 있는 Private Ruling의 개시절차를 정비함과 동시에, 연방공개정보법에 근거한 IRS의 불합리한 개시청구 거부에 대한 제어장치를 가하는 것을 주된 목적으로 삼고 있었다.²⁵⁾

IRC § 6110에 의하면, 공개의 대상이 되는 문서는 ‘서면에 의한 결정’(written determination) 및 그 결정에 관련한 ‘증거자료’(background file document)이다. 이러한 ‘서면에 의한 결정’에 해당하는 것으로서는 ‘Ruling’, ‘Determination Letter’ 및 ‘Technical Advice Memorandum’ 등을 들 수 있다(IRC § 6110(b)).

따라서 현재 Private Letter Ruling은 작성 후 lexis.com에 공시되고 있다. 그리고, Private Letter Ruling은 이를 신청한 한 사람만을 구속하는 효력을 갖는다. 다른 납세자가 lexis.com에 공시된 사실관계를 가지고 자신에게도 동일하게 적용할 것을 주장할 수는 없다. 즉, 특정한 사례에 관한 Private Letter Ruling은 오직 당해 납세자에게만 적용되는 것이다.²⁶⁾

한편, 일부 공개가 제외되는 ‘서면에 의한 결정’의 범위에 관하여는 IRC가 정하는 바에 의한다(IRC § 6110(c)). 또한 ‘서면에 의한 결정’의 개시에 있어서는 개개의 납세자 등의 프라이버시 보호를 위하여 당해 결정에 기재되어 있는 자의 성명, 주소 기타 본인을 확인할 수 있는 사항을 삭제하도록 규정되어 있다(IRC § 6110(c)(1)).

이러한 Private Letter Ruling은 연간 1,100여건 정도가 작성된다고 한다.

(1) Private Letter Ruling(Letter Ruling)

‘Private Letter Ruling’이라 함은 납세자로부터 조회가 있었던 개별 사안에 대하여 IRS 본청(National Office)이 어떻게 세법이 적용, 해석

25) IRC 6110조의 제정 경위 및 의의 등에 관하여는 Moorehead, “Reexamination of the Rulings : Has the Game Changed?”, N. Y. U. 36th Inst. on Fed. Tax. 1207(1978) 참조.

26) Fattman, op. cit.

되는 것인지를 당해 납세자에게 나타낸 회답문서이다.²⁷⁾

원칙적으로 Private Letter Ruling은 조회당사자인 납세자에 대해서만 효력을 갖는다. 따라서 납세자 일반에게는 반드시 선례 또는 전거가 되는 것은 아니다.²⁸⁾

IRS에 소속되어 있는 Lawyer는 워싱턴 본청에만 5-600여명, 전국적으로 1,000여명이 있다. Private Letter Ruling은 연간 1,100여건 작성되는데, 이러한 Private Letter Ruling의 작성만을 전담하는 Lawyer는 약 100여명 정도에 이른다. Chief Counsel에는 예컨대 Corporate, Financial Institution, Product 등등의 전담부서가 존재하며, 전담부서마다 약 70여명의 소속인원이 존재한다. 이들은 약 10명씩 하나의 과(branch)를 구성하고, 각 과마다 2명 정도의 supervising attorney가 업무를 지도한다. Private Letter Ruling이 신청되면 Chief Counsel에서 우선 전담부서에 배당을 하고, 다시 부서 내에서 세분화된 과에 재배당된다. 이렇게 하나의 신청이 하나의 과에 배당되면, 보통 그 과에 소속되어 있는 두 명이 신청을 담당하는데, 신청된 사안이 일반적이지 않거나 또는 처음으로 선례가 될 수 있는 경우, 그리고 당초부터 많은 논쟁을 야기할 수 있는 경우에는 Associate Chief Counsel이 개입하여 함께 문제를 해결하게 된다.²⁹⁾

한편, 납세자는 실제로 존재하지 않는 사안에 관하여 가설적으로 사전확인을 구하여 이에 관한 Private Letter Ruling을 얻을 수는 없는 것으로 규정되어 있다. 또한 Private Letter Ruling에 의한 사전확인 대상은 ‘법령의 적용·해석 등’에 한정된다. 따라서 ‘본래적으로 사실(inherently factual)’에 관련한 문제에 관하여는 조회를 구하는 것이 불가능하다.³⁰⁾ 게다가 이러한 Private Letter Ruling에 의한 사전확인

27) Rev. Proc. 92-1, I. R. B. 1992-1, p. 9, Sec. 2. 01.

28) 물론 조회 당사자 이외의 납세자라 하여도, 유사한 거래를 행하고 있는 때는, 과세청의 사고방식을 인지한 후에 Letter Ruling을 참고로 할 수 있다.

29) Fattman, op. cit.

30) Letter Ruling 청구의 요건은 이 밖에도 몇 가지 있다. 예컨대, ① 대리인 청구의 경우에는 납세자 본인으로부터의 위임장이 필요한 점, ② 조회를 구한 사안의 내용이 진실하고 자기 자신이 알고 있는 한 오류가 없음을 증명한 선서서의 제출, ③ 모든 사실을 확인하는 데 필요한 서류 또는 이들의 사본의 준비, ④ 현재 세무조사의 대상이 아닌 사안인 점 내지는 쟁송사안

의 대상이 되지 않는 사항에 관하여는 ‘Ruling 대상 제외 항목 일람 (Non-Rulings List)’이라고 하여 매년 개정판 형태로 Revenue Procedure에 공표되고 있다.³¹⁾

사전확인을 위한 Private Letter Ruling의 청구는 해마다 증가 추세에 있다.³²⁾ 이로 인하여 행정업무의 과중이라든가 또는 조세회피에 관한 우려가 커졌다. 그리하여 1987년에 연방의회는 Private Letter Ruling의 작성에 소요되는 비용의 부담을 납세자(신청인)에게 전가할 것을 목적으로, Private Letter Ruling을 비롯한 IRS에 대한 조회를 유료화하기 위한 법개정을 추진하였다. 수수료는 사안에 따라 다른데, 원칙적으로 구속력이 있는(binding) 경우에 한하여, 현재 45달러에서 7,000달러까지이다.³³⁾

또한 1989년에 IRS는 새로이 Private Letter Ruling의 청구를 억제하는 방침을 명확히 하였다. 이 방침은 속칭 ‘Comfort Rulings’라 불리는 청구에는 응하지 않을 것을 명확하게 한 것이다. 이는 납세자가 자기의 사안에 대하여 어떻게 세법의 적용이 있을 것인지 명확함에도 불구하고, 단순히 심리상의 위안을 위하여 Ruling을 청구하는 사례가 극히 많은 바, 이러한 남용을 억제할 것을 도모하는 것이다.³⁴⁾

한편, 납세자가 Private Letter Ruling을 신청한 경우 제기된 사례에 관하여 이미 결정된 전례가 있는 사항에 대하여는 IRS가 검토를 하지 않는다. 그리고, 일반적으로 적용될 수 있는 것이 아닌, 지극히 개인적인 사안에 관한 것으로서 사실관계에 치중된 사항 또한 검토의 대상에

이 아닌 점을 증명한 문서의 제출 등이 요구된다. Morgan, Tax Procedure and Tax Fraud, 1990, pp. 31-32.

31) Rev. Proc. 88-3, 1988-1 C. B. 579; Rev. Proc. 89-3, 1989-1 I. R. B. 29; Note, “The Availability and Reviewability of Rulings of the IRS”, 113 U. Pa. L. R. 81(1964), pp. 86-94.

32) 1970년대에는 청구건수가 5,000건 정도이었다. 이것이 80년대에 들어 급격히 상승하고 있는데, 1988년도에는 청구건수가 24,827건에 이르렀다.

33) IRC § 7528; Rev. Proc. 2005-2 §16.

34) Rev. Proc. 89-34, 1989-20 I. R. B. 그리고 이 방침에 관하여 Revenue Procedure에서는 “본청은 법률, 규칙, 최고법원의 판결, 조세조약, Revenue Ruling, Revenue procedure, Notice 또는 기타 내국세입청 고시에 공표된 견해에 명백하고도 충분하게 공표되어 있는 사안에 관하여는, Ruling을 발행하지 않는다. 다만, 특별한 상황에 있는 경우는 별도로 한다.”고 기재되어 있다.

서 제외된다. 이처럼 검토의 대상에서 제외된 사항에 대하여는 관련 법령이나 또는 규칙(Regulation)을 참고하도록 안내하는 것이 일반적이다.³⁵⁾

(2) Determination Letter

Determination Letter라 함은 납세자로부터 조회가 있는 개별사안에 대하여, IRS 본청이 이미 공표한 원칙이나 선례에 근거하여 관할 세무서장(District Director)이 발행하는 회답문서이다. 즉, Determination Letter는 법전 또는 재무부규칙에서 명확하게 규정되어 있는 원칙, IRS 고시에 공표된 Ruling, 의견 또는 판결에 근거하여 세무서장이 결정할 수 있는 경우에만 발행할 수 있다. 따라서 세무서장은 납세자로부터 조회가 있었던 사안이 신규의 쟁점을 포함하고 있는 사례 또는 당해 서장의 권한 외의 사항을 포함하고 있는 사례에 있어서는 Determination Letter를 발행할 수 없다.³⁶⁾

또한, 다음과 같은 사례에서도 세무서장은 Determination Letter를 발행할 수 없다. 예컨대, ① 동일한 사안에 관하여 납세자가 IRS 본청에 대하여 조회(Private Letter Ruling의 발행)를 구하고 있는 경우, ② 납세자로부터의 조회가 있었던 사안이 세입국 불복심사실(Regional Office of Appeals)에서 계쟁 중인 쟁점과 동일한 내용인 경우, ③ 조회자가 사업자단체 내지는 그에 유사한 집단인 경우 등이다. 게다가 세무서장에게 조회를 구하고 있는 자가 신고서를 제출하고 있지 않거나 또는 제출할 의무가 없는 경우 등에도 당해 서장은 Determination Letter를 발행할 수 없다.³⁷⁾

Determination Letter는 법적 효력의 점만을 생각한다면, Private Letter Ruling과 거의 마찬가지로 보아도 무방할 것 같다. 다만,

35) Fattman, op. cit.

36) Rev. Proc. 92-1, I. R. B. 1992-1, at 9 sec. 2.03. 이는 조회가 요구된 사안에 대하여 ‘충분하게 확립된 공정해석(clearly established rules)’을 적용하고자 하는 의미이다.

37) Statement of Procedural Rules, Reg. § 601.201(c)(4).

Determination Letter는 조회의 대상이 되어 있는 사안에 관련한 과세 관계가 완결되어 있는 경우에만 청구할 수 있다. Private Letter Ruling이 완결 전의 사안에 관하여 청구할 수 있는 것과는 다르다.

2. Published Rulings

Private Letter Ruling이나 Determination Letter와 같은 ‘Private Ruling’은 개별적인 사안에 관련한 IRS로부터의 회답문서이다. 그리고 그 내용 중에는 조회자나 당사자의 명칭 등 사적 사항을 다수 포함하고 있다. 따라서 Private Ruling을 공표하는 경우에는 신청자의 인적 사항 등이 공표됨으로써 그의 프라이버시가 침해될 우려도 있다. 그러나, 이러한 Ruling의 내용을 공표하는 것은 또 다른 시각에서는 다른 납세자, 조세전문가, IRS 직원 등의 편의에도 합당한 것이라 말할 수 있다. 또한, Ruling 절차의 투명화 또는 Ruling 내용에 대한 건설적인 비판을 기대하는 의미에서도 중요하다.

그리하여 IRS는 Private Ruling에 포함된 특정한 명칭이나 사실에 수정을 가하는 등, 가공 또는 편집 작업을 한 다음에 그것들을 공표하고 있다. 따라서 현재로서는 공표 여부를 기준으로 Private Ruling과 Published Ruling을 구분한다고 말할 수는 없다.

IRS가 공표하고 있는 Ruling(Published Ruling)은 크게 세 가지로 나누어 볼 수 있다. 첫째는 ‘Revenue Ruling’이다. 둘째는 ‘Revenue Procedures’이며, 셋째는 ‘기타의 유형’이다.

(1) Revenue Ruling

Revenue Ruling은 IRS의 세법에 관한 공정해석을 보여주는 것이며, IRS의 고시의 형태로 공표된다. Revenue Ruling은 단적으로 말하면 Private Letter Ruling을 가공 또는 편집하여 일반적으로 전거로서 이용할 수 있도록 한 시달이라고 보아도 무방할 것으로 생각된다.

Revenue Ruling은 IRS 본청만이 발행할 수 있다. 일반 납세자, 조세 전문가 내지는 IRS 직원 등에 대하여 정보의 제공, 지침으로서 이용하게 할 것을 목적으로 공표하고 있다.³⁸⁾

또한, IRS 본청이 Revenue Ruling의 형태로 공정해석을 공표하는 것은 세법을 통일적으로 운영하고자 하는 데에 그 목적이 있는 것이다. 따라서 IRS 직원은 담당하는 사안이 Revenue Ruling에 해당하는 경우라면 원칙적으로 이에 따라서 처분을 행하여야 한다. 한편, 납세자에 대하여는 Revenue Ruling이 아무런 구속력도 갖지 않는다. 또한 IRS는 납세자에 대하여 Revenue Ruling을 따르도록 강요할 수도 없다.³⁹⁾ 따라서 납세자는 자기의 사안에 관하여 Revenue Ruling이 유리하게 작용하는 경우에는 이를 전거로 삼을 수 있다. 반대로, 자기에게 불리하게 작용하는 경우에는 Revenue Ruling을 근거로 삼은 과세청의 처분을 불복으로서 다툴 수 있다.⁴⁰⁾

(2) Revenue Procedures

Revenue Procedures는 원래 IRS 본청이 소관하는 납세자의 권리 및 의무와 관련한 사항에 관하여 IRS 직원이 납세자에 대하여 교시를 행하는 경우의 지침으로서 이용할 것을 목적으로 공표되고 있다. Revenue Procedures는 납세자의 조회에 대하여 IRS가 회답하는 형태로 편집되어 있다.⁴¹⁾

(3) 기타

이 밖에 Published Ruling에 유사한 것으로서는 ‘Notice’, ‘Announcements’, ‘News Releases’ 등이 있다. 이들 가운데 Notice

38) Rev. Proc. 92-1, I. R. B. 1992-1, at 9 § 2.05.

39) Fattman, op. cit.

40) CCH, Federal Tax Course 1992, at 136.

41) Rev. Proc. 92-1, I. R. B. 1992-1, at 9 § 1.

는 세법의 개정 등이 있어서 과세취급 등에 관하여 긴급한 고지가 필요한 경우에 발행된다. 다만, Notice는 Revenue Ruling과 마찬가지로 납세자에 대하여는 구속력이 존재하지 않는다.⁴²⁾ Announcements나 News Releases도 과세절차법 및 과세실체법상의 문제에 관하여 일반 대중에게 널리 고지할 필요가 있는 경우에 발행된다. 또한, 이것들은 신규의 Revenue Ruling 내지는 Revenue Procedures 등을 일반에 고지하는 경우에도 이용되고 있다.⁴³⁾

3. 기타의 Ruling

IRS가 세법의 해석이나 운용에 관한 사항을 명확하게 한 문서로서, Private Ruling 내지는 Published Ruling 그 어디에도 뚜렷하게 해당하지 않거나 또는 중간적인 성격을 갖는 것들이 있다.

이러한 문서에는 ‘Information Letter’, ‘Closing Agreements’, ‘Technical Advice Memorandum’ 등이 있다.

(1) Information Letter

Information Letter라 함은 IRS 본청 또는 세무서장이 개별사안에 적용하기 위하여서가 아니라, 오히려 확립된 세법의 원칙 또는 해석에 대하여 주의를 환기할 것을 목적으로 발행하는 문서이다.

Information Letter는 납세자로부터의 조회의 내용이 보다 일반적인 정보를 요구하고 있는 경우, 또는 Private Ruling 내지는 Revenue Procedures를 발행하는 데 필요한 요건을 구비하고 있지 아니한 경우에, 그러한 일반적인 정보를 제공하는 것이 납세자(조회자)에게 유익하다고 생각할 수 있는 때에 발행한다. 또한 Information Letter는 납세자에 대한 조언을 행하는 것으로서, IRS를 구속하는 것은 아니다.⁴⁴⁾

42) Fattman, op. cit.

43) CCH, Federal Tax Course 1992, at 136.

44) Rev. Proc. 92-1, I. R. B. 1992-1, at 9 § 2.04.

(2) Closing Agreements

Closing Agreements라 함은 IRC § 7121에 근거하여 작성된 문서로서, 특정한 쟁점 또는 납세액에 관하여 IRS와 납세자 사이에 존재하는 쟁점의 종결을 위하여 체결된 합의서이다. ‘종결합의서’라는 용어로 부를 수 있을 것이다.

Closing Agreements는 일단 체결되면 주된 사실에 허위, 부정 또는 부실 기재 등이 있는 경우를 제외하고는 그 내용을 변경할 수 없는 것으로 규정되어 있다. 따라서 이러한 합의를 체결한 후에는 합의 내용의 기본적인 토대로 되어 있는 사안의 재검토, 합의의 수정, 쟁송의 제기 등은 원칙적으로 금지된다(Trea. Reg. 301.7121-1(a)).

또한 사안에 따라서는 납세자가 Private Letter Ruling의 발행을 조건으로 Closing Agreements의 체결을 요구받는 경우가 있다.⁴⁵⁾

(3) Technical Advice Memorandum

Technical Advice Memorandum이라 함은 IRS 본청이 ① 세무서로부터의 신고서의 조사, 환급청구 등에 관련한 조회, 내지는 ② 내국세 입국의 불복심사실(Appeals Office)로부터의 협의에 관련한 다양한 조회에 대하여 내부적으로 발행하는 회답문서이다. 보통 ‘TAMs’라는 약칭으로 표기한다. 또한, ‘본청 전문적 조언각서’라는 용어로 부를 수 있을 것이다.

Private Letter Ruling은 납세자가 신청하여 작성되는 것이지만, Technical Advice Memorandum은 IRS의 내부규정과 같은 것이다. 즉 Technical Advice Memorandum은 거래에 따른 과세절차가 모두

45) Rev. Proc. 92-1, I. R. B. 1992-1, at 9 § 2.02. 이 closing agreements는 1938년에 제도화되었다. 그러나 합의에 이르기까지의 절차 등이 복잡하였기 때문에, 납세자가 손쉽게 이용할 수 있는 제도는 아니었다. 이 때문에, closing agreements를 대체하는 제도로써 도입된 것이 Letter Ruling이다. Caplin, “Taxpayer Rulings Policy of the IRS : A Statement of Principles”, N. Y. U. 20th Inst. on Fed. Tax. 1(1962).

완료된 후에 ‘이러한 경우에는 이렇게 처리가 되었다’라는 사실을 내부 규정으로 작성하여 IRS의 직원으로 하여금 정보를 공유할 수 있도록 하는 것이다. 따라서 납세자를 구속하는 효력은 없다.⁴⁶⁾

TAMs는 현장부문의 직원이 특정한 사안에 대한 IRC, 재무부규칙 등의 적용이나 해석에 관하여 본청에 조언이나 지도를 요구한 경우, 문서로 회답을 얻을 수 있도록 한 것이다. TAMs는 사안의 효율적인 종결, 통일적인 과세취급의 유지 등의 측면에서 유용한 제도로 인식되고 있다.⁴⁷⁾

또한, TAMs를 본청에 요구할지 여부는 세무서장 등의 재량에 맡겨져 있다. 그리고 이러한 세무서장의 본청에 대한 조회 요구 권한은 납세자도 원용할 수 있다. 즉, 납세자는 관할 세무서에 의한 사안의 처분이 통일성을 결여하고 있다고 생각하는 경우, 또는 쟁점이 특수하거나 또는 복잡한 경우에 관할 세무서장에 대하여 본청에 조회할 것을 요구할 수 있다. 다만, 이 경우 납세자에 대한 회답은 문서(TAMs)에 의할 것을 희망한 때일지라도, 관할 세무서에서 구두로 행할 수 있다. 이는 TAMs가 어디까지나 과세청 내부에서의 조회제도인 점에서 기인한다.⁴⁸⁾

TAMs는 극히 예외적인 경우를 제외하고, 이미 과세관계가 완결된 조회사안에 관하여 이용할 수 있다.⁴⁹⁾ Private Letter Ruling이 과세관계가 완료되기 이전의 사안에 이용할 수 있다는 점과 다르다.

또한, 이미 지적인 바와 같이, IRC § 6110(서면에 의한 결정의 공개)에 의하여, TAMs는 일반에 대한 개시의 대상 문서로 지정되어 있다. 일반으로부터의 개시청구가 있으면, IRS는 성명(명칭) 및 주소 등 납세

46) Fattman, op. cit.

47) 예컨대, 납세자가 세무조사관의 조사에 대하여 승복하지 않는 경우 납세자는 Appeal's Division에 대하여 불복을 제기하게 되는데, 이 때 세무조사관은 Technical Advice Memorandum을 납세자에게 제시하여 납세자를 설득하게 되는 것이다. Appeal's Division은 IRS 내부의 국제분쟁조정기구라 말할 수 있는데, 분쟁조정과정에서 Chief Counsel에 대하여 조언을 구할 수 있다고 한다(ibid.).

48) Meldman & Petrie, Federal Taxation : Practice and Procedure 444(4th ed., 1992, CCH); Marshall, “Recent Developments in Ruling Procedures : The New Two Part Procedure-Request for Technical Advice”, N. Y. U. 24th Inst. on Fed. Tax. 83(1966).

49) Rev. Proc. 90-2, 1990-1 C. B. 386 § 9.01.

자의 신원 확인이 가능한 정보를 삭제한 다음, 그 청구에 응하여야 하는 것으로 규정되어 있다(IRC § 6110(c)(1)).

(4) 인용 및 불인용

미국에는 연방조세사건을 전문적으로 취급하는 ‘조세법원(Tax Court)’이 있다. 조세법원은 성격적으로는 사법법원이며, 과세청에 불리한 판결도 자유롭게 내릴 수 있다.⁵⁰⁾ IRS는 조세법원이 과세청에 불리한 판결을 내린 경우에 이를 수용할지 아니면 다시 다룰 것인지를 결정하여야 한다.

과세청이 조세법원의 판결에 관하여 어떠한 의사결정을 행할 것인지를 명확하게 하는 것은 개시(disclosure)제도의 충실이라는 측면에서 상당히 중요하다. IRS는 종래 자신의 의사결정 결과를 내국세입청공보(IRB)에 고시하여 오고 있다. IRS가 조세법원의 판결을 수용하여 자신의 견해를 변경하는 것으로 결정한 경우를 ‘인용(acquiescence)’이라고 한다. 반대로 IRS가 자신의 견해를 변경하지 않고 재차 다투기로 결정한 경우를 ‘불인용(nonacquiescence)’이라고 한다. 보통, 각각 ‘acq.’, ‘nonacq.’라는 약칭으로 표기한다.

또한 ‘인용’, ‘불인용’의 형태로 내국세입청공보(IRB)에 공표하는 것은 ‘조세법원이 내린 판결에서 IRS에 불리한 것’으로 한정된다.⁵¹⁾

(5) 판결소건

IRS는 연방최고법원의 판결을 무조건 받아들여야 한다. 그러나 연방

50) 연방조세법원에 관하여 그 구조나 절차 등은 Garbis, Junghans & Struntz, Federal Tax Litigation(1985) 참조.

51) 조세법원이 내린 판결에서도, 이른바 ‘메모랜덤 판결(memorandum decision)’ 즉 법원의 결정만 선고하고, 그 이유를 서술하지 않는 판결에 관하여는 IRS에 불리한 것일지라도, 공표의 대상이 되지 않는다. 또한, 조세법원 이외의 다른 연방법원의 판결도 공표의 대상에서 제외된다. IRS의 인용·불인용을 둘러싼 문제에 관하여는 Carter, “The Commissioner's Nonacquiescence : A Case for National Court of Tax Appeals”, 59 Temp. L. Q. 879(1986).

최고법원 판결 이외에 관하여는 불리한 경우 이를 받아들이지 않고 다시 다룰 수 있다.

IRS는 조세법원을 포함한 모든 연방법원에서의 조세사건판결에 있어서 자신에게 불리한 판단이 내려진 경우, 어떠한 이유로 이를 받아들인 것인지, 또는 다시 다투는 것으로 한 것인지를 각서의 형태로 ‘판결소견(action on decisions)’을 명백하게 밝히도록 하는 방침을 취하고 있다.⁵²⁾ 통례적으로 이 ‘판결소견’은 ‘AODs’라는 약칭으로 표기한다.

AODs는 IRS 본청에서 검토 및 작성한다.⁵³⁾ AODs는 내국세입청공보(IRB) 등에 정기적으로 공표되고 있지는 않다. 그러나 연방정보공개법에 근거하여 이를 개시할 것을 청구할 수 있으며, 이러한 방법을 통하여 개시된 AODs는 유료로 출판된다. 결과적으로 조세사건판결의 낙부에 관련한 과세청 내부에서의 의사결정과정의 투명화가 도모되고 있는 셈이다.⁵⁴⁾

4. Ruling의 절차적 통제

내국세입법전은 ‘규칙(rules and regulations)’을 제정하는 권한을 재무장관에게 부여하고 있다(IRC § 7805(a)). 게다가 이러한 재무장관의 권한은 내국세입청장관에게 위임되어 있다(Trea. Reg. § 301.7805-1(a)).

여기에서 말하는 ‘규칙’이라 함은 ‘재무부규칙’뿐만 아니라, IRS가 발행하는 다양한 ‘Ruling’을 포함한다. ‘규칙’에는 법원성을 갖는 것과 그렇지 않은 것이 있다.⁵⁵⁾ 법원성의 유무에 관하여는 ‘규칙’의 종류는 물

52) 게다가 다시 다투는 경우에는 이 ‘판결소견’을 명확하게 하는 방법에 더하여, Revenue Ruling을 발행하는 방법으로도 IRS의 의사를 명확하게 하는 것도 가능하다.

53) AODs는 IRS 본청 수석법률고문국(Office of Chief Counsel)에 있는 차석법률고문실(송무담당)(Office of the Associate Chief Counsel(Litigation))에서 작성한다.

54) Garbis, Rubin & Morgan, Tax Procedure and Tax Fraud : Cases and Materials, 3rd ed., 1992, p. 71ff.

55) 재무부규칙에서도 해석적인 성격의 것은 일반적으로 법원성을 갖지 않는다고 말한다. 한편, IRS가 발행하는 Ruling에 관하여 Revenue Ruling이나 Revenue procedure와 같이 공표되는 것은 납세자나 조세전문가가 전거로 삼는 것이 일반적이다. 그러나, Letter Ruling이나 determination Letter와 같은 private Ruling의 경우, 연방정보공개법에 근거하여 개시청구는

론이고 과세청(IRS), 법원 등 각각의 기관의 판단에 따라 다르다.⁵⁶⁾

미국법에서는 종래 ‘규칙’을 그 성격에 근거하여 ‘준법률적’인 것과 ‘해석적’인 것으로 구별한다. 그리고 보통은 ‘준법률적’인 규칙의 제정 및 공포에 있어서는 사전에 연방행정절차법(APA)에서 규정하고 있는 규칙제정절차를 밟도록 요구하고 있다. 한편, 해석적인 규칙에 관하여는 이러한 종류의 절차를 밟는 것을 의무화하고 있지는 않다.⁵⁷⁾

IRS는 자신이 발행하는 Ruling, 특히 Revenue Ruling을 포함하여, 이들을 일률적으로 ‘해석적’인 규칙으로 보고, APA의 규정 내에서의 규칙제정절차를 밟지 않고 오늘날까지 Ruling의 제정·공포를 행하여 오고 있다. 법원도 이러한 IRS의 Ruling 제정 실무를 지지하는 입장을 취하고 있다.⁵⁸⁾

생각컨대 Ruling은 IRS가 행하는 하나의 해석을 나타낸 것에 지나지 않는다고도 말할 수 있다.⁵⁹⁾ 또한 APA에서 규정하고 있는 규칙제정절차를 밟고 있지 않은 Ruling을 대체로 해석적 성격을 갖는 규칙으로 볼 수도 있다. 그러나, Ruling이 준법률적인지 여부가 명료하지 않거나 또는 미묘한 사례도 많다. 또한 법원은 대체적으로 IRS의 Ruling을 법원 내지는 공정해석으로서 존중하려고 하는 경향이 강하다. 결과적으로, 의회는 물론이고 납세자의 영향력이 미치지 않는 범위에서, Ruling의 형태로 사실상 IRS가 ‘행정입법’을 행하는 것이 가능한 체제로 되어 있는 셈이다. 이러한 상황에도 불구하고 납세자는 IRS의 Ruling이 실

할 수 있으나, 이들을 전거로 삼아 IRS와 다투기는 어렵다. 그 외에, 판결의 인용 및 불인용에 관한 내국세입청공보의 고시, 판결소견(AODs), technical advice memoranda(TAMs) 등도 납세자는 이들을 전거로 다투기는 어렵다.

56) 예컨대, IRS는 실질적으로 전거가 되는 것에 관하여는 재무부규칙 1. 6661-3(b)(2)에서 그 범위를 명확하게 하고 있다. 주목할 것은 이러한 재무부규칙에서는 ‘해석적 규칙’에 관하여도 원칙적으로 법원성이 있다고 하는 점이다. 한편, 법원은 IRS가 공포한 모든 견해를 전거로 삼아 활용하고 있다.

57) ‘규칙’ 가운데 재무부규칙에 관하여는 그 성격이 준법률적인지 해석적인지를 불문하고, 규칙원안의 공고, 이해관계인이 참가하는 청문의 개최 등, 사전절차가 이행되는 형태로 되어 있다.

58) *Eastern Kentucky Welfare Rights Organization v. Simon*, 506 F. 2d 1278(1975); *Wing v. Commissioner*, 81 T. C. 17(1983).

59) 예컨대 *Gibson Wine Co. v. Snyder*(194 F. 2d 329(1952)) 사건에서 법원은 ‘해석적 규칙은 IRS 장관이 법령의 해석이나 운용에 관하여 나타낸, 어디까지나 하나의 기준에 지나지 않는다’는 판단을 보이고 있다.

질적으로 준법률적인 규칙에 해당한다고 생각하는 경우에도, APA에 근거한 규칙제정절차가 이행되지 않았음을 이유로 Ruling 원안에 대하여 사전에 의견을 표명할 수 없다. 또한 IRS의 Ruling은 다양하게 생각할 수 있는 해석 가운데 하나임에도 불구하고, 현실적으로는 법원 내지는 공정해석으로서 널리 기능하고 있으며, 납세자는 자신의 해석 방법이 옳다고 하여 Ruling의 효력을 다투는 것이 어렵게 되는 경우도 있다.⁶⁰⁾

이러한 상황에 대하여는 강한 비판이 있다. IRS가 공포하는 Ruling이 어도, 준법률적인 성격을 갖는다고 생각할 수 있는 것에 관하여는 APA의 규정에 따른 규칙제정절차를 밟고, 사전에 Ruling의 원안을 공고한 다음 이해관계인의 의견을 충분히 들은 연후에 공포하여야 한다⁶¹⁾는 의견이 유력하게 대두되고 있다.⁶²⁾

IV. No-action Letter 제도

1. No-action Letter의 개념

60) 확실히 Ruling은 IRS가 나타낸 하나의 해석에 지나지 않는다는 시점에서 본다면, 그 적부에 관하여는 준법률적인 규칙보다는 엄격한 판정이 요구되어야 한다고 말할 수 있다. 그러나 현실적으로는 법원이 Ruling을 일종의 공정해석으로 보는 경향이 강하다. 충분히 Ruling의 내용을 검토하지 않고서 이를 판단자료로 사용하고 있는 경우가 많다. 이 때문에, 반대로 과세청측의 일방적인 사고방식을 조장하는 결과를 낳는 경향도 부정할 수 없다. *Chevron U. S. A. Inc., v. National Resources Defense Council, Inc.*, 467 U. S. 837(1984); *Davis v. United States*, 495 U. S. 472(1990); *Johnson City Medical Center Hospital v. United States*, 783 F. Supp. 1048(1992).

61) IRS의 Ruling 제정에 있어서 APA상의 규칙제정절차를 밟도록 하는 것은 규칙제정에 시간과 비용을 소요하게 한다. 정식적인 공고, 청문의 개최에 관하여는 소극적인 의견도 나올 것이다. 따라서 IRS가 내국세입청공보(IRB)에 Ruling 원안을 게재하고 각계로부터 의견을 구하여 그 의견을 검토한 다음에 정식의 Ruling을 제정·발포한다는 약식절차의 채용을 시사하는 견해도 있다.

62) 이러한 Ruling의 절차적 통제는 연방헌법이 보장하는 적정절차(due process)와, 행정기관의 행위의 적법성의 확보라는 시각에서 본다면, Ruling이 존재하기 위한 필요최소한의 조건이라고 이해되고 있다. Asimow, "Nonlegislative Rulemaking and Regulatory Reform", 1985 Duke L. J. 381, at 402; Appel, "Administrative Procedure and the Internal Revenue Service : Delimiting the Substantial Understatement Penalty", 98 Yale L. J. 1435, at 1450(1989); Galler, "Emerging Standards for Judicial Review of IRS Revenue Rulings", 72 Boston U. L. R. 841(1992).

(1) 의의

No-action Letter(不問通知)라 함은 시민이나 사업자 등 민간으로부터의 증권제법의 해석적용에 관한 신청에 대한 증권거래위원회(Securities and Exchange Commission; SEC) staff의 회답을 말한다.⁶³⁾ 즉, 사업자 등이 실행할 예정인 구체적인 거래가 증권제법에 적합한지에 관하여 서면에 의한 문의를 행한 때, 이 예정된 거래가 행하여진다고 하여도, 그에 대하여 법집행행위를 행하도록 SEC에 권고하는 것은 아니라는 취지를 나타낸 SEC staff에 의한 서면회신인 것이다. 반면에, 예정된 거래가 행하여진다고 하면 법집행행위를 취하도록 SEC에 권고하지 않는다고는 보증할 수 없다고 하는 통지도 있다. 이것도 No-action Letter의 일종으로 본다. 따라서 No-action Letter에는 신청자에게 유리한 내용의 것과 불리한 내용의 것이 있다. 이처럼 불문에 붙이거나 또는 붙이지 않는다고 하는 통지에 관련하는 일련의 과정이 No-action Letter 제도이다.

No-action Letter는 SEC 자신에 의한 정식의 행정결정은 아니다. 이는 SEC staff에 의한 행위이다. 즉, SEC의 비공식적인(informal) 행위의 일종이다.⁶⁴⁾ No-action Letter는 어디까지나 staff가 표명한 견해인 것이며, SEC의 공식 견해와는 별개이고,⁶⁵⁾ SEC 자신을 구속하는

63) 불문통지는, 신청 그대로의 사실에 관하여는 SEC에 법집행활동을 행하도록 제안하지 않는다는 SEC staff의 성명 내지 조언이라고도 말한다. Richard W. Jennings & Harold Marsh, Jr., Securities Regulation 26 n. b(5th ed. 1982). 그리고, 불문통지라 함은, 실시 예정의 행위가 관련하는 증권 제법에 합치하는지 여부에 관한 사인으로부터의 문의에 대한 회답이라고도 말한다. 불문통지는, 어떠한 거래를 어떠한 종류의 조건으로 행하여도 법적 문제를 발생시키지 않는지 여부에 관한 사인으로부터의 개별적인 문의에 대한 회답이라고도 설명되는 경우도 있다. David L. Patner, Securities Regulation 16(3d ed. 1985).

64) Louis Loss & Joel Seligman, Securities Regulation, C. 2. a. n.29 (1995). informal한 조언·정보제공에는, 불문통지 외에, 다음과 같은 것이 있다. 우선, 전화조회에 대한 응답이다. SEC의 staff는 매년 수만에 달하는 전화조회에 회답하고 있다. 그리고, 내청자로부터의 개별적인 질문에 응하고 있다. 사적인 회합에서 법령해석에 관하여 의견을 표명하는 경우가 있다. 강연회 등에서 강연을 행하고 법령해석에 언급하는 일이 있다. 게다가 SEC는 일반적인 관심이 있는 사항에 관하여 해석통달을 정기적으로 발하고 있다. 이것도 관계자에 대한 informal한 조언이라는 성질을 가지고 있다. 한편, 행정기관에 의한 법해석의 정식 내지 공식적인 표명방식으로서, 규칙(rule)의 제정, 재결(adjudication)이 있다. Id. at 929.

65) 17 C. F. R. § 202. 1 (d), 25 FR 6736, SEC Rel. No. 33-6253 (Oct. 28, 1980), 45 FR 72644.

것도 아니라고 말할 수 있다.⁶⁶⁾

(2) 종류

No-action Letter를 넓은 의미로 볼 때에는 이를 세 가지로 분류할 수 있다.⁶⁷⁾

첫째, 순수불문통지(Pure No-action Letter)라 불리는 것이 있다. 이것이 전술한 개별 거래에 관하여 법집행행위를 취하도록 권고하지 않는다(또는 그와 같이 보증할 수 없다)는 통지이다.

둘째, 해석통지(Interpretive Letter)라 불리는 것이 있다. 이것은, SEC의 staff가 현실의 사실상황에 입각하여 특정한 법령의 해석을 보여주는 것이다. 실행 예정인 거래가 현실의 사실상황에 있어서 증권관련법령에 비추어 법적인 문제가 없는지 여부에 관한 판단을 보여주는 것이 순수불문통지인 데 대하여, 해석통지는 현실의 사실상황에 있어서 증권관련법령의 조문의 해석을 보여주는 것이다. 즉, 순수불문통지가 특정 거래의 법적합성의 문제에 초점을 맞추고 있는 데 대하여, 해석통지는 보다 넓게 증권관련법령의 특정 조문의 법해석을 보여주는 것이다. 다만, 순수불문통지의 경우에도 회답의 대상이 되어 있는 거래와의 관계에서는 증권관련법령의 특정 조문의 해석을 제시하거나 또는 암시하거나 하는 경우가 있다.

그리고, 셋째로 규칙 14a-8⁶⁸⁾에 의한 불문통지가 있다. 이것은 주주제안을 위임장권유(proxy statement)에 기재하여야 하는지 여부에 관한 SEC staff의 회답이다. 순수불문통지나 해석통지의 경우와 달라서,

66) Louis Loss & Joel Seligman, op. cit., 529 n. 29 (3rd ed. 1989).

67) Nagy에 의하면, 사인으로부터의 조언 요청에 대한 staff의 서면에 의한 회답은 세 가지로 분류할 수 있다고 한다. 순수불문통지, 해석통지 및 규칙 14a-8에 관련된 불문통지이다. Donna M. Nagy, Judicial Reliance on Regulatory Interpretations in SEC No-Action Letters : Current Problems and a Proposed Framework, 83 Corn. L. Rev. (1998), at 937. 그러나, Lemke에 의하면, 최후의 것은 전 2자와 절차과정의 성격이 다르다고 한다. Thomas P. Lemke, The SEC No-Action Letter Process, 42 Bus. L. 1019, n. 1 (1987). Note, The SEC and 'No-Action' Decisions Under Proxy Rule 14a-8 : The Case for Direct Judicial Review, 84 Harv. L. Rev. 835 (1971).

68) 17 C. F. R. 240. 14a-8 (1997).

규칙 14a-8의 주주제안에 관한 불문통지의 경우에는 주식발행인 및 주주 쌍방으로부터 서면이 제출된다. 이 때, SEC staff는 이른바 양당사자의 대립구조 가운데에서 불문통지의 검토 및 판단을 행하게 된다. 즉 주주 및 주식발행인 쌍방의 서면을 총합적으로 감안하여 최종적인 판단을 내리는 것이다.⁶⁹⁾

(3) 유래

No-action Letter의 역사는 SEC의 창설시까지 거슬러 올라갈 수 있다. 1934년에 SEC가 창설된 이래, SEC는 비공식적(informal)인 행정스타일을 이용하도록 장려하여 왔다. 증권관련법령의 해석에 관하여 이에 관계하는 법률가를 돕기 위하여 SEC는 정식심판 등과는 다른 비공식적인 과정의 개발을 추진하여 왔다. 그 일환으로서 1936년경에 법률고문의견(opinion of counsel) 제도가 확립되었다.⁷⁰⁾ 이것은 증권관련법령 아래에서의 거래의 적절성에 관한 시민으로부터의 신청에 대하여 법률고문이 법적 견해를 표명하는 것이다. 이 견해는 SEC의 공식 견해는 아니며, SEC staff의 견해이었다. 그리고 이러한 의견이 공표되는 경우는 없었다.

No-action Letter 제도는 1960년대 초반 경에 법률고문의견 제도를 대체하게 되었다. No-action Letter 제도가 보급된 주된 이유는 그것이 법률고문의견 제도보다 유연한 성격을 가지고 있는 것이기 때문이었다. 즉, 첫째, No-action Letter에서는 증권법, 증권거래소법 등의 법률에 근거하여 판단할 뿐만 아니라, 공익보호, 투자가보호라는 정책 목적에 따라서 판단할 수 있다. 둘째, 신청인이 주장하는 이유에 동의할 수 없는 경우에도 불문에 붙인다는 결론을 표명할 수 있다. 셋째, No-action Letter 제도가 법률고문의견 제도보다 회답의 일관성을 확

69) SEC의 staff는, 주식발행인 및 주주 측 쌍방으로부터 제출된 서면을 심사하고, 동의할 수 있는 입장을 선택하는 과정이라고 설명되고 있다. Nagy, op. cit., at 939.

70) 법률고문의견 제도를 다룬 문헌으로서, Comment, "Administrative Interpretation of the Securities Act of 1933", 45 Yale L. J. 1076 (1936); Louis Loss & Joel Seligman, op. cit., Ch. 2 C. 2. a, n. 29가 있다.

보호기에 효율적이었다고 한다.⁷¹⁾

1970년에 SEC는 No-action Letter를 공표한다는 방침을 내세웠다.⁷²⁾ 그때까지, 불문통지의 회답은 일반에 대하여는 공개하지 않았다. 그 때문에 No-action Letter의 신청인이나 관계자 등밖에는 No-action Letter의 내용에 접근할 수 없었다. 그런데, 이것이 일반에 공표되기에 이르렀고, 시민이나 실무가는 다수의 No-action Letter의 내용을 알 수 있게 되어, 이를 참고로 자신의 거래를 행하거나 또는 이를 중지하는 등의 의사결정을 할 수 있게 되었다.⁷³⁾

(4) 제도 형식

No-action Letter 제도는 비공식적인 제도이며, SEC의 규칙이나 고시의 수준(level)에서 만들어지고 있다. No-action Letter의 실무는 SEC의 세 부국, 즉 기업재무부(Division of Corporate Finance), 시장규제부(Division of Market Regulation) 및 투자관리부(Division of Investment Management)의 수석법률고문실(Office of Chief Counsel)이 담당하고 있다. 이들 세 부국이 연간 1,000건에서 2,000건 정도의 No-action Letter를 내고 있다.⁷⁴⁾ 이 가운데 기업재무부

71) Louis Loss & Joel Seligman, op. cit., Ch. 2 C. 2. a, n. 29

72) Sec. Act Rel. No. 5098 (1970). staff의 회답이 나오고 나서 30일을 경과하면, 불문통지의 신청서나 회답은 일반에 공개되는 것으로 되었다. 1988년에는, 이 30일의 대기기간이 폐지되고, 회답이 나오면 신속하게 공개하는 것으로 되었다. Sec. Act Rel. No. 6764, 40 SEC Dock. 826 (1988). 그리고, Louis Loss & Joel Seligman, supra note 15, Ch. 2 C. 2. a, n. 29도 참조. 이러한 공개방침이 채용된 배경에는, SEC와 밀접한 관련이 있는 거대법률사무소밖에 불문통지에 접근할 수 없고, 그 이외의 중소 법률사무소의 변호사로부터 ‘비밀법’이라는 비판의 소리가 높아진 점과, 합중국행정회의(Administrative Conference of the United States)가 불문통지를 공개할 것을 권고하였다는 사실이 있다. 당시의 불문통지제도에 관한 합중국행정회의의 개혁제안에 관하여는, William J. Lockhart, Report of the Committee on Informal Action in Support of Recommendation no. 19, in Recommendations and Reports of the Administrative Conference of the United States 440 (1970); 常岡孝好編, 行政立法手續(1998년) 199면 이하 참조.

73) 불문통지를 공개하게 된 1970년대 초두, 불문통지는 민간의 사업활동에 중대한 영향을 미쳤다고 한다. Lewis D. Lowenfels, “SEC “No-Action” Letters : Some Problems and Suggested Approaches”, 71 Colum. L. Rev. 1256, 1257 (1971). 이 논자는, 불문통지를 ‘선례(precedent)’라 부르고, ‘법적 효력(force of law)’을 획득하였다고도 서술하고 있다.

74) 약간 오래된 데이터이지만, 1985년 SEC는 1,200건의 불문통지와 해석통지의 회답을 냈다

관계가 가장 많다.⁷⁵⁾ 기업재무부는 No-action Letter에 관한 독자적인 규칙(rule)이나 고시(release) 등을 제정하고 있으며, 이러한 규칙이나 고시 등에서 기업재무부에 관련된 No-action Letter의 표준적인 절차·양식·요건 등을 정하고 있다. 그러나, 이렇게 정한 표준적인 No-action Letter의 형식일지라도 개별적인 No-action Letter를 발행하면서 특별히(ad hoc) 수정되는 경우가 있다. 게다가, No-action Letter를 작성하는 과정에서의 세세한 사항이나 또는 그다지 중요하지 않은 사항에 관하여는 명문화되어 있지 않은 경우도 있다. 기업재무부 이외의 부국은 각각 독자의 No-action Letter 제도를 가지고 있는데, 그것들은 기업재무부가 운영하는 제도와 미묘한 차이점을 가지고 있다.⁷⁶⁾

(5) 목적·기능⁷⁷⁾

No-action Letter의 목적은 SEC의 staff가 비공식적으로 증권관련 법령의 해석과 적용에 관하여 조언이나 지원을 제공하는 것이다. 그리고,

고 한다. 51 SEC Ann. Rep. 11 (1985). 1993년의 데이터에서는, 기업재무국은 1,122건의 불문통지를 처리하고, 투자관리부는 630건의 불문통지를 처리하였으며, 시장규제부는 870건의 조언요청에 응답하였다고 한다. 그리고 1994년에는 SEC 전체에서 904건의 불문통지를 발하였다고 한다. 이상, Louis Loss & Joel Seligman, op. cit., Ch. 2 C. 2. a, n. 29.

75) Thomas L. Hazen, The Law of Securities Regulation(1985), at 12.

76) Lewis D. Lowenfels, op. cit., at 1257.

77) 본문에서 서술하는 여러 사항과는 달리, 불문통지제도에 대하여 몇 가지 문제점이 지적되고 있다. 첫째로, SEC가 행정해석을 불문통지라는 형식으로 표명한다면, 그만큼 규칙이라는 형식에 의하기보다 정식·공식의 견해표명이 적어진다. 이는 시민이나 법원이 의거할 수 있는 법적 구속력 있는 rule이 적어진다는 것이다. 둘째, 제3자에 대하여도 적용 가능한 해석을 표명하기 위하여 불문통지라는 형식을 이용하는 것은 비효율이다. 요컨대, 특정의 개별적인 거래의 맥락에서 임기응변으로 책정된 rule은, 유사상황에서 어떻게 취급되는 것인지, 약간 다른 상황에서는 어떻게 수정되는 것인지 하는 문제가 차례로 제기되어 왔다. 셋째로, 불문통지제도는 공중참가의 구조를 이용할 수 없다는 결점이 있다. APA에 의하면, 입법적 규칙을 제정함에는 원칙적으로 public comment 절차를 이용하게 되어 있는데, 불문통지제도에 의하여 rule을 형성하는 때에, 이러한 절차를 이용할 필요는 없다. 넷째, 공중참가절차를 거치지 않고서 불문통지제도에 의하여 rule이 형성된다면, rule의 질이 저하될 우려가 있다. 이는, 공중참가절차가 있으면 관계자로부터 유익한 정보나 의견을 얻을 수 있는데, 불문통지절차에서는 이들을 이용할 수 없기 때문이다. 마지막으로, 불문통지가 기존의 법령의 내용을 사실상 수정하거나, 법령상 요구되고 있지 않은 새로운 의무나 실체요건을 불문통지가 정한다거나 하는 사태가 발생한다. Nagy, op. cit., at 957 et seq.

증권관련법령이 규정하고 있는 배제명령이나 형사소추 등의 정식절차를 보완하는 기능도 수행한다고 볼 수 있다.⁷⁸⁾ No-action Letter에 의하여 시민·사업자·민간의 법률가는 증권관련법령에 관한 SEC staff의 해석을 알 수 있다. 만약에, SEC에 대하여 법집행행위를 취하도록 권고하지 않는다고는 보증할 수 없다는 취지의 회답이 있으면, 시민이나 사업자는 예정된 거래를 그만 둘 것이다. 이에 의하여 위법행위가 발생할 가능성이 적어지게 된다. 따라서 No-action Letter 제도에는 위반행위를 예방하는 기능이 있다고 말할 수 있을 것이다. 다른 측면에서는 시민이나 사업자의 적법거래를 지원하는 제도라고도 말할 수 있다. 그리고, 법집행행위를 취하도록 권고하지 않는다는 취지의 회답을 얻으면, 신청자는 SEC에 의한 법집행은 행하여지지 않는다고 합리적으로 기대할 수 있다. 게다가 증권관련법령 위반을 이유로 제3자로부터 민사소송을 제기당할 가능성도 낮아지게 된다. 이와 같이 No-action Letter 제도는 私人的 법적 위험(legal risk)의 회피·경감에 이바지한다.

No-action Letter의 회답은 그 내용이 일반에 공표되고 있으므로, 사인은 그때까지 발행된 No-action Letter로부터 다른 실무가나 SEC의 전문 staff에 의한 증권관련법령의 해석 또는 실무에 관한 현상을 파악할 수 있다.⁷⁹⁾ 역으로, No-action Letter 제도는 증권관련법령의 해석에 관하여 사인을 교육하는 효과가 있다고도 말할 수 있을 것이다. No-action Letter는 SEC 자신을 법적으로 구속하지 않으며, 제3자를 법적으로 구속하는 것도 아니다. 그러나, 현실적으로 No-action Letter의 회답은 모든 시장참가자의 행동에 중대한 영향을 미치고 있다.⁸⁰⁾

다른 한편으로, No-action Letter의 과정은 SEC 자신에게도 유익하다. SEC의 staff는 No-action Letter의 과정을 통하여 현재 세간에

78) 17 C. F. R. § 202. 1 (c), 25 FR 6736.

79) 그러나 불문통지의 90%는 대단히 형편없는 수준이라는 평가도 있었다. Louis Loss, Summary Remarks, 30 Bus. L. 163, 165 (Special Issue, Mar. 1975).

80) Nagy, op. cit., at 953-954. 특히 증권법 전문 변호사의 대부분은 불문통지에 나타난 행정 해석을 법원으로 파악하고 있다.

어떠한 문제가 있는가에 관하여 정보를 수집할 수 있다. 또는 현재의 중요문제에 관한 정보나 민간의 실무가의 견해를 알 수 있게 된다. 그리고, SEC 스스로 No-action Letter 제도를 정책형성의 도구로서 이용하고 있는 때도 있다.⁸¹⁾

2. No-action Letter의 절차

(1) 신청절차

1) 대상행위

No-action Letter는 실시할 예정인 개별적·구체적인 거래를 대상으로 하여 신청하는 것으로 규정되어 있다. 따라서, 앞으로 행하여질 거래에 관하여 신청하여야 한다. 그리고, SEC의 staff는 가상의 사례에 대하여는 회답하지 않으며, 익명의 신청에 대하여도 회답하지 않는다.⁸²⁾ 또한, No-action Letter의 신청은 가까운 장래의 특정한 문제로 한정되어야 하며, 장래 발생할지도 모르는 모든 상황을 망라한 신청은 부적당하다고 규정되어 있다.⁸³⁾ 그리고, 법적 문제의 유무가 법령 등의 조문으로부터 명백한 경우에도 SEC의 staff는 회답하지 않는다.⁸⁴⁾ 불문통지의 대상으로서 적당한 경우라 함은 개별적이고 구체적인 거래가 증권관련법령에 저촉할 우려를 부정할 수 없는 때이다.

2) 사전준비상담

81) 그러나, 이러한 경향이 높아지면, 불문통지가 법령의 요구 이상의 사항을 요구하거나, 불문통지가 법령의 규정 내용을 사실상 개변하거나 하는 일도 발생하여 왔다고 한다.

82) SEC Rel. No. 33-5127 (Jan. 25, 1971), 36 FR 2600; SEC Rel. No. 33-6269 (Dec. 12, 1980), 45 C. F. R. 81917.

83) Ibid.

84) 불문통지제도의 개혁 제안의 하나로서 법령의 규정이 명확하고 특별히 SEC의 staff의 견해를 구할 필요까지 없는 경우, 민간의 변호사에게 상담하여 판단하여야 한다는 견해가 제시된 바 있다. Lewis D. Lowenfels, op. cit., at 1263-1264.

신청인은 신청서를 제출하기 전에 담당 부국의 staff에게 사전준비를 위한 회합을 열도록 요구할 수 있다. 다만, 가능하고 적절한 경우에만 이러한 회합이 열린다. 즉, 이 회합은 사인의 요구가 있으면 이에 응하여 항상 열린다고 말할 수는 없다. 실제로 전화 등으로의 대응은 불충분·부적절하기 때문에 회합의 필요성을 인정할 수 있겠지만, 불문통지의 신청서제출 전에 처리할 사항이 존재하고 있더라도, 신청인이 staff를 설득할 수 없는 한 staff는 사전준비를 위한 회합을 열고 싶어 하지는 않을 것이다.⁸⁵⁾ 사전준비를 위한 회합이 열리는 경우 신청인은 4영업일 전까지 쟁점을 요약한 문서를 제출하는 것으로 규정되어 있다.⁸⁶⁾ 사전준비의 회합이 행하여지지 않아도 신청인에게는 다른 종류의 상담 제도가 있다. 전화나 팩스 등으로 담당자와 연락을 취하고, 문제점·의문점에 관하여 조회하는 방식이다.

3) 신청서의 양식·기재사항

SEC의 규칙이나 고시는 No-action Letter의 신청서 양식을 구체적으로 지정하고 있지 않다. 그러나, 1980년에 기업재무부가 낸 고시에 의하면, 신청서에는 논점에 관하여 결론에 이르기에는 필요한 모든 사실을 기재하여야 하며, 또한 신청서는 간결하고 요점을 표시하여야 한다.⁸⁷⁾ 그 밖에, 이 고시에서는 몇 가지 기재사항을 추가적으로 열거하고 있다.⁸⁸⁾ 우선, 신청에 관련한 구체적 거래에 관계되는 특정 법령의 구체적 조문을 기재하여야 한다. 이를 신청서 표지의 우측 상단에 표시하여야 한다. 다음으로, 신청인의 성명 또는 명칭, 실시예정의 구체적인 거래, 이에 관하여 생각할 수 있는 법적 문제, 위 문제에 대한 신청인의 견해, 그리고 그 이유 등을 기재하여야 한다.⁸⁹⁾

신청서의 기재에서 중심이 되는 사항은 법적 문제점의 지적과 그에

85) Lemke, op. cit., at 1030.

86) 이는 SEC의 staff에게 문제점을 이해하기 위한 시간적 여유를 주기 위한 것이다.

87) SEC Rel. No. 33-6269 (Dec. 12, 1980), 45 C. F. R. 81917.

88) Ibid.

89) Ibid.

대한 검토이다. 여기에서는 법적 문제에 관한 결론과 그러한 결론에 이르게 된 이유를 서술하여야 한다. 구체적으로는 관련법규나 선례를 분석한다. 특히, 관련된 No-action Letter를 검토하여야 한다. 게다가, 법적 검토만에 한하지 않고, 실시할 예정인 거래의 기초에 있는 실제상·경영상의 고려에 관하여도 기재할 필요가 있다고 보는 것이 일반적이다.⁹⁰⁾

마지막으로, 신청서에는 SEC의 staff에게 요구하는 회답의 종류를 명확하게 기재할 필요가 있다. 즉, 순수불문통지를 요구하고 있는 것인지, 아니면 해석통지를 요구하고 있는 것인지를 기재하여야 한다. 이러한 기재는 No-action Letter의 신청 최종부분에 표시하여야 하는 것으로 규정되어 있다.

4) 신청서의 제출

No-action Letter를 구하는 자는 신청서와 그 사본을 관계법령을 소관하는 부국의 수석법률고문실(Office of Chief Counsel)에 제출하도록 규정되어 있다.⁹¹⁾ 보통, 1933년증권법(Securities Act)이나 1939년 신탁증서법(Trust Indenture Act)에 관련되는 신청은 기업재무부수석법률고문실에, 1934년증권거래소법(Securities Exchange Act)에 관련되는 신청은, 시장규제국수석법률고문실에, 1940년투자회사법(Investment Company Act)과 1940년투자고문회사법(Investment Advisors Act)에 관련되는 신청은 투자관리국수석법률고문실에 각각 제출하여야 한다. 신청의 내용이 복수의 부국에 의하여 소관되는 법률에 관계하는 경우에는 신청인은 각각의 부국의 수석법률고문실에 신청서를 각별로 제출하여야 한다.

No-action Letter의 신청이나 회답에 관하여 비공개취급을 원하는

90) Lemke, op. cit., at 1026.

91) 1980년의 고시에 의하면 기업재무부에 No-action Letter를 구하는 경우, 신청서원본과 사본 7통을 당해 국의 수석법률고문실에 제출하는 것으로 되어 있다. SEC Rel. No. 33-6269 (Dec. 12, 1980), 45 C. F. R. 81917. 1971년의 고시에서는 사본의 수는 2통으로 되어 있었다. SEC Rel. No. 33-5127 (Jan. 25, 1971), 36 FR 2600.

경우에는 그 이유를 부기한 비공개취급의 신청서를 별도로 작성하여, 이를 No-action Letter의 신청서와 동시에 제출하도록 규정되어 있다.⁹²⁾

5) 신청의 철회

신청인이 No-action Letter 신청서를 제출하고 SEC staff가 이에 관하여 처리를 시작하여도, 다음과 같은 경우에는 신청인이 신청을 철회할 수 있다.⁹³⁾ 즉, 신청인이 신청서에 기재한 실시 예정의 거래를 행하지 않을 것을 결정한 때, 또는 사정변경에 의하여 신청의 이익이 소멸하게 된 경우 등이다. 이러한 경우라면 SEC의 staff가 No-action Letter의 회답을 하는 의미는 거의 찾을 수 없을 것이다. 신청의 철회에 관하여는 부국에 따라 방침이 다르다. 예컨대, 투자관리국의 경우에는 staff의 동의가 있는 때에만 신청의 철회를 인정하고 있다.

6) 신청서의 반환

SEC의 고시는 No-action Letter 신청서의 기재사항을 몇 가지 열거하고 있는데, 이와 동시에 기재사항에 불비나 탈루가 있는 때에는 그에 관한 보정을 위하여 신청서를 반환하는 경우가 있다고 규정하고 있다.⁹⁴⁾ staff는 신청서를 반환하는 때에 적절한 형식의 신청서로 다시 신청할 수 있다는 취지의 교시를 함께 하고 있다. 또한, 이러한 형식적 문제만이 아니라, 신청서에 기재된 신청인의 견해에 근거가 박약한 경우에도 staff는 회답하지 않고 신청서를 반환하는 경우가 있다.⁹⁵⁾

92) SEC Rel. No. 33-5127 (Jan. 25, 1971), 36 FR 2600; SEC Rel. No. 33-6269 (Dec. 12, 1980), 45 C. F. R. 81917.

93) Lemke, op. cit., at 1029 n. 47.

94) SEC Rel. No. 33-5127 (Jan. 25, 1971), 36 FR 2600.

95) Lemke, op. cit., at 1027. 불문통지의 신청에 관하여 ① 명확한 선례가 존재하지 않는 경우, ② 중요한 쟁점을 제기하는 경우, ③ 다수의 자에게 적용가능한 사항을 포함하는 경우 등의 세 가지 요건이 충족되는지 여부를 우선 심사하고, 만약 이 요건이 충족되지 않는 때에는 신청서를 반려하여야 한다고 주장하는 견해도 있다. Lewis D. Lowenfels, op. cit., at 1277.

(2) 신청처리절차

1) 사실조사

신청의 처리를 담당하는 staff가 신청서 기재 사실이 진실인지 아닌지에 관하여 독자적으로 상세한 조사를 하는 경우는 없다. 신청서에 기재된 사실이 진실일 것이라 일단 전제하고서 신청을 처리한다.⁹⁶⁾ 원래, 신청인은 신청서에 기재한 ‘사실’이 진실임을 입증하도록 요구받고 있지 않다. 다만, staff가 신청을 처리하는 데 필요한 범위에서 보충적·추가적으로 정보를 수집한다거나 문의를 한다거나 하는 경우는 있을 수 있다. 또한, staff는 신청인에 대하여 현재 법집행행위가 係屬하고 있지 여부에 관하여 조사한다. 이러한 경우에는 No-action Letter의 회답을 하는 것이 법집행과의 관계에서 부적절한 결과를 야기할 수 있기 때문이다.

2) 검토

신청의 처리를 담당하는 staff는 SEC가 나타낸 고시·행정해석이나 SEC의 내부자료, 이미 공표되어 있는 다른 관련된 No-action Letter 등을 정밀하게 조사하여 신청에 관련한 법적 문제를 검토한다. 물론 관계법령의 입법경과나 재판례도 조사한다. 관계법령의 코멘타와 같은 자료를 이용하는 경우도 있다.

3) 관계부국과의 조정

No-action Letter의 신청에 관련된 거래가 복수의 법령에 관계되어

96) 신청서는 신청인에 의한 선서진술서인 것처럼 취급된다고 설명하는 것이 일반적이다. Lemke, op. cit., at 1028.

있는 경우에 그 법령들을 소관하는 부국이 다르면 하나의 신청에 대하여 복수의 부국이 관계하게 된다. 이러한 경우, 각각의 부국은 신청을 처리하기 위하여 다른 부국과 의견교환이나 조정을 행한다. 그리고 회답을 내는 부국을 결정한다. 즉, 복수의 부국의 공동회답이라는 형식을 취할지, 아니면 각각의 부국에 관계하는 한에서 각각의 부국이 개별적으로 회답을 내는 방식을 취할지를 결정하는 것이다.⁹⁷⁾

4) 회답안의 작성과 승낙절차

No-action Letter의 신청 처리를 담당한 staff는 조사, 검토 및 조정 등 일련의 작업을 종료한 시점에서 No-action Letter의 회답 원안을 작성한다. 그리고, 이를 관계자료와 함께 직접 상사에게 제출하고, 그 승낙을 구한다. 상사는 회답 원안의 내용에 관하여 재검토한다. 이 때 상사와 담당 staff가 원안의 내용에 관하여 논의를 하는 것이 보통이다. 안전에 따라서는 직접의 상사뿐만 아니라 그 위의 상급 staff의 승낙을 얻는 경우도 있다. 특히, 신규로 중요한 사항을 포함한 안전에 관하여는 부국 내의 복수의 단계에서 검토된다.⁹⁸⁾

5) 처리기간

신청의 처리에 소요되는 표준적인 기간은 30일에서 60일까지이다.⁹⁹⁾ 그러나, 안전에 따라서는 이보다 장기간을 요하는 경우가 있다. 당연히 복잡한 안전은 처리기간이 길어진다. 또한 신청서에 필요정보가 부족하여 추가의 정보제출을 요구한 경우 등에도 회답이 지연된다. 게다가, 신청건수의 다과에 의해서도 그 처리속도는 유동적일 수 있다.

(3) 회답절차

97) Ibid., at 1029.

98) Ibid.

99) Ibid., at 1030.

1) 회답방식

회답의 방식은 크게 두 가지 종류이다. 하나는 전문회답(full response) 방식이며, 다른 하나는 배서(endorsement) 방식이다. 기업 재무부의 관계에서는 1970년대까지 전문회답방식을 취하였었다. 이 방식은 신청서에 기재된 중요사실을 SEC staff가 정리하여 재록하고, 제기된 법적 문제에 관하여 부국의 견해를 서술하는 것이다. 전문회답방식은 신청의 안건을 구성하는 사실, 법적 검토 및 결론으로 이어지는 회답 내용의 전부를 staff 측에서 작성하게 되어 있으므로, SEC의 staff에게 상당한 시간과 노력을 요구하는 것이었다.

이와 같이 SEC에 대한 부담이 과중하였으므로, 1980년에 SEC는 고시를 발령하여 기업재무부에 있어서의 No-action Letter의 회답에 관하여 배서방식이라는 간략한 방식을 도입하는 것으로 정하였다.¹⁰⁰⁾ 배서방식에서는 신청서의 최종 페이지 또는 신청서의 최종 페이지에 추가한 부전, 즉 별도의 페이지에 쟁점에 관한 부국의 견해를 서술하는 것으로 충분하다. 따라서 이 방식에 의하면 No-action Letter는 쟁점에 관한 견해를 서술하는 두세 개의 단락을 작성하는 것으로 족하며, SEC의 staff가 들여야 할 시간과 노력을 절약할 수 있다.¹⁰¹⁾

2) 회답의 종류

회답은 크게 나누어 세 종류이다. 첫째는, 예정되어 있는 거래가 실제로 행하여져도 이에 따른 법집행행위를 취하도록 SEC에 권고하지 않

100) 투자관리부에서는 1980년의 고시가 나오기 몇 년 전부터 배서방식이 이용되고 있었다. SEC Rel. No. 33-6253 (Oct. 28, 1980), 45 FR 72644

101) 전문회답방식과 배서방식의 결정적인 차이는 배서방식이 신청에 관련한 사실을 회답 시에 반복하여 표시할 필요가 없다는 점이다. SEC 측이 사실을 적기하지 않아도 신청서를 읽으면 사실의 기재가 있으므로, 그것으로 충분한 것이다. SEC Rel. No. 33-6253 (Oct. 28, 1980), 45 FR 72644. 다만, 시민 측에서 본다면 배서방식은 사실을 알기 위하여 신청서를 상세하게 읽을 필요가 있으므로, 약간 불편하다는 면은 있다.

는다는 회답으로서, 신청인에게 유리한 내용의 회답(불문회답)이다(favorable response). 둘째는, 이와는 반대로, 예정된 거래가 행하여진 때 법집행행위를 취하도록 SEC에 권고하지 않는다고는 보증할 수 없다는 회답으로서, 신청인에게 불리한 내용의 회답이다(adverse response). 그리고, 마지막으로 불회답이라는 선택을 할 수도 있다(no response on the merit). 원래 불문통지의 신청에 대하여 회답을 할 것인지 여부는 staff의 재량에 위임되어 있는 것으로, staff에게 반드시 회답하여야 할 의무가 주어져 있는 것은 아니다.¹⁰²⁾

유리한 회답 가운데에는 조건이 붙어 있는 경우가 있다. 신청인은 신청을 행할 때 유리한 회답을 끌어내기 위하여 일정한 조건에 따를 것을 신청하는 경우가 있다. 또한 SEC의 staff도 신청을 처리하는 때에 어떠한 종류의 조건에 따를 용의가 있는지 여부를 신청인에게 확인하는 경우가 있다. 여하튼, 신청의 내용을 전면적으로 용인하는 것이 곤란한 때, SEC의 staff는 일정한 조건을 붙여 이를 용인한다는 회답을 행할 수 있다.

한편, 다음과 같은 몇 가지 유형에서는 불회답이라는 회답이 나올 수 있다.¹⁰³⁾ 즉, ① 신청서에 기재된 사실에 관한 정보만으로는 회답하기에 불충분한 경우, ② 사실인정이 결론을 결정적으로 좌우할 가능성이 있는 경우, ③ 신청의 기초를 이루는 사실상황의 간과로 인하여 회답이 오해될 우려가 있다고 staff가 믿는 경우 및 ④ 신청에 관련되는 영역에서 법령의 개정 연혁이 있거나 또는 법상황이 유동적인 경우 등에는 staff가 회답하지 않을 것으로 판단을 내리는 경우가 있다.

어떠한 쟁점에 관한 SEC의 법해석이나 태도 또는 방침이 해석규칙

102) SEC의 고시는 신청에 관련한 거래에 대하여 SEC staff가 견해를 표명하는 것이 정책적인 이유 등에 의하여 부적절하다고 인정되는 경우가 있다고 한다. SEC Rel. No. 33-6253 (Oct. 28, 1980), 45 FR 72644.

103) 불회답이 행하여지는 유형에 관하여는 Lemke, op. cit., at 1033. SEC의 고시는 불회답이 타당하다고 SEC의 staff가 생각하는 경우를 세 가지로 유형화하고 있다. ① 신청서의 기초에 있는 사실상황이 진실인지 여부에 관하여 부국이 확실한 입장에 있지 아니한 때, ② 통상적이지 아니한 사실상황에 있어서 부국의 견해가 오해될 우려가 있는 때, ③ 정책적인 이유에서 부국이 견해를 표명하지 아니하는 것이 바람직한 때 등이다. 그리고, 이 고시는 이와 같은 불회답이 타당한 경우를 10여개의 보다 구체적인 항목으로 정리하고 있다. SEC Rel. No. 33-6253 (Oct. 28, 1980), 45 FR 72644.

(interpretive rule)이나 고시 등에 성문화되어 공표되어 있는 때, 그것으로 해결할 수 있는 문제에 관하여 SEC는 No-action Letter의 회답을 내지 않는다. 해석규칙 등의 rule에 의하여 쟁점이 해결되고 있는 한, 개별적으로 No-action Letter의 회답을 낼 필요가 없다는 입장이다.¹⁰⁴⁾ 해석규칙 등의 rule을 활용하는 데에는 No-action Letter의 신청건수를 감소시킴으로써 행정 부담을 완화하고자 하는 의미도 담겨있다.¹⁰⁵⁾ 신규로 독특한 쟁점을 제기하지 않는 극히 일상적인 문제에 관하여도 SEC는 회답을 하지 않는다. 이러한 경우에는 법령이나 해석규칙 등을 참조하면 법적 문제의 유무가 명확하기 때문에 불회답이라는 대응을 하는 것이다.

마지막으로 신청에 관련되는 거래에 대하여 또는 신청인에 대하여 법집행을 위한 행정조사나 법집행행위가 현재 행하여지고 있는 경우에는 SEC는 회답을 보류한다.¹⁰⁶⁾

3) 이유의 부기

No-action Letter의 신청자에게 불리한 회답에 있어서는 그 이유를 명확하게 제시하는 것이 바람직하다. 그러나, No-action Letter 제도에서 신청자에게 불리한 회답이라고 하여 항상 이유가 부기되는 것은 아니다. 물론 유리한 회답과 비교하면 불리한 회답에 있어서 이유를 부기하는 경우가 많다. 특히, 신청인의 법적 견해에 동의하지 않는 때에는 staff가 이유를 부기하는 경향이 있다. 그러나, 법집행에 관한 재량적 판단요소에 관하여는 설명을 붙이지 않는 경우가 있다고 한다.¹⁰⁷⁾

104) 예컨대 전술한 고시의 제5항목에 있어서 증권법 제4조 제2항의 적용제외의 범위에 관하여 safe harbour rule이 규정되어 있으므로, 특별한 사정이 있는 경우에만, 위의 적용제외의 타당한 범위에 관하여 견해를 표명하지 않는 것으로 하고 있다.

105) SEC의 고시 자체가 해석규칙은 No-action Letter나 해석통지의 신청을 하는 것을 적게 하기 위한 것이기도 하다고 설명하고 있다. SEC Rel. No. 33-6253 (Oct. 28, 1980), 45 FR 72644.

106) Lemke, op. cit., at 1034.

107) Ibid., at 1035.

4) 회답의 공표

No-action Letter의 회답은 원칙적으로 신청인에게 회답이 송달된 후 가능한 신속하게 공개되어야 한다.¹⁰⁸⁾ 다만, 일정기간 비공개취급이 인정되는 때는 별개이다. 신청인은 신청의 내용이나 신청에 대한 회답의 내용을 일정 기간 비닉하도록 SEC staff에게 신청할 수 있다. 이러한 신청자의 비공개취급의 신청에 대하여 staff가 이를 합리적이고 적절하다고 인정한 때에는 신청서나 회답은 일정 기간이 경과하기까지 공표되지 않는다. 이 기간은 신청서의 송달을 받고나서부터 최장 120일이다. 비공개취급의 신청에 이유가 없다고 판단하는 때에는 staff가 신청인에게 그 뜻을 통지한다. 이 때 신청인은 30일 이내에 No-action Letter의 신청을 철회할 수 있다. 철회가 이루어지면 No-action Letter의 신청서나 회답은 SEC의 파일에 보존되지만, 그것이 공개되는 경우는 없다. 다른 한편, 신청서의 철회가 없는 때에는 신청서나 회답은 공개취급으로 한다. 그리고, 비공개취급기간이 경과하면, 일반인은 SEC의 공개창구에서 신청서나 회답을 열람하거나 또는 복사할 수 있다. 그리고, SEC는 매월 News Digest에 전월에 나온 중요한 불문통지의 회답 리스트를 공표하고 있다.¹⁰⁹⁾ 리스트에는 신청인이나 관계법령이 게재되어 있다.

(4) 절차의 특징

No-action Letter 제도는 그 시행 과정이나 구조를 명확화하게 하려는 노력이 계속 이루어져 왔다. 신청이나 회답이 서면에 의하여 이루어지게 함으로써, 구두에 의한 회답의 경우에서처럼 신청인에 있어 회답의 내용이 모호한 경우라든가 신청인이 회답의 내용을 오해하는 경

108) 회답의 공표와 비공개 취급에 관하여는 17 C. F. R. § 200. 81에서 상세하게 규정하고 있다.

109) SEC Rel. No. 33-6253 (Oct. 28, 1980), 45 FR 72644.

우는 드물다. 회답의 종류도 비교적 분명하게 구분되어 있는 편이다. 또한 No-action Letter의 신청에 대하여 SEC staff가 어떠한 취급을 할 것인지도 명확하게 규정되어 있다. 뿐만 아니라 회답을 행하는 때에는 그 회답의 작성에 관한 책임자도 명시된다.

다음으로, No-action Letter 제도는 신청인의 정당한 경쟁상의 이익을 배려하고 있다. 신청서의 내용이나 회답은 일반에 공개하는 것으로 되어 있으나, 일정 기간 동안의 비공개 취급이 인정된다. 이는 신청인의 이익을 배려한 것이다. 이러한 비공개취급의 신청을 거부하는 경우에는 불문통지의 신청을 철회한다는 신청인의 선택도 가능한 것으로 인정되어 있는데, 이 또한 마찬가지로 배려에 의한 것이다.

게다가, No-action Letter의 절차는 행정부담을 줄이고자 하는 계획을 그 안에 담고 있다. 회답에 관한 배서방식의 도입이 전형적인 예이다. 그리고, 제도의 적용 대상을 신청인이 실시할 예정인 구체적인 거래의 증권관련법령의 적합성의 문제로 한정하고 있는 것도 그러하다. 이처럼 제도의 적용 범위를 비교적 좁게 확정함으로써 노력의 낭비를 줄이는 효과도 기대할 수 있다. 또한 규칙이나 고시에서 해결이 완료된 문제에 관하여 회답을 보류하는 대응 방식 또한 No-action Letter의 처리에 관련된 시간과 노력을 절약하고자 하는 것이다. 신청서의 철회도 무의미한 신청을 검증하는 단계를 거치게 함으로써 부담을 경감시키는 의미를 가지고 있다.

한편, 사실조사에 그다지 집중하지 않는 점도 행정 부담을 줄이는 결과로 이어진다. No-action Letter의 회답은 공개되지만, 이에 의하여 선례가 명확하게 성립되므로, 선례에 의하여 간단하게 해결할 수 있는 문제는 새삼스럽게 No-action Letter의 신청을 할 필요가 없게 되며, 결과적으로 신청 건수의 감소로 연결되는 것이다.

또한, No-action Letter의 절차는 신청에 대한 빈틈없는 대응도 동시에 의식하고 있는 것으로 볼 수 있다. 특히, 조건부의 회답이 가능하다는 구조가 이를 말하여준다. 신청을 전면적으로 긍정하는 불문회답과 이를 전면적으로 배척하는 불리회답의 양자택일만 존재한다면, SEC는

유연한 대응을 할 수 있는 폭이 좁아지게 될 것이다. 이에 대하여, 조 건부회답의 구조가 존재하므로 중간적인 형태의 유연한 대응이 가능하 게 되는 것이다.

마지막으로, No-action Letter 절차는 민간의 법률전문가의 지원을 필요로 하는 상당히 전문적인 절차로 되어 있는 점에 주의할 필요가 있다. No-action Letter의 신청서에는 법적 문제점이나 이에 관한 법 적 분석을 기재하는 것으로 규정되어 있는데, 이러한 기재는 일반인의 입장에서는 용이하지 않은 사항이다. 신청의 내용에 관련하는 법규, 선 례, 기존의 No-action Letter를 연구하고 인용하는 것 등은 법률전문 가라야 비로소 가능한 작업일 것이다.¹¹⁰⁾

110) 일반인이 증권관련법의 전문적·기술적인 사항에 관하여 별다른 준비 없이 불문통지의 신청 을 행하는 것은 유리한 방법이 아니며, 우선 민간의 변호사에게 상담하는 방법을 취하는 것이 적절하다고 주장하는 견해도 있다. Lewis D. Lowenfels, op. cit., at 1266.

이슈리포트 제1호 미국의 조세법령 해석정보 제도

2008년 9월 17일 발행

저 자 이 기 욱

발행인 조 용 근

발행처 한국세무사회 부설 한국조세연구소

홈페이지 <http://www.kacpta.or.kr>

주 소 (137-870) 서울 서초구 서초3동 1497-16

전 화 (02)521-9544 팩 스 (02)521-9459

<비매품>